

دو فصلنامه بین المللی تحقیقات حقوق قضایی

License Number: ۸۶۲۲۷ Article Number: ۷۶N۱۱sh۴۴۰۷۱ ISSN-P: ۲۷۱۷-۱۱۳۲

نگاهی به منابع قانونی مالیات بر ارزش افزوده و آثار آن

(تاریخ دریافت ۱۴۰۴/۰۹/۱۷، تاریخ تصویب ۱۴۰۴/۱۱/۰۲)

مسعود اخلاص

کارشناسی ارشد حقوق خصوصی، محقق و پژوهشگر

چکیده

مالیات بر ارزش افزوده در ایران صرفاً یک ابزار درآمدی نیست، بلکه سازوکاری حقوقی و اجرایی است که از طریق آن، رابطه دولت با فعالان اقتصادی، نظام قیمت گذاری، شفافیت زنجیره تولید تا مصرف، و حتی تأمین مالی مدیریت شهری بازتعریف می شود. اهمیت این مالیات از آنجا ناشی می شود که همزمان چند هدف را دنبال می کند: افزایش قابلیت اتکای درآمدهای عمومی، کاهش آسیب پذیری بودجه نسبت به درآمدهای ناپایدار، سامان دهی چرخه مبادلات از مسیر صورت حساب و اعتبار مالیاتی، و ایجاد پیوند نظام مند میان مالیات و داده های اقتصادی. با این حال، تحقق این اهداف به کیفیت «منابع قانونی» وابسته است؛ منابعی که شامل قانون خاص مالیات بر ارزش افزوده، قوانین بالادستی و مکمل، آیین نامه ها، دستورالعمل ها و بخشنامه های اجرایی، و نیز قواعد ناظر بر فناوری های مالیاتی و نظام صورتحساب الکترونیکی می شود. این مقاله با رویکردی تحلیلی و توصیفی، ابتدا منابع حقوقی مالیات بر ارزش افزوده را در ایران صورت بندی می کند، سپس آثار آن را در چهار سطح کلان اقتصادی، بنگاه و بازار، عدالت اجتماعی، و حکمرانی مالیاتی بررسی می نماید. یافته کلی آن است که قدرت اثرگذاری مالیات بر ارزش افزوده، بیش از آنکه به «نرخ» وابسته باشد، به «طراحی معافیت ها»، «کارآمدی اعتبار و استرداد»، «هماهنگی قانون با قوانین مکمل»، و «کیفیت اجرا در سامانه های مؤدیان» گره خورده است. در پایان، پیشنهادهایی برای بهبود انسجام منابع قانونی، کاهش هزینه های تمکین، و تقویت کارکردهای ضدفرار مالیاتی ارائه می شود.

واژگان کلیدی: مالیات بر ارزش افزوده، منابع قانونی، اعتبار مالیاتی، معافیت ها، استرداد،

سامانه مؤدیان، عدالت مالیاتی، مدیریت شهری، شفافیت اقتصادی

مقدمه

مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یکی از رایج‌ترین مالیات‌های غیرمستقیم در جهان، در منطق طراحی خود بر یک ایده ساده استوار است: مالیات باید بر «مصرف نهایی» تحمیل شود، اما وصول آن می‌تواند در تمام حلقه‌های زنجیره تولید و توزیع انجام گیرد؛ به شرط آنکه هر حلقه، مالیات پرداختی در خریدهای خود را به عنوان «اعتبار مالیاتی» از مالیات فروش کسر کند. همین سازوکار اعتبار، باعث می‌شود مالیات بر ارزش افزوده از منظر نظری به سمت خنثی بودن نسبت به ساختار تولید حرکت کند و در عمل، انگیزه ثبت و ضبط مبادلات را تقویت نماید. به بیان دیگر، مالیات بر ارزش افزوده هم یک مالیات است و هم یک «سیستم اطلاعاتی» که اگر درست طراحی شود، ردپای مبادلات را در اقتصاد برجای می‌گذارد.

با وجود این مزایا، تجربه کشورها نشان می‌دهد مالیات بر ارزش افزوده همواره با چالش‌هایی همراه بوده است. مهم‌ترین چالش‌ها در سه محور شکل می‌گیرد: نخست، طراحی حقوقی و دامنه شمول و معافیت‌ها؛ دوم، کیفیت اجرا و ظرفیت نهادی اداره مالیات، به‌ویژه در استردادها و کنترل تقلب؛ سوم، آثار توزیعی و تورمی و نحوه جبران فشار بر گروه‌های آسیب‌پذیر. در ایران نیز، مالیات بر ارزش افزوده در مسیر تطور خود از قانون اولیه تا قانون جدید و دائمی، تلاش کرده است همزمان پاسخگوی نیازهای درآمدی دولت، نیازهای شهرداری‌ها و دهیاری‌ها، و الزامات شفافیت اقتصادی باشد. بنابراین مطالعه «منابع قانونی» این مالیات، کلید فهم آثار آن است؛ زیرا بسیاری از پیامدها نه از ماهیت ذاتی مالیات، بلکه از نحوه صورت‌بندی حقوقی آن ناشی می‌شود.

