استقرار گام به گام مالیات بر ارزش افزوده در ایران

منصور ملایی‌پور *

دلایل تعلل در استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده[1] در ایران به‌رغم شناخت ۲۰ ساله مجلس و دولت، نداشتن برنامه عملیاتی، تضاد کارایی مالیاتی و عدالت مالیاتی، احتمال اجرای شتاب زده، معیوب بودن نظام سنتی مالیات و در نهایت بیم و هراس از مشکلات اجرایی است. در این مقاله با اجرای دو برنامه عملیاتی غلطان دو گام، گلوگاهها و معایب مالیات برارزش افزوده مورد تحلیل و بررسی قرار می‌گیرد و در گام سوم، نظام پیشرفته مالیاتی با محوریت ارزش افزوده مستقر می‌شود. با پذیرش این پیشنهاد استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده (VAT) دست کم پنج سال دیگر نیز معلق نخواهد ماند.

واژه‌های کلیدی: مالیات بر ارزش افزوده، قوانین مالیاتی، مؤدیان بزرگ.

۱. مقدمه

مثلث نظام سنتی مالیات کشور دربرگیرنده سه ضلع معیوب نیروی انسانی (ممیزانی با نقش پلیس)، نظام مالیاتی (امکانات و قوانین سنتی و ممیزسالار که حدود ۸۰ درصد مالیات در بخش مشاغل و شرکتها، مالیات بر فروش تخمینی و علی‌الرأس است) و مؤدیان مالیاتی با هزینه تمکین سنگین است. این نظام بدون کارایی سهم اندک در بودجه و تولید ناخالص داخلی و همچنین عدالت مالیاتی یا بازتوزیع است. بنابراین باید در گام اول یا بسترسازی با اصلاح سه ضلع معیوب، بستر مناسب برای استقرار مالیات بر ارزش افزوده به‌جای مالیات بر فروش تخمینی فراهم شود. بنابراین بهترین راهکار امکان‌پذیر در گام اول، استقرار کامل تشکیلات جدید مؤدیان بزرگ در تمام استانها از ابتدای سال ۱۳۸۳ است.[2]

مطلوب‌ترین راهکار امکان‌پذیر در گام دوم یا مرحله تثبیت، برای آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده با نرخ واحد (یک درصد) به طور گسترده و فراگیر برای تمامی کالاها و خدمات است که به‌صورت همزمان با دریافت مالیاتهای مستقیم به روش گذشته از ابتدای سال ۱۳۸۴ اجرا می‌شود. این

---

* معاون امور اقتصادی سازمان امور اقتصادی و دارایی خراسان

1. Value Added Tax (VAT)

۲. کارلوس سیلوانی، *راهبردهای اصلاح دستگاه مالیاتی*، ترجمه منصور ملایی‌پور، دانشکده امور اقتصادی تهران، ۱۳۸۱.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-07]

امر می‌تواند دوران گذار مطلوب را برای سه ضلع مثلث فراهم آورد. نکته دیگر در گام دوم این است که برای تثبیت نظام پیشرفته مالیات بر ارزش افزوده باید تنشهای این نظام کنترل شود. در سبد مصرفی افراد کم درآمد جامعه، بیشتر کالاها نظیر مواد غذایی و دارویی، بار مالیاتی سنگینی دارند که ضد عدالت مالیاتی است. بنابراین در گام دوم باید نظام مالیات بر ارزش افزوده که مبتنی بر اظهارنامه دقیق مالیاتی است با نظام مالیات منفی پیوند زده و تثبیت شود یعنی به‌صورت پرداخت یارانه مستقیم به مؤدیان خوش حساب VAT و هدفمند کردن میلیاردها دلار یارانه آشکار و پنهان درآید. مزایای دیگر گام دوم عبارت‌اند از:

- تمرین برای دستگاه مالیاتی و مؤدیان،
- شفاف سازی و افشای اطلاعات،
- عدالت مالیاتی و اجتماعی،
- حذف تدریجی معایب مالیات بر ارزش افزوده،
- هدفمند کردن یارانه‌ها با نظام مدرن مالیات بر ارزش افزوده.

گام سوم مرحله استقرار می‌باشد. مثلث نظام مالیاتی دربرگیرنده سه ضلع مهندس مالیاتی (به‌جای پلیس مالیاتی)، نظام مالیاتی (از ابتدای سال ۱۳۸۵، مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۱۰ درصد، جایگزین مالیات بر مشاغل و شرکتها شود) و مؤدی مالیاتی با هزینه تمکین اندک است که کارایی مالیاتی آن در حد ماشین چاپ اسکناس وبی‌عدالتی مالیاتی آن با پیوند بین مالیات بر ارزش افزوده و نظام مالیات منفی و تأمین اجتماعی ترمیم می‌شود.

کشورهای مختلف برای طراحی نظام مالیات بر ارزش افزوده روشهای متفاوتی را انتخاب می‌کنند. آنچه تمامی کشورها پذیرفته‌اند، مثلث نظام مالیاتی است که سه ضلع نیروی انسانی، نظام مالیاتی و مؤدیان مالیاتی رادر برمی‌گیرد. هر اندازه این ارکان، از ایده‌آلها فاصله داشته باشد، گامهای بنیادی‌تری برای استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده لازم است. راهبرد استقرار مالیات بر ارزش افزوده برای هر کشور، قالب خاصی دارد. به‌عبارت دیگر هر کشور بر اساس مقتضیات خود باید به این راهبرد شکل دهد. بنابراین برای استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران باید متناسب با ساختار اقتصادی و مالیاتی کشور به صورت گام به گام عمل شود.

۲. گام اول: شناخت وضع موجود در استقرار مالیات بر ارزش افزوده براساس تحلیل SWTO[1]

شناسایی وضع موجود براساس تحلیل SWTO بر چهار رکن نقاط قوت، ضعف، تهدیدها و فرصتها استوار است. دو رکن اول به پدیده‌های بالفعل و محقق شده تأکید دارد در حالی‌که دو رکن آخر به پدیده‌های بالقوه و حقیقت‌های نهفته تأکید می‌کند. تحلیل SWTO اولین گام در طراحی یک راهبرد مطلوب برای استقرار مالیات بر ارزش افزوده است. بنابراین در طراحی یک راهبرد ایده‌آل

1. Strengths, Weaknesses, Threats, Opportunities

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-07]

باید رویه مطلوب را از درون وضع موجود به دست آورد. با همان دقتی که راههای رسیدن به اهداف، مورد التفات قرار می‌گیرد، باید شناسایی مشکلات کلیدی اصلاحات نیز مورد توجه ویژه قرار گیرد. البته کشورهایی که دستگاههای مالیاتی کارایی نیز دارند، برای اینکه بتوانند وضع موجود خود را در بلندمدت حفظ کنند لازم است همواره در شرایط خود بازنگری کنند.

۱-۲. تهدیدها و گلوگاههای استقرار مالیات بر ارزش افزوده[۱]

الف- ثبت نام مؤدیان: مؤدی یا گروهی از مؤدیان با چه کدی باید شناسایی شوند؟ چه تدابیری برای شناسایی مکانهای غیررسمی اقتصادی اندیشیده شده است؟ آیا منابعی که توسط دستگاه مالیاتی، کشف و خلق می‌شود سودمند است؟ آیا ثبت نام آستانه‌ای عقلایی است یا با ثبت نام بیش از حد (زیان‌ده) مواجه است؟ آیا سازوکار شناسایی عرضه‌کنندگان و تقاضاکنندگان تدوین شده است؟ برای پاسخگویی به پرسشهای مربوط به ثبت نام مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده در مرحله اول باید یک سطح آستانه‌ای برای وضع آن معرفی کرد. در چندین کشور جهان یک سطحی از سود سالیانه برای وضع مالیات بر ارزش افزوده ارائه شده است.

ب- مکانیزه کردن[۲] دستگاه مالیاتی: فرایند مکانیزه کردن نظام مالیات بر ارزش افزوده باید به‌صورت تدریجی و اولویت بندی شده انجام شود. باید توجه کرد که از اطلاعات ناقص و بدون دقت و بی‌معنا استفاده نشود تا نظام مالیات بر ارزش افزوده با خطر ناکارآمدی روبرو شود. در ضمن تمرکزگرایی افراطی در فرایند مکانیزه کردن موجب انعطاف‌ناپذیری، عدم مشارکت مؤثر و تصحیح نکردن خطای داده‌ها شده و کاهش کارایی را به‌همراه دارد. تمرکززدایی افراطی نیز مشکلات زیادی دارد زیرا آموزش کارمندان، هزینه و نگهداری سخت‌افزارهای رایانه‌ای و طراحی نرم‌افزارهای رایانه‌ای برای سازمانهای مالیاتی منطقه‌ای بسیار سنگین است.

