

## تحلیل اصول و ویژگی های حقوقی مالیات بر ارزش افزوده

(تاریخ دریافت ۱۴۰۱/۰۷/۱۵، تاریخ تصویب ۱۴۰۱/۱۲/۱۸)

مجتبی عوضی نژاد<sup>۱</sup>

### چکیده

ارزش افزوده که در زبان انگلیسی با عنوان Value added شناخته می شود، به ارزشی گفته می شود که در فرآیند تولید یک محصول به کالای واسطه ای یا همان مواد اولیه محصول اضافه می شود. البته ارزش افزوده مختص به یک کالا نیست، بلکه به فرآیند تولید مرتبط است. در یک تعریف دقیق ارزش افزوده به افزایش ارزش پولی کالا در طی مراحل تولید گفته می شود. با عبور یک کالا از هر مرحله از تولید محصول ارزشی به کالا اضافه می شود که به آن ارزش افزوده می گوئیم. ارزش افزوده را می توانیم برابر با اختلاف بین ارزش محصول تولید شده با مجموع ارزش مواد اولیه یک محصول بدانیم که گزارش ارزش افزوده را تشکیل می دهد. مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی است که در طول فرآیند تولید و خدمات از محل تولید تا فروش کالا به مشتری نهائی، مرحله به مرحله اخذ می شود. مالیات ارزش افزوده برای مصرف طراحی شده است که مصرف کنندگان آن را در زمان خرید خود می پردازند که این مالیات توسط فروشندگان جمع آوری شده و از این طریق در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار می گیرد. این مالیات به صورت غیر تصاعدی در این زنجیره قرار دارد: واردات، تولید، توزیع و مصرف که نهایتاً مصرف کنندگان پرداخت کننده آن هستند. در این مالیات، نباید مالیاتی توسط تولید کنندگان پرداخت شود و باید مصرف کننده نهایی فقط این مالیات را بپردازد؛ بنابراین تولید کنندگان پرداختی و مالیاتی که بابت خرید مواد اولیه و سایر کالاها را انجام داده اند از خریداران دریافت کرده و مابه التفاوت را به دولت پرداخت می کنند.

**واژگان کلیدی:** مالیات، ارزش افزوده، نظام مالیاتی، فروشنده و خریدار، درآمد خالص

## بخش اول: کلیات اولیه در راستای تاریخچه مالیات

تاریخ شکل گیری مالیات را می توان هم پای تشکیل نخستین جوامع بشری دانست. انسان ها برای تامین معاش بسامانتر و حفاظت در برابر خطرات بلایای طبیعی و حیوانات درنده زندگی فردی را ترک کردند و در قالب اجتماعات مختلف با آمیدی افزونتر به آینده، شکل یافتند. طبیعی است که در این زندگی جمعی پاره ای از نیازهای فردی می بایست از طریق اجتماع ارضا گردد. در این راستا گروهی از افراد، توانایی های جسمی یا ذهنی خویش را در اختیار اجتماع قرار می دادند تا چنین حوایجی بی پاسخ نماند. طبیعی است در این صورت جامعه می بایست به نحوی هزینه ی خدمات این گروه را بپردازد. بعدها با تکامل اجتماعات و افزایش نیازهای جمعی دریافت مالیات بصورت نقدی و جنسی رواج یافت. هر چه دولتها توسعه یافتند و تنوع و کیفیت خدمات عمومی گسترده تر گردید، مالیات ها پر اهمیت تر شدند. علی الاصول دولت ها بمنظور ارضا نیازهای عمومی و تحقق سیاست های کلی هر جامعه در حوزه های گوناگون و نیل به اهداف پیش بینی شده در چشم انداز توسعه کشور نیازمند منابع تامین اعتبار هستند. مالیات یکی از منابع مهم تامین هزینه های دولت به شمار می رود. اهمیت مالیات تا بدان جاست که عموماً منابع تامین هزینه های دولت را به مالیاتی و غیر مالیاتی تقسیم می کنند. در ایران از زمان هخامنشیان سازمان مالیاتی دقیق و دفاتر مالیاتی مرتبی وجود داشته که در دوره ساسانی تکامل یافته است. در زمان تسلط اعراب به ایران تا مدتی دفاتر مالیاتی به زبان فارسی نگاشته می شد که این موضوع دیری نپایید و زبان دفاتر از فارسی به عربی تغییر کرد و مالیات نیز طبق قوانین اسلام در قالب زکات و خمس و... دریافت می گردید. البته پس از استقرار دولت های ایرانی مجدداً دفاتر به زبان فارسی نگاشته شد. هر یک از این سلسله ها پس با شیوه ای خاص هزینه های کشور را تامین می کردند و نظام مالیاتی مخصوص به خود را داشتند. در زمان پادشاهی سلسله صفویه، شاه عباس اوضاع دارایی مملکت را تغییر داد و تلاش کرد با توسعه تجارت خارجی، درآمد کشور را بیشتر از این راه تامین نماید. در دوران قاجاریه، به واسطه جنگها و هزینه مسافرت های شاه و درباریان اوضاع مالیه کشور دچار بحران شدیدی شد که امیر کبیر تلاش وافری بمنظور سر و سامان دادن اوضاع مالی کشور نمود. در دوره ی مشروطه اولین کابینه قانونی بدست میرزا نصراله مشیر الدوله تشکیل شد که ناصر الملک وزیر

مالیه این کابینه بود. اما از آنجهت که تشکیلات خاصی برای امور مالی وجود نداشت، مستوفیان سابق به همان طریق سنتی و در خانه‌های خویش امور مالی کشور را انجام می‌دادند و وزیر مالیه (ناصر الملک) بر آنها نظارت داشت. پس از چندی ناصر الملک با ایجاد مرکز دولتی به نام وزارت مالیه، مستوفیان را وادار کرد امور مالی را در آنجا رتق و فتق کنند. در اوایل خرداد ۱۲۸۹ ادارات سبعة تشکیل شدند و این اولین سازمان رسمی وزارت مالیه بود. مهمترین سازمانهای وزارت مالیه در این زمان خزانه داری کل و گمرک و وصول عایدات بودند.

### بخش دوم: بررسی و تعریف مالیات با مذاقه در ماهیت آن

تعریف قانونی و رسمی از مالیات وجود ندارد و علمای حقوق نیز تعریف واحدی از مالیات ندارند. اما در تعریف مالیات میتوان از زاویه مؤدی بنگریم و آنرا اینگونه تعریف کنیم: مالیات سهمی است که به موجب اصل تعاون ملی و بر وفق مقررات، هر یک از سکنه‌ی کشور موظف است از ثروت و درآمد خود به منظور تامین هزینه‌های عمومی و حفظ منافع اقتصادی یا سیاسی یا اجتماعی کشور به قدر قدرت و توانایی خود به دولت بدهد. و گاهی هم با امعان نظر به نقش دولت، مالیات را مبلغی بدانیم که دولت بر اساس قانون از اشخاص و موسسات به منظور تقویت مالی حکومت و تامین مخارج و هزینه‌های عمومی دریافت می‌کند. البته مالیات و عوارض با یکدیگر تفاوت‌هایی دارند که در ذیل به برخی از آنها اشاره می‌شود:

در مالیات ما بخشی از درآمد را بدون ما به ازا به دولت پرداخت می‌کنیم در حالیکه در عوارض پرداختی که صورت می‌گیرد در عوض خدماتی است که دریافت می‌کنیم. مرجع تصویب قوانین مالیاتی صرفاً مجلس است در حالیکه در مورد عوارض بسیاری از ارگانها مثل شهرداری تصمیم گیری می‌کنند.

مصرف مالیات به تشخیص دولت است ولی عوارض معمولاً صرف هزینه‌ی همان خدماتی می‌شود که برای ارائه‌ی آن عوارض اخذ می‌گردد.

مرجع اخذ مالیات سازمان مالیات است در حالیکه در عوارض کوشش بر این است که ارگان ارائه کننده خدمات دریافت کننده عوارض باشد.