بخش اول: بیان مسئله

بند اول: مسئله اصلی و چرایی اهمیت آن

مسئله اصلی مالیات بر ارزش افزوده در ایران را می‌توان در دو سطح هم‌زمان دید. در سطح نخست، مسئله به کارآمدی وصول و پایداری درآمد بازمی‌گردد. دولت‌ها برای اداره هزینه‌های عمومی، نیازمند منابع نسبتاً باثبات هستند و مالیات بر ارزش افزوده به دلیل گستردگی پایه و قابلیت وصول مرحله‌ای، بالقوه می‌تواند چنین نقشی را ایفا کند. در سطح دوم، مسئله به کیفیت حکمرانی مالیاتی مربوط است: اینکه آیا قانون و مقررات به گونه‌ای تنظیم شده‌اند که رفتار اقتصادی را به سمت شفافیت، ثبت معاملات، کاهش اقتصاد

زیرزمینی و کاهش تقلب هدایت کنند یا برعکس، با معافیت‌های گسترده، ابهام مقرراتی و دشواری تمکین، انگیزه فرار و اجتناب را تقویت می‌نمایند. اهمیت مسئله زمانی بیشتر می‌شود که بدانیم مالیات بر ارزش افزوده در ایران تنها برای دولت مرکزی طراحی نشده، بلکه بخشی از منابع آن در چارچوب‌های قانونی برای تأمین مالی شهرداری‌ها و دهیاری‌ها نیز نقش‌آفرینی می‌کند. بنابراین هر ضعف در وصول یا طراحی، مستقیماً بر کیفیت خدمات شهری و روستایی، توسعه محلی و عدالت فضایی اثرگذار است. از سوی دیگر، تعامل مالیات بر ارزش افزوده با نظام قیمت‌ها و تورم، سبب شده است که در افکار عمومی نیز حساسیت بالایی نسبت به آن وجود داشته باشد؛ حساسیتی که اگر با توضیح شفاف منطق اعتبار مالیاتی و شیوه انتقال بار مالیاتی همراه نباشد، می‌تواند به برداشت‌های نادرست و مقاومت اجتماعی دامن بزند.

بند دوم: صورت‌بندی مسئله حقوقی در کنار مسئله اقتصادی

در تحلیل مالیات بر ارزش افزوده، نگاه صرفاً اقتصادی کافی نیست. قانون‌گذار با تعریف مفاهیم بنیادین مانند «عرضه»، «خدمت»، «واردات»، «صادرات»، «مودی»، «نرخ‌ها»، «معافیت‌ها»، «جرایم»، «الزامات صورتحساب» و «سازوکار استرداد»، در واقع چارچوبی حقوقی می‌سازد که رفتار اقتصادی را شکل می‌دهد. اگر این چارچوب از انسجام برخوردار نباشد یا با قوانین مکمل، مانند قوانین گمرکی، تجارت الکترونیک، پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، یا حتی قواعد بودجه‌ای و تقسیم درآمدها ناسازگار باشد، پیامدهای آن در قالب هزینه‌های تمکین بالا، اختلافات مالیاتی، و کاهش کارایی آشکار می‌شود. به همین دلیل، مطالعه منابع قانونی مالیات بر ارزش افزوده باید «سلسله‌مراتبی» و «شبکه‌ای» باشد. سلسله‌مراتبی از این جهت که قانون، آیین‌نامه و بخشنامه در یک رابطه طولی قرار دارند؛ شبکه‌ای از این جهت که مالیات بر ارزش افزوده با چندین حوزه حقوقی دیگر درهم‌تنیده است. در ایران، حرکت به سمت صورتحساب الکترونیکی و سامانه‌های مؤدیان، این شبکه را پیچیده‌تر و در عین حال شفاف‌تر کرده است. اکنون دیگر مالیات بر ارزش افزوده تنها متن قانون نیست، بلکه ترکیبی از قواعد حقوقی و سازوکارهای داده‌محور است که باید با هم کار کنند.

بند سوم: پرسش‌ها و اهداف تحقیق

پرسش‌های اصلی این مقاله عبارت‌اند از: نخست اینکه منابع قانونی مالیات بر ارزش افزوده در ایران چه دسته‌هایی دارد و هر دسته چه نقشی در اجرا ایفا می‌کند. دوم اینکه این منابع چگونه بر آثار مالیات بر ارزش افزوده در حوزه‌هایی مانند درآمد دولت، قیمت‌ها، عدالت توزیعی، رفتار بنگاه‌ها، و توسعه محلی اثر می‌گذارند. سوم اینکه چالش‌های کلیدی نظام حقوقی و اجرایی مالیات بر ارزش افزوده چیست و چه مسیری برای اصلاح قابل پیشنهاد است. اهداف تحقیق نیز شامل طبقه‌بندی منابع قانونی، تحلیل پیوند منابع با آثار، و ارائه پیشنهاد‌های سیاستی و حقوقی برای بهبود کارکرد این مالیات است.

