

تأثیر مالیات بر ارزش افزوده در صادرات کالاهای تجاری

■ امیرعلی فتحی

چکیده:

درآمدهای مالیاتی برای توسعه اقتصادی، به ویژه در کشورهایی با سطوح پایین ظرفیت دولتی مهم است. مالیات بر ارزش افزوده (VAT) منبع اساسی و رو به رشد درآمد دولت در اکثر کشورهای جهان است. از این رو هدف از تحقیق حاضر بررسی تأثیر مالیات بر ارزش افزوده در صادرات کالاهای تجاری بوده است. این تحقیق به روش تحلیلی و کتابخانه ای انجام شده است. نتایج نشان می دهد که مالیات بر ارزش افزوده به عنوان روش جدید اخذ مالیات با ایجاد یک پایه مالیاتی گسترده مورد توجه بسیاری از کشورها است. جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با نظام سنتی مالیات غیرمستقیم جهت تقویت توانایی جذب درآمدهای مالیاتی ضرورتی اجتناب ناپذیر به نظر می رسد. این نوع مالیات با انتقال مالیات از درآمد به مصرف و با ایجاد منابع لازم برای سرمایه گذاری و افزایش تولید، موجبات رشد اقتصادی را فراهم می آورد. با جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با سایر مالیات ها قیمت ها کاهش می یابد. در نتیجه یکپارچگی و جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با دیگر مالیات های غیرمستقیم و اعمال معافیت صادرات بر بخش های تولیدی باعث کاهش تورم می شود.

کلمات کلیدی: مالیات، ارزش افزوده، صادرات کالاهای تجاری

مقدمه

اهمیت صادرات و نقش آن در فرایند رشد و توسعه اقتصادی کشورها همواره به عنوان یکی از موضوعات مهم اقتصادی مطرح بوده است. گسترش صادرات موجب دسترسی به بازارهای خارجی و رشد مستمر اقتصادی می‌شود. بر این اساس، سیاست گسترش تجارت بین‌الملل و توسعه صادرات از دیرباز مورد توجه اقتصاددانان و سیاستگذاران اکثر کشورهای جهان بوده و یکی از ارکان مهم برنامه‌ریزی را به خود اختصاص داده است. از این رو، شناسایی تعیین کننده‌های صادرات یکی از موضوعات اساسی در مطالعات اقتصاد است.

از جمله مهمترین اهداف دولتها دستیابی به رشد اقتصادی پایدار است. عوامل متعددی مانند صادرات بر رشد اقتصادی کشورها مؤثر است. بسیاری از اقتصاددانان معتقداند که رشد سریع صادرات می‌تواند منجر به رشد اقتصادی بالاتر شود. این رویکرد باعث پیدایش پدیده‌ای به نام رشد مبتنی بر صادرات شده است. طرفداران این نظریه معتقدند که صادرات موتور رشد اقتصادی است. از طریق صادرات، توانایی رقابت، سطح فناوری و رشد اقتصادی افزایش می‌یابد. توسعه صادرات باعث گسترش و تقویت مکانیسم بازار و افزایش قدرت اقتصادی کشورها می‌شود. توسعه صادرات، امکان تخصیص بهینه منابع جهانی را فراهم می‌آورد، به اشتغال بیشتر منجر می‌شود و رفاه بالاتری را به ارمغان می‌آورد. از این روی، صادرات همواره مورد توجه اقتصاددانان و سیاستگذاران بوده و برای افزایش درآمدهای حاصل از آن ابزارهای سیاستی مختلفی جهت تشویق و توسعه آن به کار گرفته شده است. در این راستا، به دلیل نقش مهم صادرات بر رشد اقتصادی، شناخت عوامل مؤثر بر صادرات نیز از اهمیت بالایی برخوردار است. (عزیزی و منصوری، ۱۴۰۰)

عوامل متعددی از جمله، نرخ ارز، تورم داخلی، بهره وری نیروی کار، تولید ناخالص داخلی، درجه باز بودن اقتصاد بر صادرات موثرند. از نظر کروگمن و فلدشتاین^۱ (۱۹۹۶) مالیاتها به ویژه مالیات بر ارزش افزوده راهی برای ارتقای رقابت پذیری بین‌المللی کشورها است. آنها بر این عقیده اند که این نوع مالیات تأثیر مثبت بر صادرات دارد و به تشکیل سرمایه و رشد اقتصادی کمک می‌کند.

مالیاتها مهمترین منبع درآمد دولت و یک ابزار مؤثر سیاستگذاری جهت کنترل و هدایت متغیرهای مهم اقتصاد کلان می‌باشند. سیاستهای مالیاتی اهداف متنوعی را دنبال می‌کنند؛ بنابراین اهداف مالیاتها نه تنها افزایش بودجه لازم برای مخارج دولت است؛ بلکه به توزیع مجدد درآمد، ثبات اقتصادی و تخصیص بهینه منابع کمک می‌کنند، درحالیکه همزمان باید از رشد اقتصادی نیز حمایت کند.

