

درباره مالیات بر ارزش افزوده

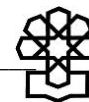
۵. تاریخ تعلق مالیات

معاونت پژوهش‌های اقتصادی
دفتر: مطالعات اقتصاد بخش عمومی

کد موضوعی: ۲۳۰
شماره مسلسل: ۱۵۶۱۴
آذرماه ۱۳۹۶

فهرست مطالب

۱.....	چکیده
۲.....	مقدمه
۳.....	۱. حسابداری نقدی در مقابل حسابداری تعهدی
۵.....	۲. جایگاه مبانی حسابداری در الگوی مفهومی مالیات بر ارزش افزوده
۱۱.....	۳. حسابداری تعهدی؛ مبنای تاریخ تعلق مالیات بر عرضه کالا و ارائه خدمت در ایران
۱۶.....	۴. تمهیدات پیش‌بینی شده در لایحه مالیات بر ارزش افزوده برای حل مشکل مؤدیان در خصوص تاریخ تعلق مالیاتی
۱۸.....	جمع‌بندی و نتیجه‌گیری
۲۰.....	منابع و مأخذ



درباره مالیات بر ارزش افزوده ۵. تاریخ تعلق مالیات

چکیده

یکی از نکات کلیدی در طراحی نظام مالیات بر ارزش افزوده، تعیین تاریخ تعلق مالیات بر عرضه کالاها و ارائه خدمات است. تعیین این تاریخ منوط به انتخاب مبنای حسابداری در ثبت و ضبط رویدادهای مالی است. به طور کلی دو مبنای حسابداری برای تعیین تاریخ تعلق مالیاتی وجود دارد؛ نخست اصل حسابداری تعهدی که عموم کشورهای مجری مالیات بر ارزش افزوده، این اصل را به عنوان قاعده کلی پذیرفته‌اند و دوم حسابداری نقدی که در تعداد انگشت‌شماری از کشورها مبنای کار قرار گرفته و یا صرفاً برای برخی گروه‌های شغلی اعمال شده است. پذیرش اصل حسابداری تعهدی بدین معناست که مؤدی (فروشنده کالا و یا ارائه‌دهنده خدمت) باید به هنگام صدور صورتحساب و یا تحویل کالا (و یا ارائه خدمت)، مالیات فروش را محاسبه و از خریدار اخذ کند، خواه ثمن معامله را دریافت کرده باشد و خواه یک معامله نسبه انجام داده باشد. در مقابل، تاریخ تعلق مالیات بر اساس حسابداری نقدی، تاریخ دریافت ثمن معامله است. تعیین تاریخ تعلق مالیات طبق قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده ایران نیز به تبعیت از رویه جهان‌شمول موجود، مبتنی بر حسابداری تعهدی است.

در طول سال‌های اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده، تعیین تاریخ تعلق مالیات مبتنی بر حسابداری تعهدی مورد اعتراض طیفی از مؤدیان و فعالان قرار گرفته است که از مهمترین آنها می‌توان به پیمانکاران و عرضه‌کنندگان کالاها و ارائه‌دهندگان خدماتی که محصولات خود را به صورت نسبه یا قسطی می‌فروشند، اشاره کرد. علت اعتراض آنان ریشه در این موضوع دارد که به دلایل متعددی از جمله شرایط اقتصاد کلان جامعه، امکان فروش نقدی تمام کالاها و خدمات وجود ندارد و بخش عمده‌ای از معاملات جامعه به صورت نسبه صورت می‌گیرد، لذا عملاً در کوتاه‌مدت وجهی دریافت نمی‌شود که بتوان مالیات ارزش افزوده آن را محاسبه و به سازمان مالیاتی ایصال کرد.

در راستای حل مسئله فوق دو راهکار وجود دارد. راهکار نخست، برهم زدن اصل تعهدی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و حرکت به سمت حسابداری نقدی است. اگرچه اتخاذ این راهکار ممکن است که مطلوب و دلخواه بسیاری از فعالان اقتصادی باشد، لکن می‌توان گفت نه تنها مشکل موجود را حل نمی‌کند، بلکه به دلایل متعددی که در این گزارش تشریح خواهد شد به کشمکش‌های میان سازمان مالیاتی و مؤدیان دامن خواهد زد. راهکار دوم، افزایش مهلت زمانی پرداخت مالیات متعلق (در مورد پیمانکاران) و امکانپذیر کردن تقسیط بدهی مالیاتی است که در لایحه مالیات بر ارزش افزوده پیشنهاد شده است. در این راهکار، بدون خدشه‌دار

شدن اصل حسابداری تعهدی، تلاش می‌شود تا بخش اعظمی از مشکلات موجود فعالان اقتصادی (که عمدتاً ریشه در شرایط خاص و بعضاً مقطعی اقتصاد کلان دارد) مرتفع شود.

مقدمه

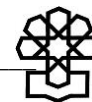
مالیات بر ارزش افزوده در حال حاضر در بیش از ۱۶۰ کشور جهان با سطوح مختلف توسعه یافتگی که از نظر جغرافیایی نیز در پنج قاره جهان حضور دارند، اجرا می‌شود. درجه موفقیت کشورها در اجرای مالیات بر ارزش افزوده به عوامل گوناگونی بستگی دارد که یکی از مهمترین آنها، طراحی مناسب مؤلفه‌های اجرایی نظام مالیات بر ارزش افزوده است، به طوری که طراحی مناسب سازوکارهای اجرای قانون، می‌تواند تأثیر قابل توجهی بر عملکرد و کارایی نظام مالیات بر ارزش افزوده، داشته باشد.

«تاریخ تعلق مالیات» از جمله مهمترین این مؤلفه‌ها محسوب می‌شود که البته مباحث و چالش‌هایی را میان مؤدیان و سازمان امور مالیاتی ایجاد کرده است. بر این اساس موضوع تاریخ تعلق مالیات در لایحه مالیات بر ارزش افزوده در ماده‌ای جداگانه (ماده (۳)) و با اصلاحاتی نسبت به قانون آزمایشی ارائه شده است.

تاریخ تعلق مالیات، به زمانی اطلاق می‌شود که مؤدی مالیاتی به هنگام فروش کالا و یا ارائه خدمت، ملزم به محاسبه مالیات فروش و اخذ آن از خریدار می‌شود. در اینجا سؤالی که مطرح است، آن است که تاریخ تعلق مالیات بر ارزش افزوده چه زمانی است. آیا تاریخ تعلق مالیات باید زمان دریافت مابه‌ازای معامله (از قبیل وجه نقد) باشد یا باید زمان دیگری مثل تاریخ صدور صورتحساب، یا تاریخ ارائه خدمت یا تاریخ تحویل کالا مبنا قرار گیرد.

پاسخ به این سؤال از آن رو دارای اهمیت است که تعیین هر یک از تاریخ‌های مذکور آثار و تبعات متعددی هم برای مؤدیان مالیاتی و هم نظام مالیاتی کشور به همراه خواهد داشت. اما پاسخ به سؤال فوق در گرو این است که ما کدام نظام حسابداری را به‌عنوان مبنای قانون مالیات بر ارزش افزوده پذیرفته باشیم؛ حسابداری نقدی یا تعهدی. در ایران حسابداری تعهدی مبنا قرار گرفته است در نتیجه زمان تعلق مالیات، تاریخ صدور صورتحساب است که لزوماً همزمان با دریافت مابه‌ازا (قیمت معامله) نیست. این موضوع با توجه به شرایط اقتصادی سالیان گذشته (تشدید تحریم‌ها و رکود اقتصادی) گلایه‌هایی را در سطح برخی فعالان اقتصادی (به‌ویژه پیمانکاران) به همراه داشته است به طوری که مؤدیان مربوطه خواهان آن شده‌اند که مبنای حسابداری از تعهدی به نقدی تبدیل شود و عرضه کالاها و خدمات تا زمان دریافت وجه معامله، مشمول مالیات نشود.

این قبیل مؤدیان بیان می‌دارند که یکی از واقعیت‌هایی که امروز در معاملات و مبادلات اقتصادی در ایران مشاهده می‌شود رواج خرید و فروش نسیه یا اقساطی کالاها و خدمات است. آنها استدلال می‌کنند



که وقتی کالا یا خدمتی به صورت مدت‌دار، نسبی یا اقساطی به فروش می‌رسد، در زمان تاریخ تعلق مالیات مبتنی بر حسابداری تعهدی (یعنی صدور صورتحساب) یا همه ثمن مبادله توسط فروشنده وصول نمی‌شود و یا اساساً پولی در اختیار مؤدی (فروشنده) قرار نمی‌گیرد و مالیاتی وصول نمی‌شود که انتظار داشته باشیم مؤدی آن را به سازمان امور مالیاتی ایصال کند. لذا کاربست مبنای حسابداری تعهدی در اجرای مالیات بر ارزش افزوده باعث اختلال در عملکرد فعالان اقتصادی شده و مسائل و مشکلاتی را برای آنها بوجود می‌آورد که مهمترین آنها کمبود نقدینگی و سرمایه در گردش است. زیرا فعالان اقتصادی ناگزیر می‌شوند پیش از دریافت ثمن معامله، مالیات را از جیب خود پرداخت نمایند و بعد از ماه‌ها آن را از خریدار اخذ کنند.

