

مالیات بر ارزش افزوده، روشها و آثار*

مقدمه

عقیده آدام اسمیت بر این است که درآمد خصوصی افراد، در تحلیل نهایی از سه منبّه متفاوت؛ بهره مالکانه، سود و مزد ناشی می‌شود و هر مالیاتی طبعاً می‌باید از یکی از این سه نوع درآمد، یا از همه انواع آن، پرداخت گردد. بنابر گفته آدام اسمیت؛ مالیات‌هایی که بدون تبعیض بر هر نوع درآمدی وضع می‌شود، مالیات سرانه و مالیات بر کالاهای مصرفی است، این مالیات‌ها باید از محل هر نوع درآمدی که مالیات‌دهنده دارد؛ اعم از بهره مالکانه زمین، سود سرمایه و یا از مزد کار پرداخت شود.^۱

اگر مالیات سرانه به نسبت ثروت یا درآمد مالیات‌دهنده تعیین گردد، کاملاً غیرعادلانه خواهد بود. بررسی دقیق محاسبه ثروت افراد، که دائماً در حال تغییر است خود از مالیات وصول مالیات است و باید هر سال نیز تکرار گردد. بنابراین مقدار آن را فقط می‌توان حدس زد. اگر مالیات سرانه نه به تناسب ثروت احتمالی افراد، بلکه با رتبه

* - متن حاضر شکل نوشتاری شده سخنرانی آقای دکتر الیاس نادران؛ عضو هیئت علمی دانشگاه تهران، در همایش مالیات بر ارزش افزوده است که توسط خود ایشان تهیه شده است.

اجتماعی آنان معین شود، کاملاً برضد مساوات خواهد بود؛ زیرا میزان ثروت افراد گوناگون در یک مرتبه اجتماعی اغلب متفاوت است.^۲

عدم امکان وضع مالیات سرانه به نسبت درآمد افراد، سبب شده است که مالیات‌هایی بر کالاهای مصرفی [یعنی مالیات غیرمستقیم] بسته شود. کالاهای مصرفی؛ یا ضروری و یا تجملی هستند. منظور از کالاهای ضروری، نه تنها کالاهایی است که برای ادامه حیات صد در صد ضرورت دارد، بلکه همه آن چیزهایی است که در سنت یک کشور، هر انسان آبرومندی ولو متعلق به پایین‌ترین طبقه، برای حفظ آبروی خود به داشتن آن ناگزیر است. از مجموعه نظریات اسمیت، مشخص می‌شود که این پیشتان علم اقتصاد کلاسیک؛ تنها مالیات مقبول و معقول را مالیات بر ارزش افزوده می‌داند؛ با مالیاتی که در بهره مالکانه، سود و مزد تجلی می‌یابد. بدین ترتیب که:

(۱) اتباع هر دولتی باید تا سرحد امکان، نسبت به تواناییهای متفاوت خویش در حمایت ملی از حکومت سهیم باشند. (اصل عدالت)

(۲) مالیاتی که هر فرد باید بپردازد، بایستی دقیقاً مشخص و معلوم باشد. وقت پرداخت، ترتیب آن، و مقدار پرداخت باید برای مالیات‌دهنده و همه کسان دیگر روشن و آشکار باشد. (اصل شفافیت)

(۳) هرگونه مالیاتی، باید در زمان و به ترتیبی اخذ شود، که برای مالیات‌دهنده از هر زمان و شکل دیگری آسانتر است. (اصل سهل‌الوصول بودن)

(۴) هرگونه مالیاتی باید آنچنان باشد که علاوه بر آنچه بر خزانه دولت می‌افزاید، کمترین مقدار را از کیسه مردم خارج کند.^۳

مالیات ممکن است به چهار طریق زیر، بیش از آنچه بر خزانه عموم می‌افزاید، از کیسه مردم خارج سازد. اخذ مالیات: اولاً ممکن است، به تعداد زیادی کارمند نیاز داشته باشد که حقوق آنان، بخش بزرگی از درآمد مالیاتی را تلف کند. دوم؛ ممکن است مانع استقبال از بر صنعت نو گردد. سوم؛ مالیات نابخردانه ممکن است باعث فرار مالیاتی شود و مجازات فرار از مالیات برای مجرمان سنگین باشد. چهارم؛ باتوجه به

بازدیدهای متواتر و بازرسیهای نفرت‌انگیز ممکن است بی‌جهت اسباب زحمت مردم، فراهم شود. (اصل کارایی و صرفه‌جویی)^(۱)

