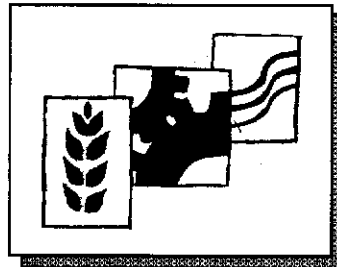


اقتصاد توسعه



تخمین پایه مالیات بر ارزش افزوده و آثار تورمی آن*

رضا ملکی، علیرضا غیبی و شهرزاد خوانساری

(کارشناسان ارشد اقتصاد، معاونت امور اقتصادی)

چکیده

چگونگی کاهش پیامدهای منفی مالیات بر ارزش افزوده از جمله موضوعاتی است که می‌بایست در طراحی این مالیات مورد توجه مسئولان امر قرار گیرد. شیوه اعمال نرخ‌ها، معافیت‌ها، چارچوب اداری و اجرایی مالیات، همچنین اتخاذ سیاست‌های جبرانی در مجموع می‌توانند از نکات قابل توجه در کاهش آثار منفی مالیات بر ارزش افزوده باشند. به عبارت دیگر در برنامه‌ریزی نظام مالیات بر ارزش افزوده، اتخاذ روش‌های مناسب در زمینه موضوعات اشاره شده می‌تواند موجبات تحقق اهداف مالیات بر ارزش افزوده را فراهم کند. در مقاله حاضر سعی می‌شود با بررسی موضوعات اشاره شده، راهکارهای عملی، کاهش آثار سوء مالیات بر ارزش افزوده ارائه شود.

۱. معافیت‌ها و نرخ‌گذاری صفر

در نظام مالیات بر ارزش افزوده یکی از ویژگی‌های معافیت این است که کالا به‌طور کامل از پرداخت مالیات معاف نیست. اگرچه ارزش افزوده کالاهای تولیدشده معاف از مالیات در نظر گرفته می‌شود، ولی نهاده‌های واسطه‌ای خریداری شده جهت تولید کالا، مشمول مالیات قرار می‌گیرد. به‌طور مثال ممکن است محصولات کشاورزی از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف باشد. ولی نهاده‌های واسطه‌ای و سرمایه‌ای از قبیل کود، دانه، الکتریسیته، ساختمان و... که در تولید محصولات کشاورزی به کار گرفته شده است مشمول مالیات بر

ارزش افزوده قرار می‌گیرند. بنابراین اعطای معافیت برای یک محصول خاص بیانگر حذف آن از پروسه مالیات بر ارزش افزوده نیست. در نظام اجرایی مالیات بر ارزش افزوده، تولیدکنندگان و یا بنگاه‌هایی که محصولات تولیدی آن‌ها معاف هستند ملزم به ارائه و تکمیل اظهارنامه مالیاتی نیستند. بنابراین از این لحاظ معافیت مالیاتی موجب سهولت اجرای مالیات بر ارزش افزوده می‌شود. از طرف دیگر هر قدر ارقام معافیت‌ها بیشتر باشد، تولیدکنندگان سعی خواهند کرد به نوعی محصولات تولیدی خود را در زمره این نوع معافیت‌ها قرار دهند. این امر موجب کاهش شدید پایه مالیاتی می‌شود. به‌طور مثال در کشور اندونزی یک سال پس از معرفی مالیات بر ارزش افزوده، با اعطای معافیت به خودروهایی که به‌عنوان تاکسی استفاده می‌شد، تعداد این نوع خودروها رو به افزایش گذاشت. برای کاهش مشکلات اجرایی مالیات بر ارزش افزوده، صاحب‌نظران معتقد به محدودسازی معافیت‌ها هستند. این موضوع هم اکنون در جامعه اقتصادی اروپا به عنوان یکی از راهبردهای اساسی مالیات بر ارزش افزوده، محسوب می‌شود. به‌طوری که کشورهای عضو هر ساله در راستای کاهش تعداد معافیت‌ها، نظام مالیاتی را مورد تجدیدنظر قرار می‌دهند. در این کشورها صادرات، خدمات پستی، بهداشتی، آموزشی، فرهنگی، امور خیریه، تفریحی و مالی همچنین عرضه زمین و اجاره دارایی‌های غیرمنقول جزو ارقام معافیت‌ها به شمار می‌روند. البته هر یک از کشورهای عضو می‌توانند با موافقت جامعه اقتصادی اروپا به افزایش ارقام معافیت‌ها اقدام کنند. در برخی از نظام‌های مالیاتی، جهت تأمین منافع مصرف‌کنندگان، برخی از محصولات مشمول نرخ صفر می‌شوند. به‌طور مثال کشورهای ایرلند و انگلستان در مورد بخش کشاورزی و محصولات مصرفی از نرخ‌گذاری صفر استفاده کرده‌اند. به‌طوری که ۳۳ درصد ارقام مصرف خانوارها در ایرلند و ۳۵ درصد آن در انگلستان مشمول نرخ صفر هستند. کشور آلمان نیز به جای معافیت صادرات، کالاهای صادراتی را مشمول نرخ صفر قرار داده است. در بلژیک، دانمارک، ایتالیا، کره و پرتغال، نرخ صفر در موارد خاص و با اهداف خاصی اعمال می‌شود. در هر صورت اعمال نرخ صفر و یا اعطای معافیت در هر کشوری به امکانات و سیاست‌های مالیاتی بستگی دارد. در یک تحلیل کلی جهت استفاده از نرخ صفر باید به این نکات توجه کرد:

۱. نرخ صفر باید در مورد کالاهای مصرفی اعمال و از تسری آن به نهاده‌های واسطه‌ای جلوگیری شود تا از این طریق بتوان منافع مصرف‌کنندگان نهایی را تأمین کرد. به این دلیل جامعه اقتصادی اروپا اعطای نرخ صفر به نهاده‌های اولیه کشاورزی مانند کود، علوفه حیوانات و... را غیرقابل قبول اعلام کرده است. چرا که رفتار مالیاتی این‌گونه ارقام با بهره‌مندی مصرف‌کنندگان نهایی بدون ارتباط مستقیم است. در کشورهایی که عضو جامعه اقتصادی هستند، اعطای نرخ صفر در یکی از کشورهای عضو می‌تواند دیگر کشورها را به کاربرد این

شیوه ترغیب کند.

استفاده کنند. بنابراین اثرات توزیعی معافیت حمل و نقل عمومی به نفع افراد متمول خواهد بود. البته این موضوع در مناطق محروم کشورهای در حال توسعه که اکثر قریب به اتفاق مردم از حمل و نقل عمومی بهره‌مند می‌شوند، صدق نمی‌کند.

ب) کالاها و خدماتی که مورد مصرف عامه‌اند و اقشار مختلف جامعه به نوعی از آن بهره‌مند می‌شوند.

ج) مشمولیت برخی از کالاها و خدمات، مشکلات اجرایی برای نظام مالیات بر ارزش افزوده ایجاد می‌کنند. بنابراین مسؤلان امر ترجیح می‌دهند این نوع کالاها را از پرداخت مالیات معاف کنند.

برخی از کالاها و خدمات ممکن است هر سه ویژگی مذکور را دارا باشند به‌طور مثال محصولات کشاورزی، علاوه بر این که می‌توانند خصوصیت تصاعدی مالیات بر ارزش افزوده را حفظ کنند، به عنوان کالای عمومی شناخته می‌شوند و از نظر اجرایی، مشمولیت آن‌ها مشکلاتی را برای نظام مالیات بر ارزش افزوده ایجاد می‌کند.

علاوه بر این‌ها مسأله اساسی دیگر در نظام مالیات بر ارزش افزوده، شیوه برخورد با معافیت مواد غذایی است. در اغلب کشورها، به جهت گرایش‌های شدید سیاسی، مواد غذایی جزو معافیت‌های مالیاتی محسوب می‌شوند و یا با نرخ‌های پایینی مشمول مالیات قرار می‌گیرند. در بسیاری از کشورهای در حال توسعه مواد غذایی به‌عنوان کالایی ویژه به حساب می‌آید و اغلب مواد غذایی ارزان که در بودجه خانوارهای کم درآمد اهمیت دارند، شامل معافیت یا نرخ‌گذاری صفر قرار می‌گیرد. در رابطه با اعمال معافیت برای محصولات غذایی، جهت جلوگیری از محدود شدن پایه مالیات بین محصولات ضروری و لوکس بایستی تمایز قائل شد. این امر نیازمند ارائه تعریف مشخص و قانونمند از انواع محصولات غذایی لوکس و ضروری و همچنین محصولات فرآوری شده و فرآوری نشده است؛ اگرچه، اعمال سلیقه‌های شخصی در طبقه‌بندی کالاها می‌تواند به فرار مالیاتی منجر شود.

