

اقتصاد ایران و گزینه ای به نام مالیات بر ارزش افزوده

جواد فرهانیان*

چکیده

مالیات یکی از موثرترین مولفه های موجود برای دولت در جهت دستیابی به اهداف سیاستهای مالی بحساب می آید و ارتباط تنگاتنگی به عنوان یک عنصر اقتصادی با مسائل سیاسی و اجتماعی دارد. آثار اقتصادی مالیات که می تواند شکل مطلوب و نامطلوب داشته باشد، خنثی^۱ بودن اشکال مالیاتی را ضروری می سازد. طرح کاربردی شدن مالیات بر ارزش افزوده در دستگاه مالیاتی با سوالات اساسی همراه است. این مقاله می کوشد لزوم اصلاح مالیاتی و نگرانی های منتج از مالیات جدید را به بحث بگذارد.

واژگان کلیدی: اصلاح مالیاتی، مالیات بر ارزش افزوده، نگرانی ها

۱) لزوم اصلاح نظام مالیاتی

اصلاح مالیاتی به عنوان جزئی از اصلاحات در سطح سیستم مالی کشورهای در حال توسعه در کانون تعدیلات اقتصادی قرار گرفته است، علت این امر هزینه های بسیار بالای سیستمهای مالیاتی در این کشور ها می باشد^۲. توجیه اصلاح نظام مالیاتی دارای دو جنبه است. نخست، اصلاح به منظور طراحی سیستم مالیاتی بگونه ای که باعث کاهش اختلالات شدید اقتصادی، عدم کارایی ها و نابرابری های حاصل در تخصیص منابع شود به بیان دیگر، نارسایی ها و ناهماهنگی های نظام سنتی مالیاتی در مواجهه با گسترش روزافزون مبادلات بازرگانی و فعالیتهای جدید اقتصادی رفع گردد. دیگر این که می توان اصلاح را در راستای افزایش درآمد عمومی البته با روشی غیر اختلالی و پایدار مورد توجه قرار داد. بر اساس گزارش بانک بین المللی ترمیم و توسعه^۳، بطور متوسط نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در کشور های در حال توسعه بین ۱۵ تا ۳۰ درصد و در کشور های توسعه یافته ۳۰ درصد و نسبت مخارج عمومی به تولید ناخالص داخلی در کشور های در حال توسعه معمولاً بین ۲۰ تا ۳۰ درصد است. درحالیکه رقم این نسبت در کشورهای توسعه یافته بیش از ۳۰ درصد می باشد. نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در متون اقتصادی به عنوان یکی از شاخصهای مهم

Neutral

-۱

World Bank (۱۹۹۰) Adjustment lending Policies for sustainable Growth

-۲

The International Bank for Reconstruction & Development

-۳

توسعه قلمداد می شود، زیرا از یک سو نشانگر تولید واقعی اقتصاد و از سوی دیگر مبین درصد پاسخگویی مسئولین به مردم است.

با توجه به وظایف و انتظارات از نظام مالیاتی می توان نواقص و مسائلی که فرآیند اصلاحی باید آنها را حل کند یا در نظر داشته باشد، در قالب رهنمودهای نظری و عملی مطرح کرد:

۱-۱) رهنمودهای نظری

اول- ناکافی بودن درآمد: وظیفه ی اصلی نظام مالیاتی ایجاد درآمد برای دولت است تضمین درآمد کافی می تواند آفت کسری بودجه ی مزمن را از بین ببرد، هرچند که همیشه افزایش مالیات راه حل درست تامین مالی خدمات عمومی نیست^۱.

دوم- در نظر گرفتن اختلالات اقتصادی ناشی از مالیات: مالیات معمولاً سبب کاهش درآمد واقعی جامعه به میزانی بیش از درآمد حاصله برای دولت می گردد^۲.

سوم- مسئله نابرابریها: طراحی غلط باعث می شود که مردم فقیر بار مالیاتی بیشتری تحمل کنند. توجه به عدالت افقی (رفتار یکسان با مالیات دهندگانی که درآمد یکسان دارند) و عمودی (رفتار متفاوت با مالیات دهندگانی که درآمد متفاوت دارند) در فرآیند اصلاح، ضروری است.

چهارم- ضعف اجرایی: که با تقویت مدیریت سیستم مالیاتی مشکل فرار مالیاتی و فساد دستگاه اجرایی حل می گردد. ساده کردن شیوه ی تعیین پایه ی مالیاتی، قدرتمند کردن سیستمهای اطلاع رسانی و حذف قوانین زائد و عدم دخالتهای سیاسی منجر به تقویت مدیریت سیستم می شود. کشورهای در حال توسعه، از جمله ایران بطور قطع حداقل با یکی از ایرادها مواجه اند، ایران با آمار عدم پرداخت مالیات توسط ۶۰ درصد اقتصاد، که از میان این ۶۰ درصد، ۴۰ درصد به طور غیرقانونی از پرداخت مالیات طفره می روند^۳ در حال تبدیل شدن به یکی از مراکز بهشت مالیاتی^۴ است!

^۱ - زیرا مالیات با سوالات مهمی همراه است مثلاً، هزینه ی اقتصادی آن چقدر است، آیا کاهش مخارج عمومی هزینه ی کمتری در بر ندارد؟

^۲ - این کاهش درآمد واقعی جامعه را، هزینه های کارایی اقتصادی مالیات می نامند. جهت آگاهی بیشتر مراجعه نمایید به:

Shalizi, zemark (۱۹۹۱) lesson of Tax reform, IBRD

^۳ - روزنامه ی ایران شماره ی ۲۴۶۶ (۱۳۸۲/۲/۲۷)

^۴ - offshore - به معنای دور از ساحل - در آمریکا به معنای هر گونه فعالیتی است که دور از قلمرو اصلی آن کشور انجام می گردد و جذابیهایی نظیر: تطهیر پول، معافیت مالیاتی، اختفاء و حفظ اسرار و ثبت و نگهداری شرکتها را در خود دارد. جزایری نظیر قبرس، برمودا، مالدیو، بنادری هنگ کنگ، جبل الطارق و کشورهای نظیر لیختن اشتاین و لوکزامبورگ از بهشت های مالیاتی هستند. این پدیده را از پیامدهای جهانی شدن اقتصاد و پیشرفت فناوری می دانند که به کمک کشور های با اقتصاد کوچک آمده است.

