

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

دانشگاه پیام نور
مرکز تهران

پایان نامه

برای دریافت درجه کارشناسی ارشد
در رشته علوم اقتصادی

دانشکده علوم انسانی

گروه علمی اقتصاد

عنوان پایان نامه:

بررسی تأثیر اعمال مالیات بر ارزش افزوده بر تورم در ایران

استاد راهنما:

دکتر محمدرضا رنجبر فلاح

استاد مشاور:

دکتر فرهاد خداداد کاشی

نگارش:

مریم فرمان

تیر ۱۳۹۰

چکیده

مالیات بر ارزش افزوده¹ (VAT)، نوعی مالیات بر فروش چند مرحله ای است که به صورت درصدی از ارزش افزوده در هر مرحله از تولید کالا یا خدمت دریافت می شود و چون از مراحل مختلف تولید دریافت می شود لذا پایه مالیاتی گسترده ای داشته و امکان وصول بخش اعظم ظرفیت بالقوه مالیاتی را فراهم می کند.

اجرای مالیات بر ارزش افزوده برای اولین بار در یک کشور، آثار اقتصادی متعددی بر جای خواهد گذاشت. در این تحقیق ما به بررسی اثر تورمی اجرای مالیات بر ارزش افزوده می پردازیم تا در صورت لزوم سیاست های اقتصادی مکمل مناسبی را به طور همزمان با اعمال مالیات بر ارزش افزوده، به کار گیریم. لذا ابتدا به معرفی کلیات تحقیق می پردازیم و سپس الگوهای نظری مختلف در این زمینه و نتایج سایر تحقیقات در این زمینه را به صورت خلاصه بیان می کنیم. در فصل سوم، با مروری بر تجربه سایر کشورهای مجری مالیات بر ارزش افزوده، درمی یابیم که این مالیات ممکن است موجب افزایش یکباره سطح عمومی قیمت ها شود، اما به خودی خود نمی تواند تورم شتابان را به همراه داشته باشد. در فصل چهارم به معرفی الگوی بکار رفته در این تحقیق می پردازیم و از طریق آن اثر تورمی VAT را محاسبه می نماییم.

نتایج بیانگر آن است که اعمال مالیات بر ارزش افزوده آثار تورمی بین ۰.۵٪ و ۰٪ به همراه خواهد داشت. تورم بالای ۰.۵ درصد تنها در ۱ بخش دیده می شود؛ در بقیه بخش ها افزایش قیمت ها بین صفر تا ۰.۰۸ درصد می باشد. میانگین وزنی تورم بخش های اقتصادی، نشانگر آن است که به طور کلی اعمال مالیات بر ارزش افزوده ۰.۰۹ درصد تورم بر اقتصاد بجای خواهد گذاشت.

با مقایسه ۳ درصد میزان تعیین شده برای مالیات بر ارزش افزوده در کشور نسبت به سایر کشورهای مجری این قانون به این نتیجه می رسیم که این قانون بیشتر با هدف شفاف سازی معاملات در کشور اجرا می شود.

¹ . Value Added Tax

فهرست مطالب

فصل اول: کلیات تحقیق

۲	مقدمه.....
۵	مسئله تحقیق.....
۶	تاریخچه مالیات بر ارزش افزوده.....
۱۱	گستره کشورهای مجری مالیات بر ارزش افزوده.....
۱۲	اهمیت تحقیق.....
۱۲	اهداف تحقیق.....
۱۳	فرضیه های تحقیق.....
۱۳	تعاریف.....
۱۳	مفهوم ارزش افزوده.....
۱۶	تعریف مالیات بر ارزش افزوده.....
۱۷	محاسبه مالیات بر ارزش افزوده.....
۱۹	مقایسه روش مستقیم در مقابل روش غیرمستقیم.....
۲۰	انواع مالیات بر ارزش افزوده.....
۲۲	تعاریف انواع مالیات بر ارزش افزوده.....
۲۲	مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی.....

