فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی
سال دوم، شماره ۵، بهار ۱۳۹۳، صفحات ۲۲-۵

بررسی نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران و کشورهای منتخب

الهام غلامی
دکترای اقتصاد (نویسنده مسئول)
elham_ gholami4@yahoo.com

در این مقاله به‌منظور دستیابی به نقشه راه جهت اصلاح قانون مالیات بر ارزش‌افزوده و رویه‌های اجرایی آن در ایران بررسی مؤلفه‌های اجرایی نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در ۲۲ کشور مجری مالیات مزبور و مقایسه تطبیقی آن با ایران مدنظر قرار گرفته است. یافته‌ها حاکی از آن است که مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران همانند کشورهای منتخب از نوع مصرفی و مبتنی بر اصل مقصد است. ملاک ثبت‌نام در اغلب کشورها گردش مالی سالانه یا گردش مالی مشمول مالیات سالانه است، در حالی‌که در ایران علاوه بر استفاده از این معیارها ماهیت فعالیت‌های اقتصادی نیز به‌کار می‌رود. به‌علاوه، نرخ استاندارد مالیات بر ارزش‌افزوده تقریباً در تمام کشورها بجز اتریش و هند همانند ایران به‌صورت واحد می‌باشد. در کشورهایی که در ساختار نرخ مالیاتی آنها نرخ‌های تخفیفی وجود ندارد معمولاً دامنه کالاها و خدمات دارای معافیت بدون اعتبار گسترده‌تر است که این موضوع در کشورهای ایران، ارمنستان و ... مشاهده می‌شود.

طبقه‌بندی JEL: H2, H20.
واژه‌های کلیدی: نظام مالیاتی، مالیات بر ارزش‌افزوده، مؤلفه‌های اجرایی.

* تاریخ دریافت: ۱۳۹۲/۱۲/۲۷ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۴/۱۱

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

۱. مقدمه

سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده یک نظام مالیاتی جدید است که برای نخستین بار توسط کشور فرانسه و در سال ۱۹۴۸ اعمال گردید. این نظام مالیاتی با وجود اینکه در آغاز مورد اقبال قرار نگرفت، اما به‌تدریج در کشورهای توسعه‌یافته و پس از آن در سایر کشورها گسترش یافت و هم اکنون به‌عنوان یکی از ارکان اصلاحات نظام مالیاتی در هر کشوری محسوب می‌شود (غلامی، ۱۳۹۰). در ایران نیز با وجود احساس نیاز به معرفی پایه‌های جدید پس از انقلاب اسلامی نظام مالیات بر ارزش‌افزوده با سپری شدن حدود ۲۰ سال سرانجام در مهر ماه ۱۳۸۷ به‌صورت آزمایشی برای مدت ۵ سال به اجرا درآمد و در این مدت نیز موفقیت‌های بسیاری در راستای ارتقای درآمدهای مالیاتی داشته است، به طوری‌که در حال حاضر مالیات بر ارزش‌افزوده با تحقق ۹۴ درصدی نسبت به مصوب ۶ ماهه بودجه بیش از ۸۴ درصد از مالیات‌های غیرمستقیم و ۲۸/۶ درصد کل درآمدهای مالیاتی در کشور را تشکیل می‌دهد.[۱]

علیرغم دستاوردهای اجرای نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در کشور با توجه به اینکه مهلت قانونی برای اجرای آزمایشی آن به اتمام رسیده است هرگونه تصمیم‌گیری در خصوص دائمی شدن قانون مذکور و تسری آن به زنجیره نهایی نیازمند مهندسی مجدد آن در تطابق با نیازهای یک نظام مالیاتی مدرن و هماهنگ با جدیدترین تحولات بین‌المللی است، از این رو آشنایی با نظام اجرایی مالیات بر ارزش‌افزوده سایر کشورها بر اساس آخرین تغییرات می‌تواند راهنمای مناسبی جهت گام برداشتن در مسیر اصلاح نظام مالیات بر ارزش‌افزوده کشور به‌شمار آید.

در این مقاله تلاش شده است آخرین تحولات در طراحی نظام مالیات بر ارزش‌افزوده برخی کشورها و مقایسه با ایران با تأکید بر مؤلفه‌هایی همچون دامنه شمول، روش‌های نرخ‌گذاری، دوره‌های مالیاتی و ... تشریح گردد.

۲. مبانی نظری

۲-۱. تاریخچه نظام مالیات بر ارزش‌افزوده

مالیات بر ارزش‌افزوده در مقایسه با سایر مالیات‌های مرسوم یک مالیات جدید است که با تلاش اقتصاددانان برای رفع یا کاهش اختلال و نارسایی‌های مالیات‌های سنتی و نیز افزایش درآمد دولت‌ها شکل گرفت (تین آلن ای، ۱۳۸۶).

۱. این اطلاعات از داده‌های مالیاتی ۶ ماهه سال ۱۳۹۲ استخراج شده است و کل درآمدهای مالیاتی نیز مجموع مالیات مستقیم و مالیات بر کالاها و خدمات می‌باشد.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

ایده اولیه این مالیات نخستین بار در سال ۱۹۱۸ توسط یک بازرگان آلمانی به نام فون زیمنس[1] مطرح گردید. پس از مطرح شدن ایده اولیه این مالیات در ۱۹۱۸ در دهه ۱۹۲۰ مطالعات مکتوب دیگری در این رابطه ارائه شد که مهم‌ترین آنها آثار موریس لوره[2] بود که به پدر مالیات بر ارزش‌افزوده شهرت دارد. گسترش این سیستم یکی از مهم‌ترین توسعه‌های مالیاتی و بی‌شک یکی از جدال‌برانگیزترین مباحث اواخر قرن ۲۰ است و تا چند دهه پس از آن مورد بحث و بررسی قرار گرفت، اما مالیات بر ارزش‌افزوده برای نخستین بار در فرانسه و در سال ۱۹۴۸ به اجرا درآمد. این مالیات پس از اصلاح سیستم مالیات بر فروش تحت عنوان مالیات بر ارزش‌افزوده از نوع مصرف اعمال گردید. البته این شکل مالیات به‌طور جامع برای نخستین بار در سال ۱۹۶۸ در برزیل پیاده شد، در حالی‌که کمیته مالی اتحادیه اروپا اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده را از سال ۱۹۶۲ به کشورهای عضو توصیه می‌نمود. سرانجام شورای اتحادیه اقتصادی اروپا برای هماهنگ‌سازی سیستم‌های مالیاتی و حمایت از تجارت تمام اعضا را ملزم نمود تا از اول ژانویه ۱۹۷۰ این سیستم را در تمام کشورهای عضو اتحادیه اروپا اعمال نمایند. در این دوره مالیات بر ارزش‌افزوده عمده‌ترین منبع درآمدی در فرانسه، آلمان، بلژیک، هلند، دانمارک، نروژ و سوئد بود. گرچه این نوع مالیات در یک دهه رشد چندانی نداشت، اما در نیمه دوم دهه‌های ۱۹۸۰ و ۱۹۹۰ به اوج رسید تا جایی‌که در دو دهه پایانی قرن ۲۰ سریع‌ترین رشد را در کشورهای جهان داشت (کمیجانی، ۱۳۷۴).

