

مالیات بر ارزش افزوده

Value Added Tax

مفهوم و انواع مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر فروش چندمرحله‌ای است که در مراحل گوناگون زنجیره واردات، تولید، توزیع و مصرف بر اساس درصدی از ارزش کالاهای فروخته‌شده یا خدمات ارائه‌شده در هر مرحله اخذ می‌شود، تا در نهایت به مصرف‌کننده نهایی منتقل شده و به‌وسیله وی پرداخت شود (Erbill et al., 2001: 20). گستردگی و مصرفی بودن پایه مالیاتی، پایین بودن هزینه شناسایی و وصول و انتقال بار مالیاتی به مصرف‌کننده نهایی در اقتصاد از ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده است که اجرای کامل آن باعث افزایش کارایی مالیات بر ارزش افزوده می‌شود.

پایه مالیات بر ارزش افزوده اولین گام در برآورد درآمد مالیات بر ارزش افزوده است. بر اساس مبانی نظری، مالیات بر ارزش افزوده به سه نوع تولیدی، درآمدی و مصرفی طبقه‌بندی می‌شود (ایزدخواستی و عرب‌مازار، ۱۳۹۶: ۲):

۱- مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی که بر کالاهای مصرفی و سرمایه‌ای اعمال می‌شود. در این نوع مالیات به کالاهای سرمایه‌ای اعتبار مالیاتی تعلق نمی‌گیرد و مؤدیان مالیاتی نمی‌توانند مالیات پرداختی روی کالاهای سرمایه‌ای را از مالیات اخذشده بر فروش کسر کنند. بنابراین، این روش انگیزه سرمایه‌گذاری را کاهش می‌دهد و کمتر به‌کار گرفته می‌شود.

۲- مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی که استهلاك را شامل نمی‌شود و مخارج سرمایه‌گذاری خالص همراه با سایر مخارج مشمول مالیات می‌شود.

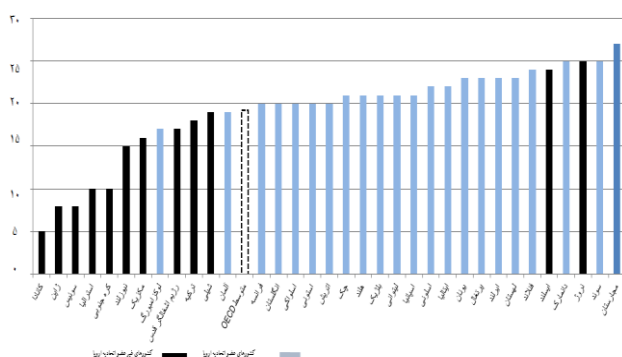
۳- مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی، که بر مبنای کالاها و خدمات مصرفی است و سرمایه‌گذاری و استهلاك از شمول پایه مالیاتی خارج می‌شود و پایه مالیاتی کاهش می‌یابد. مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی به لحاظ اینکه اختلال کمتری در تصمیمات سرمایه‌گذاری عاملان

اقتصادی ایجاد می‌کند، بیشتر موردتوجه قرار گرفته شده است.

نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده در چهار دسته استاندارد (عمومی)، کمتر از استاندارد، بالای استاندارد و نرخ صفر طبقه‌بندی می‌شود (ضیائی بیگدلی و طهماسبی بلداجی، ۱۳۸۴: ۴۸). در حالت کلی، بیشتر کالاها و خدمات با نرخ استاندارد مشمول مالیات می‌شوند و نرخ کمتر از استاندارد در موارد حمایتی اعمال می‌شود و مربوط به کالاهای مصرفی ضروری است که به‌طور عمده به‌وسیله اقشار کم‌درآمد مصرف می‌شوند. اعمال نرخ بالاتر از نرخ استاندارد نیز بر کالاهای مصرفی لوکس و تجملی اعمال می‌شود که به‌طور عمده به‌وسیله اقشار پردرآمد مصرف می‌شود. تولیدکننده یا عرضه‌کننده‌ای که کالای آن مشمول مالیات با نرخ صفر است، از پرداخت این مالیات معاف می‌شود و تمام پرداختی‌های وی بابت نهاده‌ها نیز به وی برگردانده می‌شود.

