

چالشهای مدیریتی در اجرای مالیات بر ارزش افزوده

مجید کاشانی

کارشناس ارشد مدیریت دولتی دانشگاه تهران پردیس فارابی

چکیده

مالیات بر ارزش افزوده (مالیات بر گردش اقتصادی) که به عنوان مالیاتی غیر مستقیم بر مصرف کالاها و خدمات عمومی وضع می گردد، هم اکنون در بیش از ۱۵۰ کشور جهان به مورد اجراء گذاشته شده است. استقرار این نظام مالیاتی در جمهوری اسلامی ایران به عنوان بخش مهمی از تحولات نظام مالیاتی کشور محسوب می گردد. لایحه مزبور برای اولین بار در دهه ۱۳۶۰ از سوی دولت به مجلس شورای اسلامی ارائه گردید، لکن به دلیل شرایط خاص اقتصادی ناشی از جنگ تحمیلی، دولت لایحه را در اواسط بررسی از مجلس شورای اسلامی پس گرفت. در اواخر دهه ۱۳۷۰ وزارت امور اقتصادی و دارایی، تدوین مجدد لایحه مالیات بر ارزش افزوده را در دستور کار قرار داده و نهایتاً در سال ۱۳۸۰ به دولت ارائه گردید. لایحه مذکور در سال ۱۳۸۴ توسط دولت جمهوری اسلامی تصویب و به مجلس شورای اسلامی تقدیم گردید. فرآیند بررسی و تصویب این لایحه با حضور کارشناسان و صاحب نظران و همچنین نمایندگان متعددی از دولت و بخش خصوصی صورت پذیرفت و سرانجام در چارچوب اصل ۸۵ قانون اساسی در مهر ماه ۱۳۸۶ به پایان رسید و لایحه توسط مجلس شورای اسلامی به شورای نگهبان ارسال شد. ایرادات شورای نگهبان در ۳ نوبت در کمیسیون اقتصادی مجلس مورد بررسی و مرتفع گردید و نهایتاً در خرداد ماه ۱۳۸۷ توسط رئیس جمهور جهت اجراء به وزارت امور اقتصادی و دارایی ابلاغ گردید. در جریان بررسی این لایحه نمایندگان مجلس شورای اسلامی تصمیم به حذف کامل قانون موسوم به تجمیع عوارض گرفتند و به همین دلیل تعدادی از موارد قانون مذکور که بایستی ابقاء می گردید، با اطلاعاتی توسط نمایندگان در فصول هشتم و نهم متن مصوب آورده شد. قانون مالیات بر ارزش افزوده به واقع حاصل چندین هزار ساعت کار کارشناسی توسط بخش های مختلف قوای مقننه و مجریه، مراکز دانشگاهی و بخش خصوصی می باشد که اجراء موفقیت آمیز این نظام مالیاتی موجب تحول در نظام مالیاتی و نهایتاً اقتصاد کشور خواهد شد.

واژه های کلیدی: مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر مصرف، مالیات، مالیات غیر مستقیم، فرار مالیاتی

مقدمه

ایده اصلی مالیات بر ارزش افزوده توسط یک بازرگان آلمانی به نام فون زیمنس در سال ۱۹۱۸ میلادی به منظور فائق آمدن بر مسائل مالی بعد از جنگ جهانی اول، طرح ریزی و به دولت آلمان معرفی شد. ایده های دیگری نیز ارائه گردیدند، برای مثال آدامز در سال ۱۹۲۱ روش فاکتور نویسی - اعتباری^۱ را پیشنهاد نمود. اما در توسعه مفهومی این سیستم مالیاتی سهم موريس لوره قابل توجه است. او ابتدا طراحی مالیات بر ارزش افزوده را نظریه پردازی کرد و در دفاع از آن، تئوری های اقتصادی را به خدمت گرفت. امروزه از او به عنوان پدر مالیات بر ارزش افزوده فرانسه یاد می شود. با این حال و با وجود نظریه پردازی ها در دهه ۲۰ میلادی، اجرای این مالیات به کندی آغاز و بیش از سه دهه مورد بحث قرار گرفت. اولین کشور در اجرای مالیات بر ارزش افزوده فرانسه است که در سال ۱۹۴۸ میلادی این سیستم مالیاتی را به کار گرفت. این مالیات در بدو اجرا تنها تولیدات کارخانجات را پوشش می داد و در سال ۱۹۵۳ در ایالت میشیگان آمریکا نیز مالیات عملکرد تجاری بر مبنای پایه محاسباتی در شکل مالیات بر ارزش افزوده اعمال شد. تا اواسط دهه ۶۰ میلادی مالیات بر ارزش افزوده تنها در فرانسه و ایالت میشیگان اجرا می گردید، اما در اواخر این دهه، گسترش مالیات بر ارزش افزوده سرعت گرفت و اجرای این نوع مالیات تا پایان دهه ۱۹۷۰ میلادی همچنان به سرعت پیش رفت. برزیل اولین کشوری بود که شکل جامع مالیات بر ارزش افزوده را پیاده نمود و از سال ۱۹۶۸ انواع مالیات بر فروش که به مدت ۳۰ سال در آن کشور اجرا می گردید را برچید. سپس کشورهای اروپایی مثل دانمارک، آلمان، سوئد و هلند این سیستم مالیاتی را پیاده نمودند. سرانجام در سال ۱۹۷۰ اتحادیه اروپا این طرح را به عنوان یک اصل و یک ابزار کاربردی اقتصادی مناسب توصیه کرد و اکثر کشورهای عضو اتحادیه اروپا این سیستم را به اجرا گذاشتند. (۴)

بیان مسئله

مالیات بر ارزش افزوده همان مالیات بر مصرف است که باید در نهایت پس از خرید کالا، توسط مصرف کننده پرداخت شود. قانون مالیات بر ارزش افزوده حتماً مثبت است و نخستین تأثیر مثبت اجرای آن، جلوگیری از قاچاق کالا است، چرا که مطابق این قانون هر کالایی باید در دفاتر رسمی ثبت شود. تأثیر مثبت دیگر این است که اجرای این قانون موجب مشخص شدن درآمد و در نتیجه از فرار مالیاتی^۲ جلوگیری می شود. دیگر مزیت این شیوه این است که دولت با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، زودتر مالیات خود را دریافت می کند و مالیات مضاعف به مقدار زیادی از بین می رود، یعنی وقتی وارد کننده ای ماده اولیه ای وارد می کند، باید مالیات آن را بپردازد و وقتی تولیدکننده ای این ماده اولیه را از وارد کننده خریداری می کند و آن را به محصول مصرفی تبدیل می کند، او نیز باید مالیات بپردازد و وقتی کارفرمایی این محصول را خریداری کرده و آن را در امور مربوط به خود به کار می بندد او هم باید مالیات بپردازد و به همین ترتیب امکان دارد گاهی ۵ تا ۶ صنف مختلف مالیات بپردازند. این در حالی است که مالیات بر ارزش افزوده در واقع از پرداخت این مالیات های مضاعف^۳ (آبشاری یا چند مرحله ای) جلوگیری می کند و باعث شفاف سازی امور مالیات می شود. البته نباید از نظر دور داشت که نحوه اجرای مالیات بر ارزش افزوده، با چالش هایی مواجه است. اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده نیازمند سازوکار و زیرساخت های لازم است و بر این اساس باید تمام معاملات شناسنامه دار شوند تا با صدور فاکتور، نوع، مقدار، قیمت، تاریخ و محل فروش کالا مشخص شود. اما

^۲ - Tax Escape

^۳ - Cascading Tax

هم‌اکنون در کشورمان، تنها فرش و طلا با صدور شناسنامه یا همان فاکتور معامله می‌شوند که برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده، این موضوع باید به سایر کالاها تعمیم داده شود. فراهم ساختن زیرساخت‌ها در نظام بانکی برای اجرای این طرح نیز ضرورتی دیگر است که باید به آن توجه شود.

