

درباره مالیات بر ارزش افزوده
۶. آسیب‌شناسی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران

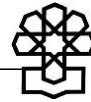
معاونت پژوهش‌های اقتصادی
دفتر: مطالعات مالیه عمومی و توسعه مدیریت

کد موضوعی: ۲۳۰
شماره مسلسل: ۱۶۴۲۴
اردیبهشت‌ماه ۱۳۹۸

به نام خدا

فهرست مطالب

۱	چکیده
۲	مقدمه
۴	۱. برخی مسائل و چالش‌های مالیات بر ارزش افزوده در ایران
۴	۱-۱. الگوی نامناسب حکمرانی در نظام مالیاتی کشور
۶	۱-۲. چالش‌ها و خلأهای قانونی
۷	۱-۲-۱. ممیزمحوری و رواج شیوه علی‌الرأس در نظام رسیدگی و تشخیص مالیات
۸	۱-۲-۲. فرایند دادرسی مالیاتی نامناسب و ناکارآمد
۱۰	۱-۲-۳. قطع اخذ مالیات بر ارزش افزوده در زنجیره عرضه کالاها و خدمات
۱۰	۱-۲-۴. ابهام در خصوص مالیات بر ارزش افزوده مناطق آزاد تجاری-صنعتی
۱۲	۱-۲-۵. تاریخ تعلق مالیات
۱۳	۱-۲-۶. فقدان و یا ابهام در تعریف برخی مفاهیم اساسی قانون مالیات بر ارزش افزوده
۱۴	۱-۲-۷. حمایت از کالای وارداتی در مقابل کالای مشابه تولید داخل
۱۵	۱-۲-۸. نبود ضمانت‌های اجرایی مناسب و نیز عدم تناسب میان برخی تخلفات و جرائم
۱۶	۱-۲-۹. نبود موضوع مرور زمان در نظام مالیات بر ارزش افزوده
۱۶	۱-۲-۱۰. عدم اعطای نرخ صفر مالیاتی به عرضه داخلی ماشین‌آلات و تجهیزات خطوط تولید کالاها و خدمات مشمول مالیات بر ارزش افزوده در قانون آزمایشی
۱۷	۱-۲-۱۱. عدم استرداد مالیات خرید ماشین‌آلات خطوط تولید کالاهای معاف از مالیات بر ارزش افزوده
۱۷	۱-۲-۱۲. مالیات بر ارزش افزوده طلا
۱۸	۱-۲-۱۳. ابهام و ضعف در اخذ عوارض آلاینده‌گی از واحدهای تولیدی آلاینده
۱۸	۱-۲-۱۴. سایر اشکالات قانونی در قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده
۲۱	۱-۳. مسائل و چالش‌های موجود در نحوه اجرای مالیات بر ارزش افزوده
۲۱	۱-۳-۱. مسئله استرداد اعتبار مالیاتی فعالان اقتصادی
۲۱	۱-۳-۲. عدم استفاده مناسب از اطلاعات اقتصادی مؤدیان به دلیل عدم تکمیل پایگاه‌های جامع اطلاعاتی
۲۳	۱-۳-۳. نبود وحدت رویه در نظام مالیاتی کشور
۲۴	۱-۳-۴. شیوع تأسیس شرکت‌های کاغذی
۲۵	۱-۳-۵. تعدد آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مرتبط با مالیات بر ارزش افزوده
۲۵	۱-۳-۶. ضعف زیرساخت‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری لازم برای اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده
۲۶	جمع‌بندی
۲۸	منابع و مأخذ



درباره مالیات بر ارزش افزوده

۶. آسیب‌شناسی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران

چکیده

بیش از ده سال از زمان تصویب و اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۸۷ با اهدافی نظیر گسترش پایه‌های مالیاتی و افزایش درآمدهای مالیاتی دولت، انتقال بار مالیاتی از تولید و سرمایه‌گذاری به مصرف، اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، ساماندهی مالیات‌ها و عوارض متعدد و پراکنده، توسعه اطلاعات مالی و مالیاتی از طریق شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی و ... سپری شده است. بر اساس مفاد قانون مزبور بنا بود که بعد از گذشت ۵ سال از اجرای آزمایشی نظام مالیات بر ارزش افزوده و نمایان شدن آسیب‌ها و چالش‌های آن، ضمن رفع آسیب‌ها و چالش‌های احتمالی، قانون مالیات بر ارزش افزوده به یک قانون دائمی تبدیل شود که البته این امر حدود پنج سال به تعویق افتاده است. اکنون با توجه به تجربیات فراوانی که طی سالیان گذشته حاصل شده باید با شناسایی و اولویت‌بندی آسیب‌ها و چالش‌های قانون مالیات بر ارزش افزوده و نحوه اجرای آن، نسبت به رفع آنها در لایحه دائمی کردن قانون مالیات بر ارزش افزوده که در تاریخ ۱۳۹۵/۱۲/۲۳ از سوی دولت به مجلس شورای اسلامی تقدیم شده است، اقدام کرد. در گزارش پیش‌رو تلاش شده است با توجه به اظهارنظر خبرگان اقتصادی و مالیاتی درباره این قانون و نحوه اجرای آن، نظرات بخش خصوصی و دستگاه‌های اجرایی و شرایط عینی مشاهده شده در بازدیدهای میدانی کارشناسان مرکز پژوهش‌های مجلس از بنگاه‌ها و شهرک‌های صنعتی، مهم‌ترین آسیب‌های وضعیت موجود نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشور احصا و ارائه شود. به‌طور خلاصه اهم مسائل و چالش‌ها در این رابطه را می‌توان ذیل نقایص و اشکالات در حوزه قانون و مسائل و مشکلات اجرایی دسته‌بندی کرد.

برخی از مهم‌ترین مسائل و اشکالات موجود در قانون آزمایشی ارزش افزوده عبارتند از:

- عدم تعریف برخی مفاهیم کلیدی قانون یا ابهام در تعاریف آنها،
- ابهام در خصوص مالیات بر ارزش افزوده مناطق آزاد تجاری-صنعتی،
- مسائل و مشکلات مرتبط با تاریخ تعلیق مالیات،
- فرایند دادرسی نامناسب و ناکارآمد،
- معافیت‌های متعدد و قطع زنجیره اخذ مالیات بر ارزش افزوده از کالاها و خدمات،
- ممیزمحوری و رواج شیوه علی‌الرأس در نظام رسیدگی و تشخیص مالیات.

برخی از مهم‌ترین مسائل و چالش‌های منبعث از نحوه اجرای قانون عبارتند از:

- مسئله استرداد اعتبار مالیاتی مؤدیان،
- مسئله ایجاد شرکت‌های صوری،
- تعدد آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های صادره،
- نبود وحدت‌رویه رسیدگی، تشخیص و وصول مالیات.

مقدمه

مالیات بر ارزش‌افزوده یکی از روش‌های مالیات‌ستانی است که از زمان اجرای آن در کشور آلمان برای نخستین‌بار در طی جنگ جهانی اول حدود یک قرن می‌گذرد. از زمان گسترش و فراگیری اجرای آن در دنیا به ویژه کشورهای اروپایی نیز بیش از نیم قرن سپری شده است. در ایران تصویب و اجرای قانون مالیات بر ارزش‌افزوده با ۶ دهه تأخیر نسبت به فرانسه در سال ۱۳۸۷ انجام گرفت. برای اولین‌بار لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده از سوی دولت در سال ۱۳۶۶ به مجلس شورای اسلامی ارائه شد و پس از بررسی در کمیسیون اقتصادی و گذشت بیش از ۶ ماه از مطرح شدن آن در صحن علنی مجلس شورای اسلامی و متعاقباً تصویب برخی از مواد آن، با توجه به شرایط خاص اقتصادی کشور در دوران جنگ تحمیلی لایحه مزبور با تقاضای دولت بازپس گرفته شد. در سال ۱۳۷۰ بخش امور مالی صندوق بین‌المللی پول، در راستای اصلاح نظام مالیاتی جمهوری اسلامی ایران، اجرای سیاست مالیات بر ارزش‌افزوده را به عنوان یکی از عوامل اصلی افزایش کارایی و اصلاح نظام مالیاتی پیشنهاد کرد. طی سال‌های مذکور مباحث و مطالعات فراوانی از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی برای طراحی مناسب نظام مالیات بر ارزش‌افزوده انجام شد که در قانون برنامه سوم توسعه زمینه‌های اولیه اجرای آن با قانون تجمیع عوارض پی‌ریزی شد. نهایتاً با استفاده از اصل هشتادوپنجم (۸۵) قانون اساسی، قانون مالیات بر ارزش‌افزوده توسط کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی در سال ۱۳۸۷ برای اجرای آزمایشی به مدت پنج سال تصویب شد.

از منظر برخی از صاحب‌نظران و فعالان اقتصادی، تصویب و اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش‌افزوده یکی از مهم‌ترین و پرچالش‌ترین قوانین اجرا شده در کشور بوده است. اجرای این قانون بعضاً با اعتراضاتی همراه بوده است. این امر تا بدان جا پیش رفت که به توقف کوتاه‌مدت در اجرای قانون با دستور رئیس‌جمهور وقت و همچنین تعطیلی برخی از واحدهای اقتصادی در اعتراض به آن منجر شد. اگرچه طی دهه‌های گذشته تصویب و اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش‌افزوده گذشته است، درآمدهای مالیاتی قابل توجهی نصیب دولت شده است، اما مشکلات پیش آمده در نحوه اجرا و یا ضعف‌ها و خلأهای موجود در قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، برخی فعالان اقتصادی را با مشکل مواجه کرده است. ریشه



مشکلات به وجود آمده در وضعیت کنونی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده به عوامل مختلفی از جمله فرایندها و روش‌های نامناسب اتخاذ شده توسط سازمان امور مالیاتی (عملکرد نامناسب دستگاه مالیات‌ستان)، ضعف‌ها و خلأهای موجود در قانون مزبور، شرایط و ساختار اقتصادی کشور مربوط می‌شود. برای بررسی دقیق پیرامون نحوه اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و همچنین شناسایی و اولویت‌بندی آسیب‌ها و مشکلات ناشی از آن ضروری است که به شرایط اقتصادی و سیاسی کشور در سال‌های اجرای قانون به ویژه سال‌های آغازین آن نیز توجه جدی شود. به طور کلی در سال‌های گذشته عوامل مختلفی در بروز برخی اعتراضات نسبت به مالیات بر ارزش افزوده از سوی مؤدیان و فعالان اقتصادی نقش داشته است. هم‌زمانی تقریبی در تصویب و اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده با قانون هدفمندی یارانه‌ها را می‌توان یکی از این عوامل دانست. اجرای قانون هدفمند کردن یارانه‌ها زمینه را برای فشار بر تولیدکنندگان از طریق افزایش قیمت حامل‌های انرژی و در نتیجه افزایش قیمت کالا و خدمت ارائه شده به بازار ایجاد کرد که این امر به کاهش تقاضای محصولات تولیدی فعالان اقتصادی منجر شد. اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز بالاخره به افزایش قیمت تمام شده کالاها و خدمات برای مصرف‌کنندگان نهایی خواهد انجامید که هم‌زمانی این دو سیاست مهم و کلان اقتصادی در کشور سبب کاهش تقاضا از بنگاه‌ها و فعالان اقتصادی شد.

تحمیل تحریم‌های اقتصادی گسترده به کشور و فعالان اقتصادی عامل دیگری بود که زمینه را برای بروز برخی اعتراضات نسبت به اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده فراهم کرد. تحریم‌های اقتصادی علیه کشور سبب شد که قیمت نهاده‌های تولید و کالاهای وارداتی افزایش یابد و به تبع مجدداً بر هزینه تمام شده محصولات تولیدی در داخل کشور و کالاهای مصرفی مردم تأثیر مثبت گذارد. از سوی دیگر با توجه به آنکه سازمان امور مالیاتی تلاش وافر در جهت شناسایی نظام‌مند بخش غیررسمی و جلوگیری از فرار مالیاتی آنها با استفاده از سامانه‌ها و پایگاه‌های اطلاعاتی دردسترس و گسترش پایه‌های مالیاتی نکرده است، عمده افزایش در درآمدهای مالیاتی از طریق بخش رسمی اقتصاد تأمین شده و به تولیدکنندگان واقعی اصابت کرده و بار مالیاتی مضاعفی را بر آنها تحمیل کرده است.

علاوه بر موارد مذکور ایرادها و اشکالات موجود در قانون و نحوه اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده باعث اصابت مالیات به تولیدکنندگان و یا در مواردی اخذ مالیات مضاعف (آبشاری) از آنها شد. البته این نکته را نیز نباید از نظر دور داشت که یکی از مهم‌ترین دستاوردهای اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده توسعه اطلاعات مالی و مالیاتی از مؤدیان، شفاف‌سازی فرایندها و معاملات اقتصادی و همچنین رصد زنجیره عرضه کالا و خدمات از تولید و واردات تا مصرف و صادرات بوده است و لذا طبیعی است که برخی اعتراضات از جانب کسانی باشد که فعالیت‌های غیرشفاف انجام داده و خواهان ادامه فعالیت اقتصادی خود در بخش غیر رسمی اقتصاد هستند.

