

بررسی فرایندهای اجرایی و چگونگی اخذ مالیات بر ارزش افزوده در نظام تجاری و مالیاتی ایران

(تاریخ دریافت ۱۴۰۲/۰۹/۲۹، تاریخ تصویب ۱۴۰۲/۱۱/۱۸)

دکتر رضا بیرانوند^۱

مجتبی تقی زاده

چکیده

مالیات بر ارزش افزوده از جمله مالیات‌های غیر مستقیم است که مزایای زیادی دارد. مالیات بر ارزش افزوده به این معناست که مالیات کالاهای تولید شده به جای اخذ آن از تولید کننده بین مصرف کننده و تولید کننده تقسیم میشود و نظام مالیات بر ارزش افزوده با این سیستم قصد حمایت از تولید کنندگان را داشته است. تقسیم شدن مالیات میان مصرف کننده ها سهم هر خرید و مصرف کننده را کم می کند. در کشورها و سیستم های اقتصادی پیشرفته در صورت مصرف بیشتر اشخاص حقیقی یا حقوقی میزان پرداخت مالیات نیز بیشتر است و شخصی که تولید بیشتر و مصرف کمتری دارد به تبع مالیات کمتری پرداخت میکند. در اقتصاد های پیشرفته، هر فردی چه حقیقی چه حقوقی، مصرف بیشتری دارد، مالیات بیشتری پرداخت می کند و هر فردی، تولید بیشتر دارد، مالیات کمتری پرداخت می کند. این ادبیات اقتصاد توسعه محور بوده و به نظر می رسد ایران در عصر اقتصاد مقاومتی، می بایست در این مسیر گام بردارد و سیاست های مالیاتی و زیرساخت های فناورانه تحقق درآمد های مالیاتی را شفاف تر کند. با توجه به اهمیت این موضوع در مقاله حاضر قصد داریم به بررسی فرایندهای اجرایی و چگونگی اخذ مالیات بر ارزش افزوده در نظام تجاری و مالیاتی ایران پردازیم. روش تحقیق از نوع تحلیلی-توصیفی است و ابزار گردآوری اطلاعات و داده ها فیش برداری می باشد.

واژگان کلیدی: مالیات ارزش افزوده، نظام مالیاتی، اظهارنامه مالیاتی، اقتصاد کشور، مالیات کالا و مشاغل

^۱ نویسنده مسئول



بخش اول: بررسی و تحلیل ماهیت و چستی مالیات

مالیات قسمتی از درآمد یا دارایی افراد است که به منظور پرداخت مخارج عمومی و اجرای سیاست‌های مالی در راستای حفظ منافع اقتصادی، اجتماعی، سیاسی کشور به موجب قوانین و به وسیلهٔ اهرم‌های اداری و اجرایی دولت وصول می‌شود. عده‌ای از صاحب‌نظران مالیات را مبلغی می‌دانند که دولت از اشخاص، شرکت‌ها و موسسات بر طبق قانون برای تقویت عمومی حکومت و تأمین مخارج عامه می‌گیرد. مخارج عمومی شامل کلیهٔ مخارج دولت در خصوص فعالیت‌هایی است که براساس قانون در سطوح مختلف برعهدهٔ دولت گذاشته شده است. هدف اصلی مخارج عمومی، رسیدن به اصل حداکثر رفاه کل جامعه است که به عنوان اصل هادی سیاست‌گذاری دولت و ساخت دهندهٔ مالیهٔ عمومی به شمار می‌آید. اجرای سیاست‌گذاری مالی دارای سه دسته اثر مهم بوده که عبارتند از: آثار اقتصادی، آثار اجتماعی و آثار سیاسی. آثار اقتصادی اجرای سیاست‌گذاری مالی در چهارچوب محدودیت مصرف یک کالای بخصوص، حمایت از یک صنعت بخصوص، حمایت از یک منطقهٔ بخصوص و حمایت از صنایع داخلی مطرح است. آثار اجتماعی اجرای سیاست‌گذاری مالی رسیدن به اهداف اجتماعی پیش‌بینی شده در قانون اساسی هر کشور منعکس در برنامه‌های میان مدت و درازمدت توسعهٔ اقتصادی و اجتماعی آن است. تا اینجا به نظر می‌رسد باید اعتراف کرد 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 آن را 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 تأمین 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 تأمین 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 ازای 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 می کنند.
- مصرف مالیات به تشخیص دولت است ولی عوارض معمولاً صرف هزینه‌ی همان خدماتی می شود که برای ارائه‌ی آن عوارض اخذ می گردد.
- مرجع اخذ مالیات سازمان مالیات است در حالیکه در عوارض کوشش بر این است که ارگان ارائه کننده خدمات دریافت کننده عوارض باشد.

