

درباره مالیات بر ارزش افزوده

۴. ضرورت و ملاحظات تعیین حد آستانه و گسترش چتر مالیات‌ستانی
بر کسب‌وکارهای کوچک از طریق سیستم مالیاتی ساده شده

معاونت پژوهش‌های اقتصادی
دفتر: مطالعات اقتصاد بخش عمومی

کد موضوعی: ۲۳۰
شماره مسلسل: ۱۵۶۱۲
آذرماه ۱۳۹۶

فهرست مطالب

چکیده.....	۱
مقدمه.....	۴
۱. معرفی مفهوم حد آستانه و ضرورت تعیین آن در نظام مالیات بر ارزش افزوده.....	۵
۲. تجربه ایران و سایر کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده پیرامون وضع حد آستانه.....	۷
۳. ملاحظات عمده در تعیین حد آستانه.....	۱۳
۴. نحوه تعیین حد آستانه بهینه.....	۱۴
۵. سیستم مالیاتی ساده شده و فراهم سازی ثبت نام اختیاری؛ راهکارهایی برای حذف و یا تخفیف اختلالات رقابتی ناشی از وجود حد آستانه.....	۱۶
۶. ارزیابی راهکارهای پیشنهاد شده برای وارد نمودن مفهوم حد آستانه و گسترش چتر مالیات بر کسب و کارهای کوچک در لایحه مالیات بر ارزش افزوده.....	۱۹
پیوست‌ها.....	۲۳
منابع و مأخذ.....	۲۶



درباره مالیات بر ارزش افزوده

۴. ضرورت و ملاحظات تعیین حد آستانه و گسترش چتر مالیات‌ستانی بر کسب‌وکارهای کوچک از طریق سیستم مالیاتی ساده شده

چکیده

مالیات بر ارزش افزوده، نوعی مالیات بر مصرف است که در مراحل مختلف زنجیره واردات، تولید، توزیع و مصرف، به تدریج توسط بنگاه‌های اقتصادی که در طول زنجیره مذکور قرار می‌گیرند اخذ می‌شود و از هر بنگاه به بنگاه بعدی منتقل می‌شود تا در نهایت به مصرف‌کنندگان نهایی انتقال یافته و توسط آنان پرداخت گردد. در این سیستم، مؤدی شخصی است که به عرضه کالا و ارائه خدمت و واردات و صادرات آنها می‌پردازد و عملکرد وی، مشابه با یک ممیز مالیاتی است، چرا که وی موظف است به محض عرضه کالا یا ارائه خدمت، مالیات فروش را از مشتری دریافت نموده و پس از کسر مالیات خرید پرداختی روی نهاده‌هایش، مابه‌التفاوت را به حساب‌های تعیین شده سازمان مالیاتی واریز کند.

ایفا نمودن «نقش مؤدی» توسط فعالان اقتصادی به منزله پذیرش هزینه‌های متعدد تمکین است که از مهمترین آنها می‌توان به الزام نگهداری دفاتر، اسناد و مدارک، انجام هزینه‌هایی به منظور استخدام نیروی کار برای ثبت و ضبط فاکتورها و تکمیل اظهارنامه‌های مالیاتی، خرید خدمات تخصصی از حسابداران و مشاوران مالیاتی، خرید تجهیزات مورد نیاز، متحمل شدن جریمه‌های مربوط به عدم انجام تکالیف قانونی و ... اشاره کرد. تحمل چنین هزینه‌هایی ممکن است برای یک فعال اقتصادی بزرگ مانند فروشگاه‌های زنجیره‌ای، شرکت‌های خودروسازی، واحدهای پتروشیمی و ... قابل ملاحظه نباشد، اما مثلاً برای صاحب یک هتل آپارتمان در یک شهر دورافتاده یا یک خواربارفروش در یک روستای کوچک، گزاف خواهند بود و ممکن است که به تعطیلی کسب‌وکارهای خرد نیز منجر گردد. نتایج مطالعات خارجی نیز مؤید این واقعیت است که نسبت هزینه‌های تمکین به درآمد برای کسب‌وکارهای خرد بیش از ۶۰۰ برابر کسب‌وکارهای بزرگ است، لذا مشمول نمودن فعالان اقتصادی کوچک در نظام مالیات بر ارزش افزوده، امری منطقی به نظر نمی‌رسد.

از سوی دیگر، مشمول نمودن یک فعال اقتصادی جدید در سیستم مالیات بر ارزش افزوده، مترادف با افزایش هزینه‌های اجرایی سازمان برای رسیدگی به اسناد و مدارک مؤدی و وصول مالیات بر ارزش افزوده عادلانه خواهد بود. بدیهی است هزینه‌های استخدام نیروی کار، هزینه‌های خرید یا اجاره برای استقرار اداره‌های مالیاتی، هزینه‌های راه‌اندازی، نگهداری و تعمیر سامانه‌های الکترونیکی که امکان ارائه خدمات به سه میلیون مؤدی فعال در کسب‌وکارهای بزرگ، متوسط و کوچک را داشته باشد، قابل

مقایسه با هزینه‌های اجرایی سازمان مالیاتی برای وصول مالیات از ۳۰۰ هزار شرکت و بنگاه متوسط و بزرگ اقتصادی نخواهد بود.

همین مسئله سبب شده است تا کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده، تمامی فعالان اقتصادی را درگیر این سیستم نکنند و از طریق ارائه یک مفهوم اجرایی به نام «حد آستانه»، معیاری (از قبیل میزان فروش یا درآمد سالیانه، فصلی یا ماهیانه، گردش نقدینگی، نوع فعالیت و ...) را برای فراخوان و ثبت نام اشخاص مشمول معین نمایند. بدیهی است هر چه میزان حد آستانه تعیین شده، بالاتر باشد، تعداد مشمولان قانون مالیات بر ارزش افزوده کمتر خواهد شد که این موضوع به از دست رفتن درآمدهای مالیاتی و اختلال در عدالت مالیاتی منجر خواهد گردید. در مقابل، هر چه حد آستانه پایین تر تعیین شود، هزینه‌های اجرا برای سازمان مالیاتی و هزینه‌های تمکین برای مؤدی به صورت نمایی افزایش خواهد یافت و عملاً درآمد مالیاتی که وصول خواهد شد، کفاف هزینه‌های مذکور را نخواهد داد. همین مسئله سبب شده است تا انتخاب یک حد آستانه بهینه، موضوعی پیچیده و حساس در نظام مالیات بر ارزش افزوده باشد و در موفقیت و شکست این نظام، نقش مهمی ایفا نماید.

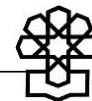
مروری بر تجربیات کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده حاکی از آن است که آنها عموماً از سه راهکار زیر برای مواجهه با کسب و کارهای کوچک استفاده می‌نمایند:

– **تعیین حد آستانه در قانون:** در بسیاری از این کشورها، یک حد آستانه واحد برای تمامی کسب و کارها مشخص شده است، اما در برخی موارد، ملاحظه می‌شود که حد آستانه متفاوتی برای عرضه‌کنندگان کالا و ارائه‌دهندگان خدمت وجود دارد. کسب و کارهایی که بالای حد آستانه قرار دارند مشمول سیستم مالیات بر ارزش افزوده و ایفای تکالیف و تعهدات خواهند بود و کسب و کارهایی که در پایین حد آستانه قرار دارند، از دایره شمول مالیات بر ارزش افزوده خارج هستند.

– **فراهم‌سازی امکان ثبت نام اختیاری برای مؤدیان:** در بسیاری از کشورها به منظور برقراری عدالت مالیاتی، این امکان برای کسب و کارها و فعالان اقتصادی وجود دارد تا به صورت اختیاری در نظام مالیات بر ارزش افزوده ثبت نام نمایند و بدین ترتیب بتوانند مالیات خرید نهاده‌هایشان را مسترد نموده و یا از مالیات فروش، کسر نمایند.

– **طراحی یک سیستم مالیات ساده شده:** از آنجایی که هزینه‌های تمکین کسب و کارهای کوچک بسیار بالاست و سازمان مالیاتی نیز متحمل هزینه‌های اجرایی بالایی برای رسیدگی و وصول مالیات از آنها می‌شود، لذا در برخی از کشورها نظیر انگلستان، یک سیستم ساده شده برای کسب و کارهای کوچک در نظر گرفته شده است که متفاوت از شیوه اعتبار - صورتحساب (که مبنای مالیات بر ارزش افزوده است) می‌باشد.

در بند «س» ماده (۱)، تبصره «۱» ماده (۲۵) و ماده (۱۱) لایحه مالیات بر ارزش افزوده ایران نیز



هر سه راهکار فوق پیش‌بینی شده است. هر چند الحاق این مواد در لایحه مالیات بر ارزش افزوده گام مهمی در راستای حذف نواقص و کاستی‌های قانون مالیات بر ارزش افزوده فعلی است، لکن ابهاماتی در این مواد به شرح زیر مشاهده می‌شود:

– نخست آنکه به نظر می‌رسد تعریف ارائه شده از حد آستانه در بند «س» ماده (۱) لایحه با اصول پنجاه و یکم و هشتاد و پنجم قانون اساسی در تضاد باشد.

– دوم آنکه، در محدوده اجرایی ماده (۱۱) ابهامی به نظر می‌رسد که دو تفسیر می‌توان برای آن ارائه نمود. تفسیر نخست آن است که این ماده صرفاً ناظر بر آن دسته از مؤدیانی خواهد بود که بالای حد آستانه قرار دارند و حجم فروش سالیانه آنها حداکثر تا ۵ برابر حد آستانه است. در چنین حالتی، نظام مالیاتی ساده شده قابل تسری به اشخاصی که پایین حد آستانه قرار دارند، نخواهد بود. تفسیر دوم هم آن است که چون در متن ماده (۱۱)، صرفاً اشاره به سقف میزان فروش (یعنی حداکثر تا ۵ برابر حد آستانه) نموده است، لذا قابلیت کاربرد برای اشخاص واقع در زیر حد آستانه را نیز دارد. اگر تفسیر نخست صحیح باشد تکلیف آن دسته از کسب و کارهایی که پایین حد آستانه قرار دارند نامشخص است و آنها قادر نخواهند بود تا به نظام مالیاتی ساده شده بپیوندند.

– سوم آنکه، در ماده (۱۱) قید شده است که «استفاده از سیستم مالیاتی ساده شده مشروط به آن است که مالیات خرید حلقه‌های قبلی پرداخت شده باشد». در خصوص این جمله نیز دو برداشت متفاوت قابل طرح است. برداشت اول آن است که وجود این جمله نقض غرض است و با فلسفه وجودی این ماده در تضاد است. زیرا فلسفه معرفی سیستم مالیاتی ساده شده، کاهش هزینه‌های تمکین کسب و کارهای کوچک است که قادر به نگهداری اسناد و مدارک، صورت‌حساب و تنظیم دفاتر توسط کسب و کارهای کوچک نیستند. حال اگر بخواهیم استفاده از این سیستم را منوط به احراز پرداخت مالیات در زنجیره‌های قبلی نماییم، اجرایی شدن این ماده عملاً امکان‌پذیر نخواهد بود. برداشت دوم نیز آن است که در این جمله، عمل پرداخت مالیات را منتسب به فعالی که در حلقه آخر قرار دارد، نکرده است و قرار نیست که شخصی که در حلقه آخر قرار دارد، خودش پرداخت‌کننده باشد.

در راستای رفع ابهامات فوق، سه پیشنهاد مشخص برای اصلاح لایحه مالیات بر ارزش افزوده قابل طرح است که به قرار زیر هستند:

اولاً، از آنجایی که تعیین حد آستانه باید به موجب قانون باشد دو راهکار می‌توان پیشنهاد کرد. راهکار اول آن است که همانند سایر کشورها، یک رقم ثابت و یا دو رقم (برای عرضه‌کنندگان کالا و ارائه‌دهندگان خدمات) در بند «س» ماده (۱) لایحه مالیات بر ارزش افزوده ذکر شود و سالیانه متناسب با نرخ تورم تعدیل شود. راهکار دوم آن است که تعیین حد آستانه، همه‌ساله در لوایح بودجه توسط دولت پیشنهاد شده و به تصویب مجلس شورای اسلامی برسد.

