



اتحاد بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی تهران
TEHRAN CHAMBER OF COMMERCE,
INDUSTRIES, MINES AND AGRICULTURE

بررسی و تحقیق در خصوص مشکلات ناشی از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده

و ارائه راهکارهای اصلاحی



- چاپ اول / تیرماه ۱۳۸۹
- چاپ دوم / بهمن ماه ۱۳۹۰
- چاپ سوم / مرداد ماه ۱۳۹۳



شناسنامه

عنوان پروژه: بررسی و تحقیق در خصوص مشکلات ناشی از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و ارائه راهکارهای اصلاحی / **مدیریت پروژه:** علی پناهی

همکاران اصلی پژوهش: سیامک یادگاری، آمنه حسینی

ناظران علمی: فریلون طلایی زاده ، محمد ستوده

مشاوران: علی اکبر سمیعی، علی اله همدانی / **همکاران**

اجرایی: محمدرضا وحدت ، مهرنوش بهادری

طراح: لیلا عروجی / **ناظر فنی:** حسن آقایی زاده / **چاپ**

واحد انتشارات اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی تهران



مردادماه ۱۳۹۳ •

به باور اکثر کارشناسان و فعالان اقتصادی یکی از راهکارهای اصلی افزایش کارآیی نظام مالیاتی، دریافت مالیات از مصرف کنندگان نهایی با استفاده از سیستم مالیات بر ارزش افزوده است.

این شیوه وصول مالیات در صورت اجرای صحیح و با نرخ عادلانه، علاوه بر ایجاد یک پایه قوی مالیاتی، در عمل موجب افزایش درآمدهای مالیاتی دولت، کاهش فرار مالیاتی و شفاف شدن تعاملات اقتصادی نیز خواهد بود.

در کنار این فوائد باید به تورم را بودن این مالیات و فشار آن بر صنایع کوچک و اقشار کم درآمد جامعه نیز توجه ویژه مبذول و برای آن راهکارهای مناسبی پیش بینی نمود.

از زمان پیاده نمودن اولین سیستم جامع مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۹۶۸ در کشور برزیل تا سال ۲۰۰۴ بالغ بر ۱۳ کشور این روش وصول مالیات را به مورد اجرا گذاشته اند.

در جمهوری اسلامی ایران نیز اولین بار در سال ۱۳۶۶ لایحه قانون مالیات بر ارزش افزوده به مجلس شورای اسلامی تقدیم شد ولی به دلیل شرایط اقتصادی آن زمان، لایحه مذکور به دولت مسترد گردید.

در سال ۱۳۷۰ صندوق بین المللی پول در راستای اصلاح نظام مالیاتی ایران اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده را یکی از عوامل افزایش کارایی و اصلاح نظام مالیاتی پیشنهاد نمود و کارشناسان اقتصادی نیز مطالعات گسترده ای را در این زمینه انجام و به اجرای آن تاکید نمودند. سرانجام پس از بحث و بررسیهای انجام شده در مجلس این قانون با استفاده از اختیارات اصل ۸۵ قانون اساسی به تصویب رسید.

با توجه به اینکه این قانون از اول مهرماه سال ۱۳۸۷ به مورد اجرا گذاشته شده و اعتبار آن تا پنج سال پیش منی شده بود که بعد از یکسال دیگر نیز تمدید گردید، لذا قانون مذکور تا پایان سال ۱۳۹۳ متعبر بوده و قابلیت اجرایی دارد.

بنابراین اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی تهران و هیئت خودمی داند که چگونگی اجرا و اثرات این قانون و نارساییهای موجود آمده را بررسی و پیشنهادات خود را جهت رفع مشکلات به مسئولین ذیربط اعلام نماید.

بهین منظور مطالعه انجام شده در اتاق تهران که با همکاری انجمن مدیران صنایع در سال ۱۳۸۷ انجام شده است، برای سوین بار چاپ و جهت اخذ نظر صاحب نظران و به ویژه اعضاء محترم اتاق بازرگانی در اختیار قرار گرفته و درخواست می نماید که با رهنمودها و پیشنهادات سازنده خود ما را در دست یابی به اهداف اتاق یاری فرمایید.

دکتر ابراهیم بهادانی
دبیر کل

۱	خلاصه مدیریتی
۲۷	بخش اول: مبانی و مبنای سیستم مالیات بر ارزش افزوده
۲۸	مقدمه
۲۸	۱- سابقه مالیات بر ارزش افزوده
۲۸	۱-۱- مالیات بر ارزش افزوده در جهان
۳۱	۲-۱- مالیات بر ارزش افزوده در ایران
۳۴	۲- مبنای سیستم مالیات بر ارزش افزوده
۳۵	۲-۱- نحوه محاسبه مالیات بر ارزش افزوده
۳۶	۲-۲- اصول مبداء و مقصد
۳۷	۲-۳- انواع مالیات بر ارزش افزوده (براساس طبقه بندی کالای نهایی سرمایه ای)
۳۹	۳- ویژگیهای مالیات بر ارزش افزوده
۴۳	۴- آثار اقتصادی سیستم مالیات بر ارزش افزوده
۴۳	۴-۱- آثار تورمی سیستم مالیات بر ارزش افزوده
۴۵	۴-۲- اثر تثبیت کنندگی سیستم مالیات بر ارزش افزوده
۴۵	۵- الزامات سیستم مالیات بر ارزش افزوده
۴۶	۵-۱- نقش انتظارات در موفقیت نظام مالیات بر ارزش افزوده و آثار روانی وضع آن
۴۷	۵-۲- پیش بینی سیاستهای پولی مناسب جهت مقابله با گسترش پیامدهای تورمی
۴۷	۵-۳- شفاف سازی فعالیت های اقتصادی
۴۸	۵-۴- ایجاد تشکیلات اداری و اجرایی قوی و موثر
۵۱	۵-۵- ایجاد ارتباط سازمان مالیاتی با سایر سازمان های مرتبط
۵۲	۶-۵- تامین منابع مالی مورد نیاز برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده

بخش دوم: ارزیابی قانون مالیات بر ارزش افزوده

۵۵

۵۶

مقدمه

۵۷

۱- ضرورت‌های اجرایی قانون مالیات بر ارزش افزوده

۵۷

۲- ویژگی‌های قانون مالیات بر ارزش افزوده

۵۹

۳- محورهای مهم قانون مالیات بر ارزش افزوده

۵۹

۳-۱- انواع جرائم پیش‌بینی شده در قانون

۵۹

۳-۲- نرخ‌های مالیاتی

۶۰

۳-۳- تکالیف مؤدیان

۶۰

۳-۴- نحوه محاسبه مالیات بر ارزش افزوده

۶۰

۳-۵- معافیت‌های مالیاتی

۶۱

۴- مواد مرتبط با قانون مالیات بر ارزش افزوده در سایر قوانین

۶۲

۵- تشریح برخی مواد مهم قانون

۶۴

۶- مشکلات قانون مالیات بر ارزش افزوده

۶۶

۷- ابهامات و پاسخ‌های مربوط به مفاد قانون

بخش سوم: الزامات اجرایی سیستم مالیات بر ارزش افزوده (تجارب کشورها)

۷۷

۷۸

مقدمه

۷۸

۱- موضوعات کلیدی سیستم مالیات بر ارزش افزوده

۷۸

۱-۱- نرخ های مالیات بر ارزش افزوده

۸۰

۱-۲- نرخ آستانه مالیات بر ارزش افزوده

۸۰

۲- تجربه کشورها

۸۰

۲-۱- بررسی تطبیقی اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای

چک، مجارستان، لهستان، رومانی و اسلواکی

۸۲	۲-۲- بررسی نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشور نپال
۸۳	۲-۲-۱- ثبت نام
۸۳	۲-۲-۲- اظهارنامه
۸۵	۲-۲-۳- بدهی مالیاتی
۸۵	۲-۲-۴- اعتبار مالیاتی / بازپرداختهای مالیاتی
۸۶	۲-۲-۵- وجوه برگشتی مالیاتی
۸۶	۲-۲-۶- پیش شرطهای اجرای موفقیت آمیز نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشور نپال
۸۷	۲-۳- بررسی نظام مالیات بر ارزش افزوده ترکیه
۸۸	۲-۳-۱- معافیت های مالیاتی
۸۸	۲-۳-۲- نرخ های مالیاتی
۸۹	۲-۳-۳- الزامات حسابداری
۹۰	۲-۳-۴- اجرای مالیات بر ارزش افزوده
۹۰	۲-۳-۵- موارد ویژه
۹۰	۲-۴- بررسی نظام مالیات بر ارزش افزوده
۹۲	۲-۴-۱- دلایل پذیرش این نوع مالیات توسط کره جنوبی
۹۲	۲-۴-۲- ویژگی های مالیات بر ارزش افزوده در کره جنوبی
۹۴	۲-۴-۳- عملکرد مالیات بر ارزش افزوده
۹۴	۲-۵- بررسی نظام مالیات بر ارزش افزوده در ترینیداد و توباگو
۹۶	۲-۵-۱- نهایی کردن برنامه اصلاح مالیاتی
۹۶	۲-۵-۲- تهیه لایحه مالیات بر ارزش افزوده

۹۷	۲-۳- دلایل موفقیت سیستم مالیات بر ارزش افزوده
۹۹	بخش چهارم: تحلیل نتایج نظرسنجی درباره قانون مالیات بر ارزش افزوده
۱۰۰	مقدمه
۱۰۲	۱- ارزیابی سؤالات بسته نظرسنجی درباره قانون مالیات بر ارزش افزوده
۱۰۷	۲- ارزیابی سؤالات باز نظرسنجی درباره قانون مالیات بر ارزش افزوده
۱۱۳	بخش پنجم: راهکارهای اصلاحی
۱۱۴	۱- الزامات اجرایی و اصلاحی
۱۱۵	۲- پیشنهادات اصلاح مواد قانون
۱۵۳	پیوست
۱۵۴	پیوست ۱: قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۲ خرداد ۱۳۸۷
۱۶۸	پیوست ۲: مواد مرتبط با قانون مالیات بر ارزش افزوده در سایر قوانین
۱۸۱	پیوست ۳: نمونه فرم نظر سنجی

اگر چه از استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده در دنیا دهها سال می گذرد ولی در ایران به دلیل اتکای بیش از حد دولت به درآمدهای نفتی، قانون مالیات بر ارزش افزوده بعد از مباحثات و مذاکرات بین دولت و مجلس، در ۱۷ اردیبهشت ماه ۱۳۸۷ تصویب و در ۲۵ خرداد ماه به تائید شورای نگهبان رسید و در تیر ماه ۱۳۸۷ به طور آزمایشی به مدت ۵ سال جهت اجرا (از اول مهر ماه همان سال) ابلاغ شد. اگرچه استقرار چنین نظام مالیاتی مورد توجه کلیه دست‌اندرکاران امور مالی و مالیاتی است ولی اجرای دقیق آن در ایران حداقل به دو دلیل؛ کاستیهای موجود در نظام اطلاعاتی کشور و گسترده بودن دایره شمول در مراحل اجرای آزمایشی با تردیدهای جدی روبرو شد. واقعیت این است که در سایه وجود درآمدهای نفتی، هزینه تصمیم‌گیری در عرصه سیاست‌گذاری (چه تصمیمات درست و چه تصمیمات نادرست) برای ذینفعان، شهروندان و حتی کارشناسان به راحتی قابل ردیابی نیست و در بسیاری از مواقع شهروندان یا در قبال این گونه تصمیم‌گیری‌ها بی‌تفاوت‌اند و یا حالت کاملاً تدافعی به خود می‌گیرند. قانون مالیات بر ارزش افزوده جزء آن نوع تصمیماتی نیست که کلیه هزینه‌های آن قابل جبران از محل درآمدهای نفتی باشد و موفقیت آن بدون مشارکت مردم امکانپذیر نیست و لذا مردم می‌بایست در تامین هزینه‌های آن مشارکت جدی داشته باشند. به همین دلیل در مقایسه با بسیاری از قوانین مهم مصوب در چند سال اخیر همانند قانون اجرای سیاست‌های کلی اصل (۴۴) قانون اساسی و قانون مدیریت خدمات کشوری عکس‌العمل‌های متفاوت و بعضاً غیر متعارفی نیز برانگیخت.

البته فرآیند شکل‌گیری و اجرای این قانون از منظر فرآیند قانون‌گذاری، نحوه مدیریت اجرایی کشور و نوع واکنش فعالان اقتصادی و شهروندان، سؤالات جدی را در حوزه سیاست‌گذاری در کشور مطرح کرده است.

در بخش اول این مطالعه مبانی موضوع مالیات بر ارزش افزوده، در چارچوب تاریخچه، مفهوم مالیات بر ارزش افزوده، ویژگیها، مزایا و معایب، عوامل موثر بر اجرای مالیات بر ارزش افزوده، آثار مالیات بر ارزش افزوده و الزامات اجرایی آن مورد بررسی قرار می‌گیرد، در بخش دوم مفاد قانون، ارزیابی و سؤالات مرتبط طرح و ضمن پاسخ به آنها، به برخی ابهامات و ایرادات اشاره می‌گردد. در بخش سوم مطالعه تجارب کشورهای دیگر با تاکید بر فرایند اجرا، مورد بحث و بررسی قرار خواهد گرفت و در بخش چهارم نیز پیشنهاد‌های اصلاحی در مفاد قانون ارائه خواهد شد. این مطالعه بر سه روش مطالعات نظری و کتابخانه‌ای، نظرخواهی از تولیدکنندگان و اصناف و جلسات کارشناسی مبتنی است. بر این اساس ۳۴۲ نفر - ساعت جلسات کارشناسی برگزار شده است و حدود ۴۵ نفر از تولیدکنندگان و اصناف به نظرسنجی‌ها پاسخ تفصیلی ارائه کرده‌اند.

۱- سابقه مالیات بر ارزش افزوده

۱-۱- مالیات بر ارزش افزوده در جهان

ایده اصلی مالیات بر ارزش افزوده توسط یک بازرگان آلمانی بنام فون زیمنس در سال ۱۹۱۸ میلادی به منظور فائق آمدن بر مسایل مالی بعد از جنگ جهانی اول طرح ریزی و به دولت آلمان معرفی شد. می توان گفت برزیل اولین کشوری بود که شکل جامع مالیات بر ارزش افزوده را پیاده نمود. برزیل در سال ۱۹۶۸ انواع مالیات بر فروش که به مدت ۳۰ سال در آن کشور پیاده می شد را بر چید^۱. سپس کشورهای اروپایی مثل دانمارک، آلمان، سوئد و هلند این سیستم را پیاده کردند. سرانجام در سال ۱۹۷۰ اتحادیه اروپا این طرح را به عنوان یک اصل و یک ابزار کاربردی اقتصادی مناسب توصیه کرد و اکثر کشورهای عضو اتحادیه اروپا این سیستم را به اجرا گذاشتند.

۱-۲- مالیات بر ارزش افزوده در ایران

در سال ۱۳۶۶ و برای اولین بار در ایران، مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یک لایحه قانونی مطرح شد. اما به علت تقارن آن با سیاستهای تعدیل اقتصادی و تثبیت قیمتها و همچنین شرایط خاص اقتصادی ناشی از جنگ تحمیلی، مجدداً به دولت مسترد گردید. در سال ۱۳۷۰ بخش امور مالی صندوق بین المللی پول در راستای اصلاح نظام مالیاتی ایران، اجرای مالیات بر ارزش افزوده را به عنوان یکی از عوامل اصلی افزایش کارایی و اصلاح نظام مالیاتی پیشنهاد نمود و مطالعات کارشناسی گسترده ای نیز در این زمینه انجام شد.

در فروردین ماه سال ۱۳۸۴ کلیات لایحه مالیات بر ارزش افزوده (که این بار به عنوان بخشی از سیاستهای کلی نظام در بخش مالی توسط مجمع تشخیص مصلحت نظام در آذرماه سال ۱۳۸۳ به تصویب رسیده بود) به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید و در ۲۱ تیرماه ۱۳۸۵ مجلس شورای اسلامی و بر اساس اصل ۸۵ قانون اساسی تصویب اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده را به کمیسیون اقتصادی تفویض کرد.

۱- طهماسبی بلداجی، فرهاد. نگرشی به مالیات بر ارزش افزوده و چگونگی اجرای آن در ایران، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده، بهار ۱۳۸۳

سرانجام این مصوبه در تاریخ ۱۵ اسفند ۱۳۸۶ از طرف مجلس شورای اسلامی به شورای نگهبان ارسال شد. این شورا پس از بررسی مفاد مصوبه در جلسه مورخ ۲۲ اسفند همان سال، اشکالاتی را در ۱۴ بند به آن وارد دانسته و به مجلس عودت نمود. مجلس شورای اسلامی پس از انجام اصلاحات لازم مجدداً در تاریخ اول اردیبهشت سال ۱۳۸۷ آن را به شورای نگهبان ارجاع و در نهایت مصوبه در تاریخ دوم خرداد ماه ۱۳۸۷ به تایید شورای نگهبان رسید.

۲- مبانی سیستم مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده را می‌توان نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای دانست که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌کند. به عبارت دیگر در مالیات بر ارزش افزوده، اصل بار مالیاتی بر دوش مصرف‌کنندگان نهایی بوده و این مالیات بر اساس درصدی از ارزش افزوده در هر مرحله از تولید اخذ می‌گردد.

۳- ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده^۱

- ۳-۱- خود کنترلی بودن
- ۳-۲- کاهش فرار مالیاتی
- ۳-۳- افزایش انگیزه تولید
- ۳-۴- درآمد با ثبات و انعطاف‌پذیر
- ۳-۵- شفاف‌سازی حساب‌های ملی
- ۳-۶- اجتناب از مالیات بندی مضاعف
- ۳-۷- تسهیل ورود به پیمان‌های منطقه‌ای
- ۳-۸- تشویق صادرات
- ۳-۹- تشویق سرمایه‌گذاری

^۱ - طهماسبی، فرهاد. نگرشی به مالیات بر ارزش افزوده و چگونگی اجرای آن در ایران. دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده. بهار ۱۳۸۳

۴- آثار اقتصادی سیستم مالیات بر ارزش افزوده

سیستم مالیات بر ارزش افزوده اثرات متفاوتی را در اقتصاد بر جای می‌گذارد که از آن جمله می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

۴-۱- آثار تورمی سیستم مالیات بر ارزش افزوده

۴-۲- اثر تثبیت‌کنندگی سیستم مالیات بر ارزش افزوده

۴-۳- اثر مالیات بر ارزش افزوده بر تجارت خارجی

۵- الزامات اجرایی مالیات بر ارزش افزوده

۵-۱- نقش انتظارات در موفقیت نظام مالیات بر ارزش افزوده و آثار روانی وضع آن

۵-۲- پیش‌بینی سیاست‌های پولی مناسب جهت مقابله با گسترش پیامدهای تورمی

۵-۳- شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی

۵-۴- ایجاد تشکیلات اداری و اجرایی قوی و موثر

۵-۵- ایجاد ارتباط سازمان مالیاتی با سایر سازمان‌های مرتبط

۵-۶- تامین منابع مالی مورد نیاز برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده

۵-۷- فرآیند اجرایی نظام مالیات بر ارزش افزوده

برخی نیازهای اساسی در حوزه اجرایی نظام مالیات بر ارزش افزوده عبارتند از:

داشتن نظامی کارآمد برای شناسایی مودیان، داشتن فرم اظهارنامه ساده که پردازش آنها مستلزم صرف زمان طولانی نباشد، داشتن برنامه کارآمد برای پشتیبانی از مودیان، سیستم الکترونیکی مطمئن برای پردازش داده‌ها که اطلاعاتی بروز و دقیق تهیه کند، داشتن سیستمهای کنترل متقابل اطلاعات مندرج در اظهارنامه با اطلاعات به دست آمده از دیگر منابع برای شناسایی گزارش‌های خلاف واقع، داشتن نظام وصول و اجرایی که برای انواع مختلف عدم تمکین از راهکارهای متفاوتی استفاده کند.

۶- محورهای مهم قانون مالیات بر ارزش افزوده

چند محور اصلی در قانون مالیات بر ارزش افزوده مورد تاکید قرار گرفته است که در این جا به برخی از آنها اشاره می شود.

۶-۱- انواع جرائم پیش بینی شده

۶-۲- نرخ های مالیاتی

۶-۳- تکالیف مؤدیان

۶-۴- نحوه محاسبه مالیات بر ارزش افزوده

۶-۵- معافیت های مالیاتی

۷- مواد مهم قانون مالیات بر ارزش افزوده

در بین مواد قانون برخی از مواد از اهمیت اساسی در اجرای قانون برخوردار هستند .

۷-۱- طبق ماده ۱ عرضه کالاها و ارایه خدمات در ایران و همچنین واردات و صادرات آنها مشمول مقررات این قانون می باشد.

۷-۲- طبق ماده ۳ ارزش افزوده اختلاف میان داده و ستاده است.

۷-۳- طبق ماده ۴ عرضه کالا به معنی انتقال کالا از طریق هر نوع معامله است.

در اینجا قانونگذار آگاهانه کلمه فروش را به جای عرضه به کار نبرده است تا جلوی هر گونه فرار مالیاتی را بگیرد.

۷-۴- طبق ماده ۵ ارایه خدمت زمانی مشمول مالیات خواهد بود که ارایه دهنده خدمت از استفاده کننده خدمت ما به ازاء را دریافت کرده باشد.

۷-۵- طبق مواد ۶ و ۷ کالاهایی که از خارج کشور و یا از مناطق آزاد و ویژه تجاری وارد قلمرو گمرکی کشور شوند جزء واردات به حساب می آیند. همین طور صادرات به خارج از کشور و مناطق آزاد و ویژه تجاری جزو صادرات حساب می آید.

۶-۷- طبق ماده ۸ تمام کسانی که واردات انجام می دهند مشمول پرداخت مالیات به حساب می آیند و زمانی که کالا از گمرک ترخیص می شود تاریخ تعلق مالیات خواهد بود. مؤدیانی که صادرات انجام می دهند مالیاتی نمی دهند و حتی مالیاتهایی که از قبل هم داده اند نیز به آنها بازگردانده می شود.

۷-۷- طبق ماده ۹ معاوضه کالا در این قانون، عرضه کالا یا خدمت تلقی می شود و به طور جداگانه مشمول مالیات خواهد شد.

۷-۸- طبق ماده ۱۰ هر سال شمسی به ۴ دوره مالیاتی سه ماهه تقسیم می شود، بر خلاف ماده ۱۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم که در آن سال مالیاتی به یک سال شمسی که از اول فروردین هر سال شروع و پایان اسفند همان سال خاتمه می یابد.

۷-۹- طبق ماده ۱۱ تاریخ تعلق مالیات، تاریخ صورتحساب یا تاریخ تحویل کالا یا تاریخ تحقق معامله (هر کدام که مقدم است) می باشد.

۷-۱۰- طبق ماده ۱۶ نرخ مالیات بر ارزش افزوده ۱/۵٪ است ولی عملاً ۳٪ از مصرف کننده اخذ می شود، چون به موجب ماده ۳۸، ۱/۵٪ نیز بابت عوارض شهرداری باید پرداخت شود. همچنین در بند ۱ ماده ۱۶، نرخ مالیات بر ارزش افزوده انواع سیگار و محصولات دخانی ۱۲٪ و انواع بنزین و سوخت هواپیما ۲۰٪ تعیین شده است که عملاً ۱۵٪ و ۳۰٪ گرفته می شود. چون به موجب ماده ۳۸ به ترتیب معادل ۳٪ و ۱۰٪ عوارض مشمول آنها می شود.

۷-۱۱- طبق ماده ۱۷ مؤدیان لازم است مبالغی که به عنوان مالیات دریافت کرده اند و آنچه را که به عنوان مالیات پرداخت کرده اند در اظهارنامه قید کنند و مابه التفاوت را در صورت مازاد به حسابهای مربوطه واریز و در صورت کسری از اداره امور مالیاتی در خواست استرداد نمایند و یا اینکه به عنوان اعتبار مالیاتی آنان در دوره های بعدی، محسوب خواهد شد.

۷-۱۲- طبق ماده ۱۸ یکی از تکالیف فعالان اقتصادی در این نظام مالیاتی ثبت نام است، ثبت نام یعنی شناسایی مؤدی برای اخذ مالیات بر ارزش افزوده که کلیه واردکنندگان، صادرکنندگان و کلیه فعالان اقتصادی در حال حاضر با مجموع فروش کالا و خدمات بیش از سه میلیارد ریال (سیصد میلیون تومان) در سال ثبت نام می کنند.

۷-۱۳- طبق تبصره (۲) ماده (۲۱) کلیه مؤدیان مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی تا حداکثر پانزده روز پس از انقضای هر دوره مالیاتی می باشند و اشخاص حقیقی و حقوقی که بیش از یک محل شغل یا فعالیت دارند، تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات برای هر محل شغل یا فعالیت به طور جداگانه الزامی است. مثلاً اگر شرکتی چند فروشگاه و یا چند شعبه داشته باشد باید برای هر کدام جداگانه اظهارنامه ارایه دهد و مالیاتش را به طور جداگانه پرداخت نماید.

۷-۱۴- طبق ماده (۵۱) اگر مؤدی جزء آن دسته از تولیدکنندگان بوده باشد و کالاهایی را تولید می کرده که مشمول بند (ه) ماده (۳) قانون تجمیع عوارض بوده است، یعنی وقتی کالا را می فروخت باید از خریدار ۳٪ مالیات می گرفت، (۲٪ مالیات، ۱٪ عوارض) و ظرف دو ماه هم باید مالیات فروش هر ماه را به اداره مالیات پرداخت می کرد، از خرداد ماه ۱۳۸۷ از آن کالاهایی که در بند (ه) ماده (۳) قید شده بودند دیگر ۲٪ مالیات و ۱٪ عوارض دریافت نخواهد کرد یعنی ۲٪ مالیات قبلی را اخذ نمی کند و به جای ۱٪، ۱/۵٪ عوارض دریافت می کند.

۸- مشکلات قانون مالیات بر ارزش افزوده

مشکلات موجود در خصوص قانون مالیات بر ارزش افزوده را می توان به دو دسته طبقه بندی کرد: آن دسته از مشکلاتی که در خود قانون و مفاد قانون وجود دارد مانند تعیین نرخ آستانه و شفاف نبودن معافیت ها و دسته دیگری که در قانون، پاسخهای آن وجود دارد ولی به دلیل نبود پیش زمینه هایی همچون اطلاع رسانی دقیق، آموزشهای لازم، آشنایی مؤدیان با نظام حسابداری اجرای آن در فرایند اجرای قانون حادث می شود. طبیعی است پاسخ مشکلات بخش اول باید در قالب اصلاح قانون مد نظر قرار بگیرد و پاسخ مشکلات بخش دوم در فرآیند شفاف سازی مفاد قانون قابل پاسخگویی است.

۹- تجربه کشورها

۹-۱- کشورهای اروپایی

طبق ساختار اتحادیه اروپا، سیستمهای مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای عضو؛ بطور عمومی از نوع مصرف و به شکل اعتبار- صورتحساب (اعتباری) هستند. در این سیستمها نرخها و معافیت ها متعدد هستند. علاوه بر

نرخهای استاندارد و تعدیل شده، هر کشور نرخ صفر را برای کالا و خدمات معین، بخصوص صادرات بکار می‌برد. در مورد اعمال معافیتها برای گروههای خاص، واحدهای تولیدی و کالاهای ویژه، تفاوت‌های عمده‌ای در بین کشورها وجود دارد. بخصوص سیستم رومانی و لهستان حوزه نسبتا وسیعی از معافیتها را برای کالاها و خدمات خاص در نظر می‌گیرند، در حالی که سیستم مجارستان دارای وسیعترین پایه است، سیستمهای چک و اسلواکی متوسط هستند و مجارستان و رومانی آستانه معافیت بسیار کمتری نسبت به سه کشور دیگر دارند.

۹-۲- پیش‌شرطهای اجرای موفقیت‌آمیز نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشور نپال

موفقیت و عدم موفقیت این سیستم مالیاتی در کشورهای مختلف، متفاوت است، تجربه کشور نپال در اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده بیانگر الزامات ذیل است:

- محیط سیاسی با ثبات
- برقراری تعهدات قوی سیاسی
- اصلاح و تعدیل کلیه مالیاتهای اصلی
- تبعیت از اصول بنیادین مالیات بر ارزش افزوده
- سازمان مؤثر و قوی

در صورت فقدان وجود یک سازمان قوی و با انگیزه مالیاتی، سیستم مالیات بر ارزش افزوده نمی‌تواند در اجرا موفق باشد.

۹-۳- بررسی نظام مالیات بر ارزش افزوده ترکیه

نظام مالیات بر ارزش افزوده در ترکیه که از سال ۱۹۸۵ در نظام مالیاتی این کشور معرفی گردید. سیستم مالیاتی مذکور برگرفته از مدل اتحادیه اروپا بود هرچند که در فرآیندهای اجرایی دارای تفاوت‌های آشکاری است. بررسی تجربیات اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشور ترکیه بیانگر مدت زمان کوتاه (دو ماه) در معرفی و اجرای نظام مالیاتی مذکور است.

از مشخصه‌های دیگر اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشور ترکیه آن است که مالیات بر ارزش افزوده در مورد کالاهای وارداتی در مرز، قبل از اینکه کالا به کشور وارد شود، بوسیله مقامات امور گمرک وضع می‌شود و با کالای وارداتی، در جریان تولید به مانند کالای خریداری شده از داخل، برخورد می‌گردد. البته مالیات بر ارزش افزوده بر ماشین‌آلات و تجهیزات تولید شده در داخل و یا خریداری شده و وارد شده برای برخی پروژه‌های سرمایه‌گذاری، در صورتی که هدف آنها افزایش انگیزه سرمایه‌گذاری تحت حمایت باشد، برقرار نمی‌گردد.

۹-۴- بررسی نظام مالیات بر ارزش افزوده در کره جنوبی

از اهداف مربوط به بخش مالیات در برنامه پنج ساله اول توسعه اقتصادی دولت کره طی سال‌های ۱۹۶۶-۱۹۶۲، گسترش پایه مالیاتی بود. به منظور دستیابی به این هدف، دولت کره اقدام به تأسیس اداره اجرای مالیات ملی در سال ۱۹۶۵ کرد. موضوع مطالعه و بررسی مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۹۷۱ از سوی وزارت دارایی کره مطرح شده بود که به منظور شناخت دقیق و جامع مالیات بر ارزش افزوده کشور کره اقدام به راینی و مشاوره با اقتصاددانان و کارشناسان برجسته بانک جهانی کرد.

مراحل اجرایی مالیات بر کسب و کار و مالیات بر فروش چند مرحله‌ای که از مالیات‌های مرسوم در این کشور قبل از اجرای مالیات بر ارزش افزوده بود و قبلاً مکانیزه شده بود باعث شد که اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده تسهیل شود.

برخی از ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده در کره جنوبی عبارت بودند از:

مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف: مالیات بر ارزش افزوده انتخاب شده در کشور کره جنوبی از نوع مصرف است که براساس آن همه کالاهای مصرفی مشمول مالیات می‌شوند و کالاهای سرمایه‌ای از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف هستند.

دوره مالیات بر ارزش افزوده: دوره مالیات بر ارزش افزوده در کره جنوبی به دو دوره تقسیم می‌شود؛ دوره اول از اول ژانویه تا ۳۰ ژوئن است و دوره دوم از اول ژوئیه تا ۳۱ دسامبر.

نرخ مالیات بر ارزش افزوده:

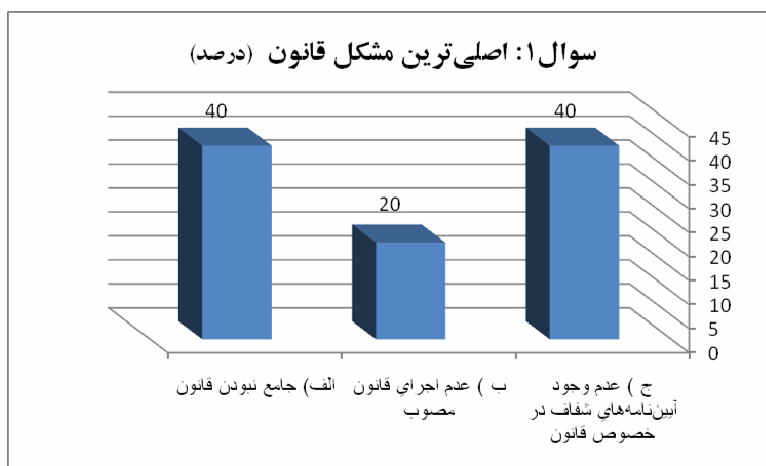
براساس قانون، نرخ مالیات بر ارزش افزوده یک نرخ پایه‌ای ۱۳ درصد است به طوری که ۳ درصد نوسان در این نرخ در قانون گنجانده شده بود که نظام مالیاتی بتواند در مقابل تغییرات اقتصادی عکس‌العمل مناسبی داشته باشد. اما در عمل، نرخ مالیات بر ارزش افزوده در حد ۱۰ درصد ثابت ماند.

کالاها و خدمات مشمول نرخ صفر: موارد زیر مشمول نرخ صفر بوده و مالیات عوامل تولید پرداخت شده برای آنها قابل استرداد است. مالیات بر ارزش افزوده با نرخ صفر تنها برای شرکت‌های داخلی و یا افراد ساکن در کره قابل اعمال است. با این حال، شرکت‌های خارجی و یا افراد غیرساکن در کره که در زمینه حمل و نقل بین‌المللی با کشتی یا هواپیما فعالیت دارند، در صورتی که کشورشان با کره جنوبی توافق دوجانبه و متقابل داشته باشد می‌توانند مشمول مالیات بر ارزش افزوده با نرخ صفر شوند. در این کشور کالاها و خدماتی که جزء کالاهای اساسی مورد نیاز مردم محسوب می‌شوند، چه وارد شوند و چه در داخل تولید شوند از مالیات معاف هستند.

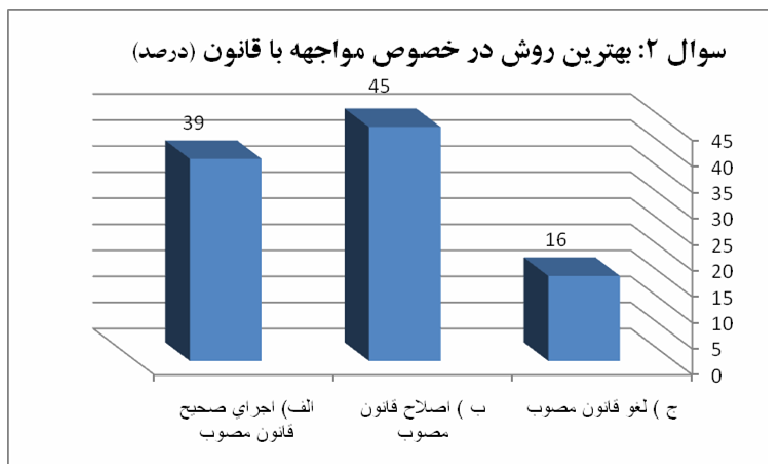
۱۰- نتایج نظرسنجی درباره قانون مالیات بر ارزش افزوده

جهت ارزیابی قانون مالیات بر ارزش افزوده از تولیدکنندگان و فعالین اقتصادی و بازرگانی نظرخواهی شد که جمع‌بندی آن به شرح ذیل بود:

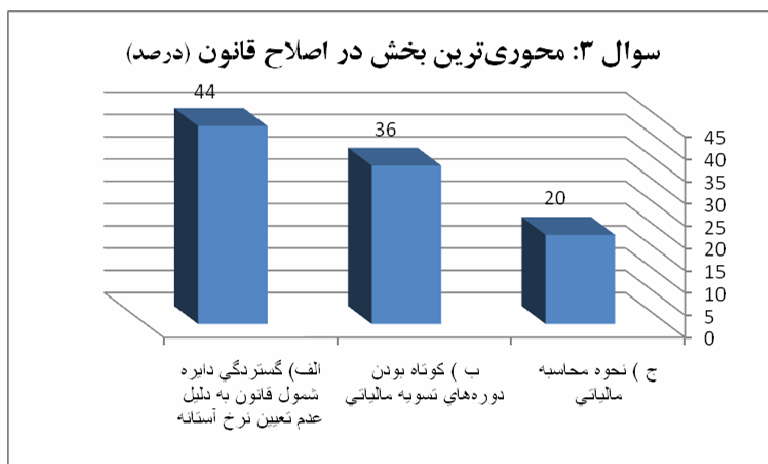
- اصلی‌ترین مشکل قانون جامع نبودن قانون و عدم شفافیت آیین‌نامه‌های مربوطه بود.



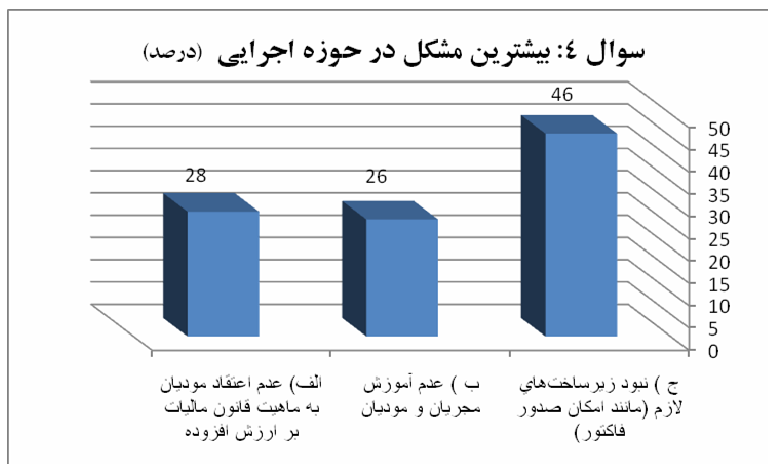
• بهترین روش مواجهه با قانون اصلاح آن بود.



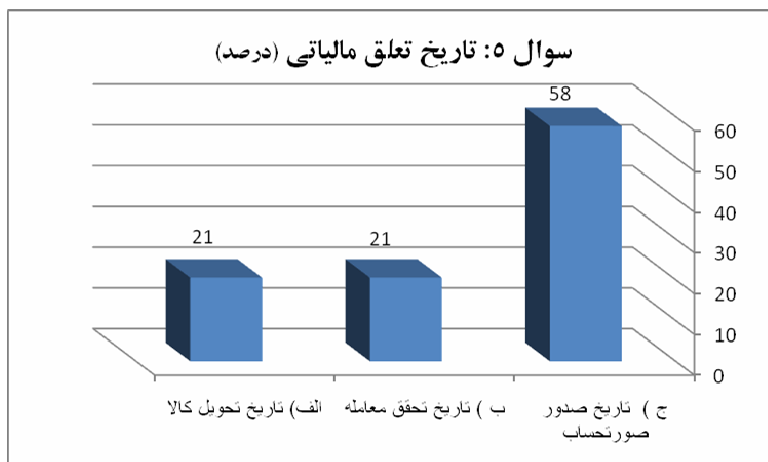
• محوری ترین بخش قابل اصلاح در قانون محدود کردن دایره شمول و تعیین نرخ آستانه بود.



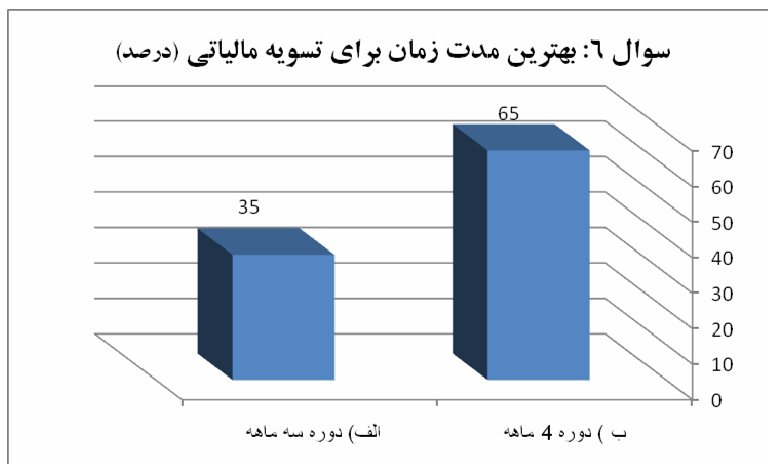
• مهم‌ترین مشکل حوزه اجرای قانون نبود زیر ساخت‌های لازم بود.



• بهترین موعد تعلق مالیاتی تاریخ صدور صورتحساب بود.



- بهترین زمان تسویه مالیاتی دوره ۴ ماهه بود.



- در خصوص چگونگی مواجهه با نحوه استفاده از کالاهایی مانند آب، برق و ... نظرات به شرح ذیل می باشد:

عده ای معتقد بودند که چون اقلام مذکور مصرفی هستند، مالیاتی بر آنها تعلق نمی گیرد. برخی دیگر معتقدند که همچون بیمه شخص ثالث، مسئولیت مدنی و هزینه هایی از این دست در صورت های مالی شرکت ها مد نظر قرار گیرند. از طرف دیگر می توان به هنگام محاسبه مالیات بر ارزش افزوده در اظهارنامه مالیاتی منعکس شود یا با ارسال قبض های جداگانه ۳ ماهه در نظر گرفته شود. برخی دیگر نیز معتقدند در مورد این اقدام نیازی به اخذ مالیات نیست. نظر دیگر هم این بود که ارقام ۶ درصد قانون موسوم به تجمع عوارض در خصوص این گونه خدمات به ۳ درصد کاهش یابد که البته رویه مورد عمل دولت از زمان اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز همین بوده است.

- پیشنهاد دیگر در خصوص چگونگی تسویه معافیت های مالیاتی مبتنی بر آن بود

که نرخ ۳ درصد قانون از همان ابتدا به عنوان اعتبار مالیاتی مودیان منظور شود که برای رقابت پذیری مفید خواهد بود حتی از مواد اولیه ای که برای تولید فروش داخلی بکار گرفته می شوند نیز معاف از مالیات باشد. برخی دیگر نیز معتقدند که با توجه به گواهی های تحقق صادرات و یا پروانه صادراتی مالیات های دریافتی از این بابت مسترد شود.

• در خصوص مهمترین مشکل حوزه اجرای قانون نیز اعتقاد بر آن بود که یکی از مهمترین مشکلات در این خصوص عدم پرداخت بدهی‌های شرکت‌های دولتی به بخش خصوصی است که با تاخیرهای بیشتر از ۴ ماه مواجه می‌شود. این امر منجر به تحمیل جریمه‌های سنگین به شرکت‌های خصوصی به دلیل تاخیر در پرداخت مالیات آنها می‌شود. مشکل دیگر در این خصوص فرار مالیاتی به دلیل عدم جامعیت قانون عنوان شده بود. اخذ ۳ درصد از کلیه مواد اولیه و بسته‌بندی محصولات دارویی و منع قانونی فعالین حوزه دارو از افزایش ۳ درصدی قیمت باعث زیان‌دهی این شرکت‌ها عنوان شده بود.

• آثار اجرای قانون بر شفاف‌سازی اطلاعات مالی

برخی از پرسش‌شوندگان اجرای این قانون را به ضرر شرکت‌ها و فعالینی می‌دانند که دارای صورتهای مالی شفافی هستند و برخی دیگر اجرای کامل آن و بدون معافیت اصناف از شمول آن را باعث شفاف‌سازی می‌دانند و برخی دیگر نیز ایجاد یک سیستم اطلاعاتی از کلیه مبادلات را عامل موفقیت این قانون در شفاف‌سازی می‌دانند. برخی دیگر شفافیت این بخش را منوط به شفافیت سایر بخش‌ها از جمله نظام تامین اجتماعی، مبادلات بازار سرمایه و یا سایر نظام‌های مالی می‌دانند.

مهمترین اقدام اجرایی و یا سیاستی تکمیلی اقدامات تکمیلی از نظر پرسش‌شوندگان به شرح ذیل بوده است.

- فرهنگ سازی
- تدوین آیین‌نامه دقیق اجرایی با حضور نمایندگان مجرب بخش خصوصی
- انتشار گزارش‌های دوره‌ای شفاف در خصوص عملکرد شرکت‌های متعهد به قانون و بخش‌های که گریزهای مالیاتی داشته‌اند
- ایجاد تشکیلات قوی اداری
- ایجاد شبکه ملی معاملات اشخاص حقیقی و حقوقی به منظور استفاده به روز ذینفعان و تصمیم‌گیرندگان
- جلوگیری از واردات قاچاق
- زمینه سازی برای صدور فاکتور
- شفاف سازی برخی مفاد قانون مثل بند الف ماده ۱۱ و فرایند رسیدگی به اختلافات

- تدوین سیستم های اطلاعاتی یکپارچه
- تعدیل زمان تسویه به دلیل دوره های فصلی
- تعیین دقیق حدود و شمول قانون
- اتخاذ سیاست یکسان توسط دستگاه های دولتی در قبال این موضوع
- ارزیابی کلی قانون

- از طرف دیگر برخی ماهیت زیرزمینی اقتصاد را مانع اصلی اجرای این قانون می دانند.

۱۱- پیشنهاد های اصلاحی

اگر چه فراهم کردن برخی زمینه های اجرایی در خصوص قانون مالیات بر ارزش افزوده ضروری است ولی برخی از مواد قانون نیز نیاز به اصلاح دارند این اصلاحیه باید در خصوص موارد ذیل اعمال شود.

- تعریف دقیق مصرف کننده نهایی
 - تعریف دقیق کالای صادراتی
 - تغییر دوره های تسویه مالیاتی
 - مشخص ساختن مفهوم «تحقق معامله» در قانون
 - تعیین حد آستانه
 - ایجاد امکان استفاده از ماده ۲۵۱ قانون مالیات های مستقیم
- بدین ترتیب مواد ۱، ۴، ۶، ۷، ۸، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶، ۱۷، ۱۹، ۲۰، ۲۱، ۲۵، ۲۶، ۳۰، ۳۳، ۳۸ و ۴۲ نیاز به اصلاح دارند.



اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی تهران

بخش اول

سابقه و مبانی سیستم مالیات بر ارزش افزوده

مقدمه

از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در جهان حدود ۶۰ سال می‌گذرد. در واقع این قانون در سال ۱۹۴۸ میلادی در کشور فرانسه به مرحله اجرا درآمد. پس از آن و بخصوص از دهه ۶۰ میلادی به بعد بکارگیری این سیستم مالیاتی به سرعت مورد توجه کشورهای جهان قرار گرفت. پیش از گسترش مالیات بر ارزش افزوده، مالیات غیر مستقیم داخلی به طور گسترده‌ای در غالب کشورها اجرا می‌شد و به دلیل ناکارآمدی‌های این نوع نظام مالیاتی، اقتصاددانان بدنبال سیستم مالیاتی جدیدی بودند تا این اختلال‌ها را به حداقل برسانند. در حال حاضر بالغ بر ۱۴۰ کشور از این شیوه مالیاتی استفاده می‌کنند. بکارگیری این نوع مالیات در ایران به دلیل مشکلات سیاسی و اقتصادی به تعویق افتاد و در سال ۱۳۸۰ پیش‌نویس جدیدی از لایحه مالیات بر ارزش افزوده به دولت ارائه شد و پس از طی مراحل قانونی در خردادماه سال ۱۳۸۷ به تصویب شورای نگهبان رسید و اجرای آن از نیمه اول مهرماه ۱۳۸۷ آغاز شد.

در این بخش، پس از مرور تاریخچه مالیات بر ارزش افزوده، مفهوم و ویژگی‌های این نوع مالیات به تفصیل بیان می‌شود و سپس آثار آن بر اقتصاد بررسی، و در انتها نیز الزامات اجرایی سیستم مالیات بر ارزش افزوده مورد تجزیه و تحلیل قرار خواهد گرفت.

۱- سابقه مالیات بر ارزش افزوده

۱-۱- مالیات بر ارزش افزوده در جهان

ایده اصلی مالیات بر ارزش افزوده توسط یک بازرگان آلمانی بنام فون زیمنس در سال ۱۹۱۸ میلادی به منظور فائق آمدن بر مسایل مالی بعد از جنگ جهانی طرح‌ریزی و به دولت آلمان معرفی شد. ایده‌های دیگری نیز در سال ۱۹۲۰ ارائه شدند. برای مثال آدامز (۱۹۲۱) روش فاکتور نویسی - اعتباری^۱ را پیشنهاد نمود. در توسعه مفهومی این سیستم مالیاتی سهم موريس لوره قابل توجه است. او از ابتدای طراحی مالیات بر ارزش افزوده نظریه‌پردازی کرد و در دفاع از آن، تئوریهای اقتصادی را به خدمت گرفت. امروزه از او به عنوان پدر مالیات بر ارزش افزوده فرانسه یاد می‌شود. با این حال و با وجود این نظریه پردازی‌ها در دهه ۲۰ میلادی، اجرای

^۱ Invoice-Credit

این مالیات به کندی آغاز شد و برای بیش از سه دهه مورد بحث قرار گرفت. اولین کشور در اجرای مالیات بر ارزش افزوده فرانسه است که در سال ۱۹۴۸ میلادی این سیستم مالیاتی را بکار گرفت. این مالیات در بدو اجرا تنها تولیدات کارخانه‌ای را پوشش می‌داد و در سال ۱۹۵۳ در ایالت میشیگان آمریکا نیز مالیات عملکرد تجاری بر مبنای پایه محاسباتی در شکل مالیات بر ارزش افزوده اعمال شد. تا اواسط دهه ۶۰ میلادی مالیات بر ارزش افزوده تنها در فرانسه و ایالت میشیگان اجرا می‌شد اما در اواخر دهه ۶۰، گسترش مالیات بر ارزش افزوده سرعت گرفت و اجرای مالیات بر ارزش افزوده تا پایان دهه ۷۰ میلادی همچنان به سرعت پیش می‌رفت.

می‌توان گفت برزیل اولین کشوری بود که شکل جامع مالیات بر ارزش افزوده را پیاده نمود. برزیل در سال ۱۹۶۸ انواع مالیات بر فروش، که به مدت ۳۰ سال در آن کشور پیاده می‌شد را ملغی نمود.^۱ سپس کشورهای اروپایی مثل دانمارک، آلمان، سوئد و هلند این سیستم را پیاده کردند. سرانجام در سال ۱۹۷۰ اتحادیه اروپا این طرح را به عنوان یک اصل و یک ابزار کاربردی اقتصادی مناسب توصیه کرد و اکثر کشورهای عضو اتحادیه اروپا این سیستم را به اجرا گذاشتند. معرفی مالیات بر ارزش افزوده با هدف ادغام اقتصادی گسترده‌تر بین دولت‌های عضو جامعه‌ی اروپایی صورت گرفت. هدف از بکارگیری مالیات بر ارزش افزوده در این منطقه، پرهیز از اختلالات تجاری بود که از مالیات‌های غیرمستقیم نشأت می‌گرفت چرا که مالیات‌های غیر مستقیم به واسطه‌ی مالیات‌بندی مضاعف، مزیت‌های نسبی کشورها را دستخوش تغییر قرار می‌داد.

دامنه گسترش مالیات بر ارزش افزوده بر مبنای مناطق جغرافیایی و نیز تعداد کل کشورها در دهه‌های مختلف در جداول زیر نشان داده شده است:

۱- طهماسبی بلداجی، فرهاد، نگرشی به مالیات بر ارزش افزوده و چگونگی اجرای آن در ایران، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده، بهار ۱۳۸۳

جدول (۱) گسترش مالیات بر ارزش افزوده در مناطق جغرافیایی

کشورهای صحرای آفریقا	آسیا و اقیانوسیه	اتحادیه اروپا، نروژ و سوئیس	اروپای مرکزی	آفریقای شمالی و خاورمیانه	آمریکا	جزایر کوچک
۲۰۰۱	۲۷ (۴۳)*	۱۸ (۲۴)	۱۷ (۱۷)	۲۵ (۲۶)	۲۲ (۲۶)	۸ (۲۷)
۱۹۸۹	۴	۶	۵	۱	۱۶	۱
۱۹۷۹	۱	۱	۱۲	۰	۱۲	۰
۱۹۶۹	۱	۰	۵	۰	۲	۰

Source: MFSA compilation

*ارقام داخل پرانتز بیانگر تعداد کل کشورها در سال ۱۹۹۸ در آن منطقه جغرافیایی است.

نکته قابل توجه جدول (۱) آن است که مالیات بر ارزش افزوده بطور فزاینده‌ای توسط کشورهای که دارای توسعه اقتصادی بطور متوسط پایینی هستند (بر مبنای تولید ناخالص داخلی سرانه) اجرا شده است. برای مثال بیشتر کشورهای آفریقایی خود را با سیستم مالیات بر ارزش افزوده تطبیق داده‌اند که مشخصه مهم این کشورها درآمد سرانه و نرخ پایین با سودی است^۱.