بخش دوم: نگاهی به فراز و نشیب‌های 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 کشورهای 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 می‌شود. 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، می‌تواند منبع درآمد مناسب‌تر و مطمئن‌تری برای شهرداری‌ها باشد. وی اظهارداشت: مالیات بر ارزش افزوده، یک مالیات بر مصرف چند مرحله‌ای است و از آنجایی که این مالیات از مصرف اخذ می‌شود، کمتر دستخوش نوسان شده و می‌تواند پایه مالیاتی پایداری در سیستم اقتصادی ایجاد کند. "قاسم عزیزی"، نماینده مردم شازند نیز در این باره می‌گوید: 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، دست‌اندرکاران تولید و صنعت در کشور از جمله افرادی هستند که با لایحه موجود مخالفت کرده و نقطه‌نظراتی را در این خصوص ارائه کرده‌اند. اعضای خانه‌های صنعت و معدن به نمایندگی از سایر تولیدکنندگان، اجرای لایحه مالیات بر ارزش افزوده در شرایط فعلی اقتصاد کشور را نامناسب می‌دانند و معتقدند: شرایط اقتصادی و صنعتی کشور ایران با ۱۲۰ کشوری که این مالیات در آنجا اعمال می‌شود، تفاوت بسیار دارد. تولیدکنندگان صنعتی، خواستار مسکوت ماندن این لایحه در حال حاضر هستند. یکی از اشکالات و انتقاداتی که اعضای خانه‌های صنعت و معدن کشور دارند این بود که برای تدوین اینگونه طرح‌های اقتصادی صرفاً از کارشناسان دولتی استفاده می‌شود که اغلب در کشورهای غربی تحصیل کرده‌اند و شرایط موجود اقتصادی و فرهنگی جامعه را در تدوین طرح‌ها انطباق نمی‌دهند. "داریوش هندویی" رئیس خانه صنعت و معدن مازندران و عضو شورای مرکزی خانه‌های صنعت و معدن ایران در این زمینه معتقد است: یک بعدی نگری در تدوین و تصویب قوانین مربوط به صنعت در سال‌های اخیر موجب شده که تولید در ایران به عنوان سخت‌ترین کار قلمداد شود. هندویی با اشاره به لایحه مالیات بر ارزش افزوده، گفت: در این لایحه به تمام ابعاد پرداخته نشده و شاهد بخشی نگری‌های مختلف در آن هستیم. وی اظهارداشت: براساس لایحه مالیات بر ارزش افزوده، تولیدکنندگان باید



به عنوان مجری، مالیات را از مصرف کنندگان اخذ کنند در حالی که تولید کنندگان قادر نیستند حساب چک‌های برگشتی خود را نگه دارند، چگونه می‌توانند 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 مامعتمدیم 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، در حالی که اعمال نظر تولید کنندگان 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 پیشنهاداتی 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 با حضور تولیدکنندگان بخش صنایع برگزار خواهیم کرد. وی پیشنهاد می‌دهد که ۱۲ تن از تولیدکنندگان بخش‌های مختلف صنعت در جلسات کمیسیون اقتصادی مجلس حضور یابند و در مورد لایحه مالیات بر ارزش افزوده نظر دهند. رئیس کمیسیون اقتصادی مجلس اظهارداشت: لایحه مالیات بر ارزش افزوده هنوز تصویب نشده است و برخی مواد آن را نگه داشته‌ایم تا با نقطه نظر کارشناسی تولیدکنندگان تصویب کنیم. براساس این لایحه، ماموران مالیاتی دیگر به سراغ تولیدکنندگانی که حسابرس مالی دارند، نخواهند رفت، بلکه مالیات طبق نظر حسابرس مالیاتی اخذ خواهد شد.

بخش سوم: نگاهی به انواع مالیات بر ارزش افزوده در نظام حقوقی ایران

در این خصوص باید اذعان داشت در نظام کنونی سه نوع مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد: مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی؛ مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی؛ و مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی. هر کدام از این سه نوع مالیات نیز بر مبنای دو اصل مبدا یا اصل مقصد محاسبه می‌شوند. در اصل مبدا؛ مالیات بر ارزش افزوده همه کالاها و خدماتی که در کشور تولید می‌شوند؛ وضع می‌شود اما در اصل مقصد؛ مالیات بر ارزش افزوده همه کالاها و خدماتی که در کشور مصرف می‌شوند؛ وضع می‌شود.

