

مالیات بر ارزش افزوده، تجربه عملی آن در برخی از کشورها و برآورد میزان مالیات بر ارزش افزوده در ایران برای سال ۱۳۷۲^۱

نویسندگان: دکتر اکبر کمیجانی
الله محمد آقائی*

چکیده

کشورهای مختلف، برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده متناسب با ساختار خود، یکی از مراحل تولیدات کارخانه‌ای، عمده‌فروشی و خرده‌فروشی را انتخاب نموده‌اند. در مورد ایران پیشنهاد می‌شود مبنای این مالیات ابتدا به سطوح تولیدات کارخانه‌ای و واردات محدود و پس از اجرای موفقیت‌آمیز آن، با کسب تجربه و آشنایی با مشکلات اجرایی به سطح خرده‌فروشی تسری داده شود. ظرفیت بالقوه مالیات بر ارزش افزوده برای سال ۱۳۷۲ برآورد شده و مقدار آن تقریباً ۲۹۴۴۹ میلیارد ریال یعنی حدود ۳۰٪ تولید ناخالص داخلی تعیین می‌گردد. مناسب‌ترین راه‌حل در مورد جایگاه سازمانی این مالیات، تشکیل یک سازمان جدید در زیر مجموعه معاونت درآمدهای مالیاتی است که به صورت یک مدیریت مستقل در راستای مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم فعالیت نماید. اجرای موفقیت‌آمیز مالیات بر ارزش افزوده منوط به ثبت کامل و به موقع کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی است که مشمول این مالیات خواهند بود. یکی از موارد مهم جهت اجرا، اختصاص شماره شناسایی به مؤدیان می‌باشد که در مرحله کنترل و نظارت از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. قبل از اجرا، تشکیل یک

۱- این مقاله از پایان‌نامه کارشناسی ارشد آقای الله محمد آقائی، تحت عنوان «بررسی زمینه اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران» تدوین شده در دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران، به راهنمایی آقای دکتر اکبر کمیجانی در سال ۱۳۷۶، استخراج گردیده است.
*- نویسندگان به ترتیب، دانشیار دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران، و کارشناس مطالعات اقتصادی معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی و مدرس دانشگاه می‌باشند.

گروه اجرایی برای تعیین اولویت‌ها، بررسی مسائل و موضوعات مرتبط با نحوه اجرا، جنبه‌های حقوقی و روش‌های اجرایی و عملیاتی ضرورت دارد.
درآمد برآورد شده این مالیات در سال ۱۳۷۴ بعد از تعدیلات لازم، ۳۷۰۰ میلیارد ریال و هزینه‌های اجرایی آن ۶۲/۷ میلیارد ریال پیش‌بینی گردیده است.

۱- مقدمه

شناخت راه‌های موجود و در نظر گرفتن شرایط خاص اقتصاد ایران، امکان استفاده از این روش مشخص شود.

با توجه به ویژگی‌های عمومی مالیات بر ارزش افزوده و نیاز شدید دولت برای اصلاح نظام مالیاتی موجود به منظور افزایش درآمدهای مالیاتی، توجه به امکان اجرای این مالیات از اهمیت خاصی برخوردار است. از آنجا که مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای ارزش افزوده در مراحل مختلف تولید کالاها و خدمات محاسبه و وصول می‌گردد، از پایه مالیاتی گسترده‌ای برخوردار است و امکان وصول بخش اعظم ظرفیت‌های بالقوه مالیاتی کشور را مهیا می‌سازد. ایجاد منبع درآمد جدید با ثبات و انعطاف‌پذیر به منظور پاسخگویی به هزینه‌های روزافزون دولت‌ها، از جمله دلایل اصلی وضع مالیات بر ارزش افزوده در برخی کشورها بوده است. مبنای گسترده این مالیات، نرخ پایین و یکسان آن، از ویژگی‌های بارز این نوع مالیات است که به نحوی، اجرای آن موجب تشویق فعالیت‌های اقتصادی خواهد شد.

این مقاله شامل سه بخش مبنای نظری VAT^۲،

بررسی ظرفیت بالقوه مالیاتی کشور نشان می‌دهد که بین ظرفیت بالقوه مالیاتی و وصولی‌های بالفعل مالیاتی، شکاف قابل توجهی وجود دارد و حکایت از آن دارد که با اتخاذ تدابیری در جهت اصلاح نظام مالیاتی و رفع مشکلات موجود، می‌توان وصولی‌های مالیاتی را افزایش داد و اتکاء دولت به درآمدهای نفتی را کاهش داد.

بدون از بین بردن مشکلات سیستم مالیاتی، این سیستم قادر به تأمین بخش عمده‌ای از هزینه‌های دولت نخواهد بود. بر این اساس لازم است ضمن پرداختن به مشکلات موجود نظام مالیاتی و اتخاذ روش‌ها و تدابیری در جهت رفع آنها، در پی شناخت روش‌های جدید مالیاتی نیز بود تا در صورت داشتن توجیه منطقی، مورد استفاده نظام مالیاتی قرار گیرد. در این راستا می‌توان به مسأله «مالیات بر ارزش افزوده» به عنوان یکی از روش‌های اخذ مالیات توجه داشت که در سه دهه اخیر مورد عنایت و استفاده بسیاری از کشورها بوده است. این مقاله در جهت بررسی ابعاد مختلف اجرایی مالیات بر ارزش افزوده انجام می‌گیرد تا با

2- VAT= Value added tax

۲- مبانی نظری مالیات بر ارزش افزوده

۲-۱- تاریخچه و مفهوم مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات چند مرحله‌ای است که به کالاها و خدمات تعلق می‌گیرد و منظور از آن، اخذ مالیات از اضافه ارزش کالاهای تولید شده و یا خدمات ارائه شده در مراحل مختلف تولید و توزیع می‌باشد. به عبارت دیگر مالیاتی است که در طول فرآیند تولید، یعنی از کارخانه تا محل فروش کالا به مشتری، مرحله به مرحله اخذ می‌گردد.

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات غیرمستقیم است و این مالیات حالت عام دارد یعنی بر عموم کالاها و خدمات (به جز موارد معاف) تعلق می‌گیرد. این مالیات به صورت رقمی جدا از قیمت کالا یا خدمات محاسبه می‌شود و از مصرف‌کننده یا خریدار اخذ می‌گردد، پس شاید بتوان آن را مالیاتی دانست که خریدار به طور مستقیم می‌پردازد.

در سال ۱۸۸۱، مالیات بر ارزش افزوده به وسیله فون زیمنس^۳ به منظور چیره شدن بر مسائل مالی ناشی از جنگ طرح‌ریزی و به دولت آلمان معرفی گردید. با وجود اظهار علاقه و تمایل کشورهای دیگر در مورد آگاهی از چگونگی ساختار این مالیات، به طور رسمی تا سال ۱۹۵۴ در هیچ کشوری به کار گرفته نشد. در سال ۱۹۵۴، کشور فرانسه مالیات بر ارزش افزوده را به صورت مالیات بر کالاهای مصرفی در مرحله تولید به کار گرفت و

تجربه عملی در برخی از کشورها و پیشنهاد مالیات بر ارزش افزوده مناسب برای اجرا در ایران است. در قسمت اول، ضمن اشاره به تاریخچه این مالیات، مواردی از قبیل مفهوم VAT، ضرورت اجرایی و روش‌های محاسبه آن مورد بررسی و تجزیه و تحلیل قرار گرفته است. در قسمت دوم، تجربه عملی برخی کشورها برای برقراری مالیات بر ارزش افزوده مورد بحث قرار گرفته و نشان می‌دهد که اصلاح ساختار کنونی با اجرای موفقیت‌آمیز آن انجام خواهد گرفت و از برخی مشکلات نظام مالیاتی کاسته خواهد شد. در قسمت سوم، ابتدای مبنای مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته است و فهرست اقلام مشمول و نیز گروه‌های معاف از این مالیات بر اساس طبقه‌بندی بین‌المللی فعالیت‌های اقتصادی مشخص گردیده است. بعد از آن، نوع مالیات بر ارزش افزوده‌ای که در ابتدا برای اجرا در ایران مناسب باشد تعیین گشته و ضرورت تشکیل یک گروه اجرایی برای تعیین اولویت‌ها، بررسی مسائل و موضوعات مرتبط با نحوه اجرای آن، جنبه‌های حقوقی و روش‌های اجرایی و عملیاتی قبل از اجرا را بیان می‌کند و انتخاب یک سازمان جدید در زیرمجموعه معاونت درآمدهای مالیاتی را راه حل مناسب برای اداره این مالیات می‌داند. در پایان به ارائه چند توصیه سیاستی می‌پردازیم که امید است بتواند در زمینه فراهم نمودن اجرای VAT در ایران مفید فایده واقع شود.

ارزش افزوده در یک بنگاه برابر تفاوت بین فروش بنگاه و هزینه‌های خرید کالا و خدمات خریداری شده از بنگاه‌های دیگر است. از طرفی حاصل جمع ارزش افزوده تمام بنگاه‌های اقتصادی همان تولید ملی است. زیرا کل معاملات منهای معاملات واسطه‌ای برابر با مجموع دستمزد، نرخ بهره، اجاره و سایر پرداخت‌ها به عوامل تولید در سطح ملی و مساوی تولید ناخالص ملی است. به عبارت دیگر ارزش افزوده برابر است با:

تولید ناخالص ملی = فروش نهایی =
معاملات واسطه‌ای - کل معاملات = ارزش افزوده
استهلاک + سود + اجاره + نرخ بهره + دستمزد =
بنابراین مالیات بر ارزش افزوده برابر مالیات بر تولید ناخالص ملی است و در حالت کلی، پایه مالیات بر ارزش افزوده همان تولید ملی است.

۲-۲- ضرورت وضع مالیات بر ارزش افزوده

اصولاً اکثر کشورهای پذیرنده مالیات بر ارزش افزوده، آن را تا حد زیادی جایگزین مالیات‌های دیگر به خصوص مالیات‌های مصرف و فروش

در سال ۱۹۸۶، آن را به‌طور جامع تا مرحله خرده‌فروشی گسترش داد.

