

بررسی چالش‌های اجرایی مالیات بر ارزش افزوده (VAT) و ناهماهنگی آن با مبانی مالیات اسلامی

محمدزمان رستمی*

محمدعلی احمدی**

محمدهادی رستمی***

چکیده

VAT برای شفاف‌سازی اقتصاد بر مصرف‌کننده نهایی وضع شده است و اجرای درست آن می‌تواند بخشی از اهداف تخصیص، بازتوزیع و تأمین منابع مالی دولت را محقق کند. گسترده بودن پایه مالیاتی، مصرفی بودن آن، و پایین بودن هزینه شناسایی و وصول، از ویژگی‌های این مالیات است. اجرای نادرست آن با پیامدهای منفی همراه است. از آنجاکه در فرایند تولید، این مالیات، از فعالان اقتصادی دریافت و سپس به آنان بازپرداخت می‌شود، مابه‌التفاوت، مدت‌ها نزد دولت و برخی فعالان می‌ماند که به‌ویژه در شرایط رکودی می‌تواند به عده‌ای از فعالان آسیب برساند. مسئله مالکیت مالیات گرفته شده و تصرف در آن، در مراحل قبل از مصرف نهایی مبهم است. VAT در برخی فعالیت‌ها با تبعیض و انتقال بار مالیاتی همراه است و رکود آنها را تعمیق می‌کند. VAT با احکام اولیه مالیه اسلامی تطابق کامل ندارد که مالیات بر مصرف وضع نکرده است. چالش دیگر، تفاوت نداشتن نرخ مالیات کالاهای ضروری و غیرضروری است. این مقاله با روش تحلیلی توصیفی و با رویکردی کاربردی، مفهوم VAT، زنجیره دریافت آن، اقسام مؤدیان آن از حیث نفع و ضرر، چالش‌های اجرایی و ناسازگاری آن با احکام اولیه مالیه اسلامی را تبیین و در پاسخ به پرسش از چالش‌های اصلی VAT و ناسازگاری آن با احکام اولیه مالیه اسلامی، این فرضیه را مطرح می‌کند که این مالیات با احکام اولیه مالیه اسلامی تطابق کامل ندارد و عمده چالش‌های آن، اجرایی است و اجرای درست، فراهم آوردن برخی زیرساخت‌ها و اصلاحات قانونی اندک می‌تواند آن را کارا تر و با مالیه اسلامی سازگارتر کند. واژگان کلیدی: مالیات، مالیات بر ارزش افزوده، مالیات اسلامی، مالیات بر مصرف.

طبقه‌بندی JEL: H2, H20, H21, K34, H23.

مقدمه

وابستگی بالای اقتصاد ایران به درآمدهای نفتی و نوسان شدید بهای نفت و کاهش حجم فروش آن به سبب تحریم، درآمد دولت و اقتصاد ایران را آسیب پذیر کرده است. پایین بودن سهم مالیات در بودجه عمومی، موجب کسری بودجه بلندمدت است و استقراض از بانک مرکزی برای تأمین آن، سبب تورم شدید و مشکلات اقتصادی دیگر شده است. برای کاهش این مشکل، نظام VAT طراحی شد تا با افزایش درآمدهای مالیاتی، از پرهزینه تر شدن محیط کسب و کار و گسترش اقتصاد غیررسمی، جلوگیری و توزیع بار مالیاتی، عادلانه تر شود.

مالیات بر درآمد از سود شرکتها و تولیدکنندگان گرفته می شود و هدف آن، برقراری عدالت و کاهش فاصله طبقاتی از طریق بازتوزیع بین دهک های پایین و تأمین بخشی از بودجه دولت است؛ اما VAT، مالیات غیرمستقیم و چندمرحله ای، در طول زنجیره ایجاد ارزش کالا و خدمت است که هدف آن، شفاف سازی مبادلات، ایجاد بانک جامع اطلاعات، تقویت سیستم نظارتی بر واردات، صادرات، تولید، توزیع و مصرف، جلوگیری از اقتصاد زیرزمینی، کاهش فرار مالیاتی، تشویق صادرات، کاهش بار مالیاتی بر تولیدکننده، کاهش مصرف گرایی و افزایش درآمد مالیاتی است.^۱

قانون VAT پس از سه دهه بررسی، برای یک دوره آزمایشی پنج ساله به تصویب مجلس و تنفیذ شورای نگهبان و از ۱۳۸۷/۷/۱ به مرحله اجرا رسید. اجرای صحیح این قانون می تواند نقاط تاریک اقتصاد را روشن نماید، مبادلات اقتصادی را زیر چتر حساب دهی درآورد، مالیات گریزی را مهار کند، پایه مالیاتی را گسترش دهد و بستر کاهش نرخ های مالیاتی را فراهم آورد. VAT بدون از بین بردن انگیزه سرمایه گذاری و تولید، منبع درآمد جدید، باثبات و انعطاف پذیر برای دولت است. صفر بودن نرخ VAT بر صادرات کالاها و خدمات، زمینه گسترش صادرات را فراهم می کند. استفاده درست از VAT موجب تخصیص بهینه منابع و افزایش کارایی خواهد شد (دوانی، ۱۳۸۷، ص ۲۰-۲۴).

پس از جنگ جهانی دوم، رویکرد نظام مالیاتی کشورهای پیشرفته، به سمت مالیات بر مصرف، معطوف شد تا از آثار زیان بار مالیات بر اشتغال، تولید و درآمد جلوگیری کند (کمیجانی، ۱۳۷۴). این مالیات نخستین بار توسط فون زیمنس، کارخانه دار آلمانی، در ۱۹۵۱م مطرح شد و پس از گذشت چندین دهه، مورد تأیید بسیاری از صاحب نظران و کارشناسان اقتصادی و مالیاتی بانک جهانی و IMF قرار گرفت. امروزه این مالیات در بیش از ۱۶۰ کشور جهان دریافت می شود.^۲ VAT یک نظام خود اجرا، با هزینه وصول پایین است؛ زیرا مؤدیان، نقش مأمور مالیاتی را ایفا می نمایند. از آنجا که مؤدیان برای استفاده از اعتبار مالیاتی، ملزم به ارائه فاکتور هستند، زمینه

۱. سایت سازمان امور مالیاتی، <http://intamedia.ir/Pages/Action/ShowContent/117742>

۲. <https://www.eghtesadonline.com/n/23eX>.

برای شناسایی فعالان اقتصادی و معاملات آنان فراهم می‌شود. در نتیجه، یک نظام اطلاعاتی کامل از معاملات اقتصادی ایجاد می‌شود که افزون بر شفاف‌سازی معاملات و فعالیت‌های اقتصادی، موجب سهولت دریافت مالیات‌های دیگر مانند مالیات بر درآمد شرکت‌ها و مشاغل می‌شود (ر.ک: حبیبیان، ۱۳۹۱، ص ۷۳-۱۰۶).

VAT به کالاها و خدماتی تعلق می‌گیرد که در برابر پول در داخل کشور، دادوستد و یا با یکدیگر معاوضه می‌شوند. برخی کالاها، مانند محصولات کشاورزی، دام، کود، سم، بذر، آرد، نان، گوشت، قند، کتاب، کالاهای صادراتی و اموال غیرمنقول، با هدف حمایت از مصرف‌کنندگان، بهبود تراز تجاری و اهداف دیگر، مشمول VAT نشدند.

این مالیات به‌طور عمده از نظر اجرا مورد انتقاد است و اجرای آن با وجود مزیت‌ها، مشکلاتی برای تولیدکنندگان به وجود آورده است. هدف مقاله، تبیین چالش‌های اجرایی VAT است. بدین منظور، ابتدا مفهوم و زنجیره دریافت آن، تبیین و سپس مؤدیان آن از حیث نفع و ضرر، تقسیم و آنگاه چالش‌های اجرایی آن، تحلیل و در خاتمه به سازگاری یا ناسازگاری آن با نظام مالیاتی اسلام اشاره می‌شود.

سؤال‌های اصلی آن است که چالش‌های اساسی VAT چیست و ارتباط آن با مالیه اسلامی چگونه است، و فرضیه اصلی آن است که VAT با احکام اولیه اسلامی ناسازگار و چالش‌های آن، به‌طور عمده اجرایی است و اجرای درست و اصلاحات قانونی اندک می‌تواند آن را کارا تر و با نظام اسلامی سازگارتر کند. مقاله نسبت به نگارش‌های ارزشمند پیشین، رویکردی به‌نسبت جامع‌تر و کاربردی‌تری به مسئله دارد.

پیشینه

در رابطه با VAT پژوهش‌های بسیاری انجام شده است. پژوهشگران (۱۳۸۰) در مقاله «بررسی تبعات اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران»، تأثیر VAT را وابسته به تنظیم قانون مالیاتی دانست. از نظر او، این نظام باید با ساختار و شرایط اقتصادی تطبیق نماید و تغییرات شرایط را در نظر بگیرد. طهماسبی و همکاران (۱۳۸۳) در کتاب نگرشی به مالیات بر ارزش افزوده و چگونگی اجرای آن در ایران، با معرفی برخی مؤلفه‌های VAT مانند نرخ، پایه، معافیت و آستان شمول، تجربه برخی کشورها را ارائه و ابعاد اجرایی و عملی VAT و چگونگی اجرای آن در ایران را بیان می‌کنند.

قربانزاده (۱۳۸۳) در پایان‌نامه بررسی ساختار نظام مالیاتی کشور و لزوم تغییر آن با معرفی مالیات بر ارزش افزوده، نشان می‌دهد که VAT می‌تواند پایه مالیاتی را گسترده‌تر نماید و افزون بر

کسب درآمدهای بیشتر، از فشار مالیاتی در پایه‌های موجود بکاهد. طیب‌نیا و یزدان‌پناه (۱۳۸۴)، در مقاله «بررسی اثرات احتمالی اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران بر نابرابری»، VAT را دارای تأثیر معنادار بر نابرابری ندانستند.

