



مالیات بر ارزش افزوده و گزارشگری مالی آن

• دکتر موسی بزرگ اصل
bozorgasl@accamail.com

مقدمه

مالیات بر ارزش افزوده، نوعی مالیات بر مصرف است که به دلیل گستردگی دامنه آن، وصول سریعتر و وجود رقابت برای جذب سرمایه‌گذارها، مورد توجه دولتها قرار گرفته است. به دلیل رقابت بین‌المللی برای جذب سرمایه‌گذارها نرخ مالیات شرکتها روندی رو به نزول دارد و به جای آن دولتها به وضع وصول مالیات کالاها و خدمات موظف شده‌اند. با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده انتظار می‌رود سهم مالیات کالاها و خدمات کشور ما نیز افزایش یابد و اتکای دولت به درآمد نفت کمتر شود.

از نظر گزارشگری مالی، واحدهای اقتصادی در مورد مالیات بر ارزش افزوده به عنوان واسطه عمل می‌کنند و مالیاتهای وصولی از مشتریان را نباید جزء درآمد خود گزارش کنند. مالیاتهای پرداختی بابت خرید کالاها و خدمات از مالیات وصولی از مشتریان کسر و تفاوت آن به دولت پرداخت یا این که مسترد می‌شود. به همین دلیل طلب و بدهی مرتبط با مالیاتهای وصولی و پرداختی با هم تهاوتر می‌شود. در مواردی که مالیات پرداختی قابل استرداد نباشد به بهای تمام شده خدمات و کالاها خریداری شده اضافه می‌گردد.

برای حسابداری مالیات بر ارزش افزوده نیاز به تدوین استاندارد حسابداری جدیدی نیست و استاندارد موجود برای گزارشگری مالی آن کافی می‌باشد.

گفت این قانون، قانون مربوط به مالیاتهای غیرمستقیم شامل مالیات بر ارزش افزوده است.

اگرچه مصرف‌کننده نهایی، مالیات بر ارزش افزوده را تحمل می‌کند اما پرداخت آن در مراحل مختلف ایجاد ارزش افزوده صورت می‌گیرد. طبق ماده ۳ این قانون، منظور از ارزش افزوده تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری یا تحصیل شده در یک دوره معین است.

یک شرکت در زمان خرید کالا و خدمات، مالیات ارزش افزوده پرداخت می‌کند و از مشتریان کالاها و خدمات خود، مالیات ارزش افزوده می‌گیرد. تفاوت بین مالیات دریافت شده از مشتریان و مالیات پرداخت شده به عرضه‌کنندگان کالاها و خدمات خریداری شده به دولت پرداخت می‌شود.

مالیات بر ارزش افزوده ممکن است سهم در خور توجهی در کاهش اتکای دولت به درآمد نفت داشته باشد. در حال حاضر مالیات کالاها و خدمات در حدود ۸ درصد مجموع درآمدهای مالیاتی را تشکیل می‌دهد. در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی مالیات کالاها و خدمات حدود ۳۲ درصد مجموع درآمد مالیاتی آنها را تشکیل می‌دهد. در مکزیک و ترکیه سهم مالیات کالاها و خدمات به ترتیب ۵۵/۵ و ۴۷/۷ درصد و در آمریکا ۱۸/۳ درصد است که پایین‌ترین درصد در بین کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی است (OECD In Figures, 2007).

البته نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی این کشورها به طور متوسط ۳۵/۹ درصد است، در صورتی که این نسبت در ایران کمتر از ۸ درصد برآورد می‌شود.

مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند باعث افزایش نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در کشور شود.

بر اساس آخرین پژوهش موسسه حسابرسی KPMG، رقابت سنگین

نوزدهم خرداد سال ۱۳۸۷ روزی است که قانون ۵۳ ماده‌ای مالیات بر ارزش افزوده، توسط مجلس شورای اسلامی به دولت ابلاغ شد. مالیات بر ارزش افزوده را می‌توان مالیات بر مصرف دانست چراکه مصرف‌کننده نهایی آن را تحمل می‌کند. اگرچه لایحه مربوط به مالیات بر ارزش افزوده در ابتدا به طور کامل منحصر به موضوع مالیات بر ارزش افزوده بوده اما در اصلاحات بعدی و در قانون مواردی به آن اضافه شده است که می‌توان

