مروری بر ادبیات تحقیق و مطالعات انجام شده.................................................................................................................................. 5

2-1 مفهوم مالیات ........................................................................................................................................................................... 6

2-1-1 انواع مالیات مستقیم .......................................................................................................................................... 6

2-1-2 انواع مالیات غیر مستقیم .................................................................................................................................... 6

2-2 مفهوم مالیات بر ارزش افزوده .................................................................................................................................................. 7

2-3 تاریخچه مالیات بر ارزش افزوده ............................................................................................................................................ 10

2-4 انواع مالیات بر ارزش افزوده .................................................................................................................................................. 11

2-4-1 مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولید ................................................................................................................ 12

2-4-2 مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمد .............................................................................................................. 13

2-4-3 مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف ............................................................................................................. 13

2-5 ویژگی های مالیات بر ارزش افزوده ....................................................................................................................................... 14

2-5-1 خودکنترلی..................................................................................................................................................... 14

2-5-2 خنثی بودن...................................................................................................................................................... 15

2-5-3 کارایی مالیات بر ارزش افزوده........................................................................................................................ 15

2-5-4 تنازلی بودن..................................................................................................................................................... 16

2-6 روش محاسبه مالیات بر ارزش افزوده ..................................................................................................................................... 16

2-7 نرخ گذاری در مالیات بر ارزش افزوده .................................................................................................................................. 18

2-7-1 نرخ واحد عمومی و یا نرخ های چندگانه......................................................................................................... 19

2-7-2 نرخ گذاری صفر............................................................................................................................................ 20

2-7-3 معافیت ها....................................................................................................................................................... 20

2-8 آستانه معافیت ....................................................................................................................................................................... 20

2-9 مقایسه مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر خرده فروشی ........................................................................................................ 23

2-10 محاسن مالیات بر ارزش افزوده ............................................................................................................................................ 24

2-11 معایب اجرای مالیات بر ارزش افزوده .................................................................................................................................. 26

2-12 آثار اقتصادی حاصل از اجرای مالیات بر ارزش افزوده ......................................................................................................... 26

2-12-1 اثر درآمدی مالیات بر ارزش افزوده............................................................................................................... 27

2-12-2 اثر قیمتی مالیات بر ارزش افزوده................................................................................................................... 27

2-12-3 اثر توزیعی مالیات بر ارزش افزوده................................................................................................................. 27

2-13 مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف ...................................................................................................................... 27

2-14 تحلیلی از تورم و تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر تورم .......................................................................................................... 30

2-14-1 مفهوم تورم .................................................................................................................................................. 30

2-14-2 انواع تورم .................................................................................................................................................... 30 2-14-3 چگونگی تأثیرگذاری مالیات بر ارزش افزوده بر تورم ................................................................................... 31

2-15 مطالعات تجربی ................................................................................................................................................................... 31

2-15-1 مطالعات داخلی ........................................................................................................................................... 31

2-15-2 مطالعات خارجی .......................................................................................................................................... 33

**(2-1) مفهوم مالیات**

مالیات مقدار مبالغی است که شهروندان یک کشور طبق قانون به دولت می پردازند تا در جهت اداره امور کشور، تأمین کالاها و خدمات عمومی و تضمین امنیت و دفاع همگانی و عمران و آبادانی توسط دولت مورد بهره برداری قرار گیرد. مالیات ها را می توان به دو دسته کلی تقسیم کرد :

الف : مالیات های مستقیم ب : مالیات های غیرمستقیم

مالیات های مستقیم مالیات هایی هستند که بر مبنای درآمد و ثروت افراد حقیقی و حقوقی وضع می شوند و در واقع این نوع مالیات از آنهایی که از امکانات عمومی جامعه بیشتر استفاده می کنند به صورت تصاعدی دریافت می شود در مقابل مالیات های غیرمستقیم مالیات هایی هستند که بر کالاها وضع می شود. این نوع مالیات بر همه مصرف کنندگان کالا یا استفاده کنندگان خدمات تعلق می گیرد که دولت بر آنها مالیات وضع نموده است. [5]

**(2-1-1) انواع مالیات های مستقیم**

مالیات های مستقیم در کشورها به سه گروه تقسیم می شود :

\* مالیات بر شرکت ها : که بیشترین سهم را در ترکیب مالیات های مستقیم کشور دارد و به صورت مالیات بر شرکت های دولتی و مالیات بر شرکت های خصوصی وصول می شود.

\* مالیات بر درآمد : که به صورت مالیات بر حقوق ( کارکنان بخش خصوصی و دولتی )، مالیات بر مشاغل و مالیات بر مستقلات دریافت می شود.

\* مالیات بر ثروت : کمترین سهم را در ترکیب مالیات های مستقیم دارد و به صورت مالیات بر ارث، مالیات بر درآمد اتفاقی، مالیات بر نقل و انتقالات دارایی و سرقفلی، مالیات بر اراضی بایر، مالیات تعاون، مالیات سالیانه املاک وصول می شود.

**(2-1-2) انواع مالیات های غیرمستقیم**

مالیات های غیرمستقیم به دو دسته تقسیم می شود :

\* مالیات بر مصرف و فروش : به صورت مالیات بر فروش محصولات تولید داخلی مانند فرآورده های نفتی، مالیات بر فروش فراروده های الکلی صنعتی، مالیات بر فروش نوشابه های غیرالکلی، مالیات بر ماشین، مالیات بر فروش سیگار و ... وصول می گردد.

\* مالیات بر واردات : مالیاتی است که هنگام واردات کالا و خدمات در مبادی ورودی کشورها بر کالاها و خدمات وضع می شود این مالیات عموماً در قالب تعرفه گمرکی وصول می شود. [6]

**(2-2) مفهوم مالیات بر ارزش افزوده**

در این بخش از پایان نامه ابتدا به مفهوم ارزش افزوده و سپس به مفهوم مالیات بر ارزش افزوده پرداخته می شود ارزش افزوده معادل ارزشی است که تولید کننده قبل از فروش محصول و یا خدمت جدید به مواد خام و یا خریدهای اولیه خود اضافه می کند. ارزش افزوده به منظور اجتناب از احتساب مضاعف تولید ناخالص داخلی و یا تولید هر بنگاه یا مؤدی مالیاتی محاسبه می گردد.

از دیدگاه اداره مالیاتی، ارزش افزوده هر مؤدی مالیاتی معادل ارزش ستانده منهای ارزش داده آن مؤدی است. ارزش افزوده یک بنگاه نیز برابر با تفاوت بین عایدات ناشی از فروش محصولات تولید شده و کل هزینه هایی که بابت نهاده های تولید پرداخت شده می باشد. برای مثال موردی مشتمل بر سه بنگاه تولیدی و چند خانوار است را در نظر بگیرید. بنگاه تولیدی (1) با استفاده از خدمات عوامل تولید محصولی را تولید کرده که آن را به قیمت 1000 ریال به بنگاه تولیدی (2) می فروشد. بنگاه تولیدی (2) نیز با استفاده از خدمات عوامل تولید، مواد خام فوق را به مواد نیمه سوخته تبدیل کرده و آن را به قیمت 1500 ریال به بنگاه تولیدی (3) می فروشد. بنگاه تولیدی (3) نیز با استفاده از خدمات عوامل تولید، کالاهای نیمه ساخته را به کالاهای تمام شده تبدیل کرده و آن را به قیمت 2000 ریال به خانوارها می فروشد. به این ترتیب ارزش کل فروش سه بنگاه تولیدی مذکور معادل 4500 ریال بوده و این در حالی است که ارزش یا قیمت نهایی محصول فروخته شده به خانوارها برابر با 2000 ریال می باشد. جدول (2-1) فرآیند ارزش افزوده الگوی فوق را طی مراحل تولید تشریح می کند.

**جدول شماره (2-1) فرآیند ارزش افزوده طی مراحل تولید**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| مراحل تولید | خریدار | ارزش | ارزش افزوده |
| بنگاه تولیدی (1)  بنگاه تولیدی (2)  بنگاه تولیدی (3) | بنگاه تولیدی (2)  بنگاه تولیدی (3)  خانوارها | 1000  1500  2000 | 1000  500  500 |
| جمع کل | - | 4500 | 2000 |

مالیات بر ارزش افزوده در مفهوم ساده خود به صورت مالیات بر ارزش افزوده اضافی طی مراحل مختلف تولید و توزیع کالا و خدمات تعریف می گردد. بعبارتی مالیات بر ارزش افزوده یک نوع مالیات چند مرحله ای است که در مراحل مختلف زنجیره تولید – توزیع، براساس درصدی از ارزش افزوده کالاهای تولید شده و یا خدمات ارائه شده اخذ می گردد. این مالیات غیرمستقیم در واقع نوعی مالیات بر فروش چند مرحله ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه ای را از پرداخت مالیات معاف می کند.

این نوع مالیات در فرآیند تولید یعنی از کارخانه تا محل فروش، مرحله به مرحله اخذ می شود. در مالیات بر ارزش افزوده، انباشت مرحله ای مالیات وجود نداشته و مالیات به صورتی جدا از قیمت اصلی کالاها و خدمات محاسبه می شود.

**مثال موردی از مفهوم مالیات بر ارزش افزوده :**

در جدول (2-2) نحوه اعمال مالیات بر ارزش افزوده را در فرآیند تولید لباس نشان می دهد در این جدول مشاهده می گردد که کشاورز پنبه کار، پنبه را به قیمت 5000 ریال به کارخانه ریسندگی فروخته و از او فاکتور 5500 ریالی دریافت می کند. کارخانه ریسندگی پنبه را تبدیل به نخ کرده و آن را به قیمت 15000 ریال به کارخانه نساجی فروخته و از او فاکتور 16500 ریالی دریافت می کند. در این حالت او 500 ریال مالیات پرداختی خویش را در مرحله قبل به عنوان اعتبار مالیاتی از 1500 ریال کسر کرده و 1000 ریال مابقی آن را به عنوان بدهی مالیاتی به خزانه دولت واریز می کند. این فرآیند تولید و توزیع ادامه یافته تا به مرحله خرده فروشی لباس می رسد. در این مرحله خرده فروش، لباس را به قیمت 40000 ریال می خرد که در حقیقت 4000 ریال به عنوان مالیات بر ارزش افزوده با نرخ 10 درصد می پردازد. به این ترتیب مالیات جمع آوری شده در تمامی مراحل تولید معادل 4000 ریال بوده که توسط خرده فروش پرداخت شده است.

