

مالیات بر ارزش افزوده از مرحله طراحی تا اجرا

محمدعلی بیگ پور

مصرف کننده کالا و خدمات وصول می شود و ارتباطی به سود یا درآمد خالص ندارد.

یکی از علل گرایش دولتها به وصول مالیات بر ارزش افزوده این است که با وصول مالیات بر درآمد، بخشی از نقدینگی صاحبان درآمد کاهش می یابد. کاهش قدرت خرید و سرمایه گذاری در بخشهای تولید و صنعت و کسب و کار موجب کاهش در میزان تولید و عرضه کالا و در نتیجه افزایش قیمتها می شود. از طرف دیگر افزایش در نرخ مالیات بر درآمد، اگرچه موجب افزایش درآمد دولت می شود، اما همان طور که در بالا اشاره شد موجب می گردد بخشی از سود و درآمد دستگاههای اقتصادی که باید مجدداً سرمایه گذاری شود کاهش پیدا کند و به دنبال آن تولید و اشتغالزایی نیز محدود شود.

برای جلوگیری از آثار تورمی و پیامدهای منفی اقتصادی ناشی از وصول مالیات، دوره عملی به شرح زیر وجود دارد:

۱- کاهش نرخ مالیات بر درآمد که در این صورت باعث کاهش درآمدهای عمومی دولت می شود. اگر دولت نتواند در هزینه های خود صرفه جویی کند در این صورت ناچار است برای جبران هزینه های خود دست به استقراض از بانکها و چاپ اسکناس بزند که این عمل آثار نامطلوب اقتصادی به دنبال خواهد داشت.

۲- راه عملی دیگر به جای افزایش نرخ مالیات بر درآمد که مستقیماً بر درآمد و سود خالص اثر می گذارد، جستجو برای یافتن منابع جدید مالیات است که به توصیه اقتصاددانان و علمای علم مالیه،

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر فروش یا مصرف است که در مراحل مختلف کسب و کار از جمله واردات کالا، تولید و توزیع (خرید و فروش کالا و خدمات) تا مرحله مصرف، وصول می شود. مالیات بر ارزش افزوده یکی از منابع مهم مالیاتی با پایه های گسترده است که در حال حاضر در ۱۴۰ کشور جهان اجرا می شود. مالیات بر ارزش افزوده نسبت به سایر مالیاتهای شناخته شده از جمله مالیات بر درآمد و دارایی و یا مالیات بر فروش و مصرف، از کارایی بهتری برخوردار است اما در عمل و اجرا مشکلات و پیچیدگی خاص دارد. در صورت عملی و اجرایی شدن، علاوه بر کارایی زیاد در خصوص کسب اطلاعات درآمد مودیان، موجب ازدیاد درآمد برای دولتها با هزینه کمتر و وصول آسان است. به منظور شناسایی بهتر مالیات بر ارزش افزوده، ذکر انواع مالیاتها و عوارض و نحوه وصول آنها در آغاز سخن ضرورت دارد.

انواع مالیاتها

مالیاتها به طور کلی به دو دسته به شرح زیر طبقه بندی می شوند:

- ۱- مستقیم (مالیات بر درآمد و دارایی).
 - ۲- غیر مستقیم (مالیات بر فروش و مصرف).
- مالیات مستقیم مالیاتی است که به طور مستقیم از درآمد و دارایی اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی، دریافت می شود؛ مثل مالیات بر درآمد حقوق، املاک، مشاغل، شرکتها و یا مالیات بر ثروت و دارایی. اما مالیات غیر مستقیم مالیاتی است که از فروش کالا و یا از

مالیات بر فروش و مصرف که یکی از شاخه‌های آن مالیات بر ارزش افزوده است باید جایگزین افزایش نرخ مالیات بر درآمد شود.

سابقه تاریخی مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده برای اولین بار در سال ۱۹۱۸ به وسیله یک آلمانی به نام فون زیمنس (Von Siemens) مطرح شد و از آن زمان به بعد پیشنهادهای دیگری برای اجرایی و عملیاتی شدن آن ارائه گردید. مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۹۴۸ در فرانسه به اجرا درآمد و در ابتدای کار فقط تولیدات را پوشش می داد که شبیه قانون موسوم به تجمیع عوارض در ایران بود، اما بعداً تبدیل به مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف شد. بعدها در سال ۱۹۶۲ اتحادیه اروپا اجرای مالیات بر ارزش افزوده را به کشورهای عضو خود توصیه کرد و از اول سال ۱۹۷۰ این سیستم در همه کشورهای اروپایی اعمال شد.

