

مالیات بر ارزش افزوده نرخ صفر و استرداد

۱... محمد آقائی (کارشناس ارشد اقتصاد، معاونت امور اقتصاد)
احمد ناهید (کارشناس اقتصاد، سازمان مالیاتی)

مقدمه:

از مهم‌ترین اهداف فعالیت‌های اقتصادی دولت مواردی از قبیل تخصیص بهینه منابع، توزیع عادلانه ثروت و درآمد، رشد اقتصادی و گسترش اشتغال، بهبود تجارت بین‌المللی و تراز پرداخت‌هاست. به این منظور دولت‌ها مجبورند مخارج و هزینه‌های بسیار زیادی را متحمل شوند و برای تأمین مالی آن، منابع درآمدی گوناگونی را فراهم کنند. از جمله درآمدهای مالیاتی و غیرمالیاتی نظیر فروش دارایی‌هایی مانند نفت، گاز و... است. مالیات بر ارزش افزوده یکی از شیوه‌های مالیاتی است که در دهه‌های اخیر در جهان به طور وسیع اجرا شده است که امروزه تعداد آن به بیش از ۱۲۰ کشور جهان می‌رسد. از آن جا که مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که به عنوان درصدی از ارزش افزوده در هر مرحله از تولید کالا یا خدمت وضع می‌شود و بر مبنای ارزش افزوده کالاها و خدمات محاسبه و اخذ می‌شود، پایه مالیاتی گسترده‌ای دارد. پایه گسترده این مالیات و خاصیت درآمدزایی بالای آن موجب شده که در بسیاری از موارد "ماشین اخذ درآمد دولت" نیز نام‌گذاری شود. این نوع مالیات دارای نرخ (میزان) یا نرخ‌هایی است که بر ارزش افزوده کالاها و خدمات وضع می‌شود. از یک سواهدف دولت‌ها داشتن رشد اقتصادی بالا و توسعه تجارت بین‌الملل و گسترش رقابت بوده از سوی دیگر تمایل نظام اقتصاد جهانی به سوی جهانی شدن است. این عوامل موجب حمایت بیشتر دولت‌ها از صادرات خود شده است. بنابراین طبق قوانین و مقررات مالیات بر ارزش افزوده در همه کشورها و به دلیل ماهیت مصرفی آن، صادرات مشمول نرخ صفر می‌باشد، به این معنی که صادر کننده کالا یا ارائه‌دهنده خدمت به خارج از کشور نه تنها هیچ گونه مالیاتی را پرداخت نمی‌کند بلکه برای مالیات پرداختی خود برای خرید نهاده‌های تولید در مراحل قبل نیز تقاضای استرداد می‌کند. به این منظور در این مطالعه ابتدا به مفهوم مالیات بر ارزش افزوده، نرخ صفر و آثار چنین نرخ‌ی در

فعالیت‌های اقتصادی می‌پردازد و در نهایت نیز استرداد و روش محاسبه و مشکلات ناشی از آن مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

۱. مفهوم مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت آن معاف می‌کند. به عبارت دیگر، مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر قیمت فروش است که در اصل پرداخت کننده نهایی آن، مصرف کننده خواهد بود و این مالیات بر اساس درصدی از ارزش افزوده در هر مرحله از تولید اخذ می‌شود. در محاسبه این مالیات از شیوه‌های مختلفی نظیر شیوه فاکتورنویسی استفاده می‌شود. در این روش بدهی مالیات هر بنگاه بر پایه کلی فروش خواهد بود و هر بنگاه می‌تواند برای مالیات‌هایی که عرضه کنندگان قبلی پرداخت کرده‌اند اعتباری در مقابل مالیات پرداختی خود ادعا کند.

۱-۱. شیوه فاکتورنویسی

این شیوه ابتدا در کشور فرانسه به کار گرفته شد. در حال حاضر کشورهای بازار مشترک، همچنین بیشتر کشورهای مجری مالیات بر ارزش افزوده از این روش استفاده می‌کنند. در روش فاکتورنویسی تمام معاملات به یک نسبت ثابت بدون توجه به این که معاملات، نهایی یا واسطه باشند مالیات بندی می‌شوند. برای مشخص کردن میزان بدهی مالیاتی به پرداخت کننده مالیات اجازه داده می‌شود که با کسب اعتبار مالیاتی، مقدار مالیاتی را که برای خرید کالاهای واسطه‌ای پرداخته است از مالیات بر فروش کسر کرده و به این ترتیب بدهی مالیاتی با اعمال میزان ثابت مالیاتی به کل فروش برحسب فاکتورهای صادر شده و سپس با کسر مقدار مالیات پرداخت شده به ازای خرید کالاهای واسطه‌ای قبلی مشخص می‌شود.

چندگانه مالیاتی، روش فاکتورنویسی نسبت به سایر روش‌های وصول مالیات برتری دارد.