در واقع، مالیات بر ارزش‌افزوده نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که در مراحل مختلف زنجیره واردات، تولید، توزیع بر اساس درصدی از ارزش کالاهای فروخته‌شده یا خدمات ارائه‌شده در هر مرحله اخذ می‌گردد، اما مالیات پرداختی در هر مرحله از زنجیره واردات-تولید-توزیع به عنصر مرحله بعدی زنجیره انتقال می‌یابد تا در نهایت توسط مصرف‌کننده نهایی پرداخت گردد (ضیایی‌بیگدلی و طهماسبی‌بلداجی، ۱۳۸۳). از دید نظری محاسبه پایه مالیات بر ارزش‌افزوده در سطح اقتصاد کلان به سه نوع تقسیم می‌شود: تولیدی، درآمدی و مصرفی. از لحاظ اجرایی نیز هر یک از این تقسیم‌بندی‌ها با تبعیت از روش اعتباری (فاکتور نویسی) و روش تفریقی ملزم به رعایت اصل مبدأ یا مقصد هستند. به‌عبارت دیگر، در معرفی مالیات بر ارزش‌افزوده علاوه بر نرخ‌ها، معافیت‌ها، مبانی نظری و روش اجرایی می‌بایست اصول مورد استفاده (مقصد یا مبدأ) مشخص شود.

1. Von Siemens
2. Maurice Laure

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

۲-۲. مطالعات تجربی در خصوص مالیات بر ارزش‌افزوده

بررسی مطالعات تجربی در زمینه مالیات بر ارزش‌افزوده حاکی از آن است که در اغلب مطالعات جنبه درآمدی و آثار اجرای مالیات مذکور در کشورهای مختلف مدنظر بوده است و در تعداد معدودی از مطالعات به بررسی نظام اجرایی مالیات بر ارزش‌افزوده پرداخته شده است. از جمله این مطالعات می‌توان به ارنت و یانگ اشاره نمود که هر ساله به بررسی جامع و تطبیقی مؤلفه‌های اجرایی نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در کشورهای مختلف می‌پردازد. در ایران مطالعه جامعی در خصوص مؤلفه‌های اجرایی مالیات بر ارزش‌افزوده انجام نشده است و در برخی مطالعات به این موضوع اشاره شده است که از آن جمله می‌توان به طهماسبی‌بلداجی و همکاران (۱۳۸۳) اشاره نمود که در مطالعه خود ضمن معرفی برخی مؤلفه‌های مهم در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده نظیر نرخ، پایه، معافیت و آستان شمول تجربه برخی کشورها در این زمینه را ارائه کردند. علاوه بر این، فارابی (۱۳۹۰) نیز در مقاله‌ای تحت عنوان "مالیات بر ارزش‌افزوده و آثار آن" ضمن بیان سازوکارهای اجرایی مالیات بر ارزش‌افزوده به تشریح دو مؤلفه نحوه نرخ‌گذاری و معافیت در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده پرداخت. به‌علاوه، وی در این مقاله ۳ کشور کره‌جنوبی، ترکیه و اندونزی را از حیث دو مؤلفه مذکور و نیز ماهیت مالیات بر ارزش‌افزوده در حال اجرا و روش‌های مهار تورم ناشی از اجرای این مالیات با ایران مقایسه نمود.

۳. طراحی نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران و کشورهای منتخب

بررسی رویه‌ها و ترتیبات اجرایی مالیات برارزش‌افزوده در جهان حاکی از این است که علاوه بر وجه تشابه در خصوصیات کلی نظام مالیات برارزش‌افزوده در کشورهای مختلف از بعد اجرایی تفاوت‌هایی با یکدیگر دارند. در این بخش آخرین تحولات در برخی مؤلفه‌های اجرایی نظام مالیات بر ارزش‌افزوده کشورهای منتخب ارائه می‌گردد. شایان ذکر است کشورهای مورد بررسی عبارتند از آلبانی، فنلاند، اتریش، انگلیس، بلژیک، مکزیک، بلغارستان، استرالیا، آلمان، ترکیه، ایتالیا، فرانسه، هند، دانمارک، نیوزیلند، نروژ، سنگاپور، اسپانیا، ارمنستان، تایلند، سوئد و یونان.

۳-۱. دامنه شمولیت

دامنه شمولیت در قانون مالیات بر ارزش‌افزوده می‌تواند از دو بعد یعنی کالاها و خدمات یا فعالان اقتصادی مشمول مورد بررسی قرار گیرد.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

الف) کالاها و خدمات مشمول[1]

از بعد کالاها و خدمات در کشورهایی که مالیات بر ارزش‌افزوده از نوع مصرفی در حال اجراست مالیات بر کالاها و خدمات وضع می‌گردد، بنابراین دامنه شمولیت در کشورهای مختلف بیانگر لیستی از کالاها و خدمات است که عرضه یا ارائه آن در داخل کشور یا واردات و صادرات آنها به موجب قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مشمول مالیات موضوعه باشد، اما نکته قابل ذکر در این رویکرد ماهیت نظام مالیات برارزش‌افزوده از حیث مبتنی بر اصل مبدأ یا اصل مقصد بودن است، به طوری‌که اگر مالیات بر ارزش‌افزوده بر کالاها و خدماتی که در داخل یک کشور تولید شود اعمال گردد نظام مالیاتی مزبور مبتنی بر اصل مبدأ خواهد بود. در این حالت، واردات کالاها و خدمات خارج از دامنه شمولیت مالیات بر ارزش‌افزوده می‌باشد. در مقابل، اگر مالیات بر ارزش‌افزوده بر کالاها و خدماتی که در داخل یک کشور مصرف می‌شود وضع گردد مالیات مبتنی بر اصل مبدأ خواهد بود. در این حالت صادرات خارج از دامنه شمولیت مالیات مذکور قرار خواهد گرفت (ارنت و یانگ، ۲۰۱۲).

