بررسی برخی از چالش‌ها و موانع اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران (مطالعه موردی فعالان صنف طلا و جواهر)

سید محمدرضا سیدنورانی[1]
سعید توتونچی‌ملکی[2]
تاریخ دریافت : ۱۳۸۸/۱۱/۱ تاریخ پذیرش: ۱۳۸۹/۱/۱۸

چکیده

قانون مالیات بر ارزش افزوده یکی از قوانین مهم اقتصادی است. تجربه موفق کشورهای اجراکننده این قانون نشان دهنده آن است که اجرای کامل این قانون می‌تواند بسیاری از اهداف سه گانه نظام مالیاتی (تخصیص، باز توزیعی و تامین منابع مالی مورد نیاز دولت) در مالیات‌های غیرمستقیم را پوشش دهد. گسترده بودن پایه مالیاتی، مصرفی بودن پایه مالیاتی، پایین بودن هزینه‌های شناسایی و وصول مالیات‌ها و انتقال بار مالیاتی به مصرف‌کننده نهایی در اغلب موارد از ویژگی‌های برجسته این نوع از مالیات‌ها است. پس از تدوین و تصویب این قانون، اجرای آن از اول مهرماه سال ۱۳۸۷ آغازشد. در همان روزهای اول، اجرای قانون مذکور با برخی از چالش‌ها، مقاومت‌ها و دغدغه‌ها از سوی فعالان اقتصادی مواجه گردید. این اتفاقات و برخی از موارد دیگر در نهایت منجر به تغییر در نحوه اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده شد. در این مقاله سعی شده است ضمن بیان عملکرد نظام مالیاتی و ضرورت اصلاح آن، مختصری از فرآیند تصویب و اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، برخی از چالش‌های اجرایی قانون مذکور به صورت مطالعه موردی در رابطه با فعالان صنف طلا، جواهر و نقره مورد بررسی قرار گیرد.

فرضیه‌های بررسی شده در این مقاله به ترتیب زیر بوده که در هر مورد استدلال‌های مورد نظر ارائه شده است.

- نبود زمینه‌ها، امکانات و زیر ساخت‌های اجرایی قانون در اقتصاد ایران مانع از گسترش اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با اصناف شده است.

۱. دانشیار دانشکده اقتصاد دانشگاه علامه طباطبایی (nourani@atu.ac.ir)
۲.پژوهشگر ارشد گروه بخش‌عمومی دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی (totonchi59@gmail.com)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

- بی توجه به موضوع معاملات معاوضه‌ای برخی از کالاها و خدمات (طلا و جواهر) با ویژگی‌های خاص و نحوه معاملات آن‌ها که منجر به عدم تمکین برخی از فعالان نسبت به قانون مالیات بر ارزش افزوده شده است.
- عدم آموزش مودیان و فعالان اقتصادی یا بی‌اطلاعی و کم‌اطلاعی آن‌ها از جزییات اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده، منجر به بروز برخی مقاومت‌ها از طرف مودیان در رابطه با اجرای این قانون شده است.

پس از تشریح و تبیین فرضیه‌های یاد شده، در بخش جمع‌بندی و پیشنهادات سیاستی برخی از راهکارهای عملیاتی برای رفع چالش‌ها و موانع یاد شده ارائه شده است.

واژگان کلیدی:

قانون مالیات بر ارزش افزوده، اصناف، طلا و جواهر، مودیان، معاملات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

مقدمه

دولت‌ها برای انجام مأموریت‌ها و مسئولیت‌های اقتصادی و غیراقتصادی خود به منابع مالی نیازمند هستند. این منابع مالی از محل درآمدهای مالیاتی و غیرمالیاتی تأمین می‌شود. درآمدهای غیرمالیاتی وجوهی هستند که دولت معمولاً از طریق فعالیت‌های اقتصادی خود به‌دست می‌آورد. 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 بروزآثار اقتصادی بیشتری در قالب کسری‌های مداوم بودجه و عوارض بعدی آن شود. در مقابل، بالا بودن سهم درآمدهای مالیاتی در کل درآمدهای دولت به‌عنوان منابع درآمدی باثبات می‌تواند از بروز چنین عوارض نامطلوبی جلوگیری کند.

بررسی ساختار اقتصاد ایران بیانگر این واقعیت است که درآمدهای حاصل از فروش نفت و گاز از اقلام عمده تشکیل‌دهنده درآمدهای دولت هستند. در سال‌های ۱۳۸۳ تا ۱۳۸۷ سهم درآمدهای نفتی از کل درآمدهای دولت به‌طور متوسط معادل ۴۴ درصد بوده است. در دوره مذکور سهم درآمدهای مالیاتی از کل درآمدها حدود ۳۷ درصد بوده و بقیه درآمدهای دولت از محل سایر درآمدهای غیر مالیاتی و فروش نفت و گاز تأمین شده است.[۱] وابستگی بالای اقتصاد ایران به درآمدهای نفتی و نوسان شدید بهای نفت در بازارهای جهانی به عنوان یک عامل برون‌زا در تعیین سطح درآمدهای نفتی، بی‌ثباتی کل درآمدهای دولت را طی دهه‌های گذشته به همراه داشته است. ازسوی دیگر به‌دلیل پایین بودن سهم درآمدهای مالیاتی در تأمین مخارج دولت و همچنین ناکافی بودن و بی‌ثباتی درآمدهای غیرمالیاتی، بودجه دولت در سال‌های مختلف، با کسری مواجه شده است. کسری بودجه در بلندمدت و استقراض از بانک مرکزی جهت تأمین آن و همچنین تزریق درآمدهای ارزی ناشی از فروش نفت به اقتصاد کشور، خود باعث تشدید تورم در اقتصاد ایران شده که این موضوع سرمنشأ پیدایش مشکلات دیگری در بخش‌های مختلف اقتصادی، سیاسی و اجتماعی کشور است.

البته باید توجه داشت که سهم پایین درآمدهای مالیاتی در تأمین مالی مخارج دولت تنها یک روی سکه است. نکته مهمتر این است که مخارج دولت طی سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸ به‌طور متوسط ۱۵/۶ درصد رشد داشته است.[۲] به‌طور طبیعی درآمدهای مالیاتی باید سالیانه ۱۵/۶ درصد رشد نماید تا نسبت

۱. استخراج از بانک داده‌های بانک مرکزی www.cbi.ir.

۲. رشد پرداخت‌های دولت طی سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۸ براساس داده‌های گزارش‌های عملکرد مالی دولت در سال‌های مذکور.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

درآمدهای مالیاتی به مخارج دولت ثابت بماند. لذا یکی از مسائل مهم اقتصادی کشور کنترل مخارج دولت است زیرا حتی با رشد درآمدهای مالیاتی متناسب با شرایط و پتانسیل‌های اقتصادی و عدم کنترل هزینه‌های دولت، نظام مالیاتی قادر به تامین هزینه‌های یاد شده از محل درآمدهای مالیاتی نخواهد بود. مسئله بعدی این است که اگر بنا را بر افزایش درآمدهای مالیاتی بگذاریم، نظام مالیاتی، نرخ‌های مالیاتی و قوانین مالیاتی چگونه باید اصلاح شوند تا ضمن افزایش درآمدهای مالیاتی، مانع از پرهزینه تر شدن محیط کسب وکار و گسترش اقتصاد غیررسمی گردد. یکی از راه حل‌های مناسب و آزموده در اکثر کشورهای جهان انتخاب و یا جایگزین کردن نظام‌های مالیاتی مدرن با بیش‌ترین کارایی و کمترین محدودیت (اخلال در فضای کسب و کار)، بجای نظام‌های مالیاتی سنتی است. بعبارت دیگر استقرار نظام مالیاتی که بتواند علاوه بر تحقق اهداف موردنظر در کسب درآمدهای مالیاتی، متناسب با ظرفیت‌های اقتصادی، قادر به توزیع عادلانه بار مالیاتی بین فعالان اقتصادی باشد. با توجه به مسائل مطرح شده، تحول نظام مالیات ستانی از محورهای اساسی اصلاح ساختار اقتصادی کشور خواهد بود. این تحول در سند چشم انداز جمهوری اسلامی ایران در افق ۱۴۰۴ و نیز برنامه‌های توسعه سوم، چهارم و سیاست های کلی برنامه پنجم و مفاد برنامه مذکور مورد تاکید بوده است.

استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده در این راستا و با هدف ایجاد شرایط و بسترهای قانونی اجرای سیاست های ذکر شده برای ایجاد تحول در نظام مالیاتی طراحی شد. در تقسیم بندی‌های مالیاتی، مالیات بر ارزش افزوده از نوع مالیات های غیرمستقیم است. پایه مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده مصرف بوده و این نوع از نظام مالیاتی دارای قابلیت‌های قابل توجهی مانند شفاف‌سازی فرآیندها و معاملات اقتصادی، ایجاد بانک‌های جامع اطلاعات اقتصادی، تقویت سیستم‌های نظارتی در مراحل مختلف واردات، صادرات، تولید، توزیع کالاها و خدمات و همچنین مصرف، کاهش بار مالیاتی تولید، بالا بردن انگیزه صادرات و... است.

در این مقاله ابتدا ضرورت توجه به ارتقاء سطح سیستم‌های مالیاتی با ارائه برخی از شاخص‌های عملکردی این نظام بیان شده است. در ادامه نحوه استقرار مالیات بر ارزش افزوده به عنوان نظام اقتصادی مدرن در اقتصاد ایران تشریح گردیده است. در بخش دیگری از گزارش نیز برخی از موانع اجرای موفق قانون یاد شده و چالش‌های مطرح در این خصوص با بررسی موردی فعالان صنف طلا و جواهر تشریح و در پایان برخی از راه کارهای اجرای کامل و موفق این قانون ارائه شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

۱. بررسی عملکرد نظام مالیاتی

عملکرد نظام‌های مالیاتی معمولاً با برخی شاخص‌های کمّی مورد سنجش قرار می‌گیرد. این شاخص‌ها علاوه‌بر بیان کارآیی و عملکرد نظام مالیاتی، ترکیب درآمدهای تعیین‌کننده مخارج و هزینه‌های دولت‌ها را نیز مشخص می‌کند. شاخص‌های نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی، سهم درآمدهای مالیاتی از کل هزینه‌های جاری دولت، نسبت درآمدهای مالیاتی به ارقام بودجه عمومی و نسبت هزینه‌های وصول مالیات به درآمدهای وصولی مالیات‌ها ازجمله این شاخص‌ها می‌باشند که در ادامه مورد بررسی قرار گرفته‌اند.

۱-۱. نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی

در کشورهای توسعه‌یافته، درآمدهای مالیاتی بیشترین سهم از درآمدهای دولت را تشکیل می‌دهند و اساساً تکیه بر درآمدهای پایدار مالیاتی نشانه‌ای از سلامت اقتصادی کشورهاست. بررسی سهم درآمدهای مالیاتی از تولید ناخالص داخلی در اقتصاد ایران نشان‌دهنده آن است که نظام مالیاتی کشور می‌تواند از ظرفیت‌های اقتصادی موجود در جهت کسب درآمدهای مالیاتی بالاتر بهره‌مند شود. جدول ۱ سهم درآمدهای مالیاتی از تولید ناخالص داخلی را طی سال‌های ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۶ نمایش داده است.

جدول ۱. نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی (به قیمت‌های جاری) طی سال‌های ۱۳۸۶-۱۳۸۰(درصد)

سال / شاخص	۱۳۸۰	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸۴	۱۳۸۵	۱۳۸۶	متوسط ۱۳۸۶-۱۳۸۳
نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی	۶/۳	۵/۵	۵/۸	۵/۸	۷/۳	۶/۷	۶/۶	۶/۶

مآخذ: استخراج از داده‌های بانک مرکزی و گزارش‌های عملکرد مالی دولت طی سال‌های مختلف.

