

ارتباط مالیات بر مصرف و فروش با مالیات بر ارزش افزوده

الله محمد آقایی

(کارشناس ارشد اقتصاد، معاونت امور اقتصادی)

در فرهنگ متون مالیاتی، مالیاتی را که دولت از مصرف‌کنندگان کالاها و خدمات از طریق تولیدکنندگان آن‌ها دریافت می‌کند، مالیات غیرمستقیم می‌نامند. مالیات بر مصرف، مالیات بر واردات و مالیات بر ارزش افزوده نمونه‌هایی از مالیات‌های غیرمستقیم به شمار می‌روند. تشخیص مالیات مستقیم از مالیات غیرمستقیم از مباحث متداول مالیه عمومی بوده است و دراصل تفاوت گذاشتن میان این دو با دقت لازم همراه نبوده است. اهمیت نسبی مالیات‌های مستقیم بر غیرمستقیم، به شرط آن که عادلانه محاسبه و دریافت شوند می‌تواند به‌عنوان معیاری برای تعدیل ثروت و درآمد در نظر گرفته شود.

در فرهنگ متون مالیاتی، مالیات غیرمستقیم بر فروش کالایی خاص را مالیات بر مصرف گویند. مالیات بر مصرف به‌طور معمول از تولیدکنندگان کالاهای مصرفی اخذ می‌شود. ولی بار مالیاتی از طریق افزودن مقدار مالیات بر قیمت کالاها به مصرف‌کنندگان انتقال می‌یابد، میزان این انتقال بستگی به کشش تقاضا برای کالاهای موضوع مالیات دارد. هرچه کشش بیشتر باشد انتقال بار مالیاتی کمتر خواهد بود و برعکس کشش کمتر کالا متضمن انتقال بیشتر این مالیات به مصرف‌کننده است، به‌طور معمول کالاهای مشمول این نوع مالیات، مصرف‌گسترده‌ای دارند و به این دلیل که از ضروریات زندگی به‌شمار نمی‌روند، بی‌کشش‌اند. مالیات بر مصرف ممکن است به‌صورت مبلغی معین از هر واحد کالا یا به نسبت درصد معینی از قیمت اخذ شود.

مالیات بر مصرف دخانیات، مشروبات الکلی، بنزین و کالاهای غیرضروری از جمله متداول‌ترین انواع مالیات بر مصرف در سطح جهانی است و اغلب در ایران نیز اخذ می‌شود.

مالیات بر معاملات بازار که به هنگام فروش یک کالا از تولیدکننده یا فروشنده از مصرف‌کننده دریافت می‌کند، مالیات بر فروش می‌نامند. مالیات بر فروش انواع گوناگونی دارد ولی به‌طور کلی آن‌ها را می‌توان به دو گروه تقسیم کرد نخست مالیاتی که از فروش طیف گسترده‌ای از کالاها اخذ می‌شود (مانند مالیات بر ارزش) و دیگر مالیاتی که بر فروش تعدادی از کالاها وضع می‌شود. همان‌طور که از دو تعریف مالیات بر مصرف و فروش مشخص می‌شود در هر دو مورد

پرداخت‌کننده مالیات، مصرف‌کننده یا استفاده‌کننده از کالا یا خدمت مشمول مالیات است اما تفاوت آن دو را می‌توان این‌گونه مطرح کرد. مالیات بر مصرف، مالیات روی قیمت کالای مورد مصرف عمومی کشیده می‌شود و از تولیدکننده کالاها و خدمات وصول می‌شود در حقیقت مالیات بر مصرف جزئی از قیمت کالا را تشکیل می‌دهد به‌نحوی که تشخیص مبلغ مالیات از بهای واقعی کالا برای مصرف‌کننده دشوار است. در صورتی که در مالیات بر فروش، فروشنندگان کالا موظف‌اند مبلغ مالیات را جدا از قیمت کالا محاسبه و وصول کنند. به‌طوری که مصرف‌کننده (خریدار) از مبلغ واقعی اطلاع حاصل می‌کند. دوم، گرچه پرداخت‌کننده دست اول از مالیات‌های مذکور تولیدکننده یا فروشنده هستند. به هر حال از لحاظ انتقال به مصرف‌کننده با یکدیگر اختلاف دارند. در مالیات بر فروش، فروشنده مبلغ مالیات را به‌طور دقیق در صورت‌حساب ذکر کرده و انتقال به مصرف‌کننده قطعی است در حالی که در مالیات بر مصرف انتقال مالیات بستگی به حساسیت تقاضا برای کالاها و خدمات مشمول مالیات دارد.