این گزارش با هدف ارزیابی چالش فوق و واکوی ابعاد مختلف این موضوع تدوین و بدین ترتیب سازماندهی شده است: پس از مقدمه با عنایت به اهمیت بنیادی موضوع مبنای حسابداری در تعیین تاریخ تعلق مالیات، به بررسی مقایسه‌ای دو نظام حسابداری نقدی و تعهدی پرداخته شده است. در بخش دوم جایگاه حسابداری تعهدی در الگوی مفهومی مالیات بر ارزش افزوده تشریح شده است. در این قسمت تجربیات کشورهای مختلف در پذیرش یا عدم پذیرش حسابداری تعهدی در نظام مالیات بر ارزش افزوده بحث شده است. در قسمت سوم گزارش، رویکرد اتخاذ شده در ایران در تعیین تاریخ تعلق مالیات بررسی شده است. قسمت چهارم گزارش به تبیین راهکارهای مطرح شده در لایحه مالیات بر ارزش افزوده برای حل مشکل پیمانکاران و سایر مؤدیان اختصاص یافته است. در بخش پایانی گزارش نیز جمع‌بندی و نتیجه‌گیری از مطالب گزارش ارائه شده است.

۱. حسابداری نقدی در مقابل حسابداری تعهدی

تعیین تاریخ تعلق مالیات بر ارزش افزوده، منوط به انتخاب مبنای حسابداری در ثبت رویدادهای مالی است. به طور کلی مبانی حسابداری، زمان شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها را در دفاتر حسابداری تعیین می‌کند و انتخاب هر یک از روش‌های شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها، نوعی مبنای حسابداری محسوب می‌شود. در ادبیات مربوطه مبانی حسابداری مختلفی معرفی شده است که از میان آنها دو مبنای نقدی و تعهدی از شیوع بیشتری برخوردار است. لذا در این قسمت و برای آشنایی اجمالی با دو مبنای حسابداری نقدی و تعهدی، ضمن تعریف و تبیین ویژگی هر یک از مبانی مذکور، ایرادهای مبنای نقدی و مزایای مبنای تعهدی که باعث شده، اغلب کشورها مبنای تعهدی را برگزینند، تشریح شده است.

۱-۱. حسابداری بر مبنای نقدی چیست ؟

حسابداری نقدی، روش حسابداری است که اساس آن بر دریافت و پرداخت وجه نقد استوار است. در این نظام هرگونه تغییر در وضعیت مالی مؤسسه، مستلزم مبادله وجه نقد است و درآمدها زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند که وجه نقد آنها دریافت شود و هزینه‌ها زمانی شناسایی و در دفاتر ثبت می‌شوند

که وجه آنها به صورت نقد پرداخت شود. در حسابداری نقدی صرفاً معاملاتی که در برگیرنده دریافت و پرداخت وجه نقد هستند در دفاتر منعکس می‌شوند، بدون اینکه طی دوره هیچ‌گونه تلاشی برای ثبت صورت‌حساب‌ها یا مبالغ پرداخت نشده و مطالبات یا بدهی‌های شرکت صورت گیرد.

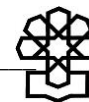
۲-۱. حسابداری بر مبنای تعهدی چیست؟

در مبنای تعهدی کامل، درآمدها زمانی شناسایی و در دفاتر حسابداری منعکس می‌شوند که تحصیل شده یا تحقق می‌یابند. در این مبنا، زمان تحصیل یا تحقق درآمد، هنگامی است که درآمد به صورت قطعی مشخص شده یا بر اثر ادامه خدمات حاصل می‌شود. لذا زمان وصول وجه در این روش مورد توجه قرار نمی‌گیرد، بلکه زمان تحصیل یا تحقق درآمد در شناسایی و ثبت آن اهمیت دارد. همچنین در این مبنا، زمان شناسایی و ثبت هزینه‌ها، زمان ایجاد و یا تحقق هزینه‌هاست و زمانی که کالایی تحویل می‌شود یا خدمتی انجام می‌شود، معادل بهای تمام شده کالای تحویلی و یا خدمت انجام یافته، بدهی قابل پرداخت ایجاد می‌شود.

۳-۱. ایرادهای مبنای نقدی و مزایای مبنای تعهدی

برخی ایرادها و نارسایی‌ها در منطق حسابداری نقدی و در مقابل مزایایی که در روش تعهدی وجود دارد سبب شده است در ایران همگام با بسیاری از کشورهای دیگر دنیا، استاندارد حسابداری بر مبنای حسابداری تعهدی قرار گیرد و محاسبه بدهی‌های مالیاتی در نظام ارزش افزوده نیز بر مبنای حسابداری تعهدی پایه‌ریزی شود. اشکالاتی نظیر عدم امکان ارزیابی عملکرد مدیریت بنگاه‌ها و سازمان‌ها با استفاده از مبنای نقدی، عدم انطباق روش نقدی با استانداردهای حسابداری، عدم امکان ثبت صحیح و کامل تهاوت‌ها و سرمایه‌گذاری‌های غیرنقدی، عدم رعایت اصل تطابق درآمد و هزینه و عدم ثبت کامل مطالبات و تعهدات، فقدان ارتباط منطقی بین منافع حاصل از به‌کارگیری دارایی‌ها و فعالیت‌های انجام شده با هزینه‌ها، عدم هوشمندی سیستم مالی و در نتیجه عدم امکان اعمال مدیریت نقدینگی و مدیریت هزینه که این امر به‌کارگیری بهینه منابع در خدمت‌رسانی مؤثرتر به متقاضیان را با مانع جدی مواجه می‌کند و ممانعت از استقرار سیستم کنترل داخلی مناسب و عدم امکان انعکاس واقعی وضعیت مالی و نتایج عملکرد سازمان به دلیل عدم انعکاس بخش عمده‌ای از دارایی‌ها و بدهی‌ها تا زمان دریافت یا پرداخت‌های نقدی در دفاتر و گزارش‌ها از جمله مهمترین نارسایی‌های حسابداری نقدی است.

در مقابل، دستیابی سریع به اطلاعات جامع، کامل و دقیق از وضع موجود سازمان، مشخص شدن میزان درآمدهای وصول نشده هر دوره مالی و امکان برنامه‌ریزی برای وصول آنها، دسترسی به اطلاعات دقیق‌تر و کامل‌تر از درآمدها و هزینه‌های هر دوره (اعم از نقدی و غیرنقدی)، امکان ایجاد ارتباط بین



هزینه‌ها و عملکرد آنها و در نتیجه ایجاد زمینه برای ورود به بحث بودجه عملیاتی؛ امکان تعیین نقطه سر به سر درآمد و هزینه در هر دوره با مقایسه درآمدها و هزینه‌های هر دوره و نتایج حاصل از تهاتر آنها، امکان محاسبه و ثبت استهلاک به‌عنوان هزینه‌های دوره، دسترسی به اطلاعات لازم برای برنامه‌ریزی و اعمال کنترل‌های مدیریتی، امکان تعیین قیمت تمام شده هر پروژه با استفاده از اطلاعات سیستم حسابداری، اطلاع از میزان و ارزش موجودی‌ها و دارایی‌های در اختیار سازمان با ثبت و ضبط موجودی‌های کالا و دارایی‌های ثابت از قبیل اموال، ماشین‌آلات و تجهیزات در سیستم حسابداری، امکان مقایسه وضع موجود با وضع مطلوب و تناسب آن با مأموریت‌های سازمان از نظر منابع، دارایی‌ها و خدمات ارائه شده، ارائه اطلاعات و گزارش‌های مالی صحیح‌تر و دقیق‌تری به مدیران جهت برنامه‌ریزی و تصمیم‌گیری و دیگر عملیات اجرایی، امکانپذیر بودن تعیین درآمدها و هزینه‌های واقعی متعلق به دوره مالی و به‌کارگیری نتیجه صحیح فعالیت‌های مالی و وضع مالی واقعی در پایان سال در مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت از جمله مزیت‌های اصلی است که در ادبیات مربوطه برای حسابداری تعهدی مطرح شده است.

۲. جایگاه مبانی حسابداری در الگوی مفهومی مالیات بر ارزش افزوده

پس از بیان نحوه ثبت درآمد و هزینه در دو مبنای حسابداری نقدی و تعهدی، ویژگی‌های هر یک از آنها و دلایل رجحان مبنای تعهدی نسبت به مبنای نقدی می‌توان به تبیین جایگاه مبانی حسابداری و آثار اتخاذ هر یک از رویکردها در اجرای مالیات بر ارزش افزوده پرداخت.

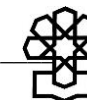
همان‌طور که پیش‌تر بیان شد مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر مصرف است که در مراحل مختلف زنجیره واردات - تولید - توزیع و مصرف، به تدریج توسط بنگاه‌های اقتصادی که در مراحل مختلف زنجیره‌های مذکور قرار می‌گیرند به میزان درصدی از ارزش افزوده حاصله در هر مرحله از زنجیره اخذ می‌شود و از هر بنگاه به بنگاه بعدی منتقل می‌شود تا نهایتاً به مصرف‌کنندگان منتقل شده و توسط ایشان پرداخت شود (حدادی و همکاران، ۱۳۸۵). در نظام مالیات بر ارزش افزوده، مؤدی شخصی است که به عرضه کالا و ارائه خدمت و واردات و صادرات آنها می‌پردازد و مشمول تکالیف مقرر در قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌شود.

هر چند این مالیات در مراحل مختلف زنجیره اخذ می‌شود، اما ویژگی اعتبار مالیاتی در این نظام سبب شده است تا مؤدیان و فعالان اقتصادی بتوانند مالیاتی را که روی نهاده‌های خود پرداخت کرده‌اند از دولت پس بگیرند. از این‌روست که صرف‌نظر از تعداد مراحل و زنجیره‌های اقتصادی، این مصرف‌کننده نهایی است که نهایتاً باید مالیات بر ارزش افزوده را بپردازد. البته تحقق این امر مستلزم دو شرط است، نخست آنکه باید کل زنجیره مشمول مالیات بر ارزش افزوده باشد و دوم، مؤدیان مالیاتی ارزش افزوده حاضر در زنجیره، ترتیبات مقرر در حلقه‌های ارزش افزوده را کاملاً مراعات کنند.

محاسبه مالیات بر ارزش افزوده در این روش، صرفاً با استفاده از فرمولی ساده و با کسر مالیات بر ارزش افزوده خرید (که بدان اعتبار مالیاتی اطلاق می‌شود) از مالیات بر ارزش افزوده فروش (که بدان مالیات متعلق نیز گفته می‌شود) صورت می‌گیرد. این نحوه محاسبه مالیات که از آن به روش تفریقی غیرمستقیم یاد می‌شود در عمده کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده استفاده شده است. برای مثال در این نظام، مؤدی (فروشنده کالا یا ارائه دهنده خدمت) موظف است که به هنگام عرضه کالا یا ارائه خدمت به خریدار (برای مثال کارفرمای دولتی یا خصوصی)، مالیات بر عرضه کالا یا ارائه خدمت را از وی اخذ کند و پس از کسر مالیات خرید نهاده‌هایش، باقیمانده را به حساب‌های تعیین شده سازمان امور مالیاتی واریز کند.

سؤالی که در اینجا مطرح است آن است که زمان شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها چه هنگام است؟ آیا زمان وصول وجه درآمد و یا پرداخت هزینه باید مبنا قرار گیرد؟ یا به هنگام تحمل هزینه و یا تحقق یا تحصیل درآمد و صرفنظر از زمان پرداخت وجه یا دریافت وجه؟ پاسخ به این سؤالات در مبنای اتخاذ شده برای ثبت رویدادهای مالی نهفته است. به بیان دیگر انتخاب هر یک از مقاطع زمانی برای شناسایی و ثبت، نوعی مبنای حسابداری محسوب می‌شود.

در نظام مالیات بر ارزش افزوده بسیاری از کشورها، حسابداری تعهدی مبنای شناسایی و ثبت درآمدها و هزینه‌ها قرار گرفته است. این بدین معناست که صرفنظر از آنکه وجه نقدی دریافت یا پرداخت شود، درآمدها در زمان تحصیل یا تحقق (که می‌تواند تاریخ عرضه کالا، ارائه خدمت، دریافت مابه‌ازا، صدور صورتحساب و ... هر یک که مقدم است، باشد) و هزینه‌ها در زمان ایجاد یا تحمل آنها باید شناسایی و ثبت شوند. لذا هر یک از مؤدیان موظف هستند که اظهارنامه‌های خود را مبتنی بر روش تعهدی تنظیم کنند. در جدول ۱ مبنای دیونات (تعهدی، نقدی و خاص) در برخی کشورهای عضو OECD و غیر عضو OECD ارائه شده است.

**جدول ۱. مبنای دیون‌های در کشورهای عضو و غیر عضو OECD مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده**

کشورهای غیر عضو OECD	کشورهای عضو OECD
<p>– آرژانتین: مبنا تعهدی است. تاریخ تعلق مالیات تاریخ تحویل کالا یا تاریخ صدور صورتحساب هر کدام که مقدم باشد. برای خدمات تاریخ ارائه خدمت یا تاریخ تکمیل خدمت یا تاریخ پرداخت بخشی از مابه‌ازا، هر کدام که مقدم باشد.</p> <p>– ارمنستان: مبنا تعهدی است. تاریخ تعلق مالیات تاریخ تحویل کالا یا تاریخ ارائه خدمت است.</p> <p>– بلغارستان: مبنای تعهدی ملاک است لکن مؤدیانی که فروش سالیانه آنها در ۱۲ ماه متوالی گذشته بیش از ۵۰۰,۰۰۰ یورو نباشد، می‌توانند حسابداری نقدی را انتخاب کنند که در این صورت مالیات بر ارزش افزوده در زمان دریافت مابه‌ازا توسط عرضه‌کننده قابل پرداخت می‌شود لکن کسر مالیات بر خرید هم فقط وقتی مجاز خواهد بود که مالیات بر فروش مربوطه پرداخت شده باشد.</p> <p>– باهاماس: اصل تعهدی است. فقط برای مشاغلی که به‌طور مستمر قبل از سفارش کالا پیش پرداخت دارند، حسابداری نقدی قابل استفاده است و زمان تعلق و محاسبه مالیات بر ارزش افزوده هم زمان سفارش عرضه مشمول مالیات و تخصیص وجوه به حساب آن عرضه است و تا پیش از آن عرضه محسوب نمی‌شود.</p> <p>– کرواسی: کلیه مؤدیانی که جمع فروش آنها در سال گذشته از ۳۹۵,۰۰۰ یورو بیشتر نشده باشد می‌توانند از حسابداری نقدی استفاده کنند. مؤدیانی که از روش نقدی استفاده کنند تا زمان پرداخت مالیات فروش، حق کسر مالیات بر خرید مربوطه را ندارند.</p> <p>– چین: مبنا تعهدی است.</p> <p>– قبرس: تعهدی است. از دسامبر ۲۰۱۳، برای کسب‌وکارهایی که فروش آنها در ۱۲ ماه آخر از ۲۵,۰۰۰ یورو بیشتر نباشد، امکان استفاده از حسابداری نقدی به‌صورت اختیاری وجود دارد.</p>	<p>– اتریش: مبنای اصلی تعهدی است، اما روش حسابداری نقدی برای مشاغل تا سقف فروش سالیانه حداکثر ۲ میلیون یورو اجرا می‌شود. برای کمتر و مساوی سقف مذکور، مالیات بر ارزش افزوده خرید تنها در صورتی قابل کسر است که پرداخت شده و مستند به صورتحساب صحیح باشد.</p> <p>– بلژیک: مبنای اصلی تعهدی است، لکن عرضه‌کنندگان فعال در بخش B2C که حقوقی هستند که عمدتاً به اشخاص حقیقی عرضه دارند، می‌توانند پرداخت مالیات را تا زمان عرضه کالاهای منقول و ارائه خدمت به شخص به تعویق بیندازند. برای مؤسسات دولتی که طبق قانون به‌عنوان دولت عمل می‌کنند، حسابداری نقدی امکانپذیر است.</p> <p>– جمهوری چک: تعهدی است و حسابداری نقدی را مجاز نمی‌داند.</p> <p>– دانمارک: تعهدی است و حسابداری نقدی را مجاز نمی‌داند.</p> <p>– استونی: مبنای اصلی تعهدی است. برای آن دسته از اشخاص مشمول مالیات که فروش سالیانه آنها از ۲۰۰,۰۰۰ یورو بیشتر نشود، امکان استفاده از حسابداری نقدی وجود دارد.</p> <p>– فنلاند: مبنا تعهدی است. مؤدی می‌تواند در طول سال از حسابداری نقدی استفاده کند، اما در اظهارنامه کامل سال مالی، باید از مبنای تعهدی استفاده کند. از اول ژانویه ۲۰۱۷، کسب‌وکارهای خرد با فروش سالیانه کمتر از ۵۰۰,۰۰۰ یورو در سال مالی می‌تواند بدون این تعدیل از حسابداری نقدی استفاده کنند.</p> <p>– فرانسه: تعهدی است. تاریخ تعلق مالیات کالا تاریخ انتقال مالکیت کالا است. تاریخ تعلق مالیات خدمات تاریخ دریافت مابه‌ازای آنهاست. لکن عرضه‌کننده خدمات می‌تواند از حسابداری تعهدی استفاده کند: یعنی وقتی خدمت ارائه می‌شود یا تاریخ صدور صورتحساب.</p> <p>– آلمان: تعهدی است اما کسب‌وکارهای کوچک با فروش مشمول مالیات کمتر مساوی ۵۰۰,۰۰۰ یورو در سال قبل می‌توانند در صورت تأیید اداره مالیاتی از حسابداری نقدی استفاده کنند.</p> <p>– مجارستان: مبنا تعهدی است لکن مؤدیانی که در روز اول سال مربوط، براساس قانون، مؤدی خرد محسوب شوند، و یک محل فعالیت ثابت داشته باشند، و مجموع درآمد واقعی و درآمدی که انتظار دارند در طی سال مالی کسب کنند از تقریباً ۴۲۲,۰۰۰ یورو بیشتر نشود، می‌توانند از حسابداری نقدی استفاده کنند. به محض اینکه درآمد</p>

