

## جایگاه مالیات بر ارزش افزوده

### در اصلاح نظام مالیاتی

دکتر محمدتقی ضیایی بیگدلی\*

#### چکیده

مالیات بر ارزش افزوده<sup>۱</sup> در قرن حاضر مورد استقبال بسیاری از کشورهای جهان قرار گرفته است؛ به طوری که در حال حاضر بیش از ۱۵۰ کشور جهان به اجرای این مالیات پرداخته‌اند و از مزایای این مالیات مدرن بهره می‌برند. این مالیات، از ارزش افزوده بنگاه‌ها در مراحل مختلف فرایند تولید - توزیع اخذ می‌شود و از مزایای زیادی همچون توان درآمدزایی بالا برای دولت، پایه گسترده مالیاتی، سهولت اجرا، کاهش انگیزه فرار مالیاتی، مشارکت مستقیم مؤدی در فرایند مالیات‌گیری، تکیه به روش خود اظهاری، اعتماد به مؤدیان، سازوکار خود کنترلی، پایین بودن هزینه اخذ مالیات به سبب خود اجرایی، اجتناب از پدیده مالیات مضاعف و غیره برخوردار است.

---

\* عضو هیأت علمی دانشکده امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی

Email: mtbigdeli@yahoo.com

1. Value Added Tax (VAT)

**مقدمه**

ارزش افزوده در فرایند تولید، عبارت از قیمت بازاری محصول نهایی، منهای بهای موادی است که در تولید آن به کار رفته است. لذا نرخ مالیات بر ارزش افزوده به تفاوت بین ارزش فروش و خرید نهادهای واسطه‌ای تعلق می‌گیرد. بدین ترتیب مالیات بر ارزش افزوده در زنجیره تولید فعالیت‌های اقتصادی، اضافه ارزش (فروش منهای خرید) فعالیت‌های اقتصادی را مورد اصابت مالیاتی قرار می‌دهد. این نوع مالیات در مدت فرایند تولید، یعنی از کارخانه تا محل فروش، به صورت مرحله به مرحله اخذ می‌شود. از این رو مالیات بر ارزش افزوده به صورت مالیات بر فروش چند مرحله‌ای معرفی می‌شود که در هر مرحله از پرداخت، مؤدی مالیاتی (برای مثال عمده فروش) می‌تواند مالیات بر ارزش افزوده خریدهای خود را از میزان کل مالیات کسر و به پرداخت بقیه مالیات، اقدام کند.

در این مقاله مبانی نظری مالیات بر ارزش افزوده، شامل تعریف مالیات بر ارزش افزوده، تاریخچه مالیات بر ارزش افزوده، ضرورت، مزایا و معایب، انواع مختلف مالیات بر ارزش افزوده، روش متداول وصول آن، معافیت‌ها و نرخ صفر و ضرورت اجرای آن در ایران، به بحث گذاشته می‌شود.

**تعریف مالیات بر ارزش افزوده**

مالیات بر ارزش افزوده نه تنها مالیات به نسبت ساده‌ای است، بلکه رایج‌ترین مالیات در دنیای امروز نیز محسوب می‌شود؛ لذا قبل از هر موضوعی باید تعریف ارزش افزوده و مالیات بر ارزش افزوده مشخص شود.

از دیدگاه اقتصادی، «ارزش افزوده» تفاوت بین ارزش ستانده (محصول) و ارزش داده (مواد اولیه) است؛ اما در تدوین قانون به لحاظ ارائه نگرش مطلوب اجرایی، این تعریف بر اساس روش‌های حسابداری و با تکیه بر روش صورت‌حساب ارائه می‌شود و «ارزش افزوده» را چنین تعریف می‌کنند: ارزش افزوده عبارت از تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه

شده با ارزش کالاها و خدمات به کار رفته در خرید یک شخص در یک دوره معین است. با توجه به تعریف مذکور مالیات بر ارزش افزوده عبارت است از: نوعی مالیات چند مرحله‌ای که در مراحل مختلف زنجیره تولید - توزیع بر اساس درصدی از ارزش افزوده کالاهای تولیدی یا خدمات ارائه شده اخذ می‌شود. این مالیات در واقع نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌کند.

### تاریخچه مالیات بر ارزش افزوده

این نوع مالیات را نخستین بار فون زیمنس در سال ۱۹۵۱ به منظور چیره شدن بر مسائل مالی کشور آلمان طرح‌ریزی کرد؛ اما با توجه به علاقه و تمایل شدید کشورهای نظیر آرژانتین و فرانسه درباره آگاهی از چگونگی ساختار مالیات بر ارزش افزوده، این مالیات به‌طور رسمی تا سال ۱۹۵۴ در هیچ کشوری به کار گرفته نشد. از سال ۱۹۵۴ به بعد برزیل، فرانسه، دانمارک و آلمان در زمره کشورهای بودند که این نوع مالیات را در نظام مالیاتی کشور خود معرفی کردند. در منطقه آسیا، کره جنوبی نخستین کشوری است که در سال ۱۹۷۷ با کمک صندوق بین‌المللی پول توانست این مالیات را در نظام مالیاتی خود اجرا کند. به دنبال آن کشورهای ترکیه، پاکستان، بنگلادش و لبنان نیز اقدام به اجرای این مالیات کردند. هم‌اکنون بیش از ۱۵۰ کشور جهان از نظام مالیات بر ارزش افزوده در نظام مالیاتی خود استفاده می‌کنند.