طبق داده‌های جدول، متوسط سهم درآمدهای مالیاتی از تولید ناخالص داخلی طی سال‌های ۱۳۸۳ تا ۱۳۸۶ معادل ۶/۶ درصد است. این درحالی است که برآوردهای موجود، ظرفیت‌های بالاتری را برای

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

کسب درآمدهای مالیاتی با توجه به سطح تولید ناخالص داخلی، نمایان می‌سازد.

مطالعات تجربی نشان می‌دهد که سطح وصول مالیات‌های دریافتی به‌عنوان درصدی از تولید ناخالص داخلی در میان کشورهای درحال توسعه تا حدود قابل ملاحظه‌ای متغیر است. در تعداد محدودی از این کشورها، این نسبت پایین‌تر از ۱۰ درصد و در شمار دیگری از آنها، بالاتر از ۳۰ درصد است. ولی در عین حال، در بیشتر کشورهای درحال توسعه این نسبت به‌طور متوسط، حدود ۱۸ درصد است.[۱] نسبت کل درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی (OECD)[۲] در سال‌های ۲۰۰۵ و ۲۰۰۶ میلادی به‌ترتیب معادل ۳۵/۸ و ۳۵/۹ درصد بوده است.[۳]

عرب‌مازار و زایر (۱۳۸۷) براساس اطلاعات ۲۰ کشور جهان طی سال‌های ۱۹۹۸ تا ۲۰۰۰ میلادی مطالعه ای را در ارتباط با ظرفیت های مالیاتی انجام داده‌اند، متوسط ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات ایران در دوره مذکور (بدون احتساب پرداختی حق بیمه‌های اجتماعی) حدود ۱۲/۳درصد برآورد شده است که در مقایسه با متوسط عملکرد چهار سال اخیر (۶/۶ درصد) رقم بالایی است.[۴]

با توجه به اینکه اقتصاددانان معمولاً از نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی (GDP) برای ارزیابی عملکرد نظام مالیاتی کشورها استفاده می‌کنند، لذا با استناد به این شاخص می‌توان ظرفیت‌های بالقوه اقتصاد کشور در تقویت درآمدهای مالیاتی را متذکر شد. می‌توان گفت که علت تغییرات این نسبت به‌عوامل متعدد اقتصادی و نهادی مانند سطح درآمد سرانه، میزان توسعه شهرنشینی، میزان باسوادی، درجه نوین‌سازی اقتصادی (مدرنیزاسیون کردن اقتصاد)، نسبت خالص صادرات و واردات به تولید ناخالص داخلی، سهم بخش‌های صنعت و معدن و کشاورزی در تولید ناخالص داخلی، کیفیت مدیریت امور مالیاتی، صداقت مؤدیان مالیاتی، درجه شیوع فساد بین مأموران مالیاتی، فساد مقامات ممیزی و ... بستگی دارد.[۵]

نکته قابل توجه در ارزیابی و مقایسه تطبیقی شاخص نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص

---

۱. سیدجواد پورمقیم و همکاران، بررسی عوامل مؤثر بر سطح وصول درآمدهای مالیاتی در سیستم مالیاتی ایران، پژوهشنامه اقتصادی، شماره ۲، تابستان ۱۳۸۴، صص ۱۶۴-۱۶۵.

2. Organization for Economic Co-Operation and Development (OECD)

3. www.OECD.org

۴. عباس عرب مازار و آیت زایر، برآورد ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات در ایران، فصلنامه تخصصی مالیات، سازمان امور مالیاتی کشور، دوره جدید، شماره دوم، ۱۳۸۷، ص ۵.

۵. سیدجواد پورمقیم و همکاران، پیشین، صص ۱۶۵-۱۶۶.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

داخلی در کشورهای مختلف این است که تعاریف متفاوتی از دامنه درآمدهای مالیاتی در کشورهای مختلف وجود دارد و این امر می‌تواند مقایسه شاخص مذکور در کشورهای مختلف با تعاریف مالیاتی متفاوت را دچار اشکال کند. برای مثال صندوق بین‌المللی پول (IMF) مالیات‌ها را شامل تمام وجوهی می‌داند که علاوه‌بر هزینه‌های ارائه یا توزیع خدمات پرداخت می‌شود. سود ناشی از انحصارات و مالکیت دولت، صادرات و واردات دولتی، انحصار خرید و فروش ارز و انحصار در برخی از محصولات دولتی و برخی از مبالغی که ازسوی برخی از سازمان غیردولتی مانند کلیسا و... دریافت می‌شود جزء مالیات محسوب می‌شوند.[۱] البته تعاریف متعدد و متنوعی از مالیات‌ها وجود دارد، براساس تعریف ارائه شده توسط GFS برای درآمدهای مالیاتی، سهم حق بیمه های اجتماعی، انواع عوارض پرداختی به شهرداری‌ها و کسورات صندوق های بازنشستگی جزو مالیات‌ها محسوب می‌شوند[۲]. لذا با توجه به تعاریف بین‌المللی ارائه شده می‌توان گفت که غیر از درآمدهای مالیاتی اقلام دیگری نیز می‌باید در محاسبه درآمدهای مالیاتی در نظر گرفته شوند. ازجمله این اقلام سهم حق بیمه‌های پرداختی به تأمین اجتماعی، کسورات بیمه صندوق‌های بازنشستگی کشوری و لشکری و بخش عمده‌ای از درآمدهای شهرداری‌ها تحت عنوان عوارض است. طبیعی است با افزودن این اقلام نسبت مالیات بر تولید ناخالص داخلی در کشور افزایش خواهد یافت. جدول ۲ نسبت مذکور را با در نظر گرفتن حالت‌های مختلفی و با دخالت اقلام ذکر شده در مالیات‌های دریافتی سال‌های ۱۳۸۵ تا ۱۳۸۷ نشان داده است.

جدول ۲. نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی اقتصاد ایران در حالت‌های مختلف

سال	(۱)	(۲)	(۳)	(٤)	(٥)
۱۳۸۵	۷/۴	۱۰/۱	۱۱/۴	۱۲/۱	۱۲/۴
۱۳۸۶	۷/۲	۹/۸	۱۱/۱	۱۱/۶	۱۱/۹
۱۳۸۷	۷/۵	۱۰/۲	۱۱/۷	۱۲/۳	۱۲/۶
متوسط دوره	۷/۴	۱۰/۰۳	۱۱/۴	۱۲	۱۲/۳

مأخذ: گزارش بررسی نسبت واقعی مالیات به GDP ایران، معاونت برنامه‌ریزی و فناوری اطلاعات، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۸.

۱. گزارش بررسی نسبت واقعی مالیات به GDP در ایران، معاونت برنامه‌ریزی و فناوری اطلاعات، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۸.

۲. همان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

توضیحات:

(۱) نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی براساس تعریف موجود در کشور.

(۲) نسبت مالیات و حق بیمه به تولید ناخالص داخلی.

(۳) نسبت مالیات و حق بیمه و عوارض به تولید ناخالص داخلی.

(۴) نسبت مالیات و حق بیمه و عوارض و کسورات به تولید ناخالص داخلی.

(۵) نسبت مالیات و حق بیمه و عوارض و کسورات و سایر صندوق‌ها به تولید ناخالص داخلی.

با توجه به اطلاعات مندرج در جدول ۲ مشاهده می‌شود که در صورت جمع کردن درآمدهای مالیاتی با سایر اقلام ذکر شده مانند سهم بیمه‌های پرداختی به تأمین اجتماعی، کسورات بیمه صندوق‌های بازنشستگی و... نسبت مالیات‌ها به تولید ناخالص داخلی برای اقتصاد ایران افزایش خواهد یافت. بنابراین ضروری است در ارزیابی و مقایسه عملکرد نظام‌های مالیاتی کشورهای مختلف با اتکا به این شاخص (نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی($\frac{T}{GDP}$) دقت بیشتری شود.

عوامل متعددی در پایین بودن سهم درآمدهای مالیاتی نسبت به تولید ناخالص داخلی سهیم هستند. بالا بودن معافیت‌های مالیاتی موردی (غیر از معافیت های مالیاتی پایه درآمدی و برخی از بخش های اقتصادی مانند کشاورزی) یکی از مهمترین این عوامل است. نتایج برخی از مطالعات تجربی در اقتصاد ایران بیانگر این واقعیت است که به طور متوسط ۴۰ درصد از ارزش کل تولید ناخالص داخلی در اقتصاد ایران معاف از پرداخت مالیات است[۱].

در اقتصاد ایران ارائه معافیت‌ها و تخفیف‌های مالیاتی یکی از سیاست‌های تشویقی و حمایتی از بخش های مختلف اقتصاد به شمار می‌رود. به نظر می‌رسد محدود کردن سیاست‌های حمایتی از بخش‌های مختلف با ارائه معافیت‌ها و تخفیفات مالیاتی، در بلندمدت می‌تواند شفافیت فعالیت‌های اقتصادی را مخدوش و پایه مالیاتی ایران را محدود کند. یکی دیگر از آثار نامطلوب این سیاست، مخدوش کردن اصل رقابت در فعالیت‌های اقتصادی مختلف و بین فعالان مختلف اقتصادی است. ارائه معافیت مالیاتی برای بخش‌هایی از اقتصاد می‌تواند با کاستن از هزینه متوسط تولید آن بخش و تغییر قیمت‌های نسبی، قدرت رقابتی بخش‌های غیرمعاف را در مقابل بخش معاف شده متاثر کند. این موضوع

۱. برای مطالعه بیشتر در این مورد رجوع کنید به گزارش دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی معاونت برنامه‌ریزی و فناوری اطلاعات سازمان امور مالیاتی با عنوان "کالبد شکافی اهداف وضع مالیات در اقتصاد ایران"، ویرایش اول، زمستان ۱۳۸۹

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

خود می‌تواند اقتصاد را از نقطه بهینه عملکرد خود دور سازد و کارایی عوامل تولید را متاثر کند[۱]. برخی از صاحبنظران معتقدند یکی از دلایل اصلی عدم توفیق نظام مالیاتی کشور در کسب رقم‌های بالای درآمدی، نبود نیروی کار کافی متخصص و مجرب در ساختار و تشکیلات اداری نظام مالیاتی کشور است. برای مثال مقایسه شاخص نسبت کارکنان نظام‌های مالیاتی به کل جمعیت برخی از کشورها (هر چند که این شاخص صرفاً مقادیر کمّی را در نظر می‌گیرد) با این شاخص در نظام مالیاتی ایران، می‌تواند مشکل یاد شده را متذکر شود. براین اساس می‌توان گفت یکی از راهکارهای بهبود عملکرد نظام مالیاتی و افزایش درآمدهای مالیاتی تجهیز منابع نیروی انسانی نظام مالیاتی کشور در دو بعد کمّی‌وکیفی است. مقایسه نسبت کارکنان سازمان مالیاتی به کل جمعیت (میلیون نفر) برخی از کشورها در سال ۲۰۰۵ میلادی نشان می‌دهد که این نسبت برای ایران معادل ۲۷۱ نفر است که در مقایسه با ارقام به‌دست آمده برای اقتصاد کشورهای دیگر مانند استرالیا (معادل ۱۰۲۷ نفر)، فرانسه (معادل ۱۲۱۴ نفر)، آلمان (معادل ۱۴۳۰ نفر)، کره (معادل ۳۶۱ نفر)، ترکیه (معادل ۶۲۰ نفر) و انگلیس (معادل ۱۵۸۸ نفر) بسیار ناچیز است. پایین بودن این نسبت می‌تواند یکی از عوامل مؤثر در عدم توفیق جذب درآمدهای بالقوه مالیاتی در اقتصاد ایران تلقی شود[۲].

۱-۲- سهم درآمدهای مالیاتی در تأمین مخارج جاری دولت

یکی دیگر از شاخص‌های ارزیابی نظام مالی دولت سهم درآمدهای مالیاتی در تأمین مالی مخارج دولت است. اطلاعات ارائه شده در جدول ۴ سهم درآمدهای مالیاتی از هزینه‌های جاری (اعتبارات جاری پرداختی) دولت را طی سال‌های ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۷ منعکس نموده و حکایت از آن دارد که طی این دوره نسبت مذکور بین ۳۴ تا ۴۵ درصد در نوسان بوده و منشأ اصلی تأمین مالی مخارج دولت درآمدهای غیرمالیاتی است.

