



# **انجمن صنفی نمایندگان بیمه ایران**

## **استان فارس**

**معرفی مالیات بر ارزش افزوده**

## معرفی مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده در حال حاضر در بیش از ۱۶۰ کشور جهان عملیاتی و اجرایی گردیده است. کشورهایی که از لحاظ توسعه یافتگی شامل کشورهای توسعه یافته، در حال توسعه و کمتر توسعه یافته و از لحاظ مبانی اقتصادی، کشورهایی با اقتصاد اسلامی، سرمایه داری و کمونیستی و از نظر جغرافیایی در هر پنج قاره جهان مشاهده می شوند.

## کارکردهای مالیات بر ارزش افزوده

۱- کارکردهای اصلی مالیات بر ارزش افزوده شامل :

الف) تأمین درآمدهای مالیاتی پایدار

ب) شفاف سازی مبادلات اقتصادی و آشکارسازی بخش اقتصاد زیر

زمینی

ج) کاهش فشار مالیاتی بر فعالیتهای مولد و هدایت مالیات به سمت

مصرف

۲- سایر کارکردها شامل : مستند سازی فعالیت های اقتصادی و گسترش

عدالت مالیاتی، نظارت و کنترل بر قیمت ها، بهبود تراز تجاری کشور (با

اعمال معافیت بر صادرات) ، رهایی از وابستگی به اقتصاد تک محصولی

نفت، بهبود الگوی مصرف (مصرف بیشتر ← پرداخت مالیات بیشتر) و ...

## الگوی اجرایی و مبانی نظری و اقتصادی مالیات بر ارزش افزوده در ایران

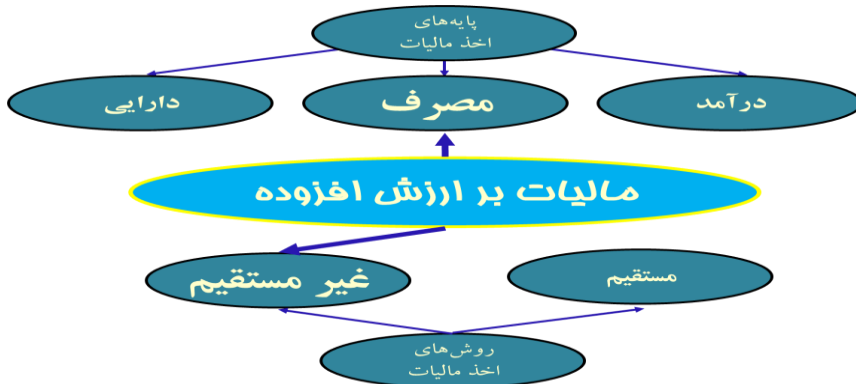
مالیات بر ارزش افزوده در ایران بر پایه مصرف و بر عرضه کالاها و ارائه خدمات

(به استثنای موارد معاف مصرح در ماده (۱۲) قانون وضع و به روش تفریقی

غیرمستقیم (روش مبتنی بر صدور صورتحساب) به اجرا درآمده است. این نوع مالیات با رویکرد اصل مقصد (اعمال معافیت و نرخ صفر بر صادرات کالا و خدمات) و در راستای اختیار حاصله از مفاد ماده (۱۸) قانون به صورت مرحله‌ای در طول زنجیره ایجاد ارزش اقتصادی وضع می‌گردد و فعالان اقتصادی صرفاً وظیفه انتقال بار مالی این نوع مالیات را در طول زنجیره ارزش بر عهده دارند تا النهایه این بار مالی را به مصرف‌کننده نهایی منتقل نمایند بنابراین فعالان اقتصادی از محل منابع مالی خود وجهی را به‌عنوان مالیات بر ارزش افزوده پرداخت نخواهند کرد.

## پایه‌های مالیات

اصولاً آنچه که نرخ مالیاتی بر آن اعمال می‌گردد پایه مالیاتی نامیده می‌شود.  
درآمد: مانند درآمد مشاغل، حقوق، شرکت‌ها  
دارایی: مانند مالیات نقل و انتقال، املاک، ارث و ...  
مصرف: مالیات بر ارزش افزوده



در نظام مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر کالاها و خدمات وضع می‌شود اما معافیت برخی از کالاها و خدمات به دلایل مختلف از دامنه شمولیت این نظام مالیاتی، گستره یا پایه این نظام مالیاتی را محدودتر می‌نماید. این مالیات می‌تواند تا

سطح عمده‌فروشی و در پاره‌ای از موارد تا سطح خرده‌فروشی نیز اعمال شود. درآمدهای ناشی از اجرای نظام مالیات بر ارزش‌افزوده به وسعت و اندازه پایه مالیاتی و نرخ مالیات وابسته است. هر چه پایه مالیاتی و نرخ مالیات بیشتر باشد، درآمدهای مالیاتی بیشتری جمع‌آوری می‌شود.

