

Is the Distribution of Revenue from the Value Added Tax Law Among Municipalities Fair?

Original Article

Mostafa Shokri^{1*}, Hojat Valizadeh²

1- Assistant Professor, Department of Economics, Faculty of Management and Economics, Lorestan University, Khorramabad, Iran

2- Ph.D. Candidate in Human Resources Management, Hamadan Azad University, and Deputy Director General of Tax Affairs of Lorestan Province, Khorramabad, Iran

ARTICLE INFO

Article History

Received: 2025-03-18

Revised: 2025-04-11

Accepted: 2025-04-12

Keywords

Elimination of Discrimination

Law Reform

Municipalities

Unbalanced Development

Value Added Tax

ABSTRACT

Introduction

Taxes are one of the most critical and soundest sources of finance available to governments. Among them, the value-added tax is one of the most widespread tax systems in the world, and it is applied based on the value added to goods and services. In simpler terms, the Value Added Tax is the value that is added to the raw materials of a product or service during the production process. The Value Added Tax is considered an indirect tax because it is determined based on the consumption and purchases of individuals and is not directly deducted from the income of individuals. In Iran, the Islamic Consultative Assembly approved the Value Added Tax Law in 2008, and it was decided that it would be implemented on a trial basis for 5 years. In January 2021, the Value Added Tax Law was revised, and the permanent Value Added Tax Law was approved. This article attempts to show that there is a clear and undeniable discrimination in Articles 38 and 39 of the Value Added Tax. According to statistics, the per capita income of this type of tax and levy for some provinces is several dozen times higher than that of other provinces. In other words, practically a negligible amount is allocated to less developed regions, counties, and villages, which is not consistent with the spirit of justice and also with the upstream documents in the field of observing justice, eliminating discrimination, and inequalities in the country. In simpler terms, the wealthy municipalities, in addition to their normal income through renovation fees, income from service fees, issuing construction permits, etc., will benefit more from a national income that should belong to all members of society, and everyone should benefit from it equally.

Materials and Methods

This research is considered an applied and point-of-view article. Point-of-view articles are articles that are based on a specific topic and are generally new and challenging. In such articles, the authors present a new point of view on the selected topic by briefly and critically reviewing the relevant research background. Also, the present research is considered descriptive and survey in terms of its implementation method. In terms of data status, it has also used official sources of data publication for descriptive statistics analysis.

Findings

With the results of the implementation of these legal provisions becoming clear, isn't it time for the country's stakeholders and politicians to think about amending these discriminatory laws? Is it fair

* Corresponding author: shokri.m@lu.ac.ir

that an Iranian citizen in one province, sometimes dozens of times more than another Iranian citizen, benefits from the benefits of value-added tax? Did the policymakers and approvers of this legal article think about the obvious discrimination hidden in this legal article when they approved this law? Did they know that implementing this law would cause a huge difference in per capita income between the wealthy municipalities and other municipalities and villages that are less wealthy? Now, after its implementation and the results have been clear for several consecutive years, isn't it appropriate for the policymakers to realize their strategic error and a law whose results are in clear contradiction with the Constitution and the 5-year development plans, as well as against the policy of the Imams of the Revolution in addressing the disadvantaged and emphasizing balanced development of all regions of the country? Should reform and compensation be sought so that all tax revenue under the Value Added Tax Law is first counted nationally and then distributed fairly among all regions of the country based on per capita population?

Conclusion

It seems that the approvers of Articles 38 and 39 of the Value Added Tax Law at that time acted with good intentions and optimism and overlooked the apparent discrimination hidden in these legal articles. However, after testing the implementation and operationalization of these legal articles, their discriminatory nature has become evident. Not only the representatives of the Islamic Consultative Assembly at the time, but even the esteemed Guardian Council, as the guardian of the Constitution, probably did not notice the contradiction of this law with Article 72 of the Constitution due to the lack of empirical precedent of the aforementioned law and the result that could only be understood through its implementation. It is appropriate to consider measures to amend them after the destructive results of these legal articles have become apparent, which have had irreparable consequences on the intensification of unbalanced development and the increase in deprivation of less developed regions and, if they continue in some less well-off regions, could even lead to a flood of migration to metropolitan cities and more well-off areas.



پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

COPYRIGHTS

©2022 The author(s). This is an open access article distributed under the terms of the Creative Commons Attribution (CC BY 4.0), which permits unrestricted use, distribution, and reproduction in any medium, as long as the original authors and source are cited. No permission is required from the authors or the publishers.



HOW TO CITE THIS ARTICLE

Shokri M. Valizadeh H. Is the Distribution of Revenue from the Value Added Tax Law Among Municipalities Fair?. Urban Economics and Planning Vol 6(1):162-175. [In Persian]

DOI: 10.22034/UEP.2025.513071.1616



آیا توزیع درآمد حاصل از قانون مالیات بر ارزش افزوده بین شهرداری‌ها عادلانه است؟

مقاله پژوهشی

مصطفی شکری^{۱*}؛ حجت والی‌زاده^۲

۱- استادیار گروه اقتصاد، دانشکده مدیریت و اقتصاد، دانشگاه لرستان، خرم‌آباد، ایران
۲- دانشجوی دکتری مدیریت منابع انسانی دانشگاه آزاد واحد همدان و معاون مدیرکل امور مالیاتی استان لرستان، خرم‌آباد، ایران

چکیده

مقدمه

مالیات از مهم‌ترین و سالم‌ترین منابع مالی در اختیار دولت‌ها است. در این بین مالیات بر ارزش افزوده از گسترده‌ترین سیستم‌های مالیاتی در سطح جهان است که بر اساس ارزش افزوده به کالاها و خدمات، اعمال می‌شود. به زبان ساده‌تر، مالیات بر ارزش افزوده همان ارزشی است که طی فرایند تولید، به مواد اولیه محصول یا خدمات اضافه می‌شود. مالیات ارزش افزوده به عنوان یک مالیات غیرمستقیم در نظر گرفته می‌شود، چون بر اساس مصرف و خرید افراد تعیین می‌شود و به طور مستقیم از درآمد افراد، کسر نمی‌شود.

در ایران نیز قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۸۷ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید و قرار بر این شد که به مدت ۵ سال به صورت آزمایشی اجرا شود. در دی‌ماه ۱۴۰۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده مورد بازبینی قرار گرفت و قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده، مورد تصویب قرار گرفت. این قانون پس از تصویب، در سال‌های متعددی نیز بندهایی از آن، مورد بازبینی و اصلاح قرار گرفت و برای برخی سال‌ها، نرخ آن به ۹ درصد و حتی در قانون بودجه سال ۱۴۰۳ نیز نرخ آن ۱۰ درصد رسید. در این مقاله تلاش می‌شود تا نشان داده شود که در ماده‌های ۳۸ و ۳۹ مالیات بر ارزش افزوده یک تبعیض آشکار و انکارناپذیر مشاهده می‌شود، زیرا در این ماده‌های قانون مالیات بر ارزش افزوده تصویب شده است که نرخ عوارض شهرداری‌ها و دهیاری‌ها در رابطه با کالا و خدمات مشمول این قانون از مؤدیان داخل حریم شهرها به حساب شهرداری محل و در مورد مؤدیان خارج از حریم شهرها به حساب متمرکز وجوه وزارت کشور واریز و توزیع آن بین دهیاری‌های همان شهرستان بر اساس شاخص جمعیت و میزان کمتر توسعه یافتگی انجام شود. طبق آمار، سرانه درآمد این نوع مالیات و عوارض برای برخی استان‌ها، چند ده برابر استان‌های دیگر می‌شود. به بیان دیگر، یعنی رقم ناچیزی به مناطق کمتر توسعه یافته، شهرستان‌ها و دهیارها اختصاص می‌یابد که با روح عدالت و همچنین اسناد بالادستی در زمینه رعایت عدالت، رفع تبعیض‌ها و نابرابری‌ها در کشور، سازگاری ندارد. به بیان ساده‌تر، شهرداری‌های برخوردار علاوه بر درآمدهای عادی خود از طریق عوارض نوسازی، درآمد ناشی از بهای خدمت، صدور پروانه ساخت و ساز و ... از یک درآمد ملی که باید متعلق به تمام احاد جامعه باشد و همه به صورت برابر از آن بهره‌مند شوند، بیشتر ذی نفع خواهند شد.

مواد و روش‌ها

این پژوهش از جمله مقالات کاربردی و نقطه‌نظری به شمار می‌رود. مقالات نقطه‌نظری، مقالاتی هستند که بر پایه موضوعی مشخص و عموماً نو و چالش برانگیز، تنظیم شده‌اند. در این گونه مقالات، نویسندگان با مرور مختصر و انتقادی پیشینه پژوهش مرتبط، نقطه‌نظری جدید در مورد موضوع انتخاب شده، ارائه می‌دهند. همچنین، پژوهش حاضر به لحاظ روش اجرا از نوع توصیفی و پیمایشی محسوب

اطلاعات مقاله

تاریخ‌های مقاله

تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۱۲/۲۸
تاریخ بازنگری: ۱۴۰۴/۰۱/۲۲
تاریخ پذیرش: ۱۴۰۴/۰۱/۲۳

کلمات کلیدی

اصلاح قوانین
توسعه نامتوازن
رفع تبعیض
شهرداری‌ها
مالیات بر ارزش افزوده

مالیاتی ذیل قانون مالیات بر ارزش افزوده، ابتدا به صورت ملی احصا و سپس طبق سرانه جمعیتی، به صورت عادلانه بین تمام مناطق کشور توزیع شود؟

می‌شود. به لحاظ وضعیت داده‌ها نیز از منابع رسمی انتشار داده‌ها برای تجزیه و تحلیل آمار توصیفی، بهره برده است.

نتیجه گیری

به نظر می‌رسد که تصویب کنندگان بندهای ۳۸ و ۳۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده در آن زمان، با حسن نظر و خوش بینی عمل کرده و متوجه تبعیض آشکار نهفته در بطن این مواد قانونی نبوده‌اند، اما پس از محک اجرا و عملیاتی شدن این مواد قانونی، تبعیض آمیز بودن آن‌ها نمایان شده است. نه فقط نمایندگان وقت مجلس شورای اسلامی که حتی شورای محترم نگهبان نیز به عنوان پاسدار قانون اساسی هم احتمالاً به دلیل عدم سابقه تجربی قانون یادشده و نتیجه‌ای که فقط با اجرای آن قابل درک بوده است، متوجه مغایرت این قانون با اصل هفتاد و دوم قانون اساسی نشده‌اند. حال زینده است پس از آشکار شدن نتایج مخرب این بندهای قانونی که تبعات جبران ناپذیری بر تشدید توسعه نامتوازن و افزایش محرومیت مناطق کمتر توسعه یافته داشته و حتی در صورت استمرار در برخی مناطق کمتر برخوردار، می‌تواند زمینه ساز سیل مهاجرت به کلان شهرها و مناطق بیشتر برخوردار شود، نسبت به اصلاح آن‌ها تمهیداتی اندیشید.

