

بازخوانی مالیات بر ارزش افزوده از منظر شریعت اسلامی

مجید حبیبیان نقیبی^۱

احمد زمانی^۲

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۱/۶/۲۹

تاریخ دریافت: ۱۳۹۱/۵/۱۰

چکیده

بی‌تردید مالیات‌های متعارف بر مبنای اقتصاد متعارف مبتنی است و این واقعیت لزوماً به معنی سازگاری آن با مبنای نظام اقتصاد اسلامی نیست. این مقاله در راستای بررسی چالش‌هایی که از منظر اسلام برای منابع نظام مالیاتی متعارف مطرح شده یا می‌تواند مطرح گردد تدوین گردیده است و به طور خاص بر مالیات بر ارزش افزوده متمرکز است و این شبهه را بررسی می‌کند که «در مالیه اسلامی موردی را نمی‌توان یافت که بر مصرف، تکلیفی وضع شده باشد و حتی در مواردی مانند خمس ارباح مکاسب، مصرف متناسب با شأن (مؤنه) باعث تخفیف مالیاتی می‌گردد؛ در حالی که مالیات بر ارزش افزوده با تجمیع مالیات‌هایی که در حلقه‌های مختلف پرداخت می‌شود، در نهایت بر مصرف‌کننده نهایی تحمیل خواهد شد و حلقه‌های سابق می‌توانند با مراجعه به سازمان مالیاتی، مالیات پرداختی خود را استرداد نمایند. از این رو، باید بررسی شود که اولاً: آیا این ادعا صحیح است؟ و ثانیاً در صورت صحت، آیا با مبنای شریعت و خصوصاً مبنای و ویژگی‌های تکالیف مالی اسلامی، سازگاری دارد؟ در واقع در این مقاله، از یک سو انواع مختلف مالیات بر ارزش افزوده («تولیدی»، «درآمدی» و «مصرفی») و ویژگی‌ها، اهداف وضع و اخذ آن با دقت تبیین و استخراج گردیده است. از سوی دیگر، ویژگی‌های تکالیف مالی اسلامی نیز مورد کاوش دقیق قرار گرفته است. اگرچه با توجه به بررسی‌های صورت گرفته در این مقاله نمی‌توان بر ناسازگاری مالیات بر ارزش افزوده با آموزه‌های اسلامی صحت گذاشت لیکن با توجه به این استنباط منطقی که مالیات مذکور حداقل از یک تطابق کامل با آموزه‌های یاد شده بر خوردار نیست، پیشنهاداتی در خصوص نحوه تعامل با این موضوع در ساختار و اندازه مالیات بر ارزش افزوده ارائه شده است و آن اینکه با توجه به ویژگی‌های مثبت این مالیات در سایر ابعاد آن، اعمال آن با یک نرخ پایین با ساختار نظام مالیه دولت اسلامی مطابقت بیشتری دارد.

واژه‌های کلیدی: مالیات بر ارزش افزوده، تورم، توزیع درآمد

۱- عضو هیأت علمی دانشکده اقتصاد دانشگاه علامه طباطبائی (نویسنده مسؤول) majidhabibian@atu.ac.ir

۲- مدیر کل دفتر پژوهش و بهبود فرایندها، سازمان امور مالیاتی کشور ahdzmn@yahoo.com

۱- مقدمه

زندگی اجتماعی مستلزم تشکیل حکومت است؛ حکومت برای تأمین مخارج و انجام وظایف خود، به منابعی نیازمند است. خردمندان به تجربه دریافتند که وضع و اخذ مالیات، بهترین و سالم‌ترین روش تأمین این منابع می‌باشد و به مرور منابعی را تعیین کرده‌اند. اگرچه کشورهای اسلامی نیز با تأسی از کشورهای پیشرفته غالباً همان منابع را به طور کامل به اجرا درآورده‌اند، لکن شریعت اسلامی نهادهایی مانند زکات را برای این منظور تأسیس یا امضاء نموده است.

در ادبیات مربوط، اصولی مانند عدالت (وضع مالیات بر اساس توان مؤدیان)، سهولت (وصول مالیات در مناسب‌ترین زمان و در شرایط ثابت)، اطمینان (شفاف بودن مبلغ مالیات، زمان و چگونگی پرداخت برای مؤدیان) و صرفه‌جویی (پایین بودن هزینه گردآوری مالیات)، مطرح شده است.^۱ گردآوری مالیات به منظور تأمین مالی انواع فعالیتهای حیاتی جامعه به طوری که عدالت رعایت شود، هزینه گردآوری در حداقل باشد، فرار از مالیات به پایین‌ترین نقطه برسد و در عین حال از استقبال مؤدیان هم برخوردار باشد، زمینه طراحی و اجرای شیوه‌های گوناگون اخذ مالیات را فراهم نموده است. در دهه‌های اخیر، مالیات بر ارزش افزوده به طور گسترده مورد توجه برنامه‌ریزان و دولتمردان قرار گرفت و به دلیل آن که این نوع مالیات نیز از ویژگی‌هایی مانند سهولت و کم هزینه بودن وصول، و رعایت عدالت برخوردار می‌باشد، بسیاری از دولتها به‌ویژه دولتهای پیشرفته، به آن روی آورده‌اند و به سرعت گسترش یافته است.^۲ در ایران نیز تصویب و اجرای پنج‌ساله قانون مالیات بر ارزش افزوده به صورت آزمایشی از نیمه دوم سال ۱۳۸۷، بیانگر عزم دولت بر به‌کارگیری این نوع مالیات بوده است. با این وجود، از آنجایی که به نظر می‌رسد اجرای این شیوه مالیات‌گیری نیز دائمی گردد، شناخت ابعاد و زوایای آن به‌ویژه از منظر شریعت اسلامی ضرورت می‌یابد.

نکته مهم و اساسی آن است که مالیات‌های متعارف بر مبنای اقتصاد متعارف مبتنی است و این واقعیت لزوماً به معنی سازگاری یا تطابق کامل آن با مبنای نظام اقتصاد اسلامی نیست. این مقاله در راستای بررسی چالش‌هایی که از منظر اسلام برای منابع نظام مالیاتی متعارف مطرح شده یا می‌تواند مطرح گردد تدوین گردیده است. البته برای اجتناب از بیان مطالب کلی در موضوعی گسترده، به طور خاص بر مالیات بر ارزش افزوده متمرکز شده است. اتکای مالیات بر ارزش افزوده بر مصرف، از چالش -

۱- ر. ک: <http://www.imi.ir/tadbir/tadbir-198/article-198/article-head.asp>

۲- ماهنامه علمی-آموزشی در زمینه مدیریت، تدبیر شماره ۱۹۸؛ سال نوزدهم؛ آبان ۸۷.

های اساسی در این زمینه است. در واقع گفته می‌شود، در مالیه اسلامی موردی را نمی‌توان یافت که بر مصرف، تکلیفی وضع شده باشد و حتی در مواردی مانند خمس ارباح مکاسب، مصرف متناسب با شأن (مؤنه) باعث تخفیف مالیاتی می‌گردد؛ در حالی که مالیات بر ارزش افزوده با تجمع مالیات‌هایی که در حلقه‌های مختلف پرداخت می‌شود، در نهایت بر مصرف‌کننده نهایی تحمیل خواهد شد و حلقه‌های سابق می‌توانند با مراجعه به سازمان مالیاتی، مالیات پرداختی خود را استرداد نمایند. از این رو، باید بررسی شود که اولاً: آیا این ادعا صحیح است؟ و ثانیاً در صورت صحت، آیا با مبانی شریعت و خصوصاً مبانی و ویژگی‌های تکالیف مالی اسلامی، سازگاری دارد؟ در واقع در این مقاله، از یک سو انواع مختلف مالیات بر ارزش افزوده («تولیدی»، «درآمدی» و «مصرفی»)، ویژگی‌ها، اهداف وضع و اخذ آن، با دقت تبیین و استخراج خواهد شد و از سوی دیگر، ویژگی‌های تکالیف مالی اسلامی نیز مورد کاوش دقیق قرار خواهد گرفت و چالش مذکور بررسی و در پایان نسبت به سازگاری یا عدم سازگاری مالیات بر ارزش افزوده با آموزه‌های اسلامی اظهار نظر و در صورت امکان شبهه ناسازگاری، پیشنهاد مناسبی ارائه خواهد شد.

فرضیه‌ها: هدف این نوشتار، بررسی سازگاری مالیات بر ارزش افزوده با شریعت اسلامی است و در آن تلاش می‌شود با روش توصیفی (تحلیل محتوا) دو فرضیه زیر بررسی شود: ۱- مالیات بر ارزش افزوده، ماهیتاً مالیات بر مصرف است و وضع مالیات بر مصرف با آموزه‌های اسلامی سازگار نیست؛ ۲- وضع نرخ‌های بالا در مالیات بر ارزش افزوده، در عمل آن را از اهداف اساسی نظام مالیاتی دور می‌سازد.

۲- مفاهیم

۲-۱- ارزش افزوده

از دیدگاه اقتصادی، ارزش افزوده مابه التفاوت ارزش ستانده و ارزش داده است. اما در تدوین قانون، به لحاظ ارائه نگرش مطلوب اجرایی، این تعریف بر اساس استانداردهای حسابداری و با تکیه بر روش صورتحساب ارائه می‌گردد. بر این اساس، ارزش افزوده را تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری شده یک شخص در یک دوره معین تعریف می‌کنند.

هر کالایی که در بازار فروخته می‌شود، در فرایند تولید خود، توسط چندین تولیدکننده به تدریج ساخته شده است. به عنوان مثال یک نان ابتدا گندم بوده سپس به آرد و پس از آن به خمیر تبدیل شده و نهایتاً در تنور پخته و نان شده است. قیمت گندم موجود در هر عدد نان تا قیمت نان فروش رفته در نانوائی در این مراحل به تدریج افزایش یافته است که این افزایش حاصل زحمت تولیدکنندگان مختلف در مراحل

مختلف تولید گندم تا فروش نان بوده است. به این ارزش اضافی ایجاد شده از دانه گندم تا نان، «ارزش افزوده» گفته می‌شود. به عبارت روشن‌تر از دیدگاه اقتصادی، ارزش افزوده مابه التفاوت ارزش ستانده^۱ و ارزش داده^۲ است. اما در تدوین قانون، به لحاظ ارائه نگرش مطلوب اجرایی، این تعریف بر اساس استانداردهای حسابداری و با تکیه بر روش صورتحساب ارائه می‌گردد. بر این اساس، ارزش افزوده را تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری شده یک شخص در یک دوره معین تعریف می‌کنند. به عبارتی ارزش افزوده را به صورت زیر می‌توان تعیین کرد^۳:

[استهلاک + اجاره + سود + بهره + دستمزد = معاملات واسطه ای - کل معاملات = ارزش افزوده]

۲-۲- اهمیت ارزش افزوده

چنان که می‌دانیم، سه روش برای تعیین تولید ناخالص ملی هر کشوری وجود دارد که از مطمئن‌ترین آنها، استفاده از ارزش افزوده می‌باشد. مالیات بر ارزش افزوده، زمینه شفاف‌سازی و تهیه آمار و اطلاعات دقیق از اقتصاد کشور را فراهم می‌سازد تا با اتکاء بر این آمار و اطلاعات برنامه‌ها و تصمیم‌گیری‌های اساسی صورت پذیرد. به عبارت دیگر، چون جمع ارزش افزوده بنگاه‌های اقتصادی در یک کشور، برابر تولید ناخالص داخلی همان کشور است، بنابراین مالیات بر ارزش افزوده، برابر مالیات بر تولید ناخالص داخلی است و در واقع، پایه مالیات بر ارزش افزوده GDP می‌باشد.

۲-۳- مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات چند مرحله‌ای است که در مراحل مختلف زنجیره تولید و یا خدمات ارائه شده اخذ می‌گردد. این مالیات در واقع نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه ای را از پرداخت مالیات معاف می‌کند. به عبارت دیگر، مالیات بر ارزش افزوده، نوعی مالیات غیرمستقیم بر مصرف است که بر کلیه مراحل تولید و توزیع کالا و خدمات تعلق می‌گیرد. به عبارت دیگر، مالیات بر ارزش افزوده یک نوع مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌کند. در واقع یک اعتبار مالیاتی برای خریدهای واسطه‌ای بنگاه‌های اقتصادی در نظر گرفته می‌شود که باعث از بین رفتن پدیده مالیات‌بندی مضاعف می‌شود و عوامل اقتصادی برای هر ارزش ایجاد شده فقط یک بار مالیات می‌پردازند. این نوع مالیات، نه تنها نسبتاً

1. Input
2. Output

۳- ر.ک: سازمان امور مالیاتی کشور، طرح استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده

http://www.vat.ir/ConceptVAT.htm_f.htm

ساده است بلکه رایج‌ترین مالیات در دنیای امروز نیز محسوب می‌شود.^۱ در واقع، در سیستم مالیات بر ارزش افزوده، هر فروشنده در هنگام فروش کالا و خدمات، مالیات متعلقه را بر صورتحساب افزوده و آن را همراه با قیمت کالا و خدمات از مشتری دریافت می‌نماید. اولین فروشنده، مالیات را یک‌جا به دولت پرداخت کرده و در مراحل بعدی، هر فروشنده تنها مابه‌التفاوت مالیات (مالیات دریافتی پس از کسر مالیاتی که خود قبلاً پرداخت نموده) را به حساب سازمان امور مالیاتی واریز می‌کند.