۲-۱) ویژگی های عملی

- خصوصیات یک سیستم مالیاتی ایده آل برای کشورهای در حال توسعه چنین برشمرده شده است:^۱
- اتکاء شدید به مالیات بر فروش با پایه ی گسترده، نظیر (VAT)، ترجیحاً با یک نرخ و با کمترین معافیتها و مالیاتهای غیر مستقیم بر محصولات نفتی، الکل، دخانیات، و برخی اقلام لوکس.
 - عدم اتکا به مالیاتها و عوارض صادرات، سوای درآمدهای مالیاتی شاخصی که بدلیل تنگناهای بخشی مثل بخش کشاورزی قابل اتکاء نیستند.
 - اتکاء به مالیاتهای - بر- واردات تنها با مقاصد حمایتی تا وقتی که برای مالیات بر فروش محصولات داخلی دارای تابع درآمد فزاینده در نظر گرفته می شود- با یک نرخ میانگین پایین و پراکندگی محدود نرخها برای حداقل کارایی نرخهای حمایتی.
 - یک قالب ساده ی اجرایی برای مالیات بر درآمد اشخاص- در صورت امکان با معافیتهای محدود برای مقرری های افراد وابسته همراه یک نرخ نهایی حداکثر و یک معافیت به اندازه ی کافی محدود شده بجز برای افراد کم درآمد و با اتکاء مناسب بر مالیات کسر شده از حقوق^۲.
 - مالیات بر درآمد شرکت فقط در یک نرخ پایین و غیر افراطی با لحاظ استهلاک و دیگر مخارج غیر نقدی بابت تدارکات مشابه در بخشها.
- این رهنمودها توسط صندوق بین المللی پول (IMF) برای طراحی قوی اصلاحات مالیاتی در کشورهای در حال توسعه لازم دانسته شده است. البته باید توجه داشت که اصلاح مالیاتی مختص کشورهای در حال توسعه نیست. بسیاری از محققان سیستم رایج مالیاتی در آمریکا را نیز آلوده به مشکلات و مسائلی از جمله تبعیضی بودن و ضد رشد بودن این سیستم می دانند.^۳

۲) اقتصاد ایران و اصلاح مالیاتی

دراقتصاد هایی که درصدد یافتن چاره ای برای اصلاح دستگاه مالیاتی خود هستند، وگزینه ای را برای آن انتخاب کرده اند، شاید مهمترین چیز فهمیدن اثربخشی آن گزینه بنا برهدف تعیینی اش باشد. با فرض اینکه دستگاه مالیاتی کشور از تامین درآمد برای هزینه های دولت ناتوان است، هدف واولویت درآمدزایی برای گزینه اصلاحی تعیین خواهد شد.

^۱ - Stotsky, Janet (۱۹۹۵). Summary of IMF Tax Policy Advice. Hand Book IMF

^۲ - Withholding Tax

^۳ - Jagwani, Sunil (۲۰۰۰) "Tax Reform Personal" - The Park Place Economist Vol VII PP۵۷-۶۲

پرسش اول : آیا دستگاه مالیاتی در اقتصاد ایران ناتوان از تأمین درآمد کافی برای دولت است؟

برای دست یازیدن به پاسخ کافیت به ترکیب درآمدهای دولت در طول چند سال متمادی نظری بیفکنیم. بطور میانگین سهم درآمدهای مالیاتی در سالهای پس از انقلاب از کل درآمدهای دولت ۳۰ درصد بوده است. درآمدهای نفتی در طول سالهای پس از انقلاب اسلامی همواره بیشترین سهم در ترکیب درآمد دولت را داشته و شاید وجود این منبع وافر، مانع از توجه کافی به سایر منابع درآمدی از جمله مالیات شده باشد. حتی وقتی که کاهش قیمت نفت به دولت ایران فشار مالی تحمیل کرده، استقرار از بانک مرکزی یا انتشار اوراق مشارکت و یا قرضه، به درآمدهای مالیاتی ترجیح داده شده است (زیرا سهل الوصول ترمی باشد). در برخی از سالها صرفاً با توجه به افزایش درآمد کشور بدلیل افزایش قیمت نفت میزان واردات افزایش یافته و بردرآمد مالیاتی افزوده شده است. به این ترتیب بخش نفت و گاز اثر عمده ای بر نظام مالیاتهای غیر مستقیم کشور دارد و همراه با نوسانات در آن بخش درآمدهای مالیاتی دولت نوسان می یابد. سایر درآمدهای دولت ناشی از انحصارات و مالکیت دولتی، حق بیمه، کمکهای دریافتی اصل و بهره و امها و سود حاصل از سرمایه گذاری دولت در داخل و خارج، به مراتب سهم بسیار پایین تری در ترکیب درآمدی دولت ایران دارند. مقایسه وضعیت اقتصاد ایران با برخی کشورها، در زمینه سهم درآمد مالیاتی در ترکیب دولت نشان می دهد که تنها کشورهای خاور میانه نظیر عمان در وضعیت مشابه با ایران قرار دارند.

