

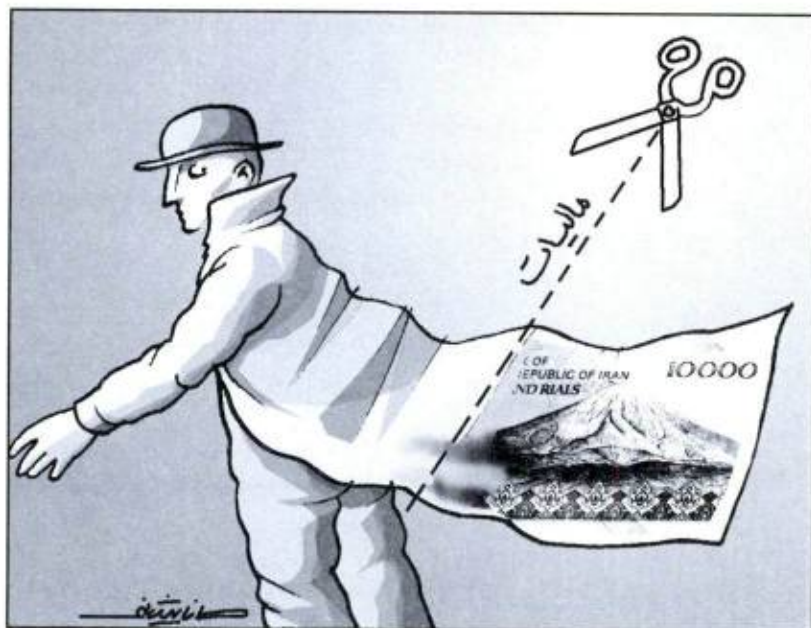
## مالیات مبتنی بر ارزش افزوده\*

جامعه حسابداران رسمی ایران  
آموزش حرفه‌ای مستمر (احم)  
مطالعه این مقاله و پاسخ درست به سوال‌های طرح شده  
در صفحه ۹ این مجله ۲۰ امتیاز دارد

غلامرضا سلامی

### ارزش افزوده در اقتصاد کلان

در اقتصاد کلان، تولید ناخالص ملی هر کشور معادل است با کل ارزش افزوده‌ی ایجاد شده در آن کشور. یعنی با کمی مسامحه تولید ناخالص ملی برابر است با مجموعی از مزدها و کارمزدهای شاغلین، درآمد مالکین، درآمد اجاره‌ای اشخاص، سود شرکت‌ها، بهره‌ی خالص



### بخش اول - شناخت ارزش افزوده

حاصل به‌کارگیری کار و سرمایه در فعالیت‌های اقتصادی را ارزش افزوده می‌نامند. بنابراین تعریف، فعالیت‌های اقتصادی فعالیت‌هایی است که به تولید محصول یا خدمت قابل فروش می‌انجامد.

بنابراین طبق این تعریف: الف - ارائه‌ی

و هزینه‌های مصرف سرمایه (استهلاک). در سمت تولید حساب نام‌های ملی، ارزش پولی جریان کالاها و خدمات تولید شده در یک دوره برحسب مخارج مصرف‌کنندگان، بنگاه‌های اقتصادی، دولت و خارجیان روی کالاها و خدمات طی

ندارد ارزش افزوده به‌وجود نمی‌آورد؛ و پ - خدمات خانم‌های خانه‌دار در تهیه‌ی غذا و خدمات خانه‌داری هرچند که قاعدتاً باید ارزش افزوده تلقی شود ولی به علت آن که این خدمات برای فروش عرضه نمی‌شود، ارزش افزوده محسوب نمی‌گردد.

خدمات افتخاری در موسسات غیرانتفاعی، احزاب، مجامع حرفه‌ای و نظایر اینها، ارزش افزوده ایجاد نمی‌کند؛ ب - به‌کارگیری سرمایه در خرید و فروش املاک و اتومبیل دست دوم و هر نوع کالای مستعمل به‌دلیل آن که نقشی در تولید محصول یا خدمات

می‌شود، به این عنوان نامیده شده است. این که مالیات ارزش افزوده‌ی ایجاد شده در حلقه‌ی تولید از محصول نهایی اخذ می‌شود به تنهایی کافی نیست تا این مالیات را مالیات ارزش افزوده بنامیم، زیرا همان‌گونه که بعداً ملاحظه خواهد شد، این دریافت مالیات صرفاً جنبه عملیاتی و علی‌الحساب دارد و به هیچ وجه به ارزش افزوده‌ی (تولید) تحمیل نمی‌شود، بلکه نهایتاً از مصرف‌کننده‌ی محصول نهایی اخذ می‌گردد. به نظر می‌رسد وجه تسمیه‌ی این عنوان ایجاد تمایز بین این شیوه از مالیات‌ستانی با شیوه‌ی RST یا RETAIL SALES TAX یعنی مالیات خرده‌فروشی باشد. زیرا از آنجا که هر دو این شیوه‌ها وسیله‌ی دریافت مالیات مصرف هستند و ادای نظریه نتیجه‌ی هر دو شیوه رقم یکسانی را برای دولت به بار می‌آورد، لذا این عنوان فقط به دلیل شیوه‌ی محاسباتی به کار می‌رود نه به علت ماهیتش. توصیه می‌شود در ایران از عنوان دیگری مانند مالیات مبتنی بر ارزش افزوده یا مالیات کالا و خدمات که در بعضی از کشورها کاربرد دارد، استفاده شود.