به هر حال تجارت عملی در کشورهای در حال توسعه نشان می‌دهد مواد غذایی ضروری می‌بایست از پرداخت مالیات معاف شوند. اعمال نرخ‌های پایین برای اغلب محصولات غذایی و برقراری معافیت در رابطه با محصولات که از طریق بازارهای محلی فروخته می‌شوند، از دیگر سیاست‌هایی است که می‌تواند مشکل مالیات بر ارزش افزوده را در این مورد رفع کند.

۲. نرخ‌ها

نرخ‌های مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده به‌صورت تک‌نرخ، دو نرخ و چند نرخ است. اغلب کشورها ترجیح می‌دهند که از یک نرخ واحد استفاده نکنند تا مشکلات اجرایی مالیات بر ارزش افزوده کاهش یابد. هر چقدر نرخ مالیاتی بالاتر باشد، ضمن افزایش درآمدهای مالیاتی، هزینه‌های وصول نیز افزایش می‌یابد. این موضوع

اغلب کشورها ترجیح می‌دهند که از یک نرخ واحد استفاده نکنند تا مشکلات اجرایی مالیات بر ارزش افزوده کاهش یابد. هر چقدر نرخ مالیاتی بالاتر باشد، ضمن افزایش درآمدهای مالیات، هزینه‌های وصول نیز افزایش می‌یابد.

۲. اعطای نرخ صفر در سطح گسترده، ضمن کاهش پایه مالیات موجب افزایش نرخ مالیاتی دیگر کالاها می‌شود.

۳. نظام استرداد مالیات که در نظام نرخ‌گذاری صفر اجرا می‌شود، نیازمند هزینه بالایی است و این موضوع می‌تواند کارایی نظام را به مخاطره بیندازد. در نظام مالیاتی جامعه اقتصادی اروپا هر پنج سال یک‌بار راه‌های ممکن جهت حذف کالاهای مشمول نرخ صفر، پیشنهاد می‌شود. به‌طور مثال ارائه کمک‌های مالی مستقیم بر اساس مناطق جغرافیایی، و یا اعمال نرخ یک و دو درصد از جمله این پیشنهادها است. با توجه به مشکلات فراوانی که نرخ صفر در انگلستان و ایرلند به وجود آورده، جامعه اقتصادی اروپا به حذف تدریجی معافیت نرخ صفر و اعمال نرخ مالیاتی پایین بر کالاها و خدماتی که بیشتر مشمول نرخ صفر بودند، اقدام کرده است.

در نظام مالیات بر ارزش افزوده اعطای هرگونه معافیت و یا اعمال نرخ صفر برای کالاها و خدماتی که حائز چنین شرایطی باشند، صورت می‌گیرد.

الف) کالاهایی که ویژگی تصاعدی بودن مالیات بر ارزش افزوده را حفظ کنند. تصاعدی بودن مالیات بر ارزش افزوده، به این معنا است که گروه‌های بالای درآمدی در مقایسه با درآمدهای کم و متوسط مالیات بیشتری پرداخت کنند. بنابراین کالاهای لوکس و یا کالاهایی که مورد مصرف طبقات بالای درآمدی هستند، بایستی در چارچوب این مالیات قرار بگیرند. البته رعایت این موضوع و شناخت و تشخیص محدوده مصرف طبقات بالای درآمدی کار دشواری است. به‌دلیل وجود چنین مشکلی، برخی معتقد به حذف معافیت‌های مالیاتی هستند. اینان معتقدند تفاوت‌های درآمدی در معافیت‌های مالیاتی در نظر گرفته نمی‌شود. به‌طور مثال چنانچه با هدف انتفاع خانوارهای کم درآمد، حمل و نقل عمومی از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف باشد، ممکن است اشخاص مرفه جامعه نیز از خدمات حمل و نقل عمومی

- اعمال نرخ‌های متفاوت موجب نارضایتی تجار و مصرف‌کنندگان خواهد شد.

با کارایی نظام مالیاتی در تناقض است. از طرف دیگر بازدهی مالیات در نرخ‌های پایین‌تر از ۱۰ درصد بسیار ناچیز است. به طوری که هزینه اجرایی آن را نیز پوشش نمی‌دهد. در رابطه با شیوه اعمال نرخ‌های مالیاتی مباحث بسیاری مطرح است، که در این قسمت به تشریح آن می‌پردازیم.

در یک نظام مالیات بر ارزش افزوده، با تعدادی معافیت و یک نرخ مثبت و نرخ صفر به‌نمونه اطلاعات از هر مؤدی نیازمندیم. این اطلاعات عبارت‌اند از: ارزش ستانده پس از اعمال نرخ مثبت و نرخ صفر، ارزش ستانده پس از اعمال معافیت.

- برقراری نرخ‌های متفاوت نیازمند ارائه تعریف مشخص از گروه کالاهاست. این امر به جهت لزوم استفاده از متخصصان ماهر و همچنین صرف وقت زیاد، هزینه‌های سنگینی برای سازمان مالیاتی ایجاد می‌کند.

- اعمال نرخ‌های پایین‌تر از نرخ استاندارد موجب کاهش پایه مالیاتی خواهد شد. علاوه بر این نرخ‌های بالاتر نیز موجب می‌شود مصرف‌کنندگان میزان مصرف خود را از کالاها کاهش دهند. بنابراین نرخ‌های بالا، در روند بهبود و توزیع درآمد نمی‌تواند اثرات قابل توجهی ایجاد کند.

- با اعمال نرخ‌های چندگانه یکپارچگی و یکنواختی نظام مالیات بر ارزش افزوده از بین می‌رود و پیچیدگی در ساختار آن به وجود می‌آید.

- به‌طور کلی بهترین روش اجرای مالیات بر ارزش افزوده، اعمال یک نرخ واحد، یک نرخ صفر بر صادرات و معافیت‌های اندک است. و در صورت اعمال نرخ‌های چندگانه هر چند تعداد نرخ‌ها کمتر باشد، کارایی سازمان مالیاتی بیشتر خواهد بود.

۲-۲. **تعديل مالیات‌های غیر مستقیم:** مالیات بر ارزش افزوده معمولاً بر کالاهایی که قیمت آن‌ها مشمول حقوق گمرکی و مالیات‌های واقعی است، اعمال می‌شود بنابراین جهت جلوگیری از افزایش قیمت خرده‌فروشی، نرخ مالیات‌های غیر مستقیم کاهش می‌یابد. همچنین در راستای حفظ آثار تصاعدی نظام مالیاتی به جای ارائه نرخ‌های چندگانه مالیات بر ارزش افزوده، برای برخی از کالاها، مالیات‌های جداگانه‌ای تحت عنوان مالیات‌های داخلی وضع می‌شود. این نوع مالیات‌ها می‌توانند از دامنه وسیعی برخوردار باشند. مالیات بر

