

## تعریف و اهمیت موضوع

مالیات بر ارزش افزوده یک مالیات برگشتی ساده است که بر روی هر یک از معاملات وضع می‌شود. این مالیات به شکل آشار کوچک سراسر زنجیره تولید را در بر می‌گیرد و انگیزه‌های بسیاری ایجاد می‌کند و هدف از آن اجتناب از پرداخت مضاعف مالیات در صورت ادغام عمودی بنگاه‌های اقتصادی است. افزون بر آن هدف از این روش اخذ مالیات از اضافه ارزش کالاهای تولید شده و یا خدمات ارائه شده در مراحل مختلف تولید و توزیع می‌باشد. این مالیات یک نوع مالیات بر قیمت فروش است و در هر مرحله از تولید و توزیع به صورت درصدی جدا از قیمت اصلی کالاها و خدمات، محاسبه و وصول می‌گردد. مالیات بر ارزش افزوده با فاصله زمانی کوتاه پرداخت، مکانیزم مناسبی برای افزایش درآمدهای دولت است که قادر به تخصیص قسمتی از تولید ناخالص داخلی به بخش دولتی و تقویت و حفظ آن در دوره نوسانات (رکود و رونق) اقتصادی خواهد بود.

این شیوه از مالیات امروز در دنیا به عنوان یک روش جدید، از حمایت سیاسی نیز برخوردار است. مالیات بر ارزش افزوده بدین دلیل از مالیاتهای فروش و غیرمستقیم کاملاً متمایز است که در هر مرحله، از تولید وضع می‌شود. بدین ترتیب اخذ مالیات صرفاً از ارزش افزوده بنگاهها، می‌تواند از انباشت مالیات بر مالیات که در زمان وضع مالیات بر فروش یا مالیات غیر مستقیم در مراحل مختلف تولید اتفاق می‌افتد جلوگیری نماید.

اهمیت این موضوع از آنجا بیشتر هویدا می‌شود که ببینیم امروزه در دنیا در بیش از یکصد و بیست کشور اعم از توسعه یافته و یا در حال توسعه این مالیات را به شکل صحیح و اصولی به اجرا در آورده‌اند علی‌الحد در کشور ما نیز با توجه به خصوصیات ویژه این مالیات و این نکته مهم که مؤدیان مالیاتی نقش اساسی در این زمینه را ایفا می‌نمایند انتظار می‌رود که اهداف مورد نظر در این بخش محقق گردد.



## مالیات بر ارزش افزوده

(VAT)

- رضا حسینی راد\*
- محمد حسن صادق‌زاده\*

### اشاره

دولت را تشکیل می‌دهد. این امر طی دو دهه اخیر موجب بی ثباتی در درآمدهای غیرنفتی دولت شده که این بی ثباتی با توجه به سهم ناچیز درآمدهای مالیاتی، کسری بودجه را به دنبال داشته است. شکاف قابل توجه میان ظرفیت بالقوه مالیاتی و وصول‌های بالفعل مالیاتی از یک سو و لزوم دسترسی به منابع درآمدی با ثبات از سوی دیگر، بازنگری در سیستم کنونی مالیاتها و اتخاذ سیستم مالیاتی با کارایی بالا را ایجاب می‌نماید.

در این راستا مالیات بر ارزش افزوده<sup>۱</sup> به عنوان یکی از سیستم‌های مطرح طی دو دهه اخیر، مورد توجه ویژه‌ای قرار گرفته است. ویژگیهای مثبت این سیستم در مقایسه با سایر مالیاتها موجب شده تا کشورهای زیادی از آن استفاده نمایند.

مخارج روزافزون دولت‌ها برای انجام وظایفی همچون تخصیص منابع، توزیع عادلانه درآمد، رشد اقتصادی، گسترش اشتغال و... منابع درآمدی گوناگون و در عین حال با ثباتی را می‌طلبد.

درآمدهای دولت‌ها معمولاً به دو گروه درآمدهای مالیاتی و غیر مالیاتی تقسیم می‌شود. تجربه کشورهایی که دارای سیستم مالیاتی کارآمد می‌باشند، نشان داده است که بالا بودن سهم منابع مالیاتی به منابع غیر مالیاتی از آثار نامطلوب اقتصادی تا حد بسیار زیادی جلوگیری کرده و درآمد باثباتی برای دولت‌ها فراهم می‌سازد. این در حالی است که در کشور ما نیز مانند اغلب کشورهای در حال توسعه منابع غیر مالیاتی به ویژه درآمدهای نفتی، سهم عمده‌ای از درآمد

