

اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی تهران

معاونت بررسی های اقتصادی



بررسی مالیات بر ارزش افزوده در ایران و کشورهای
عضو سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی

نگارنده:

عاطفه قاسمیان

شهریور ماه ۱۳۹۴

مقدمه

مالیات بر ارزش افزوده (Value Added Tax) نوعی مالیات بر مصرف^۱ است که در هر یک از مراحل زنجیره ارزش به کالاها و خدمات تعلق می گیرد. بنابر تعاریف سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی^۲، این نوع مالیات معمولاً برای فعالیت هایی وضع می شود که کالاها و خدمات ناشی از آنها به مصرف داخلی می رسند. در ایران نیز اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده از سال ۱۳۸۷ آغاز و تاکنون پنج مرحله از آن پشت سر گذاشته شده است.

مالیات بر ارزش افزوده منبع قابل توجه درآمدهای مالیاتی دولت در اغلب کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی به شمار می رود. در ایران نیز از زمان اجرای قانون تا کنون رفته رفته بر اهمیت این نوع مالیات در میان اقلام مالیاتی افزوده شده؛ به گونه ای که سهم ۱ درصدی مالیات بر ارزش افزوده از مجموع درآمدهای مالیاتی دولت در سال ۱۳۸۷ به ۲۳٫۵ درصد در سال ۱۳۹۳ رسیده است (بانک مرکزی ج.ا.ا، ۱۳۹۴).

تحقیقات تجربی نشان داده است ارتباط نزدیکی میان عملکرد مالیات بر ارزش افزوده در کشورها و سطح توسعه یافتگی آنها وجود دارد. درآمد حاصل از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در کشورهایی با سطح درآمد سرانه بالاتر (و با سهم کمتر بخش کشاورزی از تولید ناخالص داخلی) بیشتر است (ابریل و همکاران^۳، ۲۰۰۱). دلایل این موضوع را می توان تا حدی مرتبط با نحوه اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف دانست. از این رو، در گزارش حاضر سعی شده با مطالعه تطبیقی مالیات بر ارزش افزوده کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی و کشور ایران تفاوت ها و ضعف های موجود در زمینه وضعیت نرخ گذاری و سایر موضوعات مرتبط شناسایی و ارائه شود.

مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای عضو OECD

۱. تحولات مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای OECD

تحولات مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی به سه دوره قابل تقسیم است. طی دوره اول (۱۹۷۵-۲۰۰۰) بسیاری از کشورهای عضو سازمان برای نخستین بار سیستم مالیات بر ارزش افزوده را در کشور خود به اجرا گذاشتند و به تدریج نرخ استاندارد آن را در مناطق خود افزایش دادند. از میان ۳۱ کشوری که در سال ۱۹۹۵ مالیات بر ارزش افزوده را اعمال کردند، ۲۰ کشور حداقل یکبار از زمان اجرا تا پایان دوره، نرخ استاندارد خود را افزایش دادند. طی سال های مذکور، متوسط نرخ استاندارد کشورهای عضو OECD از ۱۵٫۶ درصد به ۱۸ درصد افزایش یافت.

در دوره دوم (۲۰۰۰-۲۰۰۹) نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده در اغلب کشورهای عضو ثابت باقی ماند. در میان ۳۳ کشوری که تا آن مالیات بر ارزش افزوده را اعمال کرده بودند، ۲۲ کشور نرخ استاندارد خود را در دامنه ۱۵ تا ۲۲ درصد قرار دادند. در ۱ ژانویه ۲۰۰۹، تنها ۵ کشور نرخ استاندارد بالای ۲۲ درصد داشتند (دانمارک، فنلاند، ایسلند، نروژ و

^۱ Taxes on consumption

^۲ Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD)

^۳ Ebrill et al

معاونت بررسی های اقتصادی

سوئد). طی سال های مذکور، متوسط نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای عضو OECD با اندکی کاهش از ۱۸ درصد به ۱۷٫۶ درصد رسید.

در دوره سوم (۲۰۰۹-۲۰۱۴) بسیاری از کشورها به دلیل فشارهای ناشی از بحران مالی جهانی، نرخ مالیات بر ارزش افزوده خود را به شدت افزایش دادند. طی این دوره زمانی کوتاه، ۲۱ کشور حداقل یکبار نرخ خود را افزایش دادند. در این مدت تنها ۲ کشور (ایرلند و انگلستان) نرخ خود را به طور موقت کاهش و مجدداً آن را افزایش دادند. تحولات اقتصادی طی این سال ها موجب شد، متوسط نرخ مالیات بر ارزش افزوده کشورهای عضو OECD از ۱۷٫۶ درصد در سال ۲۰۰۹ به ۱۹٫۱ درصد در سال ۲۰۱۴ برسد. در میان ده کشور نرخ بالای ۲۲ درصد را اعمال کردند. کشور ژاپن از جمله کشورهایی بود که با افزایش قابل توجه نرخ مالیات بر ارزش افزوده خود، این نرخ را از ۵ درصد به ۸ درصد رساند و پیش بینی می شود در اکتبر ۲۰۱۵ این نرخ به ۱۰ درصد برسد (OECD، ۲۰۱۴: ص ۴۶).

۲. جایگاه مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای OECD

بر اساس طبقه بندی OECD مالیات به ۵ گروه کلی تقسیم می شود: مالیات بر درآمد، سود و افزایش سرمایه، مالیات بر امنیت اجتماعی، مالیات بر حقوق و دستمزد و نیروی کار (بیکاری)، مالیات بر دارایی و مالیات بر (مصرف) کالاها و خدمات.

مالیات بر مصرف کالاها و خدمات ۳۱ درصد از مجموع درآمدهای مالیاتی کشورهای عضو OECD را تشکیل می دهد. این مالیات که وضع آن منجر به تحولی در درآمد مالیاتی کشورهای عضو OECD شد، در دو گروه فرعی طبقه بندی می گردد:

- مالیات عمومی بر کالا و خدمات (مالیات بر مصرف عمومی) که شامل مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر فروش و سایر مالیات های عمومی کالا و خدمات می شود و حدود $\frac{2}{3}$ درآمدهای ناشی از مالیات بر مصرف را در کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی دربرمی گیرد.
- مالیات بر کالاها و خدمات خاص که شامل مالیات بر واردات و عوارض گمرکی و مالیات بر خدمات خاص نظیر مالیات بر حق بیمه و خدمات مالی می شود.

مالیات بر ارزش افزوده بزرگترین منبع درآمدی مالیات بر مصرف در کشورهای عضو محسوب می شود که حدود ۶۶ درصد تولید ناخالص داخلی و ۱۹٫۵ درصد مجموع درآمدهای مالیاتی را تشکیل می دهد. این نوع مالیات در حال حاضر، در ۳۳ کشور از ۳۴ کشور عضو سازمان به کارگرفته می شود. ایالات متحده امریکا تنها کشوری است که مالیات بر ارزش افزوده را نپذیرفته است.

۳. مکانیزم مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای OECD

بر مبنای طبقه بندی OECD مالیات بر ارزش افزوده جز مالیات های غیرمستقیم محسوب می گردد. این مالیات معمولاً بر روی مبادلات، محصولات و رویدادهای خاص وضع می گردد و مربوط به درآمد و ثروت نمی شود، بلکه به نوعی هزینه های درآمد و تامین مالی ثروت را در برمی گیرد. به طور کلی؛ دولت مالیات بر ارزش افزوده را از تولیدکنندگان و توزیع کنندگان در زنجیره ارزش جمع آوری می کند، در حالی که بار مالیاتی در اصل بر دوش مصرف

معاونت بررسی های اقتصادی

کننده قرار می گیرد و از طریق قیمت هایی که عرضه کننده تعیین می کند، به مصرف کننده منتقل می شود (OECD، ۲۰۱۴: ص ۱۷).

همان گونه که اشاره شد، مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات عمومی بر مصرف است که به کالاها و خدماتی تعقل می گیرد که ارزش افزوده ایجاد کرده اند. یکی از اصولی که در مکانیزم اجرایی این نوع مالیات بسیار حائز اهمیت است، انتخاب اصل مبدا یا مقصد در شناسایی کالاها و خدمات مشمول مالیات است. بر اساس **"اصل مقصد (Destination Principle)"** کلیه کالاهایی که به قصد مصرف به داخل کشور وارد می شود یا به طور کلی در داخل کشور مصرف می شود، مشمول مالیات قرار می گیرد و بر اساس **"اصل مبدا (Origin Principle)"** کلیه کالاها و خدمات تولید شده در داخل کشور اعم از مصرف داخلی و صادراتی مشمول مالیات قرار می گیرد.