بند اول: مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی

در صورتی که از اصل مبدا استفاده شود؛ همه مخارج در تولید ناخالص داخلی (به جز مخارج دولت بابت دستمزد که نمی‌تواند تحت پوشش مالیات بر ارزش افزوده قرار گیرد) را در بر می‌گیرد، با فرض این که از اصل مبدا استفاده شود؛ صادرات که منشا داخلی دارد؛ مشمول مالیات می‌گردد؛ اما واردات که ارزش آن از خارج نشأت می‌گیرد؛ از مشمول مالیات خارج می‌شود. بنا



براین پایه مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی؛ جمع تمام مخارج در تولید ناخالص داخلی به استثنای مخارج دستمزدی دولت است. در مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی؛ مالیات کلی بر فروش اعمال می‌شود. این نوع مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند بر کالاهای مصرفی و سرمایه‌ای اعمال شود. در این روش؛ کالاهای سرمایه‌ای و استهلاك آنها از مالیات معاف نیستند. به خرید کالاهای سرمایه‌ای؛ اعتبار مالیاتی تعلق نمی‌گیرد از این رو این مالیات انگیزه سرمایه‌گذاری را تضعیف می‌کند.

بند دوم: مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی

در مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی؛ علاوه بر استهلاك؛ مخارج مربوط به کالاهای سرمایه‌ای نیز از شمول پایه مالیاتی خارج می‌شود. با کاهش هزینه‌های سرمایه‌ای از تولید؛ آنچه باقی می‌ماند؛ برابر ارزش کالاهای مصرفی تولید شده است. نظام مالیات بر ارزش افزوده‌هایی که در کشورهای عضو جامعه اروپا مورد استفاده قرار می‌گیرد؛ از این نوع است. گرایش برخی از کشورهای در حال توسعه نیز به سمت استفاده از این روش است؛ به خصوص به علت معاف بودن کالاهای سرمایه‌ای از مالیات که انگیزه برای سرمایه‌گذاری بیشتر را به وجود می‌آورد. استفاده از این روش در عمل نسبت به دو روش دیگر؛ از سهولت بیشتری برخوردار است.

بند سوم: مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی

مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی؛ استهلاك را در بر نمی‌گیرد و به این ترتیب؛ مخارج سرمایه‌ای خالص را شامل می‌شود. پایه این مالیات؛ مجموعه درآمد پرداختی به عوامل؛ پس از کسر مخارج دستمزدی دولت است. به همین دلیل نیز نام آن؛ مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی است به طور کلی در این نوع مالیات بر ارزش افزوده؛ پایه کلی مالیات؛ متناسب با درآمد عوامل تولید است. لازم به ذکر است مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمد؛ با مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف تفاوت دارد؛ زیرا در نوع اول؛ بنگاه مجاز است استهلاك را کم کند؛ اما در نوع دوم؛ مجاز به کسر سرمایه‌گذاری ناخالص است. مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی؛ به اندازه تفاوت سرمایه‌گذاری ناخالص و استهلاك؛ بیشتر از مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی است. قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده در قانون جدید مالیات از دی ماه ۱۴۰۰ به موقع اجرا گذاشته شد. بر اساس این قانون، نرخ مالیات بر ارزش افزوده طبق تجمیع عوارض و مالیات،



محاسبه نمی‌گردد. بر طبق قانون مالیات بر ارزش افزوده ۱۴۰۲ تنها یک نرخ ۹ درصدی به شکل مقطوع جهت محاسبه میزان مالیات ارزش افزوده در سال ۱۴۰۲ و سال‌های آتی اعمال می‌شود. در قانون جدید مالیات و عوارض کالاها نرخ مالیات برای کالاهای خاص مانند:

- واکسن
- لوازم درمانی
- واردات خودرو
- لوازم کشاورزی
- لوازم توانبخشی درمانی

تغییراتی داشته است. در صورت نیاز به واردات محصول‌های ذکر شده در موارد ضروری نرخ مالیات بر ارزش افزوده به میزان ۳ درصد بر آن اعمال می‌شود. از موارد مهم در قانون جدید مالیات بر ارزش افزوده سال ۱۴۰۲ معافیت‌های خدمات و کالاهایی است که مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده نمی‌باشد.

بند اول: محاسبه ارزش افزوده

در هنگام تولید هر کالا، در هر مرحله از چرخه تولید، مبلغی به عنوان مالیات تعیین می‌شود. با افزایش تعداد مراحل تولید، ارزش افزوده کالا نیز افزایش می‌یابد و در نتیجه قیمت نهایی کالا افزایش می‌یابد.