۲-۴- انواع مالیات بر ارزش افزوده

این نوع مالیات به سه دسته تقسیم می‌شود که عبارتند از:^۲ ۱- مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی^۳ (VATP)؛ ۲- مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی^۴ (VATI)؛ مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی^۵ (VATC).

۱- مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی (VATP): در این روش، مالیات کلی بر فروش اعمال می‌شود. این نوع مالیات هم بر کالاهای مصرفی و هم بر کالاهای سرمایه‌ای اعمال می‌گردد؛ یعنی به خرید کالاهای سرمایه‌ای توسط بنگاه اقتصادی اعتبار مالیاتی تعلق نمی‌گیرد.

$$(VATP) = GDP = C + G + I + (X - M) \quad \text{پایه مالیاتی}$$

از آنجایی که در مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی، هزینه کالاهای سرمایه‌ای نیز مشمول مالیات می‌شود، ممکن است انگیزه سرمایه‌گذاری به دلیل بالا رفتن هزینه‌های آن کاهش یابد. با وجود این‌که این روش دارای پایه مالیاتی گسترده‌ای است و زمینه ایجاد درآمد بیشتر برای دولت را فراهم می‌آورد، معمولاً به دلیل برخی از اهداف مدنظر از جمله کارایی نظام مالیاتی، از این روش صرف نظر می‌شود.

۲- مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی^۶ (VATI): این روش در واقع مالیات بر فروش تولید خالص کالاها می‌باشد. در این نوع از مالیات بر ارزش افزوده، استهلاک (D) از پایه مالیات کسر شده و سرمایه‌گذاری خالص مشمول مالیات می‌شود.

۱ - ر.ک: سازمان امور مالیاتی کشور، طرح استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده

http://www.vat.ir/ConceptVAT_hm_f.htm

۲ - ر.ک: بررسی تطبیقی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات‌های اسلامی؛ مجید حبیبیان نقیبی؛ مجموعه مقالات دومین همایش مالیات-

های اسلامی؛ ۱۳۸۸.

3. Production type of Value-added Tax

4. Income type of Value-added Tax

5. Consumption type of Value-added Tax

6. Income type of Value-added Tax

$$\text{پایه مالیاتی (VATI)} = \text{GDP} - D = C + G + (I - D) + (X - M)$$

این روش نسبت به روش مالیات بر ارزش افزوده تولیدی، از پایه مالیاتی کوچکتری برخوردار است، اما همچنان بار مالیاتی به بخش تولید و سرمایه‌گذاری، تحمیل می‌شود.

مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی^۱ (VATC): این نوع مالیات بر ارزش افزوده بر

مبنای کالاها و خدمات مصرفی می‌باشد. در این روش کلیه مخارج سرمایه‌گذاری ناخالص (I) از پایه مالیاتی حذف می‌شود.

$$\text{پایه مالیاتی (VATP)} = \text{GDP} - I = C + G + (X - M)$$

در این روش، سرمایه‌گذاری و استهلاك از شمول پایه مالیاتی خارج می‌شود و در واقع بار مالیاتی از تولید به مصرف انتقال می‌یابد و این امر باعث بالا رفتن انگیزه سرمایه‌گذاری و تولید در اقتصاد می‌شود. همین ویژگی باعث شده است که در حال حاضر اکثر کشورهای اجرا کننده نظام مالیات بر ارزش افزوده از این روش استفاده نمایند.

۲-۵- اهداف و ضرورت مالیات بر ارزش افزوده

دلایل انتخاب مالیات بر ارزش افزوده در بین کشورهای مختلف متفاوت بوده است، لیکن تجربه کشورهای استفاده کننده این مالیات حاکی از موارد عدیده ذیل به عنوان مزایا و ضرورت اجرای این نوع مالیات می‌باشد:

۱. مالیات بر ارزش افزوده متدولوژی و تفکری است که چندین دهه از تجربه مثبت آن در سایر کشورها گذشته و مورد تأکید اکثر صاحب‌نظران و کارشناسان اقتصادی و مالیاتی بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول می‌باشد.

۲. این مالیات در بسیاری از کشورها ضمن تأمین بیشتر عدالت اجتماعی نسبت به سایر مالیاتها، و بدون از بین بردن انگیزه سرمایه‌گذاری و تولید، به عنوان منبع درآمد جدیدی در جهت افزایش درآمدهای دولت به کار برده شده است.

۳. از آنجایی که سیستم مالیات بر ارزش افزوده یک سیستم خود اجراست و همه مؤدیان نقش مأمور مالیاتی را ایفاء می‌نمایند، هزینه وصول آن پائین است.

۴. با توجه به این که در این مالیات، مؤدیان برای استفاده از اعتبار مالیاتی ملزم به ارائه فاکتور خواهند بود، زمینه برای شناسایی خود به خود میزان معاملات مؤدیان فراهم می‌شود. در نتیجه، یک سیستم

1. Consumption type of Value-added Tax

اطلاعاتی کامل از معاملات و مبادلات تجاری ایجاد می‌شود که علاوه بر شفاف سازی مبادلات و فعالیت‌های اقتصادی موجب سهولت اعمال مالیات‌های دیگر از قبیل مالیات بر درآمد شرکتها و مالیات بر درآمد مشاغل می‌گردد.

۵. مالیات بر ارزش افزوده یک منبع درآمد باثبات و در عین حال انعطاف‌پذیر است.

۶. به دلیل مقطوع بودن نرخ این مالیات، زمان قطعیت آن بسیار کوتاه بوده و مشکلات طولانی بودن قطعیت مالیات بر درآمد و مالیات بر ثروت را ندارد. بنابراین، تأخیر در وصول درآمدهای مالیاتی به حداقل می‌رسد.

۷. از آنجایی که مالیات بر ارزش افزوده یک مالیات مدرن است، اجرای آن به بهبود فن آوری و بهره‌وری از طریق اتوماسیون اداری در سیستم مالیاتی و حسابداری مالیاتی کمک شایانی خواهد کرد.

۲-۶- پیشنهاد مالیات بر ارزش افزوده

این مالیات نخستین بار توسط فون زیمنس در سال ۱۹۵۱ و به منظور فائق آمدن بر مسائل مالی کشور آلمان طرح ریزی گردید، لیکن به رغم علاقه و تمایل شدید کشورهای نظیر آرژانتین و فرانسه در خصوص آگاهی از چگونگی ساختار آن، این مالیات به‌طور رسمی تا سال ۱۹۵۴ به مرحله اجرا در نیامد. از سال ۱۹۵۴ به بعد، برزیل، فرانسه، دانمارک و آلمان در زمره نخستین کشورهای بودند که این مالیات را در نظام مالیاتی کشور خود قرار دادند. کره جنوبی نخستین کشور آسیایی است که در سال ۱۹۷۷ با کمک صندوق بین‌المللی پول توانست این مالیات را در نظام مالیاتی خود پیاده نماید و بدنبال آن کشورهای ترکیه، پاکستان، بنگلادش و لبنان نیز اقدام به اجرای این مالیات نمودند. هم‌اکنون بیش از ۱۲۰ کشور جهان از سیستم مالیات بر ارزش افزوده بهره‌مند هستند.

در ایران، لایحه مالیات بر ارزش افزوده، برای اولین بار در دی‌ماه ۱۳۶۶ تقدیم مجلس شورای اسلامی گردید. لایحه مزبور در کمیسیون اقتصادی مجلس مورد بررسی قرار گرفت و پس از اعمال نظرات موافق و مخالف به صحن علنی مجلس ارائه گردید که پس از تصویب ۶ ماده از آن بنا به تقاضای دولت و به دلیل اجرای سیاست "تثبیت قیمت‌ها" به دولت مسترد گردید. در سال ۱۳۷۰ بخش امور مالی صندوق بین‌المللی پول، در راستای اصلاح نظام مالیاتی جمهوری اسلامی ایران، اجرای سیاست مالیات بر ارزش افزوده را به عنوان یکی از عوامل اصلی افزایش کارایی و اصلاح نظام مالیاتی پیشنهاد نمود. با توجه به نظرات کارشناسان صندوق بین‌المللی پول، مطالعات و بررسیهای متعددی در این زمینه در وزارت امور اقتصادی و دارایی صورت پذیرفت و اجرای مالیات بر ارزش افزوده در سمینارها و کمیته‌های

مختلف علمی با حضور کارشناسان داخلی و خارجی مورد تأکید قرار گرفت، اما در عمل به مرحله اجرا در نیامد.

وزارت امور اقتصادی و دارایی در راستای طرح ساماندهی اقتصادی کشور، انجام اصلاحات اساسی در سیستم مالیاتی از جمله حذف انواع معافیتها، حذف انواع عوارض و گسترش پایه مالیاتی را با تأکید خاص بر کارایی نظام مالیاتی، شروع نمود و مطالعات جدید امکان سنجی را در این زمینه به عمل آورد. با توجه به اهمیت بسط پایه مالیاتی به عنوان یکی از اصول اساسی سیاستهای مالی طرح ساماندهی اقتصاد کشور، معاونت درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی مطالعات علمی متعددی را با در نظر گرفتن خصوصیات فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی کشور در زمینه اجرای مالیات بر ارزش افزوده، از دی ماه ۱۳۷۶ آغاز کرد. در سال ۱۳۷۹ دفتر مستقل طرح مالیات بر ارزش افزوده در سازمان امور مالیاتی تأسیس و در سال ۱۳۸۰ پیش‌نویس جدید این لایحه به دولت ارسال و در مهر ۱۳۸۱ لایحه مالیات بر ارزش افزوده پس از تصویب در هیأت وزیران به مجلس ارائه گشت. در این میان، تصویب و اجرای قانون تجمیع عوارض در سال ۱۳۸۱ و اجرای آن برای یک دوره حدوداً ۶ ساله تا نیمه دوم سال ۱۳۸۷، زمینه تصویب و پیاده سازی مالیات بر ارزش افزوده را بیشتر فراهم کرد. تصویب استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده به عنوان بخشی از سیاستهای کلان نظام در بخش مالی توسط مجمع تشخیص مصلحت نظام در سال ۱۳۸۳ و تصویب کلیات لایحه مالیات بر ارزش افزوده در صحن علنی مجلس و بررسی کمیسیونهای اصلی و فرعی مرتبط با این لایحه و بحث و بررسی روی جزئیات آن در شور دوم در مجلس در سال ۱۳۸۴ اقدامات بعدی مربوط به مالیات بر ارزش افزوده در ایران بود. در تیرماه ۱۳۸۵، گزارش مرکز پژوهشهای مجلس در تأیید و اظهارنظر در رابطه با لایحه مالیات بر ارزش افزوده منتشر شد و در همان زمان مجلس شورای اسلامی براساس اصل ۸۵ قانون اساسی، تصویب اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده را به کمیسیون امور اقتصادی مجلس تفویض کرد و در شهریور ۱۳۸۵ تا مهر ۱۳۸۶ مواد لایحه مالیات بر ارزش افزوده به تصویب کمیسیون اقتصادی مجلس رسید و مدت اجرای آزمایشی آن در بهمن ۱۳۸۶ در صحن علنی مجلس شورای اسلامی، ۵ سال تعیین شد و در خرداد ۱۳۸۷، لایحه مالیات بر ارزش افزوده پس از تأیید نهایی شورای نگهبان به عنوان قانون به دولت ابلاغ شد. پس

از ابلاغ این قانون توسط رئیس‌جمهور در تیر ۱۳۸۷، آغاز رسمی اجرای آن مهر ۱۳۸۷ در نظر گرفته شد که عملاً با وجود برخی موانع با تأخیر در بخش‌های مختلف اقتصادی در حال اجرا است.^۱

۲-۷- مأخذ و نرخ مالیات بر ارزش افزوده

قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران، مشتمل بر پنجاه و سه ماده و چهل و هفت تبصره است که در ادامه به برخی از آن‌ها اشاره می‌شود:

ماده ۱۴- مأخذ محاسبه مالیات، بهای کالا یا خدمات مندرج در صورتحساب خواهد بود. در مواردی که صورتحساب موجود نباشد و یا از ارائه آن خوداری شود و یا به موجب اسناد و مدارک مثبته احراز شود که ارزش مندرج در آنها واقعی نیست، مأخذ محاسبه مالیات بهای روز کالا یا خدمت به تاریخ روز تعلق مالیات می‌باشد.