استفاده از فایلهای الکترونیکی، هزینه را در سازمان مالیاتی کاهش می‌دهد (هزینه فایل الکترونیکی $\frac{۱}{۱۰}$ فایلهای دستی است) و منافع زیادی برای به‌هنگام بودن و دقیق بودن نظام مالیات بر ارزش افزوده دارد. برای بیش از ۲۰ درصد از مؤدیان در آمریکای جنوبی و برزیل، فایلهای الکترونیکی استفاده می‌شود. حدود ۱۵ میلیون اظهارنامه در ایالت متحده آمریکا در سال ۱۹۹۵ به صورت فایلهای الکترونیکی بوده است.

ج- مجرمان مالیاتی و مالیاتهای معوق: مؤدیانی که مالیات معوق (مالیاتهای قطعی شده اما پرداخت نشده) داشته باشند به‌عنوان مجرمان مالیاتی در نظر گرفته می‌شوند. در بسیاری از کشورها سهم پرونده‌های راکد از کل پرونده‌های مالیاتی بسیار قابل توجه بوده و بین ۲۰ تا ۴۰ درصد است.

---

۱. کارلوس سیلوانی، *راهبردهای اصلاح دستگاه مالیاتی*، ترجمه منصور ملایی پور، دانشکده امور اقتصادی تهران ۱۳۸۱.

2. Computer Operations

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-07]

برای کشف پرونده‌های مهم راکد، در مرحله اول پرونده‌های غیرفعال را به‌صورت مکانیزه رتبه‌بندی کرده و درجه آن را برحسب درآمد حاصل برای سازمان مالیاتی مشخص می‌کنند. در مرحله دوم، پرونده‌های راکد مربوط به مؤدیان با درآمد یا فروش بالا برای رسیدگی انتخاب می‌شود. جدیدترین آمار از دو کشور آمریکای لاتین، نشان‌دهنده آن است که ۸ درصد از مجرمان مالیاتی به میزان ۷۸ درصد از جریمه مالیاتی را به خود اختصاص داده‌اند. در یکی از کشورهای آمریکای لاتین طی چهار ماهه اول ۱۹۹۶ افزایش جریمه مالیاتی بیش از دو برابر مالیاتهای معوق بوده است. بنابراین باید بیشترین تمرکز روی کمترین مؤدیانی باشد که بیشترین و سهل‌الوصول ترین مالیاتهای معوق را به خود اختصاص داده‌اند. دستگاه مالیاتی در مورد مالیاتهای معوق باید به چند پرسش پاسخ دهد: مالیاتهای معوق چند درصد از کل مالیاتهای وصولی را تشکیل می‌دهند؟ چه سهمی از مالیات معوق، غیرقابل وصول یا مشکوک به وصول است؟ مالیاتهای معوق در چه دوره‌های زمانی توزیع شده است؟ چه مدتی طول می‌کشد تا یک مجرم مالیاتی (پرونده معوق) کشف و بدهی او وصول شود؟ و در پایان، دلایل این تأخیر چیست؟

د- ممیزی مالیات: دستگاه مالیاتی با مکانیزاسیون و ابزارهای برون سیستمی می‌تواند در اموری نظیر شناسایی مؤدیان جدید، کشف پرونده‌های مهم راکد و کشف مجرمان مالیاتی (مالیاتهای معوق) در کوتاه‌مدت بسیار کارآمد باشد، ولی نبود آموزش، انگیزه و ارتقای علمی و شغلی برای منابع انسانی می‌تواند موجب کم‌دقتی ممیز مالیاتی، فرار مالیاتی و ناکامی دستگاه مالیاتی در بلندمدت شود. برای مثال در کشور پرو با وجود کارایی مالیاتی مستمر و رو به ترقی، به تازگی درآمدهای مالیاتی آن به‌علت ناتوانی و ناکارآمدی ممیزان مالیاتی، به شدت سقوط کرد اما کشور دانمارک با به‌کارگیری ممیزان خبره توانست ضریب تمکین مالیاتی را در بخش مالیات بر ارزش افزوده افزایش داده و میزان آن را به سطح ۹۵ درصد برساند.

آیا نظام هوشمندی (رایانه‌ای) وجود دارد که انحرافات قابل ملاحظه مالیاتهای تشخیص و وصول شده را به صورت ماهانه یا سالیانه کشف کند؟ آیا برنامه‌هایی برای به دست آوردن اطلاعات مالیات بر ارزش افزوده چند جانبه (اطلاعات مربوط به خرید و فروش) طراحی شده است؟ چگونه عملیات ممیزی کنترل می‌شود؟ آیا سیستمی وجود دارد تا بهره‌وری ممیزان را به طور منظم و جامع ارزشیابی کند؟

هـ - سیستم جریمه و پاداش مالیاتی: یکی از مزایای نظام جریمه و پاداش این است که وسیله‌ای را برای التزام به قانون و تمکین مالیاتی فراهم می‌کند. نظام جریمه نباید به صورت افراطی (بیش از حد) و تفریطی (کمتر از بهره متداول بازار) طراحی شود. تجربه نشان داده است با فرهنگ‌سازی در تسلیم اظهارنامه مالیاتی دقیق و صدور اخطاریه‌های مالیاتی می‌توان کارایی دستگاه مالیاتی را افزایش داد.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-07]

و- خدمات مالیاتی و عمومی کردن مالیات: اولین و اصلی‌ترین وظیفه بخش اطلاعات و خدمات مالیاتی، یادآوری و آموزش وظایف قانونی مؤدیان مالیاتی با ساده‌ترین و زیباترین شکل ممکن از طریق مراکز صدا و سیما و نشریات است. دستگاههای مالیاتی باید اطلاع‌رسانی خود را از زوایای مختلف به مؤدیان (مانند مجامع عمومی و انجمن‌های حسابرسی) ارائه کنند و دستورالعملها، تصمیمات و اخطاریه‌های مالیاتی را به‌طور شفاف بین مردم منتشر کنند. این امر سوءتفاهم‌های حاصل از قوانین را به حداقل می‌رساند. برای مثال دستگاه مالیاتی می‌تواند تلاشهای خود را در مورد کاهش فرار مالیاتی و افزایش عدالت مالیاتی، همچنین افزایش درآمد مالیاتی برای تأمین بیشتر امنیت، آموزش، رفاه و سایر کالاهای عمومی را به مردم اعلام کند.

ز- مدیریت و سازمان‌دهی مالیاتی: نظام مالیات بر ارزش افزوده را باید یک گروه مدیریتی قوی رهبری کند. مدیران کلیدی در این فرایند، باید به وظایف و مسئولیتهای خود و سایر مدیران به خوبی آگاه باشند. تجربه نشان داده است در زمان شروع اصلاحات بنیادی اگر سازمان مالیاتی به‌طور مستقل تأسیس شود، نتایج موفقیت‌آمیزتر خواهد بود اما دستگاههای مالیاتی در کشورهایی که برای اخذ مجوز، مصوبه و استخدام جدید، وابستگی زیادی به سایر دستگاههای دولتی دارند به سختی و به کندی می‌توانند مقدمات اصلاح در این زمینه را فراهم کنند. دستگاه مالیاتی با توجه به حدود اختیارات و استقلال خود در این رابطه باید در برابر دولت و مؤدیان پاسخگو و مسئول باشد.

۲-۲. اصول راهنما در استقرار مالیات بر ارزش افزوده[1]

الف- سادگی و روان بودن: تجربه بسیاری از کشورها نشان داده است که نظام مالیاتی با تعداد کم مالیاتها (جایگزین کردن مالیات بر ارزش افزوده به‌جای چند نوع مالیات)، تعداد نرخهای مالیاتی معدود، تعداد معافیتهای اندک، عرضه پایه مالیاتی گسترده و فرایندها و فرمهای مالیاتی[2] در قالبی ساده و گویا ولی مؤثر، سطح تمکین مؤدیان مالیاتی و کارایی مالیاتی را افزایش می‌دهد.

برای ساده کردن نظام مالیاتی باید واحدی به‌نام واحد عقلایی‌سازی مالیات تأسیس شود. این واحد باید تعداد معدودی از مودیان را برای همکاری دعوت کند. وظیفه این واحد تقریر درآمد مشمول مالیات یک گروه ویژه از مؤدیان در چارچوب قانون به صورت عقلایی، مستند، ساده و کم حجم کردن پرونده‌های مؤدیان ممکن است.

ب- تشویق به تمکین داوطلبانه و استقرار نظام خود تشخیصی: یکی از مهم‌ترین اهداف نظام مالیاتی این است که سطح تمکین داوطلبانه مؤدیان مالیاتی را ارتقاء بخشد. هنر مدیریت دستگاه مالیاتی آن است که تعادلی بین ارائه خدمات مالیاتی به مؤدیان و اجرای دقیق قوانین و مقررات،

---

۱. کارلوس سلوانی، *راهبردهای اصلاح دستگاه مالیاتی*، ترجمه منصور ملایی‌پور، دانشکده امور اقتصادی، تهران، ۱۳۸۱.

