

بررسی اجمالی عملکرد
قانون مالیات بر ارزش افزوده و
اهم چالش‌های آن

معاونت پژوهش‌های اقتصادی
دفتر: مطالعات بخش عمومی

کد موضوعی: ۲۳۰
شماره مسلسل: ۱۴۵۴۱
آذرماه ۱۳۹۴

به نام خدا

فهرست مطالب

۱	چکیده.....
۳	مقدمه.....
۵	۱. دامنه شمول و نحوه اجرا.....
۷	۲. عملکرد ارقام مربوط به قانون.....
۱۱	۳. مهمترین چالش‌های اجرای قانون در دوره آزمایشی.....
۱۲	۱-۳. اجرای مرحله‌ای قانون.....
۱۴	۲-۳. افزایش نرخ مالیات در دوره اجرای آزمایشی.....
۱۶	۳-۳. یکسان بودن نرخ عمومی برای همه کالاها و خدمات مشمول.....
۱۷	۴-۳. مشخص نبودن دامنه مشمول و معاف و همچنین مبهم بودن برخی مفاهیم و تعاریف.....
۱۸	۵-۳. تاریخ تعلق مالیاتی.....
۱۹	۶-۳. چالش استرداد مالیات بر ارزش افزوده در کالاهای صادراتی (مشمول نرخ صفر).....
۲۰	۷-۳. فواصل زمانی رسیدگی و عدم تناسب جرائم با تخلفات.....
۲۲	۸-۳. چالش عدم اطلاع‌رسانی و فرهنگ‌سازی فراگیر و مطلوب جزئیات قانون.....
۲۳	۹-۳. عدم پشتیبانی و هماهنگی سایر دستگاه‌ها و نهادهای دولتی و خصوصی.....
۲۴	۱۰-۳. نبود ضمانت‌های قانونی و اجرایی کافی برای وصول و ایصال مالیات.....
۲۶	۱۱-۳. کمبود سیستم‌های مکانیزه و نیروی کار متخصص و خبره.....
۲۷	۱۲-۳. مقاومت برخی فعالان اقتصادی در برابر شفافیت اقتصادی.....
۲۸	جمع‌بندی و پیشنهادهای.....



بررسی اجمالی عملکرد قانون مالیات بر ارزش افزوده و اهم چالش‌های آن

چکیده

اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده از نیمه دوم مهرماه ۱۳۸۷ شروع شده و سازمان امور مالیاتی این قانون را براساس مجوز قانونی صادر شده در مفاد ماده (۱۸) به صورت مرحله‌ای به اجرا گذاشته و در هر مرحله بخشی از مؤدیان مشمول را ملزم به ثبت‌نام به‌عنوان مؤدی مشمول این قانون فراخوان کرده است. تاکنون در مجموع حدود ۵۲۴ هزار مؤدی مشمول ثبت‌نام و اجرای این قانون شده‌اند و از این تعداد مؤدی در سنوات اجرای این قانون (از نیمه دوم مهرماه ۱۳۸۷ تا پایان ۶ ماهه اول سال ۱۳۹۴) حدود ۶/۲ میلیون اظهارنامه مالیاتی در فرآیندهای مختلف تسلیم سازمان امور مالیاتی شده است. کل مالیات و عوارض وصولی در سال‌های اجرای این قانون (۱۵ مهرماه ۱۳۸۷ تا ۱۳۹۴/۶/۳۱)، معادل ۱۱۰/۷ هزار میلیارد تومان بوده است که از این رقم، ۶۷/۵ هزار میلیارد تومان آن مربوط به مالیات‌ها و مابقی (۴۳/۲ هزار میلیارد تومان) نیز مربوط به عوارض (سهم شهرداری‌ها و دهیاری‌ها و منابع واریزی به حساب وجوه متمرکز وزارت کشور) است.

هرچند سازمان امور مالیاتی توفیقات و تلاش‌هایی برای اجرای بهتر این قانون داشته است، اما باید اذعان شود که این قانون آن‌گونه که باید اجرا نشده و نتوانسته است اهداف درآمدی و شفاف‌سازی نظام مالی و مالیاتی را توأمان محقق کند. این ناکامی دلایل متعددی دارد و همه این نقایص به سازمان امور مالیاتی یا وزارت امور اقتصادی و دارایی

مربوط نمی‌شود. تصمیم‌گیری برای اجرای مرحله‌ای قانون مالیات بر ارزش افزوده و غیرفنی رفتار کردن در این بخش، افزایش سالیانه نرخ مالیات بر ارزش افزوده در دوره اجرای آزمایشی، محدودیت برخی از مواد قانونی (بحث اعتبار و استرداد مالیاتی، تاریخ تعلق مالیاتی، نحوه اجرای مرحله‌ای و ...)، نبود زیر ساخت‌های سخت‌افزاری و نرم‌افزاری مناسب و گسترده در سراسر کشور و عدم رعایت قواعد و قوانین مالی و تجاری توسط فعالان اقتصادی (عدم اجرای برخی از احکام قانونی قانون نظام صنفی، سنتی بودن فرآیندهای ثبت اطلاعات اقتصادی، عدم پایبندی فعالان اقتصادی به قواعد مبادلات مالی و اقتصادی و نبود فرهنگ صورتحساب‌دهی در خرید و فروش کالاها و خدمات، نبود زیرساخت‌های فنی و سخت‌افزاری برای دایرکردن صندوق‌های مکانیزه فروش در اغلب اصناف کشور و...)، عدم همراهی و هماهنگی سایر نهادها و دستگاه‌ها در خصوص ایجاد بسترهای اجرای این قانون، مقاومت برخی گروه‌های فشار اقتصادی در مقابل گسترش دامنه اجرای قانون و ... در کنار کم‌کاری سازمان امور مالیاتی در پیگیری آموزش و نشر عمومی فرهنگ مالیاتی متناسب با نظام مالیات بر ارزش افزوده، عدم اطلاع‌رسانی جامع و کامل از ابعاد اجرایی و دامنه شمول و تکالیف عامه مردم در قبال این قانون، عدم ایجاد برخی بسترهای اجرایی و مکانیزه نبودن سیستم فرآیندهای تشخیص و وصول و بررسی و نهایی کردن اظهارنامه‌ها، نبود نیروی انسانی متبحر و کارآمد در این بخش و همه و همه جزء مواردی هستند که اجرای کامل این قانون را با مشکلاتی مواجه کرده‌اند و ضروری است این مسائل در لایحه دائمی کردن و اصلاح این قانون مدنظر سیاستگذاران قرار گیرد.



اجرای سیستم قانون مالیات بر ارزش افزوده در نظام اقتصادی ایران از دهه ۱۳۶۰ مد نظر سیاستگذاران اقتصادی قرار گرفت. این موضوع پس از بررسی‌های کارشناسی فراوان در سال ۱۳۸۱، منجر به تهیه و تصویب لایحه از طرف دولت و تقدیم آن به مجلس شورای اسلامی شد. فرآیند بررسی و تصویب این لایحه در مجلس شورای اسلامی با دقت و حساسیت کارشناسی بالایی دنبال شد تا در نهایت مفاد لایحه یاد شده در مهرماه ۱۳۸۶ مطابق اصل هشتادوپنجم قانون اساسی، بررسی و تصویب اجرای آزمایشی به مدت ۵ سال این قانون در کمیسیون اقتصادی مجلس پایان یافت. پس از بررسی شورای نگهبان و رفت و برگشت مفاد این لایحه بین شورای نگهبان و مجلس، بالاخره با تأیید نهایی شورای نگهبان قانون مالیات بر ارزش افزوده در خردادماه ۱۳۸۷ تأیید نهایی شد و در تیرماه ۱۳۸۷ برای اجرا از طرف دولت به وزارت امور اقتصادی و دارایی ابلاغ شد.