نمونه کشوری در ایران بر اساس ماده (۱) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده عرضه کالاها و ارائه خدمات در داخل و نیز واردات و صادرات آنها مشمول مقررات قانون مزبور قرار گرفته است، اما ماده (۱۳) ناظر بر اعمال نرخ صفر بر صادرات می‌باشد که ماهیت اصل مقصد بودن نظام مالیاتی را انعکاس می‌دهد (قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، ۱۳۸۷). بررسی دامنه شمولیت کالاها و خدمات و نیز ماهیت نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در سایر کشورها نیز حاکی از تشابه آن با قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران است.

معافیت کالاها و خدمات: زمانی‌که مشمولیت از بعد کالاها و خدمات مدنظر است معافیت‌های موجود در قانون نیز به کالاها و خدمات اصابت می‌کند، بر این اساس دامنه شمولیت مالیاتی محدود می‌گردد. در ایران در ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده کالاها و خدمات معاف مشخص شدند که بر این اساس دامنه شمول ماده (۱) محدود شده است. از جمله این کالاها و خدمات معاف می‌توان به انواع محصولات کشاورزی فرآوری نشده برخی اقلام مواد خوراکی، کتاب، مطبوعات و دفاتر تحریر، همچنین انواع کاغذ چاپ، تحریر و مطبوعات، انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی و خدمات توانبخشی و حمایتی، خدمات حمل و نقل عمومی مسافری درون و برون شهری جاده‌ای، ریلی،

1. Taxable Supplies

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

هوایی و دریایی، فرش دستباف و اموال غیرمنقول (زمین، ساختمان و ...)، انواع خدمات پژوهشی و آموزشی، خدمات بانکی و اعتباری بانک‌ها، مؤسسات و تعاونی‌های اعتباری و صندوق‌های قرض‌الحسنه مجاز و صندوق تعاون و ... اشاره نمود (قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، ۱۳۸۷).

مقایسه کشورهای دیگر نیز نشان می‌دهد این نوع معافیت مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده تمام کشورهای مجری وجود دارد، اما فهرست این اقلام با یکدیگر متفاوت است. با این وجود، ارائه خدماتی نظیر آموزشی، فرهنگی، بهداشتی و پزشکی، مالی و کتاب و نشریات در اغلب کشورها از دامنه شمولیت قانون خارج هستند.

شایان ذکر است در اغلب کشورها (۱۵ کشور از ۲۲ کشور مورد بررسی) به‌دلیل دشواری محاسبه و بالا بودن هزینه وصول خدمات بیمه‌ای این بخش از خدمات در دامنه معافیت بدون اعتبار مالیاتی قرار دارد، در حالی‌که در ایران همانند کشورهای آلبانی، ترکیه، مکزیک، هند، استرالیا، نیوزلند و تایلند خدمات بیمه‌ای مشمول مالیات است (ارنت و یانگ، ۲۰۱۲).

ب) فعالان اقتصادی مشمول (مؤدی مالیات)

با توجه به اینکه فعالان اقتصادی (بنگاه‌ها) وصول‌کننده مالیات مذکور و واسطه بین سازمان مجری و پرداخت‌کنندگان اصلی مالیات (مصرف‌کنندگان نهایی) می‌باشند دامنه شمول از این منظر در بردارنده فعالانی است که وظیفه وصول مالیات و سایر تکالیف بر عهده آنها گذاشته شده و مؤدی مالیاتی به آنها اتلاق می‌گردد.

مقایسه بین‌کشوری حاکی از این است که در اغلب کشورها معیارهایی مانند گردش مالی سالانه و گردش مالی مشمول مالیات سالانه جهت تعیین شمول مالیاتی فعالان اقتصادی در نظر گرفته می‌شود، اما آنچه در این مورد حائز اهمیت است نحوه تعیین میزان آستانه معیار موردنظر است. در این ارتباط، صندوق بین‌المللی پول معتقد است که سطح آستانه بر اساس یک رابطه تبادلی بین منفعت بخش خصوصی (فعالان اقتصادی) و زیان دولت تعیین می‌شود و در این میان، نقطه بهینه آستانه جایی خواهد بود که ارزش زیان خالص دولت معادل منافع بخش خصوصی باشد (OECD, 2009).

برای درک نحوه تعیین آستانه بهینه فرض کنید دولت سطح آستانه را به یک میزان مشخص (مثلاً یک دلار) افزایش دهد با این کار دولت از درآمد مالیاتی به میزان τvz صرفنظر خواهد نمود، اما در مقابل چون تعداد مؤدیان کاهش می‌یابند هزینه اجرایی آن نیز معادل A کاهش خواهد یافت. در مجموع،

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

افزایش آستانه شمول مالیات برای دولت هزینه خالصی معادل $\tau vz - A$ ایجاد خواهد نمود. حال اگر ارزش هر واحد بودجه عمومی برای دولت معادل δ باشد ارزش زیان خالص دولت معادل $\delta(\tau vz - A)$ است. در مقابل، هر بنگاهی که در اثر این اقدام دولت از دامنه نظام مالیات بر ارزش‌افزوده خارج می‌شود به میزان τvz مالیاتی که پرداخت نمی‌کند پس‌انداز می‌نماید و دیگر هزینه‌ای معادل C بابت تمکین متحمل نخواهد شد، بنابراین منافع خالص فعال اقتصادی مذکور معادل $\tau vz + C$ خواهد بود، بنابراین نقطه بهینه سطح آستانه جایی است که ارزش زیان وارده بر دولت معادل منافع خالص بخش خصوصی باشد، در این صورت سطح بهینه از رابطه $z^* = (\delta\delta + C)/(\delta - 1)\tau)$ به‌دست می‌آید (اربیل و همکاران، ۲۰۰۱).