دولت ایران در دی ماه ۱۳۶۶ لایحه مالیات بر ارزش افزوده را تقدیم مجلس کرد اما به دلیل شرایط اقتصادی ناشی از جنگ تحمیلی و رکود بخش تولید و صنعت و کمبود عرضه کالا و خدمات، لایحه مذکور به تصویب نرسید. در سال ۱۳۷۰ صندوق بین‌المللی پول اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده را در جهت اصلاح نظام مالیاتی ایران پیشنهاد کرد و وزارت امور اقتصادی و دارایی مطالعاتی را در جهت تهیه و تنظیم لایحه مالیات بر ارزش افزوده در دستور کار خود قرار داد. لایحه مالیات بر ارزش افزوده که در حال حاضر در مجلس شورای اسلامی در دست بررسی است، حاصل این تلاشهاست.

انواع مالیات بر ارزش افزوده

۱- مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولید؛ این نوع مالیات که صرفاً از کالاهای تولیدی وصول می شود شبیه مالیات قانون موسوم به تجمیع عوارض است که در حال حاضر در ایران اجرا می شود. در این روش، مالیات صرفاً از کالاهای تولیدی وصول می شود و بخش توزیع کالا (عمده فروش و خرده فروش) از این مالیات معاف است.

۲- مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمد؛ به استثنای فعالیتهای تولیدی و خرده فروشی، سایر فعالیتهای مربوط به بخش توزیع کالا از جمله عمده فروشی مشمول این مالیات می شوند.

۳- مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف؛ این نوع مالیات در

مرحله فروش نهایی کالا و خدمات به مصرف کننده به وسیله خرده فروش وصول می شود و تولیدکنندگان و سایر عوامل توزیع معاف از مالیات می باشند.

روشهای اجرایی مالیات بر ارزش افزوده

الف- روش اعتباری

در روش اعتباری اجرای مالیات بر ارزش افزوده، مالیات پرداختی توسط خریداران کالا در هر مرحله از توزیع برای خریدار، اعتبار مالیاتی تلقی و از مالیات وصولی مرحله بعد کسر و مازاد به سازمان مالیاتی پرداخت می شود.

در حال حاضر این روش دریافت مالیات از متداولترین روشهای اجرایی دریافت مالیات است. روش اعتباری وصول مالیات را روش فاکتور نویسی می نامند. در این روش مالیات بر ارزش افزوده با درج در فاکتور فروشنده از خریدار وصول می شود و غالباً از طریق نرخ ثابت اعمال می گردد.

جدول زیر روش اعتباری مالیات بر ارزش افزوده را نشان می دهد.

شرح	تولیدکننده	عمده فروش	خرده فروش	کل مالیات بر پرداختی به وسیله ارزش افزوده	مصرف کننده
فروش کالا	۱۰۰۰	۲۰۰۰	۳۰۰۰		
خرید کالا	۰	۱۰۰۰	۲۰۰۰		
مالیات بر ارزش افزوده نرخ ۱۰ درصد	۱۰۰	۲۰۰	۳۰۰		
اعتبار مالیاتی	۰	(۲۰۰-۱۰۰)	(۳۰۰-۲۰۰)		
خالص مالیات پرداختی	۱۰۰	۱۰۰	۱۰۰	۳۰۰	۳۳۰۰

ب- روش تفریقی

در روش تفریقی مالیات بر ارزش افزوده، در هر مرحله از فروش ابتدا خرید کسر و سپس نرخ مالیات روی مازاد خرید و فروش (ارزش افزوده) اعمال می گردد. در این روش خریدها و فروشها شامل مالیات پرداختی نیز می شوند.

آثار تورمی مالیات بر ارزش افزوده

هر چند مالیات بر ارزش افزوده در مراحل مختلف به وسیله تولیدکننده، عمده فروش و خرده فروش پرداخت می شود اما در نهایت پرداخت کننده اصلی کل مالیات، مصرف کننده است. زیرا، در

هر مرحله از فروش، خریدار مرحله قبل مالیات پرداختی را به عنوان یکی از اقلام قیمت تمام شده به قیمت فروش کالا و خدمات اضافه می کند تا زمانی که کالا به دست مصرف کننده برسد. به عبارت دیگر کل مالیاتهای متعلقه پرداختی در مرحله تولید و توزیع کالا به وسیله خرده فروش به مصرف کننده نهایی تحمیل می شود. در تعدادی از کتابها و مقاله ها این مالیات را خنثی و فاقد آثار تورمی می دانند، اما همان طور که در بالا اشاره شد آثار افزایش قیمت به علت وصول مالیات در نهایت متوجه مصرف کننده خواهد شد.

