

# مالیات بر ارزش افزوده در کشور ترکیه\*

## مقدمه

برای کسب شناخت دقیقتری از سیستم مالیات بر ارزش افزوده در کشور ترکیه، لازم است تا شناخت مختصری از سیستم مالیاتی در ترکیه به دست آوریم به این دلیل در قسمت اول مقاله، به اجمال به سیستم مالیاتی در ترکیه پرداخته می‌شود و در قسمت دوم به بیان خصوصیات عمده مالیات بر ارزش افزوده که در کشورهای OECD تجربه شده است، پرداخته خواهد شد و در قسمت سوم نیز در مورد مالیات بر ارزش افزوده در ترکیه مطالبی عنوان خواهد گردید.

## ۱- سیستم مالیاتی در ترکیه

مالیاتهای اصلی در ترکیه دارای انواع گوناگونی هستند که در میان آنها موارد

---

\*- متن سخنرانی خانم دکتر رویا طباطبائی بزدی؛ رئیس گروه اقتصاد مرکز پژوهشهای مجلس شورای اسلامی، در همایش «نقش و جایگاه مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران» - ۱۷ اردیبهشت ماه ۱۳۸۰، تهران.

زیر دارای بیشترین اهمیت هستند:

الف: مالیات بر شرکتها<sup>(۱)</sup> ب: مالیات بر درآمد<sup>(۲)</sup> ج: مالیاتهای تکلیفی<sup>(۳)</sup>  
د: مالیات بر ارزش افزوده<sup>(۴)</sup> ه: مالیات بر مطالعات بانکها و بیمه‌ها و: مالیاتهای حق  
تمبر<sup>(۵)</sup>؛ (مانند مالیات بر اشتغال)

البته انواع مالیاتهای دیگری نظیر مالیات بر وسایط نقلیه موتوری، مالیات بر  
دارایی<sup>(۶)</sup> و مالیات بر ارث<sup>(۷)</sup> نیز رواج دارد؛ اما اینها تماماً از دیدگاه درآمدی و از نظر  
اثر آنها، بر معاملات تجاری، در رتبه پایین‌تر قرار دارند.

مالیاتهای اصلی برای افراد نیز عبارتند از:

مالیات بر درآمد، حق بیمه تأمین اجتماعی (Social Security Premium)  
در ترکیه تقریباً حدود ۶۰ تا ۶۵ درصد کل درآمد مالیاتی، از طریق دریافت  
مالیاتهای مستقیم است، بنابراین معمولاً هر ساله اصلاحی مختصر در قانون مالیاتها  
صورت می‌پذیرد و گاه اتفاق می‌افتد که حتی بیشتر از یکبار در سال، این تغییرات انجام  
می‌شود، اما در هر حال تغییرات اساسی در سیستم مالیات به ندرت صورت می‌پذیرد  
که از نظر تعداد تغییرات محدود در سالهای اخیر، قابل توجه بوده است.

در واقع کل درآمدهای حاصل در ترکیه که مشمول مالیات بر درآمد است؛ از  
طریق دو عمل مجزا حاصل می‌شود، یکی مالیات به افراد و دیگری مالیات در مورد  
شرکتها. برای این دو زمینه محدود و وسیعی از مالیاتهای تکلیفی در مورد پرداختهای  
داخلی و خارجی وضع می‌شود تا بدین وسیله گریز از مالیات کاهش یابد.

معمولاً مالیات بر شرکتها، در دو مرحله وضع می‌شود. در درجه اول سود  
شرکت مشمول مالیات بر شرکت می‌شود و در مرحله بعدی، درآمد شرکت، بعد از اخذ

1- Corporation tax

2- Income tax

3- Withholding taxes

4- Value-added tax

5- Stamp taxes

6- Property tax

7- Inheritance taxes

مالیات بر شرکت، مشمول مالیات تکلیفی می‌گردد. اگر سود شرکت توزیع نشود، مالیات تکلیفی اخذ نمی‌شود و در این حالت نرخ مالیات مؤثر برای شرکتها برابر ۳۳ درصد خواهد بود. توزیع سد سهام به افراد خارجی در ترکیه؛ موضوع مالیات تکلیفی است که نرخ آن بوسیله هیأت وزیران تعیین می‌شود.

