

بررسی چالش های موجود در اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در بورس اوراق بهادار

روح الله جمشیدپور^۱، حسین رشیدپور^۲

^۱ استادیار گروه حسابداری، دانشگاه آزاد کرمانشاه.

^۲ دانشجوی کارشناسی ارشد حسابداری، دانشگاه آزاد کرمانشاه.

نام نویسنده مسئول:

روح الله جمشیدپور

چکیده

دولت ها برای انجام مسئولیت های اقتصادی خود به منابع مالی نیازمندند. این منابع مالی درآمدهای مالیاتی و غیر مالیاتی تأمین می شود. بر همین اساس، قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۸۷ تصویب شد. ولی تاکنون زیرساخت های لازم برای اجرای دقیق این قانون ایجاد نشده است به همین منظور، چالش های اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در بورس اوراق بهادار در این مطالعه مورد بررسی قرار گرفت. طبق این تحقیق و مطالعاتی که در زمینه مالیات انجام گرفته است یکی دلایل اصلی کاهش سهم مالیات در اقتصاد عمومی کشور، معافیت بخش قابل توجهی از اقتصاد کشور، که بالغ بر ۴۳ درصد تولید ناخالص داخلی را شامل می شود و همچنین مکانیزه نبودن کامل سیستم مالیاتی می باشند. این مساله جدای از مشکلات نظام بانکی کشور به نقش پررنگ درآمدهای نفتی در اقتصاد ایران نیز باز می گردد، که بیش از پیش به سمت نظام مبتنی بر درآمدهای مالیاتی است.

واژگان کلیدی: چالش ها، مالیات بر ارزش افزوده، بورس، اوراق بهادار، قانون ها

مقدمه

اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده از نیمه دوم مهرماه ۱۳۸۷ شروع شده و سازمان امور مالیاتی این قانون را براساس مجوز قانونی صادر شده در مفاد ماده (۱۸) به صورت مرحله ای به اجرا گذاشته و در هر مرحله بخشی از مؤدیان مشمول را ملزم به ثبت نام به عنوان مؤدی مشمول این قانون فراخوان کرده است. تاکنون در مجموع حدود ۵۲۴ هزار مؤدی مشمول ثبت نام و اجرای این قانون شده اند و از این تعداد مؤدی در سنوات اجرای این قانون حدود ۷/۵ مالیاتی در فرآیندهای مختلف تسلیم سازمان امور مالیاتی شده است. کل مالیات و عوارض وصولی در سال های اجرای این قانون معادل ۱۱۰/۷ هزار میلیارد تومان بوده است که از این رقم، ۶۷/۵ هزار میلیارد تومان آن مربوط به مالیات ها و مابقی (۴۳/۲ هزار میلیارد تومان) نیز مربوط به عوارض (سهم شهرداری ها و دهیاری ها و منابع واریزی به حساب وجوه متمرکز وزارت کشور) است (مطالعات بخش عمومی، ۱۳۹۴). در ارتباط با رکن قوانین و مقررات مالیاتی می توان نقاط ضعفی از جمله پیچیدگی و عدم جامعیت، وجود معافیت های کلی، گسترده و در عین حال ناکارآمد، ضعف در ضمانت های اجرایی دو محدودیت در پایه های مالیاتی را احصاء نمود (نظری و فدایی، ۱۳۹۲). مدت ها است کارشناسان و صاحب نظران حوزه اقتصاد در محافل مختلف از رهایی اقتصاد کشور از اتکا به نفت و درآمدهای نفتی به عنوان یکی از راهکارهای بهبود اوضاع اقتصادی یاد می کنند و از طرفی نقش مالیات را نیز به عنوان یکی از سرفصل های بودجه ای دولت، در این مسیر پررنگ می دانند. کارشناسان بر این باورند اتکای بودجه کشور به درآمدهای مالیاتی باعث می شود بودجه از تکانه های نفتی در امان بماند. با این حال در مسیر تحقق درآمدهای مالیاتی دولت مشکلاتی وجود دارد که باعث انتقاد و گلایه فعالان بخش خصوصی است؛ از جمله این مشکلات می توان به عدم اجرای قوانین مرتبط با مالیات یا اجرای ناقص و نادرست این بخش از قوانین اشاره کرد. ضعف قوانین و مقررات، منجر به اعمال سلیقه های شخصی در عرصه تشخیص و وصول مالیات گردیده و موجبات تضییع حقوق مردم و دولت را فراهم می نماید. بنابراین هدایت سیستم مالیاتی به سوی استفاده از شیوه های کارا و شفاف در امر تشخیص درآمدهای مالیاتی از یک طرف موجب تحول و ارتقای سطح کیفی شیوه های رسیدگی و تعیین درآمد واقعی مشمول مالیات خواهد شد و از طرف دیگر زمینه لازم را برای استقرار نظم و انضباط مالی و شفافیت در فعالیت اشخاص حقیقی و حقوقی و ایجاد فضای اعتماد بین دستگاه مالیاتی و مؤدیان فراهم می نماید (آبایی، ۱۳۸۷). اصولاً انجام هر اقدام اصلاحی بدون بهره گیری از یک نگاه آسیب شناسانه به موضوع و مسئله مورد نظر به نتایج مفیدی منتهی نخواهد شد. اصلاح نظام مالیاتی نیز از این امر مستثنی نیست، به ویژه نگاه مزبور در ارتباط با نظام مالیاتی به دلیل اثرگذاری آن بر دیگر نظام ها به ویژه نظام های اجتماعی از اهمیت بسزایی برخوردار است. اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده با تمام مزیت هایی که در بحث شفاف سازی فعالیتهای اقتصادی دارد، مشکلاتی را برای تولیدکنندگان کشور به وجود آورده که این مشکلات، اغلب ناشی از احکام مبهم قانون، اجرای ناصحیح قانون و یا نبود بسترهای لازم برای اجرا و عدم اطلاع کامل مؤدیان از این قانون و یا از تفسیر ناصحیح ممیزین مالیاتی از احکام قانون، ناشی میشود (مطالعات بخش عمومی، ۱۳۹۵).