بخش دوم: مرور ادبیات

بند اول: ادبیات بین‌المللی درباره کارکردها و پیامدهای مالیات بر ارزش افزوده

در ادبیات جهانی، مالیات بر ارزش افزوده غالباً به عنوان یک مالیات کارآمد برای تأمین درآمد عمومی معرفی می‌شود، زیرا پایه آن گسترده است و در صورت اجرای صحیح، می‌تواند با نرخ‌های نسبتاً پایین، درآمد قابل توجهی ایجاد کند. در آثار کلاسیک و سیاست‌محور، به مزایایی چون خنثی بودن نسبت به تصمیمات تولید، قابلیت کنترل از طریق زنجیره اعتبارات، و امکان هم‌سویی با تجارت بین‌الملل اشاره شده است. در کنار این مزایا، ادبیات انتقادی نیز بر ریسک‌های تقلب در استرداد، هزینه‌های اجرایی، و اثرات توزیعی تأکید دارد. همچنین در حوزه تجارت فرامرزی خدمات و کالاهای نامشهود، استانداردسازی قواعد محل مصرف و محل عرضه، موضوع مهمی بوده که در اسناد بین‌المللی به آن پرداخته شده است.

از نظر آثار کلان، برخی پژوهش‌ها نشان داده‌اند پذیرش مالیات بر ارزش افزوده در بسیاری از کشورها با افزایش ظرفیت درآمدی دولت همراه بوده، اما میزان موفقیت به کیفیت نهادهای مالیاتی و محدودیت معافیت‌ها وابسته است. در زمینه کارایی، مفهوم‌هایی مانند بهره‌وری درآمدی و شکاف‌های سیاستی و تمکینی مطرح می‌شود که نشان می‌دهد دو کشور با نرخ مشابه، ممکن است به دلیل تفاوت در معافیت‌ها یا فرار مالیاتی، درآمدهای کاملاً متفاوتی داشته باشند. بنابراین ادبیات بین‌المللی یک پیام مشترک دارد: مالیات بر

ارزش افزوده بیش از هر چیز «یک نظام» است و نه صرفاً «یک نرخ».

بند دوم: ادبیات ایرانی درباره آثار اقتصادی، اجتماعی و اجرایی مالیات بر ارزش افزوده

در ایران نیز مطالعات متعددی به بررسی آثار مالیات بر ارزش افزوده پرداخته‌اند. بخشی از این پژوهش‌ها بر اثرات این مالیات بر رشد اقتصادی، تولید ناخالص داخلی و سرمایه‌گذاری تمرکز داشته‌اند و تلاش کرده‌اند از منظر اقتصاد کلان نشان دهند آیا مالیات بر ارزش افزوده به افزایش کارایی نظام مالیاتی و کاهش اتکا به درآمدهای ناپایدار کمک کرده است یا خیر. دسته‌ای دیگر از پژوهش‌ها بر اثرات تورمی و قیمتی تمرکز کرده‌اند و با داده‌های استانی یا بخشی، انتقال مالیات به قیمت‌ها و نقش ساختار بازار و رقابت را بررسی نموده‌اند. همچنین موضوع عدالت توزیعی، توزیع درآمد، و ارتباط مالیات بر ارزش افزوده با گروه‌های کم‌درآمد، محور بخشی از ادبیات بوده است؛ به‌ویژه در پیوند با سیاست‌های حمایتی و یارانه‌ای.

در کنار مطالعات اقتصادی، پژوهش‌های حقوقی و مدیریتی نیز اهمیت دارد؛ پژوهش‌هایی که به مسئله فرار مالیاتی، تقلب در زنجیره اعتبار، کیفیت صورتحساب، و کارکرد سامانه‌های اطلاعاتی پرداخته‌اند. این ادبیات معمولاً نشان می‌دهد که در محیطی با اقتصاد غیررسمی گسترده، موفقیت مالیات بر ارزش افزوده وابسته به یک زیرساخت حقوقی و فناورانه است که بتواند اطلاعات معاملات را به صورت قابل اتکا ثبت و تحلیل کند. بنابراین جمع‌بندی ادبیات ایرانی نیز با ادبیات بین‌المللی هم‌داستان است: طراحی و اجرا، تعیین‌کننده پیامدهاست.

بند سوم: خلأهای پژوهشی و جایگاه مقاله حاضر

با وجود حجم قابل توجه مطالعات، خلأ مهمی که همچنان دیده می‌شود، کمبود پژوهش‌های «یکپارچه» است؛ پژوهش‌هایی که منابع قانونی را در کنار آثار اقتصادی و اجرایی بنشانند و نشان دهند کدام جزء از چارچوب حقوقی، کدام پیامد را تقویت یا تضعیف می‌کند. بسیاری از مطالعات یا صرفاً حقوقی‌اند و کمتر وارد تحلیل پیامدها می‌شوند، یا صرفاً اقتصادی‌اند و به ریزساختار حقوقی و مقرراتی توجه کافی ندارند. مقاله حاضر تلاش می‌کند این دو مسیر را به هم پیوند دهد و «منابع قانونی» را به عنوان حلقه واسط میان

سیاست و اثر، تحلیل کند.

بخش سوم: چارچوب نظری و مفهومی

بند اول: مفهوم منابع قانونی و سلسله مراتب قواعد

منابع قانونی در معنای گسترده، شامل تمامی قواعد الزام آوری است که رفتار مالیاتی را تنظیم می کند. این منابع در یک سلسله مراتب حقوقی قرار دارند. در رأس، قانون مصوب قرار می گیرد که چارچوب اصلی را تعیین می کند. در سطح بعد، آیین نامه ها و تصویب نامه های اجرایی قرار دارند که شیوه اجرا را توضیح می دهند. در سطح سوم، دستورالعمل ها و بخشنامه ها قرار می گیرند که معمولاً برای رفع ابهام، ایجاد وحدت رویه و تنظیم جزئیات اجرایی به کار می روند. در عمل، برای مؤدیان، سطح سوم بسیار تعیین کننده است، زیرا آنچه در نهایت در فرآیند رسیدگی و مطالبه مالیات رخ می دهد، اغلب تحت تأثیر رویه های اجرایی است.

