فصل دوم

مبانی نظری و ادبیات تحقیق نظام‌های مالیاتی

# فصل دوم مبانی نظری و پیشینه تحقیق

## مقدمه

افزایش جمعیت، گسترش روزافزون شهرنشینی و تحولات اجتماعی، به ویژه در کشورهای در حال توسعه که از زیر ساخت‌های اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کافی برخوردار نیستند، تخصیص بخش درخور توجهی از منابع کشور را جهت دستیابی به رشد و ثبات اقتصادی، ایجاد زمینه‌های مناسب اشتغال و و توزیع عادلانه درآمد طلب می‌کند. از این رو دولت‌ها، سهمی از تولید ناخالص داخلی را به صورت مالیات به منظور تأمین هزینه‌های مربوط به ایجاد طرح‌های زیربنایی و دستیابی به هدف‌های فوق، دریافت می‌کنند که البته این سهم در کشورهای پیشرفته درصد بالایی از کل درآمد دولت را تشکیل می‌دهد و مالیات در درجه دوم اهمیت قرار دارد ... البته این مهم نه از طریق اعمال نرخ‌های بالای مالیاتی، بلکه با افزایش مشارکت عمومی و استفاده از تمامی ظرفیت‌های بالقوه مالیاتی فراهم خواهد شد. نرخ‌های مالیاتی باید در چنان سطحی قرار گیرد که مازاد مطمئنی برای مؤدیان مالیاتی به منظور افزایش کمی و کیفی سرمایه‌گذاری باقی بماند.

دریافت درآمدی دولت در ایران، سهم درآمد مالیات در کل درآمدهای عمومی دولت تا حد زیادی تحت تأثیر وضعیت تولید و نرخ فروش نفت و همچنین سایر سیاست‌ها و عواملی از جمله برنامه‌های توسعه قرار دارد.

به دلیل عدم تناسب میان درآمدها و هزینه‌ها (روند نزولی درآمدهای دولت به دلیل کاهش قیمت نفت و سیر صعودی هزینه‌های دولت) در سال‌های اخیر، بودجه دولت عمدتاً با کسری مواجه بوده است که کسری نیز عمدتاً با توسل به استقراض از سیستم بانکی تأمین شده است.

استقراض از سیستم بانکی در قالب انتشار پول اضافی به عنوان یکی از ابزار تأمین کسری بودجه در سال‌های گذشته مورد توجه بیشتری قرار گرفته است که به مالیات تورمی معروف است موجب افزایش تورم و در نتیجه کاهش قدرت خرید مردم و انتقال آن به دولت می‌شود و آثار تخریبی بسیار شدیدی را به دنبال دارد (جعفری صمیمی و شمخال، 1386).

اولین قدم در جهت رهایی از دام اقتصاد نفتی رفتن به سوی اقتصاد مبتنی بر مالیات است. بر همین اساس برنامه ریزی همه جانبه با توجه به عوامل تأثیرگذار و لزوم اجرای پیش فرض‌ها به منظور کاهش تبعات منفی آن ضروری است. نهایتاً مالیات بر ارزش افزوده، شکل اصلی مالیات بر مصرف است که مزیت و برتری رو به رشد را برای یک مالیات با پایه گسترده در جهان نشان می‌دهد مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد کشورها و همچنین افزایش درآمدهای مالیاتی در صورت تسری کامل آن به زنجیره نهایی توزیع می‌باشد، لذا این تحقیق به بررسی این موضوع پرداخته است. (فصلنامه حوزه، شماره 9).

در این نوشتار ضمن ارائه جایگاه مصرف و مالیات، اهمیت و تاریخچه مالیات، تعریف مالیات و نظام مالیاتی کشور، اهداف و برنامه‌های قانون مالیات بر ارزش افزوده، مزایا، موانع و معایب اجرایی آن همراه با دلایل تعویق و همچنین رویکردهای اطلاع رسانی رسانه ای و ... به این موضوع بررسی می‌شود. در این فصل، در بخش اول به بررسی مبانی نظری موجود پرداخته می‌شود. در بخش دوم، به تحقیقات و تجارب گذشته دراین‌باره می‌پردازیم و نتایج هر کدام از تحقیقات و بیان می‌کنیم.

## بخش اول: مبانی نظری تحقیق

### مالیات

کلمه مالیات مأخوذ از عربی به معنی باج، خراج و پول‌هایی است که مأمورین وزارت دارایی به موجب قانون از مردم می‌گیرند (عمید، 1365). مالیات عبارت است از سهمی که به موجب اصل تعاون ملی و طبق مقررات موضوعه هر یک از افراد کشور موظف است از درآمد یا دارایی خود به منظور تأمین هزینه‌های عمومی و حفظ منافع اقتصادی، سیاسی و اجتماعی کشور بر حسب توانایی و استطاعت مالی خود به خزانه دولت بپردازد (رزاقی، 1375). از نظر برخی صاحب‌نظران مالیات مبلغی است که دولت از اشخاص، شرکت‌ها و مؤسسات بر اساس قانون برای تقویت عمومی حکومت و تأمین مخارج عامه دریافت می‌دارد. افزون بر خصلت اجباری بودن؛ یک خصوصیت بارز دیگر مالیات این است که رابطه صحیح دوطرفه یا متناسبی میان میزان مالیات دریافتی و ارزش خدمات عمومی - که مالیات‌دهندگان از آن برخوردار می‌شوند وجود دارد (عرب مازیار، 1376). اهمیت مالیات تنها بعد کارایی آن برای دولت نیست؛ بلکه آثار و فشارهای ناشی از آن؛ عادلانه و یا ناعادلانه بودن آن، تأثیر آن بر کارایی اقتصادی، ایجاد انگیزه منفی و یا مثبت برای فعالیت‌های گوناگون و امثال آن نیز مورد توجه خاص است (دادگر، 1378).

### انواع نظام‌های مالیاتی

در فرهنگ مالیاتی، مالیاتی را که توسط دولت از مصرف‌کنندگان کالاها و خدمات از طریق تولیدکنندگان آن‌ها دریافت می‌شود، مالیات غیرمستقیم می‌نامند. مالیات‌های غیرمستقیم در ایران به طور کلی شامل مالیات بر واردات (حقوق گمرکی، سود بازرگانی، حق ثبت و سفارش کالا و ...) و مالیات بر مصرف و فروش (مالیات فرآورده‌های نفتی، مالیات بر فروش نوشابه، دخانیات، مالیات اتومبیل و ...) می‌شود در یک تعریف کلی؛ مالیات غیرمستقیم بر فروش کالایی خاص را مالیات بر مصرف گویند. مالیات بر مصرف ممکن است به صورت مبلغی معین از هر واحد یا به نسبت درصد معینی از قیمت اخذ شود. مالیات بر معاملات بازار را که به هنگام فروش یک کالا از طریق تولیدکننده یا فروشنده، از مصرف‌کننده دریافت می‌شود، مالیات بر فروش می‌نامند. در کنار مالیات‌های عمومی بر فروش یا مصرف، مالیات‌های انتخابی بر مصرف برخی از کالاهای رایج است؛ از اهداف وضع مالیات بر مصرف و فروش می‌توان به توسعه محصولات داخلی، جلوگیری از افزایش واردات برخی از اقلام و جهت بخشیدن به الگوی مصرف جامعه نام برد؛ اما مهم‌ترین هدف آن کسب درآمد برای دولت است. از آنجا که این نوع مالیات می‌تواند جنبه انتخابی داشته باشد، برای رسیدن به هدف تخصیص بهینه منابع می‌تواند بسیار مؤثر واقع شود. مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌سازد. به عبارت دیگر، مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر قیمت فروش است که در واقع بار مالیاتی آن بر دوش مصرف‌کنندگان نهایی بوده و این مالیات بر اساس درصدی از ارزش افزوده در هر مرحله‌ای از تولید اخذ می‌شود. ارزش افزوده نیز برابر با تفاوت میان فروش بنگاه و هزینه‌های خرید کالاها و خدمات خریداری‌شده از بنگاه‌های دیگر است. با تعریف ارزش افزوده مشخص می‌شود که مالیات بر ارزش افزوده برابر مالیات بر محصول ناخالص داخلی است. بدین ترتیب پایه مالیات بر ارزش افزوده برابر کل درآمد حاصل از فروش، منهای هزینه خرید عوامل تولید از سایر بنگاه‌ها است. مالیات مستقیم به طور کلی شامل مالیات بر حقوق و دستمزد و مالیات بر سود شرکت‌ها است. که در این نوع مالیات، درصدی از حقوق و دستمزد و یا سود خالص شرکت‌ها به عنوان مالیات دریافت می‌شود (مجتهد و احمدیان، 1386).

### مالیات و اقتصاد ایران

همان طوری که بیان گردید مالیات در اکثر کشورها به ویژه کشورهای توسعه‌یافته به عنوان عمده‌ترین منبع مالی دولت در بخش درآمدی بودجه بوده و بخش قابل‌توجهی از هزینه‌های عمومی را پوشش می‌دهد به گونه‌ای که در برخی از کشورها 90 تا 95 درصد از هزینه‌های عمومی دولت از طریق درآمدهای مالیاتی تأمین می‌گردد. در اقتصاد کشور ما به دلیل شفاف نبودن درآمدها و عدم توانایی سیستم مالیاتی در شناسایی صحیح میزان درآمد مردم، میزان مالیات تشخیصی ناچیز بوده کما این که بخش قابل‌توجهی از همین مالیات تشخیصی نیز به مرحله وصول نمی‌رسد و اگر هم وصول گردد اصل فایده در آن رعایت نمی‌گردد یعنی هزینه وصول نسبت به مالیات وصولی بیشتر است. در رابطه با نقش مالیات در اقتصاد ایران فقط به دو شاخص زیر پرداخته می‌شود:

#### نسبت مالیات به هزینه‌های جاری دولت:

تأمین بودجه جاری دولت از طریق مالیات از اهداف اکثر قریب به اتفاق دولت‌ها می‌باشد که برخی از دول در این رابطه موفق و برخی هم مانند کشور ما ناموفق عمل نموده‌اند که عوامل زیادی از قبیل اتکا به درآمدهای نفتی، افزایش و عدم کنترل مخارج عمومی، فرار مالیاتی و غیره در آن نقش به سزایی خواهد داشت.

#### نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی:

این نسبت نیز با نوسانات میزان درآمدهای مالیاتی تغییر خواهد نمود که طبیعتاً عوامل مؤثر در وصول مالیات از جمله فرار مالیاتی (موضوع این گزارش) در آن نقش خواهد داشت (زهی و محمد خانلی، 1389).

### جایگاه مصرف در اقتصاد

مصرف و تهیه کالا و مایحتاج همواره از دغدغه‌های انسان در طول تاریخ بوده است. به ویژه در قرن حاضر که این موضوع به یکی از نتایج توسعه درون‌زای اقتصادی تبدیل شده و تبلیغات رسانه‌ای هم کمک زیادی به گسترش دامنه آن در بین مردم کرده است. ایجاد زندگی مصرفی بین شهرنشینان و روستاییان به خصوص مصرف کاذب که بر اثر پیشرفت‌های اقتصادی و فناوری حاصل است باعث نابودی امتیازات و جنبه‌های مفید و مثبت اجتماعی  فرهنگی زندگی و حتی زیست‌محیطی در جوامع سنتی شده و همچنین تبعات و تنش‌های روزافزون روحی روانی را که حاصل افزودن و تحمیل بار گران اقتصادی هزینه‌های خانوار بر اثر ایجاد مصارف بی‌رویه و غیرواقعی به وجود آمده بر مصرف‌کنندگان تحمیل کرده است. (سایت جام جم، 1391). هر چه مصرف بیشتر شود متضمن نوعی خوشبختی و تفاخر تلقی می‌شود. درحالی‌که در جوامع سنتی و مبتنی بر فرهنگ‌ها و باورهای غنی، اغلب افراد شادی و رضایت را در فعالیت‌های اجتماعی و در خدمت به اجتماع می‌یافتند؛ تبلیغات سرسام‌آور که حاصل آن مصرف هرچه بیشتر است، نشان می‌دهد که در زندگی مصرفی بیشتر سود و رضایت صاحبان کلان سرمایه مطرح است و نه بهره‌مندی مصرف کنندگان و تأمین نیازهای واقعی آنان از طرفی تفریح و سرگرمی یکی دیگر از ابعاد خرید و مصرف گوناگون و انبوه است، جاذبه‌های بازار که مملو از کالاهای متنوع و جدید است به طور مداوم نیازهای مصرفی جدید و اغلب کاذبی را به وجود می‌آورد. پیروی از الگوهای مصرف جوامع غربی باعث فردگرایی و جستجو و تلاش برای فخرفروشی و ایجاد فرهنگ مصرفی و مادی شده است. دغدغه انتخاب بهترین کالا در بین انبوه کالاها و مارک‌ها[[1]](#footnote-1) و علائم معروف و فریبنده تجاری، همواره مصرف‌کنندگان تنوع‌طلب را در برابر این سؤال قرار می‌دهد که آیا بهترین کالا را خریده‌اند و اگر جواب خیر باشد، دنبال چه نوع کالایی با چه مشخصات و قیمتی بروند. در این صورت مصرف و خرید کالا دیگر جنبه واقعی خود را از دست داده و برای افراد اهمیتی اجتماعی و فرهنگی پیدا می‌کند. بعلاوه خریدهای زاید و غیر ضروری همواره سهم عمده‌ای از درآمد خانوار را می‌بلعد و نه‌تنها رضایت مصرف‌کنندگان را در پی ندارد، بلکه گاه ارزش‌های اجتماعی و اخلاقی مصرف‌کنندگان را نیز زیر سؤال می‌برد (سایت جام جم، 1390). در نقطه مقابل، دولت ماهانه حدود 3/3 هزار میلیارد تومان یارانه نقدی پرداخت می‌کند یعنی در سال 1391 دولت حدود 42 هزار میلیارد تومان (تقریباً یک و نیم برابر کل درآمد مالیاتی سال 1391) وجه نقد به حساب شهروندان واریز کرده که منجر به افزایش سطح مصرف در جامعه شده است. طبیعی است با افزایش مصرف، میزان مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر کالا و خدمات نیز افزایش خواهد یافت. این موضوع نشان می‌دهد که متأسفانه نگاه دولت به بحث مالیات صرفاً نگاه درآمدی بوده و به تأثیر سیاست‌های مالیاتی در وضعیت اقتصادی کشور توجهی ندارد (سایت حوزه، ش 9).

### آشنایی با درآمدهای عمومی دولت

دولت‌ها برای انجام مأموریت‌ها و مسوولیت‌های اقتصادی و غیراقتصادی خود به منابع مالی نیازمند هستند. این منابع مالی از محل درآمدهای مالیاتی و همچنین درآمدهای غیر مالیاتی تأمین می‌شود از جمله وظایف دولت، ارائه خدمات عمومی از قبیل؛ امنیت، بهداشت و درمان، آموزش و ...، تخصیص منابع بین بخش‌های مختلف کشور، توزیع درآمد و ثروت بین گروه‌های مختلف جامعه و دست یابی به اهدافی مانند تثبیت قیمت‌ها، اشتغال کامل و رشد اقتصادی می‌باشد.

دولت برای انجام وظایف و مسئولیت‌های خود به هزینه و برای تأمین این هزینه‌ها، به منابع مختلف مالی نیازمند است. اصولاً درآمدهای دولت به دو گروه کلی تقسیم بندی می‌شود:

#### درآمدهای غیر مالیاتی

درآمدهای غیر مالیاتی وجوهی هستند که دولت معمولاً از طریق فعالیت‌های اقتصادی خود به دست می‌آورد. ویژگی اصلی این منابع درآمدی، نامنظم و نامطمئن بودن آن‌هاست. این درآمدها یا به شکل درآمدهای ناشی از سرمایه گذاری‌های مختلف است، یا دریافت کارمزد است که دولت از خدمات گوناگون خود دریافت می‌کند. بنابراین هر چقدر سهم این نوع از درآمدها در کل درآمدهای دولت بیشتر باشد، ممکن است آثار بیشتری در قالب کسری‌های مداوم بودجه و عوارض بعدی آن در اقتصاد بروز کند. در مقابل، بالا بودن سهم درآمدهای مالیاتی در کل درآمدهای دولت به عنوان منابع درآمدی باثبات، می‌تواند از بروز چنین عوارض نامطلوبی جلوگیری کند.

به همین منظور در کشور ما در برنامه چهارم و پنجم توسعه، به منظور برقراری انضباط مالی و بودجه‌ای، دولت مکلف شده است طی سال‌های برنامه، سهم اعتبارات هزینه‌ای تأمین شده از محل درآمدهای غیر نفتی دولت را به گونه‌ای افزایش دهد که تا پایان برنامه، اعتبارات هزینه‌ای دولت به طور کامل از طریق درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدهای غیر نفتی تأمین شود. برخی از این نوع درآمدها عبارت‌اند از:

* سود ناشی از انحصارات دولت مانند، نفت، راه آهن، برق، تلفن و غیره
* کارمزد برای خدمات گوناگون، مانند عوارض‌ها، که توسط سازمان‌های دولتی اخذ می‌گردد
* درآمدها ناشی از املاک عمومی، فروش یا اجاره؛
* وام و استقراض از مردم یا مقامات پولی (انتشار پول).

در ایران عمده‌ترین درآمد غیر مالیاتی مربوط به فروش نفت و گاز است. وجود این درآمد سهل‌الوصول دو تأثیر عمیق بر ساختار مالیاتی کشور داشته است:

نخست، وجود درآمدهای حاصل از فروش و گاز سبب شده تا به دیگر درآمدهای دولت کمتر توجه شود. در این خصوص بررسی برنامه‌های توسعه اقتصادی نشان می‌دهد که همواره درآمدهای حاصل از فروش نفت و گاز به عنوان مهم‌ترین منبع تأمین مالی طرح‌ها، مد نظر مسوولان بوده است. حتی در دوره‌هایی که قیمت نفت به طور قابل توجهی کاهش یافته است، دولت کمتر به درآمدهای مالیاتی توجه داشته و منابع مورد نیاز خود را از طریق استقراض از بانک مرکزی تأمین کند.

دوم، اتکا بیش از حد به درآمدهای نفتی و وجود نوسانات بهای نفت در بازارهای جهانی، بی ثباتی کل درآمدهای دولت را در پی داشته است. وابستگی کشور به درآمدهای حاصل از فروش نفت و گاز تا حدی

است که درآمدهای مالیاتی نیز به طور غیر مستقیم متأثر از جریان درآمدهای ارزی حاصل از فروش نقت گردد. زیرا، افزایش درآمدهای ارزی، واردات را افزایش می‌دهد. از طرف دیگر افزایش واردات موجبات افزایش مالیات بر واردات و درآمدهای مالیاتی غیر مستقیم را فراهم می‌آورد.

#### درآمدهای مالیاتی

یکی از مهم‌ترین راه‌های تأمین مخارج دولت، جمع آوری مالیات است. به عبارت دیگر، با توجه به مقایسه این منبع مهم تأمین مالی با سایر منابع، می‌توان گفت، هر چه سهم مالیات‌های در تأمین مخارج دولت بیشتر باشد، از آثار نامطلوب اقتصادی کاسته می‌شود. در کشورهای پیشرفته برخلاف کشورهای در حال توسعه ای که مالیات‌های نقش ناچیزی دارند – تقریباً تمامی مخارج دولت از این طریق تأمین می‌شود.

میانگین نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی برای اتحادیه اروپایی در سال 2001 برابر با 6/ 35% و در سال 2005 برابر با 9/35% بوده است که این نسبت، در سال 2005 برای انگلیس 38%، سوئد 42 / اسلونی 40%، هلند 40% ایرلند 32%، آلمان %29 بوده است[[2]](#footnote-2).

### عملکرد و مقایسه ارقام مربوط به درآمدهای دولت و سهم مالیات از آن در ایران

بررسی عملکرد نظام مالیاتی کشور نشان می‌دهد که در تأمین نیازهای دولت، نظام مالیاتی کارایی چندانی نداشته است. در فاصله سال‌های 76 ـ 1371 سهم مالیاتی از درآمدهای دولت بین 6/17 درصد (در سال 1374) و 2/38 درصد (در سال 1371) نوسان داشته است. همچنین نسبت درآمدهای مالیاتی به هزینه‌های جاری دولت نیز در این سال‌ها بین 3/48 درصد برای سال 1371 و 7/25 درصد برای سال 1374 نوسان داشته است.

بررسی درآمدهای مالیاتی دولت در بودجه‌های سالانه و نسبت آن به بودجه عمومی نشان می‌دهد که در سال‌های 1379 تا 1386 نسبت کل مالیات‌ها به کل منابع بودجه عمومی دولت، حدود 5/27 تا 31 درصد بوده است. نسبت مالیات‌ها به منابع لایحه بودجه عمومی سال 1387 نیز حدود 34 درصد برآورد شده بود[[3]](#footnote-3)

با این وجود بر اساس آمارهای بانک مرکزی درآمدهای مالیاتی در ایران تأمین‌کننده تنها حدود یک سوم بودجه دولت است. همچنین بر اساس آمارهای موجود که در جدول (1) نشان داده شده است، نسبت درآمدهای مالیاتی به درآمدهای دولتی از 7/34 درصد در سال 1384 به 1/48 درصد در سال 1388 رسیده است که میانگین این نسبت طی سال‌های برنامه چهارم توسعه 40 درصد است.

درآمدهای مالیاتی دولت در سال 1388 و نسبت به رقم مصوب 0/95 درصد تحقق داشت که در مقایسه با رقم مشابه سال قبل، 1/25 درصد رشد داشت. درآمدهای مالیاتی در سال 1388 نسبت به رقم مصوب اصلاحی سال 9/3 درصد عدم تحقق داشت. در این میان، مالیات‌های مستقیم با مازاد تحققی به میزان 6/1 درصد و مالیات‌های غیرمستقیم با عدم تحقق به میزان 5/14 درصد مواجه بودند. همانند سال قبل سهم بالاتری (7/69 درصد) از درآمدهای مالیاتی سال 1388 به مالیات‌های مستقیم اختصاص داشت. نسبت مالیات‌ها به پرداخت‌های هزینه‌ای از 7/40 درصد در سال 1384 به 5/36 درصد در سال 1385، 5/45 درصد در سال 1386، 1/41 درصد در سال 1387 و 5/50 درصد در سال 1388 رسید. بنابراین اتکای دولت به درآمدهای مالیاتی در تأمین هزینه‌های جاری که در سال 1387 نسبت به سال قبل از آن کاهش یافته بود در سال 1388 دوباره افزایش یافت. (مرکز پژوهش و اسناد ریاست جمهوری).

جدول ‏2‑1: درآمدهای مالیاتی طی سال‌های 1384- 1389، ارقام: میلیون ریال

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| سال |  | ملی | استانی | جمع | در صد تغییرات |
| 1384 | در آمدهای مالیاتی | 84670664 | 45489736 | 130160400 | 36 |
| 1385 | 124165257 | 53452000 | 177617257 | 11 |
| 1386 | 129850302 | 67444472 | 197294774 | 10 |
| 1387 | 135745506 | 81409530 | 217155036 | 38 |
| 1388 | 187451710 | 113149000 | 300600710 | 17 |
| 1389 | 209503938 | 14195000 | 351453938 | 0 |

منبع: گزارش اقتصادی و ترازنامه بانک مرکزی در سال‌های مختلف.