۲-۱. **اعمال تک‌نرخی یا چندنرخه:** در نظام مالیات بر ارزش افزوده، اهداف سیاستگذاران از طریق حداقل تعداد نرخ‌ها تأمین می‌شود. سیاستگذاران معتقدند در صورت اصابت نرخ‌های پایین به کالاهای مصرفی خانوارهای کم درآمد، پذیرش و پرداخت مالیات از طرف جامعه آسان‌تر خواهد بود. بنابراین با پیشنهاد سه نرخ استاندارد، نرخ کمتر از استاندارد و نرخ بالای استاندارد، می‌توان به این هدف رسید. قابل ذکر است با افزایش تعداد نرخ‌ها، هزینه‌های سازمان افزایش یافته و درآمدهای آن کاهش می‌یابد. علاوه بر این با تعدد نرخ‌ها میزان اطلاعات مورد نیاز برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده پیچیده‌تر خواهد بود. به‌طور مثال در یک نظام مالیات بر ارزش افزوده، با تعدادی معافیت و یک نرخ مثبت و نرخ صفر به‌نمونه اطلاعات از هر مؤدی نیازمندیم. این اطلاعات عبارت‌اند از: ارزش ستانده پس از اعمال نرخ مثبت و نرخ صفر، ارزش ستانده پس از اعمال معافیت. ارزش نهاده‌های خریداری شده در نرخ مثبت و نرخ صفر، میزان بدهی مالیاتی بابت ستانده‌ها در نرخ مثبت و صفر و معافیت‌ها، و میزان بدهی مالیاتی بابت داده‌ها در نرخ مثبت، صفر و معافیت‌ها. همچنین مالیات بر ارزش افزوده با تعدادی معافیت و سه نرخ مثبت و یک نرخ صفر حداقل به ۱۷ نمونه اطلاعاتی نیاز دارد. با افزایش تعداد نرخ‌ها و معافیت‌های مالیاتی ضمن پیچیده شدن نرخ‌های مالیاتی، امکان فرار مالیاتی افزایش می‌یابد. استفاده از نرخ‌های چندگانه علاوه بر هزینه‌های اجرایی بالا، نارسایی‌های دیگری نیز به این شرح دارد:

- نظام چند نرخه، انتخاب تولیدکنندگان و مصرف‌کنندگان را منحرف می‌کند.

- استفاده از نرخ‌های زیر استاندارد، نمی‌تواند تنها عامل مهم در تأمین منافع خانوارهای کم درآمد محسوب شود. این موضوع نیاز به اجرای سیاست‌هایی از قبیل مالیات بر درآمد، پرداخت‌های انتقالی و طرح‌های جبرانی دارد.

- بسیاری از کشورهای به‌ویژه کشورهای در حال توسعه برای کالاهای اساسی نظیر مواد غذایی، الکترونیکی و سوخت، یارانه پرداخت می‌کنند. بنابراین اعمال نرخ پایین برای این کالاها بی‌معنی است. در این رابطه لازم به توضیح است که در بعضی از کشورها همزمان با اجرای مالیات بر ارزش افزوده، تعدیل قیمت کالاها نیز مورد توجه قرار گرفت. به‌طور مثال در کشور گرانادا با تعدیل قیمت ارزش کالاها، نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده از ۲۰ درصد به هشت درصد تقلیل پیدا کرد.

ارزش افزوده در نظر گرفته شده است. نخست، از آنجا که فروش هر فرد (اعم از تولیدکننده، عمده‌فروش یا خرده‌فروش) خرید فرد دیگری است، بنابراین می‌توان از طریق فاکتورهای فروشنده، دقت خریداران را در نحوه ثبت خریدها کنترل کرد. دوم این که، اطلاعات نظام مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با معاملات مؤدیان مالیاتی، می‌تواند زمینه قابل قبولی برای محاسبه منافع حاصل از مالیات بر درآمد و همچنین گسترش مالیات‌های مستقیم فراهم آورد. به علاوه در محاسبه این مالیات به قواعد پیچیده‌ای که در سایر مالیات‌ها استفاده می‌شود، احتیاجی نیست.

مزیت افزایش تعداد کالاهای مشمول مالیات‌های داخلی نسبت به نرخ‌های چندگانه مالیات بر ارزش افزوده در این است که نظام وصول مالیات مجزاست. مالیات‌های داخلی از بعضی از تولیدکنندگان بزرگ در مرحله ساخت کالا وصول می‌شود و از لحاظ حجم تولیدات و حسابرسی میزان فروش، کاملاً قابل کنترل است. بنابراین جهت حفظ خاصیت تصاعدی نظام مالیاتی و اجرای مالیات بر ارزش افزوده با نرخ واحد، ضروری است برای برخی از کالاها، مالیات‌های داخلی وضع شود. البته می‌توان از حسابرسی نظام مالیات بر ارزش افزوده برای تکمیل کنترل مالیات‌های غیرمستقیم استفاده کرد. علاوه بر توضیحات اشاره شده، ایجاد هماهنگی بین میزان مالیات بر ارزش افزوده و میزان مالیات‌های غیرمستقیم از دیگر مواردی است که همزمان با اجرای مالیات بر ارزش افزوده باید مورد توجه قرار گیرد.

کالاها و خدماتی نظیر برق، مخابرات، نوشیدنی‌های غیرالکلی، لوازم برقی، نوارکاست و نوار ویدئویی می‌توانند خاصیت تصاعدی نظام مالیاتی را افزایش دهند.

مزیت افزایش تعداد کالاهای مشمول مالیات‌های داخلی نسبت به نرخ‌های چندگانه مالیات بر ارزش افزوده در این است که نظام وصول مالیات مجزاست. مالیات‌های داخلی از بعضی از تولیدکنندگان بزرگ در مرحله ساخت کالا وصول می‌شود و از لحاظ حجم تولیدات و حسابرسی میزان فروش، کاملاً قابل کنترل است. بنابراین جهت حفظ خاصیت تصاعدی نظام مالیاتی و اجرای مالیات بر ارزش افزوده با نرخ واحد، ضروری است برای برخی از کالاها، مالیات‌های داخلی وضع شود. البته می‌توان از حسابرسی نظام مالیات بر ارزش افزوده برای تکمیل کنترل مالیات‌های غیرمستقیم استفاده کرد. علاوه بر توضیحات اشاره شده، ایجاد هماهنگی بین میزان مالیات بر ارزش افزوده و میزان مالیات‌های غیرمستقیم از دیگر مواردی است که همزمان با اجرای مالیات بر ارزش افزوده باید مورد توجه قرار گیرد.

۲-۳. نرخ‌های جغرافیایی: مکزیکی از جمله کشورهایی است که در نقاط هم مرز با ایالات متحده آمریکا از نرخ‌های متفاوت از دیگر مناطق استفاده می‌کند. میزان مالیاتی در این مناطق شش درصد است در حالی که در دیگر مناطق برابر با ۱۵ درصد است. نرخ‌های جغرافیایی امکان فرار مالیاتی را افزایش می‌دهد. به عنوان مثال ممکن است ساکنان مناطق غیرمرزی به منظور بهره‌مندی از نرخ‌های پایین بعضی معاملات خود را در مناطق مرزی انجام دهند، به ویژه معاملاتی که به صورت فروش به مصرف‌کنندگان نهایی صورت گیرد. در کشور آرژانتین جهت تشویق سرمایه‌گذاری، مناطق مختلف کشور می‌توانند بر حسب نوع فعالیت از نرخ‌های متفاوتی استفاده کنند. البته این سیاست موجب کاهش درآمد مالیاتی دولت مرکزی شده است. شایان ذکر است نرخ‌های جغرافیایی مالیات بر ارزش افزوده، نمی‌توانند به عنوان ابزار سیاست‌گذاری منطقه‌ای یا به عنوان توسعه منطقه‌ای به کار روند. این‌گونه نرخ‌گذاری، علاوه بر این‌که به ویژگی خنثی بودن مالیات بر ارزش افزوده لطمه می‌زند، ضمن فرار مالیاتی، به کاهش درآمد مالیاتی نیز می‌انجامد.

۳. سازمان اجرایی

مالیات بر ارزش افزوده ممکن است هنگام اجرا پیچیده به نظر برسد اما پیچیدگی آن به مراتب کمتر از مالیات بر درآمد اشخاص و شرکت‌هاست. در نظام مالیات بر ارزش افزوده مسؤولان اجرایی در مقایسه با مالیات‌های یک مرحله‌ای مانند مالیات بر تولید یا عمده‌فروشی، با مؤدیان بیشتری سر و کار دارند. همچنین در این نظام، اطلاعات مورد نیاز برای اخذ مالیات و همچنین کنترل آن پیچیده به نظر می‌رسد. به هر حال سه مزیت برای سازمان اجرایی مالیات بر

در زمینه کارایی سازمان اجرایی مالیات بر ارزش افزوده، موضوعات متعددی قابل طرح و بررسی است. که در این رابطه می‌توان به این موارد اشاره کرد:

- دستگاه متولی اجرای مالیات بر ارزش افزوده.
- سازمان دهی.
- تعداد پرسنل.
- هزینه اجرایی.