در مالیات بر ارزش افزوده، این سلسله مراتب با یک مؤلفه جدید ترکیب می شود: «قواعد فناوریانه». به این معنا که سامانه های صدور صورتحساب، پایانه های فروش و سامانه مؤدیان، خود به نوعی حامل قواعد هستند؛ زیرا امکان یا عدم امکان ثبت یک نوع معامله، نوع داده های لازم، و زمان بندی ها، عملاً رفتار مؤدی را هدایت می کند. اگر قواعد حقوقی و قواعد فناوریانه هم راستا نباشند، هزینه تمکین بالا می رود و کارآمدی نظام کاهش می یابد.

بند دوم: منطق اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده و کانال های اثرگذاری

از نظر نظری، مالیات بر ارزش افزوده بر مصرف نهایی تحمیل می شود و بار آن نهایتاً بر دوش مصرف کننده قرار می گیرد، اما نحوه انتقال این بار به عوامل متعددی وابسته است: ساختار رقابت در بازار، کشش عرضه و تقاضا، قابلیت بنگاه برای انتقال مالیات به قیمت، و وجود یا نبود معافیت ها و نرخ های ترجیحی. در نظامی که اعتبار مالیاتی به درستی عمل کند، بنگاه ها مالیات پرداختی در نهاده ها را پس می گیرند و بنابراین مالیات نباید به صورت «مالیات بر تولید» انباشته شود. اما اگر اعتبار یا استرداد با تأخیر، ابهام یا عدم پذیرش مواجه باشد، مالیات از مسیر نظری خود منحرف می شود و می تواند به هزینه تولید تبدیل گردد.

کانال‌های اثرگذاری مالیات بر ارزش افزوده را می‌توان چنین خلاصه کرد:
کانال درآمدی که بر منابع عمومی و مدیریت کسری بودجه اثر می‌گذارد.
کانال قیمتی که بر تورم بخشی یا عمومی اثر بالقوه دارد.
کانال شفافیت که از طریق الزام صورتحساب و زنجیره اعتبار، اقتصاد رسمی را تقویت می‌کند.

کانال توزیعی که به دلیل ماهیت مصرفی مالیات، می‌تواند فشار نسبی بیشتری بر کم‌درآمدها وارد کند مگر آنکه با سیاست‌های جبرانی همراه شود.
کانال نهادی که از طریق اصلاح فرآیندهای مالیاتی و داده‌محوری، کیفیت حکمرانی را تغییر می‌دهد.

بند سوم: معیارهای ارزیابی یک نظام مالیات بر ارزش افزوده از منظر قانون

برای ارزیابی منابع قانونی مالیات بر ارزش افزوده، می‌توان از چند معیار استفاده کرد:

شفافیت مفاهیم و کاهش ابهام تفسیری
انسجام با قوانین مکمل و جلوگیری از تعارض
تناسب معافیت‌ها با اهداف حمایتی و پرهیز از معافیت‌های رانتی
پیش‌بینی سازوکارهای کنترل ثقل و فرار
کارآمدی سازوکار استرداد و حمایت از صادرات و تولید
کاهش هزینه تمکین و ساده‌سازی تکالیف مؤدیان
پیش‌بینی ضمانت اجرای متناسب و قابل اعمال

بخش چهارم: روش شناسی

بند اول: رویکرد پژوهش و نوع مطالعه

این مقاله از نوع پژوهش‌های توصیفی - تحلیلی است و با رویکرد میان‌رشته‌ای حقوقی - اقتصادی انجام شده است. تمرکز اصلی بر تحلیل منابع قانونی مالیات بر ارزش افزوده و تبیین پیوند آن با آثار اقتصادی و اجرایی است. بنابراین روش مقاله نه آزمون تجربی یک فرضیه منفرد، بلکه ساختن یک تصویر جامع از سازوکارهای حقوقی و کانال‌های اثرگذاری است.

بند دوم: روش گردآوری داده‌ها و منابع

اطلاعات مقاله از طریق مطالعه اسنادی و کتابخانه‌ای گردآوری شده است. اسناد شامل متن قوانین و مقررات، بخشنامه‌های مرتبط، و گزارش‌ها و مقالات علمی فارسی و انگلیسی است. برای بخش آثار و پیامدها، از یافته‌های پژوهش‌های دانشگاهی و گزارش‌های سیاستی استفاده شده تا تحلیل بر پایه شواهد ادبیات موجود استوار باشد.

