

درباره مالیات بر ارزش افزوده

۱. مالیات بر ارزش افزوده و تفاوت آن با مالیات بر فروش در حلقه آخر

با توجه به اهمیت موضوع مالیات بر ارزش افزوده و مباحث پیرامون آن، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی اقدام به تهیه مجموعه گزارش‌هایی برای تبیین موضوعات مهم و محوری آن (مبتنی بر مفاد لایحه دولت) کرده است که به تدریج منتشر خواهد شد. نظرات نهایی مرکز پژوهش‌ها پیرامون لایحه مالیات بر ارزش افزوده در گزارش‌های مستقلی ارائه خواهد شد.

فهرست مطالب

۱.....	چکیده
۲.....	مقدمه
۳.....	۱. تقسیم‌بندی مالیات‌ها.....
۶.....	۲. تاریخچه‌ای از مالیات بر مصرف.....
۱۱.....	۳. مهمترین روش‌های مالیات‌ستانی از مصرف.....
۲۳.....	۴. مقایسه بین مالیات بر ارزش‌افزوده و مالیات بر فروش.....
۲۴.....	۵. مزیت‌های مالیات بر ارزش‌افزوده نسبت به مالیات بر فروش.....
۲۴.....	۶. سایر کشورها از کدام نوع مالیات بر مصرف استفاده می‌کنند. مالیات بر ارزش‌افزوده یا مالیات بر فروش در حلقه آخر.....
۲۹.....	۳۴.....
۳۴.....	جمع‌بندی.....
۳۶.....	منابع و مأخذ.....



درباره مالیات بر ارزش افزوده

۱. مالیات بر ارزش افزوده و تفاوت آن با مالیات بر فروش در حلقه آخر

چکیده

دولت‌ها به‌منظور تأمین شرایط مناسب برای کارکرد بهینه بازار، جبران شکست بازار، بازتوزیع درآمد و سایر وظایف خود به منابع پایداری نیاز دارند. اولین و کارآمدترین گزینه برای تأمین این منابع، مالیات‌ستانی است. مالیات‌ها عموماً به دو دسته مستقیم و غیرمستقیم تقسیم می‌شوند. مهمترین پایه مالیاتی در مالیات‌های مستقیم، مالیات بر درآمد و در مالیات‌های غیرمستقیم، مالیات بر مصرف است. استدلال می‌شود که مالیات‌ستانی از درآمد برای اهداف بازتوزیعی مناسب‌تر است اما باعث تضعیف انگیزه برای پس‌انداز و سرمایه‌گذاری می‌شود. در مقابل، مالیات بر مصرف پایدارتر بوده و به رشد اقتصادی کمک خواهد کرد اما به‌دلیل ماهیت تنازلی بودن آن می‌تواند باعث فشار بر فرودستان شود که البته برای حل این موضوع، اتخاذ برخی روش‌ها از جمله اعطای معافیت بر کالاهای ضروری، اعمال نرخ‌های چندگانه و پرداخت‌های جبرانی به خانواده‌های کم‌درآمد توصیه می‌شود. در عمل روش‌های مختلفی برای اعمال مالیات بر مصرف وجود دارد که مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر فروش، از جمله مهمترین شیوه‌های موجود برای این کار است. در حال حاضر بیش از ۱۶۰ کشور در جهان، مالیات بر ارزش افزوده را اجرا کرده‌اند و در مقابل کشورهای اندکی از جمله ایالات متحده و بخش‌هایی از کانادا و هند، مالیات بر فروش را اعمال می‌کنند.

در این گزارش سعی شده است هر یک از این روش‌ها به تفکیک توضیح داده شده و مشخص شود کدام‌یک نسبت به دیگری برتری دارد. یافته‌های این گزارش حاکی از آن است که اولاً بهترین روش برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده، استفاده از روش تفریقی غیرمستقیم یا روش مبتنی بر صدور صورتحساب است. ثانیاً روش مالیات بر ارزش افزوده مزیت‌های قابل توجهی نسبت به مالیات بر فروش دارد که عبارتند از: هزینه‌های اجرای کمتر، خنثی بودن نسبت به کالاها و صنایع مختلف، کارآیی بیشتر، درآمدزایی بهتر، هزینه کمتر برای تمکین مالیاتی، سهولت بیشتر در حسابرسی، تقسیم بدهی مالیاتی در طول زنجیره، خودکنترلی بودن، کاهش انگیزه فرار مالیاتی، عدم وضع مالیات بر تولید، حساسیت کمتر به کالاهایی با مصرف دوگانه (کالاهایی که هم در تولید و هم مصرف استفاده می‌شوند)، فشار سیاسی کمتر برای دریافت

معافیت مالیاتی، پایه مالیاتی گسترده‌تر، مالیات‌ستانی از بخش غیررسمی و مالیات‌ستانی از بخش خدمات.

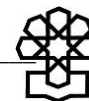
مقدمه

برای آنکه تولید شکل گیرد و همچنین شرایط زندگی مهیا شود و مصرف تحقق یابد، باید شرایط مناسبی وجود داشته باشد. بخشی از این شرایط، محصول خدماتی است که دولت فراهم کرده است. مالیات، پرداخت بهای استفاده از این خدمات است. لذا هرچند عده‌ای مالیات را «پرداخت اجباری به نهادهای دولتی، بدون دریافت مابه‌ازای مستقیم» تعریف کرده‌اند، اما یک تعریف مناسب‌تر برای آن عبارت است از «بدهی‌ای که فرد در مقابل بهره‌گیری از مزایای عضویت در یک جامعه سازمان‌یافته می‌پردازد» (باردوپولوس^۱، ۲۰۱۵: ۲۲). از طرفی ممکن است بازار آزاد در تأمین برخی از کالاها یا خدمات برای مصرف‌کنندگان شکست بخورد و لذا زمینه ورود و دخالت دولت پدید آید. دولت برای دخالت مؤثر در این موارد و رفع نارسایی‌ها نیاز به منابعی دارد که این منابع (یا حداقل بخشی از آن) باید از طریق مالیات تأمین شود. همچنین دولت‌ها برای اهداف بازتوزیعی و عدالت اجتماعی، در توزیع درآمد جامعه دخالت می‌کنند که اصلی‌ترین ابزار برای دستیابی به این هدف، مالیات‌ستانی است.

همان‌طور که در ادامه نیز توضیح داده خواهد شد به‌طور کلی مالیات را می‌توان به دو روش وضع کرد: مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم. از آنجا که پرداخت‌کننده مالیات در روش مستقیم مشخص است، این روش برای ابزار بازتوزیعی مناسب‌تر است؛ چرا که به‌سادگی می‌توان آن را از افراد ثروتمند دریافت کرد و از طریق اعطای یارانه‌های مستقیم به افراد فرودست انتقال داد. نقطه ضعف این روش آن است که آثار منفی بر رشد اقتصادی و انگیزه‌های کار و سرمایه‌گذاری دارد. دلیل چنین پیامدی آن است که مالیات مستقیم عموماً بر درآمد اعمال می‌شود که بخشی از این درآمد می‌تواند ناشی از پس‌انداز و سرمایه‌گذاری باشد. در مقابل این روش، مالیات‌ستانی به‌صورت غیرمستقیم وجود دارد که عمدتاً بر مصرف وضع می‌شود. از آنجا که این روش باعث می‌شود قیمت مصرف در مقابل پس‌انداز افزایش یابد، مشوق پس‌انداز و سرمایه‌گذاری است. نقطه ضعف این روش نیز آن است که ماهیت تنازلی دارد و بنابراین تأثیر منفی بر توزیع درآمد دارد (این مفاهیم با جزئیات بیشتری در بخش‌های بعدی مطالعه توضیح داده خواهد شد).

بنابر آنچه بیان شد یکی از مباحث مهم اقتصادی آن است که دولت به چه شیوه‌ای منابع موردنیاز خود را از طریق مالیات‌ستانی تأمین کند تا ضمن حصول درآمد کافی، هزینه‌های پایین‌تری متحمل شود، اختلال کمتری در اقتصاد ایجاد کند و به توزیع درآمد بهتری دست یابد. به همین جهت بررسی

1. Bardopoulos, A. M.



روش‌های مختلف مالیات‌ستانی اهمیت بسزایی دارد؛ زیرا می‌تواند به افزایش کارایی در اقتصاد کمک کند. در گزارش حاضر با هدف شفاف نمودن زوایا و ابعاد مختلف مالیات‌ستانی از مصرف، روش مالیات بر ارزش‌افزوده (که در اکثر کشورهای جهان اجرا شده است) و مالیات بر فروش (که در ایالات متحده، بخش‌هایی از هند و قسمت‌هایی از کانادا اجرا می‌شود) مقایسه شده است. در بخش بعد ابتدا به تقسیم‌بندی انواع مالیات پرداخته و توضیح مختصری از آنها ارائه شده است. از آنجا که یکی از مهمترین انواع مالیات، مالیات بر مصرف است، تاریخچه‌ای از مالیات بر مصرف ارائه گردیده و پس از آن، دو نوع از مهمترین روش‌های وضع مالیات بر مصرف یعنی مالیات بر ارزش‌افزوده و مالیات بر فروش توصیف شده است. در ادامه، مالیات بر ارزش‌افزوده و مالیات بر فروش را مقایسه و مزیت‌های روش مالیات بر ارزش‌افزوده نسبت به مالیات بر فروش احصا شده است. نهایتاً در بخش پایانی، جمع‌بندی گزارش ارائه شده است.

۱. تقسیم‌بندی مالیات‌ها

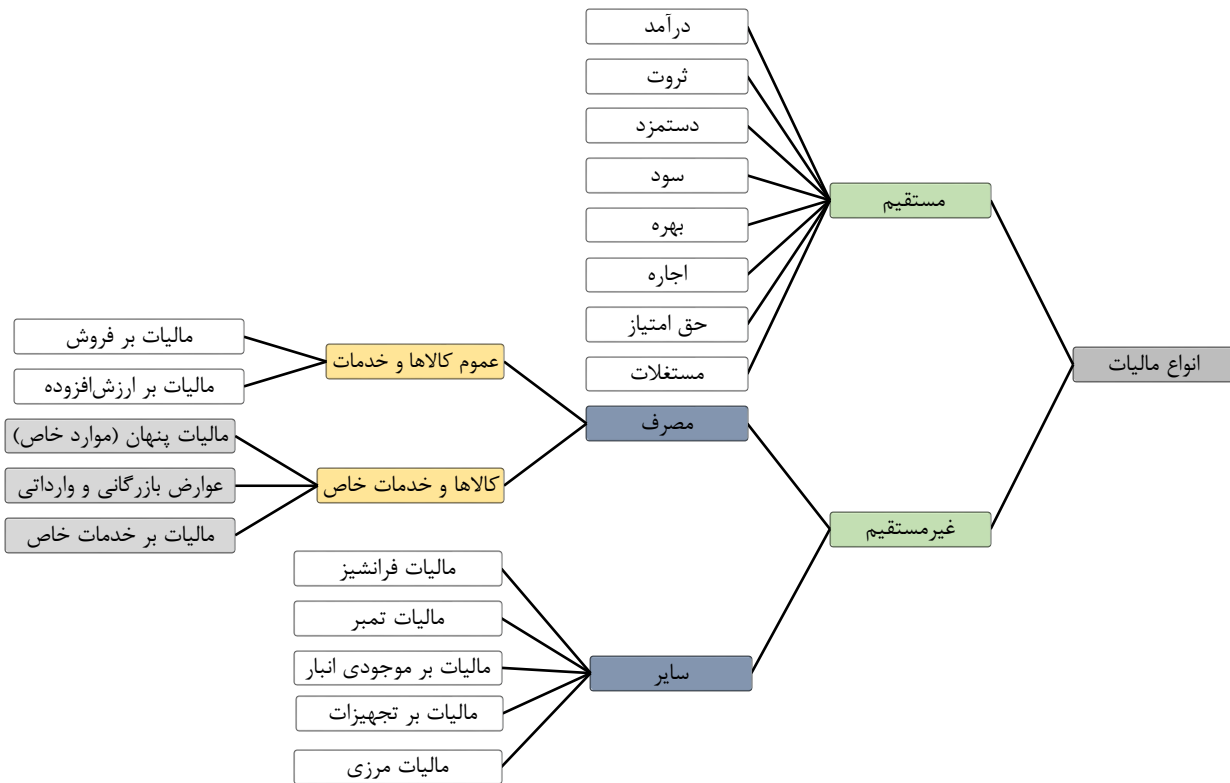
عموماً مالیات‌ها را به دو دسته مستقیم و غیرمستقیم تقسیم می‌کنند. مالیات مستقیم به نوعی از مالیات‌ها اطلاق می‌شود که پرداخت‌کننده آن مشخص است و در مقابل به‌سختی می‌توان هویت مؤدی مالیاتی در مالیات غیرمستقیم را مشخص کرد. معمولاً مالیات مستقیم بر دارایی و درآمد وضع می‌شود و در مقابل، مالیات غیرمستقیم بر کالاها و خدمات وضع شده و به صورت بخشی از قیمت بازاری آنها پرداخت می‌شود (سchenk و اولدمن^۱، ۲۰۱۵: ۵). مالیات‌های مستقیم شامل مالیات بر دستمزد، سود، بهره، اجاره، حق امتیاز^۲ و سایر اشکال درآمد و همچنین مالکیت دارایی حقیقی می‌شوند (همان: ۶). از طرف دیگر مالیات‌های غیرمستقیم را می‌توان به انواع «مالیات بر مصرف» و «سایر مالیات‌های غیرمستقیم» تقسیم‌بندی کرد. مالیات بر مصرف به دو بخش تقسیم می‌شود، «مالیات بر تمامی کالاها و خدمات» و «مالیات بر کالاها و خدمات خاص» (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، ۲۰۱۶a). مهمترین انواع مالیات‌های عمومی بر کالاها و خدمات شامل «مالیات بر فروش»^۳ و «مالیات بر ارزش‌افزوده»^۴ می‌شود. همچنین مالیات بر محصولات خاص شامل «مالیات بر موارد خاص»^۵، «عوارض گمرکی و سودهای بازرگانی» و «مالیات بر خدمات خاص (همچون بیمه یا خدمات مالی)» می‌شود (همان، ۲۰۱۶ b). از طرفی سایر مالیات‌های غیرمستقیم نیز شامل «مالیات فرانشیز»، «مالیات تمبر

1. Schenk, A. and Oldman, O.
2. Royalties
3. Sales Tax
4. Value Added Tax (VAT)

Excise Tax: مالیاتی است که بر برخی کالاها دارای اثرات نامطلوب همچون مشروبات الکلی، سیگار و غیره وضع می‌شود.

«مالیات بر نقل و انتقال مستغلات»، «مالیات بر موجودی انبار»، «مالیات بر تجهیزات (سنگین)»، «مالیات مرزی» و تمام مالیات‌های دیگر به‌جز مالیات‌های مستقیم و عوارض وارداتی می‌شود (شنک و اولدمن، ۲۰۱۵: ۶).^۱ در نمودار زیر این دسته‌بندی نشان داده شده است:

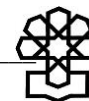
نمودار تقسیم‌بندی مالیات‌ها



مالیات بر درآمد، سود و بهره در مالیات‌های مستقیم و مالیات بر مصرف در مالیات‌های غیرمستقیم نسبت به سایر مالیات‌ها، اهمیت بیشتری دارند و دولت‌ها برای تحصیل درآمد موردنیاز خود از آحاد جامعه، عمدتاً بر این دو گزینه تکیه دارند. گزینه اول آن است که از درآمد افراد مالیات‌ستانی کند و گزینه دوم آنکه از مصرف آنها مالیات بگیرد. توماس هابز^۲ استدلال می‌کند که عادلانه‌تر آن است که از افراد به ازای آنچه از اقتصاد بهره می‌گیرند (که تقریباً با مصرف آنها اندازه گرفته می‌شود) مالیات گرفت تا اینکه از آنها به ازای آنچه برای اقتصاد تولید می‌کنند (که تقریباً با درآمد اندازه گرفته می‌شود) مالیات ستاند (بورمن و

۱. مالیات فرانشیز بر شرکت‌های ثبت‌شده در یک حوزه مالیاتی فارغ از درآمد آنها وضع می‌شود (بازرزا ، ۲۰۱۰)؛ مالیات تمبر هنگام انتقال مالکیت مستغلات دریافت می‌شود (کرامپتون و اورتون ، ۱۹۸۲)؛ مالیات موجودی انبار در انتهای سال و بر کالاهای باقی‌مانده در انبار وضع می‌شود (بمیس ، ۱۹۶۳)؛ مالیات تجهیزات بر ماشین‌آلات (سنگین) تولیدی وضع می‌شود و نهایتاً منظور از مالیات مرزی هر نوع مالیاتی است که هنگام تجارت کالاها و خدمات وضع می‌شود، به‌جز آنچه با عنوان عوارض گمرکی دریافت می‌شود.