با عنایت به موارد مطرح شده، در گزارش پیش رو به بررسی مهم‌ترین آسیب‌ها و چالش‌های وضعیت موجود قانون مالیات بر ارزش افزوده پرداخته شده است. برای احصای موارد مذکور علاوه بر پیمایش‌های میدانی، از منابع کتابخانه‌ای، دغدغه‌های نمایندگان محترم مجلس شورای اسلامی در خصوص چالش‌های اجرای مالیات بر ارزش افزوده، نظرات بخش خصوصی و تعاونی، نظرات دستگاه‌های نظارتی و اجرایی، برگزاری جلسات کارشناسی و ... استفاده شده است.

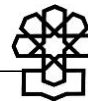
۱. برخی مسائل و چالش‌های مالیات بر ارزش افزوده در ایران

همان‌طور که بیان شد قانون مالیات بر ارزش افزوده با چالش‌ها و مشکلات زیادی همراه بوده است که بدون شک بسیاری از این مشکلات به علت اجرای نامناسب این قانون و خلأهای قانونی موجود در آن بوده است. در ادامه به آسیب‌شناسی قانون مالیات بر ارزش افزوده از منظر نظام حکمرانی و سپس از منظر قانونی و اجرایی پرداخته شده است.

۱-۱. الگوی نامناسب حکمرانی در نظام مالیاتی کشور

به‌طور کلی یکی از دلایل اصلی اجرای نامناسب قوانین مالیاتی اعم از مالیات بر ارزش افزوده و مالیات‌های مستقیم، فقدان و یا ضعف دستگاه سیاستگذار و تنظیم‌گر است. سازمان امور مالیاتی برای اجرای مناسب و صحیح وظایف خود نیازمند آن است که بر اساس برنامه‌ها و اهداف کشور و با توجه به شرایط اقتصادی، انعطاف و یا تغییراتی در روش‌ها، فرایندها و سیاستگذاری‌های خود انجام دهد. به عبارت دیگر سازمان باید توانایی ایجاد هماهنگی و تعادل میان اهداف مندرج در اسناد بالادستی (که عمدتاً معطوف بر افزایش درآمدهای مالیاتی است) و شرایط اقتصادی کشور را داشته باشد و دستیابی به اهداف بلندمدت را از طریق راهکارهای سهل‌الوصول (نظیر فشار بر مؤدیان موجود) و مخل فضای کسب‌وکار که تناسبی با ساختار اقتصادی کشور ندارد، دنبال نکند. لازمه چنین امری وجود دستگاه سیاستگذار مستقل و ناظر بر سازمان امور مالیاتی است به نظر می‌رسد وزارت امور اقتصادی و دارایی به عنوان دستگاه اجرایی ذی‌نفع به دلایل مختلف نمی‌تواند به خوبی به عنوان نهاد سیاستگذار و تنظیم‌گر در این عرصه عمل کند.

نبود نهاد سیاستگذار و ناظر مستقل می‌تواند آسیب‌ها و مشکلات فراوانی را برای فعالان اقتصادی به وجود آورد؛ برای مثال از آنجا که بنگاه‌های اقتصادی به دلیل تحریم‌های گسترده و به تبع رکود عمیق در اقتصاد با مشکلات زیادی مواجه شده‌اند، باید سیاست‌های مالیاتی را به گونه‌ای تنظیم کرد که در راستای کمک به بنگاه‌های آسیب‌دیده باشد. این در حالی است که در سال‌های مذکور بدون انجام اصلاحات اساسی در فرایند اجرایی قانون، نرخ مالیات بر ارزش افزوده مرتباً افزایش یافته است. به نظر



می‌رسد وجود نهاد سیاستگذار و بالادستی می‌تواند سازمان امور مالیاتی و به طور کلی نظام مالیاتی را در جهت سازگاری با شرایط خاص اقتصادی هدایت کند. نهاد سیاستگذار باید مبتنی بر شرایط اقتصادی کشور از جمله تورم و رکود، سیاست‌های مالیاتی درباره میزان وصول مالیات، نحوه برخورد با مؤدیان، تعیین و تقسیم جرائم، معرفی پایه‌های مالیاتی جدید، تعدیل نرخ‌های مالیاتی، ساماندهی هوشمند معافیت‌های مالیاتی، شناسایی بخش‌های غیررسمی اقتصاد و مبارزه با فرار مالیاتی و ... را تعدیل و اصلاح کند. همچنین این نهاد باید سعی در حل مشکلاتی نظیر فساد اداری، ضعف سازوکارهای انگیزشی، کمبود نیروی انسانی خبره، سنتی بودن فرایندهای رسیدگی و تشخیص مالیات در سازمان امور مالیاتی کند.

غلبه نگاه کوتاه‌مدت بر نگاه بلندمدت در عملکرد دستگاه مالیات‌ستان از آسیب‌های جدی دیگری است که در صورت نبود نهاد سیاستگذار و ناظر بیرونی بر سازمان امور مالیاتی پدید می‌آید. با توجه به آنکه عمدتاً مدیران سازمان برای مدت محدودی انتخاب می‌شوند، مهم‌ترین اولویت مدیران مربوطه در سازمان امور مالیاتی افزایش وصول مالیات بدون توجه به شرایط کسب‌وکار در کشور است که این امر شاید به افزایش درآمدهای مالیاتی کشور در کوتاه‌مدت کمک کند لکن به طور حتم در بلندمدت منجر به کاهش درآمدهای پایدار مالیاتی خواهد شد. ایجاد یک رابطه بهینه بین فعالیت‌ها و میزان وصولی‌های مالیاتی در کوتاه‌مدت و بلندمدت از وظایف اصلی نهاد سیاستگذار است که هم اکنون از آن غفلت می‌شود. در سالیان اخیر بخش عمده‌ای از افزایش درآمدهای مالیاتی با افزایش نرخ مالیات و فشار مضاعف بر مؤدیان رسمی و تولیدکنندگان حاصل شده است و اطلاعات قابل توجهی در خصوص شناسایی مؤدیان جدید (تعداد) و میزان وصول مالیات از آنها ارائه نشده است. نبود نهاد سیاستگذار و ناظر بر سازمان امور مالیاتی می‌تواند سایر اهداف اقتصادی و اجتماعی در زمینه وصول مالیات نظیر توجه به شفافیت اقتصادی، اهداف بازتوزیعی، جلوگیری از گسترش بخش غیررسمی اقتصاد و ... را مورد غفلت قرار دهد. هرچند که در ساختار اداری و سازمانی کشور وزارت امور اقتصادی و دارایی به عنوان متولی اصلی اقتصاد مطرح است لکن در این زمینه که آیا وظیفه و شایستگی سیاستگذاری در امر مالیات‌ستانی نیز با وزارتخانه مزبور است، محل تردید است. برخی با ذکر این استدلال که وزارت امور اقتصادی و دارایی عمدتاً به عنوان متولی امور کلان اقتصادی شناخته شده و به دنبال افزایش درآمدهای مالیاتی و شاخص‌های مرتبط با آن نظیر نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی و ... است و همچنین ارتباط چندانی با بنگاه‌های اقتصادی خصوصاً کسب‌وکارهای کوچک و متوسط ندارد، احتمال بروز پدیده تعارض منافع را در وزارت امور اقتصادی و دارایی بالا می‌دانند. از این رو به نظر می‌رسد که برای سیاستگذاری و تنظیم‌گری امر مالیات‌ستانی بهتر است که نهادی فرابخشی با حضور کلیه دستگاه‌ها و بخش‌های ذی‌نفع از جمله وزارتخانه‌های صنعت، معدن و تجارت، تعاون، کار و رفاه اجتماعی، بخش خصوصی و ... تشکیل

شود که از طریق آن بتوان فشار بودجه‌ای (تأمین درآمدهای دولت) بر سازمان امور مالیاتی را کاهش و به صورت همزمان اهداف مختلف و متعدد مالیات‌ستانی را با رویکرد بهبود فضای کسب و کار تعقیب کرد. از دیگر تبعات فقدان و یا ضعف در نهاد سیاستگذار و تنظیم‌گر حاکم بر سازمان امور مالیاتی را باید سازوکارها و ساختار نامناسب موجود در آن دانست. توضیح آنکه در حال حاضر کلیه فرایندهای مالیات‌ستانی شامل رسیدگی به اظهارنامه‌های مالیاتی، تشخیص میزان مالیات، وصول مالیات، تعیین جرائم، دادرسی مالیاتی (حل اختلاف میان مؤدیان و سازمان امور مالیاتی)، اجرائیات،^۱ ارزیابی عملکرد کارکنان و سیاستگذاری به سازمان امور مالیاتی محول شده است. در این ساختار علاوه بر آنکه احتمال بروز فساد افزایش قابل توجهی می‌یابد، زمینه‌های غلبه نگاه کوتاه‌مدت بر بلندمدت و بی‌توجهی به شرایط اقتصادی کشور در وصول مالیات از مؤدیان و فعالان اقتصادی پدید می‌آید. به طور کلی الگوی حکمرانی کارا و مناسب برای نظام مالیاتی کشور باید به گونه‌ای طراحی شود که اولاً نهاد سیاستگذار به صورت فرابخشی تعیین شود. ثانیاً ساختار سازمانی فرایند تشخیص و رسیدگی از فرایند دادرسی و اجرائیات تفکیک شده باشد به طوری که میزان دخالت و نفوذ کارکنان و مدیران اداره رسیدگی و تشخیص میزان مالیات در فرایند دادرسی مالیاتی به حداقل برسد. ثالثاً باید مؤدی محوری سرلوحه نظام مالیاتی کشور شده و حقوق فعالان اقتصادی در آن به صورت صریح و شفاف تعیین شود و نحوه تعامل و ارتباط نظام‌مند فعالان اقتصادی با سازمان امور مالیاتی مشخص باشد.^۲ رابعاً فرایند رسیدگی به اظهارنامه‌های مالیاتی مؤدیان از طریق فرایندهای سیستمی و مدرن (استفاده از پایگاه‌ها و سامانه‌های اطلاعاتی) صورت پذیرد و تشخیص مالیات متعلق نیز کاملاً به صورت هوشمند و مبتنی بر خوداظهاری مؤدیان انجام شود. همچنین رسیدگی به اظهارنامه‌های مالیاتی مؤدیان نیز به صورت حداقلی و صرفاً بر اساس میزان ریسک آنها عملیاتی شود.

۲-۱. چالش‌ها و خلأهای قانونی

با گذشت بیش از ده سال از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بسیاری از ضعف‌ها و خلأهای موجود در آن نمایان شده است که حل بسیاری از آنها مستلزم تحولات اساسی در نظام مالیاتی کشور است و در غیر این صورت با اصلاحات جزئی قانون فعلی مالیات بر ارزش افزوده نمی‌توان شاهد رفع مسائل و چالش‌های موجود در آن بود. در ادامه تلاش شده است که به طور کلی برخی از مسائل موجود در قانون مالیات بر ارزش افزوده احصا و بررسی شود.

۱. منظور از اجرائیات وصول مالیات با استفاده از اقدامات قضایی است. بدین ترتیب که سازمان امور مالیاتی با استفاده از واجد اجرائیات اقدام به توقیف اموال و دارایی فرد بدهکار به نظام مالیاتی می‌نماید.

۲. در بسیاری از کشورهای توسعه یافته، قانونی مستقل در کنار قوانین مالیاتی خود و یا یک فصل مجزا ذیل قوانین مالیاتی در خصوص حقوق مؤدیان مالیاتی دارند که متأسفانه این موضوع خطیر در قوانین مالیاتی کشور نادیده گرفته شده است.



