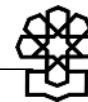


با نمایندگان مردم در مجلس نهم ۱۹. آشنایی با مالیات بر ارزش افزوده

به نام خدا

فهرست مطالب

۱.....	پیشگفتار
۲.....	چکیده
۳.....	مقدمه
۵.....	۱. تعریف مالیات بر ارزش افزوده.....
۸.....	۲. ویژگی های مالیات بر ارزش افزوده.....
۱۱.....	۳. تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر متغیرهای کلان اقتصادی.....
۱۵.....	۴. تاریخچه مالیات بر ارزش افزوده در سایر کشورها و فرآیند تدوین، تصویب و اجرای آن در ایران.....
۱۹.....	۵. نگاهی کلی به قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران.....
۲۱.....	۶. فرآیند اجرای مالیات بر ارزش افزوده.....
۲۲.....	۷. اقدامات سازمان مالیاتی و عملکرد اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده.....
۲۶.....	۸. چالش های اجرای مالیات بر ارزش افزوده.....
۳۲.....	جمع بندی و پیشنهادها.....
۳۴.....	منابع و مآخذ.....



با نمایندگان مردم در مجلس نهم ۱۹. آشنایی با مالیات بر ارزش افزوده

پیشگفتار

جایگاه مجلس شورای اسلامی در مقام «خانه ملت» که «عصاره فضایل مردم» است و در جایگاه مرجع انحصاری قانونگذاری در کشور که صلاحیت نظارت بر امور کشور را هم دارد به قدری والا است که معمار کبیر انقلاب اسلامی خمینی روح‌الله این جایگاه را در رأس امور دانست.

وظیفه نمایندگی و وظیفه الهی در مقام نمایندگی مردم در نظام اسلامی است و نمایندگان محترم مجلس ضروری است که با علم و عمل به این تکلیف عمل نموده و پاسدار حقوق مردم شریف بوده و در تحقق اهداف انقلاب اسلامی تلاش نمایند.

مهمترین وظیفه مجلس شورای اسلامی و نمایندگان محترم مجلس، قانونگذاری و نظارت بر حسن اجرای قوانین مصوب است. بدیهی است برای کارآمدی و اثربخشی هرچه بیشتر فعالیت‌هایی که در بازه زمانی چهارساله دوره نهم مجلس در این دو عرصه انجام می‌گیرد لازم است تا نمایندگان محترم توجه خود را معطوف به موضوعات و مسائلی نمایند که تأثیر قانونگذاری آنها در نظام اجرایی کشور بادوام و فراگیر بوده و تضمین‌کننده توأمان توسعه و عدالت باشد.

مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی در راستای ارائه خدمت به نمایندگان محترم مبادرت به تهیه یک بسته اطلاع‌رسانی در موضوعات مختلف نموده است تا اطلاعات لازم و مورد نیاز اولیه را جهت نمایندگان برگزیده مردم در دوره نهم مجلس تأمین نماید و چنانچه نمایندگان برگزیده در موضوعاتی اطلاعات کمتری را داشته باشند با استفاده از این مجموعه امکان افزایش سطح دانش آنان در این موارد فراهم شود. موضوعاتی که در این سلسله گزارشات انتخاب شده‌اند در موضوعات مختلف حقوقی، سیاسی، اقتصادی، برنامه و بودجه، اجتماعی، زیربنایی، انرژی و صنعت و معدن با همین رویکرد برگزیده و اولویت‌گذاری شده‌اند.

امید است آنچه انتشار یافته و در اختیار قرار گرفته قابل استفاده و مفید باشد و اطلاعات اولیه لازم مورد نیاز را برای نمایندگان محترم مجلس شورای اسلامی فراهم نماید. همچنین امید است دوره نهم مجلس شورای اسلامی با همکاری تمام نهادهای مؤثر در سیاستگذاری و همت نمایندگان

شاهد دوره‌ای پربار و کارآمد از نظام قانونگذاری باشیم که مرضی حضرت حق جل و علا و حضرت بقیه‌الله قرار گیرد.

چکیده

اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در اقتصاد ایران یکی از مهمترین اقدامات اقتصادی در چند سال اخیر است. در سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده هر مؤدی نقش ممیز مالیاتی را دارد. این موضوع کارآیی و شفافیت عملکرد نظام مالیاتی را بالا برده و وصولی این سیستم را بدون افزایش هزینه‌های جمع‌آوری مالیات تضمین می‌کند.

فرآیند ثبت و سیستم حسابداری و عملیاتی این نوع از مالیات به‌گونه‌ای طراحی شده است که علاوه بر الزام فعالان اقتصادی برای ثبت و نگهداری اطلاعات اقتصادی و تکمیل نظام اطلاعات مالی و اقتصادی کشور، شفافیت مالی فعالیت اقتصادی را بالا می‌برد. این ویژگی علاوه بر جلوگیری از بروز برخی تخلفات اقتصادی مانند پولشویی، منجر به کاهش قاچاق کالاها می‌شود.

اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در اقتصاد ایران از نیمه دوم مهرماه ۱۳۸۷ شروع شد. از آن زمان تا هفت‌ماهه اول سال ۱۳۹۰ در مجموع پنج مرحله از اجرای این قانون گذشته و در هر مرحله مؤدیان در صنوف و فعالیت‌های مختلف مشمول قانون شده‌اند. در این پنج مرحله مجموع وصولی مالیات و عوارض موضوع این قانون معادل ۱۸۷۶۳۰ میلیارد ریال بوده و کل مؤدیان حقیقی و حقوقی ثبت‌نام شده قطعی این سیستم مالیاتی ۲۰۲۰۳۳ فعال بوده است.

نحوه اجرای قانون در ماده (۵۳) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مشخص شده است. تجربه مراحل پنج‌گانه اجرای این قانون مؤید این واقعیت است که سازمان امور مالیاتی باید با ارائه آموزش‌های گسترده و فراگیر، تعامل با ذینفعان، استفاده از سیاست‌های تشویقی برای مؤدیان فعال، در نظر گرفتن شرایط خاص صنوف مختلف، ایجاد امکانات سخت‌افزاری و نرم‌افزاری و تکمیل نظام اطلاعات مالی مؤدیان و استفاده از ظرفیت‌های مواد (۲۸)، (۳۵) و (۳۷) قانون مربوط، از هزینه‌های اجرای قانون بکاهد.

اجرای کامل مواد (۱۶) و (۷۱) قانون نظام صنفی درخصوص ارائه صورتحساب در معاملات با ترتیب و اطلاعات مورد نظر سازمان امور مالیاتی و ثبت و مستندسازی دقیق ارقام و اطلاعات مربوط به فعالیت‌های اقتصادی و دادوستدها از مواردی هستند که می‌توانند در اجرای موفق قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مؤثر باشند.



مالیات‌ها اساساً با هدف تأمین هزینه‌های دولت‌ها شکل می‌گیرد. در کشورهای پیشرفته و توسعه‌یافته از نظر صنعتی، درآمدهای مالیاتی بیشترین سهم از درآمدهای دولت را تشکیل داده و اساساً تکیه بر درآمدهای پایدار مالیاتی، نشانه‌ای از سلامت اقتصادی کشورهاست. درحالی که در ایران نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی (به قیمت‌های جاری) ناچیز بوده و در سال‌های ۱۳۸۳ تا ۱۳۸۶ این نسبت به‌طور متوسط معادل ۶/۶ درصد بوده است.^۱

از طرف دیگر سهم درآمدهای مالیاتی (با احتساب مالیات بر عملکرد نفت) از هزینه‌های جاری دولت، در سال‌های ۱۳۸۰ تا ۱۳۸۷ به‌ترتیب معادل ۴۱/۴، ۳۴/۳، ۳۶/۵، ۳۶/۴، ۴۰/۷، ۳۶/۵، ۴۵/۵ و ۴۲/۵ درصد بوده^۲ که بیانگر سهم کم مالیات‌ها در تأمین هزینه‌های دولت است. این مسئله تاحدودی از نارسایی و ناکارآمدی نظام مالیاتی کشور در استفاده از تمام ظرفیت‌ها جهت جذب درآمدهای مالیاتی ناشی می‌شود.^۳ درحالی که با عنایت به مفاد سند چشم‌انداز بیست‌ساله جمهوری اسلامی ایران و تکالیف قانونی برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی بر تأمین هزینه‌های جاری کشور از محل مالیات‌ها و استقرار یک نظام مالیاتی کارآمد تأکید شده است.

استقرار صحیح نظام مالیات بر ارزش‌افزوده به‌عنوان یک مالیات غیرمستقیم می‌تواند تا حدود زیادی اهداف برنامه‌های یاد شده را محقق کند. این نوع مالیات، گاهی مالیات بر مصرف نیز نامیده می‌شود و از آنجا که مصرف و مخارج مصرفی معمولاً نوسانات محدودی دارد، لذا این مالیات می‌تواند درآمدهای پایدار برای دولت فراهم کند. درواقع می‌توان گفت که مالیات بر ارزش‌افزوده، نوعی مالیات بر مصرف است که در زنجیره واردات، تولید و توزیع برحسب درصدی از ارزش‌افزوده کالاها و خدمات مشمول دریافت می‌شود.^۴

مالیات بر ارزش‌افزوده با دارا بودن یک پایه مالیاتی گسترده و وسیع نسبت به سایر مالیات‌هایی که جانشین آنها می‌شود، این امکان را به‌وجود می‌آورد که با نرخ‌های مالیاتی پایین‌تر درآمدهای بیشتری کسب شود و این مسئله از جنبه‌های مختلف برای دولت‌ها حائز اهمیت است. دیگر خصوصیت بارز این نوع مالیات، ایجاد نظام نگهداری اطلاعات به‌طور دقیق و شفاف است که

۱. گزارش وضع مالی دولت و قانون بودجه کل کشور در سال‌های مختلف (۱۳۸۰-۱۳۸۷)، وزارت امور اقتصادی و دارایی.

۲. همان.

۳. برای مثال در سال‌های ۱۳۸۴ تا ۱۳۸۶ سهم درآمدهای نفتی در منابع عمومی بودجه دولت به‌ترتیب معادل ۶۷/۱، ۶۹/۱ و ۵۸/۳ درصد بوده است. درحالی که در قانون بودجه سال ۱۳۸۶ سهم مالیات‌ها با و بدون درنظر گرفتن مالیات بر عملکرد نفت در کل هزینه‌های دولت به‌ترتیب معادل ۴۹/۳۹ و ۴۲ درصد بوده است. خود این امر بیانگر وابستگی بالای بودجه دولت به درآمدهای نفتی و ناکارایی نظام مالیاتی در جذب درآمدهای مالیاتی از تولید ناخالص داخلی کشور است.

۴. راهنمای مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده، سازمان امور مالیاتی کشور، وزارت امور اقتصاد و دارایی، مردادماه ۱۳۸۷.

این امر مزایایی از جمله جلوگیری از فساد و قاچاق، جلوگیری از شکل‌گیری اقتصاد زیرزمینی، محاسبه بهتر سایر مالیات‌های موجود، تشویق صادرات، خنثی بودن و در کل ایجاد شفافیت اقتصادی را به دنبال دارد.^۱

پایه محاسبه و نحوه اخذ مالیات در سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده به سه نوع تقسیم شده است. انواع مالیات بر ارزش‌افزوده از لحاظ پایه مالیاتی آن در پیوست گزارش تبیین شده است.

سابقه پذیرش و اجرای این نظام مالیاتی در جهان به اواخر دهه ۱۹۴۰ در کشور فرانسه برمی‌گردد. در دهه ۱۹۶۰ با انتخاب این نظام توسط برخی از کشورها مانند برزیل، دانمارک، سوئد، آلمان و هلند، گستره نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در جهان توسعه پیدا کرد. سپس پذیرش و اجرای این نظام در جهان با روند روبه رشدی مواجه شد به گونه‌ای که در حال حاضر این نظام گسترش زیادی یافته و در حدود ۱۵۰ کشور جهان آن را پذیرفته و به مرحله اجرا گذاشته‌اند.^۲

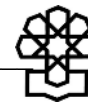
قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در اردیبهشت‌ماه ۱۳۸۷ در ایران به تصویب نهایی مجلس شورای اسلامی رسید و از نیمه مهرماه همان سال به مرحله اجرا درآمد.

این گزارش از چند بخش تشکیل یافته و درصدد است نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، آثار، مراحل اجرا و عملکرد آن را تبیین بر این اساس سعی شده است در بخش اول تعریف ساده‌ای از مالیات بر ارزش‌افزوده و در بخش دوم برخی ویژگی‌های آن در قالب مزایا و معایب این نوع از سیستم مالیاتی بیان شود. در بخش سوم نیز تاریخچه مالیات بر ارزش‌افزوده در سایر کشورها و همچنین فرآیند تدوین، تصویب و اجرای آن در اقتصاد ایران تشریح شده است.

