

درباره لایحه مالیات بر ارزش افزوده
۷. بررسی گزارش کمیسیون اقتصادی
(کلیات)

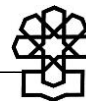
معاونت پژوهش‌های اقتصادی
دفتر: مطالعات مالیه عمومی و توسعه مدیریت

کد موضوعی: ۲۳۰
شماره مسلسل: ۱۶۴۲۳
اردیبهشت‌ماه ۱۳۹۸

به نام خدا

فهرست مطالب

۱.....	چکیده
۲.....	مقدمه
۴.....	۱. اهمیت اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده
۵.....	۲. مزایای نظام مالیات بر ارزش افزوده
۷.....	۳. آسیب شناسی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده طی دوره ده ساله اجرای آزمایشی آن
۱۸.....	۴. اصلاحات محوری در لایحه مالیات بر ارزش افزوده
۲۵.....	۵. اصلاحات مهم در مصوبات کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی
۳۲.....	۶. سایر مسائل و چالش های قابل اصلاح در مصوبات کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی
۳۳.....	جمع بندی
۳۵.....	منابع و مأخذ



درباره لایحه مالیات بر ارزش افزوده ۷. بررسی گزارش کمیسیون اقتصادی (کلیات)

چکیده

لایحه دائمی کردن قانون مالیات بر ارزش افزوده در اسفندماه ۱۳۹۵ تقدیم مجلس شورای اسلامی شد. این لایحه قریب به دو سال در کمیسیون اقتصادی و کارگروه مالیاتی آن مورد بررسی قرار گرفت. در بررسی مفاد لایحه دو محور مورد توجه جدی مرکز پژوهش‌های مجلس قرار داشته است. یکی آسیب‌شناسی دوره ۱۰ ساله اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده و دیگری دریافت نظرات تمامی ذی‌نفعان مالیات بر ارزش افزوده و به ویژه مؤدیان و فعالان اقتصادی بخش خصوصی.

بررسی‌های کارشناسی مرکز پژوهش‌ها و مشاهدات و بازدیدهای میدانی از شهرک‌های صنعتی و بنگاه‌های تولیدی نشان از نقایص و ضعف‌های متعدد در قانون مالیات بر ارزش افزوده و نحوه اجرای آن توسط سازمان امور مالیاتی داشته است که برخی از مهم‌ترین آنها عبارتند از: تاریخ تعلق مالیات، نحوه و مدت زمان استرداد مالیات‌های پرداخت شده به صادرکنندگان، پذیرش اعتبار مالیاتی فعالان اقتصادی، ممیز محوری در رسیدگی به اظهارنامه‌های مالیاتی و تشخیص میزان مالیات، ابهام در ارسال کالا و خدمات به مناطق آزاد تجاری-صنعتی، حمایت از کالاهای خارجی (وارداتی) در مقابل تولیدات ملی، وجود شرکت‌های کد فروش و معاملات صوری، وجود فرایند معیوب دادرسی مالیاتی در سازمان امور مالیاتی، خلأ و یا ابهام در تعریف مفاهیم مورد نیاز برای اجرای قانون، مشکلات پیمانکاران در پرداخت مالیات بر ارزش افزوده علی‌الخصوص پیمانکاران طرف قرارداد با کارفرمایان دولتی، عدم اعطای معافیت و یا نرخ صفر به تجهیزات و خطوط تولیدی کالاهای معاف، ضعف در زیرساخت‌های فنی و اجرایی سازمان امور مالیاتی، تشخیص میزان مالیات متعلق به شیوه علی‌الرأس و تعیین سلیقه‌ای آن، بلا تکلیفی طولانی‌مدت مؤدیان در خصوص رسیدگی به اظهارنامه‌های مالیاتی آنها (نبود مرور زمان در نظام مالیات بر ارزش افزوده)، عدم توجه به موضوع انحلال اشخاص حقوقی و یا انتقال واحدهای صنفی و ...

در لایحه مالیات بر ارزش افزوده برای مشکلات و آسیب‌هایی نظیر استرداد مالیات‌های پرداختی به تولیدکنندگان و صادرکنندگان، خلأها و ابهام‌های موجود در تعریف مفاهیم مورد نیاز برای اجرای قانون، عدم اعطای نرخ صفر به عرضه داخلی انواع داروهای درمانی و پیشگیری، عدم اعطای نرخ صفر به عرضه داخلی

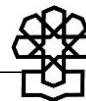
ماشین‌آلات و تجهیزات سرمایه‌ای، عدم استرداد مالیات خرید ماشین‌آلات خطوط تولید کالاهای معاف از مالیات بر ارزش‌افزوده، عدم توجه به موضوع انحلال و انتقال واحدهای صنفی، محاسبه یارانه پرداختی از سوی دولت به برخی از کالاها و خدمات در مأخذ محاسبه مالیات، مشکلات پیمانکاران در پرداخت مالیات بر ارزش‌افزوده، ابهام و ضعف در اخذ عوارض آلاینده‌گی از واحدهای تولیدی آلاینده و ... چاره‌اندیشی‌هایی شده است که بررسی راهکارهای ارائه شده توسط لایحه دولت نشان می‌دهد که راهکارهای مذکور می‌تواند برخی از مشکلات و آسیب‌های مذکور را مرتفع کند.^۱

البته در لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده که از سوی دولت به مجلس شورای اسلامی تقدیم شده در مورد ریشه‌ها و دلایل برخی مسائل و چالش‌های به‌وجود آمده در اجرای قانون غفلت شده است. مواردی نظیر تاریخ تعلق مالیات، ممیزمحوری، تشخیص سلیقه‌ای میزان مالیات و استفاده از شیوه علی‌الرأس، الگوی حکمرانی نامناسب در نظام مالیاتی کشور، توسعه معافیت‌های مالیاتی، حمایت از کالاهای خارجی (وارداتی) در مقابل تولیدات ملی، فرایند نامناسب دادرسی مالیاتی در سازمان امور مالیاتی، پذیرش اعتبار مالیاتی فعالان اقتصادی، نبود مرور زمان در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده و ... برخی از این موارد است که در کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی، تلاش‌های قابل توجهی برای حل و فصل موارد مذکور انجام گرفت. شایان ذکر است برخی موارد در مصوبات کمیسیون اقتصادی وجود دارد که به نظر می‌رسد اصلاح آنها بتواند آثار و تبعات مثبت قابل توجهی در نظام مالیاتی بر جای گذارد. برخی از اصلاحات پیشنهادی بر روی مصوبات کمیسیون عبارتند از: اصلاح کامل فرایند دادرسی مالیاتی مطابق با تجربیات موفق جهانی، لزوم مشمول کردن مناطق آزاد تجاری - صنعتی و ویژه اقتصادی در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، کاهش دامنه معافیت‌های مالیاتی، کاهش اختیارات و مزایای سازمان امور مالیاتی (لغو امتیازاتی نظیر داشتن آیین‌نامه خاص مالی و اداری و استخدامی خارج از چارچوب مقررات عمومی دولت برای سازمان امور مالیاتی و یا اعطای مجوز استخدام ۲٪ (دو درصد) از افراد مورد نیاز خارج روال‌های عادی و عمومی به سازمان امور مالیاتی).

مقدمه

نظام مالیات بر ارزش‌افزوده برای اولین بار در کشور آلمان طی جنگ جهانی اول (حدود یک قرن پیش) طراحی شد که از گسترش و فراگیری اجرای آن در دنیا به ویژه کشورهای اروپایی بیش از ۵ دهه سپری شده است. بررسی اطلاعات رسمی در سال ۲۰۱۷ میلادی نشان می‌دهد که حداقل ۱۶۰ کشور در دنیا

۱. برای مطالعه بیشتر به گزارش «درباره مالیات بر ارزش‌افزوده ۲. بررسی وجوه تمایز لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده با قانون فعلی و تبیین اصلاحات اساسی آن» با شماره مسلسل ۱۵۶۱۵ مراجعه نمایید.



مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده بوده‌اند. تصویب و اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران مسیر پر فراز و نشیبی را طی کرده است. لایحه مالیات بر ارزش افزوده از سوی دولت در سال ۱۳۶۶ برای اولین بار به مجلس شورای اسلامی ارائه شد، لکن با توجه به شرایط اقتصادی کشور و وضعیت جنگ، لایحه مزبور با تقاضای دولت بازپس گرفته شد. پس از آن با انجام مطالعات کارشناسی بیست‌ساله در دولت‌های مختلف، قانون مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۸۷ با اهدافی نظیر گسترش پایه‌های مالیاتی (افزایش درآمدهای دولت)، انتقال بار مالیاتی از تولید و سرمایه‌گذاری به مصرف، اجتناب از اخذ مالیات مضاعف، توسعه اطلاعات مالی و مالیاتی مؤدیان و شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی و زنجیره‌های مختلف معاملات و ... بر اساس اصل هشتادوپنجم (۸۵) قانون اساسی در کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی تصویب و اجرای آزمایشی پنج‌ساله آن آغاز شد. هم‌اکنون حدود پنج سال از اتمام مهلت اجرای آزمایشی و لزوم اصلاح و دائمی شدن قانون فعلی گذشته است و هر ساله در قوانین بودجه به دلیل اهمیت و سهم قابل توجه منابع حاصل از مالیات بر ارزش افزوده مصوب، قانون مذکور به مدت یک سال تمدید دیگر شده است.

در سالیان گذشته اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده درآمدهای مناسبی را نصیب دولت و شهرداری‌ها و دهیاری‌های کشور کرده است به طوری که در حال حاضر درآمد حاصل از مالیات بر کالاها و خدمات نیمی از کل درآمدهای مالیاتی کشور را تشکیل می‌دهد و بخش قابل توجهی از منابع مالی شهرداری‌ها و دهیاری‌ها را تأمین می‌کند. همچنین مطالعات کارشناسی و تحقیقات علمی مؤید آن است که می‌توان بدون فشار مضاعف به فعالان اقتصادی رسمی و مؤدیان مالیاتی خوش حساب درآمدهای مالیاتی را از محل مالیات بر ارزش افزوده افزایش داد که این امر مستلزم انجام اصلاحات اساسی در نظام مالیات‌ستانی کشور و قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ است.

به رغم مزایای متعدد نظام مالیات بر ارزش افزوده نسبت به سایر روش‌های مالیات‌ستانی، اجرای قانون مذکور اعتراضات قابل توجهی در میان مؤدیان و فعالان اقتصادی اصناف مختلف به‌جود آورد. این امر تا آنجا پیش رفت که به توقف کوتاه‌مدت در اجرای قانون و همچنین تعطیلی برخی از واحدهای اقتصادی در اعتراض به آن، منجر شد. در سال‌های اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده مشکلات و آسیب‌های فراوانی به واسطه ابهام‌ها و ضعف‌های قانون و همچنین نحوه نامناسب اجرای آن به فعالان اقتصادی و علی‌الخصوص تولیدکنندگان وارد آمد که تضعیف شدید فضای کسب‌وکار را به دنبال داشت. البته گسترش اطلاعات مالی از زنجیره عرضه کالاها و خدمات و همچنین شفافیت اقتصادی حاصل از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز در بروز اعتراضات مذکور نقش قابل توجهی داشته است.

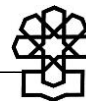
دولت به دلیل اتمام مهلت اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده و اعتراض‌های شدید فعالان اقتصادی، لایحه دائمی کردن قانون مالیات بر ارزش افزوده را مبتنی بر آسیب‌شناسی انجام شده توسط سازمان

امور مالیاتی به مجلس شورای اسلامی تقدیم کرده است که در این لایحه سعی در حل نواقص موجود و برطرف کردن ابهام‌ها و موانع اجرایی داشته است. در این گزارش به طور ویژه علاوه بر شناسایی و احصای بخشی از مهم‌ترین آسیب‌های قانون مالیات بر ارزش افزوده و نحوه اجرای آن توسط سازمان امور مالیاتی، راهکارهای لایحه مالیات بر ارزش افزوده و گزارش کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی در خصوص لایحه مذکور (مصوبات کمیسیون اقتصادی) برای حل مشکلات موجود ارائه و به طور خلاصه ارزیابی می‌شود و همچنین مشکلات و ابهاماتی که همچنان برای آن چاره‌اندیشی نشده است، معرفی خواهد شد.

۱. اهمیت اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده

پس از جنگ جهانی دوم بسیاری از کشورها برای تأمین منابع مالی و افزایش کارایی نظام اقتصادی، به اصلاح ساختار مالیاتی خود اقدام کردند که مهم‌ترین این اصلاحات معرفی مالیات بر ارزش افزوده بود. مالیات بر ارزش افزوده از سیستم‌های نوین مالیات‌ستانی است که امروزه در بیش از ۱۶۰ کشور جهان مورد استقبال قرار گرفته و اجرایی شده است که همین امر مؤیدی بر میزان اهمیت مالیات بر ارزش افزوده در ساختار مالیاتی کشورهاست. این نوع از مالیات ذیل مالیات‌های غیرمستقیم (مالیات بر مصرف) طبقه‌بندی می‌شود که به دلیل ویژگی‌های ذاتی و نحوه اجرای آن می‌تواند کارایی بیشتری از سایر انواع مالیات‌های غیرمستقیم نظیر مالیات بر فروش در حلقه آخر داشته باشد. به طور خلاصه مالیات بر ارزش افزوده یک نوع مالیات بر فروش چندمرحله‌ای است که می‌تواند به سه روش تولیدی، مصرفی و درآمدی و بر اساس دو اصل مبدأ و یا مقصد اخذ شود. در اکثر کشورهای جهان مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی و مبتنی بر اصل مقصد (یعنی مشمول بودن مصرف کالاها و خدمات تولید شده داخلی و وارداتی و معاف بودن کالاها و خدمات صادراتی) اجرا شده است و در این نظام پرداخت‌کننده اصلی مصرف‌کننده نهایی است.