تبصره: موارد زیر جزء مأخذ محاسبه مالیات نمی‌باشد:

الف) تخفیفات اعطایی؛

ب) مالیات موضوع این قانون که قبلاً توسط عرضه‌کننده کالا یا خدمت پرداخت شده است؛

ج) سایر مالیاتهای غیرمستقیم و عوارضی که هنگام عرضه کالا یا خدمت به آن تعلق گرفته است.

ماده ۱۵- مأخذ محاسبه مالیات واردات کالا، عبارت است از ارزش گمرکی کالا (قیمت خرید، هزینه حمل و نقل و حق بیمه) به علاوه حقوق ورودی (حقوق گمرکی و سود بازرگانی) مندرج در اوراق گمرکی.

تبصره: مأخذ محاسبه مالیات واردات خدمات عبارت است از معادل ارزش ریالی مربوط به مابه‌ازاء واردات خدمت مزبور.

ماده ۱۶- نرخ مالیات بر ارزش افزوده یک و نیم درصد (۱/۵٪) می‌باشد.

تبصره: نرخ مالیات بر ارزش افزوده کالاها و خدمات خاص به شرح زیر تعیین می‌گردد:

۱- انواع سیگار و محصولات دخانی دوازده درصد (۱۲٪)

۲- انواع بنزین و سوخت هواپیما بیست درصد (۲۰٪)

علاوه بر موارد فوق، به استناد ماده ۳۸ قانون مزبور، نرخ عمومی عوارض بر ارزش افزوده کالاها و خدمات نیز معادل ۱/۵ درصد تعیین گردیده است. همچنین مطابق همین ماده، سیگار و محصولات دخانی

۱ - بررسی تطبیقی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات‌های اسلامی (زکات)؛ مجید حبیبیان؛ دومین همایش مالیات‌های اسلامی؛ ۱۳۸۸.

(علاوه بر مالیات موضوع ماده ۱۶)، به نرخ سه درصد، بنزین، سوخت هواپیما، نفت سفید و نفت گاز ده درصد و نفت کوره به نرخ ۵ درصد، مشمول عوارض می‌باشند. شایان ذکر است، به استناد تبصره ۲ ماده ۱۱۷ قانون برنامه پنجم توسعه، طی دوره برنامه هر سال یک درصد بر نرخ مالیات و عوارض عمومی کالاها و خدمات افزوده خواهد شد که بر این اساس تا پایان برنامه، مالیات به ۵ درصد و عوارض به ۹ درصد خواهد رسید^۱.

ماده ۱۷- مالیات‌هایی که مؤدیان در موقع خرید کالا یا خدمت برای فعالیت‌های اقتصادی خود به استناد صورت‌حساب‌های صادره موضوع این قانون پرداخت نموده‌اند حسب مورد از مالیات‌های وصول شده توسط آنها کسر و یا به آنها مسترد می‌گردد. ماشین آلات و تجهیزات خطوط تولید نیز از جمله کالای مورد استفاده برای فعالیت‌های اقتصادی مؤدی محسوب می‌گردد.

تبصره ۱: در صورتی که مؤدیان مشمول حکم این ماده در هر دوره مالیاتی اضافه پرداختی داشته باشند، مالیات اضافه پرداخت شده به حساب مالیات دوره‌های بعد مؤدیان منظور خواهد شد و در صورت تقاضای مؤدیان، اضافه مالیات پرداخت شده از محل وصولی‌های جاری درآمد مربوط مسترد خواهد شد. تبصره ۲: در صورتی که مؤدیان به عرضه کالا یا خدمات معاف از مالیات موضوع این قانون اشتغال داشته باشند و یا طبق مقررات این قانون مشمول مالیات نباشند مالیات‌های پرداخت شده بابت خرید کالا یا خدمت تا این مرحله قابل استرداد نمی‌باشد.

تبصره ۳: در صورتی که مؤدیان به عرضه توأم کالاها یا خدمات مشمول مالیات و معاف از مالیات اشتغال داشته باشند صرفاً مالیات‌های پرداخت شده مربوط به کالاها یا خدمات مشمول مالیات در حساب مالیاتی مؤدی منظور خواهد شد.

تبصره ۴: مالیات بر ارزش افزوده و عوارض پرداختی مؤدیان بابت کالاها یا خدمات خاص موضوع تبصره ماده ۱۶ و بندهای ب، ج، د، ماده ۳۸ این قانون صرفاً در مراحل واردات، تولید و توزیع مجدد آن کالاها توسط واردکنندگان، تولیدکنندگان و توزیع‌کنندگان آن قابل کسر از مالیات‌های وصول شده و یا قابل استرداد به آنها خواهد بود.

تبصره ۵: آن قسمت از مالیات‌های ارزش افزوده پرداختی مؤدیان که طبق مقررات این قانون قابل کسر از مالیات‌های وصول شده یا قابل استرداد نیست جزء هزینه‌های قابل قبول موضوع قانون مالیات‌های مستقیم محسوب می‌شود.

۱ - قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران (۱۳۹۴ - ۱۳۹۰).

تبصره ۶: مبالغ اضافه دریافتی از مؤدیان بابت مالیات موضوع این قانون در صورتی که ظرف سه ماه از تاریخ درخواست مؤدی مسترد نشود، مشمول خساراتی به میزان ۲ درصد در ماه نسبت به مبلغ مورد استرداد و مدت تأخیر خواهد بود.

تبصره ۷: مالیات‌هایی که در موقع خرید کالاها و خدمات توسط شهرداری‌ها و دهیاری‌ها برای انجام وظایف و خدمات قانونی پرداخت می‌گردد طبق مقررات این قانون قابل تهاتر و یا استرداد خواهد بود.

۲-۸- روش اجرای مالیات بر ارزش افزوده

در حال حاضر متداول‌ترین ابزار برای اجرای این سیستم روش اعتباری یا فاکتورنویسی (تعیین بدهی مالیاتی از طریق به‌کارگیری نرخ ثابت مالیات روی کل فاکتورهای فروش و کسر مقدار مالیات پرداختی بر خریدهای واسطه‌ای) و روش تفریقی (کسر خریدهای بنگاه تجاری از فروش و اعمال نرخ مالیاتی بر مقدار خالص) است^۱. در واقع در سیستم مالیات بر ارزش افزوده، هر فروشنده در هنگام فروش کالا و خدمات، مالیات متعلقه را بر صورتحساب افزوده و آن را همراه با قیمت کالا و خدمات از مشتری دریافت می‌نماید. اولین فروشنده، مالیات را یک‌جا به دولت پرداخت کرده و در مراحل بعدی، هر فروشنده تنها مابه‌التفاوت مالیات (مالیات دریافتی پس از کسر مالیاتی که خود قبلاً پرداخت نموده) را به حساب سازمان امور مالیاتی واریز می‌کند. این عمل بر اساس ماده ۱۰ قانون، طی یک دوره سه ماهه انجام می‌گیرد. در واقع تسویه مطالبات مؤدیان بابت مالیات‌های پرداختی ایشان در زمان خرید، یا از طریق کسر از مالیات دریافتی از خریداران و یا از طریق استرداد توسط سازمان امور مالیاتی کشور به ایشان صورت می‌پذیرد.

۲-۹- معافیت‌های مالیات بر ارزش افزوده

به‌طور کلی برخی از کالاها و خدمات به دلیل ۱- کاهش خاصیت تنازلی مالیات بر ارزش افزوده؛ ۲- کاهش اثر تورمی و حمایت از اقشار کم درآمد؛ و ۳- کاهش هزینه‌های اجرایی و وصول مالیات، از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌شوند.

موارد معاف، در ماده ۱۲ لایحه مالیات بر ارزش افزوده در قالب ۱۷ گروه کالایی به‌طور مشخص ذکر گردیده است. در این قانون معافیت‌های مربوط به بخش کشاورزی شامل دام و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و نوغان، انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی و خدمات درمانی (حیوانی و گیاهی)، خوراک دام و طیور و انواع کود، سم، بذر و نهال است. معافیت‌های مرتبط با عموم نیز دربرگیرنده انواع محصولات کشاورزی

۱ - ر.ک: مالیات بر ارزش افزوده پدیده نوین مالیاتی؛ اسماعیل مهدوی نیا؛ نشریه حریف؛ شماره ۱۸۶.

<http://harif.ir/template1/News.aspx?NID=7496>

فرآوری نشده مانند: آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات و سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی و شیر خشک مخصوص تغذیه کودکان، کتاب، مطبوعات و دفاتر تحریر همچنین انواع کاغذ چاپ، تحریر و مطبوعات، انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی خدمات درمانی و خدمات توانبخشی و حمایتی است.

خدمات حمل و نقل عمومی مسافری درون و برون شهری جاده‌ای، ریلی، هوایی و دریایی، فرش دستباف، اموال غیرمنقول (زمین و ساختمان و...)، انواع خدمات پژوهشی و آموزشی، خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع مالیات‌های مستقیم، خدمات بانکی و اعتباری بانک‌ها، مؤسسات و تعاونی‌های اعتباری و صندوق‌های قرض‌الحسنه مجاز و صندوق تعاون نیز از پرداخت مالیات معاف‌اند. از این رو، اگر کالا و خدمتی که عرضه می‌شود، خارج از چارچوب کالاهای مذکور باشد، می‌بایست مالیات بر ارزش افزوده پرداخت نمایند. با توجه به این که مالیات بر ارزش افزوده، کلیه کالاها و خدمات تولید و یا توزیع شده در اقتصاد را دربرمی‌گیرد، به لحاظ اجرایی از گستردگی خاصی برخوردار می‌باشد.

در این راستا، ارزش افزوده ایجاد شده توسط بنگاه‌های کوچک و فعالان بخش خرده فروشی در مقایسه با تعداد زیاد آنها بسیار ناچیز بوده و در نتیجه مالیات بر ارزش افزوده قابل وصول از آن‌ها، قابل توجیه نیست. به این ترتیب معاف نمودن مؤسسات اقتصادی با ارزش افزوده پایین در جهت افزایش کارایی سازمان امور مالیاتی از اهمیت خاصی برخوردار می‌باشد.

بررسی تجربه سایر کشورها نشان می‌دهد که اغلب آنها در مراحل اولیه اجرای این نوع مالیات برای کاهش هزینه‌های اجرایی وصول و تمکین مؤدیان از آستانه معافیتی استفاده کرده‌اند که تعداد زیادی از بنگاه‌های کوچک و فعالان بخش خرده فروشی را معاف نموده است. تعیین آستانه معافیت، این امکان را به سازمان امور مالیاتی می‌دهد که جهت تحقق اهداف درآمدی نظام مالیاتی، به میزان قابل توجهی در هزینه‌های اجرایی و وصول صرفه جویی نماید. کاهش حجم کار اجرایی حاصله، میزان توفیق در وصول مالیات بر ارزش افزوده بالقوه را افزایش خواهد داد. با توجه به مطالب فوق و با توجه به مطالعات و تحقیقات به عمل آمده توسط کارشناسان اقتصادی، سطح آستانه معافیت مالیات مذکور در سال نخست اجرای آن به میزان سه میلیارد ریال حجم فروش سالیانه تعیین گردید. این سطح آستانه به تدریج با توجه به نوع فعالیت مؤدیان مالیاتی و فراخوان‌های بعدی ثبت‌نام مؤدیان تا سطح یک میلیارد ریال کاهش یافت و برای برخی مؤدیان نیز این سطح عملاً حذف گردید.

اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در مقایسه با مالیات بر فروش، در درجه اول به نفع تولیدکننده داخلی است. در زمان اجرای قانون تجمیع عوارض، تولیدکنندگان ایرانی ناچار بودند به‌طور سلسله‌وار برای

یک کالا مکرراً مالیات بپردازند یعنی مثلاً برای یک خودرو هم تولید کننده مواد اولیه، هم قطعه‌ساز و هم کارخانه تولیدکننده به طور جداگانه و هر کدام سه درصد مالیات تجميع عوارض می‌پرداختند اما در عین حال بنگاه‌های فروش خودرو، دلالان خودرو و شرکت‌های واردکننده خودرو، از پرداخت این مالیات معاف بودند. با اجرای مالیات بر ارزش افزوده، سلسله مراتب تولید از پرداخت مالیات بر تجميع عوارض معاف گردیدند و در عوض این توزیع‌کننده نهایی است که باید مالیات را محاسبه و از خریدار نهایی دریافت کند. با اجرای کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده، منافع دو گروه از فعالان بازار به طور جدی به خطر می‌افتد. در درجه اول کسانی که پشت پرده به دلالی و واسطه‌گری مشغولند و کسانی که بدون اینکه در زحمت تولید شریک باشند و بدون اینکه در مقابل مصرف‌کنندگان تعهدی به عهده بگیرند، با قرار گرفتن در مسیر تولید تا مصرف، با خرید و فروش‌های مکرر باعث عدم شفافیت و التهاب در بازار می‌شوند. ضرر این عده بیشتر از این بابت است که براساس قانون مالیات بر ارزش افزوده، مسیر تهیه و توزیع کالاها شفاف می‌شود. با اجرای کامل این قانون، کسانی که بی‌جهت در مسیر تولید تا مصرف قرار گرفته‌اند شناسایی شده و به تدریج حذف می‌شوند. گروه دیگر ضررکننده‌ها از قانون مالیات بر ارزش افزوده، قاچاقچیان هستند. کسانی که خارج از مسیر قانونی و رسمی واردات، کالاهای خارجی را از بازارهای امارات، عمان، کردستان، آسیای میانه و حتی افغانستان و پاکستان به دور از چشم قانون به داخل ایران منتقل کرده و بازار ایران را مملو از کالاهای بی‌کیفیت خارجی کرده‌اند. ویژگی اصلی این عده، عدم تعهد آنها در برابر مصرف‌کنندگان است چرا که نه گارانتی معتبری ارائه می‌کنند و نه حتی در قبال صحت و سلامت کالایی که ارائه می‌کنند، مسؤولیتی را می‌پذیرند. با اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده، منافع این دسته از خرابکاران بازار، به شدت به خطر می‌افتد. به طور خلاصه، قانون مالیات بر ارزش افزوده به ضرر کسانی است که از شفافیت بازار گریزانند و منافع‌شان در بهره‌برداری از شایعات، رانت‌های اطلاعاتی و قاچاق است.