در بخش چهارم گزارش از این گزارش تأثیر مالیات بر ارزش‌افزوده بر متغیرهای کلان اقتصادی به‌طور اختصار تبیین شده است. پس از آن و در بخش پنجم نگاهی کلی به قانون مالیات بر ارزش‌افزوده ایران شده و در آن برخی مفاد و فصول این قانون به‌صورت اجمالی توضیح داده شده است. تبیین فرآیند اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده و اقدامات سازمان امور مالیاتی در این مورد به همراه عملکرد اجرای این قانون در دوره مورد اجرا به ترتیب در بخش‌های ششم و هفتم این گزارش آمده است. در بخش آخر گزارش به برخی از چالش‌ها و موانع اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران پرداخته شده و در آخر جمع‌بندی و پیشنهادها درخصوص رفع این موانع بیان شده است.

۱. الیاس نادران و علی رنجبرکی، پیامدهای اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده و زمینه‌سازی برای اجرای موفقیت‌آمیز آن در ایران، فصلنامه مجلس و پژوهش، ش ۵۶، تابستان ۱۳۸۶.

۲. قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، سازمان امور مالیاتی، وزارت اقتصاد و دارایی، ۱۳۸۷.



۱. تعریف مالیات بر ارزش افزوده

از دیدگاه اقتصادی، ارزش افزوده مابه‌التفاوت ارزش ستانده و ارزش داده است، اما در تدوین قانون، به لحاظ ارائه نگرش مطلوب اجرایی، این تعریف بر اساس استانداردهای حسابداری و با تکیه بر روش صورتحساب ارائه می‌شود. بر این اساس، ارزش افزوده تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری شده یک شخص در یک دوره معین تعریف می‌گردد. با توجه به تعریف مذکور، مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات چندمرحله‌ای است که در مراحل مختلف زنجیره تولید و توزیع کالاها و خدمات اخذ می‌شود. این مالیات در واقع نوعی مالیات بر فروش چندمرحله‌ای است که صرفاً خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌کند.

نمودار نحوه محاسبه و پرداخت مالیات بر ارزش افزوده را در یک فرآیند تولید، توزیع و مصرف نشان داده است. مؤدی یا فعال اقتصادی در هر مرحله موظف است ۳ درصد (اگر فرض کنیم نرخ مالیات بر ارزش افزوده ۳ درصد است) ارزش کل کالای فروخته شده را از خریدار دریافت کند. خریدار نیز این مبلغ را جدای از ارزش کالا به فروشنده پرداخت می‌کند. فروشنده از مبلغ مالیات دریافتی آن بخش از مالیاتی را که در مراحل قبل پرداخت کرده، کسر و مازاد آن را به سازمان امور مالیاتی می‌دهد. این روش در تمام مراحل خرید و فروش کالا (در تمام مراحل تولید، توزیع و مصرف) ادامه دارد، تا اینکه کالا به دست مصرف‌کننده نهایی برسد. در این مرحله تمام مالیات را او یکجا پرداخت می‌کند. از آنجا که مصرف‌کننده نهایی کالا یا خدمت دریافتی را نمی‌فروشد، پرداخت‌کننده کل مالیات در زنجیره ارزش کالا محسوب می‌گردد. از این رو، به مالیات بر ارزش افزوده مالیات بر مصرف نیز اطلاق می‌گردد.

همان‌طور که ملاحظه می‌شود در هر مرحله هر فعال یا مؤدی صرفاً به اندازه ارزش افزوده خود مشمول مالیات می‌شود و این ارقام در کل مراحل دست به دست شدن کالا (تا زمان رسیدن به مصرف‌کننده نهایی) تجمیع می‌شود و به مصرف‌کننده انتقال می‌یابد و در نهایت این مصرف‌کننده نهایی است که مالیات بر ارزش افزوده کل زنجیره را پرداخت می‌کند.

فرض کنید فرد A با واردات مواد اولیه به ارزش ۸۰ تومان (در این مرحله وی ۳ درصد ۸۰ تومان یعنی معادل ۲/۴ مالیات بر ارزش افزوده اداره به گمرک پرداخت کرده است) کالایی را پردازش (تولید) و آن کالا را به ارزش ۱۰۰ تومان به فرد B بفروشد در این شرایط وی (فرد A) در صورتحساب ارائه شده مبلغ ۱۰۳ تومان (۱۰۰ تومان از بابت ارزش کالا و ۳ تومان از بابت مالیات بر ارزش افزوده) ثبت و از فرد B دریافت می‌کند. از کل ۳ تومان مالیات ارزش افزوده دریافتی ۲/۴ تومان بابت پرداخت مالیات به گمرک را کم و رقمی معادل ۰/۶ تومان را بابت مالیات بر

ارزش‌افزوده به سازمان امور مالیاتی پرداخت می‌کند.

اگر فرد B بخواهد این کالا را به قیمت ۱۲۰ تومان به فرد دیگر (مثلاً فرد C) بفروشد در این شرایط فرد B در صورت‌حساب فروش ۱۲۰ تومان بابت ارزش کالا و $\frac{۳}{۶}$ تومان نیز از بابت مالیات بر ارزش‌افزوده درج و از شخص C دریافت می‌کند. فرد B از $\frac{۳}{۶}$ تومان مالیات دریافتی ۳ تومان از بابت مالیاتی که خود قبلاً پرداخت کرده بود را کسر و معادل $\frac{۰}{۶}$ را به عنوان مالیات به سازمان امور مالیاتی پرداخت می‌کند.

اگر این روند ادامه یابد و فرد C کالای فوق را به قیمت ۱۵۰ تومان به فرد D (فرد D به‌عنوان مصرف‌کننده نهایی کالا) بفروشد در این شرایط فرد C علاوه بر ۱۵۰ تومان ارزش کالا، مبلغی معادل $\frac{۴}{۵}$ تومان از فرد D از بابت مالیات بر ارزش‌افزوده دریافت می‌کند.

فرد C از کل $\frac{۴}{۵}$ تومان مالیات دریافتی، $\frac{۳}{۶}$ تومان مالیات پرداخت شده توسط خود در دوره قبل را کسر و در نهایت مبلغ $\frac{۰}{۹}$ تومان را به‌عنوان مالیات به سازمان امور مالیاتی پرداخت می‌کند. در فرآیند مذکور کل ارزش‌افزوده کالا معادل ۷۰ تومان (بدون احتساب ۸۰ تومان ارزش مواد اولیه وارداتی) و کل مالیات بر ارزش‌افزوده آن معادل $\frac{۲}{۱}$ تومان است که اگر خالص پرداختی مالیات در مراحل مختلف را محاسبه کنیم همان رقم یعنی معادل $\frac{۲}{۱}$ تومان خواهد بود. با توجه به اینکه مالیات پرداختی مصرف‌کننده نهایی $\frac{۴}{۵}$ تومان است لذا می‌توان گفت که مجموع $\frac{۴}{۵}$ تومان مالیات خالص تمام مراحل به مصرف‌کننده نهایی منتقل شده است.

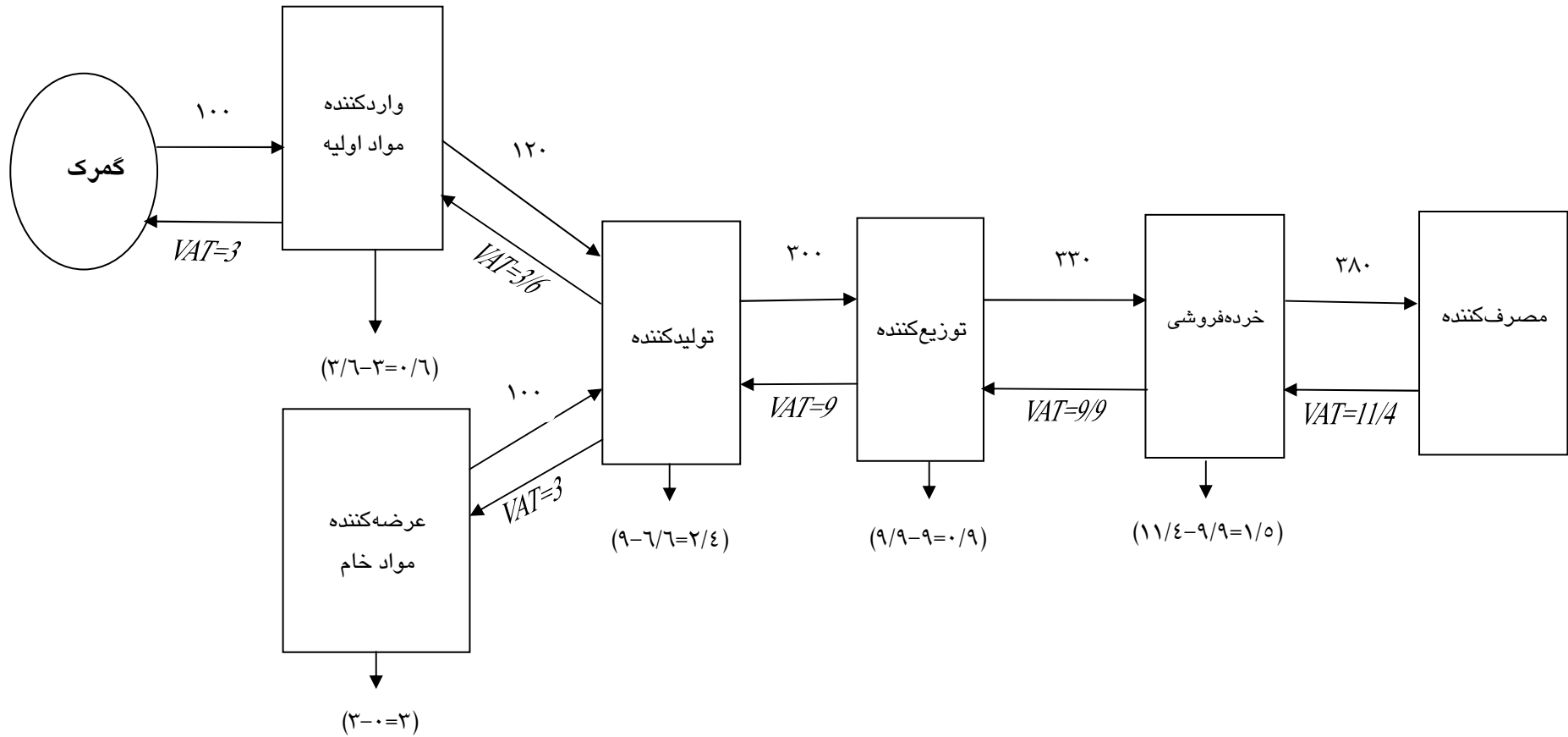
($\frac{۲}{۴}$ تومان پرداخت شده به گمرک + $\frac{۰}{۶}$ تومان بین مرحله اول و دوم + $\frac{۰}{۶}$ تومان بین

مرحله دوم و سوم و $\frac{۰}{۹}$ تومان پس مرحله سوم تا مصرف‌کننده نهایی).

مقادیر کشش قیمتی عرضه و تقاضای کالاها و خدمات مورد معامله در تعیین میزان انتقال بار مالیاتی واقعی بین طرفین معامله (عرضه‌کننده و تقاضاکننده) مؤثر است و این پارامترها می‌توانند با تحمیل روابط غیررسمی سهم طرفین معامله از کل مقادیر مالیاتی قابل پرداخت را تحت تأثیر قرار دهند. لذا باید این موضوع در سیاست‌گذاری‌ها موردنظر قرار گیرند.



نمودار فرآیند محاسبه و پرداخت مالیات بر ارزش افزوده در سیستم مالیات بر ارزش افزوده ایران



۲. ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده مانند هر نوع مالیاتی دارای مزایا و معایب است که در زیر به برخی از آنها اشاره شده است:

۲-۱. مزایای اجرای مالیات بر ارزش افزوده

۲-۱-۱. ایجاد منبع درآمدی باثبات و انعطاف‌پذیر برای دولت

مالیات بر ارزش افزوده در بسیاری از کشورها یک منبع درآمدی جدید و باثبات به‌منظور پوشش مخارج دولت در نظر گرفته می‌شود، از آنجا که پایه این نوع از مالیات مصرف است و مصرف نیز به مثابه بخشی از تولید ناخالص داخلی کمتر دچار نوسان می‌شود، بنابراین اعمال این مالیات نوعی درآمد باثبات برای دولت ایجاد می‌کند.

همچنین به دلیل اینکه این مالیات به‌صورت درصدی از قیمت جاری کالاها اعمال می‌شود لذا عمل تغییرات در نرخ آن سریعاً به افزایش یا کاهش درآمد منجر می‌شود. بنابراین از این نوع مالیات می‌توان به منزله یک ابزار مالیاتی انعطاف‌پذیر برای اعمال سیاست‌های تثبیت اقتصادی استفاده کرد.