**جدول شماره (2-2) نحوه محاسبه مالیات بر ارزش افزوده در مراحل تولید و توزیع لباس**

|  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| فروشنده | خریدار | قیمت فروش | ارزش افزوده در هر مرحله تولید | مالیات بر ارزش افزوده با نرخ 10 درصد | جمع دریافتی توسط فروشنده | بدهی مالیاتی به دولت |
| کشاورز پنبه کار  کارخانه ریسندگی  کارخانه نساجی  عمده فروش پارچه  تولید کننده لباس | کارخانه ریسندگی  کارخانه نساجی  عمده فروش پارچه  تولید کننده لباس  خرده فروشی لباس | 5000  15000  25000  30000  40000 | 5000  10000  10000  5000  10000 | 500  1500  2500  3000  4000 | 5500  16500  27500  33000  44000 | 500  1000  1000  500  1000 |
| جمع مالیات بر ارزش افزوده پرداختی |  |  |  |  |  | 4000 |

در جدول (2-3) به تفهیم نحوه اعمال مالیات بر ارزش افزوده به بیانی دیگر می پردازد. در این جدول مشاهده می گردد که تولید کننده مواد خام، محصول خود را به قیمت 100 ریال می فروشد. در این مرحله با اعمال نرخ مالیات بر ارزش افزوده ای معادل 10 درصد، مالیات بر ارزش افزوده ناخالص معادل 10 ریال خواهد بود که با ارقام مالیات بر ارزش افزوده خالص آن برابر است. تولید کننده صنایع کارخانه ای، محصول خود را به قیمت 200 ریال به فروش می رساند که مالیات بر ارزش افزوده ناخالص و مالیات برارزش افزوده خالص این مرحله به ترتیب معادل 20 ریال و 10 ریال می باشد. عمده فروش محصول را به قیمت 300 ریال به فروش رسانده و به ترتیب مالیات بر ارزش افزوده ناخالص و مالیات بر ارزش افزوده خالصی به میزان 30 ریال و 10 ریال ایجاد می کند. در مرحله انتهایی خرده فروش محصول را به قیمت 400 ریال به فروش می رساند و به ترتیب مالیات بر ارزش افزوده ناخالص و مالیات بر ارزش افزوده خالصی به میزان 40 ریال و 10 ریال ایجاد می کند. به این ترتیب کل مالیات بر ارزش افزوده معادل 40 ریال خواهد بود.

**جدول شماره (2-3) اعمال مالیات بر ارزش افزوده**

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| مراحل مختلف | تولید کننده مواد خام | تولید کننده صنایع کارخانه ای | عمده فروش | خرده فروش |
| ارزش فروش | 100 | 200 | 300 | 400 |
| مالیات بر ارزش افزوده ناخالص | 10 | 20 | 30 | 40 |
| مالیات بر ارزش افزوده خالص | 0 - 10 | 10 - 20 | 20 - 30 | 30 – 40 |

**(2-3) تاریخچه مالیات بر ارزش افزوده**

ایده اصلی مالیات بر ارزش افزوده اولین بار در سال 1918 میلادی توسط یک مدیر آلمانی به نام فون زیمنس[[1]](#footnote-1) ارائه شد و سپس توسط میشل لاره[[2]](#footnote-2) فرانسوی در سال های 1953 و 1957 توسعه یافت. به طوریکه

اجرای ان در اواخر دهه ی 1940 میلادی در فرانسه پیشنهاد گردید و برای اولین بار در فرانسه در سال 1948 به اجرا در آمد این مالیات در بدو اجرا تنها تولیدات کارخانه ای را تحت پوشش قرار می داد. در سال 1954، در پی اصلاح سیستم مالیات بر فروش، اجرای مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف در کشور فرانسه مورد توجه قرار گرفت.

برزیل اولین کشوری بود که شکل جامع مالیات بر ارزش افزوده را پیاده نمود در سال 1962 کمیته مالی اتحادیه اروپا اجرای مالیات بر ارزش افزوده را به کشورهای عضو توصیه کرد. تا اواسط دهه 60 میلادی مالیات بر ارزش افزوده تنها در چند کشور محدود اجرا می شد اما در اواخر دهه ی 60 میلادی گسترش مالیات بر ارزش افزوده سرعت گرفت و اجرای مالیات بر ارزش افزوده تا پایان دهه ی 70 میلادی همچنان به سرعت پیش می رفت پس از این به مدت یک دهه رشد مالیات بر ارزش افزوده سیر نزولی به خود گرفت

اما در نیمه دوم دهه ی 80 و 90 میلادی روند رشد آن به اوج خود رسید بدون شک مالیات بر ارزش افزوده سریعترین رشد را طی دو دهه پایانی قرن بیستم در بین کشورهای جهان داشته است هم اکنون مالیات بر ارزش افزوده در بیش از 140 کشور دنیا اجرا می گردد.

**(2-4) انواع ماليات بر ارزش افزوده**

ماليات بر ارزش افزوده به سه نوع تقسيم مي شود: ماليات بر ارزش افزوده از نوع توليد، از نوع درآمد و از نوع مصرف.

با مقايسه درآمدها و مخارج كل در حسابهاي درآمد ملي، رابطه ي ميان انواع ماليات بر ارزش افزوده را بهتر مي توان درك كرد. مخارج مصرف نهايي خصوصي (C)، مخارج سرمايه گذاري ناخالص (I)، مخارج نهايي غير دستمزدي دولت براي خريد كالاها و خدمات (Gc)، مخارج دولت در ارتباط با حقوق و دستمزدها (Gw) و تراز تجاري (ارزش كالاها و خدمات غيرعاملي[[3]](#footnote-3) صادر شده منهاي ارزش كالاها و خدمات غيرعاملي وارد شده) توليد ناخالص داخلي را تشكيل مي دهند. معادله ي (1) رابطه ي ميان اين اجزاء را نشان مي دهد.

(2-1) GDP = G + I + Gc + Gw + (X – M)

از طرف ديگر درآمد ناخالص داخلي[[4]](#footnote-4)، مجموع پرداختي هاي درآمدي به عنوان توليد (دستمزد، بهره، سود و ...) و استهلاك را شامل مي شود. بايد در نظر داشت كه مجموع پرداختي هاي درآمدي به عوامل توليد، ارزش افزوده توليد را مشخص مي كند.

(2-2) GDI = V + D

در رابطه بالا، V پرداختي هاي درآمدي به عوامل توليد و D استهلاك است. برابري ميان درآمدها و مخارج، اتحاد حسابداري درآمد ملي را نتيجه مي دهد. [22]

(2-3) GDP = GDI

**(2-4-1) ماليات بر ارزش افزوده از نوع توليد[[5]](#footnote-5)**

مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی، مالیات کلی که بر فروش اعمال می شود این نوع مالیات هم بر کالاهای مصرفی و هم کالاهای سرمایه ای اعمال می شود از آنجایی که در مالیات برارزش افزوده از نوع تولیدی کالاهای سرمایه ای نیز مشمول مالیات می شود ممکن است انگیزه سرمایه گذاری به دلیل بالارفتن هزینه های سرمایه گذاری کاهش یابد. [7]

ماليات بر ارزش افزوده از نوع توليد- اگر بر مبناي اصل مبدا اجرا شود – كل مخارج به استثناي مخارج دستمزدي دولت را شامل ماليات مي كند. حال چنانچه اين نوع ماليات بر مبناي اصل مقصد اجرا شود، كل مخارج بدون تراز تجاري را مشمول ماليات مي كند.

در اصل مبدا آنچه كه صادر مي شود، چون منشا داخلي دارد، مشمول ماليات مي شود. اما در مورد واردات كه ارزش آن از خارج نشات مي گيرد شمول ماليات، صدق نمي كند. با توجه به معادلاتي كه در بالا ذكر شد، پايه مالياتي را مي توان براي اصل مبدا به صورت زير بيان كرد:

(2-4) 

كه در آن  پايه ي ماليات بر ارزش افزوده از نوع توليد را نشان مي دهد كه بر اساس اصل مبدا بنا شده است. پايه مالياتي براي اصل مقصد عبارت است از: [22]

(2-5) 

**(2-4-2) ماليات بر ارزش افزوده از نوع درآمد[[6]](#footnote-6)**

مالیات بر ارزش افزوده ار نوع درآمدی، مالیات بر فروش تولید خالص کالاها می باشد در این نوع از مالیات بر ارزش افزوده استهلاک از پایه مالیاتی کسر شده و سرمایه گذاری خالص مشمول مالیات می شود این روش نسبت به روش مالیات برارزش افزوده تولیدی پایه مالیاتی کوچکتری دارد اما همچنان به بخش تولید و سرمایه گذاری در اقتصاد تحمیل می شود. [7]

مخارج ناخالص سرمايه گذاري كه قسمتي از مخارج كل و پايه ماليات بر ارزش افزوده از نوع توليد را تشكيل مي دهد، كل مخارج واقعي اقتصاد روي كالاهاي سرمايه اي – طي دوره ي زماني مشخص – را نشان مي دهد. البته بخشي از اين مخارج صرف جبران كالاهاي سرمايه اي مي شود كه در طي توليد مصرف يا مستهلك شده اند.

ماليات بر ارزش افزوده از نوع درآمد، استهلاك را از پايه مالياتي خارج و مخارج سرمايه گذاري خالص را (بجاي ناخالص) مشمول ماليات مي كند.