۱-۲-۱. ممیزمحوری و رواج شیوه علی‌الرأس در نظام رسیدگی و تشخیص مالیات

بر اساس قوانین مالیاتی در صورتی که مؤدیان از ارائه دفاتر، اسناد و مدارک ابرازی خودداری کنند و یا به دلیل عدم رعایت موازین قانونی و آیین‌نامه‌های مربوطه، اسناد مورد اشاره از سوی سازمان امور مالیاتی مورد قبول واقع نشوند، درآمد مشمول مالیات مؤدیان غیرقابل رسیدگی تشخیص داده می‌شود و لذا مالیات آنها از طریق روش علی‌الرأس مورد شناسایی قرار می‌گیرد. هر چند که در اصلاحیه جدید قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴، سازمان امور مالیاتی باید از طریق طرح جامع مالیاتی نسبت به تهیه اظهارنامه برآوردی اقدام کند لکن به دلیل عدم اجرای کامل طرح جامع مالیاتی همچنان ممیزان سازمان امور مالیاتی از طریق روش‌ها و فرایندهای سنتی به تشخیص و وصول مالیات مؤدیان می‌پردازند.^۱

همان طور که پیش از این نیز ذکر شد توجه به میزان وصول درآمدهای مالیاتی به عنوان مهم‌ترین هدف اغلب مدیران ادارات مالیاتی و ممیزان آن سبب شده است که با اتکا به روش‌های سنتی در امر مالیات‌ستانی نظیر تشخیص علی‌الرأس میزان مالیات، فشار مضاعفی به بخش‌های اقتصادی رسمی و شفاف وارد شود و شناسایی، کنترل و مشمول کردن بخش غیررسمی اقتصاد که دارای فرارهای مالیاتی متعدد و بزرگ هستند، چندان مورد توجه قرار نگیرد. شایان ذکر است از آنجا که بر اساس ماده (۲۱۷) قانون مالیات‌های مستقیم میان درآمدهای مالیاتی و تعلق پاداش به کارکنان سازمان امور مالیاتی ارتباط مستقیمی وجود دارد، زمینه‌های قوی بروز تعارض منافع و تلاش حد‌اکثری برای وصول مالیات به هر نحو ممکن شکل گرفته و احتمال فشار مضاعف بر فعالان اقتصادی شناخته شده افزایش می‌یابد. باید توجه داشت به دلیل عدم استفاده از سامانه‌ها و پایگاه‌های اطلاعاتی در امر مالیات‌ستانی و همچنین عدم تکمیل و راه‌اندازی سیستم‌های تشخیص هوشمند مالیات، فعالان اقتصادی بخش غیررسمی بیش‌ترین منفعت را از ادامه وضعیت کنونی نظام رسیدگی و تشخیص مالیات که بر استفاده از سیستم‌ها و فرایندهای سنتی مالیات‌ستانی و شیوه‌های ممیزمحور نظیر روش علی‌الرأس استوار است، می‌برند زیرا در عمده موارد با تکیه صرف بر توانایی‌های نیروی انسانی موجود در سازمان امور مالیاتی نمی‌توان میزان درآمد مشمول مالیات آنها را به درستی برآورد کرد و لذا با کم‌برآوردی درآمد مشمول مالیات فعالان اقتصادی بخش غیررسمی، آنان از مدافعان سرسخت ادامه وضع موجود هستند. همچنین ادامه وضع موجود علاوه بر کاهش قابل توجه درآمدهای مالیاتی دولت در بسیاری از موارد، زمینه را برای اجحاف بر مؤدیان رسمی و قابل اعتماد فراهم ساخته است.

به طور کلی با هوشمندسازی نظام رسیدگی و تشخیص مالیات و استفاده از فرایندهای جدید مالیات‌ستانی که سال‌هاست در پی آن بوده‌ایم می‌توان بخش قابل توجهی از فرار مالیاتی را کاهش داد و ضمن افزایش درآمدهای مالیاتی دولت، به تحقق عدالت مالیاتی دامن زد. استفاده گسترده از روش

۱. لازم به توضیح است که ذکر عبارت «اظهارنامه برآوردی» در ماده (۹۷) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۴ نیز خالی از ابهام و اشکال نبوده و ادامه تشخیص درآمد مشمول مالیات به شیوه علی‌الرأس را برای دستگاه مالیات‌ستان ممکن می‌سازد.

علی‌الرأس زمینه بروز انواع مفاسد از جمله تبانی مؤدی با ممیز مالیاتی، افزایش انگیزه فرار مالیاتی و یا کم‌اظهاری توسط وی و همچنین فشار بر مؤدیان شفاف را فراهم کرده است.

ناآشنایی مؤدیان با نظام مالیات بر ارزش‌افزوده در کنار سنتی بودن سیستم‌ها و فرایندهای تشخیص و وصول مالیات (مانند عدم استفاده صندوق مکانیزه فروش، عدم امکان پرداخت مالیات به صورت برخط و یا عدم استفاده از فاکتور الکترونیک)، مقاومت بخش غیررسمی اقتصاد در خصوص تغییر در شیوه‌های مالیات‌ستانی و ... از مهم‌ترین دلایل ادامه روند موجود در علی‌الرأس کردن مؤدیان است. توجه به این نکته ضروری است که مشکلات و آسیب‌های استفاده از روش مذکور در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده نسبت به نظام مالیات‌های مستقیم به مراتب بیشتر است که دلیل این امر را باید در عدم پذیرش اعتبار مالیاتی مؤدیان و بروز پدیده مالیات آبخاری یا مضاعف جستجو کرد. عدم پذیرش اعتبار مالیاتی مؤدیان منجر به آن خواهد شد که فعالان اقتصادی امکان استرداد مالیاتی که بابت خرید نهاده‌های خود پرداخت کرده‌اند را نداشته باشند و در نتیجه قدرت رقابت‌پذیری و تأمین منابع مالی آنها به شدت کاهش یابد.

۲-۱. فرایند دادرسی مالیاتی نامناسب و ناکارآمد

با توجه به آنچه در بخش قبل بیان شد، مسئله تشخیص درآمد مشمول مالیات موجب شده است که حجم قابل توجهی از مؤدیان مالیاتی نسبت به برگ تشخیص مالیات و مالیات متعلق اعتراض داشته باشند و در پی آن به دنبال احقاق حقوق خود در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی و سایر مراجع دادرسی مالیاتی باشند.

بنا بر آمارهای اعلامی از سوی مسئولان نظام مالیاتی کشور، بالغ بر ۷۰ درصد از درآمدهای مالیاتی (ارزش ریالی) پس از طی مراحل دادرسی مالیاتی وصول می‌شود که این واقعیت خود نشان‌دهنده نامناسب بودن نحوه تشخیص درآمد مشمول مالیات و به تبع اعتراض فراوان مؤدیان مالیاتی نسبت به آن است.

علاوه بر حجم بالای اعتراضات مؤدیان نسبت به برگ تشخیص مالیات، فرایند دادرسی مالیاتی بسیار پیچیده و زمانبر است و به مشکلات زیادی از جمله تأخیر در وصول درآمدهای دولت، اجحاف در حق برخی مؤدیان، تضعیف فضای کسب‌وکار و افزایش نااطمینانی در محیط اقتصادی را دامن زده است. از طرف دیگر طی کردن کلیه مراحل دادرسی مالیاتی شامل هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی و تجدید نظر توسط بخش قابل توجهی از مؤدیان (به منظور کاهش میزان مالیات متعلقه خود) می‌تواند نشانه‌ای از فرایند نامناسب و غیرکارای دادرسی مالیاتی در کشور باشد که مؤدیان پس از مراجعه به کلیه مراجع حل اختلاف مالیاتی همچنان نسبت به میزان مالیات خود و نتیجه دادرسی مالیاتی اعتراض دارند. نگاهی به قانون مالیات‌های مستقیم در خصوص نحوه رفع اختلاف فی‌مابین سازمان امور مالیاتی و مؤدیان و مراجع حل اختلاف مالیاتی (فصل سوم ذیل باب پنجم)، فرایند اجرایی حل اختلافات مالیاتی



و همچنین بررسی میدانی از جلسات حل اختلاف به وضوح مؤید آن است که سازوکار شکل گرفته در فرایند دادرسی، به نفع سازمان امور مالیاتی به عنوان یکی از طرفین دعوا است.^۱ به بیان دیگر مؤدیان برای حل اختلافات خود با سازمان امور مالیاتی در مورد برگ تشخیص مالیات، مجدداً باید به خود سازمان امور مالیاتی مراجعه کنند؛ به عبارت دیگر مؤدی مالیاتی به عنوان شاکی باید به متشاکی یعنی سازمان امور مالیاتی مراجعه کند. بنابراین عدم استقلال «نهاد حل اختلاف مالیاتی» مهم‌ترین ایراد نظام دادرسی مالیاتی در ایران است که برگرفته از قانون مالیات‌های مستقیم است. عدم استقلال هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی، اصول دادرسی منصفانه و بی‌طرفی نهاد حل اختلاف در منازعات را مخدوش ساخته و لذا در حال حاضر مؤدیان مالیاتی فرایند دادرسی مالیاتی در کشور را در طول فرایند رسیدگی و تشخیص مالیات و یا جزئی از آن می‌دانند.

عدم استقلال هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی منجر به فشار مضاعف بر مؤدیان برای افزایش میزان وصولی درآمدهای مالیاتی شده است. به بیان دیگر چالش مذکور این اختیار را به سازمان امور مالیاتی داده است که از ابزار دادرسی مالیاتی استفاده نامناسبی به منظور افزایش میزان وصولی درآمدهای مالیاتی کند. فشار برخی از مدیران کل ادارات مالیاتی بر هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی به منظور جلوگیری از تعدیل (کاهش) مالیات متعلقه مؤدیان را از همین منظر می‌توان تحلیل کرد. از جمله مصادیق و نشانه‌های دیگری که باید برای عدم استقلال هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی برشمرد، می‌توان به محل تشکیل جلسات هیئت‌های حل اختلاف، نحوه تعیین و پرداخت حق‌الزحمه اعضای هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی، نحوه انتخاب اعضای هیئت‌های حل اختلاف و ... اشاره داشت.

تجزیه و تحلیل کامل فرایند دادرسی مالیاتی در ایران ما را به برخی دیگر از ایرادات و اشکالات نظام دادرسی مالیاتی از قبیل تخصصی نبودن فرایندهای دادرسی مالیاتی، ضعف شفافیت، فسادهای شکل گرفته در قراردادهای کارشناسی، بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌های متعدد، تطویل فرایند دادرسی مالیاتی و ... رهنمون می‌سازد. بنابراین با توجه به مطالب مطرح شده ضروری است که علاوه بر رفع ضعف‌ها و خلأهای قانونی، مشکلات و موانع اجرایی دادرسی مالیاتی منصفانه برطرف شود. شایان ذکر است به نظر می‌رسد به دلیل ناعادلانه بودن نظام دادرسی مالیاتی و تأثیر قابل توجه آن بر تضعیف فضای کسب‌وکار و بی‌اعتمادی فعالان اقتصادی به سازمان امور مالیاتی، با اصلاحات جزئی در قانون مالیات بر ارزش‌افزوده مانند حذف و یا اضافه کردن برخی از معافیت‌ها، تکمیل و یا رفع ابهام از برخی تعاریف قانونی در مالیات بر ارزش‌افزوده، تقسیط بدهی مالیاتی و ... نمی‌توان مشکلات اجرایی قانون مذکور را مرتفع ساخت.

۱. شایان ذکر است که مواد مرتبط با دادرسی مالیاتی از قانون مالیات‌های مستقیم عیناً به قانون مالیات بر ارزش‌افزوده تسری داده شده است. بنابراین بجز مرحله دادرسی "شورای عالی مالیاتی"، سایر مراحل و مراجع حل اختلاف مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده نیز وجود دارد.

۳-۲-۱. قطع اخذ مالیات بر ارزش افزوده در زنجیره عرضه کالاها و خدمات

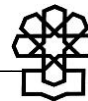
از مشکلات جدی در اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده، قطع زنجیره اجرای تکالیف مالیات بر ارزش افزوده و پرداخت آن در طول فرایند تولید، واردات، توزیع و مصرف کالا یا خدمت است. زمانی زنجیره اخذ مالیات قطع خواهد شد که یک یا چند حلقه قبل از مصرف کننده نهایی، مالیات متعلق به خود را پرداخت نکرده باشند و یا از انجام تکالیف و وظایف مقرر در قانون مالیات بر ارزش افزوده امتناع ورزیده باشند. این امر که ناشی از خلأهای قانونی و ساختار اقتصادی خاص کشور است عمدتاً در شرایطی بروز خواهد کرد که میزان فعالیت بخش غیررسمی اقتصاد قابل توجه باشد و یا بر اساس قانون برخی از کالاها و خدمات مشمول پرداخت مالیات بر ارزش افزوده و اجرای تکالیف آن نشده باشند. در چنین شرایطی امکان استرداد مالیات خرید نهاده‌ها برای برخی از فعالان اقتصادی از دست رفته و در عمل دچار مالیات مضاعف (آبشاری) بر روی همه و یا قسمتی از نهاده‌ها خواهند شد. لذا هر چه تعداد حلقه‌هایی که مالیات بر ارزش افزوده را در طول یک زنجیره پرداخت نکرده باشند، افزایش یابد اثر آبشاری نیز بیش تر خواهد بود.