۲-۱-۲. پایه مالیاتی گسترده

از آنجا که مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند بخشی از فعالیت‌های اقتصادی را زیر پوشش قرار دهد که از طریق مالیات‌های فروش به دشواری امکان‌پذیر است؛ در نتیجه این مالیات دارای پایه مالیاتی گسترده است. پایه مالیاتی گسترده آن، پایین بودن نرخ مالیاتی را توجیه می‌کند که خود از ویژگی‌های بارز این روش مالیاتی برای تشویق فعالیت‌های اقتصادی تلقی می‌شود.^۱

۲-۱-۳. جلوگیری از فرار مالیاتی

مزیت مالیات بر ارزش افزوده در مقایسه با مالیات‌های فروش، خودکنترلی آن است. بدین صورت که به‌طور معمول در نظام مالیات بر ارزش افزوده، مالیات پرداخت شده یک بنگاه در زمان فروش به خریداران اعلام می‌شود؛ زیرا بنگاه‌های خریدار در پی دریافت اعتبار مالیاتی و بستانکار کردن همان میزان از کل بدهی مالیاتی خود هستند. در این نظام چنانچه بنگاهی مالیات را کمتر از حد واقعی اعلام کند یا مالیات متعلق به خود را نپردازد، این مالیات به خریدار بعدی منتقل می‌شود. به عبارت دیگر اجرا نکردن تکلیف کسر و پرداخت مالیات موجب زیان بنگاه‌های خریدار می‌شود و آنها به این

۱. محمدتقی ضیایی بیگدلی، جایگاه مالیات بر ارزش افزوده در اصلاح نظام مالیاتی ایران، ویژه‌نامه مالیاتی، نشریه مجلس و پژوهش مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ش ۴۵، پاییز ۱۳۸۳.



امر واقف هستند. به همین دلیل خریداران به خرید کالاهایی که پرداخت مالیات آنها انجام نشده است تمایلی ندارند. بنابراین با اجرای این مالیات به دلیل خصوصیات آن، از فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات جلوگیری می‌شود و چنانچه فراری هم صورت گیرد، به راحتی در زنجیره تولید و توزیع قابل شناسایی است.^۱ با توجه به حجم بالای فعالیت‌های زیرزمینی (غیررسمی) در اقتصاد ایران و کامل نشدن مراحل اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش‌افزوده برای تمام فعالان مورد نظر این قانون، افزایش نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده در قانون پنجم توسعه لزوماً نمی‌تواند افزایش درآمدهای ناشی از این قانون را در پی داشته باشد. زیرا این موضوع می‌تواند با بالا بردن فشار مالیاتی بر فعالان اقتصادی، فعالیت‌های غیررسمی را تشدید و مقاومت مؤدیان در گسترش دامنه شمول اجرای کامل قانون را در پی داشته باشد. در نهایت همه این مسائل منجر به کاهش ضریب نفوذ این قانون و کاهش درآمدهای مالیاتی می‌شود.

۴-۱-۲. خنثی بودن

مالیات‌های سنتی به‌طور معمول متغیرهای کلان اقتصادی را تحت تأثیر قرار می‌دهند و به همین دلیل یکی از علت‌های رجوع به مالیات بر ارزش‌افزوده، خصلت خنثی بودن و بی‌طرفی آن عنوان شده است. مالیات بر ارزش‌افزوده در برابر تجارت خارجی و فعالیت‌های مختلف اقتصادی، خنثی است؛ بدین معنا که این مالیات بر توزیع عوامل تولید، سرمایه‌گذاری، تجارت خارجی، اشتغال، تولید، میزان دخالت دولت، میزان فعالیت بخش‌های تعاونی و خصوصی در فرآیند تولید، نحوه و درجه ادغام بنگاه‌های تولیدی و تصمیمات اقتصادی اشخاص حقیقی و حقوقی بی‌تأثیر است.

۴-۱-۵. تسهیل ورود به پیمان‌های منطقه‌ای و جهانی

برخی از پیمان‌های منطقه‌ای بنا به دلایلی، نظیر ایجاد وحدت نظام مالیاتی در مناسبات اقتصادی کشورهای عضو پیمان، برقراری یکنواخت فشار مالیاتی، ایجاد انگیزه کشورهای عضو برای افزایش کارایی استفاده از مزایای بی‌طرفی و خنثی بودن، تحت تأثیر قرار نگرفتن کالاهای وارداتی و گسترش رقابت داخلی، مالیات بر ارزش‌افزوده را شرط عضویت برای اعضا تعیین کرده‌اند. از جمله این پیمان‌ها می‌توان به اتحادیه اروپا و اتحادیه منطقه‌ای آمریکای لاتین اشاره کرد. همچنین سازمان تجارت جهانی (WTO) و بانک جهانی نیز برخی کمک‌ها و تسهیلات خود برای اقتصادها را منوط به برقراری این نوع نظام مالیاتی کرده‌اند.^۲

۱. الله‌محمد آقایی و اکبر کمیجانی، مبانی نظری مالیات بر ارزش‌افزوده و مزایای آن در راستای اصلاح نظام مالیاتی، پژوهشنامه اقتصادی، پاییز ۱۳۸۰.
۲. ضیایی‌بیگدلی، ۱۳۸۳.

۶-۱-۲. سهولت کنترل و حسابرسی

در روش صورت‌حساب فروش برای محاسبه و پرداخت مالیات بر ارزش‌افزوده، ارقام فروش کالا و خدمات در ستون‌های مربوط درج و بر این مأخذ، نرخ مالیات تعیین و اعمال می‌شود و همچنین صورت‌حساب‌های مذکور در دفاتر حسابداری مؤدیان ثبت و منعکس می‌شود. بنابراین (به‌ویژه در حالت نرخ مالیات واحد)، نظام کنترل، ساده و مؤثر است.

۲-۲. معایب اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده

معمولاً دولت‌ها و سیاستگذاران کشورهایی که اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده را در دستور کار خود قرار می‌دهند، عمدتاً به دلایل زیر در قبال استقرار این نوع مالیات ابراز نگرانی می‌کنند و عکس‌العمل منفی نشان می‌دهند:

۱-۲-۲. اثر تنازلی

یکی از انتقادات وارد شده بر مالیات بر ارزش‌افزوده این است که این نوع مالیات در مقایسه با مالیات‌های درآمد و مصرف، بیشتر موجب بی‌عدالتی مالیاتی می‌شود. به‌خصوص با فرض اینکه خانوارهای با درآمد پایین، سهم بیشتری از درآمدها را نسبت به خانوارهای با درآمد بالا مصرف می‌کنند. وضع این نوع مالیات هنگامی که با یک نرخ واحد و پایه وسیع معرفی شود، فشار مالیاتی بیشتری را بر خانوارهای با درآمد پایین وارد می‌کند.^۱

راه‌هایی برای تعدیل اثر تنازلی مالیات وجود دارد؛ یک راه این است که کالاهای دارای سهم بالا در مصرف خانوارهای با درآمد پایین، معاف یا مشمول نرخ صفر شوند. راه دوم نیز اعمال مالیات به‌صورت چندنرخه است؛ به‌گونه‌ای که نرخ‌های پایین‌تر برای کالاهای ضروری اعمال شود. گرچه دو راه حل به معنی کاهش کارآیی مورد انتظار این مالیات است، اما این موضوع اجتناب‌ناپذیر است.

۲-۲-۲. اثر تورمی

گاهی تورمی بودن اجرای سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده به‌عنوان یکی از انتقادات بر این نوع مالیات مطرح می‌گردد، ولی تجربه کشورهایی که این نوع مالیات را برقرار کرده‌اند، نشان می‌دهد این نگرانی چندان موجه نیست؛ زیرا اولاً دلیل منطقی و موجهی برای بالا رفتن سطح عمومی قیمت‌ها ارائه نمی‌شود و ثانیاً وضع و وصول این مالیات سبب انقباض اقتصاد می‌گردد و در نتیجه اثر ضدتورمی خواهد داشت. علاوه بر این در صورت نبود معافیت‌های گسترده در سیستم مالیات بر

۱. ضیایی بیگدلی و طهماسبی بلداجی، ۱۳۸۳.



ارزش‌افزوده اجرای این قانون موجب تغییر یکسان قیمت‌ها و در نتیجه عدم تغییر و یا ثبات قیمت‌های نسبی شده و لذا اثر تورمی نخواهد داشت.^۱ علاوه بر این انتخاب زمان مناسب برای اجرا، اعطای اعتبار مالیاتی برای خرید کالاهای واسطه‌ای، افزایش سطح دستمزدها و... از اقداماتی هستند که می‌توانند آثار تورمی این نوع سیستم مالیاتی را کنترل کنند.^۲

۳. تأثیر مالیات بر ارزش‌افزوده بر متغیرهای کلان اقتصادی

تأثیر اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده بر متغیرهای کلان اقتصادی به شرح زیر است:

۳-۱. اثر مالیات بر ارزش‌افزوده بر تورم

همان‌طور که در بخش‌های قبل اشاره شد، اغلب کشورهای اجراکننده نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، نگرانی‌هایی مبنی بر افزایش سطح عمومی قیمت‌ها بعد از اجرای این نظام مالیاتی داشته‌اند. به عبارت دیگر بیم آن داشته‌اند که اجرای این نظام، آثار تورمی نامطلوبی را به اقتصادهای آنها تحمیل خواهد کرد. تئوری‌های اقتصادی نیز بروز این مشکل را بعید نمی‌دانند؛ اما همواره آن را با توجه به ساختار اقتصاد کلان پدیده‌ای گذرا و کوتاه‌مدت تلقی می‌کنند.

تجربه سایر کشورها نشان می‌دهد در صورتی که اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده با اطلاع‌رسانی ضعیف همراه باشد و به دلیل عدم تبلیغات کافی، آثار مثبت آن به اطلاع عموم مردم نرسد، این امکان وجود دارد که به دلیل عدم آگاهی کافی، انتظارات تورمی شدید در مورد اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده به وجود آید.

علاوه بر این، زمان اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده باید به گونه‌ای تعیین شود که ثبات نسبی در عرصه اقتصاد برقرار بوده و متغیرهای پولی که بر تورم تأثیرگذار هستند از یک پایداری نسبی برخوردار باشند.^۳ طیب‌نیا (۱۳۸۲) نشان داده است که مالیات بر ارزش‌افزوده بیشتر از ناحیه افزایش هزینه بر قیمت فشار وارد می‌کند و این درحالی است که تورم در ایران بیشتر از جانب تقاضاست، لذا اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده آثار تورمی نخواهد داشت.^۴

بررسی تجربه کشورهای مختلف اجراکننده این نظام مالیاتی نشان می‌دهد که بجز در موارد

۱. داوود دانش‌جعفری، مالیات بر ارزش‌افزوده و چالش تورم، پژوهشنامه اقتصادی، تابستان ۱۳۸۰.

۲. ضیایی‌بیگلی، ۱۳۸۳.

۳. تیمور رحمانی و علی طیب‌نیا، بررسی اثرات احتمالی اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران بر تورم، دفتر طرح مالیات بر ارزش‌افزوده، سازمان امور مالیاتی کشور، پاییز ۱۳۸۳.

۴. علی طیب‌نیا، بررسی اثرات احتمالی اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران، تورم و نابرابری، دفتر طرح مالیات بر ارزش‌افزوده، سازمان امور مالیاتی کشور، تابستان ۱۳۸۲.

نادر اجرای مالیات بر ارزش افزوده تورم بلندمدت و بالایی را به اقتصاد کشورها تحمیل نکرده است. ذکر این نکته لازم است که تمهیدات بسیار دقیقی قبل و حین اجرای مالیات بر ارزش افزوده باید لحاظ شود. برای نمونه در انگلستان دامنه مجاز تغییرات قیمت بنگاه‌ها به طور دقیق محاسبه و اعلام شد.^۱ تجربه کشور کره جنوبی نشان می‌دهد که طی سال‌های پذیرش مالیات بر ارزش افزوده اثر قابل توجهی بر سطح عمومی قیمت‌ها مشاهده نشده است. در کشور برزیل نیز اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده بر افزایش سطح عمومی قیمت‌های این کشور بی‌تأثیر بوده است. در اندونزی اجرای سیستم مالیاتی فوق‌تأثیر ناچیزی بر سطح عمومی قیمت‌ها داشته است.

از آنجا که کارشناسان بر این موضوع که این نظام در کوتاه‌مدت ممکن است آثار تورمی داشته باشد واقفند، اعتقاد دارند برای جلوگیری از آثار نامطلوب تورمی باید سیاست‌های مناسب و تعدیل‌کننده تورم نیز در کنار پیاده‌سازی نظام مالیاتی اجرا شود. زیرا تورم‌های جزئی کوتاه‌مدت، ممکن است در برخی از کشورها مانند ایران که انتظارات تورمی در آن یکی از علل اصلی گسترش تورم است، مشکل‌آفرین باشد و تورم را بالا برده و گسترش دهد.^۲

تجربه چند سال اخیر اجرای مرحله‌ای قانون مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران نمایانگر این واقعیت است که تورم ناشی از اجرای این قانون چشمگیر نبوده است، اما متأسفانه پس از گذشت حدود چهار سال از اجرای این قانون مطالعه‌ای درخصوص آثار تورمی اجرای این قانون در اقتصاد ایران صورت نگرفته است.

۲-۳. اثر مالیات بر ارزش افزوده بر توزیع درآمد

مالیات بر ارزش افزوده مانند سایر مالیات‌های غیرمستقیم عمل کرده و همان‌طور که در مورد مالیات‌های غیرمستقیم انتظار انتقال بار مالیاتی وجود دارد در این نوع مالیات نیز چنین انتظاری است و می‌توان نتیجه گرفت این نوع مالیات بر نحوه توزیع درآمد تأثیرگذار باشد.