2. Thomas Hobbes



اسلمرود^۱، ۲۰۱۳: ۹۰).

همچنین طرفداران مالیات‌ستانی از مصرف استدلال می‌کنند که مالیات‌ستانی از درآمد باعث کاهش تمایل به پس‌انداز می‌شوند؛ زیرا به‌صورت مضاعف بر آن، مالیات اعمال می‌شود (شنک و اولدمن، ۲۰۰۷: ۱۰). در مقابل، مالیات‌ستانی از مصرف یا اثری بر پس‌انداز ندارد، یا در عمل به معنای نرخ مالیات کمتر بر آن است. دلیل این امر آن است که پس‌انداز در دوره حاضر معادل با مصرف دوره آینده است. بنابراین با لحاظ اثر تنزیل زمانی، در هر دوره، نرخ مالیات بر پس‌انداز کمتر از نرخ مالیات بر مصرف خواهد بود.^۲ به‌طور کلی برخی از دلایلی که طرفداران مالیات‌ستانی از مصرف به‌جای اعمال مالیات بر درآمد اقامه می‌کنند عبارت است از:

۱. مصرف یک پایه مالیاتی است که تحرک کمتری^۳ دارد و بنابراین نسبت به درآمد، کارآتر و قابل اعتمادتر است؛
 ۲. مصرف یک منبع درآمدی با تلاطم^۴ کمتر و ثبات^۵ بیشتر است زیرا نسبت به چرخه‌های اقتصادی حساسیت کمتری دارد؛
 ۳. مصرف نسبت به درآمد یک شاخص عادلانه‌تر و قابل اعتمادتر برای رفاه است؛^۶
 ۴. مدیریت و جمع‌آوری مالیات بر مصرف ساده‌تر است، زیرا وابسته به قواعد پیچیده مربوط به تحقق و زمان‌بندی درآمد نیست؛^۷
 ۵. مالیات بر مصرف از جهت خنثی بودن آنها نسبت به تصمیمات پس‌انداز و مصرف نیز ارجحیت دارند. همچنین بر تولید و عرضه کار نیز هیچ مالیاتی وضع نمی‌شود؛
 ۶. خنثی بودن مالیات بر مصرف اجازه می‌دهد که تصمیمات براساس شرایط بازار اتخاذ شوند و این امر می‌تواند سرمایه‌گذاری، کارآیی و رشد اقتصادی را بهبود دهد (جیمز، ۲۰۱۵: ۲۱).
- شایان ذکر است که یکی از نقاط ضعف مالیات بر مصرف غالباً تنازلی^۸ هستند (بورمن و اسلمرود،

1. Burman, L., and Slemrod, J.

۲. تنزیل زمانی به‌صورت ساده بدان معنا است که برای افراد، مصرف در زمان حال بیشتر از مصرف در زمان آینده ارزش دارد. بنابراین از نظر مصرف‌کننده، مصرف ۱۰۰ واحد از یک کالا در زمان آینده کمتر از مصرف ۱۰۰ واحد همان کالا در زمان حال ارزش دارد.

3. Less Mobile

4. Volatility

5. Stability

۶. زیرا هنگام مصرف است که مشخص می‌شود افراد چقدر از درآمد خود را صرف رفاه و آسایش می‌کنند. برای مثال دو فرد را در نظر بگیرید که درآمد مساوی ۱۰۰۰ ریال دارند. هر دو ۵۰۰ ریال از آن را صرف مخارج جاری زندگی خود می‌کنند. برای ۵۰۰ ریال باقی‌مانده، یکی از آنها آن را صرف مسافرت و تفریح می‌کند و دیگری آن را صرف مداوای بیماری خود می‌کند. روشن است که هر چند این دو فرد درآمد یکسانی دارند اما رفاه یکسانی ندارند. بنابراین هنگام مصرف است که مشخص می‌شود درآمد فرد تا چه حد رفاه فرد را بالا خواهد برد.

۷. همواره یکی از مسائل پیچیده در مالیات‌ستانی، مشخص کردن میزان درآمد افراد و زمان تحقق آن است. برای مثال بیمانکاری را در نظر بگیرید که برای ساخت یک ساختمان، قراردادی منعقد نموده و مدت قرارداد دو سال است. اگر در قرارداد ذکر شده باشد که تمام وجوه در هنگام تحویل کار پرداخت خواهد شد، یکی از مسائل مالیاتی آن است که زمان تحقق درآمد را باید امروز در نظر گرفت که قرارداد بسته شده است یا پس از آنکه موضوع قرارداد تحویل داده شد. به مواردی از این دست، مسئله زمان‌بندی گفته می‌شود.

8. Regressive

۲۰۱۳: ۹۲). بدین معنا که با افزایش درآمد فرد، سهم مالیات از درآمد وی کاهش می‌یابد. شایان توجه است که برخی راهکارها برای رفع و یا کاهش شدت تنازلی بودن پیشنهاد می‌شود که مهمترین آنها عبارتند از: انجام پرداخت‌های جبرانی برای خانواده‌های کم‌درآمد، طراحی نظام مالیات بر مصرف با تأکید بر وضع نرخ‌های چندگانه (که کالاها و خدمات لوکس با نرخ‌های بالاتر و کالاها و خدمات ضروری، با نرخ‌های پایین‌تر مشمول مالیات شوند) و اعطای معافیت‌ها به نیازهای اساسی خانوارها (میکسل، ۱۹۹۷). با این وجود، به نظر می‌رسد منافع مالیات‌ستانی از مصرف بیش از معایب آن است و بنا بر همین استدلال‌ها در سال‌های اخیر، کشورها به این سمت حرکت کرده‌اند که نظام مالیاتی خود را بر مالیات‌ستانی از مصرف سوق دهند و به تدریج سهم مالیات بر مصرف را از درآمدهای مالیاتی خود افزایش دهند.

۲. تاریخچه‌ای از مالیات بر مصرف

در بخش حاضر، تاریخچه کوتاهی از تحول مالیات‌ستانی به ویژه مالیات‌های غیرمستقیم ارائه می‌شود. اهمیت این مسئله در آن است که مرور تحول و توسعه مالیات‌ستانی در اقتصادهای گذشته، مبنایی برای مطالعه و درک دلایل معرفی و توسعه مالیات‌های مختلف از جمله مالیات بر ارزش افزوده فراهم می‌کند (باردوپولوس، ۲۰۱۵: ۲۲).

مالیات‌ها اولین بار بر زمین یا محصولات حاصل از زمین اعمال شدند. دلیل این امر آن بود که زمین یا محصولات حاصل از آن عموماً ملموس و نسبتاً به راحتی قابل مالیات‌ستانی بودند. در فرمانروایی‌های مصر، یک دهم از محصولات کشاورزی به عنوان مالیات اخذ می‌شد. همچنین حاکمان آتن و روم، علاوه بر مالیات‌هایی که در قالب اجاره از زمین‌داران (و منابع طبیعی حاصل از آنها) دریافت می‌کردند، از طریق مالیات‌های غیرمستقیم نیز درآمدهایی از زمین کسب می‌کردند. عوارض گمرکی در بنادر وضع می‌شد و در بازارها، مالیات‌هایی بابت کالاهای حاصل از زمین دریافت می‌شد. در قرن سوم پس از میلاد، دیوکلتیانوس^۱، به ازای انحصار (یا امتیاز)هایی که برای تولید و فروش کالاها اعطا کرده بود، عوارض (یا مالیات) دریافت می‌کرد (شنک و اولدمن، ۲۰۰۷: ۲). همچنین جولپوس سزار در دوره خود به اعمال مالیات فروش پرداخت. وی نرخ ۴ درصد را برای بردگان و نرخ یک درصد را برای سایر افراد مشخص کرد (باردوپولوس، ۲۰۱۵: ۲۵).

در اواخر قرن سیزدهم میلادی، انگلستان مالیات‌هایی بر صادرات چوب که توسط بازرگانان ایتالیایی انجام می‌شد (و انحصار آن را در اختیار داشتند) وضع نمود. این عوارض گمرکی به تدریج توسعه پیدا کرد و تمام کالاهای صادراتی را شامل شد. در اواخر قرون وسطی، در ایتالیا و سایر نقاط جهان، کالاهای

1. Diocletian



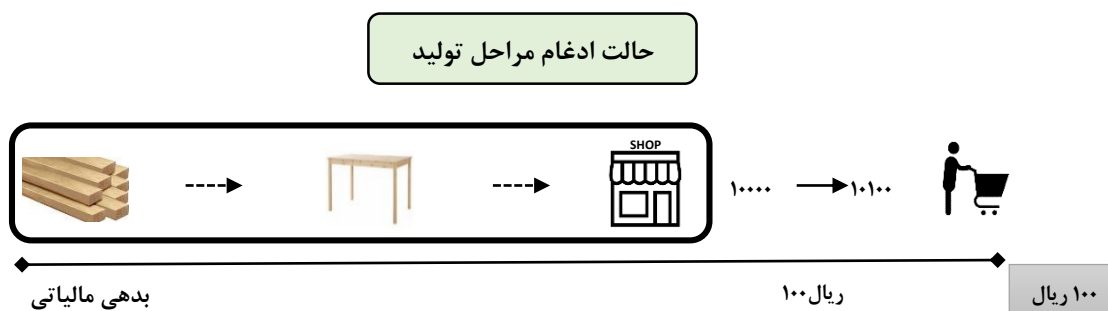
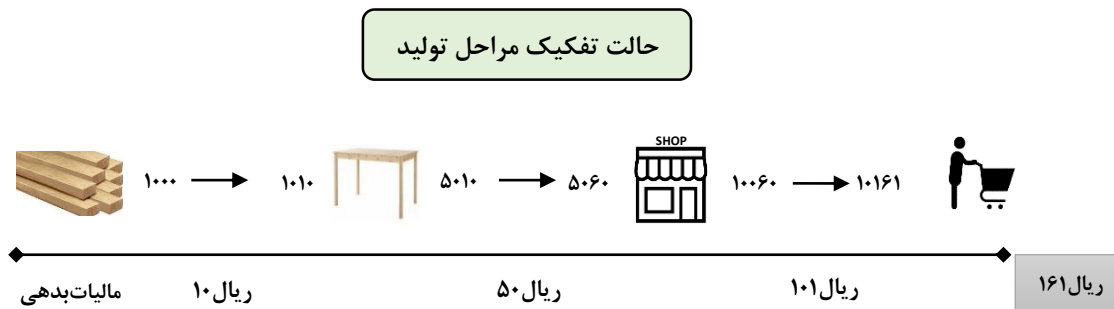
تولیدی توسط صنعتگران از طریق اعمال مالیات بر اتحادیه‌ها، مورد مالیات‌ستانی قرار می‌گرفت. اتحادیه‌ها نیز با افزایش دادن حق عضویت، این مالیات‌ها را به اعضای خود انتقال می‌دادند. با گذشت زمان، ساختار تولید تغییر کرد و بنگاه‌ها کالاها را تولید کرده و سپس آنها را برای توزیع به خرده‌فروشان می‌فروختند. بدین ترتیب نحوه مالیات‌ستانی نیز تغییر نمود (شنک و اولدمن، ۲۰۰۷: ۳). همزمان با آن در قرن بیستم وقایعی شکل گرفت که نیاز دولت‌ها به درآمد را افزایش داد. این افزایش به اندازه‌ای بود که امکان تأمین آن با مالیات‌های سنتی (مالیات‌های غیرمستقیم موجود و مالیات بر درآمد) وجود نداشت (باردوپولوس، ۲۰۱۵: ۲۴).

بدین ترتیب در اروپا اعمال «مالیات بر معاملات»^۱ تبدیل به امری رایج شد. بنابراین همگام با انتقال کالا در فرآیند تولید و نهایتاً تا رسیدن به دست مصرف‌کننده نهایی، در هر مرحله، یک مالیات آبشاری بر آن اعمال می‌شد. در این نوع مالیات، آنچه که در مراحل قبل به عنوان مالیات پرداخت شده بود، امکان بازستانی^۲ نداشت، به طوری که هرچه یک کالا مراحل بیشتری در تولید را پشت سر می‌گذاشت، جزء مالیاتی در قیمت آن بزرگ و بزرگ‌تر می‌شد و روشن است که اثرات اختلالی آن نیز بیشتر می‌شد (شنک و اولدمن، ۲۰۰۷: ۳). برای مثال^۳ فرض کنید که یک کارگاه تولیدی، چوب را به الوار تبدیل کرده و آنها را به قیمت ۱,۰۰۰ ریال به نجار می‌فروشد. چنانچه مالیات بر گردش مالی ۱ درصد باشد، آنگاه تولیدکننده الوار، آنها را با قیمت ۱,۰۱۰ ریال به نجار می‌فروشد. نجار نیز با تبدیل الوار به میز آنها را به خرده‌فروش می‌فروشد. با فرض آنکه قیمت مدنظر وی ۵,۰۱۰ ریال باشد (شامل ۱۰ ریال مالیاتی که به تولیدکننده الوار پرداخته است)، آنگاه با اعمال مالیات ۱ درصدی، وی باید میزها را به قیمت ۵,۰۶۰ ریال به خرده‌فروش عرضه کند (اعداد گرد شده‌اند). چنانچه خرده‌فروش قصد داشته باشد میزها را با قیمت ۱۰,۰۶۰ ریال به مصرف‌کننده نهایی بفروشد، باید مالیات ۱ درصدی را نیز به آن اضافه کند و لذا با ۱۰۱ ریال افزایش قیمت، میز را به قیمت ۱۰,۱۶۱ ریال می‌فروشد. در نهایت نیز مالیاتی به اندازه ۱۶۱ ریال (۱۰+۵۰+۱۰۱) نصیب دولت می‌شود. حال اگر فرض کنید نجار خودش چوب را تبدیل به الوار کرده و پس از تولید میز نیز مستقیماً آنها را به مصرف‌کننده و با قیمت ۱۰,۰۰۰ ریال بفروشد. با اعمال ۱ درصد مالیات نهایتاً قیمت میزها ۱۰,۱۰۰ ریال خواهد بود و کل مالیات پرداختی ۱۰۰ ریال می‌باشد. این تفاوت در شکل زیر نشان داده شده است:

1. Turnover Tax
2. Reclaim

۲. این مثال برگرفته از شنک و اولدمن (۲۰۰۷: ۳-۴) می‌باشد.

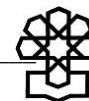
شکل ۱. وجود اثر آبخاری در مالیات بر معاملات



همان‌طور که مشاهده می‌شود با اعمال این نوع مالیات، بنگاه‌ها انگیزه پیدا می‌کنند تا با ادغام مراحل مختلف تولید، در هزینه‌ها صرفه‌جویی کرده و مزیت رقابتی کسب کنند. همچنین روشن است که این نوع مالیات اثر اختلالی دارد و منجر به آن می‌شود کالاهایی که دارای مراحل تولیدی بیشتری هستند با افزایش قیمت بیشتری مواجه شوند.