۲. مفهوم نرخ صفر

این نوع نرخ‌گذاری به معنی آن است که محصولی که با این نرخ مالیات بسته می‌شود هیچ نوع بدهی مالیاتی را متحمل نمی‌شود. البته تولیدکنندگان این محصولات ممکن است در برابر خرید نهاده‌های تولید متحمل پرداخت مالیات شوند در این حالت زیان مالیاتی از طرف دولت به اندازه مالیات پرداختی بر نهاده‌ها جبران می‌شود. در واقع تولیدکننده‌ای که کالایش بر اساس نرخ صفر مالیات وضع شده است از هر نوع پرداخت مالیات معاف می‌شود و تمام پرداختی بر نهاده را بازپس می‌گیرد. از سوی دیگر خریدار چنین کالایی نیز هیچ نوع مالیات بر ارزش افزوده‌ای را از طریق افزایش قیمت متحمل نمی‌شود. هلند از جمله کشورهایی است که برای اولین بار از نرخ‌گذاری صفر استفاده کرد. این کشور به جای معاف کردن صادرات از مالیات، آن‌ها را نرخ‌گذاری صفر کرد و اجازه داد که صادرکنندگان کل مالیات پرداختی بر نهاده‌شان را بازپس گیرند. البته سایر کشورها نظیر جامعه اقتصادی اروپا از این نرخ به عنوان ابزاری موقت استفاده می‌کنند چرا که این نرخ می‌تواند پایه مالیاتی را تضعیف کند و منجر به کاهش درآمد مالیاتی شود. ولی کشورهایی نظیر انگلستان و ایرلند به طور وسیعی از نرخ صفر استفاده می‌کنند. در این دو کشور بیش از ۴۰ درصد سبد مصرفی خانوارها مشمول نرخ صفر هست؛ در واقع می‌توان گفت که کلیه کالاهای ضروری را پوشش می‌دهد. از مهم‌ترین اقلام می‌توان به اغلب مواد غذایی (به جز نوشیدنی‌های الکلی و غیرالکلی، شیرینی، شکلات، بستنی)، آب، برق، سوخته حمل‌ونقل مسافر (به جز بنزین)، تاکسی‌های مسافربری، دارو، وسایل جراحی، کتاب‌ها مجله‌ها، روزنامه‌ها، ابزار موسیقی، نقشه‌های جغرافیایی و... اشاره کرد.

نکته قابل توجه آن است که نرخ صفر با معافیت تفاوت دارد و آن این است که فروشنده کالای معاف نمی‌تواند مالیاتی که برای نهاده‌های تولید پرداخت کرده است را درخواست کند در حالی که در نرخ‌گذاری صفر

شیوه فاکتورنویسی تحت عناوین مختلف مانند روش اعتبار مالیاتی، فاکتورنویسی، بستن‌کاری و روش صورت حساب نیز از آن یاد می‌شود. این روش معمول‌ترین شیوه محاسبه مالیات بر ارزش افزوده است که تاکنون در بسیاری از کشورها به کار گرفته شده است.

۱-۲. دلایل استفاده از شیوه فاکتورنویسی

در این روش بدهی مالیاتی به معاملات تعلق می‌گیرد و همین مسأله این روش را از دیدگاه قانونی و تکنیکی و به لحاظ سادگی انجام عملیات محاسبه نسبت به سایر روش‌ها برتر می‌سازد. به عبارت دیگر، دلیل این برتری منعکس شدن میزان مالیات در صورت حساب‌های فروش و محاسبه و اعمال آن در هر بار معامله است که در سایر روش‌های محاسبه مالیات بر ارزش افزوده موجود نیست.

چون در روش فاکتورنویسی بنگاه برای کسب اعتبار مالیاتی نیازمند نگاه‌داری کلیه صورت‌حساب‌ها و مدارک معاملات است، بنابراین نظام اطلاعاتی جامع برای حسابرسی فراهم می‌شود.

با نگاه‌داری کلیه صورت‌حساب‌ها و مستندات معاملات انجام عمل

کنترل و حسابرسی را برای دستگاه مالیاتی به سهولت میسر می‌کنند.

در روش فاکتورنویسی نوعی سازوکار ضد فرار مالیاتی وجود دارد. به

این معنی که اگر بنگاهی در یک مرحله از زنجیره تولید مالیات را نپردازد، به

بدهی مالیاتی این بنگاه در مرحله بعدی تولید باید پرداخت شود؛ در نتیجه

این بدهی به فروشنده مرحله بعد تعلق می‌گیرد. طبیعی است که هر

خریدار مایل خواهد بود کالایی را که می‌خرد مالیاتش پیشتر پرداخت شده

باشد تا بتواند اعتبار مالیاتی کسب کند. البته این گفته به مفهوم امکان

ناپذیر بودن فرار مالیاتی به هنگام اتخاذ نظام مالیات بر ارزش افزوده

نیست. برخی اوقات در بسیاری از کشورها مواردی از قبیل فرار مالیاتی در

مؤسسه‌های کوچک و خدمات حرفه‌ای (پزشکان، وکلا، بیمه‌گران و...)

مشاهده می‌شود و تبانی این بنگاه‌ها و مصرف‌کنندگان برای انجام معامله

بدون در نظر گرفتن مراحل فاکتورنویسی و ثبت معاملات و امکان بروز

فرار مالیاتی وجود دارد. یادآوری این نکته ضروری به نظر می‌رسد

که هنگام به کارگیری نرخ‌های

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی



می‌تواند چنین مالیاتی را (به عنوان اعتبار مالیاتی) ادعای استرداد کند.

۲-۱. دلایل اعمال نرخ صفر

در بیشتر کشورهای مالیاتی که مالیات بر ارزش افزوده را اعمال می‌کنند، برخی از مشاغل، کالاها و خدمات از این قانون مستثنی می‌شوند، مهم‌ترین دلایل آن را می‌توان چنین ذکر کرد:

(الف) ملاحظات اجتماعی و اقتصادی

بسیاری از کشورها برای حمایت از اقشار کم‌درآمد تعدادی از کالاها را مشمول نرخ صفر نموده و منافع حاصل از اعمال نرخ گذاری صفر بر کالاهای ضروری خانوارها نظیر غذا، مسکن، حمل‌ونقل عمومی و خرده‌فروشان کوچک را بیشتر متوجه اقشار کم‌درآمد می‌کنند تا تأثیر منفی این مالیات بر درآمد خانوارهای مذکور کاهش یابد. البته با نرخ گذاری صفر همیشه اهداف توزیعی تحقق نمی‌یابد. زیرا ممکن است در برخی موارد خانوارهای پردرآمد بیشتر از خانوارهای کم‌درآمد از کالاهای مشمول نرخ صفر استفاده کنند (مثلاً حمل‌ونقل عمومی در برخی کشورها).

