

## مالیات بر ارزش افزوده و اثرات آن: تجربه کشورها و شیوه اجرا در ایران

هیرو فارابی<sup>۱</sup>

مالیات به عنوان یکی از ابزارهای سیاستگذاری مالی به دولت امکان کنترل فعالیت‌های اقتصادی را می‌دهد. نظام مالیات بر ارزش افزوده<sup>۲</sup> یکی از انواع مالیات‌های غیرمستقیم است که به دلیل ویژگی‌های خاص آن مانند کارایی و درآمدزایی بالا ماهیت خودتنظیمی و شفافیت آن محبوبیت یافته و طی چند دهه اخیر در بسیاری از کشورها اجرا شده است. در ایران نیز از سال‌ها پیش اجرای این نظام مالیاتی محل مناقشه بوده است، اما سرانجام در اردیبهشت سال ۱۳۸۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده تصویب و ابلاغ شد و با تأخیری چشمگیر به اجرا درآمد. باید توجه کرد که اجرای هر سیاستی در کنار مزایای آن دارای تبعات منفی کوتاه‌مدت و بلندمدت می‌باشد که میزان این تبعات به نحوه اجرای سیاست، میزان آگاهی و همراهی مردم و عواملی از این قبیل بستگی دارد. مالیات بر ارزش افزوده نیز از این قاعده مستثنی نبوده و لذا ایجاد زمینه‌هایی در جهت به حداقل رساندن تبعات منفی و ایجاد شفافیت بیشتر در این زمینه ضروری به نظر می‌رسد. در این راستا، نظام مالیات بر ارزش افزوده تشریح شده و آثار مختلف آن بر اقتصاد به اختصار مورد بحث قرار گرفته است. در نهایت نیز با ذکر تجربه چند کشور راهکارهای مورد استفاده آنها برای کاهش تبعات اجرای مالیات بر ارزش افزوده بیان شده است.

**واژه‌های کلیدی:** مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر مبنای تولید، مالیات بر مبنای درآمد، مالیات بر مبنای مصرف، فرار مالیاتی، روش اعتبار مالیاتی.

### ۱. مقدمه

یکی از مهم‌ترین راه‌های تأمین مالی دولت‌ها، وضع مالیات است. دولت با وضع مالیات به عنوان یکی از ابزارهای سیاستگذاری مالی امکان کنترل فعالیت‌های اقتصادی را پیدا می‌کند. بسیاری از وظایف و تصمیمات اقتصادی دولت از جمله دخالت در توزیع درآمد، تخصیص منابع و امثال آن

hataw\_hero@yahoo.com

۱. کارشناس ارشد علوم اقتصادی.

2. Value Added Tax

با ابزار مالیات اعمال می‌شود. بنا به وضعیت اقتصادی-اجتماعی هر جامعه‌ای و برای کارا شدن نظام مالیاتی، اتخاذ سیاست‌های گوناگونی همچون حذف یا ایجاد پایه‌ها و معافیت‌های مالیاتی در دوره‌های مختلف به مسئولین کمک نموده تا بتوانند با بکارگیری این ابزار به عنوان نمونه‌ای از سیاست‌های مالی گام‌هایی مؤثر در جهت رفع و بهبود موانع رشد اقتصادی بردارند. از جمله سیاست‌هایی که امروزه با استفاده از مالیات مورد توجه بسیاری از اقتصاددانان و سیاستگذاران قرار گرفته است، نظام مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یکی از انواع مالیات‌های غیر مستقیم است. اجرای این نوع مالیات در بسیاری از کشورها به خاطر ویژگی‌های خاص آن مانند کارایی و درآمدزایی بالا، ماهیت خودتنظیمی و شفافیت طی چند دهه اخیر بسیار چشمگیر بوده است، اما در عمل اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده به ویژه در ایران به دلایلی مختلف از جمله واکنش اصناف در برابر آن و عدم تمهیدات لازم برای آشنایی و رفع نگرانی‌های احتمالی مردم و مسائلی از این قبیل با مشکل مواجه شده است و اجرای آن را به تأخیر می‌اندازد. با توجه به اینکه اجرای این سیاست در ایران محل مناقشات مختلفی بوده است، بهره‌گیری از تجربه بسیاری از کشورهایی که درخصوص نحوه اجرای مالیات بر ارزش افزوده و سیاست‌های مکمل همراه با آن برای مهار تورم ناشی از اجرای این قانون موفق بوده‌اند، می‌تواند مفید و مؤثر باشد.

در مقاله حاضر ابتدا به مبانی نظری مالیات و مالیات بر ارزش افزوده پرداخته و در ادامه، پیامدهای استقرار مالیات بر ارزش افزوده از لحاظ نظری بیان می‌شود و سپس تجربه چند کشور در زمینه اجرای مالیات بر ارزش افزوده بررسی شده است و در نهایت، با اشاره به نحوه اجرای این نوع مالیات و شیوه ورود مودیان مالیات به این نظام با جمع‌بندی مباحث مقاله پایان می‌یابد.

## ۲. مبانی نظری مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بخشی از درآمد یا دارایی افراد است که به موجب قوانین و به منظور پرداخت مخارج عمومی، اجرای سیاست‌های مالی و حفظ منابع اقتصادی، اجتماعی و سیاسی کشور به وسیله اهرم‌های اداری و اجرایی دولت وصول می‌شود. گسترش و تنوع فعالیت‌های اقتصادی و همچنین نقش فزاینده دولت‌ها در ایجاد و گسترش خدمات عمومی، تأمین اجتماعی و گسترش تعهدات دولت در عرصه‌های اقتصادی و اجتماعی و تلاش در جهت تحقق رشد اقتصادی و توزیع عادلانه درآمد، پرداخت و دریافت مالیات را به مسأله‌ای مهم و تأثیرگذار تبدیل کرده است.

سال‌ها پس از استقرار نظام مالیاتی به دلیل وابستگی زیاد اقتصاد کشور به منابعی همچون درآمدهای نفتی و نوسان‌های شدید قیمت آن که منجر به کسری تراز پرداخت‌ها گردیده است هم

تورم شدید ناشی از استقراض از بانک مرکزی را به دنبال داشته و هم ناکارایی سیستم مالیاتی را بیش از پیش آشکار نموده است. لذا برای رفع این نواقص که از موانع رشد اقتصاد به شمار می‌آیند ایجاد و اعمال روش‌هایی که جهت بالا بردن منابع درآمدی دولت و بهبود سازوکار نظام مالیاتی به عنوان یکی از این منابع درآمدی ضروری است.

یکی از انواع مالیات‌هایی که به اعتقاد بسیاری از صاحب‌نظران می‌توان با اعمال آن تا حدی نارسایی‌های سیستم مالیاتی را برطرف نمود و از آن به عنوان یک منبع درآمد قابل اطمینان برای دولت نام برد، مالیات بر ارزش افزوده است. این مالیات نوعی مالیات چند مرحله‌ای است که در مراحل مختلف تولید و توزیع بر اساس درصدی از ارزش افزوده کالاها و خدمات تولید و ارائه شده بنگاه در هر مرحله با شیوه‌ایی متفاوت نسبت به شیوه‌های سنتی مالیات اخذ و اجرا می‌شود.

تفاوت این نوع مالیات با شیوه‌های سنتی در این است که در نظام سنتی مالیات هر یک از عاملین بازاری - تولیدکنندگان، واردکنندگان و توزیع‌کنندگان در سطح عمده‌فروشی و خرده‌فروشی به صورت جداگانه مشمول مالیات بر فروش می‌شوند. اما در نظام مالیات بر ارزش افزوده هر یک از عاملین اقتصادی متناسب با سهمی که در خلق ارزش کالای خود دارند مالیات می‌پردازند. با اجرای این نوع مالیات، اختلال در تصمیمات تولیدی و سرمایه‌گذاری به حداقل رسیده و درآمدهای مالیاتی به دلیل گسترده بودن پایه این نوع مالیات افزایش می‌یابد (بیگدلی و طهماسبی، ۱۳۸۳).

هدف از اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده جایگزین کردن این روش به جای روش‌هایی است که طی آن احتساب مضاعف مالیات وجود دارد. سایر اهداف اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده را می‌توان به صورت زیر خلاصه کرد:

- به منظور جایگزین کردن با نظام‌های ناکارآمد مالیات غیرمستقیم فعلی مانند مالیات بر مبادلات<sup>۱</sup>

(مالیات بر گردش کالا) یا مالیات‌های تک مرحله‌ای<sup>۲</sup>

- کسب درآمد مالیاتی بیشتر (بالقوه، مالیات شناور)<sup>۳</sup>

- دستیابی به کارایی اقتصادی در بخش صادرات، عدم تأثیر انحرافی<sup>۴</sup> در تصمیمات مصرف

پس‌انداز (برخلاف مالیات بر درآمد)، نداشتن آثار آبخاری<sup>۵</sup> و مالیات مضاعف<sup>۶</sup> (در صورت اجرای صحیح)، درآمدهای پایدار (مالیات بر مصرف است نه مالیات بر درآمد).

1. Turnover Tax

2. Single-Stage Taxes

3. Buoyant Tax

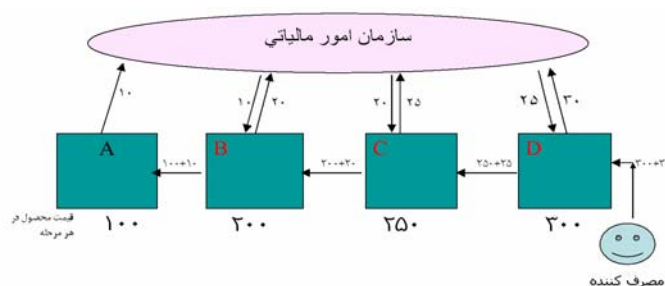
4. Non-Distortionary Effect

۵. No Cascading Effects در اینجا منظور حالت تشدیدشدگی است و به این معنا است که مالیات بر مالیات در آن اتفاق نمی‌افتد.

6. Double Taxation

اجرای مالیات بر ارزش افزوده دارای برخی مزیت‌های فوری<sup>۱</sup> است که دستیابی به اهداف فوق را آسان می‌کند.

مسئله مهمی که در رابطه با مالیات بر ارزش افزوده حائز اهمیت است این تصور اشتباه است که بار مالیاتی در این نوع مالیات بر عاملین اقتصادی است. از طریق نمودار ذیل می‌توان به این حقیقت که اصابت بار مالیاتی در نهایت به مصرف کننده نهایی است دست یافت. با فرض آنکه نرخ مالیات بر ارزش افزوده در هر مرحله یکسان باشد و در هر مرحله ۱۰ درصد مالیات بر ارزش افزوده تعلق گیرد در نهایت مالیات پرداخت شده توسط مصرف کننده نیز معادل ۱۰ درصد ارزش کالای مصرفی یعنی ۳۰ عدد خواهد بود.



A: تولیدکننده مواد اولیه، B: صنعتگر، C: عمده فروش، D: خرده فروش.

نرخ مالیات بر ارزش افزوده: ۱۰ درصد

\* پیکان‌ها جهت گردش پول را نشان می‌دهند.

\* جمع مالیات‌های پرداخت شده  $= 10 + 10 + 5 + 5 = 30$  می‌باشد که برابر است با ۱۰ درصد از

۳۰۰ مالیات پرداخت شده توسط مصرف کننده.