در این قسمت به تفکیک به بررسی هریک از موضوعات پیشین می‌پردازیم.

۳-۱. دستگاه متولی اجرای مالیات بر ارزش افزوده:

یکی از موضوعات اساسی، مشخص شدن دستگاه مجری مالیات بر ارزش افزوده است. که در این رابطه این گزینه‌ها قابل پیش‌بینی است.

- تحت پوشش نظام مالیات بر فروش
- در چارچوب نظام مالیات بر درآمد.
- در چارچوب مالیات‌های غیرمستقیم.
- در چارچوب سازمان جدید و مستقل.

از آن جایی که مالیات بر ارزش افزوده جانشین مالیات بر فروش

جدول ۱. نمونه‌هایی از ترکیب مالیات بر ارزش افزوده با سازمان مالیات بر درآمد یا سازمان مستقل برای مالیات بر ارزش افزوده

سازمان مالیات بر درآمد و مالیات بر ارزش افزوده		کشور
یک بازرسی	یک بخش	
بله	بله	اتریش
خیر	خیر	بلژیک
خیر	بله	دانمارک
بله	بله	فرانسه
بله	بله	آلمان
بله	بله	یونان
خیر	بله	ایرلند
خیر	بله	ایتالیا
خیر	خیر	لوکزامبورگ
خیر	بله	هلند
خیر	بله	زلاندنو
بله	بله	نروژ
بله	بله	پرتغال
بله	بله	اسپانیا
بله	بله	سوئد
بله	بله	ترکیه
خیر	خیر	انگلستان

مأخذ: گزارش‌های کشورهای مختلف.

است در فعالیتهای اداری مشارکت جدی وجود نداشته باشد. در هر صورت تشکیل سازمانی مجزا برای مالیات بر ارزش افزوده نیازمند پیش‌بینی تهیدات در مورد این نکات است:

- ایجاد شعبه‌هایی برای مالیات بر ارزش افزوده در سطح منطقه و مرکزی مجزا برای آن.

- مشخص شدن تعداد و وظایف پرسنل و پیش‌بینی چارت سازمانی.

- استفاده از متخصصان مالی و مالیاتی.

- تعیین نظام کنترل مالیاتی (لازم به توضیح است بازرسی و کنترل مالیات بر ارزش افزوده در حین مخارج صورت می‌گیرد، در حالی‌که همین موضوع در مالیات بر درآمد با یک سال تأخیر صورت می‌گیرد).

در فلسطین اشغالی، مالیات بر ارزش افزوده تحت پوشش

مالیات‌های غیرمستقیم و گمرک قرارداد و روابط بسیار پیچیده‌ای بین دریافت‌کنندگان مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد وجود دارد.

به‌طور مثال از شهرداری‌ها و سازمان‌های غیرانتفاعی، مالیات بر درآمد با نرخ ۶/۲۵ درصد اخذ می‌شود در حالی که مالیات بر ارزش افزوده

می‌شود بنابراین قرار دادن آن در این گروه از مالیات‌ها، می‌تواند مشکلات اجرایی آن را کاهش دهد. اجرای مالیات بر ارزش افزوده، به‌صورت مستقل و از طریق سازمان جدید، متضمن هزینه‌های گزافی است. همچنین چنانچه مالیات بر ارزش افزوده تحت نظام مالیات بر درآمد قرار بگیرد، به‌رغم این که کنترل مؤدیان مالیاتی آسان‌تر خواهد شد، ولی به‌دلیل حجم گسترده عملیات اجرایی، کارایی مالیات بر درآمد خدشه دار خواهد شد. در بعضی از کشورها به جهت مشکلات نظام مالیات بر درآمد و مالیات‌های غیرمستقیم، مالیات بر ارزش افزوده از طریق تشکیل سازمان مجزا اجرا می‌شود. در این رابطه می‌توان به کشور پرتغال اشاره کرد. در این کشور کار جمع‌آوری و کنترل و بازرسی توسط «شعبه مالیات بر ارزش افزوده در سازمان مالیاتی» (IVA) صورت می‌گیرد. این راه‌حل نیز ممکن است با موانع عدیده‌ای مواجه شود. از جمله این موانع می‌توان به تمایل نداشتن کارکنان مالیاتی جهت انتقال به شعبه جدید مالیاتی، اشاره کرد. بنابراین به جهت مقبولیت نداشتن شعبه جدید از طرف کارکنان مالیاتی، ممکن

اخذ شده از این سازمان‌ها (با نرخ ۱۵ درصد) تحت عنوان مالیات بر دستمزد تلقی شده و به صورت ماهیانه اخذ می‌شود. دو گزینه (با وظایف مشخص) برای مالیات بر ارزش افزوده در سطح بخشی در نمودار ۱ و ۲ نشان داده شده است. (هر واحد محلی از چندبخش تشکیل می‌شود) با توجه به شرایط متفاوت کشورها تصمیم‌گیری نسبت به این مسأله که چه دستگاهی مسؤول اجرای مالیات بر ارزش افزوده باشد، به امکانات و نظرات مسؤولان بستگی پیدا می‌کند. یک مدیریت جوان و پویا ممکن است با روش‌های نوین، خواهان اجرای مالیات بر ارزش افزوده باشد در حالی که پیشکسوتان مالیات اصل تجربه را ملاک قرار دهند. به هر حال در هر نظام اجرایی مالیات بر ارزش افزوده به هر دو مقوله یعنی روش‌های نوین و تجربه نیازمند است. جدول ۱، سازمان اجرایی مالیات بر ارزش افزوده را در کشورهای مختلف نشان می‌دهد. براساس اطلاعات این جدول در برخی از کشورها از جمله بلژیک و لوکزامبورگ و انگلستان سازمان مالیاتی، مالیات بر ارزش افزوده مجزا از مالیات بر درآمد است و هر یک از مالیات‌ها از نظام بازرسی مستقلی برخوردار هستند. در عین حال در برخی دیگر از کشورها از جمله اتریش، نروژ، اسپانیا، هر دو مالیات در یک بخش و با یک بازرس مشترک اجرا می‌شود. همچنین ممکن است مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد در یک بخش باشند ولی نظام بازرسی مستقلی داشته باشند مانند کشور دانمارک و زلاندنو. به هر حال نکته مهم‌تر این است که اجرای مالیات بر ارزش افزوده باید با یک برنامه‌ریزی دقیق و تحت نظر کمیته ویژه‌ای انجام شود. با این شرایط امکان کاهش تبعات منفی مالیات بر ارزش افزوده بیشتر خواهد بود.

۳-۲. سازمان‌دهی

شیوه سازمان‌دهی مالیات بر ارزش افزوده در دو حالت یعنی ایجاد تمرکز و تمرکززدایی قابل بررسی است.

محاسن روش تمرکززدایی

۱. از نظر علم مدیریت، تمرکز نداشتن در فعالیت دستگاه‌های مالیاتی می‌تواند نیل به اهداف سازمان را بهتر عملی سازد. در چنین نظام‌هایی اطلاعات مورد نیاز به راحتی در دسترس است و می‌توان عملیات را به گونه‌ای شایسته سامان داد. علاوه بر این، تولیدکنندگان و تجار برای همکاری با دفاتر محلی جهت رفع مسائل و مشکلات مالیات بر ارزش افزوده تمایلی بیشتری دارند. کارکنان محلی نیز به جهت شناخت مؤدیان مالیاتی می‌توانند وظیفه بازرسی و کنترل را به نحو موثری انجام دهند.

۲. ایجاد ارتباط تنگاتنگ بین مجریان و تجار در دستگاه‌های محلی احتمال اجرای مناسب‌تر را افزایش می‌دهد و به دلیل وجود اطلاعات محلی، عملیات کنترل بهتر انجام می‌شود.

۳. تصمیم‌گیری‌ها سریع‌تر اجرا می‌شود.

۴. دفاتر مستقر در مناطق چندان گسترده نیستند بنابراین می‌توان روابط دوستانه‌ای بین کارکنان مالیاتی ایجاد کرد.