اما بدون شفاف سازی و فراهم کردن زیرساخت‌های لازم، با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، نوعی هیجان دور از واقعیت اقتصادی، بر بازار حاکم می‌شود. مثلاً در اجرای این قانون به دلیل ناآشنایی تجار و بازرگانان با اثرات مثبت آن و اینکه باید مالیات سال دیگر را امسال بپردازند، باعث می‌شود تا نوعی هیجان در بازار ایجاد شود و مالیات پرداختی روی قیمت تمام شده محصولات محاسبه شود. (۹)

تعریف مالیات بر ارزش افزوده و آثار اقتصادی آن

مالیات بر ارزش افزوده، نوعی مالیات چند مرحله‌ای است که در مراحل مختلف زنجیره تولید- توزیع بر اساس درصدی از ارزش افزوده کالاهای تولید شده و یا خدمات ارائه شده اخذ می‌شود. این مالیات در واقع نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌کند. به عبارت دیگر مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر قیمت فروش است که بار مالیاتی آن به دوش مصرف کنندگان نهایی بوده و بر اساس درصدی از ارزش افزوده در هر مرحله زنجیره تولید - توزیع اخذ می‌شود. سازمان ملل متحد «مالیات بر ارزش افزوده» را چنین تشریح می‌کند: «مالیات بر ارزش افزوده، مالیاتی است که در مراحل مختلف تولید توسط مؤدی مالیات جمع‌آوری می‌شود. در این نظام، از مؤدی خواسته می‌شود درصدی معین از کالاها و خدماتی را که می‌فروشد، از خریدار دریافت کند. این درصد در صورت حساب‌های فروش مؤدی به طور جداگانه ثبت می‌شود و خریدار باید از درصدی که از وی گرفته می‌شود کاملاً آگاه باشد. در نظام مالیات بر ارزش افزوده مؤدی تمام مالیاتی را که از خریدار دریافت کرده به دولت پرداخت نمی‌کند، بلکه به وی اجازه داده می‌شود مالیاتی را که برای مصارف واسطه‌ای (خرید کالاها و خدمات برای فرآیند تولید) و تشکیل سرمایه ثابت (سرمایه‌گذاری) پرداخت کرده، از مالیات دریافتی از خریدار کسر کرده و مانده را به دولت پرداخت کند. مالیات بر ارزش افزوده معمولاً به افراد غیرمستقیم (خارجیان و گردشگران و جهانگردان) و صادرات تعلق نمی‌گیرد. نرخ مالیات بر ارزش افزوده برحسب نوع کالاها و خدمات عرضه شده یا نوع خریدار می‌تواند متفاوت باشد». (۱)

با توجه به سیاست‌ها و اهداف قانون برنامه‌ی سوم و چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور و همچنین سند چشم‌انداز بیست‌ساله، اصلاح نظام مالیاتی با اهداف زیر صورت می‌گیرد:

۱- افزایش سهم درآمدهای مالیاتی در ترکیب درآمدهای دولت با اتکا به منابع جدید بر پایه مصرف.

۲- کاهش فشار مالیاتی بر بخش تولید و سرمایه‌گذاری مولداقتصادی از طریق تعدیل نرخ‌های مالیات بردرآمد.

۳- افزایش کارایی نظام مالیاتی از طریق کاهش هزینه و زمان وصول درآمدهای مالیاتی.

۴- تمرکز مربوط به اخذ مالیات و حذف عوارض و درآمدهای شبه مالیاتی.

۵- افزایش مشارکت عمومی در کسب درآمدهای مالیاتی و گسترش زمینه‌ی خوداظهاری. (۲)

ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده

- ۱- خود کنترل بودن ۲- کاهش فرار مالیاتی ۳- افزایش انگیزه تولید ۴- درآمد با ثبات و انعطاف پذیر ۵- شفاف سازی حساب های ملی ۶- اجتناب از مالیات های مضاعف ۷- تسهیل ورود به پیمان های منطقه ای
- ۸- تشویق صادرات ۹- تشویق سرمایه گذاری (۸)

انواع مالیات بر ارزش افزوده بر اساس پایه های مالیاتی معمولاً برای محاسبه پایه مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده از سه روش تولیدی، درآمدی و مصرفی استفاده می شود. تفاوت بین این سه روش به اجزای کلی و همچنین نحوه در نظر گرفتن کالاهای سرمایه ای در پایه مالیاتی است.

الف) مالیات بر مبنای تولید

در این روش تمام کالاهای (تولیدی و مصرفی) مشمول مالیات شده و هیچ گونه معافیت مالیاتی برای خرید کالاهای سرمایه ای در نظر گرفته نمی شود. لذا تمام مخارج در تولید ناخالص داخلی به استثنای مخارج دستمزدی دولت را شامل می شود و بنگاهها تنها برای خرید کالاهای واسطه ای اعتبار مالیاتی دریافت می کند. این روش دارای گسترده ترین پایه مالیاتی است اما به دلیل عدم معافیت کالاهای سرمایه ای و استهلاک از مالیات منجر به تضعیف انگیزه سرمایه گذاری می شود.

ب) مالیات بر مبنای درآمد

مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای درآمد، استهلاک را در نظر نمی گیرد و به جای مخارج سرمایه گذاری کل، مخارج سرمایه گذاری خالص را شامل می شود. پایه مالیاتی در این روش مجموعه درآمد پرداختی به عوامل پس از کسر مخارج دستمزدی دولت است. به همین دلیل نیز نام آن مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی است.

ج) مالیات بر مبنای مصرف

در این روش تمام هزینه های سرمایه در همان سال خرید کسر می شود و از آن به عنوان ابزار تشویق سرمایه گذاری استفاده می شود. در کشورهای عضو جامعه اروپا و بسیاری از کشورهای در حال توسعه از این روش برای محاسبه پایه مالیات بر ارزش افزوده استفاده می شود. (۶)

الزامات اجرایی مالیات بر ارزش افزوده

- ۱- نقش انتظارات در موقعیت نظام مالیات بر ارزش افزوده و آثار روانی وضع آن
 - ۲- پیش بینی سیاست های پولی مناسب جهت مقابله با گسترش پیامدهای تورمی
 - ۳- شفاف سازی فعالیت های اقتصادی
 - ۴- ایجاد تشکیلات اداری و اجرایی قوی و مؤثر
 - ۵- ایجاد ارتباط سازمان مالیاتی با سایر سازمان های مرتبط
 - ۶- تأمین منابع مالی مورد نیاز برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده
 - ۷- فرآیند اجرایی نظام مالیات بر ارزش افزوده
- برخی دیگر از نیازهای اساسی در حوزه اجرایی این نظام عبارتند از:
- داشتن نظامی کارآمد برای شناسایی مؤدیان، داشتن فرم اظهار نامه^۴ ساده که پردازش آن مستلزم صرف وقت طولانی نباشد، داشتن برنامه کارآمد برای پشتیبانی از مؤدیان، سیستم الکترونیکی مطمئن برای پردازش داده ها که اطلاعاتی به روز و دقیق تهیه کند، داشتن سیستمهای کنترل متقابل اطلاعات مندرج در اظهارنامه ها با اطلاعات بدست آمده از دیگر منابع، برای شناسایی گزارش های خلاف واقع، داشتن نظام وصول و اجرایی که برای انواع تخلف و عدم تمکین از راه کار های مختلفی استفاده نمایند. (۸)

آثار اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده

در مورد آثار اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده می توان به موارد زیر اشاره کرد:

^۴ -Tax Return Form

الف) تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر سرمایه گذاری

کاهش بار مالیاتی از جمله موضوع هایی است که موجبات افزایش پس انداز و سرمایه گذاری بلند مدت را فراهم می کند، برای این منظور مالیات بر ارزش افزوده به عنوان بهترین روش می تواند مورد استفاده قرار گیرد. این مالیات در مقایسه با نرخ های تصاعدی مالیات بر درآمد، بار مالیاتی کمتری ایجاد می کند. در سیستم مالیات بر ارزش افزوده به دلیل برقراری اعتبار مالیاتی^۵، نیازی به پرداخت هزینه استهلاک و سایر موارد اختلال زا و پیچیده نمی باشد. در ضمن با به کارگیری مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی هیچ گونه مالیاتی بر کالاهای سرمایه ای تعلق نگرفته و موجب تشویق سرمایه گذاری می شود. برای کاهش آثار سوء این مالیات بر تشکیل سرمایه هم چنین مشکلات ناشی از احتساب مضاعف مالیات، عمدتاً از نرخ های زیر استاندارد یا نرخ صفر برای کالاهای سرمایه ای استفاده می شود. اعمال معافیت های مالیاتی برای کالاهای سرمایه ای به کار برده شده در جریان تولید در سیستم مالیات بر ارزش افزوده می تواند انگیزه سرمایه گذاری را بیشتر کند.

