

درباره مالیات بر ارزش افزوده

۲. بررسی وجوه تمایز لایحه مالیات بر ارزش افزوده با قانون فعلی

و تبیین اصلاحات اساسی آن

فهرست مطالب

| | |
|----|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| ۱ | چکیده..... |
| ۳ | مقدمه..... |
| ۶ | اصلاحات محوری در لایحه مالیات بر ارزش افزوده..... |
| ۱ | ۱. رفع تناقض میان ماده (۷) و (۱۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده و یکسان سازی نحوه برخورد با صادرات کالاها و خدمات به |
| ۷ | مناطق آزاد تجاری - صنعتی و ویژه اقتصادی و خارج از کشور..... |
| ۹ | ۲. معرفی مفهوم حد آستانه و به کارگیری یک سیستم مالیاتی ساده سازی شده برای کسب و کارهای کوچک..... |
| ۱۰ | ۳. تاریخ تعلق مالیات و نحوه پرداخت مالیات بر ارزش افزوده توسط پیمانکاران..... |
| ۱۲ | ۴. موسع نمودن دایره معافیت های عرضه کالاها و ارائه خدمات از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده..... |
| ۱۵ | ۵. حذف مالیات بر ارزش افزوده انواع داروها و ماشین آلات و تجهیزات با استفاده از تلفیق معافیت ها و نرخ صفر..... |
| ۱۶ | ۶. اصلاح مأخذ محاسبه مالیات و خارج کردن یارانه ها و کمک های نقدی از آن..... |
| ۱۶ | ۷. تغییر رویه در نحوه برخورد مالیات بر ارزش افزوده با طلا..... |
| ۸ | ۸. الحاق حکم جداگانه ای به منظور استرداد مالیات خرید ماشین آلات خطوط تولید مربوط به مؤدیان فعال در تولید کالاها و |
| ۱۸ | خدمات معاف..... |
| ۱۹ | ۹. تسریع فرآیند استرداد اعتبار مالیاتی تولیدکنندگان و صادرکنندگان..... |
| ۲۰ | ۱۰. مقابله با پدیده کد فروشی و صورتحساب های جعلی..... |
| ۲۱ | ۱۱. کاهش یا افزایش دوره های مالیاتی برخی مؤدیان..... |
| ۲۱ | ۱۲. الحاق حکمی به منظور شفاف نمودن تکالیف مشارکت های مدنی..... |
| ۲۲ | ۱۳. الحاق احکامی به منظور تعیین تکلیف واحدهای منحل و انتقال واحدهای صنفی..... |
| ۲۲ | ۱۴. فراهم کردن امکان طرح شکایات مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده و مأموران مالیاتی به شورای عالی مالیاتی..... |
| ۲۲ | ۱۵. حذف فصل هفتم قانون (عوارض کالاها و خدمات) و تجمیع آنها در فصل سوم، ششم و هفتم لایحه مالیات بر ارزش افزوده..... |
| ۲۴ | ۱۶. حذف فصل هشتم قانون مالیات بر ارزش افزوده (حقوق ورودی) و گنجاندن مواد آن در فصل دوم، سوم، هفتم و نهم لایحه..... |
| ۲۴ | ۱۷. حذف فصل نهم قانون مالیات بر ارزش افزوده (سایر مالیات ها و عوارض خاص) و درج مواد مرتبط با آن در فصول ششم، |
| ۲۴ | هفتم، هشتم و نهم لایحه مالیات بر ارزش افزوده..... |
| ۲۵ | ۱۸. الحاق فصل جدیدی با عنوان مالیات های سبز و سلامت..... |
| ۱۹ | ۱۹. یکپارچه سازی احکام مربوط به تخصیص، انتقال و توزیع مالیات ذیل فصل هفتم لایحه و تغییر در نحوه توزیع منابع بین |
| ۳۹ | دولت، شهرداری ها و سایر دستگاه ها..... |
| ۴۱ | ۲۰. تدقیق ضمانت های اجرای قانون با تأکید بر جریمه های مالیاتی..... |
| ۴۴ | جمع بندی و نتیجه گیری..... |
| ۴۵ | منابع و مأخذ..... |



درباره مالیات بر ارزش افزوده ۲. بررسی وجوه تمایز لایحه مالیات بر ارزش افزوده با قانون فعلی و تبیین اصلاحات اساسی آن

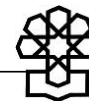
چکیده

قانون مالیات بر ارزش افزوده پس از طی یک دوره طولانی مطالعات انجام گرفته و امکان‌سنجی اجرای آن در سال ۱۳۸۷، مطابق اصل هشتاد و پنجم قانون اساسی به تصویب کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی رسید و از نیمه دوم همان سال به اجرا درآمد. پیش از تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده، قانونی موسوم به «تجمیع عوارض» وجود داشت که با «مالیات بر مصرف یا مالیات در حلقه آخر» امروزه مشابه بود. هرچند مالیات‌های وصولی از محل تجمیع عوارض، بسیار پیشرفته‌تر از اسلاف قبلی بود لکن به دلیل بروز پدیده آبخاری، به مالیاتی مضاعف توأم با درآمدزایی بسیار اندک تبدیل شد که به شدت مورد اعتراض قرار گرفت.

از یک‌سو، تشدید اعتراض‌ها و نارضایتی‌های مربوط به اجرای قانون «تجمیع عوارض» و از سوی دیگر، ضرورت تعقیب اهدافی نظیر گسترش پایه‌های مالیاتی، انتقال بار مالیاتی از تولید و سرمایه‌گذاری به سمت مصرف، اجتناب از اخذ مالیات مضاعف از کالاها و خدمات و توسعه اطلاعات مالیاتی از طریق شفاف‌سازی فعالیت‌های مشمول مالیات بر ارزش افزوده سبب شد تا برنامه‌ریزان و سیاستگذاران اقتصادی کشور، به سمت پیاده‌سازی قانون مالیات بر ارزش افزوده حرکت کنند. بدین ترتیب در سال ۱۳۸۷ (۲۰۰۸ میلادی) ایران نیز با ۶ دهه تأخیر نسبت به فرانسه، به پیاده‌سازی الگوی مورد وفاق جهانی مالیات بر ارزش افزوده اقدام کرد. شایان ذکر است، طبق گزارش‌های صندوق بین‌المللی پول هم‌اکنون این قانون در بیش از ۱۶۰ کشور جهان در حال پیاده‌سازی و اجراست و شفاف‌سازی زنجیره مبادلات و کسب درآمد کارآمد و قابل قبول توسط دولت، از مهمترین توفیقات اجرای این قانون در کشورهای مختلف جهان محسوب می‌شود.

از آنجا که یکی از دستاوردهای اصلی پیاده‌سازی این قانون، شفاف‌سازی فرآیندها و زنجیره عرضه کالاها و ارائه خدمات است، لذا طبیعی است که اجرای این قانون، از ابتدا مورد اعتراض اشخاصی قرار گیرد که فعالیت‌های غیرشفاف انجام می‌دهند و در صورت شفاف‌سازی زنجیره، منافع آنها با مخاطره جدی روبرو می‌شود، البته در این میان نمی‌توان چالش‌های متعدد ایجاد شده بین فعالان اقتصادی خوش‌نام و خوش حساب با سازمان امور مالیاتی کشور که نشئت گرفته از برخی نواقص یا خلأهای قانونی یا اشکالات در اجرای آن و برخورد سلیقه‌ای ممیزان مالیاتی با مؤدیان بوده است را کتمان کرد، لکن

- منتسب نمودن تمامی این نقص‌ها و کاستی‌ها به منطق قانون به دور از نگاه کارشناسی است.
- نکته آخر آنکه، هم‌اکنون در مسیر بی‌بازگشتی قرار گرفته‌ایم با کوله‌باری از تجربه که طی ۹ سال اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده به دست آورده‌ایم. لذا مناسب‌تر است که به جای پاک کردن صورت مسئله، به فکر اصلاح آن باشیم. بررسی‌های انجام شده توسط مرکز پژوهش‌ها حکایت از آن دارد که در لایحه مالیات بر ارزش افزوده، احکام خوبی برای رفع نواقص و کاستی‌های موجود تمهید شده است که در این گزارش، صرفاً به تشریح این اصلاحات پرداخته شده است. مهمترین موارد عبارتند از:
- ارائه احکامی به منظور تسریع استرداد اعتبار مالیاتی مؤدیان به ویژه صادرکنندگان کالاها و خدمات،
 - معافیت واردات ماشین‌آلات سرمایه‌ای و اعمال نرخ صفر به عرضه ماشین‌آلات خطوط تولیدی در داخل کشور در راستای کاهش نیاز واحدهای تولیدی به نقدینگی،
 - معافیت واردات داروهای پیشگیری و درمانی (انسانی، گیاهی و حیوانی) و اعمال نرخ صفر به تولید و عرضه دارو در داخل کشور،
 - استرداد مالیات خرید پرداخت شده روی ماشین‌آلات و تجهیزات سرمایه‌ای به مؤدیان (اعم از عرضه‌کنندگان کالاها، معاف و غیرمعاف)،
 - رفع تناقض میان مواد (۷) و (۱۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده و یکسان‌سازی نحوه برخورد با صادرات کالاها و خدمات به مناطق آزاد و ویژه اقتصادی و خارج از کشور،
 - پذیرش اعتبار واحدهای تولیدی در دوره قبل از بهره‌برداری،
 - حذف مالیات نقل و انتقال خودرو و منطقی‌سازی اخذ مالیات خرید و سائط نقلیه مبتنی بر حمایت از سائط نقلیه با آلودگی زیست‌محیطی اندک،
 - امکان‌پذیر نمودن تقسیط بدهی‌های مالیاتی به مدت یک سال،
 - ارائه یک چارچوب منطقی برای اخذ مالیات آلاینده‌ها از واحدهای آلاینده براساس شدت، مدت، نوع و مکان ایجاد آلاینده‌ها و طراحی مکانیسمی برای ترغیب بنگاه‌ها به سرمایه‌گذاری در فناوری‌های پاک‌تر و کاهش آلاینده‌ها،
 - معافیت خدمات ارائه شده توسط نهادهای مالی مجاز کشور با تأکید خدمات مالی و اعتباری بانک‌ها و مؤسسات مالی، خدمات بیمه‌ای و بیمه اتکایی، خدمات معاملات و تسویه اوراق بهادار و کالا در بورس‌ها و فرابورس‌ها و...،
 - ارائه راهکاری برای حل مشکلات پیمانکاران با اصلاح تاریخ تعلق مالیات و طولانی‌تر کردن مهلت زمانی پرداخت مالیات،
 - طراحی مکانیسمی به منظور مقابله با پدیده کدفروشی و فاکتورهای جعلی.



البته این بدین معنا نیست که امکان بهبود احکام مندرج در لایحه و ارائه راهکارهای منطقی برای رفع چالش‌های پیش‌روی تولیدکنندگان و فعالان اقتصادی وجود ندارد. در گزارش‌های دیگری که انتشار آنها در دستور کار مرکز پژوهش‌ها قرار دارد، تلاش خواهد شد تا با تشریح چالش‌ها و مسائل باقیمانده پیش‌روی تولیدکنندگان و سایر فعالان اقتصادی و انجام مطالعات تطبیقی با کشورهای منتخب مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده، پیشنهادها و راهکارهای علمی و منطقی به منظور اصلاح کاستی‌های موجود ارائه شود.

مقدمه

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 زنجیره قرار می‌گیرند، اخذ شده و از هر بنگاه به بنگاه بعدی انتقال می‌یابد تا در نهایت به مصرف‌کنندگان منتقل گردد. هرچند مالیات بر ارزش افزوده در مراحل مختلف زنجیره اخذ می‌شود، اما وجود ویژگی اعتبار مالیاتی در این نظام، سبب شده است تا مؤدیان و فعالان اقتصادی بتوانند مالیاتی را که روی نهاده‌های خود پرداخت نموده‌اند، از مالیات‌های فروش کسر یا استرداد کنند. این ویژگی مالیات بر ارزش افزوده سبب می‌شود تا پدیده «آبشاری بودن» که حتماً در مورد مالیات فروش رخ می‌دهد، احتمال وقوع به مراتب کمتری در مالیات بر ارزش افزوده داشته باشد.^۱ البته تحقق این امر مستلزم دو شرط است، نخست آنکه بایستی کل زنجیره عرضه کالاها و خدمات، مشمول مالیات بر ارزش افزوده باشند و دوم، مؤدیان مالیاتی ارزش افزوده که در زنجیره حضور دارند، ترتیبات مقرر در حلقه‌های ارزش افزوده را کاملاً مراعات نمایند.

محاسبه مالیات بر ارزش افزوده، با استفاده از فرمولی ساده و با کسر مالیات خرید (که بدان اعتبار مالیاتی خرید اطلاق می‌شود) از مالیات فروش (که بدان مالیات متعلق 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 مورد استفاده قرار گرفته است.^۲ در این روش، مؤدی موظف است هنگام

۱. در اکثر کشورهای دنیا مالیات بر ارزش افزوده، جایگزین مالیات فروش (Sale Tax) و مالیات بر گردش کالا و خدمات (Turnover Tax) شده است. مالیات‌های فروش و مالیات بر گردش کالاها و خدمات دو نارسایی عمده داشتند که زمینه منسوخ شدن آنها را فراهم کرد. نخست، خاصیت «آبشاری بودن» این نوع مالیات‌ها است چراکه در هر مرحله، مالیات فروش از کل بهای کالا (که مشتمل بر ارزش نهاده‌های واسطه‌ای، نهاده‌های اولیه و مالیات فروش مراحل قبلی است) دریافت می‌شود بدون آنکه، مالیات پرداختی بابت نهاده‌های واسطه‌ای و کالاهای سرمایه‌ای، مسترد گردد. بدین ترتیب در هر مرحله، مالیات بر مالیات بسته می‌شود که از آن به «پدیده آبشاری بودن» یاد می‌شود. همچنین این مالیات‌ها موجب بروز اختلالاتی در فرآیند تولید می‌شود و هر یک از صنایع، برای کاهش شمولیت مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات‌های مضاعف، به «ادغام عمودی» (Vertical Integration) روی می‌آورند. بدیهی است ادغام عمودی در صنایع می‌تواند به کاهش بهره‌وری و ایجاد موانعی در راستای تخصصی شدن فعالیت‌ها منجر شود.

۲. به طور کلی چهار روش برای محاسبه مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد که عبارتند از:
الف) روش تفریقی مستقیم: در این روش، ابتدا تفاضل میزان خرید و فروش برای هر بنگاه مشخص می‌شود و نرخ مالیات بر ارزش افزوده در آن ضرب می‌شود؛ یعنی (خرید-فروش) $VAT = t$
ب) روش تفریقی غیرمستقیم: در این روش، مالیات بر ارزش افزوده از تفاضل مالیات بر ارزش افزوده خرید (اعتبار مالیاتی) و مالیات بر ارزش افزوده فروش (مالیات متعلق) به دست می‌آید؛ یعنی (خرید) $t -$ (فروش) $VAT = t$
ج) روش تجمعی مستقیم که در آن، مالیات بر ارزش افزوده از ضرب نمودن نرخ مالیات در مجموع پرداختی‌های به عوامل تولید و ایجادکننده ارزش افزوده به دست می‌آید؛ یعنی (استهلاک+سود+اجاره+بهره+دستمزد) $VAT = t$

عرضه کالا یا ارائه خدمت به خریدار، مالیات بر عرضه کالا یا ارائه خدمت را از وی اخذ نماید و پس از کسر مالیات خرید نهاده‌هایش، باقیمانده را به حساب‌های تعیین شده سازمان مالیاتی واریز کند.

به لحاظ نظری، مالیات بر ارزش افزوده را به سه دسته می‌توان طبقه‌بندی کرد که عبارتند از:

– **مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولیدی:** مالیات کلی بر فروش است و در این روش تمام کالاهای تولیدی و مصرفی مشمول مالیات می‌شوند و کالاهای سرمایه‌ای و استهلاک آن از مالیات معاف نیستند و این موضوع باعث تضعیف انگیزه سرمایه‌گذاری می‌شود.

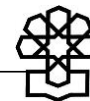
– **مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی:** در مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی، هزینه استهلاک سرمایه‌ها از پایه مالیاتی کسر و مخارج سرمایه‌گذاری خالص مشمول مالیات می‌شود. پایه مالیاتی در این روش مجموعه درآمد پرداختی به عوامل پس از کسر مخارج دستمزدی دولت است.

– **مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی:** این مالیات، نوعی مالیات عمومی بر مصرف است و تأثیری بر تصمیمات تولیدی یا سرمایه‌گذاری ندارد، زیرا سرمایه‌گذاری خالص مشمول مالیات نمی‌شود. از میان سه نوع مختلف مالیات بر ارزش افزوده، طراحی سیستم مالیاتی به صورت مالیات بر مصرف با استقبال بیشتری توسط کشورها روبرو بوده است، زیرا در این روش تحقق اهدافی از جمله کاهش بار مالیاتی بر بخش تولید، تشویق صادرات و ایجاد زمینه مساعد برای سرمایه‌گذاری تعقیب می‌شود.

قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران نیز به تبعیت از منطق و رویه جهانشمول فوق، پس از طی یک دوره طولانی در سال ۱۳۸۷ به تصویب رسید و از نیمه دوم همان سال به صورت آزمایشی به اجرا درآمد. شایان ذکر است که نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران نیز همانند بسیاری از کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده، از نوع مصرفی است و محاسبه مالیات نیز از طریق روش تفریقی غیرمستقیم صورت می‌پذیرد که مورد پذیرش کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده بوده است. لذا طبق قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران، سرمایه‌گذاری (خرید کالاهای سرمایه‌ای به منظور جایگزینی کالاهای سرمایه‌ای مستهلک شده و یا خرید کالاهای سرمایه‌ای جدید در راستای توسعه کسب‌وکار) مشمول مالیات بر ارزش افزوده نمی‌شود و مالیات بر ارزش افزوده نیز از طریق کسر مالیات خرید از مالیات فروش محاسبه می‌شود.

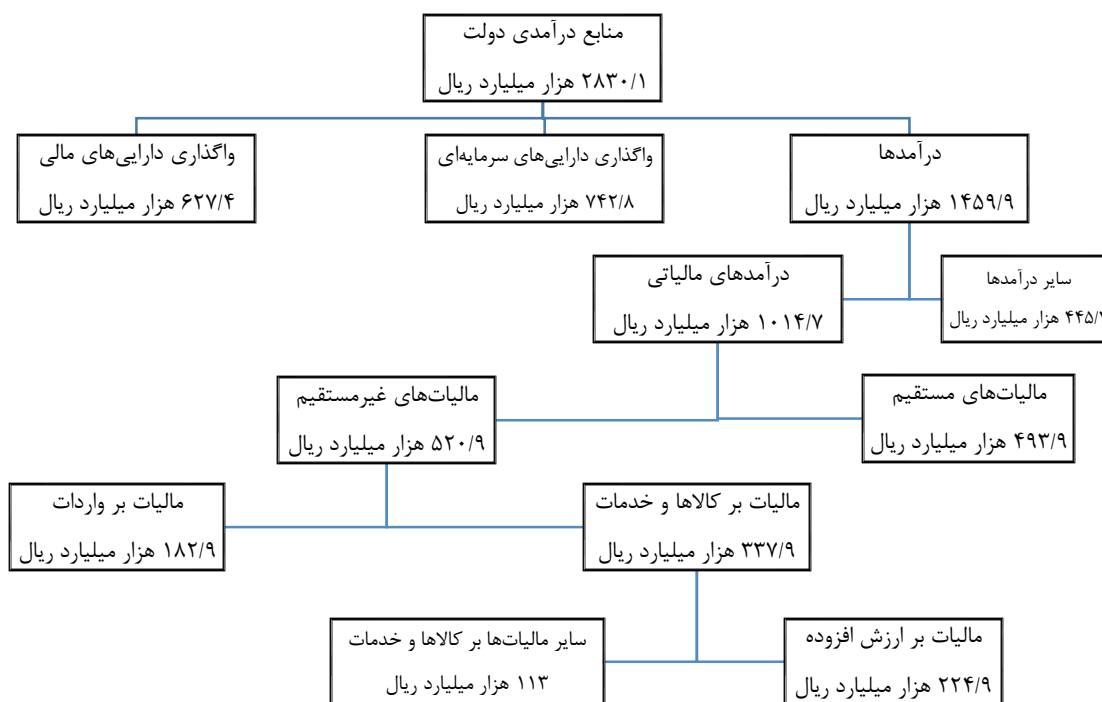
طی ۹ سالی که از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده به صورت آزمایشی می‌گذرد، این پایه مالیاتی توانسته است وابستگی بودجه دولت را به نفت به میزان قابل ملاحظه‌ای کاهش دهد و به یکی از اقلام عمده درآمدی دولت تبدیل شود. براساس آمارهای رسمی منتشر شده از سوی بانک مرکزی، درآمدها،

(د) روش تجمعی غیرمستقیم که در آن، نرخ مالیات در تک تک عوامل ایجاد کننده ارزش افزوده ضرب می‌شود و سپس حاصل جمع آنها محاسبه می‌شود؛ یعنی (استهلاک) $t +$ (سود) $t +$ (اجاره) $t +$ (بهره) $t +$ (دستمزد) $t +$ VAT = حاصل جمع آنها محاسبه می‌شود؛ یعنی (استهلاک) $t +$ (سود) $t +$ (اجاره) $t +$ (بهره) $t +$ (دستمزد) $t +$ VAT = شایان ذکر است به دلیل دشواری محاسبه مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر روش‌های (ج) و (د)، هیچ‌یک از نظام‌های مالیات بر ارزش افزوده در دنیا، از آنها استفاده نمی‌کنند.



واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای (فروش نفت خام و گاز طبیعی) و واگذاری دارایی‌های مالی به ترتیب ۵۱/۶، ۲۶/۵، ۲۱/۹ درصد از کل منابع مالی دولت را در سال ۱۳۹۵ به خود اختصاص داده است (نمودار ۱). در این سال، درآمدهای مالیاتی با ۱۰۱۴/۷ هزار میلیارد ریال، سهم ۳۵/۸ درصدی از کل منابع مالی دولت را تشکیل می‌دهد که بیش از نیمی از کل درآمدهای مالیاتی از طریق مالیات‌های غیرمستقیم (مالیات بر واردات و مالیات بر کالاها و خدمات) وصول می‌شود. بدیهی است در غیاب مالیات بر ارزش افزوده، دولت مجبور است یا از طریق تشدید فشار روی مالیات‌های بر درآمد، اقدام به تأمین منابع مالی مورد نیاز هزینه‌های جاری (به‌ویژه آموزش، بهداشت، امور امنیتی و دفاعی، پرداخت به بازنشستگان و ...) و اجرای پروژه‌های عمرانی نماید که این امر به شدت روی انگیزه‌های سرمایه‌گذاری و تولید، اثر مخربی خواهد داشت، یا اینکه باید از طریق افزایش قیمت کالاها و خدمات دولتی (خصوصاً فرآورده‌های نفتی و حامل‌های انرژی) و یا افزایش نرخ ارز، اقدام به تأمین کسری منابع کند که این امر نیز با افزایش هزینه‌های تولید، کشور را وارد مرحله جدیدی از رکود تورمی خواهد کرد. گزینه دیگری که در غیاب مالیات بر ارزش افزوده در مقابل دولت است، کاهش مخارج جاری و تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و مالی دولت است. این گزینه نیز همانند سایر گزینه‌ها، آثار منفی و سویی بر رفاه خانوارها (اگر مخارج آموزش، بهداشت و سلامت کاهش یابد) و تولید خواهد داشت و زمینه‌ساز دست‌اندازی بیشتر به منابع مالی نظام بانکی و افزایش استقراض از بانک مرکزی و بانک‌ها خواهد شد که تأثیر آن بر تورم و تحدید دسترسی بخش خصوصی به تسهیلات نظام بانکی انکارناپذیر خواهد بود.

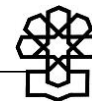
نمودار منابع درآمدی دولت در سال ۱۳۹۵



مأخذ: بانک مرکزی، گزیده آمارهای اقتصادی.

اصلاحات محوری در لایحه مالیات بر ارزش افزوده

به‌رغم دسترسی به توفیقات نسبی حاصل از اجرای این قانون، سازمان مالیاتی و فعالان اقتصادی با برخی چالش‌ها در مسیر اجرایی شدن قانون مذکور مواجه شدند و پس از ۹ سال اجرای موقت و آزمایشی آن، کاستی‌ها و نواقص عمده این قانون عیان گردید. در این گزارش سعی بر آن است که ضمن تبیین چالش‌های به‌وجود آمده در خلال سال‌های اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده، منطق راهکارهایی که در لایحه برای رفع این چالش پیشنهاد شده است، مورد تجزیه و تحلیل قرار گیرد. شایان ذکر است در گزارش‌های آتی از سلسله گزارش‌های ارزیابی موضوعات محوری در لایحه مالیات بر ارزش افزوده، به بررسی جزئیات هر یک از اصلاحات انجام گرفته در لایحه، الزامات آن و پیشنهادهای اصلاحی و تکمیلی پرداخته خواهد شد.



۱. رفع تناقض میان ماده (۷) و (۱۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده و یکسان سازی نحوه برخورد با صادرات کالاها و خدمات به مناطق آزاد تجاری - صنعتی و ویژه اقتصادی و خارج از کشور یکی از پرسش‌های مهمی که قانون مالیات بر ارزش افزوده در هر کشور باید پاسخ شفاف و روشنی برای آن داشته باشد آن است که آیا باید مناطق آزاد تجاری مانند قلمرو گمرکی کشور مشمول مالیات بر ارزش افزوده باشند یا خیر؟ در صورتی که پاسخ به این پرسش مثبت باشد، ارسال کالا از منطقه گمرکی به مناطق آزاد، به مثابه صادرات نخواهد بود و اگر کالایی از خارج از کشور وارد منطقه آزاد شد، همانند ورود کالا به قلمرو گمرکی، مشمول مالیات بر ارزش افزوده خواهد شد. همچنین همه کالاهای عرضه شده و خدمات ارائه شده در منطقه آزاد نیز مشمول مالیات خواهد گردید. اما اگر پاسخ به این سؤال منفی باشد، در آن صورت، معاملات درون منطقه آزاد مشمول مالیات نخواهد شد و چنانچه کالایی از داخل قلمرو گمرکی به آن مناطق ارسال شود، به منزله صادرات خواهد بود. کالاهای وارد شده از خارج از کشور به مناطق آزاد مشمول مالیات نخواهند شد لکن ورود کالا از مناطق آزاد به قلمرو گمرکی مستلزم پرداخت مالیات خواهد بود.

یکی از نقص‌های جدی قانون مالیات بر ارزش افزوده، شفاف نبودن نحوه برخورد با مناطق آزاد است. از یک سو، عرضه کالا و ارائه خدمت در منطقه آزاد مشمول مالیات نیست و کالاهای وارد شده از خارج کشور به مناطق آزاد مشمول مالیات بر ارزش افزوده نیستند. اما از سوی دیگر، هنگامی که کالا از قلمرو گمرکی به مناطق آزاد ارسال می‌شود، به مثابه صادرات تلقی نمی‌گردد و صادرکننده، قادر نیست مالیات خرید را از سازمان مالیاتی مسترد کند.

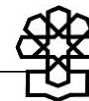
یکی از اصلاحاتی که در لایحه مالیات بر ارزش افزوده انجام شده است، تصمیم‌گیری شفاف بین دو گزینه موجود و انتخاب عدم شمولیت مناطق آزاد است. در واقع، تناقض و تضادی که بین ماده (۷) و (۱۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد، در اصلاحیه جدید رفع شده است. به موجب ماده (۷) قانون، «کالاهایی که از داخل کشور به مناطق آزاد ارسال می‌شوند صادرات تلقی می‌گردند» و انتظار آن است که از پرداخت مالیات معاف باشند و اعتبار مالیاتی مربوط به نهاده‌های تولیدی آنها نیز مسترد شود. اما حکم ماده (۱۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده، در نقطه مقابل آن قرار دارد. به موجب ماده (۱۳)، صرفاً اگر کالا از مبادی رسمی به خارج از کشور صادر شود از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف است و مالیات پرداختی بابت خرید نهاده‌های مربوط به کالاهای صادراتی مسترد می‌گردد، اما اگر همان کالا به مناطق آزاد ارسال شود، تولیدکننده قادر به بازپس گرفتن مالیات خرید نهاده‌ها نیست. وجود چنین تناقضی میان این دو ماده، زمینه‌ساز بروز مسائل متعددی گردید که مهم‌ترین آنها عبارت بودند از:

– کاهش قدرت رقابت‌پذیری کالاها و خدمات ایرانی در مقایسه با کالاها و خدمات خارجی در مناطق آزاد تجاری-صنعتی و ویژه اقتصادی: دلیل این ادعا، ریشه در منطق نظام مالیات بر ارزش افزوده دارد. طبق

اصل مقصد، کالاها و خدمات صادراتی از پرداخت مالیات معاف هستند و اعتبار مالیاتی مربوط به نهاده‌های مرتبط با تولید آنها نیز باید به صادرکننده استرداد شود. از این رو، اکثر کشورهایی که مجری مالیات بر ارزش افزوده هستند، کالاهای صادراتی را مشمول نرخ صفر نموده‌اند. با عنایت به توضیح فوق، بدیهی است وقتی یک تولیدکننده خارجی، کالای خود را به مناطق آزاد تجاری-صنعتی و ویژه اقتصادی ایران صادر می‌کند، دولت متبوع وی به استناد قوانین مالیاتی (که مبتنی بر اصل مقصد تدوین شده‌اند)، کالا و خدمات صادراتی را از پرداخت مالیات معاف نموده و کل مالیات پرداختی بابت نهاده‌های تولیدی‌اش را به وی بازمی‌گرداند. تحت چنین شرایطی، از آنجا که تولیدکننده ایرانی به موجب ماده (۱۳) قادر به استرداد مالیات پرداختی بابت نهاده‌ها نمی‌باشد، ناگزیر است این مالیات‌های پرداخت شده را در دل بهای تمام شده تولیدش لحاظ کند و همین مسئله به افزایش قیمت کالاها و خدمات ایرانی در مقایسه با کالاها و خدمات مشابه وارداتی در مناطق آزاد تجاری-صنعتی و ویژه اقتصادی منجر می‌شود.

- تبعیض بین شرکت‌های پیمانکار ایرانی و خارجی در مناقصه‌های پیمانکاری مناطق آزاد و ویژه: یکی از چالش‌های اجرای ماده (۱۳)، قانون فعلی مالیات بر ارزش افزوده آن است که بین شرکت‌های داخلی و خارجی تبعیض به وجود می‌آورد و در این ماجرا، شرکت‌های خارجی برنده و شرکت‌های ایرانی بازنده‌اند. اکثر شرکت‌های پیمانکار ایرانی در این جدال، به دو دلیل عمده متضرر می‌شوند. اولاً اگر پیمانکار ایرانی از کالاها و خدمات ارائه شده در قلمرو گمرکی کشور استفاده کند، می‌بایستی مالیات بر ارزش افزوده را به عرضه‌کننده پرداخت نماید و طبق ماده (۱۳) نیز این مالیات پرداختی بابت خرید نهاده‌های تولید، قابل استرداد نیست. ثانیاً اکثر پیمانکاران ایرانی که در مناقصه‌ها شرکت می‌کنند ضرورتاً در مناطق آزاد و ویژه اقتصادی استقرار ندارند و مکان اصلی فعالیت اکثر آنها در قلمرو گمرکی کشور قرار دارد. همین موضوع سبب شد تا در سال‌های اولیه اجرای آزمایشی قانون، شرکت‌های پیمانکاری که در قلمرو گمرکی مستقر بودند مشمول پرداخت مالیات بر ارزش افزوده برای پروژه‌های در دست انجام در مناطق آزاد و ویژه شوند. دو چالش مذکوری که شرکت‌های پیمانکار ایرانی با آن دست‌به‌گریبان بودند عملاً عرصه فعالیت را برای شرکت‌های ایرانی تنگ نموده و شرایط مناسب‌تری را برای حضور پیمانکاران خارجی در مناطق مذکور فراهم کرده بود.

در لایحه مالیات بر ارزش افزوده، دولت با اصلاح ماده (۱۳) در قالب بند «الف» ماده (۵) لایحه، صادرات کالاها و خدمات را به خارج از کشور یا به مناطق آزاد تجاری-صنعتی و ویژه اقتصادی از طریق مبادی خروجی رسمی، از پرداخت مالیات معاف کرده و سازمان مالیاتی مکلف به استرداد مالیات پرداختی بابت نهاده‌هاست. بدین ترتیب تولیدکنندگان ایرانی و پیمانکاران، در وضعیت مشابه و یکسانی در مقایسه با هم‌تایان خارجی خود که در مناطق آزاد تجاری - صنعتی و ویژه اقتصادی فعالیت می‌کنند قرار خواهند گرفت و قدرت رقابت‌پذیری آنها تحکیم خواهد شد.



البته سناریوی مقابل، مشمولیت مناطق آزاد است که در این سناریو، هنگام ورود کالا از خارج از کشور به مناطق باید فرآیند گمرکی طی شود و زمان ترخیص قطعی کالا، مالیات بر ارزش افزوده اخذ شود.^۱

۲. معرفی مفهوم حد آستانه و به‌کارگیری یک سیستم مالیاتی ساده‌سازی شده برای کسب‌وکارهای کوچک

یکی از حقایق مهم در سیستم مالیات بر ارزش افزوده آن است که بین تعداد مؤدیان و خالص درآمد مالیات بر ارزش افزوده، نوعی بده-بستان وجود دارد. بخش عمده‌ای از مالیات بر ارزش افزوده در مبادی ورودی و یا درب کارخانه وصول می‌شود و سازمان مالیاتی نیز با تعداد کمتری مؤدی روبرو است، اما با افزایش تعداد مؤدیان و تسری مالیات بر ارزش افزوده به حلقه‌های آخر، هزینه‌های تمکین مؤدی و هزینه‌های اجرا برای سازمان مالیاتی به صورت تصاعدی افزایش می‌یابد اما عملاً درآمد مالیاتی حاصل شده با نرخ کاهنده افزایش می‌یابد. مطالعات خارجی نیز حاکی از آن است که هزینه‌های تمکین کسب‌وکارهای کوچک بیش از ۶۰۰ برابر هزینه‌های تمکین کسب‌وکارهای بزرگ است، لذا در طراحی نظام مالیات بر ارزش افزوده، توصیه نهادهای بین‌المللی و تجارب بسیاری از کشورها (حتی کشورهای توسعه یافته نظیر انگلستان، آلمان، فرانسه و ...) حکایت از آن دارد که نباید تمامی کسب‌وکارهای موجود در اقتصاد را به‌عنوان مؤدی سازمان مالیاتی محسوب کرد و آنها را مکلف به اجرای تکالیف نسبتاً پیچیده قانون مالیات بر ارزش افزوده نمود. علاوه بر این، برای بسیاری از کالاهای کارخانه‌ای، مالیات در دل قیمت مندرج روی بسته‌بندی محصول لحاظ می‌شود و لذا عملاً در این قبیل کالاها نیازی نیست برای اخذ مالیات از مصرف، زنجیره را تا سطح خرده‌فروشی نیز توسعه داد.

با عنایت به توضیحات فوق، یکی از موضوعات بسیار حساس در طراحی نظام مالیات بر ارزش افزوده، تعیین حد آستانه‌ای است که مؤدیان واقع در بالای آن حد آستانه را ملزم به ثبت‌نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌کند.

تعیین حد آستانه در قوانین مالیات بر ارزش افزوده کشورها مبتنی بر دلایل ذیل است؛ نخست آنکه وصول مالیات بر ارزش افزوده مستلزم پذیرش هزینه اجرایی (توسط سازمان مالیاتی) و هزینه‌های تمکین (توسط مؤدیان) است و اگر هزینه‌های وصول در یک رشته فعالیت، بیشتر از درآمد مالیات بر ارزش افزوده باشد، منطق اقتصادی حکم می‌کند که آن رشته فعالیت، از شمول مالیات بر ارزش افزوده خارج شود. دوم، وجود این مشاهده تجربی است که نسبت اندکی از شرکت‌ها و مؤسسات فعال در هر اقتصاد، سهم بزرگ‌تری از درآمد بالقوه مالیات بر ارزش افزوده را ایجاد می‌کنند.^۲ البته اگر هزینه‌های وصول (مجموع

۱. ابعاد مختلف این موضوع در سلسله گزارش‌های ارزیابی موضوعات محوری لایحه مالیات بر ارزش افزوده بررسی خواهد شد.

۲. براساس گزارش صندوق بین‌المللی پول از توزیع گردش معاملات در چند کشور، ۹۰ درصد کل گردش معاملاتی توسط ۱۰ درصد شرکت‌های بزرگ آن کشورها ایجاد می‌شود.

هزینه‌های اجرایی و تمکین) مالیات بر ارزش افزوده اندک باشد در آن صورت، بهترین حد آستانه صفر است؛ زیرا دولت می‌تواند ضمن افزایش درآمدهای مالیاتی خود، اختلالات رقابتی میان شرکت‌های بزرگ و کوچک را حداقل کند، اما در دنیای واقعی عملاً چنین فرضی رخ نمی‌دهد و هزینه‌های وصول مالیات، صفر نیست. لذا تمایل به از دست دادن بخشی از درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده برای صرفه‌جویی در هزینه‌های وصول، نیاز به تعیین حد آستانه را برجسته می‌سازد.

در قانون مالیات بر ارزش افزوده، حکم مشخصی برای حد آستانه وجود ندارد و صرفاً در ماده (۱۸) قانون، مؤدیان مکلف شده‌اند به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی تعیین و اعلام می‌نماید نسبت به ثبت نام، ارائه اطلاعات و تکمیل فرم‌ها اقدام کنند. در راستای رفع این نقیصه (عدم حد آستانه)؛ بند «س» ماده (۱) لایحه مالیات بر ارزش افزوده، به ارائه تعریفی از حد آستانه اختصاص یافته است. در بند مذکور حد آستانه، میزانی از فروش یا درآمد سالیانه مؤدیان معرفی شده است که شاخص تعیین شمول مؤدیان برای فراخوان و اجرای قانون است. شایان ذکر است که براساس این بند، حد آستانه و تغییرات بعدی آن به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی و با تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی تعیین خواهد شد.^۱

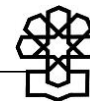
علاوه بر این، در ماده (۱۱) لایحه، برای نخستین بار یک سازوکار ساده‌سازی شده برای فعالان اقتصادی کوچک تعبیه شده است. به موجب ماده مذکور، مالیات بر ارزش افزوده گروه‌های شغلی مؤدیان اشخاص حقیقی مشمول قانون که در حلقه آخر زنجیره مالیات بر ارزش افزوده قرار می‌گیرند، براساس میزان فروش و نرخ مالیات بر ارزش افزوده و اعمال ضریب ارزش افزوده فعالیت مربوطه تعیین می‌شود مشروط بر آنکه مالیات خرید آنها در مراحل قبلی پرداخت شده باشد و حجم فروش سالیانه آنها تا حداکثر میزان پنج برابر حد آستانه باشد. شایان ذکر است که طراحی این مکانیسم سبب خواهد شد تا احتمال بروز بی‌عدالتی و اختلال در رقابت کاهش یابد و سازمان مالیاتی بتواند منابع مالی و انسانی خود را بر مؤدیان بزرگ‌تر متمرکز کند.

۳. تاریخ تعلق مالیات و نحوه پرداخت مالیات بر ارزش افزوده توسط پیمانکاران

با عنایت به آنکه، نظام مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر اصل حسابداری تعهدی است از این رو طبق بند «ب» ماده (۱۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده، تاریخ صورتحساب یا تاریخ ارائه خدمت بسته به آنکه

۱. بررسی قوانین مالیات بر ارزش افزوده در بیش از ۱۰۰ کشور مجری این نوع مالیات، حکایت از چند مشاهده کلیدی به شرح زیر دارد:

- نخست آنکه، در اکثر کشورها، حد آستانه به عنوان یک رقم ثابت و توسط قانونگذار تعیین شده است.
 - دوم آنکه، در برخی کشورها، حد آستانه برای مؤدیان اقتصادی فعال در حوزه تولید کالاها بیشتر از حد آستانه مؤدیان ارائه دهنده خدمات است.
 - سوم آنکه، معدود کشورهایی که در قانون مالیات بر ارزش افزوده، حد آستانه تعیین نکرده‌اند، کشورهایی هستند که بیش از چهار دهه، مجری مالیات بر ارزش افزوده بوده‌اند و به دلیل تجربه و سابقه طولانی‌شان در حوزه اجرا، تمامی فعالیت‌های اقتصادی را تحت پوشش نظام مالیات بر ارزش افزوده قرار داده‌اند.
 جزئیات بیشتر یافته‌های مطالعات تطبیقی و تبیین منطق زیربنایی مشاهدات فوق در سلسله مطالعات ارزیابی موضوعات محوری لایحه مالیات بر ارزش افزوده ارائه خواهد شد.



کدام یک مقدم است، به عنوان تاریخ تعلق مالیات در مورد ارائه خدمات مدنظر قرار می‌گیرد. پذیرش مبنای تعهدی در قانون مالیات بر ارزش افزوده از یک سو و تشدید تحریم‌های اقتصادی علیه ایران (که مصادف با سال‌های میانی اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده بود) سبب شد چالشی میان پیمانکاران و نظام مالیاتی با محوریت مسائل زیر شکل گیرد:

– نخست آنکه، قاعده و رویه عمومی در هر پیمان بلندمدت، آن است که پیمانکاران بسته به درصد پیشرفت کار و طبق استاندارد حسابداری شماره (۹)، اقدام به شناسایی درآمد می‌کنند و طبق آن صورت وضعیتی را برای کارفرما صادر می‌نمایند. کارفرما نیز پس از بررسی، کل صورت وضعیت یا بخشی از آن را تأیید کرده و مبلغ مورد توافق در پیمان را به حساب پیمانکار واریز می‌نماید. بدیهی است انجام هر پرداختی توسط کارفرما در وجه پیمانکار در گرو تمکن مالی کارفرماست. طی سال‌های گذشته، کارفرمایان (به ویژه دولت و شرکت‌های دولتی) قادر به ایفای تعهدات خود حتی در مقابل صورت وضعیت‌های تأیید شده نبودند. همین موضوع سبب شده بود که پیمانکاران در حالی که حتی مابه‌ازای ارائه خدمات‌شان را نیز دریافت نکرده بودند مجبور به ایصال مالیات بر ارزش افزوده‌ای می‌شدند که هنوز از طرف کارفرما پرداخت نشده بود.

– دوم آنکه، عمده پیمان‌های بلندمدت به نحوی است که حدود ۶۰ تا ۷۵ درصد از منابع مالی صرف خرید مواد اولیه و تجهیزات مورد نیاز می‌شود، لذا پیمانکار هنگام خرید آنها مجبور است مالیات خرید را پرداخت کند، اما چون در طرف مقابل؛ کارفرما مالیات فروش را به وی نپرداخته است، وی قادر به وصول و بازپس‌گیری مالیات پرداختی بابت نهاده‌هایش نیست.

– سوم آنکه، مابه‌التفاوت درآمد شناسایی شده براساس درصد پیشرفت پیمان و صورت وضعیت‌های تأیید شده در آخر دوره مالی مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌شد در صورتی که صدور صورت وضعیت و مطالبه مالیات از کارفرما امکان‌پذیر نبود.