۲۳	مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی
۲۳	مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی
۲۴	اصل مبدأ و اصل مقصد
۲۶	مقایسه انواع مالیات بر ارزش افزوده
۲۷	ساختار نرخ های مالیات بر ارزش افزوده
۳۰	نرخ مالیات بر ارزش افزوده
۳۱	معافیت ها
۳۴	ویژگی های مالیات بر ارزش افزوده
۳۴	مزایای مالیات بر ارزش افزوده
۳۹	معایب مالیات بر ارزش افزوده
۴۳	برخی آثار اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده
۴۹	تجربه برخی کشورها در رابطه با اثر تورمی VAT
۴۹	حالت انتقال
۵۰	حالت تورم شتابان
۵۱	حالت انتقال CPI همراه با تورم شتابان
۵۲	حالت بدون اثر یا با اثر کم
۵۲	الف) کشورهای واقع در طبقه بندی انتقال

۵۲	..... دانمارک
۵۳	..... بولیوی
۵۴	..... (ب) کشورهای واقع در طبقه بندی تورم شتابان
۵۴	..... نروژ
۵۵	..... هندوراس
۵۵	..... (ج) کشورهای واقع در طبقه بندی انتقال CPI همراه با تورم شتابان
۵۵	..... فرانسه
۵۶	..... (د) کشورهای واقع در طبقه بندی بی اثر یا با اثر کم
۵۶	..... جمهوری فدرال آلمان
۵۷	..... بلژیک
۵۸	..... اندونزی
۵۹	..... کره
۵۹	..... سوئد
۶۰	..... جمع بندی و نتیجه گیری

فصل دوم: پیشینه تحقیق

۶۲ مقدمه
----	-------------

- ۶۲.....تحقیق الن تیت.....
- ۶۳.....مطالعه صندوق بین المللی پول.....
- ۶۴.....مطالعات وزارت امور اقتصادی و دارایی.....
- ۶۵.....تحقیق سیدآیت ا... تجلی و حسینعلی قنبری.....
- ۶۵.....تحلیل های ساده مالیات مضاعف.....
- ۶۹.....تخمین درجه انتقال بار مالیات مضاعف.....
- ۷۱.....اثرات قیمتی مالیات بر ارزش افزوده.....
- ۷۱.....شرحی بر داده های آماری.....
- ۷۳.....نتایج جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیات های موجود.....
- ۷۴.....نتیجه.....
- ۷۴.....تحقیق زیور حاتمی.....
- ۷۵.....بررسی مبانی نظری تخمین آثار تورمی VAT.....
- ۷۸.....نتایج مدل در ایران.....
- ۷۹.....تحقیق علیرضا هاشمی.....
- ۸۱.....فرایند VAR.....
- ۸۱.....تعیین وقفه بهینه.....
- ۸۵.....تفسیر ضرایب.....

۸۶.....برآورد اثر تورمی VAT

۸۸.....نتیجه گیری و جمع بندی

فصل سوم: الگوی نظری داده - ستانده

۹۰.....مقدمه

۹۰.....الگوی نظری داده - ستانده

۹۰.....تحلیل داده - ستانده

۹۰.....مبانی جدول داده - ستانده

۹۴.....جدول داده - ستانده و حساب های ملی

۹۶.....ماتریس مبادلات بین بخشی

۹۷.....فروض جدول داده - ستانده

۹۷.....واحد اندازه گیری

۹۸.....کاربردهای روش داده - ستانده

۹۹.....پیش بینی قیمت ها

۹۹.....مدل قیمت

۱۰۲.....تفسیر اقتصادی عبارت معکوس

۱۰۴.....آثار قیمتی مستقیم

آثار قیمتی غیرمستقیم	۱۰۵
روش اعتباری	۱۰۸
روش تفریقی	۱۱۰

فصل چهارم: محاسبات

مقدمه	۱۱۲
مدل تحقیق	۱۱۲
اعمال مدل قیمت	۱۱۵
آثار تورمی مالیات بر ارزش افزوده بر روی بخش ها	۱۱۶
نتیجه گیری و جمع بندی	۱۴۱

فصل پنجم: خلاصه و نتیجه گیری

خلاصه	۱۴۴
نتیجه گیری و پیشنهادات	۱۴۸
پیشنهادات برای تحقیقات بعدی	۱۵۱
فهرست منابع	۱۵۲