بند سوم: روش تحلیل

روش تحلیل مبتنی بر سه گام است:

گام نخست، طبقه‌بندی منابع قانونی در قالب قانون اصلی، قوانین مکمل، مقررات اجرایی و رویه‌ها

گام دوم، استخراج مفاهیم و سازوکارهای کلیدی مانند معافیت، نرخ، اعتبار، استرداد، صورتحساب و جرایم

گام سوم، تحلیل آثار بر اساس کانال‌های درآمدی، قیمتی، توزیعی و نهادی و نشان دادن اینکه هر جزء حقوقی چگونه یک کانال را تقویت یا تضعیف می‌کند

بخش پنجم: منابع قانونی مالیات بر ارزش افزوده در ایران

بند اول: قانون مالیات بر ارزش افزوده به عنوان هسته اصلی نظام

نخستین و اصلی‌ترین منبع، قانون مالیات بر ارزش افزوده است که هسته مفهومی و اجرایی نظام را شکل می‌دهد. در دوره جدید، قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده با ساختار جامع‌تر، تعریف دقیق‌تر تکالیف و توجه بیشتر به سازوکارهای اجرایی و تقسیم درآمدها، چارچوب اصلی را فراهم می‌کند. این قانون معمولاً شامل بخش‌هایی درباره تعاریف، مأخذ و نرخ، معافیت‌ها، تکالیف مؤدیان و اشخاص ثالث، جرایم، و قواعد تخصیص و توزیع درآمد است. نکته مهم آن است که قانون نه فقط تعیین‌کننده نرخ، بلکه تعیین‌کننده «حقوق و تکالیف» است؛ یعنی اینکه چه کسی مؤدی است، چه زمانی مکلف به ثبت است، چه اسنادی معتبر است، و چه ضمانت اجرایی اعمال می‌شود.

بند دوم: قوانین مکمل و پیوندهای فرابخشی

مالیات بر ارزش افزوده به طور طبیعی با چندین قانون دیگر گره می‌خورد. مهم‌ترین پیوند، قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان است که زیرساخت صورتحساب الکترونیکی و

داده محوری مالیاتی را پشتیبانی می کند. این قانون، به شکل مستقیم بر اجرای مالیات بر ارزش افزوده اثر دارد، زیرا زنجیره اعتبار مالیاتی بدون صورتحساب قابل اتکا، عملاً شکننده می شود. علاوه بر آن، قوانین مرتبط با گمرک و تجارت خارجی نیز در تعیین شیوه اخذ مالیات از واردات و نحوه استرداد صادرات اثرگذار است. همچنین قواعد بودجه ای و قوانین ناظر بر تقسیم درآمدها، در تعیین سهم شهرداری ها و دهیاری ها و سازوکار توزیع، نقش مستقیم دارند.

در کنار اینها، قانون مالیات های مستقیم نیز از منظر نهادی و تشریفات دادرسی مالیاتی، رسیدگی، اعتراض، و برخی مفاهیم تکمیلی می تواند نقش پشتیبان یا مکمل داشته باشد. به همین دلیل، انسجام میان این قوانین یک مسئله کلیدی است. اگر در یک قانون، تعریف مؤدی یا مفهوم صورتحساب به شکلی متفاوت از قانون دیگر باشد، اختلاف تفسیری و اجرای ناهماهنگ افزایش می یابد.

بند سوم: آیین نامه ها، دستورالعمل ها و بخشنامه های اجرایی

در نظام مالیاتی، فاصله میان قانون و اجرا را مقررات اجرایی پر می کند. آیین نامه ها معمولاً برای تبیین جزئیات کلیات قانونی تنظیم می شوند. دستورالعمل ها و بخشنامه ها نیز برای ایجاد وحدت رویه و پاسخ به مسائل عملی صادر می شوند. در مالیات بر ارزش افزوده، موضوعاتی مانند نحوه ثبت معاملات، نمونه صورتحساب، شیوه محاسبه در فعالیت های خاص، زمان بندی اظهارنامه ها، و نحوه برخورد با اشتباهات و اصلاحات، عمدتاً در همین سطح تعیین تکلیف می شوند.

با این حال، از منظر حکمرانی حقوقی یک حساسیت وجود دارد: بخشنامه ها نباید جای قانون گذاری را بگیرند یا تکلیف جدیدی خارج از نص قانون ایجاد کنند. هرچه فاصله میان متن قانون و رویه اجرایی بیشتر شود، هم احتمال اختلاف و شکایت بالا می رود و هم اعتماد مؤدیان کاهش می یابد. بنابراین یکی از معیارهای کیفیت منابع قانونی، «حد و مرز درست» میان قانون و بخشنامه است.

بند چهارم: منابع تفسیری و رویه ای

در کنار منابع رسمی، رویه های اجرایی، آرای مراجع حل اختلاف و تفاسیر رسمی نیز به عنوان منابع عملی اثرگذارند. هرچند این منابع ممکن است در سلسله مراتب قانون گذاری جایگاه قانون نداشته باشند، اما در عمل، رفتار مؤدی و مأمور مالیاتی را شکل می دهند. به

ویژه در حوزه‌هایی که قانون ابهام دارد، رویه‌ها می‌توانند نقش تعیین‌کننده پیدا کنند و حتی مسیر اصلاحات بعدی را جهت‌دهی کنند.

