

ساختار نرخ، عدالت و معافیت در نظام

مالیات بر ارزش افزوده

الله محمد آقایی *

احمد ناهید **

چکیده

بحث مالیات بر ارزش افزوده در دهه‌های اخیر مورد استقبال بیش از ۱۲۰ کشور جهان قرار گرفته است. این مالیات، از ارزش افزوده بنگاه‌ها در مراحل مختلف تولید و توزیع، دریافت می‌شود و دارای مزایای متعددی، از جمله پایین بودن نرخ مالیاتی، کاهش انگیزه فرار مالیاتی، خنثی بودن در برابر متغیرهای اقتصادی و منبع مطمئنی برای کسب درآمد برای دولت و اصلاح ساختار نظام مالیاتی است. قابلیت انعطاف‌پذیری مالیات بر ارزش افزوده بسیار زیاد است و می‌تواند در هر نظام اقتصادی به کار گرفته شود. اگر چه برخی انتقادات، از جمله خاصیت تنازلی و تورمی بودن، به این مالیات وارد است، اما می‌توان ساختار آن را

* کارشناس ارشد معاونت اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی

Email: amaghaee@yahoo.com

** کارشناس اقتصادی

Email: anahid18@yahoo.com

به نحوی طراحی کرد که آثار منفی آن به حداقل برسد و به اصلاح نظام مالیاتی کمک کند. نکته مهمی که لازم است در طراحی مدنظر قرار گیرد، ساختار نرخ معافیت برای تعدیل اثر تنازلی این مالیات است.

مقدمه

مالیات بر ارزش افزوده، برای اولین بار در حدود پنجاه سال پیش معرفی شد و تا اواخر دهه ۶۰ میلادی تعداد انگشت‌شماری از کشورها آن را اجرا کردند. گسترش مالیات بر ارزش افزوده در آغاز بسیار کند بود. پیشنهادهای اولیه برای اجرای این مالیات در دهه ۱۹۲۰ در فرانسه و در سال ۱۹۴۹ (توسط شاپ میسن) در ژاپن مطرح شد؛ اما به نظر می‌رسد که اولین نظام از این نوع در فرانسه در ۱۹۴۹ اجرا شده است. در اواخر دهه ۱۹۶۰ میلادی، گسترش آن شدت گرفت؛ به طوری که برزیل در آمریکای جنوبی در سال ۱۹۶۷ و سپس دانمارک در اروپا آن را اجرا کردند؛ اما امروزه یکی از منابع درآمدهای مالیاتی بیش از ۱۲۰ کشور جهان بر مبنای نظام مالیات بر ارزش افزوده طراحی شده است؛ به گونه‌ای که حدود چهار میلیارد نفر (تقریباً ۷۰ درصد جمعیت جهان) در کشورهای زندگی می‌کنند که دارای چنین نظامی هستند. مالیات بر ارزش افزوده، برخلاف نامش، از ارزش افزوده ایجاد شده در مراحل مختلف تولید کالاها و خدمات دریافت نمی‌شود؛ بلکه یک نوع مالیات بر مصرف است. ماهیت آن به گونه‌ای است که بر همه کالاها و خدمات در مراحل مختلف زنجیره تولید و توزیع وضع می‌شود و به بنگاه‌ها امکان می‌دهد تا مالیاتی را که در هنگام خرید کالاها پرداخته‌اند، با مالیاتی که بر فروش کالاها و خدمات‌شان دریافت می‌کنند، جبران نمایند.

در این مقاله پس از بررسی ساختار و ویژگی‌های این مالیات و طرح یک مورد از انتقادات وارد بر آن، موضوعاتی که برای خنثی کردن یا به حداقل رساندن اثر تنازلی مالیات بر ارزش افزوده، از جمله ساختار نرخ‌ها و معافیت مالیاتی در این نظام مطرح می‌شوند، مورد بحث قرار خواهند گرفت. همچنین با اشاره به وضعیت آن‌ها در لایحه ارائه

شده به مجلس، در پایان یک جمع‌بندی در مورد نحوه برخورد یک نظام دارای مالیات بر ارزش افزوده کارا با این مقولات ارائه خواهد شد.

ساختار و ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده

خنثی بودن: از آن‌جا که مالیات بر ارزش افزوده بر عموم کالاها وضع می‌شود، قیمت‌های نسبی را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد. بنابراین، نسبت به مالیات‌های فروش و حتی برخی مالیات‌های مستقیم، اختلالات بسیار اندکی در کارکردهای نظام اقتصادی ایجاد می‌کند؛ به عبارت دقیق‌تر، میزان اثرگذاری چنین مالیاتی بر قیمت‌ها و تحمیل بار مالیاتی به طرفین معاملات، با مجموع کشش‌های قیمتی، عرضه و تقاضا و نیز کشش‌های تک‌تک آن‌ها رابطه معکوس دارد و در نتیجه، کالاهای ضروری نسبت به کالاهای معمولی و لوکس از کشش کم‌تری برخوردار می‌شود. بنابراین برای جبران نقص فوق می‌توان برحسب طبقه‌بندی کالاها از نظام چند نرخ استفاده کرد؛ مثلاً نرخ مالیاتی صفر برای کالاهای خیلی ضروری، نرخ بسیار پایین در حدود ۳ درصد برای کالاهای ضروری، نرخ پایین در حدود ۵ درصد برای کالاهای معمولی و نرخ‌های بالاتر نیز برای کالاهای خاص. بدین ترتیب در نظام قیمت‌گذاری، حداقل، اختلال را ایجاد می‌کند.

کارایی بالا: مالیات بر ارزش افزوده، کارایی بالایی دارد. این امر بیش‌تر به دلیل ساده بودن ساختار اخذ این مالیات است. نحوه محاسبه و اخذ آن برای پرداخت‌کنندگان، آسان و جمع‌آوری آن نیز برای مأموران وصول مالیات‌ها ساده است و با سرعت بالایی انجام می‌شود. تعداد نرخ‌هایی که در این نوع مالیات استفاده می‌شود، اندک است و سطح نرخ به دلیل وسیع بودن پایه مالیاتی، پایین است. هزینه‌های وصول این مالیات نیز ناچیز است؛ زیرا همه پرداخت‌کنندگان، توأمًا نقش مأمور مالیاتی را برای دستگاه مالیاتی ایفا می‌کنند. چون مؤدیان به هنگام خرید کالا باید مطمئن شوند که مالیات بر ارزش افزوده مراحل قبلی پرداخت شده است. در غیر این صورت پرداخت کل مالیات در مرحله بعدی به عهده خودشان خواهد بود.

درآمدزا بودن: مالیات بر ارزش افزوده در بسیاری از کشورها به منزله یک منبع جدید درآمدی به منظور افزایش درآمد دولت به کار گرفته شده است. دامنه این مالیات، در برگیرنده انواع وسیعی از کالاها و خدمات است و همچنین در هر مرحله تولید و توزیع که ارزش افزوده‌ای به همراه داشته باشد، مشمول این نوع مالیات واقع می‌شود. در نتیجه، پایه مالیاتی گسترده‌ای دارد و به همین دلیل، این نوع مالیات درآمدزاست. خاصیت مزبور، یکی از مزیت‌های اصلی این نوع مالیات و دلیل اساسی کشورهای مختلف برای انتخاب و اجرای آن بوده است.