مالیات بر ارزش افزوده به دلیل نداشتن سابقه طولانی در اجرای آن، در مالیه عمومی سهم زیادی نداشته است. به طوری که تا حدود ۴۰ سال پیش در حدی کمتر از یک نظریه از آن یاد شده است. در حالی که امروزه شناخته شده است و بخش مهمی از نظام مالی اقتصادی بسیاری از کشورها را به خود اختصاص می‌دهد. در حقیقت، می‌توان گفت که معرفی گسترده و جهانی آن در نیمه دوم این قرن، از مهم‌ترین اقدامات با اهمیت در تحول ساختار مالیاتی محسوب می‌شود.

به هر حال با گذشت زمان و نمایان شدن نقاط قوت مالیات بر ارزش افزوده، درجه محبوبیت این مالیات بیشتر شده است، به طوری که در حال حاضر بیش از ۹۰ کشور جهان از این مالیات استفاده می‌کنند و بیش از ۱۰ کشور دیگر نیز درصدد برقراری آن هستند.

حال با ذکر یک مثال در قالب جدول شماره (۱) به مفهوم این مالیات پرداخته می‌شود:

جدول شماره (۱) مراحل تولید پارچه نقش‌دار و مالیات بر ارزش افزوده در نرخ ۱۰٪

عنوان	کشاورز	کارخانه ریسندگی	تولیدکننده پارچه ساده	تولیدکننده پارچه نقش‌دار	جمع
خرید	۰	۴۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	۹۵۰۰۰	۲۰۵۰۰۰
فروش	۴۰۰۰۰	۷۰۰۰۰	۹۵۰۰۰	۱۰۰۰۰۰	۳۰۵۰۰۰
ارزش افزوده	۴۰۰۰۰	۳۰۰۰۰	۲۵۰۰۰	۵۰۰۰	۱۰۰۰۰۰
مالیات بر ارزش افزوده در نرخ ۱۰٪	۴۰۰۰	۳۰۰۰	۲۵۰۰	۵۰۰	۱۰۰۰۰

نوسانات (رکود و رونق) اقتصادی خواهد بود. این شیوه مالیات به عنوان یک شق جدید، از حمایت سیاسی برخوردار است.

بررسی انجام شده، ویژگی‌ها و تجارب اجرای این نوع مالیات در کشورهای مختلف نشان می‌دهد که اجرای آن در حال حاضر برای رفع برخی مشکلات فعلی نظام مالیاتی از جمله: ۱- افزایش درآمدهای مالیاتی ۲- شناسایی مؤدیان و رفع کمبود اطلاعات در مورد آنها ۳- کاهش وقفه زمانی پرداخت ۴- کاهش فرار مالیاتی و غیره، می‌تواند راهگشا باشد.

چنانچه مالیات بر ارزش افزوده در نظام مالیاتی ایران برقرار شود و به نحو مؤثر و مطلوب اجرا گردد، پیش‌بینی می‌شود بسیاری از حلقه‌های زنجیره مبادلات اقتصادی که در وضعیت موجود از نظارت دستگاه مالیاتی و بخش مالیات بر درآمد خارج است تحت کنترل درآمد و بدین ترتیب بخش مالیات بر درآمد از پایه متحول گردد. زیرا طبق این سیستم، کلیه مبادلات باستانی با صدور فاکتور انجام شود. این امر به مشخص شدن حجم فعالیت تجاری تمامی مشاغل و مؤسسات و شناسایی کلیه صاحبان حرف و مشاغل می‌انجامد. با اطلاع از میزان دقیق حجم مبادلات و حجم واقعی فعالیت اقتصادی هر واحد تولیدی و تجاری، میزان مالیات بر درآمد واقعی را می‌توان محاسبه نمود.

علاوه بر جنبه درآمدی این مالیات، آنچه مهم است این است که مالیات بر ارزش افزوده به لحاظ ویژگی خاص آن موجب اصلاح کلی ساختار مالیاتی می‌شود و در حل مشکلات نظام مالیاتی

ساخته‌اند. این مالیات در بسیاری از کشورهای در حال توسعه با موفقیت همراه بوده و در بسیاری از آنها سهم درآمد مالیات بر ارزش افزوده، قابل توجه است.

مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند بخشی از فعالیت‌های اقتصادی را تحت پوشش خود قرار دهد که از طریق مالیات‌های فروش به دشواری امکان پذیر می‌باشد، مانند فعالیت‌های تولیدی خدماتی. در نتیجه، این مالیات دارای مبنای مالیاتی گسترده است و به همین دلیل، نرخ مالیات بر ارزش افزوده را می‌توان در سطح پایین برقرار کرد.

از آنجایی که دولت به منظور انجام وظایف خود به درآمد بیشتری نیاز دارد و با توجه به اینکه درآمدهای مالیاتی در بین درآمدهای دولت از ویژگی خاصی برخوردار است، همچنین به دلیل عدم استفاده از ظرفیت کامل مالیاتی ایران، افزایش این نوع درآمد ضروری است. از طرفی افزایش درآمدهای مالیاتی، خود مستلزم اصلاح ساختار مالیاتی و ایجاد تغییراتی در آن می‌باشد. لذا به منظور اصلاح ساختار نظام مالیاتی یا به عبارت دیگر به منظور کاهش مشکلات نظام مالیاتی فعلی و افزایش توان آن، مالیات بر ارزش افزوده با آن خصوصیات ویژه می‌تواند مورد توجه قرار گیرد. هدف یافتن منابع جدید مالیاتی است که از نظر اقتصادی قابل توجیه باشد.

مالیات بر ارزش افزوده با فاصله زمانی کوتاه پرداخت، مکانیزم مناسبی برای افزایش درآمد است که قادر به تخصیص قسمتی از تولید ناخالص داخلی به بخش دولتی و تقویت و حفظ آن در دوره

مفید واقع می‌گردد.

به کار گرفته شده است.

مالیات بر ارزش افزوده، انواع مختلف دارد: نوع اول براساس پایه و مراحل پوشش است مثل تولیدات کارخانه‌ای، عمده‌فروشی و خرده‌فروشی، نوع دوم بر اساس روش محاسبه مثل اعتبار مالیاتی و نوع سوم براساس طبقه‌بندی کالاهای نهایی سرمایه‌ای است که شامل: مصرف، درآمد و تولید ناخالص ملی می‌باشد.

مالیات بر ارزش افزوده با خصوصیت ساده‌سازی، بی‌طرفی و کارایی بالا می‌تواند نقطه عطفی برای شروع اصلاحات باشد و سنگ بنای اصلاحات بعدی قرار گیرد. همچنین می‌تواند به‌عنوان راهنمایی جهت تقویت تدریجی سازمان اداری مالیاتی عمل نماید.

۲-۳. روش‌های محاسبه مالیات بر ارزش افزوده

برای محاسبه این مالیات چهار روش به شرح زیر وجود دارد: (t نرخ مالیاتی است)

۱- روش تجمعی مستقیم

$$VAT = t(\text{سود} + \text{اجاره} + \text{بهره} + \text{دستمزد})$$

۲- روش تجمعی غیرمستقیم

$$VAT = t(\text{سود}) + t(\text{اجاره} + \text{بهره} + \text{دستمزد})$$

۳- روش کاهش مستقیم

$$VAT = t(\text{ورودی} - \text{خروجی})$$

۴- روش کاهش غیرمستقیم

$$VAT = t(\text{ورودی}) - t(\text{خروجی})$$

روش چهارم به این دلیل که بنگاه‌ها در جریان پرداخت مالیات بایستی فاکتور خرید و فروش برای هر پرداخت مالیاتی را در هر دوره حسابداری به منظور کسب اعتبار مالیاتی ارائه نمایند به روش فاکتورنویسی یا اعتبار مالیاتی معروف است. این روش، معمول‌ترین روش محاسبه مالیات بر ارزش افزوده است که تاکنون توسط بسیاری از کشورها

۳- تجربه کشورها

برقراری مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف به صورت یک برنامه کلی اصلاح مالیات، دولت را قادر می‌سازد که یک سری سیاست‌ها در جهت افزایش درآمدهای مالیاتی از خود نشان دهد و این اصلاحات از نیازهای ضروری سیستم مالیاتی می‌باشد.

با توجه به اهمیت VAT و اثرات سیاسی متقابل آن در اقتصاد کشورها، تاکنون در ایران مطالعات معدودی در این زمینه انجام گرفته است. در این راستا سعی شده، نخست ضمن بررسی جنبه‌های نظری مالیات بر ارزش افزوده، ویژگی‌های آن شناسایی و عملکرد آن در کشورهای منتخب بیان گردد.

۳-۱- تجربه اندونزی^۴

مالیات بر ارزش افزوده در یک نرخ پایین

4- Michel.j.Boskin and Charles.McIure, world tax reform: case studies developed and developing countries, 1991.

قانون مالیات بر ارزش افزوده اندونزی اعمال معافیت و نرخ صفر را بر تولیدات محلی و کالاهای مصرف شده داخلی مجاز نمی‌دانست، اگرچه یک سال بعد از معرفی آن، برخی معافیت‌ها اعمال گردید. مالیات بر ارزش افزوده جایگزین مالیات بر فروش شد که از سال ۱۹۵۱ در این کشور در جریان بود. به هر حال، دریافت مالیات بر فروش در مورد اجناس لوکس، همچنان ادامه دارد.

در اندونزی مالیات بر ارزش افزوده روی کالاها و خدمات بر اساس نرخ ۱۰٪ وضع شده و به خرده‌فروشی‌ها (البته نه خرده‌فروشی‌های خیلی کوچک) نیز تسری داده شده است. مالیات مزبور پس از وصول مستقیماً به خزانه‌داری کل واریز می‌شود و به عرضه‌کنندگان کالا و خدمات، چیزی پرداخت نمی‌گردد. به‌طور کلی، مالیات بر ارزش افزوده، هزینه‌ای برای تولیدکنندگان کالا و خدمات در بر ندارد، بلکه مالیات مزبور به‌طور مستقیم از مصرف‌کنندگان دریافت می‌گردد.

اندونزی در سال‌های اولیه برقراری مالیات بر ارزش افزوده به جهت اینکه مدارک و دفاتری وجود نداشت، مؤسسات و نهادهایی را برای دریافت آن تعیین نمود و این رویه تاکنون نیز ادامه دارد. مؤسسات مزبور، وجوه دریافتی را به صندوق دولت مستقیماً واریز می‌کنند و این شیوه مخصوص اندونزی است.