۱- قوانین و مقررات مالیاتی

قوانین و مقررات مالیاتی به عنوان مجوز وصول مالیات از مؤدیان توسط دولت رکن اساسی یک نظام مالیاتی محسوب می گردند، چراکه این قوانین و مقررات نه تنها دربردارنده سیاست های مالیاتی (از جمله نرخ و پایه مالیات) است حاوی فرایندهای کلی وصول مالیات نیز می باشند، بنابراین شاکله اصلی یک نظام مالیاتی در چارچوب قوانین مربوطه تعیین می گردد. از این رو می توان اذعان نمود که بهره مندی از یک نظام مالیاتی کارآمد در گرو بهره گیری از قوانین و مقررات مالیاتی کارا و اثربخش خواهد بود. به این دلیل همواره اصلاح قوانین و مقررات مالیاتی در راستای کارآمد ساختن و حفظ پویایی نظام مالیاتی مورد توجه سیاستگذاران و برنامه ریزان می باشد

۲- آشنایی با مالیات بر ارزش افزوده

دولت ها برای انجام مأموریت ها و مسئولیت های اقتصادی و غیر اقتصادی خود به منابع مالی نیازمند هستند. این منابع مالی از محل درآمدهای مالیاتی و غیر مالیاتی تأمین می شود. درآمدهای غیر مالیاتی وجوهی هستند که دولت معمولاً از طریق فعالیت های اقتصادی خود به دست می آورد. ویژگی اصلی این منابع درآمدی، نامنظم و نامطمئن بودن آنهاست بنابراین هر چقدر سهم این نوع از درآمدها در کل درآمدهای دولت بیشتر باشد، ممکن است باعث بروز آثار اقتصادی بیشتری در قالب کسری های مداوم بودجه و عوارض بعدی آن شود در مقابل، بالا بودن سهم درآمدهای مالیاتی در کل درآمدهای دولت به عنوان منابع درآمدی باثبات می تواند از بروز چنین عوارض نامطلوبی جلوگیری کند (احمدوند و علیخانی، ۱۳۹۲). در تقسیم بندی های مالیاتی، مالیات بر ارزش افزوده از نوع مالیات های غیرمستقیم است. پایه

^۱ از نیمه دوم مهرماه ۱۳۸۷ تا پایان ۶ ماهه اول سال ۱۳۹۶^۲ ۱۵ مهرماه ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۶/۶/۳۱

مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده، مصرف بوده و این نوع از نظام مالیاتی دارای قابلیت های قابل توجهی مانند شفاف سازی فرآیندها و معاملات اقتصادی، ایجاد بانک های جامع اطلاعات اقتصادی، تقویت سیستم های نظارتی در مراحل مختلف واردات، صادرات، تولید، توزیع کالاها و خدمات و همچنین مصرف، کاهش بار مالیاتی تولید، بالا بردن انگیزه صادرات و... است. مالیات بر ارزش افزوده، نوعی مالیات چند مرحله ای است که در مراحل مختلف زنجیره تولید توزیع بر اساس درصدی از ارزش افزوده کالاها تولید شده و یا خدمات ارائه شده اخذ می شود. این مالیات در واقع نوعی مالیات بر فروش چند مرحله ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه های را از پرداخت مالیات معاف می کند. به عبارت دیگر مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر قیمت فروش است که بار مالیاتی آن به دوش مصرف کنندگان نهایی بوده و بر اساس درصدی از ارزش افزوده در هر مالیات بر ارزش افزوده، مالیاتی است که در مراحل مختلف تولید توسط مؤدی مالیات جمع آوری می شود. در این نظام، از مؤدی خواسته می شود درصدی معین از کالاها و خدماتی را که می فروشد، از خریدار دریافت کند این درصد در صورت حساب های فروش مؤدی به طور جداگانه ثبت می شود و خریدار باید از درصدی که از وی گرفته می شود کاملاً آگاه باشد. در نظام مالیات بر ارزش افزوده مؤدی تمام مالیاتی را که از خریدار دریافت کرده به دولت پرداخت نمی کند، بلکه به وی اجازه داده می شود مالیاتی را که برای مصارف واسطه ای (خرید کالاها و خدمات برای فرآیند تولید و تشکیل سرمایه ثابت سرمایه گذاری) پرداخت کرده، از مالیات دریافتی از خریدار کسر کرده و مانده را به دولت پرداخت کند. مالیات بر ارزش افزوده معمولاً به افراد غیرمستقیم تعلق نمی گیرد. نرخ مالیات بر ارزش افزوده برحسب نوع کالاها و خدمات عرضه شده یا نوع خریدار می تواند متفاوت باشد.

۳- چالش های اجرای قانون مالیات های مستقیم در کشور

گسترش عدالت مالیاتی یکی از اولویت های اقتصاد کشور است. مقوله مالیات و مالیات ستانی در اقتصاد کشور، یکی از موضوعاتی است که باید به صورت ویژه مورد توجه و پایش قرار بگیرد. برخورداری از یک نظام مالیاتی صحیح کلید توزیع عادلانه ثروت می دانند و بر این اعتقاد هستند در حال حاضر نظام مالیاتی کشورمان با نقطه مطلوب خود فاصله دارد. از سوی دیگر کاهش وابستگی بودجه به نفت هم به عنوان یکی از تکالیف مهم اسناد بالادستی مطرح است که راهکار عملیاتی شدن آن هم استفاده مناسب از ابزار مالیات است.

۳-۱- غفلت از نقش مالیات:

وجود مشکلات ساختاری باعث شده نه تنها نقش مالیات و اثرات اقتصادی آن مورد غفلت قرار گیرد، بلکه حتی مالیات به منزله ابزار مناسب تامین بودجه نیز نتواند به طور مطلوبی نقش خود را ایفا کند. مواردی چون نسبت پایین مالیات به تولید ناخالص ملی، سهم اندک مالیات در تامین مالی هزینه های جاری دولت و نسبت پایین مالیات به درآمدهای عمومی دولت جملگی از کمرنگ بودن جایگاه مالیات در اقتصاد کشور حکایت دارد. در این شرایط هدفمند کردن مشوق های مالیاتی در جهت حمایت از تولید، گسترش پایه های مالیاتی در جهت مالیات ستانی از فعالیتهای اقتصادی غیر مولد، اجرای کامل طرح جامع مالیاتی به منظور پوشش کامل مالیاتی، رفع تبعیض های مالیاتی میان فعالیت ها و حذف معافیت های زائد و حتی بعضاً تهدید آمیز از فعالیت های اقتصادی به عنوان برخی سیاست های مالیاتی رافع موانع سرمایه گذاری از جمله مواردی است که در صورتی که در دستور کار قرار بگیرد می تواند به رفع مشکلات در این حوزه کمک کند. از این منظر توسعه نظام مالیاتی، به یک عزم ملی و تلاش همه جانبه تمام ارکان نظام اقتصادی کشور وابسته است. تردیدی وجود ندارد که توسعه نظام مالیاتی با تکیه بر روش های سنتی امکان پذیر نیست