Abstract.....۱۵۷

فهرست جداول

- جدول ۱-۱: نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی.....۶
- جدول ۱-۲: محاسبه ارزش افزوده در مثال تولید نان.....۱۴
- جدول ۱-۳: نرخ های VAT.....۳۰
- جدول ۱-۴: تأثیر VAT با نرخ های متفاوت بر تورم.....۸۸
- جدول ۱-۵: طرح کلی جدول داده - ستانده به صورت نظری.....۹۳
- جدول ۱-۶: محاسبه سهم ارزش افزوده از تقاضای تولید کل و مقادیر قیمت p۱۱۷
- جدول ۲-۴: آثار مستقیم و غیرمستقیم اعمال VAT.....۱۲۰
- جدول ۳-۴: ضرایب صادرات و سرمایه هر واحد محصول.....۱۲۴
- جدول ۴-۴: مقادیر قیمت پس از اعمال VAT.....۱۲۸
- جدول ۵-۴: تقاضای نهایی قبل و بعد از اعمال VAT.....۱۳۱
- جدول ۶-۴: نسبت تقاضای نهایی پس از اعمال VAT بر مقادیر آن قبل از اعمال VAT.....۱۳۵
- جدول ۷-۴: طبقه بندی بخش ها بر اساس میزان افزایش قیمت.....۱۳۸

فهرست نمودارها

- نمودار ۱-۱: پیش بینی سهم هر دهک در تأمین درآمد مالیاتی دولت ناشی از اجرای VAT.....۴۱
- نمودار ۲-۱: بروز حالت انتقال در اثر اعمال مالیات بر ارزش افزوده.....۵۰

فصل اول

کلیات تحقیق

مقدمه

اصلاح ساختار اقتصادی کشور یکی از اهداف اساسی دولت جمهوری اسلامی ایران محسوب می‌گردد. در این راستا دولت همواره در صدد اصلاح نظام مالیاتی کشور بوده است. مطابق آنچه توسط آدولف واگنر، اقتصاددان آلمانی در قانون افزایش هزینه های بخش عمومی مطرح شده^۱ هزینه های بخش عمومی پیوسته در حال افزایش خواهد بود. پرداختی های دولت به اموری چون دفاع، بهداشت، آموزش و پرورش و سایر خدمات عمومی و همچنین تلاش وی برای دستیابی به اهدافی همچون تخصیص کاراتر منابع، توزیع عادلانه درآمد، رشد اقتصادی، و بهبود تراز پرداخت ها، دولت را با هزینه های کلانی مواجه ساخته است. برای تأمین این هزینه ها باید منابع کافی درآمد فراهم باشد. در اقتصاد ایران وضعیت مالی دولت مانند سایر کشورهای در حال توسعه از وضعیت چندان مناسبی برخوردار نیست. معمولاً در کشورهای در حال توسعه درآمدهای مالیاتی سهم بسیار کمی از کل درآمد دولت را در بر می‌گیرد و بخش عمده درآمد آنها از فروش منابع طبیعی به دست می‌آید. در کشور ایران نیز درآمدهای ناشی از فروش نفت نقش اصلی را در درآمدهای دولت ایفا می‌کند. به همین دلیل هر شوکی که در بازارهای بین‌المللی به قیمت نفت وارد شود، اقتصاد را به شدت متأثر می‌کند و درآمد دولت دچار یک بی‌ثباتی و ناپایداری می‌شود. پس دولت نباید به نفت به عنوان یک درآمد نگاه کند، و باید به منابع درآمدی دیگر تکیه نماید. یکی از منابع درآمدی قابل اتکا برای دولت مالیات است. هر چه سهم مالیات ها در تأمین مخارج دولت بیشتر باشد، از ایجاد آثار نامطلوب اقتصادی به میزان قابل توجهی جلوگیری می‌کند.^۲ یکی از شاخص های مهم برای شناخت نقش درآمدهای مالیاتی، نسبت کل درآمدهای مالیاتی کشور به تولید ناخالص داخلی در هر سال است که تحت عنوان سهم مالیات از آن نام برده می‌شود. هر چه میزان این شاخص بیشتر باشد، سیستم مالیاتی کشور کاراتر است. این شاخص در اقتصاد ایران همواره در سطح پایینی قرار داشته است. از طرف دیگر بررسی های صورت گرفته در مورد حجم درآمدهای مالیاتی دولت نشان می‌دهد که شکاف قابل توجهی بین ظرفیت بالقوه و وصولی های بالفعل مالیاتی

^۱ بر اساس این قانون توسعه جامعه نوین صنعتی باعث افزایش هزینه های دولتی یا فشار برای رشد اجتماعی می‌گردد و برای افزایش رفاه اجتماعی به ناچار باید بخش دولتی گسترش یابد و در نتیجه سهم این بخش در کل اقتصاد بیشتر می‌شود.