بنابر مطالعه ای که با همکاری سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی و کشور کره انجام شده است، دولت ها نظر به اینکه اصل مقصد در سطح بین المللی پذیرفته شده و دنبال می شود، تنها زمانی که مصرف نهایی در داخل کشورشان صورت گیرد، مالیات بر ارزش افزوده را اعمال می کنند. به عنوان مثال؛ دولت کره مالیات بر ارزش افزوده را روی کالاها و خدماتی که به کشور کره وارد می شوند و در همان کشور به مصرف می رسند، اعمال می کند اما کالاها و خدماتی که از کره صادر می شوند و در خارج از مرزها به مصرف می رسند، مشمول مالیات بر ارزش افزوده قرار نمی گیرند (OECD/Korea Institute of Public Finance، ۲۰۱۴: ص ۷۴).

در سیستم مالیات بر ارزش افزوده، مودی و کسی که بار مالیاتی بر دوش اوست لزوما یکسان نیستند. به طور کلی، یک سری مبادلات از تولیدکننده به مصرف کننده نهایی کالا و خدمات انجام می شود. آخرین مصرف کننده همان کسی است که بار مالیاتی بر دوش او قرار دارد، در حالی که مودیان مالیاتی شرکای کسب و کار در هر مرحله مبادله هستند. مقداری که مودی باید پرداخت کند تفاوت میان مالیات ورودی (مالیات بر ارزش افزوده دریافتی از خریدار) و مالیات خروجی (مالیات بر ارزش افزوده پرداختی به فروشنده) است که معادل ارزش افزوده ایجاد شده توسط کسب و کارها پس از اعمال نرخ مالیاتی می باشد (همان).

۴. نرخ های مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای OECD

نرخ استاندارد (Standard Rate): نرخ استاندارد معمولاً معیار تخمین درآمد مالیاتی در کشورها محسوب می شود. متوسط نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده کشورهای عضو OECD در سال ۲۰۱۵ معادل ۱۹٫۲ درصد اعلام شده است. ۲۱ کشور اتحادیه اروپا که عضو سازمان توسعه و همکاری اقتصادی نیز هستند، به طور متوسط نرخ استاندارد ۲۱٫۷ درصدی را برای مالیات بر ارزش افزوده خود تعیین کرده اند که از متوسط مالیات بر ارزش افزوده OECD بالاتر است. در جدول ۱، نرخ های مالیات بر ارزش افزوده این کشورها درج شده است.



معاونت بررسی های اقتصادی

جدول ۱- نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده (مالیات عمومی فروش) در کشورهای عضو OECD طی سال های ۲۰۱۵-۱۹۹۵ (درصد)

۱۹۹۵	۲۰۰۰	۲۰۰۵	۲۰۰۶	۲۰۰۷	۲۰۰۸	۲۰۰۹	۲۰۱۰	۲۰۱۱	۲۰۱۲	۲۰۱۳	۲۰۱۴	۲۰۱۵
استرالیا	-	-	۱۰.۰	۱۰.۰	۱۰.۰	۱۰.۰	۱۰.۰	۱۰.۰	۱۰.۰	۱۰.۰	۱۰.۰	۱۰.۰
اتریش	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۰.۰
بلژیک	۲۰.۵	۲۱.۰	۲۱.۰	۲۱.۰	۲۱.۰	۲۱.۰	۲۱.۰	۲۱.۰	۲۱.۰	۲۱.۰	۲۱.۰	۲۱.۰
کانادا	۷.۰	۷.۰	۷.۰	۷.۰	۶.۰	۵.۰	۵.۰	۵.۰	۵.۰	۵.۰	۵.۰	۵.۰
شیلی	۱۸.۰	۱۸.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰
جمهوری چک	۲۲.۰	۲۲.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۱.۰	۲۱.۰	۲۱.۰
دانمارک	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰
استونی	۱۸.۰	۱۸.۰	۱۸.۰	۱۸.۰	۱۸.۰	۱۸.۰	۱۸.۰	۱۸.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۰.۰
فنلاند	۲۲.۰	۲۲.۰	۲۲.۰	۲۲.۰	۲۲.۰	۲۲.۰	۲۲.۰	۲۳.۰	۲۳.۰	۲۴.۰	۲۴.۰	۲۴.۰
فرانسه	۲۰.۶	۲۰.۶	۱۹.۶	۱۹.۶	۱۹.۶	۱۹.۶	۱۹.۶	۱۹.۶	۱۹.۶	۱۹.۶	۲۰.۰	۲۰.۰
آلمان	۱۵.۰	۱۶.۰	۱۶.۰	۱۶.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰
یونان	۱۸.۰	۱۸.۰	۱۸.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۲۳.۰	۲۳.۰	۲۳.۰	۲۳.۰
مجارستان	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۷.۰	۲۷.۰	۲۷.۰	۲۷.۰
ایسلند	۲۴.۵	۲۴.۵	۲۴.۵	۲۴.۵	۲۴.۵	۲۴.۵	۲۵.۵	۲۵.۵	۲۵.۵	۲۵.۵	۲۵.۵	۲۴.۰
ایرلند	۲۱.۰	۲۱.۰	۲۱.۰	۲۱.۰	۲۱.۰	۲۱.۵	۲۱.۰	۲۱.۰	۲۱.۰	۲۳.۰	۲۳.۰	۲۳.۰
اسرائیل	۱۷.۰	۱۷.۰	۱۷.۰	۱۶.۵	۱۵.۵	۱۵.۵	۱۵.۵	۱۶.۰	۱۶.۰	۱۷.۰	۱۸.۰	۱۸.۰
ایتالیا	۱۹.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۱.۰	۲۲.۰	۲۲.۰	۲۲.۰
ژاپن	۳.۰	۵.۰	۵.۰	۵.۰	۵.۰	۵.۰	۵.۰	۵.۰	۵.۰	۵.۰	۵.۰	۸.۰
کره	۱۰.۰	۱۰.۰	۱۰.۰	۱۰.۰	۱۰.۰	۱۰.۰	۱۰.۰	۱۰.۰	۱۰.۰	۱۰.۰	۱۰.۰	۱۰.۰
لوکزامبورگ	۱۵.۰	۱۵.۰	۱۵.۰	۱۵.۰	۱۵.۰	۱۵.۰	۱۵.۰	۱۵.۰	۱۵.۰	۱۵.۰	۱۵.۰	۱۷.۰
مکزیک	۱۰.۰	۱۵.۰	۱۵.۰	۱۵.۰	۱۵.۰	۱۵.۰	۱۵.۰	۱۶.۰	۱۶.۰	۱۶.۰	۱۶.۰	۱۶.۰
هلند	۱۷.۵	۱۷.۵	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۲۱.۰	۲۱.۰	۲۱.۰
نیوزلند	۱۲.۵	۱۲.۵	۱۲.۵	۱۲.۵	۱۲.۵	۱۲.۵	۱۲.۵	۱۵.۰	۱۵.۰	۱۵.۰	۱۵.۰	۱۵.۰
نروژ	۲۳.۰	۲۳.۰	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰
لهستان	۲۲.۰	۲۲.۰	۲۲.۰	۲۲.۰	۲۲.۰	۲۲.۰	۲۲.۰	۲۲.۰	۲۳.۰	۲۳.۰	۲۳.۰	۲۳.۰
پرتغال	۱۷.۰	۱۷.۰	۱۹.۰	۲۱.۰	۲۱.۰	۲۱.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۳.۰	۲۳.۰	۲۳.۰	۲۳.۰
جمهوری اسلواکی	۲۵.۰	۲۳.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۱۹.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۰.۰
اسلوونی	-	۱۹.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۲.۰	۲۲.۰
اسپانیا	۱۶.۰	۱۶.۰	۱۶.۰	۱۶.۰	۱۶.۰	۱۶.۰	۱۶.۰	۱۶.۰	۱۸.۰	۲۱.۰	۲۱.۰	۲۱.۰
سوئد	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰	۲۵.۰
سوئیس	۶.۵	۷.۵	۷.۶	۷.۶	۷.۶	۷.۶	۷.۶	۷.۶	۸.۰	۸.۰	۸.۰	۸.۰
ترکیه	۱۵.۰	۱۷.۰	۱۸.۰	۱۸.۰	۱۸.۰	۱۸.۰	۱۸.۰	۱۸.۰	۱۸.۰	۱۸.۰	۱۸.۰	۱۸.۰
انگلستان	۱۷.۵	۱۷.۵	۱۷.۵	۱۷.۵	۱۷.۵	۱۵.۰	۱۷.۵	۱۷.۵	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۰.۰	۲۰.۰
میانگین غیرموزون	۱۷.۷	۱۸.۰	۱۷.۸	۱۷.۷	۱۷.۸	۱۷.۷	۱۷.۶	۱۸.۰	۱۸.۵	۱۸.۷	۱۹.۰	۱۹.۲

منبع: ۲۰۱۵ January ۱ - position as at national delegates

معاونت بررسی های اقتصادی

مطابق جدول ۱، نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده کشورهای عضو OECD در سال ۲۰۱۵، در دامنه بین ۵ تا ۲۷ درصد تعیین شده است. اگرچه نرخ واحدی برای مالیات بر ارزش افزوده کشورهای عضو OECD وضع نشده، اما با توجه به اینکه نوسان قابل توجهی در نرخ های مالیات بر ارزش افزوده هر کشور طی سال های مختلف مشاهده نمی شود، به نظر می رسد نرخ گذاری مالیات بر ارزش افزوده و تصمیم گیری در خصوص ساختار مالیاتی کشور ها طی سالیان متمادی به طور مشابه انجام شده و از ثبات برخوردار بوده است.