نگاهی به اهداف و توفیقات حاصل از اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف اهمیت و لزوم اجرای کامل این پایه مالیاتی را بیش از پیش آشکار می‌سازد. نظام مالیات بر ارزش افزوده در عمده کشورها از جمله ایران با اهداف متعالی نظیر گسترش پایه‌های مالیاتی، انتقال بار مالیاتی از تولید و سرمایه‌گذاری به سمت مصرف، اجتناب از اخذ مالیات مضاعف از کالاها و خدمات (جلوگیری از بروز پدیده آبخاری بودن مالیات بر فروش در حلقه آخر)، توسعه اطلاعات مالی و مالیاتی از فعالان اقتصادی و شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی و زنجیره‌های مختلف معاملات و ... تصویب و اجرا شد. از مهم‌ترین اهداف و دستاوردهای نظام مالیات بر ارزش افزوده افزایش میزان شفافیت در فرایندها و زنجیره عرضه کالا و خدمات (کلیه شئون



نظام اقتصادی) بوده است که از این طریق نقش تنظیم‌گری مالیات‌ها در سیاستگذاری‌های اقتصادی افزایش یافته و همچنین امکان دستیابی به سایر اهداف اقتصادی را فراهم می‌کند.

در سالیان گذشته کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی و افزایش اتکا به درآمدهای پایدار مالیاتی یکی از مهم‌ترین اهداف کشور بوده است که به طور مستمر در برنامه‌های پنج‌ساله توسعه اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی کشور و همچنین سیاست‌های کلی اقتصادی مقاومتی تجویز شده است. بررسی آمار و اطلاعات مرتبط با منابع درآمدی دولت شامل درآمدهای مالیاتی، درآمدهای حاصل از صادرات نفت و میعانات گازی، سود سهام متعلق به دولت در شرکت‌ها و مؤسسات انتفاعی، واگذاری شرکت‌های دولتی و سایر درآمدها نشان می‌دهد که طی سال‌های ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۶ با اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده میزان وابستگی بودجه دولت به درآمدهای نفتی به میزان قابل ملاحظه‌ای کاهش یافته و بدون شک نقش درآمدهای حاصل از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در این موفقیت شایان توجه بوده است.

توجه به این نکته ضروری است که مزایای مالیات بر ارزش افزوده نسبت به سایر پایه‌های مالیاتی و ویژگی‌های ذاتی آن نظیر نحوه ساده محاسبه، هزینه‌های پایین وصول مالیات توسط سازمان امور مالیاتی و... سبب شده است که به سرعت مورد پذیرش عمده کشورهای جهان واقع شود. در بین کشورهای مجری مالیات بر ارزش افزوده، کشورهایی با ساختار و سطح درآمد مختلف وجود دارند که این خود بیانگر این است که مالیات بر ارزش افزوده در تمامی کشورها امکان پیاده‌سازی دارد و فقط مختص به کشورهای پیشرفته و توسعه یافته نیست. علاوه بر این، مطالعات انجام شده در این زمینه حاکی از آن است که مالیات بر ارزش افزوده در مقایسه با سایر مالیات‌ها و حتی مالیات بر فروش در حلقه آخر، مالیات مطلوبی است و می‌تواند منبع مناسبی جهت جبران کاهش سایر پایه‌های مالیاتی باشد.

۲. مزایای نظام مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده دارای خصوصیات بارز و منحصر بفردی مانند گستردگی پایه مالیاتی، سیستم خودکنترلی مبتنی بر فاکتورنویسی، سهولت کنترل و حسابرسی، کارایی بالا، اعمال نرخ صفر بر صادرات و امکان استفاده از اعتبار مالیاتی برای مالیات بر ارزش افزوده پرداختی بابت نهاده‌های خریداری شده و ... است که با توجه به این ویژگی‌ها در کشورهای مختلف جهان از مقبولیت بالایی برخوردار شده است. از جمله مهم‌ترین مزایای مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی مبتنی بر اصل مقصد می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

• **خنثی بودن:** از آنجا که مالیات بر ارزش افزوده بر عموم کالاها وضع می‌شود، قیمت‌های نسبی را تحت تأثیر قرار نمی‌دهد. بنابراین، نسبت به مالیات‌های فروش و حتی برخی مالیات‌های مستقیم، اختلالات

بسیار اندکی در کارکردهای نظام اقتصادی ایجاد می‌کند (بنا بر همین ویژگی است که گسترش معافیت‌ها در مالیات بر ارزش افزوده به زیان تولیدکننده است و از سوی هیچ‌یک از نهادهای بین‌المللی توصیه نمی‌شود).

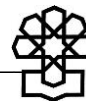
• **کارایی بالا:** نحوه محاسبه و پرداخت مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی برای پرداخت‌کنندگان و وصول آن توسط سازمان امور مالیاتی آسان است و با سرعت بالایی انجام می‌شود. بر این اساس، مالیات بر ارزش افزوده از کارایی بالایی برخوردار است و هزینه‌های وصول آن در مقایسه با مالیات‌هایی نظیر مالیات بر ارث، مالیات مشاغل و مالیات بر املاک و مستغلات به میزان قابل توجهی کم‌تر است.

• **درآمدزا بودن:** مالیات بر ارزش افزوده در بسیاری از کشورها به منزله یک منبع جدید درآمدی به منظور افزایش درآمد دولت به کار گرفته شده است. دامنه این مالیات، دربرگیرنده انواع وسیعی از کالاها و خدمات است و همچنین در هر مرحله تولید و توزیع که ارزش افزوده‌ای به همراه داشته باشد، مشمول این نوع مالیات می‌شود. در نتیجه، پایه مالیاتی گسترده‌ای دارد و به همین دلیل، این نوع مالیات از درآمدزایی بالایی برخوردار است.

• **کنترل متقابل مؤدیان و کاهش انگیزه فرار مالیاتی:** در نظام مالیات بر ارزش افزوده، مکانیسم اعتبار مالیاتی برای مالیات بر ارزش افزوده‌های پرداخت شده وجود دارد. بدین معنا که هر فعال اقتصادی می‌تواند مالیات‌های پرداخت شده توسط وی در حلقه‌های قبل را از مالیات‌های دریافتی بابت فروش کالاها و خدمات کسر کند و مابه‌التفاوت را به حساب سازمان امور مالیاتی واریز کند (هر فعال اقتصادی در نظام مالیات بر ارزش افزوده در نقش یک ممیز مالیاتی ظاهر می‌شود). از این رو، هر فعال اقتصادی مشمول جهت استفاده از این اعتبار لازم است مالیات پرداختی خود را ابراز نماید که با این کار در واقع اطلاعات مالیات وصولی توسط فروشندگانی که از وی مالیات مذکور را دریافت نموده‌اند نیز ارائه می‌گردد. بر این اساس بیان می‌شود که نظام مالیات بر ارزش افزوده یک مکانیسم خودکنترلی دارد که به موجب آن مبادلات اقتصادی شفاف و از فرار مالیاتی کاسته می‌شود.

• **تشویق صادرات غیرنفتی:** در مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی مبتنی بر اصل مقصد، مالیات با هدف اصابت به مصرف‌کنندگان داخلی وضع می‌شود. بنابراین، چه افرادی که در نقش جهانگرد کالاها را داخلی را خریداری و از کشور خارج می‌کنند و چه بنگاه‌هایی که در امر صادرات کالاها و خدمات فعالیت دارند، می‌توانند با دادن مدارک مستند، کلیه مالیات‌های بر ارزش افزوده در مراحل مختلف قبلی را یکجا باز پس گیرند. به این ترتیب، قیمت کالاها را صادراتی برای فروشنده کم‌تر از قیمت داخلی آن تمام می‌شود و این تفاوت قیمت ابزاری مناسب برای تحریک صادرات است.

• **تسریع‌کننده رشد اقتصادی:** در این نظام مالیاتی صادرات مشمول نرخ صفر و مخارج سرمایه‌ای



مشمول مالیات قرار نمی‌گیرند (در نظام مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی سرمایه‌گذاری و استهلاک از پایه مالیاتی خارج می‌شوند). در این صورت با فرض ثابت بودن سایر شرایط، بنگاه‌های تولیدی به سرمایه‌گذاری بیش‌تر تشویق خواهند شد. از طرف دیگر اعمال مالیات بر ارزش افزوده (آن هم به گونه‌ای که معافیت‌ها حداقل باشد) به دلیل آنکه می‌تواند جانشین مالیات‌هایی شود که نسبت به آنها کارا تر است، موجب می‌شود کارایی اقتصادی ارتقا یابد که در صورت تداوم کارایی در بلندمدت، زمینه‌های رشد را فراهم می‌آورد. به طور کلی مهم‌ترین ایراد وارد شده به مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و حقیقی، کاهش انگیزه‌های کار و سرمایه‌گذاری است و این نوع مالیات‌ها آثار اختلال‌زای زیادی دارند. به همین دلیل در کشورهای توسعه یافته سهم مالیات بر درآمد (شامل مالیات بر شرکت‌ها و مالیات بر مشاغل) از کل درآمدهای مالیاتی کم‌تر از سایر انواع مالیات‌هاست.

۳. آسیب‌شناسی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده طی دوره ده‌ساله اجرای آزمایشی آن

علی‌رغم آنکه طی سال‌های اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده درآمدهای مالیاتی مناسبی نصیب دولت شده است ولی در عین حال اجرای آن با چالش‌ها و موانعی همراه بوده است و بعضاً مشکلاتی را برای فعالان اقتصادی ایجاد کرده است. ریشه مشکلات به وجود آمده در اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده به دو عامل فرایندها و روش‌های نامناسب اتخاذ شده توسط سازمان امور مالیاتی (عملکرد نامناسب سازمان امور مالیاتی) و نیز ضعف‌ها و خلأهای موجود در قانون مزبور مربوط می‌شود. اکنون با تجربه ده‌ساله اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده مواجه هستیم و بسیاری از نواقص و کاستی‌های آن مشخص شده است. در ادامه این گزارش اساسی‌ترین مشکلات و کاستی‌های نظام مالیات بر ارزش افزوده در دو حوزه اجرا و قانون بر اساس بررسی‌های کارشناسی مرکز پژوهش‌ها، مشاوره با نخبگان مالیاتی و اساتید دانشگاه، مشاهدات میدانی از شهرک‌ها و نواحی صنعتی کشور، برگزاری جلسات متعدد با کلیه ذی‌نفعان قانون، مطالعه منابع کتابخانه‌ای، مصاحبه‌های نمایندگان محترم مجلس شورای اسلامی، گزارش دستگاه‌های نظارتی، مصاحبه با کارمندان و مدیران سابق سازمان امور مالیاتی، استفاده از نظرات بخش خصوصی و ... شناسایی شده است. شایان ذکر است که بخشی از موانع و مشکلات اجرایی و قانونی که در ادامه ذکر خواهد شد در خصوص نظام مالیات‌های مستقیم نیز جاری است که به همین دلیل اهمیت مرتفع کردن موارد مذکور به مراتب بیش‌تر از سایر مسائل است. در ادامه شرح مختصری از برخی مهم‌ترین و اساسی‌ترین ضعف‌ها و اشکالات قانون مالیات بر

ارزش افزوده و نحوه اجرای آن ارائه شده است.^۱

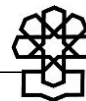
● **الگوی حکمرانی نامناسب در سازمان امور مالیاتی (فقدان یک شورای سیاستگذاری و تنظیم‌گری مالیاتی):**
به اعتقاد بسیاری از کارشناسان یکی از دلایل ضعف در نظام مالیاتی کشور فقدان و یا ضعف نهاد سیاستگذاری و تنظیم‌گری مالیاتی در کشور است. سازمان امور مالیاتی برای اجرای مناسب و صحیح وظایف خود نیازمند آن است که بر اساس برنامه‌ها و اهداف کشور و با توجه به شرایط اقتصادی آن، انعطاف و یا تغییراتی در روش‌ها، فرایندها و سیاستگذاری‌های خود انجام دهد به عبارت دیگر سازمان باید توانایی ایجاد هماهنگی میان اهداف مندرج در اسناد بالادستی (که عمدتاً معطوف بر افزایش درآمدهای مالیاتی است) و شرایط اقتصادی کشور را داشته باشد. لازمه چنین امری وجود دستگاه سیاستگذار و ناظر بر سازمان امور مالیاتی در خارج از ساختار سازمانی آن است. بررسی‌ها نشان از آن دارد که وزارت امور اقتصادی و دارایی به عنوان دستگاه اجرایی بالاتر از سازمان امور مالیاتی نتوانسته اقدامات لازم و کافی در زمینه سیاستگذاری و تنظیم‌گری برنامه‌ها و روش‌های مورد استفاده برای وصول مالیات در سازمان مذکور و همچنین رفع مشکلات و آسیب‌های آن را به خوبی انجام دهد.

نبود نهاد سیاستگذار برای دستگاه مالیات‌ستان می‌تواند آسیب‌ها و مشکلات جدی را برای فعالان اقتصادی به ویژه مؤدیان شناسنامه‌دار و شفاف و تولیدکنندگان به وجود آورد. برخی از این موارد عبارتند از: بی‌توجهی به شرایط اقتصادی کشور (سیکل‌های تجاری رونق و رکود)، ضعف در مبارزه با فساد و تبانی احتمالی در دستگاه مالیات‌ستان، عدم ارزیابی صحیح و منصفانه از عملکرد سازمان امور مالیاتی و رتبه‌بندی مشکلات و موانع نظام مالیاتی، غلبه نگاه کوتاه‌مدت بر نگاه بلندمدت در عملکرد دستگاه مالیات‌ستان (توجه صرف به میزان وصول درآمدهای مالیاتی و عدم توجه به فضای کسب‌وکار کشور)، عدم توجه به سایر اهداف اقتصادی و اجتماعی مالیات‌ستانی مانند شفافیت اقتصادی و کاهش فاصله طبقاتی، ساختار سازمانی نامناسب در سازمان امور مالیاتی، فقدان تلاش جدی به منظور شناسایی بخش سمی و مؤدیان مالیاتی جدید (فشار مضاعف بر مؤدیان موجود و فعالان اقتصادی رسمی).

● **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

۱. شایان ذکر است، در گزارش مستقلی به طور مبسوط به موضوع آسیب‌شناسی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده پرداخته شده است.