## سابقه (VAT) در جهان و ایران

در اروپا بعد از جنگ جهانی دوم، برای تأمین مالی دولتها و نیز جهت ایجاد زیر ساخت‌ها، زیر بناها و بسیاری از چیزهایی که مردم از دولتها انتظار داشتند، نیاز شدیدی به منابع مالی زیاد و با ثباتی احساس می‌شد. از طرف دیگر فرصتی پیدا شده بود تا دولتها بتوانند یک بازنگاری کلی در سیستم مالیاتی خود داشته باشند و مالیاتهایی را که فاقد کارایی و برهم زننده تعادل داخلی اقتصاد (مثل مالیات بر تولید) بود از سیستم مالیاتی خود حذف کنند. به همین دلیل در کشور آلمان و فرانسه برای اولین بار بعد از جنگ جهانی دوم نظام مالیات بر ارزش افزوده شکل گرفته و به اجرا گذارده می‌شود و آثار مثبت اقتصادی خود را در آن کشورها به جا می‌گذارد. البته گرایش کشورها به این سیستم مالیاتی دچار نوسانی نیز شد بدین صورت که ما در دهه ۶۰ میلادی شاهد ورود جدی کشورهای پیشرفته در عرصه اقتصادی هستیم. با این وجود در دهه ۷۰ میلادی نیز شاهد یک افت نسبی در این زمینه بودیم لیکن از دهه ۸۰ و مشخصاً از اوایل دهه ۹۰ میلادی بسیاری از سرعت کشورها به این سیستم مالیاتی روی آوردند و تحولی جدی در این زمینه روی داد.

در ایران اولین بار در سالهای دهه ۶۰ لایحه‌ای با این عنوان از طرف دولت به مجلس برده شد که مراد از آن به تصویب رسید ولی دولت بنا بر دلایلی آن لایحه را از مجلس استرداد نمود. از جمله آن دلایل: ۱- شرایط خاص اقتصادی کشور در آن برهه از زمان بود که لازم بود اقتصاد را به صورت تثبیت شده حفظ شود چرا که سیستم مالیات بر ارزش افزوده می‌توانست تبعات ناخوشایندی را به همراه داشته باشد

۲- نکته دیگر اینکه در این لایحه برداشتی که از ارزش افزوده شده بود، برداشتی متناسب با تعاریف و ویژگیهای این نوع مالیات نبود، بلکه در آن یک مالیات یک مرحله‌ای، برای تعداد محدوده‌ای از کالاهای معرفی شده بود و در کل نقی نادرستی از مالیات بر ارزش افزوده شده بود.

۳- نکته سوم اینکه سیستم اجرایی هنوز قابلیت و آمادگی را برای اجرای این نوع مالیات نداشت بنابراین دلایل، سیر و تفسیر این لایحه موقوف شد اما شاید بعد از گذشت چند سال (به طور مشخص از سال ۷۱) مجدداً بحث پیگیری این لایحه مطرح گردید که باز هم موضوع تعدیل اقتصادی و افزایش قیمت‌ها پیش آمد و بدین ترتیب مجدداً تصویب این لایحه مسکوت گذاشته شد. بهره‌وری در دوره اخیر و پس از مطالعات و بررسی‌های انجام یافته در دولت و زمینه‌سازیهایی که در افکار عمومی صورت گرفت جو مناسبی در مجلس شورای اسلامی ایجاد شد و بدین ترتیب موقعیت مناسبی برای طرح مجدد این سیستم مالیاتی به وجود آمد.

## ویژگیهای این نوع مالیات

● برای اجرای یک نظام مالیاتی در کشور سه رکن اساسی وجود دارد ۱- مجموعه مودیانی که مالیات به آنها تعلق می‌گیرد و طبیعتاً باید پرداخت کنند

۲- سازمان مالیاتی که قواعد را تعریف می‌کند و اجرای آن را به عهده می‌گیرد و مراقبت می‌کند تا مالیات حتماً وصول شود

۳- محیط اقتصادی، اجتماعی مناسب در کشور که بتواند اجرای چنین سیستمی را محقق نماید

● با اجرای مالیات بر ارزش افزوده میزانی در آمد برای دولت ایجاد می‌شود که می‌تواند جبران کننده کاهش درآمدی ناشی از اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم باشد

● این نوع مالیات در مراحل مختلف تولید و توزیع توسط تولید کننده، عمده فروش و خرده فروش پرداخت می‌گردد، ولی آنها تنها نقش واسطه داشته و مالیات را به صورت جدا از قیمت فروش از خریدار دریافت و به حساب خزانه دولت واریز می‌نمایند و خود آنها هیچگونه بار مالیاتی را متحمل نمی‌شوند. دریافت این مالیات تمامی مراحل مبادله را تحت پوشش قرار داده و از فرار مالیاتی که نظام مالیاتی به عنوان یک معضل با آن مواجه است جلوگیری می‌نماید و حتی

واسطه‌گری و دلالی در اقتصاد را کاهش خواهد داد.

