استقرار گام به گام مالیات بر ارزش افزوده در ایران

نویسنده : منصور ملایی‌پور*

چکیده

علل تعلل در استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران (به رغم شناخت بیست ساله مجلس و دولت) عبارتند از: فقدان برنامه عملیاتی، تضاد کارایی مالیاتی و عدالت مالیاتی، احتمال اجرای شتاب‌زده، معیوب بودن نظام سنتی مالیات در ایران، و سرانجام بیم و هراس از مشکلات اجرایی VAT[1] است. در این مقاله با اجرای دو برنامه عملیاتی غلتان (دو گام) گلوگاه‌ها و معایب مالیات بر ارزش افزوده حذف و هضم می‌شود و در گام سوم نظام مدرن مالیاتی با محوریت ارزش افزوده مستقر می‌گردد. ***گام اول (بسترسازی ـ ایجاد مؤدیان بزرگ)***: مثلث نظام سنتی مالیات ایران شامل سه ضلع معیوب نیروی انسانی (ممیزانی با نقش پلیس)، سیستم مالیاتی (امکانات و قوانین سنتی و ممیز سالار) و مؤدیان مالیاتی با هزینه تمکین سنگین است. این نظام فاقد کارایی (سهم اندک در بودجه و GDP) و

* مدرس دانشگاه علمی کاربردی مشهد و معاون اقتصادی سازمان امور اقتصادی و دارایی خراسان رضوی m20mola20@yahoo.com

1. Value - Added Tax (VAT)

عدالت مالیاتی (باز توزیع) است. بنابراین، در گام اول باید بستر مناسب برای استقرار VAT فراهم آید. ***گام دوم (تثبیت ـ نرخ واحد فراگیر)***: گام دوم اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده با نرخ واحد (یک درصد) به طور گسترده و فراگیر برای تمامی کالاها و خدمات به صورت همزمان با دریافت مالیات‌های مستقیم به روش گذشته است (در سال دوم برنامه). این امر می‌تواند دوران گذار مطلوب برای گام اول (ایجاد تشکیلات جدید مؤدیان بزرگ) را فراهم آورد. نکته دیگر در گام دوم این است که برای تثبیت نظام مدرن VAT باید تنش‌های تورمی این نظام، کنترل شود. این دو گام مزایای بسیاری دارد از جمله اجرای آزمایشی و آمادگی برای اجرای جامع، شفاف‌سازی اطلاعات، ترویج عدالت اجتماعی، حذف تدریجی معایبVAT. ***گام سوم (استقرار)***: مثلث نظام مدرن مالیاتی شامل سه ضلع *مهندس مالیاتی* (به جای پلیس مالیاتی)، *سیستم مالیاتی* (از ابتدای سال سوم برنامه، VAT با نرخ ۱۰ درصد) و *مؤدی مالیاتی* با هزینهٔ تمکین اندک است، که کارایی مالیاتی آن در حدی بالاست که به ماشین چاپ اسکناس مشهور شده و بی‌عدالتی مالیاتی آن با پیوند زدن بین مالیات بر ارزش افزوده و نظام مالیات منفی و تأمین اجتماعی قابل ترمیم است.

۱. مقدمه

کشورهای مختلف برای طراحی نظام مالیات بر ارزش افزوده روش‌های مختلفی انتخاب می‌نمایند. آنچه به اجماع تمامی کشورها آن را پذیرفته‌اند، مثلث نظام مالیاتی است که شامل سه ضلع *نیروی انسانی*، *سیستم مالیاتی* و *مؤدیان مالیاتی* است. به همان اندازه که این ارکان از ایده‌آل‌ها فاصله داشته باشد، گام‌های بنیادی‌تری برای استقرار کامل نظام مالیات بر ارزش افزوده لازم است. باید توجه داشت که استراتژی (راهبرد) استقرار VAT برای هر کشور خاص، یک قالب خاصی را می‌طلبد. به عبارت دیگر، هر کشور بر اساس مقتضیات خود، باید به این راهبرد شکل خاصی بدهد. بنابراین، برای استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران باید متناسب با ساختار اقتصادی و مالیاتی کشور ایران به صورت گام به گام عمل کرد.

۲. مبانی نظری

مالیات بر ارزش افزوده نوعی از مالیات چند مرحله‌ای است کـه از اضـافهٔ ارزش کالاهـای تولیـد شده و یا خدمات ارائه شده اخذ می‌گردد. در ادبیات اقتصادی مالیـات بـر ارزش افـزوده نـوعی از مالیات بدون اشک و غیر آبشاری است که بدون فشار بر تولید به عنوان ماشین چـاپ اسـکناس عمل می‌کند.

مالیات بر ارزش افزوده به روش‌های مختلفی وضع می‌شود. جامعهٔ علمی اروپا روش اعتباری را برای استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده ترویج می‌نماید. در روش اعتباری (روش اول) بـرای محاسبه مالیات بر ارزش افزوده، بنگاه‌ها اعتباری معادل مالیات بـر ارزش افـزوده پرداخـت شـده برای نهاده‌هایشان در مراحل قبلی تولیـد را از مالیـات بـر ارزش افـزوده (حاصـل‌ضـرب نـرخ در فروش) بنگاه خود کسر می‌کنند. روش دوم، روش تفریقـی اسـت. در ایـن روش بـرای محاسـبه مالیات بر ارزش افزوده، از بنگاه‌ها خواسته می‌شود که نرخ مالیات بر ارزش افزوده را برای تفاوت بین فروش‌ها و نهاده‌های قابل مالیات‌گیری به کار گیرند. روش سوم، روش تجمعی است. در این روش، محاسـبهٔ مالیـات بـر ارزش افـزوده، براسـاس هزینـه‌هـای کـل نهـاده شـامل حقـوق و دستمزدهاست.

یکی از مهم‌ترین ارکان نظام مالیات بر ارزش افزوده، مسـئله نـرخ مالیـات بـر ارزش افـزوده است. اگرچه نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف از تنوع ویژه‌ای برخـوردار اسـت، تجربهٔ کشورهای مختلف از جمله جامعه علمی اروپا، نشان‌دهندهٔ آن اسـت کـه در زمـان شـروع نظام مالیات بر ارزش افزوده، باید نرخ واحد برای تمامی کالاها و خدمات وضع شود.

جامعه علمی اروپا پس از تحقیقات گسترده به این نتیجه رسیده کـه نظـام مالیـات بـر ارزش افزوده زمانی مطلوب است که نرخ مالیات بر ارزش افزوده به صورت تک نرخی باشد. کشورهای آلمان، لوکزامبورگ و هلند از یک نرخ نرمال و محدود و همراه با اعمال برخی نرخ‌هـای صـفر و معافیت‌های زیاد استفاده می‌کنند. کشورهای بلژیک، ایرلند، فرانسه و ایتالیا علاوه بر معافیـت‌هـا حداقل چهار نرخ مالیاتی را اعمال می‌کنند. مالیات بر ارزش افزوده در کشور دانمارک برای تمـام

کالاها و خدمات با نرخ واحد ۱۲/۵ درصد است ولی معاملات مشخصی را معاف کرده است. مالیات بر ارزش افزوده انگلستان نیز یک نرخ واحد ۱۵ درصد است. اما بسیاری از کالاها مشمول معافیت یا مشمول نرخ صفر هستند.[1]

۳. گام اول برای استقرار VAT: بسترسازی- تشکیلات جدید مؤدیان بزرگ

شناسایی وضعیت موجود براساس تحلیل swto بر چهار رکن نقاط قوت[2]، ضعف[3]، تهدید[4] و فرصت[5] استوار است. دو رکن اول به پدیده‌های بالفعل و محقق شده تأکید دارد در حالی که دو رکن آخر به پدیده‌های بالقوه و حقیقت‌های نهفته تأکید می‌نماید. تحلیل swto اولین گام جهت طراحی یک راهبرد مطلوب برای استقرار VAT است. بنابراین در طراحی یک راهبرد ایده‌آل باید رویهٔ مطلوب را از داخل وضعیت موجود استخراج نمود. با وجود این در ذیل دو رکن «تهدید»، «ضعف» را در قالب «تهدیدها» و «گلوگاه‌های» استقرار مالیات بر ارزش افزوده و دو رکن «فرصت»، «قوت» را در قالب «اصول راهنما» در استقرار مالیات بر ارزش افزوده تبیین می‌نماییم. گام اول، با ایجاد تشکیلات جدید مؤدیان بزرگ VAT کامل می‌شود.

۳-۱. تهدیدها و گلوگاه‌های استقرار مالیات بر ارزش افزوده [6]

۳-۱-۱. ثبت‌نام مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده. کدام مؤدی یا کدام گروه از مؤدیان با چه کدی باید شناسایی شوند؟ چه تدابیری برای شناسایی مکان‌های غیررسمی اقتصادی اندیشیده

1. Word tax reform. Micheal j, boskin & Charles E. mclure, jr, pp.264-650
2. strenghts
3. weaknesses
4. Threats
5. opportunities
۶. کارلوس سیلوانی، *راهبردهای اصلاح دستگاه مالیاتی*، ترجمهٔ منصور ملایی‌پور، دانشکده امور اقتصادی، تهران، ۱۳۸۱.

شده است؟ آیا دستگاه مالیاتی منابعی را که کشف و خلق می‌کند سودمند (بارآور) است؟ آیا ثبت‌نام آستانه‌ای عقلایی است یا با ثبت‌نام بیش از حد (زیان‌ده) مواجه است؟ آیا مکانیزم (سازوکار) شناسایی عرضه‌کنندگان و تقاضاکنندگان تدوین شده است؟ برای پاسخگویی به سؤالات مربوط به ثبت نام مؤدیان VAT در مرحله اول باید یک سطح آستانه‌ای برای وضع VAT معرفی کرد. در چندین کشور جهان یک سطحی از سود سالانه برای وضع VAT ارائه شده است.