— پرسش دوم: اگر نیاز به اصلاحی در زمینه مالیات ستانی باشد جایگاه آن کجاست؟

باید توجه داشت که سطح درآمدهای مالیاتی هر کشوری براساس اهداف نظام مالیاتی آن کشور تعیین می شود. دستگاه مالیاتی از بدنه اجرایی و بدنه مقررات مالیاتی تشکیل شده است. یکی از راههای ارزیابی عملکرد نظام مالیاتی توجه به ترکیب درآمدهای مالیاتی است. در دوره بعد از انقلاب اسلامی در ایران بطور متوسط در صد سهم مالیاتهای مستقیم در مقایسه با مالیاتهای غیر مستقیم بیشتر می باشد و در میان مالیاتهای مستقیم، مالیات بر شرکتهای وزن بیشتری دارد (این مالیات بر سود، درآمد، اضافه سود سهام و حق الامتیاز اعمال شده شرکتهای وضع می شود مالیات بر درآمد نیز مالیات بر حقوق کارکنان بخشهای عمومی و خصوصی، مالیات بر مشاغل و مستغلات منظور می گردد) طرفداران مالیات مستقیم بدلیل جنبه توزیعی این مالیات، آن را بر مالیات غیر مستقیم ترجیح می دهند. به این ترتیب نظامی برای مالیاتهای غیر مستقیم که با امتیازات ویژه نظر مخالفان را جلب کند ضروری است. پرسش دوم را از منظر دیگری نیز می توان پاسخ داد و آن با عنایت به وضعیت کنونی اقتصاد ایران است. در اقتصاد ایران از سال ۱۳۷۸ تا کنون نرخ ارز تقریباً ثابت و علت عمده این عمل فشار خارجی و داخلی برای اصلاح ساختار پولی و مالی کشور بوده است، مهمترین نتیجه ی تثبیت

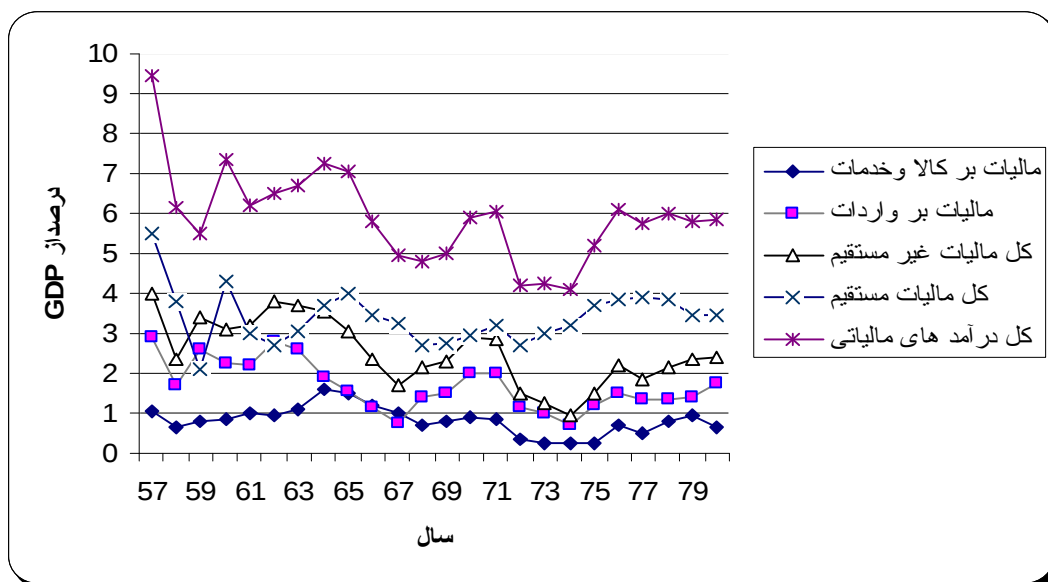
نرخ ارز جلوگیری از رانت ناشی از ارز سوبسیددار و آشفتگی منتج از آن می باشد، اما به دنبال آن درآمد دولت ناشی از فروش دلارهای نفتی ثابت خواهد بود، پس باید درآمد ناشی از مالیات یا فروش کالا و خدمات به طرز شگرفی افزایش یابد، زیرا نرخ تورم سالیانه رسمی از سوی بانک مرکزی بدون لحاظ افزایش ارزش دارایی مانند قیمت مسکن حدود ۱۵ درصد و با لحاظ افزایش قیمت دارایی حدود ۲۰ درصد بیان شده است. با تورم ۲۰ درصدی قدرت خرید دولت وقتی ثابت خواهد بود که درآمدهای سه گانه ی دولت سالیانه ۲۰ درصد افزایش یابد. در صورت ثابت بودن درآمد ناشی از فروش دلار نفتی، منابع دیگر باید بیش از ۲۰ درصد در سال رشد یابند. این به معنای فشار مالیاتی بیشتر و یا گران شدن کالاها و خدمات دولتی است. برای مثال مالیات بر کالا و خدمات دریافتی در سال ۱۳۷۷ حدود ۱۸۶۸ میلیارد تومان و در سال ۱۳۸۰ حدود ۵۰۰۰ میلیارد تومان بوده است، تا کنون تشدید فشار مالیاتی تنها شامل دو بخش شده است: افزایش حقوق گمرکی و افزایش مالیات از شرکت های دولتی.^۱ شاید در نگاه اول به نظر آید که دولت با اجرای لایحه ی تجمع عوارض (مصوب در زمستان سال ۱۳۸۱)، درصدد کاهش میزان دریافت مالیات است، اما واقعاً بدین منوال نیست. در این جا ضرورت وجود سیستم اخذ مالیات جدیدی احساس می شود تا هم به کسب درآمد بیشتر دولت کمک کند و هم کمترین آسیب را به ساختار اقتصادی وارد نماید. جهت اطمینان از لزوم دخالت در سیستم مالیاتی، معیار مهمی برای ارزیابی کارایی آن وجود دارد که با استناد به آن بکارگیری گزینه های اصلاحی مجاز خواهد بود. این معیار نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی است. در ایران این نسبت بطور بد بینانه بین ۶ تا ۹ درصد و خوش بینانه ۱۴ درصد می باشد.^۲ معمولاً در کشورهای توسعه یافته نقش درآمدهای مالیاتی بسیار مهم است و اثر درآمدهای غیر مالیاتی در تحلیلهای اقتصادی قابل ملاحظه نمی باشد، در حالیکه در کشورهایی همچون ایران که منبع بزرگ تامین هزینه ی دولت درآمد حاصل از فروش نفت است و می توان به سادگی از اثر درآمد مالیاتی چشم پوشید. با مرور سایر آمارهای مربوط مشاهده می شود که سهم مالیات بر شرکتها و مالیات بر واردات از تولید ناخالص داخلی در مقایسه با سایر مالیاتها بیشترین است. این امر ناشی از وابستگی تولید ناخالص داخلی کشور به درآمدهای نفتی می باشد، زیرا با افزایش درآمدهای نفتی در سالهایی که بازار نفت پر رونق و قیمت آن بالا بود میزان واردات افزایش یافته است که منجر به رشد

^۱ - مالیات شرکتهای دولتی از ۶۸۸ میلیارد تومان در سال ۷۶ به ۱۷۱۲ میلیارد تومان در سال ۸۱ رسیده است. همچنین حقوق گمرکی از ۳۱۶ میلیارد تومان در سال ۷۶ به ۱۶۰۰ میلیارد تومان در سال ۸۱ بالغ گردیده است.

