

## بررسی و شناخت ماهیت مالیات و اقسام آن

(تاریخ دریافت ۱۴۰۰/۱۱/۱۵، تاریخ تصویب ۱۴۰۱/۰۵/۱۲)

سید پیام حسینی احمدوندی

### چکیده

مالیات بر حسب تعریف سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) پرداختی است لازم، اجباری و بلاعوض. مالیات در واقع انتقال بخشی از درآمدهای جامعه به دولت یا بخشی از سود فعالیت‌های اقتصادی است که نصیب دولت می‌شود، زیرا ابزار و امکانات دست‌یابی به درآمد و سودها را دولت فراهم ساخته است. چرایی انواع مالیات و فلسفه دریافت و پرداخت آن در هر کشور دنیا ممکن است متفاوت باشد. نحوه دریافت مالیات توسط حکومت‌ها و نرخ آن در جای‌جای کره زمین مشخص می‌کند که چرا مالیات دریافت می‌شود. البته باید توجه داشت تعریف حقوقی و تعریف اقتصادی مالیات از جهاتی متفاوت است، به طوری که اقتصاددانان هر نقل و انتقالات پولی را به دولت به عنوان مالیات حساب نمی‌کنند. از این رو که برخی نقل و انتقالات به بخش دولتی مشابه پرداخت قیمت‌ها است. در این مقاله که با روش تحلیلی-توصیفی نگارش شده است و مطالب این پژوهش به واسطه استفاده از کتب و منابع کتابخانه‌ای و بهره از روش تحقیقی فیش برداری نگاشته شده است قصد داریم به بررسی و شناخت ماهیت مالیات و اقسام آن بپردازیم.

**واژگان کلیدی:** مالیات، مودیان مالیاتی، مالیات مشاغل، معافیت مالیاتی، اقتصاد کشور، دولت

## بخش اول: بررسی و شناخت انواع مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده، نوعی مالیات چند مرحله‌ای است که در مراحل مختلف زنجیره تولید، توزیع بر اساس درصدی از ارزش افزوده کالاهای تولید شده و یا خدمات ارائه شده اخذ می‌شود، این مالیات در واقع نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌کند. قبل از توضیح انواع مالیات بر ارزش افزوده، لازم است که مفهوم تولید ناخالص داخلی یا GDP مطرح شود. تولید ناخالص داخلی، ارزش پولی کلیه کالاها و خدمات تولید شده در یک کشور، بدون توجه به ملیت صاحبان این عامل، در یک دوره معین (دوره یکساله)، به قیمت جاری می‌باشد. برای محاسبه GDP از دو روش استفاده می‌شود:

- ۱- روش ارزش افزوده به قیمت عوامل تولید که، حاصل جمع کلیه ارزش افزوده‌های ایجاد شده، توسط تمامی بخشهای اقتصادی یک کشور با کسر کارمزد احتسابی، می‌باشد.
- ۲- روش مخارج به قیمت بازاری که، از حاصل جمع کلیه هزینه‌های مربوط به بخش خصوصی و دولتی، مخارج سرمایه‌گذاری و خالص صادرات در یک اقتصاد، بدست می‌آید.

$$GDP = C + I + G + (X - M)$$

C: میزان مخارج مصرفی بخش خصوصی؛

I: مخارج سرمایه‌گذاری؛

G: مخارج بخش دولتی؛

X: معرف صادرات؛

M: معرف میزان واردات یک کشور؛

و همچنین، (X-M): خالص صادرات می‌باشد.

در نظام مالیات بر ارزش افزوده، برای مشخص نمودن پایه مالیاتی از تولید ناخالص داخلی به روش مخارج استفاده می‌شود. اکنون که پایه مالیاتی با توجه به تولید ناخالص داخلی مشخص گردید، به معرفی انواع مختلف مالیات بر ارزش افزوده پرداخته می‌شود:

مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی (VATp):

در روش مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی، مالیات کلی بر فروش اعمال می‌شود. این نوع مالیات هم بر کالاهای مصرفی و هم کالاهای سرمایه‌ای اعمال می‌گردد. یعنی به خرید کالاهای سرمایه‌ای توسط بنگاه اقتصادی اعتبار مالیاتی تعلق نمی‌گیرد.

$$(VATp) = GDP = C + G + I + (X - M)$$

از آنجایی که در مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی، هزینه کالاهای سرمایه‌ای نیز مشمول مالیات می‌شود، ممکن است انگیزه سرمایه‌گذاری به دلیل بالا رفتن هزینه‌های سرمایه‌گذاری کاهش یابد. با وجود اینکه این روش دارای پایه مالیاتی گسترده‌ای است و باعث ایجاد درآمد بیشتر برای دولت می‌شود، به دلیل برخی از اهداف مدنظر از جمله کارایی نظام مالیاتی، از این روش صرف نظر شده است.

مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی (VATI):

مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمد، مالیات بر فروش تولید خالص کالاها می‌باشد. در این نوع از مالیات بر ارزش افزوده، استهلاك (D) از پایه مالیات کسر شده و سرمایه‌گذاری خالص مشمول مالیات می‌شود.

$$(VATI) = GDP - D = C + G + (I - D) + (X - M)$$

این روش نسبت به روش مالیات بر ارزش افزوده تولیدی، پایه مالیاتی کوچکتری دارد اما همچنان به بخش تولید و سرمایه‌گذاری در اقتصاد، تحمیل می‌شود.

مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف (VATc):

این نوع مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای کالاها و خدمات مصرفی می‌باشد. در این روش کلیه مخارج سرمایه‌گذاری ناخالص (I) از پایه مالیاتی حذف می‌شود.

$$(VATc) = GDP - I = C + G + (X - M)$$

در روش مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف، همانطوری که مشاهده می‌شود، سرمایه‌گذاری و استهلاك از شمول پایه مالیاتی خارج شده، یعنی در این حالت بار مالیاتی از تولید به مصرف انتقال یافته است. این امر باعث بالا رفتن انگیزه سرمایه‌گذاری و تولید در اقتصاد می‌شود. بنابراین اکثر کشورهای اجرا کننده نظام مالیات بر ارزش افزوده از این روش

استفاده می‌نمایند.