در راستای حل مسائل فوق، پیشنهاد پیمانکاران آن است که تاریخ تعلق مالیات بر ارزش افزوده در مورد خدمات پیمانکاری، تاریخ پرداخت مابه‌ازا از طرف کارفرما باشد به طوری که پیمانکاران پس از دریافت مالیات بر ارزش افزوده از کارفرما، بتوانند مالیات خرید نهاده‌ها را کسر و مابقی را به حساب سازمان مالیاتی واریز کنند. هرچند این راهکار می‌تواند به صورت موردی مشکل پیمانکاران را حل کند اما به دور از مساوات و برخورد عادلانه با گروه‌های مختلف شغلی است و بیم آن می‌رود که با حرکت به سمت حسابداری نقدی، شالوده نظام مالیات بر ارزش افزوده فرو بپاشد. از این رو در لایحه مالیات بر ارزش افزوده، «تاریخ شناسایی درآمد» به عنوان یکی از تاریخ‌های تعلق مالیات در مورد خدمات پیمانکاری کنار گذاشته شده و در بند «ه» ماده (۳) لایحه، بر تاریخ پرداخت علی‌الحساب و تاریخ تأیید صورت وضعیت تأکید شده است. علاوه بر این اصلاح، سه ماده دیگر نیز در راستای رفع مشکل پیمانکاران و سایر فعالان اقتصادی در لایحه مالیات بر ارزش افزوده ارائه شده است که به قرار زیر می‌باشند:

• نخست، به موجب ماده (۱۶) لایحه، در طرح‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای شرکت‌های دولتی که از منابع بودجه عمومی دولت و منابع داخلی استفاده می‌شود، کارفرما مکلف است مالیات فروش را حداکثر تا پایان ماه بعد از تاریخ پرداخت علی‌الحساب یا صورت وضعیت یا صورتحساب حسب مورد، به حساب سازمان واریز کند. پیمانکاران و مهندسان مشاور و تأمین‌کنندگان کالاهای طرح‌های مذکور در خصوص پرداخت مالیات و جریمه‌های مزبور مسئولیتی نخواهند داشت. همچنین در تبصره «۱» این ماده، در مشارکت‌های دولتی-خصوصی، کارفرمای بخش دولتی باید نسبت به پرداخت مالیات متعلق اقدام نماید و به موجب تبصره «۲» این ماده، در صورت عدم پرداخت مالیات بر ارزش افزوده توسط کارفرما، خزانه‌داری کل کشور مکلف است نسبت به برداشت میزان بدهی از حساب دستگاه اجرایی ذی‌ربط در اولین تخصیص اقدام نماید.^۱

• دوم، به موجب ماده (۱۸) لایحه، تمامی مؤدیان مکلفند اظهارنامه هر دوره مالیاتی را حداکثر تا پایان ماه بعد از انقضای دوره مربوط تسلیم کرده و مالیات بر ارزش افزوده را ظرف مهلت مذکور به حساب‌های تعیین شده واریز کنند اما مهلت پرداخت مالیات بر ارزش افزوده در مورد قراردادهای پیمانکاری، تا پایان دوره مالیاتی بعد از دوره مربوطه خواهد بود. بدین ترتیب پیمانکاران، مهلت زمانی بیشتری برای پرداخت مالیات بر ارزش افزوده خواهند داشت.

• سوم، به موجب ماده (۲۸) سازمان می‌تواند نسبت به مؤدیانی که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه به‌طور یکجا نیستند از تاریخ قطعیت مالیات حداکثر به مدت یک سال تقسیط نماید. البته حکم این ماده منحصر به پیمانکاران نیست و قابل تسری به سایر مؤدیان نیز می‌باشد.

۴. موسع نمودن دایره معافیت‌های عرضه کالاها و ارائه خدمات از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده

معافیت از شمول مالیات بر ارزش افزوده به وضعیتی اطلاق می‌شود که از یک طرف، روی عرضه کالاها

۱. به نظر می‌رسد این راهکار مطرح شده در لایحه مالیات بر ارزش افزوده با سه کاستی روبرو باشد. نخست اینکه، پیمانکاران هنگام خرید مواد اولیه و کالاهای واسطه‌ای، ملزم به پرداخت مالیات خرید هستند لکن چون کارفرمای دولتی، مالیات فروش را به آنها نپرداخته و به طور مستقیم به حساب سازمان باید واریز کنند لذا امکان تهاتر و کسر مالیات خرید پرداختی از مالیات فروش وجود ندارد و باید به طور مستمر و پیوسته، پیمانکاران با ارائه درخواستی، تقاضای استرداد مالیات خرید پرداختی نمایند. با فرض آنکه استرداد مالیات به سرعت صورت بگیرد باز هم بخشی از نقدینگی پیمانکاران برای یک مدت زمانی بلوکه خواهد شد. دومین کاستی این راهکار، مربوط به تبصره «۳» ماده (۱۶) است که کشمکش‌ها و مجادلات میان سازمان امور مالیاتی، دستگاه‌های اجرایی و خزانه‌داری کل را افزایش خواهد داد. سوم اینکه، به موجب این ماده، دستگاه‌های اجرایی ملزم به پرداخت مالیات و جریمه‌ها هستند و در صورتی که استنکاف نمایند مبالغ مالیات و جریمه، از نخستین تخصیصی که به این دستگاه‌ها صورت می‌گیرد، برداشت خواهد شد. هر چند مبلغ مالیات برای دستگاه‌ها قابل پیش‌بینی است اما دستگاه‌های اجرایی، چگونه و با چه مکانیسمی می‌توانند مقدار جریمه‌های مترتب را پیش‌بینی نموده و در ردیف‌های بودجه سازمانی بگنجانند؟

گفتنی است اگر تخصیص اعتباری به دستگاه‌های اجرایی بابت تملک دارایی‌های سرمایه‌ای صورت می‌گرفت و آنها منابع مالی در اختیار داشتند که به پیمانکار بدهکار نمی‌شدند. به همین دلیل به نظر می‌رسد برداشت از حساب دستگاه‌های اجرایی، اقدامی پسندیده و مناسب نیست و به همین دلیل، حکم مشابه در بودجه سال ۱۳۹۵ با اعتراض مواجه شده و اجرایی نگردید. واکاوی ابعاد مختلف موضوعات فوق در سلسله گزارش‌های آتی در خصوص ارزیابی موضوعات محوری لایحه مالیات بر ارزش افزوده صورت خواهد گرفت.



و ارائه خدمات، مالیاتی اخذ نمی‌شود و از طرف دیگر، مالیات خرید نهاده‌های مربوطه نیز قابل استرداد نمی‌باشد.^۱ هرچند موسع نمودن معافیت‌ها، ممکن است برخی مشکلات موجود را برطرف کند اما اعطای این معافیت‌ها، زنجیره عرضه را قطع نموده و کارآیی این نوع مالیات را مخدوش می‌کند.^۲ به‌استثنای حذف معافیت عرضه داخلی و واردات برخی کالاها، محدوده معافیت‌ها براساس لایحه پیشنهادی گسترش یافته است که در ادامه به این موارد اشاره می‌شود.

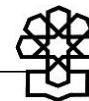
– **آب مصارف کشاورزی، خوراک آبزیان، پیله ابریشم:** همانطور که می‌دانیم محصولات کشاورزی فرآوری نشده از پرداخت مالیات معاف هستند و به‌موجب برخورداری از معافیت، بر فروش آنها مالیاتی تعلق نمی‌گیرد و مالیات خرید نهاده‌هایشان نیز مسترد نمی‌شود. از این‌رو، منطق افزودن موارد فوق به فهرست معافیت‌ها آن است که حتی‌المقدور، نهاده‌های مورد نیاز بخش کشاورزی نیز از پرداخت مالیات معاف باشد تا بار مالیاتی کالاهای کشاورزی تقریباً حذف شود.

– **انواع ماکارونی و ماست:** قیمت نسبی ماکارونی به برنج اندک است و همین موضوع سبب شده تا ماکارونی یکی از اقلام اصلی مصرفی دهک‌های کم‌درآمد را تشکیل دهد. از این‌رو در لایحه، ماکارونی نیز به سبد کالاهای معاف در بند «۶» قسمت «الف» ماده (۴) لایحه افزوده شده است تا حتی‌المقدور، بار مالیاتی طبقات آسیب‌پذیر و کم‌درآمد جامعه کاهش یابد.^۳ همچنین یکی از پیامدهای اجتناب‌ناپذیر تورم و عدم شاخص‌بندی دستمزدها متناسب با آن، کاهش قدرت خرید طبقه کارگر و کارمند جامعه بوده و همین موضوع سبب شده است تا خانوارها به استفاده از برخی محصولات لبنی (که به‌دلیل ارزش تغذیه‌ای بالایشان، تأثیر انکارناپذیر بر سلامتی انسان‌ها دارند) قادر نباشند. از این‌رو در لایحه، پیشنهاد شده است که ماست به فهرست اقلام معافیت افزوده شود و بدین ترتیب، عرضه شیر، پنیر و ماست به‌طور توأمان از پرداخت مالیات معاف باشند.

– **واردات شمش طلا توسط بانک مرکزی:** به‌منظور حفظ پشتوانه پایه پولی که از وظایف خطیر بانک مرکزی است الحاق این معافیت به فهرست موارد معاف در لایحه پیشنهاد شده است.

۱. به‌طور کلی، چند منطق اساسی برای اعطای معافیت‌ها به عرضه کالاها و خدمات وجود دارد که عبارتند از:
- بالا بودن هزینه‌های اجرایی و تمکین: برای نمونه، در بخش کشاورزی ایران حدود ۲ میلیون بهره‌بردار و فعال اقتصادی وجود دارد و مشمول کردن آنها در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده به معنای تحمیل شدن هزینه‌های تمکین به مؤدیان (بابت نگهداری اسناد و مدارک و دفاتر، تکمیل و ارسال اظهارنامه‌های مالیاتی و ...) و هزینه‌های اجرایی به سازمان مالیاتی است. همین موضوع سبب شده است تا اکثر کشورهای دنیا، محصولات کشاورزی را از پرداخت مالیات معاف نمایند.
- کاهش اثر تنازلی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده و تخفیف بار مالیاتی طبقات کم‌درآمد جامعه: در اکثر کشورهای دنیا تلاش می‌شود تا با شناسایی و معاف نمودن سبد کالاهای مصرفی طبقات آسیب‌پذیر، بار مالیاتی آنها را کاهش داد و تا حدودی از شدت تنازلی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده کاست.
- پیچیدگی در محاسبه ارزش‌افزوده در خدمات واسطه‌گری مالی
- وجود صرفه‌های خارجی مثبت: برای نمونه خدمات آموزشی و خدمات بهداشتی در اکثر کشورها از پرداخت مالیات بر ارزش‌افزوده معاف هستند.
بررسی جزئیات بیشتر موارد فوق، محور اصلی یکی از گزارش‌های آتی درخصوص سلسله گزارش‌های ارزیابی موضوعات محوری لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده را تشکیل خواهد داد.
۲. ملاحظات عملی متعددی در طراحی معافیت‌ها وجود دارد که در سلسله گزارش‌های آتی در خصوص ارزیابی موضوعات محوری لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده مورد بررسی قرار خواهد گرفت.
۳. بررسی این موضوع که موسع نمودن دایره معافیت‌ها چه تأثیری بر بار مالیاتی دهک‌های مختلف درآمدی شهری و روستایی دارد و تا چه میزان می‌تواند به بهبود توزیع عادلانه درآمد و تخفیف تنازلی بودن مالیات بر ارزش‌افزوده یاری رساند، موضوع یکی از گزارش‌های سلسله مطالعات ارزیابی موضوعات محوری لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده خواهد بود.

- انتقال دارایی‌ها، طلا و مسکوکات به/از صندوق‌های سرمایه‌گذاری: با هدف حمایت از توسعه ابزارهای مالی بازار سرمایه به فهرست معافیت‌ها افزوده شده است.
- خدمات پوست‌گیری و خشک کردن محصولات کشاورزی: در راستای معافیت کالاهای کشاورزی فرآوری نشده، خدمات واسطه‌ای ارائه شده برای تولید این کالاها نیز به فهرست معافیت‌ها افزوده شده است تا حتی‌المقدور بار مالیاتی مربوط به محصولات کشاورزی حذف شود.
- خدمات بیمه مستقیم و اتکایی و بیمه محصولات کشاورزی: در بسیاری از کشورها، به دلیل پیچیدگی محاسبه ارزش افزوده، خدمات بیمه‌ای زندگی و غیرزندگی و همچنین بیمه‌های اتکایی از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف شده‌اند و به تبعیت از آنها، در لایحه نیز این خدمات در فهرست معافیت‌ها قرار گرفته است.
- خدمات صرافی و خدمات لیزینگ (واسپاری): به موجب بند «۱۱» ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده، خدمات بانکی و اعتباری بانک‌ها، مؤسسات و تعاونی‌های اعتباری و صندوق‌های قرض‌الحسنه مجاز و خدمات معاملات و تسویه اوراق بهادار و کالا در بورس‌ها و بازارهای خارج از بورس از پرداخت مالیات معاف هستند. عدم تصریح معافیت خدمات مالی و اعتباری لیزینگ‌ها و خدمات نقل و انتقال ارز توسط صرافی‌ها موجب اعتراض‌های گسترده لیزینگ‌ها و صرافی‌ها طی سال‌های اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده شده است. در طول این سال‌ها، لیزینگ‌ها بر این باور بوده‌اند که خدمات ارائه شده توسط آنان از نوع خدمات اعتباری است و باید مشمول معافیت شوند و همچنین صرافان نیز معتقد هستند که خدمات انتقال و خرید و فروش ارز به صورت نقدی و حواله‌ای ارائه شده توسط آنها از جنس خدمات مالی است و در حل مسائل نقل و انتقال ارز به‌ویژه در سال‌های تحریم به کشور یاری رسانده‌اند.
- گسترده‌تر شدن معافیت خدمات حمل و نقل: به موجب بند «۱۲» ماده (۱۲) قانون، صرفاً خدمات حمل و نقل عمومی و مسافری درون و برون شهری جاده‌ای، ریلی، هوایی و دریایی از پرداخت مالیات معاف بودند. لکن به موجب بند «۱۰» قسمت «ب» ماده (۴) لایحه، دامنه این معافیت‌ها به خدمات حمل و نقل بین‌المللی جاده‌ای، ریلی، هوایی، دریایی و خطوط انتقال لوله‌ای و سیمی، خدمات سوآپ نفت خام، فرآورده‌های نفتی، گاز طبیعی و برق و ترانزیت تسری یافته است.
- خدمات مخابراتی بابت انتقال ترافیک مخابراتی به داخل کشور و ترانزیت ترافیک مخابراتی و ارائه خدمات ناوبری و مخابراتی و سرویس‌های مراقبت از هر هواپیما: معافیت‌های مذکور در بند «۱۲» و «۱۳» قسمت «ب» ماده (۴) لایحه به فهرست معافیت‌ها افزوده شده است. معافیت اول به دلیل توافقات بین‌المللی است و اعطای معافیت دوم ریشه در «عمل متقابل» دارد.



۵. حذف مالیات بر ارزش افزوده انواع داروها و ماشین آلات و تجهیزات با استفاده از تلفیق معافیت‌ها و نرخ صفر

فهرست معافیت کالاها و خدمات به موجب ماده (۴) لایحه مالیات بر ارزش افزوده مشخص شده است و همانطور که پیش‌تر گفته شد، معافیت کالاها و خدمات به معنای عدم تعلق مالیات بر عرضه کالاها و ارائه خدمات است و مالیات خرید نهاده‌های مربوط به این کالاها و خدمات مسترد نشده و به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی در قیمت تمام شده منظور می‌شود. هرچند اعطای معافیت تا حدی می‌تواند بار مالیاتی را کاهش دهد اما بدین معنا نیست که به حذف کامل بار مالیاتی مربوط به آن کالا یا خدمت قادر است برای مثال وقتی عرضه انواع دارو از پرداخت مالیات معاف می‌شود، مالیات خرید نهاده‌های مورد استفاده در فرآیند تولید دارو قابل استرداد نخواهد بود و این مالیات‌ها در بهای تمام شده دارو منعکس خواهد شد. با عنایت به این موضوع، در لایحه دو حکم درباره برخی اقلام ارائه شده است؛

– معافیت واردات داروهای پیشگیری و درمانی (به موجب بند «۱۴» قسمت «الف» ماده (۴)) و واردات ماشین‌آلات و تجهیزات سرمایه‌ای معدنی، کشاورزی و خطوط تولید صنعتی (به موجب بند «۱۶» قسمت «الف» ماده (۴))

– اعطای نرخ صفر به عرضه داخلی انواع داروهای پیشگیری و درمانی (به موجب بند «ب» ماده (۵)) و عرضه داخلی ماشین‌آلات و تجهیزات سرمایه‌ای معدنی، کشاورزی و خطوط تولید صنعتی (به موجب بند «ج» ماده (۵)).

البته شایان ذکر است که منطق ترکیب معافیت و نرخ صفر در خصوص دارو متفاوت از منطق این ترکیب برای ماشین‌آلات و تجهیزات است. در خصوص دارو، ضروری بودن این کالا و لزوم حذف بار مالیاتی آن برای حمایت از اقشار محروم جامعه و مصرف‌کنندگان، علت اصلی این پیشنهاد در لایحه است. اما در مورد ترکیب معافیت و نرخ صفر برای واردات و عرضه ماشین‌آلات و تجهیزات، اصلی‌ترین دلیل ریشه در منطق نظام مالیات بر ارزش افزوده دارد. کشورهایی که از نظام مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی استفاده می‌کنند باید سرمایه‌گذاری را از پایه مالیات بر ارزش افزوده مستثنی نمایند. البته این مستثنی شدن از طریق مکانیسم صورتحساب-اعتبار صورت می‌گیرد بدین معنا که اگر تولیدکنندگان، ماشین‌آلات و تجهیزات سرمایه‌ای را خریداری کردند، سازمان مالیاتی موظف است مالیات خرید پرداختی این تولیدکنندگان را به‌عنوان اعتبار مالیاتی بپذیرد و بسته به درخواست تولیدکننده نسبت به تهاتر، کسر یا استرداد آن اقدام ورزد. در پیشنهاد ارائه شده در لایحه، دولت فراتر از این رویه رفته است و از همان ابتدا با اعطای معافیت به واردات این کالاها و همچنین منظور کردن نرخ صفر برای عرضه داخلی ماشین‌آلات و تجهیزات، تلاش کرده است تا تولیدکنندگان نیاز به نقدینگی کمتری برای خرید و نصب ماشین‌آلات و تجهیزات داشته باشند.

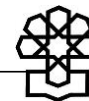
۶. اصلاح مأخذ محاسبه مالیات و خارج کردن یارانه‌ها و کمک‌های نقدی از آن

به موجب ماده (۱۴) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده و تبصره آن، مأخذ محاسبه مالیات، بهای کالا یا خدمت مندرج در صورت‌حساب است و تخفیفات اعطایی، مالیات‌های موضوع این قانون که قبلاً توسط عرضه‌کننده کالا یا خدمت پرداخت شده است و سایر مالیات‌های غیرمستقیم و عوارضی که هنگام عرضه کالا یا خدمت به آن تعلق گرفته است، جزء مأخذ محاسبه مالیات محسوب نمی‌شود. اجرای این ماده، برخی مؤدیان مالیاتی را که عرضه کالاها و ارائه خدمات آنان به قیمت مصوب صورت می‌گرفت و دولت برای جبران تمام یا قسمتی از قیمت کالا یا خدمت عرضه‌شده، به آنها یارانه می‌داد را دچار چالش کرده بود. چرا که سازمان مالیاتی روی این یارانه‌ها، مالیات مطالبه می‌کرد. همچنین در مورد نحوه برخورد با وجوهی که به موجب سایر قوانین وصول می‌شود و به حساب درآمد عمومی واریز می‌شود نیز شفافیتی وجود نداشت. در راستای رفع موارد مذکور، ۴ بند در لایحه پیشنهاد شده است تا به بندهای قبلی تبصره افزوده شده و بدین ترتیب جزء مأخذ محاسبه مالیات محسوب نگردند که عبارتند از:

- وجوهی که به موجب سایر قوانین وصول می‌شود و به حساب درآمد عمومی واریز می‌گردد.
- یارانه پرداختی دولت بابت جبران تمام یا قسمتی از قیمت کالا یا خدمت عرضه یا ارائه شده به اشخاصی که برای عرضه کالا و ارائه خدمات آنان قیمت مصوب تعیین می‌شود، مشروط به آنکه مالیات فروش به‌عنوان بخشی از آن احتساب نشده باشد.
- کمک‌های نقدی یا غیرنقدی و همچنین جبران زیان پرداختی توسط دولت طبق قوانین و مقررات موضوعه، مشروط به آنکه مالیات فروش به‌عنوان بخشی از آن احتساب نشده باشد.
- کمک‌های پرداختی شهرداری‌ها و دهیاری‌ها به سازمان‌های آتش‌نشانی طبق قوانین و مقررات موضوعه، مشروط به آنکه مالیات متعلق به‌عنوان بخشی از آن احتساب نشده باشد.

۷. تغییر رویه در نحوه برخورد مالیات بر ارزش‌افزوده با طلا

یکی از وجوه تمایز لایحه با قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، ارائه نرخ‌های متفاوت و کمتر برای طلا و پلاتین است. در قانون ارزش‌افزوده، طلا همانند سایر کالاها و خدمات، مشمول نرخ عادی و استاندارد مالیات بر ارزش‌افزوده می‌شد. اما در ماده (۹) لایحه، رویه دیگری مطرح شده است و به‌رغم آنکه نرخ استاندارد مالیات فروش کالاها و خدمات، ۹ درصد است اما نرخ مالیات بر فروش طلا، ۳ درصد پیشنهاد شده است. به‌نظر می‌رسد این تغییر، ریشه در استدلال صنف طلا و جواهر در خصوص ماهیت این کالا داشته باشد. در سنوات گذشته، اعضای صنف طلا و جواهر استدلال می‌کردند که طلا اساساً یک کالای مصرفی نیست که مشمول مالیات بر مصرف شود. طلا، کالایی سرمایه‌ای است که بدون تغییر ماهیت، به‌طور مستمر بین خریداران و فروشندگان دست‌به‌دست می‌شود و در هر دور چرخش، صرفاً به میزان اجرت آب کردن



و ایجاد مصنوعات جدید، ارزش جدید خلق می‌شود. هنگامی که کل طلا مشمول مالیات می‌شود، از یک مقدار طلای مشخص، بارها و بارها مالیات اخذ می‌شود. لذا آن چیزی که می‌بایست مشمول مالیات بر ارزش افزوده شود، اجرت طلا و مصنوعات است و نه کل ارزش طلا.^۱ البته در مقابل این استدلال، سه نکته مهم وجود دارد. اولاً اینکه با توجه به سود و کارمزد حدود ۳۰ درصدی طلا، این کالا چندان هم سرمایه‌ای نیست زیرا عملاً با سه بار فروش طلا و خرید مصنوعات جدید، کل سرمایه فرد از بین خواهد رفت. ثانیاً در کشوری که تولیدکنندگان با مشکل کمبود منابع مالی روبرو هستند آیا بهتر نیست با ابزار مالیاتی، پس‌اندازهای مردم را به جای بلوکه شدن در طلا به سمت بازارهای مالی سوق دهیم؟ ثالثاً ادعای مذکور مبنی بر از بین رفتن اصل طلا، در مورد بسیاری از کالاهایی که قابل بازیافت هستند (نظیر پلاستیک، شیشه، آهن و ...) نیز قابل تسری است.

البته مردم نیز اعتراضاتی داشتند و معتقد بودند مالیاتی را که به هنگام خرید پرداخت می‌کنند در زمان فروش به طلافروشان، نمی‌توانند مالیات قبلی را پس بگیرند و عملاً کل بار مالیاتی به خریداران تحمیل می‌شود. سازمان مالیاتی نیز با ارجاع به اظهارنامه‌های مالیاتی صنف طلا مدعی است که فروشندگان طلا و جواهر عملاً مالیات را از مردم می‌ستانند اما به دولت پرداخت نمی‌کنند.