طریق روش علی‌الرأس شناسایی و رسیدگی می‌شود.

تجربیات جهانی نشان از آن دارد که اولاً بسیاری از فرایندهای مالیاتی نظیر رسیدگی و تشخیص میزان مالیات با استفاده از روش‌های سیستمی و هوشمند (با کم‌ترین میزان دخالت نیروی انسانی) انجام می‌شود که سامانه‌ها و پایگاه‌های اطلاعاتی نقش اساسی در این خصوص ایفا می‌نمایند. ثانیاً بخش بسیار اندکی از اظهارنامه‌های مالیاتی با توجه به شاخص‌های ریسک مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. ثالثاً با اتکا به روش‌های سنتی در امر مالیات‌ستانی نظیر ممیز محوری (استفاده حداکثری از نیروی انسانی) و رسیدگی به کلیه اظهارنامه‌های مالیاتی، علاوه بر تحمیل فشار مضاعف به بخش‌های اقتصادی رسمی و شفاف، از شناسایی، کنترل و مشمول کردن بخش غیررسمی اقتصاد که دارای فرارهای مالیاتی متعدد و بزرگ هستند، غفلت می‌شود.

توجه به این نکته ضروری است که استفاده گسترده از روش علی‌الرأس در تعیین مالیات زمینه را برای بروز فسادهای مالی، تبانی مؤدی با ممیز مالیاتی، افزایش انگیزه فرار مالیاتی و یا کم‌اظهاری توسط وی و همچنین فشار بر مؤدیان شفاف فراهم می‌کند. به طور کلی ممیز محوری منجر به آن شده است که برخی از ممیزان مالیاتی با اعمال سلیقه شخصی اقدام به رسیدگی به اظهارنامه‌های مالیاتی کنند و یا با هر بهانه‌ای دفاتر و اسناد مؤدیان را رد کنند. شایان ذکر است که مشکلات و آسیب‌های استفاده از روش علی‌الرأس در نظام مالیات بر ارزش افزوده 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.

• فرایند نامناسب دادرسی مالیاتی:

ملاحظه فرایند دادرسی مالیاتی که در قانون مالیات‌های مستقیم ترسیم شده و همچنین نحوه اجرای آن از سوی سازمان امور مالیاتی نشان می‌دهد که علاوه بر ضعف جدی قانون در تهیه یک ساختار سازمانی جامع، مناسب و منصفانه برای دادرسی مالیاتی، عملکرد سازمان امور مالیاتی در اجرای قانون موجود نیز دارای ایرادهای متعددی است و در موارد بسیاری از مفاد قانون تفسیر نادرست صورت گرفته و یا به آن عمل نمی‌شود. بررسی فرایند دادرسی مالیاتی در ایران نشان از آن دارد که اولاً حجم قابل توجهی از فعالان اقتصادی و مؤدیان مالیاتی پس از صدور برگ تشخیص مالیات از سوی ممیز، نسبت به مالیات متعلق اعتراض دارند. بنابر آمارهای اعلامی از سوی مسئولان نظام مالیاتی کشور بیش از ۷۰ درصد از میزان وصولی‌ها (ارزش ریالی) پس از طی مراحل دادرسی مالیاتی به‌دست می‌آید. ثانیاً علاوه بر حجم بالای اعتراضات مؤدیان نسبت به برگ تشخیص مالیات، فرایند دادرسی مالیاتی بسیار طولانی، پیچیده و زمانبر است که زمینه را برای تأخیر در وصول درآمدهای دولت و اجحاف به مؤدیان که میزان مالیات‌های متعلقه آنها در هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی تعدیل می‌شود را فراهم می‌آورد.

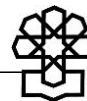
نگاهی به قانون مالیات‌های مستقیم در خصوص دادرسی مالیاتی و مراجع حل اختلاف مالیاتی (فصل سوم ذیل باب پنجم)، فرایند اجرایی حل اختلافات مالیاتی میان مؤدیان و دستگاه مالیات‌ستان و همچنین بررسی میدانی از جلسات حل اختلاف مؤید آن است که سازوکار شکل گرفته در اغلب موارد به نفع سازمان امور مالیاتی به عنوان یک طرف از اختلافات مالیاتی است. به بیان دیگر مؤدیان برای حل اختلافات خود با سازمان امور مالیاتی و اعتراض به برگ تشخیص مالیات، مجدداً باید به سازمان مذکور مراجعه نمایند که خود درآمد مشمول مالیات را شناسایی و برگ تشخیص را صادر کرده است. ساختار دادرسی مالیاتی به گونه‌ای است که سازمان امور مالیاتی به قاضی عملکرد خود مبدل گشته است. بنابراین عدم استقلال «نهاد حل اختلاف مالیاتی» مهم‌ترین ایراد نظام دادرسی مالیاتی در ایران است.

عدم استقلال هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی منجر به آن شده است که سازمان امور مالیاتی می‌تواند با استفاده نامناسب از ابزار دادرسی مالیاتی فشار مضاعفی بر مؤدیان برای افزایش میزان وصولی درآمدهای مالیاتی به عنوان مهم‌ترین هدف خود، وارد نماید. با بررسی و تحلیل همه‌جانبه از شرایط موجود، برخی از مهم‌ترین ضعف‌ها و مشکلات نظام دادرسی مالیاتی عبارت است از: اعمال نفوذ و فشار برخی از مدیران کل ادارات مالیاتی بر آرای هیئت‌های حل اختلاف، تشکیل جلسات هیئت‌های حل اختلاف در سازمان امور مالیاتی، تعیین و پرداخت حق‌الزحمه اعضای هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی از سوی سازمان امور مالیاتی، انتخاب اعضای هیئت‌های حل اختلاف به ویژه نماینده مؤدیان از سوی سازمان امور مالیاتی، تخصصی نبودن فرایندهای دادرسی مالیاتی، عدم شفافیت، بروز برخی فسادها در قراردادهای کارشناسی، بخشنامه‌ها و آیین‌نامه‌های متعدد، عدم دعوت و یا تمدید حکم نمایندگانی (نماینده مؤدی) که رأی به تعدیل مالیات مؤدیان در جلسات حل اختلاف مالیاتی می‌دهند.

لازم به توضیح است که تا زمانی که مراجع دادرسی مالیاتی به صورت منصفانه اصلاح نشود، نباید انتظار جدی در بهبود روش‌ها و فرایندها، ارتقای عملکرد و شکل‌گیری رابطه مناسب میان فعالان اقتصادی و سازمان امور مالیاتی داشته باشیم و سازمان امور مالیاتی نیز تلاش مؤثری به منظور اصلاح شرایط موجود نخواهد کرد زیرا در هر صورت کلیه امور مالیاتی مؤدیان در اختیار سازمان امور مالیاتی است و نهایتاً با استفاده از ابزار دادرسی مالیاتی می‌تواند به اهداف درآمدی مورد نظر دست یافت.

• سازوکارهای انگیزشی معیوب و نامناسب:

به طور کلی یکی از لوازم اجرای موفقیت‌آمیز سیاست‌های اقتصادی و دستیابی به اهداف مندرج در قوانین کشور توجه به سازوکارهای انگیزشی مناسب به منظور همراه کردن کلیه ذی‌نفعان اجرای یک قانون و یا سیاست است. سازوکارهای انگیزشی باید به گونه‌ای طراحی شوند که انگیزه تخلف در مجریان قانون را به



حداقل رسانیده و همچنین منافع گروه‌های مختلف در گرو اجرای بی‌کم و کاست قانون مورد نظر باشد. اگر منافع دستگاه‌های اجرایی و مردم با اجرای قانون پیوند زده شود انگیزه تخلف به حداقل میزان خود خواهد رسید و به هیچ عنوان ترتیبات اجرایی دستگاه‌های متولی مانع از اجرای قانون نخواهد شد. برای مثال ایجاد پیوند میان اجرای مناسب قوانین مالیاتی با پاداش موضوع ماده (۲۱۷) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و تبصره «۱» ماده (۳۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده، می‌تواند انگیزه اجرای مناسب و بموقع قانون را در دستگاه مالیات‌ستان افزایش دهد. متأسفانه در حال حاضر این ارتباط میان پاداش‌ها و برخی از شاخص‌های عملکردی سازمان امور مالیاتی وجود ندارد.

● 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. در چنین شرایطی امکان استرداد مالیات خرید نهاده‌ها برای برخی از فعالان اقتصادی که در حلقه‌های قبل و یا بعد قرار می‌گیرند، 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 بیش‌تر خواهد بود.

● تاریخ تعلق مالیات:

با توجه به واقعیت‌های اقتصادی کشور از جمله رواج معاملات نسیه، نحوه تعیین تاریخ تعلق مالیات در قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده (لزوم پرداخت مالیات در مواعد مقرر در قانون بدون توجه به دریافت ثمن معامله و مالیات متعلقه آن) مشکلات زیادی را برای فعالان اقتصادی به وجود آورد. در معاملات نسیه مؤدی 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 تا زمان دریافت وجه از وی، پرداخت نماید که در این حالت بار مالی و مالیاتی مضاعفی برعهده مؤدی قرار می‌گیرد. علاوه بر مشکلات مربوط به معاملات نسیه، پیمانکاران و شرکت‌های مشاوره‌ای نیز آسیب‌های فراوانی را از این ناحیه متحمل شده‌اند که اجحاف به پیمانکاران طرف قرارداد با بخش دولتی بیش از سایر موارد بوده است، زیرا در حالی که نتوانسته‌اند مطالبات خود را از دولت دریافت کنند باید به بخش دیگری از دولت (سازمان امور مالیاتی) مالیات بر ارزش افزوده پرداخت کنند (مالیاتی که بر اساس قانون باید توسط دولت به عنوان مصرف‌کننده نهایی کالا و یا خدمت پرداخت می‌شد).

• خلأها و ابهامات موجود در تعریف مفاهیم مورد نیاز برای اجرای قانون:

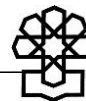
یکی از چالش‌های دوره آزمایشی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در کشور وجود ضعف و یا ابهام در برخی از مفاهیم قانونی بوده است. به طور کلی ضعف و یا ناکافی بودن مفاهیم و تعاریف قانونی به تضعیف فضای کسب و کار، اخذ مالیات مضاعف از برخی فعالان اقتصادی، صدور بخشنامه‌های متعدد و پیچیدگی اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده منجر شده است. بررسی قانون مالیات بر ارزش افزوده نشان از آن دارد که مفاهیمی نظیر خدمت، محل ارائه خدمت، معاملات غیرواقعی، حقوق معنوی، مأخذ محاسبه مالیات، عرضه کالا به خود، تاریخ تعلق مالیات، معافیت محصولات کشاورزی فراری نشده، نحوه برخورد با مطالبات وصول نشده شرکت‌ها، بنگاه‌های اقتصادی قبل از بهره‌برداری و ... در قانون فعلی دارای ابهام بوده و یا اساساً تعیین تکلیف نشده است.

• حمایت از کالاهای خارجی (وارداتی) در مقابل تولیدات ملی:

بر اساس مبانی نظری مالیات بر ارزش افزوده، مالیاتی که فعالان اقتصادی بابت خرید نهاده‌ها و مواد اولیه تولید پرداخت کرده‌اند را می‌توانند از مالیاتی که بابت فروش کالای خود از خریدار حلقه بعدی دریافت کرده‌اند، کسر کنند و مابه‌التفاوت را به حساب سازمان امور مالیاتی واریز نمایند. حال اگر تولیدکننده داخلی کالای معاف از مالیات تولید کند، امکان استرداد و دریافت مالیات پرداختی بابت خرید نهاده‌ها را از دست می‌دهد. در چنین شرایطی گویی قانون مالیات بر ارزش افزوده، تولیدکنندگان داخلی را که کالای تولیدی آنها معاف از این نوع مالیات است، در برابر رقبای خارجی خود تنبیه کرده است چون صادرات در کشور صادرکننده مشمول نرخ صفر است، تولیدکننده خارجی می‌تواند مالیات خرید نهاده‌ها را دریافت کند اما تولیدکننده داخلی به دلیل اینکه کالا معاف است، امکان بازپس‌گیری (استرداد) مالیات خرید نهاده‌ها را ندارد که همین امر منجر به افزایش قیمت محصول داخلی در بازار داخلی در مقایسه با رقبای خارجی می‌شود.

• نبود موضوع مرور زمان در نظام مالیات بر ارزش افزوده:

عبارت «مرور زمان» در ادبیات مالیات‌ستانی به معنای حد اکثر مدت زمانی است که سازمان امور مالیاتی می‌تواند اظهارنامه‌های مالیاتی مؤدیان را رسیدگی نمایند 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 اگر مؤدیان در مهلت مقرر قانونی اقدام به ارائه اظهارنامه مالیاتی نمایند، مهلت مرور زمان مالیاتی وی نهایتاً یک سال است و در صورتی که مؤدیان در مهلت قانونی اظهارنامه را تسلیم نکنند، مدت مرور زمان مالیاتی وی پنج 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. شایان



ذکر است در صورتی که اثبات شود مؤدی بخشی از درآمدهای خود را کتمان کرده است، مدت مرور مالیاتی نسبت به درآمد کتمان شده جاری نیست.

در قانون مالیات بر ارزش افزوده سخنی از مرور زمان مالیاتی به میان نیامده است از این رو حجم عظیمی از اظهارنامه‌های مؤدیان در سالیان گذشته مورد رسیدگی قرار نگرفته است که این امر اعتراض برخی از مؤدیان را به دنبال داشته 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.

