

بررسی استقرار مالیات بر ارزش افزوده در ایران در تطبیقی بین‌المللی

علی طیب‌نیا*

محسن یزدان‌پناه**

استقرار مالیات بر ارزش افزوده (VAT)¹ در ایران از جنبه‌های متفاوتی می‌تواند مورد بررسی قرار گیرد. این مقاله با اتخاذ یک روش مقایسه علمی جدید، در صدد پاسخ به این سؤال است که آیا لزومی بر اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران وجود دارد یا خیر؟ از این رو با تبیین یک «مقایسه ارزشی» که متکی بر منطقی علمی است، ابتدا کلیت نظام مالیاتی ایران با یک متوسط جهانی مقایسه شده و سپس با بررسی اجزای نظام مالیاتی به تحلیل لزوم حرکت به سمت استقرار مالیات بر ارزش افزوده در ایران می‌پردازیم. نتایج تحلیل به کارگیری این روش حاکی از آن است که بطور کلی استقرار مالیات بر

*. دکتر علی طیب‌نیا؛ عضو هیأت علمی دانشکده اقتصاد - دانشگاه تهران.

** محسن یزدان‌پناه؛ دانشجوی کارشناسی ارشد دانشکده اقتصاد - دانشگاه تهران.

ارزش افزوده در ایران می‌تواند فاصله میان ایران و متوسط جهانی را در سطح دستیابی به شاخصهای مطلوب مالیاتی کاهش دهد.

کلید واژه‌ها:

مالیات بر ارزش افزوده، تطبیق بین‌المللی، ظرفیت بالقوه مالیاتی، تحلیل مقایسه‌ای، ساختار اقتصادی، درآمدهای ناشی از فروش دارایی دولت

مقدمه

طرح و اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران مدت زمانی است که از موضوعات مورد توجه محافل علمی و اجرایی - اقتصادی است. بررسی‌های مختلفی تاکنون در این زمینه انجام گرفته که عمدتاً ناظر بر آثار اقتصادی اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران است. مقاله حاضر در تکمیل این مطالعات - که به درخواست دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده انجام شده - بر یک تحلیل تطبیقی - مقایسه‌ای از اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران تمرکز دارد. حوزه این تحلیل بر دو قسمت اصلی تمرکز دارد؛ قسمت اول به بررسی مقایسه‌ای کلیت نظام مالیاتی ایران می‌پردازد و قسمت دوم نیز در پی یافتن پاسخی به این سؤال است که آیا این مقایسه اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران را توصیه می‌کند یا خیر؟ به بیان دیگر هدف این مطالعه استخراج ظرفیت بالقوه مالیاتی در ایران در تحلیلی مقایسه‌ای بوده و در پی نقش اجرای مالیات بر ارزش افزوده در به فعلیت رساندن این ظرفیت است. از این رو براساس روش تحلیل انتخابی، ابتدا به مقایسه کلیت نظام مالیاتی ایران پرداخته و سپس به ارائه نتایج و پیشنهادات در راستای هدف مطالعه می‌پردازیم.

چارچوب تحلیل مقایسه‌ای

در این قسمت به منظور ارائه شناختی مقایسه‌ای از نظام مالیاتی ایران سعی بر این است تا با یک بررسی تطبیقی - تحلیلی از پایه تحقق یافته مالیاتی در یک چارچوب بین‌المللی به ویژه به لحاظ شرایط داخلی، تحلیل انجام پذیرد. مطالعاتی که تاکنون در این زمینه صورت گرفته، عموماً ناظر بر مقایسه شاخصهایی چون نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی $(\frac{Tax}{GDP})^1$ و نسبت مالیات به درآمدهای دولت $(\frac{Tax}{Government Revenue (GR)})^2$ در برخی از کشورها با ایران بوده است. لیکن اگر مقصود ارائه تحلیلی علمی تر نسبت به مقایسه نظام مالیاتی ایران در یک نگاه

بین‌المللی باشد، ضروریست تا چارچوبی منطقی از الزاماتی که تحلیل مقایسه‌ای باید به آن نیازمند باشد، ارائه شود. چارچوب طرح ریزی شده برای این امر از سه الزام تشکیل می‌شود؛ اولین الزام در پاسخ به این پرسش تعریف می‌شود که در پایه‌های مالیاتی کشورهای مختلف چه اعدادی مورد مقایسه قرار می‌گیرد یا به عبارتی محاسبه این اعداد بر اساس چه تعاریفی انجام می‌شود؟ الزام بعدی به نحوه انتخاب کشورهای مورد مقایسه می‌پردازد و سومین الزام نیز این مسئله را مورد بررسی قرار می‌دهد که چگونه ساختار اقتصادی کشورهای مورد مقایسه، اعتبار مقایسه بین دو کشور را تحت تأثیر قرار می‌دهد؟ در این قسمت به تشریح این الزامات در قالب چارچوب تحلیل مقایسه‌ای می‌پردازیم:

الف) مقایسه باید با تعریفی مشخص و واحد از پایه مالیاتی، اجزا و شاخصهای ارزیابی آن، در بین کشورهای منتخب انجام شود. در این زمینه مراجع مختلف بین‌المللی وجود دارد، عمده مراجع معتبر بین‌المللی در این زمینه عبارتند از: نظام‌نامه آمارهای مالی دولت (GFS)^۱ مربوط به صندوق بین‌المللی پول؛ نظام حسابداری ملی (SNA)^۲ مربوط به سازمان ملل؛ و آمار درآمدی (ORS)^۳ مربوط به سازمان همکاری اقتصادی و توسعه. گاهی دیده می‌شود که مقایسه آماری بین دو یا چند کشور با مراجعه به منابع مختلف - که پایه مالیاتی را تعریف می‌کنند - انجام می‌شود. به‌عنوان نمونه در تعریف ORS حق بیمه‌های تأمین اجتماعی^۴ به‌عنوان نوعی مالیات تلقی می‌شود؛ اما در تعریف GFS؛ این درآمد، درآمدی غیرمالیاتی محسوب می‌شود. توجه نکردن به چنین موضوعی در تحلیل مقایسه‌ای محل اشکال بوده و نتایج را مخدوش می‌سازد.^۵

1. Government Finance Statistic
2. System of National Account
3. OECD Revenue Statistic
4. Social Security Contribution

۵. حق بیمه‌های تأمین اجتماعی در برخی از کشورها که اغلب توسعه یافته‌اند، از ۲۰ درصد GDP تجاوز می‌کند که به‌عنوان مالیات در تعریف ORS در نظر گرفته می‌شوند؛ اما در کشورهایی چون ایران (در حال توسعه) این میزان کمتر است (کمتر از ۱۰٪) و به‌عنوان مالیات شناخته نمی‌شود.

معیار مرجع مطالعه حاضر GFS است. در تعریف GFS درآمد دولت از اجزای مختلفی تشکیل می‌شود که عمده‌ترین آن درآمدهای مالیاتی است. که عبارتست از بخشی از انتقالات اجباری.^۱ برخی دیگر از انتقالات اجباری خاص نظیر جریمه‌ها، غرامتها و حق بیمه‌های تأمین اجتماعی جزئی از درآمدهای مالیاتی محسوب نمی‌شوند. پوشش، زمان‌بندی و ارزشگذاری درآمد مالیاتی در نظام SNA و GFS سال ۱۹۹۳ یکسان است، اما نظام طبقه‌بندی آنها متفاوت به نظر می‌رسد. SNA سال ۱۹۹۳ اطلاعاتی بر مبنای موارد ذیل تهیه می‌نماید:

۱. مالیات بر تولید و واردات؛

۲. مالیات مستمر بر درآمد ناشی از ثروت و نظایر آن؛

۳. مالیات بر سرمایه.

رویکرد اتخاذ شده در نظام GFS براساس مبنای وضع مالیات بر شش دسته

اصلی گروه‌بندی می‌شوند:

۱. مالیات بر درآمد، سود و افزایش ارزش سرمایه؛

۲. مالیات بر دستمزد و نیروی کار؛

۳. مالیات بر املاک و دارایی؛

۴. مالیات بر کالا و خدمات؛

۵. مالیات بر تجارت خارجی؛

۶. سایر مالیاتها؛

۱. در تعریف GFS داد و ستد، معامله‌ای است که بین دو واحد انجام می‌پذیرد. تمام داد و ستدها یا مبادله‌اند و یا انتقال؛ اگر یک واحد برای واحد دوم کالا، خدمات، دارایی یا نیروی کار فراهم کند و بطور همزمان کالا، خدمت، دارایی یا نیروی کار را با هر ارزشی، از آن واحد دریافت نماید، آن داد و ستد نوعی انتقال است. واحدهای دولتی بنا به ماهیتی که دارند، مقادیر زیادی از انتقالات اجباری یا اختیاری را بر عهده دارند. مالیاتها و بیشتر حق بیمه‌های تأمین اجتماعی، انتقالات اجباری هستند که توسط واحدهای دولتی بر سایر واحدها وضع می‌شوند. یارانه‌ها، کمکهای بلاعوض و مزایای کمکهای اجتماعی، انتقالات داوطلبانه از واحدهای دولتی به سایر واحدها محسوب می‌شوند.