در راستای رفع این مسئله، دو راهکار وجود دارد: نخست، راهکاری که در لایحه مطرح شده است و طلا با نرخ ۳ درصد (یک سوم نرخ عادی کالاها و خدمات) مشمول مالیات بر ارزش افزوده شده است. راهکار دوم نیز وضع مالیات، بر مآخذ اجرت به نحوی است که نرخ آن با نرخ استاندارد مالیات تفاوتی نداشته باشد. با عنایت به اینکه اجرت و سود، حدود یک سوم از قیمت کل طلا و جواهرات را تشکیل می‌دهد لذا به نظر می‌رسد که میزان بار مالیاتی مصرف‌کنندگان و درآمدهای مالیاتی دولت در هر یک از این دو گزینه یکسان باشد اما انتخاب هر یک از این دو راهکار، معایب و مزایایی دارد. انتخاب راهکار دوم، از منظر اصول اقتصادی و منطق اجرایی، سازگاری بیشتری با مفهوم مالیات بر ارزش افزوده دارد اما رد مبادلات طلا از زمان ورود تا فروش گم می‌شود و البته این امکان وجود دارد که دفعات اخذ اجرت و مقدار آن به درستی ابراز نشود. لکن انتخاب راهکار اول تا حدودی مسئله ناتوانی در شناسایی زنجیره را می‌تواند مرتفع سازد.

همانطور که می‌دانیم یکی از اهداف اصلی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، شفاف‌سازی زنجیره عرضه و اخذ مالیات حقه است، لکن در هیچ یک از دو گزینه فوق، هیچ ضمانتی برای روشن شدن معاملات طلا و ابراز صحیح فروشندگان از میزان فروش وجود ندارد. راهکار منتخب برخی کشورها برای شفاف‌سازی معاملات، طراحی یک سیستم تضاد منافع و استفاده از اطلاعات ارسال شده توسط مردم است. در این شیوه، مردم پس از خرید طلا و پرداخت مالیات، فاکتور را به صورت برخط (آنلاین) به سازمان مالیاتی ارسال می‌کنند و در مقابل، سازمان مالیاتی، درصدی از مالیات پرداخت شده را به حساب آنها واریز می‌نماید. سپس سازمان با

۱. شایان ذکر است که ابعاد موضوع فوق در سلسله گزارش‌های آتی درباره ارزیابی موضوعات محوری لایحه مالیات بر ارزش افزوده واکاوی و بررسی خواهد شد.

تجمیع اطلاعات مربوط به فاکتورهای ارسال شده و انطباق آن با اظهارنامه مؤدیان، میزان تورش و اریب در فروش‌های اعلام شده را محاسبه می‌کند. اگر اختلاف میان اظهارات مؤدیان با اطلاعات سازمان مالیاتی قابل ملاحظه باشد، سازمان ضمن وصول مالیات مربوطه، می‌تواند مؤدی را مشمول جریمه نیز نماید و به‌طور تدریجی طی چند سال، کل جریان مبادلات را شفاف سازد.^۱

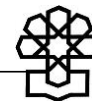
۸. الحاق حکم جداگانه‌ای به منظور استرداد مالیات خرید ماشین‌آلات خطوط تولید مربوط به

مؤدیان فعال در تولید کالاها و خدمات معاف

به موجب تبصره «۲» ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده، چنانچه مؤدیان به عرضه کالا یا خدمات معاف از مالیات موضوع این قانون اشتغال داشته باشند، مالیات‌های پرداخت شده بابت خرید کالا یا خدمات آنها قابل استرداد نیست. همین موضوع سبب شده است تا این دسته از مؤدیان نتوانند مالیات خرید پرداختی بابت ماشین‌آلات و تجهیزات خود را بازپس بگیرند و مجبور باشند تا مالیات پرداختی را به‌عنوان هزینه‌های تولید لحاظ کنند. این مسئله نیز به‌نوبه خود موجب افزایش قیمت کالاها و خدمات می‌شود و می‌تواند رقابت‌پذیری تولید داخل را تحت‌الشعاع قرار داده و کاهش دهد. علاوه بر چالش‌های فوق، عدم استرداد مالیات پرداختی بابت ماشین‌آلات و تجهیزات با منطق حاکم بر «مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی» در تضاد است. در مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی، باید تشکیل سرمایه (یعنی سرمایه‌گذاری در ماشین‌آلات، تجهیزات، ساختمان‌ها و ...) از پایه مالیاتی خارج شود و نباید مشمول مالیات شود. از این‌رو بسیاری از کشورهایی که نظام مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف را انتخاب کرده‌اند، از طریق استرداد مالیات پرداختی بابت خرید کالاهای سرمایه‌ای توسط مؤدیان، تلاش می‌کنند تا دامنه شمول مالیات بر ارزش افزوده را صرفاً روی مصرف و نه سرمایه‌گذاری محدود نمایند.

در راستای حل مسئله فوق، تبصره «۵» ماده (۱۰) لایحه، حکم شفاف‌ی را ارائه نموده است مبنی بر اینکه «صرف‌نظر از آنکه مؤدیان به عرضه کالاها و خدمات معاف یا مشمول اشتغال داشته باشند، مالیات خرید مربوط به ماشین‌آلات خطوط تولید آنها قابل کسر، تهاتر و استرداد خواهد بود». البته حکم این تبصره تا حدودی با «اعطای معافیت به واردات ماشین‌آلات و تجهیزات سرمایه‌ای» و «اعطای نرخ صفر به عرضه داخلی ماشین‌آلات و تجهیزات سرمایه‌ای» همپوشانی دارد، اما وجود آن برای شفافیت بخشیدن بیشتر به «استرداد مالیات پرداختی روی خرید ماشین‌آلات» مناسب به نظر می‌رسد.

۱. لازم به ذکر است که یکی از مواد مهم پیشنهاد شده در لایحه صندوق مکانیزه فروش، طراحی سیستمی برای تضاد منافع بین خریداران و فروشندگان است که با اجرایی شدن آن، امید است جریان مبادلات در حلقه‌های پایانی شفاف شود.



۹. تسریع فرآیند استرداد اعتبار مالیاتی تولیدکنندگان و صادرکنندگان

یکی از نارضایتی‌های تولیدکنندگان و صادرکنندگان از اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده طی سال‌های گذشته، طولانی بودن زمان استرداد می‌باشد. تطویل فرآیند استرداد مالیاتی مترادف با دریغ نمودن بخشی از نقدینگی تولیدکنندگان و صادرکنندگان برای یک مدت زمان طولانی (حداقل شش ماه) از آنها است. در فضای اقتصادی‌ای که تولیدکنندگان به راحتی می‌توانند به منابع مالی (از طریق نظام بانکی یا بازار سرمایه) دسترسی داشته باشند و هزینه تأمین مالی از منابع خارجی بنگاه برای آنها اندک است، شاید طولانی شدن فرآیند استرداد، مشکل حادی برای تولیدکنندگان ایجاد نکند، اما شرایط اقتصاد ایران به‌ویژه طی سال‌های اخیر، به گونه دیگری است. در گزارش‌های پایش محیط کسب‌وکار، گران بودن تأمین مالی از طریق منابع خارجی (یعنی انتشار سهام، دریافت تسهیلات از سیستم بانکی، انتشار اوراق و ...) و دشوار بودن دسترسی به تسهیلات و اعتبارات بانکی از جمله معضلات اساسی معرفی شده است که تولیدکنندگان با آن دست‌به‌گریبان بوده‌اند. لذا سرعت بخشیدن به فرآیند استرداد اعتبار مالیاتی مؤدیان می‌تواند گامی مثبت در راستای حل مسائل تولیدکنندگان به حساب آید.

البته توضیح این نکته نیز خالی از لطف نیست که در اکثر موارد (به استثنای صادرکنندگان و واحدهای تولیدی قبل از بهره‌برداری)، مؤدیان هنگام فروش کالاها، مالیاتی اخذ می‌کنند و با توجه به رویه‌های قانونی مربوط به تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات، بین ۳ تا ۶ ماه، این مالیات‌ها نزد آنها باقی می‌ماند و می‌توانند از نقدینگی ایجاد شده تا آخر دوره استفاده کنند.

در این راستا در تبصره «۸» ماده (۱۰) لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده، سه اصلاح جدی نسبت به تبصره «۶» ماده (۱۷) قانون فعلی پیشنهاد شده است:

– اولاً در تبصره «۸» ماده (۱۰) لایحه مقرر شده است که سازمان مالیاتی، حداکثر دو ماه پس از تاریخ ثبت درخواست استرداد باید نسبت به استرداد اعتبار مالیاتی اقدام نماید. این در حالی است که در قانون، مدت زمان سه ماه برای استرداد تصویب شده بود.

– ثانیاً در تبصره مذکور، مدت زمان استرداد اعتبار مالیاتی صادرکنندگان، حداکثر یک ماه تعیین شده است. در حالی که در قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، تمایزی بین صادرکنندگان و سایر مؤدیان وجود نداشت. نکته مهمی که در اینجا قابل توجه است آنکه صادرکنندگان، در ازای صادرات کالاها و خدمات خود، مالیات فروش را از خریدار دریافت نمی‌کنند اما هنگام خرید نهاده‌های مورد نیاز خود، مالیات خرید را به فروشنده مواد اولیه و کالاهای واسطه‌ای پرداخت نموده‌اند. در حالی که اگر همان تولیدکننده، به‌جای صادرات به خارج از کشور، تولیدات خود را داخل کشور می‌فروخت، به هنگام عرضه کالاها و خدمات خود، مالیات فروش را از خریدار دریافت می‌کرد و اگر مقدار مالیات فروش، کمتر از مالیات خریدی بود که وی هنگام خرید نهاده‌هایش پرداخت کرده بود، این مابه‌التفاوت به‌عنوان اعتبار مالیاتی برایش لحاظ می‌شد و وی اختیار بازپس‌گیری آن مابه‌التفاوت را داشت. بنابراین مقدار اعتبار مالیاتی که صادرکننده

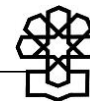
از سازمان مالیاتی طلب دارد به مراتب بیشتر از تولیدکننده مشابهی خواهد بود که در داخل کشور عرضه می‌کند. لذا تمایز قائل شدن در مدت زمان استرداد اعتبار مالیاتی می‌تواند اثر مثبتی بر صادرات کشور داشته باشد.

– ثالثاً در لایحه تصریح شده است که اگر استرداد اعتبار مالیاتی توسط سازمان، حتی یک روز بیشتر از مهلت زمان مقرر به طول بینجامد سازمان مالیاتی باید خسارتی به میزان ۲ درصد در ماه از تاریخ درخواست به مؤدی بپردازد. حال آنکه براساس متن قانون، اگر سازمان مالیاتی ظرف سه ماه نسبت به استرداد مالیات اضافه پرداختی اقدام نکند، پس از اتمام مهلت زمان مقرر، بسته به مبلغ مورد استرداد و مدت تأخیر، مشمول پرداخت خسارت ۲ درصدی در ماه خواهد شد.

۱۰. مقابله با پدیده کدفروشی و صورتحساب‌های جعلی

براساس تئوری‌های مالیات بر ارزش افزوده، این مالیات در زنجیره واردات، تولید، توزیع و مصرف محاسبه و وصول می‌شود و از این رو، پایه و اساس این مالیات بر امکان کنترل گردش کالاها و خدمات استوار است و با کنترل این گردش، مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند به شفاف‌سازی زنجیره عرضه منجر شده و در وصول مالیات‌های عادلانه از درآمد یاری رساند. اما متأسفانه در کشور ما این امر مهم به دلیل فعالیت‌های شرکت‌های کاغذی، سوءاستفاده از هویت دیگران و کدفروشی که باعث قطع امکان کنترل گردش کالاها و خدمات در اقتصاد می‌شوند، با چالش جدی روبرو بوده است. فعالیت‌های کدفروشان نه تنها موجب هدایت بخشی از فعالیت‌های اقتصادی به سمت اقتصاد زیرزمینی شده بلکه با از بین بردن اساس اجرای مالیات بر ارزش افزوده، در برخی موارد این مالیات را به نوعی به مالیات بر فروش تبدیل کرده است. بدیهی است چنین رخدادی موجب بروز «پدیده آبشاری» شده و با مالیات‌ستانی مضاعف، بار مالیاتی سنگینی بر دوش مصرف‌کنندگان و تولیدکنندگان آن کالاها و خدمات قرار خواهد گرفت و کارآیی نظام مالیات بر ارزش افزوده را مخدوش خواهد کرد.

از این رو یکی از مهمترین گام‌ها برای اجرایی نمودن نظام مالیات بر ارزش افزوده، حذف فعالیت‌های شرکت‌های کاغذی و کدفروشان است تا بتوان امکان کنترل گردش کالاها و خدمات را فراهم کرد. شرکت‌های کاغذی عموماً مجهول‌المان هستند و از هویت اشخاص بی‌بضاعت برای تشکیل هیئت‌مدیره شرکت استفاده می‌کنند. دسترسی به این افراد بی‌بضاعت بسیار دشوار است و حتی در صورت دستیابی به آنها، به دلیل عدم تمکن و بضاعت مالی، دولت قادر به وصول مالیات از آنها نیست. یکی از راهکارهای مقابله با این شرکت‌های کاغذی و جلوگیری از استرداد اعتبار مالیاتی فاکتورهای صوری آن است که طرف معامله با این مؤدیان را مکلف نمود تا متناسب با حجم معامله، مالیات را خودشان در زمان خرید به نام فروشنده به حساب سازمان واریز کنند که در صورت اجرایی شدن، جذابیت و توجیه اقتصادی



استفاده از نام و هویت شرکت‌های کاغذی یا مؤدیان بی‌بضاعت از بین می‌رود. با عنایت به توضیحات فوق، تبصره «۲» ماده (۱۴) لایحه مالیات بر ارزش افزوده، هدف مبارزه با پدیده کدفروشی را دنبال می‌کند. به موجب تبصره مذکور، «سازمان می‌تواند مؤدیان را مکلف نماید مالیات فروش کالاها و خدمات مربوط به فروشندگانی را که سازمان اعلام می‌نماید، در زمان خرید به نام فروشنده به حساب سازمان واریز نمایند. در این صورت مالیات پرداختی مذکور به حساب بستانکاری مالیاتی مؤدی (فروشنده کالاها و خدمات) منظور خواهد شد».

۱۱. کاهش یا افزایش دوره‌های مالیاتی برخی مؤدیان

طبق ماده (۱۰) قانون مالیات بر ارزش افزوده، «هر سال شمسی به چهار دوره مالیاتی سه ماهه تقسیم می‌شود ... و وزیر امور اقتصادی و دارایی مجاز است با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور، مدت دوره مالیاتی را برای هر گروه از مؤدیان دو یا یک ماهه تعیین نماید». براساس این ماده، وزیر امور اقتصادی و دارایی صرفاً اختیار کاهش دوره مالیاتی را دارد، حال آنکه خواسته برخی صنایع و فعالیت‌ها آن بوده است که طول دوره مالیاتی برای آنها افزایش یابد. برای نمونه، شاید صناعی (نظیر صنعت کشتی‌سازی) که ممکن است طی هر سال شمسی، تعداد انگشت‌شماری کالا (کشتی) تولید کند، ارائه اظهارنامه مالیاتی در هر فصل، نامطلوب به نظر آید. از این رو براساس ماده (۱۷) لایحه، امکان کاهش و یا افزایش دوره مالیاتی مدنظر قرار گرفته است منوط به آنکه حداقل سه ماه قبل از شروع دوره مالیاتی، این تغییرات از طریق سامانه عملیات الکترونیکی سازمان و حداقل در یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار، اطلاع‌رسانی عمومی شود.

۱۲. الحاق حکمی به منظور شفاف نمودن تکالیف مشارکت‌های مدنی

قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷، حکم مشخصی درباره انجام تکالیف قانونی مالیات بر ارزش افزوده توسط مشارکت‌های مدنی ندارد لذا به منظور تسهیل فعالیت این دسته از مؤدیان و تمکین مالیاتی آنها ضروری است که به نحوی عمل شود تا با معرفی یک نماینده جهت انجام تمامی تکالیف مالیاتی، نیازی به حضور و مراجعه سایر اعضا نباشد.

با عنایت به این موضوع، طبق تبصره «۲» ماده (۱۸) لایحه؛ «در مشارکت‌های مدنی، اعم از اختیاری و قهری، اشخاص حقوقی در هر واحد شغلی مکلفند از بین خود یک نفر را به‌عنوان نماینده واحد شغلی انتخاب کنند. کلیه تکالیف مالیاتی واحد شغلی، از جمله ثبت‌نام، تسلیم اظهارنامه واحد و پرداخت مالیات توسط مشارالیه به نمایندگی شرکا انجام خواهد شد.

۱۳. الحاق احکامی به منظور تعیین تکلیف واحدهای منحل و انتقال واحدهای صنفی

یکی از نقص‌های قانون مالیات بر ارزش افزوده، فقدان حکمی مشخص درباره واحدهایی است که منحل یا منتقل می‌شوند. در سیستم مالیات بر ارزش افزوده، مؤدیان همانند مأموران مالیاتی عمل می‌کنند و مسئول وصول مالیات بر ارزش افزوده از خریداران و ایصال آن به سازمان امور مالیاتی هستند. از آنجاکه مالیات‌های وصول شده توسط آنان تا پایان دوره مالیاتی و سررسید مهلت تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات، در اختیار آنان باقی می‌ماند لذا ضروری است نسبت به تعیین تکلیف مالیات دریافتی توسط مؤدیانی که طی دوره مالیاتی منحل شده‌اند یا به شخص دیگری منتقل شده‌اند، اقدام شده و حکم مشخصی در این خصوص پیشنهاد شود. در این راستا، مواد (۲۰) و (۲۱) به شرح زیر به لایحه مالیات بر ارزش افزوده اضافه شده‌اند:

- طبق ماده (۲۰) لایحه، در مورد اشخاص حقوقی که منحل می‌شوند تا زمان تصفیه، شخص حقوقی کماکان مؤدی محسوب و مدیر یا مدیران تصفیه مکلف به انجام تکالیف مقرر در قانون خواهند بود.
- براساس ماده (۲۱) لایحه، در انتقال یک واحد صنفی شخص دارنده واحد صنفی تا زمان انتقال، مسئولیت اجرای مقررات و تمامی تکالیف دوره‌های مالیاتی مربوط از جمله تسلیم اظهارنامه، صدور صورتحساب و سایر مقررات را بر عهده خواهد داشت.

۱۴. فراهم کردن امکان طرح شکایات مؤدیان مالیات بر ارزش افزوده و مأموران مالیاتی به

شورای عالی مالیاتی

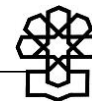
در قانون فعلی امکان طرح شکایت مؤدیان و مأموران مالیاتی از آرای قطعی هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی به شورای عالی مالیاتی وجود نداشته و عملاً موجب طرح شکایت مؤدیان در هیئت‌های موضوع ماده (۲۵۱) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم و دیوان عدالت اداری می‌شود و دفاع از حقوق قانونی دولت که به دلایلی توسط هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی ضایع شده بود امکان‌پذیر نیست. از این رو در تبصره ماده (۳۱) لایحه، این امکان فراهم گردیده و به منظور جلوگیری از طولانی شدن مدت رسیدگی، اجازه افزایش شعب به دو برابر تعداد فعلی داده شده است.

۱۵. حذف فصل هفتم قانون (عوارض کالاها و خدمات) و تجمیع آنها در فصل سوم، ششم و

هفتم لایحه مالیات بر ارزش افزوده

یکی از تغییراتی که در لایحه مالیات بر ارزش افزوده مشاهده می‌شود، حذف فصل هفتم قانون (عوارض کالاها و خدمات) می‌باشد.^۱ البته این بدین معنا نیست که مواد فصل هفتم حذف شده‌اند بلکه بخشی از مواد فصل

۱. واکاوی دقیق این اصلاح در لایحه مالیات بر ارزش افزوده و بررسی استدلال‌های موافقان و مخالفان با این تغییر در سلسله گزارش‌های آتی درباره ارزیابی موضوعات محوری در لایحه مالیات بر ارزش افزوده صورت خواهد گرفت.



مذکور در ماده (۹) فصل سوم لایحه و بخشی دیگر نیز در فصل ششم لایحه (مالیات‌های سبز و سلامت) و برخی نیز با انجام اصلاحاتی در فصل هفتم لایحه گنجانده شده‌اند. اهم اصلاحات به شرح زیر می‌باشند:

– به موجب بند «۲» تبصره ماده (۱۶) قانون، نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده انواع بنزین و سوخت هواپیما ۲۰ درصد بوده و در بند «ج» ماده (۳۸) قانون نیز نرخ عوارض شهرداری‌ها و دهیاری‌ها برای این دو حامل انرژی، ۱۰ درصد تعیین شده بود. در بند «۱» ماده (۹) لایحه، این دو نرخ با یکدیگر تجمیع شده است و نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده ۳۰ درصدی برای بنزین و سوخت هواپیما پیشنهاد شده است.

– براساس بند «د» ماده (۳۸) قانون، نفت سفید و نفت گاز مشمول عوارض ۱۰ درصدی و نفت کوره نیز مشمول عوارض ۵ درصدی بوده‌اند و به‌موجب ماده (۱۶) قانون نیز کالاهای مذکور به نرخ‌های عادی و استاندارد، مشمول مالیات بر ارزش‌افزوده (که در سال‌های اخیر ۶ درصد می‌باشد) بوده‌اند. اما هم‌اکنون به‌موجب بند «۲» ماده (۹) لایحه، نفت سفید و نفت گاز مشمول مالیات ۱۵ درصدی می‌باشند و مالیات ۱۰ درصدی برای نفت کوره تعیین شده است.^۱

– به موجب بند «ب» ماده (۳۸) و بند «۱» ماده (۱۶) قانون، انواع سیگار و محصولات دخانی به ترتیب به نرخ ۳ و ۱۲ درصد مشمول عوارض و مالیات بر ارزش‌افزوده می‌شدند. در لایحه، دو حکم مجزا برای انواع سیگار و محصولات دخانی در نظر گرفته شده است. اولاً به‌موجب بند «ج» ماده (۹) لایحه، تمامی این محصولات به نرخ ۹ درصد مشمول مالیات بر ارزش‌افزوده هستند. ثانیاً در ماده (۳۶) لایحه، نرخ مالیات مقطوعی برای انواع سیگار و محصولات دخانی در نظر گرفته شده است به‌طوری‌که به‌موجب بند «الف» ماده مذکور، نرخ مالیات برای هر پاکت سیگار تولید داخل ۱۰ درصد، تولید مشترک ۲۰ درصد، تولید داخل با نشان بین‌المللی ۲۵ درصد، وارداتی ۴۰ درصد تعیین شده است. همچنین در بند «ب» ماده (۳۶) لایحه، نرخ مالیات انواع توتون پیپ و تنباکوی تولید داخل ۱۰ درصد و وارداتی ۴۰ درصد اعلام شده است.