^۲ وزارت امور اقتصادی و دارایی (۱۳۷۴)، ص ۲۱

کشور، وجود دارد و حاکی از آن است که با اتخاذ تدابیری در جهت اصلاح نظام مالیاتی و رفع مشکلات موجود می توان وصولی های مالیاتی را افزایش داد.

عدم کارایی نظام مالیاتی کشور در هر یک از مراحل جمع آوری اطلاعات، تشخیص و وصول تجلی می گردد. این نارسایی ها را می توان در سه گروه مشکلات فرهنگی، مشکلات اجرایی، و مشکلات قوانین مالیاتی طبقه بندی کرد. که بدون رفع این مشکلات دولت نمی تواند سهم درآمدهای مالیاتی را افزایش دهد. بر این اساس لازم است ضمن پرداختن به مشکلات موجود در نظام مالیاتی و اتخاذ روش ها و تدابیری جهت رفع آنها در پی شناخت روش های دیگر مالیاتی نیز بود تا در صورت منطقی بودن مورد استفاده قرار گیرد. در مورد مشکلات تشخیص و اخذ مالیات در بسیاری از کشورها، اخذ مالیات به روش "مالیات بر ارزش افزوده" به عنوان یکی از راه های وصول مالیات مورد توجه قرار گرفته است. مالیات بر ارزش افزوده (VAT)¹، نوعی مالیات بر فروش چند مرحله ای است که به صورت درصدی از ارزش افزوده در هر مرحله از تولید کالا یا خدمت دریافت می شود. و چون از مراحل مختلف تولید دریافت می شود لذا پایه مالیاتی گسترده ای داشته و امکان وصول بخش اعظم ظرفیت بالقوه مالیاتی را فراهم می کند و به دلیل همین وسیع بودن پایه مالیاتی، کاهش در نرخ مالیات توجیه می شود. به علاوه این نوع مالیات نسبت به سایر اشکال مالیات بر فروش، مزایایی از قبیل کاهش انگیزه فرار مالیاتی، خود اجرایی بودن و پایین بودن هزینه های اخذ مالیات دارد که باعث شده در چند دهه اخیر در اکثر کشورهای جهان رواج یافته و هر روز نیز بر دامنه مقبولیت آن افزوده گردد.

اما علیرغم وجود این مزایا و موفقیت مالیات بر ارزش افزوده به عنوان جایگزینی مناسب برای انواع مالیات های بر فروش، معایبی نیز بر آن وارد است که باعث شده برخی کشورها در اجرای این مالیات تردید نمایند. از جمله این معایب تأثیر بالقوه اعمال مالیات بر ارزش افزوده بر سطح عمومی قیمت هاست.

به دو علت مطالعات بر روی اثرات تورمی مالیات بر ارزش افزوده با مشکلات اساسی همراه است. اولاً اکثر کشورهایی که VAT را اجرا کرده اند، آن را جایگزین مالیات های دیگری کرده اند. در نتیجه اثر تورمی خالص ناشی از VAT قابل تشخیص نیست. از طرف دیگر در دوره ای که این مالیات در اکثر کشورهای جهان

¹ . Value Added Tax

رواج یافت (از اواخر دهه ۶۰ تا دهه ۸۰ میلادی) اقتصاد این کشورها دچار شوک های اقتصادی داخلی و جهانی بوده است که تغییرات قیمت نفت یکی از عمده ترین این شوک ها محسوب می شود.^۱

اما به طور کلی برای اعمال هر تغییری در اقتصاد می بایست اثرات اجرای آن بررسی شود. در نتیجه اثرات اعمال این نوع مالیات در اقتصاد کشور نیز باید به دقت مورد بررسی قرار گیرد. اجرای مالیات بر ارزش افزوده برای اولین بار در یک کشور، آثار اقتصادی متعددی بر جای خواهد گذاشت که به طور کلی می توان این آثار را به سه دسته تقسیم کرد:

۱. آثار قیمتی (تورمی)

۲. آثار توزیعی

۳. آثار درآمدی

در این تحقیق ما به بررسی اثر تورمی اجرای مالیات بر ارزش افزوده می پردازیم تا در صورت لزوم سیاست های اقتصادی مکمل مناسبی را به طور همزمان با اعمال مالیات بر ارزش افزوده، به کار گیریم.