### ضرورت اجرای مالیات بر ارزش افزوده

پس از جنگ جهانی دوم، بنا به دلایل متعدد، بسیاری از کشورها درصدد اصلاح ساختار مالیاتی خود برآمدند. در این میان، مالیات بر ارزش افزوده در دو دهه گذشته به منزله یک روش جدید مطرح و به لحاظ ویژگی‌های انعطاف‌پذیری این مالیات، در کانون توجه کشورهای مختلف به هنگام اصلاح ساختار مالیاتی واقع شد. مهم‌ترین دلایلی را که انگیزه‌های این اصلاح به شمار می‌روند، می‌توان در چهار گروه زیر طبقه‌بندی کرد:

۱. رفع نارسایی‌های مالیاتی سنتی
  ۲. ایجاد منبع درآمد برای پاسخگویی به هزینه‌های روز افزون دولت
  ۳. ایجاد نظام مالیاتی متناسب با عملکرد پیمان‌های منطقه‌ای
  ۴. ایجاد تحول در ساختار مالیاتی به دلیل ناهماهنگی با روند توسعه اقتصادی.
- علی‌رغم این که به دلیل فقدان شناخت از مالیات بر ارزش افزوده، برخی از کشورها نسبت به پذیرش آن ابراز نگرانی کرده‌اند، اما با گذشت زمان، شمار کشورهای استفاده‌کننده از این مالیات بسیار افزایش یافته است.
- به طور کلی در بررسی‌های گوناگون درباره نظریه مالیات بر ارزش افزوده، صاحب‌نظران اقتصادی، این مالیات را از سه جنبه مختلف بررسی کرده‌اند؛ این سه جنبه عبارتند از:
- الف) مسائل ساختاری، اقتصادی و اجتماعی مالیات بر ارزش افزوده، مشکلات مرتبط با آن‌ها و راه‌های مقابله با این مشکلات
- ب) آثار مختلف مالیات بر ارزش افزوده بر متغیرهای اقتصادی از دیدگاه خرد و کلان
- ج) راه‌های گوناگون اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف و استفاده از تجارب حاصل به منظور بهبود ساختار این روش از اخذ مالیات.

### مزایای مالیات بر ارزش افزوده

#### ۱. ایجاد منبع درآمدی با ثبات و انعطاف‌پذیر برای دولت

مالیات بر ارزش افزوده در بسیاری از کشورها یک منبع درآمدی جدید و با ثبات به منظور پوشش مخارج دولت در نظر گرفته می‌شود؛ چون این مالیات از مصرف‌کننده می‌شود و مصرف نیز به مثابه بخشی از تولید ناخالص داخلی کم‌تر دچار نوسان می‌شود، بنابراین، اعمال این مالیات نوعی درآمد ثابت برای دولت ایجاد می‌کند.

همچنین به دلیل این که این مالیات بر قیمت جاری اعمال و ایجاد تغییراتی در نرخ آن سریعاً به افزایش یا کاهش درآمد منجر می‌شود، بنابراین به منزله یک ابزار مالیاتی انعطاف‌پذیر به هنگام اعمال سیاست‌های تثبیت اقتصادی می‌تواند به آسانی مورد استفاده سیاستگذاران قرار گیرد.

## ۲. پایه مالیاتی گسترده

از آنجا که مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند بخشی از فعالیت‌های اقتصادی را زیر پوشش قرار دهد که از طریق مالیات‌های فروش به دشواری امکان‌پذیر است، در نتیجه دارای پایه مالیاتی گسترده است و امکان وصول بخش زیادی از ظرفیت‌های بالقوه مالیات کشور را فراهم می‌سازد. پایه مالیاتی گسترده آن، پایین بودن نرخ مالیاتی را توجیه می‌کند که خود از ویژگی‌های بارز این روش مالیاتی برای تشویق فعالیت‌های اقتصادی تلقی می‌شود.

نکته مهم در زمینه پایه مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده این است که اگر چه این پایه مالیاتی گسترده است، اما چون اجرای آن براساس آمار و اطلاعات وسیع و مرحله‌ای تولید استوار و نظام دفترداری در مراحل عمده فروشی و همچنین خرده فروشی، یک ضرورت است، بنابراین شروع با یک پایه محدود و به صورت تدریجی و سپس گسترش آن مطابق با تجارب سایر کشورها با موفقیت همراه خواهد بود.