ب) تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر تراز تجاری

تأثیرپذیری تراز تجاری از نظام مالیات بر ارزش افزوده بستگی به عوامل متعددی از جمله وجود یا عدم وجود معافیت های مالیاتی، سطح نرخ مالیاتی و همچنین سطح جاری تراز تجاری دارد. در پاره ای از کشورها نظیر اتریش، یونان، اندونزی و ... به منظور تقویت مزیت های نسبی صادراتی و حمایت از صادرات، بر کالاها و خدمات صادراتی نرخ مالیاتی صفر اعمال می شود. در این صورت این کالاها علاوه بر معافیت مالیاتی، از اعتبار مالیاتی معادل با میزان پرداختی بابت نهاده های خریداری شده برخوردار می باشند. این امر سبب می شود که بهای تمام شده کالاها و خدمات مشمول نرخ صفر در بازارهای جهانی در مقایسه با قیمت های داخلی آن ها کم تر بوده و عملاً برای صادرکنندگان آن ها امکان رقابت در بازارهای بین المللی فراهم شود. با توجه به این مطالب مالیات بر ارزش افزوده سبب بهبود تراز تجاری می گردد. اما اعمال نرخ های مالیاتی غیرصفر می تواند نتایج متفاوتی به دنبال داشته باشد. به عنوان راهکاری دیگر در برخورد با مالیات بر ارزش افزوده می توان از اصل مبدأ یا اصل مقصد^۶ پیروی کرد. براساس اصل مبدأ کلیه کالاها و خدمات تولید شده در داخل چه به منظور مصرف و چه با هدف صادرات مشمول مالیات قرار خواهند گرفت، بالعکس واردات از پرداخت مالیات معاف می شود. همچنین براساس این اصل کالاهای سرمایه ای وارداتی و تولید داخل مشمول مالیات قرار نگرفته و تنها زمانی که اقدام به صدور آنها گردد، مورد اصابت مالیاتی قرار خواهند گرفت. مشخص است که پیروی از این اصل در استقرار نظام مالیاتی می تواند موجبات تضعیف توان صادراتی را فراهم سازد. اصل دیگر در استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده، اصل مقصد است که براساس آن کلیه کالاهایی که به منظور مصرف وارد کشور می شوند، مشمول مالیات قرار گرفته و بالعکس کالاهای صادراتی مشمول نرخ صفر خواهند بود. همان گونه که مشخص شد تبعیت از این اصل می تواند سبب گسترش مازاد تجاری گردد. پیروی از هر یک از اصول فوق می تواند نشأت گرفته از اهداف دنبال شده توسط دولت در برقراری نظام مالیاتی باشد.

ج) تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر مصرف و پس انداز

بررسی نحوه اثرگذاری مالیات بر ارزش افزوده بر سطح پس انداز خانوارها و بنگاه ها و همچنین بر سطح پس انداز در جامعه، نیازمند وجود شناخت دقیق از الگوهای مصرفی و پس انداز افراد و همچنین انگیزه های پس انداز بنگاه ها می باشد. به عبارتی تنها با اشراف به روابط رفتاری حاکم بر انتخاب های فردی و همچنین عوامل اثرگذار بر تخصیص منابع در بنگاه ها می توان تأثیر مالیات بر ارزش افزوده یا اصولاً هرگونه مالیاتی را بر مصرف و پس انداز در جامعه مورد بررسی قرار داد. با این حال، یکی از مزایای مالیات بر ارزش افزوده آن است که کمتر از مالیات های دیگر اختلال ایجاد می کند. به ویژه گرایش انواع دیگر مالیات های غیرمستقیم (مانند مالیات فروش) این است که قیمت های نسبی را به دلیل آبخاری بودن، دچار اختلال می کنند. برای مثال اگر مالیات غیرمستقیم در سطوح مختلف تولید وضع شود، بر کالاهایی که دارای مراحل چندگانه تولید هستند،

^۵ - Tax Credit

^۶ - Destination Principal

بطور نامتناسبی اثر می گذارد، زیرا مالیات در هر سطح انباشته خواهد شد. در نتیجه مصرف می تواند از تولیدات داخلی چند مرحله ای به طرف کالاهای وارداتی منحرف شود. از آن جا که مالیات بر ارزش افزوده بر افزایش ارزش محصول در هر مرحله از فروش وضع می شود، نرخ مؤثر مالیاتی^۷ برای همه کالاهای تولید شده داخلی یکنواخت خواهد شد. مطالعات در این باره نشان می دهد اثر مالیات بر ارزش افزوده در بلند مدت، افزایش پس انداز و تولید بالقوه خواهد بود. لکن در کوتاه مدت تولید کل، تمایل به کاهش دارد. به طور دقیق تر، مالیات بر ارزش افزوده در مقایسه با مالیات بر درآمد ممکن است سبب کاهش در مصرف جاری شود. مالیات بر ارزش افزوده ابتدا قیمت ها را درست به اندازه مالیات افزایش می دهد و در مقابل درآمد قابل تصرف، تراز واقعی پول و دستمزد حقیقی را کاهش می دهد.

د) تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر سطح عمومی قیمتتها

برخی از کشورها یکی از دلایل عمده به کار نگرستن مالیات بر ارزش افزوده را نگرانی در مورد وجود رابطه مثبت بین اعمال این مالیات و افزایش نرخ تورم عنوان کرده اند. از طرف دیگر، تجربه کشورهای استفاده کننده از این مالیات این نگرانی را تأیید نمی کند. اما صاحب نظران مالی معتقدند که اعمال مالیات بر ارزش افزوده، مانند وضع هر مالیات دیگری، یک سیاست انقباضی محسوب می گردد. بنابراین، کاربرد آن منجر به کاهش نقدینگی در اقتصاد می شود. از این رو میتوان گفت که اعمال این مالیات نوعی اثر ضد تورمی در اقتصاد به جا خواهد گذاشت. سایر صاحب نظران معتقدند اگر با اعمال مالیات بر ارزش افزوده پیش از افزایش عرضه کل، تقاضای کل گسترش یابد، کمبود عرضه کل، افزایش قیمتتها را به بار خواهد آورد. اما مازاد تقاضا و کمبود عرضه کل ممکن است بنا به دلایل بسیاری بروز کند و این مساله به تنهایی به اعمال مالیات بر ارزش افزوده مرتبط نیست. از طرف دیگر صندوق بین المللی پول در زمینه اثر مالیات بر ارزش افزوده بر قیمت ها، مطالعه ای در ۳۵ کشور جهان انجام داده که نشان می دهد در ۲۲ کشور، معرفی مالیات بر ارزش افزوده تأثیر عمده ای بر قیمت کالاها و خدمات مصرفی نداشته یا اثرش بسیار کم بوده است. در ۸ مورد، اجرای مالیات بر ارزش افزوده با تغییر در شاخص بهای کالاها و خدمات مصرفی همراه بود. ولی از این ۸ مورد فقط یک مورد افزایش نرخ تورم را به صورت فزاینده به همراه داشت و در ۷ مورد دیگر در روند افزایش قیمت ها هیچ گونه شتابی مشاهده نگردید. به عبارت دیگر در ۸۳ درصد از کشورها، معرفی و اجرای مالیات بر ارزش افزوده موجب نرخ فزاینده تورم نگردید. در ۶ کشور اعمال این نوع مالیات، در تسریع نرخ رشد تورم سهیم بود، اما در این موارد اعمال مالیات بر ارزش افزوده با سیاست های انبساطی مربوط به دستمزد و نیز دیگر سیاست های انبساطی پولی و اعتباری توأم بود و به این ترتیب نمی توان به این نتیجه رسید که فقط اعمال این مالیات، موجب نرخ تورم فزاینده شده است. نتیجه مطالعه صندوق بین المللی پول در واقع به این صورت است که اعمال مالیات بر ارزش افزوده در اکثر موارد تورمی نیست. با این همه، حتی اگر اجرای مالیات بر ارزش افزوده سبب افزایش تورم شود با اعمال سیاست های کنترل قیمت می توان افزایش نرخ تورم را مهار کرد.