واحدهای تولیدی آلاینده محیط زیست و پالایشگاههای نفت و واحدهای پتروشیمی علاوه بر موارد بالا باید یک درصد قیمت فروش محصولات خود را به عنوان عوارض آلاینده پرداخت کنند. بالاترین و پایینترین نرخهای استاندارد مالیات بر ارزش افزوده در برخی کشورها به شرح زیر است:

نام کشور	نرخ (درصد)	متوسط نرخ مالیات ارزش افزوده در
نروژ	۴	امریکا حدود ۵ درصد و در انگلستان
ژاپن	۵	۱۷/۵ درصد است. اگر نرخ استاندارد
کانادا	۷	مالیات کالاها و خدمات در ایران را ۳ درصد
سوئیس	۷/۵	در نظر بگیریم، می توان گفت که نرخ،
کره	۱۰	پایین است. اما با توجه به نرخ بالای
سوئد	۲۵	مالیات بنزین، متوسط نرخ مالیات کالاها
یوگسلاوی	۲۵	و خدمات افزایش می یابد.
دانمارک	۲۵	البته در اغلب کشورها نرخهای متنوعی
ایسلند	۲۴/۵	وجود دارد. مثلاً در اتریش نرخ استاندارد مالیات ۲۰ درصد اما نرخ
اسلواکی	۲۳	مالیات مواد غذایی، کتاب، مجله و اجاره ۱۰ درصد است.

علاوه بر این سیستم مالیات بر ارزش افزوده ممکن است سطوح مختلفی داشته باشد.

- در انگلستان کالاها و خدمات به سه دسته تقسیم می شوند:
۱. کالاها و خدماتی که مشمول نرخ استاندارد هستند (نرخ استاندارد ۱۷/۵ درصد است)،
۲. کالاها و خدماتی که نرخ آنها صفر است (در این حالت، مؤدی می تواند مالیات کالاها و خدمات خریداری شده را باز پس بگیرد)، و
۳. کالاها و خدمات معاف (در این حالت، مؤدی، مالیاتی بابت کالاها و خدمات عرضه شده به مشتریان خود، دریافت نمی کند اما نمی تواند مالیات پرداخت شده بابت کالاها و خدمات خریداری شده را باز پس بگیرد).

در ایران، اگر شرکت عرضه کننده کالا یا خدمت از مالیات معاف باشد، طبق تبصره ۲ ماده ۱۷ این قانون، نمی تواند مالیاتهای پرداخت شده بابت خرید کالا یا خدمت را باز پس بگیرد. لازم به یاد آوری است که تنها صادرکنندگان می توانند مالیات پرداخت شده را باز پس گیرند.

معافیتها

در کشورهایی که سیستم مالیات بر ارزش افزوده دارند، مایحتاج عمومی یا از مالیات معاف است یا اینکه نرخ مالیاتی پایینی دارد. برای مثال، در استرالیا نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده ۱۰ درصد است

برای جذب سرمایه گذاری، دولتها را وادار کرده است نرخ مالیات شرکتها را کاهش دهند و در نتیجه به سمت منابع مالیاتی دیگر حرکت کنند. مالیات ارزش افزوده، در این بین مهمترین منبعی است که دولتها به آن اتکا کرده اند و نقش آن در آینده نیز همچنان بیشتر می شود. برای مثال دولت سنگاپور در نوامبر ۲۰۰۶ نرخ مالیات شرکتها را از ۲۰ درصد به ۱۸ درصد کاهش داد، اما نرخ مالیات کالاها و خدمات را از ۵ درصد به ۷ درصد بالا برد. توصیه صندوق بین المللی پول به کشورهای در حال توسعه، استفاده از سیستم مالیات بر ارزش افزوده است. دلیل دیگر استفاده از مالیات بر ارزش افزوده، وصول سریعتر مالیات است. مالیات عملکرد شرکتها چند ماه پس از پایان دوره مالی وصول می شود، اما مالیات بر ارزش افزوده، ماهانه یا هر سه ماه یک بار دریافت می شود (KPMG, 2008).