– در تبصره «۱» ماده (۳۸) قانون، تمامی واحدهای آلاینده محیط‌زیست و همچنین پالایشگاه‌های نفت و واحدهای پتروشیمی، علاوه بر پرداخت مالیات و عوارض متعلق، مشمول پرداخت یک درصد از قیمت فروش به‌عنوان عوارض آلاینده‌گی بوده‌اند اما این ماده با جرح و تعدیل قابل ملاحظه، ماده (۳۲) لایحه را تشکیل می‌دهد که در فصل مالیات‌های سبز و سلامت (فصل ششم لایحه) گنجانده شده است.

– تبصره‌های ماده (۳۸) و (۳۹) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده که ترتیبات تخصیص و انتقال درآمدهای مالیاتی به حساب شهرداری‌ها، دهیاری‌ها و تمرکز وجوه وزارت کشور را مشخص کرده است نیز در مواد (۴۲) تا (۴۵) فصل هفتم لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده با اعمال تغییراتی منعکس شده‌اند.

۱. گفتنی است که مالیات بر ارزش‌افزوده ۱۰ درصدی برای گاز طبیعی و گاز مایع در بند «۲» ماده (۹) لایحه در نظر گرفته شده است که در قانون بدان اشاره‌ای نشده بود و دو کالای مذکور با نرخ‌های استاندارد و عادی، مشمول مالیات بر ارزش‌افزوده می‌شدند.

۱۶. حذف فصل هشتم قانون مالیات بر ارزش افزوده (حقوق ورودی) و گنجاندن مواد آن در

فصل دوم، سوم، هفتم و نهم لایحه

فصل هشتم قانون، صرفاً از ماده (۴۱) با سه تبصره ذیل آن تشکیل می‌شود. صدر ماده مذکور، ارائه تعریفی از حقوق گمرکی و حقوق ورودی است که به‌طور کلی از لایحه حذف شده است. به‌نظر می‌رسد دلیل حذف صدر ماده ریشه در همپوشانی آن با بند «د» ماده (۱) قانونی امور گمرکی مصوب ۱۳۹۰ داشته باشد.^۱

تبصره «۱» ماده (۴۱)^۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده، ملاحظاتی برای نحوه تعیین حقوق ورودی مطرح نموده که این تبصره نیز در لایحه به‌طور کامل حذف شده است. البته به‌نظر می‌رسد که منطق حاکم بر این تبصره در برخی مواد لایحه خصوصاً معافیت‌های مقرر شده در ماده (۴) نیز دنبال شده است. برای نمونه، به‌موجب بند «۶» قسمت «الف» ماده (۴) لایحه، واردات ماشین‌آلات و تجهیزات سرمایه‌ای با رعایت قانون حداکثر استفاده از توان تولیدی و خدماتی داخلی و تشخیص وزارت صنعت، معدن و تجارت از معافیت برخوردار است که در راستای حمایت از اشتغال و کالای تولید داخل در برابر واردات است.

تبصره «۲» ماده (۴۱) قانون مالیات بر ارزش افزوده که تمرکز بر لغو شدن معافیت‌های حقوق ورودی و استثنائات دارد نیز در ماده (۴) از فصل دوم و ماده (۵۲) از فصل نهم لایحه گنجانده شده است. به‌طوری‌که حتی المقدور، معافیت‌های مقرر شده در قانون امور گمرکی، در ماده (۴) لایحه مالیات بر ارزش افزوده نیز پیگیری شده است و همچنین قوانینی که لغو نمی‌شوند در ماده (۵۲) با ذکر نام، تصریح شده‌اند.

تبصره «۳» ماده (۴۱) قانون نیز در قالب ماده (۴۶) از فصل هفتم لایحه مطرح شده است و به‌موجب این ماده، مطابق با رویه قبلی، معادل ۱۲ در هزار ارزش گمرکی کالاهای وارداتی که حقوق ورودی آنها وصول می‌شود از محل اعتبارات بودجه سنواری کشور در اختیار وزارت کشور قرار می‌گیرد تا برای توسعه و بازسازی حمل‌ونقل عمومی و تأمین ماشین‌آلات خدماتی و عمران شهرها استفاده کند.

۱۷. حذف فصل نهم قانون مالیات بر ارزش افزوده (سایر مالیات‌ها و عوارض خاص) و درج مواد

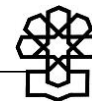
مرتبط با آن در فصول ششم، هفتم، هشتم و نهم لایحه مالیات بر ارزش افزوده

مواد (۴۲) تا (۴۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده مشتمل بر نحوه وضع مالیات و عوارض بر نقل و انتقال خودرو (ماده ۴۲)، وضع عوارض بر حمل‌ونقل برون‌شهری مسافر، عوارض سالیانه نگهداری خودرو و شماره‌گذاری خودرو

۱. در بند «د» ماده (۱) قانون امور گمرکی تصریح شده است که حقوق ورودی، حقوق گمرکی معادل چهار درصد (۴٪) ارزش گمرکی کالا به اضافه سود بازرگانی است که توسط هیئت وزیران تعیین می‌گردد به علاوه وجوهی که به موجب قانون، گمرک مسئول وصول آن است و به واردات قطعی کالا تعلق می‌گیرد ولی شامل هزینه‌های انجام خدمات نمی‌شود.

۲. تبصره «۱» ماده (۴۱) بدین قرار است: نرخ حقوق ورودی علاوه بر رعایت سایر قوانین و مقررات باید به نحوی تعیین گردد که:

الف) در راستای حمایت مؤثر از اشتغال و کالای تولید یا ساخت داخل در برابر کالای وارداتی باشد؛
ب) دربرگیرنده نرخ ترجیحی و تبعیض‌آمیز بین واردکنندگان دولتی یا بخش‌های خصوصی، تعاونی و غیردولتی نباشد؛
ج) نرخ حقوق ورودی قطعات، لوازم و موادی که برای مصرف در فرآوری یا ساخت یا مونتاژ یا بسته‌بندی اشیاء یا مواد یا دستگاه‌ها وارد می‌گردد از نرخ حقوق ورودی محصول فرآوری شده یا شیء یا ماده یا دستگاه آماده پایین‌تر باشد.



(ماده ۴۳)، دریافت و واریز وجوهی بابت صدور، تمدید و اصلاح انواع کارت‌ها و مجوزها (ماده ۴۴)، عوارض خروج مسافر از کشور (ماده ۴۵)، اخذ ۲ درصد از قیمت فروش بلیط مسافران پروازهای داخلی توسط شرکت فرودگاه‌های کشور (ماده ۴۸) و ترتیبات اجرایی و نحوه تخصیص و توزیع منابع حاصل از این فصل (در مواد ۴۶، ۴۷ و ۴۹) است که با توجه به طبقه‌بندی موضوعی هر یک از آنها، با برخی تغییرات اساسی در فصول ششم تا نهم لایحه قرار گرفته و برخی از آنها حذف شده‌اند. اصلاحات مرتبط با این فصل به شرح زیر هستند:

– حذف ماده (۴۲) قانون که مربوط به مالیات نقل و انتقال خودرو است، از جمله اصلاحات عمده پیشنهاد شده در لایحه است. دلایل متعددی برای حذف این ماده وجود دارد که در ادامه مورد اشاره قرار خواهد گرفت.

– بند «الف» ماده (۴۳) قانون مربوط به وضع عوارض ۵ درصدی بر بهای بلیط حمل و نقل برون شهری مسافر در داخل کشور با وسایل زمینی، دریایی و هوایی است که در لایحه حذف شده است.

– بند «ب» ماده (۴۳) قانون که مربوط به عوارض سالیانه انواع خودروهای سواری و وانت دوکابین است با جامعیت بیشتر که منطق حفاظت از محیط زیست بر آن حاکم است در قالب ماده (۳۴) فصل ششم لایحه مطرح شده است.

– بند «ج» ماده (۴۳) قانون که مربوط به شماره‌گذاری خودروهای سواری و وانت دوکابین است نیز اصلاح شده و در قالب ماده (۳۳) فصل ششم لایحه ارائه شده است.

– ماده (۴۴) قانون که درباره اخذ وجوهی بابت صدور، تمدید و یا اصلاح انواع کارت‌ها و مجوزهای مربوط به برخی فعالیت‌هاست، مورد بازنگری قرار گرفته و در تبصره ماده (۵۰) فصل نهم لایحه گنجانده شده است.

– ماده (۴۵) که بر دریافت عوارض خروج مسافر از کشور تمرکز داشت نیز در لایحه حذف شده است.

– ماده (۴۶) قانون که نحوه توزیع منابع حاصل از این فصل را مشخص می‌کند، با اصلاحات اساسی در ماده (۴۴) فصل هفتم لایحه درج شده است.

– بندهای مختلف ماده (۴۷) قانون که تکالیف مؤدیان و سایر دستگاه‌های اجرایی را در وصول و ایصال مالیات و عوارض مشخص کرده است نیز بسته به مورد حذف یا اصلاح شده و در فصول مرتبط لایحه منعکس شده است.

– ماده (۴۸) قانون که در خصوص با اخذ ۲ درصد از قیمت فروش بلیط مسافران پروازهای داخلی توسط شرکت فرودگاه‌های کشور به منظور تأمین هزینه اجرای برنامه‌های نگهداری، بهسازی و امنیت پرواز و توسعه زیربنایها در فرودگاه‌ها و ... است نیز در لایحه حذف شده است.

۱۸. الحاق فصل جدیدی با عنوان مالیات‌های سبز و سلامت

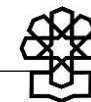
هر چند فصل ششم لایحه با عنوان مالیات‌های سبز و سلامت به نظر جدید می‌رسد اما ردپای مفاد این فصل در قانون مالیات بر ارزش افزوده قابل ردیابی است. این فصل از ده ماده تشکیل می‌شود که چهار

ماده از آن مربوط به واحدهای آلاینده، کالاهای آسیب‌رسان به محیط‌زیست و سلامت می‌باشد و مواد باقیمانده مکانیسم اجرایی و سایر مقررات مترتب بر این فصل را پوشش می‌دهند. با توجه به اهمیت این موضوع در ادامه به طور خلاصه به تشریح وضع مالیات سبز بر واحدهای آلاینده، چارچوب منطقی مالیات‌ستانی از وسائط نقلیه و اصلاح ساختار نحوه برخورد مالیات با محصولات دخانی پرداخته شده است.

۱-۱۸. منطقی نمودن وضع مالیات سبز بر آلاینده‌های ایجاد شده توسط واحدهای آلاینده
به موجب تبصره «۱» ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده فعلی، تمامی واحدهای تولیدی آلاینده و همچنین پالایشگاه‌ها و پتروشیمی‌ها، مشمول عوارض آلاینده‌گی به مقدار ۱ درصد فروش می‌شوند. طبق این ماده، هیچ تفاوتی بین واحد آلاینده مستقر در شهر تهران یا در یک شهر کوچک، واحد آلاینده‌ای با انتشار مستمر آلاینده‌گی یا واحد آلاینده‌ای با انتشار موقت و کوتاه‌مدت آلاینده، واحد آلاینده با انتشار آلاینده‌گی‌های پرمخاطره برای محیط‌زیست یا کم‌خطر برای محیط‌زیست و همچنین واحد آلاینده‌ای که شدت انتشار بالای آلاینده‌گی دارد با واحدی که شدت انتشار آلاینده‌گی آن کمتر است، وجود ندارد. اگر سازمان حفاظت محیط‌زیست تشخیص دهد که واحد تولیدی، آلاینده است سازمان مالیاتی موظف است با نرخ ۱ درصد روی مأخذ فروش، از وی عوارض آلاینده‌گی دریافت کند.

علاوه بر نقص فوق، ابهامات جدی نیز در سایر حوزه‌ها وجود دارد و همین امر سبب تفسیرهای متفاوت ممیزان مالیاتی و مؤدیان از متن قانون شده است. برای نمونه، تکلیف واحدهای تولیدی که خطوط تولید جداگانه‌ای دارند و برخی از این خطوط آلاینده است، نامشخص می‌باشد. همچنین با عنایت به خارج از شمول بودن مناطق آزاد و ویژه از قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، نحوه برخورد مالیاتی با واحدهایی که در مناطق مذکور واقع هستند و آلاینده‌گی منتشر می‌کنند، مسکوت باقی مانده است. یا درباره واحدهای تولیدی که اقدام به تولید کارمزدی می‌کنند، حکم مشخصی وجود ندارد.

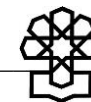
در لایحه‌ای که دولت تقدیم مجلس کرده است، راهکارهایی برای رفع نواقص و چالش‌های فوق اندیشیده شده است. اهم اصلاحات انجام شده در خصوص نحوه برخورد و وضع مالیات آلاینده‌گی بر واحدهای آلاینده، به شرح جدول ۱ است:



جدول ۱. تفاوت‌های متن لایحه و قانون مالیات بر ارزش افزوده درباره نحوه بر خورد با واحدهای آلاینده

| توضیحات تکمیلی | تبصره «۱» ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده | ماده (۳۲) لایحه مالیات بر ارزش افزوده |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>۱. در قانون، تمامی واحدهایی که آلاینده تشخیص داده می‌شوند همگی به‌طور یکسان مشمول مالیات آلاینده می‌شوند. در حالی که در لایحه فعلی بسته به یکسری از معیارها، سه نرخ مالیات در نظر گرفته شده است.</p> <p>۲. طبق قانون، تمامی واحدهای پتروشیمی و پالایشگاه‌ها مشمول مالیات ۱ درصدی بر قیمت فروش می‌شوند اما در لایحه، چنانچه استانداردهای محیط‌زیست را رعایت نمایند ممکن است واحد آلاینده محسوب نشوند.</p> <p>۳. این موضوع که نرخ مالیات آلاینده بسته به شدت، مدت، نوع و مکان آلاینده تعیین می‌شود سبب شکل‌گیری رفتارهای تولیدکنندگان خواهد شد. برای نمونه از آنجاکه هزینه‌های اجتماعی ایجاد آلاینده در کلانشهرها بالاست، اخذ مالیات سبز بالاتر از واحدهای تولیدی آلاینده در این مناطق، سبب خواهد شد که در یک دوره بلندمدت، واحدهای تولیدی به شهرهای کوچک‌تر منتقل شوند یا با سرمایه‌گذاری‌های بیشتر، در تلاش برای رفع آلاینده‌گی خود برآیند.</p> | <p>واحدهای تولیدی آلاینده محیط‌زیست و همچنین پالایشگاه‌های نفت و واحدهای پتروشیمی باید یک درصد از قیمت فروش را به‌عنوان عوارض آلاینده‌گی پرداخت نمایند.</p> | <p>واحدهای تولیدی، صنعتی، معدنی و خدماتی که به تشخیص سازمان حفاظت محیط‌زیست، حد مجاز و استانداردهای حفاظت محیط‌زیست را رعایت نمی‌کنند، در صورتی که در مهلت زمانی که برای آنها تعیین می‌شود نسبت به رفع آلاینده‌گی خود اقدام ننمایند، براساس معیارهایی نظیر شدت، مدت، نوع و مکان آلاینده‌گی، با نرخ‌های (۰/۵)، (۱) و (۱/۵) درصد به مأخذ فروش یا درآمد ارائه خدمات حسب مورد مشمول مالیات سبز خواهند شد.</p> |
| <p>براساس منطق مالیات سبز، واحدی که آلاینده‌گی ایجاد می‌کند و به محیط‌زیست صدمه وارد می‌کند می‌بایستی هزینه‌های زیست‌محیطی را از طریق مالیات، پرداخت نماید، خواه این واحد تولیدکننده کالاهای معاف باشد خواه غیرمعاف، خواه در مناطق آزاد و ویژه مشغول فعالیت باشد خواه در قلمرو گمرکی، خواه کالاها و خدمات صادراتی تولید کند، خواه محصولاتش در ایران مصرف شود. عدم شفافیت قانون و نبود حکم مشخصی درباره این قبیل واحدها سبب شکل‌گیری اعتراضات مستمر و گسترده واحدهای مختلف تولیدی شده بود.</p> | - | <p>این حکم در مورد واحدهای تولیدکننده کالاها و خدمات معاف و غیرمعاف و صادراتی و واحدهای مستقر در مناطق آزاد تجاری-صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی نیز جاری است.</p> <p>معیارهای لازم برای نحوه تعیین مهلت زمان رفع آلاینده‌گی واحدها و نیز سطح‌بندی میزان آلاینده‌گی واحدهای یاد شده، حداکثر ظرف سه ماه پس از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این قانون توسط سازمان حفاظت محیط‌زیست تهیه می‌شود و به تصویب هیئت وزیران خواهد رسید.</p> |
| <p>یکی از کاستی‌های قانون، عدم صراحت و شفافیت درباره واحدهایی است که دارای خطوط تولیدی مجزا هستند و مثلاً یکی از این خطوط، آلاینده تشخیص داده می‌شود. اگر قرار باشد بنگاه نسبت به تمام فروش محصولاتش، ۱ درصد مالیات بپردازد کاملاً ناعادلانه بوده و اجحاف در حق تولیدکننده محسوب می‌شود. همین موضوع، یکی از چالش‌های تولیدکنندگان با سازمان مالیاتی و سازمان حفاظت محیط‌زیست بوده است زیرا در غیاب صراحت و شفافیت قانونی، دست ممیزان مالیاتی برای اخذ مالیات از کل فروش آن واحد تولیدی باز خواهد بود.</p> | - | <p>تبصره «۱»- در صورتی که واحدهای تولیدی و صنعتی دارای خطوط تولیدی مجزا با محصول مستقل از هم باشند مالیات سبز صرفاً و حسب مورد از فروش و یا درآمد ارائه خدمات خطوط آلاینده مطالبه و وصول خواهد شد.</p> |

| توضیحات تکمیلی | تبصره «۱» ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده | ماده (۳۲) لایحه مالیات بر ارزش افزوده |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>یکی از خلأهایی که در تبصره «۱» ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد و زمینه اجتناب و فرار مالیاتی را فراهم می‌سازد نبود حکم مشخص درباره واحدهای تولیدی است که اقدام به تولید کارمزدی می‌نمایند. فقدان حکم مشخص در این باره سبب می‌شد که برخورد عادلانه مالیاتی با واحدهای آلاینده صورت نگیرد به طوری که واحدهای آلاینده‌ای که رأساً اقدام به تولید و فروش کالاها می‌نمودند مشمول مالیات به مراتب بیشتری می‌شدند. این در حالی بود که اگر از طریق قراردادهای واقعی و یا صوری، به صورت کارمزدی اقدام به تولید همان محصول می‌کردند مشمول مالیات کمتری می‌شدند. برای مثال، اگر قیمت فروش یک واحد کالا ۱۰۰۰ تومان باشد طبق حکم قانونی، واحد آلاینده باید ۱۰ تومان عوارض آلاینده‌گی بپردازد. در حالی که اگر همین واحد آلاینده اقدام به تولید کارمزدی می‌نمود و ۲۰ درصد قیمت فروش یک واحد کالا را به عنوان درآمد تولید کارمزدی مطالبه می‌کرد می‌بایستی ۱ درصد از ۲۰۰ تومان (درآمد ارائه خدمت) را به عنوان مالیات آلاینده‌گی به دولت پرداخت می‌کرد که معادل با ۲ تومان بود. بدین ترتیب، واحدی که خدمات کارمزدی تولید ارائه می‌دهد یک پنجم واحد مشابهی مالیات خواهد داد که رأساً اقدام به تولید و فروش کالا می‌کند.</p> <p>بدین ترتیب به منظور برخورد منصفانه و عادلانه با واحدهای تولیدی آلاینده و همچنین برای ممانعت از اجتناب و فرار مالیاتی، تبصره «۲» ماده (۳۲) به متن ماده مرتبط با وضع مالیات سبز بر واحدهای آلاینده افزوده شده است.</p> | | <p>تبصره «۲» - چنانچه واحدهای تولیدی و صنعتی مبادرت به تولید کارمزدی نمایند، درآمد خدمات تولید کارمزدی با پنج برابر نرخ‌های این ماده، مشمول مالیات سبز خواهد شد. شرکت‌هایی که در زنجیره تولید پنج فرآورده نفتی (بنزین، نفت سفید، نفت کوره، نفت گاز و سوخت هواپیما)، گاز طبیعی و برق قرار دارند خدمات تولید کارمزدی آنها با ضوابط و نرخ‌هایی معادل صدر این ماده مشمول مالیات خواهد شد.</p> |
| <p>۱. از آنجاکه در لایحه، بسته به شدت، مدت، نوع و محل ایجاد آلاینده‌گی، سه نرخ ۱/۵ و ۱ و ۱/۵ درصد برای واحدهای آلاینده در نظر گرفته شده است لذا امکان کاهش، افزایش یا برطرف نمودن کامل آلاینده‌گی وجود خواهد داشت و به تبع آن این واحدها باید مشمول نرخ‌های کمتر، بالاتر و یا خروج از شمول مالیات سبز گردند. این در حالی است که در قانون صرفاً امکان شمول و یا خروج از شمول مالیات آلاینده‌گی میسر است.</p> <p>۲. در لایحه به منظور حمایت از تولید، گفته شده است که اگر واحد آلاینده اقدام به رفع آلاینده‌گی و یا کاهش سطح آلاینده‌گی نمود از ابتدای دوره مالیاتی بعد از تاریخ اعلام مشمول نرخ‌های کمتر و یا خروج از شمول مالیات سبز می‌شود. مثلاً اگر سازمان حفاظت محیط‌زیست اعلام کرد که واحد تولیدی در آبان‌ماه موفق به رفع کامل آلاینده‌گی خود شده است، از ابتدای دوره مالیاتی یعنی از مهرماه، این واحد از شمول مالیات سبز خارج خواهد شد. این در حالی است که به موجب قانون فعلی، از دی‌ماه</p> | <p>واحدهایی که در طی سال نسبت به رفع آلاینده‌گی اقدام نمایند با درخواست واحد مزبور و تأیید سازمان حفاظت محیط‌زیست از فهرست واحدهای آلاینده خارج می‌گردند. در این صورت، واحدهای یاد شده از اول دوره مالیاتی بعد از تاریخ اعلام توسط سازمان مزبور به سازمان امور مالیاتی کشور، مشمول پرداخت عوارض آلاینده‌گی نخواهند بود.</p> <p>واحدهایی که در طی سال بنا به تشخیص و اعلام سازمان حفاظت محیط‌زیست به فهرست واحدهای آلاینده محیط‌زیست اضافه می‌گردند از اول دوره مالیاتی بعد از تاریخ اعلام توسط سازمان حفاظت محیط‌زیست مشمول پرداخت عوارض آلاینده‌گی خواهند بود.</p> | <p>تبصره «۳» - سازمان حفاظت محیط زیست مکلف است حداکثر ظرف شش ماه پس از تاریخ لازم‌الاجرا شدن این قانون، پایگاه اطلاعاتی واحدهای آلاینده و سطح آلاینده‌گی آنها را ایجاد و امکان دسترسی برخط (آنلاین) را برای سازمان فراهم کند. تاریخ شمول مالیات سبز از ابتدای دوره مالیاتی بعد از تاریخ اعلام و درج نام واحدهای آلاینده در پایگاه مذکور خواهد بود. در صورت کاهش سطح یا رفع کامل آلاینده‌گی، واحدهای مذکور از ابتدای دوره مالیاتی تاریخ اعلام و در صورت افزایش سطح آلاینده‌گی از ابتدای دوره مالیاتی بعد از تاریخ اعلام و درج مراتب در پایگاه یاد شده به ترتیب مشمول مالیات سبز متناسب با سطح جدید آلاینده‌گی و یا خروج از شمول مالیات این ماده خواهند بود.</p> <p>سازمان حفاظت محیط‌زیست موظف است حداکثر ظرف یک‌ماه از تاریخ درخواست واحد آلاینده، مبنی بر کاهش سطح و یا رفع آلاینده‌گی، نظر خود را</p> |