با قطع زنجیره‌های پرداخت مالیات در طول یک فرایند از تولید تا مصرف نهایی، هدف اصلی نظام مالیات بر ارزش افزوده مبنی بر انتقال بار مالیاتی بر مصرف کننده نهایی محقق نخواهد شد و بخش زیادی از آن به تولیدکننده اصابت می‌کند. بنابراین در این حالت برخی از مزیت‌های مالیات بر ارزش افزوده در برابر مالیات بر فروش در حلقه آخر نظیر استرداد مالیاتی، عدم بروز پدیده آبشاری، کاهش ریسک و انگیزه فرار مالیاتی از بین خواهد رفت. بر این اساس، لازم است که معافیت‌ها در نظام مالیات بر ارزش افزوده ساماندهی شده و تمهیدات مقتضی برای کوچک شدن بخش غیررسمی اندیشیده شود. شایان ذکر است که بر اساس مبانی نظری نظام مالیات بر ارزش افزوده گسترش شفافیت در ساختار اقتصادی کشور، توسعه اطلاعات مالی و مالیاتی از معاملات و مبادلات فعالان اقتصادی و همچنین رصد زنجیره عرضه کالاها و خدمات در کشور از اهداف اساسی و متعالی اجرای این قانون بوده است که در صورت قطع اجرای مالیات بر ارزش افزوده در طول زنجیره عرضه کالاها و خدمات، شاهد فاصله گرفتن از این اهداف قانون مالیات بر ارزش افزوده خواهیم بود.

۴-۲-۱. ابهام در خصوص مالیات بر ارزش افزوده مناطق آزاد تجاری-صنعتی

به طور کلی بر اساس قانون مالیات بر ارزش افزوده، مناطق آزاد تجاری-صنعتی و ویژه اقتصادی از شمول مالیات بر ارزش افزوده مستثنا شده و فعالان مقیم نیز از مؤدیان این پایه مالیاتی محسوب نمی‌شوند. با این وجود یکی از نقص‌های جدی قانون، شفاف نبودن نحوه برخورد با مناطق آزاد است. در خصوص انتقال کالاها از سرزمین اصلی به مناطق آزاد و بالعکس، حالت‌های گوناگونی متصور است که در اصلاح قانون مالیات بر ارزش افزوده باید به این حالات توجه و آسیب‌های موجود را بر طرف کرد.^۱ وجود احکام

۱. در گزارش مستقلی به آسیب‌شناسی معافیت مناطق آزاد تجاری-صنعتی از مالیات بر ارزش افزوده پرداخته خواهد شد.



بعضاً متناقض در قانون مذکور و عدم فراهم بودن زیرساخت‌های گمرکی و سامانه‌های الکترونیکی مربوطه، باعث پدید آمدن مشکلات فراوانی برای فعالان اقتصادی مقیم در مناطق و سرزمین اصلی و همچنین در مواردی سوءاستفاده‌های کلان از عدم شفافیت موجود در متن قانون شده است.

در قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده، حسب مواد (۶) و (۷) به ترتیب انتقال کالا از مناطق به سرزمین اصلی در حکم واردات و انتقال کالا از سرزمین اصلی به مناطق در حکم صادرات تلقی شده است، اما در ماده (۱۳) همین قانون صرفاً کالاهایی که از مبادی رسمی به خارج از کشور صادر می‌شوند، صادرات تلقی می‌گردند و مالیات خرید نهاده‌ها به صادرکنندگان آنها مسترد می‌شود لکن در ماده مذکور در خصوص صادرات تلقی کردن ارسال کالا از سرزمین اصلی به مناطق آزاد تجاری-صنعتی سخنی به میان نیامده است. به همین دلیل امکان دریافت مالیات خرید (استرداد اعتبار مالیاتی) توسط صادرکنندگان فعال در سرزمین اصلی هنگام ارسال کالای خود به مناطق آزاد تجاری-صنعتی وجود ندارد که این امر منجر به تعمیق تنگنای مالی در بنگاه‌های اقتصادی و افزایش قیمت تمام شده کالاهای صادراتی از سرزمین اصلی به مناطق آزاد، امکان انتقال و اصابت مالیات بر ارزش افزوده بر مصرف‌کننده نهایی و همچنین استرداد آن توسط صادرکننده داخلی وجود ندارد که در نهایت بار مالی دیگری بر تولیدکننده داخلی تحمیل می‌کند.

شایان ذکر است در خصوص موارد دیگر از جمله ورود کالا از سرزمین اصلی به منطقه به منظور به‌کارگیری در بخش تولید یا صرفاً مصرف، خروج کالا از منطقه به سرزمین اصلی و مبادله کالا بین مناطق نیز ابهاماتی وجود داشته است. برای مثال تولیدکنندگان مقیم در مناطق نیز که برای تولید کالاهای خود از مواد اولیه و واسطه‌ای موجود در سرزمین اصلی استفاده می‌کنند، در صورت پرداخت مالیات بر ارزش افزوده نهاده‌ها، توانایی استرداد آن و یا استفاده از اعتبار مالیاتی مذکور را ندارند به همین دلیل قدرت رقابت‌پذیری کالاها و خدمات ایرانی در مقایسه با کالاها و خدمات خارجی در مناطق آزاد تجاری-صنعتی و ویژه اقتصادی کاهش چشمگیری پیدا می‌کند. از دیگر مسائل و مشکلات در این رابطه می‌توان به تبعیض بین شرکت‌های پیمانکار ایرانی و خارجی در مناقصه‌های پیمانکاری، فرار مالیاتی ناشی از معاملات صوری بین مناطق و ... اشاره کرد. در سال‌های گذشته اظهار معاملات صوری و غیرواقعی میان مناطق با یکدیگر و یا میان سرزمین اصلی و مناطق، فرار مالیاتی گسترده‌ای را رقم زده است که برای مثال بخشی از این فرار مالیاتی در خصوص معاملات صوری محصولات پتروشیمی کشف شد.

با توجه به توضیحات فوق ضروری است که علاوه بر رفع ابهام‌های قانون فعلی در لایحه مالیات بر ارزش افزوده به منظور جلوگیری از برخی برخوردهای سلیقه‌ای سازمان امور مالیاتی و تصویب بخشنامه‌ها

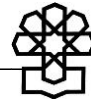
و دستورالعمل‌های متعدد، بر اساس تجربیات موفق جهانی معافیت مناطق آزاد تجاری-صنعتی از نظام مالیات بر ارزش افزوده را ساماندهی کرد به طوری که با طراحی سازوکارهای اجرایی لازم شاهد اعطای معافیت‌های هوشمند و هدفمند در راستای حمایت از صادرات و گسترش شفافیت در مناطق مذکور باشیم.

۵-۲-۱. تاریخ تعلق مالیات

مبنای حسابداری در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ همانند بسیاری از کشورها مبنای تعهدی است. با وجود لزوم استفاده از حسابداری تعهدی در اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده، لکن این موضوع مشکلات فراوانی را برای فعالیت‌های اقتصادی خصوصاً معاملات نسیه و فعالیت‌های پیمانکاری در ایران به وجود آورده است. در سال‌های گذشته مشکلات ناشی از تاریخ تعلق مالیات بر ارزش افزوده با توجه به تحریم‌های اقتصادی و تعمیق رکود در اقتصاد کشور که به گسترش معاملات نسیه و بلندمدت و همچنین افزایش تنگنای مالی در بنگاه‌های اقتصادی منجر شده است، افزایش چشمگیری داشته است. مراد از تاریخ تعلق مالیات در نظام مالیات بر ارزش افزوده همان تاریخ صدور صورت حساب (ثبت در دفاتر حسابداری) است. به بیان دیگر پس از صدور صورت حساب فروش کالا و یا خدمت، مالیات بر ارزش افزوده بر معامله مذکور تعلق گرفته است و طرفین معامله باید تکالیف قانونی خود در این خصوص را انجام دهند. از آنجایی که در قانون مالیات بر ارزش افزوده تمایزی میان تاریخ تعلق مالیات و تاریخ پرداخت مالیات به سازمان امور مالیاتی (مطالبه مالیات توسط سازمان مذکور) وجود ندارد، بنابراین تاریخ پرداخت مالیات همان تاریخ تعلق مالیات در نظر گرفته شده است.

برای مثال بر اساس قانون مالیات بر ارزش افزوده در معاملات نسیه همانند معاملات نقد، مؤدی (فروشنده کالا و خدمت) موظف است همزمان با ارائه صورت حساب و یا تحویل کالا (ارائه خدمت) مالیات بر ارزش افزوده را از خریدار اخذ و پس از کسر مالیات خرید نهاده‌های خود، مابه‌التفاوت را به سازمان امور مالیاتی پرداخت نماید خواه آنکه ثمن معامله را به طور کامل دریافت کرده باشد و یا بخشی از آن را دریافت نکرده باشد. در حالت عدم دریافت وجه معامله توسط مؤدی، وی علاوه بر آنکه نمی‌تواند مالیات خرید نهاده‌های خود را مسترد نماید (به دلیل آنکه وجهی بابت مالیات بر ارزش افزوده از خریدار دریافت نکرده است) باید مالیات بر ارزش افزوده را از جانب مصرف‌کننده نهایی (خریدار) تا زمان دریافت وجه از سوی خریدار پرداخت نماید که در این حالت بار مالی و مالیاتی مضاعفی بر عهده مؤدی قرار می‌گیرد.

علاوه بر مشکلات مربوط به معاملات نسیه، پیمانکاران و شرکت‌های مشاوره‌ای نیز آسیب‌های فراوانی را از این ناحیه متحمل شده‌اند. قاعده و رویه عمومی در هر پیمان بلندمدت آن است که پیمانکاران بسته به درصد پیشرفت، اقدام به شناسایی درآمد می‌کنند و طبق آن صورت وضعیتی را برای



کارفرما صادر می‌نمایند. کارفرما نیز پس از بررسی، کل صورت وضعیت و یا بخشی از صورت وضعیت را تأیید و مبلغ مورد توافق در پیمان را به حساب پیمانکار واریز می‌کند. از آنجا که به طور معمول میان تاریخ صدور صورت وضعیت و پرداخت وجه توسط کارفرما فاصله زمانی قابل توجهی وجود دارد، پیمانکاران در حالی که حتی هنوز مبلغ پیمان مرتبط با ارائه خدمات‌شان را دریافت نکرده‌اند مجبور به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده‌ای بودند که از طرف کارفرما پرداخت نشده است. همچنین عمده پیمان‌های بلندمدت به نحوی است که اکثر منابع مالی صرف خرید مواد اولیه و تجهیزات مورد نیاز می‌شود، لذا پیمانکار به هنگام خرید آنها مجبور است مالیات خرید را پرداخت نماید، لکن چون کارفرما مالیات فروش را به وی نپرداخته است، پیمانکار قادر بازپس‌گیری مالیات پرداختی بابت خرید نهاده‌هایش نیست.

مسئله فوق در خصوص پیمانکاران و مهندسان مشاور طرف قرارداد با بخش دولتی با شدت بیشتری مطرح بوده است. در سالیان اخیر دولت و شرکت‌های دولتی با توجه به مشکلات مالی و کمبود بودجه، پرداخت مطالبات شرکت‌های پیمانکاری و مشاوره‌ای را به تعویق انداخته‌اند در حالی که شرکت‌های مذکور موظف به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده بوده‌اند. همچنین دولت (سازمان امور مالیاتی) بابت عدم پرداخت مالیات توسط شرکت‌های پیمانکاری و مشاوره‌ای جریمه‌های سنگینی را به آنها تحمیل کرده است. به عبارت دیگر دولت ضمن عدم پرداخت مطالبات شرکت‌های غیردولتی طرف قرارداد با خود، بر اساس قانون موجود آنها را موظف به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده (سهام دولت) و جریمه‌های ناشی از آن می‌کند در حالی که علت پرداخت نشدن مالیات بر ارزش افزوده از سوی پیمانکار، عدم دریافت مطالبات خود از دولت است. برای حل این مشکل باید علاوه بر اصلاح قانون در خصوص تاریخ تعلق، دو راهکار دیگر نیز اندیشیده شود. اول آنکه در صورت عدم پرداخت مبلغ مالیات بر ارزش افزوده از سوی دولت (در مواردی که دولت مصرف‌کننده نهایی محسوب می‌شود و ملزم به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده به فروشنده کالا و یا خدمت است) جریمه‌های متعلقه ناشی از عدم واریز مبلغ مالیات بر ارزش افزوده از پیمانکار به دولت منتقل شود و حتی می‌توان جریمه‌های مضاعف برای دولت و نهادهای وابسته به آن در نظر گرفت. دوم آنکه باید سازمان امور مالیاتی بتواند از طریق عملیات اجرایی و خزانه‌داری کل کشور نسبت به وصول مطالبات خود اقدام نماید.

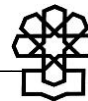
۶-۲-۱. فقدان و یا ابهام در تعریف برخی مفاهیم اساسی قانون مالیات بر ارزش افزوده

یکی از مهم‌ترین عوامل اجرای نامناسب قانون مالیات بر ارزش افزوده را می‌توان وجود ضعف‌ها و ابهام‌های جدی در برخی از تعاریف و مفاهیم قانون دانست. به طور کلی ضعف و یا ناکافی بودن مفاهیم و تعاریف قانونی به تضعیف فضای کسب‌وکار، اخذ مالیات مضاعف از برخی فعالان اقتصادی، صدور بخشنامه‌های متعدد و پیچیدگی اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده منجر شده است. در مواردی نیز با تفسیر ابهامات موجود در جهت کسب درآمدهای مالیاتی بیشتر، منطق اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده مخدوش شده و صدماتی به فعالان بخش رسمی اقتصاد وارد آورده است.