^۲ - روزنامه ایران شماره ی ۲۴۶۶

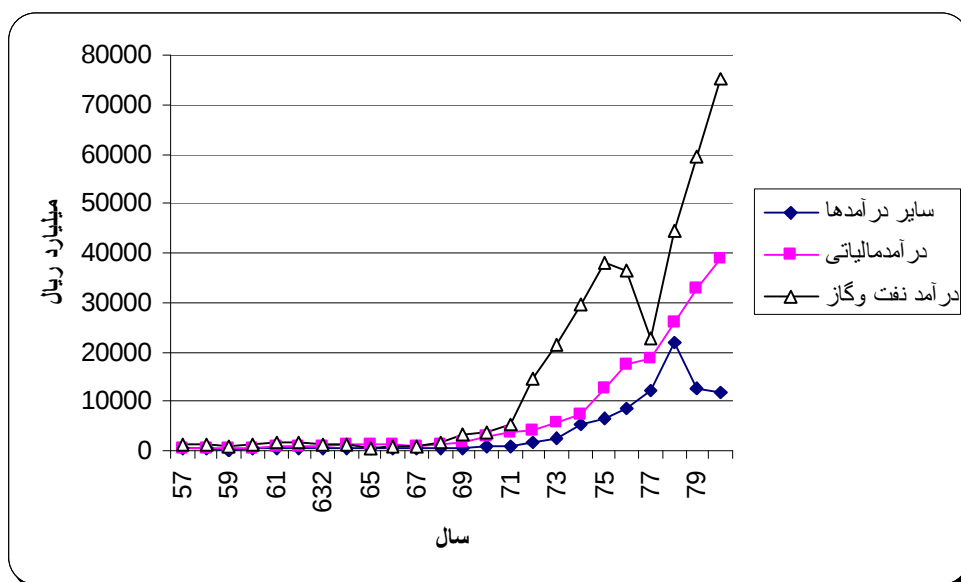
مالیات بر واردات شده فعالیت شرکتها بدلیل رونق بوجود آمده ناشی از افزایش درآمد نفتی، گسترش یافته که آن هم منجر به افزایش مالیات بر شرکتها گردیده است.

نمودار ۱-۱: مقایسه ی نسبت مالیاتهای مأخوذه به تولید ناخالص داخلی طی سالهای ۱۳۵۷ تا ۱۳۸۰:



به این ترتیب نظام مالیاتی در ایران وابسته به درآمدهای نفتی و بالطبع نوسانهای قیمت این ماده خواهد بود این نیز دلیلی برای اتخاذ شیوه جدید مالیات ستانی است تا بار مالیاتی را تا حدودی از درآمد به مصرف منحرف کند و مانع رشد تولید در اقتصاد نگردد.

نمودار ۱-۱: مقایسه درآمدهای دولت طی سالهای ۱۳۵۷ تا ۱۳۸۰ (میلیارد ریال)



۳) معرفی مالیات جدید

از آنچه تا کنون ذکر شد می توان معرفی شیوه های جدید مالیات ستانی را به عنوان یکی از روشهای اصلاح نظام مالیاتی در نظر گرفت. به این ترتیب که روش اخذ مالیات جدیدی را به کار بست تا هم نظام سازمانی سیستم مالیاتی را متحول کند، هم منجر به کسب درآمد بیشتری گردد. در میان روشهای پیشنهادی به سیستمهای مالیاتی، مالیات بر ارزش افزوده^۱ و مالیات یکنواخت^۲ مشهورترند. بطور خلاصه اینکه، مالیات یکنواخت توسط هال-رابوشکا در ۱۹۹۵ معرفی شد^۳، این مالیات می تواند جایگزین سیستم رایج مالیات بر درآمد شرکت و اشخاص گردد، افراد مزد حقوق بازنشستگی را محاسبه و یک مقرری شخصی معین را از آن کم کرده و سپس یک مالیات صریح^۴ درصدی بابت الباقی آن می پردازند، درآمد مشاغل هم با همان نرخ^۵ درصدی مالیات بندی می شود. نوپایی این شیوه مالیات ستانی و اطلاعات کم درباره ی نحوه ی اجرای آن همچنین روشن نبودن وضعیت استقبال از این نوع مالیات امکان اظهار نظر را سلب می نماید، هرچند برخی اقتصاددانان این مالیات را بر مالیات بر ارزش افزوده ترجیح شمرده اند^۶.

اما مالیات بر ارزش افزوده (VAT) دروازه ی بسیار گسترده ی پژوهشی در علم اقتصاد را گشوده است. همه گیر شدن این شیوه ی مالیات ستانی در کشورهای مختلف و براه افتادن موجی که دائماً نقایص آنرا بررسی و برطرف می کند، از ویژگی های بارز این مالیات است. به عنوان توضیح مختصر می توان گفت، مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات ستانی از مصرف است، که امروزه به شکل کاملاً مکانیزه و رایانه ای به اجرا در می آید. برای اخذ آن در عمل از دوروش :

تفریقی مستقیم: (مالیات انتقالی تجاری یا حسابداری یا تفریقی) و روش تفریقی غیر مستقیم: (اعتبار مالیاتی یا فاکتورنویسی) استفاده می گردد. در روش فاکتورنویسی به پرداخت کننده ی مالیات گفته می شود که مالیات ناخالص را بوسیله ی ضرب نرخ مالیات در فروش و بعد بستانکار کردن آن در مقابل مالیات پرداخت شده بوسیله ی بنگاهی که از او کالاهای واسطه ای را خریده است، محاسبه کند. طی پروژه ای که دانشگاه هاروارد با عنوان تدوین قانون جهانی مالیات به انجام رسانیده^۷، اصول مالیات بر ارزش افزوده برای بازدهی مناسب سیستم آن چنین برشمرده شده است:

^۱ - Value added Tax (VAT)

^۲ - Flat Tax

^۳ - Hall, Robert & Rabushka, Alvin (۱۹۹۵) "The Flat Tax", Stanford Hoover Institution Press

^۴ - منبع (۳) صفحه ی قبل

^۵ - مجله ی مالیات، شماره ی ۳۳ پاییز ۱۳۸۰ صص ۱۷-۱۸

الف: منبع خالص مالیات برابر است با تفاوت بین مالیات بر صادره های فروشنده و مالیات بر وارده های وی.