(2-6) 

روشن است كه مي توان پايه مالياتي را به صورت ديگري نيز بيان كرد:

(2-7) 

پايه ماليات بر ارزش افزوده از نوع درآمد در صورتي كه بر مبناي اصل مقصد اجرا شود به صورت زير خواهد بود: [22]

(2-8) 

**(2-4-3) ماليات بر ارزش افزوده از نوع مصرف[[7]](#footnote-7)**

در این نوع، مالیات برارزش افزوده برمبنای خدمات و کالاهای مصرفی می باشد در این روش کلیه مخارج سرمایه گذاری ناخالص از پایه مالیاتی کسر می شود. در روش مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف همانطوریکه که مشاهده می شود سرمایه گذاری و استهلاک از شمول پایه مالیاتی خارج شده یعنی در این حالت بار مالیاتی از تولید به مصرف انتقال یافته است. این امر باعث بالا رفتن انگیزه سرمایه گذاری و تولید در اقتصاد می شود. [7]

اگر علاوه بر استهلاك، بر هزينه هاي انجام شده روي كالاهاي سرمايه اي كه به تعميم موجودي سرمايه كمك مي كند. ماليات وضع نشود، كل مخارج ناخالص سرمايه گذاري از پايه ماليات خارج مي شود و آنچه باقي مي ماند پايه ماليات بر ارزش افزوده از نوع مصرف را تشكيل مي دهد. پايه مالياتي را مي توان براي اصل مبدا به صورت زير بيان كرد:

(2-9) 

پايه مالياتي براي اصل مقصد:

(2-10) 

پايه ماليات بر ارزش افزوده اي كه بر مبناي اصل مقصد اجرا شود با كل فروش ها در سطح خرده فروشي برابر است. بنابراين اين نوع ماليات با ماليات بر خرده فروشي معادل مي باشد اما نحوه ي اجرا و مكانيزم جمع آوري اين دو نوع ماليات كاملا متفاوت است. [22]

**(2-5) ويژگي هاي ماليات بر ارزش افزوده**

ویژگی مالیات بر ارزش افزوده در چهار گروه مورد بحث قرار مي گيرد:

خود كنترلي بودن، خنثي بودن، كارايي و تنازلي بودن.

**(2-5-1) خودكنترلي بودن[[8]](#footnote-8)**

خود كنترلي بودن از خصيصه هاي مهم سيستم ماليات بر ارزش افزوده است. خودكنترلي بودن بدين معناست كه پرداخت كنندگان ماليات در هر مرحله اي از زنجيره ي توليد – توزيع، روي پرداخت ماليات در مراحل پيش از خود نظارت مي كنند.

در اين سيستم، اگر بنگاهي ماليات را كمتر از حد واقعي آن اعلام كند يا ماليات مربوط به خود را نپردازد، اين ماليات در زنجيره ي توليد - توزيع به خريدار بعدي منتقل مي شود. به همين دليل خريداران تمايلي به خريد كالاهايي كه ماليات آنها پرداخته نشده است، ندارند. به عبارت ديگر اگر بنگاهي كالاهايي را خريداري كند كه ماليات آنها پرداخت نشده باشد، در اين صورت وي اعتبار مالياتي كمتري خواهد داشت و متعاقباً بدهي مالياتي بيشتري به وي تعلق مي گيرد. از آنجا كه در سيستم ماليات بر ارزش افزوده هر بنگاه سعي مي كند حساب خريدها و ماليات هاي پرداختي خود را نگهداري نمايد، لذا در آن يك سيستم خود كنترلي در مقابل فرارهاي مالياتي ايجاد مي شود.

**(2-5-2) خنثي بودن[[9]](#footnote-9)**

ماليات بر ارزش افزوده به گونه اي است كه نسبت به رفتارهاي اقتصادي و تخصيص كارایي منابع خنثي مي باشد. زيرا معافيت ها و نرخ گذاري هاي صفر در آن محدود است. دليل ديگر اين است كه اعمال ماليات بر ارزش افزوده بنگاه ها به معناي اعمال ماليات بر استفاده بنگاه ها از عوامل توليد مي باشد.

اگر بنگاه ها بر اساس مكانيزم بازار، عوامل توليد مانند نيروي كار، سرمايه و زمين را به صورت كارا تركيب نموده باشند، اعمال ماليات بر ارزش افزوده اين كارايي را به هم نمي زند (البته در صورتي كه اين ماليات بر كليه ي كالاها و خدمات از جمله استراحت و بيكاري نيز وضع شود). زيرا در يك بازار رقابتي، پرداختي به عوامل توليد برابر با سهم هر يك از آنها در توليد محصول است؛ بنابراين اعمال ماليات بر ارزش افزوده با نرخي يكسان بر ارزش افزوده تمامي بنگاه ها، باعث خواهد شد كه هزينه ي بكارگيري هر يك از عوامل و در نتيجه هزينه هاي كل بنگاه ها با نسبت يكساني تغيير كند. در نتيجه، قيمت نسبي بكارگيري عوامل تغيير نخواهد كرد و بنابراين ماليات بر ارزش افزوده در تخصيص منابع و بكارگيري عوامل توليد و بطور كلي در تصميم گيري هاي اقتصادي موسسات و اشخاص خنثي و بي تاثير است.

**(2-5-3) كارايي ماليات بر ارزش افزوده**

ماليات بر ارزش افزوده اغلب جايگزين ماليات هايي با مشخصات زير مي شود:

ماليات هاي غير كارا، ماليات هايي كه انتخاب مصرف كننده را برهم مي زنند، ماليات هايي كه باعث ماليات بندي مضاعف مي شوند، ماليات هايي با نرخ هاي متعدد، ماليات بر صادرات و كالاهاي سرمايه اي، ماليات هايي كه واردات را تقويت مي كنند و ماليات هاي قديمي كه در بعضي مواقع با فساد همراه هستند.

اجراي ماليات بر ارزش افزوده فرصتي را مهيا مي سازد تا با كنار گذاشتن ماليات هاي نامناسب، نظام مالياتي مجددا سازمان دهي شود.

**(2-5-4) تنازلي بودن[[10]](#footnote-10)**

ماليات بر ارزش افزوده عملا يك نوع ماليات بر مصرف به حساب مي آيد و معمولا با نرخ ثابت بر كالاهاي مشمول (اعم از ضروري و لوكس) اعمال مي شود، در حالي كه سطح مصرف افراد در طبقات مختلف اجتماعي از كالاهاي ضروري و لوكس به يك اندازه نبوده و ميل نهايي به مصرف اين قبيل كالاها در طبقات مختلف درآمدي متفاوت است. در طبقات درآمدي بالا، با افزايش درآمد، مصرف متوجه كالاهاي لوكس مي شود ولي در طبقات پايين درآمدي با افزايش درآمد، مصرف متوجه كالاهاي ضروري مي شود؛ بنابراين از آنجا كه اقشار كم درآمد سهم بيشتري از درآمد خود را مصرف مي كنند، لذا در اين سيستم به طور نسبي فشار ماليات بيشتري را متحمل مي سازند. بنابراين تقريبا در تمامي كشورهايي كه براي اولين بار اين نوع ماليات به اجرا گذاشته مي شد، همواره یک نوع نگراني در ارتباط با رعايت عدالت اجتماعي ايجاد مي‌گرديد.

علاوه بر اين، اثرات تنازلي ماليات بر ارزش افزوده را مي توان با اعمال ماليات تصاعدي بر درآمد و ثروت و نيز ساير سياست هاي حمايتي مرتبط با اقشار آسيب پذير خنثي كرد. البته درجه تنازلي بودن ماليات، مي تواند با تكيه بر سياست دولت از جمله معافيت ها، نرخ هاي چندگانه و پرداخت هاي انتقالي كاهش يابد.

**(2-6) روش محاسبه مالیات بر ارزش افزوده**

همانطور که پیش از این به آن اشاره شد، ارزش افزوده معادل ارزش ایجاد شده در هر مرحله تولید است. به عبارتی ارزش افزوده برابر ارزش کالاها و خدمات ارائه شده منهای حاصل جمع ارزش نهاده های تولیدی (نظیر مواد خام، انرژی، وسائط نقلیه و ...) مورد استفاده در هر مرحله تولید است. ارزش افزوده را می توان از دو دیدگاه تجمعی (حاصل جمع دستمزد، بهره، اجاره و سود) و تفریقی (خروجی منهای ورودی) به دست آورد بر این اساس برای محاسبه مالیات برارزش افزوده می توان از چهار روش متعدد ذیل استفاده کرد: [26]

1- روش تجمعی مستقیم و یا روش حسابی : در این روش پایه مالیات از طریق محاسبه مستقیم ارزش افزوده به دست می آید. به عبارت دیگر پایه مالیات از حاصل جمع اجزای ارزش افزوده استخراج می شود و مقدار مالیات به صورت درصدی از ارزش افزوده وصول می گردد به عبارتی

( سود + اجاره + بهره + دستمزد ) . VAT = t

که در آن VAT و t به ترتیب مالیات بر ارزش افزوده و نرخ مالیاتی را نشان می دهد.

2- روش تجمعی غیر مستقیم: در این روش نرخ مالیات بر اجزای ارزش افزوده اعمال می گردد. به عبارتی

(سود) .+ t (اجاره + بهره + دستمزد) . VAT = t

3- روش تفریقی مستقیم و یا روش حسابی : در این روش نرخ مالیات بر حاصل خروجی منهای ورودی اعمال می گردد. به عبارتی

( ورودی – خروجی ) . VAT = t

از این روش تحت عنوان مالیات انتقال تجاری نیز یاد می شود.