#### آثار مالیات مصرف

مالیات مصرف برخلاف مالیات درآمد ادعای اجرای سیاست‌های توزیعی و تخصیصی را ندارد و به‌طور ساده هدف آن تامین مخارج دولت است. ولی از آنجا که به‌طور بالقوه می‌تواند این نقش را به‌نحو احسن ایفا کند، لذا قادر است با کاستن از فشار بار مالیات درآمد عوامل تولید آثار مهم اقتصادی به‌همراه داشته باشد. ایراد مهمی که به این نوع مالیات وارد است مربوط به آثار تورمی آن است.

منتقدان معتقدند که ستاندن مالیات مصرف علاوه بر بالا بردن سطح عمومی قیمت‌ها به دلیل ثابت بودن نرخ (غیرتصادفی بودن آن) به‌طور نسبی فشار

دیگر جمع ارزش‌های افزوده در حلقه‌های مختلف تولید نیز معادل ۳۰ واحد به شرح زیر است:

ارزش افزوده	ارزش افزوده	ارزش افزوده	ارزش افزوده	ارزش افزوده	تولید
۳۰	۲	۴	۶	۵	۱۰
کننده	فروش	مکانرونی	آرد	کارخانه	کارخانه

#### مالیات ایجادکننده درآمد در مقابل مالیات مصرف‌کننده‌ی تولید

مالیات درآمد شامل کلیه‌ی عوامل تولید یا ایجاد ارزش افزوده می‌شود و بنابراین بیش‌تر به سمت درآمدی معادله‌ی (۱) یعنی  $Y = C + S + T$  توجه دارد.

تقریباً همه‌ی حقوق‌بگیران، موجرین، مالکین، صاحبان سرمایه در شرکت‌ها و تامین‌کنندگان مالی فعالیت‌های اقتصادی، مشمول مالیات درآمد می‌شوند. از آنجایی که عمده‌تأ فشار مالیات درآمد متوجه‌ی پس‌انداز اشخاص و شرکت‌ها است و از این طریق بر سرمایه‌گذاری اثر می‌گذارد، لذا این نوع مالیات که هنوز هم مهم‌ترین منبع تامین مخارج دولت‌ها است چندان مورد علاقه‌ی تصمیم‌گیران اقتصادی نیست. به اعتقاد آنها ایجادکنندگان ارزش افزوده نباید به خاطر نقش مهمی که در اقتصاد جامعه ایفا می‌کنند تحت فشار قرار گیرند.

در مقابل این نوع مالیات از دهه‌ی ۱۹۶۰ میلادی نوعی مالیات که در بعضی از کشورها با عنوان VAT یا ADDED TAX VALUE معروف است مطرح شده که به دلیل مزایای زیاد آن روزه‌روز از مقبولیت بیش‌تری برخوردار گردیده است. بسیاری از کشورها این مالیات را به عنوان مکمل مالیات درآمد به نظام مالیاتی خود وارد کرده‌اند و سهم آن را از کل درآمد مالیاتی افزایش داده‌اند.

این مالیات که در ایران به غلط مالیات ارزش افزوده نام گرفته است در واقع مالیات مصرف‌کننده‌ی تولید است که چون از ارزش افزوده‌ی حلقه‌های مختلف تولید دریافت

همان دوره اندازه‌گیری می‌شود. در مقابل در سمت درآمدها مجموعه‌ی اجرت‌های پرداختی به عوامل تولیدکننده‌ی محصولات و خدمات برحسب مخارج مصرفی، پرداخت‌های مالیاتی، پس‌انداز اندازه‌گیری می‌شود. یعنی تولید ناخالص ملی که به کمک ارزش محصول نهایی اندازه‌گیری می‌شود معادل تولید ناخالص ملی است که از طریق ارزش افزوده محاسبه می‌شود:

$$C + I + G + (X - M) = GNP = C + S + T \quad (۱)$$

در این معادله C برابر مخارج مصرف‌کننده؛ I معادل سرمایه‌گذاری ناخالص خصوصی داخلی کارخانه‌ها، تجهیزات، موجودی انبار و ساختمان‌ها؛ G معادل خریدهای کل دولت از کالاها و خدمات؛ X-M معادل خالص صادرات؛ S معادل پس‌انداز کل مصرف‌کنندگان و بنگاه‌های اقتصادی (به‌صورت ذخائر استهلاک و سود تقسیم نشده)؛ و T معادل خالص پرداخت‌های مالیاتی (کل مالیات‌های دریافتی دولت و تامین اجتماعی منهای پرداخت‌های انتقالی، بهره‌ای و یارانه‌ای) است.

#### زنجیره‌ی ارزش افزوده

همان‌طور که ملاحظه شد ارزش افزوده‌ی اقتصاد ملی معادل ارزش محصول نهایی جامعه است. به همین ترتیب، ارزش افزوده‌ی هر حلقه از تولید ارزش یک محصول عبارت از ارزش آن حلقه منهای ارزش حلقه‌های قبل است.

برای روشن شدن مطلب در نمودار ۱ ارزش افزوده‌ی حلقه‌های مختلف و ارزش محصول یک مورد فرضی تشریح شده است.

در نظر بگیرید در مثال نمودار ۱ ارزش محصول نهایی برابر با ۳۵ واحد است ولی از آنجا که ۵ واحد آن وارداتی می‌باشد، بنابراین تولید ناخالص داخلی سهم این محصول معادل ۳۰ واحد می‌باشد. از طرف

بیشتری را به طبقات کم درآمد وارد می‌آورد.