۲. دانمارک، کانادا و نیوزلند ساده سازی نظام مالیاتی را با ساده سازی فرمهای اظهارنامه شروع کرده‌اند.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-07]

برای ارتقای سطح تمکین داوطلبانه ایجاد کند. تمکین داوطلبانه و نظام خودتشخیص دو اصل بنیادی در سازمانهای پیشرفته مالیاتی محسوب می‌شوند. در چنین نظامی مؤدیان وظیفه دارند میزان مالیات خود را تعیین کرده و آن را به موقع گزارش و پرداخت کنند. در این شرایط دستگاه مالیاتی می‌تواند منابع و امکانات خود را برای شناسایی و برخورد مناسب با مؤدیانی که در تعیین و گزارش مالیات خود کوتاهی کرده‌اند، متمرکز کند.

ج- فرموله کردن راهبرد شفاف و مدیریت کارآمد: پیش از استقرار مالیات بر ارزش افزوده، مدیران و مجریان دستگاه مالیاتی باید مشکلات اساسی دستگاه مالیاتی را بشناسند و براساس شناخت شرایط موجود، وضع مطلوب را طراحی کنند. بسیاری از کشورهایی که اقدام به استقرار مالیات بر ارزش افزوده می‌کنند، با کمبود منابع انسانی و مالی مواجه هستند. قدمهای اولیه استقرار مالیات بر ارزش افزوده، باید با راهبردهای آسان و انعطاف‌پذیر شروع شود. بیشتر سازمانهای پیشرفته مالیاتی، یک راهبرد واضح را تعریف می‌کنند که در آن توابع کلیدی (اهداف اصلی) زنجیروار به هم مرتبط هستند.

زمانی اصلاح دستگاه مالیاتی، موفقیت‌آمیز خواهد بود که از یک گروه قوی مدیریتی برخوردار باشد. استفاده از کمکهای فنی خارجی‌ها در فرایند اصلاح مالیاتی می‌تواند بسیار سودمند باشد اما این کمکها همواره باید زیر نظر منتقدانه متخصصان داخلی و گروه قوی مدیریتی یادشده باشد.

د- اصلاح قوانین مالیاتی و حسابداری مالیاتی: برای اصلاح دستگاه مالیاتی، در قدم اول باید قوانین و مقررات مالیاتی و حسابداری به‌طور جامع تعریف و تضمین شود. تغییرات قوانین مالیاتی به شدت به استانداردهای جدید حسابداری وابسته است. به‌عبارت دیگر باید مقررات مربوط به وظایف مؤدیان در نگهداری دفاتر و فاکتور و چگونگی ارائه آنها به سازمان مالیاتی، به صورت شفاف تبیین شود.

هـ - تمایز برخورد با مؤدیان مختلف: در بسیاری از کشورها، ۵ درصد از مؤدیان ۷۵ درصد از کل مالیات را پرداخت می‌کنند. در این کشورها واحدهای ویژه‌ای برای مؤدیان بزرگ تشکیل شده که از بازدهی بالایی برخوردار بوده و تأثیر به‌سزایی در افزایش درآمد مالیاتی داشته است.

و- زمان سنجی و اولویت‌بندی: مطلوب‌ترین حالت آن است که راهبرد استقرار مالیات بر ارزش افزوده در چند مرحله اولویت‌بندی و به‌طور مستمر و بدون وقفه اجرا شود. در مرحله اول باید آموزش و تربیت کارشناسان زبده مالیاتی و تبلیغات و آموزشهای عمومی را در نظر گرفت. در تنظیم جدول زمان‌بندی، باید به ویژگیهای اساسی نظام مالیاتی مانند ظرفیت مالیاتی، توانایی مؤدیان در پرداخت مالیات، توانایی دستگاه در وصول مالیات، قابل حصول بودن منابع مالیاتی و بالاخره درآمدهای الزامی برای تأمین نیازهای ضروری، توجه کرد.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-07]

جدول شماره ۱. جایگاه کشورهای منتخب و ضریب عدم تمکین مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده

رتبه کشورها بر اساس درآمد سرانه	سال	رتبه عدم تمکین	ضریب عدم تمکین
کشور۱	۱۹۹۲	۱۱	۳۵/۴
کشور۲	۱۹۹۰	۴	۴۳/۹
کشور۳	۱۹۹۲	۵	۴۰/۸
کشور۴	۱۹۹۲	۲	۵۲/۵
کشور۵	۱۹۹۱	۶	۳۸/۲
میانگین هندسی پنج کشور اول		۵	۴۱/۷۷
کشور۶	۱۹۹۱	۱۰	۳۵/۸
کشور۷	۱۹۹۴	۷	۳۸
کشور۸	۱۹۹۴	۳	۴۴/۶
کشور۹	۱۹۹۱	۱	۵۳/۳
کشور۱۰	۱۹۹۱	۱۶	۱۸/۲
کشور۱۱	۹۳-۱۹۹۲	۱۷	۱۴/۶
کشور۱۲	۱۹۹۱	۹	۳۶/۳
کشور۱۳	۱۹۹۱	۱۳	۲۹/۷
کشور۱۴	۱۹۹۲	۸	۳۷/۱
کشور۱۵	۱۹۹۱	۱۸	۱۴
کشور۱۶	۱۹۹۴	۱۲	۳۱/۵
کشور۱۷	۱۹۹۲	۱۹	۷/۵
کشور۱۸	۹۳-۱۹۹۳	۲۱	۵/۱
کشور۱۹	۹۳-۱۹۹۲	۱۴	۲۶
کشور۲۰	۱۹۹۱	۱۵	۲۳
کشور۲۱	۱۹۹۲	۲۰	۵/۴
میانگین هندسی پنج کشور آخر		۱۸	۱۰/۴۳
میانگین هندسی کل کشورها		۹	۲۵/۰۵

مأخذ: کارلوس سیلوانی، *راهبرد اصلاح دستگاه مالیاتی*

ز- شروع استقرار کامل مالیات بر ارزش افزوده با انجام طرحهای آزمایشی: در مرحله اول، فرآیندهای جدید در محدوده‌ای کوچک آزمون می‌شود. در مرحله دوم، این رویه در سایر اجزای دستگاه مالیاتی اعمال می‌شود. نتایج موفق این طرحهای آزمایشی به تمامی کسانی که در داخل و خارج تشکیلات مالیاتی، نسبت به انجام موفقیت‌آمیز اصلاحات، نگرانی و تردید دارند اطمینان می‌دهد که این کار عملی است، ضمن آنکه در کوتاه مدت درآمد مالیاتی را نیز افزایش و حداقل یک بخش از تشکیلات مالیاتی، مکانیزه و رایانه‌ای می‌شود. معمولاً در اجرای طرحهای آزمایشی مشاغل مهم انتخاب می‌شوند و اظهارنامه، ثبت نام، فرایند رسیدگی و سایر اطلاعات مربوط به آنها با

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-07]

نرم‌افزارهای رایانه‌ای پردازش می‌شود. در اجرای طرح آزمایشی باید تمامی مراحل آن به دقت مورد آزمون قرار گیرد.

۳-۲. ضرورت ایجاد تشکیلات جدید مؤدیان بزرگ به‌عنوان مؤدیان مهم مالیات بر ارزش افزوده و نخبگان اقتصادی

جدیدترین اطلاعاتی که از چگونگی استقرار مالیات بر ارزش افزوده در کشور انتشار یافته است بیان‌کننده این مطلب است که این نوع مالیات در سالهای نخستین فقط مشمول مؤدیان با دست کم یک میلیارد ریال فروش سالیانه خواهد بود. از سوی دیگر مهم‌ترین اصل راهنما برای استقرار مالیات بر ارزش افزوده، اصل تمایز برخورد با مؤدیان مختلف و ترویج دقیق فاکتورنویسی و سایر ابزارهای کنترلی بین آنان است. بنابراین می‌توان از ابتدای سال ۱۳۸۳ تشکیلات جدیدی در دستگاههای مالیاتی سراسر کشور به نام ممیز کلی مؤدیان بزرگ ایجاد کرد تا بستر مناسب برای تشکیل مؤدیان بزرگ مالیات بر ارزش افزوده ایجاد شود زیرا آنان در بخش اشخاص حقیقی و حقوقی، مؤثرترین مؤدیانی هستند که کنترل دقیق آنها امکان‌پذیر و کارآمد است.