همانطور که از جدول (۱) ملاحظه می‌شود کشورهای آسیایی، اقیانوسیه و اروپای مرکزی در دهه ۹۰ میلادی و برخی کشورهای در حال توسعه بعد از سال ۲۰۰۰ این سیستم را اجرا کردند و در حال حاضر بالغ بر ۱۴۰ کشور از این شیوه مالیاتی استفاده می‌کنند. (جدول ۲)

^۱ — نادران، الیاس، تخمین ظرفیت مالیاتی ناشی از اجرای لایحه مالیات بر ارزش افزوده در ایران، پاییز ۱۳۸۳

جدول (۲) روند اتخاذ مالیات بر ارزش افزوده در دهه‌های مختلف میلادی

زمان	تعداد کشور جدید	جمع کل کشورها
تادهه ۱۹۵۰ میلادی	۱	۱
دهه ۱۹۶۰ میلادی	۷	۸
دهه ۱۹۷۰ میلادی	۲۰	۲۸
دهه ۱۹۸۰ میلادی	۱۹	۴۷
دهه ۱۹۹۰ میلادی	۷۲	۱۱۹
دهه ۲۰۰۰ میلادی (تا سال ۲۰۰۴)	۱۷	۱۳۶

ماخذ: آشنایی با کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده، سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۵

۱-۲- مالیات بر ارزش افزوده در ایران

در سال ۱۳۶۶ و برای اولین بار در ایران، مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یک لایحه قانونی مطرح شد. در این سال لایحه مالیات بر ارزش افزوده به مجلس رفت که در شور اول کلیات آن، و در شور دوم نیز شش ماده آن به تصویب رسید. اما به علت مقارن شدن آن با سیاستهای تعدیل اقتصادی و تثبیت قیمتها و همچنین شرایط خاص اقتصادی ناشی از جنگ تحمیلی، مجدداً به دولت مسترد گردید. در سال ۱۳۷۰ بخش امور مالی صندوق بین‌المللی پول در راستای اصلاح نظام مالیاتی ایران، اجرای مالیات بر ارزش افزوده را به عنوان یکی از عوامل اصلی افزایش کارایی و اصلاح نظام مالیاتی پیشنهاد نمود و مطالعات کارشناسی گسترده‌ای در این زمینه انجام شد. شایان ذکر است دپارتمان مذکور نقش قابل توجهی در سوق دادن کشورها به سمت مالیات بر ارزش افزوده داشته است.

علاوه بر این حدود ۱۰ سال بعد نیز کارشناسان داخلی و بین‌المللی اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده را به عنوان یکی از راهکارهای اصلی افزایش کارایی نظام مالیاتی به دولت پیشنهاد کردند تا اینکه بالاخره در سال ۱۳۸۰ پیش‌نویس جدید لایحه مالیات بر ارزش افزوده توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی به دولت ارائه شد. این لایحه پس از تصویب در هیئت دولت در ۲۸ مهرماه سال ۱۳۸۱ تقدیم مجلس شورای اسلامی شد. با این حال طی سالهای ۱۳۸۱ تا ۱۳۸۲ و به منظور رفع بخشی از مشکلات حاکم بر اخذ مالیات و عوارض از

کالاها و خدمات و همچنین فراهم آوردن مقدمات اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشور، قانون موسوم به جمع عوارض تصویب و به اجرا گذاشته شد.

سرانجام در فروردین ماه سال ۱۳۸۴ کلیات لایحه مالیات بر ارزش افزوده که این بار به عنوان بخشی از سیاستهای کلی نظام در بخش مالی توسط مجمع تشخیص مصلحت نظام در آذرماه سال ۱۳۸۳ به تصویب رسیده بود به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. در همان سال کمیسیونهای اصلی و فرعی مرتبط با لایحه در مجلس، بررسی جزییات لایحه مذکور را در شور دوم مجلس شروع کردند و در ۲۱ تیرماه ۱۳۸۵ مجلس شورای اسلامی بر اساس اصل ۸۵ قانون اساسی تصویب اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده را به کمیسیون اقتصادی تفویض کرد. این کمیسیون از شهریور سال ۱۳۸۵ تا مهر ۱۳۸۶ مواد لایحه مالیات بر ارزش افزوده را بررسی کرده و به تصویب رساند.

مجلس شورای اسلامی در ۹ بهمن ماه ۱۳۸۶ مدت اجرای آزمایشی قانون مذکور را بر اساس اصل ۸۵ قانون اساسی در صحن علنی به مدت ۵ سال تعیین نمود. سرانجام این مصوبه در تاریخ ۱۵ اسفند ۱۳۸۶ از طرف مجلس شورای اسلامی به شورای نگهبان ارسال شد. این شورا پس از بررسی مفاد مصوبه در جلسه مورخ ۲۲ اسفند همان سال، اشکالاتی را در ۱۴ بند به آن وارد دانسته و به مجلس عودت نمود. مجلس شورای اسلامی پس از انجام اصلاحات لازم مجدداً در تاریخ اول اردیبهشت سال ۱۳۸۷ آنرا به شورای نگهبان ارجاع و در نهایت مصوبه در تاریخ دوم خرداد ماه ۱۳۸۷ به تایید شورای نگهبان رسید.

به این ترتیب قانون مالیات بر ارزش افزوده که در جلسه مورخ ۸۷/۲/۱۷ کمیسیون اقتصادی مجلس و مطابق با اصل ۸۵ قانون اساسی به تصویب رسیده بود در تاریخ به دولت ابلاغ گردید.

کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی مطابق با نظر دستگاه اجرایی ذیربط (سازمان امور مالیاتی کشور) زمان اجرای این قانون را مورخ ۸۷/۷/۱ تعیین کرد و قانون مالیات بر ارزش افزوده در تاریخ ۱۳۸۷/۴/۱ توسط رئیس جمهور به وزیر امور اقتصادی و دارایی جهت اجراء ابلاغ شد.

لازم به ذکر است در فرآیند بررسی و تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده و طبق نتایج حاصل شده در جلسات شورای راهبردی دولت که هدف آن کاستن از اثرات تورمی اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بود،

نرخ ۱/۵ درصدی برای قانون مذکور پیشنهاد شد که با ۱/۵ درصد عوارض شهرداری‌ها، در مجموع نرخ این مالیات ۳ درصد تعیین شد. بالاخره این تصمیم طی نامه‌ای و در قالب یک توصیه از سوی رئیس جمهور به مجلس شورای اسلامی ارسال و بر لزوم تصویب سریع قانون مذکور با این نرخ تاکید شد. کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی نیز با بحث‌های کارشناسی در ارتباط با چگونگی تعیین نرخ مالیات بر ارزش افزوده در نهایت مبنا را همان نظر رئیس جمهور یعنی نرخ ۳ درصدی (۱/۵ درصد مالیات و ۱/۵ درصد عوارض شهرداری) قرار داد.

در این راستا سازمان امور مالیاتی کشور با صدور اطلاعیه‌ای و بر اساس ماده (۱۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده، ثبت نام مرحله اول مودیان مالیاتی را آغاز نمود. سپس با استناد به ماده (۱۹) قانون مالیات بر ارزش افزوده، دستورالعمل صدور صورتحساب فروش کالاها و ارائه خدمات را صادر نمود. سازمان امور مالیاتی دستورالعمل حسابداری و محاسبات مالیات بر ارزش افزوده را نیز در این مدت تهیه و ارائه کرد. با همه این تفاسیر و اقدامات صورت گرفته، اجرای قانون از نیمه اول مهرماه ۱۳۸۷ شروع شد. اما متأسفانه به دلیل عدم اطلاع رسانی به موقع در مورد فواید و آثار این قانون در نظام اقتصادی کشور و همچنین فقدان سازوکارهای اجرایی لازم، با انتقاد وسیع فعالان اقتصادی مواجه گردید. بطوریکه در نهایت رئیس جمهور دستوری را در راستای توقف آن صادر کرد.

در راستای دستور رئیس جمهور مبنی بر توقف اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده، سازمان امور مالیاتی کشور با صدور اطلاعیه‌ای در مورخ ۸۷/۷/۲۱ آمادگی سازمان امور مالیاتی کشور را به منظور ایجاد تسهیلات لازم جهت اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و رفع نگرانی اصناف، برگزاری جلسات هماهنگی، آموزشی و اطلاع رسانی لازم یادآور شد. سازمان امور مالیاتی کشور در این اطلاعیه تاکید کرده بود که بدیهی است تا زمان تهیه و ابلاغ دستورالعمل‌های لازم و تمهید شرایط مناسب، اقدامات مربوط به اخذ هر نوع وجوه در اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده متوقف خواهد شد. پس از برگزاری جلسات و تفاهات حاصل شده با اصناف کشور، قرار شد براساس طبقه‌بندی مالیات‌های مستقیم موضوع ماده ۹۶ قانون مالیات‌های مستقیم که غیرشرکتی‌ها را

بر اساس بندهای الف، ب و ج تقسیم بندی کرده است نسبت به ثبت نام، آموزش و آماده سازی فعالان اقتصادی اقدام شود تا زمینه لازم برای ورود اصناف به بحث مالیات بر ارزش افزوده فراهم شود.

۲- مبانی سیستم مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده را می توان نوعی مالیات بر فروش چند مرحله ای دانست که خرید کالاها و خدمات واسطه ای را از پرداخت مالیات معاف می کند. به عبارت دیگر در مالیات بر ارزش افزوده، اصل بار مالیاتی بر دوش مصرف کنندگان نهایی بوده و این مالیات بر اساس درصدی از ارزش افزوده در هر مرحله از تولید اخذ می گردد.

ارزش افزوده در یک بنگاه برابر است با تفاوت بین عایدات ناشی از فروش محصول تولید شده و کل هزینه هایی که صرف تهیه مواد اولیه و کالاها و خدمات واسطه ای شده است. به عبارت دیگر ارزش افزوده، ارزشی است که تولید کننده به مواد خام و عوامل تولید دیگری که خریداری کرده اضافه می کند، قبل از اینکه کالاها و یا خدمات جدید تولید شده را به فروش برساند. از دیدگاهی دیگر حاصل جمع ارزش افزوده تمام بنگاه های اقتصادی در واقع بیانگر همان تولید ناخالص داخلی است. زیرا کل معاملات منهای معاملات واسطه ای (خرید بنگاه ها از بنگاه های دیگر) برابر با مجموع دستمزد، نرخ سود، اجاره و سایر پرداختها به عوامل تولید در سطح ملی و برابر با تولید ملی است. به عبارت ساده تر ارزش افزوده برابر است با:

ارزش معاملات واسطه ای - ارزش کل معاملات = ارزش افزوده

استهلاک + اجاره + سود + نرخ بهره + دستمزد = ارزش افزوده

به منظور اجتناب از مسئله احتساب مضاعف و یا چندگانه در محاسبه تولید ناخالص داخلی، نباید فروش کالاها و خدمات واسطه ای در نظر گرفته شود. بنابراین پس از حذف معاملات واسطه ای از کل معاملات، آنچه باقی می ماند برابر با ارزش فروش نهایی است. به همین دلیل، فروش نهایی برابر ارزش کل دستمزد، نرخ بهره، اجاره، استهلاک و سود است. این تعریف در مورد تولید ناخالص داخلی نیز صدق می کند. بر این اساس می توان ادعا کرد که مجموع ارزش افزوده تمام بنگاه های اقتصادی در هر مرحله از تولید نوع دیگری از تعریف تولید ناخالص داخلی است. لذا مالیات بر ارزش افزوده برابر است با مالیات بر تولید ناخالص داخلی.

بر اساس موارد مذکور، پایه مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده برابر کل درآمد حاصل از فروش منهای هزینه خرید عوامل تولیدی (ورودی‌ها) از سایر بنگاه‌هاست که با خارج کردن خرید از سایر بنگاه‌های مالیات دهنده از مالیات‌بندی مضاعف (چندگانه) اجتناب می‌شود. به عبارت دیگر، مالیات بر کل فروش بنگاه اعمال می‌شود و با اعمال آن اعتبار مالیاتی برای خرید از سایر بنگاه‌ها به بنگاه جدید اعطا می‌شود. بنابراین، اعمال مالیات بر ارزش افزوده نیازمند فهرست کردن کل صورت‌حسابها در بنگاه است. زیرا هر بنگاه برای دریافت اعتبار مالیاتی باید قادر باشد که شرح مالیات پرداخت شده توسط فروشنده قبلی را ارائه دهد. این نیاز، خریدار را تشویق می‌کند که به فروشنده قبلی برای پرداخت مالیات فشار آورد.

۲-۱- نحوه محاسبه مالیات بر ارزش افزوده

همان طور که بیان شد، ارزش افزوده در یک بنگاه برابر تفاوت بین فروش بنگاه و هزینه‌های خرید کالاها و خدمات خریداری شده از بنگاه‌های دیگر است. به این نوع روش محاسبه ارزش افزوده روش تفریقی گفته می‌شود. روش دیگر محاسبه ارزش افزوده روش تجمعی^۱ است. به عبارت دیگر در این روش ارزش افزوده عبارت است از:

(روش تجمعی) سود بنگاه + اجاره + سود بانکی + دستمزد = ارزش افزوده

(روش تفریقی) ارزش معاملات واسطه‌ای - ارزش کل معاملات = ارزش افزوده

هر کدام از این روشها خود به روش مستقیم و غیر مستقیم تقسیم می‌شود که در این صورت ۴ روش زیر را برای محاسبه مالیات بر ارزش افزوده داریم:

(اجاره + سود بنگاه + سود بانکی + دستمزد) × نرخ مالیاتی = مالیات بر ارزش افزوده

(ورودی - خروجی) × نرخ مالیاتی = مالیات بر ارزش افزوده

(سود بنگاه) × نرخ مالیاتی + (اجاره + سود بانکی + دستمزد) × نرخ مالیاتی = مالیات بر ارزش افزوده

(ورودی) × نرخ مالیاتی - (خروجی) × نرخ مالیاتی = مالیات بر ارزش افزوده

^۱ - نادران، الیاس. تخمین ظرفیت مالیاتی ناشی از اجرای لایحه مالیات بر ارزش افزوده در ایران، پاییز ۱۳۸۳

تفاوت شیوه‌های مستقیم و غیر مستقیم، از روابط بالا قابل مشاهده است. در روش مستقیم، کل ارزش افزوده در هر مرحله محاسبه و مبنای مالیات قرار می‌گیرد. حال آنکه در روش غیر مستقیم، اجزاء تولیدکننده ارزش افزوده به طور مجزا مشمول مالیات می‌شوند (روش تجمعی غیر مستقیم) و یا مالیات کل فروش در هر مرحله محاسبه و مالیات پرداختی به فعالیت‌های بالا دست، از آن کم می‌گردد (روش تفریقی غیر مستقیم).

روش غیر مستقیم، به دلیل آنکه فروشنده در هر مرحله ملزم است فاکتور صادر نماید و در آن مبلغ مالیات بر ارزش افزوده اخذ شده از خریدار را مشخص کند، به روش (فاکتور نویسی) شهرت دارد. از آنجا که امکان محاسبه مالیات بر ارزش افزوده در روش فاکتور نویسی آسانتر از دیگر روشهاست، این روش در کشورهای مجری مالیات بر ارزش افزوده بیش از سایر روشها بکار گرفته شده است. امروزه در جامعه اروپا و اکثر کشورهای بکار گیرنده مالیات بر ارزش افزوده این روش مورد استفاده قرار می‌گیرد.^۱

۲-۲- اصول مبدا و مقصد^۲

سیستم مالیات بر ارزش افزوده را بر مبنای اصل مبدا و یا مقصد می‌توان اجرا کرد. در اصل مبدا^۳ مالیات بر ارزش افزوده بر ارزش تمام محصولات مشمول مالیات که در داخل تولید می‌شوند اعمال می‌شود. در اصل مقصد؛ مالیات بر ارزش افزوده بر ارزش افزوده تمام محصولات مشمول مالیات که در داخل مصرف می‌شوند اعمال می‌گردد. در یک اقتصاد باز، تفاوت میان این دو اصل از نحوه برخوردشان با صادرات و واردات نشأت می‌گیرد. در اصل مبدا (مقصد) صادرات (واردات) مشمول مالیات می‌گردد، حال آنکه واردات (صادرات) موضوع مالیات قرار نمی‌گیرد. تمایز میان اصول مبدا و مقصد بر مبنای مکانی است که تولید و مصرف در آن اتفاق می‌افتد و نه محصولی که تولید یا مصرف می‌شود.

۱- نادران، الیاس، «مالیات بر ارزش افزوده، روش‌ها و آثار» فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی، سال اول شماره اول، تابستان ۱۳۸۰ ص ۶۴

^۲ - Origin and Destination Principles

^۳ - همان

۲-۳- انواع مالیات بر ارزش افزوده (بر اساس طبقه‌بندی کالای نهایی سرمایه‌ای)^۱

در این طبقه‌بندی سه دیدگاه وجود دارد. تفاوت پایه در این سه دیدگاه به دلیل تفاوت در محاسبه و به کارگیری کالاهای سرمایه‌ای در مالیات بر ارزش افزوده است.^۲ این دیدگاهها عبارتند از نوع تولید، درآمد و مصرف که در ذیل هر یک بطور مجزا مورد بررسی قرار می‌گیرد.

۲-۳-۱- مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولید ملی

در مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولید ناخالص ملی، مالیات کلی بر فروش اعمال می‌شود. این نوع مالیات هم بر کالاهای مصرفی و هم سرمایه‌ای همزمان اعمال می‌شود و کالاهای سرمایه‌ای و استهلاك آنها از مالیات معاف نیستند. به عبارت دیگر برای مالیات پرداخت شده به خرید کالاهای سرمایه‌ای اعتبار مالیاتی تعلق نمی‌گیرد. به همین دلیل است که مالیات بر ارزش افزوده در این نوع، به منزله اخذ مالیات از تولید ناخالص ملی است. چون این نوع مالیات به زیان سرمایه‌گذاری عمل می‌کند، لذا از اهمیت کمتری در تبیین سیاستهای مالی دولت برخوردار است. پایه مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولید را میتوان در قالب رابطه زیر نمایش داد:

$$VAT_T = GN = + + G + (X M = W + +$$

که در رابطه مذکور، GN تولید خالص ملی، معادل مصرف، سرمایه‌گذاری ناخالص، W معادل پرداختی به عوامل تولید (حقوق و دستمزد، اجاره و...)، سود و استهلاك است.

۲-۳-۲- مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمدی

مخارج ناخالص سرمایه‌گذاری که قسمتی از تولید ناخالص داخلی و پایه مالیات بر ارزش افزوده از نوع تولید را تشکیل می‌دهد، کل مخارج واقعی اقتصاد روی کالاهای سرمایه‌ای طی دوره زمانی مشخص را نشان می‌دهد. البته بخشی از این مخارج صرف جبران کالاهای سرمایه‌ای می‌شود که در طی تولید، مصرف یا مستهلك شده‌اند. اگر چه استهلاك تنها وجود دفتری دارد و یک معامله واقعی اقتصادی را بیان نمی‌کند اما در

^۱ - طبقه‌بندی مالیات بر ارزش افزوده به سه گروه اولین بار توسط شاپ مطرح گردید. برای اطلاع بیشتر رجوع شود به:

S. Shaup, "The y a B a k u f V.A.T", f h Na al Tax A a f ۱۹۵۵, pp

۷-۱۹

^۲ - دیدگاه متفاوت در مورد محاسبه کالاهای سرمایه‌ای در مالیات بر ارزش افزوده، کارایی و اثرات توزیعی متفاوتی را در سه نوع مالیات بر ارزش افزوده ایجاد می‌کند.

محاسبه سود و ارزش افزوده بنگاه تاثیر می‌گذارد. در مالیات بر ارزش افزوده از نوع درآمد، استهلاک از پایه مالیاتی خارج و مخارج سرمایه‌گذاری خالص مشمول مالیات است. پایه مالیات بر ارزش افزوده در این حالت در

$$\text{VAT} = \text{GN} = + + \text{G} + (\text{X M})$$

قالب اتحاد زیر قابل بیان است :

۲-۳-۳- مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی

در این نوع مالیات تنها کالاهای مصرفی مشمول مالیات می‌شوند و علاوه بر استهلاک، مخارج مربوط به کالاهای سرمایه‌ای نیز از پایه مالیاتی خارج می‌شوند.

مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی (بر مبنای اصل مقصد) به دلیل آنکه بر مصرف داخلی اصابت می‌کند دلالت بر این دارد که صادرات مشمول مالیات قرار نمی‌گیرد، چرا که صادرات در خارج از کشور مصرف می‌شود. از این رو صادرکنندگان می‌توانند تمام مالیات پرداخت شده در مراحل قبل را درخواست کنند و کل مبلغ مالیاتی به آنها استرداد می‌شود. با همین استدلال می‌توان بیان کرد که چون واردات در داخل کشور مصرف می‌شود، پس مشمول این نوع مالیات می‌شود. پایه مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف با کل فروش‌ها در سطح خرده فروشی برابر است. بنابراین این نوع مالیات با مالیات بر خرده فروشی معادل است. اما نحوه اجرا و مکانیزم جمع‌آوری این دو نوع مالیات کاملاً متفاوت است.

از بین سه روش فوق مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرفی که کمترین پایه مالیاتی را ایجاد کند یک مالیات عمومی بر مصرف محسوب گردیده و از نظر اقتصادی با فرض تک نرخی بودن و اجرای آن بر کلیه کالاها و خدمات به عنوان یک مالیات خنثی تلقی می‌گردد، چرا که در فرایند تولید، هیچ‌گونه انحرافی بین سرمایه و دیگر نهاده‌ها ایجاد نمی‌کند. پایه مالیات بر ارزش افزوده در این حالت عبارت است از :

$$\text{VAT} = \text{GN} = + \text{G} + (\text{X M})$$

۳- ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده^۱

۳-۱- خود کنترلی بودن خود کنترلی بودن از خصیصه‌های مهم سیستم مالیات بر ارزش افزوده است. خود کنترلی بودن بدین معناست که پرداخت کنندگان مالیات در هر مرحله‌ای از زنجیره‌ی تولید- توزیع، روی پرداخت مالیات در مراحل پیش از خود نظارت می‌کنند.

در این سیستم اگر بنگاهی مالیات را کمتر از حد واقعی آن اعلام کند یا مالیات مربوط به خود را نپردازد، این مالیات در زنجیره‌ی تولید- توزیع به خریدار بعدی منتقل می‌شود. به همین دلیل خریداران تمایلی به خرید کالاهایی که مالیات آنها پرداخت نشده است، ندارند. به عبارت دیگر اگر بنگاهی کالاهایی را خریداری کند که مالیات آنها پرداخت نشده باشد، در این صورت وی اعتبار مالیاتی کمتری خواهد داشت و متعاقباً بدهی مالیاتی بیشتری به وی تعلق می‌گیرد. از آنجا که در سیستم مالیات بر ارزش افزوده هر بنگاه سعی می‌کند حساب خریده‌ها و مالیات‌های پرداختی خود را نگهداری نماید، لذا در آن یک سیستم خود کنترلی در مقابل فرارهای مالیاتی ایجاد می‌شود. اگر چه این سیستم ماهیت خود کنترلی دارد، ولی این به معنی عدم امکان فرار مالیاتی نیست. در برخی موارد تبانی بنگاه و مصرف کننده در عدم صدور فاکتور به فرار مالیاتی منجر می‌شود. بدون وجود فاکتور سندی برای ثبت معامله وجود ندارد، پس جمع‌آوری مالیات با مشکل مواجه می‌شود. البته فرار مالیاتی برای بنگاه‌های کوچک و خدمات حرفه‌ای (وکلا، پزشکان، شرکت‌های بیمه و...) که هزینه‌ی آنها بالا است) بسیار حادث‌تر است.

۳-۲- کاهش فرار مالیاتی

از طرفی به دلیل وسیع بودن پایه مالیات بر ارزش افزوده می‌توان این مالیات را با نرخی کمتر بر فروش مرتبط با بخش‌های مختلف بازرگانی اعمال و امکان کاهش فرار مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده را فراهم کرد. زیرا نرخ مالیات بر ارزش افزوده در مقایسه با مالیات‌های با پایه مالیاتی محدود کمتر است. از طرف دیگر با توجه به الزام صدور فاکتور در هر مرحله از زنجیره تولید - توزیع، امکان تعقیب مبادلات از اولین مراحل تولید تا

^۱ - طهماسبی، فرهاد. نگرشی به مالیات بر ارزش افزوده و چگونگی اجرای آن در ایران. دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده. بهار ۱۳۸۳

مصرف نهایی توسط دستگاه مالیاتی میسر خواهد شد و تخلف مالیاتی در این سیستم کمتر از سایر روشهای وضع و اخذ مالیات است.

۳-۳- افزایش انگیزه تولید

به لحاظ تئوری وضع هر گونه مالیاتی اثر منفی بر تولید دارد. اما این اثر منفی از مالیاتی به مالیات دیگر متفاوت است. اجرای مالیات بر ارزش افزوده همواره با لغو مالیاتهای ناکارآمد، اختلالزا و... همراه بوده است. لذا جایگزینی مالیات بر ارزش افزوده با این مالیاتها شرایط بهتری را برای تولید به وجود خواهد آورد. علاوه بر آن به دلیل معافیت صادرات از این نوع مالیات، قیمتهای نسبی صادراتی در مقایسه با قیمتهای جهانی ارزانهتر شده و به ابزاری برای تشویق تولید داخلی تبدیل می شود. نهایتاً اینکه خنثی بودن و آثار ضعیف تورمی این مالیات نیز آن را به ابزاری کمکی برای تشویق تولید تبدیل کرده است.

۳-۴- درآمد با ثبات و انعطاف پذیر

درآمدهای ناشی از اجرای مالیات بر ارزش افزوده نسبت به دیگر مالیاتها از ثبات و انعطاف پذیری بیشتری برخوردار است. دو دلیل را می توان برای با ثبات و انعطاف پذیر بودن مالیات بر ارزش افزوده بیان نمود. اول آنکه مصرف قسمتی از تولید ناخالص داخلی است که نسبت به سایر اجزاء آن دچار نوسانات کمتری می شود، لذا اعمال مالیات بر ارزش افزوده نوعی درآمد با ثبات را برای دولت ایجاد می کند که چرخه های تجاری اقتصاد اثر کمتری بر آن خواهد داشت. در هنگام رونق اقتصادی چون این نوع مالیات، بر ارزش افزوده کالاها و خدمات اعمال می گردد، با افزایش سطح تولید و ارزش افزوده، میزان وصولی از این منبع افزایش می یابد. از طرف دیگر در زمان رکود اقتصادی با کاهش سطح تولیدات و ارزش افزوده مؤسسات اقتصادی وصولی مالیات بر ارزش افزوده نیز تقلیل می یابد و در نتیجه از فشار فزاینده بار مالیاتی بر طبقات مختلف جامعه در زمان رکود کاسته می شود. دوم آنکه مالیات بر ارزش افزوده بر پایه گسترده اعمال و به قیمتهای جاری محاسبه می شود، در نتیجه تغییر جزئی در نرخهای این مالیات فوراً به افزایش یا کاهش در درآمدها می انجامد، لذا این مالیات ابزار مالیاتی قابل انعطافی است که مقامات مالی کشور می توانند به هنگام اعمال سیاست های تثبیت اقتصادی از آن استفاده کنند.

۳-۵- شفاف‌سازی حساب‌های ملی

از آنجا که در مالیات بر ارزش افزوده تمام بخش‌های تولیدی و خدماتی مورد توجه قرار می‌گیرد و جزئیات ارزش افزوده در تمام مراحل شکل‌گیری در این بخش‌ها مد نظر است، می‌توان انتظار داشت که این مساله منجر به شفاف‌سازی حساب‌های ملی (بخصوص محاسبه تولید ناخالص داخلی) شود. در این نظام، کلیه مبادلات بایستی با صدور فاکتور انجام شود و این امر به معین شدن دقیق حجم مبادلات و حجم واقعی فعالیت‌های اقتصادی هر واحد تولیدی و تجاری می‌انجامد.

۳-۶- اجتناب از مالیات بندی مضاعف

وجود مالیات بندی مضاعف آن هم در سطحی گسترده، از عمده‌ترین معایب مالیات بر فروش و سایر مالیات‌های غیر مستقیم است. مالیات مضاعف پدیده‌ای است که به مالیات بندی بر مالیات، اتلاق می‌شود، و زمانی رخ می‌دهد که مالیات روی نهاده‌ای برخی فرآورده‌ها و ستانده‌های همان فرآورده اخذ شود. این پدیده ممکن است هنگام انتقال تولیدات از یک مرحله تولید- توزیع به مرحله دیگر (مثلاً از تولیدات کارخانه‌ای به مرحله عمده فروشی) رخ دهد. در این حالت بر یک فرآورده بیش از یکبار مالیات وضع می‌شود.

در سیستم مالیات بر ارزش افزوده امکان اخذ مالیات پرداخت شده روی خریدهای واسطه‌ای موجب خواهد شد پدیده مالیات بندی مضاعف تا حد زیادی کمرنگ شود. البته در سیستم مالیات بر ارزش افزوده هم امکان مالیات بندی مضاعف وجود دارد. برای اجتناب از مالیات مضاعف در سیستم مالیات بر ارزش افزوده لازم است در هر مرحله مالیات بر تفاوت میان فروشها و خریدها وضع شود و دوم، در زنجیره توزیع شکستی وجود نداشته باشد (معافیتی اعمال نشود).

۳-۷- تسهیل ورود به پیمان‌های منطقه‌ای

برخی از پیمان‌های منطقه‌ای بنا به دلایلی نظیر ایجاد وحدت نظام مالیاتی در مناسبات اقتصادی کشورهای عضو پیمان، برقراری یکنواختی فشار مالیاتی، متمایل ساختن انگیزه‌های کشورهای عضو به سمت افزایش کارآیی، گسترش صنعت، استفاده از مزایای بی‌طرفی و خنثی بودن، آسیب نرساندن به کالاهای وارداتی و گسترش رقابت داخلی، مالیات بر ارزش افزوده را بعنوان شرط عضویت برای اعضا تعیین کرده‌اند. شرایط عضویت در اتحادیه اروپا یکی از نمونه‌های بارز در این زمینه است. امروزه مالیات بر ارزش افزوده مکانیزمی

است که ضمن پایداری درآمدهای عمومی کشور به ابزاری برای یکسان سازی سازمان و ساختار مالیاتی کشورهای عضو اتحادیه‌های منطقه‌ای تبدیل شده است.

۳-۸- تشویق صادرات

چون اساسا مالیات بر ارزش افزوده با هدف اصابت به مصرف داخلی صورت می‌گیرد، بنابراین در این سیستم صادرات از شمول آن معاف است. به عبارت دیگر چه آن‌گونه بصورت توریسم کالای داخلی را خریداری و از کشور خارج می‌کنند و چه بنگاه‌هایی که در امر صادرات کالا و خدمات فعالیت دارند، با ارائه مدارک لازم کلیه مالیاتهای تجمعی بر ارزش افزوده در مراحل مختلف را یکجا بازپس می‌گیرند. این مسئله به عنوان یک عامل مشوق صادراتی است. اما سایر مالیاتهای بر فروش و مالیات مستقیم قادر به این کار نیستند. به این ترتیب قیمت کالای صادراتی برای فروشنده بیشتر از قیمت داخلی آن تمام می‌شود و این تفاوت قیمت ابزار مناسبی برای تحریک صادرات است.

۳-۹- خنثی بودن

خنثی بودن اقتصادی هر سیاست، به معنای این است که در جا به جایی منابع اثری نخواهد داشت؛ زیرا تغییری در قیمت‌های نسبی ایجاد نمی‌کند. چنین خاصیتی در مورد مالیات بر ارزش افزوده، در دنیای واقعی به طور کامل حاصل می‌شود؛ چون نیازمند برقراری یک نرخ ثابت مالیاتی، نه تنها در هر بخش، بلکه در کل بخش‌ها در اقتصاد است؛ به عبارت دیگر اگر نرخ مالیاتی در هر فعالیت اقتصادی کمتر یا بیش تر از سایر نرخ‌ها باشد، یا وجود معافیت مالیاتی یا نرخ‌های صفر مالیات باعث آثار تخصیصی در اقتصاد شود، خنثی بودن این مالیات منتفی است. به هر حال چنانچه هدف در پایه مالیات بر ارزش افزوده گسترده‌تر باشد و نرخ‌های مالیات به یکدیگر نزدیک تر باشند، درجه خنثی بودن مالیات بر ارزش افزوده بیشتر خواهد بود.^۱

^۱ - صوفی مجید پور، مسعود. مالیات بر ارزش افزوده: مزایا، معایب و تاثیرات اقتصادی در باره لایحه مالیات بر ارزش افزوده (۲)، دفتر بررسی‌های اقتصادی

۳-۱۰- تشویق سرمایه گذاری

به طور کلی مالیات به عنوان یکی از مهم ترین ابزارهای دولت برای تشویق و جهت دهی مناسب به سرمایه گذاری ها محسوب می شود؛ برای مثال، سیاست های دولت در خصوص معافیت ها و تخفیفات مالیاتی می تواند کارایی نهایی سرمایه و در نتیجه سودآوری سرمایه گذاری ها را افزایش دهد و از این طریق به تقویت انگیزه های سرمایه گذاری کمک کند. همچنین اگر سیاست مالی به گونه ای باشد که موجب گسترش تقاضای مؤثر در برخی کالاها شود، انگیزه ها را در جهت افزایش نرخ تشکیل سرمایه سوق خواهد داد. از طرف دیگر در بررسی اثر مالیات بر تشویق یا عدم تشویق سرمایه گذاری باید عواملی از قبیل هدف سرمایه گذاری، واکنش پس اندازکنندگان، سرمایه گذاران داخلی و خارجی درقبال جریان سرمایه در سطح بین المللی و انگیزه های موجود در نظام مالیاتی مدنظر قرار گیرد. طرفداران مالیات بر ارزش افزوده معتقدند که این نوع مالیات سرمایه گذاری را تشویق می کند. معاف ساختن کالاهای سرمایه ای از مالیات و در نظر گرفتن امتیاز مالیاتی برای کالاهای سرمایه ای خریداری شده و مورد استفاده در جریان تولید، موجب افزایش سطح پس انداز و سرمایه گذاری می شود. تجربه کشورها نشان داده است که معاف ساختن کالاهای سرمایه ای از مالیات بر ارزش افزوده، سرمایه گذاری را تشویق میکند.^۱

۴- آثار اقتصادی سیستم مالیات بر ارزش افزوده

سیستم مالیات بر ارزش افزوده اثرات متفاوتی را در اقتصاد بر جای می گذارد از جمله اثر بردرآمدهای مالیاتی، اثر تورمی، اثر بر تجارت خارجی و اثر بر رشد اقتصادی را میتوان ذکر کرد که در ذیل به آنها اشاره می شود.

۴-۱- آثار تورمی سیستم مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد از دو کانال مستقیم و غیر مستقیم بر سطح قیمتها تاثیر می گذارد. اول اینکه مالیات بر ارزش افزوده یک مالیات غیر مستقیم است که بر پایه مصرف وضع می شود و بالطبع بار مالی آن بر دوش مصرف کننده نهایی است و اجرای آن حداقل در مراحل اولیه باعث ایجاد یک جهش در قیمت کالاها و

^۱ - نادران، الیاس. تخمین ظرفیت مالیاتی ناشی از اجرای لایحه مالیات بر ارزش افزوده در ایران، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده، پاییز ۱۳۸۳

خدمات مشمول مالیات می‌شود که میزان این افزایش قیمت به نرخ مالیات و نوع کالاها و خدمات مشمول مالیات بستگی دارد. دوم اینکه اجرای مالیات بر ارزش افزوده با تاثیرگذاری بر عوامل مؤثر در ایجاد تورم همچون افزایش هزینه‌های تولید و تغییر در حجم نقدینگی به طور غیر مستقیم نیز بر تورم اثر می‌گذارد. بررسی تجربیات برخی کشورها نشان می‌دهد که در تورم‌زا بودن اجرای مالیات بر ارزش افزوده دو عامل مهم و تاثیرگذار وجود دارد: اولین عامل مالیات‌هایی است که مالیات بر ارزش افزوده جایگزین آنها شده است و دومین عامل شرایط پولی حاکم بر هر کشور است (Ala A.Ta, ۱۹۸۸).

بانک جهانی در مطالعه خود^۱ ۳۵ کشور را که اقدام به وضع مالیات بر ارزش افزوده نموده‌اند و یا نرخهای آن را تغییر داده‌اند مورد بررسی قرار داده‌است. این بررسی نشان می‌دهد که به طور کلی «نتیجه بکارگیری هر ابزار اقتصادی، از جمله مالیات بر ارزش افزوده، نامشخص (غیرقابل پیش‌بینی) است». نتایج مذکور نشان می‌دهد که یک ابزار اقتصادی نظیر مالیات بر ارزش افزوده، به خاطر شیوه‌های مختلف اجرا، شرایط اولیه هر کشور، اهداف سیاست‌گذاران و مسائلی نظیر آنها، نتایج مختلفی به دنبال دارد که این نتایج باهم فرق دارند. بر اساس نتایج مطالعه در ۲۲ کشور از ۳۵ مورد ارزیابی شده (۶۳ درصد)، مالیات بر ارزش افزوده هیچگونه تاثیر جامعی بر شاخص قیمت مصرف کننده^۲ نداشته است. در ۸ مورد دیگر (۲۳ درصد) افزایش یافتن نرخ تورم را می‌توان با بکارگیری مالیات بر ارزش افزوده مرتبط دانست هر چند که تغییرات قیمتی در هر حالت به افزایش دستمزدها و سیاستهای اعتباری نیز مربوط بوده است. در این مطالعه فرض شده است که اگر بکارگیری مالیات بر ارزش افزوده در زمانی که درآمدی مساوی با درآمدی که شیوه مالیاتی پیش از خود ایجاد می‌کرد، ایجاد کند تاثیری اندک یا تاثیری صفر بر نرخ تغییرات شاخص قیمت مصرف کننده خواهد داشت و حتی اگر افزایش درآمد نیز مدنظر دولت باشد و همین امر موجب شود که شاخص قیمت مصرف کننده انتقال یابد، انتقال مذکور لزوماً تاثیر «مداومی» بر نرخ تورم نخواهد داشت. با این حال کنترل‌های قیمتی به طور موثری می‌تواند

^۱ – i is v e d d e d t i o n i n D e v e o i n g c o n t r i e s c s s n d P i c t e d i t e d ۱۹۹۰

^۲ – C o n s e r P r i c e I n d e

افزایش بالقوه دستمزدها و قیمت‌ها را بعد از اعمال سیستم مالیات بر ارزش افزوده کاهش دهد همانطور که این سیاست در اتریش، فرانسه، کره، هلند و نروژ به کار گرفته می‌شود.

به منظور ارزیابی تأثیرات استقرار مالیات بر ارزش افزوده بر تورم، بررسی و مطالعه (در مجموع دو مرحله) بر روی ۴۱ کشور نشان داده است که در ۳۳ مورد (۸۰ درصد) سیستم مالیات بر ارزش افزوده با تورم رابطه‌ای ندارد. علاوه بر این، تحقیق بانک جهانی نشان می‌دهد که تأثیرات تورمی بالقوه سیستم مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند با سیاست‌های مناسب دولت، محدود (جبران) شود. این مساله می‌تواند باعث شود تا مردم و تجار در مورد تأثیر مورد انتظار این سیستم مالیاتی بر قیمت‌ها، استفاده از کنترل‌های قیمتی، تعدیلات جبران‌کننده مالیات‌های دیگر، زمان‌بندی صحیح تغییر نظام مالیاتی و تدارکات مناسب دولت برای برگرداندن مالیات‌هایی که قبلاً برای دارایی‌ها و موجودی انبار پرداخت شده‌اند آگاهی یابند. لذا عدم توجه کافی به تورم‌زا بودن اجرای مالیات بر ارزش افزوده و عدم تمهید سیاست‌ها و برنامه‌های کنترل مؤثر و کارآمد، می‌تواند به تورم شدیدی (از بعد انتظارات تورمی) بیانجامد.^۱

۴-۲- اثر تثبیت‌کنندگی سیستم مالیات بر ارزش افزوده

یکی از مهمترین ویژگی‌های سیستم مالیاتی، نقش آن در کاهش نوسانات اقتصادی است. با یک نرخ داده شده و ثابت مالیاتی، گسترش پایه مالیاتی موجب تغییر در فعالیتهای اقتصاد کلان می‌شود. اگر نرخ افزایش یا کاهش درآمدهای مالیاتی بیشتر از نرخ تغییر درآمد باشد، به عبارت دیگر اگر کشش درآمدی مالیاتی بیشتر از یک باشد، در این صورت عنوان می‌شود که سیستم مالیاتی تثبیت‌کننده خودکار را در اقتصاد ایجاد کرده است. لذا اقتصاد از نوسانات شدید در دوره‌های رونق و رکود تا حدودی مصون می‌ماند.

۵- الزامات سیستم مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده نسبت به سایر مالیات‌های مرسوم یک مالیات جدید است که اجرای صحیح آن علاوه بر شفاف‌سازی فعالیت عوامل اقتصادی، منبع قابل اتکایی برای تامین درآمدهای دولت نیز خواهد بود، به طوری که هم‌اکنون بیش از ۱۴۰ کشور جهان این نوع مالیات را به مرحله اجرا گذاشته‌اند. با این حال وجود

۱- طبیب‌نیا، علی. «بررسی اثر احتمالی اجرای مالیات بر ارزش افزوده بر تورم و نابرابری» جلد اول سازمان امور مالیاتی - پاییز ۱۳۸۳

برخی ضعف‌ها و فراهم نشدن شرایط مناسب در مرحله اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در کشورمان باعث شد تا برخی از طیف‌ها خاطره خوشی از این قانون نداشته باشند. همین مساله موجب شد تا رئیس‌جمهور طی دستوری اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده را در برخی بخش‌ها از جمله اصناف تا زمان فراهم شدن شرایط لازم متوقف سازد. از سوی دیگر باید اذعان نمود اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده به دلیل تاثیرگذاری آن بر بخشهای مختلف اقتصاد کشور از اهمیت بسزایی برخوردار است. از آنجا که قانون مالیات بر ارزش افزوده دارای ویژگی‌های خاصی است لذا انجام برخی از اقدامات و الزامات اجرای موفق این قانون، قبل و حین اجرای آن ضروری است. در این قسمت سعی شده است با توجه به تجربه اخیر اجرای این قانون در کشور به برخی از الزامات مورد نیاز اجرای موفق این قانون اشاره شود.

۵-۱- نقش انتظارات در موفقیت نظام مالیات بر ارزش افزوده و آثار روانی وضع آن

موفقیت نظام مالیات بر ارزش افزوده در تامین اهداف دنبال شده از استقرار آن و همچنین برخورداری از مزایای آن، منوط به پذیرش آن از سوی مودیان مالیاتی است؛ چرا که بروز مقاومت از سوی مودیان مالیاتی و همچنین وجود انگیزه‌های مالیات‌گریزی می‌تواند موجبات گسترش هزینه‌های اجرایی این نظام مالیاتی را سبب شود و عملاً از کارایی آن بکاهد. از این‌رو مشاهده می‌شود که در بسیاری از جوامع برخوردار از نظام مالیات بر ارزش افزوده، پیش از استقرار این نظام فعالیت‌های گسترده‌ای برای ایجاد زیرساخت‌های لازم فرهنگی در جامعه صورت پذیرفته است.

لازم به ذکر است قانون مالیات بر ارزش افزوده اقشار مختلفی از مردم را در بر می‌گیرد لذا نیاز است قبل از اجرایی کردن آن، فرهنگ سازی لازم صورت گیرد و آموزشهای لازم در این خصوص به مردم ارایه شود. علاوه بر آن باید امکانات سخت‌افزاری و نرم‌افزاری فراهم شود و شیوه‌های حسابداری، روش‌های تحلیل حسابها و سامان‌دهی و توسعه صدور فاکتور ضروری است و طی آموزش‌های مختلف مردم باید در مدت مشخص از آثار و نتایج مثبت اجرای این قانون آگاه شوند.

۵-۲- پیش‌بینی سیاست‌های پولی مناسب جهت مقابله با گسترش پیامدهای تورمی

چنانچه مالیات بر ارزش افزوده جایگزین یک یا چند مالیات مستقیم و غیر مستقیم موجود شود، اجرای این سیستم اثر چندانی بر روی قیمت‌ها نخواهد داشت؛ چرا که میزان مالیاتی که از کالا و یا واحد تولیدی دریافت می‌شود تغییر چندانی نمی‌کند و فقط نوع مالیات و روش مالیات‌ستانی تغییر می‌کند. بر اساس تجربه برخی کشورها باید گفت در دوره اجرای این سیستم، کنترل تورم باید جزء اهداف اساسی سیاست‌های پولی و اعتباری قرار گیرد تا اجرای مالیات بر ارزش افزوده (به همراه این نوع برنامه‌ها و سیاست‌های کنترل کوتاه مدت) بدون افزایش شدید قیمت‌ها انجام گیرد. از این رو باید قبل از اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده، سیاست‌های پولی با هدف گذاری تورم به صورت جدی دنبال شود.

۵-۳- شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی

از آنجا که یکی از اهداف اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده ایجاد شفافیت اقتصادی است، لذا پدید آوردن زیرساخت‌های اقتصادی و اجرایی مورد نیاز برای اجرای آن در همه مراحل (قبل و حین اجرای آن) ضروری است. زیرا به اعتقاد اکثر صاحب‌نظران و با توجه به تجربه کشورهای موفق اجرا کننده این سیستم مالیاتی، نبود زیرساخت‌های مناسب یا ضعف آنها، پیچیدگی و بی‌نظمی‌های خاصی را در اجرای قانون فوق بوجود می‌آورد که این امر در نهایت هدف اصلی اجرای این سیستم مالیاتی را که ایجاد شفافیت در اطلاعات اقتصادی و نهایتاً فعالیت‌های اقتصادی می‌باشد را با اشکال مواجه می‌کند.

در هر اقتصادی مجموعه‌ای از فعالیت‌ها و مبادلات اقتصادی پنهان وجود دارد که هر کدام ممکن است قانونی یا غیر قانونی باشند، اما به دلیل آنکه گزارش نمی‌شوند قابل اندازه‌گیری نیستند. فقدان گزارش چنین فعالیت‌هایی امکان فرار مالیاتی را فراهم می‌کند لذا داشتن اطلاعات از اندازه اقتصاد پنهان، اهمیت فراوانی از جنبه شکاف مالیاتی حتی اثر بخشی سیاست‌های پولی و مالی، رشد اقتصادی و توزیع درآمد دارد. البته اطلاعات و آماری از حجم ابعاد اقتصاد پنهان در اقتصاد کشورها در دسترس نیست؛ حتی اگر در یک مقطع خاص اطلاعاتی نیز وجود داشته باشد، چنانچه این اطلاعات به صورت سری زمانی در اختیار نباشند، نمی‌توان از این اطلاعات در سیستم مالیاتی و یا سیاست‌گذاری‌های اقتصادی بهره جست.

در ایران نیز شواهد زیادی در دست است که اقتصاد پنهان در سالهای اخیر در حال رشد بوده است و حساسیت مقامات اقتصادی را به خود معطوف کرده است.^۱ علاوه بر آن در اجرای ثبت و ضبط حسابها، مبادلات مربوط به کالاهای قاچاق و غیر قاچاق مشکل مضاعف است و با توجه به اینکه مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر مستندات حسابداری است و نمی‌توان از کالاهای غیر ضبط شده مالیاتی دریافت شود لذا اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در اقتصادهای با حجم بالای فعالیت‌های اقتصادی پنهان و قاچاق با مشکلات عدیده‌ای مواجه است و بدون شفاف‌سازی، اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده باعث خواهد شد که مؤدیانی که دارای اطلاعات شفاف هستند مالیات پرداخت کنند ولی مؤدیانی که فاقد چنین شرایطی هستند از پرداخت مالیات فرار کنند.

۵-۴- ایجاد تشکیلات اداری و اجرایی قوی و موثر

یکی از اموری که باید پیش از اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در کشور به دقت مورد بررسی قرار گیرد، چگونگی اجرا و تعیین سازمان و ارگان‌های متولی اجرای مالیات بر ارزش افزوده است. در اجرای موفق این نوع مالیات، چگونگی برخورد مؤدیان با سازمان‌های مجری، تاثیر بسزایی دارند. تعیین روش اجرای مناسب و متناسب با وضعیت اقتصادی کشور و همچنین سازمانی کارا و انعطاف‌پذیر برای آن از اقدامات اولیه و پیش از اجرای مالیات بر ارزش افزوده است که تاثیر زیادی در موفقیت اجرای مالیات بر ارزش افزوده در کشور دارد.

مطالعه تجربه کشورهای مختلف جهان در کارا و اثربخش کردن سازمان متولی امر مالیات بر ارزش افزوده،^۳ راهبرد اصلی را به شرح زیر برای ما نمایان می‌کند^۲:

۱. ادغام ادارات مختلف مالیاتی

۲. ایجاد یک واحد مستقل

۳. اجرای تدریجی

^۱ - مرکز پژوهش‌ها مجلس شورای اسلامی، «برآورد اقتصاد زیرزمینی و تحلیل علل شکل‌گیری آن در ایران با استفاده از الگوهای منطق فازی» سال ۱۳۸۲

^۲ - مرکز پژوهش‌ها مجلس شورای اسلامی «مالیات بر ارزش افزوده و الزامات آن در ایران با تاکید بر تجارب سایر کشورها» شهریور ۸۶

در راهبرد ادغام، اساس کار این است که ساختار سازمانی مالیات کشور براساس وظایف و عملکردها تقسیم‌بندی شود. یعنی تمام مالیات‌های موجود در کشور مانند مالیات بر درآمد، مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر واردات و... توسط یک سازمان و اداره مالیاتی اخذ می‌شود و این سازمان مالیاتی به واحدهای مختلف تقسیم شود.

ایجاد یک واحد مستقل دومین راهبرد برای تعیین سازمان اجرایی مالیات بر ارزش افزوده است. در این حالت ادارات مالیاتی براساس نوع مالیات طبقه‌بندی می‌شوند و لذا مجموع ادارات مالیاتی به جمع‌آوری انواع مالیات‌ها در کشور می‌پردازند.

اجرای تدریجی نیز راهبرد سوم است که در این راهبرد یکی از مالیات‌های غیرمستقیم موجود در کشور بتدریج اصلاح و تکمیل می‌شود تا کارکرد و مراحل اجرایی آن شبیه مالیات بر ارزش افزوده گردد. این شیوه برای ساختارهای مالیاتی منعطف بسیار مناسب است.

هر سه راهبرد ارائه شده دارای مزایا و معایبی هستند و اجرایی کردن هر یک باید با توجه به شرایط اجتماعی، فرهنگی و اقتصادی صورت گیرد.

در کشورهای موفق مجری، با هر راهبردی که برای تشکیل سازمان اجرایی مالیات بر ارزش افزوده انتخاب شده بود، مشاهده شده که فرایند اخذ مالیات آنها نسبت به چند دهه قبل، از تحولات چشمگیر و کلی برخوردار شده که خود این مساله سبب کاهش هزینه‌های تمکین مالیاتی و بهبود کارایی مالیاتی شده است.

همان‌طور که اشاره شد، یکی از شاخص‌ها و ابزار سنجش کارایی هر نظام مالیاتی، نسبت هزینه‌های وصول مالیات‌ها به کل درآمدهای مالیاتی است. هزینه‌های تمکین مالیاتی نیز در وصول مالیات‌ها نقش اساسی دارند و افزایش این هزینه‌ها نسبت مذکور را افزایش داده و منجر به ناکارایی نظام مالیاتی می‌شود. بر این اساس در هر نظام مالیاتی دولت‌ها باید با اقدامات مختلف، فرهنگ مالیاتی را گسترش داده و هزینه‌های تمکین نظام مالیاتی را کاهش دهند.

از آنجا که مفهوم مالیات یک مفهوم انتزاعی و پیچیده است و مؤدیان مالیاتی نیز در سطوح مختلف قرار دارند، لذا گسترش فرهنگ مالیاتی باید با هدف تحت تاثیر قرار دادن همه سطوح اعم از مودیان، کارگزاران و

سیاستمداران صورت گیرد. این مساله می‌تواند با ایجاد اعتماد در میان مودیان مالیاتی در مورد عادلانه بودن سطح مالیات‌ها و همچنین موثر بودن آنها در بهبود رفاه عمومی اقتصاد ملی عملی شود. از سوی دیگر اطلاع‌رسانی و آگاهی دادن به مردم در زمینه‌های مصارف درآمدهای مالیاتی نیز می‌تواند در ایجاد این فرهنگ موثر باشد.

فرانسه به‌عنوان اولین کشور جهان در اجرای مالیات بر ارزش افزوده، برای راه‌اندازی سیستم مالیاتی جدید از یک روش تدریجی و تکمیلی استفاده کرده است. کانادا سیستم مالیات بر ارزش افزوده را با ادغام همه سازمان‌های مالیاتی پیاده کرد. کشور غنا برای اجرای نظام مالیاتی بر مبنای ارزش افزوده یک اداره مالیاتی جدید را در کنار سایر ادارات سنتی تاسیس کرد. هر چند بخشی از دلایل شکست اجرای مالیات بر ارزش افزوده در این کشور ناشی از مسائل اجرایی و عدم سازماندهی مناسب اداره تازه تاسیس شده بود.