در این راستا می‌توان گفت که مالیات بر ارزش افزوده توسط مصرف‌کننده نهایی پرداخت می‌شود و تولیدکننده مالیاتی پرداخت نمی‌کند؛ البته در شرایط خاصی این وضعیت ممکن است برعکس باشد. محاسبه ارزش افزوده به این صورت انجام می‌شود که تولیدکننده مبلغ مالیاتی که پرداخت کرده را از مبلغ مالیاتی که از خریداران خود دریافت کرده کم می‌کند و مابقی مبلغ را به عنوان مالیات بر ارزش افزوده به سازمان امور مالیاتی کشور پرداخت می‌کند. پس در جمع‌بندی این بند از مقاله فهمیدیم نحوه‌ی محاسبه مالیات بر ارزش افزوده به این صورت است که مالیات پرداختی از جانب فعالان کسب و کار از مالیات دریافت شده از خریدار کسر شده و مقدار باقی‌مانده نهایی تحت عنوان مالیات بر ارزش افزوده به خزانه دولت (سازمان امور مالیاتی کشور) به عنوان پرداخت ارزش افزوده انجام می‌شود. در ادامه قصد داریم تا به مفهوم مالیات ارزش افزوده، انواع مالیات



ارزش افزوده و شرایط اخذ آن و معرفی سامانه مالیات پردازیم. در نظر داشته باشید که این مبلغ در سامانه ارزش افزوده پرداخت می شود و فعالیت های مالیاتی همگی در این بخش انجام می شوند.

بند دوم: نمونه ای از ارزش افزوده کالا و خدمات

• ارزش افزوده کالا

به عنوان مثال اولیه برای ارزش افزوده ی کالا قصد داریم تا به کالای مصرفی نان فانتزی پردازیم. فرایند تولید نان فانتزی از مرحله ی تولید تا مصرف (زمانی که به دست مشتری میرسد) شامل زمین کشاورزی، کارخانه ی تولید آرد، فروش نان فانتزی به مغازه ها و فروشگاه ها و کالای خریداری شده توسط مصرف کننده میباشد. کشاورز با کار بر روی زمین و برداشت گندم ارزش تولید میکند و گندم به عنوان اولین ارزش این فرایند محسوب میشود. کارخانه تولید نان فانتزی با خرید گندم از کشاورز و با انجام کار بر روی آن ارزش تولید میکند. آرد تولید شده توسط نانوا خریداری شده و با انجام کار بر روی آن ارزش اضافه میکند و در ازای کار بر روی آرد کالای نهایی نان فانتزی را به فروش میرساند.

• ارزش افزوده خدمات

برای ارزش افزوده خدمات، فروش لپ تاپ را بررسی خواهیم کرد. ابتدای فرایند وارد کننده ی لپ تاپ است که کالای مورد نظر را از خارج کشور وارد میکند و در ازای خدماتی که حاصل وارد کردن کالا است به ارزش این کالا اضافه میکند. فروشنده عمده لپ تاپ کالا را از وارد کننده خریده و با توزیع آن به مغازه ها و پاساژهای فروش لپ تاپ ارزش تولید کرده و آن را به مصرف کننده و خریدار در ازای خدماتی که انجام میدهد ایجاد ارزش افزوده میکند. همانطور که مشاهده می کنید، سامانه ارزش افزوده در تمامی مراحل تولید و ارائه یک محصول وجود دارد.

بخش چهارم: نگاهی اجمالی به مهمترین معایب اجرای مالیات بر ارزش افزوده

(۱) خاصیت اثر تنزلی بر ارزش افزوده از معایب اجرای این نظام به شمار می رود 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 کردند. 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 در حال توسعه می‌تواند 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 می‌رود، ضمن آنکه این پدیده ویژگی معرفی هر نوع مالیات در اقتصاد می‌باشد. شایان ذکر است که اگر مالیات بر ارزش افزوده با نرخ یکسان بر کلیه کالاها و خدمات اعمال شود و معافیت‌های مالیاتی نیز برای برخی از کالاها و خدمات در نظر گرفته نشود، در این صورت فقط سطح عمومی قیمت‌های به یکباره و در کوتاه مدت افزایش می‌یابد. لیکن در بلند مدت به دلیلی عدم تغییر قیمت‌های نسبی کالاها و خدمات از بین می‌رود.