یافته ها

در این پژوهش مطرح شد که آیا با آشکار شدن نتایج اجرای این بندهای قانونی، زمان آن نرسیده است که دست اندرکاران و سیاست گذاران کشور به فکر اصلاح این قوانین تبعیض آمیز باشند؟ آیا این عادلانه است که یک شهروند ایرانی در یک استان گاه ده‌ها برابر یک شهروند ایرانی دیگر؛ از مواهب مالیات بر ارزش افزوده، بهره‌مند شود؟ آیا سیاست گذاران و تصویب کنندگان این ماده قانونی در زمان تصویب این قانون، به تبعیض آشکار نهفته در بطن این ماده قانونی اندیشیده بودند؟ آیا می‌دانستند که عمل به این قانون، موجب تفاوت فاحش سهم سرانه بین شهرداری‌های برخوردار و سایر شهرداری‌ها و دهیاری‌های کمتر برخوردار می‌شود؟ حال پس از اجرا و مشخص شدن نتایج آن در چندین سال متوالی، آیا زینده نیست که سیاست گذار متوجه خطای راهبردی خود شود و قانونی که نتایج آن در تضاد آشکار با قانون اساسی و برنامه‌های ۵ ساله توسعه و همچنین، به خلاف مشی امامین انقلاب در رسیدگی به محرومان و تأکید بر توسعه متوازن تمام مناطق کشور است؛ در پی اصلاح و جبران برآید تا تمام درآمد



مقدمه

مالیات از مهم‌ترین و سالم‌ترین منابع مالی در اختیار دولت‌ها است. در این بین نیز مالیات بر ارزش افزوده از گسترده‌ترین سیستم‌های مالیاتی در سطح جهان است که بر اساس ارزش افزوده به کالاها و خدمات، اعمال می‌شود. به زبان ساده‌تر، مالیات بر ارزش افزوده همان ارزشی است که طی فرایند تولید، به مواد اولیه محصول یا خدمات اضافه می‌شود. مالیات ارزش افزوده به عنوان یک مالیات غیرمستقیم در نظر گرفته می‌شود، چون بر اساس مصرف و خرید افراد تعیین می‌شود و به طور مستقیم از درآمد افراد، کسر نمی‌شود.

در ایران نیز قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۸۷ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید و قرار بر این شد که به مدت ۵ سال به صورت آزمایشی اجرا شود. در دی‌ماه ۱۴۰۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده مورد بازبینی قرار گرفت و قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده تصویب شد. این مالیات ابتدا با نرخ ۵/۱ درصد تصویب شد و در ادامه، چند مرحله افزایش یافت. به موجب مفاد تبصره (۲) ماده (۱۱۷) قانون برنامه پنجم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مقرر شده بود که «دولت مکلف است نرخ مالیات بر ارزش افزوده را از سال اول برنامه سالیانه یک واحد درصد (۱٪) اضافه نماید، به گونه‌ای که در پایان برنامه به هشت (۸٪) برسد. سهم شهرداری‌ها از نرخ مزبور سه درصد (۳٪) و سهم دولت (۵٪) تعیین شده بود.» این قانون پس از تصویب، در سال‌های متعددی نیز بندهایی از آن، مورد بازبینی و اصلاح قرار گرفت و برای برخی سال‌ها، نرخ آن به ۹ درصد و حتی در قانون بودجه سال ۱۴۰۳ نیز نرخ آن ۱۰ درصد رسید. در قانون قدیم ۶ درصد مالیات و ۳ درصد عوارض در صورت مالیات و عوارض، نمایش داده می‌شد. قانون دائمی ارزش افزوده (مصوب دی‌ماه ۱۴۰۰) به این صورت است که مالیات و عوارض به شکل جداگانه در صورت مالیات و عوارض نشان داده نمی‌شود؛ بلکه هر دوی این موارد در قالب مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۱۰ درصد محاسبه می‌شود. همان‌طور که پیش‌تر بیان شد، این قانون بعد از سال ۱۳۸۷ چندین بار مورد اصلاح و بازبینی قرار گرفته است. آخرین اصلاح یکی از بندهای این قانون، به سال ۱۴۰۱ برمی‌گردد.

در این مقاله تلاش می‌شود تا نشان داده شود که در ماده‌های ۳۸ و ۳۹ مالیات بر ارزش افزوده یک تبعیض آشکار و انکارناپذیر مشاهده می‌شود. زیرا در ماده ۳۸ مالیات بر ارزش افزوده تصویب شده است که نرخ عوارض شهرداری‌ها و دهیاری‌ها در رابطه با کالا و خدمات مشمول این قانون^۱، از مؤدیان داخل حريم شهرها به حساب شهرداری محل و در مورد مؤدیان خارج از حريم شهرها به حساب متمرکز وجوه وزارت کشور واریز و توزیع آن بین دهیاری‌های همان شهرستان بر اساس شاخص جمعیت و میزان کمتر توسعه‌یافتگی انجام شود. طبق آمار، سرانه درآمد این نوع مالیات و عوارض برای برخی استان‌ها، چند ده برابر استان‌های دیگر می‌شود. به بیان دیگر، رقم ناچیزی به مناطق کمتر توسعه‌یافته، شهرستان‌ها و دهیاری‌ها اختصاص می‌یابد که با روح عدالت و همچنین اسناد بالادستی در زمینه رعایت عدالت، رفع تبعیض‌ها و نابرابری‌ها در کشور، سازگاری ندارد. به بیان ساده‌تر، شهرداری‌های برخوردار علاوه بر درآمدهای عادی خود از طریق عوارض نوسازی، درآمد ناشی از بهای خدمات، صدور پروانه ساخت‌وساز و ... از یک درآمد ملی که باید متعلق به تمام آحاد جامعه باشد و همه به صورت برابر از آن بهره‌مند شوند، بیشتر ذی‌نفع خواهند شد.

مورد بعدی ماده ۳۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده است. این قانون در تاریخ ۱۴۰۰/۰۳/۰۲ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است. بر اساس بند الف این ماده، سهم شهرداری‌ها، دهیاری‌ها، روستاهای فاقد دهیاری و مناطق عشایری، براساس ترتیبات ذیل به حساب متمرکز وجوه وزارت کشور و حساب متمرکز وجوه اداره کل امور مالیاتی استان ذی‌ربط نزد خزانه‌داری کل کشور برای توزیع بین شهرداری‌ها و دهیاری‌ها واریز می‌شود:

الف- نود درصد (۹۰٪) از عوارض و جریمه‌های مربوط به ماده (۷)^۲ و بندهای «ب»^۳ و «پ»^۴ ماده (۲۶) این قانون پس از واریز به حساب متمرکز وجوه اداره

کل امور مالیاتی استان بر اساس شاخص جمعیت میان شهرداری‌ها، دهیاری‌ها، اداره امور عشایر هر شهرستان (سهم مناطق عشایری) و فرمانداری‌های همان استان (سهم روستاهای فاقد دهیاری) توزیع و ده درصد (۱۰٪) مابقی به حساب متمرکز وجوه وزارت کشور واریز تا به موجب دستورالعملی که براساس شاخص‌های توسعه‌نیافتگی سه ماه پس از لازم الاجرا شدن این قانون توسط سازمان برنامه و بودجه و وزارت کشور تهیه می‌شود و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد بین شهرداری‌ها، دهیاری‌ها، اداره امور عشایر شهرستان (سهم مناطق عشایری) و روستاهای فاقد دهیاری (به حساب فرمانداری‌ها) توزیع گردد.

محوریت شاخص جمعیت در توزیع ۹۰ درصدی عوارض در این بند سبب شده است که بسیاری از شهرداری‌های شهرهای کوچک و نیز همه روستاها سهم کمی از عوارض موضوع بند (الف) ماده ۳۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده را دریافت کنند و شهرهای پرجمعیت و کلان‌شهرها که عمدتاً برخوردارتر نیز هستند، از سهم بیشتری از عوارض استفاده کنند.

بنابراین در راستای افزایش سهم شهرهای کوچک و روستاها از مجموع عوارض دریافتی به استناد استدلال بالا و بر پایه اسناد بالادستی مانند قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و برنامه هفتم توسعه^۵، انتظار می‌رود که اصلاح این قانون در دستور کار مجلس شورای اسلامی قرار گیرد.

شایان ذکر است که همین ضعف در بند «ب» ماده ۳۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰/۰۳/۰۲ نیز مشاهده شد که با ورود مجدد مجلس شورای اسلامی در تاریخ ۱۴۰۱/۱۱/۰۵، اصلاح شد. پیش از اصلاح بند «ب» ماده ۳۹، عوارض و جریمه‌های مربوط به بندهای «الف»^۶ و «ت»^۷ ماده (۲۶) و ماده (۲۸)^۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده به صورت صد درصدی (۱۰۰٪) بر اساس شاخص جمعیت میان شهرداری‌ها، دهیاری‌ها، روستاهای فاقد دهیاری و مناطق عشایری، توزیع می‌شد که با روح عدالت سازگاری نداشت، زیرا که درجه توسعه‌یافتگی مناطق مختلف کشور، دارای تفاوت‌های معناداری بوده و هست که نیازمند نگاه ویژه‌ای فراتر از صرف شاخص‌های جمعیتی است.

به همین دلیل در اصلاح این بند قانونی، مقرر شد «به نسبت دوازده درصد (۱۲٪) سهم کلان‌شهرها، پنجاه و سه درصد (۵۳٪) سهم سایر شهرها و سی و پنج درصد (۳۵٪) سهم روستاها و مناطق عشایری و بر اساس شاخص‌های جمعیت و توسعه‌نیافتگی مذکور در بند «الف» این ماده توزیع گردد». این قانون در تاریخ ۱۴۰۱/۱۱/۱۸ نیز به تأیید شورای محترم نگهبان رسیده است. با تشریح مسئله صورت گرفته، مقاله نقطه‌نظری حاضر، در پی این است که نشان دهد این قانون همچنان به اصلاح و بازبینی نیاز دارد. در ادامه به بررسی مواد ۳۸ و ۳۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده، تمرکز شده است. به این منظور، در قسمت بعدی ادبیات مرتبط با مالیات بر ارزش افزوده ارائه شده است. بخش سوم به تحلیل آماری و همچنین اشاره به اسناد بالادستی، پرداخته است. قسمت چهارم به تحلیل و تبیین موضوع و نقد و بررسی آن اشاره می‌کند و در نهایت، مقاله با ارائه جمع‌بندی و نتیجه‌گیری در بخش پنجم، به پایان می‌رسد.