۳-۲- مقاومت در برابر شفافیت اقتصادی:

مالیات یکی از ارکان تامین درآمد دولت و ابزار توزیع عادلانه ثروت محسوب می شود، اما هنوز افکار عمومی اهمیت این موضوع را به درستی درک نکرده است. مالیات در کشورهای توسعه یافته جهان، از اصلی ترین ارکان تامین درآمد دولت محسوب می شود؛ به واقع این اصل و قاعده به یک هنجار در افکار عمومی مردم جوامع مذکور تبدیل شده و همه بر این امر اتفاق نظر دارند که کشور با پرداخت مالیات اداره می شود. از سوی دیگر، سخت گیری ها در ارتباط با افراد و گروه هایی که از پرداخت مالیات طفره می روند نیز بسیار جدی است و در صورت تخلف و سر باز زدن گروهی از پرداخت مالیات، بدون مسامحه، برخورد های قانونی مقتضی با این گروه در دستور کار قرار می گیرد. در سال های گذشته، کارشناسان و صاحب نظران اقتصادی به کرات بر لزوم افزایش درآمدهای مالیاتی تاکید کرده اند و با وجود رشد درآمدهای مذکور همچنان کاستی ها، نارسایی ها و خلاء هایی در این ارتباط به چشم می خورد که انتظار می رود به صورتی اولویت دار نسبت به حل و فصل آن اقدام شود. در طرح مالیات بر ارزش افزوده در سازمان امور مالیاتی کشور در باره شفاف سازی اطلاعاتی در کشور بیان شد که «گروه ها،

افراد و نهادهای مختلف در کشور، به نظمها و قواعد مالیاتی عادت ندارند.» همچنین شفاف سازی اطلاعاتی در کشور نهادینه نشده است با توجه به ماده ۱۶۹ قانون مالیات های مستقیم، این ماده به دنبال آن است که چنین رویکردی را تغییر دهد. بنا به همین دلیل امکان دارد با اجرای چنین ماده ای، افرادی که دارای سرمایه هستند و تا الان از یک نوع پوشش اطلاعاتی استفاده کرده اند بخواهند سرمایه خود را از کشور خارج کنند یا آنکه به سمت اقتصاد غیررسمی بروند. مطالعات نشان می دهد سازمان امور مالیاتی در کشورهایی مانند ایتالیا، بلژیک، چین، هند و روسیه دسترسی مستقیم به اطلاعات بانکی افراد دارند و در کشوری مانند انگلستان این سازمان دسترسی مستقیم با رعایت سطوح دارد. در این کشور به مبالغ و سرمایه زیر ۵ هزار پوند کاری ندارند. اما اگر بالاتر از ۵ هزار پوند باشد، سازمان امور مالیاتی این مجوز را دارد که اطلاعات بانکی شخص را بررسی کند. حتی در این کشور اگر میزان منابع مالی افراد در بانکها از یک مبلغ خاصی بالاتر باشد، خود بانکها مکلف هستند تا به نهادهایی مانند مبارزه با پولشویی و حتی نهادهای امنیتی اطلاع دهند. اگر پایگاه اطلاعاتی شفاف وجود نداشته باشد، به طور کل قانون مالیات های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده به طور کامل اجرا نمی شود در مورد آسیب های ناشی از عدم وجود پایگاه جامع اطلاعاتی، معتقدند اگر پایگاه اطلاعاتی شفاف وجود نداشته باشد، به طور کل قانون مالیات های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده به طور کامل اجرا نمی شود.

۴- عملکرد ارقام مربوط به قانون

قانون مالیات بر ارزش افزوده پیش بینی شده است که سازمان امور مالیاتی با ترتیبات اجرای مرحله ای این قانون، فرآیند مشمول کردن مؤدیان را در فراخوان های مختلف بیان کند. براین اساس طبیعی است که ارقام عملکردی مربوط به درآمد این قانون در سال های اول اجرای قانون اندک و به مرور زمان این ارقام افزایش یابد. درواقع، ارقام عملکردی این قانون و همچنین تعداد ثبت نام شدگان (مؤدیان مشمول جدید) در هر سال نسبت به دوره قبل، از رشد قابل توجهی برخوردار شده اند. (سازمان امور مالیاتی کشور) طبق گزارش اعلامی توسط سازمان امور مالیاتی کشور از اولین دوره اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده تا آخر شهریورماه ۱۳۹۴ در مجموع حدود ۱ میلیون و دویست و بیست هزار اظهارنامه مالیاتی مربوط به قانون مالیات بر ارزش افزوده از مؤدیان دریافت شده و مورد رسیدگی قرار گرفته است. پیش بینی آن است که این رقم هر سال افزایش یابد. بررسی نتایج عملکرد درآمدهای مالیاتی مربوط به قانون مالیات بر ارزش افزوده و مقایسه این ارقام با ارقام مصوب قوانین بودجه سالیانه مربوط به این قانون حکایت از تلاش، سازمان امور مالیاتی برای گسترش پایه این نوع از مالیات است. بر همین اساس ابلاغ آیین نامه اجرایی موضوع تبصره (۵) ماده (۱۶۹) مکرر قانون مالیات های مستقیم اصلاحی مصوب ۳۱ تیرماه ۱۳۹۴ بخشنامه شمار ۲۳۰۴۱۹۹۷ مورخ ۲ بهمن ماه ۱۳۹۵، براساس پیشنهاد شماره ۲۰۰۱۰۵۷۴ مورخ ۶ مهرماه ۱۳۹۶ سازمان امور مالیاتی کشور که به تصویب وزرای امور اقتصادی و دارایی و دادگستری رسیده است، بخشی از جدول موضوع ماده (۸) آیین نامه مذکور اصلاح گردید.^۴