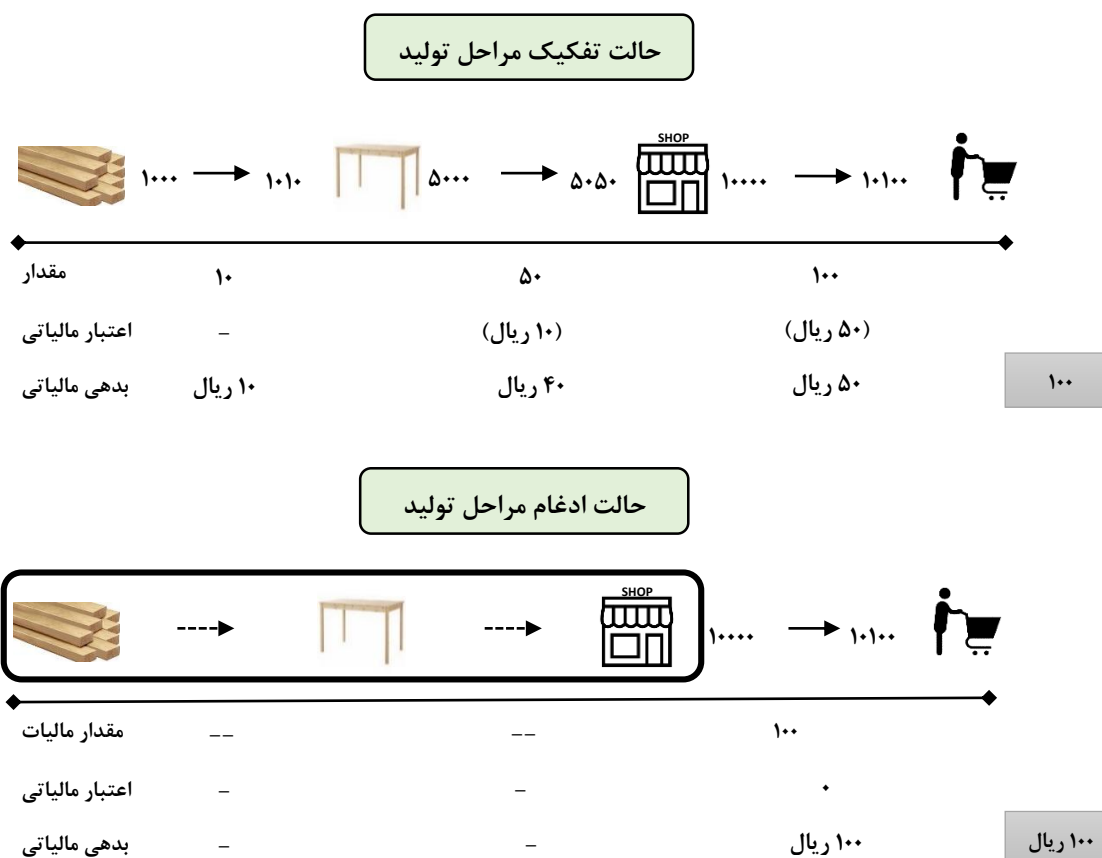
با گذشت زمان، یک تاجر آلمانی به نام دکتر ویلهلم وون زیمنس^۱ این مشکل را دریافت و این مالیات را توسعه داد و نهایتاً در سال ۱۹۱۸ مالیاتی با عنوان «مالیات بر معاملات بهبودیافته»^۲ یا «مالیات بر معاملات اصلاح شده»^۳ معرفی شد (شنک و اولدمن، ۲۰۰۷: ۴). در ایالات متحده نیز یک اقتصاددان آمریکایی به نام تی. اس. آدامز^۴ در فاصله سال‌های ۱۹۱۰ تا ۱۹۲۱ به نوعی مفهوم ارزش‌افزوده با روش کسب اعتبار مبتنی بر صورتحساب^۵ را به عنوان جایگزینی برای مالیات بر درآمد مشاغل در ایالات متحده مطرح کرد (جیمز، ۲۰۱۵: ۱). اصل اساسی در این نظریات آن بود که لازم است مالیات بر فروش کالاها را به اندازه مالیاتی که قبلاً برای نهاده‌های تولید پرداخت شده است کسر نمود تا از اثر آبخاری مالیات

1. Dr. Wilhelm von Siemens
 2. Improved Turnover Tax
 3. Refined Turnover Tax
 4. Adams
 5. Invoice-Credit Method VAT
 6. James, K.



اجتناب کرد و انگیزه ادغام عمودی مراحل تولید را از بین برد. در این روش اصلاح شده، مالیات در هر مرحله از تولید و توزیع کالاها و خدمات و هر جا که مبادله‌ای در کار باشد اعمال می‌شود اما خالص بدهی مالیاتی تنها به مقدار ارزشی اصابت می‌کند که توسط بنگاه فروشنده در آن مرحله افزوده شده است. پایه مالیاتی در هر مرحله از تولید اساساً محدود به مقدار ارزشی است که توسط سرمایه و نیروی کار افزوده شده است. این نتیجه ناشی از آن است که مؤدی مالیاتی در هر مرحله به میزان آنچه که در مرحله پیش بابت خریدهای خود پرداخت کرده است، از بدهی مالیاتی وی کسر می‌شود. با اعمال این نوع مالیات بر معاملات اصلاح شده (که بعدها مالیات بر ارزش افزوده نامیده شد)، چه بنگاهی چند مرحله تولید را ادغام کند یا نکند، تأثیری در مالیات پرداختی وی ندارد. این مطلب در شکل ۲ نمایش داده شده است (شنک و اولدمن، ۲۰۰۷: ۴).

شکل ۲. حذف اثر آبشاری با اعطای اعتبار مالیاتی



مالیات بر ارزش افزوده در اواخر قرن بیستم و اوایل هزاره سوم به سرعت گسترش یافت. برای مثال در حوزه کشورهای عضو OECD بین سال‌های ۱۹۶۴ تا ۲۰۰۹ درآمدهای حاصل از وضع مالیات بر ارزش افزوده به طور متوسط از ۱/۸ درصد از کل درآمدهای مالیاتی به ۱۹/۲ درصد رسیده است (جیمز،

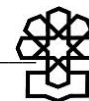
۲۰۱۵: ۳).

پذیرش این مالیات در اروپای غربی اساساً مربوط به حرکت به سمت افزایش یکپارچگی اقتصادی بین اعضای اتحادیه اروپا بود. پذیرش مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای در حال گذار منعکس کننده نیاز آنها به جایگزینی منابع سنتی برای درآمد بود (که با گذار اقتصادی، آن ابزارها اثرگذاری کمتری داشتند). در برخی کشورهای اروپایی نیز وضع این مالیات به عنوان پیش شرطی برای ورود به اتحادیه اروپا محسوب می شد. همچنین برای بسیاری از کشورهای در حال توسعه درآمدزایی این نوع مالیات در رابطه با تجارت اهمیت قابل توجهی داشت؛ زیرا با افزایش فشارها برای آزادسازی تجاری، مالیات بر ارزش افزوده همچنان بر کالاهای وارداتی اعمال می شود و بنابراین درآمدزایی آن حفظ می شود (اپریل^۱، ۲۰۰۱: ۶).

پیش از آنکه مالیات بر ارزش افزوده گسترش یابد، برخی کشورها، نوعی مالیات تک مرحله‌ای بر مصرف (مالیات بر فروش) اعمال می کردند. مالیات‌های تک مرحله‌ای در سطح خرده فروشی هنوز هم در ایالات متحده و تعدادی از ایالت‌های کانادا اجرا می شود (شنک و اولدمن، ۲۰۰۷: ۴). در بخش‌هایی از هند نیز مالیات بر فروش اعمال می شود.^۲ در ادامه ضمن تبیین وجوه تمایز مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر فروش، مزایای مالیات بر ارزش افزوده نسبت به مالیات بر فروش احصا و توضیح داده شده است.

1. Ebrill, L. P.

۲. گفته می‌شود اعمال مالیات بر فروش در این کشورها تصادفی نیست، چرا که (به ویژه ایالات متحده و هند) کشورهای فدرال بوده که دولت‌های ایالتی نقش قدرتمندی در اعمال مالیات فروش دارند (باردو پولوس، ۲۰۱۵: ۲۶).



۳. مهمترین روش‌های مالیات‌ستانی از مصرف

در حال حاضر دو روش عمده برای اعمال مالیات بر مصرف وجود دارد. اولین روش مالیات بر ارزش‌افزوده است که در بیش از ۱۶۰ کشور جهان اجرا می‌شود و روش دیگر مالیات بر فروش (خرده‌فروشی) است که صرفاً تعداد اندکی از کشورها مجری این نظام هستند. در ادامه هر یک از این دو روش توضیح داده خواهد شد.

۳-۱. مالیات بر ارزش‌افزوده

مالیات بر ارزش‌افزوده، روشی برای مالیات‌ستانی از مصرف است که در مراحل مختلف تولید وضع می‌شود و مالیات‌های پرداخت شده بابت نهاده‌های تولید به عنوان اعتبار مالیاتی محاسبه می‌شوند (جیمز، ۲۰۱۵: ۱۹). این مالیات در مراحل مختلف توزیع منتقل شده تا اینکه نهایتاً به مصرف‌کننده نهایی اصابت می‌کند. هدف از مالیات بر ارزش‌افزوده آن است که از مصرف شخصی به صورت جامع، خنثی و کارا مالیات‌ستانی شود (شنک و اولدمن، ۲۰۰۷: ۳۳).

در تمام کشورها برای استفاده از مالیات بر ارزش‌افزوده از اصل مقصد^۱ استفاده می‌شود (شنک و اولدمن، ۲۰۰۷: ۳۵). اصل مقصد بدین معناست که کالاها و خدمات در محل مصرف، مشمول مالیات بر ارزش‌افزوده می‌شوند. برای مثال اگر کالایی از ترکیه وارد خاک ایران شده و مورد استفاده قرار می‌گیرد، مالیات بر ارزش‌افزوده باید طبق قانون ایران اخذ شود. در مقابل اصل مقصد، اصل دیگری به نام اصل مبدأ^۲ وجود دارد که طبق این اصل، محل تولید کالا و ارائه خدمات در مالیات‌ستانی اهمیت دارد. مثلاً اگر کالایی در ایران تولید شده و به ترکیه صادر می‌شود مشمول مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران خواهد شد. بر اساس اصل مقصد، مصرف‌کننده‌ای که کالایی را در ترکیه بخرد اما قصد داشته باشد در ایران مصرف کند، هنگام خروج از ترکیه مقدار مالیات بر ارزش‌افزوده‌ای که پرداخته است به وی بازپرداخت می‌شود و هنگام ورود آن کالا به ایران، مطابق با قوانین ایران از آن مالیات بر ارزش‌افزوده دریافت می‌شود. همچنین تولیدکنندگانی که کالای خود را صادر می‌کنند مالیاتی بر کالای صادراتی آنها وضع نمی‌شود (اصطلاحاً مالیات با نرخ صفر اعمال می‌شود). بنابراین رعایت اصل مقصد موجب گسترش صادرات می‌شود اما طراحی نظام مالیات بر ارزش‌افزوده بر اساس اصل مبدأ، صادرات را محدود نموده و انگیزه صادرات را به طور منفی تحت‌الشعاع قرار می‌دهد، لذا کشورهای مجری مالیات بر ارزش‌افزوده، اصل مقصد را مبنای طراحی نظام مالیاتی خود قرار می‌دهند.

همان‌طور که بیان شد، مالیات بر ارزش‌افزوده، مالیاتی است که در همه مراحل تولید و توزیع وضع

1. Destination Principle

2. Origin Principle

می‌شود. برای توضیح این امر باید توجه داشت که معمولاً در هر مرحله از تولید، ارزشی به بهای آنچه به عنوان نهاده وارد شده است افزوده می‌شود. مالیات بر ارزش افزوده، مالیاتی است که بر این ارزش اضافه شده وضع می‌شود. بنابراین برای تعیین و اعمال مالیات بر ارزش افزوده نیاز به دو اقدام محاسبه ارزش افزوده شده در هر مرحله از تولید و اعمال نرخ مالیات بر آن است. در عمل چهار روش برای محاسبه مقدار مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد: روش کسب اعتبار مبتنی بر صورت حساب^۱ (یا روش تفریقی غیرمستقیم)؛ روش تفریق فروش (یا روش تفریقی مستقیم) و روش تجمعی^۲ (اپریل و همکاران^۳، ۲۰۰۱: ۲۰) که روش تجمعی را نیز می‌توان به دو صورت مستقیم و غیرمستقیم اجرا کرد که در ادامه هر یک از روش‌های فوق به همراه مثال توضیح داده می‌شود. آنچه حائز اهمیت است اینکه میزان بدهی مالیاتی که از هریک از چهار روش فوق محاسبه می‌گردد کاملاً با یکدیگر برابر بوده و دقیقاً نتیجه یکسانی را حاصل می‌کند.

۱-۳-۱. روش کسب اعتبار مبتنی بر صورت حساب یا روش تفریقی غیرمستقیم

اکثر کشورهایی که مالیات بر ارزش افزوده را اجرا کرده‌اند از همین روش استفاده می‌کنند. مطابق این روش، بدهی مالیاتی برای بنگاه‌ها در هر دوره مالیاتی (در ایران هر سه ماه) برابر با اختلاف «مالیات بر ستانده^۴» و «اعتبار مالیاتی نهاده^۵» می‌باشد. مالیات بر ستانده، مقدار مالیاتی است که بنگاه بر فروش خود وضع کرده و آن را از خریدار دریافت می‌کند. همچنین اعتبار مالیاتی نهاده، مقدار مالیاتی است که بنگاه هنگام خرید کالا از سایر بنگاه‌ها به فروشنده پرداخته است یا هنگام واردات در گمرک پرداخته است (شنک و اولدمن، ۲۰۰۷: ۳۹). این مطلب در رابطه زیر نشان داده شده است:

مالیات بر ستانده (مالیات دریافتی از فروش‌های مشمول مالیات)

کسر می‌شود اعتبار مالیاتی نهاده (مالیات پرداختی برای نهاده‌های خریداری شده یا وارد شده)

خالص بدهی مالیاتی

در اینجا بنگاه برای محاسبه مالیات بر ستانده، ارزش کل فروش مشمول مالیات خود را بدست آورده و آن را در نرخ مالیات ضرب می‌کند. مقدار اعتبار مالیاتی نهاده نیز حاصل جمع مالیات‌هایی است که در هر یک از خریدهای خود پرداخته است و در هر صورت حساب مشخص شده است. در رابطه ذیل این مفاهیم به صورت خلاصه بیان شده است (تیت^۶، ۱۹۸۸: ۴):

1. Credit-Invoice Vat
2. Addition Method
3. Liam Ebrill, Michael Keen, Jean-Paul Bodin, and Victoria Summers
4. Output Tax
5. Input Credit Tax
6. Tait, M. A. A.