مالیات‌ها به اشکال مختلف طبقه بندی می‌شود که ازجمله می‌توان به مالیات بر درآمد، مالیات بر دارایی و ثروت، مالیات بر مصرف و فروش و مالیات بر تجارت خارجی اشاره کرد. مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر فروش چندمرحله ای است که به عنوان درصدی از ارزش افزوده

1. Krugman and Feldstein

در هر مرحله از تولید کالا و خدمات تا فروش نهایی وضع می‌شود و بار مالیاتی آن بر دوش مصرف کننده نهایی است. این نوع مالیات که به سه شکل مالیات بر ارزش افزوده بر درآمد، تولید و مصرف مطرح می‌شود، عمدتاً نوع مصرفی آن مورد توجه می‌باشد. این مالیات می‌تواند به صورت تک نرخ و یا چند نرخ در اقتصاد اجرا شود.

نیکلسون^۱ (۲۰۱۷) اعتقاد دارد که مالیات بر ارزش افزوده حجم تجارت هم واردات و هم صادرات را کاهش می‌دهد. چاندرا و لانگ^۲ (۲۰۱۸) نشان داده اند که به طور متوسط، به ازای هریک درصد افزایش در نرخ تخفیف مالیات بر ارزش افزوده، مقدار صادرات ۱۳ درصد افزایش می‌یابد. از سوی دیگر در تحقیق گوردون و همکاران^۳ (۲۰۲۰) آمده است که تغییر در معافیت مالیات بر ارزش افزوده تأثیر مثبت و معناداری بر صادرات چین دارد.

اهمیت این منبع درآمدی مطمئن در پی افزایش درجه توسعه یافتگی اقتصاد ملی رو به افزایش می‌باشد. به طوریکه در اقتصادهای پیشرفته مالیات بر ارزش افزوده سهم مهمی در تأمین مالی مخارج دولت ایفا می‌کند.

مالیات بر ارزش افزوده دارای خصوصیات بارز و منحصر بفردی مانند گستردگی پایه مالیاتی، سیستم خودکنترلی مبتنی بر فاکتورنویسی، سهولت کنترل و حسابرسی، کارایی بالا، اعمال نرخ صفر بر صادرات و امکان استفاده از اعتبار مالیاتی برای مالیات بر ارزش افزوده پرداختی بابت نهاده‌های خریداری شده است و با توجه به این ویژگیها نیز در کشورهای مختلف جهان از مقبولیت بالایی برخوردار شده است. در حال حاضر با توجه به ویژگیهای منحصر به فرد مالیات بر ارزش افزوده (یا مالیات بر کالاها و خدمات)، این نوع مالیات در بیش از ۱۶۰ کشور اجرایی شده است. علاوه براین، مطالعات انجام شده در این زمینه حاکی از آن است که مالیات بر ارزش افزوده در مقایسه با سایر مالیاتها و حتی مالیات بر مصرف، مالیات مطلوبی است و می‌تواند منصب مناسبی جهت جبران کاهش سایر مالیاتها به ویژه مالیات بر درآمد گردد که واجد اختلال بیشتری بر تولید می‌باشد. (بهبودی و همکاران، ۱۳۹۷)

با استناد به استفاده وسیع از مالیات بر ارزش افزوده در سطح جهانی، بسیاری از کارشناسان این مالیات را به منظور بهبود وضع مالی دولت و اصلاح سیستم مالیاتی پیشنهاد کردند. با این حال قبل از اتخاذ تصمیم به اجرای مالیات بر ارزش افزوده باید یک پیش بینی از آثار اقتصادی محتمل اجرایی آن به عمل آید. از آنجایی که قانون مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی از ابتدا با تدبیر تشویق صادرات تهیه و تنظیم شده است، به طوریکه در این مالیات، صادرات معاف از مالیات است ولی واردات مشمول آن می‌شود؛ در این رابطه شاید این باور عمومی وجود داشته باشد که مالیات بر ارزش افزوده از طریق هزینه بر کردن واردات شانس بیشتر تولید ملی و ایجاد پتانسیل صادراتی را تأمین می‌کند.

در دنیای سراسر رقابت امروز، موفقیت هر شرکت در گرو درک و شناخت از فرصت‌های

1. Nicholson
2. Chandra & Long
3. Gourdon et al.,

موجود و بهره گیری بهینه از آنها به منظور رشد و توسعه بیشتر در همه ابعاد و زمینه هاست و این امر مهم در کشور ما که سالیان دراز بر درآمد نفتی تکیه داشته بسیار ضروری و حیاتی به نظر می‌رسد.