انواع مالیات بر مصرف و فروش

به‌طور کلی مالیات بر مصرف و فروش به دو طریق تک مرحله‌ای و چند مرحله‌ای می‌تواند وضع شود. مالیات‌های تک مرحله‌ای را می‌توان در سطوح خرده‌فروشی، عمده‌فروشی و واردکنندگان و صاحبان صنایع وضع کرد و مالیات‌های چند مرحله‌ای شامل مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر داد و ستد می‌شود.

لازم به‌ذکر است که کالاهای مصرفی به‌صورت عمومی یا موردی با هر دو روش تک مرحله‌ای و چند مرحله‌ای مشمول مالیات می‌شوند. مالیات عمومی بر فروش یا مصرف یکی از ساده‌ترین و قدیمی‌ترین انواع مالیات بر فروش است. این مالیات معمولاً با نرخ یکسان برای فروش‌های انجام شده در تمام مراحل تولید اخذ می‌شود. بنابراین مهم‌ترین مزیت این نوع مالیات سهل‌الوصول بودن آن است. از سوی دیگر مهم‌ترین اشکال آن ماهیت تجمعی بودن (Cascading) آن است. به بیان دیگر مالیات مزبور به‌طور جداگانه در مراحل متوالی تولید و توزیع اخذ می‌شود و به‌دلیل این که تعداد مراحل تولید و توزیع کالاها یکسان نیست میزان مالیات دریافتی ارتباطی به سیاست مالیاتی خاصی ندارد و بستگی به فن‌آوری و روش تولید و توزیع کالاها دارد. در نتیجه محصولات بنگاه‌هایی که حالت یکپارچگی عمومی دارند و مراحل مختلف تولید و توزیع کالاها در یک بنگاه خاص انجام می‌گیرد مشمول مالیات کمتری نسبت به سایر محصولات می‌شوند.

در کنار مالیات‌های عمومی بر فروش یا مصرف، مالیات‌های انتخابی (موردی) بر مصرف برخی از کالاها نیز برقرار می‌شوند. چنان که از عنوان این نوع مالیات بر می‌آید مالیات انتخابی بر مصرف فقط در بازار برخی از کالاها و به احتمال با نرخ‌های متفاوت برقرار می‌شود.

از حالت تجمعی مجازاند که از میزان فروش مشمول مالیات خود مبلغی را که بابت خرید از سایر صنایع ثبت شده پرداخته‌اند، کم کنند، یا این که اعتباری معادل مالیاتی که برای خرید مزبور پرداخته‌اند دریافت کنند.

ج) مالیات بر ارزش افزوده

همان طور که پیش از این اشاره شد، مالیات بر مصرف را می‌توان به صورت تک مرحله‌ای و یا در مراحل متعدد وضع کرد. اگر مالیات بر مصرف در چند مرحله به شکل ارزش افزوده (نه به معنای مالیات بر کل دادوستد) اجرا شود چنین مالیاتی را مالیات بر ارزش افزوده گویند. در یک تعریف کلی مالیات بر ارزش افزوده، مالیاتی است که بر اساس درصدی از ارزش افزوده ایجاد شده در هر مرحله از تولید و توزیع وضع می‌شود.

