

مدخل اصلی: مالیات غیرمستقیم Indirect Tax

در فرایند وصول مالیات‌ها بعضاً دولت‌ها به دلایل گوناگون از جمله کاهش هزینه پرداخت و وصول ترجیح می‌دهند مالیات را به‌طور مستقیم دریافت نکرده بلکه آن را از طریق اشخاص ثالث وصول کنند. لذا هر گاه پرداخت مالیات به‌صورت مستقیم به‌وسیله مؤدی به دولت صورت نگیرد آن را مالیات غیرمستقیم می‌نامند. بدین ترتیب مالیات از طریق یک واسطه از مؤدی اخذ و به دولت پرداخت می‌گردد.

جان استوارت میل (۱۸۰۶-۱۸۷۳) اقتصاددان انگلیسی تفاوت بین مالیات مستقیم و غیرمستقیم را چنین بیان داشته است: مالیات مستقیم آن است که عیناً از شخصی گرفته می‌شود که نظر و تمایل اصلی بر تعلق مالیات به وی بوده است اما مالیات غیرمستقیم مالیاتی است که از شخصی گرفته می‌شود که تمایل و انتظار بر این است که وی پرداختی خود را به حساب شخص دیگری جبران کند (Mill, 633).

هر چند که به‌طور معمول مالیات‌ها را به دو گروه مالیات‌های مستقیم و مالیات‌های غیرمستقیم تقسیم می‌کنند ولی این تقسیم‌بندی حداقل به‌سادگی بیان شده در متن برخی از قوانین و یا نوشتجات نیست. به‌طور کلی مالیات‌های مستقیم به مالیات‌هایی گفته می‌شود که به‌طور مستقیم بر افراد، خانوارها، و بنگاه‌ها برقرار می‌شوند، در حالی که مالیات غیرمستقیم مالیاتی است که بر کالاها و خدمات برقرار می‌گردد و در نتیجه پرداخت آن به‌طور غیرمستقیم صورت می‌گیرد.

بنابراین به نظر می‌رسد که تعیین محدوده مستقیم و غیرمستقیم بودن مالیات به پرداخت‌کننده نهایی مالیات مربوط می‌شود. در این زمینه دو دیدگاه اداری و اقتصادی وجود دارد. در دیدگاه اداری پرداخت‌کننده مالیات موردنظر، مثلاً مالیات بر درآمد را به‌طور مستقیم به اداره مالیات می‌پردازد در حالی که مالیات مربوط به خرید کالا و خدمات را در زمان خرید به‌طور غیرمستقیم و از طریق فروشنده کالا

یا ارائه‌دهنده خدمت پرداخت می‌کند. اگرچه چنین برداشتی از تقسیم‌بندی مالیات‌ها سابقه طولانی دارد اما بسیاری از اقتصاددانان بخش عمومی معتقدند که این نوع طبقه‌بندی مفهوم مناسب اقتصادی ندارد. در دیدگاه دوم مالیات‌ها بر اساس اثرات مالیاتی از نظر وقوع نهایی مالیات و پرداخت‌کننده نهایی آن طبقه‌بندی می‌شوند، بدین ترتیب مالیات‌هایی را به‌طور معمول مستقیم می‌نامند که درآمد حقیقی پرداخت‌کننده مالیات را کاهش می‌دهد و مالیات‌هایی که بار پرداخت آن ممکن است از یک نفر به نفر دیگری انتقال یابد را مالیات غیرمستقیم می‌خوانند. نظر به دشواری‌هایی که این نوع طبقه‌بندی به‌همراه دارد، در ادبیات اقتصاد بخش عمومی جدید به‌طور معمول نویسندگان از کنار این دو واژه معروف بدون توجه خاصی عبور می‌کنند (پژویان، ۱۳۸۹: ۱۱۶)، (قره‌باغیان، ۱۳۷۲)، (پورمقیم: ۱۶۳). در ادبیات مالیاتی به چند نظر در ارجح بودن مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم می‌توان اشاره کرد. در یک قطب از این نظریه‌ها گروهی قرار دارند که مالیات‌های مستقیم را مناسب‌تر از مالیات غیرمستقیم می‌دانند و اصولاً اعتقاد دارند که مالیات‌های غیرمستقیم به‌علت عدم کارایی و توانایی نظام مالیاتی به تشخیص درآمدهای واقعی و هزینه و دشواری اعمال مالیات مستقیم به اجبار وضع می‌شوند. محور اساسی طرفداران مالیات‌های مستقیم بر اهداف برابری و توزیع مناسب درآمد قرار دارد. گروه دیگری از اقتصاددانان ترکیب مناسبی از این دو نوع مالیات را توصیه می‌کنند و معتقدند که مالیات‌های مستقیم به‌منظور ایجاد برابری برقرار می‌شوند در حالی که مالیات‌های غیرمستقیم یک روش کسب درآمد برای دولت هستند (پژویان، ۱۳۸۹).

