



مرکز تحقیقات و بررسی‌های اقتصادی

اقتصاد به زبان ساده

(شماره ۲۷)

مالیات بر ارزش افزوده

تهیه شده در:

معاونت اقتصادی

مرکز تحقیقات و بررسی‌های اقتصادی

۲۰ اسفند ماه ۱۳۹۶



## پیشگفتار

به منظور آشنایی هرچه بیشتر علاقمندان با مفاهیم اقتصادی و به کارگیری صحیح این موارد در تحلیل های اقتصادی، ایده تهیه و ارائه بروشورهایی با عنوان "اقتصاد به زبان ساده" در معاونت اقتصادی اتاق ایران طرح گردید و توسط مرکز تحقیقات و بررسی های اقتصادی به اجرا درآمد. نسخه پیش رو، بیست و هفتمین خروجی این ایده می باشد. به منظور بهبود نسخه های بعدی، در انتها یک فرم ارزیابی تهیه و تنظیم گردیده است که خواهشمندیم فرم مذکور را تکمیل و از طریق دبیر کمیسیون خود یا آدرس ایمیل [research-center@iccim.ir](mailto:research-center@iccim.ir) مرکز تحقیقات را از نظرات ارزشمند خود آگاه سازید.

از جناب آقای دکتر عیسی شهسوار خجسته، رئیس کل اسبق سازمان امور مالیاتی کشور برای مطالعه و اظهار نظر در خصوص بروشور پیش رو، تشکر به عمل می آید.

## مفهوم مالیات بر ارزش افزوده (VAT)<sup>۱</sup>

مالیات بر ارزش افزوده، مالیاتی است که با نرخی ثابت (غیرتصادفی) بر ارزش افزوده تولید شده در هر مرحله از زنجیره تولید-توزیع کالا و خدمات وضع می شود اما در نهایت مصرف کننده تنها پرداخت کننده واقعی آن است؛ چرا که مالیات بر ارزش افزوده پرداخت شده برای خرید کالاها و خدمات واسطه ای بنگاهها (نهادهای تولید)، به عنوان اعتبار مالیاتی در حساب اعتباری مؤدی (تولیدکننده) منظور می شود و از مرجع مالیات قابل پرداخت به سازمان امور مالیاتی در هر دوره کسر می گردد. منظور از ارزش افزوده نیز افزایش در ارزش پولی یک کالا بر اثر انجام کار یا خدمتی بر روی آن است که سبب تغییر کاربرد، بهبود کیفیت، یا تسهیل مصرف آن شود. بنابراین ارزش افزوده ایجاد شده توسط هر بنگاه (یا در هر مرحله از تولید) عبارت از تفاوت بین ارزش فروش کالاها یا خدمات و هزینه های تهیه و خرید کالاها و خدمات واسطه ای است.

<sup>۱</sup> Value Added Tax

## تاریخچه مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده، تاریخچه‌ای طولانی در ادبیات اقتصادی و فراتر از آن در اجرا ندارد. در خصوص تاریخچه استقرار و کاربرد آن می‌توان به‌طور خلاصه گفت از سال ۱۹۵۴ به بعد کشورهای آلمان، فرانسه و دانمارک به‌عنوان پیشگامان به‌کارگیری این نظام مالیاتی جدید، نسبت به جایگزین نمودن آن به‌جای برخی از مالیات‌ها اقدام نمودند و سپس در دهه ۱۹۷۰ میلادی سایر اعضای اروپا نیز به آنها پیوستند. بدین ترتیب در جوامع اروپایی نظام مالیات بر ارزش افزوده نقشی قابل توجه در تامین منابع درآمدی دولت‌ها یافت. سایر کشورهای جهان نیز که در ابتدا به‌دلیل عدم آشنایی با این نظام مالیاتی، نسبت به اجرای آن ابراز نگرانی می‌کردند، به‌تدریج و به‌واسطه ویژگی‌های انعطاف‌پذیری که در طبیعت این مالیات نهفته بود، از اجرای آن استقبال نمودند؛ به‌طوری‌که طبق گزارش‌های صندوق بین‌المللی پول هم‌اکنون این قانون در بیش از ۱۶۰ کشور جهان در حال پیاده‌سازی و اجراست.

## ضرورت وضع مالیات بر ارزش افزوده

یکی از مهمترین منابع تامین مالی مخارج دولت‌ها، "مالیات‌ها" هستند که امروزه در بسیاری از کشورها نسبت به سایر منابع درآمدی دولت از اهمیت بیشتری برخوردارند. زیرا این منبع درآمدی، آثار اقتصادی نامطلوب کمتری به‌دنبال دارد، از همین رو هر چه سهم آن در تامین مخارج دولت‌ها بیشتر باشد، بهتر است. به این ترتیب شکی در ضرورت وجود یک نظام مالیاتی کارا وجود ندارد. اما در خصوص اهمیت اجرای مالیات بر ارزش افزوده می‌توان گفت این نظام مالیاتی به‌سبب ویژگی‌های مطلوب خود نسبت به برخی دیگر از پایه‌های مالیاتی از محبوبیت زیادی برخوردار است و به‌طور وسیع با هدف رفع نارسائی‌های مالیات‌های سنتی و ایجاد یک منبع درآمدی جدید که پاسخگوی نیازهای مالی روزافزون دولت‌ها باشد به‌کار گرفته می‌شود.

ایجاد سیستم مالیاتی متناسب با الزامات پیمان‌های منطقه‌ای و بین‌المللی؛ ایجاد تحول در ساختار مالیاتی برای هماهنگ کردن آن با روند توسعه اقتصادی و شفاف‌سازی مبادلات اقتصادی و آشکارسازی بخش اقتصاد زیرزمینی نیز برخی دیگر از اهداف اجرای این نظام مالیاتی می‌باشد.

## مزایای مالیات بر ارزش افزوده

۱. **منبع درآمدی جدید و باثبات:** به دلیل گستردگی پایه مالیات بر ارزش افزوده (در برگرفتن طیف وسیعی از کالاها و خدمات)، این مالیات یک منبع درآمدی جدید و در عین حال قابل توجه برای دولت‌ها می‌باشد. همچنین از آنجایی که مصرف به‌عنوان عنصر اصلی مالیات بر ارزش افزوده، کمتر دچار نوسان می‌شود بنابراین، اعمال این مالیات می‌تواند درآمد قابل اتکائی برای دولت ایجاد کند.

۲. **انعطاف‌پذیری:** این نوع مالیات نسبت به وضعیت اقتصادی کشورها، انعطاف‌پذیر است یعنی به‌هنگام رونق اقتصادی با افزایش سطح تولید و ارزش افزوده، میزان وصول آن افزایش و در زمان رکود اقتصادی، کاهش می‌یابد. در نتیجه به وقت رکود، فشار فزاینده بار مالیاتی بر طبقات مختلف جامعه تحمیل نمی‌شود.

۳. **کاهش فرار مالیاتی:** به دلیل وسیع بودن پایه مالیات بر ارزش افزوده می‌توان این مالیات را با نرخ کمتر اجرا نمود و انگیزه فرار مالیاتی را کاهش داد.

۴. **افزایش انگیزه سرمایه‌گذاری و تولید:** این مالیات با انتقال پایه مالیاتی از درآمد به مصرف، انگیزه‌های سرمایه‌گذاری را افزایش داده و منابع لازم جهت گسترش سرمایه‌گذاری را تامین می‌کند.

۵. **تشویق صادرات غیرنفتی و بهبود تراز تجاری:** صادرات از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف است و کالاهای وارداتی مشمول این مالیات هستند. در نتیجه به دلیل پائین بودن سطح قیمت کالاهای صادراتی، توان صادرات از طریق نرخ مبادله (نسبت قیمت‌ها) افزایش یافته و موجب بهبود وضعیت تجارت خارجی می‌شود.