جدول (۱) - موضوع ماده ۸ آیین نامه اجرایی تبصره ۵ ماده ۱۶۹

بخش	عنوان	حد آستانه قبلی	حد آستانه	مدت
معاملاتی	خرید و فروش ارز (اعم از نقدی با برات یا حواله ای)	کلیه معاملات بانک مرکزی و سایر بانکها: مؤسسات مالی و اعتباری و صرافی ها با میزانی بیش از ۲۵۰۰۰ دلار و یا معادل آن در هر سال	کلیه معاملات بانک مرکزی و سایر بانکها، مؤسسات مالی و اعتباری و صرافی ها با میزانی بیش از یکصد هزار دلار و یا معادل آن در هر سال	سالانه
	جمع گردش سالانه (دوره مالی) نقل و انتقال سهام و سایر اوراق بهادار	جمع گردش خرید یا فروش سالانه سهام یا سایر اوراق بهادر اشخاصی که به میزان یک میلیارد ریال و بیشتر باشد	جمع گردش خرید یا فروش سالانه سهام یا سایر اوراق بهادر اشخاصی که به میزان پنج میلیارد ریال و بیشتر باشد.	سالانه
	جمع گردش و مانده سالانه (دوره مالی) انواع حساب های ریالی و ارزی (سپرده های	الف) اشخاص حقوقی: کل گردش حسابها به استثنای حساب های اشخاص مشمول ماده (۲)	الف) اشخاص حقوقی: کل گردش حسابها به استثنای حساب های اشخاص مشمول ماده (۲) قانون که	سالانه

^۴ آیین نامه اجرایی تبصره ۵ ماده ۱۶۹ مکرر، ارقام اطلاعات مالیاتی در آستانه رسیدگی به عملکرد مؤدیان، اصلاح حد آستانه بخشی از جدول موضوع ماده ۸ آیین نامه اجرایی تبصره ۵ ماده ۱۶۹ مکرر، اصلاحیه شماره ۱۵۲۶۳۷، بخشنامه ۱۱۶/۹۶/۲۰۰، شماره ۱۱۶/۹۶/۲۰۰

	دیداری) نزد بانکها و مؤسسات اعتباری	قانون که توسط خزانه داری کل کشور افتتاح شد یا می شود. (ب) اشخاص حقیقی: جمع گردش بدهکار یا بستانکار کلیه حسابهای اشخاص که در طی سال شمسی پنج میلیارد ریال (با معادل ارزی این مبلغ) و بیشتر باشد.	توسط خزانه داری کل کشور افتتاح شد یا می شود. (ب) اشخاص حقیقی: جمع گردش بدهکار یا بستانکار کلیه حسابهای اشخاص که در طی سال شمسی پنجاه میلیارد ریال (با معادل ارزی این مبلغ) و بیشتر باشد.
سالانه	جمع گردش و مانده سالانه (دوره مالی) انواع سپرده های غیر دیداری ریالی و رزی و سود آنها نزد بانکها و مؤسسات اعتباری	الف) اشخاص حقوقی: جمع گردش و مانده کلیه سپرده ها و سود متعلق در پایان هر سال به استثنای حسابهای اشخاص مشمول ماده (۲) قانون که توسط خزانه داری کل کشور افتتاح شده یا می شود. (ب) اشخاص حقیقی: جمع گردش بدهکار یا بستانکار کلیه حسابهای سپرده اشخاص که در طی سال شمسی پنج میلیارد ریال (با معادل ارزی این مبلغ) و بیشتر باشد.	الف) اشخاص حقوقی: جمع گردش و مانده کلیه سپرده ها و سود متعلق در پایان هر سال به استثنای حسابهای اشخاص مشمول ماده (۲) قانون که توسط خزانه داری کل کشور افتتاح شده یا می شود. (ب) اشخاص حقیقی: جمع گردش بدهکار یا بستانکار کلیه حسابهای سپرده اشخاص که در طی سال شمسی پنج میلیارد ریال (با معادل ارزی این مبلغ) و بیشتر باشد.
سالانه	جمع گردش و مانده سالانه (دوره مالی) انواع حسابها، سپرده و سود آنها (سپرده های دیداری و غیر)	اطلاعات تمامی حسابها، سپرده ها و تسهیلات و تعهدات اشخاص (حقوقی) اطلاعات تمامی حسابها، سپرده ها و تسهیلات و تعهدات اشخاص (حقوقی)	

مأخذ: سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۹۶)

۵- بررسی عملکرد نظام مالیاتی

عملکرد نظام های مالیاتی معمولاً با برخی شاخص های کمی مورد سنجش قرار می گیرد. این شاخص ها علاوه بر بیان کارایی و عملکرد نظام مالیاتی، ترکیب درآمدهای تعیین کننده مخارج و هزینه های دولت ها را نیز مشخص می کند (سید نواری و سعید توتون چی ملکی، ۱۳۸۹، ۵۳). شاخص های نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی، سهم درآمدهای مالیاتی از کل هزینه های جاری دولت، نسبت درآمدهای مالیاتی به ارقام بوجه عمومی و نسبت هزینه های وصول مالیات به درآمدهای وصولی مالیات ها از جمله این شاخص ها می باشد.

۵-۱- نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی:

وجود درآمد سهل الوصول حاصل از صادرات نفت خام طی دهه های اخیر باعث شد که مالیات ها علیرغم تمام اقدامات و تلاش های صورت گرفته نقش اندکی در اقتصاد کشور داشته باشند. جهت بررسی جایگاه مالیات در اقتصاد کشور می توان از نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی استفاده نمود. نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی (یا تلاش مالیاتی)، بر اساس جدول شماره یک، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی یا تلاش مالیاتی در ایران حدود ۵/۷ درصد در سال های اخیر بوده است. همچنین بر اساس جدول یک، نسبت مخارج دولت به تولید ملی حدود ۵/۲۲ درصد است و بنابراین رقم درصد هزینه های دولت بزرگتر از تلاش مالیاتی است که این نشانه خوبی برای توسعه محسوب نمی شود. و ایران از بقیه کشورها پایین تر است. ولی اغلب کشورهای قاره های مختلف جهان تلاش مالیاتی بالاتری داشته و سعی می کنند تمام یا بخش اعظم هزینه ها را از طریق مالیات تامین کنند. متوسط تلاش مالیاتی در میانگین جهانی معادل ۱۴ درصد (دو برابر