• فشار بر تولیدکنندگان به واسطه عدم اعطای نرخ صفر به عرضه داخلی ماشین‌آلات و تجهیزات سرمایه‌ای، معدنی و کشاورزی و خطوط تولید صنعتی کالاها و خدمات:

تولیدکنندگانی که به فروش کالا و خدمات مشمول مالیات مبادرت می‌ورزند، می‌توانند مالیاتی که بابت خرید نهاده‌ها، مصارف شغلی و خرید تجهیزات و ماشین‌آلات خطوط تولید پرداخت کرده‌اند را حسب مورد از مالیات متعلقه آنها در دوره بعدی کسر، تهاتر و یا استرداد نمایند از این رو در صورت اجرای مناسب نظام مالیات بر ارزش افزوده بار مالیاتی آن به تولیدکننده منتقل نخواهد شد. نکته قابل توجه در خصوص کسر و یا استرداد مالیات پرداختی بابت خرید تجهیزات و ماشین‌آلات خطوط تولید از مالیات دریافتی بابت فروش محصول حاصل از آن، این است که به دلیل وجود مدت زمان زیاد برای راه‌اندازی و بهره‌برداری از خطوط تولید و در نتیجه وجود فاصله زمانی تا تولید محصول و فروش آن، امکان کسر، تهاتر و یا استرداد مالیات پرداختی تا تولید محصول به تعویق افتاده و به دوره‌های مالیاتی بعد منتقل می‌شود که این امر منجر به اعتراض شدید فعالان اقتصادی به جهت کاهش سرمایه در گردش آنها شده است و با منطبق مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی که باید تشکیل سرمایه (یعنی سرمایه‌گذاری در ماشین‌آلات، تجهیزات، ساختمان و ...) را از پایه مالیاتی خارج کند در تعارض است.

با توجه به توضیحات فوق ضروری است در اصلاح قانون مالیات بر ارزش افزوده عرضه داخلی ماشین‌آلات و تجهیزات سرمایه‌ای، معدنی و کشاورزی و خطوط تولید صنعتی مشمول نرخ صفر مالیاتی شود و همچنین به دلیل حمایت همه‌جانبه از تولید و سرمایه‌گذاری باید واردات موارد مذکور مشمول معافیت گردد. به بیان دیگر به دلیل آنکه واردات ماشین‌آلات و تجهیزات صنعتی توسط تولیدکنندگان داخلی، صادرات سایر کشورها محسوب می‌شود که از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده در کشور خود معاف است، باید عرضه داخلی (تولید ملی) ماشین‌آلات و تجهیزات صنعتی مذکور مشمول نرخ صفر گردد تا تولیدکننده آن بتواند مالیات‌های پرداختی را از سازمان امور مالیاتی مسترد نماید، در غیر این صورت تولیدکننده داخلی در مقابل واردات

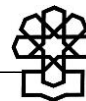
ماشین‌آلات و تجهیزات صنعتی و معدنی توان رقابت نخواهد داشت. بنابراین لازم است که با ترکیب معافیت و نرخ صفر به ترتیب برای واردات و عرضه داخلی ماشین‌آلات و تجهیزات خطوط تولیدی به صورت هدفمند از تولید داخلی ماشین‌آلات و سرمایه‌گذاری حمایت کرد.

● عدم استرداد مالیات خرید ماشین‌آلات خطوط تولید کالاهای معاف از مالیات بر ارزش افزوده:

نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران همانند اکثر کشورهای مجری از نوع مالیات بر ارزش افزوده مصرفی است و به دلیل وجود مفهوم «اعتبار مالیاتی» بار مالیاتی آن به مصرف‌کننده نهایی منتقل می‌شود. به طور کلی مبتنی بر مبانی نظری، این نوع از مالیات نباید سرمایه‌گذاری و تولید را مورد اصابت قرار دهد. استرداد اعتبار مالیاتی باعث می‌شود مؤدیان بتوانند مالیات‌هایی که خود در مراحل و زنجیره‌های قبلی پرداخت کرده‌اند را از مالیات‌هایی که از حلقه و زنجیره بعدی فروش دریافت می‌کنند، کسر و مابه‌التفاوت را به حساب سازمان واریز نمایند. بر اساس تبصره «۲» ماده (۱۷) قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده اگر فعالان اقتصادی به فروش کالاها و یا خدمات معاف از مالیات اشتغال داشته باشند امکان استرداد و یا تهاثر مالیات‌هایی که آنها برای خرید نهاده‌های تولید و تجهیزات و ماشین‌آلات 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.

● عدم اعطای نرخ صفر به عرضه داخلی انواع داروهای درمانی و پیشگیری:

به طور کلی دو منطق اساسی برای اعطای معافیت به برخی از کالاها و خدمات در نظام مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد که شامل جلوگیری از افزایش قیمت کالاهای اساسی به منظور حمایت از مصرف‌کنندگان و همچنین عدم امکان وصول مالیات بنا به هزینه‌های بالای وصول به نسبت میزان مالیات متعلق است. در بند «۹» ماده (۱۲) قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده عرضه داخلی (تولید ملی) انواع داروها همانند واردات آنها معاف از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده است که این امر به شدت منجر به تضعیف توان رقابت محصولات تولیدکنندگان داخلی نسبت به کالاهای وارداتی مشابه خواهد شد که باید دلیل آن را در عدم امکان استرداد مالیات‌هایی که تولیدکننده داخلی به حلقه‌ها و زنجیره‌های قبلی پرداخت کرده است، جستجو نمود. با معاف شدن انواع داروهای تولید داخل از شمول مالیات بر ارزش افزوده و در نتیجه سلب امکان استرداد مالیات‌های پرداختی از تولیدکنندگان، آنها به ناچار مالیات‌های پرداختی در حلقه‌های قبل را در قیمت تمام شده محصول خود لحاظ می‌نمایند که این امر قیمت کالا را برای مصرف‌کننده نهایی افزایش داده و نتیجه عکس هدف سیاستگذار را به دنبال خواهد داشت.



• مالیات‌ستانی از برخی کالاهاى خاص:

در قانون مالیات بر ارزش‌افزوده طلا همانند سایر کالاها و خدمات مشمول نرخ عادى و استاندارد مالیات بر ارزش‌افزوده يعنى ۹ درصد است که این امر در طول اجرای قانون مذکور چالش‌هایی را به‌وجود آورد. این در حالى است که به اعتقاد برخى از کارشناسان ماهیت طلا و جواهر با سایر کالاها متفاوت است. طلا یک کالای مصرفى نیست که مشمول مالیات بر ارزش‌افزوده گردد، بلکه با توجه به شرایط اقتصادى و فرهنگى کشور، جنبه سرمایه‌ای پیدا کرده است و از آنجایی که در قانون مالیات بر ارزش‌افزوده بر سایر دارایی‌های سرمایه‌ای نظیر زمین و مستغلات مالیات وضع نمى‌شود باید اصل طلا را در مصنوعات معاف کرد و صرفاً اجرت و سود را مشمول مالیات بر ارزش‌افزوده قرار داد. در این نگاه طلا، کالایی سرمایه‌ای است که بدون تغییر ماهیت، به طور مستمر بین خریداران و فروشندگان دست به دست مى‌شود و در هر دور چرخش، صرفاً به میزان اجرت آب کردن و ایجاد مصنوعات جدید، ارزش جدید خلق مى‌شود. هنگامی که کل طلا مشمول مالیات شود، از یک مقدار طلاى مشخص، بارها و بارها مالیات اخذ مى‌شود. در خصوص وضع مالیات بر ارزش‌افزوده بر اصل طلا مردم نیز اعتراضاتی داشتند و معتقد بودند مالیاتى را که به هنگام خرید پرداخت مى‌کنند در زمان فروش مجدد به طلافروشان، نمى‌توانند مالیات قبلى را پس بگیرند و عملاً کل بار مالیاتى به خریداران تحمیل مى‌شود. با عنایت به موارد فوق و نیز تجربه سایر کشورهای مجرى نظام مالیات بر ارزش‌افزوده، در حوزه مالیات‌ستانی از طلا و جواهر لازم است اصلاحاتی در نحوه اخذ مالیات از طلا و مصنوعات آن ایجاد شود به‌طوری که ضمن رفع مشکلات موجود، جلوى فرار مالیاتى و تخلف در این عرصه گرفته شود.

• ابهام و ضعف در اخذ عوارض آلاینده‌گى از واحدهای تولیدی آلاینده:

بر اساس تبصره «۱» ماده (۳۸) قانون آزمایشى مالیات بر ارزش‌افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ تمامی واحدهای تولیدی آلاینده و همچنین پالایشگاه‌ها و پتروشیمی‌ها، مشمول عوارض آلاینده‌گى به میزان 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 مستمراً آلاینده‌گى انتشار مى‌دهد با واحد آلاینده‌ای که به صورت موقت آلاینده‌گى منتشر مى‌کند، واحد آلاینده با انتشار آلاینده‌گى‌های پرمخاطره برای محیط زیست یا کم خطر برای محیط زیست و همچنین واحد آلاینده‌های که شدت انتشار بالای آلاینده‌گى دارد با واحدی که شدت انتشار آلاینده‌گى آن کم‌تر است، وجود ندارد. عدم ایجاد تمایز میان واحدهای تولیدی آلاینده در موارد مذکور علاوه بر آنکه منجر به تعطیلی واحدهای تولیدی کم‌تر آلاینده خواهد شد، کمکی به رفع منشأ آلاینده‌گى در واحدهای تولیدی با آلاینده‌گى زیاد نخواهد کرد. شایان ذکر است که بررسی‌های کارشناسی نشان مى‌دهد که ابهامات دیگری در خصوص عوارض آلاینده‌گى واحدهای تولیدی نظیر تعیین تکلیف واحدهای تولیدی که خطوط تولید

جداگانه‌ای دارند و تنها برخی از این خطوط آلاینده است، شمول و یا عدم شمول مناطق آزاد تجاری - صنعتی و ویژه اقتصادی، واحدهای تولیدی که اقدام به تولید کارمزدی می‌کنند و ... وجود دارد.

• تهاتر، کسر و یا استرداد مالیات‌های پرداختی به تولیدکنندگان و صادرکنندگان:

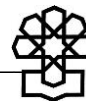
مطابق با ماده (۱۷) قانون مالیات بر ارزش افزوده، مؤدیان می‌توانند مالیات‌هایی را که بابت خرید کالا یا خدمت برای فعالیت‌های اقتصادی خود پرداخت نموده‌اند را حسب مورد از مالیات‌های وصول شده کسر و یا درخواست استرداد آن را از سازمان امور مالیاتی نمایند. همچنین بر اساس ماده (۱۳) قانون مذکور باید مالیات‌هایی که توسط صادرکنندگان در داخل کشور پرداخت شده است، پس از صادرات کالا و یا خدمت و ارائه اسناد مثبت به طور کامل به آنها مسترد شود. یکی از مهم‌ترین نارضایتی‌های تولیدکنندگان و صادرکنندگان از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده طی سال‌های گذشته، رد اعتبار مالیاتی مؤدیان توسط سازمان امور مالیاتی و یا طولانی بودن زمان استرداد مالیات خرید نهاده‌ها می‌باشد. طولانی شدن فرایند استرداد مالیاتی مترادف با دریغ نمودن بخشی از نقدینگی تولیدکنندگان و صادرکنندگان برای یک مدت زمان طولانی است.

• ضعف در زیرساخت‌های فنی و اجرایی سازمان امور مالیاتی:

برای دستیابی به نظام مالیات‌ستانی مطلوب که کم‌ترین اخلال را در بازار و فضای کسب و کار ایجاد کند و اهداف بازتوزیعی و درآمدی سیاستگذار را نیز محقق سازد باید بسترها و زیرساخت‌های سخت‌افزاری و نرم‌افزاری لازم در ابعاد مختلف مهیا باشد. بررسی‌ها 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 زمینه‌ساز اجرای ناکارآمد قانون شده است. لازمه اجرای مناسب قانون مالیات بر ارزش افزوده در اختیار داشتن نیروی انسانی خبیره، اجرای طرح جامع مالیاتی، داشتن بانک جامع اطلاعاتی از مؤدیان و اصناف، استفاده از صندوق مکانیزه فروش، آشنایی مؤدیان با سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده و ... است که در زمان اجرای آزمایشی این قانون، به طور کامل فراهم نشده است.

• وجود شرکت‌های کد فروش و معاملات صوری:

کشورهای اجراکننده نظام مالیات بر ارزش افزوده همزمان با تلاش برای افزایش درآمدهای پایدار مالیاتی از این طریق، سعی در شفاف‌سازی زنجیره عرضه کالاها و خدمات و کنترل کامل گردش آن به عنوان یکی از اساسی‌ترین اهداف این نظام مالیاتی دارند. این امر علاوه بر تسهیل تشخیص و وصول مالیات عادلانه از مؤدیان، زمینه را برای کاهش عرضه کالاهای قاچاق و کنترل اقتصاد غیررسمی مهیا می‌کند. شرکت‌های صوری و کد فروشان معاملاتی غیرواقعی ثبت کرده و به طور غیر قانونی اعتبار مالیاتی برای خریدار ایجاد



می‌کنند در حالی که در واقع معامله‌ای صورت نگرفته و مالیات بر ارزش افزوده‌ای بابت خرید کالا و یا خدمت پرداخت نشده است. فعالیت‌های کد فروشان (استفاده از کد مالیاتی و اقتصادی دیگران در معاملات خود) علاوه بر تشویق فعالان اقتصادی رسمی به سمت اقتصاد زیرزمینی، موجب تضعیف فرایند اجرای کامل مالیات بر ارزش افزوده شده و در مواردی این مالیات را به مالیات بر فروش تبدیل کرده و منجر به اخذ مالیات مضاعف می‌شود. شایان ذکر است که بر اساس گزارش‌های دستگاه‌های نظارتی در عمده موارد معاملات صوری موجبات فرار مالیاتی قابل توجه و کاهش درآمدهای دولت شده است.

• نبود وحدت رویه در سازمان امور مالیاتی:

یکی از آسیب‌های مهم در دوره اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده در کشور، نبود وحدت رویه در سازمان امور مالیاتی 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 نمود. 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 کسب و کار، تشخیص و وصول مالیات بیش از حد از مؤدیان و به تبع وضع جریمه‌های ناعادلانه بر آنهاست.