به منظور بررسی میزان اتکا دولت به دلارهای نفتی، در جدول 2 نسبت درآمدهای نفتی به کل درآمدهای دولت در سه مرحله نشان داده شده است. با وجودی که تصریح برنامه‌های توسعه اقتصادی و قانون بر این است که منابع و مصارف دولت از طریق مالیات‌ها و سایر درآمدهای غیر نفتی متوازن شود و درآمد نفت در صندوق مشخصی که به تصویب مجلس رسیده در طرح‌ها و پروژه‌های غیردولتی با ارزش افزوده بالا، به مصرف برسد، اما بر اساس آمار جدول مذکور میزان اتکا به درآمدهای نفتی در دوره 86-84 بیش از سال‌های پیش افزایش یافته است. این در صورتی است که بر اساس برنامه پنجم توسعه نسبت مالیات در پایان برنامه به تولید ناخالص داخلی به دست کم 10 درصد برسد. ضمن اینکه نسبت درآمدهای عمومی به استثنای درآمدهای نفت و گاز به اعتبارات هزینه‌ای به طور متوسط سالیانه 10 درصد افزایش یابد و اعتبارات هزینه‌ای دولت به قیمت ثابت افزایش پیدا نکند.

جدول ‏2‑2: نسبت درآمدهای نفتی به کل درآمدهای دولت در سه دوره مختلف، ارقام: درصد

|  |  |
| --- | --- |
| دوره | متوسط سالیانه |
| 1368-1375 | 8/61 |
| 1376-1384 | 57/0 |
| 1384-1386 | 1/62 |

منبع: گزارش اقتصادی و ترازنامه بانک مرکزی در سال‌های مختلف

دولت در بودجه سال 1391 حدود 34 هزار میلیارد تومان درآمد از محل وصول مالیات پیش‌بینی کرده بود.‌ بوده است ... همچنین دقت در جزییات اعداد نشان می‌دهد در حالی که وصول 80 درصد مالیات‌های مستقیم تحقق پیدا کرده اما 102 درصد مالیات‌های غیرمستقیم محقق شده است. به عبارت دیگر آن بخش از مالیات که از مصرف و خرید کالاها و خدمات اخذ می‌شود رشد بیشتری نسبت به مالیاتی داشته که از درآمد و ثروت افراد گرفته می‌شود.

دولت با تأخیر بسیار، بودجه سال 1392 را به مجلس ارائه کرد. که مطابق این لایحه، دولت پیش‌بینی کرده است که در سال 1392 حدود 23 هزار میلیارد تومان مالیات بر درآمد شرکت‌ها، حدود هشت هزار میلیارد تومان مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی، دو هزار میلیارد تومان مالیات بر ثروت، 9 هزار میلیارد تومان مالیات بر واردات و 12 هزار میلیارد تومان مالیات بر ارزش افزوده دریافت کند. یعنی در مجموع کل درآمدی که دولت در سال 1392 از محل مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم پیش‌بینی کرده 54 هزار میلیارد تومان است. این مقدار تقریباً 60 درصد بیشتر از پیش‌بینی سال گذشته است. (مرکز پژوهش و اسناد ریاست جمهوری 1392)

دولت به جای آنکه تلاش کند از طریق ایجاد رونق و رشد اقتصادی ظرفیت مالیاتی کشور را گسترش دهد صرفاً به افزایش وصولی خود (به هر قیمتی) فکر می‌کند. ظرفیت مالیاتی، توانایی جامعه در پرداخت مالیات است. در واقع ظرفیت مالیاتی، میزان مالیاتی است که مردم با توجه به درآمد خود و نیز با توجه به قوانین مالیاتی مانند نرخ مالیات و معافیت‌ها، از لحاظ تئوریک باید بپردازند. پس افزایش ظرفیت مالیاتی مستلزم رشد اقتصادی و رونق کسب‌وکار است در مجموع به نظر می‌رسد هدف دولت از افزایش 60 درصدی درآمدهای مالیاتی در بودجه 92 موارد زیر است:

1- در حالی که درآمدهای نفتی دولت کاهش جدی یافته، بودجه عمومی دولت در سال 1392 نسبت به سال 1391 حدود 70 درصد رشد داشته است. تنها راه پر کردن این شکاف افزایش درآمدهای مالیاتی است. دولت می‌خواهد با پوشاندن این کسری بودجه، راه را بر تصویب آن در مجلس هموار کند.

2- طبق برنامه پنجم توسعه دولت باید به نحوی برنامه‌ریزی کند که در پایان این برنامه صد درصد هزینه‌های جاری دولت از محل درآمدهای مالیاتی تأمین شود. این در حالی است که هم‌اکنون تنها 44 درصد این هزینه‌ها توسط مالیات تأمین می‌شود. همچنین نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی باید به حداقل 10 درصد برسد که هم‌اکنون کمتر از هشت درصد است که این میزان برای اقتصاد ملی بسیار پایین است، درحالی‌که این شاخص در بسیاری از کشورها بیش از 20 درصد است.

### اهمیت مالیات

جایگاه کلی مالیات و نقش آن در درآمدهای عمومی کشورها و به ویژه کشور ایران بسیار کلیدی است. این عنصر با توجه به اثراتی که بر کل اقتصاد دارد سهم قابل توجهی در بررسی‌های علمی و تجربی به خود اختصاص داده است. در یک نگاه کلی به اقتصاد ایران و ترکیب درآمدهای دولت می‌توان مالیات را به عنوان یکی از اقلام درآمدی دولت در نظر گرفت، در عین حال چارچوب و فرایند مالیات در ایران چالش برانگیز است. با توجه به اینکه بخش مهمی از درآمدهای مالیاتی در ایران بطورمستقیم و غیر مستقیم وابسته به درآمد نفت است، این امر درآمدهای مالیاتی را در مقابل نوسانات بازار جهانی نفت به شدت آسیب پذیر کرده است همچنین رشد درآمدهای دولت از نفت در عمل، زمینه تقویت مالیات ستانی را کاهش داده است (دادگر و نظری،1386،7).

مالیات‌ها یکی از ابزارهای سیاست مالی دولت‌ها در مجموعه سیاست‌های اقتصادی آن‌ها هستند. با نظری به مکاتب مختلف اقتصادی در می‌یابیم که کلاسیک‌ها که معتقد به عدم دخالت دولت در اقتصاد بودند به تأمین مخارج عمومی از محل در آمدهای مالیاتی در حدی که تعادل بودجه حفظ شود معتقد بودند. از طرفی در الگوی کینزین‌ها سیاست‌های مالی انبساطی نقش اصلی را در ایجاد تحرک اقتصادی ایفا می‌نمودند (پورمقیم،1373،43).

امروزه دولت‌ها برای ایجاد تعادل اقتصادی وظایف گوناگونی به عهده می‌گیرند. بازارهای اقتصادی را کنترل و قیمت‌ها را تعیین و کنترل می‌کنند و بر توزیع مزدها فراورده‌ها و سایر درآمدها نظارت می‌کنند. اما آنچه تعادل اقتصادی و تأمین عدالت اجتماعی نقش ویژه ای دارد مالیات است. مالیات دولت را قادر می‌سازد که بر جریانات و مسائل اقتصادی کشور و افزایش درآمدها و ثروت‌ها نظارت و کنترل داشته باشد و از رکود و فساد و کسادی اقتصادی جلوگیری کند البته روشن است در میان انواع مالیات‌ها مالیات‌های مستقیم آن‌ها از آنجا که اشخاص پرداخت کننده نمی‌توانند آن‌را به دیگری منتقل سازند اگر بر اساس درآمد تنظیم گردد مانع از تمرکز ثروت و اندوخته‌های سرسام آور و روحیه آن خواهد بود. به این جهت فاصله‌های وحشتناک طبقاتی را ترمیم و یا تعدیل می‌کند و از طرف دیگر موجب رونق اقتصادی خواهد بود. در میان مالیات‌ها سیستم مالیاتی تصاعدی مؤثرترین آن در مسائل اقتصادی می‌باشد هم از جهت تأمین نیازهای دولت و هم از نظر نقش آن در تعدیل درآمدبطور روشن این مالیات می‌تواند تقاضای عمومی و همچنین قیمت کالاها را تغییر دهد زیرا مالیاتچه مستقیم و غیرمستقیم در آمدها را پایین می‌آورد و در نتیجه تقاضای عمومی نسبت به کالاها و خدمات آن پایین خواهد آمد. از طرف دیگر با کاهش تقاضا (با فرض ثبوت سایر متغیرها) قیمت‌ها پایین می‌آیند (عرب مازاد،1380،**).**

باید توجه کرد که اهمیت مالیات در نظام اقتصادی و مالی کشور تنها به میزان وصولی و یا درصد در نظر گرفته شده محدود نمی‌شود بلکه باید به اثرات نظام مالیاتی در تأمین عدالت اقتصادی و ایجاد تعادل در توزیع صحیح درآمدها و ثروت عمومی نیز توجه نمود. برای اینکه نظام مالیاتی از کارایی و اثر بخشی لازم برخوردار باشد لازم است در درجه اول ظرفیت مالی جامعه در منابع مختلف درآمد و ثروت مالی محاسبه و سپس ظرفیت‌های اجرائی کشور و توان علمی سازمان‌های وصول کننده مالیات از هر نظر مورد بررسی قرار گیرد. (صمیمی، **1380**،**17**). اهمیت این شیوه مالیات ستانی به اندازه ای است که در حدود 25% درآمدهای مالیاتی دنیا را طی سال‌های 2000-2001 شامل شده است (هاریسون و کرلاو[[4]](#footnote-4)، 2005). اتحادیه اروپایی نیز به مالیات بر ارزش افزوده، نگاه ویژه ای دارد به صورتی که از مجموع 30 عضو این سازمان، تا سال 2006،29 عضو آن از VAT بهره‌مند بوده‌اند[[5]](#footnote-5).

[ایران](http://fa.wikipedia.org/wiki/%D8%A7%DB%8C%D8%B1%D8%A7%D9%86) در سال ۲۰۰۷ میلادی، مجموعاً ۸۳ میلیارد دلار صادرات داشت، که این میزان در مقایسه، کمتر از نصف صادرات کشور [مالزی](http://fa.wikipedia.org/wiki/%D9%85%D8%A7%D9%84%D8%B2%DB%8C)، و نیز ۲۴ میلیارد دلار کمتر از صادرات [ترکیه](http://fa.wikipedia.org/wiki/%D8%AA%D8%B1%DA%A9%DB%8C%D9%87) می‌باشد. تنها ۹ درصد از صادرات ایران محصولات تولیدی و کارخانه‌ای است و ۸۱ درصد از صادرات ایران را مواد خام و نفت تشکیل می‌دهد.

ازاینرو در عصر حاضر یکی از پایه‌های استوار کشورداری ترقی و پیشرفت و ارائه خدمات به مردم و در نتیجه دریافت مالیات می‌باشد دریافت مالیات از جامعه در کشورهای جهان امری طبیعی و بر اساس سیاست مالی می‌باشد و در برخی از کشورهای صنعتی جهان 90 تا 98 درصد بودجه عمومی از طریق مالیات‌ها تأمین می‌شود و مردم نیز هیچ‌گونه واکنش منفی در برابر آن بروز نمی‌دهند (خبر گذاری تابناک).

### تعاریف و تقسیم بندی‌های مالیاتی

درآمدهای مالیاتی که قلم عمده‌ی دیگر درآمدهای دولت است، به عنوان ابزار مالی مؤثر برای تأمین منابع مالی هزینه‌های ضروری دولت و تعدیل در توزیع درآمد و ثروت و هدایت فعالیت‌های اقتصادی جامعه به کار می‌رود. اصولاً درآمدهای مالیاتی از نظر پایه مالیات بر پایه‌های درآمد، ثروت (دارایی) و مصرف و از نظر نحوه وصول به دو روش اصلی مستقیم و غیر مستقیم تقسیم می‌شوند.

#### تعریف و مفهوم مالیات

واژه مالیات از «مال» گرفته شده است و در معانی (اجر و پاداش) (زکات مال) (سرپرستی و چراندن گله‌های گوسفند) (در جریمه ای که حکومت به علت ارتکاب جرائم ویژه از مرتکبین می‌گیرد) (باج) (خراج) و بالاخره مالی که دولت‌ها به طور سالانه از شهروندان خود می‌گیرند؛ به کار می‌رود. اما در اصطلاح اقتصاددانان جدید مالیات این گونه تعریف شده است: «مالیات مقدار پول و یا مالی است که شهروندان یک کشور طبق قانون به دولت خود می‌پردازند تا در جهت اداره امور کشور تأمین کالاها و خدمات عمومی و ضروری تضمین امنیت و دفاع همگانی و عمران و آبادانی توسط دولت مورد بهره برداری قرار بگیرد (راوندی، 1380).

مالیات بر حسب تعریف سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) پرداختی است الزامی و بلاعوض، مالیات ممکن است به شخص، [موسسه](http://fa.wikipedia.org/wiki/%D9%85%D9%88%D8%B3%D8%B3%D9%87)، دارایی و غیره تعلق گیرد. چنین تعریفی پرداخت‌های [تامین اجتماعی](http://fa.wikipedia.org/wiki/%D8%AA%D8%A7%D9%85%DB%8C%D9%86_%D8%A7%D8%AC%D8%AA%D9%85%D8%A7%D8%B9%DB%8C) را هم در بر می‌گیرد، حال آن که بر حسب مقررات و عرف مالیاتی [ایران](http://fa.wikipedia.org/wiki/%D8%A7%DB%8C%D8%B1%D8%A7%D9%86) اصطلاح مالیات پرداخت‌های اخیر را شامل نمی‌گردد.

#### انواع مالیات

##### مالیات‌های مستقیم

مالیات‌های مستقیم مالیات‌هایی هستند که به طور مستقیم بر افراد، خانوارها و بنگاه‌ها وضع می‌شود. در مجموعه قوانین مالیاتی، مالیات‌های مستقیم به سه نوع مالیات بر شرکت‌ها، مالیات بر درآمد و مالیات بر ارث تقسیم می‌شود. که عمدتاً از پایه درآمد و ثروت اخذ می‌گردد. که انواع مالیات بر درآمد عبارت‌اند از مالیات بر درآمد املاک – مالیات بر درآمد اجاره املاک – مالیات بر نقل و انتقال املاک و سرقفلی – مالیات بر درآمد کشاورزی – مالیات بر درآمد حقوق – مالیات بر درآمد مشاغل – مالیات بر درآمد اتفاقی

##### مالیات‌های غیر مستقیم

مالیات‌های غیر مستقیم مالیات‌هایی هستند که به طور غیر مستقیم بر کالاها و خدمات وضع می‌شوند. این دسته از مالیات‌ها به سه گروه عمده، مالیات بر واردات (عوارض گمرکی)، مالیات بر انواع کالاها و خدمات داخلی (مثل مالیات بر فرآورده‌های نفتی و سیگار) و مالیات بر ارزش افزوده تقسیم می‌شوند، که پایه اخذ آن‌ها مصرف داخلی کشور می‌باشد.

مالیات‌های مستقیم مالیات‌هایی است که مستقیماً و متناسب با درآمد اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی وصول می‌شود. اما مالیات‌های غیر مستقیم به ارزش بعضی از کالاها و خدمات اضافه می‌شود و پرداخت آن به مصرف کننده تحمیل می‌گردد. اساس این تقسیم بندی عادلانه بودن آن است، چرا که مالیات‌های مستقیم از این رو مورد توجه و تأکید است که این نوع مالیات از اعتبار درآمد و ثروت افراد مطالبه می‌شود، حال آن که مالیات‌های غیر مستقیم به کلیه‌ی مصرف کنندگان کالا یا استفاده کنندگان از خدمتی که دولت بر آن‌ها مالیات وضع کرده است، صرف نظر از موقعیت مالی فرد، تعلق می‌گیرد. در واقع، مصرف این گونه کالاها و خدمات است که فرد را به مؤدی پرداخت کننده‌ی مالیات غیر مستقیم تبدیل می‌کند.

### تاریخچه مالیات بندی در ایران:

بنا بر سوابق، ایران از قدیم‌ترین کشورهایی است که برای تأمین مخارج عمومی، دست به وصول مالیات زده است. به زعم برخی از تاریخ‌نویسان عمر تاریخ ما به بیش از پنج هزار سال می‌رسد و وصول مالیات به زمان سومریان برمی‌گردد

#### مالیات در عهد مادها

از تتبعات گیرشمن، چنین بر می‌آید که  در زمان مادها جامعه طبقاتی کاملاً شکل گرفته بود «امیر با بزرگان تابع و ملتزم رکاب زندگی می‌کرد وبر روستاییان حکومت می‌کرد. وی درآمد خود را از املاک خویش تأمین می‌کرد و برای شکار کردن، صید ماهی و تربیت اغنام، از رعایا، عوارض می‌گرفت .  در زمین‌های او کارگران برده، کار می‌کردند، گاه امرا دست به جنگ  می‌زدند و از این راه کسری مالیات را جبران    می‌نمودند[[6]](#footnote-6).

#### مالیات در عهد هخامنشیان

پس از آنکه در دوره هخامنشیان، آسیای غربی به حیطه قدرت هخامنشیان درآمد، امنیت و آرامشی کم نظیر در این منطقه سایه افکند. رابطه اقتصادی  در خشکی و دریا بین بخش‌های مختلف شاهنشاهی برقرار شد در عهد هخامنشی، نخستین قدم‌ها در راه تنظیم اقتصاد ملی برداشته شد. دولت مالیاتی وضع کرد که از املاک، مزارع، باغ‌ها و احشام و معادن گرفته می‌شد. دولت در آغاز کار با اخذ مالیاتی منصفانه از ممالک تابع خود موفق گردید (مرتضی راوندی. تاریخ اجتماعی ایران، جلد پنجم. ص. 29).

#### مالیات در دوره سلوکیان

در دوره سلوکیان، وضع رعایا تابع انتظاماتی بود که تا حدی سرنوشت آن‌ها را بهتر می‌کرد. روستاییان وابسته به شهر، تقریباً آزاد گردیدند.. مالیات بر افراد، منازل، چهارپایان مزرعه، باغ، تولد، ازدواج و حتی مرگ تعلق می‌گرفت (همان، ص.238-234).

#### مالیات در دوره پارتیان

در دوره حکومت پانصد ساله پارتیان، وضع اجتماعی و اقتصادی طبقات و گروه‌های مختلف جامعه به خوبی روشن نیست، و، سازمان دیوانی منظمی برای اخذ مالیات و تحمیل عوارض گوناگون به وجود آورند، از منابع آن روزگار و کشفیات باستان شناسی، کتیبه بلند بالای مشهور به پالمیر ف مورخ 137 میلادی، نرخ مالیات شهرداری را بر کالاهای وارداتی به دست می‌دهد. واحد عمده مقیاس، بار شتر است ، وگاری مشتمل است بر چهار بار شتر، وبار خر برابر است با نصف بار شتر (راوندی، 1380).

درزمان ساسانیان این سازمان به صورت کامل‌تری درآمد و در آن هنگام مالیات به سه صورت گرفته می‌شده است 1. مالیات ارضی یا «خراج»: که به نسبت کاشت هر ده و دهستانی از یک ششم تا یک سوم محصول تعیین می‌گردید.2. مالیات سرانه: این‌گونه مالیات از کلیه کسانی که دارای خانه و ساختمان بودند گرفته می‌شد و اندازه آن بر حسب دارائی وثرت شخص تعیین می‌گردید. 3. مالیات سرشماری: که آن‌را به زبان پهلوی «گزیت» یا «ژزیت» می‌گفتند و از کسانی دریافت می‌شد که زردشتی نبودند (زرین کوب و زرین کوب، 1380)..

#### مالیات در ایران بعد از اسلام

با بعثت حضرت رسول اکرم و انقراض سلسله ساسانی و تدین ایرانیان به دین اسلام در حکومتی اسلامی که سلاطین ایرانی به نیابت از خلفای اسلامی در ایران حکمرانی می‌کردند مالیات‌های اسلامی بر مالیات‌های قبلی افزوده گشت و علاوه مالیات‌های قبلی خمس – زکات وجزیه وصول می‌شد. پس از تسلط اعراب درزمان حجاج بن یوسف ثقفی دفاتر از فارسی به عربی برگردانده شد و «خزانه شورا» بیت‌المال «نامیدند؛ و تا دوره حکومت صفاریان – سامانیان – آل‌بویه \_غزنویان – سلجوقیان و خوارزمشاهیان نیز مالیات  در ایران کم و بیش به روش سابق برقرار بوده و گاه نیز بر حسب احتیاج و منشی و سیاست سلاطین افزایش و یا کاهش داشته است**.** در دوره سلجوقیان عبدالملک کندری وزیر طغرل دستور داد دفترهای دیوانی را که به عربی برگردانده بودند دوباره به فارسی بازگردانند. (همان، ص.93-91).»

در دوران تسلط مغولان و تیموریان بر ایران وصول مالیات از اعتدال خارج و عمال حکومت مردم را از نظر مالیات مورد تعدی بسیار قرار دادند ... در دوران  غازان خان اصلاحاتی انجام شد و میزان خراج و مالیات تثبیت و معافیت از مالیات افزایش یافت. هنگام سلطنت صفویه به ویژه درزمان شاه عباس امر دارائی مملکت اوضاع دیگری گرفت وی ظاهراً «در اصلاح درآمدها سعی نموده تجارت خارجی را برپاکردوتوسعه داد و درآمد گمرکی را به دیگر درآمدهای کشور افزود. نادر بنیان‌گذار سلسله افشار با کوشش خود و برقراری اصول جدیدی برای دریافت مالیات مخارج هنگفت لشکرکشی‌ها و جنگ‌های داخلی و خارجی را تأمین نمود و گوهرهای گران‌بهای معروفی که از جنگ‌ها به دست آورده بود به  خزانه واریز کرد. در دوره کریم‌خان زند نیز وضع خزانه و مالیات کشور مرتب بودو پر بودن خزانه مملکت به او فرصت می‌داد که برای دریافت مالیات به مردم فشار نیاورد. در دوران قاجاریه وضع مالیه کشور به واسطه هزینه جنگ‌ها و مسافرت‌ها و عملکردهای رژیم مزبور آشفته بود امیرکبیر به اصلاح امور همت گماشت و کوشش کرد تا وضع مالیه اسفناک مملکت سرو سامانی بدهد، این وضع تا صدر مشروطیت و انتخاب اولین دولت یعنی تا سال 1285 خورشیدی ادامه داشت. **(همان، جلد پنجم)»**

در سال 1285، ناصرالملک به عنوان نخستین وزیر مالیه مشروطه، امور مالیه را در مرکز دولتی بنام «وزارت مالیه» انجام می‌داد. در اوایل خرداد 1289 ادارات سبعه (هفتگانه) تشکیل شد

در بیستم آبان 1300 ماده واحده ای مبنی بر توقف وزارت مالیه تصویب شد

چهارم مرداد 1301 دکترمیلیسپو به عنوان ریاست کل مالیه، متصدی امور وزارت مالیه گردید.

5 مرداد 1306 با پایان قرارداد دکتر میلسپو و عدم علاقه دولت با تجدید قرارداد این اختیارات به مهدی قلی هدایت رئیس‌الوزراء وقت واگذار شد

قانون مالیات خالصیجات انتقالی مصوب اسفند 1306

الغاء مالیات اغنام و احشام مصوب مرداد 1307

قانون متمم قانون ممیزی مصوب آبان ماه 1309

در 26 شهریور 1312 تا 20 بهمن 1315 درزمان وزارت مالیه (داور) تغییراتی در وضع مالی و اقتصادی کشور به وجود آمد، همین منظور در حدود چهل شرکت دولتی تأسیس گردید ...

21 در آبان سال 1321 طبق قانون مصوب دکترمیلیسپو برای بار دوم به عنوان رئیس کل دارائی استخدام شد. وزارت دارائی 34 اداره مختلف بود وی با موافقت وزارت دارائی 9 اداره دیگر نیز تشکیل داده است.

تا اینکه به موجب قانون مصوب 18 دی‌ماه 1324 اختیارات میلیسپو لغووبه دولت اختیار داده شد.

در سال 1329 مجدداً سازمان وزارت دارائی مورد تصویب هیئت تجدید نظر در سازمان وزارتخانه‌ها قرار گرفت سازمانی کوچک بود و کارمندان آن تقلیل یافت.

در سال 1321 توسط دکتر مصدق اصلاحاتی من جمله: 1 تعدیل بودجه امور مالی و کاهش هزینه‌ها و تعدیل مالیات‌ها بود. 2 لایحه قانونی مالیات بر اراضی 3 لایحه قانونی مالیات اتومبیل و رادیو انجام گرفت.