## معایب مالیات بر ارزش افزوده

۱. **پیچیدگی‌های اجرایی:** وجود سیستم اعتبار مالیاتی و استرداد مالیات به فروشندگان، اجرای مالیات بر ارزش افزوده را پیچیده کرده است.



**۲. هزینه‌های اجرا:** اجرای مالیات بر ارزش افزوده، مستلزم هزینه‌های آموزشی زیاد برای آگاه کردن جامعه و ایجاد بسترهای الکترونیک می‌باشد. این موضوع هزینه‌های اجرا و وصول را در مقایسه با مالیات‌های سنتی افزایش می‌دهد.<sup>۱</sup>

**۳. اثر تنازلی:** در مالیات بر ارزش افزوده، به موازات افزایش درآمد در طبقات و دهک‌های مختلف جامعه، نسبت مالیات پرداختی به درآمد (بار مالیاتی) کاهش می‌یابد، بدین معنا که خانوارهای کم‌درآمد نسبت بیشتری از درآمد (هزینه) خود را در مقایسه با خانوارهای پردرآمد، برای مالیات بر ارزش افزوده می‌پردازند. به این اثر مالیات بر ارزش افزوده «خاصیت تنازلی» می‌گویند که سبب می‌شود دولت در راستای دستیابی به یکی از اهداف مهم که کاهش نابرابری و توزیع عادلانه درآمد است، با مانع جدی مواجه شود.<sup>۲</sup>

**۴. اثر تورمی:** به عقیده برخی تحلیل‌گران اقتصادی، مالیات بر ارزش افزوده چون در نهایت به مصرف‌کننده منتقل می‌شود، باعث افزایش سطح عمومی قیمت‌ها و در نتیجه ایجاد تورم می‌گردد. البته مطالعات متعدد در این زمینه، اثرات تورمی مالیات بر ارزش افزوده را ناچیز برآورد نموده‌اند و تاکید نموده‌اند که سایر سیاست‌های همراه با آن از قبیل عرضه پول و غیره در افزایش قیمت‌ها اثرگذاری بیشتری دارند.<sup>۳</sup>

## انواع مالیات بر ارزش افزوده

از آنجا که پایه مالیات بر ارزش افزوده از طریق کسر کردن خریدهای بنگاه از دریافتی‌های آن محاسبه می‌شود، سوالی که به وجود می‌آید این است که آیا تمام خریدهای بنگاه در این محاسبه وارد می‌شوند

<sup>۱</sup> لازم به ذکر است که زیاد بودن هزینه‌های یاد شده صرفاً مربوط به مراحل اولیه اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد و پس از استقرار نظام مذکور، هزینه‌های وصول مالیات در مقایسه با نظام‌های مالیاتی سنتی بسیار پایین‌تر خواهد بود؛ زیرا وصول و جمع‌آوری مالیات بر ارزش افزوده عمدتاً بر دوش مؤدیان است.

<sup>۲</sup> البته برای رفع این مشکل کالاهای اصلی که مورد استفاده عموم مردم هستند از پرداخت این مالیات معاف می‌شوند. بر اساس محاسبات انجام شده در کشور ما، حدود ۴۸٪ میانگین سید مصرفی خانوارها از این معافیت برخوردارند و گفته شده که این رقم در مورد خانوارهای کم درآمد (پایتین‌ترین دهک‌های درآمدی) به ۷۰٪ نیز می‌رسد.

<sup>۳</sup> منبع: نادران (۱۳۸۳).

و یا این که باید در رابطه با بعضی از خریده‌ها به‌ویژه خریده‌های سرمایه‌ای استثنا قائل شد؟ این استثنائات در طراحی سیستم مالیات بر ارزش افزوده از اهمیت بالایی برخوردارند؛ چرا که عواقب و آثار پیاده‌سازی آن را تحت تاثیر قرار می‌دهند. بر همین اساس بسته به اینکه خریده‌های سرمایه‌ای، چگونه در محاسبه این مالیات لحاظ شوند، سه نوع مالیات بر ارزش افزوده خواهیم داشت:

**۱. نوع تولیدی:** در این نوع، به بنگاه‌ها اجازه داده نمی‌شود که قیمت خرید کالاها را سرمایه‌ای و هزینه استهلاک آنها را در هنگام محاسبه مالیات، کسر کنند. در واقع به کالاها سرمایه‌ای اعتبار مالیاتی تعلق نمی‌گیرد. از این روی، پایه مالیات بر ارزش افزوده، موارد دستمزد، بهره سرمایه، اجاره سرمایه، سود و استهلاک را شامل خواهد شد و از آنجا که خریده‌های سرمایه‌ای و استهلاک قابل کسر نمی‌باشند، مالیات بر ارزش افزوده بر تمام درآمدی که بنگاه از فروش محصولات خود به دست می‌آورد، اعمال می‌شود. با وجود این که این نوع مالیات، وسیع‌ترین پایه مالیاتی را دارد اما چون انگیزه سرمایه‌گذاری را تضعیف می‌کند نسبت به دو نوع دیگر اهمیت کمتری دارد.

**۲. نوع درآمدی:** در نوع درآمدی مالیات بر ارزش افزوده، بنگاه‌ها مجاز خواهند بود تا هزینه استهلاک را از پایه مالیاتی خود کسر کنند. از آنجا که بنگاه‌ها در نتیجه تولید، درصدی از سرمایه فیزیکی خود را مصرف می‌نمایند؛ با این روش، مالیات از درآمد خالص بنگاه به جای درآمد ناخالص آن (بر خلاف روش قبلی) گرفته می‌شود.

**۳. نوع مصرفی:** در نوع مصرفی، هر بنگاه اجازه دارد هزینه‌های سرمایه‌ای و همچنین استهلاک سرمایه فیزیکی خود را از پایه مالیاتی کسر کند؛ بنابراین پایه مالیاتی بنگاه برابر با دریافتی‌های ناخالص بنگاه منهای هزینه‌های مربوط به مواد واسطه‌ای و کالاها سرمایه‌ای و استهلاک آنها می‌باشد. در این حالت بار مالیاتی از تولید به مصرف انتقال می‌یابد. نوع مصرفی مالیات بر ارزش افزوده با وجود این که کمترین پایه مالیاتی را ایجاد می‌کند، بیشتر مورد توجه قرار گرفته است؛ زیرا به دلیل معاف بودن کالاها سرمایه‌ای از مالیات، انگیزه بیشتری برای سرمایه‌گذاری و بنابراین اختلال کمتری در نظام تولید به وجود می‌آورد. همچنین این روش، نسبت به دو نوع دیگر، از سهولت بیشتری برخوردار است. مالیات بر ارزش افزوده‌ای که در کشورهای عضو جامعه اروپا استفاده می‌شود، از نوع مصرفی بوده و

گرایش برخی از کشورهای در حال توسعه نیز به سمت استفاده از همین روش است. از این رو در ادامه روند انتقال این نوع مالیات بر ارزش افزوده بررسی می‌شود.