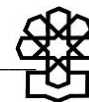
کشورهای غیر عضو OECD	کشورهای عضو OECD
<p>– لتونی: مبنا تعهدی است لکن مؤدیانی که فروش سالیانه آنها کمتر از ۱۰۰،۰۰۰ یورو بوده باشد می‌توانند از حسابداری نقدی استفاده کنند. برای برخی صنایع خاص مانند کشاورزی این آستانه تا ۵۰۰،۰۰۰ یورو افزایش می‌یابد.</p> <p>– ماداگاسکار: مبنا تعهدی است. استفاده از حسابداری نقدی فقط در صورتی امکان دارد که فروش سالیانه کمتر از ۲۰ میلیون واحد پول ماداگاسکار باشد. مؤدی به‌صورت داوطلبانه و به انتخاب خود برای مالیات بر ارزش‌افزوده ثبت نام نکرده باشد (یعنی ملزم به ثبت نام نبوده باشد).</p> <p>– لیتوانی: تعهدی است. برای تولیدکنندگان بخش کشاورزی مالیات بر ارزش‌افزوده عرضه محصولات کشاورزی، در زمان پرداخت مابه‌ازا محاسبه و دریافت می‌شود.</p> <p>– مالدیو: مبنای اصلی تعهدی است و امکان استفاده از حسابداری نقدی وجود ندارد.</p> <p>– مالت: مبنای اصلی تعهدی است. برخی مشاغل خاص آن هم در صورتی که فروش سالیانه آنها از ۲ میلیون یورو بیشتر نشود می‌توانند از حسابداری نقدی استفاده کنند با این تذکر که در این صورت مالیات بر ارزش‌افزوده نهاده‌های مربوط هم در همان زمانی که مالیات بر ارزش‌افزوده فروش مربوطه پرداخت شود قابل کسر و تهاتر خواهد بود.</p> <p>– رومانی: مبنای اصلی تعهدی است. اشخاص مشمول مالیات که در سال تقویمی قبل فروش کمتر از ۵۰۰،۰۰۰ یورو داشته‌اند می‌توانند متقاضی استفاده از حسابداری نقدی شوند.</p> <p>– روسیه: مبنا تعهدی است.</p> <p>– سنگاپور: مبنای اصلی تعهدی است لکن تاریخ تعلق مالیات تاریخ مقدم از بین تاریخ‌های ذیل است:</p> <p>– برای کالا: تاریخ عرضه کالا، تاریخ صدور صورتحساب، تاریخ دریافت مابه‌ازای هر یک مقدم باشد.</p>	<p>آنها از سطح مذکور بیشتر شود، باید از حسابداری تعهدی استفاده کرده و ضمن استفاده از آن مراتب را به‌صورت مکتوب به سازمان اعلام کنند.</p> <p>– ایسلند: تعهدی است.</p> <p>– ایرلند: مبنای اصلی تعهدی است. مؤدیانی که فروش سالیانه آنها از ۲ میلیون یورو کمتر باشد می‌توانند از حسابداری نقدی استفاده کنند. در صورت تغییر نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده، نرخ جاری در تاریخ صدور صورتحساب ملاک است نه نرخ جاری در تاریخ پرداخت.</p> <p>– کره جنوبی: تعهدی است.</p> <p>– لوکزامبورگ: مبنای اصلی تعهدی است. حسابداری نقدی تا سقف فروش سالیانه حداکثر ۵۰۰،۰۰۰ یورو امکان‌پذیر است.</p> <p>– هلند: مبنای اصلی تعهدی است. لکن برخی اشخاص مشمول مالیات مجاز هستند از حسابداری نقدی استفاده کنند. در این صورت رویداد مالیاتی به زمان دریافت مابه‌ازا منتقل می‌شود لکن تهاتر مالیات بر خرید قبل از تحقق پرداخت هم امکان‌پذیر است.</p> <p>– نیوزلند: حسابداری تعهدی است لکن مؤدیان می‌توانند مبنای پرداخت، مبنای صورتحساب یا مبنای ترکیبی استفاده کنند:</p> <p>– تحت مبنای صورتحساب در زمان صدور صورتحساب یا دریافت مابه‌ازا، هر کدام که مقدم باشد مالیات فروش قابل پرداخت و مالیات خرید بر مبنای صورتحساب‌های مالیاتی که مابه‌ازای آنها دریافت شده قابل تهاتر است .</p> <p>– مبنای پرداخت: برای اشخاصی قابل اعمال است که در ۱۲ ماه قبل فروش آنها کمتر از ۲ میلیون دلار نیوزلند بوده باشد، و انتظار هم نرود که در ۱۲ ماه آتی این مبلغ بیشتر شود. در این حالت مؤدی برای عرضه‌هایی که مبلغ آنها بیش از ۲۲۵،۰۰۰ دلار نیوزلند باشد از روش مبنای پرداخت استفاده می‌کند.</p> <p>– وقتی خریدار و فروشنده شرکت‌های وابسته باشند، زمان عرضه تاریخ مقدم از بین تاریخ صورتحساب، تاریخ پرداخت، یا تاریخ تحویل کالا یا تاریخ ارائه خدمت است.</p> <p>– نروژ: مبنا فقط تعهدی است.</p>



کشورهای غیر عضو OECD	کشورهای عضو OECD
<p>— برای خدمت: تاریخ ارائه خدمت، تاریخ صدور صورتحساب، تاریخ دریافت مابه‌ازای هر یک مقدم باشد.</p> <p>— آفریقای جنوبی: مینا تعهدی است.</p> <p>— ایران: مینا تعهدی است.</p> <p>— صربستان: مینای اصلی تعهدی است لکن از اول ژانویه ۲۰۱۳، شرکت‌های کوچک و متوسط که فروش سالیانه آنها کمتر از ۵۰ میلیون دینار صربستان باشد می‌توانند مالیات بر ارزش افزوده را در زمان دریافت مابه‌ازای عرضه پرداخت کنند.</p> <p>— پاکستان: مینا تعهدی است. تاریخ تعلق مالیات تاریخ تحویل کالا یا ارائه خدمت یا تاریخ پرداخت مابه‌ازای هر کدام که مقدم باشد.</p> <p>— لبنان: مینا تعهدی است. تاریخ تعلق مالیات عبارتست از تاریخ تحویل کالا یا تاریخ ارائه خدمت یا تاریخ صدور صورتحساب یا دریافت مابه‌ازای هر کدام که مقدم باشد.</p> <p>— مالزی: مینا تعهدی است.</p> <p>— اردن: مینای تعهدی است. تاریخ تعلق مالیات عبارتست از تاریخ صدور صورتحساب، تاریخ دریافت بخشی از مابه‌ازا، تاریخ عرضه کالا هر کدام که مقدم باشد و برای خدمت، تاریخ ارائه خدمت، تاریخ صدور صورتحساب، هر کدام که مقدم باشد.</p> <p>— هند: مینا تعهدی است.</p>	<p>— لهستان: مینای اصلی تعهدی است. حسابداری نقدی برای فروش سالیانه کمتر از ۱/۲ میلیون یورو امکانپذیر است.</p> <p>— پرغال: مینای اصلی تعهدی است، حسابداری نقدی به معنای واقعی اجرا نمی‌شود و فقط تاریخ تعلق مالیات بر ارزش افزوده تا زمان دریافت مابه‌ازا به تعویق می‌افتد. این طرح به صورت اختیاری قابل استفاده است و اشخاص متقاضی آن باید شخص حقوقی بوده و فروش سالیانه کمتر از ۵۰۰،۰۰۰ یورو داشته باشند.</p> <p>— اسلواکی: مینای اصلی تعهدی است. لکن از اول ژانویه ۲۰۱۶، مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده که فروش سالیانه کمتر از ۲۰۰،۰۰۰ یورو داشته‌اند و ورشکسته یا در حال تصفیه نیستند و خارجی هم نیستند، می‌توانند از حسابداری نقدی استفاده کنند. مؤدی در صورت استفاده از حسابداری نقدی فقط در انتهای سال مالی می‌تواند حسابداری خود را از نقدی به تعهدی و بالعکس تغییر دهد. اگر مؤدی عضو یک گروه شود یا کسب‌وکارش از بین برود، باید از اول دوره بعد از آن استفاده از حسابداری نقدی را قطع کند.</p> <p>— شیلی: مینا تعهدی است. تاریخ تعلق مالیات برای کالا تاریخ تحویل کالا یا صدور صورتحساب هر کدام که مقدم باشد و برای خدمت تاریخ ارائه خدمت یا صدور صورتحساب هر کدام که مقدم باشد.</p> <p>— اسلونی: مینای اصلی تعهدی است. اشخاص مشمول مالیات داخلی که فروش سالیانه آنها در ۱۲ ماه گذشته کمتر از ۴۰۰،۰۰۰ یورو بوده باشد می‌توانند تحت شرایط خاص از حسابداری نقدی استفاده کنند. مالیات بر ارزش افزوده خرید فقط زمانی قابل کسر است که کل مالیات بر ارزش افزوده فروش مربوطه پرداخت شده باشد.</p> <p>— اسپانیا: مینای اصلی تعهدی است و مینای نقدی به صورت استثنا اجرا می‌شود.</p> <p>— سوئد: مینای اصلی تعهدی است. حسابداری نقدی برای آستانه کمتر از ۳۵۰،۰۰۰ یورو اجرا می‌شود.</p> <p>— سوئیس: مینا تعهدی است و در صورت درخواست، مینای نقدی و طرح نرخ ثابت برای بازرگانان مشخص استفاده می‌شود.</p> <p>— ترکیه: مینا تعهدی است.</p> <p>— انگلستان: مینای اصلی تعهدی است. کسب‌وکارهای با فروش مشمول مالیات سالیانه کمتر از ۱/۳۵ میلیون پوند می‌توانند از حسابداری نقدی استفاده کنند. لکن به محض آن که فروش آنها از ۱/۶ میلیون پوند بیشتر شود باید از حسابداری تعهدی استفاده کنند.</p> <p>— مکزیک: مینا حسابداری نقدی است. لکن تاریخ تعلق مالیات در اصل تاریخ پرداخت مابه‌ازا توسط خریدار است. مالیات بر ارزش افزوده هم بر مبنای گردش وجود نقد محاسبه می‌شود.</p>