اجرای این قانون عملاً از مهرماه ۱۳۸۷ کلید خورد اما متأسفانه از همان ابتدا اجرای این قانون با مشکلات و چالش‌هایی مواجه شد. دلیل بروز این مشکلات، عدم اطلاع‌رسانی به موقع در خصوص مسائل تکنیکی و فواید و آثار این قانون در نظام اقتصادی از طرف مجریان به فعالان اقتصادی و مؤدیان مشمول این قانون اعلام شد. این مشکلات باعث شد تا رئیس‌جمهور وقت دستور یک‌طرفه برای توقف اجرای قانون مذکور را صادر کند. اما پس از چندی، سازمان امور مالیاتی کشور با صدور اطلاعیه‌ای در مورخ ۱۳۸۷/۷/۲۱ آمادگی خود را برای ایجاد تسهیلات لازم برای اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و رفع نگرانی فعالان اقتصادی و اصناف و همچنین برگزاری جلسات آموزشی و اطلاع‌رسانی بیشتر اعلام کرد. در این اطلاعیه سازمان امور مالیاتی، اجرای قانون را منوط به ارائه

اطلاعات دقیق و اقدامات لازم برای تمهید شرایط مناسب دانسته و با این تدبیر عملاً جلوی تعطیلی اجرای قانون گرفته شد و جهت‌گیری اجرای گام به گام قانون بنا نهاده شد. علی‌رغم تعیین دوره پنج ساله اجرای آزمایشی، اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده با دو بار تمدید در قالب قوانین بودجه سال‌های ۱۳۹۲ و ۱۳۹۳ تا امروز به هفت سال افزایش یافته است. از آن زمان تاکنون نزدیک به هفت سال از اجرای این قانون سپری شده است. در این دوره سازمان امور مالیاتی با ارائه ۶ فراخوان در مراحل مختلف به ترتیب برخی از فعالان اقتصادی را مشمول ثبت‌نام اجرای این قانون کرده است. در هر مرحله نیز متناسب با ظرفیت‌های سازمان، مؤدیان مشمول ثبت‌نام، آموزش‌هایی را از طرف سازمان امور مالیاتی در اقصی نقاط کشور دریافت کرده‌اند. در مجموع تا پایان مرحله ششم بالغ بر ۵۰۰ هزار نفر (مؤدی و غیرمؤدی) مشمول آموزش فوق شده‌اند.

این گزارش با هدف ارزیابی عملکرد اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال‌های اجرای این قانون تهیه شده و از دو بخش کلی تشکیل شده است. بخش اول این گزارش، مختصری از ارقام عملکردی مربوط به این قانون با توجه به اطلاعات و ارقام ارائه شده از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی و برخی نکات مربوط به اجرای این قانون است. در بخش دوم گزارش سعی شده دغدغه‌ها و مشکلات اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در خصوص نحوه اجرای قانون در قالب نحوه تعامل اصناف و فعالان اقتصادی با سازمان امور مالیاتی و بالعکس و همچنین میزان مشارکت سایر نهادهای مرتبط با اجرای این قانون، تغییرات پی‌درپی در نرخ مالیات و برخی احکام قانون آن هم در دوره اجرای آزمایشی، نحوه اطلاع‌رسانی ابعاد مختلف اجرایی قانون به مردم و ذی‌نفعان، بحث‌های



مربوط به تاریخ تعلق مالیاتی برخی از گروه‌های فعال، چالش‌های مربوط به بحث استرداد و سایر ضعف‌ها و کاستی‌های اجرایی دیگر مورد بررسی قرار گیرد.

۱. دامنه شمول و نحوه اجرا

اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده عملاً از پانزدهم مهرماه ۱۳۸۷ بر اساس ترتیبات و اختیارات ارائه شده به سازمان امور مالیاتی در مفاد ماده (۱۸) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده شروع شد. در ۶ سال اول اجرای این قانون، سازمان امور مالیاتی سعی کرده است که با لحاظ برخی مسائل فنی و امکانات سازمان امور مالیاتی و همچنین در نظر گرفتن آرا و نظرات اتحادیه‌ها، اصناف و فعالان اقتصادی با صدور فراخوان‌های مختلف (۶ گانه) طی چند مرحله، بخش قابل توجهی از فعالان اقتصادی را مشمول اجرای این قانون کند. تا به امروز (تا آخر ۶ ماهه اول سال ۱۳۹۴) حدود ۵۰۰ هزار نفر برای اجرای این قانون و به‌عنوان مؤدی قانون مالیات بر ارزش‌افزوده ثبت‌نام کرده‌اند. ترکیب (به لحاظ شخصیت حقوقی) و نحوه مشمول شدن این مؤدیان از منظر بازه زمانی در قالب جدول ۱ آمده است.

جدول ۱. گزارش آماری ثبت‌نام از ۱۳۸۷/۷/۱ تا ۱۳۹۴/۷/۳۰

سال	اشخاص حقیقی	اشخاص حقوقی	کل
۱۳۸۷	۲۶۰۰	۱۸۳۳۰	۲۰۹۳۰
۱۳۸۸	۱۲۰۷۸	۳۴۷۵۷	۴۷۱۹۱
۱۳۸۹	۵۶۵۸۳	۲۵۱۲۶	۸۱۷۰۹
۱۳۹۰	۵۳۶۰۹	۲۹۰۰۴	۸۲۶۱۳
۱۳۹۱	۶۲۳۰۱	۳۲۰۶۲	۹۴۳۶۳
۱۳۹۲	۴۷۸۰۰	۲۳۴۳۱	۷۱۲۳۱
۱۳۹۳	۵۳۷۶۰	۲۶۴۴۶	۸۰۲۰۶
۱۳۹۴	۲۹۱۹۰	۱۷۸۷۶	۴۷۰۶۶
جمع	۳۱۷۹۲۱	۲۰۶۵۵۰	۵۲۴۴۷۱

مأخذ: گزارش دریافتی از معاونت مالیات بر ارزش‌افزوده سازمان امور مالیاتی کشور.

ارقام مذکور نشان‌دهنده این است که سازمان امور مالیاتی با استفاده از اختیار قانونی ماده (۱۸) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، شناسایی و مشمول نمودن مؤدیان را به صورت مرحله‌ای در دستور کار قرار داده و توانسته است در دوره ۶ ساله بخش قابل توجهی از فعالان اقتصادی مرتبط با سهم بالای گردش مالی را مشمول این قانون کند. اما موضوعی که در اینجا باید به آن توجه شود این است که سازمان امور مالیاتی هنوز مشخص نکرده است که راهبرد این سازمان در خصوص گسترش دامنه مشمولین موضوع این قانون تا کجا خواهد بود؟ به عبارت دیگر سازمان چند فراخوان دیگر لازم دارد تا ثبت‌نام همه مؤدیان موضوع این قانون تکمیل شود یا دامنه شمول این قانون تا چه سطحی از فعالیت‌ها خواهد بود؟ روشن شدن این مسائل می‌تواند



انتظارات دستگاه‌های نظارتی از سازمان امور مالیاتی، بازه زمانی مورد نیاز و امکانات و بستریهای مربوط به گام‌های بعدی را روشن کند.

۲. عملکرد ارقام مربوط به قانون

همانطور که عنوان شد، در قانون مالیات بر ارزش افزوده پیش‌بینی شده است که سازمان امور مالیاتی با ترتیبات اجرای مرحله‌ای این قانون، فرآیند مشمول کردن مؤدیان را در فراخوان‌های مختلف بیان کند. براین اساس طبیعی است که ارقام عملکردی مربوط به درآمد این قانون در سال‌های اول اجرای قانون اندک و به مرور زمان این ارقام افزایش یابد. در واقع، ارقام عملکردی این قانون و همچنین تعداد ثبت‌نام‌شدگان (مؤدیان مشمول جدید) در هر سال نسبت به دوره قبل، از رشد قابل توجهی برخوردار شده‌اند. جدول ۲ مراحل مختلف مشمول شدن مؤدیان (ثبت‌نام مؤدیان) و ارقام عملکردی قانون را طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۶ ماهه اول سال ۱۳۹۴، به تفکیک مالیات و عوارض دریافتی نشان داده است.

جدول ۲. ارقام عملکردی مالیات و عوارض مربوط به قانون مالیات بر ارزش افزوده از

ابتدای اجرای قانون تا ۱۳۹۴/۶/۳۱ (میلیارد ریال)

سال	تعداد اظهارنامه‌های تسلیمی	جمع مالیات و عوارض ابرازی پس از کسر اعتبار مثبت	جمع مالیات و عوارض وصولی*
۱۳۸۷	۱۳۳۷۵	۳۰۶۱	۲۲۵۱۹
۱۳۸۸	۱۶۱۲۹۸	۲۸۸۱۲	۴۹۴۳۹
۱۳۸۹	۴۱۲۶۰۹	۳۲۸۷۱	۶۶۳۱۳
۱۳۹۰	۸۴۲۲۳۴	۶۱۷۷۲	۱۱۳۵۹۲
۱۳۹۱	۱۲۶۳۷۳۴	۹۹۸۱۵	۱۲۲۰۵۰
۱۳۹۲	۱۲۸۰۰۸۵	۱۵۴۲۹۰	۲۲۹۴۶۳
۱۳۹۳	۱۴۸۹۲۳۷	۲۰۷۸۱۳	۳۴۰۵۵۴
۶ ماهه اول سال ۱۳۹۴	۷۵۷۳۷۶	۱۱۴۵۶۵	۱۶۲۶۸۲
جمع	<u>۶۲۱۹۹۴۸</u>	<u>۷۰۳۰۰۰</u>	<u>۱۱۰۶۶۱۲</u>

مأخذ: گزارش دریافتی از معاونت مالیات بر ارزش افزوده سازمان امور مالیاتی کشور.

