

نگاهی به مالیات بر ارزش افزوده و برنامه پیاده سازی آن در ایران

این مقاله در نخستین همایش ملی مالیات - حسابداری ارایه شده است

نادی اریانا

در این مقاله سعی شده است علاوه بر خلاصه سابقه و ویژگی های نظام مالیات بر ارزش افزوده در جهان و ایران، به اختصار چگونگی اعمال این نظام مالیاتی توسط بنگاه های اقتصادی بیان و آثار اقتصادی اصلی اجرای این نظام مالیاتی بیان گردد.



مالیات ها به عنوان اصلی ترین منبع تامین مالی دولت ها در جهان محسوب گردیده و بطور کلی بر سه پایه درآمد، مصرف و ثروت وضع می گردند. انواع مالیات بر مصرف، بر مصرف کالاها و خدمات در جامعه برقرار می گردند تا مصرف کنندگان سهم خود را از تامین منابع مالی مورد نیاز دولت ها پرداخت نمایند.

در دهه های اخیر همواره تکیه اصلی بودجه کشورمان بر درآمدهای نفتی بوده است، لیکن با عنایت به مفاد سند چشم انداز بیست ساله جمهوری اسلامی ایران و تکالیف برنامه های سوم و چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی در رابطه با تامین هزینه های جاری کشور از محل

مالیات بر ارزش افزوده نیز نوعی مالیات بر مصرف است که طی مراحل زنجیره های واردات، تولید و توزیع از هر عنصر به عنصر بعدی زنجیره منتقل می گردد تا نهایتاً کل مبلغ انباشته شده مالیات مربوطه، توسط مصرف کننده نهایی کالا یا خدمت پرداخت گردد.

در میان کشورهای مجری این نظام مالیاتی کشورهای کاملاً توسعه یافته و پیشرفته، کشورهای در حال گذر، کشورهای در حال توسعه و حتی بسیار از کشورهای عقب افتاده، مشاهده می گردند. همچنین نرخ تورم و سود بانکی در بسیاری از کشورهای مجری این نظام مالیاتی بسیار پایین و در بسیاری دیگر از این کشورها بسیار بالا می باشد. در فهرست کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده بسیاری از کشورهای نفت خیز و مسلمان و همچنین کشورهای منطقه خاورمیانه مشاهده می گردند. در بین همسایگان کشورمان نیز تمامی کشورهای همسایه، بجز کشورهای عراق و افغانستان (در بین کشورهایی که مرز زمینی با کشورمان دارند) این نظام مالیاتی را به مورد اجرا گذاشته اند.

۳- سابقه مالیات بر ارزش افزوده در ایران

با عنایت به سوابق موجود، اولین اقدام عملی در مورد استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشور، ارائه لایحه مالیات بر ارزش افزوده در سال ۶۶ به مجلس شورای اسلامی بود که پس از بررسی بخشی از لایحه، به علت شرایط خاص اقتصادی کشور ناشی از جنگ تحمیلی، دولت جمهوری اسلامی ایران لایحه مزبور را از

مجلس محترم شورای اسلامی پس گرفت.

استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده در آغاز دهه ۱۳۸۰ شمسی مجدداً در دستور کار دولت قرار گرفت و لایحه مربوطه در شهریور ۱۳۸۱، به عنوان مکمل اصلاحیه قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ به تصویب هیئت دولت رسیده و در مهرماه همان سال (۱۳۸۱) به مجلس شورای اسلامی ارائه گردید.

با توجه به تصویب قانون موسوم به تجمیع عوارض در دوره ششم قانونگذاری مجلس شورای اسلامی، نمایندگان

مالیات و لزوم رشد درآمدهای مالیاتی و سازماندهی نظام نوین مالیاتی در کشور، استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یکی از مکمل های نظام مالیاتی در دستور کار دولت جمهوری اسلامی ایران قرار گرفته است. مالیات بر ارزش افزوده در واقع یکی از مکمل های اصلاحیه قانون مالیات های مستقیم که در سال ۱۳۸۰ تصویب گردید، محسوب می گردد.