### ۳. ساز و کار اجرای مالیات بر ارزش افزوده

#### ۳-۱. روش محاسبه و دریافت

با توجه به اهمیتی که این مالیات در بهبود عملکرد سیستم مالیاتی و افزایش درآمد دولت دارد نحوه محاسبه مالیات بر ارزش افزوده و پایه‌های مالیاتی آن اعتبار ویژه‌ای به نحوه عملکرد آن می‌دهد. سه روش برای محاسبه مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد:

### الف) روش تجمعی<sup>۱</sup> (به شیوه مستقیم)<sup>۲</sup>

در این روش می‌توان برای سودها و دستمزدها نرخ‌های متفاوت مالیاتی را در نظر گرفت و جهت محاسبه ارزش افزوده بنگاه از طریق کسر کردن جمع تمام پرداخت‌های صورت گرفته به نهاده‌های غیرمشمول مالیات (دستمزد و سود) از ارزش محصول محاسبه شده و سپس از ضرب ارزش افزوده در نرخ مالیاتی میزان مالیات بر ارزش افزوده محاسبه شده و به دولت ارائه می‌شود.

### ب) روش تفریقی<sup>۳</sup>

در این روش ارزش افزوده به صورت تفاضل ارزش افزوده منهای ارزش خریدهای واسطه‌ای بنگاه یا به اصطلاح خروجی منهای ورودی محاسبه می‌گردد، سپس از ضرب ارزش افزوده در نرخ مالیات مقدار مالیات بر ارزش افزوده بدست می‌آید.

### ج) روش صورتحساب‌های اعتباری<sup>۴</sup>

متداول‌ترین روش برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده، روش اعتباری (نوعی روش تفریقی غیرمستقیم) است که برای نخستین بار در فرانسه توسعه یافت و پس از آن به صورت گسترده در کشورهای بازار مشترک اروپا بکار گرفته شد. در این سیستم هر عامل اقتصادی که حجم مبادلات وی از حد معینی (حد آستانه) بیشتر شد لازم است دارای یک حساب اعتباری در اداره امور مالیاتی باشد. لذا مودی پس از ثبت نام در اداره امور مالیاتی و بازکردن حساب اعتبار مالیاتی<sup>۵</sup> موظف است هنگام فروش کالای خود مالیات بر ارزش افزوده آن را از خریدار دریافت کند<sup>۶</sup> و آن را به صورت دقیق و مشخص در فاکتور فروش لحاظ کند. اداره مالیات هم به همین میزان و مطابق فاکتورهای فروش برای وی بدهی مالیاتی در نظر می‌گیرد. همچنین هر مودی باید هنگام خرید کالاهای واسطه‌ای مورد نیاز خود درصدی از آن را بابت مالیات بر ارزش افزوده به فروشنده پرداخت کرده و از وی فاکتوری دریافت نماید که در آن میزان مالیات بر ارزش افزوده صریحاً قید شده باشد. اداره مالیات برای هر مودی به میزان مالیات‌های پرداخت شده توسط وی (بابت خرید از مودیانی که دارای حساب اعتبار مالیاتی هستند) اعتبار مالیاتی در نظر می‌گیرد. سپس با کسر کردن

---

#### 1. Addition Method

۲. تفاوت شیوه‌های مستقیم و غیرمستقیم در این است که در روش مستقیم کل ارزش افزوده در هر مرحله محاسبه و مبنای مالیات قرار می‌گیرد. حال آنکه در روش غیرمستقیم اجزای تولیدکننده مالیات به صورت مجزا مشمول مالیات می‌شوند.

#### 3. Subtraction Method

#### 4. Credit – Invoice Method

#### 5. Credit Tax

۶. یعنی درصدی برابر با نرخ مالیات بر ارزش افزوده از کل فروش‌های خود را به عنوان مالیات بر ارزش افزوده از خریدار دریافت نماید.

اعتبار مالیاتی از بدهی مالیاتی بر اساس صورتحساب‌های خرید و فروش خالص بدهی مالیاتی که هر مودی باید به اداره مالیات پردازد، تعیین می‌گردد. هر مودی مالیاتی موظف است در مدت زمان معینی (هر دو یا سه ماه یک‌بار) به اداره امور مالیاتی مراجعه کرده و پس از ارائه فاکتورهای خرید و فروش اعتبار مالیاتی خود را تسویه کرده و خالص بدهی مالیاتی خود را پردازد.

به این ترتیب هر عامل اقتصادی مالیات بر ارزش‌افزوده را از خریدار دریافت کرده و به اداره مالیات می‌پردازد. مبنای محاسبه مالیات در این روش، تعداد معاملات بنگاه است و بنگاه باید جهت پرداخت مالیات بر ارزش‌افزوده تمام صورتحساب‌های فروش و خرید را به صورت جداگانه ارائه دهد. برای تعلق گرفتن اعتبار مالیاتی بابت کالاهای خریداری شده لازم است که کالا از فروشندگانی خریداری شده باشد که دارای حساب مالیاتی نزد اداره مالیات باشند و مالیات بر ارزش‌افزوده آن را به دولت پرداخته باشند. علاوه بر این، نباید از کالاهایی باشد که معاف از مالیات بر ارزش‌افزوده هستند. همچنین کالای مذکور باید برای تولید کالایی دیگر و به عنوان کالای واسطه‌ای مورد استفاده قرار گرفته باشد، بنابراین برای خرید کالاهای نهایی اعتبار مالیاتی تعلق نمی‌گیرد. تنها تحت این شرایط است که خریداران کالاهای واسطه‌ای می‌توانند از اعتبار مالیاتی بهره‌مند شوند و مالیات‌های پرداختی بابت کالاهای واسطه‌ای را بازپس گیرند. این روش نسبت به دو روش دیگر مزایایی دارد از جمله اینکه مشکلات مربوط به روش‌های تجمعی و تفریقی را ندارد، پیاده‌کردن ساختار چند نرخ<sup>۱</sup> در آن آسان‌تر است و کسبه را ملزم می‌کند فاکتورهای خود را نگه دارند، لذا باعث سهولت ممیزی می‌شود.

### ۳-۲. انواع مالیات بر ارزش‌افزوده بر اساس پایه‌های مالیاتی

معمولاً برای محاسبه پایه مالیاتی مالیات بر ارزش‌افزوده از سه روش تولیدی، درآمدی و مصرفی استفاده می‌شود. تفاوت بین این سه روش به اجزای کلی و همچنین نحوه در نظر گرفتن کالاهای سرمایه‌ای در پایه مالیاتی است.

#### الف) مالیات بر مبنای تولید<sup>۲</sup>

در این روش تمام کالاهای (تولیدی و مصرفی) مشمول مالیات شده و هیچ‌گونه معافیت مالیاتی برای خرید کالاهای سرمایه‌ای در نظر گرفته نمی‌شود. لذا تمام مخارج در تولید ناخالص داخلی به استثنای مخارج دستمزدی دولت را شامل می‌شود و بنگاه‌ها تنها برای خرید کالاهای واسطه‌ای اعتبار

1. Multi-Rate  
2. GNP Type (Product Type)

مالیاتی دریافت می‌کند. این روش دارای گسترده‌ترین پایه مالیاتی است اما به دلیل عدم معافیت کالاهای سرمایه‌ای و استهلاك از مالیات منجر به تضعیف انگیزه سرمایه‌گذاری می‌شود.

#### ب) مالیات بر مبنای درآمد<sup>۱</sup>

مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای درآمدی، استهلاك را در بر نمی‌گیرد و به جای مخارج سرمایه‌گذاری کل، مخارج سرمایه‌گذاری خالص را شامل می‌شود. پایه مالیاتی در این روش 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.

#### ج) مالیات بر مبنای مصرف<sup>۲</sup>

در این روش تمام هزینه‌های سرمایه در همان سال خرید کسر می‌شود و از آن به عنوان ابزار تشویق سرمایه‌گذاری استفاده می‌شود. در کشورهای عضو جامعه اروپا و بسیاری از کشورهای در حال توسعه از این روش برای محاسبه پایه مالیات بر ارزش افزوده استفاده می‌شود (نادران، ۱۳۸۰).

تفاوت بین پایه مالیات تولیدی و درآمدی و مصرفی در احتساب هزینه‌های سرمایه‌ای و استهلاك به عنوان پایه‌های مالیاتی و تأثیرگذاری بر انگیزه سرمایه‌گذاران و رشد اقتصادی است که در روش مالیات بر مبنای تولید هیچگونه معافیت مالیاتی وجود ندارد و این باعث تضعیف انگیزه‌های سرمایه‌گذاری می‌شود. در مالیات بر مبنای درآمد، پرداخت‌های مربوط به جبران استهلاك بنگاه از اعتبار مالیاتی برخوردار بوده، بنابراین معاف از مالیات محسوب می‌شود و تا حدودی از تضعیف انگیزه‌های سرمایه‌گذاران می‌کاهد. در روش مالیات بر مبنای مصرف تمام پرداخت‌های بابت کالاهای سرمایه‌ای و جبران استهلاك از اعتبار مالیاتی برخوردارند و در این حالت می‌توان گفت مالیات بر ارزش افزوده به عنوان ابزاری جهت تشویق سرمایه‌گذاری استفاده می‌شود.

### ۳-۳. نرخ گذاری و معافیت‌های مرسوم در مالیات بر ارزش افزوده

در اعمال نظام‌های مالیاتی یکی از مسائل بحث برانگیز بحث نرخ‌هایی است که مالیات با آن وصول می‌شود. در این بین مالیات بر ارزش افزوده نیز از این بحث مستثنی نمی‌باشد. اگر قرار باشد مالیات بر ارزش افزوده با نرخ‌های ثابت و یکسانی وصول شوند به یک موضوع چالش‌دار تبدیل می‌شود که

1. NNP Type (Income Type)  
2. Consumption Type

دارای مزایا و معایب خاص خود می‌باشد به گونه‌ای که با تک‌نرخ‌بودن این نوع مالیات اگرچه سیستم جمع‌آوری به یک سیستم سهل‌الوصول با هزینه‌های پایینی تبدیل می‌شود اما ممکن است از لحاظ برابری و اجرای عدالت مالیاتی مناسب نباشد. بر همین اساس نرخ‌گذاری در بحث مالیات بر ارزش‌افزوده به مسئله مهمی تبدیل شده است. در این راستا در مقابل نرخ واحد مالیات برخی کشورها ساختار نرخ دوگانه را با سه روش اعمال می‌کنند. یک نرخ عمومی مالیات را تعیین می‌کنند برخی اقلام را با نرخ پایین‌تر از آن در این نظام جای می‌دهند. اقلام باقیمانده را یا در دسته نرخ‌گذاری صفر قرار می‌دهند و یا جزء آن دسته کالاهای اساسی قرار می‌دهند که شامل معافیت مالیاتی می‌باشد.

در شمول کالاهایی که در مالیات بر ارزش‌افزوده جزء معافیت‌های مالیاتی یا نرخ صفر مالیاتی می‌شوند دو دلیل بسیار عمده مورد توجه قرار گرفته است. یکی جلوگیری از کاهش رفاه عمومی و بالا بردن انگیزه سرمایه‌گذاران و دیگری کاهش هزینه‌های ناشی از جمع‌آوری مالیات.

در توضیح معافیت از پرداخت مالیات بر ارزش‌افزوده می‌توان کالاهای ضروری که توسط طبقات درآمدی پایین جامعه مصرف می‌شود و برخی کالاهای بهداشتی و درمانی به دلیل آثار مفید آن بر سلامت جامعه را مثال زد. همچنین برای شمول نرخ صفر مالیاتی می‌توان به مثال‌هایی مانند تولید مواد خام و مواد اولیه و مواردی از این دست، معافیت بنگاه‌های کوچک و دارای ارزش‌افزوده پایین به دلیل هزینه‌بری بالای اخذ مالیات از این بنگاه‌ها و عدم تمکین مالی صاحبان این صنایع اشاره کرد.