● با اجرای صحیح مالیات بر ارزش افزوده بسیاری از حلقه‌های زنجیره مبادلات اقتصادی که در حال حاضر از نظارت دستگاه مالیاتی و بخش مالیات بر درآمد خارج است (فرار مالیاتی گسترده و عدم مشمولیت مالیاتی بخش واسطه‌گری و دلالی) تحت کنترل در می‌آید، چرا که طبق این نظام کلیه مبادلات بایستی با صدور فاکتور انجام شده و این امر به معین شدن دقیق حجم فعالیت‌های تجاری تمامی مشاغل و شرکتها و نیز شناسایی کلیه صاحبان حرف می‌انجامد.

● وضع مالیات بر ارزش افزوده همواره در کنار مالیات بر درآمد صورت می‌گیرد و در زمان اجرای آن نرخهای مالیاتی تعدیل می‌گردند و چنانچه مالیات بر فروش در نظام مالیاتی دریافت شود، این مالیات جایگزین آن می‌گردد و حتی در برخی کشورها برای کالاهای خیلی لوکس و تجملی علاوه بر مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر فروش هم وضع می‌گردد. همچنین در مورد واردات؛ مبنای واردات بر ارزش افزوده، سیف کالا به علاوه حقوق و عوارض گمرکی و سود بازرگانی و سایر عوارض مندرج در اوراق گمرکی است.

● انتقال مالیات از پایه درآمد به پایه مصرف. مالیات بر پایه درآمد فشار زیادی را بر سرمایه‌گذاران و تولید وارد می‌کند به این دلیل که این نوع مالیات به صورت باثبات امکان‌پذیر است و سرمایه‌گذاری را سلب می‌کند و نرخ بالایی از درآمد اشخاص و بنگاهها را به صورت مالیات جذب می‌کند و ولی با انتقال مالیات بر پایه مصرف، زمینه برای سرمایه‌گذاری آماده می‌شود.

## آثار اجتماعی مالیات بر ارزش افزوده

اجرای سیستم مالیات جدید (VAT) در کشور می‌تواند تبعات مختلفی را به همراه داشته باشد. از طرفی اجرای این نوع مالیات چون تمام مراحل تولید را در بر می‌گیرد می‌تواند باعث افزایش درآمدهای دولت گردد و علاوه بر آن،

به ترتیب ۱/۳۱، ۳/۹۶، ۵/۱۸، ۰۰/۶۶ و پس از اجرای آن ۵/۲۱، ۱۳/۸۹، ۱۲/۸۹ و ۱/۵۴ بوده است.

آثار تورمی مالیات بر ارزش افزوده در انگلستان در عمل نامحسوس بوده است. در این کشور VAT جایگزین دو نوع مالیات شد: مالیات بر خرید با میزان‌های متفاوت ۱۸، ۲۵، ۱۱/۵ درصد و مالیات بر اشتغال که به نوع شغل اعمال می‌شود. در اواخر ۱۹۷۲ (معرفی VAT در آوریل ۱۹۷۳ بوده است) جهت مقابله با آثار احتمالی افزایش قیمت‌ها پیش‌بینی‌هایی به عمل آمد. براین اساس طرحی جهت کنترل قیمت‌های خرده‌فروشی به تصویب رسید. در این طرح کنترل قیمت‌ها به صورت موقتی در مورد قیمت کالاهای خاصی که مورد شکایت مصرف‌کنندگان بود، شکل گرفت. بر مبنای این طرح از زمان اجرای VAT چنانچه تغییرات قیمت کالاها از طرف فروشندگان به طور صحیح اعلام نمی‌شد، اختطاریه‌ای از طرف سازمان مالیاتی به آنها ابلاغ می‌شد همچنین جهت آشنایی مردم با تغییرات احتمالی قیمت‌ها، طی برنامه‌های ویژه، دامنه تغییرات قیمت در هر یون و قیمت کالاها قبل از اعمال VAT و پس از آن گزارش می‌شد. نخستین آگاهی دولت در رابطه با تغییرات قیمت ناشی از VAT در اواسط ماه مارس از طریق جراید و روزنامه‌ها منتشر شد. در این آگهی تغییرات قیمت کالاها به تفکیک با عناوین بدون تغییر، رو به بالا و رو به پایین اعلام شده بود.