ثانیاً، برای عملیاتی نمودن سیستم مالیات ساده شده برای کسب و کارهای کوچک، لازم است

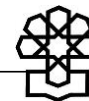
که جمله «مشروط بر آنکه مالیات خرید آنها در مراحل قبلی پرداخت شده باشد» از ماده (۱۱) حذف گردد.

ثالثاً، برای حذف اختلالات در رقابت‌پذیری بین کسب‌وکارهای واقع در بالا و پایین حد آستانه و همچنین در راستای اهداف برخورد عادلانه و توأم با مساوات، لازم است بر شفافیت ماده (۱۱) افزوده شود و تصریح گردد که سیستم مالیاتی ساده شده قابلیت تسری به اشخاصی را خواهد داشت که زیر حد آستانه قرار دارند.

مقدمه

یکی از تصمیمات مهم در طراحی نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، تعیین حد آستانه است. حد آستانه معیاری است که به‌موجب آن، اشخاص واقع در بالای حد آستانه، ملزم به ثبت‌نام در سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده شده و به‌عنوان مؤدی سازمان مالیاتی شناخته می‌شوند. عمدتاً متغیرهایی نظیر حجم فروش، گردش مالی سالانه، نوع فعالیت (اعم از اینکه مؤدی عرضه‌کننده کالا باشد یا ارائه‌دهنده خدمت) و صد البته توانمندی و ظرفیت سازمان مالیاتی در تعیین حد آستانه نقش بسزایی دارند. تعیین حد آستانه بسیار بالا (مثلاً حجم فروش سالانه بسیار بالا)، از یک‌سو مغایر با هدف افزایش درآمدهای مالیاتی است و از سوی دیگر، به‌دلیل حذف مؤدیان مهم، عدالت مالیاتی را تحت‌الشعاع قرار می‌دهد. در مقابل، انتخاب آستانه بیش از حد اندک (مثل حجم فروش سالانه بسیار پایین) موجب غرق شدن مقامات مالیاتی در انبوهی از مشکلات اجرایی و تحمیل هزینه‌های سنگین تمکین بر مؤدیان می‌شود. بدین ترتیب، وجود حد آستانه سبب حذف مؤدیان غیرمهم می‌شود، اما در عین حال، موجب ایجاد تفاوت در نحوه برخورد با بنگاه‌های بالا و پایین حد آستانه خواهد شد که این امر بر اختلالات در رقابت دامن می‌زند. بر این اساس طراحی یک حد آستانه بهینه و مطلوب، موضوع بسیار پیچیده‌ای است (کین و مینتز، ۲۰۰۴)^۲ و سطح مناسب آستانه از جمله موضوعات اساسی است که در تلاش برای توسعه دادن مالیات بر ارزش‌افزوده از حلقه‌های بالایی (تولید و ساخت) به مرحله خرده‌فروشی مطرح می‌شود.

ضرورت تعیین حد آستانه، ریشه در تجربیات ناموفق برخی کشورها نظیر غنا، اوگاندا، آلبانی، گرجستان و کرواسی دارد که نبود حد آستانه و یا پایین بودن آن، سبب شکست اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در کشورهای مذکور گردید. برای نمونه، شکست تقریبی سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده در اوگاندا (که در سال ۱۹۹۵ معرفی شده بود) ریشه در اندک بودن حد آستانه داشت که البته این کشور با افزایش سریع حد آستانه از ۲۰ هزار دلار به ۵۰ هزار دلار ظرف مدت پنج ماه به این بحران فائق آمد. هر چند تعیین حد آستانه می‌تواند هزینه‌های اجرایی و تمکین مالیاتی را به‌ویژه درخصوص



کسب و کارهای بسیار کوچک کاهش دهد، اما اختلالاتی را در رقابت پذیری میان اشخاص واقع در بالا و پایین حد آستانه ایجاد می کند. از این رو در برخی کشورها، امکان ثبت نام داوطلبانه و استفاده از یک نظام مالیاتی ساده شده با نرخ مقطوع و ثابت فراهم می شود تا بتوان بر چالش فوق، غلبه کرد.^۳ تجربه ایران نیز حاکی از آن است که خلأ قانونی جدی در حوزه تعیین حد آستانه و نحوه برخورد با کسب و کارهای کوچک در قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد. البته در لایحه پیشنهادی دولت، این خلأها تا حدودی مرتفع شده اند، اما مواد الحاق شده در لایحه نیز توأم با ابهاماتی هستند که رفع آنها ضروری است.

ذکر این نکته ضروری است که در ماده (۱۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده، حکمی وجود دارد که به موجب آن، «مؤدیان مکلفند به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می نماید نسبت به ارائه اطلاعات درخواستی سازمان مذکور و تکمیل فرم های مربوطه اقدام و ثبت نام نمایند». مفهوم ضمنی این حکم آن است که سازمان به ترتیب، از مؤدیان مهمی که گردش مالی بالایی دارند اقدام به ثبت نام می نماید که با بحث «حد آستانه» تا حدودی مطابقت دارد. این ماده در سنوات گذشته مورد ایراد شورای نگهبان قرار گرفته و دلیل اصلی ایراد شورای نگهبان، مغایرت ماده مذکور با اصل پنجاه و یکم قانون اساسی و طرح این مسئله است که اگر اختیار تعیین حد آستانه در دست دولت باشد، دولت می تواند عده ای را بدون اجازه مجلس مشمول قانون کند و یا از دایره شمول آن، خارج نماید. لازم به ذکر است که در تعریفی که از حد آستانه در لایحه مالیات بر ارزش افزوده ارائه شده است، همچنان این ایراد به قوت خود باقی است که بایستی راهکار اصلاحی برای آن اندیشیده شود.

در راستای واکاوی ابعاد مختلف موضوعات فوق، گزارش حاضر از شش بخش تشکیل می شود. معرفی حد آستانه و ضرورت تعیین آن در نظام مالیات بر ارزش افزوده، موضوع بخش نخست از گزارش حاضر خواهد بود. تجربه ایران و سایر کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده با تأکید بر وضع حد آستانه در بخش دوم بررسی خواهد شد. ملاحظات عمده در وضع حد آستانه و نحوه تعیین حد آستانه بهینه، محورهای بخش سوم و چهارم از گزارش را تشکیل خواهد داد. در بخش پنجم، راهکارهایی که کشورهای مختلف برای کاهش تبعات منفی وضع حد آستانه اتخاذ نموده اند مورد بررسی قرار خواهد گرفت و در بخش پایانی نیز اصلاحات پیشنهادی در لایحه مالیات بر ارزش افزوده ارزیابی شده و راهکارهایی به منظور تدقیق لایحه و رفع کاستی های موجود ارائه خواهد شد.

۱. معرفی مفهوم حد آستانه و ضرورت تعیین آن در نظام مالیات بر ارزش افزوده

برخلاف تصور عمومی، مالیات بر ارزش افزوده، مالیاتی بر خود ارزش افزوده نیست، بلکه مالیاتی از نوع مصرف است که در مراحل مختلف زنجیره واردات، تولید، توزیع و مصرف، به تدریج توسط بنگاه های

۳. این موضوع در قسمت پنجم از گزارش حاضر مورد بررسی قرار گرفته است.

اقتصادی که در مراحل مختلف زنجیره مذکور قرار می‌گیرند، اخذ می‌شود و از هر بنگاه به بنگاه بعدی منتقل می‌گردد تا در نهایت به مصرف‌کنندگان منتقل شده و توسط آنان پرداخت شود. در نظام مالیات بر ارزش افزوده، مؤدی شخصی است که به عرضه کالا و ارائه خدمت و واردات و صادرات آنها می‌پردازد و مشمول تکالیف مقرر در قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌شود. لذا در این سیستم، هر مؤدی به مثابه یک ممیز مالیاتی عمل می‌کند و به محض عرضه کالا و ارائه خدمت، مالیات فروش را از مشتری دریافت نموده و پس از کسر مالیات خرید پرداختی روی نهاده‌هایش، مابه‌التفاوت مذکور را که به آن، «مالیات بر ارزش افزوده» اطلاق می‌شود به سازمان مالیاتی ایصال می‌کند. بدیهی است که ایفا نمودن «نقش مؤدی»، مستلزم پذیرش و تحمل هزینه‌های متعدد تمکین توسط فعالان اقتصادی است که مهمترین آنها عبارتند از:

– **الزام به نگهداری دفاتر، اسناد و مدارک:** در نظام مالیات بر ارزش افزوده، مؤدیان ملزم هستند تمامی فاکتورها و صورتحساب‌های صادر شده به هنگام عرضه کالا و ارائه خدمت و همچنین کلیه اسناد و مدارک مربوط به خرید نهاده‌های مورد نیازشان را نگهداری نمایند. بدیهی است که محاسبه میزان مالیات بر ارزش افزوده (یعنی کسر مالیات خرید از مالیات فروش) برپایه اسناد و مدارک مثبت انجام می‌شود.

– **هزینه‌های نیروی کار و زمان صرف شده برای انجام وظایف محوله:** بدیهی است ثبت و ضبط فاکتورها و صورتحساب‌ها، تکمیل اظهارنامه‌های مالیاتی (دستکم هر سه ماه یکبار) مبتنی بر اطلاعات خرید و فروش و هزینه‌های بنگاه و مواردی از این قبیل، مستلزم به‌کارگیری نیروی کار و صرف زمان برای کسب دانش مناسب برای ایفای وظایف و تعهدات مالیاتی است.

– **هزینه‌های خرید خدمات تخصصی از حسابداران و مشاوران مالیاتی:** ممکن است برخی مؤدیان در راستای تکمیل اظهارنامه‌های مالیاتی و انجام وظایف محوله ناگزیر به استخدام و استفاده از خدمات تخصصی گردند که توسط حسابداران و مشاوران خبره مالیاتی ارائه می‌شوند.

– **هزینه‌های خرید تجهیزات:** ایفای تعهدات مالیاتی در برخی موارد مستلزم خرید کامپیوتر و نرم‌افزارهای مربوطه، نصب و استفاده از صندوق فروش، خرید بسته‌های اینترنتی دائمی و موقت و ... است.

– **جریمه‌های مربوط به عدم انجام تکالیف قانونی:** برای نمونه، به‌موجب ماده (۲۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران، اگر به هر دلیلی مؤدی در مهلت مقرر ثبت‌نام نکرد مشمول جریمه ۷۵ درصدی مالیات متعلق تا تاریخ ثبت‌نام یا شناسایی خواهد شد و یا در صورت عدم صدور صورتحساب معادل یک برابر مالیات متعلق مشمول جریمه خواهد شد.

تحمیل چنین هزینه‌هایی ممکن است برای یک فعال بزرگ اقتصادی مانند واحدهای پتروشیمی، شرکت‌های خودروسازی، بنگاه‌های فعال در صنایع غذایی و ... چندان قابل اعتنا نباشد، اما برای یک خواربارفروشی که در روستای دورافتاده‌ای فعالیت می‌کند، بدون تردید این هزینه‌ها گزاف بوده و حتی



ممکن است به تعطیلی کسب‌وکارهای خرد نیز منجر شود. علاوه بر هزینه‌های تمکین که بر مؤدیان مترتب می‌شود، سازمان مالیاتی نیز با هزینه‌های اجرایی متعددی روبرو است. بدیهی است هزینه‌های اجرایی سازمان مالیاتی، در حالتی که با ۳۰۰ هزار شرکت و بنگاه متوسط و بزرگ اقتصادی روبرو است تفاوت قابل توجهی با حالتی خواهد داشت که سازمان با ۳ میلیون مؤدی فعال در کسب‌وکارهای کوچک مواجه باشد. هزینه‌های استخدام نیروی کار، هزینه‌های خرید یا اجاره برای استقرار اداره‌های مالیاتی، هزینه‌های راه‌اندازی، نگهداری و تعمیر سامانه‌های الکترونیکی که امکان ارائه خدمات به ۳ میلیون مؤدی را داشته باشد، هزینه‌های رسیدگی به اسناد و مدارک مؤدیان و ... از جمله هزینه‌های عمده اجرایی است که با افزایش تعداد مؤدیان سازمان مالیاتی، افزایش قابل ملاحظه‌ای خواهد یافت.