۳-۱-۲. مکانیزه کردن[1] دستگاه مالیاتی VAT. فرآیند مکانیزه کردن سیستم VAT باید به‌صورت تدریجی و اولویت‌بندی شده انجام گیرد. باید توجه نمود که از اطلاعات ناقص و نادقیق و بی‌معنا استفاده نشود، تا سیستم VAT با خطر ناکارامدی مواجه نگردد. در ضمن، تمرکزگرایی افراطی در فرآیند مکانیزه کردن منجر به انعطاف‌ناپذیری، عدم مشارکت مؤثر و عدم تصحیح خطای داده‌ها، شده و کاهش کارایی را به همراه دارد. از سوی دیگر، تمرکززدایی افراطی نیز مشکلات زیادی دارد، زیرا آموزش کارمندان، هزینه و نگه‌داری سخت‌افزارهای رایانه‌ای و طراحی نرم‌افزارهای رایانه‌ای برای زیر سازمان‌های مالیاتی بسیار سنگین است.

استفاده از فایل‌های الکترونیکی، هزینه را در سازمان مالیاتی کاهش می‌دهد (هزینه فایل الکترونیکی یک دهم فایل‌های دستی است) و منافع زیادی برای بهنگام بودن و دقیق بودن سیستم VAT دارد.

۳-۱-۳. مجرمان مالیاتی[2] و مالیات‌های معوق VAT. مؤدیانی که مالیات معوق (مالیات‌های قطعی شده، پرداخت نشده) داشته باشند به عنوان مجرمان مالیاتی قلمداد می‌شوند. در بسیاری از کشورها، سهم پرونده‌های راکد از کل پرونده‌های مالیاتی بسیار قابل توجه و در فاصله ۲۰ تا ۴۰ درصد قرار دارد. برای کشف پرونده‌های مهم راکد در مرحله اول پرونده‌های غیرفعال را به

1. Computer Oprations
2. Delinquent Taxpayers

صورت مکانیزه رتبه‌بندی کرده، و درجه کسبی آن را مشخص می‌کنند. در مرحله دوم پرونده‌های راکد مربوط به مؤدیان با درآمد یا فروش بالا برای رسیدگی انتخاب می‌شود.

۳-۱-٤. ممیزی مالیات[1]. اگر چه یک دستگاه مالیاتی با مکانیزاسیون و ابزارهای برون سیستمی می‌تواند در اموری چون شناسایی مؤدیان جدید، کشف پرونده‌های عمده راکد و کشف مجرمان مالیاتی (مالیات‌های معوق) در کوتاه‌مدت بسیار کارامد باشد، ولی نبود آموزش، انگیزه و ارتقای علمی و شغلی برای منابع انسانی می‌تواند بستر کم دقتی ممیز مالیاتی و فرار مالیاتی را و ناکامی دستگاه مالیاتی را در بلندمدت همراه داشته باشد. برای مثال درکشور پرو، با وجود اینکه کارایی مالیاتی به طور مستمر رو به ترقی بود، ولی اخیراً درآمدهای مالیاتی آن، به علت ناتوانی و ناکارامدی ممیزان مالیاتی، به شدت سقوط کرد. اما کشور دانمارک با به کارگیری ممیزان خبره توانست ضریب تمکین مالیاتی را در بخش مالیات بر ارزش افزوده افزایش دهد و میزان تمکین مالیاتی VAT را به سطح ۹۵ درصد برساند.

۳-۱-٥. سیستم جرایم مالیاتی[2] . یکی از مزایای نظام جریمه و پاداش، این است که وسیله‌ای را برای التزام به قانون و تمکین مالیاتی فراهم می‌کند. یکی از ارکان نظام جریمه این است که با اجرای این نظام، مؤدیانی که مالیات‌های معوق دارند دلسرد شوند و در قاطع بودن قانون تردید نکنند. در ضمن نظام جریمه نباید به صورت افراطی (بیش از حد) و تفریطی (کمتر از بهرهٔ متداول بازار) طراحی شود. تجربه نشان داده است با فرهنگ‌سازی در تسلیم اظهارنامه مالیاتی دقیق و صدور اخطاریه‌های مالیاتی می‌توان کارایی دستگاه مالیاتی را افزایش داد.

۳-۱-٦. مدیریت و سازمان مالیاتی[3] . نظام مدرنVAT باید توسط تیم مدیریتی قوی رهبری شود. مدیران کلیدی در این فرآیند، باید وظایف و مسئولیت‌های خود و سایر مدیران را به خوبی فهمیده باشند.

1. Audit
2. The Penalty System
3. Management and Organization

تجربه نشان داده است، در زمان شروع اصلاحات بنیادی اگر سازمان مالیاتی به طور مستقل تأسیس شود، نتایج موفق‌تری به بار می‌نشیند. بر عکس، دستگاه‌های مالیاتی در کشورهایی که برای اخذ مجوز، مصوبه و استخدام جدید، وابستگی زیادی به سایر دستگاه‌های دولتی دارند به سختی و به کندی می‌توانند مقدمات اصلاح دستگاه مالیاتی را فراهم نمایند. البته به اندازه‌ای که به دستگاه مالیاتی، اختیارات و استقلال داده می‌شود باید به همان اندازه، دستگاه مالیاتی در مقابل دولت و مؤدیان پاسخگو و مسئول باشد.

۳-۲. اصول راهنما در استقرار مالیات بر ارزش افزوده[۱]

۳-۲-۱. ساده و روان بودن نظام مالیات بر ارزش افزوده. تجربهٔ بسیاری از کشورها نشان داده است که سیستم مالیاتی که انواع مالیات‌ها در آن کم (جایگزین کردن مالیات بر ارزش افزوده بجای چند نوع مالیات)، تعداد نرخ‌های مالیاتی معدود، تعداد معافیت‌ها اندک، پایه مالیاتی گسترده و فرآیندها و فرم‌های مالیاتی[۲] در قالب ساده و گویا ولی مؤثر عرضه شود، سطح تمکین مؤدیان مالیاتی و کارایی مالیاتی را افزایش می‌دهد.

برای ساده‌سازی نظام مالیاتی باید واحدی به نام، واحد عقلایی‌سازی مالیات، تأسیس گردد. این واحد باید، تعداد معدودی از مؤدیان را برای همکاری دعوت کند. وظیفهٔ واحد مذکور این است که درآمد مشمول مالیات یک گروه ویژه از مؤدیان را در چارچوب قانون به صورت عقلایی و مستند تقریر نمایند، و پرونده‌های این مؤدیان را به ساده‌ترین و کم‌حجم‌ترین شکل ممکن درآورد.

---

۱. کارلوس سیلوانی، *راهبردهای اصلاح دستگاه مالیاتی*، ترجمه منصور ملایی‌پور، دانشکده امور اقتصادی، تهران، ۱۳۸۱.

۲. دانمارک، کانادا، نیوزیلند، ساده‌سازی نظام مالیاتی را با ساده‌سازی فرم‌های اظهارنامه شروع کرده‌اند.

۳-۲-۲. تشویق به تمکین داوطلبانه و استقرار نظام خود تشخیص VAT. یکی از مهم‌ترین اهداف نظام مالیاتی این است که سطح تمکین[1] داوطلبانه مؤدیان مالیاتی را ارتقا بخشد. هنر مدیریت دستگاه مالیاتی آن است که یک بالانس (تعادل) بین ارائه خدمات مالیاتی به مؤدیان، و اجرای دقیق قوانین و مقررات، برای ارتقای سطح تمکین داوطلبانه برقرار نماید. تمکین داوطلبانه و نظام خود تشخیص دو اصل بنیادی در سازمان‌های مدرن مالیاتی محسوب می‌شوند. در چنین سیستمی، مؤدیان موظفند خود میزان مالیات را تعیین کرده و آن را به موقع گزارش و پرداخت نمایند. در این شرایط دستگاه مالیاتی می‌تواند منابع و امکانات خود را برای شناسایی و برخورد مناسب با مؤدیانی که در تعیین و گزارش مالیات خود کوتاهی کرده‌اند، متمرکز نماید. در جدول ۱ ضریب عدم تمکین کشورهای منتخب بر رتبه درآمد سرانه آمده است.

۳-۲-۳. فرموله کردن راهبرد شفاف و مدیریت کارامد VAT. قبل از استقرار مالیات بر ارزش افزوده، مدیران و مجریان دستگاه مالیاتی باید مشکلات اساسی دستگاه مالیاتی را بشناسند و براساس شناخت وضعیت موجود، وضعیت مطلوب را طراحی کنند. بسیاری از کشورهایی که مبادرت به استقرار VAT می‌کنند، با کمبود منابع انسانی و مالی مواجه‌اند. با وجود این، تجربه نشان داده است که قدم‌های اولیه استقرار VAT، باید با راهبردهای آسان به دست آیند و انعطاف‌پذیر شروع شود. اکثر سازمان‌های مدرن مالیاتی، یک راهبرد واضح را تعریف می‌کنند که در آن توابع کلیدی (اهداف اصلی) زنجیره‌وار به هم مرتبط باشند.

۳-۲-٤. زمان‌سنجی و اولویت‌بندی VAT . مطلوب‌ترین حالت آن است که راهبرد استقرار VAT در چند فاز (مرحله) اولویت‌بندی و به طور مستمر و بدون وقفه اجرا شود. در فاز اول باید آموزش و تربیت کارشناسان زبدهٔ مالیاتی و تبلیغات و آموزش‌های عمومی را لحاظ کرد. در تنظیم

---

۱. تمکین به معنی اجابت است. برای روشن نمودن مفهوم تمکین به آیه ادعونی استجب لکم اشاره می‌کنیم. این آیه به معنی (بخوانید مرا تا تمکین (اجابت) کنم شما را) است. از این رو برای اینکه مؤدیان تمکین (اجابت) نماید لازم است که دستگاه مالیاتی مؤدبانه و مشفقانه از مؤدی خود استمداد بطلبد.