## روند انتقال مالیات بر ارزش افزوده (از نوع مصرفی)

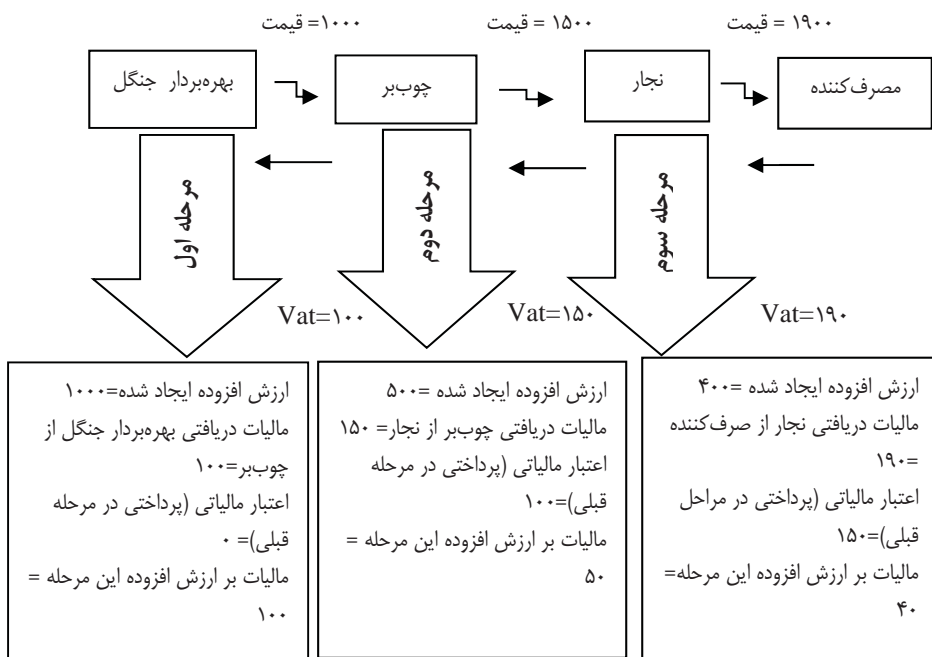
در توضیح چگونگی عملکرد نظام مالیات بر ارزش افزوده و روند انتقال این نوع مالیات به مصرف‌کننده نهایی می‌توان مطابق نمودار شماره (۱)، مراحل مختلف تولید یک صندلی را در نظر گرفت. فرض بر این است که قرار است مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۱۰٪ بر کالای صندلی که تولید آن در سه مرحله زیر صورت می‌گیرد، اعمال شود:

در مرحله اول، تنه درخت توسط بهره‌بردار جنگل به قیمت ۱۰۰۰ تومان به چوب‌بر فروخته می‌شود، با فرض اینکه تنه درخت، بدون پرداخت هزینه‌ای از جنگل استخراج شده باشد، با توجه به قیمت تنه درخت، ۱۰٪ آن به‌عنوان مالیات بر ارزش افزوده (۱۰۰ تومان) منظور می‌گردد. بنابراین چوب‌بر مبلغ ۱۱۰۰ تومان به بهره‌بردار جنگل می‌پردازد. از آنجا که در نظام مالیات بر ارزش افزوده، چوب‌بر پرداخت‌کننده اصلی مالیات نیست، بنابراین به‌ازای ۱۰۰ تومان مالیات بر ارزش افزوده پرداخت شده توسط وی برای تهیه نهاده تولید، یک اعتبار مالیاتی به همین میزان برای او در نظر گرفته می‌شود. در مرحله دوم، چوب‌بر تنه درخت را به شکل الوار درمی‌آورد و به قیمت خالص ۱۵۰۰ تومان به نجار می‌فروشد. نجار ۱۶۵۰ تومان (شامل ۱۵۰۰ تومان قیمت خالص الوار به‌اضافه ۱۰٪ مالیات بر ارزش افزوده (۱۵۰ تومان)) را به چوب‌بر می‌پردازد. چوب‌بر از محل ۱۵۰ تومان مالیات دریافتی، اعتبار مالیاتی خود (یعنی ۱۰۰ تومان مالیاتی را که قبلاً بابت الوار پرداخت کرده است) را کسر می‌نماید و ۵۰ تومان باقیمانده را به حساب سازمان امور مالیاتی واریز می‌کند. همچنین در این مرحله اعتبار مالیاتی به میزان ۱۵۰ تومان برای نجار ثبت می‌شود.

در مرحله سوم نجار الوار را به صندلی تبدیل کرده و به قیمت خالص ۱۹۰۰ تومان به مصرف‌کننده نهایی می‌فروشد و مالیات بر ارزش افزوده‌ای به میزان ۱۹۰ تومان از وی دریافت می‌کند. بنابراین مصرف‌کننده نهایی در نهایت برای صندلی ۲۰۹۰ تومان (۱۹۰۰+۱۹۰) به نجار می‌پردازد. نجار

نیز از ۱۹۰ تومان مالیات دریافتی، ۱۵۰ تومان اعتبار مالیاتی خود را کسر کرده و ۴۰ تومان باقی‌مانده را به حساب سازمان امور مالیاتی واریز می‌کند. همان‌طور که مشاهده می‌شود در هر یک از مراحل سه‌گانه تولید صندلی، در نهایت ۱۰ درصد از ارزش افزوده تولید شده توسط بنگاه اقتصادی به حساب سازمان امور مالیاتی واریز می‌گردد. به‌عنوان نمونه در مرحله دوم که ۵۰۰ تومان ارزش افزوده تولید شده است (۱۰۰۰-۱۵۰)، ۵۰ تومان به‌عنوان مالیات بر ارزش افزوده به سازمان امور مالیاتی پرداخت شده است.

### نمودار (۱) روند انتقال مالیات بر ارزش افزوده به مصرف‌کننده نهایی



مالیات پرداختی توسط مصرف‌کننده = مجموع مالیات بر ارزش افزوده وصولی در کل زنجیره (۱۰۰+۵۰+۴۰) = ۱۹۰



## روش‌های محاسبه مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده را می‌توان از دو روش کلی جمعی و تفریقی محاسبه نمود. در روش جمعی از تعریف ارزش افزوده به صورت حاصل جمع پرداختی‌های بنگاه به نهاده‌های تولید یا همان حاصل جمع دستمزد، اجاره، بهره، سود و ... استفاده می‌شود:

$$\text{ورودی} - \text{خروجی} = \text{سود} + \text{اجاره} + \text{سود بانکی} + \text{دستمزد} = \text{ارزش افزوده}$$

در حالی که روش تفریقی بر مبنای تعریف ارزش افزوده به صورت تفاضل ارزش فروش منهای ارزش خریدهای واسطه‌ای بنگاه یا اصطلاحاً خروجی منهای ورودی، قرار دارد.

$$\text{ورودی} - \text{خروجی} = \text{ارزش خریدهای واسطه‌ای بنگاه} - \text{ارزش فروش} = \text{ارزش افزوده}$$

در هر یک از روش‌های جمعی و تفریقی، می‌توان مالیات بر ارزش افزوده را به صورت مستقیم و غیرمستقیم محاسبه نمود. به روش مستقیم، روش حسابداری می‌گویند و روش غیرمستقیم، به دلیل اینکه فروشنده در هر مرحله ملزم است فاکتور صادر کند و در آن مبلغ مالیات بر ارزش افزوده اخذ شده از خریدار را مشخص کند، به روش فاکتورنویسی شهرت دارد:

- روش جمعی مستقیم (روش حسابداری):

$$\text{سود بنگاه} + \text{بهره} + \text{اجاره} + \text{دستمزد} \times \text{نرخ مالیاتی} = \text{مالیات بر ارزش افزوده}$$

- روش جمعی غیرمستقیم (روش فاکتورنویسی):

$$(\text{سود بنگاه} + \text{بهره} + \text{اجاره} + \text{دستمزد}) \times \text{نرخ مالیاتی} = \text{مالیات بر ارزش افزوده}$$

- روش تفریقی مستقیم (روش حسابداری):

$$(\text{ورودی} - \text{خروجی}) \times \text{نرخ مالیاتی} = \text{مالیات بر ارزش افزوده}$$

- روش تفریقی غیرمستقیم (روش فاکتورنویسی)

$$(\text{ورودی}) \times \text{نرخ مالیاتی} - (\text{خروجی}) \times \text{نرخ مالیاتی} = \text{مالیات بر ارزش افزوده}$$

همان‌طور که مشخص است، در شیوه مستقیم، کل ارزش افزوده مبنای محاسبه مالیات قرار می‌گیرد، در حالی که در روش غیرمستقیم، اجزاء تشکیل‌دهنده ارزش افزوده به‌طور مجزا مشمول مالیات واقع می‌شوند.