به علاوه تفاوت روش‌ها در نحوه تشخیص و رسیدگی به مالیات عملکرد (مالیات مستقیم) و مالیات بر ارزش افزوده،^۱ نحوه رسیدگی و تشخیص متفاوت ادارات کل استانی در زمینه مالیات بر ارزش افزوده، عدم توازن در رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی مؤدیان نظام مالیات بر ارزش افزوده در استان‌های مختلف کشور، برداشت‌های مختلف از قانون و نحوه متفاوت برخورد ممیزان با مؤدیان در زمینه تشخیص و وصول مالیات بر ارزش افزوده و ... از دیگر موارد عدم وجود وحدت رویه در نظام مالیاتی کشور قلمداد می‌شود.

سایر چالش‌ها و مشکلات در اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و نحوه اجرای آن عبارتند از:

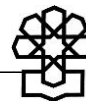
- عدم تکمیل پایگاه‌ها و سامانه‌های آماری و اطلاعاتی جامع،
- ابهام در مشمول بودن و یا معافیت همراه با استرداد ارسال کالا و خدمات از سرزمین اصلی (قلمرو گمرکی کشور) به مناطق آزاد تجاری-صنعتی،
- بی‌توجهی به موضوع انحلال و یا انتقال واحدهای صنفی،

۱ برای مثال در موارد متعددی دفاتر، اسناد و اظهارنامه‌های مؤدیان مورد قبول واقع نشده و سازمان امور مالیاتی درآمد (فروش) فعالان اقتصادی را با استفاده از روش علی‌الرأس تخمین می‌زند که در این موارد برخی از مؤدیان شاهد اعلام ارقام متفاوتی از سوی سازمان امور مالیاتی جهت تشخیص درآمد مشمول مالیات بوده‌اند. به بیان دیگر معاونت مالیات‌های مستقیم و معاونت مالیات بر ارزش افزوده برآورد متفاوتی از میزان فروش یک مؤدی داشته‌اند و هر یک برآورد خود را مبنای عمل قرار داده‌اند.

- تعدد آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مرتبط با مالیات بر ارزش افزوده،
- فراخوان‌های غیر کارشناسی و ناهماهنگ از فعالان اقتصادی توسط سازمان امور مالیاتی برای ثبت‌نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده،
- عدم همکاری مناسب سازمان‌ها و دستگاه‌های همکار در اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده به ویژه نظام بانکی،
- محاسبه یارانه پرداختی از سوی دولت به برخی از کالاها و خدمات در مأخذ محاسبه مالیات بر ارزش افزوده،
- جریمه‌های نامناسب (عدم در نظر گرفتن جریمه برای برخی از تخلفات مالیاتی)،
- 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)،
- لزوم ساماندهی و ایجاد چارچوب منطقی در خصوص وضع عوارض محلی از سوی شوراهای اسلامی شهر و روستا،
- لزوم کاهش مدت زمان نگهداری اسناد و مدارک و دفاتر توسط مؤدیان،
- گستردگی و فراوانی دامنه معافیت‌ها در قانون مالیات بر ارزش افزوده،
- عدم تعیین شفاف برخی از مصادیق معافیت‌ها نظیر معافیت‌های محصولات کشاورزی فراوری نشده،
- توزیع ناکارآمد و ناعادلانه منابع حاصل از مالیات بر ارزش افزوده میان شهرداری‌ها و دهیاری‌های سراسر کشور.

۴. اصلاحات محوری در لایحه مالیات بر ارزش افزوده

لایحه مالیات بر ارزش افزوده در تاریخ ۱۳۹۵/۱۲/۲۳ از سوی دولت به مجلس شورای اسلامی به منظور دائمی کردن قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ ارائه گردید که در مفاد برخی از فصول و مواد قانون آزمایشی تغییرات بعضاً قابل توجهی پیشنهاد شده است که می‌تواند به بهبود عملکرد نظام مالیات بر ارزش افزوده نماید. بررسی لایحه ارائه شده از سوی دولت نشان می‌دهد که گام‌هایی در راستای انجام اصلاحات در خصوص تعریف مفاهیم قانونی، اصلاح مالیات‌ها و عوارض مرتبط با آلاینده‌ها و واحدهای تولیدی و وسایل نقلیه مطابق با تجربیات جهانی، ساماندهی مالیات‌ها و عوارض کالاهای خاص، تبیین برخی از احکام مورد نیاز برای اجرای قانون (واحدهای اقتصادی منحل شده، مشارکت‌های مدنی، انتقال مالکیت در واحدهای



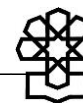
اقتصادی) و ... صورت گرفته است. برای مثال در لایحه دائمی کردن قانون مالیات بر ارزش افزوده نسبت به تعریف مفاهیم قانونی مورد نیاز نظیر تعریف کالا، عرضه کالا به خود، مؤدی، خدمات مالی و اعتباری، خدمات واسپاری (لیزینگ) و ... تلاش‌های قابل توجهی شده است و بسیاری از کاستی‌های قانون فعلی مالیات بر ارزش افزوده را در این حوزه مرتفع ساخته است. همچنین از دیگر گره‌گشایی‌های لایحه مذکور باید به ارائه حکم قانونی در خصوص برخی از موضوعات مهم و چالش‌برانگیز نظیر واحدهای اقتصادی منحل شده، مشارکت‌های مدنی، انتقال مالکیت در واحدهای اقتصادی، واحدهای اقتصادی قبل از بهره‌برداری و ... اشاره کرد (به دلیل نبود حکم مشخص در قانون آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با موضوعات مذکور، اختلاف متعددی میان سازمان امور مالیاتی و مؤدیان پدید آمد).

اما بررسی دقیق مفاد لایحه دائمی کردن قانون مالیات بر ارزش افزوده نشان از آن دارد که اولاً بسیاری از بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌هایی که طی سال‌های گذشته توسط سازمان امور مالیاتی برای تسهیل اجرای قانون و حل مشکلات و اختلافات موردی میان سازمان و مؤدیان صادر شده است، هم اکنون در لایحه مالیات بر ارزش افزوده گنجانده شده است.^۱ به همین دلیل برخی از فعالان بخش خصوصی و خبرگان مالیاتی معتقدند که بسیاری از اصلاحات اساسی در لایحه دائمی کردن مالیات بر ارزش افزوده مورد توجه قرار نگرفته است. ثانیاً به نظر می‌رسد که رویکردهای سنتی سازمان امور مالیاتی در اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده که ریشه بسیاری از آسیب‌ها و مشکلات موجود است (مانند عدم اعتماد به مؤدیان، عدم اعتقاد جدی به گسترش شفافیت، تأکید صرف بر میزان وصول درآمدهای مالیاتی، ممیز محوری و ...) لایحه دائمی کردن مالیات بر ارزش افزوده تغییری نکرده است. بر این اساس کمیسیون اقتصادی مجلس تلاش کرده است خلأها و کاستی‌های باقی‌مانده در لایحه دولت را برطرف نماید. در جدول ۱ راهکارهای ارائه شده در لایحه برای برطرف کردن برخی مسائل و چالش‌های اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده به همراه توضیحاتی ارائه شده است.

۱. بخشنامه‌ها، آیین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌هایی که برخی از آنها همچنان مورد اعتراض شدید فعالان بخش خصوصی قرار دارد و نتوانسته است به طور اصولی و ریشه‌ای مسائل و مشکلات موجود را مرتفع کند.

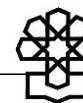
جدول ۱. راهکارهای ارائه شده لایحه مالیات بر ارزش افزوده

مسئله یا چالش	راهکار مندرج در لایحه دولت	توضیحات تکمیلی
تهاتر، کسر و یا استرداد مالیات‌های پرداختی به تولیدکنندگان صادرکنندگان	در ماده (۱۰) لایحه مالیات بر ارزش افزوده اولاً مدت زمان استرداد مالیات به تولیدکنندگان و صادرکنندگان کاهش داشته است و ثانیاً ضمانت‌های اجرایی با افزایش میزان جریمه‌های نقدی برای سازمان امور مالیاتی در صورت عدم استرداد به موقع به فعالان اقتصادی دیده شده است.	بررسی‌های کارشناسی مؤید آن است که با وجود اصلاحات مهم در لایحه مالیات بر ارزش افزوده در خصوص استرداد اعتبار مالیاتی مؤدیان لکن بنا به دلایلی نظیر تمرکز و توجه ویژه سازمان بر میزان وصولی درآمدهای مالیاتی (مهم‌ترین اولویت سازمان امور مالیاتی) و مشکلات مربوط به عملیات خزانه‌داری و حسابداری (موانع اجرایی) به نظر نمی‌رسد این اصلاحات رافع کامل مشکل باشد. از این رو در مصوبه کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی مقرر گشت که میزان پاداش‌های متعلقه به سازمان امور مالیاتی موضوع ماده (۲۱۷) قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره «۲» ماده (۳۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده به صورت ضابطه‌مند و با معیارهای مناسب تخصیص یابد. یکی از معیارها که از جمله آن میزان کاهش در مدت زمان استرداد اعتبار مالیاتی به مؤدیان مالیاتی تعیین شده است.
خلأها و ابهامات موجود در تعریف مفاهیم مورد نیاز برای اجرای قانون	در ماده (۱) لایحه مالیات بر ارزش افزوده تلاش‌های قابل توجهی برای تکمیل و یا بهبود تعریف مفاهیم مورد نیاز برای اجرای قانون شده است.	
عدم اعطای نرخ صفر به عرضه داخلی انواع داروهای درمانی و پیشگیری	عرضه داخلی انواع داروهای درمانی و پیشگیری در ماده (۵) لایحه مالیات بر ارزش افزوده مشمول نرخ صفر مالیاتی شده است.	با توجه به معافیت واردات انواع داروهای درمانی و پیشگیری در ماده (۴) لایحه مالیات بر ارزش افزوده، به طور توأمان هدف حمایت از مصرف‌کنندگان در کالاهای اساسی و حمایت از تولیدکننده داخلی محقق خواهد شد.
عدم اعطای نرخ صفر به عرضه داخلی ماشین‌آلات و تجهیزات سرمایه‌ای، کشاورزی و خطوط تولید صنعتی کالاها و خدمات در ماده (۴)	عرضه داخلی ماشین‌آلات و تجهیزات سرمایه‌ای، معدنی و کشاورزی و خطوط تولید صنعتی کالاها و خدمات در ماده (۵)	با توجه به معافیت واردات ماشین‌آلات و تجهیزات سرمایه‌ای، معدنی و کشاورزی و خطوط تولید صنعتی کالاها و خدمات در ماده (۴)



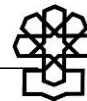
مستئله يا چالش	راهكار مندرج در لايحه دولت	توضيحات تكميلي
معدنی و کشاورزی و خطوط تولید صنعتی کالاها و خدمات مشمول مالیات بر ارزش افزوده	لایحه مالیات بر ارزش افزوده مشمول نرخ صفر مالیاتی شده است.	لایحه مالیات بر ارزش افزوده هدف قانونگذار مبنی بر حمایت از تولیدکننده داخلی و عدم اصابت بار مالیاتی به تولیدکننده محقق خواهد شد.
ابهام در ارسال کالا و خدمات به مناطق آزاد تجاری-صنعتی	در ماده (۵) لایحه مالیات بر ارزش افزوده ابهام و تناقض موجود در قانون مالیات بر ارزش افزوده در خصوص معافیت و یا مشمول بودن ارسال کالا و خدمات به مناطق آزاد تجاری-صنعتی کاملاً برطرف شده است.	لازم به توضیح است که با توجه به مصوبه دولت و کمیسیون اقتصادی در معاف کردن مناطق آزاد تجاری-صنعتی از نظام مالیات بر ارزش افزوده، رفع ابهام صورت گرفته از قانون فعلی مالیات بر ارزش افزوده مبنی بر تصریح دقیق و شفاف به صادرات تلقی کردن ارسال کالا و خدمات از سرزمین اصلی به مناطق آزاد تجاری-صنعتی (اعطای نرخ صفر مالیاتی به ارسال کالا و خدمات از سرزمین اصلی به مناطق آزاد تجاری-صنعتی) ضرورت پیدا می کند لکن بررسی های کارشناسی و گزارش دستگاه های نظارتی نشان از آن دارد که فرارهای مالیاتی بسیار زیادی از ناحیه معافیت مطلق و عام کلیه مناطق آزاد تجاری-صنعتی صورت گرفته است که با توجه به شرایط جغرافیایی مناطق آزاد در کشور، ضعف زیرساخت های گمرک و سامانه های اطلاعاتی دستگاه های اجرایی و ... همچنان شاهد این پدیده خواهیم بود. همچنین با توجه به مبانی نظری مالیات بر ارزش افزوده مبنی بر عدم اصابت این پایه مالیاتی به فعال اقتصادی، معاف کردن مناطق مذکور از نظام مالیات بر ارزش افزوده توجیه اقتصادی ندارد و دولت را از درآمدهای مالیاتی قابل توجهی محروم می سازد.
عدم استرداد مالیات خرید ماشین آلات خطوط تولید کالاهای معاف از مالیات بر ارزش افزوده	در تبصره «۵» ماده (۱۰) لایحه مالیات بر ارزش افزوده تبصره ای مبنی بر استرداد مالیات خرید ماشین آلات خطوط تولید کالاهای معاف از مالیات بر ارزش افزوده ذکر شده است.	