تبیین مناسب جایگاه مؤدیان بزرگ مالیاتی برای متولیان دستگاه مالیاتی به عنوان رکن اصلی استقرار VAT، نظام اقتصادی و فعالان اقتصادی می‌تواند بستر مناسبی را برای ترویج مدلهای تولید ثروت فراگیر در جامعه فراهم آورد و الگوی ذهنی فعالان مؤثر اقتصادی را برای استقرار مالیات بر ارزش افزوده متحول و شفاف کند.[۱] باید توجه کرد که فعالیت در تشکیلات جدیدی به نام مؤدیان بزرگ مالیاتی که برای ایجاد بستر مناسب برای استقرار مالیات بر ارزش افزوده طراحی شده است می‌تواند بسیار پیچیده و متناقض باشد. به همان اندازه که ارسال علائم منفی موجب آزرده شدن آنها می‌شود و می‌تواند آثار بسیار سوءِ اقتصادی به نظام اقتصادی در بخش خصوصی استانها وارد کند، به همان اندازه هم اگر برنامه‌ای تدوین کنیم تا به آنها علائم مثبت ارسال شود می‌توانیم رضایتمندی آنها را افزایش دهیم و در نتیجه از نتایج اقتصادی و مالیاتی این اصلاحات در کوتاه‌مدت و بلندمدت بهره‌مند شویم.

۳.گام دوم: کمترین نرخ ممکن و گسترده‌ترین پایه مالیات بر ارزش افزوده به موازات نظام مالیاتی موجود

پس از تحقق گام اول در سال ۱۳۸۳ که مؤدیان بزرگ مالیاتی شناسایی و فرهنگ سازی و اطلاع‌رسانی انجام شد، با ایجاد نظام خودکنترلی برای مؤدیان خرد و متوسط و نظام منظم حسابرسی

۱. تفکر در تبیین جایگاه مؤدیان بزرگ مالیاتی در نظام اقتصادی استان خراسان، برگرفته از کار مطالعاتی سازمان امور اقتصادی و دارایی استان خراسان است که به صورت کاربردی به اجرا درآمده و نتایج بسیار مثبتی در بخش ناکارآمد مشاغل ایجاد کرده است. مجری کار مطالعاتی این طرح معاونت اقتصادی استان خراسان و مسئول اجرایی آن اداره کل مالیاتی آن استان است. سازمان مالیاتی کل کشور می‌تواند این الگوی مطلوب را برای سایر استانها نیز اجرا کند.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-07]

و ممیزی دقیق برای مؤدیان بزرگ می‌توان برای تمامی کالاها و خدمات از سال ۱۳۸۴ مالیات بر ارزش افزوده با نرخ یک درصد را وضع کرد. نرخ یک درصد برای مالیات بر ارزش افزوده بسیار اندک است ولی به‌علت گسترده بودن پایه مالیاتی و کارآمدی اقتصادی این نظام، بیشترین اثربخشی را خواهد داشت. البته نباید فراموش کنیم که هر نرخی بیشتر از یک درصد برای شروع در اقتصاد ایران می‌تواند تنش‌زا باشد. نکته مهم‌تر آنکه اگر همین نرخ پذیرفته شود و برای سال ۱۳۸۴ به اجرا درآید، نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران چند سال جلو افتاده است. به‌عبارت دیگر نظام سنتی مالیاتی کشور، تغییرات در اعضای مجلس و تغییرات در اعضای هیئت دولت هر نرخی بالاتر از یک درصد را طی این سالها از صحنه اقتصادی کشور حذف خواهد کرد. تجربه ۲۰ سال گذشته، از زمان مطرح شدن مالیات بر ارزش افزوده در مجلس و دولت، این فرضیه را اثبات کرده است.

۱-۳. نرخ مالیاتی و پایه مالیاتی به‌عنوان تهدیدهای اولیه استقرار مالیات بر ارزش افزوده

در بسیاری از مقالات منتشر شده در مورد مالیات بر ارزش افزوده از پیش شرطهای جزیی و کلان برای استقرار مالیات بر ارزش افزوده یاد شده است که عبارت‌اند از اطلاع‌رسانی جامع، شرایط مطلوب اقتصادی، حداقل بودن تنشهای اجتماعی، رایانه‌ای بودن نظام مالیاتی، غنی بودن نظام اطلاعاتی، برگزاری کلاسهای آموزشی حرفه‌ای برای متولیان دریافت مالیات، برگزاری همایشهای عمومی در محافل علمی و کاربردی، فعال کردن نهادهای تحقیق و توسعه برای مطالعه بازخوردها، بررسی راههای احتمالی فرار مالیاتی و تدوین قوانین ضد فرار مالیاتی مانند اندیشیدن در مورد اغراق در اقلام اعلامی استردادی و کم‌گویی در فروش، التزام به نصب قیمت قبل و بعد از مالیات بر ارزش افزوده، ممنوعیت ارزان‌فروشی مانند ممنوعیت اعلام قیمت فروش کمتر از قیمت خرید و عرضه آن از طریق حراجی، ماشینی کردن فروش به‌ویژه در خرده فروشیها، فعال کردن مؤثر اتحادیه‌ها، ترویج اتحادیه‌های تخصصی، طبقه‌بندی مشاغل و فعالیتها برحسب نوع کالاها، اصلاح قوانین پولی و بانکی برای رسیدن به نظام پولی و بانکی پیشرفته، اصلاح قوانین تجارت، ارتقای فرهنگ و اطلاعات عمومی مردم، مکانیزه و کارآمد کردن دستگاه مالیاتی و بسیاری از الزامات دیگر.

اگر تمام تهدیدها و نقاط ضعف را کنار هم بگذاریم و منتظر رفع آنها باشیم، دست‌کم زمان مورد انتظار نباید کمتر از ۲۰ سال باشد اما پرسش اساسی این است که کدام یک از این تهدیدها برای سایر نظامها صادق نیست؟ آیا برای مالیات بر شرکتها، مالیات بر مشاغل، مالیات تکلیفی و نظایر آن نیز نباید موضوعات یادشده را با شدت و ضعف کمتر یا بیشتر به‌عنوان تهدید یاد کرد؟ اگر جواب مثبت است بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که باید در حال حاضر مالیات بر شرکتها، مالیات بر مشاغل و نظایر آن را به حالت تعلیق درآورد، تا پیش شرطها و الزامات آن فراهم آید. آیا هیچ فرد عاقلی این تعلیق را می‌پذیرد؟ اگر جواب منفی است، چه دلیلی وجود دارد که در شرایط یکسان

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-07]

بدترین نوع مالیات یعنی مالیات بر تولید و کار و تلاش، در کشور اجازه قانونی داشته باشد ولی بهترین نوع مالیات یا مالیات بر مصرف یا مالیات بر را سالها به تعویق اندازیم.

با تحلیل هزینه و فایده نیز می‌توان استقرار مالیات بر ارزش افزوده را پیشنهاد کرد، زیرا منافع این امر بسیار بیشتر از هزینه‌های آن است. البته هدف از یادآوری این مطالب نادیده گرفتن تهدیدهای یادشده یا پاک کردن صورت مسئله نیست بلکه برای رفع این تهدیدها و نقاط ضعف اجرایی باید در مورد چگونگی استقرار تدریجی مالیات بر ارزش افزوده در سریع‌ترین زمان ممکن اقدام شود. بنابراین مطابق تجربیات سایر کشورها باید نرخ مالیاتی و پایه مالیاتی را به‌گونه‌ای انتخاب کرد که این تهدیدها به حداقل برسد و در هنگام اجرا، موانع شناسایی و رفع شود.

۲-۳. مزایای نرخ واحد یک درصدی مالیات بر ارزش افزوده فراگیر برای تمام کالاها بدون معافیت و نرخ صفر

الف- وضع اقتصاد ایران: جو سیاسی و اجتماعی جامعه حکم می‌کند از ابزارهایی استفاده شود که کمترین تنش و هزینه اجتماعی را داشته باشد. به‌عبارت دیگر در این فضا فقط نرخ و پایه‌ای از مالیات بر ارزش افزوده مورد استقبال قرار می‌گیرد که بیشترین عدالت و کارایی مالیاتی را داشته باشد.

ب- کارایی اقتصادی: یکی از مهم‌ترین مزیت نرخ واحد یک درصد برای تمامی کالاها این است که از انحرافات قیمتی و عدم تخصیص بهینه منابع جلوگیری می‌کند زیرا زمانی که نرخ واحد برای تمامی کالاها به طور یکسان وضع می‌شود آنگاه کارایی اقتصادی (MRS = MRT) حفظ می‌شود.

ج- تهدیدها در صورت اجرا نکردن مالیات بر ارزش افزوده: برخی از صاحب‌نظران عقیده دارند که هزینه‌های اجرایی مالیات بر ارزش افزوده بسیار سنگین‌تر و پیچیده‌تر از طراحی آن است. این نظریه درست نیست زیرا طراحی پیچیده مالیات بر ارزش افزوده به اجرا و هزینه‌های اجرایی سنگین منتهی می‌شود.