مهم‌ترین ویژگی‌ها و تفاوت‌های این دو نوع مالیات را می‌توان به‌ترتیب زیر برشمرد (بخشی، ۱۳۸۹):

۱. **عدالت:** چون در مالیات مستقیم اصل قدرت پرداخت بیشتر رعایت می‌شود از این نظر بیشتر با عدالت مالیاتی انطباق دارد.

۲. ثبات درآمد: به طور معمول درآمد مالیات‌های غیرمستقیم با ثبات‌تر و مستمرتر از مالیات‌های مستقیم است، زیرا مالیات مستقیم تابعی از درآمد ملی است اما مالیات غیرمستقیم به مصارف روزمره مردم تعلق می‌گیرد که از نوسانات کمتری در زمان‌های رونق و رکود برخوردارند.

۳. اثر تثبیتی: غالباً نرخ‌های مالیات‌های مستقیم تصاعدی است و در نتیجه درآمد دولت در زمان رونق اقتصادی افزایش و در زمان رکود کاهش می‌یابد. بنابراین، مالیات‌های مستقیم از این نظر نقش یک تثبیت‌کننده اوضاع اقتصادی را دارند.

۴. سهولت دریافت: مالیات‌های غیرمستقیم نسبتاً سهل‌الوصول‌تر هستند و به همین دلیل در اغلب کشورهای توسعه‌نیافته که دارای نظام‌های مالیاتی پیشرفته نیستند بخش بیشتر درآمد مالیاتی از محل این نوع مالیات‌ها وصول می‌شود.

۵. هزینه وصول و تمکین: مالیات‌های غیرمستقیم دارای هزینه وصول کمتری برای دولت و همچنین تقریباً بدون هزینه برای پرداخت‌کننده هستند، اما این دو نوع هزینه در مالیات‌های مستقیم می‌تواند قابل توجه باشد. امروزه این دو نوع هزینه به عنوان شاخص کارایی نظام‌های مالیاتی مطرح هستند.

مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر فروش، مالیات ثبت، انواع حق تمبر، انواع مالیات‌های تکلیفی مانند مالیات بر حقوق و دستمزد و مالیات‌های انتخابی بر کالا و خدمات نمونه‌هایی از مالیات غیرمستقیم هستند. البته به طور معمول مالیات بر واردات شامل حقوق و عوارض گمرکی نیز به عنوان مالیات غیرمستقیم طبقه‌بندی می‌شود. اما امروزه مهم‌ترین و شاخص‌ترین مالیات غیرمستقیم، مالیات عمومی بر مصرف کالا و خدمات است که به مالیات بر ارزش افزوده (Value Added Tax) مشهور است. مالیات‌های

غیرمستقیم نمونه‌ای از مالیات‌های اختلال‌زا هستند که اغلب منجر به ناکارایی‌هایی در تولید می‌شوند. بعضی از این مالیات‌ها آبخاری بوده و هزینه‌های تولید را افزایش می‌دهند. مثلاً تعرفه‌های تجاری و یارانه‌های صادرات که منجر به بروز شکاف بین قیمت‌های داخلی و قیمت‌های خارجی می‌شوند، می‌توانند باعث ایجاد یا حفظ صنایع ناکارا شوند. علت اصلی گسترش و پذیرش مالیات بر ارزش افزوده این است که با توجه به مکانیزم‌های خودتنظیمی درون ساخت آن، این نوع مالیات نه تنها یک ابزار درآمدزای قابل اطمینان بوده بلکه نسبتاً دارای زیان‌های کارایی اندکی است.