اشخاص مشمول قانون و نرخ مالیات

بر اساس ماده ۸ این قانون، اشخاصی که به عرضه کالا و ارائه خدمت و واردات و صادرات آنها می پردازند، مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده هستند، لذا تمام عرضه کنندگان کالاها و خدمات مشمول این قانون شمرده می شوند.

در انگلستان، اشخاصی که درآمد آنها زیر ۶۷۰۰۰ پوند (حدود ۱۲۰ میلیون تومان) است، به ثبت نام نزد اداره مالیات نیازی ندارند. در مقایسه با انگلستان، محدوده اشخاص مشمول قانون، در ایران گسترده تر است. اگرچه در نسخه های اولیه لایحه مالیات بر ارزش افزوده نرخ مالیات در حدود ۷ درصد بود اما این نرخ در قانون به طور اساسی تغییر کرده است. طبق ماده ۱۶، نرخ مالیات بر ارزش افزوده ۱/۵ درصد است اما با در نظر گرفتن نرخ عوارض ماده ۳۸ قانون، می توان گفت نرخ مالیات غیرمستقیم کالاها و خدمات حدوداً ۳ درصد است. نرخهای مواد ۱۶ و ۳۸ در جدول زیر ارائه شده است:

شرح	نرخ مالیات ارزش افزوده (درصد) ماده ۱۶	نرخ عوارض شهرداریها و ... (درصد) ماده ۳۸	جمع (درصد)
کلیه کالاها و خدمات به استثنای موارد خاص	۱/۵	۱/۵	۳
بنزین و سوخت هواپیما	۲۰	۱۰	۳۰
سیگار و محصولات دخانی	۱۲	۳	۱۵
نفت سفید و نفت گاز	۱/۵	۱۰	۱۱/۵
نفت کوره	۱/۵	۵	۶/۵

مستندات و گزارشگری مالی

مالیات بر ارزش افزوده براساس بهای کالا و خدمات مندرج در صورتحساب یا ارزش روز کالا و خدمات محاسبه می‌شود. اما تخفیفات و مالیاتهای تعلق گرفته به کالاها و خدمات جزء ماخذ محاسبه مالیات بر ارزش افزوده نیست.

مالیات بر ارزش افزوده باید در تاریخ تعلق مالیات طبق ماده ۱۱ قانون، وصول شود. تاریخ تعلق مالیات برای کالاها، تاریخ صورتحساب، تاریخ تحویل کالا یا تاریخ تحقق معامله، هر کدام مقدم باشد، است. این شیوه برخورد باعث وصول مالیات در اولین فرصت ممکن می‌شود و مشکل مطالبات لاوصول را حل می‌کند. در انگلستان در صورت عدم وصول مطالبات طی شش ماه، مؤدی می‌تواند مالیات پرداخت شده را با رعایت شرایط مشخصی بازپس بگیرد. به نظر می‌رسد در ایران، باتوجه به ماده ۱۱ و ماده ۲۰ قانون که وصول مالیات را در تاریخ تعلق الزامی می‌کند، مسئله مطالبات لاوصول برطرف شود. نحوه برخورد با مالیات کالاها برگشتی در قانون مسکوت است اما طبق دستورعمل تنظیم شده توسط سازمان امور مالیاتی این مالیات قابل استرداد است.

مؤدیان برای اثبات مالیات دریافتی و پرداختی باید مدارک و مستندات کافی نگهداری کنند. مهمترین آن، صورتحساب فروش است که باید طبق نمونه مورد نظر سازمان امور مالیاتی، تهیه و نگهداری شود. در صورت استفاده از ماشینهای فروش، نوار ماشین جایگزین می‌شود.

مؤدیان باید اظهارنامه مالیاتی خود را برای هر دوره سه ماهه تنظیم و حداکثر ظرف پانزده روز از تاریخ انقضای هر دوره تسلیم نمایند و مالیات متعلق را پرداخت کنند. ماده ۲۲ قانون جرایم بسیار سنگینی را برای تخلفات پیش‌بینی کرده است که ضمانت اجرای قانون را به شدت تقویت می‌کند. این جرایم به شرح جدول زیر است:

جریمه	تخلف
۷۵ درصد مالیات متعلق تا تاریخ ثبت نام	ثبت نام نکردن
۱۰۰ درصد مالیات متعلق	صادر نکردن صورتحساب
۱۰۰ درصد مابه‌التفاوت مالیات متعلق	درج نکردن قیمت صحیح
۲۵ درصد مالیات متعلق	عدم درج و تکمیل اطلاعات صورتحساب طبق نمونه
۵۰ درصد مالیات متعلق	تسلیم نکردن اظهارنامه
۲۵ درصد مالیات متعلق	ارائه نکردن اسناد و مدارک یادفترها
۲ درصد در ماه (نسبت به مالیات پرداخت نشده در مدت تاخیر)	تاخیر در پرداخت مالیات

اما مواد غذایی، ورزشی، حمل و نقل، بهداشت، آموزش، نگهداری کودکان، و خدمات دولتی از پرداخت مالیات معاف است. در فرانسه نرخ استاندارد مالیات ۱۹/۶ درصد و نرخ مالیات کتاب و فعالیتهای فرهنگی ۷ درصد، نرخ مواد غذایی و برق ۵/۵ درصد و روزنامه و دارو ۲/۱ درصد است.

در انگلستان کالاها و خدمات مشمول معافیت و دارای نرخ صفر گسترده است. نمونه‌های اصلی کالاها و خدمات مشمول نرخ صفر به شرح زیر است:

♦ مواد غذایی	♦ صادرات به خارج از اتحادیه اروپا	♦ ساخت خانه‌های مسکونی
♦ خدمات آب و فاضلاب	♦ فروش اعانه‌ها توسط مؤسسات خیریه	♦ حمل و نقل عمومی
♦ کتاب	♦ کمکهای آموزشی به معلولین	♦ کاروانها و قایق خانه‌ها
♦ طلا	♦ پوشاک کودکان	♦ خدمات بین‌المللی
♦ دارو	♦ اسکناس بانکی	

نمونه‌های اصلی کالاها و خدمات معاف در این کشور، به شرح زیر است:

♦ زمین	♦ آموزش
♦ بیمه	♦ بهداشت و سلامت
♦ خدمات پستی	♦ ورزش
♦ امور بانکی	♦ خاکسپاری درگذشتگان
♦ کارهای هنری	

الگوی معافیهای ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز تمرکز بر مایحتاج عمومی است. اما در ماده ۱۲، همه مواد غذایی از پرداخت مالیات معاف نشده است. برخی اقلام غذایی پرمصرف جزء معافیهای ماده ۱۲ نیست.

خدمات حمل و نقل عمومی و مسافری درون و برون شهری جاده‌ای، ریلی، هوایی دریایی در بند ۱۲ ماده ۱۲ معاف شده است اما در ماده ۴۳ بخشی از این معافیت خنثی شده است. طبق بند الف ماده ۴۳ نرخ عوارض حمل و نقل برون شهری مسافر در داخل کشور با وسایل زمینی (به استثنای ریلی)، دریایی و هوایی ۵ درصد بهای بلیت است. صادرات کالا و خدمات نیز از جمله معافیهای مهم قانون مالیات بر ارزش افزوده است.

حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده

طبق ماده ۲۷ قانون، مؤدیان می‌توانند حسابرسی مالیاتی خود را به سازمان حسابرسی یا موسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی بسپارند. در گزارش حسابرسی مالیاتی، رعایت موارد زیر الزامی است:

الف. اظهار نظر نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری برای حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده طبق مفاد قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری، و

ب. تعیین ماخذ مشمول مالیات و مالیات متعلق هر دوره مالیاتی بر اساس مفاد این قانون و مقررات مربوط.

طبق تبصره ۱ همین ماده، گزارش حسابرسی مالیاتی، در صورت رعایت الزامات قانونی، بدون رسیدگی توسط اداره امور مالیاتی پذیرفته می‌شود.

نتیجه‌گیری

قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند اتکای دولت به درآمد نفت را کاهش دهد و دامنه فرار مالیاتی را محدودتر سازد. نرخهای پیش‌بینی شده در این قانون، با توجه به شرایط اقتصادی و تورم، مناسب به نظر می‌رسد و در سایر الزامات قانون، از تجربه دیگر کشورها به نحو مناسب استفاده شده است.