در جدول زیر طبقه‌بندی تفصیلی انواع پایه‌های مالیاتی را در نظام GFS
ملاحظه می‌نماییم:

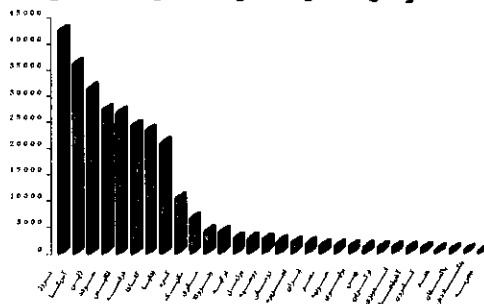
جدول شماره ۱. تقسیم‌بندی نظام مالیاتی بر اساس GFS

ردیف	عنوان	شرح
۱	Revenue	۱- درآمدها
11	Taxes	۱۱- مالیات‌ها
111	Taxes on income, profits, and capital gains	۱۱۱- مالیات بر درآمد سود و افزایش ارزش سرمایه
1111	Payable by individuals	۱۱۱۱- مالیات بر افراد- اختصاص حقیقی
1112	Payable by corporations and other enterprises	۱۱۱۲- مالیات بر شرکتها و سایر مؤسسات
1113	Unallocable	۱۱۱۳- مالیات غیرقابل تخصیص
112	Taxes on payroll and workforce	۱۱۲- مالیات بر دستمزد و نیروی کار
113	Taxes on property	۱۱۳- مالیات بر دارایی
1131	Recurrent taxes on immovable property	۱۱۳۱- مالیات مستمر بر دارایی‌های غیر منقول
1132	Recurrent taxes on net wealth	۱۱۳۲- مالیات مستمر بر خالص ثروت
1133	Estate, inheritance, and gift taxes	۱۱۳۳- مالیات بر مستندات، ارث و هدایا
1134	Taxes on financial and capital transactions	۱۱۳۴- مالیات بر دادوستدهای مالی و سرمایه‌ای
1135	Other nonrecurrent taxes on property	۱۱۳۵- سایر مالیات‌های غیر مستمر بر دارایی
1136	Other recurrent taxes on property	۱۱۳۶- سایر مالیات‌های مستمر بر دارایی
114	Taxes on goods and services	۱۱۴- مالیات‌های بر کالاها و خدمات
1141	General taxes on goods and services	۱۱۴۱- مالیات‌های عمومی بر کالاها و خدمات
11411	Value-added taxes	۱۱۴۱۱- مالیات بر ارزش افزوده
11412	Sales taxes	۱۱۴۱۲- مالیات بر فروش
11413	Turnover and other general taxes on goods and services	۱۱۴۱۳- مالیات بر نقل و انتقال و سایر مالیات‌های عمومی بر کالاها و خدمات
1142	Excises	۱۱۴۲- مالیات انتخابی بر مصرف
1143	Profits of fiscal monopolies	۱۱۴۳- سود انحصارات مالی
1144	Taxes on specific services	۱۱۴۴- مالیات بر خدمات ویژه
1145	Taxes on use of goods and on permission to use goods or	۱۱۴۵- مالیات بر استفاده از کالاها و مجوز استفاده از کالاها یا انجام فعالیتها
11451	Motor vehicle taxes	۱۱۴۵۱- مالیات بر وسایل نقلیه
11452	Other taxes on use of goods and on permission to use	۱۱۴۵۲- سایر مالیات‌ها بر استفاده از کالاها و مجوز استفاده کالاها و انجام
1146	Other taxes on goods and services	۱۱۴۶- سایر مالیات‌ها بر کالاها و خدمات
115	Taxes on international trade and transactions	۱۱۵- مالیات بر دادوستدها و تجارت بین‌المللی
1151	Customs and other import duties	۱۱۵۱- حقوق گمرکی و سایر عوارض واردات
1152	Taxes on exports	۱۱۵۲- مالیات بر صادرات
1153	Profits of export or import monopolies	۱۱۵۳- سود حاصل از انحصارات صادرات یا واردات
1154	Exchange profits	۱۱۵۴- سود حاصل از معاملات ارز
1155	Exchange taxes	۱۱۵۵- مالیات بر ارز
1156	Other taxes on international trade and transactions	۱۱۵۶- سایر مالیات‌ها بر دادوستدها و تجارت بین‌المللی
116	Other taxes	۱۱۶- سایر مالیات‌ها
1161	Payable solely by business	۱۱۶۱- مالیات برداشتی فقط توسط کسب و کار
1162	Payable by other than business or unidentifiable	۱۱۶۲- مالیات برداشتی توسط غیر از کار و کسب یا غیر قابل تشخیص

ب) مسئله بعدی این است که کشورهای مورد مقایسه با چه ملاک و معیاری انتخاب می‌شوند. اگر مقایسه‌ای بین نظام مالیاتی ایران و کشورهای منتخب بدون در نظر گرفتن معیاری برای گزینش کشورها صورت گیرد، اعتبار این مقیاس می‌تواند مورد سؤال قرار گیرد. انتخاب بدون داشتن معیاری برای گزینش نتایج متفاوتی را

برای مقایسه‌های مختلف به دنبال دارد. می‌توان گروه‌های مختلف انتخابی راگزینش کرد که نتایج متفاوتی را برای مقایسه با نظام مالیاتی ایران در برداشته باشد. آشکار است که این روش، ما را به نتیجه مشخص نمی‌رساند؛ در حالیکه نمونه انتخابی از کشورهای مختلف باید تا حدود زیادی در برگیرنده مشخصه‌های جامعه جهانی باشد. با توجه به داده‌های آماری موجود و شاخصهای مختلف تعریف شده، بهترین معیاری که با وجود برخی از ضعفها دارای جامعیت است، تولید داخلی سرانه داخلی $(\frac{GDP}{POP})$ است. به این منظور کل جامعه جهانی که طبق آمارهای بین‌المللی حدود صد و هشتاد کشور است - را بر اساس این معیار رتبه‌بندی می‌کنیم.^۱ برای انتخاب نمونه، کشورها را در سه دسته شصت تایی در نظر می‌گیریم؛ در دسته اول کشورهای دارنده تولید سرانه داخلی بالاتر از ۶۰۰۰ دلار، در دسته دوم؛ تولید سرانه ما بین ۱۱۰۰ دلار و ۶۰۰۰ دلار و در دسته سوم؛ تولید سرانه پایین‌تر از ۱۱۰۰ دلار قرار دارند. از هر کدام از این دسته‌ها، ۱۰ کشور انتخاب شده و در مجموع ۳۰ کشور به همراه ایران انتخاب می‌شود که نمونه ما را برای انجام تحلیلهای بعدی مشخص می‌کند. در نمودار شماره ۱ این سی کشور به همراه تولید سرانه داخلی براساس رتبه‌بندی تنازلی آمده‌است.

نمودار شماره ۱. تولید سرانه داخلی



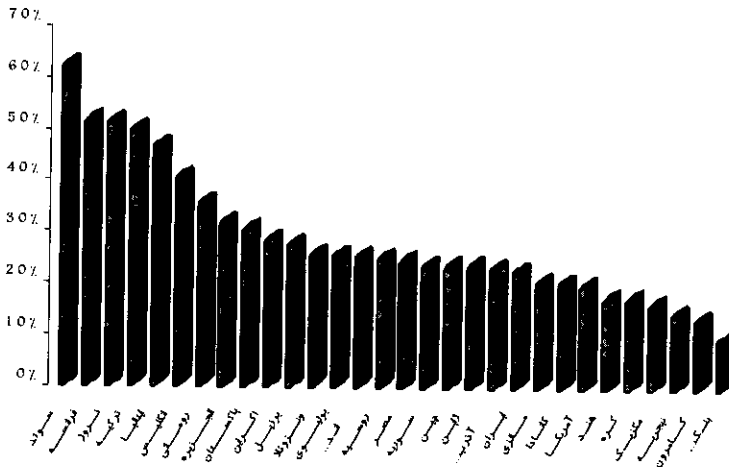
Source: Government Finance Statistic (GFS) 2002, World Development Indicator (WDI), 2002.