در سال 1332 لایحه مالیات مقطوع پیشه‌وران و صنعتگران

در سال 1334 قانون مالیات بر در آمد املاک مزروعی، مستغلات و حق تمبر تصویب و به مرحله اجرا گذاشته شد.

از 15/1/36 وزارت دارائی به دو وزارتخانه تجزیه شد.

و از 25/2/40 سرپرستی وزارت گمرکات وانحصارات به وزارت دارائی محول گردید

در سنوات 35 تا 45 با حفظ اصول قانون مالیات بر درآمد و املاک مزروعی و مستغلات و حق تمبر مصوب فروردین 1335 قوانین اصلاحی درباره تغییر پاره ای از احکام قانون مزبور به تصویب رسید، تنها با تصویب قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند 1345 قانون مالیات‌ها تغییر کلی یافت.

در تیر ماه سال 1353 قانون تشکیل وزارت امور اقتصادی و دارایی در مجلس شورای ملی سابق به تصویب رسید و تشکیلات وزارت امور اقتصادی و دارایی بر اساس این قانون تأسیس گردید.

### تحولات قوانین مالیاتی طی سال‌های 1366-1357

پس از پیروزی انقلاب اسلامی و به تناسب نیازها و شرایط و اوضاع و احوال سیاسی و اقتصادی مقررات متعدد و مختلفی در مورد  انواع مالیات‌های مستقیم و غیر مستقیم به تصویب مراجع قانون‌گذاری رسیده است. در سال 1358 قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه 1345 مورد قرار گرفت و به صورت لایحه  قانونی توسط شورای انقلاب ارائه گردیده سپس در سال 1366 این قانون مورد اصلاح و تجدید نظر جامع قرار گرفت و به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید که از ابتدای سال 1368 به مورد اجرا گذارده شد.

### تاریخچه مالیات بر ارزش افزوده در ایران

سال 1366 – لایحه مالیات بر ارزش افزوده برای نخستین بار به مجلس ارسال، که در شور اول تصویب و در شور دوم هم ۶ ماده آن به تصویب رسید اما به دلیل شرایط خاص اقتصادی ویژه جنگ و اجرای سیاست‌های تثبیت قیمت‌ها با تقاضای دولت از دستور کار مجلس خارج شد.

سال 1370 - بررسی و پیشنهاد گسترده توسط کارشناسان داخلی و بین‌المللی در خصوص اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یکی از راهکارهای اصلی افزایش کارایی نظام مالیاتی به دولت. با پیشنهاد دپارتمان امور مالی صندوق بین‌المللی پول در همین سال اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده با هدف اصلاح نظام مالیاتی در دستور کار وزارت امور اقتصادی و دارایی قرار گرفت. به دلیل اتمام دوره سوم مجلس شورای اسلامی و عدم درخواست دولت برای طرح مجدد، در دوره چهارم مجلس اقدامی صورت نگرفت. در اوایل دهه 70، مقامات ایرانی از معاونت مالی صندوق بین‌المللی پول تقاضا کردند تا در مورد سیستم مالیاتی ایران تحقیق و مطالعه به عمل آورد. متعاقب آن هیأتی در همان سال به کشور ما اعزام شدند. مأموریت اصلی آن‌ها بررسی چگونگی استفاده از سیستم کامپیوتری در اداره مالیات‌ها بود. گزارش مبسوط گروه، شامل بررسی جوانب مختلف سیستم مالیات بر ارزش افزوده با استفاده از سیستم کامپیوتری بود که در 30 سپتامبر 1991 به مقامات ایرانی ارائه شد. این بررسی‌ها مقدمه تنظیم لایحه مالیات بر ارزش افزوده در سال 1372 گردید.

سال 1376 - آغاز مطالعات علمی بر روی استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده توسط معاونت درآمدهای مالیاتی وزارت اقتصاد.

سال 1378- بحث در خصوص مالیات بر ارزش افزوده از این سال دوباره تقویت شد. مطالعات مقدماتی و بررسی امکان اجرای این مالیات به کمک کارشناسان خارجی و گروه کارشناسان امور اقتصادی و دارایی صورت پذیرفت.

سال 1379 - تأسیس دفتر مستقل طرح مالیات بر ارزش افزوده در سازمان امور مالیاتی کشور.

سال 1380 - ارائه پیش‌نویس جدید لایحه مالیات بر ارزش افزوده توسط وزارت اقتصاد به دولت.

سال ۱۳۸۱ - تقدیم لایحه مالیات بر ارزش افزوده پس از تصویب در هیأت وزیران به مجلس.

سال‌های ۱۳۸۲-۱۳۸۱ – به منظور رفع بخشی از مشکلات حاکم بر اخذ مالیات‌ها و عوارض از کالاها و خدمات و همچنین فراهم آوردن مقدمات اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده، قانون موسوم به «تجمیع عوارض» تصویب و به اجرا گذاشته شد.

سال ۱۳۸۳ - تصویب استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده به عنوان بخشی از سیاست‌های کلان نظام در بخش مالی توسط مجمع تشخیص مصلحت نظام.

سال ۱۳۸۴ - کلیات لایحه مالیات بر ارزش افزوده در صحن علنی مجلس تصویب شد و بررسی‌های کمیسیون‌های اصلی و فرعی مرتبط با لایحه مالیات بر ارزش افزوده بر روی جزئیات لایحه در شور دوم در مجلس انجام گرفت.

سال ۱۳۸۵ - گزارش مرکز پژوهش‌های مجلس در تأیید و اظهارنظر در رابطه با لایحه مالیات بر ارزش افزوده منتشر شد.

در همین سال، مجلس شورای اسلامی بر اساس اصل ۸۵ قانون اساسی، تصویب اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده را به کمیسیون امور اقتصادی تفویض کرد.

سال ۱۳۸۶ - مواد لایحه مالیات بر ارزش افزوده به تصویب کمیسیون اقتصادی مجلس رسید. در همین سال، مدت اجرای آزمایشی لایحه مالیات بر ارزش افزوده بر اساس اصل ۸۵ قانون اساسی در صحن علنی مجلس شورای اسلامی، ۵ سال تعیین شد.

سال 13۸۷ - تا اردیبهشت ماه این سال ایرادات شورای نگهبان به لایحه مالیات بر ارزش افزوده در ۲ نوبت رفع گردید؛ و در خردادماه، لایحه مالیات بر ارزش افزوده به تأیید نهایی شورای نگهبان رسیدو به عنوان قانون به دولت ابلاغ شد.

در اول تیرماه سال 1387، قانون مالیات بر ارزش افزوده توسط رئیس‌جمهور جهت اجرا ابلاغ شد و از اول مهر ماه اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده به طور رسمی اجرا شد.

### تاریخچه مالیات بر ارزش افزوده در جهان

نخستین بار در سال 1918 میلادی و توسط یک مدیر آلمانی به نام «فون زیمنس» ایده اصلی مالیات بر ارزش افزوده مطرح و پس از آن پیشنهادهای دیگری برای کاربردی کردن این مالیات ارائه شد و برای بیش از سه دهه تا قبل از اجرای آن مورد بحث قرار گرفت. در سال 1953 و 1957 «موریس لاره» فرانسوی به پیشرفت و توسعه‌ی این مالیات کمک‌های فراوانی نمود و برای تأمین هزینه‌ها مخارج پس از جنگ جهانی این مالیات را در فرانسه پایه گذاری کرد به همین دلیل وی به «پدر مالیات بر ارزش افزوده» شهرت دارد[[7]](#footnote-7).

از سال 1945 میلادی به بعد، کشورهای آلمان و دانمارک به عنوان پیشگامان به‌کارگیری این نظام مالیاتی جدید نسبت به جایگزین نمودن آن به جای سایر مالیات‌های غیر مستقیم اقدام کردند.

مالیات بر ارزش افزوده در کشور فرانسه در سال 1948 میلادی به اجرا درامد وصرفا تولیدات کارخانه را پوشش می‌داد ولی در پی اصلاح سیستم مالیات بر فروش در فرانسه مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف اعمال گردید. اولین کشوری که مالیات بر ارزش افزوده را به شک جامع و کامل پیاده نمود برزیل بود. این کشور در سال 1968 انواع مالیات بر فروش را که به مدت 30 سال اجرا می‌شد، برچید ومایات بر ارزش افزوده را جایگزین نمود. در دهه 70 قرن بیستم سایر اعضای جامعه اروپا نیز نسبت به استقرار این نظام اقدام کردند و سپس شورای اتحادیه اقتصادی اروپا تحت عنوان «هماهنگ سازی سیستم‌های مالیاتی موجود و حمایت از تجارت» دستورالعملی منتشر نمود وبر اساس آن کلیه اعضا ء را ملزم کرد تا اول ژانویه 1970 سیستم مالیات بر ارزش افزوده را اعمال کنند. (طهماسبی و همکاران، 1381؛ ص 5). در بین کشورهای مجری مالیات بر ارزش افزوده کشورهایی وجود دارند که خصوصیات فرهنگی و اجتماعی آن‌ها تا حدودی مشابه کشور ایران است مانند اردن، آذربایجان، لبنان، پاکستان و...امروزه در تک تک قاره‌های جهان تعداد کشورهایی که این نظام را اجرا نموده‌اند در اکثریت قرار دارد و در واقع فقط در خاورمیانه این مالیات هنوز جایگاه خود را پیدا نکرده است و علتان هم وجود منابع نفت و گاز است که عمده منابع مالی دولت‌های منطقه را تأمین می‌نماید. برای مثال آمارها و برآوردها نشان می‌دهد در بین کشورهای آسیایی و خاورمیانه، ایران کم‌ترین میزان تلاش مالیات را دارد و شاخص تلاش مالیاتی ایران معادل 5 درصد برآورد شده است (فلیجی، 1385).

### ارزش افزوده:

ارزش افزوده یک موسسه برابر با تفاوت بین عایدات ناشی از فروش محصول تولید شده و کل هزینه‌هایی که صرف تهیه مواد اولیه، کالا و خدمات واسطه ای شده است (هزینه تولید) می‌باشد. تعریف دیگری نیز وجود دارد که همان موضوع ارزش افزوده را از دیدگاه فرآیند عملیاتی داخلی یک بنگاه اقتصادی مورد نظر قرار می‌دهد. در این تعریف ارزش افزوده مجموع پرداختی به عوامل تولید (دستمزد، بهره، اجاره، سود و استهلاک) می‌باشد. اما برای سهولت محاسبه از تعریف اول استفاده می‌شود:

فروش نهایی**=** ارزش معاملات واسطه ای – ارزش کل معاملات **=** تولید ناخالص ملی

استهلاک +  اجاره + سود + نرخ بهره + دستمزد **=** ارزش افزوده

از دیدگاه اقتصادی «ارزش افزوده» تفاوت بین ارزش ستانده (محصول) و ارزش داده (مواد اولیه) است؛ اما در تدوین قانون به لحاظ ارائه نگرش مطلوب اجرایی، این تعریف بر اساس روش‌های حسابداری و با تکیه بر روش صورتحساب ارائه می‌شود و «ارزش افزوده» را چنین تعریف می‌کنند: ارزش افزوده عبارت از تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات به کار رفته در خرید یک شخص در یک دوره معین است (پژویان، 1384).

### تعریف و مفهوم مالیات بر ارزش افزوده

- مالیات بر ارزش افزوده به رغم نامش مالیاتی بر خود ارزش افزوده نیست، بلکه منظور از آن نوعی مالیات بر مصرف است. به طور خلاصه، مالیات مزبور در تمام مراحل تولید دریافت می‌شود، اما با ارائه مکانیسمی خاص امکان تهاتر مالیات پرداختی بابت خرید کالا و خدمات را در برابر مالیات دریافتی بابت فروش محصولات و خدمات به شرکت‌ها می‌دهد.

«مالیاتی است گسترده بر پایه فروش کالا تا مرحله‌ی تولید و حداقل شامل خود آن، به طوری که مالیات پرداختی بابت کالاهای خریداری شده به عنوان نهاده‌ها – احتمالاً به جز کالاهای سرمایه ای – در برابر مالیات دریافتی بابت ستاده ها تهاتر شود» (حدادی، 1385).

#### تعریف نظری مالیات بر ارزش افزوده:

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات چند مرحله ای است، که در مراحل مختلف زنجیره واردات/تولید/توزیع بر اساس درصدی از ارزش افزوده کالاهای فروخته شده یا خدمات ارائه شده در هر مرحله اخذ می‌گردد، ولی مالیات پرداختی در هر مرحله از زنجیره واردات تولید توزیع به عنصر مرحله بعدی زنجیره انتقال می‌یابد، تا نهایتاً توسط مصرف کننده نهایی پرداخت گردد.

#### تعریف عملیاتی مالیات بر ارزش افزوده:

مالیات بر ارزش افزوده، مالیاتی است که کلیه عرضه کنندگان کالاها و خدمات به عنوان مودیان این نظام مالیاتی باید علاوه بر بهای کالا یا خدمت عرضه شده، به صورت درصدی از بهای فروش کالاها یا خدمات، در زمان فروش از خریداران اخذ و به صورت دوره ای (فصلی) به سازمان امور مالیاتی کشور واریز نمایند، تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری یا تحصیل شده در یک دوره معین است.

### جایگاه مالیات بر ارزش افزوده (VAT):

بر اساس قانون بودجه و برنامه سند چشم‌انداز ۲۰ ساله کشور باید درآمد مالیاتی به نوعی جایگزین درآمدهای نفتی شود که زمانی به پایان خواهد رسید. به عبارت دیگر، بر اساس سند چشم‌انداز ۲۰ ساله کشور دولت باید تا پایان برنامه پنجم توسعه قادر باشد که هزینه‌های جاری خود را به طور عمده از درآمد مالیاتی تأمین کند و از اتکای این بخش به درآمدهای نفتی بکاهد (بند 42 سند). پرداخت مالیات در برخی کشورها یک تکلیف قانونی بزرگ محسوب می‌شود و عدم پرداخت آن برخوردهای قانونی برای متخلفین از قانون را در پی دارد.

مالیات در کشورهای مختلف دنیا، بخش عمده‌ای از هزینه‌های عمومی را تشکیل می‌دهد به نحوی که در برخی از کشورها ۹۰ تا ۹۵ درصد از هزینه‌های عمومی مورد نیاز دولت از طریق مالیات تأمین می‌شود، اما این رقم در ایران حتی با تلاش‌های بسیار زیاد دولت بسیار کم است و با رقم‌های مرسوم در دنیا بسیار فاصله دارد. به علاوه، حدود ۳۲ درصد از تولید ناخالص داخلی برخی از کشورها از درآمد مالیاتی تأمین می‌شود، درحالی‌که این رقم در ایران بسیار اندک است. لازمه‌ی دستیابی به وضعیت مطلوب درآمدهای مالیاتی در کشور ارتقاء فرهنگ مالیاتی است که اجرای طرح خود اظهاری مالیاتی در تیرماه هر سال نیز بدین منظور صورت می‌گیرد.

به اعتقاد بسیاری از کارشناسان اقتصادی اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش افزوده در چارچوب یک برنامه‌ی کلان اقتصادی و به دور از بخشی‌نگری سبب برقراری عدالت در پرداخت مالیات می‌شود. طرح تحول نیز موضوعی 7 ضلعی است که اجرای برخی ضلع‌های آن، راحت‌تر و دستاوردهای آن هم بیشتر است. یکی از این موارد «پر دستاورد» به اصلاح نظام مالیاتی کشور اختصاص دارد و برجسته‌ترین ویژگی آن نیز مالیات بر ارزش افزوده است. قانون مالیات بر ارزش افزوده اگر با هوشمندی و بسترسازی کامل اجرا شود، می‌تواند هزینه تمام شده طرح بزرگ تحول اقتصادی را کاهش دهد و از طرف دیگر کاربری‌های اقتصادی، اجتماعی و توسعه ای نظام مالیاتی را به شدت افزایش خواهد داد. این مهم زمانی تحقق می‌یابد که نظام مالیاتی کشور دارای قدرت بازدارندگی در مقابل فرار مالیاتی و صاحب پایه‌های گسترده مالیاتی با رویکرد عدالت مالیاتی در سراسر اقتصاد کشور باشد، در این نوشتار با اشاره به ضرورت‌های تاریخی اصلاح ساختار و نظام مالیاتی کشور، قانون مالیات بر ارزش افزوده که تلاش بهینه دولت در سال‌های اخیر است، به طور ویژه بررسی خواهد شد.

مالیات بر ارزش افزوده در قرن حاضر مورد استقبال بسیاری از کشورهای جهان قرار گرفته است؛ این مالیات، از ارزش افزوده بنگاه‌ها در مراحل مختلف فرایند تولید – توزیع اخذ می‌شود. (سازمان امور مالیاتی کشور، نشریه سازمان، ش 12،16).

### انواع مالیات بر ارزش افزوده

مالیات از جمله پرداختنی‌هایی است که سابقه دیرینه دارد. از پول زوری که دولت می‌گیرد تا پولی که با رضایت به دولت می‌دهیم تا خرج خودمان کند و ما همه افراد جامعه از آن بهره‌مند می‌شویم (بابایی و لبافی، 1378). مالیات مبلغی است که دولت از اشخاص، شرکت‌ها و مؤسسات بر طبق قانون برای تقویت عمومی حکومت و تأمین مخارج عمومی می‌گیرد و افزون بر خصلت اجباری بودن، خصوصیت بارز مالیات، یک طرفه بودن و عدم تناسب میان میزان مالیات و ارزش خدمات عمومی (که مالیات‌دهندگان از آن برخوردار می‌شوند) است. مالیات به عنوان یک هزینه اجتماعی است که شهروندان یک جامعه در قبال استفاده از امکانات و خدمات عمومی باید پرداخت کنند (نوری خانیوردی، 1381). مالیات عبارت است از تعهد مالی و قانونی شخص حقیقی نسبت به دولت و در واقع، مالیات حق اجتماعی است بر گردن کسانی که در سایه مواهب جامعه به زندگی و کار مشغول‌اند یا مالیات سهمی از حاصل کار و تلاش افراد است که به جامعه تعلق می‌گیرد (برنامه و بودجه، 1386). به عبارت دیگر، مالیات یک نوع پرداختی است که توسط افراد جامعه به دولت (در قبال استفاده از امکانات و خدمات عمومی) داده می‌شود (تیلور[[8]](#footnote-8)، 1998). تقسیم‌بندی مالیات‌ها به مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم، عمده‌ترین نوع طبقه‌بندی مالیات در آمارهای دولتی در سطح بین‌المللی است. در ساختار بودجه کشور ایران نیز درآمدهای مالیاتی در نخستین طبقه‌بندی به دو گروه مذکور تقسیم می‌شوند (زنجانی و دهقانی، 1386). مالیات‌های مستقیم با توجه به اوضاع و احوال اشخاص (مانند میزان دارایی و درآمد آنان) وضع می‌شود (اقتداری، 1378). در ارزیابی مالیات مستقیم، باید مطرح کرد که این نوع مالیات در مواردی شیوه مناسبی در اخذ مالیات محسوب می‌شود، یعنی در زمانی از افراد با درآمد بالا مالیات بیشتر گرفته شود و آنان که درآمد کمتری دارند مالیات کمتری بپردازند. در این صورت بعد رعایت عدالت اجتماعی و اخذ مالیات قابل‌اعمال است؛ به طوری که افراد کم درآمد جامعه مانند حقوق‌بگیران نسبت به برخی از افراد پردرآمد جامعه (واسطه گران و غیره) مالیات بیشتری می‌پردازند. علت این امر آن است که شناسایی افراد مشمول این مالیات و میزان سوددهی آنان بسیار مشکل است. بنابراین امکان فرار مالیاتی در این گروه وجود دارد، درحالی‌که حقوق‌بگیران درآمدهای مشخص دارند و اخذ مالیات از آن‌ها به سادگی صورت می‌گیرد و این بعد عدالت اجتماعی را خدشه‌دار می‌کند. از سوی دیگر با توجه به حجم کم تولیدات کشور و نیاز به تشویق تولیدکنندگان و سرمایه‌گذاران، اخذ این نوع مالیات موجب کاهش انگیزه گروه‌های یادشده و کاهش تولیدات کشور خواهد شد (شیر خانی، 1384). مالیات‌های غیرمستقیم، مالیات‌هایی هستند که پرداخت‌کننده آن مشخص و معین نیست و تحقق مالیات بستگی به یک قسمت از فعالیت‌های اقتصادی و عملیات افراد دارد و قابلیت انتقال آن‌ها بسیار زیاد است. این مالیات‌ها بیشتر بر مصرف اشیاء و فروش کالا و استفاده از خدمات بستگی دارد (عزیزی، 1385).

قبل از توضیح انواع مالیات بر ارزش افزوده، لازم است که مفهوم تولید ناخالص داخلی یا GDP مطرح شود. تولید ناخالص داخلی، ارزش پولی کلیه کالاها و خدمات تولید شده در یک کشور، بدون توجه به ملیت صاحبان این عامل،‌ در یک دوره معین (دوره یک ساله)، به قیمت جاری می‌باشد. برای محاسبه GDP از دو روش استفاده می‌شود:

1 ـ روش ارزش افزوده به قیمت عوامل تولید که، حاصل جمع کلیه ارزش افزوده‌های ایجاد شده، توسط تمامی بخش‌های اقتصادی یک کشور با کسر کارمزد احتسابی، می‌باشد.

2 ـ روش مخارج به قیمت بازاری که، از حاصل جمع کلیه هزینه‌های مربوط به بخش خصوصی و دولتی، مخارج سرمایه‌گذاری و خالص صادرات در یک اقتصاد، بدست‌می‌آید.

(GDP = C + I + G + (X-M

C: میزان مخارج مصرفی بخش خصوص؛

(X-M): خالص صادرات می‌باشد.

I: مخارج سرمایه‌گذاری M: معرف میزان واردات یک کشور

G: مخارج بخش دولتی

X: معرف صادرات

در نظام مالیات بر ارزش افزوده، برای مشخص نمودن پایه مالیاتی از تولید ناخالص داخلی به روش مخارج استفاده می‌شود. اکنون که پایه مالیاتی با توجه به تولید ناخالص داخلی مشخص گردید، به معرفی انواع مختلف مالیات بر ارزش افزوده پرداخته می‌شود.

#### مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولید (VATP)

در روش مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی، مالیات کلی بر فروش اعمال می‌شود. این نوع مالیات هم بر کالاهای مصرفی و هم کالاهای سرمایه ای اعمال می‌گردد. یعنی به خرید کالاهای سرمایه ای توسط بنگاه اقتصادی اعتبار مالیاتی تعلق نمی‌گیرد.

(VAT P)= GDP = C+G+I+(X-M) پایه مالیاتی

2-1

از آنجایی که در مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی، هزینه کالاهای سرمایه ای نیز مشمول مالیات می‌شود، ممکن است انگیزه سرمایه گذاری به دلیل بالا رفتن هزینه‌های سرمایه گذاری کاهش یابد. یا وجود اینکه این روش دارای پایه مالیاتی گسترده ای است و باعث ایجاد درآمد بیشتر برای دولت می‌شود، به دلیل برخی از اهداف مدنظر از جمله کارایی نظام مالیاتی، از این روش صرف نظر شده است.

#### مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی (VATI)

مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمد، مالیات بر فروش تولید خالص کالاها می‌باشد. در این نوع از مالیات بر ارزش افزوده، استهلاک (D) از پایه مالیات کسر شده و سرمایه گذاری خالص مشمول مالیات می‌شود.

پایه مالیاتی (VATI)= GDP-D=C+G+(I-D)+(X-M)

2-2

این روش نسبت به روش مالیات بر ارزش افزوده تولیدی، پایه مالیاتی کوچک‌تری دارد اما همچنان به بخش تولید و سرمایه گذاری در اقتصاد، تحمیل می‌شود.

#### مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف (VATC)

این نوع مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای کالاها و خدمات مصرفی می‌باشد. در این روش کلیه مخارج سرمایه گذاری ناخالص (I) از پایه مالیاتی حذف می‌شود.

پایه مالیاتی (VATC)= GDP-I=C+G+(X-M)

2-3

در روش مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف، همان‌طوری که مشاهده می‌شود، سرمایه گذاری و استهلاک از شمول پایه مالیاتی خارج شده، یعنی در این حالت بار مالیاتی از تولید به مصرف انتقال یافته است. این امر باعث بالا رفتن انگیزه سرمایه گذاری و تولید در اقتصاد می‌شود. بنابراین اکثر کشورهای اجرا کننده نظام مالیات بر ارزش افزوده از این روش استفاده می‌نمایند

### مقایسه سه نوع مالیات بر ارزش افزوده

در بین سه نوع مالیات، مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی، بیشترین پایه مالیاتی و مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی، کمترین پایه مالیاتی را ایجاد می‌کند. چون مالیات تولیدی، خریدهای ناخالص کالاهای سرمایه‌ای (بدون مستثنی کردن استهلاک) را شامل می‌شود، موانعی در برابر سرمایه‌گذاری ایجاد می‌کند.

از آن گذشته، در صورتی که محاسبه مالیات بر ارزش افزوده به روش صورت حساب انجام گیرد، در مورد آن دسته از فعالیت‌ها که موفق به انتقال بخشی از هزینه‌های سرمایه‌ای خود به بعد شوند، وضع این مالیات بر کالاهای سرمایه‌ای، منجر به مالیات چند مرحله‌ای می‌شود که در مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی، این مسئله در حد کمتری به وجود می‌آید. در بین سه روش فوق، مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی که کمترین پایه مالیاتی را ایجاد می‌کند یک مالیات عمومی بر مصرف است (در صورتیکه از اصل مبدأ استفاده شود، خالص صادرات را نیز در بر می‌گیرد) بنابراین، در بین سه روش مذکور، اکثر کشورها معمولاً این روش را بر می‌گزینند. البته استفاده از این روش، بالاترین نرخ مالیات را برای ایجاد بازده درآمدی مطلوب لازم دارد و به همین علت برخی کشورها کوشش می‌کنند مبنای مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی را به وسیله مالیات پذیر کردن بخشی از کالاهای سرمایه‌ای گسترش دهند. الله محمد آقایی و اکبر کمیجانی، «مبانی نظری مالیات بر ارزش افزوده و مزایای آن در راستای اصلاح نظام مالیاتی» (دانشنامه اقتصادی ۱۳۸۰: ۱۴۰-۱۳۸).

### اصل مبدأ و مقصد در نظام مالیات بر ارزش افزوده:

می‌توان مالیات بر ارزش افزوده را تحت دو اصل مبدأ یا مقصد اجرا کرد. در اصل مبدأ، مالیات بر ارزش افزوده، بر روی ارزش افزوده کلیه کالاها و خدماتی که در داخل یک کشور تولید می‌شود، اعمال می‌گردد.

در اصل مقصد، مالیات بر ارزش افزوده، بر روی ارزش افزوده کلیه کالاها و خدماتی که در داخل یک کشور مصرف می‌شود، اعمال می‌گردد. نکته مهم در این مبحث، نحوه برخورد این مالیات با مقوله‌های صادرات و واردات می‌باشد. به این معنا که در اصل مقصد صادرات از شمول نظام مالیات بر ارزش افزوده معاف است، زیرا مطابق با این اصل، مالیات بر ارزش افزوده بر کلیه کالاها و خدماتی وضع می‌شود که در داخل مرزهای یک کشور به مصرف می‌رسد، این در حالی است که کالاها و خدمات صادر شده، در کشوری دیگر یا کشور مقصد مصرف خواهد شد. بر اساس اصل مبدأ: صادرات مشمول مالیات، واردات معاف از مالیات بر اساس اصل مقصد: صادرات معاف از مالیات، واردات مشمول مالیات بنابراین بر طبق اصل مقصد، صادرات مشمول مالیات بر ارزش افزوده نخواهد بود، ولی واردات به دلیل اینکه در داخل کشور مصرف می‌شود، مشمول این مالیات می‌گردد. اما در خصوص اصل مبدأ، دقیقاً برعکس اصل مقصد، واردات معاف و صادرات مشمول است؛ و به منظور تشویق صادرات از اصل مقصد استفاده می‌شود؛ لذا بهترین گزینه جهت اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده، استفاده از نوع مصرف بر اساس اصل مقصد است[[9]](#footnote-9).

### روش‌های محاسبه مالیات بر ارزش افزوده:

همان‌گونه که بیان شد، ارزش افزوده، برابر ارزش ایجاد شده در هر مرحله ای از تولید است. به بیان دیگر، ارزش افزوده، برابر با ارزش کالای تولید شده یا خدمات (خروجی‌ها) منهای حاصل جمع ارزش عوامل تولید (یا ورودی‌ها مثل مواد خام، انرژی، وسایط نقلیه و...) به کار برده شده در هر مرحله ای از تولید است. بنابراین ارزش افزوده برابر است با: اجاره +دستمزد+بهره + سود می‌باشد که از دیدگاه اقتصاد کلان همان تولید ناخالص ملی است. مالیات بر ارزش افزوده درصدی از این مبنا (ارزش افزوده) است که به موجب قانون توسط دولت‌ها وصول می‌گردد. بنابراین با توجه به مطالب مذکور درباره‌ی ارزش افزوده، از دو دیدگاه مجموع یا تجمعی؛ یعنی حاصل جمع دستمزد، بهره اجاره، سود و تفریقی؛ خروجی منهای ورودی به دست می‌آید.

به این ترتیب می‌توان نوشت: ورودی –خروجی=دستمزد+بهره+اجاره +سود= ارزش افزوده

بر اساس تعاریفی که از ارزش افزوده بیان شد و با توجه به دیدگاه تجمعی و تفریقی، روش‌های مختلف ممکن برای محاسبه مالیات بر ارزش افزوده به شرح زیر است: (t نرخ مالیات)

1-روش تجمعی مستقیم (سود+اجاره +بهره +دستمزد) t= مالیات بر ارزش افزوده

2-روش تجمعی غیر مستقیم (سود) t+ (اجاره +بهره +دستمزد) = مالیات بر ارزش افزوده

3-روش تفریق مستقیم (ورودی – خروجی) t = مالیات بر ارزش افزوده

4-روش تفریق غیر مستقیم (ورودی) t- (خروجی) t = مالیات بر ارزش افزوده

سه روش متداول عملی برای تعیین مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد:

#### روش بستانکاری فاکتور[[10]](#footnote-10)

در این روش برای محصول هر فروشنده، نرخ معینی مالیات وضع می‌شود و فاکتور میزان مالیات پرداختی به خریدار داده می‌شود. در مرحله بعد در صورتی که خریدار کالاهایی را که ارائه می‌نماید و به فروش می‌رساند مشمول مالیات بر ارزش افزوده باشند، در این صورت بابت مالیات پرداختی برای خریدهای خود بستانکار می‌شود. بنابراین اختلاف بین مالیات بر فروش و مالیات پرداختی، به مقامات مالیاتی برگشت داده می‌شود. همچنین چنانچه میزان مالیات پرداختی بابت خرید بیش از مالیات دریافتی بابت فروش باشد، در این صورت از طرف مقامات مالیاتی تفاوت دو مبلغ به وی بازپرداخت می‌شود. در ایران و بسیاری از کشورها از همین روش برای تعیین مالیات بر ارزش افزوده استفاده می‌گردد.

#### روش تفریق[[11]](#footnote-11)

در این روش مالیات به طور مستقیم برای هر حساب و برای هر بنگاه از طریق محاسبه ارزش افزوده به صورت اختلاف بین درآمدها و خریدهای مجاز، تعیین می‌گردد. تنها کشوری که در حال حاضر از روش تفریق، مالیات بر ارزش افزوده را تعیین می‌کند ژاپن است، همچنین فیلیپین قبل از اینکه به روش فاکتور روی آورد از روش تفریق استفاده نموده است. تنها کشوری که در حال حاضر از روش تفریق، مالیات بر ارزش افزوده، را تعیین می‌کند ژاپن است، همچنین فیلیپین قبل از اینکه به روش فاکتور روی آورد از روش تفریق استفاده نموده است.

#### روش مجموع[[12]](#footnote-12)

در این روش، مالیات بر ارزش افزوده برآورد شده؛ از طریق مجموع درآمد عوامل تولید (و تعدیلات ضروری در صورت نیاز) وضع می‌شود. با مقایسه روش‌های مختلف مالیات بر ارزش افزوده می‌توان گفت روش تفریق با مشکلات متعددی به خصوص در کشورهای در حال توسعه مواجه است، که از مهم‌ترین آن‌ها می‌توان به مشکل اجرای آن، فرار مالیاتی به دلیل اختلاف بین قیمت فروش اظهار شده توسط بنگاه با قیمت واقعی اشاره نمود. هم چنین مهم‌ترین مزایای روش فاکتور را می‌توان جلوگیری از تقلب و فرار مالیات ذکر نمود. علاوه بر این، در مواردی که سیستم چند نرخی مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد، سیستم فاکتور مناسب‌تر و ساده تر می‌باشد (جعفری و همکاران،1384، ص 263).

### نحوه محاسبه عملیاتی مالیات بر ارزش افزوده در ایران

مالیات بر ارزش افزوده در ایران بر اساس استانداردهای حسابداری و با تکیه بر روش صورتحساب به شرح زیر ارائه می‌گردد:

1. در هنگام خرید: خریدار علاوه بر بهای کالای خریداری شده، حاصل‌ضرب نرخ مالیات بر ارزش افزوده در بهای آن کالا را به فروشنده می‌پردازد. (اعتبار مالیاتی)
2. در هنگام فروش: فروشنده علاوه بر بهای محصول، حاصل‌ضرب نرخ مالیات بر ارزش افزوده در بهای کالای فروخته شده را از خریدار اخذ می‌کند.
3. در پایان هر دوره مالیاتی: مؤدی ما به تفاوت مالیات بر ارزش افزوده پرداختی در زمان خرید با مالیات اخذ شده در زمان فروش را به صورت دوره ای سه ماه یک‌بار به سازمان امور مالیاتی می‌پردازد.

مالیات بر ارزش افزوده در واقع نوعی مالیات بر فروش کالا و خدمات چند مرحله ای است که طی مراحل زنجیره واردات؛ تولید - توزیع و مصرف با نرخ مالیاتی ثابت «غیر تصاعدی» اعمال می‌شود و در نهایت مصرف کنندگان نهایی؛ تنها پرداخت کننده واقعی آن هستند. مبنای محاسبه این مالیات بهای کالا و خدماتی است که در داخل تولید یا به کشور وارد می‌شوند و فروشندگان و ارائه کنندگان خدمات برای آن‌ها صورتحساب صادر می‌کنند.

در این نظام مالیاتی هر یک از ارائه دهندگان کالا و خدمات که در این نظام مالیاتی از نظر دولت؛ مودیان مالیاتی تلقی می‌شوند؛ به نگهداری دفاتر حسابداری و در هنگام فروش مکلف به تهیه و صدور صورتحساب مکلف هستند در صورت حساب‌های صادره باید مشخصات طرفین معامله؛ مشخصات کامل کالا همراه با قیمت و مالیات آن در ستون‌های مربوط؛ در چند نسخه ثبت شده باشد. در هر یک از زنجیره به هم پیوسته تولید تا توزیع؛ هر یک از بنگاه‌های اقتصادی در زمان خرید مواد اولیه و یا سایر کالاهای مورد نیاز بهای کالای خریداری شده بعلاوه مالیات بر ارزش افزوده را (که به صورت درصد ثابتی از بهای کالاست) به فروشنده کالا می‌پردازد.

با توجه به اینکه در این نظام اقتصادی؛ فعال اقتصادی نباید خود مالیاتی پرداخت کند و باید مالیات تنها از مصرف کننده نهایی اخذ شود؛ فعالان اقتصادی؛ مالیات پرداختی بابت اولیه و سایر کالاها را از وجوه مالیات دریافتی از خریداران کالاها و دریافت کنندگان خدمات خود کسر و تنها مابه‌التفاوت را به خزانه دولت پرداخت می‌کنند.

به این ترتیب هر فعال اقتصادی تنها به میزان ارزش افزوده ای که در کارش ایجاد می‌شود مالیات به حساب دولت واریز می‌کند و عمل انتقال مالیات از هر عنصر زنجیره تولید تا توزیع به بعد، تا زمانی که مالیات به مصرف کننده نهایی اصابت می‌کند؛ ادامه پیدا می‌کند. در نهایت مصرف کننده نهایی که حلقه آخر زنجیره تولید؛ توزیع مصرف است کل مالیات را که در مراحل مختلف زنجیره توسط عناصر تولید؛ توزیع انباشته شده است، پرداخت می‌کند. در مالیات بر ارزش افزوده؛ عاملان اقتصادی از تولیدکننده گرفته تا خرده فروش هیچ گونه مالیاتی را از حساب خود پرداخت نمی‌کنند و هر مؤدی مالیات بر ارزش افزوده؛ در زنجیره تولید - توزیع؛ فقط مالیات را به عامل بعدی منتقل کند تا در نهایت به مصرف کننده نهایی برسد.   
بابت هر کالا؛ در مجموع فقط به میزان بهای محصول نهایی مالیات پرداخت می‌شود.   
مأخذ محاسبه مالیات؛ بهای کالا یا خدمت مندرج در صورتحساب خواهد بود در مواردی که صورتحساب موجود نباشد یا از ارائه آن خودداری شود یا به موجب اسناد و مدارک مثبت احراز شود که ارزش مندرج در آن‌ها واقعی نیست؛ مأخذ محاسبه مالیات بهای روز کالا یا خدمات به تاریخ روز تعلق مالیات است.

### پایه مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده

اصولاً آنچه که نرخ مالیاتی بر آن اعمال می‌گردد پایه مالیاتی نامیده می‌شود. در نظام مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر کالاها و خدمات متفاوتی وضع می‌شود که البته برخی از آن‌ها به دلایل مختلف از دامنه شمولیت این نظام مالیاتی معاف می‌گردند و در نتیجه گستره یا پایه این نظام مالیاتی را محدودتر می‌نماید. این مالیات می‌تواند تا سطح عمده فروشی و در پاره ای از موارد تا سطح خرده فروشی نیز اعمال شود. درآمدهای ناشی از اعمال نظام مالیات بر ارزش افزوده به وسعت و اندازه پایه مالیاتی وابسته است. هر چه پایه مالیاتی گسترده تر باشد، درآمدهای مالیاتی بیشتری جمع آوری می‌شود.

لازم به ذکر است که تعیین پایه مالیاتی به ویژه برای بخش معینی از مالیات‌ها، مثل مالیات بر ارزش افزوده، کار دشواری است. زیرا عوامل اثر گذار بر آن متنوع، غیر قابل محاسبه و خارج از کنترل مقامات سیاسی – اقتصادی کشور می‌باشد. در مطالعات انجام شده عوامل متعددی را در تعیین پایه مالیاتی دخیل داشته‌اند. این عوامل به طور سنتی عبارت‌اند از: درجه توسعه‌یافتگی، ترکیب بخشی درآمد ملی، اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی و باز بودن اقتصاد به روی خارج، می‌باشد.

### تحلیل نرخ در مالیات بر ارزش افزوده

#### نرخ اصلی اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای جهان

همان‌طوری که بررسی نرخ اصلی VAT در بیش از 46 کشور جهان مندرج در جدول شماره 1 این تحقیق، مشخص می‌نماید، نرخ پایین‌تر از 5% فاقد هر گونه سابقه در 146 کشور مورد مطالعه جهان می‌باشد. اما تأمل در اطلاعات همین جدول واقعیت‌های دیگری را نیز روشن می‌نماید.

چنانچه از اطلاعات مستخرجه از جدول شماره 1 که در جدول و نمودار شماره 1 جمع بندی گردیده است. روشن می‌گردد، بیشترین حجم کشورهای جهان (47% کشورها) نرخ 15 الی 20 درصدی را به عنوان نرخ اصلی مالیات بر ارزش افزوده برای خود انتخاب نموده‌اند و این در حالی است که کشورهایی که نرخ اصلی VAT را کمتر از 10% انتخاب نموده‌اند، کمترین تعداد کشورهای جهان بوده و تنها 7% کشورهای جهان از نرخ‌های کمتر از 10 درصد استفاده نموده‌اند و حتی کشورهایی که نرخ اصلی این نوع مالیات در آن‌ها بیش از 20% می‌باشد بیش از این مجموعه کشورها بوده و این کشورها، که نرخ اصلی VAT‌ را بسیار انتخاب نموده‌اند، 22% کشورهای جهان را تشکیل می‌دهند (نادر، 1387).

جدول ‏2‑3: نرخ مالیات و نسبت درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده به کل درآمدهای مالیاتی و تولید ناخالص داخلی در برخی کشورهای منتخب (درصد)

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **کشور** | **سال معرفی** | **نرخ‌های اولیه** | **نرخ‌های سال 1999** | **نسبت درآمد VAT به کل درآمدهای مالیاتی 2001** | **نسبت درآمد VAT به تولید ناخالص داخلی 2001** |
| کره جنوبی | 1977 | (13) | (10) -5/3-2 | 2/19 | 6/4 |
| ترکیه | 1985 | (10) | 40-25-(16) -8 | 3/20 | 5/6 |
| آرژانتین | 1975 | (20) -8 | 27-(21) -10-5 | 4/51 | 2/6 |
| شیلی | 1975 | (20) -8 | (18) | 45 | 5/8 |
| ونزوئلا | 1993 | (10) | (5/16) | 25 | 2/3 |
| مراکش | 1986 | 30-(19) -14-12-7 | (20) -14-10-7 | 7/22 | 6/5 |

منبع: گزارش اقتصادی بانک مرکزی

جدول ‏2‑4: نرخ مالیات بر ارزش افزوده و تعداد کشورهای جهان

|  |  |
| --- | --- |
| نرخ اصلی | تعداد کشورها |
| زیر 10% | 12 |
| از 10 تا 15% | 35 |
| از 15 تا 20% | 69 |
| از 20% به بالا | 30 |
| جمع کل کشورهای مورد بررسی | 146 |

نمودار ‏2‑1: نرخ مالیات بر ارزش افزوده و تعداد کشورهای جهان

بنابراین روشن می‌گردد که اولأ نرخ پیشنهادی لایحه مالیات بر ارزش افزوده با توجه با تجربیات جهانی به هیچ وجه نرخ بالایی محسوب نمی‌گردد و ثانیأ نرخ اصلی مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای جهان به طور معمول 15 الی 20 درصد می‌باشد.

#### انواع نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای جهان

کشورها به دو گروه کلی تقسیم می‌شوند**:** گروه اول کشورهایی هستند که تصمیمات زیر را اتخاذ کرده‌اند: نرخ‌های چندگانه مالیات بر ارزش افزوده، سطح آستانه مالیاتی بالا که به معافیت عمده در بخش خرده‌فروشی و خدمات کوچک می‌انجامد و گسترش دامنه شمول کالاها و خدمات معاف شده و ویژه که با این اقدامات سعی در کنترل آثار مخرب مالیات بر ارزش افزوده بر توزیع درآمد و کاهش خاصیت تنازلی بودن آن داشته‌اند. گروه دوم کشورهایی هستند که در معرفی مالیات بر ارزش افزوده نرخ واحد مالیاتی، سطح آستانه به نسبت پایین و در نهایت حداقل میزان معافیت در مورد کالاها و خدمات ویژه را در نظر گرفته‌اند. در این کشورها جبران آثار مخرب مالیات بر ارزش افزوده به وسیله دیگر سازمان‌های متولی تأمین اجتماعی انجام گرفته است. همچنین در بیشتر کشورها، هم‌زمان با اجرای مالیات بر ارزش افزوده و یا چند سال قبل از اجرای آن، در سیستم تأمین اجتماعی و سیاست‌های حمایتی و پرداخت‌های انتقالی مستقیم دولت اصلاحی انجام گرفته است (کرور[[13]](#footnote-13)، 2001).

تک نرخی یا چند نرخی اجرا شدن مالیات بر ارزش افزوده یکی از مباحثی است که در مورد این نظام مالیاتی مطرح می‌باشد. با جمع بندی اطلاعات مندرج در جدول شماره 1، از نظر تعداد مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای جهان، که جدول و نمودار شماره 2 درج گردیده، مشخص می‌گردد که بیش از نیمی از کشورهای جهان این نظام مالیاتی را به صورت تک نرخی اجرا نموده‌اند؛ و سایر کشورها، آن را به صورت دو نرخی یا بیشتر به مورد اجرا گذاشته‌اند.

جدول ‏2‑5: توزیع تعدد نرخ‌های VAT در کشورهای جهان

|  |  |
| --- | --- |
| تعداد نرخ‌ها | تعداد کشورها |
| تک نرخی | 75 |
| دو نرخی | 44 |
| سه نرخی | 18 |
| چهار نرخی | 8 |
| پنج نرخی | 1 |
| جمع کل کشورهای مورد بررسی | 146 |

منبع: گزارش اقتصادی بانک مرکزی

نمودار ‏2‑2: توزیع تعدد نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای

نکته ای که در این مورد حائز اهمیت است آن است که نسبت کشورهای اجرا کننده VAT‌ به صورت چند نرخی تا پایان دهه 1980 میلادی بسیار بالاتر از همین نسبت از دهه 1990 میلادی به بعد است. یعنی کشورهایی که با استفاده از تجارب قبلی استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده، این نظام مالیاتی را به مورد اجرا گذاشته‌اند، اکثر مالیات بر ارزش افزوده را به صورت تک نرخی اجرا نموده‌اند. برخی دلایل انتخاب روش تک نرخی در اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده، عبارت‌اند از:

* در نظام چند نرخی مالیات بر ارزش افزوده، تفکیک دقیق کالاهایی که نرخ پایین‌تر و بالاتر به آن‌ها اصابت می‌کند، مشکلاتی را به دنبال داشته و تالی فاسد نیز برای آن متصور است؛
* اجرای چند نرخی مالیات بر ارزش افزوده خنثی بودن این نظام مالیاتی را از بین برده و تناسب قیمتی کالاها را تغییر می‌دهد؛
* اجرای این قانون به صورت تک نرخی برای مؤدیان مالیاتی بسیار ساده تر می‌باشد؛
* مدیریت و وصول درآمدهای این نوع مالیات، در صورت اجرای تک نرخی VAT، برای تشکیلات وصول مالیات بسیار ساده تر بوده و با هزینه پایین‌تری صورت می‌پذیرد.