به‌علاوه، برای تعیین سطح بهینه آستانه گردش مالی جهت وصول مالیات بر ارزش‌افزوده می‌بایست عوامل دیگری نیز مدنظر قرار گیرد. اولاً از آنجا که با تعیین آستانه برخی فعالان در فرایند سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده (بنگاه‌های دارای گردش مالی بالاتر از آستانه) قرار می‌گیرند و برخی خارج از سیستم مالیات می‌باشند (بنگاه‌های دارای گردش مالی پایین‌تر از آستانه) سیستم مذکور می‌تواند بر رقابت‌پذیری نسبی این بنگاه‌ها تأثیرگذار باشد. این سیستم به‌ویژه بر بنگاه‌های غیرمشمول به‌دلیل عدم توانایی برای مطالبه اعتبارات مالیاتی (به‌عنوان مثال، اعتبارات مربوط به مالیات بر ارزش‌افزوده پرداختی برای نهاده‌ها) می‌تواند اثر منفی داشته باشد. ثانیاً یک آستانه نسبتاً بالا برای مالیات بر ارزش‌افزوده به‌واسطه مستثنی نمودن تعداد زیادی از بنگاه‌ها از دامنه شمول مالیات مذکور ممکن است تلاش‌های سیاستی برای حضور فعال تمام اشخاص در اقتصاد رسمی را با مشکل مواجه نماید، به طوری‌که اگر فعالان اقتصادی خارج از سیستم مالیاتی مذکور باشند بعید است که تمایلی برای مشارکت کامل در این سیستم بیابد. البته این نگرانی ممکن است از طریق معرفی مالیاتی ساده‌تر (به‌عنوان مثال، معرفی حق‌الامتیاز یکجای ساده با کمترین هزینه تمکین) برای بنگاه‌های زیر سطح آستانه (که در سیستم عادی قرار ندارند) به حداقل برسد، بنابراین این بنگاه‌ها نیز در بخش رسمی فعالیت نمایند.

در نهایت اینکه آستانه نسبتاً پایین برای مالیات بر ارزش‌افزوده در حالی‌که مشوقی برای مشارکت تعداد زیادی از بنگاه‌ها در سیستم مالیاتی محسوب می‌شود و از ایجاد اختلال در بازار رقابتی جلوگیری می‌نماید ممکن است دامنه تقلب و فرار مؤدیان مالیاتی را مثلاً از طریق ارائه صورتحساب‌های جعلی توسط بنگاه‌ها برای مطالبه ساختگی اعتبارات مالیاتی در خصوص نهاده‌ها گسترش دهد. با این وجود، چنین چالش‌هایی در سیستم‌های

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

مالیاتی دارای ارزش آستانه‌ای بالاتر که به مؤدیان زیر سطح آستانه اجازه ثبت‌نام اختیاری را می‌دهد نیز مورد انتظار است (OECD, 2009).[۱]

نمونه کشوری: در ایران مطابق ماده (۸) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده تمام اشخاصی که به عرضه کالاها و ارائه خدمات و واردات و صادرات آنها مبادرت می‌نمایند به‌عنوان مؤدی معرفی شدند، اما در مراحل مختلف اجرای نظام مالیاتی مذکور معیار دوگانه شامل نوع فعالیت و آستانه فروش (گردش مالی سالانه) در محدوده یک تا ۳ میلیارد ریال در سال در نظر گرفته شد.

در کشورهای فنلاند، اتریش، بلژیک، بلغارستان، فرانسه، آلمان، ایتالیا، سوئد، مکزیک، اسپانیا و ... آستانه مالیات بر ارزش‌افزوده وجود ندارد و تمام بنگاه‌ها بدون توجه به سطح گردش مالی ملزم به ثبت‌نام هستند، اما در سایر کشورها آستانه‌ای مبتنی بر گردش مالی بنگاه‌ها وجود دارد.

شایان ذکر است در برخی کشورها که معیار مشمولیت آنها گردش مالی است سطح آستانه با توجه به ماهیت فعالیت یا محل استقرار[۲] کسب و کار متفاوت بوده و بیش از یک آستانه برای ثبت‌نام وجود دارد. به‌عنوان مثال، در انگلیس، فنلاند، اتریش، بلژیک و فرانسه آستانه مجزایی برای کسب و کارهایی به‌صورت فروش از راه دور[۳] به‌کار می‌رود. در یونان آستانه مجزایی برای فروش کالاها و خدمات در نظر گرفته می‌شود. در خصوص محل استقرار نیز در کشورهای فنلاند و اتریش آستانه‌های ثبت‌نام برای کسب و کارهای مستقر[۴] و غیرمستقر در کشور متفاوت است. علاوه بر این، در برخی کشورها مانند استرالیا، نروژ و کانادا ارزش‌های آستانه‌ای متفاوت و معمولاً بالاتری برای سازمان‌های غیرانتفاعی و مؤسسات خیریه به‌کار گرفته می‌شود (ارنت و یانگ، ۲۰۱۲).

---

۱. شایان ذکر است احتمال فرار مالیاتی در سیستم با آستانه بالاتر که امکان ثبت نام اختیاری هم وجود دارد کمتر از سیستم با آستانه پایین خواهد بود، زیرا در سیستم مالیاتی با آستانه بالاتر تعداد بنگاه‌های مشارکت‌کننده در سیستم مالیاتی کمتر بوده و به این دلیل اگر مؤدیانی مشارکت در این سیستم را انتخاب کنند به‌دقت قابل شناسایی می‌باشند.

۲. استقرار در یک کشور به این معنا است که یا کسب و کار در آن کشور تأسیس شده است یا یک ساختمان فیزیکی دائم در آن کشور دارد.

۳. فروش از راه دور (Distance Sales) در اتحادیه اروپا در واقع یک فروش به‌صورت ارسال یک کالا توسط عرضه‌کننده از یک کشور عضو به سایر اعضاء می‌باشد که برای مالیات بر ارزش‌افزوده ثبت نام نکردند. فروش از راه دور معمولا فروش کالاها به‌صورت آنلاین از طریق اینترنت را شامل می‌شود.

4. Established

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

۳-۲. ثبت‌نام اختیاری[1]

این واقعیت که سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده در برخی مواقع بر بنگاه‌های دارای گردش مالی زیر سطح آستانه شمول مالیات بر ارزش‌افزوده به‌دلیل عدم توانایی برای مطالبه اعتبارات مالیاتی نهاده‌ها اثری منفی برجای می‌گذارد برخی کشورها را تشویق می‌کند اجازه ثبت‌نام اختیاری در سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده را به بنگاه‌های مذکور دهند. به این ترتیب، با معرفی آستانه‌ای کمتر از آستانه ثبت‌نام اجباری در این کشورها بنگاه‌های دارای گردش مالی کمتر از سطح آستانه وصول مالیات بر ارزش‌افزوده می‌توانند در سیستم مالیاتی مذکور مشارکت و در نتیجه اعتبار مالیاتی مربوط به مالیات بر ارزش‌افزوده پرداختی در خصوص نهاده‌های مورد استفاده در کسب و کار خود را دریافت نمایند (اربیل و همکاران، ۲۰۰۱). شایان ذکر است حق ثبت‌نام اختیاری منجر به افزایش هزینه‌های اجرایی مالیات و نیز افزایش هزینه‌های تمکین مالیاتی برای بنگاه‌های مذکور به‌منظور حفظ موقعیت رقابتی می‌شود. بر این اساس، معمولاً بنگاه‌های اقتصادی با هزینه–فایده کردن تصمیم به استفاده از این حق قانونی می‌گیرند (OECD,2009).