پیشینه پژوهش و مبانی نظری

درآمدهای دولت به منظور پوشش هزینه‌های خود به دو گروه درآمدهای مالیاتی و غیرمالیاتی تقسیم می‌شوند که درآمدهای مالیاتی به دلیل ویژگی‌هایی همچون ثبات، پایداری و تورمزنا بودن، همواره از مقبولیت بیشتری برخوردار بوده‌اند (Izadkhast et al, 2013). در بین انواع مالیات‌ها نیز مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یک سیستم مالیاتی جدید به منظور رفع اختلالات مالیات سنتی و به منظور افزایش درآمد دولت‌ها مورد توجه قرار گرفته است (Shahsavari & Jafari, 2008).

مالیات بر ارزش افزوده را می‌توان به سه روش تولیدی، درآمدی و مصرفی اخذ کرد و معمولاً برای محاسبه آن از دو اصل مبدأ و مقصد، استفاده می‌شود (Karimi-Patanlar et al, 2015).

عدالت که یک ملاک و معیار در نظام اسلامی برای تمام ابعاد زندگی فردی و اجتماعی است، چه در اصل مالیات و چه در نحوه توزیع درآمدهای مالیاتی لحاظ شود (Nazari et al, 2011).

در ادامه به مرور مختصری از مطالعات پیشین اشاره می‌شود:

معصومی (۱۳۸۵) در مطالعه‌ای به بررسی رابطه مالیات بر ارزش افزوده و عدالت مالیاتی پرداخته است. وی در این مقاله به تبیین اهمیت مالیات بر ارزش افزوده و اینکه این نوع مالیات به عنوان ابزاری اساسی برای اجرای عدالت مالیاتی در بیش از ۱۲۰ کشور در حال اجراست پرداخته است. این مقاله ابتدا ماهیت این نوع مالیات را به طور خلاصه توضیح داده و سپس آن را به عنوان ابزاری برای عدالت مالیاتی مورد بررسی قرار می‌دهد.

زنده‌دل برون (۱۳۹۵) در مطالعه‌ای به بررسی عدالت مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده پرداخته است. این مقاله که به صورت توصیفی تدوین شده، به این موضوع پرداخته است که مالیات بر ارزش افزوده به دلیل اینکه بر مبنای میزان مصرف از مؤدیان دریافت می‌شود، عادلانه است، اما با سؤالاتی همچون مصرف‌کنندگان نهایی چه کسانی هستند؟ آیا دهک‌های بالا و پایین درآمدی باید یک بار مالیاتی را تحمل کنند؟ و... این نظام مالیاتی را زیر سؤال می‌برد. این مقاله در نهایت مبنای ارزش افزوده را به چالش می‌کشد و در انتها نتیجه‌گیری می‌کند که حقوق شهروندی هدیه الهی و جزء حقوق ذاتی و فطری انسان‌هاست و برای نیل به عدالت مالیاتی، قانون باید سه ویژگی برابری، همگانی و تناسب را داشته باشد.

عطال‌هی و همکاران (۱۴۰۲) در مقاله‌ای به بررسی ارائه مدل خط مشی‌گذاری عدالت مالیاتی در راستای توسعه منطبق بر بیانیه گام دوم انقلاب اسلامی پرداختند. هدف پژوهش، ارائه مدل خط مشی‌گذاری عدالت مالیاتی در راستای توسعه منطبق بر بیانیه گام دوم انقلاب اسلامی بوده است. روش آمیخته و جامعه مورد بررسی نیز در خبرگان دانشگاهی و مدیران ادارات امور مالیاتی استان‌های تهران، مازندران، مرکزی، خوزستان و کرمانشاه بوده است. همچنین، نتایج تحقیق نشان داد مطالعه خط مشی‌گذاری عدالت مالیاتی با محوریت بهبود شفافیت و کاهش فرار مالیاتی در راستای توسعه مبتنی بر بیانیه گام دوم انقلاب اسلامی می‌تواند به عنوان گامی به سوی ارتقای نظام مالیاتی به‌ویژه در سطح سازمان امور مالیاتی و کل کشور تلقی شود.

قاسمی‌بنابری و همکاران (۱۴۰۳) در مقاله‌ای به بررسی شاخص‌های عدالت‌محوری در قوانین مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده پرداخته‌اند. در این مقاله شاخص‌های عدالت‌محوری در دو قانون مادر یعنی قانون مالیات‌های مستقیم و قانون مالیات بر ارزش افزوده بررسی شده و بر همین اساس، ۶۸ شاخص مبتنی بر چهار ویژگی تناسب، برابری، فراگیری و نصف برای عدالت‌محوری مالیاتی احصا شده و در نهایت پیشنهادهایی برای بسط و گسترش عدالت مالیاتی ارائه شده است.

گوزل و همکاران (۲۰۱۹) در مطالعه‌ای با عنوان «تأثیر متغیرهای ادراک عدالت مالیاتی و اعتماد به دولت بر انطباق مالیاتی در کشور ترکیه؛ از پاسخ‌های داده‌شده توسط حسابداران به سؤالات مربوط به متغیرهای انطباق مالیات، ادراک عدالت مالیاتی و اعتماد به دولت و از تحلیل اکتشافی (EFA) استفاده کرده و در نهایت اذعان می‌کند که: ۱) رابطه مثبت و آماری معناداری از اعتماد به دولت در مورد تمکین مالیات از طریق ادراک عدالت مالیاتی وجود دارد؛ ۲) بین اعتماد به دولت در مورد تمکین مالیات، رابطه مثبت و آماری معناداری وجود دارد؛ ۳) بین اعتماد به دولت نسبت به درک عدالت مالیاتی، رابطه مثبت و آماری معناداری وجود دارد.

کندوکا مطالعات سابق نشان می‌دهد تا به حال مطالعه‌ای در زمینه واکاوی و بررسی قانون مالیات بر ارزش افزوده از منظر نحوه توزیع درآمد، صورت نگرفته است و تحقیق حاضر جزء نخستین مطالعات در این زمینه به شمار می‌رود. از این‌رو، مطالعه حاضر با رویکرد آماری و تطبیقی در پی واکاوی و بررسی ذی‌نفعی شهرداری‌ها در استان‌های مختلف، از مواد ۳۸ و ۳۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده، است. در ادامه، روش‌شناسی و تحلیل آماری ارائه شده است.

جذابیت این سیستم مالیاتی به قدری زیاد بوده که با وجود گذشت حدود ۶ دهه از معرفی آن، این سیستم مالیاتی در اکثر کشورهای جهان اجرا شده است و حتی بسیاری از کشورها حدود ۴۰ درصد از درآمدهای خود را از محل این نوع مالیات، به دست می‌آورند (Lee et al, 2013).

یک سیستم مالیاتی بهینه به دولت کمک می‌کند تا بتواند از بخش مولد حمایت کند و توزیع مجدد ثروت را بهبود بخشد. دولت نقش مهمی در اجرای سیستم مالیاتی دارد، به طوری که بهترین سیستم مالیاتی اگر به درستی اجرا نشود، ارزش کمی خواهد داشت؛ بنابراین سیستم مالیاتی ارتباط تنگاتنگی با توسعه اقتصادی دارد و توسعه اقتصادی لزوماً برداشت بیشتر مالیات نیست، بلکه استفاده بهینه از درآمد مالیاتی خواهد بود (Seyed Noorani et al, 2015).

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات غیرمستقیم بر مصرف است که در مراحل زنجیره تولید، توزیع، مصرف، به میزان درصدی از ارزش افزوده حاصل شده در هر مرحله از زنجیره، از هر بنگاه به بنگاه بعدی منتقل می‌شود تا در نهایت، به مصرف‌کننده نهایی منتقل و توسط وی پرداخت شود (Amiri, 2016).

امروزه تمایل به استفاده از نظام مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یک نظام مدرن مالیاتی، یکی از راهکارهایی است که به شفافیت نظام مالیاتی و اصلاح ساختاری آن کمک می‌کند (Sayadzemardi et al, 2023).

مالیات بر ارزش افزوده مزایا و معایبی دارد که مزایای آن را می‌توان خنثی بودن، کارایی بالا، درآمدزا بودن، کنترل متقابل مؤدیان و کاهش انگیزه فرار مالیاتی، تشویق صادرات غیرنفتی، کاهش نارسایی‌های موجود و کمک به اصلاح نظام مالیاتی، تسریع‌کننده رشد اقتصادی، سهولت ورود به پیمان‌های منطقه‌ای و... نام برد. از جمله معایب این مالیات نیز می‌توان به تنازلی بودن، اشکالات اجرایی و... اشاره کرد (Aghaei & Nahid, 2004).

یکی از اهداف عدالت مالیاتی، کاهش نابرابری درآمدی است. سیستم مالیاتی باید به گونه‌ای طراحی شود که فرصت‌ها و منابع بیشتری را برای افراد با درآمدهای پایین‌تر فراهم کند. این مهم می‌تواند با به کارگیری روش‌های مالیات‌های پیشرفته که در آن، درآمدهای بیشتر با نرخ مالیاتی بیشتر و درآمدهای کمتر با نرخ مالیاتی کمتر مالیات می‌دهند، تسهیل شود (Piketty, 2014).

عدالت مالیاتی از نظر قانونی نیز با اهمیت است. قوانین مالیاتی باید به گونه‌ای باشند که به عدالت مالیاتی متعهد و تمامی افراد در برابر قوانین مساوی باشند. همچنین، باید قوانین و مقررات مالیاتی به طور شفاف و قابل فهم برای همه افراد در جامعه قرار گیرند تا هر فرد بتواند به درستی میزان مالیاتی که باید پرداخت کند را متوجه شود. این امر به عدالت فرایندی یا روندی نیز مربوط می‌شود که هر فرد بتواند به طور مساوی از فرایند تصمیم‌گیری و اجرای قوانین مالیاتی بهره‌مند شود (Slemrod, 2004).