## بند اول: ماهیت حقوقی مالیات

در قدیم مالیات بیان کننده ی قدرت حکومت و بر اساس حقوق سلطنت توجیه می شد. اخذ مالیات کاملاً قاهرانه بود و اهراد توانایی مخالفت با اوامر حکومت در این زمینه نداشتند. از قرن شانزدهم به بعد و به خصوص، از قرن هیجدهم طبیعت مالیات تغییر می کند و حقوق فردی اساس و پایه مالیات محسوب می گردد. بطور کلی در مورد فلسفه ی اخذ مالیات نظرات مختلفی ارائه شده که بطور خلاصه به بعضی از آنها اشاره می شود:

مالیات در قبال دریافت خدمات از دولت: گروهی مالیات را هزینه خدماتی می دانند که دولت به شهروندان ارائه می کند. مالیات به مثابه قرارداد شرکت: کل ملت شرکتی را تشکیل می دهد که دولت مدیر آن است و مالیات نیز هزینه فعالیت های شرکت است. مالیات به مثابه قرارداد بیمه: مالیات یک نوع بیمه است در مقابل مجموع خطراتی که دولت آنرا جبران و پارلمان نرخ آنرا تعیین می کند. در واقع بخشی از دارایی ها را می دهیم تا برای بقیه بیمه باشیم. مالیات بموجب قرارداد اجتماعی: جامعه بر اساس قرارداد اجتماعی تشکیل می شود و یکی از مواد این قرارداد اجتماعی اینست که برای اداره امور جامعه بایستی مالیات بپردازیم. مالیات به مثابه اعمال حاکمیت: حاکمیت جنبه های گوناگونی دارد. تبلور حاکمیت سیاسی در حوزه اقتصادی مالیات است.

در هر حال مالیات جنبه ارادی، اختیاری و داوطلبانه ندارد و یک عمل اقتداری و انحصاری و استثنایی قدرت عمومی است که برای اخذ آن نیاز به رضایت مؤدی نیست و وی مکلف به پرداخت مالیات معین شده از طرف حکومت است؛ بنابراین در تحلیل مالیات ترکیب دو نظر آخر یعنی مالیات بموجب قرارداد اجتماعی و مالیات به مثابه اعمال حاکمیت منطقی تر بنظر می رسد. بطور کلی در بحث اصول مالیات بطور خلاصه به دو دسته از اصول اشاره می شود: اصول اقتصادی و حقوقی؛ ابتدا اصول اقتصادی مالیات که در واقع حاصل فعالیت های علمای علم اقتصاد است بیان می شود. این اصول خود به دو دسته ی اصول کلاسیک و اصول جدید تقسیم می شود. اصول کلاسیک در واقع اصولی است که توسط آدام اسمیت بر شمرده شده و اصول جدید توسط اقتصاد دانان متاخر بیان گردیده است.

## بخش سوم: نگاهی حقوقی به مراجع مالیاتی و حل اختلاف

### بند اول: هیات‌های عالی بدوی و تجدید نظر مالیاتی

مقررات حاکم بر این هیأت، در مواد ۲۶۱ و ۲۶۲ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی مصوب ۱۳۷۱ آمده است. بموجب این مقررات، رسیدگی به تخلفات اداری در امور مالیاتی کلیه ماموران تشخیص مالیاتی، کارشناسان و حساب‌رسان مالیاتی و همچنین نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارایی در هیات‌های حل اختلاف مالیاتی و هیأت سه نفری موضوع بند ۳ ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم و سایر مامورانی که مسوول وصول مالیات هستند، پس از درخواست دادستانی انتظامی مالیاتی، در صلاحیت هیأت عالی بدوی انتظامی مالیاتی می‌باشد.

هیأت عالی انتظامی مالیاتی از ۳ عضو اصلی و ۲ عضو علی‌البدل، از میان کارمندان عالی رتبه وزارت امور اقتصادی و دارایی، از طرف وزیر اقتصادی برای مدت ۳ سال منصوب می‌شوند. اعتراضات واصله و همچنین ادعانه‌های دادستانی انتظامی مالیاتی به دبیرخانه هیأت عالی تسلیم و پس از ثبت آن، رسیدگی از سوی هیأت عالی انتظامی آغاز می‌شود و پس از تکمیل پرونده و آماده بودن برای اتخاذ تصمیم نهایی، با اعلام ختم رسیدگی رای مقتضی صادر می‌گردد. در صورت درخواست تجدید نظر از رای هیأت عالی بدوی انتظامی مالیاتی، هیأت تجدید نظر با رعایت همان شیوه هیأت بدوی در خصوص تشکیل جلسه و استماع دفاعیات متهم، نسبت به رسیدگی و صدور رای مقتضی اقدام می‌نماید. آراء این هیأت قطعی و لازم الاجرا هستند. آراء هیأت عالی بدوی انتظامی مالیاتی که به واسطه عدم تجدید نظر خواهی، قطعیت یافته و همچنین آراء قطعی و لازم الاجرای هیأت عالی تجدید نظر انتظامی مالیاتی، قابلیت رسیدگی شکلی در دیوان عدالت اداری را دارا بوده و این مهم را می‌توان از منطوق بند ۲ ماده ۱۳ قانون دیوان عدالت اداری بوضوح استنباط نمود. در هر مورد که رای تجدید نظر توسط دیوان عدالت اداری نقض و یا پرونده قابل رسیدگی مجدد اعلام شود، پرونده امر، منحصرأ به جهات مورد نظر دیوان، به هیأتی مرکب از سه نفر به انتخاب وزیر امور اقتصادی و دارایی، که حداقل یکی از آنان سمت معاون وی را خواهد داشت، احاله می‌گردد. شایان ذکر است، رأی هیأت اخیر الذکر قطعی و لازم الاجرا خواهد بود.

## بند دوم: هیات‌های بدوی و تجدید نظر حل اختلاف مالیاتی و شورای عالی مالیاتی

مقررات مربوط به هیأت حل اختلاف مالیاتی در موارد ۲۳۸، ۲۳۹، ۲۴۰، ۲۴۳، ۲۴۴، ۲۴۵، ۲۴۶، ۲۴۷، ۲۴۸، ۲۴۹، ۲۵۰، ۲۵۱ و ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی مصوب ۱۳۷۱ بیان گردیده است.

بر اساس مقررات فوق الذکر، رسیدگی و حل و فصل کلیه اختلافات مالیاتی، که بین مؤدیان و سازمانهای تشخیص و وصول مالیات بروز نماید، بر عهده هیأت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود. هیأت بدوی حل اختلاف مالیاتی متشکل از ۳ عضو با ترکیب؛ یک نفر به نمایندگی وزارت امور اقتصادی و دارایی، یک نفر قاضی به انتخاب رئیس قوه قضاییه (در تهران) و رئیس دادگستری (در شهرستانها) و نماینده نظام پزشکی در مورد درآمد مربوط به امور پزشکی، نماینده کانون وکلا در مورد درآمد حاصل از وکالت و مشاوره حقوقی، نماینده شورای مرکزی اصناف محل در مورد اصناف و حسب مورد نماینده ارگانهای مختلف در امور مربوط به دستگاه متبوع خویش، می باشد. آراء صادره از سوی هیأت بدوی حل اختلاف مالیاتی، که پس از طی پروسه شکلی مندرج در مواد پیش گفته انشاء می گردند، قطعی و لازم الاجرا هستند، مگر در مورد مؤدیان، به شرط آنکه ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رای، حداقل ۱۰٪ مالیات مبلغ مورد رای را با احتساب پرداخت‌های قبلی، پرداخت و ظرف همان مدت اعتراض کتبی خود را به قسمت وصول و ابلاغ خدمات مالیاتی تسلیم نماید و در مورد ماموران تشخیص، چنانچه مبلغ مورد رای که مآخذ محاسبه مالیات قرار می گیرد، با مبلغ مذکور در برگ تشخیص مالیات بیش از ۲۰٪ اختلاف داشته باشد و مامور تشخیص مربوط ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رای، اعتراض کتبی خود را به حوزه مالیاتی مربوطه تسلیم نماید. که در این دو فرض پرونده در هیأت تجدید نظر حل اختلاف مالیاتی مطرح و رای صادره از سوی این مرجع، قطعی و لازم الاجرا می باشد. علاوه بر مراجع مذکور، «شورای عالی مالیاتی» بعنوان مرجع رسیدگی به آراء قطعی هیات‌های حل اختلاف مالیاتی که از لحاظ عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه و یا نقض رسیدگی مورد شکایت مؤدی یا ممیز کل واقع شده باشند، پیش بینی شده است. شورای عالی مالیاتی مرکب از ۲۵ عضو بوده که از سوی وزیر امور اقتصاد و

دارایی بمدت ۳ سال منصوب می‌شوند. همچنین بموجب ماده ۲۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم، در مورد مالیات‌های قطعی موضوع قانون مزبور که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و به ادعای غیر عادلانه بودن مالیات مستنداً به مدارک و دلایل کافی از طرف مؤدی شکایت و تقاضای تجدید رسیدگی شود، وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌تواند پرونده را به هیأتی مرکب از ۳ نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید. رای هیأت موصوف به اتفاق آراء قطعی و لازم الاجراست. به نظر می‌رسد با توجه به منطوق بند ۲ ماده ۱۳ قانون دیوان عدالت اداری، بتوان از آراء قطعی هیات‌های بدوی حل اختلاف مالیاتی و همچنین آراء غیر قطعی این هیات‌ها که به واسطه عدم تجدید نظر خواهی قطعیت یافته‌اند و همچنین آراء قطعی هیات‌های تجدید نظر حل اختلاف مالیاتی و همچنین آراء قطعی شورای عالی مالیاتی و نهایتاً آراء قطعی هیأت ۳ نفره منتخب وزیر امور اقتصادی و دارایی موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم، در دیوان عدالت اداری اعتراض نموده و تقاضای رسیدگی شکلی به آراء مذکور را داشت.