4- روش تفریقی غیر مستقیم : در این روش نرخ مالیات به تفکیک اجزاء خروجی و ورودی اعمال می گردد. به عبارتی

( ورودی ) . - t ( خروجی ) . VAT = t

این روش به روش فاکتور نویسی شهرت دارد. زیرا بنگاه ها در جریان پرداخت مالیات می بایست به منظور کسب اعتبار مالیاتی به ارائه فاکتور فروش و خرید هر پرداخت مالیاتی طی هر دوره حسابداری بپردازند. این روش در واقع مدل اولیه مورد استفاده در جامعه اروپا بوده و تحت عناوین مختلفی نظیر روش اعتبار مالیاتی، روش فاکتور نویسی، روش بستانکاری و روش صورت حساب – اعتباری نیز از آن یاد می شود. در حال حاضر در بسیاری از کشورها از روش تفریقی غیرمستقیم برای محاسبه مالیات بر ارزش افزوده استفاده می شود. بر اساس این روش، از مؤدیان خواسته می شود تا بدهی مالیاتی خود را از طریق حاصل ضرب نرخ مالیات بر ارزش افزوده در میزان فروش خود محاسبه کرده و گزارش دهند. در مقابل این مقدار،

بنگاه ها می توانند آن مقدار از مالیاتی که به هنگام خرید نهاده های تولیدی در هر مرحله از تولید کالای خود پرداخت کرده اند را به صورت اعتبار از مقدار محاسبه شده مالیات بر ارزش افزوده کسر نمایند. در این روش بنگاه ها ملزم به دریافت و ارائه فاکتور برای کلیه خریدهای خود هستند. [22]

ماليات بر ارزش افزوده را بر مبناي دو اصل مبدا و يا مقصد مي توان اجرا كرد. در اصل مبدا، ماليات بر ارزش افزوده روي ارزش افزوده تمام محصولات مشمول ماليات كه در داخل توليد مي شوند، اعمال مي شود. در اصل مقصد، ماليات بر ارزش افزوده روي ارزش افزوده تمام محصولات مشمول ماليات كه در داخل مصرف مي شوند، اعمال مي گردد.

در يك اقتصاد باز، تفاوت ميان اين دو اصل از نحوه ي برخوردشان با صادرات و واردات نشأت مي گيرد. در اصل مبدا (مقصد)، صادرات (واردات) مشمول ماليات مي گردد، در حالي كه واردات (صادرات) موضوع ماليات قرار نمي گيرد. تمايز ميان اصول مبدا و مقصد بر مبناي مكاني است كه توليد و مصرف در آن اتفاق مي افتد، نه نوع محصولي كه توليد يا مصرف مي‌شود. [22]

**(2-7) نرخ گذاری در مالیات بر ارزش افزوده**

تعداد و میزان نرخ ها در مالیات بر ارزش افزوده از نکات مهم در اجرای این نوع مالیات می باشد. متعدد نبودن نرخ ها به معنی اعمال مالیات بر ارزش افزوده با نرخی واحد برای کلیه کالاها و خدمات است. اجرای مالیات بر ارزش افزوده با یک نرخ واحد عمومی بسیار ساده و آسان بوده و هزینه های اجرایی را کاهش می دهد. از سویی هزینه های اجرایی مالیات بر ارزش افزوده با میزان نرخی که برای آن انتخاب می شود، رابطه مستقیم دارد. به عبارتی هر چه میزان نرخ مالیات بر ارزش افزوده پایین باشد، هزینه های اجرایی وصول کاهش و بر عکس هر چه میزان نرخ مالیات بر ارزش افزوده بالا باشد، هزینه های اجرایی وصول آن افزایش می یابد. لیکن میزان درآمد های مالیاتی وصول شده ناشی از اعمال نرخ پایین مالیات بر ارزش افزوده قابل توجه نخواهد بود.

به طور کلی مالیات بر ارزش افزوده را می توان با یک نرخ واحد عمومی و یا با نرخ های چندگانه ، نرخ گذاری صفر و معافیت اعمال کرد که در ذیل به تشریح هر یک به طور مجزا پرداخته می شود..

**(2-7-1) نرخ واحد عمومی و یا نرخ های چندگانه**

اجرای نظام تک نرخی مالیات بر ارزش افزوده به دلیل سادگی و پیچیده نبودن روش محاسبه، نیاز به پرسنل اجرایی کمتری داشته و از اینروی هزینه اجرایی وصول مالیات پایین می باشد. به عبارتی هر چه این نظام ساده تر باشد، هزینه های اجرایی آن کاهش می یابد.

اجرای نظام تک نرخی مالیات بر ارزش افزوده از نظر برابری و اصل عدالت مالیاتی نامطلوب می باشد. زیرا تحت این شرایط تنها یک نرخ واحد عمومی بر عوامل مختلف تولید اعمال می شود. همچنین اعمال یک نرخ واحد عمومی بر کلیه کالاها اعم از ضروری و غیر ضروری به لحاظ اهداف توزیع درآمد در جامعه نامطلوب می باشد. زیرا با توجه به اینکه خانوارهای کم درآمد سهم بیشتری از درآمدشان را صرف کالاهای ضروری می کنند در مقایسه با خانوارهای پر درآمد بار مالیاتی بیشتری را متحمل می شوند. از اینروی توصیه بر این است تا نرخی پایین تر از نرخ واحد عمومی بر کالاهای مصرفی ضروری اعمال گردد. این امر خاصیت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده را تا حدودی کاهش می دهد. همچنین توصیه می شود تا برای کالاهای لوکس نرخی بالاتر اعمال گردد تا هدف بهبود توزیع درآمد در جامعه از درصد تحقق بیشتری برخوردار باشد. این توصیه ها در اغلب کشورها اعمال می شود.

طرفداران نظریه نرخ های چندگانه برای مالیات برارزش افزوده معتقدند با اعمال نرخ های چندگانه به صورت نرخ های پائین برای کالاهای ضروری می توان به توزیع عادلانه بار مالیات بین افراد در راستای تأمین عدالت اجتماعی دست یافت. آنها معتقدند با اعمال معافیت بر کالاهای صادراتی و نرخ های بالاتر بر کالاهای وارداتی می توان ضمن حمایت از تولیدات داخلی به بهبود تراز پرداخت ها نیز دست یافت.

اعمال نرخ های چندگانه برای مالیات بر ارزش افزوده از طرف دیگر معایبی را نیز به همراه دارد. انحراف در عملکرد بازار، افزایش احتمال فرار مالیاتی به علت پیچیدگی و وجود نرخ های متعدد، هزینه بر بودن بررسی و شناسایی سبد کالایی مشمول نرخ های پائین برخی از معایب ذکر شده می باشند. در برخی موارد با کاهش نرخ مالیات تقاضا برای کالای مشمول مالیات، افزایش یافته و سیستم بازار به خودی خود باعث بالا رفتن قیمت ها می گردد. [9]

**(2-7-2) نرخ گذاری صفر**

نرخ گذاری صفر به این مفهوم است که محصولی که نرخ مالیات بر ان اعمال می شود، هیچ نوع مالیاتی را متحمل نگردد. در این خصوص ممکن است تولید کنندگان این نوع محصولات از نهاده هایی استفاده کرده باشند که از نظام نرخ گذاری صفر تبعیت نکرده باشد. تحت این شرایط زیان تولید کنندگان مزبور می بایست توسط دولت به اندازه مالیات پرداختی بر نهاده ها جبران شود.

شایان ذکر است که نرخ گذاری صفر نیز با خود معایبی به همراه دارد. زیرا با گسترش آن پایه مالیاتی محدود شده و لذا برای جبران خسارت می بایست به سایر کالاها و خدمات باقیمانده نرخ های بالاتری اعمال کرد این مسئله می تواند فرار مالیاتی را افزایش دهد. از سویی همانطور که پیش از این به ان اشاره شد، دولت می بایست مالیات بر ارزش افزوده پرداختی بر نهاده های مورد نیاز برای تولید کالاها و خدمات مشمول نرخ گذاری صفر را پرداخت کند. به این ترتیب مشاهده می گردد که هیچگونه افزایش درآمدی از اجرای این نوع نظام عاید دولت نشده و از سویی استفاده از آن اهداف توزیعی را محقق نمی سازد. زیرا در بسیاری از موارد خانوارهای پر درآمد از کالاهای مشمول نرخ گذاری صفر استفاده می کنند. [9]

**(2-7-3) معافیت ها**

برخی کالاها و خدمات به دلایل مختلف از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می باشند. تفاوت نرخ گذاری صفر با معافیت مالیاتی در این است که در معافیت مالیاتی عرضه کنندگان کالاها و خدمات، مالیات بر ارزش افزوده پرداختی در زمان خرید نهاده های مورد نیاز را باز پس نمی گیرند، لذا بار مالیاتی به صورت افزایش قیمت به مصرف کنندگان نهایی منتقل شده و این در حالی است که مصرف کنندگان کالاها و خدمات در نرخ گذاری صفر به دلیل استرداد مالیات بر نهاده ها به عرضه کنندگان، هیچگونه بار مالیاتی را به صورت افزایش قیمت متحمل نمی شوند. [9]

**(2-8) آستانه معافیت[[11]](#footnote-11)**

از آنجایی که مالیات بر ارزش افزوده کلیه کالاها و خدمات تولید و توزیع شده را در بر می گیرد، بنابراین از گستردگی اجرایی خاصی بر خوردار است. در این راستا ارزش افزوده ی ایجاد شده توسط بنگاه های کوچک و فعالان بخش خرده فروشی در مقایسه با تعداد زیاد آنها، بسیار ناچیز بوده و در نتیجه مالیات بر ارزش افزوده وصولی از آنها با عنایت به گستردگی فعالیت های اجرایی سازمان وصول مالیات، قابل توجیه نیست. بدین لحاظ معاف نمودن مؤسسات اقتصادی با ارزش افزوده ی پایین، در جهت افزایش کارایی سازمان مالیاتی از اهمیت خاصی برخوردار است. تجربه ی سایر کشورها نشان می دهد که اغلب کشورهایی که از سیستم مالیات بر ارزش افزوده استفاده می کنند، در مراحل اولیه اجرای این نوع مالیات، برای کاهش هزینه های اجرایی و هزینه های تمکین مؤدیان، از یک سطح آستانه معافیت برای معاف نمودن تعداد زیادی از بنگاه های کوچک و فعالان بخش خرده فروشی استفاده کرده اند. تعیین سطح آستانه معافیت، این امکان را به سازمان مالیاتی می دهد که در جهت تحقق اهداف در آمدی نظام مالیاتی، به میزان قابل توجهی در هزینه های اجرایی صرفه جویی نموده و با عنایت به کاهش حجم کارها، در تحقق وصول مالیات بر ارزش افزوده بالقوه موفق عمل کند.

از معیارهای متعددی برای تعیین سطح آستانه معافیت استفاده می شود که مهمترین آنها عبارتند از: حجم فروش سالیانه، مقدار سرمایة مورد استفاده، سطح اشتغال، حجم خرید سالیانه و نوع تجارت.