(ب) مشکل بودن نرخ گذاری متعدد بعضی کالاها و خدمات به لحاظ

هزینه‌های اداری و اجرایی بسیار بالای آن

به دو دلیل نرخ گذاری متعدد کالاها و خدمات مشکل است؛ نخست ممکن است کالایی تا مرحله‌ای معاف و پس از آن مشمول مالیات شود. دوم، ممکن است کالایی تا مرحله‌ای از تولید مشمول یک نرخ پایین‌تر و پس از فرآوری و تبدیل آن به محصول نهایی مشمول نرخ مالیاتی بالاتر قرار گیرد. در ضمن به دلیل وسیع بودن پایه مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده و پیچیدگی فرایند آن، هزینه‌های اجرایی دولت، تولیدکنندگان و بازرگانان در این روش مالیاتی به طور قابل ملاحظه‌ای افزایش می‌یابد؛ علاوه بر آن نگرانی حساب خرید و فروش و مالیات‌ها، برای بازرگانان هزینه اجرایی ایجاد می‌کند.

۳. آثار نرخ صفر:

۳-۱. تضعیف پایه مالیاتی

از آنجا که این نوع مالیات بر مبنای ارزش افزوده کالاها و خدمات محاسبه و اخذ می‌شود بنابراین پایه مالیاتی گسترده‌ای دارد و می‌تواند پاسخ‌گویی هزینه‌های دولت باشد. از طرف دیگر دولت‌ها به منظور حمایت از اقشار کم‌درآمد خیلی از کالاها و خدمات را معاف یا مشمول نرخ صفر می‌کنند. همچنین به منظور رسیدن به برخی از اهداف

خود نظیر رشد اقتصادی، گسترش تجارت بین‌الملل و گسترش رقابت، تشویق صادرات، سرمایه‌گذاری و صادرات را نیز مشمول این نرخ می‌کنند که به شدت پایه مالیاتی را کاهش می‌دهد. پرواضح است که هر چه تعداد اقلام مشمول نرخ صفر افزایش یابد پایه مالیاتی کاهش خواهد یافت.

۳-۲. کاهش درآمد مالیاتی

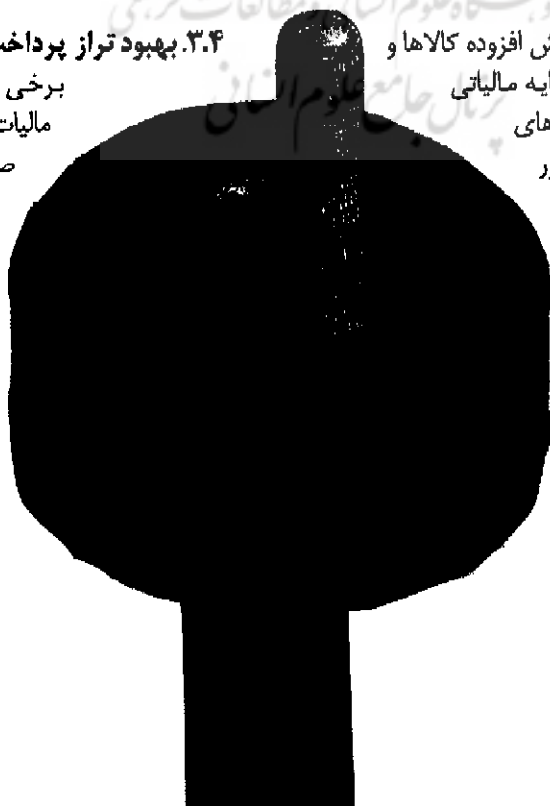
برای کالاهای مشمول نرخ صفر، مالیات بر ارزش افزوده بر قیمت فروش آن‌ها اعمال نمی‌شود و به فروشنده اجازه داده می‌شود تا نسبت به تمام اعتبار مالیاتی که بر نهاده‌های استفاده شده در تولید پرداخت کرده است ادعای استرداد کند. بحث مهمی که در این جا در میزان درآمد مالیاتی دولت مطرح می‌شود، این است که نرخ صفر در چه مرحله‌ای از تولید و توزیع وضع شده است. اگر نرخ گذاری صفر در مرحله میانی زنجیره تولید اتفاق افتد، مالیات بر ارزش افزوده جمع‌آوری شده تا پیش از آن مرحله را به فروشنده منتقل می‌کند و در پی آن درآمد وصولی دولت کاهش می‌یابد. حال اگر نرخ گذاری صفر در مرحله خرده‌فروشی اتفاق افتد، تمام بار مالیاتی از دوش مصرف‌کننده برداشته می‌شود و دولت تمام درآمد مالیاتی جمع‌آوری شده تا آن مرحله را از دست می‌دهد.

۳-۳. تشویق صادرات

چون مالیات بر ارزش افزوده با هدف اصابت به مصرف‌کنندگان داخلی صورت می‌گیرد، بنابراین در این نظام صادرات از شمول آن معاف است. به عبارت دیگر، بازدیدکننده‌هایی که کالاهای داخلی را خریداری و از کشور خارج می‌کنند و یا بنگاه‌هایی که در امر صادرات کالاها و خدمات فعالیت می‌کنند با ارائه مدارک مستند کلیه مالیات‌های تجمعی بر ارزش افزوده در مراحل مختلف را بازپس می‌گیرند. به این ترتیب قیمت تمام شده کالای صادراتی کمتر از قیمت فروش داخلی آن است. این عامل از یک طرف موجب افزایش تقاضا شده و از طرف دیگر بدلیل قیمت تمام شده پایین‌تر صادرات آن به صرفه بوده و انگیزه برای صادرات افزایش خواهد یافت. به عبارت دیگر این عامل ابزار مناسبی برای تحریک صادرات است.