فارابی (۱۳۹۰) در مقاله «مالیات بر ارزش افزوده و آثار آن تجربه کشورهای و شیوه اجرا در ایران»، به بیان سازوکارهای اجرایی، ماهیت اجرایی، نحوه نرخ‌گذاری، معافیت و روش‌های مهار تورم ناشی از VAT و مقایسه با کره جنوبی، ترکیه و اندونزی می‌پردازد. حبیبیان (۱۳۹۱)، در مقاله «بازخوانی مالیات بر ارزش افزوده از منظر شریعت اسلامی»، مالیه اسلامی را فاقد مالیات بر مصارف ضروری می‌داند و نتیجه می‌گیرد که VAT با آموزه‌های اسلامی نه کاملاً مطابق و نه ناسازگار است و با توجه به ویژگی‌های مثبت آن، اعمال آن با یک نرخ پایین، با نظام مالیه اسلامی مطابقت بیشتری دارد.

غلامی (۱۳۸۹) در مقاله «بررسی اثر هدفمندشدن یارانه‌ها بر درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده»، تأثیر ۱۹ تا ۴۱ درصدی هدفمند شدن یارانه‌ها بر درآمدهای VAT را برای برخی سال‌ها پیش‌بینی می‌کند. غلامی (۱۳۹۳)، در مقاله «بررسی نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران و کشورهای منتخب» به منظور دستیابی به نقشه راه جهت اصلاح VAT و رویه‌های اجرایی آن در ایران، مؤلفه‌های اجرایی VAT را در ۲۲ کشور بررسی و مقایسه می‌کند. روزه و همکاران (۱۳۹۳)، در مقاله «بررسی اثرات اجرای VAT»، اثر آن بر تورم ضمن برشمردن مزایای VAT مانند کاهش انگیزه فرار مالیاتی، افزایش درآمدهای مالیاتی و عدم تأثیر منفی بر متغیرهای اقتصادی تأثیر آن بر تورم در سال‌های مختلف را نشان می‌دهد.

نبی‌زاده (۱۳۹۳) در مقاله «بررسی تأثیر متقابل تورم و مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران» نشان می‌دهد بین تورم و VAT رابطه معنادار وجود دارد. ابراهیمیان و همکاران (۱۳۹۴)، در مقاله «بررسی مشکلات اجرایی نظام VAT در اقتصاد ایران»، با بیان عملکرد نظام مالیاتی و ضرورت اصلاح آن، چالش‌های اجرایی این قانون در صنف طلا، جواهر و نقره را بررسی می‌کند.

کاشانی (۱۳۹۵) در مقاله «چالش‌های مدیریتی در اجرای مالیات بر ارزش افزوده» نشان می‌دهد اجرای موفقیت‌آمیز VAT موجب تحول در نظام مالیاتی و اقتصاد کشور خواهد شد. بابایی و دیگران (۱۳۹۶) در مقاله «تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر توسعه اقتصادی کشور» نشان می‌دهند که VAT یکی از کاراترین منابع تأمین مالی دولت‌ها در اقتصاد کنونی است و نقش بسزایی در توسعه پایدار اقتصادی و افزایش درآمدهای دولت دارد. پوررضا و دیگران (۱۳۹۶) در مقاله «تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر مخارج و منابع بودجه دولت» نشان می‌دهند که VAT با

توجه تأثیر فزاینده‌اش بر بودجه دولت می‌تواند بر کارایی و اثربخشی منابع و مخارج بودجه دولتی اثر داشته باشد.

غفاریان کلاهی (۱۳۹۷) در مقاله «اثر مالیات بر ارزش افزوده بر پس‌انداز در کشورهای در حال توسعه» یک رابطه منفی معنادار بین VAT و پس‌انداز مشاهده می‌کند و با توجه به اینکه این رابطه در کشورهای توسعه‌یافته، مثبت و معنادار گزارش شده علت این نتیجه را ناشی از عدم ثبات اقتصادی و سیاسی و تأثیر آن بر تصمیمات مصرفی و پس‌انداز افراد در این کشورها می‌داند. عبدالرحیمیان و کمالیان (۱۳۹۷) در مقاله «راهکارهای پیشگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده از نگاه کارشناسان امور مالیاتی (مطالعه موردی استان یزد)» با بررسی‌های میدانی و با هدف کاربردی به شناسایی این راهکارها می‌پردازند.

نقش‌بندی و میرزاپور (۱۳۹۸) در مقاله «حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده: چالش‌ها، موانع، راهکارها و تجارب جهانی مرتبط» وجود یک نظام حسابداری و حسابرسی مناسب به‌عنوان شرط لازم برای اجرای موفقیت‌آمیز VAT ضروری می‌شمارند. چهرقانی و زراءنژاد (۱۳۹۸) در مقاله «بررسی تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر رشد اقتصادی ایران با استفاده از الگوی تعادل عمومی قابل محاسبه (CGE)» نشان می‌دهند که مالیات بر ارزش افزوده اثر مثبتی بر رشد اقتصادی ایران دارد.

انگل (۱۹۹۹) نشان داد دهک‌های درآمدی بالا سهم کمتری از درآمدشان را برای VAT می‌پردازند. کیین (۲۰۰۷) نشان داد VAT موجب افزایش بازدهی و بهبود کارایی شده است. تودر (۲۰۱۰) نشان داد که VAT بار مالیاتی را به تناسب در مالیات‌دهندگان کم‌درآمد نسبت به پردرآمد بالاتر می‌برد. زو (۲۰۱۷) در مقاله «اصلاح مالیات بر ارزش افزوده: تجزیه و تحلیل هزینه مالیاتی» در تلاش برای اصلاح این مالیات برای دستیابی به عدالت و نتایج مثبت اقتصادی و اجتماعی است. جرکویک (۲۰۱۸)، در مقاله «چالش‌ها و اثربخشی نرخ‌های VAT به‌عنوان یک ابزار توزیع» می‌کوشد کارایی نرخ‌های VAT را تحلیل کند و نشان دهد که با چه اقداماتی می‌توان آثار منفی این مالیات را کاهش داد. آلاوتونکی (۲۰۱۹)، در مقاله «تأثیر VAT بر درآمد و نابرابری» نشان می‌دهد که VAT نابرابری مبتنی بر درآمد را افزایش داده و بر نابرابری در مصرف تأثیر نداشته است.

زنجیره مالیات بر ارزش افزوده

ارزش افزوده تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه‌شده با کالاها و خدمات خریداری‌شده در یک دوره معین است. VAT مالیات غیرمستقیم بر مصرف است. تولیدکنندگان، توزیع‌کنندگان و

واردکنندگان کالاها و خدمات در زنجیره واردات، تولید، توزیع و عرضه کالاها و خدمات باید VAT را هنگام خرید بپردازند و هنگام فروش دریافت کنند و مازاد را به اداره مالیات ارسال کنند. این چرخه تا عرضه کالاها و خدمات به مصرف‌کننده نهایی ادامه می‌یابد و مصرف‌کننده نهایی است که باید VAT را متحمل شود. افراد یادشده تنها نقش واسطه را دارند و متحمل VAT نمی‌شوند. آنان در پایان هر دوره سه ماهه، اظهارنامه VAT را تکمیل و جمع مالیات دریافتی و پرداختی را اظهار می‌دارند. آنان در صورت فزونی مالیات دریافتی بر مالیات پرداختی، مابه‌التفاوت را به حساب‌های تعیین‌شده واریز می‌کنند و در صورت فزونی مالیات پرداختی بر مالیات دریافتی، مابه‌التفاوت را از سازمان امور مالیاتی طلب یا به‌عنوان پیش‌پرداخت VAT محسوب و در دوره‌های آتی تسویه می‌نمایند. از زمان شروع VAT، بخشی از آن سهم شهرداری‌ها و دهیاری‌ها بود که جایگزین عوارض موضوع قانون تجمیع عوارض بود. صادرات کالا از این قانون معاف است^۱ و همه مالیات‌ها و عوارض پرداختی در فرایند تولید، تهیه و صدور، قابل بازگشت است (انس، ۲۰۰۳؛ بروکس و کوپ، ۱۹۸۹؛ دوانی، ۱۳۸۷، ص ۲۰-۲۴).

برای تبیین زنجیره VAT فرض می‌کنیم نرخ VAT ۹٪ است. در زنجیره تولید یک کالا، فرد اول که مواد اولیه می‌فروشد، اگر قیمت آن ۱۰۰ تومان باشد، ۹٪ به‌عنوان VAT و در مجموع ۱۰۹ تومان از خریدار (فرد دوم) دریافت می‌دارد. فروشنده، این ۹ تومان را به سازمان می‌پردازد^۲ و خریدار (فرد دوم)، این ۹ تومان را به‌عنوان اعتبار مالیاتی در حساب‌های خود نگهداری و خود را از سازمان بستانکار می‌کند. اگر خریدار (فرد دوم) بر روی کالا ۱۰٪ ارزش افزوده ایجاد کند ۱۰٪ بر قیمت اولیه یعنی ۱۰۰ تومان (نه بر ۱۰۹ تومان) می‌افزاید و قیمت را ۱۱۰ تومان تعیین می‌کند.^۳ او از خریدار بعدی (فرد سوم) افزون بر قیمت کالا (۱۱۰ تومان)، ۹/۹ تومان (۹٪ × ۱۱۰ تومان) VAT دریافت می‌کند. وی (فرد دوم) نیز در این فرایند، مالیات دریافتی (۹/۹ تومان) را با مالیات پرداختی (۹ تومان) تهاتر و مابه‌التفاوت (۰/۹ تومان) را به سازمان می‌پردازد.

به همین ترتیب، تمامی فعالان حاضر در این زنجیره، مالیات دریافتی خود را با مالیات پرداختی تهاتر و در صورت بدهکار بودن به حساب سازمان واریز و در صورت بستانکار بودن تقاضای انتقال مانده به دوره بعد یا استرداد آن را می‌نمایند. این امر شامل مصرف‌کننده نهایی نمی‌شود و مالیات‌های پرداختی ایشان فاقد اعتبار مالیاتی بوده، قابل استرداد نمی‌باشد. در این

۱. در واقع طبق ماده ۱ قانون، صادرات از شمول قانون خارج نیست؛ اما نرخ آن طبق ماده ۱۳ صفر است.
 ۲. فرض بر این است که او در فرایند تولید مواد اولیه هزینه نکرده است، و الا اگر هزینه کرده و بابت آن VAT پرداخت نموده این مالیات را با مالیات پرداختی تهاتر می‌کند و مابه‌التفاوت را به سازمان می‌پردازد.
 ۳. البته در عمل، فردی که ۹٪ مالیات به فروشنده قبلی پرداخته وقتی می‌خواهد کالا را به حلقه بعدی بفروشد، ممکن است در قالب افزایش قیمت، بخشی از آن یا همه آن را از فرد بعدی بستاند.