---

۱. برای مطالعه بیشتر در این مورد رجوع کنید به مقالات زیر:

- Robinson Joan; The Economics of Imperfect Competition (۱۹۹۳)
- Robinson Joan; "What is Perfect Competition?", 1934, Quarterly Journal of Economics

2 .Source: revenue authority annual reports, country Surveys, 2005

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

جدول ۴. سهم درآمدهای مالیاتی* از کل هزینه‌های جاری دولت طی سال‌های ۱۳۸۷-۱۳۸۰(درصد)

سال / شاخص	۱۳۸۰	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸٤	۱۳۸٦	۱۳۸۷
سهم درآمدهای مالیاتی از کل هزینه‌های جاری دولت	۴۱/۴	۳۴/۳	۳۶/۵	۳۶/۴	۴۰/۷	۴۵/۵	۴۲/۵

مأخذ: همان.

* با احتساب مالیات بر عملکرد نفت.

کم بودن سهم درآمدهای مالیاتی در تأمین هزینه‌های جاری دولت علیرغم تأکید صریح بند «الف» ماده (۲) قانون برنامه چهارم توسعه، بیانگر این واقعیت است که اقدامات صورت گرفته اثرگذاری لازم را در تأمین مالی مخارج جاری دولت نداشته است.[۱] البته لازم به ذکر است که بدون کنترل مخارج دولت، امکان افزایش سهم مالیات‌ها در تأمین مالی مخارج دولت وجود نخواهد داشت. لذا در کنار تلاش جهت افزایش درآمدهای مالیاتی، باید برنامه مشخصی برای کنترل مخارج دولت تدوین گردد.

۱-۳- نسبت درآمدهای مالیاتی به بودجه عمومی

گواه دیگر سهم کم مالیات‌ها در تأمین مالی مخارج دولت، پایین بودن نسبت درآمدهای مالیاتی به بودجه عمومی کشور است. بررسی نسبت مذکور طی سال‌های ۱۳۷۸ تا ۱۳۸۷ نشان‌دهنده این موضوع است که طی چهار سال اول برنامه چهارم توسعه میانگین این شاخص ۲۸/۷ درصد است (جدول ۵) که این امر ناچیز بودن سهم درآمدهای مالیاتی در تأمین مالی مخارج دولت طی دهه مذکور را نشان می‌دهد.

۱. نتایج حاصل از بررسی رابطه علی بین هزینه جاری دولت و درآمدهای مالیاتی طی سال‌های ۱۳۵۰-۱۳۸۲ در اقتصاد ایران بیانگر آن است که رابطه این دو متغیر دوطرفه و مثبت است. معنای این رابطه دوطرفه آن است که نه تنها افزایش درآمدهای مالیاتی مخارج دولت را تأمین مالی می‌کند، بلکه یکی از منابع اصلی درآمدهای دولت، مخارج خود دولت است. این مشاهده تا حدی ثابت بودن نسبی سهم مالیات‌ها از مخارج دولت را توضیح می‌دهد (علی‌اکبر چهارمحالی و محمد خدایی، پژوهشنامه اقتصادی، شماره ۳، پاییز ۱۳۸۹).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

جدول ۵. نسبت درآمدهای مالیاتی به بودجه عمومی دولت در سال‌های ۱۳۸۷-۱۳۷۸(درصد)

سال / شاخص	۱۳۷۸	۱۳۷۹	۱۳۸۰	۱۳۸۱	۱۳۸۲	۱۳۸۳	۱۳۸٤	۱۳۸۵	۱۳۸٦	۱۳۸۷	میانگین
نسبت درآمدهای مالیاتی به بودجه عمومی دولت	۴۳/۴	۳۴/۸	۳۳/۳	۲۲	۲۳/۶	۲۵/۱	۲۸/۷	۲۶/۴	۳۰/۴	۲۹/۴	۲۸/۷

مأخذ: همان.

۱-٤- نسبت هزینه‌های وصول مالیات‌ها به درآمدهای مالیاتی

شاخص نسبت هزینه‌های وصول مالیات‌ها به درآمدهای وصولی شاخص دیگری است که به‌وسیله آن می‌توان وضعیت و کارآمدی نظام مالیاتی کشور را مورد بررسی قرار داد. بررسی نسبت هزینه‌های جمع‌آوری مالیات به درآمدهای مالیاتی کالاها و خدمات طی سال‌های ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۶ نشان دهنده این واقعیت است که حدود ۲/۱ درصد از مجموع درآمدهای مالیاتی وصولی صرف هزینه‌های جمع‌آوری مالیات‌ها می‌شود (جدول ۶). در برخی از کشورها نسبت هزینه‌های جمع‌آوری مالیات به درآمدهای مالیاتی کالاها و خدمات کمتر از ۱درصد است. برای مثال، شاخص مذکور در اقتصاد کشور هند در سال ۲۰۰۷ رقمی معادل ۰/۹۶ درصد بوده است.[1]

مقایسه این نسبت با هزینه‌های وصولی درآمدهای مالیاتی، در اقتصاد ایران نشان‌دهنده پرهزینه و ناکارآمد بودن فرآیند جمع‌آوری مالیات در اقتصاد ایران است. به‌عبارت دیگر بالاتر بودن این شاخص در اقتصاد ایران طی سال‌های اخیر، نشانگر افزایش هزینه‌های جمع‌آوری مالیات‌هاست.

1. www.thehindubusinessline.com

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

جدول ۶. نسبت هزینه‌های وصول مالیات به درآمدهای وصولی مالیات مستقیم و مالیات کالاها و خدمات در سال‌های ۱۳۸۶-۱۳۸۰ (ارقام به میلیارد ریال)

سال	هزینه‌های وصول	درآمدهای وصولی مالیات مستقیم و مالیات کالاها و خدمات	نسبت هزینه‌های وصول به درآمدها (درصد)
۱۳۸۰	۶۶۱	۲۷۱۶۱	۲/۴
۱۳۸۱	۸۳۹	۳۴۵۰۴	۲/۴
۱۳۸۲	۹۱۷	۳۷۶۸۸	۲/۴
۱۳۸۳	۱۱۰۱	۵۱۳۳۴	۲/۱
۱۳۸۴	۱۵۶۳	۹۸۶۰۰	۱/۶
۱۳۸۵	۲۲۳۶	۱۱۱۸۱۵	۲
۱۳۸۶	۲۹۰۳	۱۴۲۹۱۸	۲

مأخذ: گزارش پشتیبان، چارچوب کلی طرح تحول اقتصادی (مبانی، چارچوب و رئوس تحولات)، گزارش شماره ۱، ویرایش سوم، دبیرخانه کار گروه طرح تحول اقتصادی، مرداد ۱۳۸۷.

* واحد ارقام ستون‌های دوم و سوم جدول که میلیارد ریال است در گزارش ارائه‌کننده این جدول قید نشده بود.

یکی از عوامل اصلی بالا بودن هزینه‌های وصول مالیات، پیچیدگی قوانین و دیوانسالاری نظام مالیاتی است. بررسی‌ها نشان می‌دهد که هزینه‌های تحمیل شده به نظام‌های مالیاتی به‌واسطه ساختارهای پیچیده عملیاتی، فرآیندهای طولانی و پردردسر و پرهزینه در برخی موارد بیشتر از مشکلات و هزینه‌هایی است که از بالا بودن نرخ‌های مالیاتی پدیدار می‌شود. به‌عبارت دیگر مالیات‌های ساده و متوسط با نظام اداری کم‌هزینه و سریع به‌معنای دردسر کمتر برای مؤدیان و درآمدهای بالاتر برای نظام‌های مالیاتی است.[۱] بسیاری از کشورها با بازنگری در قوانین مالیاتی، تسهیل مراحل تشکیل پرونده مالیاتی(ایجاد بسترهای قانونی و اجرایی تشکیل پرونده مالیاتی الکترونیکی)، حذف مراحل متعدد و

۱. سیمون دیاکوف و کارالی مکلیش، فضای کسب‌وکار در سال ۲۰۰۶ (ایجاد فرصت‌های شغلی)، ترجمه جعفر خیرخواهان، دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، سال ۱۳۸۶.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

گسترده مربوط به پرداخت مالیات و کاهش مدت زمان مورد نیاز برای رعایت قوانین مالیاتی توانسته‌اند هزینه‌های وصول مالیات را کاهش داده و کارآیی نظام مالیاتی را بالا ببرند. جدول ۷ برخی از شاخص‌های بیان‌کننده نحوه عملکرد و پیچیدگی فرآیندهای مالیات‌ستانی را در ایران، کشورهای خاورمیانه، شمال آفریقا و کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی(OECD) نشان داده است.

جدول ۷. برخی از اجزای شاخص پرداخت مالیات در سال ۲۰۱۰ میلادی

متغیرها	ایران	کشورهای خاورمیانه و شمال آفریقا	کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی
تعداد پرداخت‌ها (در سال)	۲۲	۲۲/۹	۱۲/۸
زمان (ساعت در سال)	۳۴۴	۲۰۴/۲	۱۹۴/۱

Source: www.Doingbusiness.org

همان‌طور که از اطلاعات جدول ۷ قابل استنباط است، تعداد پرداخت‌های هر مؤدی در کشور ایران طی یک‌سال در مقایسه با کشورهای خاورمیانه و شمال آفریقا نسبتاً کمتر است. اما این شاخص در مقایسه با اقتصاد کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی به مراتب بالاتر است. یعنی، نظام مالیاتی ایران در مقایسه با این کشورها پیچیدگی و فرآیندهای پربرخورد و پرهزینه‌ای را برای مؤدیان خود ایجاد کرده است. این موضوع علاوه‌بر پرهزینه‌کردن وصول مالیات‌ها در اقتصاد ایران، تمایل مؤدیان مالیاتی به فرار و گریز را برای رهایی از این سیستم پربرخورد، بیشتر می‌کند که خود این امر به گسترش فعالیت‌های اقتصاد زیرزمینی یا غیررسمی منجر می‌گردد.

شاخص دیگر ذکر شده در جدول ۷، تعداد ساعات (زمان) صرف شده توسط مؤدیان برای امور مرتبط با مالیات‌ها طی یک‌سال است. بالا بودن تعداد ساعات صرف شده توسط مؤدیان مالیاتی برای انجام امور مالیاتی در اقتصاد ایران نسبت به سایر کشورهای خاورمیانه و شمال آفریقا و همچنین کشورهای عضو همکاری و توسعه اقتصادی، شاخصی است که نشان می‌دهد نظام مالیاتی ایران نسبت به کشورهای مذکور وقت و هزینه بیشتری را از فعالان اقتصادی در فرآیند پرداخت مالیات‌ها می‌گیرد. بنابراین هر اقدامی که بتواند این شاخص‌ها را در نظام مالیاتی کشور بهبود بخشد می‌تواند هزینه‌های وصول مالیات را برای مؤدیان و نظام مالیاتی کاهش داده و مؤدیان مالیاتی را از فرآیندهای مستهلک‌کننده محاسبه و پرداخت مالیات نجات دهد. این اقدامات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

می‌تواند آثار مثبت را در قالب افـزایش قـانون‌پـذیری مؤدیـان، گسـترش پایـه مالیـاتی و در نهایـت افـزایش درآمدهای مالیاتی در پی داشته باشد.

جدول ۸ بخش دیگری از شاخص‌های مرتبط با نظام مالیاتی را برای ایران، کشورهای خاورمیانه، شـمال آفریقا و کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی نشان داده است.[۱]

جدول ۸. برخی از اجزای شاخص پرداخت مالیات در کشورهای مختلف در سال ۲۰۱۰

متغیرها	ایران	کشورهای خاورمیانه و شمال آفریقا	کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی
مالیات بر سود (درصد)	۱۷/۹	۱۲/۷	۱۶/۸
نرخ حق بیمه و پرداخت‌های اجتماعی (درصد)	۲۵/۹	۱۵/۲	۲۴/۴
نرخ سایر مالیات‌ها (درصد)	۰/۴	۵	۳/۳
نرخ کل مالیات (درصد سود)	۴۴/۲	۳۲/۹	۴۴/۵

Source: Ibid.