چنانچه مالیات بر ارزش افزوده بر کالاهای ضروری وضع شود، از آنجا که این نوع کالا دارای کثرت قیمتی پایین می‌باشند و سهم کالاهای ضروری در سبد مصرفی خانوار کم‌درآمد در مقایسه با خانوار با درآمد بالا بیشتر است، بار مالیاتی بر دوش افراد کم‌درآمد جامعه بالا خواهد بود.^۳ این موضوع ممکن است با در نظر گرفتن معافیت برای کالاهای ضروری و نرخ‌های چندگانه مرتفع شود.

۱. الیاس نادران، راهکارهای مناسب جهت افزایش درجه توفیق مالیات بر ارزش افزوده در ایران، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده، سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۴.

۲. اکبر کمیجانی، مالیات بر ارزش افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران، انتشارات معاونت امور اقتصادی و دارایی، پاییز ۱۳۷۴.

۳. ضیایی بیگدلی و طهماسبی بلداجی، ۱۳۸۳.



در فصل دوم قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران کلیه معافیت‌های مالیاتی در قالب مفاد مواد (۱۲) و (۱۳) بیان شده است. بررسی مفاد ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران نشان‌دهنده این است که قانونگذار با علم به آثار توزیعی و تورمی این قانون بخش عمده‌ای از کالاهای ضروری را از پرداخت مالیات معاف کرده است.

۳-۳. اثر مالیات بر ارزش افزوده بر تراز تجاری

تأثیر اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در تراز تجاری به عوامل متعددی از جمله؛ وجود یا عدم وجود معافیت‌های مالیاتی، نرخ مالیاتی، کشش درآمدی کالاهای مشمول تجارت خارجی (واردات و صادرات) و برخی از متغیرهای کلان اقتصاد ملی و کشورهای طرف تجاری بستگی دارد، اما از آنجا که در مفاد ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران بخش صادرات معاف از پرداخت مالیات اعلام شده است، لذا اجرای این نوع نظام مالیاتی می‌تواند موجب تشویق صادرات و به تبع آن بهبود تراز پرداخت‌ها شود.

۳-۴. اثر مالیات بر ارزش افزوده بر سرمایه‌گذاری

با توجه به آنچه در بحث اثر مالیات بر توزیع درآمد عنوان شد مالیات بر کالاهایی که از کشش قیمتی پایینی برخوردارند منجر به این می‌شود که مصرف‌کنندگان آن کالاها پرداخت‌کنندگان اصلی مالیات بر ارزش افزوده باشند. در نتیجه پس‌انداز این خانواده‌ها کاهش یافته و به تبع آن سرمایه‌گذاری نیز کاهش می‌یابد.

همچنین اعطای امتیازات مالیاتی در مورد کالاهای سرمایه‌ای در سیستم مالیات بر ارزش افزوده با فرض ثابت بودن سایر شرایط می‌تواند بنگاه‌های تولیدی را در جهت اقدام به سرمایه‌گذاری بیشتر تشویق کند. در هر حال اثر نهایی مالیات بر ارزش افزوده بر سرمایه‌گذاری برآیندی از عوامل مختلفی (مانند روش اعمال مالیات بر ارزش افزوده، نرخ‌های مالیاتی، نوع کالاهای مشمول مالیات، معافیت‌ها و...) است. از آنجا که پایه این نوع مالیات مصرف است لذا حداقل می‌توان گفت که این مالیات اثر مستقیم تعدیل‌کننده بر سرمایه‌گذاری نخواهد داشت.

۳-۵. اثر مالیات بر ارزش افزوده بر کسری بودجه

به دلیل گسترده بودن پایه مالیات بر ارزش افزوده این نوع مالیات درآمدزاست. لذا اعمال مالیات بر ارزش افزوده منجر به گسترش درآمدهای بخش عمومی دولت و افزایش قدرت مالی و در نهایت از این طریق منجر به کاهش کسری بودجه می‌شود. بررسی تجربه کشورهای اجراکننده سیستم

مالیات بر ارزش‌افزوده و مقایسه تجربه آنها با کشورهای دیگر که هنوز این سیستم را اجرا نکرده‌اند نشان‌دهنده این است که اجرای این سیستم کل درآمدهای مالیاتی کشورهای اجراکننده را به‌طور قابل ملاحظه‌ای افزایش داده است.^۱

با توجه به اجرای مرحله‌ای و محدود قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران، طی سه سال اول اجرای این قانون (سال‌های ۱۳۸۸ و ۱۳۸۹ به‌طور کامل و نیمه دوم سال ۱۳۸۷ به‌همراه هفت ماه اول سال ۱۳۹۰) در مجموع رقمی معادل ۱۱۰۰۸۳ میلیارد ریال به درآمدهای مالیاتی اضافه شده است.

۳-۶. اثر مالیات بر ارزش‌افزوده بر ایجاد ثبات اقتصادی

یکی از مزایا و کارکردهای هر نظام مالیاتی تثبیت‌کنندگی خودکار آن است. این ویژگی باعث می‌شود که در شرایط رونق و یا رکود انحراف از تعادل کاهش یابد و نوسانات اقتصادی تعدیل شود، اما سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده نسبت به شرایط اقتصادی واکنشی ندارد و نمی‌تواند به‌عنوان تثبیت‌کننده عمل کند و لذا این سیستم موجب کاهش در نوسانات اقتصادی نمی‌گردد و برای جوامع بی‌ثبات این نوع مالیات پیشنهاد نمی‌شود.

۳-۷. اثر مالیات بر ارزش‌افزوده بر رشد اقتصادی

اعمال مالیات بر ارزش‌افزوده آن هم به‌گونه‌ای که معافیت‌ها و نرخ‌های آن حداقل باشد به دلیل کارآیی بالای این نوع از مالیات‌ها در مقایسه با انواع دیگر مالیات‌ها موجب می‌شود کارآیی اقتصادی گسترش یافته و در صورت تداوم کارآیی در بلندمدت، رشد اقتصادی نیز حاصل خواهد شد. با توجه به فرآیند اجرای مرحله‌ای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در اقتصاد ایران و کامل نشدن دامنه شمول این قانون برای مؤدیان آن، بررسی آثار آن بر رشد اقتصادی مشکل است. بنابراین قضاوت در مورد اثر این قانون در رشد اقتصادی به سال‌های بعد از اجرای کامل آن موکول می‌شود.

۱. الیاس نادران، تخمین ظرفیت مالیاتی ناشی از اجرای لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران، مؤسسه توسعه و تحقیقات اقتصادی دانشگاه تهران، پاییز ۱۳۸۳.



۴. تاریخچه مالیات بر ارزش افزوده در سایر کشورها و فرآیند تدوین، تصویب و اجرای آن در ایران

همان‌طور که در مقدمه نیز اشاره شد مالیات بر ارزش افزوده نخستین بار توسط فون‌زیمنس در سال ۱۹۵۱ به منظور فائق آمدن بر مسائل مالی کشور آلمان طرح ریزی شد، لکن به‌رغم علاقه و تمایل شدید کشورهای نظیر آرژانتین و فرانسه درخصوص آگاهی از چگونگی ساختار آن، این مالیات به‌طور رسمی تا سال ۱۹۵۴ به مرحله اجرا در نیامد. از سال ۱۹۵۴ به بعد، برزیل، فرانسه، دانمارک و آلمان این مالیات را در نظام مالیاتی کشور خود معرفی کردند. کره جنوبی نخستین کشور آسیایی است که در سال ۱۹۷۷ با کمک صندوق بین‌المللی پول توانست این مالیات را پیاده کند و به‌دنبال آن کشورهای ترکیه، پاکستان، بنگلادش و لبنان نیز اقدام به اجرای این مالیات کردند. امروزه بیش از ۱۵۰ کشور جهان از سیستم مالیات بر ارزش افزوده بهره‌مند هستند.

در ایران نیز مالیات بر ارزش افزوده اولین بار به‌عنوان یک لایحه قانونی در سال ۱۳۶۶ مطرح شد. در سال ۱۳۷۰ بخش امور مالیاتی صندوق بین‌المللی پول در راستای اصلاح نظام مالیاتی ایران، اجرای سیاست مالیات بر ارزش افزوده را به‌عنوان یکی از عوامل اصلی افزایش کارایی و اصلاح نظام مالیاتی پیشنهاد کرد. علاوه‌بر این، حدود ده سال بعد نیز، کارشناسان داخلی و بین‌المللی، اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده را به‌عنوان یکی از راهکارهای اصلی افزایش کارایی نظام مالیاتی به دولت پیشنهاد کردند، تا اینکه بالاخره در سال ۱۳۸۰ پیش‌نویس جدید لایحه مالیات بر ارزش افزوده توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی به دولت ارائه شد. این لایحه پس از تصویب در هیئت دولت در ۲۸ مهرماه ۱۳۸۱ تقدیم مجلس شورای اسلامی شد.

با این حال طی سال‌های ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۲ و به‌منظور رفع بخشی از مشکلات حاکم بر اخذ مالیات‌ها و عوارض از کالاها و خدمات و همچنین فراهم آوردن مقدمات اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشور، قانون موسوم به «قانون تجمیع عوارض»^۱ تصویب و به اجرا گذاشته شد. بالاخره مجلس هفتم در سال دوم فعالیت خود یعنی فروردین‌ماه ۱۳۸۴ کلیات لایحه مالیات بر ارزش افزوده را که این بار به‌عنوان بخشی از سیاست‌های کلی نظام در بخش مالی توسط مجمع تشخیص مصلحت نظام در آذرماه ۱۳۸۳ به تصویب رسیده بود، مصوب کرد.

در همان سال کمیسیون‌های اصلی و فرعی مرتبط با لایحه، بررسی جزئیات لایحه مذکور را

۱. قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و چگونگی برقراری و وصول عوارض و سایر وجوه از تولیدکنندگان کالا و واردکنندگان خدمات و کالاهای وارداتی، مشتمل بر ۱۰ ماده و ۱۹ تبصره در جلسه علنی روز دوشنبه مورخ ۱۳۸۱/۱۰/۲۲ مجلس شورای اسلامی تصویب شده و در تاریخ ۱۳۸۱/۱۰/۲۵ به تأیید شورای نگهبان رسید. تاریخ اجرای قانون مذکور از ابتدای سال ۱۳۸۲ تعیین گردید این قانون به قانون تجمیع عوارض معروف شد.

در شور دوم مجلس شروع کردند و در ۲۱ تیرماه ۱۳۸۵ مجلس شورای اسلامی بر اساس اصل هشتادوپنجم قانون اساسی، تصویب اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش‌افزوده را به کمیسیون اقتصادی تفویض نمود. این کمیسیون از شهریورماه ۱۳۸۵ تا مهرماه ۱۳۸۶ مواد لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده را بررسی کرد و به تصویب رساند.

مجلس شورای اسلامی در ۹ بهمن‌ماه ۱۳۸۶ مدت اجرای آزمایشی قانون مذکور را براساس اصل هشتادوپنجم قانون اساسی به مدت پنج سال تعیین کرد. در نهایت این مصوبه در تاریخ ۱۳۸۶/۱۲/۱۵ از طرف مجلس شورای اسلامی به شورای نگهبان ارسال شد. این شورا پس از بررسی مفاد مصوبه در جلسه ۱۳۸۶/۱۲/۲۲ خود، اشکالاتی را در ۱۴ بند به آن وارد دانسته و به مجلس عودت نمود و مجلس پس از انجام اصلاحات لازم مجدداً در تاریخ ۱۳۸۷/۲/۱ آن را به شورای نگهبان ارجاع و در نهایت مصوبه در تاریخ ۱۳۸۷/۳/۲ به تأیید این شورا رسید.

به این ترتیب قانون مالیات بر ارزش‌افزوده که در جلسه مورخ ۱۳۸۷/۲/۱۷ کمیسیون اقتصادی مطابق اصل هشتادوپنجم قانون اساسی به تصویب رسیده بود، در تاریخ ۱۳۸۷/۳/۱۹ توسط رئیس مجلس شورای اسلامی به دولت ابلاغ گردید.^۱ 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 کرد و قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در تاریخ ۱۳۸۷/۴/۱ توسط رئیس‌جمهور به وزیر امور اقتصادی و دارایی جهت اجرا ابلاغ شد.^۲

لازم به ذکر است که در فرآیند بررسی و تصویب قانون مالیات بر ارزش‌افزوده و طبق نتایج حاصل شده در جلسات شورای راهبردی دولت که هدف آن کاستن از آثار تورمی اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده بود، نرخ ۱/۵ درصدی برای قانون مذکور پیشنهاد شد که با ۱/۵ درصد عوارض شهرداری‌ها در مجموع نرخ این مالیات ۳ درصد تعیین می‌شد.^۳

۱. نامه ارسالی رئیس مجلس شورای اسلامی به رئیس‌جمهور: «عطف به نامه شماره ۲۳۷۸۲/۳۶۳۰۰ مورخ ۱۳۸۱/۷/۲۸ در اجرای اصل یکصدویست‌وسوم 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 شده 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.

۲. 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 قانون 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.