در نهایت، عدالت مالیاتی در جامعه به عدالت اجتماعی و انصاف اقتصادی کمک می‌کند. با توزیع مناسب بار مالیاتی و تأمین منابع مالی برای خدمات عمومی، می‌توان بهبود وضعیت اقتصادی و اجتماعی افراد در جامعه را تسهیل کرد. همچنین، اجرای عدالت مالیاتی می‌تواند به تقویت اعتماد عمومی و کاهش ناامنی اقتصادی کمک کند. از طرف دیگر، نادیده گرفتن عدالت مالیاتی می‌تواند به نارضایتی افراد، افزایش نابرابری‌های اجتماعی و تضعیف اعتماد عمومی منجر شود (Alesina & Perotti, 1996).

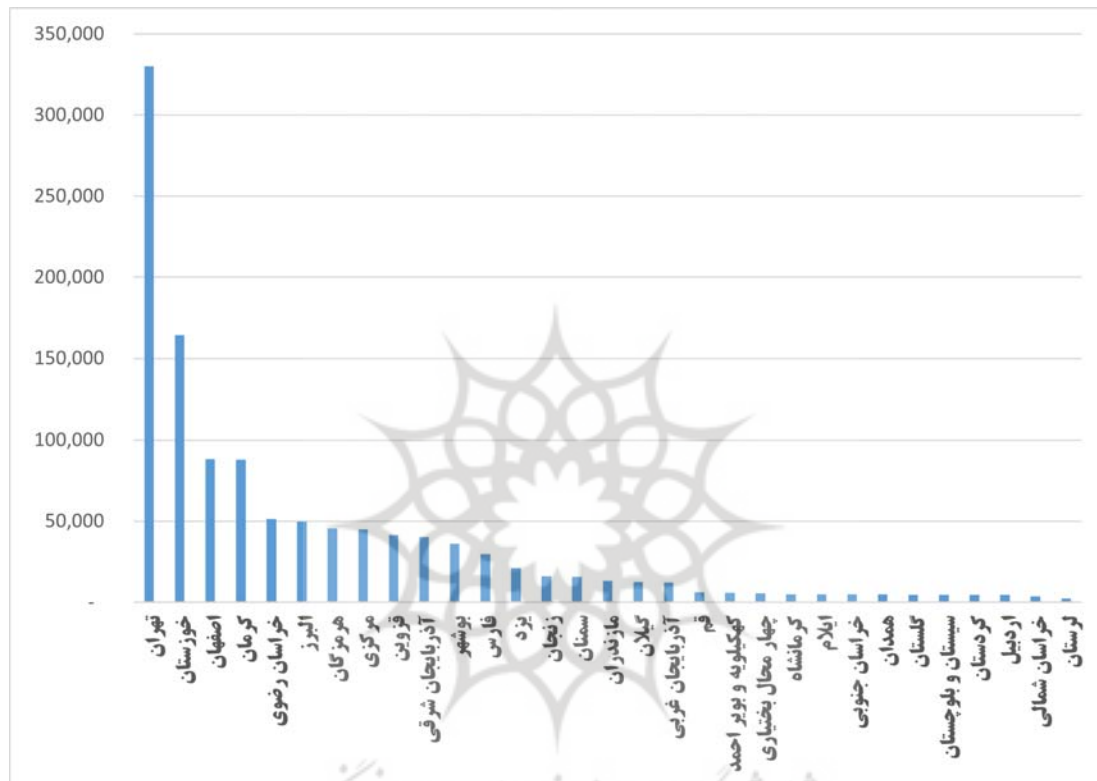
در قوانین مختلف مالیاتی یکی از ابزارهای سیاست‌گذاری مالیاتی، نحوه توزیع درآمدهای مالیاتی است. توزیع درآمدهای مالیاتی یک سیاست مالیاتی است که از طریق آن، دولت‌ها برای رسیدن به اهداف توسعه‌ای، افزایش سرمایه‌گذاری، افزایش اشتغال به گروه خاصی از سرمایه‌گذاران و یا فعالان اقتصادی و... وضع می‌شود.

این مسئله گاهی حتی باعث سوء تفاهم، ایجاد شکاف بین مردم و طبقه حاکم می‌شود، زیرا نحوه تقسیم و توزیع درآمدهای مالیاتی از جمله اموری است که می‌تواند حس تبعیض و بی‌عدالتی را در مردم تقویت کند. از این‌رو، باید اصل

■ مواد و روش‌ها

رسمی انتشار داده‌ها برای تجزیه و تحلیل آمار توصیفی بهره برده است. برای درک بهتر مسئله مورد بحث پژوهش، در این قسمت درآمد حاصل از مالیات بر ارزش افزوده طی ۱۲ ماه سال ۱۴۰۲ استان‌های مختلف کشور مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. این داده‌ها از تارنمای «مالیات بر ارزش افزوده» زیربخش «اطلاعات واریزی به حساب شهرداری‌ها، دهیاری‌ها، فرمانداری‌ها و ادارات کل عشایر سراسر کشور به تفکیک استان» اقتباس شده‌اند (Value Added Tax Law website).

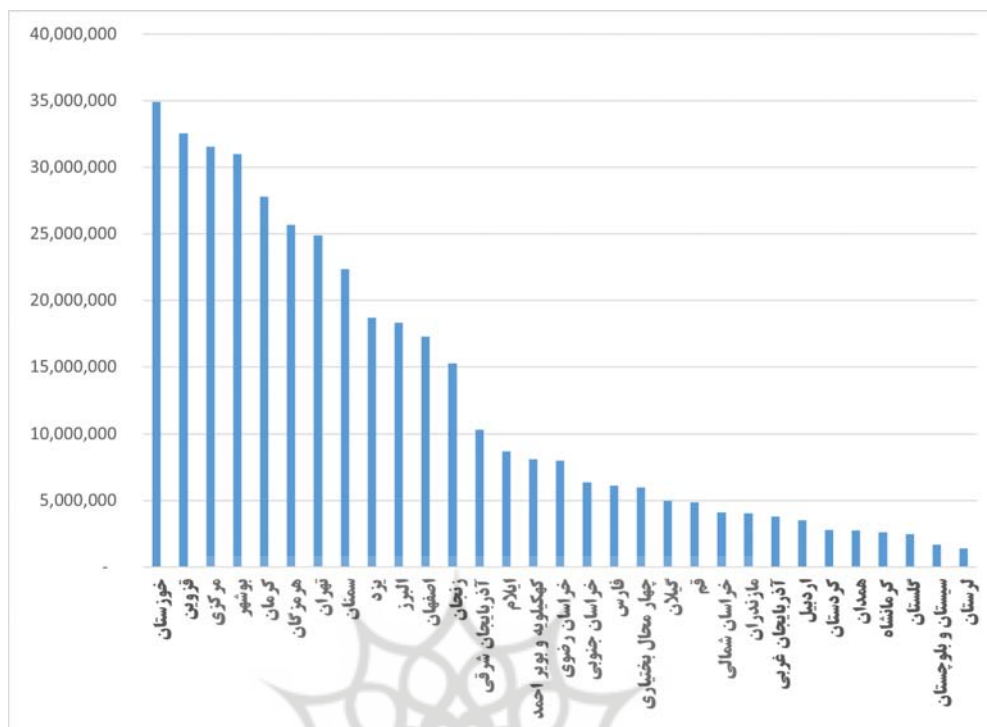
این پژوهش از جمله مقالات کاربردی و نقطه‌نظری به شمار می‌رود. مقالات نقطه‌نظری مقالاتی هستند که بر پایه موضوعی مشخص و عموماً نو و چالش برانگیز، تنظیم شده‌اند. در این گونه مقالات، نویسندگان با مرور مختصر و انتقادی پیشینه پژوهش مرتبط، نقطه‌نظری جدید در مورد موضوع انتخاب شده ارائه می‌دهند. همچنین پژوهش حاضر به لحاظ روش اجرا از نوع توصیفی و پیمایشی محسوب می‌شود. به لحاظ وضعیت داده‌ها نیز از منابع



نمودار ۱. تسهیم عوارض حاصل از مالیات بر ارزش افزوده سال ۱۴۰۲ کشور به تفکیک استان (واحد: میلیارد ریال)

لرستان است. چون جمعیت هر استان متفاوت است، برای بررسی بهتر، در نمودار ۲، سهم وصولی هر استان بر جمعیت آن استان تقسیم شده است تا سهم سرانه هر استان به دست آید.

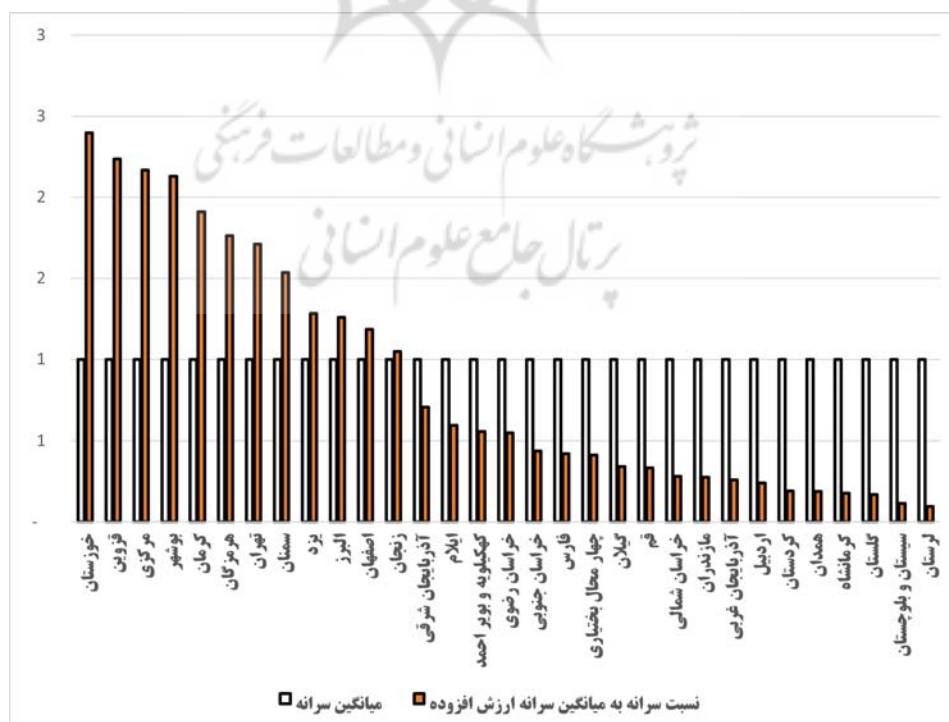
در نمودار ۱ سهم عوارض حاصل از مالیات بر ارزش افزوده سال ۱۴۰۲ هر استان نمایش داده شده است. همان‌طور که از نمودار ۱ پیداست، بیشترین سهم عوارض وصولی مربوط به استان تهران و کمترین آن‌ها مربوط به استان



نمودار ۲. تسهیم سرانه عوارض سال ۱۴۰۲ کشور به تفکیک هر استان (واحد: ریال)

میانگین هر ایرانی در سال ۱۴۰۲ برابر ۱۴۵۵۳۴۶۴ ریال شده است. حال سهم سرانه هر استان بر این رقم، تقسیم شده است تا نشان دهد سهم هر شهروند در هر استانی، چه نسبتی از سهم سرانه هر ایرانی است.