شاید وقتی که فون زیمنس^(۲) در آلمان و میشل لوره^(۳) در فرانسه در اولین سالهای پس از جنگ جهانی دوم برای تأمین هزینه‌های بازسازی، و بازپرداخت بدهیهای زمان جنگ طرح یک مالیات جامع بر فروش، بنام «مالیات بر ارزش افزوده»^(۴) را برای کشورهای آلمان و فرانسه پایه‌گذاری می‌کردند، تصور نمی‌شد که روزی این مالیات به جدی فراگیر شود، تا حدی که بیش از نیمی از کشورهای جهان را دربرگیرد.^(۵) علی‌رغم تأخیر در اجرا و پیاده کردن مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای اروپایی؛ به دلیل مزایای فوق‌العاده، این مالیات به سرعت در بیشتر کشورها، جایگزین سایر مالیاتهای مشابه گردید و به لحاظ پایه مالیاتی، نرخ مالیاتی و پوشش کالایی توسعه سریع و روزافزونی یافت.

در سال ۱۹۶۶ تلاشی جدی در هماهنگ‌سازی و اجرای مالیات بر ارزش افزوده در جامعه اروپا صورت پذیرفته و پیش‌شرط عضویت در این جامعه قرار گرفت. به تدریج کشورهایی از آمریکای لاتین، آسیا و آفریقا نیز به جمع کشورهای پذیرنده مالیات بر ارزش افزوده اضافه شدند، بطوری‌که تا ۱۹۹۰ بیش از ۵۵ کشور جهان این نظام مالیاتی را پذیرفتند^۴ و تا پایان قرن بیستم میلادی تعداد آنها به یکصد کشور رسید.^۵

علی‌رغم تشابه لفظی و مبانی تئوریک مشترک، مالیات بر ارزش افزوده، در

1- J.R. Davis and ch.w Meyes; "Principle of Public Finance"

2- Von Simens

3- Michel Luvre

4- Value Added Tax (VAT)

۵- فون زیمنس در ۱۹۴۸ و میشل لوره در ۱۹۵۱ این پیشنهادات را مطرح کردند و اما در فرانسه اولین قانون در ۱۹۵۴ با پایه مالیاتی محدود و نرخ مالیاتی محدود تصویب شد و طراحی و اجرای نظام جامع مالیات بر ارزش افزوده تا سال ۱۹۶۶ به تأخیر افتاد و آلمان نیز در ۱۹۶۸ آن را اجرا نمود.

کشورهای مختلف، تکنیک‌های متفاوتی در اجرای این مالیات به کار می‌رود. این اختلافات عمدتاً شامل پایه مالیاتی - نوع کالا و خدمات مشمول مالیات - گستره سطح آن - عمده فروش یا خرده‌فروش - تنوع یا وحدت نرخ مالیاتی، مقدار نرخ مالیاتی، معافیتهای مالیاتی - برحسب نوع کالا و خدمات و یا سطح فعالیت اقتصادی.^۶ در کشورهای عضو جامعه اروپا متعاقب تلاشهایی که برای برداشتن مرزهای سیاسی و نیز اجرای نظام پولی واحد، انجام گرفت، بالاخره آرزوی پیاده کردن یک نظام واحد مالیات بر ارزش افزوده (به لحاظ پایه و نرخ مالیاتی) به تحقق انجامید و تاکنون گامهای مؤثری در این راه برداشته شده است.

با استفاده از تجربیات سایر کشورها، از جمله کشورهای در حال توسعه مجری مالیات بر ارزش افزوده، می‌توان به این نکته تأکید داشت که به دلیل نوپا بودن این نظام مالیاتی، برای اجرای موفقیت آمیز آن باید همه شرایط و بسترهای لازم در اقتصاد ملی، سازمان مالیاتی، فرهنگ عمومی و نیز کلیه نهادهای مرتبط با این سیستم فراهم شده باشد. در غیر این صورت، فرارهای مالیاتی، اثربخشی این مالیات را کاهش داده و آن را تا حد یک مالیات ساده بر فروش؛ با تمامی پیامدهای منفی آن بر کارایی، عدالت و صادرات، تنزل خواهد داد. تأکید بر این نکته ضروری است که در کشورهایی چون ایران، که پایه مالیاتی محدودی دارند، اجرای کامل این مالیات قادر است پایه مالیاتی را به یکباره بیش از دیگران گسترش دهد.^۷

مفهوم و روشهای اعمال مالیات بر ارزش افزوده

در طبقه‌بندی قانونی مالیاتها، VAT^(۱) یک مالیات غیرمستقیم بر مصرف و فروش داخلی کالاها و خدمات است، لیکن بر خلاف مالیاتهای ساده و متفرق که بر مبنای نوع کالاها نرخهای متفاوت به خود می‌گیرند و در یک مرحله انتقال و مبادله