تغییرات قیمت در هر قلم کالا را مسؤولین مالیاتی محاسبه می‌کردند و سپس به کنفدراسیون صنایع و کسرسایوم خرده‌فروشی ارائه می‌شد. علاوه بر این شبکه‌های رادیو و تلویزیونی دولتی، جزواتی تحت عنوان راهنمای قیمت‌های مالیات بر ارزش افزوده در ۵/۵ میلیون نسخه چاپ کرد. این جزوات از طریق اداره پست رایگان در سطح کشور توزیع می‌شد. همچنین دولت بولتن‌های فصلی در خصوص این نوع مالیات برای تولیدکنندگان منتشر نمود تا به این ترتیب اطلاعات مربوط به آن در کلیه سطوح افزایش یابد. نتایج به عمل آمده نشان داد

مداوم قیمت‌ها تعریف کنیم، مالیاتی که یک بار در قیمت‌ها تغییر ایجاد کند نمی‌تواند تورم‌زا باشد. جهت بررسی آثار تورمی VAT برای هر کشور آزمون‌های مختلفی صورت گرفته است. در این آزمون علاوه بر VAT عوامل دیگری نظیر تغییر بار مالیاتی، افزایش دستمزدها، سیاست‌های جبرانی و کاهش سایر مالیات‌ها و... که می‌توانند در نوسانات قیمت‌ها تأثیرگذار باشند، مورد استفاده قرار گرفته است.

بر اساس آزمون‌های به عمل آمده به طور نمونه وضع کشور دانمارک به حالت انتقال مطابقت دارد. این کشور با هدف افزایش درآمدهای مالیاتی، نظام VAT را با موفقیت اجرا کرد؛ به طوری که پس از معرفی VAT مالیات بر مصرف بخش خصوصی ۱۹ درصد افزایش یافت. در این کشور روند شاخص قیمت مصرف‌کننده پس از اجرای VAT برابر با روند قبل از اعمال آن بوده است.

در سال معرفی این نظام، در فاصله زمانی آوریل و اکتبر ۱۹۷۶، افزایش قیمت ناشی از معرفی VAT حدود ۵ درصد بود که با اجرای سیاست‌های مناسب از قبیل افزایش دستمزدها، کاهش مالیات بر درآمد و... ضمن جبران افزایش قیمت‌ها، از انتقال قیمت‌ها به دوره بعد جلوگیری به عمل آمد. و شیب روند شاخص جبران افزایش قیمت‌ها، از انتقال قیمت‌ها به دوره بعد جلوگیری به عمل آمد، شیب روند شاخص قیمت مصرف‌کننده از ۱/۳ قبل از اجرای VAT به رقم ۱/۱ پس از اعمال آن رسید. همانطوری که اشاره شد، اجرای VAT ممکن است تورم شتابان را به همراه داشته باشد. در برخی از کشورها، VAT بدون انتقال منحنی شاخص قیمت مصرف‌کننده موجب تغییرات شتابان در شاخص قیمت مصرف‌کننده شده است. به عبارت دیگر VAT با افزایش اندک در قیمت‌ها مواجه نبوده بلکه افزایش شتابان قیمت‌ها را به دنبال داشته است.

این موضوع در کشورهایی چون ایتالیا، پرو، فلسطین اشغالی و فرانسه تجربه شده است. در کشورهای مذکور شیب شاخص قیمت خرده‌فروشی قبل از اجرای VAT

درآمدهای دولت دارای ثبات نسبی می‌گردد که این دو عامل می‌تواند دولت را در امر برنامه‌ریزی کمک نماید و نهایتاً باعث افزایش سطح رفاه عمومی گردد که این خود از آثار مثبت اجتماعی این نوع مالیات می‌تواند تلقی گردد. از طرف دیگر در صورتی که این سیستم مالیاتی در کشور درست پیاده نشود و یا زمینه برای اجرای آن مساعد نباشد می‌تواند تبعات منفی اجتماعی از قبیل: - افزایش فشار بر طبقات کم درآمد جامعه و مختل کردن اهداف دولت در بحث عدالت مالیاتی که رهبر معظم انقلاب تأکید ویژه‌ای بر آن داشتند را به همراه داشته باشد.

### آثار اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده

الف: اثر VAT بر قیمت‌ها

مالیات بر ارزش افزوده، بر اضافه ارزش کالاها و خدمات (تفاضل قیمت فروش و خرید نهاده‌ها) وضع می‌شود و معمولاً در پروسه VAT این مالیات در نهایت به مرحله خرده‌فروشی منتقل می‌شود. در واقع VAT مودیان بیشتری رابویش می‌دهد و از این رو به عنوان ابزاری مطمئن جهت افزایش درآمد به کار گرفته می‌شود. با وجود این به دلیل جامعیت، معمولاً این مالیات از لحاظ اجرایی فشار شدیدی بر ساختار اداری نظام مالیاتی وارد می‌کند.