خریده‌های مشمول مالیات × نرخ مالیات) - (فروش مشمول مالیات × نرخ مالیات) = بدهی مالیاتی

برای توضیح این روش به ذکر یک مثال می‌پردازیم. فرض کنید بنگاهی با استفاده از الوار، میز تولید کرده و آنها را به خرده‌فروش می‌فروشد. وی برای این کار مقداری الوار به ارزش ۵۰۰ ریال خریداری می‌کند. همچنین فرض کنید مقدار مالیات بر ارزش‌افزوده ۱۰ درصد می‌باشد. بنابراین ۵۵۰ ریال به تولیدکننده الوار می‌پردازد. در اینجا صورتحسابی صادر می‌شود که در آن مشخص شده ۵۰۰ ریال بابت ارزش کالا و ۵۰ ریال بابت مالیات بر ارزش‌افزوده پرداخت شده است. همچنین فرض کنید ۱۰۰ ریال مواد دیگر نیز به صورت واردات تهیه می‌کند و به ازای آنها ۱۰ ریال مالیات می‌پردازد. تولیدکننده پس از تولید میز آنها را به ارزش ۲۰۰۰ ریال به خرده‌فروش می‌فروشد. با توجه به نرخ مالیات ۱۰ درصدی، وی ۲۰۰ ریال مالیات بر ارزش‌افزوده نیز اعمال کرده و کل محصول را به قیمت ۲۲۰۰ (= ۲۰۰۰ + ۲۰۰) در اختیار خرده‌فروش قرار می‌دهد. در انتهای این دوره که تولیدکننده میز باید اظهارنامه مالیاتی را تکمیل کند، وی مشخص می‌کند که ۲۰۰ ریال مالیات از خرده‌فروش دریافت کرده است. از طرفی ۶۰ ریال مالیات نیز به زنجیره‌های قبلی پرداخت نموده است. بنابراین خالص بدهی مالیاتی این بنگاه برابر ۱۴۰ ریال است. این مسیر در جدول زیر خلاصه شده است:

جدول ۱. محاسبه بدهی مالیاتی در روش مبتنی بر صورتحساب

۲۰۰	مقدار مالیات بر ستانده (۱۰٪ × ۲۰۰۰)
	کسر می‌شود اعتبار مالیاتی نهاده:
۵۰	مالیات پرداختی هنگام خرید مواد اولیه (۱۰٪ × ۵۰۰)
۱۰	مالیات پرداختی هنگام واردات (۱۰٪ × ۱۰۰)
(۶۰)	کل اعتبار مالیاتی نهاده
۱۴۰	خالص بدهی مالیاتی (۶۰ - ۲۰۰)

شایان ذکر است روش فوق، مبتنی بر مبادله (معامله)^۱ می‌باشد (شنک و اولدمن، ۲۰۰۷: ۴۰). بدان معنا که در این روش، مبادلات مورد توجه قرار می‌گیرند، یعنی تک‌تک معاملات به صورت جداگانه بررسی شده و مالیات پرداختی یا دریافتی در هر یک از آنها مبنای محاسبه خواهد بود. به همین دلیل است که به آن روش مبتنی بر صورتحساب گفته می‌شود، زیرا مالیات بر اساس هر یک از صورتحساب‌های صادره محاسبه می‌شود. بنابراین برای آنکه بنگاهی بتواند از اعتبار مالیاتی برخوردار شود باید از بنگاهی خرید

کند که ثبت‌نام کرده و بتواند صورتحساب صادر کند. لذا در این روش تمایل بنگاه‌ها به معامله با بنگاه‌های رسمی بیشتر خواهد بود. همان‌طور که در ادامه خواهیم دید برخی از روش‌ها مبتنی بر کل معاملات هستند و نیازی به صورتحساب برای تک‌تک معاملات نیست.

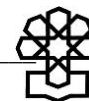
۳-۱-۲. روش تفریق فروش (تفریقی مستقیم)^۱

$$\text{VAT} = (\text{فروش} - \text{خرید}) \times \text{نرخ مالیات}$$

در این روش پایه مالیاتی محاسبه شده و با ضرب آن در نرخ مالیات، میزان بدهی مالیاتی محاسبه می‌شود (شنک و اولدمن، ۲۰۰۷: ۴۲). پایه مالیاتی عبارت است از تفاوت بین فروش‌های مشمول مالیات و خریده‌ها. چنانچه فروشی مشمول مالیات نباشد، برای به‌دست آوردن مقدار کل فروش، آن را به حساب نمی‌آورند. برای توصیف این روش از مثالی که قبلاً ارائه شد استفاده می‌کنیم. کل فروش‌های مشمول مالیات برابر ۲۰۰۰ ریال می‌باشد. از طرفی کل خریده‌ها نیز برابر ۶۰۰ = (۱۰۰ + ۵۰۰) ریال است. بنابراین پایه مالیاتی برای وی برابر با ۱۴۰۰ ریال خواهد بود که با اعمال نرخ مالیات ۱۰ درصدی بدهی مالیاتی برای وی برابر ۱۴۰ ریال خواهد شد.

جدول ۲. محاسبه بدهی مالیاتی در روش تفریق مستقیم

۲۰۰۰	مقدار فروش مشمول مالیات
	کسر می‌شود کل خرید
۵۰۰	خرید مواد اولیه
۱۰۰	واردات مواد اولیه
(۶۰۰)	کل خریده‌ها
۱۴۰۰	پایه مالیاتی (۲۰۰۰ - ۶۰۰)
۱۴۰	خالص بدهی مالیاتی (۱۴۰۰ × ۱۰٪)



۳-۱-۳. روش تجمعی مستقیم

$$\text{VAT} = (\text{استهلاک} + \text{اجاره} + \text{سود} + \text{دستمزد}) \times \text{نرخ مالیات}$$

اساس روش تجمعی آن است که ارزش افزوده برابر با جمع پرداختی‌ها به عوامل تولید می‌باشد. بنابراین با جمع زدن پرداختی به عوامل تولید (شامل دستمزد، استهلاک، اجاره و سود) می‌توان پایه مالیاتی را به دست آورد و با ضرب پایه مالیاتی در نرخ مالیات، بدهی مالیاتی محاسبه می‌شود (همان: ۴۲-۴۳). برای روشن شدن روش محاسبه، در ادامه میزان مالیات در مثال قبل با روش تجمعی مستقیم محاسبه شده است (به‌علاوه فرض می‌شود در فرآیند تولید میزان ۱۴۰ ریال دستمزد و ۲۰۰ ریال بابت بهره و اجاره پرداخت شده است).

جدول ۳. محاسبه سود برای استفاده در محاسبه مالیات بر ارزش افزوده

مقدار فروش مشمول مالیات	۲۰۰۰
کسر می‌شود مخارج	
خرید مواد اولیه	۵۰۰
واردات مواد اولیه	۱۰۰
دستمزد	۱۴۰
بهره و اجاره	۲۰۰
کل مخارج	(۹۴۰)
سود	۱۰۶۰

با توجه به سود محاسبه شده براساس جدول ۳ می‌توان مالیات بر ارزش افزوده را به صورت زیر

محاسبه کرد:

جدول ۴. محاسبه بدهی مالیاتی در روش تجمعی مستقیم

دستمزد	۱۴۰
اجاره و بهره	۲۰۰
سود	۱۰۶۰
پایه مالیاتی	۱۴۰۰
بدهی مالیاتی	۱۴۰

۳-۱-۴. روش تجمعی غیرمستقیم

این روش مشابه با روش تجمعی مستقیم است، با این تفاوت که پس از مشخص شدن پرداختی به عوامل تولید، سهم هر یک از عوامل تولید از مالیات را به‌صورت جدا محاسبه می‌کند. بدین صورت که میزان

پرداختی به هر یک از عوامل تولید به صورت جدا در نرخ مالیات ضرب می‌شود و با جمع‌زدن بدهی هر عامل تولید، بدهی مالیاتی کل محاسبه می‌شود.

$$\text{[نرخ مالیات} \times \text{دستمزد]} + \text{[نرخ مالیات} \times \text{اجاره]} + \text{[نرخ مالیات} \times \text{بهره]} + \text{[نرخ مالیات} \times \text{سود]} = \text{بدهی مالیاتی}$$

برای روشن شدن مطلب از مثالی که در روش قبل ارائه شد، استفاده می‌کنیم. مقدار بدهی مالیاتی به صورت زیر محاسبه خواهد شد:

جدول ۵. محاسبه بدهی مالیاتی در روش تجمعی غیرمستقیم

مالیات مربوط به دستمزد	($140 \times 10\%$)	۱۴
مالیات مربوط به اجاره و بهره	($200 \times 10\%$)	۲۰
مالیات مربوط به سود	($1060 \times 10\%$)	۱۰۶
بدهی مالیاتی		۱۴۰

تفاوت روش‌های فوق را می‌توان به صورت زیر خلاصه کرد (t = بیانگر نرخ مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد).

جدول ۶. روش‌های مختلف برای محاسبه مالیات بر ارزش افزوده

روش	مقدار بدهی مالیاتی
کسب اعتبار مبتنی بر صورتحساب (تفریقی غیرمستقیم)	$\text{VAT} = t(\text{فروش}) - t(\text{خرید})$
روش تفریق فروش (تفریقی مستقیم)	$\text{VAT} = t(\text{فروش} - \text{خرید})$
روش تجمعی مستقیم	$\text{VAT} = t(\text{دستمزه} + \text{اجاره} + \text{استهلاک} + \text{سود})$
روش تجمعی غیرمستقیم	$\text{VAT} = t(\text{سود}) + t(\text{اجاره}) - t(\text{استهلاک})$

می‌توان استدلال کرد که از میان چهار روش فوق، روش کسب اعتبار براساس صدور صورتحساب بهترین روش است. بدین منظور می‌توان به دلایل زیر اشاره کرد (جیمز، ۲۰۱۵: ۷۲-۷۷):

- یکی از دلایل این امر آن است که روش صدور صورتحساب، انتقال مالیات در زنجیره را تسهیل می‌کند. از آنجا که در روش صورتحساب، مقدار مالیات بر ارزش افزوده به صراحت بیان شده است، دقیقاً میزان مالیاتی که در زنجیره‌های قبل پرداخت شده است مشخص می‌باشد و بنابراین می‌توان مالیات را تا اعمال شدن بر مصرف‌کننده ردیابی کرد.

- دومین مزیت این روش جلوگیری از اعمال مالیات بر مالیات و اصطلاحاً اثر آبشاری است.



همان‌طور که در توضیحات قبل مشخص شد، به دلیل بیان جداگانه بهای کالا و مالیات بر آن، اثر آبخاری از بین می‌رود.

– مزیت دیگر این روش آن است که در این روش می‌توان چندین نرخ مالیاتی اعمال کرد.
– نهایتاً اینکه با استفاده از این روش است که می‌توان اصل «مبتنی بر مقصد» را به ویژه در هنگام تجارت اجرا کرد. در واقع مطابق با این روش می‌توان هنگام صادرات کالا، مالیات را از آن حذف نمود (مالیات با نرخ صفر اعمال کرد) و کشور مقصد، مالیات بر ارزش‌افزوده خود را هنگام واردات بر آن کالا وضع کند.

برای درک این مفهوم از مثالی که قبلاً در مورد تولید و فروش میز ذکر کردیم استفاده می‌کنیم. فرض کنید فروشنده علاوه بر میز، اقلام دیگری را نیز می‌فروشد. در روش تفریقی غیرمستقیم، مغازه‌دار هنگام خرید میز صورت‌حسابی صادر می‌کند که در آن بهای میز همراه با مالیات بر ارزش‌افزوده آن مشخص شده است (در مورد سایر اقلامی که در فروشگاه خود دارد نیز همین وضعیت برقرار است). لذا فروشنده دقیقاً می‌داند که به ازای هر میز چقدر پرداخته است و چنانچه زنجیره را به عقب برگردد، دقیقاً می‌تواند مالیات‌های پرداخت‌شده برای آن را ردگیری کند. دلیل چنین نتیجه‌ای آن است که در روش صورت‌حساب، مشخصاً برای هر معامله یک فاکتور صادر شده و مالیات پرداختی معین است. بنابراین هر روشی که تمامی فروش‌ها، خریدها و به‌طور کلی معاملات را تجمیع^۱ کند و سپس مالیات را محاسبه کند منجر به این پیامد می‌شود که ردیابی انتقال مالیات‌های پرداختی سخت یا ناممکن شود.

در روش تفریقی مستقیم ابتدا همه فروش‌های بنگاه را جمع زده، سپس از خریدها کسر کرده و سپس بدهی مالیاتی را محاسبه می‌کنیم. برای مثال اگر ارزش‌افزوده فروشگاه (در مثال مربوط به فروش میز) برابر با ۱۰۰۰۰ ریال شود مشخص نیست که چقدر از این رقم مربوط به خرید و فروش میز است. مثلاً اگر ۲۰۰۰ ریال ارزش‌افزوده مربوط به میز باشد آنگاه (با نرخ ۱۰ درصدی) ۲۰۰ ریال مالیات بر ارزش‌افزوده به میز اصابت کرده است و اگر ۵۰۰۰ ریال ارزش‌افزوده با خرید و فروش میز حاصل شده باشد آنگاه ۵۰۰ ریال مالیات بابت میز (ها) پرداخت شده است.

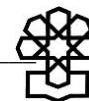
همین استدلال در مورد روش تجمعی مستقیم و غیرمستقیم نیز صادق است؛ زیرا در این روش‌ها نیز برای محاسبه سود، تمام خرید و فروش‌ها با هم جمع زده می‌شوند و این کار، عملاً امکان ردیابی را از بین می‌برد. بنابراین تنها در روش مبتنی بر صورت‌حساب است که می‌توان انتقال مالیات در زنجیره‌های تولید را بادقت بالا ردیابی کرد.

برای درک مزیت دوم، بنگاه فرضی «الف» را در نظر بگیرید که از چند بنگاه واسطه‌ای دیگر، کالاهایی را خریداری کرده و کالای مشخصی را تولید می‌کند. هر یک از آن بنگاه‌های واسطه، بر کالاهایی

که در اختیار بنگاه «الف» می‌گذارند مالیات بر ارزش افزوده را وضع کرده و از وی دریافت می‌کنند. بنگاه «الف» نیز همین کار را برای زنجیره بعد از خود تکرار می‌کند. حال اگر از روش مبتنی بر صورت‌حساب برای محاسبه بدهی مالیاتی استفاده شود، ابتدا مالیاتی که در هر مبادله پرداخت شده است کنار گذاشته می‌شود و سپس بر فروش (خالص از مالیات) نرخ مالیات اعمال می‌شود و از مابه‌التفاوت آنها بدهی مالیاتی تعیین می‌شود. اما در سایر روش‌ها از جمله تفریقی مستقیم با توجه به آنکه مبتنی بر کل معاملات بوده و برای تک‌تک معاملات صورت‌جلسات صادر نمی‌گردد، احتمال وضع مالیات بر مالیات وجود دارد. توضیح آنکه فرض کنید از روش تفریقی مستقیم استفاده شود. در این حالت اگر بنگاه «الف» برای محاسبه ارزش خرید خود، تمام آنچه برای به دست آوردن مواد اولیه پرداخته است را به عنوان ارزش خرید لحاظ کند مقدار مالیاتی که در زنجیره قبل پرداخته است در ارزش خریدهای وی پنهان است. همین استدلال برای ارزش فروش نیز برقرار است. بنابراین ممکن است هم در ارزش خرید و هم در ارزش فروش بنگاه «الف» مالیات وجود داشته باشد. لذا وقتی مالیات بر تفریق این دو عبارت اعمال می‌شود، در واقع مالیات بر مالیات وضع شده است. توجه نمایید که چون از روش صورت‌حساب استفاده نمی‌شود، امکان تعیین میزان مالیات پرداختی و دریافتی هنگام خرید و فروش وجود ندارد (توجه به این نکته لازم است که چون ارزش خرید از ارزش فروش کسر می‌شود، بخشی از این اثر خنثی می‌شود اما چون معمولاً حاصل این تفریق عددی مثبت است، در نهایت یک جزء مثبت باقی خواهد ماند و اثر آن به طور کامل حذف نخواهد شد).