محاسن روش ایجاد تمرکز:

۱. کنترل مرکزی، یکپارچگی تصمیمات را تضمین کرده و به این ترتیب رفتارهای یکسانی با مؤدیان برقرار می‌کند.

۲. کارکنان نظام متمرکز، به‌طور احتمال از لغزش‌های کمتری برخوردار خواهند بود و کمتر تحت تأثیر قدرت و شرایط محلی قرار می‌گیرند.

۳. در نظام متمرکز احتمال فساد کمتر است. این مهم در حال حاضر یکی از مسائل حساس بسیاری از کشورهاست.

۴. ایجاد تمرکز به افزایش کیفیت تخصص‌ها می‌انجامد.

۵. کنترل مالی در حالت تمرکز بهتر صورت می‌گیرد.

اجرای مالیات بر ارزش افزوده با هر یک از روش‌های مذکور به امکانات و ترجیحات اجتماعی و سیاسی هر کشور بستگی دارد. در هر صورت، تأسیس شعبات در مراکز محلی به جهت وجود روابط بهتر بین مؤدیان و کارکنان، ضروری است. در این نظام استقلال قابل قبولی برای سازمان منظور می‌شود و این امر روحیه مسؤولیت‌پذیری کارکنان محلی را تقویت می‌کند. علاوه بر این، به لحاظ محاسباتی نیز دفاتر محلی می‌توانند با امکانات کامپیوتری موجود (نه زیاد پیشرفته) به روند کارها سرعت بخشند.

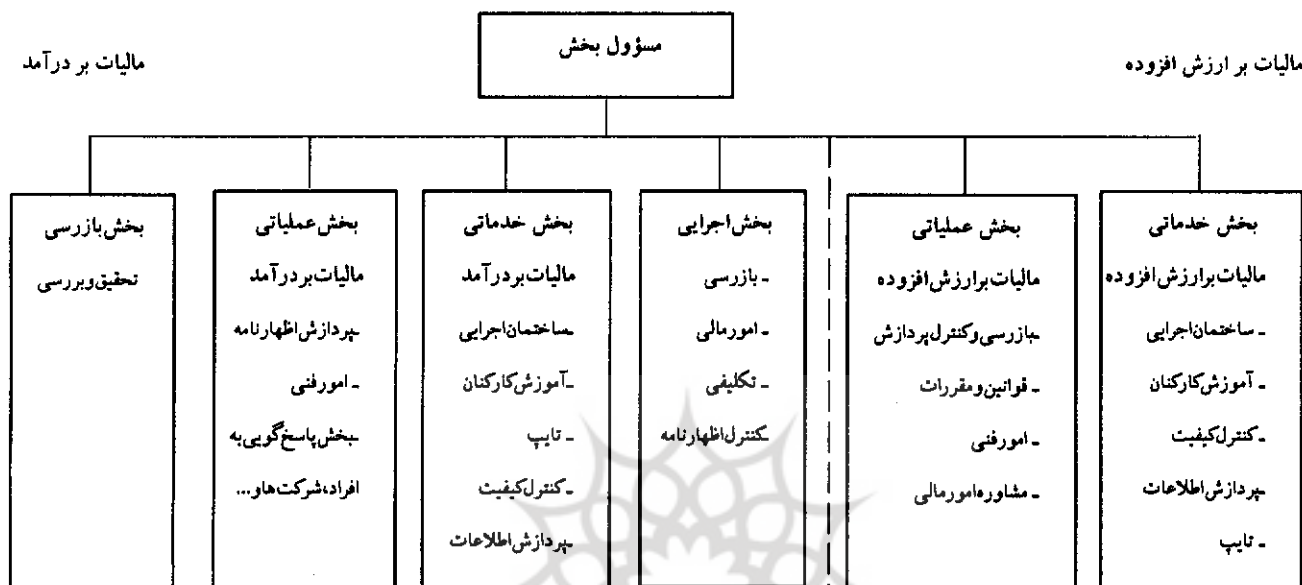
در برخی از نظام‌های مالیاتی که از روش متمرکز استفاده می‌شود با وجود ظرفیت‌های عظیم محاسباتی، ارتباط ضعیف و نامناسبی بین مؤدیان و سازمان مالیاتی برقرار است. به‌طوری که حداقل ۱۰ سال طول می‌کشد تا گردانندگان اداره مرکزی بتوانند اعتماد مجریان محلی را به‌خود جلب کنند.

به هر حال شیوه‌هایی که کشورها جهت تعیین مسؤولیت مالیات بر ارزش افزوده در نظر می‌گیرند متفاوت است.

برای مثال در انگلستان، مالیات بر ارزش افزوده با مالیات‌های غیرمستقیم و حقوق گمرکی در یک سازمان اجرا می‌شود. اگرچه مرکز محاسباتی آن‌ها یکی است اما دفاتر محلی مختلفی برای آن‌ها در نظر گرفته شده است. در این دفاتر کارکنان مالیاتی ضمن مشاوره با مؤدیان، جهت اطمینان از پرداخت مالیات به‌طور ماهانه به کنترل حساب‌های مؤدیان می‌پردازند. کنترل‌های محلی نیز از طریق نظام کامپیوتر مرکزی، اعتبار اظهارنامه‌ها را مورد بررسی قرار می‌دهند.

در کشور بلژیک، اجرای مالیات بر ارزش افزوده از طریق نظام غیرمتمرکز و دستگاه‌های محلی صورت می‌گیرد. در این نظام برای هر ۲۰۰۰ کسبه یک دفتر کنترل محلی وجود دارد. تعداد پرسنل دفاتر کنترل محلی به نسبت حجم کار، از ۱۲ الی ۱۵ کارمند تشکیل می‌شود. پرسنل محلی ضمن تنظیم و برنامه‌ریزی فعالیت‌های جاری مربوط به تاپ و ثبت و غیره، اجرای آن را نیز بر عهده دارند. دفاتر کنترل محلی

نمودار ۱. ساختار اجرایی مالیات بر ارزش افزوده یا یک سازمان مجزا در سطح بخشی



نمودار ۲. ساختار اجرایی مالیات بر ارزش افزوده همراه با سازمان مالیات بر درآمد در سطح بخشی



سه مزیت برای سازمان اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در نظر گرفته شده است. نخست، از آنجا که فروش هر فرد (اعم از تولیدکننده، عمده‌فروش یا خرده‌فروش) خرید فرد دیگری است، بنابراین می‌توان از طریق فاکتورهای فروشنده، دقت خریداران را در نحوه ثبت خریدها کنترل کرد.

(استان‌ها) در درآمد حاصله از مالیات بر ارزش افزوده سهیم باشند، این موضوع می‌تواند اجرای مالیات بر ارزش افزوده را تسهیل کند.

۳-۳. تعداد پرسنل:

پس از مشخص شدن شیوه سازمان‌دهی مدیریت مالیات بر ارزش افزوده، باید تعداد پرسنل و کارکنان این نظام پیش‌بینی شوند. البته تغییر در سازمان مالیاتی برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده، موجب تغییر در تعداد و وظایف پرسنل را نیز خواهد شد. تعداد پرسنل مورد استفاده جهت اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف، متفاوت است. در ایتالیا به ازای هر ۷۲۶ مؤدی یک مأمور مالیاتی وجود دارد در حالی که در انگلستان، کشورهای آسیایی و آفریقایی این رقم به ترتیب به ۱۴۹ نفر، ۴۵ نفر و ۳۱ نفر می‌رسد. تعداد کارکنان مورد نیاز برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده، به این عوامل بستگی دارد.

۳-۳-۱. آستانه معافیت و تعداد کالا و خدمات معاف: بالا

بودن آستانه معافیت می‌تواند هزینه‌های سازمان را از نظر پرسنلی کاهش دهد. از طرف دیگر هر قدر آستانه معافیت بیشتر باشد، مشکلات مالیات بر ارزش افزوده نیز افزایش می‌یابد. فرار مالیاتی، ایجاد اشعاب در شرکت‌ها و در نتیجه کاهش پایه مالیات از جمله این مشکلات است. به همین ترتیب اگر بخش قابل توجهی از کالاها و خدمات از پایه مالیات بر ارزش افزوده معاف شوند، تعداد کارکنان نیز کاهش می‌یابد.