مقیم یا غیرمقیم بودن اهالی ترکیه در ترکیه، بر وضعیت مالیاتی آنها تأثیرگذار است. خارجیها نیز در صورتی که بدون انقطاع، به مدت ۶ ماه در ترکیه اقامت کنند به عنوان مقیم تلقی می‌گردند.

لازم به ذکر است تمام درآمدها از جمله منافع سرمایه<sup>(۱)</sup> که از طریق فعالیتهای تجاری یا شرکتها بدست می‌آید مشمول مالیات است مگر آنکه به طور ویژه و به منظور ایجاد انگیزه، مستثنی گردند. در این خصوص نیز برخورد مشابهی با افراد صورت می‌پذیرد؛ اگرچه اندکی معافیت‌های ویژه در مالیات وجود دارد.

در مورد سال مالیاتی نیز تفاوت‌هایی وجود دارد، سال مالیاتی برای مالیات بر شرکتها؛ به صورت سال حسابداری و برای مالیات بر درآمد به صورت سال تقویمی تعریف می‌گردد. سال مالی ممکن است با اجازه وزارت دارایی تغییر یابد.

مورد «سرمایه به صورت سهام» نیز موضوع مالیات بر حق تمبر است. مالیات بر سرمایه، در مورد داراییهای خالص و یا درباره انتقال داراییهای قطعی وجود ندارد. ترکیه در حال حاضر حدود ۴۰ نوع مالیات مصوب دارد. البته بعضی نواحی و مناطق در ترکیه از مالیات معاف هستند.

## خصوصیات عمده مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده در تمامی سطوح تولید، بر تفاوت بین فروش بنگاهها و خرید آنها از دیگر بنگاهها برقرار می‌گردد. ممکن است سیاستمداران به انواعی از

---

1- Capital gain

مالیات بر ارزش افزوده علاقمند باشند، از قبیل:

۱- درآمد حاصل شده<sup>(۱)</sup>

۲- مقایسه بین‌المللی ترکیب مالیاتها

۳- برابری (عدالت) عمودی<sup>(۲)</sup>

۴- خنثی بودن

۵- تورم

۶- ترانز تجاری

۷- پس‌انداز ملی

۸- هزینه‌های اجرایی<sup>(۳)</sup>

۹- اندازه دولت

مالیات بر ارزش افزوده، مانند مالیات بر مصرف، از پایه‌ای گسترده برخوردار می‌باشد. این نوع مالیات برای بنگاهها، در تمام مراحل تولید وضع شده و همچنین بر بیشتر کالاها و خدمات تحمیل می‌گردد، بنابراین می‌تواند، درآمد خالص مالیاتی را افزایش دهد. با توجه به گستردگی پایه اخذ مالیات بر ارزش افزوده، به طور مختصر در مورد هر یک از موارد نه‌گانه ذکر شده در قبل، توضیحاتی ارائه می‌گردد. لازم به توضیح است که نتایج بدست آمده، حاصل تجربه ۱۸ کشور عضو OECD و همچنین ترکیه، آمریکا، کانادا، استرالیا، نیوزلند و ژاپن می‌باشد.