نمونه کشوری: در ایران علیرغم اینکه در سال‌های ابتدایی اجرای نظام مالیات بر ارزش‌افزوده ثبت‌نام اختیاری تعبیه نشده بود، اما در فراخوان مرحله سوم به اشخاص حقیقی یا حقوقی که گردش مالی سالانه آنها (مجموع فروش کالاها و خدمات غیرمعاف) در سال‌های ۱۳۸۷ یا ۱۳۸۸ بیش از ۲ میلیارد ریال بود، اجازه ثبت‌نام اختیاری در نظام مالیاتی مذکور داده شد. در سایر کشورها نیز استرالیا، بلغارستان، هند، نیوزیلند، نروژ، سنگاپور، تایلند و انگلیس با تعیین آستانه گردش مالی برای ثبت‌نام اختیاری این حق را برای فعالان اقتصادی واجد شرایط قائل شدند.

۳-۳. تکالیف مؤدیان مالیات

به‌طور کلی مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده در هر کشور با توجه به الزامات و مقررات خاص آن کشور ملزم به ثبت‌نام در سیستم مالیاتی مذکور و انجام تکالیفی مانند وصول مالیات، تکمیل و ارسال اظهارنامه و پرداخت مالیات در موعد مقرر می‌باشند. با این وجود، در برخی کشورها فعالانی که مکلف به ثبت‌نام می‌شوند الزاماً نباید سایر تکالیف را انجام دهند. به‌عنوان مثال، در بلژیک با وجود اینکه هیچ آستانه‌ای برای ثبت‌نام وجود ندارد، اما تنها بنگاه‌های دارای گردش

1. Voluntary Registration

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

مالی ۵۵۸۰ یورو یا بیشتر ملزم به وصول مالیات بر ارزش‌افزوده هستند. در استرالیا نیز بنگاه‌های دارای گردش مالی کمتر از ۷۵۰۰ یورو ملزم به ثبت‌نام نیستند و ثبت‌نام برای گردش مالی بیش از مبلغ مذکور الزامی است، در حالی‌که گردش مالی تا سطح آستانه ۳۰۰۰۰ یورو معاف از مالیات است. در این ارتباط در ایران تمام اشخاصی که بر اساس سطح آستانه و نوع فعالیت مکلف به ثبت‌نام در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده می‌شوند مکلف به انجام سایر تکالیف مربوطه هستند (ارنت و یانگ، ۲۰۱۲).

۳-۴. دوره‌های مالیاتی

در ماده (۱۰) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران دوره‌های مالیاتی به صورتی‌که یک سال شمسی به ۴ دوره ۳ ماهه تقسیم شده است تعیین گردیده است. فواصل این دوره می‌تواند در صورت درخواست هر گروه از مؤدیان مالیاتی با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی و تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی کاهش یابد و به‌صورت ۲ یا یک ماهه تعیین گردد. به‌عبارت دیگر، بر اساس قانون مؤدی مالیاتی می‌تواند در دفعات بیشتری در سال اقدام به تسلیم اظهارنامه و تسویه حساب مالیاتی نماید.

بررسی سایر کشورها حاکی از این است که در تمام کشورها یک دوره مالیاتی عمومی و مشخص (اغلب ماهانه) وجود دارد، اما در برخی کشورها علاوه بر دوره مالیاتی عمومی امکان تغییر فواصل دوره مالیاتی بر اساس گردش مالی مؤدیان مالیاتی وجود دارد. به‌عنوان مثال، دوره مالیاتی در کشورهای آلبانی، مکزیک، بلغارستان و ترکیه تنها به‌صورت ماهانه است اما در کشورهایی مانند اتریش، استرالیا، بلژیک، فرانسه و ... برحسب سطح گردش مالی چندین دوره مالیاتی وجود دارد. در انگلیس دوره‌های مالیاتی به درخواست کسب و کارها به فصلی و سالانه قابل تغییر است.

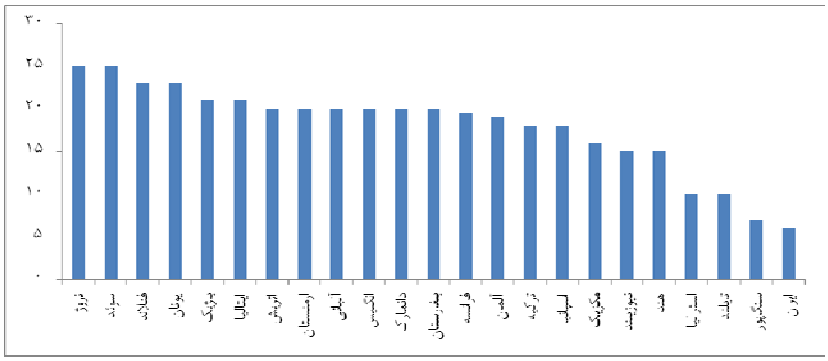
شایان ذکر است در کشورهایی که امکان تغییر دوره‌های مالیاتی وجود دارد، علاوه بر اینکه کاهش فواصل دوره مالیاتی برای مؤدیان بزرگ و دارای گردش مالی بالا مدنظر قرار می‌گیرد جهت کاهش دفعات تسلیم اظهارنامه برای مؤدیان کوچک دارای گردش مالی پایین و کاهش هزینه‌های تمکین آنها نیز امکان افزایش فواصل دوره‌های مالیاتی مثلاً از ماهانه به فصلی و سالانه نیز وجود دارد، اما در ایران برای مؤدیان کوچک تمهیداتی در نظر گرفته نشده است.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

۳-۵. نرخ‌های مالیاتی

نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده درصدی از ارزش‌افزوده ایجاد شده در مراحل مختلف زنجیره تولید و توزیع مشمول مالیات است. نرخ‌گذاری مالیات بر ارزش‌افزوده به‌معنای تصمیم‌گیری و تعیین مسائلی نظیر اندازه و تعداد نرخ‌های مالیاتی استاندارد، وجود نرخ صفر و معافیت مالیاتی می‌باشد. بررسی ساختار نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده در کشورهای منتخب حاوی نکاتی به شرح زیر می‌باشد:

میزان نرخ استاندارد: بررسی میزان نرخ استاندارد مالیات بر ارزش‌افزوده نشان می‌دهد این نرخ در دامنه بین ۲۵ و ۷ درصد قرار دارد که از این حیث نروژ و سوئد در جایگاه نخست و سنگاپور در رتبه آخر قرار دارند. شایان ذکر است نرخ استاندارد در ایران در حال حاضر ۶ درصد است، اما بر اساس قانون برنامه پنجم مقرر گردید این نرخ سالانه به میزان یک درصد افزایش یابد، به این صورت که در پایان این برنامه نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده در کشور به ۸ درصد برسد. بر این اساس، چنانچه نرخ ۶ درصد ملاک قرار گیرد ایران دارای پایین‌ترین نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده در مقایسه با ۲۲ کشور مورد بررسی است.



مأخذ: ارنت و یانگ، ۲۰۱۲.

نمودار ۱. رتبه بندی کشورهای مجری مالیات بر ارزش‌افزوده بر حسب میزان نرخ استاندارد (درصد)

تعدد نرخ استاندارد: از بین ۲۲ کشور مورد بررسی در ۲۰ کشور نرخ استاندار به‌صورت واحد به‌کار گرفته می‌شود و تنها در ۲ مورد یعنی هند و اتریش نرخ‌های دوگانه و چندگانه البته بر حسب مناطق مختلف نه گروه‌های مختلف کالاها و خدمات اعمال می‌شود. در این ارتباط، مطالعات تجربی نشان می‌دهد که ساختار چندگانه برای نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده نقش زیادی در افزایش هزینه‌های تمکین این مالیات دارد. به‌علاوه، در سیستم چندگانه معمولاً درخواست‌های

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

بسیاری برای استفاده از نرخ‌های مالیاتی کمتر بر برخی محصولات وجود دارد که این موضوع می‌تواند اجتناب از پرداخت مالیات را در کنار افزایش هزینه‌های تمکین افزایش دهد، در حالی‌که ساختار تک نرخی یا ساده نه تنها می‌تواند اختلالات مالیاتی بر مصرف و تولید را محدود نماید، بلکه در عین حال هزینه‌های تمکین را نیز کاهش می‌دهد. به‌عنوان مثال، یافته‌های حاصل از مطالعه‌ای در خصوص هزینه‌های تمکین مالیات بر ارزش‌افزوده در سوئد حاکی از این بود که اگر سیستم تک نرخی جایگزین سیستم نرخ‌های چندگانه گردد، آنگاه هزینه‌های تمکین تقریباً تا ۳۰ درصد کاهش خواهد یافت (آقا و هاقتون، ۱۹۹۶).

معافیت: معافیت در کشورهای مختلف به‌معنای کالاها و خدماتی است که از دامنه شمول مالیات خارج است و نیازی به پرداخت مالیات بر ارزش‌افزوده در مورد آنها نیست. این معافیت در کشورهای مورد بررسی از حیث اینکه اعتبار مالیاتی به آن تعلق می‌گیرد یا خیر متفاوت است. در اغلب کشورها زمانی‌که معافیت اعمال می‌گردد هیچ اعتبار مالیاتی قابل مطالبه نیست، اما در برخی کشورها (به‌ویژه کشورهای عضو اتحادیه اروپا) مانند اتریش، انگلیس، بلژیک، دانمارک، فرانسه و ... معافیت به دو صورت معافیت با اعتبار مالیاتی و معافیت بدون اعتبار مالیاتی در نظر گرفته می‌شود.

به‌علاوه، در کشور ترکیه معافیت به دو صورت کامل[1] و جزئی[2] اعمال می‌گردد، به طوری‌که معافیت جزئی آن گروه از معافیت‌های بدون اعتبار مالیاتی هستند و معافیت کامل آن دسته از معافیت‌هایی هستند که مشمول اعتبار مالیاتی می‌شوند.

نرخ صفر مالیاتی: در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده زمانی‌که کالاها و خدمات مشمول نرخ صفر می‌شوند از دامنه شمول قانون خارج نیستند، از این رو اعتبار مالیاتی در خصوص هزینه‌های نهاده‌های مرتبط با آنها قابل مطالبه است. نرخ صفر در اغلب کشورها مانند ایران، ارمنستان، آلبانی و ... وجود دارد، اما در کشورهایی که برخورد دوگانه با معافیت دارند معمولاً نرخ صفر وجود نداشته و معافیت با اعتبار مالیاتی مترادف نرخ صفر در نظرگرفته می‌شود. بر این اساس، صادرات کالاها و خدمات در کشورهایی که نرخ صفر در ساختار نرخ مالیاتی آنها وجود دارد مشمول نرخ صفر و در کشورهای با معافیت دوگانه در دامنه معافیت با اعتبار در نظر گرفته می‌شود.

1. Fully Exempt
2. Partially Exempt

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

نرخ‌های تخفیفی (کاهش‌یافته):[1] علاوه بر موارد مذکور ساختار نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده در کشورهای منتخب حاکی از این است که در اغلب کشورها نرخ‌های تخفیفی (کاهش‌یافته) نیز وجود دارد که برای حمایت از مصرف یکسری کالاها و خدمات خاص در جامعه به‌کار می‌روند. از جمله کشورهای اعمال‌کننده نرخ‌های تخفیفی می‌توان به فنلاند، اتریش، آلبانی و انگلیس، بلغارستان، مکزیک، فرانسه، ترکیه و ... اشاره نمود که عمدتاً کالاها و خدماتی شامل برخی اقلام مواد غذایی اساسی، اقلام دارویی و مواردی مشابه در این گروه قرار می‌گیرند.

نکته شایان ذکر اینکه در کشورهایی که در ساختار نرخ مالیاتی آنها نرخ‌های تخفیفی وجود ندارد معمولاً دامنه کالاها و خدمات دارای معافیت بدون اعتبار گسترده‌تر است که این موضوع در کشورهای ایران، ارمنستان و ... مشاهده می‌شود.