کالا، ارزش آن را مورد اصابت مالیاتی قرار می‌دهد، این مالیات یک مالیات چندمرحله‌ای است و در هر یک از مراحل؛ تولید و تکمیل، تا مصرف نهایی، برحسب ارزش افزوده ایجاد شده و در آن مرحله، نیز مشمول مالیات می‌شود. برای این اساس مالیات بر ارزش افزوده؛ نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌کند^۱ و بار قانونی، مالیاتی آن بر دوش مصرف‌کننده نهایی است.^(۱)

بنابراین مالیات بر ارزش افزوده در هر مرحله از مبادله، بر پایه ارزش افزوده ایجاد شده، و در آن مرحله تولید و نرخ مالیات بر ارزش افزوده محاسبه و اخذ می‌گردد و نهایتاً در جمع مراحل مختلف تولید؛ از اولین مرحله پردازش تا مصرف نهایی، ارزش کل محصول تولید شده مشمول مالیات بر ارزش افزوده، می‌گردد. برای مثال سنگ معدنی که از معدن استخراج می‌شود و طی مراحل مختلف تولید؛ به یک محصول نهایی تبدیل شده و مورد استفاده قرار می‌گیرد، در هر یک از مراحل، ارزش آن برحسب کار انجام شده افزایش می‌یابد و صرفاً ارزش اضافه شده در هر مرحله مشمول مالیات می‌گردد. به این ترتیب راههای مختلفی برای تخمین ارزش افزوده و ظرفیت مالیاتی مربوطه در سطح اقتصاد ملی بوجود می‌آید، که اصولاً باید ارزش ایجاد شده در هر یک از روشها با روشهای دیگر یکسان باشد:

تولید ناخالص ملی = فروش نهایی = ارزش معاملات واسطه‌ای - ارزش کل معاملات = ارزش

افزوده استهلاک سرمایه + اجاره + سود بنگاه + سود بانکی + دستمزد =

به عبارت دیگر ارزش کل یک محصول یا فروش نهایی آن در مراحل متفاوت، بین عوامل مختلف تولید از جمله؛ کارگران، صاحبان سرمایه، کارآفرینان و... توزیع

۱- بین اصابت مالیاتی از نظر قانون و اصابت واقعی مالیات بر مبنای تحلیلهای اقتصادی تفاوت اساس وجود دارد. سهم هر یک از تولیدکنندگان و مصرف‌کنندگان یک کالا یا خدمات از بار مالیاتی ایجاد شده، بستگی به کششهای عمیقی توابع آنها در شرایط تعادلی دارد.

می‌شود و در این روشها، احتساب مضاعفی صورت نمی‌گیرد و تفاوتی بین تولیدات داخلی و یا کالاهای وارداتی، اعم از سرمایه‌ای، واسطه‌ای یا نهایی، وجود ندارد.^۹ به هر میزان که در داخل کشور ارزش افزوده ایجاد گردد مالیات متناظر با آن نیز اخذ می‌گردد و چنانچه کالاها و خدماتی به خارج از کشور صادر گردند، فارغ از اینکه در چه مرحله‌ای از فرایند تولید قرار دارند، مشمول معافیت مالیاتی می‌شوند. به این ترتیب فقط مصرف داخلی مشمول مالیات واقع می‌شود و ضرورتی ندارد که کالا و خدمات به مصرف نهایی برسند، بنابراین کالاهای نیم‌ساخته نیز به اندازه ارزش افزوده ایجاد شده در آنها، مبنای اخذ مالیات قرار خواهند گرفت.

بی‌فایده نیست به این نکته اساسی تأکید داشته باشیم که در این سیستم، خریدار قانوناً پرداخت‌کننده مالیات است. بنابراین هر بنگاه خریدار، اسنادی را از فروشنده طلب می‌کند، تا در مرحله بعد بتواند آن را به بنگاه خریدار ارائه نماید؛ این عمل خود ابزار کارآمدی را در سیستم تولید و توزیع کالا و خدمات برای کنترل‌های داخلی فراهم می‌آورد.