### **بخش دوم: ناکارآمدی نظام مالیاتی ایران علل و زمینه‌ها**

اگرچه مالیات ستانی در ایران نوپا نیست و همچنین از وصول مالیات به طریق نظام شبه سیستمی در حدود یک قرن در ایران می‌گذرد، اما همچنان نمی‌توان ادعا کرد که نظام مالیات‌گیری در ایران حتی شبیه کشورهای تقریباً در حال توسعه است. در هر صورت پابندی به اصول و روش‌های نوین بشری در اجرای سیاست‌های توسعه، باید سرلوحه کار مسوولان مربوطه قرار گیرد تا به هدف‌های مورد نظر در وصول حداکثر مالیات دست پیدا کنند. به نظر می‌رسد با توجه به تغییر و تحولات در نظام مالیاتی ایران از حدود یک‌سال پیش به این طرف، بتوان امیدوارانه چشم به سوی نظام مطلوب مالیاتی داشت. نظامی که در سال‌های گذشته تبدیل به ویرانه‌ای شده است که اصلاح ساختاری و بنیادی آن هزینه‌های زیادی می‌طلبد. این مقاله به علل و زمینه‌های ناکارآمدی سیستم مالیاتی ایران از چهار بعد قوانین و مقررات، فرآیندهای مالیاتی، مؤدیان و منابع انسانی پرداخته در برخی موارد راه کارهایی جهت برون رفت از این مشکلات بیان می‌دارد.

### **بند اول: قوانین و مقررات مالیاتی**

یکی از مهم‌ترین عوامل موثر در تضعیف و عدم اثربخشی سیاست‌های مالیاتی، پیچیدگی و ابهام در قوانین و مقررات مالیاتی است. این مساله به تنهایی به کارآیی اجرایی سیاست‌های مالیاتی صدمه وارد می‌کند. به منظور تضمین اثربخشی دستگاه مالیاتی در قدم اول باید قوانین و مقررات مالیاتی و حسابداری به طور جامع تعریف و تضمین شود. برای رویه‌ها و قوانین جدید باید مجوزهای جدید اخذ شود تا در مجمع‌القوانین کشوری و آیین‌نامه‌های مالیاتی ثبت شود. تغییرات قوانین مالیاتی به شدت به استانداردهای نوین حسابداری وابسته است. به عبارت دیگر باید مقررات مربوط به مؤدیان در نگهداری دفاتر و فاکتورها و چگونگی ارائه آن‌ها به سازمان مالیاتی، به صورت شفاف تبیین شود. در نهایت برای پیاده کردن اصلاحات باید حمایت حاکمیت و آحاد مردم جلب شود. به طور کلی قوانین خوب و کارآ، چندین خصوصیت و ویژگی به شرح ذیل را دارا هستند:

## الف - کارآیی

در مورد کارآیی قانون، باید به این نکته توجه کرد که آیا قانون مربوطه از نظر اجرای سیاست‌های مالیاتی، کارآیی و اثربخشی را دارد به عبارت دیگر قانونی کارآ و اثربخش است که نتیجه مورد نظر از تصویب آن حاصل شود. به عنوان مثال یکی از اهداف قانون برای الزام مؤدیان مالیات بر شرکت‌ها به منظور ارایه اظهارنامه و ترازنامه و سود و زیان، می‌تواند شناخت کامل از نحوه گردش مالی یک شرکت در اقتصاد و استفاده از اطلاعات مالی این شرکت برای ردیابی مفاسد مالی بنگاه‌های دیگر باشد. چنانچه این هدف قانونگذار، با ارایه درست ترازنامه و سود و زیان شرکت‌ها حاصل شود می‌گوییم قانون، کارآ (اثربخش) بوده است.

## ب - سازمان‌دهی

سازمان‌دهی منطقی باعث درک و فهم بهتر مؤدیان و کاربران از قانون مالیاتی می‌شود. سازمان‌دهی قانون به این مفهوم است که مقررات مربوط به یک بخش خاص، همگی در کنار آن باشند به عبارت دیگر مطالب مربوط به هم تا جایی که امکان دارد در کنار هم باشند. به عنوان مثال مؤدیان مالیاتی اشخاص حقوقی (شرکت‌ها) در صورتی که تمام مطالب مربوط به اجراییات و مقررات فصل امور مالیاتی شرکت‌ها در یک فصل جداگانه لحاظ شده است خیلی کم‌تر دچار سردرگمی و ابهام خواهند شد.

## ج - قابلیت درک

در صورتی که بخواهیم قابلیت درک یک متن افزایش یابد، اولاً باید عبارت یک متن کوتاه باشد و ثانیاً از کلمات مرموز و غیرشفاف جلوگیری به عمل آید به عبارت دیگر، متنی گویا و ساده ارایه کرد. حامیان استفاده از زبان ساده در قانون‌نویسی خواهان پرهیز از زبان حقوقی برای نیل به قانونی آسان و همه فهم هستند به عبارت دیگر تا جایی که امکان دارد باید از کلمات حقوقی و یا کلماتی که معروف به لغت‌نامه‌ای هستند پرهیز کرد به عنوان مثال می‌توان به جای عبارت «کمیسیون تقویم املاک»، عبارت «کمیسیون (هیات) ارزیابی املاک» را به کار برد.

## د - انسجام

مفهوم انسجام به دو گونه قابل فهم است: اول این که می‌تواند به معنی ارتباط معنی‌دار عناصر

یک قانون با یکدیگر باشد و دوم این که با سایر مقررات و قوانین انسجام داشته باشد. به عبارت دیگر باید اطمینان یافت که قانون مالیاتی با بقیه نظام حقوقی تلفیق شود. به عنوان مثال قانون مالیات های مستقیم نباید به هیچ عنوان با اصول و استانداردهای حسابداری و حسابرسی مغایرت و ناهماهنگی داشته باشد و یا در خود قانون، فصل مربوط به اشخاص حقیقی با فصل مربوط به اشخاص حقوقی (شرکت ها) ناهماهنگ باشد به طوری که بعضی از مشاغل در قالب اشخاص حقوقی و بعضی دیگر در قالب اشخاص حقیقی تعریف شوند.