### بخش چهارم: پیدایش مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده برای نخستین بار توسط فون زیمنس در سال ۱۹۵۱ به منظور فائق آمدن بر مسائل مالی کشور آلمان طرح ریزی گردید. لیکن به رغم علاقه و تمایل شدید کشورهایی نظیر آرژانتین و فرانسه در خصوص آگاهی از چگونگی ساختار مالیات بر ارزش افزوده این مالیات به طور رسمی تا سال ۱۹۵۴ در هیچ کشوری به کار گرفته نشد. از سال ۱۹۵۴ به بعد برزیل، فرانسه، دانمارک و آلمان از زمره کشورهایی بودند که این نوع مالیات را در نظام مالیاتی خود معرفی نمودند. از اوائل دهه ۱۹۷۰ به بعد سایر اعضای جامعه اقتصادی اروپا به تغییر نظام مالیاتی و اجرای مالیات بر ارزش افزوده دریافت اقتصادی خویش پرداختن. هم‌اکنون به دستور کمیسیون جامعه اقتصادی اروپا، کلیه کشورهای عضو می‌بایست مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی خود به کار گیرند و در واقع پذیرش این نوع مالیات به عنوان یک پیش نیاز برای عضویت در جامعه اقتصادی اروپا محسوب می‌گردد. در منطقه آسیا، کره جنوبی نخستین کشوری است که در سال ۱۹۷۷ پس از همکاری با اداره امور مالیاتی صندوق بین المللی پول توانست مالیات بر ارزش افزوده را دار نظام مالیاتی خود پیاده نماید. ترکیه (۱۹۸۵)،

پاکستان (۱۹۹۰) و بنگلادش (۱۹۹۱) نیز از دیگر کشورهای آسیایی بود. که مالیات بر ارزش افزوده را در نظام مالیاتی خود اجرا کرده اند. هم اکنون بسیاری از کشورها مالیات بر ارزش افزوده را با تعداد تعدیلاتی خاص و متناسب با اولویت هایشان پذیرفته اند. اغلب این کشورها با مشکلات کوتاه مدت خاص مانند اجرا و اداره نظام مالیاتی، انتخاب مالیات هایی که مالیات بر ارزش افزوده جایگزین آنها خواهد شد: ساختار نرخ ها و غیره مواجه می باشند.

### بند اول: فراز و نشیب های مالیات بر ارزش افزوده در ایران

مالیات بر ارزش افزوده برای نخستین بار توسط "فون زیمنس" در سال ۱۹۵۱ به منظور فائق آمدن بر مسائل مالی کشور آلمان طرح ریزی شد که علی رغم علاقه و تمایل شدید کشورهای نظیر آرژانتین و فرانسه برای آگاهی از چگونگی ساختار آن، این مالیات به طور رسمی تا سال ۱۹۵۴ در هیچ کشوری به کار گرفته نشد. به گزارش رسانه مالیاتی ایران از سال ۱۹۵۴ به بعد برزیل، فرانسه، دانمارک و آلمان در زمره کشورهایی بودند که این مالیات را در نظام مالیاتی کشور خود معرفی کردند. کره جنوبی نخستین کشور آسیایی است که در سال ۱۹۷۷ با کمک صندوق بین - المللی پول توانست این مالیات را در نظام مالیاتی خود پیاده کند و به دنبال آن کشورهای ترکیه، پاکستان، بنگلادش و لبنان نیز نسبت به اجرای این مالیات اقدام کردند. درخصوص توضیح شیوه اجرایی مالیات بر ارزش افزوده می توان گفت: در سیستم مالیات بر ارزش افزوده هر فروشنده در هنگام فروش کالا و خدمات، مالیات مورد نظر را بر صورت حساب افزوده و آن را همراه با قیمت کالا و خدمات از مشتری دریافت می کند. نخستین فروشنده مالیات دریافتی را به دولت پرداخت کرده و در مراحل بعدی، هر فروشنده تنها مابه التفاوت مالیات را به حساب سازمان امور مالیاتی واریز می کند. مالیات بر ارزش افزوده چند نوع است که مالیات از نوع "تولیدی"، "درآمدی" و "مصرف" را شامل می شود. در مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی، مالیات کلی بر فروش اعمال می شود در حالی که در نوع درآمدی، مالیات بر فروش تولید خالص کالاهاست. در مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف نیز که مالیات بر کالاها و خدمات مصرفی است، تمام مخارج سرمایه گذاری ناخالص از پایه مالیاتی حذف می شود. این در حالی است که برخی کارشناسان معتقدند مالیات بر ارزش افزوده آثار مناسبی نیز در سطوح مختلف جامعه و به ویژه شهرها دارد. به بیان دکتر "هادی زنور" استاد

دانشگاه علامه طباطبائی، مالیات بر ارزش افزوده، می تواند منبع درآمد مناسب تر و مطمئن تری برای شهرداری ها باشد. وی اظهارداشت: مالیات بر ارزش افزوده، یک مالیات بر مصرف چند مرحله ای است و از آنجایی که این مالیات از مصرف اخذ می شود، کمتر دستخوش نوسان شده و می تواند پایه مالیاتی پایداری در سیستم اقتصادی ایجاد کند. "قاسم عزیزی"، نماینده مردم شازند نیز در این باره می گوید: هدف از تدوین لایحه مالیات بر ارزش افزوده توزیع عدالت در سطح جامعه است و در این نوع اخذ مالیات، هر کس که مصرف بیشتری داشته باشد، مالیات بیشتری خواهد پرداخت. با این حال، دست اندرکاران تولید و صنعت در کشور از جمله افرادی هستند که با لایحه موجود مخالفت کرده و نقطه نظراتی را در این خصوص ارائه کرده اند. اعضای خانه های صنعت و معدن به نمایندگی از سایر تولیدکنندگان، اجرای لایحه مالیات بر ارزش افزوده در شرایط فعلی اقتصاد کشور را نامناسب می دانند و معتقدند: شرایط اقتصادی و صنعتی کشور ایران با ۱۲۰ کشوری که این مالیات در آنجا اعمال می شود، تفاوت بسیار دارد. تولیدکنندگان صنعتی، خواستار مسکوت ماندن این لایحه در حال حاضر هستند. یکی از اشکالات و انتقاداتی که اعضای خانه های صنعت و معدن کشور دارند این بود که برای تدوین اینگونه طرح های اقتصادی صرفاً از کارشناسان دولتی استفاده می شود که اغلب در کشورهای غربی تحصیل کرده اند و شرایط موجود اقتصادی و فرهنگی جامعه را در تدوین طرح ها انطباق نمی دهند. "داریوش هندویی" رئیس خانه صنعت و معدن مازندران و عضو شورای مرکزی خانه های صنعت و معدن ایران در این زمینه معتقد است: یک بعدی نگری در تدوین و تصویب قوانین مربوط به صنعت در سال های اخیر موجب شده که تولید در ایران به عنوان سخت ترین کار قلمداد شود. هندویی با اشاره به لایحه مالیات بر ارزش افزوده، گفت: در این لایحه به تمام ابعاد پرداخته نشده و شاهد بخشی نگری های مختلف در آن هستیم. وی اظهارداشت: براساس لایحه مالیات بر ارزش افزوده، تولیدکنندگان باید به عنوان مجری، مالیات را از مصرف کنندگان اخذ کنند درحالی که تولیدکنندگان قادر نیستند حساب چک های برگشتی خود را نگه دارند، چگونه می توانند مالیات محصول تولیدی فروش رفته را محاسبه کنند. هندوئی گفت: انتقاد ما از لایحه مالیات بر ارزش افزوده به این معنا نیست که با پرداخت مالیات مخالفیم بلکه ما معتقدیم کشوری که با مالیات اداره نشود و صرفاً به منابع نفتی تکیه کند آینده