جدول ‏2‑6: وضعیت پیاده سازی مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای جهان

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| **ردیف** | **نام کشور** | **سال معرفی** |  | **نرخ اصلی** | **سایر نرخ‌ها** | VAT / T |
| 1 | آذربایجان | 1992 |  | 18 | ـ | **27/9** |
| 2 | آرژانتین | 1975 |  | 21 | 27 10/5 | **51/4** |
| 3 | آفریقای جنوبی | 1991 |  | 14 | - | **24/0** |
| 4 | آلبانی | 1996 |  | 20 | - | **35/7** |
| 5 | آلمان | 1968 |  | 16 | 7 | **18/3** |
| 6 | اتریش | 1973 |  | 20 | 16 ـ 10 | **19/1** |
| 7 | اتیوپی | 2003 |  | 15 | - | **n/a** |
| 8 | اردن | 2001 |  | 16 | 4 | **31/7** |
| 9 | ارمنستان | 1992 |  | 20 | - | **38/0** |
| 10 | ازبکستان | 1992 |  | 20 | 15 | **24/9** |
| 11 | اسپانیا | 1986 |  | 16 | 7 4 | **17/6** |
| 12 | استرالیا | 2000 |  | 10 | - | **n/a** |
| 13 | استونی | 1992 |  | 18 | 5 | **23/4** |
| 14 | رژیم اشغالگر قدس | 1976 |  | 17 | 9 | **34/9** |
| 15 | اسلونی | 1999 |  | 20 | 8/5 | **25/6** |
| 16 | اکوادور | 1970 |  | 12 | - | **41/6** |
| 17 | الجزایر | 1992 |  | 17 | 7 | **31/0** |
| 18 | السالوادور | 1992 |  | 13 | - | **51/6** |
| 19 | اندونزی | 1985 |  | 10 | 5 | **19/3** |
| 20 | اوروگوئه | 1968 |  | 23 | 14 | **34/6** |
| 21 | اوکراین | 1992 |  | 20 | - | **20/1** |
| 22 | اوگاندا | 1996 |  | 17 | - | **33/6** |
| 23 | ایتالیا | 1973 |  | 20 | 10 4 | **12/5** |
| 24 | ایرلند | 1972 |  | 21 | 13/5 ـ 4/3 | **22/2** |
| 25 | ایسلند | 1990 |  | 24/5 | 14 | **27/9** |
| 26 | باربادوس | 1997 |  | 15 | 7/5 | **30/6** |
| 27 | برزیل | 1967 |  | 20/5 | 22 | **31/2** |
| 28 | بریتانیای کبیر | 1973 |  | 17/5 | 5 | **18/7** |
| 29 | بلاروس | 1992 |  | 18 | 10 | **26/6** |
| 30 | بلژیک | 1971 |  | 21 | 12 6 | **15/1** |
| 31 | مولداوی | 1992 |  | 20 | 8 | **30/8** |
| 32 | مونتنگرو | 2003 |  | 17 | - | **n/a** |
| 33 | نامیبیا | 2000 |  | 15 | - | **n/a** |
| 34 | نپال | 1997 |  | 10 | - | **22/5** |
| 35 | نروژ | 1970 |  | 24 | 12 | **21/3** |
| 36 | نیجر | 1986 |  | 19 | - | **27/6** |
| 37 | نیجریه | 1994 |  | 5 | - | **19/7** |
| 38 | نیکاراگوئه | 1975 |  | 14 | 12 10 7 | **42/6** |
| 39 | نیوزلند | 1986 |  | 12/5 | - | **25/9** |
| 40 | وانواتو | 1998 |  | 12/5 | - | **38/6** |
| 41 | ونزوئلا | 1993 |  | 16 | 8 | **25/0** |
| 42 | ویتنام | 1999 |  | 10 | 20 5 | **24/5** |
| 43 | هائیتی | 1982 |  | 10 | - | **25/6** |
| 44 | هلند | 1969 |  | 19 | 6 | **16/7** |
| 45 | هندوراس | 1976 |  | 12 | 15 | **23/9** |
| 46 | یونان | 1987 |  | 18 | 8 4 | **22/3** |

منبع: گزارش اقتصادی بانک مرکزی

### نرخ مالیات بر ارزش افزوده در ایران

نمایندگان مجلس در مصوبات خود درباره برنامه پنجم توسعه ماده‌ای را به تصویب رسانده‌اند که بر اساس آن مالیات بر ارزش افزوده که شروع 3 درصد تعیین شده است، سالی یک درصد اضافه می‌شود؛ به طوری که در پایان برنامه پنجم توسعه باید به 8 درصد برسد.

سازمان امور مالیاتی کشور با صدور اطلاعیه‌ای، نرخ مالیات و عوارض بر ارزش افزوده کالاها و خدمات عمومی در سال 1392 را شش درصد اعلام کرد. در این اطلاعیه آمده است: بر اساس تبصره 2 ماده 117 قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران که مقرر می‌دارد،‌ نرخ مالیات و عوارض بر ارزش افزوده از سال اول برنامه، سالانه به میزان یک درصد افزایش یابد، بنابراین این نرخ مالیات و عوارض ارزش افزوده کالاها و خدمات عمومی از ابتدای سال 1392، شش درصد (6%) می‌باشد. مالیات و عوارض ارزش افزوده را به نرخ شش درصد (6/3 درصد مالیات و 4/2 درصد عوارض) در صورت حساب‌های صادره اعمال و از خریداران اخذ نمایند. معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی در بخشنامه ای برای سال ۹۲ نرخ‌های مالیات و عوارض کالاها و خدمات مشمول نظام مالیات بر ارزش افزوده به شرح زیر می‌باشد: علیرضا طاری‌بخش در مورد نرخ مالیات بر ارزش افزوده بنزین و سوخت هواپیما از همان ابتدای تصویب قانون در سال 87 30 درصد بوده که در نرخ نهایی اعلام شده بنزین از سوی دولت نهفته است. معاون مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی افزود: بر اساس ماده 16 قانون مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بنزین و سوخت هواپیما 20 درصد است و عوارض آن 10 درصد است که در مجموع 30 درصد از قیمت نهایی که دولت برای بنزین اعلام می‌کند نهفته است طاری‌بخش در مورد مالیات بر ارزش افزوده سیگار و نوشابه گفت: نوشابه همچون سایر کالاهای عادی دارای نرخ 6 درصد مالیات بر ارزش افزوده است اما در مورد سیگار بر اساس ماده 38 قانون مالیات بر ارزش افزوده، نرخ مالیات سیگار و محصولات دخانی 12 درصد است که از همان سال 87 در قانون وجود داشته و هیچ تغییری نکرده است[[14]](#footnote-14).

جدول ‏2‑7: نرخ عوارض و مالیات بر انواع کالاهای مصرفی

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| کالا | مالیات | عوارض |
| انواع سیگار و محصولات دخانی | 12% | 3% |
| انواع بنزین و سوخت هواپیما | 20% | 10% |
| نفت سفید و نفت گاز نفت سفید و گازوئیل ۱۳.۴ درصد. نفت کوره ۸.۶ درصد | 5/1% | 10% |
| سایر کالاها و خدمات غیر معاف | 6/3% | 4/2% |

منبع: قانون مالیات بر ارزش افزوده فصل هفتم/ عوارض کالاها و خدمات ص 21،22.

(عوارض بر اساس فصل‌های اول تا هفتم قانون، در نظر گرفته شده است و شامل حقوق ورودی) فصل هشتم و سایر مالیات‌ها و عوارض (فصل نهم) نمی‌باشد.

### ویژگی‌های قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران

* حذف مالیات‌ها و عوارض موضوع قانون موسوم به تجمیع عوارض؛
* مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی؛
* فصلی بودن دوره‌های مالیاتی با امکان کاهش دوره برای مودیان خاص (3 ماهه)؛
* تک نرخی (با نرخ پایین 6% = 6/3% مالیات + 4/2% عوارض)؛
* نرخ ویژه و بالاتر برای دخانیات (15%) و انواع سوخت (30%)
* گستردگی معافیت‌ها (با پوشش حدود 50% سبد کالاهای مصرفی خانوار و بیش از 70% سبد کالاهای مصرفی خانوار در پایین‌ترین دهک درآمدی)؛
* اعمال نرخ صفر برای حمایت از صادرات؛
* نرخ یکنواخت جرائم تأخیر برای سازمان امور مالیاتی (در مورد استرداد) و مودیان (ماهیانه 2%)؛
* امکان بهره برداری از خدمات حسابداران رسمی توسط سازمان امور مالیاتی و بنگاه‌های اقتصادی؛
* حمایت از تولید کننده داخلی از آنجا که واردات کالاها علاوه بر ارزش و حقوق گمرکی مشمول این مالیات نیز خواهد بود. ([www.e-vat.irسایت](http://www.e-vat.irسایت) **سازمان امور مالیات بر افزوده ایران)**

#### مزایای اجرای مالیات بر ارزش افزوده

1-شفاف سازی معاملات و مبادلات اقتصادی بطوریکه با اجرای این قانون امکان ردیابی معاملات در زنجیره واردات، خرید، تولید و توزیع و صادرات میسر خواهد بود که خود منجر به کشف بخش قابل ملاحظه ای از اقتصاد زیر مینی یا پنهان می‌شود.

2- اخذ مالیات بیشتر از مصرف کنندگان کالاهای لوکس و غیرضروری.

3- گسترش پایه‌های مالیاتی بر اساس مصرف.

4- افزایش درآمدهای مالیاتی قابل اتکا برای دولت‌ها و در نتیجه تأمین بخش قابل ملاحظه ای از بودجه دولت. درآمدهای مالیاتی ناشی از این نظام مالیاتی به معنی درآمدهایی است که به طور مستقیم و با اعمال نرخ این نظام مالیاتی بر عرضه کالاها و خدمات حاصل می‌شود.

5- تأمین هرچه بیشتر عدالت مالیاتی و جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف از محصول یا خدمات نهایی واحد اقتصادی اصلی‌ترین ویژگی مالیات بر ارزش افزوده که مورد توجه اکثر کشورها قرار گرفته و همگی در تلاش هستند که آن را به درستی اجرا کنند، پایه گذاری آن بر مبنای عدالت است؛ بدین مفهوم که مالیات بر ارزش افزوده در مقایسه با مالیات بر فروش، تقریباً در تمام شرایط، بهترین انتخاب است چرا که به گونه ای طراحی شده که بار آن بر دوش مصرف کننده نهایی است نه تولیدکننده.

6- تشویق سرمایه گذاری، تولید و صادرات. از آنجا که واردات کالاها علاوه بر ارزش و حقوق گمرکی مشمول این مالیات نیز خواهد بود، از تولید کننده داخلی نیز حمایت می‌شود.

7-امکان کنترل حسابرسی.

8- سرعت وصول بالای آن با توجه به تعیین دوره‌های مالیاتی کوتاه مدت (در ایران سه ماهه در نظر گرفته شده است).

9-تسهیل ورود به پیمان‌های منطقه ای و بین‌المللی.

10- مشارکت مستقیم مؤدی در فرایند مالیات گیری.

#### معایب اجرای مالیات بر ارزش افزوده

**1-مشکلات فرار مالیاتی در زمینه‌های خاص (ساختمان، خدمات پزشکی و ...)**

الف اعمال مالیات بر ثروت‌های غیر منقول نظیر ساختمان از پیچیده‌ترین موضوعات است. چون مالیات بر ارزش افزوده در تمام مراحل تولید اعمال می‌شود، تأثیر قابل توجهی بر قیمت خانه‌های مسکونی می‌تواند داشته باشد.

ب  مالیات نسبت بر خرید و فروش‌های دولتی نیز یکی از موضوعات پیچیده در حوزه مالیات بر ارزش افزوده است  اثر خرید و فروش‌های فوق مورد معافیت قرار می‌گیرند و دولت در یک موقعیت رقابتی نا عادلانه با عرضه کنندگان خصوصی قرار خواهد داشت.

ج- اعمال مالیات بر ارزش افزوده بر خدمات مالی (فعالیت‌های بیمه و بانکی) دارای پیچیدگی‌های بسیاری است. به دلیل آنکه مشکلات اندازه گیری ارزش افزوده در این بخش‌ها زیاد است.

د فروش بدون فاکتور (غالباً توسط خرده فروشان) یا خریدهای بدون فاکتور توسط پاره ای از بنگاه‌ها به دلایل خاص و در شرایط ویژه نیز شرایطی را فراهم می‌کند که امکان فرار مالیات در مالیات بر ارزش افزوده را ایجاد کند.

**2-  هزینه‌های زیاد اجرایی**

به دلیل وسیع بودن پایه‌های مالیات بر ارزش افزوده و پیچیدگی فرایند آن – ممکن است کالایی تا مرحله ای معاف و پس از آن مشمول مالیات می‌شود و یا کالایی تا مرحله ای از تولید مشمول یک نرخ پایین‌تر و پس از تبدیل به محصول نهایی مشمول نرخ مالیاتی بالایی قرار گیرد. هزینه‌های اجرایی دولت، تولید کنندگان و بازرگانان در این نوع مالیات به طور محسوس زیاد می‌شود. به عنوان مثال نگهداری حساب خرید و فروش و مالیات‌ها  ایجاد کننده  هزینه اجرایی برای بازرگانان است.

**3-  بروز مالیات بر ارزش افزوده منفی**

یکی از مشکلات در هنگام محاسبه مالیات بر ارزش افزوده  پیدایش مسئله مالیات بر ارزش افزوده منفی است. این پدیده زمانی رخ می‌دهد که فروش بنگاه کمتر از خریدهایش باشد. دو مورد زیر ایجاد کننده‌ی مالیات بر ارزش افزوده منفی است:

الف زمانی که سیستمی با چند نرخ مالیات، نرخ اعمال شده به خرید بیشتر از نرخ اعمال شده به فروش باشد.

ب هنگامی که در زمان دسته بندی مخارج سرمایه گذاری در یک دوره خاص، معافیت این سرمایه گذاری‌ها در سیستم مجاز اعلام شده باشد.

در صورت پیدایش مالیات بر ارزش افزوده منفی، بنگاه مستحق دریافت اعتبار مالیاتی یا جبران آن میزانی است که پیش از مالیات پرداخته است.

**4-   احتمال انحرافات سرمایه گذاری**

یکی از موضوعات مهم اجرای مالیات بر ارزش افزوده مسئله تعداد و میزان نرخ‌هایی است که بر اساس آن‌ها این مالیات می‌تواند اعمال شود. اکثر مجریان مالیات بر ارزش افزوده استفاده از نرخی واحد را ترجیح می‌دهند، زیرا با اعمال یک نرخ واحد، محاسبه مالیات بر ارزش افزوده بسیار ساده می‌شود. لیکن اعمال نرخ واحد به معنی آن است که عوامل مختلف تولید متناسب با ارزش افزوده‌شان با یک نرخ مشابه مالیات بسته می‌شوند و این امر از نظر برابری و اجرای عدالت مالیاتی مطلوب نیست. از این رو در اکثر کشورها ساختار نرخ گذاری دوگانه اعمال می‌شود که شامل یک نرخ عمومی بر کالاها و خدمات و یک نرخ پایین‌تر از ان بر مواد غذایی، دارویی، سوخت منازل، کتاب‌ها، مجلات و حمل و نقل عمومی است. عدم هماهنگی نرخ‌ها در شرایط یکپارچگی روز افزون بازارهای سرمایه و کشش بالای تحرک سرمایه بین‌المللی، موجب انحرافات در سرمایه گذاری و تمرکز سرمایه در کشورهایی می‌شود که نرخ‌های مالیاتی پایین‌تر است.

**5- عدم فشار بر بعضی پایه‌های مالیاتی:**

نظام کنونی مالیات‌ها در ایران دارای اشکال و ایرادهایی است که یکی از آن‌ها فشار بیش از اندازه مالیاتی، به بعضی پایه‌های مالیاتی به علت معافیت‌ها و عدم دریافت مالیات از پایه‌های دیگر مالیاتی است.   وجود پایه مالیاتی کوچک، به علت معافیت‌ها و فرار مالیات، و به دنبالان ایجاد فشار مالیاتی از طریق نرخ‌های تصاعدی و بالا به پایه‌های کم ظرفیت موجود، موجب از بین رفتن انگیزه در فعالیت‌های اقتصادی و تولیدی شده و گاه بی عدالتی در نظام اجرایی به طور محسوسی آن‌را شدیدتر می‌نماید.

**6-آثار تورمی:**

در صورت اجرای یکباره آن، احتمالاً یک اثر افزایشی روی قیمت‌ها دارد. تجارب کشورهای استفاده کننده از مالیات بر ارزش افزوده نشان داده که الزاماً «همبستگی مثبت میان اِعمال این مالیات و افزایش نرخ تورم وجود ندارد و شرایط در کشورهای مختلف متفاوت می‌باشد. در واقع در اقتصادهای در حال گذار اِعمال هر سیاستی ممکن است در قیمت‌های نسبی تغییر ایجاد کند و این مسئله تنها به اِعمال مالیات بر ارزش افزوده مربوط نمی‌شود. مطالعات انجام شده حاکی از آن است که اثر این مالیات بر روی تورم موقتی است و در طول مدت کم‌تر از یک سال از بین خواهد و مجدداً تعادل برقرار خواهد شد، مشروط بران که دولت در چارچوب یک برنامه مدون همزمان با اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده، سیاست‌های مکمل را به کار بگیرد و به موقع اقدامات پیشگیرانه را اطلاع رسانی و اجرا کند عوامل مؤثر بر تورم در ایران عبارت‌اند از:»

1-مخارج دولتی 2-کسری بودجه: 3-نرخ ارز 4-شکاف تولید: 5-قیمت‌های جهانی: 6-میزان مصرف: 7-شاخص دستمزد: 8-متغیرهای پولی

**7- آثار تنازلی:**

 یکی از انتقادات وارد شده بر مالیات بر ارزش افزوده این است که این نوع مالیات در مقایسه با مالیات‌های درآمد و مصرف، بیش‌تر موجب بی عدالتی مالیاتی می‌شود. به خصوص با فرض این که خانوارهای با درآمد پایین، سهم بیشتری از درآمدشان را نسبت به خانوارهای با درآمد بالا مصرف می‌کنند. وضع این نوع مالیات هنگامی که با یک نرخ واحد و پایه وسیع معرفی شود، فشار مالیاتی بیشتری را بر خانوارهای با درآمد پایین وارد می‌کند. البته در این مورد، راه‌هایی برای تعدیل تنازلی وجود دارد؛ یک راه این است که کالاهای دارای سهم بالا در مصرف خانوارهای با درآمد پایین، معاف یا مشمول نرخ صفر گردند. راه دوم نیز اِعمال مالیات به صورت چند نرخی است؛ به گونه ای که نرخ‌های پایین‌تر برای کالاهای ضروری اِعمال شود (جمشیدی نوید، 1389)

#### اطلاع رسانی و فرهنگ‌سازی

بدون یک فرهنگ‌سازی لازم و اطلاع رسانی دقیق، پذیرش آن توسط مردم به سختی صورت می‌گیرد. اما با کمال تأسف عدم وجود پیش شرط‌های لازم از این طریق می‌تواند به رفاه اجتماعی آسیب وارد کند و در جوامعی که رفتار و غیر قانونی دولت‌مردان (فساد) رفتار غیرقانونی شهروندان (فعالیت زیرزمینی) در حوزه مالیات‌ها رواج زیادی دارد، شهروندان از فعالیت در بخش رسمی و پاسخ به تحول رسمی در بخش مالیاتی (اجرای مالیات بر ارزش افزوده) آسیب می‌بینند. شهروندان مقداری از در آمد خود را به عنوان مالیات می‌پردازند و به ازای آن خدمات عمومی مناسبی دریافت نمی‌کنند. هزینه‌های زیادی برای تمکین به مودیان تحمیل می‌شود از قدرت رقابتی تولید کنندگان در کسب سود کاسته می‌شود سطح دریافت خدمات عمومی آن‌ها با سایرین یکسان است هزینه ای بابت تمکین متحمل نمی‌شوند و در نتیجه قدرت آنان در کسب سود افزایش می‌یابد. احتمال شناسایی و مجازات آن‌ها به وسیله مقامات مالیاتی کم است و حتی اگر چنین اتفاقی هم بیفتد، می‌توانند با رشوه ای کمتر از هزینه مالیاتی، همچنان به فعالیت خود ادامه دهند. سرچشمه این ناهماهنگی‌ها در کشورهای توسعه نیافته، در بی اطلاعی وعدم فرهنگ‌سازی درست هزینه‌های سنگینی برای دستیابی به منافع قانونی یعنی هزینه مبادله نهفته است، شهروندان و دولت‌مردان اطلاعات دقیقی از منابع و مصارف مالیاتی و مجازات‌های فرار مالیاتی و سایر قوانین مالیاتی ندارند و بر اساس گمانه زنی‌های خود به فعالیت در اقتصاد زیر زمینی می‌پردازند. ملاحظه می‌شود. در این شرایط احتمال بدتر شدن وضعیت اجتماعی در اثر اجرای مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد.

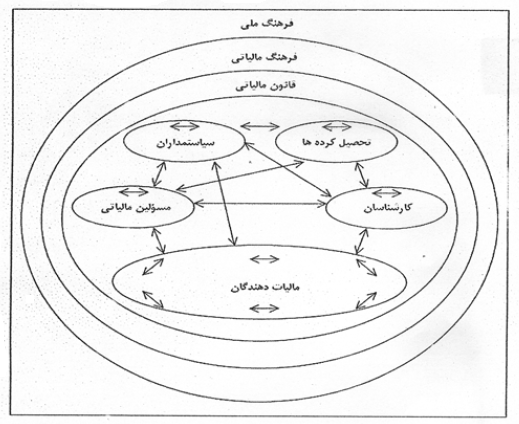
مفهوم فرهنگ مالیاتی را می‌توان با توجه به مفهوم واژه‌های مالیات و فرهنگ معنا کرد. از نقطه نظر مالیات نه تنها سیستم مالیاتی و اجرای واقعی مالیات؛ بلکه رابطه بین مسئولین مالیاتی و مالیات دهندگان، فرهنگ مالیاتی را شکل می‌دهند، از نظر «گیرت هافستید[[15]](#footnote-15)» زبان علمی برای تعریف فرهنگ وجود نداد ... به عقیده وی فرهنگ برنامه ریزی جمعی ذهن و فکر است (یادگیری نظام مشترک معانی و تفاسیر و ارزش‌ها توسط گروهی از بازیگرن) و فرهنگ پدیده ای پویا است و ابزار ثابتی برای بازیگران محسوب نمی‌شد ... در این رو، جستجو برای یک نظام مالیاتی جهان شمول و علمی واقعاً بی معنا است ... بنابراین فرهنگ مالیاتی به معنای باورها و شناخت مردم در مورد مالیات و لزوم پرداخت آن توسط آن‌هاست. هرگاه بتوانیم ضرورت دریافت مالیات از مردم را به صورت مستدل و منطقی برای آن‌ها بیان کرده، به آنان آگاهی‌های لازم را داده و برای آن‌ها به صورت شفاف توضیح دهیم که مالیات دریافتی از مردم و توسط دولت صرف چه هزینه‌هایی می‌شود و در صورت نپرداختن مالیات، دولت و مردم دچار چه مشکلاتی خواهند شد و همچنین مردم به یک باور برسند که دولت مالیات دریافتی را برای بهبود وضع جامعه و توسعه‌ی اجتماعی و رفاه شهروندان هزینه می‌کند آنگاه می‌توان ادعا کرد که مقدمات یک فرهنگ مالیاتی خوب برای پرداخت مالیات توسط عامه‌ی مردم به وجود آمده است یک فرهنگ مالیاتی خاص برای یک کشور خاص، که توسط سنت مالیاتی و تعاملات بازیگران و ارزش‌های فرهنگی مانند صداقت، عدالت و احساس وظیفه ایجاد می‌شود، پدیدار می‌گردد[[16]](#footnote-16).

فرهنگ مالیاتی را می‌توان مجموعه ای از طرز تلقی، بینش و واکنش اشخاص در قبال سیستم مالیاتی دانست. این طرز تلقی به طور قطع با یک قانون مناسب و نیز عملکرد مأمورین در به‌کارگیری قانون در مواجهه با مودیان، نقش اساسی دارد. فرهنگ مالیاتی در هر کشوری تا حد زیادی متأثر از فرهنگ عمومی و ویژگی‌های تاریخی، جغرافیایی، و اجتماعی استوار است. عامل ه ای سیاسی و اجتماعی نیز تأثیر مهمی روی فرهنگ مالیاتی هر کشور دارند. عامل اجتماعی فرهنگ مالیاتی در ایجاد روش‌های اجتماعی به منظور پرداخت مالیات توسط مردم مؤثر است. پرداخت مالیات در کشورهای توسعه یافته بر خلاف کشورهای در حال توسعه بیشتر است به عبارت دیگر در کشورهای در حال توسعه انگیزه ه ای بیشتری برای فرار مالیاتی نسبت به پرداخت آن وجود دارد. این تفاوت‌ها وابسته به هنجارهای اجتماعی در پرداخت مالیات است. اگر افراد باور کنند که پرداخت مالیات یک قانون و اصل اجتماعی است آنگاه آن‌ها به طور شایسته مالیات خود را پرداخت خواهند کرد. بنابراین وجود هنجارهای اجتماعی وضع و پرداخت مالیات در کشو ر، به ایجاد عقاید عمومی مثبت در مورد پرداخت و وضع مالیات بستگی دارد. از طرف دیگر، اگر فرار مالیاتی در یک کشور غالب شود آنگاه می‌توان نتیجه گرفت که هنجار اجتماعی پرداخت مالیاتی از بین رفته آ ست (وارتیک و همکاران[[17]](#footnote-17)، 2008).