مالیات بر ارزش افزوده، در مراحل متوالی تولید و توزیع وضع می‌شود و آن را می‌توان تا مرحله خرده‌فروشی گسترش داد که در این صورت مشابه مالیات بر خرده‌فروشی کالا و خدمات است. با این تفاوت که مالیات بر ارزش افزوده در هر مرحله به‌طور جداگانه اخذ می‌شود در حالی که مالیات بر خرده‌فروشی در مرحله نهایی توزیع دریافت می‌شود.

با گسترش روزافزون حجم مبادلات تجاری و بسط فعالیت‌های اقتصادی لزوم کاربرد نوعی از مالیات که در راستای تأمین منابع مالی گسترده و قابل اعتماد برای دولت‌ها باشد و منابع مالیاتی بیشتری را شناسایی کند، در بسیاری از کشورهای جهان احساس شد. از طرف دیگر مسائلی از قبیل ضرورت کاهش نرخ‌های مالیاتی، جایگزینی برخی از مالیات‌ها، افزایش کارایی نظام مالیاتی، سهولت وصول درآمدهای مالیاتی، تأثیر تورم بر درآمدهای مالیاتی و گسترش ظرفیت مالیاتی شرایط لازم را جهت معرفی نوع جدیدی از مالیات به عنوان مالیات بر ارزش افزوده در اکثر نظام‌های مالیاتی مهیا کرد. اغلب کشورها با عنایت به مزایای بسیار زیاد این نوع مالیات، در تدوین سیاست‌های مالی و تغییر ساختار نظام مالیاتی در چارچوب اهداف اقتصادی، اجرای نظام مالیاتی بر ارزش افزوده را به عنوان یک منبع مالیاتی پویا مدنظر قرار داده‌اند.

مالیات بر مصرف و فروش در ایران

مالیات بر مصرف و فروش در ایران به مجموعه‌ای از منابع مالیاتی اطلاق می‌شود که با نرخ‌های متفاوت و نیز بر اساس ماخذ متفاوت مانند مقدار تولید فیزیکی، تعداد فروش یا بهای فروش مشمول مالیات می‌شوند و بنابراین نمی‌توان بر آن‌ها مالیات عمومی فروش اطلاق کرد. زیرا مالیات عمومی فروش با نرخ تقریباً یکسانی بر تعداد وسیعی از کالاها و خدمات و بر اساس بهای فروش وضع می‌شود. منابع مالیات‌های مصرف و فروش موجود در نظام مالیاتی کشور علاوه بر

به‌طور خلاصه به ویژگی‌های هر یک از اقسام مالیات‌های تک مرحله‌ای و چند مرحله‌ای اشاره می‌شود.

مالیات بر مصرف را می‌توان به صورت

تک مرحله‌ای و یا در مراحل متعدد وضع کرد.

اگر مالیات بر مصرف در چند مرحله به شکل

ارزش افزوده (نه به معنای مالیات بر کل

دادوستد) اجرا شود چنین مالیاتی را

مالیات بر ارزش افزوده گویند.

الف) مالیات بر عمده‌فروشی و خرده‌فروش

مالیات بر عمده‌فروشی، بر فروش‌های انجام گرفته به خرده‌فروشان وضع می‌شود. این مالیات اگرچه برای کشورهای در حال توسعه توصیه شده است اما در عمل، اغلب در کشورهای پیشرفته از قبیل پرتغال، انگلیس، استرالیا و... نیز مورد استفاده قرار گرفته است. مزیتی که برای این مالیات ذکر کرده‌اند این است که در مرحله بیشتری نسبت به مالیات صنعت و تجارت اخذ می‌شود و فقط عمده‌فروشان نهایی را شامل می‌شود.

مالیات بر خرده‌فروشی بر آخرین مرحله نظام توزیع یعنی بر مصرف‌کنندگان وضع می‌شود و در نتیجه تمام ارزش افزوده مراحل متوالی تولید و توزیع را شامل می‌شود و در آن تجمع وجود ندارد. این نوع مالیات در کشورهای اسکانندیناوی، ایسلند و همچنین در کشورهای هند، هندوراس، کاستاریکا، پاراگوئه و... مورد استفاده قرار گرفته است.