ب: لزوم صدور صورتحساب در مورد معاملات مشمول مالیات.

ج: لزوم تعمیم تا سطح خرده فروشی.

د: وجود پایه ی مالیاتی وسیع با مستثنیات حداقل.

ه: وجود نرخ واحد مالیاتی (بعلاوه ی نرخ صفر برای صادرات).

و: اعمال مالیات بطور یکسان بر تولیدات داخلی و واردات.

ز: معافیت برخی مشاغل نظیر کشاورزان خرده پا.

گزینه ی پیشنهاد شده برای اجرا در ایران مالیات بر ارزش افزوده می باشد، گزینه ای که در بیش از ۱۲۳ کشور جهان، آزموده گردیده است.

۴) نگرانی ها

امتیازات این مالیات با تاکید بر روش اخذ فاکتور نویسی از این قرار است: در آمد زایی^۱، جلوگیری از مالیات مضاعف (یا مالیات آبشاری)^۲: - فرار مالیاتی حداقل، ثبات و کارایی بالا، کنترل حسابرسی: تنظیم جریان معاملات، بهبود بازرگانی خارجی، حمایت موثر (مالیات بر ارزش افزوده می تواند عامل مناسب برای تغییر الگوی تولید و مصرف به حساب آید) و حذف اثر تخریبی مالیاتی. با این مزایای نظری که انتظار می رود بدنبال اجرای مالیات بر ارزش افزوده رخ دهد، تصور نظامی ایده آل برای مالیات ستانی ایجاد می گردد. اما دیدگاه های انتقادی بسیاری حول این سیستم وجود دارد: بعنوان یک پرسش آغازین درباره ی مالیات بر ارزش افزوده باید درباره ی لزوم قرار گرفتن "مصرف" بعنوان پایه ی مالیاتی اطلاع یافت، با این پیش آگاهی که اثر تنازلی یعنی سنگین شدن بار مالیاتی به ضرر قشر کم درآمد جزء لاینفک مالیاتهای بر پایه مصرف است. تا قبل از جافتادن

^۱ - اقتصاد ایران/ سال سوم، شماره ی بیست و یکم - آبان ۱۳۷۹ (Money Machine) به سبب وسعت دامنه اخذ (گسترده گی پایه)این

مالیات به ماشین چاپ اسکناس برای دولتها معروف شده است.

^۲ - Cascading Tax

وقتی که هر بار به مالیات پرداخت شده در مراحل قبل در سیستم مالیات بر فروش، مالیات تعلق بگیرد اثر آبشاره ای ایجاد می گردد (

(VAT) در سیستمهای مالیاتی کشورها، پایه ی درآمدی ارجح شمرده می شد، زیرا مالیات بر درآمد با سهولت بیشتری با شرایط دستمزد دهنده انطباق می یابد (یعنی می توان نرخهای تصاعدی را با سهولت عملی کرد)، اما مشکل رفتاری این مالیاتها ترغیب به مصرف جاری و اجتناب از پس انداز است. راههای گوناگونی آزمون شد، تا مشکل کارایی این مالیات برطرف شود، اما مشکلی دیگر به نام عدالت مالیاتی و پیچیدگی اجرایی برای مالیات بر درآمدهای نوین ظهور کرد. (تجربه ی کره ی جنوبی ۱۹۷۳) اگر مالیات بر مخارج اشخاص حقیقی جایگزین مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی گردد، مصالحه ای میان عدالت و کارایی برای یک سیستم مالیاتی بر پایه ی مصرف میسر می شود. اما به دلیل مدیریت مشکل این نوع مالیات تا کنون نمونه ی موفقی از اجرای آن مشاهده نشده است. (مثلاً مالیات کالدور^۱ که در دهه ی ۱۹۵۰ میلادی در هند و سریلانکا اجرا شد اما شکست خورد).

آنچه واضح است لزوم هماهنگی سایر مالیاتها- نظیر مالیات بر درآمد شرکتها- با سیستم مالیاتی بر پایه ی مصرف می باشد، تا کارایی بالا رود ضمناً مالیاتهایی که بر پایه ی مصرف قرار دارند در عمل به صورت مالیات بر معاملات هستند، مثل مالیات بر فروش و مالیات بر ارزش افزوده: چنین مالیاتهایی به سادگی با شرایط فردی تطبیق نمی یابند، لذا دستیابی به عدالت مالیاتی دشوارتر خواهد بود (بدلیل اثر تنازلی). همچنین درباره ی اثر این شکل مالیات بر پس انداز کشورهای در حال توسعه تا کنون نتیجه ی مشخصی به دست نیامده است. همچنین می توان انتظار داشت سطح عمومی قیمتها به طور یکباره در دوره ای کوتاه مدت پس از اجرای مالیات بر ارزش افزوده افزایش یابد. در سناریوی بد بینانه که مالیات بر ارزش افزوده جایگزین مالیات بر فروش می شود فروشندگان به تصور افزایش هزینه، مالیات را به مصرف کنندگان منتقل می کنند مردم بر اساس انتظار عقلایی نا خودآگاه پذیرای افزایش قیمتها می شوند. از سوی دیگر این تورم انتظاری دامن تولید کنندگان کالاهای غیر مشمول این مالیات را نیز فرا می گیرد، پس تورمی غیر قابل اجتناب شکل خواهد گرفت. (برای جبران این حالت استفاده از کنترل کننده های قیمتی، سیاستهای تعدیلی برای حذف آثار تورمی (با اهرم سایر مالیاتها) و بویژه انتخاب زمان مناسب برای معرفی این مالیات پیشنهاد شده است).