تصویری از اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران

قانون مالیات بر ارزش افزوده که در تاریخ ۱۳۸۷/۳/۲ جهت اجراء به دولت ابلاغ شد، حاوی ۵۳ ماده و ۴۷ تبصره قانونی است و کلیات اجرای آن را می توان به شرح ذیل مورد توجه قرار داد:

۱- نرخ مالیاتی: نرخ مالیاتی ۱۰٫۵ درصد است. در اغلب کشورها نرخ های بالایی برای این نوع مالیات در نظر می گیرند. بر اساس اطلاعات موجود تنها در ۶ درصد کشورهایی که این نوع مالیات را اجرا می کنند این نرخ کمتر از ۱۰ درصد بوده و نرخ ۱/۵ درصدی مالیات بر ارزش افزوده ایران در دنیا کمترین نرخ است. لازم به یادآوری است با احتساب ۱/۵ درصد عوارض شهرداری ها نرخ مذکور جمعاً به ۳ درصد مالیات و عوارض بالغ می گردد که پس از هر سال از اجرای آن یک درصد به میزان آن افزوده تا به رقم ۸ درصد برسد.

^۷ - Effective Rate Of VAT

۲- معافیت ها: طبق ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده معافیت های فراوانی وجود دارد که به نظر می رسد بیش از ۴۰ درصد سبد مصرفی خانوار از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف است و به ویژه در دهکهای پایین درآمدی این معافیت حدود ۷۰ درصد بالغ می گردد. سبد مصرفی خانوار شامل اقلام عمده‌ای مانند هزینه مسکن، آموزش و بهداشت است که این ۳ قلم از مالیات بر ارزش افزوده معاف شده اند و همچنین در خدمات بهداشتی، درمانی، توانبخشی و حمایتی نیز معاف هستند. همچنین در اقلام خوراکی سبد خانوار، بخش عمده مواد غذایی شامل محصولات کشاورزی فرآوری نشده، نان، گوشت، برنج، قند، شکر، حبوبات، روغن نباتی، شیر و چندین مورد دیگر مشمول مالیات نمی باشند.

۳- مراحل اجرا: قانون مالیات بر ارزش افزوده که از نیمه دوم سال ۱۳۸۷ اجرا شده و تاکنون در قالب پنج مرحله شماری از فعالان اقتصادی کشور را در بر گرفته است. در مرحله اول کلیه صادرکنندگان و واردکنندگان و شماری از فعالان اقتصادی، در مرحله دوم کارخانه ها و واحدهای تولیدی، معادن، خدمات حسابداری، انفورماتیک و خدمات مهندسی و حمل و نقل و در مرحله سوم نیز کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی که براساس شرایط مراحل اول و دوم، مشمول اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده گردیدند(در صورتی که در سال ۱۳۸۷ یا ۱۳۸۸ مجموع فروش کالاها و ارایه خدمات آنها سه میلیارد ریال و بالاتر باشد) و در مرحله چهارم اجرای مالیات بر ارزش افزوده(تاریخ اجرا ۸۹/۷/۱) کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی که براساس شرایط مراحل اول، دوم و سوم ثبت نام، مشمول اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده نگردیده اند، در صورتی که شاغل به فعالیتهای ذیل (از جمله فعالیتهای موضوع بند «ب» ماده ۹۶ قانون مالیاتهای مستقیم) باشند، با هر میزان فروش یا درآمد، مشمول مرحله چهارم ثبت نام و اجرای آن خواهند بود که شامل: ۱- صاحبان کارگاه های صنعتی (اعم از صنفی و غیر صنفی که دارای حداقل برق سه فاز ۵۰ آمپر باشد) ۲- فروشنندگان طلا و جواهر ۳- فروشنندگان آهن آلات ۴- صاحبان تالارهای پذیرائی و رستورانها ۵- صاحبان متل و هتل های یک و دو ستاره و هتل آپارتمان ۶- صاحبان نمایشگاهها و فروشگاههای خودرو و بنگاه معاملات املاک ۷- صاحبان تعمیرگاههای مجاز خودرو ۸- چاپخانه داران ۹- صاحبان دفاتر اسناد رسمی ۱۰- صاحبان مراکز ارتباطات رایانه‌ای، دفاتر خدمات ارتباطی(دفتر خدمات مشترکین تلفن همراه و آژانس های پستی) و دفاتر خدمات دولت الکترونیک (پلیس+۱۰) و دفاتر خدمات الکترونیک شهرداری ۱۱- صاحبان دفاتر خدمات مسافرتی و جهانگردی ۱۲- صاحبان سینماها، تماشاخانهها و مکانهای تفریحی و ورزشی و همچنین در مرحله پنجم اجرای مالیات بر ارزش افزوده (تاریخ اجرا ۹۰/۷/۱) کلیه اشخاص حقوقی که تاکنون و بر اساس شرایط مراحل اول، دوم، سوم و چهارم ثبت نام، مشمول اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده نگردیده اند، در صورتیکه در هر یک از سال های ۱۳۸۷، ۱۳۸۸ یا ۱۳۸۹ مجموع فروش کالاها و ارائه خدمات (غیرمعاف یا معاف و غیرمعاف) آنها یک میلیارد ریال و بیشتر باشد مشمول مرحله پنجم ثبت نام و اجرای قانون خواهند بود. همچنین کلیه اشخاص حقوقی که قبل یا بعد از سال ۱۳۹۰ ایجاد، تأسیس و به ثبت رسیده یا می رسند و حائز شرایط مذکور نگردیده اند، در صورتیکه مجموع فروش کالا و ارائه خدمات (غیرمعاف یا معاف و غیرمعاف) آنها در سال ۱۳۹۰ یا سال های بعد، به یک میلیارد ریال و بیشتر برسد، از اولین دوره مالیاتی بعد از رسیدن به آستانه مذکور، مشمول مرحله پنجم ثبت نام و اجرای قانون خواهند شد.

اشخاص حقوقی که صرفاً به فعالیت عرضه کالا و ارائه خدمات معاف موضوع ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده اشتغال دارند، از ثبت نام و اجرای قانون در این مرحله مستثنی می باشند.

۴- تعداد کل اظهارنامه: مطابق گزارش سازمان امور مالیاتی کشور از پاییز ۱۳۸۷ لغایت پایان اسفند ۱۳۸۸ تعداد ۲۴۶۰۲۶ اظهارنامه دریافت گردیده است. در حال حاضر تقریباً بیش از ۹۰ درصد اظهارنامه ها بصورت اینترنتی به سازمان ارائه می گردد، رشد تعداد دریافت اظهارنامه اینترنتی از ۶۷ درصد در پاییز ۱۳۸۷ به ۹۷ درصد در زمستان ۱۳۸۸ رسیده است.