همان طور که مشاهده می شود، تفاوت فاحشی بین سهم سرانه استان های مختلف کشور دیده می شود. در ادامه، برای سهولت مقایسه سهم سرانه هر استان با سایر استان ها، سهم میانگین هر ایرانی^{۱۰} محاسبه شده است. سهم

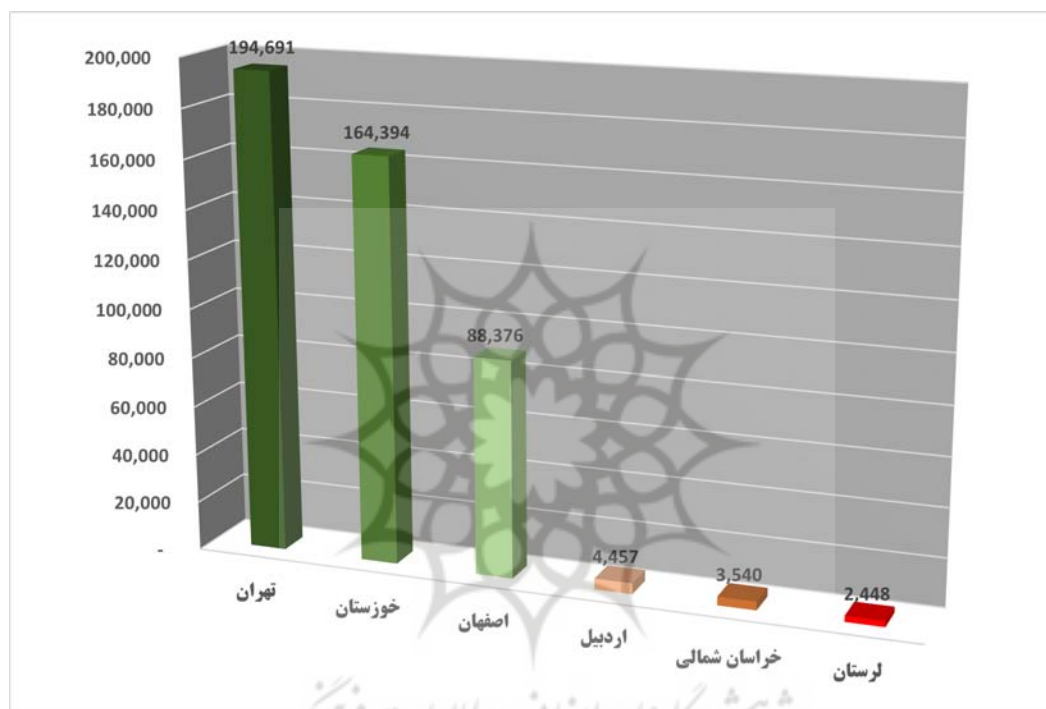


نمودار ۳. برابری سهم هر نفر در هر استان نسبت به سهم سرانه هر ایرانی (واحد: نفر)

درآمد ملی ذی‌نفع شده‌اند. شهروندان استان‌های لرستان، سیستان و بلوچستان، گلستان، کرمانشاه، همدان، کردستان، اردبیل، آذربایجان غربی، مازندران، خراسان شمالی، قم، گیلان، چهارمحال بختیاری، فارس، خراسان جنوبی، خراسان رضوی، کهگیلویه و بویراحمد، ایلام و آذربایجان شرقی با درجه و شدت‌های مختلفی، کمتر از سهم میانگین هر ایرانی از این درآمد ملی ذی‌نفع بوده‌اند. در ادامه از زوایای دیگر این موضوع مورد واکاوری قرار گرفته است. در نمودار ۱ تسهیم عوارض تفکیکی استان‌ها نمایش داده شد، در نمودار ۴ تسهیم عوارض ۳ استان با بیشترین و کمترین عوارض تخصیصی در سال ۱۴۰۲، نمایش داده شده است.

در نمودار ۳ نشان داده شده است سهم هر شهروند در هر استان، چه نسبتی از سهم سرانه هر ایرانی است. به عنوان نمونه، هر شهروند خوزستانی تقریباً به اندازه ۲/۵ برابر سهم متوسط هر ایرانی از منبع مالیات بر ارزش افزوده ذی‌نفع بوده و در مقابل هر شهروند سیستانی یا لرستانی، به ترتیب برابر ۰/۱۱ و ۰/۱۰ سهم متوسط هر ایرانی از این منبع درآمد ملی ذی‌نفع بوده‌اند که رقم بسیار ناچیزی است.

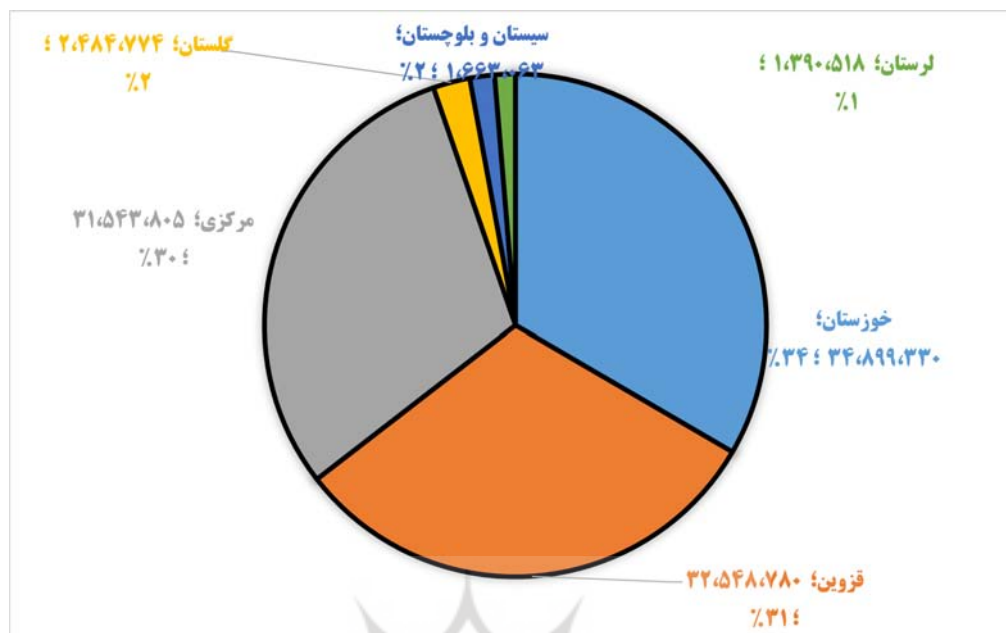
همان‌طور که مشاهده می‌شود، مالیات و عوارض حاصل از قانون ارزش افزوده که از سوی سازمان امور مالیاتی کشور به حساب شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور توزیع شده، بسیار تبعیض‌آمیز و غیرقابل دفاع است. ۱۲ استان بالاتر از سهم میانگین هر ایرانی و ۱۹ استان کمتر از سهم میانگین هر ایرانی، از این



نمودار ۴. تسهیم عوارض ۳ استان با بیشترین و کمترین عوارض تخصیصی (سال ۱۴۰۲)

عوارض تخصیصی در سال ۱۴۰۲، نمایش داده شده است. (تفاوت دو نمودار ۴ و ۵ در این است که نمودار ۴ فقط سهم عوارض دریافتی هر استانی را بدون در نظر گرفتن جمعیت نشان داده، اما نمودار ۵ با لحاظ جمعیت هر استانی، سرانه تسهیم عوارض ۳ استان با بیشترین و کمترین عوارض تخصیصی را نشان داده است.)

نمودار ۴ نشان‌دهنده تفاوت فاحش بین سهم ۳ استان با بیشترین عوارض دریافتی در مقایسه با ۳ استان با کمترین عوارض دریافتی است. این تفاوت به گونه‌ای است که جمع عوارض سالانه ۳ استان با بیشترین عوارض دریافتی، ۴۲ برابر جمع عوارض سالانه ۳ استان با کمترین عوارض دریافتی است. در ادامه و در نمودار ۵، سرانه تسهیم عوارض ۳ استان با بیشترین و کمترین



نمودار ۵. سرانه تسهیم عوارض ۳ استان با بیشترین و کمترین عوارض تخصیصی (سال ۱۴۰۲)

تولیدی، صنعتی، معدنی و خدماتی آلاینده که به تشخیص سازمان حفاظت محیط زیست، حدود مجاز و استانداردهای زیست محیطی را رعایت نمی کنند، با توجه به نوع آلودگی، به نرخ های نیم درصد (۵٪)، یک درصد (۱٪) و یک و نیم درصد (۱/۵٪)، به مآخذ فروش کالا یا خدمات، مشمول عوارض سبز (اعلاوه بر ۱۰ درصد نرخ مالیات بر ارزش افزوده) می شوند که در اختیار شهرداری های میزبان صنایع قرار می گیرد. لذا می توان گفت که شهرهای میزبان صنایع آلاینده، پیشاپیش عوارض آلودگی خود را تحت عنوان عوارض سبز اخذ می کنند و استرداد کامل مالیات بر ارزش افزوده نیز توسط این شهرداری ها، با توجه اینکه این صنایع آلاینده هستند؛ نمی توانند منطقی باشد. همچنین در کنار آلودگی این صنایع، باید منافع و سربری های آن ها را نیز مانند اشتغال زایی برای مناطق میزبان در نظر گرفت.