چرخه، مؤدیان صرفاً به‌عنوان عامل وصول، نه پرداخت‌کننده مالیات، محسوب می‌شوند و تنها مصرف‌کننده نهایی، پرداخت‌کننده VAT است. از طرفی چنانچه فعال اقتصادی مشمول اجرای قانون نباشد مالیات‌های پرداختی از این بابت را به‌عنوان هزینه‌های قابل قبول به بهای تمام‌شده کالا و خدمات خود اضافه و به‌طور غیرمستقیم از مصرف‌کننده نهایی دریافت می‌کند (رستمی، ۱۳۹۵، ص ۱۲۸).

از آنجا که هر فعال اقتصادی (بدهکار) مابه‌التفاوت VAT پرداختی و دریافتی را هر سه ماه یک بار به سازمان می‌پردازد این پول (که طلب بستانکاران است) به‌طور میانگین حداکثر یک و نیم ماه نزد او می‌ماند و از آن استفاده می‌کند. مثلاً اگر او در طی این سه ماه صد میلیون تومان مالیات پرداخت و صد و پنجاه میلیون تومان دریافت کرد، در این مدت، پنجاه میلیون و به‌طور میانگین ۲۵ میلیون تومان نزد او می‌ماند و از آن استفاده می‌کند. بنابراین، در این فرآیند مؤدیان بدهکار به لحاظ نقدینگی منتفع و مودیان بستانکار، به‌طور عمده صادرکنندگان، متضرر خواهند شد.

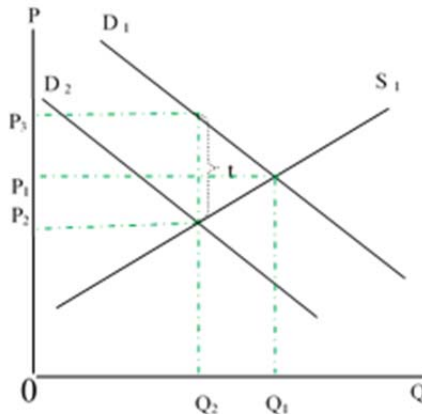
انتقال بار مالیاتی و توجیه اقتصادی

از مباحث VAT آن است که آیا بار مالیاتی آن بر دوش مصرف‌کننده نهایی است یا بخشی از آن بر دوش تولیدکنندگان می‌افتد. معمولاً در اقتصاد خرد برای انتقال بار مالیاتی هنگام وضع مالیات بر فروش، مدل ذیل ارائه می‌شود. برای VAT مدل خاصی طراحی نشده است؛ اما از آنجا که VAT از جهت تعلق مالیاتی، شبیه مالیات بر خرده‌فروشی است که براساس مباحث تعادل عمومی، بین شرکت‌کنندگان در عرضه و تقاضا، به تناسب کشش عرضه و تقاضا، توزیع می‌شود، مدل مالیات بر خرده‌فروشی برای VAT ارائه می‌شود.

وقتی بر خرید یک کالا، مالیات وضع می‌شود بخشی از آن به تولیدکننده انتقال می‌یابد. فرض می‌شود خریدار برای هر کالا به اندازه t مالیات می‌پردازد. منحنی تقاضای مصرف‌کننده، پیش از مالیات، D_1 است. هر نقطه از این منحنی، نشانگر قیمتی است که او حاضر است برای یک کالای معین بپردازد؛ اما بعد از وضع مالیات، مصرف‌کننده حاضر است بخشی از این مبلغ را بابت مالیات و بخشی دیگر را بابت کالا بپردازد. به این خاطر، منحنی تقاضای مصرف‌کننده (منحنی تقاضایی که فروشنده با آن مواجه است) به اندازه t به پایین انتقال می‌یابد.^۱ در این حالت، منحنی عرضه و تقاضا همدیگر را در نقطه پایین‌تر قطع می‌کنند. اکنون مصرف‌کننده مقدار Q_2 را تقاضا می‌کند و قیمت P_2 را به فروشنده و مبلغ t را به دولت و در مجموع به اندازه P_3 می‌پردازد. وضع

۱. اگرچه در عمل ممکن است دقیقاً به این اندازه انتقال نیابد، اما می‌توان تصور کرد که به میزانی هرچند اندک انتقال می‌یابد. بنابراین، اصل انتقال را می‌توان ممکن دانست.

مالیات موجب می شود مصرف کننده بابت هر کالا به میزان P_3P_1 بیشتر بپردازد و تولیدکننده به میزان P_1P_2 کمتر دریافت کند. به دیگر سخن، مالیات t (به اندازه P_3P_2) که بابت هر کالا دریافت می شود به دو قسمت می شود. بخشی (P_3P_1) را مصرف کننده و بخشی (P_1P_2) را تولیدکننده می پردازد.^۱ سهمی که هر یک می پردازند بستگی به کشش عرضه و تقاضا دارد.



هر قدر، کشش تقاضا کمتر باشد؛ یعنی کالا ضروری تر و شیب منحنی تقاضا بیشتر باشد، سهم مصرف کننده از مالیات، بیشتر است^۲ (و برعکس) و هر قدر کشش عرضه، کمتر و شیب منحنی عرضه بیشتر باشد، سهم تولیدکننده از مالیات، بیشتر است^۳ (و برعکس) (ر.ک: رستمی، ۱۳۹۵، ص ۲۵۳-۲۵۷؛ Ring، ۱۹۹۹، ص ۷۹-۹۰).

افزون بر انتقال بار مالیاتی، پدیده دیگری به نام بار اضافی مالیات شکل می گیرد که به معنای کاهش رفاه جامعه است؛ اما جای سؤال است که آیا VAT توجیه اقتصادی دارد و خالص رفاه جامعه را افزایش می دهد؟

توجیه اقتصادی VAT

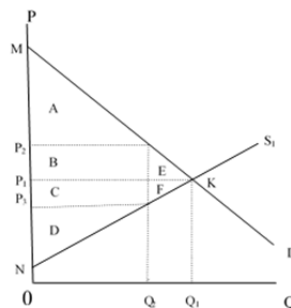
برای درک توجیه اقتصادی VAT، وضعیت رفاه جامعه، پیش و پس از وضع مالیات بررسی می شود. رفاه جامعه پیش از وضع مالیات، به اندازه مثلث KNM است و پس از آن و رسیدن تولید به Q_2 ، به اندازه مثلث $F+E$ (از تولیدکننده و E از مصرف کننده) کاهش می یابد که آن را بار

۱. مگر اینکه منحنی عرضه در این قسمت افقی باشد. در این صورت، تولیدکننده سهمی نمی پردازد؛ ولی دچار کاهش فروش خواهد شد.

۲. در این حالت، وضع VAT با احکام اولیه اسلام هماهنگ نیست؛ زیرا در این احکام هیچ نوع مالیاتی بر مصرف کالاهای ضروری مشاهده نمی شود.

۳. در این حالت، وضع VAT با هدف آن سازگار نیست.

اضافی مالیات می‌نامند. از سویی، مصرف‌کننده به اندازه مستطیل B و تولیدکننده به اندازه مستطیل C مالیات می‌پردازد.



بنابراین، از رفاه مصرف‌کننده به اندازه ذوزنقه B+E و از رفاه تولیدکننده به اندازه ذوزنقه F+C و در مجموع به اندازه مساحت B+E+F+C از رفاه آنان کاسته می‌شود. از سویی درآمد مالیاتی دولت برابر با مستطیل B+C است که کمتر از کاهش رفاه جامعه است. بنابراین، VAT زمانی توجیه دارد که درآمد حاصل از آن صرف خدماتی شود که رفاه ناشی از آن بیش از رفاه کاهش یافته باشد (همان). گفتنی است که VAT به طور مطلق از دهک‌های بالا به میزان بسیار بیشتری وصول می‌شود؛ زیرا مصرف بیشتری دارند. دهک اول، با وجود وضع VAT، مصرف خود را کاهش نمی‌دهد و کاهش مصرف دوم معتنا به نیست. حال، چنانچه بازتوزیع درآمدهای مالیاتی به درستی صورت گیرد و کاهش مصرف دهک‌های پایین را جبران کند به افزایش تقاضا و در نتیجه رفاه جامعه منجر می‌شود.

اقسام مؤدیان از حیث نفع و ضرر

در زنجیره نظام VAT، مؤدیان از حیث نفع و ضرر ناشی از VAT به چند دسته تقسیم می‌شوند. برخی تنها فروشنده‌اند^۱ و VAT را دریافت و مدتی نزد خود نگه می‌دارند و سپس به سازمان می‌پردازند. دسته دیگر، هم فروشنده و هم خریدارند و مجموع مالیاتی که (از خریداران بعدی) دریافت می‌کنند بیش از مجموع مالیاتی است که (به فروشندگان قبلی) می‌پردازند. ایشان این دو مبلغ را تهاتر و مابقی را به سازمان می‌پردازند.

این دو دسته، از VAT نفع می‌برند؛ زیرا مدتی پول دیگران نزد آنان است و از آن استفاده می‌

۱. اینان به طور عمده در کارهای خدماتی‌اند. کسی که در کارهای تولیدی یا توزیعی باشد خریدار نیز خواهد بود. یک تولیدکننده، مواد اولیه و یک آرایشگر لوازم می‌خرد و بهای آب و برق می‌پردازد.