### **بند دوم: فرآیندهای مالیاتی**

فرآیند مالیات گیری را می توان از لحاظ ترتیب زمانی به تدوین و تصویب قانون، شناسایی مؤدیان، تشخیص مالیات، کنترل و بازبینی تشخیص ها، طرح اعتراض به مالیات تشخیصی و نهایتاً وصول مالیاتی تجزیه کرد. ضعف سیاست های مالیاتی (مدیریت مالیاتی) در هر یک از این مراحل می تواند جلوی اهداف قانون گذار را به هر نحو بگیرد. تحلیل فرآیندهای نظام مالیاتی از اظهار تا پرداخت در یک سیستم مالیاتی، زمانی مفید و ممکن است که اطلاعات بهنگام باشد و به درستی در مجاری صحیح قرار گیرد. اگر سازمان مالیاتی با اطلاعات ناقص مواجه شود، باید در سیستم اطلاعاتی و ممیزی خود تجدیدنظر کرده، آن را دگرگون سازد. از طرفی مطابق قوانین حسابداری مالیاتی، دستگاه مالیاتی باید درآمدهای مالیاتی (چه به صورت پول نقد و چه به صورت حساب های بانکی مؤدی) را بدون واسطه از حساب مؤدی به حساب خزانه واریز کند. غالباً موانع قانونی و یا ضعف قانون باعث می شود که اطلاعات معتبر به دستگاه مالیاتی داده نشود. این امر فرهنگ تمکین مالیاتی را تضعیف می کند، اگرچه هیچ گاه قابل روءیت نیست. خلاصه تنگناها و مشکلات فرآیندهای مالیاتی در سیستم مالیاتی ایران به شرح ذیل قابل دسته بندی است:

اغلب فرآیندها، ناکارآمد و پراکنده هستند. همچنین حداقل معیارهای سنجش برای آنها وجود ندارد. در حال حاضر مالیات بر درآمد مشاغل و شرکت ها تقریباً از یک فرآیند مشترک، پیروی می کنند. تمام مالیات های دیگر دارای فرآیندهای مستقل و فرم های جداگانه اظهارنامه مالیاتی با دفعات تسلیم اظهارنامه متفاوت هستند. این امر منجر به کاربرد

بیهوده منابع در فعالیت‌های تکراری می‌شود. تقریباً تمامی فرآیندها به روش دستی انجام می‌گیرد و توانمندی‌های ورود داده‌ها و ذخیره‌سازی محدود است. فقدان تجزیه و تحلیل کامپیوتری، منجر به روند تشخیص و رسیدگی طولانی و دستی مالیات می‌شود که مستعد خطا هستند. تقریباً هیچ معیار سنجش استاندارد (مانند مدت زمان مورد انتظار، زمان‌بندی پروژه‌ای بر مبنای درصد پیشرفت کار و...) برای فرآیندها وجود ندارد که به طور منظم قابل پیگیری و ردیابی باشد.

### بخش سوم: عدم توجه به رضایت مؤدیان مالیاتی

در حال حاضر، اغلب فرآیندها از دیدگاه درونی سازمان مالیاتی طراحی می‌شود و کم‌تر توجهی به راحتی مؤدیان می‌شود. این امر، موجب دل‌سردی مؤدیان و انگیزه اندک آنان برای تمکین از مقررات مالیاتی می‌شود. فقدان آموزش مؤدیان مالیاتی درباره تخصیص صحیح منابع مالیاتی دولت، موجب نارضایتی بیش‌تر و عدم تمایل آنان به پرداخت مالیات می‌شود. قواعد شغلی و مقررات مالیاتی پیچیده، مانع از اصلاح فرآیندها می‌شوند. به طور کلی ماموران مالیاتی، درک اندکی از نوع فعالیت و فلسفه وجودی فرآیندهایی که به موجب مقررات انجام می‌شود و یا حاصل عادت‌های درازمدت دیگران است، دارند. به طور کلی در مورد نحوه تفکیک فرآیندها برای انواع پایه‌های مالیاتی، در قانون مالیات‌های مستقیم، سخنی به میان نیامده است. اغلب مقررات مالیاتی، دارای ابهاماتی هستند که توسط ماموران مالیاتی تفسیر می‌شوند و درک جامع مدیریتی و جمعی از آنها وجود ندارد. وجود اطلاعات محدود، ضعف اطلاعاتی را در رابطه با مؤدیان ایجاد می‌کند. توزیع و انتقال اطلاعات محدود میان سازمان مالیاتی و سایر ذی‌نفع‌ها (وزارتخانه‌ها، اداره ثبت و مؤدیان مالیاتی) منجر به تشخیص غیردقیق مالیات و از دست رفتن درآمدهای مالیاتی می‌شود. اطلاعات ضعیف، توانایی سازمان مالیاتی ایران را در انجام حسابرسی موردی محدود می‌کند. به این دلیل که در حال حاضر تمامی شرکت‌ها و مشاغل (تمامی پرونده‌های مالیاتی) مورد رسیدگی قرار می‌گیرند، بار کاری ممیزان مالیاتی غیرقابل تحمل است. روش‌های اجرایی غیرموثر موجب عدم دقت و حجم زیاد دادخواهی می‌شوند. در بعضی مواقع ممیزان و مؤدیان مالیاتی روابطی را برقرار

می‌کنند که بر رعایت انصاف و عدالت میزان تاثیر می‌گذارد. عدم وجود ساز و کارهای کنترلی در سیستم اجرایی مالیاتی، به ممیز مالیاتی قابلیت انعطاف‌پذیری بسیار زیادی را در هدایت تشخیص می‌دهد. این امر، بی‌دقتی و تقلب را افزایش می‌دهد. به دلیل عدم وجود روش‌های اجرایی مالیاتی قوی، تعداد زیادی از دادخواهی‌های مالیاتی علیه سازمان مالیاتی کشور طرح می‌شود.