۳-۴. بهبود تراز پرداخت‌ها

برخی اقتصاددانان معتقدند با توجه به این که مالیات بر ارزش افزوده به طور معمول شامل صادرات نمی‌شود و مالیات‌های دیگر مثل مالیات بر فروش و مالیات‌های مستقیم صادرات را نیز در بر می‌گیرد، این جایگزین‌سازی می‌تواند به بهبود تراز



که بر اساس تابع زیر (نرخ ساده و روش فاکتور- اعتبار مالیات بر ارزش افزوده) محاسبه می‌شود.

$$QR = \frac{ai + (1 - \lambda) z}{e}$$

که در رابطه مذکور a : سهم سرمایه‌گذاری از تولید ناخالص داخلی
 z : سهم بخش کالای مشمول نرخ‌گذاری صفر (صادرات) از تولید ناخالص داخلی

e : نسبت سرمایه‌گذاری که اعتبارات مازاد ایجاد می‌کند (کمیتی که بیشتر در اقتصادهای دارای رشد سریع هستند).

λ : نسبت ارزش افزوده به فروش (در بخش نرخ‌گذاری صفر)

e : نسبت کارایی

در دو حالت ذیل استرداد بسیار بالا خواهد بود:

در اقتصادهای دارای رشد سریع: زیرا هم میزان سرمایه‌گذاری افزایش خواهد یافت و هم به خاطر رشد اقتصادی به شرکت‌های جدید هیچ‌گونه مالیاتی بر محصولاتشان وضع نخواهد شد.

در اقتصادهای باز: در چنین اقتصادهایی به دلیل بالا بودن میزان صادرات و واردات (حجم تجارت) استرداد بالا خواهد بود.

مثال: فرض کنید در یک اقتصادی، نسبت سرمایه‌گذاری ۱۰ درصد تولید ناخالص داخلی و میزان صادرات ۴۰ درصد آن و ۵ درصد سرمایه‌گذاری اعتبارات مازاد ایجاد کند و نسبت ارزش افزوده نیز ۴۰ درصد فروش را در بخش صادرات تشکیل دهد و چنانچه نسبت کارایی ۳۵ درصد مقدار استرداد ۷۰ درصد وصول خالص خواهد بود.

$$QR = \frac{(10\%)(40\%) + (1 - 40\%)(35)}{35} = 70\%$$

۴.۳. موضوعاتی که ممکن است در استرداد صورت گیرد

حالت اول: احتمال تقلب

الف) بازرگانان قلابی

در این حالت تولیدکنندگانی که کالای خود را در بازار داخلی می‌فروشند نیز ادعا می‌کنند که کالاها را در خارج فروخته و تقاضای استرداد مواد اولیه آن را می‌کنند. البته این کار بر اساس دستکاری فاکتور، مدارک و سندسازی جعلی برای مبادله صورت می‌گیرد. نمونه این تقلب‌ها در اروپای مرکزی و اتحادیه اروپا وجود دارد.

ب) ادعاهای صادراتی کاذب

در بیشتر کشورها صادرات منبع تأمین مالی دولت است. در عین حال صادرات کاذب می‌تواند از طریق صدور فاکتور ادعایی برای استرداد وجوه مالیات بر ارزش افزوده از دولت باشد که تأثیرش همانند چاپ اسکناس است. از آنجایی که فاکتورهای صادراتی با اسناد حمل کالا همراه هستند وقتی صدور اطلاعات و یا خدمات از طریق شبکه کامپیوتری شکل می‌گیرد، چون مستندسازی انجام نمی‌گیرد و سندی برای کار حساسی در دست نیست کار مشکل‌تر می‌شود که در این مورد از نظام بازرسی اتفاقی استفاده می‌شود.

پرداخت‌ها کمک کند. ولی به نظر می‌رسد قبول این ادعاها در نظر گرفتن فرض ثبات سایر شرایط خالی از خطا نیست. به طور کلی تعیین اثر دقیق اعمال مالیات بر ارزش افزوده بر تراز پرداخت‌ها در صورت موجود بودن تمامی ارقام جنول داده- ستاده و نیز مشخص بودن کتشی صادرات و واردات میسر است. از سوی دیگر مقدار منفعت تجاری حاصل از تغییر نظام به موارد زیر بستگی دارد:

الف) واکنش مثبت تولیدکنندگان نسبت به انتقال قیمت‌های تولیدی صادرات به قیمت‌های فروش کالاها تولید شده داخلی؛

ب) عکس‌العمل مصرف‌کنندگان کالاها داخلی نسبت به تغییرات قیمت؛

ج) واکنش منفی مصرف‌کنندگان داخلی نسبت به قیمت‌های بازار کالاها وارداتی در قیاس با قیمت‌های بازاری کالاها تولید شده داخلی. البته برخی از دیگر اقتصاددانان معتقدند که بسیاری از معافیت‌های در نظر گرفته شده در این نظام و نیز اعمال نرخ صفر بر برخی از بخش‌های اقتصادی و نیز برخی از کالاها و خدمات، باعث افزایش قیمت نسبی کالاها مشمول نسبت به کالاها و خدمات غیر مشمول می‌شود؛ در نتیجه جایگزینی کالای معاف به جای کالاها مشمول را موجب می‌شود به این ترتیب صادرات و واردات کاهش می‌یابد.

۳.۵. گسترش اشتغال

از آن‌جا که در نظام مالیات بر ارزش افزوده صادرات مشمول نرخ صفر است بنابراین قیمت‌های نسبی صادراتی در مقایسه با قیمت‌های جهانی ارزان‌تر شده و این ابزاری برای تشویق تولید داخلی و افزایش انگیزه سرمایه‌گذاری و به دنبال آن ایجاد شغل جدید است.