## ۳. جلوگیری از فرار مالیاتی

مزیت مالیات بر ارزش افزوده در مقایسه با مالیات‌های فروش، خود کنترلی آن است. بدین صورت که به طور معمول در نظام مالیات بر ارزش افزوده مالیات پرداخت شده یک بنگاه در زمان فروش به خریداران اعلام می‌شود؛ زیرا بنگاه‌های خریدار در پی دریافت اعتبار مالیاتی و بستانکار کردن همان میزان از کل بدهی مالیاتی خود هستند. در این نظام چنانچه بنگاه‌های مالیات را کم‌تر از حد واقعی اعلام کند یا مالیات متعلق به خود را نپردازد، این مالیات به خریدار بعدی منتقل می‌شود؛ به عبارت دیگر اجرا نکردن تکلیف کسر و پرداخت مالیات موجب زیان بنگاه‌های خریدار می‌شود که آن‌ها به این امر واقف هستند و به همین دلیل خریداران به خرید کالاهایی که پرداخت مالیات آن‌ها انجام نشده تمایلی ندارند. بنابراین با اجرای این مالیات به دلیل خصوصیات آن، از فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات جلوگیری می‌شود و چنانچه فراری هم صورت گیرد، در زنجیره تولید و توزیع به راحتی قابل شناسایی است.

#### ۴. خنثی بودن

مالیات‌های سنتی به طور معمول متغیرهای کلان اقتصادی را تحت تأثیر قرار می‌دهند و به همین دلیل یکی از علت‌های اصلاح نظام مالیاتی از روش سنتی به روش مالیات بر ارزش افزوده، خصلت خنثی بودن و بی طرفی آن عنوان شده است. مالیات بر ارزش افزوده در برابر تجارت خارجی و فعالیت‌های مختلف اقتصادی، خنثی است؛ بدین معنا که این مالیات بر توزیع عوامل تولید، سرمایه‌گذاری، تجارت خارجی، اشتغال، تولید، میزان دخالت دولت، میزان فعالیت بخش‌های تعاونی و خصوصی در فرایند تولید، نحوه و درجه ادغام بنگاه‌های تولیدی و تصمیمات اقتصادی اشخاص حقیقی و حقوقی بی تأثیر است. علاوه بر این، هنگام اعمال مالیات بر ارزش افزوده تفاوتی وجود ندارد که کالا قبل از رسیدن به دست مصرف کننده چند بار مبادله شده است و به طور کلی می‌توان گفت با اعمال آن در تخصیص بهینه عوامل تولید خللی وارد نمی‌شود.

#### ۵. تسهیل ورود به پیمان‌های منطقه‌ای و جهانی

برخی از پیمان‌های منطقه‌ای بنا به دلایلی، نظیر ایجاد وحدت نظام مالیاتی در مناسبات اقتصادی کشورهای عضو پیمان، برقراری یکنواخت فشار مالیاتی، ایجاد انگیزه کشورهای عضو برای افزایش کارایی استفاده از مزایای بی طرفی و خنثی بودن، تحت تأثیر قرار نگرفتن کالاهای وارداتی و گسترش رقابت داخلی، مالیات بر ارزش افزوده را شرط عضویت برای اعضا تعیین کرده‌اند؛ از جمله این پیمان‌ها می‌توان به اتحادیه اروپا و اتحادیه منطقه‌ای آمریکای لاتین اشاره کرد. همچنین عنوان شده مالیات بر ارزش افزوده، تنها مالیات بر فروش معمول اتحادیه‌هاست که خصوصیات خنثی بودن در مورد کالاها و خدمات مورد مبادله منعکس شده در موافقتنامه تعرفه تجارت و سازمان تجارت جهانی را در بردارد.

خنثی بودن مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با تجارت بین افراد یک اتحادیه و نیز در

ارتباط تجاری با کشورهای در حال توسعه، حل کننده بسیاری از مشکلات بوده است؛ بدین ترتیب که این مالیات، عمل شناسایی کالاهای غیر مشمول مالیات را به طور دقیق انجام می‌دهد و اعمال معافیت‌ها و نرخ صفر به صادرات را بدون هیچ‌گونه تأثیری بر آن عملی می‌کند.

### معایب مالیات بر ارزش افزوده

این مالیات همانند سایر مالیات‌ها دارای معایبی است که به همین دلیل مورد انتقاد قرار می‌گیرد. البته انتقاد از مالیات امری طبیعی است؛ لیکن هدف این است که از بخشی نگری پرهیز شود و اجرای این مالیات در چارچوب یک برنامه کلان اقتصادی باشد تا مزایای آن به کل اقتصاد تسری یابد و همچنین اهداف مورد نظر محقق گردد. معایب مالیات بر ارزش افزوده عبارتند از:

#### ۱. آثار تورمی

تجارب کشورهای استفاده کننده از مالیات بر ارزش افزوده نشان داده که الزاماً همبستگی مثبت میان اعمال این مالیات و افزایش نرخ تورم وجود ندارد و شرایط در کشورهای مختلف متفاوت است. در واقع در اقتصادهای در حال گذار اعمال هر سیاستی ممکن است در قیمت‌های نسبی تغییر ایجاد کند و این مسئله تنها به اعمال مالیات بر ارزش افزوده مربوط نمی‌شود. مطالعات انجام شده حاکی از آن است که اثر این مالیات به روی تورم موقتی است و در طول مدت کم‌تر از یک سال از بین خواهد رفت و مجدداً تعادل برقرار خواهد شد، مشروط بر آن که دولت در چارچوب یک برنامه مدون، همزمان با اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده، سیاست‌های مکمل را به کار بگیرد و به موقع اقدامات پیشگیرانه را اطلاع رسانی و اجرا کند.