چنانچه در جدول ۱ مشاهده می شود، در میان کشورهای اتحادیه اروپا و عضو سازمان توسعه همکاری های اقتصادی، کشور مجارستان با ۲۷ درصد و کشورهای دانمارک، نروژ و سوئد با ۲۵ درصد بالاترین نرخ مالیات بر ارزش افزوده را در سال ۲۰۱۵ داشته اند. کانادا و استرالیا نیز به ترتیب با ۵ و ۱۰ درصد، کمترین نرخ مالیات بر ارزش افزوده را وضع کرده اند.

نرخ های تخفیفی (Reduced Rates): برخی کشورها علاوه بر نرخ های استاندارد مالیات بر ارزش افزوده که در جدول ۱ نشان داده شده است، برای برخی کالاها نرخ با تخفیف یا کاهش یافته را نیز وضع می کنند (OECD، ۲۰۱۵). به عبارت دیگر، نرخ های معمولی مالیاتی که بر اساس قوانین مختلف مالیاتی اعمال می گردند ممکن است در موارد خاصی قابل تقلیل شناخته شوند که به آنها نرخ های تخفیفی می گویند. این نرخ ها اغلب برای حمایت از مصرف برخی کالاها و خدمات داخلی وضع می شوند. از کشورهای اعمال کننده نرخ های تخفیفی می توان به فنلاند، اتریش، آلبانی و انگلیس، بلغارستان، مکزیک، فرانسه، ترکیه اشاره نمود که عمدتاً کالاها و خدماتی شامل برخی اقلام محصولات غذایی اساسی، اقلام دارویی و مواردی مشابه در این گروه قرار می گیرند (غلامی، ۱۳۹۳).

بر اساس مطالعات صورت گرفته در سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی، نرخ های تخفیفی بر اساس هدف سیاست گذار به طور کلی در سه گروه می تواند اعمال شود:

- این نرخ ها برای حمایت از خانوارهای ضعیف وضع می گردد و شامل غذا، کفش و پوشاک کودکان، محصولات دارویی، محصولات انرژی و تامین آب می شود.
- نرخ تخفیفی برای فعالیت های فرهنگی و کالاها و خدماتی نظیر کتاب ها، روزنامه ها و مجلات، سینما، تئاتر و کنسرت، موزه و باغ وحش و در فعالیت ورزشی در موارد نادر اعمال می شود.
- این نرخ ها برای اهداف غیرتوزیعی و کالاهای غیر اجتماعی - فرهنگی نیز وضع می شود. این موارد عبارتند از: هتل و سایر اقامتگاه ها، غذای رستوران ها و کافه ها و حمل و نقل هوایی بین المللی (OECD/Korea، Institute of Public Finance، ۲۰۱۴: ص ۵۷).

نرخ صفر مالیاتی: در اغلب کشورهای عضو OECD که دارای نرخ های تخفیفی هستند، نرخ صفر مالیاتی نیز اعمال می شود. تنها در کشورهای شیلی، استونی، آلمان، ایسلند، ژاپن، هلند، جمهوری اسلواکی و اسلوانی نرخ صفر اعمال نمی شود (OECD، ۲۰۱۵).

زمانی که کالاها و خدمات مشمول نرخ صفر مالیات بر ارزش افزوده می شوند، همچنان در دامنه شمول قانون قرار دارند و مودیان علی رغم معافیت از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده، می توانند برای هزینه نهادهای خود، اعتبار

معاونت بررسی های اقتصادی

مالیاتی دریافت کنند. در برخی کشورها مانند نروژ نرخ صفر مترادف با معافیت با اعتبار مالیاتی در نظر گرفته می شود (ارنت و یانگ^۴، ۲۰۱۵).

مکانیزم اعتبار مربوط به مالیات بر ارزش افزوده چنین است که از مالیات دریافتی بابت فروش کالا و خدمات می توان مالیات بر ارزش افزوده پرداختی جهت خرید یا وارد کردن مواد و لوازم مربوط به فعالیت اقتصادی را کسر نمود. مالیات بر ارزش افزوده پرداختی بابت خریدها قابل احتساب به عنوان اعتبار مالیاتی است (سازمان امور مالیاتی، ۱۳۹۴).

نرخ منطقه خاص (Specific Regional Rates): علاوه بر نرخ استاندارد و نرخ های تخفیفی، برخی کشورهای عضو OECD نظیر اتریش، کانادا، شیلی، فرانسه، یونان، پرتغال و اسپانیا، نرخ منطقه خاص را نیز برای مالیات بر ارزش افزوده برخی مناطق در نظر می گیرند. به عنوان نمونه؛ کشور پرتغال نرخ استاندارد ۲۳ درصد را برای مالیات بر ارزش افزوده سال ۲۰۱۵ تعیین کرده است، در حالی که این کشور در برخی مناطق مانند جزیره آزور و جزیره مادیرا به ترتیب نرخ ۱۸ و ۲۲ درصد را اعمال می کند. لازم به ذکر است برای مناطق خاص نیز در برخی موارد نرخ تخفیفی نیز اجرا می شود. نرخ های کاهش یافته (تخفیفی) در جزیره آزور ۵ و ۱۰ درصد و در جزیره مادیرا ۵ و ۱۲ درصد است (OECD، ۲۰۱۵).

۵. سطح آستانه مالیات بر ارزش افزوده در OECD

سطح آستانه مالیاتی یکی از موضوعات مهم در استقرار نظام مالیاتی است که از آن سطح به بالا ثبت نام برای مودیان مالیات بر ارزش افزوده الزامی می شود. یکی از معیارهای تعیین آستانه در کشورهای مختلف، گردش مالی سالانه است؛ بدین معنا که فعالیت های اقتصادی با بیش از سطح درآمد سالانه تعیین شده (آستانه)، ملزم به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده خواهند بود. میزان سطح آستانه در کشورهای مختلف متفاوت است. به عنوان نمونه؛ خزانه داری انگلستان از ۱ آوریل ۲۰۱۵ آستانه ثبت مالیات بر ارزش افزوده را افزایش داده و از ۸۱ هزار یورو به ۸۲ هزار یورو رسانده است (UK's Budget، ۲۰۱۵).

چنانچه سطح آستانه مالیاتی پایین در نظر گرفته شود، تعداد مودیان مالیات بر ارزش افزوده افزایش می یابد و ممکن است از کنترل سازمان مالیاتی ذی ربط خارج شود، لذا این سطح با توجه به کشش و ظرفیت سازمان مالیاتی کشورها تعیین می شود. علاوه بر این، تعیین سطح آستانه مالیاتی بالا نیز ممکن است موجب خروج برخی از بنگاه ها (که به نوعی در چرخه مالیات بر ارزش افزوده مصرف کننده به شمار می روند) از مسیر مالیاتی شود و تمام یا بخش قابل توجهی از بار مالیاتی بر دوش یک تولیدکننده قرار گیرد. بنابراین، تعیین بهینه سطح آستانه در موفقیت یا شکست سیستم مالیات بر ارزش افزوده کشورها بسیار حائز اهمیت است. به گونه ای که سطح پایین آستانه مالیاتی در برخی کشورها مانند غنا و مالت علت اصلی عدم موفقیت سیستم مالیات بر ارزش افزوده آنها بوده است (پناهی، ۱۳۹۳).

^۴ Ernst & Young

مالیات بر ارزش افزوده در ایران

۱. تحولات مالیات بر ارزش افزوده در ایران

نخستین مصوبه مالیات بر ارزش افزوده در دی ماه ۱۳۸۳ از سوی مجمع تشخیص مصلحت نظام ابلاغ شد و در بند ۲ سیاست های کلی نظام در بخش مالی (مصوبه مورخ ۱۳۸۳/۱۰/۱۲ مجمع تشخیص مصلحت نظام) به تصویب مجمع رسید.

در فروردین ماه سال ۱۳۸۴، کلیات لایحه مالیات بر ارزش افزوده در مجلس شورای اسلامی به تصویب رسید. اجرای آزمایشی این لایحه پس از اعمال اصلاحات و رفع ایرادهای اولیه در خرداد ماه ۱۳۸۷ با تأیید شورای نگهبان به مدت ۵ سال به عنوان قانون از سوی مجلس ابلاغ شد.