۳-۳-۲. رفتار با بخش کشاورزی: در بسیاری از کشورها،

بخش کشاورزی خارج از چارچوب مالیات بر ارزش افزوده قرار می‌گیرد. این امر ضمن سهولت در اجرای مالیات بر ارزش افزوده، هزینه‌های پرسنلی را کاهش می‌دهد.

۳-۳-۳. رفتار با شرکت‌های تابع: در نظام مالیات بر ارزش

افزوده می‌توان اظهارنامه شرکت‌های فرعی و تابعه را از طریق شرکت‌های اصلی به ثبت رساند. به این ترتیب شرکت‌های مادر و واحدهای تابعه آن به‌عنوان یک گروه ثبت خواهند شد. این موضوع نیز می‌تواند هزینه‌های پرسنلی را کاهش می‌دهد.

۳-۳-۴. وصول مالیات بر ارزش افزوده از طریق

سازمان‌های مختلف: مشارکت سایر مؤسسه‌های دولتی در وصول

با اطمینان از اطلاعات اظهارنامه‌ها، ضمن شماره‌گذاری، آن‌ها را با ذکر جزئیات به مرکز کامپیوتر ارسال می‌کنند. کارکنان شاغل در بخش‌های کنترل، ارتباط مستقیمی با مؤدیان مالیاتی ندارند، بنابراین دسترسی به مرکز کامپیوتر به افراد خاصی محدود می‌شود. اطلاعات مرکز کامپیوتر هر هفته با اطلاعات ارسالی دفتر کنترل محلی کنترل می‌شود و پرداخت‌های مؤدیان مالیاتی در فهرست حساب جاری آن‌ها در مرکز کامپیوتر نگهداری می‌شود. مرکز کامپیوتر، به صورت فصلی صورت وضع حساب جاری مؤدیان را به دفتر کنترل محلی و به مؤدیان مالیاتی ارسال می‌دارد. در کشور کره مالیات‌ها از طریق سازمان مشترکی اجرا و وصول می‌شود و مسؤلیت آن‌ها بر عهده دفتر مالیات محلی است. در این کشور در هر دفتر مالیات محلی، دو دایره تحت عنوان مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم وجود دارد. مالیات بر ارزش افزوده از طریق دایره مالیات‌های غیرمستقیم اجرا می‌شود. در کشورهای کوچک نظیر جمهوری دومینیک، اجرا و کنترل مالیات بر ارزش افزوده از طریق دفاتر مرکزی، ثبت، تکمیل و اظهارنامه‌ها و وصول مالیات‌ها از طریق ۲۹ دفتر محلی صورت می‌گیرد. همچنین در کشورهای بزرگ آمریکای لاتین، پردازش اطلاعات به وسیله واحد مرکزی، کنترل و بازرسی از طریق دفاتر محلی انجام می‌شود. در نیوزیلند و مراکش مالیات بر ارزش افزوده از طریق سازمان مالیات بر درآمد، ولی با دفاتر مستقلی اجرا می‌شود.

در برزیل، مالیات بر ارزش افزوده در سطح ایالات محلی و دولت مرکزی اجرا می‌شود. دولت مرکزی در مرحله تولید و ایالات محلی از کلیه مراحل مبادله (تولیدکننده، عمده‌فروش و خرده‌فروش) به اخذ مالیات اقدام می‌کنند. دستگاه‌های محلی در اجرای مالیات بر ارزش افزوده، تقریباً به‌طور مستقل عمل می‌کنند. در جمهوری فدرال آلمان نیز اجرا و جمع‌آوری مالیات بر ارزش افزوده از طریق ایالات محلی صورت می‌گیرد.

با توجه به تجارب کشورها، برای اجرای مطلوب مالیات بر ارزش افزوده و کاهش آثار منفی آن، ایجاد دفاتر محلی مناسب به نظر می‌رسد. البته با محول کردن مسؤلیت اجرای مالیات بر ارزش افزوده به دفاتر محلی، امور مربوط به بازرسی و کنترل بایستی از طریق دفاتر مرکزی صورت بگیرد. شایان ذکر است، چنانچه دولت‌های محلی

دوم این که، اطلاعات نظام مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با معاملات مؤدیان مالیاتی، می تواند زمینه قابل قبولی برای محاسبه منافع حاصل از مالیات بر درآمد و همچنین گسترش مالیات های مستقیم فراهم آورد. به علاوه در محاسبه این مالیات به قواعد پیچیده ای که در سایر مالیات ها استفاده می شود، احتیاجی نیست.

مالیات، می تواند کاهش هزینه های پرسنلی را در پی داشته باشد. به طور مثال، در کشور ایسلند که بخش اعظم کالاهای مصرفی اعم از نهایی و واسطه ای از طریق واردات تأمین می شود، اخذ مالیات بر ارزش افزوده از این نوع کالاها و کنترل آن توسط کارکنان گمرک صورت می گیرد. در برخی از کشورها این مبلغ وصولی تقریباً ۶۰ درصد مالیات بر ارزش افزوده را تشکیل می دهد. در کشورهای اروپایی این رقم بیش از ۳۵ درصد است.

۳-۳-۵. مالیات جایگزین: چنانچه مالیات بر ارزش افزوده جایگزین دیگر مالیات ها نظیر مالیات بر مصرف شود، با به کارگیری کارکنان مالیات بر مصرف و آموزش آنها، می توان نیروهای جدید کمتری را به کار گرفت.

۳-۳-۶. زمان ارسال اظهارنامه و وصول مالیات بر ارزش افزوده: وصول مالیات بر ارزش افزوده می تواند در مقاطع سالانه صورت گیرد. این شیوه دریافت علاوه بر این که مسؤلیت سنگینی بر عهده مؤدیان مالیاتی می گذارد، از نظر اجرایی نیز ممکن است مشکلات بسیاری نظیر فرار مالیاتی ایجاد کند. از طرف دیگر دریافت مالیات بر ارزش افزوده به صورت ماهانه پرسنل این سازمان را از وظایف ستادی نظیر خدمات مدیریتی و آموزشی، و امور دبیرخانه ای برخوردار می کند. برخی دیگر کنترل، مشاوره، راهنمای دفاتر بخشی و تفسیر قوانین و مقررات را بر عهده دارند. بعضی کشورها ترجیح می دهند آموزش را در سطح منطقه ای به صورت گسترده تری انجام دهند. که این موضوع به وسعت بخش یا منطقه بستگی دارد. مسؤلیت رسیدگی به امور مالیات بر ارزش افزوده در حوزه های محدود، بر عهده دفاتر بخشی است. البته دفاتر منطقه ای یک یا دو بازرس جهت کنترل امور بخش ها در نظر می گیرند. هر دفتر منطقه ای در راستای خدمات قانون گذاری و اجرای درست قانون نیازمند مشاورین حقوقی و مالیاتی نیز هست. تعداد تقریبی پرسنل دفاتر منطقه ای را ۴۴ نفر پیش بینی می کنند. همچنین دفاتر بخشی نیز می توانند در مجموع حدود ۱۲۶۰ نفر پرسنل داشته باشند.

۳-۴. هزینه دفاتر مرکزی: دفتر مرکزی علاوه بر مسؤلیت جمع آوری مالیات ها، وظایف دیگری نظیر پردازش اطلاعات، سیاست گذاری، بازرسی و کنترل و خدمات مربوط به قانون گذاری و مدیریت را نیز بر عهده دارد. یک وظیفه مهم برای کارکنان دفتر مرکزی، بررسی و پردازش

اظهارنامه هاست. اظهارنامه ها در ارتباط با موضوعاتی از قبیل تعداد تجار به ثبت رسیده، دوره وصول مالیات، تعیین ارزش کالاها و خدمات فروش رفته و خریداری شده مشمول یا معاف از پرداخت مالیات، کالاها و خدمات فروش رفته و خریداری شده مشمول نرخ صفر و... مورد بررسی قرار می گیرند. برآورد تعداد کارکنان مورد نیاز برای پردازش اطلاعات، به تعداد مؤدیان به ثبت رسیده بستگی دارد. به طور مثال با فرض این که هر ماه تعداد ۱۵۰۰۰۰ اظهارنامه به ثبت رسیده باشد و بررسی آنها هر دو ماه یک بار انجام پذیرد، چنانچه هر مأمور مالیاتی ماهانه حدود ۴۰۰۰-۳۰۰۰ اظهارنامه را مورد بررسی قرار دهد، برای پردازش اطلاعات ۱۵۰۰۰۰ اظهارنامه، حدود ۳۸-۵۰ نفر نیاز است.