کنترل متقابل مؤدیان و کاهش انگیزه فرار مالیاتی: در نظام مالیات بر ارزش افزوده، مالیات خریدهای هر یک از بنگاه‌ها، به وسیله بنگاه فروشنده به آن‌ها اعلام می‌شود. زیرا بنگاه‌های خریدار مایل به کسب اعتبار مالیاتی و بستانکار کردن آن از کل بدهی مالیات خود هستند. در این نظام، اگر بنگاهی مالیات را کم‌تر از میزان واقعی اعلام کند، یا مالیات مربوط به خود را نپردازد، این مالیات در زنجیره تولید و توزیع به خریدار بعدی منتقل می‌شود. به همین دلیل خریداران تمایلی به خرید کالاهایی که مالیات آن‌ها پرداخت نشده، ندارند؛ به عبارت دیگر اگر بنگاهی کالاهایی را خریداری کند که مالیات آن‌ها پرداخت نشده باشد، در این صورت وی بستانکاری کم‌تری در زمینه بدهی خود خواهد داشت و بدهی مالیاتی بیش‌تری به وی تعلق خواهد گرفت. از آن‌جا که در نظام مالیات بر ارزش افزوده، هر یک از بنگاه‌ها سعی می‌کنند حساب‌های خرید خود را از عوامل تولید و مالیات‌های پرداخت شده در مراحل مختلف نگهداری کنند، پس در آن یک نظام خود کنترلی در مقابل فرارهای مالیاتی ایجاد می‌شود. از طرف دیگر به دلیل وسیع بودن پایه مالیاتی آن می‌توان این مالیات را با نرخ کمی در کلیه فروش‌های مرتبط با بخش‌های مختلف اقتصاد اعمال کرد. بدین ترتیب، امکان کاهش فرار مالیاتی در این نوع مالیات نسبت به سایر مالیات‌های دیگر کاملاً مشهود است.

تشویق صادرات غیرنفتی: چون مالیات بر ارزش افزوده با هدف اصابت به مصرف‌کنندگان داخلی وضع می‌شود، بنابراین چه افرادی که در نقش جهانگرد کالاهای داخلی را

خریداری و از کشور خارج می‌کنند و چه بنگاه‌هایی که در امر صادرات کالاها و خدمات فعالیت دارند، می‌توانند با دادن مدارک مستند، کلیه مالیات‌های تجمعی بر ارزش افزوده در مراحل مختلف قبلی را یکجا باز پس گیرند. به این ترتیب، قیمت کالاهای صادراتی برای فروشنده کم‌تر از قیمت داخلی آن تمام می‌شود و این تفاوت قیمت ابزاری مناسب برای تحریک صادرات است.

کاهش نارسایی‌های موجود و کمک به اصلاح نظام مالیاتی: در شرایط کنونی، نظام مالیاتی کشور در مراحل تشخیص، سیاست‌گذاری و اجرا دچار نارسایی‌هایی است. فرار مالیاتی، به ویژه در بخش‌های سودآور مانند خدمات و تجارت بالاست و این بخش‌ها بار مالیاتی اندکی را متحمل می‌شوند. اجرای نظام نوین مالیات بر ارزش افزوده، به ویژه با شیوه فاکتور نویسی، می‌تواند شفافیت لازم را در شکل‌گیری ارزش افزوده کالا و خدمات، برای سازمان مالیاتی ایجاد کند و همچنین حجم مبادلات و بنگاه‌های اقتصادی را از تولید ناخالص ملی مشخص سازد. بنابراین، امکان وصول درآمدهای مالیاتی را با توجه به حجم واقعی مبادلات فراهم می‌آورد و با افزایش درآمدهای مالیاتی از طریق اثر بخشی مستقیم در سهم مالیات بر ارزش افزوده و نیز کمک به وصول مالیات بر درآمد واقعی، زمینه کاهش فرار مالیاتی را آماده می‌کند.

تسریع‌کننده رشد اقتصادی: اعطای امتیازات مالیاتی در مورد کالاهای سرمایه‌ای موجود در نظام مالیات بر ارزش افزوده، با فرض ثابت بودن سایر شرایط، می‌تواند بنگاه‌های تولیدی را به سرمایه‌گذاری بیشتر تشویق کند. از طرف دیگر اعمال مالیات بر ارزش افزوده - آن هم به گونه‌ای که معافیت‌ها و نرخ‌گذاری‌های صفر حداقل باشد - به دلیل آن که جانشین مالیات‌هایی می‌شود که نسبت به آن‌ها کاراتر است، موجب می‌شود کارایی اقتصادی ارتقا یابد، و در صورت تداوم کارایی در بلندمدت، زمینه‌های رشد را فراهم می‌آورد. حال اگر نظام مالیات بر ارزش افزوده بتواند آثار منفی مالیات بر بیمه‌های اجتماعی بر عرضه نیروی کار را خنثی کند، در این صورت از کاهش عرضه نیروی کار جلوگیری به عمل می‌آید و از این طریق عامل نیروی کار دوباره در جریان تولید قرار خواهد گرفت و به این ترتیب

میزان تولیدات و نیز رشد اقتصادی افزایش خواهد یافت. از مهم‌ترین ویژگی‌های بارز این نظام مالیاتی، کاهش نوسانات اقتصادی است. با یک نرخ به نسبت پایین و واحد مالیاتی، گسترش پایه مالیاتی موجب تغییر در فعالیت‌های اقتصاد کلان می‌شود. اگر تغییر افزایش یا کاهش درآمدهای مالیاتی بیش‌تر از نرخ تغییر درآمد باشد، به عبارت دیگر، اگر کاهش درآمدی مالیاتی بیشتر از یک باشد، در این صورت می‌توان گفت که چنین نظام مالیاتی‌ای تثبیت‌کننده خودکار در اقتصاد ایجاد کرده است. مالیات‌های تصاعدی مانند مالیات بر درآمد و سود به دلیل این که کاهش درآمد مالیاتی بزرگ‌تر از یک دارند، در از بین بردن نوسانات و ایجاد ثبات اقتصادی بسیار مؤثرند. حال اگر نظام مالیاتی از چنین مالیات‌های تصاعدی، به سمت مالیات بر ارزش افزوده تغییر جهت داده شود، این عمل نقش تثبیت‌کننده‌های خودکار را در اقتصاد افزایش می‌دهد.

تسهیل ورود به پیمان‌های منطقه‌ای: برخی از پیمان‌های منطقه‌ای بنا به دلایلی، مانند شکل‌گیری وحدت نظام مالیاتی در مناسبات اقتصادی کشورهای عضو پیمان، برقراری یکنواخت فشار مالیاتی، ایجاد تمایل برای کشورهای عضو برای افزایش کارایی، استفاده از مزایای بی‌طرفی و خنثی بودن، تحت تأثیر قرار نگرفتن کالاهای وارداتی و تشویق سرمایه‌گذاری و گسترش صنعت، نظام مالیات بر ارزش افزوده را یکی از پیش شرط‌های ورود به چنین پیمان‌هایی (مانند اتحادیه اروپا) قرار داده‌اند. به هر حال، امروزه این نظام سازوکاری است که ضمن پایداری درآمدهای دولت به ابزاری برای یکسان‌سازی ساختار مالیاتی کشورهای عضو اتحادیه‌های منطقه‌ای تبدیل شده است.