کشورهای غیر عضو OECD	کشورهای عضو OECD
	<p>– یونان: مبنای اصلی تعهدی است. کسب و کارهای کوچک با فروش کالا و عرضه خدمات مشمول مالیات در مجموع کمتر مساوی ۲ میلیون یورو می‌توانند پس از درخواست از اداره مالیاتی و در صورت تأیید اداره مالیاتی از حسابداری نقدی استفاده کنند. در این صورت مالیات بر ارزش افزوده خرید مربوط به هر بخش از عرضه تنها زمانی قابل تهاتر و کسر است که مالیات بر ارزش افزوده فروش متناظر با آن پرداخت شده باشد.</p> <p>– ایتالیا: مبنای اصلی تعهدی است. تحت شرایط خاص و در صورتی که فروش سال گذشته مؤدی از ۲ میلیون یورو بیشتر نبوده باشد، مؤدی می‌تواند از حسابداری نقدی استفاده کند. در این صورت مالیات بر ارزش افزوده فروش در زمان پرداخت مابه‌ازا پرداخت می‌شود، و مالیات بر ارزش افزوده خریدهای مربوط به آن هم در همان زمان کسر می‌شود.</p>

مأخذ: ارنست و یانگ، ۲۰۱۷.



بررسی نحوه عمل کشورهای مختلف با سطوح مختلف توسعه‌یافتگی در خصوص تاریخ تعلق مالیاتی در اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده حکایت از آن دارد که بجز یک مورد استثنا (کشور مکزیک)، سایر کشورها مبنای اصلی و مورد عمل برای تاریخ تعلق مالیاتی را مبنای تعهدی برگزیده‌اند. البته همان‌طور که در جدول ۱ ملاحظه می‌شود، کشورهای مختلف تلاش کرده‌اند در راستای افزایش احتمال تمکین مالیاتی و کاهش هزینه‌های وصول مالیاتی، تدابیر مکملی را در خصوص تاریخ تعلق مالیاتی در نظر بگیرند. این تدابیر بسته به شرایط اقتصادی و اجتماعی کشورها متفاوت بوده است. از جمله این تدابیر آن است که در برخی از کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش‌افزوده برای برخی از مؤدیان یا برخی از معاملات از شیوه نقدی استفاده می‌شود. ویژگی مشترک این اشخاص آن است که بنگاه‌های با اندازه متوسط و کوچک (SME)^۱ هستند که زیر حد آستانه قرار گرفته‌اند و به دلیل اهمیت زیادی که در توسعه اقتصادی دارند، برای آنها از طرح ویژه‌ای استفاده می‌شود (کولیس، ۲۰۱۴).

۳. حسابداری تعهدی؛ مبنای تاریخ تعلق مالیات بر عرضه کالا و ارائه خدمت در ایران

نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در ایران، مبنای تعهدی را در محاسبه مالیات بر ارزش‌افزوده انتخاب کرده است. لذا تاریخ تعلق مالیات، زمانی نیست که عرضه‌کننده کالا یا خدمت، وجه نقدی را دریافت می‌کند، بلکه زمانی است که کالا را تحویل یا خدمت را ارائه نموده یا صورتحساب را برای خریدار صادر کرده است. بنابراین از منظر قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، صرف‌نظر از آنکه عرضه‌کننده یا ارائه‌دهنده کالا یا خدمت، وجهی را بابت ارائه خدمت دریافت کرده باشد یا خیر، به محض تحویل کالا یا ارائه خدمت یا صدور صورتحساب باید مالیات فروش را محاسبه کرده و در اظهارنامه مالیاتی‌اش درج کند. از سوی دیگر فروشنده کالا یا ارائه‌دهنده خدمت به هنگام خرید مواد اولیه و تجهیزات، باید مالیات خرید نهاده‌هایش را محاسبه و در اظهارنامه مالیاتی‌اش ثبت نماید، خواه نهاده‌هایش را نقدی خریداری کرده باشد یا نسیه. بدین ترتیب، مقدار مالیاتی که باید به حساب‌های تعیین شده توسط سازمان مالیاتی واریز شود، مابه‌التفاوت مالیات فروش و مالیات خرید خواهد بود.

پذیرش مبنای تعهدی در اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده از یک سو و تشدید تحریم‌های اقتصادی علیه ایران که مصادف با سال‌های میانی اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش‌افزوده بود از سوی دیگر، سبب بروز برخی چالش‌ها و مشکلات برای فعالان اقتصادی به ویژه پیمانکاران و همچنین نظام مالیاتی گردید. عمده مسائل و مشکلاتی که فعالان اقتصادی و پیمانکاران در این دوره با آن روبرو بودند به شرح زیر است:

۱. Small and Medium-Sized Enterprises (SME)

- با توجه به کسادی کسب و کارها، کمبود نقدینگی، کاهش قدرت خرید و ... بسیاری از داد و ستدها به صورت نسیه و در قالب فروش اقساطی انجام می‌گیرد. بدین معنا که همه ثمن معامله در تاریخ تحویل کالا یا صدور صورت حساب از سوی خریدار پرداخت نشده و در نتیجه مالیات ارزش افزوده فروش نیز توسط فروشنده دریافت نمی‌شود. این در حالی است که براساس رویه حسابداری تعهدی در قانون مالیات بر ارزش افزوده، فروشنده کالا امروز مشمول پرداخت مالیاتی می‌شود که نه تنها مابه‌ازای آن را دریافت نکرده است، بلکه مالیاتی نیز از خریدار وصول نکرده که بخواهند به سازمان مالیاتی ایصال کند.

- پیمانکاران مشمول پرداخت مالیات برای ارائه خدماتی شده‌اند که انجام آن مورد تأیید کارفرماست، اما کارفرما (دولت و دستگاه‌های اجرایی) موفق به پرداخت مابه‌ازای آن خدمت نشده است. به بیان دیگر، به دلیل حاکم بودن سیستم تعهدی در قانون مالیات بر ارزش افزوده، پیمانکاران امروز مشمول پرداخت مالیاتی می‌شوند که نه تنها مابه‌ازای ارائه خدماتشان را دریافت نکرده‌اند، بلکه مالیاتی نیز از کارفرما وصول نکرده‌اند که بخواهند به سازمان مالیاتی ایصال کنند.

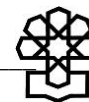
عمده پیمان‌های بلندمدت به نحوی است که حدود ۶۰ تا ۷۵ درصد از منابع مالی صرف خرید مواد اولیه و تجهیزات لازم می‌شود، پیمانکار به هنگام خرید آنها مجبور است مالیات خرید را پرداخت کند، لکن چون در طرف مقابل کارفرما مالیات فروش را به وی نمی‌پردازد، وی قادر به وصول و بازپس‌گیری مالیات پرداختی بابت نهاده‌هایش نیست.

حال این پرسش مطرح است که چه راهکاری را می‌توان برای برطرف شدن یا حداقل تخفیف این مشکلات برگزید. به‌طور مشخص یک راهکار تغییر مبنای حسابداری از تعهدی به نقدی است و راهکار دیگر حفظ مبنای تعهدی بودن ثبت رویدادهای مالی در کنار پیش‌بینی برخی تدابیر در جهت کمک به حل معضلات فوق است. در لایحه مالیات بر ارزش افزوده، راهکار دوم انتخاب شده است. اما اهم دلایل عدم اتخاذ راهکار اول (تغییر مبنای حسابداری از تعهدی به نقدی) را می‌توان در موارد ذیل تشریح کرد؟

- افزایش هزینه وصول مالیات

اساساً زمانی مالیات‌ستانی توجیه‌پذیر و مقرون به صرفه است که هزینه‌های اخذ آن کمتر از عایدی یا همان مالیات اخذ شده باشد. اگر مکانیسم اخذ مالیات به گونه‌ای باشد که هزینه وصول آن از مالیات وصول شده بیشتر بوده و یا تفاوت معناداری نسبت به آن نداشته باشد، آن‌گاه اخذ چنین مالیاتی از منظر مالیه عمومی منطقی نخواهد بود. در همین راستا بسیاری از کارشناسان مالیاتی و نیز مجریان نظام مالیاتی بر این باورند که تعیین «تاریخ دریافت وجه نقد» به‌عنوان تاریخ تعلق مالیات در مورد عرضه کالا و ارائه خدمت، قابلیت اجرایی بودن قانون را با چالش اساسی مواجه می‌کند.