۱. در این مطالعه از آمارهای سال ۲۰۰۰ برای کشورهای مختلف به دلیل وجود داشتن این آمارها در تمام موضوعات مورد نظر استفاده شده‌است. منابع آماری اصلی در این مطالعه GFS سال ۲۰۰۲ و WDI سال

ج) سومین الزام در چارچوب تحلیل مقایسه‌ای، معطوف به اعتبار یا ارزش مقایسه است؛ یعنی اساساً مقایسه بین دو کشور با چه اعتبار و ارزشی انجام می‌شود. برای طراحی روش تحلیلی معطوف به یک مقایسه ارزشی معیارهایی را به مثابه یک پیش فرض، در این رابطه مدنظر قرار خواهیم داد. اولین معیار، تولید سرانه داخلی $(\frac{GDP}{POP})$ است؛ به این معنی که هر چه میزان این معیار بیشتر باشد، زمینه‌ساز شرایط مساعدتری برای گسترش نظام مالیاتی در پایه‌های مختلف خواهد بود. از طرفی این شاخص نشان‌دهنده سطح توسعه‌یافتگی کشور و در نتیجه آن تکامل بسترها و ساختارهای موردنیاز یک نظام مالیاتی برای عملکرد بهتر است. در مجموع این فرض را می‌توان در نظر گرفت که هر چه این معیار در سطح بالاتری باشد، شرایط برای ارتقای سطح کیفی و کمی عملکرد نظام مالیاتی فراهم‌تر و بطور طبیعی نسبت‌هایی چون $\frac{Tax}{GDP}$ و $\frac{Tax}{GR}$ مقدار بیشتری را به خود اختصاص می‌دهند.

دومین معیار نسبت کل هزینه‌های دولت به تولید ناخالص داخلی است که به گونه‌ای اندازه دولت در اقتصاد را مشخص می‌کند. طبیعی است که هر چه این نسبت بزرگتر باشد. دولت هزینه‌های بیشتری را در اقتصاد به خود اختصاص می‌دهد و طبیعی است که نیاز به تأمین درآمد مالیاتی بیشتر بوده و نسبت‌های مالیاتی در سطح بالاتری قرار می‌گیرند. نهایتاً با بررسی این معیار نیز می‌توان این فرض را مطرح کرد که افزایش هزینه‌های دولت بطور ضمنی، نیاز به مالیات ستانی را افزایش داده و بر افزایش میزان شاخص‌های مالیاتی نیز تأثیر می‌گذارد.

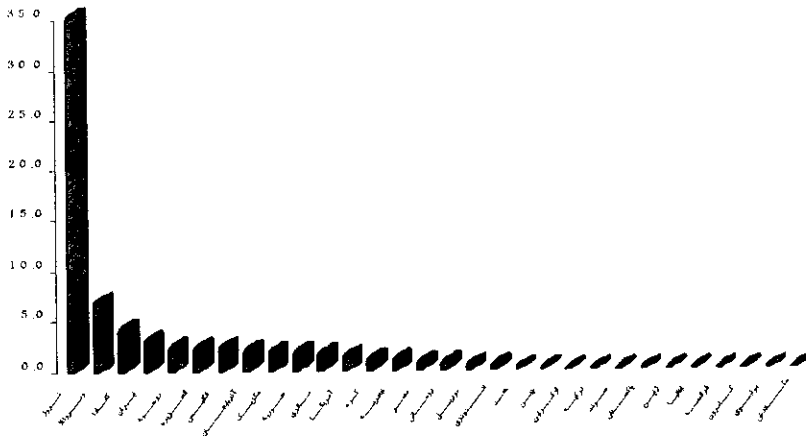
نمودار ۲. نسبت هزینه‌های دولت به تولید ناخالص داخلی



Source: Government Finance Statistic (GFS) 2002, World Development Indicator (WDI), 2002.

سومین و آخرین معیار که با توجه به شرایط ایران در یک نگاه بین‌المللی در نظر گرفته شده، شاخص تولید سرانه نفت است $(\frac{OIL}{POP})$.^۱ این شاخص معرف این مضمون است که امکان استفاده و تأمین درآمد از منابع سرمایه‌ای و زیرزمینی می‌تواند به طور طبیعی احساس نیاز کمتری را نسبت به تأمین درآمدهای مالیاتی، برای دولت ایجاد کند. بدین ترتیب شاخصهای مالیاتی در سطح پایین تری قرار گرفته و در مجموع از اهمیت نظام مالیاتی در نظام اقتصادی کاسته می‌شود. با عنایت به این موضوع این معیار برخلاف معیارهای قبل، موجد شرایطی است که الزام کمتری را برای بسط و گسترش نظام مالیاتی ایجاد می‌کند و یا درجه اهمیت و نیاز به این نظام مالیاتی را کاهش می‌دهد. در بخش بعدی؛ یعنی «روش تحلیل»، به تفصیل درباره چگونگی کاربرد این سه معیار در تبیین ارزش مقایسه، خواهیم پرداخت.

نمودار ۳. تولید سرانه نفت^۱



Source: OPEC Annual Statistical Bulletin.

روش تحلیل

بعد از تبیین مباحثی که در قسمت قبل به مثابه یک مقدمه برای ورود به تحلیل مقایسه‌ای ذکر شد، ضروری است روش تحلیل به تفصیل برای به کارگیری سه الزام مذکور، تبیین شود. برای این منظور لازم است، ابتدا هدف این تحلیل بطور دقیق تصریح شود و سپس گام به گام با توجه به مفاد اصلی گزاره هدف مراحل بعدی تحلیل نیز روشن شود. بدین ترتیب، می‌توان مقایسه نظام‌های مالیاتی با توجه به شرایط اقتصادی کشورهای مورد مقایسه به این منظور که آیا این مقایسه استقرار مالیات بر ارزش افزوده را در ایران توصیه می‌کند یا خیر؟ هدف اساسی ماست مضمون این هدف حاوی دو رکن اساسی است که در رکن اول؛ «نظام مالیاتی» کشورها و «اقتصاد» آنها مورد توجه است و در رکن دوم مالیات بر ارزش افزوده

به‌عنوان جزئی از نظام مالیاتی نیز مورد توجه قرار خواهد گرفت. در رکن اول، نظام‌های مالیاتی با لحاظ شرایط اقتصادی داخلی بررسی شده و در رکن دوم، نتایج اجزای این مقایسه در جهت استقرار مالیات بر ارزش افزوده در ایران مورد تحلیل قرار خواهد گرفت. «مقایسه ارزشی» و «ارزش مقایسه» موضوعاتی است که در رکن اول به آن پرداخته می‌شود. به بیان دیگر در این رکن، مقایسه (مقایسه ارزشی) بر مبنای ارزش مقایسه انجام می‌شود و بررسی «اقتصاد» کشورهای مختلف «ارزش مقایسه» را در یک تحلیل مقایسه ارزشی برای مقایسه نظام‌های مالیاتی، تعیین می‌کند. سپس کشورهایی که از اعتبار مقایسه بالاتری نسبت به ایران برخوردار هستند، بررسی می‌شوند. در ادامه منشاء اختلافات احتمالی در مقایسه شاخص‌های مالیاتی بررسی شده و سعی می‌کنیم که این منشاء را با نشان دادن اجزای نظام مالیاتی توضیح دهیم. سرانجام رهیافت ما این است که مقایسه‌ای که ابتدا در کلیت نظام مالیاتی و سپس در اجزای آن انجام پذیرفته است، ما را به استقرار VAT در ایران توصیه می‌کند یا خیر؟ با در نظر گرفتن این چارچوب ابتدا در رکن اول باید نحوه محاسبه «ارزش مقایسه» و «مقایسه ارزشی» روشن شود، برای این منظور دو دسته از شاخصها را برای اندازه‌گیری «ارزش مقایسه» و «مقایسه ارزشی» مورد استفاده قرار دهیم. در قسمت قبل بطور مقدماتی با یک مثال این روش را معرفی کردیم. در زیر به معرفی کامل این روش می‌پردازیم.