بر اساس تبصره ۲ ماده ۱۱۷ قانون برنامه پنجم توسعه ایران، مقرر گردید نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده از سال اول برنامه، سالانه یک واحد درصد افزایش یابد؛ به گونه ای که در پایان برنامه، به ۸ درصد برسد، لذا در سال ۱۳۹۳ نرخ ۸ درصد اعمال شد. در سال ۹۴ نیز بر مبنای بند ب تبصره ۶ قانون بودجه ۹۴، مدت اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۱۷/۲ و اصلاحات بعدی آن تمدید شده است، لذا اجرای قانون مذکور همچنان ادامه می یابد. بدین ترتیب، نرخ مالیات بر ارزش افزوده سال ۹۴ نیز مطابق قبل با یک واحد درصد افزایش به ۹ درصد رسیده است.^۵

۲. جایگاه مالیات بر ارزش افزوده در ایران

تقریباً نیمی از درآمدهای مالیاتی ایران مربوط به مالیات های غیرمستقیم است که در دو گروه کلی مالیات بر واردات و مالیات بر کالا و خدمات طبقه بندی می شوند. چنانچه آمارهای بانک مرکزی ج.ا.ا نشان می دهد مالیات بر کالا و خدمات حدود ۳۰٫۶ درصد از مجموع درآمدهای مالیاتی سال ۱۳۹۳ را تشکیل داده که نسبت به سهم ۲۷ درصدی سال قبل، ۳ واحد درصد افزایش یافته است. در میان اقلام مالیاتی این گروه، مالیات بر ارزش افزوده با سهم بیش از ۷۶ درصد بالاترین درآمد مالیاتی کالا و خدمات را به خود اختصاص داده است.

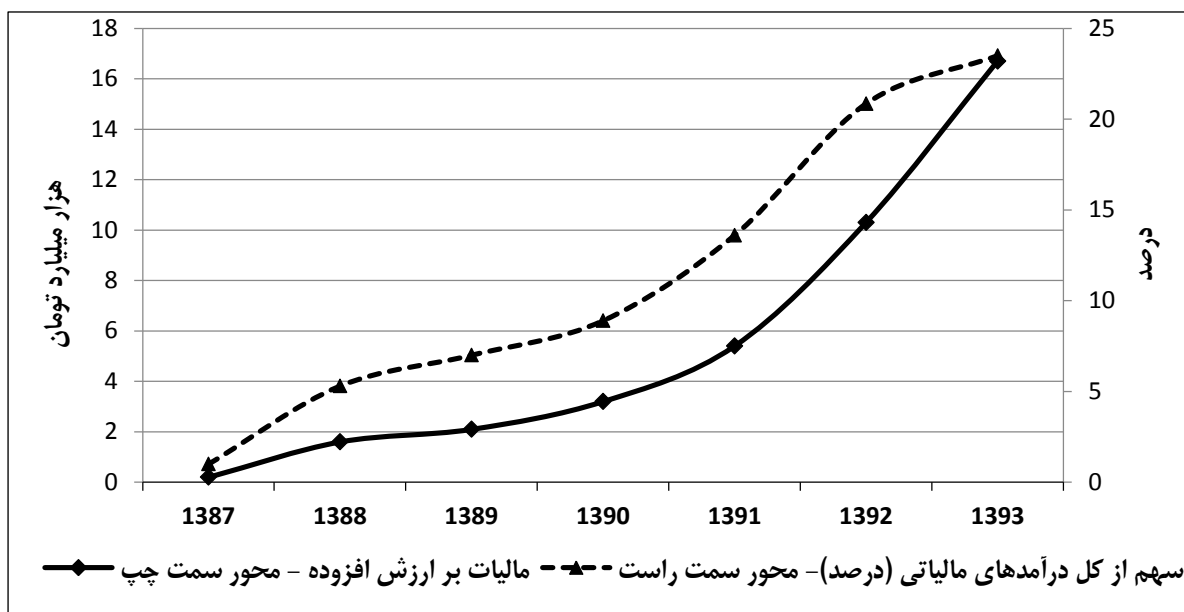
به طور کلی، مالیات بر ارزش افزوده بزرگترین منبع درآمدی مالیات بر کالا و خدمات در ایران محسوب می شود که با ارزش ۱۶٫۷ هزار میلیارد تومان در سال ۱۳۹۳، حدود ۲۳٫۵ درصد از مجموع درآمدهای مالیاتی کشور و ۸٫۲ درصد از تولید ناخالص داخلی (به قیمت ثابت سال ۱۳۸۳) را تشکیل می دهد. ارزش درآمدهای ناشی از مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۹۳ نسبت به سال ۱۳۹۲ تقریباً ۶۲٫۱ درصد رشد داشته و با سهم ۱۳ واحد درصدی در رشد ۴۳٫۷ درصدی درآمدهای مالیاتی سال ۱۳۹۳، بالاترین نقش را در افزایش درآمد مالیاتی این سال ایفا کرده است.

روند درآمدهای ناشی از اعمال قانون مالیات بر ارزش افزوده از سال اول اجرای آن تاکنون در نمودار ۱ نشان داده شده است. همان گونه که در این نمودار نشان داده شده، افزایش درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده طی سال های اخیر، همزمان با رشد سهم این مالیات ها از کل درآمدهای مالیاتی بوده است.

^۵ قوانین نامبرده، در انتهای گزارش ضمیمه شده است.

معاونت بررسی های اقتصادی

نمودار ۱- وضعیت مالیات بر ارزش افزوده و سهم آن از کل درآمدهای مالیاتی طی سال های ۹۳-۱۳۸۷



منبع: بانک مرکزی، گزیده آمارهای اقتصادی، بخش مالی و بودجه

۳. مکانیزم مالیات بر ارزش افزوده در ایران

بر اساس ماده ۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، ارزش افزوده تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری یا تحصیل شده در یک دوره معین می باشد که منظور از عرضه در این قانون انتقال کالا در هر معامله است (قانون مالیات بر ارزش افزوده، ۱۳۸۷).

در واقع، مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر فروش چند مرحله ای است که در مراحل مختلف زنجیره واردات، تولید، توزیع بر اساس درصدی از ارزش کالاهای فروخته شده یا خدمات ارائه شده در هر مرحله اخذ می گردد، اما مالیات پرداختی در هر مرحله از زنجیره واردات- تولید- توزیع به عنصر مرحله بعدی زنجیره انتقال می یابد تا در نهایت توسط مصرف کننده نهایی پرداخت گردد (ضیایی بیگدلی و طهماسبی بلداجی، ۱۳۸۳).

نحوه پرداخت مالیات بر ارزش افزوده بدین صورت است که خریدار در هنگام خرید علاوه بر بهای کالای خریداری شده، حاصلضرب نرخ مالیات در بهای آن کالا را به فروشنده می پردازد و در هنگام فروش، فروشنده علاوه بر بهای محصول حاصلضرب نرخ مالیات در بهای کالای فروخته شده را از خریدار اخذ می کند. سپس در پایان هر دوره مالیاتی، مودی مابه التفاوت مالیات بر ارزش پرداختی در زمان خرید با مالیات اخذ شده در زمان فروش را به صورت دوره ای سه ماه یکبار به سازمان امور مالیاتی می پردازد (پناهی، ۱۳۹۳).

بنابر ماده ۱۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، نظام مالیاتی در ایران مبتنی بر "اصل مقصد" است. در این اصل، مالیات بر ارزش افزوده بر کالاها و خدماتی اعمال خواهد شد که در داخل کشور مصرف می شوند، لذا صادرات مشمول این قانون نخواهد بود (قانون مالیات بر ارزش افزوده، ۱۳۸۷). بر اساس ماده ۳۴ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و

معاونت بررسی های اقتصادی

ارتقای نظام مالی کشور، سازمان مالیاتی مکلف است مالیات بر ارزش افزوده اخذ شده از صادرکنندگان را از کالاهایی که از مبادی خروجی رسمی صادر شده، با ارائه اسناد و مدارک مثبت تا مدت یک ماه به صادرکنندگان مسترد نماید.

۴. نرخ های مالیات بر ارزش افزوده در ایران

نرخ استاندارد (Standard Rate): نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده در نخستین سال اجرای این قانون (سال ۱۳۸۷) ۱،۵ درصد تعیین شد. همان گونه که در قسمت های قبلی نیز اشاره شد، بر اساس برنامه پنجم توسعه مقرر گردید هر سال یک واحد درصد به این نرخ افزوده شود. بدین ترتیب، در سال های ۱۳۹۳ و ۱۳۹۴ به ترتیب نرخ ۸ و ۹ درصد برای مالیات بر ارزش افزوده کالاها و خدمات مشمول تعیین شد.