تاریخچه مالیات بر ارزش افزوده

سابقه مالیات بر ارزش افزوده به جنگ جهانی اول بر می‌گردد و در سال ۱۹۲۰ میلادی مالیات بر ارزش افزوده به‌وسیله فون زیمنس (Von Siemens) در جهت تأمین هزینه‌های دولت آلمان معرفی شده است. سپس، آدامز (Adams) در سال ۱۹۲۱ پایه مالیاتی مشابهی را بر اساس روش فاکتورنویسی - اعتباری در آمریکا مطرح کرده است (پژویان، ۱۳۸۸: ۳۲۵). موریس لوره (Maurice Laure) نیز نقش قابل‌توجهی در توسعه مفهومی این سیستم مالیاتی در فرانسه داشته است و از وی به‌عنوان پدر مالیات بر ارزش نام برده می‌شود. هر چند این پیشنهادها در فاصله جنگ جهانی اول و دوم مورد استقبال قرار نگرفته است. بنابراین، کشورهایی نظیر آلمان و فرانسه به‌عنوان پیشگامان به‌کارگیری نظام مالیات بر ارزش افزوده بوده‌اند. افزون بر این، در اواسط دهه ۱۹۶۰ جامعه اروپا (European community) به‌منظور هماهنگ‌سازی نظام مالیاتی و بهبود



نمودار (۱) نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای

OECD

منبع: VAT, GST and Sales Tax Guide

نرخ استاندارد اولیه مالیات بر ارزش افزوده در ایران در سال اول اجرای آزمایشی ۳ درصد مقرر شده است و بر اساس تبصره ۲ ماده (۱۱۷) قانون برنامه پنجم توسعه ایران، مقرر شد تا نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده از سال اول برنامه سالانه یک درصد افزایش یابد؛ به گونه‌ای که در پایان برنامه پنجم توسعه در سال (۱۳۹۳) به ۸ درصد افزایش یافته است. در سال (۱۳۹۴) و (۱۳۹۵) نیز پرمبنای بند «ب» تبصره ۶ قانون بودجه سالیانه، مدت اجرای لایحه مالیات بر ارزش افزوده تمدید شد و نرخ آن به ۹ درصد رسید و نرخ ۹ درصد برای سال (۱۳۹۶) نیز تمدید شده است.

روش‌های اعمال مالیات بر ارزش افزوده

روش‌های اعمال مالیات بر ارزش افزوده به روش‌های گوناگون محاسبه ارزش افزوده بستگی دارد. ارزش افزوده بر اساس دو روش تجمعی (Additive) و تفریقی (Subtractive) محاسبه می‌شود (Tait, 1988: 219):

روش تجمعی بر مبنای تعریف ارزش افزوده، از حاصل جمع عواید نهاده‌های تولید یعنی دستمزد، اجاره و سود، مالیات محاسبه می‌شود. روش تجمعی نیز به دو شیوه مستقیم و غیرمستقیم دسته‌بندی می‌شود. در روش تجمعی مستقیم، مالیات بر ارزش افزوده برابر است با حاصل جمع

جریان کالاها و خدمات، تمام کشورهای عضو را مکلف به پذیرفتن ساختار مالیات بر ارزش افزوده کرد و نیز پذیرش این مالیات را به عنوان یکی از پیش نیازهای لازم به منظور عضویت در جامعه اروپا قرار داد. بر این اساس، در دهه ۱۹۶۰ و ۱۹۷۰ بسیاری از اعضای جامعه مشترک کشورهای اروپایی این مالیات را پذیرفتند (ضیائی بیگدلی و طهماسبی بلداجی، ۱۳۸۴: ۲۳).