با عنایت به توضیحات فوق، وصول مالیات بر ارزش افزوده از فعالان اقتصادی، دو هزینه را به نظام اقتصادی تحمیل می‌کند؛ هزینه‌های تمکین (مؤدیان) و هزینه‌های اجرا (سازمان مالیاتی). در اینجاست که اصل هزینه - فایده نمایان می‌شود. اگر درآمد مالیات بر ارزش افزوده به دلیل مشمولیت یک فعال اقتصادی، بیش از هزینه‌های وصول باشد، منطق اقتصادی ایجاب می‌کند که آن فعال اقتصادی، به‌عنوان مؤدی سازمان مالیاتی محسوب شده و مشمول تکالیف مقرر در قانون مالیات بر ارزش افزوده گردد. اما اگر هزینه‌های وصول از درآمد پیشی بگیرد، منطق اقتصادی حکم بر معافیت فعال اقتصادی از ثبت‌نام در سیستم مالیات بر ارزش افزوده خواهد داد.

از آنجایی که در کسب‌وکارهای کوچک، هزینه‌های وصول نه به‌صورت خطی، بلکه به‌صورت نمایی افزایش می‌یابد و در مقابل، درآمدهای به دست آمده از محل وضع مالیات بر ارزش افزوده در حلقه‌های پایانی تقریباً ناچیز است؛ لذا در اکثر کشورهای مجری مالیات بر ارزش افزوده، حد آستانه‌ای در قوانین مالیاتی تعیین می‌گردد. فعالانی که در پایین حد آستانه قرار می‌گیرند از شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده مستثنا می‌شوند، اما آن دسته از کسب‌وکارهایی که بالای حد آستانه واقع می‌شوند ملزم به ثبت‌نام و انجام تکالیف قانونی خواهند بود. بدیهی است در غیاب هرگونه هزینه اجرا و وصول، حد آستانه بهینه همان صفر خواهد بود، اما در دنیای واقعی، این موضوع، امری محال به نظر می‌رسد. از این رو هر یک از مجریان نظام مالیات بر ارزش افزوده با توجه به مقتضیات کشور خود، حد آستانه‌ای را در قوانین‌شان تصویب می‌کنند که در بخش بعدی بدان خواهیم پرداخت.

۲. تجربه ایران و سایر کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده پیرامون وضع حد آستانه

هر چند در قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران، مصوب سال ۱۳۸۷، حد آستانه تعریف نشده است، اما به‌موجب ماده (۱۸) قانون، مؤدیان مکلف شده‌اند به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور تعیین و اعلام می‌کند نسبت به ارائه اطلاعات درخواستی سازمان و تکمیل فرم‌های مربوطه اقدام و ثبت‌نام نمایند.

براساس این ماده قانونی، سازمان مالیاتی تاکنون، ۷ اطلاعیه فراخوان برای ثبت‌نام مؤدیان در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده صادر نموده که فراخوان مرحله اول، سوم و پنجم براساس حد آستانه و سایر فراخوان‌ها مبتنی بر رشته فعالیت شغلی مؤدیان بوده است. در فراخوان مرحله اول، تمامی فعالان اقتصادی که مجموع فروش کالاها و ارائه خدمات آنها در سال ۱۳۸۶، سه میلیارد ریال یا بیشتر بوده است و تمامی فعالان اقتصادی که مجموع فروش کالاها و ارائه خدمات آنها در پنج‌ماهه آغازین ۱۳۸۷، یک میلیارد و دوست و پنجاه میلیون ریال یا بیشتر بوده است مشمول ثبت‌نام شده‌اند. همچنین برای فراخوان مرحله سوم، یک حد آستانه سه میلیارد ریال و بالاتر روی مجموع فروش کالاها و ارائه خدمات (اعم از غیرمعاف یا معاف و غیرمعاف) اشخاص حقیقی و حقوقی اعلام شده است. در فراخوان مرحله پنجم نیز تمامی اشخاص حقوقی که براساس شرایط مراحل اول تا چهارم ثبت‌نام، مشمول اجرای نظام مالیات بر ارزش‌افزوده نگردیده‌اند و در صورتی که در هر یک از سال‌های ۱۳۸۷، ۱۳۸۸ و ۱۳۸۹، مجموع فروش کالاها و ارائه خدمات آنها یک میلیارد ریال و بیشتر بوده است مشمول ثبت‌نام و اجرای قانون شده‌اند.^۴ درحالی که تجربیات سایر کشورها منعکس‌کننده وجود یک حد آستانه ثابت برای تمامی فعالان اقتصادی است و صرف‌نظر از آنکه فعال اقتصادی در کدام رشته شغلی مشغول به فعالیت است، چنانچه بالای حد آستانه قرار گیرد مشمول ثبت‌نام در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده خواهد شد و بالعکس. علاوه بر این در کشورهای عضو اتحادیه اروپا، حد آستانه متفاوتی برای فروش از راه دور^۵ و تحصیل در داخل اتحادیه اروپا وضع می‌شود که در جدول ۱، آخرین ارقام مربوط به حد آستانه برای کشورهای عضو اتحادیه اروپا ارائه شده است.

۴. در پیوست ۱، جزئیات مربوط به اطلاعیه‌های فراخوان در هفت مرحله مختلف ارائه شده است.
۵. فروش از راه دور (Distance Sales) در اتحادیه اروپا، یک فروش به‌صورت ارسال کالا توسط عرضه‌کننده از یک کشور عضو به سایر اعضا می‌باشد که برای مالیات بر ارزش‌افزوده ثبت‌نام نگرداند. فروش از راه دور معمولاً فروش کالاها به‌صورت آنلاین از طریق اینترنت را نیز شامل می‌شود.



جدول ۱. حد آستانه ثبت نام در کشورهای عضو اتحادیه اروپا و آستانه اجرا مربوط به طرح های فروش از راه دور در سال ۲۰۱۷

ردیف	نام کشور	درآمد سرانه در سال ۲۰۱۵ (دلار)	آستانه اجرا برای بنگاه های کوچک (یورو) (میزان فروش یا درآمد سالیانه)	آستانه اجرای طرح های ویژه برای فروش از راه دور (یورو) (میزان فروش یا درآمد سالیانه)
۱	بلژیک	۴۰،۴۵۴	۲۵،۰۰۰	۳۵،۰۰۰
۲	بلغارستان	۶،۹۹۳	۲۵،۵۶۵	۳۵،۷۹۱
۳	کرواسی	۱۱،۵۹۳	۳۰،۸۶۴	۳۶،۲۳۱
۴	جمهوری چک	۱۷،۵۵۷	۳۷،۰۰۸	۴۲،۱۸۹
۵	دانمارک	۵۳،۰۱۴	۶،۷۲۶	۳۷،۶۶۸
۶	آلمان	۴۱،۱۷۸	۱۷،۵۰۰	۱۰۰،۰۰۰
۷	استونی	۱۷،۰۸۴	۱۶،۰۰۰	۳۵،۰۰۰
۸	ایرلند	۶۱،۰۹۴	۷۵،۰۰۰ ۳۷،۵۰۰	۳۵،۰۰۰
۹	یونان	۱۸،۰۰۷	۱۰،۰۰۰	۳۵،۰۰۰
۱۰	اسپانیا	۲۵،۶۸۴	ندارد	۳۵،۰۰۰
۱۱	فرانسه	۳۶،۳۵۲	۸۲،۸۰۰ ۴۲،۹۰۰ ۳۳،۱۰۰	۳۵،۰۰۰
۱۲	ایتالیا	۲۹،۹۹۳	۲۵،۰۰۰ ۳۰،۰۰۰ ۴۰،۰۰۰ ۴۵،۰۰۰ ۵۰،۰۰۰	۳۵،۰۰۰
۱۳	قبرس	۲۳،۰۷۵	۱۵،۶۰۰	۳۵،۰۰۰
۱۴	لتونی	۱۳،۶۵۴	۵۰،۰۰۰	۳۵،۰۰۰
۱۵	لیتوانی	۱۴،۲۵۱	۴۵،۰۰۰	۳۵،۰۰۰
۱۶	لوکزامبورگ	۹۹،۷۱۸	۳۰،۰۰۰	۱۰۰،۰۰۰
۱۷	مجارستان	۱۲،۳۶۶	۲۶،۰۶۷	۳۵،۰۰۰
۱۸	مالت	۲۲،۵۶۸	۳۵،۰۰۰ ۲۴،۰۰۰ ۱۴،۰۰۰	۳۵،۰۰۰
۱۹	هلند	۴۴،۲۹۱	ندارد	۱۰۰،۰۰۰
۲۰	اتریش	۴۳،۶۳۷	۳۰،۰۰۰	۳۵،۰۰۰
۲۱	لهستان	۱۲،۵۵۹	۴۶،۴۶۲	۳۷،۱۵۴
۲۲	پرتغال	۱۹،۲۲۳	۱۰،۰۰۰ ۱۲،۵۰۰	۳۵،۰۰۰
۲۳	رومانی	۸،۹۸۱	۴۸،۷۲۵	۲۶،۱۳۵
۲۴	اسلوونی	۲۰،۷۲۹	۵۰،۰۰۰	۳۵،۰۰۰
۲۵	اسلواکی	۱۶،۰۸۹	۴۹،۷۹۰	۳۵،۰۰۰
۲۶	فنلاند	۴۲،۴۰۳	۱۰،۰۰۰	۳۵،۰۰۰
۲۷	سوئد	۵۰،۵۸۵	۳،۱۶۸	۳۳،۷۹۴
۲۸	انگلستان	۴۳،۹۲۹	۹۷،۸۰۸	۸۲،۴۸۹

Source: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf World Bank, World Development Indicators (2017).

براساس جدول ۱، چند مشاهده کلی از وضع حد آستانه در سال ۲۰۱۷ در کشورهای عضو اتحادیه اروپا وجود دارد:

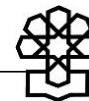
نخست آنکه، سطوح متفاوتی از آستانه‌های مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای اروپایی وضع شده است. در یک سر طیف، اسپانیا و هلند قرار دارند که حد آستانه صفر را برگزیده‌اند و در سر دیگر طیف انگلستان است که آستانه ۹۷,۸۰۸ یورویی را انتخاب نموده است.

دوم آنکه، میانگین ساده حد آستانه در کشورهای عضو اتحادیه اروپا بیش از ۳۰ هزار یورو (تقریباً برابر با ۳۹ هزار دلار) است که حدود ۱/۳ برابر متوسط درآمد سرانه در کشورهای مندرج در جدول ۱ است.^۶ همانطور که مشاهده می‌شود، حد آستانه در برخی کشورها کمتر از درآمد سرانه و در برخی کشورها بالاتر از درآمد سرانه است. به‌استثنای اسپانیا و هلند که حد آستانه صفر را انتخاب نموده‌اند، پایین‌ترین نسبت حد آستانه به GDP سرانه در کشورهای مندرج در جدول ۱، متعلق به سوئد است که حدود ۰/۰۸ می‌باشد. همچنین بلغارستان بالاترین نسبت مذکور را داراست که حد آستانه این کشور حدود ۴/۷ برابر درآمد سرانه‌اش است.

سوم آنکه در برخی کشورهای عضو اتحادیه اروپا، بیش از یک حد آستانه وجود دارد. در این کشورها حد آستانه مربوط به ثبت‌نام عرضه‌کنندگان کالا بالاتر از حد آستانه ارائه‌دهندگان خدمت تعیین شده است. مثلاً در ایرلند، عرضه‌کنندگان کالایی که گردش نقدینگی بیش از ۷۵ هزار یورویی دارند به‌عنوان مؤدی سازمان مالیاتی شناخته می‌شوند در حالی که حد آستانه ثبت‌نام برای ارائه‌دهندگان خدمت در این کشور ۳۷,۵۰۰ یورو می‌باشد.

در جدول ۲ نیز حد آستانه برای سایر کشورهای جهان که مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده هستند مشخص شده است.