تعریف محل ارائه خدمت، حقوق معنوی، مأخذ محاسبه مالیات، عرضه کالا به خود، تاریخ تعلق مالیات، معافیت محصولات کشاورزی فراوری نشده، نحوه برخورد با مطالبات وصول نشده، شرکت‌ها و بنگاه‌های اقتصادی قبل از بهره‌برداری و ... از جمله مهم‌ترین موارد ابهام در تعاریف و یا فقدان تعاریف است. برای مثال به دلیل تعریف نشدن معاملات غیرواقعی و صوری در قانون مالیات بر ارزش افزوده، در موارد متعددی میان مؤدیان و سازمان امور مالیاتی برای اثبات واقعی و یا غیرواقعی بودن معاملات اختلاف به وجود آمده و ممیز مالیاتی برخلاف اصل براءت و بدون داشتن اسناد و مدارک مثبت در خصوص غیرواقعی بودن معاملات، مؤدی را موظف به اثبات واقعی بودن معاملات خود کرده است. در این موارد با صوری خواندن معاملات مؤدی، علاوه بر آنکه اعتبار مالیاتی مؤدی پذیرفته نمی‌شود و در نتیجه امکان استرداد مالیات خرید نهاده‌ها برای مؤدی فراهم نمی‌شود، مشمول جریمه‌های قابل ملاحظه‌ای نیز خواهد شد. جریمه‌هایی که در برخی از موارد از اصل مالیات بر ارزش افزوده تعلق گرفته به مؤدی بیش‌تر است. شایان ذکر است در چنین شرایطی برخی از مؤدیان نیز به کتمان درآمد و در نتیجه فرار مالیاتی روی می‌آورند. بنابراین با توجه به آسیب‌های وارد شده از ناحیه ضعف و ابهام در تعاریف قانونی به نظام مالیاتی کشور (هم از ناحیه مؤدیان و هم سازمان امور مالیاتی) ضروری است که در اصلاحیه قانون مالیات بر ارزش افزوده موارد مذکور به طور کامل و دقیق احصا و توجه ویژه‌ای به رفع آنها شود.

۷-۲-۱. حمایت از کالای وارداتی در مقابل کالای مشابه تولید داخل

یکی از مهم‌ترین آسیب‌های وارد شده ناشی از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده حمایت از کالاهای خارجی (واردات) در مقابل محصولات داخلی بوده است. توضیح آنکه مالیات بر ارزش افزوده در زنجیره تولید کالا و یا خدمت از تولیدکنندگان و عرضه‌کنندگان هر حلقه اخذ می‌شود به این صورت که در هر مرحله از فرایند تولید، تولیدکننده (فروشنده) محصول و یا خدمت باید مالیات فروش این مرحله را از خریدار گرفته و به حساب سازمان امور مالیاتی واریز نماید. از سوی دیگر همین تولیدکننده می‌تواند مالیات پرداخت شده توسط خود را که برای خرید نهاده‌های تولید به فروشنده مرحله قبل پرداخت کرده است از سازمان امور مالیاتی دریافت (استرداد) کند. حال اگر تولیدکننده مذکور بر اساس قانون از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف باشد، امکان استرداد و دریافت مالیات پرداخت شده توسط خود را در حلقه‌های قبل از دست می‌دهد و باید میزان مالیات پرداختی را به قیمت تمام‌شده کالا یا خدمت خود بیفزاید. حال اگر کشش قیمتی تقاضا برای محصول تولید شده توسط بنگاه مذکور بالا باشد، معافیت مذکور به ضرر تولیدکننده خواهد بود، زیرا امکان افزایش قیمت نیز برای وی وجود ندارد (نمی‌تواند مالیات پرداختی برای خرید نهاده‌های تولید را در قیمت تمام شده کالا محاسبه نماید). این در حالی است که کالاهای خارجی مشابه که به کشور وارد می‌شوند عموماً مالیات پرداختی بابت خرید نهاده‌های خود را از کشور خود دریافت می‌کنند. در چنین شرایطی قانون مالیات بر ارزش افزوده، تولیدکنندگان داخلی را در برابر رقبای خارجی خود به نوعی تنبیه کرده است.



به طور کلی مبتنی بر مفاد ماده (۱۲) قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده هر نوع کالا یا خدمتی که تولید و عرضه داخلی آن معاف از مالیات است، واردات آن نیز معاف شناخته شده است. حال، از آنجا که واردات آن کالا یا خدمت در کشور مبدأ مشمول نرخ صفر است (چون صادرات آن کشور محسوب می شود)، تولیدکننده خارجی می تواند مالیات خرید نهاده ها را دریافت کند، اما تولیدکننده داخلی به دلیل اینکه کالا یا خدمت وی معاف است، امکان بازپس گیری (استرداد) مالیات خرید نهاده ها را ندارد. بر این اساس، تولیدکننده داخلی کالاها و خدمات معاف، نسبت به تولیدکننده خارجی آنها، به اندازه مالیات هایی که برای نهاده های خود در هنگام خرید آنها پرداخته است، تنبیه می شود و همین امر منجر به افزایش قیمت محصول داخلی در بازار داخلی در مقایسه با رقبای خارجی می شود.

۸-۲-۱. نبود ضمانت های اجرایی مناسب و نیز عدم تناسب میان برخی تخلفات و جرائم

یکی از شرایط لازم برای اجرای موفقیت آمیز قوانین و دستیابی به اهداف مندرج در آنها، در نظر گرفتن ضمانت های اجرایی مناسب از سوی قانونگذاران و سیاستگذاران است. از روش های متعددی برای افزایش ضمانت های اجرایی قوانین مانند تعیین جریمه های منطقی، مشخص کردن متولی واحد، تعیین ناظر و یا فرایند دادرسی کارا و عادلانه و ... می توان استفاده کرد که تعیین جریمه های عادلانه، منطقی و همه جانبه که حالات مختلف احتمالی تخلفات را دربرگیرد ساده ترین راه برای افزایش ضمانت های اجرایی قوانین و کاهش تخلفات از آن است.

به طور کلی برای تعیین نرخ بهینه و عادلانه جرائم باید تناسب بین تخلف و میزان جریمه متعلق رعایت شود. بنابراین نرخ تعیین شده باید از یک سو انگیزه های تخلف را در افراد کاهش داده و از سوی دیگر مأموران دولتی را به انجام جریمه بیش تر افراد تشویق نکند. به بیان دیگر میزان جریمه ها نباید به گونه ای باشد که تمایل مأموران و ناظران را به افزایش جریمه کردن افراد سوق دهد. با توجه به منطبق ذکر شده دو ایراد به جرائم تعیین شده در قانون مالیات بر ارزش افزوده می توان وارد دانست. نخست آنکه برای برخی از تخلفات مؤدیان نظیر صدور یا استناد به صورت حساب معامله غیرواقعی، کتمان درآمد و ... جریمه ای لحاظ نشده است. دوم آنکه تناسبی منطقی و عادلانه میان برخی از جریمه های تعیین شده در قانون و نوع تخلف وجود ندارد. لذا در شرایط کنونی که توجه به میزان وصولی ها مهم ترین هدف و اولویت سازمان امور مالیاتی است و همچنین ارتباط مستقیمی میان آن و پاداش و مزایای کارکنان و مأموران مالیاتی بر قرار است، زمینه های بروز تعارض منافع افزایش یافته و بیم آن می رود که مأموران و ممیزان مالیاتی با انجام کمترین تخلف از سوی مؤدیان، آنها را مشمول بیشترین جریمه ها کنند و همچنین اسناد، مدارک، دفاتر و خود اظهاری آنها را مورد پذیرش قرار ندهند. از این رو باید در لایحه دائمی کردن قانون مالیات بر ارزش افزوده ضمن اصلاح سازوکارهای انگیزشی در سازمان امور مالیاتی، جریمه های تعیین شده در قانون را متناسب با وضعیت مطلوب اصلاح کرد.

۹-۲-۱. نبود موضوع مرور زمان در نظام مالیات بر ارزش افزوده

عبارت «مرور زمان» در ادبیات مالیات‌ستانی به معنای حداکثر مدت زمانی است که سازمان امور مالیاتی می‌تواند اظهارنامه‌های مالیاتی مؤدیان را رسیدگی کند پس از آن باید اظهارنامه‌های مذکور را قطعی تلقی کرده و فقط میزان مالیات ابرازی در اظهارنامه‌ها قابل مطالبه و وصول است. بر اساس مواد (۱۵۶) و (۱۵۷) قانون مالیات‌های مستقیم در صورتی که مؤدیان در مهلت قانونی تسلیم اظهارنامه اقدام کنند، مدت مرور زمان مالیاتی یک سال پس از اتمام مهلت قانونی تسلیم اظهارنامه است و اگر در این مدت اظهارنامه فعالان اقتصادی مورد رسیدگی واقع نشود، مالیات ابرازی مؤدیان قطعی تلقی می‌شود. همچنین اگر مؤدیان در مهلت قانونی از تسلیم اظهارنامه مالیاتی خودداری کنند و یا بر اساس قانون مذکور وظیفه‌ای در خصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه نداشته باشند، مدت زمان مرور مالیاتی پنج سال است و سازمان پس از آن نمی‌تواند اقدام به رسیدگی اظهارنامه‌ها و مطالبه مالیات جدید نماید.

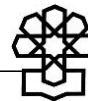
در قانون مالیات بر ارزش افزوده سخنی از مرور زمان مالیاتی نیامده است از این رو حجم عظیمی از اظهارنامه‌های مؤدیان نظام مالیات بر ارزش افزوده در سالیان گذشته مورد رسیدگی قرار نگرفته است که این امر اعتراض مؤدیان و تضعیف فضای کسب و کار را به دلیل بلا تکلیفی آنان به دنبال داشته است. بررسی‌های میدانی نشان می‌دهد که کمتر از ۲۰ درصد از اظهارنامه‌های مالیاتی مؤدیان نظام مالیات بر ارزش افزوده رسیدگی و برگه قطعی صادر شده است. عدم قطعی شدن اظهارنامه‌ها به منزله باز بودن پرونده مؤدیان نزد سازمان امور مالیاتی، لزوم نگهداری اسناد، دفاتر و مدارک توسط مؤدیان، امکان مطالبه مالیات جدید و در نتیجه رد اظهارنامه مالیاتی مؤدیان پس از گذشت چند سال و اخذ جریمه‌های مالیاتی است.

۱۰-۲-۱. عدم اعطای نرخ صفر مالیاتی به عرضه داخلی ماشین‌آلات و تجهیزات خطوط تولید

کالاها و خدمات مشمول مالیات بر ارزش افزوده در قانون آزمایشی

مالیات بر ارزش افزوده اجرا شده در ایران از نوع مصرفی است و لذا نباید تشکیل سرمایه (یعنی سرمایه‌گذاری در ماشین‌آلات، تجهیزات، ساختمان و ...) مشمول مالیات بر ارزش افزوده شود. عدم شمول مالیات بر ارزش افزوده بر سرمایه‌گذاری باید از طریق اعطای معافیت و یا نرخ صفر مالیاتی به تولیدکنندگان تجهیزات سرمایه‌ای، معدنی و کشاورزی و خطوط تولید صنعتی کالاها و خدمات انجام پذیرد. وضع مالیات بر ارزش افزوده بر تجهیزات سرمایه‌ای، معدنی و کشاورزی و خطوط تولید صنعتی با مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی در تضاد است. همچنین با توجه به رقابت تولیدکنندگان داخلی تجهیزات سرمایه‌ای، معدنی و کشاورزی و خطوط تولید صنعتی با رقبای خارجی، اعطای همزمان معافیت به محصولات مذکور منجر به رقابت نابرابر میان تولیدکنندگان خارجی و داخلی خواهد شد.

به بیان دیگر به دلیل آنکه واردات ماشین‌آلات و تجهیزات سرمایه‌ای، معدنی و کشاورزی و خطوط تولید صنعتی، صادرات سایر کشورها محسوب می‌شود که از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده در کشور



خود معاف است و پس از صادرات، تولیدکنندگان خارجی موفق به باز پس‌گیری کلیه اعتبار مالیاتی خود می‌شوند، باید عرضه داخلی (تولید ملی) ماشین‌آلات و تجهیزات سرمایه‌ای، معدنی و کشاورزی و خطوط تولید صنعتی مشمول نرخ صفر شود تا تولیدکننده آن بتواند مالیات‌های پرداختی را از سازمان امور مالیاتی مسترد نماید، در غیر این صورت تولیدکننده داخلی در مقابل واردات ماشین‌آلات و تجهیزات صنعتی و معدنی توان رقابت نخواهد داشت. بنابراین لازم است که با ترکیب معافیت و نرخ صفر برای واردات و عرضه داخلی ماشین‌آلات و تجهیزات خطوط تولیدی به صورت هدفمند از تولید داخلی و سرمایه‌گذاری حمایت کرد.