فصل اول شامل کلیات تحقیق، اعم از مسئله تحقیق، تاریخچه، اهمیت تحقیق، هدف تحقیق، فرضیه تحقیق و تعاریف مربوط به مالیات بر ارزش افزوده و انواع آن می باشد. در فصل دوم به ادبیات موضوع می پردازیم و نتایج مطالعات پیشین در این زمینه را بررسی می نماییم. در فصل سوم ضمن پرداختن به ویژگی های مالیات بر ارزش افزوده، معایب و مزایای آن، در مورد تجربه سایر کشورها در زمینه اجرای VAT بحث می نماییم. در فصل چهارم ابتدا مدل های مختلف مربوطه را معرفی کرده و سپس مدل بکار رفته در این تحقیق را ارائه می نماییم و با استفاده از این مدل، به بررسی اثر تورمی VAT می پردازیم. در نهایت فصل پنجم نتیجه گیری و ارائه پیشنهادات را در بر می گیرد.

^۱. پژوهان جمشید (۱۳۸۶)، ص ۲۴۲

مسئله تحقیق

همانطور که می دانیم منابع زیرزمینی مثل نفت، جزء سرمایه های باارزش ملی هستند که باید برای ساخت زیر بنای اقتصاد هزینه شوند و باید تلاش بر این باشد تا هزینه های جاری دولت تا حد امکان توسط درآمدهای مالیاتی تأمین گردد. و اگر این درآمدها مازادی داشتند می توان آن ها را در هزینه های زیر بنایی و عمرانی به کار گرفت. در حال حاضر در کشور ما درآمدهای مالیاتی به اندازه ای نیست که بتواند هزینه های جاری دولت را تأمین نماید و این به خاطر ضعف بزرگی است که در سیستم مالیاتی کشور داریم. بنابراین با توجه به ناچیز بودن درآمدهای مالیاتی نسبت به کل درآمدهای دولت، بخش اعظم بودجه کل از طریق درآمدهای نفتی تأمین می شود. و به همین دلیل هر شوکی که در بازارهای بین المللی به قیمت نفت وارد می شود اقتصاد ما را به شدت متأثر می کند، که همین امر درآمدهای دولت را با یک بی ثباتی مواجه ساخته است. از این رو دولت نمی تواند به نفت به عنوان یک درآمد بنگرد. مالیات ها می توانند به عنوان یک منبع قابل اتکا و مهم برای دولت عمل نمایند. و هر چه بتوانیم سهم مالیات ها را در تأمین مخارج دولت بالاتر ببریم، می توانیم از ایجاد آثار نامطلوب اقتصادی تا حدود زیادی جلوگیری نماییم.

برای شناخت نقش درآمدهای مالیاتی در اقتصاد از شاخصی تحت عنوان سهم مالیات استفاده می شود که معادل نسبت کل درآمدهای مالیاتی کشور به تولید ناخالص داخلی در هر سال است. بالا بودن این شاخص حاکی از کارایی سیستم مالیاتی کشور است. این شاخص در اقتصاد ایران همواره در سطح پایینی قرار داشته و هیچ گاه از ۱۰٪ بالاتر نرفته است. در جدول ۱-۱ می توان شاخص سهم مالیات ایران را برای سال های ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۹ مشاهده کرد.^۱ طبق داده های مذکور، متوسط سهم درآمدهای مالیاتی از تولید ناخالص داخلی طی سال های ۱۳۸۶ تا ۱۳۸۹ معادل ۶/۸ درصد است.

^۱. سازمان برنامه و بودجه

جدول ۱-۱: نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی

سال	شاخص
۱۳۸۱	۶.۳
۱۳۸۰	۵.۵
۱۳۷۹	۵.۸
۱۳۷۸	۵.۸
۱۳۷۷	۷.۳
۱۳۷۶	۶.۷
۱۳۷۵	۶.۶
۱۳۷۴	۶.۸
۱۳۷۳	۶.۸
۱۳۷۲	۷
متوسط	۶.۸

این میزان فاصله زیادی با متوسط درآمدهای مالیاتی کشورهای صنعتی و حتی در حال توسعه دارد که حاکی از عملکرد ضعیف نظام مالیاتی کشور است. (این شاخص برای کشورهای آسیایی ۱۵٪، برای کشورهای در حال توسعه ۱۸٪ و برای کشورهای صنعتی ۳۱٪ بوده است).^۱