* مجموع درآمدهای وصولی این ستون مربوط به مالیات بر ارزش افزوده کالاها و خدمات، مالیات‌ها و عوارض شماره‌گذاری خودرو، نقل و انتقال خودرو، فروش فرآورده‌های نفتی، سیگار و محصولات دخانی، خروج از کشور، عوارض سهم شهرداری‌ها و دهیاری‌ها و معوقه قانون موسوم به قانون تجمیع است.

همانطور که ملاحظه می‌شود فرآیند ثبت‌نام مؤدیان طی هفت سال (۶ مرحله فراخوان) اجرای قانون، با رشد مثبت همراه بوده و سال به سال به تعداد مؤدیان مشمول این قانون اضافه شده است. طبق گزارش اعلامی توسط سازمان امور مالیاتی کشور از اولین دوره اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده تا آخر شهریورماه ۱۳۹۴، در مجموع حدود ۶ میلیون و دویست و بیست هزار اظهارنامه مالیاتی مربوط به قانون مالیات بر ارزش افزوده



از مؤدیان دریافت شده و مورد رسیدگی قرار گرفته است. پیش‌بینی آن است که این رقم هر سال افزایش یابد. کل ارقام مالیات و عوارض ابرازی پس از کسر اعتبار در این تعداد از اظهارنامه‌ها، معادل ۷۰۳ هزار میلیارد ریال بوده است که با رسیدگی و بررسی‌های سازمان امور مالیاتی این ارقام به ۱۱۰۶/۶ هزار میلیارد ریال افزایش یافت. این امر نشان‌دهنده این واقعیت است که اولاً رسیدگی سازمان امور مالیاتی برای تشخیص و وصول درآمدهای مالیاتی این بخش قابل توجه بوده و ثانیاً فعالان اقتصادی جدید استقرار این نوع از نظام مالیاتی و چرخش اطلاعات اقتصادی فعالان در سیستم مالیاتی کشور را دریافت کرده‌اند و ابرازهای مالیاتی خود را با واقعیات اقتصادی تطبیق می‌دهند.

رشد مناسب درآمدهای مالیات و عوارض ابرازی و وصولی در سنوات یاد شده بیانگر گسترش پایه مالیاتی (افزایش تعداد مؤدیان ثبت‌نامی) مالیات بر ارزش‌افزوده، بالا رفتن سطح اطلاعات اقتصادی مؤدیان مشمول در نظام مالیاتی و همراهی و تعامل مطلوب بین سازمان و مؤدیان و فعالان اقتصادی است.

بررسی نتایج عملکرد درآمدهای مالیاتی مربوط به قانون مالیات بر ارزش‌افزوده و مقایسه این ارقام با ارقام مصوب قوانین بودجه سالیانه مربوط به این قانون حکایت از تلاش سازمان امور مالیاتی برای گسترش پایه این نوع از مالیات است. برای نمونه در سال ۱۳۸۸، ۷۲ درصد از درآمدهای مالیاتی مصوب در این بخش محقق شده است. در سال‌های ۱۳۹۱ و ۱۳۹۲ عملکرد ارقام مربوط به مالیات بر ارزش‌افزوده بیش از ارقام مصوب قوانین بودجه و در سال ۱۳۹۳ نیز عملکرد نزدیک به رقم مصوب است، البته باید به این نکته توجه شود که طی سال‌های یاد شده، همواره نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده در حال افزایش بوده است.

جدول زیر درصد عملکرد وصولی مالیات بر ارزش افزوده را طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۶ ماهه اول سال جاری (۱۳۹۴) نشان داده است.

جدول ۳. درصد تحقق ارقام عملکردی مالیات بر ارزش افزوده طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۶ ماهه اول سال ۱۳۹۴ (میلیارد ریال)

سال	رقم مصوب بودجه	عملکرد	درصد تحقق
۱۳۸۷	۰	۱۵۹۰۰	-
۱۳۸۸	۳۹۵۷۱	۲۸۴۵۱	۷۲
۱۳۸۹	۵۶۱۴۳	۳۷۱۰۸	۶۶
۱۳۹۰	۶۷۳۱۶	*۶۰۱۰۴	۸۹
۱۳۹۱	۶۸۸۰۵	۷۰۴۸۶	۱۰۲
۱۳۹۲	۱۲۳۶۵۲	۱۳۵۹۶۹	۱۱۰
۱۳۹۳	۲۲۹۸۳۲	۲۱۷۰۲۶	۹۴
۶ ماهه ۱۳۹۴	۱۳۶۱۶۴	۱۱۰۰۱۵	۸۰/۹
جمع کل	۷۲۱۴۸۳	۶۷۵۰۶۰	۹۴

مأخذ: همان.

* با احتساب ارقام جمعی - خرجی در سال مدنظر.

بررسی ارقام مربوط به عملکرد مالیات بر ارزش افزوده طی سال‌های ۱۳۸۷ تا ۶ ماه اول سال ۱۳۹۴ نشان‌دهنده این واقعیت است که غیر از سال‌های اول اجرای قانون، در سال‌های بعدی ارقام عملکردی بیش از ارقام مصوب بوده است و این امر به دلیل ثبت نام مؤدیان جدید و اضافه شدن گروه‌های جدیدی از مؤدیان به‌عنوان مشمولین قانون یاد شده با گذشت زمان و افزایش نرخ مالیات بوده است. دلیل دیگر این موضوع تکمیل بانک



اطلاعات اقتصادی سازمان امور مالیاتی به واسطه دریافت اطلاعات متقابل برخی از فعالان (که علی‌رغم مشمول شدن اقدام به ثبت‌نام نکرده‌اند) از فعالان اقتصادی دیگر مشمول و ثبت‌نامی و پر شدن شکاف‌های اطلاعاتی این سازمان است. به نظر می‌رسد با تکمیل حلقه شمولیت مؤدیان و فراخوان گروه‌های هدف و همچنین به همراه آن تکمیل بانک اطلاعات اقتصادی و کاهش نقاط کور و در نهایت تکمیل شدن این بانک، سال به سال ارقام عملکردی مربوط به این قانون در حال افزایش باشد. البته نکته مهم دیگر در خصوص عملکرد بالای اجرای قانون که باید به آن توجه شود این است که در سال‌های اول برخی از مؤدیان به دلایل مختلف قواعد مربوط به اجرای قانون را به درستی رعایت نکرده و لذا در سنوات بعد و در زمان رسیدگی مشمول مالیات و جرائم بالا شده‌اند. به عبارت دیگر در بسیاری از موارد حلقه‌های واردات یا تولید تا مصرف‌کننده نهایی به دلیل عدم اجرای مفاد قانون و فرآیند حسابداری آن مشمول مالیات شده‌اند که اصابت مالیاتی به این گروه برخلاف مفاد قانون بوده است. بنابراین اعتراض بسیاری از فعالان اقتصادی زنجیره تولید و توزیع مبنی بر اصابت مالیات به آنها از این ضعف ناشی شده است که این گروه از مؤدیان به دلایل مختلف در انجام تکالیف قانونی دچار ضعف، اشتباه یا بی‌اطلاعی بوده‌اند.

۳. مهمترین چالش‌های اجرای قانون در دوره آزمایشی

در این بخش به برخی از مهمترین چالش‌های پیش روی اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده اشاره شده است. البته باید توجه شود که برخی از این چالش‌ها توسط سازمان

امور مالیاتی یا وزارت امور اقتصادی و دارایی به واسطه صدور بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرایی برطرف یا تعدیل شده است. اما راه‌حل مناسب این است که حتی‌المقدور این اشکالات در زمان تدوین و تصویب لایحه دائمی شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده، مد نظر قرار گرفته و برطرف شوند.