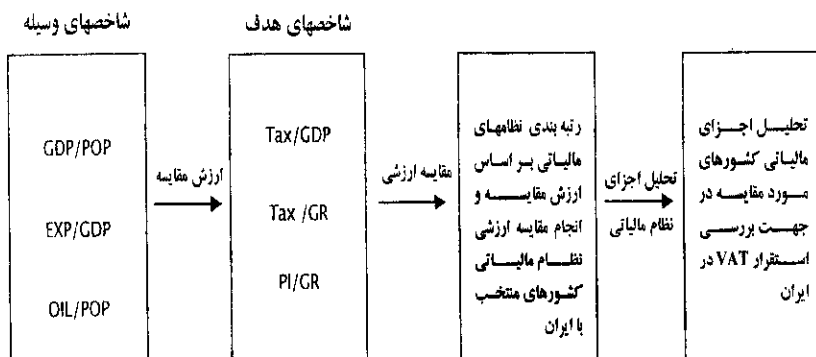
دسته اول شاخصها که ارزش مقایسه را اندازه‌گیری می‌کنند به ساختار درونی اقتصاد کشورها توجه دارند. این ساختار براساس سه شاخص تولید داخلی سرانه $(\frac{GDP}{POP})$ ؛ که بیانگر درجه توسعه‌یافتگی و اندازه و سطح تکامل اقتصادی است، نسبت کل هزینه‌های دولت به تولید ناخالص داخلی $(\frac{EXP}{GDP})$ ؛ که بیانگر اندازه عملکرد دولت در اقتصاد است و نیز سرانه تولید نفت $(\frac{Oil}{POP})$ ؛ که این شاخص نیز بیانگر ساختار اقتصاد است و به نوعی امکان تکیه دولت بر درآمدهای نفتی را نشان می‌دهد، توضیح

داده می‌شود، از این پس برای سهولت سه شاخص مذکور را با عنوان شاخصهای هدف به کار می‌بریم.

دسته دوم شاخصهایی است که در قالب مقایسه ارزشی به اندازه‌گیری سطح دستیابی دولت به معیارهای مطلوب مالیاتی می‌پردازد. این شاخصها به جایگاه دولت در عملکرد مالیاتی و کسب درآمد توجه دارد. برای این منظور از سه شاخص، نسبت کل مالیات دریافتی دولت به تولید ناخالص داخلی ($\frac{Tax}{GDP}$)؛ که بیانگر اندازه درآمد مالیاتی دولت در اقتصاد است، نسبت کل مالیات دریافتی به کل درآمد دولت ($\frac{Tax}{GR}$) و نسبت درآمد ناشی از فروش دارایی به کل درآمدهای دولت ($\frac{PI}{GR}$)؛ که این دو معیار بیانگر خصوصیات عملکرد مالی دولت هستند، استفاده می‌نماییم.

در نمودار زیر نحوه ارتباط مفاد مطروحه در روش تحلیل مقایسه‌ای نشان داده شده‌است.

نمودار ۴. مراحل روش تحلیل



بر این اساس می‌توان مراحل روش تحلیل را در چهار قسمت ذیل خلاصه کرد:
 ۱. با استفاده از شاخصهای وسیله، ارزش مقایسه بین سی کشور منتخب

تعیین می‌شود.

۲. با استفاده از شاخصهای هدف مقایسه ارزشی بین سی کشور منتخب انجام

می‌پذیرد.

۳. نتایج تحلیلی کلیت نظام مالیاتی مبتنی بر مقایسه ارزشی ارائه می‌شود،

۴. اجزای نظام مالیاتی کشورهای مورد مقایسه بررسی شده و استقرار VAT در

ایران با این نگاه بررسی می‌شود.

در مورد مرحله اول، این نکته قابل ذکر است، که برای شاخصهای مختلف وسیله، ضروریست وزنهای متفاوتی در اثرگذاری بر تبیین ارزش مقایسه در نظر گرفته شود. شاخص $(\frac{GDP}{POP})$ بیانگر یک مفهوم چند بعدی از وضعیت اقتصادی - اجتماعی یک کشور است و نسبت به دو شاخص دیگر برای تبیین پیش نیازهای زیر ساختی و وجود مقدمات یک نظام مالیاتی فراگیر و منسجم، شمولیت بیشتری را دارد. به این ترتیب برای شاخص $(\frac{GDP}{POP})$ ضریب اهمیت ۲ و برای دو شاخص دیگر ضریب اهمیت ۱ در نظر گرفته شده است.^۱

همان‌طور که قبلاً گفته شد، شاخصهای $(\frac{GDP}{POP})$ ، $(\frac{EXP}{GDP})$ ، دارای اثر مثبت بر ارزش مقایسه و شاخص $(\frac{Oil}{POP})$ ، دارای اثر منفی بر ارزش مقایسه است، از این رو با اعمال ضریب اهمیت برای هر شاخص و محاسبه امتیاز هر کشور از شاخصهای وسیله، ارزش مقایسه در سی کشور منتخب به شرح جدول ۲ به دست خواهد آمد.

۱. لازم به ذکر است که با وزنهای مساوی نیز این محاسبات انجام شده است که، تأثیر قابل توجه در نتایج

جدول شماره ۲. رتبه کشورهای نمونه در شاخصهای وسیله
و محاسبه ارزش مقایسه

رتبه GDP/POP ضریب اهمیت ۲	رتبه EXP/POP ضریب اهمیت ۱	رتبه Oil/POP ضریب اهمیت ۱	ارزش (امتیاز) مقایسه	کشور
۱۷	۸	۲۵	۶۷	الجزیره
۲۵	۲۰	۲۲	۹۳	آذربایجان
۲۹	۳۰	۱	۸۹	بنگلادش
۲۱	۱۳	۱	۵۶	بولیوی
۱۴	۱۱	۱۴	۵۲	برزیل
۲۶	۲۹	۱	۸۲	کامرون
۷	۲۳	۲۸	۶۵	کانادا
۲۲	۱۸	۱	۶۳	چین
۱۹	۱۶	۱۵	۶۹	مصر
۶	۲	۱	۱۵	فرانسه
۲۷	۲۵	۱	۸۰	هند
۲۴	۱۴	۱۳	۷۵	اندونزی
۱۸	۲۱	۲۷	۸۴	ایران
۸	۵	۱	۲۲	ایتالیا
۳	۱۹	۱	۲۶	ژاپن
۹	۲۶	۱۸	۶۲	کره
۱۱	۲۲	۲۰	۶۴	مالزی
۱۰	۲۷	۲۱	۶۸	مکزیک
۳۰	۲۸	۱۷	۱۰۵	نیجریه
۱	۳	۳۰	۳۵	نروژ
۲۸	۹	۱	۶۶	پاکستان
۱۶	۷	۱۵	۵۴	رومانی
۱۵	۱۵	۲۵	۷۰	روسیه
۴	۱	۱	۱۰	سوئد
۲۰	۱۷	۲۱	۷۸	سوریه
۱۳	۴	۱	۳۱	ترکیه
۲۳	۱۰	۱	۵۷	اوکراین
۵	۶	۲۴	۴۰	انگلیس
۲	۲۴	۱۹	۴۷	آمریکا
۱۲	۱۲	۲۹	۶۵	ونزوئلا

#: نحوه محاسبه امتیاز مقایسه:

$$\text{امتیاز مقایسه} = ۲ \times (\text{رتبه GDP/POP}) + (\text{رتبه EXP/POP}) + (\text{رتبه OIL/POP})$$

با توجه به محاسبه ارزش مقایسه هر چه این ارزش برای کشوری بیشتر باشد، این کشور مقدمات و پیش نیازهایی را که در ارتقای یک نظام مالیاتی مؤثر است، کمتر در اختیار دارد. همانطور که در جدول مشاهده می شود کشور نیجریه با بیشترین امتیاز در رتبه اول، کشور سوئد با کمترین امتیاز در رتبه سی ام و کشور ایران با امتیاز ۸۴، در

رتبه ششم جدول قرار دارد. اگر قدرمطلق تفاوت ارزش مقایسه کشورهای مختلف با ایران محاسبه شود، دامنه‌ای از فاصله‌های مختلف به دست خواهد آمد که از ۷ شروع شده و تا بیشترین سطح خود به میزان ۶۳ امتیاز افزایش می‌یابد. بدیهی است کشورهایی که دارای فاصله کمتری در امتیاز مقایسه نسبت به ایران دارند، واجد اعتبار مقایسه بالاتری برای تطبیق با ایران هستند.