اطلاع رسانی دولت، اطلاع رسانی از طریق بروشورهای تبلیغاتی و برگزاری دوره‌های آموزشی، اطلاع رسانی و توجه به افراد کم سواد جامعه به ویژه خرده فروشان، انتشار آمار مربوط به مالیات بر ارزش افزوده استان‌ها، اطلاع رسانی به مردم از میزان منابع و مصارف مالیاتی و ... متوانند از مؤلفه‌های این متغیر باشند.

**هارت من و هوبنر (1997)** فرهنگ مالیاتی را تعامل بین مالیات دهنده و اداره مالیاتی معنی کرده‌اند برخی از سیاستمداران، فرهنگ مالیاتی را اجابت داوطلبانه و بعضی مخالف با بی سوادی و عده ای آن را از روی ترس می‌دانند. اطلاع رسانی و فرهنگ سازی، یکی از معیارهای مهم و اساسی و مؤثر جلب نظر ذینفعان در تغییر نگرش و گرایش‌های مؤدیان مالیاتی بشمار می‌رود. بی شک یکی از بزرگ‌ترین چالش‌های پیش روی نظام مالیاتی در کشور توسعه‌نیافتگی فرهنگ مالیات و ارتقای تمکین مؤدیان مالیاتی به میزان قابل توجهی در گرو توسعه فرهنگ مالیاتی است.

شکل زیر بازیگران فرهنگ ملی و زیر مجموعه فرهنگ مالیاتی آن را نشان می‌دهد



شکل ‏2‑1: فرهنگ مالیاتی

منبع: سازمان امور مالیاتی کشور

عوامل تشکیل دهنده فرهنگ مالیاتی Nerre,Birger

**مشارکت مودیان:** این معیار با عنوان خشنود کردن ذینفعان و در چارچوب‌های ذینفع گرایی، بسیاری از پژوهشگران دیگر با عناوین مشابه به عنوان عاملی مهم و مؤثر در مدیرتی مالیات بر ارزش افزوده شناسایی و بر شناخت و تأمین نیازهای آنان تأکید شده است تا جایی که امروزه در سازمان‌های مالیاتی، یکی از قسمت‌های اصلی سازمان را واحد خدمات مؤدیان تشکیل می‌دهد. باید توجه داشت که مؤدیان مالیاتی، یکی از اصلی‌ترین مشتریان سازمانی مالیاتی به شمارمی روند. کشورهایی که در اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده تجارب موفقی داشته‌اند، بمنظوربرقراری یک توازن و تعادل مناسب بین سیاست‌های مالی دولت و رضایت مؤدیان مالیاتی از شیوه‌های کنترل مدیریت ریسک بهره گیری می‌نمایند. بطوریکه رضایت تمامی ذینفعان تأمین می‌شود. برزگر معتقد است که سطح فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات در کشورهای گوناگون متفاوت است. البته می‌توان مشارکت و تمایل به پرداخت مالیات را به وسیله ایجاد جو اعتماد بین مودیان مالیاتی و سازمان امور مالیاتی افزایش داد که طرح خود اظهاری یکی از راه‌های افزایش اعتماد بین مودیان و سازمان امور مالیاتی است. از سوی دیگر نمی‌توان از نقش چشمگیر افزایش درآمدهای مالیاتی و وصول به موقع آن‌ها در بهبود وضعیت اقتصادی کشور و ارتقای سطح اقتصاد چشم پوشی کرد بنابراین تا زمانی که مردم به سیستم مالیاتی اعتماد پیدا نکنند، نمی‌توان انتظار تنظیم صحیح اظهار نامه مالیاتی و پرداختی به موقع مالیات را داشت. پس می‌توان اذعان داشت این مشکل صرفاً از طریق ارتقای فرهنگ عمومی جامعه و به تبع آن فرهنگ مالیاتی قابل حل خواهد بود (بیرگرنر، 2001).

ارتقاء نظام تشویق مودیان نمونه، گروه‌بندی مودیان و فروشندگان نهایی، واگذاری اقتصاد دولتی به بخش خصوصی، تدوین معافیت‌های گسترده در ابتدای اجرایی شدن، ارتقاء نظام پاسخگویی و احترام به مودیان، ایجاد تضمین و تعهد در زمان دادن مجوز فعالیت و ... می‌تواند از عوامل مؤثر این متغیر باشد.

برخی پژوهشگران معتقدند که ناخرسندی مؤدیان از مقامات مالیاتی از جنبه‌هایی است که موجب فرار مالیاتی می‌شود و شواهد نشان می‌دهد که اعتقاد به عدم کارایی سیستم با درجه گریز پذیری اشخاص، رابطه مثبت دارد و همین تلقی اشخاص از سیستم وصول مالیات بر ارزش افزوده، بر رفتار و اراده آن‌ها اثر می‌گذارد، از این رو در این پژوهش- که تأکید بر مشارکت مودیان دارد این معیار به عنوان یکی از معیارهای اصلی، تعیین و از سوی خبرگان نیز مورد تأیید قرار گرفته است. لازمه شروع و حرکت موفقیت آمیز به سمت مدیریت مالیات بر ارزش افزوده، نهادینه شدن فرهنگی در سازمان است که خواهان خشنودی مالیات دهندگان باشد. مؤدی مالیاتی مداری یکی از ابزارهایی است که در مدیریت بهینه نظام مالیاتی نقش محوری دارد و باید گفت که سازمان‌های برتر، سازمان‌هایی هستند که به ذینفعان توجه همه جانبه دارند و با تمرکز فعالیت‌های سازمان بر ذینفعان به دنبال شناخت و تعریف دقیق نیازهای آن‌ها و راضی نگه‌داشتن ذینفعان و ایجاد وفاداری در ایشان هستند (شویچی[[18]](#footnote-18)، 2006).

**شفاف سازی مبادلات اقتصادی:** منظور از شفاف سازی مبادلات اقتصادی، ثبت صحیح و کامل تمامی مبادلات اقتصادی فعالان اقتصادی در تمامی مراحل زنجیره واردات، تولید، توزیع و مصرف می‌باشد و در هر کشوری باید قوانین و مقررات متناسب با مقتضیات نظام اداری، فرهنگ سازمانی و فرهنگ عمومی آن جامعه تدوین و مورد اجرا گذارده شود. از ویژگی‌های شفافیت و سادگی برخوردار بوده و مصون از تفسیرهای متفاوت در حد امکان باشد و با مؤدی مداری مطابقت داشته باشد. باید نظام اداری اجرای این قانون به شکل شفاف و قانونمند فراهم شود تا اطمینان خاطر تمام طرف‌های ذی‌ربط حاصل شود و بتوان از اثرات مثبت آن استفاده کرد و از سوی دیگر، شیوه محاسبه و وصول مالیات بر ارزش افزوده، هنوز کاملاً شفاف و مشخص نیست و بحث‌های زیادی در مورد شیوه وصول این نوع مالیات وجود دارد. این قانون ذاتاً بد نیست؛ اما ابهام عمده ما بر سر شیوه‌های اجرای آن است. الزام فروشندگان به استفاده از صندوق‌های فروش، الزام فروشندگان به صدور فاکتورهای دارای مهر و شماره اداره مالیاتی، الزام فروشندگان به نگهداری دفاتر و فاکتورهای فروش و ارائه نسخه ای از آن‌ها به اداره مربوطه، تعیین میزان مالیات بر ارزش افزوده شرکت‌ها و نهادهای وابسته به دولت و تعیین میزان معافیت آن‌ها و ... می‌تواند عوامل مؤثر در این متغیر باشد. علت افزایش توجه به فرهنگ مالیاتی در سال‌های اخیر را می‌توان وجود نارسایی در نظام مالیاتی کشورها دانست. این نارسایی‌ها را می‌توان در سه گروه مشکلات فرهنگی، مشکلات قوانین مالیاتی و مشکلات اجرایی طبقه بندی کرد (راداو[[19]](#footnote-19)، 2001).

**زیرساخت‌های لازم:** اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده نیازمند سازوکار و زیر ساخت‌های لازم است و بر این اساس باید تمام معاملات شناسنامه دار شوند تا با صدور فاکتور، نوع، مقدار، قیمت، تاریخ و محل فروش کالا مشخص شود؛ اما هم اکنون در کشورمان، تنها فرش و طلا با صدور شناسنامه یا همان فاکتور معامله می‌شوند که برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده، این موضوع باید به سایر کالاها تعمیم داده شود. فراهم ساختن زیر ساخت‌ها در نظام بانکی برای اجرای این طرح نیز ضرورتی دیگر است که باید به آن توجه شود؛ اما بدون شفاف سازی و فراهم کردن زیر ساخت‌های لازم، با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، نوعی هیجان دور از واقعیت اقتصادی بر بازار حاکم می‌شود ساز و کار اجرایی آن موجب می‌شود که اعتماد طرفین حاصل شود تا آثار مثبت آن مشخص شود. هم اکنون، دنیا به سمت اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده یا مالیات بر مصرف پیش می‌رود تا افرادی که کمتر مصرف می‌کنند کمتر مالیات بپردازند که این باعث ارتقای سطح پایه زندگی مردم می‌شود و بر آن اساس کالای تولیدشده باید مالیات بیشتر و کالاهای در حال تولید مالیات کمتری بپردازند. بانک جامع اطلاعاتی، نیروی انسانی متخصص. ایجاد یک سیستم جهت ارتباط بین اتحادیه‌ها و صنوف، ایجاد یک سازمان مستقل، افزایش آموزش و توان علمی و فنی کارمندان و ممیزان مالیاتی، مجهز نمودن فروشندگان به دستگاه‌های pos، ایجاد رشته‌های دانشگاهی مرتبط با مالیاتی و... می‌تواند از عوامل این متغیر باشد. قاسم نوده فراهانی، رئیس شورای عالی اصناف بار دیگر با تاکید بر فراهم نبودن زیر ساخت‌های لازم برای اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در بین خرده فروشان به خبرنگار ما گفت: علاوه بر اینکه هنوز اصناف مجهز نشده‌اند، آموزش‌های لازم را هم ندیده‌اند. وی ادامه داد: هم اکنون سازمان امور مالیاتی ۶ تا ۷ ماه زمان دارد و باید آموزش‌های لازم را به خرده فروشان بدهد. فراهانی با دشوار توصیف کردن اجرای قانون در بین خرده فروشان در مدت زمانی کوتاه، با توجه به شرایط فعلی به نظر می‌رسد که اجرای این قانون به حداقل ۲ تا ۳ سال زمان نیاز داشته باشد. به این ترتیب به نظر می‌رسد که هنوز شرایط اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در بین خرده فروشان فراهم نیست و در صورتی که زیرساخت‌ها فراهم نگردد و آموزش‌های لازم انجام نشود، در هنگام شروع اجرای قانون، شاهد مقاومت‌هایی خواهیم بود[[20]](#footnote-20).

با افزایش کارکرد سازمان مالیاتی به وسیله مشخص کردن نحوه خرج کرد مالیات در جامعه، افزایش اعتماد مودیان به مسئولین مالیاتی، کاهش تبعیضات و رشوه در سازمان مالیاتی و ایجاد قوانین و مقررات مناسب، افزایش توان علمی و فنی کاکنان سازمان، استفاده از روش تشویق مؤدیان غیره ... می‌توان تمایل به پرداخت مالیات را در بین مودیان بیشتر کرد و از طریق این سازوکار به ارتقاء فرهنگ مالیاتی کمک نمود. از نظر مک کی نیز پویا نمودن سیستم مالیاتی به منظور متحول کردن نظام مالیاتی کشور و پیگیری امر تولید از زمان ورود مواد اولیه تا تبدیل آن به کالای مورد مصرف و کنترل مراحل توزیع آن به منظور مطالبه مالیات واقعی که باید در تخصیص کد اقتصادی مدنظر قرار گیرد، برای بالا بردن کارکرد سازمان مالیاتی لازم، است عدالت در تشخیص و وصول مالیات، جزئی از بنیان‌های انکار ناپذیر هر جامعه مالیاتی است (مکی کی[[21]](#footnote-21)، 2003).

در کشورهای پیشرفته بیشتر معاملات به صورت نقد انجام نمی‌شود بلکه از طریق کارت‌های اعتباری و با سیستم‌های بانکی است؛ بنابراین آن‌ها می‌توانند چنین نظارتی را داشته باشند؛ ولی تا هنگامی که اغلب معاملات ما نقدی است و دریافت‌ها و پرداخت‌های ما ثبت و ضبط نمی‌شود، معلوم نیست با چه مکانیسمی این کنترل‌ها انجام می‌شود. در جوامع پیشرفته غالب داد و ستدها از طریق نظام بانکی انجام می‌شود، به همین دلیل آنجا همه چیز قابل نظارت است. مثلاً اگر در یک فروشگاه در آلمان بخواهید برای خرید کالایی ۵۰۰ یورو پول نقد بپردازید همه با تعجب نگاه می‌کنند چون این وجوه در قالب کارت‌های اعتباری، چک و ... پرداخت می‌شود و اگر کسی پول نقد زیادی به همراه داشته باشد می‌گویند پول او کثیف است؛ چون جای پول تمیز در بانک است.

### معافیت‌های مالیات بر ارزش افزوده

منظور از معافیت در نظام مالیات بر ارزش افزوده این است که بر تولید (فروش) مالیات وضع نشود علاوه بر این مالیات پرداختی بابت عوامل تولید نیز قابل برگشت نمی‌باشد. معافیت را می‌توان بر حسب کالا و تولید کننده معین تعریف نمود. در حالت کلی بر اساس مطالعه انجام شده در کشورهای مختلف جهان 7 گروه نسبتاً وسیع زیر از مالیات بر ارزش افزوده معاف شده‌اند:

1. سوخت
2. سیمان
3. حمل و نقل مسافری
4. خدمات
5. اقلام فرهنگی و سایر اقلام برگزید ه (مانند کتاب، روزنامه و فعالیت‌های غیر تجاری و غیر انتفاعی سازمان‌های مذهبی)
6. فعالیت‌های مربوط به تأمین مالی کمک‌ها
7. کالاهای سرمایه ای (مخصوصاً کالاهای سرمایه ای وارداتی)

علت معافیت چهار گروه اول عمدتاً به خاطر اثرات توزیعی مالیات بر قیمت‌های پرداختی توسط مصرف کنندگان و در ارتباط با بخش کشاورزی از طریق اثر در آمدی می‌باشد معافیت گروه پنجم به دلیل حساسیت برای اقتصاد دانش و آموزش می‌باشد. گروه ششم معمولاً به دلیل شرایطی است که اعطا کنندگان کمک‌ها وضع می‌نمایند معافیت گروه هفتم به خاطر نقش سرمایه گذاری در رشد اقتصاد است با وجود این در مورد این سؤال که آیا این اقلام معاف شوند یا با نرخ‌های پایین‌تر مشمول مالیات واقع شوند، بحث‌های زیادی وجود دارد علاوه بر این در مورد معافیت بخش کشاورزی از مالیات نیز انتقادات زیادی وجود دارد. باید گفت هیچ عاملی در طبیعت بخش کشاورزی وجود ندارد که بتواند معاف بودن این بخش را از مالیات اثرات توزیعی و ملاحظات سیاسی اغلب باعث شده که بخش کشاورزی در تعداد زیادی از کشورها از مالیات معاف باشد.

در این زمینه پیشنهاد می‌شود بر اساس در آمد (فروش) کشاورزان آستانه مالیاتی نسبتاً بالایی وضع شود تا کشاورزان کوچک در صورت تمایل برای مالیات بر ارزش افزوده ثبت نام نموده و در عوض کشاورزان بزرگ نیز به صورت اجباری مشمول مالیات بر ارزش افزوده شوند.

تحولات ایجاد شده در برخی از کشورها مانند زلاندنو و دانمارک در زمینه وضع مالیات بر بخش کشاورزی شبیه سایر بخش‌های اقتصادی نشان می‌دهد که لازم است سایر کشورها نیز در این زمینه تجدید نظر نموده و از دیدگاه عدالت مالیاتی نیز کشاورزان بزرگ و پردرآمد و همچنین آن گروه از کالاها و محصولات کشاورزی را که لوکس می‌باشند (مانندکیوی) مشمول مالیات نمایند. (ابریل، لئام و همکاران[[22]](#footnote-22)، 2001).

### معافیت‌ها در ایران:

ماده 12 عرضه کالاها و خدمات زیر و همچنین واردات آن‌ها حسب مورد از پرداخت مالیات معاف می‌باشد:

1. محصولات کشاورزی فرآوری نشده
2. دام و طیور زنده ابزیان زنبور عسل و نوغان
3. انواع کود سم بذر و نهال
4. آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات و سویا و شیر پنیر روغن نباتی و شیر خشک مخصوص تغذیه کودکان
5. کتاب مطبوعات دفاتر تحریر و انواع کاغذ چاپ تحریر و مطبوعات
6. کالاهای اهدایی به صورت بلاعوض و وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و نهادهای عمومی غیر دولتی با تأیید هیئت وزیران و حوزه‌های علمیه با تأیید حوزه گیرنده هدایا
7. کالاهایی که همراه مسافر و برای استفاده شخصی تا میزان معافیت مقرر طبق مقررات صادرات و واردات وارد کشور می‌شود مازاد بران طبق مقررات این قانون مشمول مالیات خواهد بود
8. اموال غیر منقول
9. انواع دارو لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توان‌بخشی و حمایتی
10. خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع قانون مالیات‌های مستقیم
11. خدمات بانکی و اعتباری بانک‌ها مؤسسات و تعاونی‌های اعتباری و صندوق‌های قرض‌الحسنه مجاز و صندوق تعاون
12. خدمات حمل و نقل عمومی و مسافری درون و برون شهری جاده ای، ریلی، هوایی و دریایی
13. فرش دستباف
14. انواع خدمات پژوهشی و آموزشی که طبق آئین نامه ای که با پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های علوم تحقیقات و فناوری، امور اقتصادی و دارایی بهداشت درمان و آموزش پزشکی، آموزش و پرورش و کار و امور اجتماعی ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون به تصویب هیئت وزیران می‌رسد
15. -خوراک دام و طیور
16. رادار و تجهیزات کمک ناوبری هوانوردی ویژه فرودگاه‌ها بر اساس فهرستی که به پیشنهاد مشترک وزارت راه و ترابری و وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون به تصویب هیئت وزیران می‌رسد
17. اقلام با مصرف صرفاً دفاعی (نظامی و انتظامی) و امنیتی بر اساس فهرستی که به پیشنهاد مشترک وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و به تصویب هیئت وزیران می‌رسد فهرست مذکور از اولین دوره مالیاتی پس از تصویب هیئت وزیران قابل اجرا خواهد بود. (قانون مالیات بر ارزش افزوده، ماده 12،1387.)

### جرائم قانونی نظام مالیات بر ارزش افزوده

**نوع تخلف جریمه متعلقه**

* عدم ثبت نام در مهلت مقرر = معادل 75% مالیات متعلق
* عدم صدور صورتحساب = یک برابر مالیات متعلق
* عدم درج صحیح قیمت در صورتحساب = معادل یک برابر مابه‌التفاوت مالیات متعلق
* عدم درج و تکمیل اطلاعات صورتحساب طبق نمونه = 25% مالیات متعلق
* عدم تسلیم اظهارنامه = 50% مالیات متعلق
* عدم ارائه دفاتر یا اسناد و مدارک = 25% مالیات متعلق
* تأخیر در پرداخت در موعد مقرر = معادل 2% در ماه نسبت به مالیات پرداخت نشده و مدت تأخیر

### مباحث اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در زنجیره نهایی

یکی از عوامل مؤثر در افزایش کارایی نظام مالیاتی، ابداع و به‌کارگیری روش‌های ساده تر و کم هزینه تر جهت دریافت مالیات از مودیان مالیاتی می‌باشد در دنیای امروزی و با توجه به پیدایش و شکل گیری روش‌های الکترونیکی انتقال وجوه. می‌توان از این ابزارها به صورتی قدرتمند در جهت آسان‌تر نمودن فرآیند پرداخت مالیات توسط مودیان مالیاتی استفاده نمود این امرمی تواند از یکسو این باور را در مودیان مالیاتی تقویت نماید که سیستم مالیاتی با اقتدار نسبت به انجام وظایف خود اقدام می‌نماید که در این صورت تمایل به پذیرش ریسک کمتری در مواجهه با عواقب تخلف مالیاتی خواهند داشت و از سوی دیگر با کاهش ارتباط فیزیکی مودیان و ممیزان مالیاتی امکان بعضی تخلف‌ها (پرداخت رشوه و ...) کاهش خواهد یافت. همچنین استفاده از این ابزارهای سبب خواهد گردید تا نظام مالیاتی در سطوح مختلف اعم از ارائه اظهارنامه مالیاتی تا حتی نظام دریافت وجوه همسان گشته و از استاندارد خاصی تبعیت نماید که هود موجبات کاهش انگیزه‌های مالیات گریزی را فراهم خواهد نمود البته ذکر این نکته ضروری به نظر می‌رسد که استفاده از این ابزارها برای قشر وسیعی از آحاد جامعه به آسانی میسر نمی‌باشد. (دلایل نظیر فقر عملی و فرهنگی و ...)

اما در این مسیر احتمال مواجهه با مشکلات بسیاری وجود دارد که می‌توان به مقاومت مودیان مالیاتی در ارائه اطلاعات صحیح اشاره نمود یکی از مشکلات اساسی در مسیر اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده عدم تمایل مودیان مالیاتی به ارائه اسناد حقیقی مربوط به خریدها و فروش‌های آن‌ها می‌باشد. خرده فروشان بر این عقیده می‌باشند که به دلیل عدم اطمینان به صحت فاکتورهای دریافتی از عمده فروشان، قادر به ارائه صورت حساب‌های حقیقی خود نمی‌باشند. وارد کنندگان نیز به دلیل وجود عوارض سنگین گمرکی سعی خواهند نمود ارزش کالاهای خویش را کمتر از واقع ارائه نمایند. این امر می‌تواند سبب بروز مشکل در پذیرش گزارشات (فاکتورها و اظهارنامه‌های مالیاتی) در سطح خرده فروشی گردد.