۳. نرخ قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در قانون برنامه پنجم توسعه به ۸ درصد افزایش یافت. مفاد این قانون به ترتیب زیر است: تبصره «۲» بند «الف» ماده (۱۱۷) - دولت مکلف است با اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، نرخ این مالیات را از سال اول



بالاخره این تصمیم طی نامه‌ای و در قالب یک توصیه از سوی رئیس‌جمهور به مجلس شورای اسلامی ارسال و بر لزوم تصویب سریع قانون مذکور با این نرخ تأکید شد. کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی نیز با بحث‌های کارشناسی فراوان در ارتباط با چگونگی تعیین نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده در نهایت مبنا را همان نظر رئیس‌جمهور یعنی نرخ ۳ درصدی (۱/۵ درصد عوارض شهرداری و ۱/۵ درصد مالیات) قرار داد.^۱

پس از این ابلاغ، معاون هزینه و خزانه‌دار کل کشور با ارسال نامه‌ای به ذی‌حسابی و اداره کل امور مالی استان‌ها در تاریخ ۱۳۸۷/۵/۱۳ لازم‌الاجرا شدن مواد (۳۵، ۳۱، ۲۸، ۲۵، ۲۴، ۱۸ و ۴۸) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده را به‌موجب صراحت ماده (۵۳) این قانون از تاریخ تصویب و ماده (۵۱) این قانون را از اول ماه پس از تصویب و سایر مواد قانون مالیات بر ارزش‌افزوده را اول مهرماه ۱۳۸۷ اعلام کرد و ضرورت اتخاذ تمهیدات لازم برای اجرای قانون یاد شده را به سازمان امور اقتصادی و دارایی استان‌ها و ذی‌حسابان مستقر در هر استان اعلام کرد.

در این راستا سازمان امور مالیاتی کشور با صدور اطلاعیه‌ای و براساس ماده (۱۸) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، ثبت‌نام مرحله اول مؤدیان مالیاتی را شروع کرد. سپس به استناد ماده (۱۹) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده دستورالعمل صدور صورتحساب فروش کالاها و ارائه خدمات صادر شد. سازمان امور مالیاتی دستورالعمل حسابداری و محاسبات مالیات بر ارزش‌افزوده را نیز در این مدت تهیه و ارائه کرد.

با همه تفاسیر و اقدامات صورت گرفته، اجرای قانون از نیمه مهرماه ۱۳۸۷ شروع شد. اما متأسفانه به دلیل عدم اطلاع‌رسانی به‌موقع در مورد فواید و آثار این قانون در نظام اقتصادی کشور و همچنین عدم توجه به برخی از زیرساخت‌ها و سازوکارهای اجرایی (ضعف اطلاع‌رسانی از جزئیات اجرایی، فراهم نبودن زمینه‌های آموزش مؤدیان، نبود برخی سخت‌افزارهای مورد نیاز اجرای این قانون مانند نصب صندوق دریافت و پرداخت الکترونیکی (POSS) و...) آن با انتقاد وسیع فعالان اقتصادی بازار مواجه شد، به طوری که در نهایت رئیس‌جمهور دستوری را در راستای توقف آن صادر کرد.^۲

برنامه سالانه یک واحد درصد اضافه نماید؛ به‌گونه‌ای که در پایان برنامه نرخ آن به هشت درصد (۸٪) برسد. سهم شهرداری‌ها و دهیاری‌ها از نرخ مزبور سه درصد (۳٪) (به‌عنوان عوارض) و سهم دولت پنج درصد (۵٪) تعیین می‌شود.

۱. به نقل از ریاست سازمان امور مالیاتی کشور در مصاحبه مورخ ۱۳۸۷/۷/۲۴ در خبرگزاری مهر.

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».

در راستای دستور رئیس‌جمهور مبنی بر توقف اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، سازمان امور مالیاتی کشور با صدور اطلاعیه‌ای در مورخ ۱۳۸۷/۷/۲۱ آمادگی سازمان امور مالیاتی کشور را به منظور ایجاد تسهیلات لازم برای 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 نمود 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 کرد و اجرای آن را برای همه بخش‌ها الزامی کرد.^۱

با توجه به اطلاعیه صادره توسط سازمان امور مالیاتی کشور، سؤالات و ابهام‌های بسیاری درخصوص دامنه شمول معافیت‌های مالیاتی مطرح شده در دستور رئیس‌جمهور مطرح گردید. بر این اساس 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.^۲

از این تاریخ به بعد سازمان امور مالیاتی ضمن ایجاد برخی از بسترهای اجرایی قانون مانند

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.

۱. اطلاعیه - 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 می‌کند. 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 شد.

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

۲. بخشنامه - مورخ ۱۳۸۷/۷/۲۳ به شماره ۷۲۰۵۹: نظر به اینکه در رابطه با دستور ریاست محترم جمهوری مبنی بر 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 مبنی بر 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 به قوت خود باقی است و مؤدیان مزبور مکلف به اجرای قانون یاد شده خواهند بود.



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 کنند.

در همین راستا و تاکنون سازمان امور مالیاتی در یک فرآیند پنج‌مرحله‌ای (از ابتدای مهرماه ۱۳۸۷ تا ابتدای مهرماه ۱۳۸۹) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده را برای بخش وسیعی از فعالان اقتصادی به اجرا گذاشته است.

۵. نگاهی کلی به قانون مالیات بر ارزش‌افزوده ایران

قانون مالیات بر ارزش‌افزوده ایران در ده فصل تنظیم شده است. این قانون شامل ۵۳ ماده و ۳۱ تبصره است. در فصل اول کلیات و تعاریف عمومی و مرتبط با این قانون و دامنه شمول قانون آمده است. در فصل دوم نیز موضوع معافیت‌های قانونی در قالب مواد (۱۲) و (۱۳) تصریح شده است. ارائه معافیت برای برخی از کالاها و خدمات در قانون مالیات بر ارزش‌افزوده به دلایل مختلف اقتصادی و اجرایی بوده است که از جمله می‌توان به کاهش خاصیت تنازلی مالیات بر ارزش‌افزوده، کاهش اثر تورمی و حمایت از اقشار کم‌درآمد و کاهش هزینه‌های اجرایی و وصول مالیات اشاره کرد. محصولات کشاورزی فرآوری نشده، دام و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و نوقان، انواع کود، سم، بذر و نهال، آرد خبازی و نان، گوشت، قند و شکر، برنج، حبوبات، سویا و شیر، پنیر، روغن نباتی و شیرخشک مخصوص تغذیه کودکان، محصولات فرهنگی، کالاهای اهدایی به‌صورت بلاعوض، کالاهای همراه مسافر، اموال غیرمنقول، انواع دارو و لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی، خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع قانون مالیات‌های مستقیم و... در قالب ۱۷ جزء و همچنین معافیت‌های مصرح در مفاد ماده (۱۳) که شامل کالاها و خدمات صادراتی می‌باشند، از جمله این اقلام هستند.

در فصل سوم قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مأخذ، نرخ و نحوه محاسبه مالیات و مواد مرتبط با آنها آمده است. می‌توان گفت که قانون مالیات بر ارزش‌افزوده ایران تک‌نرخ است. براساس ماده (۱۶) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده کالا و خدمات معادل ۱/۵ درصد

تعیین شده است.^۱ در تبصره ذیل این ماده نیز نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده کالاهای خاص تعیین شده است. نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده سیگار و محصولات دخانی ۱۲ درصد (۱۲٪) و نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده بنزین و سوخت هواپیما ۲۰ درصد (۲۰٪) تعیین شده است.

در فصل هفتم قانون مالیات بر ارزش‌افزوده و در قالب مفاد ماده (۳۸) قانون مذکور نرخ عوارض شهرداری‌ها و دهیاری‌ها در رابطه با کالا و خدمات مشمول این قانون، ۱/۵ درصد تعیین شده است. عوارض برخی از کالاهای خاص در بندهای «ب»، «ج» و «د» این ماده (ماده (۳۸)) به ترتیب برای انواع سیگار و محصولات دخانی ۳ درصد (۳٪)، انواع بنزین و سوخت هواپیما ۱۰ درصد (۱۰٪) و نفت سفید و نفت گاز ۱۰ درصد (۱۰٪) و نفت کوره ۵ درصد (۵٪) تعیین شده است. در فصل چهارم وظایف و تکالیف مؤدیان مرتبط با این قانون و در فصل پنجم نیز ترتیبات، ساختار، وظایف و تشکیلات سازمانی سازمان مالیات بر ارزش‌افزوده و حدود وظایف و اختیارات آن تشریح شده است.

فصل ششم قانون مالیات بر ارزش‌افزوده شامل چهار ماده است. این فصل با عنوان کلی سایر مقررات تنظیم شده است. در این فصل برخی ضوابط مربوط به نگهداری اسناد و مدارک مالی مربوطه، تدوین برنامه‌های پنج‌ساله فرهنگ‌سازی مالیاتی، تمرکز بودجه سازمان امور مالیاتی کشور و آموزش، تشویق و جایزه مصرف‌کنندگان و مؤدیان آمده است.

فصل هفتم این قانون عوارض مربوط به کالاها و خدمات و برخی عوارض دیگر مانند عوارض فعالیت‌های اقتصادی آلاینده و نحوه توزیع و مصرف درآمدهای حاصل از آن را تشریح کرده است که قبلاً به آن اشاره شد.

در فصل‌های هشتم و نهم نیز به ترتیب حقوق ورودی گمرکی و احکام مربوط به آن و تکالیف سایر مالیات‌ها و عوارض مطرح شده است. قانون مالیات بر ارزش‌افزوده با هدف متشکل و منسجم کردن عوارض متنوع و متعدد قانون موسوم به قانون تجمیع عوارض تدوین شد. براین اساس در فصل نهم این قانون مالیات و عوارض برخی کالاها و خدمات مرتبط با آن قانون (قانون موسوم به تجمیع عوارض) گنجانده شده است.

در فصل دهم این قانون تکالیف سایر قوانین مرتبط (عوارض نوسازی، وضع سایر عوارض،

۱. قابل ذکر است که نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده موضوع ماده (۱۶) این قانون در تبصره «۲» ماده (۱۱۷) قانون برنامه پنجم توسعه به ترتیب زیر مورد بازنگری و تغییر قرار این اصلاح زودهنگام در دوره اجرای آزمایشی این قانون صورت گرفت و در آن مصالح اجرای کامل قانون لحاظ نشد:

تبصره «۲» - دولت مکلف است با اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، نرخ این مالیات را از سال اول برنامه سالانه یک واحد درصد اضافه نماید؛ به‌گونه‌ای که در پایان برنامه نرخ آن به ۸ درصد (۸٪) برسد. سهم شهرداری‌ها و دهیاری‌ها از نرخ مزبور ۳ درصد (۳٪) (به‌عنوان عوارض) و سهم دولت ۵ درصد (۵٪) تعیین می‌شود.



قانون موسوم به تجميع عوارض و... و تاريخ اجراء قانون ماليات بر ارزشافزوده مطرح شده است. اين فصل از چهار ماده تشكيل يافته است. در مفاد ماده (۵۳) اين قانون به استثنای برخی مواد مصرح، تاريخ اجراء اين قانون از اول مهرماه ۱۳۸۷ تعيين شده است.

۶. فرآیند اجرای مالیات بر ارزشافزوده

فرآیند اجرای مالیات بر ارزشافزوده شامل ۶ بخش اساسی به ترتیب ذکر شده است: شناسایی، ثبت نام مؤدیان، خوداظهاری و پرداخت مالیات، حسابرسی و استرداد، حسابداری و صدور و نگهداری، البته باید بر این موضوع تأکید کرد که این تقسیم بندی دلیل جدا بودن فرآیند مراحل نیست و تنها برای بررسی دقیق تر صورت پذیرفته است. به طور کلی مراحل اجرای مالیات بر ارزشافزوده به طور کامل به یکدیگر وابسته اند و ضعف و قوت یک مرحله بر دیگر مراحل تأثیر خواهد داشت. اولین مرحله فرآیند اجرای مالیات بر ارزشافزوده، مستلزم شناسایی است. در این مرحله شناسایی فهرست اشخاص حقوقی و حقیقی که در آینده مالیات جدید را پرداخت خواهند کرد، مشخص می شود.

در مرحله ثبت نام سازمان مالیاتی از مؤدیان دعوت می کند برای ثبت نام در مالیات جدید، در مکان های تعیین شده حضور یابند. در اجرای مالیات بر ارزشافزوده، مؤدی مالیات را از خریدار اخذ می کند و پس از کسر کردن اعتبار مالیاتی خود، باقیمانده را به حساب سازمان مالیاتی واریز می کند. بنابراین در این سیستم، سازمان مالیاتی و مصرف کنندگان باید بدانند چه کسانی مالیات جدید را اخذ می کنند. اطلاع رسانی صحیح به مؤدیان و مصرف کنندگان، از مهمترین نکات مرحله ثبت نام است.

نوع حسابداری اعمال شده برای ثبت خریده ها و فروش ها، در تعیین بدهی مالیات بر ارزشافزوده مؤثر است. در غالب کشورها حسابداری تعهدی و الکترونیکی برای محاسبه مالیات بر ارزشافزوده استفاده می شود. همچنین اسناد و مدارکی که به وسیله مؤدی نگهداری می شود، باید این روش حسابداری را پشتیبانی کند. چون اجرای حسابداری تعهدی برای بنگاه های کوچک هزینه بر است. در برخی کشورها به این مؤدیان امکان داده شده است از حسابداری نقدی استفاده کنند.

