

دانستنی های مالیاتی (قسمت شانزدهم)

تاریخچه و مفهوم مالیات بر ارزش افزوده

به گزارش رسانه مالیاتی ایران، بسیاری از کشورهای جهان به منظور اصلاح نظام مالیاتی خویش و حمایت از فعالیت های سرمایه گذاری و تولیدی، مبنای درآمدی خود را به مصرف منتقل کرده و بیشترین درآمد مالیاتی را از مالیات بر مصرف کسب می کنند. بر این مبنای، یکی از راهکارهای اساسی اصلاح نظام مالیاتی و هماهنگ نمودن آن با شرایط اقتصادی کشور، استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده است که اجرای آزمایشی آن از سال ۸۷ آغاز شده است.

به همین منظور، مودیان محترم از این پس در مجموعه دانستنی های مالیاتی با این نظام نوین مالیاتی آشنا خواهند شد تا در عمل به تکالیف قانونی خود با مشکل مواجه نشوند.

تاریخچه مالیات بر ارزش افزوده در جهان

مالیات بر ارزش افزوده برای نخستین بار توسط فون زیمنس در سال ۱۹۱۸ به منظور فائق آمدن بر مسائل مالی کشور آلمان پس از جنگ جهانی اول طرح ریزی گردید. آدامز آمریکایی نیز در سال ۱۹۲۱ طرح مشابهی را ارائه نمود. لیکن به رغم علاقه و تمایل شدید برخی کشورها در خصوص استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده، این مالیات به طور رسمی تا سال ۱۹۵۴ در هیچ کشوری به کار گرفته نشد. در سال ۱۹۵۴ ابتدا کشور فرانسه و به دنبال آن به تدریج کشورهای دانمارک و آلمان این نوع مالیات را در نظام مالیاتی کشور خود معرفی و اجرا نمودند. در منطقه آسیا، کره جنوبی نخستین کشوری است که در سال ۱۹۷۷ با کمک صندوق بین المللی پول توانست این مالیات را در نظام مالیاتی خود پیاده نماید. در حال حاضر نظام مالیات بر ارزش افزوده در بیش از ۱۴۰ کشور جهان مستقر گردیده است. هم اکنون در کشورهای همجوار ما ترکیه، آذربایجان، ارمنستان، ترکمنستان، قزاقستان، ازبکستان، قرقیزستان، پاکستان، هند، بنگلادش، لبنان، اردن، مصر، نپال و سریلانکا این نظام مالیاتی را مستقر نموده اند.

تاریخچه مالیات بر ارزش افزوده در ایران

لایحه مالیات بر ارزش افزوده برای اولین بار در دی ماه ۱۳۶۶ تقدیم مجلس شورای اسلامی گردید. لایحه مزبور در کمیسیون اقتصادی مجلس مورد بررسی قرار گرفته و پس از اعمال نظرات به صحن علنی مجلس ارائه گردید ولی پس از تصویب ۶ ماده از آن به تقاضای دولت به دلیل اجرای سیاست تثبیت قیمت ها و مشکلات اقتصادی ناشی از جنگ تحمیلی، دولت لایحه مربوطه را از مجلس شورای اسلامی پس گرفت.

در سال ۱۳۷۰ دپارتمان امور مالی صندوق بین المللی پول نیز، اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده را توصیه نمود. با توجه به احساس نیاز و نظرات کارشناسان و متخصصین داخلی و بین المللی در رابطه با برقراری چنین نظام مالیاتی، برنامه استقرار این نظام مالیاتی در اواخر دهه ۱۳۷۰ مجدداً در دستور کار دولت جمهوری اسلامی قرار گرفت و نهایتاً لایحه مربوطه تدوین و پس از سیر طولانی خود در شهریور ۱۳۸۱ به تصویب هیات وزیران رسید و در مهر ماه همان سال به مجلس شورای اسلامی ارائه شد و نهایتاً در اردیبهشت ماه سال ۱۳۸۷ به تصویب مجلس رسید. این قانون در تاریخ ۱۳۸۷/۷/۱ به صورت آزمایشی برای مدت ۵ سال در کشور به اجرا درآمد.

