

فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی

سال دوم، شماره ۵، بهار ۱۳۹۳، صفحات ۲۲-۵

بررسی نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران و کشورهای منتخب

الهام غلامی

دکترای اقتصاد (نویسنده مسئول)

elham_gholami4@yahoo.com

در این مقاله به منظور دستیابی به نقشه راه جهت اصلاح قانون مالیات بر ارزش افزوده و رویه‌های اجرایی آن در ایران بررسی مؤلفه‌های اجرایی نظام مالیات بر ارزش افزوده در ۲۲ کشور مجری مالیات مزبور و مقایسه تطبیقی آن با ایران مدنظر قرار گرفته است. یافته‌ها حاکی از آن است که مالیات بر ارزش افزوده در ایران همانند کشورهای منتخب از نوع مصرفی و مبتنی بر اصل مقصد است. ملاک ثبت نام در اغلب کشورها گردش مالی سالانه یا گردش مالی مشمول مالیات سالانه است، در حالی که در ایران علاوه بر استفاده از این معیارها ماهیت فعالیت‌های اقتصادی نیز به کار می‌رود. به علاوه، نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده تقریباً در تمام کشورها بجز اتریش و هند همانند ایران به صورت 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: H20, H2.

واژه‌های کلیدی: نظام مالیاتی، مالیات بر ارزش افزوده، مؤلفه‌های اجرایی.

* تاریخ دریافت: ۱۳۹۲/۱۲/۲۷

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۳/۴/۱۱

۱. مقدمه

سیستم مالیات بر ارزش افزوده 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 به تدریج در کشورهای توسعه یافته و پس از آن در سایر کشورها گسترش یافت و هم اکنون به عنوان یکی از ارکان اصلاحات نظام مالیاتی در هر کشوری محسوب می شود (غلامی، ۱۳۹۰). در ایران نیز با وجود احساس نیاز به معرفی پایه های جدید پس از انقلاب اسلامی نظام مالیات بر ارزش افزوده با سپری شدن حدود ۲۰ سال سرانجام در مهر ماه ۱۳۸۷ به صورت آزمایشی برای مدت ۵ سال به اجرا درآمد و در این مدت نیز موفقیت های بسیاری در راستای ارتقای درآمدهای مالیاتی داشته است، به طوری که در حال حاضر مالیات بر ارزش افزوده با تحقق ۹۴ درصدی نسبت به مصوب ۶ ماهه بودجه بیش از ۸۴ درصد از مالیات های غیرمستقیم و ۲۸/۶ درصد کل درآمدهای مالیاتی در کشور را تشکیل می دهد.^۱

علیرغم دستاوردهای اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشور با توجه به اینکه مهلت قانونی برای اجرای آزمایشی آن به اتمام رسیده است هرگونه تصمیم گیری 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 بین المللی است، از این رو آشنایی با نظام اجرایی مالیات بر ارزش افزوده سایر کشورها بر اساس آخرین تغییرات می تواند راهنمای مناسبی جهت گام برداشتن در مسیر اصلاح نظام مالیات بر ارزش افزوده کشور به شمار آید. در این مقاله تلاش شده است آخرین تحولات در طراحی نظام مالیات بر ارزش افزوده برخی کشورها و مقایسه با ایران با تأکید بر مؤلفه هایی همچون دامنه شمول، روش های نرخ گذاری، دوره های مالیاتی و ... تشریح گردد.

۲. مبانی نظری

۲-۱. تاریخچه نظام مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده در مقایسه با سایر مالیات های مرسوم یک مالیات جدید است که با تلاش اقتصاددانان برای رفع یا کاهش اختلال و نارسایی های مالیات های سستی و نیز افزایش درآمد دولت ها شکل گرفت (تین آلن ای، ۱۳۸۶).

۱. این اطلاعات از داده های مالیاتی ۶ ماهه سال ۱۳۹۲ استخراج شده است و کل درآمدهای مالیاتی نیز مجموع مالیات مستقیم و مالیات بر کالاها و خدمات می باشد.