۲-۱۰- آثار مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده در ابعاد اقتصادی و اجتماعی، آثار متعددی دارد که در این مجال به برخی از آنها اشاره می‌شود:

مالیات بر ارزش افزوده و صادرات: انعطاف در پایه و نرخ مالیات بر ارزش افزوده زمینه مناسبی را برای سیاست‌گذاری در اقتصاد بر اساس اهداف از پیش تعیین شده فراهم می‌آورد. ماده ۱۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، صادرات کالا و خدمات را از شمول این مالیات، معاف و آن را مشمول نرخ صفر کرده است. اعمال این نرخ بدان معناست که کالاها و خدمات صادراتی نه فقط در زمان صادرات مشمول مالیات نمی‌شوند، بلکه کلیه مالیات بر ارزش افزوده‌های پرداختی بابت خرید کالاها و خدمات مصرفی که در تولید و عرضه محصول صادراتی پرداخت شده نیز توسط سازمان امور مالیاتی به مؤدی بازگردانده می‌شود.^۱ بی‌تردید این سیاست برای صادرات کالا نسبت به عرضه در داخل کشور مزیت نسبی ایجاد و زمینه گسترش صادرات را فراهم می‌کند.

تخصیص مالیات توسط دولت: وضع مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند پیامدهایی را در سطح اقتصاد به دنبال داشته باشد. این پیامدها با نحوه برقراری مالیات (نرخ و پایه مالیات) و سایر شرایط موجود در اقتصاد ارتباط تنگاتنگی دارد. چگونگی استفاده دولت از درآمدهای حاصل از اخذ مالیات بر ارزش افزوده، یکی از عوامل تأثیرگذار است. دولت می‌تواند درآمدهای حاصله را به چهار منظور (خرید کالاها و خدمات، کاهش یا جایگزینی با سایر درآمدهای مالیاتی، بازپرداخت بدهی‌های دولت و نگهداری درآمدها در بانک‌های تجاری یا بانک مرکزی) مورد بهره‌برداری قرار دهد. هر کدام از این موارد (یا هر ترکیبی از آنها)، می‌تواند بر پیامدهای مالیات بر ارزش افزوده مؤثر باشد.^۲

مالیات بر ارزش افزوده و تورم: بی‌تردید با اجرای مالیات بر ارزش افزوده حتی در کشورهایی که این روش جایگزین سایر مالیات‌ها از نوع مصرف یا فروش شده است، امکان افزایش سطح عمومی قیمت کالاها و خدمات وجود دارد. اما باید در نظر داشت که وضع مالیات بر ارزش افزوده به خودی خود نمی‌تواند تورم‌زا یا ضد تورم فرض شود. البته این امکان وجود دارد که در یک مرحله فروشندگان برای پوشش مالیات اقدام به افزایش قیمت‌ها به اندازه نرخ مالیات نمایند و این اقدام می‌تواند منجر به افزایش

۱- ر.ک: <http://mehrakbarimi.persianblog.ir/post/71> و

<http://youngaccountants.blogfa.com/post-20.aspx>

۲- ر.ک: دنیای اقتصاد: مالیات بر ارزش افزوده، محمدرضا آذرمی فر؛ <http://www.azarmifar.blogfa.com/post-598.aspx>

یک‌باره در قیمت این کالاها شود، ولی الزاماً به تورم (افزایش پیوسته و مداوم در سطح عمومی قیمت‌ها در طی زمان) و اثر آبشاری نخواهد انجامید و از آن جایی که مالیات بر ارزش افزوده فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد و در نتیجه درآمدهای مالیاتی دولت افزایش می‌یابد، به دولت کمک خواهد کرد تا سیاست‌های مالی انقباضی‌تری را دنبال کند و حتی ممکن است اثر کاهشی بر تورم داشته باشد. مطالعات تجربی نشان می‌دهند در زمانی که تورم فزاینده‌ای در کشور وجود دارد، نباید اقدام به وضع مالیات بر ارزش افزوده نمود؛ چرا که این مالیات به طور اشتباه به عنوان عامل تورم شناخته می‌شود و پذیرش آن برای عموم دشوار خواهد بود. باید امعان نظر داشت که تغییر یک‌باره در سطح قیمت‌ها که ناشی از مالیات بر ارزش افزوده باشد، فقط تحت شرایط خاصی می‌تواند اتفاق بیفتد. چرا که معمولاً انتظار می‌رود مالیات بر یک کالا قیمت آن کالا و قیمت کالاها و خدمات مرتبط با آن را تحت‌تأثیر قرار دهد، اما افزایش سطح عمومی قیمت‌ها نمی‌تواند ادامه یابد مگر این که مقدار ریالی کالاها و خدمات تقاضا شده نسبت به سطح تولید افزایش یابد که این موضوع منجر به افزایش سطح قیمت‌ها می‌شود. با فرض این که سطح تولید کاهش نیابد، افزایش در مقدار ریالی تقاضا شده کالاها و خدمات نیازمند افزایش حجم پول یا کاهش در حجم پولی است که افراد نگهداری می‌کنند. اما اگر نه حجم پول افزایش یابد و نه سرعت دست به دست شدن پول بالا رود، خریداران نمی‌توانند همان خریدهای قبلی را در سطح قیمت بالاتر انجام دهند. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت اگر در نتیجه اجرای مالیات بر ارزش افزوده سطح قیمت‌ها افزایش یابد، این امر عمدتاً به دلیل افزایش حجم پول توسط مراجع پولی، تمایل افراد به کاهش مانده‌های پولی (و در نتیجه افزایش پول در جریان) و یا عامل ضدانگیزی این نوع مالیات برای تولید می‌باشد.

در ایران، در سال‌های اخیر نظام مالیات بر مصرف در چارچوب قانون موسوم به تجمیع عوارض به اجرا گذاشته شد که اکثر کالاها با نرخ ۳ درصد و آن هم به صورت آبشاری مشمول مالیات و عوارض می‌شدند. بنابراین انتظار می‌رفت جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای قانون تجمیع عوارض، موجب افزایش محسوسی در سطح قیمت کالاها و خدمات نخواهد شد و در صورت اطلاع‌رسانی صحیح به فعالان اقتصادی، می‌توان انتظار داشت که اجرای این نوع مالیات نه تنها موجب افزایش قیمت‌ها نشود، بلکه ممکن است تا حدودی افزایش قیمت‌ها را کنترل کند. نتایج برخی مطالعات و به ویژه واقعیات تحقق یافته در اقتصاد کشور با اجرای مالیات بر ارزش افزوده در چند سال اخیر نیز مؤید این موضوع است.

مالیات بر ارزش افزوده و توزیع درآمد: اگرچه با توجه به تنازلی بودن ساختار مالیات بر ارزش افزوده نسبت به درآمد تصور می رود که مالیات بر ارزش افزوده موجب دریافت سهم بیشتری از افراد کم درآمد نسبت به افراد پردرآمد می شود. اما برای تجزیه و تحلیل دقیق تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر توزیع درآمد، باید کیفیت اجرای این مالیات (نرخ، پایه و موارد استثناء) مورد توجه قرار گرفته و نحوه استفاده از درآمدهای حاصله نیز مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد. در واقع، تأثیر این مالیات بر توزیع درآمد بستگی به این دارد که قیمت کالاها و خدمات چگونه نسبت به حذف یک مالیات و وضع مالیات بر روی کالای دیگر واکنش نشان می دهند و نحوه استفاده از درآمد حاصله توسط دولت نیز می تواند برای درک، و تجزیه و تحلیل صحیح توزیع درآمد واقعی پس از تغییر مالیات به ما کمک کند.

مالیات بر ارزش افزوده و رشد اقتصادی: سیستم مالیاتی باید به گونه ای باشد که پتانسیل اقتصاد برای دستیابی به رشد اقتصادی بالاتر را تشویق کند یا حداقل آن را تضعیف ننماید. حال باید دید پیامدهای مالیات بر ارزش افزوده بر رشد اقتصادی چیست؟ برای پاسخ به این سوال باید بررسی شود که افراد نسبت به اجرای مالیات بر ارزش افزوده چه واکنشی (کاهش مصرف، کاهش سرمایه گذاری یا افزایش عرضه منابع مولد به بازار) نشان می دهند. عکس العمل سوم به معنی رشد اقتصادی است. اما برای تداوم آن باید بین افزایش تقاضا و افزایش عرضه کالاها مطابقت وجود داشته باشد. کاهش در تقاضا که منجر به انباشت کالاها در انبار می شود، به کاهش تولید یا قیمت می انجامد. عکس العمل های احتمالی مذکور بستگی به این دارد که مالیات بر ارزش افزوده بر رفتارهایی مانند نحوه استفاده از وجوه پولی کشور، کیفیت جایگزینی مصرف فعلی نسبت به مصرف آینده و عرضه منابع به بازار یا استنفکاف از آن را چگونه تحت تأثیر قرار می دهد. مثلاً کاهش در هزینه مصرف آینده (نسبت به مصرف فعلی) در اغلب موارد منجر به رشد تولید در اقتصاد می شود^۱.

بی تردید مالیات بر ارزش افزوده، مانند دیگر پدیده ها دارای جنبه های مثبت (مزایا) و منفی (معایب) می باشد. در حال حاضر بیش از ۱۲۰ کشور جهان از این نوع مالیات استفاده می کنند. این تجربه مزایا و معایب این مالیات را به خوبی آشکار ساخته است. برخی از مزایای این نوع مالیات عبارتند از: ۱- پشوانه تجربه اجرایی؛ ۲- تشویق سرمایه گذاری؛ ۳- حمایت از تولید؛ ۴- هزینه وصول حداقلی؛ ۵- ایجاد سیستم اطلاعاتی وسیع؛ ۶- امکان کنترل های دوگانه؛ ۷- پایه مالیاتی وسیع و باثبات؛ ۸- سرعت وصول؛ ۹- ارتقای فن آوری و بهره وری؛ ۱۰- عدالت محوری؛ ۱۱- اجتناب از ادغام عمودی؛ ۱۲- فقدان اثر

^۱ - ر.ک: دنیای اقتصاد؛ مالیات بر ارزش افزوده، <http://www.azarmifar.blogfa.com/post-598.aspx>

آبشاری؛ ۱۳- خنثی بودن؛ ۱۴- شفاف سازی اقتصاد؛ و ۱۵- ترمیم تراز پرداخت‌ها. البته معایبی نیز می‌تواند متوجه مالیات بر ارزش افزوده باشد که برخی از آن‌ها عبارتند از: ۱- نیاز به عملیات وسیع و امکانات نرم‌افزاری؛ ۲- امکان تبانی و فرار مالیاتی؛ ۳- تضاد با توزیع مناسب درآمدها؛ ۴- اثر تورمی؛ ۵- مشکلات مربوط به استرداد و یا اعتبار مربوط به خریدها.

با این اوصاف، بی‌تردید در اجرای مالیات بر ارزش افزوده باید ملاحظات را مدّ نظر قرار داد که در برخی از متون به تعدادی از آن‌ها اشاره شده است و در ادامه ضمن اشاره به آن‌ها به اجمال نقد و بررسی خواهد شد:

۱- با اجرای مالیات بر ارزش افزوده، عملاً سایر مالیات‌ها باید حذف و برچیده شود. از این رو ممکن است حداقل درآمد مالیاتی جذب گردد^۲ تا جانشین مناسبی برای سایر مالیات‌ها معرفی شود و نباید هدف مهم قطع وابستگی بودجه عمومی دولت به درآمدهای نفتی را نیز از نظر دور داشت. واقعیت آن است که اگر هدف اساسی ابداع، وضع و اجرای مالیات بر ارزش افزوده را شفاف‌سازی و محو فعالیت‌های زیرزمینی و قاچاق بدانیم؛ باید این توصیه کاملاً نادیده گرفته شود و یا به صورت بسیار کم‌رنگی مورد توجه قرار گیرد، چون عمل به این توصیه، به قیمت نادیده انگاشتن هدف اصلی این نهاد خواهد بود. به عبارت دیگر، مالیات بر ارزش افزوده نه تنها جایگزین هیچ‌یک از مالیات‌های مستقیم نیست، بلکه در کنار آن می‌توان برخی از مالیات‌های دیگر همچون مالیات‌های خاص^۳ بر کالاها و خدمات را وضع و اجرا نمود.