ارزش افزوده چیست؟

اگر بخواهیم ارزش افزوده را به زبان ساده بیان کنیم، ارزش افزوده عبارت است از مابه التفاوت ستاده و داده. به عبارت ساده تر و در عمل، ارزش افزوده یعنی: فروش منهای خرید. (خرید - فروش = ارزش افزوده)
یا به عبارت دیگر:

ارزش افزوده کالا و خدمات خریداری شده - ارزش افزوده کالا و خدمات عرضه شده = ارزش افزوده

برای تبیین موضوع به مثال زیر دقت کنید:

یک کارگاه کفاشی را در نظر بگیرید که اقدام به تولید کفش می کند. این کارگاه برای تولید یک جفت کفش احتیاج به مواد اولیه به شرح زیر دارد که هر کدام را به قیمت هایی که در فهرست زیر آمده است، خریداری می نماید:

- | | |
|--------------------------|-------------------------|
| ۱- چرم رویه: ۳۵۰۰۰ ریال | ۲- کفی کفش: ۲۵۰۰۰ ریال |
| ۳- میخ کفاشی: ۱۰۰۰۰ ریال | ۴- چسب کفاشی: ۸۰۰۰ ریال |
| ۵- نخ کفاشی: ۵۰۰۰ ریال | |

بنابراین مجموع خرید این کارگاه کفشی برای تولید یک جفت کفش ۰۰۰،۸۳ ریال می باشد.

بعد از انجام یک سری عملیات بر روی مواد اولیه خریداری شده، یک جفت کفش تولید می گردد.

تولید کننده کفش، یک جفت کفش را به قیمت ۱۲۰،۰۰۰ ریال می فروشد.

با توجه به تعریف مالیات بر ارزش افزوده، ارزش افزوده ایجاد شده توسط تولید کننده کفش عبارت خواهد بود از:

خرید - فروش = ارزش افزوده

۰۰۰،۳۷ = ۰۰۰،۸۳ - ۰۰۰،۱۲۰ = ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده چیست؟

بر مبنای تعریف ارزش افزوده، نوعی مالیات بر مصرف طراحی شده است که مستقیماً توسط مصرف کنندگان در هنگام خرید پرداخت می گردد و فروشندگان این مالیات ها را به نیابت از طرف دولت جمع آوری می کنند و سپس آن را در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار می دهند.

به عبارت دیگر، مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر فروش کالا و خدمات چند مرحله ای است، که در طی مراحل زنجیره واردات، تولید، توزیع و مصرف با نرخ مالیاتی ثابت (غیر تصاعدی) اعمال می گردد ولی نهایتاً مصرف کنندگان نهایی تنها پرداخت کننده واقعی آن می باشند. مبنای محاسبه این مالیات، بهای کالا و خدماتی است که یا در داخل تولید می شوند و یا به کشور وارد می گردند و توسط فروشندگان و یا ارائه دهندگان خدمات عرضه می شود.

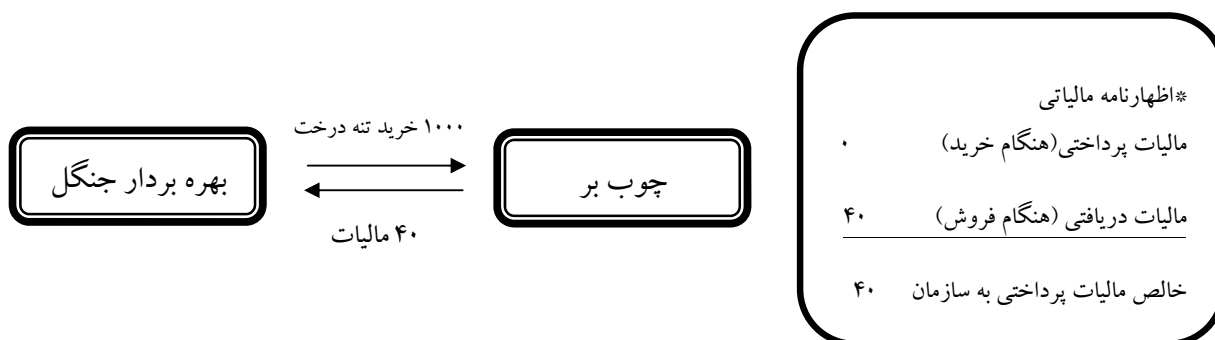
در هر یک از مراحل زنجیره به هم پیوسته تولید و توزیع، هر یک از بنگاه های اقتصادی در زمان خرید مواد اولیه و یا سایر کالاهای مورد نیاز، بهای کالای خریداری شده بعلاوه مالیات بر ارزش افزوده (که بصورت درصد ثابتی از بهای کالا می باشد) را به فروشنده کالا می پردازند. اما در زمان فروش کالا یا محصولات تولیدی علاوه بر بهای کالایی که به فروش می رسانند، مالیات بر ارزش افزوده متعلقه را نیز محاسبه و از خریدار کالای خود دریافت می نمایند. حال چون در این نظام مالیاتی، فعال اقتصادی بایستی خود مالیاتی پرداخت نماید و بایستی مالیات تنها از مصرف کننده نهایی اخذ گردد، فعالان اقتصادی مالیات پرداختی بابت خرید مواد اولیه و سایر کالاها را از وجوه مالیات دریافتی از خریداران کالاها و دریافت کنندگان خدمات خود، کسر و تنها ما به التفاوت را به خزانه دولت می پردازند.