علاوه بر موارد فوق، معمولاً برخی کالاها از شمول مالیات بر ارزش‌افزوده خارج می‌شوند که عمده دلایل آن را می‌توان به دلیل ناکارآمدی و ناکارایی مالیاتی، کاهش تأثیر نامناسب مالیات بر ارزش‌افزوده بر توزیع درآمد، عدم شفافیت، مشکلات اجرایی و هزینه‌های بالای اجرا در برخی واحدهای خرد دانست. به عنوان مثال، در بسیاری کشورها محصولات کشاورزی به دلیل مشکلات مربوط به تنوع تکنولوژی، تنوع اجتماعات (اقشار تولیدکننده و مصرف‌کننده این بخش) و یا دلایل سیاسی از مالیات بر ارزش‌افزوده معاف می‌شوند. همچنین، در بسیاری از کشورها کالاهای مورد مصرف عموم مردم و برخی خدمات و بخش‌های مالی مانند بیمه و بانکداری از مالیات بر ارزش‌افزوده معاف می‌شوند.

### ۳-۱. معافیت آستانه

با مطالعه تجربیات بسیاری از کشورهای مجری طرح نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌توان به این حقیقت دست یافت که یکی از مهم‌ترین عوامل در اجرای موفق آن تعیین مناسب‌ترین سطح آستانه معافیت با شرایط و ویژگی‌های آن کشورها می‌باشد. معمولاً ارزش افزوده ایجاد شده توسط بنگاه‌های کوچک و فعالان بخش خرده‌فروشی در مقایسه با تعداد زیاد آنها ناچیز بوده و در نتیجه مالیات بر ارزش افزوده وصولی از آنها با عنایت به گستردگی فعالیت‌های اجرایی سازمان وصول مالیات قابل توجه نیست. به این لحاظ معاف نمودن مؤسسات اقتصادی با ارزش افزوده پایین در جهت افزایش کارایی سازمان مالیاتی از اهمیت خاصی برخوردار است. تجربه سایر کشورها نشان می‌دهد که اغلب کشورهایی که از سیستم مالیات بر ارزش افزوده استفاده می‌کنند در مراحل اولیه اجرای آن برای کاهش هزینه‌های اجرایی و هزینه‌های تمکین مودیان از یک سطح آستانه معافیت برای معاف نمودن تعداد زیادی از بنگاه‌های کوچک و فعالان بخش خرده‌فروشی استفاده کرده‌اند. تعیین سطح آستانه معافیت این امکان را به اداره مالیاتی می‌دهد که در جهت تحقق اهداف درآمدی نظام مالیاتی به میزان قابل توجهی در هزینه‌های اجرایی صرفه‌جویی کند. از معیارهای متعددی برای تعیین سطح آستانه معافیت استفاده می‌شود که مهم‌ترین آنها عبارتند از حجم فروش سالانه، مقدار درآمد سالیانه، مقدار سرمایه مورد استفاده، سطح اشتغال حجم خرید سالیانه و نوع تجارت (طهماسبی و همکاران، ۱۳۸۳).

### ۴. پیامدهای استقرار نظام مالیات ارزش افزوده

بکارگیری نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند پیامدهای متفاوتی را در پی داشته باشد که برخی از آنها آثار مثبت و برخی دیگر آثار منفی بر اقتصاد بر جای می‌گذارند. در این بخش تلاش می‌شود تا برخی از مهم‌ترین پیامدهای استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده به ترتیب اهمیت مورد بررسی قرار گیرد.

### ۴-۱. اثر مالیات بر ارزش افزوده در ایجاد ثبات اقتصادی

مالیات‌های تصاعدی به دلیل دارا بودن کشش مالیاتی بزرگتر از یک به عنوان تثبیت‌کننده خودکار عمل کرده و در از بین بردن نوسان‌های و ایجاد ثبات اقتصادی بسیار مؤثرند. حال با انتقال سیستم مالیاتی از چنین مالیات‌های تصاعدی به سمت مالیات بر ارزش افزوده (با یک نرخ داده شده و ثابت) گسترش پایه‌های مالیاتی موجب تغییر در فعالیت‌های اقتصاد کلان می‌شود و این عمل نقش تثبیت‌کننده‌های خودکار را در اقتصاد کاهش می‌دهد (کميجانی، ۱۳۷۴).

#### ۴-۲. اثر مالیات بر ارزش افزوده بر رشد اقتصادی

اعطاء امتیازات مالیاتی در خصوص کالای سرمایه‌گذاری در جریان مالیات بر ارزش افزوده موجب تشویق سرمایه‌گذاران و ایجاد زمینه‌های رشد اقتصادی می‌شود. علاوه بر این، این نوع مالیات به دلیل وجود نرخ صفر و معافیت‌ها و جانشین سایر مالیات‌ها شدن باعث کارا شدن سیستم مالیاتی و در پی آن کارایی سیستم اقتصادی می‌شود و در بلندمدت رشد اقتصادی را به دنبال خواهد داشت. همچنین، اگر بتواند آثار منفی بیمه‌های تأمین اجتماعی را جبران نماید باعث می‌شود نیروی کار به عنوان یکی از عوامل تولید مجدداً در فرایند تولید قرار گیرد و به این ترتیب میزان تولیدات و نیز رشد اقتصادی افزایش خواهد یافت.

#### ۴-۳. اثرگذاری بر سطح قیمت‌ها

در رابطه با تأثیرگذاری مالیات بر ارزش افزوده بر سطح قیمت‌ها دیدگاه‌های متفاوتی وجود دارد. دیدگاه اول، کاهش قیمت‌ها را بر این اساس که اجرای مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یک سیاست انقباضی با کاهش در تقاضای کل (با فرض ثبات حجم پول)، سطح قیمت‌ها را کاهش می‌دهد و با بالابردن درآمدهای مالیاتی کسری بودجه را کاهش می‌دهد. همچنین، با بالابردن کارایی سیستم مالیاتی و ایجاد اثری مشابه با افزایش تولید منجر به کاهش سطح قیمت‌ها می‌شود. از سویی، افزایش تولید با افزایش پس‌انداز منابع مالی را افزایش داده و با کاهش نرخ بهره منجر به افزایش سرمایه‌گذاری و افزایش تولید و مجدداً کاهش قیمت‌ها می‌شود. عده‌ای دیگر بر این عقیده‌اند که این نوع مالیات به دلیل جایگزین شدن به جای سایر مالیات‌ها و افزایش نسبی قیمت‌ها تغییری در سطح عمومی قیمت‌ها ایجاد نمی‌کند، بنابراین ممکن است سطح قیمت‌ها ثابت بماند. دیدگاه سوم، بر افزایش سطح عمومی قیمت‌ها یک‌بار در کوتاه‌مدت و آنهم به دلیل انتقال بار مالیاتی بر مصرف‌کننده استوار است. این نظر تا زمانی معتبر است که مالیات بر ارزش افزوده با نرخ یکسان بر تمام کالاها و خدمات وضع شود، اما در حالت چهارم و حالت نهایی اعتقاد کلی بر این است که چون در ساختار مالیات بر ارزش افزوده نرخ‌های متفاوتی برای کالاها و خدمات اعمال می‌گردد بنابراین تولیدکننده با هزینه‌های متفاوت مالیات بر ارزش افزوده مواجه می‌شود و سطح قیمت‌ها را به صورت نامتناسبی افزایش می‌دهد. اگر در نتیجه اعمال مالیات بر ارزش افزوده تقاضای کل کاهش یابد با ثبات حجم پول، افزایش مالیات را تولیدکننده متحمل خواهد شد. افزایش سطح قیمت‌ها باعث می‌شود که مردم مبالغ بالاتری بابت فروش عوامل تولید به عنوان اجاره و به ویژه دستمزد طلب کنند، لذا این موضوع به دلیل افزایش هزینه‌های تولید و فشار ناشی از هزینه موج دوم

افزایش قیمت‌ها را در پی خواهد داشت که ممکن است مجدد بر قیمت عوامل تولید مؤثر واقع شده و به صورت تداوم یک چرخه می‌تواند تورم را به دنبال داشته باشد. عامل دیگری که بیشترین تأثیر را در موج تورمی دارد، میزان و نحوه اطلاع‌رسانی به مردم در زمینه مالیات بر ارزش افزوده است در صورتی که اطلاع‌رسانی به مردم به شیوه‌ای درست و به میزان کافی صورت گیرد، بعد از جهش قیمتی اولیه و ثانویه تورم خیلی زود به حالت عادی بر می‌گردد و نگرانی در خصوص افزایش تورم رفع خواهد شد. اما در صورتی که میزان اطلاع‌رسانی به مردم در این خصوص کافی نباشد باعث افزایش عدم شفافیت شده و ممکن است مشکلات عدیده‌ای را به وجود آورد. در این حالت ممکن است بنگاه‌ها و تولیدکنندگان کالاهایی که معاف از مالیات هستند نیز قیمت محصولات خود را متناسب با مالیاتی که بر دیگر کالاها وضع می‌شود، افزایش دهند. این امر هم می‌تواند به دلیل عدم درک صحیح بنگاه‌ها از ماهیت مالیات بر ارزش افزوده و هم به دلیل سوءاستفاده از ناآگاهی مردم در این زمینه صورت گیرد عدم اطلاع‌رسانی کافی حتی می‌تواند منجر به چالش‌های انتظارات آتی سرمایه‌گذاران در خصوص قیمت‌ها و بازار شده و از این رهگذر باعث کاهش سرمایه‌گذاری و بروز رکود شود. به علاوه، این امر می‌تواند باعث افزایش فعالیت‌های غیررسمی و تشدید پدیده اقتصاد زیرزمینی شود که خود باعث افزایش عدم شفافیت‌ها شده و پیامدهای نامطلوبی بر اقتصاد دارد. همچنین، تعیین مبنای مالیاتی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. اگر مالیات بر مبنای تولید باشد چون تمام کالاهای سرمایه‌ای را نیز در بر می‌گیرد منجر به کاهش سرمایه‌گذاری می‌شود و با افزایش اجاره ماشین‌آلات سرمایه‌ای باعث تشدید جهش قیمت‌های ناشی از افزایش قیمت عوامل تولید می‌شود. هنگامی که پایه مالیاتی به صورت درآمدی باشد تنها کالاهایی که به منظور سرمایه‌گذاری جدید در بنگاه خریداری می‌شوند مشمول مالیات هستند و کالاهای سرمایه‌ای خریداری شده بابت سرمایه‌گذاری جایگزینی از شمول مالیات معاف می‌شوند و همین امر باعث می‌شود که میزان تشدید موج دوم جهش قیمت‌های ناشی از افزایش قیمت عوامل تولید کمتر از حالت قبلی باشد. در حالتی که پایه مالیاتی مصرفی باشد کل هزینه‌های سرمایه‌گذاری از شمول مالیات بر ارزش افزوده خارج شده و بنابراین، از یک سو باعث می‌شود که موج دوم جهش قیمتی همانند حالت‌های قبلی تشدید نشود و از سوی دیگر، باعث تشویق سرمایه‌گذاران و افزایش انگیزه سرمایه‌گذاری می‌شود. صرف نظر از عقیده اقتصاددانان در خصوص تورمی بودن یا نبودن مالیات بر ارزش افزوده هر کشوری که اقدام به اجرای این نظام مالیاتی می‌نماید در خصوص پیامدهای تورمی آن نگران است، زیرا تحلیل‌های نظری پیدایش تورم در کوتاه‌مدت را در اثر اجرای مالیات افزوده