نرخ های تخفیفی (Reduced Rates): سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی، نرخ صفر مالیاتی را جز نرخ های تخفیفی در نظر می گیرد (OECD، ۲۰۱۵)، اما در برخی مطالعات نرخ صفر از نرخ های تخفیفی تفکیک شده است (غلامی، ۱۳۹۳). چنانچه نرخ صفر را از نرخ های تفکیکی متمایز سازیم، می توان گفت در ایران نرخ های تخفیفی مالیات بر ارزش افزوده اعمال نمی شود.

نرخ صفر مالیاتی: در ایران نرخ صفر مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده اعمال نمی شود. البته معافیت مالیاتی برای برخی فعالیت ها در ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده در نظر گرفته شده که از جمله آنها می توان به انواع محصولات کشاورزی فرآوری نشده، برخی اقلام مواد خوراکی، کتاب، مطبوعات و دفاتر تحریر، همچنین انواع کاغذ چاپ، تحریر و مطبوعات، انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی و خدمات توانبخشی و حمایتی، خدمات حمل و نقل عمومی مسافری درون و برون شهری جاده ای، ریلی، هوایی و دریایی، انواع خدمات پژوهشی و آموزشی، خدمات بانکی و اعتباری بانک ها، مؤسسات و تعاونی های اعتباری و صندوق های قرض الحسنه مجاز اشاره کرد (قانون مالیات بر ارزش افزوده، ۱۳۸۷)، اما نکته قابل توجه این است که کالاها و خدمات موضوع ماده ۱۲ قانون به دلیل معافیت مالیاتی از شمول قانون خارج هستند و مشمول دریافت اعتبار مالیاتی نمی شوند، لذا مودیان مالیاتی اگرچه از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده به سازمان مالیاتی معاف هستند، اما نمی توانند برای هزینه نهاده های خود از دولت اعتبار مالیاتی مطالبه کنند.

نرخ منطقه خاص (Specific Regional Rates): نرخ مناطق خاص - که در قسمت های قبلی مورد بررسی قرار گرفت - در ایران وجود ندارد و در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ بدان اشاره ای نشده است.

۵. سطح آستانه مالیات بر ارزش افزوده در ایران

همان گونه که در قسمت های قبلی اشاره شد، سطح آستانه مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مجری این قانون بسیار حائز اهمیت است و سطح آستانه بر اساس معیارهای مختلف در کشورها تعیین می شود و لزوماً در تمامی کشورها یکسان نیست. در ایران، سطح آستانه مالیاتی برای مالیات بر ارزش افزوده وجود ندارد.

در ایران مطابق ماده ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده تمام اشخاصی که به عرضه کالاها و ارائه خدمات و واردات و صادرات آنها مبادرت می نمایند به عنوان مؤدی معرفی شدند، اما در مراحل مختلف اجرای نظام مالیاتی مذکور معیار

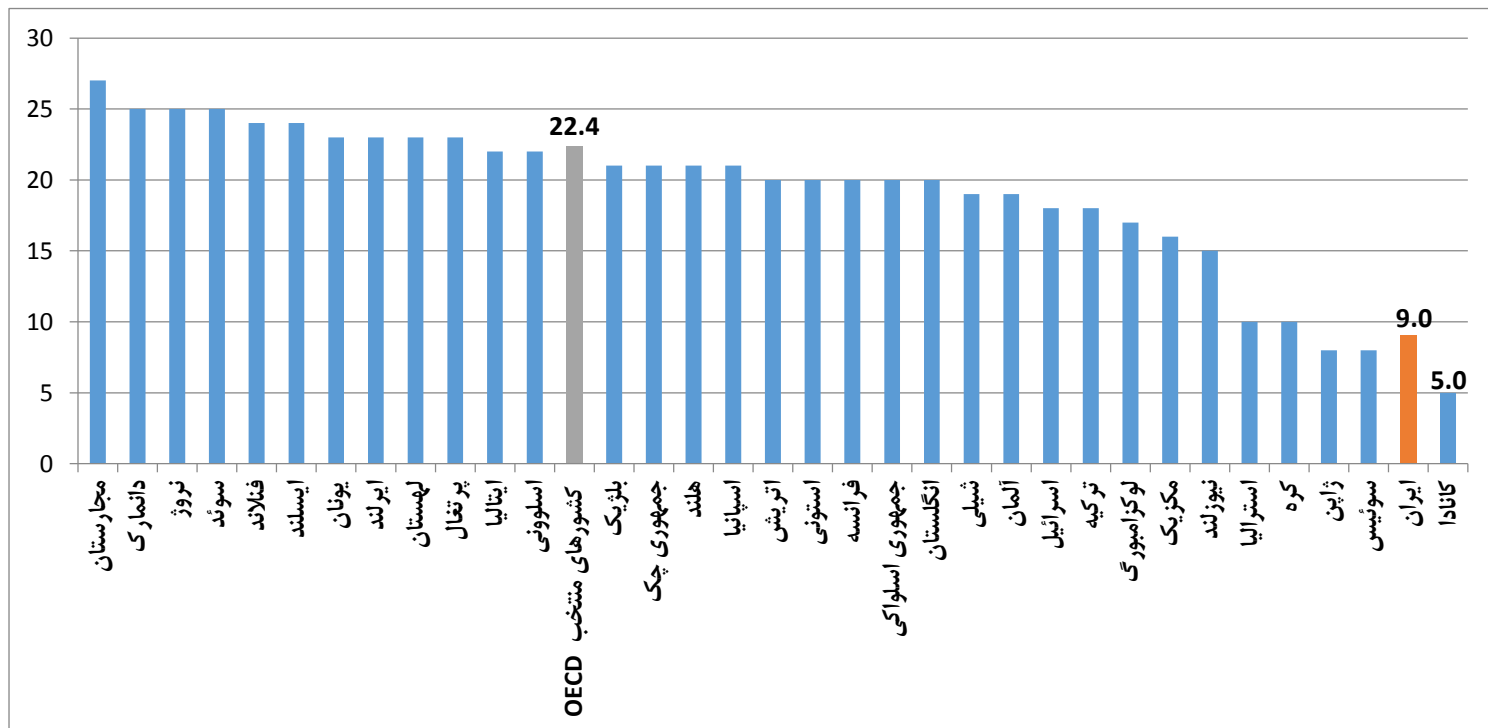
معاونت بررسی های اقتصادی

دوگانه شامل نوع فعالیت و آستانه فروش در محدوده یک تا ۳ میلیارد ریال در سال در نظر گرفته شد (غلامی، ۱۳۹۳). سطح آستانه مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۹۰ معادل ۱۰۰ میلیون تومان تعیین شد و اشخاص حقوقی با درآمد ۱۰۰ میلیون تومان و بیشتر در سال مکلف به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده شدند (وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۹۱). تا سال ۱۳۹۳، همچنان سطح آستانه و معیار تعیین آن ثابت باقی ماند، اما در سال ۱۳۹۴ همزمان با آغاز مرحله ششم اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، سطح آستانه برای برخی فعالیت ها برداشته شد و بر اساس اطلاعیه مورخ ۱۳۹۳/۱۲/۱۳ سازمان امور مالیاتی، فعالیت هایی مانند چلوکبابی ها، سالن های غذاخوری و سفره خانه های سنتی، اغذیه فروشی های زنجیره ای با مالکیت واحد و یا نام و نشان و عنوان تجاری واحد فارغ از مساحت محل کسب و کار و نوع مجوز؛ با هر مقدار فروشی ملزم به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده شدند.

جمع بندی:

- همان گونه که در قسمت های قبلی نیز اشاره شد، متوسط نرخ مالیات بر ارزش افزوده کشورهای عضو OECD، معادل ۲۲،۴ درصد است. نمودار ۲، نرخ استاندارد کشورهای عضو سازمان توسعه و همکاری های اقتصادی را در سال ۲۰۱۵ و نرخ مالیات بر ارزش افزوده ایران را در سال ۱۳۹۴ نشان می دهد. مطابق این نمودار، نرخ مالیات بر ارزش افزوده ایران (۹ درصد) تنها از نرخ استاندارد کانادا در میان کشورهای مذکور بالاتر است. کانادا هشت سال متوالی است که نرخ مالیات بر ارزش افزوده خود را کاهش داده و در سطح ۵ درصد نگه داشته است.

نمودار ۲- رتبه بندی کشورهای OECD مجری مالیات بر ارزش افزوده بر حسب نرخ استاندارد در سال ۲۰۱۵* (درصد)



منبع: سازمان توسعه همکاری های اقتصادی و قانون بودجه ۹۴ ایران

* نرخ مالیات بر ارزش افزوده ایران مربوط به سال ۱۳۹۴ است.