مزیت سوم نیز کاملاً روشن است. فرض کنید بنگاهی با ترکیب ۲ ماده اولیه، شامل ماده A و ماده B محصول نهایی خود را تولید می‌کند. وی هر یک از این مواد اولیه را خریداری کرده و مالیات بر ارزش افزوده آنها را پرداخت می‌کند. اما فرض کنید دولت قصد دارد برای اهداف حمایتی، ماده A را با نرخ پایین‌تری مشمول مالیات کند (فرض کنید نرخ مالیات برای A و B به ترتیب ۵ و ۱۰ درصد است). پس بنگاه هنگام خرید هر یک از این مواد، با نرخ مالیات متفاوتی روبرو خواهد بود. حال فرض کنید بنگاه موردنظر محصول خود را تولید کرده و با نرخ مالیات ۱۰ درصد به فروش می‌رساند. اکنون قصد داریم بدهی مالیاتی این بنگاه را محاسبه کنیم. اگر روش مبتنی بر صورت‌حساب به کار گرفته شود، دقیقاً مشخص است که این بنگاه به ازای هر فروش خود چقدر مالیات (با نرخ ۱۰ درصد) دریافت کرده است. همچنین مشخص است که چقدر مالیات برای ماده اولیه A (با نرخ ۵ درصد) و چقدر مالیات بابت خرید ماده اولیه B (با نرخ ۱۰ درصد) پرداخت کرده است. در نهایت با تفریق مالیات دریافتی از مالیات پرداختی، بدهی مالیاتی محاسبه می‌شود.

حال فرض کنید از روش تفریق مستقیم برای محاسبه بدهی مالیاتی استفاده کنیم. ابتدا باید ارزش کل فروش را محاسبه کنیم. با فرض آنکه بنگاه فقط یک کالا تولید می‌کند و آن هم مشمول مالیات با نرخ ۱۰ درصد است، کل ارزش فروش را در نرخ ۱۰ درصد ضرب می‌کنیم. اما برای تعیین مالیات



پرداختی به زنجیره قبل با مشکل مواجه خواهیم شد؛ زیرا در این روش تنها ارزش کل خریدها مشخص است. ارزش خرید هم شامل ماده A می‌شود که برای آن مالیاتی با نرخ ۵ درصد پرداخت شده است و هم ماده B وجود دارد که برای آن مالیاتی با نرخ ۱۰ درصد پرداخت شده است. برای حل این مشکل باید خریدهای مختلف را از هم تفکیک کنیم که این عملاً به معنای انتقال به روش مبتنی بر صورتحساب است. همین چالش برای روش تجمعی مستقیم و غیرمستقیم و به طور کلی هر روشی که در آن صورتحساب صادر نشود وجود خواهد داشت.

مزیت آخر نیز به نوعی اعمال نرخ‌های چندگانه است با این تفاوت که در این حالت تمایز بر اساس کالا نیست بلکه بر اساس مصرف داخلی و خارجی بودن است. وقتی بنگاهی برخی محصولات خود را به خارج از کشور صادر کرده و برخی را در بازارهای داخلی به فروش برساند، کالاهای صادراتی را با نرخ صفر و کالاهای داخلی را با نرخ مصوب باید مشمول مالیات کرد. اما در هر موردی غیر از روش مبتنی بر صورتحساب نمی‌توان این تمایز را قایل شد که دلایل آن در پاراگراف قبل توضیح داده شد.

در مجموع آنکه روش مبتنی بر صورتحساب هم شفافیت بسیار بیشتری نسبت به سایر روش‌ها دارد و هم در آن انعطاف بسیار بالاتری نسبت به اتخاذ سیاست‌های مالیاتی وجود دارد. این روش تقریباً در تمام کشورهای مجری مالیات بر ارزش افزوده به کار گرفته شده است (گرینبرگ، ۲۰۰۹).

۳-۱-۵. اصول اساسی برای کارکرد بهینه مالیات بر ارزش افزوده

برای آنکه مالیات بر ارزش افزوده بتواند کارکردهای موردانتظار خود را داشته باشد باید سه اصل در طراحی و اجرای آن رعایت شود که عبارتند از (جیمز، ۲۰۱۵: ۴۰-۴۱):^۱

- پایه مالیاتی باید دامنه گسترده‌ای از کالاها و خدمات مصرفی را با یک نرخ یکسان و حداقل استثنائات یا معافیت‌ها پوشش دهد؛

- محاسبه بدهی مالیات بر ارزش افزوده باید از روش صدور صورتحساب انجام شود؛

- اعمال مالیات بر ارزش افزوده باید بر اساس اصل مقصد صورت پذیرد.

۳-۱-۶. مالیات بر ارزش افزوده ساده شده

برخی کشورهای جهان وقتی به مرحله اجرای مالیات بر ارزش افزوده می‌رسند، به رویکردی متوسل می‌شوند که می‌توان آن را مالیات بر ارزش افزوده ساده شده نامید. در این روش اجرایی، مالیات در سطح عمده‌فروشی دریافت می‌شود و آخرین زنجیره توزیع یعنی خرده‌فروشان را درگیر نمی‌کنند. بدین ترتیب دستگاه مالیاتی به جای آنکه با تعداد زیادی خرده‌فروش مواجه باشد، با تعداد اندکی عمده‌فروش روبرو

۱. شایان ذکر است که چنانچه این ملاحظات به‌طور کامل اجرا نشوند، به معنای آن نخواهد بود که تمام دستاوردها و مزیت‌های مالیات بر ارزش افزوده از بین خواهد رفت، بلکه بدان معناست که از حالت ایده‌آل فاصله گرفته شده است.

است و با اعمال مالیات بر محصولات آنها، مالیات عملاً به خرده‌فروش و سپس مصرف‌کننده منتقل خواهد شد. با این رویکرد، آموزش به مؤدیان و مالیات‌ستانی از آنها با سهولت بیشتر و هزینه کمتری انجام خواهد شد. همان‌طور که بیان شد هدف نهایی از مالیات بر ارزش‌افزوده آن است که مصرف‌کننده، آن را بپردازد. وقتی مالیات بر عمده‌فروش اعمال شود، وی قیمت کالای خود را به‌اندازه مالیات افزایش داده و در اختیار خرده‌فروش قرار می‌دهد. خرده‌فروش نیز آن کالا را (که مالیات در قیمت آن گنجانده شده است) به دست مصرف‌کننده خواهد رساند. بنابراین هرچند مالیات بر عمده‌فروش وضع شده است، اما نهایتاً مصرف‌کننده است که مالیات را پرداخت می‌کند. بدین ترتیب استدلال می‌شود که مالیات بر ارزش‌افزوده ساده‌شده می‌تواند اهداف کلی مالیات بر مصرف را برآورده سازد.

لذا در پاسخ به این سؤال که چرا سازمان مالیاتی، اعمال مالیات را تا آخرین زنجیره تولید ادامه نمی‌دهد و در مرحله عمده‌فروش (یعنی یک گام قبل از آخرین زنجیره) متوقف می‌شود؟ اولین استدلال از نقطه‌نظر کارآیی و هزینه‌های خرده‌فروشان مطرح می‌شود. در واقع اتخاذ این رویکرد باعث می‌شود هزینه‌های خرده‌فروشان تا حدی کاهش یابد، زیرا برای اکثر خرده‌فروشان، هزینه و زمانی که برای تکمیل اظهارنامه صرف می‌شود، نسبتاً بخش بزرگتری از هزینه‌های عملیاتی آنها را تشکیل می‌دهد.

دومین استدلال به اثربخشی هزینه‌های سازمان مالیاتی مربوط می‌شود. بنگاه‌های سطح خرده‌فروشی می‌دانند که سازمانی مالیاتی تمایل و توانایی این را ندارد تمام بنگاه‌های خرده‌فروش را حسابرسی کند زیرا کل بدهی مالیاتی آنها نسبت به هزینه حسابرسی به‌اندازه‌ای است که انجام این کار برای سازمان مالیاتی مقرون به‌صرفه نیست. این بدان معناست که بنگاه‌ها از قبل، استراتژی مسلط^۱ سازمان مالیاتی را تشخیص داده و متناسب با آن بازی خواهند کرد. گیل (۱۹۹۷) نیز اشاره می‌کند که بیشتر فرار مالیاتی در بریتانیا مربوط به بنگاه‌های کوچک است.

اگر این دو مسئله وجود نمی‌داشت، حالت ایده‌آل آن بود که مالیات بر ارزش‌افزوده تا مرحله خرده‌فروشی ادامه می‌یافت اما وقتی این مسائل وجود دارد متوقف کردن مالیات بر ارزش‌افزوده در سطح عمده‌فروشی می‌تواند همراه با منافی هم برای بنگاه‌ها و هم برای دستگاه مالیاتی باشد.

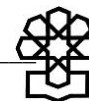
نکته مهم آنکه صندوق بین‌المللی پول برای کشورهایی که مالیات بر ارزش‌افزوده اجرا کرده‌اند توصیه‌هایی برای بهبود اجرای این نوع مالیات ارائه کرده است.^۲ یکی از این توصیه‌ها تعیین حد آستانه^۳ برای اعمال مالیات بر ارزش‌افزوده است. منظور از حد آستانه، مقدار گردش مالی^۴ است که چنانچه بنگاهی کمتر از این مقدار گردش مالی داشته باشد، ملزم به ثبت‌نام برای تکمیل اظهارنامه و پرداخت

1. Dominant Strategy

۲. این توصیه‌ها در کتاب مالیات بر ارزش‌افزوده مدرن نوشته ابریل و همکاران (۲۰۰۱)، منتشر و توسط صندوق بین‌المللی پول آورده شده است.

3. Threshold

4. Turnover



مالیات بر ارزش افزوده نیست و چنانچه گردش مالی بنگاه بیش از این مقدار باشد، باید در سازمان مالیاتی ثبت نام کرده و مالیات بر ارزش افزوده پرداخت کند. منطق این کار آن است که بخش اندکی از بنگاه‌ها (بنگاه بزرگ) قسمت زیادی از درآمد مالیاتی را تأمین می‌کنند. در واقع آن مقدار درآمد مالیاتی که از بنگاه‌های کوچک به دست می‌آید در حدی نیست که هزینه‌های صرف شده برای دریافتی از آنها را جبران کند (ابریل و همکاران، ۲۰۰۱: ۱۱۷). شواهد تجربی حاکی از آن است که بخش اعظم ارزش افزوده توسط بنگاه‌های نسبتاً اندکی ایجاد می‌شود به طوری که بر اساس یک قاعده سرانگشتی ۹۰ درصد از کل گردش مالی در اقتصاد توسط ۱۰ درصد بنگاه بزرگ انجام می‌شود (همان).

نتایج نهایی آنکه حتی اگر کشورها بخواهند مالیات بر ارزش افزوده را تا سطح خرده‌فروشی گسترش دهند نیز، نه برای آنها مقرون به صرفه است که تمام بنگاه‌ها را مشمول کنند و نه از نظر تئوری اقدامی کارآمد محسوب می‌شود. بلکه باید بخشی از بنگاه‌های کوچک را از شمول مالیات خارج کنند. بنابراین در نهایت نسخه‌ای از مالیات بر ارزش افزوده اجرا خواهد شد که تشابه زیادی به مالیات بر ارزش افزوده ساده شده دارد.

۲-۳. مالیات بر فروش^۱ (مالیات خرده‌فروشی،^۲ مالیات بر مصرف تک مرحله‌ای)^۳

مالیات بر فروش، مالیاتی است که بر فروش بنگاه‌های خرده‌فروش وضع می‌شود (بورمن و اسلمرود، ۲۰۱۳: ۹۴). این مالیات در همه ایالت‌های آمریکا جز پنج ایالت،^۴ در بخش‌هایی از هند و در بعضی از ایالت‌های کانادا در حال اجراست. نرخ این مالیات در ایالات مختلف آمریکا متفاوت است و میانگین آن ۵/۱۸ درصد است (میکسل، ۱۹۹۷). در مالیات بر فروش ابتدا فهرستی از کالاها و خدمات مصرفی مشمول مالیات، مشخص و اعلام می‌شود (همان). سپس فروشندگانی که به فروش این کالاها و خدمات می‌پردازند باید به سازمان مالیاتی مراجعه، ثبت نام و کد مالیاتی دریافت کنند. پس از مراجعه خریدار به این فروشندگان، فروشنده مطابق با نرخ‌های مصوب، مالیات را از خریدار دریافت می‌کند و در موعدهای مشخصی فروشندگان موظف به تکمیل اظهارنامه و پرداخت مالیات به اداره مالیاتی هستند.

در این روش شرکت‌های ثبت نام شده برای آنکه بتوانند از معافیت نهاده‌های تولید بهره‌مند شوند، باید درخواست خود را به سازمان مالیاتی تسلیم کرده و پس از طی مراحل آن، گواهی معافیتی را دریافت کنند. دارندگان این گواهی با ارائه آن به فروشندگان کالاهای نهایی می‌توانند کالای مورد نیاز خود را بدون پرداخت مالیات فروش، خریداری کنند. فروشنده نیز هنگام فروش، مشخصات خریدار و شماره

1. Sales Tax

2. Retail Sales Tax

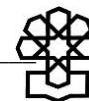
3. Single-Stage Taxation

۴. این ایالت‌ها عبارتند از: آلاسکا، دلویر، مانتانا، اریگون و نیو همپشیر (Alaska, Delaware, Montana, Oregon, and New Hampshire).

گواهی مربوطه را ثبت کرده و در زمان تکمیل اظهارنامه مالیاتی، بابت آن مالیات بدهکار نخواهد بود. در این روش لزومی ندارد که همه تولیدکنندگان ثبت‌نام کنند. بلکه تنها بنگاه‌هایی باید ثبت‌نام کرده و گواهی دریافت کنند که به خرید یا تولید کالاهای مشمول مالیات بپردازند. برای نمونه در مثالی که قبلاً برای مالیات بر ارزش افزوده ذکر شد، ابتدا دستگاه مالیاتی، میز را به عنوان کالای مشمول مالیات معرفی می‌کند. سپس فروشندگان نهایی (خرده‌فروشان) که به عرضه میز در فروشگاه‌های خود می‌پردازند به اداره مالیاتی مراجعه و ثبت‌نام کرده و کد مالیاتی دریافت می‌کنند. پس از مراجعه مصرف‌کنندگان و خریداری میز، نرخ مالیات بر بهای آنها اعمال شده و دریافت می‌شود. از طرف دیگر اگر بنگاهی قصد داشته باشد میز را برای فروش مجدد یا استفاده در فرآیند تولید خود خریداری کند ابتدا باید به دستگاه مالیاتی مراجعه کرده و ثبت‌نام کند. پس از ثبت‌نام باید با مدارک و مستندات کافی اثبات کند که از میز به عنوان نهاده تولید یا بازفروش استفاده خواهد کرد. بدین ترتیب اداره مالیاتی یک گواهی اعتبار به وی اعطا خواهد کرد. بنگاه موردنظر هنگام خرید میز، گواهی مذکور را به فروشنده ارائه کرده و فروشنده نیز با ثبت مشخصات، کالا را بدون اعمال مالیات در اختیار وی قرار خواهد گذاشت.

فهرست اقلام معاف از مالیات بر فروش: در مالیات بر فروش برای جلوگیری از مالیات‌ستانی مضاعف و حذف اثر آبشاری، برخی موارد از پرداخت مالیات مستثنا شده‌اند. مهمترین این موارد شامل پنج دسته فروش می‌شود که عبارتند از (کابالتیکا، ۲۰۰۸):

- فروش‌هایی که برای فروش مجدد انجام می‌شوند. برای مثال می‌توان به فعالیت‌های واسطه‌ای اشاره کرد که در آنها صرفاً کالایی خریداری شده و همان کالا عیناً فروخته می‌شود؛
- فعالیت‌ها و خرید و فروش‌هایی که با هدف مونتاژ انجام می‌گیرد؛
- فروش آنچه که در ساخت یا تولید کالاهای دیگری مصرف می‌شود. برای مثال می‌توان به مواد شیمیایی اشاره کرد؛
- فروش ماشین‌آلات و ابزارها. از جمله آنها می‌توان جرثقیل یا ماشین‌آلات کشاورزی را نام برد؛
- فروش کانتینر و وسایل بسته‌بندی.