نکته دیگر اینکه غالباً در کشورهای در حال توسعه، اکثر فعالان در امر تولید و توزیع کالاها و خدمات به خصوص در سطح خرده فروشی، ناآشنا با شیوه‌های نوین ثبت و ضبط اطلاعات و آمار بوده و عمدتاً فعالیت خود را به صورت سنتی اداره می‌نمایند. در این حالت نمی‌توان انتظار دریافت گزارشات دقیق و منسجمی را از آن‌ها داشت. از سوی دیگر عدم وجود یک استاندارد در تدوین و ارائه گزارشات مالی می‌تواند سبب بروز مشکل بر سر راه استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده باشد چرا که در این سیستم، فاکتورها و اظهارنامه‌های مالیاتی، پایه و اساس محاسبات مالیات قرار می‌گیرند. از سوی دیگر پذیرش یک استاندارد خاص از سوی دست‌اندرکاران تولید و توزیع کالا، در صورتی که همراه با هزینه باشد، بالاخص در سطوح خرده فروشی با مقاومت روبرو خواهد شد. به نظر می‌رسد پیش‌تر و قبل از استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌بایست در جهت آموزش مودیان مالیاتی در زمینه ارائه گزارشات یکسان و استاندارد مالیاتی اقدام گردد. با وجود استاندارد در ارائه گزارشات، این امکان نیز برای ممیزان مالیاتی فراهم می‌گردید که بتوانند آسان‌تر نسبت به صحت و سقم گزارشات مودیان مالیاتی قضاوت نمایند. در این راستا در کشور نپال مقامات اجرایی نظام مالیات بر ارزش افزوده راهکارهای مختلفی را مورد استفاده قرار داده‌اند که می‌توان به موارد زیر اشاره نمود:

اطلاع رسانی گسترده از طریق رسانه‌های گروهی در جهت آموزش موضوعات مختلف در زمینه مالیات بر ارزش افزوده. تعیین هفته مالیات بر ارزش افزوده و توزیع بروشور در این رابطه در سطح وسیعی از کشور، پخش شعارهای محرک از بلندگوهای نصب شده در سطح شهر، با این مضمون که: آیا مایلید مالیاتی که به دولت پرداخت می‌نمایید فردی به جیب خود بریزد، تهیه فرم‌های استاندارد و همچنین نرم افزارهای مناسب به جهت یکسان سازی نظام اطلاع رسانی مالیاتی از سوی مودیان، ایجاد مشوق‌های گوناگون به منظور سوق دادن دست‌اندرکاران خرده فروشی و عمده فروشی کالاها در استفاده از ابزارهایی نظیر صندوق فروش و یا رایانه با اقداماتی از این دست می‌توان از یکسو موجبات قاعده‌مند شدن سیستم ارائه گزارشات مالیاتی گشته و از سوی دیگر با دخالت دادن مردم در امر نظارت بر جریان پرداخت مالیات توسط مودیان مالیاتی، اطمینان بیشتری نسبت به صحت اظهارنامه‌های ارائه شده توسط مودیان مالیاتی پیدا نمود امروز پذیرفته شده است که موفق‌ترین و کاراترین نوع نظارت، نظارت مردم بر مردم می‌باشد از این‌رو کنار گذاشتن مردم و عدم مشارکت آن‌ها در پایه ریزی نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشور می‌تواند موجبات ناکامی این نظام را به دنبال داشته باشد (راپ[[23]](#footnote-23)، 2000).

### زنجیره نهایی توزیع

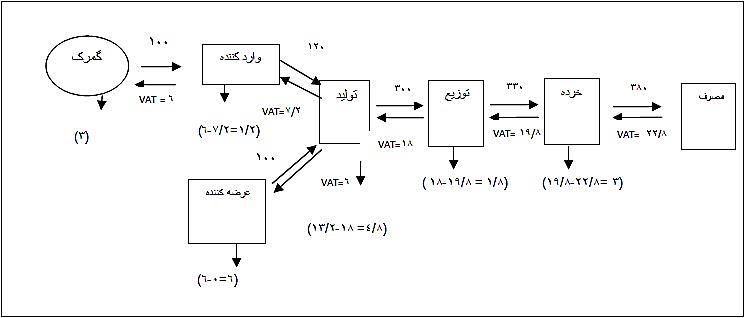
مالیات بر ارزش افزوده همان مالیات بر مصرف است، پس این مالیات مانند کشورهایی چون امارات و ترکیه، باید در نهایت پس از خرید کالا، توسط مصرف‌کننده پرداخت شود. در فرآیند شکل‌گیری فعالیت‌های اقتصادی، دو رکن اساسی تولیدکننده و مصرف‌کننده با انگیزه‌های مشخص و متفاوت وارد عرصه فعالیت می‌شوند. تولید کنندگان به دنبال هدف کسب سود و مصرف‌کنندگان در پی کسب مطلوبیت و رضایتمندی هستند. پیوند و اتصال این دو گروه در تهیه و ارائه کالا منجر به تشکیل بازار می‌شود. در جوامع ابتدایی یا کوچک، که حجم مبادلات کم و مکان جغرافیایی مبادله محدود است، اطلاع از نیازهای مصرف‌کنندگان و ارائه کالا یا خدمت به آن‌ها با سرعت و کمترین هزینه مبادله صورت می‌گیرد. لکن با پیچیده‌تر شدن روابط اجتماعی، گسترش شهرنشینی، توسعه قلمرو جغرافیایی سکونت و فعالیت اقتصادی، رکن سومی به دو رکن ذکر شده اضافه شد که آن توزیع می‌باشد. نظام توزیع کالا و خدمات به عنوان مجموعه فرآیندهای موجود بین تولید تا مصرف در نظر گرفته می‌شود. در بخش تولید، فرآیندهای نگهداری، حمل و نقل، بنکداری، پخش، عمده‌فروشی و خرده فروشی و در رأس همه آن‌ها نظام مدیریت فرآیندهای مذکور، مطرح می‌شود. از بعد مصرف نیز افزایش آگاهی، بهبود سلامت و ایمنی، پیشبرد عقاید مصرف‌کنندگان و ایجاد بازار رقابتی منصفانه برای مصرف‌کنندگان مورد توجه قرار می‌گیرد. طبق مثالی که برای اخذ مالیات بر ارزش افزوده مطرح می‌شود، وقتی چوب تبدیل به الوار می‌شود و سپس با الوار مبل ساخته می‌شود و مبل در نمایشگاه به فروش می‌رسد، در هر یک از این ۳ مرحله ارزش افزوده ای حاصل می‌شود که باید مالیات بر ارزش افزوده از آن اخذ شود به طوری که تمام مالیات از مرحله آخر (فروش مبل به خریدار) گرفته نشود[[24]](#footnote-24).

با توجه به وضعیت فعلی اقتصادی در بحث زمان نامناسب اجرای نظام VAT و تسری آن به زنجیره نهای توزیع در کشوری مانند فرانسه که قبل از استقرار نیز در زمینه مالیات، فرهنگی نهادینه شده داشت، حدود 20 سال جهت استقرار زمان صرف شد و از اجرای شتاب زده آن اجتناب VAT کامل گردید با مد نظر قرار دادن این موضوع که مشکل کشور ایران، در زمینه مالیات بیشتر یک مشکل فرهنگی مدیریتی است نه صرفاً مشکل تکنولوژیکی، نباید با اجرای شتاب زده تر در زنجیره نهایی توزیع VAT مشکلی بر مشکلات اضافه نمود؛ بلکه با صبر و حوصله و ایجاد بسترهای فرهنگی و رفتاری مناسب مالیات را نهادینه نمود و در مرحله بعد به نهادینه نمودن و اجرای VAT و تسری به زنجیره توزیع (خرده فروشان) اقدام گردد (رضاییان،1385. ص 137)

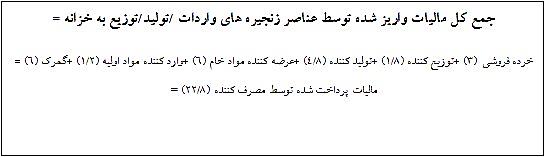
### نحوه اعمال مالیات بر ارزش افزوده در مراحل مختلف زنجیره اجرا

نظام مالیات بر ارزش افزوده، بر پایه مصرف اخذ می‌گردد. این مالیات توسط مصرف کننده نهایی کالاها و خدمات پرداخت و عاملان اقتصادی تنها عناصر زنجیره واردات/ تولید/ توزیع هستند که مالیات بر ارزش افزوده را در طول زنجیره به عنصر ما بعد خود انتقال می‌دهند.

نمودار زیر یک مثال ساده از انتقال مالیات در طول زنجیره از واردات تا مصرف نهایی را نمایش می‌دهد. (در محاسبات نرخ مالیات 6 درصد منظور شده است)



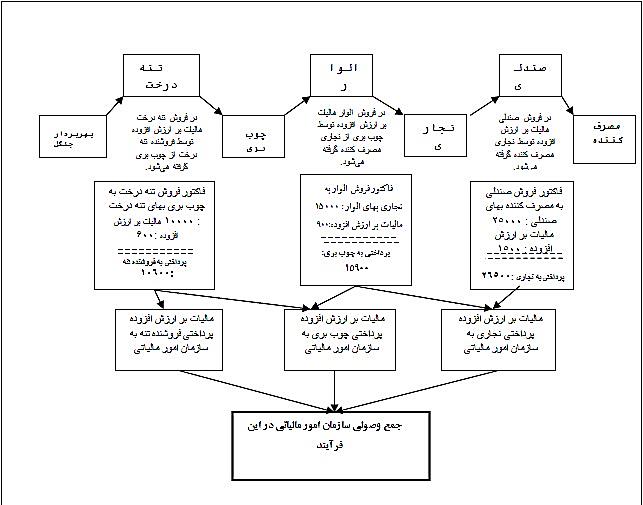
شکل ‏2‑2: انتقال مالیات در طول زنجیره (ارقام صرفاً جهت نشان دادن نحوه انجام محاسبات می‌باشند)



سایت وزارت صنایع

همان‌گونه که از نمودار مشخص است، در یک پروسه تولید تا مصرف یک کالا، عناصر هر زنجیره از واردات مواد اولیه تا مصرف نهایی کالای تولید شده هر عامل مبادرت به پرداخت و دریافت مالیات بر ارزش افزوده می‌نماید و در هر دوره مالیاتی مابه‌التفاوت مالیات‌های دریافتنی و پرداختنی خود را به سازمان امور مالیاتی واریز می‌نماید. در پایان زنجیره و مصرف نهایی کالای تولید شده میزان مالیات بر ارزش افزوده دریافتی بابت این زنجیره تولیدی معادل 6 درصد ارزش کل کالای عرضه شده به مصرف کننده نهایی خواهد بود و عملاً بار مالیاتی در طول زنجیره از هر عامل به عامل بعدی منتقل تا نهایتاً به مصرف کننده نهایی اصابت نموده است.

به منظور نشان دادن اصابت مالیات بر ارزش افزوده صرفاً به مصرف کننده نهایی مثال ساده دیگری را که زنجیره تولید – عرضه- مصرف صندلی چوبی را نمایش می‌دهد ارائه می‌شود. (لازم به ذکر است که، ارقام جهت نشان دادن نحوه انجام محاسبات می‌باشد و نرخ مالیاتی 6 درصد فرض شده است)



شکل ‏2‑3: محاسبات مالیات بر ارزش افزوده در یک فرآیند 3 مرحله ای تولید صندلی چوبی (سایت وزارت صنایع)

همان‌طور که از نمودار فوق مشخص می‌شود، در هر بار معامله برای تولید صندلی، مالیات‌هایی به عنوان مالیات بر ارزش افزوده (VAT) از خریداران دریافت و سپس از میزان مالیات بر ارزش افزوده‌های پرداختی در هنگام خرید بنگاه‌های اقتصادی کسر و مابه‌التفاوت به حساب سازمان امور مالیاتی واریز می‌شود. این انتقال مالیات به عناصر بعدی زنجیره، آنقدر در طول زنجیره تولید – توزیع اتفاق می‌افتد تا نهایتاً مصرف کننده نهایی معادل کل مالیات‌های دریافتی توسط سازمان امور مالیاتی را پرداخت می‌کند.

عناصر زنجیره تولید – توزیع (تولید و توزیع کننده) تنها مالیات بر ارزش افزوده را برای سازمان امور مالیاتی از مشتریان خود وصول می‌نمایند.

آنچه که در اینجا اهمیت بسزایی دارد این است که، مجموع کل وصولی‌های سازمان امور مالیاتی از این پروسه تولیدی دقیقاً معادل 4 درصد کل ارزش (قیمت) صندلی عرضه شده به مصرف کننده نهایی می‌باشد. بنابراین کاملاً واضح است که این مالیات تنها توسط مصرف کننده نهایی پرداخت و فقط در طول زنجیره تولید از هر عنصر به عنصر دیگر منتقل و عاملان تنها به عنوان نماینده سازمان امور مالیاتی، مالیات موضوعه را از زنجیره بعد از خود اخذ نموده و در نهایت به حساب سازمان واریز می‌نمایند و خود پرداخت کننده واقعی این مالیات نخواهند بود.

### ساختار کنونی نظام مالیات بر ارزش افزوده

ساختار فعلی مالیاتی کشور ما نیازمند اصلاح اقتصادی اساسی است، ساختاری که از نظر اداری و اجرای پیچیده، از لحاظ تناسب و هم‌خوانی با برنامه‌های توسعه اقتصادی انعطاف‌پذیر، از دیدگاه درآمدزایی غیرکارا و از جهت عدالت نسبی مالیاتی (تناسب در تحصیل مالیات بر اشخاص و مؤسسات در شرایط یکسان) به نظر غیرمنصفانه می‌رسد. در کشور ما سهم مالیات در هزینه‌های دولت پایین است. در حالی که در کشورهای توسعه یافته، بیش از 90 درصد هزینه دولت از طریق مالیات تأمین می‌شود. عدم تمایل مردم به پرداخت مالیات را ریشه در عوامل مختلفی دارد به لحاظ تاریخی بین مردم و حکومت فاصله وجود دارد که این مسئله نیز به اکنون مربوط نیست عمدتاً حکومت‌ها را غاصب تلقی کرده و پرداخت هرگونه مالیات را کمک به حکومت عادلانه نمی‌دانستند. غیر از فرهنگ مذهبی مردم، در فرهنگ ملی نیز همین رابطه بین دولت و مردم بوده به طوری که این رابطه، رابطه بین ارباب و رعیت و زور بوده است. مبتنی بر این فرهنگ ارباب می‌کوشد تا کمتر به رعیت بدهد و رعیت می‌گشود تا در ازای خدماتی که دریافت می‌کند، کمترین پرداخت را داشته باشد. در چنین فضایی مردم در مقابل دولت احساس وظیفه نکرده و دولت نیز حقی برای مردم قائل نبوده است.

#### ایران فاقد نظام جامع اطلاعاتی از وضعیت مالیاتی مردم است.

این اقتصاددان اضافه کرد: در ایران، نظام جامع اطلاعاتی از وضعیت مالیاتی مردم وجود ندارد. در حالی که در کشورهای دیگر جهان، یک نظام جامع اطلاعاتی از ثروت و درآمد تک تک افراد وجود دارد. به واسطه همین نظام، هرگونه تخلف در میزان دارائی‌ها در حداقل زمان قابل کشف و پیگیری و مجازات است. وی افزود: به دلیل عدم وجود چنین نظامی در ایران، امکان کشف تخلفات و به همین سبب امکان مجازات وجود ندارد. چون منافع مردم در همین مسئله است به همین دلیل، تمایل به ادامه روند فعلی دارند.   
موسایی گفت: نظام مالیاتی فعلی کشور، غیر از مشکل عدم امکان ثبت، نظام عادلانه و کارآمدی نیست. به این دلیل عادلانه نیست که متناسب با درآمد و ثروت افراد،‌ از آن‌ها مالیات دریافت نمی‌شود. هر جا که دولت امکان دریافت مالیات از افراد را داشته این مالیات را اخذ کرده و در غیر این صورت، این کار صورت نگرفته است. وی افزود: در خصوص برخی مشاغل غیر آزاد، مانند کارمندان و کارگران، بدون آنکه آن‌ها نیز اطلاع داشته باشند، مالیات از حقوقشان کسر می‌شود. علاوه بر این برخی مراکز شبه دولتی از پرداخت مالیات معاف هستند. این‌ها همه باعث می‌شود که نظام مالیاتی، نظام غیر عادلانه‌ای جلوه کند و مردم با احساس دوگانگی، احساس خوبی نسبت به پرداخت مالیات نداشته باشند.

#### نظام بروکراسی پیچیده ای در نظام مالیاتی ایران وجود دارد

موسایی با بیان اینکه نظام بروکراسی پیچیده ای در نظام مالیاتی ایران وجود دارد گفت: پرونده‌های بی‌شماری در وزارت امور اقتصادی و دارایی کشور وجود دارد که رسیدگی به آن‌ها دشوار است. کسی نیست که آن‌ها را سامان دهد. در این میان قطعاً رسیدگی به چند پرونده بزرگ راحت‌تر از پرونده‌های کوچک است. به دلیل همین کثرت پرونده‌های کوچک، امکان گردآوری اطلاعات درست وجود ندارد.

#### بی نیازی دولت به مالیات از دیگر دلایل گریز مالیاتی مردم است

موسایی با اشاره به اینکه خود دولت و بی نیازی آن به مالیات از دیگر عوامل مؤثر در شکل گیری نظام مالیاتی کنونی و گریز مالیاتی مردم است گفت: در حال حاضر حدود 100 سال است که درآمد نفت وارد بودجه دولت شده است. به طوری که وابستگی و چسبندگی بالایی بین هزینه‌های دولت با نفت ایجاد شده است. در این شرایط، دولت احساس عدم نیاز به مالیات کرده و خود را در مقابل مردم بی نیاز و غیر پاسخگو می‌بیند.

#### وجود دوگانگی بین نظام مالیاتی و وجوهات شرعی در گریز مالیاتی مؤثر است

این اقتصاددان گفت: از نظر شرعی ما باید خمس و زکات پرداخت کنیم. زکات که رقم آن نیز چندان قابل توجه نیست به زراعت و دامداری ... مربوط است و خمس، که اهل تسنن آن را مربوط به غنایم می‌دانند،‌ در فرهنگ شیعه به پس انداز و در واقع درآمد فرد مربوط است. وی افزود: علاوه بر خمس که باید به حکومت اسلامی پرداخته شود، فرد باید مالیات نیز بپردازد. در این شرایط، فرد با نوعی احساس دوگانگی مواجه می‌شود. خمس را با اختیار و داوطلبانه و به خاطر رضای خدا می‌پردازد و در پرداخت دومی یعنی مالیات، با تصور آنکه آن را پول زور می‌داند، در حالی که با ادغام خمس و مالیات می‌توان این دوگانگی را از بین برد. چرا که همین دوگانگی به فرهنگ گریز از مالیات دامن می‌زند.

#### عدم در نظر گرفتن مالیات برای مالیات گریزان

در سایر کشورها، چنانچه فرد مالیات نپردازد مرتکب بزرگ‌ترین جرم‌ها شده و مجازات‌های سختی چون محرومیت از مسئولیت و ... برای وی در نظر گرفته می‌شود، گفت: در ایران چون فرهنگ جامع مالیاتی نیست، فرد با گریز از مالیات، با مجازات‌های چندان جدی مواجه نیست مگر پرداخت جریمه آن هم به صورت اقساطی.

#### حذف مطلق استثنائات در پرداخت مالیات

موسایی با ذکر این نکته که استثناهای بسیاری در نظام مالیاتی ایران وجود دارد که از مالیات معاف هستند گفت: همین استثناها نیز خود در عدم شکل گیری فرهنگ مالیاتی به معنای واقعی دارای نقش هستند. وی افزود: بسیاری از بنیادهای خیریه و نهادها از مالیات معاف هستند که باید با حذف مطلق آن‌ها، تبعات منفی این حرکت را کاهش داد.

بنابراین ارتقای کیفیت نظام مالیاتی کشور، تلاش برای رضایتمندی شهروندان، جلب اعتماد عمومی و تکریم مؤدیان، استفاده از فناوری‌های نوین و تسهیل خدمت رسانی به مردم، افزایش دسترسی مؤدیان به مراکز و حوزه‌های مالیاتی و تشکیل یک گروه اجرایی برای تعیین اولویت‌ها، بررسی مسائل و موضوعات مرتبط با نحوه اجرا، روش‌های اجرایی و عملیاتی و جنبه‌های حقوقی، کارایی، خلاقیت در مدیریت، عدم تسلط برخی از کارکنان، هماهنگ بودن با سازمان دیگر، و.. از مهم‌ترین موضوعاتی است که سازمان امور مالیاتی باید در زمان کنونی به آن‌ها توجه ویژه داشته باشد.

## مروری بر تحقیقات انجام گرفته

- خلاصه تحقیقات انجام شده راجع به فرهنگ مالیاتی در کشورهای مختلف در جدول شماره 7-2 نمایش داده شده است.

جدول ‏2‑8: ویژگی‌های فرهنگ مالیاتی و راه‌های ارتقای آن در کشورهای مختلف

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| کشور | ویژگی‌های شناسایی شده | راه‌های ارتقاء | محقق |
| آمریکا | احساس نوعی مزاحمت، برخورد  نامناسب با مالیات دهندگان، افزایش تعداد فرار مالیاتی، مسئولیت پذیری شهروندان، قوانین شفاف و قابل درک، عادلانه بودن قوانین | اعمال راهکارهای تشویقی.  برخورد مناسب.  آموزش کارکنان | اسلمرد |
| روسیه | عدم شفافیت و ضعف در سیستم اجرائی، پرداخت به از جنس کالا، مالیات غیرمستقیم، فرار مالیاتی، عدم صلاحیت مودیان، عدم وجود عدالت مالیاتی و عدم شفافیت در قوانین | بازنگری در قوانین و اجرا.  جذب افراد متخصص  و آموزش کارکنان.  اعمال سیاست‌های تشویقی. | مارتینز |
| اتریش | احساس دین به جامعه، سیستم ناکارآمد مالیاتی، کارکرد نامناسب سازمان مالیاتی، عدم وجود عدالت مالیاتی، احساس افتخار از نپرداختن مالیات، عدم اعتماد به مسئولین مالیاتی، فرار مالیاتی، نرخ مالیاتی بالا، عدم وجود متخصصین کارآمد و باتجربه، بی‌اعتمادی مردم به سیاست‌های مالیاتی دولت، فراگیر بودن فرار مالیاتی و پذیرفته شدن آن از نظر اجتماعی | تنظیم مجدد قوانین و سیستم اجرایی.  اعمال سیاست‌ها و قوانین تشویقی.  آموزش و فرهنگ‌سازی مردم ومودیان مالیاتی. | کنوسن |
| کرواسی | فرار مالیاتی، مقاومت در پرداخت.  روش‌های نادرست اخذ مالیات، عدم  توانایی پرداخت توسط مردم عادی.  فساد مسئولان مالیاتی و بی عدالتی مالیاتی | بازنگری در قوانین و اجرا.  جذب افرادم تعهد و کارآمد.  آموزش کارکنان و  ارائه تخفیف به مالیات دهندگان. | کین |

همان گونه که در جدول شماره 8-2 مشاهده می‌گردد؛ در کشورهای مطالعه شده نقش قوانین اجرائی و آموزش از اهمیت و ارزش بالاتری برخوردار می‌باشد. در نظام مالیاتی آمریکا به خاطر شفافیت قوانین مالیاتی در راهکارهای ارتقای به آن توجهی نشده است. ویژگی‌های فرهنگ مالیاتی شناسایی شده که تا حدودی در بین کشورهای مختلف مشترک می‌باشند عبارت‌اند از: فرار مالیاتی و برخورد نامناسب مسئولین مالیاتی، عدم وجود قوانین شفاف و نبودن عدالت مالیاتی، عدم آموزش کافی، معافیت‌های نابجا، عدم اعتماد و احترام مودیان شفریم و تری است[[25]](#footnote-25) (2007) که در ایران علاوه بر عوامل ذکرشده عوامل دیگری همچون نبود زیرساخت‌های لازم، نبود بانک اطلاعات جامع از مودیان مالیاتی و ... وجود دارد.

### تحقیقات انجام گرفته در داخل ایران

1- بازارباشی (1376) در پایان نامه کارشناسی ارشد خود، سیستم مالیات بر ارزش افزوده را با توجه به تجربیات به دست آمده در سایر کشورها مورد بررسی قرار داده اندکه نتایج حاصل از آن گویای این مطلب است که با توجه به مسائل اقتصادی، امکانات و ابزارهای موجود دارائی سیستم مالیاتی کشور احتمال چندانی نمی‌رود که این سیستم به شکل مطلوبی امکان پیاده سازی داشته باشد.

2- کمیجانی در سال 1378 نیز در کتاب خود تحت عنوان «تحلیلی بر مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران» در فصل مربوط به تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر متغیرهای اقتصاد کلان این مطلب را این‌گونه مطرح نموده است که: دلائل موجه و قابل قبولی در خصوص رابطه ای مثبت و مستمر بین اعمال مالیات بر ارزش افزوده و تورم فزاینده وجود ندارد و اگر مالیات بر ارزش افزوده بر سطح قیمت‌ها اثری هم داشته باشد، آن اثر به طور مستمر نبوده بلکه افزایش یکباره در سطح عمومی قیمت‌ها خواهد بود.