جدول زمان‌بندی، باید به ویژگی‌های اساسی نظام مالیاتی، مانند ظرفیت مالیاتی، توانایی مؤدیان در پرداخت مالیات، توانایی دستگاه در وصول مالیات، دست یافتنی بودن منابع مالیاتی و سرانجام درآمدهای الزامی جهت تأمین نیازهای ضروری، توجه ویژه‌ای مبذول داشت.

۳-۲-۵. شروع استقرار کامل VAT با انجام طرح‌های آزمایشی[1]. در مرحله اول فرآیندهای جدید، در محدوده‌ای کوچک آزمون می‌شود. در مرحله دوم این رویه در سایر اجزای دستگاه مالیاتی اعمال می‌شود. نتایج موفق این طرح‌های آزمایشی به تمامی کسانی که در داخل و خارج تشکیلات مالیاتی، دربارهٔ انجام موفقیت‌آمیز اصلاحات، نگران و مرددند اطمینان می‌دهد، که این کار عملی است، ضمن آنکه درکوتاه‌مدت درآمد مالیاتی را نیز افزایش و حداقل یک بخش از تشکیلات مالیاتی، مکانیزه و رایانه‌ای می‌شود. معمولاً در اجرای طرح‌های آزمایشی مشاغل عمده انتخاب می‌شوند و اظهارنامه، ثبت‌نام، فرآیند رسیدگی و سایر اطلاعات مربوط به آنها با نرم‌افزارهای رایانه‌ای پردازش می‌گردد. در اجرای طرح آزمایشی باید تمامی مراحل آن به دقت آزمون (تست) شود.

۳-۳. تشکیلات جدید مؤدیان بزرگ VAT

جدیدترین اطلاعاتی که از چگونگی استقرار مالیات بر ارزش افزوده در کشور انتشار یافته حاوی این مطلب است که این نوع مالیات در سال‌های آغازین فقط مشمول مؤدیان دارای حداقل یک میلیارد ریال فروش سالیانه خواهد بود. از طرفی مهم‌ترین اصل راهنما برای استقرار مالیات بر ارزش افزوده اصل تمایز برخورد با مؤدیان مختلف و ترویج دقیق فاکتورنویسی و سایر ابزارهای کنترلی بین این مؤدیان است. بنابراین می‌توان از سال اول، تشکیلات جدیدی در دستگاه‌های مالیاتی سراسر کشور به نام ممیز کلی مؤدیان بزرگ ایجاد کرد، تا بستر مناسب برای تشکیل مؤدیان عمده VAT به وسیله مؤدیان بزرگ ایجاد شود. زیرا مؤدیان بزرگ در بخش اشخاص حقیقی و حقوقی، مؤثرترین مؤدیان مالیاتی هستند که کنترل دقیق آنها امکان‌پذیر و کارامد است.

1. Pilot Projects

از طرفی تبیین مناسب جایگاه مؤدیان بزرگ مالیاتی برای متولیان دستگاه مالیاتی (رکن اصلی استقرار VAT)، نظام اقتصادی و فعالان اقتصادی می‌تواند بستر مناسبی برای ترویج مدل‌های تولید ثروت فراگیر در جامعه فراهم آورد و پارادایم (الگوی ذهنی) فعالان مؤثر اقتصادی را برای استقرار VAT متحول و شفاف سازد.[۱] باید عنایت داشت، که فعالیت در تشکیلات جدیدی به نام مؤدیان بزرگ مالیاتی که جهت بسترسازی مناسب برای استقرار VAT طراحی شده است می‌تواند بسیار پیچیده و پارادوکسی کال (متناقض) باشد. به همان اندازه که ارسال علایم منفی به آنها منجر به آزرده شدن آنها می‌شود و می‌تواند اثرات بسیار سوء اقتصادی به نظام اقتصادی در بخش خصوصی استان‌ها وارد کند، به همان اندازه هم اگر بتوانیم برنامه‌ای تدوین کنیم تا به آنها علایم مثبت ارسال نماییم می‌توانیم رضایتمندی آنها را افزایش دهیم و در نتیجه از ثمرات اقتصادی و مالیاتی این اصلاحات در کوتاه مدت و بلند مدت بهره‌مند شویم.

باید به مؤدیان بزرگ القا کرد که تمکین، وظیفه قانونی همهٔ افراد جامعه است ولی هدف از تشکیلات مؤدیان بزرگ بالاتر از موضوع مالیات است. رسالت جدید نظام اقتصادی این است که نخبگان اقتصادی را در بخش خصوصی شناسایی کند و تجربه، تلاش و راز موفقیت آنها را در قالب الگوهای پیشتاز به مدیران، مسئولان، دانشگاهیان، فرهیختگان و فرزندان ایران معرفی نماید تا این اقشار، از آنها درس بیاموزند.

۳-۳-۱. مؤدیان بزرگ - بانک اطلاعات VAT و نخبگان اقتصادی بخش خصوصی. این بانک شامل افرادی است که بهترین افکار اقتصادی را دارند بنابراین، باید در حد مقام و ارزش والایی که دارند به آنها بها داد. به عبارت دقیق‌تر، مؤدیان بزرگ، بزرگوارانی هستند که نه تنها به

---

۱. تفکر در تبیین جایگاه مؤدیان بزرگ مالیاتی بسیار در نظام اقتصادی استان خراسان، برگرفته از یک مطالعه موردی (case study) است که به صورت کاربردی در سازمان امور اقتصادی و دارایی خراسان به اجرا درآمده و نتایج بسیار مثبتی در بخش ناکارامد مشاغل و شرکت‌ها به بار آورده است. مجری کار مطالعاتی این طرح معاونت اقتصادی خراسان و مسئول اجرایی آن اداره کل مالیاتی خراسان است. ضمناً سازمان مالیاتی کل کشور می‌تواند این الگوی مطلوب را برای سایر استان‌ها نیز اجرا کند.

طور مستقیم (پرداخت مالیات شخصی) و غیرمستقیم (ردیابی سایر مؤدیان) می‌توانند میزان مالیات وصولی دستگاه مالیاتی را دگرگون کنند، بلکه می‌توانند با افکار خود فرهنگ مالیاتی و بالاتر از آن فرهنگ اقتصادی را در کشور به شدت متأثر سازند.

استقرار تشکیلات جدیدی به نام مؤدیان بزرگ اولین گام برای تشکیل بانک اطلاعات نخبگان اقتصادی استان‌ها و بهترین راهکار برای استقرار راهبرد برد – برد در دو بخش خصوصی و دولتی و بهترین بستر برای استقرار VAT است. در ضمن نکتهٔ بسیار مهم این است که باید از سازوکارهای مختلفی استفاده کرد تا سهم یک درصدی نخبگان و مؤدیان بزرگ در مرحله اول به دو درصد و در مرحله آخر به بیست درصد ارتقا یابد.[۱]

۳-۳-۲. مؤدیان بزرگ VAT- بازار کار. به نظرمی‌رسد یکی از علل بیکاری تحصیل‌کرده‌ها عدم شناخت دانشجویان و دانشگاهیان از بازار واقعی (تجارت ، تولید و...) ایران است. به عبارت دیگر اگر نظام آموزشی بتواند تجربه و آموزه‌های نخبگان اقتصادی (فعالان موفق و صادق که همان مؤدیان بزرگ مالیاتی هستند) را برای بهنگام کردن مدرسان و دانش‌پژوهان خود جذب کند، آنگاه انتظار می‌رود که شکاف آموزش و عمل کاهش یابد.

۳-۳-۳. مؤدیان بزرگ VAT- اقتصاد نوین. بهتر است نخبگان اقتصادی را با پدیده‌هایی مانند تحلیل داده‌ها، تحلیل اطلاعات، بهره‌گیری از متخصصان در مراحل مختلف تجارت، تولید و دنیای جدید اقتصاد الکترونیک آشنا کرد. این امر می‌تواند در خلق فرصت‌های سودآور به نخبگان اقتصادی کشور کمک نماید.

۳-۳-٤. مؤدیان بزرگ VAT - اقتصاد غیرشفاف. در کشوری که چهل درصد اقتصاد آن اقتصاد پنهان و زیرزمینی و غیرشفاف است، به طور حتم چهل درصد فرار مالیاتی نیز از این محل

۱. کارلوس سیلوانی، *راهبردهای اصلاح دستگاه مالیاتی*، ترجمه منصور ملایی‌پور، دانشکده امور اقتصادی تهران، ۱۳۸۱، ص ۲۵.

وجود دارد.[۱] بنابراین اگر با مؤدیان بزرگ به صورت غیرعقلایی و برنامه‌ریزی نشده برخورد نماییم، قطعاً این گروه از افراد (بسیار آسان‌تر از سایر مؤدیان) می‌توانند فعالیت‌های شفاف اقتصادی خود را پنهان نمایند. از این رو، باید ارزش و اهمیت مؤدیان بزرگ خود را درک کنیم و به آنها احترام ویژه بگذاریم تا اول آنکه، اقتصاد پنهان متورم‌تر نشود دوم آنکه، سازوکار اقتصاد شفاف و سالم را تقویت نماییم.

۳-۳-۵. مؤدیان بزرگ VAT - فرهنگ مالیاتی. اگر بپذیریم که مؤدیان بزرگ نخبگان اقتصادی استان‌ها هستند باید تک‌تک اعضای دستگاه مالیاتی با این مؤدیان به نحوی برخورد نمایند که شایستهٔ نخبگان باشد. اگرچه وصول مالیات اولین رسالت دستگاه مالیاتی است، نباید با رنجاندن نخبگان، این امر محقق شود. گروهی که در سال ۱۳۸۴ معادل ۸۵ درصد آنها استان خراسان به صدای دستگاه مالیاتی در خصوص خود اظهاری مالیاتی پاسخ مثبت می‌دهند، به طور حتم با فرهنگ‌ترین و آگاه‌ترین افراد جامعه هستند، اگر چه ممکن است گاهی خطا نیز انجام دهند، وظیفهٔ قانون و مجریان قانون این است که آنها را در معرض خطا (شرایط انجام خلاف) قرار ندهد و با تقویت و تکیه بر نقاط قوت و مثبت، میزان خطای آنها را به حداقل برساند. باید توجه داشت که ترویج فرهنگ مالیاتی هزینه دارد. هزینهٔ آن عبارت است از استقرار نظام جامع تأمین اجتماعی، اهدای امتیازات ویژه مؤدیان بزرگ و تبلیغات مثبت متنوع مالیاتی.