اجرای این نظام مالیاتی ضمن گسترش پایه های مالیاتی و تأمین بخش قابل ملاحظه ای از بودجه دولت، به علت پیگیری زنجیره های واردات/تولید/توزیع موجب شفاف سازی مبادلات اقتصادی و کشف بخش قابل ملاحظه ای از اقتصاد پنهان، افزایش درآمدهای مالیاتی حتی در بخش مالیات های مستقیم (مثلاً مالیات بر درآمد) و در نهایت تأمین هرچه بیشتر عدالت مالیاتی خواهد گردید.

۴- سابقه و جایگاه مالیات بر ارزش افزوده در جهان

طرح نظام مالیات بر ارزش افزوده اولین بار توسط یک تاجر آلمانی بنام فون زیمنس در سال ۱۹۱۸ میلادی ارائه گردید. ولی برای اولین بار این مالیات در سال ۱۹۴۸ میلادی (۱۳۲۷ مطابق با ه.ش.) توسط کشور فرانسه به مورد اجرا گذاشته شد. سپس در

دهه ۱۹۶۰ میلادی با انتخاب و اجرای این نظام مالیاتی در کشورهای ساحل عاج، برزیل، دانمارک، آلمان، اورگوئه، سوئد و هلند گستره این نظام مالیاتی در جهان توسعه پیدا کرد. پذیرش و اجرای این نوع مالیات در کشورهای جهان همواره دارای روندی رو به توسعه بوده است، بطوری که بر اساس آخرین اطلاعات و آمارهای موجود در سال ۲۰۰۵ میلادی (مطابق با ۱۳۸۴ هجری شمسی)، ۱۳۶ کشور جهان یعنی اکثریت قابل ملاحظه ای از کل کشورهای جهان این نظام مالیاتی را پذیرفته و به مورد اجرا گذاشته اند.

امور اقتصادی مجلس تفویض نمودند که بر همین اساس تاکنون ۹ ماده آن در این کمیسیون به تصویب رسیده است.

۴- خصوصیات کلی نظام مالیات بر ارزش افزوده

ر پایه مالیاتی بسیار گسترده دارد (بر پایه مصرف می گردد)؛

ر موجب شفاف سازی مبادلات اقتصادی و در نتیجه شناسایی بخشی از اقتصاد پنهان می شود؛

ر موجب هیچ گونه اخذ مالیات مضاعف از کالاها و خدمات نمی گردد (آبشاری نیست)؛

ر به دلیل وضع بر پایه مصرف موجب افزایش فشار بر فعالان اقتصادی (تولیدکنندگان، توزیع کنندگان و ...) نیست؛

ر یک نظام مالیاتی خود اجرا و بر مبنای خوداظهاری می باشد (در این حالت بدلیل مشارکت فعال مودی هزینه وصول پائین می باشد)؛

ر مشکل تعیین فهرست کالاها و خدمات مشمول و مصرف کننده نهایی در این نظام مالیاتی وجود ندارد؛

ر محاسبه و اعمال آن ساده می باشد (در مقایسه با سایر نظام های مالیاتی)؛

ر سرعت وصول آن بالا و موجب حداقل اختلافات بین تشکیلات مالیاتی و مؤدیان است؛

ر منبع درآمدی قابل اتکائی برای دولت ها محسوب می گردد.