۲- به دلیل زیرزمینی و غیرشفاف بودن بسیاری از فعالیت‌های اقتصادی، ممکن است بار اصلی این نوع مالیات بر گرده بخش درست‌کار اقتصاد قرار گیرد. از این رو باید تلاش شود که بخش‌های پنهان اقتصاد به سرعت آشکار گردد. اگرچه اجرای مالیات بر ارزش افزوده به شفافیت اقتصاد سرعت و شتاب می‌بخشد. این نکته اساسی است و با پیشنهاد اساسی و نهایی این نوشتار (نرخ حداقلی برای این نوع مالیات) سازگاری تام دارد و زمینه سوق فعالیت‌های زیرزمینی و قاچاق به سمت صفر را فراهم خواهد آورد.

۱- برای توضیح بیشتر رجوع کنید به بررسی تطبیقی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات‌های اسلامی (زکات)؛ مجید حبیبیان؛ دومین همایش مالیات‌های اسلامی؛ ۱۳۸۸.

۲- مثلاً تولید ناخالص داخلی GDP ایران در سال ۱۳۸۶ بالغ بر ۲۶۲ هزار میلیارد تومان به قیمت‌های جاری بود و باید درآمد مالیاتی ۳ درصدی مالیات بر ارزش افزوده و عوارض را با درآمدهای حاصله از طریق سایر مالیات‌ها مقایسه شود.

3 . Specific Tax

۳- ایجاد فرهنگ مناسب در جامعه به‌ویژه برای مؤدیان و برای اجرای موفق هر نوع مالیات خصوصاً مالیات بر ارزش افزوده، ضروری است. بی‌توجهی به این واقعیت امکان شکست این روش را افزایش خواهد داد. ورود فعالان اقتصادی خصوصاً از بخش خصوصی در تدوین لوائح و بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها در ایجاد تفاهم بین دولتمردان و فعالان اقتصادی در اجرای این نوع مالیات بسیار مؤثر است. البته در این رابطه تصریح نرخ حداقلی، استقبال مناسب بخش خصوصی و آحاد فعالان اقتصادی را به‌همراه خواهد داشت.

۴- شبکه توزیع و تجارت در اقتصاد ایران به طور عمده فاقد سیستم ثبت و ضبط رسمی و شفاف است. شبکه توزیع در بخش خصوصی به رغم کارآمدی نسبتاً بالای آن به دلایل متعددی به نظام اداری و دولتی بی‌اعتماد است و از ارائه اطلاعات شفاف و رسمی اجتناب می‌ورزد. تا زمانی که شبکه توزیع دولتی اصلاح نشود و اعتماد و اطمینان به توزیع در بخش خصوصی بازنگردد، مالیات بر ارزش افزوده که نیازمند ثبت دقیق و شفاف همه معاملات است، قادر نخواهد بود نتایج مورد نظر را حاصل نماید. بنابراین باید ابتدا به طور منطقی به فکر اصلاح شبکه توزیع و تجارت بود تا بتوان پایه‌های مالیات بر ارزش افزوده را بر آن بنا کرد.^۱

۵- مالیات بر ارزش افزوده در نهایت نوعی مالیات بر مصرف است، از این رو دولت‌ها در کشورهای پیشرفته تلاش می‌ورزند کالاهایی را که مصرف عمومی آنها ضروری است از مالیات معاف، و کالاهای لوکس، نرمال و به‌ویژه کالاهایی را که مصرف زیاد آنها مضر است مشمول این نوع مالیات‌ها کنند. ممکن است گفته شود، در کشور ما به طیف وسیعی از کالاهایی که تولید و مصرف آنها آثار خارجی منفی برای جامعه دارد، مانند بنزین، گازوئیل و نظایر آن یارانه داده می‌شود که به معنای مالیات منفی است و موجب افزایش مصرف آنها می‌شود. تصحیح این وضعیت بسیار مهم و کارگشاست.^۲ اما واقعیت آن است که این توصیه باید از اساس مورد بازنگری قرار گیرد. در واقع با پذیرش این که مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر ارزش افزوده است، باید راهکار مناسب دیگری ارائه داد که در این مقاله به آن خواهیم رسید.

۶- در نهایت با توجه به آن که اولاً؛ دولت‌ها به منظور کاهش اثرات تنازلی مالیات بر ارزش افزوده و رعایت ملاحظات توزیع درآمدی در این نوع مالیات، سعی می‌کنند کالاهای دارای جانشین اندک و یا

۱ - ر.ک: دنیای اقتصاد؛ موسی غنی‌نژاد؛ مهر ۱۳۸۷؛ <http://www.rastak.com/printshow.php?id=1632>

۲ - ر.ک: بررسی تطبیقی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات‌های اسلامی (زکات)؛ مجید حبیبیان؛ دومین همایش مالیات‌های اسلامی؛ ۱۳۸۸.

کالاهای ضروری را از شمول این مالیات معاف و یا مشمول نرخهای اندک و عموماً کالاهای لوکس و نرمال و مضر را مشمول این مالیات نمایند؛ و ثانیاً: وضع مالیات بر فروش یا مصرف که مالیات بر ارزش افزوده نیز در عمل و رویه‌های اجرایی مشابه آن است، و مطابق مباحث نظری دارای آثار منفی بر سطوح تعادلی عرضه و تقاضا می‌باشد. این کاهش در میزان تولید و مصرف کالاها از طریق کاهش سطح تعادلی تولید ناخالص داخلی، نه تنها بر ارزش افزوده و درآمد مالیاتی حاصل از آن می‌تواند اثر منفی داشته باشد، بلکه از طریق کاهش درآمد ملی و درآمد اشخاص، سایر انواع مالیات‌های مستقیم را با کاهش مواجه سازد.

ملاحظه دو نکته فوق‌الذکر و توجه به این موضوع که میزان اثرپذیری نقاط تعادلی عرضه و تقاضا ناشی از تغییر تابع تقاضا به جهت وضع مالیات بر ارزش افزوده به‌ویژه در کالاهای مورد اصابت مالیات بر ارزش افزوده (عموماً کالاهای لوکس و نرمال) بیشتر است، به طور منطقی لزوم وضع مالیات بر ارزش افزوده با نرخ‌های پایین‌تر را مورد تأکید قرار می‌دهد. به عبارت دیگر، همان‌گونه که ذکر شد کالاهایی که در راستای سیاست‌های مالی و مالیاتی دولت، عموماً به عنوان کالاهای هدف وضع مالیات بر ارزش افزوده قرار می‌گیرند، دارای کشش قیمتی بیشتری نسبت به مالیات بر ارزش افزوده می‌باشند. بنابراین به دلیل شدت اثر درآمدی، وضع مالیات بر ارزش افزوده با نرخ بالاتر، نقطه تعادل را کاهش خواهد داد. از این رو، به منظور کاهش این اثر، وضع مالیات با نرخ پایین‌تر تا حد زیادی تعارض میان هدف یا ملاحظات توزیع درآمدی و نیز کاهش کارایی اقتصادی را برطرف می‌سازد.

۳- تجربه برخی از کشورها در زمینه مالیات بر ارزش افزوده

۳-۱- کره جنوبی

قبل از انجام اصلاحات در نظام مالیاتی این کشور و اجرای مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۹۷۷ و ۱۹۷۸، ۱۱ نوع مالیات غیرمستقیم وجود داشت که مالیات بر ارزش افزوده جایگزین ۸ مورد از آنها (مثل مالیات بر مشاغل، مالیات بر کالاها، مالیات بر تولیدات و...) شد. با به‌کارگیری این روش، پایه مالیاتی از ۴۴۴۹۵ میلیارد ون^۱ به قیمت جاری در سال ۱۹۷۸ به ۱۴۳۴۲۱ میلیارد ون در سال ۱۹۸۳ افزایش یافت. یعنی در عرض ۵ سال ۳/۲ برابر شد در حالی که طی این مدت تولید ناخالص داخلی^۲ به قیمت‌های جاری ۲/۴ برابر شده بود. درآمد خالص از مالیات بر ارزش افزوده که در سال ۱۹۷۸، ۷۳۵ میلیارد ون (۱/۹ درصد

1 . WON

2 . GDP

پایه مالیاتی) بود، به ۲۵۵۹ میلیارد ون در سال ۱۹۸۳ (۱/۸ درصد پایه مالیاتی) رسید. برای انعطاف پذیری سیستم مالیاتی در مقابل تغییرات اقتصاد ملی، قانون مالیاتی این کشور یک نرخ پایه ۱۳ درصدی را معین کرده است که می‌تواند ۳ درصد نوسان داشته باشد.

۳-۲- اندونزی

در این کشور مالیات بر ارزش افزوده از سال ۱۹۸۵ با یک نرخ پایین ۱۰ درصدی و بدون هیچ‌گونه معافیتی وضع شد. این کشور در استفاده از این روش ابتدا کالاهای تولیدی را در نظر گرفت و سپس خدمات را نیز تحت پوشش قرار داد. در این کشور از آنجایی که مدارک و دفاتری جهت اجرای این روش وجود نداشت، مؤسسات و نهادهایی برای دریافت مالیات بر ارزش افزوده تعیین شدند. این نهادها وجوه را دریافت و مستقیماً به صندوق دولت واریز می‌کنند.^۱

در ترکیه نرخ مالیات بر ارزش افزوده طی سال‌های ۲۰۰۵ تا ۲۰۰۹، برابر ۱۸ درصد و سهم آن از کل درآمد مالیاتی، ۲۱.۱ درصد بوده است. در آلمان نرخ مالیات بر ارزش افزوده طی سال‌های ۲۰۰۵ و ۲۰۰۶ برابر با ۱۶ درصد بود که با افزایش این نرخ در سال‌های ۲۰۰۷ تا ۲۰۰۹ به ۱۹ درصد رسید. سهم درآمد حاصل از مالیات بر ارزش افزوده از کل درآمدهای مالیاتی آلمان نیز طی این سال‌ها ۱۹ درصد بوده است. در انگلستان طی سال‌های ۲۰۰۵ تا ۲۰۰۹، نرخ مالیات بر ارزش افزوده، ۱۷.۵ درصد و سهم متوسط درآمد آن از کل درآمد مالیاتی این کشور، ۱۹.۹ درصد بوده است. در ژاپن طی سال‌های ۲۰۰۵ تا ۲۰۰۹ نرخ مالیات بر ارزش افزوده، ۵ درصد و سهم متوسط درآمد حاصل از این مالیات نسبت به کل درآمدهای مالیاتی این کشور، ۹.۲ درصد بوده است. در سوئیس نیز نرخ مالیات بر ارزش افزوده طی همین سال‌ها، برابر با ۷.۶ درصد و سهم درآمد حاصل از این مالیات نسبت به کل درآمد مالیاتی، ۱۲.۹ درصد بوده است.^۲

در مطالعه‌ای که در سال ۱۹۸۸ میلادی در زمینه نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده و درآمد مالیاتی حاصله در ۴۴ کشور (۳۷ کشور که مالیات بر ارزش افزوده را به کار گرفته‌اند به علاوه ۷ کشوری که به طور فعال در حال پذیرفتن آن تا اول ژانویه ۱۹۸۸ بوده‌اند) صورت پذیرفته، به نتایج مهمی دست یافته است. ۱۵ کشور، یک نرخ واحد داشته‌اند (صرف نظر از نرخ صفر که تقریباً همه کشورها برای صادرات منظور می‌کنند). بالاترین تک نرخی در دانمارک (۲۲ درصد) و پایین‌ترین در ژاپن (۳ درصد) بوده است.

۱- برای کسب اطلاعات بیشتر رجوع کنید به: مالیات بر ارزش افزوده و اثرات آن؛ هیرو فارابی؛ مجله اقتصادی، شماره ۳ و ۴، سال ۱۳۹۰.

۲- ر.ک: راهنمای کاربردی - عملیاتی مالیات بر ارزش افزوده و تکالیف قانونی مؤدیان؛ محمد قاسم پناهی و همکاران، ۱۳۸۹.