متأسفانه صدور و اخذ فاکتور، نگهداری اسناد و مدارک و حسابداری تعهدی در بین فعالان اقتصادی کشور ایران چندان رواج ندارد. البته بعد از اجرای طرح کد اقتصادی، تدابیری در این زمینه اندیشیده شد ولی نیاز است این نوع حسابداری حداقل در بین مؤدیان بالقوه مالیات بر ارزشافزوده رواج داده شود. بی تردید فقدان قوانین و مقررات لازم در این مورد، یکی از تنگناهای حسابداری در ایران است که در بخش های بعد به آن اشاره شده است.

وجود تعداد زیاد مؤدیان و دوره‌های کوتاه‌مدت پرداخت (چند دوره در هر سال) باعث شده است شیوه پرداخت بدهی مالیاتی و حسابرسی در این مالیات نسبت به دیگر مالیات‌ها متفاوت باشد. در غالب کشورهای دنیا بدهی مالیاتی به روش خوداظهاری تعیین می‌شود. یعنی مؤدی بدهی مالیاتی خود را تعیین و اظهارنامه را به سازمان مالیاتی تقدیم می‌کند. در عوض سازمان مالیاتی سعی می‌کند با تأکید بر حسابرسی مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده، عدم تمکین مالیاتی را کشف و با خاطیان برخورد کند.

خوداظهاری به خودی خود روش بسیار سودمندی است که اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده را آسان می‌سازد، اما کنترل و نظارت بر حسن اجرای آن کاری سخت و دشوار است. خوداظهاری با محدود کردن برخورد مؤدیان و مأموران مالیاتی، احتمال فساد اداری را کاهش می‌دهد.

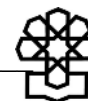
در اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده این امکان وجود دارد که مالیات جمع‌آوری شده توسط فروشنده کمتر از اعتبار مالیات مؤدی (مالیات بر ارزش‌افزوده پرداختی بابت خرید کالا) باشد. به زبان ساده‌تر، ممکن است مؤدی از سازمان مالیاتی طلبکار شود. استرداد مازاد اعتبارها از مالیات‌بندی مضاعف جلوگیری می‌کند و این امکان را فراهم می‌سازد تا مالیات بر ارزش‌افزوده در تخصیص منابع خنثی عمل کند.

بنابراین اگرچه استرداد نقطه قوت مالیات بر ارزش‌افزوده است، اما در صورت نظارت غیراصولی می‌تواند به محلی برای نشست مالیات‌های جمع‌آوری شده مبدل شود. با توجه به قاچاق گسترده کالاها و فساد در اداره گمرک می‌توان پیش‌بینی کرد که سوءاستفاده از استرداد در مالیات بر ارزش‌افزوده بالا خواهد بود. افزایش نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده بدون توجه به شرایط اقتصادی فعالان اقتصادی، کشش عرضه و تقاضای کالاها و خدمات مشمول مالیات و یا وضعیت و حجم فعالیت‌های اقتصادی از نظر رسمی و یا غیررسمی بودن آنها می‌تواند فرار مالیاتی و سوءاستفاده‌های ذکر شده در بحث استرداد مالیاتی را افزایش و در نهایت درآمدهای مالیاتی را کاهش دهد.

۷. اقدامات سازمان مالیاتی و عملکرد اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده^۱

در حال حاضر اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در مرحله پنجم آن قرار دارد. در این بخش سعی شده مراحل اجرای این قانون و عملکرد آن به تفکیک درآمدهای مالیاتی و عوارض وصولی بیان شود.

۱. اطلاعات این بخش از گزارش ارسالی معاونت مالیات بر ارزش‌افزوده سازمان امور مالیاتی کشور طی نامه شماره ۱۱۲۳۶ مورخ ۱۳۹۰/۸/۲۲ به دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌ها آمده است.



مرحله اول

در فراخوان مرحله اول کلیه واردکنندگان صادرکنندگان و فعالان اقتصادی را شامل شد که مجموع فروش کالاها و ارائه خدمات آنها در سال و یا پنج‌ماهه اول آغازین سال ۱۳۸۷ به ترتیب سه میلیارد ریال یا بیشتر، یا یک‌میلیارد و دویست‌وپنجاه میلیون ریال یا بیشتر باشد. در این مرحله مشمولین با شرایط فوق (به‌استثنای اشخاص حقیقی تابع شورای اصناف کشور) مکلف به اجرای این قانون از اول مهرماه سال ۱۳۸۷ شدند.

در این مرحله آن دسته از فعالان اقتصادی که صرفاً به عرضه کالاها و ارائه خدمات معاف از این نظام مالیاتی اشتغال داشتند، از ثبت‌نام معاف شدند.

مرحله دوم

در این مرحله ثبت‌نام کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی صرفنظر از میزان فعالیت که مشمول مرحله اول ثبت‌نام نشده بودند و شاغل به فعالیت در برخی از فعالیت‌های اقتصادی مندرج در بند «الف» ماده (۹۶) قانون مالیات‌های مستقیم^۱ بودند، دعوت شد تا به‌منظور شرکت در برنامه‌های آموزشی و آماده‌سازی اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده اقدام به ثبت‌نام در این نظام مالیاتی کنند. این گروه مکلف شدند این قانون را از اول مهرماه ۱۳۸۸ به اجرا بگذارند.

مرحله سوم

اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی که براساس شرایط مراحل اول و دوم مشمول اجرای نظام مالیات بر ارزش‌افزوده نشده بودند، در صورتی‌که در سال ۱۳۸۷ یا ۱۳۸۸ مجموع فروش کالاها و ارائه خدمات (غیرمعاف یا معاف و غیرمعاف) آنها سه میلیارد ریال و بالاتر می‌شد، مشمول مرحله سوم ثبت‌نام و اجرای قانون شدند. این گروه مکلف شدند این قانون را از اول فروردین‌ماه ۱۳۸۹ به اجرا درآورند.

اشخاصی که شاغل به فعالیت‌های صرفاً معاف موضوع ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده بوده و همچنین اشخاص حقیقی مشمول بندهای «ب» و «ج» ماده (۹۶) قانون مالیات‌های مستقیم^۲ که به‌صورت صنفی فعالیت و تابع شورای اصناف کشور بودند، از ثبت‌نام در

۱. در مفاد ماده (۹۶) قانون مالیات‌های مستقیم صاحبان مشاغل موضوع بند «الف» ماده (۹۵) در ۱۲ دسته مشخص احصا شده است. دارندگان کارت بازرگانی و کلیه صادرکنندگان و واردکنندگان، صاحبان کارخانه‌ها و واحدهای تولید دارای مجوز، بهره‌برداران معادن، صاحبان مؤسسات حسابداری، حسابداری و... تا صاحبان مؤسسات تبلیغاتی و بازاریابی از این گروه هستند.

۲. در بندهای «ب» و «ج» ماده (۹۵) قانون مالیات‌های مستقیم صاحبان مشاغل موضوع بندهای مذکور به ترتیب زیر معرفی شده‌اند:

این مرحله مستثنا شدند.

مرحله چهارم

در این مرحله کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی که بر اساس شرایط مراحل اول، دوم و سوم ثبت‌نام، مشمول اجرای نظام مالیات بر ارزش‌افزوده نشده بودند، در صورتی‌که شاغل به فعالیت‌های موضوع بند «ب» ماده (۹۶) قانون مالیات‌های مستقیم به شرح فراخوان این مرحله بودند، با هر میزان فروش یا درآمد مشمول مرحله چهارم ثبت‌نام، آموزش و اجرای قانون شدند.

صاحبان کارگاه‌های صنعتی (اعم از صنفی و غیرصنفی که دارای حداقل برق سه فاز ۵۰ آمپر باشد)؛ فروشندگان طلا و جواهر و سایر فلزات زینتی (شامل پلاتین و نقره)؛ فروشندگان آهن‌آلات و سایر فلزات؛ صاحبان تالارهای پذیرایی و رستوران‌ها؛ صاحبان هتل و هتل‌های یک و دو ستاره و هتل آپارتمان، صاحبان نمایشگاه‌ها و فروشگاه‌های خودرو و بنگاه معاملات املاک، صاحبان تعمیرگاه‌های مجاز خودرو، چاپخانه‌داران، صاحبان دفاتر اسناد رسمی، صاحبان مراکز ارتباطات رایانه‌ای، دفاتر خدمات ارتباطی (دفتر خدمات مشترکین تلفن همراه و آژانس‌های پستی) و دفاتر خدمات دولت الکترونیک (پلیس+۱۰) و دفاتر خدمات الکترونیک شهر، صاحبان دفاتر خدمات مسافرتی و جهانگردی، صاحبان سینماها، تماشاخانه‌ها و مکان‌های تفریحی و ورزشی، اشخاص شاغل که به فعالیت‌های صرفاً معاف موضوع ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مبادرت دارند و همچنین اشخاص حقیقی مشمولین بند «ج» ماده (۹۶) قانون مالیات‌های مستقیم که به‌صورت صنفی فعالیت و تابع شورای اصناف کشور هستند، از ثبت‌نام در این مرحله مستثنا شدند. در این مرحله اشخاص مزبور مکلف شدند به هنگام خرید کالا و خدمات از مؤدیان مشمول و ثبت‌نام شده در این نظام مالیاتی ضمن دریافت صورتحساب، مالیات و عوارض متعلقه را به آنها پرداخت کنند.

مرحله پنجم

به‌موجب فراخوان این مرحله کلیه اشخاص حقوقی که براساس مراحل اول، دوم، سوم و چهارم ثبت‌نام مشمول اجرای این قانون نشده‌اند، در صورتی‌که در هر یک از سال‌های ۱۳۸۷، ۱۳۸۸ و یا

ب) صاحبان مشاغلی که برحسب این قانون مکلف به ثبت فعالیت‌های شغلی خود در دفاتر درآمد و هزینه می‌باشند. نمونه‌های دفاتر مذکور توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌گردد و در دسترس قرار می‌گیرد (فعالان این گروه در بند «ب» ماده (۹۶) در ۱۹ دسته جداگانه تصریح شده است).

ج) صاحبان مشاغلی که مشمول مقررات بندهای «الف» و «ب» فوق (ذکر شده در مفاد ماده (۹۵) قانون مالیات‌های مستقیم) نیستند و مکلفند صورت خلاصه وضعیت درآمد و هزینه خود را طبق ضوابط و نمونه‌های تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور نگهداری کنند.



۱۳۸۹ مجموع فروش کالاها و یا ارائه خدمات (غیرمعاف یا معاف و غیرمعاف) آنها یک میلیارد ریال و بیشتر بوده، مکلف شدند که این قانون را از اول مهرماه ۱۳۹۰ به اجرا گذارند.

درحال حاضر اشخاص حقوقی دارای فروش کمتر از یک میلیارد ریال و همچنین فعالان اقتصادی موضوع بند «ج» ماده (۹۶) قانون مالیات‌های مستقیم از مؤدیان مشمول اجرای این قانون نبوده و مقرر شده است در فراخوان آتی دامنه اجرایی قانون فوق برای این گروه نیز تسری یابد.

با توجه به سیستم حسابداری زنجیره‌ای این قانون عدم شمول برخی از مؤدیان (به هر دلیل) در فرآیندهای ذکر شده موجب مفقود شدن برخی از حلقه‌های زنجیره مذکور شد و این موضوع مشکلاتی را برای حلقه‌های مشمول این زنجیره پیوسته به وجود آورد که این چالش در مراحل اولیه اجرای این قانون از دغدغه‌ها و نگرانی‌های اصلی برخی مؤدیان مشمول قانون مذکور بوده است.

ارقام عملکردی قانون مالیات بر ارزش‌افزوده

از زمان شروع مقدمات اجرایی شدن مرحله اول قانون مالیات بر ارزش‌افزوده (مورخ ۱۳۸۷/۶/۱۵) تا پایان آغاز رسمی مرحله پنجم (۱۳۹۰/۸/۱۸) در مجموع ۲۲۷۰۱۹ مؤدی حقیقی و حقوقی اقدام به ثبت‌نام برای اجرای این قانون کرده‌اند. این تعداد مؤدی ثبت‌نام شده ۲۴۹۸۶ مؤدی ثبت‌نام موقت و ۲۰۲۰۳۳ مؤدی نیز ثبت‌نام نهایی کرده‌اند.

در سال ۱۳۸۷ مبلغ ۱۷ هزار میلیارد ریال مالیات بر ارزش‌افزوده در قانون بودجه آن سال مصوب شده بود که از مجموع این رقم حدود ۱۶ هزار میلیارد مالیات و ۶ هزار میلیارد ریال عوارض در نیمه دوم سال ۱۳۸۷ وصول شد.

در سال ۱۳۸۸ وصولی مالیات قانون مالیات بر ارزش‌افزوده رقمی در حدود ۲۸ هزار میلیارد ریال و کل عوارض وصولی از محل این قانون رقمی در حدود ۲۱ هزار میلیارد بود.

در سال ۱۳۸۹ نیز مالیات و عوارض وصولی ناشی از اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده به ترتیب ارقامی در حدود ۳۷ هزار میلیارد ریال و ۲۹ هزار میلیارد ریال بود. عملکرد مالیات و عوارض وصولی این قانون در هفت‌ماهه اول سال ۱۳۹۰ این قانون به ترتیب معادل ۲۹ و ۲۰ هزار میلیارد ریال است.