یکی از موضوعاتی که استقرار مالیات بر ارزش افزوده را در کشور ما ۲۰ سال به تأخیر انداخته و دست کم تا چند سال آینده نیز به تأخیر خواهد انداخت، هراس از اجرای آن بوده و خواهد بود. مطالعه لایحه‌هایی که چندین بار به مجلس ارائه شده و بحثهایی که در هیئت دولت و مجلس صورت گرفته است، علت تعویق آن را آشکار می‌کند و آن بیم از اجرای این مالیات در ایران است. با مطالعه لایحه جدید ارائه شده به مجلس نیز این فرضیه تأیید می‌شود. در لایحه جدید یک فرصت دو ساله از زمان تصویب این لایحه به دستگاه مالیاتی داده شده تا زمینه‌های اجرایی مالیات بر ارزش افزوده را فراهم آورد. اگر این موضوع را با تکلیفی که قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران برای نظام مالیاتی مشخص کرده است مقایسه کنیم، این فرضیه

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-07]

بهتر اثبات می‌شود. قانون برنامه سوم، از اصلاح نظام مالیاتی به‌عنوان یک تکلیف برای دولت یاد می‌کند.

د- اطلاعات ناقص: نبود نظام اطلاع‌رسانی شفاف برای مؤدیان بسیاری که به طور خودکنترلی و خود اظهاری عمل خواهند کرد بسیار سخت است.

۳-۳. هدفمند کردن یارانه‌ها با نظام مالیات بر ارزش افزوده

نکته دیگر در گام دوم این است که برای تثبیت نظام مدرن مالیات بر ارزش افزوده باید تنشهای این نظام کنترل شود. با توجه به اینکه در سبد مصرفی اقشار کم درآمد جامعه سهم زیاد کالاهایی مانند مواد غذایی و دارویی، بار مالیاتی سنگینی دارند که ضد عدالت مالیاتی است بنابراین در گام دوم باید نظام مالیات بر ارزش افزوده از طریق اظهارنامه دقیق مالیاتی با نظام مالیات منفی پیوند زده و تثبیت شود.

در نظام اقتصادی کشور ما حدود ۵ میلیارد دلار یارانه آشکار در قالب کالاهای اساسی و ۱۳میلیارد دلار یارانه پنهان انرژی در کشور توزیع می‌شود. در ضمن تمام مالیاتهای دریافتی حتی نمی‌تواند نیمی از این یارانه آشکار و پنهان را پوشش دهد. از سوی دیگر وظایف نظام تأمین اجتماعی در ۲۸ دستگاه مختلف پخش شده است. نکته آخر اینکه این سه نظام (یارانه، مالیات و تأمین اجتماعی) هیچ ارتباط و پیوندی با هم ندارند بنابراین بهترین پیشنهاد در امور مالیاتی که استقبال مجلس و دولت را در پی خواهد داشت، پیوند زدن نظام مالیات بر ارزش افزوده از طریق اظهارنامه دقیق مالیاتی با نظام مالیات منفی یا یارانه است.

۴. گام سوم برای استقرار مالیات بر ارزش افزوده

۱-۴. مطالعه موردی نرخها و پایه مالیاتی VAT در کشورهای منتخب

الف- نرخها و پایه مالیاتی در جامعه اروپا: کشورهای آلمان، لوکزامبورگ و هلند از یک نرخ نرمال و محدود و همراه با اعمال برخی نرخهای صفر و معافیتهای بسیار استفاده می‌کنند. کشورهای بلژیک، ایرلند، فرانسه و ایتالیا علاوه بر معافیتها حداقل چهار نرخ مالیاتی را اعمال می‌کنند. در ایرلند، حتی نرخهای ویژه به صورت اعشاری باعث پیچیده‌تر کردن محاسبه مالیات و بدهی مالیاتی شده است. مالیات بر ارزش افزوده در دانمارک برای تمام کالاها و خدمات با نرخ واحد ۱۲/۵ درصد است ولی معاملات مشخصی را معاف کرده است. مالیات بر ارزش افزوده انگلستان نیز یک نرخ واحد ۱۵ درصد است اما بسیاری از کالاها مشمول معافیت یا نرخ صفر هستند، هر چند این یکسان نبودن نرخها و معافیتها در صورتی که فقط در مورد یک کالا باشد، هیچ مشکلی پیش نخواهد آورد. جامعه علمی اروپا به این نتیجه رسیده است که ساده‌ترین نظام مالیات بر ارزش

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-07]

افزوده، نظامی است که در آن تمام کالاها و خدمات فقط در یک نرخ واحد، مشمول مالیات شوند اگرچه در عمل به این موضوع پایبند نبوده است.

ب- استقرار مالیات بر ارزش افزوده و نرخهای مالیاتی در مکزیک: ساختار نرخهای مالیات بر ارزش افزوده در کشور مکزیک از سه مرحله گذشته است. مرحله اول، یک نرخ پایه ۱۰ درصدی و یک نرخ صفر برای برخی کالاهای کشاورزی و مواد غذایی اساسی و یک نرخ ۶ درصدی برای نواحی مرزی شمالی بود. دلیل اعمال نرخ ۶ درصدی، کم بودن نرخهای مالیات برای خرده فروشیها در ایالتهای آریزونا، نئومکزیکو و تگزاس بود که در صورت اعمال نرخهای بیشتر، ساکنان نواحی مرزی در مکزیک تمام خریدهای خود را در ایالات متحده انجام می‌دادند.

یک سال پس از پذیرش نرخ صفر که به بیشتر مواد غذایی تعمیم داده شد و در مرحله بعد در پی بدتر شدن وضع مالی، نرخ پایه به ۱۰ درصد افزایش یافت و یک نرخ ۲۰ درصدی برای کالاهای لوکس و یک نرخ ۶ درصدی برای دارو و برخی اقلام غذایی تبیین شد. به‌طور کلی نرخ ۶ درصد بر ارزش فروش یا واردات محصولات غذایی، آشامیدنی‌ها به جز شیر، پودر، شربت، اسانس مخصوص حل شدنی در آب و مواد اولیه و فعالیتهایی است که در مناطق مرزی و مناطق آزاد تا محدوده ۲۰ کیلومتری خط مرزی بین‌المللی شمالی و آمریکای مرکزی انجام می‌گیرند. علاوه بر اینها بعضی از کالاها و فعالیتهای خاص در این مناطق مشمول نرخ ۱۵ درصد و در بعضی موارد ۲۰ درصد خواهند بود که این کالاها و فعالیتها عبارت‌اند از:

- کالاهایی که مشمول مالیات بر تولید کالا می‌شود،
- مایعات یا مواد سوختی سبک، روغنها، گریس، روغنهای ضد زنگ که جزو تولیدات صنعت نفت بوده و اساس تولیدات پتروشیمی است،
- وسایل نقلیه و املاک که در مکزیک به ثبت رسیده باشد.
- در ضمن نرخ مالیات در این موارد در مناطق یادشده برای کسانی که مشمول نرخ صفر درصد یا ۲۰ درصد نیستند، ۱۵ درصد خواهد بود و این نرخ بدون تغییر است.[1]

ج- پایه‌های مالیاتی و نرخهای مالیاتی VAT در اندونزی: این کشور از کشورهایی است که ابتدا مالیات بر ارزش افزوده را بر کالاها اعمال کرد و پس از آن خدمات را در نظر گرفت. نقاط قوت کشور اندونزی برای اصلاح نظام مالیاتی تأکید بسیار زیاد این کشور بر گسترش پایه مالیاتی و استفاده از نرخهای مالیاتی کمتر و یکنواخت‌تر است. قانون جدید مالیات بر فروش، گسترش پایه مالیاتی VAT را تا مراحل عمده‌فروشی و خرده‌فروشی مجاز می‌دانست ولی پوشش دادن فوری این مراحل توزیع به دلیل مشکلات اجرایی به نظر غیرممکن می‌آمد. در این رابطه تحت پوشش در آوردن صدها هزار بنگاه عمده‌فروشی و خرده‌فروشی با مشکلات اجرایی فراوان همراه بود.

1. Michael J., Boskin and Charles E. Mclure "World Tax Reform", pp. 264-650.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-07]

مالیات بر ارزش افزوده در یک نرخ ۱۰ درصدی برای تمام کالاهای مشمول مالیات یعنی کالاهای وارداتی و تولیدات داخلی وضع شد. به رغم اینکه قانون جدید مالیات بر فروش اصلاح شده استفاده از نرخهای مالیاتی متفاوت را منع کرده است. با وجود این به وزیر دارایی این وکالت داده شده که با توجه به نیازهای درآمدی، نرخهای یکنواخت را بین ۵ تا ۱۵ درصد افزایش یا کاهش دهد. به منظور فراهم کردن پذیرش سیاسی اصلاحات، یک مالیات خاص هم با عنوان مالیات بر فروش کالاهای لوکس به طور جداگانه و مکمل مالیات بر ارزش افزوده به اجرا درآمد. این مالیات بر فروش تعداد معدودی از کالاهای با کشش درآمدی بالا و در نرخهای ۱۰ و ۲۰ درصد اعمال می‌شود.[1]

مالیات بر ارزش افزوده‌ای که در سال ۱۹۸۳ در کشور اندونزی مطرح شد و بعد مورد پذیرش قرار گرفت، از یک جنبه بسیار مهم با کشورهای دیگر (به جز بولیوی) فرق می‌کرد و آن هم این بود که قانون مالیات بر ارزش افزوده، اعمال معافیت و نرخ صفر را بر تولیدات محلی و کالاهای مصرف شده داخلی مجاز نمی‌دانست.