درخشانی نخواهد داشت. "تقی بهرامی" دبیر کل خانه صنعت و معدن ایران نیز گفت: وزارت صنایع با اعمال نظر کارشناسانی که از برخی کشورهای خارجی فارغ التحصیل شده‌اند تصمیم می‌گیرد و قوانین را مصوب می‌کند، درحالی که اعمال نظر تولیدکنندگان و شرایط صنعت کشور در این خصوص ضروری است. این در حالی است که رئیس شورای مرکزی خانه‌های صنعت و معدن کشور معتقد است: نهادینه کردن زمینه‌های فرهنگی اخذ مالیات در جامعه ضروری است. دکتر "هادی غنیمی‌فرد" می‌گوید اخذ مالیات برای کشور ضروری است، اما نحوه گرفتن آن باید اصولی باشد. وی بر ارائه آموزش‌های لازم به ماموران جمع‌آوری مالیات تاکید کرد و گفت: همانطور که چشم‌پوشی از اخذ مالیات از گروهی مذموم است، زیاده‌خواهی مالیات نیز غیرمعقول است و باعث بدبینی جامعه می‌شود. رئیس شورای مرکزی خانه‌های صنعت و معدن کشور افزود: مردم از نظر فرهنگی و اقتصادی باید آمادگی لازم را برای پرداخت مالیات داشته باشند. شورای مرکزی خانه صنعت و معدن ایران در خصوص اجرای لایحه مالیات بر ارزش افزوده پیشنهادهای ارائه دادند که یکی از پیشنهادات این بود که سازمان توزیع مالیات در کشور باید تنظیم شود به نحوی که پرداخت کنندگان مالیات بتوانند مالیات‌های پرداخت شده خود را از دست‌های بعدی دریافت کنند. همچنین شورای مرکزی خانه‌های صنعت خواستار تجهیز فروشگاهها به نظام کاربری ماشین‌های الکترونیکی فروشگاه‌های شدند که شرایطی ایجاد شود تا حتی المقدور دریافت مالیات در پای صندوق‌های فروشگاهها از خریداران نهایی (مصرف کننده) اخذ شود تا آنچه وصول می‌شود بتوان آن را به عنوان درآمد قطعی دولت به حساب آورد. اعضای این شورا معتقدند که اجرای خام لایحه مالیات بر ارزش افزوده که هم‌اکنون تدوین شده، موجب افزایش تورم معادل نرخ مالیات مصوبه به علاوه دو درصد هزینه‌های جمع‌آوری و نگهداری محاسبات آن بر روی قیمت کالا می‌شود. رئیس کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی در این خصوص می‌گوید: لایحه مالیات بر ارزش افزوده که هم‌اکنون در مجلس بسر می‌برد، بدون نظرخواهی از صنعتگران و تولیدکنندگان بخش صنعت تصویب نخواهد شد. حجت‌الاسلام والمسلمین محمد شاهی عربلو افزود: برای تصویب لایحه مالیات بر ارزش افزوده به نحو احسن، اگر نیاز باشد دهها جلسه کارشناسی باحضور تولید کنندگان بخش صنایع برگزار خواهیم کرد. وی پیشنهاد می‌دهد که

۱۲ تن از تولیدکنندگان بخش های مختلف صنعت در جلسات کمیسیون اقتصادی مجلس حضور یابند و درمورد لایحه مالیات بر ارزش افزوده نظر دهند.

### بخش پنجم: نگاهی به مزایای مالیات بر ارزش افزوده

شفاف سازی مبادلات اقتصادی (به علت ردیابی معاملات در زنجیره های واردات، تولید، توزیع و صادرات).

تشویق سرمایه گذاری، تولید و صادرات.

اخذ مالیات بیشتر از آن دسته از افراد جامعه که کالاها و خدمات لوکس و غیر ضروری بیشتری مصرف می کنند.

افزایش مستقیم و غیرمستقیم میزان درآمدهای مالیاتی و نسبت درآمدهای مالیاتی از کل درآمدهای جاری دولت (با توجه به اینکه نرخ اجرای این نظام مالیاتی معادل نرخ اجرای قانون موسوم به تجمیع عوارض است، افزایش مستقیم درآمدهای مالیاتی ناشی از اجرای آن ناچیز خواهد بود).

جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف از محصول یا خدمات نهایی واحد.

### بند اول: نرخ صفر برای صادرات

در نظام مالیات بر ارزش افزوده، کالاها و خدمات صادراتی مشمول نرخ صفر می گردند. اعمال این نرخ بدان معناست که کالاها و خدمات صادراتی نه فقط در زمان صادرات مشمول مالیات نمی شوند، بلکه کلیه مالیات بر ارزش افزوده های پرداختی بابت خرید کالاها و خدمات مصرفی که در تولید و عرضه محصول صادراتی پرداخت شده نیز توسط سازمان امور مالیاتی به مؤدی بازگردانده می شود.

### بند دوم: تاثیر بر تورم

هم اکنون نظام مالیات بر مصرف در چارچوب قانون موسوم به تجمیع عوارض در حال اجراست که تحت آن اکثر کالاها مشمول مالیات و عوارضی جمعاً به نرخ ۳ درصد قیمت هستند. بنابراین با اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده به علت جایگزینی آن با قانون تجمیع عوارض، موجب افزایش محسوسی در سطح قیمت کالاها و خدمات نمی شود. از سوی دیگر در قانون مالیات بر ارزش افزوده نرخ این مالیات ۱/۵ درصد پیش بینی شده که با احتساب

۱/۵ درصد عوارض شهرداری ها، جمعاً به ۳ درصد مالیات و عوارض بالغ می شود. این نرخ اولاً

کمترین نرخ در مقایسه با ۱۴۰ کشور مجری این مالیات محسوب می‌شود و با توجه به جایگزینی نرخ تقریباً مشابه قبلی مالیات و عوارض قانون موسوم به تجمیع عوارض (جمعاً ۳ درصد) موجب افزایش قیمت‌ها نخواهد شد.

### بند سوم: تکلیف فعالان اقتصادی

اشخاص حقیقی و حقوقی اعم از تولیدکنندگان، توزیع‌کنندگان و عرضه‌کنندگان کالا و خدمات مشمول که با توجه به اعلام سازمان امور مالیاتی کشور اقدام به ثبت‌نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌کنند و همچنین وارد و صادرکنندگان کالاها و خدمات، در زمان خرید یا واردات کالاها و خدمات، علاوه بر بهای کالا و خدمات خریداری شده، مالیات بر ارزش افزوده متعلق را نیز پرداخت می‌نمایند. ولی از آنجا که این نظام مالیاتی یک نظام مالیاتی به‌منظور اخذ مالیات از فعالان اقتصادی است، این مالیات‌های پرداختی، «طلب فعالان اقتصادی» از سازمان امور مالیاتی محسوب می‌شود. از طرف دیگر، فعالان اقتصادی ثبت‌نام شده باید در زمان عرضه کالاها و خدمات علاوه بر بهای کالاها و خدمات، مالیات بر ارزش افزوده متعلق را نیز از خریداران محصولات خود اخذ و آن را به‌عنوان «طلب دولت» نزد خود نگهداری نمایند. در پایان دوره‌های مالیاتی سه‌ماهه، هر یک از مؤدیان این نظام مالیاتی با تسلیم اظهارنامه‌های مخصوص و مختصر، پس از کسر طلب خود بابت مالیات بر ارزش افزوده‌های پرداختی از مالیات‌های وصولی به نیابت از دولت که نزد ایشان است، مانده را با سازمان امور مالیاتی کشور تسویه می‌نماید. در این حالت، در صورتی که مانده این تفاضل، بدهی مؤدی به سازمان امور مالیاتی را نشان دهد، مابه‌التفاوت به‌عنوان مالیات قابل پرداخت به حساب سازمان امور مالیاتی پرداخت می‌شود. اما در صورتی که طلب مؤدی از دولت بیش از طلب دولت از ایشان باشد، می‌تواند مانده طلب خود را با ارائه درخواست از سازمان امور مالیاتی، مسترد نماید.