همان‌طور که در جدول ۸ آمده است نرخ‌های مالیاتی در اقتصاد ایران در مقایسه با نرخ‌های مـذکور در کشورهای خاورمیانه، شمال آفریقا و کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصـادی در حـد نسبتاً بالایی قرار دارد. برای مثال، نـرخ مالیـات بـر سـود در اقتصـاد ایـران بـا ۱۷/۹ درصـد، در اقتصـاد کشورهای خاورمیانه و شمال آفریقا به‌طور متوسط معـادل ۱۲/۷ درصـد و در کشـورهای عضـو سـازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی به‌طور متوسط معادل ۱۶/۸ درصد است. درخصوص نرخ مالیات بر کـار و مشارکت نیز رقم متوسط اقتصاد ایران از متوسط این نوع از مالیات در کشورهای خاورمیانه، شمال آفریقـا و کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری‌های اقتصادی بالاتر اسـت. ایـن درحـالی اسـت کـه نتـایج مطالعات و پژوهش‌های صورت گرفته بیانگر آن است که بالا بردن نرخ‌های مالیـاتی بـا هـدف افـزایش

۱. این شاخص‌ها و شاخص‌های ذکر شده در جدول۷ مجموعاً تحت عنوان شاخص کلی پرداخت مالیات است. این شاخص کلی خود یکی از ۱۰ جزء شاخص تبیین‌کننده فضای کسب‌وکار به‌شمار می‌رود. شاخص پرداخت مالیات‌ها (Paying Taxes) از ۶ شاخص جزئی‌تر تشکیل شده است که اجزای آن به‌ترتیب در جداول ۷ و ۸ آمده است (تعداد پرداخت‌ها در سال، زمان پرداخت به واحد تعداد ساعت صرف شده در سال، نرخ کل مالیات (درصد)، مالیات سود (درصد)، سایر مالیات‌ها (درصد) و مالیات کار و مشارکت (درصد)).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

درآمدهای مالیاتی نتایج مطلوب را در برنداشته و برعکس نرخ‌های بالا منجر به انتقال فعالیت‌های رسمی اقتصاد به فعالیت‌های غیررسمی و زیرزمینی می‌شود که خود این امر پایه مالیاتی را در این کشورها محدود و کوچک‌تر کرده و در نهایت درآمدهای مالیاتی را کاهش می‌دهد.

نتایج اکثر مطالعات صورت گرفته در اقتصاد کشورهای درحال توسعه حاکی از آن است که روش مناسب‌تر برای دستیابی به اهداف درآمدی بالاتر (درآمدهای مالیاتی) تشویق به پرداخت مالیات از طریق پایین نگه داشتن نرخ‌های مالیات است. این امر می‌تواند در شناسایی گسترده فعالان اقتصادی و در نهایت گسترش پایه مالیاتی اقتصاد کشور مؤثر واقع شود و اقتصاد غیررسمی را به سمت رسمی شدن سوق دهد.[۱] البته باید به این نکته توجه شود که کاهش نرخ‌های مالیات در یک نظام مالیاتی با ساختار ساده زمانی می‌تواند منجر به افزایش درآمدهای مالیاتی شود که معافیت‌ها و ترجیحات و تخفیف‌های گسترده در این نظام به کاهش پایه مالیاتی منجر نشود. بنابراین گسترش پایه مالیاتی و اصلاح و تعدیل نرخ‌های مالیاتی دو ابزار کارآمد موثر در افزایش سطح درآمدهای مالیاتی هستند. در بخش بعدی سعی شده با معرفی فرآیند تدوین، تصویب و اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران، مشکلات اجرای این قانون تشریح شود.

۲. موانع اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده

قانون مالیات بر ارزش‌افزوده که در جلسه مورخ ۱۳۸۷/۲/۱۷ کمیسیون اقتصادی مطابق اصل هشتادوپنجم قانون اساسی به تصویب رسیده بود، در جلسه مورخ ۱۳۸۷/۳/۲ به تأیید شورای نگهبان رسید و در مورخ ۱۳۸۷/۳/۱۹ توسط رئیس مجلس شورای اسلامی جهت اجرای آزمایشی به مدت پنج سال به دولت ابلاغ شد.[۲] کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی مطابق با نظر دستگاه اجرایی ذیربط (سازمان امور مالیاتی کشور) زمان اجرای این قانون را مورخ ۱۳۸۷/۷/۱ تعیین کرده بود و این

۱. سیمون دیاکوف و کارالی مکلیش، پیشین، ص ۱۱۵.

۲. نامه ارسالی رئیس مجلس شورای اسلامی به رئیس‌جمهور: «عطف به نامه شماره ۲۳۷۸۳/۳۶۳۰۰ مورخ ۱۳۸۱/۷/۲۸ در اجرای اصل یکصدوبیست‌وسوم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب جلسه مورخ ۱۳۸۷/۲/۱۷ کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی مطابق **اصل هشتادوپنجم** قانون اساسی جمهوری اسلامی که با عنوان لایحه به مجلس شورای اسلامی تقدیم گردیده بود پس از موافقت مجلس با **اجرای آزمایشی آن به مدت پنج سال** در جلسه علنی مورخ ۱۳۸۶/۱۱/۹ و تأیید شورای محترم نگهبان، به پیوست ابلاغ می‌شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

قانون در تاریخ ۱۳۸۷/۴/۱ توسط رئیس‌جمهور به وزیر امور اقتصادی و دارایی جهت اجرا ابلاغ شد.[۱]

در همان روزهای آغازین اجرای این قانون، به‌دلیل عدم اطلاع‌رسانی به‌موقع در مورد فواید و آثار این قانون در نظام اقتصادی کشور و همچنین سازوکارهای اجرایی آن با انتقاد وسیع فعالان اقتصادی و اصناف مواجه شد. رئیس‌جمهور در پی این اعتراضات طی نامه‌ای از سازمان امور مالیاتی، وزارت بازرگانی و سایر دستگاه‌های اجرایی درخواست کرد اجرای قانون برای اصناف را به مدت دو ماه و تا زمان تهیه مقدمات و ابلاغ دستورالعمل‌های لازم و تمهید شرایط مناسب با مشارکت و هماهنگی نمایندگان اصناف، متوقف نمایند.[۲]

در راستای دستور رئیس‌جمهور مبنی‌بر توقف اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، سازمان امور مالیاتی کشور با صدور اطلاعیه‌ای در مورخ ۱۳۸۷/۷/۲۱ آمادگی سازمان امور مالیاتی کشور را به‌منظور ایجاد تسهیلات لازم جهت اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده و رفع نگرانی اصناف، برگزاری جلسات هماهنگی، آموزشی و اطلاع‌رسانی لازم، یادآور شد. سازمان امور مالیاتی کشور در این اطلاعیه تأکید کرده بود که، بدیهی است تا زمان تهیه و ابلاغ دستورالعمل‌های لازم و تمهید شرایط مناسب، اقدامات مربوط به اخذ هر نوع وجوه در اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده متوقف خواهد شد. همچنین این سازمان اطلاعیه مذکور را به‌عنوان ابلاغ کتبی به معاونت مالیات بر ارزش‌افزوده و واحدهای ستادی و اجرایی سازمان امور مالیاتی در سراسر کشور اعلام کرده و اجرای آن را برای همه بخش‌ها الزامی کرده است.[۳]

---

۱. نامه ارسالی از طرف رئیس‌جمهور به سازمان امور مالیاتی کشور: «قانون مالیات بر ارزش‌افزوده که در جلسه مورخ ۱۳۸۷/۲/۱۷ کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی طبق اصل هشتادوپنجم قانونش اساسی جمهوری اسلامی ایران تصویب گردیده و مجلس با اجرای آزمایشی آن به مدت پنج سال در جلسه علنی روز سه‌شنبه مورخ ۱۳۸۶/۱۱/۹ موافقت و تاریخ ۱۳۸۷/۳/۲ به تأیید شورای نگهبان رسیده و طی نامه شماره ۹۵/۱۶۲۷۳ مورخ ۱۳۸۷/۳/۱۹ مجلس شورای اسلامی واصل گردیده است. به پیوست جهت اجرا ابلاغ می‌شود.

۲. نامه ارسالی رئیس‌جمهور به وزیر امور اقتصادی و دارایی «به‌منظور اجرای صحیح قانون مالیات بر ارزش‌افزوده و بررسی موانع و مشکلات و رفع نگرانی‌ها و ایجاد رضایتمندی در مؤدیان محترم ضروری است با هماهنگی وزارت بازرگانی و سایر دستگاه‌ها و سازمان‌های ذیربط و به‌ویژه مشارکت و بهره‌گیری از نظرات نمایندگان اصناف مختلف مدت دو ماه برنامه عملیاتی و راهکارهای مناسب جهت اجرای قانون مذکور را تهیه و به اینجانب ارائه نمایید». بدیهی است که تا زمان تهیه و ابلاغ دستورالعمل‌های لازم و تمهید شرایط مناسب، اقدامات مربوط به اخذ هر نوع وجوه در اجرای این قانون متوقف خواهد بود.

۳. اطلاعیه ـ قابل توجه اصناف محترم کشور: در اجرای دستور مورخ ۱۳۸۷/۷/۱۸ ریاست محترم جمهوری اسلامی ایران، جناب آقای دکتر احمدی‌نژاد، ضمن تأکید بر اجرای دستور مذکور، به اطلاع عموم اصناف شریف کشور می‌رساند، با هدف تهیه شرایط مناسب اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده برای اصناف محترم، بدین وسیله سازمان امور مالیاتی کشور آمادگی خود را به‌منظور ایجاد تسهیلات لازم برای اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده و رفع نگرانی اصناف محترم، برگزاری جلسات هماهنگی، آموزشی و اطلاع‌رسانی لازم به مسئولین محترم اصناف اعلام می‌نماید. بدیهی است که تا زمان تهیه و ابلاغ دستورالعمل‌های لازم و تمهید شرایط مناسب، اقدامات مربوط به اخذ هر نوع وجوه در اجرای این قانون متوقف خواهد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

با توجه به اطلاعیه صادره توسط سازمان امور مالیاتی کشور، سؤالات و ابهامات بسیاری درخصوص دامنه شمول معافیت‌های مالیاتی قید شده در دستور رئیس‌جمهور مطرح گردید. براین‌اساس سازمان امور مالیاتی کشور با صدور بخشنامه‌ای در مورخ ۱۳۸۷/۷/۲۳ توقف اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در اطلاعیه مورخ ۱۳۸۷/۷/۲۱ سازمان امور مالیاتی را صرفاً شامل اصناف کشور دانسته و تشریح کرد که اجرای این قانون در رابطه با واردکنندگان، صادرکنندگان و سایر فعالان اقتصادی مطابق دستورالعمل‌های صادر شده به‌قوت خود باقی است و مؤدیان مذکور مکلف به اجرای قانون یاد شده هستند.[۱]

از این تاریخ به بعد سازمان امور مالیاتی ضمن ایجاد برخی از بسترهای اجرایی قانون مانند تهیه و تصویب دستورالعمل‌ها و آیین‌نامه‌های اجرایی و همچنین اطلاع‌رسانی و آموزش مؤدیان، سیاست اجرای تدریجی قانون مالیات بر ارزش‌افزوده را در پیش گرفت. مطابق مفاد ماده (۱۸) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده نحوه اجرای قانون برعهده سازمان امور مالیاتی گذاشته شده است. براساس این ماده مؤدیان مکلفند ترتیب ارائه شده توسط سازمان امور مالیاتی را در اجرای این قانون رعایت نمایند.