۵- ویژگی های نظام مالیات بر ارزش افزوده

پیشنهادی دولت

ر تک نرخ (با نرخ پائین ۷٪ که در بین ۱۳۶ کشور مجری این نظام مالیاتی، تنها ۵ کشور دارای نرخ های اصلی پائین تر می باشند) پیشنهاد گردیده است؛

ر نرخ صفر برای صادرات، که موجب تخلیه کامل بار مالیاتی این مالیات از کالاها و خدمات صادراتی می گردد؛

ر بر مبنای خود اظهاری و اعتماد به اظهارات مودیان طراحی و پیشنهاد گردیده است؛

ر معافیت های گسترده برای کالاهای اصلی مورد استفاده مردم در نظر گرفته شده است (با پوشش ۴۸٪ میانگین سبد

این دوره مجلس بررسی و تصویب لایحه مالیات بر ارزش افزوده را موکول به مشخص شدن نتایج اجرایی قانون فوق الذکر نمودند. در نتیجه بررسی لایحه به دوره هفتم قانونگذاری مجلس شورای اسلامی واگذار گردید.

نمایندگان دوره هفتم مجلس شورای اسلامی در اولین سال تشکیل این دوره مجلس به بررسی کلیات لایحه در کمیسیون های اصلی و فرعی پرداختند و کلیات لایحه به تصویب کمیسیون های اصلی و فرعی مربوطه رسید.

در همین حال در سال ۱۳۸۳ مجمع تشخیص مصلحت نظام نیز به بررسی پیاده سازی نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشورمان پرداخت و در دیماه ۸۳ استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده به عنوان بخشی از سیاست های کلی نظام در بخش سیاست های مالی به تصویب این مجمع رسید.

نهایتاً پس از بررسی و تصویب کلیات لایحه در کمیسیون های مختلف مجلس شورای اسلامی، لایحه در جلسه علنی مورخ ۱۳۸۴/۱/۲۹ در شور اول (کلیات) مجلس شورای اسلامی به تصویب نمایندگان ملت رسید.

پس از تصویب لایحه در شور اول و تقریباً از آغاز تابستان ۸۴، بررسی های شور دوم لایحه در کمیسیون های مجلس شورای اسلامی آغاز گردید. اکثر کمیسیون های مجلس شورای اسلامی با یک یا چند جلسه کوتاه مواد ارجاعی لایحه به کمیسیون ها را بررسی و با ارائه پیشنهادهای تصویب نمودند. لیکن دو کمیسیون برنامه، بودجه و محاسبات و امور اقتصادی (به عنوان کمیسیون اصلی بررسی کننده لایحه) در

مجلس شورای اسلامی و همچنین مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی بررسی تفصیلی و کامل کل لایحه را بصورت بند به بند در دستور کار خود قرار دادند. هم اینک (تیر ۱۳۸۵) بررسی های کمیسیون برنامه، بودجه و محاسبات و مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی نیز خاتمه یافته و کار گروه تخصصی کمیسیون امور اقتصادی مجلس شورای اسلامی در جریان بررسی آخرین مواد لایحه جهت ارائه به کمیسیون اصلی می باشد. همچنین در جلسه علنی روز چهارشنبه ۱۳۸۵/۴/۲۱ مجلس شورای اسلامی، نمایندگان محترم مردم بر اساس مفاد اصل ۸۵ قانون اساسی، تصویب اجرای آزمایشی لایحه مالیات بر ارزش افزوده را به کمیسیون

مستقیم) ارائه گردیده و به هیچ وجه متکی بر محاسبات پیچیده بهای تمام شده و حسابداری صنعتی نمی باشد. هر مؤدی این نظام مالیاتی بایستی:

۱. در هنگام خرید نهاده ها:

علاوه بر بهای کالاها و خدماتی که خریداری می نماید، حاصلضرب نرخ مالیات بر ارزش افزوده در بهای کالاها و خدمات خریداری شده را به فروشنده بپردازد. (مبالغ پرداخت شده توسط مؤدیان به عنوان اعتبار مالیاتی ایشان محسوب می گردد)

۲. در هنگام فروش:

علاوه بر بهای کالاها و خدماتی که عرضه می نماید، حاصلضرب نرخ مالیات بر ارزش افزوده ضرب در بهای کالاها و خدمات فروخته شده را از خریدار اخذ می کند.