کنند. اینان هر سه ماه یکبار، این پول را به سازمان می‌پردازند. دولت نیز مدتی از این پول استفاده^۱ می‌کند و سپس از طریق سازمان، بخشی از آن را به بستانکاران (کسانی که پرداخت مالیاتشان بیشتر از دریافت مالیاتشان است) باز می‌گرداند. اگر مقدار پولی که به بستانکاران باز می‌گردد همواره در مالکیت آنان می‌باشد، چرا دو دسته اول، تا سه ماه در آن تصرف می‌کنند؟^۲ آنان چه رابطه حقوقی با مال پیدا می‌کنند؟ آیا این پول به صورت قرض الحسنه در اختیار آنان است؟

نظام VAT موجب می‌شود که همواره بخشی از پول یک عده از فعالان نزد عده‌ای دیگر بماند، افزون بر اینکه کاهش ارزش آن به سبب تورم^۳ موجب ضمان و مسئولیت مدنی است. دولت نیز مدتی در این پول تصرف می‌کند و چه بسا بخشی از آن را به بستانکاران VAT وام دهد و بهره دریافت کند. اما آیا دولت می‌تواند مال یک عده را به خودشان وام دهد و از آنان بهره دریافت کند؟ دسته سوم کسانی هستند که مجموع مالیات پرداختی آنان بیشتر از مالیات دریافتی آنان است. آنان به سازمان امور مالیاتی بدهی ندارند و پولی بابت مالیات به سازمان نمی‌پردازند؛ بلکه طلب دارند و مدتی منتظر می‌مانند تا آن را دریافت کنند.^۴ اگر یک فعال صد و پنجاه میلیون تومان مالیات به فروشندگان بپردازد و صد میلیون تومان از خریداران دریافت کند، منتظر می‌ماند تا پنجاه میلیون تومان از سازمان دریافت نماید. دریافت این پول مدتی طول می‌کشد و این به ضرر اوست. ضرر این گروه به اندازه نفع دریافت‌کنندگان این پول (دولت و برخی فعالان) است. یک راه‌حل مشکل تصرف در مال غیر، آن است که نرخ VAT در تمامی مراحل (به جز مرحله آخر که از مصرف‌کننده دریافت می‌شود) نزدیک به صفر باشد و به صورت مالیات واقعی به مالکیت دولت منتقل شود. این امر از نظر اجرایی میسر نیست.

دسته چهارم تولیدکنندگانی هستند که نسبه می‌فروشند و قیمت و ارزش افزوده آن را ماه‌ها بعد از مشتریان دریافت می‌کنند؛ ولی باید هر سه ماه آن را به حساب سازمان واریز کنند. این دسته، مالیاتی را می‌پردازند که هنوز از مشتری دریافت نکرده‌اند. آنان در واقع به مشتریان خود قرض الحسنه می‌دهند؛ زیرا به جای آنان، VAT را می‌پردازند و پس از مدتی از ایشان دریافت می‌کنند.^۵ این دسته، اگر مدارکی بیاورند دال بر اینکه مالیات را دریافت نکرده‌اند، مبلغ مزبور برای

۱. درصد طلبکاران دولت، اندک است.

۲. این دسته از مؤدیان جهت دریافت مالیات برای دولت متحمل هزینه می‌شوند و رسوب مالیات نزد ایشان می‌تواند حق الزحمه آنان باشد؛ اما جای اعتراض برای آن دسته از مؤدیان است که بستانکار باقی می‌مانند. آنان هم مدتی از پول خود دور هستند و هم حق الزحمه‌ای نصیبشان نمی‌شود. این نوعی بی‌عدالتی است.

۳. این تورم به ۴۰٪ نیز رسیده است؛ یعنی اگر یک فعال اقتصادی یک سال به میزان یک میلیارد از پول خود دور بوده است بعد از دریافت یک میلیارد در واقع ششصد میلیون دریافت کرده و چهارصد میلیون از جیب او به دولت منتقل شده است.

۴. از این دسته کسانی هستند که نتوانسته‌اند همه آنچه خریده‌اند را بفروشند.

۵. اشکال یادشده زمانی است که این دسته، کالاهای خود را نقدی خریداری کنند و نسبه بفروشند؛ اما اگر نسبه ←

آنان قسط‌بندی می‌شود؛ اما چرا یک عده می‌باید در مدتی هرچند کوتاه بار مالیاتی عده‌ای دیگر را متحمل شوند؟ آیا دولت می‌تواند در راستای سیاست شفاف‌سازی به عده‌ای ضرر وارد کند؟ دسته پنجم، تولیدکنندگان واردکننده مواد اولیه هستند. در برخی کشورها، مواد اولیه وارداتی از VAT معاف است؛^۱ زیرا به تولید و رشد اقتصاد کمک می‌کند. در ایران از مواد اولیه وارداتی، هنگام خروج از گمرک VAT دریافت می‌شود و مدتی طول می‌کشد تا بازپرداخت یا تهاتر شود. از زمانی که آن مواد به دپو، فرایند تولید و انبار می‌رود تا به کالا تبدیل شود و به صورت نسیه به مشتری تحویل داده شود و قیمت آن دریافت شود مدت بسیاری طول می‌کشد.

مالیاتی که از مواد اولیه گرفته می‌شود، بر این مشکل می‌افزاید. به‌عنوان مثال، تولیدکنندگان موتورسیکلت، بابت واردات موتور و خرید دیگر قطعات ۹٪ مالیات می‌پردازند و پس از تولید موتورسیکلت، آن را به وزارت دفاع یا نمایندگی‌ها می‌فروشند و ۱ تا ۲ سال بعد بهایش را دریافت می‌کنند؛ اما در لحظه فروش، ۹٪ مالیات آن را به جای خریدار به سازمان می‌پردازند. این امر، نقدینگی آنان را کاهش می‌دهد و به این دلیل به بانک‌ها روی می‌آورند و با نرخ بهره بسیار بالا وام می‌گیرند. این نیز به هزینه‌های آنان اضافه می‌کند (رستمی، ۱۳۹۵، ص ۱۲۱).

در این دسته، فعالانی که تنها با دولت معامله دارند^۲ بیشتر از دیگران از VAT آسیب می‌بینند. این تولیدکنندگان برای واردات مواد اولیه ۹٪ مالیات می‌پردازند و وقتی کالا را تولید و به نهاد دولتی به صورت نسیه عرضه می‌کنند سه ماه بعد موظفند مالیاتی (۹٪) که آن نهاد باید بپردازد را به حساب سازمان بریزند وگرنه جریمه می‌شوند. دولت افزون بر قیمت، به میزان ارزش افزوده، به تولیدکننده بدهکار می‌شود. این مانند آن است که دولت به این میزان از تولیدکننده وام بگیرد و پس از مدتی بپردازد. ارزش واقعی این مبلغ نیز در هنگام پرداخت کاهش می‌یابد و دولت از این بابت سود می‌برد.

از سویی، دولت ارزش افزوده کالای خود را نمی‌پردازد و سازمان جریمه آن را از تولیدکننده دریافت می‌کند. در واقع تولیدکننده به خاطر جریمی که دولت مرتکب شده، مجازات می‌شود (رستمی، ۱۳۹۵، ص ۱۲۴). مانند پول واحدهای تولیدی نزد دولت آنان را مجبور به گرفتن وام و پرداخت بهره می‌کند. VAT در کنار مالیات بر عملکرد و سود بانکی، کالاها را گران می‌کند که

→ خریداری کنند و نسیه بفروشند این اشکال مرتفع می‌شود یا کاهش می‌یابد؛ البته بر عکس برخی نسیه می‌خرند و نقد می‌فروشند مانند توزیع برق، بقال‌ها، آب و فاضلاب، رستوران و شرکت گاز. اینها سود می‌برند.
۱. در اصلاحیه این قانون قرار است درباره واردات ماشین‌آلات این حکم جاری شود.
۲. مانند تولیدکننده‌ای که مس و برنج می‌خرد و کابل، شیرآلات و دیگر لوازم مورد نیاز وزارت نیرو را تولید می‌کند؛ ورق می‌خرد و برای وزارت راه و ترابری گاردریل تولید می‌کند یا شرکتی که برای وزارت بهداشت و درمان، دارو تولید می‌کند.

مانع صادرات و موجب تشویق واردات است (حجازی، مدیر عامل شرکت تندر شهاب). این گونه ایرادها نوعاً به اجرای قانون و بدحسابی دولت باز می‌گردد نه اصل قانون. دسته ششم، کسانی هستند که تنها مالیات می‌پردازند و مالیاتی دریافت نمی‌کنند. صادرکنندگان جزء این دسته‌اند، زیرا بابت خرید مواد اولیه یا واسطه‌ای مالیات می‌پردازند؛ اما بابت فروش کالاهای صادراتی، از خریدار خارجی مالیات دریافت نمی‌کنند. آنان از اینکه پس از مدت‌ها مالیات پرداختی را از دولت دریافت می‌دارند، متضرر می‌شوند.^۱

دسته هفتم، کسانی هستند که باید دوبار VAT پردازند و جریمه آن را نیز پرداخت کنند. در برخی کلان‌شهرها شرکت‌هایی ظاهر می‌شوند که مکانی را اجاره و اقدام به فروش مواد اولیه و کالا به واحدهای تولیدی می‌کنند. آنان VAT را از تولیدکنندگان می‌گیرند، ولی به حساب سازمان واریز نمی‌کنند. بعد از چند سال آن شرکت‌ها جمع می‌شوند و سازمان سراغ واحدهای تولیدی می‌رود و مالیات کالاهایی را که خریده‌اند، افزون بر جرایم عدم پرداخت مالیات را از آنان دریافت می‌کند. سازمان ادعای آنان که مالیات خود را به آن شرکت‌ها پرداخت کرده‌اند نمی‌پذیرد.^۲

البته از دیدگاهی دیگر، فعالیت شرکت‌های صوری، جعل صورتحساب است نه فروش مواد اولیه و بنابراین، تبیین درست مسئله این است که برخی فروشندگان، که پرونده مالیاتی ندارند، به فعالان صورتحساب نمی‌دهند و فعالان نیز به آنان مالیات نمی‌پردازند و از شرکت‌های صوری صورتحساب می‌خرند. خرید اعتبارهای مالیاتی به‌طور عمده از سوی شرکت‌های بزرگ انجام می‌شود که با پولی اندک اعتبار مالیاتی گزاف خریداری می‌کنند. وقتی صورتحساب یادشده از سوی سازمان پذیرفته نمی‌شود آن مبلغ هدر می‌رود. اینان در واقع زیان فریبکاری خود را می‌پردازند.^۳

چالش‌های اجرایی

تحول در نظام مالیاتی از مهم‌ترین خواسته‌های فعالان اقتصادی است. با اتکا بر سیستم‌ها و زیرساخت‌های اطلاعاتی، افزایش پوشش مالیاتی و جلوگیری از فرار مالیاتی، و با تمرکز بر دریافت مالیات از بخش خدمات، به‌ویژه بخش‌های غیرمولد، فشار بر بخش تولید و صنعت کاهش می‌یابد. نظام مالیاتی کشور از حیث نسبت مالیات به GDP در رده‌های بسیار پایین جهان قرار دارد که بازگوکننده ضعف پوشش، تبعیض، فرار مالیاتی و فشار بر فعالیت‌های شناسنامه‌دار است. سهم

۱. این دسته، پس از سه ماه (و در اصلاحیه جدید احتمالاً دو ماه) می‌توانند پول خود را دریافت کنند و در صورت تأخیر ماهی ۲/۵٪ جریمه می‌گیرند.