علاوه بر این، ایجاد یک مدیریت متمرکز و قوی برای تامین منابع انسانی و استخدام و آموزش نیروی متخصص کارآمد و مناسب کار، یکی از الزامات ایجاد یک سازمان متولی اجرای مالیات بر ارزش افزوده است. متأسفانه نظام مالیاتی کشور ما، نیروی کار موجود یا تخصص کافی را ندارند یا تخصص علمی آنها در زمینه‌هایی غیر از زمینه مورد نیاز است. از طرف دیگر طراحی تشکیلات اداری، جذب و استخدام نیروی متخصص جدید و آموزش آنها هم به لحاظ قوانین اداری استخدامی موجود در کشور و هم به لحاظ امکانات و منابع مالی مشکل است و حداقل پروسه زمانی طولانی را می‌طلبد، که خود از موانع اجرای موفق مالیات بر ارزش افزوده در کشور به شمار می‌رود.

تجهیز امکانات اداری و واحدهای اجرایی و همچنین ایجاد بسترهای لازم نیز از الزامات دیگر اجرای طرح یاد شده است. در بحث تجهیزات اداری، ایجاد شبکه‌های فناوری اطلاعات (T) و سیستم‌های ارتباطاتی نوین بین ساختمانی و ساختمانی در درون و برون سازمان مالیاتی، مساله‌ای ضروری است. تهیه طرح جامع نرم‌افزارهای لازم برای ایجاد سیستم‌های یاد شده از دیگر الزامات گسترش شبکه‌های ارتباطی طرح یاد شده است که باید با جدیت دنبال شود. برآورد تقریبی اولیه در بحث تجهیز واحدهای اجرایی نشان می‌دهد حدود ۴۰ میلیارد تومان منابع مالی به منظور آموزش کادر مالیاتی مجرب برای اجرایی کردن سیستم مالیاتی جدید

مورد نیاز است. زیرا طبق آمار تقریبی سازمان امور مالیاتی در مورد تجمع عوارض، در حال حاضر ۱۵۰ هزار مودی مالیاتی وجود دارند که تاکنون کنترل آنها تنها از جنبه فروش‌شان صورت می‌گرفته، حال آن‌که با اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده حداقل همین ۱۵۰ هزار مودی مالیاتی از دو طرف خرید و فروش کنترل خواهند شد که با توجه به گستردگی و حجم کار، نیاز به نیروی کار متخصص و امکانات اداری بیشتری دارد.

۵-۵- ایجاد ارتباط سازمان مالیاتی با سایر سازمان‌های مرتبط

نگرش سیستمی به نظام مالیاتی و بررسی چگونگی تعامل، اثرگذاری و اثرپذیری سازمان مجری مالیات بر ارزش افزوده با سایر سازمان‌های مرتبط می‌تواند در ایجاد یک سیستم و نظام کارآمد مؤثر باشد. باید توجه داشت که نظام مالیاتی با دو نظام دیگر یعنی نظام بانکی و گمرکی همواره در تعامل مستقیم است. اجرای موفقیت‌آمیز مالیات بر ارزش افزوده در کشور و جلوگیری از فرار مالیاتی و کنترل و نظارت بر حسن اجرای آن دقیقاً نیازمند ایجاد یک تعامل مناسب با نظام بانکداری و استفاده بهینه از اطلاعات موجود در این نظام است. این مساله ابتدا نیازمند قانونگذاری مناسب و مورد نیاز و در مرحله بعد نیازمند ایجاد یک ابزار به منظور شناسایی حساب‌های مودیان مالیاتی است.

در وضعیت فعلی ایران، تعامل بین سیستم بانکداری و سیستم مالیاتی بسیار محدود است و بیشتر سیستم بانکی به‌عنوان وسیله‌ای برای دریافت مالیات تعیین‌شده برای مودیان مالیاتی، در کنار سیستم مالیاتی کشور قرار می‌گیرد و هیچ‌گونه تعامل دیگری بین این دو سیستم اقتصادی کشور وجود ندارد. علاوه بر این، دلایلی چون سستی بودن مراحل پرداخت، نبود شعب بانکی کافی در نزدیکی ادارات مالیاتی، برخورد نامناسب کارکنان بانک با مودیان مالیاتی و... موجب نارضایتی مودیان و افزایش هزینه‌های تمکین مالیاتی شده است. بنابراین ایجاد کانال‌های ارتباطی مناسب و زمینه‌های حقوقی و اداری لازم به منظور تعامل بیشتر بین نظام بانکداری و مالیاتی، ضروری است تا مالیات بر ارزش افزوده در ایران با موفقیت اجرا شود.

یکی دیگر از سازمان‌های مرتبط و تاثیرگذار در اجرای مالیات بر ارزش افزوده، گمرک جمهوری اسلامی ایران است که همکاری و تعامل درست و مناسب این سازمان و سازمان متولی اجرای مالیات بر ارزش افزوده از ضروریات و الزامات اساسی اجرای موفق مالیات بر ارزش افزوده است. بررسی تجربه کشورهای مختلف، موی

این قضیه است که اجرای موفقیت آمیز مالیات بر ارزش افزوده، نیازمند همکاری کامل اداره گمرکات کشور با سازمان اجراکننده مالیات بر ارزش افزوده است.

اهمیت ارتباط بین گمرک و سازمان متولی مالیات بر ارزش افزوده تا آنجاست که برخی از کارشناسان معتقدند؛ اگر گمرک در تبادل اطلاعات و آمار و ارقام به صورت قانونی و کامل با سازمان مالیاتی همکاری نکند، طرح اجرای مالیات بر ارزش افزوده با شکست مواجه می شود؛ زیرا در روش مالیات بر ارزش افزوده ضروری است تا زنجیره های تبادل کالاها و خدمات ردیابی شوند که بیشتر این زنجیره ها و منشأ آنها در واردات شکل می گیرند و آمار دقیق آنها در گمرک کشور ثبت می شود.

۵-۶- فرآیند اجرایی نظام مالیات بر ارزش افزوده

برخی نیازهای اساسی در حوزه اجرایی نظام مالیات بر ارزش افزوده عبارتند از:

داشتن نظامی کارآمد برای شناسایی مودیان، داشتن فرم اظهارنامه ساده که نیازمند اطلاعاتی نباشد که پردازش آنها مستلزم صرف زمان طولانی باشد، داشتن برنامه کارآمد برای پشتیبانی از مودیان، سیستم الکترونیکی مطمئن برای پردازش داده ها که اطلاعاتی بروز و دقیق تهیه کند، داشتن سیستم های کنترل متقابل اطلاعات مندرج در اظهارنامه با اطلاعات به دست آمده از دیگر منابع برای شناسایی گزارش های خلاف واقع، داشتن نظام وصول و اجرایی که برای انواع مختلف عدم تمکین از راهکارهای متفاوتی استفاده کند.

• ثبت نام و شناسایی مودیان

ثبت نام موثر و به موقع تمامی مودیان از شرایط اساسی اجرای موفقیت آمیز مالیات بر ارزش افزوده است. مسلماً قبل از شروع ثبت نام باید مفاد قانون مالیات بر ارزش افزوده و نظام های عملیاتی اصلی آن مشخص شود. آموزش اولیه مسئولین یا پاسخگویی به پرسشهای مطرح شده در زمینه ثبت نام در ادارات مالیاتی نیز به همین اندازه اهمیت دارد. مفاد قانونی مربوط به اشخاص واجد شرایط این قسمت باید شامل موارد ذیل باشد:

۱- تمامی اشخاصی که در حال حاضر فروش جاری کالاها و خدمات مشمول مالیات آنها بیشتر از مبلغ آستانه تعیین شده - مثلاً X ریال در سال یا Y ریال در فصل - است و یا پیش‌بینی می‌شود که تا پایان سال به این میزان افزایش یابد، مکلف گردند قبل از انقضای مهلت تعیین شده در فرم ثبت نام تقاضای ثبت نام کنند. مودیان باید قبل از تاریخ پیشنهادی برای شروع مالیات بر ارزش افزوده ثبت نام و صورتحساب و دیگر مدارک مورد نیاز را تهیه کرده باشند.

۲- اشخاصی که فروش سالانه آنها کمتر از سطح آستانه است باید مجاز باشند تا در صورت نیاز و به دلایل تجاری، متقاضی ثبت نام در مالیات بر ارزش افزوده باشند. برای مثال باید بتوانند در زمان فروش کالا به اشخاص ثبت نام شده یا صادرکنندگان، فاکتور صادر کنند و مالیات بر ارزش افزوده پرداختی بابت اینگونه کالاها را استرداد نمایند.

۳- افراد ثبت نام شده تا زمانی که مشمول ثبت نام باشند باید بدون توجه به میزان فروش خود در هر زمانی از تمامی مفاد قانونی از جمله مفاد مربوط به تسلیم اظهارنامه، پرداخت مالیات و نگهداری اسناد و مدارک تمکین نمایند.

۴- فقط اشخاص ثبت نام شده باید مجاز به صدور صورتحسابهای مالیاتی و کسر مالیات بر نهاده‌ها از مالیات بر ستانده‌ها باشند.

۵- شخص ثبت نام شده باید ملزم شود ت هرگونه تغییر در مشخصات مندرج در گواهی ثبت نام و یا فرم ثبت نام را در محدوده زمانی معینی به تشکیلات مالیاتی مربوطه اطلاع دهد.

• استرداد مالیات مربوط به کالای مشمول نرخ صفر

مدیریت استرداد مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای در حال توسعه مشکلات خاصی دارد. در اغلب این کشورها، چارچوب قانونی و اجرایی به گونه‌ای است که مقامات تمایل به استرداد ندارند و مودیان برای دریافت هرگونه استرداد باید مراحل پیچیده‌ای را طی نمایند. عملاً تمامی کشورهای در حال

توسعه تنها مالیات بر ارزش افزوده بخش صادرات را مسترد می‌کند. البته تعداد زیادی از این کشورها از مودیان مالیات بر ارزش افزوده می‌خواهند که اعتبارات اضافی خود را به دوره بعدی یا پایان سال تقویمی انتقال دهند. بطور مثال در فیلیپین و تایوان، استرداد اعتبارات اضافی، فقط مختص مودیانی است که فروش‌های آنها مشمول نرخ صفر هستند و یا خریدهای کالاهای سرمایه‌ای داشته‌اند. سایر اعتبارات اضافی به دوره‌های آتی منتقل می‌شوند. چنین راه‌حلهایی ضمن آنکه به علت کاستن از معافیت کالاهای سرمایه‌ای قابل انتقاد است لیکن در عمل باعث کاهش حجم کاری تشکیلات مالیاتی و تمرکز بیشتر بر روی وظایف پربازده می‌شود. شایان ذکر است کشورهای در حال توسعه نیز همانند کشورهای صنعتی برای استرداد به بخش صادرات با مشکلاتی روبرو هستند. شواهدی وجود دارد که نشانگر سوء استفاده و تقلب گسترده در این زمینه است. در هر صورت مسئولین باید از بین این اقدامات جایگزین و نامناسب یکی را انتخاب کنند. از یک طرف حساسیت زیاد نسبت به کنترل‌های قبل از صدور مجوز استرداد به تضعیف موقعیت رقابتی صادرکنندگان می‌انجامد و از طرف دیگر اگر وجوه استرداد بخش صادرات کنترل نشود ممکن است که سوءاستفاده‌های جدی و فرارهای عمده مالیاتی شناسایی نشوند. احتمالاً بهترین راه حل اعمال استرداد خود کار برای تاجرانی است که بصورت منظم اقدام به صادرات می‌کنند و تاجرانی که اسناد و مدارکشان قابل اعتماد است، اما استرداد به تاجرانی که به ندرت اقدام به صادرات می‌کنند یا صادرات آنها منظم و روال خاصی ندارد باید تا زمانی که ادعای آنها مورد تایید قرار نگرفته است به تعویق بیافتد.



اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی تهران

بخش دوم

ارزیابی قانون مالیات بر ارزش افزوده

مقدمه

ویژگی‌های قانون خوب عبارتند از منسجم بودن و از شفافیت اجرایی لازم برخوردار بودن. البته باید اذعان نمود اثربخشی و کارایی قانون محدود به این امر نبوده و زمینه‌سازی برای اجرای صحیح قانون توسط مجریان قانون (دولت) نقش بسزایی در ارتقاء اثربخشی و کارایی قانون از بعد نیل به اهداف مدنظر از تبیین و تدوین قانون دارد. به عبارت دیگر در بررسی قانون و به جهت تبیین اثربخشی و کارایی هر قانونی توجه به ویژگی‌ها و الزامات مطلوب قانونی و همچنین مطلوب بودن مکانیسم‌های اجرایی آن از اهمیت در خور فزآینده‌ای برخوردار است. لذا بدون مطالعات آسیب‌شناسانه مذکور، تبعیت از قانون و ضمانت اجرای قانون در هاله‌ای از ابهام فرو خواهد رفت. متأسفانه باید اذعان نمود قانون مالیات بر ارزش افزوده علیرغم مطالعات گسترده کارشناسی که در فرآیند تدوین و تصویب آن طی دهه اخیر در حوزه اجرایی و قانونگذاری، برای آن انجام گرفته، در حوزه اجرا با محدودیتها و نارساییهایی مواجه بوده که این امر بررسی در خصوص ویژگی‌ها و الزامات اجرایی قانون مذکور را از بعد اثربخش و کارا بودن اجتناب‌ناپذیر می‌نماید و بر این اساس بخش حاضر به تبیین ویژگی‌ها از یکسو و استخراج نارساییها و تنگناها با یک نگاه آسیب‌شناسانه از سوی دیگر خواهد پرداخت. لازم به ذکر است قانون مالیات بر ارزش افزوده مشتمل بر ۱۰ فصل و ۵۳ ماده است. فصل اول قانون دربردارنده تعریف ارزش افزوده، دایره شمول، دوره‌های مالیاتی و تاریخ تعلق مالیات است. فصل دوم در بردارنده معافیت‌هاست. فصل سوم مشتمل بر مآخذ، نرخ و نحوه محاسبه مالیات بر ارزش افزوده است. فصل چهارم وظایف و تکالیف مودیان را در بر دارد. همچنین فصل پنجم معطوف به وظایف و تکالیف سازمان امور مالیاتی (معاونت مالیات بر ارزش افزوده) است. در فصل ششم مودیان مالیاتی مکلف شده‌اند تا از دفاتر، صورتحسابها و سایر فرمهای مربوطه، ماشینهای صندوق و سایر وسایل و روشهای نگهداری حساب که سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می‌کند استفاده کنند. فصل هفتم شامل عوارض کالاها و خدمات و فصل هشتم حقوق ورودی را در بر می‌گیرد. فصل نهم نیز در بر دارنده سایر مالیاتها و عوارض خاص از جمله مالیات نقل و انتقال خودرو، حمل و نقل برون شهری مسافر، شماره‌گذاری انواع خودرو و . . . است. در آخرین فصل برای سایر قوانین مرتبط با این قانون تعیین تکلیف شده است.

۱- ضرورت‌های اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده

نارسایی‌ها و مصائب ناشی از اتکاء دولت به درآمدهای نفتی طی سده اخیر، لزوم توجه به رویکردهای کاهش اتکاء به نفت و تحول در نظام مالیاتی طی دوره مذکور را به یکی از اصلی‌ترین راهبردها و سیاستهای دولت در افق بلندمدت تبدیل نموده است. به گونه‌ای که لزوم کاهش اتکاء بودجه دولت به نفت و ارتقاء جایگاه مالیاتها در سیاستهای مالی دولت و همچنین تامین منابع عمومی از محل مالیاتها، همواره یکی از راهبردهای اصلی، حداقل در چهار برنامه توسعه پس از انقلاب و همچنین یکی از ابعاد اصلی پیشنهادی در برنامه پنجم توسعه و سایر سیاستهای کلی (از جمله سیاستهای کلی نظام در بخش مالی، طرح ساماندهی اقتصادی و طرح تحول اقتصادی) بوده است. بدیهی است نیل به اهداف مورد نظر در این حوزه (ارتقاء جایگاه مالیاتها) از یکسو مستلزم کاهش اندازه دولت و التزام عملی به تحقق سیاستهای کلی اصل (۴۴) قانون اساسی و پیشبرد مفاد مربوط به قانون اجرایی نمودن آن، و از سوی دیگر به ارتقاء کارایی در تخصیص اعتبارات از طریق بهبود فرآیندهای پاسخگویی و شفافیت در تدوین قوانین بودجه سنواتی و به عبارتی حرکت به سمت نظام بودجه‌ریزی عملیاتی متکی است. بر این اساس به نظر می‌رسد با عنایت به موارد فوق‌الذکر و بویژه آنچه که طی سال ۲۰۰۹ میلادی در بازارهای مالی بین‌المللی و به تبع آن در بازار نفت خام رخ داد، منجر به آن گردیده تا اجرای تحول در نظام مالیاتی را نه یک انتخاب، بلکه به یک ضرورت تبدیل نماید. بی‌شک بهبود و تحول نظام مالیاتی نقش اساسی در اصلاح ساختار اقتصادی کشور دارد، به همین لحاظ اصلاح ساختار مالیاتی کشور همواره مورد توجه دولتها بوده و هم اکنون نیز این موضوع به عنوان یکی از محورهای اصلی طرح تحول اقتصادی مطرح است.

۲- ویژگی‌های قانون مالیات بر ارزش افزوده

قانون مالیات بر ارزش افزوده علیرغم برخی نارساییهایی که دارد واجد برخی ویژگی‌هاست.

- حذف مالیاتها و عوارض موضوع قانون موسوم به تجميع عوارض (مورد اخیر بیش از آنکه به عنوان ویژگی و برگرفته از نص نظام مالیاتی مذکور باشد، بیشتر می‌بایست به عنوان سیاست دولت در لغو مالیاتهای مشابه و جلوگیری از احتساب مضاعف کالاها و خدمات مشمول مالیات مدنظر قرار گیرد)
- اصلاح الگوی مصرف.
- فصلی بودن دوره‌های مالیاتی با امکان کاهش دوره برای مؤدیان خاص (۳ ماهه).
- تک نرخ بودن با نرخ پایین یعنی ۳ درصد ($1/5\% = 1/5\%$ مالیات + $1/5\%$ عوارض).

- نرخ ویژه و بالاتر برای دخانیات (۱۵٪) و انواع سوخت (۳۰٪).
- گسترده‌گی معافیتها (با پوشش حدود ۵۰٪ سبد کالاهای مصرفی خانوار و بیش از ۷۰٪ سبد کالاهای مصرفی خانوار در پایین‌ترین دهک درآمدی).
- اعمال نرخ صفر برای حمایت از صادرات.
- نرخ یکنواخت جرائم تاخیر برای سازمان امور مالیاتی (در مورد استرداد) و مؤدیان (ماهانه ۲٪).
- امکان بهره‌برداری از خدمات حسابداران رسمی توسط سازمان امور مالیاتی و دستگاههای اقتصادی.
- حمایت از تولید کننده داخلی.
- عدم اعمال فشار بر تولیدکنندگان و سایر فعالان اقتصادی و انتقال بار مالیاتی از تولید کنندگان به مصرف کنندگان (البته نه در دوران رکود).
- گسترش پایه مالیاتی و ایجاد منبع درآمدی جدید، ثابت و قابل اتکا برای دولت، در صورت وجود ابزار کافی.
- شفاف سازی مبادلات و فعالیتهای اقتصادی و شناسایی هر چه بیشتر مؤدیان مالیاتی و واقعی شدن تشخیص درآمدهای مشمول مالیات فعالان اقتصادی
- پایین بودن هزینه وصول (برای دولت) به دلیل مشارکت فعال مؤدیان.
- جلوگیری از اخذ مالیات مضاعف بر مصرف محصول (یا خدمت) نهایی.
- تشویق صادرات و حمایت از سرمایه گذاری و تولید.
- حداقل وقفه در وصول درآمدهای مالیاتی.
- تسهیل ورود به پیمان‌های منطقه‌ای.
- اخذ مالیات بیشتر از آن دسته از افراد جامعه که کالاها و خدمات لوکس و غیر ضروری بیشتری مصرف می‌نمایند.

۳- محورهای مهم قانون مالیات بر ارزش افزوده

چند محور اصلی در قانون مالیات بر ارزش افزوده مورد تاکید قرار گرفته است که در این جا به برخی از آنها اشاره می‌شود.

۳-۱- انواع جرائم پیش‌بینی شده در قانون

- عدم ثبت نام در مهلت مقرر معادل ۷۵٪ مالیات متعلق.
- عدم صدور صورتحساب معادل یک برابر مالیات متعلق.
- عدم درج صحیح قیمت در صورتحساب معادل یک برابر مابه‌التفاوت مالیات متعلق.
- عدم درج و تکمیل اطلاعات صورتحساب طبق نمونه معادل ۲۵٪ مالیات متعلق.
- عدم تسلیم اظهارنامه معادل ۵۰٪ مالیات متعلق.
- عدم ارایه دفاتر یا اسناد و مدارک معادل ۲۵٪ مالیات متعلق.
- تاخیر در پرداخت در موعد مقرر معادل ۲٪ در ماه نسبت به مالیات پرداخت شده.

۳-۲- نرخ‌های مالیاتی

در قانون مالیات بر ارزش افزوده ۳٪ مالیاتی که قرار است پرداخت شود شامل ۱/۵٪ عوارض شهرداری و ۱/۵٪ مالیات است که عوارض شهرداری به شهرداری و یا حساب تمرکز وجوه وزارت کشور منتقل و ۱/۵٪ مالیات به خزانه کشور واریز می‌شود.

لذا از آنجا که مالیات بر ارزش افزوده بر پایه مصرف وضع شده است جایگزین مالیات‌ها و عوارض موضوع قانون تجمیع عوارض گردیده است.

یکی از مزیت‌های قانون مالیات بر ارزش افزوده نسبت به قانون تجمیع عوارض آن است که قانون تجمیع ۲/۵٪ جریمه ماهانه تاخیر داشت که غیر قابل بخشش بود ولی جریمه این قانون مطابق با جریمه مالیات مستقیم خواهد بود و قابل بخشش است.^۱

^۱ - بر اساس مواد ۱۹۱ و ۱۶۷ قانون مالیاتهای مستقیم این بخشودگی اعمال می‌شود:

ماده ۱۶۷ - وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌تواند نسبت به مودیانی که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه به طور یک جا نیستند از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی، بدهی مربوط را حداکثر به مدت سه سال تقسیط نماید.

طبق عرف جهانی نظارت بر اجرای این قانون باید بطور گروهي و به صورت تصادفی صورت پذیرد.

۳-۳- تکالیف مؤدیان

- ثبت نام (بر اساس ترتیبی که توسط سازمان امور مالیاتی اعلام می گردد).
- اخذ صورتحساب و پرداخت مالیات در زمان خرید کالاها و خدمات (اعتبار مالیاتی - تسویه فصلی).
- صدور صورتحساب و دریافت مالیات در زمان فروش کالاها و خدمات (علاوه بر بهای اصلی).
- نگهداری اسناد و ثبت اطلاعات خرید و فروشها در دفاتر قانونی شرکت و همچنین مالیاتهای پرداختی در زمان خرید و دریافتی در زمان فروش.
- تسلیم اظهارنامه ساده و تسویه حساب مطالبات و بدهیهای مالیات بر ارزش افزوده به صورت فصلی با سازمان امور مالیاتی کشور.

۳-۴- نحوه محاسبه مالیات بر ارزش افزوده

در هنگام خرید، خریدار 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، مؤدی مابه التفاوت مالیات بر ارزش افزوده پرداختی در زمان خرید با مالیات اخذ شده در زمان فروش را به صورت دوره ای سه ماه یک بار به سازمان امور مالیاتی می پردازد.

۳-۵- معافیت های مالیاتی

- انواع محصولات فرآوری نشده، دام و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و نوغان، خوراک دام و طیور و انواع کود، سم، بذر و نهال.
- مواد خوراکی شامل آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات، سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی و شیرخشک مخصوص تغذیه کودکان.

- کتاب، مطبوعات، دفاتر تحریر و انواع کاغذ چاپ، تحریر و مطبوعات.
- انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی (حیوانی و گیاهی) خدمات توانبخشی و حمایتی.
- خدمات حمل و نقل عمومی مسافری درون و برون شهری جاده‌ای، ریلی، دریایی و هوایی.
- فرش دستباف.
- اموال غیر منقول (زمین، ساختمان و...)
- انواع خدمات پژوهشی و آموزشی.
- خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع مالیات مستقیم.
- خدمات بانکی و اعتباری.
- کالای همراه مسافران خارج از کشور تا میزان مقرر.
- کالاهای اهدایی به صورت بلاعوض به وزارتخانه، موسسات دولتی و نهادهای عمومی غیر دولتی
- اقلام مرتبط با مصارف نظامی و امنیتی، رادار و تجهیزات کمک ناوبری و هوانوردی ویژه فرودگاهها.

۴- مواد مرتبط با قانون مالیات بر ارزش افزوده در سایر قوانین^۱

برخی از مواد بعضی از قوانین حوزه مالیاتی که با قانون مالیات بر ارزش افزوده مرتبط هستند همچنان معتبر هستند.

قانون مالیاتهای مستقیم: مواد ۱۶۷، ۱۹۱، ۲۰۲ و ۲۰۳ تا ۲۱۹ و همچنین ۲۳۰ الی ۲۳۳، ۲۴۴ الی ۲۵۱

- قانون امور گمرکی: مواد ۶ و ۳۷
- قانون ساماندهی مبادلات مرزی: ماده ۸
- قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولتی: مواد ۲۴، ۲۶ و ۴۷
- قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین: مواد ۶۳، ۸۰ و ۸۷
- قانون اداره شهرداریه‌ها: ماده ۷۷
- قانون نوسازی و عمران شهری: ماده ۲

^۱- برای اطلاعات بیشتر به پیوست ۲ مراجعه شود

- قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم و .. (موسوم به جمع عوارض): ماده ۳

۵- تشریح برخی مواد مهم قانون

در بین مواد قانون برخی از مواد از اهمیت اساسی در اجرای قانون برخوردار هستند که تشریح برخی از آنها در این بخش ضروری است:

ماده ۱: عرضه کالاها و ارایه خدمات در ایران و همچنین واردات و صادرات آنها مشمول مقررات این قانون می‌باشد.

ماده ۳: ارزش افزوده اختلاف میان داده و ستاده است.

ماده ۴: عرضه کالا به معنی انتقال کالا از طریق هر نوع معامله است.

در اینجا قانونگذار عمداً کلمه فروش را به جای عرضه به کار نبرده است زیرا جلوی هر گونه فرار مالیاتی را بگیرد.

ماده ۵: ارایه خدمت زمانی مشمول مالیات خواهد بود که ارایه دهنده خدمت از استفاده کننده خدمت ما به ازاء را دریافت کرده باشد.

مواد ۶ و ۷: کالاهایی که از خارج کشور و یا از مناطق آزاد و ویژه تجاری وارد قلمرو گمرکی کشور شوند جزء واردات به حساب می‌آیند. همین طور صادرات به خارج از کشور و مناطق آزاد و ویژه تجاری جزو صادرات حساب می‌آید.

ماده ۸: تمام کسانی که واردات انجام می‌دهند مشمول پرداخت مالیات به حساب می‌آیند و زمانی که کالا از گمرک ترخیص می‌شود تاریخ تعلق مالیات خواهد بود. کسانی که صادرات انجام می‌دهند مالیاتی نمی‌دهند و حتی مالیاتهایی که از قبل هم داده‌اند نیز به آنها بازگردانده می‌شود.

ماده ۹: معاوضه کالا در این قانون، عرضه کالا یا خدمت تلقی می‌شود و به طور جداگانه مشمول مالیات خواهد شد.

ماده ۱۰: در ارزش افزوده هر سال شمسی به ۴ دوره مالیاتی سه ماهه تقسیم می‌شود، بر خلاف ماده ۱۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم که در آن سال مالیاتی به یک سال شمسی که از اول فروردین هر سال شروع و پایان اسفند همان سال خاتمه می‌یابد.

ماده ۱۱: تاریخ تعلق مالیات، تاریخ صورتحساب یا تاریخ تحویل کالا یا تاریخ تحقق معامله (هر کدام که مقدم است) است.

ماده ۱۶: نرخ مالیات بر ارزش افزوده ۱/۵٪ می باشد ولی عملاً ۳٪ از مصرف کننده گرفته می شود، چون به موجب ماده ۳۸، ۱/۵٪ نیز بابت عوارض شهرداری باید پرداخت شود. همچنین در بند ۱ ماده ۱۶، نرخ مالیات بر ارزش افزوده انواع سیگار و محصولات دخانی ۱۲٪ و انواع بنزین و سوخت هواپیما ۲۰٪ تعیین شده است که عملاً ۱۵٪ و ۳۰٪ گرفته می شود. چون به ترتیب به موجب ماده ۳۸، ۳٪ و ۱۰٪ عوارض مشمول آنها می شود.

ماده ۱۷: مؤدیان هر سه ماه یک بار طبق ماده ۲۱ باید اظهارنامه تسلیم نمایند، لازم است مبالغی که به عنوان مالیات دریافت کرده اند و آنچه را که به عنوان مالیات پرداخت کرده اند در اظهارنامه قید کنند و مابه التفاوت را در صورت مازاد به حسابهای مربوطه واریز و در صورت کسری از اداره امور مالیاتی در خواست استرداد نمایند و یا اینکه به عنوان اعتبار مالیاتی آنان در دوره های بعدی، محسوب خواهد شد.

ماده ۱۸: یکی از تکالیف فعالان اقتصادی در این نظام مالیاتی ثبت نام است، ثبت نام یعنی شناسایی مؤدی برای اخذ مالیات بر ارزش افزوده که کلیه واردکنندگان، صادرکنندگان و کلیه فعالان اقتصادی با مجموع فروش کالا و خدمات بیش از سه میلیارد ریال (سیصد میلیون تومان) در سال ثبت نام می کنند. روشهای ثبت نام از طریق سایت اینترنتی ثبت نام (روش اصلی) و مراجعه حضوری به سازمان امور مالیاتی کشور و ادارات کل امور مالیاتی می باشد. در مواردی که مؤدیان ثبت نام نمی کنند این افراد شناسایی می شوند و برگه مطالبات به این افراد ابلاغ می شود.

تبصره ۲ ماده ۲۱: کلیه مؤدیان مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی تا حداکثر پانزده روز پس از انقضای هر دوره مالیاتی می باشند و براساس تعیین ماده، اشخاص حقیقی و حقوقی که بیش از یک محل شغل یا فعالیت دارند، تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات برای هر محل شغل یا فعالیت به طور جداگانه الزامی است. مثلاً اگر شرکتی چند فروشگاه و یا چند شعبه داشته باشد باید برای هر کدام جداگانه اظهارنامه ارایه دهد و مالیاتش را به طور جداگانه پرداخت نماید.

ماده ۵۱: اگر مؤدی ای جزء آن دسته از تولید کنندگان بوده باشد که کالاهایی را تولید می کرده که مشمول بند ه ماده ۳ قانون تجمیع عوارض بوده است، یعنی وقتی کالا را می فروخت باید از خریدار ۳٪ مالیات می گرفت، (۲٪ مالیات، ۱٪ عوارض) و ظرف دو ماه هم باید مالیات فروش هر ماه را به اداره مالیات پرداخت می کرد، از خرداد

ماه ۱۳۸۷ از آن کالاهایی که در بند ه ماده ۳ قید شده بودند دیگر ۲٪ مالیات و ۱٪ عوارض دریافت نخواهد کرد یعنی ۲٪ مالیات قبلی را اخذ نمی‌کند و به جای ۱٪، ۱/۵٪ عوارض دریافت می‌کند. لذا اگر از اول خرداد ماه مؤدی کالایی را فروخته است و ۳٪ از آنها (عوارض و مالیات) دریافت کرده است باید به میزان ۱/۵٪ آنها را بستانکار کند.

۶- مشکلات قانون مالیات بر ارزش افزوده

مشکلات موجود در خصوص قانون مالیات بر ارزش افزوده را می‌توان به دو دسته طبقه‌بندی کرد:

- ۱- آن دسته از مشکلاتی که در خود قانون و مفاد قانون وجود دارد مانند تعیین نرخ آستانه.
 - ۲- دسته دیگری که در قانون، پاسخهای آن وجود دارد ولی به دلیل نبود پیش زمینه‌هایی همچون عدم اطلاع‌رسانی دقیق، نبود آموزشهای لازم، عدم آشنایی مؤدیان با نظام حسابداری اجرای آن در فرایند شفاف‌سازی مفاد قانون حادث می‌شود. طبیعی است پاسخ مشکلات بخش اول باید در قالب اصلاح قانون مد نظر قرار بگیرد و پاسخ مشکلات بخش دوم بر فرایند شفاف‌سازی مفاد قانون قابل پاسخگویی است. در اینجا به برخی مشکلات اشاره می‌شود:
- فروش کالای صنعتی در بازار امروز معمولاً بین ۴ تا ۸ ماه سررسید است لذا تسویه مالیاتی مبادلاتی که در قبال آن وجهی پرداخت نشده است بنگاههای اقتصادی را با مشکل مواجهه می‌کند.
- ۲ قسمتی از مواد و قطعات محصول از خارج از کشور تامین می‌گردد که هنگام ورود در گمرک باید ۴٪ حقوق گمرکی پرداخت شود و معمولاً حدود ۳ تا ۴ ماه برای تولید محصول نهائی زمان لازم است یعنی در واقع وجه عوارض پرداخت شده است، چنانچه فروش ۴ تا ۶ ماهه باشد بنابراین جمعاً مدت ۸ تا ۱۰ ماه ۴٪ حقوق گمرکی که به دولت پرداخت شده است باضافه سهم شرکت در ارزش افزوده (VAT) خواهد بود که بار سنگینی برای تولید کننده خواهد داشت.
- ۳ قسمتی از مواد داخلی از سازمانهای دولتی خریداری می‌شود که اجباراً باید ۳٪ مالیات بر ارزش افزوده، به صورت نقدی به این شرکت‌ها پرداخت شود. از طرف دیگر تولیدکننده ۳ درصد نیز باید بابت واردات مواد اولیه پرداخت کند که ۸ الی ۱۰ ماه طول می‌کشد که کالاهای مربوطه به چرخه مالی وی برگردد. مضاف بر آن شرکت باید سر جمع ۳ درصد نیز بابت مالیات بر ارزش افزوده پرداخت کند که باعث کاهش توان مالی یک واحد تولیدی می‌شود

- ۴ بعثت عدم دسترسی همه واحدهای صنفی و صنعتی به کد اقتصادی جدید بعضا شرکت های توزیع کالا در اخذ کد اقتصادی از خریداران نهایی (مغازه داران) دچار مشکل می باشند. لذا زنجیره تولید کشور دچار اختلال گردیده و با گذشت مدت اندکی از شروع اجرای این قانون انبار کارخانجات مملو از کالای بدون تقاضا می باشد. از اینرو لازم است بخشنامه اخذ کد اقتصادی به نوعی اصلاح و به اخذ نام و آدرس کامل و تلفن و ... تکمیل شود (شناسایی کامل)
- ۵ شناسایی کامل کلیه اشخاص تحت پوشش این مالیات توسط سازمان امور مالیاتی و اختصاص و ابلاغ شماره شناسایی و در اختیار نهادن پرورشورهای ساده اجرای قانون، همراه با فرم های متحدالشکل صورتحساب فروش، اظهارنامه، فرم پرداخت یا استرداد مالیات و دستورالعمل اجرایی کار که بنا به تجارب کسورهای که این قانون را در نظام مالیات خود به اجرا گذارده اند. برای این همه امور مهم، از تاریخ ابلاغ قانون تا اجرای آن حداقل ۱۲ ماه زمان لازم بود که چنین مهلتی (با وجود پیش بینی زمانی ۲۴ ماهه در پیشنهاد لایحه اولیه) مد نظر قرار نگرفته و دفعتا مؤدیان را در سردرگمی و بلاتکلیفی و ترس از جرایم سنگین و اضطراب فرو برده است
- ۶ مسائلی مانند خریدهای فصلی و فاصله زمانی خرید و بسته بندی اجناس و شروع فروش آنها و همچنین فروش اقساط و مدت دار در احکام و مقررات قانون پیش بینی نشده است.
- ۷ با توجه به اینکه نظام شناسایی مؤدیان در قانون مالیات بر ارزش افزوده از ضمانت اجرایی لازم برخوردار نبوده و یا بصورت واقعی صورت نمی گیرد، امکان بروز پیامدها و اثرات تجمعی بر روی قیمت با اجرای این قانون و ایجاد شرایط غیر رقابتی در بین صنوف را بیش از پیش تشدید خواهد ساخت. از سوی دیگر عدم اطلاع رسانی لازم از سوی سازمان امور مالیاتی طی مدت محدود از زمان اجرای قانون، منجر به سوء استفاده برخی مؤدیان از مصرف کنندگان و افزایش قیمت بخش عمده ای از کالاها طی دوره مذکور گردید.
- ۸ مطابق با ماده ۱۱ قانون، تاریخ تعلق مالیات در مورد عرضه کالاها، تاریخ صورتحساب، تاریخ تحویل کالا یا تاریخ تحقق معامله کالا، هر کدام که مقدم باشد عنوان گردیده است. این در حالی است که در بخشهای خاصی از جمله ارائه خدمات مخابراتی، انرژی یا استحصال و تامین آب مشترکین، تاریخ تعلق

مالیات موضوع ماده مذکور قابلیت تعمیم به موارد فوق را ندارد و می‌بایست به طور شفاف تکلیف مؤدیان در این خصوص روشن گردد.

۹ بخش عمده‌ای از قراردادهای عرضه کالاها و خدمات در صنوف مختلف دارای بعد زمانی است لکن مطابق با مفاد قانون، پرداخت مالیات‌های متعلقه، توسط مؤدیان بطور کامل در دوره‌های مالیاتی مشخص شده انجام می‌گیرد. از سوی دیگر عرضه کالاها و خدمات در شرایط تسهیل و دارای بعد زمانی دارای شرایط ریسک بوده و جزء مطالبات مشکوک‌الوصول تلقی می‌گردد و از اینرو در صورت عدم انجام معامله (به دلیل عدم ایفای تعهدات طرفین قرارداد در سررسیدهای مشخص) تکلیف مالیاتهای پرداخت شده در قسمت اخیر با ابهام مواجه شده است.

۱۰ اجرای موضوع ماده ۲۱ قانون، مبنی بر ارائه اظهار نامه مالیاتی ظرف پانزده روز از پایان دوره مالیاتی، بویژه برای دوره سه ماهه چهارم سال، با توجه به تعطیلات نوروزی از امکان و ضمانت اجرایی لازم برخوردار نمی‌باشد.

در ابلاغ اجرای قانون به شرایط اقتصادی و اجتماعی موجود توجهی نشده از جمله اینکه:

واحدهای تولیدی همگی در دوران رکود، عدم فروش، تورم و مشکلات نقدینگی بسر می‌برند. و اجرای قانون در شرایط کنونی در نقدینگی بنگاهها تاثیر منفی می‌گذارد و فروش دشوار را دشوارتر خواهد کرد.

۷- ابهامات و پاسخهای مربوط به مفاد قانون

ابهامات و سئوالات مطرح شده در خصوص قانون مالیات بر ارزش افزوده متعدد است و در عین حال بر اساس مفاد قانون پاسخ همه سئوالات نیز قابل ردیابی نیست، لذا پاسخهای داده شده صرفاً نظر کارشناسی و بر اساس رویه‌های موجود است که می‌تواند در اجرا با تغییراتی مواجه شود. ضمن اینکه با توجه به جدید بودن این روش مالیاتی در ایران، برای روشن شدن تمام موارد ابهام باید منتظر شد تا سازمان امور مالیاتی، آیین‌نامه‌ها و دستورالعملهای لازم را تهیه و صادر نماید.

سؤال ۱: آیا ۱/۵ درصد عوارض شهرداری مانند مالیات، مشمول کسر عوارض پرداختی در مراحل قبل می‌باشد یا خیر؟

پاسخ: با توجه به ماده ۴۰، بلی

سؤال ۲: ۱/۵ درصد عوارض شهرداری باید به وزارت دارایی پرداخت شود یا به شهرداری محل وقوع کارخانه؟

پاسخ: ۱/۵٪ عوارض باید طبق ماده ۳۹ به حسابهایی که از طریق سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می شود واریز گردد.

سؤال ۳: کمکهایی مانند جمع عوارض، عوارض قانون مالیات بر ارزش افزوده باید به شهرداری محل وقوع کارخانه پرداخت شود. آیا شهرداریهای محل مصرف تولیدات از این عوارض محروم نمی شوند؟

پاسخ: تخصیص عوارض بومی (محل استقرار کارخانه‌ها) به شهرداری‌های محل تنها به عنوان یکی از منابع تامین مالی شهرداری‌های محل تلقی گردیده و بخش دیگری از عوارض دریافتی نظیر عوارض موضوع مواد ۳۸، ۴۳، ۴۲، بند ب ماده ۴۶، بند الف و ب ماده ۴۷ از جمله منابع مفروض جهت تامین اعتبارات شهرداری‌ها قلمداد می گردد. از سوی دیگر حساب تمرکز وجوه (موضوع تبصره ۲ ماده ۳۹) و منابع پیش‌بینی شده از محل وصول و تخصیص عوارض موضوع تبصره ۳ ماده ۴۱، بند ج ماده ۴۶، بند ج ماده ۴۷ و... با هدف توسعه و توازن منطقه‌ای در راستای جبران منابع مالی شهرداری‌های کمتر توسعه یافته پیش‌بینی گردیده است.

سؤال ۴: کالاهای ساخته شده و آماده قبل از تاریخ ۸۷/۷/۱ که از تاریخ مذکور به بعد عرضه می شوند مشمول مقررات این قانون می باشند یا خیر؟

پاسخ: بلی

سؤال ۵: کالاهایی که قبل از تاریخ ۸۷/۷/۱ طبق اسناد و مدارک مثبت فروخته و تحویل خریدار شده‌اند ولی صورت‌حساب آنها از ۸۷/۷/۱ به بعد صادر می شوند از نظر مالیات مذکور چه وضعیتی خواهند داشت؟

پاسخ: با توجه به مفاد قانون به ویژه ماده ۱۱ در صورتیکه کالا قبل از تاریخ ۸۷/۷/۱ فروخته و تحویل شده باشد نباید مشمول مالیات ارزش افزوده شود چون فروش قبل از اجرائی شدن قانون تحقق یافته است.

سؤال ۶: در مواردی که مواد اولیه تولیدی توسط متقاضی تامین و تولید کننده فقط بابت ساخت کالای مورد نظر متقاضی حق الزحمه دریافت می کند، نحوه اجرای قانون چگونه است؟

پاسخ: تولید کننده باید علاوه بر حق الزحمه معادل ۳٪ حق الزحمه را ($1/5\% + 1/5\%$) به عنوان مالیات بر ارزش افزوده و عوارض، از متقاضی دریافت نماید و در موقع تسلیم اظهارنامه مربوط، با مالیات و عوارض پرداختی خود (تولید کننده) تهاتر و در صورت مازاد، مابقی را به حساب اداره مالیاتی ذیربط واریز و در صورت کسری در حساب اعتبار مالیاتی خود منظور کند.

سؤال ۷: در مورد فروش اقساطی (فروش نسبه) نحوه اجرای قانون چگونه است و مالیات در چه تاریخی باید وصول شود؟

پاسخ: با توجه به حکم ماده ۱۱ صرفنظر از نوع فروش (اعم از نقد یا اقساط) مالیات و عوارض در صورت وقوع یکی از حالات مقرر در ماده ۱۱ در همان تاریخ وقوع تعلق خواهد گرفت.

سؤال ۸: در مورد مبادلات غیرنقدی (معاوضه دو کالا یا خدمات با یکدیگر) نحوه تعیین بهای کالاها و خدمات متبادله برای احتساب مالیات چگونه باید تعیین گردد؟

پاسخ: بنظر می رسد با توجه به ماده ۱۴ بهای روز کالا یا خدمت مورد معاوضه مأخذ محاسبه مالیات باشد، اما لازم است سازمان امور مالیاتی در این مورد دستورالعمل روشنی صادر نماید.

سؤال ۹: در مواردی که کالا از طرف خریدار مرجوع می شود، فروشنده نسبت به مالیاتی که در موقع فروش از خریدار دریافت کرده است چه تکلیفی دارد؟

پاسخ: باید مالیات دریافتی را نیز مسترد نماید.

سؤال ۱۰: در مورد قراردادهای فروش بلندمدت که کالا به تدریج تولید و به خریدار تحویل می گردد نحوه اجرای قانون چگونه است؟

پاسخ: در این صورت قانون ساکت است و احتیاج به صدور بخشنامه ارشادی سازمان امور مالیاتی دارد.

سؤال ۱۱: در مورد کالاهایی که تولید کننده مستقیماً صادر می کند نحوه استرداد مالیات پرداختی در مراحل قبلی چگونه است؟

پاسخ: تولید کننده ای که کالای تولیدی خود را صادر می کند می تواند با توجه به ماده ۱۱ و ۱۳ مالیات پرداختی در مراحل قبلی را استرداد نماید و نحوه استرداد و چگونگی اجرای تشریفات آن نیازمند دستورالعمل سازمان امور مالیاتی می باشد.

سؤال ۱۲: وظیفه سازمان مالیاتی در رابطه با مؤدیان مالیاتی چیست؟

پاسخ: وظیفه سازمان مالیاتی در مورد مؤدیان، اجرای صحیح، کامل و بیطرفانه قانون بوده و علاوه بر آن لازم است مؤدیان را ارشاد و موارد ابهام آنان را برطرف نماید.

سؤال ۱۳: آیا واقعاً اگر شرایط ماده ۲۷ در گزارش مالیات بر ارزش افزوده توسط حسابرسان و مؤدیان رعایت شده باشد، حوزه‌های مالیاتی بدون رسیدگی اقدام به قبول و صدور برگ مطالبه خواهند کرد، چون در حال حاضر این مقوله در ماده ۲۷۲ قانون اصولاً رعایت نمی‌شود؟

پاسخ: ظاهر حکم ماده ۲۷ دلالت بر این مطلب دارد که باید گزارش بدون رسیدگی قبول شود و عدم رعایت این موضوع در مورد ماده ۲۷۲ دلیل عدم رعایت در مورد ماده ۲۷ این قانون نخواهد بود.

سؤال ۱۴: در مورد کالاهایی که قبلاً 3% (یا $1\% + 2\%$) مالیات از آنها دریافت نمی‌شده یعنی مشمول این قانون بوده و آیا باید $1/5\% + 1/5\%$ ارزش افزوده گرفته شود یا خیر؟

پاسخ: بجز کالاها و خدمات موضوع ماده ۱۲ که معاف هستند، بقیه کالاها مشمول دو فقره $(1/5\% + 1/5\%)$ جمعاً 3% می‌باشد. ضمناً طبق ماده ۱۳ صادرات نیز معاف است.

سؤال ۱۵: تولید کالاهایی که طبق قانون تجميع عوارض مشمول عوارض نیست. طبق قانون مالیات بر ارزش افزوده چه حکمی دارد؟

پاسخ: بجز کالاها و خدمات موضوع ماده ۱۲ که معاف هستند، بقیه کالاها مشمول دو فقره $(1/5\% + 1/5\%)$ جمعاً 3% می‌باشد. ضمناً طبق ماده ۱۳ صادرات نیز معاف است.

سؤال ۱۶: تولیدکننده قطعاتی که مشمول عوارض نیست آیا در حال حاضر مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌شود؟

پاسخ: اگر قطعات تولیدی تولید کننده مزبور جزء موارد معافیت ماده ۱۲ نباشد، مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌شود.

سؤال ۱۷: وضعیت عملکرد پایان سال مالی چگونه است و گزارش اظهارنامه پایانی به چه شکل می‌باشد؟
پاسخ: در مورد مالیات بر ارزش افزوده، ادوار مالیاتی طبق ماده ۱۰ تعیین شده است و اظهارنامه هر دوره بطور جداگانه رسیدگی خواهد شد ولی امکان اصلاحات لازم با توجه به پیوستگی فعالیت مؤدی در اظهارنامه های بعدی - در صورتیکه در اظهارنامه های قبلی اشتباهی صورت گرفته باشد- نخواهد بود.

سؤال ۱۸: نحوه ارایه گزارش مالیات پرداخت شده به دارایی به چه نحو است؟

پاسخ: در اظهارنامه ای که باید حداکثر تا پانزده روز پس از پایان هر دوره تسلیم شود محل مخصوصی برای مالیاتهای پرداختی و دریافتی پیش بینی خواهد شد.

سؤال ۱۹: در حال حاضر بابت شماره گذاری خودروها ۵٪ مجموع ارزش گمرکی و حقوق ورودی پرداخت می‌شود. لیکن بند ج ماده ۴۳، ۳٪ (۲٪ مالیات و ۱٪ عوارض) منظور شده آیا پرداخت ۵٪ سوخت بابت شماره گذاری خودروها برقرار می‌باشد یا خیر؟

پاسخ: موارد لغو یا برقراری مالیات ها و عوارض قبلی در ماده ۵۲ قانون معین شده است.

سؤال ۲۰: آیا فرصت پانزده روزه جهت تهیه اظهارنامه سه ماهه کافی به نظر می‌رسد؟ در حالی که در برخی موارد فاکتورهای خرید بعد از دو یا سه ماه بعد از خرید به دست شرکت‌های تولیدی می‌رسد مانند صورتحساب‌های صادر شده توسط شرکت‌های پتروشیمی.

پاسخ: این فرصت کافی بنظر می‌رسد اما در مورد فاکتورهای خرید که دو یا سه ماه بعد از خرید به دست شرکای تولید می‌رسد لازم است دستورالعمل شفافی از طرف سازمان امور مالیاتی صادر گردد.

سؤال ۲۱: بحث مالیات بر ارزش افزوده از اول خرداد تا پایان شهریور ۱/۵٪ می‌باشد چنانچه ۳٪ اخذ شده باشد باید ۱/۵٪ بستانکار گردد. آیا در این دوره عوارض شهرداری ندارد؟

پاسخ: بحث مذکور مربوط به قانون تجمیع عوارض بوده است که تولیدکنندگان کالاهای مندرج در فهرست بند ه ماده ۳ قانون یاد شده از اول خرداد فقط باید ۱/۵٪ عوارض شهرداری را وصول نموده و به حساب مربوطه واریز نمایند، اگر ۳٪ اضافه شده باشد خریدار نسبت به مابه التفاوت (۱/۵٪ بقیه) بستانکار است.

سؤال ۲۲: بعضی از ارگانها که عمده آنها ادارات دولتی می‌باشند تمایلی به دادن مالیات ندارند در این موقع تکلیف شرکت‌های فروشنده چه می‌باشد؟ آیا باید مالیات آن را پرداخت کنند.

پاسخ: در مورد مالیات بر ارزش افزوده عدم تمایل ادارات دولتی ملاک نیست و باید پرداخت کنند. حکم ماده ۲۰ نیز می‌گوید فروشنده باید مالیات را از طرف دیگر معامله دریافت نماید.

سؤال ۲۳: آیا ارتباطی بین مالیات بر ارزش افزوده و مالیات عملکرد وجود دارد؟ رسیدگی مالیات بر ارزش افزوده بر عهده ممیز مالیاتی شرکت است؟

پاسخ: بنظر می‌رسد تشکیلات و مأموران مالیات بر ارزش افزوده با توجه به قانون مربوط جدا از تشکیلات و مأموران مالیات عملکرد می‌باشد، ضمناً از نظر ماهیتی ارتباطی بین مالیات عملکرد و مالیات ارزش افزوده وجود ندارد ولیکن از نظر اطلاعاتی ارتباط قوی وجود دارد زیرا مؤدیانی که در سیستم زنجیره ای بهم پیوسته مالیات بر

ارزش افزوده قرار می گیرند، تشخیص درآمد واقعی مالیات آنان نیز برای مأمور تشخیص و سایر مراجع مالیاتی شفاف و نرمال می شود و موجب کاهش اختلافات مالیاتی و تعیین درآمد واقعی می گردد.

سؤال ۲۴: آیا مالیات بر ارزش افزوده تاثیری در میزان و نرخ مالیات بر شرکتها (۲۵٪) دارد یا خیر؟

پاسخ: خیر

سؤال ۲۵: فعالیتهای ناشی از ماده ۱۳۲ و ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم تاثیری در مالیات ارزش افزوده دارد یا خیر؟

پاسخ: فعالیتهای ناشی از مواد ۱۳۲ و ۱۳۸ تاثیری بر مالیات ارزش افزوده ندارد و تولید کنندگان کالا و مؤدی که در دوره معافیت ماده ۱۳۲ نیز می باشند در موقع فروش کالای تولیدی باید مقررات مالیات بر ارزش افزوده را اجرا نمایند ضمناً باید دانست چنانچه صاحبان صنایع اقدام به خرید یا واردات ماشین آلات و تجهیزات تولیدی نمایند می توانند مالیاتهای پرداختی بابت خرید واردات آنها را با مالیات دریافتی از مشتریان خود تهاثر نمایند یا استرداد کنند (با توجه به مقررات ماده ۱۷ و تبصره های آن).

سؤال ۲۶: در مورد کالاهای صادراتی آیا صرفاً مالیات اخذ شده در هنگام ورود کالا توسط گمرک قابل استرداد است؟ به عبارت دیگر آیا سایر مالیاتها به قیمت کالا اضافه می شود؟

پاسخ: در مورد کالاهای صادراتی علاوه بر اینکه مالیات پرداختی هنگام ورود آنها قابل استرداد است، بلکه مالیاتهایی را که در فرایند تولید کالاهای صادراتی به عوامل خدماتی یا فروشندگان مواد لازم بکار رفته در کالای صادرشده پرداخت کرده اند نیز قابل استرداد خواهد بود.