ساختار نرخ‌ها در نظام مالیات بر ارزش افزوده

در اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده، مانند هر نظام مالیاتی دیگری، دو جزء پایه و نرخ مالیات باید به طور کامل مشخص شود. نرخ‌های مالیاتی در حقیقت درصدی از ارزش افزوده ایجاد شده در مراحل مختلف تولید و توزیع مشمول مالیات هستند. معمولاً نرخ‌های مالیاتی را به سه دسته تقسیم‌بندی می‌کنند: نرخ استاندارد که همان نرخ عمومی مالیات بر ارزش افزوده است و تقریباً اکثر کالاها را شامل می‌شود. نرخ صفر به مواردی اطلاق

می‌شود که ضمن عدم شمول مالیات بر فروش، مالیات‌های قبلی نیز به خریدهای مؤدیان مسترد خواهد شد، که این معمولاً برای صادرکنندگان استفاده می‌شود. نرخ غیراستاندارد که بنا به ضرورت ممکن است در حمایت از اقشار کم درآمد، کم‌تر از نرخ استاندارد استفاده می‌شود و برای کالاهای لوکس نیز بالاتر از نرخ استاندارد استفاده می‌شود. از جمله بحث‌های مهم طرح‌ریزی مالیات بر ارزش افزوده، تعداد نرخ‌های به کار گرفته شده است. بدین مفهوم که آیا این نرخ‌ها باید برای کالاها و خدمات مشمول مالیات یکسان باشند یا از نرخ‌های گوناگونی در مراحل مختلف و کالاهای متفاوت استفاده شود؟ تجربه کشورهای مختلف نشان می‌دهد که در مناطق گوناگون جهان نرخ‌های متعددی به کار رفته است؛ به گونه‌ای که مناطق آفریقای شمالی و خاورمیانه بیش‌ترین تعداد نرخ‌ها و کشورهای حوزه صحرای آفریقا نیز کم‌ترین تعداد را دارند. ولی نکته قابل توجه این‌که اکثر کشورهایی که در دهه گذشته نظام مالیات بر ارزش افزوده را برگزیدند، در زمان معرفی، از نرخ واحد مثبت (حدود ۱۰ درصد) استفاده کرده‌اند (جدول شماره ۱). علاوه بر آن، جدول نشان می‌دهد که متوسط سهم درآمد VAT از کل درآمد مالیاتی و نیز سهم از تولید ناخالص داخلی در برخی کشورهای در حال توسعه منتخب به ترتیب ۲۶/۴ و ۴/۹ درصد بوده که این نشان‌دهنده عملکرد موفق این مالیات است. تجربه کشورهای عضو اتحادیه اقتصادی و مالی آفریقای غربی حاکی است که دو عضو آن - یعنی سنگال و نیجر - به ترتیب در سال‌های ۱۹۸۰ و ۱۹۸۶ از اولین کشورهایی بودند که نظام مالیات بر ارزش افزوده چند نرخ را اجرا کردند (چهار نرخ در سنگال و سه نرخ در نیجر). البته با معافیت‌های بسیار، عملکرد آنان چندان رضایت بخش نبوده است. با در نظر گرفتن همه این نقاط ضعف، بنین کشوری است که نظام مالیات بر ارزش افزوده تک نرخ را با معافیت‌های محدود در سال ۱۹۹۱ به کار گرفته و عملکرد درآمدی آن در سال‌های پس از اجرا بسیار موفقیت‌آمیز بوده است؛ طوری که عایدات مالیات‌های غیرمستقیم از میزان ۱/۷ درصد به ۵ درصد تولید ناخالص داخلی رسیده است.

جدول ۱- نرخ مالیات و نسبت درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده به کل درآمدهای مالیاتی و تولید ناخالص داخلی در برخی کشورهای منتخب (درصد)

کشور	سال معرفی	نرخ‌های اولیه	نرخ‌های سال ۱۹۹۹	نسبت درآمد VAT به کل درآمدهای مالیاتی ۲۰۰۱	نسبت درآمد VAT به تولید ناخالص داخلی ۲۰۰۱
کره جنوبی	۱۹۷۷	(۱۳)	۲-۳/۵-(۱۰)	۱۹/۲	۴/۶
ترکیه	۱۹۸۵	(۱۰)	۸-(۱۶)-۲۵-۴۰	۲۰/۳	۶/۵
آرژانتین	۱۹۷۵	۸-(۲۰)	۵-۱۰-(۲۱)-۲۷	۵۱/۴	۶/۲
شیلی	۱۹۷۵	۸-(۲۰)	(۱۸)	۴۵	۸/۵
ونزوئلا	۱۹۹۳	(۱۰)	(۱۶/۵)	۲۵	۳/۲
مراکش	۱۹۸۶	۷-۱۲-۱۴-(۱۹)-۳۰	۷-۱۰-۱۴-(۲۰)	۲۲/۷	۵/۶
مکزیک	۱۹۸۰	(۱۰)	۱۰-(۱۵)	۱۹/۷	۳/۲
آفریقای جنوبی	۱۹۹۱	(۱۰)	(۱۴)	۲۴	۵/۹
پاکستان	۱۹۹۰	(۱۲/۵)	(۱۵)	۱۷/۷	۲/۴
اندونزی	۱۹۸۵	(۱۰)	۵-(۱۰)-۲۰-۳۵	۱۹/۳	۲/۷
متوسط	—	—	—	۲۶/۴	۴/۹

Source: GFS, IMF, 1999.

توجه: ارقام داخل پرانتز مربوط به نرخ‌های استاندارد است. The Modern VAT, IMF 2001.

واحد بودن یا متعدد نبودن نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده، در حقیقت، به این معناست که بر ارزش افزوده ایجاد شده در هر مرحله از تولید و توزیع کالاها و خدمات مالیاتی، نرخ واحد وضع می‌شود. بیش‌تر مجریان، مالیات بر ارزش افزوده نرخ واحد را به دلیل داشتن مزایایی، مانند سادگی در اجرا و آسان بودن این نوع مالیات، پایین بودن هزینه‌های وصول و پذیرش راحت‌تر آن توسط عموم به کار می‌گیرند. از طرفی نظام تک‌نرخ در چنین سیستمی با معیار عدالت و برابری همخوانی ندارد. بدین صورت که در نظام تک‌نرخ بر همه کالاها اعم از ضروری و لوکس با یک نرخ مالیات وضع می‌شود که این امر از نظر اهداف توزیعی چندان مطلوب نیست. چون خانوارهای کم درآمد سهم بیشتری از درآمد خودشان را صرف کالاهای ضروری می‌کنند. در نتیجه، اعمال نرخ‌های مختلف تقلیل یافته‌تر، برای چنین کالاهایی مناسب خواهد بود.

در واقع، برای پاسخگویی به طرح‌ریزی ساختار نرخ‌ها در نظام مالیات بر ارزش افزوده، باید فواید و هزینه‌های چندگانگی نرخ‌ها را از دیدگاه کارایی و برابری بررسی کرد. ممکن است مالیات بر برخی کالاها نسبت به کالاهای دیگر، برطبق قانون کشش معکوس، اختلال‌زا باشد؛ بدین مفهوم که باید نرخ‌های پایین‌تری برای کالاهایی که تقاضای آن‌ها کشش‌پذیر است و نرخ‌های بالاتری برای کالاهایی که تقاضای‌شان کم کشش است، اعمال کرد تا تأثیر مالیات بر الگوی مصرف افراد جامعه به حداقل برسد. دیدگاه کلی‌تر در مورد مالیات متفاوت، براساس کارایی استوار است و تعامل موجود بین مصرف کالاها و فراغت را در بر می‌گیرد. بسلی^۱ و جویت^۲ (۱۹۹۵) و دیتون^۳ و استرن^۴ (۱۹۸۶) شرایطی را برای بهینه‌سازی مالیات یکسان تعیین کردند که شامل استفاده از نظام مالیات بر درآمد به شکل مالیات مستقیم بر مصرف و سایر ابزارهایی، مانند سیاست‌های هزینه‌ای در بخش‌های آموزش، بهداشت و ... است. بنابراین با دسترس بودن سایر ابزارها، قضیه چندگانگی نرخ‌ها تضعیف می‌شود. از این رو ممکن است بین کشورهای در حال توسعه و توسعه‌یافته نیز تفاوت‌های چشمگیری وجود داشته باشد. مطالعات دیویس^۵ و کی^۶ (۱۹۸۵) در این مورد نشان می‌دهد که چگونه حذف قابل توجهی از نرخ‌گذاری صفر مالیات بر ارزش افزوده در انگلستان می‌تواند به افزایش آستانه مالیات بر درآمد و سطح سود منجر شود؛ به گونه‌ای که پیشرفت‌های حاصل از توسعه‌یافتگی به خطر نیفتد و درآمد همچنان حفظ شود. همچنین مطالعات بالارد^۷ و شارون^۸ (۱۹۸۷) با استفاده از الگوی تعادل عمومی برای ایالات متحده نشان دادند که چندگانگی نرخ‌های نظام مالیات بر ارزش افزوده، برای جایگزین کردن آن با مالیات بر درآمد هزینه کارایی بالایی به همراه دارد؛ ولی اندکی در جهت رفع تأثیر