روشهای اعمال مالیات بر ارزش افزوده نیز برحسب نوع تعریفی که از آن ارائه می‌گردد، انجام می‌شود؛ بر این اساس این روشها به دو دسته کلی یعنی؛ تجمعی^(۱) و تفریقی^(۲) تقسیم می‌شود. روش تجمعی؛ بر مبنای تعریف ارزش افزوده، از حاصل جمع عواید نهاده‌های تولید؛ یعنی دستمزد، اجاره، سود بانکی، سود بنگاه و... محاسبه می‌شود. حال آنکه در روش تفریقی گفته می‌شود: «ارزش معاملات واسطه‌ای - ارزش کل معاملات = ارزش افزوده» یا بطور خلاصه «ورودی^(۳) - خروجی^(۴)» مبنای محاسبه قرار می‌گیرد.

هر یک از روشها نیز خود به دو شیوه اعمال مستقیم و غیرمستقیم طبقه‌بندی

1- Additive

2- Subtractive

3- Input

4- output

می‌شوند. به این ترتیب چهار شیوه کلی اعمال مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد:^۱

۱- روش تجمعی مستقیم: (سودبنگاه + سود بانکی + دستمزد) × نرخ مالیاتی

۲- روش تجمعی غیر مستقیم: (سودبنگاه) × نرخ مالیاتی + (اجاره + سود بانکی + دستمزد) × نرخ مالیاتی

۳- روش تفریق مستقیم: (ورودی - خروجی) × نرخ مالیاتی

۴- روش تفریقی غیر مستقیم: (ورودی) × نرخ مالیاتی - (خروجی) × نرخ مالیاتی

تفاوت شیوه‌های مستقیم و غیرمستقیم، همانگونه که از فرمولهای بالا پیداست، در این است که در شیوه مستقیم؛ کل ارزش افزوده در هر مرحله محاسبه و مبنای مالیات قرار می‌گیرد، حال آنکه در روش غیرمستقیم؛ اجزاء تولیدکننده ارزش افزوده یا به طور مجزا مشمول مالیات واقع می‌شوند. (روش تجمعی غیرمستقیم) و یا مالیات کل فروش در هر مرحله محاسبه و مالیات پرداختی به فعالیتهای بالا دست، از آن کم می‌گردد (روش تفریقی غیرمستقیم). روشهای مستقیم را روشهای حسابی^(۱) نیز می‌گویند، زیرا در این روش هر مؤدی مالیاتی در اظهار نامه خود، پایه مالیاتی را محاسبه و مشخص می‌نماید.

در روش غیرمستقیم نیز، به دلیل آنکه فروشنده در هر مرحله ملزم است فاکتور صادر نماید و در آن مبلغ مالیات بر ارزش افزوده اخذ شده از خریدار را مشخص کند به روش فاکتورنویسی نیز شهرت دارد. روش فاکتورنویسی به دلیل امکان آسانتر اعمال کنترل، و نیز محاسبه فعالیتهای اقتصادی بنگاهها، بیش از سایر روشها در کشورها مورد استفاده قرار می‌گیرد. امروزه در جامعه اروپا و اکثر کشورهای بکارگیرنده مالیات بر ارزش افزوده، روش فاکتورنویسی اعمال می‌شود، بنابراین علی‌رغم ظاهر ساده شیوه‌های مستقیم، امروزه شیوه‌های غیرمستقیم، به دلیل مزایای متعددی؛ از آن جمله پدیده «ضد فرار مالیاتی» تداول بیشتری یافته است.

علی‌رغم تشابه اسمی مالیات بر ارزش افزوده، و آنچه در حسابهای ملی

به عنوان ارزش افزوده بخشهای مختلف، مورد محاسبه قرار می‌گیرد، اگر تصور کنیم پایه مالیاتی این مالیات، مقدار ارزش افزوده مذکور در اجزاء تولید ناخالص ملی است، کاملاً خطاست زیرا از طرفی با وجود اینکه ارزش صادرات از این پایه خارج می‌شود در محاسبه ارزش افزوده بخشها می‌آید، از طرف دیگر ارزش واردات در این پایه وارد می‌شود، در صورتی که ارزش افزوده تولید شده در داخل نیست.

کشورها برحسب توسعه یافتگی، تجربه اعمال مالیات بر ارزش افزوده و مسائل فرهنگی پیرامونی آن، ممکن است در گسترش پایه‌های مالیاتی با یکدیگر متفاوت باشند. جامع‌ترین نظام مالیات بر ارزش افزوده این است که هر سه سطح تولیدات صنعتی، عمده‌فروش و خرده‌فروشی را شامل شود و هرچه دامنه این شمول کاهش یابد، گستره پایه مالیاتی نیز کوچکتر خواهد شد.