۱-۳. اجرای مرحله‌ای قانون

مطابق مفاد ماده (۱۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده، تعیین نحوه اجرای قانون و گسترش دامنه شمول مضمولین قانون با سازمان امور مالیاتی است. به عبارت دیگر، اختیار نحوه گسترش دامنه اجرایی قانون به سازمان امور مالیاتی داده شده است. این موضوع دلایل متعددی داشت. تازه تأسیس بودن قانون مالیات بر ارزش افزوده و عدم تسلط سازمان امور مالیاتی به مسائل اجرایی آن، نبود زیرساخت‌های سخت‌افزاری و نرم‌افزاری مورد نیاز برای پوشش دادن همه مؤدیان، نبود آمادگی در همه مؤدیان با هر سطح و اندازه اقتصادی برای پذیرش قواعد اجرایی قانون، مقرون به صرفه نبودن مشمول کردن همه مؤدیان و فعالان اقتصادی و... از عمده‌ترین دلایل این تصمیم بود. با همه این ملاحظات بالاخره اجرای مرحله‌ای قانون مالیات بر ارزش افزوده (مشمول کردن مرحله‌ای مؤدیان) یکی از چالش‌های اجرای قانون مذکور است. دلیل این موضوع آن است که این شیوه باعث شده که در یک صنعت یا فعالیت، بخشی از فعالان اقتصادی به‌عنوان مؤدی مشمول و دیگر مؤدی غیرمشمول باشند. به عبارت دیگر در یک صنعت یا صنف، بخشی از فعالان (عمدتاً فعالان بالادستی) به‌عنوان مؤدی این قانون و مشمول مالیات و برخی دیگر اساساً مؤدی قانون نبودند یا در یک فعالیت صنفی با مختصات و کارکرد



یکسان گروهی مشمول و مؤدی و گروه دیگر غیرمشمول و در نهایت مؤدی قانون نبودند. این روش مشکلات و معضلات اجرایی و اقتصادی زیادی را به فعالان اقتصادی تحمیل کرده است. برای نمونه در مرحله‌ای از اجرای قانون، فراخوانی صورت گرفت (فراخوان مرحله چهارم) و تالارهای پذیرایی و رستوران‌ها مشمول مالیات قانون بر ارزش افزوده شدند. در این مرحله همچنان چلوکبابی‌ها و اغذیه‌فروشی‌ها که تقریباً فعالیت واحدی تحت عنوان عرضه غذا را برعهده داشتند، مشمول و مؤدی قانون نبودند. این نحوه برخورد باعث شد تا از یک‌سو عرضه یک پرس غذای مشخص (با فرض کیفیت و کمیت ثابت) در رستوران‌ها به اندازه مالیات بر ارزش افزوده گران‌تر از چلوکبابی‌ها یا سایر عرضه‌کنندگان غذا (مشمولین فراخوان مرحله ششم) باشد و از سوی دیگر برخی از فعالان این حوزه‌ها وجود دریافت مبلغی به‌عنوان مالیات بر ارزش افزوده از مشتریان، آن را به حساب دولت واریز نکنند. این امر در عمل باعث شد رقابت اقتصادی بین فعالیتهای مختلف اقتصادی مخدوش و بعضاً این گروه از فعالیتهای را با چالش‌های جدی روبرو کند. این مثال به سایر گروه‌ها و فعالیتهای اقتصادی دیگر در صنفا، صنایع مختلف و فعالیتهای مرتبط دیگر قابل تسری است. بنابراین علی‌رغم پذیرش محدودیت‌های اجرای کامل و گسترده قانون مالیات بر ارزش افزوده، باید پذیرفت که اجرای مرحله‌ای آن مشکلات چالش‌های جدی و زیان‌باری را به برخی فعالان در فعالیتهای اقتصادی مختلف تحمیل کرده است.

۲-۳. افزایش نرخ مالیات در دوره اجرای آزمایشی

نرخ مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال تصویب این قانون ۳ درصد تعیین شد. ۱/۵ درصد این نرخ مربوط به مالیات و ۱/۵ درصد دیگر آن نیز مربوط به عوارض سهم شهرداری‌ها و دهیاری‌ها بود. فلسفه پایین بودن نرخ موضوع قانون یاد شده این بود که مجری قانون می‌تواند در سال‌های اول اجراء بدون هزینه و چالش بتواند پایه مالیاتی را گسترش دهد و مؤدیان نیز مقاومتی در مقابل این قانون نداشته باشند. اما با پیش‌بینی افزایش سالیانه ۱ درصدی نرخ قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال‌های اجراء قانون برنامه پنجم توسعه؛ گسترش دامنه شمول به یکی از چالش‌های اجراء قانون مالیات بر ارزش افزوده تبدیل شد. مطابق مفاد تبصره «۱» ماده (۱۱۷) قانون برنامه پنجم توسعه، مقرر شد هر سال به میزان ۱ درصد به نرخ مالیات موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده اضافه شود. از طرف دیگر در قوانین بودجه سال‌های ۱۳۹۳ و ۱۳۹۴ کشور نیز حکمی برای افزایش ۱ واحد درصد بیشتر نرخ مالیات بر ارزش افزوده علاوه بر افزایش یک درصدی سالیانه اضافه شد. با این تصمیم عملاً نرخ قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۹۳ به ۸ درصد و در سال ۱۳۹۴ معادل ۹ درصد تعیین شد.

بنابراین در دوره هفت ساله اجرای آزمایشی این قانون نرخ مالیات بر ارزش افزوده عملاً از ۳ به ۹ درصد افزایش یافت. در نهایت نیز افزایش ۱ درصدی نرخ مالیات بر ارزش افزوده در قالب قوانین بودجه سالیانه (بخش سهم بخش سلامت) به یک حکم دائمی در قالب مفاد ماده (۳۷) قانون الحاقی موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی (۲) تبدیل شد. پیشنهادهای مربوط به افزایش نرخ‌ها از طرف مجلس و عمدتاً با الحاق احکامی به لوایح دولت (لایحه برنامه پنجم توسعه و لوایح بودجه سال‌های ۱۳۹۳ و ۱۳۹۴)



صورت گرفت. این در شرایطی بود که هنوز زنجیره اجرای این قانون از واردکننده یا تولیدکننده به مصرف‌کننده نهایی تکمیل نشده بود. با این اقدام (افزایش نرخ مالیات در سنوات مختلف) مقاومت برخی از گروه‌های اقتصادی در برابر گسترش دامنه اجرایی این قانون افزایش یافته یا تشدید شد.^۱ لذا در شرایطی که هنوز محدودیت‌ها و موانع پیش‌روی اجرای کامل این قانون اعم از مشکلات قانونی، اجرایی و فرهنگ‌سازی به‌طور کامل شناسایی و برطرف نشده بود، نباید از این قانون به‌عنوان محملی برای افزایش منابع بودجه عمومی استفاده می‌شد، زیرا این امر ممکن است ناکامی در اجرای کامل این قانون را در پی داشته باشد. بنابراین سیاست افزایش نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده در قوانین مختلف مقاومت گروه‌های متعدد در برابر گسترش پایه‌های این قانون به اصناف و خرده‌فروشان را تشدید کرد که این موضوع نیز به یکی از چالش‌های مهم بخش تولید و توزیع در اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده تبدیل شد.

آفت دیگر افزایش نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده تأثیر اندک اما مثبت آن در تعمیق رکود سال‌های اخیر اقتصاد کشور بود. مطابق گزارش‌های رسمی منتشر شده از مراجع قانونی، اقتصاد ایران از نیمه دوم سال ۱۳۹۰ به دلایل مختلفی وارد رکود تورمی شد (رکود تورمی مذکور در سال ۱۳۹۴ به دلیل سیاست کنترل تورم به رکود تبدیل شد). معمولاً در شرایط رکود اقتصادی یکی از سیاست‌های اقتصادی کارآمد اعمال سیاست مالیاتی انقباضی است، اما متأسفانه در این سال‌ها (سال‌های رکود تورمی یا رکود به همراه تورم نسبی) سیاست افزایش نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده پیگیری و تداوم یافت. خود این

۱. مرکز پژوهش‌ها در گزارش‌های متعددی (مانند گزارش با شماره مسلسل ۱۴۰۸۵) که برای بررسی کارشناسی لوایح برنامه پنجم توسعه و بودجه‌های سالیانه تهیه شد این موضوع (اجتناب از افزایش نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده) را به نمایندگان مجلس متذکر شد؛ ولی متأسفانه نمایندگان در تصمیم‌گیری نهایی ترتیب اثری به این نکات نمی‌دادند.

موضوع نیز بدبینی قابل توجهی در برخی سیاستگذاران و فعالان اقتصادی در خصوص این قانون ایجاد کرد و منجر به بروز برخی موانع بر سر اجرای کامل این قانون شد. این بدبینی تا حدی است که امروزه برخی از فعالان اقتصادی بدون توجه به آثار مثبت اجرای این قانون، آن را به‌عنوان یکی از عوامل کساد کسب‌وکار خود معرفی می‌کنند. این در حالی است که بررسی منطق اقتصادی و حسابداری حاکم بر این قانون، تأثیر قابل توجه اجرای این قانون در گسترش رکود و تورم شدید را رد می‌کند.