ایران) و اروپا و آسیا معادل ۱۹ درصد (۲/۷ برابر ایران) است. نکته مهم آن است که کشورهای تازه استقلال یافته و کم تجربه مانند آذربایجان، ارمنستان، اوکراین و حتی افغانستان، پیشرفت زیاد و سریعی در این خصوص داشته اند. در میان ۱۴۰ کشور منتخب دنیا (داده های آماری بانک جهانی) ایران دارای رتبه ۱۳۵ از نظر تلاش مالیاتی است. بنابراین مشخص است که فشار مالیاتی در ایران نسبت به میانگین جهانی و بعضی از قاره ها یک دوم تا یک سوم است و از این منظر ایران جایگاه مناسبی نداشته و از طریق فروش نفت و ایجاد بدهی، هزینه های دولتی از قبیل بهداشت، آموزش، راه و حقوق کارکنان دولتی و... تامین می شود. پایین بودن تلاش مالیاتی در ایران بیانگر وجود فرار مالیاتی بوده و بسیاری از گروه های دارای درآمد و سود اقتصادی بالا، ممکن است تمام یا بخشی از مالیات واقعی را نپردازند. همچنین بر اساس مطالعه آماری در ۱۴۰ کشور جهان طی ۱۰ سال گذشته، همبستگی مثبتی میان تلاش مالیاتی و رشد اقتصادی مشاهده شده است. یعنی کشورهایی که برای تامین منابع هزینه ای خود، از طریق مالیات عمل کرده و تلاش مالیاتی بیشتری دارند، رشد اقتصادی (که شاخص مهمی برای رفاه اقتصادی بالاتر است) بیشتری خواهند داشت.

در ایران حدود ۳۳ درصد از هزینه های دولت از طریق مالیات تامین شده و مابقی از طریق فروش نفت و استقراض از بانک مرکزی یا استقراض از خارج یا فروش اوراق مشارکت تامین می شود. آنچه مسلم است نفت یک منبع پایان پذیر است و باید برای جوانان، نوجوانان و نسل های آینده نگهداری شود.

جدول (۲) - نسبت مالیات به تولید ناخالص ملی در کشورهای منتخب جهان (درصد) ۲۰۱۴-۲۰۱۰

نام کشور	نسبت مالیاتها به مخارج دولت (درصد)	نسبت مخارج دولت به تولید ناخالص داخلی (درصد)	نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی (درصد)
ایران	۳۳	۲۳/۵	۷/۵
آمریکا	۴۳	۲۴	۱۰
آذربایجان	۵۸	۲۳	۱۳
ارمنستان	۸۲	۲۳	۱۹
اکراین	۴۴	۴۱	۱۸

مأخذ: وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۹۶)

در مجموع از جدول یک موارد زیر قابل نتیجه گیری است:

- الف- نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی یا تلاش مالیاتی در ایران معادل ۷/۵ درصد بوده که نصف رقم میانگین جهانی است
- ب- رتبه تلاش مالیاتی ایران در فاصله سال های ۲۰۱۰-۲۰۱۴ معادل ۱۳۵ (از ۱۴۰ کشور دنیا) است.
- ج- اغلب کشورها بیش از ۷۰ درصد هزینه های دولت را از طریق مالیات تامین می کنند ولی این رقم در ایران معادل ۳۳ درصد است.
- د- اغلب کشورها مالیات درآمدهای نفتی و حتی سایر درآمدهای ارزی دولتی خود را در صندوق ثروت ملی پس انداز کرده و ارتباط آن را با بودجه سالانه دولت تقریباً قطع می کنند.

۲-۵- سهم درآمدهای مالیاتی در تأمین مخارج جاری دولت:

یکی دیگر از شاخص های ارزیابی نظام مالی دولت سهم درآمدهای مالیاتی در تامین مالی مخارج دولت است. از مهم ترین شاخص های مرتبط با مالیات شاخص پوشش مالیاتی یا همان نسبت درآمدهای مالیاتی به اعتبارات هزینه ای می باشد. این شاخص که توضیح دهنده میزان تأمین هزینه های جاری دولت از محل مالیات ها می باشد. در واقع این نسبت، نشان دهنده این واقعیت است که نظام مالیاتی تا چه اندازه قادر است هزینه های جاری کشور را تأمین مالی کند. در واقع این شاخص، نشان دهنده نقش و اهمیت نظام مالیات هر کشور در تأمین منابع مالی دولت نیز به شمار می رود.

جدول (۳) - نسبت مالیات به هزینه های جاری دولت

کشورها	۲۰۱۰	۲۰۱۱	۲۰۱۲	۲۰۱۳	۲۰۱۴	۲۰۱۵	۲۰۱۶
ایران	۴۷/۶	۴۷	۴۴/۴	۴۱/۳	۴۹/۳	۴۶/۳	۴۹
آلمان	۴۶	۵۱	۵۲	-----	-----	-----	-----

ایتالیا	۵۷	۵۸	۵۹	-----	-----	-----	-----
ژاپن	۳۰	۳۰	۳۱	-----	-----	-----	-----
ترکیه	۵۹	۶۱	۶۱	-----	-----	-----	-----
آمریکا	۴۴	۴۸	۵۰	-----	-----	-----	-----
روسیه	۵۸	۶۵	۶۴	-----	-----	-----	-----

مأخذ: استخراج از داده های بانک مرکزی و گزارش های عملکرد مالی دولت طی سال های مختلف

اطلاعات ارائه شده در جدول ۲ اطلاعات مربوط به این شاخص در سال های ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۶ برای ایران و سال های ۲۰۱۰ تا ۲۰۱۲ برای برخی از کشورهای منتخب (اطلاعات در دسترس نبوده است) را نشان داده است. ملاحظه می شود اگرچه در سال های مورد بررسی، این شاخص برای اقتصاد ایران بهبود یافته است، اما شاخص یاد شده در مقایسه با این نسبت در کشورهای دیگر، در سطحی پایین است. در بررسی این شاخص باید به این نکته توجه کرد که شاخص یاد شده زمانی می تواند معیار مناسبی برای سنجش و بررسی عملکرد سازمان امور مالیاتی کشور باشد که رشد اعتبارات هزینه ای یا هزینه های جاری دولت در قالب قوانین بودجه سالانه از روند و رشد منطقی برخوردار باشد. چراکه عدم توجه به این مهم می تواند، منجر به انحراف سیاست گذاران و برنامه ریزان شود.