اساسی‌ترین نکته در محاسبه پایه مالیاتی، روش طبقه‌بندی کالاهای نهایی سرمایه‌ای مانند؛ ماشین‌آلات و ابزارآلات می‌باشد که برای آن سه دیدگاه متفاوت به این شرح وجود دارد: نوع مصرف، نوع درآمد و نوع تولید ناخالص. در دیدگاه اول کل هزینه‌های سرمایه در همان سال خرید کسر می‌شود و از آن به عنوان ابزار تشویق سرمایه‌گذاری استفاده می‌کنند. در حال حاضر، در کشورهای عضو جامعه اروپا و در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، از دیدگاه نوع مصرف برای محاسبه ارزش افزوده استفاده می‌شود. البته باید توجه داشت که در کشورهای در حال توسعه، به دلیل فزونی سرمایه‌گذاری بر استهلاك، در استفاده از این روش برای کسب درآمد مالیاتی معادل باید نرخ مالیاتی بالاتری اعمال شود. نوع درآمد، هر سال؛ کاهش هزینه کالاهای سرمایه‌ای با دارام، براساس نرخ و استهلاك مورد محاسبه قرار می‌گیرد. در این روش، پایه کلی، برابر مالیات تناسبی بر درآمد^(۱)، عوامل تولید و یا برابر با درآمد شخصی است. در نوع مالیات بر مبنای تولید ناخالص، بین کالاهای سرمایه‌ای و

مصرفی تفاوتی نیست و هیچ معافیتی به هزینه‌های سرمایه‌ای تعلق نمی‌گیرد. به همین دلیل در این دیدگاه، در واقع تولید ناخالص ملی مبنای محاسبه و اخذ مالیات قرار می‌گیرد. بدیهی است که در نوع مصرف، کمترین و در نوع تولید ناخالص، بیشترین مالیات اخذ می‌شود.^{۱۱}

لزوم وضع مالیات بر ارزش افزوده

قبل از تجزیه و تحلیل آثار و پیامدهای مالیات بر ارزش افزوده، در مقایسه با سایر مالیاتهای مشابه در اقتصاد ملی و یا در سطح خرد، جا دارد به بعضی از مزایا و محاسن این مالیات و ضرورت وضع آن اشاره شود:

در حال حاضر در ایران، نظام مالیاتی و بویژه مالیاتهای غیرمستقیم از ناکارآمدی جدی، رنج می‌برد. از طرفی پایه‌های مالیات غیرمستقیم بسیار محدود و ضعیف، و از طرف دیگر بخش قابل توجهی از درآمدهای مالیاتی غیرمستقیم داخلی، از محل مالیاتهای وضع شده بر فرآورده‌های نفتی حاصل می‌شود. بنابراین باتوجه به دولتی بودن صنعت نفت و قیمت‌گذاری آن توسط دولت، تفکیک بین قیمت این فراورده‌ها که به خزانه دولت می‌ریزد - و مالیات متعلقه - که آن هم به خزانه دولت می‌ریزد، برای مصرف‌کنندگان کار ساده‌ای نیست. به این ترتیب ذکر این مالیات، در جمع مالیاتهای غیرمستقیم، یک حسابسازی صوری است و درآمد واقعی تعلق نمی‌گردد.

محدود بودن تعداد کالاهای مشمول مالیات، که عمدتاً کالاهای خصوصی هستند باعث تغییر نسبت قیمت‌ها شده و تعادل بازار کالا را به هم می‌زند و موجب به هم خوردن کارایی می‌شود. از سوی دیگر، ما شاهد آن هستیم که بخشهای چون خدمات؛ بویژه تجارت، کمترین سهمی در تحمل بار مالیاتی نداشته و برعکس، بخشهایی دیگر چون صنعت به‌عنوان یک بخش مولد و در عین حال فاقد کارایی لازم در رقابت، با فعالیتهای مشابه در سطح جهانی، مشمول مالیاتهای متعدد گردیده است. به این ترتیب

حاشیه سود و امنیت اقتصادی در بخش صنعت، فوق‌العاده نسبت به خدمات پایین‌تر است و در همراهی با سایر موانع، این بخش موجب افت جدی سرمایه‌گذاری در بخش صنعت و عدم استفاده از ظرفیتهای موجود در آن می‌شود.

نگاهی اجمالی به سطح مالیاتهای غیرمستقیم داخلی، این ادعا را تایید می‌نماید که سهم این مالیاتها از کل درآمدهای مالیاتی، درآمدهای عمومی و همچنین نسبت این مالیاتها از تولید ناخالص داخلی، نسبت به سایر کشورها فوق‌العاده پایین است و اساساً در سازمان مالیاتی کشور، نهادهای کارآمدی برای ارتقاء جایگاه این مالیات پیش‌بینی نشده‌است.