معاونت بررسی های اقتصادی

- در میان کشورهای عضو OECD تنها ژاپن و شیلی نرخ تخفیفی (کاهش یافته) اعمال نمی کنند (OECD، ۲۰۱۵)؛ در حالی که در قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران نرخ های تخفیفی برای هیچ فعالیتی لحاظ نشده است. در کشورهایی که نرخ های تخفیفی در ساختار مالیاتی آنها وجود ندارد، معمولاً دامنه کالاها و خدمات دارای معافیت کامل گسترده تر است که این موضوع در کشورهایی نظیر ایران، ارمنستان مشاهده می شود (غلامی، ۱۳۹۳). اعمال نرخ های تخفیفی در نظام مالیات بر ارزش افزوده می تواند در راستای حمایت از برخی تولیدکنندگان داخلی مفید واقع شود.
- همان گونه در گزارش اشاره شد، در ایران تاکنون نرخ صفر مالیاتی برای مالیات بر ارزش افزوده اعمال نشده است. نرخ صفر بدین معناست که کالا و خدمات از شمول قانون خارج نیستند و می توانند اعتبار مالیاتی مطالبه نمایند. مزیت نرخ صفر نسبت به معافیت مالیاتی نیز در همین نکته خلاصه می شود. اغلب کشورهای عضو OECD که نرخ های تخفیفی دارند، نرخ صفر را نیز اعمال می کنند. در حالی که در ایران تنها "معافیت مالیاتی" در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ قید شده است. بسیاری از فعالیت ها که به سبب ماده ۱۲ این قانون از پرداخت مالیات به سازمان مالیاتی معاف هستند (مانند دارو) در نهایت ملزم به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده به فروشندگان مواد اولیه می باشند و به دلیل معافیت نمی توانند از اعتبار مالیاتی برای هزینه نهاده های خود استفاده کنند. چنین مشکلی در قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران می تواند با اعمال نرخ های صفر مالیاتی رفع شود تا فعالیت های اقتصادی از معافیت همراه با اعتبار مالیاتی بهره مند شوند.
- علاوه بر نرخ صفر و نرخ تخفیفی که در قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران نادیده گرفته شده است، نرخ مناطق خاص نیز در برخی کشورهای OECD وضع می شود که معمولاً از نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده پایین تر است. با توجه به اینکه یکی از مهم ترین اهداف مالیات بر ارزش افزوده در زمان ارائه ایده این نوع مالیات نقش حمایتی آن در توزیع ثروت بوده است، اعمال نرخ های مناطق خاص برای مالیات بر ارزش افزوده مناطق محروم می تواند مفید واقع شود. از طرف دیگر، اعمال این نرخ می تواند مشوقی برای استقرار بنگاه های تولید در مناطق آزاد تجاری یا سایر مناطق اقتصادی خاص شود.
- با توجه به توضیحات فوق، در نظام مالیات بر ارزش افزوده ساختار نرخ گذاری می تواند به صورت واحد یا چندگانه باشد. با وجود اینکه در صورت واحد بودن، وصول مالیات آسان تر است و هزینه حسابداری کاهش می یابد، اما ممکن است فشار مالیاتی وارده بر فعالیت یا بنگاه تولیدی خاصی، اثربخشی و توان تولیدی آن را کاهش دهد و در مواردی هم ممکن است انگیزه فرار مالیاتی را افزایش دهد.
- چنانچه در گزارش اشاره شد، بنابر اصل مقصد که در بسیاری از کشورهای مجری قانون مالیات بر ارزش افزوده اعمال می شود، در هر مرحله ای که کالا یا خدمات در داخل مرزهای یک کشور به مصرف برسد، مشمول مالیات می شود. مالیات بر ارزش افزوده در ایران نیز مبتنی بر همین اصل است. پیروی از این اصل موجب می شود صادرات از شمول قانون خارج شود. بدیهی است چنانچه دولت ها به دنبال گسترش منابع درآمدی خود تحت شرایط کسری حساب جاری هستند، از اصل مقصد پیروی می کنند.
- اگرچه پیروی از اصل مقصد، صادرات را از شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده خارج می کند، اما به نظر می رسد در برخی موارد صادرکنندگان در فرآیند استرداد مالیات در ایران با مشکل روبه رو می شوند.

منابع:

۱. پناهی، علی (۱۳۹۳)، "بررسی و تحقیق در خصوص مشکلات ناشی از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و ارائه راهکارهای اصلاحی"، اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی تهران، پروژه شماره ۲۳.
۲. ضیایی بیگدلی، محمدتقی و فرهاد طهماسبی بلداجی (۱۳۸۳)، مالیات بر ارزش افزوده: مالیاتی مدرن، چاپ اول، تهران: انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی، صص ۴۶ - ۲۳.
۳. غلامی، الهام (۱۳۹۳)، "بررسی نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران و کشورهای منتخب"، فصلنامه سیاست های مالی و اقتصادی، سال دوم، شماره ۵، بهار ۱۳۹۳، صفحات ۲۲.
۴. قانون برنامه پنجم توسعه ایران، مصوب سال ۱۳۸۹.
۵. قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران، مصوب سال ۱۳۸۷.
۶. بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، گزیده آمارهای اقتصادی، بخش مالی و بودجه.
۷. وزارت امور اقتصادی و دارایی (۱۳۹۱)، "هفته نامه خبری، تحلیلی وزارت امور اقتصادی و دارایی"، سال یازدهم، شماره ۴۰۳، صفحه ۷.
۸. وزارت امور اقتصادی و دارایی (۱۳۹۳)، "مروری اجمالی بر نظام مالیات بر ارزش افزوده"، معاونت اقتصادی.
۹. HM Treasury (۲۰۱۵), "UK's Budget ۲۰۱۵".
۱۰. Ebrill et al. ۲۰۰۱. The Modern VAT. Washington D.C.: IMF.
۱۱. Ernst & Young (۲۰۱۵), "The Worldwide VAT, GST and Sales Tax Guide", Ernst & Young's Tax Services.
۱۲. OECD (۲۰۱۴), "Consumption Tax Trends ۲۰۱۴", OECD Publishing.
۱۳. OECD/Korea Institute of Public Finance (۲۰۱۴), "Distribution Effects of Consumption Taxes in OECD Countries, OECD Tax Policy Studies, No. ۲۲, OECD Publishing.
۱۴. <http://www.intamedia.ir/FileUpload/TLaws۱۷.pdf> (۲۲ شهریور ۱۳۹۴)
۱۵. <http://www.oecd.org/ctp/tax-policy/tax-database.htm#VATTables> (۷ Sep ۲۰۱۵)
۱۶. <https://stats.oecd.org/glossary/detail.asp?ID=۲۸۴۶> (۱۶ Sep ۲۰۱۵)
۱۷. <http://www.vat.ir/announcement.asp?strID=۱۰۷> (۲۵ شهریور ۱۳۹۴)

پیوست ها:

**قانون برنامه پنجساله پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران (۱۳۹۴ - ۱۳۹۰) مصوب جلسه علنی
مورخ ۱۳۸۹/۱۰/۱۵**

ماده ۱۱۷- به منظور قطع کامل وابستگی اعتبارات هزینه ای به عواید نفت و گاز از طریق افزایش سهم درآمدهای عمومی در تأمین اعتبارات هزینه های دولت، به نحوی اقدام شود که :

تبصره ۲- دولت مکلف است با اجرای کامل قانون مالیات بر ارزش افزوده، نرخ این مالیات را از سال اول برنامه سالانه یک واحد درصد اضافه نماید؛ به گونه ای که در پایان برنامه نرخ آن به هشت درصد (۸٪) برسد. سهم شهرداری ها و دهیاری ها از نرخ مزبور سه درصد (۳٪) (به عنوان عوارض) و سهم دولت پنج درصد (۵٪) تعیین میشود.

قانون بودجه سال ۱۳۹۴

بند ب تبصره ۹- مدت اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ و اصلاحات بعدی آن تا پایان سال ۱۳۹۴ تمدید می شود.

قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۷ اردیبهشت ۱۳۸۷

ماده ۱۶- نرخ مالیات بر ارزش افزوده، یک و نیم درصد (۱/۵٪) می باشد.

تبصره - نرخ مالیات بر ارزش افزوده کالاهای خاص به شرح زیر تعیین می گردد:

۱ - انواع سیگار و محصولات دخانی، دوازده درصد (۱۲٪)

۲ - انواع بنزین و سوخت هواپیما، بیست درصد (۲۰٪)

ماده ۱۳- صادرات کالا و خدمت به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی، مشمول مالیات موضوع این قانون نمی باشد و مالیات های پرداخت شده بابت آنها با ارائه برگه خروجی صادره توسط گمرک (در مورد کالا) و اسناد و مدارک مثبت، مسترد می گردد.