عملکرد بخشهای اقتصادی در پرداخت مالیات در سال ۱۳۸۸

با توجه به حجم معاملات بازارها و از سوی دیگر ارزش بالای تولیدی که در نتیجه این معاملات در حسابهای ملی منعکس می شود، مالیاتی که به مرحله وصول می رسند قابل مقایسه با ظرفیت تولید ایجاد شده در اقتصاد نمی باشند. ساختار مالیاتی به گونه ای است که در درآمدهای حاصل از خدمات حقوق و دستمزد که در تیررس سازمان مالیاتی می باشد مالیات ها ی قانونی تقریباً بطور کامل پرداخت میشود و در عین حال در سایر بخشهای اقتصادی در مقایسه با میزان درآمدها مشارکت مالیاتی کمتر است، این موضوع به نحوی عدالت مالیاتی را خدشه دار ساخته است و با تعاریف و اهداف مالیات نیز همخوانی ندارد.

در مقام مقایسه با توجه به کل ارزش حقوق و دستمزدی که در حسابهای ملی ثبت شده است کارکنان بخش عمومی و خصوصی ۲.۴ درصد از حقوق پرداختی را مالیات پرداخت کرده اند.

این در حالی است که صاحبان حقوق دستمزد در دهک های متوسط و همچنین پایین درآمدی قرار می گیرند که حجم درآمد مشاغل قابل مقایسه با درآمد این اشخاص نمی باشد.

در این ارتباط اجزای تولید ناخالص داخلی که بخشهای کشاورزی، نفت، صنعت و خدمات به ترتیب ۸/۸، ۲۱/۸، ۱۲/۸، ۵۷ درصد از تولید ناخالص داخلی را تشکیل می دهند و بخش خدمات که عمدتاً در طبقه بندی مالیات بر مشاغل قرار می گیرد در سال مربوطه ۵ درصد کل مالیات را پرداخت کرده است. علیرغم اینکه این رقم تخمینی و دارای خطاست، به دلیل وجود کانالهای فرار مالیاتی در این بخش و فعالیت بازارهای غیررسمی در این حوزه، مالیاتهای وصولی در این مشاغل بمراتب کمتر از سایر بخشهای مالیاتی است.

با توجه به اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰، معافیت های بخش مشاغل بیشتر شده و در عین حال نرخهای مالیاتی نیز تعدیل گردیده است. به عبارت دیگر این اصلاحات با هدف کاهش شکاف مالیات بالقوه و بالفعل مالیات مشاغل صورت گرفته بود که عملکردها حاکی از آن است که این مهم هنوز تأمین نشده است. هر چند که بخشی از این عدم تحقق ها به مشکلات و نارسائیهای سیستم مالیاتی (از لحاظ اجراء و قانون) بر میگردد، علیرغم این موضوع، صاحبان مشاغل در مقایسه با سایر بخشها با توجه به مقاومتهایی که در پرداخت مالیاتهای قانونی دارند، هر گونه اصلاح در روشهای پرداخت مالیات را به سختی پذیرا می باشند. بخشی از این مقاومتها به فقدان عدالت مالیاتی برمی گردد یعنی عملاً وجود مشاغل غیر رسمی که مالیاتی پرداخت نمی کنند موجب گردیده مؤدیان این حوزه تمایل چندانی به پرداخت مالیات نداشته باشند، لذا برای اینکه مالیاتها به اهداف خود در این حوزه برسد لازم است دولت در بازارهای غیررسمی اقدامات بازدارنده بعمل آورد و با کنترل و احاطه بر شرایط و ارتقاء شاخص های فرهنگ مالیاتی این مقاومت ها را به سمت مشارکت بیشتر در پرداخت مالیات هدایت نماید.

در سایر بخشهای مالیاتی که در ارتباط با مالیاتهای مستقیم می باشد علیرغم اینکه فرار مالیاتی در مقایسه با بخش مشاغل کمتر می باشد لیکن به جهت علی الرأس بودن مالیات و برخورداری ضعیف از سیستم اطلاعات مالیاتی مکانیزه، هنوز مالیاتهای بالقوه به مرحله فعلیت نرسیده است. در این ارتباط در سالهای اخیر اقدامات مثبت عدیده ای بعمل آمده است لیکن تا نظام مالیاتی مطلوب فاصله زیادی هست.

عملکرد درآمدی مالیات بر ارزش افزوده

این مالیات همان طوری که در بندهای قبلی گفته شد از سال ۱۳۸۷ به صورت مرحله ای اجرا شده است و این شیوه اجرا موجب گردیده کمترین اثرات منفی در اقتصاد بروز نماید از سوی دیگر نرخ مالیات نیز در مقایسه با کشورهای دیگر و نسبت به ظرفیت بخش، خیلی نازل می باشد و بیش از ۴۰ درصد از کالاهای سبد خانوار معاف از مالیات می باشد.

- با در نظر گرفتن شاخص های فوق، این مالیات (با احتساب مالیات کالا و خدمات) از لحاظ درآمدی توانسته طی سال ۱۳۸۸ بالغ بر ۹.۵ درصد از کل درآمدهای مالیاتی را به خود اختصاص دهد. درحالیکه در اغلب کشورها این سهم به مراتب بیش از رقم مذکور می باشد، بطوریکه بعضاً به ۵۳ درصد نیز می رسد.

- با در نظر گرفتن تعداد اظهارنامه های مالیاتی تحویل داده شده به سیستم مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۸۸ (تعداد ۱۹۲۱۶۳) سرانه هر اظهارنامه برابر با ۸۴۰۶۴۰۵۰ ریال بوده است که در مقایسه با سرانه پرداختی مالیات بر مشاغل که به ازاء هر پرونده حدوداً ۴۸۰۰۰۰۰ ریال می باشد، عملکرد مالیات بر ارزش افزوده قابل توجه می باشد.

- همچنین تعداد ۱۲۴۸ نفر نیروی متخصص مالیاتی و غیرمالیاتی در این حوزه فعال می باشند که با در نظر گرفتن این تعداد، سرانه مالیات وصولی بر حسب تعداد کارکنان ۲۲۷۹۷۲۷۵ ریال می باشد. این در حالیست که بیش از ۱۸۰۰۰ نفر در سازمان مالیاتی وصول بقیه درآمدهای مالیاتی را بر عهده دارند. لذا از حیث نیروی انسانی مالیات بر ارزش افزوده متحمل هزینه کمتری است. با عنایت به اینکه مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده وصول و پرداخت مالیاتها را برعهده دارند، لذا هزینه وصول در این مالیات در مقایسه با دیگر مالیاتهای مستقیم رقم کمتری را به خود اختصاص می دهد که این موضوع یکی از نکات مثبت مالیات بر ارزش افزوده تلقی می گردد. کم هزینه بودن این مالیات یکی از عواملی می باشد که تمایل دولت ها را به اجرای آن جلب کرده است.

با توجه به فاکتورهای مثبتی که این مالیات در مقایسه با سایر مالیاتها برخوردار می باشد، لازم است در ادامه روند فعالیت مالیات بر ارزش افزوده در ایران اقدامات تکمیلی مد نظر قرار گیرد. در صورت ارتقاء این سیستم می توان از ساختار اطلاعاتی آن در سایر اقلام مالیاتی بویژه مالیات مشاغل بهره مند شد و از فرار مالیاتی در این حوزه جلوگیری نمود.

اثرات تورمی مالیات بر ارزش افزوده

همانطوریکه در بندهای قبلی نیز ذکر شد در کشورهایی که مالیات بر ارزش افزوده اجراء شده این مالیات اثر کمتری روی تورم داشته است. در ایران نیز همزمان با اجراء و گسترش پایه مالیات بر ارزش افزوده که طی سالهای ۱۳۸۸-۱۳۸۷ بوقوع پیوست، نرخ تورم نیز عمدتاً روند نزولی داشته است. بطوریکه نرخ تورم از ۲۹.۵ درصد در پایان مهر ماه ۱۳۸۷ به ۹.۶ درصد در پایان مرداد ماه ۱۳۸۹ کاهش پیدا کرده است. علیرغم اینکه نمی توان به صراحت کاهش نرخ تورم را به اجرای مالیات بر ارزش افزوده مرتبط نمود، لیکن می توان گفت با توجه به سیاستهایی که دولت در زمینه کنترل نرخ تورم داشته است از جمله مالیات بر ارزش افزوده، این اقدامات موجب گردیده تورم روند نزولی در پی داشته باشد. از سوی دیگر با توجه به اینکه بیش از ۴۰ درصد از مصارف بودجه خانوار مشمول مالیات بر ارزش افزوده قرار نمی گیرد. لذا با توجه به حساس بودن تقاضای این قبیل مصارف، با معافیت این کالاها هر گونه افزایش قیمت از جانب اجرای مالیات بر ارزش افزوده مورد کنترل دولت قرار گرفته است. علی ایحال در صورت افزایش پایه مالیاتی می بایست در راستای کنترل تورم اقدامات و سیاستگذاریهای موثری اعم از پولی، مالی و بودجه ای مد نظر قرار داد.