کالاها و خدمات مشمول

۱- عرضه کالاهای داخلی

۲- مؤسسات واردکننده کالا از خارج

۱۰ درصدی و در سال ۱۹۸۵ بدون هیچ نوع معافیتی وضع گردیده است. این نوع مالیات در واقع ساده‌ترین نوع مالیات بر ارزش افزوده است که تا به حال پذیرفته و اعمال شده است.

مالیات بر ارزش افزوده جایگزین مالیات بر فروش - تولیدات صنعتی (کارخانه‌ای) چند مرحله‌ای گردید. اندونزی از کشورهایی است که ابتدا مالیات بر ارزش افزوده را بر کالاها وضع نمود و سپس خدمات را مد نظر قرار داد.

مالیات روی واردات بر حسب «ارزش توأم با تعرفه واردات» وضع می‌شود. بدین ترتیب که از تمام واردات در ابتدای ورود در اداره گمرک مالیات بر ارزش افزوده دریافت شده و بخش دولتی را هم شامل می‌شود. لازم به ذکر است به‌منظور فراهم نمودن پذیرش سیاسی اصلاحات، یک مالیات خاص هم تحت عنوان مالیات بر فروش کالاهای لوکس به‌طور جداگانه‌ای و مکمل VAT به اجرا درآمد. این مالیات، بر فروش تعداد محدودی از کالاها با کاهش درآمدی بالا و در نرخ‌های ۱۰ و ۲۰ درصد اعمال می‌شود. چون این اقلام مشمول مالیات بر ارزش افزوده نیز می‌گردند، اقلام مذکور و کالاهای لوکس متحمل بار مالیاتی بیش از دو تا سه برابر کالاهای غیرلوکس می‌شوند، اگرچه این اقلام سهم خیلی کمی از کل درآمدهای مالیات را تشکیل می‌دهند. با وجود این، مالیات کالاهای لوکس برای حفظ «یکنواختی نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده» کمک مؤثری است و نقش سیاسی آن در موفقیت اصلاحات خیلی بیشتر از نقش درآمدزایی آن بوده است.

۳- واردات خدمات

۴- ارائه کنندگان خدمات در داخل

کالاها و خدمات معاف

- ۱- آن دسته از کالاهای وارداتی که از پرداخت حقوق و عوارض گمرکی معاف می‌باشند
- ۲- خدمات بهداشتی، اجتماعی، پستی، بیمه و بانکی، مذهبی، آموزشی، هنری غیر تجاری، رادیو و تلویزیون، حمل و نقل (زمینی، دریایی، هوایی خارجی)، هتلداری و مخابرات
- ۳- فعالیت‌های تجاری عرضه کنندگان کالا و خدمات و خرده فروشان کمتر از حد نصاب^۵

۳-۲- تجربه ترینیداد و توباگو^۶

- کشور ترینیداد و توباگو یکی از کشورهای حوزه کارائیب تا زمانی که از درآمد سرشار نفت بهره می‌برد علاقه کمتری به اصلاح مالیات‌های غیرمستقیم در جهت افزایش درآمدهای مالیاتی از خود نشان می‌داد، ولی با کاهش قیمت‌های جهانی نفت، دولت این کشور توجه خود را به این موضوع معطوف نمود، و توانست در مدت ۱۰ ماه، مالیات بر ارزش افزوده موفق را به اجرا گذارد.
- توصیه‌های کارشناسان در زمینه عدالت مالیاتی، نحوه اداره امور مالیات و ملاحظات مرتبط با کارآیی و رشد اقتصادی به شرح زیر می‌باشند:
- ۱- حداقل رقم فروش باید ۵۰۰۰۰ دلار

ترینیداد باشد (معادل ۱۲۵۰۰ دلار آمریکا).

۲- معافیت مالیاتی باید محدود به اندکی از انواع مواد خوراکی فرآوری نشده و چند نوع تسهیلات دیگر باشد.

۳- به‌خاطر رعایت عدالت و پیچیدگی‌های اجرایی، وضع مالیات بر کلیه فعالیت‌های خدماتی توصیه نگردیده و فقط معدودی از خدمات مناسب برای وضع مالیات در نظر گرفته شود.

۴- برای مالیات بر ارزش افزوده، یک نرخ واحد وجود داشته باشد.

۵- مالیات بر ارزش افزوده جایگزین مالیات‌های غیرمستقیم شود.

۶- جایگاه سازمان اجرایی این مالیات در بطن سازمان درآمدهای داخلی در نظر گرفته شود.

۷- کشاورزان و نهاده‌های اولیه تولید کشاورزی از این مالیات معاف گردند.

یک گروه مجری در ابتدا تعیین گردید تا برنامه اجرایی مالیات بر ارزش افزوده را به اجرا درآورد و اعضای این گروه از بین کارکنان شورای درآمدهای داخلی و سازمان گمرکات و انحصارات انتخاب شدند.

اداره مالیات بر ارزش افزوده از مدیریتی کارا و مؤثر، کارکنانی شایسته و با صلاحیت، سیستم کامپیوتری بالنسبه خوب، بخش‌های اداری فعال و از حمایت افراد سطح بالای دولت برخوردار بود. طرح کلی اجرای این مالیات، رضایت‌بخش و بروز

۵- فعالیت‌هایی است که فروش آنها کمتر از یک مبلغ معین باشد.

6- Richard.M.Bird and Milka Casangra "improving tax administration in developing countries" IMF/sp/ 1992.

مشکلات پدید آمده تقریباً اجتناب‌ناپذیر بود. فعالیت‌های اجرایی به دلیل شروع با تأخیر و چند وقفه غیر قابل اجتناب، چندین ماه از جدول زمان‌بندی شده اصلی عقب افتاده بود. تأخیر در امر گزینش و استخدام، آموزش، تهیه دستورالعمل‌ها، تصمیم‌گیری‌های لازم در مورد بسیاری از سیاست‌گذاری‌های اصلی، تأثیر منفی بر تهیه اطلاعات برای عموم مردم و آموزش کارکنان داشت.

ماهیت: مالیات بر ارزش افزوده از نوع اعتبار مالیاتی می‌باشد و مالیات هم بر کالاهای وارداتی و هم کالاهای تولید داخلی وضع شده و مالیات تا مرحله خرده‌فروشی گسترش یافت.

شمول مالیات: فروش و عرضه کالاها و خدمات به استثنای موارد مذکور در قانون مشمول این مالیات هستند. کالاهایی که به‌طور خاص از تعلق این مالیات مستثنی شده‌اند مشمول نرخ صفر خواهند بود.

مسائل اجرایی: تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات براساس هر دو ماه یک‌بار در نظر گرفته شده و مالیات می‌بایست تا بیست و پنجم ماه بعد پرداخت شود. مالیات توسط مدیریت مالیات بر ارزش افزوده وابسته به سازمان درآمدهای داخلی تحت سرپرستی مدیر کل مالیات بر ارزش افزوده که یکی از اعضای شورای درآمدهای داخلی است، اداره می‌شود.

دلایل موفقیت مالیات بر ارزش افزوده

به رغم تأخیر در راه‌اندازی کامل سیستم

کامپیوتری و مشکلاتی در زمینه گزینش و استخدام کارکنان شایسته برای وظایف حساسی، معرفی و برقراری این مالیات کلاً موفقیت‌آمیز بود. برای این موضوع چند دلیل را می‌توان ذکر نمود:

۱- طراحی و برنامه‌ریزی دقیق

۲- هماهنگی نزدیک و حسن تفاهم بین بخش بازرگانی و دولت از زمان شروع این مالیات

۳- همراه و همزمان بودن اجرای این مالیات با حذف مالیات بر خرید و کاهش چشمگیر در نرخ‌های مالیات بر درآمد

۴- انتخاب و انتصاب افراد شایسته و با صلاحیت در پست‌های کلیدی

درس‌هایی برای سایر کشورها

براساس تجارب حاصله در ترینیداد و توباگو، برای کشورهایی که مالیات بر ارزش افزوده را تحت بررسی دارند، توصیه‌هایی به شرح زیر ارائه می‌گردد:

۱- هنگام برقراری و معرفی مالیات بر ارزش افزوده لزوماً نرخ مالیات، حدود ۱۰٪ پایین نگه داشته شود زیرا بیشتر اعتراضات در این کشور نسبت به نرخ ۱۵٪ بود.

۲- هر گاه از مالیات با نرخ پایین، درآمد نسبتاً بالایی مورد انتظار باشد، طبیعی است که بیشتر خوراکی‌ها باید مشمول مالیات گردند.

۳- مشخص کردن خدمات و خوراکی‌های معاف و مشمول عملاً دشوار است و بایستی به‌دقت مورد توجه قرار گیرند.

۴- بخش کشاورزی به دلیل عدم ثبت کلیه

از: الف- عدم آشنایی عملی حسابداران این کشور با چنین مالیاتی، ب- مشکل بودن رویه‌های دفترداری و حسابداری لازم برای این نوع مالیات در بین واحدهای تولیدی کوچک.

با این زمینه مطالعاتی، در دسامبر ۱۹۷۷، مجلس ملی کره، قانون اصلاح مالیاتی را تصویب نمود و در سال ۱۹۷۸، VAT به مرحله اجرا گذاشته شد. بدین ترتیب کشور کره، اولین کشوری بود که در آسیا VAT را پذیرفت و بعد از آن ژاپن به مطالعه و بررسی امکان اجرای VAT همت گمارد.^۸

لازم به یادآوری است که قبل از اعمال اصلاحات برای مثال در سال ۱۹۷۶، در کشور کره ۱۱ نوع مالیات غیرمستقیم وجود داشت و بعد از اصلاحات، VAT جایگزین ۸ مورد آنها شامل (مالیات بر مشاغل، مالیات بر کالا، مالیات بر تولیدات، منسوجات، پتروشیمی، الکترونیسته، گاز، مسافرت، ورودیه‌ها، پذیرایی‌ها، مواد غذایی) شد و باقی مالیات‌ها شامل (مالیات بر مشروبات، تلفن، حق تمبر) تا به امروز به قوت خود باقی مانده‌اند.

