

پژوهشهای حقوقی

شماره ۱۰

هزار و سیصد و هشتاد و پنج - نیمسال دوم

مقالات

- عملکرد شورای امنیت در پرونده هسته‌ای ایران: از ارجاع تا تحریم
- جنایت ژنوسید در پرتو رویه قضائی محاکم کیفری بین‌المللی
- وقف سهام شرکتهای: امکان حقوقی و ضرورت اجتماعی
- آزادی بیان و هتک حرمت ادیان و پیامبران در اروپا از منظر حقوق بشر
- قاچاق کالا و ارز از دیدگاه حقوق کیفری ایران
- صلاحیتها و مجازاتها در دادگاه عالی کیفری عراق: از تأسیس دادگاه تا اعدام صدام

موضوع ویژه: حقوق مالیاتی در ایران و کشورهای دیگر

- مالیات بر ارزش افزوده و عدالت مالیاتی
- پیشگیری از مالیات مضاعف در حقوق مالیاتی ایران
- آئین دادرسی مالیاتی در ایران
- مقررات مالیاتی در معاهده منشور انرژی و آثار حقوقی الحاق ایران به آن
- مبارزه کیفری با تقلب مالیاتی در حقوق فرانسه

نقد و معرفی

- رأی دیوانعالی کشور در مورد درخواست طلاق زوجه به علت ازدواج مجدد شوهر
- قطعنامه ۱۷۰۱ شورای امنیت در خصوص سی و سه روز جنگ حزب‌الله و اسرائیل





http://jlr.sdil.ac.ir/article_44358.html

مالیات بر ارزش افزوده و عدالت مالیاتی

سید عزیز معصومی*

چکیده: مالیات دارای سابقه بسیار طولانی در تاریخ می‌باشد.^۱ از ابتدای تمدن بشر مالیات به عنوان ابزاری برای آبادانی و ترقی مورد استفاده قرار گرفته و هم‌اکنون در کشورهای پیشرفته به عنوان حق عضویت شهروندی بدان نگریسته می‌شود. با پیشرفت تمدن بشری، مالیات به شاخه‌های متعددی تقسیم شده است که مالیات بر ارزش افزوده به دلیل عادلانه بودن آن از اهمیت زیادی برخوردار است. در بیان اهمیت مالیات بر ارزش افزوده^۲ همین بس که این نوع مالیات به عنوان ابزاری اساسی برای اجرای عدالت مالیاتی^۳ در بیش از ۱۲۰ کشور در حال اجراست، ۴ میلیارد نفر (۷۰٪) از جمعیت جهان در کشورهایی زندگی می‌کنند که دارای نظام مالیات بر ارزش افزوده هستند، و در نهایت اینکه سالانه حدود ۱۸ تریلیون درآمد مالیاتی برای دولت‌ها ایجاد می‌کند.^۴ در این مقاله در ابتدا ماهیت این نوع مالیات را به طور خلاصه توضیح و سپس آن را به عنوانی ابزاری برای عدالت مالیاتی مورد بررسی قرار می‌دهیم.

کلیدواژه‌ها: مالیات، مالیات بر ارزش افزوده، عدالت مالیاتی، حقوق مالیاتی، نظام مالیاتی.

* کارشناس ارشد مالیاتی و مترجم رسمی قوه قضائیه

^۱ تاریخ اولیه وصول مالیات به ۲۵۰۰ سال قبل می‌رسد. مالیات در ابتدا در تمدنهای باستانی مصر و یونان وصول می‌شد که پرداخت‌کننده مالیات یا همان مؤدی مالیاتی و کالا یا خدمات مشمول مالیات همواره از موضوعات اساسی در پرداخت مالیات مورد توجه دولت‌ها و حکومتها بوده‌اند. تا جایی که امکان استناد به تاریخ تمدن بشری وجود دارد می‌توان گفت که مالیات در ابتدایی‌ترین شکل خود، توسط کارگران، افراد کم‌بضاعت، بردگان و مستعمرات به منظور حمایت مالی به دولت‌ها و طبقات مرفه جامعه پرداخت می‌شد ولی با پیشرفتهای صورت گرفته در دنیای مدرن کنونی مالیات مفهومی کاملاً جدید است که به عنوان حق شهروندی توسط اشخاص - اعم از حقیقی یا حقوقی - به دولت پرداخت می‌شود.

August, 31, 2006 [Encyclopedia of Britannica] <<http://www.britannica.com/ebi/article-208721>>

^۲ Value Added Tax (VAT)

^۳ Tax Fairness

^۴ The Modern VAT, by Liam Ebrill and et al, 2001.

۱- مالیات بر ارزش افزوده: تعریف

در ابتدا لازم است قبل از تعریف مالیات بر ارزش افزوده به منظور روشن شدن مفهوم آن، ارزش افزوده را از نظر اقتصادی تعریف کنیم و پس از روشن شدن مفهوم ارزش افزوده، ماهیت مالیات بر ارزش افزوده را بیان نماییم. ارزش افزوده برابر است با ارزشی که تولیدکننده به مواد خام یا کالا و خدمات خریداری شده خود (غیر از حقوق و دستمزد) قبل از فروش کالا یا خدمات جدید یا نهایی اضافه می کند. با این توضیح می توان گفت که ارزش افزوده برابر است با حقوق و دستمزد به علاوه سود که برابر است با ستانده منهای داده.^۵ مالیات بر ارزش افزوده بر خلاف نامش، مالیاتی نیست که بر ارزش افزوده وضع شود بلکه مالیاتی است که بر مصرف اعمال و وصول می شود. در واقع «این مالیات نوعی مالیات بر فروش چند مرحله ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه ای را از پرداخت مالیات معاف می کند. این مالیات در هر مرحله از زنجیره های مختلف واردات، تولید، توزیع و مصرف از هر زنجیره به عنصر بعدی انتقال می یابد تا سرانجام در مرحله آخر توسط مصرف کننده نهایی پرداخت می گردد».^۶ مالیات بر ارزش افزوده در سراسر زنجیره تولید و توزیع وضع و بر اساس درصدی خاص (نرخ مالیاتی) وصول می شود.^۷

تاریخچه مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده اولین بار توسط فون زیمنس آلمانی در سال ۱۹۱۸ به منظور فائق آمدن بر مسائل مالی ناشی از جنگ جهانی اول در آلمان مطرح شد. به دلیل عادلانه بودن این نوع مالیات - که متعاقباً توضیح داده خواهد شد - متخصصین زیادی عملی نمودن آن را پیشنهاد کردند.^۸ اجرای مالیات بر ارزش افزوده در دهه ۱۹۴۰ برای فرانسه و در سال

^۵ Value Added Tax, International Practice and Problems, by Alan A. Tait, 1998, p. 19.

^۶ جزوه آشنایی با مالیات بر ارزش افزوده، وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان امور مالیاتی، دفتر اجرای طرح مالیات بر ارزش افزوده، مرداد ۱۳۸۲.

^۷ Ibidem.

^۸ از جمله این افراد می توان موريس لاره، آدامز و شاپ را نام برد که در توسعه این نوع مالیات سهم بسیار زیادی داشتند.