۲. آقاچانی، مدیر عامل شرکت لاستیک‌سازی ت ت و عضو هیئت رئیسه اتاق بازرگانی و صنایع و معادن استان قم.

۳. محمدعلی احمدی، معاون حسابرسی اداره کل امور مالیاتی استان قم.

صنعت، بیشتر از ۷۰٪ و سهم بخش خدمات، کمتر از ۲۲٪ است؛ در حالی که در برخی کشورها سهم صنعت، کمتر از ۱۵٪ و سهم بخش خدمات، بیشتر از ۷۰٪ است.

نظام مالیاتی از انعطاف بر مبنای شرایط رونق و رکود برخوردار نیست. رسیدگی به اظهارنامه‌ها، تشخیص، تعیین جرایم، دادرسی، اجرائیات و وصول مالیات در سازمان امور مالیاتی متمرکز است. ممیز محوری و رواج شیوه علی‌الرأس (ناشی از عدم استفاده از صندوق مکانیزه فروش، عدم امکان پرداخت مالیات به صورت برخط یا عدم استفاده از فاکتور الکترونیک در مالیات‌ستانی)، به تبانی، افزایش انگیزه فرار، کم‌اظهاری و فشار بر مودیان شفاف منجر شده است. عدم سیستم‌های تشخیص هوشمند مالیات و عدم اجرای کامل طرح جامع مالیاتی، به فرار مالیاتی کمک می‌کند. چالش دیگر، پیچیده و زمان‌بر بودن فرایندهای دادرسی است.

افزون بر مشکلات عمومی نظام مالیاتی، فرایند تعیین و دریافت VAT نیز با چالش‌های قانونی و به‌طور عمده اجرایی همراه است. برخی چالش‌های قانونی عبارت‌اند از ممیز محوری در رسیدگی و تشخیص، فرایند دادرسی ناکارآمد، قطع اخذ VAT در زنجیره عرضه کالاها و خدمات، ابهام درباره VAT مناطق آزاد، ابهام در تعریف برخی مفاهیم اساسی VAT، حمایت از کالای وارداتی در مقابل کالای مشابه داخلی، نبود ضمانت‌های اجرایی مناسب، عدم تناسب میان برخی تخلفات و جرائم، نبود موضوع مرور زمان، معافیت‌های ناکارآمد، عدم اعطای نرخ صفر مالیاتی به عرضه داخلی ماشین‌آلات و تجهیزات خطوط تولید کالاها و خدمات مشمول VAT در قانون آزمایشی، عدم استرداد مالیات خرید ماشین‌آلات خطوط تولید کالاها معاف از VAT و ابهام در اخذ عوارض آلاینده‌ها از واحدهای آلاینده.

برخی چالش‌های اجرایی عبارت‌اند از استرداد اعتبار مالیاتی فعالان اقتصادی، عدم استفاده مناسب از اطلاعات اقتصادی مؤدیان به دلیل عدم تکمیل پایگاه‌های جامع اطلاعاتی، نبود وحدت رویه در نظام مالیاتی، شرکت‌های کاغذی، تعدد آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها، ضعف زیرساخت‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری و برخی دیگر که به آنها اشاره می‌شود. البته سازمان امور مالیاتی با انجام اقدامات خوب و ایجاد سامانه‌های مناسب، گام‌های مؤثری جهت کاهش آنها برداشته است (ر.ک: عطایی و توتونچی، ۱۳۹۵).

وجود معافیت‌ها با چالش‌هایی همراه است.^۱ عدم تبیین مرز کالاها مشمول و معاف موجب شده برخی فعالیت‌های رسمی به غیررسمی تبدیل شود. محصولات کشاورزی فراوری نشده،

۱. قانون VAT دارای ده فصل، ۵۳ ماده و ۴۷ تبصره است. در فصل اول، کلیات و تعاریف و در فصل دوم، معافیت‌ها و دامنه آن آمده است. در ماده ۱۲ طیف وسیعی از کالاها یا مناطق از شمول این مالیات خارج شد تا بار تورمی ناشی از اجرای قانون تعدیل شود (مرکز پژوهش‌های مجلس، ۱۳۸۴).

معاف است؛ اما مفهوم فراوری به طور دقیق و فنی تعریف نشده است (توتونچی ملکی، ۱۳۹۴، ص ۱۹). معافیت‌های مناطق آزاد باعث شده شرکت‌های صوری با ثبت و اخذ معافیت در این مناطق، و فعالیت در مناطق دیگر، فرار مالیاتی داشته باشند. اظهار انتقال کالا از مناطق آزاد به دیگر مناطق آزاد و توزیع کالا در سرزمین اصلی، خروج غیرمتعارف کالای مسافری، اظهار صوری تولید و صادرات در مناطق آزاد و تشدید حجم واردات و قاچاق، از نتایج این سوءاستفاده است. در فرایند ساخت و تولید بیشتر کالاهای معاف از VAT، از مواد اولیه و کالاهای واسطه استفاده می‌شود که مشمول مالیات هستند و تولیدکنندگان، مالیات آنها را در فرایند تولید پرداخته اند؛ اما در زمان فروش کالای نهایی نمی‌توانند آن را طبق فاکتور فروش، از مصرف‌کننده دریافت نمایند. از طرفی، مالیات پرداختی در مراحل قبل، جزء هزینه‌های قابل قبول مالیات‌های مستقیم حساب می‌شود و تسویه حساب آن با سازمان و تهاتر آن با مالیات‌های مستقیم، در تیرماه سال بعد خواهد بود که در شرایط رکود و کمبود نقدینگی، معضل بزرگی برای تولیدکنندگان به وجود می‌آورد (عطایی و توتونچی، ۱۳۹۵).

عدم تفاوت بین انواع معاملات و کالاها، برخی اصناف و فعالیت‌ها را با چالش روبه‌رو کرده، در صورتی که تجربه کشورها نشان می‌دهد اجرای VAT با در نظر گرفتن ملاحظات شغلی و صنفی بخش‌های مختلف، روان‌تر خواهد شد (سیدنورانی و توتونچی، ۱۳۸۹، ص ۲۰). همچنین در اغلب معاملات در سطح صنوف، صورتحسابی ارائه نمی‌شود و یا صورتحساب‌های ارائه‌شده دارای ویژگی‌ها و اطلاعات قانونی مندرج در ماده ۱۶ قانون نظام صنفی نمی‌باشد. این موضوع از موانع اجرای VAT برای اشخاص حقیقی است. ضروری است برخی رویه‌های اجرایی و قانونی، متناسب با شرایط اصناف مورد بازنگری و اصلاح قرار گیرند. عدم اطلاع‌رسانی به موقع و کامل، عدم تبیین جزئیات اجرایی قانون، و عدم تشریح فواید و آثار اقتصادی آن، از موانع تحقق اهداف VAT است (کمیحانی، ۱۳۷۴). از الزامات اجرای موفق این قانون، ثبت و مستندسازی دقیق ارقام و اطلاعات مربوط به فعالیت‌ها و دادوستدها با استفاده از صندوق فروش است و فقدان آن اجرای قانون را با مشکل روبه‌رو می‌کند.^۱ فعالیت اصناف بدون مجوز و پروانه مانع اجرای کامل قانون می‌شود (سیدنورانی و توتونچی، ۱۳۸۹، ص ۲۵).

۱. درباره صندوق این نقد موجود است که تنها در معدودی از کشورها مانند آمریکا، آن هم در برخی فعالیت‌ها، صندوق به حساب فعال اقتصادی و حساب سازمان وصل است و هر مبلغ فروش، به تناسب، به این دو حساب می‌رود؛ اما بسیاری از کشورها به سیستم صندوق روی نیاورده‌اند؛ زیرا صف فعالان برای دریافت مالیاتی را طولانی می‌کند که به دولت پرداخته‌اند. اکنون در ایران اگر ۵٪ بستانکارند، دولت طلب آن ۵٪ را رسیدگی و پرداخت می‌کند؛ اما اگر سیستم صندوق راه بیفتد، ۹۵٪ بستانکار می‌شوند و دولت باید طلب ۹۵٪ را رسیدگی و بپردازد. در این صورت، پول مؤدیان، مدت بیشتری نزد دولت می‌ماند.

اجرای مرحله‌ای قانون باعث شد که در یک صنعت یا صنف با ویژگی یکسان، بخشی از فعالان، مشمول و برخی غیر مشمول شوند. به‌عنوان مثال در فراخوان مرحله چهارم، تالارها و رستوران‌ها، مشمول و چلوکبابی‌ها و اغذیه‌فروشی‌ها غیر مشمول بودند و در نتیجه، غذای مشخص با کیفیت و کمیت یکسان، در تالارها و رستوران‌ها گران‌تر شد. از سویی برخی فعالان این حوزه‌ها با وجود دریافت مالیات، آن را به حساب سازمان واریز نمی‌کنند و در نتیجه، رقابت اقتصادی مخدوش می‌شود. این مثال به دیگر فعالیت‌ها در اصناف و صنایع قابل تسری است.

همچنین، در دوره ۷ ساله آزمایشی، نرخ VAT از ۳٪ به ۹٪ افزایش یافت؛^۱ در حالی که زنجیره اجرایی این قانون از واردکننده یا تولیدکننده به مصرف‌کننده نهایی، تکمیل نشده بود و در نتیجه، مقاومت برخی گروه‌ها در برابر گسترش دامنه قانون افزایش یافت. در شرایطی که چالش‌های یک قانون به‌طور کامل شناسایی و برطرف نشده نباید از آن به‌عنوان ابزاری برای افزایش منابع بودجه استفاده کرد. آفت این افزایش نرخ، تأثیر آن در تعمیق رکود است. ایران از نیمه دوم سال ۱۳۹۰ وارد رکود تورمی شد. از سیاست‌های کارآمد در شرایط رکود، سیاست مالی انبساطی است، در صورتی که در مورد VAT سیاست انقباضی اعمال شد (توتونچی و توتونچی، ۱۳۹۴، ص ۳).