به همین جهت در کشورهای در حال توسعه این موضوع یکی از دلایل اجرا نشدن آن محسوب می‌شود. علاوه بر این مالیات بر ارزش افزوده بار مالیاتی را از درآمد به هزینه منتقل می‌کند، همچنین مهمترین بحثی که در مخالفت با اجرای مالیات بر ارزش افزوده قابل طرح است، تأثیر تورمی آن بر قیمت‌های خرده‌فروشی است. کلیه صاحب نظران اعم از طرفداران نظام VAT و مخالفان آن، احتمال افزایش تورم را از این محل پیش‌بینی می‌کنند. از لحاظ نظری ممکن است همزمان با معرفی VAT شاخص قیمت مصرف‌کننده (CPI) در یک سال منتقل (حالت انتقال)<sup>۲</sup> و یا در چند سال متوالی به صورت شتابان<sup>۳</sup> افزایش پیدا کند. چنانچه تورم را به معنای افزایش

برگشتی سرمایه را مشمول مالیات قرار می‌دهد، اما در مقایسه با نرخ تصاعدی مالیات بر درآمد، بار مالیاتی کمتری ایجاد می‌کند.

در نظام مالیات بر ارزش افزوده با برقراری اعتبار مالیاتی نیازی به پرداخت هزینه استهلاک و سایر موارد اختلال‌زا و پیچیده نیست. ضمناً با اجرای این مالیات از فشار مالیاتی تصاعدی بر درآمد و مالیات نقل و انتقال کاسته می‌شود. البته این امر زمانی دست یافتنی است که با اجرای این سیستم مالیاتی بتوان اصلاحات موثری در دیگر اقلام مالیاتی به عمل آورد. به طور مثال، در کشور کره VAT جایگزین هشت نوع مالیات دیگر شد و یا در کشور کلمبیا اجرای VAT منجر به تغییراتی در مالیات بر درآمد، مالیات بر دارایی و مالیات بر سود سرمایه شد و بسیاری از مشوق‌های مالیاتی لغو شد. به نظر برخی از صاحب‌نظران، چنانچه VAT جایگزین مالیاتهای غیرکارا شود، حتی با وجود تغییر نکردن درآمدهای مالیاتی، این جایگزینی منجر به کارایی نظام مالیاتی خواهد شد. این موضوع در اقتصاد اثری همانند افزایش تولید بر جای می‌گذارد. علاوه بر اینها، تأثیر VAT بر سرمایه‌گذاری بستگی به روش اجرایی دارد. در این رابطه گفتنی است، اعمال VAT از سه طریق یعنی روش تولیدی، درآمدی و مصرفی امکان‌پذیر است.

در VAT از نوع تولیدی، کتبه مخارج اعم از مخارج مصرفی خانوارها (C)، مخارج دولت (QC) و سرمایه‌گذاری (I) به استثنای حقوق و دستمزد (QW) جزو پایه مالیاتی محسوب می‌شود. یعنی در حالی که در VAT از نوع درآمدی، استهلاک سرمایه‌گذاری VAT از پایه، کسر می‌شود. بنابراین پایه VAT در این حالت برابر خواهد بود با:

$$IVAT = GDP - QW = C = (I - D) = Ge + (X - M)$$

در روش IVAT پایه مالیات بر ارزش افزوده نسبت به PVAT محدودتر است. در روش مصرفی، کالاها و خدمات مصرفی مشمول مالیات قرار می‌گیرد و کل مخارج سرمایه‌گذاری از پایه VAT کسر



کاهش بار مالیاتی از جمله موضوعاتی است که سبب افزایش پس‌انداز و سرمایه‌گذاری می‌شود. برای این منظور مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند بهترین روش باشد. این مالیات به رغم اینکه برگشتی سرمایه را مشمول مالیات قرار می‌دهد، اما در مقایسه با نرخ تصاعدی مالیات بر درآمد، بار مالیاتی کمتری ایجاد می‌کند.

کمتر از حد مورد انتظار بوده و ۲۰ درصد اقلام بیش از حد مورد انتظار افزایش داشته است. همچنین شواهد نشان می‌دهد که موفقیت VAT در این کشور خصوصاً در بعد کاهش آثار تورمی آن، ناشی از توجه عمیق مسئولین و همکاری بخش صنایع با دیگر بخشها در راستای تحقق اهداف مربوطه بوده است.