۱۹۴۹ برای ژاپن پیشنهاد شد. مالیات بر ارزش افزوده برای نخستین بار در سال ۱۹۴۸ در فرانسه به مورد اجرا گذاشته شد.^۹ این نوع مالیات که در ابتدا تنها بخش تولید را تحت پوشش قرار می‌داد و در آن هیچگونه اعتبار مالیاتی برای مالیاتهای پرداخت شده بر خریدهای سرمایه‌ای تعلق نمی‌گرفت، در سال ۱۹۵۴ به مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف تبدیل شد.^{۱۰}

انواع مالیات بر ارزش افزوده در سطح تولید در سال ۱۹۶۰ در ابتدا توسط دولت ساحل عاج و به دنبال آن توسط دولت سنگال در همان سال اتخاذ شد.^{۱۱} برزیل در سال ۱۹۶۷ مالیات بر ارزش افزوده را در آمریکای جنوبی اعمال نمود و در همین سال دانمارک آن را در سطح وسیعی در اروپا معرفی نمود. کمیته مالی اتحادیه اروپا در سال ۱۹۶۲ اجرای مالیات بر ارزش افزوده را به کشورهای عضو توصیه کرد. شورای جامعه اقتصادی اروپا به منظور یکپارچه نمودن نظامهای مالیاتی رایج و علاوه بر آن به منظور تسهیل داد و ستد طی اعمال رویه اداری خاصی اعضای خود را متقاعد به اجرای مالیات بر ارزش افزوده نمود. در حال حاضر تمامی اعضای اتحادیه اروپا دارای نظام مالیات بر ارزش افزوده هستند و پذیرش عضو جدید را منوط به داشتن نظام مالیات بر ارزش افزوده - به عنوان یکی از شرایط - می‌دانند.

^۹ The Modern VAT, International Monetary Fund (IMF), By Liam Ebrill, et all, 2001, p. 3.

^{۱۰} لازم است ذکر شود، مالیات بر ارزش افزوده انواع مختلفی دارد که رایجترین نوع آن «مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف» است. توضیح در مورد انواع مختلف این نوع مالیات خارج از حوصله بحث ما در این مقاله است.

^{۱۱} فرهاد طهماسبی و دیگران، نگرشی به مالیات بر ارزش افزوده، ص ۱۰.

جدول شماره ۱- گستردگی منطقه‌ای مالیات بر ارزش افزوده*
(تعداد کشورهای دارای مالیات بر ارزش افزوده در سال مربوط)

| سال | زیر صحرایی آفریقا** | آسیا و اقیانوسیه | اتحادیه اروپا و نروژ و سوئیس | اروپای مرکزی و اتحاد جماهیر شوروی | آفریقای شمالی و خاور میانه | کشورهای آمریکایی | جزایر کوچک |
|------|------------------------|---------------------|------------------------------------|-----------------------------------------|-------------------------------|---------------------|---------------|
| ۲۰۰۱ | ۲۷ (۴۳) | ۱۸ (۲۴) | ۱۷ (۱۷) | ۲۵ (۲۶) | ۶ (۲۱) | ۲۲ (۲۶) | ۸ (۲۷) |
| ۱۹۸۹ | ۴ | ۶ | ۱۵ | ۱ | ۴ | ۱۶ | ۱ |
| ۱۹۷۹ | ۱ | ۱ | ۱۲ | ۰ | ۱ | ۱۲ | ۰ |
| ۱۹۶۹ | ۱ | ۰ | ۵ | ۰ | ۰ | ۲ | ۰ |

منبع: گزارش صندوق بین‌المللی پول (IMF) International Monetary Fund

همانگونه که در این جدول نشان داده شده است^{۱۲}، مناطق اتخاذ مالیات بر ارزش افزوده به‌طور عمده در مراحل اولیه عبارت است از:

- اروپای غربی، به دنبال تصمیم اتحادیه‌های کشورهای اروپایی مبنی بر اتخاذ مالیات بر ارزش افزوده به عنوان شکل عمومی مالیات بر فروش.
- آمریکای لاتین، پس از ابتکار عمل کشور برزیل.

تنها کشورهای خارج از این ناحیه که تا اواسط دهه ۱۹۸۰ اقدام به اتخاذ مالیات بر ارزش افزوده نمودند، عبارتند از ساحل عاج، اندونزی، سنگال، کره جنوبی و ترکیه.

گسترش سریع مالیات بر ارزش افزوده پس از دهه ۱۹۸۰ بیانگر این موارد است: الف) اتخاذ مالیات بر ارزش افزوده توسط کشورهای دارای اقتصاد در حال گذر^{۱۳}؛ ب) اتخاذ مالیات بر ارزش افزوده توسط کشورهای در حال توسعه بویژه در آفریقا و همچنین در آسیا و پاسفیک که در حال حاضر بیش از نیمی از کشورهای این مناطق دارای نظام مالیات

* آمار مندرج در پرانتز به سپتامبر ۱۹۹۸ مربوط است.

** وابسته به بخشی از آفریقا که در جنوب صحرای کبیر قرار دارد.

^{۱۲} این جدول نشان دهنده تعداد کشورهایی است که در هر منطقه در تاریخ معینی دارای نظام مالیات بر ارزش افزوده هستند.

^{۱۳} Transitional Economy

بر ارزش افزوده هستند و این در حالی است که در یک دهه گذشته این رقم به ۱۵٪ می‌رسید؛ ج) اتخاذ مالیات بر ارزش افزوده توسط اقتصاد جزایر خرد که اکثر آنها قبل از سال ۱۹۹۰ دارای مالیات بر ارزش افزوده بودند.

مالیات بر ارزش افزوده تا اواسط دهه ۶۰ میلادی، تنها در چند کشور محدود اجرا می‌شد؛ اما در اواخر دهه ۶۰ میلادی، اجرای مالیات بر ارزش افزوده سرعت گرفت و این روند روبه رشد تا پایان دهه ۷۰ میلادی ادامه داشت. در این دوره، مالیات بر ارزش افزوده عمده‌ترین منبع درآمد در کشورهای فرانسه، آلمان، بلژیک، هلند، دانمارک، نروژ و سوئد بود. پس از این دوره به مدت یک دهه رشد مالیات بر ارزش افزوده سیر نزولی به خود گرفت؛ اما در نیمه دوم دهه ۸۰ و ۹۰ میلادی این روند رشد به اوج خود رسید.

ادبیات موجود در زمینه مالیات بر ارزش افزوده، بیانگر این واقعیت است که ظهور سریع و ظاهراً اجتناب‌ناپذیر مالیات بر ارزش افزوده احتمالاً مهمترین پیشرفت مالیاتی در نیمه دوم قرن بیستم و مطمئناً بنیادی‌ترین آنهاست. اهمیت این نوع مالیات جز در موارد محدودی شناخته شده بود؛ اما در حال حاضر در بیش از ۱۲۰ کشور یکی از منابع اصلی درآمد دولتهاست. پرجمعیت‌ترین کشورهایی که دارای مالیات بر ارزش افزوده هستند، هند و ایالات متحده آمریکا می‌باشند. حدود ۴ میلیارد نفر، یعنی ۷۰ درصد جمعیت جهان، در کشورهای زندگی می‌کنند که دارای نظام مالیات بر ارزش افزوده هستند، و در حدود ۱۸ تریلیون دلار درآمدهای مالیاتی از طریق آن حاصل می‌شود، که تقریباً یک چهارم کل درآمد دولتهاست. نکته مهمی که باید مورد توجه قرار داد این است که قسمت اعظم گسترش نظام مالیات بر ارزش افزوده در ده سال گذشته روی داده است. همانگونه که در جدول شماره ۱ نشان دادیم، مالیات بر ارزش افزوده که در ابتدا عمدتاً در اختیار اقتصاد کشورهای توسعه یافته‌تر در اروپا و آمریکای لاتین بوده است، هم اکنون به عامل محوری در نظامهای مالیاتی کشورهای در حال توسعه و کشورهای در حال گذار تبدیل است.