### درآمد حاصل شده

دلیل اصلی توجه به مالیات بر ارزش افزوده، کاهش کسری بودجه، توان بالقوه جهت جنبه درآمدی عظیم آن است. به دلیل پایه گسترده مالیات بر ارزش افزوده، نرخ

---

1- Revenue Yield

2- Vertical Equity

3- Administrative Cost

مالیاتی پایین‌تری، برای نیل به درآمد مورد نظر لازم می‌آید. هرچه پایه مالیات بر ارزش افزوده گسترده‌تر باشد، نظام مالیاتی کاراتر خواهد بود. در آمریکا به ازاء هریک درصد وضع مالیات بر ارزش افزوده، درآمد خالص به طور تقریبی  $27/8$  میلیارد دلار افزایش می‌یابد.

### مقایسه بین‌المللی ترکیب مالیاتها

برای سیاستمداران مقایسه بین‌المللی ترکیب مالیاتها، در کشورهای مرتبط با یکدیگر، اهمیت زیادی دارد. برای مثال، بیشتر ملل توسعه‌یافته؛ تکیه بیشتری بر مالیات بر مصرف دارند، مثلاً آمریکا و ژاپن به ترتیب؛ برابر با  $17/2$  درصد از کل درآمدهای مالیاتی و  $15/5$  درصد از کل درآمدهای مالیاتی در سال ۱۹۹۶ را داشتند.

### برابری عمودی

برابری عمودی، به چگونگی رفتار مالیاتی با خانوارهای دارای توانایی‌های متفاوت در پرداخت، مربوط می‌شود. معیار توانایی پرداخت و دوره زمانی مالیات، می‌تواند بر برابری عمودی، تأثیر گذارد. مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند به مصرف‌کنندگان انتقال یابد؛ در نتیجه مالیات از نوع تنازلی<sup>(۱)</sup> بوده و از نظر توزیع درآمد نامناسب است. زیرا خانوارهای با درآمد پایین، سهم بیشتری از درآمد خود را مصرف می‌کنند تا خانوارهای با درآمد بالا. اگر درآمد قابل مصرف در طول یکسال، به‌عنوان معیاری برای توانایی پرداخت در نظر گرفته شود؛ آنگاه مالیات بر ارزش افزوده، به صورت مالیات از نوع تنازلی در نظر گرفته خواهد شد. در حالی که اگر درآمد قابل کسب در طول دوره زندگی، به‌عنوان معیار توانایی پرداخت باشد آنگاه مالیات بر ارزش افزوده، به میزان بسیار کمتری تنازلی خواهد بود.

1- Regressive

بسیاری از حمایت‌کنندگان از مالیات‌هایی از نوع تصاعدی<sup>(۱)</sup>، با مالیات بر ارزش افزوده مخالفت می‌نمایند. زیرا آنها اعتقاد دارند که این مالیات از نوع تنازلی است، البته درجه تنازلی بودن این مالیات، می‌تواند با تکیه بر سیاست دولت از جمله؛ معافیت‌ها، نرخهای چندگانه و پرداختهای انتقالی کاهش یابد.

### خنثی بودن

از نقطه نظر اقتصادی، هر چه منبع درآمد خنثی‌تر باشد بهتر خواهد بود؛ این بدین مفهوم است که کمتر بر تصمیمات اقتصادی تأثیرگذار می‌باشد. از نظر مفهومی، اگر مالیات بر ارزش افزوده، بر روی تمام مخارج مصرفی، با یک نرخ واحد که در طول زمان ثابت باشد، وضع گردد، به طور نسبی در مقایسه با دیگر منابع اصلی درآمد مالیاتی، خنثی است.

از آنجا که مالیات بر ارزش افزوده در دنیای واقعی، نمی‌تواند بر تمام کالاها وضع شود؛ در نتیجه قیمت کالاهایی که مالیات بر آنها وضع شده است، در مقام مقایسه با کالاهایی که مالیات بر آنها وضع نشده، بالا می‌رود و این تغییر در قیمت‌های نسبی در تصمیمات خانوارها؛ در مورد خرید کالاها، اثر می‌گذارد، در نتیجه تصمیمات بنگاهها در مورد تولید کالاها نیز تحت تأثیر قرار می‌گیرد.