علاوه بر موارد فوق، می‌توان انتظار داشت که طراحی یک نظام جامع مالیات بر ارزش افزوده و اجرای صحیح و کامل آن می‌تواند دولت را قادر سازد که از سایر محاسن و مزایای این مالیات بهره‌مند شود. این مزایا بطور خلاصه عبارتند از: تشویق صادرات و محدود کردن واردات. تشویق سرمایه‌گذاری، جمع‌آوری حداکثر اطلاعات از مبادلات و حجم فعالیت‌های بنگاهها و فعالان اقتصادی، خنثی بودن^(۱) اثرات در مواجهه با فعالیت‌های اقتصادی و در نتیجه به هم نزدن کارایی، (رعایت عدالت مالیاتی؛ بویژه عدالت افقی)، عدم اختلال‌زایی در نظام اقتصادی، حداقل کردن فرار مالیاتی، خصوصاً در بخش خدمات؛ از قبیل تجارت، در ذیل به توضیح بعضی از این ویژگیها می‌پردازیم.

آثار و پیامدهای مالیات بر ارزش افزوده

در این بخش بدون بررسی جزئیات تئوریک و مبانی نظری مرتبط با مالیات بر ارزش افزوده، اهم آثار و پیامدهای این مالیات را برمی‌شماریم: این آثار را می‌توان در بطن دو مقدمه: آثار کلان: بر رشد، سرمایه‌گذاری، مصرف و... و آثار خرد: کارایی،

عدالت و... بررسی نمود.

الف - خنثی بودن: از آنجا که مالیات بر ارزش افزوده بر عموم کالاها وضع می‌شود، طبیعتاً قیمت‌های نسبی را متأثر نکرده و نسبت به مالیات‌های جزیی بر فروش و حتی پاره‌ای مالیات‌های مستقیم، حداقل اختلالات را در کارکرد نظام اقتصادی ایجاد می‌کند و در نتیجه کارایی نظام بازار را به هم نمی‌زند. اگر بخواهیم دقیق‌تر بیان کنیم، میزان اثرگذاری مالیات بر قیمت‌ها و تحمیل بار مالیاتی به هریک از طرفین مبادله، رابطه عکس با جمع کشش‌های قیمتی؛ عرضه و تقاضا و نیز کشش‌های تک تک آنها دارد و اساساً کالاهای ضروری نسبت به کالاهای نرمال و لوکس از کشش کمتری برخوردارند. بنابراین برای رفع این نقیصه (تحمیل فشار مالیاتی به مصرف‌کنندگان کالاهای ضروری) می‌توان برحسب طبقه‌بندی کالاها از نظام چند نرخ استفاده کرد؛ نرخ مالیاتی صفر برای کالاهای خیلی ضروری، نرخ ۵ درصد برای کالاهای ضروری، نرخ ۱۵ درصد برای کالاهای معمولی و نرخ‌های بالاتر برای کالاهای خاص مثل؛ سیگار، فراورده‌های نفتی و غیره. به این ترتیب در نظم قیمت‌ها کمترین اختلال ایجاد می‌شود.

ب - عدالت مالیاتی: با فرض برابر بودن تمایلات افراد در سطوح درآمدی برابر و با فرض وضع مالیات عمومی بر قیمت‌ها با نرخ مشابه در کالاهای معین، افراد با درآمد برابر، مالیات برابر می‌پردازند و عدالت افقی بر این مبنا پایدار می‌ماند و چنانچه نظام چندنرخ حاکم شود و کالاهای مصرفی مانند؛ مدها (نرمال و لوکس) مشمول نرخ‌های بالاتر شوند، قطعاً این مالیات‌ها تنها یک مالیات تنازلی نخواهد بود، بلکه در تعدیل فاصله درآمدی و نیز باز توزیع درآمدها، می‌تواند کارآمدی مناسب داشته باشد.

ج - رفع نارسائیها در سازمان مالیاتی: نظام مالیاتی در کشور در مرحله تشخیص، وضع و اجرا دچار نارسائیهای جدی است. فرار مالیاتی در آن بالاست و بخصوص بخش‌های سودآور مثل خدمات و بویژه تجارت، بار مالیاتی کمی را تحمل

می‌کنند. استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده - بویژه با شیوه فاکتورنویسی، اولاً فرایند شکل‌گیری ارزش افزوده یک کالا و یا خدمات را بطور شفاف، برای سازمان مالیاتی آشکار می‌سازد. دوم؛ حجم مبادلات، وهم بنگاه‌های اقتصادی را از تولید ناخالص ملی مشخص می‌سازد و در نتیجه اطلاعات بسیار مفیدی برای سایر اجزاء سازمان مالیاتی فراهم می‌کند. سوم؛ نظام مالیاتی را متناسب با روند توسعه کشور سازماندهی می‌کند و به این ترتیب امکان افزایش درآمدهای مالیاتی را از طریق اثربخشی مستقیم در سهم مالیات بر ارزش افزوده و یا آثار القایی، در تصحیح سایر مالیات‌ها فراهم می‌نماید. علاوه بر آن یک نظام خود کنترلی، در جریان فعالیتهای اقتصادی ایجاد می‌کند.