۳. در پایان هر دوره مالیاتی:

(دوره مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده - مثلاً دو ماه یکبار) مابه التفاوت مالیات بر ارزش افزوده پرداختی در زمان خرید کالاها و خدمات خریداری شده به عنوان نهاده، با مالیات بر ارزش افزوده اخذ شده در زمان فروش کالاها و خدمات عرضه شده را به سازمان امور مالیاتی می پردازد.

مثال صفحه بعد چگونه فرآیند

فوق الذکر را در یک کارخانه تولیدی

فرضی خودرو نمایش می دهد

(جهت سهولت محاسبات نرخ

مالیات بر ارزش افزوده ۱۰٪ فرض

گردیده است).

این بدان معنی است که با اعمال

روش فوق الاشاره در واقع هر نوع

مالیات بر ارزش افزوده پرداختی مؤدیان در زمان خرید نهاده های مورد نیازشان به عنوان اعتبار مالیاتی ایشان (طلب ایشان از سازمان امور مالیاتی) محسوب می گردد. مؤدی این نظام مالیاتی تنها در پایان هر دوره مالیات بر ارزش افزوده (مثلاً هر دو ماه یکبار) با تسلیم اظهارنامه ای ساده و تک صفحه ای، پس از کسر وجوه پرداختی بابت این مالیات در زمان خرید کالاها و خدمات از وجوه دریافتی این مالیات

مصرفی خانوارها و بیش از ۷۰٪ سبد مصرفی خانوارها در پائین ترین دهک درآمدی)؛

جرایم یکنواخت تاخیر در پرداخت برای دولت (در مورد استرداد) و مؤدیان پیش بینی گردیده است؛

با توجه به سطح آستانه مشمولیت این امکان را فراهم می آورد تا بنگاه های اقتصادی کوچک از شمول اجرای مقررات این نظام مالیاتی معاف گردند؛

فراگیر و سراسری بوده و کلیه فعالان اقتصادی و مؤسسات را به صورت یکنواخت شامل می گردد؛

با اعمال آن به ماخذ ارزش سیف کالا بعلاوه کلیه حقوق ورودی در مورد واردات کالا، موجبات حمایت بیشتر از کالاهای تولید داخل در مقابل کالاهای وارداتی را فراهم می آورد؛

دوره های مالیاتی دو ماهه برای اجرای آن پیشنهاد گردیده است؛

اجرا بر مبنای روش ساده صورتحساب (تفریقی غیرمستقیم) در نظر گرفته شده است.

۶- محاسبه مالیات بر ارزش افزوده در بنگاه های

اقتصادی

مالیات بر ارزش افزوده از انواع

مالیات غیر مستقیم محسوب می شود،

که بر مصرف وضع می گردد. این نوع

مالیات نوعی مالیات چند مرحله ای

است، که در مراحل مختلف زنجیره

واردات/ تولید/ توزیع بر اساس درصدی

از ارزش افزوده کالاهای تولید شده یا

خدمات ارائه شده در هر مرحله اخذ می گردد، ولی مالیات پرداختی در هر مرحله از زنجیره واردات - تولید توزیع به عنصر مرحله بعدی زنجیره انتقال می یابد، تا نهایتاً توسط مصرف کننده نهایی پرداخت گردد. در تدوین لایحه مالیات بر ارزش افزوده به لحاظ ارائه نگرش مطلوب و سهولت اجرایی، روش محاسبه مالیات بر ارزش افزوده بر اساس استانداردهای حسابداری و با تکیه بر روش صورتحساب (تفریقی غیر

مثال: چگونگی محاسبه مالیات بر ارزش افزوده

کسر VAT های پرداختی بابت خرید نهاده ها، از VAT دریافتی بابت فروش و تسویه ما به التفاوت

شرکت خودروسازی فرضی، بخشی از قطعات منفصله خودرو را از خارج خریداری و وارد کشور نموده و VAT متعلقه را در گمرک برای این بخش از خریدهای خود می پردازد. همچنین بخشی دیگری از کالاها (مثلاً قطعات) و خدمات مورد نیاز خود را از شرکت های داخلی تامین و VAT مربوطه را به فروشندگان می پردازد. این شرکت خودرو تولید و به مصرف کنندگان عرضه و در زمان فروش از مصرف کنندگان VAT دریافت می نماید. نهایتاً و در پایان دوره دو ماهه VAT پرداختی بابت خریدها را از VAT دریافتی بابت فروش ها کسر و مابه التفاوت را به سازمان امور مالیاتی کشور می پردازد.