در مقابل موافقان اعتقاد دارند که اصولاً مالیات مصرف باعث انقباض اقتصاد می‌شود و اثر ضدتورمی دارد. ضمن آن که حل مسایل مربوط به عدالت اجتماعی را الزاماً وظیفه‌ای این مالیات نمی‌دانند. آن را صرفاً وسیله‌ای برای تامین مخارج دولت و کاهش فشار برای ستاندن مالیات درآمد تلقی می‌کنند.

اگر در نظر باشد آثار تورمی مالیات مصرف با آثار تورمی مالیات درآمد مقایسه شود، باید گفت که در کشورهای کم‌تر توسعه یافته عملاً تفاوت چندانی در آثار تورمی این دو نوع مالیات مشاهده نمی‌شود. زیرا در این کشورها به دلیل مسایل ساختاری مالیات درآمد نیز به هرحال به مصرف‌کننده منتقل می‌شود. از طرف دیگر تجربه‌ی کشورهای دیگر که این نوع مالیات را برقرار کرده‌اند نشان می‌دهد که سطح عمومی قیمت‌ها در سال‌های شروع ستاندن مالیات مصرف افزایش محسوسی نیافته است. با این وجود بسته به نرخ این مالیات و نیز نوع کالاها و خدمات مشمول، میزان فشار ناشی از آن به طبقات کم‌درآمد متفاوت خواهد بود. هر چه دامنه‌ی معافیت کالاها و خدماتی که جزو سبد مصرف خانوارهای کم‌درآمد است گسترده‌تر و نرخ مالیاتشان پایین‌تر باشد به همان نسبت فشار ناشی از آن کم‌تر خواهد بود. از آنجا که در غالب موارد، کالاهاهایی مانند نان، گوشت، قند و شکر، میوه و تره‌بار، حبوبات، محصولات لبنی، دارو، و مسکن و خدماتی مانند حمل و نقل شهری، پزشکی و بهداشتی، و آموزش از معافیت مالیاتی برخوردارند و با توجه به آن که این نوع کالاها و خدمات در سبد مصرف خانوار نقش با اهمیتی دارند، لذا از بابت برقراری این نوع مالیات فشار بر اقشار کم‌درآمد محسوس نخواهد بود.

نگرانی که در این مورد می‌تواند وجود داشته باشد بیش‌تر از جانب تولیدکنندگان قابل طرح است که در بازاری با تقاضای پرکشش فعالیت می‌کنند. تجربه‌ی چندساله‌ی اخیر کشور در مورد وضع عوارض گوناگون فروش که قانوناً باید به مصرف‌کننده منتقل می‌شد، موید این مطلب است. بیش‌ترین گلایه در این مورد نه از جانب مصرف‌کنندگان بلکه بیش‌تر توسط تولیدکنندگان عنوان می‌شد و این موضوع عیناً می‌تواند در مورد وضع مالیات مصرف اتفاق بیفتد.

نگرانی دیگری که در این زمینه وجود دارد مربوط به سوءاستفاده‌ی خرده‌فروشان جزء است که با وجود معاف بودن از پرداخت مالیات ارزش افزوده، نسبت به افزایش قیمت کالاها و خدمات مشمول مالیات اقدام می‌کنند بدون آن که از بابت سهم ارزش افزوده‌ی خود مالیاتی را به دولت بپردازند.

و بالاخره آخرین نگرانی تلقی کالاهای سرمایه‌ای به عنوان کالای مصرفی است. این موضوع می‌تواند علاوه بر فشار بی‌مورد به سرمایه‌گذار در هنگام ایجاد یا توسعه‌ی کارخانه یا کسب و کار، بهای تمام شده‌ی تولیدات را هرچند به نحو نامحسوس (به دلیل افزایش هزینه‌ی استهلاک) بالا ببرد.

#### مبانی تدوین مقررات و اجرا

##### روش محاسبه و وصول

برای محاسبه و وصول مالیات مبتنی بر ارزش افزوده روش‌های متعددی پیشنهاد شده است، ولی آنچه در غالب کشورها در حال اجرا است روش کاهنده‌ی غیرمستقیم یا روش صورت حساب است. در این روش به کالاها و خدمات دریافت شده‌ی بنگاه، مالیات پرداخت می‌شود و از این بابت بنگاه از سازمان مالیاتی بستانکار می‌گردد سپس به هنگام فروش کالا یا خدمات براساس صورت حساب‌های صادره از

خریدار مالیات دریافت می‌شود و این بار به حساب بستانکار سازمان مالیاتی منظور می‌شود. در پایان هر دوره مانده‌ی حساب سازمان مالیاتی را بنگاه پرداخت می‌کند و در صورتی اضافه پرداختی داشته باشد دولت این اضافه پرداختی را به آن باز می‌پردازد.

##### نرخ

نرخ مالیاتی می‌تواند متعدد یا یکسان باشد. هر چند استفاده از نرخ‌های متعدد دارای مزایایی است ولی مزایای کاربرد نرخ یکسان به حدی است که موجب شده تا غالب کشورها نرخ واحد را برگزینند.

تعیین نرخ مالیات مصرف از مهم‌ترین مسایلی است که در یک تجربه‌ی جدید باید به آن توجه شود. نرخ مالیات مصرف با در نظر گرفتن موارد زیر تعیین می‌شود: الف- هزینه‌ی وصول مالیات، ب- کالاها و خدمات معاف از مالیات و اشخاص و بنگاه‌های معاف از وصول مالیات، پ- کالاها و خدمات مشمول نرخ صفر، ت- زمینه‌های فرار مالیاتی در جامعه، ث- میزان فشار ناشی از افزایش قیمت کالا و خدمات به افراد کم‌درآمد، ج- میزان تعدیل در نرخ‌های مالیات بردرآمد.