۴. استرداد

اگر فروشنده کالایی را بفروشد که مشمول نرخ صفر باشد در این صورت فروشنده مجاز است که اعتبار مالیاتی را که پیشتر بر اساس پرداخت مالیات بر ارزش افزوده‌ای بر عوامل تولید خود کسب کرده از دولت دریافت کند. به این عمل اخذ اعتبار مالیاتی، استرداد مالیات می‌گویند.

۴-۱. اهمیت موضوع استرداد

در اصل استرداد مالیات بر ارزش افزوده بر اساس اعتبارات مازاد صورت می‌گیرد، سطح مطلوب استرداد در کشورهای مختلف بسیار متغیر است. به عنوان مثال، در سال‌های ۹۵-۱۹۹۴ کشور انگلستان بیش از ۶۸ میلیارد پوند مالیات بر ارزش افزوده وصول کرد و بیش از ۲۶ میلیارد پوند از این طریق مسترد شد. یعنی فقط ۶۰ درصد وصول خالص بود. اگر چه این مبلغ برای این کشور بسیار بالاست در کشورهای دیگر نیز به همین روال است. به عنوان مثال، در فرانسه استردادهای مالیات بر ارزش افزوده ۴۰ درصد کل وصول را از طریق نظام مالیات بر ارزش افزوده تشکیل می‌دهد در حالی که در سوئد نزدیک به ۸۰ و در کره جنوبی حول و حوش ۵۰ درصد است. موارد مذکور نشان می‌دهد که نقش استرداد در میزان مالیات بر ارزش افزوده بسیار مهم است.

۴.۲. نحوه محاسبه استرداد

به طور کلی استرداد نسبتی از درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده است

ج) دستکاری و تقلب در سازوکار نظارتی کارکنان اداره مالیاتی

گاهی کارکنان اداره مالیاتی از اتحادیه‌ها و اشخاص رشوه می‌گیرند تا در سازوکارهای کیفی نظام مالیات بر ارزش افزوده تغییر ایجاد کنند.

د) مؤسسه‌های تازه تاسیس:

مؤسسه‌های تازه تاسیس و اتحادیه‌های انحصاری اغلب سعی دارند تا با ادعاهای کاذب و جوه برگشتی مالیات بر ارزش افزوده را کسب کنند. بر اساس قوانینی که مقامات دولتی و مالیاتی، تعیین کرده‌اند، این مؤسسه‌ها بایستی کل مالیات بر نهاده را بپردازند و سپس ادعای وجوه برگشتی مالیات بر ارزش افزوده آن را داشته باشند که این خود موجب بهره برداری و سوءاستفاده مؤسسه‌ها به ضرر دولت و خزانه‌داری از این قانون کلی می‌شود. برای جلوگیری از این امر اصلاحیه‌ای طرح شد که بر اساس آن سهام‌دار یا مدیر مؤسسه می‌تواند برای بدهی مالیاتی فروشندگان مؤسسه وثیقه بگذارد. اما با وجود این تدابیر و قوانین، مقامات مالیاتی اغلب اوقات از این روش استفاده نمی‌کنند. (تایت ۱۹۸۸)

حالت دوم: تأخیر در استرداد

حالتی است که در آن کشورهای در حال توسعه هیچ‌گونه سابقه اخذ مالیات به صورت خود اظهاری نداشته‌اند و با کمبود درآمد مواجه هستند؛ در اینجا این احتمال وجود دارد که دولت‌ها در پرداخت استرداد وقفه‌هایی را ایجاد کنند و آن را به تعویق بیندازند تا بتوانند یک نوع وام بی‌بهره از مالیات دهندگان بگیرند. پرداخت با تأخیر مالیات‌های استرداد شده منجر به تحمیل هزینه‌های پنهان به شرکت‌های ثبت شده و در نهایت سبب تشویق نشدن به سرمایه‌گذاری خواهد شد. مشکل جدی در این زمینه متوجه تولیدکنندگان بخش صادراتی خواهد شد که معمولاً با حجم بالای استرداد مواجه بوده و در عین حال باید در سطح بین‌المللی به رقابت بپردازند. به عنوان مثال، در کشور ویتنام به ازای هر شش ماه تأخیر در پرداخت استرداد مالیات بر ارزش افزوده، یک واحد تولیدی پوشاک ۲۸ درصد از ارزش هر دلار در بخش سرمایه‌گذاری را در طول دوره فعالیت مربوطه از دست خواهد داد در حالی که این کاهش ارزش برای یک واحد تولیدی کفش چرم برابر

با پنج درصد خواهد بود (می ۲۰۰۳)

تجارب کشورها نشان می‌دهد که تأخیر در پرداخت استردادهای مالیاتی در کشورهای در حال توسعه معمول است. این تأخیر معمولاً ناشی از فرایند ناکارآمد پی‌گیری درخواست‌های استرداد مالیاتی و مشوق‌های قوی برای برآورد اهداف درآمدی پیش‌بینی نشده بخش مالیات و ریسک سوءاستفاده بسیار گسترده در بخش مؤدیان مالیاتی است. علاوه بر آن، خزانه کشور نیز تحت فشار قرار می‌گیرد تا پرداخت‌های استرداد را در طول دوره‌های مواجهه با کسری بودجه به تأخیر بیندازد. از سوی دیگر، از آن جایی که استردادهای مالیات، بخش بسیار بزرگی از وصولی‌های مالیات بر ارزش افزوده را به خود اختصاص می‌دهند، به موجب قانون استردادهای مالیاتی باید با دقت هر چه بیشتر صورت گیرد.