قانون مالیات ارزش افزوده بر مبنای مقصد از ابتدای اجرای آن با انگیزه ی تشویق صادرات تنظیم شده است. به طوری که در این مالیات صادرات معاف و واردات مشمول مالیات می‌شود، بسیاری در این رابطه این باور را دارند که مالیات ارزش افزوده از طریق هزینه بر کردن واردات و مصرف داخلی صادرات را افزایش می‌دهد، اما تئوری اقتصادی حاکی از آن است که تعدیل نرخ ارز مانع از تأثیر مالیات ارزش افزوده بر مبنای مقصد بر صادرات و واردات می‌شود و افزایش نرخ ارز کالا اثرات مطرح شدن مالیات ارزش افزوده را خنثی می‌کند. بنابر این مشاهده می‌شود که پیرامون نحوه تأثیر گذاری مالیات ارزش افزوده بر حجم تجارت خارجی، نظرات یکسانی وجود ندارد و این مسئله حتی در سطح بین‌الملل کمتر مورد بررسی قرار گرفته است.

مزایای مالیات بر ارزش افزوده

مالیات ارزش افزوده (VAT)، نوعی مالیات بر فروش چند مرحله ای است که به عنوان درصدی از ارزش افزوده در هر مرحله از تولید کالا یا خدمت وضع می‌شود، مالیات ارزش افزوده منابع مهمی از درآمد دولت را در بیشتر کشورهای جهان تشکیل می‌دهد. این مالیات در بیش از نیم قرن گذشته در اکثریت کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه اتخاذ شده است و به طور متوسط یک چهارم در آمد دولت را برای این اقتصادها تامین کرده است. در حالی که مالیات ارزش افزوده در جزئیات متفاوت است، ساختار عمومی آن به این شکل است که مصرف نهایی را از طریق وضع مالیات بر فعالیت‌ها (ارزش افزوده) در طول شبکه زنجیری تولید و توزیع مشمول مالیات می‌کند. لذا این مالیات، پا به مالیاتی وسیعی دارد و امکان وصول بخش اعظم ظرفیت‌های بالقوه ی مالیاتی کشور را مهیا می‌سازد. ایجاد منبع در آمد جدید، با ثبات و قابل انعطاف به منظور پاسخگویی به هزینه‌های روز افزون دولت‌ها از جمله دلایل اصلی انتخاب مالیات ارزش افزوده در برخی از کشورها بوده است مالیات ارزش افزوده به دلیل وسیع شدن پایه مالیاتی، کاهش در نرخ مالیات را توجیه می‌کند که خود از ویژگی بارز این روش در جهت تشویق فعالیت‌های اقتصادی تلقی می‌شود. کارایی بالای این نوع مالیات نیز به دلیل ساده بودن ساختار اخذ مالیات، امکان و انگیزه ی فرار کمتر مالیاتی در این روش و در نتیجه پایین بودن هزینه‌های وصول در مقایسه با در آمد ایجاد، انعطاف پذیری و اجرای ساده تر این نوع مالیات است که پذیرش و اجرای آن را در میان دولت‌ها تقویت می‌کند، به عنوان یک نتیجه به نظر می‌رسد که مالیات ارزش افزوده وسیله بسیار کارآمدی برای بالا بردن درآمد دولت‌ها باشد و این به رشد محبوبیت عمومی آنها کمک می‌کند.

در طبقه‌بندی حقوقی از مالیات‌ها، مالیات بر ارزش افزوده، مالیات غیرمستقیم بر مصرف و فروش داخلی کالاها و خدمات است. ولی برخلاف سایر مالیات‌های غیرمستقیم که بر مبنای نوع

کالاها نرخ‌های متفاوت به خود می‌گیرند و در یک مرحله انتقال و مبادله کالا، ارزش آن را مورد اصابت مالیاتی قرار می‌دهد، این مالیات یک مالیات چندمرحله‌ای است و در هر یک از مراحل تولید و تکمیل تا مصرف نهایی، ارزش افزوده ایجاد شده در آن مرحله، مشمول مالیات می‌شود. بر این اساس مالیات ارزش افزوده نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌کند و بار قانونی مالیاتی آن بر دوش مصرف کننده نهایی است. بنابراین مالیات بر ارزش افزوده در هر مرحله از مبادله، بر پایه ارزش‌افزوده ایجاد شده در آن مرحله و نرخ مالیات بر ارزش افزوده محاسبه و اخذ می‌گردد و در نهایت در جمع مراحل مختلف تولید، از اولین مرحله پردازش تا مصرف نهایی، ارزش کل محصول تولید شده مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌گردد. (وانگ و انوار^۱، ۲۰۲۲)