به این ترتیب هر فعال اقتصادی تنها به میزان ارزش افزوده ای که ایجاد می کند مالیات به حساب دولت واریز می نماید و عمل انتقال مالیات از هر عنصر زنجیره تولید/ توزیع به عنصر بعد تا زمانی که مالیات به مصرف کننده نهایی منتقل شود، ادامه پیدا می کند و نهایتاً مصرف کننده نهایی که حلقه آخر زنجیره تولید/توزیع، مصرف است، کل مالیات را پرداخت می نماید.

جهت تبیین موضوع مثال ساده ای بیان می گردد. این مثال به فرآیند تولید صندلی با فرض نرخ ۴٪ برای مالیات بر ارزش افزوده می پردازد. در یک نگرش ساده به این فرآیند، مراحل زیر را خواهیم دید:

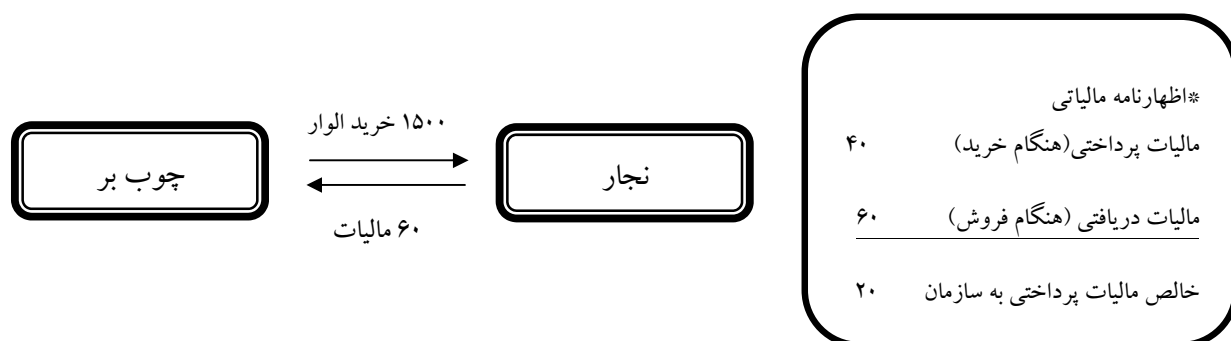
- مرحله اول: استحصال تنه درخت از جنگل توسط بهره بردار جنگل و فروش آن به چوب بری
- مرحله دوم: تبدیل تنه درخت به الوار توسط چوب بر و فروش آن به نجار
- مرحله سوم: تبدیل الوار به صندلی توسط نجار و فروش آن به مصرف کننده نهایی

در مرحله اول تنه درخت توسط بهره بردار جنگل به قیمت ۱۰۰۰ تومان به چوب بری فروخته می شود (با فرض اینکه چوب جنگلی بوده و بدون پرداخت هزینه ای برای مواد اولیه تهیه شده باشد)، با توجه به قیمت تنه درخت، ۴٪ آن به عنوان مالیات بر ارزش افزوده (۴۰ تومان) به سازمان امور مالیاتی پرداخت می شود. قیمت چوب به اضافه مالیات (۱۰۰۰+۴۰) برابر ۱۰۴۰ تومان می شود. یعنی چوب بر مبلغ ۱۰۴۰ تومان به بهره بردار جنگل می پردازد که ۱۰۰۰ تومان آن بابت کالا و ۴۰ تومان دیگر مالیات بر ارزش افزوده می باشد.