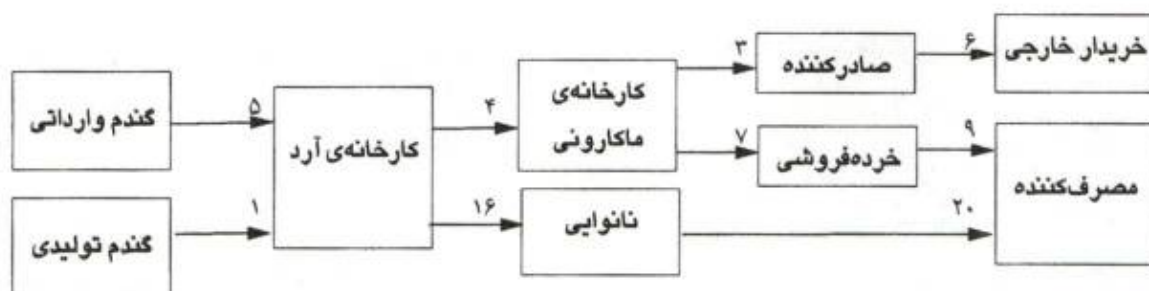
با توجه به عوامل فوق کشورها با مختلف نرخ‌هایی بین ۵ تا بیش از ۲۰ درصد را اعمال می‌کنند. نرخ‌های در حد ۵ درصد شاید برای شروع و ایجاد زمینه‌های فرهنگی و اجرایی این نوع مالیات مفید باشد ولی به عنوان نرخ هدف توصیه نمی‌شود.

##### نرخ صفر

هنگامی که فعالیتی از شمول مالیات مبتنی بر ارزش افزوده خارج است و ضمن آن انجام دهنده آن فعالیت محق به باز دریافت مالیات کالا و خدمات دریافتی پرداختی می‌باشد. اصطلاحاً عنوان می‌شود

ادامه در صفحه ۵۷

نمودار شماره ۱- ارزش افزوده و محصول نهایی



ماکارونی یا شیرینی غیرمعاف باشد در این صورت کارخانه‌ی آرد فقط مالیات را از تولیدکننده‌ی ماکارونی وصول می‌کند و به دولت می‌پردازد. البته این شیوه‌ی عمل در مورد مثال مورد بحث خالی از فایده است زیرا به هر حال وقتی محصول نهایی مشمول مالیات باشد، آن‌گاه معافیت یا عدم معافیت مالیاتی مرحله‌ی قبل بی‌تاثیر است. در همان مثال اگر آرد تحویلی به کارخانه‌ی ماکارونی مشمول مالیات باشد در این صورت کارخانه‌ی آرد  $۰/۴$  واحد به صورت حساب خود اضافه می‌کند و از کارخانه‌ی ماکارونی دریافت می‌کند. کارخانه‌ی ماکارونی نیز هنگام فروش کالا به خرده‌فروش  $۰/۷$  واحد دریافت کرده است. حال چنانچه کل فروش آرد نیز معاف از مالیات می‌شد تفاوتی در دریافتی سازمان مالیاتی به وجود نمی‌آمد و فقط دریافت وجه با کمی تاخیر صورت می‌گرفت.

#### وضعیت کالاهای سرمایه‌ای

شاید تصور شود از آنجا که تولید ماشین‌آلات منجر به ایجاد ارزش افزوده می‌شود، لذا باید مشمول مالیات مبتنی بر ارزش افزوده قرار گیرد. هرچند عنوان این

مالیات با نرخ صفر، در معافیت مالیاتی، مالیات‌هایی که قبلاً برای خرید کالا و خدمات پرداخت شده است قابل استرداد نیست ولی به عنوان جزیی از بهای تمام شده‌ی محصول از نظر مالیاتی قابل قبول است.

به دلیل فوق تعیین کالاها و خدمات معاف تحت مقررات مالیات مبتنی بر ارزش افزوده باید از دقت خاصی برخوردار باشد. مثلاً اگر نان از مالیات ارزش افزوده معاف باشد ولی از آرد به عنوان کالای معاف از مالیات مبتنی بر ارزش افزوده نامی برده نشود، آن‌گاه طبق مثال نمودار شماره ۱ مصرف‌کننده‌ی نان به جای استفاده از  $۲$  واحد معافیت مالیاتی فقط از  $۰/۴$  واحد معافیت مالیاتی استفاده می‌کند زیرا نانو در موقع خرید آرد  $۱/۶$  واحد مالیات پرداخت کرده است که قابل استرداد نیست و باید آن را جزء بهای تمام شده‌ی نان منظور کند. در چنین حالتی منظور قانون‌گذار برای کاستن از فشار افزایش قیمت برای مصرف‌کننده‌ی کم درآمد به طور کامل تامین نمی‌شود.