اصلاح ساختار سازمانی و حرکت به سمت ساختار وظیفه محور، برنامه اصلاح اساسی در ساختار معافیت ها و مشوق های مالیاتی و حذف موارد غیر ضروری و توسعه و تکمیل سامانه صندوق های مکانیزه فروش با هدف دسترسی کامل به اطلاعات مبادلات اقتصادی و صدور فاکتور الکترونیکی نیز از جمله اقداماتی است که در دستور کار سازمان امور مالیاتی ایران قرار دارد (وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۶). مجموعه اقدامات صورت گرفته در چارچوب برنامه تحول نظام مالیاتی، چشم انداز روشنی را فراروی نظام مالیاتی ایران قرار داده است، در این ارتباط می توان به رشد متوسط بیش از ۲۶ درصدی درآمدهای مالیاتی، افزایش سهم مالیات در هزینه های جاری دولت از ۴۱ درصد به ۴۹ درصد، و بهبود شاخص نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی از ۶ درصد به حدود ۹ درصد طی ۴ سال گذشته اشاره کرد. با این حال، همچنان آسیب شناسی نقاط ضعف و ارائه راهکارهای منطقی برای رفع چالش های موجود نظام مالیاتی ضروری به نظر می رسد. در این مسیر، بهره گیری از تجربیات، دیدگاه ها و روش های علمی سایر کشورها و تشریک مساعی و همفکری با کشورهای عضو آتاییک، زمینه بهبود مدیریت مالیاتی و ارتقای توان نظام های مالیاتی را تسهیل می نماید (بودجه و محاسبات مجلس، ۱۳۹۶).

۳-۵- نسبت درآمدهای مالیاتی به ارقام بوجه عمومی:

در اغلب کشورهای توسعه یافته و برخی کشورهای در حال توسعه که دارای نظام مالیاتی کارآمد می باشند. مالیات ها نقش تأثیرگذاری در بودجه دولت دارند و سهم قابل توجهی از منابع مالی دولت از طریق مالیات ها تأمین می شود (نظری و فدایی، ۱۳۹۲). بنابر گزارش بانک مرکزی درآمدهای دولت تا اوایل سال ۹۶ به ۵۶/۸ هزار میلیارد تومان رسیده است. که به نسبت مدت مشابه در سال های گذشته کاهش ۳/۷ درصدی داشته است. از درآمدهای دولت حدود ۷۵/۹ درصد آن را درآمدهای مالیاتی و ۲۴/۱ درصد آن را سایر درآمدها تشکیل می دهد. براساس این عملکردها درآمدهای مالیاتی دولت به حدود ۴۳/۱ هزار میلیارد تومان رسیده که نسبت به مدت مشابه سال گذشته افت ۴/۰ درصدی داشته است. این در حالی است که براساس همین گزارش، درآمدهای مالیاتی دولت در ۶ ماه نخست سال گذشته حدود ۲۹/۶ درصد مثبت بوده است.

درآمدهای مالیاتی دولت نیز به دو دسته کلی «مالیات مستقیم» و «مالیات غیرمستقیم» تقسیم می شود که سهم مالیات مستقیم ۵۳ درصد از کل درآمدهای دولت و سهم مالیات غیرمستقیم ۴۶/۲ درصد از کل درآمدهای مالیاتی دولت را تشکیل می دهد. براساس گزارش بانک مرکزی، مجموع مالیات های مستقیم گرفته شده در ۶ ماه نخست سال جاری (سال ۹۶) توسط دولت، ۲۳/۲ هزار میلیارد تومان بوده که نسبت به مدت مشابه سال گذشته کاهش ۵/۱ درصدی داشته است. مالیات مستقیم شامل مالیات اشخاص حقوقی، مالیات بر درآمدها و مالیات بر ثروت است که سهم این سه بخش تا پایان شهریور ماه سال جاری (سال ۹۶) به ترتیب ۳۲/۵ درصد، ۱۸/۲ درصد و ۳ درصد بوده است. آمار منتشر شده نشان می دهد که مالیات اشخاص حقوقی در ۶ ماه نخست امسال، به حدود ۱۴۰ هزار میلیارد تومان رسیده که نسبت به ۶ ماه نخست سال گذشته ۱۲/۱ درصد کاهش داشته است. این در حالی است که آمارها نشان می دهد رشد مالیات اشخاص حقوقی ۶ ماه نخست سال ۹۵ نسبت به مدت مشابه سال ۹۴ معادل ۲۶/۸ درصد بوده است. در نتیجه از میزان کاهش مالیات دریافت شده از اشخاص حقوقی می توان استنباط کرد که درآمدهای شرکت ها تا پایان شهریور ماه امسال با کاهش مواجه بوده است.

عملکرد مالیاتی دولت نشان می‌دهد که جمع مالیات‌های غیرمستقیم تا پایان تابستان سال ۹۵، مبلغ ۱۹/۹ هزار میلیارد تومان بوده که رشد ۵/۶ درصدی به نسبت مدت مشابه سال گذشته داشته است. آمارها نشان می‌دهد مبلغ تصویب‌شده برای مالیات‌های غیرمستقیم ۴/۳۰ هزار میلیارد تومان بوده که به این ترتیب مبلغ محقق شده فاصله ۵/۱۰ هزار میلیارد تومانی دارد.

در پایان در مورد اصل عمومی بودن مالیات می‌توان گفت که قانون مالیات عمومیت داشته و همه باید مالیات داده و این اصل، از تساوی در بر عهده گرفتن هزینه‌های عمومی که خود یک اصل اساسی حقوق عمومی است، ناشی می‌شود. به هر حال یکی از اصول اساسی در وضع مالیات‌ها اصل تساوی افراد در مقابل مالیات است. این اصل در قوانین کلیه کشورها ذکر شده است. اصل بعدی، اصل عدالت مالیاتی است که مالیات‌ها باید به تناسب درآمد و بر اساس توانایی مودیان (پرداخت‌کنندگان) تعیین شوند. این دو اصل تکلیف حقوق‌گیران دولتی و غیردولتی، شرکت‌های تولیدی و خدماتی و مشاغل و اصناف را مشخص می‌کند و همه نسبت به تامین هزینه‌های بخش‌های بهداشت، آموزش، دفاع، امنیت و... مسوولیت دارند.