1. Besley.
2. Jewitt.
3. Deaton.
4. Stern.
5. Davis.
6. Key.
7. Ballard.
8. Sharon.

توزیعی زیان آور ناشی از این جایگزینی حرکت می‌کند. در بنگلادش نیز حسین^۱ (۱۹۹۵) با استفاده از الگوی تعادل عمومی نتیجه گرفت که میزان نرخ گذاری صفر مالیات بر ارزش افزوده و استفاده از مالیات‌های غیرمستقیم به طور معناداری تأثیر تنازلی استفاده از نظام مالیات بر ارزش افزوده را برای جایگزینی ساختار مالیاتی غیرمستقیم قبلی از بین می‌برد. برای ایجاد عدالت و برابری در هر کشوری نرخ‌های بالاتر برای کالاهایی وضع شود که دارای بیش‌ترین سهم در مخارج ثروتمندان، با فرض یکسان بودن دیگر شرایط هستند. برعکس، اگر خانوارها بودجه خود را به صورت یکسان بین کالاها توزیع کنند، یعنی سهم بودجه کالاها جدا از درآمد باشد، در این حالت با سنگین‌تر کردن مالیات بر بعضی کالاها اهداف برابری و عدالت تحقق نمی‌یابد.

هزینه‌های مالیات بر ارزش افزوده چند نرخ

چندگانگی نظام مالیات بر ارزش افزوده علاوه بر توجیه کارایی و برابری، هزینه‌هایی نیز در تمکین و اجرا به همراه دارد که در ذیل به مهم‌ترین آن‌ها اشاره می‌شود:

- استفاده از نظام چند نرخ، باعث پیچیده‌تر شدن دفاتر و فاکتورهای مؤدیان می‌شود و قدرت فهم و درک فرم‌های مالیاتی را مشکل‌تر می‌کند که این باعث کاهش عملکرد مؤثر نظام خوداظهاری در تمکین داوطلبانه می‌شود؛ مثال بارز آن، فرم یک برگی برای نرخ واحد مالیات بر ارزش افزوده در نیوزیلند به جای دو یا سه برگی مالیات بر ارزش افزوده‌های چندنرخ در برخی کشورهای اروپایی است.
- نظام چند نرخ مالیات بر ارزش افزوده پیچیدگی‌های نظام حسابرسی را بیش‌تر می‌کند. در این نظام، تأیید اولیه دفاتر، کنترل بین نظام‌های مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر درآمد و داده‌های گمرک و محاسبه تعهدات گزارش شده مؤدیان را پیچیده‌تر می‌کند؛ زیرا تقسیم خرید و فروش‌ها براساس نرخ‌های مختلف مالیات بر ارزش افزوده، نیازمند کنترل دفاترهای تمام مؤدیان است.

1. Hossein.

• نرخ‌های چندگانه تصمیمات مصرف‌کنندگان و تولیدکنندگان را در انتخاب کالاها دچار انحراف می‌کند. تفاوت در نرخ‌های اعمال شده در داخل یک کشور نه تنها به انحراف الگوهای مصرف منجر می‌شود، بلکه تصمیم‌گیری در مورد خرید نهاده‌های مورد نیاز در تولید کالاهای معاف از مالیات را ممکن می‌سازد. به دلیل آن‌که مالیات پرداختی برای خرید نهاده‌ها مسترد نمی‌شود، بنابراین به انحراف انتخاب نهاده‌ها می‌انجامد.

• نرخ‌های چندگانه باعث ایجاد انگیزه برای دسته‌بندی نادرست و صوری کالاها می‌شود؛ مثلاً استفاده از نرخ‌گذاری صفر صادرات باعث ایجاد درآمد بالقوه با برگرداندن کالاهای به اصطلاح صادر شده به بازار داخلی می‌شود. مقامات مالیاتی می‌توانند با کنترل کردن صادرات در مرزها از شکل‌گیری چنین تقلب‌هایی جلوگیری کنند.

مطالعات آقا و هاقتون^۱ (۱۹۹۶) نشان می‌دهد که نرخ‌های متعدد با نظام اجرایی ضعیف به از دست دادن درآمد منجر می‌شوند و نیز دریافتند که در کشورهای سازمان همکاری اقتصادی و توسعه (OECD)، نسبت درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده به بازدهی برآورد شده، به طور معناداری، با بیش‌تر شدن تعداد نرخ‌ها کاهش می‌یابد.

البته یکی از توجیهاتی که در استفاده از نرخ‌های چندگانه عنوان می‌شود، اهداف حمایتی از صادرات است؛ به این ترتیب که با اعمال نرخ‌های بالاتر بر کالاهای وارداتی و نرخ‌های پایین‌تر بر کالاهای صادراتی، صادرات تشویق و واردات محدود می‌شود؛ زیرا الگوی مصرف و تولید داخلی کشور دچار تغییر شده و رابطه مبادله را نیز تحت تأثیر قرار می‌دهد؛ تفاوت‌های بین کشوری در نرخ‌های مالیات بر کالاها، کارایی مبادله را کاهش می‌دهد؛ چون به دلیل ایجاد تفاوت در نرخ‌های نهایی جایگزینی، تقاضای خانوارها برای کالاهایی که در کشور خودشان مشمول مالیات به نسبت بالاتری هستند، افزایش و برای کالاهایی که مشمول مالیات به نسبت پایین‌تری هستند، کاهش می‌یابد، در نتیجه، از رفاه بین‌المللی کاسته می‌شود.

1. Agha and Houghton.

به هر حال، حمایت از تعیین نرخ مثبت واحد براساس تجربه اجرایی و مشکلات تمکین، هم در مقایسه با نظام چند نرخ و هم با توجه به این واقعیت که مقادیر بازتوزیعی قابل حصول از طریق مالیات‌های غیرمستقیم ماهیتاً محدود است، انجام می‌شود. میزان برابری نیز از طریق نرخ‌های متفاوت مالیات بر ارزش افزوده به دامنه ابزارهای قابل دسترس بستگی دارد. ممکن است مالیات‌های غیرمستقیم برای کالاهای کشش ناپذیر، افزایش کارایی ناشی از چندگانگی نرخ‌ها را منتفی کنند. در نتیجه، قضیه چندگانگی عمدتاً جنبه برابری پیدا می‌کند. البته قضیه برابری ناشی از نرخ‌های متفاوت با محدود کردن سایر ابزارهای مالیاتی در دسترس دولت، قوی‌تر خواهد بود. لکن ممکن است این مسئله در صورت وجود مالیات بر درآمد ضعیف‌تر شود. اگر چه احتمال دارد مزایای چندگانگی نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای در حال توسعه بیشتر باشد، این ممکن است هزینه‌های اجرایی و تمکین بالایی برای این کشورها به همراه داشته باشد.

برای اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران، استفاده از یک نرخ واحد عمومی همراه با معافیت‌های اندک و نیز نرخ صفر برای صادرات توصیه می‌شود و در صورت ضرورت - کاهش خاصیت تنازلی مالیات بر ارزش افزوده - به نظر می‌رسد اعمال نرخ‌های چندگانه، به ویژه دو یا سه نرخ برای کالاهای لوکس و خاص نیز توجیه پذیر باشد.