در کشورهای در حال توسعه که تعدد واحدهای خرده فروشی فعال در آنها بسیار زیاد است، مشکل و هزینه اجرایی نمودی جدی تر دارد، ضمن اینکه مواد غذایی غیر فرآوری شده به دلیل مشکلات اجرایی و نیز سیاست حمایت از قشر وسیع کم درآمد از شمول مالیات خارج شده اند. در این کشور

ها بدلیل لزوم تشویق سرمایه گذاری، کالاهای سرمایه ای با نرخ صفر یا اساساً معاف از مالیات در نظر گرفته می شوند. خدمات مالی مانند بانک و بیمه نیز معاف می شوند (بدلیل پیچیدگی اخذ مالیات) درباره ی هزینه های اجرایی نیز در کشورهایی که به تازگی اقدام به معرفی مالیات بر ارزش افزوده می کنند نگرانی هایی وجود دارد، اگر این مالیات جانشین مالیاتهای غیر مستقیم موجود نشود این نگرانی بیشتر خواهد بود. به این ترتیب دولت ناگزیر خواهد بود معافیت های گسترده ای را اعمال کند. عامل بالقوه ناکارآمدی سیستم مالیات بر ارزش افزوده معافیت های گسترده و چند نرخ بودن آن است. عدم آماده سازی بستر فرهنگی در جهت افزایش آگاهی توده مردم از این مالیات عاملی دیگر برای کاهش میزان بازده درآمدی سیستم جدید خواهد بود.

مطالعات انتقادی درباره مزایای مالیات بر ارزش افزوده

اغلب تحقیقاتی که توسط نهادهای دانشگاهی صورت پذیرفته، امتیازات مالیات بر ارزش افزوده را به بحث گذارده اند. امتیاز نخست مالیات بر ارزش افزوده این است که به سیستم مالیاتی اجازه می دهد، از پایه ی گسترده ای برخوردار گردد و بنابراین ثمره درآمدی بزرگتری خواهد داشت. شبیه هر مالیات دیگری بهره وری درآمدی^۱ (VAT) به نحوه طراحی آن، یعنی به نرخ و میزان پوشش مالیاتی^۲ بستگی دارد، و کارایی^۳ (VAT) به نحوه اجرا شدنش باز می گردد. بطور فی نفسه درآمد بالاتر نتیجه اجتناب ناپذیر (VAT) نیست. عایدی درآمدی بیشتر به شرایط ویژه ای احتیاج دارد. برای مثال در فیلیپین حتی سه سال پس از معرفی (VAT) در سال ۱۹۸۸، درآمد آن به بالاتر از مالیات بر فروش سال ۱۹۸۷ نرسید.^۴ نتیجه بررسی مخارج (VAT) در ۲۵ کشور در حال توسعه این بود که، "برخی باورها در ارتباط با امتیازات درآمدی (VAT) شکل گرفته است، اما درباره شهرتش به عنوان ماشین پول، قدری مبالغه^۵ گردیده است.^۶" (نقل از کتاب اصلاح جهانی مالیات تدوین شده توسط مایکل بوسکین و چارلز مک لور در مرکز بین المللی رشد اقتصادی^۷). از دیگر ویژگی هایی که مورد تاکید طرفداران

^۱ Revenue Productivity

^۲ پوشش مالیاتی گسترده ی تعمیم مالیات به کالاها و خدمات و نیز چرخه توزیع آنهاست وقتی بخش کالا یا خدمتی معاف می شود، این پوشش کاسته می گردد.

^۳ Effectiveness

^۴ ADB (۱۹۹۳، ۱۹۹۵) Assion Development outlook, HongKong(oxford university)p.۳۹

^۵ overstate

^۶ Gilis, Malcolm(۱۹۹۰), Tax Reform and the Value-Added Tax: Indonesia

^۷ Boskin, M& Mclure, ch (۱۹۹۰) world Tax Reform: case studies of Developed and Developing Countries, san Francisco (International Center for Economic Growth)

این مالیات است، ختثایی آن می باشد. (یعنی بار مالیاتی ناشی از (VAT) به شکل متعادل و همسنگ بر تولیدات مختلف پیاده می شود) واضح است که تحقق این ویژگی به جهانی شدن پوشش (VAT) و همسان شدن نرخ ها بستگی دارد.^۱ به این ترتیب می توان اصرار نهادهای اقتصادی بین المللی را مبنی بر تشویق همه کشورها به کاربرد مالیات بر ارزش افزوده درک کرد. با این حال یک نظام (VAT) گسترده و هماهنگ برای کشورهای در حال توسعه در اجرا می تواند ناممکن باشد.^۲ همچنین درباره این مالیات گفته می شود که در مقایسه با سایر مالیاتهای بر درآمد کمتر دستخوش فرار مالیاتی می باشد، اما مطالعات گوناگونی که به اندازه گیری تفاوت عملی بین مالیاتها پرداخته اند، به این منتج نشده اند که لزوماً نرخ پذیرش و جذب (VAT) از هر مالیات بر درآمدی بیشتر است.^۳ مطالعات داخلی که تا کنون درباره مالیات بر ارزش افزوده انجام گرفته است دو ویژگی درآمد زا بودن سیستم و آثار تورمی آن را تحلیل کرده اند در پژوهشی که با استفاده از جدول روزآمدشده داده - ستانده مربوط به سال ۷۲، در دفتر تحقیقات مالی معاونت اقتصادی وزارت اقتصاد شکل گرفته پایه مالیات بر ارزش افزوده برای سال ۱۳۷۵ در روش مصرفی حدود ۳۱،۱ درصد، از تولید ناخالص داخلی برآورد و متوسط افزایش سطح عمومی قیمتها نیز با اعمال نرخهای (۱۰،۱۲،۱۵ درصد) به ترتیب (۴،۵ و ۷،۳ و ۸،۸ درصد) پیش بینی گردیده است.^۴ در پژوهش دیگری که با استفاده از الگوی شبیه سازی درآمد صورت گرفته، براساس معافیت هایی که در لایحه پیشنهادی دولت ذکر گردیده، پایه مالیاتی ۲۱ درصد از تولید ناخالص داخلی و نرخ پیشنهادی حداقل ۱۲ درصد بدست آمده است.^۵ با کاربست نرخ پیشنهادی دولت (۷٪) در سیستم مالیاتی مسلمانهدف کسب در آمد محقق نخواهد شد. انتظار تورم بیش از ۶ درصد ناشی از معرفی (VAT) و تلاقی آن با تورم سالیانه ای که دامن گیر اقتصاد ایران گردیده است، این بیم را پدید می آورد که تورم انتظاری گسترده تر و نهایتاً شوک اقتصادی را