### بخش ششم: اهداف مالیات بر ارزش افزوده

هدف اولیه اجرای مالیات بر ارزش افزوده، ارتقای رقابت پذیری است. ما انواع روشهای مالیاتی را در کشور به اجرا درآورده ایم و این اواخر نیز تجربه تجمیع عوارض را داشته ایم و حال نوبت جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای آن است. در روشی که تاکید بر مصرف

کننده است از یک فرآیند چند مرحله ای برخوردار است که تا از تولید، توزیع تا مصرف در هر مرحله مالیات اخذ می گردد. در ایران بیمه ها مشمول این طرح هستند و در عوض کالاهای غذایی، کشاورزی، بانکها، کالاهای فرهنگی و خرده فروشها از این بحث معاف می باشند. این روش مبتنی بر نظریه اهالی فن، در بلند مدت تورم را نبوده ولی در کوتاه مدت حداقل در افزایش قیمت ها به اندازه ۳ درصد موثر است. بعضا این نگرانی وجود دارد که با توجه به عدم شفافیتها در روند نظارت بر مالیاتها، اخذ مالیات خود به افزایش تورم، مضاعف بر روند قانونی ان منجر شود. مالیات بر ارزش افزوده، یک مالیات خود اظهاری است. در این روش فرد فروشنده مالیاتی را که می گیرد و ثبت می نماید باید خود اظهاری کرده و آن را به اطلاع سازمان مالیاتی نیز برساند. دولت باید سعی کند تا به مالیات روی آورد و منافع حاصل از ثروت ملی را باید به آیندگان واگذار نماید، دولتی که اتکای خود را بر مالیات قرار داده و از مردم مالیات گرفته و برای آنها خرج می نماید خود را در مقابل مردم پاسخگو می داند. اتکای دولت به مالیات از افراط در صرف منابع توسط دولت جلوگیری کرده و به صرفه جویی در هزینه منجر می شود. باید به سمتی حرکت کرد که نفت از بودجه جدا شده و مبنای هزینه های جاری دولت، مالیات قرار گیرد، در غیر این صورت درآمدهای مالیاتی و نیز فروش نفت زمینه ای برای اسراف صرف درآمدها خواهد شد. گرچه این کار از عهده دیوان محاسبات و قوه قضاییه ساخته است ولی عملا شاهد هستیم که همان مراجع نیز قادر به محکوم کردن دولتها نیستند. در هیچ جای دنیا قانونی وجود ندارد که اگر دولتی منابع و درآمدها را بهینه مصرف نکرد در مرجعی پاسخگو باشد. تنها راه حل را مردم جهان در این خصوص عدم رای به یک دولت یا عدم دادن رای اعتماد به آن می بینند. اجرای موفق طرح می تواند دولت را در دستیابی به یک منبع درآمدی قادر سازد و به دولت امکان کاهش اتکا به درآمدهای نفتی ببخشد. دو اصل در بحث مالیات بر ارزش افزوده مطرح است، یکی درآمذزایی و دیگری اصل عدالت است. در اصل درآمذزایی که این روش یک روش درآمذزا برای دولتها است و بعضا از آن به عنوان ماشین چاپ پول یاد می شود. اما در خصوص رعایت اصل عدالت در آن اما و اگرهایی وجود دارد که در سایر کشورهای جهان، تحقق این اصل در کنار سیستمهای تامین اجتماعی ممکن است. جلوگیری از فرار مالیاتی، شفاف بودن و صحیح شدن

درآمدها، سهولت اجرای آن از جمله این مزایا است. مالیات بر ارزش افزوده در مجموع به ۴ روش اجرا می شود که سه روش آن مبتنی بر حسابداری صنعتی و منظم به اجرا درمی آید و یک روش آن مبتنی بر صورت حساب می باشد. در این روش فروشنده مکلف است تا براساس صورتحساب کالایی را که می فروشد مالیات را محاسبه کرده و آن را به دست خریدار دهد. در کشورهایی که از نظام دارایی و ثبت حساب صنعتی و چندان مناسبی برخوردار نیستند از روش صورت حساب استفاده می شود که در ایران نیز از همین روش استفاده شده است. تجربه ثابت کرده در این روش که فروشندگان، ممیز و عامل مالیاتی برای دولت محسوب می شوند، موفقتر از سایر روشها است. از جمله مزایای مالیات بر ارزش افزوده، جلوگیری از فرار مالیاتی می باشد ولی اگر یک سیستم مالیاتی مدرن و دقیق در این خصوص نباشد و بحث جریمه سنگین از مودیان مالیاتی متخلف مطرح نباشد، قطعاً خود به بروز مشکلاتی منجر می شود. کسانی که در واقع پرداخت کننده واقعی مالیات بر ارزش افزوده هستند مصرف کننده یا در واقع همان مردم است. این اتفاق به چند دلیل مربوط است که یکی از آنها عدم آگاهی لازم نسبت به مالیات بر ارزش افزوده است. با توجه به اینکه فرهنگسازی و اطلاع رسانی لازم در این خصوص صورت نگرفته لذا زمینه برخی اعتراضات فراهم شده است. اشکال دیگر در این بحث به این مساله برمی گردد که فرد فروشنده با خود محاسبه می کند که اگر به مراکز مالیاتی اطلاع رسانی کنم که بابت فروش فلان کالا، میزان خاصی مالیات دریافت کرده ام همان نسبت نیز وضعیت فروش و سود او شفاف شده و باید به همان مراکز مالیاتی مالیات بر فروش و سود و... پردازد. در غیر این صورت نیز ممکن است روشهای توافق با مشتری، عدم صدور فاکتور و... باب شود که در این صورتهای نیز طرح از هدف خود دور می شود.

### بخش هفتم: خصوصیات اصلی قانون مالیات بر ارزش افزوده

- ۱- واردات، عرضه و صادرات کالاها و خدمات مشمول مقررات این قانون است و در زمان اجرای هر معامله مقررات این قانون بایستی اعمال گردد.
- ۲- نظام مالیات بر ارزش افزوده کلیه کالاها و خدمات، مگر کالاهای معاف را شامل می شود.

۳- نرخ مضر در مورد صادرات اعمال می گردد. ("عدم اخذ مالیات و استرداد مالیات های پرداخت شده قبلی)

۴- نرخ عمومی شامل ۱/۵ درصد مالیات و ۱/۵ درصد عوارض شهرداری ها می باشد که جمعاً به ۳ درصد بالغ می شود.

۵- معافیت های گسترده ای ویژه کالاها و خدماتی که عمدتاً مورد استفاده دهک های پایین درآمدی جامعه می باشند در نظر گرفته شده است.

۶- برای انواع سوخت و دخانیات نرخ های خاص و بالاتر در نظر گرفته شده است.

۷- ماخذ این مالیات از کالاهای وارداتی، ارزش گمرکی به علاوه حقوق ورودی می باشد.

۸- مالیات بر ارزش افزوده پرداختی مودیان در زمان خرید به عنوان اعتبار مالیاتی و طلب ایشان محسوب و از مالیات بر ارزش افزوده دریافتی ایشان در زمان فروش کسر می گردد.

۹- جرائم برای عدم انجام تکالیف قانونی مقرر در مورد ثبت نام، فروش، تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات در نظر گرفته شده است.

۱۰- با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده کلیه مالیات ها و عوارض اخذ شده قبلی بر کالاها و خدمات، بویژه قانون تجمع عوارض حذف و این نظام مالیاتی جدید جایگزین آنها می گردد.

### بخش هشتم: مزایای اجرای مالیات بر ارزش افزوده

۱) این نوع مالیات در بسیاری از کشورها به عنوان منبع درآمدی جدید در جهت افزایش درآمدهای دولت به کاربرده شده است. در حقیقت از این نوع مالیات به عنوان ماشین پول ساز یاد شده و دلیل آن را می بایست در وسعت پایه مالیاتی که اکثر کالاها و خدمات را شامل می شود جستجو نمود. شایان ذکر است که مالیات هایی که با اهداف توزیع درآمد و یا افزایش کارآیی اعمال می شود به دلیل پایین بودن فعالیت های زیرزمینی، فرار مالیاتی را زیاده تر کرده و در نتیجه درآمد کمتری برای دولت فراهم

می‌کند. این درحالی است که مالیات بر ارزش افزوده به دلیل وسعت پایه مالیاتی و پایین بودن نرخ مالیاتی، درآمد مالیاتی بیشتری را نصیب دولت می‌کند و این امر بدون از بین بردن انگیزه تولید صورت می‌پذیرد و امکان فرار مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده کاهش می‌یابد.