جدول کل ارقام عملکردی (مالیات و عوارض وصولی) ناشی از اجرای این قانون از اول مهرماه ۱۳۸۷ تا پایان هفت‌ماهه اول سال ۱۳۹۰ را به تفکیک نشان داده است.

جدول درآمدهای مالیاتی و عوارض وصولی حاصل از اجرای قانون

(ارقام به میلیارد ریال)

مالیات بر ارزش افزوده

شرح	نیمه دوم سال ۱۳۸۷	۱۳۸۸	۱۳۸۹	هفت ماهه اول ۱۳۹۰
مالیات	۱۵۸۹۹	۲۸۴۵۱	۳۷۱۰۸	۲۸۶۲۵
عوارض	۶۶۱۹	۲۰۹۸۸	۲۹۲۰۵	۲۰۷۳۵

مأخذ: اطلاعات ارسال شده از طرف معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور به دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی طی نامه شماره ۱۱۲۳۶ مورخ ۱۳۹۰/۸/۲۲.

با توجه به افزایش یک درصدی نرخ مالیات بر ارزش افزوده براساس ماده (۱۱۷) قانون برنامه پنجم و همچنین گستردگی دامنه مشمولین این قانون به نظر می‌رسد این نوع مالیات در سال ۱۳۹۰ از عملکرد بالایی برخوردار باشد.

۸. چالش‌های اجرای مالیات بر ارزش افزوده

ممکن است اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده همانند هر قانون دیگری با چالش‌هایی مواجه شود. این محدودیت‌ها را می‌توان به چند بخش تقسیم کرد. در ادامه به این محدودیت‌ها و چالش‌ها اشاره شده است:

۸-۱. موانع ذاتی سیستم مالیات بر ارزش افزوده

بخشی از مشکلات اجرای موفق و کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده به ماهیت و ذات این نوع از مالیات بستگی دارد. این مشکلات، محدودیت‌های اجرایی هستند که عمدتاً مجری این سیستم مالیاتی با آن روبرو است. این موضوع باعث شده است که دولت‌ها با توجه به وسعت مشکلات اجرایی سیستم مالیات بر ارزش افزوده، در اعمال این نوع از مالیات دچار تردید شوند. به‌طور کلی چالش‌های دولت‌ها در برخورد با این نظام مالیاتی را می‌توان در چهار دسته کلی به شرح زیر بیان کرد:

- نحوه برخورد با خرده‌فروشان (مشاغل جزء)،
- چگونگی برخورد درخصوص مواد غذایی کشاورزی،
- نحوه برخورد با کالاهای سرمایه‌ای،
- مشکلات وصول مالیات از برخی خدمات نظیر بانک‌ها، بیمه‌ها، صرافی‌ها و مؤسسات مالی و اعتباری.

در قانون مالیات بر ارزش افزوده برخی از این مشکلات با تدبیر قانونگذار رفع شده است. برای نمونه معافیت‌های ارائه شده در ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده توانسته بخش اعظمی از



مشکل اجرایی این قانون در ارتباط با مواد غذایی کشاورزی را مرتفع کند. هرچند که بسیاری از فعالان صنایع تبدیلی مواد غذایی معتقدند معافیت مالیاتی ارائه شده به محصولات کشاورزی فراوری نشده و مشمول شدن محصولات غذایی این صنایع مشکلاتی را برای این فعالان به وجود آورده است.

اعتراض برخی فعالان مانند صرافی‌ها مؤید آن است که برخورد دوگانه قانون موجود درخصوص معافیت بانک‌ها، مؤسسات و تعاونی‌های اعتباری و صندوق‌های قرض‌الحسنه مجاز و صندوق تعاون و مشمول شدن صرافی‌های دارای مجوز از بانک مرکزی مشکلاتی (مانند دوگانگی قیمت‌ها) را در برخی از بازارها مانند بازار ارز و طلا ایجاد کرده است. علاوه بر این با توجه به ارائه مجوز فعالیت به این گروه از فعالان توسط بانک مرکزی و تشابه فعالیت آنها با بانک‌ها و سایر مؤسسات مالی معاف از مالیات بر ارزش افزوده، طیف مذکور تبعیض مالیاتی یاد شده را خلاف مبانی عدالت مالیاتی عنوان می‌کنند.

۲-۸. مقاومت برخی مؤدیان

بخش دیگری از محدودیت‌ها به دیدگاه و عملکرد مؤدیان در ارتباط با این قانون برمی‌گردد. می‌توان مؤدیان این قانون را به لحاظ نحوه برخورد با آن به سه گروه تقسیم کرد:

گروه اول برخی از فعالان اقتصادی هستند که به دلیل ابهامات احتمالی در فهم قانون یا برخی از 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 خواهند کرد.

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 هستند به نحوی که شرایط و ویژگی‌های خاص برخی از فعالیت‌ها در آن لحاظ شده باشد.

گروه سوم مخالف اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده گروهی از فعالان اقتصادی مرتبط با بخش‌های اقتصاد سیاه یا اقتصاد زیرزمینی هستند. 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 برچیدن هر نوع سازوکار قانونی است که منجر به بروز شفافیت اقتصادی در نظام اقتصادی کشور می‌شود. این گروه در فضای غیرشفاف می‌توانند به منافع نامشروع و مختل‌کننده نظام اقتصادی کشور دست یابند.

۳-۸. الزامات و زیرساخت‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری

یکی از الزامات و پیش‌نیازهای اجرای موفق این قانون، ثبت و مستندسازی دقیق ارقام و اطلاعات مربوط به فعالیت‌های اقتصادی و دادوستدهاست. در ماده (۷۱) قانون نظام صنفی تکالیف اصناف در این مورد تصریح شده است.^۱

علیرغم گذشت نزدیک به یک دهه از زمان تصویب و اجرای این قانون، عملکرد قابل قبولی در این موضوع ارائه نشده است. این امر از تأکید برخی از احکام قانون برنامه پنجم توسعه مبنی بر ارائه تسهیلات و تکالیف قانونی در ارتباط با ضرورت استفاده از صندوق فروش (مکانیزه فروش) قابل استنباط است.^۲ 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

۱. ماده (۷۱) قانون نظام صنفی کشور ماده (۷۱) - به‌منظور تسهیل دادوستد و ثبت و مستندسازی فعالیت‌های اقتصادی، افراد صنفی عرضه‌کننده کالا و یا ارائه‌دهنده خدمت، مکلفند حداکثر ظرف مدت سه سال از تصویب این قانون در شهرستان‌های بیش از سیصد هزار نفر جمعیت و ظرف مدت پنج سال در سایر شهرستان‌ها به تناسب از صندوق مکانیزه فروش (Posse) و یا دستگاه توزین دیجیتال و یا هر دو برای فروش کالا یا ارائه خدمت خود با رعایت شرایط مندرج در تبصره «۱» ماده (۱۵) استفاده نمایند.

تبصره «۱» - تعیین صنوف مشمول این ماده و ضوابط نحوه استفاده و پلمب دستگاه توسط مراجع ذیربط تابع آیین‌نامه‌ای خواهد بود که توسط دبیرخانه هیئت عالی نظارت ظرف مدت ۶ ماه تهیه و به تصویب وزیر بازرگانی خواهد رسید.

تبصره «۲» - از تاریخ اتمام مهلت مقرر، در صورت عدم استفاده از صندوق مکانیزه فروش و یا دستگاه توزین دیجیتال واحد صنفی مشمول این ماده برای هر ماه تأخیر معادل یک میلیون (۱۰۰۰۰۰۰) ریال جریمه خواهد شد.

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

ماده (۱۲۱) - به‌منظور شفافیت در مبادلات اقتصادی و تشخیص درآمدهای مؤدیان مالیاتی و مالیات بر ارزش‌افزوده، 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 شهریورماه هر سال از طریق اطلاع‌کتابی و رسمی به اتحادیه صنفی مربوطه و نیز درج در یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار و روزنامه رسمی کشور اعلام و از ابتدای فروردین‌ماه سال بعد از آن اعمال نماید.



قانون را مختل کند. فعالیت گسترده اصناف بدون مجوز و پروانه کسب قانونی و رسمی در اقتصاد ایران نظارت بر عملکرد قانونی اصناف در اجرای این قانون را با چالش‌هایی مواجه کرده است.^۱ 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.

در سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده تمام ارکان و بخش‌های مختلف اقتصاد با این قانون درگیر هستند. لذا در صورت فراهم نشدن زیرساخت‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری سراسری برای این قانون، ممکن است فرآیند اجرای آن مختل شود. در سیستم مالیات بر ارزش‌افزوده هر فعال اقتصادی به‌عنوان مؤدی و ممیز مالیاتی عمل می‌کند. مینا و پایه فعالیت فعالان اقتصادی در انجام وظایف مؤدی و ممیز مالیاتی ثبت دقیق اطلاعات و حساب‌های دابوستد است. لذا اگر بسترها و الزامات اجرایی و قانونی ثبت دقیق عملیات حسابداری برای فعالان اقتصادی فراهم نشود در این شرایط فعالان اقتصادی قادر به انجام وظایف خود نخواهند بود. بر این اساس ضروری است الزامات و زیرساخت‌های مورد نیاز برای ثبت و نگهداری اطلاعات مالی و اقتصادی مؤدیان فراهم شود.

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 به‌وجود آمده می‌توانند در سیاستگذاری‌ها و برنامه‌ریزی‌های اقتصادی، اجتماعی و... کاربرد فراوانی داشته باشند.^۲

علاوه بر این مطابق ماده (۱۹) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده یکی از ابزارهای مهم و ضروری در فرآیند اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده علی‌الخصوص در سطح اصناف، ارائه صورتحساب در معاملات با ترتیب و اطلاعات مورد نظر سازمان امور مالیاتی است. این موضوع در مفاد تبصره

۱. براساس اعلام رئیس شورای صنفی کشور، در سال ۱۳۸۷ حدود سه میلیون و دویست واحد صنفی در اقتصاد ایران فعال هستند که حدود یک میلیون واحد آنها (حدود یک‌سوم) 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، ۱۳۸۹).

۲. 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 ارزش‌افزوده و ثبت دقیق اطلاعات اقتصادی در تمام بخش‌ها مرتبط با این قانون می‌تواند در تکمیل نظام اطلاعاتی و آماری اقتصاد کشور مؤثر واقع شده و مشکلات ناشی از این کمبود را برطرف 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 فیروز توفیق، بودجه‌ریزی در ایران (مسائل و چالش‌ها)، دفتر مطالعات برنامه و بودجه مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره انتشار ۱۲، ۱۳۸۲).

«۱» ماده (۱۶) قانون نظام صنفی^۱ مورد تأکید بوده است.

در تعداد محدودی از معاملات ارائه صورتحساب دارای جایگاه است و در اغلب معاملات در سطح صنوف، یا صورتحسابی ارائه نمی‌شود و یا صورتحساب‌های ارائه شده دارای ویژگی‌ها و اطلاعات قانونی مندرج در ماده (۱۶) قانون نظام صنفی نیست. این موضوع یکی از چالش‌ها و موانع اصلی در اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده برای اشخاص حقیقی است. به عبارت 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 قانونی در این خصوص ضروری است.

۴-۸. برخی ایرادات فنی قانون^۲

برخی از چالش‌های اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده به مفاد این قانون مربوط است. در ادامه سعی شده برخی از چالش‌های مذکور بیان شود:

۱-۴-۸. معاملات نسیه

در ماده (۱۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده زمان پرداخت مالیات یا تاریخ تعلق مالیات در هر نوع از معاملات یا نقل و انتقال‌های قابل تصور برای کالاها تشریح شده است. در هیچکدام از موارد بیان شده برای تاریخ تعلق مالیات، شرایطی برای معاملات نسیه‌ای و معاملات پیمانکاران لحاظ نشده است. این درحالی است که معاملات نسیه‌ای و پیمانکاری در اقتصاد ایران از حجم بالایی برخوردارند. در این شرایط مؤدیان (فروشنندگان نسیه کالا و پیمانکاران) با مشکل پرداخت مالیات معامله مواجه می‌شوند. به عبارت دیگر این گروه باید مالیات معامله‌ای را پرداخت کنند که مبلغی در ازای این معامله دریافت نکرده‌اند. آثار منفی این مشکل زمانی آشکار می‌شود که خریدار نسیه کالاها دولت باشد و فعالان اقتصادی طرف معامله دولت با مشکلات اقتصادی و کمبود نقدینگی مواجه شوند.

۲-۴-۸. پایه و مأخذ مالیاتی برخی معاملات

در قانون مالیات بر ارزش افزوده هر نوع معامله و نقل و انتقال کالا اعم از هبه، صلح، بخشش و

۱. تبصره «۱» ماده (۱۶) قانون نظام صنفی کشور - هر فرد صنفی در مقابل بها، اجرت یا دستمزد باید صورتحسابی 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.
۲. سیدمحمدرضا سیدنورانی و سعید توتونچی‌ملکی، بررسی برخی از چالش‌ها و موانع اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران، پژوهشنامه مالیات سازمان امور مالیاتی کشور، دوره جدید، سال هجدهم، بهار و تابستان ۱۳۸۹.