د - تشویق صادرات: وقتی مالیات بر ارزش افزوده، با هدف اصابت بر مصرف داخلی وضع می‌شود، اولاً ابزارهای تشویقی قوی برای صادرات فراهم می‌کند و ثانیاً در مقایسه با واردات می‌تواند به دلیل کاهش قیمت‌های عرضه‌کننده داخلی، محدودکننده واردات باشد و با ایجاد موقعیت نسبی بهتری در مبادلات تجاری و خارجی امکان ورود به پیمانهای منطقه‌ای را تسهیل می‌کند.

ه - تشویق سرمایه‌گذاری: چنانچه نرخ استهلاك سرمایه در وضع مالیات دقیقاً معادل استهلاك واقعی اقتصادی محاسبه شود، مالیات‌ها اثر خنثی بر سرمایه‌گذاری دارند، لیکن اگر نرخهای محاسباتی بالاتر از نرخ واقعی باشد، مالیات می‌تواند به ابزاری برای تشویق سرمایه‌گذاری تبدیل شود، بنابراین معافیت کل هزینه سرمایه‌گذاری در سال اجرا با توجه به نوع مصرف، و یا تعیین نرخ استهلاك و یا نوع درآمد می‌تواند موجب تشویق سرمایه‌گذاری شود.

و - ایجاد تعادل بخشی در تولید ناخالص داخلی: با محدود کردن امکان فرار مالیاتی در بخش خدمات و برخورد یکسان مالیات با ارزش افزوده تمامی بخشهای تولید داخلی، عدم تعادل‌های بخشی فعلی تولید ناخالص داخلی تصحیح شده و به سمت تعادل بین بخشی حرکت خواهد نمود.

بسترها و پیش شرطهای موفقیت مالیات بر ارزش افزوده

بدیهی است که به دلیل جدید بودن این سیستم مالیاتی در کشور و گسترده بودن پایه مالیاتی آن، ممکن است در سالهای اولیه نگرانی‌هایی در افکار عمومی و فعالان اقتصادی ایجاد نماید، بنابراین ضمن اطلاع‌رسانی کافی، لازم است این نوع مالیات در شرایط مطلوب اقتصادی اجرا شود، تا تنشهای اولیه اجرای آن کمترین اختلال را در کارکرد نظام اقتصادی داشته باشد.

همچنین به دلیل گستردگی پایه مالیاتی، رسیدگی به وضعیت مؤدیان مالیاتی، جز از طریق کامپیوتری کردن سیستم و ایجاد یک بانک غنی اطلاعاتی امکان‌پذیر نیست. بنابراین آموزش کادر مالیاتی و تجهیز آنها و یکپارچه کردن اطلاعات مالیاتی، از لوازم موفقیت این سیستم است.

وجود یک نهاد تحقیق و توسعه برای مطالعه بازخوردها، بررسی راههای احتمالی فرار مالیاتی براساس بزرگنمایی صادرات، اغراق در ارقام اعلامی استرداد، کم‌گویی در فروش و...، و نیز طراحی راهکارهای اجرایی مقابله با آنها بصورت یک فعالیت مستمر تحقیقاتی و آموزشی ضرورت دارد.

علاوه بر موارد یاد شده قطعاً الزام به نصب قیمت بر کالاها، ماشینی کردن فروش؛ (خصوصاً در خرده‌فروشیها)، طبقه‌بندی فعالیتهای اقتصادی برحسب نوع کالاها؛ از لوازم خانگی تا خرده‌فروشی مواد غذایی و برخوردهای مناسب در هر یک و همچنین اصلاح قوانین پولی و بانکی، جهت هدایت مبادلات از طریق سیستم بانکی و ورود چک در فعالیتهای اقتصادی و ارتقاء اعتبار نظام بانکی و نیز اصلاح قوانین تجارت به‌عنوان مکمل‌های این نظام مالیاتی، در میزان موفقیت این نظام، آثار غیرقابل انکاری دارد.