از طرف دیگر این سؤال مطرح می شود مگر نه این است که با تمرکز و نگاه ویژه دولت های مختلف طی دوره های متفاوت، برخی استان ها از نظر توسعه یافتگی و میزبانی از صنایع و نگاه های مختلف، نسبت به برخی دیگر از استان ها، پیشرفت محسوسی یافته اند. آیا با استمرار و اصرار بر این بندهای قانونی، این روند توسعه نامتوازن، تشدید نمی شود؟ آیا این موضوع با روح عدالت سازگار است؟ در یک گام فراتر، حتی به نظر می رسد توزیع این مالیات و عوارض بر حسب جمعیت نیز ناعادلانه است (یعنی احصای درآمد تمام استان ها به صورت متمرکز و بازتوزیع آن طبق سرانه جمعیت؛ چیزی که هم اکنون اجرا هم نمی شود)، زیرا در شاخص های توسعه یافتگی بین استان های مختلف، تفاوت های فاحشی وجود دارد که می طلبد بازتوزیع درآمدهای ملی به صورت ضربی از میزان محرومیت و شاخص های کمتر توسعه یافتگی باشد تا به مرور زمان، موجب کاهش فاصله میان استان های مختلف کشور شود.

اسناد بالادستی

طبق قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دولت جمهوری اسلامی ایران موظف است برای «رفع تبعیضات ناروا و ایجاد امکانات عادلانه برای همه، در تمام زمینه های مادی و معنوی»^۱، «پی ریزی اقتصاد صحیح و عادلانه بر طبق ضوابط اسلامی جهت ایجاد رفاه و رفع فقر و برطرف ساختن هر نوع

نمودار ۵ نشان می دهد میانگین سرانه سالانه جمع ۳ استان با بیشترین عوارض دریافتی، ۱۸ برابر جمع عوارض سالانه ۳ استان با کمترین عوارض دریافتی است.

پیش تر بیان شد که در ماده ۳۸ مالیات بر ارزش افزوده تصویب شده که نرخ عوارض شهرداری ها و دهیاری ها در رابطه با کالا و خدمات مشمول این قانون، از مؤدیان داخل حریم شهرها به حساب شهرداری های محل واریز شود.

نکته قابل توجه در این زمینه این است که آیا بخشی نگری در این زمینه قابل توجیه است؟ یعنی آیا می توان به استناد اینکه چون منابع حاصل از مؤدیان داخل حریم هر شهری، به همان شهر مربوط است، قانون فوق را عادلانه دانست؟ اگر این گونه است پس چرا بخشی نگری در مورد سایر منابع و درآمدهای ملی، پذیرفته نیست؟ چرا منابع حاصل از درآمد فروش نفت در استان خوزستان فقط به همان استان اختصاص نمی یابد؟ یا چرا منابع حاصل از بهره برداری و فروش گاز استان های بوشهر و هرمزگان، به همان استان ها تعلق ندارد؟ یا چرا استانی مانند لرستان که دومین استان پرآب کشور است، با استدلال کلی نگری به جای بخشی نگری، از سدسازی برحذر داشته می شود و اجازه استفاده حداکثری از منابع آبی خود را به دلیل مراعات مزارع و سدهای پایین دست، ندارد؟ آیا غیر از این است که تمام استان های کشور، پاره های تن یک ایران واحد هستند و همان گونه که در مورد مسائل کلان، کلان نگری می شود، در زمینه منابع و درآمدهای ملی حاصل از قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز باید بخشی نگری جای خود را به کلان نگری بدهد؟

در این بین شاید این ابهام مطرح شود که با توجه به اینکه برخی صنایع آلاینده هستند و موجب آلودگی مناطق و استان های میزبان شده اند، لذا جذب و تخصیص مالیات بر ارزش افزوده به شهرداری های آن شهرها، دارای توجیه منطقی است. اما در این زمینه باید به ۲ نکته زیر دقت کرد:

۱- نخست اینکه همه صنایع آلاینده نیستند، بلکه بسیاری از صنایع و شرکت ها، منافع و سربری های بسیاری را برای مناطق میزبان خود نیز به ارمغان آورده اند. از جمله این سربری ها می توان به اشتغال زایی، افزایش درآمدها و رفاه عمومی اشاره کرد.

۲- مورد دیگر اینکه طبق ماده ۲۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده، واحدهای

این ماده قانونی در زمان تصویب این قانون، به تبعیض آشکار نهفته در بطن این ماده قانونی اندیشیده بودند؟ آیا می‌دانستند که عمل به این قانون، موجب تفاوت فاحش سهم سرانه در بین شهرداری‌های برخوردار و سایر شهرداری‌ها و دهیاری‌ها می‌شود؟

به نظر می‌رسد که تصویب‌کنندگان این قانون در آن زمان، با حسن نظر و خوش‌بینی عمل کرده و تبعیض آشکار نهفته در بطن این ماده قانونی، پس از محک اجرا و عملیاتی شدن، نمایان شده است. نه فقط نمایندگان وقت مجلس شورای اسلامی که حتی شورای محترم نگهبان نیز به عنوان پاسدار قانون اساسی هم احتمالاً به دلیل عدم سابقه تجربی قانون یادشده و نتیجه‌ای که فقط با اجرای آن قابل درک بوده است، متوجه مغایرت این قانون با اصل هفتاد و دوم قانون اساسی نشده‌اند که به‌صراحت اعلام می‌کند «مجلس شورای اسلامی نمی‌تواند قوانینی وضع کند که با قانون اساسی مغایرت داشته باشد». با یک نگاه منصفانه و کارشناسانه می‌توان دریافت که این مصوبه مجلس نمایانگر اصل سوم، اصل نوزدهم و اصل چهل و هشتم قانون اساسی است که تأکید می‌کند «در استفاده از درآمدهای ملی در سطح استان‌ها و توزیع میان استان‌ها نباید تبعیض در کار باشد».^{۱۶}

حال پس از اجرا و مشخص شدن نتایج آن در چندین سال متوالی، آیا زبیده نیست که سیاست‌گذار متوجه خطای راهبردی خود شود و قانونی که نتایج آن در تضاد آشکار با قانون اساسی و برنامه‌های توسعه و همچنین به خلاف مشی بزرگان نظام در رسیدگی به محرومین و تأکید بر توسعه متوازن تمام مناطق کشور است؛ در پی اصلاح و جبران برآید تا تمام درآمد مالیاتی ذیل این ماده، ابتدا به صورت ملی احصا و سپس طبق سرانه جمعیتی، به صورت عادلانه بین تمام مناطق کشور توزیع شود؟

در یک گام فراتر، حتی به نظر می‌رسد توزیع این مالیات و عوارض بر حسب جمعیت نیز ناعادلانه است، زیرا که در میزان توسعه‌یافتگی استان‌های مختلف، تفاوت معناداری وجود دارد و به دلیل نگاه ویژه برخی دولت‌ها، برخی استان‌ها طی زمان از موهبتات بیشتری برخوردار شده‌اند که موجب شده شاخص‌های توسعه‌یافتگی آن‌ها ارتقا یابد. بنابراین اگر سیاست‌گذار بخواهد به صورت عادلانه در این زمینه عمل کند و هدف رفع محرومیت و ارتقا شاخص‌های توسعه‌یافتگی مناطق کمتربرخوردار را ملاک عمل قرار دهد، باید بازتوزیع درآمدهای ملی به صورت ضریبی از میزان محرومیت و شاخص‌های کمتر توسعه‌یافتگی باشد تا به مرور زمان، موجب کاهش فاصله بین مناطق مختلف کشور شود.

علاوه بر مورد یادشده، یک مورد دیگر نیز نیازمند بررسی و تأمل بیشتر است. بر اساس بند (الف) ماده (۳۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده، محوریت شاخص جمعیت در توزیع عوارض سبب شده است که بسیاری از شهرداری‌های شهرهای کوچک و نیز همه روستاها سهم کمی از عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده را دریافت کنند و شهرهای پرجمعیت و کلان‌شهرها که عمدتاً برخوردارتر هستند، از سهم بیشتری از عوارض استفاده کنند.

بنابراین با توجه به اینکه بخش اصلی درآمد حاصل از عوارض در شهرداری‌ها و دهیاری‌ها صرف هزینه‌های جاری از جمله حقوق و دستمزد می‌شود، ضروری است سهم شهرها و مناطق کوچک و کم‌جمعیت جبران شود. پیشنهاد اصلاح این قانون بر مبنای توزیع عوارض و مالیات بر اساس «ضریب محرومیت» و «شاخص‌های عدم توسعه‌یافتگی» می‌تواند موجب بهبود توزیع عوارض بین مناطق مختلف در کشور شود.

نکته قابل توجه در موارد عوارض و مالیات بند (الف) ماده (۳۹) این است که زیربخش‌های آن یعنی مالیات و عوارض کالاها و خدمات مشمول نرخ ۱۰ واحد درصد (این نرخ قبل از سال ۱۴۰۳، ۹ درصد بوده، اما برای سال ۱۴۰۳ با یک درصد افزایش، به ۱۰ درصد افزایش یافته است)، مالیات و عوارض مربوط به طلا، جواهر و پلاتین و مالیات و عوارض مربوط به نوشابه‌های قندی گازدار و بدون گاز و سایر کالاها آسیب‌رسان به سلامت در کلان‌شهرها و مراکز متراکم و پرجمعیت، به دلیل برخورداری از موهبتات بیشتر و درآمد سرانه بالاتر از متوسط کشوری، داد و ستد بیشتر، تقاضای بالاتر فلزات گران‌بها و... بیشتر

محرومیت در زمینه‌های تغذیه و مسکن و کار و بهداشت و تعمیم بیمه^{۱۷} و «در بهره‌برداری از منابع طبیعی و استفاده از درآمدهای ملی در سطح استان‌ها و توزیع فعالیت‌های اقتصادی میان استان‌ها و مناطق مختلف کشور؛ باید تبعیض در کار نباشد به طوری که هر منطقه فراخور نیازها و استعداد رشد خود؛ سرمایه و امکانات لازم در دسترس داشته باشد»^{۱۸} همه توان و امکانات خود را به کار بگیرد. یکی از این امکانات، «بازتوزیع عادلانه مالیات و عوارض قانونی» است که دولت‌ها می‌توانند جهت تحقق اهداف یادشده به کار گیرند. بی‌شک «بازتوزیع» عادلانه است که در جهت رفع فقر و محرومیت‌زدایی عمل کند و موجب تشدید توسعه نامتوازن مناطق مختلف کشور نشود.