سؤال ۲۷: در مورد قراردادهای فروش که قبل از تاریخ شروع و اعمال قانون منعقد شده است چگونه برخورد خواهد شد؟

پاسخ: اگر فروش از تاریخ اول مهر ۱۳۸۷ به بعد باشد مالیات گرفته می شود.

سؤال ۲۸: در صورت ارسال کالای امانی که بعداً منجر به صدور فاکتور می گردد مبنای محاسبه چه تاریخی است؟

پاسخ: هر وقت جنس تحویل داده شود و یا فاکتور صادر گردد، هر کدام از تاریخها که جلوتر بود مبنای قرار می گیرد.

سؤال ۲۹: آیا در رسیدگی بر مالیات ارزش افزوده هزینه های غیر قابل قبول داریم؟

پاسخ: خیر - چون مالیات مربوط به مصرف کننده است، هزینه غیر قابل قبول نداریم.

سؤال ۳۰: برای محاسبه ارزش افزوده در اولین دوره (اول مهر ۱۳۸۷) مالیات و عوارض کالاهای صادراتی این دوره و دوره های قبل قابل مسترد می باشد؟

پاسخ: خیر - از اول مهر ماه کالایی که فروخته می شود بایستی ۳٪ مالیات اخذ شود و به سازمان امور مالیاتی داده شود.

سؤال ۳۱: مالیات پرداختی بابت کالا و خدمات خریداری شده برای فعالیت اقتصادی معاف هستند. آیا اقلام و اثاثه اداری و نرم افزارها که مورد استفاده در فعالیت اقتصادی می باشند از مالیات و عوارض پرداختی قابل کسر می باشند؟

پاسخ: بلی - هر آنچه که در یک دوره پرداخت شده باشد قابل کسر می باشد.

سؤال ۳۲: فروش به صورت مناقصه ای به شرکت های دولتی قبل از تصویب قانون فوق بوده ولی تحویل کالا بعد از شمول قانون می باشد همچنین نرخ فروش در مناقصه قطعی است و از شرکت دولتی قابل وصول نمی باشد تکلیف فروشنده در این خصوص چیست؟

پاسخ: چون فروش قبلاً انجام گرفته بعد از تصویب قانون، مشمول نمی شود این موضوع در فروش طولانی مدت، دچار ابهام است و باید نحوه اجرای آن از طرف سازمان امور مالیاتی مشخص شود.

سؤال ۳۳: صنایع نظامی و دفاعی و موشکی مدعی هستند که از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معافند، آیا این ادعا صحیح می باشد؟

پاسخ: این ادعا صحیح می باشد و حکم آن نیز مانند دیگر مواد معاف است.

سؤال ۳۴: چرا مالیات بر ارزش افزوده تبدیل به مالیات بر فروش گردیده است؟

پاسخ: مالیات ارزش افزوده، مالیات بر مصرف است نه مالیات بر فروش.

سؤال ۳۵: در ماده ۱۳ گفته شده است که صادرات کالا و خدمات مشمول مالیات ارزش افزوده نمی باشد و مالیاتهای پرداخت شده مسترد می گردد، منظور چیست؟

پاسخ: در مورد صادرات، کلیه پرداختههایی که انجام گرفته شده است حتی در دوره های قبل، قابل برگشت می باشد. از این بابت نیز می گویند که در مورد صادرات نرخ صفر اعمال می شود.

سؤال ۳۶: تفاوت مالیات و عوارض در چیست؟

پاسخ: مالیات وجوهی است که به موجب قانون، از فعالان اقتصادی گرفته می شود ولی عوارض وجوهی است که در قبال ارائه خدمت گرفته می شود (مثلا شهرداریها).

نحوه برخورد با ۱/۵٪ مالیات بر ارزش افزوده و عوارض شهرداری به یک صورت است، ولی ۱/۵٪ عوارض شهرداری، به حساب شهرداریها واریز می شود و ۱/۵٪ مالیات، به حسابهای سازمان مالیاتی واریز می شود.

سؤال ۳۷: در حالیکه شرکتهای لیزینگ جزء مؤسسات اعتباری هستند چرا مشمول بند ۱۱ ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده قرار ننگرفته اند (یعنی چرا معاف نشده اند)؟

پاسخ: به موجب اصل ۵۱ قانون اساسی، هیچ مالیاتی حذف نمی شود مگر به موجب قانون، لذا این موجب همچنان مبهم است.

سؤال ۳۸: عوارض و مالیاتی که در قبوض آب، برق و... پرداخت می شود، تکلیفش چیست؟

پاسخ: هرگونه عوارض و مالیاتی را که برای فعالیت اقتصادی پرداخت می شود به عنوان اعتبار تلقی می شود و از دریافتیهایی که در قبال فروش کالا یا ارائه خدمتشان دارند قابل کسر است.

سؤال ۳۹: اگر خریداران کالا از ارایه اطلاعات شناسایی خود (منظور کد اقتصاد، کد پستی، شماره ثبت) جلوگیری کنند وظیفه فروشندگان کالا چه خواهد بود؟

پاسخ: اطلاعات لازم برای اشخاص حقوقی عبارت است: از کد اقتصادی، کد پستی و شماره ثبت، همچنین اطلاعات لازم برای اشخاص حقیقی عبارت است از: کد ملی و کد پستی در ارتباط با اصناف، چون آنها مؤدیان مالیاتی شناخته نمی شوند الزامی برای گرفتن اطلاعات نیست و صرفاً ۳٪ در فاکتور کفایت میکند، اما در مورد سایر طرف معاملات مثل شرکتها و سایر فعالان اقتصادی حتما باید صورتحساب صادر شود.

سؤال ۴۰: در صورت فروش کالای شرکت بازرگانی از واردات به اصناف، که معاف می باشد این مالیات چگونه وصول شود؟

پاسخ: وقتی جنسی را به اصناف فروخته می شود، باید ۳٪ از اصناف مطالبه کنید. در این صورت اصناف بایستی این ۳٪ را در بدهکار حساب قیمت تمام شده شان منظور نمایند.

سؤال ۴۱: در خدمات درمانی موادی مصرف می شود که ممکن است ۳٪ مالیات و عوارض توسط ارایه کننده خدمات پرداخت شود، با توجه به اینکه خدمات درمانی معافیت دارد نحوه باز پس گیری

۳٪: پرداخت شده فوق چگونه است؟ (تبصره ۲ ماده ۱۷ جمله آخر مالیاتهای پرداخت شده بابت خرید کالا یا خدمت تا این مرحله قابل استرداد نمی باشد)

پاسخ: در دارو و یا سایر مواد معاف، مالیات و عوارضی را که فعال اقتصادی پرداخت می کند (مثلاً ۳٪ مالیات به عنوان بیمه کارگاهش) در قیمت تمام شده اش لحاظ می شود و به عنوان هزینه قابل قبول منظور می گردد و به آن مسترد نمی شود. به عبارت دیگر وقتی میگوییم دارو معاف است منظور این است که در مرحله عرضه به مصرف کننده ۳٪ مطالبه نخواهد شد.

سؤال ۴۲: شرکتهایی که پایین تر از ۳ میلیارد ریال فروش داشته اند و قبلاً مشمول تجمیع عوارض بودند ولی در مرحله اول ثبت نام نشده اند از پرداخت عوارض معاف هستند؟

پاسخ: اگر شرکتی کالایی را خریداری می کند که معاف از مالیات نمی باشد باید ۳٪ مالیات را پرداخت نماید، ولی در موقعی که دارند این کالا را عرضه می کند دیگر مؤدی مالیاتی شناخته نمی شود.

سؤال ۴۳: آیا با توجه به دستور رئیس جمهور، قانون مالیات بر ارزش افزوده برای مدت دوماه به تعویق افتاده است؟ مربوط به اصناف می شود یا شامل تولیدکنندگان نیز هست؟ از آنجاییکه بدون استثناء تمام واحدهای تولیدی فروش خود را از طریق اصناف و صنوف مختلف انجام می دهند، تکلیف واحدهای تولیدی چه خواهد شد؟

پاسخ: بله، مالیات بر ارزش افزوده به مدت ۲ ماه به تعویق افتاده است و صرفاً شامل اصناف می شود. اصناف در هنگام مراجعه به شرکتهای تولیدی، وقتی خریدی را انجام می دهند و یا خدمتی را دریافت می کنند در قبال صورتحسابی که شرکت و یا فعال اقتصادی از آنها مطالبه می کنند مکلفند ۳٪ مالیات را پرداخت نمایند، با این تفاوت که قبلاً این ۳٪ را جداگانه ثبت می کردند و به حساب بدهکاری سازمان امور مالیاتی منظور می کردند اما در طی این ۲ ماه که مؤدیان مالیاتی به حساب نمی آیند، باید مبلغی را که به شرکتها بابت خرید کالایشان پرداخت می کنند به حساب قیمت تمام شده کالایشان منظور نمایند.

سؤال ۴۴- اداره پست از نامه هایی که ارسال می شود مالیات بر ارزش افزوده می گیرد، آیا این کار قانونی است؟ پاسخ: بلی چون خدمت ارایه می کند.

سؤال ۴۵- کاغذ، معاف از مالیات ارزش افزوده می باشد، آیا در هنگام واردات گمرک باید ۳٪ از آن کسر شود؟

پاسخ: بلی، البته به میزان سود بازرگانی که آنهم ۴ درصد باشد

سوالاتی که در مرحله اجرا به لحاظ عملی هنوز پاسخ دقیقتری در باره آنها ارائه نشده است:

سؤال ۴۶- محل پرداخت اظهارنامه مربوطه در رابطه با شرکتهایی که حوزه مالیاتی آنها در شهرستان می باشد و با توجه به اینکه در قانون مذکور ماده ۲۴، واحد رسیدگی را یک واحد جدید تعریف نموده، چه می باشد؟

سؤال ۴۷- تسهیم به نسبت مربوط به بخش معاف و غیر معاف در کجای قانون ذکر شده و آیا این نسبت می تواند در دوره های مختلف ثابت باشد؟

سؤال ۴۸- در مورد محصولات معاف شده از این قانون مانند (داروها) فرق لحاظ کردن ۳٪های فرایند تولید به قیمت تمام شده با اخذ ۳٪ در صورت حساب چیست؟

سؤال ۴۹- در خصوص صورت وضعیتهای پیمانکاری که جهت سازمانهای دولتی صادر می شود چگونه می توان ۳٪ مالیات ارزش افزوده را از سازمانهای فوق دریافت نمود؟

سؤال ۵۰- درخصوص پروژه های E که قیمت به صورت مقطوع به کارفرمای دولتی داده شده است چگونه می توان ۳٪ مالیات ارزش افزوده را از کارفرما دریافت نمود؟

سؤال ۵۱- شرکتهای دولتی همانند راه آهن، شرکتهای مخابراتی و شرکتهای توزیع نیرو که در قراردادهای خود قانون تجمیع عوارض را نادیده می گرفتند پرداخت ۳٪ را در قراردادها به عهده خواهند گرفت؟ آیا ضمانت اجرایی خاصی در این مورد وجود دارد؟

سؤال ۵۲- در کدام ماده قانون در ارتباط با مآخذ عوارض و نیز اینکه عوارض هم مانند مالیات در زنجیره قرار گرفته و قابل استرداد به غیر از مصرف کننده نهایی می باشد، صحبت شده است؟

سؤال ۵۳- در دوره تعلیق اجرای قانون ارزش افزوده، تکلیف قانون موسوم به تجمیع عوارض چیست؟

سؤال ۵۴- از آنجاییکه شرکتهای لیزینگ، مخصوصاً لیزینگ خودرو، خود راساً فاکتور فروش صادر نمی نماید بلکه فاکتور فروش صادره توسط خودرو ساز را به عنوان فاکتور خود تلقی می نماید و به مشتری ارایه می کنند، تکلیفشان چه خواهد بود؟

سؤال ۵۵- اگر فروشنده مواد اولیه شماره اقتصادی ارایه ندهد و ۳٪ را از تولیدکننده اخذ کند آیا تولیدکننده می تواند این ۳٪ را از بدهی خود به دارایی کسر نماید؟



اتحاد بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی ایران

بخش سوم

الزامات اجرایی سیستم مالیات بر ارزش افزوده (تجارب کشورها)

مقدمه

در حال حاضر بالغ بر ۱۴۰ کشور سیستم مالیات بر ارزش افزوده را در جهان به مرحله اجرا گذاشته اند و بعضاً نرخ های متعدد و آستانه معافیت مالیاتی و روشهای متفاوتی را استفاده کرده اند. در این بخش پس از اشاره کوتاهی به مباحث نرخ های مالیات بر ارزش افزوده و نرخ آستانه مالیات بر ارزش افزوده، تجارب برخی کشورها در اجرای این نوع نظام مالیاتی نیز بیان می شود. در این بررسی کشورهای مناطق مختلف جهان مد نظر قرار گرفته است. برخی کشورهای اروپای شرقی مانند: چک، مجارستان، لهستان، رومانی، اسلواکی و نپال از کشورهای آفریقایی؛ ترکیه از کشورهای همسایه ایران؛ کره جنوبی از کشورهای آسیای جنوب شرقی و از قاره آمریکایی از کشور ترینیدا و توباگو برای این بررسی انتخاب شده است. در انتخاب این کشورها تلاش شده است تا کشورهایی برگزیده شوند که به لحاظ توسعه یافتگی و شرایط اقتصادی و اجتماعی در مقایسه با کشور ایران بسیار متفاوت نباشند و کار مقایسه و تحلیل ساده تر باشد.

۱- موضوعات کلیدی سیستم مالیات بر ارزش افزوده

۱-۱- نرخ های مالیات بر ارزش افزوده

تنوع قابل توجهی در ساختار مالیات بر ارزش افزوده که در کشورهای مختلف در حال اجرا است مشاهده می گردد. به عنوان مثال نرخ استاندارد این مالیات در کشورهای اروپای غربی و کشورهای در حال گذار مانند اتحادیه اروپا و اروپای مرکزی بالا است ولی پایین ترین نرخها در حوزه آسیا و اقیانوسیه مشاهده می گردد. از طرف دیگر اروپای غربی، آفریقای شمالی و خاورمیانه از نظر تعدد نرخهای اعمال مالیات بر ارزش افزوده در یک کشور از پیچیده ترین نظامهای مالیات بر ارزش افزوده محسوب می گردند. بررسی ها بیشتر نشان می دهند که کشورهایی که مالیات بر ارزش افزوده را مستقر نموده اند به نسبت از توسعه یافتگی و نرخ بالاتری از تجارت بین المللی نسبت به تولید ناخالص داخلی خود برخوردار هستند.

از مجموع ۱۴۰ کشوری که این سیستم مالیاتی را اجرا کرده اند تنها ۵ کشور آن را لغو کرده اند. ویتنام در دهه ۱۹۷۰ - گرانادا (سال ۱۹۸۶) - غنا (استقرار در مارس ۱۹۹۵، لغو دو ماه بعد) - مالت (استقرار در مارس ۱۹۹۵، لغو ۱۹۷۷). البته سه کشور از این کشورها مجدداً مالیات بر ارزش افزوده را برقرار کرده اند. (غنا (۱۹۹۸) مالت و ویتنام در ۱۹۹۹) که این امر حاکی از اجرای موفقیت آمیز نظام مالیاتی مذکور در عرصه جهانی است. یکی از مسائل مهم در زمینه مالیات بر ارزش افزوده موضوع تعدد و سطح نرخهایی است که بر اساس آنها این نوع مالیات می تواند اعمال شود. متعدد نبودن نرخها به این معنی است که مالیات بر ارزش افزوده با برخی

واحد برای کلیه کالاها و مراحل تولید اعمال می‌شود. در این حالت اجرای مالیات بسیار برای مودیان ساده و آسان می‌شود و هزینه‌های اجرا و وصول آن برای دولت نیز کاهش می‌یابد.

در برخی کشورها حتی بین بخش‌ها و یا استانهای مختلف نرخهای متفاوتی اعمال می‌شود. البته نباید فراموش کرد که نرخهای متعدد موجب پیچیدگی مدیریت و رعایت توسط مؤدیان می‌شود؛ با این حال تعداد کشورهایی که یک پایه گسترده برای نرخ استاندارد دارند محدود هستند (نیوزلند، دانمارک و جمهوری اسلاوکی). لذا در تعیین نرخ‌های مالیاتی باید به ساختار اقتصادی آن کشور توجه ویژه داشت.

در جدول (۱) برخی ویژگیهای کلیدی مالیات بر ارزش افزوده به لحاظ مناطق جغرافیایی نشان داده شده است. بر اساس این جدول بالاترین نرخ استاندارد در اروپای شرقی و اقتصادهای در حال گذار و کمترین نرخ استاندارد در ناحیه آسیا و اقیانوسیه مشاهده می‌شود و همانطوریکه بیان شد اروپای شرقی، آفریقای شمالی و خاورمیانه به لحاظ تعداد نرخها، پیچیده‌ترین نظامهای مالیات بر ارزش افزوده را دارا هستند، و نیز برخی مناطق مانند آفریقا، اقتصادهای در حال گذار و جزایر کوچک که سیستم مالیات بر ارزش افزوده اخیراً در آنها گسترش یافته است، ساده‌ترین ساختار مالیات بر ارزش افزوده را دارند.

جدول (۱): خصوصیات مالیات بر ارزش افزوده با در نظر گرفتن ناحیه جغرافیایی

نرخ استاندارد	کشورهای صحرائ آفریقا	آسیا و اقیانوسیه	اتحادیه اروپا، نورژ و سوئیس	اروپای مرکزی	آفریقای شمالی خاورمیانه	آمریکا	جزایر کوچک	میانگین
نرخ استاندارد	۱۶	۱۰/۴	۱۸/۸	۲۰/۱	۱۵/۷	۱۳/۵	۱۶/۱	۱۶
تعداد نرخها	۱/۳	۱/۷	۲/۹	۱/۵	۳/۲	۱/۷	۱/۴	۱/۸
درآمد VAT درصد از (G)	۹/۳	۳/۳	۷	۴/۶	۷/۵	۹/۴	۷/۴	۱/۵
درصد از کل درآمد مالیاتی	۲۸/۴	۲۱/۷	۲۰/۷	۲۷/۸	۲۸/۱	۳۳	۱۸	۲۶/۵

S u : MF S aff mpl a

۲-۱- نرخ آستانه مالیات بر ارزش افزوده

در طراحی و استقرار مالیات بر ارزش افزوده، سطح آستانه مالیاتی که از آن به بالا، ثبت نام برای مالیات بر ارزش افزوده الزامی می شود بسیار مهم است. تجربه نشان می دهد که بسیاری از کشورها در ابتدا این آستانه را بسیار پایین می گیرند و در اجرا با مشکل مواجه می شوند چون سازمان مالیاتی این کشورها آن میزان توسعه یافته نیستند که مجموعه بزرگ مؤدیان مالیاتی را کنترل نمایند. به عنوان مثال در کشورهای غنا و مالت علت اصلی عدم موفقیت اولین سیستم مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده پایین بودن آستانه اولیه مالیات بر ارزش افزوده بود.

میزان آستانه مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف بسیار متفاوت است و از حدود چند هزار دلار تا ۲۰۰ هزار دلار آمریکا است. حتی در کشورهای اتحادیه اروپا که در آن چارچوب قانونی مشترکی برای مالیات بر ارزش افزوده برای کشورهای عضو وجود دارد، آستانه مالیات بر ارزش افزوده از صفر شروع و تا حدود ۱۰۰ هزار دلار بالا می رود. تفاوت های زیادی هم در شکل آستانه و دامنه و ماهیت معیارهای مربوط به آن وجود دارد. علاوه بر مبلغ مشخص یکنواخت برای آستانه مالیاتی که بسیار معمول است، تفاوتها شامل تعیین آستانه های متفاوت برای فعالیتهای مختلف، تعیین تکلیف مالیاتی برای بنگاههای زیر آستانه مالیاتی برای هموار کردن گسست سطح به دلیل وجود آستانه مالیاتی و بکارگیری روشهای ساده مانند مالیات علی الراس برای بنگاههای کوچک زیر آستانه مالیاتی است.

۲- تجربه کشورها

۲-۱- بررسی تطبیقی اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای چک، مجارستان، لهستان، رومانی و

اسلواکی

طبق ساختار اتحادیه اروپا، سیستمهای مالیات بر ارزش افزوده در ۵ کشور مذکور؛ بطور عمومی از نوع مصرف و به شکل اعتبار- صورتحساب (اعتباری) هستند. خصوصیات عمومی این سیستمها شامل نرخها و قوانین معافیت وسیع، است که در جدول ۲ نشان داده شده است. علاوه بر نرخهای استاندارد و تعدیل شده، هر کشور نرخ صفر را برای کالا و خدمات معین، بخصوص صادرات بکار می برد. در مورد اعمال معافیتها برای گروههای خاص، واحدهای تولیدی و کالاهای ویژه، تفاوت های عمده ای در بین کشورها وجود دارد. بخصوص سیستم رومانی و لهستان تعداد نسبتاً زیادی از معافیتها را برای کالاها و خدمات خاص در نظر می گیرد، در حالی که سیستم مجارستان دارای وسیعترین پایه است، سیستمهای چک و اسلواکی متوسط هستند.

آستانه معافیت موجود در سال ۱۹۹۴ برای هر کشور، به پول داخلی و دلار آمریکا، و با استفاده از متوسط سالانه نرخهای ارز خارجی بازار اظهار شده‌اند. بنگاههایی که عایدی سالیانه آنها کمتر از آستانه مذکور بوده است، ملزم نبودند در سیستم مالیات بر ارزش افزوده ثبت‌نام شوند. در صورتی که این بنگاهها بطور اختیاری ثبت نشده باشند، از یک طرف مالیات بر ارزش افزوده بر فروش را پرداخت نمی‌کنند و از طرف دیگر برگشتی برای مالیات بر ارزش افزوده پرداخت شده روی نهاده را نیز دریافت نخواهند کرد. بدیهی است تفاوت‌های موجود میان کشورها، در خصوص ساختار تولید بین بنگاههایی که دارای مقیاسهای مختلفی هستند، در اندازه‌گیری عملکرد آنها محدودیتی را ایجاد می‌کند. اما اندازه‌گیری عملکرد آنها توسط پول واحد کشور، این محدودیت را مرتفع می‌سازد (واحد اندازه‌گیری همگن می‌شود). به هر حال، الگوی عمومی بیانگر این است که مجارستان و رومانی آستانه معافیت بسیار کمتری نسبت به سه کشور دیگر دارند.

جدول (۲): خصوصیات سیستم مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مورد مطالعه

چک	مجارستان	لهستان	رومانی	اسلواکی	
					نرخهای مالیات
۲۲	۲۵	۲۲	۱۸	۲۵	نرخ استاندارد
۷	۱۰	۷	-	۶	نرخ تعدیل شده
					کالاها و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده
✓		✓	✓	✓	بهداشت
		✓	✓		علم و فرهنگ
✓		✓	✓		مالی
		✓	✓		غذا
✓	✓	✓	✓	✓	خدمات اجتماعی
✓	✓	✓	✓	✓	ارتباطات
					آستانه معافیت
۲	۱	۱۲	۱۰	۲	میلیون (پول داخلی)
۸۰	۹	۴۹	۶	۷۲	هزار دلار (آمریکا)

ماخذ: دفتر بین‌المللی اسناد مالی

۲-۲- بررسی نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشور نپال

در ۱۶ نوامبر ۱۹۹۷، مالیات بر ارزش افزوده در کشور نپال متداول شد. این مالیات، جایگزین مالیات بر فروش محصولات کارخانه‌ای و واردات، مالیات بر هتلداری، قراردادهای مقاطعه‌کاری و خدمات تفریحی گردید. اکثر مؤسسات و واحدهای تولیدی، بصورت داوطلبانه و در زمان مقرر برای مالیات بر ارزش افزوده ثبت نام کردند و تنها عده معدودی از آنها از این کار امتناع نمودند که این تعداد نیز پس از اجرای آن مجبور شدند تا این مالیات

را بپردازند. در ادامه فرآیندهای اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در نپال که برگرفته از قانون مالیات بر ارزش افزوده در کشور مذکور است مد نظر قرار می گیرد.^۱

۲-۲-۱- ثبت نام

تمام فروشندگان کالاها و خدمات مشمول مالیات، که کل حجم فروش آنها بالاتر از سطح آستانه معافیت (۲ میلیون روپیه نپال) باشد، بایستی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده ثبت نام کنند. در صورتی که حجم کل فروش سالانه آنها از این میزان کمتر باشد، می توانند بصورت داوطلبانه در مالیات بر ارزش افزوده ثبت نام کنند. به این ترتیب در سال مالی ۲۰۰۰-۱۹۹۹ در حدود ۸۵۰۰ مؤدی جدید وارد شبکه گسترده مالیات بر ارزش افزوده شدند که در کل تا اواسط جولای ۲۰۰۰، مجموع آنها به ۱۷۶۲۸ واحد رسید. از این مجموع در حدود یک سوم آنها داوطلب و مابقی اجباری بودند.

تعداد ثبت نام کنندگان داوطلب به این دلیل نسبتاً بالا بود که، بر اساس قوانین و مقررات موجود در سیستم مالیات بر ارزش افزوده، مؤسسات دولتی مجبور هستند تا کالاهایی را که خریدشان از میزان مشخص شده (این میزان معادل ۳۵۰۰۰ روپیه نپال در سال ۲۰۰۱ در نظر گرفته شده بود) فراتر است، از ثبت نام کنندگان VAT خریداری کنند. بر این اساس، بسیاری از پیمانکاران کوچک که حجم فروش سالانه آنها پایینتر از سطح معافیت آستانه است، برای استفاده از قراردادهای دولتی سعی می کردند تا در سیستم مالیات بر ارزش افزوده ثبت نام نمایند. اما از آنجایی که عدم ثبت نام در آن مشکل بزرگی محسوب نمی شد، دولت در قانون مالی سال ۲۰۰۰ این شرط را هم نادیده گرفت و راه را برای معاملات فروشندگان با مؤسسات دولتی هموار ساخت. اما در نتیجه این قانون، تعداد ثبت نام کنندگان داوطلب تقلیل یافت. با این فرض که اگر تمام مؤدیان بالقوه، برای پرداخت مالیات ارزش افزوده ثبت نام نکنند، دفاتر و مراکز این مالیات بایستی با انجام یک بررسی از کارهای تجاری، در حوزه های مربوطه، آنها را وارد شبکه VAT کنند.

۲-۲-۲- اظهارنامه

مؤدیان مالیاتی بایستی ظرف ۲۵ روز از پایان دوره مالیاتی، اظهارنامه خویش را به اداره مالیات تسلیم نمایند. در کل مؤدیان اجباری و مؤدیان داوطلب مالیات بر ارزش افزوده به ترتیب بایستی در فواصل زمانی یک و چهارماهه اظهارنامه خود را ارائه دهند. بیشتر اظهارنامه ها از این نوع هستند.

^۱ - فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی - شماره ۱ سال ۱۳۸۰

• انواع اظهارنامه

الف- اظهارنامه بدهی: مؤدیان مکلف به پرداخت مالیات به دولت هستند. این وضعیت زمانی ایجاد می‌شود که مجموع مالیات بر فروش مؤدی (وصولی) از مجموع مالیات بر خریدهای واسطه‌ای (پرداختی) بالاتر باشد.

ب- اظهارنامه اعتباری: دولت به مؤدیان بدهکار است. این وضعیت زمانی پیش می‌آید که مالیات بر خریدهای واسطه‌ای، از مالیات بر فروش بالاتر باشد. بطور مثال؛ زمانی که مؤدی بخواهد موجودی انبارش را افزایش دهد و یا زمانی که مالیات بر ستاده کالاهایی چون کالاهای صادراتی مشمول نرخ صفر گردد، این نوع اظهارنامه‌ها در سیستم مالیات بر ارزش افزوده ارائه می‌گردد.

ج- اظهارنامه صفر: مالیات بر خریدهای واسطه‌ای و مالیات بر فروش مؤدی یکسان است. یعنی اگر در طول دوره مالیاتی، معامله‌ای هم صورت نگرفته باشد، مؤدی بایستی اظهارنامه صفر ارائه دهد. به دلایل زیر، تعداد اظهارنامه‌های اعتباری در کشور نپال فراوان است:

۱- بعضی مؤدیان در زمان ثبت‌نام برای مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر داده‌های موجود در انبارشان را از دولت طلب می‌کنند. مطابق با قانون مالیات بر ارزش افزوده، مؤدیان می‌توانند در زمان ثبت‌نام در مالیات بر ارزش افزوده برای موجودی انبار خویش اعتبار مالیاتی مطالبه کنند، با این شرط که این داده‌ها ۱۲ ماه قبل از تاریخ ثبت‌نام، خریداری شده باشند.

۲- تحت سیستم مالیات بر فروش؛ اعتبار مالیاتی، کالاهای وارداتی و مواد اولیه را نیز در بر می‌گیرد.

۳- به مؤدیان فرصت داده می‌شود تا طبق قانون مالیاتی سال ۱۹۹۹، میزان موجودی قدیم خود را به قیمت جاری در بازار اعلام کنند و در مقابل حدود ۲/۵ درصد مالیات بر ارزش افزوده بپردازند. اما ده درصد از افراد می‌توانند، بدون اینکه سندی بر پرداخت مالیات بر خریدهای واسطه‌ای ارائه کنند، اعتبار مالیات بر خریدهای واسطه‌ای را در اظهارنامه خویش طلب نمایند.

در مجموع ۳۵ درصد از اظهارنامه‌ها از نوع بدهی هستند که در مقایسه با استاندارد جهانی این میزان اندک است، اما با تعدیل اعتبار اظهار شده بر روی سرمایه و اجرای مؤثر مالیات بر ارزش افزوده می‌توان این میزان را افزایش داد. ۱۸ درصد از کل اظهارنامه‌ها، صفر هستند که این درصد نسبتاً بالایی است زیرا پیمانکاران کوچک که صرفاً در برخی مواقع به امر تجارت می‌پردازند، بیشترین مقدار این اظهارنامه‌ها را تکمیل و ارسال می‌نمایند.

علی‌رغم مخالفتهای شدید اتحادیه‌های تجاری، درآمد حاصل از مالیات ارزش افزوده بطور چشمگیری افزایش یافت. این روند فزاینده حاکی از این است که مالیات بر ارزش افزوده رو به توسعه است و می‌تواند منبع اصلی و با ثبات درآمد ملی کشور در سالهای آینده محسوب گردد.

۲-۲-۳- بدهی مالیاتی

تحت سیستم مالیات بر ارزش افزوده، به چندین دلیل بدهی مالیاتی بوجود می‌آید. به عنوان مثال بعضی از مؤدیان مالیات خود را محاسبه کرده و اظهارنامه خویش را ارسال می‌کنند، اما قادر به پرداخت آن در زمان مقرر نیستند. در این موارد، یک ارزیابی توسط رایانه صورت می‌گیرد که تحت عنوان «ارزیابی رایانه‌ای مالیات» شناخته می‌شود و به این شرح است:

- برآورد بالاترین میزان مالیاتی که مؤدی در اظهارنامه مالیاتش ادعا کرده است (۱۲ ماه قبل از میزان قابل پرداخت مالیات بر ارزش افزوده)

- اگر مؤدی هیچ اظهارنامه‌ای ارائه نداده باشد، میانگین مالیات ماهانه او نسبت به کل حجم فروش سالانه مشمول مالیات واقع در فرم درخواست ثبت‌نام، توسط رایانه محاسبه می‌گردد. این رقم کاملاً تقریبی است. سپس رایانه این رقم را به تعداد زمانهای تسلیم پرونده و تعداد دوره‌های مالیاتی تقسیم می‌کند و سپس عدد بدست آمده در نرخ مالیات بر ارزش افزوده ضرب می‌گردد.

- انتخاب بالاترین رقم، پس از محاسبات انجام شده در مراحل بالا.

- رقم بدست آمده، با ۳۰ درصد افزایش، به عنوان بدهی مالیاتی در نظر گرفته می‌شود.

۲-۲-۴- اعتبار مالیاتی/ بازپرداختهای مالیاتی

اعتبار مالیاتی و وجوه برگشتی مالیات، به عنوان دو عامل مهم در سیستم مالیات بر ارزش افزوده به شمار می‌روند که در نتیجه این دو عامل، این سیستم مالیاتی از دیگر انواع مالیات بر فروش، متمایز شده است. مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات است که بر اساس ارزش افزوده کالاها و خدمات مشمول مالیات، در هر مرحله از تولید و توزیع اعمال می‌گردد و ترجیحاً به صورت غیرمستقیم برآورد می‌شود. مؤدیان می‌توانند تا میزان مالیات بر داده‌های اولیه‌شان را از میزان مالیات بر ستاده کسر کنند و فقط باقیمانده را به دولت بدهند. در نتیجه مؤدیان تنها مالیات بر ارزش افزوده ایجاد شده را پرداخت کرده‌اند.

گاهی اوقات وضعیتی ایجاد می‌شود که در نتیجه آن، مالیات بر داده‌های اولیه از مالیات بر ستاده بیشتر می‌شود. در چنین مواقعی به عنوان مثال در صادرات، میزان پرداختی به فوریت به مؤدی برگردانده می‌شود. در مورد

فروشهای داخلی، وجوه برگشتی به آینده موکول می شود تا در ماههای آتی میزان مالیات بر ارزش افزوده تعدیل گردد. همچنین اگر یک مؤدی در وضعیت اعتباری (طلبکار از دولت) به مدت ۶ ماه، بطور مداوم باقی بماند، مازاد مالیات پرداختی وی به او برگردانده می شود.

۲-۵- وجوه برگشتی مالیاتی

تحت سیستم مالیات بر ارزش افزوده، مؤدیان می توانند برای خالص اعتبار مالیاتی خویش، وجوه برگشتی مطالبه کنند. صادر کنندگان می توانند هر ماه وجوه برگشتی مالیات بر ارزش افزوده را مطالبه نمایند. اما فروشندگان محلی، ابتدا بایستی به مدت ۶ ماه مداوم در وضعیت اعتباری قرار گیرند تا بتوانند وجوه برگشتی این مالیات را دریافت نمایند.

اما جالب اینجاست که میزان مطالبات در جهت دریافت وجوه برگشتی از مقدار سررسیده برای باز پرداختهای قابل دسترس بسیار کمتر بوده است. طبق قانون مالیات بر ارزش افزوده، افراد سفارتخانه ها و پروژه های مشترک خارجی، بایستی مالیات بر ارزش افزوده خریدهایشان را پرداخت کنند و پس از آن ادعای وجوه برگشتی از این سیستم مالیاتی را داشته باشند.

۲-۶- پیش شرطهای اجرای موفقیت آمیز نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشور نپال

موفقیت و عدم موفقیت روش در کشورهای مختلف، متفاوت است، تجربه کشور نپال موارد ذیل را نشان می دهد:

۲-۶-۱- محیط سیاسی با ثبات

وجود ثبات سیاسی به منظور اجرای مؤثر سیستمهای مالیاتی از قبیل؛ مالیات بر ارزش افزوده، نقش مهمی به عهده دارد. شروع بکار این سیستم مالیاتی در کشور نپال به عهده دولت از جناح اکثریت بود. اما در مجموع، معرف این سیستم دولت ائتلافی نپال بوده است. پس از شکل گیری مجدد دولت اکثریت و فروکش کردن مخالفت های شدید اتحادیه های تجاری با مالیات بر ارزش افزوده، دولت تصمیم گرفت تا اجرای این مالیات را با روشی کاملاً جدید آغاز نماید.

۲-۶-۲- برقراری تعهدات قوی سیاسی

ایجاد ثبات سیاسی و تعهدات قوی سیاسی در اجرای موفق مالیات بر ارزش افزوده ضرورت دارد. اینکه رهبران سیاسی رده بالا، در جهت حمایت از سیستم مالیاتی جدید از مردم تقاضای یاری می نمایند دارای جنبه حیاتی است. البته این وضعیت می تواند برعکس شود. آن هم زمانی که مردم بدانند بعضی سیاستمداران سطح بالا از

کمک مالی به این سیستم اجتناب می‌ورزند. قبل از انتخابات پارلمانی سال ۱۹۹۸ در نپال، اجرای مالیات بر ارزش افزوده بسیار ضعیف بود و نخست‌وزیر و وزیر دارایی هر دو روند مالیات بر ارزش افزوده را مورد انتقاد قرار می‌دادند.

۲-۶-۳- اصلاح و تعدیل کلیه مالیاتهای اصلی

در جهت اجرای موفق مالیات بر ارزش افزوده، ضرورت ایجاد یک محیط مناسب به شدت حس می‌شد. این شرایط با ایجاد تغییرات لازم در سیستمهای مالیاتی و اقدامات آنها امکان‌پذیر می‌نمود. در نپال، با وجود اصلاحات در زمینه مالیات بر درآمد و حقوق گمرکی، اجرای مالیات بر ارزش افزوده نتوانست با این تغییرات هماهنگ و هم‌تراز گردد. علاوه بر این تغییرات حاصله در مالیات بر درآمد و حقوق گمرکی آتقندر وسیع نبود که بتواند محیط مناسب در جهت اجرای مؤثر مالیات بر ارزش افزوده را بوجود آورد. در سال ۱۹۹۷ اگر دولت این قبیل تغییرات را سرلوحه خود قرار داده بود اجرای توام با موفقیت نظام مالیات بر ارزش افزوده سریعتر محقق می‌گردید.

۲-۶-۴- تبعیت از اصول بنیادین مالیات بر ارزش افزوده

تجربه نپال نشان می‌دهد، هر گونه انحراف از موازین مالیات بر ارزش افزوده، به جای حل مشکل، مشکلات بسیاری ایجاد می‌کند. در کل این نتیجه حاصل شد که توجه بیشتر به اصول و موازین سیستم مالیاتی مذکور، مشکلات کمتری بوجود می‌آورد و این سیستم در مرحله اجرا هموارتر می‌گردد.

۲-۶-۵- اداره مؤثر و قوی مالیات بر ارزش افزوده

در صورت فقدان وجود یک اداره قوی و با انگیزه مالیاتی، سیستم مالیات بر ارزش افزوده نمی‌تواند در اجرا موفق باشد. در کشور نپال به دلیل عدم وجود یک سیستم اداری قدرتمند و با انگیزه این سیستم نتوانست حتی پس از شکل‌گیری دولت اکثریت، تعهد سیاسی قوی و معرفی برنامه اصلاح مالیاتی، بطور مؤثر اجرا شود.

۲-۳- بررسی نظام مالیات بر ارزش افزوده ترکیه

نظام مالیات بر ارزش افزوده در ترکیه از سال ۱۹۸۵ در نظام مالیاتی این کشور معرفی گردید. لازم به ذکر است نظام مالیاتی جدید در ترکیه، برگرفته از مدل اتحادیه اروپا است هرچند که در فرآیندهای اجرایی دارای تفاوت‌های آشکاری است.

بررسی تجربیات اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشور ترکیه بیانگر مدت زمان کوتاه (دو ماه) در معرفی و اجرای نظام مالیاتی مذکور است.

از دیگر مشخصه‌های اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشور ترکیه، مالیات بر ارزش افزوده در مورد کالاهای وارداتی در مرز قبل از اینکه کالا به کشور وارد شود، بوسیله مقامات امور گمرک وضع می‌شود. با کالای وارداتی، در جریان تولید به مانند کالای خریداری شده از داخل، برخورد می‌گردد.

البته مالیات بر ارزش افزوده بر ماشین آلات و تجهیزات تولید شده در داخل و یا خریداری شده و وارد شده برای برخی پروژه‌های سرمایه‌گذاری، در صورتی که هدف آنها افزایش انگیزه سرمایه‌گذاری تحت حمایت باشد، برقرار نمی‌گردد.

۲-۳-۱- معافیت‌های مالیاتی

تمام فعالیتها زیر پوشش سیستم مالیات بر ارزش افزوده قرار دارند و قواعد ویژه‌ای برای فعالیتهای جزئی برقرار می‌گردد، تا به آنها اجازه داده شود بیرون از سیستم باقی بمانند؛ بدون اینکه اختلال اساسی در موقعیت رقابتی آنها حاصل گردد. از جمله این گروهها عبارتند از:

خرده‌فروشان: خرده‌فروشان، برای ده سال این اختیار را دارند که یک مالیات جانشین؛ با نام مالیات جبرانی پرداخت نمایند.

فعالیت و کسب و کار جزئی: فعالیتی، کوچک و جزئی نامیده می‌شود که در مورد آنها، نیازی به نگاهداری دفاتر حسابداری قانونی وجود نداشته باشد، بنابراین درآمد آنها برای اخذ مالیات بر درآمد، ارزیابی می‌گردد. اینها مالیات جبرانی برابر با ۱۲ درصد پرداخت می‌نمایند؛ همچنانکه خرده‌فروشان بدین صورت عمل می‌نمایند.

کشاورزان خرده‌پا: کشاورزان خرده‌پا تماماً خارج از سیستم مالیات بر ارزش افزوده قرار دارند و به دلیل برقراری نرخ صفر بر فروش مواد غذایی، هیچ مالیات جبرانی اخذ نمی‌گردد. این قاعده‌ها برای فعالیتهای کوچک و جزئی در مورد سرمایه‌گذاران خارجی در ترکیه، برقرار نمی‌باشد.

۲-۳-۲- نرخ‌های مالیاتی

به غیر از موارد معافیت‌ها، عرضه تمام کالاها و خدمات، مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد.

نرخ استاندارد در سال ۱۹۹۹، ۱۵ درصد بوده است و به غیر از این نرخ معمول، چهار نرخ دیگر نیز وجود که به ترتیب ذیل می باشند:

- نرخ ۱ درصد برای تولیدات اصلی کشاورزی، ماشینهای دست دوم، کالاهای اجاره‌ای (به استثناء ماشینهای مسافری)، روزنامه، گاهنامه (مجله، هفته‌نامه، ماهنامه و از این قبیل قبیل)

- نرخ ۸ درصد برای مواد غذایی اساسی، گاز طبیعی، سینما، تئاتر، بلیط اپرا، کتابها، شهریه‌های آموزش در مواردی خصوصی

- نرخ ۲۳ درصد برای کالاهای لوکس عمومی، شامل ماشینهای مسافری

- نرخ ۴۰ درصد برای ماشینهای مسافری با ظرفیت سیلندر بیش از ۲۰۰۰ سی سی (شامل ماشینهای اجاره‌ای) استفاده از نرخهای صفر درصد در حال حاضر محدود شده است. در این حالت نه تنها کالاهای مشمول نرخ صفر از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف است؛ بلکه تمام مالیات پرداخت شده در جریان تولید (در ارتباط با داده‌ها)، توسط دولت برگشت داده می شود.

به جز کالاهای مشمول نرخ صفر، بعضی گروهها در معاملات، تنها در مورد کالای نهایی معافیت مالیاتی دارند. این موارد عبارتند از:

۱- صادرات کالاها و خدمات.

۲- خدمات در ارتباط با ساختمان و نگهداری وسایل نقلیه مربوط به حمل و نقل.

۳- حمل و نقل بین‌المللی و خدمات وابسته.

۴- واردات یا خریدهای داخلی ماشین آلات و تجهیزات که تحت حمایت تشویق سرمایه‌گذاری قرار دارند.

۵- حمل و نقل نفت خام خارجی و گاز از طریق خط لوله.

۶- دیگر معافیت‌ها (اجتماعی، فرهنگی و...)

به طول کلی سیستم مالیات بر ارزش افزوده در کشور ترکیه؛ شامل موارد زیادی از نرخهای صفر درصد، معافیت‌ها و نرخهای چندگانه است.

۲-۳-۳ الزامات حسابداری

دفاتر حسابداری باید هر معامله‌ای را بطور مجزا ثبت نمایند. لازم است بین فروشهایی که باید در مورد آنها مالیات پرداخت شود و آنهایی که از مالیات بر ارزش افزوده معاف هستند و یا نرخ صفر درصد در مورد آنها

اعمال می‌گردد، یک تمایز روشن برقرار باشد. از جهت هزینه نیز هر مالیات بر ارزش افزوده غیرقابل برگشت، باید به صورت مجزا ثبت شود. در صورت امکان باید فهرست موجود انبار آخر سال، در مورد کالاهای خریداری شده توسط مالیات بر ارزش افزوده و نیز کالاهایی که خارج از این سیستم خریداری شده‌اند، متمایز گردد.

۲-۳-۴- اجرای مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده به صورت ماهیانه وضع می‌گردد و اظهارنامه‌ها باید در روز ۲۵ یا قبل از آن تکمیل شود. مالیات توسط خود فرد، به صورت خود تشخیصی ارزیابی می‌شود. پرداخت‌کننده مالیات، باید میزان مالیات را در کوتاه‌ترین زمان تعیین شده محاسبه نموده و پرداخت کند. تمام معاملات موضوع مالیات بر ارزش افزوده باید بوسیله فاکتور صادر شده برای مشتری مستند گردند. اگر چنین نباشد، مشتری قادر نخواهد بود تقاضای مجدد، برای بازگشت مالیات بر ارزش افزوده را بنماید. فاکتورها باید مقدار، نرخ مالیات و ارزش خدمتی را که مالیات بر آن وضع شده است مشخص نمایند.

۲-۳-۵- موارد ویژه

هزینه‌های بانکی و حق بیمه شرکتهای بیمه، موضوع مالیات بر ارزش افزوده نمی‌باشد. اما یک نرخ ۵ درصد به عنوان یک جانشین، بر معاملات بیمه و بانک وضع می‌گردد و ۰/۱ درصد نیز در مورد نرخهای ارز اخذ می‌گردد. این مالیات قابل برگشت بوسیله مشتریان نمی‌باشد، بنابراین بطور مؤثر هزینه خدمات تولید شده را افزایش می‌دهد.

از سال ۲۰۰۰ میلادی نرخهای مالیات بر ارزش افزوده، در ترکیه افزایش یافته است، به نحوی که نرخ عمومی از ۱۵ درصد به ۱۷ درصد و نرخ کالاهای لوکس از ۲۳ درصد به ۲۵ درصد، افزایش یافته است.

۲-۴- بررسی نظام مالیات بر ارزش افزوده در کره جنوبی

طرح مالیات بر ارزش افزوده امروزه در بیش از ۱۴۰ کشور جهان در حال اجراست و مزایای رقابتی زیادی برای سیستم‌های اقتصادی در پی داشته است. از جمله این کشورها، کره جنوبی است. از اهداف مربوط به بخش مالیات در برنامه پنج ساله اول توسعه اقتصادی دولت کره طی سال‌های ۱۹۶۶-۱۹۶۲، گسترش پایه مالیاتی بود.

به منظور دستیابی به این هدف، دولت کره اقدام به تأسیس اداره اجرای مالیات ملی در سال ۱۹۶۵ کرد. موضوع مطالعه و بررسی مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۹۷۱ از سوی وزارت دارایی کره مطرح شده بود که به منظور

شناخت دقیق و جامع مالیات بر ارزش افزوده کشور کره اقدام به رایزنی و مشاوره با اقتصاددانان و کارشناسان برجسته بانک جهانی کرد.

کره جنوبی در سال ۱۹۷۶ برای بررسی جزئیات بیشتر و تجزیه و تحلیل اثر احتمالی این نوع مالیات بر قیمت‌ها و توزیع درآمد، با آلن تیت از صندوق بین‌المللی پول و به منظور مشاوره درمورد پیش‌نویس قانون مالیات بر ارزش افزوده و مشکلات اجرایی حاصل از معرفی آن در مراحل اولیه با اقتصاددانانی مانند: جی.سی.دیگنان و سی.اس.شاپ مشاوره کرد.

سه مطالعه مهم زیر باعث شد که مالیات بر ارزش افزوده از سوی دولت کره پذیرفته شود: مطالعاتی که توسط دیگنان و آلن تیت صورت گرفت. مطالعه دیگنان که در سال ۱۹۷۲ انجام شد در مورد امکان‌سنجی مالیات بر ارزش افزوده در کشور کره بود.

براساس مطالعات دیگنان، نظام دفتری که برای اجرای مالیات بر ارزش افزوده بسیار ضروری است، در این کشور از قبل وجود داشت.

علاوه بر این، مراحل اجرایی مالیات بر کسب و کار و مالیات بفروش چند مرحله‌ای که از مالیات‌های مرسوم در این کشور قبل از اجرای مالیات بر ارزش افزوده بود قبلاً کامپیوتری شده بود و این اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده که مستلزم سیستم‌های کامپیوتری پیشرفته است کمک قابل توجهی بود.

دو مطالعه دیگر که از سوی آلن تیت در سال‌های ۱۹۷۵ و ۱۹۷۶ انجام شد درباره اثرات احتمالی مالیات بر ارزش افزوده بود. وی براساس مطالعات خود پیشنهاد کرد که برای جبران زیان ناشی از اثرات تنازلی مالیات بر ارزش افزوده، یا مالیات بر کالا حفظ شود و یا یک نوع مالیات جدید تحت عنوان مالیات بفروش ویژه وضع گردد.

پس از مطالعات انجام شده در مورد شناخت مالیات بر ارزش افزوده، در سال ۱۹۷۶ مجلس ملی کره جنوبی قانون مالیات بر ارزش افزوده را تصویب کرد و به دنبال آن مالیات بر ارزش افزوده در سال بعد در این کشور اجرا شد.

۲-۴-۱- دلایل پذیرش این نوع مالیات توسط کره جنوبی

ساده کردن نظام مالیاتی: در کره قبل از به کارگیری مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۹۷۷ و ۱۹۷۸، ۱۱ نوع مالیات غیرمستقیم وجود داشت که این شیوه جایگزین ۸ مورد از آنها (مثل مالیات بر مشاغل، مالیات بر کالا، مالیات بر تولیدات و...) شد.

افزایش توان صادراتی: براساس اصل مقصد در نظام مالیات بر ارزش افزوده، صادرات از پرداخت مالیات معاف می شود و این به کاهش قیمت کالاها و خدمات صادراتی و در نتیجه افزایش توان رقابتی صادرات کمک می کند.

تخصیص بهینه عوامل تولید: یکی از ویژگی های مالیات بر ارزش افزوده، تخصیص بهینه و کارآمد عوامل تولید است. زیرا این مالیات به دلیل خنثی بودن موجب اختلال در تصمیمات تولیدکنندگان نشده و تأثیری بر آنها ندارد. این ویژگی مالیات بر ارزش افزوده از دیگر دلایل پذیرش آن از سوی کره جنوبی بود.

افزایش سرمایه گذاری: در نظام مالیات بر ارزش افزوده، کالاهای سرمایه ای می توانند معاف از مالیات در نظر گرفته شوند. افزون بر این تولیدکنندگان می توانند بابت خرید عوامل تولید ادعای اعتبار مالیاتی نموده و مالیات های پرداخت شده را دریافت نمایند. به این ترتیب، هزینه سرمایه گذاری در نظام مالیات بر ارزش افزوده در مقایسه با سایر مالیات ها کمتر است و این به گسترش بیشتر سرمایه گذاری کمک می کند.

کاهش فرار مالیاتی: در نظام مالیات بر ارزش افزوده، به دلیل وجود سازوکار کنترل متقابل بین مبادله کنندگان و نیز به دلیل امکان وضع نرخ پایین، فرار از مالیات در مقایسه با سایر مالیات ها کمتر است.

افزایش درآمد مالیات: این نوع مالیات، درآمد مالیاتی بیشتری نصیب دولت می کند، زیرا در مقایسه با سایر مالیات های غیرمستقیم دارای پایه مالیاتی گسترده تری است. به عبارت دیگر، در این نوع مالیات، تعداد مؤدیان مالیاتی بیشتر است و علاوه بر اشتغالزایی، درآمد مالیاتی بیشتری هم نصیب دولت می کند.

۲-۴-۲- ویژگی های مالیات بر ارزش افزوده در کره جنوبی

مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف: مالیات بر ارزش افزوده انتخاب شده در کشور کره جنوبی از نوع مصرف است که براساس آن همه کالاهای مصرفی مشمول مالیات می شوند و کالاهای سرمایه ای از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می شوند.

در واقع، یکی از دلایل پذیرش این نوع مالیات از سوی کره جنوبی، همین ویژگی معاف شدن کالاهای سرمایه‌ای و در نتیجه افزایش انگیزه عوامل اقتصادی جهت سرمایه‌گذاری بیشتر در چارچوب این نظام مالیاتی است.

اصل مقصد: در کره جنوبی، اصل مقصد مبنای تشخیص مشمول مالیات بودن کالاها و خدمات انتخاب شده است که بر اساس آن کالاها و خدمات اداری مشمول مالیات بر ارزش افزوده کالاها و خدمات صادرات مشمول نرخ صفر است.

دوره مالیات بر ارزش افزوده: دوره مالیات بر ارزش افزوده در کره جنوبی به دو دوره تقسیم می‌شود؛ دوره اول از اول ژانویه تا ۳۰ ژوئن است و دوره دوم از اول ژوئیه تا ۳۱ دسامبر.

نرخ مالیات بر ارزش افزوده: وزارت دارایی با همکاری مؤسسه تحقیق بانک کره و مؤسسه توسعه آن کشور با مطالعات خود نرخ‌هایی پیشنهاد کرده بودند. این نرخ‌ها براساس فرض‌هایی استوار بود.