۳-۳. یکسان بودن نرخ عمومی برای همه کالاها و خدمات مشمول

اگرچه در قانون مالیات بر ارزش افزوده علاوه بر نرخ عمومی، نرخ‌های مالیاتی متفاوتی نیز برای برخی از کالاهای خاص (مانند انواع حامل‌های انرژی) یا نرخ صفر برای صادرات در نظر گرفته شده است، اما باید اذعان کرد که از نظر تنوع نرخ‌های مالیاتی، قانون مالیات بر ارزش افزوده در نظام اقتصادی ایران به‌عنوان یک قانون تک‌نرخ یعنی قانونی با یک نرخ عمومی برای بخش اعظمی از کالاها و خدمات مشمول مالیات محسوب می‌شود. سابقه اجرایی این قانون در هفت سال اخیر نشان می‌دهد که این رویکرد یکی از چالش‌های اصلی پیش روی اجرای موفق این قانون بوده است. زیرا با توجه به سهم متفاوت هزینه خرید کالاها و خدمات مختلف در سبد هزینه‌ای خانوار و همچنین نوع مراودات و برداشت‌های سنتی موجود در نظام اقتصادی در قبال برخی کالاها، حجم بالای گردش مالی برخی از بخش‌های اقتصادی و مسائل متعدد فرهنگی و اقتصادی دیگر، نمی‌توان نرخ مالیاتی یکسانی را برای همه انواع کالاها و خدمات در نظر گرفت. هرچند که بررسی تجارب اجرایی اغلب کشورها در اجرای این نوع از نظام مالیاتی نشان‌دهنده این واقعیت



است که کم‌هزینه‌ترین و راحت‌ترین شیوه اجرایی نظام مالیات بر ارزش‌افزوده نظام تک‌نرخ است.

باید توجه شود که برای اجرای منسجم و کم‌هزینه نظام مالیاتی مبتنی بر ارزش‌افزوده، ضروری است برای برخی از کالاها تصمیمات ویژه‌ای به لحاظ فرآیند اجرایی و نرخ مالیاتی در نظر گرفته شود و عدم توجه به این امر اولاً می‌تواند از منظر اقتصادی و اجتماعی مشکلاتی را فراهم کند و ثانیاً پیگیری اهدافی مانند شفافیت اقتصادی را در ذیل این قانون مخدوش کند.

شایسته است کالاها و خدمات موضوع قانون با توجه به خاستگاه اقتصادی و فرهنگی و همچنین اهمیت و اولویت آنها در شرایط فعلی اقتصاد کشور به چند گروه کلی تقسیم شوند (البته نه گروه‌های متعدد و متنوع) و برای آنها نرخ‌های مالیاتی مشخصی تعیین شود. اتخاذ این رویکرد شاید بتواند زمینه گسترش کم‌هزینه پایه مالیاتی را در بین اصناف مختلف فراهم نماید هرچند که از منظر اجرایی دارای برخی سختی‌ها و هزینه‌هاست.

۳-۴. مشخص نبودن دامنه مشمول و معاف و همچنین مبهم بودن برخی مفاهیم

و تعاریف

در قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مرز بین کالاهای مشمول و معاف به‌درستی و با شفافیت تبیین نشده و این امر موجب شده است تا برخی از فعالیت‌های رسمی به فعالیت‌های غیررسمی تبدیل شوند. برای مثال در مفاد ماده (۱۲) این قانون فهرست کالاها و خدمات معاف از منظر قانون مالیات بر ارزش‌افزوده تصریح شده است. در بند «۱» ماده (۱۲) محصولات کشاورزی فرآوری نشده جزء کالاهای معاف معرفی شده است. تصریح نشدن

تعریف دقیق و فنی مشخص از مفهوم فراآوری در این قانون باعث شده است تا بسیاری از مشاغل و فعالیت‌های مرتبط با این کالاها و خدمات در اجرای قانون دچار چالش شوند. عدم شفافیت و تبیین فوق‌الذکر در برخی صنایع باعث تبدیل فعالیت‌های رسمی به فعالیت‌های غیررسمی شده و در برخی موارد مؤدیان و سازمان امور مالیاتی را دچار مشکل و چالش کرده است. ابهاماتی از این دست در قانون مالیات بر ارزش افزوده فعلی وجود دارد که باید برای رفع آنها چاره‌اندیشی شود.

۵-۳. تاریخ تعلق مالیاتی

تاریخ تعلق مالیات برای مبادله‌کنندگان کالاها و خدمات در قالب ماده (۱۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده تعیین شده است. تنظیم این امر در قانون بدون توجه به شرایط مبادلات و نقل و انتقال وجوه بین طرفین مبادله، می‌تواند در عمل مشکلاتی را برای سازمان امور مالیاتی و مؤدیان در بخش‌های مختلف به وجود آورد. **زیرا نمی‌توان نسخه واحدی را برای همه فعالان اقتصادی در خصوص تاریخ تعلق مالیاتی در نظر گرفت.** عدم رعایت این امر (تفکیک تاریخ تعلق براساس شرایط مؤدیان) در قانون فعلی مشکلاتی را برای برخی از فعالان اقتصادی به وجود آورده است.

پیمانکاران از آن دسته از فعالان اقتصادی یا مؤدیان به شمار می‌روند که با توجه به نحوه مبادلات و مراودات مالی که در شرایط مختلف با کارفرمایان دارند و معمولاً فرآیند تسویه حساب و دریافت منابع این گروه از فعالان اقتصادی با ملاحظات و شرایط خاص صورت می‌گیرد، دچار مشکل در رابطه با تاریخ تعلق مالیاتی شده‌اند (معمولاً فرآیند ارسال صورت وضعیت و تأیید و پرداخت مبالغ از طرف پیمانکاران با تأخیر زمانی قابل توجه و



رفت و برگشت‌های طولانی اسناد مالی بین طرفین معامله صورت می‌گیرد). این موضوع در شرایطی پیمانکاران را با مشکل مواجه کرده است که اغلب کارفرمایان طرف مقابل این گروه دولتی بوده و به دلیل مسائل کلان اقتصادی به پیمانکاران برای کالاها و خدماتی که دریافت کرده‌اند، بدهکارند. پیمانکاران بخش خصوصی معتقدند در شرایطی که تعهدات دولت نسبت به آنها پرداخت نشده است، دولت (سازمان امور مالیاتی) نمی‌تواند و نباید نسبت به دریافت مالیات بر ارزش افزوده از ایشان تا پرداخت کامل تعهدات خود اقدام کند. به عبارت دیگر تا زمانی که تعهدات دولت (یا کارفرمای غیردولتی) با ایشان تسویه نشده است، پرداخت مالیات بر ارزش افزوده منطقی به نظر نمی‌رسد. در واقع، این اقدام دولت در شرایطی که تعهداتش نسبت به پیمانکاران پرداخت نشده است، برابر با اعمال فشار مضاعف بر پیمانکاران به منظور دریافت مالیات (سهام دولت) از معامله‌ای است که هنوز طرف مقابل (دولت) پرداختی بابت آن نداشته است، البته در شرایط فعلی اقتصاد این مشکل در خصوص سایر پیمانکاران نیز وجود دارد. بنابراین ضروری است در اصلاح و دائمی کردن قانون مالیات بر ارزش افزوده تاریخ تعلق معاملات برخی از فعالیت‌ها به صورت دیگری (مناسب با شرایط معامله و متعاملین) مدنظر قرار گیرد.

۳-۶. چالش استرداد مالیات بر ارزش افزوده در کالاهای صادراتی (مشمول نرخ صفر)

موضوع استرداد و نحوه محاسبه و اعمال اعتبار مالیاتی یکی دیگر از چالش‌های مهم مالیات بر ارزش افزوده است. در حال حاضر سازمان امور مالیاتی، مالیات بر ارزش افزوده کالاهای وارداتی را به محض ورود اعمال و از واردکننده دریافت می‌کند، در صورتی که موضوع مهم استرداد مالیات بر ارزش افزوده کالاهای صادراتی در دوره طولانی و معمولاً

پس از رسیدگی کامل به انجام می‌رسد. تأخیر در پرداخت حقوق مؤدیان صادرکننده بی‌مورد و غیرمنطقی تلقی شده و معمولاً از طرف مؤدیان مورد اعتراض واقع می‌شود. این موضوع در شرایط رکود اقتصادی و کمبود نقدینگی فعالان اقتصادی می‌تواند حساسیت و واکنش مؤدیان نسبت به این موضوع را برانگیخته و مشکلاتی را برای فعالان اقتصادی و روند اجرای قانون به وجود آورد. دلیل اصلی طولانی شدن این فرآیند به نبود زیرساخت‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری یا سیستم اتوماسیون فرآیندهای تشخیص و وصول مالیات و نبود نیروی انسانی خبره در بحث تشخیص و وصول مالیات و بعضاً برخی اختلالات و کمبودهای اطلاعات اقتصادی مؤدیان در سازمان امور مالیاتی است. مرکز پژوهش‌های مجلس با ارائه پیشنهادی در قانون رفع موانع تولید رقابت‌پذیر و ارتقای نظام مالی مصوب ۱۳۹۴ (حکم ماده (۳۴)) سعی کرد فرصت زمانی منطقی برای استرداد مالیاتی صادرات تعریف کند.