۴. مقایسه بین مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر فروش

مطابق آنچه بیان شد، می‌توان مالیات بر ارزش افزوده را با مالیات بر فروش مقایسه کرد. در جدول ۷ مقایسه این دو نوع مالیات به صورت خلاصه ارائه شده است (همان):

جدول ۷. مقایسه بین مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر فروش

مالیات بر ارزش افزوده	مالیات بر فروش
یک مالیات چند مرحله‌ای است که در هر مرحله از فرآیند تولید جمع‌آوری می‌شود.	یک مالیات تک‌مرحله‌ای است که در زنجیره نهایی فروش از مصرف‌کننده جمع‌آوری می‌شود.
بنگاه‌ها و شرکت‌های فروشنده که به جمع‌آوری مالیات می‌پردازند مجبور نیستند ماهیت خریدار خود (از نظر مصرف‌کننده نهایی یا تولیدکننده بودن) را تعیین کنند.	بنگاه‌ها باید ماهیت مشتری خود را بدانند که آیا مصرف‌کننده نهایی است یا خیر؟
مالیات بر پایه ارزش افزوده در هر مرحله تولید و توزیع محاسبه می‌شود.	مالیات بر پایه ارزش کل (قیمت فروش) پرداختی توسط مصرف‌کننده تعیین می‌شود.
پایه مالیاتی گسترده‌ای دارد و تقریباً تمام فروش‌ها از جمله فروش خدمات را دربرمی‌گیرد.	پایه مالیاتی معمولاً محدود به دارایی‌های شخصی ملموس است و تنها خدماتی مشمول مالیات می‌شوند که مشخصاً نام آنها ذکر شده باشد.
بنگاه‌ها می‌توانند مالیات پرداختی برای هر معامله واسطه‌ای را بازپس‌گیرند (اعتبار مالیاتی برای نهاده) و بدین ترتیب، احتمال بروز اثر آبخاری تقلیل خواهد یافت. با این وجود اگر زنجیره شکسته شود، مالیات‌ستانی مضاعف رخ خواهد داد.	هر چند در تئوری تمام معاملات واسطه‌ای از پرداخت مالیات معاف هستند اما در عمل تنها معاملات واسطه‌ای خاصی معاف خواهند بود و مابقی مشمول مالیات هستند. ممکن است اثر آبخاری به صورت بالقوه بر اقلامی که قبلاً مالیات آنها پرداخت شده است، رخ دهد.
معافیت از مالیات بر ارزش افزوده به معنای آن است که بنگاه، مالیاتی بر کالای خود وضع نخواهد کرد، اما مالیات‌هایی که برای خرید نهاده‌ها پرداخته است را نیز نمی‌تواند بازپس‌گیرد (نمی‌تواند اعتبار مالیاتی دریافت کند).	مستثنا بودن از مالیات بر فروش صرفاً بدین معناست که معامله موردنظر خارج از حوزه مالیات است.
نرخ صفر مالیاتی بدان معناست که بنگاه، مالیات بر ارزش افزوده با نرخ صفر وضع می‌کند اما می‌تواند به ازای مالیات‌هایی که هنگام خرید نهاده پرداخته است اعتبار مالیاتی دریافت کند.	معافیت از مالیات بر فروش بدان معناست که آن معامله در حوزه مالیاتی قرار دارد اما مشخصاً در فهرست کالاهای معاف از مالیات قرار گرفته است. مسئولیت اثبات اینکه آن معامله معاف از مالیات است بر عهده مؤدی است. مؤدی با ارائه گواهی اعتبار اثبات می‌کند که مشمول معافیت می‌شود.
بنگاه‌ها باید بین فروش‌های مشمول مالیات، معاف از مالیات و نرخ صفر تمایز قائل شوند.	بنگاه‌ها باید بین فروش‌های مشمول مالیات و معاف از مالیات تمایز قائل شوند.
از صورتحساب برای «خودکنترلی بودن» مالیات استفاده می‌شود و لذا فرار مالیاتی سخت‌تر می‌شود.	اعتبارنامه‌های مالیاتی ممکن است به صورت مؤثری استفاده از معافیت‌ها را کنترل نکنند. خرده‌فروشان تا حد زیادی در پذیرش یا عدم پذیرش اعتبارنامه‌ها اختیار دارند بنابراین چنانچه پذیرش یا عدم پذیرش اعتبارنامه با منافع آنها در تضاد باشد این کار را انجام نخواهند داد.
اگر ارزش مالیات پرداختی برای خرید نهاده‌ها بیش از مالیات دریافتی از ستانده باشد، امکان بازپرداخت مابه‌التفاوت وجود دارد.	بازپرداخت مالیات معمولاً تنها به مواردی محدود شده است که مالیات بیش از حد مقرر پرداخت شده باشد.

۵. مزیت‌های مالیات بر ارزش افزوده نسبت به مالیات بر فروش

مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر فروش ویژگی‌هایی دارند که باعث شده است مالیات بر ارزش افزوده نسبت به مالیات بر فروش دارای مزیت‌های تئوریک و عملی باشد. این مزیت‌ها عبارتند از:

۱. **هزینه اجرا:** استدلال می‌شود که طراحی و اجرای مالیات بر ارزش افزوده دارای منافع بیشتری نسبت به مالیات فروش است (جیمز، ۲۰۱۵: ۷۴) و اجرای آن هزینه‌های کمتری برای دستگاه مالیاتی دارد. یکی از دلایل حصول این نتیجه، نحوه اعطای اعتبار مالیاتی و دلیل دیگر آن استفاده از رویکرد مالیات بر ارزش افزوده ساده‌شده است. همان‌طور که بیان شد، در عمل می‌توان نوعی از مالیات بر ارزش افزوده را اجرا کرد که در آن اخذ مالیات را تا مرحله عمده‌فروشی انجام داد. این رویکرد منجر به کاهش قابل توجهی در هزینه‌های اجرای مالیات بر ارزش افزوده می‌شود. این در حالی است که در مالیات بر فروش، تمام خرده‌فروشان ملزم به تکمیل اظهارنامه هستند و سازمان مالیاتی نیز جهت بررسی و صحت‌سنجی آنها متحمل هزینه‌های بالایی خواهد شد.

۲. **خنثی بودن^۱:** یکی از ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده آن است که نسبت به سایر مالیات‌ها خنثی‌تر است. دلیل این امر آن است که این مالیات نسبت به سایر مالیات‌ها کالاها و خدمات بیشتری را پوشش می‌دهد. به عبارت دیگر این مالیات کمتر از سایر مالیات‌ها تصمیمات بازاری در مورد مصرف، تولید یا پس‌انداز را تحت تأثیر قرار می‌دهد (جیمز، ۲۰۱۵: ۲۷). **گفتنی است مستثنا کردن برخی بخش‌ها یا معاملات از پرداخت مالیات باعث می‌شود که خنثی بودن مالیات کاهش یابد اما هرچه بخش‌های کمتری معاف باشند، این ویژگی در مالیات موردنظر بروز بیشتری خواهد داشت.** بنابراین از آنجاکه مالیات بر ارزش افزوده بخش‌های بیشتری را نسبت به سایر مالیات‌ها مورد پوشش قرار داده (و بنابراین بخش‌های کمتری خارج از آن قرار می‌گیرند) گفته می‌شود که این نوع مالیات از سایر مالیات‌ها خنثی‌تر است. همین استدلال در مورد اعمال نرخ یکسان برای همه صنایع به کار می‌رود. هرچه تعدد و تنوع نرخ‌ها کمتر باشد و بیشتر بخش‌ها با نرخ یکسانی مشمول مالیات شوند، خنثی بودن مالیات افزایش می‌یابد.

۳. **خودکنترلی بودن:** مالیات بر ارزش افزوده این انگیزه را برای بنگاه خریدار فراهم می‌کند تا مطمئن شود که بنگاه فروشنده (زنجیره قبل) مالیات خود را پرداخته است (یا لاقلاً صورت‌حسابی ارائه کند که نشان دهد در مرحله قبل مالیات خود را پرداخته است). برخی استدلال کرده‌اند که این ویژگی مالیات بر ارزش افزوده آنچنان مفید است که باعث می‌شود مالیات بر ارزش افزوده تاحدی

۱. منظور از خنثی بودن (Neutrality) آن است که با وضع مالیات، همه صنایع با نرخ یکسانی مواجه خواهند بود. برای مثال اگر مالیات باعث شود، صنایعی که تعداد مراحل بیشتری برای تولید دارند، مالیات بیشتری نیز بپردازند گفته می‌شود این نوع مالیات خنثی نیست. یا اگر مالیات باعث شود برخی صنایع به دلیل استفاده از یک نهاده خاص، در نهایت مالیات کمتر (یا بیشتری) بپردازند این نوع مالیات خنثی نخواهد بود.



تبدیل به یک مالیات «خود کنترلی» شود. از آنجا که مالیات‌های پرداختی برای نهاده‌ها، اعتبار مالیاتی برای بنگاه خریدار تلقی می‌شود، هیچ بنگاهی تمایل ندارد که ارزش معاملات را کمتر از حد واقعی اظهار کند (مگر بنگاه‌هایی که در حلقه آخر قرار می‌گیرند و به مصرف‌کنندگان نهایی می‌فروشند). به همین دلیل بنگاه‌ها تمایلی به خرید از بنگاه‌های ثبت‌نشده ندارند زیرا در زنجیره قبل مالیاتی پرداخت نشده است و بنگاه باید تمام مالیات مربوط به آن را خودش بپردازد. چنین اثری را در مالیات فروش نمی‌توان مشاهده کرد چرا که هیچ مالیاتی تا قبل از مرحله خرده‌فروشی پرداخته نمی‌شود.

۴. پایه مالیاتی گسترده‌تر: در مالیات بر ارزش افزوده به صورت پیش فرض تمام کالاها و خدمات مشمول مالیات هستند و سپس برخی کالاها یا خدمات مدنظر سیاستگذار از آن معاف می‌شوند. در حالی که در مالیات بر فروش باید فهرست اقلام کالاها مشمول مالیات (عموماً کالاهای شخصی ملموس) و برخی خدمات گزینشی تعیین و اعلام شود (میکسل،^۱ ۱۹۹۷). بنابراین مالیات بر ارزش افزوده گستره جامع‌تری از کالاها و خدمات را در برمی‌گیرد. همچنین سی‌ناسن^۲ (۱۹۹۹) اشاره می‌کند که در عمل مالیات بر ارزش افزوده نسبت به مالیات بر فروش، دامنه جامع‌تری از خدمات را پوشش می‌دهد (زودرو، ۱۹۹۹).

۵. درآمدزایی: ظرفیت درآمدزایی مالیات بر ارزش افزوده آنچنان بالاست که به «ماشین پول» معروف شده است (جیمز، ۲۰۱۵: ۲۵). برای مثال گیل^۳ (۱۹۹۷) اشاره می‌کند که مالیات بر ارزش افزوده در بریتانیا، درآمدی دو برابر مالیات بر فروش در ایالات متحده حاصل می‌کند. این به معنای آن است که دولت می‌تواند بدون از دست دادن درآمد مالیاتی خود، نرخ مالیات کمتری در اقتصاد وضع کند و بنابراین همه عوامل اقتصادی از این مزیت بهره‌مند شود.

۶. کارایی:^۴ مالیات بر ارزش افزوده هم دارای کارایی اقتصادی و هم کارایی فنی است. این مالیات به دلیل هزینه کمتر و حصول درآمد بیشتر نسبت به سایر مالیات‌ها کارایی فنی بیشتری دارد (سی‌ناسن، ۱۹۹۸: ۳۱۹). از طرف دیگر این مالیات مانع تصمیمات بازاری نیست و اجازه می‌دهد افراد تصمیمات خود را بر مبنای قیمت‌های بازار اتخاذ کنند. همچنین از آنجا که این مالیات پایه گسترده‌تری دارد اثرات اختلالی آن نسبت به سایر مالیات‌ها به مراتب کمتر است.

۷. هزینه تمکین مالیاتی: هزینه تمکین مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده کمتر است، زیرا بدهی مالیاتی برای یک بنگاه، اعتبار مالیاتی برای یک بنگاه دیگر است و انگیزه فرار و کلاهبرداری کاهش

1. JOHN L. MIKESSELL

2. Cnossen, Sijbren

3. William Gale

۴. منظور از کارایی اقتصادی (efficiency) آن است که با اتخاذ یک سیاست، نظم بازار و تصمیمات افراد دچار اختلال نشود. به عنوان مثال اگر مالیات باعث شود یک کالا نسبت به کالای دیگر قیمت بالاتری پیدا کند گفته می‌شود آن مالیات از نظر کارایی و اختلال‌زایی، نامطلوب است. از طرف دیگر کارایی فنی نیز بدان معناست که بتوان با کمترین هزینه بیشترین خروجی را حاصل کرد.

می‌یابد، درحالی‌که مالیات فروش فاقد چنین مکانیزمی است و به همین دلیل است که گفته می‌شود مالیات بر فروش تنها در نرخ‌هایی بین ۵ تا ۱۰ درصد قابلیت اجرا دارد (جیمز، ۲۰۱۵: ۷۴) و در نرخ‌های بالاتر از آن، فرار مالیاتی به حدی افزایش می‌یابد که سیستم ناکارآمد می‌شود. گیل (۱۹۹۷) اشاره می‌کند که بر اساس نتایج یک مطالعه، نرخ فرار از مالیات بر ارزش‌افزوده در بریتانیا نسبتاً پایین و در حدود ۵ درصد است. بر اساس استدلال نویسنده، همین میزان فرار مالیاتی نیز عمدتاً مربوط به بخش‌های اندکی از جمله کسب‌وکارهای کوچک است. این کسب‌وکارها از سایر بنگاه‌ها کوچک‌تر هستند اما اندازه آنها [اندکی] بزرگتر از آستانه‌ای است که در قانون برای معافیت از مالیات بر ارزش‌افزوده تعریف شده است (گیل، ۱۹۹۷).

۸. سهولت حسابرسی: از نقطه‌نظر سازمان مالیاتی، مالیات بر ارزش‌افزوده به راحتی قابلیت اجرا دارد. به دلیل آنکه در مالیات بر ارزش‌افزوده صورتحساب صادر می‌شود، دنباله‌ای از اسناد پدید می‌آید که فرآیند حسابرسی را تسهیل می‌کند (زودرو، ۱۹۹۹). تصور کنید در کشورهایی که استانداردهای حسابرسی پیشرفته‌ای ندارند، کشورهایی که شفافیت قابل قبولی در پهنه فعالیت‌های اقتصادی ندارند یا کشورهایی که سازمان مالیاتی آنها قدرت و ظرفیت لازم برای بررسی و حسابرسی بنگاه‌ها را ندارد، این ویژگی می‌تواند نقش قابل توجهی در پیشبرد اهداف مالی و مالیاتی ایفا کند.

۹. تقسیم بدهی مالیاتی در طول زنجیره: مالیات بر ارزش‌افزوده در هر مرحله از تولید جمع‌آوری می‌شود درحالی‌که مالیات فروش در زمان فروش نهایی از مصرف‌کننده دریافت می‌شود. این بدان معناست که در مالیات بر ارزش‌افزوده، مقدار بدهی مالیاتی در معرض ریسک در هر مبادله (یا معامله) تنها بخشی از کل مالیاتی است که بر آن کالا بسته می‌شود. این امر هم باعث کاهش انگیزه برای فرار مالیاتی می‌شود و هم چنانچه فرار مالیاتی انجام شود، مقدار درآمد مالیاتی از دست رفته پایین خواهد بود. این در حالی است که در مالیات بر فروش، کل تعهد مالیاتی در مرحله خرده‌فروشی (نهایی) متمرکز شده است. این مسئله می‌تواند مشکل‌آفرین باشد، زیرا حداقل برای خرده‌فروشان کوچک، مرحله خرده‌فروشی از دیدگاه مدیریت و تمکین مالیاتی، کمترین ارتباط را با زنجیره تولید و توزیع دارد (همان).