ایده اولیه این مالیات نخستین بار در سال ۱۹۱۸ توسط یک بازرگان آلمانی به نام فون زیمنس^۱ 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 موريس لوره^۲ بود که به پدر مالیات بر ارزش افزوده 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 ارزش افزوده 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 ارزش افزوده از نوع مصرف اعمال گردید. البته این شکل مالیات به‌طور جامع برای نخستین بار در سال ۱۹۶۸ در برزیل پیاده شد، در حالی که کمیته مالی اتحادیه اروپا اجرای مالیات بر ارزش افزوده 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 ارزش افزوده 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 جایی که در دو دهه پایانی قرن ۲۰ سریع‌ترین رشد را در کشورهای جهان داشت (کمیجانی، ۱۳۷۴).

در واقع، مالیات بر ارزش افزوده 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 ارزش افزوده 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. به عبارت دیگر، در معرفی مالیات بر ارزش افزوده علاوه بر نرخ‌ها، معافیت‌ها، مبانی نظری و روش اجرایی می‌بایست اصول مورد استفاده (مقصد یا مبدأ) مشخص شود.

1. Von Siemens
2. Maurice Laure

۲-۲. مطالعات تجربی در خصوص مالیات بر ارزش افزوده

بررسی مطالعات تجربی در زمینه مالیات بر ارزش افزوده 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 ارزش افزوده پرداخته شده است. از جمله این مطالعات می‌توان به ارنست و یانگ اشاره نمود که هر ساله به بررسی جامع و تطبیقی مؤلفه‌های اجرایی نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف می‌پردازد. در ایران مطالعه جامعی در خصوص مؤلفه‌های اجرایی مالیات بر ارزش افزوده انجام نشده است و در برخی مطالعات به این موضوع اشاره شده است که از آن جمله می‌توان به طهماسبی بلداجی و همکاران (۱۳۸۳) اشاره نمود که در مطالعه خود ضمن معرفی برخی مؤلفه‌های مهم در نظام مالیات بر ارزش افزوده 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 ارزش افزوده و آثار آن" ضمن بیان سازوکارهای اجرایی مالیات بر ارزش افزوده به تشریح دو مؤلفه نحوه نرخ‌گذاری و معافیت در نظام مالیات بر ارزش افزوده پرداخت. به علاوه، وی در این مقاله ۳ کشور کره جنوبی، ترکیه و اندونزی را از حیث دو مؤلفه مذکور و نیز ماهیت مالیات بر ارزش افزوده در حال اجرا و روش‌های مهار تورم ناشی از اجرای این مالیات با ایران مقایسه نمود.

۳. طراحی نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران و کشورهای منتخب

بررسی رویه‌ها و ترتیبات اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در جهان حاکی از این است که علاوه بر وجه تشابه در خصوصیات کلی نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف از بعد اجرایی تفاوت‌هایی با یکدیگر دارند. در این بخش آخرین تحولات در برخی مؤلفه‌های اجرایی نظام مالیات بر ارزش افزوده 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 ارزش افزوده می‌تواند از دو بعد یعنی کالاها و خدمات یا فعالان اقتصادی مشمول مورد بررسی قرار گیرد.

الف) کالاها و خدمات مشمول^۱

از بعد کالاها و خدمات در کشورهایی که مالیات بر ارزش افزوده 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 ارزش افزوده مشمول مالیات موضوعه باشد، اما نکته قابل ذکر در این رویکرد ماهیت نظام مالیات بر ارزش افزوده از حیث مبتنی بر اصل مبدأ یا اصل مقصد بودن است، به طوری که اگر مالیات بر ارزش افزوده 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 ارزش افزوده می‌باشد. در مقابل، اگر مالیات بر ارزش افزوده 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 ارزش افزوده 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 ارزش افزوده، ۱۳۸۷). بررسی دامنه شمولیت کالاها و خدمات و نیز ماهیت نظام مالیات بر ارزش افزوده در سایر کشورها نیز حاکی از تشابه آن با قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران است.

معافیت کالاها و خدمات: زمانی که 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 ارزش افزوده 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

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 ارزش افزوده، ۱۳۸۷).