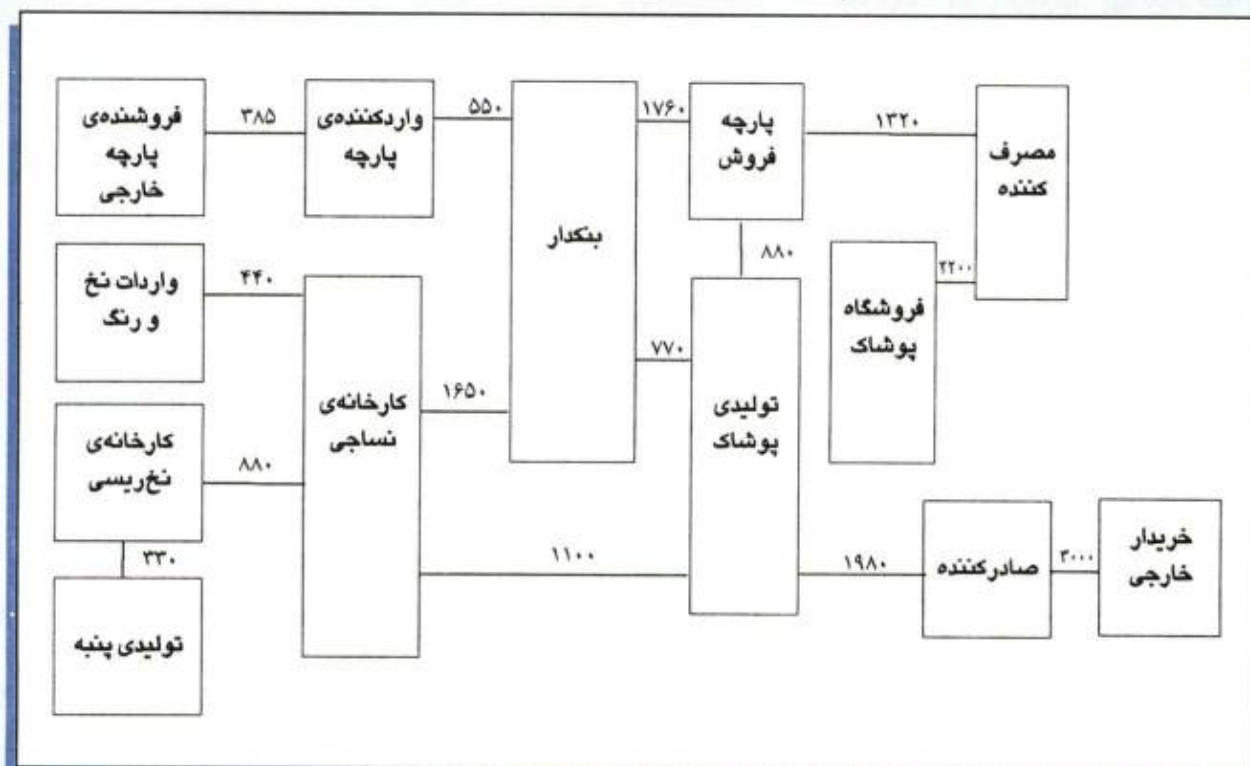
می‌توان یک کالا را برای مصارف مختلف معاف یا غیرمعاف قلمداد کرد. در مثال نمودار شماره ۱ اگر آرد برای مصارف نانوایی معاف و برای مصارف تولید

که مالیات آن فعالیت به نرخ صفر است. بهترین مثال در این مورد را می‌توان صادرات کالا دانست زیرا معمولاً صادرات کالا مشمول مالیات مبتنی بر ارزش افزوده نیست (هرچند قسمتی از ارزش افزوده‌ی کل اقتصاد را تشکیل می‌دهد) و صادرکننده محق است تقاضای بازدریافت مالیاتی را که در هنگام خرید کالای صادراتی پرداخته است، بنماید. در مثال نمودار شماره ۱ اگر نرخ مالیات مبتنی بر ارزش افزوده  $۱۰$  درصد باشد و طبق مقررات صادرات کالا مشمول مالیات نباشد. در این صورت صادرکننده‌ی ماکارونی ضمن مکلف نبودن به کسر و پرداخت مالیات صادرات خود می‌تواند  $۰/۳$  واحدی را که قبلاً کارخانه‌ی ماکارونی از بابت وی به دولت پرداخته است دریافت کند.

#### کالا و خدمات معاف از مالیات

همان‌گونه که بیان شد به منظور اجتناب از وارد کردن فشار به مصرف‌کنندگان کم درآمد، مقررات مالیات مبتنی بر ارزش افزوده بسیاری از کالاها و خدمات مورد مصرف طبقات کم‌درآمد را از مالیات معاف می‌کند. باید توجه داشت که برخلاف

نمودار شماره ۲- فرایند فرض تولید و توزیع پارچه



مصرف می‌شوند، لذا مشمول مالیات مصرف است. در مقابل اقلام صادراتی که جزء تولید ملی است و ارزش افزوده‌ی آنها در کشور ایجاد می‌شود از آنجا که توسط خریداران داخلی مصرف نمی‌شود لذا از مشمول مالیات مصرف خارج هستند.

#### روش اجرا

در نمودار شماره ۲ فرایند فرضی تولید و توزیع پارچه نشان داده شده است. برای آن که با روش اجرایی مالیات مبتنی بر ارزش افزوده آشنایی حاصل شود، نحوه‌ی عمل عاملان هر مرحله از این فرایند برای انجام تکالیفی که طبق مقررات به‌عهده‌ی آنها است، در ذیل بیان می‌شود:

در این مثال نرخ مالیات ۱۰ درصد در نظر گرفته شده است و صادرات کالا مشمول مالیات نمی‌باشد.

کالا و خدمات خریداری شده‌ی دولت به استثنای اقلام خاص مانند تسلیحات و مهمات و ادوات نظامی که دولت‌ها به منظور اعمال حاکمیت مبادرت به خریدشان می‌کنند بقیه‌ی کالاهای مصرفی حکومت باید مشمول مالیات مصرف شود، زیرا در بسیاری از موارد تفکیک دولت از شرکت‌های انتفاعی دولتی و حتی سایر خریداران برای فروشندگان امکان‌پذیر نیست و اصرار به این تفکیک می‌تواند زمینه‌ی فرار مالیاتی را در بسیاری از موارد مهیا سازد.