| تبصره «۱» ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده | ماده (۳۲) لایحه مالیات بر ارزش افزوده | توضیحات تکمیلی |
|-------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>توسط سازمان حفاظت محیط زیست مشخص نشده است.</p> | <p>به واحد آلاینده اعلام نموده و در صورت تغییر، مراتب را به ترتیب فوق الذکر به سازمان اعلام نماید.</p> | <p>(یعنی اولین دوره مالیاتی که بعد از تاریخ اعلام وجود خواهد داشت) مشمول مالیات آلاینده‌گی نخواهد شد.</p> <p>۳. به موجب لایحه، سازمان حفاظت محیط زیست مکلف شده است تا نظر خود را حداکثر ظرف یک ماه به واحد آلاینده‌ای که آلاینده‌گی را کاهش یا رفع نموده است، ارائه دهد. این در حالی است که قبلاً در قانون، هیچ حکم مشخصی برای آن وجود نداشت و به دلیل طولانی شدن فرآیند بررسی سازمان حفاظت محیط زیست، ممکن بود که برخی از تولیدکنندگان به صورت ناعادلانه مشمول مالیات‌های آلاینده‌گی در یک دوره زمانی طولانی شوند. البته در این اصلاح، ضمانت اجرایی برای رعایت مهلت زمانی توسط سازمان حفاظت محیط زیست مشخص نشده است.</p> |
| <p>کاهش خواهد داد.</p> | <p>تبصره «۴» - سرمایه‌گذاری که به منظور رفع یا کاهش آلاینده‌گی واحدهای آلاینده و یا مخرب محیط زیست انجام می‌شود در صورت تأیید رفع یا کاهش آلاینده‌گی توسط سازمان حفاظت محیط زیست، در سال اول و یا سال‌های بعد قابل استهلاک خواهد بود. سایر هزینه‌های انجام شده بابت رفع یا کاهش آلاینده‌گی به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی خواهد شد.</p> | <p>واحدهای آلاینده برای برطرف‌سازی آلاینده‌گی یا کاهش آن دو نوع هزینه انجام می‌دهند. هزینه‌های سرمایه‌ای که مثلاً با خرید تجهیزات یا ماشین‌آلات جدید صورت می‌پذیرد و هزینه‌های جاری که برای نمونه آموزش نیروی کار و ... را شامل می‌شود. در حکم این تبصره، هزینه‌های سرمایه‌ای قابل مستهلک شدن برای سال اول یا سال‌های بعد خواهد بود. بدین ترتیب، درآمدهای مشمول مالیات به طور ظاهری کاهش یافته و مؤدی، مالیات بر درآمد کمتری را به سازمان مالیاتی خواهد پرداخت.</p> <p>سایر هزینه‌های انجام شده (که سرمایه‌ای نیست) به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می‌شود که موجب کاهش درآمدهای مشمول مالیات شده و میزان مالیات را کاهش خواهد داد.</p> |
| <p>نفت گاز و نفت کوره به جای گاز طبیعی می‌شوند، مورد غفلت قرار گرفته‌اند.</p> | <p>تبصره «۵» - در صورتی که نیروگاه‌های تولید برق در مقاطع خاصی از سال با درخواست دولت، مجبور به استفاده از سوخت نفت کوره و نفت گاز شوند، سازمان حفاظت محیط زیست موظف است در مقاطع مذکور، این موضوع را در احتساب شدت، مدت و نوع آلاینده‌گی نیروگاه‌ها لحاظ نماید.</p> | <p>در برخی مقاطع از سال، ممکن است بسته به شرایط و مقتضیات آب‌وهوایی، شرکت ملی گاز ناگزیر از قطع یا کاهش عرضه گاز طبیعی به برخی نیروگاه‌ها و برخی تولیدکنندگان شود. تحت این شرایط، نیروگاه‌ها و واحدهای تولیدی، ممکن است از سوخت‌های جایگزین استفاده نمایند که در مقایسه با گاز طبیعی، آلاینده‌گی‌های زیست‌محیطی بیشتری را منتشر می‌کنند. در حکم این تبصره، برخورد متفاوتی برای نیروگاه‌ها در نظر گرفته شده است و سایر تولیدکنندگانی که مجبور به استفاده از نفت گاز و نفت کوره به جای گاز طبیعی می‌شوند، مورد غفلت قرار گرفته‌اند.</p> |

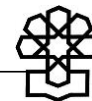
۲-۱۸. ارائه چارچوب منطقی مالیات‌ستانی از وسائط نقلیه منطبق با رویه‌های جهانی

علاوه بر واحدهای آلاینده، یکی از مهمترین اصلاحات صورت گرفته در فصل مالیات سبز در لایحه مالیات بر ارزش افزوده، هماهنگ‌سازی وضع و نحوه اخذ مالیات سبز از بخش حمل‌ونقل زمینی در ایران با اصول و مبانی مالیات‌ستانی از وسائط نقلیه در دنیاست. طی دو دهه اخیر، برخی کشورها اصلاحاتی در مالیات حمل‌ونقل جاده‌ای با تمرکز بر موضوعات محیط‌زیستی و اهداف سیاستی حمل‌ونقل انجام داده‌اند. بدیهی است که وضع مالیات بر حمل‌ونقل زمینی می‌تواند بر تکنولوژی وسائط نقلیه، نوع سوختی که توسط آنها مصرف می‌شود، اقتصاد سوخت و تقاضا برای جابه‌جایی با وسائط نقلیه مختلف اثرگذار باشد. براساس مطالعات موجود، کشورها از سه نوع مالیات مختلف برای اثرگذاری بر انتخاب وسائط نقلیه و نوع سوخت آنها استفاده می‌کنند که به تبع آن می‌تواند میزان انتشار آلاینده‌گی را نیز تحت‌الشعاع قرار دهد. این مالیات‌ها به قرار زیر هستند:

– **مالیات بر خرید خودرو:** در برخی کشورها، به‌منظور ترویج استفاده از فناوری‌های خودروهای با انتشار کربن کمتر و پاک‌تر، قوانین مالیاتی بازنگری و اصلاح شده است. به طور مثال خرید خودروهایی که انتشار کربن کمتری دارند و محیط‌زیست را کمتر آلوده می‌سازند از پرداخت مالیات خرید معافیت دارند یا با نرخ‌های کمتر مشمول مالیات می‌شوند. چنین قاعده‌ای سبب شکل‌گیری رفتار خریداران و عرضه‌کنندگان خودرو می‌شود زیرا خریداران، متقاضی خودروهای پاک‌تر خواهند بود و تولیدکنندگان نیز با اصلاح خطوط تولید به سمت تولید خودروهایی حرکت می‌کنند که آلاینده‌گی کمتری را ایجاد می‌کند.

– **مالیات سالیانه نگهداری خودرو:** بسیاری از کشورها، مالیات سالیانه‌ای را بر دارندگان خودرو وضع می‌کنند که عمدتاً هدف جهت‌دهی به رفتار دارندگان خودرو را دنبال می‌کند و طی یک فرآیند تشویقی-تنبیهی، آنان را به‌طور غیرمستقیم مجاب به تعویض خودروهای فرسوده با خودروهای جدید و پاک‌تر می‌نماید. منطق این مالیات بدین‌قرار است که خودروهایی که کمترین آلاینده‌گی را منتشر می‌کنند می‌بایست مالیات به مراتب کمتری در مقایسه با خودروهای با آلاینده‌گی بالا پرداخت کنند. علاوه بر این، وضع مالیات سالیانه، یک کارکرد مهم دیگر نیز دارد و به‌مثابه مکملی برای مالیات بر خرید خودرو تلقی می‌شود چرا که سبب می‌شود افراد هنگام تصمیم‌گیری برای خرید خودرو، مالیات سالیانه آن را نیز در محاسبات مد نظر قرار دهند و از خرید خودروهایی که آلاینده‌گی بالاتری دارند به دو دلیل خودداری کنند؛ نخست به‌دلیل مالیات خرید بالایی که باید بپردازند و دوم، به‌دلیل مالیات سالیانه بالایی که برای استفاده از خودرو بر آنها تحمیل می‌شود.

– **مالیات بر سوخت:** این نوع مالیات‌ها ابزاری است که در اکثر کشورها به‌عنوان مالیات اصلی بر مصرف خودرو دریافت می‌شود. اخذ این نوع مالیات‌ها می‌تواند هم روی میزان استفاده از وسائط نقلیه

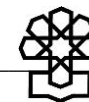


شخصی و هم بر تعداد سفرهای درون‌شهری و برون‌شهری اثرگذار باشد. علاوه بر این تجربیات کشورهای دنیا حاکی از آن است که باید بین مالیات بر سوخت با مالیات ارزش‌افزوده تمایز قائل شد. در واقع، تجربیات کشورها منعکس‌کننده آن است که سوخت، علاوه بر مالیات بر ارزش‌افزوده، مشمول یک مالیات اضافی خواهد شد که اهداف محیط‌زیستی را پیگیری می‌کند. در راستای تعقیب هدف مذکور، منطق کلی مالیات سوخت آن است که سوخت‌هایی نظیر گاز طبیعی که سوخت‌های پاک‌تر محسوب می‌شوند از نرخ مالیات بر سوخت کمتری در مقایسه با نفت‌گاز و بنزین برخوردار باشند.

با عنایت به توضیحات فوق، دو پرسش مهم به ذهن متبادر می‌شود: نخست آنکه آیا در قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، از ابزارهای مالیاتی فوق‌بهره گرفته‌ایم؟ دوم آنکه، اگر ابزارهای مالیاتی مذکور در قانون مالیات بر ارزش‌افزوده ما وجود دارد آیا از همان چارچوب منطقی وضع مالیات‌های سبز بر استفاده از وسائط نقلیه که در کشورها پیاده‌سازی شده است، تبعیت می‌کند یا خیر؟ در پاسخ به پرسش نخست، همانطور که در جدول زیر قابل مشاهده است، در قانون فعلی مالیات بر ارزش‌افزوده، چهار نوع مالیات بر حمل‌ونقل زمینی در نظر گرفته شده است که از میان آنها، مالیات نقل‌وانتقال خودرو اساساً متناظر و مشابهی در قوانین مالیات بر ارزش‌افزوده کشورهای دیگر ندارد. درخصوص پرسش دوم نیز شایان ذکر است که متأسفانه، مواد قانونی موجود از منطق وضع مالیات‌های زیست‌محیطی پیروی نمی‌کند و به همین دلیل، نتوانسته است در شکل‌دهی و اصلاح رفتار خریداران و تولیدکنندگان خودرو، تأثیر مثبتی داشته باشد.

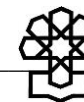
جدول ۲. اصلاحات محوری لایحه اصلاح قانون مالیات بر ارزش افزوده درباره وسائط نقلیه

| توضیحات تکمیلی | مواد مرتبط با وسائط نقلیه در قانون | مواد مرتبط با وسائط نقلیه در لایحه | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------|-----------------------------------|-------------|-----------------------------------|-------------|------------------------------|-------------|-------------------|--|------------|--|-------------|---------|-------------|---------|-------------|---------|-------------|---------|-------------|---------|----------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----------|---|---|---|---|---|---|---|---|---|---|----------|-----|---|-----|-----|---|---|------|-----|---|---|
| | مالیات نقل و انتقال خودرو: به موجب ماده (۴۲) قانون، مالیات نقل و انتقال انواع خودرو به استثنای ماشین‌های راهسازی، کارگاهی، معدنی، کشاورزی، شناورها، موتورسیکلت و سه‌چرخه موتوری اعم از تولید داخل یا وارداتی، حسب مورد معادل یک درصد قیمت فروش کارخانه (داخلی) و یا یک درصد مجموع ارزش گمرکی و حقوق ورودی آنها تعیین شده است. مبنای محاسبه این مالیات، به ازای سپری شدن هر سال از سال مدل خودرو و حداکثر تا شش سال به میزان سالیانه ده درصد و حداکثر تا شصت درصد تقلیل می‌یابد. | _____ | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| <p>۱. همانطور که ملاحظه می‌شود در این حکم، نحوه برخورد مالیاتی با انواع خودرو یکسان است و تفاوتی ندارد که خودرو، آلایندگی بالایی داشته باشد یا اندک.</p> <p>۲. وسائط نقلیه صرفاً شامل خودروهای سواری و وانت دوکابین نیست بلکه شامل وسائط نقلیه سنگین، موتورسیکلت و خودروهای سواری عمومی نیز می‌باشد. بدیهی است که میزان آلایندگی ایجاد شده توسط موتورسیکلت‌ها و خودروهای سواری عمومی به مراتب قابل ملاحظه‌تر از خودروهای سواری شخصی است چرا که موتورسیکلت‌ها و خودروهای سواری عمومی پیمایش‌های بالایی دارند و خصوصاً در کلانشهرهایی نظیر تهران، امکان تردد در محدوده طرح ترافیک را دارند. این در حالی است که آلایندگی‌های ایجاد شده توسط این نوع وسائط نقلیه به‌طور کلی نادیده گرفته شده است.</p> <p>با توجه به مطالب فوق، سه اصلاح جدی در خصوص نحوه برخورد مالیاتی در لایحه پیش‌بینی شده است. نخست آنکه، دامنه شمول مالیات خرید بر وسائط نقلیه از</p> | <p>شماره‌گذاری انواع خودروها (مالیات خرید): به موجب بند «ج» ماده (۴۳)، شماره‌گذاری انواع خودروهای سواری و وانت دوکابین اعم از تولید داخل و وارداتی به استثنای خودروهای سواری عمومی درون‌شهری یا برون‌شهری حسب مورد سه درصد قیمت فروش کارخانه و یا مجموع ارزش گمرکی و حقوق ورودی آنها (دو درصد مالیات و یک درصد عوارض).</p> | <p>ماده (۳۳): شماره‌گذاری انواع وسائط نقلیه (سبک، سنگین و موتورسیکلت) حسب مورد براساس میزان انتشار دی‌اکسیدکربن به ازای هر کیلومتر پیمایش، درج شده در برچسب انرژی (طبق تعریف سازمان ملی استاندارد ایران)، به مأخذ قیمت فروش کارخانه در مورد تولید داخلی یا مجموع ارزش گمرکی و حقوق ورودی برای خودروهای وارداتی طبق نرخ‌های مندرج در جداول زیر مشمول مالیات است.</p> <table border="1" style="width: 100%; border-collapse: collapse; text-align: center;"> <thead> <tr> <th rowspan="2">شرح</th> <th colspan="2">سواری و وانت دوکابین</th> <th colspan="2">خودروی سواری با شماره‌گذاری عمومی</th> <th colspan="2">وانت تک‌کابین و خودروی سواری</th> <th colspan="2">وسائط نقلیه سنگین</th> <th colspan="2">موتورسیکلت</th> </tr> <tr> <th>تولید داخلی</th> <th>وارداتی</th> <th>تولید داخلی</th> <th>وارداتی</th> <th>تولید داخلی</th> <th>وارداتی</th> <th>تولید داخلی</th> <th>وارداتی</th> <th>تولید داخلی</th> <th>وارداتی</th> </tr> </thead> <tbody> <tr> <td>A</td> <td>۰</td> <td>۰</td> <td>۰</td> <td>۰</td> <td>۰</td> <td>۰</td> <td>۰</td> <td>۰</td> <td>۰</td> <td>۰</td> </tr> <tr> <td>B</td> <td>۰</td> <td>۰</td> <td>۰</td> <td>۰</td> <td>۰</td> <td>۰</td> <td>۰</td> <td>۰</td> <td>۰</td> <td>۰</td> </tr> <tr> <td>C</td> <td>۰/۵</td> <td>۱</td> <td>۰/۲</td> <td>۰/۴</td> <td>۰</td> <td>۰</td> <td>۰/۲۵</td> <td>۰/۵</td> <td>۰</td> <td>۰</td> </tr> </tbody> </table> | شرح | سواری و وانت دوکابین | | خودروی سواری با شماره‌گذاری عمومی | | وانت تک‌کابین و خودروی سواری | | وسائط نقلیه سنگین | | موتورسیکلت | | تولید داخلی | وارداتی | تولید داخلی | وارداتی | تولید داخلی | وارداتی | تولید داخلی | وارداتی | تولید داخلی | وارداتی | A | ۰ | ۰ | ۰ | ۰ | ۰ | ۰ | ۰ | ۰ | ۰ | ۰ | B | ۰ | ۰ | ۰ | ۰ | ۰ | ۰ | ۰ | ۰ | ۰ | ۰ | C | ۰/۵ | ۱ | ۰/۲ | ۰/۴ | ۰ | ۰ | ۰/۲۵ | ۰/۵ | ۰ | ۰ |
| شرح | سواری و وانت دوکابین | | | خودروی سواری با شماره‌گذاری عمومی | | وانت تک‌کابین و خودروی سواری | | وسائط نقلیه سنگین | | موتورسیکلت | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| | تولید داخلی | وارداتی | تولید داخلی | وارداتی | تولید داخلی | وارداتی | تولید داخلی | وارداتی | تولید داخلی | وارداتی | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| A | ۰ | ۰ | ۰ | ۰ | ۰ | ۰ | ۰ | ۰ | ۰ | ۰ | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| B | ۰ | ۰ | ۰ | ۰ | ۰ | ۰ | ۰ | ۰ | ۰ | ۰ | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |
| C | ۰/۵ | ۱ | ۰/۲ | ۰/۴ | ۰ | ۰ | ۰/۲۵ | ۰/۵ | ۰ | ۰ | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | | |



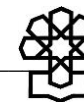
| توضیحات تکمیلی | مواد مرتبط با وسائط نقلیه در قانون | مواد مرتبط با وسائط نقلیه در لایحه | | | | | | | | | |
|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|-----|
| <p>خودروهای سواری و وانت‌های دوکابین فراتر رفته است. دوم اینکه برای انواع وسائط نقلیه، نرخ‌های مالیات متفاوتی در نظر گرفته شده است که بسته به برچسب انرژی آنها، تغییر خواهد کرد. به طوری که وسائط نقلیه با رتبه انرژی بهتر، مالیات شماره‌گذاری کمتری خواهند داشت و هرچه رتبه انرژی وسائط نقلیه بدتر باشد، با نرخ‌های بالاتر مشمول مالیات خواهد شد. سوم آنکه، در خصوص وضع مالیات خرید بر خودروهای سواری با شماره‌گذاری عمومی و وانت‌های تک‌کابین یک ملاحظه جدی وجود دارد و آن هم این است که عمدتاً این خودروها، وسیله کسب درآمد اقشار نسبتاً کم‌درآمد و آسیب‌پذیر جامعه محسوب می‌شوند لذا نرخ‌های مالیاتی آنها به مراتب کمتر از خودروهای سواری و وانت‌های دوکابین است. البته برای شکل‌دهی به رفتار خریداران این قبیل خودروها، طبیعی است که از نرخ‌های پلکانی و صعودی استفاده شده است.</p> | | <table border="1"> <tr> <td>D</td> <td>۱</td> <td>۳</td> <td>۰/۴</td> <td>۰/۸</td> <td>۰/۱</td> <td>۰/۲</td> <td>۰/۵</td> <td>۱/۵</td> </tr> </table> | D | ۱ | ۳ | ۰/۴ | ۰/۸ | ۰/۱ | ۰/۲ | ۰/۵ | ۱/۵ |
| | | D | ۱ | ۳ | ۰/۴ | ۰/۸ | ۰/۱ | ۰/۲ | ۰/۵ | ۱/۵ | |
| | | <table border="1"> <tr> <td>E</td> <td>۲</td> <td>۵</td> <td>۰/۸</td> <td>۱/۶</td> <td>۰/۲</td> <td>۰/۴</td> <td>۱</td> <td>۲/۵</td> </tr> </table> | E | ۲ | ۵ | ۰/۸ | ۱/۶ | ۰/۲ | ۰/۴ | ۱ | ۲/۵ |
| | | E | ۲ | ۵ | ۰/۸ | ۱/۶ | ۰/۲ | ۰/۴ | ۱ | ۲/۵ | |
| | | <table border="1"> <tr> <td>F</td> <td>۳</td> <td>۷</td> <td>۱/۲</td> <td>۲/۴</td> <td>۰/۴</td> <td>۰/۶</td> <td>۱/۵</td> <td>۳/۵</td> </tr> </table> | F | ۳ | ۷ | ۱/۲ | ۲/۴ | ۰/۴ | ۰/۶ | ۱/۵ | ۳/۵ |
| F | ۳ | ۷ | ۱/۲ | ۲/۴ | ۰/۴ | ۰/۶ | ۱/۵ | ۳/۵ | | | |
| <table border="1"> <tr> <td>G</td> <td>۵</td> <td>۹</td> <td>۱/۵</td> <td>۳</td> <td>۰/۶</td> <td>۰/۸</td> <td>۲/۵</td> <td>۵</td> </tr> </table> | G | ۵ | ۹ | ۱/۵ | ۳ | ۰/۶ | ۰/۸ | ۲/۵ | ۵ | | |
| G | ۵ | ۹ | ۱/۵ | ۳ | ۰/۶ | ۰/۸ | ۲/۵ | ۵ | | | |
| <p>قیمت فروش انواع وسائط نقلیه تولید داخل و وارداتی که مبنای محاسبه مالیات موضوع این ماده قرار می‌گیرد، هر سال تا پایان دی‌ماه براساس آخرین مدل و با توجه به مآخذ مذکور، توسط سازمان تعیین و برای اجرا در سال بعد اعلام خواهد شد. مآخذ مذکور برای وسائط نقلیه وارداتی از تاریخ ابلاغ قابل اجرا می‌باشد. این مهلت زمانی برای انواع وسائط نقلیه جدیدی که بعد از تاریخ مذکور تولید آنها شروع یا به کشور وارد می‌شود لازم‌الرعايه نمی‌باشد.</p> <p>تبصره «۱»- انواع وسائط نقلیه (سبک، سنگین و موتورسیکلت) تمام (فول) هیبرید پلاگین و برقی به تشخیص وزارت صنعت، معدن و تجارت مشمول مالیات موضوع این ماده نمی‌باشد.</p> <p>تبصره «۲»- وزارت صنعت، معدن و تجارت مکلف است با همکاری سازمان حفاظت محیط‌زیست و سازمان ملی استاندارد ایران، فهرست وسائط نقلیه تولید داخل و وارداتی را با توجه به میزان انتشار دی‌اکسیدکربن، مندرج در برچسب انرژی، تهیه و ظرف سه ماه پس از ابلاغ این قانون به صورت برخط به سازمان اعلام نماید و به اطلاع عموم برساند. همچنین وزارت مذکور موظف است تغییرات فهرست فوق را به صورت برخط به سازمان اعلام کند و به اطلاع عموم برساند.</p> <p>تبصره «۳»- در صورتی که برای یک یا چند نوع وسائط نقلیه موضوع این ماده برچسب انرژی تعیین و اعلام نشده باشد، وسائط نقلیه مذکور حسب مورد با نرخ ردیف G جدول موضوع این ماده و به مآخذ صدر ماده مشمول مالیات شماره‌گذاری می‌شوند.</p> | | | | | | | | | | | |