### **بند اول: منابع انسانی**

یکی از عوامل کلیدی در پیشرفت نظام مالیاتی، داشتن کارمندان کارآ و خلاق است. به منظور دارا بودن این پرسنل باید به ۳ نکته توجه کرد:

۱. اختیارات و مسوولیت‌های هر شخص به طور کامل و شفاف، مشخص باشد.
  ۲. هر فرد به رتبه و سمتی دست یابد که در آن تخصص، مهارت و تجربه داشته باشد.
  ۳. هر شخص به اندازه شئونات، منزلت و مقامی که دارد حقوق و مزایا دریافت کند.
- همانطور که کارمندان در موقعیت‌های مختلف، متناسب با مهارت و تجربه خود، حقوق دریافت می‌کنند باید در ازای کارها و شیوه‌های جدیدی که در کار خود ارایه می‌دهند نیز پاداش دریافت کنند. اگر این سیاست‌ها به اجرا در نیاید، کارمندان به سکون و یکنواختی (روزمهرگی) دچار شده، اغلب انگیزه کار درست را از دست داده، به شدت از سازمان خود رنجور شده و عدم رضایت شغلی خود را بروز می‌دهند. در راستای سیاست‌های لازم جهت هدایت و سازمان‌دهی کارمندان سازمان مالیاتی باید به پرسش‌های ذیل پاسخ گفت:

۱. چگونه باید کارمندان را در بخش‌های مختلف به کار گرفت؟
  ۲. چگونه باید به کارمندان مختلف، حقوق پرداخت کرد؟
  ۳. چه قوانینی برای اعطای پاداش وجود دارد؟
  ۴. آیا شرح وظایف پرسنل به طور شفاف تعریف شده است؟
- عوامل زیر در رابطه با پرسنل سازمان امور مالیاتی در اثربخشی و اصلاحات آن می‌تواند موثر باشد:

- پرداخت حقوق و مزایا متناسب با تخصص و فعالیت.

- انعطاف پذیری در نظام حقوق و دستمزد.
- اندیشه‌های گروهی کارمندان در دستگاه مالیاتی مدنظر قرار گیرد.
- داشتن امنیت شغلی از کارمندان رده پایین تا مدیران ارشد.
- با توجه به این که کارمندان سازمان نمایندگان دولت هستند که با قشر وسیعی از افراد جامعه در تماس هستند از افرادی به عنوان مامور اجراییات استفاده شود که قدرت جذب اندیشه‌های مفید جامعه را داشته باشند.

### **بند دوم: کارشناس امور مالیاتی**

خلاصه تنگناها و مشکلات منابع انسانی در سازمان امور مالیاتی ایران به اختصار عبارتند از: ساختار سازمانی موجود، از نوع سلسله مراتبی است و کارکنان رده‌های پایین از قدرت اندک برای تصمیم‌گیری برخوردارند و یا هیچ قدرتی در این زمینه ندارند. فعالیت‌های شغلی عموماً به تاخیر می‌افتد زیرا کارکنان نمی‌توانند بدون تایید مدیریت، تصمیمی را اتخاذ کنند. این امر بر روی ارتباطات، ارتقا و آموزش نیز تاثیر دارد. ارتباطات کارکنان تا حدود زیادی غیررسمی و فاقد ساختار اصولی است. (اغلب ارتباطات، عاطفی و دوستانه است.

تکیه بر روش‌های غیررسمی (شامل شایعات، سخن‌پراکنی، تعصبات غیرمنطقی و....) ممکن است منجر به ارتباطات پیامی شود که غیرصحیح یا متناقض است. بعضی از مدیران به منظور افزایش و یا حفظ قدرت خویش، معمولاً اطلاعات را حفظ می‌کنند. این امر ممکن است مانع رسیدن پیام‌ها به تمامی کارکنان شود. معمولاً عملکرد کارکنان از طریق آموزش، تحت کنترل مدیریت قرار نمی‌گیرد و همچنین عملکرد خوب کارکنان همیشه مشمول ارتقا و پرداخت‌های بهتر نمی‌شود. اگرچه آموزش در داخل سازمان امور مالیاتی کشور ارزشمند تلقی می‌شود ولی برنامه‌های آموزشی در برخی موارد بیش از حد وسیع است و اغلب، نیازهای کارکنان و یا شکاف‌های مهارتی و علمی آن‌ها را پوشش نمی‌دهد.

در برخی موارد، به نظر می‌رسد ارتقا و جبران مالی، کم‌تر با عملکرد کارکنان مربوط است و بیش‌تر با ارتباط آن‌ها با افراد قدرتمند سازمان بستگی دارد. در بیش‌تر مواقع، مراحل استخدام

به کندی پیش می‌رود که باعث افزایش فشار کار می‌شود. روش استخدام مؤدیان و میزان مالیاتی بیش‌تر بر معیارهای اخلاقی و درجه تحصیلات دانشگاهی تکیه دارد تا بر این مساله که هر پست خالی باید با شرکت‌کنندگان واجد شرایط اشغال شود. برای مثال پست ممیزی به جای آنکه حسابدار باشد توسط فرد دارای مدرک کشاورزی اشغال شده است.

### **بند سوم: نیاز به منابع انسانی بیش‌تر**

اکثر ادارات سازمان مالیاتی به اندازه کافی کارمند ندارند تا حجم کار را کنترل کنند. به طور نمونه یک ممیز حدود ۶۰۰ پرونده مالیاتی را طی سال رسیدگی می‌کند. در بعضی از ادارات مالیاتی، سیستم تشکیل پرونده در راهروها قرار دارد که فضای کاری را در تنگنا قرار می‌دهد. تعداد کامپیوترهای کافی برای ممیزان وجود ندارد و در بعضی موارد، حوزه‌های مالیاتی هیچ کامپیوتری ندارند.

### **بند چهارم: مؤدیان مالیاتی**

مؤدیان مالیاتی، عموماً به دو دسته تقسیم می‌شوند: مؤدیان قانونمدار و مؤدیان خلافکار. مؤدیان قانونمدار آن‌هایی هستند که مطابق قانون و به نسبت سهم خود، مالیات را پرداخت می‌کنند و عموماً مشکلی را برای سازمان امور مالیاتی ایجاد نمی‌کنند این نوع مؤدیان غالباً تمکین می‌کنند و از ایجاد هزینه و مشکل برای سازمان پرهیز می‌کنند به همین علت سازمان مالیاتی نیز از این نوع مؤدیان اظهار رضایت کرده و غالباً سعی می‌شود این نوع مؤدیان باقی بمانند و یا بر تعداد آن‌ها افزوده شود. اما در مورد دیگر مؤدیان خلافکار بحث و سخن بسیار است و سازمان امور مالیاتی سعی می‌کند با انواع سیاست‌ها، آن‌ها را وادار به پرداخت مالیات کند. مؤدیان خلافکار محسوب می‌شوند که مالیات‌های معوق را به دستگاه مالیاتی تحمیل می‌کنند که همین موضوع یکی از گلوگاه‌های نظام مالیاتی ایران است. به نظر می‌رسد در این گونه مواقع، سنجش میزان مالیات‌های معوق و برنامه‌ریزی در جهت وصول آن‌ها، بهترین گزینه موجود باشد. مالیات‌های معوق به مالیات‌هایی اطلاق می‌شود که از حیث تشخیص مالیات، به مرحله فعلیت رسیده‌اند اما به هر دلیل به حیطه وصول درنیامده و امکان وصول آن‌ها وجود دارد. بدیهی است اگر ثابت شود که حجم ذخایر مالیاتی معوق قابل وصول به حدی معنادار است که