## ساختار نرخ‌های مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده

از مهمترین مسائلی که در سیستم مالیات بر ارزش افزوده باید در مورد آن تصمیم‌گیری شود، میزان نرخ مالیات و یکسان بودن یا نبودن این نرخ برای کالاها و خدمات مختلف است. به‌طور کلی نرخ‌گذاری در سیستم مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند شامل نرخ واحد، نرخ‌های متعدد، نرخ صفر یا معافیت باشد.

**نرخ‌های متعدد در برابر نرخ واحد:** بیشتر کشورها برای کاهش خصلت تنازلی مالیات بر ارزش افزوده، ساختار نرخ‌گذاری دوگانه را اعمال می‌کنند. این ساختار شامل یک نرخ عمومی برای کلیه کالاها و خدمات و نرخ حمایتی برای کالاها و خدمات ضروری می‌باشد. این نرخ حمایتی می‌تواند نرخ مثبت اما پایین‌تر از نرخ عمومی، یا معافیت برخی از کالاها و یا نرخ‌گذاری صفر باشد.

**نرخ صفر:** فروش کالاها و خدماتی که مشمول نرخ صفر می‌شوند، موضوع مالیات بر ارزش افزوده قرار نمی‌گیرد. لازم به اشاره است تولیدکننده‌ای که کالایش با نرخ صفر مواجه شده است تمام مالیات بر ارزش افزوده‌ای که برای خرید مواد اولیه پرداخته را از دولت پس می‌گیرد، در نتیجه هیچ مالیاتی را به خریدار منتقل نمی‌کند بنابراین قیمت‌های نسبی و تصمیمات مربوط به مصرف و تولید را تغییر نخواهد داد.

**معافیت:** برخی از کالاها و خدمات به‌دلایل مختلفی همچون مورد مصرف عموم مردم بودن (مانند آموزش، بهداشت، آب، کتاب و ...) و یا به دلیل کاهش خاصیت تنازلی مالیات بر ارزش افزوده و یا مشکلات اجرایی مالیات‌بندی بر آنها (مانند خدمات بیمه، بانکداری و ...) از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف هستند. باید در نظر داشت در این حالت مالیات بر ارزش افزوده‌ای که تولیدکننده برای مواد اولیه پرداخت کرده است به وی مسترد نمی‌شود. بنابراین این تولیدکننده بدهی مالیاتی خود را به خریدار منتقل می‌کند. با توجه به آنچه گفته شد برای برقراری برابری و عدالت اجتماعی، استفاده از روش نرخ‌گذاری صفر در مقایسه با روش معافیت، کارایی بیشتری دارد.

لازم به اشاره است با توجه به این که اگر کلیه کالاها و خدمات تولید یا توزیع شده در اقتصاد، مشمول مالیات بر ارزش افزوده شوند، این نظام مالیاتی به‌لحاظ اجرایی بسیار گسترده خواهد شد و نیز از آنجا که اخذ این نوع مالیات از ارزش افزوده ناچیز تولید شده توسط بنگاه‌های کوچک و فعالان بخش

خرده‌فروشی در مقایسه با تعداد زیاد آنها، قابل توجیه نیست؛ بنابراین برای رفع موارد مذکور با توجه به معیارهای مختلفی همچون حجم فروش سالیانه، حجم خرید سالیانه، سطح اشتغال، مقدار سرمایه مورد استفاده و نوع تجارت، یک سطح "معافیت آستانه" تعیین می‌شود. البته در اغلب کشورها، در نظام مالیات بر ارزش افزوده، آستانه معافیت بر اساس فروش کل سالیانه تعیین می‌شود و اشخاصی که فروش آنها زیر آن آستانه باشد، مشمول نظام مذکور (به‌عنوان مؤدی) قرار نمی‌گیرند، هر چند که در خریدهایی که انجام می‌دهند، مالیات بر ارزش افزوده را در خصوص کالاها و یا خدمات مشمول باید پرداخت و به‌عنوان جزئی از بهای تمام شده خرید خود قلمداد نمایند.

## تجربه کشورها در بکارگیری مالیات بر ارزش افزوده

با توجه به اهمیت بررسی تجارب سایر کشورها در خصوص اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده، در راستای بهره‌برداری از این تجارب مفید برای کشور، در ادامه تجربه موفق سه کشور منتخب انگلستان (کشوری توسعه‌یافته)، اندونزی (کشوری نفت‌خیز) و کره جنوبی (کشوری توسعه‌یافته در آسیا) ارائه شده است.

### مالیات بر ارزش افزوده در انگلستان

مالیات بر ارزش افزوده در انگلستان در آوریل سال ۱۹۷۳ با نرخ استاندارد ۱۰ درصد به‌عنوان جایگزینی برای مالیات بر خرید و یک نوع مالیات به‌نام SET<sup>۱</sup> معرفی شد. از دلایل معرفی این نظام مالیاتی جدید در انگلستان می‌توان به یکسری استدلالات مبنی بر لزوم تبعیض‌آمیز نبودن سیستم مالیاتی، جلوگیری از ایجاد اختلال در اقتصاد توسط مالیات‌ها، استفاده از مزایای این نظام مالیاتی در راستای رفع مشکلات اقتصادی و همچنین به‌عنوان یکی از شروط عضویت در اتحادیه اروپا اشاره کرد. روند اجرای مالیات بر ارزش افزوده در انگلستان یکی از عوامل مهم در موفقیت-آمیز بودن تجربه این کشور بود. دولت، به‌منظور بسترسازی برای اجرای این مالیات و در راستای جلب مشارکت و همراهی مردم با آن از دو سال قبل از اجرا، قصد خود در خصوص تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده را اعلام نمود و طی یک گزارش اولیه تمام جزئیات مربوطه را

<sup>۱</sup> Selective Employment Tax (SET)

به‌همراه نظرات و اهداف خود منتشر و در اختیار عموم قرار داد. در واقع، دولت با این روش علاوه بر شفافیت و اطلاع‌رسانی، علاقه داشت با نظرات، انتقادات و پیشنهادات مردم در این زمینه نیز آشنا شود تا مشکلات و موانع احتمالی را رفع کند. این مذاکرات ۱۲ ماه ادامه یافت و در نهایت، نتیجه آن در یک گزارش دولتی که به ساختار مالیات بر ارزش افزوده و مقررات و برنامه‌های آن می‌پرداخت، منتشر شد. در مرحله بعد تبلیغات فراوانی در خصوص مزایای مالیات بر ارزش افزوده انجام شد. در پی مذاکرات مذکور و بهره‌گیری از نظرات مردم، خیلی زود برای دولت روشن شد که لازم است برای تضمین پذیرش مالیات بر ارزش افزوده از سوی جامعه، به عدالت موردنظر مالیات‌دهندگان اهمیت بیشتری داده شود از همین رو از بخشی از پایه مالیاتی گسترده این مالیات چشم‌پوشی و برخی از اقلام مانند غذا و لباس کودکان را از پایه مالیاتی خارج نمود و بر برخی دیگر از اقلام، مالیات با نرخ صفر اعمال کرد. بدین ترتیب، تنها نیمی از هزینه‌های مصرف‌کنندگان تحت پوشش مالیات بر ارزش افزوده قرار گرفت.

اجرای مالیات بر ارزش افزوده در انگلستان اثر منفی بر توزیع درآمد نداشت؛ زیرا با توجه به اهمیت عدالت مالیاتی، پس از اجرای این مالیات شرایط به‌گونه‌ای تنظیم شده بود که بسیاری از افراد کم‌درآمد بخش اعظم درآمد خود را صرف اقلامی می‌کردند که یا معاف از مالیات بودند و یا نرخ مالیات صفر داشتند. همچنین بر خلاف نگرانی‌های موجود در مورد اثرات منفی این نوع مالیات بر سطح قیمت‌ها و دستمزدها، عملاً مشکلی به‌وجود نیامد.