طبق برنامه پنج‌ساله هفتم نیز که به عنوان یک سند فرادست توسعه‌ای در میان مدت مطرح است و جهت‌دهنده فعالیت‌های کشور در حوزه‌های مختلف اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی است بر موضوع «عدالت محوری و رفع تبعیض‌ها و نابرابری‌ها در کشور»^{۱۹} تأکید فراوانی شده است. در ماده ۳۰ لایحه برنامه هفتم توسعه، برخی از نتیجه‌های عملکرد نظام تأمین اجتماعی و توزیع درآمد به عنوان اهداف سیاست‌های حمایتی مشخص شده‌اند. براساس این اهداف در انتهای بازه برنامه هفتم باید فقر مطلق صفر شود، ضریب جینی به ۰/۳۵، درصد کاهش یابد و نسبت هزینه دهک دهم به دهک اول در مناطق روستایی و شهری به ۹/۳ و ۱۰/۳ کاهش پیدا کند.

بدون شک تحقق اهداف یادشده، نیازمند الزاماتی است. یکی از این الزامات «بازتوزیع عادلانه مالیات و عوارض قانون مالیات بر ارزش افزوده» است که می‌تواند نقش بسزایی در توسعه مناطق محروم و کمتربرخوردارتر کشور داشته باشد و به کاهش ضریب جینی و کاهش نسبت هزینه دهک دهم به دهک اول، منجر شود.

یافته‌ها و بحث: تبیین و تحلیل موضوع

پیرو مباحث ارائه‌شده، در این قسمت به نقد و بررسی و تبیین «تبعیض آشکار» موجود در بندها و تبصره‌های ذیل ماده ۳۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده پرداخته می‌شود. طبق این قانون عملاً رقم ناچیزی به مناطق کمتر توسعه‌یافته، شهرستان‌ها و دهیاری تعلق می‌یابد که با روح عدالت و همچنین اسناد بالادستی در زمینه رفع تبعیض‌ها و نابرابری‌ها در کشور، در تضاد است. این قانون موجب شده است یک شهروند ایرانی در یک استان گاهی ده‌ها برابر یک شهروند ایرانی دیگر؛ از موهبت مالیات بر ارزش افزوده، بهره‌مند شود، زیرا در این قانون بازتوزیع مالیات و درآمدهای احصاشده ذیل این بند، به دو شکل تعریف کرده است:

۱- درآمد حاصل از مؤدیان داخل حریم شهرها به حساب همان شهرداری محل واریز شود؛

۲- درآمد حاصل از مؤدیان خارج از حریم شهرها به حساب متمرکز و جوه وزارت کشور واریز و توزیع آن بین دهیاری‌های همان شهرستان بر اساس شاخص جمعیت و میزان کمتر توسعه‌یافتگی انجام شود.

نکته این است که این نوع مالیات به صورت سرانه توزیع نمی‌شود. تقریباً مورد اول مربوط به شهرداری‌های برخوردار در کلان‌ها می‌شود که پیشاپیش درآمد خود را به صورت مستقیم احصا می‌کنند و مورد دوم به شهرستان‌های میانی و مناطق روستایی و کمتربرخوردار مربوط می‌شود که ابتدا وجوه دریافتی به صورت متمرکز به حساب مشترک وزارت کشور واریز و سپس بین دهیاری‌های همان شهرستان‌ها توزیع می‌شود. به بیان ساده‌تر شهرداری‌های برخوردار کلان‌شهرها، علاوه بر درآمدهای عادی خود از طریق عوارض نوسازی، درآمد ناشی از بهای خدمت، صدور پروانه ساخت و ساز و... که موجب ترازنامه مثبت مالی آن‌ها نیز شده است^{۲۰}، از یک درآمد ملی دیگر که باید متعلق به تمام آحاد جامعه به صورت برابر باشد، چندین برابر و حتی ده‌ها برابر سرانه جمعیتی سایر شهرها و روستاها، ذی‌نفع خواهند شد. پیش‌تر اشاره شد که مثلاً در این حالت، سرانه درآمد این نوع مالیات و عوارض برای برخی استان‌ها، چند ده برابر برخی استان‌های دیگر است.

در این زمینه این سؤال مطرح می‌شود که آیا سیاست‌گذاران و تصویب‌کنندگان

اقتصادی میان استان‌ها و مناطق مختلف کشور؛ نباید تبعیضی در کار باشد». همچنین نشان داده شد که در برنامه پنج‌ساله هفتم نیز بر موضوع «عدالت محوری و رفع تبعیض‌ها و نابرابری‌ها در کشور» تأکید فراوانی شده است.

۳- در ادامه این سؤال مطرح شد که آیا بندهای ۳۸ و ۳۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده به رفع محرومیت، رفع تبعیض و نابرابری‌های در کشور کمک می‌کنند یا به‌عکس، تشدیدکننده توسعه نامتوازن خواهند بود و مناطق محروم را ضعیف‌تر و مناطق بیشتربرخوردار را غنی‌تر خواهند کرد؟ آیا با آشکار شدن نتایج اجرای این بندهای قانونی، زمان آن رسیده است که دست‌اندرکاران و سیاست‌گذاران کشور به فکر اصلاح این قوانین تبعیض‌آمیز باشند؟ آیا این عادلانه است که یک شهروند ایرانی در یک استان گاهی ده‌ها برابر یک شهروند ایرانی دیگر؛ از مواهب مالیات بر ارزش افزوده، بهره‌مند شود؟ آیا سیاست‌گذاران و تصویب‌کنندگان این ماده قانونی در زمان تصویب این قانون، به تبعیض آشکار نهفته در بطن این ماده قانونی اندیشیده بودند؟ آیا می‌دانستند که عمل به این قانون، موجب تفاوت فاحش سهم سرانه در بین شهرداری‌های برخوردار و سایر شهرداری‌ها و دهیاری‌های کمتربرخوردار می‌شود؟

۴- حال پس از اجرا و مشخص شدن نتایج آن در چندین سال متوالی، آیا زبیده نیست که سیاست‌گذار متوجه خطای راهبردی خود شود و قانونی که نتایج آن در تضاد آشکار با قانون اساسی و برنامه‌های پنج‌ساله توسعه و همچنین به خلاف مشی امامین انقلاب در رسیدگی به محرومین و تأکید بر توسعه متوازن تمام مناطق کشور است؛ در پی اصلاح و جبران برآید تا تمام مالیاتی ذیل ماده ۲۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده، ابتدا به صورت ملی احصا و سپس طبق سرائه جمعیتی، به صورت عادلانه بین تمام مناطق کشور توزیع شود؟

۵- در یک گام فراتر، حتی به نظر می‌رسد توزیع مالیات و عوارض حاصل از ماده ۳۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده، بر حسب جمعیت نیز ناعادلانه است، زیرا در میزان توسعه‌یافتگی استان‌های مختلف، تفاوت معناداری وجود دارد و به دلیل نگاه ویژه برخی دولت‌ها، برخی استان‌ها طی زمان از موهبتات بیشتری برخوردار شده‌اند که موجب شده شاخص‌های توسعه‌یافتگی آن‌ها ارتقا یابد. بنابراین، اگر سیاست‌گذار بخواهد به صورت عادلانه در این زمینه عمل کند و هدف رفع محرومیت و ارتقای شاخص‌های توسعه‌یافتگی مناطق کمتربرخوردار را ملاک عمل قرار دهد، باید بازتوزیع درآمدهای ملی به صورت ضریبی از میزان محرومیت و شاخص‌های کمتر توسعه‌یافتگی باشد تا به مرور زمان، موجب کاهش فاصله بین مناطق مختلف کشور شود.

۶- به نظر می‌رسد که تصویب‌کنندگان بندهای ۳۸ و ۳۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده در آن زمان، با حسن نظر و خوش‌بینی عمل کرده و متوجه تبعیض آشکار نهفته در بطن این مواد قانونی نبوده‌اند. اما پس از محک اجرا و عملیاتی شدن این مواد قانونی، تبعیض‌آمیز بودن آن‌ها نمایان شده است. نه فقط نمایندگان وقت مجلس شورای اسلامی که حتی شورای محترم نگهبان نیز به عنوان پاسدار قانون اساسی هم احتمالاً به دلیل عدم سابقه تجربی قانون یادشده و نتیجه‌ای که فقط با اجرای آن قابل درک بوده است، متوجه مغایرت این قانون با اصل هفتاد و دوم قانون اساسی نشده‌اند. حال آیا زبیده نیست پس از آشکار شدن نتایج مخرب این بندهای قانونی که تبعات جبران‌ناپذیری بر تشدید توسعه نامتوازن و افزایش محرومیت مناطق کمتر توسعه‌یافته داشته و حتی در صورت استمرار در برخی مناطق کمتربرخوردار، می‌تواند زمینه‌ساز سیل مهاجرت به کلان‌شهرها و مناطق بیشتربرخوردار شود، نسبت به اصلاح آن‌ها تمهیداتی اندیشید؟!

احصا خواهد شد و اگر ۹۰ درصد آن بنا به شاخص جمعیت مجدد بازتوزیع شود، سهم بیشتری نصیب همان کلان‌شهرهای برخوردار خواهد شد و روند توسعه نامتوازن در بین مناطق مختلف کشور بیش از پیش تشدید خواهد شد و بسیاری از شهرها و مناطق کمتربرخوردار از این عوارض قانونی، ذی‌نفع نخواهند شد. شایان ذکر است که میزان عوارض و مالیات احصاشده در بند (الف) ماده ۳۹ با بند (ب) ماده ۳۹ قابل مقایسه نیست، زیرا با توجه به شمولیت عوارض کالاها و خدمات مشمول نرخ ۱۰ واحد درصد ذیل بند (الف) ماده ۳۹ که یک رقم بسیار قابل توجه است، با سایر موارد عوارض و مالیات وصولی دیگر بندها، قابل مقایسه نخواهد بود. لذا می‌توان گفت که به همان استدلال و دلالی که بند (ب) ماده ۳۹ نیازمند اصلاح بود، به طریق اولاً بند (الف) ماده ۳۹ (که رقم قابل توجه‌تری است و هم‌اکنون به صورت ناعادلانه و در جهت تشدید عدم توازن منطقه‌ای توزیع می‌شود) نیز نیازمند بازنگری است تا سهم بیشتری به مناطق کمتربرخوردار کشور اختصاص یابد.