اثرات اجرای VAT بر درآمد مالیاتی

پایه مالیاتی از سال ۱۹۷۷ (سال اجرای VAT) پیوسته در حال افزایش بوده است. پایه مالیاتی از ۴۴۴۹۵ میلیارد ون (Won) به قیمت‌های جاری در

کشاورزان در عمل مشکل است و نهاده‌های عمده اولیه به بخش کشاورزی از قبیل کود، خوراک دام، بذر، دام‌های زنده و ماشین‌آلات کشاورزی باید مشمول نرخ صفر باشند.

۵- استفاده از کارشناسان کشورهایی که مالیات بر ارزش افزوده در آنها رایج است، مفید خواهد بود.

۶- برای به اجرا درآوردن آن حداقل به ۱۸ ماه زمان از آغاز مطالعات وقت نیاز است.

۳-۳- تجربه کره^۷

سه بررسی مهم که مورد قبول اداره مالیات‌های وزارت دارایی واقع شده بود، زمینه قبول VAT را در کره فراهم آوردند. این بررسی‌ها عبارت بودند از: گزارش دیگنان (Duignan) در سال ۱۹۷۲ در مورد امکان‌سنجی VAT. گزارش‌های آلن تایت سال‌های ۱۹۷۵ و ۱۹۷۶ در مورد عواقب VAT. دیگنان متوجه شد که سیستم اساسی دفترداری و مکانیسم اجرایی که برای این نوع مالیات، مهم‌ترین عامل به حساب می‌آیند، در این کشور از قبل موجود بوده است و نیز مراحل اجرایی «مالیات بر مشاغل»، «مالیات بر فروش چند مرحله‌ای» قبلاً کامپیوتری شده بود و چنین امری در جمع‌آوری و کنترل و برآورد VAT، مزیت و تسهیل‌کننده مهمی به حساب می‌آید. با وجود این، به نظر وی عوامل بازدارنده و مانع در راه پذیرش VAT عبارت بودند

7- Seung Soo Ham "The VAT in The republic of Korea", in edited by shultz and harris, commodity (and services) sales and related taxes, American public finance.

8- Alan. A. Tait, Value added tax: International Practice and Problems, IMF, 1988.

۱- کالاها و خدمات اساسی معین از قبیل:
الف: مواد غذایی اساسی فرآوری نشده (مثل تولیدات کشاورزی، دامی، دریایی و جنگلی که برای تولید مواد غذایی به کار برده می شود)
ب: آب لوله کشی شده
ج: خاک زغال سنگ و زغال سنگ خشک

۲- خدمات مرتبط با رفاه اجتماعی از قبیل:
الف: کتاب‌ها، مجلات، روزنامه‌ها، آکھی‌ها، مجلات رسمی و اخبار به استثنای تبلیغات
ب: کارهای هنری و فرهنگی و ورزش‌های غیرحرفه‌ای
ج: ورودیه‌های مربوط به کتابخانه‌ها، موزه‌ها، گالری‌های هنری، باغ وحش‌ها و پارک‌های علمی پژوهشی.

۳- خدماتی که توسط افراد زیر ارائه می‌شوند:
الف: وکلا، حسابداران، حسابرسان مالیاتی، حسابداران گمرک
ب: هنرپیشه‌ها، خواننده‌ها، مجریان رادیو، آهنگسازان، نویسندگان، طراحان، ورزشکاران حرفه‌ای، کلفت‌ها، کارگزاران بیمه، مترجمان و تندنویسان
ج: محققان آکادمیک و تکنیکی
د: تحلیلگران سیستم و برنامه‌نویسان کامپیوتر

۴- عوامل تولید مشخص مانند:
الف: زمین
ب: خدمات مالی و بیمه

سال ۱۹۷۸ به ۱۴۳۴۲۱ میلیارد ون در سال ۱۹۸۳ افزایش یافت و در عرض پنج سال ۳/۲ برابر شده است. در حالی که در همین مدت GDP به قیمت جاری ۲/۴ برابر گردیده بود.
درآمد خالص حاصل از VAT عبارت بود از ۷۳۵ میلیارد ون یا ۱/۹ درصد کل پایه مالیاتی در سال ۱۹۷۸ که رقم فوق در سال ۱۹۸۳ به ۲۵۵۹ میلیارد ون (۱/۸ درصد پایه مالیاتی) رسید.

ساختار نرخ‌ها

از زمان پذیرش VAT در سال ۱۹۷۷، نرخ مالیات ۱۰٪ ثابت مانده است. با وجود این، قانون مالیاتی یک نرخ پایه ۱۳ درصدی را معین نموده و ۳٪ نوسان بالا و پایین را مجاز شمرده است. علت این انعطاف‌پذیری در ساختار نرخ‌ها تضمینی بر این بود که سیستم مالیاتی بتواند در مقابل تغییرات اقتصاد ملی پاسخ مناسبی داشته باشد. اما به خاطر کاهش مخالفت‌ها، VAT در پایین‌ترین نرخ که قانون مجاز می‌شمرد، مورد قبول واقع شده است. نرخ استاندارد در حول و حوش ۱۳٪ وضع شد و واحدهای کوچک آنهایی که فروش ناخالص‌شان کمتر از ۲۴ میلیون ون می‌باشد، مشمول نرخ ۲ درصدی بر اساس فروش ناخالص‌شان می‌باشند.

معافیت‌ها و نرخ بندی صفر

کالاها و خدماتی که در کشور کره از پرداخت مالیات معاف هستند به چند دسته تقسیم می‌شوند:

قبیل بررسی و تحلیل تجربه کشورهای مختلف، استفاده از مشاوران با تجربه بین‌المللی، مطالعه دقیق روش‌های اجرایی و شرایط اقتصادی کشور و نیز انجام برنامه‌های مفصل در زمینه تبلیغ و آموزش مؤدیان و کادر اجرایی بستگی دارد.

۶- یکی از اثرات اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده این است که نسبت به مالیات‌های دیگر کمتر اختلال‌زاست، چون این مالیات خاصیت مضاعف ندارد و در هر مرحله پرداخت می‌شود.

۷- یکی از انتقادات به این مالیات، هزینه‌های اجرایی بالای آن است. به‌ویژه زمانی که یک شبکه اجرایی جدید برای اجرای آن لازم است.

۸- انتقاد دیگر، عدم رعایت عدالت اجتماعی به دلیل تنازلی بودن آن می‌باشد.

هدف از بررسی تجربه کشورهای، آشنایی به نقاط قوت و ضعف اجرایی این مالیات در سایر کشورهاست تا بتوان از آن به‌عنوان راهنمایی مناسب برای ارائه پیشنهادهای لازم در مورد ایران استفاده نمود.

۴- مالیات بر ارزش افزوده مناسب برای اجرا در ایران

باید دانست که هیچ‌گونه نسخه از پیش پیچیده شده برای طراحی یک رشته از مالیات‌ها یا حتی یک مالیات خاص در دست نیست. در واقع نظام مالیاتی برای هر کشور بایستی با خصوصیات و

ج: اجاره‌خانه یا زمین که در حکم ریاست جمهوری معین شده‌اند

د: کالاها و خدمات متفرقه

کالاهای معاف از عوارض گمرکی مشخص شده در قانون گمرکات نیز از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معافند. کالاهای مشمول نرخ صفر عبارتند از: کالاهای صادراتی، خدمات ارائه شده خارج از کره، حمل و نقل بین‌المللی توسط کشتی و هواپیما، همچنین کالاها و خدمات دیگر که به‌منظور تحصیل ارز خارجی تولید می‌شوند.

از بررسی تجربه کشورها (اندونزی، ترینیداد و توباگو، کره) نکات زیر در مورد این مالیات قابل استنباط و نتیجه‌گیری است^۹:

۱- مبنای مالیاتی بایستی تا مرحله خرده‌فروشی گسترش یابد و از یک روش اعتباری (Credit-invoice) برای محاسبه استفاده شود.

۲- انتخاب نوع VAT در هر کشور یک سیاست اقتصادی است و به دیدگاه‌های سیاسی، شرایط اقتصادی و نیز اثرات درآمدی ناشی از انتخاب بستگی دارد.

۳- ساده‌ترین نوع مالیات بر ارزش افزوده، استفاده از یک نرخ واحد پایین (مثلاً ۱۰٪) در ابتدای شروع بدون هیچ‌گونه معافیت می‌باشد.

۴- سیستم کامپیوتری برای این مالیات از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است و برای اجرای مؤثر و کارآمد آن ضروری است.

۵- موفقیت در اجرای این مالیات به عواملی از

۹- جهت اطلاعات بیشتر، به پایان نامه ذکر شده در پاورقی صفحه ۷۱ رجوع شود.