از جمله انتقاداتی که می‌توان به لایحه دولت در این مورد وارد کرد، این است که در لایحه یادشده نرخ ثابت ۷ درصد را برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران در نظر گرفته شده است. از آن جا که نظام مالیات بر ارزش افزوده ابزاری برای بهبود مدیریت مالیاتی به صورت خاص و مدیریت اقتصادی به صورت عام است، بنابراین به نظر می‌رسد چنانچه یک چارچوب و محدوده برای نرخ مالیات بر ارزش افزوده تعیین شود، بهتر باشد، تا در زمان نوسانات اقتصادی قدرت مدیران و مقامات مالیاتی برای تغییر نرخ بیش‌تر باشد. در برخی کشورها مانند کره جنوبی در قانون مالیات بر ارزش افزوده به وزارت دارایی اجازه داده شده که نرخ را تا ۳ درصد در مواقع ضروری و بدون نیاز به اجازه قانونی مجلس تغییر دهد. این موضوع نشان می‌دهد که در صورت وجود انعطاف پذیری در قانون، می‌توان

از این نظام مالیاتی به صورت مطلوب تری برای بالا بردن توان مدیریت اقتصادی استفاده کرد.

آثار تنازلی مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده، برخلاف نامش، از ارزش افزوده ایجاد شده کالاها و خدمات مالیات گرفته نمی شود؛ بلکه یک نوع مالیات بر مصرف است و اساساً با نرخ ثابت و غیرتصادفی با پایه مالیاتی گسترده - یعنی بر کلیه کالاها و خدمات اعم از لوکس و ضروری - وضع می شود. چنین مالیاتی که به طور یکنواخت بر مصرف وضع می شود، تنازلی خواهد بود؛ زیرا از آنجا که مالیات پرداخت شده فقط با درآمدهای جاری مرتبط است، بنابراین، میزان درآمدی که هزینه می شود، با افزایش سطح درآمد کاهش می یابد. در این صورت، نرخ واحد با پایه گسترده ذاتاً زمینه های ایجاد اثر تنازلی را فراهم می کند؛ اما ممکن است این بهترین شیوه برای ایجاد خاصیت تصاعدی نباشد. فرض می کنیم که رفاه کاملاً به مصرف وابسته باشد نه به درآمد. در این صورت، خانوارهای پردرآمد الزاماً خانوارهای مرفه تری نخواهند بود. اکنون بار دیگر دنیای آرمانی و مطلوبی در نظر گرفته می شود که در آن افراد می توانند هر قدر که می خواهند قرض بگیرند یا قرض بدهند. لذا سطح مصرفی که فرد برای حفظ وضع خود در طول زمان انتخاب می کند، بازتابی از برآورد او در طول عمرش خواهد داشت. در نتیجه، این شاخص بهتری از رفاه در طول عمر افراد تا درآمد حال حاضرشان محسوب می شود؛ در حالی که سطح مصرف افراد در طبقات مختلف اجتماعی از کالاهای لوکس و ضروری به یک اندازه نیست و میل نهایی به مصرف این گونه کالاها در طبقات مختلف درآمدی متفاوت است. در طبقات درآمدی بالا، با افزایش درآمد، کالاهای لوکس بیش تر مصرف می شوند؛ ولی در طبقات کم درآمد جامعه با افزایش درآمد، کالاها با درجه ضروری کم تری مصرف می گردند؛ بنابراین از آنجا که اقشار کم درآمد، سهم بیش تری از درآمد خود را مصرف می کنند، لذا در این نظام، به طور نسبی مالیات بیش تری را متحمل می شوند.

تعدیل آثار تنازلی

در واقع، با افزایش تعداد نرخ‌ها و اعمال نرخ‌های بالاتر بر کالاهای لوکس - مانند سایر ابزارهای مالیاتی - و اتخاذ معافیت کالاهایی که جنبه حیاتی بیش‌تری دارند و مورد مصرف اقشار کم درآمد جامعه‌اند، می‌توان تمهیداتی را برای کاهش اثر تنازلی مالیات بر ارزش افزوده فراهم آورد؛ اما در این صورت، ویژگی ساده و سهل‌الوصول بودن آن به میزان زیادی از دست می‌رود؛ مثلاً کانادا و استرالیا در زمان گرفتن مالیات بر ارزش افزوده، اعتباری مالیاتی برای جبران افزایش قیمت خانه‌های نو برای کسانی که اولین بار خانه می‌خریدند، در نظر گرفتند. البته نوعی نگرانی عمومی در زمان گرفتن مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد که بازرگانان از فرصت پیش آمده برای افزایش ناخواسته قیمت‌ها سوءاستفاده کنند، که برای ممانعت از این کار کشورهایمانند آفریقا جنوبی و انگلستان با تعیین گروه‌های کنترل موقتی و با دادن اختیار دریافت، بازرسی و اعلام عمومی شکایات مربوط به قیمت ناعادلانه، سعی کردند اطمینان گذشته را به مصرف‌کنندگان برگردانند.

به هر حال، تفاوت نرخ‌ها و معافیت‌ها آشکارا می‌توانند مالیات را تصاعدی کنند، حداقل به شرطی که متناسب با سطح مصرف در نظر گرفته شوند؛ مثلاً انگلستان با اعمال نرخ‌گذاری صفر، به طور وسیع بر مواد غذایی و سایر اقلام ضروری برای اقشار کم درآمد، دریافت که میزان مصرف مشمول از ۶/۳ درصد از کل مصرف برای دهک پایین درآمدی به ۹/۵ درصد از کل مصرف برای بالاترین دهک درآمدی افزایش می‌یابد. همچنین کی و دیویس (۱۹۹۵) دریافتند که توزیع پرداخت‌ها در انگلستان و آفریقای جنوبی تصاعدی است؛ بدین صورت که با افزایش درآمد، قسمت بیش‌تری از اقلامی که مشمول مالیات هستند، مصرف می‌شود. علاوه بر این، یانگر و دیگران^۱ (۱۹۹۹) دریافتند که در ماداگاسکار توزیع پرداخت‌ها نسبت به مصرف کل به صورت یکسان توزیع شده است؛ یعنی سهم کل پرداختی افراد فقیر، کم‌تر از سهم آنان از کل مصرف است. در واقع، در این مطالعات نه

1. Younger and others.

تنها مالیات بر ارزش افزوده تصاعدی ظاهر می‌شود، بلکه بسیار تصاعدی‌تر از سایر مالیات‌هاست.

از دیدگاه صاحب‌نظران مالی، هر مالیاتی ممکن است آثار تنازلی به همراه داشته باشد. در این زمینه، صاحب‌نظران می‌گویند که مالیات‌های سنتی مانند مالیات بر درآمد الزاماً در بردارنده اهداف رفاهی و عدالت اجتماعی نیستند. بنابراین، مشکل تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده، مسئله‌ای نیست که به خاطر آن، کشورها از پذیرش آن خودداری کنند. به هر حال، طرفداران مالیات بر ارزش افزوده معتقدند که منتقدان آن، جنبه‌های مفید اجتماعی این نوع نظام را در نظر نمی‌گیرند؛ بدین معنا که در این تحلیل‌ها، خالص رفاهی که این نوع مالیات در زمینه مخارج و پرداخت‌های انتقالی دولت به اقشار کم درآمد ایجاد می‌کند، لحاظ نمی‌کنند، در حالی که یک تحلیل جامع مستلزم آن است که همه فواید آن در کنار هزینه‌هایش آورده و سپس مقایسه شود. البته کسانی که تجربه اندکی از درک مالیات بر ارزش افزوده دارند، آن را مالیاتی تنازلی و ناعادلانه می‌پندارند؛ در حالی که مالیات بر مصرف، یک مالیات مطلوب است؛ چون مصرف افراد، یکی از بهترین شاخص‌های مشاهده‌پذیر برای سطح استاندارد زندگی آنان است، بنابراین، مصرف، یکی از منصفانه‌ترین پایه‌های مالیاتی است، هر چند که بر همه اقلام مصرفی اعم از اقلام مصرفی اقشار کم درآمد و اقلام مصرفی اقشار پردرآمد مالیات یکسانی وضع می‌شود و به این خاطر این مالیات را تنازلی می‌شناسند؛ در حالی که می‌توان با برخی سازوکارها همچون معاف کردن کالاهای ضروری، استفاده از نرخ‌های متفاوت و نیز اعمال مالیات مستقیم‌کارا به صورت تصاعدی بر درآمد و ثروت، و به کارگیری ابزارهایی مانند افزایش حقوق اقشار کم درآمد و بالا بردن بیمه‌های اجتماعی و سایر سیاست‌های حمایتی مرتبط با اقشار آسیب‌پذیر، آثار تنازلی مالیات بر ارزش افزوده را جبران کرد.