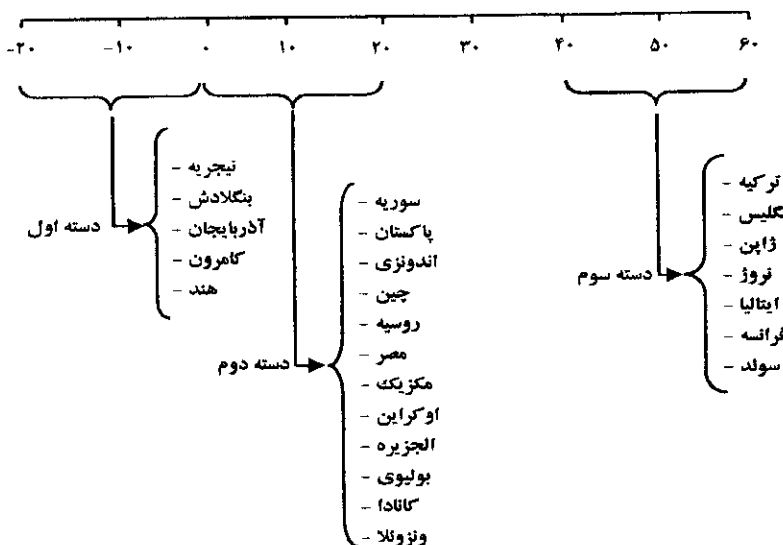
جدول شماره ۳. رتبه‌بندی کشورهای نمونه بر اساس امتیاز

مقایسه و شکاف امتیاز مقایسه با ایران

کشور	شکاف امتیاز مقایسه با ایران	ارزش (امتیاز) مقایسه بر شکل تنازلی
نیجریه	-۲۱	۱۰۵
بنگلادش	-۱۶	۱۰۰
آذربایجان	-۹	۹۳
کامرون	-۹	۹۳
هند	-۷	۹۱
ایران	۰	۸۴
سوریه	۶	۷۸
پاکستان	۷	۷۷
اندونزی	۹	۷۵
چین	۱۰	۷۴
روسیه	۱۴	۷۰
مصر	۱۵	۶۹
مکزیک	۱۶	۶۸
اوکراین	۱۶	۶۸
الجزایر	۱۷	۶۷
بولیوی	۱۷	۶۷
کانادا	۱۹	۶۵
ونزوئلا	۱۹	۶۵
مالزی	۲۰	۶۴
کره	۲۲	۶۲
رومانی	۲۰	۵۴
پرزیل	۲۱	۵۳
آمریکا	۲۷	۴۷
ترکیه	۴۲	۴۲
انگلیس	۴۴	۴۰
ژاپن	۴۷	۳۷
نروژ	۴۹	۳۵
ایتالیا	۵۱	۳۳
فرانسه	۵۸	۲۶
سوئد	۶۳	۲۱

ایران دسته‌بندی می‌کنیم. بر این اساس می‌توان دو دسته از کشورها را با شکاف کمتر در نزدیکترین وضعیت با نظام مالیاتی ایران مشاهده کرد، در دسته اول، براساس ترتیب امتیاز مقایسه، کشورهای نیجریه تا هند قرار دارند که امتیاز مقایسه آنها از ایران بیشتر است؛ به این معنا که در وضعیت نابسامان تر نسبت به ایران برای دستیابی به معیارهای مطلوب مالیاتی قرار دارند. در دسته دوم؛ کشورهای سوریه تا ونزوئلا قرار دارند که همانند دسته اول فاصله امتیاز مقایسه این کشورها با ایران از میزان ۷ تا ۲۱ متغیر است لیکن امتیاز مقایسه کمتر این کشورها از ایران به این معنی است که شرایط مقدماتی مساعدتری برای دستیابی به شاخصهای مطلوب نظام مالیاتی را داراست. دسته سوم عبارتست از کشورهای ترکیه تا سوئد که بیشترین فاصله را از ایران دارند و دارای کمترین امتیاز مقایسه و بهترین شرایط مقدماتی برای دستیابی به شاخصهای مطلوب نظام مالیاتی هستند. در نمودار ذیل مراحل این دسته‌بندی و فواصل امتیازی آن ترسیم شده است.

نمودار شماره ۵. فاصله امتیاز مقایسه کشورهای مختلف با ایران



جدول شماره ۴. شاخصهای هدف سی کشور نمونه

(درصد)

و شکاف آن با شاخصهای هدف در ایران

کشور	TAX/GDP			TAX/GR			PI/R		
	میزان	شکاف	درصد شکاف	میزان	شکاف	درصد شکاف	میزان	شکاف	درصد شکاف
نیجریه	۱۳	۶	۸۴	-	-	-	-	-	-
آذربایجان	۱۷	۱۰	۱۵۰	۹۳	۶۶	۲۴۴	۳	۴۹	۹۵
ایران	۷	۰	۰	۲۷	۰	۰	۵۲	۰	۰
بنگلادش	۷	۰	۳	۷۵	۴۸	۱۷۸	-	-	-
سوریه	۱۶	۹	۱۳۵	۷۳	۴۶	۱۷۰	۲۴	۲۸	۵۵
اندونزی	۱۴	۷	۹۹	۹۲	۶۵	۲۴۲	۵	۴۷	۹۰
روسیه	۲۳	۱۶	۲۳۱	۸۲	۵۵	۲۰۴	۴	۴۸	۹۲
الجزیره	۲۲	۲۵	۳۷۱	۹۶	۶۹	۲۵۷	۳	۴۸	۹۳
کامرون	۱۳	۶	۸۴	-	-	-	-	-	-
هند	۱۰	۳	۴۷	۶۴	۳۷	۱۳۷	۵	۴۷	۹۰
ونزوئلا	۱۲	۵	۷۹	۶۶	۳۹	۱۴۵	۲۴	۱۸	۳۵
مصر	۱۷	۱۰	۱۵۰	۵۸	۳۱	۱۱۶	۱۶	۳۶	۶۹
کانادا	۲۰	۱۳	۱۹۴	۹۱	۶۴	۲۳۶	۷	۴۵	۸۷
مکزیک	۱۳	۶	۹۴	۸۹	۶۲	۲۳۱	۹	۴۳	۸۳
مالزی	۱۹	۱۲	۱۷۹	۸۲	۵۵	۲۰۳	۱۰	۴۲	۸۰
پاکستان	۱۳	۶	۹۰	۸۲	۵۵	۲۰۵	۱۶	۳۶	۶۹
کره	۱۷	۱۰	۱۵۰	۸۵	۵۸	۲۱۶	۶	۴۶	۸۸
چین	۷	۰	۳	۸۵	۵۸	۲۱۶	۷	۴۵	۸۷
رومانی	۲۷	۲۰	۲۹۷	۸۸	۶۱	۲۲۶	۱۲	۴۰	۷۷
برزیل	۲۱	۱۴	۲۰۹	۸۰	۵۳	۱۹۴	۸	۴۴	۸۵
اوکراین	۲۲	۱۵	۲۲۴	۸۱	۵۴	۲۰۱	۳	۴۹	۹۵
بولیوی	۱۵	۸	۱۲۱	۶۵	۳۸	۱۳۲	۶	۴۶	۸۹
انگلستان	۳۱	۲۴	۳۵۱	۹۵	۶۸	۲۵۲	۳	۴۹	۹۳
آمریکا	۱۸	۱۱	۱۶۰	۹۴	۶۷	۲۴۷	۳	۴۹	۹۳
نروژ	۴۵	۳۸	۵۶۲	۸۰	۵۳	۱۹۸	۱۶	۴۶	۶۸
ترکیه	۲۴	۱۷	۲۵۶	۷۸	۵۱	۱۸۸	۱۰	۴۲	۸۱
ایتالیا	۳۰	۲۳	۳۴۰	۹۳	۶۷	۲۴۷	۴	۴۸	۹۳
ژاپن	۲۸	۲۱	۳۱۲	۸۴	۵۷	۲۱۱	۹	۴۳	۸۴
فرانسه	۲۸	۲۱	۳۱۲	۹۱	۶۴	۲۳۸	۱	۵۱	۹۷
سوئد	۳۷	۳۰	۴۴۴	۸۹	۶۲	۲۲۸	۹	۴۳	۸۲

Source: Government Finance Statistic (GFS), 2002.

همانطور که در نمودار مشخص است، دسته اول و دسته دوم نزدیکترین وضعیت را به لحاظ مقایسه با ایران دارند و اغلب کشورهای هستند که به لحاظ زیر ساختهای اقتصادی و مراحل رشد و توسعه، واجد وضعیتی مشابه با ایران هستند.^۱ در

۱. وجود کشوری مانند کانادا در این میان با شرایط اقتصادی متفاوت از سایرین، به دلیل تولید سرانه بالای نفت است.

دسته سوم کشورها اغلب کشورهای توسعه یافته قرار گرفته اند و نهادهای اقتصادی تکامل یافته در این کشورها مقدمات لازم را برای تحقق شاخصهای مطلوب نظام مالیاتی فراهم کرده است.^۱ جدول فوق حاوی نتایج مقایسه شاخصهای هدف، به تفکیک میانگین در دسته‌های مختلف و شکاف درصد شکاف شاخصهای هدف^۲ برای هر کشور است.

قبل از ورود به تحلیل نتایج، ذکر این توضیح لازم است که افزایش یا کاهش دو شاخص $(\frac{TAX}{GDP})$ و $(\frac{TAX}{GR})$ مبین این معنی است که نظام مالیاتی در جایگاه مناسب‌تر یا نامناسب‌تری به لحاظ عملکرد مالیاتی قرار دارد و افزایش یا کاهش شاخص $(\frac{PI}{GR})$ نشان‌دهنده وابستگی یا عدم وابستگی دولت به درآمد ناشی از فروش دارایی است که معنای آن در جهتی مخالف با دو شاخص قبل است. در این حالت دولت منابع درآمدی را که در بودجه عمومی هزینه می‌شود، متکی به ذخایر زیرزمینی و درآمدهای سرمایه‌ای مانند فروش نفت می‌بیند. روشن است که این کیفیت کسب درآمد دولت را در جایگاه نامناسبی به لحاظ کارآمدی مالی قرار می‌دهد.