واحد وجود ندارد، بنابراین سقف افزایش بهای قیمت ها ناشی از اعمال این نظام مالیاتی معادل نرخ آن می باشد)، اما با توجه به

۱- معافیت های گسترده در نظر گرفته شده در ماده ۱۲ لایحه به میزان حدود نیمی از سبد مصرفی خانوار؛

۲- حذف بخش عمده های از مالیات ها و عوارض موضوع قانون موسوم به تجمیع عوارض با اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده؛

۳- در نظر گرفتن سطح آستانه مشمولیت برای بنگاه های اقتصادی که زیر حد آستانه مشمولیت قرار دارند (مثل خرده فروشی های کوچک) در آغاز اجرای این نظام مالیاتی، افزایش قیمت های کالاها و خدمات ناشی از اجرای این نظام مالیاتی به میزانی محدود پیش بینی می گردد و در یک بررسی مقدماتی صورت گرفته توسط موسسه مطالعات اقتصادی دانشگاه تهران افزایش یک نوبتی قیمت ها (که تنها در سال معرفی این نظام مالیاتی روی می دهد) تنها به میزان ۱/۱۵٪ پیش بینی گردیده است (بجز تورم ناشی از سایر مولفه های اقتصادی).

بابت کالاها و خدمات عرضه شده، مابه التفاوت را، در صورت وجود اضافه دریافتی به سازمان امور مالیاتی پرداخت و در غیر این صورت مابه التفاوت اضافه پرداختی را از سازمان مطالبه می نماید. — به دلیل این روش اجرائی در این نظام مالیاتی هیچگونه مالیات توسط خود فعالان اقتصادی پرداخت نگردیده و فعالان اقتصادی تنها همانند انواع مالیات های تکلیفی (مثل مالیات بر حقوق و دستمزد)، عامل وصول مالیات محسوب می گردند و کل مالیات نهایتاً توسط مصرف کننده نهایی کالا و خدمات مشمول پرداخت می گردد.

۷- آثار اقتصادی استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران

اگر چه در صورت اعمال نظام مالیات بر ارزش افزوده بر کلیه کالاها و خدمات بدون اعمال معافیت و جایگزینی مالیات دیگری، اجرای این نظام مالیاتی با نرخ ۷٪ ممکن بود موجب افزایش قیمت ها به میزان ۷٪ گردد (در این نظام مالیاتی امکان اخذ مالیات مضاعف از یک کالا یا خدمت نهایی

موسوم به تجمیع عوارض خواهد گردید. لایحه پیشنهادی دولت جمهوری اسلامی ایران نیز متضمن چنین جایگزینی می باشد. لیکن بایستی توجه داشت که این نوع مالیات به عنوان یک نوع مالیات عمومی بر کالاها و خدمات مطرح بوده و جایگزین مالیات های موردی بر کالاها و خدمات خاص و مالیات های زیست محیطی نمی باشد.

ج) آیا با توجه به اینکه مالیات بر ارزش افزوده در کلیه مراحل زنجیره های واردات/تولید/توزیع اخذ می گردد، موجب اخذ مضاعف این مالیات از یک کالا یا خدمت نمی گردد؟

خیر، گرچه مالیات بر ارزش افزوده در کلیه مراحل زنجیره های واردات/تولید/توزیع اخذ می گردد لیکن به دلیل مکانیزم اجرایی که طی آن مالیات بر ارزش افزوده پرداختی در هنگام خرید مؤدیان به عنوان اعتبار مالیاتی ایشان محسوب می گردد، این مالیات باعث هیچگونه مالیات مضاعف نمی گردد. این موضوع دقیقاً یکی از ویژگی های برجسته این نوع مالیات است که باعث جایگزینی این نوع مالیات به جای انواع دیگر مالیات بر فروش در کشورهای جهان گردیده است.