۶. براساس آمارهای سال ۲۰۱۵ میلادی، میانگین درآمد سرانه در کشورهای مندرج در جدول ۱ بیش از ۳۰ هزار دلار است که تقریباً معادل ۲۴ هزار یورو خواهد بود.



جدول ۲. حد آستانه ثبت نام در ۵۰ کشور مجری مالیات بر ارزش افزوده

ردیف	نام کشور	درآمد سرانه در سال ۲۰۱۵ (دلار)	آستانه اجرا برای بنگاه‌های کوچک در سال ۲۰۱۷ (دلار)	نسبت حد آستانه به درآمد سرانه
۱	آلبانی	۳,۹۴۵	۴۳,۰۱۸	۱۰/۹
۲	آرژانتین	۱۳,۴۶۷	۳۷,۴۰۶ ۲۴,۹۳۷	۲/۳
۳	ارمنستان	۳,۴۸۹	۲۳۹,۱۰۰	۶۸/۵
۴	آذربایجان	۵,۴۹۷	۱۱,۸۳۴	۲/۱۵
۵	باهاماس	۲۲,۸۱۷	۱۰۰,۰۰۰	۴/۴
۶	بارباداس	۱۵,۴۲۹	۴۰,۲۰۱	۲/۶
۷	بلاروس	۵,۷۵۴	حد آستانه ندارد.	-
۸	بولیوی	۳,۰۷۷	حد آستانه ندارد.	-
۹	برزیل	۸,۶۷۸	حد آستانه ندارد.	-
۱۰	بوتسوانا	۶,۳۶۰	۹۸,۴۲۵	۱۵/۵
۱۱	شیلی	۱۳,۴۱۶	حد آستانه ندارد.	-
۱۲	چین	۸,۰۶۹	۷۳۴ تا ۲,۹۳۷ در ماه	۰/۲
۱۳	کلمبیا	۶,۰۵۶	۴۰,۰۰۰	۶/۶
۱۴	مصر	۳,۶۱۴	۲۷,۶۲۴	۷/۶
۱۵	السالوادور	۴,۲۱۹	۵,۷۱۴	۱/۳۵
۱۶	گرجستان	۳,۷۵۷	۴۱,۶۶۷	۱۱/۱
۱۷	غنا	۱,۳۶۹	۴۶,۶۲۰	۳۴/۰۵
۱۸	گوآتمالا	۳,۹۰۳	حد آستانه ندارد.	-
۱۹	هندوراس	۲,۵۲۹	حد آستانه ندارد.	-
۲۰	اندونزی	۳,۳۴۶	۳۶۰,۹۰۴	۱۰۷/۹
۲۱	قزاقستان	۱۰,۵۱۰	۲۰۰,۲۰۵	۱۹/۰۵
۲۲	کنیا	۱,۳۷۷	۴۸,۴۰۲	۳۵/۱۵
۲۳	کره	۲۷,۲۲۱	حد آستانه ندارد.	-
۲۴	کوزوو	۳,۵۵۲	۳۳,۷۰۷	۹/۵
۲۵	لبنان	۸,۰۴۷	۹۹,۴۵۶	۱۲/۴
۲۶	مقدونیه	۴,۸۵۲	۱۸۴	۰/۴
۲۷	ماداگاسکار	۴۰۱	۶۳,۵۱۷	۱۵۸/۴
۲۸	مکزیک	۹,۰۰۵	حد آستانه ندارد.	-
۲۹	مولداوی	۱,۸۴۸	۳۳,۰۷۶	۱۷/۹
۳۰	مغولستان	۳,۹۶۸	۲۰,۹۵۷	۵/۳
۳۱	نامیبیا	۴,۶۷۳	۳۹,۰۶۲	۸/۳۵
۳۲	نروژ	۷۴,۴۸۲	۵,۹۴۵	۰/۰۸
۳۳	پاناما	۱۳,۲۶۸	۳۶,۰۰۰	۲/۷

ردیف	نام کشور	درآمد سرانه در سال ۲۰۱۵ (دلار)	آستانه اجرا برای بنگاه‌های کوچک در سال ۲۰۱۷ (دلار)	نسبت حد آستانه به درآمد سرانه
۳۴	فیلیپین	۲۰۰۹۴	۳۸،۹۳۵	۱۸/۶
۳۵	رواندا	۶۹۷	۲۴،۱۶۸	۳۴/۷
۳۶	سنت لوئیس	-	۱۴۸،۶۹۹	-
۳۷	صربستان	۵،۲۳۷	۷۴،۰۵۳	۱۴/۱
۳۸	آفریقای جنوبی	۵،۷۱۸	۷۸،۱۲۵	۱۳/۷
۳۹	سوئیس	۸۰،۹۹۹	۱۰۴،۱۶۷	۱/۳
۴۰	تونس	۳،۸۲۲	۴۴،۷۸۷	۱۱/۷
۴۱	تایلند	۵،۸۱۴	۵۲،۹۴۱	۹/۱
۴۲	ترینیداد و توباگو	۱۷،۳۲۱	۷۴،۶۲۶	۴/۳
۴۳	اوگاندا	۷۰۵	۴۴،۰۰۰	۶۲/۴
۴۴	اوکراین	۲،۱۱۵	۴۲،۷۷۱	۲۰/۲
۴۵	اروگوئه	۱۵،۵۷۴	حد آستانه ندارد.	-
۴۶	ونزوئلا	-	حد آستانه ندارد.	-
۴۷	زامبیا	۱،۳۰۴	۸۶	۰/۰۷
۴۸	زیمبابوه	۹۲۴	۶۰،۰۰۰	۶۴/۹
۴۹	مراکش	۲،۸۷۸	حد آستانه ندارد.	-
۵۰	نیجریه	۲،۶۷۱	حد آستانه ندارد.	-

Source: EYGM Limited. (2017), "Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide", Available in <https://ey.com/GlobalTaxGuides>

World Bank, World Development Indicators (2017)

همانطور که از جدول ۲ ملاحظه می‌شود پراکندگی زیادی بین حد آستانه کشورهای مختلف وجود دارد. صرف‌نظر از کشورهایی که حد آستانه‌ای را به صورت قانونی تعیین نکرده‌اند، پایین‌ترین حد آستانه در کشورهای زامبیا (با حد آستانه ۸۶ دلار) و مقدونیه (با حد آستانه ۱۸۴ دلار) وضع شده است. در مقابل کشورهای اندونزی (با حد آستانه ۳۶۰،۹۰۴ دلار) و ارمنستان (با حد آستانه ۲۳۹،۱۰۰ دلار)، بالاترین حد آستانه را به خود اختصاص داده‌اند. در برخی کشورها، حد آستانه‌های مجزا و جداگانه‌ای برای عرضه‌کنندگان کالا و ارائه‌دهندگان خدمت در نظر گرفته شده است که برای نمونه می‌توان به آرژانتین اشاره نمود که حد آستانه ۳۷،۴۰۶ دلار برای عرضه‌کنندگان کالا و ۲۴،۹۳۷ دلار را برای ارائه‌دهندگان خدمت تعیین نموده است. حد آستانه در کشور چین، یک عدد مشخص نیست و بین ۷۳۴ تا ۲،۹۳۷ دلار در ماه برای عرضه‌کنندگان کالا و ارائه‌دهندگان خدمت تعیین شده است. به‌طور کلی، حد آستانه اکثر کشورها در محدوده ۳۰،۰۰۰ تا ۷۰،۰۰۰ دلار قرار دارد.



۳. ملاحظات عمده در تعیین حد آستانه

همانطور که در بخش پیشین ملاحظه شد، بسیاری از کشورها با تعیین حد آستانه ثبت نام عملاً برخی از کسب و کارهای کوچک را از شمول ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده مستثنا می سازند. حذف و یا معاف نمودن این قبیل از کسب و کارها موجب کاهش هزینه های تمکین مالیاتی می شود و آنها را از پرداخت مالیات معاف می نماید. هر چند کسب و کارهای کوچکی که پایین حد آستانه قرار می گیرند از دایره شمول VAT خارج هستند، اما قادر به بازپس گیری و استرداد مالیات پرداختی روی نهاده هایشان نیستند. بدین ترتیب وضع حد آستانه، مزایا و معایبی خواهد داشت که در مطالعات مختلف به آنها اشاره شده است. در ادامه سه ملاحظه اساسی در تعیین حد آستانه مبتنی بر مطالعات انجام شده، تشریح گردیده است.

۱-۳. مسئله رقابت میان بنگاه های اقتصادی

بر اساس ادعای دی لا فریا و کریور (۲۰۱۲)^۷ تعیین حد آستانه ممکن است اثر اختلال زایی بر رقابت بین بنگاه های ثبت نام شده و ثبت نام نشده در نظام مالیات بر ارزش افزوده داشته باشد. زیرا بنگاه ها و کسب و کارهایی که ثبت نام نکرده اند نمی توانند به هنگام عرضه کالا و ارائه خدمت، صورت حساب صادر نمایند و مالیات نهاده هایشان را بازپس گیرند. این در حالی است که مؤدیان ثبت نام شده در نظام مالیات بر ارزش افزوده می توانند فاکتور و یا صورت حساب صادر کنند و در مقابل، مالیات خرید پرداختی روی نهاده هایشان را مطالبه نمایند. بنابراین، هنگامی که مصرف کنندگان نهایی، مؤدیان ثبت نام شده در سیستم VAT باشند تمایل به معامله با کسب و کارهایی خواهند داشت که در نظام مالیات بر ارزش افزوده ثبت نام کرده اند و حتی المقدور از انجام معامله با کسب و کارهای عدم مشمول ثبت نام، احتراز خواهند نمود. از این رو اسکنک و اولدمن (۲۰۰۱)^۸ بر این باورند که آستانه ثبت نام، قاعده انصاف و مساوات را نقض می کند. از سوی دیگر تیورنیر (۱۹۹۴)^۹ معتقد است که وجود آستانه ثبت نام، به مثابه یک مزیت رقابتی برای کسب و کارهای ثبت نام نشده عمل می کند زیرا کسب و کارهایی که بالای حد آستانه قرار می گیرند متحمل هزینه های تمکین می شوند و مجبور خواهند بود این هزینه ها را به عنوان مخارج و یا جزئی از بهای تمام شده کالا منظور نمایند.

7. de la Feria and Krever (2012)
8. Schenk and Oldman (2001)
9. Turnier (1994)

۳-۲. مسئله بده - بستان میان درآمدهای مالی و هزینه‌های وصول مالیات

ابریل و همکاران (۲۰۰۱)^{۱۰} معتقدند که بهترین حد آستانه برای کاهش اختلالات رقابتی میان کسب‌وکارهای مشمول و غیرمشمول ثبت‌نام، رقم صفر است. البته آنان به این موضوع نیز اشاره داشته‌اند که وضع حد آستانه صفر زمانی امکان‌پذیر است که مؤدیان و سازمان مالیاتی به ترتیب متحمل هزینه‌های تمکین و هزینه‌های اجرایی نشوند. دی‌لا فریا و کریور (۲۰۱۲) نیز بر این باورند که وارد نمودن کسب‌وکارهای کوچک در سیستم VAT، هزینه‌های اجرایی را به صورت نمایی افزایش خواهد داد و بخش عمده‌ای از درآمد مالیاتی وصول شده صرفاً برای پوشش هزینه‌های جمع‌آوری VAT اختصاص خواهد یافت. تیورنیر (۱۹۹۴) نیز سه دلیل اقتصادی مهم برای تعیین حد آستانه را برمی‌شمرد که این دلایل عبارتند از:

- هزینه‌های تمکین نسبتاً بالا برای کسب‌وکارهای خرد،
 - هزینه‌های بالاتری که مقامات مالیاتی برای اجرا نمودن VAT روی کسب‌وکارهای خرد متحمل می‌شوند،
 - مقدار نسبتاً اندک VAT وصول شده از کسب‌وکارهای کوچک.
- نتایج مطالعه تیورنیر حاکی از آن است که نسبت هزینه‌های تمکین به فروش مشمول مالیات در کوچک‌ترین و بزرگ‌ترین کسب‌وکارها به ترتیب برابر با ۱/۹۴ و ۰/۰۰۳ درصد است که نشان می‌دهد نسبت مذکور برای خردترین کسب‌وکار، بیش از ۶۰۰ برابر بزرگ‌ترین کسب‌وکار است. علاوه بر این، ابریل و همکاران نیز معتقدند که بیش از ۹۰ درصد کل فروش و گردش نقدینگی متعلق به ۱۰ درصد از بنگاه‌های بسیار بزرگ است. لی (۲۰۰۳)^{۱۱} نیز اشاره می‌کند که مشمول نمودن شمار زیادی از کسب‌وکارهای خرد در شبکه VAT، خالص منابع درآمدی را محدود خواهد ساخت.