پس باید به دنبال یک سیستم مالیاتی باشیم که بتواند این مشکلات را حل نماید. مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یک راه حل برای رفع مشکلاتی از قبیل کمبود درآمدهای مالیاتی، فرار مالیاتی، طولانی بودن فرآیند اخذ مالیات و ... مد نظر قرار گرفته شده است. در این راستا بررسی تأثیرات احتمالی اعمال VAT در اقتصاد نقش اساسی دارد. در این تحقیق تلاش بر آن است تا بررسی نماییم VAT چه تأثیری بر سطح عمومی قیمت ها خواهد گذاشت و در واقع در صدد پاسخگویی به سؤالات زیر می باشیم:

- آیا اعمال مالیات بر ارزش افزوده موجب افزایش تورم می گردد؟
- در صورتی که اعمال مالیات بر ارزش افزوده تورم را باشد، چه میزان بر تورم هر بخش تأثیر خواهد گذاشت؟

تاریخچه مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده به دلیل نداشتن تاریخچه طولانی در ادبیات اقتصادی و فراتر از آن نداشتن سابقه طولانی در اجراء، سهم چندانی در مالیه عمومی نداشته است؛ به گونه ای که حدود ۵۰ سال پیش، از آن

^۱. فصلنامه سازمان حسابرسی (۱۳۷۹)، ص ۴۱

تنها در حد یک نظریه نام برده می شد. اما امروزه تجربه موفق کشورهای که این نظام جدید مالیاتی را در کنار یا به عنوان جایگزین سایر نظام های مالیاتی به کار گرفته اند سبب شده است تا از آن به عنوان انقلابی نوین در ادبیات مالیه عمومی یاد شده و کشورهای مختلف بکوشند تا با استقرار نظام بهینه مالیات بر ارزش افزوده از مزایا و دستاوردهای آن استفاده کنند. مزایای استفاده از این نظام مالیاتی در مقایسه با سایر نظام های مالیاتی به حدی است که استقرار و استفاده از آن را اجتناب ناپذیر می سازد. با نگاهی مختصر به تاریخچه استقرار و کاربرد نظام مالیاتی فوق می توان گفت که از سال ۱۹۵۴ به بعد کشورهای مانند آلمان، فرانسه و دانمارک به عنوان پیشگامان به کارگیری این نظام مالیاتی جدید، نسبت به جایگزین نمودن نظام فوق به جای سایر مالیات ها اقدام کردند و سپس در دهه ۷۰ قرن بیستم سایر اعضای جامعه اروپا نیز نسبت به استقرار نظام مالیاتی فوق همت گماردند. به گونه ای که امروزه این نظام مالیاتی در اکثر کشورهای جامعه اروپا نقش قابل توجهی در تأمین منابع درآمدی دولت ها دارد.^۱

ایده اولیه مالیات بر ارزش افزوده نخستین بار در سال ۱۹۱۸ میلادی توسط یک بازرگان آلمانی به نام فون زیمنس^۲ به منظور فائق آمدن بر مسائل مالی بعد از جنگ طرح ریزی و به دولت آلمان معرفی شد. پس از مطرح شدن ایده اولیه این مالیات، در دهه ۱۹۲۰ میلادی مطالعات مکتوب دیگری در این رابطه ارائه شد که مهمترین آن ها آثار موريس لوره^۳ بود که به "پدر مالیات بر ارزش افزوده" شهرت دارد. سپس در سال ۱۹۲۱، آدامز^۴ این نوع مالیات را به منظور استفاده در آمریکا پیشنهاد نمود؛

اجرای VAT بیش از سه دهه مورد بحث و بررسی بود. در دهه ۱۹۲۰ پیشنهاد اجرای این مالیات در کشور فرانسه مطرح گردید. در سال ۱۹۴۹ یعنی به فاصله کوتاهی پس از جنگ جهانی دوم، شوپ^۵ به دولت ژاپن پیشنهاد نمود که این مالیات را به اجرا درآورد و از آن برای بازسازی اقتصاد کشور بهره برداری نماید. اما

^۱. ضیایی بیگدلی و طهماسبی بلداجی (۱۳۸۳)، ص ۲۳.