در لایحه پیشنهادی دولت به دلیل این که این مالیات جایگزین مالیات‌های غیر کارا (مثل مالیات‌های غیر مستقیم) می‌شود و به دلیل اعمال یک نرخ یکسان و پایین بر تمام کالاها و خدمات، در نظر گرفتن معافیت برای نیازهای ضروری خانوارها و نیز محدود

کردن دامنه پوشش آن، پیش‌بینی می‌شود که تنها سطح عمومی قیمت‌ها در کوتاه مدت افزایش یابد و قیمت‌های نسبی دستخوش تغییر عمده نشوند. این امکان برای دولت وجود دارد که با اقداماتی، از جمله به کارگیری سیاست‌های آگاه‌سازی عامه مردم و معامله‌کنندگان، استفاده از ابزارهای کنترلی قیمت، انتخاب زمان مناسب برای اجرا، اعطای اعتبار مالیات بر خرید کالاهای واسطه‌ای و افزایش سطح دستمزدها و...، آثار تورمی را کنترل کند، اگرچه تجربه گذشته نشان می‌دهد که دولت در این مواقع درست عمل نمی‌کند.

## ۲. آثار تنازلی

یکی از انتقادات وارد شده بر مالیات بر ارزش افزوده این است که این نوع مالیات در مقایسه با مالیات‌های درآمد و مصرف، بیش‌تر موجب بی‌عدالتی مالیاتی می‌شود. به خصوص با فرض این که خانوارهای با درآمد پایین، سهم بیش‌تری از درآمدشان را نسبت به خانوارهای با درآمد بالا مصرف می‌کنند. وضع این نوع مالیات هنگامی که با یک نرخ واحد و پایه وسیع معرفی شود، فشار مالیاتی بیش‌تری را بر خانوارهای با درآمد پایین وارد می‌کند.

البته در این مورد، راه‌هایی برای تعدیل تنازلی وجود دارد؛ یک راه این است که کالاهای دارای سهم بالا در مصرف خانوارهای با درآمد پایین، معاف یا مشمول نرخ صفر گردند. راه دوم نیز اعمال مالیات به صورت چند نرخ است؛ به گونه‌ای که نرخ پایین‌تر برای کالاهای ضروری اعمال شود.

اگر چه دو راه حل به معنی کاهش کارایی مورد انتظار این مالیات است، اما این موضوع اجتناب‌ناپذیر است. در لایحه پیشنهادی، با در نظر گرفتن معافیت برای کالاهایی که سهم بالایی در مصرف خانوارهای با درآمد پایین دارند و نیز پیش‌بینی پایه محدود، تا حد زیادی آثار تنازلی خنثی شده است و دولت می‌تواند از برنامه پرداخت‌های انتقالی، برای تعدیل بیش‌تر اثر این مالیات بر افراد فقیر استفاده کند. به دلیل احتمال موفق نشدن و پیچیده



شدن نظام اجرایی، به هیچ وجه نظام چند نرخ در زمان شروع اولیه توصیه نمی‌شود.

### انواع مالیات بر ارزش افزوده

به لحاظ نظری سه نوع مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد:

۱. مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی (P-VAT)<sup>۱</sup>

۲. مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی (I-VAT)<sup>۲</sup>

۳. مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی (C-VAT)<sup>۳</sup>

مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی، مالیات کلی بر فروش است و بر کالاهای مصرفی و سرمایه‌ای اعمال می‌گردد. در این روش، کالاهای سرمایه‌ای و استهلاک آن از مالیات معاف نیستند و اعتبار مالیاتی به خرید کالاهای سرمایه‌ای تعلق نمی‌گیرد.

در مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی، هزینه استهلاک سرمایه‌ها از پایه مالیاتی کسر و مخارج سرمایه گذاری خالص مشمول مالیات می‌شود. در واقع در این حالت، پایه مالیات به پایه مالیات بر درآمد نزدیک است.

در مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی، با هدف تشویق تولید، سرمایه گذاری خالص مشمول مالیات قرار نمی‌گیرد. در نظام مالیات بر ارزش افزوده بامبنای مصرف، هزینه‌های مربوط به حقوق و دستمزد و کل هزینه‌های سرمایه‌ای از پرداخت مالیات معاف می‌گردد. بنگاه‌های اقتصادی، مالیات بر ارزش افزوده پرداختی خویش را که هنگام خرید مواد اولیه و کالاهای واسطه‌ای مورد نیاز پرداخت کرده‌اند، از طریق اعتبار مالیاتی پس می‌گیرند.

مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی، نوعی مالیات عمومی بر مصرف است و به لحاظ اقتصادی، تأثیر آن بر تصمیمات تولیدی یا سرمایه‌گذاری خنثی است؛ چرا که هیچ‌گونه انحرافی در فرایند تولید، بین سرمایه و سایر عوامل تولید به وجود نمی‌آورد. با

---

1. Product - type

2. Income - type

3. Consumption - type

توجه به گستردگی مخارج مصرفی، اجرای مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی، درآمدی گسترده برای دولت در راستای اصلاح سیاست‌های مالی ایجاد می‌کند. از طرف دیگر با توجه به نیاز جامعه به حمایت از فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و ایجاد انگیزه برای سرمایه‌گذاران، اجرای این نوع مالیات در ایجاد محرک‌های لازم و جابه‌جایی منابع و عوامل تولیدی به بخش‌های اقتصادی مورد نظر، مؤثر خواهد بود.

### قاعده مبدأ در مقایسه با قاعده مقصد

مالیات بر ارزش افزوده به لحاظ دامنه شمولیت، بر اساس یکی از دو اصل مبدأ<sup>۱</sup> یا مقصد<sup>۲</sup> قابل اجراست. در اصل مبدأ، کالاهای صادراتی تولید داخل مشمول مالیات قرار می‌گیرند و واردات کالاهایی که در خارج از مرزهای ملی تولید می‌شوند، معاف از مالیات هستند؛ در حالی که در قاعده مقصد، ارزش افزوده محصولات<sup>۳</sup> که در داخل مصرف می‌شوند، مأخذ مالیات قرار می‌گیرند.

به عبارت دیگر، صادرات، معاف از مالیات و واردات مشمول مالیات می‌شوند. بدیهی است تمایز بین این دو قاعده بر مبنای محل تولید و مصرف است، نه بر اساس نوع محصول.

### روش‌های مختلف محاسبه مالیات بر ارزش افزوده

ارزش افزوده به دو روش تجمعی (یعنی حاصل جمع دستمزد، بهره، اجاره و سود) و تفریقی (خروجی منهای ورودی) قابل محاسبه است.

بر این اساس:

$$\text{ورودی} - \text{خروجی} = \text{سود} + \text{اجاره} + \text{بهره} + \text{دستمزد} = \text{ارزش افزوده}$$

بر اساس دیدگاه‌های تجمعی و تفریقی، چهار روش مختلف برای محاسبه مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد:

● روش تجمعی مستقیم (سود + اجاره + بهره + دستمزد)

1. Origin Principal
2. Destination Principal

- روش تجمعی غیرمستقیم (سود) + (اجاره + بهره + دستمزد)
- روش تفریقی مستقیم (ورودی - خروجی)
- روش تفریقی غیرمستقیم (ورودی) - (خروجی)

از بین روش‌های ذکر شده، روش چهارم که روش صورت‌حساب نامیده می‌شود، کاربرد بیش‌تری دارد. مزیت این روش در این است که به سهولت می‌توان مالیات‌های متعلق به صورت‌حساب‌های فروش را محاسبه کرد.

### معافیت‌ها و نرخ صفر

برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده و برای کاهش اثر تنازلی و تأمین اهدافی همچون حمایت از اقشار آسیب‌پذیر، گسترش فعالیت‌های سرمایه‌گذاری و زیربنایی و توسعه صادرات غیرنفتی تسهیلات خاصی به صورت معافیت در نظر گرفته می‌شود. در این چارچوب، عرضه کالاها و خدمات ضروری و اساسی که عمدتاً مورد مصرف اقشار کم‌درآمد جامعه‌اند و نیز صادرات کالاها و خدمات به دلیل حمایت از فعالیت‌های صادراتی مشمول مالیات نمی‌شوند.

یکی از نرخ‌های رایج در نظام مالیات بر ارزش افزوده، نرخ صفر است. به کالاها و خدماتی که با این نرخ مشمول مالیات می‌شوند، هیچ مالیاتی تعلق نمی‌گیرد و عرضه‌کننده کالا یا خدمت، مالیات‌های پرداخت شده قبلی را به هنگام خرید نهاده‌ها یا کالاهای واسطه‌ای (مورد استفاده برای تولید یا ارائه خدمت) از طریق وجوه برگشتی پس می‌گیرد. تفاوت نرخ‌گذاری صفر با معافیت مالیاتی در این است که در معافیت مالیاتی، عرضه‌کنندگان کالاها و خدمات، مالیات بر ارزش افزوده پرداختی را در زمان خرید نهاده‌های مورد نیاز پس نمی‌گیرند. به این ترتیب ممکن است عرضه‌کنندگان بار مالیاتی را به صورت افزایش قیمت به مصرف‌کنندگان نهایی منتقل کنند؛ در حالی که در نرخ‌گذاری صفر، چون مالیات بر نهاده‌ها به عرضه‌کنندگان مسترد می‌شود، مصرف‌کنندگان کالاها و خدمات مشمول نرخ صفر، هیچ‌گونه بار مالیاتی را به صورت افزایش قیمت متحمل

نمی‌شوند.