این مالیات در هر یک از مراحل واردات، تولید و توزیع اعمال می‌شود، یعنی از هر فعال اقتصادی به فعال اقتصادی بعدی منتقل شده و در نهایت بر قیمت پرداختی از سوی مصرف‌کننده برای تهیه کالاها و خدمات تعلق می‌گیرد. بدین ترتیب این مالیات می‌تواند کلیه فعالیت‌های اقتصادی را شامل شود و از این رو دارای پایه مالیاتی بسیار وسیعی است. بنابراین، اگرچه این مالیات را در حساب آخر مصرف‌کننده نهایی می‌پردازد اما جمع‌آوری آن به صورت درصدی از قیمت فروش در مراحل مختلف فرایند واردات، تولید و توزیع به وسیله فعالان اقتصادی ذی‌ربط در هر مرحله صورت می‌پذیرد و آنان از درآمد خود وجهی به عنوان این مالیات نمی‌پردازند. در فرایند اجرایی این مالیات با استفاده از مکانیزم اظهارنامه‌های فصلی امکان تهاثر مالیات پرداختی بابت خرید کالا و خدمات در برابر مالیات دریافتی بابت فروش محصولات به فعالان اقتصادی داده می‌شود و بدین ترتیب مصرف‌کننده نهایی در هنگام خرید کالا یا دریافت خدمت این مالیات را به عرضه‌کننده نهایی به عنوان شخص ثالث و رابط بین دولت و مؤدی مالیاتی پرداخت می‌کند. بر این اساس می‌توان ابراز داشت که مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات چندمرحله‌ای است که در هر مرحله به صورت درصدی از مابه‌التفاوت عایدی ناشی از فروش کالا و

که این اقدام می‌تواند آثار اقتصادی متفاوتی داشته باشد (مالیات بر ارزش افزوده نوین، ۱۳۸۵: ۴).

قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران پس از طی مراحل طولانی و چند بار طرح آن در دولت‌های گوناگون در نهایت در خرداد ۱۳۸۷ به تصویب نهایی مجلس شورای اسلامی رسید و در تیر ماه همان سال جهت اجرا به وزارت امور اقتصادی و دارایی ابلاغ شد که متعاقباً از مهر ۱۳۸۷ به مرحله اجرا درآمد (سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۷). همچنان که بیان شد پیش از ابداع مالیات بر ارزش افزوده مالیات‌های غیرمستقیم اصولاً به تعداد محدودی از کالاهای معین و خاص وضع می‌شد (excise tax). در ایران اولین نمونه از این نوع مالیات در تاریخ ۱۲۸۹/۲/۸ (حدود ۱۱۰ سال قبل) تحت عنوان قانون راجع به تصویب مجلس شورای ملی رسیده است (مجموعه قوانین و مقررات مالیات‌های غیرمستقیم، ۱۳۷۸). مالیات‌های انتخابی بر کالاها و خدمات بعضاً به منظور پیشبرد اهداف کارایی و عدالت مورد استفاده قرار می‌گیرد. مالیات‌های انتخابی عموماً از نوع مالیات بر کالاها یا انحصاری بوده و بعضاً به اندکی از کالاهایی که تشخیص تلقی می‌شوند مانند خودرو، جواهرات و یا از لحاظ اجتماعی و طبی نامطلوب هستند (مانند دخانیات، نوشابه‌های گازدار و مشروبات الکلی) محدود می‌شوند. هنگامی که نتایج حاصل از عملکرد نیروهای بازار لازم است اصلاح شوند مثلاً جلوگیری از فعالیت‌هایی که سبب زیان دیگران می‌شود، این گونه مالیات‌ها می‌توانند نقش مفیدی داشته باشند. این استراتژی می‌تواند کارایی را بهبود بخشد همانگونه که مالیات‌های زیست‌محیطی بر اساس میزان خسارت وارده تعیین می‌شوند. از مالیات‌های انتخابی می‌توان برای شمول رانت (مانند بخش نفت و معدنی) هم استفاده کرد بدون آنکه ناکارایی‌های اقتصادی ایجاد شود. دلیل دیگر کاربرد مالیات‌های انتخابی تغییر فشار مالیاتی است به نحوی که انعکاسی از اصل توانایی پرداخت باشد.

خدمات و کل هزینه‌های پرداختی بابت خرید نهاده‌های تولید (به‌استثنای نیروی انسانی) محاسبه و جدا از قیمت اخذ می‌شود (عرب‌مازار و هاشمی، ۱۳۸۵).