^۲. Von Siemens

^۳. Maurice Laure

^۴. T.S. Adams

^۵. Shoup

علیرغم تمام بحث هایی که در رابطه با اجرای این مالیات مطرح شد، VAT عملاً تا سال ۱۹۴۸ که فرانسه آن را به اجرا درآورد، در جامعه جهانی پذیرفته نشد.^۱

برزیل اولین کشوری است که مالیات بر ارزش افزوده را در شکل جامع خودش پیاده کرد. لایحه اصلاح مالیاتی برزیل در سال ۱۹۶۵ با تغییرات کلی در ساختار نظام مالیاتی تنظیم شد. این اصلاحات وسیع که در چارچوب یک لایحه قانونی بود، به سرعت توسط کنگره تصویب شد. در این قانون تصمیم گیری شد که مالیات بر فروش چندمرحله ای تا اول دسامبر ۱۹۶۵ حذف شود. نهایتاً در ۱ ژانویه ۱۹۶۷ انتقال نظام مالیات در برزیل به سمت VAT صورت پذیرفت.^۲

در سال ۱۹۶۲ مالیات بر ارزش افزوده برای کشورهای عضو اتحادیه اروپا و به وسیله کمیته مالی اتحادیه اقتصادی اروپا^۳ (EEC) توصیه شد و بعد به تصویب هیأت وزیران عضو اتحادیه رسید. سپس از اوایل آوریل ۱۹۶۷ اعضای شورای اتحادیه اقتصادی به عنوان تلاشی برای حمایت از تجارت بین اعضا دستورالعملی منتشر کرد بر مبنای این که تمام اعضا تا اوایل ژانویه ۱۹۷۰ سیستم مالیات بر ارزش افزوده را اعمال نمایند. اگرچه این بیانیه فقط شامل اعضای اصلی (بلژیک، فرانسه، ایتالیا، لوکزامبورگ و هلند) بود، ولی بعدها به دنبال پیوستن کشورهای انگلستان، ایرلند و دانمارک به اتحادیه اروپا در سال ۱۹۷۳ شامل آن ها نیز شد.

دانمارک دومین کشوری بود که در سال ۱۹۶۷، مالیات بر ارزش افزوده را به شکل جامع و در سطح ملی به مرحله اجرا گذاشت. به دنبال توصیه کمیته مالی بر مبنای تغییر سیستم مالیاتی کشورهای عضو، آلمان در ۱ ژانویه ۱۹۶۸ این تغییر را اعمال کرد؛ بلژیک و هلند نیز در سال ۱۹۶۷ به صورت همزمان به این عمل اقدام کردند؛ بعد از آن در سال ۱۹۷۰ لوکزامبورگ دست به این عمل زد و در نهایت در پی پذیرفتن این مالیات به وسیله ایتالیا در سال ۱۹۷۳، این تغییر (تغییر از مالیات های سنتی به مالیات بر ارزش افزوده) برای اعضای اصلی اتحادیه اروپا کامل شد.

^۱. پناهی (۱۳۸۹)، ص ۲

^۲. Guerard (March 1973), P 125

^۳. European Economic Community

ایالت میشیگان امریکا در سال ۱۹۵۳ مالیات بر ارزش افزوده را با معافیت های زیاد به اجرا گذاشت. دامنه نرخ مالیات از ۰.۴٪ تا ۰.۷۵٪ بود، تا این که در سال ۱۹۶۷ این مالیات لغو شد اما مجدداً در سال ۱۹۷۵ به منظور ثبات درآمدهای مالیاتی و تشویق سرمایه گذاری در شکلی متفاوت از سر گرفته شد.^۱

در اوایل دهه ۱۹۷۰، در اداره امور مالیاتی، صندوق بین المللی پول در مورد معرفی مالیات بر ارزش افزوده با مقامات کشور کره جنوبی همکاری کرد و کره اولین کشور آسیایی بود که در سال ۱۹۷۷ این مالیات را پذیرفت. پس از آن اندونزی در سال ۱۹۸۵، تایوان در سال ۱۹۸۶ و فیلیپین در سال ۱۹۸۸ آن را پذیرفتند.^۲ ژاپن که در سال ۱۹۴۹ مالیات بر ارزش افزوده با نرخ پایین به منظور جایگزینی با مالیات بر درآمد تصویب کرده بود، اما اجرای آن مسکوت ماند و در مدت کوتاهی لغو شد بدون آن که به مرحله اجرا درآید.^۳ بالاخره در سال ۱۹۸۹ مالیات بر ارزش افزوده با نرخ ۳ درصد و با روش تفریقی با عنوان مالیات بر مصرف معرفی شد. زیرا روش تفریقی در مقایسه با روش اعتباری هزینه کمتری را در مورد اجرای VAT به مؤسسات کوچک تحمیل می کند و نرخ پایین ۳٪، بار مالیاتی کمتری را بر دوش مصرف کنندگان می اندازد.^۴