تک‌نرخ بودن این قانون برای بخشی از کالاها و خدمات، با توجه به اینکه سهم هزینه خرید کالاها در سبد خانوار متفاوت است، موجب چالش است.^۲ چالش دیگر، یکسان بودن تاریخ تعلق مالیاتی است و به‌عنوان مثال، در مورد پیمانکاران که شرایط خاصی در تسویه حساب و دریافت منابع دارند سبب شد فرایند ارسال صورت وضعیت با تأخیر زمانی قابل توجه روبه‌رو شود، به‌ویژه اگر طرف آنها دولت بوده و به تعهدات خود عمل نکرده باشد.

فعالان اقتصاد زیرزمینی، اجرای این قانون را با توجه به ویژگی شفاف‌سازی و ثبت دقیق فعالیت‌ها، برخلاف منافع غیرقانونی خود می‌دانند (سیدنورانی، ۱۳۸۹، ص ۷۴). برخی بخش‌های دیگر نیز زیر بار VAT افزوده نمی‌روند تا معاملاتشان شفاف نشود و گاه با روش‌هایی مانند تعطیل بازار، دولت را مجبور به عقب‌نشینی می‌کنند. برخی فعالان نیز VAT را دریافت می‌کنند؛ اما به دولت نمی‌پردازند.

به‌عنوان مثال، برخی از پرفروش‌ترین زرگرها و رستوران‌ها هنگام ارائه آمار فروش، کم‌نمایی می‌کنند. فروشندگان بازار آهن، شماره حسابی که از آن خودشان نیست به خریدار می‌دهند و

۱. نرخ VAT در حقیقت ۶٪ است. ۳٪ به‌عنوان عوارض شهرداری پرداخت می‌شود که جایگزین عوارضی است که پیش‌تر شهرداری دریافت می‌کرد.

۲. البته چندنرخ بودن، اجرای قانون را دشوار می‌کند. تشخیص اینکه هر کالا چه نرخ داشته باشد دشوار است. بر فرض تشخیص و تعیین، این کار زمانی میسر است که روش، کاملاً مکانیزه باشد و براساس کد کالاها از هر کالا نرخ معین شده گرفته شود. این روش در آغاز کار پیشنهاد نمی‌شود.

هرچند وقت یکبار آن را عوض می‌کنند. در گذشته، تجار با شناسنامه و کارت‌های جعلی، حساب‌هایی صوری را افتتاح و بعد از مدتی عوض می‌کردند. به این خاطر، بانک‌ها حساب‌هایی را بستند که صاحب آن، کد ملی نداشت (حسبی، مدیر کل سابق امور مالیاتی استان قم).

بسیاری از واحدهای کوچک، کالاها را بدون ارائه فاکتور، به واحدهای بزرگ می‌فروشد و آنها نیز بارنامه را به نام خودشان نمی‌دهند، که به معنای فرار مالیاتی است. برخی مشتریان کارخانجات، از دریافت فاکتور و پرداخت VAT اجتناب می‌کنند. بخشی از محصولات کارخانجات را دلال‌ها خریداری و به صورت زیرزمینی به مشتریانی می‌فروشد که حاضر نیستند از کارخانه‌دار، ارزش‌تر خریداری و فاکتور دریافت کنند. گاه در شهرهای بزرگ شرکت‌هایی ظاهر می‌شوند که مکانی را اجاره و اقدام به جعل صورتحساب فروش کالا برای واحدهای تولیدی می‌کنند. همچنین، همان‌گونه که برای یک پیرزن فاقد ثروت و تجارت، کارت بازرگانی، جعل و میلیاردها تومان به حساب او جنس خریداری می‌شود، در رابطه با VAT نیز این اتفاق می‌افتد.^۱ در کنار همه این روش‌ها، اعلان مقدار فروش به کمتر از میزان واقعی، معمول‌ترین راه فرار از VAT است (ر.ک: رستمی، ۱۳۹۵ ب).

حسابداری تعهدی به‌عنوان مبنای حسابداری در VAT به مشکلاتی برای معاملات نسبه و فعالیت‌های پیمانکاران منجر شده است. تاریخ تعلق VAT، تاریخ صدور صورت‌حساب و ثبت در دفاتر است؛ یعنی پس از صدور صورتحساب، VAT بر معامله یادشده تعلق می‌گیرد و طرفین باید تکالیف قانونی خود را انجام دهند و تمایزی میان تاریخ تعلق مالیات و تاریخ پرداخت مالیات به سازمان امور مالیاتی وجود ندارد؛ در حالی که در معاملات نسبه، مؤدی موظف است هم‌زمان با ارائه صورتحساب یا تحویل کالا VAT را از خریدار اخذ و پس از کسر مالیات خرید نهاده‌های خود، مابه‌التفاوت را به سازمان پرداخت کند. همچنین پیمانکاران، به دلیل فاصله زمانی بین تاریخ صدور وضعیت و پرداخت وجه توسط کارفرما، در حالی که هنوز مبلغ پیمان مرتبط با ارائه خدماتشان را دریافت نکرده‌اند مجبور به پرداخت VAT هستند.

چالش دیگر، نبود موضوع مرور زمان، در فرایند تعیین و دریافت VAT است. مرور زمان به معنای حداکثر زمانی است که سازمان امور مالیاتی می‌تواند اظهارنامه‌های مالیاتی مؤدیان را رسیدگی و پس از آن، اظهارنامه‌های مذکور را قطعی تلقی کند. عدم قطعی شدن اظهارنامه‌ها به منزله باز بودن پرونده مؤدیان نزد سازمان، لزوم نگهداری اسناد، دفاتر و مدارک توسط مؤدیان، امکان مطالبه مالیات جدید و در نتیجه، رد اظهارنامه مالیاتی مؤدیان پس از گذشت چند سال و اخذ جریمه‌های مالیاتی است (مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۹۸، ص ۱۶).

۱. این مشکلات ناشی از اجرای قانون نیست؛ بلکه ناشی از عدم اجرای آن و سست بودن ضمانت اجرای قانون و نبودن پلیس مالیاتی است.

چالش دیگر، عدم استرداد مالیات پرداختی توسط تولیدکننده (برای آن بخش از مواد اولیه که معاف از VAT نیست) است، چنانچه محصول نهایی تولیدی معاف از VAT باشد. البته گاه تولیدکننده مالیات پرداختی را به قیمت تمام شده کالا یا خدمت خود می‌افزاید (تبصره ۲ ماده ۱۷ قانون VAT). همچنین هر کالا یا خدمتی که تولید و عرضه داخلی آن، معاف است، واردات آن نیز معاف است. تولیدکنندگان کالاهای خارجی مشابه که به کشور وارد می‌شود مالیات پرداختی بابت خرید نهاده‌های خود را از کشور خود دریافت می‌کنند؛ اما تولیدکننده داخلی نمی‌تواند آن را بگیرد. این امر، تنبیه تولیدکنندگان داخلی در برابر رقبای خارجی و یا حمایت از کالاهای خارجی وارداتی در مقابل تولیدات داخلی محسوب می‌شود. اگر فعالان اقتصادی به فروش کالاها یا خدمات، از جمله طلای استخراج شده از معدن داخلی، اشتغال داشته باشند که واردات آنها از مالیات معاف باشد، توان رقابتی آنها کاهش می‌یابد (دفتر امور اقتصادی وزارت صمت، ۱۳۹۸).

چالش دیگر، فشار بر تولیدکنندگان به واسطه عدم اعطای نرخ صفر به عرضه داخلی ماشین‌آلات و تجهیزات سرمایه‌ای، معدنی و کشاورزی و خطوط تولید صنعتی کالاها و خدمات است. VAT اگرچه مالیات بر مصرف است، اما از تشکیل سرمایه یعنی سرمایه‌گذاری در ماشین‌آلات، تجهیزات و ساختمان نیز VAT گرفته می‌شود. بنابراین باید تولیدکنندگان تجهیزات سرمایه‌ای، معدنی و کشاورزی و خطوط تولید صنعتی کالاها و خدمات، مشمول معافیت شوند (ماده ۱۷ قانون VAT) (همان).

چالش دیگر، فشار مضاعف روی فعالان شناسنامه‌دار و خوش حساب در صورت قطع زنجیره اجرای تکالیف VAT و پرداخت آن در طول فرایند (تولید، واردات، توزیع و مصرف کالا یا خدمت) است، زمانی که یک یا چند حلقه قبل از مصرف‌کننده نهایی (به‌ویژه در فعالیت‌های بخش غیررسمی)، مالیات را پرداخت نکرده باشند یا از انجام تکالیف و وظایف مقرر در قانون مالیات ارزش افزوده امتناع ورزیده باشند (فصل چهارم قانون VAT، ماده ۱۸، ۱۹ و ۲۲). از سوی دیگر، معاف بودن برخی از کالاها و خدمات مشکل قطع گرفتن مالیات در زنجیره را افزایش می‌دهد (تبصره ۲ ماده ۱۷ قانون VAT). انتقال بار مالیاتی به تولیدکننده به جای مصرف‌کننده نهایی هم از موانع این بخش به‌شمار می‌رود (همان).

چالش مهم دیگر، طولانی بودن زمان استرداد VAT است. افزون بر چالش‌های یادشده، این نظام با برخی چالش‌های دیگری نیز همراه است.

سازگاری یا ناسازگاری VAT با مالیه اسلامی

در شریعت اسلامی، تکالیف مالی متعددی امضایی و تأسیسی وجود دارد که خمس و زکات، مهم‌ترین آنها هستند. موارد تعلق خمس عبارت‌اند از غنائم، معدن، گنج، آنچه که از غواصی به دست آید، زمینی که کافر از مسلمان بخرد، مال حلال مخلوط به حرام و درآمد پس از کسر مخارج غیرمصرفانه سالانه که در عصر حاضر، مهم‌ترین پایه خمس است. زکات شامل محصولات زراعی چهارگانه، محصولات دامی سه‌گانه و سکه‌های رایج طلا و نقره است که برای هر یک نصاب و نرخ‌هایی تعیین شده است. به‌عنوان مثال، نصاب گوسفند ۴۰ رأس و نصاب محصولات زراعی حدود ۸۴۸ کیلوگرم است؛ زیرا کسی که کمتر از آن دارد غنی محسوب نمی‌شود و نمی‌توان او را مشمول مالیات کرد (کیاء‌الحسینی، ۱۳۹۰؛ موحدی، ۱۳۹۱؛ مؤمن، ۱۳۷۹؛ کاشانیان، ۱۳۹۴، ص ۱۲۹-۱۵۰).