مقایسه کشورهای دیگر نیز نشان می‌دهد این نوع معافیت مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده 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) به دلیل دشواری محاسبه و بالا بودن هزینه وصول خدمات بیمه‌ای این بخش از خدمات در دامنه معافیت بدون اعتبار مالیاتی قرار دارد، در حالی که 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 TVZ صرف‌نظر خواهد نمود، اما در مقابل چون تعداد مؤدیان کاهش می‌یابد هزینه اجرایی آن نیز معادل A کاهش خواهد یافت. در مجموع،

افزایش آستانه شمول مالیات برای دولت هزینه خالصی معادل $TVZ - A$ ایجاد خواهد نمود. حال اگر ارزش هر واحد بودجه عمومی برای دولت معادل δ باشد ارزش زیان خالص دولت معادل $\delta(TVZ - A)$ است. در مقابل، هر بنگاهی که در اثر این اقدام دولت از دامنه نظام مالیات بر ارزش افزوده خارج می‌شود به میزان TVZ مالیاتی که پرداخت نمی‌کند پس‌انداز می‌نماید و دیگر هزینه‌ای معادل C بابت تمکین متحمل نخواهد شد، بنابراین منافع خالص فعال اقتصادی مذکور معادل $TVZ + C$ 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 $Z^* = (\delta\delta + C)/(\delta - 1)\tau$ به دست می‌آید (ارییل و همکاران، ۲۰۰۱).

به علاوه، برای تعیین سطح بهینه آستانه گردش مالی جهت وصول مالیات بر ارزش افزوده می‌بایست عوامل دیگری نیز مدنظر قرار گیرد. اولاً از آنجا که با تعیین آستانه برخی فعالان در فرایند سیستم مالیات بر ارزش افزوده (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 تأثیر گذار باشد. این سیستم به‌ویژه بر بنگاه‌های غیرمشمول به دلیل عدم توانایی برای مطالبه اعتبارات مالیاتی (به عنوان مثال، اعتبارات مربوط به مالیات بر ارزش افزوده پرداختی برای نهاده‌ها) می‌تواند اثر منفی داشته باشد. ثانیاً یک آستانه نسبتاً بالا برای مالیات بر ارزش افزوده به واسطه 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 طوری که 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 (به عنوان 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 ارزش افزوده در حالی که 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

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 ارزش افزوده 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 ارزش افزوده 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 به کار 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 به کار 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 اعضا می‌باشد که برای مالیات بر ارزش افزوده ثبت نام نکردند. فروش از راه دور معمولاً فروش کالاها به‌صورت آنلاین از طریق اینترنت را شامل می‌شود.

۳-۲. ثبت نام اختیاری^۱

این واقعیت که سیستم مالیات بر ارزش افزوده در برخی مواقع بر بنگاه‌های دارای گردش مالی زیر سطح آستانه شمول مالیات بر ارزش افزوده به دلیل عدم توانایی برای مطالبه اعتبارات مالیاتی نهاده‌ها اثری منفی بر جای می‌گذارد برخی کشورها را تشویق می‌کند اجازه ثبت نام اختیاری در سیستم مالیات بر ارزش افزوده را به بنگاه‌های مذکور دهند. به این ترتیب، با معرفی آستانه‌ای کمتر از آستانه ثبت نام اجباری در این کشورها بنگاه‌های دارای گردش مالی کمتر از سطح آستانه وصول مالیات بر ارزش افزوده می‌توانند در سیستم مالیاتی مذکور مشارکت و در نتیجه اعتبار مالیاتی مربوط به مالیات بر ارزش افزوده پرداختی در خصوص نهاده‌های مورد استفاده در کسب و کار خود را دریافت نمایند (اربیل و همکاران، ۲۰۰۱). شایان ذکر است حق ثبت نام اختیاری منجر به افزایش هزینه‌های اجرایی مالیات و نیز افزایش هزینه‌های تمکین مالیاتی برای بنگاه‌های مذکور به منظور 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 ارزش افزوده ثبت نام 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 ثبت نام 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 ثبت نام اختیاری این حق را برای فعالان اقتصادی واجد شرایط قائل شدند.