جدول شماره ۲ - صورت عمده کشورهای دارای نظام مالیات بر ارزش افزوده (۲۰۰۴)*

کشورهای دارای مالیات بر ارزش افزوده چند نرخ

| | | | | | | | | | | | |
|---|----------|---|--------|----|------------|----|----------|----|---------|----|----------|
| ۱ | استرالیا | ۵ | فنلاند | ۹ | ایرلند | ۱۳ | مکزیک | ۱۷ | پرتغال | ۲۱ | سوئیس |
| ۲ | اتریش | ۶ | فرانسه | ۱۰ | ایتالیا | ۱۴ | هلند | ۱۸ | سنگاپور | ۲۲ | انگلستان |
| ۳ | بلژیک | ۷ | آلمان | ۱۱ | ژاپن | ۱۵ | نیوزیلند | ۱۹ | اسپانیا | | |
| ۴ | دانمارک | ۸ | یونان | ۱۲ | لوکزامبورگ | ۱۶ | نروژ | ۲۰ | سوئد | | |

کشورهای دارای مالیات بر ارزش افزوده چند نرخ

| | | | | | | | | | | | |
|----|-----------|----|-----------------|----|------------|----|-----------|----|----------------|----|-------------------|
| ۱ | الجزایر | ۱۴ | کاستاریکا | ۲۷ | غنا | ۴۰ | لیتوانی | ۵۳ | پاراگوئه | ۶۶ | ترینیداد و توباگو |
| ۲ | آرژانتین | ۱۵ | کلمبیا | ۲۸ | گوآتمالا | ۴۱ | مالت | ۵۴ | پرو | ۶۷ | تونس |
| ۳ | ارمنستان | ۱۶ | کرواسی | ۲۹ | هائیتی | ۴۲ | موریس | ۵۵ | فیلیپین | ۶۸ | ترکیه |
| ۴ | آذربایجان | ۱۷ | قبرس | ۳۰ | هندوراس | ۴۳ | مولداوی | ۵۶ | لهستان | ۶۹ | اوگاندا |
| ۵ | بنگلادش | ۱۸ | جمهوری چک | ۳۱ | ایسلند | ۴۴ | نیکاراگوآ | ۵۷ | فدراسیون روسیه | ۷۰ | اوکراین |
| ۶ | بارابادوس | ۱۹ | دومینیکا | ۳۲ | مجارستان | ۴۵ | مغولستان | ۵۸ | اسلواکی | ۷۱ | اروگوئه |
| ۷ | بیلوروس | ۲۰ | جمهوری دومینیکن | ۳۳ | جامائیکا | ۴۶ | مراکش | ۵۹ | اسلونی | ۷۲ | ازبکستان |
| ۸ | بولیوی | ۲۱ | اکوادور | ۳۴ | اردن | ۴۷ | نامیبیا | ۶۰ | آفریقای جنوبی | ۷۳ | جمهوری وانواتو |
| ۹ | بوتسوانا | ۲۲ | مصر | ۳۵ | قزاقستان | ۴۸ | نپال | ۶۱ | سريلانكا | ۷۴ | ونزوئلا |
| ۱۰ | بلغارستان | ۲۳ | السالوادور | ۳۶ | کنیا | ۴۹ | هلند | ۶۲ | سوآزیلند | ۷۵ | ویتنام |
| ۱۱ | کامبوج | ۲۴ | استونی | ۳۷ | لتونی | ۵۰ | زیمبابوه | ۶۳ | تایوان | ۷۶ | زامبیا |
| ۱۲ | چاد | ۲۵ | کامرون | ۳۸ | جمهوری کره | ۵۱ | پاکستان | ۶۴ | تانزانیا | | |
| ۱۳ | شیلی | ۲۶ | فیجی | ۳۹ | لسوتو | ۵۲ | پاناما | ۶۵ | تایلند | | |

مزایای مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده نسبت به دیگر انواع مالیاتها دارای سه مزیت عمده به شرح

زیر است: درآمدزایی، خنثایی و کارایی.

* سید عزیز معصومی، لیست کشورهای دارای نظام مالیات بر ارزش افزوده، ۱۳۸۳.

درآمدزایی^{۱۴}

مالیات بر درآمد و فروش به دلیل عدم رعایت اصل عدالت مالیاتی، با مقاومت عمومی مؤدیان مالیاتی روبرو می‌شود و این در حالی است که مالیات بر ارزش افزوده به علت پایه مالیاتی مناسب که در نتیجه آن مالیات بر اساس مصرف وصول می‌شود، با مقاومت کمتری روبرو می‌شود. مالیات بر ارزش افزوده ضمن فراهم ساختن پایه درآمدی نو و پویا، همانطور که در اندونزی، کره، زلاندنو، پرتغال و تونس تجربه شده است، معمولاً درآمدی بیش از برآوردهای اولیه دارد. البته باید گفت اینگونه درآمد ناشی از مالیات بر ارزش افزوده بدون تلاش به دست نمی‌آید بلکه از سیاست درست دولت ناشی می‌شود. به طور مثال، کنیا و فیلیپین بعد از اجرای مالیات بر ارزش افزوده با کاهش درآمد مواجه شدند که علت آن، عدم اختصاص فاصله زمانی لازم از زمان تصویب تا اجرای آن بود که موجب شد تشکیلات مالیاتی آمادگی کامل را برای اجرا نداشته باشند. به طور کلی سهم مالیات بر ارزش افزوده در درآمد اکثر کشورها، بین ۱۲ الی ۳۰ درصد است که تقریباً حدود ۵ الی ۱۰ درصد تولید ناخالص ملی آنها را تشکیل می‌دهد. این نوع درآمد اطمینان بخش، منبع مالیاتی جدید و ارزشمندی را خصوصاً در کشورهای دارای پایه محدود مالیات بر درآمد یا متکی به درآمدهای حاصل از مواد خام و بی‌ثباتی چون نفت، مواد معدنی، قهوه، شکر و کاکائو پدید می‌آورد. بنابر این درآمدزایی مالیات بر ارزش افزوده واقعیت انکارناپذیری است که سهم عمده‌ای در درآمد دولتها دارد.

خنثایی^{۱۵}

مالیات بر ارزش افزوده، مشروط بر آن که موارد معافیت و نرخ صفر آن اندک باشد، تحریف کننده نیست. مالیات بر ارزش افزوده در مورد سرمایه‌گذاری، اعتبار مالیاتی^{۱۶} محسوب شود که این خود یکی از مزیت‌های اصلی مالیات بر ارزش افزوده در مقایسه با

¹⁴ Revenue

¹⁵ Neutrality

¹⁶ Tax Credit

مالیاتی است که مالیات بر ارزش افزوده جایگزین آنها می‌شود؛ چرا که غالباً بر کالاهای سرمایه‌ای اعمال می‌شود. با این ترتیب، فرایند اعمال مالیات بر ارزش افزوده بر صادرات که کاملاً شناسایی و مالیات آن مسترد می‌شود و در نتیجه رقابت یکسان کالاهای صادراتی را تضمین می‌کند.