تأیید می‌کنند. به منظور مهار تورم ناشی از اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌توان از روش‌های متفاوتی استفاده نمود. برخی از این روش‌ها عبارتند از:

- وضع نرخ‌های چندگانه بر مالیات بر ارزش افزوده کالاهای مصرفی، واسطه‌ای و سرمایه‌ای (به منظور کاهش آثار منفی بر بخش تولیدی می‌توان از نرخ‌های پایین‌تری برای این بخش استفاده نمود)

- اتخاذ سیاست‌های مکمل جذب نقدینگی و کاهش عرضه پول

- اتخاذ سیاست‌های کنترلی قیمتی و وضع قوانین لازم در این زمینه ( اتخاذ تمهیدات لازم در جهت مقابله با متخلفین احتمالی که تمام کالاها را متناسب با نرخ مالیات افزایش می‌دهند می‌تواند زمینه لازم جهت کنترل قیمت را فراهم آورد)

- اعطاء معافیت‌های مالیاتی به بخش‌های اقتصادی با آثار قیمتی شدید (در هر کشوری که قصد اجرای مالیات بر ارزش افزوده را دارد می‌توان بخش‌هایی را که احتمال می‌رود جهش قیمت در آن بالا باشد در بدو امر از مالیات معاف کرد)

- سیاست‌های تکمیلی از بعد تثبیت و تنظیم قیمت

#### ۴-۴. اثرگذاری بر توزیع درآمدها

گسترش عدالت از اهدافی است که با ابزار مالیاتی و با تلاش برای بهبود توزیع درآمد صورت می‌گیرد. زیرا نرخ مالیات بر ارزش افزوده برای تمام افراد یکسان بوده و پایه مالیاتی در آن بسیار گسترده است و از نوع مالیات بر مصرف می‌باشد. از سوی دیگر، خانوارهای فقیر سهم بیشتری از درآمد خود را مصرف می‌کنند. خانوارهای با درآمد پایین بیش از خانوارهای با درآمد بالا تحت فشار هستند و لذا توزیع درآمد با اجرای این مالیات وضعیت نامناسبی خواهد یافت. این اثر مالیات‌های غیرمستقیم بر توزیع درآمد به اثر تنازلی معروف است. برای جبران اثر تنازلی مالیات بر ارزش افزوده معمولاً کالاهای اساسی مورد مصرف اقشار کم درآمد و یا بخش‌های دارای ارزش افزوده پایین از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌شوند.

#### ۴-۵. اثر بر تراز پرداخت‌ها

اثرگذاری نظام مالیات بر ارزش افزوده بر تراز پرداخت‌ها بیش از هر چیز به این بستگی دارد که آیا در پرداخت مالیات اصل مقصد اجرا می‌شود یا اصل مبداء. هنگامی که مالیات بر ارزش افزوده بر اساس اصل مقصد وصول شود کالاهای وارداتی با احتساب تمام هزینه‌های گمرکی و حمل و غیره

مشمول مالیات بر ارزش افزوده شده و در عوض برای کالاهای صادراتی اعتبار مالیاتی در نظر گرفته می شود که به این معنا است که کالاهای صادراتی از پرداخت مالیات معاف می شوند. بنابراین، اتخاذ اصل مقصد می تواند از طریق تغییر قیمت های نسبی به نفع کالاهای تولید داخل باعث افزایش انگیزه صادرات و کاهش انگیزه واردات، بهبود قدرت رقابت کالاهای داخلی و بهبود تراز پرداخت ها شود. همچنین، معافیت کالاهای صادراتی باعث می شود که کالاهای تولید داخل در بازارهای جهانی نیز از قدرت رقابتی بهتری برخوردار شوند که آن هم به بهبود تراز پرداخت ها کمک می کند. در مقابل، هنگامی که اصل مبداء در وصول مالیات بر ارزش افزوده لحاظ شود حالت عکس پیش می آید. در این حالت کالاهای صادراتی مشمول مالیات بر ارزش افزوده شده و کالاهای وارداتی از شمول مالیات بر ارزش افزوده معاف می شوند. با چنین توصیفی طبیعی است وضع مالیات بر ارزش افزوده با اتخاذ اصل مبداء باعث افزایش قیمت کالاهای تولید داخل و کاهش قیمت کالاهای وارداتی می شود و با تضعیف قدرت رقابت کالاهای داخلی در مقابل کالاهای خارجی چه در داخل و چه در خارج و بدتر شدن تراز پرداخت ها را در پی خواهد داشت.

علاوه بر اصل فوق، در نظر گرفتن حساب های اعتباری برای مودیان مالیاتی باعث می شود که قاچاق کالاهای وارداتی نیز کاهش یافته و از این طریق نیز بهبود تراز پرداخت ها صورت گیرد زیرا مردم انگیزه ای ندارند کالایی را که اعتبار مالیاتی به آن تعلق نمی گیرد خریداری کنند.

#### ۴-۶. کاهش فرار مالیاتی

در کل نظام مالیاتی، نظام مالیات بر ارزش افزوده به دلیل وجود سازوکار کنترل متقابل بین مبادله کنندگان و نیز به دلیل امکان وضع نرخ پایین (به دلیل گسترده بودن پایه مالیاتی) دارای کمترین فرار مالیاتی است و در میان روش های مختلف اجرای مالیات بر ارزش افزوده، روش اعتباری به دلیل بیشترین کارایی در زمینه پیشگیری از فرار مالیاتی پرتعدادترین روش در میان سازوکارهای اجرای مالیات بر ارزش افزوده است. در این روش هر کدام از مودیان خود به خود مودیانی را که در حلقه های قبلی تولید و توزیع وی قرار دارند را کنترل می کنند لذا کنترل فرار مالیاتی بسیار راحت صورت می گیرد زیرا در مکانیزم اعتباری فرار مالیاتی باعث انتقال مالیات به خریدار می شود. البته نباید فراموش کرد که صرف پیاده کردن این سیستم نمی تواند امکان فرار مالیاتی را کاملاً از بین ببرد. در نظام مالیات بر ارزش افزوده از طریق شیوه هایی همچون خودداری افراد مشمول از نام نویسی، اعلان ادعاهای اغراق آمیز در رابطه با استرداد با جعل فاکتورهای ساختگی، اعلان مقدار فروش کمتر از حد واقعی با کمتر نشان دادن میزان بدهی مالیاتی، نرخ های

چندگانه و توضیحات ناصحیح، ادعاهای اشتباه در خصوص صادرات به دلیل معاف بودن صادرات از مالیات بر ارزش افزوده ممکن است فرار مالیاتی صورت گیرد. همچنین، کالاهای خود مصرفی از دیگر مواردی است که به راحتی می‌تواند فرار مالیاتی در آن صورت گیرد. معمولاً برخی از این انواع فرار مالیاتی با تعیین جرایم زیاد و یا رایانه‌ای کردن و تجهیز سیستم‌های دریافت مالیات، تعیین نرخ مناسب مالیات، ساده کردن نظام مالیاتی، از بین بردن اقتصاد زیرزمینی، دنبال کردن فراریان مالیاتی بزرگ، ایجاد ثبات در قوانین مالیاتی تا حدی قابل تقلیل است.

#### ۴-۷. عدم تأثیر بر نحوه تخصیص عوامل

در صورتی که مالیات بر ارزش افزوده معمولاً برای همه یا بیشتر کالاها دارای نرخ ثابتی بوده و علاوه بر آن دارای پایه مالیاتی وسیع است و اغلب کالاها به استثنای برخی کالاهای اساسی را شامل می‌شود، لذا قیمت نسبی کالاها چندان دچار تغییر نمی‌کند و در نتیجه این مالیات تأثیری بر تصمیم تولیدکنندگان نداشته و بهینه پارتو برای تولیدکنندگان را تغییر نخواهد داد. بنابراین، برخلاف بسیاری مالیات‌های دیگر تخصیص منابع را به هم نمی‌زند و کمترین اختلال را در نظام تولید کالاها ایجاد می‌کند. علاوه بر این، سرمایه‌هایی که پیش از این به دلیل امکان فرار مالیاتی در فعالیت‌هایی غیرمولد بکار گرفته شده بود با حداقل شدن امکان فرار مالیاتی ممکن است به صورت کاراتری تخصیص یابد.

#### ۴-۸. اثر مالیات بر ارزش افزوده بر کسری بودجه و افزایش درآمد مالیاتی

به دلیل گسترده بودن پایه مالیات بر ارزش افزوده، با افزایش درآمدهای بخش عمومی و افزایش قدرت سیاستگذاران مالی کسری بودجه را کاهش می‌دهد. مهم‌ترین انگیزه دولت‌ها برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده، افزایش درآمد مالیاتی است. مالیات بر ارزش افزوده به دلیل فراگیر بودن و داشتن پایه مالیاتی گسترده و کاهش امکان فرار مالیاتی در آن مالیاتی درآمدزا و انعطاف‌پذیر است. البته درآمد حاصل از هر نوع مالیاتی را می‌توان با افزایش نرخ مالیات افزایش داد اما آنچه مالیات بر ارزش افزوده را از سایر انواع مالیات‌های غیرمستقیم متمایز می‌کند این است که در آن به دلیل وسعت پایه مالیاتی می‌توان با نرخ‌های پایین مالیاتی هم به درآمدهای مالیاتی نسبتاً بالایی دست یافت و در زمان‌های بعدی نیز برای تغییر دادن درآمدهای مالیاتی (با هدف اعمال سیاست‌های مالی یا تعدیل بودجه دولت) تغییر کوچکتري در نرخ مالیات بر ارزش افزوده در مقایسه با سایر مالیات‌های غیرمستقیم لازم است. امروزه درآمدهای حاصل از مالیات بر ارزش افزوده برای دولت‌هایی که

بخشی از بودجه خود را از طریق بهره‌برداری از منابع طبیعی تأمین می‌کنند و می‌خواهند منبع درآمد مطمئن تری داشته باشند که متأثر از قیمت‌های جهانی نباشد دارای بیشترین اهمیت است.

### ۵. بررسی تجربه کشورهای مختلف در اعمال نظام مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده امروزه در بیش از ۱۵۰ کشور جهان در حال اجراء است و مزیت‌های رقابتی بسیاری برای نظام‌های اقتصادی در پی داشته است. از تجربه کشورهای موفق مجری مالیات بر ارزش افزوده می‌توان در مهار تبعات ناشی از اجرای این نظام مالیاتی بهره برد. مطالعات نشان می‌دهند که بیشتر کشورهای در حال توسعه‌ای که از مالیات بر ارزش افزوده استفاده کرده‌اند روش اعتبار مالیاتی (روش اعتباری) را به سایر روش‌های اجرایی ترجیح می‌دهند، پایه مالیاتی مصرفی را برای اخذ مالیات در نظر می‌گیرند و همانند کشورهای اروپایی اصل مقصد را مورد توجه قرار می‌دهند (کميجانی و همکاران، ۱۳۷۴). در ادامه، برخی از سیاست‌های اعمال شده از سوی کشورهای موفق در اجرای این نظام مالیاتی ارائه شده است.

#### ۵-۱. کره جنوبی

در کشور کره پیش از بکارگیری مالیات بر ارزش افزوده (VAT) در سال‌های ۱۹۷۷ و ۱۹۷۸، ۱۱ نوع مالیات غیرمستقیم وجود داشت که (VAT) جایگزین ۸ مورد از آنها (مالیات بر مشاغل، مالیات بر کالا، مالیات بر تولیدات منسوجات، تولیدات پتروشیمی، الکتريسيته، گاز، مسافرت‌ها، ورودیه‌ها پذیرایی‌ها و مواد غذایی) شد. پیش از این مراحل اجرایی بسیاری از مالیات‌ها کامپیوتری شده بود و این برای اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده که به سیستم‌های کامپیوتری پیشرفته نیاز دارد کمک قابل توجهی بود. دولت کره برای بررسی بیشتر آثار اقتصادی نظام مالیات بر ارزش افزوده پیش از اجرا با کارشناسان بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول مشورت کرده و به دنبال آن مطالعاتی در این زمینه انجام شد.