۳-۳. تکالیف مؤدیان مالیات

به طور کلی مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده در هر کشور با توجه به الزامات و مقررات خاص آن کشور ملزم به ثبت نام 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 ثبت نام می‌شوند الزاماً نباید سایر تکالیف را انجام دهند. به عنوان مثال، در بلژیک با وجود اینکه هیچ آستانه‌ای برای ثبت نام وجود ندارد، اما تنها بنگاه‌های دارای گردش

1. Voluntary Registration

مالی ۵۵۸۰ یورو یا بیشتر ملزم به وصول مالیات بر ارزش افزوده 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 حالی که 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 ارزش افزوده می‌شوند مکلف به انجام سایر تکالیف مربوطه هستند (ارنت و یانگ، ۲۰۱۲).

۳-۴. دوره‌های مالیاتی

در ماده (۱۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران دوره‌های مالیاتی به صورتی که 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 به صورت ۲ یا یک ماهه تعیین گردد. به عبارت دیگر، بر اساس قانون مؤدی مالیاتی می‌تواند در دفعات بیشتری در سال اقدام به تسلیم اظهارنامه و تسویه حساب مالیاتی نماید.

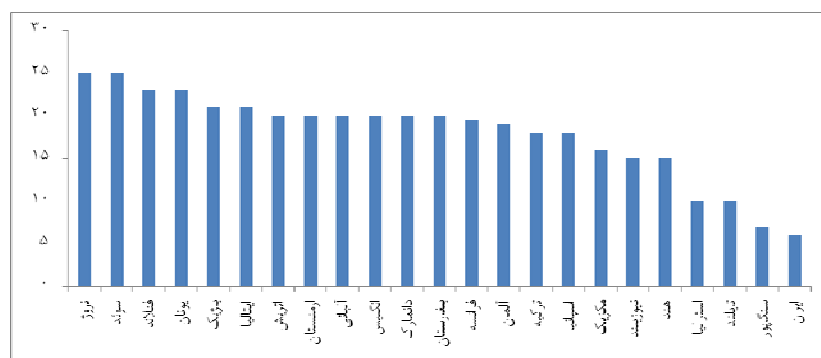
بررسی سایر کشورها حاکی از این است که در تمام کشورها یک دوره مالیاتی عمومی و مشخص (اغلب ماهانه) وجود دارد، اما در برخی کشورها علاوه بر دوره مالیاتی عمومی امکان تغییر فواصل دوره مالیاتی بر اساس گردش مالی مؤدیان مالیاتی وجود دارد. به عنوان مثال، دوره مالیاتی در کشورهای آلبانی، مکزیک، بلغارستان و ترکیه تنها به صورت ماهانه است اما در کشورهایی مانند اتریش، استرالیا، بلژیک، فرانسه و ... بر حسب 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.

۳-۵. نرخ‌های مالیاتی

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

میزان نرخ استاندارد: بررسی میزان نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده 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 ارزش افزوده در کشور به ۸ درصد برسد. بر این اساس، چنانچه نرخ ۶ درصد ملاک قرار گیرد ایران دارای پایین‌ترین نرخ مالیات بر ارزش افزوده در مقایسه با ۲۲ کشور مورد بررسی است.



مأخذ: ارنست و یانگ، ۲۰۱۲.

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

تعدد نرخ استاندارد: از بین ۲۲ کشور مورد بررسی در ۲۰ کشور نرخ استاندارد به صورت واحد به کار 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 ارزش افزوده نقش زیادی در افزایش هزینه‌های تمکین این مالیات دارد. به علاوه، در سیستم چندگانه معمولاً درخواست‌های

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 حالی که ساختار تک نرخ یا ساده نه تنها می‌تواند اختلالات مالیاتی بر مصرف و تولید را محدود نماید، بلکه در عین حال هزینه‌های تمکین را نیز کاهش می‌دهد. به عنوان مثال، یافته‌های حاصل از مطالعه‌ای در خصوص هزینه‌های تمکین مالیات بر ارزش افزوده در سوئد حاکی از این بود که اگر سیستم تک نرخ جایگزین سیستم نرخ‌های چندگانه گردد، آنگاه هزینه‌های تمکین تقریباً تا ۳۰ درصد کاهش خواهد یافت (آقا و هاقنون، ۱۹۹۶).