۱۱-۲-۱. عدم استرداد مالیات خرید ماشین‌آلات خطوط تولید کالاهای معاف از مالیات بر ارزش افزوده

همان‌طور که پیش از این نیز ذکر شد نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران همانند اکثر کشورهای مجری از نوع مصرفی است و بار مالیاتی آن باید به مصرف‌کننده نهایی منتقل شود و این نوع از مالیات نباید سرمایه‌گذاری و تولید را مورد اصابت قرار دهد. وجود مفهوم «اعتبار مالیاتی» و یا «استرداد مالیات‌های پرداختی» یکی از مهم‌ترین مزیت‌های مالیات بر ارزش افزوده نسبت به سایر مالیات‌های غیرمستقیم از جمله مالیات بر فروش در حلقه آخر است که باعث می‌شود فعالان اقتصادی بتوانند مالیات‌هایی که خود در مراحل و زنجیره‌های قبلی پرداخت کرده‌اند را از مالیات‌های که از حلقه و زنجیره بعدی فروش دریافت می‌کنند، کسر و مابه‌التفاوت را به حساب سازمان واریز کنند. بر اساس تبصره «۲» ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده اگر فعالان اقتصادی به فروش کالاها و یا خدمات معاف از مالیات اشتغال داشته باشند امکان استرداد و یا تهاتر مالیات‌هایی که آنها برای خرید نهاده‌های تولید و یا مالیات‌هایی که برای خرید تجهیزات و ماشین‌آلات تولیدی و صنعتی پرداخت کرده‌اند، وجود ندارد که عدم استرداد مالیات خرید ماشین‌آلات خطوط تولید سرمایه‌گذاری و تأمین نقدینگی مورد نیاز، تولیدکنندگان را با مشکلات جدی مواجه می‌کند و با هدف مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی مبنی بر عدم مشمول بودن سرمایه‌گذاری در تضاد است.

۱۲-۲-۱. مالیات بر ارزش افزوده طلا

در قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده، طلا همانند سایر کالاها و خدمات مشمول نرخ عادی و استاندارد ۹ درصد است که این امر در طول اجرای قانون مذکور چالش‌های زیادی را به وجود آورد. برخی بر این باورند که ماهیت طلا و جواهر با سایر کالاها متفاوت است. بر اساس استدلال آنها طلا یک کالای مصرفی نیست که مشمول مالیات بر ارزش افزوده شود، بلکه با توجه به شرایط اقتصادی و فرهنگی کشور، جنبه سرمایه‌ای پیدا کرده است و از آنجایی که در قانون مالیات بر ارزش افزوده بر زمین و مستغلات مالیات وضع نمی‌شود باید اصل طلا را در مصنوعات معاف دانسته و صرفاً اجرت و سود را مشمول مالیات بر ارزش افزوده قرار داد. در این نگاه طلا، کالایی سرمایه‌ای است که بدون تغییر ماهیت، به طور مستمر بین

خریداران و فروشندگان دست به دست می‌شود و در هر چرخش، صرفاً به میزان اجرت آب کردن و ایجاد مصنوعات جدید، ارزش جدید خلق می‌شود. هنگامی که کل طلا مشمول مالیات شود، از یک مقدار طلای مشخص، بارها و بارها مالیات اخذ می‌شود. در خصوص وضع مالیات بر ارزش افزوده بر اصل طلا مردم نیز اعتراضاتی داشتند و معتقد بودند مالیاتی را که به هنگام خرید پرداخت می‌کنند در زمان فروش مجدد به طلافروشان، نمی‌توانند مالیات قبلی را پس بگیرند و عملاً کل بار مالیاتی به خریداران اولیه تحمیل می‌شود. با عنایت به موارد فوق معاف دانستن اصل طلا از مالیات بر ارزش افزوده توجیه می‌شود. البته معاف کردن طلا می‌تواند به عدم شفافیت زنجیره این کسب‌وکار بینجامد و لذا لازم است تمهیدات لازم برای تحقق هدف ایجاد شفافیت، پس از اعطای معافیت به اصل طلا اندیشیده شود.

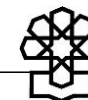
۱۳-۲-۱. ابهام و ضعف در اخذ عوارض آلاینده‌گی از واحدهای تولیدی آلاینده

بر اساس تبصره «۱» ماده (۳۸) قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ تمامی واحدهای تولیدی آلاینده و همچنین پالایشگاه‌ها و پتروشیمی‌ها، مشمول عوارض آلاینده‌گی به میزان ۱٪ (یک درصد) از کل فروش هستند. در این ماده، هیچ تفاوتی بین واحد آلاینده مستقر در شهر تهران یا در یک شهر کوچک، واحد آلاینده‌ای که به طور مستمر آلاینده‌گی ایجاد می‌کنند با واحد آلاینده‌ای که به صورت موقت و کوتاه‌مدت آلاینده‌گی منتشر می‌کند، واحد آلاینده با انتشار آلاینده‌گی‌های پرمخاطره برای محیط زیست یا کم خطر برای محیط زیست و همچنین واحد آلاینده‌ای که شدت انتشار بالای آلاینده‌گی دارد با واحدی که شدت انتشار آلاینده‌گی آن کم‌تر است، وجود ندارد. عدم ایجاد تمایز میان واحدهای تولیدی آلاینده در موارد مذکور اجحاف اساسی میان فعالان اقتصادی ایجاد می‌کند که علاوه بر آنکه منجر به تعطیلی واحدهای تولیدی کم‌تر آلاینده خواهد شد، کمکی به رفع منشأ آلاینده‌گی در واحدهای تولیدی با آلاینده‌گی زیاد نخواهد کرد.

لذا شیوه کنونی اخذ عوارض آلاینده‌گی با هدف وضع این گونه عوارض که کاهش میزان آلاینده‌گی واحدهای تولیدی است در تعارض قرار دارد، زیرا اولاً هیچ‌گونه سازوکار انگیزشی برای ترغیب واحدهای تولیدی آلاینده برای کاهش شدت آلاینده‌گی و بهبود تکنولوژی تولید لحاظ نشده است و صرفاً به جرمه مالی آنها اکتفا شده است در حالی که باید واحدهای آلاینده را در جهت رفع منشأ آلاینده‌گی ترغیب کرد. ثانیاً نحوه و محل مصرف منابع حاصل از عوارض آلاینده‌گی واحدهای تولیدی نیز به گونه‌ای است که ارتباطی با هدف وضع عوارض مذکور ندارد. همچنین برخی از ذی‌نفعان عوارض آلاینده‌گی واحدهای تولیدی (شهرداری‌های کشور) صرفاً به دنبال وصول منابع مذکور در جهت جبران هزینه‌های جاری خود هستند.

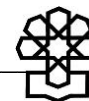
۱۴-۲-۱. سایر اشکالات قانونی در قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده

در این قسمت از گزارش بیان بخشی از ضعف‌ها و خلأهای قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده به ترتیب هریک از فصول پرداخته شده است. در جدول ۲ فهرستی از اهم این موارد آورده شده است.

**جدول ۱. اشکالات قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده**

فصول	ضعف‌ها و خلأهای قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده
فصل اول (کلیات و تعاریف)	<ul style="list-style-type: none">• عدم تعریف برخی از مفاهیم قانونی و یا ضعف و ابهام در تعریف برخی از مفاهیم و موضوعات قانونی دیگر. برای مثال در قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده به تعریف خدمت، مکان ارائه خدمت، خدمات مالی و اعتباری، خدمات واسپاری (لیزینگ)، حقوق معنوی، معامله غیر واقعی، مطالبات وصول نشده، انتقال و واگذاری یا ادغام بنگاه‌ها و ... پرداخته نشده است. همچنین در خصوص مفاهیم و یا موضوعاتی نظیر نحوه برخورد با مناطق آزاد تجاری - صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی، عرضه به خود، تاریخ تعلق مالیات، مأخذ محاسبه مالیات، معافیت محصولات کشاورزی، شرکت‌ها و بنگاه‌های قبل از بهره‌برداری و ... قانون مالیات بر ارزش افزوده از شفافیت لازم برخوردار نیست.
فصل دوم (معافیت‌ها)	<ul style="list-style-type: none">• گستردگی و فراوانی دامنه معافیت‌ها در قانون مالیات بر ارزش افزوده• عدم تعیین شفاف برخی از مصادیق معافیت‌ها نظیر معافیت‌های محصولات کشاورزی فراوری نشده
فصل سوم (مأخذ، نرخ و نحوه محاسبه مالیات)	<ul style="list-style-type: none">• از مشکلات موجود در مأخذ محاسبه مالیات مربوط به کالاهایی است که قیمت مصوب دولتی دارند و از این رو تولیدکنندگان آنها از دولت یارانه دریافت می‌کنند. در قانون فعلی یارانه پرداخت شده توسط دولت به تولیدکنندگان و همچنین کمک‌های نقدی دریافت شده، جز مأخذ مالیات محسوب می‌شوند که باعث بروز چالش‌هایی برای مؤدیان شده است.• عدم لحاظ ضمانت‌های اجرایی لازم به منظور استرداد بموقع اعتبار مالیاتی مؤدیان• از اساسی‌ترین ایرادات قانون مالیات بر ارزش افزوده عدم اعتنا به اصل عدم برائت مؤدیان است. در قانون موجود وظیفه اثبات واقعی بودن معامله با مؤدیان است از این رو سازمان امور مالیاتی به راحتی می‌تواند معاملات مؤدیان را غیرواقعی قلمداد کرده و اعتبار مالیاتی آنها را رد کند.
فصل چهارم (وظایف و تکالیف مؤدیان)	<ul style="list-style-type: none">• واگذاری اختیار تام و بی‌ضابطه به سازمان امور مالیاتی برای فراخوان و ثبت‌نام مؤدیان در نظام مالیات بر ارزش افزوده• عدم وجود راهکار قانونی قابل توجه برای مبارزه با پدیده کد فروشی و صورت‌های جعلی• عدم تعیین جریمه برای برخی از تخلفات مؤدیان مانند: صدور یا استناد به صورت حساب معامله غیر واقعی و ...• عدم تعیین مدت زمان برای اصلاح اظهارنامه مالیاتی.• ضعف و یا عدم وجود شفافیت لازم در خصوص اشخاص حقوقی و حقیقی که در بیش از یک محل فعالیت دارند.• عدم توجه به معاملات نسیه و قراردادهای پیمانکاری و مشاوره‌ای
فصل پنجم (سازمان مالیات بر ارزش افزوده و وظایف و اختیارات آن)	<ul style="list-style-type: none">• عدم تعیین مرور زمان مالیاتی به منظور رسیدگی به اظهارنامه‌های مالیاتی مؤدیان• بی‌توجهی به زمینه‌های احتمالی بروز فساد در زمینه محول کردن وظیفه رسیدگی و تنظیم گزارش مالیاتی مؤدیان به مؤسسات حسابرسی رسمی.• کوتاه بودن مهلت اعتراض از سوی مؤدی نسبت به اوراق مطالبه مالیات• عدم امکان شکایت مؤدیان به شورای عالی مالیاتی موضوع ماده (۲۵۲) قانون مالیات‌های مستقیم