۱۰. کاهش انگیزه فرار مالیاتی: مالیات بر ارزش‌افزوده انگیزه فرار مالیاتی را از بین می‌برد. نهادهای مالیاتی می‌توانند ادعاهای مربوط به اعتبار مالیاتی را با یکدیگر تطبیق داده و مالیات‌های پرداختی توسط بنگاه‌ها در هر مرحله را مشخص کنند و از طریق آن اعتبار مالیاتی هر بنگاه را نیز تعیین نمایند. عامل دیگری که منافع ناشی از فرار مالیاتی در روش مالیات بر ارزش‌افزوده را کاهش می‌دهد آن است که بنگاه‌هایی که از پرداخت مالیات فرار می‌کنند، خریداران آنها نمی‌توانند از اعتبار مالیاتی بهره‌مند شوند (مگر اینکه آنها نیز صورتحساب‌های خود را مخدوش کنند). بنگاه‌ها هنگام دریافت اعتبار مالیاتی باید فهرست خریده‌ها و مالیات‌های پرداختی بابت آنها را به سازمان مالیاتی ارائه دهند و سازمان مالیاتی



نیز با بررسی و تأیید آنها، تخصیص اعتبار مالیاتی به بنگاه موردنظر را می‌پذیرد. طبیعتاً وقتی بنگاهی کالاهای موردنیاز خود را از فروشنده‌ای خریداری کند که فرار مالیاتی دارد نمی‌تواند خریدهای صورت گرفته از آن بنگاه را برای دریافت اعتبار مالیاتی به سازمان مالیاتی عرضه کند.

۱۱. عدم وضع مالیات بر تولید: رویکرد مالیات بر ارزش افزوده ابزاری ساده و درعین حال مؤثر برای آن است که مطمئن شود بر نهاده‌های تولید مالیات وضع نخواهد شد. بنگاه‌ها برای خرید تمام نهاده‌های خود اعتبار مالیاتی دریافت می‌کنند. بنابراین این مالیات تنها برای خریدهای نهایی کالاهای مصرفی اعمال می‌شود و دقیقاً یک «مالیات بر مصرف» است. در طرف مقابل معافیت نهاده‌های تولید در مالیات فروش کاملاً آسیب‌پذیر است. بنگاه‌ها گواهی معافیت دریافت می‌کنند و در تئوری به آنها اجازه می‌دهد که نهاده‌های تولید را به صورت معاف از مالیات خریداری کنند. با این وجود این رویکرد مملو از مشکلات است زیرا راه را برای سوءاستفاده گسترده (مصرف شخصی در قالب خریدهای شرکتی) باز می‌کند. ایالت‌ها (یا دولت‌ها) برای جلوگیری از کاهش پایه مالیاتی در تعیین اینکه چه کالاهایی مستحق استفاده از گواهی معافیت هستند بسیار سخت‌گیرانه عمل می‌کنند. در نتیجه این امر ایالت‌هایی که از مالیات فروش استفاده می‌کنند در تضمین اینکه بیشتر کالاهای نهاده‌ای و سرمایه‌ای در معرض مالیات نیستند ناکام مانده‌اند. برای مثال رینگ (۱۹۹۹) تخمین می‌زند که به طور متوسط ۴۰ درصد از درآمدهای مالیات بر فروش در ایالت‌هایی که مالیات فروش اعمال می‌کنند حاصل از تحمیل مالیات بر خریدهای شرکت‌های تولیدی است. در چنین شرایطی اثر آبخاری مالیات‌ها نمایان خواهد شد.

۱۲. حساسیت کمتر به کالاهایی با مصرف دوگانه: کالاهای دوگانه کالاهایی هستند که آنها را هم می‌توان به عنوان کالای نهایی مورد استفاده قرار داد و هم به عنوان عامل تولید، در تولید محصولات به کار گرفت. مکانیزم مالیات بر ارزش افزوده حساسیت کمتری نسبت به کالاهای دوگانه دارد؛ زیرا آنچه به عنوان نهاده استفاده شده را از ستانده نهایی کسر می‌کند. اما در مالیات بر فروش، بنگاه خریدار باید با ارائه مستندات ثابت کند که کالاهای دوگانه را برای تولید محصولات دیگر استفاده خواهد کرد. از طرفی در مالیات بر ارزش افزوده چنانچه بنگاهی بخواهد تقلب کرده و کالایی را به عنوان نهاده تولیدی خریداری کرده و در قالب کالای نهایی مصرف کند (تا از این طریق مالیات بر مصرف نپردازد)، با دستگاه مالیاتی مواجه خواهد بود و بررسی آن بر عهده دستگاه مالیاتی است درحالی‌که در مالیات فروش، فروشنده باید با استفاده از گواهی اعتبار تایید کند که محصولات فروخته شده برای مصرف نهایی خواهد بود (و بنابراین بنگاه خریدار باید فروشنده را فریب دهد) و این در حالی است که فروشنده کالا هیچ انگیزه‌ای برای بررسی دقیق خریدار ندارد زیرا با این کار ممکن است فروش وی کاهش یابد (زودرو،^۱ ۱۹۹۹).

1. Zodrow, G. R.

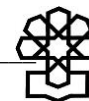
۱۳. احتمال کمتر برای وقوع اثر آبخاری: مطابق آنچه بیان شد، اجرای مالیات بر فروش در عمل با احتمال بیشتری می‌تواند منجر به اثر آبخاری شود. اجرای مالیات بر فروش بدون اثر آبخاری مستلزم آن است که تولیدکنندگان بتوانند بدون هیچ مانعی اعتبارنامه مالیاتی دریافت کرده و هنگام خرید کالاهای موردنیاز خود، آن را به راحتی و بدون تحمل هزینه و زمان اضافی به کار گیرند. اما تجربه ایالات متحده نشان می‌دهد که چنین روندی در دنیای واقعی مشاهده نمی‌شود و بخش قابل توجهی از خرید بنگاه‌ها مشمول مالیات می‌شود. این در حالی است که در روش مالیات بر ارزش افزوده، اثر آبخاری با احتمال کمتری رخ خواهد داد؛ زیرا بنگاه‌ها با ثبت در سامانه مالیاتی و ارائه صورتحساب‌های خرید به راحتی می‌توانند از اعتبار مالیاتی برخوردار شوند.

۱۴. فشار سیاسی کمتر برای دریافت معافیت مالیاتی: در مالیات بر ارزش افزوده انگیزه کمتر و بنابراین فشار سیاسی کمتری برای معافیت‌های مالیاتی وجود دارد؛ زیرا وقتی کالایی از مالیات معاف شده باشد، بنگاه فروشنده این کالا دیگر قادر نخواهد بود از اعتبار مالیاتی اندوخته خود در زنجیره قبل استفاده کرده و باید آنها را در قیمت تمام‌شده خود لحاظ کند. این امر کاملاً متضاد با مالیات بر فروش است که معافیت آنها از مالیات منجر به یک مزیت رقابتی در مقابل سایر بنگاه‌ها می‌شود.

۱۵. مالیات‌ستانی از بخش غیررسمی: همان‌طور که بیان شد مالیات بر ارزش افزوده نسبت به مالیات فروش دامنه جامع‌تری از خدمات را مشمول مالیات می‌کند. این مسئله ناشی از آن است که روش ارزش افزوده تضمین می‌کند که خدمات مورد استفاده به عنوان نهاده‌های تولید از مالیات معاف هستند و جمع‌آوری مالیات در هر مرحله از فرآیند تولید تضمین می‌کند که حتی بنگاه‌های کوچک ارائه‌دهنده خدمات که به صورت غیرقانونی در خارج از سیستم مالیاتی فعالیت می‌کنند نیز حداقل از نظر نهاده‌های تولید مشمول مالیات می‌شوند که طبیعتاً به دلیل ماهیت غیررسمی بودن خود نمی‌توانند این مالیات‌ها را به صورت اعتبار مالیاتی، باز پس گیرند (زودرو، ۱۹۹۹).

۱۶. عدم افزایش قابل توجه در تعداد ثبت‌نام‌کنندگان: ممکن است برخی استدلال کنند که مالیات فروش از این جهت بر مالیات ارزش افزوده مزیت دارد که تنها بنگاه‌های حلقه آخر را شامل می‌شود و در نتیجه تعداد بنگاه‌های کمتری درگیر آن خواهند شد. در پاسخ باید گفت که اولاً در مالیات فروش نیز سایر بنگاه‌های تولیدی برای دریافت اعتبارنامه مالیاتی و معافیت از پرداخت مالیات بر نهاده‌های تولیدی درگیر این فرآیند خواهند شد. ثانیاً در روش مالیات بر ارزش افزوده ساده‌شده تنها بنگاه‌های عمده‌فروش درگیر خواهند شد و چنین مسئله‌ای رخ نخواهد داد.

۱۷. افزایش سایر درآمدهای مالیاتی: از آنجاکه مالیات بر ارزش افزوده به شناسایی زنجیره‌های تولید و بنگاه‌های تولیدی کمک می‌کند، باعث بهبود در سایر جنبه‌های مالیاتی همچون بهبود جمع‌آوری



مالیات بر درآمد مشاغل می‌شود (گرینبرگ، ۲۰۰۹).

۱۸. مالیات‌ستانی از بخش خدمات: یکی از چالش‌های مهم در مالیات‌ستانی از خدمات آن است که بنگاه‌هایی که خدمات ارائه می‌دهند عموماً بنگاه‌های کوچک هستند. این بنگاه‌ها غالباً بسیار تخصصی هستند و صرفه‌های مقیاس در آنها وجود ندارد زیرا سهم نیروی کار از ارزش محصول قابل توجه است. در نتیجه مدیریت آن توسط اداره‌های مالیاتی مشکل‌تر و تمکین نیز باید توسط بنگاه‌هایی کوچک و دارای مهارت کم در این زمینه انجام شود. اداره‌های مالیاتی برای حل این مشکل می‌توانند به مالیات‌ستانی از خریدهای این بنگاه‌ها بپردازند و لذا اجازه دهند که مشتریان به صورت غیرمستقیم مالیات بپردازند. این همان روشی است که در مالیات بر ارزش‌افزوده استفاده می‌شود (میکسل، ۱۹۹۷). این در حالی است که مالیات بر فروش عموماً بر دارایی‌های شخصی ملموس متمرکز می‌شود. خدماتی که در این نوع مالیات مورد پوشش قرار می‌گیرند عموماً شامل اقامتگاه‌ها (هتل، مسافرخانه، متل و امثال آن)، اجاره دارایی‌های شخصی ملموس و برخی موارد دیگر می‌شود (همان). بنابراین در مالیات بر ارزش‌افزوده دامنه گسترده‌تری از خدمات تحت پوشش قرار می‌گیرند.

۶. سایر کشورها از کدام نوع مالیات بر مصرف استفاده می‌کنند. مالیات بر ارزش‌افزوده یا مالیات بر فروش در حلقه آخر

در قسمت قبل دلایل برتری مالیات بر ارزش‌افزوده نسبت به مالیات بر فروش در حلقه آخر مورد بررسی قرار گرفت. تجربه سایر کشورها در استفاده از مالیات بر مصرف و انتخاب نوع آن (ارزش‌افزوده یا فروش در حلقه آخر) می‌تواند مسیر تصمیم‌گیری در انتخاب میان این دو روش را هموارتر سازد. در جدول ۸ نوع مالیات غیرمستقیمی که کشورهای مختلف از آن استفاده می‌کنند، نرخ مالیات و همچنین متوسط نرخ مالیات بر درآمد آنها آمده است. همان‌طور که در این جدول مشخص است، اغلب قریب به اتفاق کشورهای دنیا با سطوح مختلف توسعه‌یافتگی، مالیات بر مصرف را به صورت مالیات بر ارزش‌افزوده یا مالیات بر کالاها و خدمات (GST)^۲ که نوعی مالیات بر ارزش‌افزوده است^۳ اخذ می‌کنند و تنها کشورهای انگشت‌شماری از جمله از مالیات فروش در حلقه آخر استفاده می‌کنند.

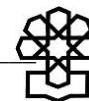
1. Grinberg

۲. Goods and Services Tax

۳. بر اساس تعریف Investopedia مالیات بر کالاها و خدمات، مالیات بر ارزش‌افزوده اخذ شده روی اغلب کالاها و خدمات است که برای مصرف داخلی فروخته می‌شوند.

جدول ۸. نوع و نرخ مالیات مصرف مورد استفاده و متوسط نرخ مالیات بر درآمد کشورهای مختلف

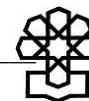
نام کشور	نوع مالیات غیرمستقیم	نرخ مالیات غیرمستقیم (%)	متوسط نرخ مالیات بر درآمد (%)
اتریش	VAT	۲۰	۵۵
اردن	VAT	۱۶	۲۰
ارمنستان	VAT	۲۰	۳۶
اروگوئه	VAT	۲۲	۳۰
ازبکستان	VAT	۲۰	۲۳
اسپانیا	VAT	۲۱	۴۵
استرالیا	GST	۱۰	۴۵
استونی	VAT	۲۰	۲۰
اسلواکی	VAT	۲۰	۲۵
اسلوونی	VAT	۲۲	۵۰
افغانستان	VAT	۱۰	۲۰
اکوادور	VAT	۱۲	۳۵
الجزایر	VAT	۱۹	۳۵
السالوادور	VAT	۱۳	۲۰
امارات	VAT (از ۲۰۱۸)	۵	۰
اندونزی	GST	۱۰	۳۰
اوکراین	VAT	۲۰	۱۸
اوگاندا	VAT	۱۸	۴۰
ایتالیا	VAT	۲۲	۴۸٫۸
ایران	VAT	۹	۲۵
ایرلند	VAT	۲۳	۴۸
ایسلند	VAT	۲۴	۴۶٫۳
آذربایجان	VAT	۱۸	۲۵
آرژانتین	VAT	۲۱	۳۵
آفریقای جنوبی	VAT	۱۴	۴۵
آفریقای مرکزی	VAT	۱۹	۵۰
آلبانی	VAT	۲۰	۲۳
آلمان	VAT	۱۹	۴۷٫۵
آمریکا	state-level sales tax	۷٫۹-۲۰٫۵	۳۹٫۶
آندورا	VAT	۴٫۵	۱۰
آنگولا	VAT	۱۰	۱۷
باربادوس	VAT	۲۲	۳۳٫۵
باهاما	VAT	۷٫۵	۰
بحرین* (از ۲۰۱۹)	VAT	۳	۰
برزیل	VAT	۱۷	۲۷٫۵
برمودا	GST	۵	۰



نام کشور	نوع مالیات غیرمستقیم	نرخ مالیات غیرمستقیم (%)	متوسط نرخ مالیات بر درآمد (%)
برونئی	ندارد		۰
بریتانیا	VAT	۲۰	۴۵
بلاروس	VAT	۲۰	۱۳
بلژیک	VAT	۲۱	۵۳,۷
بلغارستان	VAT	۲۰	۱۰
بلیز	GST	۱۲,۵	۲۵
بنگلادش	VAT	۱۵	۳۰
بنین	VAT	۱۸	۳۵
بوتان	sales tax	۵۰	۲۵
بوتسوانا	VAT	۱۲	۱۲,۵
بورکینافاسو	VAT	۱۸	۱۲,۵
بوروندی	VAT	۱۸	۱۷,۵
بوسنی	VAT	۱۷	۱۰
بولیوی	VAT	۱۳	۱۳
پاراگوئه	VAT	۱۰	۱۰
پاکستان	sales tax ^۱	۱۷	۲۰
پاناما	VAT	۷	۲۵
پرغال	VAT	۲۳	۵۶,۵
پرو	VAT	۱۸	۳۰
پورتوریکو	VAT	۱۱,۵	۳۳
تاجیکستان	VAT	۲۰	۱۳
تانزانیا	VAT	۱۸	۳۰
تایلند	VAT	۷	۳۵
تایوان	VAT	۵	۴۵
ترکمنستان	VAT	۱۵	۱۰
ترکیه	VAT	۱۸	۳۵
ترینیداد و توباگو	VAT	۱۲,۵	۲۵
توگو	VAT	۱۸	۳۰
تونس	VAT	۱۸	۳۵
جامائیکا	VAT	۱۶,۵	۲۵
جمهوری چک	VAT	۲۱	۲۲
جمهوری دموکراتیک کنگو	VAT	۱۶	۴۰
جمهوری دومینیکن	VAT	۱۸	۲۵
جیبوتی	VAT	۱۰	۱۶
چاد	VAT	۱۸	۶۰

۱. کارکرد این مالیات مانند مالیات بر ارزش افزوده است و تنها نام آن با سایر کشورها متفاوت است.