در اینجا گروه‌های مشمول مالیات مورد بررسی قرار گرفته و با تعیین موارد معافیت و حذف آنها از مبنای یک مناسب مالیات بر ارزش افزوده برای ایران خواهیم رسید و معین خواهیم نمود که چه نوع مالیات بر ارزش افزوده‌ای در ابتدا برای اجرا معمول‌تر است. در معرفی VAT پیشنهادی در این مقاله برای ایران همواره سه اصل زیر مدنظر قرار گرفته است:

- قابل درک بودن
- سهولت اجرایی
- موفقیت‌آمیز بودن (وصول درآمد)

۴-۱- مبنای مالیات بر ارزش افزوده

مبنای مالیاتی معیار یا ارزشی است که مالیات بر آن برقرار می‌شود. گسترده کردن مبنای نظام مالیاتی باید از اولویت بالایی برخوردار باشد. معمولاً در کشورهای در حال توسعه مبنای ماخذ مالیات بسیار محدود است. بنابراین دولت‌ها برای وصول درآمدهای مالیاتی مورد انتظار خود، به نرخ‌های بالای مالیاتی متوسل می‌شوند. هرچه نرخ مالیاتی بالاتر باشد، اختلال در اقتصاد بخش خصوصی بیشتر شده و هزینه‌های کارایی اقتصادی مرتبط با مالیات‌ها، به نسبت بالاتر می‌رود. هرگاه محدودیت و اشکالاتی در کاهش درآمدهای مالیاتی در این کشورها وجود داشته باشد، کاهش نرخ‌ها فقط در قبال گسترش و افزایش مبنای مالیاتی میسر است. طراحی موفقیت‌آمیز مالیات بر ارزش افزوده، اغلب مشتمل بر انتقال از یک مبنای محدود به یک مبنای گسترده می‌باشد. براساس

ویژگی‌های خاص آن کشور طراحی و اجرا شود. لذا با توجه به ویژگی‌های عمومی مالیات بر ارزش افزوده و نیاز شدید دولت به اصلاح نظام مالیاتی برای افزایش درآمدهای مالیاتی، توجه به امکان اجرای این مالیات از اهمیت خاصی برخوردار است. از آنجا که این مالیات بر مبنای ارزش افزوده در مراحل مختلف تولید کالاها و ارائه خدمات محاسبه و وصول می‌گردد، از پایه مالیاتی گسترده‌ای برخوردار است و امکان وصول بخش اعظم ظرفیت‌های بالقوه مالیاتی کشور را مهیا می‌سازد. ایجاد منبع درآمد جدید، باثبات و قابل انعطاف به منظور پاسخگویی به هزینه‌های روزافزون از جمله دلایل اصلی وضع این مالیات است. پایه گسترده این مالیات کاهش در نرخ مالیاتی را توجیه می‌کند که خود از ویژگی‌های بارز این روش در جهت تشویق فعالیت‌های اقتصادی تلقی می‌شود. روش و اسلوب متفاوت جمع‌آوری این نوع مالیات، آن را از نظر کارایی، از دیگر مالیات‌ها متمایز می‌سازد و اجرای آن می‌تواند بسیاری از نارسایی‌های نظام مالیاتی را برطرف نماید.

در این قسمت، موارد اساسی شامل مبنای مالیاتی، ساختار نرخ مالیاتی، جایگزینی و برآورد ظرفیت بالقوه مالیات بر ارزش افزوده مورد بحث قرار می‌گیرد. اگرچه تعیین مبنای تحت پوشش مسأله اساسی در تعیین نوع مالیات بر ارزش افزوده‌ای است که باید اعمال شود، انتخاب مرحله یا مراحل مناسب اساساً در حیطه کارایی اداری و اجرایی یک مالیات در مبنای مورد نظر می‌باشد.

تئوری بیشترین ظرفیت مالیات بر ارزش افزوده مجموع ارزش کالاها و خدمات قابل خریداری است که همان تولید ناخالص داخلی و به علاوه واردات می‌باشد.

شاید یکی از مهم‌ترین اقدامات در قسمت سیاست‌گذاری مالیات بر ارزش افزوده، تعیین موارد مشمول مالیات، معاف از پرداخت مالیات و یا مشمول نرخ صفر^{۱۰} باشد. هر چند که به طور معمول تصور می‌شود که این مالیات به تمام مراحل تولید اعمال می‌گردد، اما در عمل، این مورد همواره رعایت نمی‌شود. در این زمینه برخی کشورها مالیات بر ارزش افزوده را در مرحله خرده‌فروشی اعمال نمی‌کنند. برخی دیگر آن را در مرحله عمده‌فروشی و پاره‌ای دیگر در سطح تولیدات کارخانه‌ای به کار می‌برند. در کشورهای در حال توسعه به خصوص، وضع مالیات بر ارزش افزوده در سطح تولیدات کارخانه‌ای موجه به نظر می‌رسد و این زمینه وجود دارد که با اجرای موفقیت‌آمیز استراتژی صنعتی شدن، همان‌طور که سهم تولیدات کارخانه‌ای در GDP افزایش می‌یابد، سهم مالیات بر ارزش افزوده به تولیدات کارخانه‌ای نیز گسترش یابد.

به لحاظ جدید بودن این شیوه مالیاتی، عدم آشنایی مؤدیان و کارگزاران از شیوه عمل آن، نبود آمار و اطلاعات مرحله‌ای از فعالیت‌های تولیدی؛ بوروکراسی شدید اجرایی و با توجه به اینکه این

روش برای اولین بار در ایران مطرح می‌گردد، لازم است وسعت و پوشش این مالیات ابتدا به تولیدات کارخانه‌ای و واردات که در مورد آنها آمار و اطلاعات مستند یافت می‌شود، محدود شود. اضافه می‌گردد چون یکی از مشکلات اساسی نظام مالیاتی عدم دسترسی به آمار دقیق در مورد معاملات و درآمدهاست، لذا چگونه ممکن است روش جدید مالیاتی همانند مالیات بر ارزش افزوده که بر اساس آمار و اطلاعات وسیع و مرحله‌ای استوار است در ایران به طور وسیع به اجرا درآید. بنابراین شانس موفقیت این مالیات با پایه محدود بیشتر لز اجرای وسیع و همه جانبه آن است.

برای تعیین مبنای مناسب مالیات بر ارزش افزوده در ایران، با توجه به تجربه دیگر کشورها، نبود سیستم دفترداری در مراحل عمده‌فروشی و خرده‌فروشی و مشکلات اجرایی سیستم مالیاتی، پیشنهاد می‌شود مبنای این مالیات ابتدا به سطح تولیدات کارخانه‌ای و واردات محدود شود و به محض اجرای موفقیت‌آمیز آن و با کسب تجربه و آشنا شدن به مشکلات اجرایی می‌توان آن را به سطوح عمده‌فروشی و سپس خرده‌فروشی گسترش داد. بدین ترتیب در این مقاله مبنای مالیاتی، ارزش تولیدات کارخانه‌ای و واردات است و موارد غیرمشمول با دو ضابطه کلی از مبنای مستثنی می‌گردند: ۱- اجتناب‌ناپذیر بودن معافیت برخی کالاها و خدمات به خاطر ملاحظات سیاسی،

۱۰- مشمول نرخ صفر بدین معنی است که تولیدکننده یا عرضه‌کننده از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف است و مالیات پرداخت شده بابت نهاده‌های تولیدی نیز به وی مسترد می‌شود.

خواهد شد. در مورد نحوه برخورد با خدمات، روش انتخابی در نظر گرفته می شود بدین صورت که در ابتدا تمام خدمات معاف هستند بجز چند گروه خاص که به تفکیک مشخص گردیده اند^{۱۳}:

- ۱- حمل و نقل کالا
- ۲- خدمات هوایمایی
- ۳- نمایشگاه ها و فروشگاه های کالاهای

تجاری

- ۴- انبارداری
- ۵- فعالیت های تجاری و بازرگانی
- ۶- مستغلات و خدمات کسب و کار^{۱۴}

۱-۴-۳- گروه های معاف

معافیت مالیاتی، تخفیف قسمتی یا حتی تمام مالیات حقه یک شخصیت حقیقی یا حقوقی برای مدتی کوتاه یا طولانی است و به عنوان ابزار حمایتی به طور متداول در کنار سایر سیاست های حمایتی توسط دولت به کار گرفته می شود. در مورد معافیت مالیاتی می بایست توازن درآمد، اثرات تخصیص آن به اقشار کم درآمد و مسائل اجرایی به دقت در نظر گرفته شود. معافیت کالاها و خدمات بایستی تا حد ممکن محدود شده و دلیل قطعی و روشن برای اعمال این سیاست وجود داشته باشد.

اهداف حمایتی و عدالت اجتماعی ۲- مقرون به صرفه نبودن و معضل آفرینی وصول این مالیات در بعضی موارد. در مبنای معرفی شده منظور از تولیدات کارخانه ای، گروه های صنایع ۹ گانه کالاها بر طبق طبقه بندی استاندارد بین المللی فعالیت های اقتصادی (ISIC)^{۱۱} می باشد.

۱-۴-۱- گروه های مشمول

- ۱- صنایع مواد غذایی، آشامیدنی ها و دخانیات (موردی)
- ۲- صنایع نساجی، پوشاک و چرم
- ۳- صنایع چوب و محصولات چوبی
- ۴- صنایع کاغذ و مقوا، چاپ و انتشار (موردی)
- ۵- صنایع شیمیایی، نفت، لاستیک و پلاستیک
- ۶- صنایع محصولات کانی غیر فلزی
- ۷- صنایع تولیدات فلزات اساسی
- ۸- صنایع ماشین آلات، تجهیزات، ابزار و محصولات فلزی
- ۹- صنایع متفرقه
- ۱۰- واردات کالاها و خدمات^{۱۲}

۱-۴-۲- نحوه برخورد با خدمات

مالیات بر ارزش افزوده شامل کالاها و خدمات

11- International standards Industrial classification of all economic activities

۱۲- آن بخش از واردات که به صورت مواد اولیه است معاف می باشد.

۱۳- برای توضیح بیشتر در مورد علت مشمول شدن خدمات خاص به پایان نامه ذکر شده در صفحه ۷۱ رجوع شود.

۱۴- مستغلات شامل خدمات آژانس های املاک و دلان املاک می شود و خدمات کسب و کار شامل فعالیت سازمان ها و واحدهایی است که در زمینه حسابداری و حسابرسی، نقشه کشی و نقشه برداری، خدمات کامپیوتری، خدمات حقوقی، مدیریت و مشاوره، خدمات امور بازرگانی، تجاری و ... خدمات ارائه می نمایند.

افزوده، مسأله تعدد و میزان نرخ‌هایی است که بر اساس آنها این مالیات می‌تواند اعمال شود. عدم تعدد نرخ‌ها به این معناست که این مالیات با نرخی واحد برای تمامی کالاها و خدمات اعمال شود. در این حالت اجرای مالیات ساده و آسان می‌گردد و هزینه‌های اجرایی وصول آن نیز کاهش می‌یابد.

نرخ مالیات ممکن است به‌عنوان ابزار و اهرمی برای تحقق اهداف اقتصادی و اجتماعی مالیات به‌طور کلی و مالیات بر ارزش افزوده به‌طور اخص مورد استفاده قرار گیرد. حدود نرخ مالیات بر ارزش افزوده را میزان نیاز مالی دولت به این مالیات، سطح اقشار کم درآمد، اقلام معاف و شرایط عمومی اقتصاد کشور تعیین می‌کند.