قادر به تامین اهداف درآمد مورد نظر خواهد بود، در آن صورت برنامه‌ریزی عملیاتی جهت وصول این مالیات‌ها منطقی و موجه است. اگر دستگاه مالیاتی ناگزیر از اعمال فشار مالیاتی بیش‌تری باشد چه بهتر که این فشار بر مؤدیان خلافکاری وارد شود که بعضاً سال‌ها از زیر مسوولیت پرداخت دیون مالیاتی خود شانه خالی کرده‌اند و اعمال خلاف قانون آن‌ها بعضاً مصداق تقلب مالیاتی بوده است. بدیهی است که مطالبه دیون معوقه دولت از عده‌ای متقلب، تنش‌های احتمالی ناشی از فشار مالیاتی را نیز به حداقل خواهد رساند و این با اهداف مورد نظر در خروجی سازمان از جمله رضایت‌مندی مؤدیان خوش حساب و ارتقای سطح عدالت مالیاتی نیز سازگار خواهد بود. یکی از راه‌های کاهش خطای مؤدیان در اظهار و پرداخت مالیات به کارگیری مناسب نظام جریمه و پاداش است. نظام جریمه باید به نحوی اجرا شود که به طور متوسط رفتار مؤدی مالیاتی را عوض کند. با این حال با مؤدیانی که بی‌نظم هستند و قانون را رعایت نمی‌کنند، باید به شدت برخورد کرد. همچنین باید توجه کرد که جرایم افراطی وضع نشود و مؤدیان ناامید نشوند. تجربه نشان داده است که تغییر ایجاد کردن در رفتار و نگرش مؤدیان مالیاتی یک هنر بزرگ است و عموماً اقدامات سریع و فشارهای سنگین، تنها مسکنی است که در کوتاه‌مدت موثر است و اثرات جاودان ندارد. در بحث مربوط به تجزیه و تحلیل رفتار مؤدیان مالیاتی، معمولاً ۵ عامل در وهله نخست باید واکاوی شود:

#### الف - فرهنگ مالیاتی

فرهنگ مالیاتی به معنای باورها و شناخت مردم در مورد مالیات و لزوم پرداخت آن توسط آن‌هاست. هرگاه بتوانیم ضرورت دریافت مالیات از مردم را به صورت مستدل و منطقی برای آن‌ها بیان کرده، به آنان آگاهی‌های لازم را داده و برای آن‌ها به صورت شفاف توضیح دهیم که مالیات دریافتی از مردم و توسط دولت صرف چه هزینه‌هایی می‌شود و در صورت نپرداختن مالیات، دولت و مردم دچار چه مشکلاتی خواهند شد و همچنین مردم به یک باور برسند که دولت مالیات دریافتی را برای بهبود وضع جامعه و توسعه اجتماعی و رفاه شهروندان هزینه می‌کند آنگاه می‌توان ادعا کرد که مقدمات یک فرهنگ مالیاتی خوب برای پرداخت مالیات توسط عامه مردم به وجود آمده است. به این منظور باید:

۱. مقبولیت عامه نسبت به مفهوم مالیات یعنی باور و اعتقاد عمومی نسبت به مالیات را ایجاد و گسترش داد.

۲. مردم نسبت به حکومت و شرایط سیاسی جامعه، نگاهی مثبت داشته باشند. (به عبارت دیگر حکومت، مورد پذیرش مردم باشد).

۳. یک باور دو طرفه بین دولت و مردم وجود داشته باشد.

مهم‌ترین مواردی که می‌توان در سازمان مالیاتی ایران به اجرا درآورد تا به یک فرهنگ مالیاتی نسبتاً مناسب دست پیدا کرد عبارتند از:

- گنجاندن موضوع مالیات در قسمتی از کتاب‌های درسی مدارس کشور

- اطلاع‌رسانی درست و مداوم و جلب حمایت عمومی

- آموزش و مشاوره مؤدیان مالیاتی

- ساده‌سازی قوانین

- معرفی مؤدیان نمونه در سطح ادارات کل استانی

- گسترش فرهنگ پژوهش و تحقیق در زمینه نارسایی‌های سیستم مالیاتی ایران

- آموزش و التزام ماموران مالیاتی به برخورد مناسب و همراه با احترام به تمامی مؤدیان

- ارتباط تنگاتنگ با مجامع صنفی و اتحادیه‌ها

#### ب - تمکین

تمکین مالیاتی به مفهوم پایبندی مؤدیان به تکالیف مالیاتی و رعایت قوانین مالیاتی از سوی آن‌هاست. تمکین مالیاتی از جمله اهداف تمام سیستم‌های مالیاتی دنیاست که در آرزوی آن به سر می‌برند و بعضاً تا حد بسیار خوبی به آن دست یافته‌اند. متأسفانه در نظام مالیاتی ایران، تمکین مالیاتی از رتبه بسیار پایینی برخوردار است نمونه آن هم حجم بسیار بالای مالیات‌های معوقه سال‌های گذشته و همچنین حجم زیاد پرونده‌ها در ادارات حل اختلاف مالیاتی است. در این شرایط وظیفه سازمان امور مالیاتی است که عوامل انگیزشی و تشویق‌کننده نظام تمکین داوطلبانه را کشف و تقویت کند.

اهم موانع تمکین داوطلبانه مؤدیان مالیاتی ایران عبارتند از:

۱. القای نظام مالیاتی ناعادلانه

۲. پیچیدگی قوانین، مقررات و بخشنامه‌های مالیاتی

۳. شفاف و منصفانه نبودن نظام جریمه

۴. برنامه‌های ضعیف آموزشی برای مؤدیان

۵. عدم توانایی دستگاه مالیاتی برای اثبات انصاف خود در دریافت مالیات

۶. یک سری عواملی که جلوی فعالیت‌ها و برنامه‌های تحول نظام مالیاتی را می‌گیرد.