### اثر مالیات بر ارزش افزوده در سرمایه‌گذاری

کاهش بار مالیاتی از جمله موضوعاتی است که سبب افزایش پس‌انداز و سرمایه‌گذاری می‌شود. برای این منظور مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند بهترین روش باشد. این مالیات به رغم اینکه

که با توجه به تأثیر مثبت این تبلیغات، اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در این کشور به سهولت انجام پذیرفت و همانطوری که پیش‌بینی شده بود تعداد زیادی از کالاهای مصرفی با دوام کاهش قیمت داشتند. طبق مطالعات به عمل آمده شاخص قیمت مصرف‌کننده در زمان اجرای این سیستم مالیاتی کمتر از ۰/۷ درصد افزایش یافت. علاوه بر این گزارشهای مکرر دولت نیز خاطر نشان می‌کند که اثر VAT بر قیمت‌ها نامحسوس بوده است. همچنین طبق بررسی‌های به عمل آمده، سازمان مصرف انگلستان در آوریل ۱۹۷۳ در سطح ۸۰۰ فروشگاه خرده‌فروشی؛ از کل ۲۱۸۸ نوع کالا، افزایش قیمت در آنها ۴۰ درصد آنها

می‌شود. به عبارت دیگر پایه VAT با این تعدیل برابر است:

$$CVAT = GDP - QW - I = C + Ge + (X - M)$$

با توجه به مطالب اشاره شده، چنانچه پایه VAT گسترده‌تر باشد به طوری که مخارج سرمایه‌گذاری نیز در آن لحاظ شود، ممکن است آثار سویی در تشکیل سرمایه ایجاد کند. علاوه بر این چنانچه معافیت مالیاتی بر کالاهای سرمایه‌ای لحاظ شود، به جهت پرداخت نکردن اعتبار مالیاتی، احتساب مضاعف مالیاتی در مراحل بعدی تولید و توزیع پیش خواهد آمد. در این مورد برخی صاحب‌نظران معتقدند که اعمال میزان صفر بر کالاهای سرمایه‌ای می‌تواند ضمن تأثیر مثبت در سرمایه‌گذاری از احتساب مضاعف مالیاتی ممانعت به عمل آورد. اعمال میزان صفر بر این نوع کالاها خود مشکلات بسیاری را به وجود می‌آورد. اولاً میزان صفر موجب فرسودگی پایه مالیاتی می‌شود و برای جبران این مسأله باید میزان مالیات بر ارزش افزوده در سایر بخشهای مشمول افزایش یابد تا درآمد مورد نظر حاصل شود. ثانیاً نظام استرداد مالیات بر کالاهای سرمایه‌ای مستلزم هزینه اجرایی بالایی است که این امر کارایی نظام VAT را به خطر می‌اندازد. جهت کاهش آثار سو VAT بر تشکیل سرمایه و همچنین جلوگیری از فرسودگی پایه مالیات و مشکلات ناشی از احتساب مضاعف مالیاتی، اغلب از میزان نرخهای زیر استاندارد برای این کالاها استفاده می‌شود.

### اثر VAT بر تراز تجاری

آثار VAT بر تراز تجاری از دو بعد اساسی اعمال میزان صفر و رعایت اصل مبدا و مقصد قابل بررسی است.

#### اعمال میزان صفر

کالاهایی که مشمول میزان صفر قرار می‌گیرند علاوه بر معافیت مالیاتی، از اعتبار مالیاتی به میزان مالیات پرداختی بابت نهاده‌های خریداری شده برخوردار هستند. با اعمال میزان صفر برای کالاهای صادراتی، قیمت تمام شده این نوع کالاها جهت عرضه در بازارهای بین‌المللی پایین‌تر خواهد بود. این راهکار از جمله

مشوق‌هایی است که در اغلب نظام‌های مالیاتی دنیا کاربرد دارد. در کشورهای نظیر آرژانتین، اتریش، یونان و اندونزی جهت حمایت از صادرات کالاها از نرخ صفر استفاده می‌شود.

#### رعایت اصل مبدا و یا مقصد

اجرای مالیات بر ارزش افزوده در مورد واردات و صادرات کالاها از ضوابط خاصی پیروی می‌کند. در این باره گفتنی است، با توجه به این که بخش قابل توجهی از مصرف داخلی کالاها مربوط به وارداتی است که در کشورهای دیگر تولید می‌شود و از طرف دیگر برخی از تولیدات داخلی کشور نیز در بازارهای خارجی عرضه می‌شود، بنابراین ضروری است جایگاه این نوع کالاها در سیستم VAT مشخص شود. پیروی از دو اصل مبدا و یا مقصد به روشی می‌تواند جایگاه واردات و صادرات را در VAT و تأثیر این مالیات بر تراز تجاری را تعیین کند. در سیستم VAT بر اساس اصل مبدا، کلیه کالاها و خدمات تولید شده در داخل کشور اعم از مصرف داخلی و صادراتی مشمول مالیات قرار می‌گیرد. به عبارت دیگر، چنانچه VAT از اصل مبدا پیروی کند، صادرات مشمول مالیات و واردات از پرداخت مالیات معاف است. به طور مثال در VAT با اصل مبدا کلیه کالای سرمایه‌ای وارداتی و تولید داخل از پرداخت مالیات معاف است. ولی به محض صدور، مالیات بر ارزش افزوده آن پرداخت می‌شود، در سیستم VAT بر اساس اصل مقصد، کلیه کالاهایی که به قصد مصرف به داخل کشور وارد می‌شود، مشمول مالیات قرار می‌گیرد. به این ترتیب، در این روش از محصولات وارداتی، VAT وصول و از کالاهای صادراتی در صورت اعمال نرخ صفر با پرداخت اعتبار مالیاتی، VAT حذف می‌شود.