### تشریح روش صورتحساب

در این روش، میزان مالیات بر ارزش افزوده (VAT) هزینه شده، آشکارا در فاکتور هر معامله‌ای که مشمول مالیات است، ذکر می‌شود. میزان مالیاتی که مؤدی به مقامات مالیاتی اظهار می‌کند، برابر با تفاوت بین مالیات بر فروش او و مالیات پرداخت شده خریدهایش است.

اگر در محاسبه مالیات بر ارزش افزوده از روش اعتباری استفاده شود، بدهی مالیاتی هر بنگاه بر پایه کل فروش آن خواهد بود و بنگاه می‌تواند برای مالیات‌هایی که عرضه کنندگان قبلی پرداخت کرده‌اند، اعتباری را در مقابل بدهی خود ادعا نماید. روش صورتحساب نویسی انگیزه‌ای در تولیدکنندگان برای کنترل یکدیگر به منظور اجتناب از فرار مالیاتی ایجاد می‌کند. البته باید توجه داشت که این روش نمی‌تواند فرارهای مالیاتی را کاملاً از بین ببرد؛ برای مثال، تولیدکنندگان می‌توانند با یکدیگر تبانی کنند و فاکتورهای غلط بدهند و راه را برای فرار مالیاتی هموار سازند.

از آنجایی که مالیات بر ارزش افزوده، سه نرخ صفر، استاندارد و معافیت را شامل می‌شود، در نتیجه باید در مورد چگونگی عملکرد هریک از نرخ‌ها با توجه به نوع روش محاسبه، دقت کرد.

در نظام مالیات بر ارزش افزوده، مؤدی مشمول نرخ صفر هیچ گونه مالیات بر ارزش افزوده‌ای بابت فروش خود پرداخت نمی‌کند، ضمن اینکه می‌تواند ادعای اعتبار مالیاتی کند؛ یعنی خواستار برگشت مالیات بر ارزش افزوده پرداخت شده به خریدهایش شود. وقتی یک مؤدی مشمول نرخ صفر باشد، کلیه مالیات‌های دریافت شده در مراحل قبل به او برگردانده می‌شود و فروش او به طور کلی بدون مالیات انجام می‌شود.

وقتی که مالیات بر ارزش افزوده با روش اعتباری اجرا شود، یک محصول را با نرخی

که در مرحله نهایی فروش محصول به کار می‌رود، به طور کارا مشمول مالیات می‌کند؛ حتی اگر در مراحل قبلی نرخ‌های متفاوت به کار رفته باشند.

از طرف دیگر اگر چه بر فروش مؤدی معاف از مالیات، همانند مؤدی مشمول نرخ صفر، هیچ‌گونه مالیاتی وضع نمی‌شود، اما چون مؤدی معاف از مالیات خارج از شبکه مالیات بر ارزش افزوده قرار می‌گیرد، نمی‌تواند در مورد برگشت مالیات بر ارزش افزوده پرداخت شده به خریدهایش ادعایی داشته باشد. معافیت یک مؤدی در مرحله نهایی از زنجیره تولید - توزیع موجب حذف ارزش افزوده آن مؤدی از پایه مالیات بر ارزش افزوده می‌شود؛ اما معافیت یک مؤدی در مراحل قبل از مرحله نهایی به شکستن زنجیره اعتبار و مالیات مضاعف می‌انجامد.

در روش صورت‌حساب‌نویسی تمام معاملات به یک نسبت ثابت - بدون توجه به این‌که معاملات نهایی یا واسطه باشند - مالیات بندی می‌شوند. برای تعیین بدهی مالیاتی، به پرداخت‌کننده اجازه داده می‌شود که با کسب اعتبار مالیاتی، مقدار مالیاتی را که برای خرید کالاهای واسطه‌ای پرداخته است از مالیات بر فروش کسر کند. به این ترتیب، بدهی مالیاتی با اعمال یک نرخ ثابت مالیات به کل فروش فاکتورهای نوشته شده و سپس کسر مقدار مالیات بر ارزش افزوده پرداخت شده به خرید کالاهای واسطه‌ای قبلی مشخص می‌شود. بنابراین برای محاسبه مالیات بر ارزش افزوده نیازی به محاسبه ارزش افزوده نیست. برای درک بیش‌تر، چگونگی محاسبه بدهی مالیاتی در زیر مشخص شده است:

**مالیات پرداختی به خرید کالاهای واسطه‌ای - مالیات قابل پرداخت به فروش = بدهی مالیاتی**

معمول‌ترین روش محاسبه مالیات بر ارزش افزوده، روش فاکتورنویسی یا روش اعتبار مالیاتی است. صاحب‌نظران مالیاتی دلایل مختلفی را برای کاربرد روش اعتبار مالیاتی بیان کرده‌اند که مهم‌ترین آن‌ها عبارتند از:

۱. در روش فاکتورنویسی، بدهی مالیاتی به معاملات تعلق می‌گیرد و همین مسئله این روش را از دیدگاه قانونی و فنی و نیز از لحاظ سادگی انجام دادن محاسبه نسبت به سایر مالیات‌ها برتر می‌سازد؛ به عبارت دیگر، دلیل این برتری منعکس شدن میزان مالیات در