| توضیحات تکمیلی | مواد مرتبط با وسائط نقلیه در قانون | مواد مرتبط با وسائط نقلیه در لایحه |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | | <p>تبصره «۴» - اشخاص حقوقی وارد کننده و تولیدکنندگان انواع وسائط نقلیه موضوع این ماده مکلفند مالیات مذکور را در تاریخ فروش با درج در اسناد فروش از خریداران دریافت نمایند و اظهارنامه مربوط به مالیات شماره گذاری و همچنین مشخصات دقیق وسائط نقلیه فروخته شده هر ماه را حداکثر تا پانزدهم ماه بعد مطابق فرم نمونه سازمان از طریق سامانه عملیات الکترونیکی سازمان تسلیم و مالیات مذکور را پرداخت نمایند. مؤیدان موضوع این ماده در صورت عدم پرداخت مالیات مذکور در مهلت مقرر علاوه بر پرداخت اصل مالیات، مشمول جریمه غیر قابل بخشودگی به میزان (۲۰) درصد مالیات موضوع این ماده و در صورت تأخیر در پرداخت آن، مشمول جریمه‌های موضوع ماده (۴۸) خواهند بود.</p> <p>تبصره «۵» - اشخاص حقیقی واردکننده وسائط نقلیه مکلفند قبل از شماره گذاری با مراجعه به ادارات امور مالیاتی ذی ربط مالیات متعلق را به ترتیبی که سازمان تعیین می نماید پرداخت کنند. شماره گذاری وسائط نقلیه وارداتی مذکور منوط به پرداخت مالیات شماره گذاری خواهد بود.</p> <p>تبصره «۶» - شماره گذاری وسائط نقلیه اختصاصی (نیروهای نظامی و انتظامی) نیز مشمول این ماده می باشد.</p> <p>تبصره «۷» - نیروی انتظامی جمهوری اسلامی ایران (معاونت راهنمایی و رانندگی) مکلف است قبل از شماره گذاری وسائط نقلیه وارد شده توسط اشخاص حقیقی، گواهی پرداخت مالیات را کنترل و از شماره گذاری وسائط نقلیه ای که مالیات آنها پرداخت نشده است، خودداری نماید.</p> |
| <p>۱. مالیات سالیانه وسائط نقلیه که نقش بسیار اساسی در جایگزینی وسائط نقلیه قدیمی و فرسوده با وسائط نقلیه جدید ایفا می کند و می تواند تأثیر بسزایی بر شکل دهی رفتار خریداران وسائط نقلیه داشته باشد از ملاحظات محیط زیستی تبعیت نمی کند.</p> | <p>مالیات سالیانه نگهداری خودرو؛ به موجب بند «ب» ماده (۴۳) قانون، عوارض سالیانه انواع خودروهای سواری و وانت دو کابین اعم از تولید داخلی یا وارداتی حسب مورد معادل یک در هزار قیمت فروش کارخانه (داخلی) و یا یک در هزار مجموع ارزش گمرکی و حقوق ورودی آنها تعیین شده است. همچنین تبصره مربوط به این بند مقرر نموده است که در مورد خودروهای با عمر بیش از ده</p> | <p>وسائط نقلیه (سیک، سنگین و موتورسیکلت) به شرح ذیل مشمول مالیات سالیانه آلاینده می باشند:</p> <p>الف) مأخذ محاسبه مالیات سالیانه آلایندهی وسائط نقلیه، مأخذ مذکور در ماده (۳۳) این قانون می باشد. مأخذ محاسبه برای وسائط نقلیه ای که سال مدل آنها (۵) سال پیش از سال اجرای این قانون باشد، شصت درصد (۶۰٪) مأخذ مذکور خواهد بود. در مورد</p> |



| توضیحات تکمیلی | مواد مرتبط با وسائط نقلیه در قانون | مواد مرتبط با وسائط نقلیه در لایحه |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <p>۲. مالیات‌های سالانه‌ای که در قانون مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد صرفاً محدود به خودروهای سواری و وانت‌های دوکابین است و آلاینده‌گی که در طول هر سال، سایر وسائط نقلیه ایجاد می‌کنند به‌طور کلی مغفول باقی مانده است.</p> <p>با عنایت به موارد مذکور سه اصلاح محوری در دستور کار ماده (۳۴) لایحه قرار گرفته است. نخست آنکه وسائط نقلیه‌ای که آلاینده‌گی بیشتری را ایجاد نموده و برچسب انرژی نامناسبی دارند، مالیات سالیانه بالاتری را می‌بایستی پرداخت نمایند. دوم، به ازای هر یک‌سالی که از عمر وسائط نقلیه می‌گذرد، آلاینده‌گی آنها افزایش می‌یابد لذا منطق مالیات‌های محیط‌زیستی حکم می‌کند که مالیات سالیانه متناسب با افزایش طول عمر وسائط نقلیه، افزایش یابد. سوم برای تحکیم ضمانت اجرای ماده (۳۴) لایحه، ابزار تشویقی-تنبیهی معرفی شده است به‌طوری‌که اگر پرداخت مالیات سالیانه تا پایان همان سال انجام شود مشمول برخورداری از تخفیف ۲۰ درصدی خواهد بود اما اگر پس از موعد مقرر، مالیات پرداخت شود مشمول جریمه غیرقابل بخشودگی ۲۰ درصدی شده و در صورت تأخیر بیش از یک ماه، علاوه‌بر جریمه مذکور، مشمول جریمه ۲ درصدی به ازای هر ماه تأخیر خواهد شد. همچنین در راستای تقویت ضمانت اجرا، اگر مالک خودرو به مدت ۵ سال از پرداخت مالیات خودداری نماید و یا مبلغ کل مالیات و جریمه بیش از ۵ درصد نصاب معاملات کوچک باشد سازمان مالیاتی می‌تواند نسبت به مطالبه قطعی مالیات سنوات پرداخت نشده اقدام نماید.</p> | <p>سال (به‌استثنای خودروهای گازسوز) به ازای سپری شدن هر سال (تا مدت ده سال) به میزان سالیانه ده درصد و حداکثر تا صد درصد عوارض موضوع بند مزبور این ماده افزایش می‌یابد.</p> | <p>خودروهایی که تولید آنها متوقف می‌شود، مأخذ محاسبه توسط سازمان و متناسب با آخرین مدل ساخته شده تعیین می‌گردد.</p> <p>ب) نرخ مالیات سالیانه آلاینده‌گی وسائط نقلیه تا (۱۰) سال بعد از سال مدل وسیله نقلیه مذکور معادل یک‌دهم نرخ مندرج در جدول ماده (۳۳) خواهد بود. پس از سال دهم هر سال، به میزان ده درصد (۱۰٪) به نرخ پایه مالیات آلاینده‌گی وسائط نقلیه مذکور اضافه می‌شود و حداکثر به دو برابر نرخ پایه مالیات آلاینده‌گی افزایش می‌یابد.</p> <p>تبصره «۱» - وسائط نقلیه‌ای که نرخ مالیات آنها در جداول ذیل ماده (۳۳) صفر می‌باشد، تا سپری شدن (۵) سال از سال مدل وسائط نقلیه از پرداخت مالیات سالیانه آلاینده‌گی معاف می‌باشند و پس از آن، وسائط نقلیه سنگین با نرخ معادل یک دهم نرخ‌های مندرج در ردیف D جدول ماده (۳۳) و سایر وسائط نقلیه با نرخ معادل یک دهم نرخ‌های مندرج در ردیف C جدول مذکور مشمول مالیات سالیانه آلاینده‌گی می‌باشند.</p> <p>تبصره «۲» - چنانچه مالکیت وسائط نقلیه مذکور پس از سال مدل تغییر نماید، پرداخت مالیات سالیانه آلاینده‌گی موضوع این ماده از سال انتقال برعهده مالک جدید خواهد بود.</p> <p>تبصره «۳» - وسائط نقلیه‌ای که گواهی اسقاط دارند، در سال مربوط مشمول مالیات موضوع این ماده نمی‌باشند.</p> <p>تبصره «۴» - وسائط نقلیه‌ای که قبل از لازم‌الاجرا شدن این قانون شماره‌گذاری شده‌اند نیز مشمول مقررات موضوع این ماده می‌باشند.</p> <p>تبصره «۵» - مالکان وسائط نقلیه مکلفند مالیات سالیانه آلاینده‌گی هر سال را تا پایان همان سال پرداخت نمایند.</p> <p>تبصره «۶» - ارائه خدمات نسبت به وسائط نقلیه (سیک، سنگین و موتورسیکلت) توسط ادارات راهنمایی و رانندگی، مراکز تعویض پلاک، و توسط دفاتر اسناد رسمی</p> |

| توضیحات تکمیلی | مواد مرتبط با وسائط نقلیه در قانون | مواد مرتبط با وسائط نقلیه در لایحه |
|----------------|------------------------------------|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | | <p>در مورد تنظیم اسناد رسمی، منوط به تصفیه بدهی مالکان نسبت به وسائط نقلیه مورد معامله و همچنین نسبت به پرداخت بدهی سایر وسائط نقلیه آنان خواهد بود.</p> <p>سازمان امور مالیاتی مکلف است با ایجاد سامانه الکترونیک صدور گواهی پرداخت مالیات سالیانه وسائط نقلیه، امکان صدور الکترونیکی مفاصای حساب سالیانه وسائط نقلیه را برای مجامع مذکور و مالکان فراهم نماید. تصفیه بدهی سایر وسائط نقلیه مالکان منوط به ایجاد سامانه مذکور توسط سازمان خواهد بود.</p> <p>تبصره «۷» - پرداخت مالیات هر سال حداکثر تا پایان همان سال موجب برخورداری از تخفیف به میزان بیست درصد (۲۰٪) مالیات سالیانه آلاینده‌گی خواهد شد.</p> <p>تبصره «۸» - پرداخت مالیات پس از موعد مقرر مشمول جریمه غیرقابل بخشودگی معادل بیست درصد (۲۰٪) مالیات سالیانه آلاینده‌گی خواهد بود و در صورت تأخیر بیش از یک ماه، علاوه بر جریمه مذکور مشمول جریمه‌ای معادل دو درصد (۲٪) مالیات سالیانه آلاینده‌گی به ازای هر ماه نسبت به مدت تأخیر خواهد بود.</p> <p>تبصره «۹» - چنانچه مالک یا مالکین وسائط نقلیه (سبک، سنگین و موتورسیکلت) از پرداخت مالیات موضوع این ماده به مدت (۵) سال از سال مالکیت خودداری نمایند و یا مبلغ مالیات و جریمه متعلق آنها از پنج درصد (۵٪) نصاب معاملات کوچک بیشتر باشد، سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند نسبت به مطالبه قطعی مالیات سنوات پرداخت نشده و وصول آن برحسب فصل نهم باب چهارم قانون مالیات‌های مستقیم اقدام نماید.</p> <p>تبصره «۱۰» - تمامی درآمدهای حاصل از وصول مالیات موضوع این فصل مشمول کسر وجوه موضوع تبصره ماده (۴۵) این قانون خواهد بود.</p> <p>تبصره «۱۱» - نیروی انتظامی جمهوری اسلامی و شهرداری‌ها مکلفند امکان دسترسی برخط (آنلاین) به پایگاه اطلاعات وسائط نقلیه خود را برای سازمان فراهم نمایند.</p> |



| توضیحات تکمیلی | مواد مرتبط با وسائط نقلیه در قانون | مواد مرتبط با وسائط نقلیه در لایحه |
|--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| | | <p>تبصره «۱۲» - سازمان موظف است نسبت به اطلاع‌رسانی درخصوص وظایف و تکالیف مالک یا مالکین وسائط نقلیه به طرق مقتضی از جمله از طریق ارسال پیامک اقدام نماید.</p> <p>تبصره «۱۳» - آیین‌نامه اجرایی این ماده ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون با پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی (سازمان) و همکاری وزارت کشور به تصویب هیئت وزیران خواهد رسید.</p> |
| <p>۱. همانطور که قبلاً ذکر شد، مالیات بر سوخت از مصادیق مالیات‌های خاص^۱ محسوب می‌شود که از نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده منفک است. لکن در ایران، بنزین مشمول مالیات و عوارض ۳۰ درصدی (۲۰ درصد مالیات و ۱۰ درصد عوارض) و نفت‌گاز مشمول مالیات و عوارض ۱۵ درصدی (۵ درصد مالیات و ۱۰ درصد عوارض) می‌شود. هرچند نرخ مالیات و عوارض این سوخت‌ها بالاتر از نرخ‌های عادی مالیات بر ارزش‌افزوده است اما این مابه‌التفاوت، تحت عنوان مالیات خاص سوخت اخذ نمی‌شود.</p> <p>۲. از آنجاکه سوخت، از جمله کالاهایی است که قیمت مصوب دارد لذا مالیات‌ها و عوارض، درون قیمت مصوب پنهان شده‌اند و از این جهت، مصرف‌کننده اطلاع دقیقی ندارد که با مصرف هر لیتر بنزین، چه میزان مالیات می‌پردازد. به‌نظر می‌رسد مادامی‌که مالیات‌های بر سوخت در داخل قیمت مصوب لحاظ شده باشند، نقش مهمی در تغییر تصمیمات مصرف‌کنندگان ایفا نخواهند کرد.</p> | <p>به موجب تبصره ماده (۱۶)، انواع بنزین و سوخت هواپیما مشمول نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده ۲۰ درصدی شده‌اند و در بند «ج» ماده (۳۸)، نرخ عوارض انواع بنزین و سوخت هواپیما ۱۰ درصد تعیین شده و برای نفت‌گاز نیز عوارض ۱۰ درصدی در نظر گرفته شده است.</p> | |

۳-۱۸. اصلاح ساختار نحوه برخورد مالیاتی با سیگار و محصولات دخانی

از دیگر اصلاحاتی که در لایحه انجام شده و ذیل فصل مالیات سبز ارائه شده است، اصلاح ساختار مالیات بر سیگار و محصولات دخانی است. به موجب تبصره ماده (۱۶) و بند «ب» ماده (۳۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده، مجموع نرخ مالیات و عوارض وضع شده بر انواع سیگار و محصولات دخانی، ۱۵ درصد (۱۲ درصد مالیات و ۳ درصد عوارض) است. اما این نرخ ۱۵ درصدی، بر قیمت خرده‌فروشی محصولات دخانی وضع نمی‌شود و قیمت درب کارخانه (قیمت عمده‌فروشی) مبنای محاسبه و وصول مالیات بر ارزش افزوده قرار می‌گیرد. از آنجا که اختلاف قابل ملاحظه‌ای بین قیمت‌های عمده‌فروشی و خرده‌فروشی محصولات دخانی وجود دارد لذا برخی کارشناسان بر این باورند که نرخ واقعی مالیات وضع شده بر سیگار بسیار ناچیز است.

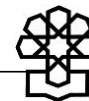
البته داستان وضع مالیات بر سیگار به همین جا ختم نمی‌شود و به‌انحای مختلف در سایر قوانین (از جمله قانون انحصار دخانیات، قانون مقررات صادرات و واردات، قوانین بودجه سال‌های مختلف و ...)، سیگار و محصولات دخانی مشمول مالیات و عوارض شده‌اند که از جمله آنها می‌توان به وضع ۲ درصدی روی بهای درب کارخانه کالاهای دخانی تولید داخل به‌عنوان «حق انحصار»، اخذ مالیات مقطوع از تنباکو معسل و سنتی تولید داخلی و کالاهای دخانی تولید داخل تحت سرفصل «هالوگرام»، وضع عوارض‌های متعدد در قوانین بودجه، اخذ عوارض ورود کالاهای دخانی حدود ۴۰ درصد ارزش سیف، وضع ۴ درصد عوارض گمرکی و ... اشاره کرد. بدیهی است وضع اقسام مختلف مالیات و عوارض در قوانین مذکور، یک نابه‌سامانی و سردرگمی را برای تولیدکنندگان و فعالان اقتصادی در این حوزه به‌وجود آورده است به‌طوری‌که ضمن دامن زدن به قاچاق محصولات دخانی، انگیزه برندهای خارجی^۱ برای پیاده‌سازی طرح‌های تولیدی مشارکتی در داخل کشور را تحت‌الشعاع قرار داده است.

برای رفع این نقیصه اولاً به‌موجب ماده (۵۰) لایحه، صراحتاً ذکر شده است که برقراری هرگونه عوارض و سایر وجوه برای انواع کالاهای وارداتی، تولیدی و ارائه خدمات که در این قانون تعیین تکلیف شده‌اند، ممنوع است. ثانیاً به‌موجب ماده (۳۶) لایحه، سیگار و محصولات دخانی علاوه بر نرخ مالیات بر ارزش افزوده، مشمول مالیات‌های مقطوع دیگری شده‌اند که به قرار زیر است^۲:

۱. لازم به ذکر است وزارت صنعت، معدن و تجارت، در حال پیاده‌سازی برنامه‌ای برای کاهش واردات سیگار (چه از طریق مبادی رسمی و چه به صورت قاچاق) است. یکی از اقدامات راهبردی این وزارتخانه، برقراری تعامل و ارتباط با برندهای خارجی (به ویژه آن برندهایی که بالاترین قاچاق در کشور به آنها اختصاص داشته است) بوده است به نحوی که آنها پذیرفته‌اند با انجام سرمایه‌گذاری در ایران، شعب تولیدی را راه‌اندازی کنند و بدین ترتیب بخشی از واردات سیگار با این اقدام، از طریق تولید داخلی تأمین شده است. بدیهی است همکاری با وزارت صنعت، معدن و تجارت در این زمینه، ضمن آنکه می‌تواند از خروج میلیون‌ها دلار منابع ارزی کشور به دلیل واردات (چه رسمی و چه غیررسمی) محصولات دخانی بکاهد، زمینه اشتغال تعدادی از جوانان بیکار را فراهم خواهد کرد و در بلندمدت نیز می‌تواند با نفوذ در بازارهای منطقه، به یکی از صنایع ارزآور کشور تبدیل گردد.

۲. شایان ذکر است که حکم ماده (۷۲) قانون برنامه ششم توسعه ناظر بر نحوه اخذ مالیات و عوارض از سیگار و سایر محصولات دخانی به شرح زیر است:

ماده (۷۲) - الف از ابتدای اجرای قانون برنامه ششم تولید و واردات انواع سیگار و محصولات دخانی علاوه بر مالیات و عوارض موضوع قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۳/۱۷، مشمول مالیات به شرح زیر است:



- نرخ مالیات هر پاکت انواع سیگار تولید داخل ۱۰ درصد، تولید مشترک ۲۰ درصد، تولید داخل با نشان بین‌المللی ۲۵ درصد حسب مورد به قیمت درب کارخانه و وارداتی ۴۰ درصد ارزش گمرکی.
- نرخ مالیات انواع توتون پیپ و تنباکوی آماده مصرف تولید داخل ۱۰ درصد قیمت درب کارخانه و وارداتی ۴۰ درصد ارزش گمرکی.

۱۹. یکپارچه‌سازی احکام مربوط به تخصیص، انتقال و توزیع مالیات ذیل فصل هفتم لایحه و

تغییر در نحوه توزیع منابع بین دولت، شهرداری‌ها و سایر دستگاه‌ها

یکی از کاستی‌های قانون مالیات بر ارزش افزوده، پراکنده بودن احکام مرتبط با توزیع درآمدهای مالیاتی حاصل از اجرای قانون است و همین مسئله موجب می‌شود که تصویر یکپارچه‌ای از منابع درآمدی و نحوه تخصیص آنها ترسیم نشود. از این رو تمامی احکام مربوطه از فصول مختلف قانون، ذیل فصل هفتم لایحه تجمیع شده‌اند.

با عنایت به حذف برخی مالیات‌ها در لایحه و همچنین تغییر در منطق اخذ مالیات‌های سبز و سلامت، توزیع درآمدهای مالیاتی نیز دستخوش تغییرات جدی شده است.

اهم تحولات مربوط به پایه‌های مالیاتی و نحوه توزیع منابع حاصل از اجرای قانون بین دستگاه‌های مختلف عبارتند از:

- حذف بند «الف» ماده (۴۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده که به موجب آن، اشخاصی که مبادرت به حمل و نقل برون‌شهری مسافر در داخل کشور با وسایل نقلیه زمینی، دریایی و هوایی می‌نمایند مکلف

۱- مالیات هر پاکت انواع سیگار تولید داخلی به میزان ده درصد (۱۰٪) قیمت درب کارخانه و تولید مشترک بیست درصد (۲۰٪)، تولید داخل با نشان بین‌المللی (برند) بیست و پنج درصد (۲۵٪) قیمت درب کارخانه و وارداتی به میزان چهل درصد (۴۰٪) قیمت کالا، بیمه و کرایه تا بندر مقصد (سیف Cif) تعیین می‌گردد.