در همین راستا و تاکنون سازمان امور مالیاتی در یک فرآیند چهار مرحله‌ای (از ابتدای مهرماه ۱۳۸۷ تا ابتدای مهرماه ۱۳۸۹) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده را برای بخش وسیعی از فعالان اقتصادی به اجرا گذاشته است. در مرحله اول چهار گروه از فعالان اقتصادی مشمول اجرای این قانون شدند. کلیه واردکنندگان، کلیه صادرکنندگان، کلیه فعالان اقتصادی با فروش سه میلیارد ریال بالاتر در سال ۱۳۸۶ و کلیه فعالان اقتصادی با فروش یک میلیارد و دویست‌وپنجاه میلیون ریال و بالاتر در پنج ماهه اول سال ۱۳۸۷ (به‌جز اصناف) مشمولین این مرحله از اول مهرماه ۱۳۸۷ بوده و ملزم به رعایت قانون شدند.

در مرحله دوم از اجرای قانون، کلیه اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی (صرف‌نظر از میزان فعالیت) که مشمول مرحله اول ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده نشده بودند و همچنین شاغلین فعال در هر یک از موضوعات مندرج در بند «الف» ماده (۹۶) قانون مالیات‌های مستقیم به‌جز فعالیت‌های معاف

شد. این اطلاعیه به منزله ابلاغ کتبی به معاونت مالیات بر ارزش‌افزوده و واحدهای ستادی و اجرایی سازمان امور مالیاتی در سراسر کشور محسوب و برای همه بخش‌ها لازم‌الاجراست.

۱. بخشنامه– مورخ ۱۳۸۷/۷/۲۳ به شماره ۷۲۰۵۹ ـ نظر به اینکه در رابطه با دستور ریاست محترم جمهوری مبنی‌بر بررسی مشکلات، رفع نگرانی‌ها و ایجاد رضایتمندی کلیه اصناف محترم کشور با هماهنگی وزارت بازرگانی و سایر دستگاه‌ها و سازمان‌های ذیربط به‌ویژه مشارکت و بهره‌گیری از نظرات نمایندگان اصناف مختلف سؤالاتی مبنی‌بر اینکه دستور مزبور شامل کلیه مؤدیان قانون موصوف خواهد بود، مطرح می‌باشد، لذا بدین وسیله ضمن تأکید بر اطلاعیه شماره ۷۰۶۸۳ مورخ ۱۳۸۷/۷/۲۱ این سازمان در رابطه با اصناف کشور، به اطلاع می‌رساند که اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در رابطه با واردکنندگان، صادرکنندگان و سایر فعالان اقتصادی مطابق دستورالعمل‌های صادره کماکان به‌قوت خود باقی است و مؤدیان مزبور مکلف به اجرای قانون یاد شده خواهند بود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

موضوع ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، مشمول قانون مالیات بر ارزش‌افزوده شدند.

در مرحله سوم کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی کـه براسـاس شـرایط مرحلـه اول و دوم ثبـت نـام، مشمول اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده نشده بودند در صـورتی کـه در سـال‌هـای ۱۳۸۷ یـا ۱۳۸۸ مجموع فروش کالاها و خدمات (غیرمعاف یا معاف و غیرمعـاف) آنهـا سـه میلیـارد ریـال و بـالاتر بـود، مشمول قانون مالیات بر ارزش افزوده شدند. در این مرحله اشخاص شاغل به فعالیت‌های صـرفا" معـاف موضوع ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده و اشخاص حقیقی موضـوع بنـدهای «ب» و «ج» مـاده (۹۶) قانون مالیات‌های مستقیم که به صورت صنفی فعالیت کرده و تابع شورای اصناف کشـور بودنـد، از ثبت نام در این مرحله مستثنی شدند.

در فراخوان مرحله چهارم، کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی که بر اسـاس شـرایط مرحلـه اول، دوم و سوم ثبت نام، مشمول اجرای نظام مالیات بـر ارزش افـزوده نشـده بودنـد و همچنـین برخـی از فعـالان موضوع بند «ب» ماده (۹۶) قانون مالیات‌های مستقیم با هر میزان درآمد و یـا فـروش، مشـمول قـانون مالیات بر ارزش افزوده شدند. تعداد کل اظهارنامه‌های تسلیمی در این مرحله (از اول مهرماه تا نیمـه اول بهمن سال ۱۳۸۹)، ۲۷۶۸۷۶ فقره بوده است. میزان مالیات و عوارض ابرازی در ایـن مرحلـه و تـا پایـان نیمه اول بهمن ماه ۱۳۸۹ معادل ۲۵۸۳۵ میلیارد ریال بوده است[۱].

در مراحل مختلف فراخوان مودیان و اجرای مرحله‌ای قـانون مالیـات بـر ارزش افـزوده، اولویـت بـا گروه‌های موضوع بندهای «الف» و «ب» ماده (۹۶) قانون مالیات بر ارزش افـزوده بـوده اسـت. ایـن دو گروه به لحاظ تعداد، یک پنجم مودیان این قانون را تشکیل می‌دهند، اما به لحاظ مالیات عملکرد، سـهم عمده‌ای را به خود اختصاص داده‌اند.

تعداد کل ثبت نام شدگان نهایی از اول اجرای ایـن قـانون تـا پایـان نیمـه اول بهمـن مـاه ۱۳۸۹، ۱۳۷۵۶۳ مودی بوده است. سهم هر یک از مراحل چهارگانه اجرای قـانون (از اول مهـر ۱۳۸۷ تـا پایـان نیمه اول بهمن ماه ۱۳۸۹) از تعداد کل مودیان ثبت نام شـده نهـایی بـه ترتیـب ۲۴/۴، ۴۴/۶، ۱ و ۳۰/۱ درصد بوده است.

کل درآمدهای مالیاتی حاصل شده از محل اجرای قانون مالیات بر ارزش افـزوده در دوره یـاد شـده

۱. برگرفته از اطلاعات ارسالی نامه مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۴ با شماره ۲۰۸۱۵ معاونت مالیات بر ارزش افزوده بـه دفتـر مطالعـات اقتصـادی مرکـز پـژوهش‌هـای مجلس شورای اسلامی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

(اول مهرماه ۱۳۸۷ تا پایان نیمه اول بهمن ماه ۱۳۸۹) معادل ۶۰۳۰۶ میلیارد ریال بوده است. ۲۰ درصد این رقم مربوط به شش ماهه دوم سال ۱۳۸۷، ۴۴/۸ درصد مربوط به سال ۱۳۸۸ و ۳۵/۲ درصد آن مربوط به نه ماهه اول سال ۱۳۸۹ است[۱].

با توجه به عملکرد فوق، موضوعی که روند اجرای مرحله‌ای قانون را با اختلالاتی مواجه کرده و مشکلاتی را برای برخی از مؤدیان و سازمان امور مالیاتی به‌وجود آورده این است که برخی از مشمولین مرحله چهارم مانند برخی از اصناف و فعالان صنف طلا و جواهرات با طرح مشکلات و مسائلی خواستار تغییر روند اجرای این قانون برای صنف خود شدند و در این راستا اعتراضاتی را بیان کرده و بعضاً دست به اعتصاب زدند.

با توجه به اینکه مالیات بر ارزش‌افزوده: ۱) درآمد مالیاتی مستمری را برای دولت به‌وجود می‌آورد، ۲) منجر به شفاف شدن جریان مبادلات اقتصادی و کاهش حجم اقتصاد زیرزمینی می‌گردد و ۳) در مقایسه با سایر مالیات‌ها آثار سوء تخصیصی کمتری دارد، انتظار می‌رود که قانون مالیات بر ارزش‌افزوده به‌طور کامل اجرا شود و موانعی که پیش روی آن وجود دارد، به‌تدریج و با ایجاد اعتماد میان مؤدیان مرتفع شود. در بخش‌های بعدی برخی از دلایل اعتراض و مشکلات فعالان صنف طلا و جواهر در اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و راهکارهای رفع آن‌ها برای اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده تبیین شده است.

۳. بررسی قانون مالیات بر ارزش افزوده و برخی مواد آن با رویکرد رفع موانع اجرای آن

قانون مالیات بر ارزش افزوده از ۱۰ فصل با مجموع ۵۳ ماده و ۳۱ تبصره تشکیل یافته است. در فصل اول این قانون کلیات و تعاریف تبیین شده است. دامنه شمول، مالیات در قانون، تعریف ارزش افزوده، عرضه کالا و ارائه خدمات، صادرات و واردات، مودی، معاوضه کالا و خدمات، دوره‌های مالیاتی و تاریخ تعلق مالیات موضوعاتی هستند که در این فصل تبیین شده اند.

در فصل دوم قانون معافیت‌ها و دامنه آن آمده است. در این فصل، با در نظرگرفتن برخی از آثار

۱. همان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

تورمی[۱] احتمالی کوتاه مدت اجرای قانون، قانون‌گذار سعی کرده طیف وسیعی از کالاهای ضروری مورد مصرف اقشار مختلف را معاف کند تا بار تورمی ناشی از اجرای قانون تعدیل شود. معافیت کالاهای صادراتی نیز موضوعی است که در این بخش به آن پرداخته شده است.

در فصل سوم این قانون ماخذ، نرخ و نحوه محاسبه مالیات بیان شده است[۲]. مسائل و مشکلات مطرح شده توسط فعالان صنف طلا و جواهر بیشتر مربوط به مواد این فصول است. در ادامه برخی از مواد قانون مالیات بر ارزش افزوده که در اجرا چالش‌هایی را به وجود آورده، مورد بررسی قرار گرفته است.

• در ماده (۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و همچنین واردات و صادرات آن‌ها مشمول مقررات این قانون شده است. مفاد ماده (۳) قانون مذکور نیز، ارزش افزوده را تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری یا تحصیل شده در یک دوره معین معرفی کرده است. در ماده (۱۱) نیز ترتیب تاریخی یا تاریخ تعلق مالیات در هر نوع از معاملات و یا نقل و انتقال‌های قابل تصور برای کالا بیان شده است.

با توجه به مفاد یاد شده می‌توان گفت که در قانون مالیات بر ارزش افزوده هر نوع معامله و نقل و انتقال کالا اعم از هبه، صلح، بخشش و معاوضه‌ای، مشمول مالیات موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده شده است. بعبارت دیگر اساسا" در این قانون تفاوتی بین انواع معاملات و کالاها صورت نگرفته و همه انواع کالاها و معاملات با یک مکانیسم مشخص مشمول مالیات موضوع قانون شده است. این موضوع در عمل برخی از اصناف و فعالیت‌ها (مانند صنف طلا و جواهر) را با مشکلات و چالش‌هایی روبرو کرده است. بر این اساس ضروری است پس از اتمام دوره آزمایشی اجرای قانون، مشکلات مرتبط با این فعالیت‌ها با لحاظ ویژگی‌ها و شرایط خاص آن‌ها (معاملات معاوضه‌ای مکرر و معاملات امانی و حق‌العمل‌کاری طلا) مدنظر قرار گیرد.

تجربه برخی از کشورها نشان می‌دهد که اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بدون در نظر گرفتن و شرایط و ویژگی‌های برخی از اصناف و فعالیت‌های اقتصادی، مشکل است. این بدان معنی است که

---

۱. مالیات بر ارزش افزوده مزایا، معایب و آثار اقتصادی آن، دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره مسلسل ۷۴۷۱، ۱۳۸۴

۲. در فصل چهارم وظایف و تکالیف مودیان، فصل پنجم ساختار سازمان مالیات بر ارزش افزوده و وظایف و اختیارات آن، فصل ششم سایر مقررات، فصل هفتم عوارض کالاها و خدمات، فصل هشتم حقوق ورودی، فصل نهم سایر مالیات ها و عوارض خاص و فصل دهم تکلیف سایر قوانین مرتبط و تاریخ اجرا به ترتیب آمده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده با در نظر گرفتن برخی ملاحظات شغلی و صنفی بخش‌های مختلف روان‌تر خواهد شد. برای مثال در کشور ترکیه (البته پس از بازنگری‌های مختلف در قانون مالیات بر ارزش افزوده) مالیات بر ارزش افزوده بر پایه اجرت و سود فعالان صنف طلا تعیین شده و ارزش کل طلا و سنگ‌های بکارگرفته شده در طلای مورد معامله از این مالیات معاف شده است.