#### کالاهای مصرفی وارداتی

اقلام وارداتی اصولاً جزء تولید ملی نیست و ارزش افزوده‌ی آنها مربوط به کشور مبدا است، ولی از آنجا که این اقلام مستقیماً یا پس از تبدیل توسط خریداران داخلی

مالیات به گونه‌ای است که این برداشت را به ذهن متبادر می‌سازد ولی همان‌گونه که قبلاً بیان شد این نوع مالیات، به مصرف‌کننده نهایی تحمیل می‌شود و فقط مبنای محاسبه‌اش ارزش افزوده‌ی حلقه‌های مختلف تولید است. حال باید دید مصرف‌کننده نهایی کالای سرمایه‌ای چیست؟ براساس سمت تولید معادله‌ی حساب‌های ملی یعنی  $Y+C+I+G+(X-M)$  که ارزش محصول نهایی کل را نشان می‌دهد کالای سرمایه‌ای تولیدشده به عنوان جزئی از  $I$  (سرمایه‌گذاری) است. بنابراین موضوع مصرف فوری آن متنتفی است و آنچه از بابت کالاهای سرمایه‌ای در قالب کالاهای مصرفی به مصرف می‌رسد هزینه‌ی اجاره یا استهلاک آنها است که به عنوان اجزاء ارزش افزوده‌ی هر حلقه‌ی تولید مبنای محاسبه‌ی مالیات مصرف قرار می‌گیرد.

جدول -

حلقه ارزش افزوده	مبلغ فروش	مبلغ صورت حساب	بدهکار سازمان مالیاتی	بستانکار سازمان مالیاتی	قابل پرداخت به سازمان مالیاتی
تولیدی پنبه	۳۰۰	۳۳۰	—	۳۰(۱)	۳۰
کارخانه نخریسی	۸۰۰	۸۸۰	۳۰(۱)	۸۰(۲)	۵۰
گمرک (بابت ورود پارچه)	۳۵۰	۳۸۵	—	۳۵(۳)	۳۵
گمرک (واردات نخ و رنگ)	۴۰۰	۴۴۰	—	۴۰(۲)	۴۰
واردکننده	۵۰۰	۵۵۰	۳۵(۳)	۵۰(۴)	۱۵
کارخانه نساجی	۲۵۰۰	۲۷۵۰	۱۲۰(۲)	۲۵۰(۵)	۱۳۰
بنگذار	۲۳۰۰	۲۵۳۰	۲۰۰(۴و۵)	۲۳۰(۶)	۳۰
تولیدی پوشاک	۵۸۰۰	۶۳۸۰	۲۵۰(۵و۶)	۵۸۰(۷)	۳۳۰
فروشگاه پوشاک	۲۰۰۰	۲۲۰۰	۲۰۰(۷)	۲۰۰(۳)	(۲۰۰)
پارچه فروش	۲۰۰۰	۲۲۰۰	۱۶۰(۶)	۲۰۰(۸و۳)	۴۰
صادرکننده	۳۰۰۰	۳۰۰۰	۱۸۰(۷)	—	(۱۸۰)
جمع					۳۲۰

مالیات قابل پرداخت به سازمان مالیاتی دقیقاً برابر است با مالیاتی که مصرف‌کننده پرداخته است. به عبارت دیگر مالیات مبتنی بر ارزش افزوده به هیچ یک از نگاه‌های اقتصادی تحمیل نشده است.

#### مالیات مبتنی بر ارزش افزوده در مقابل مالیات فروش

به طوری که در بخش قبل توضیح داده شد مالیات مبتنی بر ارزش افزوده که از حلقه‌های مختلف تولید ستانده می‌شود دقیقاً برابر با مالیاتی است که نهایتاً به مصرف‌کننده تحمیل می‌شود. این مالیات غیرمستقیم در اقتصاد اثری خنثی دارد.

درج نشده است.

پ - میزان فروش فروشگاه پوشاک طی دوره‌ی مورد نظر از میزان خرید آن طی همان دوره کم‌تر است و بنابراین از سازمان مالیاتی بستانکار شده است.

ت - با توجه به این که صادرات کالا مشمول مالیات نیست (نرخ صفر) بنابراین صادرکننده از بابت فروش خود رقمی به سازمان مالیاتی بدهکار نشده است. ولی در مقابل، رقمی را که بابت مالیات در مرحله‌ی خرید پرداخته است در پایان دوره از سازمان مالیاتی بستانکار است که قابل استرداد می‌باشد.

ث - به طوری که ملاحظه می‌شود جمع

توضیحات: الف - اگر هر یک از نگاه‌های اقتصادی فوق در عمل خریدهای دیگری نیز بابت مواد اولیه، قطعات یدکی، هزینه‌ی حمل و غیره انجام داده باشند که مسلماً مالیاتشان را پرداخته‌اند، در این صورت‌ام این مالیات نیز در بدهکار حساب سازمان مالیاتی منظور و از مبلغ مالیات قابل پرداخت کسر می‌شود.

ب - ارقام بدهکار منظور شده در بدهکار حساب سازمان مالیاتی بابت مالیات پرداختی خریدهای انجام شده است. فرض شده است کالای کشاورزی (پنبه) از مالیات مصرف معاف است و بنابراین در حساب بدهکار سازمان مالیاتی تولیدی پنبه رقمی

سوال این جا است که چرا به جای این همه تلاش برای وصول زنجیره‌ای مالیات مصرف، وصول این مالیات را یک‌جا از فروش نهایی درخواست نمی‌کنیم.