سیاست های اقتصادی خروج غیرتورمی از رکود (۲-۴- توسعه صادرات غیرنفتی)

۲۱،۴. استرداد مالیات بر ارزش افزوده کالاهای صادراتی توسط سازمان امور مالیاتی حداکثر ظرف مدت ۳۰ روز (*)

۲۲،۴. تأمین تنخواه برای گمرک ج.ا.ایران جهت تسریع در استرداد حقوق ورودی پرداخت شده برای تولید کالاهای صادراتی (*)

معاونت بررسی های اقتصادی

سیاستهای کلی نظام در بخش مالی (مصوبه مورخ ۱۳۸۳/۱۰/۱۲ مجمع تشخیص مصلحت نظام)

بر اساس بند اول اصلی یکصد و دهم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران و در اجرای اوامر مورخ ۱۳۷۷/۱/۱۵ مقام معظم رهبری، نظر مشورتی نهایی شورای مجمع تشخیص مصلحت نظام در خصوص سیاستهای کلی در بخش مالی طی ۶ ماده به شرح ذیل به تصویب رسید.

- ۱- قطع اتکاء هزینه‌های جاری به نفت و تامین آن از محل درآمد مالیاتی و سایر درآمدها حداکثر تا پایان برنامه پنجم.
 - ۲- اصلاح نظام مالیاتی به منظور توسعه رفاه عمومی، رونق تولید و سرمایه‌گذاری و برقراری عدالت مالیاتی از طریق ترویج فرهنگ مالیاتی، ارتقاء اعتقاد عمومی، ساده سازی و شفافیت، با تاکید بر مالیات بر ارزش افزوده و به حداقل رساندن معافیت های مالیاتی.
 - ۳- تدوین نظام بودجه ریزی کشور بر مبنای بودجه ریزی عملیاتی هماهنگ با سند چشم‌انداز ۲۰ ساله و برنامه‌های ۵ ساله و تاکید بر شفاف سازی، قابلیت نظارت و منطقی کردن هزینه‌های دولت.
 - ۴- ساماندهی، گسترش و ارتقاء بازار مالی ایران (سرمایه، پول و بیمه) با تاکید بر کارایی، شفافیت سلامت، با بهره‌مندی از فناوری های نوین، همچنین ایجاد اعتماد و حمایت از سرمایه‌گذاران و موسسات فعال در بازارهای مالی با حفظ مسئولیت پذیری آنان، تشویق رقابت و ابتکارات، پیشگیری از وقوع بحران ها و مقابله با تخلف‌های حقوقی و کفیری مالی.
 - ۵- تفکیک مقام های نظارتی بر بازار سرمایه و پول و نظارت عالی برای ایجاد رقابت و هماهنگی میان بازارهای مالی.
 - ۶- اصلاح ساختار سازمانی بانکها در جهت افزایش کارایی، کاهش هزینه‌ها و روان تر شدن عملیات و خدمات. اصلاح ساختار مالی در جهت کفایت سرمایه با توجه به استانداردهای جهانی و کاهش بدهی های دولت. عادلانه کردن سود تسهیلات با رعایت موازین بانکداری اسلامی، رقابتی کردن فعالیت ها با هدف رونق سرمایه‌گذاری، اشتغال و تولید.
- مصوبه فوق مشتمل بر شش (۶) ماده در جلسه رسمی روز شنبه مورخ دوازدهم دی ماه یکهزار و سیصد و هشتاد و سه شورای مجمع تشخیص مصلحت نظام به تصویب رسید.

ماده ۳۴ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر

ماده ۳۴- سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است مالیات بر ارزش افزوده اخذشده از صادرکنندگان را از کالاهایی که از مبادی خروجی رسمی صادر شده با ارائه اسناد و مدارک مثبت حداکثر تا مدت یک‌ماه پس از ارائه برگ خروجی صادره توسط گمرک جمهوری اسلامی ایران از محل وصولی‌های جاری آن سازمان به صادرکنندگان مسترد نماید.

پیش نویس مقدماتی لایحه قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات کالاهای خاص

تبصره ماده ۹- حد آستانه عبارت است از میزانی از فروش یا درآمد که شاخص تعیین و انتخاب مؤدیان برای فراخوان و اجرای قانون قرار می گیرد.

ماده ۲۰- سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند مالیات بر ارزش افزوده گروهی از مودیان اشخاص حقیقی مشمول این قانون که در آخرین حلقه زنجیره مالیات بر ارزش افزوده قرار می‌گیرند و حجم فروش سالانه آنها تا میزان پنج برابر حد آستانه مشمولیت می‌باشد را بر اساس میزان فروش و نرخ مالیات بر ارزش افزوده و اعمال ضریب ارزش افزوده فعالیت مربوط تعیین نماید. سازمان امور مالیاتی کشور ضریب ارزش افزوده هر گروه فعالیت را به صورت سالانه برای اجرا در

معاونت بررسی های اقتصادی

سال بعد اعلام می نماید. اشخاص مشمول این تبصره که مالیات آنها بر مبنای این روش تعیین می گردد حداقل تا سه سال اجازه ندارند روش محاسبه و پرداخت مالیات خود را تغییر دهند.

ماده ۳۲ - سازمان امور مالیاتی کشور می تواند مؤدیان مالیاتی را با توجه به نوع و حجم فعالیت، حد آستانه و منطقه جغرافیایی، جزئاً یا کلاً، برای اجرای قانون تعیین نماید. دستورالعمل اجرایی فراخوان و نحوه ثبت نام توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و اعلام خواهد شد.

اطلاعیه سازمان امور مالیاتی (۱۳ اسفند ماه ۱۳۹۳)

بنا به اختیارات حاصل از مقررات ماده «۱۸» قانون مالیات بر ارزش افزوده، بدینوسیله فعالان اقتصادی (عرضه کنندگان کالا و ارائه دهندگان خدمات) مشمول مرحله ششم ثبت نام نظام مالیات بر ارزش افزوده به منظور آموزش و اجرای مقررات موضوع این قانون به شرح زیر تعیین و اعلام می گردد.

مشمولین مرحله ششم ثبت نام:

اشخاص حقوقی و همچنین حقیقی (صرفنظر از مبلغ فروش سالانه) موضوع ماده «۹۵» قانون مالیات های مستقیم که به فعالیت های زیر اشتغال دارند:

- چلوکبابی ها، سالن های غذاخوری و سفره خانه های سنتی؛
- اغذیه فروشی های زنجیره ای با مالکیت واحد و یا نام و نشان و عنوان تجاری واحد فارغ از مساحت محل کسب و کار و نوع مجوز؛



شماره ۹۴/۵۱
تاریخ ۹۴/۶/۲۳
پست



رئیس کل

دستور العمل

د	ماده (۳۴) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور	۹۴	۵۱۰
مختصین		رئیس کل محترم امور مالیاتی شهر و استان تهران مدیران کل محترم امور مالیاتی استان ها مدیران کل محترم مالیات بر ارزش افزوده شهر و استان تهران مدیر کل محترم امور مالیاتی مؤذیان بزرگ	
موضوع		دستور العمل نحوه استرداد عوارض مالیات و عوارض ارزش افزوده به صادر کنندگان کالا، موضوع ماده (۳۴) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور	
در اجرای ماده (۳۴) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور که مقرر می دارد "سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است مالیات بر ارزش افزوده اخذ شده از صادر کنندگان را از کتاهایی که از مبادی خروجی رسمی صادر شده با ارائه اسناد و مدارک مثبت حداکثر تا مدت یک ماه پس از ارائه برگ خروجی صادره توسط گمرک جمهوری اسلامی ایران از محل وصولی های جاری آن سازمان به صادر کنندگان مسترد نماید." لذا ادارات امور مالیاتی و و صادر کنندگان مکلفند حداکثر ظرف مهلت مقرر و با رعایت موارد ذیل اقدام لازم را معمول نمایند. ۱- تکمیل و ثبت فرم الکترونیکی درخواست استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده از طریق منوی "ثبت درخواست استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده" به نشانی www.evat.ir توسط مؤدی؛ ۲- ادارات امور مالیاتی مکلفند حداکثر ظرف مدت ۵ روز کاری از تاریخ ثبت درخواست استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده، نسبت به صدور و ابلاغ برگ دعوت ارائه دفاتر و اسناد و مدارک طبق فرم شماره (۱) و تکمیل دقیق صورتمجلس ارائه دفاتر و اسناد و مدارک درخواستی طبق فرم شماره (۲) اقدام نمایند. ۳- تاریخ تنظیم فرم صورتمجلس ارائه دفاتر و اسناد و مدارک مالیات و عوارض ارزش افزوده در اجرای ماده (۳۴) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و... مشروط به ارائه کلیه اسناد و مدارک درخواستی و دفاتر تحریر شده، مبنای محاسبه برای مهلت مقرر در ماده (۳۴) قانون مذکور خواهد بود. لازم به ذکر است چنانچه کلیه دفاتر و اسناد و مدارک درخواستی، در تاریخ تنظیم فرم صورتمجلس ارائه دفاتر و اسناد و مدارک مالیات و عوارض ارزش افزوده در اجرای ماده (۳۴) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و... به طور کامل در اختیار مأموران مالیاتی قرار داده نشود، استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده موقوف به رسیدگی جامع			