زکات، مالیات بر سود خالص تولید و خمس، مالیات بر مازاد مصرف از درآمد^۱ است. فرد پس از پرداخت زکات می‌تواند باقی را مصرف کند؛ ولی باید خمس مازاد بر مصارف را بپردازد. زکات، از سهم طبیعت است نه مال فرد، و مبنای گرفتن آن به گونه زیر است: انفال (منابع طبیعی) به‌طور بالقوه، از آن همه مردم است. آن بخش که به‌طور طبیعی، آباد است به مالکیت کسی در نمی‌آید. آن بخش که آباد نیست از طریق کار و آبادانی به مالکیت فرد درمی‌آید. وقتی انسان، زمین یا معدنی را احیا می‌کند مالک آبادانی آن می‌شود.^۲ در هر آبادانی، هم انسان سهم دارد و هم طبیعت. آن بخش از آبادانی که فرد در ایجاد آن نقش دارد سهم او و باقی، سهم طبیعت است. سهم انسان در تولید محصول، نسبت به سهم طبیعت، بسیار اندک است. سهم طبیعت به همه انسان‌ها تعلق دارد (مطهری، ۱۴۰۳). سهم طبیعت به‌عنوان زکات گرفته می‌شود. زکات، نه مال فرد، بلکه مال جامعه است. آیه شریفه «وَالَّذِينَ فِي أَمْوَالِهِمْ حَقٌّ مَّعْلُومٌ * لِّلسَّائِلِ وَالْمَحْرُومِ»^۳ که مالیات را حق جامعه در مال مردم می‌داند بر این معنا دلالت دارد. سهم طبیعت در همه محصولات، موجود است. سهم طبیعت از هر محصول، در مالکیت فرد وارد نمی‌شود؛ بلکه باید به‌عنوان زکات پرداخت شود. کلمه *أَمْوَالِهِمْ* جمع مضاف است و همه محصولات (زراعی، دامی و صنعتی) را دربرمی‌گیرد. جامعه در همه این اموال، حق دارد. از آنجا که زکات، سهم طبیعت است و در مالکیت فرد در نمی‌آید می‌باید از مال او خارج شود. بنابراین، زکات، مالیات مستقیم است. ابن عربی می‌نویسد: برخی از روی غفلت اعتقاد دارند سهم زکات، جزء مال آنان است و

۱. خمس همچنین مالیات بر ثروت‌های نسبتاً بادآورده مانند گنج و جواهر دریا و معدن است.
 ۲. بنا بر یک فرضیه، زمین آباد شده، تحت تصرف درمی‌آید نه تحت مالکیت. به بیان دیگر، آبادانی زمین، تحت مالکیت درمی‌آید نه اصل زمین. وقتی آبادانی از بین می‌رود زمین از مالکیت خارج می‌شود.
 ۳. در اموال آنان، حقی معلوم برای سائل و محروم است (معارض، ۲۵).

نمی‌دانند سهم زکات، در اموال ایشان است نه از اموال آنان. خداوند می‌فرماید در اموال مردم حقی است که می‌باید آن را ادا کنند (ابن عربی، ۱۴۰۵، ج ۱، ص ۵۴۸-۵۴۹). از آیه شریفه «خَلَقَ لَكُمْ مَّا فِي الْأَرْضِ جَمِيعًا»^۱ استفاده می‌شود هر ثروتی، در حال به دست آمدنش، ملک اجتماع است و آنگاه سهمی به مالک اختصاص می‌یابد و بقیه (زکات یا خمس) در ملک جامعه باقی می‌ماند (طباطبایی، ۱۳۷۴، ج ۹، ص ۵۲۵). از عبارت «فرض الله عزّ وجلّ الزکاة فی الاموال و سنّها رسول الله فی تسعة اشیاء و عفی عما سواهنّ» (حرعاملی، وسائل، ج ۶، ص ۳۴) استنباط می‌شود که زکات در همه موارد تولیدی وجود دارد و پیامبر ﷺ بر حسب شرایط زمان و مکان، آن را در نه چیز برقرار ساخت و بقیه را عفو نمود (ر.ک: آصفی، ۱۳۷۶، ص ۱۶). عفو پیامبر ﷺ، تشریحی هم‌طراز با تشریح خداوند نیست؛ بلکه حکم حکومتی است که زمان و مکان می‌شناسد. اگر دلائل قائلین به تعمیم زکات را به علت ناسازگاری با ادله متواتر، مردود بدانیم، اما تعمیم زکات ولو به حکم حکومتی، از کنار گذاردن مالیات اسلامی و تدوین یک نظام غیرکارا بهتر است (شعبانی، ۱۳۹۵، ص ۳۹-۷۴).

شاید بتوان این فرضیه را مطرح کرد که خمس نیز بخشی از زکات است که از تولیدکننده گرفته نمی‌شود. به‌دیگرسخن، اگر زکات یک محصول ۵٪ است در واقع زکات محصول که به معنای حق مردم در محصول است ۵٪ + ۲۰٪ = ۲۵٪ است؛^۲ اما خداوند تنها ۵٪ را از تولیدکننده می‌گیرد و بقیه را معلق به وجود مازاد بر مصرف ضروری می‌کند. خمس و زکات که مهم‌ترین مالیات‌های اسلامی هستند مالیات بر ثروت و درآمد و بر مازاد مصرف می‌باشند و مالیات بر مصرف در آنها دیده نمی‌شود؛ اما VAT از مصرف‌کننده گرفته می‌شود. این، یک نقطه ضعف برای VAT است^۳ و به این دلیل، دولت‌ها می‌کوشند با استثنا کردن کالاهای ضروری این ضعف را بکاهند.^۴ نرخ VAT باید براساس نقش کالا در رفع نیازهای عمومی باشد و هرچه یک کالا در رفع نیازهای عمومی نقش کمتری داشته باشد، نرخ مالیات بر آن می‌تواند بیشتر شود.^۵ در دیگر کشورها برخی کالاها، ضریب صفر و برخی ضریب ۸ تا ۲۰٪ دارند.^۶

در نظام اسلامی برای مالیات، نصاب تعیین می‌شود و کسی که درآمد او زیر نصاب است

۱. خداوند همه آنچه در زمین است را برای شما مردم خلق کرده است (بقره، ۲۹).
۲. در واقع سهم طبیعت بسیار بیشتر است؛ اما خداوند تنها ۲۵٪ را به‌عنوان مالیات اسلامی وضع می‌نماید که از این مقدار ۵٪ به صورت زکات گرفته می‌شود و بقیه در صورت مصرف، معاف و در صورت عدم مصرف دریافت می‌شود.
۳. مگر اینکه بازتوزیع این مالیات، کاملاً به نفع محرومان باشد.
۴. در کشور ما از مواد غذایی مالیات گرفته می‌شود؛ در حالی که بسیاری کشورها برای رعایت عدالت اجتماعی و حمایت از قشر وسیع کم‌درآمد، مواد غذایی را از شمول مالیات خارج کرده‌اند.
۵. گزارش بررسی فقهی مالیات بر ارزش افزوده: شورای فقهی مرکز تحقیقات اسلامی مجلس شورای اسلامی.
۶. در ترکیه از لوازم آرایشی ۱۸٪ مالیات دریافت می‌شود؛ اما ایران که جزء ۱۰ کشور اول مصرف‌کننده این لوازم است و بیشتر آن نیز به صورت قاچاق وارد کشور می‌شود از آن مالیات دریافت نمی‌کند.

مالیات نمی‌پردازد؛ اما چنین کسی مشمول VAT است. در نظام اسلامی، بخشی از مالیات به کسانی پرداخت می‌شود که درآمدهای مخارجشان را تأمین نمی‌کند؛ اما چنین افرادی مشمول VAT هستند. افرادی که درآمد کمتری دارند میل نهایی به مصرفشان بیشتر است و درصد بیشتری از درآمد خود را مصرف می‌کنند و در نتیجه، نسبت مالیات به درآمد (نه مقدار مطلق مالیات) برای این‌گونه افراد بیشتر است. این امر از عدالت مالیاتی فاصله دارد.

از آنجا که VAT مالیات بر مصرف است، کشورهای پیشرفته می‌کوشند کالاهای ضروری را معاف، و کالاهای لوکس، نرمال و کالاهایی را مشمول کنند که ضرر یا آثار خارجی منفی بیشتری دارند؛ زیرا وضع VAT بر کالاهای ضروری موجب تخصیص غیربهبینه منابع تولیدی، تغییر غیربهبینه نقطه تعادلی عرضه و تقاضا و کاهش رفاه و رشد است. همچنین، تفاوت نرخ VAT بر اساس معیارهای مذکور، به تخصیص بهینه منابع کمک می‌کند.

جمع‌بندی و پیشنهادات

با توجه به وابستگی بالای درآمدهای بودجه‌ای به درآمدهای نفتی، اجرای کامل VAT به‌عنوان یکی از محورهای اصلی اصلاح نظام مالیاتی ضروری است؛ اما چالش‌های اجرایی آن، مشکلاتی را برای برخی فعالان به وجود آورده و به کاهش نقدینگی آنان در عرصه تولید و تعمیق رکود منجر شده است. تغییرات حقوقی اندک همراه با برخی اصلاحات اجرایی از جمله استفاده از صندوق مکانیزه فروش، به کاراتر شدن این نظام کمک می‌کند.

پیشنهاد می‌شود برای اجرای بهتر VAT، نظام جامع مالیاتی اجرا شود؛ نحوه فراخوان اصلاح شود؛ نرخ مالیات کالاهای ضروری و غیرضروری تفاوت یابد؛ دستگاه‌های مرتبط مانند وزارت بازرگانی، وزارت ارتباطات و فناوری اطلاعات، وزارت امور اقتصادی و دارایی، وزارت دادگستری، شهرداری‌ها و بانک‌ها اطلاعات کامل تمامی قراردادهای ارائه دهند؛ بسترهای نرم‌افزاری و سخت‌افزاری فراهم شود؛ فعالان به استفاده از صندوق فروش الکترونیکی ملزم شوند و همه آنان به شبکه‌های ارتباط الکترونیکی دسترسی یابند. برای سازگاری بیشتر VAT با نظام اسلامی، نرخ حداقلی برای VAT پیشنهاد می‌شود. بالاترین نرخ در زکات ۲/۵٪ است. خمس نیز، تکلیف مالی ۲۰ درصدی است؛ ولی مؤونه از پایه تعلق خمس کسر می‌شود و اگر میل به مصرف در سطح کلان ۸/۰ در نظر گرفته شود، نرخ خمس به ۴٪ درآمد ناخالص خواهد رسید. برخی مطالعات، نرخ بهینه VTA را ۴٪ برآورد کرده‌اند (حیبیان، ۱۳۹۱، ص ۷۳-۱۰۶).