معاوضه‌ای، مشمول مالیات موضوع قانون مالیات بر ارزش‌افزوده شده است. به عبارت دیگر اساساً 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 شاید در عمل در برخی از اصناف و فعالیت‌ها مشکلات و چالش‌هایی در حوزه اجرا به وجود آورد (مانند صنف طلا و جواهر). بر این اساس ضروری است پس از اتمام دوران آزمایشی اجرای قانون، مشکلات مرتبط با برخی از فعالیت‌ها با توجه به ویژگی‌های خاص آنها (معاملات معاوضه‌ای مکرر و معاملات امانی و حق‌العمل‌کاری طلا) مد نظر قرار گیرد. مطالعه تجربه برخی از کشورها در لحاظ شرایط و ویژگی‌های برخی از اصناف و فعالیت‌های اقتصادی مؤید این موضوع است که در این کشورها اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده با در نظر گرفتن برخی ملاحظات صورت گرفته است. برای مثال در کشور ترکیه و پس از بازنگری‌های مختلف در قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، مالیات بر ارزش‌افزوده به پایه اجرت و سود فعالان صنف طلا تعیین شده و ارزش کل طلا و سنگ‌های به کار گرفته شده در طلایی مورد معامله از این مالیات معاف شده است.

۳-۴-۸. مالیات در معاملات اجرتی

با بررسی نحوه فعالیت‌ها و چرخه مبادلات برخی کالاها (طلا و جواهرات) بین فعالان اقتصادی می‌توان دریافت که بخشی از معاملات فعالان مذکور، از نوع معاملات اجرتی یا کارمزدی است. کارمزد این نوع از معاملات در مقابل ارزش کالای مبادله شده (طلا) ناچیز است، اما در محاسبه مالیات بر ارزش‌افزوده این فعالان، پایه محاسبه مالیات بر ارزش‌افزوده بر مبنای ارزش کل کالای 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. حال اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده با مکانیسم فوق برای این گروه از فعالان چالش‌برانگیز بوده است.

۵-۸. الزامات و بستریهای فرهنگی و اطلاع‌رسانی

یکی از راه‌های بالا بردن سطح تمکین و همراهی فعالان اقتصادی در اجرای کامل این قانون، بالا بردن سطح آگاهی‌های عمومی از آثار و فواید و همچنین جزئیات اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده است. برای نمونه از مزایای اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده تسهیل در ورود به

برخی از پیمان‌های منطقه‌ای ذکر شده است.^۱

تسهیل و تسریع در این امر می‌تواند آثار اقتصادی مطلوبی را در رونق فضای کسب‌وکار فعالان اقتصادی داشته باشد. تبیین این آثار می‌تواند به‌عنوان محرکی مثبت همراهی فعالان اقتصادی را در اجرا و تثبیت مالیات بر ارزش‌افزوده در پی داشته باشد.

علاوه بر این، پیچیدگی‌های نظام مالیات بر ارزش‌افزوده و مشکل فهم و معرفی آن در کنار مسائل یاد شده، تبیین جزئیات دقیق این قانون را ضروری می‌کند. در بررسی چالش‌های اجرای این قانون برای فعالان اقتصادی این موضوع (عدم اطلاع‌رسانی به موقع، کامل و تبیین جزئیات اجرایی قانون، عدم تشریح فواید و آثار اقتصادی آن در کوتاه‌مدت و بلندمدت) می‌تواند یکی از مؤثرترین موانع تحقق اهداف مورد نظر قانون معرفی شود.

جمع‌بندی و پیشنهادات

● با توجه به ساختار اقتصاد ایران و وابستگی بالای درآمدهای بودجه‌ای به درآمدهای نفتی و بروز برخی مشکلات و نارسایی‌های اقتصادی ناشی از این وابستگی، اصلاح نظام مالیاتی با هدف پیگیری سیاست‌های تخصیصی، توزیعی، درآمدی و... امری ضروری است. بر این اساس پیشنهاد می‌شود اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش‌افزوده به‌عنوان یکی از محورهای اصلی اصلاح نظام مالیاتی مورد توجه سیاستگذاران و فعالان اقتصادی باشد زیرا که این سیستم علاوه بر گسترش پایه مالیاتی و نهایتاً تثبیت درآمدهای مالیاتی بالا، به‌واسطه داشتن نرخ‌های پایین، بار تورمی را از بخش‌های تولیدی اقتصاد به بخش مصرف انتقال خواهد داد.

اما موضوع مهمی که سیاستگذاران اقتصادی باید به آن توجه داشته باشند این است که ویژگی‌های مثبت اشاره شده، نباید وسوسه بالا بردن نرخ این نوع از مالیات با هدف بالا بردن درآمدهای مالیاتی را افزایش دهد. زیرا افزایش نرخ این نوع از مالیات‌ها بدون توجه به ساختار اقتصادی، حجم فعالیت‌های غیررسمی اقتصاد، کشش عرضه و تقاضای کالاها و خدمات مشمول و... می‌تواند به‌عنوان مانعی برای اجرای موفق آن باشد. کاهش درآمدهای مالیاتی، مقاومت فعالان اقتصادی، گسترش حجم و فعالیت‌های زیرزمینی و غیررسمی، روی آوردن برخی مؤدیان به اعمال متقلبانه و سوءاستفاده از برخی منافذ و... از آثار قابل تصور این سیاست خواهد بود.

براین اساس پیشنهاد می‌شود دولت‌ها با رعایت انضباط مالی و هزینه‌های جاری خود را

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



- کاهش دهند. تا مجبور نشود برای جبران هزینه‌های بالای خود نرخ‌های مالیات را افزایش دهد.
- لازم است همه دستگاه‌های مرتبط با اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، 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 وزارتخانه‌ها و سازمان‌های 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 نرم‌افزاری و سخت‌افزاری، دسترسی فعالان اقتصادی به شبکه‌های ارتباط الکترونیکی و... از جمله این اقدامات است.
 - ایجاد رویه‌های اجرایی قانون مالیات بر ارزش‌افزوده برای برخی از فعالان با سطح سواد پایین‌تر در این مرحله می‌تواند برخی مقاومت‌ها در فرآیند اجرای قانون را مرتفع سازد و همه فعالان اقتصادی را به مؤدی و ممیز این قانون تبدیل کند.
 - با توجه به اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، 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 احصا و پیشنهادات اصلاحی مورد نظر 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 ارزش‌افزوده)، تعیین پایه معاملاتی برای برخی از فعالیت‌ها (موضوع ماده (۱۴) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده)، شمول برخی از کالاها و خدمات که با مشی کلی قانون و منطق برخی از قوانین و مقررات موجود در تضاد بوده و... مواجه شده‌اند که اتخاذ تدابیر مقتضی و متناسب با شرایط و ویژگی‌های آنها ضروری است.
 - با اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده اطلاعات اقتصادی فعالان و حجم گردش مالی آنها به‌طور شفاف قابل دسترسی خواهد بود. ضروری است با اجرای کامل قانون این مالیات، دستگاه متولی امور مالیاتی در برخی از روش‌های محاسبه مالیات بر درآمد فعالان اقتصادی تجدیدنظر کند. در این شرایط پیشنهاد می‌شود 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.
- با توجه به سیستم نسبتاً پیچیده حسابداری و فرآیند علمی اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، پیشنهاد می‌شود سازمان امور مالیاتی از تمام ظرفیت کارشناسی خود در عرصه‌های

مختلف اطلاع‌رسانی و آموزشی مؤدیان استفاده کند. استفاده از ظرفیت‌های قانونی و اختیارات ارائه شده در برخی از مواد قانون مالیات بر ارزش‌افزوده (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 مؤدیان فعال در اجرا و آموزش قانون، می‌تواند فرآیند اجرای قانون را تسریع و تسهیل کند.

منابع و مآخذ

۱. آقایی، الله‌محمد و اکبر کمیجانی. مبانی نظری مالیات بر ارزش‌افزوده و مزایای آن در راستای اصلاح نظام مالیاتی، پژوهشنامه اقتصادی، پاییز ۱۳۸۰.
۲. آمار و ارقام و اطلاعات ارسالی از معاونت مالیات بر ارزش‌افزوده سازمان امور مالیاتی کشور به مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، دفتر مطالعات اقتصادی، طی نامه شماره ۱۱۲۳۶ مورخ ۱۳۹۰/۸/۲۲.
۳. بررسی فرآیند اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران و الزامات اجرای آن، دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره مسلسل ۹۳۹۰، ۱۳۸۷.
۴. بررسی لایحه برنامه پنجم توسعه فصل پنجم - اقتصادی: کاهش وابستگی به نفت، اصلاح نظام مالیاتی، توسعه تعاون، دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، شماره مسلسل ۱۰۲۵۶، ۱۳۸۹.
۵. برنامه عملیاتی سال ۱۳۹۰، معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل، سازمان امور مالیاتی، ۱۳۹۰.
۶. تحلیلی بر مالیات بر ارزش‌افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران، معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۷۴.
۷. دانش‌جعفری، داوود. مالیات بر ارزش‌افزوده و چالش تورم، پژوهشنامه اقتصادی، تابستان ۱۳۸۰.
۸. راهنمای مؤدیان مالیات بر ارزش‌افزوده، سازمان امور مالیاتی کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی، مردادماه ۱۳۸۷.
۹. رحمانی، تیمور و علی طیب‌نیا. بررسی اثرات احتمالی اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران بر تورم، دفتر طرح مالیات بر ارزش‌افزوده، سازمان امور مالیاتی کشور، پاییز ۱۳۸۳.
۱۰. سیدنورانی، سیدمحمدرضا و سعید توتونچی‌ملکی. بررسی برخی از چالش‌ها و موانع اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران، پژوهشنامه مالیاتی سازمان امور مالیاتی کشور، دوره جدید، سال هجدهم، بهار و تابستان ۱۳۸۹.
۱۱. ضیایی بیگدلی، محمدتقی. جایگاه مالیات بر ارزش‌افزوده در اصلاح نظام مالیاتی ایران، ویژه‌نامه مالیاتی نشریه مجلس و پژوهش مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ش ۴۵، پاییز ۱۳۸۳.
۱۲. طیب‌نیا، علی. بررسی آثار احتمالی اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران، تورم و نابرابری، دفتر طرح مالیات بر ارزش‌افزوده سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۲.
۱۳. قانون برنامه پنجم توسعه کشور، مصوب ۱۳۹۰.
۱۴. قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، مصوب ۱۳۸۷.
۱۵. قانون نظام صنفی مصوب سال ۱۳۸۲.
۱۶. کمیجانی، اکبر. مالیات بر ارزش‌افزوده و بررسی مقدماتی امکان اجرای آن در اقتصاد ایران، انتشارات



- معاونت امور اقتصادی و دارایی، پاییز ۱۳۷۴.
۱۷. گزارش‌های عملکرد مالی دولت در سال‌های مختلف وزارت امور اقتصادی و دارایی.
۱۸. ضیایی‌بیگدلی محمدتقی و فرهاد طهماسبی‌بلداجی. مالیات بر ارزش‌افزوده؛ مالیاتی مدرن، انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی، ۱۳۸۳.
۱۹. بروجردی، علینقی. مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران، انتشارات سپینود، سال ۱۳۸۸.
۲۰. مالیات بر ارزش‌افزوده مروری بر ادبیات موضوع و تجربیات، دفتر طرح مالیات بر ارزش‌افزوده، سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۳.
۲۱. مهمترین سیاست‌ها و اقدامات انجام شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور در سال ۱۳۸۸، دفتر پژوهش و بهبود فرآیندها، سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۹.
۲۲. نادران، الیاس و علی رنجبرکی. پیامدهای اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده و زمینه‌سازی برای اجرای موفقیت‌آمیز آن در ایران، فصلنامه مجلس و پژوهش، ش ۵۶، تابستان ۱۳۸۶.
۲۳. نادران، الیاس. تخمین ظرفیت مالیاتی ناشی از اجرای لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران، مؤسسه توسعه و تحقیقات اقتصادی دانشگاه تهران، پاییز ۱۳۸۳.
۲۴. نادران، الیاس. راهکارهای مناسب جهت افزایش درجه توفیق مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران، دفتر طرح مالیات بر ارزش‌افزوده سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۴.
۲۵. نگرشی به مالیات بر ارزش‌افزوده و چگونگی اجرای آن در ایران، پرویز شهریاری‌راد و همکاران، دفتر طرح مالیات بر ارزش‌افزوده، ۱۳۸۳.



مرکز پژوهش‌ها
مجلس شورای اسلامی

شماره مسلسل: ۱۲۱۰۵

شناسنامه گزارش

عنوان گزارش: با نمایندگان مردم در مجلس نهم ۱۹. آشنایی با مالیات بر ارزش افزوده

نام دفتر: مطالعات اقتصادی (گروه بخش عمومی)

تهیه و تدوین‌کنندگان: سعید توتونچی‌ملکی، مائده پورحسین‌امیری

ناظر علمی: علی نصیری‌اقدم

متقاضی: معاونت پژوهشی

ویراستار تخصصی: —

ویراستار ادبی: —

واژه‌های کلیدی:

۱. مالیات بر ارزش افزوده

۲. اقتصاد ایران

تاریخ انتشار: ۱۳۹۰/۱۱/۳