۳-۷. فواصل زمانی رسیدگی و عدم تناسب جرائم با تخلفات

در قانون مالیات بر ارزش‌افزوده هر سال مالی (شمسی) به ۴ دوره ۳ ماهه تقسیم شده و در هر دوره مؤدیان می‌بایست با تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات ارزش‌افزوده مورد بررسی و حسابرسی سازمان امور مالیاتی قرار گیرند. در ماده (۲۱) مؤدیان مهلت ۱۵ روزه‌ای را پس از اتمام دوره سه ماهه برای پرداخت و تسویه مالیاتی به سازمان (خزانه‌داری کل) دارند. به نظر می‌رسد طولانی‌کردن این دوره به دو دلیل می‌تواند در تسهیل امور مربوط به مؤدیان این نوع از مالیات مثمر ثمر واقع شود. دلیل اول این است که مشکل پرداخت مالیات معاملات نسیه (معاملات با بازه زمانی پرداخت مدت‌دار) تعداد کثیری از



مؤدیان حل و فصل می‌شود هر چند که این نوع از معاملات (معاملات نسبیه) در قانون تجارت جایگاهی ندارند، اما یکی از واقعیت‌های موجود و غیرقابل انکار نظام اقتصادی کشور در شرایط کمبود نقدینگی فعالیت‌های مولد است. دلیل دیگر این است که اگر این دوره (دوره تسویه مالیاتی مؤدیان) اندکی طولانی شود مؤدیان در این فاصله می‌توانند از نقدینگی قانون مالیات‌ها برای کسب و کار خود بهره‌مند شده و لذا اجرای دقیق این قانون را با انگیزه تأمین مالی بیشتر پیگیری کنند. این اقدام‌ها در نهایت می‌تواند منجر به کاهش هزینه وصول مالیات بر ارزش افزوده شود.

با توجه به حساسیت، سیستماتیک و زنجیره‌وار بودن نظام حسابداری مالیات بر ارزش افزوده و ضرورت تمکین و رعایت مبانی آن توسط همه افراد حلقه مشمول این نوع از مالیات، جرائم مالیاتی سنگینی در مواد مختلف این قانون از جمله مفاد ماده (۲۲) برای متخلفین تعیین شده است. اگرچه اجرای قوانین مالیاتی بدون ضمانت‌های اجرایی کافی سخت و حتی ناممکن است، اما باید برای اجرای قانونی با پیچیدگی مالیات بر ارزش افزوده آن هم در دوره اجرای آزمایشی تمهیدات دیگری نیز اندیشید و فقط نمی‌توان با اتکا به فشار ضمانت‌های اجرایی آن هم با جرائم بسیار بالا این قانون را اجرا کرد. معمولاً در مراحل اولیه اجرای قانون (آن هم با شرایط قانون مالیات بر ارزش افزوده) بسیاری از مؤدیان به صورت غیرعمدی دچار برخی تخلفات و خطاهایی می‌شوند؛ لذا بدیهی است ضمن گسترش پایه‌های آموزش عمومی و تخصصی در خصوص ابعاد این قانون ضروری است برای این گروه (مؤدیانی که تخلفات و خطاهای غیرعمدی و از روی ناآگاهی در فرآیند اجرای این قانون را مرتکب شده‌اند) تدبیری اندیشیده شود.

۸-۳. چالش عدم اطلاع‌رسانی و فرهنگ‌سازی فراگیر و مطلوب جزئیات قانون

اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده با توجه به دامنه گسترده و همچنین تعداد مؤدیان زیاد این قانون، بدون توجه به مسائل آموزشی، فرهنگ‌سازی و اطلاع‌رسانی آن عملاً غیرممکن است. این موضوع در مواد (۲۸)، (۳۵) و (۳۷) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مطرح شده و تدابیری برای آن اندیشیده شده است. اساساً دلیل اجرای آزمایشی این قانون نیز از این مسئله نشئت گرفته و قانونگذار درصدد این بوده است که طی ۵ سال دوره اجرای آزمایشی، فضای لازم برای اجرای موفق و کامل این قانون را هم به‌لحاظ بسترها و ساختار اقتصادی و هم از منظر فرهنگی و اطلاع‌رسانی فراهم کند. به نظر می‌رسد با توجه به مسائل مختلف مطرح شده در جامعه پیرامون دامنه شمول مؤدیان و کالاها و خدمات مشمول مختلف و مشخص نبودن گروه‌ها و کالاها مشمول به‌طور دقیق از طرف مردم، این بخش از اجرای قانون به‌طور دقیق مورد عنایت دستگاه‌های اجرایی قرار نگرفته است. شاید ضروری باشد سازمان امور مالیاتی طی جلسات منظم و مکرر و با وسایل مختلف ارتباط جمعی (رسانه‌های ملی و محلی) ابعاد اجرایی قانون، کالاها و خدمات مشمول، مؤدیان مشمول و وظایف مردم در قبال معاملات خود را به آحاد مردم آموزش دهد. آموزش به مؤدیان و مشمولین مالیاتی و فعالان اقتصادی فراخوان شده در هر دوره، سیاست و رویه‌ای بوده که سازمان امور مالیاتی تا به امروز به آن تکیه داشته و این امر تقریباً بخشی از رسالت این نهاد در خصوص مسائل آموزشی و اطلاع‌رسانی مربوط به این قانون است. این در حالی است که آموزش فراگیر این قانون و تشریح ابعاد اجرایی آن برای همه مردم به‌عنوان ذی‌نفعان واقعی این قانون بخش دیگری از رسالت سازمان امور مالیاتی



است که عدم توجه کافی به آن می‌تواند مشکلات و چالش‌های بی‌شماری را در اجرای موفق این قانون رقم زند.

عدم اهتمام سازمان امور مالیاتی نسبت به گفتمان‌سازی، بسیج صنوف مختلف و بخش‌های گوناگون فعالیت‌های اقتصادی، اطلاع‌رسانی و فرهنگ‌سازی مناسب در مورد ماهیت این مالیات‌ها و غایت آن می‌تواند هزینه اقناع مردم و آحاد مختلف جامعه و فعالان اقتصادی در مورد این قانون را بالا ببرد. کم‌کاری سازمان در این موضوع باعث بروز بسترها و فرصت‌های سودجویی غیرمشروع برخی از فعالان اقتصادی را فراهم آورده است. به عبارت دیگر موارد زیادی مشاهده شده است که در آنها افرادی که هنوز مشمول ثبت‌نام این قانون نشده‌اند، مبادرت به اخذ مالیات بر ارزش‌افزوده از مردم می‌کنند. در همین راستا در موارد زیادی هنوز غایت اصلی این قانون یعنی شفاف‌سازی فرآیندها و فعالیت‌های اقتصادی، در حوزه‌های مختلفی همچون بخش‌های عمده‌فروشی و حدواسط فعالیت‌های اقتصادی محقق نشده است.

۹-۳. عدم پشتیبانی و هماهنگی سایر دستگاه‌ها و نهادهای دولتی و خصوصی

نحوه اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده با توجه به برخی محدودیت‌های اجرایی مربوط به این قانون و همچنین فراهم نبودن بسترهای سخت‌افزاری و نرم‌افزاری آن در اقتصاد کشور برعهده سازمان امور مالیاتی گذاشته شده است. اما واقعیت این است که اجرای این قانون و فراهم آوردن برخی امکانات و زیرساخت‌های آن به تنهایی توسط یک سازمان و یا یک وزارتخانه امکان‌پذیر نیست و باید همه دستگاه‌ها و نهادهای قانونی دیگر فراخور تکالیف ذاتی و قانونی که برعهده آنها است در این امر مشارکت کنند. برای نمونه ایجاد