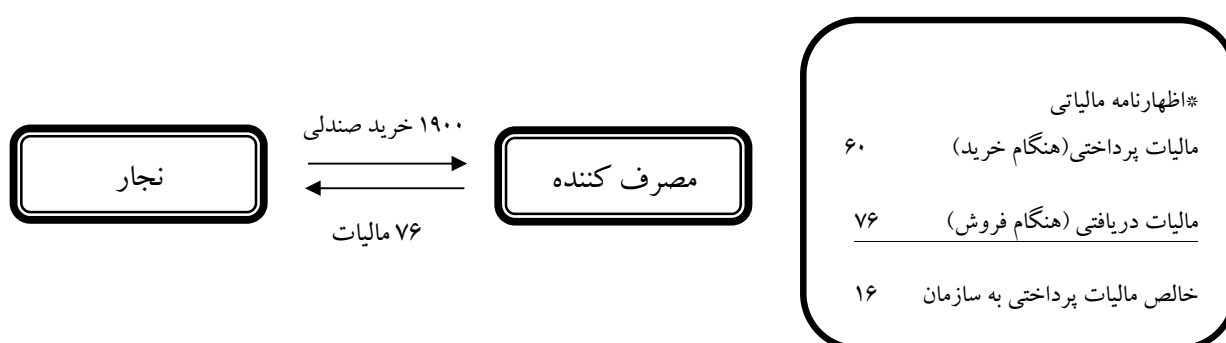


در مرحله دوم چوب بر، تنه درختی را که به قیمت خالص ۱۰۰۰ تومان خریده است با بکارگیری عوامل تولید به الوار تبدیل می کند و آن را به قیمت خالص ۱۵۰۰ تومان به نجار می فروشد. نجار بهای کالا به اضافه ۴٪ مالیات بر ارزش افزوده (۱۵۰۰+۶۰) یعنی ۱۵۶۰ تومان را به چوب بر می پردازد. چون در نظام مالیات بر ارزش افزوده

فعال اقتصادی نباید پرداخت کننده اصلی مالیات باشد، چوب بر از محل ۶۰ تومان مالیات دریافتی، ۴۰ تومان مالیاتی را که قبلا بابت تنه درخت پرداخت کرده است را کسر می نماید (۶۰-۴۰) و ۲۰ تومان باقیمانده را به دولت پرداخت می نماید.



در مرحله سوم نجار با الواری که به قیمت ۱۵۰۰ تومان خریداری کرده است صندلی تولید کرده و به قیمت ۱۹۰۰ تومان به مصرف کننده نهایی می فروشد. ارزش افزوده این مرحله ۴۰۰ تومان است. قیمت محصول مصرف کننده با اضافه ۴٪ مالیات (۱۹۰۰+۷۶) برابر ۱۹۷۶ تومان می شود. نجار ۷۶ تومان مالیات بر ارزش افزوده از مصرف کننده نهایی می گیرد و ۶۰ تومان مالیاتی که قبلا به چوب بر پرداخت کرده بود را از آن کسر می نماید. سپس مالیات خالص این مرحله (۷۶-۶۰) برابر ۱۶ تومان می شود که توسط نجاری به دولت پرداخت می گردد.



مالیاتی که در مراحل سه گانه فوق توسط عناصر زنجیره تولید به حساب دولت واریز گردیده است جمعا برابر ۷۶ تومان (۴۰+۱۶+۲۰) می گردد، که کلا توسط مصرف کننده نهایی پرداخت می گردد. یعنی هر عنصر در این زنجیره فقط مالیات بر ارزش افزوده را به طرف مصرف کننده به حرکت در آورده است و در واقع تنها مصرف

کننده، پرداخت کننده مالیات بوده است که مالیات متعلقه به کل فرآیند را به میزان ۴٪ (۷۶ تومان) بهای محصول نهایی پرداخت نموده است.

چنان که ملاحظه می گردد، در اینجا انتقال مالیات به جلو انجام شده، یعنی نهایتاً مالیات بر عهده خریدار نهایی قرار گرفته است. همانطور که در مثال فوق مشاهده می شود، عاملین اقتصادی از تولید کننده گرفته تا خرده فروش هیچ گونه مالیاتی را از حساب خود پرداخت نمی کنند و هر مودی مالیات بر ارزش افزوده در زنجیره تولید/ توزیع فقط مالیات را به عامل بعدی منتقل می کند تا نهایتاً به مصرف کننده نهایی برسد.

با دقت در مثال فوق متوجه خواهیم شد که کل مالیات پرداختی مودی بابت نهاده ها بعنوان مالیاتی وی به وی مسترد می گردد، سیستم مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر انتقال مرحله ای مالیات در زنجیره تولید یا توزیع است. یعنی بابت هر کالا فقط به میزان بهای محصول نهایی مالیات پرداخت می گردد (که تاثیر چندانی بر روی قیمت ندارد)، چه این محصول در یک مرحله تولید و به مصرف کننده نهایی عرضه گردد و یا طی چند مرحله از مواد اولیه به محصول واسطه ای و نهایی تبدیل و طی چند مرحله دیگر توزیع و به مصرف کننده نهایی برسد.