فصول	ضعف‌ها و خلأهای قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده
	<ul style="list-style-type: none"> • عدم لحاظ ضمانت‌های اجرایی کارآمد و مناسب به منظور همکاری بانک‌ها و مؤسسات اعتباری در اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده • عدم لحاظ ضمانت‌های اجرایی کارآمد و مناسب به منظور همکاری شهرداری‌ها در اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده
فصل ششم (سایر مقررات)	<ul style="list-style-type: none"> • عدم طراحی سازوکار انگیزشی مناسب برای کارکنان سازمان امور مالیاتی • عدم فرهنگ‌سازی برای مؤدیان نظام مالیات بر ارزش افزوده و عدم تشویق مؤدیان خوش حساب • لزوم کاهش مدت زمان نگهداری اسناد و مدارک و دفاتر توسط مؤدیان
فصل هفتم (عوارض کالاها و خدمات)	<ul style="list-style-type: none"> • ضعف نگاه علمی و مد نظر قرار ندادن ملاحظات ملی در توزیع منابع حاصل از مالیات بر ارزش افزوده • فرایند نامناسب و فسادزا در زمینه شناسایی بنگاه‌های آلاینده • عدم تفکیک میان خطوط تولیدی آلاینده و خطوط غیرآلاینده یک بنگاه‌های اقتصادی (اخذ عوارض از همه خطوط تولیدی یک بنگاه اقتصادی) • عدم طراحی سازوکار انگیزشی مناسب برای ترغیب واحدهای آلاینده به سرمایه‌گذاری در تکنولوژی برتر • لزوم خارج کردن بارانه‌های دریافتی از دولت از مأخذ محاسبه عوارض آلاینده‌گی واحدهای تولیدی • عدم وضع مالیات‌های خاص بر کالاها و خدمات آسیب‌رسان به سلامت
فصل هشتم (حقوق ورودی)	<ul style="list-style-type: none"> • عدم ارتباط موضوعی این فصل با نظام مالیات بر ارزش افزوده
فصل نهم (سایر مالیات‌ها و عوارض خاص)	<ul style="list-style-type: none"> • عدم طراحی مکانیسم دقیق برای وصول کامل مالیات نقل و انتقال انواع خودرو (عدم پرداخت مالیات نقل و انتقال خودرو توسط تعداد قابل توجهی از خریداران و فروشندگان وسایل نقلیه) • وجود ابهام و اختلاف میان شهرداری‌های کشور در خصوص نحوه وصول عوارض از بلیط سفرهای برون شهری • اجحاف به برخی از شهرداری‌های کشور در خصوص نحوه توزیع مالیات و عوارض شماره‌گذاری خودروها
فصل دهم (تکلیف سایر قوانین مرتبط و تاریخ اجرا)	<ul style="list-style-type: none"> • لزوم طراحی مکانیسم شکایات مؤدیان نظام مالیات بر ارزش افزوده به شورای عالی مالیاتی • لزوم ساماندهی و ایجاد چارچوب منطقی در خصوص وضع عوارض محلی از سوی شوراهای اسلامی شهر و روستا • عدم تعریف عوارض محلی در قانون مالیات بر ارزش افزوده و سایر قوانین موضوعه



۱-۳. مسائل و چالش‌های موجود در نحوه اجرای مالیات بر ارزش افزوده

بررسی‌های کارشناسی نشان از آن دارد که علاوه بر ضعف‌ها و ابهام‌های موجود در مفاد قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷، نحوه اجرای قانون نیز نقش قابل توجهی در بروز برخی از مشکلات داشته است. بخش عمده‌ای از فعالان اقتصادی بر این عقیده هستند که در صورت اجرای مناسب و درست قانون مالیات بر ارزش افزوده، مشکلات بسیار کم‌تری برای مؤدیان پدید می‌آید. در ادامه به اهم مسائل و مشکلات به وجود آمده در ارتباط با نحوه اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده اشاره شده است.

۱-۳-۱. مسئله استرداد اعتبار مالیاتی فعالان اقتصادی

مطابق با ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده، مؤدیان می‌توانند مالیات‌هایی را که بابت خرید کالا یا خدمت برای فعالیت‌های اقتصادی خود پرداخت کرده‌اند را حسب مورد به استناد صورت‌حساب‌های صادره موضوع این قانون از مالیات‌های وصول شده کسر و یا توسط سازمان امور مالیاتی به آنها «مسترد» شود. بنا بر تبصره ماده مذکور در صورتی که مؤدیان مشمول، در هر دوره مالیاتی اضافه پرداختی داشته باشند، اضافه مالیات پرداخت شده به حساب مالیاتی دوره‌های بعد مؤدیان منظور خواهد شد و یا در صورت تقاضای آنها از محل وصولی‌های جاری سازمان امور مالیاتی، مسترد خواهد شد.

یکی از نارضاقتی‌های تولیدکنندگان و صادرکنندگان از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده طی سال‌های گذشته، طولانی بودن زمان استرداد مالیات خرید نهاده‌هاست. طولانی شدن فرایند استرداد مالیاتی مترادف با دریغ کردن بخشی از نقدینگی تولیدکنندگان و صادرکنندگان است. در شرایطی که تولیدکنندگان به راحتی به منابع مالی (از طریق نظام بانکی یا بازار سرمایه) دسترسی داشته باشند، هزینه تأمین مالی از منابع خارجی برای آنها اندک است و شاید طولانی شدن فرایند استرداد، مشکل حادی برای تولیدکنندگان ایجاد نکند. اما در گزارش‌های پایش محیط کسب‌وکار در ایران، حکایت از 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 دارد.

همچنین عدم استرداد مالیات بر ارزش افزوده به صادرکنندگان به تضعیف توان رقابتی صادرکنندگان خواهد انجامید. لذا سرعت بخشیدن به فرایند استرداد اعتبار مالیاتی مؤدیان می‌تواند گامی مثبت در راستای حل مسائل تولیدکنندگان و بهبود محیط کسب‌وکار به حساب آید.

۱-۳-۲. عدم استفاده مناسب از اطلاعات اقتصادی مؤدیان به دلیل عدم تکمیل پایگاه‌های

جامع اطلاعاتی

اجرای موفق سیاست‌های اقتصادی در زمینه‌های مختلف از جمله نظام پولی و بانکی، نظام مالیاتی، نظام حمایت‌های اجتماعی و ... نیازمند دسترسی به آمار و اطلاعات جامع و کامل از فعالان اقتصادی و اعضای جامعه است. عدم دسترسی به اطلاعات مورد نیاز امکان طراحی سیاست‌های مناسب و یا اجرای درست

آنها را به شدت کاهش می‌دهد و در نتیجه شاهد ائتلاف منابع فیزیکی و انسانی جامعه و تضعیف الگوی حکمرانی خواهیم بود. لازمه دسترسی به نظام جامع اطلاعات، ایجاد سامانه یکپارچه سراسری اطلاعات مالی عاملان اقتصادی با همکاری کلیه سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرایی کشور است. دستگاه‌های اجرایی کشور باید با تشریح اطلاعات خود با سایر دستگاه‌ها زمینه را برای بهبود نحوه سیاستگذاری و افزایش شفافیت در کلیه فعالیت‌های اقتصادی مهیا کنند. بررسی سامانه‌های اطلاعاتی موجود در کشور نشان از آن دارد که برخی از دستگاه‌های اجرایی کشور نظیر بانک مرکزی، سازمان ثبت اسناد و احوال کشور، گمرک و ... اقدام به راه اندازی و پیاده‌سازی سامانه‌های اطلاعاتی مرتبط با حوزه کاری خود کرده‌اند لکن به دلیل عدم ارتباط بر خط سامانه‌های مذکور با یکدیگر و تجمیع نشدن اطلاعات به‌دست آمده، در بسیاری از موارد زنجیره اطلاعات به‌دست آمده قطع شده و امکان رصد فعالیت‌های اقتصادی از ابتدای زنجیره یعنی عرضه کالا و خدمت از طریق واردات و یا تولید تا مصرف نهایی آن از بین می‌رود و در نتیجه اطلاعات بسیار ارزشمندی که به صورت پراکنده تولید شده، قابلیت استفاده همه‌جانبه ندارد.

از اساسی‌ترین عوامل دستیابی به نظام مالیاتی مناسب وجود و دسترسی به بانک اطلاعات مالی و یکپارچه از فعالان اقتصادی کشور است. در مواد (۹۷) و (۱۶۹) مکرر قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۹۴، قانونگذار به درستی ظرفیت‌های قابل توجهی را در اختیار دستگاه مالیات‌ستان کشور برای تشکیل سامانه‌های اطلاعاتی، استقرار طرح جامع نظام مالیاتی برای هوشمندسازی فرایندهای رسیدگی، تشخیص و وصول مالیات قرار داده است. از آنجا که اساس مالیات بر ارزش‌افزوده به عنوان یک نظام مالیاتی مدرن بر خوداظهاری مؤدیان استوار شده است، لازمه موفقیت در اجرای آن دسترسی به اطلاعات کامل مالی و معاملاتی مؤدیان است تا بتوان زنجیره معاملات را تا آخرین حلقه شناسایی کرد و شفافیت را در فعالیت‌های اقتصادی برقرار ساخت. از این‌رو در اختیار داشتن اطلاعات بانک‌ها، اصناف، اتحادیه‌ها، بیمه‌ها، مؤسسات مالی و اعتباری، گمرک، سازمان ثبت اسناد و احوال، اداره ثبت شرکت‌ها و همچنین برخی از کارفرمایان دولتی نظیر وزارت‌خانه‌های نیرو، راه و شهرسازی، نفت و ... برای ایجاد سامانه اطلاعاتی مذکور ضروری است.

علی‌رغم تأکیدات قانونی مکرر تا کنون سازمان امور مالیاتی عملکرد مناسبی در زمینه استقرار و استفاده از سامانه‌های یکپارچه اطلاعات نداشته است. عدم همکاری سایر سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرایی و ضعف سازوکارهای انگیزشی در سازمان امور مالیاتی در جهت استفاده از سامانه‌های هوشمند مالیات‌ستانی از مهم‌ترین دلایل محقق نشدن این امر است. به همین دلیل باید با افزایش ضمانت‌های اجرایی و الزام سازمان‌ها و وزارت‌خانه‌ها بر اساس ماده (۱۶۹) قانون مالیات‌های مستقیم و مواد (۳۰) و (۳۱) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده، آنها را مجاب به ارائه اطلاعات، مستندات و مدارک به سازمان امور مالیاتی کرد و زمینه را برای استفاده از اطلاعات سایر دستگاه‌ها فراهم کرد.



۳-۳-۱. نبود وحدت رویه در نظام مالیاتی کشور

یکی از آسیب‌ها و مشکلات مهم اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشور نبود وحدت رویه در سازمان امور مالیاتی کشور بوده است. این نبود وحدت رویه و ناهماهنگی را می‌توان میان معاونت‌های مختلف سازمان امور مالیاتی، ادارات کل استانی آن و همچنین برخی از اعلان فراخوان‌ها برای ثبت‌نام مؤدیان که موجب شمول و یا عدم شمول برخی از فعالیت‌های اقتصادی مشابه شده است، مشاهده کرد. ضعف وحدت رویه و یکپارچه نبودن اطلاعات درون سازمانی در دستگاه مالیات‌ستان مشکلاتی را برای فعالان اقتصادی رسمی و شفاف به وجود آورده است که نتیجه آن مختل شدن زمینه‌های رقابت میان فعالان اقتصادی ساکن در نواحی مختلف کشور، تضعیف فضای کسب‌وکار و ایجاد نا اطمینانی در آن، تشخیص و وصول مالیات بیش از حد از مؤدیان و به تبع وضع جریمه‌های ناعادلانه بر آنها بوده است.

مهم‌ترین مصداق عدم هماهنگی و ضعف وحدت رویه در عملکرد سازمان امور مالیاتی مربوط به تفاوت روش‌ها در نحوه تشخیص و رسیدگی به مالیات عملکرد و مالیات بر ارزش افزوده است که مورد اعتراض شدید مؤدیان مالیاتی نیز قرار گرفته است. این مشکل از عملکرد ناهماهنگ معاونت‌های مالیات مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده ناشی می‌شود که منجر به دو نوع برخورد کاملاً مختلف و متضاد با مؤدیان شده است. در این زمینه می‌توان به مواردی نظیر تشخیص متفاوت میزان فروش مؤدیان در هریک از معاونت‌های مذکور (به طوری که در بسیاری از مواقع تشخیص میزان فروش در معاونت مالیات بر ارزش افزوده چندین برابر تشخیص میزان فروش در معاونت مالیات مستقیم بوده است)، پذیرش برخی از هزینه‌های قابل قبول مالیاتی در معاونت مالیات مستقیم و رد آن در معاونت مالیات بر ارزش افزوده و یا بالعکس، محاسبه درآمد مشمول مالیات به روش علی‌الرأس در هریک از معاونت‌های مذکور با ارقام متفاوت و ... اشاره کرد. از موارد دیگر ضعف و یا عدم وحدت رویه در سازمان امور مالیاتی، عملکرد متفاوت ادارات کل استانی در زمینه مالیات بر ارزش افزوده است. برای مثال در برخی از استان‌های کشور اظهارنامه‌های مالیاتی مؤدیان با تعویق چند سال مورد رسیدگی قرار می‌گیرد و از این رو بلا تکلیفی و عدم قطعیت بسیار زیادی گریبانگیر مؤدیان اقتصادی شده است لکن در برخی از سایر استان‌ها رسیدگی به اظهارنامه‌های مالیاتی با سرعت بیش‌تری انجام شده است که این عدم هماهنگی موجبات نارضایتی فعالان اقتصادی و ایجاد حس تبعیض میان آنها شده است. این مسئله زمانی اهمیت بیش‌تری پیدا می‌کند که فعالان اقتصادی استان‌های مختلف با یکدیگر معامله کالا و خدمات داشته باشند. همچنین برداشت‌های مختلف از قانون و نحوه متفاوت برخورد ممیزان با مؤدیان در زمینه تشخیص و وصول مالیات بر ارزش افزوده در استان‌های کشور به نارضایتی برخی مؤدیان و مقاومت ایشان در پرداخت مالیات بر ارزش افزوده انجامیده است.