در ارتباط با واحدهای تولیدی کوچک دو معیار برای معافیت آنها در نظر گرفته شد. اول اینکه، درآمد حاصل از فروش آنها کمتر از ۶۰ میلیون روپیه (۳۶۱۹۰ دلار آمریکا) باشد، دوم، سرمایه آنها کمتر از ۱۰ میلیون روپیه (۶۰۳۱ دلار آمریکا) باشد. بنگاهی که این دو اصل را دارد از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف است. در این رابطه ممکن است مسائلی پیش آید، برای مثال واحد تولیدی دارای ارزش افزوده بیشتر، همراه با سرمایه اندکی باشد.

د- مالیات بر ارزش افزوده و نرخ مالیاتی در کره جنوبی: کشور کره جنوبی مانند ایران در زمان استقرار مالیات بر ارزش افزوده با مشکل پیشرفته نبودن سیستم دفترداری روبرو بوده است. به‌عبارت دیگر واحدهای تولیدی و خدماتی به زمان و فرصت بیشتری برای توسعه سیستم دفترداری نیاز داشته‌اند و انتخاب مناسب مالیات بر ارزش افزوده مشکل مهمی بوده که دولت کره هنگام مطالعه و تهیه مقدمات این مالیات با آن روبرو بوده است. از زمان پذیرش مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۹۷۷ در کره، نرخ مالیات در حد ۱۰ درصد ثابت مانده است. با وجود این قانون مالیات بر ارزش افزوده یک نرخ پایه‌ای ۱۳ درصد را معین کرده و ۳ درصد نوسان بیشتر و کمتر را هم مجاز دانسته است. علت این انعطاف‌پذیری در ساختار نرخهای تضمینی برای این بود که نظام مالیاتی بتواند در برابر تغییرات اقتصاد ملی پاسخ مناسبی داشته باشد. به هر حال نرخ استاندارد در کشور کره ۱۳ درصد وضع شده است. البته استثنایی برای واحدهای تولیدی کوچک وجود داشت، به طوری‌که تولیدکنندگانی که فروش ناخالص سالیانه آنها بیش از ۲۴ میلیون ون نیست، مشمول نرخ ۲ درصدی بر فروش ناخالص و افرادی که در خدمات واسطه‌ای و دلالی مشغول به کار هستند و درآمد سالیانه

1. Alan A. Lait, "VAT International Predictive Problem", IMF, Washington D. C.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-07]

آنها کمتر از ۶ میلیون ون است، مشمول نرخ ۳/۵ درصدی می‌شوند. البته لازم به یادآوری است که در بیشتر کشورها واحدهای تولیدی کوچک از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف هستند.

مالیات بر مشاغل در کره به‌عنوان ابزاری برای معرفی مالیات بر ارزش افزود است. مالیات بر مشاغل نوعی مالیات بر درآمد بود و معامله‌کنندگان پیش از آن تا حدودی با اشکال دفترداری آن آشنا شده بودند و تصمیم دولت بر این بود که از این مالیات به‌عنوان ابزاری برای معرفی مالیات بر ارزش افزوده استفاده کند. به همین دلیل، دولت کره این مالیات را در سال ۱۹۷۴ مورد تجدیدنظر قرار داد. تعداد نرخهای مالیاتی از شش به پنج عدد کاهش یافت اما میزان نرخها افزایش پیدا کرد. پایه مالیاتی که به بخش تولید و به بخشهای معینی از عمده‌فروشی محدود شده بود، گسترش یافت و تمامی بنگاههای تولیدی، معدنی و عمده‌فروشی را در برگرفت. همچنین دو طرف معامله ملزم شده بودند که صورت‌حسابهای استانداردی (مانند صورت‌حسابهای موجود در نظام مالیات بر ارزش افزوده) منتشر کنند و افرادی که به نوعی در این امر کوتاهی می‌کردند مجبور به پرداخت جریمه بودند. سیستم ثبتی هم معرفی شد که فرایند کامپیوتری شدن را بسیار آسان کرد. مزیت مهم و بزرگ مالیات بر ارزش افزوده این است که نظام مالیاتی از بی‌نظمی و هرج و مرج مالیاتی مثل فرار مالیاتی و نظایر آن جلوگیری می‌کند و اداره امور اجرایی با این نظام بهبود می‌یابد.

هـ- استقرار مالیات بر ارزش افزوده در برزیل: مالیات بر ارزش افزوده در تمامی ایالتهای برزیل در بیشتر مراحل تولید و توزیع کاربرد دارد و خرده‌فروشی را هم در برمی‌گیرد. پایه مالیاتی VAT در سطح ایالت به تدریج کاهش یافته است و بخش خدمات جزو آن نیست. نرخهای موجود در سطح فدرال از ۴ درصد تا ۳۶۵ درصد در نوسان بوده و در سطح ایالت برای فروشهای داخل ایالتی ۱۷ درصد و برای فروشهای بین ایالتی ۱۱ درصد است. استقلال ایالتها در اعمال مالیات بر ارزش افزوده و همچنین تفاوتهای موجود در نرخها باعث پیچیده شدن سیستم و ساختار مالیات بر ارزش افزوده و تخلفات و انحرافات در نظام مالیات بر ارزش افزوده برزیل شده است.[۱]

۲-۴. انتخاب نرخ مطلوب برای استقرار مالیات بر ارزش افزوده در ایران

به‌منظور انتخاب نرخ مطلوب برای استقرار مالیات بر ارزش افزوده در کشور، انجام سه مرحله ضروری است. در مرحله نخست، نرخهای استاندارد مالیاتی در کشورهای جهان طبقه‌بندی می‌شوند. در مرحله دوم کارایی مالیاتی VAT و سهم آن براساس نرخهای استاندارد مسلط در کشورهای جهان تعیین می‌شود و در مرحله سوم، به بررسی اثر تعدد نرخهای مالیات بر ارزش افزوده در سایر

۱. اکبر کمیجانی، *تحلیل مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران*، معاونت امور اقتصادی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۷۴.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-07]

کشورهای جهان می‌پردازیم. سپس با توجه به این مراحل نرخ مالیاتی مطلوب برای کشور پیشنهاد می‌شود.

الف- طبقه‌بندی نرخهای استاندارد مالیاتی کشورهای جهان و انتخاب گزینه مطلوب برای ایران: در جدول شماره (۲) کارایی مالیاتی VAT و سهم آن در کل درآمدهای مالیاتی در سطوح چهارگانه نرخهای استاندارد جهان دسته‌بندی شده‌اند. نرخهای استاندارد مالیات بر ارزش افزوده در ۱۱۵ کشور جهان در طبقات ۵ تا ۱۰ درصدی، ۱۱ تا ۱۵ درصدی، ۱۶ تا ۲۰ درصدی و ۲۱ تا ۲۵ درصدی طبقه‌بندی شده‌اند.

طبقه اول (۵ تا ۱۰ درصد) ۱۸ درصد از کشورها را دربرمی‌گیرد که کمترین، میانگین و بیشترین میزان کارایی مالیات بر ارزش افزوده آنها به ترتیب ۱/۶، ۳/۲ و ۸/۴ درصد است. طبقه دوم (۱۱ تا ۱۵ درصد) ۲۰ درصد از کشورها را دربرمی‌گیرد که کمترین، میانگین و بیشترین میزان کارایی مالیات بر ارزش افزوده آنها به ترتیب ۲/۴، ۴/۹ و ۱۰ درصد است. طبقه سوم (۱۶ تا ۲۰ درصد) دربرگیرنده ۴۹ درصد از کشورهاست که کمترین، میانگین و بیشترین میزان کارایی مالیات بر ارزش افزوده آنها به ترتیب ۱/۷، ۵/۲ و ۱۰/۶ درصد است. طبقه چهارم (۲۱ تا ۲۵ درصد) ۱۳ درصد از کشورها را دربرمی‌گیرد که کمترین، میانگین و بیشترین میزان کارایی مالیات بر ارزش افزوده آنها به ترتیب ۴، ۷/۸ و ۱۴ درصد است.