سهم مالیات بر ارزش افزوده در مصرف خانوارها

مالیات بر ارزش افزوده از مصرف کنندگان و بر مبنای مصرف کالاها و خدمات اخذ می گردد. در این میان فروشندگان عملاً وظیفه مأمور وصول مالیات را بر عهده دارند و با وصول مالیات از مصرف کنندگان وجوه مربوطه را به حسابهای تعیین شده واریز می نمایند. یکی از اثرات مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف کاهش مصرف و هدایت وجوه به سمت پس انداز می باشد. در ایران با توجه به اینکه آمار و اطلاعات مصرف نهایی بخش خصوصی با وقفه های سه یا چهار ساله منتشر می شود، لذا امکان این بررسی میسر نمی باشد. شایان ذکر است (آخرین آمار مصرف نهایی بخش خصوصی مربوط به سال ۱۳۸۶ می باشد) البته می توان برای تخمین اینکه حدوداً چه میزان از ارزش مصرف خانوارها، به مالیات بر ارزش افزوده اختصاص داده شده است، برآوردی صورت داد. در این رابطه با در نظر گرفتن رشد مصرف خانوارها طی سالهای ۸۶-۱۳۸۳ که برابر با ۲۴ درصد می باشد با فرض اینکه رشد مذکور تا سال ۱۳۸۸ ادامه داشته باشد، می توان گفت از کل مصرف برآوردی مصرف خانوار در سال ۱۳۸۸، میزان ۱/۳ درصد به مالیات بر ارزش افزوده اختصاص داده شده است. این در حالیست که شاخص مذکور در برخی از کشورهای توسعه یافته بطور مثال در فرانسه و انگلیس بین ۱۰ تا ۱۲ درصد نیز بالغ می گردد.

عملکرد ۱.۳ درصد با توجه به حجم بالای مصرف خانوارها رقم خیلی نازلی است. این شاخص نشان دهنده آن است که جهت ایفاء نقش مالیات بر ارزش افزوده در کاهش مصرف و تشویق به پس انداز لازم است تغییراتی در نرخها و معافیت های مالیات بر ارزش افزوده داده شود. به نظر می رسد در میان مدت بعد از اجرای آزمایش این مالیات به توجه به ظرفیت بالای مالیاتی این بخش، بتوان با کاهش معافیت ها، نقش مالیات بر ارزش افزوده را در ساختار اقتصادی پررنگ تر نمود.

البته این سیاست منوط به این است که بازارهای غیررسمی خرید و فروش کالا و خدمات برچیده شود. بطور مثال در بازار خرید و فروش ارز، دلالها و واسطه های غیررسمی بدون اینکه مالیاتی پرداخت بکنند، عملاً در این حوزه فعالیت گسترده ای دارند و یا حجم قابل توجه قاچاق کالا که در چهارماهه سال ۱۳۸۹ رقمی حدود ۱۷۹۶ میلیارد ریال آن کشف شده، عملاً با وجود این اختلالات اثربخش بودن نظام مالیاتی در اقتصاد ضیف گردیده و چه بسا به دلیل کم کاری در ایجاد عدالت مالیاتی گسترش پایه مالیات بر ارزش افزوده مشکل ساز شود. لازم به ذکر است کنترل این معضلات خارج از عهده سازمان مالیاتی می باشد بخشی از این بازارها بصورت برنامه ریزی شده فعالیت دارند و دستگاههای مربوطه نیز آگاهی کامل از این وضعیت دارند. در این رابطه بانک مرکزی می تواند با برنامه مشخص از فعالیت دلالهای ارز جلوگیری کند و یا وزارت بازرگانی قادر است صنوف غیررسمی را شناسایی و با ابزارهای قانونی و اجرایی، امکان فعالیت را از این مجموعه سلب کند. بنابراین در شناسایی و کنترل این مشاغل مشکلی چندانی وجود ندارد، بنابر این در صورت ساماندهی بازارها و رفع عوامل اختلال را مطمئناً پرداخت این نوع مالیات مورد استقبال عمومی قرار خواهد گرفت و مالیاتها نیز اهداف و نقش های اقتصادی تعیین شده را تأمین خواهند نمود. (۱)

تعریف مفاهیم و واژگان اختصاصی طرح (۳)

- ❖ مالیاتهای غیر مستقیم: آن دسته از مالیاتهایی هستند که پرداخت کننده آنها الزاماً همان کسی نیست که در اثر پرداخت مالیات تغییری در وضعیت قدرت خرید وی ایجاد شده باشد. از آنجا که فروشندگان کالاها و خدمات مبلغ این مالیات را جزء قیمت تمام شده کالاها و خدمات خود محسوب نموده و مبلغ آن را از خریدار کالاها و خدمات خود دریافت می کنند، لذا اثر واقعی پرداخت این مالیات متوجه شخص دیگری که عموماً مصرف کننده نهایی است می گردد.
- ❖ هزینه های اجرایی^۸: هزینه هایی که اداره مالیاتی برای وصول مالیات مصروف می دارد.
- ❖ روش صورتحساب- اعتبار: یکی از روشهای وضع یک مالیات بر ارزش افزوده با نرخ t درصد می باشد که بسیار متداول است. در این روش از مؤدیان خواسته می شود تا بدهی مالیاتی خود را از طریق حاصلضرب نرخ مالیات بر ارزش افزوده در فروششان محاسبه کرده و گزارش دهند. در مقابل این مقدار، بنگاهها آن مقدار از مالیاتی را که هنگام خرید نهاده های تولید شامل مواد اولیه تولیدی و ماشین آلات تولیدی و امثال آن در مرحله تولید کالای خود پرداخت کرده اند را به صورت اعتبار از مقدار محاسبه شده مالیات بر ارزش افزوده فروش خود کسر می کنند. تحت سیستم "صورتحساب- اعتبار" بنگاهها ملزم به ارائه و ایجاد فاکتورهایی برای کلیه خریدهای خود هستند که نشان دهنده مالیات بر ارزش افزوده پرداختی آنها باشد.
- ❖ مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای مصرف: این نوع مالیات همانند مالیاتهای غیرمستقیم نوعی مالیات بر مصرف است که در عین ساده بودن آن اثرات اقتصادی کمتری در مقایسه با آنها ایجاد می کند. میزان این مالیات برابر دریافتی بنگاهها، منهای ارزش کل خرید کالاها و واسطه های و نیز هزینه های سرمایه ای است. در واقع با کاهش هزینه های سرمایه ای از تولید آنچه که باقی می ماند برابر ارزش کالاها مصرفی تولید شده است. سیستم مالیات