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

اجرای مالیات بر ارزش افزوده بر متغیرهای 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 می‌توان 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: از عمده ترین مزیت مالیات بر ارزش افزوده شفاف سازی اقتصادی و توسعه عدالت مالیاتی است. با اجرای این نوع مالیاتی، مصرف گرایی در جامعه کنترل شده و تحقق عدالت اجتماعی به ثمر خواهد نشست. زیرا با توجه به ماهیت این نوع مالیات، هر کسی که از امکانات کشور و کالاهای لوکس بیشتر مصرف کند بایستی مالیات بیشتر بپردازد. مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یکی از مهم ترین منابع درآمدی دولت، نقش مهمی در سیاستگذاری‌های کشور ایفا می‌کند و می‌تواند متغیرهای کلان اقتصادی از جمله تولید، تورم، بیکاری تحت تأثیر قرار داده و نقش



بسزایی در بسترسازی برای تجهیز و توسعه پروژه‌های رفاهی ایفا نماید. یکی از مهم‌ترین درآمدهای استانداری‌های و شهرداری‌های مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد که طبق قانون، بخشی از آن برای ایجاد امکانات رفاهی و تجهیز و توسعه زیر ساختهای اقتصادی با توجه به نسبت جمعیت بین استان‌ها و شهرها پخش می‌شود. باید گفت این نوع مالیات، به دلیل وجود نرخ صفر و معافیتها و سایر مزایایی که دارد باعث کارا شدن سیستم مالیاتی و در پی آن کارآمدی سیستم اقتصادی می‌شود و به این ترتیب در دراز مدت رشد اقتصادی را به دنبال خواهد داشت. از مهمترین اثرات مالیات بر ارزش افزوده باید به اثرگذاری بر توزیع درآمدها اشاره کرد. گسترش عدالت اجتماعی یکی از اهدافی است که به وسیله ابزار مالیات و با رویکرد بهبود توزیع درآمد صورت می‌گیرد. زیرا در این نوع مالیات معمولاً کالاهای اساسی که اقشار کم درآمد جامعه از آنها استفاده بیشتر می‌کنند از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف هستند و در نتیجه خانوارهای فقیر که سهم بیشتری از درآمد خود را صرف تهیه مایحتاج خانواده می‌کنند تحت فشار کمتری قرار خواهند گرفت و فاصله درآمد آنها با اقشار پردرآمد به واسطه پرداخت مالیات بیشتر، متعادل خواهد شد. کاهش فرار مالیاتی نیز از ثمرات ارزشمند مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. در این نوع مالیات به دلیل وجود سازوکار کنترل متقابل بین مبادله کنندگان کمترین فرار مالیاتی اتفاق می‌افتد و هر کدام از مودیان خود به خود مودیانی را که در حلقه‌های قبلی تولید و توزیع وی قرار دارند را کنترل می‌کنند لذا کنترل فرار مالیاتی بسیار راحت صورت می‌گیرد.

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 نمی‌تواند موجبات افزایش مستمر در نرخ تغییر سطح عمومی را فراهم نماید. اینگونه تغییر در نرخ تورم فقط از طریق سیاست‌های پول انبساطی می‌تواند به وجود آید. لیکن اگر این اصطلاح به مفهوم یک انتقال در سطح عمومی قیمت‌های 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 نمی‌تواند بر سطح عمومی قیمت‌های تاثیر داشته باشد. بنابراین تقاضای کل تغییر نمی‌یابد. همچنین به لحاظ منطقی افزای درآمد مالیات بر ارزش افزوده (کاهش آن) به کاهش (افزایش) سطح عمومی قیمت هامنجر می‌شود 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 می‌گیرند.

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 می‌شود گروه‌های پایین درآمدی بار مالیاتی بیشتری را متحمل می‌شوند. در این راستا هر چه کالا ضروری تر باشد، به علت پائین بودن کشش تقاضا بار مالیاتی بیشتری منتقل می‌گردد. با توجه به بالا بودن سهم هزینه این کالاها در سبد خانوارهای فقیر، بار مالیاتی این خانوارهای بیشتر خواهد شد. از این رو برخی از کشورهای برای مقابله با این امر از نرخ‌های متعدد مالیات بر ارزش افزوده استفاده می‌شود. اثر توزیعی مالیات بر ارزش افزوده به نظام مالیات بر ارزش افزوده و اهمیت توزیع درآمد در این کشورهای بستگی دارد. انتخاب پایه مالیاتی، گستردگی آن نرخ‌های مالیاتی، معافیت‌های و... از عوامل موثر بر اثر توزیعی مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.