مالیات بر ارزش افزوده نمی‌تواند بر استراحت و بیکاری وضع گردد در نتیجه بر تصمیمات خانوارها؛ در مورد ترکیب کار و استراحت اثرگذار است. علاوه بر این در اغلب کشورها در مورد مالیات بر ارزش افزوده بیشتر از یک نرخ وجود دارد. نرخهای چندگانه، قیمت نسبی کالاهای مشمول مالیات را تغییر می‌دهد و خلاصه اینکه نرخهای مالیات بر ارزش افزوده، در بیشتر کشورها در طول زمان تمایل به افزایش دارد. علی‌رغم این انحرافات از فرم کامل مالیات بر ارزش افزوده، به دلیل پایه گسترده این

مالیات بر این سیستم مالیاتی به طور نسبی خنثی است. بنابراین اگر نرخ مالیات بطور نسبی پایین باشد حالت خنثی بیشتر تشدید خواهد شد.

## تورم

مالیات بر ارزش افزوده، در مراحل اولیه اجرای آن باعث افزایش در سطح عمومی قیمتها خواهد شد، این در شرایطی است که بانک مرکزی نیز به منظور جبران اثرات انقباضی ناشی از وضع مالیات، اقدام به اتخاذ سیاست پولی انبساطی می‌نماید. اما در زمانهای بعدی، در صورت انجام اقدامات صحیح توسط بانک مرکزی، اثرات قیمتی مالیات بر ارزش افزوده محدود است.

## تراز تجاری

در شرایط برقراری نرخهای ارز انعطاف‌پذیر، برتری قابل توجهی در برقراری مالیات بر ارزش افزوده (نسبت به افزایش دیگر مالیاتهای اصلی) برای کاهش کسری تراز تجاری وجود ندارد.

## پس انداز ملی

گواه قطعی در مورد اینکه مالیات بر ارزش افزوده، نرخ پس انداز ملی را نسبت به افزایش دیگر انواع مالیاتها افزایش خواهد داد، وجود ندارد.

## هزینه‌های اجرایی

با اینکه هزینه‌های اجرایی مالیات بر ارزش افزوده بالاست، ولی درآمد بالای بدست آمده از این مالیات، باعث می‌شود تا هزینه‌های اجرایی به صورت درصدی از درآمدهای بدست آمده، پایین باشد. هزینه‌های اجرایی می‌تواند، به ازاء هر واحد پول ملی جمع شده از طریق مالیات بر ارزش افزوده و با توجه به «درجه پیچیدگی این

مالیات»، «مقدار درآمد افزایش یافته»، «طرز تلقی ملی نسبت به اجابت مالیاتی» و «سطح معافیت در مورد فعالیتهای جزئی» تغییر یابد.

## اندازه دولت

فرضیه‌ای وجود دارد که مالیات بر ارزش افزوده منجر به گسترش اندازه دولت می‌گردد. مالیات بر ارزش افزوده این ظرفیت را دارد که با نرخ پایین، باعث افزایش درآمدها به میزان زیاد گردد. اما هیچ گواه قطعی در حمایت از این فرضیه وجود ندارد و مشخص شده‌است که گسترش در ابعاد مخارج دولتی در سالهای اخیر، با افزایشهای مالیاتی همراه نبوده است.

## مالیات بر ارزش افزوده در ترکیه

ترکیه در سال ۱۹۸۵ مالیات بر ارزش افزوده را وارد نظام مالیاتی کرد. این نظام در ترکیه، از مدل اتحادیه اروپا الهام گرفته است، اگرچه در جزئیات یکسان نمی‌باشد. مجریان در ترکیه اشاره به این حقیقت می‌نمایند که سیستم مالیات بر ارزش افزوده، در طول دو ماه در ترکیه معرفی شد.