لازم به ذکر است که با اجرای مالیات بر ارزش افزوده، مالیات‌دهندگان از ۷۴ هزار نفر (در سال ۱۹۷۳) به ۱,۴ میلیون نفر (در سال ۱۹۷۴) و تعداد مجریان از ۲۰۰۰ نفر (در سال ۱۹۷۳) به ۱۲۵۰۰ نفر (در سال ۱۹۷۳) افزایش یافت. همچنین سهم مالیات بر ارزش افزوده از کل درآمدهای مالیاتی انگلستان به ۱۰ درصد در سال ۱۹۸۵ و ۱۶,۵ درصد در سال ۱۹۸۷ افزایش یافت که به‌ترتیب معادل با ۳,۱٪ و ۶٪ از تولید ناخالص داخلی این کشور در سال‌های مورد اشاره بود.

## مالیات بر ارزش افزوده در کره جنوبی

طرح موضوع مالیات بر ارزش افزوده در کره جنوبی به برنامه پنج ساله اول توسعه اقتصادی این کشور (۱۹۶۲-۶۶) با هدف گسترش پایه‌های مالیاتی بازمی‌گردد. در این راستا، دولت کره ابتدا چندین تغییر نهادی که مهم‌ترین آنها تاسیس «اداره مالیات ملی» در سال ۱۹۶۵ بود صورت داد و سپس اقدام به مشاوره با اقتصاددانان و کارشناسان برجسته بانک جهانی، اعزام تیم‌های کارشناسی به اروپا در سال ۱۹۷۱ و انجام دسته‌ای از مطالعات مانند «امکان‌سنجی مالیات بر ارزش افزوده» (۱۹۷۲) و «تجزیه و تحلیل اثرات احتمالی مالیات بر ارزش افزوده در کره» (۱۹۷۵ و ۱۹۷۶) نمود. این مطالعات، امکان اجرای مالیات بر ارزش افزوده را به‌سبب وجود سیستم دفترداری کامپیوتری در کره، مثبت ارزیابی کردند و از مواردی همچون عدم آشنایی عملی حسابداران این کشور با مالیات بر ارزش افزوده و پیچیده بودن رویه دفترداری و حسابداری لازم برای اجرای آن در بین واحدهای تولیدی کوچک، به‌عنوان عوامل بازدارنده در راه پذیرش این نظام مالیاتی در کره نام بردند. در نهایت بر پایه مطالعات مذکور، مجلس ملی کره در سال ۱۹۷۶، قانون اصلاح مالیاتی (شامل معرفی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات غیرمستقیم ویژه) را تصویب کرد. این قانون در سال ۱۹۷۷ به مرحله اجرا گذاشته شد.

در روند اجرای این نظام مالیاتی، مشکلاتی همچون شکل‌گیری نگاه‌های غیرواقعی مبنی بر پیچیدگی آن و عدم اطمینان به دولت به‌وجود آمد. این در حالی بود که سیستم مالیات‌های غیرمستقیم قبل از اجرای مالیات بر ارزش افزوده بسیار پیچیده‌تر بود و شامل ۱۱ مورد مالیات غیرمستقیم بود که مالیات بر ارزش افزوده جایگزین ۸ مورد از آنها شد. در این زمینه دولت کره به‌درستی اقدام به آموزش سیستم مالیاتی جدید به عموم مردم، به‌خصوص پرداخت‌کنندگان بالقوه، دوایر مالیاتی و نیز سازمان‌های اجرایی کرد. همچنین، از ظرفیت‌ها و امکانات اتاق‌های بازرگانی و سایر سازمان‌های اقتصادی و رسانه‌ها برای جانداختن مالیات بر ارزش افزوده استفاده کرد. از دیگر اقدامات دولت کره این بود که به‌منظور حمایت از بخش تولید و کاهش اثر تنزلی مالیات بر ارزش افزوده بر این بخش، در سال ۱۹۸۷ یک نرخ ویژه ۲ درصدی برای واحدهای تولیدی با فروش ناخالص کمتر از ۲۴ میلیون وون در نظر گرفت. در صورتی که سایر واحدهای اقتصادی باید با نرخ ۱۰ درصد مالیات پرداخت می‌کردند.

اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کره جنوبی **اولا** منجر به گسترده‌گی پایه مالیاتی شد؛ به طوری که این پایه در فاصله ۵ سال (۸۳-۱۹۷۸)، ۵ برابر گشت. **ثانیا** درآمد مالیاتی افزایش یافت و سهم درآمد حاصل از این مالیات از کل درآمد مالیاتی به ۲۰,۵ درصد در سال ۱۹۷۸ و ۲۲,۳ درصد در سال ۱۹۸۳ رسید. **ثالثا** با اجرای مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی در کره، از آنجا که در این نوع مالیات، کالاهای سرمایه‌های مشمول مالیات نمی‌شود و تمام مالیات‌های پرداخت شده برای خرید آن‌ها، به تولیدکنندگان مسترد می‌گردد، در نتیجه هزینه‌های سرمایه‌گذاری در این کشور کاهش یافت و این امر به نوبه خود محرک سرمایه‌گذاری، به‌ویژه در بخش تولید شد. از زمان معرفی مالیات بر ارزش افزوده در کره تا سال ۱۹۸۱، سهم عمده بازپرداخت‌ها مربوط به سرمایه‌گذاری ثابت در بخش تولید بود (برای مثال، در نیمه دوم ۱۹۷۷ این سهم ۷۳,۳ درصد از کل بازپرداخت‌ها گزارش شد). **رابعا** از آنجا که در کره مالیات بر ارزش افزوده با نرخ صفر بر صادرات اعمال شد، موجب تشویق صادرات شد. به طوری که میزان استرداد مالیات‌های غیرمستقیم در کره افزایش یافت و مجموع بازپرداخت‌های مالیاتی به صورت درصدی از کل صادرات این کشور از ۰,۴٪ (در سال ۱۹۷۳) به ۰,۱٪ (در سال ۱۹۸۲). با این حال اجرای این نظام مالیاتی اثری منفی بر توزیع درآمد داشت؛ به طوری که بار مالیاتی برای دهک‌های پائین‌درآمدی افزایش یافت در حالی که با افزایش سطح درآمد این بار کاهش می‌یافت.

### مالیات بر ارزش افزوده در اندونزی

یکی از انگیزه‌های اصلاح نظام مالیاتی اندونزی، رفع وابستگی بیش از حد اقتصاد این کشور به درآمدهای نفتی بود. در طول سال‌های ۸۱-۱۹۷۱، به سبب دو جهش پی‌درپی در قیمت جهانی نفت، درآمدهای حاصل از صادرات نفتی در اندونزی، ۷ تا ۸ برابر شد؛ به طوری که در سال ۱۹۸۰، نفت ۷۱ درصد کل صادرات و مالیات بر نفت و گاز دو سوم کل درآمدهای مالیاتی این کشور را تشکیل می‌داد. تکیه بر درآمدهای حاصل از نفت، علاوه بر اینکه نرخ‌های مربوط به مالیات بر فروش و مالیات بر درآمد را به طور قابل توجهی کاهش داده بود، منجر به کاهشی چشمگیر در تلاش مجریان مالیاتی برای جمع‌آوری مالیات‌های داخلی غیرنفتی نیز شده بود. در چنین شرایطی هرچند فشار درآمدی برای اصلاح مالیاتی کاملا محسوس نبود، اما از آنجا که مخارج دولت افزایش یافته بود، صادرات غیرنفتی

در رکود به سر می‌برد و کسری بودجه سالیانه به میزان ۲,۵ درصد از GDP پیش‌بینی می‌شد، وزیر دارائی در ژانویه سال ۱۹۸۱ بدون توجه به امکان ادامه شرایط رونق در بازار جهانی نفت، تصمیم به تهیه مقدمات اولیه برای اصلاحات اساسی در نظام مالیاتی گرفت. از اهداف این اصلاحات، جلوگیری از کسری بودجه به‌هنگام کاهش قیمت نفت، وضع مالیاتی که بر خلاف سیستم مالیاتی سابق اندونزی به لحاظ اقتصادی خنثی باشد و ساده کردن نظام پیچیده مالیاتی در این کشور بود. سرانجام در سال ۱۹۸۳، مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۱۰ درصدی و بدون هیچ نوع معافیتی در اندونزی تصویب و در سال ۱۹۸۵ اجرا شد.<sup>۱</sup> این نوع مالیات، در واقع جایگزین مالیات بر فروش تولیدات صنعتی (کارخانه‌ای) بود که از سال ۱۹۵۱ در این کشور اجرا می‌شد.