راهکارهای ارتقای تمکین داوطلبانه مؤدیان مالیاتی از یک سو به منابع، عوامل، نیروی انسانی، امکانات فیزیکی و از سوی دیگر به مدیریت، زمان‌سنجی، تغییر فرآیند و سازوکارهای بازخوردی نیاز دارد. این راهکارها به چهار رکن نیروی انسانی، منابع فیزیکی، تشکیلات رسمی و سازمان غیررسمی استوار است. برای ارتقای سطح تمکین داوطلبانه باید با تشکیل کانون‌های تفکر در دستگاه مالیاتی به عارضه‌یابی ارکان فوق‌الذکر پرداخته شود.

#### ج - خودتشخیصی

سیستم خودتشخیصی مالیاتی، عموماً بر این برهان استوار است که مؤدی بیش از هر کس دیگری به اوضاع و احوال مالی و درآمدی خویش آگاه است. بنابراین اگر سیستم مالیاتی به جایگاهی برسد که مؤدیان آن، خودشان به تشخیص صحیح مالیاتی بپردازند قطعاً از جنبه‌های مختلف باعث بهبود وصول مالیات خواهد شد.

#### د - اطلاع‌رسانی

از جمله وظایف مدیریت مالیاتی، آگاهی‌رساندن به مؤدیان برای سهولت بیشتر کار و مطلع کردن مردم از قوانین، آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها و تصمیمات سازمان است. این امر به طور سیستماتیک از فرار مالیاتی (اجتناب از مالیات) کاسته و باعث خودبه‌خودی افزایش تمکین مالیاتی می‌شود. ایجاد سایت اینترنتی، انتشار روزنامه و یا مجله تخصصی در زمینه مالیات، ایجاد پایگاه‌های مشاوره در سراسر کشور، برنامه هفتگی رادیو و تلویزیونی، ایجاد بانک‌های مختلف اطلاعاتی و.... می‌تواند باعث اعتماد مؤدیان به سازمان مالیاتی شود.

## ه - حقوق مالیاتی

حقوق مالیاتی، رشته‌ای از حقوق عمومی است که مقررات مالیاتی و مزایای اجرای آن‌ها را مقرر می‌دارد. بنا بر تعریفی دیگر حقوق مالیاتی عبارت است از درخواست و گرفتن اموال به صورتی که در قوانین مالیاتی آمده و به صورت وسیله‌ای برای توزیع مخارج عمومی دولتی بین افراد. اگر قبول کنیم که مالیات پولی است که دولت جمع‌آوری می‌کند مفهوم حقوق مالیاتی را بهتر درک می‌کنیم. حقوق مالیاتی در اولین نگاه، مجموع مقررات حقوقی مربوط به مالیات به نظر می‌آید. مجموع این مقررات حقوقی در مورد اشخاص و اموالی اعمال می‌شود که قبلاً به موجب قوانین تعریف و بیان شده‌اند. بنابراین به جاست که سازوکاری طراحی شده تا مؤدیان مالیاتی از نحوه تعامل خود با نظام مالیاتی به طور کامل آگاه شده و همچنین وظایف قانونی خود را در قبال این سیستم به نحو احسن اجرا کنند. از جمله می‌توان فلوچارت‌های راهنمای مؤدیان را طراحی کرد و در اختیار آن‌ها گذاشت تا مؤدیان به وسیله آن به طور کاملاً شفاف وظیفه خود را انجام دهند.

**بخش چهارم: بررسی و تحلیل حقوقی انواع و اقسام مالیات در ایران**

مالیات و انواع آن در ایران به ۲ دسته کلی تقسیم می‌شوند. هر کدام از این دو دسته مالیات در ایران زیر مجموعه‌های خود را دارند:

۱. مالیات‌های مستقیم

۲. مالیات‌های غیر مستقیم

مالیات‌ها یا به طور مستقیم اعمال می‌شوند یا به صورت غیر مستقیم. در مالیات‌های مستقیم درآمد و دارایی در نظر گرفته می‌شود و در مالیات غیر مستقیم به موضوع مصرف و محدود کردن واردات بیشتر اشاره می‌شود. در مجموعه مقررات مالیاتی، مالیات‌های مستقیم به دو صورت مالیات بر درآمد و مالیات بر دارایی محاسبه می‌شوند. مالیات بر درآمد در واقع آن است که هنگام دریافت هر نوع درآمدی (شامل حقوق، املاک، کشاورزی و...) مبلغی به عنوان مالیات از آن کسر می‌شود و مبلغی که تحت عنوان درآمد به دست شما می‌رسد، با کسر مالیات است. مالیات بر دارایی مانند املاک و مستغلات، مالیات بر ارث، حق تمبر و... نیز به

صورت سالانه بر تمام دارایی‌های یک فرد وارد می‌شود. در بحث مالیات بر دارایی، مبنای محاسبه مالیات، ثروتی است که مودی دارای آن است. اما در انواع مالیات بر درآمد، مبنای محاسبه مالیات، درآمد یک فرد یا شرکت است. همه این موارد با عنوان مالیات‌های مستقیم شناخته می‌شوند. منظور از مالیات بر دارایی دارایی همه حقوقی است که یک شخص حقیقی یا حقوقی نسبت به اشیاء، اموال، املاک و غیره دارد و به او اجازه تصرف مالکانه در این موارد را می‌دهد. مالیات بر دارایی خود به دو دسته تقسیم می‌شود:

- مالیات بر ارث
- حق تمبر

مالیات حق تمبر؛ زیر مجموعه انواع مالیات بر دارایی

یکی از انواع مالیات مستقیم که در دسته مالیات بر دارایی تعلق می‌گیرد مالیات حق تمبر است. این نوع مالیات از طریق الصاق و ابطال تمبر بر اسناد و مدارک از مودی دریافت می‌شود. مثال این مالیات‌های حق تمبر، حق تمبری است که روی برگ‌های چک‌های بانکی چاپ می‌شود.