۴-۴. رفتار صادرکنندگان در مقابل استرداد

تجارب مربوطه در این زمینه نشان می‌دهد که حسابرسی‌ها به دلیل ماهیت پیچیده آن‌ها از کیفیت و کارایی خوبی برخوردار نبوده و در نهایت موجب جلوه بد ماهیت اداره‌های مالیاتی می‌شوند. بنابراین به منظور محدود کردن تعداد درخواست‌های استرداد و همچنین تسهیل مراحل رسیدگی استردادهای درخواست شده، باید برنامه تحقیق و بررسی قبل از رسیدگی صورت گیرد. یکی از روش‌های معمول در این مورد تقسیم‌بندی درخواست کنندگان استرداد به گروه‌های طلا، نقره و سایر است. معیار و ملاک مورد استفاده در دسته‌بندی این گروه‌ها باید ساده و شفاف باشند. این معیارها معمولاً مرتبط با سابقه درخواست‌ها برای استرداد در بخش صادرات، حسابداری، تمکین مالیاتی و سوابق حسابرسی مقامات مالیاتی هستند. گروه‌هایی که در دسته‌بندی طلا و یا نقره قرار می‌گیرند از این حق برخوردار هستند که هر چه سریع‌تر و بدون حسابرسی پیش از تأیید، مبلغ استرداد به آن‌ها بازگردانده شود. طرح مذکور به اداره‌های مالیاتی کمک می‌کند تا این که بتوانند بر کنترل و حسابرسی درخواست‌های استرداد با ریسک بالا تمرکز بیشتری داشته باشند. حتی در این صورت هم، بهتر است که اهداف مورد نظر برای زمان بررسی پیش از تأیید حسابرسی دستی و یا ماشینی از ابتدا به گونه‌ای محدود شوند که بتوان به راحتی درخواست‌های استرداد را مورد بررسی قرار داد. سپس با بهبود نظام بایگانی ممکن است که

بتوان تعداد درخواست‌های بیشتری را مورد بررسی قرار داد. علاوه بر آن، نظام استرداد باید به گونه‌ای طراحی شود که بتواند: حجم کل فروش را کنترل کند؛

مؤید میزان صادرات در کل فروش باشد و بتواند اطلاعات را با واقعیت موجود در گمرک تطبیق دهد (باید توجه کرد که میزان فروش کل صادرات معمولاً به عنوان مبنایی برای تقسیم متناسب اعتبار مالیات بر ارزش افزوده بر داده‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد)؛ اعتبار مالیات بر ارزش افزوده ناشی از خرید را کنترل کند.

روش انتخاب تصادفی. اگر به صورت کامپیوتری باشد بهترین نوع خواهد بود. را می‌توان برای انتخاب معاملات برای حسابرسی مورد استفاده قرار داد. بعضی از کشورها برای حسابرسی استرداد یک حد آستانه‌ای را مشخص می‌کنند. درخواست‌های استرداد با توجه به آستانه تعیین شده از اهمیت بسیاری برخوردار است. به عنوان مثال کشور نیوزیلند در زمان ثبت نام یک سطح استرداد تأیید شده‌ای را برای هر مؤدی معین می‌کند. مؤدیان مالیاتی می‌توانند در صورتی که مبلغ استرداد کمتر از سطح معین باشد درخواست استرداد اتوماتیک داشته باشند. تنها در صورتی که مبلغ استرداد بیشتر از آن سطح باشد درخواست مورد بررسی قرار می‌گیرد. از سوی دیگر درخواست‌های بخش صادرات که برای بار اول صورت گرفته است باید به دقت و در محل کار مؤدی مورد حسابرسی قرار گیرند. این روش حسابرسی کمک می‌کند تا اطلاعات مالی درباره درخواست کننده جمع‌آوری شود و همچنین مبنایی برای بررسی و تعیین سطح مورد نظر درخواست‌های استرداد در آینده نیز معین شود.

۴-۵. تأمین منابع مالی استرداد

برخی کارشناسان استدلال می‌کنند که استرداد هرگز نباید از منابعی غیر از وصول مالیات بر ارزش افزوده باشد در حالی که این منابع بیشتر در کشورهای در حال توسعه که درآمد مالیاتی ضعیف دارند و درآمدها بیشتر بر منابع طبیعی نظیر نفت، گاز است از طریقی غیر از درآمد مالیات بر ارزش افزوده صورت می‌گیرد.

۴-۶. زمان پرداخت استرداد

معمولاً در سه یا چهار هفته مانده به پایان دوره مالیاتی بعد پرداخت

می‌شود. به عنوان مثال، اگر دوره مالیاتی دو ماهه باشد در ماه دوم دوره بعد مسترد می‌شود.

اصولاً صادرات کالاها به سه روش امکان پذیر است، عبارت‌اند از: صادرات کالاهای چمدانی بازدیدکنندگان خارجی؛ صادرات کالاها توسط نمایندگان رسمی کشورهای خارجی؛ صادرات کالاها توسط بازرگانان داخلی.