بخش پنجم: معرفی مشاغل که مشمول مالیات بر ارزش افزوده هستند و مشاغلی که معاف از این مالیات می باشند

بند اول: مالیات ارزش افزوده بر چه کالا یا خدمات و مشاغلی تعلق میگیرد؟

مالیات ارزش افزوده به تمامی کالاها و خدماتی که بر اساس پول داد و ستد و مبادله می شود تعلق میگیرد. برخی از کالاها و خدمات در قانون شرایط ویژه ای داشته و از تخفیف برخوردار هستند. در ادامه نمونه ای از خدمات و مشاغل که شامل مالیات ارزش افزوده میشوند را ذکر میکنیم:

- واردکنندگان
- صادر کنندگان
- عمده فروش ها
- نمایندگی های مؤسسات تجاری صنعتی داخلی یا خارجی
- دلالان و واسطه های مالی، فروشگاه های بزرگ
- مؤسسات مهندسی
- هتل ها، متل ها، مسافر خانه ها
- ارائه کنندگان خدمات مدیریتی و مشاوره ای
- موسسه های حسابداری عضو جامعه حسابداران رسمی ایران
- ارائه دهندگان خدمات حسابرسی، حسابداری، دفترداری و همچنین خدمات مالی
- بنگاه داران نمایندگان توزیع کالاهای داخلی یا وارداتی
- مؤسسات بهره برداری از معدن
- کارخانه های تولیدی
- کارگاه های تولیدی
- ارائه دهندگان خدمات رایانه ای
- مؤسسات حمل و نقل و باربری اعم از زمینی دریایی هوایی
- فروشندگان طلا جواهر و زیورآلات
- شرکت های تبلیغاتی و بازاریابی
- مراکز توزیع و فروش آهن آلات



- دفاتر اسناد رسمی
- بنگاه های معاملات املاک
- چاپخانه ها
- تعمیرگاه های خودرو
- اغذیه فروشی ها با برند تجاری
- رستوران ها چلو کبابی ها سفره خانه های سنتی
- آژانس های مسافرتی جهانگردی
- صاحبان فروشگاه های خودرو و نمایشگاه ها

بند دوم: موارد معاف از مالیات ارزش افزوده

- محصولات معاف از ارزش VAT افزوده
- کالاهای اساسی مصرفی مانند آرد، پنیر، نان، برنج، روغن نباتی، گندم، گوشت، شکر، شیر، حبوبات خشک، سویا، قند شکر
- تخفیف های در نظر گرفته شده برای خریدار کالا و خدمات
- پرداخت ارزش افزوده توسط عرضه کننده کالا یا خدمات
- اموال غیر منقول اشخاص حقیقی یا حقوقی
- انواع کود، سم، بذر و نهال
- دام و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و نوغان
- کالا یا خدماتی که در هنگام عرضه مالیات غیر مستقیم یا عوارض آن پرداخت شده است
- فرش های دستباف
- تجهیزات موجود در فرودگاه ها برای نقل و انتقال
- صندوق های قرض الحسنه و صندوق های تعاونی
- کلیه خدمات بانکی و خدمات موسسه های اعتباری
- محصولات کشاورزی فرآورده نشده
- فروشگاه ها و مراکز فروش کود سم بذر نهال



- خدمات حمل و نقل درون شهری و برون شهری اعم از زمینی ریلی دریایی هوایی
- فعالیت های مرتبط با زمینه چاپ کاغذ و انتشار آن
- خدمات دارو و تجهیزات پزشکی
- خدمات توانبخشی و حمایتی
- فعالیت های مرتبط با انواع کود و سم و نهال و بذر
- خدمات درمانی اعم از انسان گیاه حیوان
- کالاهای مصرفی مجاز مسافران
- اقلام مصرفی در زمینه ی نظامی انتظامی با تایید وزارت دفاع
- خدمات مشمول مالیات بر درآمد (خدماتی که موضوع قانون مالیات مستقیم می باشد)

بخش ششم: نگاهی اجمالی به محاسبه جریمه های مشمولان مالیات بر ارزش افزوده

محاسبه جرایم مودیان و فعالان کسب و کار مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده بر اساس قانون بیست و سه vat عبارت است از مالیات دوره، عوارض تعلق گرفته به دوره که پس از کسر میزان مالیات و عوارض پرداختی محاسبه میشود. در صورت احراز شرایط عدم پرداخت مالیات در موضوع پرداخت مالیات های موضوع قانون شامل تعلق گرفتن جریمه به میزان ۲ درصد در ماه به اضافه جریمه اصلی میباشد. در صورت تاخیر در پرداخت به مدت کمتر از یک ماه در صورتی که مدت تاخیر کمتر از ۳۰ روز باشد جریمه محاسبه شده و مطالبه میشود.

محاسبه جریمه تاخیر و مبلغ قابل پرداخت ارزش افزوده بر اساس انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی و سررسید پرداخت و عوارض دوره برابر با ماده بیست و سه قانون مالیات بر ارزش افزوده محاسبه میشود. محاسبه جریمه موضوع بند یک تبصره ۳ شماره قانون ۴۲ vat در مورد مالیات های نقل و انتقال خودرو تاریخ تکمیل و صدور اسناد تنظیمی در دفاتر اسناد رسمی ملاک میباشد. این دسته از جرایم به عنوان جرایم غیرقابل بخشش در قانون ذکر شده است. جریمه تاخیر در پرداخت مالیات بر ارزش افزوده نسبت به زمان تاخیر مالیات پرداخت نشده روزشمار محاسبه می شود.