بخش ششم: آثار مالیات بر ارزش افزوده

بند اول: آثار درآمدی و مالیه عمومی

یکی از مهم‌ترین آثار مالیات بر ارزش افزوده، تقویت ظرفیت درآمدی دولت است. از آنجا که این مالیات بر مصرف گسترده تحمیل می‌شود، در مقایسه با مالیات‌هایی که تنها بر گروهی خاص یا بخشی محدود متمرکزند، توان بالقوه بیشتری برای ایجاد درآمد پایدار دارد. این پایداری می‌تواند به بهبود برنامه‌ریزی مالی دولت کمک کند و فشار کسری بودجه را کاهش دهد. البته این نتیجه به شرطی محقق می‌شود که پایه مالیاتی با معافیت‌های بی‌ضابطه فرسوده نشود و نظام اجرا بتواند شکاف تمکین را کاهش دهد. در غیر این صورت، نرخ افزایش می‌یابد اما درآمد به شکل متناسب رشد نمی‌کند و در نتیجه هزینه‌های اقتصادی و اجتماعی بالا می‌رود.

از منظر مدیریت شهری نیز، مالیات بر ارزش افزوده یک منبع مهم برای شهرداری‌ها و دهیاری‌هاست. اگر سازوکار توزیع درآمد به‌درستی عمل کند، این درآمد می‌تواند به توسعه زیرساخت‌های شهری، خدمات عمومی و کاهش وابستگی شهرداری‌ها به درآمدهای ناپایدار کمک کند. اما اگر توزیع با تأخیر، عدم شفافیت یا نابرابری همراه باشد، خود به مسئله عدالت فضایی تبدیل می‌شود.

بند دوم: آثار بر شفافیت اقتصادی و کاهش اقتصاد زیرزمینی

مالیات بر ارزش افزوده به دلیل سازوکار اعتبار مالیاتی، یک ویژگی خاص دارد: هر مؤدی برای استفاده از اعتبار، نیازمند صورتحساب معتبر خرید است. بنابراین بنگاه‌ها به شکل طبیعی به سمت مطالبه صورتحساب از فروشنده حرکت می‌کنند. این ویژگی می‌تواند زنجیره‌ای از شفافیت ایجاد کند که در آن، ثبت معاملات به نفع هر حلقه زنجیره می‌شود. در اقتصادهایی که سهم بالایی از مبادلات غیررسمی دارند، همین ویژگی یک مزیت راهبردی است.

البته این مزیت زمانی کامل می‌شود که صورتحساب‌ها قابل اتکا و قابل رهگیری باشند. حرکت به سمت صورتحساب الکترونیکی و سامانه‌های مؤدیان، دقیقاً در همین نقطه معنا پیدا می‌کند. هرچه داده‌ها دقیق‌تر و برخط‌تر شوند، امکان کشف مغایرت‌ها، شبکه‌های

فاکتور صوری، و تقلب در استرداد افزایش می‌یابد. بنابراین اثر شفافیتی مالیات بر ارزش افزوده، بیش از آنکه یک نتیجه خودکار باشد، محصول طراحی نهادی و فناورانه است.

بند سوم: آثار قیمتی و تورمی

در ذهن بسیاری از شهروندان، مالیات بر ارزش افزوده با افزایش قیمت‌ها گره خورده است. از منظر نظری، چون مالیات بر مصرف است، می‌تواند سطح قیمت نهایی را افزایش دهد. اما شدت و گستره این اثر به چند عامل وابسته است. اگر بازار رقابتی باشد و بنگاه‌ها نتوانند تمام مالیات را به مصرف‌کننده منتقل کنند، بخشی از بار ممکن است در حاشیه سود یا کارایی بنگاه جذب شود. اگر بازار انحصاری یا کم‌رقابت باشد، انتقال به قیمت آسان‌تر می‌شود. همچنین اگر اعتبار مالیاتی درست عمل کند، مالیات نباید در حلقه‌های میانی انباشته شود؛ در غیر این صورت، اثر قیمتی تشدید می‌گردد.

از سوی دیگر، باید میان «اثر یکباره سطح قیمت» و «تورم مستمر» تفاوت گذاشت. مالیات بر ارزش افزوده ممکن است در زمان تغییر نرخ یا آغاز اجرا، یک جهش سطحی در برخی قیمت‌ها ایجاد کند، اما تورم مستمر معمولاً به عوامل پولی و ساختاری وابسته است. بنابراین تحلیل دقیق، نیازمند تفکیک این دو سطح است و در سیاست‌گذاری نیز باید با ابزارهای حمایتی و اطلاع‌رسانی درست، از تبدیل مالیات به منشأ سوءبرداشت عمومی جلوگیری کرد.

بند چهارم: آثار توزیعی و عدالت اجتماعی

ماهیت مصرفی مالیات بر ارزش افزوده سبب می‌شود که نسبت مالیات پرداختی به درآمد، برای خانوارهای کم‌درآمد بالاتر باشد؛ زیرا سهم مصرف از درآمد در این گروه‌ها بیشتر است. بنابراین بدون سیاست‌های جبرانی، مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند رگرسیو تلقی شود. با این حال، تجربه کشورها نشان داده است که می‌توان از دو مسیر این نگرانی را مدیریت کرد:

مسیر نخست، طراحی معافیت‌ها و نرخ‌های ترجیحی برای کالاهای ضروری؛ هرچند این مسیر اگر گسترده و بی‌هدف شود، پایه مالیاتی را تضعیف و امکان رانت ایجاد می‌کند.

مسیر دوم، پرداخت‌های هدفمند و حمایت‌های مستقیم از گروه‌های کم‌درآمد که معمولاً از منظر کارایی و هدف‌گیری، بر معافیت‌های گسترده ترجیح دارد.