تحلیل داده ها و بررسی راه های گسترش مالیات بر ارزش افزوده در قسمت مربوط به سیاست گذاری صورت می گیرد. این موضوع معمولاً از طرف مسؤلین مالیاتی نادیده گرفته می شود. سیاست گذاری و تحقیق در مورد مالیات بر ارزش افزوده، می تواند جزو عوامل مؤثر افزایش کارایی سازمان باشد.

بازرسی و کنترل از دیگر وظایف دفاتر مرکزی است که هزینه قابل توجهی را به خود اختصاص می دهد. بازرسی باید از طریق کارکنان با تجربه و متخصص صورت گیرد. همچنین برخورداری از آموزش های حسابرسی و حسابداری، آشنایی کامل با سیستم کامپیوتری، تسلط به مباحث آماری از ویژگی های مورد نیاز یک بازرس است. علاوه بر نکات اشاره شده، دفتر مرکزی می تواند با بهره مندی از روش های مدیریتی، کارایی نظام مالیات بر ارزش افزوده را بهبود بخشد. تبلیغات در زمینه مالیات بر ارزش افزوده، تهیه دستورالعمل ها، فرم ها، تطبیق دستورالعمل ها با نحوه اجرا در مناطق و آموزش پرسنل جزو مسؤلیت های مدیریتی دفاتر مرکزی است. تعداد پرسنل تعیین شده برای دفتر مرکزی را ۲۰۳ نفر پیش بینی می کنند. که با در نظر گرفتن کارکنان دفاتر بخشی (۱۲۶۰ نفر)، منطقه ای (۴۴ نفر) و مرکزی (۲۰۳ نفر) کل پرسنل مالیات بر ارزش افزوده را می توان معادل ۱۵۰۷ نفر در نظر گرفت.

۴. طرح های جبرانی

همان طور که اشاره شد برای حفظ خاصیت تصاعدی مالیات بر ارزش افزوده، اعمال معافیت های مالیاتی گسترده و استفاده از نرخ های

سیاست افزایش دستمزدها همچنین در اسپانیا با اصلاح نظام اداری و در انگلستان با تبلیغات گسترده به مقابله با آثار تورمی مالیات بر ارزش افزوده پرداختند.

ایالات متحده امریکا جهت رفع مشکل تغییرات قیمت از تجارب کشورهای مختلف استفاده کرد. به طوری که در سال ۱۹۸۸ همزمان با معرفی مالیات بر ارزش افزوده، از تجارب کشورهای بلژیک، کره و هلند در زمینه تثبیت قیمت‌ها، از تجربه انگلستان جهت کنترل قیمت و دستمزدها، برای تشکیل کمیته ملی قیمت از تجربه ایرلند و همچنین جهت کنترل سود از تجربه ایرلند و هلند استفاده کرد. کشور تایوان نیز همزمان با اجرای مالیات بر ارزش افزوده، از طریق فروش اوراق قرضه به جذب نقدینگی سرگردان پرداخت.

۵. خلاصه و نتیجه گیری

تقویت پایه مالیات بر ارزش افزوده و تحقق مالیات‌های پیش‌بینی شده، تمهیدات خاصی را در مورد نرخ‌ها، معافیت‌ها و چارچوب اداری نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌طلبد. علاوه بر این جهت جلوگیری از کاهش رفاه مصرف‌کنندگان و مقابله با آثار تورمی ناشی از مالیات بر ارزش افزوده، طراحی سیاست‌های جبرانی از ضروریات نظام اقتصادی محسوب می‌شود. همان طور که گفته شد نرخ‌های مالیاتی نظام مالیات بر ارزش افزوده، در کشورهای مختلف، متفاوت است. ولی اغلب کشورها ترجیح می‌دهند که از یک نرخ واحد استفاده کنند تا مشکلات اجرایی مالیات بر ارزش افزوده کاهش یابد. در این نظام اهداف مسؤلان اجرایی و سیاست‌گذاران از طریق حداقل تعداد نرخ‌ها تأمین می‌شود. زیرا در صورت اصابت نرخ‌های پایین به کالاهای مصرفی خانوارهای کم درآمد، پذیرش و پرداخت مالیات از طرف جامعه آسان‌تر خواهد بود.

در مورد معافیت‌ها باید توجه داشت که اعطای معافیت برای یک محصول خاص بیانگر حذف آن از گردونه مالیات بر ارزش افزوده نیست. به عبارت دیگر اگرچه ارزش افزوده کالاهای تولید شده معاف از مالیات در نظر گرفته می‌شود، ولی نهاده‌های واسطه‌ای خریداری شده جهت تولید کالا، مشمول مالیات قرار می‌گیرند. از طرفی باید توجه داشت که هر چقدر اقلام معافیت‌ها بیشتر باشد، تولیدکنندگان سعی خواهند کرد به نوعی محصولات تولیدی خود را در ردیف این نوع معافیت‌ها قرار دهند. این امر موجب کاهش شدید پایه مالیاتی می‌شود. بنابراین برای کاهش مشکلات اجرایی مالیات بر ارزش افزوده، صاحب‌نظران معتقد به معافیت‌های اندک هستند. به طور کلی بهترین روش اجرای مالیات بر ارزش افزوده، اعمال یک نرخ واحد، یک نرخ صفر برای صادرات و معافیت‌های اندک است. و در صورت اعمال نرخ‌های چندگانه، هر چه تعداد نرخ‌ها کمتر باشد، کارایی سازمان مالیاتی بهتر خواهد بود. البته چنانچه معافیت‌ها اندک باشد، می‌توان برای کالاها و خدمات لوکس، علاوه بر مالیات بر ارزش افزوده، مالیات‌های انتخابی وضع کرد. اعمال نرخ صفر یا اعطای معافیت در هر کشوری به امکانات و سیاست‌های مالیاتی آن کشور بستگی دارد.

چندگانه و نرخ صفر نمی‌تواند به عنوان روش‌های کارا در نظر گرفته شود. این سیاست‌ها علاوه بر این که نظام اجرایی مالیات را با هزینه‌های فزاینده مواجه می‌کند. خاصیت تورمی و نزولی بودن این مالیات را بیش از پیش تقویت می‌کند. البته چنانچه نظام مالیاتی و هزینه‌های دولت از جمله هزینه وجوه انتقالی در مجموع بتوانند رفاه جامعه را تا حد امکان تأمین کنند، در این صورت نزولی بودن مالیات بر ارزش افزوده، چندان مشکل‌ساز نخواهد بود. چرا که این مالیات یک روش کارا جهت تأمین درآمدهای مالیاتی محسوب می‌شود. به هر حال در نظام مالیات بر ارزش افزوده با فرض اعمال معافیت‌های جزئی، می‌توان درآمدهای حاصله را به سمت تأمین منافع خانوارهای کم درآمد هدایت کرد. البته شیوه حمایت از اقشار کم درآمد، برنامه‌ها و روش‌های پیچیده‌ای را می‌طلبد. از جمله این روش‌ها می‌توان به پرداخت اعتبار مالیاتی اشاره کرد. به طور مثال در برخی از ایالات کشور امریکا برای جبران هزینه مالیات بر فروش خانوارهای کم درآمد، روش پرداخت اعتبار مالیاتی مورد استفاده قرار می‌گرفت که بعدها منسوخ شد. پرداخت اعتبارات با وجود این که کاهش خاصیت نزولی مالیات بر ارزش افزوده را امکان‌پذیر می‌سازد، ولی به خاطر مشکلات اجرایی ممکن است با ناکارایی مواجه شود. در این زمینه سه مشکل اساسی وجود دارد: نخست، پرداخت اعتبارات فقط در رابطه با اشخاصی که از بدهی مالیاتی برخوردارند صورت می‌گیرد و این نظام کلیه افراد را شامل نمی‌شود. دوم، این امکان وجود دارد که صاحبان درآمدهای پایین، از طریق نظام تأمین اجتماعی مورد حمایت قرار گرفته باشند، پس این افراد به طور خودکار در برابر تورم حمایت می‌شوند و نیازی به پرداخت اعتبار مالیاتی نیست. سوم، افراد دیگری در جامعه هستند که در هیچ یک از دسته بندی‌های پیشین قرار نمی‌گیرند. این موضوع در کشورهای در حال توسعه که از نظام تأمین اجتماعی ضعیفی برخوردار هستند، بیشتر مشهود است. از جمله این افراد می‌توان به اشخاصی که خارج از نظام تأمین اجتماعی هستند، اشاره کرد. چنانچه پرداخت اعتبارات، افراد مذکور را تحت پوشش قرار دهد با این شیوه می‌توان قدرت خرید واقعی جامعه را حفظ کرد. نیوزیلند از جمله کشورهایی است که از روش پرداخت اعتبار مالیاتی استفاده می‌کند. علاوه بر این در این کشور افزایش قیمت ناشی از مالیات بر ارزش افزوده از طریق حداقل دستمزدهای پرداختی جبران می‌شود.