نام کشور	نوع مالیات غیرمستقیم	نرخ مالیات غیرمستقیم (%)	متوسط نرخ مالیات بر درآمد (%)
چین	VAT	۱۷	۴۵
دانمارک	VAT	۲۵	۵۵,۸
دومینیکن	VAT	۱۵	۲۵
رژیم صهیونیستی	VAT	۱۷	۵۰
رواندا	VAT	۱۸	۳۰
روسیه	VAT	۱۸	۱۳
رومانی	VAT	۱۹	۱۶
زامبیا	VAT	۱۶	۳۵
زیمبابوه	VAT	۱۵	۵۰
ژاپن	VAT	۸	۵۵,۹۵
ساحل عاج	VAT	۱۸	۶۰
سريلانكا	VAT	۱۵	۱۵
سنت لویس	VAT	۱۲,۵	
سنگاپور	GST	۷	۲۲
سنگال	VAT	۱۸	۴۰
سودان	VAT	۱۷	۱۵
سودان جنوبی	VAT	۵	۱۰
سورینام	VAT	۱۰	۳۸
سوئیس	VAT	۸	۴۰
سوئد	VAT	۲۵	۵۷,۱
سیرالئون	GST	۱۵	۳۰
سیشل	VAT	۱۵	۱۵
شیلی	VAT	۱۹	۳۵
صربستان	VAT	۲۰	۱۵
عربستان سعودی	VAT (از ۲۰۱۸)	۵	۰
عمان	VAT (از ۲۰۱۹)	۵	۰
غنا	VAT	۱۵	۲۵
فرانسه	VAT	۲۰	۵۰,۲
فنلاند	VAT	۲۴	۵۱,۶
فیجی	VAT	۹	۲۰
فیلیپین	VAT	۱۸	۳۲
قبرس	VAT	۱۹	۳۵
قرقیزستان	VAT	۱۲	۱۰
قزاقستان	VAT	۱۲	۱۰
قطر	VAT (از ۲۰۱۹)	۵	۰
کاستاریکا	VAT	۱۳	۱۵
کامبوج	VAT	۱۰	۲۰
کامرون	VAT	۱۹,۲۵	۳۵



متوسط نرخ مالیات بر درآمد (%)	نرخ مالیات غیرمستقیم (%)	نوع مالیات غیرمستقیم	نام کشور
۳۳	۱۵	GST	کانادا
۴۵	۱۰	VAT	کره جنوبی
۴۷,۲	۲۵	VAT	کرواسی
۳۳	۱۹	VAT	کلمبیا
۳۰	۱۸,۹	VAT	کنگو
۳۰	۱۶	VAT	کنیا
۱۰	۱۸	VAT	کوزوو
۰	۵	VAT (از ۲۰۱۹)	کویت
۲۵	۱۵	VAT	کیپ ورد
۳۵	۱۸	VAT	گابون
۳۰	۱۵	VAT	گامبیا
۲۰	۱۸	VAT	گرجستان
۲۰	۱۵	VAT	گرنادا
۷	۱۲	VAT	گواتمالا
۲۸	۱۴	VAT	گویان
۴۰	۱۸	VAT	گینه
۴۲	۱۰	VAT	گینه نو پاپوا
۲۰	۱۰	VAT	لبنان
۲۳	۲۱	VAT	لتونی
۳۰	۱۴	VAT	لسوتو
۳۲	۲۳	VAT	لهستان
۴۳,۶	۱۷	VAT	لوکزامبورگ
۲۵	۱۰	GST	لیبریا
۱۵	۲۱	VAT	لیتوانی
۲۴	۸	VAT	لیختن اشتاین
۲۰	۲۰	VAT	ماداگاسکار
۳۰	۱۶,۵	VAT	مالاوی
۳۵	۱۸	VAT	مالت
۱۵	۶	GST	مالدیو
۲۸	۶	GST	مالزی
۳۰ یا ۳	۱۸	VAT	مالی
۱۵	۲۷	VAT	مجارستان
۳۸	۲۰	VAT	مراکش
۲۲,۵	۱۴	VAT	مصر
۱۰	۱۰	VAT	مغولستان
۱۰	۱۸	VAT	مقدونیه
۳۵	۱۶	VAT	مکزیک
۴۰	۱۶	VAT	موریتانی

نام کشور	نوع مالیات غیرمستقیم	نرخ مالیات غیرمستقیم (%)	متوسط نرخ مالیات بر درآمد (%)
موریس	VAT	۱۵	۱۵
موزامبیک	VAT	۱۷	۳۲
مولداوی	VAT	۲۰	۱۸
مونتنگرو	VAT	۱۹	۹
میانمار	commercial tax	۵-۳	۵۰-۳
نامیبیا	VAT	۱۵	۳۷
نپال	VAT	۱۳	۲۵
نروژ	VAT	۲۵	۳۸,۵۲
نیجریه	VAT	۵	۲۴
نیکاراگوئه	VAT	۱۵	۳۰
نیوزیلند	GST	۱۵	۳۳
هلند	VAT	۲۱	۵۲
هندوراس	VAT	۱۵	۲۵
هندوستان	GST	۱۲ یا ۱۸	۳۵,۵۴
وانواتو	VAT	۱۲,۵	۰
ونزوئلا	VAT	۱۵	۳۴
ویتنام	VAT	۱۰	۳۵
یونان	VAT	۲۴	۴۸

مأخذ: vatlive.com، tradingeconomics.com و ارنست و یانگ.^۱

جمع‌بندی

برای آنکه تولید شکل گیرد و مصرف تحقق یابد، باید شرایط مناسبی وجود داشته باشد. بخشی از این شرایط محصول خدماتی است که دولت فراهم کرده است. مالیات، پرداخت بهای تولید این خدمات است. برای اینکه دولت بتواند منابع موردنیاز انجام وظایف خود را تأمین کند گزینه‌ای بهینه‌تر از اخذ مالیات وجود ندارد. برای اخذ مالیات از اعضای جامعه عموماً دو مسیر قابل انتخاب است: مالیات‌ستانی از درآمد افراد یا مالیات‌ستانی از مصرف آنها. از آنجاکه در مالیات بر درآمد پرداخت‌کننده مالیات مشخص است، به‌سادگی می‌توان آن را متناسب با درآمد افراد تغییر داد و بنابراین برای اهداف بازتوزیعی بسیار مناسب است. نقطه ضعف این نوع مالیات آن است که می‌تواند افراد را از پس‌انداز دلسرد کرده و انگیزه سرمایه‌گذاری را کاهش دهد. از طرفی مالیات بر مصرف یا اثری بر تصمیمات سرمایه‌گذاری و پس‌انداز ندارد یا افراد را به پس‌انداز تشویق می‌کند؛ اما نقطه ضعف آن این است که اثر منفی بر بازتوزیع درآمد دارد به این معنا که خانواده‌های با درآمد کمتر سهم بیشتری از درآمد خود را صرف مالیات می‌کنند. در

۱. Ernest and Young



مجموع مطابق استدلال‌هایی که در این گزارش ارائه شد، مالیات‌ستانی از مصرف‌بیشتری نسبت به مالیات بر درآمد دارد اما برای حذف اثرات منفی، می‌توان همراه با اجرای آن، پرداخت جبرانی به خانواده‌های کم‌درآمد، اعمال نرخ‌های چندگانه و معافیت کالاهای ضروری از مالیات را انجام داد.

در عمل برای اجرای مالیات بر مصرف دو گزینه اصلی پیش‌روی تصمیم‌گیران است: مالیات بر ارزش‌افزوده و مالیات بر فروش. مالیات بر ارزش‌افزوده در تمام مراحل تولید و توزیع اعمال می‌شود و مالیات‌های پرداختی به زنجیره قبل به عنوان اعتبار مالیاتی محسوب شده و از بدهی مالیاتی بنگاه کسر می‌شود. این مسیر تا آنجا ادامه می‌یابد که کالا به دست مصرف‌کننده نهایی برسد. چون مصرف‌کننده نمی‌تواند در سازمان مالیاتی ثبت‌نام کرده و کد مالیاتی دریافت کند، بنابراین نمی‌تواند مالیاتی که بر کالای موردنظر پرداخته است را بازپس گیرد و لذا مالیات بر مصرف‌کننده نهایی اصابت می‌کند. با این وجود برای اجرای همین رویه نیز چهار روش وجود دارد: روش تفریق غیرمستقیم (روش مبتنی بر صورت‌حساب)، روش تفریق مستقیم، روش تجمعی مستقیم و روش تجمعی غیرمستقیم. در گزارش حاضر ویژگی این روش‌ها بررسی و نشان داده شد که روش مبتنی بر صورت‌حساب، مزیت‌های بیشتری نسبت به سایرین دارد.

از طرف دیگر روش مالیات بر فروش تنها بر زنجیره نهایی تولید وضع می‌شود. این مالیات در تمامی ایالت‌های آمریکا بجز پنج ایالت و در بخش‌هایی از هند و کانادا در حال اجراست. در مالیات بر فروش ابتدا فهرستی از کالاها و خدمات مصرفی مشمول مالیات، مشخص و اعلام می‌شود؛ سپس فروشندگان که به فروش این کالاها و خدمات می‌پردازند باید به سازمان مالیاتی مراجعه و ثبت‌نام و کد مالیاتی دریافت کنند. پس از مراجعه خریدار به این فروشندگان، آنها مطابق با نرخ‌های مصوب، مالیات را از آنها دریافت می‌کنند و در فواصل مشخصی آنها موظف به تکمیل اظهارنامه و پرداخت مالیات به اداره مالیاتی هستند.

در این روش شرکت‌های ثبت‌نام شده برای آنکه بتوانند از معافیت نهاده‌های تولید بهره‌مند شوند، باید درخواست خود را به سازمان مالیاتی تسلیم کرده و پس از طی مراحل آن، گواهی معافیت را دریافت کنند. دارندگان این گواهی با ارائه آن به فروشندگان کالاهای نهایی می‌توانند کالای موردنیاز خود را بدون پرداخت مالیات فروش، خریداری کنند. فروشنده نیز هنگام فروش، مشخصات خریدار و شماره گواهی مربوطه را ثبت کرده و در زمان تکمیل اظهارنامه مالیاتی، بابت آن مالیات بدهکار نخواهد بود. در این روش لزومی ندارد که همه تولیدکنندگان ثبت‌نام کنند؛ بلکه تنها بنگاه‌هایی باید ثبت‌نام کرده و گواهی دریافت کنند که به خرید یا تولید کالاهای مشمول مالیات بپردازند.

به‌علاوه در گزارش حاضر مزیت‌های مالیات بر ارزش‌افزوده نسبت به مالیات بر فروش در حلقه آخر احصا شد. این مزیت‌ها به‌طور خلاصه عبارتند از: هزینه‌های اجرای کمتر، خنثی‌بودن نسبت به کالاهای و صنایع مختلف، کارایی بیشتر، درآمدزایی بهتر، هزینه کمتر برای تمکین مالیاتی، سهولت بیشتر در

حسابرسی، تقسیم بدهی مالیاتی در طول زنجیره، خودکنترلی بودن، کاهش انگیزه فرار مالیاتی، عدم وضع مالیات بر تولید، حساسیت کمتر به کالاهایی با مصرف دوگانه (کالاهایی که هم در تولید و هم مصرف استفاده می‌شوند)، فشار سیاسی کمتر برای دریافت معافیت مالیاتی، پایه مالیاتی گسترده‌تر، مالیات‌ستانی از بخش غیررسمی و مالیات‌ستانی از بخش خدمات.

منابع و مأخذ

1. Bardopoulos, M. (2015). E-Commerce and the Effects of Technology on Taxation. *Switzerland: Springer*.
2. Barzusa, M. (2010). Does the Structure of the Franchise Tax Matter? *Va. L. Rev. Brief*, 96, 27.
3. Bemiss, F. (1963). Comments on the Report of the Commission on State and Local Revenues and Expenditures and Related Matters. In *Ann. Tax Conf.* (Vol. 9, p. 33).
4. Burman, L., & Slemrod, J. (2013). *Taxes in America: What Everyone Needs To Know*. Oxford University Press.
5. Cabaltica, Benedict C. (2008). Comparing the Value-Added Tax to the Retail Sales Tax. Online publication, available at "<http://www.thetaxadviser.com/issues/2008/sep/comparingthevalue-addedtaxtotheretailsalestax.html>".
6. Clossen, Sijbren (1998). 'Global Trends and Issues in Value Added Taxation', *International Tax and Public Finance* 5(3), 399-428.
7. Crompton, J. L., & Orton, S. R. (1982). The Real Estate Transfer Tax: An Alternative Source of Park Acquisition and Development Funds. *Journal of Park and Recreation Administration*, 5(3), 20-26.
8. Ebrill, L. P. (Ed.) (2001). *The Modern VAT*. International Monetary Fund.
9. Ebrill, L. P., Keen, M., Bodin, J., P., and Summers, V., (2001). *The Modern VAT*, *International Monetary Fund*.
10. Ebrill, L., Keen, M., P. Bodin, J. P., & Summers, V. P. (2001). *The Modern VAT*. *The Modern VAT*, 1(1), 1-223.
11. Gale, W. (1997). What Can America Learn from the British Tax System? *Fiscal Studies*, 18(4), 341-369.
12. Grinberg, I. (2010). Where Credit Is Due: Advantages of the Credit-Invoice Method for a Partial Replacement VAT. *Tax L. Rev.*, 63, 309-957.
13. James, K. (2015). *The rise of the Value-added Tax*. Cambridge University Press.
14. Mikesell, J. L. (1997). The American Retail Sales Tax: Considerations on their Structure, Operations, and Potential as a Foundation for a Federal Sales Tax. *National Tax Journal*, 50(1), 149-165.
15. OECD (2016a). *Revenue Statistics 2016*, OECD Publishing, Paris.
16. OECD (2016b). *Consumption Tax Trends 2016: VAT/GST and excise rates, trends and policy issues*, OECD Publishing, Paris.



17. Oldman, O., & Schenk, A. (2007). *Value Added Tax: A Comparative Approach*. Cambridge University Press.
18. Tait, M. A. A. (1988). *Value Added Tax: International Practice and Problems*. International Monetary Fund.
19. Zodrow, G. R. (1999). The Sales Tax, the VAT, and Taxes in Between—or, Is the Only Good NRST a " VAT in Drag"? *National Tax Journal*, 52(3), 429-442.



مرکز پژوهش‌ها
مجلس شورای اسلامی

شماره مسلسل: ۱۵۶۱۶

شناسنامه گزارش

عنوان گزارش: درباره مالیات بر ارزش افزوده ۱. مالیات بر ارزش افزوده و تفاوت آن با مالیات بر فروش در حلقه آخر

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

تهیه و تدوین: ابوالفضل عباسی

همکار: سینا ضیایی

ناظران علمی: پریسا مهاجری، سید محمدهادی سبحانیان

منتقاضی: کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی

ویراستار تخصصی: —

ویراستار ادبی: —



واژه‌های کلیدی:

۱. مالیات بر ارزش افزوده

۲. مالیات بر فروش

تاریخ انتشار: ۱۳۹۶/۹/۲۲