اطلاع رسانی مالیات بر ارزش افزوده

یکی از مزایای مالیات بر ارزش افزوده و برتری آن نسبت به سایر مالیاتها از جمله مالیات بر درآمد و فروش، به دست آوردن اطلاعات مربوط به درآمد و فروش مودیان در مراحل بعدی بویژه مرحله توزیع کالا است. زیرا، همه اشخاصی که در چرخه تولید و توزیع کالا قرار می گیرند، باید مالیات وصولی را در فاکتور فروش ثبت و جهت استفاده از اعتبار مالیاتی پرداخت شده در مرحله خرید کالا، فاکتورهای خرید و فروش را نگهداری و اطلاعات لازم را به سازمان امور مالیاتی ارائه کنند. به نظر می رسد استفاده از این اطلاعات بیشتر از میزان وصول مالیات برای دولتها و سازمانهای مالیاتی اهمیت دارد.

معافیت های مالیات بر ارزش افزوده

تعدادی از کالاها و خدمات به دلایل مختلف از پرداخت این نوع مالیات معافند، به خصوص کالاها و خدماتی که مصرف عمومی دارند؛ مانند نان، شیر، گوشت، فرآورده های لبنی، خدمات بیمه و بانکداری، خدمات آموزشی و بهداشت و درمان و فرهنگی. به عبارت دیگر، این گونه کالاها و خدمات مشمول نرخ صفر قرار می گیرند.

آستانه معافیت

نظریه اینکه مالیات بر ارزش افزوده تمامی کالاها و خدمات از مرحله تولید تا توزیع را در بر می گیرد، از گستردگی خاص برخوردار است و در عمل اجرای آن را با مشکل مواجه می سازد. ارزش افزوده ایجاد شده به وسیله واحدهای اقتصادی کوچک و خرده فروشان در مقایسه با تعداد و حجم فعالیت آنها ناچیز است

و در نتیجه مالیات بر ارزش افزوده وصولی، از نظر گستردگی، برای سازمان امور مالیاتی علاوه بر هزینه سنگین وصول، مشکلاتی را نیز در اجرا پدید می آورد. از این جهت واحدهای اقتصادی با ارزش افزوده پایین از جمله خرده فروشان تا حجم فعالیت معین از مالیات معاف می شوند. معیارهای متعددی برای تعیین سطح آستانه معافیت در نظر گرفته می شود، از جمله میزان فروش سالانه، میزان سرمایه به کار گرفته شده در یک سال، سطح اشتغال، حجم خرید سالانه و نوع فعالیت، اما به طور کلی اغلب کشورها از میزان حجم فروش سالانه برای تعیین سطح آستانه معافیت استفاده می کنند.

مشکلات اجرایی مالیات بر ارزش افزوده

نگرانیهایی در مورد تاثیر اجرای مالیات بر ارزش افزوده بر سطح عمومی قیمتتها وجود دارد و آثار تورمی اجرای مالیات مذکور یکی از نگرانیهای دولتها برای اجرای آن است. این نگرانیها معمولاً از این جهت ایجاد می شود که مالیات بر ارزش افزوده پایه های مالیاتی وسیعتری نسبت به دیگر مالیاتها دارد و بسیاری از کالاها و خدمات که مشمول مالیات نبوده اند، در این سیستم مشمول مالیات می شوند. بدیهی است اغلب مودیان مالیاتی نسبت به اجرای آن و پرداخت مالیات از خود مقاومت نشان می دهند؛ بویژه در رقابت آزاد که پایین بودن قیمت تمام شده کالا از اهمیت بسزایی برخوردار است و تعدادی از خریداران نیز به همین جهت، حاضر به اضافه پرداختی نخواهند بود. از طرف دیگر هنوز به علت پایین بودن سطح فرهنگ مالیاتی، انضباط مالی و استفاده از مدارک و فاکتور فروش متداول نیست، و اغلب فروشندگان یا فاکتور فروش ارائه نمی کنند و یا از فاکتوری استفاده می کنند که هیچگونه علایمی از مشخصات فروشنده در آن دیده نمی شود. علاوه بر آن وجود اقتصاد زیرزمینی و استفاده از فعالیت دلالی در سطح وسیع، اجرای مالیات بر ارزش افزوده را با مشکل روبه رو می سازد. ضعف ضمانت اجرایی قانون در برخورد با متخلفان مالیاتی و اقتصاد زیرزمینی نیز یکی از عوامل بازدارنده در راه اجرای صحیح سیستم مالیات بر ارزش افزوده است. به نظر می رسد دولت در اجرای بهینه مالیات بر ارزش افزوده به دلایل یادشده، با مشکلات و چالش بزرگی روبه رو خواهد شد. ♦