برخی از کشورها از مالیات بر ارزش افزوده تک نرخ به دو نرخ و یا چند نرخ تغییر روش داده‌اند. در سیستم‌های چند نرخ مالیات بر ارزش افزوده، بالاترین نرخ در سنگال (۵۰ درصد) و پایین‌ترین نرخ در بلژیک (۱ درصد) بوده است.^۱

۴- تکالیف مالی اسلامی و رویکرد حاکم بر آنها

در شریعت اسلامی تکالیف مالی متعدد امضایی و تأسیسی وجود دارد که خمس و زکات از مهم‌ترین آنها هستند. در این نوشتار برای رعایت اختصار و اهمیت، به این دو نوع اشاره شده و از دیگر موارد صرف‌نظر خواهد شد. البته زکات فطره نیز مورد توجه قرار می‌گیرد تا شبهه مالیات بر مصرف بودن آن نیز بررسی شود.

۴-۱- خمس

تعریف لغوی خمس: «خمس» در لغت به معنای «یک پنجم» و جمع آن «اخماس» است^۲ و در اصطلاح فقهی عبارت است از یک پنجم اموال انسان که باید از درآمد و مازاد بر مخارج خود با شروط خاصی بپردازد. البته فقهای امامیه^۳ آن را تکلیفی مالی دانسته‌اند که خداوند متعال برای رسول خدا (ص) و ذریه اش به جای زکات و برای اکرام آنان واجب نموده است. البته از مجموع تعاریف فقها استفاده می‌شود که اولاً: خمس یکی از واجبات مسلم و ضروریات دین، مانند نماز و روزه است؛ ثانیاً: خمس برای بنی هاشم حق مالی است به احترام آنها که به جای زکات داده می‌شود؛ ثالثاً: خمس فقط به فرزندان بنی هاشم داده می‌شود؛ رابعاً: خمس واجبی است که از قرآن، سنت و از اجماع ثابت است. بنابراین، اگرچه در آیه

۱ - طرح تحقیقاتی ارائه سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده و اجرای آن برای شرکتها و صاحبان مشاغل در استان مازندران؛ طرف قرارداد: دانشگاه مازندران؛ مسئول اجرای طرح: دکتر احمد جعفری صمیمی؛ ۱۳۸۴؛ ص ۱۵.
 ۲ - ابن منظور، محمدبن مکرم، لسان العرب، قم، ادب الحوزة، ۱۴۰۵، ج ۶، ص ۷۰.
 ۳ - شهید اول، محمدبن مکی، الدروس الشرعیة، قم، مؤسسه نشر اسلامی، ۱۴۱۲، ج ۱، ص ۲۵۸؛ میرزا ابوالقاسم قمی، غنایم الایام، قم، مکتب الاعلام الاسلامی، ۱۴۱۷، ج ۴، ص ۲۷۹؛ سیدمحمدعلی، مدارک الاحکام، قم، مؤسسه آل البیت، ۱۴۱۰، ج ۵، ص ۳۵۹؛ محمدکاظم یزدی، عروة الوثقی، بیروت، مؤسسه اعلمی، ج دوم، ۱۴۰۹، ج ۲، ص ۳۶۶؛ مرتضی حایری، الخمس، قم، مؤسسه اسلامی، ۱۴۱۸، ص ۱۱؛ محمدحسین نجفی، جواهر الکلام، بیروت، دارالاحیاء التراث العربی، ۱۹۸۱م، ج هفتم، ج ۱۶، ص ۲؛ امام خمینی، تحریر الوسیلة، قم، دار الکتب العلمیة، ۱۴۰۹، ج ۱، ص ۳۵۱.

شریفه^۱ فراز «انّ ما غنمتم من شیء»، آمده است، ولی غنیمت در این آیه منحصر به غنائم جنگی نیست و البته به تصریح فقهای اهل سنت، تفاوت بین غنیمت، فیء و انفال معنی دار است.^۲

موارد تعلق خمس: بر اساس نظر فقهای امامیه موارد تعلق خمس عبارتند از: ۱- غنائم؛ ۲- معدن؛ ۳- گنج؛ ۴- آنچه که از غواصی در دریا بدست آید؛ ۵- درآمد پس از کسر مخارج سالانه؛ ۶- زمینی که کافر از مسلمان بخرد؛ و ۷- مال حلال مخلوط به حرام. چنان که ملاحظه می‌گردد، در عصر حاضر، مهم‌ترین پایه خمس، مورد پنجم (درآمد پس از کسر مخارج سالانه) می‌باشد. نکته مهم آن است که به اتفاق همه فقهای امامیه، مؤنه مشمول خمس نمی‌گردد و یا از مواردی است که شارع مقدس وجوب پرداخت خمس را عفو فرموده است. اما مؤنه چیست؟ «مؤنه همان مخارج زندگی متناسب با شأن است که برخی از مصادیق آن عبارتند از: الف) هزینه‌های روزمره زندگی مردم چه ضروری، تجملاتی، خیرات و صدقات؛ ب) تکالیف مالی و مالیاتی که توسط دولت اخذ می‌شود؛ ج) کفاره، دیه و مخارج پیش‌بینی نشده؛ د) نیازهای انسان در زندگی روزمره، مانند خانه مسکونی، باغ برای استراحت و گذران اوقات فراغت، اتومبیل و یا هر وسیله نقلیه دیگر؛ ه) مخارج ازدواج فرزندان، تحصیل و موارد مشابه حتی اگر فرزندان ثروتمند باشند؛ و) مخارج سفر حج واجب و یا مستحب و یا سفر زیارت و گردش و تفریح.^۳

واقعیت آن است که به تصریح منابع اصیل و دست اول اسلامی، نه تنها خمس بر مصرف تعلق نمی‌گیرد، بلکه گویی که مصرف (که در ادبیات اسلامی به مؤنه شهرت یافته است)، به عنوان زمینه و بهانه‌ای برای عدم وجوب بر اساس برخی انظار و یا معافیت مالیاتی بر طبق نظر مشهور، در نظر گرفته شده است.

۴-۲- زکات

زکات به لحاظ پایه و به لحاظ گستره در ادیان و مذاهب مختلف از وسعت قابل ملاحظه‌ای برخوردار است و بحث درخور در آن به زمان و توان بسیار بیشتری نیازمند است و با ساختار و هدف این مقاله سازگار نیست. از این‌رو در این نوشتار به توضیح بسیار اجمالی برخی از عناوین مهم آن بسنده می‌شود:

۱ - قرآن کریم، انفال / ۴۱.

۲ - ر.ک: محمد ادریس شافعی، احکام القرآن، بیروت، دارالکتب العلمیه، ۱۴۱۲، ج ۱، ص ۱۵۴؛ محمدعلی صابونی، تفسیرالایات الاحکام من القرآن، بیروت، دارالکتب العلمیه، ج ۱، ص ۴۲۹، ۴۳۰؛ ابی منصور محمدبن محمود ماتریدی سمرقندی حنفی، تفسیر القرآن العظیم المسمی تأویلات اهل السنه، بیروت، مؤسسه الرساله، ۱۴۲۵، ج ۲، ص ۳۵۰.

۳ - الفقه الاسلامی - احکام خمس؛ سید محمد تقی مدرسی؛ مترجم: حسن خاکرند؛ ص ۵۸.

<http://www.almodarresi.com/books/234/am0ty806.htm>

زکات در لغت، به رشد و نمو^۱ و طهارت^۲ و در اصطلاح به اسمی برای حق واجبی در مال^۳ یا مقدار مخصوص که باید در مال و با شرایط خاصی جدا شود^۴ تعریف شده است. در ادبیات مربوط نسبت به وجه تسمیه زکات، مطالب قابل استفاده‌ای آمده است. از جمله این که آیا واقعاً زکات موجب گسترش مال در این دنیا می گردد و یا صرفاً مقصود آن است که مؤدی زکات در آخرت به انواع نعم متعم خواهد شد و به این جهت اعطای مال با ویژگی‌های موردنظر، زکات نامیده شده است.

موارد زکات: براساس فقه امامیه و اجماع فقهای آن، بلکه به اجماع فقهای مذاهب مختلف اسلامی، و به تعبیری به ضرورت دین^۵، بی تردید پایه زکات گستره حداقلی غلات اربعه (گندم، جو، خرما و کشمش)، انعام ثلاثه (شتر، گاو و گوسفند) و نقدین (سکه‌های رایج طلا و نقره) را خواهد داشت و برای هریک از این موارد نصاب‌هایی تعیین شده است که در ادامه به طور بسیار خلاصه به آن اشاره خواهد شد:

نصاب غلات اربعه: نصاب غلات اربعه (گندم، جو، خرما و کشمش)، ۵ وسق است که هر وسق، ۶۰ صاع (من) می‌باشد که در واقع نصاب غلات چهارگانه، تقریباً ۸۴۸ کیلوگرم خواهد شد^۶. البته برای هر یک از آنها شرایطی در ادبیات فقهی ذکر شده است که از بیان آن اجتناب می‌شود. نصاب انعام ثلاثه: در ادبیات مربوط به زکات، نصاب چهارپایان (شتر، گاو و گوسفند)، به صورت مشخص و تاحدی مفصل بیان شده است^۷. نصاب نقدین: مذاهب اسلامی به اتفاق معتقدند اگر طلای مسکوک به نصاب بیست مثقال و نقره مسکوک به نصاب دویست درهم برسد و یک سال بر آن بگذرد زکات دارد^۸ و باید ۲/۵ درصد آن به عنوان زکات پرداخت شود. مذاهب چهارگانه اهل سنت (مالکی، حنفی، حنبلی و شافعی)، بر خلاف شیعه، زکات نقدین را در شمش غیرمسکوک نیز واجب می‌دانند. البته مذاهب مالکی، حنبلی و شافعی زکات در زیورآلات را با شرایط مفصلی واجب نمی‌دانند^۹. جز حنابله بقیه مذاهب اهل سنت گفته‌اند: کلیه اوراق مالی

۱ - جواهر الکلام؛ ج ۱۵؛ ص ۲.

۲ - کتاب الزکاه؛ به نقل از لسان العرب؛ ج ۶؛ ص ۶۵.

۳ - جواهر الکلام؛ همان.

۴ - کتاب الزکاه؛ ص ۳.

۵ - جواهر الکلام؛ ج ۱۵؛ ص ۶۵.

۶ - ر.ک: شرائع الاسلام؛ ج ۱؛ ص ۱۵۲.

۷ - مناسب است به کتب فقهی مانند شرائع الاسلام، جواهر الکلام و ... رجوع شود. برای آشنایی با خلاصه نصاب انعام ثلاثه، رجوع کنید به: بررسی تطبیقی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات‌های اسلامی (زکات).

۸ - ر.ک: شرائع الاسلام؛ ج ۱؛ ص ۱۵۰.

۹ - ر.ک: الفقه علی المذاهب الاربعه؛ ص ۶۱۴.

(مانند پول رایج) به دلیل آن که جانشین طلا و نقره می‌باشند و می‌توان در هر زمانی آنها را به طلا و نقره تبدیل کرد متعلق زکات واقع می‌شوند.

وجوب زکات تجارت نیز از منفردات فقه اهل سنت است^۱ و نصاب آن با نصاب طلا و نقره سنجیده می‌شود و در صورت رسیدن به حد نصاب، باید ۲/۵ درصد از آن به عنوان زکات پرداخت گردد. اصولاً زکات بر تجارت شامل موارد ذیل است: ۱- موجودی جاری و فعال در امور تجارت؛ ۲- کالاها و اجناس تجاری آماده برای فروش؛ ۳- مطالباتی که شخص تاجر از طرف‌های تجاری خود دارد و امید دریافت آنها می‌رود. یادآوری می‌شود، جمهور اهل سنت تعلق زکات به مال التجاره زکات را به حول (گذشت یک سال از آن) مشروط می‌دانند و در فقه امامیه نیز گذشت سال و رسیدن نصاب از شروط استحباب زکات در مال التجاره است.^۲

از ویژگی‌های زکات الف) عبادی بودن؛ ب) معین بودن موارد مصرف؛ ج) داوطلبانه بودن؛ د) عدالت عمودی و عدالت افقی؛ ه) اجرای ساده؛ و) معافیت مالیاتی و ز) تشویق سرمایه‌گذاری و رشد تولید را می‌توان نام برد.^۳ زکات از پایه وسیعی می‌تواند برخوردار باشد. زکات مختص شریعت اسلامی نیست، بلکه در ادیان گذشته نیز وجود داشته است و به لحاظ ملل و نحل از گستره بسیار بالایی برخوردار است. مالیات بر ارزش افزوده نیز به رغم سابقه بسیار محدود، به دلیل استقبال وسیع کشورها، به سرعت مورد پذیرش قرار گرفت و در آینده نه چندان دور همه کشورها از آن استفاده خواهند کرد.