۳-۳-٦. مؤدیان بزرگ VAT- تقسیم کار و تخصص. یکی دیگر از اهدافی که باید در تشکیلات مؤدیان بزرگ مورد توجه قرار گیرد این است که تا حد امکان، حرف و مشاغل تخصصی به ممیزان و کارشناسان خاص واگذار گردد و در صورت نیاز این گروه را برای گذراندن دوره‌های تخصصی به مراکز خاص مانند دانشگاه‌ها یا مراکز فنی و حرفه‌ای معرفی کرد.

---

۱. محمدتقی نژاد عمران، ۱۳۷۳.

۳-۳-۷. مؤدیان بزرگ VAT - اطلاعات ویژه مالیاتی. نظر به اینکه یکی از مهم‌ترین ابزارهای اطلاعاتی در دستگاه مالیاتی یعنی استفاده از کد اقتصادی در معاملات لغو شده است! (طبق ماده ۱۶۹ ق.م.م لحاظ کد اقتصادی اجباری شده بود ولی متأسفانه این قانون با یک بخشنامه لغو شد) بنابراین، پیشنهاد می‌شود اول اینکه، ترتیبی اتخاذ شود تا تمامی خرید و فروش‌های مؤدیان بزرگ برای حوزه‌های مالیاتی مؤدیان بزرگ ارسال گردد و از طریق سازمان‌هایی مانند نظارت بر قیمت‌ها و اتحادیه‌ها خواسته شود که قوانین مربوط به فاکتورنویسی را به فعالان اقتصادی یادآور شوند و دقت بیشتری در اجرای صحیح این امر اعمال نمایند. دوم اینکه، طی بخشنامه‌ای تمامی بانک‌ها، شرکت‌ها و دستگاه‌های دولتی و نهادها ملزم به همکاری و ارسال اطلاعات به حوزه‌های مالیاتی مؤدیان بزرگ شوند.

۳-۳-۸. مؤدیان بزرگ VAT ـ خدمات ویژه مالیاتی. برای افراد خاصی از این گروه باید کارت ویژه مؤدیان بزرگ صادر شود تا علاوه بر دریافت خدمات ویژه مالیاتی از دستگاه مالیاتی، آنها احساس کنند که مؤدی بزرگ بودن برای آنها مزایا و منزلت اجتماعی نیز دارد. به عبارت دیگر، طی حکمی از سوی بالاترین مقامات استان‌ها از سایر دستگاه‌های اداری استان‌ها خواسته شود در صورت مشاهدهٔ این کار در کوتاه‌ترین زمان ممکن به خواسته‌های قانونی این مؤدیان پاسخ مثبت دهند.

۳-۳-۹. مؤدیان بزرگ VAT - عدالت مالیاتی. اخیراً در مجلهٔ اکونومیست مقاله‌ای چاپ شد که در آن نوشته شده بود، در دانشگاه هاروارد دکتر لیارد (یکی از استادان برجسته و نظریه‌پردازهای معروف علوم اقتصادی) به دانشجویان خود گفت که بین دو گزینه ذیل یکی را انتخاب کنید: الف) حاضرید ۵۰ هزار دلار بگیرید و بقیهٔ همکلاسی‌های شما نصف شما بگیرند. ب) حاضرید ۱۰۰ هزار دلار بگیرید ولی بقیهٔ همکلاسی‌های شما دو برابر شما بگیرند.

نتایج آزمون بالا نشان داد که اکثر دانشجویان گزینه «الف» را انتخاب کرده‌اند.[1] این موضوع برای امور مالیاتی با شدت بیشتری صادق است. یعنی اگر از دو نفر که درآمد یکسان دارند، یکسان مالیات گرفته شود آنگاه هر دو آنها فقط به علت مقایسه و چشم و هم‌چشمی ناراضی هستند. از سوی دیگر، زمانی که افراد برای دریافت پول برای خود و دیگران تا این حد خِست از خود نشان می‌دهند، به طور مسلم برای دادن پول (مقدار مالیاتی که خود می‌دهند و مقدار مالیاتی که همنوعان آنها می‌دهند) ناخرسندتر هستند. بنابراین، اگرچه اثبات عادلانه بودن مالیات بسیار سخت است، تبعیض و بی‌عدالتی‌های واضح (قابل اثبات با مدارک مبرهن) قطعاً اثرها و تنش‌های منفی شدیدتر را به همراه خواهد داشت. بنابراین با تشکیل واحد مؤدیان بزرگ به دلیل تخصصی‌تر شدن امور و دریافت اطلاعات کامل‌تر قطعاً بی‌عدالتی‌های مالیاتی تا حد ممکن کاهش می‌یابد. نتیجه دیگر انتخاب گزینه «الف» هرم مازلو و رفتار عقلایی و نظریه رابطه مبادله است.

مبادلهٔ پول (گرفتن پول و دادن پول) برای افرادی که مراحل نیازهای اولیه خود را پشت سر گذاشته‌اند به منزلت اجتماعی افراد وابسته می‌شود. یعنی پول می‌دهند تا منزلت به دست آورند. از این رو، با دادن کارت ویژه به مؤدیان بزرگ می‌توان در ازای دریافت مالیات به آنها منزلت اجتماعی داد.

۳-۳-۱۰. مؤدیان بالقوه بزرگ VAT. همان‌گونه که گفته شد اگر مؤدیان بزرگ از لحاظ سهم به ۲۰ درصد از کل فعالان اقتصادی برسند، آنگاه موفقیت بزرگ برای نظام اقتصادی استان‌ها کسب شده است. بنابراین باید از سازوکارهای مختلفی برای امتیاز دادن به مؤدیان بزرگ استفاده نماییم تا در درجه اول شدت گریز از این بخش را کاهش دهیم و در درجه دوم، مؤدیان تمایل به پیوستن به این بخش و همکاری صمیمانه‌تر داشتن را در اولویت‌کاری خود قرار دهند. سرانجام باید با بهره‌گیری از مؤدیان بزرگ موجود افکار و تجربیات آنها را به جامعه منتقل

۱. مجله اکونومیست، با عنوان به دنبال سراب (۱).

نماییم تا تکنیک‌های خلق و کشف فرصت‌های سودآور به سایر فعالان اقتصادی بخش خصوصی نیز آموزش داده شود.

٤. گام دوم. تثبیت ـ نرخ واحد فراگیر VAT

بعد از اینکه مؤدیان بزرگ مالیاتی شناسایی و فرهنگ‌سازی و اطلاع‌رسانی انجام شد (گام اول محقق شد) با ایجاد نظام خود کنترلی برای مؤدیان خرد و متوسط و نظام منظم حسابرسی و ممیزی دقیق برای مؤدیان بزرگ می‌توان برای همه کالا و خدمات از سال دوم، مالیات بر ارزش افزوده با نرخ یک درصد را وضع نمود. اگرچه نرخ یک درصد برای VAT بسیار پایین است ولی به علت گسترده بودن پایه مالیاتی و کارامدی اقتصادی این نظام واحد بالاترین اثربخشی را خواهد داشت. البته نباید فراموش کنیم که هر نرخی بالاتر از یک درصد برای شروع در اقتصاد ایران می‌تواند تنش‌زا باشد. نکته مهم‌تر آنکه اگر نرخ یک درصد پذیرفته شود، حداقل نظام مالیاتی VAT ایران پنج سال جلو افتاده است. به عبارت دیگر، نظام سنتی مالیاتی کشور، تغییرات در اعضای مجلس، تغییرات در اعضای هیئت دولت (که طی دو سال آینده رخ می‌دهد) هر نرخی بالاتر از یک درصد را طی این سال‌ها از صحنهٔ اقتصادی کشور حذف خواهد کرد (تجربهٔ بیست سال گذشته، از زمان مطرح شدن VAT در مجلس و دولت، این فرضیه را اثبات کرده است).

٤-١. نرخ مالیاتی و پایهٔ مالیاتی به عنوان تهدیدهای اولیه استقرار مالیات بر ارزش افزوده در ایران

در بسیاری از مقالات منتشر شده در خصوص VAT از پیش شرط‌های جزئی و کلانی برای استقرار مالیات بر ارزش افزوده ذکر نام شده است که عبارتند از: اطلاع‌رسانی جامع، شرایط مطلوب اقتصادی، حداقل بودن تنش‌های اجتماعی، رایانه‌ای بودن سیستم مالیاتی، غنی بودن نظام اطلاعاتی، برگزاری کلاس‌های آموزشی حرفه‌ای برای کادر مالیات، برگزاری همایش‌های