مالیات بر ارزش افزوده از مالیاتهای بر فروش و غیرمستقیم متمایز است زیرا تنها به ارزش افزوده شده در هر مرحله از تولید وضع می‌شود. با اخذ مالیات صرفاً از ارزش افزوده شده به کالاها، مالیات بر ارزش افزوده از آبشاری بودن مالیات که در زمان وضع مالیات بر فروش یا مالیات غیرمستقیم در مراحل مختلف تولید اتفاق می‌افتد، اجتناب می‌شود و به صورت جدا از قیمت اصلی کالاها و خدمات محاسبه می‌گردد. مالیات بر ارزش افزوده اغلب مالیات بر مصرف نیز نامیده می‌شود، زیرا ارزش افزوده یک شرکت تفاوت بین عایدی شرکت و هزینه خرید نهاده‌های خریداری شده است که ممکن است به عنوان خالص مصرف نهاده‌های بنگاه نگریسته شود. همچنین از دیدگاه اقتصاد کلان، پایه مالیات بر ارزش افزوده‌ای که به درستی خریدهای سرمایه‌ای را محاسبه و کسر می‌کند، مصرف بخش خصوصی است. (وارکینا^۲، ۲۰۱۹)

از آنجایی که مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای ارزش افزوده کالاها و خدمات محاسبه و اخذ می‌گردد، پایه مالیاتی گسترده‌ای داشته و در واقع به نوعی کلیه درآمدها در اقتصاد کشور را تحت پوشش خود قرار می‌دهد. به عبارت دیگر در این نوع مالیات پایه مالیات حاصل جمع مزد و حقوق، اجاره، بهره و سود در اقتصاد است. مبنای وسیع مالیات بر ارزش افزوده این امکان را به وجود می‌آورد که با نرخ نسبتاً پایین درآمد مالیاتی قابل ملاحظه‌ای را کسب کرد. (تانگ^۳، ۲۰۲۱)

اثر مالیات بر ارزش افزوده بر تراز تجاری

اثرگذاری مالیات بر ارزش افزوده بر تراز تجاری بیش از هر چیز به این بستگی دارد که آیا در پرداخت مالیات اصل مقصد اجرا می‌شود یا اصل مبدأ. هنگامی که مالیات بر ارزش افزوده بر اساس اصل مقصد وصول شود، واردات با احتساب تمام هزینه‌های گمرکی و حمل و غیره مشمول مالیات شده و در عوض صادرات معاف از مالیات است و برای آن اعتبار مالیاتی در نظر گرفته می‌شود. بدین ترتیب اتخاذ اصل مقصد می‌تواند از طریق تغییر قیمتهای نسبی به نفع کالاهای

1. Wang & Anwar

2. Varekhina

3. Tang

تولید داخل باعث افزایش انگیزه صادرات و کاهش انگیزه واردات، بهبود قدرت رقابت کالای داخلی و بهبود تراز پرداختها شود. (تایورسکایا^۱، ۲۰۲۰) علاوه بر این معافیت کالاهای صادراتی منجر به افزایش قدرت رقابت پذیری کالای تولید داخل در بازارهای جهانی می‌شود. در صورت وصول مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر اصل مبدأ، حالت عکس پیش می‌آید. در این صورت کالاهای صادراتی مشمول مالیات بر ارزش افزوده شده و کالاهای وارداتی معاف از مالیات اند. با چنین توصیفی طبیعی است اعمال مالیات بر ارزش افزوده با اتخاذ اصل مبدأ باعث افزایش قیمت کالای تولید داخل و کاهش قیمت کالاهای وارداتی می‌شود، در نتیجه قدرت رقابت کالاهای داخلی در مقابل کالاهای خارجی چه در داخل و چه در خارج کاهش می‌یابد و به بدتر شدن تراز پرداختها می‌انجامد. (بوند و همکاران^۲، ۲۰۱۹)

ارتباط مالیات بر ارزش افزوده و صادرات

در جهان امروز فعالیتهای بین‌المللی اقدامی تجملی و غیر ضروری تلقی نمی‌شوند، تجارت بین‌الملل به کشورها اجازه می‌دهد تا با مبادله منابع مازاد خود در سطح جهانی و به دست آوردن منابع کمیاب، ضمن بهبود سطح زندگی شهروندان، سطح اشتغال را بالا برده و همزمان نرخ تورم را کاهش دهند. ورود به بازارهای خارجی به شرکتها اجازه می‌دهد با افزایش حجم فروش و سود، رشد نموده و با ایجاد تنوع در منابع درآمدی خود، ریسک خود را کاهش دهند. صادرات غیر نفتی مقوله ای است که در طول تاریخ تجارت ایران، اهمیت آن با افت و خیزهای بسیاری مواجه بوده است. با پیدایش نفت در تجارت خارجی کشور، اهمیت و نقش صادرات غیر نفتی در تجارت و به تبع آن در کسب درآمدهای ارزی کاسته شد. امروز توسعه صادرات غیر نفتی، تنها به افزایش درآمد ارزی از طریق گسترش صادرات انواع کالاها و خدمات خلاصه نمی‌شود، بلکه توسعه صادرات نقش مهمتری را به عنوان یک استراتژی رشد و توسعه در اقتصاد کشور عهده دار است. (لطفی‌پور، ۱۳۹۸)