کارآیی^{۱۷}

مالیات بر ارزش افزوده اغلب جایگزین مالیاتهای ناکارآمد می‌شود. مالیاتهایی که موجب مشمولیت مضاعف می‌شوند، مالیاتهایی که بر نرخهای متعدد (در برخی موارد، صدها نرخ) مبتنی هستند، مالیاتهایی که بر کالاهای سرمایه‌ای و صادرات اعمال می‌شوند، مالیاتهایی که مشوق واردات هستند، مالیاتهایی که پایه مالیاتی را کاهش می‌دهند، مالیاتهایی که دارای مدیریت منسوخ هستند، مالیاتهایی که مروج فساد اداری هستند^{۱۸}، نمونه‌هایی از این نوع مالیاتهاست. اجرای مالیات بر ارزش افزوده معمولاً فرصتی را برای از بین بردن کاغذبازیهای اداری فراهم و بخش اعظمی از تشکیلات مالیاتی را بازسازی می‌کند. همانطور که در جدول شماره ۱ آمده است، مالیات بر ارزش افزوده به علت جنبه‌های مثبت زیاد و حداقل موارد منفی، مورد استقبال قرار گرفته است. انقلاب عظیم رایانه‌ای و پدیده جهانی شدن نیز با آسانتر کردن مدیریت اطلاعات نسبت به گذشته و سرعت انتقال آن، مدیریت مالیات بر ارزش افزوده را، خصوصاً برای سازمانهای مالیاتی کوچکتر، متحول ساخته و سبب رواج هرچه بیشتر آن شده است. در حال حاضر بیش از ۱۲۰ کشور دارای مالیات بر ارزش افزوده هستند و اکثریت کشورهای باقیمانده نیز در حال بررسی و اقدام جدی برای اجرای آن هستند^{۱۹}.

^{۱۷} Effectiveness

^{۱۸} برای کسب اطلاعات در این باره می‌توانید به منابع مربوط به ریسک مالیاتی مراجعه نمایید. منابع قوی در این باره به زبان فارسی اندک است.

^{۱۹} بر اساس گزارش مندرج در صندوق بین‌المللی پول (<http://www.imf.org>)، افزون بر ۱۲۰ کشور تاکنون مالیات بر ارزش افزوده را به مورد اجرا گذاشتند.

البته، محبوبیت یک نوع مالیات دلیلی نیست که ضرورتاً همه کشورها آن را به مورد اجرا بگذارند؛ چرا که این نوع مالیات کاملاً مدرن است و در نتیجه به ساختار مدرن نیاز دارد و مستلزم مدیران، کارشناسان و متخصصان مدرن و به روز است. بنابراین، مالیات بر ارزش افزوده در کشورهایی که دارای مدیریت سنتی و منسوخ هستند و روحیه‌ای برای مدیریت مدرن ندارند، بازده کافی نخواهد داشت. مدیریت مالیات بر ارزش افزوده در مقایسه با سایر مالیاتها پیچیده‌تر به نظر می‌رسد و شامل حجم قابل توجهی استرداد^{۲۰} مالیاتی است. وصول مالیات بر ارزش افزوده و سپس استرداد آن به معنای چرخاندن چرخ بدون درآمد برای دولت و در نهایت عدم کارآیی است. راه حل آن، حذف استرداد است و یافتن راه حل مناسب. در هر حال، محبوبیت مالیات بر ارزش افزوده دارای دلایل ارزنده‌ای است که شایسته بررسی دقیق و علمی در مقاله جداگانه‌ای است.

جدول شماره ۳- درصد نرخ مالیات بر ارزش افزوده در جهان

نرخهای مالیات بر ارزش افزوده^{۲۱}

| کشور | تاریخ اجرا یا پیشنهاد شده | نرخ در زمان شروع | نرخ در تاریخ ۱ ژوئیه ۱۹۹۱ |
|--------------------|---------------------------|------------------|---------------------------|
| الجزایر* | ژانویه - ۱۹۹۲ | ۱۶ | ۱۶ و ۲۵ |
| آرژانتین | ژانویه - ۱۹۷۵ | ۸ و ۱۶ | ۱۰ و ۲۰ و ۳۲ |
| استرالیا | ژانویه - ۱۹۷۳ | ۱۸ و ۴۶ | ۱ و ۶ و ۱۷ و ۱۹ و ۲۵ و ۳۳ |
| بلژیک | ژانویه - ۱۹۷۱ | ۱۸ | ۱۸ |
| بنین | آوریل - ۱۹۹۱ | ۵ و ۱۰ و ۱۵ | ۱۱/۱* |
| بولیوی | اکتبر - ۱۹۷۳ | ۱۵ | ۹ و ۱۱ |
| برزیل [♥] | ژانویه - ۱۹۶۷ | | |

^{۲۰} Refund

^{۲۱} نرخهای مشخص شده نرخهای استاندارد برای کالا و خدمات هستند که مشمول دیگر نرخهای بالا نمی‌باشند. بیشتر کشورها برای بسیاری از اقلام غذایی از نرخ صفر استفاده می‌کنند. ایرلند، پرتغال و انگلستان این نرخ را به صورت وسیع به منظور حصول اطمینان از معاف کردن کالاها و خدمات اساسی به کار می‌برند.

* خارج از بحث است.

♦ نرخهای اثربخش.

| | | | |
|---------------------------|------------------------|---------------|---------------------------|
| ۱۷ | ۱۵ | ژانویه - ۱۹۶۷ | برزیل [*] |
| | | ۱۹۹۲ | بلغارستان [*] |
| | | | بورکینافاسو [*] |
| ۷ | ۷ | ژانویه - ۱۹۹۱ | کانادا |
| ۱۸ | ۲۰ و ۸ | مارس - ۱۹۷۵ | شیلی |
| ۳۵ و ۲۰ و ۱۵ و ۱۰ و ۶ و ۴ | ۴ و ۶ و ۱۰ | ژانویه - ۱۹۷۵ | کلمبیا |
| ۸ | ۱۰ | ژانویه - ۱۹۷۵ | کاستاریکا |
| | | | قبرس [*] |
| ۱۱ و ۱۱ و ۲۵ و ۳۵ و ۱۳ | ۸ | ژانویه - ۱۹۶۰ | ساحل عاج |
| | | | چک و اسلواکی [*] |
| ۲۲ | ۱۰ | ژوئیه - ۱۹۷۶ | دانمارک |
| ۶ | ۶ | ژانویه - ۱۹۸۳ | جمهوری دومینیکن |
| ۶ | ۱۰ و ۴ | ژوئیه - ۱۹۷۰ | اکوادور |
| | | | السالوادور [*] |
| ۱۷ | ۱۷ | اکتبر - ۱۹۹۰ | فنلاند |
| ۲۲ و ۱۸/۶ و ۵/۵ و ۴ و ۲/۱ | ۴ و ۶ و ۱۳/۶ و ۲۰ و ۲۵ | ژانویه - ۱۹۸۶ | فرانسه |
| ۱۴ و ۷ | ۱۰ و ۵ | ژانویه - ۱۹۶۸ | آلمان |
| ۳۶ و ۱۸ و ۸ و ۳ | ۳۶ و ۱۸ و ۶ | ژانویه - ۱۹۸۷ | یونان |
| ۷ | ۷ | اوت - ۱۹۸۳ | گواتمالا |
| ۱۰ | ۷ | نوامبر - ۱۹۸۲ | هائیتی |
| ۶ و ۷ | ۳ | ژانویه - ۱۹۷۶ | هندوراس |
| ۲۵ و ۱۵ | ۲۵ و ۱۵ | ژانویه - ۱۹۸۸ | مجارستان |
| ۲۴/۵ و ۱۴ | ۲۴/۵ و ۱۴ | ژانویه - ۱۹۹۰ | ایسلند [*] |
| ۱۰ | ۱۰ | آوریل - ۱۹۸۵ | اندونزی |
| ۲۱ و ۱۲/۵ و ۳/۳ و ۲/۲ | ۲۶/۳۰ و ۱۶/۳۷ و ۵/۲۶ | نوامبر - ۱۹۷۲ | ایرلند |
| ۱۶ و ۶/۵ | ۸ | ژوئیه - ۱۹۷۶ | اسرائیل |

☞

* بر اساس معاملات بین‌ایالتی.