طبق مطالعه دیگنان (۱۹۷۲) که در مورد امکان‌سنجی مالیات بر ارزش افزوده در کره بود؛ نظام دفترداری مناسب که برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده بسیار ضروری است پیش از این در این کشور وجود داشته و اجرای آن را تسهیل می‌کند.

دو مطالعه دیگر توسط آلن تیت در خصوص آثار احتمالی مالیات بر ارزش افزوده در سال‌های ۱۹۷۵ و ۱۹۷۶ انجام شد. وی پیشنهاد می‌کند برای جبران زیان ناشی از آثار تنزلی مالیات بر ارزش افزوده یا باید مالیات بر کالا در کنار این مالیات حفظ شود یا نوعی مالیات جدید تحت عنوان

مالیات بر فروش ویژه وضع گردد. نتایج این مطالعات نقش مهمی در پذیرش مالیات بر ارزش افزوده در کره داشت. در ابتدا مودیان مالیات بر ارزش افزوده را یک مالیات پیچیده و دارای بار اضافی می‌دانستند. برای از بین بردن این توهّمات و کاهش جو عدم اطمینان دولت مجبور به آموزش سیستم جدید مالیاتی برای عموم از جمله مودیان بالقوه و بالفعل و سازمان‌های اجرایی شد و برای این بسیاری از سازمان‌های اقتصادی مرتبط را بسیج کرد و با ارائه مقالات، جلسات پرسش و پاسخ، سخنرانی، همایش، فیلم و نمایشنامه و توزیع جزوات و بروشورها به اطلاع‌رسانی صحیح در زمینه معرفی مالیات بر ارزش افزوده اقدام کرد. سپس، قبل از اجرای کامل مالیات بر ارزش افزوده آزمون‌هایی برای میزان بازده و کارایی این برنامه‌ها و علاقه مردم به مشارکت در مالیات بر ارزش افزوده انجام شد که نتایج خوبی را نشان می‌داد. از دیگر دلایل پذیرش این نظام مالیاتی توسط کشور کره می‌توان به ساده کردن نظام مالیاتی و افزایش توان صادراتی اشاره نمود. پیامدهای ناشی از برقراری این نظام مالیاتی در کره عبارت است از:

- افزایش تعداد پرداخت‌کنندگان مالیات
- نرخ رشد سالانه ۱۲/۶ درصد درآمد ناشی از مالیات بر ارزش افزوده
- افزایش چشمگیر پایه مالیاتی
- فائق آمدن سهم مالیات بر ارزش افزوده بر سهم مالیات بر درآمد
- در کره، مالیات بر ارزش افزوده پایه مالیاتی مصرفی دارد و بر اساس اصل مقصد از کالاهای وارداتی مالیات اخذ شده و برای کالاهای صادر شده اعتبار مالیاتی تعلق می‌گیرد. همچنین مقامات این کشور به منظور مقابله با تورم ناشی از اجرای مالیات بر ارزش افزوده سیاست‌هایی را همزمان به مرحله اجرا درآوردند که از آن جمله می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:
- اقدام به تعیین سقف قیمت مشخص برای کنترل قیمت ۲۵۱ قلم کالا
- اطلاع‌رسانی دولت در خصوص قیمت ۸۵۱ قلم کالا
- معافیت مالیاتی برای کالاهای استراتژیک مورد استفاده مردم کره
- بکارگیری مالیات بر ارزش افزوده در کره جنوبی به توسعه یک نظام مالیاتی نوین و کارآمد کمک کرده است. در حال حاضر، مالیات غیرمستقیم (شامل مالیات بر ارزش افزوده) حدود ۶۵ درصد از کل درآمد مالیات داخلی را تشکیل می‌دهد. مالیات بر ارزش افزوده در کنار افزایش درآمدهای مالیاتی باعث بدتر شدن عدالت عمودی شده است.

## ۵-۲. اندونزی

مالیات بر ارزش افزوده در کشور اندونزی از سال ۱۹۸۵ با تعیین نرخ عمومی ۱۰ درصد و در کنار قانون مالیات بر فروش ویژه ۱۰ تا ۵۰ درصدی برای کالاهای لوکس به نظام مالیاتی آن اضافه شد. پیش از این اندونزی از نظام مالیاتی پیچیده‌ای همراه با فرار مالیاتی و رشوه‌خواری فراوان برخوردار بود. معرفی مالیات بر ارزش افزوده در راستای اصلاحات نظام مالیاتی اندونزی صورت گرفت که اهدافی مانند توزیع بهتر درآمد، کسب درآمد مالیاتی و خنثی بودن اثر مالیات‌ها بر تخصیص منابع را دنبال می‌کرد. در ابتدا به دلیل فقدان مدارک و دفاتر جهت اجرای این روش، مؤسسات و نهادهایی برای دریافت تعیین شدند که وجوه را دریافت کرده و به صورت مستقیم به صندوق دولت واریز می‌کردند. اندونزی از معدود کشورهای در حال توسعه‌ای است که معافیت تولیدات محلی و کالاهای وارداتی از مالیات بر ارزش افزوده را مجاز نمی‌داند. واحدهای تولیدی کوچکتر از یک اندازه معین بر اساس عایدی و سرمایه، از مالیات معاف می‌شوند و کالاهای مشمول معافیت نیز شامل موارد معدودی از جمله مواد غذایی اساسی از قبیل برنج، غله، نمک و خدماتی مانند خدمات پزشکی، مذهبی، اجتماعی می‌باشند.

قوانین جدید اندونزی نرخ‌های مالیاتی متفاوت را منع کرده، اما به وزیر دارایی این وکالت داده شده که بسته به نیازهای درآمدی نرخ‌های یکنواخت را از ۵ تا ۱۵ درصد افزایش یا کاهش دهد. بیش از ۶۰ درصد پایه مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده در اندونزی از سه مجرای زیر می‌گذرد که عبارتند از اداره گمرک، فروش تولیدات نفتی پالایش شده توسط شرکت‌های نفتی دولتی و بیش از ۲۰۰ واحد تولیدی بزرگ دارای مالکیت دولتی. این موضوع باعث شده است که جمع‌آوری بیش از نیمی از درآمدهای مالیاتی بالقوه با هزینه اجرایی اندکی قابل وصول باشد. از آنجایی که مالیات بر ارزش افزوده در این کشور جایگزین مالیات‌های تورمزای قبلی (مانند مالیات بر فروش چند مرحله‌ای قبلی) شده بود آثار تورمی آن کم بوده و تورم مشاهده شده در آن هنگام بیشتر ناشی از اعمال سیاست‌های پولی انبساطی در کنار معرفی مالیات بر ارزش افزوده بوده است.

وضع قانون مالیات بر فروش ویژه کالاهای لوکس که پیش از این به آن اشاره شد درآمد چندانی عاید دولت نمی‌کند اما تأثیر بسیاری بر پذیرش مالیات بر ارزش افزوده از جانب مردم اندونزی داشته است. درآمدهای حاصل از مالیات بر ارزش افزوده از درآمدهای حاصل از مالیات بر درآمد بیشتر بوده و اعمال این مالیات باعث افزایش چشمگیر درآمدهای مالیاتی دولت اندونزی شده است و همین موضوع کاهش کسری بودجه این کشور را در پی داشته است.

## ۵-۳. ترکیه

کشور ترکیه برای نخستین بار در سال ۱۹۸۵ اقدام به اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد خود نمود. مالیات بر ارزش افزوده در ترکیه به صورت ماهانه وضع گردیده و اظهارنامه‌ها می‌بایست در ۲۵ هر ماه توسط مودی تکمیل شود. تمام مراحل نیز می‌بایست همراه با ارائه فاکتور صورت پذیرد. مالیات قابل پرداخت برای هر فروشنده برابر است با مالیات بر کالاهای فروش رفته وی منهای مالیاتی که پیش‌تر بابت خریداری کالاها پرداخته است. اگر کالایی برای تکمیل مراحل ساخت به صورت موقت به خارج صادر شود، با تأیید مراجع ذیصلاح (نامه بانکی) و کسب اجازه لازم هنگام ورود مجدد از مالیات بر ارزش افزوده و مالیات‌های گمرکی معاف خواهد بود. این موضوع برای ورود موقت کالاهای نیمه‌ساخته - کالاهایی که بخشی از فرایند تولید آنها در آن کشور انجام می‌شود و سپس به خارج عودت داده می‌شود - نیز صادق است.

در ترکیه اجرای مالیات بر ارزش افزوده بر اصل مقصد (واردات) متکی است و صادرات از این مالیات معاف است. البته کالاهایی که در داخل از معافیت مالیات بر ارزش افزوده برخوردارند هنگام واردات هم از مالیات معاف هستند. طبق قانون مالیات بر ارزش افزوده در ترکیه از ابتدا سه گروه از مالیات معاف شدند. گروه اول، خرده‌فروشان بودند که قرار شد تا ۱۰ سال مالیات جایگزینی با نام مالیات جبرانی را پردازند. گروه دوم شامل فعالیت‌ها و کسب و کار جزئی بوده و منظور فعالیت‌هایی است که نیازی به نگهداری دفاتر حسابداری ندارند. مقرر گردید که این گروه مالیات جبرانی بودجه نرخ ۱۲ درصد پرداخت نمایند. گروه سوم، کشاورزان خرده‌پا بودند که اغلب خارج از نظام مالیات بر ارزش افزوده بوده و به دلیل برقراری نرخ صفر بر فروش مواد غذایی هیچ مالیات جبرانی نیز از آنها اخذ نمی‌شود.

علاوه بر موارد ذکر شده عرضه هر نوع کالا و خدمات به خارجیان و گردشگران خارجی از پرداخت مالیات معاف بوده و بسیاری از خدمات مانند حمل و نقل و خدمات آموزشی و تحصیلات از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌باشند. همچنین، خرید ماشین‌آلات و تجهیزات با هدف سرمایه‌گذاری توسط مودیان از پرداخت مالیات معاف است و بنابراین پایه مالیات بر ارزش افزوده به صورت مصرفی می‌باشد. طبق قانون نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده در ابتدا ۱۰ درصد بود که در سال ۲۰۰۱ به ۱۸ درصد افزایش یافت، اما به منظور برقراری عدالت مالیاتی برای برخی کالاهای خاص نرخ‌های یک درصدی و هشت درصدی نیز اعمال می‌شود (نرخ‌های چندگانه مالیات بر ارزش افزوده). هیأت وزیران مجاز است برای تنظیم توازن درآمدها و مخارج دولت در بلندمدت و اهداف سیاستگذاری، این نرخ‌ها را برای مدت محدودی تغییر دهد.

برای کاهش آثار قیمتی ناشی از معرفی مالیات بر ارزش افزوده پیش از هر چیز اقدام به خارج کردن برخی از فعالیت‌ها و کالاها از نظام مالیات بر ارزش افزوده کرده و برای کالاهای اساسی نرخ مالیات بر ارزش افزوده پایین‌تر در نظر گرفت. همچنین، ترکیه برای آنکه آثار انقباضی ناشی از اجرای مالیات بر ارزش افزوده جبران شده و اقتصاد داخلی تحریک شود اقدام به کاهش ارزش پول ملی خود (لیره) کرد و از این طریق علاوه بر تحریک صادرات و بهبود تراز تجاری پوشاندن شکاف میان تورم داخل و شرکای تجاری شد.