مالیات بر درآمد که یکی از انواع مالیات‌های مستقیم است به هفت دسته تقسیم می‌شود. همه مواردی که در ادامه به آن‌ها اشاره می‌کنیم مالیات‌ها در ایران است که بر درآمد تعلق می‌گیرد. این هفت دسته از انواع مالیات بر درآمد شامل موارد زیر هستند:

- مالیات بر درآمد املاک
- مالیات بر درآمد کشاورزی
- مالیات بر درآمد حقوق
- مالیات بر درآمد مشاغل
- مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی
- مالیات بر درآمد اتفاقی
- مالیات بر جمع درآمد ناشی از منابع مختلف درآمدی

مالیات بر درآمد املاک: منظور از درآمد املاک درآمدی است که از طریق دریافت اجاره

کسب می شود. به این درآمد مالیات تعلق میگیرد و دارنده این ملک باید مالیات آن را بپردازد. در واقع درآمد اجاره ملک بعد از کسر شدن ۲۵ درصد از آن (بابت هزینه ها و استهلاک ها) برای تعلق گرفتن مالیات بر درآمد ایران مورد محاسبه قرار می گیرد. البته اگر اجاره یک ملک تنها راه درآمدی شخص حقیقی باشد، تا میزان مشخصی از مبلغ که دولت در انواع مالیات بر درآمد حقوق از مالیات معاف کرده باشد نیازی به پرداخت مالیات بر درآمد املاک نخواهد بود. البته انواع مالیات بر درآمد املاک تنها شامل اجاره نیست و نقل و انتقال ملک نیز مشمول مالیات محسوب می شود.

مالیات بر درآمد کشاورزی: درآمد کشاورزی نیز از مواردی است که مشمول مالیات ها است، البته در حال حاضر در کشور ما چنین نیست. طبق قانون انواع مالیات مستقیم هرگونه درآمد ناشی از فعالیت هایی مثل دامپروری، دامداری، پرورش ماهی، پرورش زنبورعسل، صیادی، ماهیگیری و موارد مشابه نیاز به پرداخت مالیات ندارند.

مالیات بر درآمد حقوق: تعریف مالیات بر درآمد حقوق از مواردی است که دارای پیچیدگی های بسیاری است. به طور کلی اگر یک شخص حقیقی برای شخص حقوقی یا حقیقی دیگری کار کند و در مقابل پول دریافت کند، مشمول مالیات بر درآمد حقوق خواهد بود. پرداخت مالیات بر درآمد حقوق به عهده ی کارفرما است، اما این مبلغ در واقع از جیب کارکنان کسر می شود، به این معنی که قبل از واریز حقوق هر شخصی، مالیات حقوق او کسر می شود و به حساب دولت واریز می شود. البته در تعریف مالیات بر درآمد حقوق تنها به حقوق هایی که بالاتر از سقف تعیین شده باشند تعلق می گیرد و حقوق های پایینتر از این مبلغ معاف از مالیات هستند.

مالیات بر درآمد مشاغل: مالیات بر درآمد مشاغل به درآمدی تعلق می گیرد که شخص حقیقی با اشتغال به مشاغل تجاری مثل خدمات پزشکی به دست می آورد. در واقع باید از کل فروش کالا یا خدمات مشاغل، هزینه های آن کسر گردد و سپس مالیات آن محاسبه شود. این نوع مالیات بر درآمد به وسیله خوداظهاری تشخیص داده و توسط سازمان امور مالیاتی دریافت می شود.

مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی: هرگونه فعالیت انتفاعی که توسط شرکت‌های تجاری یا اشخاص حقوقی انجام می‌شود مطابق قانون شامل مالیات خواهند بود. از جمع درآمدهای موسسات و اشخاص حقوقی مالیات دریافت می‌شود که به آن مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی گفته می‌شود.

مالیات بر درآمد اتفاقی: حتی بر درآمدهایی مثل برنده شدن در جایزه‌ها یا اموال بخشیده شده به یک شخص نیز مالیات وضع می‌شود. تمام درآمدهایی که از این اتفاقات حاصل می‌شوند و ادامه دار هم نیستند مشمول مالیات هستند.

مالیات غیر مستقیم نیز مالیات‌هایی هستند که به صورت غیر مستقیم دریافت می‌شوند. مهم‌ترین انواع مالیات‌های غیر مستقیم، نیز به سه دسته اصلی تقسیم می‌شوند:

- حقوق و عوارض گمرکی
- مالیات بر مصرف
- مالیات بر ارزش افزوده

حقوق و عوارض گمرکی (مالیات بر صادرات و واردات): این نوع مالیات که مهم‌ترین مالیات غیر مستقیم بوده مالیات بر صادرات و واردات نیز گفته می‌شود، چرا که حقوق و عوارض گمرکی در واقع مالیات هر کشور برای صادرات و واردات کالای مختلف است. این مالیات با عنوان تعرفه‌های گمرکی مشهور است. حقوق و عوارض گمرکی از جمله انواع مهم‌ترین مالیات غیر مستقیم است که تابع سیستم‌های کلان اقتصادی هستند و تغییر در آن‌ها می‌تواند شرایط اقتصادی یک کشور را تغییر دهد. این نوع مالیات از مالیات غیر مستقیم تنها یک راه درآمدزایی بی نظیر برای دولت‌ها نیست، بلکه در بسیاری از موارد برای حمایت از صنایع داخلی استفاده می‌شود.

مالیات بر مصرف: مالیات بر مصرف از انواع مالیات‌ها است که در طول روز بدون توجه به آن در حال پرداخت کردن آن هستیم. زمانی که کالای خاصی تهیه می‌کنید، در زمان خرید، مالیاتی به همراه قیمت کالا می‌پردازید. بدیهی است که این مالیات‌ها به هر کالایی صورت نمی‌گیرد و کسانی که این دست کالاها را بیشتر مصرف کنند مالیات‌های بیشتری هم می‌پردازند.

پردازند. این نوع از انواع مالیاتها نیز با اینکه از جیب مصرف کنندگان نهایی پرداخت می شود، اما مسئولیت پرداخت آن به سازمان امور مالیاتی به عهده تولیدکنندگان و فروشندگان است. مالیات غیر مستقیم: رایج ترین نوع مالیات غیر مستقیم مالیات بر مصرف است که هنگام خرید کالاها و محصولات آن را می پردازیم. از انواع دیگر و مثال برای مالیات غیر مستقیم مالیات بر ارزش افزوده و مالیات های گمرکی است. برای محدود کردن واردات و تقویت تولید داخلی برخی مالیات های سنگین بر کالا های گمرکی وارد می شود.