۳-۳. مسئله بروز پدیده آبشاری

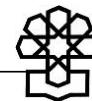
یکی از اختلال‌های وجود حد آستانه و معافیت فروشندگان کوچک، تشدید احتمال بروز «خاصیت آبشاری» است که همواره با معافیت‌های مالیات بر ارزش‌افزوده عجین شده است. البته وجود مقرراتی برای ثبت‌نام داوطلبانه، مانع از بروز خاصیت آبشاری خواهد شد.

۴. نحوه تعیین حد آستانه بهینه

در غیاب هزینه‌های تمکین (که بر مؤدیان تحمیل می‌شود) و هزینه‌های اجرایی (که مترتب بر سازمان مالیاتی است)، حد آستانه بهینه، همان صفر است. زیرا اولاً درآمدهای مالیاتی ناشی از اجرای قانون

10. Ebrill et al (2001)

11. Le (2003)



مالیات بر ارزش افزوده به حداکثر می‌رسد و ثانیاً اختلال‌های رقابتی از بین می‌رود. اما در دنیای واقعی، وصول مالیات بر ارزش افزوده توأم با هزینه‌هایی است و اکثر سیاستگذاران و مقامات مالیاتی به این نتیجه رسیده‌اند که باید بین منافع و هزینه‌های مشمول کردن کسب‌وکارهای کوچک، موازنه‌ای برقرار سازند. از دید کین و مینتز (۲۰۰۴)، ملاحظه اساسی در انتخاب حد آستانه، بده - بستان میان دو متغیر است؛ نخست درآمد مالیاتی که به دلیل بالا بردن حد آستانه از دست می‌رود و دوم هزینه‌های تمکین و اجرایی که به ترتیب مؤدی و مقامات مالیاتی متحمل نمی‌شوند. با تمرکز بر این بده - بستان، می‌توان یک قاعده ساده را برای تعیین حد آستانه بهینه استخراج کرد.^{۱۲}

$$z^* = \frac{\delta A + C}{(\delta - 1)\tau \cdot U(z)}$$

قبل از تفسیر رابطه فوق، خالی از لطف نیست که مفهوم «بهینه بودن» حد آستانه را اندکی تشریح نماییم. با تعیین حد آستانه، بخشی از درآمدهای مالیاتی از دست خواهد رفت، زیرا برخی اشخاص، از شمول مالیات بر ارزش افزوده خارج خواهند شد، اما در مقابل، سازمان مالیاتی متحمل هزینه‌های اجرا و مؤدی درگیر هزینه‌های تمکین نخواهند شد. اگر درآمد مالیاتی از دست رفته بیشتر از هزینه‌های وصول (اعم از اجرا و تمکین) انجام نشده، باشد در آن صورت حد آستانه را بایستی کاهش داد تا به حد آستانه بهینه رسید. اما چنانچه درآمدهای مالیاتی از دست رفته، کمتر از هزینه‌های وصول باشند در آن صورت باید حد آستانه را بالا برد تا به حد آستانه بهینه دست یافت.

رابطه فوق دقیقاً بده - بستان میان درآمد مالیاتی از دست رفته به دلیل انتخاب حد آستانه بالا و عدم تحمیل هزینه‌های تمکین و اجرا را منعکس می‌سازد. در این رابطه، صورت کسر نشان‌دهنده هزینه‌های تمکین (C) و هزینه‌های اجرا (A) است که مجموع آنها، هزینه‌های وصول مالیات بر ارزش افزوده را نشان می‌دهد. مخرج کسر نیز بیانگر درآمدهای مالیاتی از دست رفته است که در آن، عبارت $U(z)$ نشان‌دهنده نسبت ارزش افزوده به فروش است که با ضرب آن در نرخ مالیات (یعنی τ) و در سطح فروش حد آستانه یعنی z ، مقدار درآمد مالیاتی قابل وصول به دست می‌آید. پارامتر δ نیز منعکس‌کننده ارزش اجتماعی یک واحد پول در دست دولت است که همواره بزرگتر از یک می‌باشد.

کناسن (۱۹۹۴)،^{۱۳} هزینه‌های اجرایی سازمان برای هر ثبت‌نام‌کننده را حدود ۱۰۰ دلار و هزینه‌های تمکین را تقریباً ۵۰۰ دلار برآورد نموده است. با فرض آنکه نرخ مالیات ۱۵ درصد و نسبت ارزش افزوده به فروش ۳۵ درصد باشد (که سنخیت و تطابق بیشتری با صنعت دارد) و با در نظر گرفتن رقم ۱/۳ برای δ ، حد آستانه بهینه ۴۰ هزار دلار خواهد بود. بدیهی است برای بخش خدمات که نسبت ارزش افزوده به فروش بالاتری دارد (مثلاً ۷۰ درصد)، حد آستانه بهینه ۲۰ هزار دلار تعیین می‌شود.

۱۲. نحوه استخراج قاعده ساده برای محاسبه حد آستانه بهینه در پیوست (ب) ارائه شده است.

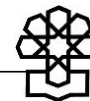
این قاعده ساده، چند یافته مهم و کلی را آشکار می‌سازد که عبارتند از:

- اولاً هر چه سهم ارزش افزوده در فروش بالاتر باشد، حد آستانه مطلوب و بهینه کمتر خواهد بود. این بدین معناست که برای ثبت‌نام ارائه‌دهندگان خدمات باید حد آستانه کمتری را وضع کرد، اما حد آستانه ثبت‌نام عرضه‌کنندگان کالا باید بالاتر باشد.^{۱۴} این یافته مهم، از تجربه برخی کشورها نظیر فرانسه، آرژانتین، پرتغال، ایتالیا و ایرلند رمزگشایی می‌کند، زیرا آنها براساس این قاعده، از حد آستانه‌های متفاوتی برای مشمول ثبت‌نام نمودن کسب‌وکارهای فعال در حوزه عرضه کالا و ارائه خدمت بهره می‌برند.
- هر چه هزینه‌های تمکین بالاتر باشد، حد آستانه بهینه بالاتر خواهد بود. همانطور که قبلاً نیز گفته شد، طبق مطالعات تیورنیر، هزینه‌های تمکین کسب‌وکارهای بسیار کوچک، ۶۰۰ برابر بیشتر از هزینه‌های تمکین کسب‌وکارهای بسیار بزرگ است و همین موضوع، از این حقیقت کلیدی رمزگشایی می‌کند که چرا حتی در کشورهای پیشرفته، مالیات بر ارزش افزوده به حلقه‌های پایانی تسری نیافته است.
- هزینه‌های اجرایی بالاتر برای سازمان مالیاتی موجب افزایش حد آستانه بهینه خواهد شد. ذکر این نکته ضروری است که طبق مطالعه دی‌لا فریا و کریور (۲۰۱۲)، با وارد کردن کسب‌وکارهای کوچک، هزینه‌های اجرایی سازمان مالیاتی، نه به صورت خطی، بلکه به صورت نمایی افزایش خواهد یافت، لذا تسری مالیات بر ارزش افزوده به حلقه‌های پایانی و کسب‌وکارهای کوچک، منطق متقن علمی و عقلی نخواهد داشت. لکن برای از بین بردن اختلالات رقابتی و پایبندی به اصل مساوات، راهکارهای دیگری برای مالیات‌ستانی از کسب‌وکارهای کوچک باید یافت.

۵. سیستم مالیاتی ساده شده و فراهم سازی ثبت‌نام اختیاری؛ راهکارهایی برای حذف و یا تخفیف اختلالات رقابتی ناشی از وجود حد آستانه

همانطور که قبلاً گفته شد، وجود حد آستانه‌ای برای ثبت‌نام در سیستم مالیات بر ارزش افزوده و اتخاذ برخوردهای متفاوت در قبال اشخاص بالا و پایین حد آستانه، احتمال بروز بی‌عدالتی و اختلال در رقابت میان کسب‌وکارهای کوچک و بزرگ را افزایش خواهد داد. مروری بر تجربیات کشورهای مجری مالیات بر ارزش افزوده حاکی از آن است که رفتار مالیاتی با اشخاص پایین‌تر از سطح آستانه، کمتر مورد توجه قرار گرفته است و صرفاً برخی کشورها با توجه به این امر، رویه‌های نسبتاً متفاوتی را در پیش گرفته‌اند که در ادامه، دو مورد از مهمترین آنها تشریح خواهد شد.

۱۴. همانطور که می‌دانیم بخش عمده‌ای از قیمت فروش خدمات را هزینه‌های دستمزد نیروی کار و مازاد عملیاتی تشکیل می‌دهد. در مقابل، هزینه‌های مواد اولیه و کالاهای واسطه‌ای که در فرآیند تولید سایر کالاها پرداخت می‌شود، سهم عمده‌ای در بهای فروش کالاها دارد. مثلاً اگر یک کالا و یک خدمت، قیمت فروش ۱۰۰ تومانی داشته باشند، ۸۰ تومان از قیمت کالا متعلق به نهاده‌های واسطه‌ای مورد استفاده در فرآیند تولید آن کالا است، لذا نسبت ارزش افزوده به فروش در خصوص کالا، ۲۰ درصد خواهد بود. اما در فرآیند ارائه خدمت (مثلاً خدمات آموزشی، بهداشتی و ...)، بخش اصلی هزینه‌ها مربوط به هزینه حقوق و دستمزد است، لذا نسبت ارزش افزوده به فروش در بخش‌های خدماتی بالا خواهد بود.



۵-۱. ثبت نام اختیاری در نظام مالیات بر ارزش افزوده

در کشورهایی که معیار مشخصی (نظیر وضع حد آستانه براساس سطح فروش) برای انتخاب مؤدیان مشمول وجود دارد، مشمولیت مؤدیان بستگی به مقدار سطح آستانه و یا ارزش آن معیار مشخص خواهد داشت. مؤدیانی که بالاتر از حد آستانه قرار می‌گیرند ملزم به ثبت نام اجباری هستند و می‌توانند مالیات پرداختی بابت نهاده‌ها را به عنوان اعتبار مالیاتی مطالبه نمایند. اما مؤدیانی که در پایین حد آستانه واقع می‌شوند از دامنه مشمول مالیات خارج هستند و نمی‌توانند از اعتبار مالیاتی بابت مالیات پرداختی نهاده‌ها استفاده نمایند. بنابراین، عدم امکان مطالبه اعتبار مالیاتی بابت خرید نهاده‌ها برای مؤدیان زیر سطح آستانه مشمول مالیات، اثر منفی برجای می‌گذارد. این موضوع، برخی کشورها را بر آن داشته تا امکان ثبت نام اختیاری را در نظام مالیات بر ارزش افزوده پیش‌بینی نمایند. بدین ترتیب مؤدیان غیرمشمول می‌توانند در نظام مالیاتی مذکور مشارکت کرده و اعتبار مالیاتی خود را مطالبه کنند. شایان است که حق ثبت نام اختیاری به منظور حفظ موقعیت رقابتی، منجر به افزایش هزینه‌های اجرایی مالیات و همچنین افزایش هزینه‌های تمکین مالیاتی مؤدیان مذکور می‌شود. در این خصوص مؤدیان می‌توانند با انجام هزینه - فایده نسبت به استفاده از این حق قانونی، تصمیم‌گیری نمایند. شایان ذکر است که در قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران، امکان ثبت نام اختیاری به مؤدیان داده نشده است.