همانند بسیاری از کشورهای دیگر اصل مقصد و پایه مصرفی مالیات بر ارزش افزوده لحاظ شد، علاوه بر موارد فوق معافیت‌های دیگری را نیز در نظر گرفته و به دولت اختیار تغییر نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده را برای موارد خاص به دولت داد. این موارد باعث شد ترکیه در اهداف قیمتی و تورمی موفق باشد و پس از جا افتادن کامل مالیات بر ارزش افزوده نرخ‌های آن را متناسب با شرایط خود افزایش داد.

مطالعات ارائه شده در خصوص تجربه کشورها و سیاست‌های اتخاذ شده توسط آنان برای مهار تورم در جدول (۱) تلخیص شده است. مقایسه تطبیقی کشورهای مورد مطالعه (کره جنوبی، اندونزی و ترکیه) نشان می‌دهد که اغلب کشورها برای جلوگیری از بروز تورم سیاست‌های کنترل قیمت و نظارتی را در پیش گرفته و به اطلاع‌رسانی کامل در زمینه مالیات بر ارزش افزوده پرداخته‌اند. سیاست‌های مذکور اغلب نتایج مطلوبی را به دنبال داشته و مانع بروز تورم شده است.

#### جدول ۱. مقایسه تطبیقی تجربه کشورهای موفق در مهار تورم ناشی از اجرای مالیات بر ارزش افزوده

ردیف	نام کشور	سال اجرای مالیات بر ارزش افزوده	سیاست اتخاذ شده برای مهار تورم ناشی از مالیات بر ارزش افزوده
۱	کره جنوبی	۱۹۷۷	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ تعیین سقف قیمت مشخص برای کنترل ۲۵۱ قلم کالا</li> <li>✓ اطلاع‌رسانی در خصوص قیمت ۸۵۱ قلم کالا</li> <li>✓ معافیت مالیاتی برای کالاهای استراتژیک</li> </ul>
۲	اندونزی	۱۹۸۵	<ul style="list-style-type: none"> <li>سیاست پولی انبساطی</li> <li>✓ کنترل قیمت کالاهای اساسی توسط دولت</li> </ul>
۳	ترکیه	۱۹۸۵	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ کنترل مستقیم قیمت کالاهایی که دولت منحصرأ آنها را تولید می‌کند.</li> <li>✓ تضعیف پول ملی (لیره)</li> </ul>
۴	سوئد	۱۹۶۹	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ استفاده از ابزار کنترل قیمتی</li> </ul>
۴	تایلند		قیمت‌گذاری مقطوع کالاها برای فروش توسط وزارت بازرگانی تایلند

مأخذ: نتایج تحقیق.

## ۶. مالیات بر ارزش افزوده در ایران

### ۶-۱. سابقه اجرا

مالیات بر ارزش افزوده در ایران حدود ۲۰ سال پیش برای نخستین بار مطرح شد. اولین بار در سال ۱۳۶۶ لایحه مالیات بر ارزش افزوده به مجلس شورای اسلامی تقدیم و در دو شور مورد تصویب مجلس قرار گرفت، اما به دلیل شرایط ویژه اقتصادی ناشی از جنگ و تحریم اقتصادی اجرای آن عملی نشد. پس از گذشت ۴ سال در سال ۱۳۷۰ دپارتمان مالی وابسته به صندوق بین‌المللی پول (IMF) اجرای این سیستم را به ایران پیشنهاد کرد. اما علیرغم مطالعات متعددی که وزارت اقتصاد و دارایی وقت در خصوص امکان‌سنجی این نظام مالیاتی انجام داد بار دیگر در صحنه عمل ناکام ماند.

در سال ۱۳۸۱ لایحه مالیات بر ارزش افزوده تقدیم مجلس شد تا مراحل قانونی تصویب آن سپری گردد. در سال ۱۳۸۲ به منظور رفع بخشی از مشکلات حاکم بر اخذ مالیات‌ها و عوارض از کالاها و خدمات و همچنین فراهم آوردن مقدمات اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده قانون موسوم به تجمیع عوارض تصویب و به اجرا گذاشته شد. در آذر ماه سال ۱۳۸۳ مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان بخشی از سیاست‌های کلان نظام توسط مجمع تشخیص مصلحت نظام تصویب شد. سپس در فروردین ماه سال ۱۳۸۴ لایحه مالیات بر ارزش افزوده در صحن علنی مجلس مطرح و سرانجام در اردیبهشت پس از طی مراحل قانونی مورد تصویب قرار گرفت و در مهر ماه سال ۱۳۸۷ بخشنامه مربوط به اجرای آن را به دستگاه‌های اجرایی ابلاغ کرد. به دلیل وجود برخی مشکلات بر سر اجرای این قانون، اجرای آن به تعویق افتاد. به منظور بررسی ریشه‌های مشکلات مطرح‌شده، می‌بایست آثار اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و شرایط لازم برای استقرار این نظام در کشور مورد بررسی قرار گیرد زیرا همانند هر نظام دیگر برقراری نظام مالیات بر ارزش افزوده نیازمند بسترسازی لازم برای اجرای آن است.

### ۶-۲. نوع اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران

برای بررسی بیشتر آثار مالیات بر ارزش افزوده در ایران با استفاده از مواد مطرح‌شده در قانون مالیات بر ارزش افزوده کشور به بررسی جنبه‌های مختلف آن پرداخته می‌شود. با توجه به مواد فصل دهم این قانون می‌توان دریافت که مالیات بر ارزش افزوده به جای برخی مالیات‌های قبلی به سیستم

مالیاتی کشور راه یافته و مالیاتی اضافه بر مالیات‌های قبلی نیست.<sup>۱</sup> علاوه بر این، اخذ این مالیات بر مبنای صورتحساب و به روش اعتباری می‌باشد.<sup>۲</sup>

مبنای وصول مالیات بر ارزش افزوده بر اساس اصل مقصد می‌باشد.<sup>۳</sup> هیچگونه مالیاتی بر سرمایه‌گذاری بنگاه‌ها بسته نشده و بنابراین پایه مالیاتی از نوع مصرفی است.<sup>۴</sup> برای اجرای موفق این نوع مالیات و جلوگیری از آثار منفی آن، آموزش و ترویج فرهنگ مالیاتی از طریق رسانه‌ها و ساز و کارهای مناسب جزء وظایف سازمان امور مالیاتی است.<sup>۵</sup>

در برقراری مالیات بر ارزش افزوده تعدادی کالا به ویژه آن دسته از کالاهایی که در رشد اقتصادی و بهبود تراز پرداخت‌ها تأثیر گذارند از معافیت مالیاتی برخوردارند.<sup>۶</sup> این معافیت‌ها بسیاری از کالاهای ضروری و مورد نیاز اقشار کم درآمد جامعه و اغلب خدمات و برخی کالاها را نیز که به حمایت نیاز دارند شامل می‌شود و فشار مالیاتی بر مودیان مالیاتی (به ویژه اقشار کم درآمد) کمتر شده و نگرانی آنان در خصوص جهش قیمتی کالاهای اساسی را - در صورت اطلاع‌رسانی درست - تا حد زیادی کاهش می‌دهد.

---

۱. در ماده ۵۰ اشاره می‌شود که برقراری هرگونه عوارض و سایر وجوه از کالاها و خدمات مشمول این قانون توسط شوراهای اسلامی و سایر مراجع ممنوع است. همچنین طبق ماده ۵۲ از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این قانون، قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی ایران و چگونگی برقراری و وصول عوارض و سایر وجوه از تولیدکنندگان کالا، ارائه‌دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی مصوب ۱۳۸۱ و اصلاحیه بعدی آن و سایر قوانین و مقررات خاص و عام مغایر مربوط به دریافت هرگونه مالیات غیرمستقیم و عوارض بر واردات و تولید کالاها و ارائه خدمات لغو گردیده و برقراری و دریافت هرگونه مالیات غیرمستقیم و عوارض دیگر از تولیدکنندگان و واردکنندگان کالاها و ارائه‌دهندگان خدمات ممنوع می‌باشد.

۲. فصل سوم قانون مالیات بر ارزش افزوده، ماده ۱۷ این قانون مستقیماً به استرداد مالیات‌های پرداخت شده توسط مودیان بابت خرید کالا یا خدمت برای فعالیت‌های اقتصادی خود به استناد صورتحساب‌های صادره اشاره می‌کند و نشان می‌دهد که دولت برای مودیان مالیاتی حساب اعتباری در نظر می‌گیرد که دلالت بر انتخاب روش اعتباری در اجرای مالیات بر ارزش افزوده است.

۳. در ماده ۱۳ به استرداد مالیات‌های پرداختی بابت کالاهای صادر شده اشاره می‌کند و در تبصره ۲ ماده ۲۰ نیز به اخذ مالیات از کالاهای وارداتی اشاره می‌کند.

۴. در فصل ۳ ماده ۱۷ بیان شده است که ماشین‌آلات و تجهیزات خطوط تولید نیز از جمله کالای مورد استفاده برای فعالیت‌های اقتصادی مؤدی محسوب می‌گردد و بنابراین مالیات‌های وصول شده بابت آنها (از حساب مالیاتی مودی) کسر و یا به وی مسترد می‌گردد. به علاوه در ماده ۱۲ به معافیت اموال غیرمنقول (مانند زمین و ساختمان) اشاره شده است.

۵. در ماده ۳۵ این قانون، آموزش و ترویج فرهنگ مالیاتی از طریق رسانه‌ها و ساز و کارهای مناسب در سطح کشور در طول یک دوره زمانی حداکثر پنجساله را جزء وظایف سازمان امور مالیاتی قرار داده است.

۶. طبق ماده ۱۲ این قانون فعالیت‌های زیر مشمول مالیات نیستند: محصولات و نهاده‌های کشاورزی، انواع دام و طیور زنده، آبیان، زنبورعسل و کرم ابریشم، اقلام عمده و ضروری سبد مصرفی خانوار (نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات، سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی و شیر خشک مخصوص تغذیه کودکان)، انواع دارو و خدمات بهداشتی - درمانی، خدمات توان‌بخشی و حمایتی، خدمات پژوهشی و آموزشی، خدمات بانکی و اعتباری بانک‌ها، مؤسسات و تعاونی‌های اعتباری و صندوق‌های قرض‌الحسنه مجاز و صندوق تعاون، خدمات حمل‌ونقل عمومی، مسافری درون و برون شهری جاده‌ای، ریلی، هوایی و دریایی، اقلام فرهنگی مانند کتاب، مطبوعات، دفاتر تحریر و انواع کاغذ چاپ، تحریر و مطبوعات، خرید، فروش و اجاره اموال غیرمنقول (زمین و ساختمان) فرش دستباف.