علاوه بر موارد ذکر شده به عنوان مصادیق مهم ناهماهنگی و عدم وحدت رویه در سازمان امور

مالیاتی باید به ضعف مطالعات کارشناسی در خصوص اعلام فراخوان برای ثبت‌نام از مؤدیان در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده اشاره کرد. فراخوان‌های مرحله‌ای برای ثبت‌نام در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده منجر به مشمول شدن برخی از مؤدیان با فاصله زمانی قابل توجه نسبت به سایر مؤدیان با فعالیت‌های اقتصادی مشابه و یا عدم شمول برخی دیگر از آنها شده است. برای مثال فراخوان رستوران‌ها در یک مرحله و چلوکبابی‌ها در مرحله دیگر و عدم فراخوان آشپزخانه‌ها و توزیع‌کنندگان غذا برای ثبت‌نام در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، با توجه به فعالیت کاملاً مشابه آنها موجب بروز نارضایتی و احساس تبعیض در صنوف شده و همچنین زمینه‌های سوءاستفاده و یا فرار مالیاتی را گسترش داد.

۴-۳-۱. شیوع تأسیس شرکت‌های کاغذی

یکی از اهداف اساسی مطرح شده در تئوری‌های اقتصادی برای نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، ایجاد شفافیت در ساختار اقتصادی کشورهاست. با توجه به آنکه مالیات بر ارزش‌افزوده در طول زنجیره یک کالا از واردات، تولید، توزیع و مصرف وضع و وصول می‌شود، لذا کشورهای اجراکننده نظام مالیات بر ارزش‌افزوده همزمان با تلاش برای افزایش درآمدهای پایدار مالیاتی از این طریق، سعی در شفاف‌سازی زنجیره عرضه و کنترل کامل گردش کالاها و خدمات دارند. این امر علاوه بر تسهیل تشخیص و وصول مالیات عادلانه از مؤدیان زمینه را برای کاهش عرضه کالاها و قاچاق و کنترل اقتصاد غیررسمی مهیا می‌کند.

با وجود آنکه ایجاد شفافیت از مزیت‌های اساسی مالیات بر ارزش‌افزوده در مقابل مالیات بر فروش در حلقه آخر ذکر شده است و همچنین از اهداف اصلی تصویب و اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش‌افزوده نیز بوده است لکن به دلیل فعالیت و حضور گسترده شرکت‌های کاغذی و صوری، استفاده از هویت دیگران به ویژه افراد کم بضاعت و پدیده کد فروشی در کشور، این امر با چالش جدی مواجه شده است. فعالیت‌های کد فروشان نه تنها موجب تشویق فعالیت‌های اقتصادی رسمی و شفاف به سمت اقتصاد زیرزمینی شده است، بلکه با تضعیف و یا از بین بردن فرایند اجرای کامل مالیات بر ارزش‌افزوده، در برخی موارد این مالیات را به مالیات بر فروش تبدیل کرده است. با بروز چنین رخدادی بار مالیاتی سنگینی بر دوش مصرف‌کنندگان و تولیدکنندگان آن کالاها و خدمات قرار خواهد گرفت که منجر به اخذ مالیات مضاعف و یا اصطلاحاً بروز «پدیده آبشاری» می‌شود.

به طور کلی می‌توان گسترش و یا ادامه فعالیت شرکت‌های صوری و سوءاستفاده برخی از فعالان اقتصادی از این طریق را ناشی از عدم تکمیل پایگاه‌ها و سامانه‌های اطلاعاتی سازمان امور مالیاتی و سایر دستگاه‌های اجرایی، ضعف در اتصال برخط سامانه‌ها و پایگاه‌های اطلاعاتی کشور به یکدیگر، عدم استفاده از سازوکارهای هوشمند و سیستمی در شناسایی شرکت‌های صوری و مبارزه با فرار مالیاتی (عدم استفاده از ابر داده‌ها) و ... دانست.



۵-۳-۱. تعدد آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مرتبط با مالیات بر ارزش افزوده

بررسی مفاد و تعداد آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مرتبط با مالیات بر ارزش افزوده در سال‌های گذشته مؤید آن است که اولاً تعداد آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های صادر شده بسیار زیاد است که تسلط به آنها برای مؤدیان و ممیزان مالیاتی به سادگی امکانپذیر نیست. ثانیاً مفاد بخشی از آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مرتبط با مالیات بر ارزش افزوده با هدف قانونگذار در تضاد بوده و یا بر ابهامات موجود افزوده است و به همین دلیل پس از چندی از سوی دولت اصلاح و یا با حکم دیوان عدالت اداری ابطال شده است. ثالثاً در برخی از آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مذکور توجهی به ملاحظات فضای کسب‌وکار نشده است و لذا از این ناحیه مشکلاتی برای فعالان اقتصادی به وجود آمده است.

۶-۳-۱. ضعف زیرساخت‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری لازم برای اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده

اجرای موفقیت آمیز سیاست‌ها و قوانین اقتصادی و دستیابی به اهداف مندرج در آنها، نیازمند در اختیار داشتن ابزارهای قانونی و اجرایی مناسب و همچنین فراهم بودن زیرساخت‌های سخت‌افزاری و نرم‌افزاری مرتبط با آن است. برای دستیابی به نظام مالیات‌ستانی مطلوب که کم‌ترین اختلال را در بازار و فضای کسب‌وکار ایجاد کند و بتواند اهداف بازتوزیعی و درآمدی سیاستگذار را نیز محقق سازد باید بسترهای لازم در ابعاد مختلف مهیا باشد. هر یک از روش‌های مختلف اخذ مالیات شامل مالیات‌های مستقیم (مالیات بر درآمد و یا عملکرد) و مالیات‌های غیرمستقیم (مالیات بر مصرف) ضمن تشابه فراوان در ابزارها و بسترهای اجرایی و قانونی مورد نیاز، تفاوت‌هایی نیز در این امر دارند و از آنجا که مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یک نظام مدرن مالیات‌ستانی سابقه‌چندانی در کشور ندارد، باید در تأمین مقدمات لازم برای اجرای مناسب آن تلاش و دقت بیشتری صورت می‌گرفت.

بررسی‌های میدانی نشان از آن دارد که در زمان تصویب و اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بسیاری از زیرساخت‌های مورد نیاز فراهم نبوده و همین امر زمینه ساز اجرای نامناسب قانون و نارضایتی مؤدیان گردیده است. به عبارت دیگر ریشه بخش عمده‌ای از آسیب‌ها و مشکلات وارد شده به تولیدکنندگان که ناشی از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بوده است به فراهم نبودن شرایط و بسترهای آن باز می‌گردد. به‌طور کلی ضعف در زیرساخت‌ها و بسترهای لازم برای اجرای صحیح قانون را می‌توان در دو بخش طبقه‌بندی کرد. بخش اول ضعف در زیرساخت‌های فنی از قبیل عدم استفاده از صندوق مکانیزه فروش، در اختیار نداشتن بانک جامع اطلاعاتی از مؤدیان و اصناف، عدم اجرای طرح جامع مالیاتی، همکاری نامناسب سایر دستگاه‌های اجرایی و ... را شامل می‌شود. هر کدام از موارد مذکور منجر به ایجاد و یا گسترش مشکلاتی در فرایند اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده شد. بخش دوم ضعف در سرمایه انسانی و مجریان (ممیزان) و مؤدیان مالیاتی بوده است. در این زمینه نیز ضعف‌ها و کمبودهایی نظیر کمبود نیروی انسانی خبره در سازمان امور مالیاتی، عدم آشنایی کامل مؤدیان با سیستم حسابداری

مالیات بر ارزش افزوده، اطلاع‌رسانی و فرهنگ‌سازی ضعیف در زمینه مالیات بر ارزش افزوده و ... وجود داشته است.

برای مثال کمبود نیروی انسانی خبره و آشنا به فرایند حسابداری و اساس علمی نظام مالیات بر ارزش افزوده در سازمان امور مالیاتی در سال‌های آغازین اجرای قانون باعث شده است که عملاً تشخیص و رسیدگی (آن هم به صورت علی‌الرأس) جایگزین خوداظهاری مؤدیان شود و همین امر در نهایت مالیات بر ارزش افزوده را به مالیات بر فروش در حلقه آخر تبدیل کرد. تبدیل مالیات بر ارزش افزوده به مالیات بر فروش موجب اصابت این نوع مالیات بر فعالان اقتصادی و عدم انتقال آن بر مصرف‌کننده نهایی خواهد شد.

جمع‌بندی

در این گزارش تلاش شده است با تکیه بر تجربیات حاصل از اجرای قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده در سنوات گذشته، اظهارنظر کارشناسان و خبرگان مالیاتی، بررسی مسائل و چالش‌های مؤدیان مالیاتی و همچنین بررسی‌های میدانی از شهرک‌های صنعتی و برخی بنگاه‌های اقتصادی، گزارش‌های دستگاه‌های نظارتی و اجرایی و ...، مهم‌ترین آسیب‌ها و مشکلات وضعیت کنونی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده شناسایی و ارائه شود. همچنین ریشه بروز آسیب‌ها و مشکلات ذکر شده را می‌توان در سه محور اصلی نظام حکمرانی مالیاتی در کشور خلاصه و ضعف‌های موجود در قانون مالیات بر ارزش افزوده و نحوه اجرای آن توسط سازمان امور مالیاتی طبقه‌بندی کرد که ذیل هر یک از این عوامل کلی نیز موارد متعددی احصا شده و به اختصار توضیح داده شد. هدف گزارش حاضر صرفاً معرفی مهم‌ترین چالش‌های قانونی و اجرایی نظام مالیات بر ارزش افزوده بوده است. روش‌ها و راهکارهای حل آسیب‌ها و مشکلات مذکور در گزارش‌های مستقلی به طور کامل ارائه خواهد شد لکن توجه به این نکته ضروری است که تمرکز صرف بر انجام اصلاحات در قانون لزوماً کمک شایان توجهی به بهبود وضعیت موجود در اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده نخواهد کرد. بنابراین لازم است که همزمان با اصلاح قانون، بازنگری اساسی در نظام حکمرانی و رویه‌های اجرایی دستگاه مالیات‌ستان صورت پذیرد.

در جدول ۲ آسیب‌ها و چالش‌های نظام مالیات بر ارزش افزوده منبعت از رویه‌های اجرایی سازمان مالیاتی و نیز مفاد قانون آزمایشی به صورت فهرست‌وار بیان شده است.



جدول ۲. آسیب‌ها و چالش‌های آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده

مسائل و چالش‌های منبعث از مفاد قانونی	مسائل و چالش‌های منبعث از رویه‌های اجرایی
ممیزمحوری و رواج شیوه علی‌الرأس در نظام رسیدگی و تشخیص مالیات فرایند دادرسی مالیاتی نامناسب و ناکارآمد قطع اخذ مالیات بر ارزش افزوده در زنجیره عرضه کالاها و خدمات ابهام در خصوص مالیات بر ارزش افزوده مناطق آزاد تجاری-صنعتی تاریخ تعلق مالیات فقدان و یا ابهام در تعریف برخی مفاهیم اساسی قانون مالیات بر ارزش افزوده حمایت از کالای وارداتی در مقابل کالای مشابه تولید داخل نبود ضمانت‌های اجرایی مناسب و نیز عدم تناسب میان برخی تخلفات و جرائم نبود موضوع مرور زمان در نظام مالیات بر ارزش افزوده عدم اعطای نرخ صفر مالیاتی به عرضه داخلی ماشین‌آلات و تجهیزات خطوط تولید کالاها و خدمات مشمول مالیات بر ارزش افزوده در قانون آزمایشی عدم استرداد مالیات خرید ماشین‌آلات خطوط تولید کالاهای معاف از مالیات بر ارزش افزوده ابهام و ضعف در اخذ عوارض آلاینده‌گی از واحدهای تولیدی آلاینده	مسئله استرداد اعتبار مالیاتی فعالان اقتصادی عدم استفاده مناسب از اطلاعات اقتصادی مؤدیان به دلیل عدم تکمیل پایگاه‌های جامع اطلاعاتی نبود وحدت رویه در نظام مالیاتی کشور شیوع تأسیس شرکت‌های کاغذی تعدد آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مرتبط با مالیات بر ارزش افزوده ضعف زیرساخت‌های نرم‌افزاری و سخت‌افزاری لازم برای اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده

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، مهرماه 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، بهمن‌ماه 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.



مرکز پژوهش‌ها
مجلس شورای اسلامی

شماره مسلسل: ۱۶۴۲۴

شناسنامه گزارش

عنوان گزارش: درباره مالیات بر ارزش افزوده ۶. آسیب شناسی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران

نام دفتر: مطالعات مالیه عمومی و توسعه مدیریت (گروه مالیه عمومی)

تهیه و تدوین: عبدالرضا ارسطو

همکار: هادی ترابی فر

مدیر مطالعه: سید محمدهادی سبحانین

ناظران علمی: محمد قاسمی، سید محمدهادی سبحانین

متقاضی: کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی



واژه‌های کلیدی: _____

تاریخ انتشار: ۱۳۹۸/۲/۱۴