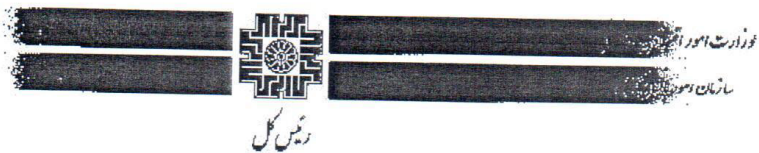
۱

www.intamedia.ir

http://192.168.0.10/Loader.aspx?c=100096&EmbeddedView=1&ReadOnly=1&ReferenceGuid=367464... 2015/09/17



شماره: ۹۴۵۱-۲
تاریخ: ۹۴/۶/۲۲
بیت



دوره مالیاتی مورد بحث و دوره های مالیاتی رسیدگی نشده قبل از آن و مشروط به عدم وجود بدهی ابرازی و یا قطعی شده دوره یا دوره های قبل خواهد بود.

۴- اسناد و مدارک مثبت مورد نیاز جهت استرداد موقت مالیات و عوارض ارزش افزوده:

✓ ارائه اسناد و مدارک حسابداری و اصل و تصویر پشت و روی پروانه صادرات قطعی و برگ خروجی صادرات قطعی؛

✓ ارائه اسناد و مدارک حسابداری و اصل و تصویر صورتحساب خرید کالاهای مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده که به خارج از کشور صادر شده؛

✓ ارائه دفاتر روزنامه و کل تحریر شده مربوط به سال صدور کالا؛

✓ ارائه اسناد و مدارک حسابداری و اصل و تصویر اسناد و مدارک مثبت مربوط به سایر هزینه های مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده مرتبط با کالاهایی که به خارج از کشور صادرات قطعی شده؛

✓ ارائه اسناد و مدارک حسابداری و اصل و تصویر پشت و روی پروانه واردات قطعی در مواردی که صادرات از محل مذکور صورت گرفته باشد.

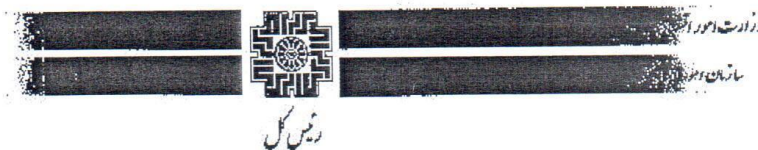
تذکره: به منظور پیشگیری از استفاده مکرر از اسناد گمرکی، در مواردی که کلیه دفاتر و اسناد و مدارک درخواستی در اختیار مأموران مالیاتی قرار می گیرد، مأموران مالیاتی می بایست پس از تطبیق اصل مدارک با تصویر آن، اصل برگ خروجی را پس از مهر نمودن به مهر "برگ خروجی در اجرای ماده ۳۴ قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقای نظام مالی کشور توسط مؤدی ارائه گردید" به مؤدی عودت دهند.

۵- ادارات امور مالیاتی می بایست پس از دریافت مدارک فوق الذکر نسبت به تنظیم گزارش بررسی دفاتر و اسناد و مدارک مؤدیان در اجرای ماده (۳۴) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ... طبق فرم شماره (۳) در چارچوب مقررات (احراز صادرات، احراز اعتبار پرداختی، تسهیم اعتبار سهم صادرات، مشاهده ثبت رویدادها در دفاتر و ...) اقدام لازم را بعمل آورند به نحوی که حداکثر ظرف مدت مقرر و با رعایت سایر مقررات، استرداد موقت مالیات و عوارض ارزش افزوده به موجب فرم شماره (۴) انجام پذیرد.

۶- در مواردی که در اجرای ماده (۳۴) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ... بابت صادرات قطعی کالاهای استرداد موقت مالیات و عوارض ارزش افزوده صورت می پذیرد، ادارات امور مالیاتی موظفند بلافاصله



شماره: ۹۴۵۱
تاریخ: ۹۴۶۲۳
پست

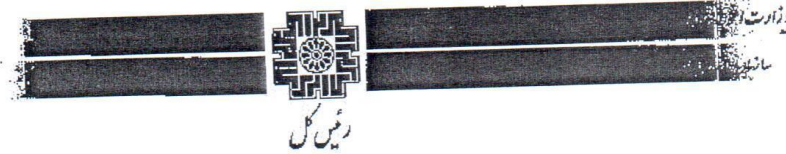


- پس از انقضاء مهلت تسلیم اظهارنامه مالیاتی، رسیدگی به دوره/ دوره های مالیاتی که استرداد موقت انجام شده است را در اولویت قرار دهند.
- ۷- چنانچه درخواست استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده مؤدی و همچنین ارائه برگ خروجی صادره توسط گمرک جمهوری اسلامی ایران همزمان با انقضاء مهلت تسلیم اظهارنامه دوره مربوط باشد در اینصورت ادارات امور مالیاتی می بایست ظرف مهلت مقرر (یک ماه) جهت تعیین تکلیف نهایی پرونده مورد نظر، نسبت به رسیدگی کامل دوره مذکور اقدام نمایند.
- ضمناً در صورت وجود ابهام در مورد اصالت پروانه صادرات قطعی و برگ خروجی تسلیمی، استعلام ادارات امور مالیاتی از گمرک مربوطه در مهلت پیش بینی شده در قانون مزبور بلامانع خواهد بود.
- ۸- استرداد موقت موضوع ماده (۳۴) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ... صرفاً در خصوص صادرات قطعی کالاها از سال ۱۳۹۴ به بعد بوده و قابل تسری به صادرات خدمات و استرداد سایر موارد نخواهد بود.
- ۹- استرداد مالیات و عوارض موصوف موقوف به ثبت نام مؤدی از متقاضی استرداد در نظام مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود.
- ۱۰- ادارات امور مالیاتی می بایست در تنظیم گزارش، نسبت به اظهار نظر در خصوص مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی بابت نهاده های کالاها، صادراتی، احراز صحت و اصالت صورتحساب و سایر اسناد و مدارک مرتبط با اعتبار مالیاتی و برگ خروجی کالای صادراتی و حصول اطمینان از صادرات قطعی کالا و همچنین محاسبه سهم مالیات و عوارض ارزش افزوده به میزان صادرات انجام شده نیز اقدام نمایند.
- ۱۱- ادارات کل امور مالیاتی مکلف به تشکیل کارگروهی متشکل از یک نفر رئیس امور مالیاتی، یک نفر رئیس گروه مالیاتی و دو نفر کارشناس ارشد مالیاتی می باشند که کارگروه مذکور نیز موظف است قبل از هرگونه استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده به صادرکنندگان، کنترل های لازم را در خصوص احراز صحت و اصالت صورتحساب و سایر اسناد و مدارک مرتبط با اعتبار مالیاتی، برگ خروجی کالا و حصول اطمینان از صادرات قطعی، اعمال و در فرم شماره (۳) این دستورالعمل اظهار نظر نماید.



Temporary Printing Window

شماره: ۱۹۴/۵۱-۲
تاریخ: ۹۳/۶/۲۲
بابت:



۱۲- هرگونه استرداد مالیات و عوارض ارزش افزوده صادرکنندگان منوط به عدم وجود بدهی ابرازی و یا قطعی شده دوره یا دوره های قبل می باشد.

۱۳- ادارات کل امور مالیاتی می بایست آمار استرداد موقت مالیات و عوارض ارزش افزوده را در زیر متوی ثبت استرداد وجوه از متوی «گزارشات استرداد وصول و انتقال» سامانه مدیران به نشانی www.evat.ir/admin ثبت نمایند. ج/۹۲

علی عسکری

دایره کارپردازی: ۱۵۰۵/۱	۲۰۷ خارجی: ☒	موضوع پاسخگویی: دفتر رسیدگی و استرداد عوارض مالیات بر ارزش افزوده	تلفن: ۰۲۱-۸۱۳۷۱۰۱۳
بخشنامه های عنون: کلیه بخشنامه ها و دستورالعملهای ملایر	تاریخ اجراء: از تاریخ لازم الاجرا شدن قانون دفع موانع تولید رقابت پذیر و ...	موضوع تاظور: ماموریت انتقالی مالیاتی	نحوه ابلاغ: فیزیکی