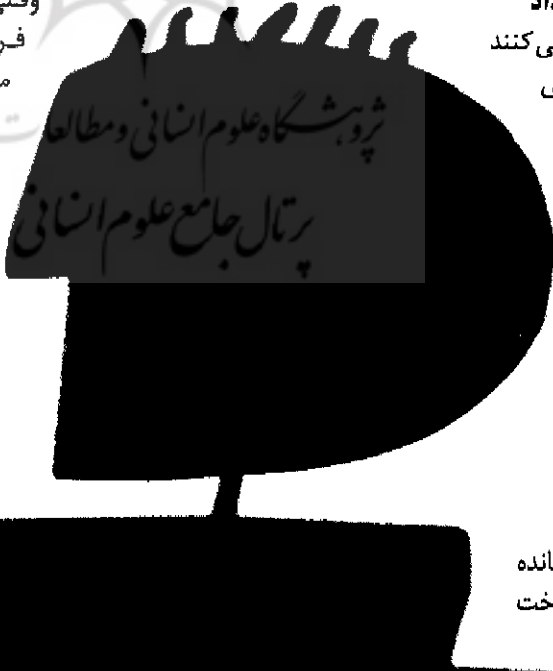
۴-۷. نحوه استرداد مالیات بر ارزش افزوده برای بازدیدکنندگان خارجی:

وقتی شخصی به عنوان بازدیدکننده از کشوری که نظام مالیات بر ارزش افزوده اجرا می‌کند، بازدید می‌کند برای خرید کالای خریداری شده‌اش مالیات بر ارزش افزوده پرداخت می‌کند. در این کشورها طرح مالیات بر ارزش افزوده صادرات خرده‌فروشی اجرا می‌شود تا در قالب این طرح، بازدیدکنندگان بتوانند مالیات پرداختی خود را استرداد کنند. این گزارش چگونگی استرداد مالیات بر ارزش افزوده را برای بازدیدکنندگان بررسی می‌کند.

الف) نحوه برخورد مالیات بر ارزش افزوده با صادرات در سطح خرده‌فروشی

اجرای این طرح به هر بازدیدکننده خارجی که کالاهایی را از کشور مورد بازدید به عنوان کالاهای مسافرتی یا هدیه و... خریداری کرده است این امکان را می‌دهد که بابت خرید کالاها، مالیاتی را که پرداخت می‌کند در قالب این طرح تقاضای استرداد مالیات پرداختی خود را بکند. البته اجرای این طرح برای خرده‌فروشان کاملاً اختیاری است و بسته به موقعیت مکانی خرده‌فروش (در جایگاه توریستی یا غیر) این طرح را اجرا خواهند کرد.

وقتی بازدیدکننده کالایی را می‌خرد در زمان خرید، فروشنده کالا، علاوه بر فاکتور فروش فرم مخصوص استرداد را در اختیار وی گذاشته تا تکمیل کند. (این فرم استرداد ممکن است فرم گمرک بندری یا فرودگاه یا فرم مؤسسه‌های مخصوص تجاری برای استرداد یا فرم مخصوص دفتر مالیات بر ارزش افزوده



د) تا چه زمانی می‌توان کالاهای خریداری شده را از کشور خارج کرد؟

بازدیدکننده خارجی به مدت سه ماه مهلت دارد تا کالاهای خریداری شده خود را از آن کشور خارج و درخواست استرداد نماید. به عنوان مثال کالاهای خریداری شده در سوم فوریه را می‌توان حداکثر تا پایان روز ۳۱ می صادر کرد.

ه) بازدیدکننده چگونه می‌تواند استرداد خود را بگیرد؟

پس از آن که مأمور گمرک فرم مخصوص تقاضای استرداد را تأیید کرد بازدیدکننده می‌تواند به سه طریق زیر آن را دریافت کند. می‌توان فرم مخصوص استرداد را به خرده فروش پست کرد تا خرده فروش مقدمات پرداخت آن را فراهم کند؛

می‌توان فرم استرداد را به مؤسسه‌های تجاری مخصوص استرداد پست کرد تا مقدمات استرداد آن را فراهم کند؛ فرم را به صورت دستی به خود گمرک (در داخل خود گمرک) تحویل دهد تا پرداخت فوری صورت گیرد که معمول‌ترین شیوه استرداد برای بازدیدکنندگان است.

شایان ذکر است کالاهایی که تحت این طرح خریداری شده ولی در داخل کشور مورد بازدید مصرف شده‌اند، باید قبل از بررسی کالاها و فرم استرداد، آن را به مسوولان گمرک اطلاع داده تا مقدار آن از فرم استرداد حذف شود. در ضمن ممکن است مقدار استرداد مالیات بر ارزش افزوده به دلیل هزینه‌های اداری کم شود که این هزینه‌ها به طور آشکارا در فرم مشخص می‌شود.

۴-۸. نحوه استرداد مالیات بر ارزش افزوده توسط نمایندگان رسمی کشورهای خارجی

برای استرداد پرداختی خود باید کالاهای خریداری شده برای خروج از آن کشور (کالاهای همراه) مورد تأیید سفارت‌خانه یا وزارت امور خارجه آن کشور باشد، نحوه اجرایی آن همانند بخش

صادرات خرده‌فروشی باشد) سپس این فرم را به هنگام خروج از کشور به گمرک تحویل داده و مأمور گمرک نیز پس از بررسی گذرنامه و کنترل کالاهای همراه مسافر با فرم مخصوص تقاضای استرداد و فاکتور فروش و تأیید آن، فرم را به خود شخص برمی‌گرداند.

ب) چه کالاهایی را در قالب این طرح می‌توان خریداری کرد؟ هرگونه کالاهایی که مالیات به آن تعلق می‌گیرد را می‌توان خریداری کرد به جز کالاهای زیر:

- وسایل نقلیه موتوری (نظیر موتورسیکلت، خودرو و...) تازه یا کار شده.

- قایق‌های مخصوصی که فقط برای خروج از این کشورها مورد استفاده قرار می‌گیرد.

- کالاهایی با ارزش صادراتی معین شده با هدف تجارت.

- کالاهایی که به مجوز صادراتی نیاز دارند به جز اشیای عتیقه.

- جواهرات نصب نشده.

- شمش بیش از ۱۲۵ گرم.

- خرید و فروش کالاهایی که به وسیله اینترنت صورت می‌گیرد.

البته در مورد کالاهایی که در کشور موردنظر به طور کامل یا غیرکامل مصرف شده نظیر عطر یا برخی هزینه‌های خدماتی مانند مالیات پرداختی برای هزینه‌های هتل را نمی‌توان مسترد کرد.