منابع

۱. آصفی، محمد مهدی (۱۳۷۶)، مسائل مستحدثه زکات، مجله فقه اهل بیت، ش ۱۰، قم.
۲. ابراهیمیان، محمد تقی؛ رضا نوروز اشرفی و محمد حسین جوری (۱۳۹۴)، بررسی مشکلات اجرایی نظام قانون مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران، تهران: کنفرانس بین‌المللی مدیریت و علوم انسانی.
۳. ابن عربی، محی الدین (۱۴۰۵)، الفتوحات المکیة (۴ جلدی)، بیروت: دار صادر.
۴. بابایی، فاطمه و دیگران (۱۳۹۶)، «تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر توسعه اقتصادی کشور»، رهیافت‌های نوین مدیریت و فناوری، دوره ۲، ش ۱۰.
۵. پژویان، جمشید (۱۳۸۰)، «بررسی تبعات اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران»، پژوهشنامه اقتصادی، پژوهشکده امور اقتصادی و دارایی، ش ۱، ص ۲۵-۳۴.
۶. پوررضا، عسکر و دیگران (۱۳۹۶)، «تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر مخارج و منابع بودجه دولت»، تحقیقات جدید در علوم انسانی، دوره ۳، ش ۲۰، ص ۲۰۱-۲۱۲.
۷. توتونچی ملکی، سعید (۱۳۹۴)، بررسی عملکرد قانون مالیات بر ارزش افزوده و اهم چالش‌های آن، تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
۸. چهارقانی، احمد و منصور زراءنژاد (۱۳۹۸)، «بررسی تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر رشد اقتصادی ایران با استفاده از الگوی تعادل عمومی قابل محاسبه (CGE)»، پژوهش‌های رشد و توسعه اقتصادی، دوره ۹، ش ۳۶، ص ۱۰۹-۱۲۸.
۹. حبیبیان، مجید (۱۳۹۱)، «بازخوانی مالیات بر ارزش افزوده از منظر شریعت اسلامی»، تهران: پژوهشنامه مالیات، ش ۶۳، ص ۷۳-۱۰۶.
۱۰. حر عاملی، محمد بن حسن (۱۴۰۳)، وسائل الشیعه، ج ۶، قم: المكتبة الاسلامیه.
۱۱. دفتر امور اقتصادی و سیاست‌های تجاری (۱۳۹۸)، الزامات رفع دغدغه‌های تولید در حوزه مالیات ارزش افزوده، تهران: وزارت صمت.
۱۲. دوانی، غلام حسین (۱۳۸۷)، «مبانی و چالش‌های مالیات بر ارزش افزوده»، حسابدار رسمی، ش ۲، ص ۲۰-۲۴.
۱۳. رستمی، محمد زمان (۱۳۹۵)، آشنایی با علم اقتصاد، قم: نشر آیین احمد.
۱۴. رستمی، محمد زمان (۱۳۹۵ب)، نگاهی به اقتصاد ایران، قم: نشر آیین احمد.

۱۵. روزبه و همکاران (۱۳۹۳)، «بررسی اثرات اجرای مالیات VAT بر ارزش افزوده بر تورم در اقتصاد ایران»، پژوهش‌های رشد و توسعه پایدار (پژوهش‌های اقتصادی)، دوره ۱۴، ش ۳، ص ۹۳-۱۱۹.
۱۶. سیدنورانی، سیدمحمدرضا و سعید توتونچی (۱۳۸۹)، «بررسی برخی از چالش‌ها و موانع اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران»، پژوهشنامه مالیات، ش ۸، ص ۵۰-۸۰.
۱۷. شعبانی، احمد (۱۳۹۵)، «طراحی سازوکار ورود خمس و زکات به نظام مالیاتی ایران»، مطالعات اقتصاد اسلامی، ش ۱۶، ص ۳۹-۷۴.
۱۸. طباطبایی، سیدمحمدحسین (۱۳۷۴)، ترجمه المیزان، قم: انتشارات جامعه مدرسین.
۱۹. طهماسبی، فرهاد؛ اسماعیل افضلی و رضا بوستانی (۱۳۸۳)، نگرشی بر مالیات بر ارزش افزوده و چگونگی اجرای آن در ایران، معاونت مالیات بر ارزش افزوده، وزارت امور اقتصادی.
۲۰. طیب‌نیا، علی و محسن پناه (۱۳۸۴)، «بررسی اثرات احتمالی اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران بر نابرابری»، مجله تحقیقات اقتصادی، ش ۱، ص ۳۰۵-۳۳۶.
۲۱. عبدالرحیمیان، محمدحسین و مهدیه کمالیان (۱۳۹۷)، راهکارهای پیشگیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده از نگاه کارشناسان امور مالیاتی (مطالعه موردی استان یزد)، چهارمین سمپوزیوم بین‌المللی علوم مدیریت.
۲۲. عطایی، امید و سعید توتونچی (۱۳۹۵)، چالش‌های اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در بخش صنعت ایران: مطالعه موردی صنایع منتخب، تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
۲۳. غفاریان کلاهی، سیدحسین (۱۳۹۷)، اثر مالیات بر ارزش افزوده بر پس‌انداز در کشورهای در حال توسعه، دوازدهمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران.
۲۴. غلامی، الهام (۱۳۸۹)، «بررسی اثر هدفمندشدن یارانه‌ها بر درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده»، فصلنامه اقتصاد کاربردی، ش ۲، ص ۲۱۵-۲۳۲.
۲۵. غلامی، الهام (۱۳۹۳)، «بررسی نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران و کشورهای منتخب»، فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، سال ۲، ش ۵، ص ۵-۲۲.
۲۶. فارابی، هیرو (۱۳۹۰)، «مالیات بر ارزش افزوده و آثار آن: تجربه کشورهای و شیوه اجرا در ایران»، مجله اقتصادی، ش ۳ و ۴، ص ۶۳-۹۰.
۲۷. قربانزاده، زهرا (۱۳۸۳)، بررسی ساختار نظام مالیاتی کشور و لزوم تغییر آن با معرفی مالیات بر ارزش افزوده، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد تهران مرکزی.

۲۸. کاشانی، مجید (۱۳۹۵)، «چالش‌های مدیریتی در اجرای مالیات بر ارزش افزوده»، مطالعات مدیریت و کارآفرینی، سال ۲، ش ۱، ص ۸۶-۹۹.
۲۹. کاشانیان، عبدالحمید (۱۳۹۴)، «بررسی دوگان‌های تقدم وجوهات شرعی یا مالیات»، معرفت اقتصاد اسلامی، ش ۱۲، ص ۱۲۷-۱۴۸.
۳۰. کمیجانی، اکبر (۱۳۷۴)، تحلیل بر مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران، وزارت امور اقتصادی و دارایی.
۳۱. کیاء الحسینی، سیدضیاءالدین (۱۳۹۰)، «ملاحظات پیاده‌سازی مالیات‌های اسلامی»، پژوهشنامه مالیات، ش ۱۱، ص ۱۴۱-۱۷۲.
۳۲. مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی (۱۳۹۸)، آسیب‌شناسی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران، معاونت پژوهش‌های اقتصادی، دفتر مطالعات مالیه عمومی و توسعه مدیریت.
۳۳. مطهری، مرتضی (۱۴۰۳)، مبانی اقتصاد اسلامی، تهران: نشریه حکمت.
۳۴. معاونت پژوهش‌های اقتصادی (۱۳۸۴)، مالیات بر ارزش افزوده، مزایا، معایب و آثار اقتصادی آن، تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.
۳۵. موحدی، مهدی (۱۳۹۱)، «ارتباط وجوهات شرعی و مالیات‌های حکومتی»، پژوهشنامه مالیات، ش ۵۹، ص ۱۵۳-۱۷۳.
۳۶. مؤمن، محمد (۱۳۷۹)، رابطه خمس و زکات و مالیات‌های حکومتی، ج ۱، تهران: انتشارات پژوهشگاه فرهنگ و اندیشه اسلامی.
۳۷. نبی‌زاده، حسن (۱۳۹۳)، «بررسی تأثیر متقابل تورم و مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران»، مجله اقتصادی، ش ۵-۶، ص ۸۵-۱۱۶.
۳۸. نقش‌بندی، نادر و مجتبی میرزاپور (۱۳۹۸)، حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده: چالش‌ها، موانع، راهکارها و تجارب جهانی مرتبط، چهارمین کنفرانس ملی در مدیریت، حسابداری و اقتصاد با تأکید بر بازاریابی منطقه‌ای و جهانی.
39. Alavuotunki, Kaisa (2019), "The Effects of the Value-Added Tax on Revenue and Inequality", *The Journal of Development Studies*, Vol.55, Issue4, pp. 490-508.
40. Anes, Alice (2003), "Is a State VAT the Answer?", *State Tax Notes*, 45(13): 809-825.

41. Brooks, John and Andrew Coop (1989), *How to Live with VAT*, McGraw HILL Book Company 9UK0 Limited.
42. Engel, Eduardo (1999), "Taxes and income distribution in Chile", *Journal of Development*, vol. 59, issue 1, pp. 155-192
43. Jerković, Emina (2018), "The Challenges and Effectiveness of VAT Rates as a Distributional Tool", *EU and comparative law issues and challenges series*, Vol. 2.
44. Keen, Michael (2007), "The Value-Added Tax: Its Causes and Consequences", *Economics*, Vol. 6, pp. 305-321.
45. Ring, R. (1999), "Consumers' Share and Producers' Share of the General Sales Tax", *National Tax Journal*, 42(1): 79-90.
46. Toder, Eric (2010), *Effects of Imposing a Value-Added Tax*, Urban-Brookings Tax Policy Center.
47. Zu, Yige (2017), "Reforming VAT Concessions: A Tax Expenditure Analysis", *British Tax Review*, Issue 4, pp. 418-437