یک نکته طریف دیگر نیز در این بین هست. آنچه عیان است این است که سیاست‌گذار در اعمال برخی مالیات یا عوارض، با ماهیتی مشابه، به دنبال هدف مشخصی بوده است. حتی در برخی از این موارد لزوماً در پی ایجاد یک منبع درآمدی برای دولت نبوده است، بلکه در وهله اول به فکر کاهش میزان مصرف برخی اقلام و کالاهای مضر و آسیب‌رسان به سلامت بوده است (مانند مالیات و عوارض انواع سیگار و محصولات دخانی). به بیان دیگر، برخی مالیات‌ها برای اخذ نشدن اعمال می‌شوند تا میزان مصرف اقلام و کالاهای آسیب‌رسان به سلامت، کاهش یابد. در وهله دوم است که سیاست‌گذار به فکر ایجاد یک منبع درآمدی برای دولت نیز بوده است، زیرا عدم مصرف یا کاهش مصرف برخی کالاهای آسیب‌رسان به سلامت، برای دولت‌ها منافع بسیار بیشتری نسبت به اخذ این نوع مالیات‌ها دارد و هزینه‌های آتی درمانی و بهداشتی دولت‌ها را کاهش می‌دهد. حال سؤالی که ایجاد می‌شود این است که چرا باید مالیات و عوارض انواع سیگار و محصولات دخانی که مشمول بند (ب) ماده ۳۹ است، اصلاح شود و بازتوزیع آن جهت کمک بیشتر به مناطق کمتربرخوردار به تصویب مراجع قانونی نیز برسد، اما در مورد مالیات و عوارض مربوط به نوشابه‌های قندی گازدار و بدون گاز و سایر کالاهای آسیب‌رسان به سلامت که تحت بند (الف) ماده ۳۹ است و ماهیتی مشابه با قانون یادشده قبلی دارد (و هدف سیاست‌گذار از وضع این دو مالیات مشترک بوده است)؛ هنوز پیگیری جهت بازتوزیع عادلانه آن صورت نگرفته است؟ آیا زبیده نیست حال پس از آشکار شدن نتایج مخرب این بند قانونی که تبعات جبران‌ناپذیری بر تشدید توسعه نامتوازن و افزایش محرومیت مناطق کمتر توسعه‌یافته داشته و حتی در صورت استمرار در برخی مناطق کمتربرخوردار، می‌تواند زمینه‌ساز سیل مهاجرت به کلان‌شهرها و مناطق بیشتربرخوردار شود، نسبت به اصلاح آن اقدام کرد؟

جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

۱- در مقاله حاضر مواد ۳۸ و ۳۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده، مورد بررسی و واکاوی قرار گرفت و نشان داده شد که این بندهای قانونی، تبعیض‌آمیز هستند و نشان داده شد ۱۹ استان کمتر و ۱۲ استان بیشتر از سهم متوسط هر ایرانی، از این درآمد ملی ذی‌نفع بوده‌اند.

۲- مطابق قانون اساسی بند ۹ و ۱۲ فصل سوم و اصل ۴۸ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، دولت موظف است که برای «رفع تبعیضات ناروا و ایجاد امکانات عادلانه برای همه، در تمام زمینه‌های مادی و معنوی» بکوشد و «در بهره‌برداری از درآمدهای ملی در سطح استان‌ها و توزیع فعالیت‌های

■ مشارکت نویسندگان

نویسنده اول ۸۵ درصد و نویسنده دوم ۱۵ درصد در نگارش پژوهش حاضر، مشارکت داشته‌اند.

■ تشکر و قدردانی

از کلیه کسانی که در این تحقیق، محققان را یاری کرده‌اند صمیمانه تقدیر و تشکر می‌شود. به‌ویژه از زحمات داوران عالی‌قدر که با پیشنهادهای خود به غنای مقاله حاضر افزوده‌اند، قدردانی می‌شود.

■ تعارض منافع

هیچ‌گونه تعارض منافع توسط نویسندگان بیان نشده است.

■ یادداشت‌ها

۱. تبصره ۳ بند (الف) ماده ۳۸ مالیات بر ارزش افزوده.
۲. کلیه کالاهای و خدمات مشمول نرخ صدر ماده (۱۶) این قانون، یک و نیم درصد (۱/۵٪)؛ انواع سیگار و محصولات دخانی، سه درصد (۳٪)؛ انواع بنزین و سوخت هواپیما، ده درصد (۱۰٪)؛ نفت سفید و نفت گاز، ده درصد (۱۰٪) و نفت کوره پنج درصد (۵٪)
۳. مالیات و عوارض کالاهای و خدمات مشمول نرخ ۱۰ واحد درصد.
۴. مالیات و عوارض مربوط به طلا، جواهر و پلاتین.
۵. مالیات و عوارض مربوط به نوشابه‌های قندی گازدار و بدون گاز و سایر کالاهای آسیب‌رسان به سلامت.
۶. در قسمت‌های بعدی این موضوع تشریح شده است.
۷. مالیات و عوارض کالاهای نفتی.
۸. مالیات و عوارض انواع سیگار و محصولات دخانی.
۹. مالیات و عوارض شماره‌گذاری انواع خودروهای سبک و سنگین و موتورسیکلت.
۱۰. این داده از تقسیم عوارض حاصل از قانون مالیات بر ارزش افزوده کل کشور بر جمعیت کل کشور، به دست آمده است.
۱۱. بند ۹ فصل سوم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران
۱۲. بند ۱۲ فصل سوم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران
۱۳. اصل ۴۸ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران
۱۴. ماده ۳۰ فصل ششم قانون برنامه توسعه هفتم
۱۵. ترازنامه مثبت یعنی درآمد این نوع شهرداری‌ها از هزینه‌های آن‌ها بالاتر است.
۱۶. اصل ۴۸ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران

- Alesina, A., & Perotti, R. (1996). Income Distribution, Political Instability, and Investment. *European Economic Review*, 40(6), 1203-1228. DOI:[10.1016/0014-2921\(95\)00030-5](https://doi.org/10.1016/0014-2921(95)00030-5)
- Aghaei, Mohammad and Ahmad, Nahid (2004), Rate structure, justice and exemption in the value-added tax system, *Majles and Research*, Year 11, No. 45: 147-170. [In Persian]
- Amiri, Maitham. (2016). Behavioral economics and tax evasion, *Economic Research Quarterly*, 17th year, number 64, Spring 2016, pp. 130-95
- Attollahi, Hadi, Amini-Sabek, Zain-Al-Abedin, Sadeh, Ehsan, Kalantari, Khalil-Abad, Hossein, (1402). Presenting a model of tax justice policymaking in accordance with the declaration of the second step of the Islamic Revolution. *Journal of Taxation*, 57 (105), 97-120. URL: <http://taxjournal.ir/article-۲۲۶-۱-۱-fa.html> [In Persian]
- Ghasemi-Banabari, Hamid Reza, Goodarzi, Ansiyeh, Mousavi, Zeinab and Mohammad Rezaei Ardakani Mahshid (2014), Justice-oriented indicators in the tax system based on direct tax and value-added tax laws. *Tax Research Journal*; 32 (62): 182-211. URL: <http://taxjournal.ir/article-۲۴۰۴-۱-fa.html> [In Persian]
- Guzel, A., S., Ozer, G. & Ozcan, M. (2019). The effect of the variables of tax justice perception and trust in government on tax compliance: The case of Turkey," *Journal of Behavioral and Experimental Economics (formerly The Journal of Socio-Economics)*, Elsevier, vol. 78(C), pages 80-86. DOI:[10.1016/j.socsc.2018.12.006](https://doi.org/10.1016/j.socsc.2018.12.006)
- Karimi-Patanlar, Saeed, Gilak-Hakim-Abadi, Mohammad-Taqi and Sabernouchmani, Fazel (2015), Investigating the impact of government effectiveness on reducing tax evasion in selected countries, *Quarterly Journal of Tax Research*, No. 27: 63-90. URL: <http://taxjournal.ir/article-1-709-fa.html> [In Persian]
- Izadkhasti, Hojjat, Dejpasand, Farhad and Alipour, Saman (2013), Study of factors affecting tax coverage index in Iran with emphasis on oil revenues, *Quarterly Journal of Tax Research*, 31(58): 106-75. URL: <http://taxjournal.ir/article-۲۳۰۶-۱-fa.html> [In Persian]
- Law of the Seventh Five-Year Development Plan of the Islamic Republic of Iran (1403-1407), Research Center of the Islamic Consultative Assembly. [In Persian]
- Lee, D and Kim, D and Borchering, T. (2013). "Tax Structure and Government Spending: Does the Value-Added Tax Increase the Size of Government?". *National Tax Journal*. Vol. 66:3, PP. 541-570. <https://doi.org/10.17310/ntj.2013.3.02>
- Mansour, Jahangir (1402). The book of the Constitution of the Islamic Republic of Iran. Tehran: Doran Publishing House. [In Persian]
- Masoumi, Seyyed Aziz. (2006). Value Added Tax and Tax Justice. *Legal Research*, 5 (10), 203-223. [In Persian]
- Piketty, T. (2014). *Capital in the Twenty-First Century*. Cambridge, MA: Belknap Press DOI:[10.4159/9780674369542](https://doi.org/10.4159/9780674369542)
- Slemrod, J. (2004). The Economics of Taxing the Rich. *Journal of Economic Perspectives*, 18(4), 163-180.
- Sayadzemardi, Hassan, Hamidi, Naser, Irajpour, Alireza (2013), Identifying the antecedent and consequential factors of the agile supply chain ecosystem model of value added tax. *Tax Research Journal*; 31 (60): 41-73. URL: <http://taxjournal.ir/article-۲۳۴-۱-fa.html> [In Persian]
- Seyed Noorani, Seyed Mohammad Reza, Mohammadi, Teymur and Amirshahi, Samaneh (2015), Two Value Added Tax Rates, *Quarterly Journal of Economic Research and Policies*, 23(73): 69-92. URL: <http://qjerp.ir/article-۱۱۱۲-۱-fa.html> [In Persian]
- Shahsavari Khojasteh, Isa and Jafari, Pariyosh (2008), Designing an Appropriate Model for Managing Value Added Tax in Iran (with Emphasis on Stakeholder Groups), *Quarterly Journal of Economic Research*, 4 (Special Issue on Economic Adjustment Plan): 69-97. URL: <https://sid.ir/paper/66992/fa> [In Persian]
- Statistical Center of Iran website: <https://amar.org.ir/>
- Nazari, Hassan Agha, Aghaei, Olah-Mohammad, Joshaghani-Naeini, Seyed Hamid. (2011). Taxes and tax incentives in the context of social justice. *Tax Journal*, 19 (12), 153-182. URL: <http://taxjournal.ir/article-۷۹-۱-fa.html> [In Persian]
- Value Added Tax Law website: <https://www.evat.ir/>
- Zende Delbarun, Mohammad Reza (2016). Investigating tax justice in the value-added tax system. *Millah Research*, 1 (9), 55-62. [In Persian]