براساس قانون مالیات بر ارزش افزوده کره جنوبی، نرخ مالیات بر ارزش افزوده یک نرخ پایه‌ای ۱۳ درصد است به طوری که ۳ درصد نوسان این انعطاف و نوسان ۳ درصدی در نرخ مالیات بر ارزش افزوده از سوی قانون برای آن بود که نظام مالیاتی بتواند در مقابل تغییرات اقتصاد ملی پاسخ مناسبی داشته باشد. اما در عمل، نرخ مالیات بر ارزش افزوده در حد ۱۰ درصد ثابت ماند.

کالاها و خدمات مشمول نرخ صفر: کالاها و خدمات زیر مشمول نرخ صفر بوده و مالیات عوامل تولید پرداخت شده برای آنها قابل استرداد است. مالیات بر ارزش افزوده با نرخ صفر تنها برای شرکت‌های داخلی و یا افراد ساکن در کره قابل اعمال است.

با این حال، شرکت‌های خارجی و یا افراد غیرساکن در کره که در زمینه حمل و نقل بین‌المللی با کشتی یا هواپیما فعالیت دارند، در صورتی که کشورشان با کره جنوبی توافق دوجانبه و متقابل داشته باشد می‌توانند مشمول مالیات بر ارزش افزوده با نرخ صفر شوند.

در کشور کره جنوبی کالاها و خدمات که جزء کالاهای اساسی مورد نیاز مردم محسوب می‌شوند، چه وارد شوند و چه در داخل تولید شوند از مالیات معاف هستند که آوردن نام همه آنها در این نوشتار امکان‌پذیر نیست.

۲-۴-۳- عملکرد مالیات بر ارزش افزوده

به کارگیری مالیات بر ارزش افزوده در کره جنوبی به توسعه یک نظام مالیاتی نوین و کارآمد کمک کرده است. در حال حاضر، مالیات غیرمستقیم (شامل مالیات بر ارزش افزوده) حدود ۶۵ درصد از کل درآمد مالیات داخلی را تشکیل می‌دهد.

در بین سال‌های ۱۹۹۸-۱۹۹۵ به جز سال ۱۹۹۸، در بقیه سال‌ها سهم مالیات بر ارزش افزوده از درآمد مالیات ملی، بیشتر از سهم مالیات بر درآمد می‌باشد.

همین‌طور تعداد پرداخت‌کنندگان مالیات بر ارزش افزوده در بین سال‌های ۲۰۰۱-۱۹۹۷، به جز کاهش در سال ۱۹۹۸، روندی صعودی داشته است.

درآمد حاصل از مالیات بر ارزش افزوده نیز طی دوره ۲۰۰۱-۱۹۹۰ روندی صعودی داشته است. به طوری که متوسط نرخ رشد سالانه آن طی این دوره برابر ۱۲/۶ درصد بوده است.

با به کارگیری این روش، پایه مالیاتی از ۴۴۴۹۵ میلیارد ون به قیمت جاری در سال ۱۹۸۷ به ۱۴۳۴۲۱ میلیارد ون در سال ۱۹۸۳ افزایش یافت یعنی اینکه در عرض ۵ سال ۳/۲ برابر شد در حالی که طی این مدت تولید ناخالص داخلی به قیمت‌های جاری ۲/۴ برابر شده بود.

درآمد خالص از مالیات بر ارزش افزوده که در سال ۱۹۷۸، ۷۳۵ میلیارد ون (۱/۹ درصد پایه مالیاتی) بود، به ۲۵۵۹ میلیارد ون در سال ۱۹۸۳ (۱/۸ درصد پایه مالیاتی) رسید

۲-۵- بررسی نظام مالیات بر ارزش افزوده در ترینیداد و توباگو

کشور ترینیداد و توباگو عضوی از جامعه کشورهای کارائیب و یکی از چهار کشور عمده آن (بهمراه باربادوس، گویان و جامائیکا) می‌باشد. بدنبال استقلال و تشکیل جامعه کشورهای کارائیب در سال ۱۹۷۳ این چهار کشور دارای ویژگی‌های مشابه بسیاری بودند از قبیل: وابستگی شدید و غیر معمولی به مالیات بر درآمد که با نرخهای آن به سرعت افزایش می‌یافت و تعرفه‌های گمرکی یکنواخت حسب موافقتنامه‌های جامعه کشورهای کارائیب. حال آنکه این کشورها نمی‌توانستند آنها را بطور یکجانبه افزایش دهند و مالیاتهای غیرمستقیم سستی صرفا به تولیدات داخلی اعمال می‌شدند. در این میان ترینیداد و توباگو بعنوان یک کشور صادرکننده نفت (صادرات نفت ۸۴ درصد صادرات در سال ۱۹۶۵ و ۷۲ درصد آنرا در سال ۱۹۸۷ تشکیل می‌داد) با سایرین متفاوت بود.

تا وقتی که ترینیداد و توباگو نسبت به سایر کشورهای عضو جامعه کشورهای کارائیب از درآمد سرشار نفتی بهره می برد، علاقه کمتری در اصلاح مالیاتهای مستقیم در جهت افزایش درآمدهای مالیاتی از خود نشان می داد، ولی با کاهش قیمتهای جهانی نفت، دولت توجه خود را به این موضوع معطوف نمود. در تقاضا برای اصلاح نظام مالیاتی از سوی دولت ترینیداد و توباگو، صندوق بین المللی پول در ۱۸ می سال ۱۹۸۳ تحت گزارشی با عنوان مالیات بر فروش، راه حل های اصلاح مالیاتهای غیرمستقیم را برای کشور مذکور پیشنهاد داد.

دولت در نطق بودجه ای سال ۱۹۸۸ اعلام نمود که در سال ۱۹۸۷ یک کمیته عملکرد مالیاتی به منظور بررسی امکان سنجی برنامه هایی برای برقراری یک مالیات بر فروش عمومی ایجاد نموده است و خاطر نشان نمود که در سال ۱۹۸۸ مالیات بر فروش به حیطه اجراء در خواهد آمد. ایجاد کمیته ای متشکل از نمایندگان جامعه کارگری، بازرگانی و دولت به منظور بررسی سیستم مالیاتی و ارائه توصیه هایی در جهت تغییرات به دولت مسئله ای تازه ای نبود.

در ابتدای سال ۱۹۸۸ جامعه بازرگانی ترینیداد و توباگو، از کارشناسان و مشاوران از کشور انگلستان که در زمینه اجرای مالیات بر ارزش افزوده دارای تجربه و تخصص بودند به منظور بحث و بررسی پیرامون امکان برقراری یک مالیات بر ارزش افزوده به ترینیداد و توباگو دعوت نمود. در پی تشکیل جلسه ای در روز ۱۶ ژانویه ۱۹۸۸، گزارش مقدماتی در خصوص برقراری مالیات بر ارزش افزوده توسط کمیته ای مرکب از کارشناسان صاحب نظر خارجی و نمایندگان از بخش خصوصی و دولت تهیه گردید.

این گزارش مختصر، ویژگی های نسبی مالیات بر فروش در سطح خرده فروشی و مالیات بر ارزش افزوده را برشمرده و خاطر نشان نمود که جامعه بازرگانی از مالیات بر ارزش افزوده استقبال می نماید. و بر این اساس قدمها و برنامه های عملیاتی که باید برداشته شود مشخص گردید. در گزارش به برنامه های آموزشی مورد نیاز اشاره شد و توصیه گردید که اداره مالیات به سازمان درآمدهای داخلی محول گردد و نه به سازمان گمرکات و انحصارات، و به مسئله سادگی و دقت در طراحی مالیات جدید تاکید گردید.

به دنبال تلاشهای بیشتر در ماههای می و ژوئن سال ۱۹۸۸، ضمائی به گزارش اولیه اضافه گردید. قسمت عمده ای از این ضمیمه به بحث پیرامون پیشروی مالیات تا مرحله خرده فروشی اختصاص یافت. مذاکرات با گروه های صنعتی و تجاری مختلف و مشورت با شرکتهای بزرگ فعال در امر واردات، تولید و توزیع، عمده -فروشی و خرده فروشی و همچنین اتاق بازرگانی و سایر گروه های تجاری و... به این توصیه منجر گردید که

شمول مالیات بر ارزش افزوده نباید بر حسب بخشها (تولید، عمده‌فروشی، خرده‌فروشی) تعریف گردد، بلکه شامل مالیات بایستی بر حسب میزان و حجم فروش موسسه باشد.

دومین گزارش تحت عنوان مالیاتهای غیر مستقیم در ترینیداد و توباگو در ژوئیه سال ۱۹۸۸ تمکیل گردید. این گزارش حاوی توصیه‌های متعددی مشتمل بر اشاره به موضوعات باقیمانده نظیر معافیتها، نرخ صفر، حد آستانه معافیت مالیاتی و... گردید.

۲-۵-۱- نهایی کردن برنامه اصلاح مالیاتی

برنامه اصلاح مالیاتی بازنگری شده که کلیه مالیاتها را در برمی‌گرفت بصورت گزارش رسمی تحت عنوان - برنامه اصلاح مالیاتی برای ترینیداد و توباگو، در دسامبر ۱۹۸۸ به دولت تقدیم گردید. در حالی که در مقدمه گزارش توصیه‌های مندرج در گزارشهای قبلی ذکر شده بودند یک بخش عمده که عبارت از پیشنهاد نرخ ۱۸ درصد برای مالیات بر ارزش افزوده بود به آن اضافه شده بود. این رقم به گونه‌ای تعیین شده بود که درآمد حاصل از چنین مالیاتی کلیه زیانهای اضافی ناشی از حذف مالیات خرید، تعدادی از مالیاتهای غیر مستقیم و کاهش در مالیاتهای بر درآمد شرکتها و اشخاص حقیقی را جبران می‌نمود.

۲-۵-۲- تهیه لایحه مالیات بر ارزش افزوده

شورایعالی امور مجلس، لایحه مالیات بر ارزش افزوده را تدوین نمود. این امر در ژوئیه سال ۱۹۸۹ خاتمه یافت و متعاقب آن چندین جلسه بین گروه مشاورین؛ وزیر دارایی و وزیر مشاور تشکیل شد و تصمیمات عمده چندی نیز توسط دولت اتخاذ گردید:

- ۱- نرخ مالیات بر ارزش افزوده به جای ۱۸ درصد به ۱۵ درصد تثبیت شد.
 - ۲- حد نصاب فروش سالیانه که ثبت مودیان را الزامی می‌نمود به میزان ۱۲۰ هزار دلار ترینیداد و توباگو افزایش یافت.
 - ۳- به منظور پرهیز از مشکلات نقدینگی در صنعت نفت، نفت خام و گاز طبیعی با نرخ صفر مشمول مالیات شدند.
 - ۴- تصمیم گرفته شد که خدمات ساختمانی مشمول مالیات شوند ولی فروش ساختمانهای جدیدالاحداث از شمول مالیات معاف شدند.
- متعاقباً در نتیجه بحث در مجلس، ساختار مالیات بر ارزش افزوده نسبت به وضع مالیات بر کلیه خدمات بجز آن دسته که صریحاً مشمول معافیت بودند تغییر یافت. این لایحه سرانجام در ۱۸ اوت ۱۹۸۹ توسط مجلس

نمایندگان به تصویب رسید و در ۸ سپتامبر ۱۹۸۹ نیز مورد تصویب مجلس سنا قرار گرفت ولی هیچ از موضوعات به هیچ وجه حل نگردید. در جلسات بعدی که بین مقامات مالیات بر ارزش افزوده و مشاورین برقرار شد، تصمیمات متعددی اتخاذ گردید در حالی که موضوعات تا سال ۱۹۹۰ نیز مطرح بودند. به دنبال تصویب لایحه، برای جامعه بازرگانی و عموم مردم جزوات راهنما و سایر دستورالعملها تهیه شد و از خدمات یک موسسه تبلیغاتی برای تبلیغ در روزنامه‌ها و سایر رسانه‌ها تصویری و شنیداری بهره‌برداری گردید.

۲-۵-۳- دلایل موفقیت سیستم مالیات بر ارزش افزوده

به رغم تاخیر در راه‌اندازی کامل سیستم رایانه‌ای و مشکلاتی در زمینه گزینش و استخدام کارکنان اشیسته برای وظایف حسابرسی، معرفی و برقراری مالیات بر ارزش افزوده در کل موفقیت‌آمیز بود. برای این موضوع چند دلیل را میتوان ارائه نمود:

۱- طراحی و برنامه‌ریزی دقیق که صرف ایجاد ساختار و مدیریت مالیات گردید. نسبت به تحلیل‌ها و بررسیهای مقداری در زمینه تغییرات پیشنهادی تاکید فراوانی گردید.

۲- هماهنگی نزدیک بین بخش بازرگانی و دولت از لحظه توجه به این مالیات. این همکاری و مشارکت با تشکیل کمیته عملکرد مالیاتها به منظور تدوین و بازنگری پیشنهادهای مالیات بر ارزش افزوده تسهیل شد.

۳- برنامه تبلیغاتی گسترده که آحاد جامعه و موسسات مشمول مالیات را با نحوه اجرا و طرز عمل مالیات آشنا می‌کرد.

۴- پیش‌بینی جدول مطلوب زمانی پیاده‌سازی نظام مالیات بر ارزش افزوده، یک بررسی مقدماتی در خصوص ساختار مالیات و چگونگی نحوه اجرای آن و ابزارهای اتوماسیون مورد نیاز و غیره به شش ماه زمان نیازمند است. آنگاه به شش ماه دیگر پس از اتمام این مطالعه برای تصمیم‌گیری‌های اساسی در مورد اصلاح مالیات نیاز است و بالاخره حداقل ۶ ماه دیگر تا مرحله پیاده‌سازی مالیات وقت لازم است. بنابراین حداقل به ۱۸ ماه زمان از آغاز مطالعات وقت لازم است. دو سال زمان کمی واقعی‌تر است.



اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی تهران

بخش چهارم

تحلیل نتایج نظرسنجی درباره قانون مالیات بر ارزش افزوده

مقدمه

پرسشنامه ابزاری است علمی برای اندازه گیری و جمع آوری نوع خاصی از اطلاعات. اگر مراحل منطقی تحقیق علمی را به سه مرحله: تجسس، توصیف و اثبات یا تفسیر تقسیم کنیم، پرسشنامه در مرحله تجسس قرار می گیرد و اگر با نگاهی دیگر مراحل اصلی تحقیق را بشرح زیر ببینیم:

- طرح مساله
- تهیه و تنظیم فرضیه
- جمع آوری اطلاعات
- طبقه بندی اطلاعات حاصله
- مطالعه اطلاعات و تشخیص روابط علت و معلول
- تعیین اعتبار و نقد فرضیه
- تهیه گزارش تحقیق^۱

پرسشنامه در مرحله "جمع آوری اطلاعات" واقع می شود. روشهای جمع آوری اطلاعات از نظر گاههای مختلف به چند نوع تقسیم می شود: ۱- جمع آوری اسناد و مدارک ۲- جمع آوری اطلاعات بطور وسیع ۳- جمع آوری اطلاعات بطور عمقی. در این تقسیم بندی پرسشنامه در بخش جمع آوری اطلاعات بطور وسیع قرار می گیرد. همانطور که ذکر شد پرسشنامه نوع خاصی از ابزارهاست که حاوی تعداد سوال در مورد یک مساله یا موضوع است که پاسخ سوالات از طریق سوابق و پرونده ها و منابع مربوط به مساله یا موضوع تحقیق بدست می آید. انواع سوالات پرسشنامه به شرح ذیل است:

۱) سوالات باز

(سوالاتی هستند که پاسخگو را محدود به انتخاب پاسخهای از پیش طراحی شده نمی کند بلکه محقق دست پاسخگو را باز می گذارد تا هر چه در رابطه با پاسخ لازم می داند، ارائه دهد.)

۲) سوالات بسته

^۱ - به نقل از: نبوی، بهروز، مقدمه ای بر روش تحقیق در علوم اجتماعی. تهران. کتابخانه فروردین، ۱۳۵۵، ص ۸

(سوالاتی هستند که محقق بر اساس پاسخ‌های فرضی تنظیم می‌کند و پاسخگو از بین آنها پاسخ مورد نظر آن را انتخاب نموده علامت می‌زند.)

(۳) سوالات ترکیبی

(۴) سوالات تعاقبی

(سوالاتی هستند که در ارتباط با یکدیگر هستند)

در نظر سنجی از واحدهای تولیدی و صنعتی در مورد قانون مالیات بر ارزش افزوده نکات زیر شایان ذکر است:

این نظر سنجی از دو بخش سوالات بسته و باز تشکیل شده است و در مجموع شامل ۱۲ سوال که ۶ سوال در

قسمت سوالات بسته آمده است و ۶ سوال نیز در قسمت سوالات باز بیان شده است. پس از ارسال این فرم به

اصناف و واحدهای تولیدی در مجموع ۵۳ واحد تولیدی و صنعتی به سوالات پاسخ داده‌اند که نتایج این

نظر سنجی در ادامه به تفکیک هر سوال ذکر می‌شود. (نمونه فرم نظر سنجی در پیوست آمده است)

۱- ارزیابی سؤالات بسته نظر سنجی درباره قانون مالیات بر ارزش افزوده

۱-۱- اصلی ترین مشکل قانون

سؤال ۱ به نظر جنابعالی اصلی ترین مشکل قانون مالیات بر ارزش افزوده کدام یک از موارد زیر است:

الف) جامع نبودن قانون

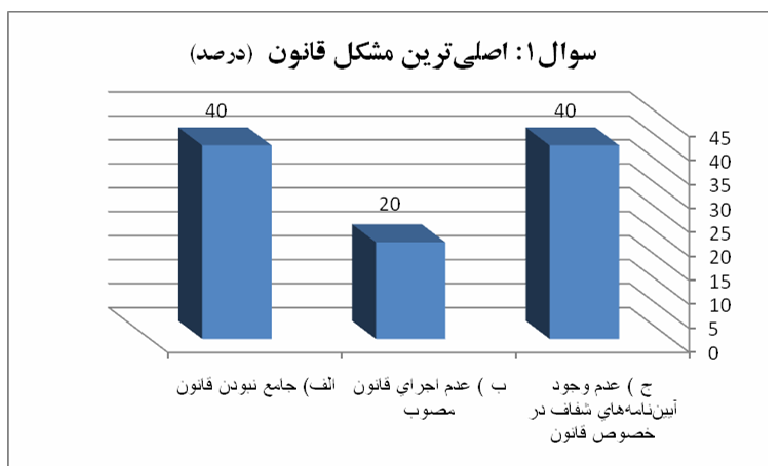
ب) عدم اجرای قانون مصوب

ج) عدم وجود آیین نامه های شفاف در خصوص قانون

۴۰ درصد از پاسخ دهندگان جامع نبودن قانون را از مشکلات آن بر شمرده اند و ۲۰ درصد عدم اجرای قانون

مصوب و ۴۰ درصد نیز معتقدند عدم وجود آیین نامه های شفاف در خصوص قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز

باعث ایجاد مشکل شده است.



۲-۱- بهترین روش مواجهه با قانون

سوال ۲: بهترین روش در خصوص مواجهه با قانون موجود کدام یک از موارد زیر است:

الف) اجرای صحیحی قانون مصوب

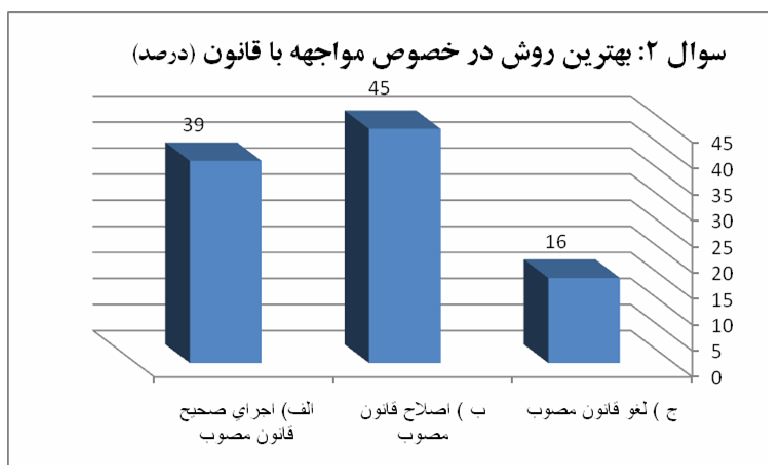
ب) اصلاح قانون مصوب

ج) لغو قانون مصوب

۳۹ درصد از پاسخ دهندگان معتقدند اجرای صحیح قانون مصوب بهترین روش مواجهه با این قانون است و ۴۵

درصد نیز بهترین روش مواجهه با این قانون را در اصلاح این قانون می‌دانند و ۱۶ درصد نیز خواستار لغو این

قانون بوده‌اند.



۱-۳- محوری ترین بخش قابل اصلاح قانون

سؤال ۰۳ محوری ترین بخش در اصلاح قانون کدامیک از موارد زیر می تواند باشد:

الف) گستردگی دایره شمول قانون به دلیل عدم تعیین نرخ آستانه

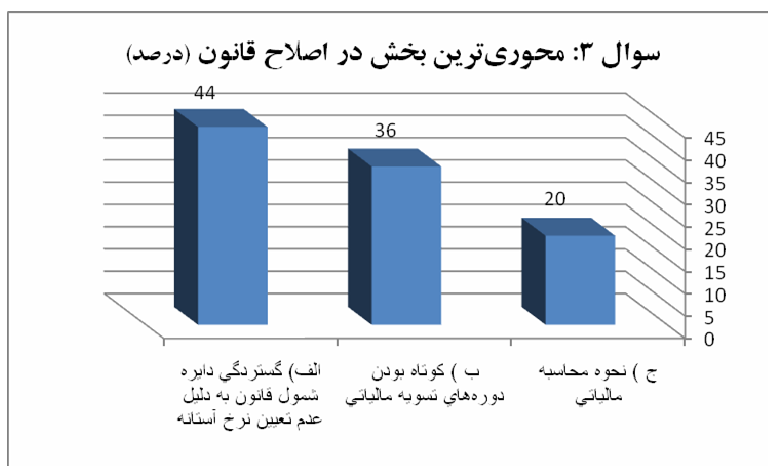
ب) کوتاه بودن دوره های تسویه مالیاتی

ج) نحوه محاسبه مالیاتی

۴۴ درصد از پاسخ دهندگان تعیین نرخ آستانه مالیاتی را محوری ترین بخش اصلاح می دانند و ۳۶ درصد نیز

کاهش تعداد دوره های تسویه مالیاتی را خواستار هستند و همچنین ۲۰ درصد اصلاح نحوه محاسبه مالیاتی را از

محوری ترین بخش اصلاح این قانون می دانند.



۴-۱- مهمترین مشکل حوزه اجرای قانون

سوال ۴: در حوزه اجرایی کدامیک از موارد زیر بیشترین مشکل را ایجاد کرده است:

الف) عدم اعتقاد مودیان به ماهیت قانون مالیات بر ارزش افزوده

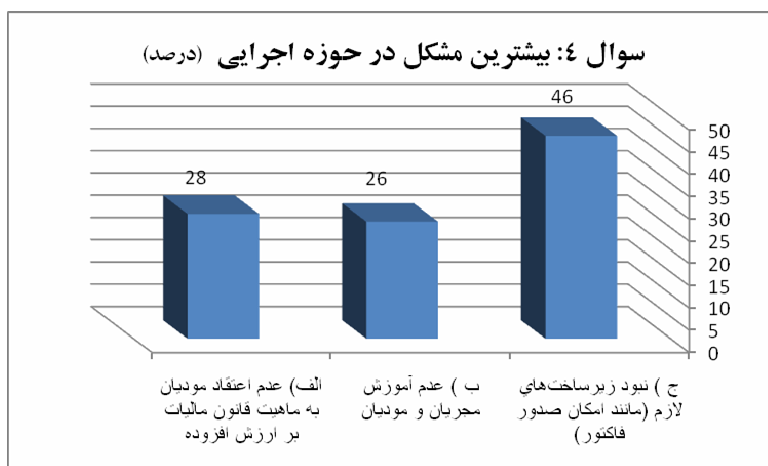
ب) عدم آموزش مجریان و مودیان

ج) نبود زیرساختهای لازم (مانند امکان صدور فاکتور)

۲۸ درصد از پاسخ دهندگان عدم اعتقاد به ماهیت قانون مالیات بر ارزش افزوده را بیشترین مشکل در حوزه

اجرایی می دانند. ۲۶ درصد نیز معتقدند مجریان و مودیان آموزش لازم در این زمینه را ندیده اند و بیشترین تعداد

یعنی ۴۶.۶ درصد نیز نبود زیرساختهای لازم را مشکل اساسی در حوزه اجرا می دانند.



۱-۵- بهترین موعد تعلق مالیاتی

سوال ۵: در خصوص تاریخ تعلق مالیاتی کدامیک از موارد زیر را اجرایی تر می دانید:

الف) تاریخ تحویل کالا

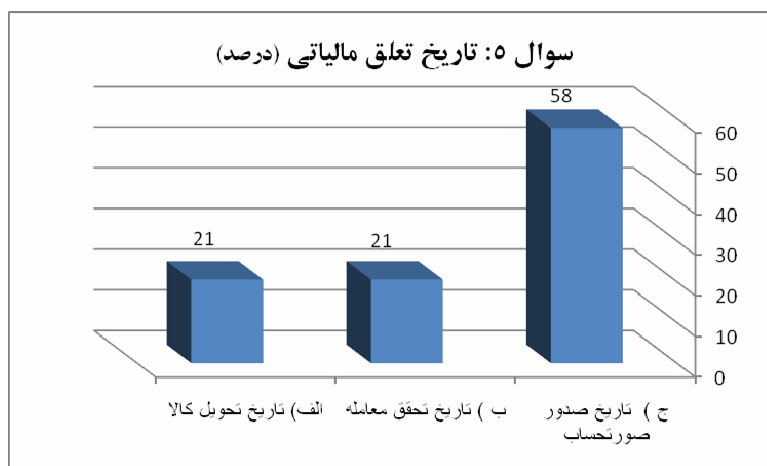
ب) تاریخ تحقق معامله

ج) تاریخ صدور صورتحساب

۲۱.۵ درصد از پاسخ دهندگان به این سوال تعیین تاریخ تحویل کالا را به عنوان تاریخ تعلق مالیاتی اجرایی تر

می دانند و ۲۱ درصد نیز تاریخ تحقق معامله را اجرایی تر دانسته و ۵۸ درصد نیز تاریخ صدور صورتحساب را به

عنوان تاریخ تعلق مالیاتی انتخاب کرده اند.



۱-۶- بهترین زمان تسویه مالیاتی

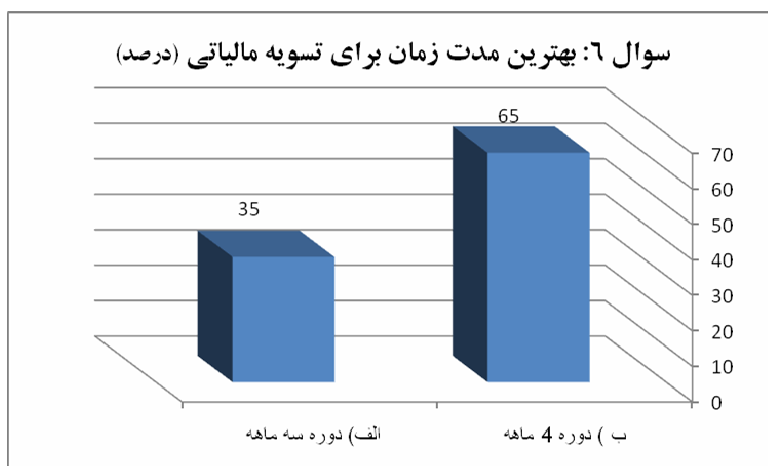
سوال ۶: بهترین مدت زمان برای تسویه مالیاتی را کدامیک از موارد زیر می دانید:

الف) دوره سه ماهه

ب) دوره ۴ ماهه

۶۵ از پاسخ دهندگان دوره ۴ ماهه را بهترین زمان برای تسویه مالیاتی بر شمرده اند و ۳۵ درصد نیز دوره ۳ ماهه

را انتخاب کرده اند.

**۲- ارزیابی سوالات باز نظر سنجی در مورد قانون مالیات بر ارزش افزوده مجموع درصدها****چک شود****۲-۱- چگونگی مواجهه با نحوه استفاده از کالاهایی مانند آب، برق و...**

سؤال ۷: چه پیشنهادی در خصوص تعلق مالیاتی در خصوص استفاده از کالاهایی مثل آب، برق، تلفن و ...

دارید؟

در سؤال ۷ از پرسش شوندگان خواسته شده بود که نظر خود را در خصوص تعلق مالیاتی در خصوص استفاده

از کالاهایی مثل آب و برق و تلفن اعلام کنند. عده ای معتقد بودند که چون این اقلام، مصرفی هستند، مالیاتی

بر آنها تعلق نمی گیرد برخی دیگر معتقدند که همچون بیمه شخص ثالث، مسئولیت مدنی و هزینه هایی از این

دست در صورت های مالی شرکت ها مد نظر قرار گیرند. از طرف دیگر می توان به هنگام محاسبه مالیات بر

ارزش افزوده در اظهارنامه مالیاتی منعکس شود یا با ارسال قبض های جداگانه ۳ ماهه در نظر گرفته شود برخی دیگر نیز معتقدند در مورد این اقدام نیازی به اخذ مالیات نیست. آخرین پیشنهاد هم در این خصوص این است که ارقام ۶ درصد قانون موسوم به تجميع عوارض در خصوص این گونه خدمات به ۳ درصد کاهش یابد که البته رویه مورد عمل دولت از زمان اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز همین بوده است.

۲-۲- چگونه تسویه معافیت های مالیاتی

سوال ۸- چه روشی برای تسویه معافیت های مالیاتی مواد اولیه وارداتی مورد استفاده برای کالاهای صادراتی پیشنهاد می کنید؟

در سوال ۸ از پرسش شوندگان خواسته شده بود که در خصوص معافیت های مالیاتی مواد اولیه وارداتی مورد استفاده در کالاهای صادراتی چه روشی پیشنهاد می کنند؟

عمده نظرات در این خصوص این بود که این ۳ درصد از همان ابتدا به عنوان اعتبار مالیاتی مودیان منظور شود که برای رقابت پذیری مفید خواهد بود حتی از آن نوع مواد اولیه ای که برای تولید فروش داخلی بکار گرفته می شوند نیز معاف از مالیات باشد برخی دیگر نیز معتقدند که با توجه به گواهی های تحقق صادرات و یا پروانه صادراتی مالیات های دریافتی از این بابت مسترد شود.

برخی روشی که در مناطق آزاد مرسوم است را پیشنهاد داده اند. برخی نیز معتقدند که مواد اولیه جهت جلوگیری از برخی سوء استفاده های احتمالی مشمول پرداخت مالیات شود.

۲-۳- مهمترین مشکل حوزه اجرای قانون

سوال ۹- اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده چه مشکلاتی را در بر می گیرد؟

الف) مشکلاتی که تا کنون ایجاد شده است

ب) مشکلاتی که در آینده ایجاد خواهد کرد

در سوال ۹ از پرسش شوندگان خواسته شده بود که عمده ترین مشکلات بوجود آمده ناشی از قانون مالیات بر ارزش افزوده و یا مشکلاتی که تصور می کنند در آینده احتمالاً ایجاد خواهد شد اعلام کنند.

طبق نظرات یکی از مهمترین مشکل در این خصوص عدم پرداخت بدهی های شرکت های دولتی به بخش خصوصی است که با تاخیرهای بیشتر از ۴ ماه مواجه می شود که باعث تحمیل جریمه های سنگین به شرکتهای خصوصی به دلیل تاخیر در پرداخت مالیات آنها می شود. مشکل دیگر در این خصوص فرار مالیاتی به دلیل عدم جامعیت قانون عنوان شده است. اخذ ۳ درصد از کلیه مواد اولیه و بسته بندی محصولات دارویی و منع قانونی فعالین حوزه دارو از افزایش ۳ درصدی قیمت باعث زیان دهی این شرکت ها عنوان شده است.

۲-۴- آثار اجرای قانون بر شفاف سازی اطلاعات مالی

سؤال ۱۰- اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده چه اثری بر شفافیت و مبادله اطلاعات حوزه دولت، بخش خصوصی و نهادهای عمومی مثل بنیادها و شهرداری ها می تواند داشته باشد؟

در سؤال ۱۰ از پرسش شوندگان خواسته شده بود که آثار این قانون بر مبادله اطلاعات مالی هر حوزه دولت، بخش خصوصی و نهادهای عمومی مثل بنیادها و شهرداری ها را اعلام کنند. برخی از پرسش شوندگان اجرای این قانون را به ضرر شرکت ها و فعالینی می دانند که دارای صورت های مالی شفاف هستند و برخی دیگر اجرای کامل آن و بدون معافیت اصناف از شمول آن را باعث شفاف سازی می دانند و برخی دیگر نیز ایجاد یک سیستم اطلاعاتی از کلیه مبادلات را عامل موفقیت این قانون در شفاف سازی می دانند. برخی دیگر شفافیت این بخش را منوط به شفافیت سایر بخش ها از جمله نظام تامین اجتماعی، مبادلات بازار سرمایه و یا سایر نظامهای مالی می دانند و اینکه این سیستم مالیاتی بر شفاف سازی اطلاعات مالی نهادهای عمومی اثر بگذارد تقریباً کسی بر آن صحه نگذاشته است.

۲-۵- مهمترین اقدام اجرایی و یا سیاستی تکمیلی

سؤال ۱۱- اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده چه اقدام اجرایی و سیاستی تکمیلی را می طلبد؟

در سؤال ۱۱ از پرسش شوندگان خواسته شده بود که اقدامات تکمیلی سیاستی و اجرایی در این خصوص را اعلام کنند که موارد ذیل را مطرح کرده بودند.

- فرهنگ سازی
- تدوین آیین نامه دقیق اجرایی با حضور نمایندگان مجرب بخش خصوصی

- گزارش های دوره ای شفاف سازی عملکرد شرکت های متعهد به قانون و بخش های که گریزهای مالیاتی داشته اند در نشریات
- ایجاد تشکیلات قوی اداری
- ایجاد شبکه ملی معاملات اشخاص حقیقی و حقوقی به منظور استفاده به روز ذینفعان و تصمیم گیرندگان
- جلوگیری از واردات قاچاق
- زمینه سازی برای صدور فاکتور
- شفاف سازی برخی مفاد قانون مثل بند الف ماده ۱۱ و فرایند رسیدگی به اختلافات
- تدوین سیستم های اطلاعاتی یکپارچه
- ارتقاء جایگاه سازمانی معاونت مالیات بر ارزش افزوده
- تعدیل زمان تسویه به دلیل دوره های فصلی
- تعیین دقیق حدود و شمول قانون
- اتخاذ سیاست یکسان توسط دستگاه های دولتی در قبال این موضوع

۲-۶- ارزیابی کلی قانون

سؤال ۱۲- بطور کلی در خصوص این قانون چه نظری دارید؟ (لطفاً نظرات تکمیلی خود را در این مورد بیان کنید)

در سؤال ۱۲ نظر کلی پرسش شوندگان خواسته شده بود. در این راستا:

- برخی معتقدند که به دلیل فراهم نبودن زمینه اجرای قانون مانند آماده نبوده سیستم های اطلاعاتی، رکود اقتصادی، عدم فرهنگ سازی اجرای آن با موفقیت همراه نخواهد شد اگر چه اجرای آن برای جامعه اقتصادی ضروری است.

- برخی دیگر معتقدند که میزان مالیات بر ارزش افزوده باید در بودجه سازمان های دولتی در نظر گرفته شود تا آنها امکان پرداخت ۳ درصد مازاد بر بودجه خود را داشته باشند.
- از طرف دیگر برخی ماهیت زیرزمینی اقتصاد را مانع اصلی اجرای این قانون می دانند.
- جامع نبودن قانون، موضوع تعطیلات طولانی نوروزی، عدم پاسخ گویی برخی سازمان های دولتی، عدم اعتماد عمومی به مالیات به بخش رسمی و وابستگی دولت به نسبت از جمله عواملی می دانند که امکان موفقیت این قانون را حداقل می کند.



اتاق بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی تهران

بخش پنجم

راهکارهای اصلاحی

۱- الزامات اجرایی و اصلاحی

مهم‌ترین مسئله‌ای که تا کنون در خصوص مالیات بر ارزش افزوده در بین مؤدیان و فعالان اقتصادی مطرح بوده است آماده نبودن برخی زمینه‌های اجرایی است که برخی از آنها در ذیل اشاره می‌شود.

- فرهنگ سازی
 - تدوین آیین نامه دقیق اجرایی با حضور نمایندگان مجرب بخش خصوصی
 - گزارش های دوره ای شفاف سازی عملکرد شرکت های متعهد به قانون و بخش های که گریزهای مالیاتی داشته اند در نشریات
 - ایجاد تشکیلات قوی اداری
 - ایجاد شبکه ملی معاملات اشخاص حقیقی و حقوقی به منظور استفاده به روز ذینفعان و تصمیم گیرندگان
 - جلوگیری از واردات قاچاق
 - زمینه سازی برای صدور فاکتور
 - شفاف سازی برخی مفاد قانون مثل بند الف ماده ۱۱ و فرایند رسیدگی به اختلافات
 - تدوین سیستم های اطلاعاتی یکپارچه
 - تعدیل زمان تسویه به دلیل دوره های فصلی
 - تعیین دقیق حدود و شمول قانون
 - اتخاذ سیاست یکسان توسط دستگاههای دولتی در قبال این موضوع
- ولی واقعیت این است که در صورت فراهم شدن زمینه های فوق بدون اصلاح برخی از مواد قانون امکان اجرای دقیق آن فراهم نخواهد شد. بر اساس نظرخواهی های انجام شده و نظرات کارشناسی حداقل باید محورهای ذیل در اصلاح قانون مورد توجه قرار بگیرد.
- ❖ تعریف دقیق مصرف کننده نهایی بویژه در مورد مواد اولیه مصرفی
 - ❖ تعریف دقیق کالای صادراتی

- ❖ محدود کردن دوره‌های تسویه مالیات به چهارماه
- ❖ تعریف دقیق مفهوم «تحقق معامله»
- ❖ مشخص کردن زنجیره معافیت‌های مالیاتی بویژه در مورد دارو و لبنیات
- ❖ تعیین حد آستانه
- ❖ تعیین مهلت رسیدگی به اظهارنامه‌های مالیاتی توسط سازمان
- ❖ ایجاد امکان استفاده مؤدیان از حکم ماده ۲۵۱ قانون مالیات‌های مستقیم

۲- پیشنهادات اصلاح مواد قانون

با عنایت به الزامات فوق مواد ۱، ۴، ۶، ۷، ۸، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶، ۱۷، ۱۹، ۲۰، ۲۱، ۲۵، ۲۶، ۳۰، ۳۳، ۳۸ و ۴۲ نیاز به اصلاح دارند که در ادامه گزارش پیشنهادهای مربوطه ارایه می‌شود.

جدول اصلاح مواد قانون مالیات بر ارزش افزوده^۱

ردیف	ماده	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	توضیحات و اشکالات موجود	اصلاح پیشنهادی
۱	ماده ۱	فصل اول - کلیات و تعاریف ماده ۱- عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و همچنین واردات و صادرات آنها مشمول مقررات این قانون می باشد.	با وارد کردن کالا به کشور اصولاً ارزش افزوده ای ایجاد نشده است که مشمول مالیات بشود ، لذا حذف واردات ضروری بنظر می رسد، ضمن اینکه یک مرحله از تشریفات کاسته می شود، علاوه بر این حذف واردات برای وارد کنندگان قانونی در مقابل واردات قاچاق ضروری است. یک مرحله از دریافت و پرداخت مجدد کم می شود.	<ul style="list-style-type: none"> حذف عبارت «واردات» در این صورت ماده ۱۲ نیز باید اصلاح شود
۲	ماده ۴	ماده ۴- عرضه کالا در این قانون، انتقال کالا از طریق هر نوع معامله است. تبصره - کالاهای موضوع این قانون که توسط مؤدی خریداری، تحصیل یا تولید می شود در صورتی که برای استفاده شخصی به عنوان دارایی در دفاتر ثبت گردد یا برای مصارف شخصی برداشته شود، عرضه کالا به خود محسوب و مشمول مالیات خواهد شد.	کالای خریداری شده توسط مؤدی اگر از کالاهای مشمول مالیات باشد که مؤدی هنگام خرید مالیات آن را پرداخت کرده است، اگر هم کالا را خود مؤدی تولید نماید، هنگام خرید مواد اولیه آن مالیات را پرداخت می کند، چنانچه به نحو دیگری کالا تحصیل شده باشد، در صورت مشمول مالیات بودن، مالیات متعلق هنگام تحصیل پرداخت	تبصره این ماده باید با توجه به صدر ماده ۱۷ بگزینه ای اصلاح شود که مؤدیان مالیات کالاها و خدمات خریداری شده ای را که خود مصرف کننده نهایی آن هستند و در موقع خرید کالا مالیات داده اند نتوانند از مالیاتی که در موقع فروش دریافت می کنند کسر نمایند، در حالی که در وضع حاضر بدون توجه به قسمت اخیر ماده ۱۷ مؤدیان کلیه مالیاتی که پرداختی

^۱ - تباه مواردی از قانون مالیات بر ارزش افزوده آورده شده است که نیاز به اصلاح و بازنگری دارند.

ردیف	ماده	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	توضیحات و اشکالات موجود	اصلاح پیشنهادی
۳	ماده ۶	ماده ۶- واردات در این قانون، ورود کالا یا خدمت از خارج از کشور یا از مناطق آزاد تجاری- صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی به قلمرو گمرکی کشور می باشد.	با حذف واردات از ماده یک نیازی به تعریف ماده ۶ نمی باشد	حذف واردات کالا و خدمت بابت خرید کالا و خدمات راز مالیاتهای دریافتی کسر می کنند. تبصره: کالاهای موزوع این قانون که توسط مودی خریداری، تحویل یا تولید و برای استفاده شخصی بر داشته شود عرضه کالا به خود محسوب و مشمول مالیات خواهد بود و اگر از کالاهای قسمت اخیر ماده ۱۷ نباشد و خریدار مصرف کننده نهایی آن محسوب شود مالیات پرداختی مودی قابل کسر از کالاهای وصول شده نباشد.
۴	ماده ۷	ماده ۷- صادرات در این قانون، صدور کالا یا خدمت به خارج از کشور یا به مناطق آزاد تجاری- صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی می باشد.	در این ماده خروج کالا و یا خدمت از کشور به مناطق آزاد تجاری- صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی به عنوان صادرات محسوب شده است ولی بموجب ماده ۱۳ فقط صدور کالا و خدمت به خارج از کشور معاف است. تعارض تعریف مقرر از	صادرات در این قانون، صدور کالا یا خدمت به خارج از کشور است.

ردیف	ماده	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	توضیحات و اشکالات موجود	اصلاح پیشنهادی
۵	ماده ۸	ماده ۸-۸. اشخاصی که به عرضه کالا و ارائه خدمت و واردات و صادرات آنها مجاز است، به عنوان مؤدی شناخته شده و مشمول مقررات این قانون خواهند بود.	حذف واردات کالا و خدمات با توجه به اشکالات مندرج در مواد ۱ و ۶	فقط عرضه کالا و خدمات و صادرات آن مشمول مقررات این قانون باشد البته به موجب ماده ۱۳ صادرات معاف است که باید باشد
۶	ماده ۱۰	ماده ۱۰-۱. هر سال شمسی به چهار دوره مالیاتی سه ماهه، تقسیم می شود. در صورتی که شروع یا خاتمه فعالیت مؤدی در خلال یک دوره مالیاتی باشد، زمان فعالیت مؤدی طی دوره مربوط یک دوره مالیاتی تلقی می شود. وزیر امور اقتصادی و دارایی مجاز است با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور مدت دوره مالیاتی را برای هر گروه از مؤدیان دو یا یک ماهه تعیین نماید.	چهارمین دوره در این نظام مالیاتی پایان اسفند ماه هر سال است. نظر به اینکه وفق ماده ۲۱ قانون مهلت تسلیم اظهارنامه حد اکثر ۱۵ روز از تاریخ انقضای دوره است و این مدت با تعطیلات نوروزی در کشور ما مصادف است. این مهم برای فعالان اقتصادی مشکل ساز می باشد.	مهلت تسلیم اظهارنامه برای دوره چهارم هر سال افزایش یابد و بصورت تبصره به ماده ۲۱ اضافه شود.
۷	ماده ۱۱	ماده ۱۱-۱. تاریخ تعلیق مالیات به شرح زیر است: الف - در مورد عرضه کالا: ۱- تاریخ صورت حساب، تاریخ تحویل کالا یا تاریخ تحقق معامله کالا، هر کدام که مقدم باشد، حسب	مفهوم تحقق معامله در مواردی که صورتحساب صادر نشده و کالا هم تحویل نگردیده از نظر حقوقی با توجه به قانون مدنی و قانون تجارت و	حذف عبارت «تاریخ تحقق معامله کالا»

اصلاح پیشنهادی	توضیحات و اشکالات موجود	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	ماده	ردیف
<ul style="list-style-type: none"> حذف کلمه «واردات» از بند ج حذف عبارت « و در مورد واردات، تاریخ... ماه به ازاء» جزء ۱ بند ب به صورت زیر اصلاح می شود: <p>تاریخ تأیید صورتحساب یا تاریخ ارائه خدمت، هر کدام که مقدم باشد حسب مورد.</p>	<p>استانداردهای حسابداری در ثبت وقایع مالی در دفتر قانونی روشن نیست</p> <ul style="list-style-type: none"> با توجه به توضیحات قبلی حذف کلمه «واردات» از بند (ج) در بند (ب) تاریخ تعلق مالیات را در مورد ارائه خدمات تاریخ صورتحساب یا تاریخ ارائه خدمت هر کدام که مقدم باشد حسب مورد معرفی نموده است. تاریخ صدور صورتحساب یا همان صورت وضعیت در بخش خدمات همان تاریخ شناسایی در آمد است. این در حالیست که تاریخ شناسایی درآمد در این بخش تا لحظه تحقق آن بسیار زمان بر است و بعضی مواقع اصلا محقق نمی شود. در عمل مبلغ صورت وضعیت تأیید شده با رقم اولیه متفاوت است. فعلا ان اقتصادی در بخش خدمات دچار سر در گمی و مواجهه مکرر با ثبت های 	<p>مورد؛</p> <p>۲- در موارد مذکور در تبصره ماده (۴) این قانون، تاریخ ثبت داری در دفتر یا تاریخ شروع استفاده هر کدام که مقدم باشد یا تاریخ برداشت، حسب مورد؛</p> <p>۳- در مورد معاملات موضوع ماده (۹) این قانون، تاریخ معاوضه.</p> <p>ب- در مورد ارائه خدمات:</p> <p>۱- تاریخ صورتحساب یا تاریخ ارائه خدمت، هر کدام که مقدم باشد حسب مورد؛</p> <p>۲- در مورد معاملات موضوع ماده (۹) این قانون، تاریخ معاوضه.</p> <p>ج- در مورد صادرات و واردات:</p> <p>در مورد صادرات، هنگام صدور (از حیث استرداد) و در مورد واردات تاریخ ترخیص کالا از گمرک و درخصوص خدمت، تاریخ پرداخت ماه به ازاء. تبصره - در صورت استفاده از ماشینهای صندوق، تاریخ تعلق مالیات، تاریخ ثبت معامله در ماشین می باشد.</p>		

ردیف	ماده	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	توضیحات و اشکالات موجود	اصلاح پیشنهادی
۸	ماده ۱۲	<p>فصل دوم - معافیتها</p> <p>ماده ۱۲- عرضه کالاها و ارائه خدمات زیر و همچنین واردات آنها حسب مورد از پرداخت مالیات معاف می باشد:</p> <p>۱- محصولات کشاورزی فرآوری نشده؛</p> <p>۲- دام و طیور زنده، آبریان، زنبور عسل و نوغان؛</p> <p>۳- انواع کود، سم، بذر و نهال؛</p> <p>۴- آرد خنثی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات و سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی و شیر خشک مخصوص تغذیه کودکان؛</p> <p>۵- کتاب، مطبوعات، دفاتر تحریر و انواع کاغذ چاپ، تحریر و مطبوعات؛</p> <p>۶- کالاهای اهدایی به صورت بلاعوض به وراثتخانه ها، مؤسسات دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی با تأیید هیأت وزیران و حوزه های علمیه با</p>	<p>اصلاحی و تسویه حسابهای اصلاحی با سیستم اجرای مالیاتی خواهند شد.</p> <p>• معافیتهای موضوع ماده ۱۲ قانون کلی، مبهم (لوازم مصرفی درمانی، خدمات حمایتی، انواع کاغذ چاپ، شیر، آرد خنثی، سویا، روغن نباتی، خوراکی دام و طیور و.....) و بسیار گسترده است. در پاره ای موارد مثل فرش دستیاف دلیل متقاعد کننده و اقتصادی برای معافیت وجود ندارد. با وجود اینکه در اکثر کشورهای مجری این مالیات خدمات پولی و مالی و اعتباری از جمله بیمه به دلیل پیچیدگی در اجرا از معافیت برخوردار است با کمال تعجب در ایران که گسترده ترین معافیت در سیستم مالیات بر ارزش افزوده را از آن خود ساخته است خدمات بیمه مشمول مالیات بر ارزش</p>	<p>پیشنهاد می شود در این بخش مواد خوراکي بطور کلی و مواد شويينه و بهداشتي همانند داروها بطور عام مشمول معافيت شوند.</p> <p>• حذف عبارت « همچنين واردات آنها حسب مورد» از ماده ۱۲ اصلاح بندهای ۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۸، ۹، ۱۰، ۱۱، ۱۲، ۱۳، ۱۴، ۱۵، ۱۶ به شرحی که در قسمت اشکالات توضیح داده شده است.</p> <p>• با توجه به توضیحات مندرج در قسمت اشکال موجود در ستون مربوط به ماده ۱- یعنی ضروری بودن حذف واردات لازم است عبارت «همچنین واردات آنها حسب مورد» از ماده ۱۲ حذف شود. در بند ۱ از عبارت فرآوری نشده رفع ابهام شود. در بند ۴ لازم است چای، ماست، کره، خامه، دوغ، و قره قورت اضافه و روغن نباتی به انواع روغن نباتی اصلاح می شود. البته اگر به جای شیر</p>

ماده	ردیف	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	توضیحات و اشکالات موجود	اصلاح پیشنهادی
		<p>تأیید حوزه گیرنده هدایا؛</p> <p>۷- کالاهایی که همراه مسافر و برای استفاده شخصی تا میزان معافیت مقرر طبق مقررات صادرات و واردات، وارد کشور می‌شود. مازاد بر آن طبق مقررات این قانون مشمول مالیات خواهد بود؛</p> <p>۸- اموال غیر مشمول؛</p> <p>۹- انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توانبخشی و حمایتی؛</p> <p>۱۰- خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع قانون مالیاتهای مستقیم؛</p> <p>۱۱- خدمات بانکی و اعتباری بانکها، مؤسسات و تعاونی‌های اعتباری و صندوق‌های قرض الحسنه مجاز و صندوق تعاون؛</p> <p>۱۲- خدمات حمل و نقل عمومی و مسافری درون و برون‌شهری جاده‌ای، ریلی، هوایی و دریایی؛</p> <p>۱۳- فرش دستباف؛</p>	<p>افزوده می باشد.</p> <p>• در خصوص معافیتها در بند ۴ این ماده برخی کالاهای معاف از جمله شیر و پنیر آمده است ولی سایر مواد لبنی مانند ماست، خامه و ... ذکر نشده است.</p>	<p>و پنیر و ماست کره، خامه، دوغ و قره قورت از واژه لبنیات استفاده شود بهتر است و به جای روغن نباتی از واژه روغنهای خوراکی استفاده شود.</p> <p>در بند ۵ که برای ارتقاء علمی و سواد آموزی افزایش اطلاعات جامعه تدوین شده است موارد ضروری مانند لوازم التحریر از قیل پرگار، تقاله، گونیا خط کش و نظایر آن قید نشده است، در حالی که حدود ۱۵/۰۰۰/۰۰۰ دانش آموز و دانشجو وجود دارد که به این وسایل احتیاج دارند</p> <p>• در بند ۶، فرآیند دریافت تأییدیه حیات وزیران طولانی مدت است و ممکن است اهدا کننده متصرف شود، لذا تأیید وزیر یا رئیس موسسه ذیربط و بالاترین مقام نهاد عمومی غیر دولتی کافی بنظر می‌رسد.</p> <p>• بند ۹ دارای ابهام است و رفع ابهام ضروری است</p> <p>• در بند ۱۱ باید مفهوم خدمات بانکی روشن شود،</p>