موضوعی که در اینجا حائز اهمیت است این است که در میان معافیت‌ها هیچ توجهی به صنایع کم‌بازده و بنگاه‌های دارای ارزش افزوده پایین نشده است. این موضوع از یک سو به عدالت مالیاتی نزدیک‌تر است اما از سوی دیگر، باعث می‌شود که کارایی مالیاتی پایین آمده و بی‌توجهی به تمکین مالی بنگاه‌ها و قدرت رقابتی آنان صورت گرفته باشد. با توجه به موارد ذکر شده در این نوشتار و مقایسه ویژگی‌های قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران ملاحظه می‌شود این قانون به نحوی تنظیم شده که کمترین کاهش رفاه را برای مودیان مالیاتی به ثمر رسانده و حتی المقدور به عدالت نزدیکتر باشد و با اتخاذ پایه مصرفی موجب تشویق سرمایه‌گذاری و پس‌انداز شود. البته نباید فراموش کرد که اگرچه این قانون منطبق با مبانی نظری قوی در این زمینه است و اشکالات وارد به آن جزئی و قابل اغماض است، اما واقعیت این است که میزان کارایی و سودمندی اجرای این سیاست جدا از قوانین مناسب به اطلاع‌رسانی درست و قوی و همه‌جانبه نیاز دارد و علاوه بر این بدیهی است که ایجاد، توسعه و تجهیز سخت‌افزاری و نرم‌افزاری زیرساخت‌های مناسب مورد نیاز توسط سازمان امور مالیاتی نه تنها لازمه دستیابی به کارایی در اجرای این قانون است بلکه این امر تاحدی اهمیت دارد که حتی می‌توان آن را شرط اجرای درست قانون مالیات بر ارزش افزوده دانست.

علل و عوامل متعددی (ایجاد این نگرش که وابستگی اقتصاد ایران به درآمدهای نفتی نه درآمدهای مالیاتی، جا نیفتادن فرهنگ پرداخت مالیات توسط مردم، تأثیرپذیری اقتصاد از نوسان‌های خارجی، ایجاد این تصور که با وجود مخارج بالای ارگان‌های دولتی پرداخت بیشتر مالیات‌ها باعث ناکارایی بیشتر دولت می‌شود) باعث شده است مردم انگیزه کافی برای پرداخت مالیات نداشته باشند و حتی برخی فرار مالیاتی را یک ارزش بدانند. در چنین شرایطی دولت می‌بایست از طریق توجیه مردم و بازنگری در شیوه انجام مخارج خود و لحاظ کردن بعد اقتصادی در آنها هم به شیوه عملی و هم از راه تبلیغاتی و فکری سعی در همراه کردن مردم با خود داشته باشد. دولت با کاهش امکان فرار مالیاتی هم می‌تواند درآمدهای خود را افزایش داده و هم با نزدیک شدن به عدالت باعث افزایش انگیزه مودیان شود. اگرچه مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند باعث کاهش چشمگیر فرار مالیاتی شود، اما این امر مستلزم بهبود کارایی سازمانی اداره امور مالیاتی و افزایش قدرت، سرعت و توان این سازمان در شناسایی صحیح و مناسب مودیان، ارزیابی و حسابرسی به موقع حساب‌های مالیاتی آنان است.

ایجاد بانک اطلاعاتی گسترده از مشخصات و جریان درآمدی مودیان ضرورت دارد تا از فرار مالیاتی جلوگیری شود و البته اطلاع‌رسانی مناسب و به موقع نیز باید به مودیان انجام گیرد. به عنوان

مثال، امور مالیاتی باید این توانایی را داشته باشد که در کوتاه‌ترین زمان ممکن اطلاعات مالیاتی مربوط به یک مودی را با توجه به کد اقتصادی یا اسم وی در اختیار متقاضیان قرار دهد و افراد به راحتی بتوانند تشخیص دهند که آیا آن بنگاه دارای حساب مالیاتی هست یا نه و آیا با خرید از وی مشمول اعتبار مالیاتی می‌شوند یا خیر؟

این مسائل گرچه به ظاهر چندان مهم به نظر نمی‌رسد، اما در صورت بی‌توجهی به آن می‌تواند نظام مالیات بر ارزش‌افزوده را شدیداً تحت تاثیر قرار دهد. از سوی دیگر، در قانون مالیات بر ارزش‌افزوده باید انگیزه تمکین مالیاتی مورد تشویق قرار گرفته و انگیزه فرار از مالیات با تعیین جرائم مناسب مورد تنبیه قرار گیرد و در همین حال در داخل نظام مالیاتی راهکارهای مقابله با فساد اداری پیش‌بینی و اجرا گردد. آخرین نکته مهم در این زمینه این است که عملکرد سازمان امور مالیاتی باید شفاف بوده و این سازمان در مقابل افکار عمومی پاسخگو باشد.

سخن آخر اینکه اگرچه وضع مالیات بر ارزش‌افزوده یک سیاست انقباضی است، اما از آنجایی که منبع درآمد جدیدی برای دولت است می‌تواند اثر مثبتی بر تولید داشته باشد. اگر منابع مالی دولت از دلارهای نفتی به مالیات بر ارزش‌افزوده تغییر یابد دولت دیگر مجبور نیست برای تأمین مالی طرح‌های اقتصادی خود دلارهای نفتی را به بانک مرکزی تحمیل کند و از طریق افزایش پایه پولی باعث دامن زدن به تورم شود. این جلوگیری از افزایش تورم بستر مناسبی را برای افزایش سرمایه‌گذاری و تولید مهیا می‌کند که اثر آن به مراتب قوی‌تر و بلندمدت‌تر از انقباضی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده است.

### ۳-۶. مراحل و شیوه اجرا

از آنجایی که لازمه اجرای موفقیت‌آمیز نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، ثبت‌نام به موقع و حاوی اطلاعات صحیح مودی است، بنابراین لازم است به منظور دستورالعمل ثبت‌نام، کلیه مودیان که مجموع فروش کالاها و خدمات آنها به اندازه حد آستانه مشمولیت در مالیات بر ارزش‌افزوده (که در لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده ایران یک میلیارد ریال در سال در نظر گرفته شده است) باشد و یا انتظار فروش بیش از این میزان را دارند در صورت دریافت دعوت‌نامه و یا در صورت عدم دریافت دعوت‌نامه در اولین تاریخ ممکن راساً نسبت به ثبت‌نام مودی مالیات بر ارزش‌افزوده اقدام نمایند (ماده ۱۸). مودی در این نظام به اشخاصی گفته می‌شود که به عرضه کالاها و خدمات و صادرات و واردات آنها مبادرت می‌نمایند. مودی موظف است در زمان فروش کالا یا ارائه خدمات میزان مالیات بر ارزش‌افزوده مورد معامله را محاسبه و دریافت و صورتحساب فروش با مشخصات

درخواستی در نظام مالیات بر ارزش افزوده صادر نماید (ماده ۱۹). این صورتحساب<sup>۱</sup> سندی است که شامل اطلاعات اصلی در مورد فروشنده، خریدار، مورد معامله، میزان و قیمت معامله و مالیات بر ارزش افزوده‌ای که بابت آن محاسبه گردیده و همچنین شماره شناسایی مودی که از طرف سازمان امور مالیاتی برای مودیان مالیات بر ارزش افزوده اختصاص داده شده است، می‌باشد. چنین نیست که در هر خرید و فروش افراد مجبور باشند بلافاصله مالیات بر ارزش افزوده را به سازمان امور مالیاتی پرداخت کنند بلکه پس از یک دوره ۲ ماهه بر اساس اطلاعات مندرج در دفاتر خرید و فروش (استفاده از صورتحساب‌ها)، اظهارنامه مالیاتی طبق نمونه‌ای که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می‌شود، تکمیل گردد و سازمان امور مالیاتی تنها در صورت لزوم فاکتورهای خرید و فروش را کنترل می‌کنند. اظهارنامه حداکثر ظرف ۱۵ روز از تاریخ انقضای هر دوره به ترتیب مقرر تسلیم و مالیات متعلق به هر دوره را پس از کسر مالیات‌هایی که طبق مقررات این قانون پرداخت کرده‌اند به حساب سازمان امور مالیاتی کشور واریز نمایند.<sup>۲</sup> اظهارنامه در سه نسخه توسط مودیان تکمیل می‌گردد که پس از تأیید توسط بانک یک نسخه به عنوان سند نزد مودی باقی می‌ماند.

نسخه دوم توسط بانک برای سازمان امور مالیاتی کشور ارسال می‌گردد. آخرین نسخه اظهارنامه برای عملیات بانکی نزد بانک باقی می‌ماند. برای جلوگیری از پیچیدگی و سهولت اجرای این نوع مالیات، لایحه مالیات بر ارزش افزوده موارد ذیل را در بر دارد. مواردی از فعالیت‌ها و مشاغل که نوع فعالیت آنها ایجاد دفتر یا فروشگاه در یک یا چند محل دیگر را اقتضا نماید تسلیم اظهارنامه واحد از سوی مودی مطابق دستورالعملی که به تصویب سازمان امور مالیاتی کشور می‌رسد منوط به موافقت سازمان مذکور می‌باشد (ماده ۲۱، تبصره ۳). در خصوص مشمولین این قانون که دارای محل ثابت برای شغل نمی‌باشد، محل سکونت آنان از لحاظ تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات محل شغل تلقی می‌شود (ماده ۲۱، تبصره ۴). جهت عملکرد بهتر سازمان مالیاتی مأموران مالیاتی می‌توانند به مودیان و خریداران مراجعه و دفاتر و اسناد آنها را مورد پیگیری قرار دهند (ماده ۲۷). در مواردی که مالیات اضافه به مودی ابلاغ شود مودی تا مدت ۲۰ روز از ابلاغ برای رفع اختلاف می‌بایست به سازمان مالیاتی مراجعه نماید و اگر در موعد مقرر اقدام ننماید پرداخت مالیات اضافی قطعی است (ماده ۲۸). در مواردی که اسناد و مدارک مربوط به عرضه و خدمت مودیان نزد

۱. مودیان مالیاتی مکلفند صورتحساب‌ها و سایر فرم‌های مربوط به ماشین‌های صندوق و یا سایر وسایل و روش‌های نگهداری حساب که سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می‌کند استفاده نماید و این مدارک باید تا ده سال بعد از سال مالی مربوط توسط مودیان نگهداری و در صورت مراجعه مأموران مالیاتی به آنان ارائه شود.

۲. به موجب ماده ۲۱

اشخاص ثالث باشد، اشخاص مزبور مکلفند با درخواست کتبی مأموران اجرای این قانون اسناد و مدارک مربوط و هرگونه اطلاعات لازم را ارایه دهند (ماده ۳۳). در مواردی ممکن است سازمان، وصول مالیات برخی از مودیان را بر عهده اشخاص ثالث که واسط بین خریداران و فروشندگان هستند محول نماید. این اشخاص در هنگام پرداخت یا تخصیص، مالیات را کسر و یا اخذ و ظرف مدت ۱۰ روز از تاریخ پرداخت یا تخصیص به حساب مالیاتی مربوط واریز و رسید آن را به مودی تسلیم نمایند (ماده ۳۵). تاریخ تعلق مالیات در مورد عرضه کالا، تاریخ معامله یا تاریخ صورتحساب و یا تاریخ تحویل کالا هر یک مقدم باشد مورد استفاده قرار می‌گیرد. در مورد خرید یا تولید به عنوان دارایی، تاریخ ثبت در دفتر یا شروع استفاده، تاریخ تعلق مالیات است. در مورد کالای معوضه تاریخ تعویض، در مورد صادرات و واردات هنگام صدور و یا ترخیص از گمرک، در خصوص خدمت هنگام پرداخت مابه ازاء، در صورت استفاده از ماشین ثبت، تاریخ ثبت معامله در ماشین مورد استفاده قرار می‌گیرد (ماده ۱۱).