در ایران، حساسیت عدالت توزیعی به دلیل ساختار تورمی و فشار هزینه‌های زندگی،

دوچندان است. بنابراین یکی از آزمون‌های مهم منابع قانونی، آن است که آیا معافیت‌ها دقیق و قابل دفاع‌اند و آیا سازوکارهای حمایتی و جبرانی با منطق مالیات بر ارزش افزوده هماهنگ شده‌اند یا خیر.

بند پنجم: آثار بر بنگاه‌ها و محیط کسب و کار

برای بنگاه‌ها، مالیات بر ارزش افزوده دو چهره دارد. از یک سو، اگر نظام اعتبار و استرداد روان باشد، مالیات به هزینه تولید تبدیل نمی‌شود و بنگاه صرفاً نقش «واسط وصول» را ایفا می‌کند. از سوی دیگر، اگر فرآیندها پیچیده، زمان‌بر و همراه با عدم قطعیت باشد، بنگاه با هزینه تمکین بالا، خواب سرمایه در استردادها، و ریسک جرایم مواجه می‌شود. به ویژه برای بنگاه‌های کوچک، تکالیف ثبت و اظهار می‌تواند سنگین باشد و اگر آستانه شمول و نظام ساده‌شده مناسب طراحی نشود، انگیزه خروج از بخش رسمی افزایش می‌یابد.

به همین دلیل، منابع قانونی باید به‌گونه‌ای تنظیم شوند که هم سخت‌گیری ضدتقلب را تأمین کنند و هم هزینه تمکین را در سطحی قابل تحمل نگه دارند. این تعادل، نقطه‌ای است که کیفیت قانون و مقررات اجرایی را آشکار می‌کند.

بخش هفتم: چالش‌های کلیدی و مسیرهای اصلاح

بند اول: چالش معافیت‌ها و فرسایش پایه مالیاتی

یکی از چالش‌های رایج در مالیات بر ارزش افزوده، گسترش معافیت‌هاست. معافیت‌ها اگرچه گاه با نیت حمایتی یا سیاست صنعتی طراحی می‌شوند، اما می‌توانند پیامدهای ناخواسته داشته باشند: کاهش درآمد، پیچیدگی اجراء، ایجاد مرزهای مبهم میان کالاها و خدمات معاف و مشمول، و افزایش زمینه رانت و سوءاستفاده. علاوه بر این، معافیت‌های زیاد می‌تواند زنجیره اعتبار را قطع کند و به «مالیات پنهان» در حلقه‌های میانی تبدیل شود. راه اصلاح آن است که معافیت‌ها محدود، شفاف و مبتنی بر معیارهای روشن شوند و در صورت نیاز به حمایت اجتماعی، از ابزارهای مستقیم و هدفمند استفاده گردد.

بند دوم: چالش استرداد و تقلب‌های زنجیره‌ای

استرداد مالیات، به ویژه برای صادرات، یک جزء حیاتی است. اگر استرداد با تأخیر یا سخت‌گیری غیرمنطقی مواجه شود، صادرات آسیب می‌بیند و مالیات به هزینه تبدیل می‌شود. در مقابل، اگر کنترل‌ها ضعیف باشد، امکان تقلب از طریق فاکتورهای صوری و

شبکه‌های سازمان‌یافته افزایش می‌یابد. بنابراین منابع قانونی باید هم حق استرداد را به رسمیت بشناسند و هم سازوکارهای کنترلی داده‌محور را پیش‌بینی کنند. تقویت صورتحساب الکترونیکی، تبادل داده میان گمرک، بانک‌ها و سازمان مالیاتی، و به‌کارگیری تحلیل ریسک می‌تواند این تعادل را بهتر برقرار کند.

بند سوم: چالش هزینه تمکین و پیچیدگی تکالیف

یکی از عوامل تعیین‌کننده تمکین، سادگی و پیش‌بینی‌پذیری است. اگر مؤدی نتواند با اطمینان بفهمد تکلیفش چیست، یا اگر هر تغییر کوچک در رویه اجرایی با بخشنامه‌های متعدد همراه شود، هزینه تمکین بالا می‌رود و در نتیجه اقتصاد غیررسمی جذاب‌تر می‌شود. این مسئله برای کسب‌وکارهای خرد و متوسط اهمیت بیشتری دارد. بهبود کیفیت راهنماهای رسمی، یکپارچه‌سازی مقررات پراکنده، کاهش تکرار در گزارش‌دهی، و ارائه خدمات دیجیتال پایدار، از مسیرهای کاهش هزینه تمکین است.

بند چهارم: چالش اعتماد عمومی و تصویر اجتماعی مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده به دلیل تماس مستقیم با مصرف‌کننده، بیش از بسیاری از مالیات‌ها در معرض قضاوت اجتماعی است. اگر شهروند احساس کند مالیات پرداختی به بهبود خدمات عمومی منجر نمی‌شود، یا اگر با قیمت‌های بالاتر مواجه شود بدون آنکه منطق مالیات را درک کند، اعتماد کاهش می‌یابد. یکی از کارکردهای مهم منابع قانونی، افزایش شفافیت در مصرف درآمدها و ارائه گزارش‌های روشن از تخصیص منابع به خدمات عمومی و مدیریت شهری است. این شفافیت می‌تواند هزینه اجتماعی اجرای مالیات را کاهش دهد.