علاوه بر این، از بین ابزارهای موجود به نظر می‌رسد که برای ایجاد اهداف برابری می‌توان سیاست‌های هزینه‌ای را در اولویت قرار داد؛ به طوری که بتواند درآمد افراد آسیب‌پذیر را با کم‌ترین انحراف ممکن در فعالیتهای اقتصادی افزایش دهد.

ساختار معافیت‌ها در نظام مالیات بر ارزش افزوده

معافیت بدین معناست که اگر چه مالیاتی بر محصول وضع نمی‌شود، لکن مالیات پرداختی بابت نهاده، برگشت پذیر نیست. این موضوع در نظام مالیات بر ارزش افزوده یک انحراف محسوب می‌شود. با وجود این، به دلایل مختلفی مانند کاهش خاصیت تنازلی مالیات بر ارزش افزوده، مشکلات اجرایی مالیات‌بندی، برخی کالاها و خدمات مانند آموزش، بهداشت و خدمات مالی و ... را از پرداخت مالیات معاف می‌کنند. البته معافیت‌های فراتر از این هم وجود دارند که در جدول شماره ۲ آورده شده است؛ ولی به طور کلی برخی معافیت‌ها معمول بین اکثر کشورها عبارتند از:

- محصولات و نهاده‌های عمده کشاورزی
 - سوخت‌ها
 - سیمان
 - حمل و نقل مسافر
 - خدمات
 - اقلام فرهنگی و سایر اقلام مشابه مانند کتب و روزنامه‌ها، فعالیت‌های غیرتجاری و سازمان‌های مذهبی
 - فعالیت‌هایی که از طریق کمک تأمین مالی شده باشند
 - کالاهای سرمایه‌ای (عمدتاً کالاهای سرمایه‌ای وارداتی).
- در هر حال، دلایل اعمال معافیت بر اقلام فوق، به ویژه بر چهار مورد اول، به خاطر تعدیل آثار توزیعی مالیات است که به شیوه تأثیر بر قیمت‌هایی که مصرف‌کنندگان می‌پردازند و در مورد بخش کشاورزی نیز به شیوه آثار درآمدی انجام خواهد شد؛ اما در مورد سایر موارد نیز به دلیل حساسیت مالیات‌بندی بر برخی کالاها یا فعالیت‌های استثنایی اهدا کنندگان صورت خواهد گرفت.

جدول ۲- برخی از معافیت‌های غیراستاندارد در کشورهای منتخب

نام کشور	اقلام معاف
آلبانی	خدمات ساختمانی، پست، واردات دیپلمات، نفت برای تولید انرژی گرمایی
بلغارستان	خدمات قانونی
بورکینافاسو	کشاورزی و محصولات شیلات، گاز و بنزین
کامرون	کشاورزی، کالاهای اساسی (مثلاً شیر، آرد و کود)، واردات دیپلماتیک، سازمان‌های غیرانتفاعی، روزنامه‌ها و مجلات
چین	محصولات کشاورزی کشاورزان، واردات کالاهای مورد استفاده برای پژوهش، آزمایش‌ها و آموزش، و وسایل وارداتی برای معلولانی که خدمات‌رسانی به آنان را مستقیماً سازمان‌های مربوط انجام می‌دهند
کرواسی	خدمات رفاهی، خدمات فرهنگی و مجامع مذهبی
غنا	کشاورزی (شامل نهاده‌ها)، وسایل ماهیگیری، آب، کتاب و روزنامه‌ها، پست، کالاهای وارداتی توسط دیپلمات، ماشین‌آلات، و ساخت و ساز
موریتانی	خدمات حرفه‌ای، پست و روزنامه‌ها
موریس	برنج، پیاز، سیب‌زمینی و کتاب
مولداوی	محصولات کشاورزی
مغولستان	حمل و نقل مسافر، خدمات فرهنگی، سازمان‌های مذهبی، خدمات دفترهای اسناد رسمی، واردات دیپلماتیک، کمک‌های خارجی
پاکستان	محصولات کشاورزی، شکر، گاز و بنزین، برق، کود و سموم، انبارهای دفاعی، کشتی‌ها، هواپیما و قطعات یدکی، کالاهای وارداتی دیپلمات‌ها، روزنامه‌ها، کتاب‌ها و مجلات، سیمان، نرم‌افزار و سخت‌افزار کامپیوتری، کالاهای سرمایه‌ای
فیلیپین	کشاورزی (از جمله نهاده‌ها)، زغال‌سنگ، گاز و بنزین، کتاب و روزنامه‌ها و واردات قایق‌های بزرگ
روسیه	تمایزاتی بین کالاهای داخلی و وارداتی، مثلاً ابزارها و قطعات تکنولوژیکی
سریلانکا	کشاورزی (از جمله نهاده‌ها)، سیمان، آب، شکر، پست، حمل و نقل مسافر، واردات افراد طبق موافقتنامه کمیسیون سرمایه‌گذاری، وسایل هتل برای جهانگردان، الماس‌ها و سنگ‌های قیمتی
توگو	غذاهای فرآوری نشده، دارایی‌های منقول، بنزین، دیپلمات‌ها و سازمان‌های غیردولتی
اوگاندا	حمل و نقل مسافر، بنزین و لاتاری‌ها
ویتنام	مواد غذایی فرآوری نشده، کالاهای سرمایه‌ای وارداتی، اقلام مشمول مالیات غیرمستقیم، ورزش و فرهنگ، روزنامه‌ها و مجلات، حمل و نقل عمومی، و برخی از خریدهای دولتی

منبع: The Modern VAT, IMF, 2001.

الف) دلایل اعمال معافیت

برخی دلایل اعمال معافیت به شرح ذیل است:

- **مشکل مالیات‌بندی در برخی ستانده‌ها:** در برخی موارد، وضع مالیات بر ارزش افزوده بر محصولات تولید شده غیرممکن است؛ مثلاً نحوه برخورد با تجار کوچک، یکی از موضوعاتی است که بالا بودن هزینه‌های اجرایی و تمکین آن به طور مؤثری مانع از شمولیت آن‌ها در نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌شود، که از طریق معاف کردن این گروه، در هزینه‌های اجرایی به شدت صرفه‌جویی شده، اما از بخشی از درآمد دولت چشم‌پوشی می‌شود. نکته بسیار مهم در این باره، افزایش توان رقابت تجار کوچک در مقابل تجار بزرگ است، که تمایل به تبانی بنگاه‌ها در قرار گرفتن در چنین گروه‌هایی را افزایش می‌دهد. از نتایج مهم معافیت چنین گروه‌هایی این است که محصولات تولید شده به قیمت‌هایی پایین‌تر از ارزش واقعی آن‌ها فروخته می‌شوند؛ مثلاً مؤسسات آموزش دولتی در رقابت با مؤسسات خصوصی مشمول مالیات بر ارزش افزوده، خدمات خود را با قیمت‌های پایین‌تری عرضه می‌کنند.