- اینکه محاسبه مرحله‌ای مالیات بر پایه ارزش کل کالای معامله شده در فرآیند اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده منجر به مالیات تجمعی و نهایتا" تورم در بخش موردنظر و نهایتا" کل اقتصاد می‌شود، موضوعی قابل تامل است.

نکته قابل توجه در سیستم ارزش افزوده این است که پرداخت‌کننده نهایی مالیات، مصرف‌کننده یا خریدار نهایی کالاها و خدمات است. بعبارت دیگر مالیات پرداختنی در هر مرحله توسط رده‌های شغلی مختلف به مصرف‌کننده نهایی انتقال می‌یابد، لذا نگرانی و دغدغه فعالان اقتصادی و اصناف در ارتباط با افزایش بار مالیاتی پرداختی توسط آن‌ها با منطق موجود در سیستم محاسباتی قانون مالیات بر ارزش افزوده همخوانی ندارد.

سیاست‌گذاران اقتصادی با بررسی و تحلیل هزینه فایده اجرای این قانون در اقتصاد کشور (آثار توزیع درآمدی، تخصیصی، تورمی و ...) و با در نظر گرفتن تجربه موفق برخی از کشورها در تامین پایه درآمدی باثبات برای دولت‌ها و همچنین اثرات آن بر سرمایه‌گذاری و ایجاد بسترهای شفافیت و اطلاعات اقتصادی از فعالیت‌های اقتصادی، این قانون را طراحی کرده‌اند.

علاوه بر این در قانون مالیات بر ارزش افزوده اقتصاد ایران سعی شده است تا با ارائه معافیت‌های گسترده برای طیف وسیعی از کالاهای ضروری مورد نیاز اقشار مختلف، بار تورمی آن به حداقل کاهش یابد[۱].

---

۱. **قانون مالیات برارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷**

ماده۱۲ـ عرضه کالاها و ارائه خدمات زیر و همچنین واردات آنها حسب مورد از پرداخت مالیات معاف می‌باشد:

۱ـ محصولات کشاورزی فرآوری نشده؛

۲ـ دام و طیور زنده، آبزیان، زنبورعسل و نوغان؛

۳ـ انواع کود، سم، بذر و نهال؛

۴ـ آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات و سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی و شیرخشک مخصوص تغذیه کودکان؛

۵ ـ کتاب، مطبوعات، دفاتر تحریر و انواع کاغذ چاپ، تحریر و مطبوعات؛

۶ ـ کالاهای اهدایی به صورت بلاعوض به وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی با تأیید هیأت وزیران و حوزه‌های علمیه با تأیید حوزه گیرنده هدایا؛

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

• مواد (۱۹) و (۲۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده بیان‌کننده ضرورت مشارکت مودیان و فعالان اقتصادی در اجرای موفق سیستم مالیات بر ارزش افزوده است. در نظام مالیات بر ارزش افزوده مودیان مالیاتی هر کدام به عنوان ماموران وصول مالیات سازمان امور مالیاتی عمل می‌کنند. این موضوع در واقع علاوه بر کاهش هزینه وصول مالیات‌ها با ایجاد یک سیستم یکپارچه مالیاتی شفافیت فعالیت‌های اقتصادی را با پیگیری ثبت دقیق آن‌ها بالا می‌برد. این امر دارای آثار اجتماعی خارجی مثبت فراوانی است. یکی از این آثار ایجاد بانک اطلاعات اقتصادی در بخش‌های مختلف اقتصادی است. بانک‌های اطلاعاتی بوجود آمده می‌توانند در سیاست‌گذاری‌ها و برنامه‌ریزی‌های اقتصای، اجتماعی و ... کاربرد فراوانی داشته باشند.[۱]

یکی از راه‌های بالا بردن تمکین و همراهی فعالان اقتصادی در اجرای کامل این قانون، بالا بردن سطح آگاهی‌های عمومی از آثار و فواید و همچنین جزییات اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده است. از مزایای اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده تسهیل در ورود به برخی از پیمان‌های منطقه‌ای ذکر شده

۷ـ کالاهایی که همراه مسافر و برای استفاده شخصی تا میزان معافیت مقرر طبق مقررات صادرات و واردات، وارد کشور می‌شود. مازاد بر آن طبق مقررات این قانون مشمول مالیات خواهدبود؛

۸ ـ اموال غیر منقول؛

۹ـ انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توانبخشی و حمایتی؛

۱۰ـ خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع قانون مالیاتهای مستقیم؛

۱۱ـ خدمات بانکی و اعتباری بانکها، مؤسسات و تعاونی‌های اعتباری و صندوق‌های قرض‌الحسنه مجاز و صندوق تعاون؛

۱۲ـ خدمات حمل و نقل عمومی و مسافری درون و برون‌شهری جاده‌ای، ریلی، هوایی و دریایی؛

۱۳ـ فرش دستباف؛

۱۴ـ انواع خدمات پژوهشی و آموزشی که طبق آئین‌نامه‌ای که با پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های علوم تحقیقات و فناوری، امور اقتصادی و دارایی، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، آموزش و پرورش و کار و امور اجتماعی ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون به تصویب هیأت وزیران می‌رسد؛

۱۵ـ خوراک دام و طیور؛

۱۶ـ رادار و تجهیزات کمک ناوبری هوانوردی ویژه فرودگاهها براساس فهرستی که به پیشنهاد مشترک وزارت راه و ترابری و وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون به تصویب هیأت وزیران می‌رسد؛

۱۷ـ اقلام با مصارف صرفاً دفاعی (نظامی و انتظامی) و امنیتی براساس فهرستی که به پیشنهاد مشترک وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد. فهرست مذکور از اولین دوره مالیاتی پس از تصویب هیأت وزیران قابل اجراء خواهدبود.

۱. یکی از مشکلات نظام برنامه‌ریزی و سیاست‌گذاری اقتصادی ایران، نبود یا عدم دسترسی به موقع به اطلاعات اقتصادی از بخش‌های مختلف است. اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و ثبت دقیق اطلاعات اقتصادی در تمام بخش ها مرتبط با این قانون می تواند در تکمیل نظام اطلاعاتی و آماری اقتصاد کشور موثر واقع شده و مشکلات ناشی از این کمبود را بر طرف کند. (برای مطالعه بیشتر رجوع کنید به بودجه‌ریزی در ایران (مسائل و چالش‌ها)، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره انتشار ۴، سال ۱۳۸۱ و توفیق، فیروز، بودجه ریزی در ایران (مسائل و چالش‌ها)، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره انتشار ۱۲، سال ۱۳۸۲)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

است[۱]. تسهیل و تسریع در این امر می‌تواند آثار اقتصادی مطلوبی را در رونق فضای کسب و کار فعالان اقتصادی داشته باشد. تبیین این آثار می‌تواند به عنوان محرکی مثبت همراهی فعالان اقتصادی را در اجرا و تثبیت مالیات بر ارزش افزوده در پی داشته باشد.

پیچیدگی‌های نظام مالیات بر ارزش افزوده و مشکل فهم و معرفی آن در کنار مسائل یاد شده، تبیین جزییات دقیق این قانون را ضروری می‌کند. در بررسی چالش‌های اجرای قانون مذکور برای فعالان اقتصادی این موضوع(عدم اطلاع رسانی به موقع، کامل و تبیین جزییات اجرایی قانون، عدم تشریح فواید و آثار اقتصادی آن در کوتاه مدت و بلندمدت) یکی از موثرترین موانع تحقق اهداف موردنظر قانون بوده است.

اغلب فعالان اقتصادی دارای نگرش‌های سنتی در ثبت، نگهداری و پرداخت مالیات و عوارض مربوط به فعالیت خود هستند. تغییر رویه سنتی به روشی مدرن و جدید زمان‌بر و هزینه‌بر بوده و نیازمند اطلاع‌رسانی و آموزش‌های برنامه‌ریزی شده متناسب با ساختار و فعالیت‌های هر صنف است. کوتاهی در این زمینه می‌تواند هزینه‌های بالایی را به نظام اقتصادی و سیاسی کشور وارد کند. بر این اساس ارائه آموزش‌های گسترده و فراگیر از جزییات اجرایی قانون و تعامل با ذی نفعان در این موضوع و استفاده از سیاست های تشویقی برای مودیان فعال در این زمینه می‌تواند با کاستن از هزینه‌های اجرای قانون، برخی موانع اجرای قانون را بر طرف کند. استفاده از ظرفیت‌ها و پتانسیل‌های مواد (۲۸)، (۳۵) و (۳۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده می تواند در این مورد به اجرای قانون کمک کند.

- مطابق مفاد ماده (۱۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده یکی از ابزار مهم و ضروری در فرآیند اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده علی‌الخصوص در سطح اصناف، ارائه صورتحساب در معاملات با ترتیب و اطلاعات موردنظر و درخواستی سازمان امور مالیاتی است. این موضوع در مفاد تبصره«۱» ماده (۱۶) قانون نظام صنفی[۲] مورد تاکید بوده است.

در تعداد محدودی از معاملات ارائه صورتحساب دارای جایگاه است اما واقعیت این است که در اغلب معاملات در سطح صنوف یا صورتحسابی ارائه نمی‌شود و یا صورتحساب‌های ارائه شده دارای

۱. تحلیلی بر مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران، معاون امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی،۱۳۷۴

۲. تبصره «۱» ماده (۱۶) قانون نظام صنفی کشور- هر فرد صنفی در مقابل بهاء، اجرت یا دستمزد باید صورت حسابی شامل نام و نشانی واحد صنفی، تاریخ، مبلغ دریافتی و نوع و مشخصات کالاهای فروخته شده یا خدمات انجام شده را به مشتری تسلیم دارد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

ویژگی‌ها و اطلاعات قانونی مندرج در ماده (۱۶) قانون نظام صنفی نمی‌باشد. این موضوع یکی از چالش‌ها و موانع اصلی در اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده برای اشخاص حقیقی است. بعبارت دیگر تا مهیا نشدن برخی از زیرساخت‌ها و الزامات برای اجرای برخی از قوانین پایه‌ای در اقتصاد کشور، امکان اجرای بدون چالش قانون مالیات بر ارزش افزوده میسر نخواهد شد. به نظر می‌رسد ایجاد ضمانت اجرایی قوی برای پیگیری و اجرای احکام و مواد قانونی در این خصوص ضروری است. این موضوع در ارتباط با فعالان صنف طلا و جواهر با توجه به برخی معاملات درون‌صنفی طلا و جواهر و چرخش آن در بین رده‌های شغلی مختلف قابل توجه است (موضوع ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده[۱]). با توجه به اینکه در معاملات درون صنفی و فرآیند دست به دست شدن طلا و جواهر برای انجام کارهای مختلف بر روی آن در صنف طلا و جواهر ارزش پایه طلا مدنظر معامله کنندگان نبوده و صرفا" کار انجام شده ملاک تعیین دستمزد طرف معامله است لذا اجرای قانون مذکور با محتوای مفاد یاد شده با چالش مواجه می‌شود. در این موارد ضروری است تا مسئولین نظام مالیاتی و نظام صنفی برخی از رویه‌های اجرایی و قانونی را متناسب با شرایط اصناف مورد بازنگری یا اصلاح قرار دهند.

- یکی از الزامات و پیش نیازهای اجرای موفق این قانون، ثبت و مستندسازی دقیق ارقام و اطلاعات مربوط به فعالیت‌های اقتصادی و دادو ستدها است. در ماده (۷۱) قانون نظام صنفی تکالیف اصناف در این مورد تصریح شده است.[۲]

علی رغم گذشت نزدیک به یک دهه از زمان تصویب و اجرای این قانون، عملکرد قابل قبولی در این موضوع ارائه نشده است. تاکید برخی از احکام قانون برنامه پنجم توسعه مبنی بر ارائه تسهیلات و تکالیف قانونی در ارتباط با ضرورت استفاده از صندوق فروش (مکانیزه فروش) نشان دهنده اهمیت این

---

۱. ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده– معاوضه کالاها و خدمات در این قانون، عرضه کالا یا خدمت از طرف هر یک از متعاملین تلقی و به طور جداگانه مشمول مالیات می باشند.