از هنگامی که بحث مالیات مبتنی بر ارزش افزوده در ایران مطرح شده است این سوال را بارها صاحب‌نظران و بسیاری از مردم در رسانه‌های گروهی مطرح کرده‌اند. برای پاسخ به این سوال لازم است اندکی به تاریخچه و وضعیت فعلی مالیات‌ستانی از مصرف‌کننده بپردازیم.

مالیات مصرف از قدمت زیادی برخوردار است. از دید کلی عوارض گمرکی و سود بازرگانی چون نهایتاً به مصرف‌کننده تحمیل می‌شود نوعی مالیات مصرف است. ولی به‌طور ویژه در اکثر کشورها از جمله ایران سال‌ها است که مالیات مصرف و فروش کالاها و خدمات خاص (EXCISE TAX) ستانده شده است و می‌شود.

در لایحه بودجه‌ی ۱۳۸۳ این نوع مالیات رقم مهمی حدود ۱۱ درصد کل مالیات‌های پیش‌بینی شده‌ی دولت را تشکیل می‌دهد (۱/۰۶ هزار میلیارد ریال در مقابل ۹۶ هزار میلیارد ریال). با توجه به این که دولت در ستاندن مالیات‌های مستقیم توفیق کامل ندارد و حقوق گمرکی و سود بازرگانی نیز به‌طور کامل تحقق نمی‌یابد این نسبت در عمل بیش‌تر از ۲۰ درصد است. مالیات مصرف و فروش که عمده‌تاً از کالاهایی مانند فرآورده‌های نفتی، اتومبیل، سیگار و نوشابه‌های غیرالکلی و خدماتی نظیر حق اشتراک و مکالمه‌ی تلفنی و نظایر اینها ستانده می‌شود، بیش‌تر از بنگاه‌هایی وصول می‌شود که یا کاملاً دولتی هستند و یا به نوعی تحت کنترل دولت هستند. خصیصه‌ی مهم دیگر آنها این است که کالاها و خدمات آنها عمده‌تاً به مصرف‌کننده‌ی نهایی فروخته می‌شود و کم‌تر به عنوان کالا و خدمات واسطه‌ای دانسته می‌شود.

هرچند در بعضی از کشورهای پیشرفته‌ی صنعتی نظیر بعضی از ایالات کشورهای آمریکا و کانادا مالیات مصرف را فروشنده‌ی نهایی کالا (خرده‌فروش) از مصرف‌کننده وصول می‌کند و به دولت می‌پردازد. ولی عمده‌ی کشورهای که مالیات مصرف بخش مهمی از درآمد مالیاتی‌شان را تشکیل می‌دهد از روش مالیات مبتنی بر ارزش افزوده استفاده می‌کنند. حتی در کانادا دولت فدرال نیز این شیوه را برای ستاندن مالیات مصرف به کار می‌گیرد. در ادامه درباره‌ی دو علت عمده که کشورها به‌خصوص کشورهای کم‌تر توسعه یافته را وادار می‌دارد تا به جای شیوه‌ی مالیات فروش از شیوه‌ی مالیات مبتنی بر ارزش افزوده استفاده کنند بحث می‌شود.

**اول: جلوگیری از تحمیل مالیات مصرف به تولیدکننده**

به دلیل آن که نمی‌توان به آسانی فروش بنگاه‌های اقتصادی جزء زنجیره‌ی ارزش افزوده را از فروش محصول نهایی به مصرف‌کننده و فروش کالای واسطه‌ای تفکیک نمود، لذا چنانچه ناچار به اعمال مالیات فروش به تمام تولیدات فروش رفته بنماییم در این صورت هزینه‌ی سنگینی را به تولیدکنندگان و نهایتاً از طریق افزایش محسوس شاخص قیمت‌ها به اقتصاد و مصرف‌کنندگان تحمیل خواهیم کرد. برای مثال عوارض ۲ درصدی آموزش و پرورش در مثال نمودار شماره ۲ هم به کارخانه نخریسی، هم به کارخانه‌ی نساجی، و هم به تولیدی پوشاک تحمیل می‌شود. حال اگر بخواهیم به تمام بنگاه‌های زنجیره‌ی تولید نمودار شماره ۲ این ۱۰ درصد مالیات فروش را تحمیل کنیم جمع وصولی دولت از این بابت به جای ۳۲۰ واحد به ۱۶۸۵ واحد افزایش می‌یابد (یعنی بیش از ۵ برابر) و حتی اگر نرخ را به نصف کاهش دهیم این رقم به مراتب بیش‌تر از مالیاتی است که با استفاده از شیوه‌ی مالیات مبتنی بر ارزش

افزوده وصول می‌کنیم. در این صورت افزایش بهای تمام شده‌ی کالاها در مراحل مختلف به این میزان در مورد کالاهای با تقاضای پرکشش به ورشکستگی بسیاری از بنگاه‌های اقتصادی منجر می‌شود و در مورد کالاهای با تقاضای کم کشش به گرانی به مراتب بیش‌تر از آنچه دولت وصول می‌کند خواهد انجامید.