۲- مالیات انواع توتون پیپ و تنباکوی آماده مصرف تولید داخلی به میزان ده درصد (۱۰٪) قیمت درب کارخانه و وارداتی به میزان چهل درصد (۴۰٪) قیمت کالا، بیمه و کرایه تا بندر مقصد (سیف Cif) تعیین می‌گردد. جزءهای (۱) و (۲) بند «الف» ماده (۷۲) در طول اجرای قانون برنامه در بخش‌های مغایرت بر ماده (۵۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ حاکم هستند.

ب) وزارت صنعت، معدن و تجارت از ابتدای سال ۱۳۹۶ موظف است:

۱. قیمت خرده‌فروشی انواع سیگار و محصولات دخانی مأخذ محاسبه مالیات موضوع این ماده را به مراجع ذی‌ربط و برای درج بر روی پاکت محصول اعلام نماید.
۲. امکان دسترسی برخط سازمان امور مالیاتی کشور به سامانه (سیستم) اطلاعاتی واردات، تولید و توزیع سیگار و انواع محصولات دخانی را فراهم نماید.

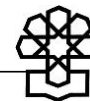
حکم بند «ب» ماده (۷۲) این قانون در موارد مغایرت بر سایر مواد حاکم است.

پ) مالیات موضوع این ماده تابع کلیه احکام مقرر در قانون مالیات بر ارزش افزوده به استثنای نرخ مضاعف مالیات این ماده خواهد بود. سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است مالیات موضوع این ماده را وصول و آن را به ردیف درآمدی نزد خزانه‌داری کل کشور واریز نماید.

ت) با لازم‌الاجرا شدن این قانون، علاوه بر عوارض موضوع بند «الف» این ماده، مالیات عملکرد، مالیات بر ارزش افزوده، حقوق ورودی، حق انحصار و بند «ب» ماده (۶۹) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) نیز به محصولات دخانی اعمال می‌گردد.

تبصره - صدرصد (۱۰۰٪) درآمدهای حاصل از اجرای بند «الف» این ماده طی ردیف‌هایی که در بودجه‌های سنواتی مشخص می‌شود در جهت کاهش مصرف دخانیات، پیشگیری و درمان بیماری‌های ناشی از آن، بازتوانی و درمان عوارض حاصله از مصرف آن و توسعه ورزش موضوع بند «ب» ماده (۶۹) قانون الحاق برخی مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مصوب ۱۳۹۲/۱۲/۴ در اختیار وزارتخانه‌های ورزش و جوانان، آموزش و پرورش و بهداشت، درمان و آموزش پزشکی قرار می‌گیرد.

- هستند ۵ درصد بهای بلیط را به‌عنوان عوارض وصول نموده و طبق بند «الف» ماده (۴۷)، این عوارض را تا پانزدهم ماه بعد به حساب شهرداری‌های محل فروش بلیط واریز نمایند.
- حذف ماده (۴۵) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده که تمرکز بر عوارض خروج مسافر از کشور داشته و می‌بایستی به حساب درآمد عمومی دولت (نزد خزانه‌داری کل) واریز شود.
- حذف ماده (۴۲) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده که ناظر بر وضع مالیات روی نقل‌وانتقال خودرو است که براساس بند «الف» ماده (۴۶) قانون می‌بایستی به حساب درآمد عمومی واریز شود.
- تحولات در نحوه توزیع مالیات بر کالاها و خدمات: به‌موجب قانون، نرخ استاندارد مالیات بر ارزش‌افزوده کالاها و خدمات ۹ درصد است که ۵ درصد آن به‌عنوان درآمد عمومی، ۳ درصد به‌عنوان سهم شهرداری‌ها و دهیاری‌ها و ۱ درصد سهم وزارت بهداشت توزیع می‌شود. در لایحه، ظاهراً سهم درآمد عمومی و شهرداری‌ها و دهیاری‌ها تغییر نکرده است چرا که به نسبت ۶۷ درصد و ۳۳ درصد بین آنها توزیع خواهد شد. اما در تبصره «۱» ماده (۴۲) لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده، مقرر شده است که ۱۰ درصد از سهم شهرداری‌ها به حساب تمرکز وجوه وزارت کشور واریز شود تا صرف توانمندسازی و ارتقای شاخص‌های خدمات شهری و روستایی با اولویت مناطق کمتر توسعه‌یافته نماید. همچنین به‌موجب تبصره «۳» ماده (۴۳) لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده نیز ۲ درصد از سهم شهرداری‌ها برای تأمین منابع مالی مورد نیاز ایجاد زیرساخت‌های مربوط به مدیریت پسماند و فاضلاب شهرک‌ها و نواحی صنعتی، بین شهرک‌ها و نواحی مربوطه توزیع خواهد شد.
- تغییر نحوه توزیع درآمدهای حاصل از وضع مالیات سبز بر واحدهای آلاینده: به‌موجب تبصره «۱» ماده (۳۸) قانون، این درآمدها بین شهرداری‌ها و دهیاری‌هایی توزیع می‌شود که در محل استقرار واحدهای آلاینده حضور دارند. اما طبق ماده (۴۴) لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده مقرر شده است که درآمدهای حاصل از اخذ مالیات از واحدهای آلاینده به نسبت‌های ۴۰، ۴۰ و ۲۰ درصد بین حساب تمرکز وجوه وزارت کشور، وزارت راه و شهرسازی و صندوق محیط‌زیست توزیع شود و هر یک از این دستگاه‌ها موظف هستند منابع مذکور را برای توسعه و بازسازی حمل‌ونقل عمومی و تأمین ماشین‌آلات خدماتی و عمران شهرها (توسط وزارت کشور)، توسعه زیرساخت‌های حمل‌ونقل بین شهری مشتمل بر جاده‌ای و ریلی (توسط وزارت راه و شهرسازی) و اقداماتی به‌منظور حفظ محیط‌زیست (توسط صندوق ملی محیط‌زیست در چارچوب اساسنامه) اختصاص دهند.
- تغییر نحوه توزیع درآمدهای حاصل از مالیات سیگار و محصولات دخانی: همانطور که قبلاً تشریح شد نرخ مالیات بر سیگار و محصولات دخانی به‌موجب قانون ۱۵ درصد است که ۱۲ درصد آن مربوط به مالیات بر ارزش‌افزوده بوده که به حساب درآمد عمومی واریز می‌شود و ۳ درصد آن، نرخ عوارض شهرداری‌ها و دهیاری‌هاست که به حساب تمرکز وجوه وزارت کشور واریز می‌گردد. اما در لایحه



مقرر شده است که منابع حاصل از مالیات سیگار و محصولات دخانی به نسبت ۶۷ و ۳۳ درصد به عنوان درآمد عمومی و سهم شهرداری‌ها و دهیاری‌ها توزیع گردد.

– تغییر در نحوه توزیع درآمدهای حاصل از وضع مالیات شماره گذاری وسائط نقلیه: به موجب بند «ج» ماده (۴۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده، درآمدهای حاصل از این پایه مالیاتی به نسبت ۲ به ۱ بین درآمد عمومی دولت و تمرکز وجوه وزارت کشور توزیع می‌شود اما براساس ماده (۴۴) لایحه به نسبت‌های ۴۰، ۴۰ و ۲۰ درصد بین حساب تمرکز وجوه وزارت کشور، وزارت راه و شهرسازی و صندوق محیط زیست توزیع خواهد شد.

– تغییر در نحوه توزیع درآمدهای حاصل از مالیات سالیانه نگهداری وسائط نقلیه: براساس بند «ب» ماده (۴۷) قانون، درآمدهای حاصل از این پایه به طور کامل به حساب شهرداری‌های محل واریز می‌شد اما طبق ماده (۴۴) لایحه به نسبت‌های ۴۰، ۴۰ و ۲۰ درصد بین حساب تمرکز وجوه وزارت کشور، وزارت راه و شهرسازی و صندوق محیط زیست توزیع می‌شود.

– تغییر در نحوه توزیع درآمدهای حاصل از وضع مالیات بر حامل‌های انرژی: در قانون مالیات بر ارزش افزوده، رویه واحدی برای اخذ مالیات از فرآورده‌های نفتی و سایر حامل‌های انرژی وجود نداشت و بسته به نوع سوخت، درآمدهای مالیاتی بین دولت و شهرداری‌ها توزیع می‌شد. اما به موجب ماده (۴۲) لایحه، درآمدهای حاصل از مالیات بر حامل‌های انرژی به نسبت ۶۷ درصد به عنوان درآمد عمومی کشور و ۳۳ درصد سهم شهرداری‌ها و دهیاری‌ها توزیع خواهد شد. البته شایان ذکر است که به موجب تبصره «۱» ماده (۴۲)، ۱۰ درصد از سهم شهرداری‌ها و دهیاری‌ها با رعایت ترتیبات قانونی به حساب تمرکز وجوه وزارت کشور واریز خواهد شد.

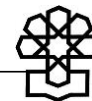
۲۰. تدقیق ضمانت‌های اجرای قانون با تأکید بر جریمه‌های مالیاتی

فهرست منسجم و یکپارچه‌ای از تخلفات مالیاتی در فصل هشتم لایحه مالیات بر ارزش افزوده، با عنوان جریمه‌های مالیاتی ارائه شده است که در قانون، حکم مشخصی درباره برخی از آنها وجود ندارد. محورهای اصلی اصلاحات مرتبط با جریمه‌های مالیاتی به شرح جدول است:

جدول ۳. مقایسه نوع تخلفات و جریمه‌های مالیاتی در لایحه و قانون مالیات بر ارزش افزوده

| قانون | | لایحه | |
|----------------------------------------|-------------------------------------------------|------------------------------------------------------------------------------------------|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| مقدار جریمه وضع شده در ماده (۲۲) قانون | نوع تخلف مالیاتی | مقدار جریمه وضع شده در ماده (۴۷) لایحه | نوع تخلف مالیاتی |
| ۷۵ درصد مالیات متعلق | عدم ثبت نام در مهلت مقرر | یک میلیون ریال یا ۲۰ درصد مالیات فروش هر یک که بیشتر باشد | عدم ثبت نام در مهلت مقرر |
| ۵۰ درصد مالیات متعلق | عدم تسلیم اظهارنامه از تاریخ ثبت نام یا شناسایی | یک میلیون ریال یا ۲۰ درصد مالیات بر ارزش افزوده هر یک که بیشتر باشد | عدم تسلیم اظهارنامه از تاریخ ثبت نام یا شناسایی |
| ۲۵ درصد مالیات متعلق | عدم ارائه اسناد و مدارک و دفاتر | ۱۰ درصد مالیات فروش نسبت به اسناد و مدارک ارائه نشده | عدم ارائه اسناد و مدارک (فروش) |
| | | ۱۵ درصد مالیات فروش | عدم ارائه دفاتر توسط مؤدیان مکلف به داشتن دفاتر |
| ۲۵ درصد مالیات متعلق | عدم تکمیل اطلاعات صورت حساب طبق نمونه اعمال شده | ۱۰ درصد مالیات فروش همان صورت حساب | عدم درج شماره اقتصادی فروشنده یا خریدار |
| - | - | ۱۰۰ درصد مالیات فروش همان صورت حساب | صدور یا استناد به صورت حساب معامله غیرواقعی |
| ۱۰۰ درصد مالیات متعلق | عدم صدور صورت حساب | ۵۰ درصد مالیات فروش معامله کتمان شده | کتمان تمام یا بخشی از عرضه کالا و ارائه خدمات |
| ۲۵ درصد مالیات متعلق | عدم درج صحیح قیمت در صورت حساب | | |
| - | - | ۲۵ درصد وجوه استرداد شده به اضافه جریمه‌های ماده (۴۸) لایحه (۲درصد جریمه به ازای هر ماه) | استناد به اسناد و مدارک و صورت حساب‌های غیرواقعی منجر به استرداد |
| - | - | ۱۰۰ درصد مالیات فروش به اضافه جریمه‌های ماده (۴۸) لایحه (۲درصد جریمه به ازای هر ماه) | دریافت مالیات فروش از کالاها و خدمات معاف و وصول مالیات فروش توسط اشخاص غیرمشمول فراخوان‌های اجرای قانون |

همان‌طور که در جدول فوق ملاحظه می‌شود برخی تخلفات مالیاتی که در قانون مالیات بر ارزش افزوده اشاره‌ای به آنها صورت نگرفته است در لایحه، به‌عنوان سه بند مجزا به فهرست تخلفات مالیاتی افزوده شده‌اند. صدور و استناد به صورت حساب معامله غیرواقعی، علاوه بر پرداخت مالیات، مشمول جریمه ۱۰۰ درصدی مالیات فروش همان صورت حساب خواهد شد. همچنین چنانچه مؤدی به اسناد و مدارک غیرواقعی استناد کند که به استرداد مالیات خرید منجر شود و پس از مدتی، سازمان مالیاتی از این امر آگاهی یابد مشمول جریمه ۲۵ درصدی وجوه استرداد شده خواهد شد و بسته به مدت زمانی که این وجوه نزد وی باقی مانده است هر ماه به نرخ ۲ درصدی مشمول جریمه ماده (۴۸) لایحه خواهد شد. به نظر می‌رسد که این دو بند، از جمله ضمانت‌های اجرا برای برخورد با فاکتورهای جعلی و پدیده



کدفروشی در اقتصاد است.

علاوه بر این، در سنوات قبل، برخی اشخاصی که مشمول فراخوان نبوده‌اند و همچنین برخی از مؤدیانی که به عرضه کالاها و ارائه خدمات معاف می‌پرداختند، اقدام به دریافت مالیات فروش می‌نمودند که تخلف مالیاتی محسوب می‌شد اما حکم مشخصی برای اعمال جریمه بر آنها در قانون پیش‌بینی نشده بود. لکن در لایحه، مطرح شده است که سازمان مالیاتی علاوه بر وصول مالیات و جریمه تأخیر ایصال مالیات‌ها، این قبیل اشخاص را مشمول جریمه‌ای معادل ۱۰۰ درصد مالیات فروش خواهد کرد.

علاوه بر جریمه‌های مندرج در ماده (۴۷)، چند اصلاح دیگر در لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده پیش‌بینی شده است که می‌تواند موجب تقویت ضمانت اجرای این قانون باشد:

– اولاً در تبصره «۸» ماده (۱۰)، سازمان موظف شده است که حداکثر ظرف دو ماه از تاریخ ثبت درخواست مؤدی و حداکثر ظرف یک ماه از تاریخ ثبت درخواست صادرکننده برای استرداد اضافه مالیات پرداختی اقدام نماید. در غیر این صورت مشمول خساراتی به میزان ۲ درصد در ماه از تاریخ درخواست نسبت به مبلغ قابل استرداد و مدت تأخیر خواهد بود.

– ثانیاً حکم ماده (۲۵۱) قانون مالیات‌های مستقیم در لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده اضافه شده است. در قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، مؤدی یا اداره امور مالیاتی نمی‌توانست به شورای عالی مالیاتی مراجعه و شکایت و درخواست نقض رأی و تجدید رسیدگی را نماید زیرا در ماده (۳۳) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده به صراحت ذکر شده بود که حکم ماده (۲۵۱) قانون مالیات‌های مستقیم در مورد این قانون (یعنی مالیات بر ارزش‌افزوده) جاری نیست. اما هم‌اکنون به موجب ماده (۳۱) لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده، حکم ماده (۲۵۱) قانون مالیات‌های مستقیم نیز به فهرست احکامی که بر مالیات بر ارزش‌افزوده جاری است، اضافه شده است. پیرو این موضوع حکم ماده (۲۵۲) قانون مالیات‌های مستقیم که در خصوص وظایف شورای عالی مالیاتی است در قالب تبصره ماده (۳۱) لایحه آمده است. قبلاً حکمی درباره رسیدگی شورای عالی مالیاتی به پرونده‌های شکایات وجود نداشت، لکن در لایحه اجازه داده شده است که اگر آرای قطعی هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی مورد شکایت مؤدی یا اداره مالیاتی باشد، شورای عالی مالیاتی از لحاظ عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه و یا نقص در رسیدگی، می‌تواند پرونده‌ها را بررسی نماید.

– ثالثاً حکم ماده (۲۳۸)، (۲۳۹) و (۲۴۳) قانون مالیات‌های مستقیم به مالیات بر ارزش‌افزوده نیز تسری یافته است. به موجب این احکام مؤدی می‌تواند به برگه‌های تشخیص مالیاتی اعتراض نموده و درخواست رسیدگی کند. همچنین به موجب ماده (۲۴۳) نیز اگر مؤدی درخواست استرداد اضافه مالیات پرداختی داشته باشد و اداره امور مالیاتی آن را وارد نداند، مؤدی می‌تواند به هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی مراجعه کند.

جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

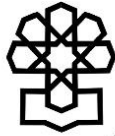
پیش از تصویب قانون مالیات بر ارزش‌افزوده در سال ۱۳۸۷، قانونی موسوم به تجمیع عوارض در ایران اجرا می‌شد که نوعی مالیات بر مصرف در حلقه آخر بود. لکن اجرای این قانون نه تنها کمکی به شفافیت زنجیره مبادلات نکرد بلکه به دلیل بروز پیامدهای آبخاری، به یک مالیات ناکارآمد بدل گردید که زمینه اعتراض بسیاری از اشخاص را فراهم کرد. ناکارآمدی این مالیات‌ها از یک سو و درآمدهای بسیار ناچیزی که از محل اجرای قانون تجمیع عوارض به دست می‌آمد سبب شد تا ایران به سمت پایه مالیاتی حرکت کند که در اکثر کشورهای جهان، تجربه موفقیت‌آمیزی در اجرا به دست آورده است. این پایه مالیات، «مالیات بر ارزش‌افزوده» نام داشت که مالیاتی بر مصرف است که در طول زنجیره عرضه کالاها و ارائه خدمات و به صورت مرحله به مرحله اخذ می‌شود تا نهایتاً به مصرف‌کننده نهایی منتقل گردد. کارکرد این مالیات، نه تنها کسب درآمد پایدار مالیاتی است بلکه طراحی آن مبتنی بر مکانیسم خودکنترلی است که می‌تواند ضمن شفاف‌سازی زنجیره، میزان درآمد واقعی فعالان اقتصادی را نمایان سازد و امکان برقراری عدالت افقی و عمودی مالیاتی را فراهم نماید. از این روست که عموماً اجرای این نوع مالیات‌ها، در سرتاسر جهان با اعتراض برخی اشخاص مواجه می‌شود که تمایلی به شفاف‌سازی فعالیت‌های خود ندارند و ابقای حداکثری منافع آنان مستلزم تداوم فعالیت‌های غیرشفاف است. ایران نیز از این موضوع مستثنی نیست و به نظر می‌رسد برخی اعتراض‌ها به‌ویژه در سال‌های اولیه اجرای آزمایشی این قانون، ریشه در انگیزه مذکور دارد.

البته وجود برخی ابهامات قانونی و کاستی‌ها در اجرا نیز به بروز چالش‌هایی میان فعالان اقتصادی و سازمان امور مالیاتی کشور منجر گردید و به نظر می‌رسد که در لایحه فعلی، دولت در تلاش بوده است تا ضمن رفع نواقص موجود، تمهیدات و راهکارهایی را برای حمایت از فعالان اقتصادی به‌ویژه تولیدکنندگان کالاها و صادرکنندگان ارائه کند. در این گزارش تلاش شد تا ضمن تبیین برخی چالش‌های موجود، منطبق اصلاحات صورت گرفته در لایحه، مورد واکاوی و ارزیابی قرار گیرد. شایان ذکر است که در سلسله گزارش‌های تکمیلی که تدوین آنها در دستور کار مرکز پژوهش‌ها قرار دارد، ابعاد مختلف لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده با جزئیات بیشتری مورد بررسی قرار خواهند گرفت و همچنین موضوعات دیگری که چالش‌هایی را برای فعالان اقتصادی ایجاد کرده است اما در لایحه، پیشنهاد مشخصی برای آنها وجود ندارد نیز طی گزارش‌های جداگانه مورد مطالعه و واکاوی قرار خواهند گرفت و اصلاحات پیشنهادی مرتبط با آنها ارائه خواهد شد.



منابع و مأخذ

۱. مجموعه قانون امور گمرکی و آیین‌نامه اجرایی آن، معاونت حقوقی ریاست جمهوری، معاونت تدوین، تنقیح و انتشار قوانین و مقررات، چاپ پنجم، ویرایش سوم، مهر ماه ۱۳۹۵.
۲. مجموعه برگزیده قوانین و مقررات مناطق آزاد تجاری صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی، معاونت حقوقی ریاست جمهوری، معاونت تدوین، تنقیح و انتشار قوانین و مقررات، چاپ دوم، ویرایش اول، بهمن ماه ۱۳۹۵.
۳. مجموعه قوانین مالیات‌های مستقیم با آخرین اصلاحات مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱.
۴. قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب ۱۳۸۷.
۵. لایحه اصلاح قانون مالیات بر ارزش‌افزوده.
۶. بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران (۱۳۹۶)، گزیده‌های آماری، تراز مالی دولت در بهمن ماه ۱۳۹۵.



مرکز پژوهش‌ها
مجلس شورای اسلامی

شماره مسلسل: ۱۵۶۱۵

شناسنامه گزارش

عنوان گزارش: درباره مالیات بر ارزش افزوده ۲. بررسی وجوه تمایز لایحه مالیات بر ارزش افزوده با قانون فعلی و تبیین اصلاحات اساسی آن

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

تهیه و تدوین: پریسا مهاجری

ناظران علمی: سیدمحمدهادی سبحانیان، محمد قاسمی

اظهار نظر کنندگان: احمد غفارزاده، داریوش ابوحمز، لیلا مؤمنی

متقاضی: کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی

ویراستار تخصصی: _____

ویراستار ادبی: _____

واژه‌های کلیدی:

۱. مالیات بر ارزش افزوده
۲. حد آستانه، کسب و کارهای کوچک
۳. معافیت مالیاتی
۴. استرداد اعتبار مالیاتی
۵. مالیات سبز
۶. مناطق آزاد تجاری-صنعتی و ویژه اقتصادی
۷. مالیات طلا
۸. تاریخ تعلق مالیات
۹. خدمات پیمانکاری
۱۰. مالیات خودرو
۱۱. جریمه‌ها و ضمانت‌های اجرایی



تاریخ انتشار: ۱۳۹۶/۹/۲۸