عمومی در محافل علمی و کاربردی، فعال کردن نهادهای تحقیق و توسعه برای مطالعه بازخوردها، بررسی راه‌های احتمالی فرار مالیاتی و تدوین قوانین ضد فرار مالیاتی، اندیشیدن در خصوص اغراق در اقلام اعلامی استردادی،کم‌گویی در فروش و . . .)، ملزم شدن به نصب قیمت قبل و بعد از VAT، ممنوعیت ارزان‌فروشی (ممنوعیت اعلام قیمت فروش کمتر از قیمت خرید و عرضه آن از طریق حراجی) ماشینی کردن فروش (به خصوص در خرده‌فروشی‌ها)، فعال کردن مؤثر اتحادیه‌ها، ترویج اتحادیه‌های تخصصی، طبقه‌بندی مشاغل و فعالیت‌ها برحسب نوع کالاها، اصلاح قوانین پولی و بانکی برای رسیدن به نظام پولی و بانکی مدرن، اصلاح قوانین تجارت، ارتقای فرهنگ و اطلاعات عمومی مردم، مکانیزه و کارامد کردن دستگاه مالیاتی و بسیاری از الزامات دیگر است. اگر همهٔ تهدیدها و نقاط ضعف را کنار هم بگذاریم و منتظر مرتفع شدن این تهدیدها و نقاط ضعف باشیم آنگاه، حداقل زمان مورد انتظار نباید کمتر از بیست سال باشد. اما سؤال اساسی این است که کدام‌یک از این تهدیدها برای سایر نظام‌ها صادق نیست؟ آیا برای مالیات بر شرکت‌ها، مالیات بر مشاغل، مالیات تکلیفی و... نیز نباید موضوعات مذکور را (با شدت و ضعف کمتر یا بیشتر) به عنوان تهدید یاد کرد؟ اگر جواب مثبت است بنابراین باید نتیجه‌گرفت که فعلاًمالیات برشرکت‌ها، مالیات برمشاغل و... را به‌حالت‌تعلیق درآورد، تا پیش‌شرط‌ها و الزامات آن فراهم آید! آیا هیچ فرد عاقلی این تعلیق را می‌پذیرد؟ اگر جواب منفی است، چه دلیلی وجود دارد که در شرایط یکسان بدترین نوع مالیات (مالیات بر تولید و کار و تلاش) در کشور اجازهٔ قانونی داشته باشد، ولی بهترین نوع مالیات (مالیات بر مصرف VAT) را سال‌ها به تعویق اندازیم. از طرف دیگر، با تحلیل هزینه و فایده نیز می‌توان استقرار VAT را تجویز نمود، زیرا منافع این امر بسیار بیشتر از هزینه‌های آن است. البته هدف از ذکر مطالب بالا این نیست که تهدیدهای مذکور نادیده گرفته شود، بلکه هدف این است که تنها راه‌حل مسئله، پاک کردن صورت مسئله و تعلیق نیست، در واقع برای رفع این تهدیدها و نقاط ضعف اجرایی باید در خصوص چگونگی استقرار گام به گام VAT در سریع‌ترین زمان ممکن اقدامات ضروری صورت گیرد. بنابراین، مطابق تجربیات سایر کشورها باید نرخ مالیاتی و پایه مالیاتی را به نحوی

انتخاب کرد که تهدیدهای بالا به حداقل برسد و در هنگام اجرا و پیاده‌سازی، موانـع شناسـایی و مرتفع گردد.

٤-۲. مزایای VAT فراگیر با نرخ واحد یک درصدی

٤-۲-۱. کارایی اقتصادی. یکی از مهم‌ترین مزیت نرخ واحد یک درصد برای تمامی کـالا ایـن است که از انحرافات قیمتی و عدم تخصیص بهینه منابع جلوگیری می‌کند. زیرا زمـانی کـه نـرخ واحد برای تمامی کالاها به طور یکسان وضع می‌شود آنگـاه کـارایی اقتصـادی MRS = MRT حفظ می‌شود.

٤-۲-۲. تهدیدهای غالب در عدم اجرای VAT. برخی از صاحب‌نظران بر این عقیـده‌انـد که اجرا و هزینه‌های اجرایی مالیات بر ارزش افزوده بسیار سنگین‌تر و پیچیده‌تر از طراحی VAT است. این نظریه درست نیست زیرا طراحی پیچیده VAT منجر به اجـرا و هزینـه‌هـای اجرایـی سنگین می‌شود.

یکی از موضوعاتی که استقرار VAT را در ایران بیست سال به تأخیر انداخته و حداقل تا پنج سال آینده نیز به تأخیر خواهـد انـداخت، هـراس از اجـرای VAT بـوده و خواهـد بـود. مطالعـه لایحه‌هایی که چندین بار به مجلس ارائه شده و بحث‌هایی که در هیئت دولت و مجلس صورت گرفته است، یک پیام مهم در علت به تعویق افتادن آن را آشـکار مـی‌کنـد و آن بـیم از اجـرای VAT در ایران است. با مطالعهٔ لایحهٔ جدید ارائه شده به مجلس نیز این فرضیه تأیید می‌گـردد. در لایحه جدید آمده است که از زمان تصویب این لایحه به دستگاه مالیاتی فرصتی دو ساله داده شود تا زمینه‌های اجرایی VAT را فراهم آورد. اگر این موضوع را با تکلیفـی کـه قـانون برنامـه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران برای نظام مالیـاتی مشـخص کرده است کنار هم بگذاریم، فرضیهٔ بالا بهتر اثبات می‌شود. قانون برنامه سـوم از اصـلاح نظـام مالیاتی به عنوان یک تکلیف برای دولت یاد می‌کند. ولی پنج سال تمام شده، تنها چهـار کلیـات این لایحه تصویب شده است.

٤-۲-۳. اطلاعات ناقص. فقدان نظام اطلاع‌رسانی شفاف برای مؤدیان بسیاری که به طور خود کنترلی و خود اظهاری عمل خواهند کرد، بسیار سخت است.

٤-۳. هدفمند کردن یارانه‌ها با نظام مدرن مالیات بر ارزش افزوده

نکتهٔ دیگر در گام دوم این است که برای تثبیت نظام مدرن VAT باید تنش‌های این نظام، کنترل شود. نظر به اینکه در سبد مصرفی اقشار کم درآمد جامعه سهم زیاد کالاهایی مانند مواد غذایی و دارویی، بار مالیاتی سنگینی دارد که ضد عدالت مالیاتی است، بنابراین در گام دوم باید نظام مالیات بر ارزش افزوده (از طریق اظهارنامه دقیق مالیاتی) با نظام مالیات منفی پیوند زده و تثبیت شود. در نظام اقتصادی ایران حدود پنج میلیارد دلار یارانه آشکار در قالب کالاهای اساسی و سیزده میلیارد دلار یارانه پنهان انرژی در کشور توزیع می‌شود.[۱] در ضمن کل مالیات‌های دریافتی در ایران حتی نمی‌تواند نیمی از این یارانه آشکار و پنهان بالا را پوشش دهد. از سوی دیگر، وظایف نظام تأمین اجتماعی در ایران در ۲۸ دستگاه ناکارامد بخش شده است. نکتهٔ آخر اینکه این سه نظام (یارانه، مالیات، تأمین اجتماعی) در ایران هیچ ارتباط و پیوندی با هم ندارند.

بنابراین، بهترین پیشنهاد در امور مالیاتی که با استقبال مجلس و دولت (که فعلاً دوران سیاسی را طی می‌کنند) همراه خواهد شد، پیوند زدن نظام مالیات بر ارزش افزوده (از طریق اظهارنامه دقیق مالیاتی) با نظام مالیات منفی (یارانه) است.

۵. گام سوم. استقرار مالیات بر ارزش افزوده در ایران

۵-۱. نرخ‌های مالیاتی و پایه مالیاتی VAT در کشورهای منتخب

۵-۱-۱. نرخ‌ها و پایه مالیاتی در جامعه اروپا. کشورهای آلمان، لوکزامبورگ و هلند از یک نرخ نرمال و محدود و همراه با اعمال برخی نرخ‌های صفر و معافیت‌های بسیار استفاده می‌کنند. کشورهای بلژیک، ایرلند، فرانسه و ایتالیا علاوه بر معافیت‌ها حداقل چهار نرخ مالیاتی را اعمال

---

۱. بررسی اقتصادی تولید، توزیع و مصرف نان در ایران، ۱۳۸۱.

می‌کنند. جامعهٔ علمی اروپا به این نتیجه رسیده است که سیستم تک نرخی مالیات بر ارزش افزوده بهترین سیستم است ولی در عمل به این موضوع پایبند نبوده‌اند.

۵-۱-۲. استقرار مالیات بر ارزش افزوده و نرخ‌های مالیاتی در مکزیک. ساختار نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده در کشور مکزیک از سه مرحله گذشته است. مرحلهٔ اول شامل یک نرخ پایهٔ ۱۰ درصدی و یک نرخ صفر برای برخی کالاهای کشاورزی و مواد غذایی اساسی و یک نرخ ۶ درصدی برای نواحی مرزی شمالی بود. در مرحله بعد به‌دنبال بدتر شدن وضع مالی نرخ پایه از ۱۰ درصد افزایش یافت و یک نرخ ۲۰ درصدی برای کالاهای لوکس و یک نرخ پایین ۶ درصدی برای دارو و برخی اقلام غذایی برقرار گردید.[1]

۵-۱-۳. پایه‌های مالیاتی و نرخ‌های مالیاتی VAT در اندونزی. مالیات بر ارزش افزوده در یک نرخ ۱۰ درصدی برای تمام کالاهای مشمول مالیات اعم از کالاهای وارداتی و یا تولیدات داخلی وضع شد. همچنین برای مالیات بر فروش تعداد معدودی از کالاهای با کشش درآمدی بالا و در نرخ‌های ده درصد و۲۰ درصد نیز اعمال می‌شود.[2]

۵-۱-٤. مالیات بر ارزش افزوده و نرخ مالیاتی در کره جنوبی. مالیات بر ارزش افزوده یک نرخ پایه‌ای ۱۳ درصدی است که ۳ درصد نوسان بالا و پایین را مجاز شمرده است. البته استثنایی برای واحدهای تولیدی کوچک وجود داشت، به طوری که تولیدکنندگان که فروش ناخالص سالیانهٔ آنها بیش از ۲۴ میلیون ون نیست، مشمول نرخ ۲ درصدی بر فروش ناخالص می‌شوند و آنهایی که در خدمات واسطه‌ای و دلالی مشغولند و عایدی سالیانه آنها کمتر از ۶ میلیون ون است، مشمول نرخ ۳/۵ درصدی می‌شوند. البته شایان ذکر است که در اکثر کشورها، واحدهای تولیدی کوچک از پرداخت مالیات VAT معاف هستند.