در کشورهایی که آستانه‌ای برای ثبت نام مؤدیان تعریف نشده است، لذا مقرراتی نیز برای ثبت نام اختیاری وجود ندارد، زیرا تمامی افراد مکلف به ثبت نام هستند. اما در کشورهای دیگری نظیر انگلستان، ارمنستان، اتریش، ایرلند، قزاقستان، فیلیپین، آفریقای جنوبی و نروژ که برای ثبت نام مؤدیان، حد آستانه تعریف نموده‌اند امکان ثبت نام اختیاری برای مؤدیان غیرمشمول وجود دارد. بجز آفریقای جنوبی و نروژ که برای ثبت نام اختیاری نیز حد آستانه تعیین کرده‌اند در سایر کشورها امکان ثبت نام اختیاری برای تمامی مؤدیان فراهم شده است. علاوه بر این، در برخی کشورها نظیر فرانسه، فنلاند و اندونزی، به رغم آنکه حد آستانه برای ثبت نام مشخص شده است، اما ثبت نام اختیاری برای مؤدیان غیرمشمول عملاً امکان‌پذیر نیست (زایر، ۱۳۹۴).

نکته مهمی که در اینجا باید بدان توجه نمود آن است که امکان استفاده از حق ثبت نام اختیاری منوط به شرایط و مقررات احتیاطی است به نحوی که از ثبت نام موقت و یا خدعه‌آمیز برخی اشخاص جلوگیری شود. چرا که ممکن است برخی از صاحبان کسب و کار، به صورت موقت اقدام به ثبت نام نموده و اعتبار مالیاتی خرید خود را پس بگیرند و در دوره‌ای که مالیات فروش را وصول می‌کنند مجدداً از سیستم مالیات بر ارزش افزوده خارج شوند. از این رو است که امکان لغو ثبت نام (دستکم برای چند سال) ممنوع است (اپریل و همکاران، ۲۰۰۱). از طرفی لی (۲۰۰۳) نیز اظهار می‌کند که اعطای حق ثبت نام اختیاری به کسب و کارها موجب افزایش هزینه‌های وصول مالیات خواهد شد.

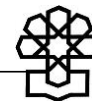
۲-۵. استفاده از طرح‌های مالیاتی ساده شده یا «طرح‌های ساده با نرخ ثابت»^{۱۵} مطالعه موردی انگلستان یکی از راهکارهای کاهش هزینه‌های اجرایی و اداری و حذف اختلالات رقابتی بین اشخاص بالا و پایین حد آستانه، به کارگیری «طرح‌های ساده شده» برای کسب‌وکارهای کوچک است. این طرح‌های ساده شده عمدتاً از وضع یک مالیات با نرخ ثابت بر کل گردش مالی (درآمدهای حاصل از فروش کالا و خدمت) تشکیل می‌شود. برای نمونه، انگلستان از سال ۲۰۰۲، برنامه‌های مالیاتی ساده‌سازی شده‌ای برای بنگاه‌های کوچک (یعنی بنگاه‌هایی که فروش‌های غیرمعاف آنها کمتر از ۱۵۰ هزار پوند باشد) به صورت اختیاری به کار گرفته است. تحت این طرح مالیات با نرخ مقطوع و ثابت، بنگاه‌ها با یک نرخ ثابت، اقدام به پرداخت VAT روی کل فروش‌هایشان می‌کنند و از حق مطالبه VAT پرداختی روی نهاده‌هایشان صرف نظر می‌نمایند و به عبارت دیگر، اعتبار خرید خود را بازپس نمی‌گیرند. این نرخ ثابت بسته به نوع فعالیت اقتصادی بین ۴ تا ۱۴/۵ درصد در تغییر است (کمیسیون اروپا، ۲۰۱۱).^{۱۶}

ارائه یک مثال ساده برای شفاف شدن موضوع فوق، کمک‌کننده خواهد بود. برای نمونه فرض کنید یک عمده‌فروش، اقدام به خرید ۱۰۰۰ واحد ریالی کالا از کارخانه ذوب آهن اصفهان نموده و ۹۰ ریال مالیات بر ارزش افزوده پرداخت می‌کند. سپس کالای مذکور را به قیمت ۱۵۰۰ ریال به یک آهن‌فروش در شادآباد تهران می‌فروشد و ۱۳۵ ریال مالیات نیز از خریدار مطالبه نموده و پس از کسر ۹۰ ریال مالیات پرداخت شده در زنجیره قبل، مابه‌التفاوت ۴۵ ریالی را به حساب سازمان مالیاتی ایصال می‌کند. آهن‌فروش شادآباد که یک خرده‌فروش محسوب می‌شود آهن را به قیمت ۱۸۰۰ ریال می‌فروشد. این آهن‌فروش ممکن است زیر حد آستانه قرار گیرد و یا حتی سطح فروش‌اش بالاتر از حد آستانه باشد، اما به لحاظ هزینه‌های اجرایی، برای سازمان مالیاتی به صرفه نباشد که بدهی این قبیل مؤدیان را از طریق رسیدگی به اسناد و مدارک و صورتحساب‌ها تعیین کند.

در این قبیل موارد، سازمان مالیاتی می‌تواند در قالب نظام مالیاتی ساده شده، بدهی مالیاتی این مؤدیان را تعیین نماید. مهمترین مؤلفه در تعیین میزان بدهی توسط سازمان مالیاتی، تشخیص نسبت ارزش افزوده به کل فروش است. در این مثال ساده، نسبت ارزش افزوده به فروش به طور سرانگشتی ۱۶/۶ درصد خواهد بود که از تقسیم ارزش افزوده (۳۰۰=۱۸۰۰-۱۵۰۰) بر میزان فروش (یعنی ۱۸۰۰) به دست می‌آید. اگر نسبت ارزش افزوده به فروش را در نرخ استاندارد مالیاتی (که در اینجا ۹ درصد در نظر گرفته شده است) ضرب نماییم، عدد ۱/۵ درصد به دست خواهد آمد. بدین ترتیب اگر سازمان مالیاتی

15. Simplified Flat-Rate Schemes

۱۶. لازم به ذکر است که نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده در انگلستان ۲۰ درصد است. در سیستم مالیاتی ساده‌سازی شده، مقامات مالیاتی تفاضل میان فروش‌ها و خریدهای مربوط به کسب‌وکارهای کوچک را محاسبه می‌کنند و با برآورد نمودن میزان مالیات پرداختی روی نهاده‌ها، مقدار مالیاتی که باید به عنوان مالیات مقطوع از بنگاه دریافت نمایند را به دست می‌آورند. مثلاً فرض نمایید که از فروش ۱۰۰ دلاری یک بنگاه کوچک، ۲۰ دلار ارزش افزوده‌ای است که وی ایجاد کرده است. اگر نرخ مالیات ۲۰ درصد باشد مقدار مالیات اضافه‌تری که بایستی در این مرحله اخذ شود ۴ خواهد بود. با تقسیم ۴ بر ۱۰۰، نرخ مقطوع مالیات که روی فروش باید اعمال کرد (یعنی ۴ درصد) به دست می‌آید.



یک نرخ مقطوع ۱/۵ درصدی برای آهن فروش شادآباد تعیین کند میزان مالیاتی که خرده فروش باید پردازد برابر با ۲۷ ریال خواهد بود. تحت این شرایط، اعتبار مالیاتی خرید نیز برای خرده فروش در نظر گرفته نخواهد شد. بدین ترتیب، کل مالیاتی که سازمان مالیاتی در این چرخه وصول می کند معادل با $۱۶۲ = ۲۷ + ۴۵ + ۹۰$ ریال خواهد شد که ۲۷ ریال وصول شده در مرحله آخر مبتنی بر استفاده از نظام مالیاتی ساده شده است. چنانچه نظام مالیاتی ساده شده وجود نداشت و تمامی مراحل زنجیره مشمول پرداخت مالیات بر ارزش افزوده می شد، میزان کل مالیات وصول شده همان ۱۶۲ ریال بود.

هر چند طبق مثال فوق، درآمد مالیاتی ایجاد شده در قالب هر دو نظام (نظام مالیات بر ارزش افزوده و نظام مالیاتی ساده شده) یکسان است، اما یک تفاوت قابل ملاحظه با یکدیگر دارند. تحت نظام مالیاتی ساده شده، نیازی نیست که آهن فروش شادآباد اقدام به نگهداری دفاتر و فاکتورهای خرید نماید و بخواید اظهارنامه های نسبتاً پیچیده ای را تکمیل نماید. همچنین ضرورتی ندارد که سازمان مالیاتی نیز برای وصول یک درآمد مالیاتی اندک، خود را درگیر رسیدگی های طولانی نماید. لذا هزینه های اجرا و تمکین در قالب نظام مالیاتی ساده شده به شدت کاهش می یابد، ضمن آنکه تا حد زیادی، مشکلات رقابتی بین مؤدیان بالای حد آستانه و پایین حد آستانه نیز مرتفع می شود.

البته عدم اجازه نسبت به مطالبه VAT پرداختی روی نهاده ها سبب ایجاد اختلالاتی بر تصمیمات تولید (همانند اشکال مختلف معافیت ها) می شود. همچنین تمایز بین نرخ های مربوط به ۵۵ بخش اقتصادی مختلف، اختلالات و مسائل سیاستی را در مرزبندی بین آنها ایجاد می سازد. همانطور که مشاهده می شود در این شیوه نیز یک بده - بستان بین «ساده بودن» و «خنثایی»^{۱۷} وجود دارد. البته در انگلستان، کسب و کارهای کوچک به طور اختیاری می توانند درخواست نمایند که سیستم مالیاتی ساده شده برای آنها اجرا شود. اما نکته ای که در این میان وجود دارد آن است که اختیاری نمودن پیوستن به سیستم مالیاتی ساده شده، هزینه تمکین را برای مؤدی افزایش می دهد، زیرا وی برای تصمیم گیری باید اقدام به محاسبه بدهی مالیاتی خود در هر دو رژیم (مالیات ساده شده با نرخ مقطوع یا مالیات بر ارزش افزوده) نماید و رژیمی را برگزیند که بدهی مالیاتی کمتری برایش به دنبال خواهد داشت (کمسیون اروپا، ۲۰۱۱).

۶. ارزیابی راهکارهای پیشنهاد شده برای وارد نمودن مفهوم حد آستانه و گسترش چتر مالیات بر کسب و کارهای کوچک در لایحه مالیات بر ارزش افزوده

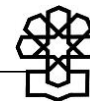
با عنایت به توضیحاتی که در بخش های پیشین ارائه شد، چند حکم قانونی در لایحه مالیات بر ارزش افزوده در این راستا پیش بینی شده است که در ادامه، هر یک از آنها تشریح شده و در نهایت ابهامات موجود در این راهکارها، مورد ارزیابی قرار خواهد گرفت.

۱۷. مراد از خنثایی یعنی برخورد یکسان با تمامی فعالان اقتصادی است به نحوی که تصمیمات تولید را متأثر نسازد.

– ارائه یک تعریف برای حد آستانه: در بند «س» ماده (۱) لایحه مالیات بر ارزش افزوده، برای نخستین بار به ارائه تعریفی از حد آستانه پرداخته شده است. به موجب بند مذکور، حد آستانه «میزانی از فروش یا درآمد سالیانه مؤدیان است که شاخص تعیین شمول مؤدیان برای فراخوان و اجرای قانون می‌باشد. تعیین حد آستانه برای مؤدیان و تغییرات بعدی آن با پیشنهاد سازمان و تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد بود». منطق ارائه این تعریف در لایحه، آن است که مثلاً صاحب یک کسب‌وکار کوچک در یک شهر دور افتاده که درآمد قابل ملاحظه‌ای نیز ندارد از دایره شمول مالیات بر ارزش افزوده مستثنا گردد.