۴. نتایج

بررسی مؤلفه‌های اجرایی نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در ۲۲ کشور مجری مالیات بر ارزش‌افزوده و مقایسه آن با ایران بیانگر یافته‌هایی به شرح ذیل می‌باشد:

- براساس تجربه ۲۲ کشور منتخب و ایران مالیات بر ارزش‌افزوده از نوع مصرفی و مبتنی بر اصل مقصد است، به طوری‌که برخورد مالیاتی با کالاها و خدمات صادراتی به‌صورت اعمال نرخ صفر یا معافیت با اعتبار مالیاتی (عموماً در کشورهای عضو اتحادیه اروپا) می‌باشد.
- در اغلب کشورها برای ثبت‌نام فعالان اقتصادی در نظام مالیات برارزش‌افزوده از معیار گردش مالی سالانه یا گردش مالی مشمول مالیات سالانه استفاده می‌شود. در برخی دیگر از کشورها مانند فنلاند، اتریش، بلژیک، بلغارستان، فرانسه، آلمان، ایتالیا، سوئد، مکزیک، اسپانیا و ... هیچ آستانه‌ای وجود ندارد و تمام اشخاص بدون توجه به آستانه گردش مالی ملزم به ثبت‌نام هستند. در ایران ملاک ثبت‌نام فعالان اقتصادی علاوه بر آستانه گردش مالی نوع فعالیت نیز می‌باشد.
- در برخی کشورها سطح آستانه گردش مالی برای ثبت‌نام با توجه به محل استقرار کسب و کار (فنلاند و اتریش) به تفکیک عرضه کالاها و خدمات (یونان) یا برای سازمان‌های غیرانتفاعی و مؤسسات خیریه (استرالیا، نروژ، کانادا) و فروش از راه دور (انگلیس، فنلاند، اتریش، بلژیک، فرانسه)

۱. در بسیاری از کشورها نرخ‌های معمولی مالیاتی که بر اساس قوانین مختلف مالیاتی اعمال می‌گردند ممکن است در موارد خاصی قابل تقلیل شناخته شوند که به آنها نرخ‌های تخفیفی یا کاهش‌یافته (Reduced) می‌گویند.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

متفاوت می‌باشد. این در حالی است که تعیین سطح آستانه گردش مالی در ایران برای تمام فعالان اقتصادی یکسان در نظر گرفته می‌شود.

● در ایران چنانچه یک فعال اقتصادی بر اساس معیارهای نوع فعالیت و سطح گردش مالی واجد شرایط برای ثبت‌نام در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده شناخته شود مکلف به انجام سایر تکالیف مربوطه نیز خواهد بود، اما در برخی کشورها مانند بلژیک و استرالیا ثبت‌نام در سیستم مالیاتی مذکور الزامی برای انجام سایر تکالیف‌ها نیست، به‌عبارت دیگر در این کشورها علاوه بر تعیین سطح آستانه برای ثبت‌نام برای انجام سایر تکالیف مثلاً تسلیم اظهارنامه نیز آستانه‌ای مجزا وجود دارد که بیشتر از آستانه ثبت‌نام است.

● در کشورهای استرالیا، بلغارستان، هند، نیوزیلند، نروژ، سنگاپور، تایلند و انگلیس علاوه بر اینکه آستانه‌ای برای ثبت‌نام اجباری فعالان اقتصادی وجود دارد آستانه مجزا و کمتری برای ثبت‌نام اختیاری نیز در نظر گرفته می‌شود. به این ترتیب، فعالان اقتصادی با گردش مالی پایین که بر اساس آستانه اجباری در دامنه مالیات بر ارزش‌افزوده قرار نمی‌گیرند می‌توانند بر اساس آستانه ثبت‌نام اختیاری در این نظام ثبت‌نام و از امکان مطالبه اعتبارات مالیاتی نهاده‌ها برخوردار گردند. در ایران نیز امکان ثبت‌نام اختیاری وجود دارد، به طوری‌که در سال‌های ۱۳۸۷ و ۱۳۸۸ که آستانه ثبت‌نام ۳ میلیارد ریال و بیشتر تعیین شده بود فعالان اقتصادی دارای گردش مالی ۲ میلیارد ریال و بیشتر نیز می‌توانستند به‌طور داوطلبانه ثبت‌نام کنند.

● در تمام کشورها یک دوره مالیاتی عمومی برای تمام اشخاص وجود دارد، اما در برخی کشورها امکان تغییر فواصل دوره مالیاتی بر اساس گردش مالی مؤدیان مالیاتی در دامنه ماهانه تا سالانه وجود دارد. به‌عنوان مثال، دوره مالیاتی در کشورهای آلبانی، مکزیک، بلغارستان و ترکیه تنها به‌صورت ماهانه است، اما در کشورهایی مانند اتریش، استرالیا، بلژیک، فرانسه و ... بر حسب سطح گردش مالی چندین دوره مالیاتی وجود دارد. در ایران نیز یک دوره مالیاتی مشخص فصلی برای تمام اشخاص و امکان تغییر آن به ۲ ماهه و ماهانه وجود دارد.

● بررسی امکان تغییر فواصل دوره‌های مالیاتی حاکی از این است که در کشورهایی مانند انگلیس که دوره‌های مالیاتی همانند ایران فصلی است نه‌تنها کاهش فواصل دوره‌های مالیاتی برای مؤدیان با گردش مالی بالا امکان‌پذیر است، بلکه جهت کاهش دفعات تسلیم اظهارنامه

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

برای مؤدیان کوچک دارای گردش مالی پایین و کاهش هزینه‌های تمکین آنها نیز امکان افزایش فواصل دوره‌های مالیاتی وجود دارد، اما در ایران هیچ تمهید خاصی از حیث دوره‌های مالیاتی برای مؤدیان کوچک در نظر گرفته نشده است.