- **معافیت، جایگزینی کم هزینه برای اجرای آسان نرخ تقلیل یافته:** چنین به نظر می‌رسد که معافیت در مقایسه با استفاده از مالیات بر ارزش افزوده با نرخ تقلیل یافته یا حتی نرخ‌گذاری صفر بهتر باشد، هر چند که معافیت ممکن است تصمیمات تولیدی را منحرف کند. جنبه مثبت به کارگیری معافیت آن است که برخی مشکلات اجرایی، مانند پرداخت استردادهای ناشی از نرخ‌گذاری صفر کالاها یا نرخ تقلیل یافته، در این مورد وجود ندارد و هزینه‌های تمکین و اجرا را به شدت کاهش می‌دهد؛ ولی جنبه منفی معافیت، تجدید پایه مالیاتی است که سرانجام به از دست دادن بخشی از درآمد بالقوه منجر می‌شود. البته این مسئله بستگی به این دارد که معافیت در کدام مرحله وضع شود.

ب) آثار ناشی از اعمال معافیت

• اثر درآمدی: معافیت، زنجیره نظام مالیات بر ارزش افزوده را می شکند و تأثیر آن بر درآمد کسب شده بستگی به نقطه شکست زنجیره دارد. فرضاً اگر معافیت بلافاصله قبل از فروش نهایی اعمال شود، درآمد آخرین مرحله فروش، از دست می رود؛ زیرا ارزش افزوده این مرحله از شمول مالیات خارج می شود. حال اگر معافیت در مرحله میانی اعمال شود و کالاها در مراحل بعدی مشمول مالیات شوند، نه تنها پایه مالیاتی کاهش نمی یابد، بلکه به واسطه اثر آبخاری^۱ مالیات بر ارزش افزوده، دولت می تواند درآمد مالیاتی بیش تری نسبت به حالت عادی وصول کند. علت آن است که کارخانه های پایین دستی استفاده کننده از کالاهای معاف به خاطر پوشش افزایش هزینه ها در مرحله قبل، قیمت تمام شده را بالا می برند. بنابراین به ارزش افزوده قبل از مرحله معافیت بیش از یک بار مالیات وضع می شود.

• انحراف در تصمیم گیری انتخاب نهاده های تولید: از ویژگی های بارز نظام مالیات بر ارزش افزوده، به کارگیری صحیح نهاده تولیدی، به دلیل ویژگی خنثی بودن آن است. معافیت، این ویژگی را دچار خدشه و تولیدکنندگان را در انتخاب نهاده های تولیدی خود دچار انحراف می کند. همچنین پیامد این انحراف، ممکن است بسیار فراتر از بخش هایی باشد که به طور مستقیم با آن درگیرند؛ مثلاً معافیت محصولات آهنی نه تنها تصمیمات تولیدی سازندگان ماشین آلات استفاده کننده از چنین محصولاتی را به عنوان نهاده منحرف می سازد، بلکه به دلیل اثرگذاری بر قیمت فروش خدمات ماشین آلات باعث انحراف در قیمت های محصولات آن ها خواهد شد.

• انگیزه برای خود - عرضه کردن: معافیت از طریق خاصیت آبخاری، انگیزه هایی را برای اجتناب از مالیات به صورت ادغام عمودی ایجاد می کند که اصطلاحاً خود - عرضه کردن نامیده می شود. البته چنین انگیزه هایی بیش تر در مورد خدمات عرضه شده توسط نیروی کار غیرماهر در مقیاس های کوچک شکل می گیرد؛ مثلاً بانک هایی که خدمات مالی معاف از مالیات تولید می کنند، ممکن است تولید خدمات امنیتی در داخل بانک را با

صرفه‌تر ببینند تا این که آن را از شرکت‌های بیرون خریداری کنند و آن شرکت‌ها باید مالیات بر ارزش افزوده را پرداخت کنند. اگر چه چنین خود - عرضه کردنی باعث تعدیل مشکل کارایی تولید در صورت اعمال معافیت می‌شود، اما به از دست رفتن بخشی از درآمد می‌انجامد.

• **انگیزه برای فرار مالیاتی:** گروهی از افراد معاف از مالیات، مصرف‌کنندگان نهایی هستند که به منظور اجتناب از پرداخت مالیات خدمات ارائه شده با هم تباری و از مالیات بر ارزش افزوده ایجاد شده فرار می‌کنند؛ مثلاً نقاشان و مصرف‌کنندگان خدمات آنان ممکن است از جمله این گروه باشند که نقاش با ارائه خدمت هیچ مالیاتی بر خدمات ارائه شده خود نمی‌گیرد و از درخواست مالیات بر نهاده نیز خودداری می‌کند.

اگر نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده متفاوت باشد، انگیزه برای خود عرضه کردن بیشتر می‌شود؛ مثلاً در انگلستان نرخ صفر بر مواد غذایی وضع می‌شود؛ در حالی که غذای آماده رستوران‌ها با نرخ ۱۰ درصد مشمول مالیات است. علاوه بر آن، ممکن است در غذای آماده در رستوران، به اندازه ۰/۲ دلار مواد غذایی اولیه به کار رود و به یک دلار نیز فروخته شود (هر دو مقدار بدون مالیات). چون غذای آماده مشمول نرخ صفر است، پس میزان مالیات بر ارزش افزوده ده سنت است، پس نرخ مالیات بر ارزش افزوده در آن بخش ۱۰ درصد نخواهد بود؛ بلکه ۱۲/۵ درصد خواهد بود؛ زیرا در مرحله اول، اثر خالص، برابر با وضع مالیات به نسبت سنگین‌تری از ارزش افزوده ایجاد شده است. به هر حال می‌توان گفت در بخش‌هایی که محصولات آن‌ها مشمول مالیات به نسبت سنگین‌تری است، انگیزه برای خود عرضه کردن نیز شدت می‌یابد. البته عکس این قضیه نیز صادق است.

• **ارتباط معافیت با اصل مقصد:** معافیت با اصل مقصد در مورد مالیات‌بندی کالاهای صادراتی سازگاری دارد، اگر چه کالاهای صادراتی در عمل مشمول نرخ صفر هستند؛ مثلاً در اتحادیه اروپا، بانک‌های ارائه‌دهنده خدمات مالی مستقیم به کشورهای خارج از این اتحادیه، قادرند مالیات بر ارزش افزوده پرداختی بر نهاده‌ها را درخواست کنند؛ اما صادرات شرکت‌هایی که از خدمات مالی ارائه شده توسط بانک‌ها در حیطه مرزهای قانونی خودشان

استفاده می‌کنند، مشمول نرخ صفر نیستند، بلکه معافند. بنابراین به طور غیرمستقیم بار مالیات بر نهاده‌ها را متحمل می‌شوند. علاوه بر این، کارخانه‌هایی که از نهاده‌های معاف استفاده می‌کنند، انگیزه‌ای برای واردات نهاده‌هایی دارند که در کشور صادرکننده - به جای استفاده از کالاهای مشمول مالیاتی که توسط تولیدکنندگان معاف خریداری کننده - مشمول نرخ صفر هستند. در حقیقت، برای تولیدکنندگان معاف داخلی انگیزه‌ای ایجاد می‌کند تا به طور صعودی محصولاتشان را صادر کنند تا آن دسته از تولیدکنندگان داخلی از بار مالیات غیرمستقیم پرداختی برای نهاده‌ی مربوط به بخش معاف از مالیات فرار کنند.