نتیجه گیری

مالیات بر ارزش افزوده در ایران یک نظام حقوقی و اجرایی چندلایه است که آثار آن تنها با نگاه به نرخ یا میزان وصول قابل فهم نیست. منابع قانونی این مالیات شامل قانون اصلی، قوانین مکمل، مقررات اجرایی و رویه‌هاست و هر کدام در شکل‌دهی به رفتار مؤدی، کیفیت وصول، و پیامدهای اقتصادی نقش دارند. آثار مالیات بر ارزش افزوده در حوزه درآمد عمومی و مدیریت شهری می‌تواند مثبت و قابل اتکا باشد، اما این نتیجه به کیفیت طراحی معافیت‌ها، کارکرد اعتبار و استرداد، هماهنگی نهادی و توان سامانه‌های داده‌محور وابسته است. از سوی دیگر، نگرانی‌های توزیعی و قیمتی نیز واقعی است و باید با سیاست‌های جبرانی هدفمند و اطلاع‌رسانی دقیق مدیریت شود.

پیشنهادهای اصلاحی

پیشنهاد اول: بازنگری هدفمند در معافیت‌ها و حرکت به سمت کاهش معافیت‌های مبهم و غیرهدفمند، همراه با طراحی حمایت‌های مستقیم برای گروه‌های کم‌درآمد.

پیشنهاد دوم: تقویت سازوکار استرداد مبتنی بر تحلیل ریسک، به گونه‌ای که صادرکنندگان خوش سابقه استرداد سریع‌تر دریافت کنند و کنترل‌ها بر پرونده‌های پرریسک متمرکز شود.

پیشنهاد سوم: یکپارچه‌سازی و تنقیح مقررات اجرایی و کاهش تعدد بخشنامه‌ها، همراه با تولید راهنماهای رسمی روشن برای مؤدیان.

پیشنهاد چهارم: توسعه پایدار صورتحساب الکترونیکی و سامانه مؤدیان با تأکید بر کیفیت داده، قابلیت تبادل بین‌سازمانی و امنیت، تا اثر شفافیتی مالیات بر ارزش افزوده تقویت شود.

پیشنهاد پنجم: افزایش شفافیت در تخصیص درآمدهای مرتبط با شهرداری‌ها و دهیاری‌ها و ارائه گزارش‌های عمومی قابل فهم برای تقویت اعتماد اجتماعی.

منابع و مأخذ

۱- منابع فارسی

- قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، مشخصات تصویب و اطلاعات ابلاغ و اجرا، سامانه ملی قوانین و مقررات جمهوری اسلامی ایران، صفحه مشخصات قانون .
- بخشنامه سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰، نامه شماره ۲/۱۴۰۱/۲۰۰ مورخ ۲۱/۰۱/۱۴۰۱، متن تنقیحی در سامانه ملی قوانین و مقررات .
- قانون پایانه‌های فروشگاهی و سامانه مؤدیان، مصوب ۲۱/۰۷/۱۳۹۸ مجلس شورای اسلامی، متن قانون .
- سبحانیان، سیدمحمدهادی؛ معماریان، محمدحسین؛ بحری، پویا، «واکاوی مالیات بر ارزش افزوده و اثرات آن بر رشد اقتصادی در ایران»، راهبرد اقتصادی، سال نهم، شماره ۳۵، زمستان ۱۳۹۹، صفحات ۳۲۵ تا ۳۵۸ .
- بررسی اثر مالیات بر ارزش افزوده بر تورم در استان‌های ایران (۱۳۸۷-۱۳۹۲)، نشریه پژوهش‌های اقتصادی، دانشگاه فردوسی مشهد، صفحه مقاله .
- راهکارهای پیش‌گیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده»، متن کامل مقاله در پایگاه اسناد دانشگاه آزاد اسلامی .
- تحلیل رابطه عملکرد مالیات بر ارزش افزوده با تورم و توزیع درآمد و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای دولت»، متن مقاله (فایل دانلود) در پرتال جامع علوم انسانی .
- مقالات مرتبط با مالیات بر ارزش افزوده»، فهرست و اطلاعات کتابشناختی مقالات در نورمگز (برای شناسایی ادبیات موضوع) .

۲-منابع انگلیسی:

- OECD, International VAT/GST Guidelines, OECD Publishing, ۲۰۱۷ (publication page).
- Keen, Michael; Lockwood, Ben, “The Value-Added Tax: Its Causes and Consequences,” IMF Working Paper WP/۰۷/۱۸۳, International Monetary Fund, ۲۰۰۷ (PDF).
- International Monetary Fund, The Modern VAT, IMF Publication (overview page), ۲۰۰۱.
- Tait, Alan A., Value Added Tax: International Practice and Problems, Washington, D.C.: International Monetary Fund, ۱۹۸۸ (IMF eLibrary record).
- Bird, Richard M.; Gendron, Pierre-Pascal, The VAT in Developing and Transitional Countries, Cambridge University Press, publication date ۱۶ November ۲۰۰۹ (Cambridge Core).
- Keen, Michael, “The Anatomy of the VAT,” IMF Working Paper, International Monetary Fund, ۲۰۱۳ (bibliographic record).
- International Monetary Fund, “Efficiency Aspects of the Value Added Tax,” IMF Working Paper WP/۲۵/۱۶۵, August ۲۰۲۵ (PDF).