* بر اساس معاملات درون‌ایالتی.

| | | | |
|--------------|-------------------|-------------------------|-------------------------|
| ایتالیا | ژانویه - ۱۹۷۳ | ۱۸ و ۱۲ و ۶ | ۴ و ۹ و ۱۹ و ۳۸ |
| جامائیکا* | | | |
| ژاپن | آوریل - ۱۹۸۹ | ۶ و ۳ | ۶ و ۳ |
| کنیا | ژانویه - ۱۹۹۰ | ۱۷ و ۲۰ و ۴۰ و ۵۰ و ۲۷۰ | ۱۷ و ۲۰ و ۴۰ و ۵۰ و ۲۷۰ |
| کره | ژوئیه - ۱۹۷۷ | ۱۰ | ۲ و ۳/۵ و ۱۰ |
| لوکزامبورگ | ژانویه - ۱۹۷۰ | ۸ و ۴ و ۲ | ۳ و ۶ و ۱۲ |
| ماداگاسکار | ژانویه - ۱۹۶۹ | ۱۲ و ۶ | ۱۵ |
| مالاوی | مه - ۱۹۸۹ | ۱۰ و ۳۵ و ۵۵ و ۸۵ | ۱۰ و ۳۵ و ۵۵ و ۸۵ |
| مالزی* | | | |
| مالی | ژانویه - ۱۹۹۱ | ۱۷ و ۱۰ | ۱۷ و ۱۰ |
| مکزیک | ژانویه - ۱۹۹۱ | ۱۰ | ۶ و ۱۵ و ۲۰* |
| مراکش (مغرب) | آوریل - ۱۹۸۶ | ۷ و ۱۲ و ۱۴ و ۱۹ و ۳۰ | ۷ و ۱۲ و ۱۴ و ۱۹ و ۳۰ |
| هلند | ژانویه - ۱۹۶۹ | ۱۲ و ۴ | ۶ و ۱۸/۵ |
| نیوزلند | مه - ۱۹۸۶ | ۱۰ | ۵/۱۲ |
| نیکاراگوئه | ژانویه - ۱۹۷۵ | ۶ | ۶ و ۱۰ و ۲۵ |
| نیجر | ژانویه - ۱۹۸۶ | ۸ و ۱۲ و ۱۸ | ۱۵ و ۲۵ و ۳۵ |
| نروژ | ژانویه - ۱۹۷۰ | ۲۰ | ۱۱/۱۱ و ۲۰ |
| پاکستان | ژوئیه - ۱۹۹۰ | ۱۲/۵ | ۱۲/۵ |
| پاناما | مارس - ۱۹۷۷ | ۵ | ۵ |
| پاراگوئه | ژانویه - ۱۹۹۱ | ۱۲ | ۱۲ |
| پرو | ژوئیه - ۱۹۷۶ | ۳ و ۲۰ و ۴۰ | ۱۸ |
| فیلیپین | ژانویه - ۱۹۸۸ | ۱۰ | ۱۰ |
| لهستان* | | | |
| پرتغال | ژانویه - ۱۹۸۶ | ۸ و ۱۶ و ۳۰ | ۸ و ۱۷ و ۳۰ |
| رومانی* | | | |
| سنگال | مارس - ۸۰ - ۱۹۶۱* | ... | ۷ و ۲۰ و ۳۴ و ۵۰ |

* مالیات بر ارزش افزوده در سنگال از مالیات بر فروش کل تولیدکنندگان محدودی با اعتبار گسترش یافت و تاریخ دقیق معرفی آن معین نیست.

| | | |
|--------------------------|--------------------|---------------------------------|
| ۱۰ | ۱۹۹۱ - سپتامبر | آفریقای جنوبی |
| ۶ و ۱۲ و ۳۳ [✓] | ۶ و ۱۲ و ۳۳ | اسپانیا |
| ۲۵ | ۱۱/۱ و ۶/۳۸ و ۲/۰۴ | سوئد [♦] |
| ۵ و ۱۵ و ۲۵ | ۵ | تایوان |
| | ۷ | تایلند |
| ۱۵ | ۱۵ | ترینیداد و توباگو |
| ۶ و ۱۷ و ۲۹ | ۶ و ۱۷ و ۲۹ | تونس |
| ۱ و ۶ و ۸ و ۱۲ و ۲۰ | ۱۰ | ترکیه |
| | | اتحاد جماهیر شوروی [*] |
| | | ایالات متحده [*] |
| ۱۷/۵ | ۱۰ | انگلستان |
| ۱۲ و ۲۲ | ۵ و ۱۴ | اروگوئه |
| | ۱۹۹۲ | ونزوئلا [*] |
| | ۱۹۹۵ | یوگسلاوی [*] |

معایب مالیات بر ارزش افزوده

«هرچه گشتم، چیزی یافت نشد»

اجرای مالیات بر ارزش افزوده در بیش از ۱۲۰ کشور در دنیای کنونی بیانگر مزایای بسیار خوب آن برای دولتها و مردم است. هرچند که هر پدیده‌ای دارای مزایا و معایب خاص خود است، معایب مالیات بر ارزش افزوده آنقدر اندک و گذراست که در مقابل مزایای مهم آن به چشم نمی‌آید. بدون اغراق باید اعتراف کرد که هرچه در ادبیات مالیاتی، دایره‌المعارفها، متون مالیاتی، کتب اصلی و همچنین در سایتهای مهم به دنبال معایب مالیات بر ارزش افزوده کنکاش شد، چیز مهمی در این باره یافت نگردید و وضعیت کنونی اجرای این نوع مالیات شاهد بسیار خوبی برای این ادعا می‌باشد. آنچه در این باره می‌توان گفت این است که «اجرای مالیات بر ارزش افزوده باید با دقت بسیار زیاد

[✓] نرخ استاندارد تا ۱۵ درصد در سال ۹۲-۱۹۹۱ افزایش یافت.

و اصولی و با توجه به ساختار اقتصادی و فرهنگ مالیاتی هر کشوری به طور خاص برنامه ریزی شود» که در غیر این صورت آثار منفی آن زیاد خواهد بود. به طور مثال می توان از کشور غنا نام برد که در ابتدا به خاطر عدم برنامه ریزی مناسب و اصولی و همچنین معرفی آن در زمان نامناسب اقتصادی با شکست مواجه شد ولی مزایای مالیات بر ارزش افزوده مقامات این کشور را بر آن داشت، تا مجدداً با برنامه ریزی جدید و در زمان مناسب و با موفقیت اقدام به این کار کردند.

۲- مالیات بر ارزش افزوده و عدالت مالیاتی

توزیع مناسب درآمد یکی از شاخصهای اصلی عدالت در هر جامعه ای است. هنگام اتخاذ یکی از انواع مالیات بر ارزش افزوده^{۲۲}، عموماً این ترس بر افکار عمومی جامعه و حتی در بین متخصصان و متولیان امور مالیاتی غالب می شود که اجرای این نوع مالیات چه تأثیری بر عدالت، فقر، یا به طور کلی چه تأثیری بر توزیع درآمد واقعی خواهد داشت. در نتیجه مطالب مختلفی در افکار عمومی له یا علیه اجرای این نوع مالیات مطرح می شود. با توجه به مواردی که در بخشهای قبلی این مقاله برای تشریح ماهیت مالیات بر ارزش افزوده توضیح داده شد در این بخش بر آنیم تا ارتباط این نوع مالیات را با عدالت تشریح نماییم.