از سوی دیگر، ممکن است از "عفی رسول الله عن ما سوی ذلک" استنباط امکان وجوب در سایر موارد را غیرممکن ندانست؛ خصوصاً با وجود عبارت "فرض الله الزکاه مع الصلاه فی الاموال"^۴ و شمول اموال در همه آنچه مال محسوب می‌گردد. اگرچه برخی از مؤلفان، دلائل قائلین به تعمیم زکات به غیر از موارد نه‌گانه را به علت ناسازگاری با ادله متواتر و نصوص و فقدان توجیه منطقی و اصولی، مردود و آنان را خواسته یا ناخواسته گرفتار گرداب قیاس دانسته‌اند، اما اولاً با اذعان به شرایط خاص زمانی و تحول معنی‌دار جامعه نسبت به صدر اسلام، خود آنان نظریه تعمیم میانی^۵ را پیشنهاد داده‌اند و ثانیاً صرف وجود

۱ - براساس فقه امامیه، زکات تجارت مستحب است و برخی آن را مستحب مؤکد دانسته‌اند. ر.ک: شرایع الاسلام؛ ج ۱؛ ص ۱۵۶.

۲ - ر.ک: شرایع الاسلام؛ ج ۱؛ ص ۱۵۷.

۳ - ر.ک: بررسی تطبیقی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات‌های اسلامی (زکات).

۴ - ر.ک: وسائل الشیعه؛ ج ۹، باب ۸ مما تجب فیہ الزکاه.

۵ - بازپژوهی نظریه تعمیم زکات از نظر امامیه؛ احمد باقری، سید محمدرضا امام، یوسف علوی؛ مقالات و بررسیها؛ شماره ۸۵؛ پاییز ۱۳۸۶.

مباحث گسترده به لحاظ عرضی و در طول زمان در مورد تعمیم و عدم آن، نشان از وجود مسأله مهم و درخور توجه در این زمینه دارد. البته از قائلین به تعمیم از فقهای امامیه ابن‌جنید اسکافی و از معاصرین شهید محمدباقر صدر و علامه جعفری را می‌توان نام برد.

موضوع دیگر گستردگی عنوان زکات در ادبیات اسلامی است. متون اسلامی، زکات را در بسیاری از موضوعات جاری می‌داند به طوری که انصاف را زکات قدرت، عفت را زکات زیبایی، عفو و احسان را زکات پیروزی، صلح رحم و نیکویی به همسایگان را زکات راحتی (یسار)، تلاش در اطاعت الهی را زکات سلامتی، انتشار علم را زکات دانش، تحمل نادانان را زکات عقل و ... دانسته‌اند.^۱ این ویژگی می‌تواند رویکردی جدید ایجاد نماید که بر اساس آن ارزش افزوده و مالیات بر آن را منحصر در امور مشهود فیزیکی ندانیم و با نگاهی عمیق‌تر آثار بلندمدت وقایع را در تصمیم‌سازی‌ها مدنظر قرار دهیم.

موضوع دیگر که می‌تواند بیانگر گستره وسیع پایه زکات باشد، استحباب زکات در موارد مختلف است. به‌ویژه در مال‌التجاره که نزد فقهای شیعه^۲ با استحباب مؤکد^۳ همراه می‌باشد و مذاهب اهل سنت زکات در مال‌التجاره را واجب می‌دانند^۴ و وجود مباحثی چون تعیین نصاب^۵، مشروط بودن حول، عدم نقصان رأس- رأس‌المال^۶، امکان شرط وجود عین سابقه در تعلق زکات در آن و امکان وجوب زکات در مال‌التجاره^۷، بیانگر عنایت ویژه متون اسلامی نسبت به گستردگی پایه زکات می‌باشد. موضوع استحباب زکات منحصر به مال‌التجاره نیست، بلکه موارد دیگری مانند اسب^۸، هرچیز مکیل و موزونی که از زمین می‌روید^۹ و ... را را نیز دربر می‌گیرد. این ویژگی خصوصاً امکان تعمیم آن به مال‌التجاره، سازگاری و شباهت وثیقی بین زکات و مالیات بر ارزش افزوده را نشان می‌دهد:

۱ - میزان الحکمه؛ ج ۴؛ صص ۱۵۴۳ و ۱۳۴۴. محمد ری‌شهری؛ ناشر: دارالحدیث؛ توزیع: دار احیاء التراث العربی؛ چاپ اول، ۱۴۲۲ ه.ق، ۲۰۰۱ م.

۲ - ر.ک: جواهر الکلام؛ ج ۱۵؛ ص ۲۵۹.

۳ - ر.ک: وسائل الشیعه؛ ج ۹ ص ۷۰.

۴ - ر.ک: کتاب الام؛ ج ۲؛ ص ۴۹.

۵ - ر.ک: جواهر الکلام؛ ج ۱۵؛ ص ۲۶۵.

۶ - همان؛ ص ۱۴۷.

۷ - همان؛ ص ۱۴۸.

۸ - ر.ک: الحقائق الناضره؛ ج ۱۲؛ ص ۱۵۲.

۹ - همان؛ ص ۱۵۳.

۱- با این وجود حتی با قبول تعمیم، ملاحظه می‌شود که کسی موارد مصرف را از مصادیق تعلق زکات در نظر نگرفته است و این موضوع نیز مؤیدی بر این ادعا است که زمینه‌ای برای تکلیف مالی بر مصرف در شریعت اسلامی نداریم.

۲- از نکات جالب در زکات آن است که بالاترین نرخ در آن ۲.۵ درصد می‌باشد و از این رو پیشنهاد حداقلی در مالیات بر ارزش افزوده را داده‌ایم. ممکن است گفته شود، خمس تکلیف مالی ۲۰ درصدی است. ولی چنان که می‌دانیم و در این مقاله نیز اشاره شده است، مؤونه از پایه تعلق خمس کسر می‌گردد و با فرض آن که میل به مصرف را در سطح کلان ۰.۸ در نظر بگیریم، نرخ خمس به ۴ درصد درآمد ناخالص خواهد رسید. جالب آن است که برخی از مطالعات انجام شده، نرخ بهینه مالیات بر ارزش افزوده را مستقل از درآمدهای مورد نیاز دولت جهت تأمین بودجه، به میزان ۴ درصد برآورد کرده‌اند.^۱

۴-۳- سایر تکالیف مالی اسلامی

از میان سایر تکالیف مالی که به نوعی می‌توان امکان تعلق مالیات بر مصرف را از آن استنباط کرد، زکات فطره است. بر کسی که خودش فقیر نباشد، واجب است برای خود و تمام کسانی که تحت تکفل او هستند، زکات فطره را بپردازد که میزان آن، معادل مبلغ سه کیلوگرم قوت غالب (غذای روزمره) مورد استفاده افراد است که می‌تواند گندم (برای کسانی که بیشتر نان می‌خورند) یا برنج یا ذرت یا کشمش یا خرما و مانند اینها باشد. اما احتیاط مستحب این است که افراد «قوت غالب خودشان» را در نظر بگیرند؛ یعنی آنچه که در زندگی، مصرف غالبشان است (مثلاً اگر برنج بیشتر مصرف می‌کنند) بهتر این است که ۳ کیلو برنج بپردازند. این مبلغ تنها باید صرف مستمندان شود. در واقع، هر چند مصرف زکات فطره همان مصارف هشت‌گانه‌ای است که در قرآن مجید^۲ آمده است، اما در مورد زکات فطره احتیاطی هست که می‌فرمایند که به فقرای مؤمن بپردازند.

در واقع ممکن است گفته شود، مصرف شخصی (قوت غالب)، منشأ تعلق تکلیف مالی بیشتر گردیده است و از این رو گویی زکات فطره، نوعی مالیات بر مصرف است که در شریعت اسلامی تشریع شده است. اما واقعیت آن است که اولاً؛ زکات فطره، به لحاظ پایه و نوع نگرش مصرف آن، نمی‌تواند تکلیف مالی مهمی در اسلام باشد که بتوان بر اساس آن مالیات‌های موضوعه را وضع و اجرا نمود؛ ثانیاً؛ حکم قوت غالب نوعی، بر آن حاکم است و رعایت قوت غالب شخصی مستحب می‌باشد؛ ثالثاً؛ این بیان در

۱ - برآورد نرخ بهینه مالیات بر ارزش افزوده در ایران؛ کامبیز هژبر کیانی و الهام غلامی.

۲ - توبه، ۶۰.

مقابل اثر قابل ملاحظه‌ای که مؤنه در عدم تعلق یا معافیت خمس دارد، نمی‌تواند ملاک اساسی برای وضع مالیات‌های موضوعه باشد؛ رابعاً: با فرض تنزل و قبول استدلال مطرح شده، صرفاً وضع مالیات‌هایی با نرخ پایین و حداقلی و پایه محدود، توجیه‌پذیر خواهد شد.

۵- راه حل

بررسی خاستگاه مالیات بر ارزش افزوده نشان می‌دهد که دلائل عمده ابداع، وضع و اجرای این نوع مالیات عبارتند از: ۱- تجمیع مالیات‌ها در قالب یک نوع روشن، شفاف و ساده؛ ۲- تسهیل کسب درآمد برای مخارج دولت؛ ۳- شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی و کاهش کسب و کارهای زیرزمینی، غیررسمی و قاچاق.

در میان سه هدف مذکور، تجمیع حتی‌المقدوری از راه‌های دیگر مانند تجمیع عوارض و مانند آن نیز می‌تواند این هدف را تأمین کند و از این بابت شاید ضرورت ابداع مالیات جدیدی به نام مالیات بر ارزش افزوده لازم نبوده است. کسب درآمد برای حکومت نیز در کشورهایی تجربه شده است که روش‌های مناسبی وجود داشته و دارد. از این رو صرف این هدف نمی‌تواند علت اصلی خیزش روش جدیدی برای وضع و اخذ مالیات باشد. اما علت سوم (شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی جامعه و کاهش فعالیت‌های زیرزمینی، غیررسمی و قاچاق)، می‌تواند علت اساسی ابداع و وضع چنین مالیاتی باشد؛ چون سایر روش‌ها برای چنین هدفی ایجاد نشدند.

به بیان دیگر، چنان که می‌دانیم برای محاسبه تولید ناخالص ملی^۱، سه روش عمده وجود دارد که به روش درآمدها، هزینه‌ها و ارزش افزوده شهرت یافته‌اند. یعنی از طریق ارزش افزوده در صورت وجود اطلاعات و آمار دقیق و کامل، می‌توان تولید ناخالص ملی را محاسبه نمود. یعنی ارزش افزوده می‌تواند همه فعالیت‌های اقتصادی جامعه را پوشش دهد. البته شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی کشور و تلاش برای کاهش و حذف فعالیت‌های زیرزمینی، غیررسمی و قاچاق، هدفی والا و ارزشمندی است که صرف هزینه‌های زیاد را نیز برای آن توجیه‌پذیر می‌نماید. با این وجود با دقت در این موارد می‌توان نتیجه گرفت هرچه نرخ و مطلق مالیات بیشتر باشد، زمینه فرار و اجتناب در مالیات افزایش می‌یابد. در واقع رابطه‌ای مستقیم بین این دو مفهوم حاکم است.

1. GNP

به نظر می‌رسد باید سایر مالیات‌ها و درآمدهای حاصل از آن را با همه کاستی‌ها حفظ نماییم و مالیات بر ارزش افزوده را با نرخ حداقلی وضع و اجرا نماییم تا اولاً: برای دستیابی به هدف فرعی، محملی برای افزایش درآمد برای حکومت باشد؛ و ثانیاً: هدف اصلی را مورد توجه قرار دهد و ضمن شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی، فرار و اجتناب مالیاتی و کسب و کارهای زیرزمینی و قاچاق را کاهش و به سمت صفر میل دهد. در واقع شرایطی حاکم گردد که هدف اصلی و اساسی تحت‌الشعاع هدف فرعی و غیر اصلی قرار نگیرد. بنابراین اگر بپذیریم افزایش نرخ مالیاتی و میزان مطلق مالیات، باعث تلاش هرچه بیشتر برای فرار و اجتناب مالیاتی خواهد شد و بین کسب درآمد مالیاتی بیشتر و تلاش برای فعالیت‌های زیرزمینی و قاچاق رابطه معکوس حاکم است، باید بپذیریم تعیین نرخ مالیات بر ارزش افزوده در سطوح خیلی بالا، باعث می‌گردد که هدف دوم اصلی به نفع هدف اول فرعی، در انزوا قرار گیرد.

از این رو پیشنهاد می‌شود در مالیات بر ارزش افزوده به نرخ حداقلی اکتفا شود. با گسترش شفاف‌سازی اطلاعات و آمار مربوط به فعالیت‌های اقتصادی جامعه و فقدان انگیزه فرار و اجتناب مالیاتی، علاوه بر تأمین بخش معقولی از منابع مالی مورد نیاز دولت از طریق وضع مالیات بر ارزش افزوده، عملاً منابع درآمدی اشخاص حقیقی و حقوقی نیز آشکارتر و پایه مالیاتی افزایش خواهد یافت.