معافیت: معافیت در کشورهای مختلف به معنای کالاها و خدماتی است که از دامنه شمول مالیات خارج است و نیازی به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده 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 زمانی که 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^۱ و جزئی^۲ اعمال می‌گردد، به طوری که 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 ارزش افزوده زمانی که 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 نظر گرفته 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

نرخ‌های تخفیفی (کاهش یافته)^۱: علاوه بر موارد مذکور ساختار نرخ مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای منتخب حاکی از این است که در اغلب کشورها نرخ‌های تخفیفی (کاهش یافته) نیز وجود دارد که برای حمایت از مصرف یکسری کالاها و خدمات خاص در جامعه به کار می‌روند. از جمله کشورهای اعمال کننده 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 ارزش افزوده در ۲۲ کشور مجری مالیات بر ارزش افزوده و مقایسه آن با ایران بیانگر یافته‌هایی به شرح ذیل می‌باشد:

- براساس تجربه ۲۲ کشور منتخب و ایران مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی و مبتنی بر اصل مقصد است، به طوری که برخورد مالیاتی با کالاها و خدمات صادراتی به صورت اعمال نرخ صفر یا معافیت با اعتبار مالیاتی (عموماً در کشورهای عضو اتحادیه اروپا) می‌باشد.

- در اغلب کشورها برای ثبت نام فعالان اقتصادی در نظام مالیات بر ارزش افزوده 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 ثبت نام هستند. در ایران ملاک ثبت نام فعالان اقتصادی علاوه بر آستانه گردش مالی نوع فعالیت نیز می‌باشد.

- در برخی کشورها سطح آستانه گردش مالی برای ثبت نام 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 کاهش یافته (Reduced) می‌گویند.

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 ارزش افزوده 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، به عبارت 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 ارزش افزوده 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 طوری که 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 به طور 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. به عنوان مثال، دوره مالیاتی در کشورهای آلبانی، مکزیک، بلغارستان و ترکیه تنها به صورت 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 نه تنها کاهش فواصل دوره‌های مالیاتی برای مؤدیان با گردش مالی بالا امکان‌پذیر است، بلکه جهت کاهش دفعات تسلیم اظهارنامه

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 ارزش افزوده همانند ایران به صورت تک‌نرخ است.

• نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده 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 زمانی که 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 کالاهای خدمات از معافیت بدون اعتبار مالیاتی برخوردارند که در ایران نیز به این صورت عمل می‌شود.

• در ۱۵ کشور از ۲۲ کشور به دلیل دشواری در محاسبات و بالابودن هزینه وصول خدمات بیمه‌ای این بخش از خدمات در دامنه معافیت بدون اعتبار مالیاتی قرار دارد، در حالی که در ایران همانند کشورهایمانند 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 (کاهش یافته) نیز وجود دارد که برای حمایت از مصرف یکسری کالاها و خدمات خاص در جامعه به کار 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.

۵. توصیه‌های سیاستی

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

- از آنجا که نرخ استاندارد در اغلب کشورها به‌صورت واحد است هنگام دائمی شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران نیز توصیه می‌گردد این ساختار حفظ شود، اما به‌معنای آن نیست که در سیستم مالیات بر ارزش افزوده نرخ‌های کمتر یا پایین‌تر از نرخ استاندارد 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 ارزش افزوده 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 ارزش افزوده 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، زمانی که 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 ارزش افزوده، 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 ارزش افزوده: مالیاتی مدرن*، چاپ اول، تهران: انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی، صص ۴۶-۲۳.

- طهماسبی بلداجی، فرهاد، افضل، اسماعیل و رضا بوستانی (۱۳۸۳)، *نگرشی بر مالیات بر ارزش افزوده و چگونگی اجرای آن در ایران*، معاونت مالیات بر ارزش افزوده، چاپ اول.
- غلامی، الهام (۱۳۹۰)، "بررسی اثر هدفمند شدن یارانه‌ها بر درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده"، *فصلنامه اقتصاد کاربردی (علمی-پژوهشی)*، شماره دوم.
- فارابی، هیرو (۱۳۹۰)، "مالیات بر ارزش افزوده 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 ارزش افزوده ایران مصوب سال ۱۳۸۷.
- کیمیجانی، اکبر (۱۳۷۴)، *تحلیل بر مالیات بر ارزش افزوده و بررسی ملاحظات 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