در اغلب کشورها از معیار حجم فروش سالیانه، برای تعیین سطح آستانه معافیت استفاده می شود. بر این اساس هر چه نسبت ارزش افزوده ایجاد شده به کل فروش بیشتر باشد، سطح آستانه معافیت پایین می آید. در برخی از کشورها برای خدمات، آستانه معافیت جداگانه ای در نظر گرفته می شود که کمتر از میزان آستانه معافیت فعالیتهای غیر خدماتی است (به عنوان مثال اندونزی، ایرلند و توگو). تعیین دقیق سطح آستانه معافیت در اجرای موفقیت آمیز مالیات بر ارزش افزوده بسیار مهم می باشد. بررسی ها نشان می دهد در کشورهایی مانند آلبانی، کرواسی، گرجستان، غنا و اوگاندا یکی از نقاط ضعف اساسی در اجرای مالیات بر ارزش افزوده، پایین بودن سطح آستانه معافیت بوده است. از طرف دیگر بالا بودن آستانه معافیت از طریق گسترش فرار مالیاتی و انشعاب در شرکت ها (در نتیجه کاهش پایة مالیاتی) موجب عدم اجرای موفقیت آمیز مالیات بر ارزش افزوده می شود.

اگر هزینه های اجرایی مالیات بر ارزش افزوده (که توسط سازمان مالیاتی تحمل می شود) و هزینه های تمکین آن (که توسط مؤدیان تحمل می شود) نبود، بهترین سطح آستانه معافیت، صفر بود. بنابراین، ضرورت بر قراری آستانه معافیت از آنجا ناشی می شود که سازمان مالیاتی مایل است به منظور کاهش هزینه های وصول خود، از مقداری در آمد خود دست بکشد. جهت درک این مسأله که مبادله بین درآمد و هزینه چگونه ممکن است سطح مناسب آستانه معافیت را نشان دهد، فرض کنید دولت هر یک دلار درآمد مالیاتی اضافی را به میزان δ دلار ارزشگذاری می کند (البته 1> δ خواهد بود، چون تنها استدلالی که برای افزایش درآمد استفاده می شود این اعتقاد است که منابع زمانی که در دست دولت باشد برای جامعه خیلی با ارزش تر خواد بود تا زمانی که این منابع در دست مؤدیان باشد). از آنجا که اعمال مالیات موجب هزینه هایی اضافه ای برای بخش خصوصی در مقابل انتقال منابع می شود – زیرا مالیات موجب اختلال در فعالیت اقتصادی می شود – یک دلار درآمد اضافی دولت تنها در صورتی تحقق می یابد که منافع ناشی از این یک دلار برای جامعه، بیش از یک دلار ارزش گذاری شود. در واقع، عدد (δ-1) می تواند دقیقاً برای ضرر از دست رفته ناشی از اختلال در رفتار اقتصادی، تطابق داشته باشد.

فرض کنید که دولت تصمیم می گیرد که سطح آستانه معافیت (Z) را به میزان یک دلار (نرخ VAT، t در نظر گرفته می شود) بالا ببرد. بالطبع، در ازاء هر بنگاهی که در نتیجه این اقدام دولت از شبکه VAT بیرون رانده می شود، یک کاهش درآمدی به میزان tvz (v بیانگر ارزش افزوده هر واحد تولید می باشد) به دولت تحمیل می گردد، اما مقابل هزینه های اجرایی دولت نیز به میزان فرضاً A واحد کاهش خواهد یافت. از طرف دیگر، هر بنگاهی که در اثر این اقدام دولت از شبکه VAT خارج می شود «درآمد پس از مالیات معادل tvz بدست می آورد و علاوه بر آن، هزینه های تمکین (C) او نیز کاهش می یابد. حال اگر خالص زیان وارده به دولت را معادل δ بدانیم و آنرا مساوی منفعت بدست آمده توسط بخش خصوصی قرار دهیم، سطح بهینه آستانه معافیت عبارت خواهد بود از:



همانطور که انتظار می رود، هر چه هزینه های اجرایی و یا هزینه های تمکین بالا باشد، سطح آستانه معافیت بهینه نیز بالاتر خواهد بود. (مفهوم پایین تر یعنی δ کمتر خواهد بود).

همچنین واضح است که هر چقدر نسبت ارزش افزوده به فروش کمتر باشد، سطح آستانه معافیت بالاتر خواهد بود. [22]

**(2-9) مقایسه ی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر خرده فروشی**

دراین بخش به تفاوت موجود بین مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر خرده فروشی اشاره می شود:

1-مالیات بر خرده فروشی معمولا بر کالاها (و نه خدمات) وضع می شود و اقلام مصرفی زیادی را شامل نمی شود (پچمن، 1986، ص .119). برای نمونه؛ حمل و نقل، ارتباطات، خدمات حرفه ای و ساختمان سازی معمولا از سیستم مالیات بر خرده فروشی خارج می شوند. در عمل، مالیات بر ارزش افزوده روی پایه ی مالیاتی گسترده تری اعمال می شود و برای دست یابی به درآمدی مشخص، نیاز به نرخ مالیاتی کمتری – نسبت به مالیات بر فروش – دارد.

2- اگر در مالیات بر فروش برای مالیات پرداختی روی نهاده های تولیدی اعتباری در نظر گرفته نشود، مشکل مالیات بندی مضاعف اجتناب ناپذیر می گردد. همچنین در این سیستم انگیزه ی ادغام بنگاه های تولیدی و ایجاد کارتل های تجاری، به منظور اجتناب از پرداخت مالیات خرید و فروش کالاهای واسطه ای، تقویت می شود. یعنی به منظور فرار از پرداخت مالیات، بنگاه ها ترجیح می دهند مواد واسطه ای مورد نیازشان را خود تهیه و تولید کنند. این مسأله دو مشکل را در پی خواهد داشت: از یک طرف قدرت انحصاری بنگاه ها را در رابطه با تعیین قیمت افزایش می دهد و از طرف دیگر فرصت های فرار مالیاتی را بیشتر می کند.

3-شاید به نظر برسد که تعداد تجار کمتری باید در سیستم مالیات بر فروش ثبت نام کنند، در حالی که در سیستم مالیات بر ارزش افزوده لازم است تمام تجار ثبت نام کنند. در سیستم مالیات برخرده فروشی، تجاری که اقدام به فروش کالاهایی می کنند که به صورت نهاده در دیگر مشاغل استفاده می شود، نیز باید ثبت نام نمایند. زیرا برای اجتناب از مالیات بندی مضاعف لازم است مالیات پرداخت شده روی نهاده های تولیدی جبران شود. پس ثبت نام مؤدیان در این سیستم تا حدود زیادی شبیه به ثبت نام در سیستم مالیات بر ارزش افزوده است.

4-مالیات بر ارزش افزوده کاراتر از مالیات بر فروش می باشد؛ زیرا در این سیستم احتمال اینکه بر نهاده ها مالیات وضع شود، کمتر است. البته لزوماً به این معنی نیست که در مالیات بر ارزش افزوده همه ی نهاده ها از پرداخت مالیات معاف هستند. در مالیات بر ارزش افزوده برخی نهاده ها مشمول مالیات می شوند؛ مثلا نهاده هایی که در بخش خدمات مالی استفاده می شوند. با این وجود اگر سیستم مالیات بر ارزش افزوده ساده و معافیت های محدودی داشته باشد، مالیات بندی مضاعف ناچیز خواهد بود.

5-شاید مهم ترین تفاوت میان مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر خرده فروشی، تأثیر گذاری آنها بر فرار مالیاتی باشد. شکی نیست که مالیات بر فروش با نرخ مالیاتی پایین، به راحتی قابل درک و اجراست. اما تجربه ی کشورهایی که مالیات بر فروش را به طور گسترده اجرا کرده‌اند، نشان می دهد که با افزایش نرخ مالیات، انگیزه فرار مالیاتی نیز تقویت شده و فرار مالیاتی افزایش می یابد. مالیات بر فروش در ضعیف ترین مرحله از زنجیره ی تولید – توزیع (فروش به مصرف کننده‌ی نهایی) جمع آوری می شود. در بسیاری از معاملات صورت گرفته در مرحله ی خرده فروشی، فاکتور صادر نمی شود و فروش نقدی بسیار متداول است. از طرف دیگر، مالیات بر ارزش افزوده زمینه را برای حسابرسی مؤثر تأمین می کند.

استفاده از فاکتور در تمام مراحل مبادله این امکان را به سازمان مالیاتی می دهد تا بر عملکرد بنگاهی نظارت بیشتری داشته باشد. البته در مورد این خصوصیت مالیات بر ارزش افزوده نباید دچار اغراق شد. چرا که نه مالیات بر ارزش افزوده و نه مالیات بر خرده فروشی، نمی توانند اقتصاد زیر زمینی را پوشش دهند.

**(2-10) محاسن مالیات بر ارزش افزوده**

محاسن مالیات برارزش افزوده به شکل زیر خلاصه می شود.

\* این نوع مالیات در بسیاری از کشورها به عنوان منبع درآمدی جدید در جهت افزایش درآمدهای دولت به کار برده شده است. در حقیقت از این نوع مالیات به عنوان ماشین چاپ پول یاد شده و دلیل آن را می بایست در وسعت پایه مالیات که اکثر کالاها و خدمات را شامل می شود، جستجو نمود. طبق مطالعاتی که صورت گرفته است مالیات برارزش افزوده حدود 12 تا 30 درصد از درآمد و بین 5 تا 10 درصد تولید ناخالص داخلی کشورها را شامل می شود. [27]

\* پایه وسیع این مالیات به همران پایین بودن نرخ آن با مقاومت کمتری از سوی مردم روبرو می شود لذا وصول این مالیات مطمئن تر و نسبتاً راحت تر می باشد و قابلیت پذیرش آن توسط عموم نیز آسان می باشد.

\* مالیات بر ارزش افزوده بر خلاف مالیات بر درآمد که معمولاً در پایان سال مالی قابل وصول است، چون بر مصرف کالاها و خدمات تعلق می گیرد از کمترین نوسان برخوردار می باشد. زیرا تقاضا برای کالاها و خدمات طی زمان استمرار داشته و لذا در پرداخت خود با مشکل مواجه نمی شود و این خود سبب ایجاد یک منبع درآمدی با ثبات و در عین حال انعطاف پذیر برای دولت می گردد.