مالیات بر ارزش افزوده در مورد کالاهای وارداتی در مرز قبل از اینکه کالا به کشور وارد شود، بوسیله مقامات امور گمرک وضع می‌شود. با کالای وارداتی، در جریان تولید به مانند کالای خریداری شده از داخل، برخورد می‌گردد.

البته مالیات بر ارزش افزوده بر ماشین‌آلات و تجهیزات تولید شده در داخل و یا خریداری شده و وارد شده برای برخی پروژه‌های سرمایه‌گذاری، در صورتی که هدف آنها افزایش انگیزه سرمایه‌گذاری تحت حمایت باشد، برقرار نمی‌گردد. با این همه تمام فعالیتها، زیر پوشش سیستم مالیات بر ارزش افزوده قرار دارند و قواعد ویژه‌ای برای فعالیتهای جزئی برقرار می‌گردد، تا به آنها اجازه داده شود بیرون از سیستم باقی بمانند؛ بدون اینکه اختلال اساسی در موقعیت رقابتی آنها حاصل گردد. از جمله این



گروهها عبارتند از:

الف - خرده‌فروشان: خرده‌فروشان، برای ده سال این اختیار را دارند که یک مالیات جانشین؛ با نام مالیات جبرانی پرداخت نمایند.

ب - فعالیت و کسب و کار جزئی: فعالیتی، کوچک و جزئی نامیده می‌شود؛ که در مورد آنها، نیازی به نگاهداری دفاتر حسابداری قانونی وجود نداشته باشد، بنابراین درآمد آنها برای اخذ مالیات بر درآمد، ارزیابی می‌گردد. اینها مالیات جبرانی برابر با ۱۲ درصد پرداخت می‌نمایند؛ همچنانکه خرده‌فروشان بدین صورت عمل می‌نمایند.

ج - کشاورزان خرده‌پا: کشاورزان خرده‌پا تماماً خارج از سیستم مالیات بر ارزش افزوده قرار دارند و به دلیل برقراری نرخ صفر بر فروش مواد غذایی، هیچ مالیات جبرانی اخذ نمی‌گردد. این قاعده‌ها برای فعالیتهای کوچک و جزئی در مورد سرمایه‌گذاران خارجی در ترکیه، برقرار نمی‌باشد.

به غیر از موارد معافیت‌ها، عرضه تمام کالاها و خدمات، مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. نرخ استاندارد تا ماه دوازدهم سال ۱۹۹۹، ۱۵ درصد بوده است و به غیر از این نرخ معمول، چهار نرخ دیگر نیز وجود دارد.

تا ماه دوازدهم سال ۱۹۹۹ نرخها برای این کالاها بدین قرار بوده است:

الف - تولیدات اصلی کشاورزی، ماشینهای دست دوم، کالاهای اجاره‌ای (به استثناء ماشینهای مسافری)، روزنامه، گاهنامه (مجله، هفته‌نامه، ماهنامه و از این قبیل قبیل): ۱ درصد

ب - مواد غذایی اساسی، گاز طبیعی، سینما، تئاتر، بلیط اپرا، کتابها، شهریه‌های آموزش در مواردی خصوصی: ۸ درصد

ج - کالاهای لوکس عمومی، شامل ماشینهای مسافری: ۲۳ درصد

د - ماشینهای مسافری با ظرفیت سیلندر، بیش از ۲۰۰۰ سی‌سی (شامل

ماشینهای اجاره‌ای): ۴۰ درصد

استفاده از نرخهای صفر درصد در حال حاضر محدود شده است. در این حالت نه تنها این کالا از پرداخت مالیات بر VAT معاف است؛ بلکه تمام مالیات پرداخت شده در جریان تولید (در ارتباط با داده‌ها)، توسط دولت برگشت داده می‌شود. به جز کالاهای مشمول نرخ صفر، بعضی گروه‌ها در معاملات، تنها در مورد کالای نهایی معافیت مالیاتی دارند. این موارد عبارتند از:

- ۱- صادرات کالاها و خدمات.
  - ۲- خدمات در ارتباط با ساختمان و نگهداری وسایل نقلیه مربوط به حمل و نقل.
  - ۳- حمل و نقل بین‌المللی و خدمات وابسته.
  - ۴- واردات یا خریدهای داخلی ماشین‌آلات و تجهیزات که تحت حمایت تشویق سرمایه‌گذاری قرار دارند.
  - ۵- حمل و نقل نفت خام خارجی و گاز از طریق خط لوله.
  - ۶- دیگر معافیت‌ها (اجتماعی، فرهنگی و...)
- به طور کلی سیستم مالیات بر ارزش افزوده در کشور ترکیه؛ شامل موارد زیادی از نرخهای صفر درصد، معافیت‌ها و نرخهای چندگانه است.

## الف- الزامات حسابداری

دفاتر حسابداری باید هر معامله‌ای را بطور مجزا ثبت نمایند. لازم است بین فروشهایی که باید در مورد آنها مالیات پرداخت شود و آنهایی که از مالیات بر ارزش افزوده معاف هستند و یا نرخ صفر درصد در مورد آنها عمل می‌گردد، یک تمایز روشن برقرار باشد. از جهت هزینه نیز هر مالیات بر ارزش افزوده غیرقابل برگشت<sup>(۱)</sup>، باید به صورت مجزا ثبت شود. در صورت امکان باید فهرست موجود ائبار

1- Nonrecoverable

آخر سال، در مورد کالاهای خریداری شده توسط مالیات بر ارزش افزوده و نیز کالاهایی که خارج از این سیستم خریداری شده‌اند، متمایز گردد.

## ب - اجرای مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده به صورت ماهیانه وضع می‌گردد و اظهارنامه‌ها باید در روز ۲۵ یا قبل از آن پر شود. مالیات توسط خود فرد، به صورت خود تشخیصی ارزیابی می‌شود. پرداخت‌کننده مالیات، باید میزان مالیات را در کوتاهترین زمان تعیین شده محاسبه نموده و پرداخت کند. تمام معاملات موضوع مالیات بر ارزش افزوده باید بوسیله فاکتور صادر شده برای مشتری مستند گردند. اگر چنین نباشد، مشتری قادر نخواهد بود تقاضای مجدد، برای بازگشت مالیات بر ارزش افزوده را بنماید. فاکتورها باید مقدار، نرخ مالیات و ارزش خدمتی را که مالیات بر آن وضع شده‌است مشخص نمایند.

## ج - موارد ویژه

هزینه‌های بانکی و حق بیمه شرکتهای بیمه، موضوع مالیات بر ارزش افزوده نمی‌باشد. اما یک نرخ ۵ درصد به‌عنوان یک جانشین، بر معاملات بیمه و بانک وضع می‌گردد و ۰/۱ درصد نیز در مورد نرخهای پول خارجی اخذ می‌گردد. این مالیات قابل برگشت بوسیله مشتریان نمی‌باشد، بنابراین بطور مؤثر هزینه خدمات تولید شده را افزایش می‌دهد.

از ماه دوازدهم، سال میلادی ۱۹۹۹ نرخهای مالیات بر ارزش افزوده، در ترکیه افزایش یافته‌است، به نحوی که نرخ عمومی از ۱۵ درصد به ۱۷ درصد و نرخ کالاهای لوکس از ۲۳ درصد به ۲۵ درصد، افزایش یافته‌است.

## منابع:

- 1- <http://www.Cnie.Org> (Value - Added tax as a new Revenue Source, James M.Bickley, July 2000)
- 2- <http://209.41.108.131/Guides/Turkey/ch22.html> (Chapter 22-value added tax)
- 3- <http://209.41.108.131/Guides/Turkey/ch13.html> (Chapter 13-tax system)



پروشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی  
رتال جامع علوم انسانی