چنانچه قصد این باشد که فقط مصرف‌کننده‌ی نهایی را از طریق روش مالیات فروش مشمول مالیات مصرف کنیم، آنگاه لازم است که تمام بنگاه‌هایی که در قالب واسطه‌های تولید و خرده‌فروشی به کسب و کار اشتغال دارند شناسایی و به آنها کد مخصوص اختصاص یابد تا فروشندگان کالا در موقع فروش به این گروه از بنگاه‌ها از اعمال مالیات مصرف خودداری کنند. به عبارت دیگر هر فروشی به غیر از دارندگان کد مخصوص به مثابه‌ی فروش به مصرف‌کننده‌ی نهایی تلقی می‌شود.

قابل درک است که طراحی و اجرای چنین سیستمی در کشوری مانند ایران چقدر مشکل، پرهزینه و به عبارت بهتر ناشدنی است و تا چه میزان به تقلب‌ها و فرارهای مالیاتی می‌انجامد. باید توجه داشت که تجربه‌ی استفاده از کد اقتصادی که در مقایسه با سیستم فوق بسیار پیش پا افتاده محسوب می‌شود در ایران با چه سرنوشتی روبه‌رو شد.

**دوم - پیش‌دریافت مالیات به عنوان عامل کنترل**

تصور این که کار وصول و پرداخت مالیات مصرف در کشوری مانند ایران به خرده‌فروشان محول شود و دولت موفقیتی در ستاندن این نوع مالیات داشته باشد، تصویری باطل است. زیرا در ایران فروشندگان نهایی کالا و خدمات به‌خصوص در قالب مشاغل به نسبت

شود. در مثال نمودار شماره ۲ به خوبی آشکار است که دولت قبل از مرحله‌ی خرده فروشی مبلغ ۴۸۰ واحد را به جای ۳۲۰ واحد پیش دریافت کرده است. اگر فرض شود فروشنده‌ی پوشاک تمام محصول خود را با ۲۵ درصد سود به فروش رسانده است در این صورت حتی اگر فروشندگان نهایی کالا هیچ مبلغی به دولت نپردازند (که احتمال آن با توجه به سیستم اطلاعاتی موجود و مکانیزم‌های اجرایی و مجازات‌های پیش‌بینی شده تقریباً غیرممکن است) دولت از بابت ۶۲۰ واحد از مالیات مصرف ۴۸۰ واحد یعنی حدود ۸۰ درصد آن را پیشاپیش وصول کرده است. حال آن که با سپردن کل وصول و پرداخت مالیات مصرف به فروشندگان نهایی و با فرض فوق وصولی دولت به جای ۸۰ درصد به صفر تنزل پیدا می‌کند.

■ این مقاله در همایش حسابداری و توسعه‌ی بانکداری که در ۱۵ و ۱۶ دی ۱۳۸۲ برگزار شد ارائه گردید.

#### تسلیت

خانم شهره شهلانی و آقای هوشنگ خستویی  
مصیب وارده را تسلیت عرض نموده.  
بقای عمر شما و بازماندگان را  
آرزو مندیم.

انجمن حسابداران خبره ایران

درآمدی که بخش توزیع اقتصاد ایران کسب می‌کند، مالیات درآمدی در حد صفر می‌پردازند. علت این مساله بیش‌تر به ضعف نظام مالیاتی کشور باز می‌گردد که این ضعف خود ناشی از نبود اطلاعات در زمینه‌ی مبادلات بخش مشاغل و از جمله عمده فروشان و خرده‌فروشان و فعالان بازار زیرزمینی است. ضعف اطلاعات در بخش خرده‌فروشی تقریباً در تمامی کشورهای دنیا (البته نه به اندازه‌ی ایران) وجود دارد، به‌همین دلیل این کشورها پس از سال‌ها مطالعه و بررسی و حتی آزمون و خطا بهترین شیوه برای برقراری و وصول مالیات مصرف را استفاده از شیوه‌ی مالیات مبتنی بر ارزش افزوده تشخیص دادند.

در این شیوه همان‌گونه که بیان شد قسمت اعظم مالیات مصرف به صورت پیش دریافت در حلقه‌های مختلف زنجیره‌ی ارزش افزوده وصول می‌شود. به طوری که خرده فروش در این سیستم قسمت اعظم مالیاتی را که باید وصول و به سازمان مالیاتی بپردازد، در هنگام خرید پرداخت کرده است، ضمن آن که اطمینان دارد اطلاعات مربوط به خریدهای او در بانک اطلاعاتی سیستم مالیاتی موجود است، به همین دلایل انگیزه‌ی وی برای تقلب یا فرار مالیاتی به حداقل کاهش می‌یابد.

مالیات مبتنی بر ارزش افزوده نه تنها وصول قسمت اعظم مالیات بر مصرف را تضمین می‌کند، بلکه به دلیل به وجود آوردن سیستم جامع اطلاعاتی از معاملات حلقه‌های مختلف زنجیره‌ی تولید کشور، امکان فرار مالیاتی در زمینه‌ی مالیات درآمد را نیز به حداقل کاهش می‌دهد. در این شیوه بسیاری از خرده فروشان و ارائه دهندگان خدمات جزء را می‌توان از انجام تکالیف مقررات مالیات مبتنی بر ارزش افزوده خارج ساخت بدون آن که لطمه‌ی زیادی به وصولی دولت از بابت مالیات مصرف وارد

## سیستم اخبار و حسابداری آرک

آموزش کامپیوتر سه ماه پیش‌بینی کارآختی مادام العمر

ARCA

شرکت آرک

آفرینش رایانه کیهان (سهام خاص)

دفتر مرکزی: ۲۲۵۶۵۴۶

۲۲۵۰۱۸۳ - ۲۲۵۳۹۷۱