^۱ - Islam, A (۲۰۰۱) Issues In Tax Reform , Asia- Pacific Development Journal , Vol No ۱ p.۶

^۲ - Ahmad , E&Stern , N (۱۹۹۱) The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries Cambridge University Press.

^۳ - Silvani & Baer (۱۹۹۷) Designing a Tax Administration Reform Strategy: Experiences and Guidelines, Washington, DC (IMF)

^۴ - حامی زاده، زیور (۱۳۸۰) برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده و بررسی آثار تورمی آن، فصل نامه پژوهشها و سیاستهای اقتصادی - سال نهم ش ۲ ص ۳۰-۳

^۵ - فرهانیان، جواد (۱۳۸۲) پایان نامه کارشناسی ارشد اقتصاد با عنوان برآورد درآمد بالقوه و نرخ مناسب مالیات بر ارزش افزوده در ایران،

دانشگاه مازندران. (e-mail: jfarhanian@yahoo.com)

حادث گردد. به این ترتیب اگر نگاه فرا واقع بینانه ای در خصوص مالیات بر ارزش افزوده شکل گرفته است می باید تعدیل یابد.

۵) نتیجه و پیشنهاد

ذکر موارد انتقادی نه به معنای نامناسب بودن مالیات بر ارزش افزوده بلکه به منظور آشنایی با موارد مبهم در ساختار مالیاتهایی بر پایه ی مصرف است، چراکه تمامی مسائلی که بر پایه ی علمی قرار دارند، با پرسشهای آغازین از ساختار روبرو هستند. علاوه بر آن بستر اجرایی یک سیستم جدید در موفقیت یا شکست طرح موثر است. تاکید فراوان بر آماده بودن بستر اجرایی مسئله ایست که شتابزدگی در کاربست مالیاتهایی همچون مالیات بر ارزش افزوده را مردود می شمارد. واقعیت این است که تا کنون فعالیت فرهنگی و تغییر بنیادی خاصی (مثل آموزش کارکنان برای سیستم جدید) برای طرحی که سال ۱۳۸۴ بعنوان زمان معرفی آن اعلام شده رخ نداده است حتی لایحه مربوطه می رود تا به سرنوشت لایحه سال ۱۳۶۶ دچار گردد. اصلاح نرخ های قانون مالیات بر فروش فعلی که در قانون تجمیع عوارض (مصوب زمستان سال ۱۳۸۱) صورت گرفت، گام اولی است که می تواند تاثیر بسیاری بر درآمدهای دولت داشته باشد. نگاه دوباره به ساختار مالیاتی موجود همراه با تغییراتی در نرخ ها و تدوین قانونی جامع برای مالیات های غیر مستقیم که کمترین اثر تورمی و تنازلی را در پی داشته باشد، راهکاری است که هزینه ی به مراتب کمتری از یک طرح شکست خورده و پر خرج در بر خواهد داشت و شاید بررسی هزینه های کاربرد نظامی همچون مالیات بر ارزش افزوده در یک اقتصاد، منجر به صرف نظر از اجرای آن لاقلا در مقطع کنونی گردد ولو اینکه محاسن و مزایای بسیاری داشته باشد.

منابع

- ۱) ADB (۱۹۹۳, ۱۹۹۵) Assion Development Outlook, HongKong (Oxford University) p.۳۹
- ۲) World Bank (۱۹۹۰) Adjustment lending Policeies for Sustainable Growth
- ۳) Ahmad, E & Stern, N (۱۹۹۱) The Theory and Practice of Tax Reform in Developing Countries Cambridge University Press
- ۴) Boskin, M & Mclure, ch (۱۹۹۰) World Tax Reform: Case Studies of Developed and Developing Countries, San Francisco (International Center for Economic Growth)
- ۵) Gilis, Malcolm (۱۹۹۰), Tax Reform and the Value-Added Tax: Indonesia

- ۸)Islam, A (۲۰۰۱) Issues In Tax Reform , Asia- Pacific Development Journal , Vol No ۱ p.۶
- ۹) IMF,Government Finance Statistics Yearbook(۲۰۰۲)
- ۱۰)Jagwani, sunil(۲۰۰۰) ”Tax Reform Personal”- The Park Place Economist Vil VII pp(۵۷-۶۲)
- ۱۱)Jenkins.G&Yankuo.ch(۲۰۰۰) A VAT Revenue Simulation Model for Tax Reform in Developing Countries.World Development Vol۲۸,No۴۰,pp۷۳۶-۷۷۴
- ۱۲)Silvani & Baer (۱۹۹۷) Designing a Tax Administration Reform Strategy :Experiences and Guidelines,washington, DC (IMF)
- ۱۳)Stotsky, janet(۱۹۹۵). Summary of IMF Tax policy Advico.hand book IMF
- ۱۴)Shalizi,Zemark(۱۹۹۱) lesson of Tax Reform, IBRD The International Bank for Reconstruction & Development

۱- حاتمی زاده، زیور(۱۳۸۰)برآورد پایه مالیات برارزش افزوده و بررسی آثار تورمی آن، فصل نامه پژوهشها