ب) مالیات صنعت و تجارت (داد و ستد)

این نوع مالیات، بخش‌های اقتصادی در حال رشد را تشویق می‌کند و در عین حال با حذف مالیات بر مواد غذایی و صنایع کوچک، از تحمیل بار مالیاتی بر طبقات کم درآمد جلوگیری می‌کند. مزیت این مالیات آن است که محدود به تعدادی از بنگاه‌ها نمی‌شود و حالت احتساب مضاعف نیز ندارد. این نوع مالیات در کشور کلمبیا و چند کشور دیگر مورد استفاده قرار گرفته است.

روش معمول در این نظام مالیاتی به این ترتیب است که از واردکنندگان و صاحبان صنایع خواسته می‌شود که در سازمان وصول‌کننده مالیات ثبت‌نام کنند و صنایع ثبت شده باید برای تمام محصولات فروخته شده خود مالیات پرداخت کنند ولی جهت اجتناب

از ابتدای ۱۳۸۲ قانون جدیدی تحت عنوان «تجمیع عوارض» جایگزین مالیات‌های غیرمستقیم وضع شد؛ این بخش از درآمدهای مالیاتی به موجب این قانون وصول می‌شود. وصول تمامی کالاها و خدمات و نیز واردات اعم از مالیات و عوارض طبق این قانون انجام گرفته و به استثنای برخی وجوه که از صدور کارت‌ها، مجوزها و... دریافت می‌شود هیچ‌گونه وجوه دیگری تحت هر عنوان که ماهیت مالیات غیرمستقیم یا عوارض داشته باشد غیر از این قانون قابل دریافت نخواهد بود.

OECD) از مالیات بر مصرف طی سی سال گذشته نازل یافته است. ۲. در مالیات بر مصرف و فروش انباشت مالیات در مراحل تولید و توزیع کالاها وجود دارد. به این ترتیب که در هر مرحله‌ای از تولید، مالیاتی که بر تولیدات اعمال می‌شود به مرحله بعدی انتقال یافته و بار اضافی مالیات به شکل قیمت تمام شده بر مصرف‌کننده نهایی تحمیل می‌شود. در صورتی که در مالیات بر ارزش افزوده انباشت مرحله‌ای مالیات وجود نداشته و مالیات به صورت جدا از قیمت اصلی کالاها و خدمات محاسبه و وصول می‌شود. ۳. به دلیل گستردگی پایه مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده اعمال نرخ پایین، درآمد بالایی را برای دولت به دست خواهد داد و در حالت کلی این مالیات خنثی است. ۴. به دلیل اعمال نرخ صفر بر صادرات در مالیات بر ارزش افزوده هیچ‌گونه مالیاتی در مراحل مختلف تولید کالاهایی که صادر می‌شوند به دلیل استرداد کامل، پرداخت نمی‌شود ولی در مالیات بر فروش به دلیل نبود نظام استرداد در مراحل مختلف این مالیات‌ها اثرات منفی بر صادرات دارند. ۵. با اجرای مالیات بر ارزش افزوده پیش‌بینی می‌شود بسیاری از حلقه‌های زنجیر مبادلات اقتصادی که در وضع موجود از نظارت سازمان مالیاتی و به‌ویژه بخش مالیات بر درآمد خارج است تحت پوشش قرار گیرد و به این ترتیب بخش مالیات بر درآمد متحول شود. چون طبق این نظام، کلیه مبادلات باید با صدور فاکتور انجام گیرد. این امر به مشخص شدن حجم واقعی فعالیت تجاری تمامی مشاغل و مؤسسه‌ها و شناسایی کلیه صاحبان حرف و مشاغل می‌انجامد و با اطلاع از میزان دقیق مبادلات و حجم واقعی فعالیت‌های اقتصادی می‌توان مالیات بر درآمد واقعی را مشخص کرد. ۶. با توجه به ویژگی‌های عمومی این مالیات و نیاز شدید دولت برای اصلاح نظام مالیاتی موجود و به‌منظور افزایش درآمدهای مالیاتی