---

1. Word tax reform. Micheal j, boskin & Charles E. mclure, jr, pp.264_650
2. Alan A. Iait, VAT, International Predetice and Problem IMF,washington D.C

۵-۱-۵. استقرار مالیات بر ارزش افـزوده در برزیـل. مالیـات بـر ارزش افـزوده در سـطح ایالت‌های برزیل در اکثر مراحل تولید و توزیع کاربرد دارد و شامل خرده‌فروشی هم می‌شود. پایـهٔ مالیاتی VAT در سطح ایالت به‌تدریج کاهش یافته و بخش خدمات را شامل نمی‌شود. نرخ‌هـای موجود در سطح فـدرال از ۴ درصـد تـا ۳۶۵ درصـد در نوسـان بـوده و در سـطح ایالـت بـرای فروش‌های داخل ایالتی ۱۷ درصد و برای فروش‌هـای بـین ایـالتی ۱۱ درصـد اسـت. اسـتقلال ایالت‌ها در اعمال مالیات بر ارزش افزوده و همچنین تفاوت‌های موجود در نرخ‌ها باعـث پیچیـده شدن سیستم، ساختار VAT، تخلفات و انحرافات در نظام VAT برزیل شده است.[۱]

۵-۲. انتخاب نرخ مطلوب برای استقرار مالیات بر ارزش افزوه در ایران

۵-۲-۱. طبقه‌بندی نرخ‌های استاندارد مالیاتی کشورهای جهـان و انتخـاب گزینـه مطلـوب. مطابق جدول ۲ کـارآیی مالیـاتیVAT و سـهم VAT در کـل درآمـدهای مالیـاتی در طبقـات چهارگانه نرخ‌های استاندارد جهان دسته‌بندی شده‌اند. نرخ‌هـای اسـتاندارد VAT در ۱۱۵ کشـور جهان در طبقات ۵ تا ۱۰ درصدی، ۱۱ تا ۱۵ درصدی، ۱۶ تا ۲۰ درصـدی و ۲۱ تـا ۲۵ درصـدی طبقه‌بندی شده‌اند.

طبقه اول (۵ تا ۱۰ درصد) ۱۸ درصد از کشورها را شامل می‌شـود کـه حـداقل، میـانگین و حداکثر کارایی مالیاتی VAT آنها به ترتیب ۲/۶، ۳/۱ و ۸/۴ درصد است.

طبقه دوم (۱۱ تا ۱۵ درصد) ۲۰ درصد از کشورها را شامل می‌شـود کـه حـداقل، میـانگین و حداکثر کارایی مالیاتی VAT آنها به ترتیب ۹/۴، ۴/۲ و ۱۰ درصد است.

طبقه سوم (۱۶ تا ۲۰ درصد) ۴۹ درصد از کشورها را شامل می‌شود که حـداقل، میـانگین و حداکثر کارایی مالیاتی VAT آنها به ترتیب ۲/۷، ۵/۱ و ۱۰/۶ درصد است.

---

۱. کمیجانی، ۱۳۷۲.

طبقه چهارم (۲۱ تا ۲۵ درصد) ۱۳ درصد از کشورها را شامل می‌شود که حداقل، میانگین و حداکثر کارایی مالیاتی VAT آنها به ترتیب ۸، ۷/۴ و ۱۴ درصد است.

به علت اینکه تنها ۱۳ درصد از کشورها، نرخ‌های بین ۲۱ تا ۲۵ درصد را انتخاب کرده‌اند بنابراین، طبقه چهارم کمترین فراوانی را دارد و قابلیت تعمیم را برای سایر کشورها ندارد. طبقه دوم اگرچه از لحاظ نرخ پایین‌تر از طبقه سوم است، از لحاظ کارایی مالیاتی و سهم در کل مالیات‌ها تفاوت معناداری با طبقه سوم ندارد از این رو، در شرایط یکسان نرخ پایین‌تر به علت بار مالیاتی کمتر بر نرخ بالاتر رجحان دارد. بنابراین طبقه دوم بهتر از طبقه سوم است. بدین ترتیب طبقات اول و دوم به عنوان گزینه مطلوب محسوب می‌شوند. با محاسبه میانگین و میانه برای طبقات اول و دوم به عدد ۱۰ می‌رسیم. به سخن دیگر مطابق جدول ۲ نرخ بهینه مالیاتی VAT در طبقه اول و دوم قرار دارد و در نظام تک نرخی، بهترین نرخ آن ده درصد است.

در ضمن مطابق شاخص ضریب تغییرات بهترین و با ثبات‌ترین شاخص متعلق به شاخص حداکثر است.

۵-۲-۲. تعدد نرخ‌های مالیاتی VAT در جهان و انتخاب گزینه مطلوب برای ایران.

تعداد ۶۵ کشور جهان یعنی ۴۲ درصد از کشورهایی که نظام VAT دارند، نظام تک نرخی را پذیرفته‌اند. براساس جدول ۳ میانگین کارایی مالیاتی VAT بهترین و با ثبات‌ترین شاخص است که در نرخ‌های متعدد بین ۴/۳ تا ۶/۵ درصد در نوسان است. مطابق این جدول دو نرخی شدن، میانگین کارایی مالیاتی را در حد معناداری افزایش می‌دهد ولی با افزایش تعداد نرخ‌ها یعنی از ۲ نرخ به ۳ نرخ و یا از ۲ نرخ به ۴ نرخ، شاخص کارایی مالیاتی تغییر چندانی را نشان نمی‌دهد. یعنی این پدیده تنها منجر به افزایش هزینه اجرایی و پیچیده‌تر شدن نظام مالیاتی VAT می‌شود. از طرفی تعدد نرخ‌ها به بیش از ۴ عدد از طرف تئوریسین (نظریه‌پرداز)های علوم مالیه و اندیشمندان کشورهای متعدد جهان مردود است.

در ضمن میانگین سهم VAT در کل درآمدهای مالیاتی برای کشورهایی که یک تا چهار نرخ را انتخاب کرده‌اند از یک روند نزولی پیروی می‌کند که به ترتیب ۲۱، ۲۳، ۲۶ و ۱۹ درصد است (براساس جدول ۲ شاخص میانگین سهم VAT در کل مالیات با ثبات ترین شاخص است). بنابراین، با تحلیل تعدد نرخ‌های VAT در کشورهای مختلف جهان به این نتیجه می‌رسیم که اول آنکه، بیش از دو نرخ مالیاتی برای نظام VAT مردود است. دوم آنکه، نظام دو نرخی برای دوره کوتاه مدت و نظام تک نرخیVAT (مطابق جدول ۳ این عدد ده درصد است) برای یک نظام بلندمدت در ایران پیشنهاد می‌شود.

۵-۲-۳. کارایی مالیاتی VAT بر اساس نرخ‌های استاندارد مسلط در کشورهای جهان و انتخاب گزینهٔ مطلوب برای ایران. نرخ‌های استاندارد مسلط (نرخ‌هایی که حداقل در سه کشور رایج باشد) در جدول ۴ لحاظ شده است. غالب کشورها نرخ استاندارد۲۰ درصد را برای نظام مالیات بر ارزش افزوده خود انتخاب کرده‌اند. به عبارت دیگر، نرخ استاندارد ۲۰ درصد در ۲۲ کشور جهان برای VAT وضع شده است که ۲۰/۴ درصد از کشورهای جهان را شامل می‌شود. بعد از نرخ استاندارد ۲۰ درصد نرخ استاندارد ۱۸ درصد رایج‌ترین نرخ استاندارد VAT در جهان محسوب می‌شود که ۱۸/۵ درصد از کشورها این نرخ را پذیرفته‌اند. سومین نرخ استاندارد مسلط در جهان نرخ ۱۰ درصد است که ۱۴ درصد از کشورهای دارای VAT را شامل می‌شود.

حداقل کارایی مالیاتی VAT در سه نرخ استاندارد مسلط مذکور به ترتیب ۲، ۳ و ۲ درصد است.

میانگین کارایی مالیاتی VAT در سه نرخ استاندارد مسلط مذکور به ترتیب ۵/۷، ۵ و ۳/۵ درصد است. حداکثر کارایی مالیاتی VAT در سه نرخ استاندارد مسلط ذکر شده به ترتیب ۹، ۹ و ۸ درصد است.

مطابق جدول ۴ ضریب تغییرات و میزان پراکندگی محاسبه شده برای سه شاخص بالا، شاخص حداکثر کارایی مالیاتی VAT را به عنوان با ثبات‌ترین شاخص معرفی می‌نماید. این

شاخص بیانگر آن است که کارایی مالیاتیVAT برای سه نرخ مسلط جهان یعنی ۲۰، ۱۸ و۱۰ درصد بسیار به هم نزدیک است و در فاصله ۸–۹ درصد (یعنیVAT حدود ۸ تا ۹ درصد از GDP این کشورهاست) قرار دارد. بنابراین همان گونه که در سه نرخ مسلط دنیا مشخص شده است، با افزایش صد درصدی در نرخ استاندارد، کارایی مالیاتی تنها ۱۲ درصد افزایش می‌یابد. یعنی پاسخگویی کارایی مالیاتی نسبت به افزایش نرخ‌های مالیاتی برای نرخ‌های مسلط درحد بسیار پایینی قرار دارد.

حداقل سهم VAT در کل درآمدهای مالیاتی برای سه نرخ استاندارد مسلط مذکور به ترتیب ۱۶، ۱۹ و ۹ درصد است. میانگین سهم VAT در کل درآمدهای مالیاتی برای سه نرخ استاندارد مسلط مذکور به ترتیب ۲۷، ۲۹ و ۲۴ درصد است. حداکثر سهم VAT در کل درآمدهای مالیاتی برای سه نرخ استاندارد مسلط مذکور به ترتیب ۵۳، ۳۹ و ۴۲ درصد است.

مطابق جدول ۴ ضریب تغییرات و میزان پراکندگی محاسبه شده برای سه شاخص بالا، شاخص میانگین سهم را به عنوان باثبات‌ترین شاخص معرفی می‌نماید. این شاخص بیانگر آن است که میانگین سهم VAT در کل مالیات در فاصله ۲۴ تا ۲۹ درصد قرار دارد. یعنی در شرایطی که نرخ استاندارد مسلط ۱۰۰ درصد رشد می‌کند سهم VAT در کل مالیات‌ها تنها ۲۰ درصد رشد می‌نماید.