جدول شماره ۲.کارایی مالیاتی VAT و سهم آن در کل مالیات براساس طبقه‌بندی نرخهای استاندارد در کشورهای جهان

طبقه‌بندی نرخ استاندارد	تعداد کشور	سهم نسبی	کمترین کارایی مالیاتی VAT	میانگین کارایی مالیاتی VAT	بیشترین کارایی مالیاتی VAT	کمترین سهم VAT در کل مالیات	میانگین سهم VAT در کل مالیات	بیشترین سهم VAT در کل مالیات
۵-۱۰	۲۱	۱۸/۳	۱/۶	۳/۲	۸/۴	۲۰	۷	۴۲
۱۱-۱۵	۲۳	۲۰	۲/۴	۴/۹	۱۰	۲۶/۵	۱۳/۸	۱۵/۶
۱۶-۲۰	۵۶	۴۸/۷	۱/۷	۵/۲	۱۰/۶	۲۷	۱۲/۵	۵۳
۲۱-۲۵	۱۵	۱۳	۴	۷/۸	۱۴	۲۳	۱۴	۵۱/۴
کمترین	۱۵	۱۳	۱/۶	۳/۲	۸/۴	۲۰	۷	۴۲
میانگین هندسی	۲۵/۲۴	۲۱/۹۴	۲/۲۶	۵/۰۲	۱۰/۵۷	۲۳/۹۵	۱۱/۴	۴۹/۲۹
بیشترین	۵۶	۴۸/۷	۴	۷/۸	۱۴	۲۷	۱۴	۵۳
انحراف معیار	۱۸/۴۸	۱۶/۰۸	۱/۱۱	۱/۹	۲/۳۶	۳/۲۸	۳/۲۸	۵/۰۵
ضریب تغییرات	۰/۷۳	۰/۷۳	۰/۴۹	۰/۳۸	۰/۲۲	۰/۱۴	۰/۲۹	۰/۱

مأخذ: سایت اینترنتی IMF، ۲۰۰۲ و سازمان امور مالیاتی کشور، "جزوه همایش معرفی مالیات برارزش افزوده"، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده، شهریور ۱۳۸۲.

توضیح: کارایی مالیاتی VAT: در متون مالیاتی یکی از مهم‌ترین شاخص کارایی مالیاتی، نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی است.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-07]

ب- کارایی مالیاتی VAT و سهم آن براساس نرخهای استاندارد مسلط در کشورهای جهان: نرخهای استاندارد مسلط (نرخهایی که دست کم در سه کشور رایج باشد) در جدول شماره (۳) آمده است. بیشتر کشورها نرخ استاندارد ۲۰ درصد را برای نظام مالیات بر ارزش افزوده خود انتخاب کرده‌اند. به‌عبارت دیگر نرخ استاندارد ۲۰ درصد در ۲۲ کشور جهان برای مالیات بر ارزش افزوده وضع شده است که ۲۰/۴ درصد از کشورهای جهان را در برمی‌گیرد. پس از نرخ استاندارد ۲۰ درصد نرخ استاندارد ۱۸ درصد رایج‌ترین نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده در جهان محسوب می‌شود که ۱۸/۵ درصد از کشورها این نرخ را پذیرفته‌اند. سومین نرخ استاندارد مسلط در جهان نرخ ۱۰ درصد است که در ۱۴ درصد از کشورهای دارای مالیات بر ارزش افزوده رایج است. کمترین کارایی مالیات بر ارزش افزوده در سه نرخ استاندارد مسلط به ترتیب ۲، ۳، ۲ درصد است. میانگین کارایی آن در سه نرخ استاندارد مسلط به ترتیب ۵/۷، ۵ و ۳/۵ درصد است. بیشترین کارایی مالیات برارزش افزوده در این سه نرخ به ترتیب ۹، ۹ و ۸ درصد است.

مطابق جدول شماره (۳) ضریب تغییرات و میزان پراکندگی محاسبه شده برای سه شاخص یادشده، شاخص بیشترین کارایی مالیاتی VAT را به‌عنوان با ثبات‌ترین شاخص معرفی می‌کند. این شاخص نشان می‌دهد که کارایی مالیات بر ارزش افزوده برای سه نرخ مسلط جهان یعنی ۲۰، ۱۸ و ۱۰ درصد بسیار به هم نزدیک است و در فاصله ۸ تا ۹ درصد (یعنی مالیات بر ارزش افزوده حدود ۸ تا ۹ درصد از تولید ناخالص داخلی این کشورهاست) قرار دارد. بنابراین همان‌طور که در این سه نرخ مشخص شده است با افزایش ۱۰۰ درصدی در نرخ استاندارد، کارایی مالیاتی فقط ۱۲ درصد افزایش می‌یابد یعنی پاسخگویی کارایی مالیاتی نسبت به افزایش نرخهای مالیاتی برای نرخهای مسلط به میزان کمتری است.

کمترین سهم مالیات بر ارزش افزوده در کل درآمدهای مالیاتی برای سه نرخ استاندارد مسلط به ترتیب ۱۹، ۱۶ و ۹ درصد است. میانگین سهم مالیات بر ارزش افزوده درکل درآمدهای مالیاتی برای سه نرخ به ترتیب ۲۴، ۲۷ و ۲۹ درصد است. بیشترین سهم آن در کل درآمدهای مالیاتی به ترتیب ۳۹، ۵۳ و ۴۲ درصد است.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-07]

جدول شماره ۳.کارایی مالیاتی VAT و سهم آن در کل مالیات براساس نرخهای استاندارد مسلط درکشورهای جهان

نرخ استاندارد	تعداد کشور	سهم نسبی کشور	کمترین کارایی مالیاتی VAT	میانگین کارایی مالیاتی VAT	بیشترین کارایی مالیاتی VAT	کمترین سهم VAT در کل مالیات	میانگین سهم VAT در کل مالیات	بیشترین سهم VAT در کل مالیات
۵	۳	۲/۸	۲	۲/۰۳	۳	۹	۱۴/۲	۲۰
۱۰	۱۵	۱۳/۹	۲	۳/۵	۸	۹	۲۴	۴۲
۱۳	۶	۵/۶	۳	۵/۲	۹	۲۳	۳۰/۳	۵۲
۱۵	۱۳	۱۲	۲	۵/۱	۱۰	۱۴	۲۴/۷	۴۳
۱۶	۴	۳/۷	۳	۵/۵	۷	۱۸	۲۰/۱	۲۵
۱۷	۷	۶/۵	۲	۴/۱	۱۱	۲۳	۲۸/۷	۳۵
۱۸	۲۰	۱۸/۵	۲	۵	۹	۱۶	۲۶/۷	۵۳
۱۹	۳	۲/۸	۴/۲	۶	۱۰	۱۲/۵	۲۲/۳	۳۴/۵
۲۰	۲۲	۲۰/۴	۳	۵/۷	۹	۱۹	۲۹/۳	۳۹
۲۱	۴	۳/۷	۴	۶	۷	۱۵	۲۳/۳	۵۱
۲۲	۴	۳/۷	۷	۸/۸	۱۴	۱۸	۲۲/۳	۳۵
۲۳	۳	۲/۸	۷	۸	۹	۲۱/۳	۲۵	۳۴/۶
۲۵	۴	۳/۷	۷	۸/۷	۱۰	۱۴	۲۰/۲	۲۸
کمترین	۳	۲/۷۷۷۸	۲	۲/۰۳	۳	۹	۱۴/۲	۲۰
میانگین هندسی	۶/۳۱	۵/۸۴	۳/۲۷	۵/۳۱	۸/۴۹	۱۵/۶۲	۲۳/۵۲	۳۶/۴۸
بیشترین	۲۲	۲۰/۳۷	۷	۸/۸	۱۴	۲۳	۳۰/۳	۵۳
انحراف معیار	۶/۸۱	۶/۳۱	۲/۰۲	۱/۹۶	۲/۵۳	۴/۶۷	۴/۳۸	۱۰/۲۷
ضریب تغییرات	۱/۰۸	۱/۰۸	۰/۶۲	۰/۳۷	۰/۳	۰/۳	۰/۱۹	۰/۲۸

مأخذ: سایت اینترنتی *IMF*، ۲۰۰۲ و سازمان امور مالیاتی کشور، جزوه همایش معرفی مالیات بر ارزش افزوده، "دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده، شهریور ۱۳۸۲.

توضیح: در این تحقیق نرخهای استانداردی که برای حداقل سه کشور رایج باشد نرخ استاندارد مسلط می‌نامیم.

توضیح: برای کاهش خطای آماری، میانگین نرخها و نسبتها به‌صورت میانگین هندسی محاسبه شده است.

ج- تعدد نرخهای مالیاتی VAT در جهان و انتخاب گزینه مطلوب برای ایران: ۶۵ کشور جهان یعنی ۴۲ درصد از کشورهایی که نظام مالیات بر ارزش افزوده دارند، نظام تک نرخی را پذیرفته‌اند. مطابق جدول شماره (۴) میانگین کارایی مالیاتی VAT بهترین و با ثبات‌ترین شاخص است که بین ۴/۳ تا ۶/۵ درصد در نوسان است. در این جدول دو نرخی شدن، میانگین کارایی مالیاتی را در حد معنی داری افزایش می‌دهد ولی با افزایش تعداد نرخها، یعنی از دو به سه نرخ یا از دو به چهار نرخ،

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-07]

شاخص کارایی مالیاتی تغییر چندانی را نشان نمی‌دهد. یعنی این پدیده فقط موجب افزایش هزینه اجرایی و پیچیده‌تر شدن نظام مالیات برارزش افزوده می‌شود. از سوی دیگر نظریه‌پردازان علوم مالی و اندیشمندان کشورهای مختلف جهان، تعدد نرخهای بیش از چهار را رد کرده‌اند.