بیشتر کشورها در ابتدای شروع مالیات بر ارزش افزوده، از یک نرخ واحد استفاده نموده‌اند و بالاترین نرخ در دانمارک (۲۲٪) و پایین‌ترین آن در پاناما (۵٪) به کار رفته است.^{۱۶}

با توجه به هزینه‌های وصول و شرایط خاص کشور، حداقل نرخ مالیاتی باید به‌میزانی باشد که مقرون به صرفه بوده و وضع مالیات بر ارزش افزوده را تضمین و توجیه نماید.

مناسب‌ترین راه انتخاب یک نرخ واحد برای مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. در واقع تعدیلاتی هم که در جامعه اقتصادی اروپا و دیگر کشورها انجام گرفته، بیشتر برای کاهش تعداد نرخ‌های این

استفاده از سیاست معافیت مالیاتی زمانی قابل قبول است که حتماً جهت‌دار بوده و متضمن منافع اجتماعی نیز باشد و درآمد مالیاتی را کاهش ندهد. کارایی مالیات بر ارزش افزوده نسبت به انواع دیگر مالیات‌ها به دلیل عدم وجود پدیده مالیات بر مالیات (cascading) بیشتر است، لذا هر قدر تعداد معافیت‌ها بیشتر باشد کارایی این مالیات از این نظر کمتر است. با توجه به منطق معافیت، تجربه کشورها و شرایط خاص ایران، گروه‌های معاف از مالیات بر ارزش افزوده به‌شرح زیر تعیین گردیده‌اند:

- ۱- بخش دولتی و مؤسسات غیر انتفاعی^{۱۵}
- ۲- مواد غذایی
- ۳- بخش کشاورزی
- ۴- بهداشت و درمان، بهزیستی و تأمین اجتماعی
- ۵- خدمات بیمه و بانکی
- ۶- آب و برق، گاز، پست و مخابرات
- ۷- کالاهای سرمایه‌ای
- ۸- آموزش و پرورش و آموزش عالی
- ۹- حمل و نقل عمومی (مسافر)
- ۱۰- مشاغل جزء
- ۱۱- صادرات

۴-۲- ساختار نرخ مالیات بر ارزش افزوده
یکی از موضوعات مهم اجرای مالیات بر ارزش

۱۵- بخش دولتی و مؤسسات غیرانتفاعی در اینجا شامل قسمت‌هایی است که در حال حاضر طبق قوانین مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم از پرداخت مالیات معاف می‌باشند.

16- Sijbren Crossen, Tax Policy in developing countries, chapter 5, World bank, 1991.

مالیات می‌باشد.

نتیجه‌ای که از تجربه کشورها و بررسی ساختار نرخ مالیات بر ارزش افزوده می‌توان گرفت، این است که تعیین نرخ واحد قابل اجرا در مورد کلیه کالاها و خدمات در ابتدا ارجحیت دارد و نیز از بررسی نرخ‌های اعمال شده توسط تعداد زیادی از کشورها، اعمال نرخ ۱۰٪ برای ایران معقول به نظر می‌رسد.

۳-۴- جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده

برخی از موارد عدم کارایی که در سایر مالیات‌ها وجود دارد، در مورد مالیات بر ارزش افزوده صادق نیست. به همین دلیل در دهه‌های اخیر، مباحثات زیادی در مورد امکان جایگزینی این مالیات به جای مالیات بر فروش، مالیات‌های غیرمستقیم و... صورت گرفته است. رفع نارسایی‌های سایر مالیات‌ها و امکان جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای آنها، از دیگر مزیت‌های این نوع مالیات است.

در حال حاضر در سیستم مالیاتی ایران مالیات بر کل فروش با نرخ‌های متفاوت به صورت کشورهای دیگر وجود ندارد و آنچه تحت عنوان مالیات بر مصرف و فروش در سرفصل مالیات‌های ایران وجود دارد، محدود کالاهایی هستند که به صورت مالیات بر واحد یا ارزش کالا، مشمول مالیات قرار گرفته و وصولی عمده مربوط به نوسابه‌های غیرالکلی، سیگار و فرآورده‌های نفتی

است. هیچ‌کدام از این کالاها، مشمول مالیات بر ارزش افزوده قرار نمی‌گیرند و تمام این بخش، تحت عنوان مالیات بر برخی کالاها که در سرفصل‌های بین‌المللی هم وجود دارد باقی خواهد ماند.

مطالعه تجربه برخی کشورها نشان می‌دهد، بیشتر کشورهایی که مالیات بر ارزش افزوده را در سیستم مالیات‌شان به کار گرفته‌اند، آن را جایگزین مالیات بر کل فروش کرده‌اند که این موضوع به صورت دگرگونی در مالیات بر کل فروش بوده است. این امر در مورد ایران صادق نیست و به همین دلیل شیوه‌ای نوین در سیستم مالیاتی ایران می‌باشد. با توجه به ساختار کنونی نظام مالیاتی، این مالیات جایگزین هیچ‌کدام از مالیات‌های فعلی نشده و به صورت یک مالیات جدید در کنار سرفصل‌های فعلی اعمال خواهد شد^{۱۷}.

۴-۴- ظرفیت بالقوه مالیات بر ارزش افزوده

ظرفیت بالقوه مالیاتی به سطحی از مالیات گفته می‌شود که در آن، مبنای مالیاتی با شدت متوسطی به کار گرفته شده باشد به عبارت دیگر حجم مالیاتی است که جامعه توان پرداخت آن را دارد. این تعریف در مورد مالیات بر ارزش افزوده هم صادق است.

به دلیل نااطمینانی و نگرانی‌هایی که در مورد درآمد در کشورهای پذیرنده مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد، تخمین ظرفیت بالقوه و درآمد

۱۷- همان پایان نامه ذکر شده در پاورقی صفحه ۷۱

ناشی از آن اهمیت قابل ملاحظه‌ای برای سیاست‌گذاران دارد.

یکی از نکات اساسی که در برآورد ظرفیت این مالیات باید مد نظر قرار گیرد، اعطای معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی به برخی از بخش‌های تولیدی کالاها و خدمات مصرفی می‌باشد. برای تخمین ظرفیت این نوع مالیات، اطلاعات مربوط به میزان فروش کالاها و خدمات معاف کافی نمی‌باشد، بلکه اطلاعات اضافی راجع به ساختار تولیدی اقتصاد که در آن نحوه حرکت نهاده‌های واسطه‌ای و سرمایه‌ای برای تولید هر واحد از کالا بررسی می‌گردد نیز لازم است. به عبارت روشن‌تر، بایستی میزان کاربرد نهاده‌هایی که مشمول این مالیات هستند و توسط بخش‌های معاف از آن مورد استفاده قرار می‌گیرند نیز مورد توجه قرار گیرد^{۱۸}.

ظرفیت بالقوه VAT با توجه به مبنای تعیین شده برای این مالیات در مقاله، به صورت زیر برآورد می‌گردد:

با توجه به گروه‌های مشمول این مالیات، ارزش افزوده خالص با استفاده از محاسبه تولید ناخالص داخلی به روش تولید برای سال ۱۳۷۲ مورد برآورد قرار گرفته^{۱۹} و جمع ارزش افزوده خالص همان ظرفیت بالقوه می‌باشد. نتایج این برآورد در جدول شماره (۲) آورده شده است. ظرفیت بالقوه

برآوردی تقریباً ۲۹۴۴۹ میلیارد ریال معادل ۳۰٪ تولید ناخالص داخلی و میزان درآمد ناشی از آن که از حاصل ضرب ظرفیت بالقوه در نرخ پیشنهادی (۱۰٪) محاسبه شده، حدود ۲۹۴۴ میلیارد ریال تعیین می‌گردد^{۲۰}.

۵- سازمان مالیات بر ارزش افزوده

به لحاظ اهمیت و ضرورت تأسیس سازمان مالیات بر ارزش افزوده، ابتدا بایستی روشن شود که جایگاه سازمانی این مالیات در تشکیلات کدامیک از قسمت‌های سازمان مالیاتی فعلی قرار گیرد. معمولاً در این مورد سه طرح مجزا، متداول و قابل پیشنهاد است که بعد از بررسی این سه مورد، با توجه به سیستم مالیاتی ایران و هدف از اجرای این مالیات، مناسب‌ترین حالت انتخاب می‌گردد.

حالت اول - سازمان مالیات بر ارزش افزوده در زیرمجموعه مالیات‌های مستقیم ایجاد گردد: در این صورت فرض بر این است که نیروی انسانی سازمان VAT کلاً یا به طور عمده از کارکنان مالیات‌های مستقیم تأمین و پس از آموزش‌های لازم به کار گمارده شوند. این حالت دارای محاسن و معایب مربوط به خود است. مهم‌ترین حسن آن، استفاده مشترک از اطلاعات مربوط به خرید و فروش مؤدیان و مشابَهت مستندات رسیدگی و

18- Mackenzie, G.A. "Estimating the base of the value - added tax (vat) in developing, IMF" wp/1991

۱۹- سال ۱۳۷۲ آخرین آمار مورد دسترسی می‌باشد.

۲۰- ظرفیت بالقوه با استفاده از یک چارچوب بین‌المللی نیز تخمین زده شده و نتایج مشابهی به دست آمده است (جهت اطلاع به پایان نامه ذکر شده در پاورقی صفحه ۷۱ رجوع شود).