- صورت‌حساب‌های فروش و محاسبه و اعمال آن‌ها در هر معامله است. این مزیت در روش‌های دیگر وصول مالیات بر ارزش افزوده وجود ندارد؛
۲. در روش فاکتورنویسی بنگاه‌ها برای کسب اعتبار مالیاتی نیازمند نگهداری کلیه صورت‌حساب‌ها و مدارک معاملات هستند، در نتیجه، یک نظام اطلاعاتی جامع برای حسابرسی ایجاد می‌شود؛
۳. نگهداری کلیه صورت‌حساب‌ها و مدارک معاملات توسط اشخاص و مؤسسات، کنترل و حسابرسی را برای دستگاه مالیاتی میسر می‌سازد؛
۴. روش فاکتورنویسی سازوکاری برای جلوگیری از فرار مالیاتی ایجاد می‌کند؛
۵. هنگام اعمال نرخ‌های چندگانه مالیاتی، روش صورت‌حساب‌نویسی بر سایر روش‌ها برتری دارد.

### ضرورت اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران

بالا رفتن هزینه‌ها و تحقق نیافتن درآمدهای پیش‌بینی شده و در نتیجه، ایجاد کسری بودجه‌های سالانه به دلیل اوضاع خاص بازار جهانی نفت، موجب آشکار شدن ویژگی‌های نامطلوب اتکای اقتصاد به درآمدهای نفتی شد و دولت جمهوری اسلامی ایران را وادار کرد که با ایجاد تحول در نظام مالیاتی و گسترش پایه مالیاتی، درآمدهای ناشی از این بخش را به نحو مطلوبی برای تأمین هزینه‌های هنگفت بازسازی اقتصاد کشور به کار گیرد. در این راستا پس از انجام دادن مطالعات متعدد و با هدف کارایی بخشی به نظام مالیاتی، لایحه مالیات بر ارزش افزوده - که به دلیل گستردگی مبنای این نوع مالیات دارای اهمیت خاصی است - در دی‌ماه سال ۱۳۶۶ تقدیم مجلس شورای اسلامی شد. لایحه مزبور در کمیسیون امور اقتصادی و دارایی مجلس بررسی و پس از اعمال نظرهای موافق و مخالف، با اصلاحاتی برای مطرح شدن در جلسه علنی، ارائه شد که به دنبال تصویب ۶ ماده از آن، با تقاضای دولت برای اجرای سیاست تثبیت قیمت‌ها، این لایحه به دولت بازپس داده شد. در سال ۱۳۷۰، واحد امور مالی صندوق بین‌المللی پول برای اصلاح نظام مالیاتی

جمهوری اسلامی ایران، اجرای سیاست مالیات بر ارزش افزوده را به منزله یکی از عوامل اصلی افزایش کارایی نظام مالیاتی ضروری دانست و بررسی‌های متعددی در این زمینه در وزارت امور اقتصادی و دارایی صورت پذیرفت و در سمینارها و کمیته‌های مختلف علمی بر اجرای این نوع مالیات تأکید شد؛ ولی در عمل، این مالیات به اجرا در نیامد، تا این که وزارت امور اقتصادی و دارایی برای طرح ساماندهی اقتصادی کشور، اجرای اصلاحات اساسی در نظام مالیاتی و حذف انواع معافیت‌ها، حذف انواع عوارض و گسترش پایه مالیاتی را با تأکید خاص بر کارایی نظام مالیاتی، شروع کرد و مطالعات جدید امکان‌سنجی در این زمینه انجام شد.

معاونت درآمدهای مالیاتی با توجه به اهمیت گسترش پایه مالیاتی، به مثابه یکی از اصول اساسی سیاست‌های مالی طرح ساماندهی اقتصاد کشور، از دی‌ماه سال ۱۳۷۶ مطالعات علمی متعددی را با در نظر گرفتن خصوصیات خاص فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی کشور در زمینه اجرای مالیات بر ارزش افزوده، انجام داد و اکنون با در نظر گرفتن آثار اقتصادی ناشی از اجرای این نوع مالیات، لایحه مالیات بر ارزش افزوده با اصلاحات و بازنگری‌های متعدد، به مجلس شورای اسلامی تقدیم شد.

لایحه پیشنهادی با در نظر گرفتن تمام تبعات اقتصادی اجرای مالیات بر ارزش افزوده، تهیه گردیده و در آن سعی شده با ایجاد کم‌ترین آثار سوء، بیش‌ترین درآمد مالیاتی برای کشور ایجاد شود. تک نرخی بودن، معاف بودن کالاهای اساسی و ضروری، اعمال نظام نرخ صفر برای صادرات کالاها و خدمات به جای معافیت کلی، از خصوصیات بارز لایحه جدید مالیات بر ارزش افزوده به شمار می‌روند؛ در نتیجه، پیش‌بینی می‌شود با اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده ضمن گسترش و تکمیل نظام اطلاعاتی پیشرفته، فرار مالیاتی کاهش یابد و عدالت اجتماعی در پوشش هزینه‌های خدمات عمومی تامین گردد. در عین حال با توجه به خنثی بودن این نوع مالیات، توان بخش‌های اساسی تولیدی، در گسترش سرمایه‌گذاری‌های مورد نیاز، افزایش و جابه‌جایی سرمایه از بخش‌های مولد به بخش‌های خدماتی کاهش می‌یابد.