توضیحات تکمیلی	راهکار مندرج در لایحه دولت	مسئله یا چالش
<p>بررسی راهکارهای لایحه مالیات بر ارزش افزوده برای بهبود عملکرد سازمان امور مالیاتی و تقویت زیرساخت‌های فنی و اجرایی آن موضوع مواد (۲۳)، (۲۴)، (۲۷)، (۲۹) و (۳۰) نشان می‌دهد که اولاً عمده راهکارهای پیشنهادی منجر به افزایش اختیارات سازمان امور مالیاتی شده که نسبت دقیق آن با بهبود فرایندها و عملکردها در سازمان امور مالیاتی نامشخص است و بیم آن می‌رود که افزایش اختیارات و خارج از شمول کردن سازمان امور مالیاتی از قوانین عمومی زمینه درهم ریختگی هرچه بیش‌تر نظام اداری و بروز برخی مفاسد را به همراه داشته باشد. ثانیاً علی‌رغم اعتراضات جدی مؤدیان مالیاتی از جمله مؤدیان خوش حساب مالیاتی نسبت به ممیز محور بودن فرایند رسیدگی و تشخیص مالیات و نیز فرایندهای نادرست دادرسی مالیاتی، راهکاری در این زمینه اندیشیده نشده است ثالثاً ریشه بسیاری از مشکلات اجرایی مالیات بر ارزش افزوده که اعتراضات فعالان اقتصادی را به دنبال داشته است به عدم همکاری برخی سازمان‌ها و دستگاه‌های اجرایی دیگر، عدم استفاده از سامانه‌ها و پیگاه‌های اطلاعاتی در شناسایی میزان درآمد و فروش فعالان اقتصادی و عدم مالیات‌ستانی هوشمند و سیستمی باز می‌گردد که در لایحه دولت برای مرتفع شدن آن تدبیری اتخاذ نگردیده است.</p>	<p>در طول ده سال گذشته سازمان امور مالیاتی تجربیات فراوانی در خصوص اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده کسب کرده است و ضمن تکمیل بسیاری از پایگاه‌ها و سامانه‌های اطلاعاتی خود به جذب نیروی انسانی در معاونت مالیات بر ارزش افزوده پرداخته است. شایان ذکر است که در فصل پنجم لایحه مالیات بر ارزش افزوده با عنوان «ساختار سازمانی مالیات بر ارزش افزوده، وظایف و اختیارات آن» نیز تمهیداتی نظیر استخدام ۲ درصد از مجوزهای استخدامی خود خارج از فرایندهای متداول (بدون انتشار آگهی و برگزاری آزمون)، تهیه و تدوین آیین‌نامه اداری و مالی و استخدامی سازمان امور مالیاتی خارج از چارچوب قوانین و مقررات عمومی دولت و ... اندیشیده شده است.</p>	<p>ضعف در زیرساخت‌های فنی و اجرایی سازمان امور مالیاتی</p>
	<p>در مواد (۲۰) و (۲۱) لایحه مالیات بر ارزش افزوده این موضوع به طور کامل پوشش داده شده است.</p>	<p>عدم توجه به موضوع انحلال و انتقال واحدهای صنفی</p>



مسئله یا چالش	راهکار مندرج در لایحه دولت	توضیحات تکمیلی
مالیات بر ارزش افزوده طلا	در بند «ب» ماده (۹) لایحه مالیات بر ارزش افزوده طلا و پلاتین (مصنوعات و شمش) مشمول نرخ خاص (۳٪) گردید.	بنا به اعتقاد بسیاری از کارشناسان وضع نرخ خاص (کمتر از نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده) بر طلا و مصنوعات آن به طور کامل مشکلات موجود را حل نخواهد کرد و از این رو در کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی پیشنهاد دیگری در خصوص طلا و مصنوعات آن مصوب گردید که علاوه بر گسترش میزان شفافیت در زنجیره عرضه آن، فرار مالیاتی کاهش و تمکین به قانون افزایش یابد.
عدم تبیین عبارت «فراوری نشده» در خصوص معافی محصولات کشاورزی فراوری نشده	در بند «۱» قسمت (الف) ماده (۴) لایحه مالیات بر ارزش افزوده بسیاری از مصادیق «فراوری نشده» ذکر شده است. و به همین دلیل اختلافات میان فعالان اقتصادی و سازمان امور مالیاتی در خصوص مصادیق فراوری نشده برطرف خواهد شد.	
محاسبه یارانه پرداختی از سوی دولت به برخی از کالاها و خدمات در مأخذ محاسبه مالیات	در تبصره ماده (۷) لایحه مالیات بر ارزش افزوده به صراحت یارانه پرداختی از سوی دولت به برخی از کالاها و خدمات به منظور جبران قیمت از مأخذ محاسبه مالیات خارج شده است.	
مشکلات پیمانکاران در پرداخت مالیات بر ارزش افزوده	در لایحه مالیات بر ارزش افزوده به طور ویژه بر حل مشکل پیمانکاران در پرداخت مالیات بر ارزش افزوده تمرکز شده بود. به همین منظور در مواد (۱۶)، (۱۸) و (۲۸) لایحه مالیات بر ارزش افزوده احکامی مبنی بر پرداخت مالیات بر ارزش افزوده از سوی دولت (در صورتی که کارفرما دولت باشد و نسبت به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده تأخیر کند)، افزایش ۳ ماهه در مهلت پرداخت مالیات بر ارزش افزوده برای پیمانکاران و تقسیط مبلغ مالیات و جرائم آن به مدت یک سال پیش‌بینی شده بود.	موضوع تاریخ تعلق مالیات و یا زمان پرداخت مالیات بر ارزش افزوده از موضوعات بسیار چالش برانگیز میان مؤدیان و سازمان امور مالیاتی بوده است. بنا بر اظهارات فعالان بخش خصوصی مشکل مذکور نقدینگی آنها را به شدت کاهش داده و موجبات تعطیلی و یا کاهش محسوس میزان فعالیت آنها را فراهم ساخته است. خبرگان مالیاتی نیز اعتقاد دارند که حل این معضل می‌تواند بخش بزرگی از نارضایتی‌ها را برطرف کند و از همین رو باید به طور اساسی در اصلاحات قانون مالیات بر ارزش افزوده مورد توجه باشد. لایحه مالیات بر ارزش افزوده تلاش وافر به منظور حل مشکل تاریخ

توضیحات تکمیلی	راهکار مندرج در لایحه دولت	مسئله یا چالش
<p>پرداخت مالیات برای پیمانکاران (علی‌الخصوص پیمانکاران در طرف قرارداد با دولت) داشته است لکن در این لایحه راهکار مؤثری برای حل مشکل سایر کسب و کارها ارائه نگردیده است. بنابراین همچنان اختلاف میان سازمان امور مالیاتی و بخش عمده‌ای از مؤدیان در خصوص زمان پرداخت مالیات ادامه خواهد داشت. اهمیت حل مشکل مذکور برای کسب‌وکارهای کوچک و متوسط بیش از سایر فعالان اقتصادی است زیرا کاهش میزان نقدینگی و سرمایه در گردش منجر به تعطیلی بنگاه‌های کوچک و متوسط می‌شود (به دلیل محدودیت شدید تأمین اعتبار برای کسب و کارهای خرد).</p>		
	<p>در ماده (۳۲) لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده و تبصره‌های آن ضمن ساماندهی مالیات‌های آلاینده‌گی مطابق با مبانی علمی و استانداردهای جهانی، بسیاری از موانع، مشکلات اجرایی و ابهامات موجود برطرف گردیده است.</p>	<p>ابهام و ضعف در اخذ عوارض آلاینده‌گی از واحدهای تولیدی آلاینده</p>



همان‌طور که در جدول ۱ نشان داده شد، در لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده سعی در حل مشکلات موجود در قانون آزمایشی مالیات بر ارزش‌افزوده و بهبود نظام اجرایی مالیات بر ارزش‌افزوده مبتنی بر آسیب‌شناسی صورت گرفته توسط سازمان امور مالیاتی شده است. با وجود این بررسی‌های کارشناسی نشان می‌دهد که لایحه مذکور نتوانسته است به برخی از مشکلات و ضعف‌های قانون و یا نحوه اجرای آن (در صدر گزارش به اهم آنها اشاره شد) بپردازد. همچنین برخی از راهکارهای ارائه شده در لایحه دولت از جامعیت لازم برخوردار نیست و باید نسبت به اصلاح و تکمیل آنها اقدام نمود. در آسیب‌شناسی انجام شده توسط کارشناسان مرکز پژوهش‌ها، دستگاه‌های اجرایی و بخش خصوصی فهرست مهم‌ترین مسائل و چالش‌های قانون مالیات بر ارزش‌افزوده و نحوه اجرای آن احصا گردید که بنا بر اذعان خبرگان مالیاتی، اهمیت و اولویت مواردی نظیر ممیزمحوری، اصلاح فرایند دادرسی مالیاتی، اصلاح سازوکارهای انگیزشی سازمان امور مالیاتی و مؤدیان، تأکید بر شفافیت فعالیت‌های اقتصادی، تاریخ تعلق مالیات، مبارزه جدی با شرکت‌های کاغذی (کدفروش) و معاملات صوری و ... حتماً کم‌تر از موضوعاتی است که در لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده به آنها اشاره شد است لذا باید با توجه به ضعف لایحه دولت در خصوص موارد مذکور نسبت به رفع آنها اقدامات جدی صورت پذیرد. بر این اساس در مصوبات کمیسیون اقتصادی اصلاحات مهمی بر روی لایحه دولت اعمال شده است که در ادامه به اهم آن اشاره شده است.

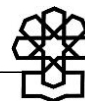
۵. اصلاحات مهم در مصوبات کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی

کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی و مرکز پژوهش‌ها بیش از یک سال اقدام به بررسی کامل و همه‌جانبه لایحه مالیات بر ارزش‌افزوده کرده و در این مدت تلاش شد تمام ظرفیت کارشناسی موجود در کشور به کار گرفته شود. برای این منظور کمیته مالیاتی در کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی تشکیل گردید و طی جلسات متعددی با حضور کلیه ذی‌نفعان قانون اعم دستگاه‌های دولتی و اجرایی، بخش خصوصی (شامل اتاق‌های بازرگانی، تعاون و اصناف)، شهرداری‌ها، اساتید دانشگاه، مشاوران و خبرگان مالیاتی، کارشناسان و مدیران سابق سازمان امور مالیاتی، بنگاه‌های تولیدی و ... جزئیات لایحه مذکور بررسی شد. همچنین در این مدت علاوه بر مشاهدات میدانی و بازدیدهای متعدد از شهرک‌های صنعتی از نظرات و گزارش‌های دستگاه‌های نظارتی و کارشناسان قضایی (دیوان عدالت اداری و سازمان بازرسی کشور) مرتبط با موضوعات مالیاتی استفاده شده است.

در جدول ذیل مبتنی بر آسیب‌شناسی مذکور، فهرست سایر ضعف‌ها، خلأها و مشکلات نظام مالیات بر ارزش‌افزوده که عمدتاً در مصوبات کمیسیون اقتصادی به آنها پرداخت شده و مورد اصلاح قرار گرفته، آورده شده است.

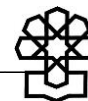
جدول ۲. راهکارهای مصوب در کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی

توضیحات تکمیلی	راهکار مندرج در مصوبه کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی	مسئله یا چالش
<p>یکی از اساسی‌ترین مشکلات فعالان اقتصادی لزوم پرداخت مالیات بر ارزش‌افزوده در شرایطی که هنوز وجه معامله را از خریدار دریافت نکرده‌اند، بوده است. مصوبه کمیسیون اقتصادی می‌تواند مشکل مذکور را به طور یکسان برای همه فعالان اقتصادی حل کند و تمایزی میان آنها قرار ندهد. در راهکار پیشنهادی دولت در لایحه فقط پیمانکاران مد نظر قرار داده بود. بنا بر مصوبه کمیسیون اقتصادی فعالان اقتصادی موظفند در سامانه مؤدیان نحوه دریافت وجه معامله از خریدار را ذکر کنند و متناسب با هر قسط، مالیات بر ارزش‌افزوده را به سازمان امور مالیاتی پرداخت نمایند.</p>	<p>کمیسیون اقتصادی در ماده (۳) لایحه، اصلاحاتی با هدف حل کامل و ریشه‌ای مشکلات ناشی از تاریخ تعلق مالیات پیشنهاد داد که اولاً تاریخ تعلق مالیات از تاریخ مطالبه مالیات از سوی سازمان امور مالیاتی (تاریخ پرداخت مالیات از سوی مؤدیان) تفکیک شود. در این روش پیشنهادی، ضمن حفظ مبنای حسابداری تعهدی مالیات بر ارزش‌افزوده، تاریخ تعلق مالیات زمان ثبت معامله و شناسایی درآمد توسط مؤدی برای اظهار به سازمان امور مالیاتی در نظر گرفته می‌شود و تاریخ مطالبه مالیات زمان پرداخت مالیات از سوی مؤدی و یا همان زمان مطالبه مالیات از سوی سازمان امور مالیاتی را نشان می‌دهد (در قانون فعلی مالیات بر ارزش‌افزوده تاریخ تعلق مالیات مطابق با تاریخ مطالبه مالیات در نظر گرفته شده است به همین دلیل در حال حاضر مؤدیان ملزم به پرداخت مالیات بر ارزش‌افزوده فارغ از دریافت و یا عدم دریافت وجه معامله و مبلغ مالیات بر ارزش‌افزوده هستند). ثانیاً برای حل مشکل معاملات نسیه و قراردادهای پیمانکاری مقرر گردید که مؤدیان (فروشندهگان کالا و خدمت) متناسب با دریافت مبلغ معامله از خریدار اقدام به پرداخت مالیات بر ارزش‌افزوده نمایند. ثالثاً سازمان امور مالیاتی برای صحت‌سنجی از اظهارات مؤدیان باید از سامانه‌ها و پایگاه‌های اطلاعاتی و همچنین داده‌های نظام بانکی استفاده نماید.</p>	تاریخ تعلق مالیات
	<p>در راهکار پیشنهاد شده از سوی کمیسیون اقتصادی در صورتی که فعالان اقتصادی صنعت طلا و جواهر معاملات خود را در سامانه مؤدیان ثبت نمایند و اقدام به صدور فاکتور الکترونیکی مورد تأیید سازمان امور مالیاتی کنند از پرداخت مالیات بر ارزش‌افزوده نسبت به اصل طلا معاف خواهند بود و تنها باید نسبت به سود و اجرت، مالیات بر ارزش‌افزوده را محاسبه و از خریدار دریافت نمایند. به بیان دیگر معافیت اصل طلا منوط به ایجاد شفافیت در</p>	مالیات‌ستانی از طلا