## ۷. جمع‌بندی

مالیات بر ارزش افزوده به دلیل دارا بودن مزایای زیادی از جمله درآمدزایی زیاد، رابطه مستقیم و یک به یک با درآمد ملی کشور و خاصیت خودتنظیمی قوی، کارایی و شفافیت همواره به عنوان یکی از بهترین نظام‌های مالیات غیرمستقیم شناخته شده است. سه روش برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد که شامل روش‌های تجمعی، تفریقی و اعتباری می‌باشند. پایه مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده به یکی از سه صورت تولیدی، درآمدی و یا مصرفی در نظر گرفته می‌شود. با حرکت از روش تولیدی به سمت روش مصرفی، کالاهای سرمایه‌ای از شمول مالیات بر ارزش افزوده خارج شده و تنها کالاهای مصرفی باقی می‌مانند. مانند سایر انواع مالیات، در مالیات بر ارزش افزوده نیز معافیت‌های مالیاتی خاصی در نظر گرفته می‌شود از آن جمله می‌توان به برخی کالاهای بهداشتی و درمانی، مواد اولیه و یا کالاهای اساسی اشاره کرد. معمولاً یک آستانه برای فعالیت بنگاه‌ها وجود دارد و بنگاه‌هایی که سطح فعالیت آنها کمتر از آستانه معافیت باشد از معافیت مالیاتی برخوردار می‌شوند.

اما گذشته از ویژگی‌های ذاتی و شیوه‌های اجرای مالیات بر ارزش افزوده، معرفی این نظام به اقتصاد هر کشوری دارای پیامدها و آثار متعددی است که توجه به این مسائل منجر به افزایش کارایی در اجرای این نوع مالیات می‌شود. اولین تأثیر وضع مالیات بر ارزش افزوده، افزایش درآمدهای مالیاتی دولت است. مزیت مالیات بر ارزش افزوده از این امر ناشی می‌شود که اولاً با

گسترش فعالیت‌های اقتصادی و حتی ظهور فعالیت‌های جدید پایه مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده هم خود به خود افزایش می‌یابد و ثانیاً گسترده‌گی پایه مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده این امکان را می‌دهد که با افزایش دادن جزئی نرخ مالیات، درآمدهای مالیاتی را به میزان قابل توجهی افزایش داد.

آثار قیمتی و تورمی مالیات بر ارزش افزوده یکی از مهم‌ترین دغدغه‌هایی است که در آغاز معرفی مالیات بر ارزش افزوده بدان توجه می‌شود. بر اساس مبانی تئوریک مربوطه، معرفی مالیات بر ارزش افزوده باعث جهش قیمتی برابر با نرخ مالیات بر ارزش افزوده در تمام کالاها و خدمات مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌شود و این تنها در صورتی سطح قیمت‌ها را به اندازه مالیات اخذ شده بالا می‌برد که تمام کالاها مشمول مالیات شده باشند، اما از آنجایی که در اغلب موارد پایه تولیدی برای مالیات بر ارزش افزوده در نظر گرفته نمی‌شود و معافیت‌هایی نیز وجود خواهد داشت، بنابراین انتظار این است که اثر مستقیم اعمال مالیات بر ارزش افزوده باعث افزایش سطح قیمت‌ها به میزانی کمتر از مالیات وضع شده باشد. تجربه کشورهای مختلف در این زمینه نشان می‌دهد که آثار قیمتی و تورمی مالیات بر ارزش افزوده بیش از اثر مستقیم به آثار غیرمستقیم و سیاست‌های اقتصادی اعمال شده در کنار مالیات بر ارزش افزوده وابسته است. آثار غیرمستقیم ناشی از وضع مالیات بر ارزش افزوده بیشتر به انتظارات قیمتی ایجاد شده و افزایش دستمزدهای ناشی از جهش قیمت اولیه برمی‌گردد که در صورت عدم کنترل می‌تواند شدت یابد و باعث تورم شود. اطلاع‌رسانی کامل و مناسب در زمینه اجرای مالیات بر ارزش افزوده و معرفی مالیات به عنوان جایگزین سایر مالیات‌های غیرمستقیم و نظارت و کنترل قیمت‌ها و جلوگیری از بروز اختلال در بازارها می‌تواند تا حد زیادی تورم برآمده از این کانال را از بین ببرد و پس از مدتی ثبات قیمت‌ها را به اقتصاد برگرداند.

علاوه بر این، جهش قیمت‌هایی که به دنبال اعمال مالیات بر ارزش افزوده ظاهر می‌شود باعث کاهش عرضه حقیقی پول شده و از این طریق فعالیت‌های اقتصادی را محدود می‌کند. حال اگر دولت‌ها برای رفع این مسئله اقدام به افزایش عرضه پول نمایند باعث بروز تورم شده و ممکن است به صورت یک چرخه افزایش قیمت و دستمزد و افزایش عرضه پول ادامه داشته باشد. برای کاهش فشار بر اقشار کم درآمد، خارج کردن برخی از کالاهای اساسی از شمول مالیات بر ارزش افزوده یا تعلق نرخ کمتر مالیات به آنها علاوه بر کاهش آثار قیمتی و تورمی باعث کاهش حساسیت‌ها و واکنش‌ها نسبت به اعمال مالیات بر ارزش افزوده خواهد شد.

سایر آثار و پیامدهای اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده را می‌توان به شرح زیر خلاصه کرد. اجرای مالیات بر ارزش افزوده به دلیل اثر تنازلی به علت اینکه اعمال آن نوعی مالیات بر مصرف

است می‌تواند باعث بدتر شدن توزیع درآمد جامعه شود. تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر نحوه تخصیص منابع و عوامل تولید به دلیل اثر ناچیزی که بر قیمت‌های نسبی دارد تقریباً خنثی است و این به عنوان یک مزیت برای مالیات بر ارزش افزوده نسبت به سایر انواع مالیات محسوب می‌شود. همچنین، تأثیر مالیات بر ارزش افزوده با توجه به مبنا قرار دادن اصل مقصد باعث بهبود تراز پرداخت‌ها کشور شده و قدرت رقابت کالاهای داخلی را هم افزایش می‌دهد.<sup>۱</sup> بکارگیری روش اعتبار مالیاتی و پایین تر بودن نرخ مالیات در مالیات بر ارزش افزوده منجر به کاهش شدید انگیزه فرار مالیاتی در مقایسه با سایر انواع مالیات ها می‌شود.

بررسی تجربه کشورهای کره جنوبی، اندونزی و ترکیه و سیاست‌های آنها برای مقابله آثار منفی ناشی از اجرای این نوع مالیات به ویژه افزایش سطح عمومی قیمت‌ها نشان از آن دارد که میزان جهش قیمت‌ها و احتمال بروز تورم جدا از نرخ مالیات و میزان گستردگی پایه مالیات، به میزان آمادگی و شناخت مردم و وجود زیرساخت‌های مناسب برای اجرای درست و کامل مالیات بر ارزش افزوده بستگی دارد. بهره‌گیری از سیاست‌های کنترل قیمت و نظارت بر قیمت‌ها در تمام این کشورها می‌تواند نقش بسزایی در کاهش آثار تورمی ناشی از اجرای این نوع مالیات داشته باشد. به نظر می‌رسد که در ایران نحوه اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و میزان آمادگی مردم و وجود بسترهای سخت‌افزاری و نرم‌افزاری لازم بیشترین نقش را در موفقیت اجرای مالیات بر ارزش افزوده ایفا می‌کند. طبق قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران، این مالیات به جای مالیات‌های پیشین است بر اساس اصل مقصد بوده، پایه مصرفی دارد و برای اجرای آن از روش اعتباری استفاده می‌شود. بنابراین، اجرای آن برای ایران نسبتاً مناسب به نظر می‌رسد و ظاهراً از لحاظ اقتصادی قانون مالیات بر ارزش افزوده در صورت اطلاع‌رسانی دقیق، نقص جدی ندارد. مهم‌ترین پیامد اجرای مالیات بر ارزش افزوده که در ایران مورد توجه است، افزایش درآمدهای مالیاتی دولت است. درآمدهای مالیاتی دولت در ایران زمینه را برای کاهش وابستگی دولت به نفت فراهم می‌کند و این باعث می‌شود که نوسان‌های بین‌المللی بازار نفت نتواند مستقیماً اقتصاد ایران را تحت تأثیر قرار دهد، تورم ناشی از ریالی کردن دلارهای نفتی برای خرج کردن در داخل کاهش یابد و بسترها برای رشد سرمایه‌گذاری و تولید آماده تر شود که در بلندمدت رشد پایدار را به دنبال خواهد داشت.

۱. علاوه بر اتخاذ اصل مبداء یا مقصد، نظام مالیات بر ارزش افزوده به دلیل کمک به شفافیت مالیاتی و مطابقت با برخی قواعد بین‌المللی می‌تواند باعث تسهیل امکان ورود به پیمان‌های بین‌المللی شده و با فراهم بودن سایر شرایط سرمایه‌گذاری‌های خارجی را افزایش دهد که این امر تأثیر مثبتی بر تراز پرداخت‌های کشور دارد.

## منابع

- پژویان، جمشید (۱۳۷۳)، *اقتصاد بخش عمومی (مالیات‌ها)*، انتشارات مؤسسه تحقیقات اقتصادی، چاپ اول.
- توتونچی‌ملکی، سعید (۱۳۸۶)، "مالیات بر ارزش افزوده و الزامات آن در ایران با تأکید بر تجارب سایر کشورها"، دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس.
- جلال‌آبادی، اسدالله و سمیه شاهدحسینی (۱۳۸۶)، "فرار مالیاتی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده"، دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس.
- صوفی مجیدپور، مسعود (۱۳۸۲)، "مالیات بر ارزش افزوده: مزایا، معایب و تأثیرات اقتصادی درباره لایحه مالیات بر ارزش افزوده"، دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس.
- صیامی‌نمینی، سیما (۱۳۸۲)، *درآمدی بر مالیات بر ارزش افزوده*، انتشارات عصر تدبیر، چاپ اول.
- ضیائی بیگدلی، محمدتقی و فرهاد طهماسبی (۱۳۸۳)، *مالیات بر ارزش افزوده، مالیاتی مدرن*، تهران: انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی، چاپ اول.
- طهماسبی، بلداجی، افضل، اسماعیل و رضا بوستانی (۱۳۸۳)، *نگرشی بر مالیات بر ارزش افزوده و چگونگی اجرای آن در ایران*، چاپ اول.
- عزیزخانی، فاطمه (۱۳۸۴)، "گزارش مالیات بر ارزش افزوده: مزایا، معایب و آثار اقتصادی"، دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس.
- کیمیجانی و همکاران (۱۳۷۴)، "تحلیلی بر مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران"، معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی، چاپ اول.
- کیمیجانی، اکبر (۱۳۷۴)، "تحلیل بر مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در ایران"، معاونت اقتصادی وزارت اقتصادی و اموردارایی، ص ۲۷۱.
- معاونت برنامه ریزی و امور اقتصادی (۱۳۸۷)، *مالیات بر ارزش افزوده در بخش بازرگانی*.
- متن قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷
- نادران، الیاس (۱۳۸۰)، "مالیات بر ارزش افزوده، روش‌ها و آثار"، *پژوهشنامه اقتصادی*.
- Annette Weekes Director, Value Added Tax Small Island Economies: The Barbados Perspective Presented Value Added Tax Barbados. ppt
- Nishant Agarwal, Aurangabad; Introduction to Value Added Tax Vat.
- Sanjeev Ahuja, Assistant Commissioner Sales Tax.
- Tuan Minh Le & Kavita Rao (2003), "Value Added Taxation: Mechanism", Design and Policy, Issues, ppt.
- Tuan Minh Le, Value Added Taxation: Mechanism, Design and Policy Issues, Presentation for the World Bank Course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries (Washington D.C.).
- Value Added Tax, Area of Concern & Future Scenario.