^۸ -Administrative Costs

- بر ارزش افزوده‌ای که در کشور عضو جامعه اروپا استفاده می‌گردد از این نوع می‌باشد و گرایش برخی از کشورهای در حال توسعه نیز به سمت استفاده از این روش است.
- ❖ اصل مقصد: در اصل مقصد مالیات، روی ارزش افزوده همه کالاها و خدماتی که در کشور مصرف می‌گردند، وضع می‌شود.
 - ❖ مالیات بر فروش: مالیات بر خرده فروشی و عمده‌فروشی است. مالیات چند مرحله‌ای مضاعف است که اعمال این گونه مالیات به نوع کالا، مراحل تولید یا کالای خاص، درجه تخصص و درجه ادغام عمودی صنعت بستگی دارد.
 - ❖ پایه مالیاتی: دامنه‌ای از کالاها و خدمات است که قانون مالیاتی بر آنها اعمال می‌شود. هر کالا یا هر فعالیت اقتصادی را که مالیات به آن تعلق می‌گیرد مبنا (مأخذ) مالیاتی گویند. ممکن است معمول‌ترین مبناهای مالیاتی را به سه دسته عمده تقسیم کرد: درآمد، مصرف و ثروت.
 - ❖ تمکین مالیاتی: شامل تمام هزینه‌ها، اوقات و زحماتی است که مؤدی باید برای پرداخت به طور کامل و سر موعده متحمل شود.
 - ❖ فرار مالیاتی: کوشش غیر قانونی برای طفره رفتن و فرار از مالیات، مانند ندادن اطلاعات لازم در مورد عواید و ملک مشمول مالیات به مقامات مسئول. به استفاده از معافیت‌های قانونی مالیات فرار مالیاتی اطلاق نمی‌شود.
 - ❖ اظهارنامه مالیاتی: نوعی گزارش مالی است که نمایانگر میزان فعالیت مؤدی و بدهی مالیاتی وی طی دوره معین مالیاتی می‌باشد.
 - ❖ نرخ موثر مالیات بر ارزش افزوده: نسبت مالیات وصول شده به کل مالیات مشمول را می‌گویند. (البته در سیستم مالیات بر ارزش افزوده) نرخ موثر مالیاتی نرخی است که عملاً بر کالاها اعمال می‌شود. این نرخ در برخی موارد ممکن است متفاوت از نرخ در نظر گرفته شده باشد. اعمال نرخهای چندگانه و معافیت‌ها معمولاً منجر به این می‌شود که نرخهای موثر مالیات بر ارزش افزوده بیشتر از نرخهای مورد نظر اولیه باشد. برای مثال، فرض کنیم بر غذای بیمارستانی که ۴۰ درصد آن را مواد اولیه معاف از مالیات تشکیل می‌دهد نرخ ۱۰ درصد بسته شود، در این حالت نرخ مؤثر مالیاتی ۱۶/۶ درصد خواهد بود. $نرخ\ ۱۶/۶ = درصدمخفی\ ۱۰ + نرخ\ ۱۰ = درصداشکار\ ۱۰ = ۱۰$ /۱۰ * ۱۰۰ میزان ارزش افزوده‌ای که باید بر آن مالیات اعمال شود، $۶۰ = ۱۰۰ - ۴۰$ در مقابل ۶۰ واحد ارزش نهایی، ۱۰ واحد مالیات اخذ می‌شود. در واقع مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۱۶/۶ درصد اعمال شده است.
 - ❖ معافیت آستانه: با مطالعه تجربیات بسیاری از کشورهای مجری طرح نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌توان به این حقیقت دست یافت که یکی از مهمترین عوامل در اجرای موفق آن تعیین مناسب ترین سطح آستانه معافیت با شرایط و ویژگی های آن کشورها می باشد. معمولاً ارزش افزوده ایجاد شده توسط بنگاه های کوچک و فعال بخش خرده فروشی در مقایسه با تعداد زیاد آنها ناچیز بوده و در نتیجه مالیات بر ارزش افزوده وصولی از آنها با عنایت به گستردگی فعالیت های اجرایی سازمان وصول مالیات قابل توجیه نیست. به این لحاظ معاف نمودن مؤسسات اقتصادی با ارزش افزوده پایین در جهت افزایش کارایی سازمان مالیاتی از اهمیت خاصی برخوردار است. تجربه سایر کشورها نشان میدهد که اغلب کشورهایی که از سیستم مالیات بر ارزش افزوده استفاده می کنند در مراحل اولیه اجرای آن برای کاهش هزینه های اجرایی و هزینه های تمکین مؤدیان از یک سطح آستانه معافیت برای معاف نمودن تعداد زیادی از بنگاه های کوچک و فعالان بخش خرده فروشی استفاده کرده اند. تعیین سطح آستانه معافیت این امکان را به اداره مالیاتی می دهد که در جهت تحقق اهداف درآمدی نظام مالیاتی به میزان قابل توجهی در هزینه های اجرایی صرفه جویی کند. از معیارهای متعددی برای تعیین

سطح آستانه معافیت استفاده می شود که مهم ترین آن عبارتند از حجم فروش سالانه، مقدار درآمد سالیانه، مقدار سرمایه مورد استفاده، سطح اشتغال حجم خرید سالیانه و نوع تجارت. (۷)

نتیجه گیری

مسائل و معضلاتی که تاکنون در خصوص مالیات بر ارزش افزوده در بین مؤدیان و فعالان اقتصادی مطرح می باشد، آماده نبودن برخی زمینه های اجرایی است که در ذیل به برخی از آنها اشاره می گردد.

- ۱ - فرهنگ سازی
 - ۲ - تدوین آیین نامه دقیق اجرایی با حضور نمایندگان بخش خصوصی
 - ۳ - گزارش دوره ای شفاف در نشریات از عملکرد بخش هایی که گریزهای مالیاتی داشته اند
 - ۴ - ایجاد تشکیلات قوی اداری و پاسخگو
 - ۵ - ایجاد شبکه ملی معاملات اشخاص حقیقی و حقوقی به منظور استفاده برخط (آنلاین) ذینفعان و تصمیم گیرندگان جلوگیری از واردات قاچاق -۶
 - ۷ - زمینه سازی برای صدور فاکتور
 - ۸ - شفاف سازی برخی مفاد قانون از جمله بند الف ماده ۱۱ و فرآیند رسیدگی به تخلفات
 - ۹ - تدوین سیستم اطلاعاتی یکپارچه
 - ۱۰ - تعدیل زمان تسویه به دلیل دوره های فصلی
 - ۱۱ - تعیین دقیق حدود و شمول قانون
 - ۱۲ - اتخاذ سیاست یکسان توسط دستگاه های دولتی در قبال موضوع ارزش افزوده در صورت فراهم آمدن زمینه های فوق، بدون اطلاع برخی از مواد قانونی، امکان اجرای دقیق آن فراهم نخواهد شد. بر اساس نظر خواهی های انجام شده و نظرات کارشناسی حداقل باید محورهای ذیل در قانون مورد توجه قرار گیرد.
 - ۱ - تعریف دقیق مصرف کننده نهایی، به ویژه در مورد مواد اولیه مصرفی
 - ۲ - تعریف دقیق کالای صادراتی
 - ۳ - محدود کردن دوره های تسویه مالیات از ۳ ماه به ۴ ماه
 - تعریف دقیق مفهوم (تحقق معامله) - ۴
 - ۵ - مشخص کردن زنجیره معافیت های مالیاتی، به ویژه در مورد دارو و لبنیات
 - ۶ - تعیین حد آستانه
 - ۷ - تعیین مهلت رسیدگی به اظهار نامه مالیاتی توسط سازمان امور مالیاتی
 - ۸- ایجاد امکان استفاده مؤدیان از حکم ماده ۲۵۱ قانون مالیات های سیستم
- با عنایت به موارد فوق برخی کارشناسان بر این عقیده اند که اجرای خوب یک قانون بد به مراتب بهتر از اجرای بد یک قانون خوب است و در شرایطی که اجرای این قانون بدون اطلاع رسانی مناسب به مردم و فعالان اقتصادی انجام گردید، ممکن بود در وضع موجود به اجرای بد یک قانون خوب بیانجامد.
- به نظر می رسد که در ایران نحوه اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و میزان آمادگی مردم و وجود بسترهای سخت افزاری و نرم افزاری لازم بیشترین نقش را در موفقیت اجرای مالیات بر ارزش افزوده ایفا می کند. اینک به برخی از چالشهای مدیریتی در اجرای مالیات بر ارزش افزوده اشاره میگرد.
- ۱- از زمان بحث بر سر اجرای مالیات بر ارزش افزوده و فراز و نشیبهای طی شده در نهادهای قانونی کشور تا مرحله ابلاغ آن به دولت جهت اجراء بیش از ۱۰ سال زمان سپری گردید، لکن طی این مدت بندرت در این خصوص در رسانه های ارتباط جمعی و از جمله صدا و سیما و مطبوعات راجع به آن اطلاع رسانی گردید و این امر با توجه به پژوهشهای صورت گرفته در

خلال سالهای ۸۱ لغایت ۸۵ و سفرهای مکرر مسئولین سازمان مالیاتی به خارج از کشور، جهت آشنایی با مسائل مرتبط با این نوع مالیات و مشاهدات میدانی، دور از انتظار بود.