دولت اندونزی، به‌منظور فراهم کردن پذیرش سیاسی اصلاحات نظام مالیاتی، یک مالیات خاص تحت عنوان «مالیات بر فروش کالاها و لوکس» را نیز به‌طور جداگانه و به‌عنوان مکمل مالیات بر ارزش افزوده به اجرا درآورد. اصلاحات مالیاتی صورت گرفته در اندونزی همراه با کاهش قابل توجه در مخارج دولت، منجر به کاهش کسری بودجه از ۴ درصد GDP در ۱۹۸۳ به ۲,۲ درصد در ۱۹۸۷ شد. همچنین درآمد مالیاتی حاصل از اجرای مالیات بر ارزش افزوده در اندونزی در سال اول، ۴۵ درصد بیش از هدف پیش‌بینی شده محقق گردید. سهم مالیات بر ارزش افزوده از درآمدهای مالیاتی در سال ۱۹۸۶ یعنی یک سال پس از اجرا به ۱۹,۳ درصد رسید و در سال ۱۹۸۷ به دلیل افزایش درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده، سهم درآمدهای مالیاتی از GDP این کشور در سال مذکور حدود ۳۰٪ نسبت به سال قبل از اجرای این نوع مالیات (۱۹۸۳) افزایش یافت.

از دیگر اثرات اجرای این نظام مالیاتی می‌توان به کاهش فرار مالیاتی در اندونزی و ساده‌تر و کم‌هزینه‌تر شدن امور اجرایی اشاره نمود. لازم به ذکر است که اجرای مالیات بر ارزش افزوده بر خلاف ادعای بسیاری مبنی بر شتاب دادن به تورم، تاثیر بسیار ناچیزی بر سطح قیمت‌ها گذاشت.

<sup>۱</sup> البته بعداً در این زمینه اصلاحاتی صورت گرفت.

## نگاهی به اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران

قانون مالیات بر ارزش افزوده در کشور پس از طی یک دوره پر فراز و نشیب در سال ۱۳۸۷ به تصویب رسید و از نیمه دوم همان سال به صورت آزمایشی به اجرا درآمد. سیاست‌گذاران و برنامه‌ریزان با تصویب این قانون، به دنبال گسترش پایه‌های مالیاتی، انتقال بار مالیاتی از تولید و سرمایه‌گذاری به سمت مصرف، اجتناب از اخذ مالیات مضاعف از کالاها و خدمات و توسعه اطلاعات مالیاتی از طریق شفاف‌سازی فعالیت‌های مشمول مالیات بر ارزش افزوده بودند.

اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده طی نزدیک به یک دهه اخیر، این پایه مالیاتی را به یکی از اقلام عمده درآمدهای مالیاتی<sup>۱</sup> و بودجه عمومی دولت<sup>۲</sup> تبدیل نموده است. همان‌طور که در نمودار شماره (۲) دیده می‌شود طی دوره زمانی ۹۵-۱۳۸۸ سهم درآمدهای حاصل از مالیات بر ارزش افزوده از کل درآمدهای مالیاتی (جز در سال ۱۳۹۵) پیوسته در حال افزایش بوده است.

همچنین، آمارهای مربوط به وضعیت بودجه عمومی دولت نشان می‌دهند مالیات بر ارزش افزوده، توانسته است وابستگی منابع درآمدی دولت به نفت را تا حدودی کاهش دهد و به یکی از منابع مهم درآمدی برای تامین بودجه عمومی دولت تبدیل گردد. همان‌طور که در نمودار شماره (۳) ملاحظه می‌شود همزمان با افزایش درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده، سهم این پایه مالیاتی از منابع عمومی دولت افزایش یافته و در مقابل، سهم درآمدهای نفتی کاهش پیدا کرده است.

همان‌طور که مشخص است اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند نتایج سودمندی برای اقتصاد کشور به دنبال داشته باشد. با این حال و با توجه به نحوه اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای موفق، انتظار می‌رود برای پیاده‌سازی موفق این سیاست در کشور، قبل از تصویب این قانون و اجرای آزمایشی آن، اقدامات مناسبی در راستای فراهم نمودن بسترها و ملزومات اساسی، آشنایی مردم با مفهوم مالیات بر ارزش افزوده و تلاش برای جلب همراهی آنها، شناسایی موانع بر سر

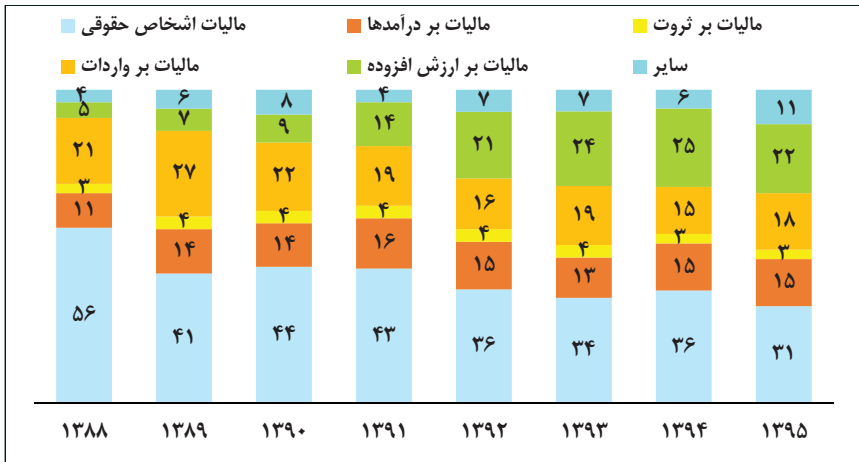
<sup>۱</sup> درآمدهای مالیاتی دولت از دو منبع مالیات‌های مستقیم (مالیات اشخاص حقیقی، مالیات بر درآمد و مالیات بر ثروت) و مالیات‌های غیرمستقیم (مالیات بر واردات و مالیات بر کالا و خدمات) تامین می‌شود. مالیات بر ارزش افزوده بخشی از مالیات بر کالا و خدمات است.

<sup>۲</sup> بودجه عمومی دولت از سه منبع درآمدهای عمومی (که شامل درآمدهای مالیاتی می‌باشد)، واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای (که دربرگیرنده درآمدهای حاصل از فروش نفت و فرآورده‌های نفتی است) و واگذاری دارایی‌های مالی، تامین می‌گردد.



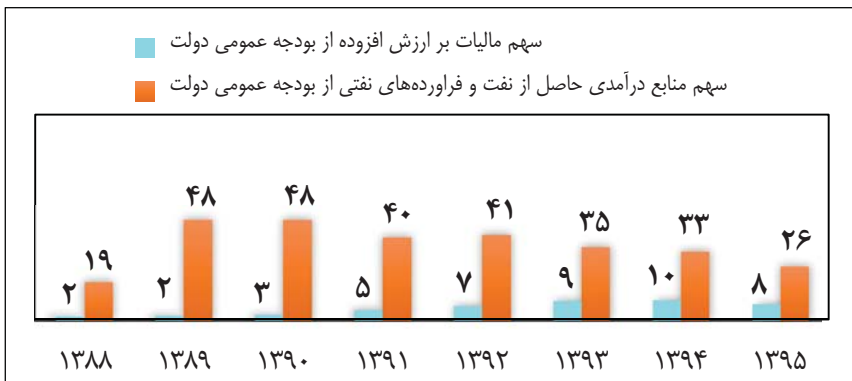
راه پذیرش این مالیات از سوی مؤدیان مالیاتی صورت پذیرد و تمهیدات ویژه‌ای برای رفع موانع مذکور و مشکلات احتمالی بر سر راه برقراری این نظام مالیاتی جدید در کشور اندیشیده شود.