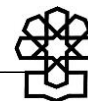
توضیحات تکمیلی	راهکار مندرج در مصوبه کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی	مسئله یا چالش
	<p>معاملات است. همچنین مقرر گردید که صرفاً فاکتورهایی که به صورت الکترونیکی (دارای شناسه یکتای مالیاتی) و توسط سامانه مؤدیان صادر شوند، اعتبار لازم نزد مراجع مالیاتی را دارند.</p>	
<p>در لایحه مالیات بر ارزش افزوده صرفاً یک راهکار کاملاً سنتی برای مبارزه با شرکت‌های کاغذی پیشنهاد شده است. در این راهکار خریداران موظفند که با معرفی سازمان امور مالیاتی، مالیات بر ارزش افزوده را به نام فروشندگان (فروشندگانی که احتمال کاغذی بودن و یا کد فروش بودن آنها وجود دارد) به حساب سازمان واریز نمایند. در لایحه مالیات بر ارزش افزوده هیچ‌گونه امکانی برای شناخت سیستمی شرکت‌های کاغذی و صوری وجود ندارد.</p>	<p>با توجه به مصوبات کمیسیون اقتصادی مبنی بر تغییر رویکرد در اجرای مالیات بر ارزش افزوده (استفاده از سامانه‌ها و پایگاه‌های اطلاعاتی و به‌کارگیری روش‌های هوشمند و سیستمی در شناسایی درآمد، رسیدگی و تشخیص میزان مالیات) امکان شناسایی شرکت‌های کاغذی و معاملات صوری افزایش قابل توجهی پیدا خواهد کرد. با توجه به تصویب سامانه مؤدیان در مجلس شورای اسلامی، فروشندگان و خریداران باید اطلاعات مربوط به معامله را در سامانه بارگذاری کنند (اعم از میزان و ارزش معامله و نحوه پرداخت آن) و اطلاعات یکدیگر را در سامانه مذکور تأیید نمایند که این امر می‌تواند به میزان مناسبی از وقوع معاملات صوری جلوگیری نماید زیرا با وصل کردن زنجیره‌های مختلف معاملات به یکدیگر، امکان صحت‌سنجی متقابل آنها فراهم می‌شود. همچنین در مصوبات کمیسیون اقتصادی دو راهکار مستقل دیگر برای مبارزه جدی و هوشمند با شرکت‌های کاغذی و معاملات صوری پیش‌بینی شده است:</p> <p>(۱) در روش دیگر فروشندگان متناسب با میزان خریدهای خود که در سامانه اظهار و مالیات آن را پرداخت کرده‌اند، می‌توانند اقدام به فروش کالا و خدمت به خریداران نمایند. از آنجا که لازمه فروش کالا داشتن موجودی انبار و خرید از حلقه‌های قبلی می‌باشد، فروشندگانی که موجودی کافی نداشته باشند امکان فروش به سایرین را ندارند. با این روش بخش قابل توجهی از معاملات صوری کنترل می‌شود زیرا بر اساس گردش واقعی کالا و خدمات، معاملات مورد تأیید سازمان امور مالیاتی واقع خواهد شد در حالی که در عمده معاملات صوری انتقال واقعی و شفاف کالا و خدمات صورت نمی‌پذیرد.</p> <p>(۲) هر مؤدی در دوره جاری صرفاً می‌تواند سه برابر میزان فروش دوره‌های</p>	<p>شرکت‌های کاغذی (کد فروش) و فاکتورهای صوری</p>

توضیحات تکمیلی	راهکار مندرج در مصوبه کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی	مسئله یا چالش
	<p>مالیاتی قبل اظهار فروش نماید (فاکتور الکترونیکی ثبت نماید) و بر این اساس باید برای اظهار فروش بیش از اعتبار خود، مالیات بر ارزش افزوده را به صورت نقد به حساب سازمان امور مالیاتی واریز نماید و یا با ارائه ضمانتنامه بانکی واقعی بودن معاملات خود را به اثبات برساند. در این روش شرکت‌های کاغذی نمی‌توانند بیش از اعتبار مالیاتی واقعی خود اقدام به اظهار فروش و سپس فرار مالیاتی نمایند. به بیان دیگر میزان فروش مؤدیان در هر دوره مالیاتی برای آنها نزد سازمان امور مالیاتی اعتباری ایجاد می‌کند که شخص مذکور می‌تواند حداکثر برابر با اعتباری که نزد سازمان دارد اقدام به اظهار فروش نماید. فروش بیش از آن منوط به توافق با سازمان امور مالیاتی است. به نظر می‌رسد که در عمده موارد احتمال آنکه مؤدیان بتوانند طی یک دوره مالیاتی میزان فروش خود را به بیش از سه برابر افزایش دهند، وجود ندارد.</p>	
<p>در شرایط کنونی نظام مالیاتی کشور، سازمان امور مالیاتی اقدام به رسیدگی کلیه اظهارنامه‌های مالیاتی مؤدیان می‌کند در حالی که تجربیات موفق جهانی مؤید آن است که صرفاً بخش بسیار کوچکی از مؤدیان براساس معیارهای ریسک مورد رسیدگی قرار می‌گیرند و خوداظهاری سایر مؤدیان را با استفاده روش‌های سیستمی و مراجعه به سامانه‌ها و پایگاه‌های اطلاعاتی می‌پذیرد. رسیدگی حداکثری اظهارنامه‌های مالیاتی و استفاده از روش‌های سنتی در تشخیص و تعیین میزان مالیات، زمینه تبانی و فساد میان فعالان اقتصادی و ممیزان را فراهم آورده و با فشار به فعالان اقتصادی رسمی و خوش حساب، فضای کسب‌وکار را نامناسب می‌نماید. شایان توجه است که دیگر با استفاده از روش‌های سنتی در تشخیص مالیات و مراجعات حضوری ممیزان به محل فعالیت مؤدیان امکان جلوگیری مؤثر</p>	<p>در مصوبات کمیسیون اقتصادی مقرر گشت که اظهارنامه‌های مؤدیان باید بدون رسیدگی پذیرفته شود. در رویکرد جدید اصل بر صحت اظهارات مؤدیان است در حالی که در شرایط کنونی مؤدیان موظفند که صحت اظهارات خود را برای سازمان امور مالیاتی اثبات کنند. بر اساس مصوبات کمیسیون اقتصادی در صورتی که مؤدیان وظایف قانونی خود مبنی بر عضویت در سامانه مؤدیان و استفاده از آن برای ثبت معاملات را انجام دهند، سازمان امور مالیاتی مکلف است که اظهارنامه‌های مالیاتی فعالان اقتصادی را بپذیرد مگر آنکه سازمان با مراجعه به پایگاه‌ها و سامانه‌های اطلاعاتی و استفاده از اطلاعات بانکی بتواند خلاف ادعای فعالان اقتصادی را ثابت کند. همچنین به سازمان امور مالیاتی اجازه داده شده است که به صورت تصادفی صرفاً دو درصد از مؤدیان را بر اساس روش‌های سنتی مورد رسیدگی قرار دهند و میزان مالیات آنها را تعیین نمایند. همچنین اگر سازمان امور مالیاتی با ارائه اسناد و مدارک مثبت به هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی بتواند خلاف ادعای مؤدیان را اثبات</p>	<p>ممیز محوری</p>



مسئله یا چالش	راهکار مندرج در مصوبه کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی	توضیحات تکمیلی
	نماید، مؤدی مذکور به عنوان مؤدی «غیر قابل اعتماد» شناخته خواهد شد و سازمان امور مالیاتی می‌تواند به مدت یک سال با مراجعه به محل فعالیت وی و روش‌های سنتی مانند علی‌الرأس مالیات را محاسبه و وصول کند.	از فرار مالیاتی وجود ندارد که دلیل آن به پیچیده شدن و تخصصی شدن فعالیت‌های اقتصادی و روش‌های فرار مالیاتی باز می‌گردد.
تشخیص سلیقه‌ای میزان مالیات و استفاده از شیوه علی‌الرأس	در مصوبات کمیسیون اقتصادی به دلیل آسیب‌ها و مشکلات فراوان روش‌های سلیقه‌ای تشخیص مالیات نظیر روش علی‌الرأس برای فعالان اقتصادی و فضای کسب‌وکار مقرر گشت که روش علی‌الرأس به طور مطلق برای مؤدیان قابل اعتماد (مؤدیانی که علاوه بر عضویت در سامانه مؤدیان، تخلف آنها در هیئت حل اختلاف مالیاتی اثبات نشده باشد) حذف شود.	
حمایت از کالاهای خارجی (وارداتی) در مقابل تولیدات ملی	در مصوبات کمیسیون اقتصادی تلاش شده است که با دو روش از تولیدات ملی مقابل واردات کالاهای خارجی حمایت شود: در صورتی که فعالان اقتصادی کالای معاف از مالیات بر ارزش‌افزوده تولید کنند، می‌توانند با درخواست از سازمان امور مالیاتی کالای خود را مشمول نرخ ترجیحی سه درصد نمایند. در این شرایط امکان استرداد و یا تهاجر مالیات‌هایی که بابت خرید نهاده‌ها داده‌اند، وجود دارد. کالاهای وارداتی که مشابه داخلی داشته باشند و مشابه داخلی آنها نیاز بازار را تأمین کنند، مشمول نرخ استاندارد مالیات بر ارزش‌افزوده خواهند شد.	بر اساس قانون فعلی صرفاً واردات کالاهایی معاف از پرداخت مالیات بر ارزش‌افزوده است که تولید داخلی آنها نیز معاف باشد. همان‌طور که می‌دانیم در صورتی که تولیدکننده به تولید کالای معاف اشتغال داشته باشد، امکان باز ستاندن مالیات‌های پرداختی بابت خرید نهاده‌های تولیدی را ندارد و به همین دلیل قیمت کالای تولیدی وی به نسبت کالای وارداتی بیش‌تر می‌شود و قدرت رقابت خود را از دست می‌دهد (شایان ذکر است که به دلیل معافیت مشمول صادرات در کلیه کشورهای، کالاهای وارداتی به کشور به دلیل آنکه صادرات کشورهای دیگر محسوب می‌شوند، مالیات‌های پرداختی بابت خرید نهاده‌ها را دریافت می‌کنند و قیمت تمام شده آنها کاهش می‌یابد).
فرایند دادرسی مالیاتی نامناسب در سازمان امور مالیاتی	کمیسیون اقتصادی با اصلاحات جزئی در ترکیب هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی و همچنین قرار دادن ضمانت‌های اجرایی به منظور رعایت بیش‌تر قانون توسط هیئت‌های مذکور، سعی در حل مشکلات فرایند دادرسی مالیاتی داشته است.	هر چند که مصوبه کمیسیون اقتصادی شرایط نامناسب و غیرمنصفانه کنونی در دادرسی مالیاتی را بهبود خواهد بخشید لکن نمی‌تواند به طور اساسی مشکلات دادرسی مالیاتی و هیئت‌های حل اختلاف را برطرف نماید و همچنان مراجع حل اختلاف مالیاتی در سازمان امور مالیاتی قرار دارد و فشار و نفوذ برخی از مدیران و ممیزان مالیاتی بر آنها می‌تواند وجود داشته

توضیحات تکمیلی	راهکار مندرج در مصوبه کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی	مسئله یا چالش
<p>باشد. به بیان دیگر مؤدیان باید برای شکایت به میزان مالیات خود مجدداً به همان دستگاهی مراجعه کنند که از آن شکایت دارند. تجربیات جهانی به طور واضح نشان می‌دهد که فرایند دادرسی مالیاتی و هیئت‌های حل اختلاف آن خارج از دستگاه مالیات‌ستان قرار دارند.</p>		
	<p>بنا بر مصوبات کمیسیون اقتصادی پاداش‌هایی که بابت جمع‌آوری و وصول مالیات به سازمان امور مالیاتی تعلق می‌گیرد باید بر اساس شاخص‌ها و ضوابطی نظیر میزان سیستمی کردن فرایندهای مالیات‌ستانی، میزان کاهش در مدت زمان استرداد مالیات به صادرکنندگان و تولیدکنندگان، افزایش در شناسایی مؤدیان جدید، میزان وصول درآمدهای مالیاتی و ... تخصیص یابد. همچنین در مصوبات مذکور پاداش‌هایی برای مؤدیان خوش‌حساب و قابل اعتماد قرار داده شده است که انگیزه فعالیت آنها در بخش رسمی اقتصاد را افزایش می‌دهد.</p>	<p>سازوکارهای انگیزشی نامناسب برای مؤدیان و سازمان امور مالیاتی</p>
<p>یکی از مهم‌ترین چالش‌های فعالان اقتصادی در دوره اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش‌افزوده موضوع پذیرش اعتبار مالیاتی آنها از سوی سازمان امور مالیاتی بوده است. به دلیل حاکمیت رویکرد ممیزمحوری در سازمان امور مالیاتی، در برخی از موارد اعتبار مالیاتی مؤدیان با استناد به شواهد و قرائن ضعیف رد می‌شد لذا بار مالی و مالیاتی قابل ملاحظه‌ای بر فعالان اقتصادی تحمیل می‌شد. اگر نحوه پذیرش و یا رد اعتبار مالیاتی مؤدیان با استفاده از سامانه‌ها و پایگاه‌های اطلاعاتی و مستند به اسناد و مدارک متقن باشد، بسیاری از چالش‌های میان سازمان امور مالیاتی و مؤدیان در این خصوص مرتفع خواهد شد.</p>	<p>عدم پذیرش اعتبار مالیاتی فعالان اقتصادی یکی از مسائل و چالش‌های دوره آزمایشی اجرای قانون بوده است. در رویکرد مصوب مجلس اگر فعال اقتصادی کلیه معاملات خود را در سامانه مؤدیان ثبت و طرف مقابل هم اطلاعات اظهار شده از سوی فروشنده را تأیید کند، سازمان امور مالیاتی مکلف به پذیرش اعتبار مالیاتی خریدار است مگر آنکه سازمان با ارائه اسناد و مدارک مثبت به هیئت حل اختلاف مالیاتی شکایت کرده و برای هیئت مذکور ثابت شود که فعالان اقتصادی تخلف کرده‌اند.</p>	<p>عدم پذیرش اعتبار مالیاتی فعالان اقتصادی</p>