اصلاح پیشنهادی	توضیحات و اشکالات موجود	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	ماده	ردیف
<p>بطور مثال بانکها، صرافی هم می کنند (مبادلات ارزی) لذا صرافی نیز جزء خدمات بانکی است ولی بقرار مسموخ صرافی های مجاز مشمول مالیات ارزش افزوده می شوند که موجه بنظر نمی رسد، بنا به ملاحظات فوق و برای رفع شبهه باید در تعریف خدمات بانکی به صرافی نیز تصریح شود با خدمات صرافی به بند مذکور اضافه گردد. علاوه بر این باید خدمات بیمه ای و خدمات بورس و خدماتی که اشخاص به حکم قانون ملزم به استفاده از آنها هستند مانند خدمات دفاتر اسناد رسمی و دفاتر ازدواج و طلاق نیز به بند ۱۱ اضافه شود. خدمات حمل و نقل مذکور در بند ۱۲ باید شامل حمل و نقل بار (کالا) نیز بشود، طبق بند ۱۲ فعل حمل بار مشمول مالیات است لذا اصلاح این بند ضروری است.</p> <ul style="list-style-type: none"> بند ۱۳ باید اصلاح شود یعنی فروش دستیاف حذف و بجای آن موکت و فرش ماشینی معاف شود. چرا که اولاً با توجه به قیمت بالای فرش دستیاف، اعمال ۳ درصد مالیات بر ارزش افزوده، بر قدرت خرید 		<p>۱۴- انواع خدمات پژوهشی و آموزشی که طبق آئین نامهای که با پیشنهاد مشترک وزارتخانه های علوم تحقیقات و فناوری، امور اقتصادی و دارایی، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، آموزش و پرورش و کار و امور اجتماعی ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون به تصویب هیأت وزیران می رسد؛</p> <p>۱۵- خوراک دام و طیور؛</p> <p>۱۶- رادار و تجهیزات کمک ناوبری هوانوردی ویژه فرودگاهها بر اساس فهرستی که به پیشنهاد مشترک وزارت راه و ترابری و وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون به تصویب هیأت وزیران می رسد؛</p> <p>۱۷- اقلام با مصارف صرفاً دفاعی (نظامی و انتظامی) و امنیتی بر اساس فهرستی که به پیشنهاد مشترک وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و به تصویب هیأت وزیران می رسد.</p> <p>فهرست مذکور از اولین دوره مالیاتی پس از تصویب</p>		

اصلاح پیشنهادی	توضیحات و اشکالات موجود	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده هیأت وزیران قابل اجراء خواهد بود.	ماده	ردیف
<p>مصرف کننده فرش دستباف تاثیری نخواهد داشت و ثانیاً از آنجا که مواد اولیه فرش دستباف معاف نیستند در نتیجه معاف شدن فرش دستباف باعث گران شدن آن از سوی تولید کننده برای جبران مالیات مواد اولیه خواهد شد.</p> <p>• در بند ۱۵، اصلاح لازم است و باید شامل خوراک دام و طیور و ماهیان باشد.</p> <p>• بند ذیل به عنوان بند ۱۶ به ماده ۱۲ اضافه شود:</p> <p>حق عضویت، کمک و هدایای دریافتی موسسات موضوع ماده ۱۳۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۹۱ و اصلاحیه‌های بعدی آن و همچنین وجوهی که بابت برگزاری دوره‌های آموزشی، کارهای تحقیقاتی و مطالعاتی، سمینارها، نشر کتاب و نشریه‌های دوره‌ای در چارچوب اساسنامه آنها عاید می‌شود.</p>				

ردیف	ماده	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	توضیحات و اشکالات موجود	اصلاح پیشنهادی
۹	ماده ۱۳	ماده ۱۳- صادرات کالا و خدمت به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی، مشمول مالیات موضوع این قانون نمی‌باشد و مالیاتهای پرداخت شده بابت آنها با ارائه برگه خروجی صادره توسط گمرک (درمورد کالا) و اسناد و مدارک مثبته، مسترد می‌گردد. تبصره- مالیاتهای پرداختی بابت کالاهای همراه مسافران تبعه کشورهای خارجی که از تاریخ خرید آنها تا تاریخ خروج از کشور بیش از دو ماه نگذشته باشد، از محل وصولی‌های جاری در آمد مربوط هنگام خروج از کشور در مقابل ارائه اسناد و مدارک مثبته مشمول استرداد خواهد بود.	<ul style="list-style-type: none"> با توجه به دشواری محاسبه مالیات پرداخت شده برای کالاهای صادراتی و در جهت تسهیل گردش کار و تشویق صادرات و سرعت بازپرداخت مالیات پیشنهاد می‌شود به جای عبارت «مالیاتهای پرداخت شده بابت آنها» عبارت «معادل سه درصد (۳٪) ارزش صادراتی» جایگزین شود. 	<ul style="list-style-type: none"> عبارت «مالیاتهای پرداخت شده بابت آنها» عبارت «معادل سه درصد (۳٪) ارزش صادراتی» جایگزین شود.
۱۰	ماده ۱۴	ماده ۱۴- مأخذ محاسبه مالیات، بهای کالا یا خدمت کشور تهیه و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.	<ul style="list-style-type: none"> با توجه به این توضیحات مندرج در این ستون برای ماده ۷ باید مناطق آزاد تجاری - صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی به این ماده اضافه شود. ضوابط اجرایی این ماده اصولاً باید در روز شروع اجرای قانون مشخص شده باشد. 	<ul style="list-style-type: none"> افزافه شدن «مناطق آزاد تجاری- صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی» بعد از کلمه «کشور» در متن ماده تعیین مدت ضوابط اجرایی
			بطور کلی در حال حاضر در مورد تهاثر مالیاتهای پرداختی مؤدیان با مالیاتهای دریائی آنان از	الف- تحقیقات اعطایی به موجب آیین‌نامه‌ای که توسط وزارتخانه‌های بازرگانی و صنایع و معادن و امور

ماده	ردیف	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	توضیحات و اشکالات موجود	اصلاح پیشنهادی
		صورتحساب موجود نباشد و یا از ارائه آن خودداری شود و یا به موجب اسناد و مدارک مثبت، احرار شود که ارزش مندرج در آنها واقعی نیست، مأخذ محاسبه مالیات بهای روز کالا یا خدمت به تاریخ روز تعلق مالیات می باشد.	مشتریان با توجه به ماده ۱۷ از جهت نحوه احتساب و اینکه کدام مالیات و عوارض قابل تهاثر است نظریات متفاوتی وجود دارد، همچنین در مورد تحقیقات اعطائی بلحاظ امکان برخی تعاییر خاص مشکلاتی بروز خواهد کرد، لذا اصلاح بندهای الف و ب تبصره ضروی بنظر میرسد.	اقتصادی و دارایی و اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران ظرف سه ماه تهیه و به تصویب هیات وزیران می رسد. ب - مالیات موضوع این قانون که قبلاً توسط عرضه کننده کالا بابت خرید یا تحصیل کالای عرضه شده یا مواد اولیه بکار رفته در کالای عرضه شده و توسط ارزیاب کننده خدمت بابت فراهم نمودن امکانات ارزیاب خدمت پرداخت شده است.
ماده ۱۵	۱۱	ماده ۱۵- مأخذ محاسبه مالیات واردات کالا، عبارت است از ارزش گمرکی کالا (قیمت خرید، هزینه حمل و نقل و حق بیمه) به علاوه حقوق ورودی (حقوق گمرکی و سود بازرگانی) مندرج در اوراق گمرکی. تبصره - مأخذ محاسبه مالیات واردات خدمات، عبارت است از معادل ارزش ربائی مربوطه به مایه ازاء واردات	با توجه به اصلاحات پیشنهادی در خصوص ماده ۱، ۶ و ۱۲، چنانچه حذف واردات مورد قبول قرار گیرد ماده ۱۵ نیز حذف خواهد شد. • ضمن اینکه به موجب ماده یک قانون علاوه بر عرضه کالا و ارائه خدمات در ایران، واردات و صادرات آنها نیز مشمول مالیات موضوع این قانون	حذف این ماده به دلیل کاهش تشریفات و کاهش یک مرحله از واردات

ردیف	ماده	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	توضیحات و اشکالات موجود	اصلاح پیشنهادی
۱۲	ماده ۱۶	ماده ۱۶- نرخ مالیات بر ارزش افزوده، یک و نیم درصد است. (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 بترین و سوخت هواپیما، بیست درصد (۲۰٪)؛	می باشد وفق ماده ۱۵ نیز مأخذ محاسبه مالیات واردات کالا، عبارت است از ارزش گمرکی به علاوه حقوق ورودی مندرج در اوراق گمرکی. عبارتی مأخذ حقوق گمرکی که خود نوعی عوارض است (در فصل هشتم همین قانون نیز به آن اشاره شده است) مجددا بصورت مضاعف مورد اصابت مالیات بر ارزش افزوده و عوارض مربوطه نیز قرار می گیرد.	در حالی که مقصود این بوده است که موارد مذکور در بند د ماده ۲۸ مشمول مالیات نباشند، برای رفع ابهام باید در تبصره ماده ۱۶ تصریح شود که نفت سفید و نفت گاز و نفت کوره کالای خاص هستند که نرخ مالیات آن صفر است یا از مالیات معاف است در غیر این صورت در صمل مشکلات عدیده ای بروز میکند.

ردیف	ماده	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	توضیحات و اشکالات موجود	اصلاح پیشنهادی
۱۳	ماده ۱۷	ماده ۱۷- مالیاتهایی که مؤدیان در موقع خرید کالا یا خدمت برای فعالیتهای اقتصادی خود به استناد صورتحسابهای صادره موضوع این قانون پرداخت نموده‌اند، حسب مورد از مالیاتهای وصول شده توسط آنها کسر و با به آنها مسترد می‌گردد. ماشین‌آلات و تجهیزات خطوط تولید نیز از جمله کالای مورد استفاده برای فعالیتهای اقتصادی مؤدی محسوب می‌گردد.	ماده ۱۶ قلمداد می‌کند. • در حال حاضر با توجه به اینکه مفهوم عبارت «برای فعالیتهای اقتصادی» مندرج در متن ماده قابل تغییر و تفسیر است نظرات متفاوتی در خصوص چگونگی اجرای این ماده و تبصره‌های آن ابراز میشود، از طرفی چون اساس این قانون مبتنی بر تعلق مالیات به مصرف کننده نهایی است مقنن در ماده ۱۷ با آنکه ماشین‌آلات و تجهیزات خطوط تولید کالاهایی هستند که تولید کننده آنها را مورد مصرف نهایی قرار می‌دهد و بابت آنها باید مالیات پرداخت کند و مالیات پرداختی نباید قابل کسر از مالیاتهای تولید کننده باشد، برای کمیکی به تولید فقط برای این مورد یعنی ماشین‌آلات استثنا قابل شده آنها را از جمله کالای مورد استفاده برای فعالیت اقتصادی مؤدی شناخته است، بر این اساس اگر تولید کننده (یک) شرکت تولیدی) برای اطلاق کار مدبرعامل میز و	اصلاح صدر ماده ۱۷- مالیاتهایی که مؤدیان در موقع خرید کالا یا مواد اولیه بکار رفته در تولید کالا یا خرید خدمت یا فراهم نمودن امکان ارایه خدمت برای فعالیتهای اقتصادی خود به استناد صورتحسابهای صادره موضوع این قانون پرداخت نموده‌اند حسب مورد از مالیاتهای وصول شده آنها بابت عرضه کالا یا ارایه خدمت توسط آنها کسر و یا به آنها مسترد می‌گردد، ماشین‌آلات و تجهیزات خطوط تولید نیز از جمله کالای مورد استفاده برای فعالیتهای اقتصادی مؤدی محسوب میگردد.

اصلاح پیشنهادی	توضیحات و اشکالات موجود	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	ماده	ردیف
	<p>مبل خریداری کند یا برای تهیه مطبوع هوا برای اطاق کارکنان دستگاه تهیه هوا خریداری کند، کالاهای مزبور در وقوع مورد مصرف نهایی شرکت بوده و مالیات پرداختی بابت آنها نباید از مالیات دریافتی شرکت بابت عرضه کالای تولیدی شرکت کسر گردد در صورتیکه در شرایط فعلی طبق نظر سازمان امور مالیاتی کشور، مؤدیان مالیاتی کلیه مالیاتی را که در یکی دوره پرداخته‌اند از مالیاتی که در همان دوره بابت عرضه کالا یا خدمت از مشتریان دریافت کرده‌اند کسر می‌کنند و بقیه آن را به سازمان مالیاتی پرداخت می‌کنند، بعضی مواقع نیز بستکار می‌شوند، در حالیکه چنین روشی با اصول کلی مالیات بر ارزش افزوده مغایر است، لذا متن ماده ۱۷ احتیاج به اصلاح دارد تا ابهامات برطرف و نحوه محاسبه درست و صحیح باشد.</p> <p>• تبصره ۲ ماده ۱۷ با ماده ۱۲ کاملاً در تعارض</p>	تبصره ۲- در صورتی که مؤدیان به عرضه کالا یا		

ماده	ردیف	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	توضیحات و اشکالات موجود	اصلاح پیشنهادی
		<p>خدمت معاف از مالیات موضوع این قانون اشتغال داشته باشند و با طبق مقررات این قانون مشمول مالیات نباشند، مالیاتهای پرداخت شده بابت خرید کالا یا خدمت تا این مرحله قابل استرداد نمی باشد.</p> <p>تبصره ۳- در صورتی که مؤدیان به عرضه توأم کالاها یا خدمات مشمول مالیات و معاف از مالیات اشتغال داشته باشند، صرفاً مالیاتهای پرداخت شده مربوط به کالاها یا خدمات مشمول مالیات در حساب مالیاتی مؤدی منظور خواهد شد.</p> <p>تبصره ۴- مالیات بر ارزش افزوده و عوارض پرداختی مؤدیان بابت کالاهای خاص موضوع تبصره ماده (۱۶) و بندهای (ب)، (ج) و (د) ماده (۳۸) این قانون، صرفاً در مراحل واردات، تولید و توزیع مجدد آن کالاها توسط واردکنندگان، تولیدکنندگان و توزیع کنندگان آن قابل کسر از مالیاتهای وصول شده و یا قابل استرداد به آنها خواهد بود.</p>	<p>است زیرا مقصود قانونگذار از تصویب ماده ۱۲ جلوگیری از افزایش قیمت کالاهای مندرج در ماده مزبور بوده است یعنی اینکه به کالاهای مزبور مالیاتعلق نگردد تا بخاطر مالیات کالا گران نشود. فیالمثل دارو طبق بند ۹ ماده ۱۲ از مالیات معاف است، کارخانه داروسازی بابت خرید مواد اولیه و ماشین آلات تولید دارو و خرید کاغذ و تیوپ و شیشه مخصوص بسته بندی دارو مالیات ارزش افزوده پرداخت می کند، اما چون دارو از مالیات معاف است به استناد تبصره ۲ ماده ۱۷ مالیاتهای را که تا این مرحله (تولید و عرضه دارو) داده است به کارخانه داروسازی مسترد نمیشود و طبق تبصره ۵ باید آنها را به حساب هزینه جاری منظور نماید، بدین ترتیب برای اینکه سود حاصله از سود قبل از برقراری مالیات بر ارزش افزوده کمتر نشود، الزماً دارو معادل مالیاتهای پرداختی افزایش می دهد که</p>	<ul style="list-style-type: none"> اصلاح تبصره ۲ با توجه به ماهیت ماده ۱۲ این قانون به شرح ذیل: انتهای تبصره واژه «نمی باشد» به «می باشد» تغییر یابد. تبصره های ۲۳ و ۲۴ باید اصلاح شود.

اصلاح پیشنهادی	توضیحات و اشکالات موجود	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	ماده	ردیف
<p>● مفاد تبصره ۷ باید به وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی نیز تسری یابد.</p>	<p>مطابقاً مورد نظر قانونگذار نبوده است، لذا تبصره ۲ باید اصلاح شود، همچنین متناسب با اصلاح تبصره ۲، طبقاً تبصره ۳ و ۵ نیز نیاز به اصلاح دارد.</p> <p>● تبصره ۷ نیز نیاز به اصلاح دارد، توجه شود که بزرگترین کارفرمای پیمانکاران در ایران دولت است (طرح‌های ملی - طرح‌های استانی شامل احداث راه، سده، نیروگاه و انواع ساختمانهای مورد نیاز وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی) تمام این طرح‌ها توسط پیمانکاران اجرا می‌شود و پیمانکاران به صورت وضعیت‌ها ۳٪ اضافه و از دولت دریافت می‌کنند و مجدداً آن را به عنوان مالیات به دولت پرداخت می‌کنند (البته نه همه آن را بلکه قسمتی از آن را) این عمل و این وصولی مالیات واقعی نیست، لذا مفاد تبصره ۷ که در مورد شهرداریها و دهیاریها باشد باید به وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی نیز تسری داده</p>	<p>تبصره ۵ - آن قسمت از مالیاتهای ارزش افزوده پرداختی</p>		

ردیف	ماده	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	توضیحات و اشکالات موجود	اصلاح پیشنهادی
		<p>مؤدیان که طبق مقررات این قانون قابل کسر از مالیاتهای وصول شده یا قابل استرداد نیست، جز هزینه‌های قابل قبول موضوع قانون مالیاتهای مستقیم محسوب می‌شود.</p> <p>بصروه^۶- مبالغ اضافه دریافتی از مؤدیان بابت مالیات موضوع این قانون، در صورتی که ظرف سه ماه از تاریخ درخواست مؤدی مسترد نشود، مشمول خسارتی به میزان دو درصد (۲٪) در ماه نسبت به مبلغ مورد استرداد و مدت تأخیر خواهد بود.</p> <p>بصروه^۷- مالیاتهایی که در موقع خرید کالاها و خدمات توسط شهرت‌یابها و دهیاریها برای انجام وظایف و خدمات قانونی پرداخت می‌گردد، طبق مقررات این قانون، قابل تهاوتر و یا استرداد نخواهد بود.</p>	<p>شود.</p> <p>• در خصوص تبصره ۵ این ماده آن قسمت از مالیات پرداختی که قابل استرداد نیست احتساب آنها جزء هزینه‌های قابل قبول در مورد کالای مشمول قیمت‌گذاری که (نرخ ثابتی توسط سازمانهای ذریط برای آنها تعیین شده است) عملاً تولید کنندگان را با زیانی معادل مالیات پرداختی مواجه می‌نماید. زیرا با فرض قیمت ثابت افزایش هزینه تولید موجب کاهش سود خواهد شد.</p>	
۱۴	ماده ۱۸	<p>ماده ۱۸- مؤدیان مکلفند به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور تعیین و اعلام می‌نماید نسبت به ارائه اطلاعات درخواستی سازمان مذکور و تکمیل فرمهای مربوطه اقدام و ثبت نام نمایند.</p>	<p>با توجه به اینکه ماده ۲۲ لایحه تقدیمی دولت حسب نظر شورای محترم نگهبان حذف گردید (متن مزبور راجع به حد آستانه و در واقع اجرای مرحله‌ای قانون بود و این قانون باید در</p>	

ردیف	ماده	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	توضیحات و اشکالات موجود	اصلاح پیشنهادی
۱۵	ماده ۱۹	ماده ۱۹- مؤدیان مکلفند درقبال عرضه کالا یا خدمات موضوع این قانون، صورتحسابی با رعایت قانون نظام صنفی و جاری مشخصات معاملین و مورد معامله به ترتیبی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تعیین و اعلام می‌شود، صادر و مالیات متعلق را در ستون مخصوص درج و وصول نمایند. در مواردی که از ماشین‌های فروش استفاده می‌شود، نوار ماشین جایگزین صورتحساب خواهد شد.	مراکز کشور و در مورد کلیه کسبه و شرکتها بدون توجه به نوع فعالیت و میزان فروش از ۸۷/۷/۱ اجرا می‌شد لذا اجرای مرحله‌ای آن به ترتیبی که توسط سازمان مالیاتی صورت گرفت در واقع خلاف قانون بوده است اگرچه چاره‌ای هم غیر از این نبود، اما مستند سازمان برای اجرای مرحله‌ای همین ماده ۱۸ می‌باشد.	<ul style="list-style-type: none"> ● به آخر متن ماده بعد از عبارت «صورتحساب خواهد شد» متن زیر اضافه شود. شرکت‌های توزیع نیروی برق و آب و گاز و مخازرات که طبق مقررات مخصوص بخود فعالیت می‌نمایند و همچنین شرکتها و مؤسسات پیمانکاری باید مطابق دستورالعملی که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد در مورد وصول مالیات اقدام نمایند. ● عنوان قاچاق از تبصره حذف شود.
		تبصره این ماده کالاهای مشمول مالیات را که		

تبصره - کالاهای مشمول مالیات که بدون رعایت

اصلاح پیشنهادی	توضیحات و اشکالات موجود	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	ماده	ردیف
	<p>بدون رعایت مقررات و ضوابط این قانون عرضه گردد کالای قاچاق محسوب و مشمول قوانین و مقررات مربوطه دانسته است. تلقی نمودن کالای بدون فاکتور به عنوان قاچاق علاوه بر اینکه نظم جامعه را مختل می نماید موجب ایجاد پرونده های قضایی بسیار زیاد و همچنین بی اعتمادی فعالان اقتصادی خواهد شد و زمینه را برای ایجاد فساد اداری و بر خورد سلیقه ای مأموران و مودیان فراهم می نماید.</p> <p>• با توجه به ماده ۱۱ در مورد تاریخ تعلیق مالیات و این ماده در مورد صورتحساب باید برای مؤسسه ای مانند شرکت های محابرات و آب و برق و گاز که طبق قوانین خاص ابتدا خدمات و کالا را رایبه می دهند و هر دو ماه یک بار قبض ارسال می کنند و برای پیمانکاران که صورت وضعیت می دهند و مراحل قطعیت صورت وضعیت دارای تشریفات طولانی است پیش بینی های لازم بعمل</p>	<p>مقررات و ضوابط این قانون عرضه گردد، علاوه بر جرائم متعلق و سایر مقررات مربوط موضوع این قانون، کالای قاچاق محسوب و مشمول قوانین و مقررات مربوط می شود.</p>		

ردیف	ماده	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	توضیحات و اشکالات موجود	اصلاح پیشنهادی
۱۶	ماده ۲۰	ماده ۲۰- مؤیدان مکلفیند، مالیات موضوع این قانون را در تاریخ تعلق مالیات، محاسبه و از طرف دیگر معامله وصول نمایند. تبصره ۱- گمرک جمهوری اسلامی ایران مکلف است مالیات موضوع این قانون را قبل از ترخیص از وارد کنندگان کالا وصول و در پروانه‌های گمرکی و با فرمهای مربوط حسب مورد درج نماید و اطلاعات مربوط به اشخاص حقیقی و حقوقی مشمول مقررات این قانون را حداکثر به صورت ماهانه به سازمان امور مالیاتی کشور ارائه نموده و امکان دسترسی همزمان سازمان امور مالیاتی کشور به پایگاههای اطلاعاتی ذی ربط را فراهم آورد. گمرک جمهوری اسلامی ایران مکلف است مالیات	آید. • در تبصره این ماده ذکر عنوان قاچاق منطقی نیست ولی جریمه آن را میتوان محاسبه و مطالبه نمود.	• حذف تبصره‌های ۱ و ۲ به دلیل حذف «اورادات»

ردیف	ماده	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	توضیحات و اشکالات موجود	اصلاح پیشنهادی
۱۷	ماده ۲۱	ماده ۲۱- مؤدیان مالیاتی مکلفند، اظهارنامه هر دوره مالیاتی را طبق نمونه و دستورالعملی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تعیین و اعلام می شود، حداکثر ظرف پانزده روز از تاریخ انقضاء هر دوره، به ترتیب مقرر تسلیم و مالیات متعلق به دوره را پس از کسر مالیاتهای که طبق مقررات این قانون پرداخت کرده اند و قابل کسر می باشد، در مهلت مقرر مذکور به حسابی که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی (خوانداری کل کشور) تعیین و توسط سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می گردد، واریز نمایند.	<ul style="list-style-type: none"> • مدت پانزده روز کم است و بهتر است به یکماه افزایش یابد. • در این ماده مؤدیان مکلف به تسلیم اظهارنامه در مدت معین شده اند، اما این قانون در مورد تکلیف سازمان امور مالیاتی نسبت به مؤدیانی که در موعد مقرر اظهارنامه می دهند و مؤدیانی که از تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر خودداری می کنند از نظر زمان حکم ندارد. • قانون مالیاتی بدون زمان بندی موجب انواع فساد خواهد بود و در هر حال مؤدی که وظیفه خود را 	<p>تصوره ۱- سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است اظهارنامه مؤدیانی را که در موعد مقرر تسلیم شده است ظرف ۶ ماه از انقضای مهلت تسلیم رسیدگی و نسبت به صدور برگ مطالبه یا استرداد حسب مورد ابلاغ آن به مؤدی ظرف سه ماه پس از انقضای ششماه مذکور اقدام نماید، در غیر این صورت اظهار نامه تسلیمی مؤدی قطعی محسوب خواهد شد.</p> <p>تصوره ۲- سازمان امور مالیاتی مکلف است در مورد مؤدیانی که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه خودداری کرده اند ظرف یکسال از تاریخ انقضای</p>

ردیف	ماده	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	توضیحات و اشکالات موجود	اصلاح پیشنهادی
		تبصره ۱- چنانچه مدت فعالیت شغلی مودی کمتر از مدت یک دوره مالیاتی باشد، تکلیف مقرر در این ماده نسبت به مدت یاد شده نیز جاری می باشد. تبصره ۲- اشخاص حقیقی و حقوقی که بیش از یک محل شغل یا فعالیت دارند، تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات برای هر محل شغل با فعالیت به طور جداگانه الزامی است. تبصره ۳- در مورد کارگاهها و واحدهای تولیدی، خدماتی و بازرگانی که نوع فعالیت آنها ایجاد دفتر، فروشگاه یا شعبه در یک یا چند محل دیگر را اقتضاء نماید، تسلیم اظهارنامه واحد مطابق دستورالعملی است که توسط سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می گردد. تبصره ۴- مودیانی که محل ثبت برای شغل خود ندارند، محل سکونت آنان از لحاظ تسلیم اظهارنامه و سایر امور مالیاتی ملاک اعتبار خواهد بود.	انجام داده است باید در مدت معینی تعیین تکلیف شود لذا پیش بینی دو موضوع مهم در مورد این قانون ضروری است همانطور که در قانون مالیاتهای مستقیم نیز در مورد مودیانی که اظهارنامه در موعد مقرر می دهند حکم ماده ۱۵۶ و در مورد آنبایمی که در موعد مقرر اظهار نامه نمی دهند حکم ماده ۱۵۷ جاری می باشد. تبصره ۲ و ۳ این ماده برای مخاطبین و مجریان این نظام مالیاتی دوگانگی در تصمیم به همراه خواهد داشت یا حداقل ناچار خواهند بود برداشت و تحلیل سلیقه ای در اجرای قانون اتخاذ نمایند. تبصره ۲ به تسلیم اظهارنامه از طرف مودی (اعم از شخص حقیقی یا حقوقی) برای هر محل شغل یا فعالیت بطور جدا گانه اشاره می کند در حالیکه بلافاصله در تبصره ۳ همین ماده قانونی به فعالان اقتصادی که نوع فعالیت آنها ایجاد دفتر فروشگاه یا	مهلت تسلیم اظهارنامه نسبت به صدور برگ مطالبه

ردیف	ماده	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	توضیحات و اشکالات موجود	اصلاح پیشنهادی
۱۸	ماده ۲۵	ماده ۲۵- شناسایی نحوه رسیدگی و تشخیص، مطالبه و وصول مالیاتها به سازمان امور مالیاتی کشور محول می شود. عناوین شغلی، شرایط احراز مشاغل از نظر تحصیلات و تجربه، وظایف و نحوه انجام دادن تکالیف و تعیین اختیارات و برخورداری از صلاحیتهای هر یک از کارکنان سازمان مزبور در کشور و همچنین ترتیبات اجرایی احکام مقرر در این قانون به استثناء مواردی که برای آن دستورالعمل یا آیین نامه پیش بینی شده است، به موجب ترتیبات ماده (۲۱۹) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱/۲۷ خواهد بود.	با توجه به مواردی که در مورد ماده ۲۱ شرح داده شده، اصلاح ماده ۲۵ (افزایش در تبصره به آن) ضروری است تا از بروز فساد جلوگیری شود.	<ul style="list-style-type: none"> • حداکثر ظرف ۱۵ روز به حداکثر ظرف یکماه اصلاح شود.
۱۹	ماده ۲۶	ماده ۲۶- در مواردی که مأموران ذی ربط سازمان امور مالیاتی کشور جهت رسیدگی به اظهارنامه یا بررسی	در قانون مهلتی برای رسیدگی به اظهارنامه های مالیاتی توسط سازمان و مأموران مالیاتی پیش بینی نشده است.	

ردیف	ماده	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	توضیحات و اشکالات موجود	اصلاح پیشنهادی
		میزان معاملات به مؤدیان مراجعه و دفاتر و اسناد مدارک آنان را در خواست نمایند، مؤدیان و خریداران مکلف به ارائه دفاتر و اسناد و مدارک درخواستی حسب مورد می باشند و در صورت عدم ارائه دفاتر و اسناد و مدارک مورد نیاز، متخلف مشمول جریمه مقرر در ماده (۲۲) این قانون محسوب گردیده و مالیات متعلق به موجب دستورالعملی که سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می کند، به صورت علی الرأس تشخیص داده و مطالبه و وصول خواهد شد.	نشده است بنابراین ضرورت تعیین زمان مطالبه مالیات و قطعیت آن امری ضروری است.	
۲۱	ماده ۳۰	ماده ۳۰- کلیه بانکها، مؤسسات و تعاونی های اعتباری، صندوق های قرض الحسنه و صندوق تعاون مکلفند صرفاً اطلاعات و اسناد لازم مربوط به درآمد مؤدیان را که در امر تشخیص و وصول مالیات مورد استفاده می باشد، حسب درخواست رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور به سازمان مزبور اعلام نمایند. اشخاص مزبور در صورت عدم ارائه اطلاعات و اسناد مذکور مسؤول جبران زیان وارده به دولت خواهند بود.	در قانون مالیاتهای مستقیم این اختیار به وزیر امور اقتصادی و دارایی داده شده است. در مورد این مالیات نیز به نظر پرهیز از دوگانگی باید این نکته رعایت شود.	بجای عبارت «رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور» عبارت «وزیر امور اقتصادی و دارایی جایگزین شود».

ردیف	ماده	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	توضیحات و اشکالات موجود	اصلاح پیشنهادی
۲۲	ماده ۳۳	ماده ۳۳- احکام مربوط به فصول هشتم و نهم باب چهارم و فصل سوم باب پنجم و مواد (۱۶۷)، (۱۹۱)، (۲۰۲) و (۲۳۰) تا (۲۳۳) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱/۲۷ در مورد مالیاتهای مستقیم و مالیاتهای این قانون جاری است. حکم ماده (۲۵۱) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱/۲۷ در مورد این قانون جاری نخواهد بود	در این ماده استفاده مودیان و سازمان از حکم ماده ۲۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم مقدور نیست که این امر با عدالت مالیاتی مغایر است و احتمال از بین رفتن حق مودیان زیاد است.	عبارت «حکم ماده ۲۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۸۰/۱/۲۷ در مورد این قانون جاری نخواهد بود» از آخر ماده حذف شود.
۲۳	ماده ۳۸	ماده ۳۸- نرخ عوارض شهر داربها و دهیارها در رابطه با کالا و خدمات مشمول این قانون، علاوه بر نرخ مالیات موضوع ماده (۱۶) این قانون، بشرح زیر تعیین می گردد: الف - کلیه کالاها و خدمات مشمول نرخ ماده (۱۶) این قانون، یک و نیم درصد ((۱/۵)؛ ب - انواع سیگار و محصولات دخانی، سه درصد ((۳/۳)	<ul style="list-style-type: none"> • به توضیحاتی که در مورد تبصره ماده ۱۶ نسبت به کالاهای خاص داده شده است و همچنین پیشنهاد اصلاحی مربوط به آن توجه شود. • لازم است تاکید شود که کالاهای بند و ماده ۳۸ مشمول مالیات ماده ۱۶ نمی باشند. 	<ul style="list-style-type: none"> • به توضیحاتی که در مورد تبصره ماده ۱۶ نسبت به کالاهای خاص داده شده است و همچنین پیشنهاد اصلاحی مربوط به آن توجه شود. • لازم است تاکید شود که کالاهای بند و ماده ۳۸ مشمول مالیات ماده ۱۶ نمی باشند.

اصلاح پیشنهادی	توضیحات و اشکالات موجود	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	ماده	ردیف
		<p>ج - انواع بنزین و سوخت هواپیما، ده درصد (۱۰/۱)؛</p> <p>د - نفت سفید و نفت گاز، ده درصد (۱۰/۱) و نفت کوره پنج درصد (۵/۵)؛</p> <p>تبصره ۱- واحدهای تولیدی آلایندة محیط زیست که استانداردها و ضوابط حفاظت از محیط زیست را رعایت نمی نمایند، طبق تشخیص و اعلام سازمان حفاظت محیط زیست (تا پانزدهم اسفند ماه هر سال برای اجراء در سال بعد)، همچنین پالایشگاههای نفت و واحدهای پتروشیمی، علاوه بر مالیات و عوارض متعلق موضوع این قانون، مشمول پرداخت یک درصد (۱/۱) از قیمت فروش به عنوان عوارض آلایندگی می باشند. حکم ماده (۱۷) این قانون و تبصره های آن به عوارض آلایندگی موضوع این ماده تسری نمی باشد.</p> <p>واحدهایی که در طی سال نسبت به رفع آلایندگی اقدام نمایند، با درخواست واحد مزبور و تأیید سازمان حفاظت محیط زیست از فهرست واحدهای آلاینده خارج می گردند. در این صورت، واحدهای یادشده از</p>		

ردیف	ماده	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	توضیحات و اشکالات موجود	اصلاح پیشنهادی
		<p>اول دوره مالیاتی بعد از تاریخ اعلام توسط سازمان مزبور به سازمان امور مالیاتی کشور، مشمول پرداخت عوارض آلایندگی نخواهند شد.</p> <p>واحدهایی که در طی سال بنا به تشخیص و اعلام سازمان حفاظت محیط زیست به فهرست واحدهای آلاینده محیط زیست اضافه گردند، از اول دوره مالیاتی بعد از تاریخ اعلام توسط سازمان محیط زیست مشمول پرداخت عوارض آلایندگی خواهند بود.</p> <p>عوارض موضوع این تبصره در داخل حریم شهرها به حساب شهرداری محل استقرار واحد تولیدی و در خارج از حریم شهرها به حساب تمرکز و جبهه موضوع تبصره (۴) ماده (۳۹) واریز می شود، تا بین دهیارهای همان شهرستان توزیع گردد.</p> <p>تبصره ۴- در صورتی که واحدهای تولیدی به منظور ارتقاء مهارت و سلامت کارکنان خود مراکز آموزشی و ورزشی ایجاد کرده و یا در این خصوص هزینه نمایند، با اعلام وزارت کار و امور اجتماعی می توانند</p>		

اصلاح پیشنهادی	توضیحات و اشکالات موجود	معنی قانون مالیات بر ارزش افزوده	ماده	ردیف
		<p>ده درصد (۱۰٪) عوارض موضوع بند (الف) این ماده را تا سقف هزینه صورت گرفته در خواست استرداد نمایند، در صورت تأیید هزینه‌های مزبور توسط سازمان امور مالیاتی کشور، وجوه مربوط قابل تهاتر یا استرداد حسب مقررات این قانون خواهد بود.</p> <p>تبصره^۳ به منظور تأسیس و توسعه واحدهای آموزشی مورد نیاز در مناطق کمتر توسعه یافته، معادل نیم درصد (۰/۵٪) از عوارض وصولی بند (الف) این ماده در حساب مخصوص در خزانه به نام وزارت آموزش و پرورش واریز می گردد و معادل آن از محل اعتباری که در قوانین بودجه سنواتی منظور می گردد در اختیار وزارت یادشده قرار خواهد گرفت تا توسط وزارت مزبور در امر توسعه واحداث مراکز آموزشی مورد نیاز در مناطق مزبور هزینه گردد. آئین نامه اجرایی این تبصره به پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های آموزش و پرورش، کشور و امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیأت وزیران می رسد.</p>		

ردیف	ماده	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	توضیحات و اشکالات موجود	اصلاح پیشنهادی
۲۴	ماده ۴۲	<p>ماده ۴۲- مالیات نقل و انتقال انواع خودرو به استثناء ماشین‌های راهسازی، کارگاهی، معدنی، کشاورزی، شناورها، موتورسیکلت و سه‌چرخه موتورلی است. از تولید داخل یا وارداتی، حسب مورد معادل یک درصد (۱٪) قیمت فروش کارخانه (داخلی) و یا یک درصد (۱٪) مجموع ارزش گمرکی و حقوق ورودی آنها تعیین می‌شود. مبنای محاسبه این مالیات، به ازاء سبوری شدن هر سال از سال مدل خودرو و حداکثر تا شش سال به میزان سه ساله ده درصد (۱۰٪) و حداکثر تا شصت درصد (۶۰٪) تقبیل می‌یابد.</p> <p>تبصره ۱- دفاتر اسناد رسمی مکلفند قبل از تنظیم هر نوع سند بیع قطعی، صلح، هبه و وکالت برای فروش انواع خودرو مشمول مالیات، رسید و یا گواهی پرداخت عوارض تا پایان سال قبل از تنظیم سند، موضوع بند (ب) ماده (۴۳) این قانون و همچنین رسید پرداخت مالیات نقل و انتقال، موضوع این ماده را طبق جداول تنظیمی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور اعلام</p>	<p>• طبق تبصره ماده ۴ قانون، کالاهای موضوع این قانون که توسط مؤدی خریداری، تحصیل یا تولید می‌شود در صورتیکه برای استفاده شغلی به عنوان دارایی در دفاتر ثبت گردد یا برای مصارف شخصی برداشته شود، عرضه کالا به خود محسوب و مشمول مالیات خواهد شد. اگر دارایی یاد شده اتمویل باشد. بهنگام خرید طبق همین تبصره و هنگام فروش به مثابه عرضه کالا بوده و مورد اصابت مالیات بر ارزش افزوده قرار خواهد گرفت. همین اتمویل بهنگام نقل و انتقال به موجب ماده ۴۲ (به استثنای اتمویل‌های دست اول) مشمول مالیات موضوع این ماده قرار خواهد گرفت. این با عدالت اقتصادی منافات دارد و بار اضافی را بر دوش مصرف‌کننده تحمیل خواهد نمود. به عبارتی ماز مصرف‌کننده دو مالیات غیر مستقیم اخذ می‌کنیم که</p>	

اصلاح پیشنهادی	توضیحات و اشکالات موجود	معنی قانون مالیات بر ارزش افزوده	ماده	ردیف
	به نظر نمی رسد رایج و منصفانه باشد.	<p>می شود، از معامل یا موکل اخذ و در اسناد تنظیمی موارد زیر را درج نمایند:</p> <p>الف - شماره فیش بانکی، تاریخ پرداخت، مبلغ و نام بانک دریافت کننده مالیات؛</p> <p>ب - شماره فیش بانکی، تاریخ پرداخت مبلغ و نام بانک دریافت کننده عوارض یا شماره و تاریخ گواهی پرداخت عوارض؛</p> <p>ج - مشخصات خودرو شامل نوع، سیستم، تیپ، شماره شاسی، شماره موتور و مدل؛</p> <p>د - نام متعاملین، کد پستی و شماره ملی و یا شماره اقتصادی متعاملین؛</p> <p>دفاتر اسناد رسمی همچنین مکلفند که فهرست کامل نقل و انتقالات انجام شده در هر ماه را حداکثر تا پانزدهم ماه بعد طبق فرم یا روشی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور پیش بینی خواهد شد به اداره امور مالیاتی ذی ربط ارسال نمایند.</p> <p>تصوره^۲ - دفاتر اسناد رسمی مکلفند در تنظیم و</p>		

اصلاح پیشنهادی	توضیحات و اشکالات موجود	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	ماده	ردیف
		<p>و کالنامه‌های کلی در مورد انتقال اموال، فروش خودرو را تصریح نمایند.</p> <p>تبصره ۳- دفاتر اسناد رسمی در صورت تخلف از مقررات تبصره‌های (۱) و (۲) این ماده مشمول جریمه به شرح زیر خواهند بود:</p> <p>الف - در صورتی که مالیات و عوارض متعلق پرداخت نگردیده و یا کمتر از میزان مقرر پرداخت شده باشد، علاوه بر پرداخت وجه معادل مالیات و عوارض و یا مابه‌التفاوت موارد مذکور، مشمول جریمه‌ای به میزان دو درصد (۲٪) در ماه، نسبت به مالیات و عوارض پرداخت نشده و مدت تأخیر می‌باشد. جریمه مذکور غیر قابل بخشودگی است.</p> <p>ب - تخلف از درج هر یک از مشخصات و موارد مذکور در بندهای (الف)، (ب)، (ج) و (د) تبصره (۱)، در سند تنظیمی و ارسال فهرست طبق فرم یا روش موضوع تبصره (۱) در موعد مقرر قانونی، تخلف انظامی محسوب می‌شود و مطابق قوانین و مقررات</p>		

اصلاح پیشنهادی	توضیحات و اشکالات موجود	معنی قانون مالیات بر ارزش افزوده	ماده	ردیف
		<p>ذی ربط با آنان عمل خواهد کردید.</p> <p>تبصره ۲- فسخ و اقاله اسناد خودرو تا شش ماه بعد از معامله مشمول مالیات نقل و انتقال مجدد نخواهد بود.</p> <p>در صورتی که پس از پرداخت مالیات نقل و انتقال، معامله انجام نشود مالیات وصول شده با گواهی دفتر اسناد رسمی مربوط طبق ضوابطی که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می شود، قابل استرداد به معامل یا موکل خواهد بود.</p> <p>تبصره ۵- اولین انتقال خودرو از کارخانجات سازنده و با مونتاژکننده داخلی و با وارد کنندگان (نمایندگان) رسی شرکتهای خارجی) به خریداران و همچنین هرگز، انتقال به صورت صلح و هبه به تبع دولت، نهادهای عمومی غیردولتی، دانشگاهها و حوزه های علمیه مشمول پرداخت مالیات نقل و انتقال موضوع این ماده نخواهد بود.</p> <p>تبصره ۶- قیمت فروش کارخانه (داخلی) و یا مجموع ارزش گسری و حقوق ورودی انواع خودروهای</p>		

ردیف	ماده	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	توضیحات و اشکالات موجود	اصلاح پیشنهادی
		<p>وارداتی که مبنای محاسبه مالیات و عوارض بندهای (ب) و (ج) ماده (۴۳) و مالیات نقل و انتقال قرار می گیرند، همه ساله بر اساس آخرین مدل توسط سازمان امور مالیاتی کشور تا پانزدهم دی ماه هر سال برای اجراء در سال بعد اعلام خواهد شد. مأخذ مذکور در مورد خودروهای وارداتی از تاریخ ابلاغ قابل اجراء می باشد. این مهلت زمانی برای انواع جدید خودروهای که بعد از تاریخ مزبور تولید آنها شروع یا به کشور وارد می شود لازم الرعایه نمی باشد. همچنین قیمت فروش با مجموع ارزش گمرکی و حقوق ورودی خودروهایی که تولید آنها متوقف می شود توسط سازمان یادشده و متناسب با آخرین مدل ساخته شده تعیین می گردد.</p> <p>تبصره ۶- نیروی انتظامی جمهوری اسلامی ایران (ادارات راهنمایی و رانندگی) مکلف است هنگام نقل و انتقال خودروهای دولتی به اشخاص حقیقی و حقوقی و غیر دولتی، نسخه برداشت شده قبض مالیات نقل و</p>		

ردیف	ماده	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	توضیحات و اشکالات موجود	اصلاح پیشنهادی
۲۵	ماده ۵۰	<p>ماده ۵۰- برقراری هر گونه عوارض و سایر وجوه برای انواع کالاهای وارداتی و تولیدی و همچنین ارائه خدمات که در این قانون، تکلیف مالیات و عوارض آنها معین شده است، همچنین برقراری عوارض به درآمدهای مأخذ محاسبه مالیات، سود سهام شرکتها، سود اوراق مشارکت، سود سپرده گذاری و سایر عملیات مالی اشخاص نزد بانکها و مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز، توسط شوراها و اسلامی و سایر مراجع ممنوع می باشد.</p> <p>تبصره ۱- شوراها و اسلامی شهر و بخش جهت وضع هر یک از عوارض محلی جدید، که تکلیف آنها در این قانون مشخص نشده باشد، موظفند موارد را حداکثر تا پانزدهم بهمن ماه هر سال برای اجراء در سال بعد، تصویب و اعلام عمومی نمایند.</p> <p>تبصره ۲- عبارت «پنج در هزار» مندرج در ماده (۲)</p>	رفع ابهام از این ماده ضروری بنظر می رسد.	

ردیف	ماده	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	توضیحات و اشکالات موجود	اصلاح پیشنهادی
۲۱	ماده ۵۲	<p>قانون نو سازی و عمران شهری مصوب ۱۳۴۷/۹/۷ به عبارت یک درصد (۱٪) اصلاح می شود.</p> <p>تبصره ۳- قوانین و مقررات مربوط به اعطاء تخفیف یا معافیت از پرداخت عوارض یا وجوه به شهرداریها و دهیارها ملغی می گردد.</p> <p>تبصره ۴- وزارت کشور موظف است بر حسن اجرای این ماده در سراسر کشور نظارت نماید.</p>	رفع ابهام از این ماده ضروری می باشد.	
		<p>ماده ۵۲- از تاریخ لازم الاجرا شدن این قانون، قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و چگونگی برقراری و وصول عوارض و سایر وجوه از تولید کنندگان کالا، ارائه دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی مصوب ۱۳۸۱ و اصلاحیه بعدی آن و سایر قوانین و مقررات خاص و عام مغایر مربوط به دریافت هر گونه مالیات غیر مستقیم و عوارض بر واردات و تولید کالاها و ارائه خدمات لغو گردیده و برقراری و دریافت هر گونه مالیات غیر مستقیم و عوارض دیگر از</p>		

اصلاح پیشنهادی	توضیحات و اشکالات موجود	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	ماده	ردیف
		<p>تولید کنندگان و وارد کنندگان کالاها و ارائه دهندگان خدمات ممنوع می باشد. حکم این ماده شامل قوانین و مقررات مغایری که مشمول قوانین و مقررات عمومی بر آنها مستلزم ذکر نام یا تصریح نام است، نیز می باشد. موارد زیر از شمول حکم این قانون مستثنی می باشد:</p> <p>۱- قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران؛</p> <p>۲- قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن؛</p> <p>۳- قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲/۶/۷؛</p> <p>۴- قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۴/۹/۵؛</p> <p>۵- قانون مقررات تردد وسایل نقلیه خارجی مصوب ۱۳۷۳/۴/۱۲؛</p> <p>۶- عوارض آزادراهها، عوارض موضوع ماده (۱۷) قانون حمل و نقل و عبور کالاهای خارجی از قلمرو</p>		

اصلاح پیشنهادی	توضیحات و اشکالات موجود	متن قانون مالیات بر ارزش افزوده	ماده	ردیف
		<p>جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۹۴/۱۲/۲۹؛</p> <p>۷- قانون نحوه تأمین هزینه اتاق بازرگانی و صنایع و معادن و اتاق تعاون مصوب ۱۳۹۲/۸/۱۱ و اصلاحات بعدی آن؛</p> <p>۸- مواد (۲۳) و (۸۷) قانون وصول برخی از درآمدهای دولت مصوب ۱۳۹۳/۱۲/۲۸.</p> <p>تبصره - هزینه، کارمزد و سایر وجوهی که از درخواست‌کننده در ازاء ارائه مستقیم خدمات خاص و یا فروش کالا که طبق قوانین و مقررات مربوطه دریافت می‌شود و همچنین خسارات و جرائمی که به موجب قوانین و یا اختیارات قانونی لغو نشده دریافت می‌گردد، از شمول این ماده مستثنی می‌باشد.</p> <p>مصادیق خدمات خاص، نحوه قیمت‌گذاری و میزان بهای تعیین شده برای خدمات موضوع این تبصره به پیشنهاد دستگاه اجرایی مربوط و تصویب هیأت وزیران تعیین می‌گردد.</p>		



اتحاد بازرگانی، صنایع، معادن و کشاورزی ایران

پیوست

پیوست ۱: قانون مالیات بر ارزش افزوده

فصل اول: کلیات و تعاریف

- ماده ۱- عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران همچنین واردات و صادرات آنها مشمول مقررات این قانون می باشد.
- ماده ۲- منظور از مالیات در این قانون، به استثناء موارد مندرج در فصول هشتم و نهم، مالیات بر ارزش افزوده می باشد.
- ماده ۳- ارزش افزوده در این قانون، تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری یا تحصیل شده در یک دوره معین می باشد.
- ماده ۴- عرضه کالا در این قانون، انتقال کالا از طریق هر نوع معامله است.
- تبصره- کالاها موضوع این قانون که توسط مؤدی خریداری، تحصیل یا تولید می شود در صورتی که برای استفاده شغلی به عنوان دارائی در دفاتر ثبت گردد یا برای مصارف شخصی برداشته شود، عرضه کالا به خود محسوب و مشمول مالیات خواهد شد.
- ماده ۵- ارائه خدمات در این قانون، به استثناء موارد مندرج در فصل نهم، انجام خدمات برای غیر در قبال مابه ازاء می باشد.
- ماده ۶- واردات در این قانون، ورود کالا یا خدمت از خارج از کشور یا از مناطق آزاد تجاری- صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی به قلمرو گمرکی کشور می باشد.
- ماده ۷- صادرات در این قانون، صدور کالا یا خدمت به خارج از کشور یا به مناطق آزاد تجاری- صنعتی و مناطق ویژه اقتصادی می باشد.
- ماده ۸- اشخاصی که به عرضه کالا و ارائه خدمت و واردات و صادرات آنها مبادرت می نمایند، به عنوان مؤدی شناخته شده و مشمول مقررات این قانون خواهند بود.
- ماده ۹- معاوضه کالاها و خدمات در این قانون، عرضه کالا یا خدمت از طرف هر یک از متعاملین تلقی و به طور جداگانه مشمول مالیات می باشند.
- ماده ۱۰- هر سال شمسی به چهار دوره مالیاتی سه ماهه، تقسیم می شود. در صورتی که شروع یا خاتمه فعالیت مؤدی در خلال یک دوره مالیاتی باشد، زمان فعالیت مؤدی طی دوره مربوطه یک دوره مالیاتی تلقی می شود.
- وزیر امور اقتصادی و دارائی مجاز است با پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور مدت دوره مالیاتی را برای هر گروه از مؤدیان دو یا یک ماهه تعیین نماید.
- ماده ۱۱- تاریخ تعلق مالیات به شرح زیر است:
- الف- در مورد عرضه کالا:
- ۱- تاریخ صورتحساب، تاریخ تحویل کالا یا تاریخ تحقق معامله کالا، هر کدام که مقدم باشد، حسب مورد؛
 - ۲- در موارد مذکور در تبصره ماده (۴) این قانون، تاریخ ثبت دارائی در دفاتر یا تاریخ شروع استفاده، هر کدام که مقدم باشد یا تاریخ برداشت، حسب مورد؛
 - ۳- در مورد معاملات موضوع ماده (۹) این قانون، تاریخ معاوضه؛
- ب- در مورد ارائه خدمات:
- ۱- تاریخ صورتحساب یا تاریخ ارائه خدمت، هر کدام که مقدم باشد حسب مورد؛
 - ۲- در مورد معاملات موضوع ماده (۹) این قانون، تاریخ معاوضه.

ج- در مورد صادرات و واردات:

در مورد صادرات، هنگام صدور (از حیث استرداد) و در مورد واردات تاریخ ترخیص کالا از گمرک و در خصوص خدمت، تاریخ پرداخت مابه ازاء.

تبصره- در صورت استفاده از ماشین های صندوق، تاریخ تعلق مالیات، تاریخ ثبت معامله در ماشین می باشد.

فصل دوم: معافیت ها

ماده ۱۲- عرضه کالاها و ارائه خدمات زیر و همچنین واردات آنها حسب مورد از پرداخت مالیات معاف می باشد:

- ۱- محصولات کشاورزی فرآوری نشده؛
- ۲- دام و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و نوغان؛
- ۳- انواع کود، سم، بذر و نهال؛
- ۴- آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات و سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی و شیر خشک مخصوص تغذیه کودکان؛
- ۵- کتاب، مطبوعات، دفاتر تحریر و انواع کاغذ چاپ، تحریر و مطبوعات؛
- ۶- کالاهای اهدایی به صورت بلا عوض به وزارتخانه ها، مؤسسات دولتی و نهادهای عمومی غیر دولتی با تأیید هیأت وزیران و حوزه های علمیه با تأیید حوزه گیرنده هدایا؛
- ۷- کالاهایی که همراه مسافر و برای استفاده شخصی تا میزان معافیت مقرر طبق مقررات صادرات و واردات، وارد کشور می شود. مازاد بر آن طبق مقررات این قانون مشمول مالیات خواهد بود؛
- ۸- اموال غیر منقول؛
- ۹- انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توانبخشی و حمایتی؛
- ۱۰- خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع قانون مالیاتهای مستقیم؛
- ۱۱- خدمات بانکی و اعتباری بانکها، مؤسسات و تعاونی های اعتباری و صندوق های قرض الحسنه مجاز و صندوق تعاون؛
- ۱۲- خدمات حمل و نقل عمومی و مسافری درون و برون شهری جاده ای، ریلی، هوایی و دریایی؛
- ۱۳- فرش دستباف؛
- ۱۴- انواع خدمات پژوهشی و آموزشی که طبق آئین نامه ای که با پیشنهاد مشترک وزارتخانه های علوم تحقیقات و فناوری، امور اقتصادی و دارایی، بهداشت، درمان و آموزش پزشکی، آموزش و پرورش و کار و امور اجتماعی ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون به تصویب هیأت وزیران می رسد؛
- ۱۵- خوراک دام و طیور؛
- ۱۶- رادار و تجهیزات کمک ناوبری هوانوردی ویژه فرودگاه ها بر اساس فهرستی که به پیشنهاد مشترک وزارت راه و ترابری و وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و ظرف مدت شش ماه از تاریخ تصویب این قانون به تصویب هیأت وزیران می رسد؛
- ۱۷- اقلام با مصارف صرفاً دفاعی (نظامی و انتظامی) و امنیتی بر اساس فهرستی که به پیشنهاد مشترک وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه و به تصویب هیأت وزیران می رسد. فهرست مذکور از اولین دوره مالیاتی پس از تصویب هیأت وزیران قابل اجراء خواهد بود.