عدالت مالیاتی

عدالت مالیاتی تحت تأثیر عوامل مختلفی است که هر یک به نوعی آن را تحت تأثیر خود قرار می دهد. در صورتیکه اثر مالیات بر ارزش افزوده بر عدالت را به تنهایی و بدون در نظر گرفتن سایر عوامل بخواهیم مورد بررسی قرار دهیم، نمی توانیم قضاوت درستی داشته باشیم. آنچه در نظام مالیاتی عدالت مالیاتی را تحت تأثیر قرار می دهد مالیات از نوع خاصی نیست بلکه ساختار کلی مالیاتی است که عدالت مالیاتی را تحت الشعاع قرار

^{۲۲} مالیات بر ارزش افزوده دارای انواع مختلفی است که رایجترین آن، مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف است. به همین علت در ادبیات مالیاتی از این نوع مالیات به عنوان «مالیات بر مصرف» یاد می شود.

می‌دهد. در کشور ما معمولاً مالیات - بخصوص در قسمت مالیات بر درآمد مشاغل - بر مبنای علی‌الرأس تعیین می‌شود که در آن ممیز مالیاتی بدون داشتن شاخص واقعی اقدام به تشخیص مالیات می‌کند که در این صورت وصول مبلغ واقعی مالیات به سختی ممکن است. مالیات بر ارزش افزوده به این علت که بر اساس درصدی از قیمت توسط مصرف‌کننده پرداخت می‌شود، ابزاری بسیار مناسبی برای تعدیل مصرف و تشخیص پرداخت واقعی مالیات و در نتیجه عدالت مالیاتی است. در این جا ذکر این ضرب‌المثل فارسی بجاست که می‌گوید «هر که بامش بیش، برفش بیشتر». بنابراین «هر که مصرفش بیشتر، مالیاتش بیشتر». به‌طور مثال، در کشور ما برخی از شهروندان از آب به عنوان جارو برای رفت و روب استفاده می‌کنند و این در حالی است که آب در دسترس شهروندان برای دولت هزینه‌بر است، آبی که دولت برای آشامیدن در اختیار آنها قرار می‌دهد. در صورتیکه بتوان از روشهای متخلف این نوع مصرف یا به عبارتی دیگر اسراف را کنترل کرد، دیگر نیازی به قطعی آب در نقاط مختلف شهر نیست و آب در اختیار همگان قرار خواهد گرفت که این همان عدالت است. یکی از نکات کلیدی در اجرای مالیات بر ارزش افزوده تعیین نرخ مالیاتی برای مالیات بر ارزش افزوده است که یکی از ابزارهای اصلی برای طراحی مناسب مالیات بر ارزش افزوده و اجرای عدالت مالیاتی است. همانگونه که در بخشهای قبل اشاره شد، مالیات بر ارزش افزوده به این علت که شاخص بسیار خوبی برای تشخیص واقعی مالیات است و علاوه بر آن از تولیدکننده اخذ نمی‌شود بلکه از مصرف‌کننده وصول می‌شود، نقش برجسته‌ای در جهان پیدا کرده است که تا حد بسیار زیادی نظام مصرف (هزینه‌کرد) را به‌طور کلی تحت الشعاع قرار می‌دهد. بنابراین درک اثر واقعی مالیات بر ارزش افزوده بر عدالت مالیاتی باید همواره قسمتی از طراحی استراتژی کلی برای اجرای هرچه بهتر عدالت مالیاتی مورد توجه قرار گیرد.

عادلانانه بودن مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای مصرف، بر رفاه عمومی نیز تأثیرگذار است.

مهمترین مبنای تشخیص و وصول مبلغ واقعی مالیات در یک نظام مالیاتی، تعیین درست مأخذ مالیاتی است، چون تمامی امور مالیاتی اعم از تشخیص، تخفیف، و از این

قبیل موارد بر اساس مأخذ مالیاتی صورت می‌گیرد. بنابراین روش عادلانه برای تشخیص و وصول مالیات این است که تا حد ممکن این تشخیص بر مبنای اسناد و مدارک ملموس باشد نه بر مبنای حدس و گمان. به عبارت دیگر، هرچه میزان وابستگی مأخذ مالیاتی به حدس و گمان کمتر باشد، به همان اندازه به مبلغ واقعی نزدیکتر، و در نتیجه عادلانه‌تر است. در نتیجه مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف به این دلیل عادلانه است که مأخذ مالیاتی در این نوع مالیات واقعی است، عادلانه است. نکته بسیار اساسی که باید همواره مورد توجه قرار داد این است که تعیین نرخ واحد مثبت برای مالیات بر ارزش افزوده به منظور اعمال آن بر گسترده‌ترین پایه مالیاتی ممکن، اساساً سیستم مالیاتی کاملاً بر مبنای مصرف است. در چنین شرایطی زمانی که مالیاتی عملاً پرداخت می‌شود بر اساس مبنای واقعی پرداخت شده است که همراه با سطح مصرف کاهش یا افزایش می‌یابد. از این لحاظ، مالیاتی با پایه گسترده و نرخ واحد و مبنای درست برای تشخیص مالیاتی مقطوع بر مصرف و عادلانه است. بنابر آنچه گفته شد باید توجه داشت که تعیین مأخذ و مبنای مالیاتی از عوامل بسیار مهم در عادلانه بودن مالیات است.

ارتباط مالیات بر ارزش افزوده با رفاه عمومی یکی از مسائل اصلی در زمان اتخاذ این نظام مالیاتی است. در پاسخ به این سؤال باید گفت که رفاه در نهایت به مصرف بستگی دارد نه به درآمد. بنابراین می‌توان گفت که خانوارهایی که درآمد بیشتری دارند الزاماً خانوارهای مرفه‌تری نیستند. به طور مثال می‌توان خانواده‌ای را در نظر گرفت که دارای درآمدی معادل «۱۰۰» واحد در طول ماه می‌باشد. این خانواده در شهری زندگی می‌کند که اختلاف سطح زندگی و توان پرداخت مالیات در شمال و جنوب شهر بسیار قابل توجه است. حال اگر این خانواده بخواهد در منطقه شمال شهر زندگی کند تا جنوب شهر، کدام حالت بهتر است؟ اگر این خانواده شمال شهر را برای درآمد خود و جنوب شهر را برای محل زندگی خود انتخاب کند، بهتر نیست؟ بنابراین چگونگی تغییر بدهی مالیاتی بر اساس مصرف است که برای ارزیابی پیامدهای توزیعی یک مالیات اهمیت دارد. فرض کنیم ما در دنیایی زندگی می‌کنیم که تمام افراد آن می‌توانند هر قدر که مایل باشند با توجه به درآمد آینده خود از یکدیگر پول قرض بگیرند. در این صورت میزان مصرفی که هر فرد

می‌خواهد در طی زمان داشته باشد نشان‌دهنده ارزیابی او از درآمد او در مدت عمرش است. هر چه این شخص درآمد بیشتری داشته باشد، مصرف او بیشتر است و در نهایت مالیاتی بیشتری پرداخت می‌کند. میزان پرداخت مالیات این شخص بر اساس میزان مصرف او، و در نتیجه عادلانه خواهد بود.