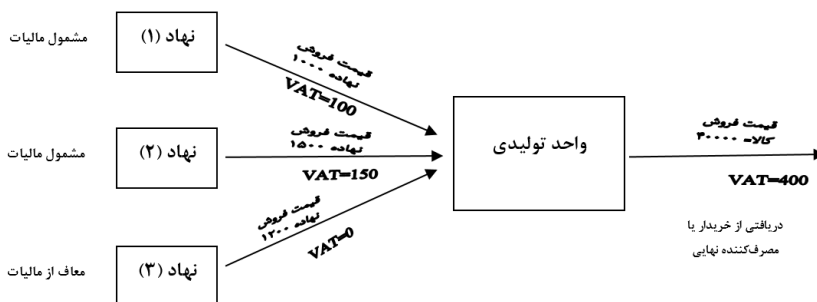
زیرساخت‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری و الکترونیکی کردن برخی از بخش‌های بازرگانی داخلی و خارجی کمک و توجه ویژه دو وزارتخانه صنعت، معدن و تجارت و وزارت ارتباطات و فناوری اطلاعات به همراهی بخش‌های خصوصی و اصناف را می‌طلبد که این همراهی مطلوب نبوده است. برقراری نظام ثبت دقیق فعالیت‌های مالی و اقتصادی و رعایت قواعد قانون تجارت از طرف فعالان اقتصادی (صدور صورتحساب، ثبت دفاتر، دایر کردن صندوق‌های مکانیزه فروش و ...) احکام مغفول مانده قانون نظام صنفی کشور هستند که اجرای آن نیازمند همکاری همه فعالان و تشکل‌های بخش خصوصی، وزارتخانه صنعت، معدن و تجارت، اتاق‌ها، وزارت امور اقتصادی و دارایی و ... را دارد و سازمان امور مالیاتی به تنهایی قادر به رفع این کمبودها نیست. همین نقایص و کمبودها باعث شده تا زنجیره اجرای قانون از تولیدکننده یا واردات تا مصرف‌کننده نهایی تکمیل نشده و لذا در برخی موارد با حسابداری (و نه اقتصادی) مالیات به برخی از حلقه‌های فعالیت‌های اقتصادی قبل از مصرف‌کننده نهایی اصابت کرده و نارضایتی فعالان اقتصادی را در پی داشته باشد.

۱۰-۳. نبود ضمانت‌های قانونی و اجرایی کافی برای وصول و ایصال مالیات

سیستم حسابداری قانون فعلی به‌گونه‌ای تنظیم شده است که در آن هر فعال اقتصادی به‌عنوان ممیز مالیاتی عمل می‌کند. به‌عبارت دیگر در این قانون هر خریدار مکلف است موقع خرید کالا یا خدمت علاوه بر ارزش کالا یا خدمت دریافتی، مبلغی را تحت عنوان مالیات به‌صورت درصدی از ارزش کالا یا خدمت به فروشنده پرداخت کند. فروشنده نیز می‌بایست از رقم مالیاتی دریافتی آن مقداری را که قبلاً و در مرحله خرید این کالا یا خدمت به‌عنوان مالیات به زنجیره قبلی پرداخت کرده بود را کسر و مابقی را به حساب



سازمان امور مالیاتی پرداخت کند. این روند در تمام مراحل و زنجیره دست به دست شدن کالا و خدمت تا رسیدن به مصرف‌کننده نهایی ادامه خواهد داشت. بنابراین این مصرف‌کننده نهایی است که موقع خرید کالا یا خدمت علاوه بر ارزش آن، مبلغی را در قالب مالیات پرداخت کند و طبیعتاً این مبلغ را نیز نمی‌تواند از فرد دیگری دریافت کند. بنابراین با این منطق، همه زنجیره‌های قبل از مصرف‌کننده نهایی در هر مرحله مالیات پرداختی دوره‌های خرید خود را از مالیات دریافت شده از خریدار کالا یا خدمت کسر می‌کنند و اگر اضافه مالیاتی مانده باشد به سازمان امور مالیاتی پرداخت می‌کنند.



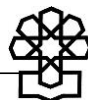
طبق فرآیند حسابداری مطرح شده در این مثال واحد تولیدی کل مالیات پرداختی خود در مراحل تولید کالا را که معادل ۲۵۰ واحد پولی است از مجموع مالیات ۴۰۰ واحد پولی دریافتی در مرحله فروش کالا را کسر و مابقی مالیات معادل ۱۵۰ واحد پولی (۴۰۰-۲۵۰=۱۵۰) را به حساب سازمان امور مالیاتی پرداخت کند.

چالش و مشکلی که برخی از فعالان اقتصادی در انجام مراحل فوق بیان می‌کنند این است که این گروه قادر به دریافت مالیات در هر مرحله از خریدار

کالا یا خدمت خود نیستند و ابزار قانونی لازم را نیز برای این موضوع ندارند. در نهایت مجبورند خودشان مالیات (به جای مصرف‌کننده نهایی یا خریدار) و جریمه را پرداخت کنند. این اشکال به قانون فعلی وارد است و باید در اصلاحیه قانون تدبیری برای رفع این چالش صورت گیرد.

۱۱-۳. کمبود سیستم‌های مکانیزه و نیروی کار متخصص و خبره

دامنه گسترده کالاها و خدمات مشمول مالیات موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده و گسترده بودن دامنه مؤدیان مشمول آن موجب شده است که تعداد اظهارنامه‌های تسلیمی مرتبط با این قانون افزایش چشمگیری داشته باشد. پیش‌بینی می‌شود در صورت اجرای کامل قانون مذکور (با فرض تعیین سقف آستانه منطقی در تعیین دامنه اجرایی قانون) سالیانه (طی چهار دوره مالیاتی) چند میلیون اظهارنامه تسلیم سیستم مالیاتی کشور شود. با توجه به ابعاد یادشده یکی از نیازهای اصلی اجرای موفق و مؤثر قانون مالیات بر ارزش افزوده ایجاد سیستم‌های مکانیزه و کارآمد و تربیت نیروی انسانی متخصص در امر تشخیص و وصول مالیات بر ارزش افزوده است. عدم توجه به این موضوع می‌تواند اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان یک قانون کاملاً تخصصی و نسبتاً پیچیده را با چالش و مشکل مواجه کند. ضعف در موارد فوق نارضایتی مؤدیان را در پی داشته و با افزایش هزینه اجرای قانون و در نهایت هزینه مبادله فعالان اقتصادی، فعالیت‌ها به سمت معاملات زیرزمینی سوق داده خواهد شد. به نظر می‌رسد سازمان امور مالیاتی در دو بخش نیازمند تجهیز است، بخش اول مربوط به ایجاد سیستم‌های مدرن و مکانیزه بررسی و اظهارنامه‌ها و تعیین تکلیف نهایی آنها در مدت زمان قانونی مقرر و بخش دوم جذب نیروی انسانی



متبحر و آموزش نیروی‌های غیرمرتبط داخل سیستم با مبانی رسیدگی قانون مالیات بر ارزش افزوده. چراکه چالش بسیاری از مؤدیان عدم تعیین تکلیف نهایی پرونده‌های مالیاتی سنوات مختلف و اطاله فرآیند تشخیص و رسیدگی و صدور مفاصا برای آنهاست. طولانی شدن فرآیند رسیدگی و نهایی کردن پرونده‌های مالیاتی در بیشتر موارد زیان اقتصادی هنگفتی را در قالب تأخیر در استرداد مالیاتی برخی از فعالیت‌های اقتصادی یا سایر هزینه‌های اداری به مؤدیان تحمیل می‌کند که این موارد در بخش ضعف نظام اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده قابل فهرست کردن است.

۱۲-۳. مقاومت برخی فعالان اقتصادی در برابر شفافیت اقتصادی

فرآیند حسابداری و منطق اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده به گونه‌ای است که در آن تمام اطلاعات اقتصادی کالاها و خدمات مبادله شده در اقتصاد به ثبت رسیده و مستندات آن حداقل برای چندین سال در اقتصاد (از واردات و تولید داخلی تا مصرف‌کننده نهایی) باقی می‌ماند. بنابراین این فرآیند به صورت خودکار قادر است مختصات اقتصادی مؤدیان و حجم مبادلات و میزان گردش مالی آنها را آشکار کند. این ویژگی می‌تواند در شفاف شدن میزان مالیات عملکرد یا مالیات بر درآمد مؤدیان و فعالان اقتصادی و سایر ویژگی‌های اقتصادی آنها مؤثر واقع شود. علاوه بر این سیستم قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند اصالت و منشأ کالاها و خدمات مبادله شده در اقتصاد را ردیابی و حجم کالاهای وارداتی قانونی و غیرقانونی (قاچاق) و تولید داخل مبادله و مصرف شده در اقتصاد را تفکیک کند. بنابراین در صورت اجرای دقیق مکانیسم‌های مربوط به این قانون در زنجیره تولید و واردات، انبارداری و توزیع و مصرف، می‌توان امیدوار بود که کالاهای قاچاق مانند