عامل دیگری که بیشترین تأثیر را در موج تورمی دارد این است که آیا میزان و نحوه اطلاع رسانی به مردم به شیوه ای درست و به میزان کافی صورت می گیرد؟ بعد از جهش قیمتی اولیه و ثانویه تورم خیلی زود به حالت اولیه برمیگردد و نگرانی درخصوص افزایش تورم رفع خواهد شد. اما در صورتی که میزان اطلاع رسانی به مردم در این خصوص کافی نباشد باعث افزایش عدم شفافیت شده و ممکن است مشکلات عدیده ای را بوجود آورد. در این حالت ممکن است بنگاهها و تولید کنندگان کالاهایی که از مالیات معاف هستند نیز قیمت محصولات خود را متناسب با مالیاتی که بر دیگر کالاها وضع می شود، افزایش دهند.

این امر هم می تواند به دلیل عدم درک صحیح بنگاه ها از ماهیت مالیات بر ارزش افزوده و هم به دلیل سوءاستفاده از ناآگاهی مردم در این زمینه صورت گیرد. عدم اطلاع رسانی کافی حتی می تواند منجر به چالش انتظارات آتی سرمایه گذاران در خصوص قیمت ها و بازار شده و از این رهگذر باعث کاهش سرمایه گذاری و بروز رکود شود. (۵)

مطالعات تطبیقی در خصوص اجرای این نوع مالیات می توانست اجرای آن را تسهیل نماید. مشکلات پیش آمده در صنف طلا و جواهر، که قبلاً کشور ترکیه آن را تجربه کرده بود، شاهدی بر این مثال است. لذا آماده سازی فرهنگی مردم و صنفهای مختلف و بیان محسنات این نوع مالیات، به جای بازدارندگی ایجاد شده، به هم سویی و همکاری مؤثرتر عموم مردم همراه شده و اجرای آنرا بسیار هموارتر می نماید.

۲- نزدیک به شش ماه قبل از اجرای این قانون (۸۷/۷/۱) سازمان امور مالیاتی اقدام به استخدام ۵۰۰ نفر از دانش آموختگان در حوزه های مرتبط نمود که هر چند به صورت آکادمیک با مسائل مالی و اقتصادی آشنایی داشتند، لکن از تجربه لازم بخصوص در امر مالیات بر ارزش افزوده، بی بهره بودند. حتی کارمندان اجرایی با سابقه نیز آموزش کافی در این خصوص نداشته و با شروع عملیات اجرایی، خود نیز دچار سر درگمی بودند. البته این امر با گذشت زمان و طی شدن چندین دوره مالیاتی تا حدود زیادی مرتفع گردیده است.

۳- در اجرای این نوع مالیات، عوامل مالیاتی می بایست توانایی کنترل و ردیابی مسیر مبادلات را داشته باشند و این مستلزم داشتن کد اقتصادی توسط مؤدیان مالیاتی و داشتن شناسنامه جهت کالاهای مصرفی خواهد بود. از طرفی وجود کالای قاچاق در این سیستم مالیاتی قابل پذیرش نبوده و این مسئله خود باعث جبهه گیری کاسب کارانی است که این کالاها را در اختیار دارند.

این موارد باعث مقاومت آنها در اجرای این قانون خواهد شد. سازمان امور مالیاتی و دیگر ارگانهای ذیربط دولتی با اجباری کردن دریافت کد اقتصادی و طرح شناسنامه دار کردن کالاها (طرح شبنم) در صدد رفع این موانع می باشند، لکن این امر می بایست قبل از اجرای این قانون صورت می پذیرفت.

۴- در صورتیکه حد آستانه در این قانون در مراحل بعدی کلیه کاسبکاران جزء را در برگیرد، سازمان امور مالیاتی با مشکل دیگری مواجه خواهد گردید. یکی از مهمترین و کلیدی ترین مستندات این قانون صدور فاکتور توسط فروشنده و به نام خریدار می باشد. از طرفی کسبه جزء توانایی تکمیل اظهار نامه های مالیاتی و از جمله نوع الکترونیکی آنرا نداشته و اصولاً با مقوله حسابداری نیز بیگانه اند، بنابراین تا زمانی که راه کارهای مناسب برای فائق آمدن بر این مشکلات، تسری این قانون به سطح پایین تر جامعه معقول بنظر نمی رسد.

۵- با گذشت بیش از هفت سال از آغاز اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و بحث و گفتگوهای پیرامون آن و کنکاش متخصصین امر در این خصوص به نظر می رسد، حال زمان مناسبی برای تجمیع نقطه نظرات کلیه ذینفعان در این خصوص مهیا گردیده است و با لحاظ این نقطه نظرات، نواقص قانونی آن مرتفع و علاوه بر اینکه از وضوح بیشتری برخوردار خواهد گردید، ساز و کارهای اجرایی نیز به طبع آن ارتقاء خواهد یافت.

منابع

- ۱- www.econo.ir (وزارت امور اقتصاد و دارائی، معاونت امور اقتصادی)
- ۲ - www.modiryar.com (مرجانی، شیوا، تأثیر مالیات بر ارزش افزوده و نقش آن بر درآمدهای کشور)
- ۳ - www.vat.ir
- ۴ - پناهی، علی، یادگاری، سیامک، حسینی، آمنه (۱۳۸۹) بررسی و تحقیق در خصوص مشکلات ناشی از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و ارائه راهکارهای اصلاحی، پروژه شماره ۲۳ اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران و انجمن مدیران صنایع، صص ۲۸ و ۲۹
- ۵ - فارابی، هیرو، مالیات بر ارزش افزوده و اثرات آن، تجربه کشورها و شیوه اجرا در ایران (۱۳۹۰) مجله اقتصادی- ماهنامه بررسی مسائل و سیاستهای اقتصادی، شماره های ۳ و ۴ صص ۷۳
- ۶ - نادران، الیاس (۱۳۸۰) مالیات بر ارزش افزوده، روشها و آثار، پژوهش نامه اقتصادی، در مقاله فارابی، هیرو، مالیات بر ارزش افزوده و اثرات آن، تجربه کشورها و شیوه اجرا در ایران (۱۳۹۰) مجله اقتصادی- ماهنامه بررسی مسائل و سیاستهای اقتصادی، شماره های ۳ و ۴ صص ۶۸ و ۶۹
- ۷ - طهماسبی، بلداجی، افضلی، اسماعیل و رضا بوستانی (۱۳۸۳) نگرشی بر مالیات بر ارزش افزوده و چگونگی اجرای آن در ایران، چاپ اول در مقاله فارابی، هیرو، مالیات بر ارزش افزوده و اثرات آن، تجربه کشورها و شیوه اجرا در ایران (۱۳۹۰) مجله اقتصادی- ماهنامه بررسی مسائل و سیاستهای اقتصادی، شماره های ۳ و ۴ صص ۷۱
- ۸ - پناهی، علی، یادگاری، سیامک، حسینی، آمنه (۱۳۸۹) بررسی و تحقیق در خصوص مشکلات ناشی از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و ارائه راهکارهای اصلاحی، پروژه شماره ۲۳ اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران، انجمن مدیران صنایع، صص ۱۱۴ و ۱۱۵
- ۹ - دانشمند، مسعود، مشکلات اجرایی مالیات بر ارزش افزوده (www.hamshahrionline.ir)