مسئله یا چالش	راهکار مندرج در مصوبه کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی	توضیحات تکمیلی
نبود موضوع مرور زمان در نظام مالیات بر ارزش افزوده	بر اساس رویکرد جدید پیشنهاد شده از سوی کمیسیون اقتصادی مادامی که فعالان اقتصادی به عنوان «مؤدی قابل اعتماد» شناخته شوند مشمول مرور زمان مالیاتی به مدت یک سال از زمان اتمام مهلت ارائه اظهارنامه به سازمان امور مالیاتی هستند. بنا بر رویکرد مذکور برای مؤدیان رسمی و خوش حساب تسهیلاتی و مشوق‌های قابل توجهی در نظر گرفته شده است لکن مؤدیان غیرقابل اعتماد و مؤدیانی که از عضویت در سامانه مؤدیان امتناع ورزند مشمول جرائم و مقررات سخت‌گیرانه‌ای خواهند شد.	عبارت «مرور زمان» در ادبیات مالیات‌ستانی به معنای حداکثر مدت زمانی است که سازمان امور مالیاتی می‌تواند اظهارنامه‌های مالیاتی مؤدیان را رسیدگی نمایند پس از آن باید اظهارنامه‌های مذکور را قطعی تلقی کند و فقط میزان مالیات ابرازی در اظهارنامه‌ها قابل مطالبه و وصول است. لحاظ نکردن مرور زمان مالیاتی و 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 که این امر اعتراض مؤدیان را در پی داشته و تضعیف فضای کسب و کار را به دنبال داشته است.
عدم وضع مالیات‌های خاص بر کالاها و خدمات آسیب‌رسان به سلامت و محصولات دখانی	بر اساس اصلاحات کمیسیون اقتصادی در لایحه مالیات بر ارزش افزوده مقرر گردید که فهرست کالاها و خدمات آسیب‌رسان به سلامت نظیر نوشابه‌های گازدار و قندی و ... مشخص گردد که سازمان امور مالیاتی موارد مذکور را مشمول نرخ‌های خاص (۱۶٪) نماید.	وضع مالیات‌های خاص بر کالاها و خدمات آسیب‌رسان به سلامت و محصولات دخانی برگرفته از تجربیات سایر کشورها است. این نوع از مالیات‌ها علاوه بر درآمدزایی مناسب برای دولت، تغییر در رفتار مصرفی مردم را به دنبال خواهد داشت و اهداف تنظیم‌گری مالیات‌ستانی را محقق می‌کنند.

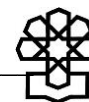
کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی با توجه به آسیب‌شناسی کامل انجام گرفته از وضعیت اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در کشور، سعی در بهبود لایحه مالیات بر ارزش افزوده داشته است و از همین رو با اولویت‌بندی مشکلات و ضعف‌های موجود نسبت به رفع برخی از موارد اساسی که در لایحه مذکور بدان توجه لازم نشده بود (نظیر تاریخ تعلق مالیات، ممیز محوری، رسیدگی و تشخیص سلیقه‌ای میزان مالیات، فرایند دادرسی نامناسب مالیاتی، پذیرش اعتبار مالیاتی مؤدیان، سازوکارهای انگیزشی نامناسب و ...) اقدام کرده است.

۶. سایر مسائل و چالش‌های قابل اصلاح در مصوبات کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی

همان‌طور که گفته شد در گزارش کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی پیرامون لایحه مالیات بر ارزش افزوده عمده مشکلات، ضعف‌ها و خلأهای موجود در قانون و نحوه اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده مورد توجه قرار گرفته است لکن همچنان موارد مهمی نسبت به ساختار سازمانی و الگوی حکمرانی در نظام مالیات‌ستانی کشور وجود دارد که عدم انجام اصلاحات لازم می‌تواند مشکلات فعلی را به نحو دیگری بازتولید کند و موجبات تضعیف فضای کسب‌وکار را فراهم آورد. مرکز پژوهش‌ها در جریان رسیدگی به لایحه مذکور در کمیسیون اقتصادی پیشنهادهای متعددی ارائه داده است که بخش قابل توجهی از آنها مورد تصویب نمایندگان محترم کمیسیون اقتصادی قرار گرفت، اما اصلاح کامل فرایند دادرسی مالیاتی و استقلال مراجع حل اختلاف مالیاتی، شورای عالی سیاست‌گذاری و تنظیم‌گری مالیاتی کشور، عدم اعطای اختیارات ویژه به سازمان امور مالیاتی نظیر آیین‌نامه خاص مالی و اداری و استخدامی خارج از چارچوب مقررات عمومی دولت، کاهش معافیت‌های مالیاتی و حذف معافیت‌های غیرضروری، مشمول شدن مناطق آزاد تجاری - صنعتی و ویژه اقتصادی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و ... از موارد بسیار مهم و اساسی هستند که در گزارش کمیسیون اقتصادی در خصوص لایحه مالیات بر ارزش افزوده لحاظ نشده‌اند. در جدول ۳ تبعات اقتصادی و بودجه‌ای هر یک از موضوعات فوق ذکر می‌شود.

جدول ۳. برخی اصلاحات پیشنهادی بر روی مصوبه کمیسیون اقتصادی

تبعات و آثار منفی	موضوعاتی که در مصوبات کمیسیون اقتصادی لحاظ نشده است
<ul style="list-style-type: none"> عدم امکان تنظیم اهداف کوتاه‌مدت و بلندمدت در نظام مالیاتی عدم توجه به فضای کسب‌وکار و شرایط رکود اقتصادی در کشور فشار مالیاتی مضاعف بر مؤدیان رسمی و خوش حساب 	<ul style="list-style-type: none"> الگوی حکمرانی نامناسب در نظام مالیاتی کشور
<ul style="list-style-type: none"> فرایند دادرسی مالیاتی یک سویه به نفع سازمان امور مالیاتی استفاده از ابزار دادرسی مالیاتی به منظور افزایش درآمدهای مالیاتی و فشار به مؤدیان کاهش اعتماد به سازمان امور مالیاتی و تضعیف رابطه بین مؤدیان و سازمان امور مالیاتی 	<ul style="list-style-type: none"> عدم اصلاح کامل و منصفانه فرایند دادرسی مالیاتی
<ul style="list-style-type: none"> خارج از شمول شدن سازمان امور مالیاتی از مقررات عمومی دولت افزایش احتمال بروز فساد اداری و حقوق‌های نامتعارف افزایش احتمال بروز پدیده تعارض منافع 	<ul style="list-style-type: none"> آیین‌نامه خاص مالی و اداری و استخدامی خارج از چارچوب مقررات عمومی دولت برای سازمان امور مالیاتی
<ul style="list-style-type: none"> کاهش درآمدهای مالیاتی و فشار مضاعف مالیاتی به سایر بخش‌های اقتصادی اصابت مالیات بر ارزش افزوده به تولیدکننده کاهش شفافیت اقتصادی و قطع زنجیره عرضه کالا و خدمات 	<ul style="list-style-type: none"> توسعه معافیت‌های مالیاتی



تبعات و آثار منفی	موضوعاتی که در مصوبات کمیسیون اقتصادی لحاظ نشده است
• کاهش درآمدهای شهرداری‌ها و دهیاری‌ها از منابع مالیات بر ارزش افزوده و تعمیق مشکلات مالی آنها	
• کاهش درآمدهای مالیاتی و فشار مضاعف مالیاتی به سایر بخش‌های اقتصادی • افزایش فرار مالیاتی و سوءاستفاده از معافیت مناطق توسط دلان	معافیت مناطق آزاد تجاری - صنعتی و ویژه اقتصادی در نظام مالیات بر ارزش افزوده
• افزایش احتمال بروز پدیده رابطه salari در استخدام کارمندان دولت	مجوز استخدام دو درصد از افراد خارج روال‌های عادی و عمومی به سازمان امور مالیاتی

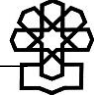
جمع بندی

کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی و مرکز پژوهش‌ها بیش از یک سال اقدام به بررسی کامل و همه‌جانبه لایحه مالیات بر ارزش افزوده کرده و در این مدت تلاش شد تمام ظرفیت کارشناسی موجود در کشور به کار گرفته شود. برای این منظور کمیته مالیاتی در کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی تشکیل گردید و طی جلسات متعددی با حضور کلیه ذی‌نفعان قانون اعم دستگاه‌های دولتی و اجرایی، بخش خصوصی (شامل اتاق‌های بازرگانی، تعاون و اصناف)، شهرداری‌ها، اساتید دانشگاه، مشاوران و خبرگان مالیاتی، کارشناسان و مدیران سابق سازمان امور مالیاتی، بنگاه‌های تولیدی و ... جزئیات لایحه مذکور بررسی شد. همچنین در این مدت علاوه بر مشاهدات میدانی و بازدیدهای متعدد از شهرک‌های صنعتی از نظرات و گزارش‌های دستگاه‌های نظارتی و کارشناسان قضایی (دیوان عدالت اداری و سازمان بازرسی کشور) مرتبط با موضوعات مالیاتی استفاده شده است.

در بخش ششم این گزارش بر اساس بررسی‌های کارشناسی مرکز پژوهش‌ها، گزارش دستگاه‌های نظارتی، مشاهدات میدانی از شهرک‌های صنعتی و واحدهای تولیدی، برگزاری جلسات متعدد با کلیه ذی‌نفعان قانون اعم دستگاه‌های اجرایی و بخش خصوصی، استفاده از نظرات مشاوران و خبرگان مالیاتی و ... آسیب‌شناسی کاملی از کاستی‌ها و نواقص قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ و همچنین نحوه اجرای آن توسط سازمان امور مالیاتی انجام گرفت که در این خصوص می‌توان به مواردی نظیر تاریخ تعلق مالیات، نحوه و مدت زمان استرداد مالیات‌های پرداخت شده به صادرکنندگان، پذیرش اعتبار مالیاتی فعالان اقتصادی، ممیزمحوری در رسیدگی به اظهارنامه‌های مالیاتی و تشخیص میزان مالیات، ابهام در ارسال کالا و خدمات به مناطق آزاد تجاری-صنعتی، حمایت از کالاهای خارجی (وارداتی) در مقابل تولیدات ملی، وجود شرکت‌های کدفروش و معاملات صوری، وجود فرایند دادرسی مالیاتی غیرمنصفانه در سازمان امور مالیاتی، خلأ، ابهام و ضعف در تعریف مفاهیم مورد نیاز برای اجرای قانون، اخذ مالیات مضاعف و یا بروز پدیده آبشاری بودن مالیات، مشکلات پیمانکاران در پرداخت مالیات بر

ارزش افزوده علی‌الخصوص پیمانکاران طرف قرارداد با کارفرمای دولتی، عدم اعطای معافیت به داروهای درمانی و پیشگیری وارداتی، (افزایش هزینه‌های سرمایه‌گذاری و تولید)، ضعف در زیرساخت‌های فنی و اجرایی سازمان امور مالیاتی، تشخیص میزان مالیات متعلق به شیوه علی‌الرأس و تعیین سلیقه‌ای آن، مشکلات صنف طلا، بلاتکلیفی طولانی‌مدت مؤدیان در خصوص رسیدگی به اظهارنامه‌های مالیاتی آنها (نبود موضوع مرور زمان در نظام مالیات بر ارزش افزوده)، سازوکارهای انگیزشی نامناسب برای مؤدیان و سازمان امور مالیاتی، عدم توجه به موضوع انحلال اشخاص حقوقی و یا انتقال واحدهای صنفی در قانون فعلی مالیات بر ارزش افزوده و ... اشاره کرد.

پس از ارائه فهرستی از مهم‌ترین آسیب‌ها و مشکلات نظام مالیات بر ارزش افزوده، راهکارهای لایحه دولت برای رفع مشکلات مذکور و اصلاح قانون فعلی مالیات بر ارزش افزوده و همچنین پیشنهادها و مصوبات کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی به طور خلاصه توضیح داده شد. همچنین علاوه بر نقاط قوت و ضعف هریک از راهکارها، آسیب‌ها و مشکلاتی که برای رفع آنها در لایحه دائمی شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده چاره‌اندیشی نشده است، بیان گردید. به همین منظور در قسمت آخر گزارش، موارد مهم و اساسی نظیر اصلاح کامل فرایند دادرسی مالیاتی و لزوم استقلال مراجع حل اختلاف مالیاتی از سازمان امور مالیاتی، شورای عالی لایحه ارائه شده از سوی دولت اگرچه حاوی اصلاحات مناسبی برای برطرف کردن برخی نواقص و چالش‌های به‌وجود آمده در دوره آزمایشی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بوده است (رک. گزارش مرکز پژوهش‌ها به شماره مسلسل ۱۵۶۱۵)، اما مسائل و موضوعات مهم دیگری که برای فعالان اقتصادی مشکلاتی را به‌وجود می‌آورد همچنان باقی مانده بود که در کمیسیون اقتصادی تلاش قابل توجهی برای دفع مسائل باقی‌مانده انجام شده است. لذا می‌توان گفت مصوبه کمیسیون اقتصادی از جنبه‌های مختلفی توانسته است لایحه دولت را اصلاح و تکمیل نماید. با وجود این همچنان برخی موضوعات در مصوبات کمیسیون وجود دارد که اصلاح آنها می‌تواند به کامل‌تر شدن این قانون کمک شایان توجهی کند که این موارد در قسمت «۶» گزارش آمده است.



منابع و مآخذ

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، 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.



مرکز پژوهش‌ها
مجلس شورای اسلامی

شناسنامه گزارش

شماره مسلسل: ۱۶۴۲۳

عنوان گزارش: درباره لایحه مالیات بر ارزش افزوده ۷. بررسی گزارش کمیسیون اقتصادی (کلیات)

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

تهیه و تدوین: عبدالرضا ارسطو

همکار: هادی ترابی فر

مدیر مطالعه: سید محمد هادی سبحانیان

ناظران علمی: سید محمد هادی سبحانیان، داریوش ابوحمز

متقاضی: کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی

واژه‌های کلیدی:

۱. مالیات

۲. مالیات بر ارزش افزوده



تاریخ انتشار: ۱۳۹۸/۲/۱۴