۴-۵- نسبت هزینه های وصول مالیات به درآمدهای وصولی مالیات ها:

شاخص نسبت هزینه های وصول مالیات ها به درآمدهای وصولی شاخص دیگری است که به وسیله آن می‌توان وضعیت و کارآمدی نظام مالیاتی کشور را مورد بررسی قرار داد.

بنابر بررسی های که توسط سازمان امور مالیاتی کشور انجام شده است، تامین درآمدهای مالیاتی در آینده، بدون تحول در حوزه نظام مالیات بر ارزش افزوده و طرح جامع مالیاتی امکانپذیر نخواهد بود. درآمدهای مالیاتی پیش بینی شده سال ۹۶ مجموعاً ۱۳۰ هزار میلیارد تومان است، که سازمان امور مالیاتی کشور و گمرک جمهوری اسلامی متولی وصول این درآمدها هستند و البته مبلغ ۲۳ هزار میلیارد تومان مربوط به عوارض و سهم شهرداری‌ها است. با توجه به اینکه سال گذشته حدود ۹۷ درصد درآمدهای مالیاتی کشور تحقق یافت، در تحقق این درآمدها، مالیات بر ارزش افزوده نقش پررنگ و موثرتری به نسبت سال های گذشته داشته است. مجموع وصولی درآمدهای مالیاتی سال ۹۵ حدود ۸۳ هزار میلیارد تومان می‌باشد. که مجموع پیش بینی درآمدهای مالیاتی سال گذشته ۸۷ هزار میلیارد تومان بود و سال ۹۵ از جمله سال های درخشان نظام مالیاتی به شمار می‌رود. با توجه به اینکه تحقق درآمدهای مالیاتی، هم وظیفه ملی و هم وظیفه سازمانی است، در صورت عدم تحقق کامل درآمدهای مالیاتی، هزینه‌های کشور با کسری بودجه مواجه خواهد شد. سازمان امور مالیاتی کشور، نظام مالیات بر ارزش افزوده را یکی از بخش های مهم و رو به توسعه سازمان معرفی کردند. وصولی این بخش هم برابر با بخش مالیات های مستقیم بوده و هم در حال پیشی گرفتن از آن است. علاوه بر این ها دو مقوله مهم پذیرش اعتبار مالیاتی و استرداد مالیات به مودیان پرداخت و با دقت نظر و تسریع در این دو زمینه، گام مهمی در جهت افزایش رضایتمندی مودیان مالیات بر ارزش افزوده برداشته شد. سازمان امور مالیاتی کشور، همچنین طرح جامع مالیاتی را پیش قراول تحول نظام مالیاتی توصیف کرد و این طرح در سه بخش اصلی زیرساخت، بانک اطلاعاتی و سیستم نرم افزار یکپارچه مالیاتی در حال اجرا می‌باشد و با اجرای کامل این سیستم، عملاً تمامی اطلاعات منابع مالیاتی مربوط به یک پرونده به طور کامل قابل استفاده خواهد بود و امکان طبقه‌بندی پرونده‌ها براساس میزان ریسک نیز میسر می‌گردد. با رسیدگی به پرونده مالیاتی مودیان براساس ریسک، تنها ۱۰ درصد پرونده ها رسیدگی می‌شود و عملاً اظهارنامه ۹۰ درصد مودیان مورد پذیرش قرار خواهد گرفت که به این ترتیب در وقت و انرژی سازمان صرفه جویی می‌شود. با توجه به اینکه که سیستم یکپارچه مالیاتی، آینده سازمان امور مالیاتی است، حدود ۱۴ کارکرد و فرایند مالیاتی به صورت الکترونیکی تحت این سیستم انجام خواهد شد که مهمترین آنها ثبت نام، ارایه اظهارنامه، وصول و اجرا، حسابرسی و ... است. همچنین با تاکید بر اینکه دریافت مالیات بر ارزش افزوده از حلقه آخر در دنیا منسوخ شده است و اصولاً چنین اقدامی منطقی و امکان پذیر نیست، بنابراین عمده مالیات از حلقه های اول و مبادی ورودی کالا همچون گمرک اخذ می‌شود و سایر حلقه ها وظیفه انتقال مالیات بر ارزش افزوده به مصرف کننده نهایی را بر عهده دارند. با توجه به رای سازمان امور مالیاتی کشور در خصوص لایحه صندوق مکانیزه فروش، این صندوق صرفاً به منظور بکارگیری در نظام مالیات بر ارزش افزوده مورد استفاده قرار نمی‌گیرد بلکه هدف اصلی از بکارگیری آن، شفاف سازی مبادلات اقتصادی در کشور و البته کارکرد فرعی آن کمک به نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. که با نصب و راه اندازی صندوق مکانیزه فروش توسط اصناف، مودیان مالیاتی به سمت استفاده از صورتحساب حرکت خواهند کرد و عملاً فاکتورنویسی در کشور ترویج و نهادینه خواهد شد.

۶- عدم اجرای قوانین

مدیران صنایع در این خصوص به «دنیای اقتصاد» می گوید: بزرگترین مشکل بخش تولید با سازمان امور مالیاتی عدم تمکین از قوانین مالیاتی است به عبارت دیگر در برخی موارد سازمان امور مالیاتی قوانین موجود را با توجه به وضعیت فعلی به نفع خود نمی داند.^۵ ماده ۲۷۲ قانون مالیات ها (

در این زمینه ماده ۲۱۸ قانون مالیات ها نیز بیان می کند که بر اساس این ماده قانونی به سازمان امور مالیاتی این اختیار داده شده که اگر به هر دلیلی نتوانست مالیات را اخذ کند، نسبت به ضبط اموال و دارایی های شخص حقیقی یا حقوقی اقدام کند اما بر اساس تبصره سه ماده ۲۱۲ قانون، قانونگذار این اجازه را نمی دهد که اگر این مالیات مربوط به واحد تولیدی است، سازمان مالیات اقدامی انجام دهد که منجر به توقف تولید آن شود؛ هدف قانونگذار جلوگیری از توقف تولید است اما در عمل این ماده قانونی نیز رعایت نمی شود. افزایش مالیات واحدهای تولیدی در شرایط رکود اقتصادی از دیگر مشکلات بخش تولید با سازمان امور مالیاتی می باشد و پایین بودن تولید ناخالص داخلی به معنای ضعیف بودن اقتصاد است؛ اما سازمان مالیات به این مسأله توجه نمی کند، با اینکه بدون تردید دولت و قانونگذار به دنبال افزایش درآمدهای مالیاتی از طریق افزایش پایه های مالیاتی و اخذ مالیات از فراریان مالیاتی هستند، با این حال تعداد اندکی از فراریان مالیاتی شناسایی می شوند؛ اگرچه شناسایی فراریان مالیاتی دشوار است اما این امر دلیل نمی شود به سایر مؤدیان مالیاتی فشار وارد شود.