بنابراین پرداخت بیشتر مالیات بر اساس مصرف و در نهایت بر اساس میزان رفاه خود در طول مدت عمر خواهد بود. گاه می‌توان مشاهده کرد که برخی مردم که بر اساس درآمد طول عمرشان فقیر هستند در دوره خاصی از زندگی درآمد جاری نسبتاً بالایی دارند (شاید به این دلیل که در آن زمان در کارهای غیرمهارتی جوان و پرانرژی هستند). روشن است که ثروتمند شمردن چنین خانواری اشتباه خواهد بود، و نمی‌توان پائین بودن نسبت مالیاتهای پرداختی برای مصرف به درآمد را در مورد این خانوار به عنوان نشانه‌ای برای تنازلی بودن مالیات تفسیر کرد. به این ترتیب، اگرچه این نکته که توزیع بار مالیات را از دید مصرف بهتر می‌توان بررسی کرد تا درآمد، در زمینه بازارهای کامل سرمایه بیشتر روشن است، اما همین نکته در سطح عمومی تر صادق است: اساساً تجربه ثابت کرده است که این مصرف در طول مدت عمر است - نه درآمد در دوره نسبتاً کوتاهی از عمر - که از نظر مقایسه‌های رفاهی بیشتر اهمیت دارد.

این نکته در مورد کشورهای توسعه یافته محبوبیت بیشتری یافته است در حالیکه در مورد کشورهای در حال توسعه چنین نیست. اگرچه می‌توان گفت که مالیاتی با پایه گسترده بر مصرف تنازلی نیست، اما باید گفت که این ادعا به هیچ عنوان به مفهوم تصاعدی بودن آن نیست؛ بلکه بیانگر آن است که چنین مالیاتی اساساً مالیاتی متناسب است و اثر خنثایی بر توزیع دارد.

آنچه دنیا تجربه کرده است به ما می‌آموزد که مهمترین پیامدهای تغییر یک نظام مالیاتی به یکی از انواع نظامهای مالیات بر ارزش افزوده از نظر عدالت مالیاتی نمی‌تواند پیامدهای مربوط به توزیع درون نسلیها باشد بلکه پیامدهای مربوط به توزیع بین نسلیها می‌باشد. تا زمانی که پس‌اندازهای گذشته مصرف جاری را تأمین کنند، مالیات بر مصرف شبیه عوارض بر موجودی پس‌اندازهاست، و بنابراین ممکن است بیشتر بر افرادی فشار

وارد آورد که در زمان این تغییر نسبتاً مسن هستند: البته افراد جوان برای مصرف آینده خودشان مالیات می‌پردازند، اما از مبلغی که آنها هنوز باید برای تأمین آن مصرف پس‌انداز کنند مالیاتی دریافت نخواهد گردید. بنابراین اعمال مالیات بر ارزش افزوده باید با دقت بسیار زیادی برنامه‌ریزی شود تا افرادی که مسن‌تر هستند و امید به زندگی آنها کمتر است در اواخر عمر خود فشاری را تحمل نکنند که پس از مرگ آنها به رفاه افراد جوان منجر شود.

حال این سؤال پیش می‌آید که اجرای مالیات بر ارزش افزوده سبب افزایش قیمت‌ها می‌شود که این خود بر رفاه عمومی تأثیر می‌گذارد. در پاسخ به این پرسش می‌توان گفت که برای خنثی نمودن افزایش قیمت در زمان اتخاذ مالیات بر ارزش افزوده می‌توان از اهرم‌های مختلف مالیاتی استفاده کرد. برای مثال، کشور کانادا در چنین زمانی اعتبار مالیاتی صریحی را اتخاذ کرد. این کشور و استرالیا برای خنثی کردن افزایش قیمت مسکن‌های نوساز به دنبال اتخاذ مالیات بر ارزش افزوده، برای کسانی که برای اولین بار اقدام به خرید مسکن می‌کردند تخفیف‌های مالیاتی قابل توجهی منظور کردند. بنابراین افرادی که برای بار اول اقدام به خرید مسکن می‌کردند، از تخفیف‌های ذیربط برخوردار بودند. به عبارت دیگر، افرادی که برای بار دوم و سوم و یا بیشتر اقدام به خرید مسکن می‌کردند، از چنین تخفیفی برخوردار نبودند که این خود یعنی مالیات بر مبنای مصرف؛ یعنی هرچه مسکن بیشتری غیر از ضرورت خود داشته باشید باید مالیات بیشتری پرداخت نمایید. آیا این موضوع شاهد و ابزار خوبی برای عدالت مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده نیست؟ همچنین انجام اقدام‌هایی برای پرداختن به پیامدهای مالیات بر ارزش افزوده در بین نسل‌ها می‌تواند عملی مناسب باشد. شاید برخی از چنین اقدام‌هایی افزودن بر حقوق بازنشستگی باشد - که با شاخص‌گذاری این حقوق با قیمت مصرف‌کنندگان این کار خودبه‌خود اتفاق می‌افتد، یا اعتبار برای مؤدیان سالخورده (که کمتر مد نظر است).

شواهد تجربی برای عادلانه بودن مالیات بر ارزش افزوده

توزیع عادلانه مبالغی که برای مالیات بر ارزش افزوده پرداخت می‌شود ممکن است

نسبت به الگوهای اولویت مصرف کنندگان و نسبت به ساختار نرخ‌ی و معافیهایی که در خود مالیات بر ارزش افزوده در نظر گرفته می‌شود بسیار حساس باشد. دلایل و شواهد تجربی در عین حال که بدون شک تجربه‌های بسیار متفاوتی را نشان می‌دهد، به برخی مشاهدات عمومی نیز در این باره اشاره دارد.

همانطور که انتظار می‌رود، نظامهای مالیات بر ارزش افزوده که پایه گسترده و ساختار نرخ‌ی ساده‌ای دارند، زمانی که از دید مصرف کل نگریده شوند عموماً مالیاتی متناسب و عادلانه به نظر می‌آیند. برای مثال، سازمان همکاری اقتصادی و توسعه در سال ۱۹۸۸ به این نتیجه رسیده است که این موضوع در مورد سه کشور دانمارک، هلند و سوئد صادق است. با وجود این، روشن است که تعدد نرخها و معافیهایی می‌تواند از مالیات بر ارزش افزوده، دست کم هنگامیکه از دید مصرف به آن نگاه کنیم، مالیاتی تصاعدی^{۲۳} بسازد. برای مثال، سازمان همکاری اقتصادی و توسعه در سال ۱۹۸۸ در مورد کشور انگلستان - که در نظام مالیات بر ارزش افزوده آن نرخ صفر تا حد زیادی بر غذا و دیگر اقلامی که در بودجه اقشار فقیرتر اهمیت دارد - دریافته است که نسبت مصرفی که در مالیات بر ارزش افزوده در نظر گرفته می‌شود، از ۶/۳ درصد مصرف کل برای دهکی از جمعیت که کمترین مصرف را دارند، به ۹/۵ درصد برای دهکی که بیشترین مصرف را دارند افزایش می‌یابد. کی و دیویس^{۲۴} به نتیجه مشابهی می‌رسند. به این ترتیب که دریافته‌اند توزیع مبالغ پرداختی مالیات بر ارزش افزوده در انگلستان تصاعدی است، به این معنا که با افزایش درآمد کسر بزرگتری از مخارج برای اقلامی صرف می‌شود که به‌طور کامل مالیات می‌پردازند. به همین ترتیب، بالارد و شوون^{۲۵} در مورد یک مدل تعادل عمومی قابل محاسبه که برای ایالات متحده تراز شده است، دریافته‌اند که تعدد نرخ می‌تواند زینانی را که گروههای کم‌درآمد بر اثر تغییر از یک نظام مالیات بر درآمد به یک نظام مالیات بر ارزش افزوده تحمل می‌کنند اساساً کاهش دهد. برای مثال، در یکی از شبیه‌سازیهایی که

²³ Progressive

²⁴ Kay and Davis, 1985

²⁵ Ballard and Shoven, 1987

آنها انجام دادند، تغییر از یک نظام مالیات بر ارزش افزوده تک‌نرخ‌ی به سوی نظامی با نرخهای متعدد، تقریباً به اندازه یک دوم درآمد فقیرترین دهک در مدت عمرشان به نفع این دهک می‌باشد (و در حقیقت زیانی را برای آنها به سود بدل می‌کند).