شایان ذکر است در روش VAT با اصل مقصد، واردات کالاهای سرمایه‌ای از پرداخت مالیات معاف است. رعایت هریک از اصول مذکور، مستلزم وجود سیستم تعیین و ارزیابی واقعی قیمت کالاها در مبادی ورودی و خروجی کشور است. با رعایت اصل مقصد، چنانچه ارزش کالاهای صادراتی و مواد به کار

رفته در تولید آن، بیش از رقم واقعی منظور شود، پرداخت غیر واقعی اعتبار مالیاتی مخارج دولت را افزایش خواهد داد بنابراین، جهت کاهش چنین مشکلاتی، قبل از اجرای VAT لازم است سیستم مناسب ارزیابی و شناسایی کالاها در گمرکات و یا دیگر دستگاههای ذیربط را اندازی شود. علاوه بر مطالب ارائه شده، چنانچه تراز تجاری مثبت باشد در صورت رعایت اصل مبدا، پایه مالیات و درآمدهای مالیاتی افزایش و برعکس در صورت وجود تراز تجاری منفی به جهت افزایش واردات VAT در یافتی کاهش خواهد یافت. همچنین با رعایت اصل مقصد چنانچه تراز تجاری منفی باشد درآمدهای مالیاتی بیشتر خواهد بود.

### راهکارها

تحولات اجتماعی، افزایش جمعیت و گسترش شهرنشینی به ویژه در کشورهای در حال توسعه که با کمبود شدید طرحهای زیربنایی مواجه هستند، همچنین تلاش دولتها برای دستیابی به اهدافی همچون تخصیص کاراتر منابع، توزیع عادلانه‌تر در آمد، رشد اقتصادی و گسترش اشتغال، ثبات اقتصادی و بهبود تراز پرداختها، هزینه هنگفتی را به دولتها تحمیل می‌نماید که این هزینه‌ها بخصوص در کشورهای در حال توسعه دارای سیر صعودی است. یکی از راههای اصولی برای تامین منابع مالی دولت و کاهش کسری بودجه، اتکا به درآمدهای مالیاتی است. با توجه به پایین بودن سهم مالیاتی درآمدهای دولت لزوم برنامه‌ریزی در این زمینه کاملاً احساس میشود. مالیات بر ارزش افزوده در قرن حاضر مورد استقبال بسیاری از کشورها از جمله کشور عزیزمان قرار گرفته است. به نظر می‌رسد قبل از پیاده‌سازی این سیستم مالیاتی بهتر است چند نکته در نظر گرفته شود:

الف - در محیط اجتماعی و اقتصادی قطعاً فرهنگ سازی و آشنایی هرچه بیشتر مردم با این سیستم مالیاتی و اطمینان از اینکه این نوع سیستم عملی و به نفع عامه مردم است و راهکارهای جانشین آن می‌تواند آثار اختلالی و منفی به مراتب بیشتری به همراه داشته باشد



این احساس باید در بین مردم به وجود آید که با پرداختن مالیات خسارات بیشتری را متحمل می‌شوند.

ب - قبل از اجرای این سیستم مالیاتی، مدلی طراحی گردد و به صورت آزمایشی در یکی از شهرها به اجرا گذاشته شود تا مشکلات و معضلات آن شناسایی و برطرف گردد تا در موقع اجرا کمترین آثار و تبعات منفی با حداقل فشار بر مردم وارد شود.

د - قبل از آنکه این سیستم مالیاتی در کشور پیاده گردد باید برخی اصلاحات در سازمان مالیات صورت پذیرد، هرچند بیش از آنچه انتظار داشته باشیم مشکل و وقت گیر باشد و از پیش شرطهای اجرای موفقیت آمیز این سیستم مالیاتی، خود ارزیابی و سنت پرداخت مالیات می‌باشد.

ه - مزایای این مالیات زمانی خود را نشان می‌دهد که در زمان اجرا آمادگی کامل برای اجرای آن وجود داشته باشد به خصوص یکی از نکات بسیار مهم در اجرای مالیات بر ارزش افزوده، حلقه‌های نهایی کنترل کننده هستند. ما در اقتصادمان امکان اینکه مراحل را که در آخرین حلقه تولید و فروش (خرده فروشی) به اجرا می‌گذاریم را به مراحل اولیه نیز به اجرا بگذاریم را به احتمال زیاد نخواهیم داشت در نتیجه بعضی از مزایای آن که همانا مزایای کنترلی می‌باشد، دچار خدشه می‌شود که نظام اجرایی حتما باید آن را در نظر داشته باشد.