حسابداران، هم در اجرا و هم در حسابرسی با این قانون سر و کار دارند. گزارشگری مالی مالیات بر ارزش افزوده بسیار ساده است اما در حسابرسی به خصوص از جهت نگهداری مدارک و مستندات کافی و طراحی روشهای رسیدگی لازم، تا حدی کار سخت‌تر است. سازمان حسابرسی و جامعه حسابداران رسمی قبل از اجرای قانون باید چالشهای مربوط به این قانون را شناسایی کنند و راهکار لازم را به حسابرسان ارائه دهند.

منابع

- قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ مجلس شورای اسلامی
- مدیریت تدوین استانداردهای حسابداری، استانداردهای حسابداری، سازمان حسابرسی، ۱۳۸۶
- Fish, Rory, **Finance Act**, SA: June/July, 2008
- FTC, **Business Taxation**, FTC: London, 2001
- KPMG, **Indirect Taxation and Business-A Global Perspective**, www.KPMG.COM, 2008
- OECD in Figures, **Statlink**, 2007
- WTA, **VAT Rate Comparisons**, www.worldtaxpayers.org, 2008

● دکتر موسی بزرگ‌اصل، عضو وابسته انجمن حسابداران رسمی انگلستان

گزارشگری مالی مالیات بر ارزش افزوده بسیار ساده است. SSAP شماره ۴ استاندارد است که در سال ۱۹۷۴ توسط هیئت استانداردهای حسابداری انگلستان با عنوان مالیات بر ارزش افزوده صادر شده است. این استاندارد بسیار مختصر است و الزامات آن به شرح زیر است:

الف. مالیات بر ارزش افزوده نباید در صورت سود و زیان به عنوان درآمد منعکس شود و در نتیجه درآمد به طور خالص گزارش می‌شود، و

ب. مالیات بر ارزش افزوده مربوط به داراییهای ثابت و سایر اقلام در مواردی که قابل استرداد نیست، باید جزء بهای تمام شده آنها در نظر گرفته شود.

تدوین یک استاندارد حسابداری مجزا برای مالیات بر ارزش افزوده ضرورت ندارد، زیرا در سایر استانداردهای حسابداری ایران، راهکار لازم پیش‌بینی شده است.

طبق بند ۹ استاندارد حسابداری شماره ۳، مبالغی که به نمایندگی از طرف شخص ثالث (از قبیل برخی مالیاتها) وصول می‌شود، به افزایش حقوق صاحبان سرمایه منجر نمی‌گردد و لذا درآمد عملیاتی محسوب نمی‌شود. طبق این بند مالیات بر ارزش افزوده و همین طور عوارض وصولی از مشتریان نباید به عنوان درآمد شناسایی شود. این مبالغ در زمان وصول به عنوان بدهی ثبت می‌شود.

مالیتهای پرداخت شده بابت خرید کالاها و خدمات در صورتی که قابل استرداد یا قابل تهاتر باشد نباید جزء بهای تمام شده کالاها و خدمات منظور شود. این مبالغ در زمان پرداخت به عنوان مطالبات ثبت می‌شود، اما مالیات بر ارزش افزوده در صورتی که قابل استرداد یا قابل تهاتر نباشد، جزء بهای تمام شده کالاها و خدمات خریداری شده محسوب می‌گردد. طبق تبصره ۵ ماده ۱۷، این نوع مالیاتها جزء هزینه‌های قابل قبول موضوع قانون مالیتهای مستقیم تلقی می‌شود. طبق تبصره ماده ۴، داراییهایی که برای استفاده خریداری یا تولید می‌شود نیز مشمول مالیات است. بنابراین در مورد این داراییها، مالیات بر ارزش افزوده جزئی از بهای تمام شده دارایی است. طبق ماده ۱۷، مالیتهایی که مؤدیان برای ماشین آلات و تجهیزات خطوط تولید پرداخت می‌کنند، مسترد می‌شود. حکم ماده ۱۷ در این مورد با تبصره ماده ۴ در تضاد است و ابهام آن باید قبل از اجرای قانون برطرف شود.

بدهیها و مطالبات مربوط به مالیتهای قابل استرداد، به دلیل وجود حق قانونی تهاتر، طبق بند ۳۴ استاندارد حسابداری شماره ۱ نحوه ارائه صورتهای مالی، با هم تهاتر می‌شود.