جدول (۲) تخمین ظرفیت مالیات بر ارزش افزوده با استفاده از محاسبه

تولید ناخالص داخلی به روش تولید ۱۳۷۲^{۲۱} (میلیارد ریال)

سهم ارزش افزوده از GDP (درصد)	ارزش افزوده مشمول	ارزش افزوده بصرف واسطه	ارزش ستانده	گروه کالاها و خدمات مشمول
۰/۷۹	۷۴۷	۱۱۷۶۵	۱۴۷۵۲	۰۴- صنایع تولید مواد غذایی و آشامیدنی ^{۲۲}
۲/۹	۲۷۲۳	۳۶۲۹	۶۳۵۲	۰۵- صنایع تولید منسوجات، پوشاک و چرم
۰/۲۸	۲۶۵	۲۱۵	۴۸۰	۰۶- صنایع تولید چوب و محصولات چوبی و میل
۰/۱۶	۱۵۶	۳۴۵	۶۵۸	۰۷- صنایع تولید کاغذ و محصولات کاغذی، چاپ و انتشار ^{۲۳}
۲/۱۸	۲۰۵۴	۱۵۸۷	۳۶۴۱	۰۸- صنایع تولید مواد شیمیایی و ...
۱/۲۳	۱۱۵۵	۱۰۰۸	۲۱۶۳	۰۹- صنایع تولید محصولات معدنی
۱/۴۸	۱۳۸۹	۲۰۹۵	۳۴۸۴	۱۰- صنایع تولید فلزات اساسی
۲/۵۴	۲۴۲۰	۳۳۶۰	۵۷۸۰	۱۱- صنایع تولید محصولات فلزی، ماشین آلات، تجهیزات و ابزار
۰/۱۵	۱۳۹	۸۸	۲۲۷	۱۲- سایر صنایع
۴/۴۳	۴۲۱۸	۴۹۶۱	۹۱۷۹	۱۳- ساختمان (غیر مسکونی)
۲/۷۵	۲۶۲۵	۳۳۴۸	۸۵۹۸	۱۴- حمل و نقل و انبارداری ^{۲۴}
۰/۰۷	۶۵	۸۷	۲۲۵	۱۵- خدمات هتلداری (درجه یک)
۰/۸۴	۷۷۸	۲۰۴	۹۸۲	۱۶- مستغلات و خدمات کسب و کار
۱۱/۳	۱۰۷۱۵	—	—	۱۷- واردات کالاها و خدمات
۳۰/۹	۲۹۴۴۹/۵			جمع
	۲۹۴۴			میزان درآمد قابل وصول (با اعمال نرخ ۱۰٪)

موجب عدم موفقیت آن خواهد شد. حالت دوم - اداره امور مالیات بر ارزش افزوده به بخش مالیات‌های غیرمستقیم محول گردد: این حالت هم دارای محاسن و معایبی است که مهم‌ترین حسن آن این است که چون در بسیاری از کشورهای در حال

حسابرسی در بخش مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد و بزرگ‌ترین عیب آن این است که سهل‌انگاری‌ها و نقاط ضعف اجرایی نظام مالیات بر درآمد، به ویژه از جهت شناسایی دقیق و مستمر مؤدیان به بخش جدید سرایت خواهد کرد و

۲۱- مرکز آمار ایران - تولید ناخالص داخلی به قیمت جاری (۱۳۷۲ - ۱۳۷۰) دی ماه ۱۳۷۴.

۲۲- برای این گروه تنها ۲۵٪ ارزش افزوده مشمول مالیات می‌باشد و ۷۵٪ آن معاف است.

۲۳- برای این گروه تنها ۵۰٪ ارزش افزوده مشمول مالیات می‌باشد و ۵۰٪ آن معاف است.

۲۴- حمل و نقل کالا مشمول مالیات و مسافر معاف است.

کردن معاملات می‌رود و نیز لزوم یک سیستم کنترلی دقیق و حساب شده بر اساس مستندات برای این مالیات، حالت اول و دوم موفق نخواهد بود و مناسب‌ترین حالت، انتخاب یک سازمان جدید در زیرمجموعه معاونت درآمدهای مالیاتی است که به صورت یک مدیریت مستقل در کنار دیگر واحدهای مالیاتی فعالیت نماید.

۵-۱- ساختار سازمانی پیشنهادی مالیات بر ارزش افزوده در ایران

سیستم اداری مالیات بر ارزش افزوده می‌بایست در نهایت سهولت و سادگی باشد. ساده‌سازی سیستم اداری نیازمند این مطلب است که وصول و اجرای این مالیات به سهولت انجام پذیرد. این سازمان رسالت بسیار عظیمی را در معرفی و تفهیم این شیوه جدید مالیاتی از طریق آموزش‌های همگانی رسمی و غیررسمی خواهد داشت. موارد مربوط به کارگزینی، طرح‌های جذب و انتقال کارکنان، بایستی به دقت مورد توجه قرار گیرد. البته موارد مذکور با توجه به اهمیت ویژه‌ای که برای سیستم دارند، توسط اداره مرکزی انجام می‌پذیرند و بخش اجرایی مسؤلیت انجام تکنیک‌های کاربردی و عملی را به عهده خواهد داشت.

وضع مالیات بر ارزش افزوده در ایران مستلزم ایجاد یک اداره مرکزی و واحدهای جدید و تخصصی اداری در ادارات مرکز و سایر استان‌ها

توسعه به طور متوسط بین ۴۰ تا ۶۰ درصد کل درآمد مالیات بر ارزش افزوده را مالیات وصولی از کالاهای وارداتی تشکیل می‌دهد، احاله اداره امور این مالیات به مالیات‌های غیرمستقیم قابل توجیه است و بزرگ‌ترین عیب آن، عدم تجربه این بخش مالیاتی در مورد مالیات بر فروش می‌باشد.

حالت سوم - تشکیل سازمان جدید: مهم‌ترین حسن حالت سوم این است که سازمان جدید، این فرصت و موقعیت را دارد که از مدرن‌ترین امکانات و وسایل کار و مطلوب‌ترین نیروهای آموزش دیده و یک نظام مدیریتی پیشرفته و تازه نفس استفاده کند. در این صورت از ضعف‌ها، محدودیت‌ها و نارسایی‌های سازمانی‌های قدیمی مبرا خواهد بود، و بزرگ‌ترین مشکل آن، این است که ایجاد سازمان جدید علاوه بر لزوم صرف هزینه‌های سنگین برای تأمین جا و مکان و امکانات در مناطق مختلف جغرافیایی شهرها، اساساً از جهت مراجعات مؤدیان مالیاتی به واحدهای مالیاتی متعدد ایجاد اشکال و نارضایتی خواهد کرد ولی این مشکل به مرور مرتفع خواهد شد.

از مجموع بررسی حالت‌های سه گانه فوق و این موضوع که در اکثر کشورها معمولاً از یک سازمان جدید برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده استفاده می‌شود^{۲۵}، می‌توان چنین نتیجه گرفت که با توجه به فقدان سابقه اجرایی در مورد مالیات بر فروش در ایران و انتظاری که از برقراری مالیات بر ارزش افزوده در بهبود نظام مالیات بر درآمد و مستند

25- A /A /Tait, Value added Tax: International practice and problems, IMF, 1988, PP , 234-239.

پیشنهاد اصلاح و تغییر در قانون می‌باشد.

۵-۲. تأمین نیروی انسانی

تأمین نیروی انسانی مورد نیاز برای سازمان این مالیات یکی از مراحل دشوار اجرایی است. تعداد کارکنان واحد اجرایی بر اساس پیچیدگی قانون، وسعت مشاغل، بهره‌مندی از سیستم کامپیوتری و میزان آموزش کارکنان تنظیم می‌شود و به تعداد مؤدیان بستگی دارد. معیار بین‌المللی در مورد نسبت کارکنان به مؤدیان یک نفر به ازای یکصد مؤدی مالیاتی است. ولی با استفاده از شاخص تعداد نیروی انسانی در سیستم فعلی و بر اساس چارت سازمانی پیشنهادی نمودار شماره (۱) تعداد کل نیروی انسانی مورد نیاز برآورد شده، حدود ۳۱۱۰ نفر می‌باشد^{۲۶}.

نیروی انسانی مورد نیاز به دو طریق جذب خواهد شد: ۱- بهره‌گیری از کارکنان موجود سازمان مالیاتی ۲- به خدمت گرفتن کارکنان جدید.

در مورد ایران پیشنهاد می‌شود برای اداره مرکزی سازمان، افراد کارآمد در سیستم مالیاتی فعلی با تجربه کافی در مورد مالیات استفاده شوند و نیز برای واحدهای اجرایی به دلیل جدید بودن شیوه کار از افراد جدیدالاستخدام پس از طی آموزش‌های لازم استفاده شود.

می‌باشد که سیستم را در رسیدن به هدف یاری نماید.

ساختار سازمانی مالیات بر ارزش افزوده پیشنهادی از پنج واحد به شرح زیر تشکیل می‌گردد:

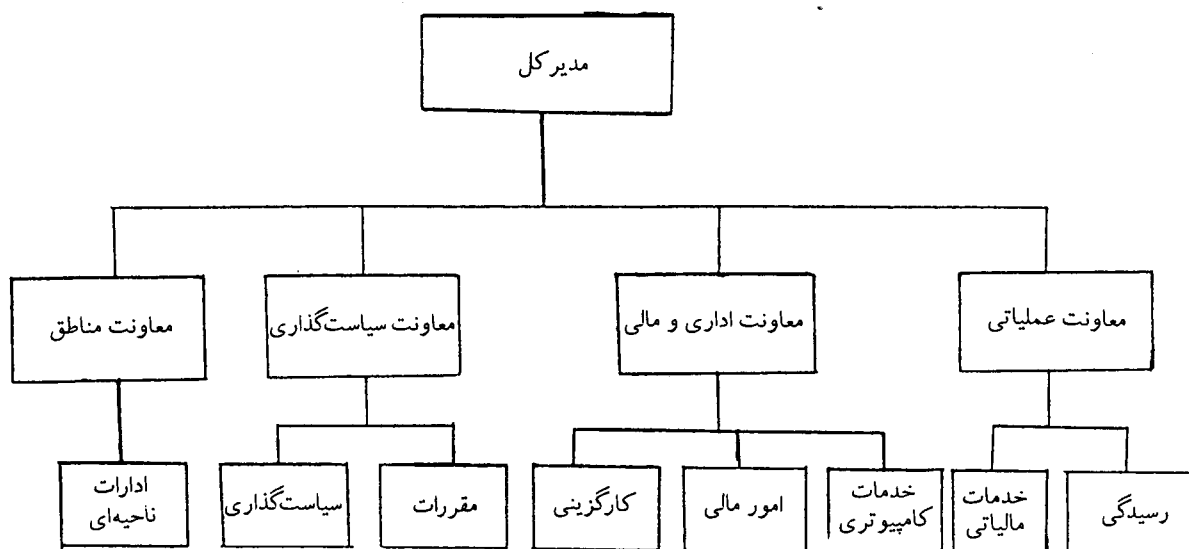
۱- واحد عملیات (شناسایی): وظیفه واحد عملیات ثبت مؤدیان، رسیدگی و پردازش اظهارنامه‌ها، بایگانی، امور اداری و حسابداری می‌باشد.