وسیاستهای اقتصادی -سال نهم ش ۲ ص ۳-۳۰

۲-کمپجانی،اکبر(۱۳۷۴) تحلیلی از مالیات برارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران، وزارت اموراتصادی و دارایی

۳-سالنامه های آماری و قوانین بودجه سالهای ۵۷ تا ۸۰

جدول ۱: سهم انواع مالیات در تولید ناخالص داخلی طی سالهای ۱۳۵۷ تا ۱۳۸۰ _ درصد

سال	مالیات برشرکتها	مالیات بردرآمد	مالیات برثروت	کل مالیات مستقیم	مالیات بر واردات	مالیات بر مصرف وفروش	کل مالیات غیر مستقیم	کل درآمدهای مالیاتی
۱۳۵۷	۴/۰۷	۱/۱۹	۰/۲۲	۵/۴۸	۲/۹۲	۱/۰۷	۳/۹۹	۹/۴۷
۱۳۵۸	۲/۳۹	۱/۲۱	۰/۲۱	۳/۸۱	۱/۶۹	۰/۶۶	۲/۳۴	۶/۱۵
۱۳۵۹	۰/۷۴	۱/۰۷	۰/۲۸	۲/۰۹	۲/۶۱	۰/۸۱	۳/۴۲	۵/۵۱
۱۳۶۰	۳/۰۳	۱/۰۴	۰/۲۱	۴/۲۸	۲/۲۶	۰/۸۳	۳/۰۹	۷/۳۷
۱۳۶۱	۱/۷۵	۰/۹۸	۰/۲۵	۲/۹۸	۲/۱۹	۱/۰۲	۳/۲۱	۶/۱۹
۱۳۶۲	۱/۷۰	۰/۷۴	۰/۲۷	۲/۷۱	۲/۸۲	۰/۹۶	۳/۷۹	۶/۵۰
۱۳۶۳	۱/۹۳	۱/۷۹	۰/۳۱	۳/۰۳	۲/۵۸	۱/۱۱	۳/۶۹	۶/۷۲
۱۳۶۴	۲/۵۱	۰/۹۶	۰/۲۵	۳/۷۲	۱/۹۲	۱/۶۲	۳/۵۴	۷/۲۶
۱۳۶۵	۲/۵۸	۱/۱۳	۰/۳۰	۴/۰۰	۱/۵۵	۱/۵۲	۳/۰۷	۷/۰۷
۱۳۶۶	۲/۱۱	۰/۹۴	۰/۴۰	۰/۴۵	۱/۱۳	۱/۲۲	۲/۳۶	۵/۸۱
۱۳۶۷	۱/۹۷	۰/۸۶	۰/۴۱	۰/۲۴	۰/۷۳	۰/۹۸	۰/۷۱	۰/۹۵
۱۳۶۸	۱/۳۸	۰/۹۱	۰/۳۹	۲/۶۸	۱/۴۲	۰/۷۲	۲/۱۴	۴/۸۲
۱۳۶۹	۱/۴۷	۰/۹۲	۰/۳۵	۰/۷۴	۰/۴۹	۰/۸۰	۰/۲۹	۵/۰۲
۱۳۷۰	۱/۶۵	۱/۰۳	۰/۲۹	۲/۹۷	۲/۰۲	۰/۸۹	۲/۹۱	۵/۸۸
۱۳۷۱	۲/۰۷	۰/۸۷	۰/۲۴	۳/۱۸	۱/۹۹	۰/۸۶	۲/۸۵	۲/۰۴
۱۳۷۲	۱/۶۶	۰/۷۹	۰/۲۶	۲/۷۱	۱/۱۷	۰/۳۳	۱/۵۰	۴/۲۱
۱۳۷۳	۱/۸۷	۰/۸۷	۰/۲۶	۳/۰۰	۱/۰۰	۰/۲۷	۱/۲۷	۴/۲۷
۱۳۷۴	۱/۸۶	۱/۰۵	۰/۲۷	۳/۱۸	۰/۷۰	۰/۲۳	۰/۹۴	۴/۱۲
۱۳۷۵	۲/۲۳	۱/۲۴	۰/۲۵	۳/۷۲	۱/۲۲	۰/۲۷	۱/۴۹	۵/۲۱
۱۳۷۶	۲/۴۰	۱/۲۲	۰/۲۵	۳/۸۷	۱/۵۰	۰/۷۰	۲/۲۰	۶/۰۸
۱۳۷۷	۲/۴۴	۱/۲۰	۰/۲۶	۳/۹۰	۱/۳۶	۰/۴۹	۱/۸۵	۵/۷۵
۱۳۷۸	۲/۳۳	۱/۲۵	۰/۲۷	۳/۸۵	۱/۳۵	۰/۸۰	۲/۱۵	۶/۰۰
۱۳۷۹	۱/۹۹	۱/۲۰	۰/۲۶	۳/۴۵	۱/۴۰	۰/۹۳	۲/۳۳	۵/۷۸
۱۳۸۰	۱/۹۶	۱/۳۱	۰/۲۹	۳/۴۶	۱/۷۵	۰/۶۳	۲/۳۸	۵/۸۵

ماخذ: سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، قوانین بودجه سنواتی و نماگرها و ترازنامه بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران (سال ۱۳۷۹)

جدول ۲: درصد سهم مالیات در دریافتی های دولت کشورهای منتخب طی سال ۲۰۰۱

نام کشور	درصد سهم	نام کشور	درصد سهم
ایالات متحده	۹۳/۶	سريلانكا	۸۸/۵
كانادا	۹۱/۴	تايلند	۸۲/۴
نيوزيلند	۹۳/۸	روسيه	۸۳/۷
الجزيره	۸۹/۹	تركيه	۸۳/۱
آفريقای جنوبی	۹۵/۰	عمان	۲۷/۴
هند	۷۶/۴	آرژانتين	۹۰/۵
اندونزی	۶۳/۹	بولیوی	۸۰/۶
فيلپين	۸۷/۴	پرو	۸۶/۲
سنگاپور	۶۱/۹	ونزوئلا	۵۷/۸

ماخذ: سالنامه آماری مالیه دولتی صندوق بین المللی پول (۲۰۰۲) ^۱