### نمودار (۲) درآمدهای مالیاتی دولت (درصد)



منبع: بانک مرکزی، گزیده‌های آماری سال‌های ۹۵-۱۳۸۸، محاسبات تحقیق

### نمودار (۳) عملکرد درآمدی قانون مالیات بر ارزش افزوده طی دوره اجرای آزمایشی آن (درصد)



منبع: بانک مرکزی، گزیده‌های آماری سال‌های ۹۵-۱۳۸۸، محاسبات تحقیق

## ضرورت اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشور

از آنجایی که دولت‌ها در ایران در زمینه چابک‌سازی و کاهش حجم تصدی‌گری‌های خود توفیق نداشته‌اند، لذا در صورت عدم اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشور، ممکن است که برای تامین هزینه‌های جاری خود بیشتر به روش‌ها یا راه‌حل‌های مخربی از قبیل: ۱. افزایش مالیات بر درآمد (که قطعاً به شدت بر انگیزه‌های سرمایه‌گذاری و تولید، اثر منفی خواهد داشت)؛ ۲. کاهش مخارج مربوط به آموزش، بهداشت و سلامت (که با کاهش رفاه خانوارها همراه است)؛ ۳. افزایش واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای و مالی و دست‌اندازی به منابع مالی نظام بانکی (که علاوه بر ایجاد تورم، منجر به محدودیت دسترسی بخش خصوصی به منابع بانکی خواهد شد و در نتیجه تولید را به خطر خواهد انداخت)؛ روی آوردند. از همین رو ضروریست که مالیات بر ارزش افزوده در کشور هم به سبب برخورداری از مزایای فراوان و هم به منظور جلوگیری از ظهور آثار مخرب روش‌های فوق‌الذکر، اجرا شود.

## مشکلات اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران

طی مهلت اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده در کشور، اولاً فعالان اقتصادی به‌ویژه تولیدکنندگان در بخش صنعت، با مشکلات متعددی روبرو شده‌اند؛ که به‌عنوان نمونه می‌توان به مواردی همچون معاف بودن برخی کالاها و خدمات نهایی از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده از یک طرف و عدم معافیت زنجیره پیشین آنها از طرف دیگر؛ نحوه استرداد و زمان بر بودن مطالبات مؤدیان از سازمان امور مالیاتی؛ عدم تنظیم دوره‌ها و تعداد فواصل زمانی پرداخت و ارائه اظهارنامه مالیاتی توسط مؤدیان؛ نبود امکانات سخت‌افزاری و نرم‌افزاری و کمبود نیروی انسانی متخصص در اجرای قانون؛ عدم تعیین دقیق کالاهای معاف از مالیات و مشکلات ناشی از گستره انواع آن‌ها؛ دریافت مالیات بر اساس تاریخ فاکتور از خرید و فروش‌های مدت‌دار از مؤدیان، اشاره نمود.

ثانیاً با وجود دستاوردهای حاصل از اجرای آزمایشی نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشور، در طول زمان برخی از نواقص و کاستی‌های مربوط به قانون مالیات بر ارزش افزوده فعلی آشکار شده است. البته، به‌منظور رفع این نواقص و در راستای دائمی شدن قانون مذکور در کشور، لایحه اصلاح قانون فعلی مالیات بر ارزش افزوده که شامل برخی اصلاحات و پیشنهادات بود در اواخر سال ۱۳۹۵، از

سوی وزارت امور اقتصادی و دارائی، تقدیم مجلس شورای اسلامی شد. برخی از این اصلاحات عبارتند از:

- تلقی ارسال کالاها و خدمات به مناطق آزاد و ویژه اقتصادی به مثابه صادرات،
- ارائه راهکاری برای حل مشکلات پیمانکاران با اصلاح تاریخ تعلق مالیات و طولانی‌تر کردن مهلت زمانی پرداخت مالیات،
- معافیت واردات داروهای پیشگیری و درمانی، گیاهی و حیوانی و اعمال نرخ صفر به تولید و عرضه دارو در داخل کشور،
- معافیت واردات ماشین‌آلات سرمایه‌ای و اعمال نرخ صفر به عرضه ماشین‌آلات خطوط تولیدی در داخل کشور،
- ارائه احکامی به‌منظور تسریع استرداد اعتبار مالیاتی مؤدیان به‌ویژه صادرکنندگان،
- حذف مالیات نقل و انتقال خودرو و منطقی‌سازی اخذ مالیات خرید وسائط نقلیه مبتنی بر حمایت از وسائط نقلیه با آلودگی زیست‌محیطی اندک،
- امکانپذیر کردن تقسیم بدهی‌های مالیاتی به‌مدت یک سال،
- طراحی مکانیسمی به‌منظور مقابله با پدیده کدفروشی و فاکتورهای جعلی،
- تدقیق ضمانت‌های اجرایی قانون با تأکید بر جریمه‌های مالیاتی.

همچنین بخش خصوصی در سال جاری (۱۳۹۶)، مطالبات مالیاتی خود را در قالب ارائه برخی نقدها و پیشنهادات در مورد قانون فعلی مالیات بر ارزش افزوده، برای درج در لایحه مذکور تقدیم مجلس شورای اسلامی نموده است. عمده‌ترین نقدهای مورد نظر بخش خصوصی عبارتند از:

- اعمال روش خودسرانه علی‌الراس در تشخیص مالیات بر ارزش افزوده و عدم اجرای کامل ماده (۲۷) در مورد استفاده از حسابداران عضو جامعه حسابداران رسمی ایران،
- نادیده گرفتن رابطه تجاری فروش نسبه یا اقساطی در متن قانون مالیات بر ارزش افزوده،
- در نظر نگرفتن امکان استرداد مالیات‌های پرداخت شده برای مطالبات سوخت شده یا لایوصول (با وجود میلیون‌ها چک برگشتی فراوان در روز)،

- برقراری برخی عوارض توسط شهرداری‌ها و سایر نهادها بر خلاف ماده ۵۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده،
- محدودیت حقوق مالیاتی مؤدیان در مراجع مالیاتی و عدم ارجاع به شورایی عالی مالیاتی،
- مشکلات ناشی از واردات کالا در قراردادهای (EPC)<sup>۱</sup> (که معموله توسط پیمانکار و به نام کارفرما وارد و ترخیص می‌شود).

از پیشنهادات این بخش برای اصلاح قانون فعلی می‌توان به موارد زیر اشاره نمود:

- در صورت قبولی دفاتر و اسناد و مدارک در تشخیص مالیات عملکرد، ماموران ادارات مالیات بر ارزش افزوده حق تشخیص علی‌الراس را نداشته باشند و حسابرسی مالیاتی صرفاً بر عهده موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی که دارای تحصیلات حرفه‌ای لازم هستند، باشد.
- مبنای تعلق مالیات در مورد عرضه کالا و خدمت، دریافت وجه صورتحساب و یا یک سال پس از تاریخ صورتحساب مربوطه باشد و مالیات پرداخت شده مطالبات لاوصول<sup>۲</sup> با تقاضای مؤدی استرداد گردد و پرداخت آن به وصول کل یا بخشی از آن موکول گردد.
- وجوه دریافتی اتاق‌های بازرگانی، اصناف و تعاون بابت حق عضویت اعضا، داور و سایر موضوعات فعالیت‌های اتاق‌های مذکور معاف از مالیات گردد.
- مرور زمان و مقررات مالیاتی حاکم بر قانون مالیات بر ارزش افزوده مشابه قانون مالیات‌های مستقیم شود (مرور زمان حداکثر ۵ سال).
- معادل سرمایه‌گذاری‌هایی که واحدهای تولیدی به منظور رفع یا کاهش آلاینده‌گی انجام می‌دهند از درآمد سال بعد یا سال‌های بعد قابل کسر گردد.
- تسهیلات موضوع ماده (۳۰) قانون رفع موانع تولید رقابتی (موضوع ماده ۱۳۸۴ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم) به خطرات بانکی معاف الحاق شوند.