اثرات تجارت خارجی را می‌توان به دو بخش اثرات مستقیم مانند تقسیم کار بین‌المللی، گسترش بازار، افزایش اثرات جانبی سرمایه گذاری، تخصیص منابع و اثرات غیرمستقیم مانند تأمین مواد و اقلام مورد نیاز، انتقال دانش و تکنولوژی مدرن، انتقال سرمایه خارجی و ایجاد رقابت بین‌المللی و تشویق آن تقسیم کرد. علاوه براین، رشد و توسعه صادرات باعث ثبات اقتصادی و بهره برداری از مزایای رقابتی برای اقتصاد کشورها می‌شود. بر این اساس در کشورهای در حال توسعه و توسعه یافته، گسترش و توسعه صادرات یکی از اولویتهای سیاستگذاری دولت محسوب می‌شود، و دولت‌ها می‌توانند از طریق برنامه های توسعه صادرات، نقش مهمی را در افزایش رقابت پذیری و ایجاد مزیت نسبی بنگاه‌های داخلی در بازارهای بین‌المللی ایفا کنند. (گائو و همکاران^۳، ۲۰۲۱)

1. Tayurskaya

2. Bond

3. Gao

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر فروش چندمرحله ای است که به عنوان درصدی از ارزش افزوده در هر مرحله از تولید کالا و خدمات تا فروش نهایی وضع می شود و بار مالیاتی آن بر دوش مصرف کننده نهایی است. در این نوع مالیات صادرات از مالیات معاف است ولی واردات مشمول مالیات می شود. بنابراین، در میان بازرگانان این باور عمومی وجود دارد که مالیات بر ارزش افزوده به رقابت پذیری بین المللی کمک می کند. زیرا مالیات بر ارزش افزوده بر واردات اعمال می شود اما صادرات معاف از مالیات است. این موضوع اغلب به شرح زیر بیان می شود: مالیات بر درآمد توسط تولیدکنندگان صادرات پرداخت می شود اما توسط تولیدکنندگان خارجی کالاهایی که وارد می شود، پرداخت نمی شود درحالیکه مالیات بر ارزش افزوده بر واردات تحمیل می شود اما صادرکنندگان معاف از مالیات اند. مطمئناً آن بدان معنی است که کشورهایی که مالیات بر ارزش افزوده در آنها اجرا می شود در رقابت بین المللی نسبت به کشورهایی که بر مالیات بر درآمد متکی هستند مزیت دارند.

در طی سالهای اخیر مقوله ای چون توسعه اقتصادی و توسعه صادرات از جمله مواردی بوده که بزرگترین دغدغه خاطر مدیران سازمان ها را به خصوص در کشورهای در حال توسعه به خود اختصاص داده است. کشورها درصدد توسعه صادرات هستند و به نظر می رسد که محرک های مالیات، قویترین انگیزش را برای شرکت ها ارائه می دهند. عملکرد صادراتی از معیارهای مهم سنجش پیشرفت اقتصاد کشورها محسوب می شود و هر گونه بهبود در شاخص مذکور می تواند حرکتی جهادگونه در راه اعتلای اقتصاد ایران اسلامی باشد.

از آن جائیکه قانون مالیات ارزش افزوده بر مبنای مقصد از ابتدا با تدبیر تشویق صادرات تهیه و تنظیم شد به طوری که در این مالیات، صادرات معاف از مالیات است ولی واردات مشمول آن می شود، در این رابطه این باور عمومی وجود دارد که مالیات ارزش افزوده، صادرات را از طریق هزینه بر کردن واردات تشویق می کند. اما نظریه اقتصادی بر این دلالت می کند که تعدیل نرخ ارز مانع از اثر گذاشتن مالیات ارزش افزوده بر مبنای مقصد بر صادرات و واردات می شود. برای مثال چنانچه یک کشور مالیات ارزش افزوده ای با نرخ هشت درصد بر مبنای مقصد بر کالا و خدمات اعمال کند، نرخ ارز آن کشور به اندازه هشت درصد افزایش می یابد و دریافتی صادرکنندگان و وارد کنندگان تغییری نمی کند، در نتیجه بر حجم صادرات و وارداتی که این افراد انجام می دهند بی تأثیر است.

در پی اجرای مالیات بر ارزش افزوده یک ثبات نسبی در درآمدهای مالیاتی دولت ایجاد می شود که می تواند به نوسانات کمتر در تورم منجر شود. این مسئله سبب خواهد شد تا بخش خصوصی با اطمینان خاطر بیشتری به برنامه ریزی تولید و انجام سرمایه گذاری ها بپردازد و از این طریق پتانسیل صادرات اقتصاد ملی را افزایش دهد. مالیات بر ارزش افزوده با ایجاد افزایش در درآمدهای مالیاتی به ایجاد تعادل در بودجه دولت کمک می کند که این به مفهوم مراجعه کمتر دولت به بازارهای مالی جهت جبران کسری بودجه از طریق انتشار اوراق قرضه است که به نوعی نرخ بهره را تحت فشار قرار نخواهد داد. بدین ترتیب پس اندازه های بیشتری با پرداخت هزینه

بهره کمتری جهت انجام سرمایه گذاری نزد بخش خصوصی باقی می ماند که در پی آن تولید و صادرات اقتصاد توانمندتر می شود.