– مؤدی محسوب نمودن واحدهای تولیدی و معدنی قبل از بهره‌برداری و صادرکنندگان و وارکنندگان بدون در نظر گرفتن حد آستانه به موجب تبصره ذیل بند «س» ماده (۱): با گره خوردن مفهوم حد آستانه با «سطح فروش یا درآمد سالیانه مؤدیان»، واحدهای تولیدی و معدنی که هنوز به بهره‌برداری نرسیده‌اند، فروشی ندارند که به‌عنوان مؤدی سازمان محسوب شوند. در چنین شرایطی، واحدهای مذکور در تنگنا قرار خواهند گرفت، زیرا مالیات خریدی را که روی نهاده‌هایشان پرداخت نموده‌اند نمی‌توانند استرداد نمایند و بدین ترتیب، بخشی از نقدینگی آنها عملاً در حساب‌های سازمان مالیاتی بلوکه خواهد شد. از این رو، در لایحه پیشنهاد شده است که این واحدها بدون در نظر گرفتن حد آستانه، مؤدی محسوب شوند و لذا می‌توانند با تکمیل و تسلیم اظهارنامه، اعتبار مالیاتی خودشان را بازپس بگیرند. همچنین عدالت مالیاتی و حذف هرگونه اختلال‌های رقابتی حکم می‌کند که صادرکنندگان و وارکنندگان بدون هیچ‌گونه حد آستانه‌ای، مشمول مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده شوند. اگر قرار باشد حد آستانه به صادرکنندگان و وارکنندگان تسری یابد، در آن صورت صادرکنندگانی که سطح صادراتشان اندک است، قادر نخواهند بود اعتبار مالیاتی خود را پس بگیرند و در این صورت، بین صادرکنندگان کوچک و بزرگ، برخوردهای مالیاتی متفاوتی صورت گرفته و اختلال‌های رقابتی در میان آنها پدیدار خواهد شد. همچنین اگر قرار باشد وارکنندگان کوچک به‌دلیل سطح واردات اندک، از شمول مالیات بر ارزش افزوده مستثنا شوند در این صورت کالاهای وارداتی توسط آنها، دستکم ۹ درصد (به اندازه نرخ مالیات بر ارزش افزوده)، ارزان‌تر از کالاهای وارداتی مشابهی خواهد بود که توسط وارکنندگان بزرگ به کشور وارد می‌شود. این برخورد متفاوت مالیاتی بین وارکنندگان کوچک و بزرگ نیز به دور از عدالت مالیاتی است و اختلال رقابتی بین آنها به وجود خواهد آورد.

– طراحی یک نظام مالیاتی ساده شده برای کسب‌وکارهای کوچک: در ماده (۱۱) لایحه، نوعی از سیستم مالیاتی ساده شده برای کسب‌وکارهای کوچک (که سطح فروش آنها حداکثر تا ۵ برابر حد آستانه‌ها است) در نظر گرفته شده است. مثلاً یک آهن‌فروش شادآباد یا یک سنگ‌فروش که در حلقه آخر زنجیره قرار دارند، می‌توانند مشمول این سیستم مالیاتی ساده شده گردند. منطق پایه‌ای این ماده آن است که بین ذوب آهن اصفهان که یک مؤدی بزرگ است با یک آهن‌فروشی که در زنجیره پایانی خرده‌فروشی قرار دارد باید بین وظایف مالیاتی تمایز قائل شد. از آنجایی که بخش اصلی مالیات بر ارزش افزوده در حلقه‌های ابتدایی، یعنی به هنگام تولید در ذوب آهن اصفهان یا در زمان واردات وصول شده است، لذا حلقه‌های پایین‌تر را با اصول سهل‌گیرانه‌تری



می‌توان مشمول یک نظام مالیات ساده شده کرد. طبق ماده (۱۱) لایحه، «سازمان می‌تواند با تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی، مالیات بر ارزش‌افزوده گروه‌های شغلی مؤدیان اشخاص حقیقی مشمول این قانون را که در حلقه آخر زنجیره مالیات بر ارزش‌افزوده قرار می‌گیرند، براساس میزان فروش و نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده و اعمال ضریب ارزش‌افزوده فعالیت مربوط تعیین نماید مشروط بر آنکه مالیات خرید آنها در مراحل قبلی پرداخت شده باشد و حجم فروش سالیانه آنها تا حداکثر میزان پنج برابر حد آستانه باشد. ضریب ارزش‌افزوده هر فعالیت توسط کارگروهی متشکل از نمایندگان سازمان، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و اتاق اصناف کشور تعیین می‌گردد». براساس تبصره «۱» ماده مذکور، کارگروه مکلف است ضرایب ارزش‌افزوده برای محاسبه مالیات را به نحوی تعیین نماید که مؤدیان تشویق به نگهداری و ارائه دفاتر و اسناد و مدارک شوند. ضریب ارزش‌افزوده هر گروه فعالیت برای هر سال تعیین و اعلام می‌گردد. به‌موجب تبصره «۲» نیز انتخاب روش مذکور برای مؤدیان موضوع این ماده پس از اعلام سازمان برای یک سال مالی اختیاری خواهد بود.

– فراهم‌سازی امکان ثبت‌نام اختیاری: به‌موجب تبصره «۱» ماده (۲۵) لایحه، «سازمان مجاز است با ثبت‌نام اختیاری اشخاص حقیقی یا حقوقی که فراخوان نشده‌اند موافقت نماید. در این صورت، اشخاص مذکور حداقل تا ۵ سال حق خروج از نظام مالیات بر ارزش‌افزوده را نخواهند داشت». هر چند الحاق این مواد در لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده گام مهمی در راستای حذف نواقص و کاستی‌های قانون مالیات بر ارزش‌افزوده فعلی است، لکن ابهاماتی در این مواد به‌شرح زیر مشاهده می‌شود:

– نخست آنکه به نظر می‌رسد تعریف ارائه شده از حد آستانه در بند «س» ماده (۱) لایحه با اصل پنجاه‌ویکم و هشتادوپنجم قانون اساسی در تضاد باشد. به‌موجب اصل پنجاه‌ویکم قانون اساسی، «هیچ مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به‌موجب قانون. موارد معاف و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به‌موجب قانون مشخص می‌شود». همچنین طبق اصل هشتادوپنجم قانون اساسی نیز «... مجلس نمی‌تواند اختیار قانونگذاری را به شخص یا هیئتی واگذار نماید...». با عنایت به اینکه تعیین حد آستانه به معنای غیرمشمول شدن (یا معافیت) برخی از کسب‌وکارها خواهد بود، لذا به نظر می‌رسد که نمی‌توان تعیین حد آستانه را به دستگاه‌های اجرایی (سازمان مالیاتی و وزیر امور اقتصادی و دارایی) سپرد. البته در مقابل استدلال فوق، نظر دیگری نیز وجود دارد مبنی بر اینکه در مفهوم حد آستانه، تمرکز دولت روی حجم فعالیت است و صرفاً حدود و ثغور قاعده‌ای را مشخص می‌کند که مجوزش را مجلس داده است.

– دوم آنکه، در محدوده اجرایی ماده (۱۱) ابهامی وجود دارد که دو تفسیر می‌توان برای آن ارائه نمود. تفسیر نخست آن است که این ماده صرفاً ناظر بر آن دسته از مؤدیانی خواهد بود که بالای حد آستانه قرار دارند و حجم فروش سالیانه آنها حداکثر تا ۵ برابر حد آستانه است. در چنین حالتی، سیستم مالیاتی ساده شده قابل تسری به اشخاصی که پایین حد آستانه قرار دارند، نخواهد بود. تفسیر دوم هم آن است که چون در متن ماده (۱۱)، صرفاً اشاره به سقف میزان فروش (یعنی حداکثر تا ۵ برابر حد آستانه) نموده است، لذا قابلیت کاربرد برای اشخاص واقع در زیر حد آستانه را نیز دارد. اگر تفسیر نخست

صحیح باشد تکلیف آن دسته از کسب‌وکارهایی که پایین حد آستانه قرار دارند نامشخص است و آنها قادر نخواهند بود تا به نظام مالیاتی ساده شده بپیوندند.

- سوم آنکه، در ماده (۱۱) قید شده است که «استفاده از سیستم مالیاتی ساده شده مشروط به آن است که مالیات خرید حلقه‌های قبلی پرداخت شده باشد». در خصوص این جمله نیز دو برداشت متفاوت مطرح شده است. برداشت اول آن است که وجود این جمله نقض غرض است و با فلسفه وجودی این ماده در تضاد است. همانطور که قبلاً بیان شد، فلسفه معرفی سیستم مالیاتی ساده شده، کاهش هزینه‌های تمکین کسب‌وکارهای کوچک است. در واقع نگهداری اسناد و مدارک، صورتحساب و تنظیم دفاتر توسط کسب‌وکارهای کوچک، هزینه‌های تمکین سنگینی را به آنها تحمیل می‌کند و برای اینکه بتوان، آنها را از دام این هزینه‌های سنگین رها نمود، سیستم مالیاتی ساده شده طراحی می‌شود. حال اگر بخواهیم استفاده از این سیستم را منوط به احراز پرداخت مالیات در زنجیره‌های قبلی نماییم، اجرایی شدن این ماده عملاً امکانپذیر نخواهد بود. برداشت دوم نیز آن است که در این جمله، عمل پرداخت مالیات را منتسب به فعالی که در حلقه آخر قرار دارد، نکرده است و قرار نیست که شخصی که در حلقه آخر قرار دارد، خودش پرداخت‌کننده باشد. مثلاً در خصوص آهن‌فروشان خرد، مالیات یکبار در کارخانه به هنگام تولید و یا در گمرک به هنگام ورود حتماً اخذ می‌شود، اما در طول زنجیره، رد آن گم می‌شود تا در نهایت در مرحله خرده‌فروشی مجدداً رد زنجیره مشخص می‌گردد. در قالب نظام مالیاتی ساده شده، قرار نیست از خرده‌فروش به روش صورتحساب-اعتبار (یعنی منطبق مالیات بر ارزش‌افزوده)، مالیات وصول شود، بلکه روش ساده شده، مبنای کار قرار خواهد گرفت.

در راستای رفع ابهامات فوق، سه پیشنهاد مشخص برای اصلاح لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده قابل طرح است که به قرار زیر هستند:

اولاً از آنجایی که تعیین حد آستانه باید به‌موجب قانون باشد دو راهکار می‌توان پیشنهاد نمود. راهکار اول آن است که همانند سایر کشورها، یک رقم ثابت و یا دو رقم (برای عرضه‌کنندگان کالا و ارائه‌دهندگان خدمات) در بند «س» ماده (۱) لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده ذکر شود و سالیانه متناسب با نرخ تورم تعدیل شود. راهکار دوم آن است که تعیین حد آستانه، همه‌ساله در لوایح بودجه توسط دولت پیشنهاد شده و به تصویب مجلس شورای اسلامی برسد.

ثانیاً برای حذف اختلالات در رقابت‌پذیری بین کسب‌وکارهای واقع در بالا و پایین حد آستانه و همچنین در راستای اهداف برخورد عادلانه و توأم با مساوات، لازم است بر شفافیت ماده (۱۱) افزوده شود و تصریح گردد که سیستم مالیاتی ساده شده قابلیت تسری به اشخاصی را خواهد داشت که زیر حد آستانه قرار دارند. ثالثاً، برای عملیاتی نمودن سیستم مالیات ساده شده برای کسب‌وکارهای کوچک، لازم است که جمله «مشروط بر آنکه مالیات خرید آنها در مراحل قبلی پرداخت شده باشد» از ماده (۱۱) حذف گردد. زیرا همانطور که قبلاً مطرح شد ممکن است تفسیر ممیز مالیاتی این‌گونه باشد که مؤدی (مثلاً آهن‌فروش جزء) خودش مالیات خرید را در زنجیره قبلی پرداخت کرده باشد.