کشورهای دیگر از قبیل دانمارک در سال ۱۹۶۷، آلمان غربی در سال ۱۹۸۶، هلند در سال ۱۹۶۹، لوکزامبورگ در سال ۱۹۷۰، بلژیک در سال ۱۹۷۱، ایرلند در سال ۱۹۷۲، ایتالیا در سال ۱۹۷۳ و انگلستان در سال ۱۹۷۳ اقدام به وضع مالیات بر ارزش افزوده کردند. در دهه‌های بعدی کشورهای دیگری از قبیل برزیل، اروگوئه، مکزیک، آرژانتین، شیلی، ساحل عاج، آمریکا، ژاپن، استرالیا، نروژ، سوئد، الجزایر، مغرب و تونس نظام مالیات بر ارزش افزوده را جایگزین برخی مالیات‌های دیگر از قبیل مالیات بر فروش کالاهای کارخانه‌ای، مالیات بر کل فروش و مالیات بر درآمد شرکت‌ها کرده‌اند (Tail, 1991).

در سال‌های اخیر مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای بوسنی (۲۰۰۶)، گویان (۲۰۰۷)، تاجیکستان (۲۰۰۷)، ایران (۲۰۰۸)، لائوس (۲۰۰۹) و کنگو (۲۰۱۲) نیز اجرا شده است. در سال ۲۰۱۷ بیش از ۱۶۵ کشور در جهان مالیات بر ارزش افزوده (یا مالیات بر کالاها و خدمات) را اجرا کرده‌اند. در نمودار (۱) رتبه‌بندی کشورهای (OECD) مجری مالیات بر ارزش افزوده بر حسب نرخ استاندارد (درصد) در سال (۲۰۱۶) نشان داده شده است.

کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده

یکی از شاخص‌های اندازه‌گیری عملکرد مالیات بر ارزش افزوده، کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده است که به آن نسبت بهره‌وری نیز گفته می‌شود و به شیوه تولید و مصرف محاسبه می‌شود. کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده به روش تولیدی در زمان t از تقسیم سهم درآمد مالیات بر ارزش افزوده در تولید ناخالص داخلی بر نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده و به صورت رابطه زیر محاسبه می‌شود (Erbill et al., 2001: 40):

(۱)

$$PVAT_p = \frac{VAT_t}{SR_t \times GDP_t}$$

که در آن $PVAT_p$ کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده به روش تولیدی است و به صورت درصد بیان می‌شود، VAT_t درآمد مالیات بر ارزش افزوده محقق شده به عنوان عملکرد نظام مالیات بر ارزش افزوده، SR_t نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده و GDP_t تولید ناخالص داخلی به عنوان پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده در زمان t است. هر چه این نسبت پایین‌تر باشد، نشان‌دهنده کاهش درآمد مالیات بر ارزش افزوده به صورت معافیت‌ها، کاهش نرخ‌ها یا اجرای ناقص آن در عمل می‌باشد. این نسبت بیانگر درصد افزایش در سهم درآمد مالیات بر ارزش افزوده در تولید ناخالص داخلی در نتیجه یک درصد افزایش در نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده است. روش واقعی‌تر که عملکرد مالیات بر ارزش افزوده را به صورت واقعی‌تر نشان می‌دهد، استفاده از مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف است که در آن کالاهای غیرمصرفی مانند سرمایه‌گذاری از پایه مالیات حذف می‌شود. بنابراین، کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده به روش مصرفی به صورت رابطه (۲) محاسبه می‌شود:

اجاره، سود، دستمزد و بهره ضربدر نرخ مالیاتی. در روش تجمعی غیرمستقیم، مالیات بر ارزش افزوده برابر است با (سود) $\times$ نرخ مالیاتی + (اجاره + بهره + دستمزد) $\times$ نرخ مالیاتی.

روش تفریقی بر مبنای تعریف ارزش افزوده بر اساس تفاوت میان ارزش کل معاملات و ارزش معاملات واسطه‌ای محاسبه می‌شود. همچنین، روش تفریقی نیز به دو شیوه اعمال مستقیم و غیرمستقیم دسته‌بندی می‌شود. در روش تفریقی مستقیم، مالیات بر ارزش افزوده برابر است با نرخ مالیاتی $\times$ (ارزش کل معاملات - ارزش معاملات واسطه‌ای).