توضیح آنکه ردگیری دریافت وجه نقد بابت یک معامله خاص به راحتی امکان‌پذیر نبوده و نیازمند رسیدگی توسط ممیزان مالیاتی است. طی یک روز ممکن است بابت ده‌ها معامله‌ای که در گذشته انجام



گرفته است، به حساب یک فعال اقتصادی پول واریز شود. حتی ممکن است پولی به حساب واریز شود که اساساً ارتباطی با معامله اقتصادی نداشته باشد. لذا تشخیص اینکه اولاً این پول واریز شده بابت معامله اقتصادی بوده یا خیر و ثانیاً اگر مرتبط با معامله‌ای بوده است به کدامیک از آنها تعلق داشته است، کار بسیار دشواری است. همان‌طور که پیش‌تر بیان شد، این تشخیص حاصل نمی‌شود جز با رسیدگی‌های مالیاتی. تأمین نیرو برای انجام چنین رسیدگی‌هایی اولاً در عمل غیرممکن است و ثانیاً در صورت امکان نیز هزینه وصول مالیات را چنان افزایش خواهد داد که عملاً وصول آن را مقرون به صرفه نمی‌کند.

- افزایش احتمال فرار مالیاتی

در صورت تعیین «تاریخ دریافت وجه نقد» به‌عنوان تاریخ تعلق مالیات در مورد عرضه کالا و ارائه خدمت، با توجه به اینکه پرداخت مالیات ارزش‌افزوده منوط به اظهار فروشنده به دریافت وجه نقد کالا و خدمت عرضه شده بوده و در مقابل قابلیت رصد و پیگیری آن برای نظام مالیاتی بسیار دشوار و زمانبر خواهد بود، لذا این پدیده بستر بسیار مناسبی برای فرار یا کتمان مالیاتی و یا حداقل به تعویق انداختن پرداخت مالیات فراهم خواهد آورد. به بیان دیگر می‌توان ادعا کرد که با توجه به نبود بسترهای مناسب برای شفافیت اطلاعات اقتصادی در ایران، نقدی کردن مبنای حسابداری در مالیات بر ارزش‌افزوده به معنای باز شدن باب فرار مالیاتی گسترده است که جلوگیری آن اساساً امکان‌پذیر نیست و نتیجه آن چیزی جز خارج شدن کنترل اوضاع از دست سازمان مالیاتی و خدشه وارد شدن بر بنیان نظام مالیات بر ارزش‌افزوده نخواهد بود.

- خرید نسبی در مقابل فروش نسبی

فرض کنید که مؤدی الف محصولات خود را به‌عنوان نهاده واسطه‌ای به مؤدی ب با قیمت ۷۰۰ ریال می‌فروشد و مؤدی ب، پس از انجام پردازش روی این نهاده‌ها، محصولی را به قیمت ۱۰۰۰ ریال به مصرف‌کننده نهایی می‌فروشد. گونه‌های متفاوتی برای انجام معاملات در اقتصاد برای فعالان اقتصادی می‌توان تصور کرد که به قرار زیر هستند:

حالت نخست: خرید و فروش به‌صورت نقدی صورت گیرد یعنی مؤدی ب، نهاده‌های تولید را از مؤدی الف به‌طور نقد خریداری کرده و محصولاتش را به‌صورت نقد بفروشد. تحت چنین شرایطی، مؤدی الف به هنگام فروش محصول به مؤدی ب، باید مالیات فروش ۶۳ ریالی را دریافت و به سازمان مالیاتی ایصال نماید. مؤدی ب نیز به هنگام فروش باید مالیات ۹۰ ریالی را دریافت و پس از کسر اعتبار مالیاتی اش (یا مالیات خرید ۶۳ ریالی)، مابه‌التفاوت ۲۷ ریالی (یعنی مالیات ارزش‌افزوده) را به حساب سازمان مالیاتی واریز کند (نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده مطابق با نرخ عمومی ۹ درصدی در نظر گرفته شده است). در این حالت، تعهدی بودن مبنای حسابداری، هیچ مشکلی برای هیچ یک از فعالان اقتصادی به وجود

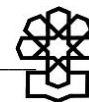
نمی‌آورد، ضمن آنکه مالیات ۶۳ ریالی برای مؤدی الف و مالیات ۹۰ ریال برای مؤدی ب، برای یک دوره زمانی در حساب آنها باقی ماند و آنها از این موضوع منتفع می‌شوند.

حالت دوم: مؤدی ب نهاده‌های تولید خود را به‌صورت نسبه خریداری کرده و محصول خود را نیز به‌صورت نسبه بفروشد. تحت این شرایط، مؤدی ب، مالیات خرید ۶۳ ریالی که اعتبار مالیاتی‌اش محسوب می‌شود (و به‌دلیل خرید نسبه، هنوز پرداخت نشده است) را باید از مالیات فروش ۹۰ ریالی (که به‌دلیل فروش نسبه دریافت نشده است) کسر نماید و مابه‌التفاوت ۲۷ ریالی مالیات بر ارزش‌افزوده تحت عنوان بدهی مالیاتی به حساب سازمان مالیاتی واریز کند. بدیهی است اگر شرایط اقتصادی جامعه به نحوی باشد که این خرید و فروش‌های نسبه، حجم زیادی از معاملات را به خود اختصاص دهد و مدت آن بیش از ۳ ماه باشد، فعالان اقتصادی تحت فشار قرار خواهد گرفتند، زیرا مجبور به واریز مالیات بر ارزش‌افزوده‌ای هستند که هنوز آن را از خریدار دریافت نکرده‌اند.

حالت سوم: مؤدی ب نهاده‌های تولید خود را به‌صورت نسبه خریداری کرده و محصول خود را به‌صورت نقد بفروشد. تحت این شرایط، طبق اصل حسابداری تعهدی، ۶۳ ریال اعتبار مالیاتی خرید (که به‌دلیل خرید نسبه نهاده‌ها هنوز پرداخته است) برای وی منظور می‌شود و وی می‌تواند این مبلغ را از ۹۰ ریال کسر نموده و مابه‌التفاوت ۲۷ ریالی را به سازمان مالیاتی ایصال کند.

حالت چهارم: مؤدی ب نهاده‌های خود را به‌صورت نقد خریداری می‌کند، اما محصولش را به‌صورت نسبه می‌فروشد. در این حالت، ۶۳ ریال مالیات خرید پرداختی مؤدی ب به‌عنوان اعتبار مالیاتی وی لحاظ می‌شود و وی باید با کسر این رقم از ۹۰ ریال مالیات فروش (که به‌دلیل فروش نسبه هنوز دریافت نکرده است)، مابه‌التفاوت ۲۷ ریالی را به حساب سازمان مالیاتی واریز نماید. در چنین وضعیتی که بدترین حالت برای مؤدی محسوب می‌شود بخش قابل توجهی از نقدینگی بنگاه بلوکه خواهد شد تا زمانی که خریدار نهایی، بهای کالای فروخته شده و مالیات متعلق را به مؤدی ب پرداخت کند.

در شرایط عادی و رونق اقتصادی، انتظار بر آن است که معاملات به‌صورت نقدی و یا نسبه کوتاه‌مدت صورت گیرد لذا حسابداری تعهدی، نه‌تنها برای فعالان اقتصادی مشکل‌آفرین نخواهد بود، بلکه آنان می‌توانند از نقدینگی ایجاد شده مالیات بر ارزش‌افزوده (یعنی مابه‌التفاوت مالیات فروش از مالیات خرید) در حساب‌هایشان برای یک مدت زمانی مشخص استفاده کنند، اما در رکود و کساد اقتصادی که بخشی از معاملات (بسته به عمق رکود) به‌صورت نسبه کوتاه‌مدت و بلندمدت انجام می‌شود، اوضاع متفاوت بوده و به ضرر برخی از فعالان اقتصادی خواهد بود. بدیهی است مؤدیانی که خرید خود را به‌صورت نقدی انجام می‌دهند، اما نسبه می‌فروشند در تنگنای نقدینگی بیشتری قرار خواهند گرفت، اما سؤال آن است که آیا این موضوع درخصوص تمام مؤدیان صادق است؟ به زعم بسیاری از کارشناسان، پاسخ این پرسش منفی است، زیرا در شرایط رکود اقتصادی، بخش کثیری از مؤدیان هم نسبه می‌خرند



و هم نسیه می‌فروشند. به همین دلیل نباید مبنای حسابداری تعهدی را به دلیل گیرافتادن در شرایط کوتاه‌مدت رکود اقتصادی و برای حل مشکل بخشی از مؤدیان بر هم زد و باید به فکر راه چاره دیگری بود. زیرا برهم زدن مبنای حسابداری تعهدی نه تنها مشکلی را حل نمی‌کند، بلکه می‌تواند درگیری‌های میان مؤدی و سازمان مالیاتی را در تشخیص میزان فروش و اعتبار مالیاتی خرید افزایش دهد. به علاوه به دلایل زیر تغییر مبنای حسابداری از تعهدی به نقدی مناسب ارزیابی نمی‌شود.

– افزایش مشکلات سازمان امور مالیاتی و مؤدیان در پی به تعویق افتادن تشخیص و رسیدگی مالیاتی
چنانچه «تاریخ دریافت وجه نقد» به عنوان تاریخ تعلق مالیات در مورد عرضه کالا و خدمت، در نظر گرفته شود، در صورتی که وجه معامله‌ای در سال بعد از انجام معامله پرداخت گردد، عملاً فرآیند رسیدگی به پرونده مالیاتی سال انجام معامله منوط به بررسی اظهارنامه مالیاتی سال بعد خواهد شد. موضوعی که هم سازمان مالیاتی و هم مؤدیان مالیاتی را که در حال حاضر نیز از تأخیر در فرآیند قطعی شدن مالیات خود گلایه‌مند هستند، با مشکل مواجه خواهد ساخت.