^۵ ماده ۲۷۲ قانون مالیات ها. در اصلاحیه جدید از سال ۹۴ این ماده قانونی کنار گذاشته شده است؛ بر اساس ماده ۲۷۲ قانون، سازمان امور مالیاتی باید برای دریافت مالیات به گزارش حسابرسی شرکت ها استناد کند و حسابرسی مجدد صورت نگیرد اما در عمل چنین اتفاقی نمی افتد.

نتیجه گیری

دولت ها برای انجام مأموریت ها و مسئولیت های اقتصادی خود به منابع مالی نیازمند هستند. این منابع مالی درآمدهای مالیاتی و غیر مالیاتی تأمین می شود. در بررسی قوانین مالیاتی و مراحل اجرایی آن در جامعه، با یکسری موانع و مشکلاتی مواجهه می باشد. با توجه به اینکه مالیات ابزاری است برای توزیع عادلانه درآمد و ثروت کشور، که نقش تعدیل کننده ثروت در جامعه را دارد بطوری که هر کس درآمد بیشتر و ثروت بیشتری دارد باید مالیات بیشتری پرداخت کند. مهم ترین عاملی که می تواند عدالت اجتماعی را محقق کند، مالیات است و تا زمانی که بخش مالیات سازماندهی نشود، نمی توان چندان امیدی به اقتصاد یک کشور داشت. اجرای دقیق قوانین عادلانه اخذ مالیات در جامعه نه تنها سبب از میان رفتن فاصله طبقاتی بلکه باعث کاهش تورم در اقتصاد نیز می شود. در بسیاری از کشورهای توسعه یافته و حتی در حال توسعه حدود ۹۰ درصد پرداخت های جاری دولت، از طریق مالیاتها تأمین می شود در حالی که سهم مالیات در بودجه ایران طی ده سال گذشته فقط ۲۵ تا ۳۳ درصد بوده است. طبق آمار درآمد مالیاتی کشورهای صنعتی رقمی بسیار بالایی را به خود اختصاص می دهد این رقم برای آمریکا ۹۷ درصد، اتریش ۹۴ درصد، استرالیا ۹۱ درصد، کشورهای اتحادیه اروپا ۹۳ درصد است. در کشور ما سود فعالیت های سوداگرانه به این دلیل که برای این فعالیت ها مالیات خاصی وضع نشده است بیش از فعالیت های تولیدی است که چاره آن مالیات بر ارزش افزوده است و بر اساس ارزش افزوده به آن مالیات تعلق می گیرد که این کار میل به فعالیت های سوداگری را کاهش می دهد علاوه بر این که درآمد دولت نیز بیشتر می شود. در این مسیر، بهره گیری از تجربیات، دیدگاه ها و روش های علمی سایر کشورها و تشریک مساعی و همفکری با کشورهای عضو آتاییک، زمینه بهبود مدیریت مالیاتی و ارتقای توان نظام های مالیاتی را تسهیل می نماید. در بررسی انجام شده ضمن مطالعه تحقیقات انجام شده و همچنین با استفاده از اطلاعات موجود می توان به این نتیجه رسید که با توجه به ضرورت توسعه نظام مالیاتی در راستای هدف ایجاد ساختار بودجه پایدار و متکی بر منابع داخلی، برنامه ها و اقدامات توسعه ای و اصلاحی متعددی را در ساختار نظام مالیاتی خود در حال اجرا است. که برای رسیدن با این مقاصد راهی جز مکانیزه کردن فرایندهای شناسایی، تشخیص و وصول مالیات، تسهیل امور و کاهش مراجعات مودیان، تسهیل در پرداخت مالیات و همچنین کاهش ارتباط مستقیم مودیان و ماموران مالیاتی و ارائه مجموعه ای از خدمات الکترونیک به مودیان مالیاتی وجود ندارد. همه این اقدامات گامی موثر به سوی نظام مالیاتی مطلوب می باشد.

همچنین اجرای طرح جامع اطلاعات مالیاتی، گام بزرگ سازمان مالیاتی، برای اجرای عدالت مالیاتی و شفاف سازی است. با اجرای این طرح، ضمن افزایش کارایی نظام مالیاتی، هزینه های عملیات وصول مالیات کاهش یافته و رضایت مندی مودیان نیز ارتقا می یابد. علاوه بر اینها، عملکرد نظام مالیاتی برای شناسایی مودیان جدید و مبارزه با فرار مالیاتی به میزان قابل توجهی بهبود یافته است.

منابع و مراجع

- [۱] آبائی، غلامعلی (۱۳۸۷). گسترش فعالیتو کارایی حسابرسی مالیاتی در آلمان. نشریه حسابداری.
- [۲] بودجه و محاسبات مجلس، (۱۳۹۶).
- [۳] نظری، ع. فدایی، ا. (۱۳۹۲). آسیب شناسی نظام مالیاتی ایران، فصلنامه سیاست های اقتصادی و مالی، سال اول، شماره ۴، ص ۹۵-۱۱۰
- [۴] علیخانی، م.ر. احمدوند، م. (۱۳۹۲). بررسی مالیات بر ارزش افزوده در استان تهران. سازمان امور اقتصادی و دارایی.
- [۵] وزارت امور اقتصادی و دارایی، سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۹۶)، برنامه تحول نظام مالیاتی کشور .
- [۶] قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب (۱۳۸۷)
- [۷] ماده ۲۷۲ قانون مالیات ها. (۱۳۹۵)
- [۸] مطالعات بخش عمومی، ۱۳۹۴، بررسی اجمالی عملکرد قانون مالیات بر ارزش افزوده و اهم چالشهای آن. معاونت پژوهشهای اقتصادی. ص ۱
- [۹] سیدنورایی، سید محمدرضا؛ توتون چی ملکی، سعید (۱۳۸۹). بررسی برخی از چالش هاو موانع قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران (مطالعه موردی فعالان صنف طلا و جواهر