با اجرای مالیات بر ارزش افزوده فعالیتهای واسطه گری کاهش می یابد و با تخصصی شدن تولید هزینه ها کاهش می یابد. در نهایت هرگاه مالیات بر ارزش افزوده به صادرکننده کالا یا خدمت برگشت داده شود، از یک طرف در پی کاهش قیمت، قدرت رقابت پذیری محصول در بازارهای جهانی افزایش می یابد و از سوی دیگر انگیزه ایجاد صادرات بیشتر را در صادرکننده تقویت می کند.

در خصوص نحوه تأثیرگذاری مالیات بر ارزش افزوده بر تجارت بین الملل یا به طور ویژه بر صادرات، دیدگاه های مختلفی وجود دارد. برخی از اندیشمندان معتقدند، اثر مالیات بر ارزش افزوده بر صادرات خنثی است، گروهی دیگر معتقدند مالیات بر ارزش افزوده دارای اثر منفی بر صادرات است، در مقابل گروهی نیز این تأثیر را مثبت عنوان کردند. به طوریکه با اجرای این مالیات، صادرات، به دلیل معاف بودن از مالیات، افزایش می یابد. طرفداران دیدگاه خنثی بودن تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر صادرات، معتقداند که تعدیلات نرخ ارز مانع از اثر گذاشتن مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی بر صادرات و واردات می شود و افزایش نرخ ارز، اثرات اجرای این مالیات را کاملاً خنثی می کند. تا زمانی که قیمت و نرخ ارز توسط نیروهای بازار تعیین می شوند، تعدیلاتی که به دنبال اعمال مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای مصرف صورت می گیرد اثرات این نوع مالیات را بر انگیزه های صادرات و واردات خنثی می کند. به طور مثال: چنانچه یک کشور بر همه کالاها و خدمات مالیات بر ارزش افزوده ای با نرخ هشت درصد اعمال کند، نرخ ارز آن کشور نیز به میزان هشت درصد افزایش می یابد، بنابراین دریافتی صادرکنندگان و واردکنندگان تغییری نمی کند. این تعدیل یک به یک نرخ ارز با مالیات بر ارزش افزوده دقیقه چیزی است که تئوری پیش بینی می کند. این تئوری برای مدتی توسط برخی از اقتصاددانان جهان پذیرفته شده بود. (آسمند و صالحی فرد، ۱۴۰۰)

طرفداران دیدگاه مثبت بودن اثر مالیات بر ارزش افزوده و صادرات چندین علت برای اظهارات خود دارند. وضع مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای مقصد یکی از راه های تشویق صادرات است، بدین صورت که در این نوع مالیات صادرات از مالیات معاف است و تنها بر واردات مالیات وضع می شود. در بسیاری از کشورها نظیر اتریش، یونان، اندونزی برای حمایت از صادرات و افزایش مزیت های نسبی صادراتی، بر کالا و خدمات صادراتی نرخ مالیاتی صفر وضع می شود. در اینصورت اینگونه کالاها علاوه بر معافیت مالیاتی، از اعتبار مالیاتی معادل میزان پرداختی بابت نهاده های خریداری شده برخوردار می باشند. از این رو بهای تمام شده کالا و خدمات مشمول نرخ صفر در بازارهای جهانی در مقایسه با قیمت داخلی آنها کمتر و برای صادرکنندگان آنها مزیت قیمتی تعیین نموده و امکان رقابت در بازارهای بین المللی فراهم می شود. بنابراین، انتظار می رود که مالیات بر ارزش افزوده سبب بهبود تراز تجاری گردد.

با به وجود آمدن مبحث آزادسازی تجاری، کشورها در جهت حذف مالیات بر تجارت به

طور مستقیم، اقدام کردند و تقریباً در بیشتر کشورهای توسعه یافته اکنون این مالیاتها به شدت کم‌رنگ یا کاملاً حذف شده است و به جای آن از مالیاتهای داخلی به ویژه مالیات بر شرکتها و مالیات ارزش افزوده استفاده می‌شود. اما مالیه عمومی کشورهای در حال توسعه هنوز به طور وسیعی بر درآمدهای حاصل از مالیات بر تجارت وابسته است. برای مثال در آفریقای جنوبی مالیات بر تجارت حدود یک چهارم از کل درآمدهای دولتها را تشکیل می‌دهد و در کشورهای آسیایی این نسبت حدود پانزده درصد است و این کشورها مجبورند تا زمانی که بتوانند منبع درآمد دیگری را جایگزین این مالیات کنند آزادسازی تجاری را به تأخیر بیندازند.