– تشدید دوگانگی میان محاسبه مالیات بر درآمد و مالیات ارزش افزوده

در حال حاضر، مبنای ثبت درآمدها و هزینه‌ها در دفاتر و اسناد و مدارک در بخش غیردولتی حسابداری تعهدی است. بر این اساس در محاسبه و حسابرسی مالیات عملکرد، دفاتر و اسناد و مدارکی مطمح نظر قرار می‌گیرند که براساس حسابداری تعهدی ثبت و ضبط شده‌اند. در چنین شرایطی تعیین تاریخ تعلق مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای حسابداری نقدی، اولاً بر خلاف استانداردهای حسابداری مورد عمل و جاری است. زیرا همان‌طور که بیان شد، در حال حاضر ثبت هزینه‌ها براساس حسابداری تعهدی انجام می‌پذیرد و مالیات ارزش افزوده نیز مالیاتی از جنس هزینه است، لذا تعیین «تاریخ دریافت وجه نقد» به عنوان تاریخ تعلق مالیات در مورد عرضه کالا و خدمت، یک تناقض محسوب می‌شود. ثانیاً به تشدید سردرگمی مؤدیان و ممیزان مالیاتی می‌انجامد.

شایان ذکر است، در حال حاضر حتی مدیریت بخش عمومی نیز به سمت تعهدی کردن حسابداری خود است، لذا عدول از این مبنا و حرکت به سمت حسابداری نقدی برای تعیین تاریخ تعلق مالیات ارزش افزوده به معنای برگشت به عقب خواهد بود.

– حق قانونی دولت برای وصول به موقع مطالبات خود به ازای هر معامله

منطق اخذ مالیات بر ارزش افزوده دلالت بر آن دارد که در زمان خرید کالا یا خدمت مشمول مالیات، باید سهمی از ارزش آن به عنوان مالیات به دولت پرداخت شود. این سهم براساس قانون، به دولت تعلق دارد و در زمان انجام معامله باید وصول و ایصال شود. به بیان دیگر، در زمان فروش کالا، فروشنده مختار است تمام یا بخشی از ارزش کالا یا خدمت را که به او تعلق دارد، در روزها یا ماه‌های آتی وصول کند،

اما در این معامله، دولت نیز به اندازه مالیات بر ارزش افزوده سهمیم است و به تعویق افتادن این سهم و یا تأخیر در پرداخت آن به منزله این است که دولت از ایفای وظایف خود به ویژه در حوزه بهداشت، آموزش، امور دفاعی و ... باز ماند.

– تجربه سایر کشورها در تعیین تاریخ تعلق مالیات

همان‌طور که در بخش دوم این گزارش بیان شد، مروری بر تجربه کشورهایی که دارای نظام مالیات بر ارزش افزوده هستند حاکی از آن است که قریب به اتفاق آنها، روش صورتحساب را که مترادف با حسابداری تعهدی است مبنای کار خود قرار داده‌اند. در واقع مبنای اصلی نظام مالیات بر ارزش افزوده، حسابداری تعهدی است و در قوانین کشورها مشاهده نمی‌شود که صنف خاصی از این قاعده مستثنا شده باشد و مبنای نقدی برای آن صنف به کار گرفته شود.

با عنایت به موارد فوق می‌توان بیان داشت که با توجه به مسائل و چالش‌های اجرایی و با عنایت به تجربه کشورهای دیگر در اجرای مالیات بر ارزش افزوده، عملاً امکان تغییر مبنای حسابداری از تعهدی به نقدی وجود ندارد. لذا پیش‌بینی برخی تهمیدات و تسهیلات برای برطرف شدن چالش‌های مرتبط با تاریخ تعلق مالیات و ایصال آن به سازمان امور مالیاتی راهکار عملیاتی است که البته در لایحه نیز همین مسیر در پیش گرفته شده که در ادامه به آن راهکارها اشاره می‌شود.

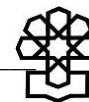
۴. تمهیدات پیش‌بینی شده در لایحه مالیات بر ارزش افزوده برای حل مشکل مؤدیان در خصوص تاریخ تعلق مالیاتی

همان‌طور که در بخش‌های قبلی گزارش تشریح شد منطق حاکم بر لایحه مالیات ارزش افزوده، حفظ اصل حسابداری تعهدی است، اما به‌طور همزمان سعی شده است تا راهکارهایی برای حل مسئله مؤدیان به‌ویژه پیمانکاران اندیشیده شود که در ادامه به بررسی آنها می‌پردازیم.

۴-۱. تاریخ تعلق مالیات در مورد خدمات پیمانکاری و راهکار پیشنهادی در لایحه برای حل

مشکل پیمانکاران

به‌موجب بند «ب» ماده (۱۱) قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده، تاریخ تعلق مالیات در مورد ارائه خدمات، تاریخ صورتحساب یا تاریخ ارائه خدمت است هر یک که مقدم باشد. در این قانون بین خدمات پیمانکاری و سایر خدمات تمایزی گذاشته نشده است. این درحالی است که با توجه به شرایط رکودی حاکم بر کشور و توان مالی پایین دولت طی سال‌های گذشته در عمل به‌دلیل پایبندی به قاعده حسابداری تعهدی در مورد خدمات پیمانکاری پیمانکاران موظف به ایصال مالیات‌های سنگینی شده‌اند که آن را هنوز از کارفرما دریافت نکرده‌اند. به‌منظور حل این مسئله، چند ماده در لایحه مالیات بر



ارزش افزوده پیش‌بینی شده است که اجرایی شدن آنها، بخش عمده‌ای از مشکل طیف وسیعی از پیمانکاران را حل خواهد کرد. این مواد به قرار زیر هستند.

– نخستین راهکاری که به نظر می‌رسد سهم بسزایی در حل مشکل پیمانکاران داشته باشد، تصریح تاریخ تعلق مالیات برای پیمانکاران در بند «ه» ماده (۳) لایحه مالیات بر ارزش افزوده است. به موجب بند مذکور، پیمانکار در زمان دریافت علی‌الحساب و یا تأیید صورت وضعیت هر کدام که مقدم باشد مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌شود.

– دومین راهکاری که نقش مکملی برای حل مشکل پیمانکاران ایفا می‌کند ماده (۱۸) لایحه است که به موجب آن، مهلت پرداخت مالیات بر ارزش افزوده برای قراردادهای پیمانکاری تا پایان دوره مالیاتی بعد افزایش یافته است. این راهکار بدین معناست که پیمانکاران، مهلت زمانی قانونی بیشتری (حداقل سه ماه) برای پرداخت مالیات بر ارزش افزوده دارند.

– سومین راهکار، امکانپذیر بودن تقسیط بدهی‌های مالیاتی در ماده (۲۸) لایحه برای کل مؤدیان از جمله پیمانکاران، حداکثر به مدت یک‌سال است.^۱

– چهارمین راهکار، پایان بخشیدن به مشکل آن دسته از پیمانکارانی است که با شرکت‌های دولتی به‌عنوان کارفرمای طرح‌های سرمایه‌ای روبرو هستند و قادر به وصول مالیات و ایصال آن به سازمان نمی‌باشند که در ماده (۱۶) لایحه، تمهیداتی برای آن اندیشیده شده است.^۲

– پنجمین راهکار که در راستای حل مشکل تمام مؤدیان از جمله پیمانکاران مطرح شده است، ماده (۱۵) لایحه مالیات بر ارزش افزوده است که به موجب این ماده، اگر مؤدی به موجب اسناد و مدارک مثبت نتواند مالیات را از خریدار (کارفرما و فعال اقتصادی) دریافت کند، سازمان مالیاتی از طریق عملیات اجرایی نسبت به وصول آن اقدام خواهد کرد.

۲-۴. تمهیدات پیش‌بینی شده برای حل مشکل سایر فعالان اقتصادی در رابطه با تاریخ تعلق مالیات در لایحه مالیات بر ارزش افزوده

برای شفاف‌سازی و رفع برخی ابهامات در زمینه تاریخ تعلق مالیات و ارائه تمهیداتی برای حل مشکل مؤدیان، اصلاحاتی در لایحه مالیات بر ارزش افزوده به شرح زیر پیشنهاد شده است.

– **اول**، به موجب بند «ج» ماده (۱۱) قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده، تاریخ تعلق مالیات در مورد صادرات (اعم از کالا و خدمت)، هنگام صدور (از حیث استرداد) و در مورد واردات تاریخ ترخیص

۱. البته امکان تقسیط مالیات در قانون مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد، زیرا طبق ماده (۴۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده، حکم ماده (۱۶۷) قانون مالیات‌های مستقیم در مورد قانون مالیات بر ارزش افزوده قابل تسری است.

۲. شایان ذکر است که ماده (۱۶) لایحه ارزش افزوده یکی از مواد مترقی لایحه ارزیابی می‌شود و کلیت آن قابل تأیید است، ولی نیازمند برخی اصلاحات جزئی است که در گزارش مجزایی به آن پرداخته خواهد شد.

کالا از گمرک و در خصوص خدمت، تاریخ پرداخت مابه‌ازا است. این در حالی است که بندهای «و»، «ز»، «ح» و «ط» ماده (۳) در لایحه مالیات بر ارزش افزوده به ترتیب به شفاف کردن تاریخ تعلق مالیات درباره صادرات کالا، واردات کالا، واردات خدمت و صادرات خدمت اختصاص یافته است.