عمده معافیت‌های معمول در اکثر کشورهای مجری مالیات بر ارزش افزوده، آموزش، بخش عمومی، خدمات مالی، بهداشت و درمان و املاک هستند. به دلایلی که در بالا بدان اشاره شد، این گروه از مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده خارج هستند و مشکلات عدیده‌ای را در اجرای این نظام ایجاد می‌کنند. بر طبق ماده ۱۲ لایحه تقدیمی به مجلس در مورد مالیات بر ارزش افزوده ایران، کالاها و خدمات ذیل از پرداخت مالیات معاف هستند:

- محصولات کشاورزی فرآوری نشده
- دام و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و نوغان
- آرد، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات، سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی و شیرخشک مخصوص تغذیه کودکان
- کاغذ چاپ، تحریر و روزنامه
- کود، سم و بذر
- کالاهای اعطایی به صورت بلاعوض به وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیردولتی و مؤسسات عام‌المنفعه
- کالاهایی که همراه مسافر و برای استفاده شخصی تا میزان معافیت مقرر طبق مقررات صادرات و واردات، وارد کشور می‌شود. مازاد آن طبق مقررات این قانون مشمول مالیات خواهد بود

• اموال غیرمنقول

- دارو، خدمات درمانی انسانی و دامی و نیز خدمات ارائه شده توسط سازمان بهزیستی طبق ضوابط مقرر در آیین‌نامه‌ای که به پیشنهاد وزارتخانه‌های بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیأت وزیران می‌رسد؛
- خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق موضوع قانون مالیات‌های غیرمستقیم
- خدمات بانک‌ها و مؤسسات اعتباری - غیربانکی مجاز
- خدمات حمل و نقل عمومی مسافری درون و برون‌شهری و قطار شهری و بین

شهری

• مطبوعات و کتاب

- خدمات آموزشی و پژوهشی که بر طبق پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های علوم و فناوری و امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیأت وزیران می‌رسد.
- منظور کردن دامنه وسیعی از معافیت، با کارایی نظام (VAT) چندان سازگاری نداشته و هدف اصلی دولت کاهش اثرات تنازلی و تورمی این مالیات بوده است. اگر چه نگرانی‌هایی ناشی از آثار منفی این مالیات کاملاً منطقی است، اما نباید با خدشه‌دار کردن اصل کارایی، موفقیت در اجرا را نادیده گرفت؛ چرا که در این صورت نه تنها هدف واقعی حاصل نخواهد شد، بلکه اصل موضوع نیز با مشکل مواجه خواهد شد. به نظر می‌رسد فرصت کافی برای بررسی مجدد این بخش از لایحه در مجلس وجود دارد. با واقع‌نگری می‌توان اقلام معافیت را مورد تجدیدنظر قرار داد و برخی اقلام را حذف و چنانچه مواردی وجود دارند که لازم است در این ماده گنجانده شوند، اضافه کرد.

خلاصه و نتیجه‌گیری

با توجه به ویژگی‌های عمومی مالیات بر ارزش افزوده و نیاز شدید دولت برای اصلاح نظام مالیاتی موجود به منظور افزایش درآمدهای مالیاتی، توجه به امکان اجرای این مالیات اهمیت خاصی دارد. از آنجا که مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای ارزش افزوده در مراحل

مختلف تولید کالاها و خدمات محاسبه و وصول می‌شود، دارای پایه گسترده‌ای است و امکان وصول بخش اعظم ظرفیت‌های بالقوه مالیاتی را مهیا می‌سازد. پایه مالیاتی گسترده و نرخ پایین واحد آن، از ویژگی‌های بارز این نوع مالیات است؛ به نحوی که موجب تشویق فعالیت‌های اقتصادی خواهد شد.

اگر چه مالیات بر ارزش افزوده، به منزله یک منبع درآمدی باثبات و انعطاف‌پذیر برای دولت، در سه دهه اخیر مورد استقبال اغلب کشورها قرار گرفته اما به دلیل جدید و خاص بودن این شیوه مالیاتی همواره باید در مراحل مختلف طراحی و اجرای آن احتیاط کرد. در این باره، توجه ویژه به برخی موضوعات، از جمله ساختار نرخ و معافیت در راستای کاهش آثار تنازلی و تورمی این مالیات، بسیار اهمیت دارد. به دلیل اثر تنازلی مالیات بر ارزش افزوده، همانند سایر کشورها، لازم است قبل از اجرای آن، نظام جامع تأمین اجتماعی تدوین گردد و به اجرا گذاشته شود. در غیر این صورت با توجه به توزیع ناعادلانه درآمد و نیز وجود تورم بالقوه در اقتصاد کشور، وضعیت دهک‌های پایین درآمدی بدتر خواهد شد. به طور کلی این مالیات باید در چارچوب سیاست‌های کلان اقتصادی همراه با اتخاذ تدابیر خاص و اجرای سیاست‌های مکمل به اجرا درآید. شایان گفتن است که چگونگی طراحی و اجرا و نیز زمان اجرا در تعدیل آثار تورمی و تنازلی بسیار مؤثر خواهد بود.

بررسی ویژگی‌ها و تجارب برخی کشورها در زمینه مالیات بر ارزش افزوده نشان می‌دهد که اصلاح ساختار کنونی نظام مالیاتی با اجرای موفقیت‌آمیز آن انجام خواهد گرفت، به شرط آن که ملزومات و بسترهای لازم که به دلیل جدید و خاص بودن این شیوه مالیاتی ضروری هستند، فراهم شوند.

منابع و مآخذ

۱. نادران، الیاس. «مالیات بر ارزش افزوده، روش‌ها و آثار»، پژوهشنامه اقتصادی، سال اول، شماره اول، تابستان ۱۳۸۰.
۲. آقایی، الله محمد و کمیجانی، اکبر. «مبانی نظری مالیات بر ارزش افزوده و مزایای آن در راستای اصلاح نظام مالیاتی»، پژوهشنامه اقتصادی، سال اول، شماره دوم، پاییز ۱۳۸۰.

۳. آقای، الله محمد و خوانساری، شهرزاد. «کارایی اجرای مالیات بر ارزش افزوده»، پژوهشنامه اقتصادی، سال اول، شماره اول، تابستان ۱۳۸۰.
۴. آقای، الله محمد. «مالیات بر ارزش افزوده ایالات متحده آمریکا - مروری بر موضوعات مربوطه»، مجله پژوهش ها و سیاست های اقتصادی، شماره ۱۵، سال ۱۳۷۹.
۵. کمیجانی، اکبر. «تحلیلی بر مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران»، وزارت امور اقتصادی و دارایی، معاونت امور اقتصادی، تابستان ۱۳۷۲.

6. Alan, A. Tait; "Value Added Tax: International Practice and Problems", IMF, 1988.
7. Alan, A. Tait; "Value Added Tax: Administrative and Policy Issues", IMF, 1991.
8. Michael Keen, Jean – Paul Bodin, and Victoria Summers; "The Modern VAT", IMF, 2001.
9. Agha, Ali, and Jonathan Haughton; "Designing VAT Systems: Some Efficiency Considerations", Review of Economics and Statistics, Vol, 78. 1996.
10. Ballard, Charles, 1. and John B. Shoven; "The Value Added Tax: The Efficiency Cost of Achieving Progressively by Using Exemptions" in Modern Development in Public Finance, 1987.
11. Deaton, Angus, and Nicholas, H. Stern; "Optimally Uniform Commodity Taxes, Taste Difference, and Lump – Sum Grants", Economic Letters, Vol, 20, 1986.
12. Besley, Timothy, and Ian Jewitt; "Uniform Taxation and Consumer Preferences", Journal of Public Economics, Vol, 58, 1995, PP. 73-84.
13. Hossain, Shahabuddin M., "The Equity Impact of the Value – Added Tax in Bangladesh, Staff Papers, International Monetary Fund, Vol, 42. 1995, PP. 411-30.
14. Younger, Stephen D., and David E. Sahn; "Fiscal Incidence in Africa: Microeconomic Evidence", Cornell Food and Nutrition Program Working Paper 91 (Ithace, New York: Cornell University), 1998.
15. Kay, John A., and Neil Warren; "Effective Rates of Value – Added Tax", Working Paper 16 (London: Institute for Fiscal Studies), 1980.
16. Zee, Howell; "Value – Added Tax", in Tax Policy Handbook, Ed. By Parthasarathi Shome, (Washington: International Monetary Fund), 1995, PP. 86-99.