\* مالیات بر ارزش افزوده از مراحل مختلف زنجیره تولید و توزیع اخذ شده و لذا یک خاصیت خود اجرایی دارد. به این ترتیب پایین بودن هزینه های جمع آوری ان از دلایل دیگر استفاده از این نوع مالیات در کشورها بوده است.

\* مالیات بر ارزش افزوده به لحاظ اقتصادی یک نوع مالیات خنثی و یا بی تفاوت تلقی می گردد. زیرا این نوع مالیات به صورت متناسب بر ارزش افزوده عوامل تولید مختلف در زنجیره تولید اعمال شده و هیچ نوع اختلالی را در فرآیند تولید، تخصیص منابع و غیره بوجود نمی آورد. [11]

\* عضویت در پیمان های منطقه ای از جمله موارد دیگری است که برخی را به مدرن سازی نظام مالیاتی و استفاده از مالیات بر ارزش افزوده هدایت می کند. [9]

\* کاهش نرخ سایر مالیات ها و جانشین کردن مالیات بر ارزش افزوده به جای آن و ایجاد درآمد ثابت برای دولت.

\* اجتناب از پدیده مالیات مضاعف مزیت دیگر استفاده از مالیات بر ارزش افزوده است. به طور کلی هرگاه نرخ مؤثر مالیاتی بیشتر از نرخ اسمی آن گردد، از این وضعیت به عنوان پدیده مالیات مضاعف یاد می شود. مالیات مضاعف هم در مالیات بر فروش یک مرحله ای و هم در مالیات بر فروش چند مرحله ای می تواند ایجاد شود. لیکن این پدیده در مالیات بر ارزش افزوده در صورتی که به طور کامل اجرا شود، ایجاد نخواهد گردید. زیرا مالیات بر ارزش افزوده پرداختی به عوامل تولید هنگام خرید به عوامل اعتبار مالیاتی برگشت داده می شود.

\* این نوع مالیات به دلیل ساده بوده ساختار و سهل الوصول بودن آن از کارایی بالایی برخوردار می باشد.

\* اجرای مالیات بر ارزش افزوده سبب بهبود وضعیت تراز بازرگانی خارجی کشور می گردد.

\* مالیات بر ارزش افزوده از انعطاف پذیری بالایی برخوردار است. این امر سبب می گردد تا به هنگام رونق اقتصادی میزان وصولی این مالیات به دلیل افزایش سطح تولید و ارزش افزوده افزایش یابد و در مواقع رکود کاهش پیدا کند.

\* اجرای مالیات بر ارزش افزوده تمهیدات حقوقی و قانونی لازم را برای روش خود اظهاری ایجاد می کند. زیرا در واقع مالیات بر ارزش افزوده براساس روش خود اظهاری اجرا می گردد.

\* اجرای این نوع مالیات سبب شناسایی خود به خود میزان معاملات و حجم کار کلیه مؤدیان شده و این خود می تواند مبنای اعمال مالیات های دیگر از قبیل مالیات بر درآمد و مالیات بر مشاغل و غیره را فراهم نماید.

\* ایجاد تحول در ساختار مالیاتی به دلیل ناهماهنگی نظام مالیاتی با روند توسعه اقتصادی از دلائل دیگر انتخاب این نوع مالیات توسط کشورها است. به عبارتی با افزایش توسعه اقتصادی کشور، تحول ساختار مالیاتی سنتی به سوی ساختار مالیاتی مدرن، کارآیی اقتصادی را بالا می رود.

**(2-11) معایب اجرای مالیات بر ارزش افزوده**

اجرای مالیات برارزش افزوده نگرانی هایی را به همراه دارد که تحت عنوان معایب آن معرفی شده است از جمله معایب حاصل از اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده می توان به موارد زیر اشاره کرد :

\* خاصیت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده از نظر برقراری عدالت مالیاتی نامناسب تلقی می شود.

\* مالیات بر ارزش افزوده می تواند به تشدید تورم منجر شود.

\* کمبودهای تجربه کافی در اعمال مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای در حال توسعه می تواند موجبات عدم اجرای موفقیت آمیز این مالیات را فراهم آورد.

\* تعدد نرخ های مالیات برارزش افزوده می تواند مشکلات اجرایی خاصی را به همراه داشته باشد

**(2-12) آثار اقتصادی حاصل از اجرای مالیات بر ارزش افزوده**

اجرای مالیات بر ارزش افزوده بر متغیرهای اقتصادی نظیر سطح عمومی قیمت ها، پس انداز، سرمایه گذاری، رشد اقتصادی، تجارت خارجی، و درآمدهای مالیاتی دولت تأثیر می گذارد.

در مجموع می توان تبعات اقتصادی حاصل از اجرای مالیات بر ارزش افزوده را در سه نوع اثر درآمدی، اثر قیمتی و اثر توزیعی به اختصار به شرح زیر مورد بررسی قرار داد :

**(2-12-1) اثر درآمدی مالیات بر ارزش افزوده**

در خصوص اثر در آمدی مالیات بر ارزش افزوده ذکر این نکته ضروری است که با اجرای این نوع مالیات طیف وسیعی از کالاها و خدمات مشمول مالیات می گردند. از سویی به دلیل پایین بودن نرخ مالیاتی، فرصت های فرار مالیاتی کمتر شده و بالطبع درآمد مالیاتی بیشتری نصیب دولت می گردد.

**(2-12-2) اثر قیمتی مالیات بر ارزش افزوده**

مالیات بر ارزش افزوده با توجه به عمومی بودن ان از طریق نرخ باعث افزایش سطح عمومی قیمت ها می شود لذا هنگام اجرای آن جهشی در سطح عمومی قیمت ها به وجود می آید.

**(2-12-3) اثر توزیعی مالیات بر ارزش افزوده**

در خصوص اثر توزیعی مالیات بر ارزش افزوده می توان گفت که برخی از اقتصادانان بر این باورند که چون مالیات بر ارزش افزوده با نرخ غیر تصاعدی بر کالاها و خدمات اعمال می شود، گروه های پایین درآمدی به طور نسبی بار مالیاتی بیشتری را متحمل می شوند. در این راستا هر چه کالا ضروری تر باشد، به علت پایین بودن کشش تقاضا بار مالیاتی بیشتری منتقل می گردد. با توجه به بالا بودن سهم هزینه این کالاها در سبد خانوارهای فقیر، بار مالیاتی این خانوارها بیشتر خواهد شد. از اینروی برخی از کشورها برای مقابله با این امر از نرخ های متعدد مالیات بر ارزش افزوده استفاده می کنند. در واقع یکی از دلایل عمده اعمال نرخ های متعدد مالیاتی مسئله توزیع درآمد است و این خود مشکلات اجرایی بی شماری را به همراه دارد. به این ترتیب اثر توزیعی مالیات بر ارزش افزوده به نظام مالیات بر ارزش افزوده و اهمیت توزیع درآمد در این کشورها بستگی دارد. انتخاب پایه مالیاتی، گستردگی آن، نرخ های مالیاتی، معافیت ها و غیره از عوامل مؤثر توزیعی مالیات بر ارزش افزوده می باشد.

**(2-13) مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف**

نرخ استاندارد ماليات بر ارزش افزوده در کشورها با نرخ های متفاوتی اعمال می شود به عنوان نمونه در سنگاپور 3 درصد و در کشور دانمارك و سوئد 25 درصد می باشد. در برخي از كشورها تنها يك نرخ مالیاتی اعمال می شود و در برخی از کشورها سیستم چند نرخی متداول می باشد به عنوان مثال در کشور كلمبيا هفت نرخ مالياتي اعمال مي شود. اين تنوع عملكرد در درآمدهاي حاصل از ماليات بر ارزش افزوده نيز مشاهده مي شود. در برخي از كشورها درآمد ماليات بر ارزش افزوده كمتر از يك درصد توليد ناخالص داخلي است و كشورهايي نيز وجود دارند كه درآمدشان از محل ماليات بر ارزش افزوده، ده درصد توليد ناخالص داخلي است. همچنين در حالي كه برخي كشورها كليه ي مشاغل را مشمول ماليات بر ارزش افزوده قرار داده اند، كشورهايي نيز وجود دارند كه با معرفي آستانه ي مالياتي قسمتي از مشاغل كوچك را از پرداخت ماليات معاف نموده اند.

بالاترين نرخ متوسط ماليات بر ارزش افزوده در اروپاي مركزي اعمال مي شود که برابر (1/20 درصد) می باشد. سپس در اتحاديه اروپا نروژ و سوئيس با نرخ 8/18 درصد قرار دارند. كمترين متوسط نرخ ماليات بر ارزش افزوده اعمال شده در جهان مربوط به آسيا و اقيانوسيه با نرخ 4/10 درصد مي باشد. قابل ذكر است ميانگين نرخ استاندارد جهاني ماليات بر ارزش افزوده برابر 16 درصد است. همچنين متوسط تعداد نرخ هاي اعمال شده در مناطق جغرافيايي جهان مشاهده مي شود كه در آفريقاي شمالي و خاورميانه بيشترين ميزان تعدد نرخ ماليات بر ارزش افزوده وجود دارد كه ميانگين تعداد نرخ ها بيش از 3 مي باشد و كمترين تعداد نرخ ها مربوط به صحراي آفريقا است كه حدود 3/1 مي باشد.

مناطق اروپاي غربي، شمال آفريقا و خاورميانه پيچيده ترين نوع ماليات بر ارزش افزوده را با توجه به تعدد نرخ هاي مالياتي دارند. در مقايسه آفريقا با اقتصادهاي در حال گذار و جزاير كوچك ساختار مالياتي ساده تري دارند.

در اتحادیه اروپا بيشترين درآمد ماليات بر ارزش افزوده که به صورت سهمی از توليد ناخالص داخلي معرفی می شود مربوط به کشورهای نروژ و سوئيس مي باشد. در اين كشورها سهم نسبی مالیات برارزش افزوده حدود 7 درصد از توليد ناخالص داخلي می باشد. كمترين ميزان درآمد از محل این مالیات مربوط به منطقه آسیا و اقیانوسیه می باشد که حدود 3/3 درصد توليد ناخالص داخلي است.