اگرچه مطالعات بسیار اندکی در مورد اصابت مالیات بر ارزش افزوده^{۲۶} برای کشورهای در حال توسعه انجام شده است، اما زمانی که از دید مصرف به آن بنگریم می‌تواند بسیار تصاعدی و عادلانه باشد. برای مثال، یانگر و همکارانش^{۲۷} دریافته‌اند که در ماداگاسکار توزیع مبالغ پرداختی مالیات بر ارزش افزوده، یکنواخت‌تر از توزیع مصرف کل است؛ بدین معنا که سهم قشر فقیر در پرداخت مالیات بر ارزش افزوده کوچک‌تر از سهم آنها در مصرف کل است. یانگر و سان^{۲۸} در مورد ساحل عاج، گینه و تانزانیا به نتیجه مشابهی می‌رسند. در حقیقت، نه تنها از این مطالعات دانسته می‌شود که مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی تصاعدی است، بلکه معلوم می‌شود که از برخی مالیاتهای دیگر نیز تصاعدی‌تر هم است. نکته مهم آنکه مالیات بر ارزش افزوده بویژه بیشتر از مالیاتهای تجاری که در بسیاری از زمینه‌ها جای خود را به آن داده‌اند تصاعدی است. قطعاً این موضوع را نمی‌توان کاملاً قبول کرد؛ برای مثال، حسین^{۲۹} در مورد بنگلادش دریافته است که اگرچه اعمال نرخ صفر بر غذا اثر نامطلوب اتخاذ مالیات بر ارزش افزوده به جای نظام مالیات غیرمستقیم را به میزان زیادی تخفیف می‌دهد، اما آن را از بین نمی‌برد.

آستانه معافیت در مالیات بر ارزش افزوده، ابزاری برای عدالت

«آستانه» در ادبیات مالیاتی یعنی سطحی که بیشتر از آن یا همسطح آن مشمول پرداخت مالیات و کمتر از آن معاف است. تعیین آستانه معافیت در مالیات بر ارزش افزوده، ابزاری بسیار مهمی است که این امکان را برای دولت فراهم می‌کند تا بر اساس محاسبات و معادلات اقتصادی خود افراد کم درآمد را از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده

²⁶ VAT incidence

²⁷ Younger and others, 1999

²⁸ Younger and Sahn, 1998

²⁹ Hossain, 1995

معاف کند. روشن است که در اینجا انتخاب آستانه‌ای که بالاتر از آن، ثبت نام برای مالیات بر ارزش افزوده اجباری باشد نقش مهمی ایفا می‌کند، اما چند نکتهٔ مربوط به عدالت را در اینجا باید مورد تأکید قرار دهیم. کاملاً روشن است در صورت لزوم می‌توان سطحی را که آستانه بر آن قرار داده می‌شود بالا برد تا آن دسته از افرادی که توان پرداخت^{۳۰} مالیات آنها کم است از پرداخت مالیات معاف باشند. اگر فروشندگانی را در نظر بگیریم که مستقیماً اقدام به فروش کالا یا خدمات به مصرف‌کننده می‌کنند، اجرای آستانه منفعتی دوچندان را نصیب کوچکترین فروشندگان می‌کند که در زیر آن آستانه قرار دارند. این افراد هم مالیاتی پرداخت نمی‌کنند و هم مالیاتی از خریداران وصول نمی‌کنند. در نتیجه ا فشار کم درآمد بار مالیاتی کمتری را در مالیات بر ارزش افزوده تحمل می‌کنند. نه تنها بار تمکین رقبای آنها که در بالای آستانه هستند به آنها وارد نمی‌شود بلکه از الزام پرداخت مالیات نیز مصون هستند.

بنابراین، اثر مالیات بر ارزش افزوده از نظر توزیع بر فروشندگان به عنوان یک گروه ممکن است کمی پیچیده باشد، به این صورت که اگرچه فروشندگان کوچک که درست در بالای آستانه قرار دارند ممکن است بر اثر بار خیلی سنگین تمکین دچار زحمت شوند، اما آنهایی که از آن هم کوچک‌تر هستند، از دستیابی به یک آستانه یا مرز مشخص نسبت به فروشندگان مشمول مالیات بهره‌مند می‌گردند و مانند رقبایشان برای نهادهایشان مالیات می‌پردازند اما از مالیات متعلق به ارزش افزودهٔ خودشان آزاد هستند.

نتیجه

به نظر می‌رسد که بسیاری از افراد، بویژه آنهایی که آشنایی اندکی با مالیات بر ارزش افزوده دارند آن را مالیاتی غیرعادلانه می‌شمارند و باید دلایل قابل قبولی برای آنها در باره عدالت مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده ارائه داد.

یک نظام ایده‌آل مالیات بر ارزش افزوده، مالیاتی بر مصرف است؛ و می‌توان دلایل

³⁰ Ability to pay

محکمی ارائه داد که چون مصرف یک فرد یکی از بهترین شاخصهای قابل مشاهده استاندارد زندگی اوست، بنابراین مصرف می‌تواند یکی از عادلانه‌ترین پایه‌های مالیاتی باشد. حقیقت آن است که یک مالیات یکنواخت بر تمام شکل‌های مصرف، از کسانی که مصرف پائین و آنها که مصرف بالایی دارند یک میزان متناسب یکسان را بر اساس مصرف اخذ می‌کند.

مخالفین مالیات بر ارزش افزوده تا اندازه‌ای ممکن است آن را به نحوی با یک مالیات تصاعدی بر درآمد شخصی مقایسه می‌کنند که این دلیل به علت اختلاف ماهیت این دو نوع مالیاتی قابل قبول نیست. اما در این نگرش، نه تنها نابرابریهای ناشی از اخذ مالیات از درآمد از نظر پنهان می‌ماند، بلکه به دشواری قابل توجهی که کشورهای در حال توسعه برای وضع یک مالیات کارآمد بر درآمد شخصی با آن روبرو هستند، و یکی از مشکلترین مالیات‌ها از نظر اجرا است، توجه نمی‌شود. باید توجه داشت که اتخاذ یک نظام مالیات بر ارزش افزوده اغلب به عنوان اولین مرحله در فرایند اصلاح نظام سنتی مالیاتی به شمار می‌آید که در نهایت به اخذ اثربخش مالیاتی با ماخذ واقعی منجر می‌شود.

JOURNAL OF LEGAL RESEARCH

VOL. V, NO. 2

2006-2

Articles

- UN Security Council Practice in Iran's Nuclear Case
- Defining Genocide in the Light of ICTY and ICTR Decisions
- Endowment of Company's Shares
- Freedom of Expression and Violation of Respect for Religions and Prophets in the Europe from Human Rights Perspective
- Smuggling of Goods and Currency in the Iranian Penal Law
- Jurisdiction and Sentences in Iraqi High Criminal Court

Special Issue: Tax Law in Iran and Other Countries

- Value Added Tax (VAT) and Tax Fairness
- Avoidance of Double Taxation in Iranian Law
- Tax Procedure in Iran
- Tax Regulations in Energy Charter Treaty and Legal Effects of Iran's Accession
- Offences in the Matter of Taxation in French Law

Critique and Presentation

- Supreme Court Judgment on Wife Requisition for a Divorce Because of Husband Remarriage
- The UN Security Council Resolution 1701 (2006) from International Law Perspective



S. D. I. L.

The S.D. Institute of Law
Research & Study