۲. ماده (۷۱) قانون نظام صنفی کشور ماده ۷۱ – به منظور تسهیل داد و ستد و ثبت و مستندسازی فعالیت‌های اقتصادی‌افراد صنفی عرضه‌کننده کالا و یا ارائه دهنده خدمت، مکلفند حداکثر ظرف مدت سه‌سال از تصویب این قانون در شهرستانهای بیش از سیصد هزار نفر جمعیت و ظرف مدت‌پنج سال در سایر شهرستانها به تناسب از صندوق مکانیزه فروش (Posse) و یا دستگاه‌توزین دیجیتالی و یا هر دو برای فروش کالا یا ارائه خدمت خود با رعایت شرایط مندرج‌در تبصره (۱) ماده (۱۵) استفاده نمایند.

تبصره ۱ – تعیین صنوف مشمول این ماده و ضوابط نحوه استفاده و پلمب دستگاه‌توسط مراجع ذی‌ربط تابع آئین‌نامه‌ای خواهد بود که توسط دبیرخانه هیأت عالی نظارت‌ظرف مدت شش ماه تهیه و به تصویب وزیر بازرگانی خواهد رسید.

تبصره ۲ – از تاریخ اتمام مهلت مقرر، در صورت عدم استفاده از صندوق مکانیزه‌فروش و یا دستگاه توزین دیجیتالی واحد صنفی مشمول این ماده برای هر ماه تأخیرمعادل یک میلیون (۱۰۰۰۰۰۰) ریال جریمه خواهد شد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

موضوع در کارکرد نظام مالیاتی است.[۱] با توجه به ضرورت و اهمیت ثبت دقیق اطلاعات معاملات و ارائه صورتحساب با ویژگی‌های مشخص، مجهز نبودن اصناف به سیستم‌های مکانیزه فروش می‌تواند روند اجرای قانون را با مشکل روبرو کند.

فعالیت گسترده اصناف بدون مجوز و پروانه‌کسب قانونی و رسمی مشکل دیگری است که اجرای کامل قانون در مراحل بعدی را در پی خواهد داشت[۲]. بنابراین تجهیز اصناف به برخی از امکانات و زیرساخت‌های مورد نیاز اجرای قانون، اولین و مهمترین گام در بسترسازی برای اجرای کامل و موفق قانون است. عدم توجه به این مسائل می‌تواند اجرای قانون را با چالش‌های جدی عملی مواجه کند.

٤. موانع اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و چالش‌های فعالان صنف طلا و جواهر در این قانون

فارغ از برخی ایرادات و نواقص احتمالی موجود در قانون مالیات بر ارزش‌افزوده یا رویه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی آن، چند گروه در مواجهه با این قانون دچار برخی ابهامات شده و مقاومت‌هایی را در برابر اجرای آن نشان داده‌اند.

گروه اول، برخی از فعالان اقتصادی هستند که به‌دلیل ابهامات احتمالی در فهم قانون یا برخی از

---

۱. این موضوع در مفاد ماده (۱۲۱) قانون برنامه پنجم توسعه، مصوب مجلس شورای اسلامی به ترتیب زیر تصریح شده است.

ماده ۱۲۱- به منظور شفافیت در مبادلات اقتصادی و تشخیص درآمدهای مؤدیان مالیاتی و مالیات بر ارزش افزوده، وزارت بازرگانی مکلف است با هماهنگی سازمان امور مالیاتی کشور و شورای اصناف کشور تا پایان سال دوم برنامه صاحبان مشاغل را براساس اولویت، ملزم به استفاده از سامانه‌های صندوق فروش (مکانیزه فروش) نماید.

معادل هزینه‌های انجام شده بابت خرید، نصب و راه‌اندازی دستگاه سامانه صندوق فروش (مکانیزه فروش) توسط صاحبان مشاغل مذکور از درآمد مشمول مالیات مؤدیان مزبور (در اولین سال استفاده از سامانه‌های مذکور) قابل کسر است. عدم استفاده صاحبان مشاغل از سامانه صندوق فروش (مکانیزه فروش) در هر سال، موجب محرومیت از معافیتهای مالیاتی مقرر در قانون برای سال مربوط می‌شود.

سازمان امور مالیاتی موظف است به‌تدریج و براساس اولویت، آن دسته از صاحبان مشاغل که ملزم به استفاده از سامانه صندوق فروش (مکانیزه فروش) هستند را تعیین نماید و تا شهریور ماه هر سال از طریق اطلاع کتبی و رسمی به اتحادیه صنفی مربوطه و نیز درج در یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار و روزنامه رسمی کشور اعلام و از ابتداء فروردین ماه سال بعد از آن اعمال نماید.

۲. براساس اعلام رییس شورای صنفی کشور، در سال ۱۳۸۷ حدود سه میلیون و دویست واحد صنفی در اقتصاد ایران فعال می‌باشند که حدود یک میلیون واحد آن‌ها (حدود یک سوم) فاقد پروانه کسب می‌باشند. (برگرفته از گزارش "بررسی لایحه برنامه پنجم توسعه فصل پنجم – اقتصادی: تجارت، سرمایه‌گذاری خارجی، مناطق آزاد، بیمه‌های بازرگانی"، دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره مسلسل ۱۰۲۵۴، سال ۱۳۸۹)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

رویه‌های اجرایی آن، علیرغم آگاهی از فواید و آثار مثبت ناشی از اجرای این قانون در اقتصاد کشور و شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی، با اجرای قانون مشکل داشته‌اند. این گروه اغلب با مذاکره، تفهیم، تغییر رویه‌های اجرایی و یا تشریح سیستم‌های اجرایی موجود، اقناع می‌شوند و در فرآیند اجرا به مجری قانون کمک می کنند.

گروه دوم را برخی دیگر از مؤدیان تشکیل می‌دهند که با طرح برخی از دغدغه‌های صنفی و مرتبط با کسب‌وکار خود بر این باورند که در فرآیند تدوین این قانون جزئیات و ویژگی‌های برخی از فعالیت‌های اقتصادی لحاظ نشده و در نهایت قانون و یا برخی از بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی آن، از بررسی‌های کارشناسی لازم برخوردار نبوده‌اند. این گروه خواستار بازنگری و اصلاح رویه‌های اجرایی یا برخی از مفاد قانون می باشند به نحوی که شرایط و ویژگی های خاص برخی از فعالیت هادر آن لحاظ شده باشد.

طیف سوم مخالف اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده گروهی از فعالان اقتصادی مرتبط با بخش‌های اقتصاد سیاه یا اقتصاد زیرزمینی می‌باشند. این گروه اساساً اجرای این قانون را با توجه به ویژگی‌های شفاف‌سازی و ثبت دقیق فعالیت‌های اقتصادی آن، برخلاف منافع اقتصادی نامشروع و غیرقانونی خود می‌دانند. تنها راه مقابله با مشکلات ایجاد شده توسط این طیف اصرار بر اجرای کامل قانون است. زیرا هدف این گروه بر چیدن هر نوع سازوکار قانونی است که منجر به بروز شفافیت اقتصادی در نظام اقتصادی کشور می‌شود. زیرا این گروه در فضای غیرشفاف می‌توانند به منافع نامشروع و مختل‌کننده نظام اقتصادی کشور دست یابند.

در رابطه با مشکل گروه اول از فعالان اقتصادی می‌توان گفت که هم قانون‌گذار و هم مجریان می‌توانند با برگزاری برخی از جلسات کارشناسی و کالبدشکافی چالش‌های مطرح شده، مشکلات این گروه را از راه مذاکره و مباحثه ذینفعان با سازمان امور مالیاتی حل و فصل کنند که عملکرد سازمان امور مالیاتی در بر گزاری دوره‌های آموزشی برای صنوف مختلف مؤید این رویکرد است. اما در ارتباط با مشکلات و چالش‌های مطرح شده توسط فعالان گروه دوم، نیازمند بررسی‌های کارشناسی بیشتری در ابعاد قانون (مواد قانون، بخشنامه‌ها و آیین نامه‌های اجرایی) و یا جزییات اجرایی آن است. فعالان صنف طلا و جواهر با توجه به دغدغه‌های مطرح شده جزو این گروه می‌باشند. این گروه از فعالان اقتصادی علی رغم تعهدات قانونی مطرح شده با تصویب این قانون بر این باورند که رویه اجرایی فعلی و مورد نظر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

قانون مالیات بر ارزش افزوده متناسب با ساختار و نحوه فعالیت‌های فعالان صنف مذکور نبوده و قانون‌گذار در تدوین و تصویب قانون به برخی از ویژگی‌های خاص صنفی مشاغل توجه نداشته است. این صنف علاوه بر ملزم دانستن خود و همه اقشار جامعه به اجرای قانون مصوب مجلس، براین باور است که اصلاح و بازبینی روش های اجرایی قانون می تواند در مراحل آزمایشی اجرای آن کمک قابل توجهی را به فعالان صنف طلا و جواهر کند.

بطور کلی می‌توان گفت که این گروه از اصناف چند دلیل اصلی را به عنوان مشکلات و چالش‌های فعالان صنف طلا و جواهر در رابطه با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده مطرح کردند که به برخی از مهمترین آن‌ها اشاره شده است.

- با بررسی نحوه فعالیت‌ها و چرخه مبادلات طلا و جواهر بین فعالان اقتصادی می‌توان دریافت که بخشی از معاملات فعالان صنف طلا و جواهر، از نوع معاملات اجرتی یا کارمزدی است. کارمزد این نوع از معاملات در مقابل ارزش طلای مبادله شده ناچیز است. در اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، معاملات اجرتی یا کارمزدی بین بنکداران و سازندگان با ارائه صورت حساب‌های مورد تایید سازمان امور مالیاتی بر مبنای سه درصد دستمزد و یا اجرت تعیین و محاسبه می‌شود، اما در سایر معاملات، پایه محاسبه مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای ارزش کل طلای معامله شده است.

سازمان امور مالیاتی بر این باور است که مطابق مفاد قانون، موظف است در همه مبادلات (آن هم با ارائه صورتحساب‌ها و اسناد قانونی تنظیم شده به ارزش روز کالای مورد مبادله) مالیات را بر پایه ارزش کل طلای مبادله شده بین طرفین معامله، محاسبه و اخذ کند.

فعالان صنف طلا و جواهر، شرط ثبت معاملات حق‌العمل‌کاری به صورت ارزش ریالی را برای محاسبه پایه مالیات این نوع از معاملات بر اساس سه درصد اجرت، مختل‌کننده فرآیندها و رویه‌های عرفی موجود در بین فعالان این صنف دانسته و معتقدند این موضوع کسب و کار فعالان صنف یاد شده را با چالش‌هایی مواجه خواهد کرد.

تنظیم صورتحساب‌ها به ارزش ریالی طلای مورد مبادله با توجه به نوسانات پی‌درپی نرخ طلا و معاملات متعدد حق العمل‌کاری مقدور نبوده و مشکلات زیادی را برای فعالان صنف طلا و جواهر در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

مبادلات حق العمل‌کاری بوجود می‌آورد.[۱] بعبارت دیگر با توجه به نوسانات قیمتی شدید و دائمی طلا و جواهر در بازارهای بین‌المللی و ملی و همچنین با لحاظ پیچیدگی‌ها، تنوع و شرایط خاص معاملات درون‌صنفی و درون‌صنعتی فعالان صنف طلا و جواهر، اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده با مکانیسم فوق برای فعالان صنف طلا چالش برانگیز است.