قبل جایگاهی در نظام اقتصادی کشور نداشته و به راحتی قابل کشف باشند. برخی از فعالان اقتصادی که منافع آنها منوط به تداوم فضای غیرشفاف است، به دلیل ویژگی‌های مطلوب و شفاف‌کننده قانون مالیات بر ارزش افزوده، از همان ابتدا مخالف برقراری این سیستم در اقتصاد ایران بودند. مقاومت و ایجاد جو نامطلوب درخصوص کارآمدی این قانون و زیر سؤال بردن اصل وجود چنین نهادی در نظام اقتصادی ایران دستورکار این طیف (بخش غیرمولد) قرار داشته و این گروه هدفی جز توقف اجرای این سیستم در نظام اقتصادی کشور را ندارند. البته این امر بدین معنا نیست که همه منتقدان و معترضان این قانون جزو این گروه می‌باشند. چراکه برخی از منتقدان و معترضان به قانون مالیات بر ارزش افزوده جزو فعالان اقتصادی و عناصر مولد اقتصاد ایران هستند که سیستم اجرایی و برخی اشکالات موجود در قانون به دلایلی که در بخش‌های قبل به آن اشاره شده هزینه مبادله و فعالیت این گروه را بالا برده و حیات اقتصادی آنها را با چالش‌های جدی مواجه کرده است. بنابراین ضروری است در بررسی مسائل مربوط به قانون مالیات بر ارزش افزوده این ملاحظات و تقسیم‌بندی‌ها را مدنظر قرار داد.

جمع‌بندی و پیشنهادات

با توجه به مراتب فوق نکات زیر به‌عنوان جمع‌بندی این گزارش ارائه شده است:

– قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران به دلیل برخی محدودیت‌های اجرایی و فنی و همچنین تجربیات جهانی به صورت مرحله‌ای به اجرا گذاشته شد. این رویه مشکلات و چالش‌های زیادی را در قالب تحمیل هزینه مبادله یا اختلال در اصل رقابت



اقتصادی را به فعالان فعالیت‌های مختلف تحمیل کرده است. پیشنهاد می‌شود با توجه به گذشت حدود ۷ سال از اجرای آزمایشی این قانون در اصلاحیه دامنه شمول و محدوده اجرای قانون به‌طور مشخص تعیین و نهایی شود.

- اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده نیازمند بسترهای قانونی، اجرایی و سخت‌افزاری و نرم‌افزاری مناسب و کارآمد است. عدم توجه به این بسترها می‌تواند اجرای این قانون را در تحقق اهداف درآمدی و شفاف‌سازی خود دچار مشکل کرده و نارضایتی از نظام مالیاتی را افزایش و رقابت اقتصادی را بین فعالان گروه‌های مختلف اقتصادی مخدوش کند. بنابراین ضروری است قبل از هر اقدامی جلوی طولانی شدن اجرای آزمایشی این قانون با شرایط موجود گرفته شود. راه‌حل این مسئله نیز این است که لایحه اصلاح و دائمی کردن این قانون باید در دستور کار تدوین قرار گیرد. در این لایحه باید تجهیز سازمان و زیرساخت‌های درون و برون سازمانی مرتبط با اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده به‌دقت مدنظر قرار گرفته و هزینه نارسایی سیستم اجرایی از دوش مؤدیان برداشته شود.

- در کنار لایحه اصلاح و دائمی کردن این قانون باید برخی اقدامات دیگری همچون ایجاد قواعد قانونی و اجرایی منظم و قابل اتکا برای ثبت و نگهداری اسناد مالی و اقتصادی توسط فعالان اقتصادی، زیرساخت‌های اجرایی لازم برای این کار مانند دایر کردن صندوق‌های فروش مکانیزه و ...، باید مدنظر سیاستگذاران و برنامه‌ریزان اقتصادی قرار گیرد چراکه بدون این مقدمات حتی قانون جامع و مانع و مجری توانمند نیز قادر نخواهد بود اهداف این قانون را برآورده کند.

- همکاری دستگاه‌ها، نهادها، سازمان‌ها، وزارتخانه‌های مرتبط، اتاق‌ها، اصناف و همه تشکلهای صنفی و خصوصی برای ایجاد بسترهای اجرای سخت‌افزاری و نرم‌افزاری (گسترش و تسهیل شبکه ارتباط الکترونیکی مورد نیاز فعالان اقتصادی در سراسر کشور) نکته مهم دیگری است که باید برای آن نیز برنامه‌ریزی منسجمی صورت گیرد. چراکه بدون این هماهنگی و همفکری نمی‌توان سطح پوشش اجرای این قانون را به‌طور مطلوب گسترش داد.

- ضروری است در فرآیند اصلاح و دائمی کردن قانون مالیات بر ارزش افزوده برخی جزئیات و رویکردهای قانون فعلی بررسی و ابهامات آن برطرف شود. جزئیات فنی مانند اصلاح رویکردهای مربوط به بحث استرداد، تاریخ تعلق مالیاتی، تنوع نرخ‌های مالیاتی، دامنه و حدود و ثغور معافیت‌ها، اصلاح مباحث مربوط به زمان رسیدگی، جرائم مالیاتی، تبیین و تصریح ضمانت اجرایی وصول و ایصال مالیات در حلقه‌های مختلف و ... از جمله مهمترین این مسائل هستند.

- ابعاد فنی و اجرایی قانون به‌طور عمومی به همه مردم و مؤدیان مالیاتی تشریح و آموزش لازم از طریق رسانه‌های عمومی به مردم و مؤدیان در خصوص فرآیندهای اجرایی و تکالیف متقابل طرفین مبادله (فعالان اقتصادی) و سازمان امور مالیاتی ارائه شود. این موضوع می‌تواند هزینه اجرای قانون و چالش‌های اجرایی پیش آمده ناشی از کم‌اطلاعی یا بی‌اطلاعی قانون را کاهش دهد.

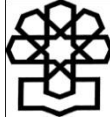
- با توجه به تجربه اجرایی چند سال اخیر ضروری است در تدوین قانون جدید مالیات بر ارزش افزوده مختصات اجتماعی و اقتصادی برخی از کالاها و خدمات یا ویژگی منحصر به برخی از فعالیت‌ها مدنظر قرار گیرد.



– ضمن پذیرش همه چالش‌ها و هزینه‌های فضای کسب‌وکاری مربوط به اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در دوره اجرای آزمایشی؛ منطق حکمرانی و مدیریت کلان اقتصاد کشور ایجاب می‌کند که از اجرای قوانین اقتصادی با مختصات مالیات بر ارزش افزوده به دلیل آثار خارجی مثبت و بی‌شمار آن (ثبت و مستند کردن اطلاعات اقتصادی فعالان و فعالیت‌های مختلف، ایجاد ناامنی برای جولان کالاهای قاچاق، تعیین مختصات اقتصادی و حجم مبادلات اقتصادی و واردات و صادرات به‌طور دقیق، قابلیت ردیابی کالاها و خدمات مبادله شده و ...) حمایت شده و تلاش شود مشکلات و نواقص اجرای کامل آن برطرف شود. برای کاستن از هزینه‌های اجرای این قانون در فضای کسب‌وکار، توصیه می‌شود از هر نوع افزایش نرخ این قانون اجتناب شود.

منابع و مآخذ

۱. قانون مالیات بر ارزش افزوده، مصوب ۱۳۸۷.
۲. قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه، مصوب ۱۳۸۷.
۳. قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲)، مصوب ۱۳۹۳.
۴. سازمان امور مالیاتی کشور، معاونت مالیات بر ارزش افزوده، آمار و اطلاعات عملکرد قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال‌های مختلف.
۵. مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، دفتر مطالعات بخش عمومی، بررسی لایحه بودجه سال ۱۳۹۴؛ مالیات‌ها، شماره مسلسل ۱۴۰۸۵، دی‌ماه ۱۳۹۳.
۶. مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، نتایج سرشماری از فعالان اقتصادی در خصوص چالش‌های اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، ۱۳۹۴.



شماره مسلسل: ۱۴۵۴۱

مجلس شورای اسلامی
مجلس شورای اسلامی

شناسنامه گزارش

عنوان گزارش: بررسی اجمالی عملکرد قانون مالیات بر ارزش افزوده و اهم چالش‌های آن

نام دفتر: مطالعات بخش عمومی (گروه مالیه عمومی)

تهیه و تدوین: سعید توتونچی ملکی

متقاضیان: علی لاریجانی (رئیس مجلس شورای اسلامی) و ارسال فتاحی پور

(رئیس کمیسیون اقتصادی)

ناظران علمی: محمد قاسمی، رضا زمانی

ویراستار تخصصی: —

ویراستار ادبی: —

واژه‌های کلیدی: —



تاریخ انتشار: ۱۳۹۴/۹/۱