جدول شماره ۴.کارایی مالیاتی VAT و سهم VAT در کل مالیات براساس تعدد نرخهای مالیاتی در کشورهای جهان

تعدد نرخهای VAT	تعداد کشور	سهم نسبی کشور	کمترین کارایی مالیاتی VAT	میانگین کارایی مالیاتی VAT	بیشترین کارایی مالیاتی VAT	کمترین سهم VAT در کل مالیات	میانگین سهم VAT در کل مالیات	بیشترین سهم VAT در کل مالیات
۱	۶۵	۴۲	۱/۲	۴/۳	۱۴	۷	۲۶	۵۳
۲	۵۱	۳۳	۲	۶	۱۰/۶	۹/۴	۲۳	۵۱/۴
۳	۲۲	۱۴	۱/۹	۶	۱۰	۱۱	۲۰/۶	۵۱/۴
۴	۱۳	۸	۴/۹	۶/۵	۸/۶	۱۲/۵	۱۹/۳	۳۱/۲
۵	۴	۳	۴/۹	۵/۵	۶/۵	۱۸	۲۱/۷	۲۸
کمترین	۴	۳	۱/۲	۴/۳	۶/۵	۷	۱۹/۳	۲۸
میانگین هندسی	۲۰/۶۹	۱۳/۶	۲/۵۶	۵/۶۱	۹/۶۳	۱۱/۰۲	۲۲	۴۱/۴۵
بیشترین	۶۵	۴۲	۴/۹	۶/۵	۱۴	۱۸	۲۶	۵۳
انحراف معیار	۲۵/۹۳	۱۴/۷۵	۱/۷۸	۰/۸۴	۲/۷۶	۴/۱۳	۲/۵۶	۱۲/۳۰
ضریب تغییرات	۱/۲۵	۱/۲۳	۰/۷	۰/۱۵	۰/۲۹	۰/۳۷	۰/۱۲	۰/۳

مأخذ: سایت اینترنتی IMF، ۲۰۰۲ و سازمان امور مالیاتی کشور، "جزوه همایش معرفی مالیات بر ارزش افزوده"، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده، شهریور ۱۳۸۲.

- ردیف یک مربوط به کشورهایی است که فقط از یک نرخ به نام نرخ استاندارد استفاده می‌کنند (کشورهای تک نرخی). ردیف دوم مربوط به کشورهایی است که به جز نرخ استاندارد از یک نرخ دیگر استفاده می‌کنند.
- ردیف سوم مربوط به کشورهایی است که به جز نرخ استاندارد از دو نرخ دیگر استفاده می‌کنند.
- ردیفهای چهارم و پنجم به ترتیب مربوط به کشورهایی است که به جز نرخ استاندارد سه تا چهار نرخ دیگر نیز دارند.
- فقط کلمبیا است که به جز نرخ استاندارد، پنج نرخ دیگر نیز دارد. به‌علت تک کشوری بودن ردیف مربوط به شش نرخی، این ردیف از جدول حذف شده است.
- نام کشورهایی که نرخ صفر دارند در این جدول نیامده است.

۵. جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

بر اساس جدول شماره (۲) طبقات دوم و سوم از نظر کارایی مالیاتی VAT و سهم آن در کل درآمدهای مالیاتی بسیار به هم نزدیک هستند. در ضمن دو طبقه یادشده در فاصله نزدیکی با طبقه اول قرار دارند. از سوی دیگر نرخهای طبقه چهارم با شرایط اقتصاد کشور ما همخوانی ندارد، بنابراین بهترین گزینه برای انتخاب، طبقه اول است. با توجه به شاخص ضریب تغییرات، بهترین و با

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-07]

ثبات‌ترین شاخص نیز شاخص حداکثر است. بنابراین با انتخاب طبقه اول می‌توان کارایی مالیات برارزش افزوده را به میزان ۸/۴ درصد و سهم آن در کل مالیاتها را به میزان ۴۲ درصد پیش‌بینی کرد.

در جدول شماره (۳) ضریب تغییرات و میزان پراکندگی برای سه شاخص یادشده محاسبه شده که بر اساس آن شاخص میانگین سهم به‌عنوان با ثبات‌ترین شاخص معرفی می‌شود. این شاخص نشان‌دهنده آن است که میانگین سهم مالیات بر ارزش افزوده در کل مالیات در فاصله ۲۴ تا ۲۹ درصد قرار دارد یعنی در شرایطی که نرخ استاندارد مسلط ۱۰۰ درصد رشد می‌کند سهم مالیات بر ارزش افزوده در کل مالیاتها فقط ۲۰ درصد رشد می‌کند. بنابراین در جدول شماره (۳) نرخ استاندارد مسلط ۱۰ درصد، در بلندمدت، با ثبات و به طور نسبی از کارایی مالیاتی مطلوب‌تری برخوردار است. بنابراین نرخ مالیات بر ارزش افزوده برای ایران در بلندمدت نرخ استاندارد ۱۰ درصد پیشنهاد می‌شود.

میانگین سهم مالیات بر ارزش افزوده در کل درآمدهای مالیاتی برای کشورهایی که یک تا چهار نرخ را انتخاب کرده‌اند از یک روند نزولی پیروی می‌کند که به ترتیب ۲۶، ۲۳، ۲۱ و ۱۹ درصد است. در جدول شماره (۴) شاخص میانگین سهم مالیات بر ارزش افزوده در کل مالیات با ثبات‌ترین شاخص است. با تحلیل تعدد نرخهای مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف جهان به این نتیجه می‌رسیم که بیش از دو نرخ مالیاتی برای نظام مالیات بر ارزش افزوده مردود است و نظام دو نرخی برای دوره کوتاه مدت و نظام تک نرخی مالیات بر ارزش افزوده (در جدول شماره (۲) این عدد ۱۰ درصد است) برای یک نظام بلندمدت در ایران پیشنهاد می‌شود.

منابع

الف) فارسی

سیلوانی، کارلوس (۱۳۸۱)، *راهبردهای اصلاح دستگاه مالیاتی*، ترجمه منصور ملایی‌پور، تهران، دانشکده امور اقتصادی.

ب) انگلیسی

Aguirre, Carlos and Parthasarathi Shome (1987), "The Mexican Value Added Tax (VAT): Characteristics, Evalution and Methodology for Calculating the Base", IMF, Working Paper, No. 87/21, Washington: International Monetary Fund.

Asilis, Carlos M. and Gian Maria Milesi–Ferretti (1994), "On the Political Sustainability of Economic Reform", IMF, Paper on Policy Analysis and Assessment, 94/3 ,Washington: International Monetary Fund.

Bagchi, Amaresh, Richard Bird And Aridname Das – Gupta (1995), "An Economic Approach to Tax Administration Reform", Discussion Paper, No.3, Toronto:

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-07]

International Center for Tax Studies, Faculty of Management, University of Toronto.

Bahl, Roy and Jorge Martinez–Vazquez (1992), "The Nexus of Tax Administration and Tax Policy in Jamaica and Guatemala" in *Improving Tax Administration in Developing Countries*, Ed. By Bird and Casanegra de Jantscher, Washington: International Monetary Fund.

Bird Richard and Milka Casangera de Jantscher, Eds. (1992), *Improving Tax Administration in Developing Countries*, Washington: International Monetary Fund.

Bird, Richard (1990a), "Tax Administration and Tax Reform: Reflections on Experience", Paper Presented at the World Bank Conference on Tax Policy in Developing Countries, Washington, March.

Bird, Richard (1990b), "The Role of the Tax System in Developing Countries", *Australian Tax Forum*, Vol.7, No. 4, pp. 395- 410.

Bogetic, Zeljko and fareed M. A. Hassan (1996), "Personal Income Tax Reform and Revenue Potential in Transitional Economies: Bulgaria", Paper Presented at the Annual Conference of the European Public Society, Washington, The World Bank, April.

Cnossen, Sijbren (1994), "Administrative and Compliance Costs of the VAT: A Review of the Evidence", *Tax Notes International*, Vol. 8, June, pp. 1649-1668.

Corfmat, Francois (1985), "Computerizing Revenue Administration in LDCs", *Finance and Development*, Vol. 22, No.3, September, pp. 45-47.

United Kingdom (1995), "Board of Irland Annual Report of the Commissioners of Her Majesty's, Irland Revenue, London: HMSO, October.

[Downloaded from ejip.ir on 2026-10-07]