### نتیجه گیری

در جمع بندی و نتیجه گیری نهایی این مقاله باید گفت اگرچه مالیات ستانی در ایران نوپا نیست و همچنین از وصول مالیات به طریق نظام شبه سیستمی در حدود یک قرن در ایران می گذرد، اما همچنان نمی توان ادعا کرد که نظام مالیات گیری در ایران حتی شبیه کشورهای تقریباً در حال توسعه است. در هر صورت پایبندی به اصول و روش های نوین بشری در اجرای سیاست های توسعه، باید سرلوحه کار مسوولان مربوطه قرار گیرد تا به هدف های مورد نظر در وصول حداکثر مالیات دست پیدا کنند. به نظر می رسد با توجه به تغییر و تحولات در نظام مالیاتی ایران از حدود یک سال پیش به این طرف، بتوان امیدوارانه چشم به سوی نظام مطلوب مالیاتی داشت. نظامی که در سال های گذشته تبدیل به ویرانه ای شده است که اصلاح ساختاری و بنیادی آن هزینه های زیادی می طلبد. این مقاله به علل و زمینه های ناکارآمدی سیستم مالیاتی ایران از چهار بعد قوانین و مقررات، فرآیندهای مالیاتی، مؤدیان و منابع انسانی پرداخته در برخی موارد راه کارهایی جهت برون رفت از این مشکلات بیان می دارد. یکی از مهم ترین عوامل موثر در تضعیف و عدم اثربخشی سیاست های مالیاتی، پیچیدگی و ابهام در قوانین و مقررات مالیاتی است. این مساله به تنهایی به کارآیی اجرایی سیاست های مالیاتی صدمه وارد می کند. به منظور تضمین اثربخشی دستگاه مالیاتی در قدم اول باید قوانین و مقررات مالیاتی و حسابداری به طور جامع تعریف و تضمین شود. برای رویه ها و قوانین جدید باید مجوزهای جدید اخذ شود تا در مجمع القوانين کشوری و آیین نامه های مالیاتی ثبت شود. تغییرات قوانین مالیاتی به شدت به استانداردهای نوین حسابداری وابسته است. به عبارت دیگر

باید مقررات مربوط به مؤدیان در نگهداری دفاتر و فاکتورها و چگونگی ارایه آن‌ها به سازمان مالیاتی، به صورت شفاف تبیین شود. در نهایت برای پیاده کردن اصلاحات باید حمایت حاکمیت و آحاد مردم جلب شود. به طور کلی قوانین خوب و کارآ، چندین خصوصیت و ویژگی به شرح ذیل را دارا هستند:

#### الف - کارآیی

در مورد کارآیی قانون، باید به این نکته توجه کرد که آیا قانون مربوطه از نظر اجرای سیاست‌های مالیاتی، کارآیی و اثربخشی را دارد به عبارت دیگر قانونی کارآ و اثربخش است که نتیجه مورد نظر از تصویب آن حاصل شود. به عنوان مثال یکی از اهداف قانون برای الزام مؤدیان مالیات بر شرکت‌ها به منظور ارایه اظهارنامه و ترازنامه و سود و زیان، می‌تواند شناخت کامل از نحوه گردش مالی یک شرکت در اقتصاد و استفاده از اطلاعات مالی این شرکت برای ردیابی مفاسد مالی بنگاه‌های دیگر باشد. چنانچه این هدف قانونگذار، با ارایه درست ترازنامه و سود و زیان شرکت‌ها حاصل شود می‌گوییم قانون، کارآ (اثربخش) بوده است.

#### ب - سازمان‌دهی

سازمان‌دهی منطقی باعث درک و فهم بهتر مؤدیان و کاربران از قانون مالیاتی می‌شود. سازمان‌دهی قانون به این مفهوم است که مقررات مربوط به یک بخش خاص، همگی در کنار آن باشند به عبارت دیگر مطالب مربوط به هم تا جایی که امکان دارد در کنار هم باشند. به عنوان مثال مؤدیان مالیاتی اشخاص حقوقی (شرکت‌ها) در صورتی که تمام مطالب مربوط به اجراییات و مقررات فصل امور مالیاتی شرکت‌ها در یک فصل جداگانه لحاظ شده است خیلی کم‌تر دچار سردرگمی و ابهام خواهند شد.

#### ج - قابلیت درک

در صورتی که بخواهیم قابلیت درک یک متن افزایش یابد، اولاً باید عبارت یک متن کوتاه باشد و ثانیاً از کلمات مرموز و غیرشفاف جلوگیری به عمل آید به عبارت دیگر، متنی گویا و ساده ارایه کرد. حامیان استفاده از زبان ساده در قانون‌نویسی خواهان پرهیز از زبان حقوقی برای نیل به قانونی آسان و همه فهم هستند به عبارت دیگر تا جایی که امکان دارد باید از کلمات

حقوقی و یا کلماتی که معروف به لغت‌نامه‌ای هستند پرهیز کرد به عنوان مثال می‌توان به جای عبارت «کمیسیون تقویم املاک»، عبارت «کمیسیون (هیأت) ارزیابی املاک» را به کار برد.

### منابع و مآخذ

- (۱) "مالیات بر ارزش افزوده"، نشر مرکز اداره کل آموزش و پژوهش گروه اقتصاد، ۸۷/۸/۲۸.
- (۲) "قانون مالیات بر ارزش افزوده نیازمند فرصت - دقت - نظارت"، اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران، ۸۷/۱۰/۱۶.
- (۳) "آشنایی با مالیات بر ارزش افزوده"، سازمان امور مالیاتی کشور.
- (۴) "مالیات بر ارزش افزوده چیست؟ چرا اجرای آن متوقف شد؟"، مقاله ای از گروه اقتصادی.
- (۵) "گزارش مرکز پژوهش ها در مورد موانع اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده".
- (۶) "مالیات بر ارزش افزوده و تاریخچه آن"، رسانه مالیاتی، سایت حسابیران.
- (۷) مالیات بر ارزش افزوده چیست؟ به نفع کیست و ضرر چه کسانی؟"، هفته نامه گزارش بازار.
- (۸) "مالیات بر ارزش افزوده از تولد تا اجرا"، حامد سلیمان فلاح.