جدول (2-4) تفاوت متوسط درآمد حاصل از سيستم ماليات بر ارزش افزوده در دو يا سه سال بعد از اجراي آن را با متوسط درآمد ماليات بر فروش (كه قبلا اجرا مي شد) در دوره اي متناظر، نشان مي دهد. اين اطلاعات مربوط به هشت كشور آفريقايي است كه ماليات بر ارزش افزوده را در دهه ي 90 ميلادي معرفي كرده اند.

جدول (2-4) نشان مي دهد كه تغيير سيستم مالياتي اثر مثبت بر درآمدها داشته و در برخي موارد اين افزايش قابل توجه بوده است؛ مثلا در گابن تفاوت درآمد مالیات بر ارزش افزوده و ماليات بر فروش 3 درصد توليد ناخالص آن كشور است.

جدول شماره (2-4) تفاوت درآمدي ماليات بر ارزش افزوده و ماليات بر فروش در كشورهاي منتخب آفريقا

|  |  |  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| بنين | بوركینافاسو | گابن | گينه | كنيا | توگو | اوگاندا | زامبيا |
| 2 | 9/0 | 3 | 1 | 8/0 | 2/0 | 1 | 9/0 |

Source : IMF Staff Calculations.

**(2-14) تحلیلی از تورم و تأثیر مالیات برارزش افزوده بر تورم**

**(2-14-1) مفهوم تورم**

تورم که به صورت افزایش سیستم سطح عمومی قیمت ها تعریف می شود یکی از مشکلات حاد اقتصادی است که همواره از دوران قدیم تاکنون، مادامی که پول به عنوان وسیله مبادله مورد استفاده قرار گرفته است، همراه جوامع بشری بوده است مدارک تاریخی حاکی از آن است که قدیمیترین تجربه تورمی که در دنیا اتفاق افتاده و به ثبت رسیده است مربوط به روم باستان می باشد. [12]

**(2-14-2) انواع تورم**

تورم به مفهوم افزایش سطح عمومی قیمت ها به طور مستمر می باشد که از دیر باز مورد توجه اکثر نظریه پردازان در علم اقتصاد بوده است و نظریات گوناگونی در باب چگونگی شکل گیری این پدیده مطرح شده است. نظریه های موجود درباره تورم را می توان در چهار گروه عمده مورد بررسی قرار داد. نظریه پولی، نظریه فشار تقاضا، نظریه ی فشار هزینه، نظریه ساختاری.

\* پولیون معنقدند که نرخ رشد بالا و دائمی عرضه پول دلیل ظهور تورم می باشد به طوریکه با رشد بالا و مستمر عرضه پول، تورم شکل میکیرد و با رشد پایین عرضه پول نرخ تورم کاهش می یابد بنابراین طرفداران این نظریه معتقدند که تنها راه تورم افزایش قانونمند و با ثبات عرضه ی پول با نرخی برابر یا اندکی بیش از رشد متوسط تولید است. [7]

\* کنیزین ها با بیان نظریه فشار تقاضا اعلام می دارند که علت ریشه تورم فزونی تقاضای مؤثر بر عرضه در شرایط اشتغال کامل است. طرفداران این نظریه معتقدند تنها راه کنترل تورم کنترل تقاضا می باشد. [7]

\* نظریه فشار هزینه، تورم را ناشی از عدم تعادل های بخش عرضه ی اقتصاد می داند به این صورت که کارگران و صاحبان صنایع تلاش می کنند با افزایش دستمزدها و قیمت سایر عوامل تولید، سهم خود را از درآمد ملی افزایش دهند. این امر سبب بروز مارپیچ دستمزد ـ قیمت گردیده و فشار تورمی ایجاد می کند. این نظریه انواع سیاست های درآمدی را راهکار کاهش فشارهای تورمی می داند . [7]

\* ساختارگرایان، ریشه های بنیادین تورم را در ساختارهای ناموزون اقتصادی جستجو می کنند به عقیده این عده کشش ناپذیری عرضه در بخش های کلیدی اقتصاد به عنوان علت عمده ی تورم تلقی می شود. ساختارگرایان به شیوه های مرسوم مقابله با تورم یعنی سیاست های پولی و مالی انقباضی اعتقاد ندارند و به تغییرات ساختاری عمده مانند تغییرات در سیستم تولید، ساختار اقتصادی ، توزیع درآمد برای مقابله با تورم عقیده دارند. [7]

**(2-14-3) چگونگی تأثیرگذاری مالیات بر ارزش افزوده بر تورم**

مکانیزم تأثیرگذاری مالیات برارزش افزوده بر تورم به صورت زیر ظاهر می شود :

\* مالیات بر ارزش افزوده با اضافه شدن به ارزش افزوده ایجاد شده باعث افزایش سطح عمومی قیمت ها می شود که این می تواند به مفهوم تورم باشد.

\* مالیات بر ارزش افزوده باعث تخصصی شدن کارها می شود که این هزینه تولید را کاهش داده، در نتیجه افزایش قیمت ناشی از تولید تا حدودی کنترل می شود.

\* با اجرای مالیات برارزش افزوده تا حدودی از فرار مالیاتی جلوگیری به عمل می آید تا از این طریق فشار کسری بودجه دولت بر اقتصاد که به صورت تورم بیشتر آشکار می شود، کاهش یابد.

**(2-15) مطالعات تجربی**

در این قسمت از پژوهش به تشریح مطالعات و پژوهش هایی که در زمینه اثر مالیات بر ارزش افزوده بر تورم در داخل و خارج کشور انجام شده است می پردازیم.

**(2-15-1) مطالعات داخلی**

**قنبری و تجلی** (1380) در مقاله ای تحت عنوان « برآورد آثار تورمی مالیات برارزش افزوده» به تشریح و تبین آثار احتمالی تورمی این مالیات پرداخته اند در این مقاله اثر تورمی ناشی از جایگزین مالیات بر ارزش افزوده به جای مالیات بر مصرف و فروش در اقتصاد زیر بررسی شده است. در مطالعه با اقتباس از مدل تات بانک جهان سه سناریو در مورد نرخ مالیات برارزش افزوده در نظر گرفته شده است براساس نتایج این مطاله اثر تورمی این مالیات در نرخ 5 درصد برابر 2/3 در نرخ 10 درصد 85/4 و نرخ 15% برابر 5/7 درصد می باشد. که در مجموع منعکس می کند که مالیات باعث افزایش تورم شده و این افزایش با یک نرخ کاهشی به وجود می آید.

این اثرات فقط به صورت یک انتقال در شاخص بهای کالاها و خدمات مصرفی می باشد یعنی نرخ تورم فقط در یک دوره افزایش می یابد و اگر تولید کننده و مصرف کننده دارای انتظارات تورمی نبود و سیاست های پولی و مالی دولت نیز مناسب باشد اثر تورمی به دوره های بعد منتقل نخواهد شد .

**پژویان** (1380) در مقاله ایی تحت عنوان اثرات تورمی اجری مالیات بر ارزش افزوده ابعاد مذکور را به شرح زیر مورد بررسی قرار داده است. معرفی هرپایه مالیات جدید اگر منجر به افزایش درآمدهای مالیاتی شود موجب افزایش در قیمت ها می شود. ولی در معرفی سیستم مالیات برارزش افزوده این فرضیه مطرح است که چون این پایه مالیاتی جایگزین مالیاتهای دیگر می شود می تواند بدون افزایش در سطح قیمت ها تجربه شود. با توجه به شرایط جانشینی و مکمل بودن پایه مالیات بر ارزش افزوده مشابه پایه های دیگر مالیاتی انتظار می رود که در نظام مالیاتی ایران این مالیات جایگزین تجمیع عوارض و مالیات به مشاغل شود این جایگزینی اگر با برنامه مناسب اجرا شود آثار افزایش قیمت های ناشی از معرفی این سیستم مالیاتی را بسیار کاهش می دهد. افزایش سطح عمومی قیمت ها در این مورد بستگی به اثرگذاری مالیات برارزش افزوده در درآمدها مالیاتی و مقدار انتقال آن به متقاضی می شود.

**جعفری صمیمی** (1384) در تحقیقی با عنوان «ارائه سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده، و اجرای آن بر شرکتها و صاحبان مشاغل در استان مازندران» که هدف اصلی این تحقیق بود، در کنار آن به اثرات اقتصادی اجرای مالیات برارزش افزوده و جایگزینی آن با مالیات شرکتها و واحدهای اقتصادی نیز پرداخته است در نتیحه وضع این مالیات قیمت کالاهای مشمول مالیات و در نتیجه سطوح عمومی قیمت ها در شرایط پوشش کلیه کالاها می تواند افزایش یابد در عوض به دلیل پرداخت مالیات توسط مصرف کنندگان و کاهش قدرت خرید ناشی از پرداخت مالیات این امکان وجود دارد که فشار تورمی مربوط به وضع مالیات برارزش افزوده خنثی شود.

**صیام** (1384) در پایان نامه کارشناسی ارشد خود به بررسی اثرات اجرای مالیات برارزش افزوده بر 5 کشور جهان پرداخته است و برای اثبات فرضیه تحقیق خود از روش حداقل مربعات معمولی استفاده نموده است. نتایج ارائه شده توسط ایشان عدم تأثیر گذاری مالیات بر ارزش افزوده بر تورم را تأئید می کند.

**نقدی، جوادی پور، کاغذیان** (1368) در مطالعه ای در باب مالیات برارزش افزوده و فرار مالیاتی ضمن بررسی اثرات اجرای مالیات بر ارزش افزوده به متغیرهای کلان اقتصادی از جمله تورم به بررسی دلایل فرار مالیاتی و راههای مقابله با آن پرداختند نتایج این مطالعه حاکی از آن است که اجرای مالیات برارزش افزوده در سال اجرا احتمالاً موجب افزایش سطح قیمت ها خواهد شد اما موجب تورم نمی شود.