با این حال مطابق جدول‌های مندرج در این مقاله نرخ استاندارد مسلط ۱۰ درصد در بلندمدت با ثبات‌ترین نرخ و به طور نسبی از کارایی مالیاتی مطلوب‌تری برخوردار است. بنابراین نرخ VAT بلند مدت برای ایران نرخ استاندارد ۱۰ درصد معرفی می‌گردد.

٦. نتایج و پیشنهادها

مالیات بر ارزش افزوده در ایران به دلیل تضاد کارایی مالیاتی و عدالت مالیاتی، فقدان برنامه عملیاتی، احتمال اجرای شتاب‌زده، معیوب بودن نظام سنتی مالیات در ایران حدود دو دهه است که به تعویق افتاده است. در این مقاله در دو گام با اجرای دو برنامه گلوگاه‌ها و معایب مالیات بر

ارزش افزوده حذف و هضم می‌شود و در گام سوم نظام مدرن مالیاتی با محوریت ارزش افزوده مستقر می‌شود.

گام اول (بسترسازی). نظام سنتی مالیات ایران وارث نیروی انسانی معیوب (ممیزانی با نقش پلیس)، سیستم مالیاتی معیوب (امکانات و قوانین سنتی و ممیز سالار که حدود ۸۰ درصد مالیات در بخش مشاغل و شرکت‌ها به صورت علی‌الرأس است) و مؤدیان مالیاتی با هزینه تمکین سنگین است. این نظام فاقد کارایی (سهم اندک در بودجه وGDP) و عدالت مالیاتی (باز توزیع) است. از این رو، در گام اول به همراه اصلاح سه ضلع معیوب باید تشکیلات جدید مؤدیان بزرگ در مراکز استان‌های کشور طی سال اول برنامه مذکور ایجاد گردد تا بستر مناسب برای استقرار مالیات بر ارزش افزوده فراهم آید.

گام دوم (تثبیت). گام دوم اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده با نرخ واحد (یک درصد) به طور گسترده و فراگیر برای تمامی کالاها و خدمات به صورت همزمان با دریافت مالیات‌های مستقیم به روش گذشته است (در سال دوم برنامه). این امر می‌تواند دوران گذار مطلوب برای گام اول (ایجاد تشکیلات جدید مؤدیان بزرگ) را فراهم آورد. نکتهٔ دیگر در گام دوم این است که برای تثبیت نظام مدرن VAT باید تنش‌های این نظام، کنترل شود. در سبد مصرفی اقشار کم درآمد جامعه سهم زیاد کالاهایی مانند مواد غذایی و دارویی، بار مالیاتی سنگینی دارد که ضد عدالت مالیاتی است. بنابراین در گام دوم باید نظام مالیات بر ارزش افزوده با نظام مالیات منفی پیوند زده و تثبیت شود. مزایای دو گام بالا عبارتند از: ۱. اجری آزمایشی که تمرینی برای دستگاه مالیاتی و مؤدیان مالیاتی است، ۲. شفاف‌سازی و افشای اطلاعات، ۳. عدالت مالیاتی و اجتماعی، ۴. حذف تدریجی معایب VAT.

گام سوم (استقرار). مثلث نظام مدرن مالیاتی شامل سه ضلع مهندس مالیاتی (به جای پلیس مالیاتی)، سیستم مالیاتی (از ابتدای سال سوم برنامه، VAT با نرخ ۱۰ درصد) و *مؤدی مالیاتی* با هزینه تمکین اندک است، که کارایی مالیاتی آن در حدی بالاست که به ماشین چاپ اسکناس مشهور شده و بی‌عدالتی مالیاتی آن با پیوند زدن بین مالیات بر ارزش افزوده و نظام مالیات منفی و تأمین اجتماعی قابل ترمیم است.

جدول ۱. جایگاه کشورهای منتخب و ضریب عدم تمکین مالیاتی VAT

رتبه کشورها بر اساس درآمد سرانه	سال	نوع مالیات	رتبه عدم تمکین	ضریب عدم تمکین
کشور ۱	۱۹۹۲	VAT	۱۱	۳۵,۴
کشور ۲	۱۹۹۰	VAT	۴	۴۳,۹
کشور ۳	۱۹۹۲	VAT	۵	۴۰,۸
کشور ۴	۱۹۹۲	VAT	۲	۵۲,۵
کشور ۵	۱۹۹۱	VAT	۶	۳۸,۲
میانگین هندسی پنج کشور اول			۵	۴۱,۷۷
کشور ۶	۱۹۹۱	VAT	۱۰	۳۵,۸
کشور ۷	۱۹۹۴	VAT	۷	۳۸
کشور ۸	۱۹۹۴	VAT	۳	۴۴,۶
کشور ۹	۱۹۹۱	VAT	۱	۵۳,۳
کشور ۱۰	۱۹۹۱	VAT	۱۶	۱۸,۲
کشور ۱۱	۱۹۹۲-۱۹۹۳	VAT	۱۷	۱۴,۶
کشور ۱۲	۱۹۹۱	VAT	۹	۳۶,۳
کشور ۱۳	۱۹۹۱	VAT	۱۳	۲۹,۷
کشور ۱۴	۱۹۹۲	VAT	۸	۳۷,۱
کشور ۱۵	۱۹۹۱	VAT	۱۸	۱۴
کشور ۱۶	۱۹۹۴	VAT	۱۲	۳۱,۵
کشور ۱۷	۱۹۹۲	VAT	۱۹	۷,۵
کشور ۱۸	۱۹۹۲-۱۹۹۳	VAT	۲۱	۵,۱
کشور ۱۹	۱۹۹۲-۱۹۹۳	VAT	۱۴	۲۶
کشور ۲۰	۱۹۹۱	VAT	۱۵	۲۳
کشور ۲۱	۱۹۹۲	VAT	۲۰	۵,۴
میانگین هندسی پنج کشور آخر			۱۸	۱۰,۴۳
میانگین هندسی کل کشورها			۹	۲۵,۰۵

مأخذ: راهبرد اصلاح دستگاه مالیاتی ـ کارلوس سیلوانی، ترجمه منصور ملایی‌پور، دانشکده امور اقتصادی تهران، ۱۳۸۱.

جدول ۲. کارایی مالیاتی VAT و سهم VAT در کل مالیات بر اساس نرخ‌های استاندارد مسلط در کشورهای جهان

نرخ استاندارد	تعداد کشور	سهم نسبی کشور	حداقل کارایی مالیاتی VAT	میانگین کارایی مالیاتی VAT	حداکثر کارایی مالیاتی VAT	حداقل سهم VAT درکل مالیات	میانگین سهم VAT درکل مالیات	حداکثر سهم VAT درکل مالیات
۵	۳	۲,۸	۲	۲,۰۳	۳	۹	۱۴,۲	۲۰
۱۰	۱۵	۱۳,۹	۲	۳,۵	۸	۹	۲۴	۴۲
۱۳	۶	۵,۶	۳	۵,۲	۹	۲۳	۳۰,۳	۵۲
۱۵	۱۳	۱۲,۰	۲	۵,۱	۱۰	۱۴	۲۴,۷	۴۳
۱۶	۴	۳,۷	۳	۵,۵	۷	۱۸	۲۰,۱	۲۵
۱۷	۷	۶,۵	۲	۴,۱	۱۱	۲۳	۲۸,۷	۳۵
۱۸	۲۰	۱۸,۵	۲	۵	۹	۱۶	۲۶,۷	۵۳
۱۹	۳	۲,۸	۴,۲	۶	۱۰	۱۲,۵	۲۲,۳	۳۴,۵
۲۰	۲۲	۲۰,۴	۳	۵,۷	۹	۱۹	۲۹,۳	۳۹
۲۱	۴	۳,۷	۴	۶	۷	۱۵	۲۳,۳	۵۱
۲۲	۴	۳,۷	۷	۸,۸	۱۴	۱۸	۲۲,۳	۳۵
۲۳	۳	۲,۸	۷	۸	۹	۲۱,۳	۲۵	۳۴,۶
۲۵	۴	۳,۷	۷	۸,۷	۱۰	۱۴	۲۰,۲	۲۸
حداقل	۳	۲,۷۷۸	۲	۲,۰۳	۳	۹	۱۴,۲	۲۰
میانگین هندسی	۶,۳۱	۵,۸۴	۳,۲۷	۵,۳۱	۸,۴۹	۱۵,۶۲	۲۳,۵۲	۳۶,۴۸
حداکثر	۲۲	۲۰,۳۷	۷	۸,۸	۱۴	۲۳	۳۰,۳	۵۳
انحراف معیار	۶,۸۱	۶,۳۱	۲,۰۲	۱,۹۶	۲,۵۳	۴,۶۷	۴,۳۸	۱۰,۲۷
ضریب تغییرات	۱,۰۸	۱,۰۸	۰,۶۲	۰,۳۷	۰,۳۰	۰,۳۰	۰,۱۹	۰,۲۸

مأخذ ۱: سایت اینترنتی IMF 2002.

مأخذ ۲: سازمان امور مالیاتی کشور – دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده – جزوه همایش معرفی مالیات بر ارزش افزوده – شهریور ۱۳۸۲.

توضیح ۱. نرخ‌های استاندارد مسلط: در این تحقیق نرخ‌های استانداردی که برای حداقل سه کشور رایج باشد نرخ استاندارد مسلط می‌نامیم.

توضیح ۲. برای کاهش خطای آماری، میانگین نرخ‌ها و نسبت‌ها به صورت میانگین هندسی محاسبه شده است.

تدوین و تنظیم: نگارنده مقاله استقرار گام به گام مالیات بر ارزش افزوده در ایران.