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

تبصره- مالیاتهای پرداختی بابت کالاهای همراه مسافران تبعه کشورهای خارجی که از تاریخ خرید آنها تا تاریخ خروج از کشور بیش از دوماه نگذشته باشد، از محل وصولی های جاری درآمد مربوط هنگام خروج از کشور در مقابل ارائه اسناد و مدارک مثبت مشمول استرداد خواهد بود.

ضوابط اجرایی این ماده توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می رسد.

فصل سوم: مآخذ، نرخ و نحوه محاسبه مالیات

ماده ۱۴- مآخذ محاسبه مالیات، بهای کالا یا خدمت مندرج در صورتحساب خواهد بود. در مواردی که صورتحساب موجود نباشد و یا از ارائه آن خودداری شود و یا به موجب اسناد و مدارک مثبته احراز شود که ارزش مندرج در آنها واقعی نیست، مآخذ محاسبه مالیات بهای روز کالا یا خدمت به تاریخ روز تعلق مالیات می باشد.

تبصره- موارد زیر جزء مآخذ محاسبه مالیات نمی باشد:

الف- تخفیفات اعطائی؛

ب- مالیات موضوع این قانون که قبلاً توسط عرضه کننده کالا یا خدمت پرداخت شده است؛

ج- سایر مالیاتهای غیر مستقیم و عوارضی که هنگام عرضه کالا یا خدمت به آن تعلق گرفته است.

ماده ۱۵- مآخذ محاسبه مالیات واردات کالا، عبارت است از ارزش گمرکی کالا (قیمت خرید، هزینه حمل و نقل و حق بیمه) به علاوه حقوق ورودی (حقوق گمرکی و سود بازرگانی) مندرج در اوراق گمرکی.

تبصره- مآخذ محاسبه مالیات واردات خدمت، عبارت است از معادل ارزش ریالی مربوطه به مابه ازاء واردات خدمت مزبور.

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 ۱۷- مالیاتهایی که مؤدیان در موقع خرید کالا یا خدمت برای فعالیتهای اقتصادی خود به استناد صورتحسابهای صادره موضوع این قانون پرداخت نموده اند، حسب مورد از مالیاتهای وصول شده توسط آنها کسر و یا به آنها مسترد می گردد.

ماشین آلات و تجهیزات خطوط تولید نیز از جمله کالای مورد استفاده برای فعالیتهای اقتصادی مؤدی محسوب می گردد.

تبصره ۱- در صورتی که مؤدیان مشمول حکم این ماده در هر دوره مالیاتی اضافه پرداختی داشته باشند، مالیات اضافه پرداخت شده به حساب مالیات دوره های بعد مؤدیان منظور خواهد شد و در صورت تقاضای مؤدیان، اضافه مالیات پرداخت شده از محل وصولی های جاری درآمد مربوط، مسترد خواهد شد.

تبصره ۲- در صورتی که مؤدیان به عرضه کالا یا خدمت معاف از مالیات موضوع این قانون اشتغال داشته باشند و یا طبق مقررات این قانون مشمول مالیات نباشند، مالیاتهای پرداخت شده بابت خرید کالا یا خدمت تا این مرحله قابل استرداد نمی باشد.

تبصره ۳- در صورتی که مؤدیان به عرضه توأم کالاها یا خدمات مشمول مالیات و معاف از مالیات اشتغال داشته باشند، صرفاً مالیاتهای پرداخت شده مربوط به کالاها یا خدمات مشمول مالیات در حساب مالیاتی مؤدی منظور خواهد شد.

تبصره ۴- مالیات بر ارزش افزوده و عوارض پرداختی مؤدیان بابت کالاها یا خدمات خاص موضوع تبصره ماده (۱۶) و بندهای (ب)، (ج) و (د) ماده (۳۸) این قانون، صرفاً در مراحل واردات، تولید و توزیع مجدد آن کالاها توسط واردکنندگان، تولیدکنندگان و توزیع کنندگان آن، قابل کسر از مالیاتهای وصول شده و یا قابل استرداد به آنها خواهد بود.

تبصره ۵- آن قسمت از مالیاتهای ارزش افزوده پرداختی مؤدیان که طبق مقررات این قانون قابل کسر از مالیاتهای وصول شده یا قابل استرداد نیست، جزء هزینه های قابل قبول موضوع قانون مالیاتهای مستقیم محسوب می شود.

تبصره ۶- مبالغ اضافه دریافتی از مؤدیان بابت مالیات موضوع این قانون، در صورتی که ظرف سه ماه از تاریخ درخواست مؤدی مسترد نشود، مشمول خسارتی به میزان دو درصد (۲٪) در ماه نسبت به مبلغ مورد استرداد و مدت تأخیر خواهد بود.

تبصره ۷- مالیاتهایی که در موقع خرید کالاها و خدمات توسط شهرداریها و دهیاریها برای انجام وظایف و خدمات قانونی پرداخت می گردد، طبق مقررات این قانون قابل تهاثر و یا استرداد خواهد بود.

فصل چهارم: وظایف و تکالیف مؤدیان

ماده ۱۸- مؤدیان مکلفند به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور تعیین واعلام می نماید نسبت به ارائه اطلاعات درخواستی سازمان مذکور و تکمیل فرمهای مربوطه اقدام و ثبت نام نمایند. ماده ۱۹- مؤدیان مکلفند در قبال عرضه کالا یا خدمات موضوع این قانون، صورتحسابی بر رعایت قانون نظام صنفی و حاوی مشخصات متعاملین و مورد معامله به ترتیبی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تعیین واعلام می شود، صادر و مالیات متعلق را در ستون مخصوص درج و وصول نمایند. در مواردی که از ماشین های فروش استفاده می شود، نوار ماشین جایگزین صورتحساب خواهد شد.

تبصره- کالاهای مشمول مالیات که بدون رعایت مقررات و ضوابط این قانون عرضه گردد، علاوه بر جرائم متعلق و سایر مقررات مربوط موضوع این قانون، کالای قاچاق محسوب و مشمول قوانین و مقررات مربوط می شود.

ماده ۲۰- مؤدیان مکلفند، مالیات موضوع این قانون را در تاریخ تعلق مالیات، محاسبه و از طرف دیگر معامله وصول نمایند.

تبصره ۱- گمرک جمهوری اسلامی ایران مکلف است مالیات موضوع این قانون را قبل از ترخیص از واردکنندگان کالا وصول و در پروانه های گمرکی و یا فرمهای مربوط حسب مورد درج نماید و اطلاعات مربوط به اشخاص حقیقی و حقوقی مشمول مقررات این قانون را حداکثر به صورت ماهانه به سازمان امور مالیاتی کشور ارائه نموده و امکان دسترسی همزمان سازمان امور مالیاتی کشور به پایگاه های اطلاعاتی ذی ربط را فراهم آورد

گمرک جمهوری اسلامی ایران مکلف است مالیات وصولی هر ماه را تا پانزدهم ماه بعد به حساب مخصوصی نزد خزانه داری کل کشور که به این منظور توسط سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می گردد، واریز نماید.

تبصره ۲- واردکنندگان خدمات مکلفند مالیات متعلق به خدمات خریداری شده از خارج از کشور را محاسبه و پرداخت نمایند.

ماده ۲۱- مؤدیان مالیاتی مکلفند، اظهارنامه هر دوره مالیاتی را طبق نمونه و دستورالعملی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تعیین واعلام می شود، حداکثر ظرف پانزده روز از تاریخ انقضاء هر دوره، به ترتیب مقرر تسلیم و مالیات متعلق به دوره را پس از

کسر مالیاتهایی که طبق مقررات این قانون پرداخت کرده اند و قابل کسر می باشد، در مهلت مقرر مذکور، به حسابی که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی (خزانه داری کل کشور) تعیین و توسط سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می گردد، واریز نمایند.

تبصره ۱- چنانچه مدت فعالیت شغلی مؤدی کمتر از مدت یک دوره مالیاتی باشد، تکلیف مقرر در این ماده نسبت به مدت یاد شده نیز جاری می باشد.

تبصره ۲- اشخاص حقیقی و حقوقی که بیش از یک محل شغل یا فعالیت دارند، تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات برای هر محل شغل یا فعالیت به طور جداگانه الزامی است.

تبصره ۳- در مورد کارگاه ها و واحدهای تولیدی، خدماتی و بازرگانی که نوع فعالیت آنها ایجاد دفتر، فروشگاه یا شعبه در یک یا چند محل دیگر را اقتضاء نماید، تسلیم اظهارنامه واحد مطابق دستورالعملی است که توسط سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می گردد.

تبصره ۴- مؤدیانی که محل ثابت برای شغل خود ندارند، محل سکونت آنان از لحاظ تسلیم اظهارنامه و سایر امور مالیاتی مناط اعتبار خواهد بود.

ماده ۲۲- مؤدیان مالیاتی در صورت انجام ندادن تکالیف مقرر در این قانون و یا در صورت تخلف از مقررات این قانون، علاوه بر پرداخت مالیات متعلق و جریمه تأخیر، مشمول جریمه ای به شرح زیر خواهند بود:

۱- عدم ثبت نام مؤدیان در مهلت مقرر معادل هفتاد و پنج درصد (۷۵٪) مالیات متعلق تا تاریخ ثبت نام یا شناسایی حسب مورد.

۲- عدم صدور صورتحساب معادل یک برابر مالیات متعلق.

۳- عدم درج صحیح قیمت در صورتحساب معادل یک برابر مابه التفاوت مالیات متعلق.

۴- عدم درج و تکمیل اطلاعات صورتحساب طبق نمونه اعلام شده معادل بیست و پنج درصد (۲۵٪) مالیات متعلق.

۵- عدم تسلیم اظهارنامه از تاریخ ثبت نام یا شناسایی به بعد حسب مورد، معادل پنجاه درصد (۵۰٪) مالیات متعلق.

۶- عدم ارائه دفاتر یا اسناد و مدارک حسب مورد معادل بیست و پنج درصد (۲۵٪) مالیات متعلق.

ماده ۲۳- تأخیر در پرداخت مالیاتهای موضوع این قانون در مواعد مقرر، موجب تعلق جریمه ای به میزان دو درصد (۲٪) در ماه، نسبت به مالیات پرداخت نشده و مدت تأخیر خواهد بود.

فصل پنجم: سازمان مالیات بر ارزش افزوده و وظایف و اختیارات آن

ماده ۲۴- سازمان امور مالیاتی کشور موظف است ظرف مدت سه ماه از تاریخ تصویب این قانون، ساختار و تشکیلات مورد نیاز خود را از طریق وزیر امور اقتصادی و دارایی به رئیس جمهوری پیشنهاد نماید. سازمان امور مالیاتی کشور می تواند در ایجاد تشکیلات استانی بدون رعایت سطح تقسیمات کشوری و متناسب با توان اقتصادی هر استان (منطقه) اقدام نماید. این تشکیلات پیشنهادی پس از تأیید رئیس جمهور قابل اجراء خواهد بود.

تبصره - به سازمان امور مالیاتی کشور اجازه داده می شود نیروی انسانی متخصص مورد نیاز برای اجراء این قانون را در چارچوب تشکیلات سازمانی مصوب از محل نیروهای موجود و کمبود آن را از طریق برگزاری آزمون استخدامی اختصاصی، انتخاب و استخدام نماید. سازمان امور مالیاتی کشور می تواند تا ده درصد (۱۰٪) از مجوز استخدام مذکور را، از بین دارندگان مدرک تحصیلی دانشگاهی، بدون انتشار آگهی و برگزاری آزمون به استخدام درآورد.

ماده ۲۵- شناسایی، نحوه رسیدگی و تشخیص، مطالبه و وصول مالیاتها به سازمان امور مالیاتی کشور محول می شود. عناوین شغلی، شرایط احراز مشاغل از نظر تحصیلات و تجربه، وظایف و نحوه انجام دادن تکالیف و تعیین اختیارات و برخورداری از صلاحیت های هر یک از کارکنان سازمان مزبور در کشور و همچنین ترتیبات اجرایی احکام مقرر در این قانون به استثناء موادی که برای آن دستورالعمل یا آئین نامه پیش بینی شده است، به موجب ترتیبات ماده (۲۱۹) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ خواهد بود.

ماده ۲۶- در مواردی که مأموران ذی ربط سازمان امور مالیاتی کشور جهت رسیدگی به اظهارنامه یا بررسی میزان معاملات به مؤدیان مراجعه و دفاتر و اسناد و مدارک آنان را درخواست نمایند، مؤدیان و خریداران مکلف به ارائه دفاتر و اسناد و مدارک درخواستی حسب مورد می باشند و در صورت عدم ارائه دفاتر و اسناد و مدارک مورد نیاز، متخلف مشمول جریمه مقرر در ماده (۲۲) این قانون محسوب گردیده و مالیات متعلق به موجب دستورالعملی که سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می کند، به صورت علی الراس تشخیص داده و مطالبه و وصول خواهد شد.

ماده ۲۷- مؤدیان موضوع این قانون می توانند تنظیم گزارشهای حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده خود را به سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ارجاع نمایند. اشخاص مذکور در صورت قبول درخواست مؤدی، مکلفند گزارش حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده را با رعایت شرایط زیر و طبق نمونه دستورالعملی که سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می کند، تنظیم نموده و جهت تسلیم به اداره امور مالیاتی مربوط، در اختیار مؤدی قرار دهند.

الف- اظهار نظر نسبت به کفایت اسناد و مدارک حسابداری برای امر حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده طبق مفاد قوانین و مقررات و استانداردهای حسابداری.

ب- تعیین مأخذ مشمول مالیات و مالیات متعلق هر دوره مالیاتی بر اساس مفاد این قانون و مقررات مربوط.

تبصره ۱- اداره امور مالیاتی گزارش حسابرسی را که با رعایت شرایط اخیر الذکر این ماده تنظیم شود، بدون رسیدگی قبول و مطابق مقررات مربوط بر گه مطالبه صادر می کند. قبول گزارش حسابرسی مالیاتی هر دوره مالیاتی موکول به آن است که مؤدی گزارش مزبور را به همراه اظهار نامه مالیاتی دوره مزبور و یا حداکثر ظرف مدت یک ماه از تاریخ انقضاء مهلت تسلیم اظهارنامه، تسلیم اداره امور مالیاتی مربوط نموده باشد.

تبصره ۲- سازمان امور مالیاتی کشور می تواند حسابرسی مالیات بر ارزش افزوده اشخاص حقیقی و حقوقی را به سازمان حسابرسی جمهوری اسلامی ایران یا حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی واگذار نماید. در این صورت، پرداخت حق الزحمه، طبق مقررات مربوط به عهده سازمان امور مالیاتی کشور می باشد.

ماده ۲۸- به منظور ارتقاء فرهنگ مالیاتی پرداخت کنندگان مالیات و ارائه خدمات مشاوره ای صحیح در امور مالیاتی به مؤدیان مالیاتی بر مبنای قوانین و مقررات مالیاتی کشور و همچنین ارائه خدمات نمایندگی مورد نیاز آنان برای مراجعه به ادارات و مراجع مالیاتی، نهادی به نام «(جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران)» تأسیس می شود تا با پذیرش اعضا ذی صلاح در این باره فعالیت نماید.

کلیه مراجع ذی ربط دولتی مکلفند پس از ارائه برگه نمایندگی معتبر از سوی مشاوران مالیاتی عضو جامعه، در حوزه وظایف قانونی خود و در حدود مقررات مالیاتی با آنان همکاری نمایند.

اساسنامه جامعه ظرف شش ماه از تاریخ تصویب این قانون توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و با پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیأت وزیران خواهد رسید.

ماده ۲۹- در مواردی که اوراق مطالبه مالیات یا برگه استرداد مالیات اضافه پرداختی به مؤدی ابلاغ می شود، در صورتی که مؤدی معترض باشد، می تواند ظرف بیست روز پس از ابلاغ اوراق یاد شده اعتراض کتبی خود را به اداره امور مالیاتی مربوط برای رفع اختلاف تسلیم نماید و در صورت رفع اختلاف با مسئول ذی ربط، پرونده مختومه می گردد. چنانچه مؤدی در مهلت مذکور کتباً اعتراض ننماید، مبالغ مندرج در اوراق مطالبه مالیات و یا برگه استرداد مالیات اضافه پرداختی به استثناء مواردی که اوراق موضوع این ماده ابلاغ قانونی شده باشد، حسب مورد قطعی محسوب می گردد.

در صورتی که مؤدی ظرف مهلت مقرر در این ماده اعتراض خود را کتباً به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم ننماید، ولی رفع اختلاف نشده باشد و همچنین در مواردی که اوراق مذکور ابلاغ قانونی شده باشد، پرونده امر ظرف بیست روز از تاریخ دریافت اعتراض یا تاریخ انقضاء مهلت اعتراض در موارد ابلاغ قانونی جهت رسیدگی به هیأت حل اختلاف مالیاتی موضوع قانون مالیاتهای مستقیم احاله می شود.

ماده ۳۰- کلیه بانکها، مؤسسات و تعاونی های اعتباری، صندوق های قرض الحسنه و صندوق تعاون مکلفند صرفاً اطلاعات و اسناد لازم مربوط به درآمد مؤدیان را که در امر تشخیص و وصول مالیات مورد استفاده می باشد، حسب درخواست رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور به سازمان مزبور اعلام نمایند. اشخاص مزبور در صورت عدم ارائه اطلاعات و اسناد مذکور مسئول جبران زیان وارده به دولت خواهند بود.

ماده ۳۱- شهرداریها مکلفند اطلاعات موجود در پایگاه های اطلاعاتی خود مربوط به املاک، مشاغل و سایر موارد که در امر شناسایی یا تشخیص عملکرد مالی مؤدیان مورد نیاز سازمان امور مالیاتی کشور می باشد، را حسب درخواست رئیس کل سازمان مذکور در اختیار این سازمان قرار داده و امکان دسترسی همزمان سازمان امور مالیاتی کشور به این اطلاعات را در پایگاه های اطلاعاتی ذی ربط فراهم آورند.

ماده ۳۲- رسیدگی به تخلفات مأموران مالیاتی، تابع احکام مربوط به قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ خواهد بود. اجراء این ماده مانع از اعمال اختیارات رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور ناشی از سایر قوانین نخواهد بود.

ماده ۳۳- احکام مربوط به فصول هشتم و نهم باب چهارم و فصل سوم باب پنجم و مواد (۱۶۷)، (۱۹۱)، (۲۰۲)، (۲۳۰)، تا (۲۳۳) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ در مورد مالیاتهای مستقیم و مالیاتهای این قانون جاری است. حکم ماده (۲۵۱) قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ در مورد این قانون جاری نخواهد بود.

فصل ششم: سایر مقررات

ماده ۳۴- مؤدیان مشمول مالیات موضوع این قانون مکلفند از دفاتر، صورتحسابها و سایر فرمهای مربوط، ماشینهای صندوق و یا سایر وسایل و روشهای نگهداری حساب که سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می کند، استفاده نمایند. مدارک مذکور باید به مدت ده سال بعد از سال مالی مربوط توسط مؤدیان نگهداری و در صورت مراجعه مأموران مالیاتی به آنان ارائه شود.

ماده ۳۵- سازمان امور مالیاتی کشور موظف است طرح لازم برای توسعه، تجهیز، آموزش و تربیت کارکنان مالیاتی، آموزش و ترویج فرهنگ مالیاتی از طریق رسانه ها و سازو کارهای مناسب در سطح کشور در طول یک دوره زمانی حداکثر پنج ساله را تهیه و تنظیم نماید. همچنین سازمان مذکور مجاز است، برای اجراء این قانون نسبت به تملک انواع دارایی های سرمایه ای (از جمله

فضای اداری و تجهیزات مورد نیاز) اقدام نماید. دولت مکلف است اعتبار و مجوزهای مورد نیاز برای اجراء این ماده را در لوایح بودجه سالانه کل کشور منظور نماید.

ماده ۳۶- بودجه سازمان امور مالیاتی کشور و واحدهای استانی ذی ربط هر سال به صورت متمرکز در ردیف جداگانه ای در قوانین بودجه منظور و به طور صد در صد (۱۰۰٪) تخصیص یافته تلقی می شود و جهت انجام هزینه های جاری و تملک دارایی های سرمایه ای ستاد سازمان و واحدهای استانی در اختیار سازمان مزبور قرار داده می شود.

ماده ۳۷- یک در هزار از وجوهی که بابت مالیات، عوارض و جرائم متعلق موضوع این قانون وصول می گردد، در حساب مخصوصی در خزانه به نام سازمان امور مالیاتی کشور واریز می گردد و معادل آن از محل اعتباری که در قوانین بودجه سنواتی منظور می گردد، در اختیار سازمان مزبور قرار خواهد گرفت تا برای آموزش، تشویق و جایزه به مصرف کنندگان و مؤدیان هزینه نماید. وجوه پرداختی به استناد این بند از شمول مالیات و کلیه مقررات مغایر مستثنی است.

یک نفر از اعضاء کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی با تصویب مجلس شورای اسلامی به عنوان ناظر بر اقدامات سازمان امور مالیاتی کشور در این مورد تعیین می گردد. وزارت امور اقتصادی و دارایی موظف است سالانه گزارشی از میزان و نحوه توزیع وجوه موضوع این ماده بین مصرف کنندگان و مؤدیان را به کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی تقدیم نماید.

فصل هفتم: عوارض کالاها و خدمات

ماده ۳۸- نرخ عوارض شهرداریها و دهیاریها در رابطه با کالا و خدمات مشمول این قانون، علاوه بر نرخ مالیات موضوع ماده (۱۶) این قانون، به شرح زیر تعیین می گردد:

الف- کلیه کالاها و خدمات مشمول نرخ صدر ماده (۱۶) این قانون، یک و نیم درصد (۱/۵٪)؛

ب- انواع سیگار و محصولات دخانی، سه درصد (۳٪)؛

ج- انواع بنزین و سوخت هواپیما، ده درصد (۱۰٪)؛

د- نفت سفید و نفت گاز، ده درصد (۱۰٪) و نفت کوره پنج درصد (۵٪).

تبصره ۱- واحدهای تولیدی آلاینده محیط زیست که استاندارد ها و ضوابط حفاظت از محیط زیست را رعایت نمی نمایند، طبق تشخیص و اعلام سازمان حفاظت محیط زیست (تا پانزدهم اسفند ماه هر سال برای اجراء در سال بعد)، همچنین پالایشگاههای نفت و واحدهای پتروشیمی، علاوه بر مالیات و عوارض متعلق موضوع این قانون، مشمول پرداخت یک درصد (۱٪) از قیمت فروش به عنوان عوارض آلاینده می باشند. حکم ماده (۱۷) این قانون و تبصره های آن به عوارض آلاینده گی موضوع این ماده قابل تسری نمی باشد.

واحدهایی که در طی سال نسبت به رفع آلاینده گی اقدام نمایند، با درخواست واحد مزبور و تأیید سازمان حفاظت محیط زیست از فهرست واحدهای آلاینده خارج می گردند. در این صورت، واحدهای یاد شده از اول دوره مالیاتی بعد از تاریخ اعلام توسط سازمان مزبور به سازمان امور مالیاتی کشور، مشمول پرداخت عوارض آلاینده گی نخواهد شد.

واحدهایی که در طی سال بنا به تشخیص و اعلام سازمان حفاظت محیط زیست به فهرست واحدهای آلاینده محیط زیست اضافه گردند، از اول دوره مالیاتی بعد از تاریخ اعلام توسط سازمان حفاظت محیط زیست مشمول پرداخت عوارض آلاینده گی خواهند بود.

عوارض موضوع این تبصره در داخل حریم شهرها به حساب شهرداری محل استقرار واحد تولیدی و در خارج از حریم شهرها به حساب تمرکز وجوه موضوع تبصره (۲) ماده (۳۹) واریز می شود، تا بین دهیاریهای همان شهرستان توزیع گردد.

تبصره ۲- در صورتی که واحدهای تولیدی به منظور ارتقاء مهارت و سلامت کارکنان خود مراکز آموزشی و ورزشی ایجاد کرده و یا در این خصوص هزینه نمایند، با اعلام وزارت کار و امور اجتماعی می توانند ده درصد (۱۰٪) عوارض موضوع بند (الف) این ماده را تا سقف هزینه صورت گرفته درخواست استرداد نمایند، در صورت تأیید هزینه های مزبور توسط سازمان امور مالیاتی کشور، وجوه مربوط قابل تهاتر یا استرداد حسب مقررات این قانون خواهد بود.

تبصره ۳- به منظور تأسیس و توسعه واحدهای آموزشی مورد نیاز در مناطق کمتر توسعه یافته، معادل نیم درصد (۰/۵٪) از عوارض وصولی بند (الف) این ماده در حساب مخصوص در خزانه به نام وزارت آموزش و پرورش واریز می گردد و معادل آن از محل اعتباری که در قوانین بودجه سنواتی منظور می گردد در اختیار وزارت یاد شده قرار خواهد گرفت تا توسط وزارت مزبور در امر توسعه و احداث مراکز آموزشی مورد نیاز در مناطق مزبور هزینه گردد. آئین نامه اجرایی این تبصره به پیشنهاد مشترک وزارتخانه های آموزش و پرورش، کشور و امور اقتصادی و دارایی به تصویب هیأت وزیران می رسد.

ماده ۳۹- مؤدیان مکلفند عوارض و جرائم متعلق موضوع ماده (۳۸) این قانون را به حسابهای رابطی که بنا به درخواست سازمان امور مالیاتی کشور و توسط خزانه داری کل کشور افتتاح می گردد و از طریق سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می گردد، واریز نمایند. سازمان امور مالیاتی کشور موظف است عوارض وصولی هر ماه را تا پانزدهم ماه بعد به ترتیب زیر به حساب شهرداری محل و یا تمرکز وجوه حسب مورد واریز نماید:

الف) عوارض وصولی بند (الف) ماده (۳۸) در مورد مؤدیان داخل حریم شهرها به حساب شهرداری محل و در مورد مؤدیان خارج از حریم شهرها به حساب تمرکز وجوه وزارت کشور به منظور توزیع بین دهیاریهای همان شهرستان بر اساس شاخص جمعیت و میزان کمتر توسعه یافتگی:

ب) عوارض وصولی بندهای (ب)، (ج)، و (د) ماده (۳۸) به حساب تمرکز وجوه به نام وزارت کشور.

تبصره ۱- سه درصد (۳٪) از وجوه واریزی که به حسابهای موضوع این ماده واریز می گردد، در حساب مخصوصی نزد خزانه به نام سازمان امور مالیاتی کشور واریز می شود و معادل آن از محل اعتبار اختصاصی که در قوانین بودجه سنواتی منظور می گردد در اختیار سازمان مزبور که وظیفه شناسایی، رسیدگی، مطالبه و وصول این عوارض را عهده دار می باشد، قرار خواهد گرفت تا برای خرید تجهیزات، آموزش و تشویق کارکنان و حسابرسی هزینه نمایند. وجوه پرداختی به استناد این بند به عنوان پاداش وصولی از شمول مالیات و کلیه مقررات مغایر مستثنی است.

تبصره ۲- حساب تمرکز وجوه قید شده در این ماده توسط خزانه داری کل کشور به نام وزارت کشور افتتاح می شود. وجوه واریزی به حساب مزبور (به استثناء نحوه توزیع مذکور در قسمتهای اخیر بند (الف) این ماده و تبصره (۱) ماده (۳۸) این قانون) به نسبت بیست درصد (۲۰٪) کلان شهرها (شهرهای بالای یک میلیون نفر جمعیت) بر اساس شاخص جمعیت، شصت درصد (۶۰٪) سایر شهرها بر اساس شاخص کمتر توسعه یافتگی و جمعیت و بیست درصد (۲۰٪) دهیاریها بر اساس شاخص جمعیت تحت نظر کارگروهی متشکل از نمایندگان معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور و وزارت امور اقتصادی و دارایی و وزارت کشور و یک نفر ناظر به انتخاب کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی مطابق آئین نامه اجرایی که به پیشنهاد مشترک وزارت امور اقتصادی و دارایی، وزارت کشور و شورای عالی استان ها به تصویب هیأت وزیران می رسد توزیع و توسط شهرداری ها و

دهیاری ها هزینه می شود. هر گونه برداشت از حساب تمرکز وجوه به جز پرداخت به شهرداری ها و دهیاری ها و وجوه موضوع ماده (۳۷)، تبصره های (۲) و (۳) ماده (۳۸) این قانون و تبصره (۱) این ماده ممنوع می باشد. وزارت کشور موظف است، گزارش عملکرد وجوه دریافتی را هر سه ماه یکبار به شورای عالی استان ها و کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی ارائه نماید.

ماده ۴۰- احکام سایر فصول این قانون، به استثناء احکام فصل نهم در رابطه با عوارض موضوع این فصل نیز جاری است. لیکن احکام سایر فصول، مربوط به نرخ و ترتیبات واریز و توزیع عوارض که این فصل برای آن دارای حکم خاص است، جاری نخواهد بود.

فصل هشتم: حقوق ورودی

ماده ۴۱- حقوق گمرکی معادل چهار درصد (۴٪) ارزش گمرکی کالاها تعیین می شود. به مجموع این دریافتی و سود بازرگانی که طبق قوانین مربوطه توسط هیأت وزیران تعیین می شود حقوق ورودی اطلاق می گردد.

تبصره ۱- نرخ حقوق ورودی علاوه بر رعایت سایر قوانین و مقررات باید به نحوی تعیین گردد که:

الف- در راستای حمایت مؤثر از اشتغال و کالای تولید یا ساخت داخل در برابر کالای وارداتی باشد؛

ب- در برگیرنده نرخ ترجیحی و تبعیض آمیز بین وارد کنندگان دولتی با بخش های خصوصی، تعاونی و غیر دولتی نباشد؛

ج- نرخ حقوق ورودی قطعات، لوازم و موادی که برای مصرف در فرآوری یا ساخت و مونتاژ یا بسته بندی اشیاء یا مواد یا دستگاهها وارد می گردد از نرخ حقوق ورودی محصول فرآوری شده یا شیء یا ماده یا دستگاه آماده پائین تر باشد.

تبصره ۲- کلیه قوانین و مقررات خاص و عام مربوط به معافیت های حقوق ورودی به استثناء معافیت های موضوع ماده (۶) و بندهای (۱)، (۲)، (۴)، (۹) و (۱۲) تا (۱۹) ماده (۳۷) قانون امور گمرکی مصوب ۱۳۵۰/۳/۱۷ و ماده (۸) قانون ساماندهی مبادلات مرزی مصوب ۱۳۸۴/۷/۸ و قانون چگونگی اداره مناطق آزاد و اصلاحات آن و قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی مصوب ۱۳۸۴ و معافیت لایحه قانونی راجع به ماشین آلات تولیدی که توسط واحدهای تولیدی، صنعتی و معدنی مجاز وارد می شود از پرداخت حقوق ورودی مصوب ۱۳۵۹/۲/۲۴ شورای انقلاب اسلامی ایران و معافیت گمرکی لوازم امداد و نجات اهدائی به جمعیت هلال احمر جمهوری اسلامی ایران و وزارت کشور و اقلام عمده صرفاً دفاعی کشور لغو می گردد. اقلام عمده دفاعی به پیشنهاد مشترک وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و معاونت برنامه ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور و با تصویب هیأت وزیران تعیین می گردد.

تبصره ۳- معادل دوازده در هزار ارزش گمرکی کالاها یا وارداتی که حقوق ورودی آنها وصول می شود از محل اعتباراتی که همه ساله در قوانین بودجه سنواتی کل کشور منظور می شود در اختیار وزارت کشور قرار می گیرد تا بر اساس مقررات تبصره (۲) ماده (۳۹) این قانون به شهرداری ها و دهیاری های سراسر کشور به عنوان کمک پرداخت و به هزینه قطعی منظور شود.

فصل نهم: سایر مالیاتها و عوارض خاص

ماده ۴۲- مالیات نقل و انتقال انواع خودرو به استثناء ماشین های راهسازی، کارگاهی، معدنی، کشاورزی، شناورها، موتورسیکلت و سه چرخه موتوری اعم از تولید داخل یا وارداتی، حسب مورد معادل یک درصد (۱٪) قیمت فروش کارخانه (داخلی) و یا یک درصد (۱٪) مجموع ارزش گمرکی و حقوق ورودی آنها تعیین می شود. مبنای محاسبه این مالیات، به ازاء سپری شدن هر سال از سال مدل خودرو و حداکثر تا شش سال به میزان سالانه ده درصد (۱۰٪) و حداکثر تا شصت درصد (۶۰٪) تقلیل می یابد.

تبصره ۱- دفاتر اسناد رسمی مکلفند قبل از تنظیم هر نوع سند بیع قطعی، صلح، هبه و وکالت برای فروش انواع خودرو مشمول مالیات، رسید و یا گواهی پرداخت عوارض تا پایان سال قبل از تنظیم سند، موضوع بند (ب) ماده (۴۳) این قانون و همچنین رسید پرداخت مالیات نقل و انتقال، موضوع این ماده را طبق جداول تنظیمی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می شود، از معامل یا موکل اخذ و در اسناد تنظیمی موارد زیر را درج نمایند:

- الف- شماره فیش بانکی، تاریخ پرداخت، مبلغ و نام بانک دریافت کننده مالیات؛
- ب- شماره فیش بانکی، تاریخ پرداخت مبلغ و نام بانک دریافت کننده عوارض یا شماره و تاریخ گواهی پرداخت عوارض؛
- ج- مشخصات خودرو شامل نوع، سیستم، تیپ، شماره شاسی، شماره موتور و مدل؛
- د- نام متعاملین، کدپستی و شماره ملی و یا شماره اقتصادی متعاملین؛

دفاتر اسناد رسمی همچنین مکلفند که فهرست کامل نقل و انتقالات انجام شده در هر ماه را حداکثر تا پانزدهم ماه بعد طبق فرم یا روشی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور پیش بینی خواهد شد به اداره امور مالیاتی ذی ربط ارسال نمایند.

تبصره ۲- دفاتر اسناد رسمی مکلفند در تنظیم و کالنامه های کلی در مورد انتقال اموال، فروش خودرو را تصریح نمایند.

تبصره ۳- دفاتر اسناد رسمی در صورت تخلف از مقررات تبصره های (۱) و (۲) این ماده مشمول جریمه به شرح زیر خواهند بود:

الف- در صورتی که مالیات و عوارض متعلق پرداخت نگردیده و یا کمتر از میزان مقرر پرداخت شده باشد، علاوه بر پرداخت وجه معادل مالیات و عوارض و یا مابه التفاوت موارد مذکور، مشمول جریمه ای به میزان دو درصد (۲٪) در ماه، نسبت به مالیات و عوارض پرداخت نشده و مدت تأخیر می باشد. جریمه مذکور غیر قابل بخشودگی است.

ب- تخلف از درج هر یک از مشخصات و موارد مذکور در بندهای (الف)، (ب)، (ج) و (د) تبصره (۱)، در سند تنظیمی و ارسال فهرست طبق فرم یا روش موضوع تبصره (۱) در موعد مقرر قانونی، تخلف انتظامی محسوب می شود و مطابق قوانین و مقررات ذی ربط با آنان عمل خواهد گردید.

تبصره ۴- فسخ و اقاله اسناد خودرو تا شش ماه بعد از معامله مشمول مالیات نقل و انتقال مجدد نخواهد بود. در صورتی که پس از پرداخت مالیات نقل و انتقال، معامله انجام نشود مالیات وصول شده با گواهی دفتر اسناد رسمی مربوط طبق ضوابطی که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می شود، قابل استرداد به معامل یا موکل خواهد بود.

تبصره ۵- اولین انتقال خودرو از کارخانجات سازنده و یا مونتاژکننده داخلی و یا وارد کنندگان (نمایندگی های رسمی شرکتهای خارجی) به خریداران و همچنین هر گونه انتقال به صورت صلح و هبه به نفع دولت، نهادهای عمومی غیردولتی، دانشگاهها و حوزه های علمیه مشمول پرداخت مالیات نقل و انتقال موضوع این ماده نخواهد بود.

تبصره ۶- قیمت فروش کارخانه (داخلی) و یا مجموع ارزش گمرکی و حقوق ورودی انواع خودروهای وارداتی که مبنای محاسبه مالیات و عوارض بندهای (ب) و (ج) ماده (۴۳) و مالیات نقل و انتقال قرار می گیرند، همه ساله بر اساس آخرین مدل توسط سازمان امور مالیاتی کشور تا پانزدهم دی ماه هر سال برای اجراء در سال بعد اعلام خواهد شد. مأخذ مذکور در مورد خودروهای وارداتی از تاریخ ابلاغ قابل اجراء می باشد. این مهلت زمانی برای انواع جدید خودروهایی که بعد از تاریخ مزبور تولید آنها شروع یا به کشور وارد می شود لازم الرعایه نمی باشد. همچنین قیمت فروش یا مجموع ارزش گمرکی و حقوق ورودی خودروهایی که تولید آنها متوقف می شود توسط سازمان یاد شده و متناسب با آخرین مدل ساخته شده تعیین می گردد.

تبصره ۷- نیروی انتظامی جمهوری اسلامی ایران (ادارات راهنمایی و رانندگی) مکلف است هنگام نقل و انتقال خودروهای دولتی به اشخاص حقیقی و حقوقی غیر دولتی، نسخه پرداخت شده قبض مالیات نقل و انتقال مربوط را اخذ و سپس نسبت به ثبت انتقال در سوابق اقدام نمایند.

ماده ۴۳- مالیات و عوارض خدمات خاص به شرح زیر تعیین می گردد:

الف- حمل و نقل برون شهری مسافر در داخل کشور با وسایل زمینی (به استثناء ریلی)، دریایی و هوایی پنج درصد (۵٪) بهاء بلیط (به عنوان عوارض).

ب- عوارض سالیانه انواع خودروهای سواری و وانت دو کابین اعم از تولید داخل یا وارداتی حسب مورد معادل یک در هزار قیمت فروش کارخانه (داخلی) و یا یک در هزار مجموع ارزش گمرکی و حقوق ورودی آنها.

تبصره- عوارض موضوع بند (ب) این ماده در مورد خودروهای با عمر بیش از ده سال (به استثناء خودروهای گازسوز) به ازاء سپری شدن هر سال (تا مدت ده سال) به میزان سالانه ده درصد (۱۰٪) و حداکثر تا صد درصد (۱۰۰٪) عوارض موضوع بند مزبور این ماده افزایش می یابد.

ج- شماره گذاری انواع خودروهای سواری و وانت دو کابین اعم از تولید داخل و یا وارداتی به استثناء خودروهای سواری عمومی درون شهری یا برون شهری حسب مورد سه درصد (۳٪) قیمت فروش کارخانه و یا مجموع ارزش گمرکی و حقوق ورودی آنها (دو درصد (۲٪) مالیات و یک درصد (۱٪) عوارض).

حکم ماده (۱۷) این قانون و تبصره های آن به مالیات و عوارض این ماده قابل تسری نمی باشد.

ماده ۴۴- به پیشنهاد کارگروهی متشکل از وزیر امور اقتصادی و دارایی (رئیس)، وزیر بازرگانی، وزیر ذی ربط و معاون برنامه ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری و تصویب هیأت وزیران، وجوهی بابت صدور، تمدید و یا اصلاح انواع کارت ها و مجوزهای مربوط به فعالیت موضوع مواد (۲۴)، (۲۶) و (۴۷) قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ و ماده (۸۰) قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین مصوب ۱۳۷۳/۱۲/۲۸ از متقاضیان دریافت و به حساب درآمد عمومی (نزد خزانه داری کل کشور) واریز می گردد.

ماده ۴۵- به دولت اجازه داده می شود بابت خروج هر مسافر از مرزهای هوایی دویست و پنجاه هزار (۲۵۰/۰۰۰) ریال و از مرزهای دریایی و زمینی مبلغ پنجاه هزار (۵۰/۰۰۰) ریال از مسافران دریافت و به حساب درآمد عمومی (نزد خزانه داری کل کشور) واریز نمایند. تغییرات این مبالغ هر سه سال یک بار با توجه به نرخ تورم با تصویب هیأت وزیران تعیین می گردد.

تبصره- دارندگان گذرنامه های سیاسی و خدمت، خدمه وسایل نقلیه عمومی زمینی و دریایی و خطوط پروازی، دانشجویان شاغل به تحصیل در خارج از کشور، دارندگان اجازه خروج دانشجویی، بیمارانی که با مجوز شورای پزشکی جهت درمان به خارج از کشور اعزام می گردند، دارندگان پروانه گذر مرزی و جانبازان انقلاب اسلامی که برای معالجه به کشورهای دیگر اعزام می شوند، همچنین ایرانیان مقیم خارج از کشور دارای کارنامه شغلی از وزارت کار و امور اجتماعی، در خصوص پرداخت وجوه موضوع این ماده، مستثنی می باشند.

ماده ۴۶- الف- مالیات های موضوع مواد (۴۲) و (۴۳) و وجوه موضوع ماده (۴۵) این قانون به حساب یا حساب های درآمد عمومی مربوط که توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی (خزانه داری کل کشور) تعیین و از طریق سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می شود، واریز می گردد.

ب- وصول عوارض موضوع بندهای (الف) و (ب) ماده (۴۳) این قانون به شهرداری محل محول می شود و عوارض مزبور نیز به حساب شهرداری محل فعالیت واریز می گردد.

ج- عوارض موضوع بند (ج) ماده (۴۳) به حساب تمرکز وجوه، موضوع تبصره (۲) ماده (۳۹) واریز می شود تا حسب ترتیبات تبصره مزبور توزیع و هزینه گردد.

د- مالیات و وجوه دریافتی موضوع مواد (۴۲)، (۴۳) و (۴۵) این قانون که توسط سازمان امور مالیاتی کشور وصول می گردد مشمول احکام فصل نهم باب چهارم قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ و اصلاحات بعدی آن است.

ه- اختلاف و استنکاف از پرداخت وجوه دریافتی موضوع بندهای (الف) و (ب) ماده (۴۳) این قانون که توسط شهرداری ها وصول می گردد، مشمول احکام ماده (۷۷) قانون اداره شهرداریها خواهد بود.

و- پرداخت مالیات و عوارض موضوع ماده (۴۳) این قانون پس از موعد مقرر موجب تعلق جریمه ای معادل دو درصد (۲٪) به ازاء هر ماه نسبت به مدت تأخیر خواهد بود.

ماده ۴۷- الف- اشخاصی که مبادرت به حمل و نقل برون شهری مسافر در داخل کشور با وسایل نقلیه زمینی، دریایی و هوایی می نمایند، مکلفند پنج درصد (۵٪) بهاء بلیط موضوع بند (الف) ماده (۴۳) این قانون را با درج در بلیط و یا قرار داد حسب مورد، به عنوان عوارض از مسافران اخذ و عوارض مذکور مربوط به هر ماه را حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به حساب شهرداری محل فروش بلیط واریز نمایند.

ب- مالکان خودروهای سواری و وانت دو کابین اعم از تولید داخل یا وارداتی مکلفند عوارض سالیانه خودروهای متعلق به خود، موضوع بند (ب) ماده (۴۳) این قانون را به نرخ یک در هزار قیمت فروش کارخانه (داخلی) و یا مجموع ارزش گمرکی و حقوق ورودی (وارداتی) بر اساس قیمت های مندرج در جداولی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می گردد، محاسبه و به حساب شهرداری محل واریز نمایند.

ج- تولید کنندگان انواع خودروهای سواری و وانت دو کابین تولید داخل (به استثناء خودروهای سواری که به عنوان خودروهای عمومی شماره گذاری می شود) مکلفند مالیات و عوارض موضوع بند (ج) ماده (۴۳) این قانون را در تاریخ فروش با درج در اسناد فروش از خریداران اخذ و مالیات و عوارض مذکور را حسب مقررات موضوع ماده (۲۱) به ترتیب به حساب سازمان امور مالیاتی کشور و حساب تمرکز وجوه به نام وزارت کشور که توسط سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می شود، واریز نمایند.

تبصره ۱- وارد کنندگان یا مالکان خودروهای سواری و وانت دو کابین وارداتی (به استثناء خودروهای سواری که عنوان خودرو عمومی شماره گذاری می شوند) حسب مورد مکلفند قبل از شماره گذاری با مراجعه به ادارات امور مالیاتی شهر محل شماره گذاری نسبت به پرداخت مالیات و عوارض موضوع این ماده اقدام نمایند.

تبصره ۲- نیروی انتظامی جمهوری اسلامی ایران (معاونت راهنمایی و رانندگی) مکلف است قبل از شماره گذاری انواع خودروهای سواری و وانت دو کابین وارداتی به استثناء خودروهای سواری و عمومی درون شهری یا برون شهری، گواهی پرداخت مالیات و عوارض را از وارد کنندگان یا مالکان حسب مورد اخذ و ضمیمه اسناد مربوط نموده و از شماره گذاری

خودروهای مزبور که مالیات و عوارض آن پرداخت نشده است، خودداری نماید. گواهی مزبور توسط اداره امور مالیاتی پس از وصول وجوه متعلق صادر خواهد شد.

ماده ۴۸- به منظور تأمین هزینه اجراء برنامه های نگهداری، بهسازی و امنیت پرواز و توسعه زیر بناها در فرودگاهها و نیز استفاده از تجهیزات و سیستمهای جدید فرودگاهی و هوانوردی و امنیتی، به شرکت فرودگاههای کشور اجازه داده می شود با تصویب شورای عالی هواپیمایی کشوری دو درصد (۲٪) قیمت فروش بلیط مسافران پروازهای داخلی را دریافت کند.

ماده ۴۹- آئین نامه اجرائی احکام مقرر در این فصل حداکثر ظرف شش ماه از تاریخ تصویب این قانون به پیشنهاد مشترک وزارتخانه های امور اقتصادی و دارایی و کشور تهیه و به تصویب هیأت وزیران می رسد.

فصل دهم: تکلیف سایر قوانین مرتبط و تاریخ اجرا

ماده ۵۰- برقراری هر گونه عوارض و سایر وجوه برای انواع کالاهای وارداتی و تولیدی و همچنین ارائه خدمات که در این قانون، تکلیف مالیات و عوارض آنها معین شده است، همچنین برقراری عوارض به درآمدهای مأخذ محاسبه مالیات، سود سهام شرکتهای، سود اوراق مشارکت، سود سپرده گذاری و سایر عملیات مالی اشخاص نزد بانکها و مؤسسات اعتباری غیر بانکی مجاز، توسط شوراهای اسلامی و سایر مراجع ممنوع می باشد.

تبصره ۱- شوراهای اسلامی شهر و بخش جهت وضع هر یک از عوارض محلی جدید، که تکلیف آنها در این قانون مشخص نشده باشد، موظفند موارد را حداکثر تا پانزدهم بهمن ماه هر سال برای اجراء در سال بعد، تصویب و اعلام عمومی نمایند.

تبصره ۲- عبارت « پنج درهزار » مندرج در ماده (۲) قانون نوسازی و عمران شهری مصوب ۱۳۴۷/۹/۷ به عبارت « یک درصد (۱٪) » اصلاح می شود.

تبصره ۳- قوانین و مقررات مربوط به اعطاء تخفیف یا معافیت از پرداخت عوارض یا وجوه به شهرداریها و دهیاریها ملغی می گردد.

تبصره ۴- وزارت کشور موظف است بر حسن اجراء این ماده در سراسر کشور نظارت نماید

ماده ۵۱- از اول ماه پس از تاریخ تصویب این قانون، مالیات موضوع بند (ه) ماده (۳) قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و چگونگی برقراری و وصول عوارض و سایر وجوه از تولید کنندگان کالا، ارائه دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی مصوب ۱۳۸۱ و اصلاحیه بعدی آن، حذف و عوارض موضوع این بند قانون مذکور به یک و نیم درصد (۱/۵٪) اصلاح می گردد.

حکم تبصره (۱) ماده (۳۹) این قانون در مورد عوارض موضوع بند (ه) ماده (۳) قانون صدرالاشاره نیز جاری خواهد بود.

ماده ۵۲- از تاریخ لازم الاجراء شدن این قانون، قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و چگونگی برقراری و وصول عوارض و سایر وجوه از تولید کنندگان کالا، ارائه دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی مصوب ۱۳۸۱ و اصلاحیه های بعدی آن و سایر قوانین و مقررات خاص و عام مغایر مربوط به دریافت هر گونه مالیات غیر مستقیم و عوارض بر واردات و تولید کالاها و ارائه خدمات لغو گردیده و برقراری و دریافت هر گونه مالیات غیر

مستقیم و عوارض دیگر از تولید کنندگان و وارد کنندگان کالاها و ارائه دهندگان خدمات ممنوع می باشد. حکم این ماده شامل قوانین و مقررات مغایری که شمول قوانین و مقررات عمومی بر آنها مستلزم ذکر نام یا تصریح نام است، نیز می باشد.

موارد زیر از شمول حکم این قانون مستثنی می باشد:

- ۱- قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران؛
 - ۲- قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن؛
 - ۳- قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری- صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲/۶/۷؛
 - ۴- قانون تشکیل و اداره مناطق ویژه اقتصادی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۴/۹/۵؛
 - ۵- قانون مقررات تردد وسایل نقلیه خارجی مصوب ۱۳۷۳/۴/۱۲؛
 - ۶- عوارض آزاد راهها، عوارض موضوع ماده (۱۲) قانون حمل و نقل و عبور کالاهای خارجی از قلمرو جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۴/۱۲/۲۶؛
 - ۷- قانون نحوه تأمین هزینه اتاق بازرگانی و صنایع و معادن و اتاق تعاون مصوب ۱۳۷۲/۸/۱۱ و اصلاحات بعدی آن؛
 - ۸- مواد (۶۳) و (۸۷) قانون وصول برخی از درآمدهای دولت مصوب ۱۳۷۳/۱۲/۲۸.
- تبصره- هزینه، کارمزد و سایر وجوهی که از درخواست کننده در ازاء ارائه مستقیم خدمات خاص و یا فروش کالا که طبق قوانین و مقررات مربوطه دریافت می شود و همچنین خسارات و جرائمی که به موجب قوانین و یا اختیارات قانونی لغو نشده دریافت می گردد، از شمول این ماده مستثنی می باشد. مصادیق خدمات خاص، نحوه قیمت گذاری و میزان بهای تعیین شده برای خدمات موضوع این تبصره به پیشنهاد دستگاه اجرائی مربوط و تصویب هیأت وزیران تعیین می گردد.
- ماده ۵۳- تاریخ اجراء این قانون در رابطه با مواد (۱۸)، (۲۴)، (۲۵)، (۲۸)، (۳۱)، (۳۵)، (۳۶)، (۴۲) و (۴۸) از تاریخ تصویب و در مورد ماده (۵۱) از اول ماه پس از تصویب این قانون خواهد بود و سایر مواد آن از اول مهر ماه سال ۱۳۸۷ است. سازمان امور مالیاتی کشور موظف است ظرف مهلت های مقرر در مواد مربوطه پس از تصویب قانون، آئین نامه ها، دستورالعمل ها و ضوابط اجرائی مربوط را تهیه و به تصویب مراجع ذی ربط برساند.

پیوست ۲: متن مواد ارجاعی قانون مالیاتهای مستقیم مندرج در قانون مالیات بر ارزش افزوده

ماده ۱۶۷ - وزارت امور اقتصادی و دارایی می تواند نسبت به مودیانی که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه به طور یک جا نیستند از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی، بدهی مربوط را حداکثر به مدت سه سال تقسیط نماید.

ماده ۱۹۱ - تمام یا قسمتی از جرایم مقرر در این قانون بنا به درخواست مودی با توجه به دلایل ابرازی مبنی بر خارج از اختیار بودن عدم انجام تکالیف مقرر و یا در نظر گرفتن سوابق مالیاتی و خوش حساسی مودی به تشخیص و موافقت وزارت امور اقتصادی و دارایی قابل بخشوده شدن می باشد.

ماده ۲۰۲ - وزارت امور اقتصادی و دارایی می تواند از خروج بدهکاران مالیاتی که میزان بدهی آنها از یکصد هزار تومان (یک میلیون ریال) بیشتر است از کشور جلوگیری نماید. حکم این ماده در مورد مدیر یا مدیران مسئول اشخاص حقوقی خصوصی بابت بدهی مالیاتی شخص حقوقی اعم از مالیات بر درآمد شخص حقوقی یا مالیات هایی که به موجب این قانون شخص حقوقی مکلف

است به کسر و ایصال آن می باشد و مربوط به دوران مدیریت آنان بوده نیز جاری است. مراجع ذریع با اعلام وزارت مزبور مکلف به اجرای این ماده می باشند.