<sup>۱</sup> Engineering Procurement Construction

<sup>۲</sup> مطالباتی که پس از یکسال از تاریخ ثبت مطالبات در دفاتر شرکت‌ها، وصول نشده باشد.



## نتیجه‌گیری

نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند با تکیه بر مزایای خود از جمله گسترش پایه مالیاتی و کاهش وابستگی دولت به درآمدهای نفتی، پاسخگوی دغدغه‌هایی نظیر بحران مالی دولت و کسری بودجه باشد. از این رو ضرورت دارد با بهره‌گیری از تجارب سودمند سایر کشورها و با توجه به نقدهای وارد شده و راهکارهای پیشنهادی از سوی بخش‌های مختلف اقتصادی به‌ویژه بخش خصوصی، رفع نواقص قانون فعلی مالیات بر ارزش افزوده و چالش‌های موجود بر سر راه دائمی شدن آن در دستور کار قرار گیرد.

در پایان برخی از راهکارهای عملیاتی در راستای رفع مشکلاتی که به‌واسطه اجرای مالیات بر ارزش افزوده، گریبان‌گیر تولیدکنندگان کشور به‌ویژه در بخش صنعت شده است به شرح زیر ارائه می‌گردد:

- بهره‌گیری از تجارب کشورهای موفق در زمینه آشناسازی مردم و مؤدیان مالیاتی با مفهوم مالیات بر ارزش افزوده
- فراهم آوردن زیرساخت‌های سخت‌افزاری و نرم‌افزاری لازم برای اجرای بهتر و مناسب‌تر قانون مالیات بر ارزش افزوده،
- جذب و آموزش نیروی انسانی متخصص و خُبره توسط سازمان امور مالیاتی برای رسیدگی سریع‌تر و دقیق‌تر به پرونده‌های مالیاتی و اطلاع‌رسانی دقیق و آموزش مقررات مربوط به مالیات بر ارزش افزوده به مؤدیان و ممیزان مالیاتی،
- مشمول نرخ صفر نمودن برخی کالاها برای پرداخت مالیات به‌جای معافیت آنها و مشخص نمودن گستره انواع کالاهای مشمول نرخ صفر یا پرداخت مالیات با نام مشخص کالا،
- قبول ضمانت‌نامه مالیاتی از مؤدیان توسط سازمان امور مالیاتی بابت خرید و فروش‌های مدت‌دار و نسبه برای کاهش فشار بر نقدینگی و سرمایه در گردش آنها،
- شناسایی دقیق و به روز اعتبار مالیاتی مؤدیان مالیاتی و فعالان اقتصادی توسط سازمان امور مالیاتی و دستگاه حاکمیتی.

## منابع فارسی

- ۱- آقایی، الله محمد و کمیجانی، اکبر (۱۳۸۰)؛ مبانی نظری مالیات بر ارزش افزوده و مزایای آن در راستای اصلاح نظام مالیاتی، مجله پژوهشنامه اقتصادی دانشگاه علامه طباطبایی، پاییز ۱۳۸۰، شماره ۲.
- ۲- بانک مرکزی، گزیده‌های آماری سال‌های مختلف؛ بخش مالی و بودجه.
- ۳- حدادی، مریم و یلداجی، فرهاد (۱۳۸۳)؛ آشنایی با کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده، ناشر: سازمان امور مالیاتی.
- ۴- سازمان امور مالیاتی، مجموعه آثار اقتصادی اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران:
  - طبینیا، علی و شهریارراد، پرویز (۱۳۸۳): بررسی اثر احتمالی اجرای مالیات بر ارزش افزوده بر تورم و نابرابری، بررسی اثرات احتمالی مالیات بر ارزش افزوده، VAT، در ایران بر توزیع درآمد.
  - نادران، الیاس (۱۳۸۳)؛ تخمین ظرفیت مالیاتی ناشی از اجرای لایحه مالیات بر ارزش افزوده در ایران؛ جلد ۱.
- ۵- دفتر مطالعات اقتصاد بخش عمومی مرکز پژوهش‌های مجلس (آذر ماه ۱۳۹۶)؛ درباره مالیات بر ارزش افزوده: مالیات بر ارزش افزوده و تفاوت آن با مالیات بر فروش در حلقه آخر.
- ۶- دفتر مطالعات اقتصاد بخش عمومی مرکز پژوهش‌های مجلس (۱۳۹۶)؛ اظهارنظر کارشناسی درباره: «لایحه مالیات بر ارزش افزوده» مروری بر کلیات و اصلاحات محوری پیشنهاد شده.
- ۷- دفتر مطالعات انرژی، صنعت و معدن و دفتر مطالعات بخش عمومی مرکز پژوهش‌های مجلس (۱۳۹۵)؛ چالش‌های اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در بخش صنعت ایران: مطالعه موردی صنایع منتخب.
- ۸- دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس (۱۳۸۴)؛ مالیات بر ارزش افزوده: مزایا، معایب و آثار اقتصادی آن.

- ۹- دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی وزارت امور اقتصادی و دارایی، معاونت امور اقتصادی (۱۳۹۳)، مروری اجمالی بر نظام مالیات بر ارزش افزوده (مفاهیم، گستره، مزایا و معایب).
- ۱۰- میلانی، مهنوش، نصیری اقدم، علی و همکاران (۱۳۹۶)، ارزیابی تأثیر معافیت‌ها بر تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده در ایران، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، جلد ۲۵ شماره ۳۳ صفحات ۳۳-۶۸.

### منابع انگلیسی

- 11- Alley, Clinton and James, Simon (2008): Successful tax reform: the experience of value added tax in the United Kingdom and goods and services tax in New Zealand. Published in: Journal of Finance and Management in Public Services, Vol. 8, No. 1 (2008): pp. 35-47.
- 12- Alley, Clinton; Bentley, Duncan; and James, Simon (2015) "Politics and tax reform: A comparative analysis of the implementation of a broad-based consumption tax in New Zealand, Australia and the United Kingdom," Revenue Law Journal: Vol. 24: Iss1.
- 13- Tait, Alan (1988), Value Added Tax: International Practice and Problems



## فرم ارزیابی بروشور

۱- مفاهیم ارائه شده در بروشور اقتصاد به زبان ساده را تا چه میزان مفید ارزیابی می‌کنید؟

□ عالی □ خوب □ متوسط □ ضعیف

۲- آیا با تهیه نسخه‌های بعدی بروشور موافقید؟

□ بلی □ خیر

۳- پیشنهادات شما برای بهبود نسخه‌های بعدی بروشور چیست؟

.....

.....

.....

۴- از نظر شما در نسخه‌های بعدی بروشور، بایستی به معرفی چه متغیرها یا مفاهیم اقتصادی پرداخته شود؟

.....

.....

.....

۵- برگزاری چه دوره‌های آموزشی را برای به‌روزرسانی دانش هیئت نمایندگان محترم پیشنهاد می‌نمایید؟

.....

.....

.....

لطفاً این فرم را پس از تکمیل جدا نموده و به دفتر مرکز تحقیقات و بررسی‌های اقتصادی اتاق ایران تحویل فرمایید.