به طور کلی در اواخر دهه ۱۹۶۰ میلادی روند اجرای این مالیات تسریع شد و این روند تا پایان دهه ۷۰ میلادی ادامه یافت. در مرحله بعد، اتخاذ این نظام مالیاتی پس از مدتی کندی، در دهه ۱۹۸۰ مجدداً سرعت گرفت و در نیمه دوم دهه ۸۰ و ۹۰ میلادی به اوج خود رسید.^۵ تا جایی که در دو دهه پایانی قرن بیستم سریع ترین رشد را در کشورهای جهان داشت و براساس آخرین آمار، مالیات بر ارزش افزوده هم اکنون در ۱۴۰ کشور دنیا اجرا می شود.^۶

امروزه VAT جایگاه خود را در جهان یافته و اهمیت آن به حدی است که به مهمترین منبع درآمد مالیاتی بیشتر اقتصادهای در حال توسعه و در حال گذار تبدیل شده است.

^۱ . برای مطالعه بیشتر در زمینه تاریخچه VAT در آمریکا به منبع زیر مراجعه شود:

“Shah Saurin & Towe Christopher, (1995), A.U.S Value Added Tax, A Review of the Issues, IMF Paper on Policy and Assessment. PP 5-70

^۲ .Tait (1991), VII

^۳ .Shoup (1990), P 32

^۴ . Masayuki (1994), P 58

^۵ پناهی (۱۳۸۹)، ص ۴

^۶ . جمشیدی و شهبازی (۱۳۸۹)، ص ۲

می توان گفت نقش دپارتمان امور مالی^۱ وابسته به صندوق بین المللی پول در توجه کشورها به مالیات بر ارزش افزوده قابل توجه و انکار ناپذیر است، به طوری که نیمی از همه کشورهایی که در آن ها مالیات بر ارزش افزوده معرفی شده (در اواخر قرن بیستم) از راهنمایی های دپارتمان امور مالی استفاده کرده اند.

نرخ و پایه مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف متفاوت بوده و متوسط نرخ به کار گرفته شده بین ۳ الی ۲۵ درصد، نوسان دارد.^۲ هر چند که در بعضی کشورها برخی از خدمات مثل خدمات دارویی، خدمات بیمارستانی، خدمات امنیتی، خدمات خانگی، خدمات بیمه، خدمات پستی و خدمات زیربنایی عمومی مثل آب و برق و گاز مشمول مالیات نمی شوند. اما در برخی دیگر از کشورها پایه مالیات بر ارزش افزوده وسیع تر از سایر مالیات های سنتی بوده و مواردی از قبیل خدمات تفریحی، خدمات حمل و نقل، خدمات ملکی و حتی خدمات زیربنایی را نیز در بر می گیرد. این پایه توانسته است در بسیاری از کشورها درآمد مالیاتی را به شکل قابل توجهی افزایش دهد. از طرفی پاره ای از کشورها نیز به دلیل رعایت رفاه اجتماعی، مواد غذایی و مواد مورد نیاز عامه مردم را مشمول نرخ های پایین تر مالیاتی کرده اند.^۳

استقرار این نظام مالیاتی در جمهوری اسلامی ایران به عنوان بخش مهمی از تحولات نظام مالیاتی کشور محسوب می گردد و لایحه مربوطه اولین بار در سال ۱۳۶۶، به مجلس شورای اسلامی ارائه گردید و در شور اول تصویب و در شور دوم هم (۶) ماده آن تصویب شد. در نهایت با توجه به شرایط خاص اقتصادی ناشی از جنگ تحمیلی، به دولت مسترد گردید.

در سال ۱۳۷۰، دپارتمان امور مالی صندوق بین المللی پول، اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده را به عنوان یکی از عوامل اصلی افزایش کارایی نظام مالیاتی به ایران پیشنهاد کرد. بررسی های متعددی روی این گزارش و نظام مالیاتی جدید صورت پذیرفت. مطالعات اصلی در سال ۱۳۷۴ توسط معاونت اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی منتشر شد. در سال ۱۳۷۶، انجام مطالعات علمی بر روی استقرار مالیات بر ارزش افزوده به وسیله معاونت درآمدهای مالیاتی وزارت دارایی مجدداً آغاز گردید.

^۱ . Fiscal Affaires Departments (FAD)

^۲ . جمشیدی و شهبازی (۱۳۸۹)، ص ۱

^۳ . بیدآباد و کمیجانی (۱۳۷۴)، ص ۵۰