بخش هفتم: فرار از پرداخت مالیات ارزش افزوده به عنوان یک چالش بزرگ

فرار مالیاتی معمولاً آسان‌تر از فعالیت‌های مجرمانه‌ی ناهنجار دیگر، در بین شرکت‌ها و افراد قابل اثبات هستند. دولت همچنین می‌تواند، کلاه‌برداران مالیاتی را به جرم فرار و عدم پرداخت مالیات محکوم و به پرداخت جریمه فرار مالیاتی وادار کند. بنابراین پرداخت مالیات بر اساس اصول تعیین شده اداره مالیات و در زمان مشخص در تمامی کشورها جز اصول مهم شهروندی و جهت رفاه عمومی تعبیه شده است. افزایش نرخ‌های مالیاتی در تمامی کشورها می‌تواند منجر به بی‌انگیزگی در سرمایه‌گذاری شود و زمینه لازم فرار مالیاتی و دور زدن مالیات را نیز فراهم می‌آورد؛ بنابراین دولت‌ها و اداره مالیات کشور هم باید در وضع نرخ مالیاتی و قوانین جانب احتیاط را رعایت کنند و جوانب را با دقت بیشتری بسنجند.

دریافت مالیات از گروه‌های مختلف درآمدی بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده صورت می‌گیرد. در این دو قانون مقررات مشخصی در خصوص معافیت‌های مالیاتی و مجازات مالیاتی و همین‌طور نحوه محاسبه و وصول مالیات ذکر شده است. به‌طور عمومی آنچه در قوانین جدید فرار مالیاتی و رویه موجود اداره مالیات اجرا می‌شود این است که بخشی از اقشار جامعه به واسطه جایگاه شغلی یا شرایط اقتصادی مجبور به پرداخت مالیات خود هستند و هیچ راه فراری برای عدم پرداخت مالیات و یا به عبارتی دور زدن مالیات ندارند. در واقع اخذ مالیات توسط دولت از اقشار متوسط و در بارزترین نمونه آن از کارمندان همواره در موعد مقرر و با کسر از حقوق صورت می‌گیرد یا مالیات بر ارزش افزوده‌ای ۹ درصدی که مصرف‌کننده آن را پرداخت می‌کند. پس در این پروسه، هیچ راهی برای فرار از مالیات وجود ندارد. به گفته کارشناسان، فرار مالیاتی عمده‌تاً توسط پردرآمدها و با سندسازی و ارائه آمار غلط صورت می‌گیرد. آثار سوء فرار از مالیات در تأمین نشدن درآمدهای مورد نیاز دولت و در نتیجه عدم ارائه خدمات اجتماعی مطلوب و با کیفیت ظهور و بروز پیدا می‌کند. همچنین راههای فرار مالیاتی سبب می‌شود درآمدها در سطح جامعه به نحو متناسب توزیع نشده و انباشت ثروت در دست گروه‌های خاص، نه فقط زمینه تقویت قدرت سیاسی برخی گروه‌ها را فراهم آورد بلکه شکاف طبقاتی ناشی از این امر موجب افزایش تنش سیاسی و اجتماعی در جامعه می‌شود. خلاصه اینکه وضعیت فرار



مالیاتی در ایران به عنوان یکی از مصادیق و مظاهر فساد اقتصادی، امنیت اقتصادی مورد نیاز برای گسترش فعالیت های اقتصادی و سرمایه گذاری را دچار اختلال می کند. از این رو، اصلاح و تجدیدنظر در نظام مالیاتی کشور به ویژه نظام کیفری مالیاتی به منظور بهبود وضعیت اقتصاد ملی امری ضروری و لازم به شمار می آید. مطابق قانون اگر فرد با قصد فرار از پرداخت مالیات و با آگاهی، مرتکب رفتارهای زیر شود، جرم فرار مالیاتی تحقق پیدا می کند:

۱. اگر به ترازنامه و حساب سود و زیان یا دفاتر اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل هست و برخلاف حقیقت تنظیم شده است، استناد نماید.
 ۲. اگر برای سه سال متوالی (پشت سر هم) اظهارنامه مالیاتی و ترازنامه و حساب سود و زیان ارائه نکند.
 ۳. در صورتی که فعالیت اقتصادی و درآمد خود را برای فرار از مالیات مخفی نماید.
 ۴. اگر مانع از آن شود که مأموران مالیاتی که به عنوان بازرس مالیاتی مکلف به انجام این امور هستند، به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود او یا اشخاص ثالث دسترسی داشته باشند.
 ۵. اگر مأمور وصول یا کسر مالیات پرداخت کنندگان دیگر باشد و این وظیفه را در مواعد مقرر قانونی انجام ندهد.
 ۶. اگر معاملات و قراردادهای خود را به نام دیگران تنظیم کند یا معاملات و قراردادهای اشخاصی که موظف به پرداخت مالیات هستند را برخلاف واقع به نام خود تنظیم نماید.
 ۷. اگر از کارت بازرگانی اشخاص دیگر برای فرار مالیاتی استفاده نماید.
 ۸. اگر فعالیت های خود را طوری قلمداد نماید که گویا مشمول معافیت مالیاتی بوده است.
- متأسفانه سالانه ۱۲۰ تا ۱۳۰ هزار میلیارد تومان به واسطه فرار مالیاتی در ایران از جیب دولت در می رود و این در حالی است که درآمدهای مالیاتی به عنوان یک منبع پایدار درآمدی در کشورهای توسعه یافته محسوب می شود و مؤلفه های اقتصاد مقاومتی نیز بر توجه به بخش مالیات ها تأکید دارد. گزارشی که از سوی مرکز تحقیقات و بررسی های اقتصادی اتاق بازرگانی ایران تهیه شده، ضمن اشاره به پیامدهای فرار مالیاتی، هشت عامل اصلی نقش آفرین در فرار مالیاتی نیز شناسایی شده اند که عبارت اند از:



- عدم تنوع پایه‌های مالیاتی و ترکیب نامناسب درآمدهای مالیاتی
- وجود معافیت‌های مالیاتی وسیع و متنوع
- تعدد، پیچیدگی و ابهام در قوانین، مقررات و فرآیندهای مالیاتی
- افزایش فساد و گسترده‌ی بخش غیررسمی اقتصاد
- عدم اعتماد مردم به کارایی و اثربخشی دولت
- فرهنگ مالیاتی ضعیف
- فقدان نظام جامع اطلاعات مالیاتی و مشکلات ساختار اقتصاد



منابع و مآخذ

الف) منابع فارسی

- ۱- بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، نماگرهای اقتصادی، اداره بررسی‌های اقتصادی، تهران، ۱۳۹۸
- ۲- جعفری صمیمی، احمد و رشید شمخال: بررسی اهمیت عوامل مؤثر بر مالیات تورمی در ایرا ن، مجله علمی - پژوهشی تحقیقات اقتصادی، دانشگاه تهران، شماره ۱۱، بهار و تابستان ۱۳۸۶
- 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 بررسی‌های حسابداری و حسابرسی، دانشکده علوم اداری و مدیریت بازرگانی دانشگاه. تهران، سال هفتم، شماره‌های ۲۹ و ۳۰، بهار ۱۳۸۹
- 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، ۱۳۹۴
- ۵- سازمان برنامه و بودجه لایحه برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، ۱۳۷۸
- ۶- وزارت امور اقتصادی و دارایی: تحلیلی بر مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایرا ن، معاونت امور اقتصادی، تهران، ۱۳۹۹

ب) منابع لاتین

- 7- Assibery-Menash, G (2021), The Value Added Tax in Ghana, Public Budgeting & Finance, Vol 19, No 2, pp. 76-89.
- 8- Burke, F and F Meier(2015), East Asian Executive Reports, vol 19, No 4.
- 9- Cnossen, S (2018), Design Of The Value Added Tax: Lessons From Experience, A World Bank Symposium, Washington D. C.
- 10- Whitehead G (2020), Book-keeping & Accounting, 4th edition, Financial Times Professional Limited, Great Britain.
- 11- Ministry Of Finance Of Macedonia (2000), Tax System Reform, Macedonia.
- 12- Sales Tax Clearing House INC (2001), VALUE ADDED TAXES AROUND THE WORLD. SEE ALSO: <http://thestc.com/VAT.stm>



- 13- Tait, A (1988), Value Added Tax, International Monetary Fund, Washington, D. C.
- 14- Tait, A(2017),Value Added Tax: Administrative and Policy Issues, Occasional Paper, IMF, No. 88. International Monetary Fund, Washington D. C.
- 15- Tanzi,V; and H. Zee (2008), Tax Policy For Emerging Markets: Developing Countries, National Tax Journal,June.
- 16- THE HERITAGE FOUNDATION (2022), INDEX OF ECONOMIC FREEDOM, WASHINGTON D. C. SEE ALSO:[www. heritage. org](http://www.heritage.org)