۲- واحد کنترل اظهارنامه: این واحد خود به دو بخش تقسیم می‌شود: بخش اجرا که ادارات ناحیه‌ای را تحت پوشش قرار داده و اطمینان حاصل می‌کند که اظهارنامه‌های تسلیم شده مؤدیان کامل بوده و مالیات به موقع پرداخت گردد. بخش حسابرسی که وظیفه آن حصول اطمینان از این موضوع است که مالیات بر اساس معاملات واقعی محاسبه و پرداخت شود.

۳- واحد اطلاعات: سیستم‌های اطلاعاتی با تأکید بر سیستم کامپیوتری که کلاً تحت سرپرستی و اختیار مدیریت این مالیات است.

۴- واحد سیاست‌گذاری: این واحد مسئولیت انتخاب مؤدیان را به منظور حسابرسی (چون حسابرسی به صورت نمونه‌گیری انجام می‌شود)، سیاست‌گذاری، تحقیقات و همچنین رابطه با سازمان گمرک، به عهده خواهد داشت.

۵- واحد قانونی: این واحد مسؤول تفسیر و



نمودار شماره ۱

ساختار سازمانی پیشنهادی برای اداره مرکزی

درآمد برآورد شده این مالیات در سال ۱۳۷۴ بعد از تعدیلات لازم ۳۷۰۰ میلیارد ریال می‌باشد که ۱/۹۸ درصد تولید ناخالص داخلی و ۵۰/۵ درصد درآمد مالیاتی کل است، و نیز هزینه‌های اجرایی آن بالغ بر ۶۲/۷ میلیارد ریال برآورد می‌گردد. نسبت هزینه‌ها به درآمد ۱/۷ درصد است که نشان‌دهنده سطح پایین هزینه نسبت به درآمد قابل وصول بوده و لزوم اجرای آن را بیان می‌دارد. مدت زمان لازم برای تدارک نیازهای اجرایی بعد از تصویب قانون، طبق طرح پیشنهادی صندوق بین‌المللی پول برای کشورها ۱۸ ماه است.^{۲۷}

عروض‌های اجرایی مالیات بر ارزش افزوده
 اگرچه مالیات بر ارزش افزوده براساس مشارکت فعال مؤدی، خوداظهاری، اظهارنامه دوره‌ای و پرداخت ماهیانه استوار است، اما به اجرای قاطعانه و سلیس نیاز دارد و مستلزم پیشرفت تدریجی است تا شمولیت یکباره. قبل از اجرای این مالیات لازم است نیازهای اجرایی مورد بررسی قرار گیرند.
 اجرای موفقیت‌آمیز مالیات بر ارزش افزوده منوط به ثبت‌نام به موقع کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی است که مشمول این مالیات خواهند بود.

27- Alan. A. Tait, Value added tax: administrative and Policy issues, IMF, Occasional Paper, 1991.

۷- نتیجه گیری و توصیه های سیاستی

در زمینه مالیات بر ارزش افزوده، کشورهای مختلف متناسب با ساختار خود یکی از مراحل تولیدات کارخانه ای، عمده فروشی و خرده فروشی را انتخاب نموده و آن را اجرا می کنند. به طور کلی در کشورهای اندونزی، کره، ترینیداد و توباگو، میزان درآمدهای ناشی از اجرای مالیات بر ارزش افزوده بیش از برآوردهای اولیه بوده است. بررسی ویژگی ها و تجارب اجرای این مالیات در کشورهای مختلف و نیز مطالعه نظام مالیاتی فعلی کشور نشان می دهد که اصلاح ساختار کنونی با اجرای موفقیت آمیز آن انجام خواهد گرفت و از برخی مشکلات کنونی نظام مالیاتی از جمله افزایش درآمدهای مالیاتی، عدم شناسایی کلیه مؤدیان و حجم فعالیت اقتصادی آنها، وقفه های زمانی طولانی وصول و فرار مالیاتی کاسته خواهد شد. در این مطالعه، فهرست اقلام مشمول و نیز گروه های معاف از این مالیات بر اساس طبقه بندی بین المللی استاندارد فعالیت های اقتصادی (کد ISIC) مشخص و ارائه گردیده است. نتایج به دست آمده، نکاتی را در مورد اقتصاد ایران در زمینه اجرای این مالیات ارائه می دهد:

۱- مبنای مالیات بر ارزش افزوده در ابتدا به سطح تولیدات کارخانه ای و واردات محدود شده و به محض اجرای موفقیت آمیز آن با کسب تجربه و آشنا شدن به مشکلات اجرایی، می توان آن را به سطح خرده فروشی گسترش داد.

۲- در مورد ساختار نرخ مالیاتی، بهترین راه حل، انتخاب یک نرخ واحد برای این مالیات

می باشد. با توجه به تجربه کشورها و ساختار سیستم مالیاتی فعلی، نرخ واحد ۱۰٪ پیشنهاد شده است. ۳- به منظور سنجش کارایی و مقایسه درآمدها و هزینه های اجرایی برای اظهار نظر در مورد اجرای آن، ظرفیت بالقوه مالیات بر ارزش افزوده، مورد محاسبه قرار گرفت و مقدار آن برای سال ۱۳۷۲ تقریباً ۲۹۴۴۴ میلیارد ریال، حدود ۳۰٪ GDP برآورد گردید.

۴- در مورد جایگاه سازمانی مالیات بر ارزش افزوده ایران، انتخاب یک سازمان جدید در زیرمجموعه معاونت درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی، راه حل مناسبی می باشد که به صورت یک مدیریت مستقل در راستای مالیات های مستقیم و غیرمستقیم فعالیت کند. اعمال این مالیات در سیستم مالیاتی ایران، مستلزم ایجاد یک اداره مرکزی و واحدهای جدید و تخصصی اداری در ادارات تهران و اغلب استان ها می باشد.

۵- اجرای موفقیت آمیز مالیات بر ارزش افزوده منوط به ثبت کامل و به موقع کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی است که مشمول این مالیات خواهند بود. ۶- قبل از اجرای این مالیات، تشکیل یک گروه اجرایی برای تعیین اولویت ها، بررسی مسائل و موضوعات مرتبط با نحوه اجرای آن، جنبه های حقوقی و روش های اجرایی و عملیاتی ضرورت دارد.

۷- درآمد برآورد شده این مالیات در سال ۱۳۷۴ بعد از تعدیلات لازم ۳۷۰۰ میلیارد ریال و هزینه های اجرایی ۶۲/۷ میلیارد ریال است.

منابع و مآخذ

- ۱- مجلس شورای اسلامی ایران «قانون بودجه» سال‌های مختلف.
- ۲- بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، خلاصه تحولات اقتصادی کشور در سال‌های ۱۳۷۲ و ۷۳ و ۷۴.
- ۳- مرکز آمار ایران، سالنامه آماری کشور در سال‌های ۱۳۷۲ و ۷۳.
- ۴- پژوهان، جمشید، اقتصاد، بخش عمومی (مالیات‌ها)، انتشارات مؤسسه تحقیقات اقتصادی دانشگاه تربیت مدرس، چاپ اول، سال ۱۳۷۳.
- ۵- ماسگریو، ریچارد، مالیه عمومی در تئوری و عمل، جلد دوم، مترجمان مسعود محمدی و یدا... ابراهیم‌فر، سازمان برنامه و بودجه، سال ۱۳۷۲.
- ۶- معاونت امور اقتصادی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، تحلیلی از مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران، تابستان ۱۳۷۲، مجری طرح دکتر اکبر کمیجانی.
- ۷- معاونت درآمدهای مالیاتی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، زمینه اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در ایران، سال ۱۳۷۱.
- ۸- معاونت امور اقتصادی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، گزارش توجیهی لایحه مالیات بر ارزش افزوده، سال ۱۳۷۱.
- ۹- معاونت امور اقتصادی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، گزارش‌های شماره‌های ۱۷۷، ۲۱، ۱۴۰، ۱۵۰ و ۱۰۵.
- ۱۰- معاونت امور اقتصادی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، اصلاح سیستم مالیاتی جمهوری اسلامی ایران، سال ۱۳۷۰.
- ۱۱- معاونت امور اقتصادی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی، تجزیه و تحلیلی از مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای سوسیالیستی شوروی سابق.
- ۱۲- دانشکده امور اقتصادی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، مجله مالیات شماره‌های ۹، ۱۰ و ۱۱، گزارش مالیات بر ارزش افزوده.
- ۱۳- معاونت امور اقتصادی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی، گزارش ظرفیت بالقوه مالیاتی در استان‌ها و نسبت هزینه وصول به درآمد برای سال ۱۳۷۳، دی‌ماه ۱۳۷۵.
- ۱۴- گزارش بازشناسی معافیت‌های مالیاتی، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، سال ۱۳۷۴.
- 15-Alan.A. Tait, Value added tax: International practice and problems, IMF, 1988.
- 16-Alan.A. Tait, Value added tax: administrative and policy issues, IMF, occasional paper, 1991.
- 17-Sijbren crosen, key question in considering a value added tax for central and

- European countries, IMF, WP/1991.
- 18-Richard M.bird and Milka casanegra, IMproving Tax administration in developing countries, IMF, 1992.
- 19-William Jack, The efficiency of vat implemmentation; A comparative study of central and Eastern European countries in transition, IMF,WP/1996.
- 20-Michel, J.Boskin and charles E. Mclure, world tax reform: case studies of developing countries, 1991.
- 21-Saurin Shad and christopher Towe, A u.s value added tax - A review of the issues, IMF, PPAA 1995.
- 22-Parthasaralhi shome, tax policy handbook, IMF/1995.
- 23-Shahabudin, M.Hossain; The equity impact of the value added tax in bangladesh, IMF, WP/1994.
- 24-Estimating thè base of the vat in developing countries, IMF, WP/1991.
- 25-Sijbren cnossen, Tax policy in developing countries, chapter 5, world bank, 1991.
- 26-Katherine Baer, Victoria P. Summers and Emil M. Sunley, A destination vat for CIS trade, IMF, WP/1996.
- 27-Anthony g. Pellechio and catharine B. Hill, Equivalence of the production and consumption methods of calculatin the value added Tax Base: Application in zambia, IMF, WP/1996.