ویژگی‌های برشمرده شد، از نظر نوع کالاها و خدمات نیز دارای ماهیت خاصی هستند. برخی از آن‌ها در واقع کالاهای انحصاری دولت در دهه‌های قبل هستند. (مانند دخانیات و الکل)، و برخی از آن‌ها به‌عنوان کالاهای لوکس شناخته می‌شوند (مانند خاویار)، تعداد دیگری از کالاهای مشمول نیز از نوع مواد اولیه صناعی مانند فولاد و مس هستند. در مجموع می‌توان گفت انتخاب کالاها و خدمات مشمول مالیات بر مصرف و فروش در نظام مالیاتی کشور بیش از آن که بر اساس توجهات اقتصادی و مالیاتی بوده باشد در گذر انتخاب‌های مقطعی و تصادفی شکل گرفته است. به‌طوری که وصول برخی از این مالیات‌ها با وضع تبصره‌های بودجه سالانه آغاز شده و سپس دائمی شده است.

از ابتدای ۱۳۸۲ قانون جدیدی تحت عنوان «تجمیع عوارض» جایگزین مالیات‌های غیرمستقیم وضع شد؛ این بخش از درآمدهای مالیاتی به موجب این قانون وصول می‌شود. وصول تمامی کالاها و خدمات و نیز واردات اعم از مالیات و عوارض طبق این قانون انجام گرفته و به استثنای برخی وجوه که از صدور کارت‌ها، مجوزها و... دریافت می‌شود هیچ‌گونه وجوه دیگری تحت هر عنوان که ماهیت مالیات غیرمستقیم یا عوارض داشته باشد غیر از این قانون قابل دریافت نخواهد بود.

دلایل جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیات بر مصرف و فروش

۱. اگرچه دولت‌ها هنوز هم از طریق مالیات‌های ویژه مصرف (نظیر مالیات بر مصرف دخانیات و غیره) به درآمد مالیاتی دست می‌یابند، ولی بخش مهمی از درآمدهای اضافی آنان در سه دهه اخیر ناشی از روی آوردن به مالیات بر ارزش افزوده بوده است. در واقع میانگین درآمد کشورهای عضو سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه

با اجرای مالیات بر ارزش افزوده پیش بینی می شود بسیاری از حلقه های زنجیر مبادلات اقتصادی که در وضع موجود از نظارت سازمان مالیاتی و به ویژه بخش مالیات بر درآمد خارج است تحت پوشش قرار گیرد و به این ترتیب بخش مالیات بر درآمد متحول شود.

عمل می آید.

تجربه اغلب کشورها بیانگر وجود نظام مالیات بر فروش عمومی در آن ها قبل از اجرای مالیات بر ارزش افزوده است و این مالیات جایگزین مالیات بر فروش عمومی شده است و از تجربه های مالیات بر فروش عمومی استفاده شده به نحوی که اجرای مالیات بر ارزش افزوده راحت تر صورت گرفته ولی هیچگاه اجرای مالیات بر مصرف و فروش به عنوان یک پیش شرط برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده مطرح نبوده است. اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران که جایگزین بخشی از قانون تجمیع عوارض خواهد شد با استفاده از تجربه اجرای قانون تجمیع عوارض از ابتدای سال جاری که در ماده ۳ آن به نوعی مالیات بر فروش عمومی مد نظر قرار گرفته است می تواند راحت تر صورت گیرد با این وجود به دلیل شرایط خاص به کارگیری این مالیات حساسیت و دقت بیشتری را می طلبد و بسترسازی مناسب و تهیه امکانات و نیز حمایت سیاسی از موارد ضروری اجرای موفق آن است.