- تقریباً در تمام کشورها بجز اتریش و هند ساختار نرخ استاندارد مالیات بر ارزش‌افزوده همانند ایران به‌صورت تک‌نرخی است.
- نرخ استاندارد مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران در سال ۱۳۹۳ معادل ۸ درصد تعیین شده است که این نرخ بین ۲۲ کشور مورد بررسی تنها در مقایسه با کشور سنگاپور (۷ درصد) بالاتر است.
- معافیت در کشورهای مختلف از حیث اینکه اعتبار مالیاتی به آن تعلق می‌گیرد یا خیر متفاوت است. در اغلب کشورها زمانی‌که معافیت اعمال می‌گردد هیچ اعتبار مالیاتی قابل مطالبه نیست، اما در برخی کشورها (به‌ویژه کشورهای عضو اتحادیه اروپا) مانند اتریش، انگلیس، بلژیک، دانمارک، فرانسه و ... معافیت به دو صورت معافیت با اعتبار مالیاتی و معافیت بدون اعتبار مالیاتی و در ترکیه معافیت به دو شکل جزئی و کامل اعطا می‌گردد.
- در اغلب کشورها خدمات مالی، بهداشتی، آموزشی و پزشکی، اجاره املاک و مستغلات جزء کالاها و خدمات از معافیت بدون اعتبار مالیاتی برخوردارند که در ایران نیز به این صورت عمل می‌شود.
- در ۱۵ کشور از ۲۲ کشور به‌دلیل دشواری در محاسبات و بالابودن هزینه وصول خدمات بیمه‌ای این بخش از خدمات در دامنه معافیت بدون اعتبار مالیاتی قرار دارد، در حالی‌که در ایران همانند کشورهایی مانند آلبانی، ترکیه، مکزیک، هند، استرالیا، نیوزلند و تایلند خدمات بیمه‌ای مشمول مالیات است.
- در تعداد زیادی از کشورها علاوه بر نرخ استاندارد نرخ با تخفیف (کاهش‌یافته) نیز وجود دارد که برای حمایت از مصرف یکسری کالاها و خدمات خاص در جامعه به‌کار می‌روند. از کشورهای اعمال‌کننده نرخ‌های تخفیفی می‌توان به فنلاند، اتریش، آلبانی و انگلیس، بلغارستان، مکزیک، فرانسه، ترکیه و ... اشاره نمود که عمدتاً کالاها و خدماتی شامل برخی اقلام مواد غذایی اساسی، اقلام دارویی و مواردی مشابه در این گروه قرار می‌گیرند.
- در کشورهایی که در ساختار نرخ مالیاتی آنها نرخ‌های تخفیفی وجود ندارد معمولاً دامنه کالاها و خدمات دارای معافیت بدون اعتبار گسترده‌تر است که این موضوع در کشورهای ایران، ارمنستان و ... مشاهده می‌شود.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

۵. توصیه‌های سیاستی

با توجه به نتایج به‌دست آمده از مقایسه تطبیقی برخی مؤلفه‌های اجرایی در ایران با ۲۲ کشور منتخب مجری مالیات بر ارزش‌افزوده توصیه‌های سیاستی زیر برای اصلاح قانون و رویه‌های اجرایی مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران پیشنهاد می‌گردد:

– از آنجا که نرخ استاندارد در اغلب کشورها به‌صورت واحد است هنگام دائمی شدن قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران نیز توصیه می‌گردد این ساختار حفظ شود، اما به‌معنای آن نیست که در سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده نرخ‌های کمتر یا پایین‌تر از نرخ استاندار وجود نداشته باشد.

– با توجه به دنبال نمودن سیاست تعیین ارزش آستانه گردش مالی بر حسب نوع فعالیت در برخی کشورها بهتر است در ایران به‌جای استفاده از دو معیار گردش مالی و نوع فعالیت این دو معیار با یکدیگر ادغام شود و برای گروه‌های مختلف فعالیت آستانه‌های مجزایی تعیین گردد.

– از آنجا که معافیت در قانون مالیات بر ارزش‌افزوده ایران به‌صورت معافیت بدون اعتبار مالیاتی است این موضوع می‌تواند انگیزه فعالان اقتصادی که در حوزه تولید و عرضه کالاهای معاف مشغول به فعالیت هستند را کاهش دهد یا اینکه آنها برای جبران ضرر اقدام به لحاظ مالیات بر ارزش‌افزوده پرداختی بابت نهاده به‌طور کامل در قیمت تمام‌شده این کالاها نمایند که خود منجر به خنثی شدن آثار سیاست حمایتی دولت می‌گردد. از این رو، زمانی‌که هدف دولت حمایت از مصرف برخی از کالاهای اساسی مانند شیر، گوشت و ... در کشور است بهتر است از معافیت با اعتبار و یا نرخ‌های تخفیفی استفاده شود تا به این ترتیب امکان بهره‌گیری از اعتبار مالیاتی برای فعالان مذکور فراهم گردد.

منابع

تیت، آلن ای (۱۳۸۶)، *مالیات بر ارزش افزوده مسائل مربوط به سیاستگذاری و اجرا*، دفتر طرح مالیات بر ارزش‌افزوده، فصل اول.

دفتر حساب‌های مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، "گزارش آمار وصولی مالیات‌های مستقیم و مالیات بر کالا و خدمات طی ۶ ماهه نخست سال ۱۳۹۲".

ضیایی‌بیگدلی، محمدتقی و فرهاد طهماسبی‌بلداجی (۱۳۸۳)، *مالیات بر ارزش‌افزوده: مالیاتی مدرن*، چاپ اول، تهران: انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی، صص ۴۶-۲۳.

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

طهماسبی‌بلداجی، فرهاد، افضلی، اسماعیل و رضا بوستانی (۱۳۸۳)، *نگرشی بر مالیات بر ارزش‌افزوده و چگونگی اجرای آن در ایران*، معاونت مالیات بر ارزش‌افزوده، چاپ اول.

غلامی، الهام (۱۳۹۰)، "بررسی اثر هدفمند شدن یارانه‌ها بر درآمدهای مالیات بر ارزش‌افزوده"، *فصلنامه اقتصاد کاربردی (علمی- پژوهشی)*، شماره دوم.

فارابی، هیرو (۱۳۹۰)، "مالیات بر ارزش‌افزوده و آثار آن تجربه کشورها و شیوه اجرا در ایران"، *مجله اقتصادی*، شماره‌های ۳ و ۴، خرداد و تیر، صص ۹۰-۶۳.

قانون مالیات بر ارزش‌افزوده ایران مصوب سال ۱۳۸۷.

کمیجانی، اکبر (۱۳۷۴)، *تحلیل بر مالیات برارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران*، وزارت امور اقتصادی و دارایی.

Agha, A. & J. Haughton (1996), "Designing VAT Systems: Some Efficiency Considerations", *Review of Economics and Statistics*, Vol. 78, No. 2, PP. 303-308.

Ebrill, L., Keen, M., Bodin, J. & V. Summers (2001), "The Modern VAT", International Monetary Fund, November.

Ernst & Young (2012), "The Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide", Ernst & Young's Tax Services.

Mauro Marè (2005), "A New VAT for the European Union: Taxing Consumption and Financing the Budget", Tuscia University, Viterbo, Italy, Secit, Ministry of Economy and Finance, Rome, Italy.

OECD (2009), "Taxation of SMEs: Key Issues and Policy Considerations", OECD Tax Policy Studies, No.18

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]

[Downloaded from qjfep.ir on 2026-10-05]