در روش تفریقی غیرمستقیم، مالیات بر ارزش افزوده برابر است با (ارزش کل معاملات) $\times$ نرخ مالیاتی - (ارزش معاملات واسطه‌ای) $\times$ نرخ مالیاتی. بر این اساس، تفاوت روش‌های مستقیم و غیرمستقیم محاسبه مالیات بر ارزش افزوده در این است که در شیوه مستقیم، کل ارزش افزوده در هر مرحله محاسبه و مبنای مالیات قرار می‌گیرد، در حالی که در روش غیرمستقیم، اجزای تولیدکننده ارزش افزوده به طور مجزا مشمول مالیات می‌شوند (روش تجمعی غیرمستقیم) و یا اینکه مالیات کل فروش در هر مرحله محاسبه و مالیات پرداختی به فعالیت‌های بالادست، از آن کم می‌شود (روش تفریقی غیرمستقیم). مالیات بر ارزش افزوده در مقایسه با سایر مالیات‌ها دارای مزایایی است که عبارتند از: ایجاد منبع درآمد باثبات و پایدار برای دولت، پایه مالیاتی گسترده و جلوگیری از فرار مالیاتی.

مجموع مالیات بر ارزش افزوده در ایران از مهرماه ۱۳۸۷ تا مهرماه ۱۳۹۶ برابر ۱۲۲۸۶۲ میلیارد تومان بوده است. سهم مالیات بر ارزش افزوده از مجموع درآمدهای مالیاتی در سال ۱۳۹۵ بدون عوارض ۲۶ درصد و با عوارض ۳۳ درصد بوده است.

ضیائی بیگدلی، محمدتقی و طهماسبی بلداجی، فرهاد (۱۳۸۴). *مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی مدرن*، چاپ دوم، تهران: انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی.

Ebrill, L.P., Keen, M., Perry, V.J. (2001). *The Modern VAT, International Monetary Fund*. ISBN/ISSN: 9781589060265.

Tait, A. A. (1991). «Value Added Tax: Administrative and Policy Issues», *Occasional Paper*, IMF, No 8.

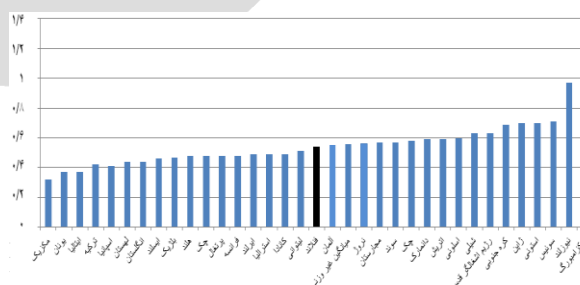
Tait, A.A. (1998). *Value Added Tax: International Practice and Problem, International Monetary Fund*. ISBN/ISSN:9781557750129.

حجت ایزدخواستی

هیئت علمی دانشگاه شهید بهشتی

$$PVAT_C = \frac{VAT_t}{SR_t \times FC_t} \quad (2)$$

که در آن FC_t مخارج مصرفی نهایی مشمول مالیات بر ارزش افزوده به عنوان پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده در زمان t است. با توجه به اینکه تولید ناخالص داخلی از کل مصرف (مصرف بخش خصوصی و هزینه های دولت) بزرگ تر است. شاخص کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده به روش مصرف همواره از شاخص کارایی وصول مالیاتی به روش تولید، بیشتر است. چنانچه این نسبت برابر ۱۰۰ حاصل شود، می توان بیان کرد که یک نرخ مالیات یکنواخت بر کل مصرف وضع شده است. بر اساس نمودار (۲)، متوسط کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای او ای سی دی (OECD) در سال ۲۰۱۴ برابر ۵۶ درصد بوده است. کمترین کارایی مربوط به مکزیک و ۳۲ درصد بوده است. بیشترین کارایی مربوط به لوکزامبورگ و ۱/۲۳ درصد بوده است.



نمودار (۲) نسبت کارایی مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای

OECD

منبع: Consumption Tax Trends in OECD

کتابشناسی

ایزدخواستی، حجت و عرب مازار، عباس (۱۳۹۶). «تحلیل عملکرد، کارایی وصول و چالش های اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در ایران»، *پژوهشنامه مالیات*، شماره سی و ششم (مسل ۸۴): ۸۰-۴۳.

پژویان، جمشید (۱۳۸۸). *اقتصادبخش عمومی (مالیات ها)*، چاپ چهارم، تهران: انتشارات جنگل.