جدول ۳. کارایی مالیاتی VAT و سهم VAT در کل مالیات بر اساس طبقه‌بندی نرخ‌های استاندارد درکشورهای جهان

طبقه‌بندی نرخ استاندارد	تعداد کشور	سهم نسبی کشور	حداقل کارایی مالیاتی VAT	میانگین کارایی مالیاتی VAT	حداکثر کارایی مالیاتی VAT	حداقل سهم VAT درکل مالیات	میانگین سهم VAT درکل مالیات	حداکثر سهم VAT درکل مالیات
۵–۱۰	۲۱	۱۸,۳	۱,۶	۳,۲	۸,۴	۲۰	۷	۴۲
۱۱–۱۵	۲۳	۲۰	۲,۴	۴,۹	۱۰	۲۶,۵	۱۳,۸	۵۱,۶
۱۶–۲۰	۵۶	۴۸,۷	۱,۷	۵,۲	۱۰,۶	۲۷	۱۲,۵	۵۳
۲۱–۲۵	۱۵	۱۳	۴	۷,۸	۱۴	۲۳	۱۴	۵۱,۴
حداقل	۱۵	۱۳	۱,۶	۳,۲	۸,۴	۲۰	۷	۴۲
میانگین هندسی	۲۵,۲۴	۲۱,۹۴	۲,۲۶	۵,۰۲	۱۰,۵۷	۲۳,۹۵	۱۱,۴۰	۴۹,۲۹
حداکثر	۵۶	۴۸,۷	۴	۷,۸	۱۴	۲۷	۱۴	۵۳
انحراف معیار	۱۸,۴۸	۱۶,۰۸	۱,۱۱	۱,۹۰	۲,۳۶	۳,۲۸	۳,۲۸	۵,۰۵
ضریب تغییرات	۰,۷۳	۰,۷۳	۰,۴۹	۰,۳۸	۰,۲۲	۰,۱۴	۰,۲۹	۰,۱۰

مأخذ ۱ : سایت اینترنتی IMF 2002.

مأخذ ۲ : سازمان امور مالیاتی کشور – دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده – جزوه همایش معرفی مالیات بر ارزش افزوده – شهریور ۱۳۸۲.

توضیح ۱. کارایی مالیاتیVAT: در ادبیات مالیاتی یکی از مهم‌ترین شاخص کارایی مالیاتی نسبت درآمد مالیاتی به GDP است.

تدوین و تنظیم: نگارنده مقاله استقرار گام به گام مالیات بر ارزش افزوده در ایران.

جدول ٤. کارایی مالیاتی VAT و سهم VAT در کل مالیات بر اساس تعدد نرخ‌های مالیاتی در کشورهای جهان

تعدد نرخ‌های VAT	تعداد کشور	سهم نسبی کشور	حداقل کارایی مالیاتی VAT	میانگین کارایی مالیاتی VAT	حداکثر کارایی مالیاتی VAT	حداقل سهمVAT درکل مالیات	میانگین سهمVAT درکل مالیات	حداکثر سهمVAT درکل مالیات
۱	۶۵	۴۲	۱,۲	۴,۳	۱۴	۷	۲۶	۵۳
۲	۵۱	۳۳	۲	۶	۱۰,۶	۹,۴	۲۳	۵۱,۴
۳	۲۲	۱۴	۱,۹	۶	۱۰	۱۱	۲۰,۶	۵۱,۴
۴	۱۳	۸	۴,۹	۶,۵	۸,۶	۱۲,۵	۱۹,۳	۳۱,۲
۵	۴	۳	۴,۹	۵,۵	۶,۵	۱۸	۲۱,۷	۲۸
حداقل	۴	۳	۱,۲	۴,۳	۶,۵	۷	۱۹,۳	۲۸
میانگین هندسی	۲۰,۶۹	۱۳,۶۰	۲,۵۶	۵,۶۱	۹,۶۳	۱۱,۰۲	۲۲,۰۰	۴۱,۴۵
حداکثر	۶۵	۴۲	۴,۹	۶,۵	۱۴	۱۸	۲۶	۵۳
انحراف معیار	۲۵,۹۳	۱۶,۷۵	۱,۷۸	۰,۸۴	۲,۷۶	۴,۱۳	۲,۵۶	۱۲,۳۰
ضریب تغییرات	۱,۲۵	۱,۲۳	۰,۷۰	۰,۱۵	۰,۲۹	۰,۳۷	۰,۱۲	۰,۳۰

مأخذ ۱: سایت اینترنتی IMF 2002.

مأخذ ۲: سازمان امور مالیاتی کشور – دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده – جزوه همایش معرفی مالیات بر ارزش افزوده – شهریور ۱۳۸۲.

توضیح ۱. ردیف یک مربوط به کشورهایی است تنها از یک نرخ به نام نرخ استاندارد استفاده می‌کنند (کشورهای تک نرخی) .

توضیح ۲. ردیف دوم مربوط به کشورهایی است که به جز نرخ استاندارد از یک نرخ دیگر استفاده می‌کنند.

توضیح ۳. ردیف سوم مربوط به کشورهایی است که به جز نرخ استاندارد از دو نرخ دیگر استفاده می‌کنند.

توضیح ۴. ردیف‌های چهارم و پنجم به ترتیب مربوط به کشورهایی است که به جز نرخ استاندارد ۳ تا ۴ نرخ دیگر نیز دارند.

توضیح ۵. تنها کشور کلمبیاست که به جز نرخ استاندارد ۵ نرخ دیگر نیز دارد. به علت تک کشوری بودن ردیف مربوط به شش نرخی این ردیف از جدول حذف شده است.

توضیح ۶ . کشورهایی که نرخ صفر دارند در این جدول لحاظ نشده‌اند.

تدوین و تنظیم: نگارنده مقاله استقرار گام به گام مالیات بر ارزش افزوده در ایران.

منابع

الف) فارسی

الله محمد آقایی (۱۳۷۶). *بررسی زمینه اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران*، (پایان‌نامه کارشناسی ارشد)، به راهنمایی دکتر اکبر کمیجانی، دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران.

تجلی، آیت الله (۱۳۷۹). «مبانی نظری مالیات بر ارزش افزوده». *مجله اطلاعات سیاسی و اقتصادی*، شماره ۱۵۴ – ۱۵۳.

تقی‌پور، انوشیروان (۱۳۷۸). «وقفه‌های جمع‌آوری مالیات، تورم و درآمدهای مالیاتی حقیقی دولت». *مجله برنامه و بودجه*، شماره ۴۲.

پژویان، جمشید (۱۳۷۳). *اقتصاد بخش عمومی (مالیاتها)*، انتشارات مؤسسه تحقیقات اقتصادی دانشگاه تربیت مدرس.

خوانساری، شهرزاده و الله محمد آقایی (۱۳۸۰). کارایی اجرای مالیات بر ارزش افزوده، *فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی*، شماره ۱.

دانش جعفری، داود (۱۳۸۰). «مالیات بر ارزش افزوده و چالش تورم». پژوهشکده امور اقتصادی، *فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی*، شماره اول.

عرب مازار، علی‌اکبر (۱۳۸۰). «جایگاه مالیات بر ارزش افزوده در تحول نظام مالیاتی کشور». پژوهشکده امور اقتصادی، *فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی*، شمارهٔ اول.

کمیجانی، اکبر (۱۳۷۲). *تحلیلی از مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران*، وزارت امور اقتصادی و دارایی، معاونت امور اقتصادی.

کمیجانی، اکبر و الله محمد آقایی (۱۳۷۸). «مالیات بر ارزش افزوده و تجربه برخی کشورها»، *مجله اقتصاد و مدیریت*، شماره۴۰.

مؤسسه مطالعات راهبردی (۱۳۸۱). *بررسی اقتصادی تولید، توزیع و مصرف نان در ایران*، تهران.

نادران، الیاس (۱۳۸۰). « مالیات بر ارزش افـزوده روشـها و آثـار». پژوهشـکده امـور اقتصـادی، *فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی*، شمارهٔ اول.

نژاد عمران، محمدتقی (۱۳۷۳). «مالیات بر فروش حق واگذاری محـل»، *مجلـه مالیـات*، شـماره پنجم.

نمازی، حسین (۱۳۸۰). «مالیات بر ارزش افزوده، انتقال مالیات از درآمد به مصرف». پژوهشـکده امور اقتصادی، *فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی*، شمارهٔ اول.

ب) انگلیسی

Aguirre, Carlos, and Parthasarathi Shome (1987). "The mexican value-Added Tax (VAT): Characteristics, Evolution and Methodology for Calculating the Base", *IMF Working paper* 87/21 (Washington: International Monetary Fund).

Aguirre and Richard Fulford (1995). "A Strategy for Administering the VAT in Countries in Transition, paper presented at Joint Vienna Instiute sminar on VAT Policy and Administration for Economies in Transition, Washington, International Monetary Found, Fabrury.

Alan, A. Tail (1988). Value Added Ta.t International Practice and Problems, IMF.

Alan, A. Tail (1991). Value Mded Ta!c AdminiNtrative and Polky Lvsues, IMF.

Bagchi, and jhon Brondolo (1996). "Selected Issues in Adminisering the VAT: cross-checking invoices and Controlling Refunds to Exporters". presented at a state Adminstration of the Taxation Seminar on VAT Administration and Policy, Shanghai, China, February.

BahL, Roy, and jhon Brondolo (1993). "An Analysis of VAT complince," in combatting tax abuse and fraud: technical papers and reports of the CIAT technical conferenCe, (veince, italy: CIAT).

Bird, Richard (1990 a). "Tax Administration and Tax Reform: Reflections on Experienc," paper presented at the World Bank Conference on Tax Policy in Developing Countries, Washington, March.

Saurin Shah and Christopher Towe (1995). A U.S. Value Added Tax-A review of the Issues, IMF.

Sijbren Cnossen (1994). "administrative and compliance costs of the VAT: A Review of the Evidence," Tax notes International, Vol 8 (June), pp. 1649-1668.

Sijbren Cnossen (1991). Key Question in Coiisiduing a Value Added Tax for Central and European Countries, IMF.

Silvani, C. and Brondolo, J. (1993). “An analysis of VAT compliance” in Combatting Tax Abuse and Fraud: Technical Papers and Reports of the CIAT technical Conference. Venice, Italy: CIAT.