مالیات بر ارزش افزوده در فرایند تولید و توزیع، بر ارزش افزوده فعالیت‌های اقتصادی اعمال می‌شود. این نوع مالیات را در سطح کلان می‌توان درصدی از تولید ناخالص داخلی دانست که با توجه به سیاست‌های مالیاتی، سازمان مالیاتی وصول می‌کند. در این راستا معرفی و اجرای مالیات بر ارزش افزوده، ارتباط بین درآمدهای مالیاتی دولت و اوضاع اقتصادی کشور را افزایش و هماهنگی بین سیاست‌های مالی و سیاست‌های کلان اقتصادی کشور را گسترش می‌دهد.

معرفی و اجرای مالیات بر ارزش افزوده، به منزله یکی از راهبردهای اساسی اصلاح نظام مالیاتی کشور در دو برنامه سوم و چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی مطرح بوده است. پیشنهادهای زیر در راستای اجرای موفقیت آمیز این نوع مالیات، برای دستیابی به اهداف اصلاحات ساختاری در سیاست‌های مالی کشور مطرح می‌شود:

۱. بررسی و مطالعه ظرفیت‌های اجرایی نظام کنونی مالیاتی برای اجرای موفقیت آمیز مالیات بر ارزش افزوده

۲. تصمیم‌گیری‌های اصولی و دقیق برای حذف انواع عوارض و مالیات‌های غیرمستقیم موجود، همزمان با اجرای این نوع مالیات به منظور کاهش آثار تنازلی و تورمی آن

۳. ایجاد ظرفیت‌های لازم در نظام مالیاتی از طریق به کارگیری روش‌های نوین (حسابرسی مالیاتی و پردازش اطلاعات) برای اجرای موفقیت آمیز مالیات بر ارزش افزوده

۴. شروع اجرای مالیات بر ارزش افزوده در دوره رکود اقتصادی و ثبات نسبی قیمت‌ها، به منظور کاهش آثار تورمی اجرای آن

۵. مطالعه علمی و اقتصادی مفید در مورد انتخاب کالاهای ضروری و اساسی، به منظور معاف کردن آن‌ها از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده برای کاهش اثر تنازلی اجرای این نوع مالیات

۶. تبلیغات گسترده و آگاه ساختن مردم و فعالان اقتصادی کشور از مزایای اجرای این نوع مالیات، به منظور کاهش آثار تورمی و اجرای موفقیت آمیز آن.



## منابع و مأخذ

۱. وزارت امور اقتصادی و دارایی. «کلیاتی راجع به مالیات بر ارزش افزوده»، سازمان امور مالیاتی کشور، دفتر اجرای طرح مالیات بر ارزش افزوده، گزارش شماره ۱، سال ۱۳۸۰.
۲. وزارت امور اقتصادی و دارایی. «طرح اجرای مالیات بر ارزش افزوده»، سازمان امور مالیاتی کشور، دفتر اجرای طرح مالیات بر ارزش افزوده، گزارش پیشرفت کار (۲)، سال ۱۳۸۱.
۳. وزارت امور اقتصادی و دارایی. «مالیات بر ارزش افزوده در دنیا یک مقایسه بین‌المللی»، سازمان امور مالیاتی کشور، دفتر اجرای طرح مالیات بر ارزش افزوده، سال ۱۳۸۰.
۴. وزارت امور اقتصادی و دارایی. «تحلیلی بر مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران»، معاونت امور اقتصادی، سال ۱۳۷۴.
۵. کمیجانی، اکبر و آقایی، الله محمد. «مالیات بر ارزش افزوده، تجربه عملی آن در برخی از کشورها و برآورد میزان مالیات بر ارزش افزوده در ایران برای سال ۱۳۷۲»، اقتصاد و مدیریت، شماره ۴۰، سال ۱۳۷۸.
6. Chnossen, Sijbren; "Design of the Value Added Tax: Lessons from Experience", in *Tax Policy in Developing Countries*, ed. Javad Khalilzadeh-Shirazi and Anvar Shah, 1991.
7. Han, S. S., "The VAT in the Republic of Korea", in *Value Added Taxation in Developing Countries*, ed. M. Gillis. C. S. Shoup. and G.P. Sicat, World Bank, 1989.
8. Khalilzadeh-Shirazi, Javad and Shah Anvar., "Tax Policy in Developing", *Active and Policy Issues*, Occasional Paper, No. 88, IMF, 1991.
9. Tait, Alen A., "Value Added Tax: International Practice and Problem", IMF, 1988.