تحلیل نتایج مقایسه کلیت نظام مالیاتی

در تفسیر نتایج، آنچه در نگاه اول به گونه‌ای بارز نمایان است، موقعیت ایران در پایین‌ترین سطح دستیابی به شاخصهای هدف در مقایسه با سایر کشورهاست. در شاخص $(\frac{TAX}{GDP})$ ، ایران با میزان ۷ درصد به همراه کشورهای چین و بنگلادش در پایین‌ترین رتبه قرار دارد. در شاخص $(\frac{TAX}{GR})$ نیز ایران با کسب میزان ۲۷ درصد در پایین‌ترین جایگاه است. نسبت درآمدهای سرمایه‌ای به کل درآمدهای دولت، $(\frac{PI}{GR})$ نیز در ایران به میزان ۵۲ درصد بالاترین رتبه را در میان سی کشور منتخب به ایران

۱. در میان کشورهای دسته سوم کشور ترکیه به دلیل میزان بالای هزینه‌های دولت نسبت به تولید ناخالص داخلی، با شرایط اقتصادی متفاوت، در این گروه قرار گرفته است.

۲. منظور از شکاف، تفاوت مطلق شاخصهای هدف کشور ایران با سایر کشورها و منظور از درصد شکاف، درصد این تفاوت است.

اختصاص داده‌است. حتی کشورهای نفت‌خیز مانند ونزوئلا، الجزایر، کانادا، نروژ، مکزیک و ... با وجود امکان استفاده از ذخایر زیرزمینی و کسب درآمدهای سرمایه‌ای برای دولت، هیچگاه به این سطح از وابستگی به درآمدهای سرمایه‌ای نرسیده‌اند. بدترین حالت کشور ونزوئلا - که تولید سرانه نفت آن از ایران بیشتر است - ۳۴ درصد درآمدهای خود را به درآمدهای ناشی از فروش دارایی اختصاص داده‌است. به هر ترتیب اگر از این مقایسه اجمالی گذر کرده و به شکلی تحلیلی این منظور را ادامه دهیم، باید به تفسیر نتایج دسته‌بندی‌های مذکور در یک مقایسه ارزشی بپردازیم.

همان طور که در جدول شماره ۵ مشخص است، با حرکت از کشورهای گروه اول به گروه سوم شاخصهای هدف نظام مالیاتی ارتقا می‌یابد و میزان شاخص هدف در ایران با هر سه گروه مذکور تفاوت قابل توجه دارد. استدلال شد که گروههای اول و دوم با ارزش مقایسه یکسان، تقریباً شرایط مشابهی را به لحاظ زیر ساختهای اقتصادی و مقدمات شکل‌گیری نظام مالیاتی، با ایران دارند. شاخص $(\frac{TAX}{GDP})$ در گروه اول به میزان ۱۲ درصد و گروه دوم به میزان ۱۷ درصد است که با میزان شاخص در ایران (۷ درصد) اختلاف قابل ملاحظه‌ای به میزان ۶ درصد (به درصد ۷۱ درصد) و ۱۰ درصد (به درصد ۱۴۲ درصد) دارد. شاخص نسبت مالیات به درآمدهای دولت نیز در دو گروه کشور مورد نظر تفاوت قابل ملاحظه‌ای با ایران دارد. شاخص مزبور در ایران ۲۷ درصد و در دو گروه کشور مزبور حدود ۸۰ درصد است که اختلاف بین آنها به میزان ۳۵ درصد (به درصد ۱۲۹ درصد) می‌رسد.

جدول شماره ۵. میانگین شاخصهای هدف در سه گروه کشورهای نمونه

	ایران	گروه کشورهای دسته اول	گروه کشورهای دسته دوم	گروه کشورهای دسته سوم
TAX/GDP	%۷	%۱۲	%۱۷	%۲۲
TAX/GR	%۲۷	%۷۷	%۸۰	%۸۷
PI/GR	%۵۲	---	%۱۱	%۶

نتیجه‌ای که تحلیل مقایسه‌ای با روش مقایسه ارزشی در پی دارد این است که

مقایسه نظام مالیاتی ایران با گروه سوم فاقد ارزش مقایسه‌ای است لیکن مقایسه گروه اول و دوم با ایران در یک وضعیت استقرار یافته اقتصادی دارای ارزش مقایسه‌ای باشد. به عبارتی می‌توان این‌طور نتیجه گرفت که دولت ایران می‌تواند با سیاستگذاری کوتاه مدت، بدون تحول چشمگیر در زیر ساختهای اقتصادی به سطح شاخصهای هدف در گروه اول و دوم دست یابد، بدیهی است که این نتیجه، به آن معنا نیست که تدوین سیاستها و قوانین در یک شکل ساده برای دستیابی به این هدف کفایت می‌کند؛ بلکه مقصود آن است که فراهم آوردن مقدمات و الزامات رسیدن به چنین سطحی از مالیات ستانی به صورت بالقوه در شرایط اقتصاد ایران وجود دارد؛ که البته برای تحقق چنین امری انجام مطالعات عمیق کاربردی توسط صاحب نظران و کارشناسان از مراحل اولیه این حرکت است. دستیابی به سطح شاخصهای هدف در گروه سوم در عمل در چارچوب سیاستی و برنامه‌های کوتاه مدت، ممکن نیست و مستلزم طی مسیر توسعه و گذار از مراحل مختلف آن است که می‌تواند در چشم انداز بلندمدت توسعه اقتصادی کشور مورد توجه قرار گیرد.

به منظور دستیابی به سطح شاخصهای هدف در گروههای اول و دوم، دو راهکار سیاستی زیر بطور کلی متصور است که با توجه به موضوع این مقاله ما فقط به تشریح دومین راهکار؛ یعنی گسترش پایه‌های جدید مالیاتی می‌پردازیم:

۱. افزایش کارآمدی اجرای نظام مالیاتی در شناسایی پایه‌های موجود مالیاتی و مؤدیان مالیاتی و اخذ مالیات از آنها. (این راهکار به فرآیند قانون گذاری^۱ و فرآیند اجرا^۲ در الگوی مالیاتی موجود معطوف می‌شود)
۲. گسترش پایه‌های جدید مالیاتی.

مقایسه اجزای نظام مالیاتی و گسترش پایه‌های مالیاتی جدید

قبل از پرداختن به راهکار دوم ابتدا لازم است که اجزای نظام مالیاتی در

کشورهای منتخب مورد بررسی قرار گیرد، طبیعتاً پس از این بررسی می توان به سؤال استقرار VAT در ایران در نگاه بین المللی پاسخ داد.

در نمودارهای زیر سهم پایه های مختلف مالیاتی در نظام مالیاتی هر کشور در سه گروه مذکور، شرح مالیات بر درآمد، سود و افزایش ارزش سرمایه^۱، مالیات بر کالا و خدمات^۲، مالیات بر تجارت خارجی^۳ و سایر مالیاتها، مشخص شده است.

جدول شماره ۶. اجزای نظام مالیاتی در سی کشور منتخب (درصد)

کشور	سایر مالیاتها	مالیات بر تجارت بین المللی	مالیات بر کالا و خدمات	مالیات بر درآمد، سود و افزایش ارزش سرمایه
نیجریه	۱	۲۳	۴۰	۱۱
بنگلادش	۲	۹	۴۰	۲۲
آذربایجان	۴	۲۸	۲۶	۲۱
کامرون	۰	۲۰	۲۸	۲۶
هند	۱	۷	۶	۱۷
ایران	۶	۱۲	۲۵	۲۴
سوریه	۸	۱۲	۳۲	۲۰
پاکستان	۰	۳	۲۸	۵۹
اندونزی	۴	۱۰	۷۵	۶
چین	۰	۱۲	۳۱	۱۲
روسیه	۱۲	۱۳	۱۷	۲۲
مصر	۱	۴	۵۸	۲۷
مکزیک	۲	۴	۳۴	۱۳
اوکراین	۱	۱۴	۱۰	۶۷
الجزیره	۸	۶	۴۹	۸
بولیوی	۰	۱	۱۶	۵۳
کانادا	۴	۷	۳۰	۲۵
ونزوئلا	۷	۱	۴۱	۲۹
ترکیه	۷	۰	۳۱	۴۰
انگلیس	۷	۱	۱۵	۲۶
ژاپن	۱	۱	۲۸	۲۱
نروژ	۳	۰	۲۴	۳۶
ایتالیا	۴	۰	۲۹	۲۰
فرانسه	۱۵	۰	۲۷	۱۴
سوئد				

Source: Government Finance Statistic (GFS)2002, World Development Indicator (WDI)2002.