ایده این مالیات برای اولین بار در سال ۱۹۱۸ به‌وسیله فون زیمنس تاجر آلمانی مطرح شد اما اجرای عملی آن پس از جنگ جهانی دوم صورت پذیرفت زمانی که کشورهای گوناگون به منظور تأمین هزینه‌های بازسازی جنگ در صدد اصلاح ساختار مالیاتی خود بودند. در این میان فرانسه نخستین کشوری بود که این مالیات را در سال ۱۹۴۸ اجرا کرد (مالیات بر ارزش افزوده نوین، ۱۳۸۵: ۵). در حال حاضر این نوع مالیات در بیش از ۱۶۶ کشور دنیا با ویژگی‌های متفاوت از نظر نرخ (تک‌نرخ، چندنرخ)، سطح آستانه شمول، ترکیب کالاهای معاف (به‌طور معمول اکثر کالاهای اساسی مصرفی اقشار آسیب‌پذیر به‌علاوه خدمات درمانی، آموزشی و بانکی معاف‌اند)، دوره و تناوب زمانی ارائه اظهارنامه اجرا می‌شود (International VAT and GST rates for 2014). ضمناً این نوع مالیات صرفاً مصرف داخلی را شامل می‌شود و لذا صادرات (به‌معنی مصرف در خارج از سرزمین اصلی) مشمول نرخ صفر می‌شود. نرخ صفر به این معناست که کلیه مالیات‌های پرداخت‌شده تا مرحله صادرات به صادرکننده مسترد می‌شود. این امر به کالای همراه مسافر (عمدتاً گردشگران خارجی) در هنگام خروج از کشور نیز تحت شرایطی تسری دارد. واژه معافیت در قانون مالیات بر ارزش افزوده تعریف خاصی دارد بدین ترتیب در مواردی که کالا یا خدمتی مشمول معافیت می‌شود مالیاتی در زمان فروش یا ارائه خدمت دریافت نمی‌شود و در عین حال مالیات پرداختی بابت نهاده‌ها بازیافتنی نیست و بنابراین، هیچ‌گونه وجهی قابل استرداد نخواهد بود. البته فعال اقتصادی می‌تواند مالیات‌های پرداختی را در قیمت تمام‌شده خود منظور دارد

به منظور بهبود اثر توزیعی مالیات عمومی بر کالاها و خدمات با نرخ‌های ثابت می‌توان بر اقلامی که عمدتاً به وسیله افراد ثروتمند مصرف می‌شوند مالیات بر کالاهای انحصاری و لوکس را وضع کرد. در عمل تعیین پایه‌ها و نرخ‌های این نوع مالیات غالباً بی‌قاعده بوده و تحت‌تأثیر شدید ملاحظات مربوط به سهولت وصول است.

کتاب‌شناسی

بخشی، لطفعلی (۱۳۸۹). *آشنایی با مالیه عمومی*، چاپ اول، تهران: نشر اقتصاد فردا.

پژویان، جمشید (۱۳۸۹). *اقتصاد بخش عمومی (مالیات‌ها)*، چاپ پنجم، تهران: انتشارات جنگل.

توکل، محمد (۱۳۷۹). *فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی*، چاپ اول، تهران: انتشارات دانشکده امور اقتصادی.

دانشکده امور اقتصادی (۱۳۷۸)، *مجموعه قوانین و مقررات مالیات‌های غیرمستقیم*، چاپ اول، تهران: زمستان.

سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۸۵). *مالیات بر ارزش افزوده نوین*، چاپ اول، تهران: ۱۳۸۵.

سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۸۷). *قانون مالیات بر ارزش افزوده،؟؟؟*

عرب‌مازار، علی‌اکبر و هاشمی، علی‌رضا (۱۳۸۵). «بررسی اثرات تورمی اجرای مالیات بر ارزش افزوده»، *فصلنامه مالیات و توسعه*، سازمان

امور مالیاتی کشور، زمستان ۱۳۸۵.

قره‌باغیان، مرتضی (۱۳۷۲). *فرهنگ اقتصاد و بازرگانی*، چاپ اول، تهران: مؤسسه خدمات فرهنگی رسا.

مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی (۱۳۹۶). «بررسی وجوه تمایز

لایحه مالیات بر ارزش افزوده با قانون فعلی و تبیین اصلاحات اساسی

آن»، *گزارش دفتر مطالعات مالیه عمومی و توسعه مدیریت*، شماره

مسلسل ۱۵۶۱۵، ۱۳۹۶.

International VAT and GST rates for 2019.

<http://www.avalara.com>.

Mill, John Stuart (۲۰۱۹). *Principles of Political Economy*.
<http://www.gutenberg.org> , 2019

علی‌اکبر عرب‌مازار

هیئت علمی دانشگاه شهید بهشتی