ج) آیا می‌توان کالاهای معاف از مالیات را در قالب این طرح خریداری کرد؟

بله. از هر فروشگاه‌گاهی که این طرح را اجرا می‌کند می‌توان کالاهای معاف از مالیات را خرید مانند سایر کالاها در زمان خرید، فروشنده کالا فاکتور فروش و فرم مخصوص استرداد را تکمیل و به خریدار تحویل می‌دهد. ولی از آن جایی که کالاهای خریداری شده معاف از مالیات هستند هیچ‌گونه استرداد صورت نخواهد گرفت.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی



نتیجه گیری:

در این مقاله ابتدا مفهوم مالیات بر ارزش افزوده، نرخ صفر و دلایل و آثار آن و سپس مفهوم استرداد، روش محاسبه، مشکلات ناشی از آن و نحوه استرداد برای بازدیدکنندگان و مؤدیان (صادرکنندگان) مورد بررسی قرار گرفت. این بررسی نشان می‌دهد اعمال نرخ صفر تأثیرات ویژه‌ای در میزان درآمدهای مالیاتی دولت داشته و اعمال دقیق ارقام مشمول آن می‌تواند در توانایی اقشار کم درآمد جامعه مؤثر باشد. علاوه بر آن اعمال نرخ صفر می‌تواند سهم صادرات در تولید ناخالص داخلی را به طور قابل ملاحظه‌ای افزایش دهد. علاوه بر این که استرداد نیز در میزان درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده سهم چشم‌گیری را در کشورهای مختلف نشان می‌دهد.

۴-۹. نحوه استرداد مالیات بر ارزش افزوده برای صادرکنندگان (مؤدیان)

صادرکنندگان کالاها و خدمات می‌توانند مالیات پرداختی برای خرید نهاده‌های تولید را دریافت کنند. در واقع ادعای استرداد مالیات پرداخت شده برای خرید کالاها و خدمات در مقایسه با مالیات دریافت شده در صورت حساب فروش کالاها و خدمات در هنگام تکمیل اظهارنامه انجام می‌گیرد. اگر میزان مالیات پرداختی بیش از دریافتی باشد مؤدیان می‌توانند نسبت به تکمیل فرم تقاضای استرداد برای دریافت تفاوت آن اقدام کنند.

الف) مدارک لازم جهت ادعای استرداد

از آن جایی که مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر سازوکار خود اظهاری است فرض بر صحت مندرجات ذکر شده در اظهارنامه است. ولی در صورت نیاز و برای اثبات ادعای استرداد مؤدیان می‌بایست مدارکی نظیر صورت حساب در مورد خرید کالاها و خدمات مشمول مالیات بر ارزش افزوده و علاوه بر آن دفاتر مربوط به خرید و فروش را نگه‌داری و در صورت درخواست حسابرسان سازمان مالیات بر ارزش افزوده به آنان ارائه کنند.

پی نوشت:

1. Ebrill Liam and others, The modern vat IMF, 2001, Page 158-159.

منابع:

کمبجانی، اکبر، "تحلیل بر مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران"، معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصاد و دارایی، تهران، ۱۳۷۳.
صمیمی، جعفر، احمد، اقتصاد بخش عمومی، جلد ۲، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها، تهران ۱۳۷۱.
یحییایی، فریبا، "برآورد ظرفیت مالیاتی کشور"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده اقتصاد تهران، استاد راهنما: اکبر کمبجانی، ۱۳۷۰.
نادران، الیاس، شهیکی تاش، محمدنبی، "جایگاه مالیات بر ارزش افزوده در نظام جهانی و ویژگی‌های آن" خلاصه طرح دفتر مالیات بر ارزش افزوده، ۱۳۸۱.

ب) زمان لازم جهت درخواست استرداد

طبق لایحه تقدیمی به مجلس زمان همان تاریخ معامله که در صورت حساب نوشته می‌شود یا زمان تحقق معامله هر کدام که زودتر باشد، مبنای درخواست قرار می‌گیرد. در مورد کالاهای وارداتی نیز تاریخ واردات مبنای ادعای استرداد قرار می‌گیرد. مؤدیان پس از انجام معامله در اولین دوره مالیات بر ارزش افزوده بعدی می‌توانند ادعای استرداد کنند. ولی در صورتی که مدارک اثبات استرداد وی آماده نباشد تا پایان سال مالی می‌تواند درخواست استرداد خود را ارائه دهند.

A. Tait, Value Added Tax International Practice and problems, IMF, Washington DC, 1988

ج) جزئیات بیشتر زمان استرداد

اگر منظور عرضه کالا باشد زمان ادعای استرداد معمولاً تاریخ ارسال کالا برای مشتری و یا تاریخی که مشتری آن را تحویل می‌گیرد، است.
اگر منظور عرضه خدمات باشد زمان ادعای استرداد تاریخ انجام خدمت است.

HM customs and excise, tax free shopping, 1 July 2003
Republic of Lebanon, Ministry of Finance Value Added Tax - VAT, Refund Request for Diplomats and International Organizations. 2001

برای کالاهایی که به طور فیزیکی تحویل داده نمی‌شوند مانند تولید یک مقاله در وب سایت تاریخی است که برای مشتری قابل دسترسی است.

Tuan, Minhle, Value Added Taxation: Mechanism, Design and Policy Issue, Washington D.C April 28 - may 1, 2003

VAT, Refund services to corporate clients world wide: procedure of VAT Refund.

Tax policy in Ukraine, - A review of current Issue with Recommendations, 2002

liam Ebrill, Michael Keen, The Modern Vat (chapter 5), refund 2001

WWW. World Bank.org

WWW. Google. com.