1. Tax on Income, Profit and Capital Gain
2. Tax on Goods and Services
3. Tax on International Trade

اگر متوسط ارقام مربوط به سه گروه پایه‌های مالیاتی در سه گروه کشورهای مذکور با ایران مقایسه شود. حاوی نتایج جالب توجهی به شرح زیر خواهد بود:

نمودار شماره ۶. متوسط اجزای نظام مالیاتی در سه گروه کشورهای نمونه و ایران



Source: Government Finance Statistic (GFS), World Development Indicator (WDI).

۱. با حرکت از کشورهای گروه اول به گروه سوم سهم مالیات بر درآمد، سود و بازده سرمایه افزایش یافته و از میزان ۲۷ درصد به ۴۴ درصد ارتقا می‌یابد.
 ۲. سهم مالیات بر کالا و خدمات سه گروه مذکور در بالا، تقریباً ثابت بوده و حدود ۴۵ درصد است.
 ۳. سهم مالیات بر تجارت بین‌المللی (واردات) از گروه ۱ تا گروه ۳ به شدت تنزل یافته و از میزان ۲۶ درصد به ۱ درصد کاهش می‌یابد.
- باید به این نکته اشاره داشت که مالیات بر درآمد و سود و مالیات بر کالا و

خدمات (مصرف) به لحاظ نظری دارای اهداف متفاوت تشریح شده در نظام مالیاتی است، مالیاتهای مستقیم (درآمد سود و ...) دارای ویژگی درآمذزایی برای دولت - در عین داشتن خواص توزیعی - هستند. لیکن مالیات بر مصرف با ایجاد یک پایه مالیاتی گسترده و دامنه مختلفی از خواص دیگر، مزیتی به لحاظ توزیعی ندارد. حال چگونه است که چنین ترکیبی (سهام انواع مالیات) در میان نتایج به دست آمده کشورهای منتخب ملاحظه می‌شود که اولاً؛ سهم مالیات بر کالا و خدمات^۱ با بیشترین مقدار تقریباً در میان سه گروه کشورها ثابت است و بعد از آن مالیاتهای مستقیم به شکل تصاعدی در حرکت از گروه کشورهای اول به گروه کشورهای سوم تا حدی کمتر از مالیات بر کالا و خدمات افزایش می‌یابند. توجه به آثار این مالیاتها به لحاظ نظری و ساختار اقتصادی کشورها می‌تواند روشن‌کننده بعضی از موضوعات پیرامون نظام مالیاتی باشد. در مقایسه کشورهای گروه سه و گروه یک و دو، در حالیکه مالیاتهای مستقیم در کشورهای توسعه یافته از سهم بیشتری نسبت به سایر گروه کشورها برخوردار است، باز هم سهم مالیات بر کالا و خدمات با کشورهای در حال توسعه تفاوتی نمی‌کند. با بررسی عمیق تر در انواع پایه‌های مالیاتهای مستقیم، مشخص می‌شود که مالیات بر شرکتها و مالیات بر بازده سرمایه در این کشورها در مقایسه با کشورهای در حال توسعه از اهمیت بیشتری برخوردار است که می‌تواند ناشی از عللی چون میزان صنعتی بودن این کشورها و استقرار نظام توزیعی و رفاه اجتماعی در کنار نظام سرمایه‌داری باشد. از طرفی، همان‌طور که گفته شد، اجرای مالیاتهای مستقیم قابلیت بهبود نابرابری و تصاعدی^۲ بودن را دارد و مالیات ستانی از کالا و خدمات دارای خاصیتی شبه تنازلی است. مصرف کالا و خدمات در هر کشوری چه توسعه یافته باشد و چه در حال توسعه، اغلب بخش ثابت و قابل توجهی از تولید ملی را تشکیل می‌دهد که می‌تواند تأمین‌کننده یک پایه مالیاتی گسترده و یک منبع درآمد مالیاتی با اهمیت

۱. لازم به ذکر است که سهم اصلی مالیات بر کالا و خدمات در کشورهای مختلف متعلق به VAT است.

2. Progressive

برای دولتها باشد. نتیجه کلی (یا فرضیه قابل بررسی) که از مباحث فوق می توان گرفت این است که سیاستگذاران نظامهای مالیاتی در شکل عمومی دو اولویت سیاستی را برای دو نوع مالیات مستقیم (درآمد سود و ...) و مالیات بر کالا و خدمات (مصرف) در نظر گرفته‌اند، دو اولویت عبارتند از:

۱. اگر هدف درآمد مالیاتی دولت با وظیفه‌ای چون بهبود کارایی اقتصادی همراه باشد، مالیات بر مصرف (کالا و خدمات) از جایگاه بالاتری نسبت به مالیاتهای مستقیم برخوردار است.

۲. اگر هدف درآمد مالیاتی دولت با وظیفه‌ای چون استقرار عدالت و بهبود توزیع درآمد آمیخته شود، مالیاتهای مستقیم از جایگاه بالاتری نسبت به مالیاتهای غیرمستقیم برخوردارند.

روشن است، دولتهایی که این دو اولویت سیاستی را برای انجام مالیات ستانی در نظر می‌گیرند، معطوف به یک چارچوب کلی مالیاتی می‌شوند. این چارچوب سیاستی عبارتست از اینکه: نخست مالیات بر مصرف با هدف تأمین درآمد مالیاتی، باید دارای بیشترین اهمیت در سبد درآمد مالیاتی دولت باشد و دوم؛ اجرای مالیاتهای مستقیم علیرغم اینکه خاصیت درآمدزایی دارد، با هدف بهبود توزیع درآمد و کاهش نابرابری اولویت می‌یابد. بر این اساس در سیاستگذاری مالیاتی باید تعامل و مبادله نسبی^۱ میان این دو اولویت لحاظ شود.

بررسی نتایج در نظام مالیاتی ایران نشان می‌دهد سهم مالیاتهای مستقیم از درآمدهای مالیاتی ۵۵ درصد، مالیات بر کالا و خدمات ۱۹ درصد و مالیات بر واردات ۲۳ درصد و سایر مالیاتها ۳ درصد است. توجه به مطالب مطروحه در باب اولویتهای سیاستی نظام مالیاتی حاوی نکته بسیار قابل تأمل در رابطه با کیفیت و چگونگی وصول مالیاتهای مستقیم در نظام مالیاتی ایران است به این ترتیب که مالیاتهای مستقیم اثری بر بهبود نابرابری در ایران ندارند؛ بلکه مطالعات انجام گرفته نشان

می‌دهد که اجرای نظام مالیاتی مستقیم نه تنها نقش توزیعی مناسبی نداشته بلکه تا حدی در جهت عکس آن عمل کرده‌است.^۱ مالیات بر کالا و خدمات با سهم ۱۹ درصد مبتنی بر مجموعه‌ای از قوانین پراکنده و غیر منسجم است. مالیات بر واردات به دلیل مناسبات خاص اقتصادی ایران و جهان به این سطح رسیده است. که اگر تغییراتی در این مناسبات ایجاد شود (مانند پیوستن به WTO) بدیهی است که دستیابی به این میزان، امکان پذیر نیست. واضح است که سهم بالای مالیاتهای مستقیم در ایران با کیفیت کنونی در چارچوب اولویتهای سیاستی (اولویت دوم) نظام مالیاتی نیست و نحوه وصول مالیات کالا و خدمات نیز تطابقی با اولویت اول ندارد.

نتایج به روشنی بیان می‌دارد در مقایسه بین اجزای نظام مالیاتی میان ایران و کشورهای دسته اول و دوم که با لحاظ شرایط داخلی مشابه با ایران از اعتبار مقایسه بالایی با ایران برخوردار هستند، عمده‌ترین تفاوت در مالیات بر کالا و خدمات است. پس از گذشت حدود ۴۰ سال از ابداع VAT تاکنون در اکثر کشور جهان سهم اصلی تأمین مالیات بر کالا و خدمات به عهده VAT است که یک نوع مالیات بر مصرف عمومی است^۲ که البته با اجرای برخی از مالیاتهای دیگر انتخابی بر مصرف نظیر Exercise Tax تکمیل می‌شود، لیکن ویژگیهای اصلی VAT نظیر بهبود کارایی اقتصادی، ثبات درآمد مالیاتی، انعطاف پذیری، اجتناب از پرداخت مالیات مضاعف، امکان برقراری معافیت برای کالاهای ضروری و مهمتر از همه وجود یک پایه مالیاتی گسترده، باعث شده که بسیاری از صاحب‌نظران مالی و اقتصادی اجرای این نوع مالیات را حلال بخش زیادی از نارسائیهای نظام مالیاتی می‌دانند. اکنون بیش از صد و بیست کشور جهان VAT را اجرا کرده‌اند و حدود ۴ میلیارد نفر یا به عبارتی ۷۰ درصد مردم

۱. اسماعیل ابونوری، «اثر شاخصهای کلان بر توزیع درآمد»، مجله تحقیقات اقتصادی، شماره ۵۱، ۱۳۷۶.