• با توجه به ماهیت طلا در اقتصاد ایران و نوع نگرش مردم به این کالا می‌توان گفت که طلا در اقتصاد ایران در حکم دارایی با قابلیت نقدشوندگی بالا است. براین اساس ضروری است برخورد نظام مالیاتی با این کالا همانند سایر دارایی‌ها مانند (زمین، سهام و ...) باشد[۲] در غیراینصورت با توجه به بالا بودن حجم معاملات معاوضه‌ای بین مصرف‌کننده نهایی و فروشنده و یا سایر رده‌های مبادلاتی[۳] اخذ مالیات سه درصد در هر مرحله بر پایه ارزش ثابت طلا، هزینه معاملات طلا را بالا برده و فعالیت اقتصادی این صنف را دچار رکود می‌کند. بعبارت دیگر روند اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده با توجه به دریافت سه درصد مالیات در هر مرحله بر پایه ارزش کل طلای معامله شده، منجر به بالا رفتن هزینه‌های خرید این کالا شده و در نهایت با دریافت تجمعی مالیات در مراحل مختلف، کسب و کار فعالان این صنعت را که با قابلیت‌ها و ظرفیت‌های اقتصادی بالای همراه است ، با رکود و کسادی مواجه می کند. این امر علاوه بر افزایش بیکاری فعالان صنعت طلا و جواهر و برخی تعطیلی برخی از مشاغل مرتبط با آن، مشکلات اقتصادی و اجتماعی دیگری را نیز در پی‌خواهد داشت.

• علاوه بر مشکلات ذکر شده در بالا کم‌اطلاعی و یا بعضا" بی‌اطلاعی فعالان رده‌های مختلف شغلی صنف طلا و جواهر در ارتباط با جزییات اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده و سیستم حسابداری آن، مقاومت‌هایی را در بین فعالان سنتی این بازار بوجود آورده است. اهمیت این موضوع به عنوان یکی از موانع اجرای قانون، زمانی آشکار می‌شود که گستردگی فعالان صنف یاد شده در اقصی نقاط کشور را

۱. براساس مفاد ماده (۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده عرضه کالاها و خدمات در ایران و همچنین واردات و صادرات مشمول مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده است. در مفاد ماده (۹) قانون مذکور تاکید شده است معاوضه کالاها و خدمات در این قانون، عرضه کالا یا خدمت از طرف هر یک از متعاملین تلقی شده و به طور جداگانه مشمول مالیات می باشد.

۲. در قانون مالیات بر ارزش افزوده و در قالب بند ۸ ماده (۱۲) و ماده (۵۰) اخذ مالیات و عوارض از اموال غیرمنقول و سود سهام شرکت ها، سود اوراق مشارکت، سود سپرده گذاری ممنوع شده است.

۳. بیش از ۸۵ درصد معاملات خرده‌فروشان به‌صورت معاوضه انجام می‌شود (نامه شماره ۳۱۸۵ مورخ ۱۳۸۷/۹/۱۸ اتحادیه صنف طلا، جواهر و نقره مشهد به مجمع محترم امور صنفی تولیدی و خدمات فنی مشهد).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

در تصمیم‌گیری‌ها لحاظ کنیم.[۱]

با توجه به نکات مطرح شده در بالا به عنوان دغدغه‌های فعالان صنف طلا و جواهر در رابطه با اجرای قانون، فعالان صنف یاد شده درخواست بازنگری در مفاد قانون مالیات بر ارزش افزوده را دارند و معتقدند با تغییر پایه مالیاتی برای طلا از ارزش کل به اجرت و سود معاملات، می‌توان اهداف مورد نظر قانون را محقق کرد. از طرف دیگر مشمول شدن حجم بالایی از معاملات معاوضه‌ای مطابق مفاد ماده (۹) قانون با رویکرد محاسبه مالیات بر ارزش پایه کل طلای مورد معامله، مشکل دیگری است که رفع آن می‌تواند حمایت قابل توجهی را برای فعالان رده‌های مختلف شغلی صنف طلا و جواهر فراهم نماید.

جمع‌بندی و پیشنهادات

• با توجه به ساختار اقتصاد ایران و وابستگی بالای درآمدهای بودجه‌ای به درآمدهای نفتی و برخی مشکلات و نارسایی‌های اقتصادی ناشی از این وابستگی اصلاح نظام مالیاتی با هدف پیگیری سیاست‌های تخصیصی، توزیعی، درآمدی و... امری ضروری است (این موضوع با بررسی برخی از شاخص‌های اقتصادی قابل تبیین است که در بخش اول مقاله به برخی از آنها اشاره شد)، براین اساس پیشنهاد می‌شود اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یکی از محورهای اصلی اصلاح نظام مالیاتی مدنظر سیاست گذاران و فعالان اقتصادی باشد. این سیستم علاوه بر گسترش پایه مالیاتی و نهایتا" تثبیت درآمدهای مالیاتی بالا، بواسطه داشتن نرخ‌های پایین، بار تورمی را از بخش‌های تولیدی اقتصاد به بخش مصرف انتقال خواهد داد.

لازم است همه دستگاه‌های مرتبط با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، در فرآیند اجرای مرحله‌ای قانون بسترهای اجرایی لازم را فراهم ساخته و از تمام توان اجرایی و نظارتی خود استفاده کنند. پیگیری اجرای برخی از مواد قوانین مرتبط با این قانون توسط وزارتخانه‌های مربوطه (وزارت بازرگانی، وزارت ارتباطات و فناوری اطلاعات، وزارت امور اقتصادی و دارایی، وزارت دادگستری و ...) در این مسیر کارگشا خواهد بود. الزام فعالان برای استفاده از مکانیسم صندوق فروش الکترونیکی، ایجاد بسترهای نرم

۱. براساس اطلاع کسب شده در حال حاضر حدود ۱۵۰۰۰ فعال صنف طلا و جواهر در سراسر کشور فعالیت می‌کنند. پراکندگی این فعالان به نسبت ۵۰ درصد در شهرهای بزرگ و کوچک توزیع شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

افزاری و سخت افزاری، دسترسی فعالان اقتصادی به شبکه های ارتباط الکترونیکی و ... از جمله این اقدامات است.

• ایجاد رویه‌های اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده برای برخی از فعالان با سطح سواد پایین‌تر در این مرحله می‌تواند برخی مقاومت‌ها در فرآیند اجرای قانون را مرتفع سازد.

• با توجه به اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده، ضروری است اصناف و فعالان اقتصادی، صاحبنظران، کارشناسان، سازمان امور مالیاتی و دستگاه‌های مربوطه تمام معضلات و چالش‌های اجرای کامل و موفق قانون را در هر مرحله احصاء و پیشنهادات اصلاحی موردنظر را برای دوره بعد از اجرای آزمایشی آن آماده کنند. برخی از بخش‌های اقتصادی در این مرحله از اجرای قانون با مشکلاتی در زمینه نحوه محاسبه مالیات معاملات معاوضه‌ای (موضوع ماده (۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده)، تعیین پایه معاملاتی برای برخی از فعالیت‌ها (موضوع ماده (۱۴) قانون مالیات بر ارزش افزوده) و ... مواجه می‌شوند که اتخاذ تدابیر مقتضی و متناسب با شرایط و ویژگی‌های آن‌ها ضروری است.

• با اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده اطلاعات اقتصادی فعالان و حجم گردش مالی آن‌ها بطور شفاف قابل دسترسی خواهد بود. در این شرایط ضروری است تا مالیات مشاغل فعالان اقتصادی بر مبنای ضرایب تعدیل شده و متناسب با حجم واقعی فعالیت‌های اقتصادی فعالان تعیین شود. این امر منجر به بالا رفتن تعامل و همکاری فعالان اقتصادی با سازمان امور مالیاتی در اجرای قوانین شده و انگیزه فرار مالیاتی را از بین می‌برد. این موضوع در برخی از فعالیت‌های اقتصادی (مانند فعالان صنف و طلا و جواهر) محل بحث بوده و عدم توجه به آن می‌تواند اجرای قانون را برای برخی از فعالان با توجه به حجم معاملات و گردش مالی آن‌ها که معمولا" نشان دهنده سود واقعی آن ها نیست، با مشکلاتی روبرو کند.

• استفاده از ظرفیت‌های قانونی و اختیارات ارائه شده در برخی از مواد قانون مالیات بر ارزش افزوده (مواد (۲۸)، (۳۵) و (۳۸)) در راستای گسترش فرهنگ مالیاتی با ایجاد برخی از سازمان‌ها، نهادها و تشکل‌های غیردولتی و همچنین ارائه برخی از مشوق‌ها برای مودیان فعال در اجرا و آموزش قانون، می‌تواند فرآیند اجرای قانون را تسریع و تسهیل کند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

منابع و ماخذ:

۱. بررسی لایحه برنامه پنجم توسعه فصل پنجم– اقتصادی: تجارت، سرمایه‌گذاری خارجی، مناطق آزاد، بیمه‌های بازرگانی"، دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره مسلسل ۱۰۲۵۴، سال ۱۳۸۹

۲. قانون نظام صنفی مصوب سال ۱۳۸۲

۳. قانون برنامه پنجم توسعه مصوب سال ۱۳۸۹(در حال نهایی شدن در مجلس است)

۴. تحلیلی بر مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران، معاون امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی،۱۳۷۴

۵. بودجه‌ریزی در ایران (مسائل و چالش‌ها)، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره انتشار ۴، سال ۱۳۸۱

۶. توفیق، فیروز، بودجه ریزی در ایران (مسائل و چالش‌ها)، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره انتشار ۱۲، سال ۱۳۸۲

۷. قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷

۸. نامه ارسالی اتحادیه کشوری طلا و جواهر به دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس با شماره ۸۹/۳۹۲ مورخ ۱۳۸۹/۸/۱۸

۹. مالیات بر ارزش افزوده مزایا، معایب و آثار اقتصادی آن، دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره مسلسل۷۴۷۱، ۱۳۸۴

۱۰. نامه شماره ۳۱۸۵ مورخ ۱۳۸۷/۹/۱۸ اتحادیه صنف طلا، جواهر و نقره مشهد به مجمع محترم امور صنفی تولیدی و خدمات فنی مشهد

۱۱. سیمون دیاکوف و کارالی مکلیش، فضای کسب‌وکار در سال ۲۰۰۶ (ایجاد فرصت‌های شغلی)، ترجمه جعفر خیرخواهان، دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، سال ۱۳۸۶.

۱۲. گزارش پشتیبان، چارچوب کلی طرح تحول اقتصادی (مبانی، چارچوب و رئوس تحولات)، گزارش شماره ۱، ویرایش سوم، دبیرخانه کار گروه طرح تحول اقتصادی، مرداد ۱۳۸۷.

۱۳. علی‌اکبر چهارمحالی و محمد خدایی، پژوهشنامه اقتصادی، شماره ۳، پاییز ۱۳۸۹

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]

۱۴. گزارش بررسی نسبت واقعی مالیات به GDP در ایران، معاونت برنامه‌ریزی و فناوری اطلاعات، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۸.

۱۵. عباس عرب مازار و آیت زایر، برآورد ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات در ایران، فصلنامه تخصصی مالیات، سازمان امور مالیاتی کشور، دوره جدید، شماره دوم، ۱۳۸۷، ص ۵.

۱۶. سیدجواد پورمقیم و همکاران، بررسی عوامل مؤثر بر سطح وصول درآمدهای مالیاتی در سیستم مالیاتی ایران، پژوهشنامه اقتصادی، شماره ۲، تابستان ۱۳۸۴، صص ۱۶۴-۱۶۵.

۱۷. بانک داده‌های بانک مرکزی (www.cbi.ir).

۱۸. گزارش‌های عملکرد مالی دولت در سال‌های مختلف.

۱۹. کالبد شکافی اهداف وضع مالیات در اقتصاد ایران (ویرایش اول)، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی معاونت برنامه‌ریزی و فناوری اطلاعات سازمان امور مالیاتی، زمستان ۱۳۸۹.

۲۰. اطلاعات ارسالی نامه مورخ ۱۳۸۹/۱۲/۴ با شماره ۲۰۸۱۵ معاونت مالیات بر ارزش افزوده به دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی

21. Organization for Economic Co-Operation and Development (OECD)
22. www.OECD.org
23. IMF, GFS, IFS, World Economic Outlook,2002-2006
24. www.thehindubusinessline.com
25. www.Doingbusiness.org
26. Robinson Joan; The Economics of Imperfect Competition (1993)
27. Robinson Joan; "What is Perfect Competition?", 1934, Quarterly Journal of Economics

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-02]