و - نکته مهم دیگر اینکه ما باید یک ساختار نظام مالیاتی مناسب و بهینه‌ای داشته باشیم تا این سیستم مالیاتی بتواند در آن به خوبی جای بگیرد، به خاطر داشته باشیم ما نوعی سیستم مالیاتی را به تجربه می‌گذاریم که از عمر آن در جهان بیش از ۴۰ سال گذشته است و در این



**کالاهایی که مشمول میزان صفر قرار می‌گیرند علاوه بر معافیت مالیاتی، از اعتبار مالیاتی به میزان مالیات پرداختی بابت نهاده‌های خریداری شده برخوردار هستند. با اعمال میزان صفر برای کالاهای صادراتی، قیمت تمام شده این نوع کالاها جهت عرضه در بازارهای بین‌المللی پایین تر خواهد بود. این راهکار از جمله مشوق‌هایی است که در اغلب نظام‌های مالیاتی دنیا کاربرد دارد. در کشورهای نظیر آرژانتین، اتریش، یونان و اندونزی جهت حمایت از صادرات کالاها از نرخ صفر استفاده می‌شود.**



فاصله تحولات دیگر مالیاتی در دنیا رخ داده که ما از آنها به شدت عقب هستیم. در نتیجه اگر بخواهیم یک نظام مالیاتی کارآمد داشته باشیم، مناسب است که اصلاحات را به طور کلی و عمومی و همه جانبه در نظر داشته باشیم. یعنی یک مجموعه اصلاحاتی که بتواند کل نظام مالیاتی را اصلاح کند و گرنه معرفی مالیات بر ارزش افزوده به تنهایی کفایت نمی‌کند.

ز - یکی از آثار منفی احتمالی چنین سیستمی بحث تورم است که برای کاهش اثر آن راههای مختلفی وجود دارد: ۱- در درجه اول می‌توانیم با معافیت بعضی از کالاهای ضروری کشاورزی و ... فشار تورم را کمتر کنیم

۲- دوم بحث نرخ است که در دنیا و در کشورهای اروپایی این نرخ روی ۲۰ و حتی بالاتر است ولی هیچ کشوری برای شروع با این نرخ آغاز نکرده است به همین جهت نرخ عمومی ۷٪ در لایحه پیش‌بینی شده که این نیز خود باعث

جلوگیری از آثار تورمی این نوع مالیات می‌شود برای مثال یک سری تحقیقاتی که در این زمینه انجام پذیرفته است؛ نشان می‌دهد در صورتی که اخذ مالیات کمتر از ۱۰٪ باشد به میزان ۳٪ بر روی نرخ تورم خانوارهای با دهک پایین تأثیر می‌گذارد و در بالاترین دهکها این نرخ تورم حدود ۷٪ است که این آثار تورمی می‌تواند محدود و کنترل شده باشد.

\* عضو هیأت علمی گروه اقتصاد دانشگاه آزاد اسلامی بزد

\* کارشناس پژوهشی دانشگاه آزاد اسلامی بزد

پی‌نوشت‌ها:

1. value Added tax
2. the shift Case
3. The acceleration Case
4. Product-Type
5. Income -Type
6. Consumption-Type

۱- این پدیده مالیاتی نام مالیات بر

ارزش افزوده است که برای اولین بار در سال ۱۸۸۱ توسط فون زیمنس در کشور آلمان معرفی گردید.

#### منابع و مآخذ:

- ۱- طرح مطالعه‌های تخمین پایه مالیات بر ارزش افزوده و آثار تورمی آن، وزارت امور اقتصادی و دارایی، معاونت امور اقتصادی، سال ۱۳۷۸
- ۲- آثار اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده، زیور حاتمی‌زاده، مجله اقتصادی شماره هفتم
- ۳- تغییرات توزیع درآمد در اثر اعمال مالیات بر ارزش افزوده، هاترا و فوعی، پایان‌نامه (کارشناسی ارشد) - دانشگاه شهید بهشتی، دانشکده علوم اقتصادی و سیاسی.
- ۴- برآورد آثار تورمی مالیات بر ارزش افزوده (VAT) ایران، آبتا... تجلی، پایان‌نامه کارشناسی ارشد - دانشگاه شهید بهشتی، دانشکده علوم اقتصادی و سیاسی

5- Value Added Tax interational Practice and Problems. 1988 Alana.tait

6- Occasional Paper. Value Policy Issue IMF. 19916