۲) پایه وسیع این مالیات به همراه پایین نرخ آن با مقاومت کمتری از سوی مردم برخوردار است لذا وصول این مالیات مطمئن تر و راحت تر می‌باشد و قابلیت فهم آن توسط عموم آسان است.

۳) مالیات بر ارزش افزوده بر خلاف مابقی مالیات‌ها که معمولاً در پایان سال مالی قابل وصول است چون بر مصرف کالاها و خدمات تعلق می‌گیرد از کمترین نوسان برخوردار می‌باشد. زیرا تقاضا برای کالاها و خدمات طی زمان استمرار داشته و لذا دولت در پرداخت‌های خود با مشکل مواجه نمی‌شود و این خود سبب ایجاد یک منبع درآمد یا ثبات و در عین حال انعطاف پذیر برای دولت می‌گردد.

۴) مالیات بر ارزش افزوده از مراحل مختلف زنجیره تولید و توزیع اخذ شده و لذا یک خاصیت خود اجرایی دارد. به این ترتیب پایین بودن هزینه‌های جمع‌آوری آن از دلایل دیگر استفاده از این نوع مالیات در کشورها بوده است.

۵) مالیات بر ارزش افزوده به لحاظ اقتصادی یک نوع مالیات خنثی و یا بی تفاوت تلقی می‌گردد. زیرا این نوع مالیات به صورت متناسب بر ارزش افزوده عوامل تولید مختلف در زنجیره تولید اعمال شده و هیچ نوع اختلالی را در تولید، تخصیص منابع و غیره به وجود نمی‌آورد.

۶) این نوع مالیات به دلیل آنکه مودیان مالیاتی مکلف به ارائه سند خرید و فروش فاکتورهای صورت حساب‌ها جهت استفاده از اعتبار مالیاتی بوده و در نتیجه اطلاعات کاملی از معاملات جاری اقتصاد به همراه کلیه نقل و انتقالات صورت گرفته فراهم می‌گردد.

۷) این نوع مالیات به دلیل ساده بودن ساختار و سهل الوصول بودن آن از کارایی بالایی برخوردار است.

۸) اجرای مالیات بر ارزش افزوده سبب بهبود وضعیت تراز بازرگانی خارجی کشور می گردد. زیرا اجرای آن از یک سو صادرات از پرداخت مالیات معاف بوده و از سوی دیگر واردات مشمول مالیات قرار میگیرند و این خود توان صادراتی کشور را به دلیل پایین بودن قیمت کالاهای صادراتی از طریق نرخ مبادله افزایش داده و تجارت خارجی کشور بهبود می یابد.

۹) مالیات بر ارزش افزوده از انعطاف پذیری بالایی برخوردار است. این امر سبب میگردد تا به هنگام رونق اقتصادی میزان وصولی این مالیات به دلیلی افزایش سطح تولید افزایش یابد و برعکس به هنگام رکود اقتصادی از میزان وصولی این مالیات به دلیل کاهش سطح تولید کاهش یابد و از این طریق قدرت خرید مردم را با شرایط اقتصادی جامعه سازگار کرد.

### بخش نهم: معایب اجرای مالیات بر ارزش افزوده

۱) خاصیت اثر تنافزی بر ارزش افزوده از معایب اجرای این نظام به شمار می ورد و این امر با توجه به اعمال یک نرخ ثابت غیر تصاعدی مالیات بر کالاهای مشمول روی داده و سبب میگردد تا اقشار کم درآمد جامعه به طور نسبی فشار بیشتری از اعمال این نوع مالیات متحمل گردند. در این خصوص میتوان با معاف نمودن برخی از کالاهای ضروری و اساسی در مراحل اجرای مالیات بر ارزش افزوده از وقوع این پیشامد ممانعت ورزید.

۲) کمبود تجربه تجربه کافی در اعمال مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای درحال توسعه می تواند موجبات عدم اجرای موفقیت آمیز این مالیات را فراهم آورد.

۳) برخی از تحلیل گران از آثار تورمی حاصل از اجرای مالیات بر ارزش افزوده ابراز نگرانی میکنند لیکن مطالعات انجام شده بیانگر ناچیز بودن اثرات تورمی حاصل از اجرای این نوع مالیات است. زیرا این افزایش در کوتاه مدت یک بار اتفاق افتاده و در بلند مدت از بین می رود، ضمن آنکه این پدیده ویژگی معرفی هر نوع مالیات در اقتصاد می باشد. شایان ذکر است که اگر مالیات بر ارزش افزوده با نرخ یکسان بر کلیه کالاها و خدمات اعمال شود و معافیت

های مالیاتی نیز برای برخی از کالاها و خدمات در نظر گرفته نشود، در این صورت فقط سطح عمومی قیمت ها به یکباره و در کوتاه مدت افزایش می یابد. لیکن در بلند مدت به دلیلی عدم تغییر قیمت های نسبی کالاها و خدمات از بین می رود.

### بند اول: تبعات اقتصادی حاصل از اجرای مالیات بر ارزش افزوده

اجرای مالیات بر ارزش افزوده بر متغیر های اقتصادی نظیر سطح عمومی قیمت ها، پس انداز رشد اقتصادی، تجارت خارجی و... میگذارد. لیکن تغییرات ایجاد شده تنها از اجرای مالیات بر ارزش افزوده نشأت نگرفته و عوامل متعدد دیگری در میزان و نحوه چگونگی آن نقش ایفا میکنند. در مجموع می توان تبعات اقتصادی حاصل از اجرای مالیات بر ارزش افزوده را در سه نوع درآمدی، اثر قیمتی و اثر توزیعی به اختصار به شرح زیر است:

- (۱) اثر درآمدی مالیات بر ارزش افزوده
- (۲) اگر اثر تورمی به معنای افزایش مستمر در نرخ تورم باشد در این صورت این نگرانی به لحاظ مفهومی بر داشتی نادرست است. زیرا معرض مالیات بر ارزش افزوده خود به تنهایی نمی تواند موجبات افزایش مستمر در نرخ تغییر سطح عمومی را فراهم نماید. اینگونه تغییر در نرخ تورم فقط از طریق سیاست های پول انبساطی میتواند به وجود آید. لیکن اگر این اصطلاح به مفهوم یک انتقال در سطح عمومی قیمت ها و یا افزایش نرخ تورم در یک دوره زمانی باشد، در این صورت تورم را بودن مالیات بر ارزش افزوده به عوامل متعددی بستگی خواهد داشت. به طور کلی با ثابت بودن سایر شرایط، معرض مالیات بر ارزش افزوده تحت شرایط خنثی بودن به لحاظ درآمدی نمی تواند بر سطح عمومی قیمت ها تاثیر داشته باشد. بنابراین تقاضای کل تغییر نمی یابد. همچنین به لحاظ منطقی افزای درآمد مالیات بر ارزش افزوده (کاهش آن) به کاهش (افزایش) سطح عمومی قیمت هامنجر می شود این خود به سیاست مالی انقباض (انبساطی) بستگی دارد. به این ترتیب به لحاظ مفهومی آنها به هنگام معرفی مالیات بر ارزش افزوده واکنش احتمالی عرضه را نادیده می گیرند.
- (۳) اثر توزیعی مالیات بر ارزش افزوده: درخصوص اثر توزیعی مالیات بر ارزش افزوده شایان ذکر است که برخی از اقتصاد دانان بر این باورند که چون مالیات بر ارزش

افزوده با نرخ غیر تصاعدی بر کالاها و خدمات اعمال می شود گروه های پایین درآمدی بار مالیاتی بیشتری را متحمل می شوند. در این راستا هر چه کالا ضروری تر باشد، به علت پائین بودن کشتش تقاضا بار مالیاتی بیشتری منتقل میگردد. با توجه به بالا بودن سهم هزینه این کالاها در سبد خانوار های فقیر، بار مالیاتی این خانوار ها بیشتر خواهد شد. از این رو برخی از کشور ها برای مقابله با این امر از نرخ های متعدد مالیات بر ارزش افزوده استفاده می شود. اثر توزیعی مالیات بر ارزش افزوده به نظام مالیات بر ارزش افزوده و اهمیت توزیع درآمد در این کشور ها بستگی دارد. انتخاب پایه مالیاتی، گستردگی آن نرخ های مالیاتی، معافیت ها و... از عوامل موثر بر اثر توزیعی مالیات بر ارزش افزوده می باشد.