- سهیلا پروین، «زمینه‌های اقتصادی فقر در ایران»، پایان‌نامه دکتری، دانشگاه تربیت مدرس، ۱۳۷۲.

- محمدرضا یوسفی، «بررسی تأثیر سیاستهای مالیاتی بر توزیع درآمد در ایران»، مجموعه مقالات بررسی فقر

و فقرزدایی، جلد دوم، سازمان برنامه و بودجه، ۱۳۷۶.

Mehran, Farhad (1975).

2. General Consumption Tax

جهان در کشورهای زندگی می‌کنند که VAT در آنها اعمال می‌شود. علاوه بر اینکه بسیاری از کشورهای توسعه یافته اقتصادی VAT را پیاده می‌کنند، این نظام یکی از اجزای اساسی نظام‌های مالیاتی در بسیاری از کشورهای در حال توسعه است. جدول زیر گسترش VAT در سی سال اخیر در جهان را نشان می‌دهد.

جدول ۷. گسترش جغرافیایی VAT

کشورهای صحرای آفریقا	آسیا و اقیانوسیه	اتحادیه اروپا، تروژ و سوئیس	اروپای مرکزی و خاورمیانه	آفریقای شمالی و	آمریکا	جزایر کوچک	
۲۷ (۴۳)	۱۸ (۲۴)	۱۷ (۱۷)	۲۵ (۲۶)	۶ (۲۱)	۲۲ (۲۶)	۸ (۲۷)	آوریل ۲۰۰۱
۴	۶	۵	۱	۴	۱۶	۱	۱۹۸۹
۱	۱	۱۲	۰	۱	۱۲	۰	۱۹۷۹
۱	۰	۵	۰	۰	۲	۰	۱۹۶۹

Source: IMF Staff Calculation.

ترجمه: ارقام داخل پرانتز بیانگر تعداد کل کشورها در سال ۱۹۹۸ در آن منطقه جغرافیایی است.

در مقایسه‌ای که در سی کشور انتخابی در رابطه با کلیت نظام مالیاتی انجام گرفت. کشورهای دسته اول و دسته دوم از ارزش یا اعتبار مقایسه نزدیک به یکدیگر برخوردار بودند. با مقایسه‌ای که در اجزای نظام مالیاتی نیز انجام پذیرفت، ملاحظه شد که سهم مالیات بر کالا و خدمات - که VAT مهمترین عنصر آن است - در سه دسته کشورها، ثابت و سهم مالیاتهای مستقیم در کشورهای توسعه یافته، بیشترین مقدار را به خود اختصاص داده است. بررسی آمارهای مربوط به VAT نیز در میان کشورهای منتخب می‌تواند نشان دیگری از این واقعیت باشد. متأسفانه آمار مربوط به VAT برای سی کشور نمونه فراهم نگردید، با این اطلاع که تقریباً تمامی این سی کشور، به جز برخی از آنها مانند ایالات متحده، از طرح VAT اجرا می‌کنند. نسبت میزان VAT به تولید ناخالصی داخلی در برخی از این کشورها به شرح زیر است:

جدول شماره ۸. $\frac{VAT}{GDP}$ در کشورهای منتخب

کشورهای دسته اول	کشورهای دسته دوم	کشورهای دسته سوم
آذربایجان ۵٪	اوکراین ۶۵٪	فرانسه ۷۱٪
	روسیه ۶۱۵٪	نروژ ۸۱٪
	الجزیره ۷۱۵٪	سوئد ۷۱٪
	مکزیک ۲٪	انگلیس ۶۱۸٪
	کانادا ۲۱۵٪	ترکیه ۵۱۲٪
	بولیوی ۶٪	
	اندونزی ۲۱۶٪	

در بیشتر موارد مذکور در بالا سهم VAT در نظام اقتصادی قابل توجه است و گاه برابر سهم کل درآمد مالیات ما از تولید ناخالص داخلی را تشکیل می‌دهد. بنابراین روشن است که در یک نگاه بین‌المللی با امکانات داخلی اقتصاد ایران یکی از راههایی که می‌تواند شاخصهای نظام مالیاتی ایران را به متوسط بین‌المللی نزدیک کند، استقرار VAT است. در پایان لازم است به چند نکته اشاره شود: اول اینکه استقرار VAT و اصلاح نظام مالیاتی غیرمستقیم یکی از اصلاحات ضروریست که نظام مالیاتی ایران به آن نیاز دارد و همان‌طور که گفته شد، کیفیت نظام مالیاتهای مستقیم در ایران به شدت با استانداردهای مورد قبول بین‌المللی و نظری فاصله دارد. توجه به اجرای VAT نباید سیاستگذاران مالیاتی را از توجه به اصلاح جدی در نظام مالیاتهای مستقیم باز دارد. دوم اینکه؛ این مطالعه تنها ناظر بر یک مقایسه تطبیقی نظام مالیاتی ایران با یک متوسط جهانی است که در این مقایسه شرایط داخلی ایران نیز لحاظ شده است. این نتیجه بدان معنی نیست که اجرای VAT در ایران به هر شکلی می‌تواند موفقیت‌آمیز باشد. توجه به شرایط مختلف اجتماعی - اقتصادی در ایران و انجام مطالعات کارشناسی مقدماتی در این زمینه بسیار حائز اهمیت بوده و می‌تواند از آثار منفی احتمالی اجرای VAT جلوگیری کند.

فهرست منابع:

1. A. Decoster and I. Verbinna. "Who Pays Indirect Taxes in Russia?", *WIDER Discussion Paper*, No.2005/58 (2003).
2. Clossen, Sijbren. "The Key Question in Consideration: A Value Added Tax for Central European Countries", 34(2), *IMF Staff Papers*. (1992).
3. Clossen, Sijbren. "Tax Policy in the European Union Review of Issues and Option", *Finance Archive*, r.58, Iss 4, (2001):466-558.
4. Ebrill Liam, Keam Micheal. "Boclin Paul and Summers Victoria. The Modern VAT", *International Monetary Fund*, (2001).
5. G. Kaplanoglou, D.M Newbery. "Indirect Taxation in Greece: Evaluation and Possible Reform", *CES Working Paper*, No.661, (2002).
6. Ghura, Dhaneshwar. "Tax Revenue in Sub - Saharan Africa: Effects of Economic Policies and Corruption", *IMF Working Paper*, (1998).
7. Government Finance Statistics Manual, (2001).
8. Government Finance Statistics Yearbook, (2004).
9. j. ALM. "What is the Optimal Tax System?", *National Tax Journal*, Vol 49, No. (1996).
10. Nashashibi, Karim. "Fiscal Revenues in South Mediterranean Arab Countries: Vulnerabilities and Growth Potential", *IMF Working Paper*, (2002).
11. S. Adam and C.Frayne. "A Survey of the UK Tax System", *IMF Working Paper*, (2001).
12. Shome, Parthasarathi. "Taxation in Latin America: Structural Trends and Impact of Administration", *IMF Working Paper*, (1999).
13. Stepanyan, Vahram. "Reforming Tax Systems: Experience of the Baltics, Russia, and other Countries of former Soviet Union", *IMF Working Paper*, (2003).
14. World Development Indicators, (2003).

ضمیمه:

OIL/POP

1	PAKESTAN	0.0
1	TURKEY	0.0
1	SWEDEN	0.0
1	ITALY	0.0
1	FRANCE	0.0
1	BANGELADE	0.0
1	UKRAINE	0.0
1	JAPAN	0.0
1	CAMERON	0.0
1	BOLIVIA	0.0
1	CHINA	0.0
1	INDIA	0.0
13	INDONESIA	0.3
14	BRAZIL	0.4
15	ROMANIA	0.6
15	EGYPT	0.6
17	NIGERIA	0.9
18	KOREA	1.0
19	UNITED STA	1.2
20	MALAYSIA	1.5
21	SYRAIN	1.7
21	MEXICO	1.7
23	AZERBAIJAN	1.9
24	UNITED KIN	2.1
25	ALGERIA	2.2
25	RUSSIA	2.2
27	IRAN	2.8
28	CANADA	4.1
29	VENEZUELA	6.7
30	NORWAY	35.0