این پیشنهاد باعث می‌شود که اولاً: در صورت تأیید شبهه ناسازگاری مالیات بر مصرف با آموزه‌های اسلامی، در عمل به حداقل آن اکتفا شود؛ ثانیاً: در عمل بر هدف اصلی ابداع مالیات بر ارزش افزوده متمرکز و به خوبی استیفا خواهد شد؛ ثالثاً: گسترش پایه‌های سایر مالیات‌ها و افزایش درآمد مالیاتی نیز به طور غیرمستقیم تحقق خواهد یافت؛ رابعاً: مشکلات مربوط به مفاسد اعتبار و استرداد مالیاتی که با توجه به ساختار کنونی اطلاعات نظام مالیاتی با افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده بیشتر خواهد شد، به حداقل ممکن کاهش یابد؛ خامساً: مقاومت در مقابل طرح، تصویب و اجرای مالیات بر ارزش افزوده، کاهش می‌یابد و شاید اصلاً زمینه ظهور و بروز آن از بین برود.

ممکن است گفته شود به جای اجرای ضعیف مالیات بر ارزش افزوده (مبتنی بر مصرف) بر اساس پیشنهاد این مقاله، بهتر است مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر تولید و یا مبتنی بر درآمد اجرا گردد. تا همه اهداف مدنظر مالیات بر ارزش افزوده استیفا شود و تالی فاسدهای مذکور را نیز نداشته باشد. در جواب باید توجه داشت که اثر وضع سه روش مذکور از این منظر، یکسان است. یعنی روش‌های سه‌گانه در انتقال بار مالیاتی بر مصرف‌کننده نهایی تفاوتی ندارند و از این رو انتظار نمی‌رود تغییر روش، تغییر معنی‌داری در ماهیت ایجاد کند.

۶- نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادات

این نوشتار برای بررسی سازگاری مالیات بر ارزش افزوده با آموزه‌های اسلامی به رشته تحریر در آمده است. در این رابطه گفته می‌شود مالیات بر ارزش افزوده مآلاً مالیات بر مصرف است، در حالی که در تکالیف مالی اسلامی نه تنها مصداقی از تکلیف مالی بر مصرف پیدا نمی‌شود^۱، بلکه در مواردی مانند خمس، مصرف متناسب با شأن، موجب کاهش پایه مالیاتی و یا معافیت می‌گردد. در این مقاله برای بررسی شبهه مذکور، ابتدا مفاهیم ارزش افزوده، مالیات بر ارزش افزوده، انواع، ویژگی‌ها و آثار این نوع مالیات تبیین شد. سپس دو تکلیف مالی مهم شریعت اسلامی خمس و زکات بازخوانی شد و ضمن بیان ویژگی‌های آن‌ها، رویکرد حاکم بر آن خصوصاً از منظر تعلق مالیات بر مصرف مورد توجه قرار گرفت و تصریح شد که در تکالیف مالی اسلامی، مصداقی از تکلیف مالی بر مصرف یافت نمی‌شود و حتی در خمس مصرف مطابق شأن (مؤنه)، درآمد را از تعلق خمس خارج و یا معاف می‌گرداند. البته در زکات فطره، شائبه تعلق تکلیف مالی بر مصرف و یا افزایش میزان زکات فطره مطابق با قوت غالب شخصی وجود دارد که در پاسخ گفته شد که اولاً: چنین حکمی، استحبابی است؛ و ثانیاً: زکات فطره بار مالی با اهمیتی در شریعت اسلامی نیست تا الگویی برای وضع مالیات‌های جدید باشد.

بررسی‌های انجام شده در این مقاله بیان‌گر آن است که در شریعت اسلامی، انتقال بار مالیاتی بر مصرف مرسوم نیست و مالیات بر ارزش افزوده در هر سه نوع، در نهایت مالیات بر مصرف محسوب می‌گردد و از این منظر ایجاد سازگاری بین دو گزاره مذکور، آسان نیست. در نهایت با توجه به آن که اولاً: در کتاب و سنت ردعی نسبت به مالیات بر مصرف نیافته‌ایم؛ ثانیاً: مالیات بر ارزش افزوده دارای اهداف متعددی است که شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی و کاهش کسب و کار زیرزمینی و قاچاق و نیز کاهش فرار و اجتناب مالیاتی مهم‌ترین هدف آن می‌باشد، مالیات بر ارزش افزوده، با کمترین نرخ ممکن، وضع و اجرا گردد تا ضمن نیل به هدف اساسی آن، زمینه تحقق سایر اهداف را نیز فراهم آورد و مخالفت‌های ایجاد شده را نیز به حداقل برساند.

به عبارت دیگر، از آن رو که مالیات بر ارزش افزوده اصولاً جایگزین مالیات‌های مستقیم هم‌چون مالیات بر ثروت، مالیات بر درآمد (به ویژه مالیات بر مجموع درآمد)، مالیات بر شرکت‌ها و نیز مالیات‌های غیرمستقیم خاص در گروه مالیات‌های غیرمستقیم غیر ارزش افزوده نیست و صرفاً این نوع مالیات،

۱ - همان گونه که در متن آمده است، زکات فطره را به سادگی نمی‌توان در زمره مالیات بر مصرف قرار داد.

جایگزین مالیات بر مصرف و فروش تلقی می‌گردد، بنابراین نظام مالیات بر ارزش افزوده باید صرفاً به عنوان یک منبع مالیاتی مستقل معرفی و اجرا شود. ترکیب این موضوع با این واقعیت که در تکالیف مالی اسلامی نیز مصرف و سایر هزینه‌های قابل کسر از پایه درآمد تحت عنوان مؤنه عموماً مشمول مالیات نمی‌گردند، زمینه مناسبی را برای استنباط و پیشنهاد وضع نرخ پایین مالیات بر ارزش افزوده فراهم می‌کند.

در پایان پیشنهاد می‌شود، با ملحوظ نظر قرار دادن: ۱- الزامات شریعت اسلامی نسبت به فقدان وضع مالیات بر مصرف یا وضع تکلیف مالی حداقلی بر مصرف؛ ۲- تأثیرپذیری زیاد نقاط تعادلی عرضه و تقاضای کالاها و خدمات از وضع مالیات بر ارزش افزوده؛ و ۳- سایر ویژگی‌های این نوع مالیات، پژوهش‌های عمیق مجددی نسبت به نرخ‌های مطلوب مالیات بر ارزش افزوده در کشور متناسب با ساختار نظام مالیه دولت اسلامی صورت پذیرد.

فهرست منابع

- ۱- قرآن کریم.
- ۲- آذرمی‌فر، محمدرضا؛ دنیای اقتصاد؛ مالیات بر ارزش افزوده؛
<http://www.azarmifar.blogfa.com/post-598.aspx>
- ۳- ابن ادریس الشافعی، ابی‌عبدالله محمد؛ کتاب الام؛ الناشر: دار الفكر للطباعة والنشر والتوزيع؛ الطبعة الثانية؛ ۱۴۰۳ هـ، ۱۹۸۳ م بیروت.
- ۴- ابن منظور، محمدبن مکرم، لسان العرب، قم، ادب الحوزة، ۱۴۰۵.
- ۵- باقری، احمد؛ امام، سیدمحمدرضا و علوی، یوسف؛ بازپژوهی نظریه تعمیم زکات از نظر امامیه؛ مقالات و بررسیها؛ شماره ۸۵؛ پاییز ۱۳۸۶.
- ۶- بحرانی، یوسف بن محمد؛ الحقائق الناضرة فی احکام العترة الطاهرة؛ مؤسسه النشر الاسلامی.
- ۷- پژوهیان، جمشید، اقتصاد بخش عمومی (مالیات ها)، نشر پژوهشکده اقتصاد دانشگاه تربیت مدرس، ۱۳۸۴.
- ۸- پناهی، محمد قاسم و همکاران؛ راهنمای کاربردی - عملیاتی مالیات بر ارزش افزوده و تکالیف قانونی مؤدیان؛ ۱۳۸۹.
- ۹- جزیری، عبدالرحمن؛ الفقه علی المذاهب الأربعة؛ ناشر: دار الکتب العلمیة.
- ۱۰- جعفری صمیمی، احمد؛ طرح تحقیقاتی ارائه سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده و اجرای آن برای شرکتهای صاحبان مشاغل در استان مازندران؛ طرف قرارداد: دانشگاه مازندران؛ ۱۳۸۴.
- ۱۱- حائری، مرتضی؛ الخمس؛ قم، مؤسسه اسلامی، ۱۴۱۸.
- ۱۲- حبیبیان نقیعی، مجید؛ بررسی تطبیقی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات‌های اسلامی؛ مجموعه مقالات دومین همایش مالیات‌های اسلامی؛ ۱۳۸۸.
- ۱۳- حر عاملی، محمدبن الحسن؛ وسائل الشیعة الی تحصیل مسائل الشریعة؛ تحقیق مؤسسه آل البيت علیهم السلام لاحیاء التراث ۱۳۷۲ هـ.ش، ۱۴۱۴ هـ.ق.
- ۱۴- دنیای اقتصاد؛ مالیات بر ارزش افزوده،-
<http://www.azarmifar.blogfa.com/post-598.aspx>
- ۱۵- سازمان امور مالیاتی کشور، طرح استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده.
http://www.vat.ir/ConceptVAT_hm_f.htm

- ۱۶- شافعی؛ محمد ادريس؛ احكام القرآن؛ بيروت، دارالكتب العلمیة، ۱۴۱۲.
- ۱۷- شهید اول، محمدبن مکی، الدروس الشرعیة، قم، مؤسسه نشر اسلامی، ۱۴۱۲.
- ۱۸- صابونی، محمدعلی؛ تفسیرالایات الاحکام من القرآن؛ بيروت، دارالكتب العلمیة.
- ۱۹- غنی-نژاد، موسی؛ دنیای اقتصاد؛ مهر ۱۳۸۷؛
<http://www.rastak.com/printshow.php?id=1632>
- ۲۰- فارابی، هیرو؛ مالیات بر ارزش افزوده و اثرات آن: تجربه کشورها و شیوه اجرا در ایران؛ مجله اقتصادی، ماهنامه بررسی مسائل و سیاستهای اقتصادی؛ شماره ۳ و ۴ سال ۱۳۹۰.
- ۲۱- قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران (۱۳۹۴ - ۱۳۹۰).
- ۲۲- قمی، میرزا ابوالقاسم؛ غنایم الایام؛ قم، مکتب الاعلام الاسلامی، ۱۴۱۷.
- ۲۳- کانون دانش (بانک اطلاعات)؛ <http://www.knowclub.com/paper/?p=700>
- ۲۴- ماتریدی سمرقندی حنفی، ابی منصور محمدبن محمود؛ تفسیر القرآن العظیم المسمی تأویلات اهل السنة؛ بيروت، مؤسسه الرساله، ۱۴۲۵.
- ۲۵- ماهنامه علمی- آموزشی در زمینه مدیریت، تدبیر شماره ۱۹۸؛ سال نوزدهم؛ آبان ۸۷.
- ۲۶- مدرسی، سید محمد تقی؛ الفقه الاسلامی - احکام خمس؛ مترجم: حسن خاگرد.
- <http://www.almodarresi.com/books/234/am0ty806.htm>
- ۲۷- موسوی خمینی، سیدروح الله؛ تحریر الوسیله؛ قم، دار الكتب العلمیة، ۱۴۰۹.
- ۲۸- موسوی عاملی، سیدمحمدعلی؛ مدارک الاحکام؛ قم، مؤسسه آل البيت، ۱۴۱۰.
- ۲۹- مهدوی نیا، اسماعیل؛ مالیات بر ارزش افزوده پدیده نوین مالیاتی؛ نشریه حریف؛ شماره ۱۸۶؛
<http://harif.ir/template1/News.aspx?NID=7496>
- ۳۰- میزان الحکمه؛ ج ۴؛ صص ۱۵۴۳ و ۱۳۴۴. محمد ری شهری؛ ناشر: دارالحديث؛ دار احیاء التراث العربی؛ چاپ اول، ۱۴۲۲ ه.ق، ۲۰۰۱ م.
- ۳۱- نادران، الیاس و رنجبرکی، علی؛ پیامدهای اجرای مالیات بر ارزش افزوده و زمینه سازی برای اجرای موفقیت آمیز آن در ایران؛ مرکز پژوهشهای مجلس.
- ۳۲- نجفی، محمدحسین؛ جواهر الکلام؛ بيروت، دارالاحیاء التراث العربی، ۱۹۸۱ م، چ هفتم.

۳۳- هژیر کیانی، کامبیز؛ الهام غلامی؛ نوبخت سیاهرودکلایی، جواد؛ برآورد نرخ بهینه‌ی مالیات بر ارزش افزوده در ایران: کاربردی از الگوی دایموند- میرلس؛ مجله تحقیقات اقتصادی؛ شماره دوم سال ۱۳۹۱.

۳۴- یزدی، سیدمحمدکاظم؛ العروه الوثقی؛ بیروت، مؤسسه اعلمی، چ دوم، ۱۴۰۹.

35-<http://mehrabbkarimi.persianblog.ir/post/71>

36-<http://youngaccountants.blogfa.com/post-20.aspx>.

37-<http://www.imi.ir/tadbir/tadbir-198/article-198/article-head.aspx>