در این راستا یکی از سیاست‌های اتخاذ شده برای ایجاد تمایل در صادرکنندگان و افزایش مزیت نسبی در بنگاه‌های داخلی در ایران، معافیت مالیاتی بر درآمد مستقیم صادرکنندگان است که در ماده ۱۴۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ در نظر گرفته شد. بر اساس این ماده، صد درصد (۱۰۰٪) درآمد حاصل از صادرات خدمات و کالاهای صنعتی و محصولات بخش کشاورزی و ۵۰ درصد درآمد حاصل از صادرات سایر کالاهای، مشمول معافیت مالیاتی می‌گردند. با توجه به اجرای این ماده و سایر مشوق‌های صادراتی، درآمدهای صادرات غیرنفتی حداقل طی دوره ۹۳-۱۳۸۱ رشد باثباتی داشته است. با این وجود باید اشاره کرد که اعطای مشوق‌های مالیاتی دارای هزینه‌های مالی و اقتصادی برای کشور و دولت است. به طور مشخص با اعطای این مشوقها، دولت از درآمدهای زیادی چش‌مپوشی می‌کند که در صورت عدم وجود این قانون، می‌توانست به عنوان یک منبع مهم در درآمدهای دولت محسوب شود. (احتشامی و همکاران، ۱۳۹۹)

نتیجه‌گیری

عموماً کشورهای دارای درآمد پایین دارای بخش صادراتی ضعیفتری هستند و چون افزایش درآمدهای مالیاتی با هر وسیله دیگری غیر از مالیات ارزش افزوده به راحتی ممکن نیست، از این روش استفاده می‌کنند. در حقیقت به دلیل نیاز این کشورها به درآمدهای مالیاتی، نرخ مالیات ارزش افزوده بالاتری را بر بخشهای تجاری خود وضع می‌کنند و به دلیل ساختار مدیریتی ضعیفتر احتمال این که تخفیفات مالیات ارزش افزوده بر صادرات را به موقع به صادرکنندگان برگردانند نیز بسیار ضعیف است و این مسئله منجر به یک رابطه منفی بین مالیات ارزش افزوده و حجم تجارت در این کشور مهیا شود.

مالیات ارزش افزوده به عنوان جایگزینی برای مالیات‌های داخلی انتخاب شد تا با امکان درآمد زایی بالای خود بتواند درآمد مالیاتی را که دولت‌ها از حذف مالیات بر تجارت از دست می‌دهند، جبران کند. با توجه به این مسئله که آزاد سازی تجاری امری ضروری به نظر می‌رسد، پس مسئله بررسی مالیات‌های جایگزین مالیات بر تجارت نیز اجتناب ناپذیر است. همچنین با توجه به این که مالیات ارزش افزوده اجرایی در عمده کشورها، از نوع مالیات بر مبنای مقصد است که با هدف اصابت بر مصرف داخلی وضع شده و ابزاری تشویقی در جهت صادرات باشد.

از آن جایی که قانون مالیات ارزش افزوده بر مبنای مقصد از ابتدا با تدبیر تشویق صادرات تهیه و تنظیم شد به طوری که در این مالیات صادرات معاف از مالیات است ولی واردات مشمول آن می‌شود، در این رابطه این باور عمومی وجود دارد که مالیات ارزش افزوده صادرات را از طریق هزینه بر کردن واردات و مصرف داخلی تشویق می‌کند، به طوری که هارتمن در سال ۲۰۰۴ می‌گوید: تخفیفات مالیات ارزش افزوده بر صادرات، کشورهای استفاده کننده از مالیات ارزش افزوده را در یک مزیت رقابتی در بازار جهانی نسبت به آنهایی که بیشتر روی مالیات بر شرکت‌ها تکیه دارند قرار می‌دهد، اما تئوری اقتصادی بر این دلالت می‌کند که تعدیل نرخ ارز مانع از اثر گذاشتن مالیات ارزش افزوده بر مبنای مقصد روی صادرات و واردات می‌شود، چون افزایش نرخ ارز اثرات مطرح کردن مالیات ارزش افزوده را خنثی می‌کند.

با توجه به بحث‌های مطرح شده می‌توان گفت دولت‌ها برای تأمین مالی مخارج خود، از منابع در آمدی گوناگون استفاده می‌کنند. در کشور ما عموماً این مخارج از طریق فروش نفت تأمین می‌گردد و به دلایل مختلف از جمله نوسان‌های قیمتی نفت و از دست رفتن یک ذخیره ملی ارزشمند روش صحیحی به نظر نمی‌رسد و این مسئله که باید سیستم مالیاتی کشور اصلاح گردد تا جایگزین مناسبی برای تأمین مخارج دولت باشد، ضروری است. با استناد به استفاده وسیع از مالیات ارزش افزوده در سطح جهانی، بسیاری کارشناسان این مالیات را به منظور اصلاح سیستم مالیاتی کشور مناسب دانسته‌اند.