منابع

- کمیجانی اکبر، مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران، معاونت امور اقتصادی ۱۳۷۲.
- پژویان جمشید، اقتصاد بخش عمومی (مالیات ها)، انتشارات مؤسسه تحقیقات اقتصادی دانشگاه تربیت مدرس، ۱۳۷۳.
- ماسگریو رچارد، اوپگی ماسگریو، مالبه عمومی در تئوری و عمل، ترجمه مسعود محمدی و یدالله ابراهیمی فر سازمان برنامه و بودجه ۱۳۷۳.
- دفتر تحقیقات و سیاست های مالی، بررسی اصلاح سیستم مالیات بر مصرف و فروش، مجله پژوهش ها و سیاست های اقتصادی، شماره ۹ پیاپی ۱۳۷۸.
- آقای، الله محمد، بررسی زمینه اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران ۱۳۷۶.
- "Sijbern Cnossen," Tax Policy in Developing Countries, World bank, 1991.
- Mc Carten, W. D., and J. Stotsky, "Excise Taxes", Tax Policy, Handbook, IMF, 1995.
- Liam Ebrill and Michael Keen and Others, "The Modern Vat" IMF, 2001.
- Alan. A. Tait, Value added Tax: Administrative and Policy Issues, IMF, 1991.
- Sijbern Cnossen, Key Question in Considering a Value added Tax For Central and European Countries, IMF, 1991.

اجرای آن اهمیت داشته و امکان وصول بخش اعظم ظرفیت های بالقوه مالیاتی را مهیا می سازد، همچنین می تواند به عنوان راهنمایی جهت تقویت تدریجی تشکیلات اداری مالیاتی عمل کند.

۷. یک مزیت مهم آن در مقایسه با سایر مالیات های بر فروش، خصلت خود کنترلی و کاهش فرار مالیاتی آن است. به این صورت که به طور معمول در نظام مالیات بر ارزش افزوده اگر بنگاهی مالیات را کمتر از حد واقعی اعلام کند یا مالیات خود را نپردازد، این مالیات به خریدار بعدی منتقل می شود و موجب زیان بنگاه بعدی شده که به آن واقف است و به همین دلیل خریدار تمایلی به خرید کالاهایی که مالیات آن ها پرداخت نشده است، ندارد. به این ترتیب از فرار مالیاتی جلوگیری شده و چنانچه فراری هم صورت گیرد در زنجیره تولید و توزیع به راحتی قابل شناسایی است.

۸. با اجرای مالیات بر ارزش افزوده مشکل نشناختن مؤدیان و کمبود اطلاعات در مورد آن ها که در مراحل جمع آوری اطلاعات و وصول مالیات وجود دارد، برطرف خواهد شد. زیرا در این نظام، کلیه معاملات باید با صدور فاکتور انجام شود، که این امر منجر به شناسایی کلیه مؤدیان و حجم فعالیت های اقتصادی آن ها می شود.

۹. با اجرای مالیات بر ارزش افزوده به نظر می رسد که مشکل وجود وقفه های زمانی طولانی در امر وصول مالیات و تراکم و اتیاشستگی پرونده های مالیاتی به حداقل کاهش یابد. چرا که خصلت این نظام سادگی و سرعت زیاد در امر وصولی های مالیاتی است.

در مورد جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با توجه به توضیحاتی که ارائه شد، مالیات بر ارزش افزوده می تواند به عنوان جانشینی در مالیات بر خرده فروشی به کار رود و چنانچه این مالیات جایگزین شود ضمن این که می تواند کل مزیت های موجود در مالیات بر خرده فروشی را ایجاد کند از نقایص آن جلوگیری به عمل آورد. با اعمال مالیات بر ارزش افزوده بر خلاف مالیات بر مصرف و فروش، فشار نهایی به مراحل تولید و توزیع مرتبط نشده و ادغام عمودی بنگاه ها تشویق نمی شود. از سوی دیگر، با به کارگیری آن مشکلات حاصل از چندگانگی نرخ های موجود در مالیات بر مصرف و فروش نیز بروز نمی کند. همچنین به دلیل گستردگی پایه مالیاتی از تمرکز فشار مالیاتی در یک مرحله تولید و عوارض تبعی نامناسب ناشی از آن جلوگیری به