### بخش دهم: دلایل توجیهی معرفی مالیات بر ارزش افزوده در ایران

#### بند اول: سهم پایین مالیات در تولید ناخالص داخلی

بالا بودن نسبت کل درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی، نشان دهنده کارآیی نظام مالیاتی کشور است. این رقم در اقتصاد کشور ما همواره در سطحی پایین قرار داشته و هی چگاه به مرز ده درصد نیز نرسیده است. در کشور ما در کنار درآمد های مالیاتی درآمد حاصل از فروش نفت از اقلام عمومی تشکیل دهنده درآمدهای دولت است. اتکای بیش از حد به درآمدهای نفتی با توجه به نوسان های شدید بهای نفت در بازار جهانی، بی ثباتی کل درآمدهای دولت را در طول دو دهه اخیر در اقتصاد ایران موجب گردیده است. درآمدهای مالیاتی که نوع دیگری از درآمدهای دولت است، در مقایسه با درآمدهای نفتی همواره مبلغ ناچیزی بوده است.

#### بند دوم: نقش ناچیز مالیاتها در تأمین هزینه های دولت

یکی از منابع درآمد مهم و قابل اتکا برای دولت مالیات است. مقایسه این منبع با دیگر منابع حاکی از این است که هر چه سهم مالیات ها در تأمین مخارج دولت بیشتر باشد از ایجاد آثار نامطلوب اقتصادی به میزان چشمگیر جلوگیری می کند. مالیات ها نقش بسیار مهمی از یک سو در تأمین منابع مالی دولت و از سوی دیگر در تنظیم امور اقتصادی جامعه ایفا می کند و از این نظر، از حساسیت زیادی برخوردار است. یکی از نکات مهمی که در طرح ساماندهی اقتصاد کلان و در برنامه سوم توسعه اقتصادی، فرهنگی و اجتماعی مورد توجه

قرار گرفته است، تأمین مالی مخارج جاری دولت از طریق مالیات ها و در نتیجه سهم مالیات ها در تأمین هزینه های جاری دولت بوده است. به عبارت دیگر یکی از اهداف مطلوب دولت در این زمینه حرکت به سمت رساندن نسبت مالیات به هزینه جاری دولت به عدد یک یعنی صد درصد می باشد. با مقایسه نسبت فوق در سال های ۷۰ تا ۸۱ مشاهده می شود که بیشترین رقم مربوط به این نسبت یعنی  $۴۸۳ / ۰/۴۵۵$  در سال های ۷۸ و ۷۱ بوده است، همچنین این نسبت در سال های ۱۳۸۱-۱۳۷۹ نه تنها با افزایش مواجه نشده بلکه کاهش نیز یافته است. این وضعیت نشان می دهد که دولت نه تنها به هدف مطلوب فوق نزدیک نشده است بلکه تا حدودی از آن هدف مهم نیز دورتر شده است.

### **بند سوم: وابستگی بالای دولت به استقراض از نظام بانکی و مالیات تورمی**

در سال های گذشته بودجه دولت به دلیل عدم تناسب میان درآمدها و هزینه ها و یا به عبارت دیگر ناچیز بودن درآمدهای مالیاتی و نیز سیر صعودی هزینه های دولت عمدتاً با کسری مواجه بوده است. به طور کلی تأمین کسری بودجه دولت در سال های قبل از انقلاب عمدتاً با اتکا به درآمدهای نفتی، اعتبارات و وام های خارجی صورت گرفته است. اگرچه این سی است مشکل اقتصاد کشور را در کوتاه مدت رفع کرده و مسأله کسری بودجه را حل کرده است، در بلند مدت افزایش بدهی های خارجی و داخلی دولت را به دنبال داشته است. پس از انقلاب کسری بودجه عمدتاً با توسل به استقراض از سیستم بانکی تأمین شده که این امر یکی از دلایل عمده افزایش حجم نقدینگی، سطح عمومی قیمت ها و افزایش مداوم تورم بوده است. استقراض از سیستم بانکی در قالب انتشار پول اضافی به عنوان یکی از ابزارهای تأمین کسری بودجه در سال های اخیر مورد توجه بیشتری قرار گرفته است. این روش از تأمین بودجه که به مالیات تورمی معروف است موجب افزایش تورم و در نتیجه کاهش قدرت خرید مردم و انتقال آن به دولت می شود، و آثار تخریبی بسیار شدیدی را در پی داشته است. برای مثال از بین ۴۳ کشور استفاده کننده از استقراض از سیستم بانکی در قالب نشر پول اضافی ایران رتبه هفدهم در سال ۱۹۷۳ و رتبه پنجم را در سال ۱۹۸۵ داشته است. آثار تخریبی مالیات تورمی زمانی تشدید می شود که درآمدهای غیر مالیاتی دولت نیز کاهش یابد. علاوه بر موارد فوق سایر مشخصات دیگر

این مالیات که موجب استقبال دولت ها از آن شده است و می تواند در توجیه اجرای این مالیات در کشور مانیز مورد توجه قرار گیرد به شرح زیر می باشد :

- ۱- مبنای مالیاتی وسیع مالیات بر ارزش افزوده
  - ۲- مقاوم بودن مالیات بر ارزش افزوده در مقابل تورم
  - ۳- عدم تبعیض مالیات بر ارزش افزوده بین عوامل تولید
  - ۴- توان بالای درآمد زایی مالیات بر ارزش افزوده (ماشین پول)
  - ۵- جلوگیری از فرار مالیاتی به علت سیستم خود کنترلی
- چنانچه مالیات بر ارزش افزوده در نظام مالیاتی ایران برقرار شود و به نحو مؤثر و مطلوب اجرا گردد، پیش بینی می شود بسیاری از حلقه های زنجیره مبادلات اقتصادی که در وضعیت موجود از نظارت دستگاه مالیاتی و بخش مالیات بر درآمد خارج است شناسایی شود. زیرا طبق این سیستم، کلیه مبادلات بایستی با صدور فاکتور آن جام شود. این امر به مشخص شدن حجم واقعی فعالیت اقتصادی هر واحد تولیدی و تجاری و میزان مالیات بر درآمد واقعی آن کمک خواهد کرد. پس از مالیات های سنتی که از گذش ته در بین کشورها عمومیت یافت، هیچ مالیاتی به اندازه مالیات بر ارزش افزوده در سال های اخیر مورد استقبال کشورها قرار نگرفته است. به طوری که تقریباً در کلیه اصلاحات نظام مالیاتی آن جام شده در کشورهای مختلف جهان، معرفی مالیات بر ارزش افزوده مشاهده می شود. این مالیات نوعی مالیات بر فروش چند مرحله ای است که به عنوان درصدی از ارزش افزوده در هر مرحله از تولید کالا یا خدمت وضع می شود. از آن جا که این مالیات بر مبنای ارزش افزوده کالاها و خدمات محاسبه و اخذ می شود، لذا پایه مالیاتی گسترده ای دارد و امکان وصول بخش اعظم ظرفیت های بالقوه مالیاتی کشور را مهیا می سازد. ایجاد منبع درآمد جدید، باثبات و قابل انعطاف برای پاسخ گویی به هزینه های روزافزون دولت ها از جمله دلایل اصلی انتخاب مالیات بر ارزش افزوده در برخی از کشورها بوده است. روش مالیات بر ارزش افزوده به دلیل متکی بو دن بر ارزش افزوده مراحل مختلف تولیدی و وسیع شدن پایه مالیاتی کاهش در نرخ مالیات را توجیه می کند که خود از ویژگی بارز این روش در جهت تشویق فعالیت های اقتصادی تلقی می شود. در جمع بندی کلی و پایانی و در نهایت