– دوم، در مورد آب، برق، گاز طبیعی و خدمات مخابراتی که خدمات مستمر و پیوسته‌ای به مشترکین ارائه می‌شود، در بند «ی» ماده (۳) لایحه مالیات بر ارزش افزوده تصریح شده است که تاریخ تعلق مالیات، تاریخ صدور قبوض (صورتحساب) است که به مفهوم اعمال مالیات در حلقه آخر زنجیره است.

– سوم، امکانپذیر بودن تقسیط بدهی‌های مالیاتی در ماده (۲۸) لایحه برای کل مؤدیان حداکثر به مدت یک‌سال. بدیهی است که این ماده می‌تواند در حل مشکل مؤدیانی که فروش‌هایشان را به صورت نسبی انجام می‌دهند و قادر به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده به‌طور یکجا نیستند، نقش مهمی ایفا کند.

– چهارم، به موجب ماده (۱۵) لایحه مالیات بر ارزش افزوده، اگر مؤدی به موجب اسناد و مدارک مثبت نتواند مالیات را از خریدار (کارفرما و فعال اقتصادی) دریافت کند، سازمان مالیاتی از طریق عملیات اجرایی نسبت به وصول آن اقدام خواهد کرد.

– پنجم، افزایش مهلت زمانی پرداخت مالیات بر ارزش افزوده به موجب ماده (۱۸) لایحه مالیات بر ارزش افزوده به‌طوری که تکمیل اظهارنامه مالیاتی و پرداخت مالیات بر ارزش افزوده، «حداکثر تا پایان ماه بعد از انقضای دوره مالیاتی» است که در مقایسه با ماده (۲۱) قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده، پانزده روز افزایش یافته است.

البته به نظر می‌رسد می‌توان با افزایش حداکثر زمان تقسیط در نظر گرفته شده در ماده

(۲۸) مثلاً از ۱۲ ماه به ۳۶ ماه (وفق ماده (۱۶۷) قانون مالیات‌های مستقیم) و یا افزایش مهلت

پرداخت مالیات بر ارزش افزوده (موضوع ماده (۱۸)) از «حداکثر تا پایان ماه بعد از انقضای

دوره مربوط» به «حداکثر تا شصت روز (دو ماه) بعد از انقضای دوره مربوط» کمک بیشتری به

این قبیل مؤدیان مبذول داشت.

جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

برای آنکه مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف بتواند از کارآیی مناسبی برخوردار باشد و ضمن ایجاد درآمدهای باثبات و پایدار برای دولت، شفافیت معاملات اقتصادی را افزایش دهد و مشوق تولید و صادرات باشد باید سه اصل اساسی در طراحی نظام مالیات بر ارزش افزوده رعایت شود. نخست آنکه اعمال مالیات بر ارزش افزوده باید براساس اصل مقصد صورت پذیرد. دوم آنکه پایه مالیاتی باید دامنه گسترده‌ای از کالاها و خدمات مصرفی را دربرگیرد و از اعطای معافیت‌ها پرهیز شود. سوم آنکه محاسبه بدهی مالیاتی باید از روش صدور صورتحساب انجام شود (جیمز، ۲۰۱۵).



اصل سوم یعنی صدور صورتحساب که یکی از اصول مبنایی در طراحی نظام مالیات بر ارزش افزوده به شیوه تفریقی غیرمستقیم است، مترادف با «حسابداری تعهدی» است و همان طور که در این گزارش نیز به طور مبسوط تشریح شد، تمامی کشورهای مجری مالیات بر ارزش افزوده قائل به این اصل اساسی هستند. بر مبنای اصل حسابداری تعهدی، تاریخ تعلق مالیات هنگامی خواهد بود که صورتحساب صادر می شود نه اینکه چه زمانی، ثمن معامله دریافت می گردد.

از سویی اتخاذ این مبنای حسابداری در کشور سبب شده است تا در مقطع رکود اقتصادی (طی چند سال گذشته) که معاملات نسبیه رواج یافته است، فعالان اقتصادی موظف به واریز مالیات بر ارزش افزوده ای شوند که هنوز موفق به وصول آن از خریدار کالا و خدمت نشده اند. به تبع آن، مشکلات نقدینگی فعالان اقتصادی افزایش یافته است. از این رو ممکن است این پیشنهاد مطرح شود که تاریخ تعلق مالیات زمانی باشد که آنها مابه ازای مالیات فروش را از خریدار دریافت می کنند.

در راستای حل مسئله منبعث از تاریخ تعلق مالیاتی، دو گزینه پیش روست: گزینه اول عملیاتی کردن پیشنهاد احتمالی برخی مؤدیان مبنی بر حرکت به سمت «حسابداری نقدی» و گزینه دوم برهم زدن اصل اساسی حسابداری تعهدی و ارائه تمهیداتی برای حل مشکلی که برای یک دوره زمانی کوتاه مدت، گریبانگیر فعالان اقتصادی کشور شده است. در این گزارش تبیین شد که از یک سو به دلیل مزایای متعدد حسابداری تعهدی و نارسایی های فراوان حسابداری نقدی و از سوی دیگر به دلیل مشکلات اجرایی که ممکن است درگیری ها و کشمکش های میان سازمان مالیاتی و مؤدیان را تشدید کند، سناریو اول، گزینه مناسب و مطلوبی به نظر نمی رسد و بهتر است روی گزینه دوم و بهبود پیشنهادهای ارائه شده در لایحه تمرکز کرد.

بررسی لایحه مالیات بر ارزش افزوده حاکی از آن است که به طور مشخص، سه پیشنهاد اساسی برای حل مسئله پیمانکاران (در رابطه با تاریخ تعلق مالیاتی با مشکلات فراوانی روبرو بودند) در بند «ه» ماده (۳)، ماده (۱۸) و ماده (۱۶) ارائه شده است و به نظر می رسد که بخش عمده ای از مشکلات بخش پیمانکاری کشور در این رابطه با اجرایی شدن مواد مذکور مرتفع خواهد شد. در خصوص برطرف کردن مسائل سایر مؤدیان نیز مهمترین اصلاحات پیشنهادی در مواد (۱۵)، (۱۶)، (۱۸) و (۲۸) لایحه مالیات بر ارزش افزوده مشاهده می شود. تردیدی نیست که منطق حاکم بر موارد مذکور، حمایت از فعالان اقتصادی و کاهش بار سنگینی است که بر دوش آنها نهاده شده است. به نظر می رسد می توان با افزایش حداکثر زمان تقسیط در نظر گرفته شده در ماده (۲۸) لایحه مثلاً از ۱۲ ماه به ۳۶ ماه (وفق ماده (۱۶۷) قانون مالیات های مستقیم) و یا افزایش مهلت پرداخت مالیات بر ارزش افزوده (موضوع ماده لایحه ۱۸) از «حداکثر تا پایان ماه بعد از انقضای دوره مربوط» به «حداکثر تا شصت روز (دو ماه) بعد از انقضای دوره مربوط» کمک بیشتری به این قبیل مؤدیان مبذول داشت.

منابع و مأخذ

۱. باباجانی، جعفر. ضرورت استفاده از حسابداری تعهدی در بخش عمومی و ارزیابی آن برای استفاده در بخش عمومی ایران، پیک‌نور، سال پنجم، ش ۴، ۱۳۸۵.
۲. حدادی، مریم و دیگران. آشنایی با کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده، سازمان امور مالیاتی کشور، چاپ اول، تهران، ۱۳۸۵.
۳. سازمان امور مالیاتی، بخشنامه‌های شماره ۵۴۴۰۹ مورخ ۱۳۸۸/۵/۲۶، شماره ۲۰۰/۹۳/۲۹ مورخ ۹۴/۳/۵ و شماره ۲۰۰/۹۴/۶ مورخ ۱۳۹۴/۱/۲۶.
۴. دیوان عدالت اداری، رأی هیئت عمومی، دادنامه شماره ۶۱۲-۶۱۹ مورخ ۱۳۹۲/۹/۴.
۵. قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی در تأمین نیازهای کشور و تقویت آنها در امر صادرات و اصلاح ماده (۱۰۴) قانون مالیات‌های مستقیم، شماره ۲۲/۲۶۰۶۰، مورخ ۱۳۹۱/۵/۱۶.
۶. قانون مالیات بر ارزش افزوده، مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷.
۷. قنبریان، رضا. حسابداری پیمان‌های بلندمدت، دانشنامه حسابداری مالی، ۱۳۹۲.
8. Ernest and Young (2017), "Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide", available at: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2017-worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide/\\$FILE/2013-worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/2017-worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide/$FILE/2013-worldwide-VAT-GST-and-sales-tax-guide.pdf).



مرکز پژوهش‌ها
مجلس شورای اسلامی

شماره مسلسل: ۱۵۶۱۴

شناسنامه گزارش

عنوان گزارش: درباره مالیات بر ارزش افزوده ۵. تاریخ تعلق مالیات

نام دفتر: مطالعات اقتصاد بخش عمومی (گروه مالیه عمومی)

تهیه و تدوین: سیدمحمد هادی سبحانیان

همکار: پریسا مهاجری

ناظر علمی: احمد غفارزاده

اظهار نظر کننده: محمد تقی نژاد عمران

متقاضی: کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی

ویراستار تخصصی: _____

ویراستار ادبی: _____

واژه‌های کلیدی:

۱. تاریخ تعلق مالیات

۲. مالیات بر ارزش افزوده



تاریخ انتشار: ۱۳۹۶/۹/۲۶