3- بلداچی (1383) در مطالعه ای که به منظور آشنایی با نظام مالیات بر ارزش افزوده و تبیین آثار و پی آمدهای اجرای این نظم مالیاتی در کشور انجام داده‌اند، به بررسی ویژگی‌های مثبت و منفی آن پرداخته و نتیجه گیری نموده‌اند که نظام مالیات بر ارزش افزوده با اهداف متنوعی در کشورهای مختلف اجرا شده است و در برخی از کشورها، علیرغم در آمد ناچیز ناشی از اجرای آن حصول به یک سیستم جامع اطلاعاتی از مبادلات اقتصادی مد نظر بوده است.

4- پژویان (1384) با مطالعه ای خاطر نشان ساخته است که با توجه به نقش و اثر اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در افزایش در آمدهای دولت و رفع کسر بودجه، به‌کارگیری این نظام مالیاتی در شرایط موجود بر تورم و سطح قیمت‌ها اثری خنثی داشته یا به دلیل کاهش در کسر بودجه دولت حتی می‌تواند اثر کاهشی نیز داشته باشد. ایشان نکته اساسی در طراحی و اجرای این نظام مالیاتی را در آمادگی کارشناسی و شکل گیری اولیه سیستم اجرای این مالیات و اجرای مقدماتی و آزمایشی آن دانسته و عنوان می‌کنند که با فعال شدن سیستم اجرایی، لوازم اولیه برای جلوگیری از بعضی انتظارات نادرست فراهم خواهد شد.

5- جعفری صمیمی (1384) در طرح تحقیقاتی خود به حسابداری مالیات بر ارزش افزوده وهم چنین جایگزینی این نظام مالیاتی برای شرکت‌ها و صاحبان مشاغل در استان مازندران پرداخته ان دو به این نتیجه رسیده‌اند که جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیات بر درآمد شرکت‌ها در شرکت‌ها و مشاغل کوچک و متوسط موجب افزایش درآمدهای مالیاتی می‌گردد اما در شرکت‌ها و مشاغل بزرگ موجب افزایش نمی‌شود. در این طرح افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده وهم چنین ایجاد شرایط اولیه لازم جهت اجرای موفقیت آمیز سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده که در حقیقت عنصر اصلی این نظام مالیاتی را تشکیل می‌دهد، پیشنهاد شده است.

6- قطیری و اسلاملوئیان (1387) به بررسی ظرفیت مالیاتی ایران در مقایسه با چهارده کشور جهان پرداخته است که به این نتیجه رسیده است که ظرفیت مالیاتی بلااستفاده زیادی در ایران وجود دارد با توجه به این تحقیق می‌توان در جهت اصلاح ساختار و قوانین مالیاتی و بهبود عملکرد و افزایش تلاش مالیاتی تحقیق نمود.

7- نور بخش و همکاران (1388) به بررسی موانع استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران پرداخته‌اند در این مطالعه استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده متغیر وابسته و عوامل بیرونی کلان، بیرونی خود و درونی متغیرهای مستقل با استفاده از پرسشنامه 39 سؤال بسته در نمونه ای به اندازه 150 از میان اساتید دانشگاه و کارکنان مقولی مالیات بر ارزش افزوده در استان‌های گیلان و تهران انجام و پس از تجزیه و تحلیل آماری به نتایج زیر دست یافته‌اند در رتبه بندی جزئی عوامل به ترتیب اهمیت، سطح فعلی اقتصاد زیر زمینی و قاچاق در کشور در ردیف اول قرار دارد و از عوامل درونی، شغل و حرفه‌ی مودیان مالیاتی بیشترین تأثیر بر اجرای مؤثر مالیات بر ارزش افزوده داشته است.

8- جمشیدی نوید و شهبازی، (1389) در تحقیق خود مالیات بر ارزش افزوده و آثار استقرار آن در ایران را مورد بررسی قرار داده‌اند به این نتیجه رسیده‌اند که مزایا و معایب زیادی بر جامعه دارد و برای جلوگیری از آن بایستی پیش شرط‌های را مهیا و اجرا شود.

9- فریدراد و دیگران (1390) در مطالعه ای عنوان می‌کنند که اصلاح نظام مالیاتی کشور با توجه به هزینه‌های دولت و نا اطمینانی کشور به درآمدهای نفتی، یکی از مهم‌ترین مسائل اقتصادی کشور است. به‌کارگیری نظام جدید مالیات بر ارزش افزوده یکی از راهکارهایی است که به شفافیت نظام مالیاتی و اصلاح ساختاری آن کمک می‌نماید. یکی از آثار به کار گیری این نظام مالیاتی افزایش در قیمت‌ها است. در این مطالعه آثار قیمتی مالیات بر ارزش افزوده مورد کنکاش قرار می‌گیرد. نتایج حاصل از این بررسی نشان می‌دهد که در صورت اعمال مالیات بر ارزش افزوده با نرخ 3 در صد پیش بینی می‌شود که شاخص عمومی قیمت‌ها در حدود 5/1 درصد افزایش خواهد یافت که پس از معاف نمودن محصولات بر اساس ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده این افزایش قیمت به میزان 8/0 درصد می‌رسد. بالاترین میزان افزایش قیمت در میان 119 محصول در اقتصاد معادن 99/2 درصد می‌باشد که مربوط به خدمات مستغلات می‌باشد که عمدتاً به دلیل غیر قابل مبادله بودن در اقتصاد و فزونی تقاضا بر عرضه آن در کوتاه مدت بوده است.

### تحقیقات انجام گرفته در خارج از ایران

1- اشنایدر[[26]](#footnote-26) در مطالعه خود در سال 2001 اقتصاد زیر زمینی ایران را برآورد کرده است. در این مطالعه، ایران در کشورهای آسیایی کم‌ترین اقتصاد زیر زمینی را داراست. نسبت اقتصاد زیر زمینی به تولید ناخالص داخلی در ژاپن سنگاپور، چین، هنگ کنگ و ویتنام از ایران کمتر بود، و این نسبت برای مغولستان و عربستان سعودی مانند یا نزدیک ایران بوده است. این نسبت برای کشور ایران 9/18 درصد برآورد شده است. بر اساس تحقیقات اشنایدر، حجم اقتصاد زیر زمینی در 21 کشور (OECD میان 9 درصد) ایالات متحده امریکا تا 28 درصد یونان بوده است.

2- بنا به مطالعه آلم و همکاران[[27]](#footnote-27) درسال 2001 نتایج مقایسه بافت اجتماعی سه کشور ایالات متحده امریکا، آفریقای جنوبی و بوتسوانا در رفتار تمکین مالیاتی شهروندان جالب و قابل استناد می‌باشد. تفاوت عمده ای در تلقی عامه مردم از دولت، عدالت مالیاتی و مشروعیت نظام حاکم در جوامع مورد مطالعه مشاهده می‌شود. در امریکا که نظام اجتماعی – اقتصادی شاهد (جامعه کنترل) در این مطالعه است، سطح اعتماد عمومی به دولت در حد معنی داری بالاست. اما شهروندان بیشتر سیستم ممیزی مالیاتی را متغیر ناعادلانه و بی اعتماد می‌دانند. کشور کوچک بوتسوانا با آنکه فقط چند دهه از استقلال آن می‌گذرد از قدیمی‌ترین نام مردم سالار آفریقاست که با تاکید بر تخریب و تکثر سیاسی، مرحله انتقال به یک نظام خود حاکمیتی را با موفقیت سپری کرده است.

این ثبات وضع این پیام را دارد. دولت برای مردم کار می‌کند و پرداخت مالیات بخشی از این قرارداد اجتماعی است. اما شرایط آفریقای جنوبی کاملاً بر خلاف این است. سابقه در این کشور موجب کشمکش‌ها، تعارضات و خشونت‌های انتخاباتی شده است و اکنون شرایط طوری است که هر دو نژاد جمعیت سیاه و سفید به دلایل ویژه به دولت بدگمان هستند. در زمینه ارتکاب جرائم این کشور بیشترین تعداد هجوم را در دنیا دارد. نظر مردم نسبت به فساد ارکان حکومت بسیار گسترده است و احساس عمومی جامعه این است که نظم اجتماعی موجود، شکننده و ثبات سیاسی فعلی موقتی است. در چنین شرایطی امکان ترویج یک هنجار اجتماعی برای پرداخت مالیات بسیار ضعیف خواهد بود.

3- ابریل[[28]](#footnote-28) (2002) نیز در یک مقاله پژوهشی با عنوان با عنوان جذابیت مالیات بر ارزش افزوده اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف را بررسی و نتیجه گیری نموده است که تنوع و گستردگی طیف کشورها با شرایط اقتصادی مختلف که به اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده روی آورده‌اند، نشانگر آنست که هر چند نمی‌توان منکر ضرورت و لزوم اجرای برنامه‌های آماده سازی برای اجرای این نظام مالیاتی، پیش از اجرای آن شد، لیکن با فراهم آوردن مقدمات لازم و تنظیم درست و به جای این نظام مالیاتی متناسب با شرایط کشورها، می‌توان با موفقیت، آن را پیاده کرد.

4- تحقیقات به دست آمده در آلمان توسط بوترز و همکاران[[29]](#footnote-29) (2006) به این نتیجه رسید که آموزش مودیان مالیات تأثیرات مثبتی بر دریافت مالیات بر ارزش افزوده داشته است از میان این عوامل سطح آگاهی فردی بیشترین تأثیر را داشته است.

5- لوکاس داویتس نیز در مطالعه ای را در سال (2010) تحت عنوان اثر نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده خاص، نزدیک به مرزهای بین‌المللی در کشور مکزیک، به انجام رساند؛ و بر این اساس مالیات بر ارزش افزوده در مکزیک را بررسی نموده و عنوان می‌نماید که در مناطق مرزی مکزیک نرخ مالیات بر ارزش افزوده کمتر از درون شهرها است و توصیه می‌نماید که استفاده از نرخ‌های متفاوت در مناطق مختلف خود داری شود.

6- تحقیقات هیوهانی و همکاران[[30]](#footnote-30) در سال 2010 در کشور چین طی بررسی مالیات بر ارزش افزوده و آثار ان به این نتیجه رسید که اصلاحات مالیات بر ارزش افزوده در سال‌های 2010-2005 به طور معنی‌داری سرمایه گذاری بر دارایی‌های ثابت را افزایش داده است.

در این پژوهش با استفاده از تجربه کشورهای دیگر و بررسی‌های به عمل آمده در کشور توانسته‌ایم مؤلفه‌های مؤثر در متغیرهای مورد نظر و همچنین مفید جهت ارتقاء و اجرای کامل مالیات بر ارز افزوده و تسری به بخش اجرا نشده در کشور یعنی زنجیره نهایی توزیع را شناسایی و بکار بگیریم و امیدواریم بتوانیم گامی مفید در این راستا برداشته باشیم.

جدول ‏2‑9: خلاصه پژوهش‌های انجام گرفته

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| پژوهشگر | سال پژوهش | شرح |
| هیوهانی و همکاران | 2010 | بررسی مالیات بر ارزش افزوده و آثار آن در کشور چین |
| لوکاس داویتس | 2010 | اثر نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده خاص |
| بوترز و همکاران | 2006 | تأثیرات مالیات بر ارزش افزوده |
| ابریل | 2002 | جزابیت مالیات بر ارزش افزوده |
| آلم و همکاران | 2001 | مقایسه بافت اجتماعی سه کشور ایالات متحده امریکا، آفریقای جنوبی و بوتسوانا در رفتار تمکین مالیاتی شهروندان |
| اشنایدر | 2001 | اقتصاد زیر زمینی ایران |
| فریدراد و دیگران | 1390 | اصلاح نظام مالیاتی کشور با توجه به هزینه‌های دولت و نا اطمینانی کشور به درآمدهای نفتی |
| جمشیدی نوید و شهبازی | 1389 | مالیات بر ارزش افزوده و آثار استقرار آن در ایران |
| نور بخش و همکاران | 1388 | بررسی موانع استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران |
| قطیری و اسلاملوئیان | 1387 | بررسی ظرفیت مالیاتی ایران در مقایسه با چهارده کشور جهان |
| جعفری صمیمی | 1384 | سابداری مالیات بر ارزش افزوده وهم چنین جایگزینی این نظام مالیاتی برای شرکت‌ها و صاحبان مشاغل در استان مازندران |
| پژویان | 1384 | توجه به نقش و اثر اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در افزایش در آمدهای دولت و رفع کسر بودجه |
| بلداچی | 1383 | شنایی با نظام مالیات بر ارزش افزوده و تبیین آثار و پی آمدهای اجرای این نظام مالیاتی |
| کمیجانی | 1378 | تحلیلی بر مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران |
| بازارباشی | 1376 | سیستم مالیات بر ارزش افزوده را با توجه به تجربیات به دست آمده در سایر کشورها |

## خلاصه و نتیجه‌گیری فصل دوم

در فصلی که مطالعه شد، در بخش اول ابتدا به بررسی و تعاریف مالیات و اقسام آن از نظر اهل سخن و تحقیقات صورت گرفته در ارتباط با جایگاه مالیات پرداخته شد، و سپس به بررسی تاریخچه مالیات و سپس مالیات بر ارزش افزوده در دنیا و سپس ایران پرداخته شد و اصل، مبدأ و مقصد مالیات معرفی شد؛ و در ادامه نحوه محاسبه مالیات و تحلیل نرخ در مالیات انجام گرفته و در آخر بر مالیات بر ارزش افزوده و خصوصیات آن و نرخ‌های موجود در ایران و تاریخچه شروع و شکل گیری در ایران پرداخته شد.

در بخش دوم از این فصل به پیشینه موجود، در خارج از کشور و داخل کشور در رابطه با مالیات بر ارزش افزوده و ویژگی‌های آن آورده شد.

احمد جعفری صمیمی و رشید شمخال .(1386). *مجله تحقیقات اقتصادی* ـ شماره 50 ـ بهار و تابستان 1386 ـ ص 135.

آریا، نادر. (1387). *مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای جهان*، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده، ص 11. سال 1387.

پژویان، جمشید. (1380). «بررسی تبعات اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران» *پژوهشنامه اقتصادی*، اردیبهشت ۲۶:۱۳۸۰)

پژویان،جواد. (1384). *اثرات تورمی اجرای مالیات بر ارزش افزوده* (گزارشات داخلی)تهران دفتر مطالعات بر ارزش افزوده

تاریخ سیاسی ساسانیان دکتر عبدالحسین زرین کوب/ روزبه زرین کوب. چاپ دوم زمستان 81 *انتشارات سمت*

خان جان ، علی. (1382). پتانسیل‌های فرار و تقلب در نظام مالیات بر ارزش افزوده*، در مجله اقتصادی* ، شماره 37 و 38 صص 42-36

خواجوی ، محمد . (1389) ، *بررسی رابطه بین اقتصاد زیر زمینی با شکاف مالیاتی و پول شوئی . رویکرد شاخص‌های چندگانه – علل چندگانه* ، پایان نامه کارشناسی ارشد علوم اقتصادی ، دانشکده اقتصاد و مدیریت دانشگاه ارومیه ، ارومیه .

راوندی، مرتضی .(1380). *تاریخ اجتماعی ایران* –جلد پنجم. ص.243. جزوه 77 . ص.419 سال 1380.

رهنمای رودپشتی، فریدون، هاشم، نیکومرام و شادی، شاهوردیان .(1381). *مدیریت مالی راهبردی ارزش آفرینی،.*

[سایت](http://www.e-vat.irسایت) **سازمان امور مالیات بر افزوده ایران (*www.e-vat.ir*)**

سید نورانی ، سعید . میر . ر . عزیز خانی ، ف . (1385). بررسی تأثیر متقابل اقتصاد زیر زمینی و مالیات بر ارزش افزوده ، *در مجله مجلس و پژوهش* ، سال 13 شماره 51 صص . 274-259 .

شسهسوار خجسته ، عباس . جعفری ، پ. (1387). طراحی مدل مناسب مدیریت مالیات بر ارزش افزوده در ایران ( با تاکید بر گروه‌های ذینفع )، *در پژوهشنامه اقتصادی* ، صص 97-69 .

صامتیم و دلایی میلان ، ع .(1388). *برآورد اقتصاد زیر زمینی در ایران (84-1344) به روش MIMIC . در مطالعات اقتصاد بین الملل،* سال بیستم شماره 35 .

طهماسبی بلداچی ، ف . و دیگران. (1381). *نگرشی بر مالیات بر ارزش افزوده و چگونگی اجرای آن در ایران* ، تهران : دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده .

طیب نیا ، ع و دیگران . (1382). *بررسی اثرات احتمالی اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران* ، تورم – نابرابری ، خلاصه و تحلیل نتایج ، سازمان امور مالیاتی کشور ، تهران : دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده.

عرب مازاد ، ع ، موسوی ، س . ی .(1388). محاسبه کارایی و کوشش مالیاتی اداره کلی امور مالیاتی استان‌های مختلف کشور : روش تحلیل پوششی داده‌ها . *در پژوهشنامه اقتصادی*، سال دهم ، شماره 2 . صص 165-139 .

فرید راد ، ع . پروین . س . بانوئی ، ع . آ. (1390). اثرات قیمتی مالیات بر ارزش افزوده با استفاده از تکنیک داده – ستانده ( مورد ایران )، *در فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی ایران* ، شماره 47 ، صص . 127-105 .

فلیجی، نعمت .(1385). *آهنگ تلاش مالیاتی، نشریه سازمان*، شماره 16، 5. سال 1385.

قطمیری ، م . ع . اسلاملوئیان.(1387). برآورد تلاش مالیاتی در ایران و مقایسه آن با کشورهای در حال توسعه ، *مجله تحقیقات اقتصادی،* شماره 83 ، صص 186-163 .

کمیجانی، اکبر. (1384). «تحلیلی بر مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران»، *نشر وزارت امور اقتصادی و دارایی*، پاییز 1384، ص 52.

الله محمد آقایی و اکبر کمیجانی.(۱۳۸۰)."مبانی نظری مالیات بر ارزش افزوده و مزایای آن در راستای اصلاح نظام مالیاتی "*دانشنامه اقتصادی*:۱۴۰-۱۳۸

نادران ، او صدیقی ، ح .( 1387). بررسی اثر مالیات‌ها و اجزاء آن بر حجم اقتصاد زیر زمینی در ایران (1382-1351) *در مجله تحقیقات اقتصادی،* شماره 85 ،صص 283-257.

نادران،آ.(1384).راهکاری مناسب جهت افزایش درجه توفیق مالیات بر ارزش افزوده ،*طرح تحقیقاتی سازمان امور مالیاتی کشور تهران دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده*

نوربخش لنگرودی ، م . م ، جوادی نیک گو ، م . (1388) . بررسی موانع استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران ، *مجله مالیات* ، شماره مسلسل 54 ، صص 138-115 .

### ****منابع لاتین****

Alm, James and Jorge Martine’s vazgues. (2001). *Institutions paradigm and tax evasion in Developing and Transition countries paper presented for the conference pullie finamxe in Developing and transition countries*. Georgia state llnibveraity. U.S.A

Birger, Nerre ;( 2001). *The Concept of Tax Culture. University of Hamburg. Germany (2001) 18.Radaev;* Vadim; Informal Institutional Arrangement and Tax Evasion in the Russian Economy. Economic Sociology State University. Moscow.

Ebril, Liam & Associates. . (2002)."*The Allure of the Value-Added Tax* ". Finance Development, Vol. 39, No. 2,

Ebrill, L, J. P. Bodin, M. Keen, V. Summers (2001): The Modern VAT, IMF, Washington DC.

Harrison, Graham. And Krelove, Russell. (2005). VAT Refunds: *A review of country experience.*

HuihuaNie, Mingyue Fang, Tao Li. (2010). *China’s Value-Added Tax Reform, Firm Behavior and Performance, Front*. Econ. China 2010, 5(3): 445–463.

Mcgee, Robert W. (2007). *A comparative study of indirect taxes in transition economies and the European Union*.

Mcgee, Robert W. (2007). *Tax burden in transition economies and the European study.Union:* A comparative OECD work on taxation, 2006, Tax in a borderless word: The role of The OECD

McKee, M. (2003). “*High TaxCompliance Leads to SmallerGovernment*,” manuscript, Department ofEconomics, University of Tennessee

Rup khadka. (2000). “*Status of VAT impelementation in Nepal* “VAT mintor November/December

Schneidr, friendvich and Donimik H. Enste. (2000). shadow Economies size , causes , and conscqyences , *journal of Economic literature* , 38(1) (March ) , 17-114 .

Sheffrin, S. M. and R. K. Triest. (2007). *Can Brute Deterrence Backfire“? Perceptions and Attitudes in Taxpayer، Compliance*,” University of Michigan Press: 193-218

Shouichi, Roun. . (2006). "*VAT Management Model"*. Economic Management, Vol. 11, No. 4,

Stefan Boeters, ChristophBhringer. (2006). *Economic Effects of VAT Reform in Germany, European Economic research discussion paper*, No.06-030.

Tait, Alan A., ed. (1991). “*Value-Added Tax: Administrative and Policy Issues.”* Washington, DC: International Monetary Fund. October.

1. 1. Brands [↑](#footnote-ref-1)
2. 1. Mcgee, 2007-P2 [↑](#footnote-ref-2)
3. بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران ـ مجله روند ـ شماره 25 و 24 ـ اسفند 1377 ـ ص 129. [↑](#footnote-ref-3)
4. 1. Harrison , Krelove [↑](#footnote-ref-4)
5. 2. OECD1 work on ,2006,p-8 [↑](#footnote-ref-5)
6. . مرتضی راوندی. تاریخ اجتماعی ایران – جلد پنجم. ص.   28 به نقل از : گیرشمن. ایران از آغاز تا اسلام. ص. 70 [↑](#footnote-ref-6)
7. . آشنایی با کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده، دفتر طرح ارزش افزوده،7 [↑](#footnote-ref-7)
8. 1. Taylor [↑](#footnote-ref-8)
9. . سایت سازمان امور مالیاتی/ نظام مالیات بر ارزش افزوده [www.vat.ir/](http://www.vat.ir/) [↑](#footnote-ref-9)
10. 2. Invoice-Credit Method [↑](#footnote-ref-10)
11. 1. Subtraction Method [↑](#footnote-ref-11)
12. 2. Addition Method [↑](#footnote-ref-12)
13. 1. kerver [↑](#footnote-ref-13)
14. . [www.e-vat.irسایت](http://www.e-vat.irسایت) **سازمان امور مالیات بر افزوده ایران** [↑](#footnote-ref-14)
15. 1. Geert. hofstede [↑](#footnote-ref-15)
16. 1. Ibid, Nerre, Birger, p.6. [↑](#footnote-ref-16)
17. 2. Wartick et al [↑](#footnote-ref-17)
18. 1. Shouichi, Roun, vol. 11, No. 4, (2006) [↑](#footnote-ref-18)
19. 2. Radaev; Vadim [↑](#footnote-ref-19)
20. . سایت روز، شهریور 1391، کدخبر 68064 [↑](#footnote-ref-20)
21. 2. Mc Kee [↑](#footnote-ref-21)
22. 1. Ebrill, L, J. P. Bodin, M. Keen, V. Summers [↑](#footnote-ref-22)
23. 1. Rup khadka [↑](#footnote-ref-23)
24. . سایت وزارت صنایع، 1389 [↑](#footnote-ref-24)
25. 1. Sheffrim and Triest [↑](#footnote-ref-25)
26. 1. Schneidr [↑](#footnote-ref-26)
27. 2. Alm et al. [↑](#footnote-ref-27)
28. 1. Ebril [↑](#footnote-ref-28)
29. 2. Boeters et al. [↑](#footnote-ref-29)
30. 3. HuihuaNie, Mingyue Fang, Tao Li [↑](#footnote-ref-30)