در جدول زیر در دو جدول زیر می توانید کالاها و خدماتی که طبق قانون جدید مالیات بر ارزش افزوده، معاف هستند را مشاهده کنید:

| خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده                                                                                                              |                                                                                                                             |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| خدمات درمانی، تشخیصی و پیشگیری، خدمات توانبخشی و حمایتی و خدمات آرامستانها                                                                       | خدمات درمانی و پیشگیری دامی و گیاهی، واحدهای ماشینی کردن آب کشاورزی، کشت بافت و تولید اندامهای تکثیری گیاهان                |
| خدمات زینک، چاپ، انتشار روزنامه، کتاب، نشریه و خدمات نشر و توزیع آنها                                                                            | ارائه خدماتی که مابه ازای به صورت حقوق و دستمزد پراخت می‌شود در صورتیکه مشمول فصل مالیات بر درآمد حقوق موضوع ق.م.م باشد     |
| عملیات و خدمات بانکی و خدمات اعتباری قرض الحسنه صندوقهای دارای مجوز                                                                              | خدمات مالی و اعتباری اعطای تسهیلات توسط صندوقهای حمایتی، ضمانت صادرات، سرمایه گذاری، بیمه ای و پژوهش و فناوری دارای مجوز    |
| خدمات بیمه‌های زندگی، خدمات بیمه‌های محصولات کشاورزی، خدمات بیمه اجتماعی و درمان تکمیلی                                                          | خدمات بازار سرمایه شامل معامله‌ها و تسویه اوراق بهادار و کالاها در بورس‌ها و بازارهای خارج از بورس به تشخیص شورای عالی بورس |
| خدمات انتشار و نقل و انتقال سهام، حق تقدم، سهم الشرکه و سایر اوراق بهادار                                                                        | صدور و ابطال، نقل و انتقال واحدهای سرمایه گذاری صندوقهای سرمایه گذاری دارای مجوز                                            |
| منحصراً سود تسهیلات اعطایی شرکتهای واسپاری دارای مجوز فعالیت                                                                                     | خدمات حمل و نقل (اعم از بار و مسافر) درون و برون شهری و بین المللی جاده‌های ریلی و دریایی                                   |
| خدمات آموزشی، پژوهشی و ورزشی دارای مجوز و خدمات اقامتی هتل‌های سه ستاره و پایین تر، مهمانپذیرها و سایر مراکز اقامتی دارای مجوز                   | قدراالسهم هزینه مشترک (شارژ) دریافتی توسط شرکتهای خدماتی موضوع قانون نحوه واگذاری مالکیت و اداره امور شهرکهای صنعتی         |
| خدمات فنی، بازسازی، تعمیر و نگهداری کالاهای موضوع جزء ۱۷ بند الف این ماده که توسط مراکز وابسته به دستگاههای نظامی، انتظامی و امنیتی ارائه می‌شود |                                                                                                                             |

## کالاهای معاف از مالیات بر ارزش افزوده

دام زنده و خوراک آن، بذر، نشاء، نهال، سم و کود و آب مصارف کشاورزی

کلیه محصولات کشاورزی فرآوری نشده مشتمل بر محصولات خام زراعی و باغی، گیاهان دارویی، محصولات مرتعی، محصولات جنگل و گلخانه

کالاهای وارده همراه مسافر برای استفاده شخصی تا میزان معافیت مقرر قانون امور گمرکی

خمیر کاغذ و کاغذ باطله، دفتر تحریر، کاغذ چاپ، تحریر و روزنامه، نسخه‌های کاغذی و الکترونیکی کتاب، روزنامه، مجله و نشریات

دارایی‌های غیرمنقول و انواع حواله‌های کاغذی یا الکترونیکی مبتنی بر آن‌ها

انواع شمش طلا و حواله‌های کاغذی یا الکترونیکی دارای پشتوانه صددرصد طلا

فرش دستباف و مواد اولیه اصلی آن و صنایع دستی تولید داخل

هرگونه انتقال دارایی به/از صندوق‌های سرمایه گذاری پروژه

انواع دارو و واکسن (انسانی و دامی) لوازم مصرفی درمانی و لوازم توانبخشی

هرگونه انتقال دارایی از/ به نهاد واسط موضوع قانون توسعه ابزارها و نهادهای مالی جدید

تجهیزات و اقلام با کاربرد صرفا دفاعی، نظامی، انتظامی، امنیتی و اطلاعاتی

رادار و تجهیزات کمک ناوبری هوانوردی، تجهیزات نظامی و اطلاعاتی

شیر، پنیر و ماست، تخم ماکیان، آرد و نان، انواع گوشت و فرآورده‌های گوشتی، برنج، حبوبات، سویا، پروتئین سویا، انواع روغن‌های خوراکی، شیرخشک مخصوص، تخم مرغ نطفه دار و تبدیل آن به جوجه یک روزه

## منابع و مآخذ

### الف) منابع فارسی

- ۱- بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، نماگرهای اقتصادی، اداره بررسی های. اقتصادی، تهران، ۱۳۸۱
- ۲- جعفری صمیمی، احمد و رشید شمخال: بررسی اهمیت عوامل مؤثر بر مالیات تورمی در ایران، مجله علمی - پژوهشی تحقیقات اقتصادی، دانشگاه تهران، شماره ۵، بهار و تابستان ۱۳۶۷
- ۳- جعفری صمیمی، احمد و حسن صالح نژاد: جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات بر شرکتها و تأثیر آن بر بودجه دولت در ایران، مجله بررسی های حسابداری و حسابرسی، دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه. تهران، سال هفتم، شمار ههای ۲۶ و ۲۷، بهار ۱۳۷۸
- ۴- جعفری صمیمی، احمد: طرح جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده برای مالیات شرکتها و تأثیر آن درآمدهای مالیاتی دولت در استان مازندران، سازمان. مدیریت و برنامه ریزی استان مازندران، گروه مطالعات اقتصادی، ۱۳۸۰
- ۵- سازمان برنامه و بودجه: لایحه برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، سال ۱۳۷۸
- ۶- شهسوار خجسته، عیسی: درباره مالیات بر ارزش افزوده روزنامه اطلاعات، ۲۷ آبان، ۱۳۸۱، شماره ۲۲۶۳۴
- ۷- وزارت امور اقتصادی و دارایی: تحلیلی بر مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران، معاونت امور اقتصادی، تهران، ۱۳۷۴

### ب) منابع لاتین

- ۸- Assibery-Menash, G (۱۹۹۹), The Value Added Tax in Ghana, Public Budgeting & Finance, Vol ۱۹, No ۲, pp. ۷۶-۸۹.
- ۹- Burke, F and F Meier (۱۹۹۷), East Asian Executive Reports, vol ۱۹, No ۴.

- ۱۰- Cnossen, S (۱۹۹۱), Design Of The Value Added Tax: Lessons From Experience, A World Bank Symposium, Washington D.C.
- ۱۱- EBRIL,L ; KEEN, M; BODIN, J; & SUMMERS (۲۰۰۱) THE MODERN VAT. A THOROUGH ACCOUNT OF THE RAPID ۲۸ SPREAD OF VALUE-ADDED TAX AROUND THE WORLD, INTERNATIONAL MONETARY FUND, WASHINGTON D.C.
- ۱۲- Whitehead G (۱۹۹۸), Book-keeping & Accounting, ۴th edition, Financial Times Professional Limited, Great Britain.
- ۱۳- kulis, D; and Z. Miljenovic (۱۹۹۷), Estimate Of Revenues From The Value Added Tax In The Republic Of Croatia, Institute Of Public Finance, occasional paper No. ۲, Zagreb, Croatia.
- ۱۴- Ministry Of Finance Of Macedonia (۲۰۰۰), Tax System Reform,Macedonia.
- ۱۵- Sales Tax Clearing House INC (۲۰۰۱), VALUE ADDED TAXES AROUND THE WORLD. SEE ALSO: <http://thestc.com/VAT.stm>
- ۱۶- Tait, A (۱۹۸۸), Value Added Tax, International Monetary Fund, Washington, D.C.
- ۱۷- Tait, A(۱۹۹۱),Value Added Tax: Administrative and Policy Issues, Occasional Paper, IMF, No. ۸۸. International Monetary Fund, Washington D.C.
- ۱۸- Tanzi,V; and H. Zee (۲۰۰۰), Tax Policy For Emerging Markets: Developing Countries, National Tax Journal,June.
- ۱۹- THE HERITAGE FOUNDATION (۲۰۰۲), INDEX OF ECONOMIC FREEDOM, WASHINGTON D.C. SEE ALSO: <http://www.heritage.org>