د) آیا در این نظام مالیاتی خریدهای یکجای یک بنگاه تولیدی یا توزیعی موجب تحمل طولانی مدت فشار بار مالیاتی ناشی از این مالیات تا زمان فروش کالاها یا خدمات تولید یا عرضه شده نخواهد گردید؟

خیر، مؤدیان این نظام مالیاتی حتی در صورت انجام یکجای خریدهای خود بار مالیاتی این نوع مالیات را تا زمان تولید و فروش محصول مربوطه تحمل نخواهند نمود، بلکه در زمان تسلیم اولین اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده (که دوره های کوتاه دو ماهه برای آن پیشنهاد گردیده است)، اضافه پرداختی مالیات بر ارزش افزوده را از دولت بازپس خواهند گرفت.



پی نوشت

۱- سرپرست طرح مالیات بر ارزش افزوده، سازمان امور مالیاتی کشور

2- Consumption tax

3- Value Added tax

4- Von Siemens

لازم به ذکر است با توجه به این که بخش کمتری از سبد کالاهای مصرفی خانوارها در پایین ترین دهک درآمدی مشمول این نظام مالیاتی می گردد و اصابت این مالیات بیشتر بر کالاهای با ماهیت غیراساسی می باشد، تورم ناشی از این نظام مالیاتی بیشتر به خانوارهای در دهک های بالاتر درآمدی وارد می گردد. از طرف دیگر باید توجه داشت با توجه به اینکه به نظر اکثر اقتصاددانان و صاحب نظران، تورم را در کشورمان ناشی از رشد نقدینگی و کسری بودجه دولت می دانند، بنابراین در دراز مدت این نظام مالیاتی نه تنها اثر تورمی نخواهد داشت بلکه با تأثیرگذاری بر کاهش سطح نقدینگی و کسری بودجه دولت، اثر ضد تورمی نیز خواهد داشت.

افزایش تک نوبتی و محدود قیمت ها ناشی از اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در شرایطی رخ خواهد داد که این نظام مالیاتی می تواند علاوه بر شفاف سازی مبادلات و در نتیجه تامین بیشتر عدالت مالیاتی (حتی در بخش مالیات های مستقیم)، درآمدهای مالیاتی دولت را بطور قابل ملاحظه ای افزایش دهد. مرور تجربیات بین المللی و ادبیات موضوع نشان می دهد که اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران حتی در اولین سال های اجرا می تواند درآمدهای مالیاتی دولت را تا حد ۲۵٪ افزایش دهد.

۸- سئوالات متداول در مورد این نظام مالیاتی

الف) آیا فعالان اقتصادی (اعم از کارخانجات، شرکت ها و صاحبان مشاغل) این مالیات را خواهند پرداخت؟

خیر، نظام مالیات بر ارزش افزوده نوعی نظام مالیات بر مصرف است و فعالان اقتصادی اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی که مؤدی این نظام مالیاتی محسوب می گردند، صرفاً حامل این مالیات و انتقال دهنده آن به مصرف کننده محسوب می گردند و هیچگونه مالیاتی توسط ایشان پرداخت نمی گردد.

ب) آیا با اجرای این نظام مالیاتی، هیچ یک از انواع مالیات های قبلی حذف یا تعدیل خواهند گردید؟

بلی، مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یک نظام جامع مالیات بر کالا و خدمات، در گروه نظام های مالیاتی که بر پایه مصرف وضع می گردند قرار دارد. به همین لحاظ قاعداً این مالیات، جایگزین بخش عمده ای از مالیات های موضوع قانون