تبصره ۱ - در مواردی که بدهی مالیاتی قطعی نشده باشد حکم این ماده در صورت سپردن تضمین معتبر جاری نخواهد بود.
تبصره ۲ - در صورتی که مودیان مالیاتی به قصد فرار از پرداخت مالیات اقدام به نقل و انتقال اموال خود به همسر و یا فرزندان نمایند وزارت امور اقتصادی و دارایی می تواند نسبت به ابطال اسناد مذکور از طریق مراجع قضایی اقدام نماید.

فصل هشتم - ابلاغ

ماده ۲۰۳ - اوراق مالیاتی به طور کلی باید به شخص مودی ابلاغ و در نسخه ثانی رسید اخذ گردد. هر گاه به خود مودی دسترسی پیدا نشود اوراق مالیاتی باید در محل سکونت یا محل کار او به یکی از بستگان یا مستخدمین او ابلاغ گردد مشروط بر این که به نظر مامور ابلاغ سن ظاهری این اشخاص برای تمیز اهمیت اوراق مورد ابلاغ کافی بوده و بین مودی و شخصی که اوراق را دریافت می دارد تعارض منفعت نباشد.

تبصره - هر گاه مودی یا در صورت عدم حضور وی بستگان یا مستخدمین او از گرفتن برگها استنکاف نمایند یا در صورتی که هیچ یک از اشخاص مذکور در محل نباشند مامور ابلاغ باید امتناع آنان از گرفتن اوراق یا عدم حضور اشخاص فوق را در محل با گواهی یک نفر پاسبان یا ژاندارمری یا دو نفر گواه از اهل محل در هر دو نسخه قید نموده و نسخه اول اوراق را به درب محل سکونت یا محل کار مودی الصاق نماید. اوراق مالیاتی که به ترتیب فوق ابلاغ شده قانونی تلقی و تاریخ ابلاغ به مودی محسوب می شود.

ماده ۲۰۴ - مامور ابلاغ باید مراتب را در نسخه اول و دوم اوراق مالیاتی تصریح و امضا نماید.

الف - محل و تاریخ ابلاغ با تعیین روز و ماه و سال به حروف و عدد.

ب - نام کسی که اوراق به او ابلاغ شده با تعیین این که چه نسبتی با مودی دارد و

ج - نام و مشخصات گواهان با نشانی کامل آنان در مورد تبصره ماده ۲۰۳ این قانون.

ماده ۲۰۵ - اگر مودی یکی از ادارات دولتی یا موسسات وابسته به دولت باشد اوراق مالیاتی باید به رییس یا قائم مقام رییس یا رییس دفتر آن اداره یا موسسه ابلاغ گردد.

ماده ۲۰۶ - اگر مودی شرکت تجاری یا سایر اشخاص حقوقی باشد اوراق مالیاتی باید به مدیر یا اشخاص دیگری که از طرف شرکت حق امضا دارند ابلاغ شود.

تبصره - مقررات این ماده ۲۰۳ این قانون و تبصره آن در مورد شرکت های تجاری و سایر اشخاص حقوقی نیز مجری است.
ماده ۲۰۷ - در مواردی که مودی محلی را به عنوان محل کار یا سکونت یا محل ابلاغ اوراق مالیاتی معرفی کند و در غیر این مورد در صورتی که اوراق مالیاتی در محلی به عنوان محل کار یا سکونت مودی ابلاغ شود و در پرونده دلیل و اثری حاکی از اطلاع مودی از این موضوع بوده و به این نشانی ایراد نکرده باشد مادامی که محل دیگری به عنوان محل سکونت یا کار اعلام نکند ابلاغ اوراق مالیاتی به همان نشانی، قانونی و صحیح است.

ماده ۲۰۸ - در مواردی که نشانی مودی در دست نباشد اوراق مالیاتی یک نوبت در روزنامه کثیرالانتشار حوزه اداره امور اقتصادی دارایی محل و اگر در محل مزبور روزنامه نباشد در روزنامه کثیرالانتشار نزدیک ترین محل به حوزه اداره امور اقتصادی و دارایی یا یکی از روزنامه های کثیرالانتشار مرکز آگهی می شود. این آگهی در حکم ابلاغ به مودی محسوب خواهد شد.

تبصره ۱ - در متن اوراق مالیاتی ابلاغ شده باید علاوه بر مطالب مربوط، محل مراجعه، مهلت مقرر و تکلیف قانونی مودی درج شده باشد.

تبصره ۲ - در مورد مودیان مالیات مستغلات که نشانی آنها طبق ماده ۲۰۷ این قانون مشخص نباشد اوراق مالیاتی به ترتیب مذکور در تبصره ماده ۲۰۳ این قانون به محل مستغلی که مالیات آن مورد مطالبه است ابلاغ خواهد شد.

ماده ۲۰۹ - مقررات آیین نامه دادرسی مدنی راجع به ابلاغ، جز در مواردی که در این قانون مقرر گردیده است در مورد ابلاغ اوراق مالیاتی اجرا خواهد شد.

فصل نهم - وصول مالیات

ماده ۲۱۰ - هر گاه مودی مالیات قطعی شده خود را ظرف ده روز از تاریخ ابلاغ برگ قطعی پرداخت ننماید اداره امور اقتصادی و دارایی به موجب برگ اجرایی به او ابلاغ می کند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ کلیه بدهی خود را بپردازد یا ترتیب پرداخت آنرا به اداره امور اقتصادی و دارایی بدهد.

تبصره ۱ - در برگ اجرایی باید نوع و مبلغ مالیات، مدارک تشخیص قطعی بدهی، سال مالیاتی، مبلغ پرداخت شده قبلی و جریمه متعلق درج گردد.

تبصره ۲ - آن قسمت از مالیات مورد قبول مودی مذکور در اظهارنامه یا ترازنامه تسلیمی به عنوان مالیات قطعی تلقی می شود و از طریق عملیات اجرایی قابل وصول است.

ماده ۲۱۱ - هر گاه مودی پس از ابلاغ برگ اجرایی در موعد مقرر مالیات مورد مطالبه را کلاً پرداخت نکند یا ترتیب پرداخت آن را با اداره امور اقتصادی و دارایی ندهد به اندازه بدهی مودی اعم از اصل و جرایم متعلق به اضافه ده درصد بدهی از اموال منقول یا غیر منقول و مطالبات مودی توقیف خواهد شد.

صدور دستور توقیف و دستور اجرای آن به عهده اجرائیات اداره امور اقتصادی و دارایی می باشد.

ماده ۲۱۲ - توقیف اموال زیر ممنوع است:

- ۱ - دو سوم حقوق حقوق بگیران و سه چهارم حقوق بازنشستگی و وظیفه.
- ۲ - لباس و اشیا و لوازمی که برای رفع حوائج ضروری مودی و افراد تحت تکفل او لازم است و همچنین آذوقه موجود و نفقه اشخاص واجب النفقه مودی.
- ۳ - ابزار و آلات کشاورزی و صنعتی و وسایل کسب که برای تامین حداقل معیشت مودی لازم است.
- ۴ - محل سکونت به قدر متعارف.

تبصره ۱ - هر گاه ارزش مالی که برای توقیف در نظر گرفته می شود زائد بر میزان بدهی مالیاتی مودی بوده و قابل تفکیک نباشد تمام مال توقیف و فروخته خواهد شد و مازاد مسترد می شود مگر این که مودی اموال بلامعارض دیگری معادل میزان فوق معرفی نماید.

تبصره ۲ - هر گاه مودی یکی از زوجین باشد که در یک خانه زندگی می نمایند از اثاث البیت آنچه عادتاً مورد استفاده زنان است متعلق به زن و بقیه متعلق به شوهر شناخته می شود مگر آنکه خلاف ترتیب فوق معلوم شود.

تبصره ۳ - توقیف واحدهای تولیدی اعم از کشاورزی و صنعتی در مدت عملیات اجرایی نباید موجب تعطیلی واحد تولیدی گردد.

ماده ۲۱۳ - ارزیابی اموال مورد توقیف به وسیله ارزیاب اداره امور اقتصادی و دارایی به عمل خواهد آمد ولی مودی می تواند با تودیع حق الزحمه ارزیابی طبق مقررات مربوط به دستمزد کارشناسان رسمی دادگستری تقاضا کند که ارزیابی اموال وسیله ارزیاب رسمی به عمل آید.

ماده ۲۱۴ - کلیه اقدامات لازم مربوط به آگهی حراج و مزایده و فروش اموال مورد توقیف اعم از منقول و غیر منقول به عهده مسئول اجرائیات اداره امور اقتصادی و دارایی می باشد در مورد فروش اموال غیر منقول در صورتی که پس از انجام تشریفات مقرر و تعیین خریدار، مالک برای امضای سند حاضر نشود مسئول اجرائیات اداره امور اقتصادی و دارایی به استناد مدارک مربوط از اداره ثبت محل تقاضای انتقال ملک به نام خریدار خواهد کرد و اداره ثبت اسناد و املاک مکلف به اجرای آن است .

ماده ۲۱۵ - در مورد اموال غیر منقول توقیف شده در صورتی که پس از دو نوبت آگهی (که نوبت دوم آن بدون حداقل قیمت آگهی می شود) خریداری برای آن پیدا نشود و وزارت امور اقتصادی و دارایی می تواند مطابق ارزیابی کارشناس رسمی دادگستری معادل کل بدهی مودی به علاوه هزینه متعلقه از مال مورد توقیف ، تملک و بهای آنرا به حساب بدهی مودی منظور نماید.

تبصره ۱ - در صورتی که مودی قبل از انتقال مال مذکور به نام وزارت امور اقتصادی و دارایی و یا دیگری ، حاضر به پرداخت بدهی خود باشد وزارت امور اقتصادی و دارایی با دریافت بدهی مودی به اضافه ده درصد بدهی و هزینه های متعلقه از ملک مزبور رفع توقیف می نماید.

تبصره ۲ - در صورتی که مال به تملک وزارت امور اقتصادی و دارایی درآمده باشد اگر آمادگی جهت فروش داشته باشد و مودی درخواست نماید در شرایط مساوی اولویت با مودی است .

ماده ۲۱۶ - مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی راجع به مطالبات دولت از اشخاص ، اعم از حقیقی یا حقوقی که طبق مقررات اجرایی مالیات ها قابل مطالبه و وصول می باشد هیات حل اختلاف مالیاتی خواهد بود. به شکایات مزبور به فوریت و خارج از نوبت رسیدگی و رای صادر خواهد شد. رای صادره قطعی لازم الاجرا است .

تبصره ۱ - در مورد مالیات های مستقیم در صورتی که شکایت حاکی از این باشد که وصول مالیات قبل از قطعیت ، به موقع اجرا گذارده شده است هر گاه هیات حل اختلاف مالیاتی شکایت را وارد دانست ضمن صدور رای به بطلان اجرائیه حسب مورد قرار رسیدگی و اقدام لازم صادر یا نسبت به درآمد مشمول مالیات مودی رسیدگی و رای صادر خواهد کرد. رای صادره از هیات حل اختلاف قطعی است .

تبصره ۲ - در مورد مالیات های غیر مستقیم هر گاه شکایت اجرایی از این جهت باشد که مطالبه مالیات قانونی نیست مرجع رسیدگی به این شکایت نیز هیات حل اختلاف مالیاتی خواهد بود و رای هیات مزبور در این باره قطعی و لازم الاجرا است . مفاد این تبصره شامل جرایم قاچاق اموال موضوع عایدات دولت و بهای مال قاچاق از بین رفته و نیز آن دسته از مالیات های غیر مستقیم که طبق مقررات مخصوص به خود در مراجع خاص باید حل و فصل شود نخواهد بود.

ماده ۲۱۷ - به وزارت امور اقتصادی و دارایی اجازه داده می شود که یک درصد از وجوهی که بابت مالیات و جرایم موضوع این قانون وصول می گردد (به استثنای مالیات بر درآمد شرکت های دولتی) در حساب مخصوص در خزانه منظور نموده و در مورد آموزش و تربیت کارمندان در امور مالیاتی و حسابرسی و تشویق کارکنان و کسانی که در امر وصول مالیات فعالیت موثری مبدول

داشته و یا می دارند خرج نماید. وجوه پرداختی به استناد این ماده به عنوان پاداش وصولی از شمول مالیات و کلیه مقررات مغایر مستثنی است.

وزارت امور اقتصادی و دارایی موظف است که در هر شش ماه گزارشی از میزان وصول مالیات و توزیع مالیات وصولی بین طبقات و سطوح مختلف درآمد را به کمیسیون امور اقتصادی و دارایی مجلس شورای اسلامی تقدیم نماید.

ماده ۲۱۸ - آیین نامه مربوط به قسمت وصول مالیات توسط وزارتخانه های امور اقتصادی و دارایی و دادگستری تصویب و توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی به موقع اجرا گذارده خواهد شد.

باب پنجم - سازمان تشخیص و مراجع مالیاتی

ماده ۲۱۹ - تشخیص درآمد مشمول مالیات و تعیین مالیات موضوع این قانون به عهده ماموران تشخیص مالیات است که طبق مقررات این قانون صلاحیت رسیدگی های فنی، تخصصی، اداری و تشخیص را خواهند داشت.

ماده ۲۳۰ - در مواردی که مدارک و اسناد حاکی از تحصیل درآمد نزد اشخاص ثالث به استثناء اشخاص مذکور در ماده ۲۳۱ این قانون موجود باشد اشخاص ثالث مکلفند با مراجعه و مطالبه ماموران تشخیص، دفاتر و همچنین اصل یا رونوشت اسناد مربوط و هر گونه اطلاعات مربوط به درآمد مودی یا مشخصات او را ارائه دهند وگرنه در صورتی که در اثر این استتکاف آنها زیانی متوجه دولت شود به جبران زیان وارده به دولت محکوم خواهند شد. مرجع ثبوت استتکاف اشخاص ثالث و تعیین زیان وارده به دولت مراجع صالح قضایی است که با اعلام دادستانی

انتظامی مالیاتی و خارج از نوبت به موضوع رسیدگی خواهند نمود.

تبصره - در موارد استتکاف اشخاص ثالث در ارائه اسناد و مدارک مورد درخواست ماموران تشخیص مالیات، وزارت امور اقتصادی و دارایی می تواند اشخاص ثالث را از طریق دادستان کل کشور مکلف به ارائه اسناد و مدارک مذکور بنماید. تعقیب قضایی موضوع مانع اقدامات ماموران تشخیص مالیات نخواهد بود.

ماده ۲۳۱ - در مواردی که مامورین تشخیص کتبا از وزارتخانه ها، موسسات دولتی، شرکت های دولتی و نهادهای انقلاب اسلامی و شهرداری ها و سایر موسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی اطلاعات و اسناد لازم را در زمینه فعالیت و معاملات و درآمد مودی بخواهند مراجع مذکور مکلفند رونوشت گواهی شده اسناد مربوط و هر گونه اطلاعات لازم را در اختیار آنان بگذارند مگر این که مسئول امر ابراز آن را مخالف مصالح مملکت اعلام نماید که در این صورت با موافقت وزیر مسئول و تایید وزیر امور اقتصادی و دارایی از ابراز آن خودداری می شود و در غیر این صورت به تخلف مسئول امر با اعلام دادستانی انتظامی مالیاتی در مراجع صالحه قضایی خارج از نوبت رسیدگی و حسب مورد به مجازات مناسب محکوم خواهد شد. ولی در مورد اسناد و اطلاعاتی که نزد مقامات قضایی است و مقامات مزبور ارائه آن را مخالف مصلحت بدانند، ارائه آن منوط به موافقت دادستان کل کشور خواهد بود.

تبصره - در مورد بانک ها، وزارت امور اقتصادی و دارایی اسناد و اطلاعات مربوط به درآمد مودی را از طریق دادستان کل کشور مطالبه خواهد نمود.

ماده ۲۳۲ - ماموران تشخیص و سایر مراجع مالیاتی باید اطلاعاتی را که ضمن رسیدگی به امور مالیاتی مودی به دست می آورند، محرمانه تلقی و از افشای آن جز در امر تشخیص درآمد و مالیات نزد مراجع ذیربط در حد نیاز خودداری نمایند و در صورت افشا طبق قانون مجازات اسلامی با آنها رفتار خواهد شد.

ماده ۲۳۳ - در صورتی که ماموران تشخیص مالیات ضمن رسیدگی های خود به تخلفات مالیاتی مودی موضوع ماده ۲۰۱ این قانون برخورد نمودند مکلفند مراتب را برای تعقیب به دادستان انتظامی مالیاتی گزارش دهند.

ماده ۲۴۴ - مرجع رسیدگی به کلیه اختلافات مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش بینی شده هیات حل اختلاف مالیاتی است. هر هیات حل اختلاف مالیاتی از سه نفر به شرح زیر تشکیل خواهد شد:

۱ - یک نفر نماینده وزارت امور اقتصادی و دارایی.

۲ - یک نفر قاضی اعم از شاغل یا بازنشسته در تهران به انتخاب و معرفی شورای عالی قضایی و در شهرستان ها به انتخاب رئیس دادگستری یا دادگاه محل.

۳ - نماینده نظام پزشکی در مورد درآمد مربوط به امور پزشکی، نماینده کانون وکلا در مورد درآمد حاصل و از وکالت و مشاوره حقوقی، نماینده شورای مرکزی اصناف محل در مورد اصناف، نماینده کانون سردفتران در مورد صاحبان دفاتر اسناد رسمی، نماینده اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران برای انواع درآمدهای دیگر و در نقاطی که مراجع مزبور تشکیل نشده است یکی از معتمدین محل که به امور مالیاتی رشته مخصوص به هر نوع فعالیت، بصیر و مطلع باشد به انتخاب فرماندار محل.

تبصره ۱ - رای هیات حل اختلاف مالیاتی به اکثریت قطعی است و نظر اقلیت باید در متن رای قید گردد و در صورتی که عضو موضوع بند ۳ این ماده معرفی نشود و یا با اطلاع از تشکیل جلسه هیات غیبت نماید هیات با حضور دو عضو دیگر به پرونده رسیدگی و رای صادر خواهد کرد. در صورت اختلاف رای بین دو عضو نامبرده پرونده به هیات حل اختلاف مالیاتی دیگری ارجاع می شود و در هر حال رای صادره قطعی است.

تبصره ۲ - وزارت امور اقتصادی و دارایی می تواند رسیدگی به پرونده مالیاتی را به هیات حل اختلاف مالیاتی شهرستانی که محل فعالیت عمده مودی در آنجا می باشد ارجاع نماید.

تبصره ۳ - در مورد اختلاف مالیاتی مربوط به فصول اول و دوم و سوم از باب دوم و فصل اول و از باب سوم این قانون نماینده وزارت مسکن و شهرسازی در تهران و ادارات کل مسکن و شهرسازی در شهرستانها و همچنین در مورد اختلاف مالیاتی مربوط به درآمد کشاورزی نماینده وزارت کشاورزی و عمران روستایی در تهران و نماینده اداره کل کشاورزی و عمران روستایی در شهرستان ها به جای نماینده موضوع بند ۳ این ماده در هیاتهای حل اختلاف مالیاتی شرکت خواهد کرد و در نقاطی که ادارات کل مسکن و شهرسازی وجود نداشته باشد به جای نماینده مزبور، نماینده ای از طرف فرماندار انتخاب معرفی خواهد شد.

ماده ۲۴۵ - نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارایی عضو هیات از بین ماموران تشخیص که حداقل دارای دو سال سابقه خدمت در شغل ممیزی کل از تاریخ تصویب این قانون باشند انتخاب می گردند.

تبصره - مادام که برای عضویت هیات حل اختلاف مالیاتی کارمند واجد شرایط مطابق مقررات این قانون وجود نداشته باشد از بین کارمندان وزارت امور اقتصادی و دارایی که دارای ده سال سابقه خدمت بوده و لااقل شش سال آن را در امور مالیاتی اشتغال داشته و در امر مالیاتی بصیر و مطلع باشند انتخاب خواهند شد.

ماده ۲۴۶ - اوقات رسیدگی هیات حل اختلاف مالیاتی در مورد هر پرونده باید به مامور تشخیص مربوط و مودی ابلاغ گردد، فاصله تاریخ ابلاغ و روز تشکیل جلسه رسیدگی به هیات نباید کمتر از ده روز باشد مگر به درخواست مودی و موافقت واحد مربوط.

تبصره - عدم حضور مامور تشخیص مربوط یا مودی یا نماینده او مانع رسیدگی هیات و صدور رای نخواهد بود.

ماده ۲۴۷ - رای هیات حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم الاجرا است مگر در موارد ذیل که پرونده امر ظرف ده روز از تاریخ تسلیم اعتراض به هیات حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر احاله خواهد شد:

۱ - در مورد مودیان به شرط آنکه ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رای حداقل ده درصد مالیات مبلغ مورد رای را با احتساب پرداخت های قبلی پرداخت یا به حساب سپرده واریز و ظرف همان مدت اعتراض کتبی خود را به قسمت وصول و ابلاغ و خدمات مالیاتی یا حسب مورد حوزه مالیاتی مربوط تسلیم نمایند.

۲ - در مورد ماموران تشخیص چنانچه مبلغ مورد رای که ماخذ محاسبه مالیات قرار می گیرد با مبلغ مذکور در برگ تشخیص مالیات بیش از ۲۰ درصد اختلاف داشته باشد و مامور تشخیص مربوط ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رای اعتراض کتبی خود را به قسمت وصول و ابلاغ خدمات مالیاتی یا حسب مورد به حوزه مالیاتی مربوط تسلیم نماید. رای صادر از هیات حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر قطعی و لازم الاجرا است.

تبصره ۱ - چنانچه درآمد مورد رای هیات حل اختلاف مالیاتی بدوی عینا مورد تایید هیات حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر قرار گیرد دو درصد درآمد مورد اختلاف به عنوان جریمه به لحاظ اعتراض غیر موجه از مودی مطالبه و وصول خواهد شد. تبصره ۲ - نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارایی و شورای عالی قضایی یا دادگستری عضو هیات حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر نباید قبلا نسبت به موضوع مطروحه رای داده باشند.

تبصره ۳ - در صورتی که پرونده فقط از لحاظ یکی از طرفین قابل تجدید رسیدگی باشد در مرحله تجدید رسیدگی فقط نسبت به اختلاف همان طرف رسیدگی و رای صادر خواهد شد.

ماده ۲۴۸ - رای هیات حل اختلاف مالیاتی بایستی متضمن اظهار نظر موجه و مدلل نسبت به اعتراض مودی بوده و در صورت اتخاذ تصمیم به تعدیل درآمد مشمول مالیات، جهات و دلایل آن توسط هیات در متن رای قید شود. ماده ۲۴۹ - هیات های حل اختلاف مالیاتی مکلفند ماخذ مورد محاسبات مالیات را در متن رای قید و در صورتی که در محاسبه اشتباهی کرده باشند با درخواست مودی یا مامور تشخیص مربوط به موضوع رسیدگی و رای را اصلاح کنند. ماده ۲۵۰ - در مواردی که هیات حل اختلاف مالیاتی برگ تشخیص مالیات را رد و یا این که تشخیص ممیز و یا سرممیز مالیاتی را تعدیل نماید مکلف است نسخه ای از رای خود را به انضمام رونوشت برگ تشخیص مالیات جهت رسیدگی نزد دادستان انتظامی مالیاتی ارسال کند تا در صورت احراز تخلف نسبت به تعقیب متخلف اقدام نماید. ماده ۲۵۱ - مودی یا ممیز کل مالیاتی مربوط می تواند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ آرا قطعی هیات های حل اختلاف مالیاتی به مودی جز در مواردی که رای هیات حل اختلاف مالیاتی بدوی با عدم اعتراض مودی یا مامور تشخیص قطعیت می یابد، به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه و یا نقص رسیدگی با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت کند و نقض رای و تجدید رسیدگی را بخواهند.

متن مواد ارجاعی قانون امور گمرکی مندرج در قانون مالیات بر ارزش افزوده قانون امور گمرکی :

ماده ۶ - هر گاه ضمن موافقتنامه های بازرگانی دولت با کشورهای بیگانه برای کالای معینی حقوق گمرکی به ماخذی غیر از آن چه که در جدول تعرفه ضمیمه این قانون مقرر است معین بشود مادام که موافقتنامه های مزبور به قوت خود باقی می باشد حقوق گمرکی آن کالا مطابق ماخذ تعیین شده در موافقتنامه ها و با رعایت شرایط مقرر در آنها دریافت می گردد مگر این که در تعرفه ضمیمه این قانون حقوق گمرکی کمتری به آن تعلق گیرد و یا از حقوق گمرکی بخشوده شده باشد.

ماده ۳۷ - علاوه بر معافیت‌های مذکور در جدول تعرفه پیوست این قانون و معافیت‌های دیگری که به موجب قوانین خاص یا بر طبق قراردادهای مصوب مجلسین برقرار شده در موارد زیر نیز کالای وارده از پرداخت حقوق گمرکی و سود بازرگانی و عوارض معاف می باشد ولی هزینه گمرکی باید پرداخت شود.

۱ - کالا و اشیایی که وزیر دربار شاهنشاهی یا شخصی که از طرف مشارالیه مجاز باشد کتبا تقاضای ترخیص آن را بنماید و همچنین کالای متعلق به پادشاهان و روسا کشورهای خارجی و همراهان آنها.

الف - اشیاء و کالای مورد استفاده رسمی ماموریت‌های سیاسی خارجی و اشیاء و کالای مورد استفاده مامورین سیاسی و خارجی و بستگان آنها در حدود مقررات کنوانسیون وین راجع به روابط دیپلماتیک مورخ ۱۸ آوریل ۱۹۶۱ و به شرط معامله متقابل و با تشخیص وزارت امور خارجه و اداره کل گمرک در هر مورد.

ب - اشیاء و کالای مورد استفاده رسمی ماموریت‌های کنسولی خارجی و اشیاء مورد استفاده سرکنسولها و کنسولها و کنسولیاران رسمی مشروط بر آن که طی مدت نه ماه از تاریخ استقرار آنها به سمت مزبور در ایران وارد شده باشد و به شرط رعایت معامله متقابل و با تشخیص وزارت امور خارجه و اداره کل گمرک در هر مورد.

ج - اشیاء و کالای مورد استفاده رسمی نمایندگیهای ملل متحد و موسسات تخصصی وابسته به آن و اشیاء مورد استفاده کارکنان و کارشناسان ملل متحد مامور خدمت در ایران در حدود مقررات مندرج در کنوانسیون مربوط به مزایا و مصونیتها ملل متحد مورخ ۱۳ فوریه ۱۹۴۶ با تشخیص وزارت امور خارجه و اداره کل گمرک در هر مورد.

د - اشیاء و کالای مورد استفاده کارشناسان خارجی که از محل کمکهای فنی و اقتصادی و علمی و فرهنگی ممالک خارجی و موسسات بین المللی به ایران اعزام می شوند برابر مقرراتی که در آیین نامه مزایا و معافیت‌های کارشناسان خارجی مصوب ۲۳ تیر ماه ۱۳۴۵ کمیسیونهای دارایی مجلسین پیش بینی شده است با تشخیص وزارت امور خارجه و اداره کل گمرک در هر مورد.

۴ - کالای ترانزیت خارجی، مرجوعی، انتقالی، کابوتاژ و واردات موقت همچنین صادرات کشور از پرداخت حقوق گمرکی و سود بازرگانی و عوارض بخشوده است ولی مشمول پرداخت هزینه های گمرکی خواهد بود، شرایط و مقررات و تشریفات ورود و خروج این گونه کالا در آیین نامه گمرکی تعیین می شود.

۵ - اسباب سفر و اشیاء شخصی مستعمل همراه مسافر در صورتی که جنبه تجاری نداشته باشد به طور کلی و اشیاء غیر مستعمل و مواد خوراکی همراه به شرط آن که جنبه تجاری نداشته و قیمت آن در مورد هر مسافر از مبلغی که در آیین نامه گمرکی تعیین می شود تجاوز نکند و در صورت تجاوز نسبت به مازاد

مشمول پرداخت حقوق گمرکی و سود بازرگانی و عوارض خواهد بود.

۶ - لوازم خانه و اشیاء شخصی ایرانیان مقیم خارجه که مدت اقامت آنان در خارج یک سال یا بیشتر بوده و شش ماه آخر آن متوالی باشد و لوازم خانه و اشیاء مستعمل اتباع خارجه که برای اقامت به ایران وارد می شوند مشروط بر این که :

الف - یک ماه قبل از ورود تا نه ماه بعد از ورود آنان به گمرک برسد

مگر در موارد فورس ماژور به تشخیص کمیسیون رسیدگی به اختلافات گمرکی .

ب - لوازم و اشیاء مزبور با وضع و شئون اجتماعی آنان مناسب بوده و جنبه تجاری نداشته باشد.

ج - ظرف ۵ سال قبل از آن از چنین معافیتی استفاده نکرده باشند.

تبصره ۱ - کارمندان دولت که برای انجام ماموریت یکساله و یا بیشتر به خارج اعزام می شوند در صورتی که قبل از پایان

- ماموریت و توقف یکساله ازخارج احضار شوند مشمول شرط مدت یک سال توقف مذکور در این بند نخواهند بود.
- تبصره ۲ - منظور از اشیا و لوازم شخصی مذکور در این قانون اشیایی است که عرفاً فقط مورد استفاده صاحب آن قرار گیرد و منظور از لوازم خانه اشیایی است که عرفاً مورد استفاده خانواده صاحب آن اشیا هنگام اقامت در یک محل باشد.
- ۷ - آلات و افزار دستی مربوط به کار یا حرفه ایرانیان و خارجیانی که به ایران می آیند.
- ۸ - اشیا شخصی و ائانه منزل و افزار کار مستعمل ایرانیانی که در کشورهای خارجه فوت می شوند با ارائه گواهی تحریر ترکه تنظیم از طرف مامورین کنسولی دولت شاهنشاهی ایران یا مقامات صلاحیتدار محلی (به تشخیص وزارت امور خارجه در مواردی که مامورین کنسولی دولت شاهنشاهی در کشور محل فوت نباشند) مشروط بر این که گواهی تحریر ترکه مزبور حداکثر ظرف شش ماه بعد از فوت تنظیم شده باشد.
- تبصره - معافتهای موضوع بندهای ۵ تا ۸ این ماده شامل وسایط نقلیه نخواهد بود.
- ۹ - هدایایی که از طرف دولتها رسماً به اتباع ایران داده می شود همچنین هدایای دولتها و اشخاص و موسسات به وزارتخانه ها و موسسات دولتی و وابسته به دولت و شهرداریها و دانشگاهها و موسسات خیریه و عام المنفعه .
- ۱۲ - اشیا باستانی مربوط به میراث فرهنگ و تمدن ایران اعم از این که قبلاً به خارج از کشور برده شده و یا در خارج از کشور به ست آمده باشد با تشخیص و تایید وزارت فرهنگ و هنر. ۱۳ - اشیایی که به منظور تشکیل آرشوها و موزه ها و نمایشگاههای فرهنگی و هنری و کتابخانه ها و آموزش سمعی و بصری و هنری و مبادلات فرهنگی و تعمیر و مرمت آثار باستانی به وسیله وزارت فرهنگ و هنر وارد کشور می شود.
- ۱۴ - اشیا عتیقه مربوط به میراث فرهنگ و تمدن سایر کشورها که برای ایجاد و یا تکمیل موزه های عمومی وارد کشور شود به تشخیص و تایید وزارت فرهنگ و هنر.
- ۱۵ - ظروف عادی و لفافهای متعارفی بیرونی کالای وارده و همچنین قرقره و تکیه گاههای همانند مربوط به کالای وارده که ارزش آنها جداگانه در سیاهه خرید منظور شده و به صورت ورود موقت به منظور امکان اعاده به خارج اظهار می شود و کالای صادر شده که به هر علت عیناً بازگشت داده می شود با رعایت
- ماده ۲ قانون استرداد حقوق گمرکی مواد اولیه مصنوعات ماشینی و کارخانه های داخلی مصوب ۱۳۴۵.
- ۱۶ - مقدار سوخت و روغن مصرفی وسایط نقلیه در ورود و خروج از کشور.
- ۱۷ - نتاج دامهایی که برای تعلیف از کشور خارج و یا به کشور وارد شده و پس از تعلیف باز می گردند.
- ۱۸ - نمونه های تجاری بی بها با رعایت کنوانسیون مربوط.
- ۱۹ - مدال و نشانهایی که از طرف دولتها و موسسات خارجی بین المللی رسماً به اتباع ایران اعطا می شود.
- متن مواد ارجاعی قانون ساماندهی مبادلات مرزی مندرج در قانون مالیات بر ارزش افزوده**
- ماده ۸ - سقف اقلام قابل ورود در اجرای این قانون که شامل بخشهای مصارف معیشتی و نیازهای مرزنشینان است و توسط وزارت بازرگانی تعیین می گردد مشمول تخفیف حقوق ورودی برای کالاهای خوراکی (ارزاق عمومی) تا صددرصد (۱۰۰٪) و برای کالاهای غیرحاکمی تا پنجاه درصد (۵۰٪) متناسب با محرومیت منطقه پس از تصویب هیات وزیران خواهد بود .
- تبصره ۱ - در ورود این کالاها ، رعایت قوانین و مقررات بهداشتی و قرنطینه ای الزامی است .

تبصره ۲- واردات کالاهای موضوع این قانون، مشمول هیچ نوع عوارض و اخذ ما به التفاوت نمی‌شود.

متن مواد ارجاعی قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مندرج در قانون مالیات بر ارزش افزوده

ماده ۲۴- به وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی اجازه داده می‌شود وجوهی را در ازاء صدور و تمدید و اصلاح مجوز ورود و ساخت دارو، مواد خوراکی، آشامیدنی، آرایشی و بهداشتی مواد اولیه و بسته‌بندی آنها و تجهیزات پزشکی و صدور پروانه برای مسئولین فنی آنها، صدور و تمدید پروانه مطب، پروانه مؤسسات پزشکی و مسئولین فنی آنها اعم از بیمارستان، درمانگاه، آزمایشگاه، رادیولوژی، داروخانه و مؤسسات وابسته به حرف پزشکی، صدور پروانه‌های دایم و موقت پزشکی، داروسازی، دندانپزشکی و مامائی صدور و اصلاح و تمدید پروانه کارخانه‌های داروسازی، مواد غذایی، آرایشی و بهداشتی و تجهیزات و ملزومات پزشکی و دندانپزشکی و آزمایشگاه، اجرای آزمایشات مربوط به آزمایشگاههای تشخیص طبی و حق آزمایش فرآورده‌ها و مواد آزمایشگاهی و دارویی، خوراکی، آشامیدنی، بهداشتی آرایشی و بیولوژیک و کنترل کیفی انواع تجهیزات و دستگاهها و ملزومات پزشکی و دندانپزشکی و فرآورده‌های بیولوژیک ساخت داخل، استاندارد نمودن نقشه‌ها و صدور پروانه تأسیس بیمارستان و مراکز بهداشتی و درمانی و معاینات شورای عالی پزشکی و معاینه مشمولان وظیفه بر مبنای تعرفه‌هایی که به پیشنهاد وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی و تأیید سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور به تصویب هیأت وزیران می‌رسد از آنها دریافت و به حساب درآمد‌های اختصاصی قوانین بودجه سنواتی واریز نماید. معادل مبالغ مزبور پس از واریز به خزانه‌داری کل از محل اعتبار درآمد اختصاصی قوانین بودجه سنواتی در اختیار وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی قرار می‌گیرد. وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی موظف است معادل وجه واریزی را حسب مورد از طریق ابلاغ اعتبار در اختیار دانشگاههای علوم پزشکی و خدمات بهداشتی و درمانی و واحدهای ذی‌ربط قرار دهد تا طبق قوانین و مقررات مربوط هزینه گردد.

ماده ۲۶- سازمان بهزیستی کشور موظف است پس از بررسی‌های کارشناسی برای متقاضیان فعالیت در امور زیر پروانه فعالیت صادر نماید:

- ۱- تأسیس مهدهای کودک.
- ۲- تأسیس مراکز نگهداری شبانه‌روزی کودکان بی سرپرست و خیارانی.
- ۳- تأسیس خانه سلامت دختران و زنان.
- ۴- تأسیس مجتمع‌ها و مراکز خدمات بهزیستی.
- ۵- تأسیس کلینیک و اورژانس‌های مددکاری اجتماعی.
- ۶- تأسیس مراکز خدمات مشاوره‌ای اجتماعی.
- ۷- تأسیس مراکز توانبخشی معلولین.
- ۸- تأسیس مراکز حرفه‌آموزی معلولین.
- ۹- تأسیس مراکز توانبخشی و نگهداری سالمندان.
- ۱۰- تأسیس مراکز توانبخشی و درمانی بیماران روانی مزمن.
- ۱۱- تأسیس مراکز خدمات مشاوره ژنتیک.
- ۱۲- تأسیس مراکز درمانی و بازتوانی معتادین.
- ۱۳- تأسیس انجمن‌ها و مؤسسات غیر دولتی و خیریه که در راستای اهداف سازمان بهزیستی کشور فعالیت می‌نمایند.

سازمان مذکور مجاز است در مقابل صدور پروانه برای آن تعداد از فعالیت‌هایی که جنبه انتفاعی دارند براساس تعرفه‌ای که توسط سازمان بهزیستی کشور تعیین و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد، وجوهی را به عنوان هزینه صدور یا تمدید پروانه فعالیت دریافت و به حساب درآمد عمومی کشور (نزد خزانه‌داری کل) واریز نماید. همه ساله معادل وجوه واریزی از محل ردیف اعتباری که در قوانین بودجه سالانه پیش‌بینی می‌گردد در اختیار سازمان مذکور قرار می‌گیرد تا در جهت نگهداری و اداره مراکز تحت پوشش خود هزینه نماید.

ماده ۴۷ - متن زیر به عنوان بند (۵) به ماده (۸۴) قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین مصوب ۱۳۷۳.۱۲.۲۸ الحاق می‌گردد:

۵ - در راستای ایجاد تعادل دام در مرتع، به وزارت جهاد کشاورزی و دستگاههای تابعه اجازه داده می‌شود از محل صدور و یا تجدید سالانه پروانه چرای دام در مراتع، مبلغی را معادل یک در هزار ارزش متوسط هر واحد دامی دریافت و به حساب درآمد عمومی (نزد خزانه‌داری کل) واریز نماید.

تبصره ۱ - پروانه چرا (پروانه بهره‌برداری مراتع) مدرک معارض محسوب شده و واگذاری اراضی محدوده پروانه بهره‌برداری با رعایت حقوق دارندگان پروانه بهره‌برداری براساس آیین‌نامه‌هایی خواهد بود که به پیشنهاد مشترک وزارت جهاد کشاورزی و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور به تصویب هیأت وزیران خواهد رسید.

تبصره ۲ - چرای دام در مراتع بدون پروانه چرا و یا مازاد بر ظرفیت تعیین شده در پروانه جرم محسوب می‌شود و مستلزم پرداخت معادل بیست درصد (۲۰٪) ارزش متوسط واحد دامی در سال خواهد بود که پس از وصول باید به حساب درآمد عمومی (نزد خزانه‌داری کل) واریز شود.

متن مواد ارجاعی قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین مندرج در قانون مالیات بر ارزش افزوده ماده ۶۳ - الف - به سازمان هواپیمایی کشوری اجازه داده می‌شود به ازای ارائه خدمات به مقامات، میهمانان و مسافران خارجی که از پابویون‌های فرودگاه‌های کشور عبور می‌نمایند، وجوهی را به ریال یا ارز معتبر حسب مورد دریافت و به حساب درآمد عمومی واریز نماید، معادل درآمد وصولی از محل اعتباری که در قانون بودجه هر سال منظور خواهد شد در اختیار سازمان هواپیمایی کشوری قرار خواهد گرفت تا جهت توسعه و تجهیز و اداره پابویون‌های کشور به مصرف برسد.

ب - به سازمان هواپیمایی کشوری اجازه داده می‌شود بهای خدمات فرودگاهی و پروازی را به ریال یا ارز معتبر حسب مورد بر اساس جداول و میزانی که به تصویب هیأت وزیران می‌رساند، دریافت و به حساب درآمد عمومی کشور نزد خزانه‌داری کل واریز نماید.

معادل درآمد وصولی از محل اعتباری که در قانون بودجه هر سال منظور خواهد شد در اختیار سازمان هواپیمایی کشوری قرار خواهد گرفت تا جهت تجهیز و مرمت و تکمیل فرودگاه‌های کشور هزینه نماید.

ج - مقررات بند "الف" این ماده شامل اتباع کشورهای که از مقامات و مسافرین ایرانی وجوه مشابهی دریافت نمی‌دارند نخواهد بود.

آیین‌نامه اجرایی این ماده توسط وزارت راه و ترابری، بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان برنامه و بودجه تهیه و به تصویب هیأت وزیران خواهد رسید.

ماده ۸۰ - وزارت بازرگانی مبالغ مشروحه زیر را دریافت و به حساب درآمد عمومی کشور واریز نماید:

الف - جهت صدور کارت بازرگانی برای اشخاص حقیقی و حقوقی و یا تمدید آن مبلغ چهارصد هزار (۴۰۰۰۰۰) ریال.

ب - جهت صدور کارت بازرگانی موقت (فقط برای یک بار) مبلغ یکصد هزار (۱۰۰۰۰۰) ریال.

ج - در ازای صدور پروانه کسب که برای واحدهای صنفی صادر و یا تمدید می گردد، مبلغ سی هزار (۳۰۰۰۰) ریال از طریق اتحادیه‌های مربوط.

د - در ازای صدور هر کارت پیمه‌وری یا تمدید آن در استان‌های مرزی مبلغ پنجاه هزار (۵۰۰۰۰) ریال از متقاضی.

آزادگان، جانبازان انقلاب اسلامی و رزمندگان که حداقل شش ماه متوالی و یا نه ماه متناوب در جبهه‌ها بوده‌اند و اعضای درجه یک خانواده معظم شهدا از پرداخت مبالغ مذکور در این ماده معاف می‌باشند.

معادل بیست درصد (۲۰٪) درآمد فوق‌الذکر از محل اعتباری که همه ساله به همین منظور در قانون بودجه کل کشور منظور می‌شود در اختیار وزارت بازرگانی قرار می‌گیرد تا به منظور تجهیز و راه‌اندازی ادارات بازرگانی شهرستان‌ها یا تشکیل دفاتر نمایندگی بازرگانی شهرستان‌ها، هزینه نماید.

ماده ۸۷ - سازمان هواپیمائی کشوری موظف است از هر مسافر که توسط هواپیما عازم خارج از کشور است مبلغ هفتاد هزار (۷۰۰۰۰) ریال دریافت و به حساب درآمد عمومی کشور واریز نماید. معادل هشتاد درصد (۸۰٪) درآمد واریز شده فوق، از محل اعتباری که همه ساله به همین منظور در قانون بودجه کل کشور منظور می‌شود پس از مبادله موافقت‌نامه با سازمان برنامه و بودجه در اختیار سازمان هواپیمائی کشوری قرار خواهد گرفت تا در موارد زیر هزینه گردد:

الف - معادل شصت درصد (۶۰٪) جهت مطالعه، اجرا و تجهیز فرودگاه بین‌المللی امام خمینی (ره).

ب - معادل بیست درصد (۲۰٪) جهت تجهیز فرودگاه‌های عملیاتی.

ماده ۸۸ - به دولت اجازه داده می‌شود به ازای تعویض هر جلد گذرنامه در داخل کشور مبلغ پنجاه هزار (۵۰۰۰۰) ریال و به ازای تمدید هر جلد گذرنامه مبلغ بیست هزار (۲۰۰۰۰) ریال دریافت و به حساب درآمد عمومی کشور واریز کند.

پنجاه درصد (۵۰٪) درآمد حاصل از تعویض یا تمدید، همچنین پنجاه درصد (۵۰٪) درآمد حاصل از صدور گذرنامه در نمایندگی‌های جمهوری اسلامی ایران در خارج از کشور از محل اعتباری که در قانون بودجه هر سال منظور می‌شود در اختیار دولت قرار می‌گیرد تا برای خرید کاغذ و سایر ملزومات و تجهیزات مربوط به تهیه و تدارک گذرنامه و اجرای طرح تعویض گذرنامه هزینه شود.

متن مواد ارجاعی قانون اداره شهرداری‌ها مندرج در قانون مالیات بر ارزش افزوده

ماده ۷۷: رفع هرگونه اختلاف بین مودی و شهرداری در مورد عوارض به کمیسیون مرکب از نمایندگان وزارت کشور، دادگستری و شورای اسلامی شهر ارجاع می‌شود تصمیم کمیسیون مزبور قطعی است. بدهی‌هایی که طبق تصمیم این کمیسیون تشخیص داده شود طبق مقررات اسناد لازم‌الاجرا بوسیله اداره ثبت قابل وصول می‌باشد. اجرا ثبت مکلف است بر طبق تصمیم کمیسیون مزبور به صدور اجرائیه و وصول طلب شهرداریها مبادرت نماید. در نقاطی که سازمان قضایی نباشد رئیس دادگستری شهرستان یک نفر را به نمایندگی دادگستری تعیین می‌نماید و در غیاب شورای اسلامی شهر انتخاب نماینده شورا از طرف شورای شهرستان بعمل خواهد آمد.

متن مواد ارجاعی قانون نوسازی و عمران شهری مندرج در قانون مالیات بر ارزش افزوده

ماده ۲- در شهر تهران از تاریخ اول فروردین ماه ۱۳۴۸ و در سایر شهرها از تاریخی که وزارت کشور تعیین و اعلام کند بر کلیه اراضی و ساختمانها و مستحدثات واقع در محدوده قانونی شهر عوارض خاص سالانه به مأخذ پنج در هزار بهای آنها که طبق مقررات این قانون تعیین خواهد شد برقرار می شود. شهرداریها مکلفند بر اساس مقررات این قانون عوارض مذکور را وصول کرده و منحصرأ به مصرف نوسازی و عمران شهری برسانند، مصرف وجوه حاصل از اجرای این قانون در غیر موارد مصرح در این قانون در حکم تصرف غیر قانونی در اموال دولت خواهد بود.

متن مواد ارجاعی قانون موسوم به تجمیع عوارض مندرج در قانون مالیات بر ارزش افزوده

ماده ۳- مالیات عوارض دریافتی از کالاها به شرح زیر تعیین می گردد:

الف- انواع نوشابه های گازدار ساخت داخل (به استثناء نوشابه های حاصل از فرآورده های لبنی و کنسانتره انواع میوه و آب معدنی) که با وسایل ماشینی تهیه می شوند و همچنین شربت های غلیظ تولیدی مورد استفاده از در دستگاه های نوشابه سازی کوچک (دستگاه پست میکس) که به منظور تهیه نوشابه به بازار عرضه می گردد پانزده درصد (۱۵٪) بهای فروش کارخانه [دوازده درصد (۱۲٪) مالیات و سه درصد (۳٪) عوارض .

ب- سیگار تولید داخل پانزده درصد (۱۵٪) بهای فروش کارخانه [دوازده درصد (۱۲٪) مالیات و سه درصد (۳٪) عوارض .

ج- بنزین بیست درصد (۲۰٪) قیمت مصوب فروش [ده درصد (۱۰٪) مالیات و ده درصد (۱۰٪) عوارض .

د- نفت سفید و نفت گاز ده درصد (۱۰٪) و نفت کوره پنج درصد (۵٪) قیمت مصوب فروش (به عنوان عوارض)

ه- سایر کالا های تولیدی (به استثنای محصولات بخش کشاورزی) که امکان استفاده از آنها به عنوان محصول نهایی وجود دارد مطابق فهرستی که به پیشنهاد کار گروهی مرکب از وزیر امور اقتصادی و دارایی (رئیس)، وزرای بازرگانی، صنایع و معادن و کشور و رئیس سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور تا پانزدهم بهمن ماه هر سال برای سال بعد به تصویب هیأت وزیران می رسد سه درصد (۳٪) قیمت فروش [دو درصد (۲٪) مالیات و یک درصد (۱٪) عوارض. آن دسته از محصولات صنایع آلوده کننده محیط زیست به تشخیص و اعلام (تا پانزدهم اسفند ماه هر سال برای اجرا در سال بعد) سازمان حفاظت محیط زیست که در فهرست فوق قرار نمی گیرند یک درصد (۱٪) قیمت فروش (به عنوان عوارض)

تبصره ۱- مالیات و عوارض بند های (ج) و (د) علاوه بر قیمت مصوب فروش محصولات مربوطه که به موجب قوانین تعیین می شود در قیمت فروش نهایی محاسبه و منظور می شود.

تبصره ۲- مالیات و عوارض بند های (الف) و (ه) این ماده در خصوص کالا های صادراتی طبق برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران معاف و در خصوص آن دسته از کالاهائی که توسط اشخاص حقیقی یا حقوقی غیر از تولید کننده نهائی کالا صادر می شوند مطابق رسید های معتبر و ارزی مربوطه، حسب مورد از محل درآمد مالیاتی مربوط و عوارض وصولی قابل اختصاص به وزارت کشور (سازمان شهرداری ها) قابل استرداد می باشد. نحوه استرداد به موجب آیین نامه ای خواهد بود که به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارائی می رسد.

متن مواد ارجاعی قانون حمل و نقل و عبور کالاهای خارجی مندرج در قانون مالیات بر ارزش افزوده

ماده ۱۲- وضع هر گونه عوارض به کالاهای ترانزیتی به پیشنهاد شورای عالی هماهنگی ترابری و تصویب هیأت وزیران خواهد بود.

پیوست ۳: نمونه فرم نظرسنجی

فرم نظرسنجی از واحدهای تولیدی و صنعتی در مورد قانون مالیات بر ارزش افزوده

مقدمه: قانون مالیات بر ارزش افزوده یکی از قوانین مؤثر در حوزه کسب و کار است. در این راستا انجمن مدیران صنایع در سال ۱۳۸۷ با برگزاری سمینارها و ارایه نظرات کارشناسی تلاش کرد اشکالات قانون را به تصمیم گیران منتقل و ابهامات آن را نیز برای مؤدیان و اعضای انجمن تا حدودی آشکار نماید. انجمن مدیران صنایع در سال جاری نیز با همکاری اتاق تهران در نظر دارد با بهره گیری از تجربه سایر کشورها مطالعه کاربردی در خصوص قانون مزبور انجام و اصلاحات احتمالی لازم را در خود قانون و احتمالاً فرایند اجرای آن منعکس کند. لذا پاسخ دقیق جنابعالی / سرکار عالی می تواند در خصوص ارایه پیشنهادهای اصلاحی بسیار سازنده و مؤثر باشد.

سؤال ۰۱ به نظر جنابعالی اصلی ترین مشکل قانون مالیات بر ارزش افزوده کدام یک از موارد زیر است:

الف) جامع نبودن قانون

ب) عدم اجرای قانون مصوب

ج) عدم وجود آیین نامه های شفاف در خصوص قانون

سؤال ۰۲ بهترین روش در خصوص مواجهه با قانون موجود کدام یک از موارد ذیل است:

الف) اجرای صحیح قانون مصوب

ب) اصلاح قانون مصوب

ج) لغو قانون مصوب

سؤال ۰۳ محوری ترین بخش در اصلاح قانون کدامیک از موارد زیر می تواند باشد:

الف) گستردگی دایره شمول قانون به دلیل عدم تعیین نرخ آستانه

ب) کوتاه بودن دوره های تسویه مالیاتی

ج) نحوه محاسبه مالیاتی

سؤال ۰۴ در حوزه اجرایی کدامیک از موارد زیر بیشترین مشکل را ایجاد کرده است:

الف) عدم اعتقاد مودیان به ماهیت قانون مالیات بر ارزش افزوده

ب) عدم آموزش مجریان و مودیان

ج) نبود زیرساخت های لازم (مانند امکان صدور فاکتور)

سؤال ۰۵ در خصوص تاریخ تعلق مالیاتی کدامیک از موارد زیر را اجرایی تر می‌دانید:

الف) تاریخ تحویل کالا

ب) تاریخ تحقق معامله

ج) تاریخ صدور صورتحساب

سؤال ۰۶ بهترین مدت زمان برای تسویه مالیاتی را کدامیک از موارد زیر می‌دانید:

الف) دوره سه ماهه

ب) دوره ۴ ماهه

سؤال ۰۷ چه پیشنهادی در خصوص تعلق مالیاتی در خصوص استفاده از کالاهایی مثل آب، برق، تلفن و... دارید؟

سؤال ۰۸ چه روشی برای تسویه معافیت‌های مالیاتی مواد اولیه وارداتی مورد استفاده برای کالاهای صادراتی پیشنهاد می‌کنید؟

سؤال ۰۹ اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده چه مشکلاتی را در بر می‌گیرد؟

الف) مشکلاتی که تا کنون ایجاد شده است

ب) مشکلاتی که در آینده ایجاد خواهد کرد

سؤال ۰۱۰ اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده چه اثری بر شفافیت و مبادله اطلاعات حوزه دولت، بخش خصوصی و نهادهای عمومی مثل بنیادها و شهرداری‌ها می‌تواند داشته باشد؟

سؤال ۰۱۱ اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده چه اقدام اجرایی و سیاستی تکمیلی را می‌طلبد؟

سؤال ۱۲. بطور کلی در خصوص این قانون چه نظری دارید؟ (لطفاً نظرات تکمیلی خود را در این مورد بیان کنید)