چکیده بحث

در پایان؛ برای ارتقاء درجه موفقیت در طراحی و اجرای سیستم مالیات بر

ارزش افزوده بیان نکاتی ضروری می‌نماید:

۱ - در انتخاب سیستم مالیاتی، پایه مالیاتی، گسترده حوزه اثر آن، گستردگی دامنه نرخهای مالیاتی، معافیت‌های صادراتی، سرمایه‌گذاری و... باید کلیه شرایط را در نظر گرفت. به نظر می‌رسد روش تفریقی غیرمستقیم یا فاکتورنویسی از نوع مصرف و تا سطح خرده‌فروشی؛ (برای کالاهای خاص و یا نظام توزیع زنجیره‌ای) و تا سطح عمده‌فروشی، فرضاً برای مواد غذایی، و انتخاب چهار نرخ متمایز برای شرایط ایران مناسب‌ترین نظام است.

۲ - تمهیدات لازم در درون سازمان مالیاتی؛ تجدید سازمان، آموزش کادر، نصب و راه‌اندازی تجهیزات کامپیوتری، شبکه‌ای کردن اطلاعات و... و نیز اصلاح نهادهای پولی و مالی، اقتصادی و تجاری و تجدید نظر در قوانین، مقررات، شیوه‌نامه‌ها و راهکارهای اجرایی، برای فراهم کردن بسترهای لازم و تحقق پیش‌شرطها ضروری است. اهمیت شرایط پیرامونی، کمتر از اثربخشی اصلاح سازمان داخلی نیست. ممنوعیت اعلام قیمت فروش کمتر از قیمت خرید و عرضه آن از طریق حراجی، توسط کمیسر دولت، فرار مالیاتی را به حداقل می‌رساند.

۳ - ساده‌سازی مقررات، شفافیت، اطلاع‌رسانی صحیح و ارتقاء فرهنگ عمومی در جلب مشارکت عامه نیز، از زمینه‌سازی‌های ضروری این نظام است.

پاورقی‌ها:

- 1- A. An.Smith, *Inquiry into the Nature and Causes of the Wealth of Nations*, Tow Volumes, ed.,E. Cannon, 1961, pp.396-399.
- ۲ - محمدعلی همایون کاتوزیان، آدام اسمیت و ثروت ملل، جامعه و اقتصاد، چاپ اول، تهران ۱۳۵۸.
- 3- Ibid; *A.Smith*, pp.350-354
- 4- S.Crossen, "*Design of the Value Added Tax. lessons from Experience in: Tax Policy in Developing Countries*", 8th world Bank Symposium, 1990, pp.74-75.
- ۵ - تازه‌های اقتصاد، «مؤسسه تحقیقات پولی و بانکی بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران»، شماره ۵۲، ویژه مالیات بر ارزش افزوده، ص ۲۲.
- 6- *Occasional Paper*; "Value Added Tax: Adminstrative and Policy Issues", A.A.Tait, No.88; IMF, 1991.
- ۷ - جمشید پژویان، اقتصادبخش عمومی (۲): مؤسسه تحقیقات اقتصادی دانشگاه تربیت مدرس.
- ۸ - اکبر کمیجانی، تحلیلی بر مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران، نشر وزارت امور اقتصادی و دارایی، پاییز ۱۳۷۴، ص ۵۲.
- ۹ - ریچارد و پکی و ماسگریو؛ مالیه عمومی در تئوری و عمل؛ ترجمه مسعود محمدی و یداله ابراهیمی‌فر، جلد دوم، سازمان برنامه بودجه، ۱۳۷۳، ص ۶ و ۴.
- 10- A.A.Tait, *Value Added Tax, International Practice and Problems*, IMF, 1988, p.219.
- 11- J.R. Davis and Ch.W. Meyes; *Principle of public Finance*; ch.10, p.231.

منابع:

- 1- Thirsk Wayne, *Lessons from Tax Reform: an overview in: Tax Policy in Developing Countries*; Edited by J.Khalilzadeh Shirazi and Sheh, world Bank, 1990.
- 2- Joel Slemrod, "Optimal Taxation and Optimal Tax Systems," *Journal of Economic Perspectives*; Vol 4, No 1, Winter 1990.
- ۳ - مریم گرامی، بررسی مالیات بر مصرف در ایران به منظور بسط پایه مالیاتی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد اقتصاد دانشگاه تهران.
- ۴ - الیاس نادران؛ «ریشه‌یابی تحولات درآمدهای عمومی در ایران»؛ مجله تحقیقات اقتصادی، شماره ۵۵.