جدول فراخوان‌های ثبت‌نام مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده

مرحله	مشمولین ثبت‌نام
مرحله اول (تاریخ لازم‌الاجرا شدن ۱ مهر ۱۳۸۷)	بهموجب این فراخوان، (۱) تمامی واردکنندگان؛ (۲) تمامی صادرکنندگان؛ (۳) تمامی فعالان اقتصادی که مجموع فروش کالاها و ارائه خدمات آنها در سال ۱۳۸۶، سه میلیارد ریال یا بیشتر بوده است؛ (۴) تمامی فعالان اقتصادی که مجموع فروش کالاها و ارائه خدمات آنها در پنج ماه آغازین ۱۳۸۷، یک میلیارد و دویست و پنجاه میلیون ریال یا بیشتر بوده است، مشمول ثبت‌نام شده‌اند.
مرحله دوم (تاریخ لازم‌الاجرا شدن ۱ مهر ۱۳۸۸)	(۱) کارخانه‌ها و واحدهای تولیدی که برای آنها جواز تأسیس و پروانه بهره‌برداری از وزارتخانه ذیربط صادر شده یا می‌شود؛ (۲) بهره‌برداران معادن؛ (۳) ارائه‌دهندگان خدمات حسابرسی، حسابداری و دفترداری و همچنین خدمات مالی؛ (۴) حسابداران رسمی شاغل و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران؛ (۵) ارائه‌دهندگان خدمات مدیریتی و مشاوره‌ای؛ (۶) ارائه‌دهندگان انواع خدمات انفورماتیک، رایانه‌ای اعم از سخت‌افزاری، نرم‌افزاری و طراحی سیستم؛ (۷) هتل‌ها و هتل‌های سه ستاره و بالاتر؛ (۸) بنکداران، عمده‌فروش‌ها، فروشگاه‌های بزرگ، واسطه‌های مالی، نمایندگان توزیع کالاهای داخلی و وارداتی و صاحبان انبارها؛ (۹) نمایندگان مؤسسه‌های تجاری و صنعتی، اعم از داخلی و خارجی؛ (۱۰) مؤسسات حمل‌ونقل موتوری و باربری دارای مجوز از مراجع ذیربط، زمینی، دریایی و هوایی باربری (به‌استثنای واحدهایی که صرفاً به امر حمل‌ونقل مسافر اشتغال دارند)؛ (۱۱) مؤسسات مهندسی و مهندسی مشاور؛ (۱۲) مؤسسات تبلیغاتی و بازاریابی
مرحله سوم (تاریخ لازم‌الاجرا شدن ۱ فروردین ۱۳۸۹)	(۱) تمامی اشخاص حقیقی و حقوقی که براساس شرایط مراحل اول و دوم ثبت‌نام، مشمول اجرای نظام مالیات بر ارزش‌افزوده نگردیده‌اند، در صورتی که در سال ۱۳۸۷ یا ۱۳۸۸ مجموع فروش کالاها و ارائه خدمات (غیرمعاف یا معاف و غیرمعاف) آنها سه میلیارد ریال و بالاتر می‌باشد. تذکره: اشخاصی که شاغل به فعالیت‌های صرفاً معاف موضوع ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده می‌باشند و همچنین اشخاص حقیقی مشمولین بندهای «ب» و «ج» ماده (۹۶) قانون مالیات‌های مستقیم که به‌صورت صنفی فعالیت و تابع شورای اصناف کشور هستند، از ثبت‌نام در این مرحله مستثنا هستند.
مرحله چهارم (تاریخ لازم‌الاجرا شدن ۱ مهر ۱۳۸۹)	تمامی اشخاص حقیقی و حقوقی که براساس شرایط مراحل اول، دوم و سوم ثبت‌نام، مشمول اجرای نظام مالیات بر ارزش‌افزوده نگردیده‌اند، در صورتی که شاغل به فعالیت‌های موضوع بند «ب» ماده (۹۶) قانون مالیات‌های مستقیم به‌شرح ذیل باشند، با هر میزان فروش یا درآمد مشمول مرحله چهارم ثبت‌نام، آموزش و اجرای قانون خواهند بود. ۱. صاحبان کارگاه‌های صنعتی (اعم از صنفی و غیرصنفی که دارای حداقل برق سه فاز ۵۰ آمپر باشد)، ۲. فروشندگان طلا و جواهر و سایر فلزات زینتی (شامل پلاتین و نقره)، ۳. فروشندگان آهن‌آلات و سایر فلزات، ۴. صاحبان تالارهای پذیرایی و رستوران‌ها، ۵. صاحبان هتل و هتل‌های یک و دو ستاره و هتل آپارتمان، ۶. صاحبان نمایشگاه‌ها و فروشگاه‌های خودرو و بنگاه معاملات املاک، ۷. صاحبان تعمیرگاه‌های مجاز خودرو، ۸. چاپخانه‌داران، ۹. صاحبان دفاتر اسناد رسمی، ۱۰. صاحبان مراکز ارتباطات رایانه‌ای، دفاتر خدمات ارتباطی (دفتر خدمات مشترکین تلفن همراه و آژانس‌های پستی) و دفاتر خدمات دولت الکترونیک (پلیس+۱) و دفاتر خدمات الکترونیک شهر، ۱۱. صاحبان دفاتر خدمات مسافرتی و جهانگردی، ۱۲. صاحبان سینماها، تماشاخانه‌ها و مکان‌های تفریحی و ورزشی.

مرحله	مشمولین ثبت‌نام
مرحله پنجم (تاریخ لازم‌الاجرا شدن ۱ مهر ۱۳۹۰)	۱. کلیه اشخاص حقوقی که تاکنون و براساس شرایط مراحل اول، دوم، سوم و چهارم ثبت‌نام، مشمول اجرای نظام مالیات بر ارزش‌افزوده نگردیده‌اند، در صورتی که در هر یک از سال‌های 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 ثبت‌نام و اجرای قانون خواهند بود. ۲. کلیه اشخاص حقوقی که قبل یا بعد از سال ۱۳۹۰ ایجاد، تأسیس و به ثبت رسیده یا می‌رسند و حائز شرایط مذکور نگردیده‌اند، در صورتی که مجموع فروش کالا و ارائه خدمات (غیر معاف یا معاف و غیرمعاف) آنها در سال ۱۳۹۰ یا سال‌های بعد، به یک میلیارد ریال و بیشتر برسد، از اولین دوره مالیاتی بعد از رسیدن به آستانه مذکور، مشمول مرحله پنجم ثبت‌نام و اجرای قانون خواهند شد.
مرحله ششم (تاریخ لازم‌الاجرا شدن ۱ فروردین ۱۳۹۴)	۱. چلوکبابی‌ها، ۲. سالن‌های غذاخوری، ۳. سفره‌خانه‌های سنتی، ۴. اغذیه‌فروشی‌های زنجیره‌ای با مالکیت واحد و یا نام و نشان و عنوان تجاری واحد فارغ از مساحت محل کسب‌وکار و نوع مجوز
مرحله هفتم (تاریخ لازم‌الاجرا شدن ۱ مهر ۱۳۹۵)	کلیه اشخاص حقوقی فعال با هر حجم از فروش و یا درآمد (کالا و خدمت) به‌استثنای اشخاص حقوقی با فعالیت‌های صرفاً معاف موضوع ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده که به‌موجب فراخوان‌های قبلی تاکنون برای اجرای قانون فراخوان نشده‌اند، مشمول اجرای قانون خواهند شد.

مأخذ: مستخرج از اطلاعیه‌های فراخوان ثبت‌نام سازمان مالیاتی.



پیوست (ب)

نحوه استخراج حد آستانه بهینه با استفاده از یک قاعده ساده

فرض نمایید که بنگاه‌ها صرفاً در فروش مشمول مالیات با یکدیگر متفاوت هستند. فروش مشمول مالیات با Y نشان داده می‌شود که دارای تابع توزیع تجمعی $H(Y)$ با چگالی $h = H'$ است که در دامنه مرتبط با خود اکیداً مثبت است. اضافه نمودن هر مؤدی به سیستم مالیاتی، هزینه اجرایی A را به مقامات مالیاتی مترتب می‌سازد و همچنین هزینه‌های تمکین C را نیز برای مؤدی ایجاد می‌کند (که فرض می‌شود هر دو این هزینه‌ها ثابت بوده و صرفاً بستگی به اندازه Y دارند). هزینه نهایی وجوه عمومی (یا ارزش اجتماعی وجوه) را با δ نشان داده و فرض می‌کنیم که δ مقداری ثابت و بزرگتر از یک است (زیرا ۱ واحد پولی در دست دولت، بیش از ۱ واحد پولی می‌ارزد). تحت این فروض، هدف سیاستی، انتخاب حد آستانه Z است به نحوی که درآمد (هزینه‌های اجرایی از آن کسر شده است) وزن داده شده به وسیله δ منهای زیان تحمیل شده بر بخش خصوصی (پیامد مستقیم ناشی از پرداخت مالیات و هزینه‌های تمکین) حداکثر می‌شود. یعنی؛

$$\delta \left\{ \tau \int_z^{\infty} v(Y) Y . dH(Y) - A[1 - H(z)] \right\} - \left\{ \tau \int_z^{\infty} v(Y) Y . dH(Y) - C[1 - H(z)] \right\} \quad (1)$$

که $v(Y)$ منعکس‌کننده سهم ارزش‌افزوده در فروش‌های بنگاه‌ها است. شرط مرتبه اول حداکثرسازی به صورت زیر خواهد بود:

$$(\delta - 1)\tau.v(z).z = \delta A + C \quad (2)$$

رابطه (۲) نشان می‌دهد که ارزش اجتماعی ناشی از درآمدهای $z.v(z).z$ که از قبیل وارد کردن هر بنگاه به سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده در پی کاهش حد آستانه به دست می‌آید باید دقیقاً معادل با هزینه‌های اجرایی و تمکین اضافی باشد که بر مقامات مالیاتی و مؤدی تحمیل می‌شود. بدین ترتیب با بازنویسی مجدد رابطه (۲)، حد آستانه بهینه از طریق قاعده ساده زیر مشخص می‌شود (کین و مینتز، ۲۰۰۴).

$$z^* = \frac{\delta A + C}{(\delta - 1)\tau.v(z)} \quad (3)$$

منابع و مأخذ

۱. اطلاعاتیه‌های فراخوان ثبت‌نام سازمان مالیاتی کل کشور.
۲. زایر، آیت. «بررسی چالش‌های اجرایی قانون مالیات بر ارزش‌افزوده از نگاه مؤدیان و مجریان»، طرح پژوهشی انجام شده در مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی ایران، ۱۳۹۴.
۳. قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، مصوب ۱۳۸۷.
4. Cnossen, S., (1994), "Administrative and Compliance Costs of the VAT: A Review of the Evidence", *Tax Notes International* 20, PP: 1649– 1668.
5. de la Feria, R. and Krever, R. (2012), "Ending VAT exemptions: Towards a post-modern VAT", Oxford University, Centre for Business Taxation.
6. Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J., and Summers, V. (2001), *The Modern VAT*, International Monetary Fund, Washington, D.C.
7. European Commission (2011), "A Retrospective Evaluation of Elements of the EU VAT System", No. TAXUD/2010/CC/104.
8. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/resources/documents/taxation/vat/traders/vat_community/vat_in_ec_annexi.pdf
9. Keen, M. and Mintz, J. (2004), "The Optimal Threshold for a Value-Added Tax", *Journal of Public Economic*, No. 88, PP: 559-576.
10. EYGM Limited. (2017), "Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide", Available in <https://ey.com/GlobalTaxGuides>.
11. Le, T. M. (2003), "Value added taxation: Mechanism, design, and policy issues", *Course on Practical Issues of Tax Policy in Developing Countries*, Washington D.C., April 28-May 1, 2003.
12. Turnier, W. (1994), "Accommodating to the Small Business Problem under a VAT", 47, *Tax Law* 963.



مرکز پژوهش‌ها
مجلس شورای اسلامی

شماره مسلسل: ۱۵۶۱۲

شناسنامه گزارش

عنوان گزارش: درباره مالیات بر ارزش افزوده ۴. ضرورت و ملاحظات تعیین حد آستانه و گسترش چتر مالیات‌ستانی بر کسب و کارهای کوچک از طریق سیستم مالیاتی ساده شده

نام دفتر: مطالعات اقتصاد بخش عمومی (گروه مالیه عمومی)

تهیه و تدوین: پریسا مهاجری

همکاران: طیبه چمن، مهدی غلامپور

ناظران علمی: علی نصیری‌اقدم، سید محمدهادی سبحانیان، محمد قاسمی

متقاضی: کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی

ویراستار تخصصی: _____

ویراستار ادبی: _____

واژه‌های کلیدی:

۱. حد آستانه
۲. نظام مالیاتی ساده شده
۳. هزینه تمکین مؤدیان
۴. هزینه اجرایی سازمان مالیاتی
۵. هزینه وصول مالیات
۶. قانون مالیات بر ارزش افزوده



تاریخ انتشار: ۱۳۹۶/۹/۲۸