از زمانی که بحث آزاد سازی تجاری طرح شد، کشورها در جهت حذف تعرفه‌های تجاری که به طور مستقیم اعمال می‌شد، اقدام کردند و تقریباً در بیشتر کشورهای توسعه یافته این مالیات به شدت کم رنگ و یا به طور کامل حذف شد. به تدریج دولت‌ها به جای کسب در آمد از مالیات بر تجارت از مالیات‌های داخلی، به ویژه مالیات ارزش افزوده استفاده کردند. برخی از پیمان‌های منطقه ای بنا به دلایلی نظیر ایجاد وحدت نظام مالیاتی در مناسبات اقتصادی کشورهای عضو، برقراری یکنواخت فشار مالیاتی، متمایل ساختن انگیزه کشورهای عضو به سمت افزایش کارایی، گسترش صنعت، استفاده از مزایای بی طرفی و خنثی بودن، تحت تأثیر قرار نگرفتن کالاهای وارداتی و گسترش رقابت داخلی، مالیات ارزش افزوده را به عنوان شرط عضویت برای اعضاء تعیین کردند. در حقیقت مالیات ارزش افزوده به عنوان یک جایگزین مناسب برای مالیات‌های داخلی انتخاب شد تا با امکان درآمد زایی بالای خود بتواند در آمد مالیاتی را که دولت‌ها از حذف مالیات بر تجارت از دست می‌دادند جبران کرده و از آنجایی که مالیات ارزش افزوده اجرایی در عمده کشورها از نوع مالیات بر مبنای مقصد است، این مالیات با هدف اصابت بر مصرف داخلی وضع شده تا ابزاری تشویقی در جهت صادرات باشد.

فهرست منابع

الف- منابع فارسی:

۱. احتشامی، صادق، جعفری، سیده محبوبه، خسروی پور، نگار. (۱۳۹۹). بررسی اثرات قیمتی و تأثیر یکپارچگی

- مالیات و اعمال معافیت‌های صادراتی بر مالیات بر ارزش افزوده بر بخش‌های تولیدی، فصلنامه دانش حسابداری و حسابرسی مدیریت، ۹ (۳۶).
۲. آسمند، پژمان، صالحی فرد، مهرداد. (۱۴۰۰). آسیب شناسی قوانین و مقررات نظام مالیات بر ارزش افزوده در پرتو اصل شفافیت، چهارمین کنفرانس بین‌المللی سالانه تحولات نوین در مدیریت، اقتصاد و حسابداری، تهران.
۳. بهبودی، داود، برقی‌اسگویی، محمدمهدی، محمدی‌خانقاهی، رباب. (۱۳۹۷). اثرات افزایش سرمایه‌گذاری و بهره‌وری بخش معدن بر ارزش افزوده و صادرات بخش‌های مختلف اقتصادی ایران، مجله نظریه‌های کاربردی اقتصاد، ۴ (۴).
۴. عزیزی، زهرا، منصوری کاسوائی، منصوره. (۱۴۰۰). بررسی تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر تجارت و مقایسه این اثر در کشورهای صادرکننده و غیر صادرکننده نفت، فصلنامه پژوهش‌های برنامه و توسعه، ۲ (۲).
۵. لطفی‌پور، محمدرضا. (۱۳۹۸). تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر تراز تجاری در ایران و منتخبی از کشورهای در حال توسعه، همایش ملی مالیات بر ارزش افزوده: فرصت‌ها و چالش‌ها.

ب- منابع خارجی:

1. Bond, E. W., Duan, Y., Ji, T., & Lu, Y. (2019). Trade and Welfare Effects of Export Tax: Theory and Evidence from China's Incomplete Export VAT Rebate. Available at SSRN 3881450.
2. Chandra, P & Long, C. (2018). VAT Rebates and Export Performance in China: Firm-Level Evidence, *Journal of Public Economics*, 102, 13–22.
3. Gao, B., Ma, J., & Wang, Z. (2021). The employment and wage effects of export VAT rebates: evidence from China. *Review of World Economics*, 157(2), 347-373.
4. Gourdon, J., Monjon, S., & Poncet, S. (2020). Incomplete VAT rebates to exporters: how do they affect China's export performance?.
5. Nicholson, M, W, (2017), Value-Added Taxes and U.S. Trade Competitiveness, *Forum for Research in Empirical International Trade*.
6. Tang, B., Gao, B., & Ma, J. (2021). The impact of export VAT rebates on firm productivity: Evidence from China. *The World Economy*, 44(10), 2798-2820.
7. Tayurskaya, O. V. (2020). Administration of VAT on Export-Features and Challenges. In *Journal of Advances in Economics Business and Management Research International Scientific Conference* (Vol. 128).
8. Varekhina, D. (2019). Input vat recovery for the export of services. in *russian economy: goals, challenges and achievements* (pp. 335-337).
9. Wang, L., & Anwar, S. (2022). VAT Rebate Policy and Export Performance: A Case Study of China's Mechanical Goods Industry. *Emerging Markets Finance and Trade*, 58(1), 180-194.