**صادقی (1382)** در تحقیقی با عنوان " آثار تورمی و درآمدی مالیات برارزش افزوده در ایران" آثار تورمی و درآمدی مالیات برارزش افزوده در ایران را با استفاده از تکنیک داده – ستانده مورد بررسی قرار داده است. نتایج حاصل در این بررسی نشان می دهد که از 29 بخش اقتصاد، در11 بخش اثرات قیمتی شدید و در 18 بخش اثرات قیمتی ضعیف ظاهر می شود. با استفاده از مدل قیمت مشاهده می کنیم که دامنه افزایش قیمت ناشی از اعمال مالیات بر ارزش افزوده بر 29 بخش اقتصاد بین 1 تا 5 و 10 درصد متفاوت است میزان تورم حاصل از اعمال مالیات بر ارزش افزوده با نرخ 10 درصد در کل اقتصاد قبل و بعد از معاف کردن بخش ها به ترتیب 4/7 و 4/3 درصد می باشد.

**حاتمی زاده (1384)** در مطالعه ای با عنوان "بررسی مقایسه ای آثار درآمدی و تورمی مالیات برارزش افزوده و مالیات بر کالا و خدمات" پایه مالیات برارزش افزوده را که با استفاده از جدول داده – ستانده که در سال 1372 صورت گرفته است معادل 1/31 بدست آورده است. در این مطالعه در مورد اثرات تورمی مالیات برارزش نیز پیش بینی شده است که میزان افزایش سطح قیمت ها در شرایط اجرای مالیات فوق با نرخ های 10، 12 و 15 درصد به ترتیب 4/10، 3/7 و 8/8 درصد خواهد بود.

**(2-15-2) مطالعات خارجی**

**لیام ابریل[[12]](#footnote-12) ، مایکل کین[[13]](#footnote-13) ، ژان پل بودین[[14]](#footnote-14) و ویکتوریا ساموز[[15]](#footnote-15) (2005) در کتابی تحت عنوان مالیات برارزش افزوده مدرن**که توسط صندوق بین المللی پول به چاپ رسیده است به بیان مسائل مربوط به اجرای این مالیات در اقتصادهای کوچک و بزرگ پرداخته اند و همچنین آستانه و معافیت این نوع مالیات را با توجه به اهداف کشور مجری مالیات مورد تجزیه و تحلیل قرارداده اند. این مطالعه به عنوان یکی از اصلی ترین کتب مرجع در زمینه مالیات بر ارزش افزوده معرفی شده است.

**الینا کاراری و استفان و نینجر[[16]](#footnote-16) 2008** در مطالعه خود به بررسی اثرات تغییر نرخ مالیات بر ارزش افزوده بر تورم در کشور آلمان پرداخته است.

نتایج بدست آمده از این تحقیق که به روش OLS انجام گرفته است نشان می دهد در صورتیکه تغییرات نرخ مالیات در شرایط اقتصادی مناسب انجام گیرد تورم تشدید نخواهد شد.

ایشان در این مقاله بیان می دارد تورمی که بعد از پیاده سازی سیاست افزایش نرخ VAT در سال 2007 رخ داده بود کمتر از پیش بینی بود

**آلن تایت[[17]](#footnote-17) (1991)** در مطالعه خود تغییرات شاخص های کالاها و خدمات مصرفی را در 35 کشور در حال توسعه قبل و بعد از اجرای مالیات بر ارزش افزوده مورد بررسی قرار داد که نتایج تحقیق به صورت زیر می باشد

1. در 29 مورد هیچگونه افزایش تورمی بعد از اجرای نظام مالیات بر ارزش افزده مشاهده نشد.
2. در 6 مورد افزایش تورم بعد از اجرای VAT مشاهده شد و با ارائه تحقیقات بیشتر سعی کرد علت اصلی تورم پیدا شود نتیجه مطالعات نشان می داد که به غیر از یک مورد که تورم بوجود آمده ناشی از معرفی اقلام مالیاتی جدید بوده در بقیه موارد سیاستهای دیگری از جمله سیاست های پولی را در ایجاد تورم موثر بوده است.

تایت نتیجه گیری کرده است که اعمال VAT تورم زا نبوده و تأکید می کند که تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر سطح عمومی قیمتها موقتی است و در کوتاه مدت بین 6 تا 9 ماه پس از افزایش قیمت از بین خواهد رفت.

**برید و کسنگرا[[18]](#footnote-18) (1992)** در مطالعه ای به بررسی اثرات اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشور اندونزی پرداختند، نتایج مطالعه آنها نشان می دهد که اجرای مالیات برارزش افزوده در این کشور، بر خلاف پیش بینی اکثر اقتصاددانان که مدعی بودند اجرای آن موجب تورم شدید خواهد شد تأثیر ناچیزی بر سطح عمومی قیمت ها به همراه داشته است.

**منابع**

**فارسی :**

1. ابویل، لیام رکین. مالیات بر ارزش افزوده مدرن 1375
2. اشرف زاده، سید حمید رضا مهرگان. اقتصاد سنجی پانل دیتا
3. آقایی، کمیجانی (1380) " مبانی نظری مالیات بر ارزش افزوده و مزایای آن در راستای اصلاح نظام مالیاتی " پژوهشنامه اقتصادی سال اول – شماره اول
4. بک جوانی، فاطمه (1388) " اثر مالیات برارزش افزوده بر تورم (تجربه کشورهای در حال توسعه)" پایان نامه کارشناسی ارشد – دانشگاه مازندران – دانشکده اقتصاد
5. بیگدلی، محمدتقی و طهماسبی، فرهاد. مالیات برارزش افزوده مالیاتی مدرن – انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی
6. پژویان، جمشید (1380) " بررسی تبعات اقتصادی مالیات برارزش افزوده در اقتصاد ایران" پژوهشنامه اقتصادی شماره یک
7. پژویان، جمشید (1384) " اثرات تورمی اجرای مالیات بر ارزش افزوده" روزنامه دنیای اقتصاد
8. پژویان، جمشید (1384) " اقتصاد بخش عمومی مالیات ها" انتشارات پژوهشکده اقتصاد، چاپ سوم دانشگاه تربیت مدرس تهران
9. جعفری صمیمی (1387) " اقتصاد بخش عمومی یک" سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی (سمت)

10- حاتمی زاده، زیور (1384) " بررسی مقایسه ای آثار درآمدی و تورمی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر کالا " فصلنامه بررسی های بازرگانی – شماره چهاردهم

11- دانش جعفری (1385) " مالیات برارزش افزوده و چالش تورم" فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی سال اول شماره اول صفحه 47

12- شهریاری راد، پرویز. نگرش به مالیات بر ارزش افزوده و چگونگی اجرای آن در ایران 1383.

13- شیرین بخش، شمس الله و خوانساری، حسن - کاربرد Eviews اقتصاد سنجی

14- صادقی، فاطمه (1382) " آثار تورمی و درآمدی مالیات برارزش افزوده در ایران " پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه الزهرا (س)

15- طیب نیا، علی و رحمانی، تیمور (1383) " بررسی اثرات اقتصادی اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران " دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده – وزارت امور اقتصادی – چاپ اول

16- عماد زاده، مصطفی (1384) " بررسی عوامل پولی و غیر پولی مؤثر بر تورم در ایران " پژوهشنامه علوم انسانی و اجتماعی سال 5

17- فهیم یحیایی، فریبا (1370) " برآورد ظرفیت مالیاتی کشور" پایان نامه کارشناسی ارشد – دانشگاه تهران

18- کمیجانی، اکبر (1384) " تحلیلی بر مالیات برارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در ایران " معاونت امور اقتصادی – چاپ اول

19- کیالاکدشتی،رحیم (1386) " اثر مالیات برارزش افزوده بر تورم (تجربه کشورهای آسیایی)" پایان نامه کارشناسی ارشد داشگاه آزاد اسلامی واحد فیروزکوه

20- معماری، فرج ا... (1374) " بررسی عوامل تعیین کننده مالیات بر واردات در ایران" پایان نامه کارشناسی ارشد – دانشگاه مازندران

21- وزارت امور اقتصادی و دارایی (1374) " تحلیلی بر مالیات برارزش افزوده و بررسی امکان اجرای آن در ایران "

22- وزارت امور اقتصادی و دارایی (1384) " لایحه مالیات بر ارزش افزوده"

**انگلیسی** :

23- Brid & casanegra (1992) ,"Improving Tax Administration in Developing Countries", IMF , 1992

24- Summers V & Emil M Sunley (1995) ,"An Analysis of Value – Added Taxes in Russia and Other Countries of the Fromer Soviet Union" Tax Votes International Vol 10 .

25- Tait A.A (1981) lbid , P . 193 , And P.J.N Sinclair " Review of The Value Added Tax : Lessons From Europe" , ed . By Henry J. Aron (Washingtion : Brooking Institution 1981). In pobic finance Quarterly ( Bevery Hills, California) p.382

26- Tait , Alan (1991) , Value Added Tax : Administrative And Policy Issues , Washington D.C , internationalmonetary Fund.

1. Von Siemens [↑](#footnote-ref-1)
2. Micheal Lare 2 [↑](#footnote-ref-2)
3. Non Factor [↑](#footnote-ref-3)
4. Cross Domestic Income (GDI) [↑](#footnote-ref-4)
5. Product Type Of Value Added Tax (P-VAT) [↑](#footnote-ref-5)
6. Income Type Value Added Tax (I-VAT) [↑](#footnote-ref-6)
7. Consumption Type Of Value Added Tax (C-VAT) [↑](#footnote-ref-7)
8. Self-enforcing [↑](#footnote-ref-8)
9. Neutrality [↑](#footnote-ref-9)
10. Regressive [↑](#footnote-ref-10)
11. Threshold [↑](#footnote-ref-11)
12. Liam Ebrill [↑](#footnote-ref-12)
13. Michael Keen [↑](#footnote-ref-13)
14. Jean-Paul Bodin [↑](#footnote-ref-14)
15. Victoria Summers [↑](#footnote-ref-15)
16. Alina carare and Stephan panninger (2008) [↑](#footnote-ref-16)
17. Alen Tait (1991) [↑](#footnote-ref-17)
18. Brid & Casanegra (1992) [↑](#footnote-ref-18)