آثار تورمی مالیات بر ارزش افزوده، علاوه بر نحوه جایگزینی این مالیات به جای سایر اقلام مالیاتی به عوامل متعدد دیگری از قبیل واکنش دستمزدها، پرداخت‌های انتقالی، نقدینگی، اثرات روانی و زمان مناسب اجرای آن بستگی دارد. برای حفظ مصرف واقعی نیروی کار و جبران افزایش قیمت می‌توان ضمن اتخاذ سیاست‌های اعتباری، از روش افزایش دستمزدها نیز استفاده کرد. سیاست‌هایی که کشورها جهت مقابله با آثار تورمی مالیات بر ارزش افزوده به کار برده‌اند متفاوت است. به طور مثال در کشورهای دانمارک، نروژ و فلسطین اشغالی با اجرای مالیات بر ارزش افزوده، تخفیف‌های مالیاتی از طریق پرداخت‌های انتقالی صورت گرفت. در کشور بلژیک، فرانسه، هلند، از

"Equivalence of the Production and Consumption Method of Calculating the VAT Base: Application in Zambia", *IMF Working Paper*.

F. Friedlaender, "Indirect Taxes and Relative Prices", Boston College, pp. 125-136.

Guerard, Michele, "The Brazilian State Value - Added Tax", *IMF Staff Paper*, Vol. 20, No. 1, March 1973, pp. 124-125.

"Key Questions in Considering a Value - Added Tax for Central and Eastern European Countries", *IMF Working Paper*, 1991.

G.A. Mackenzie, "Estimating the Base of VAT in Developing Countries, the Problem of Exemption", *IMF Working Paper*, 1991.

Nellor, David, "The Effect of the Value - Added Tax on the Ratio", *IMF, WP/87/47*, P.3.

Shahabuddin M.Hosseini, "The Equity Impact of the Value - added Tax in Bangladesh", *IMF, Working Paper*, 1991.

Shah, Saurin & Christopher Towe, "A. U. S. Value - Added Tax - AR Review of the Issues", *IMF Paper on Policy Analysis and Assessment*, 1995, pp. 5-70.

Tait, Alan A., "Is the Introduction of a Value - Added Tax inflationary?", *Finance & Development*, Vol. 18, No. 2, June 1981, pp. 38-42.

Tait, Alan A., "Value added tax", *International Practice and Problems*, IMF, Washington DC, 1988.

Tait, Alan A., "VAT Revenue, Inflation, and Foreign Trade Balance, in Value Added Taxation in Developing Countries", eds. Malcolm Gillis, Carl S. Shoup, and Gerardo P. Sicat, *A World Bank Symposium*, 1990, pp. 17-31.

Tait, Alan A., "Value Added Tax: Administrative and Policy Issues", *IMF Occasional Paper*, NO 88, 1991, p.2.

Tamoka, Masayuki, "The Regressivity of a Value Added Tax: Tax Credit Method and Subtraction Method - A Japanese Case", *Fiscal Studies*, May 1994, Vol. 15, No. 2, pp. 57-73.

United Nations, *Input - Output Tables and Analysis*, Part III, 1971.

Victoria P. Summers and Emil M. Sunley, "An Analysis of Value Added Tax in Russia and other Countries of the former Soviet Union", *IMF Working Paper*, 1995.

Zee, Howell H., "Value Added Tax", in *tax Policy: Hand Book*, ed. Parthasarathi shome, IMF, 1995, pp. 86-90.

به‌طور کلی کالاها و خدماتی که مورد مصرف عامه‌اند یا اخذ مالیات از برخی کالاها و خدمات که مشکلات اجرایی برای نظام مالیات بر ارزش افزوده ایجاد می‌کنند، مسؤولان امر ترجیح می‌دهند این نوع کالاها را از پرداخت مالیات معاف کنند. سازمان‌دهی نظام تشکیلاتی مالیات بر ارزش افزوده و همچنین نحوه عملیاتی کردن اجرای قوانین مربوط، از مهم‌ترین عواملی است که به‌طور قطع و یقین حصول اهداف تعیین شده را تحت تأثیر قرار می‌دهد. بدیهی است با توجه به حجم سنگین وظایف قابل پیش‌بینی در نظام تشکیلاتی مالیات بر ارزش افزوده، اجرای آن می‌بایست با حساسیت بیشتری دنبال شود. به‌طوری که در مراحل اولیه بتوان با پیش‌بینی یک دوره دو تا پنج ساله و با پایه محدود مالیاتی بتوان به‌طور آزمایشی آن را اجرا کرد. سپس با در نظر گرفتن نتایج به دست آمده و رفع نارسایی‌های موجود، اقدام‌های لازم در راستای اجرای کامل آن به عمل آورد. در نظام مالیاتی با حذف مالیات‌های غیرکارا و تجدید نظر در ترکیب نیروی انسانی موجود، بهترین گزینه اجرای مالیات بر ارزش افزوده پیش‌بینی سازمان و ساختار تشکیلاتی مستقل برای آن است. شایان ذکر است به‌رغم این که با حذف مالیات‌های غیرکارا، امکانات و تجهیزات پرسنلی و غیرپرسنلی به سمت مالیات بر ارزش افزوده قابل هدایت هستند، ولی با توجه به جدید بودن این روش می‌بایست امکانات مکاتبه کردن آن قبل از اجرا پیش‌بینی شود. علاوه بر این با توجه به توانایی‌های بالقوه و بالفعل سازمان مالیاتی می‌بایست مطالعات لازم در مورد درجات تمرکززدایی این نظام انجام گیرد.

برای کاهش تبعات منفی مالیات بر ارزش افزوده، اتخاذ طرح‌های جبرانی برای حمایت از اقشار کم درآمد، ضروری است. از جمله این روش‌ها می‌توان به پرداخت اعتبار مالیاتی اشاره کرد. آثار تورمی مالیات بر ارزش افزوده به عوامل متعددی از قبیل واکنش دستمزدها، پرداخت‌های انتقالی، نقدینگی، اثرات روانی و زمان مناسب اجرای آن بستگی دارد. جهت حفظ مصرف واقعی و جبران افزایش قیمت ناشی از مالیات بر ارزش افزوده، می‌توان ضمن اتخاذ سیاست‌های اعتباری از افزایش دستمزدها نیز استفاده کرد.

پی‌نوشت

* این مقاله برگرفته از طرح مطالعاتی است که با عنوان «نخمن پایه مالیات بر ارزش افزوده و آثار تورمی آن» در معاونت امور اقتصادی اجرا شده‌است.

منابع

Aiisan H. Mansur & Bazlul Haque Khondker, "Revenue Effect of the VAT System in Bangladesh", *Development Studies*, 1991, No.3, pp.1-34.

Ahmadi Massoud, "The Iranian Tax System, an Empirical Analysis", 1988 (Ph.D Dissertation).

Anthony J. Pellechio and Catharine B.Hill, 1996,