### موارد معاف مصرح در ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده

به‌طور کلی مصرف برخی از کالاها و خدمات در نظام مالیات بر ارزش‌افزوده از پرداخت مالیات معاف می‌باشد. این معافیت‌ها به‌منظور کاهش اثرات سوء استقرار این نظام مالیاتی (مثلاً فشار بر اقشار کم‌درآمد- اثر تنزلی) و کاهش هزینه‌های اجرایی و وصول مالیات اعمال می‌گردند. مع الوصف عمده‌تاً معافیت‌ها شامل سبد مصرفی خانوارها اعم از محصولات کشاورزی نظیر برنج، روغن، آرد، شکر، دارو، کاغذ، مطبوعات، لوازم مصرفی درمانی، خدمات آموزشی، حمل‌ونقل و ... می‌گردد.

### روش‌های محاسبه مالیات بر ارزش‌افزوده در جهان

#### روش تجمعی مستقیم

در این روش نرخ مالیاتی را در مجموع عوامل ارزش‌افزوده یک فعال اقتصادی، ضرب نموده تا میزان مالیات بر ارزش‌افزوده مشخص گردد. این روش، به دلیل مشکل بودن محاسبه جداگانه هر یک از عوامل، (دستمزد، بهره، اجاره، سود و استهلاک) برای بنگاه، مورد استفاده هیچ‌یک از نظام‌های مالیات بر ارزش‌افزوده دنیا، نمی‌باشد.

$$\text{VAT} = t (\text{استهلاک} + \text{سود} + \text{اجاره} + \text{بهره} + \text{دستمزد})$$

t نرخ مالیات بر ارزش‌افزوده می‌باشد.

روش تجمعی غیرمستقیم

در این روش نرخ مالیاتی، جداگانه در تک تک عوامل ارزش افزوده ضرب شده و سپس حاصل تمامی این ارقام با یکدیگر جمع می شود و میزان مالیات بر ارزش افزوده را مشخص می نماید. این روش نیز مانند روش تجمعی مستقیم چندان مورد استفاده قرار نمی گیرد.

$$VAT = t(\text{استهلاك}) + t(\text{سود}) + t(\text{اجاره}) + t(\text{بهره}) + t(\text{دستمزد})$$

روش تفریقی مستقیم

در این روش نرخ مالیاتی در تفاضل بین میزان فروش و خرید یک بنگاه ضرب شده و میزان مالیات بر ارزش افزوده قابل پرداخت را مشخص می نماید.

$$VAT = t(\text{فروش} - \text{خرید})$$

روش تفریقی غیرمستقیم

در این روش نرخ مالیاتی در هر یک از مقادیر فروش و خرید ضرب شده و حاصل ضرب آن ها از یکدیگر کسر می گردد.

$$VAT = t(\text{فروش}) - t(\text{خرید})$$

با توجه به محاسبه مالیات بر ارزش افزوده از هر چهار روش تفریقی و تجمعی مستقیم و غیرمستقیم، به این نتیجه می توان رسید که در هر چهار حالت یک جواب برای میزان مالیات بر ارزش افزوده به دست می آید. لیکن به دلیل اینکه روش تفریقی غیرمستقیم امکان بیشتری برای مستندسازی فعالیت ها در اقتصاد فراهم می نماید معمولاً در کشورهایی که به اقتصاد زیرزمینی مبتلا هستند به منظور مقابله با آن از این روش استفاده می گردد.

## روش محاسبه مالیات بر ارزش افزوده در ایران

### روش تفریقی غیرمستقیم (روش صورتحساب)

روش تفریقی غیرمستقیم، در ادبیات مالیات بر ارزش افزوده، معروف به «روش صورتحساب» است. یعنی اینکه، در این روش هر بنگاه:

۱. در هنگام خرید نهاده‌های مشمول مالیات: علاوه بر بهای مواد اولیه، حاصل ضرب نرخ مالیات بر ارزش افزوده در بهای کالای خریداری شده را به فروشنده می‌پردازد. (اعتبار مالیاتی)

۲. در هنگام فروش: علاوه بر بهای محصول مشمول مالیات، حاصل ضرب نرخ مالیات بر ارزش افزوده در بهای کالای فروخته شده را از خریدار اخذ می‌کند.

۳. در پایان هر دوره مالیاتی: (دوره مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده) فروشنده مابه‌التفاوت مالیات بر ارزش افزوده پرداختی در زمان خرید مواد اولیه با مالیات بر ارزش افزوده اخذ شده در زمان فروش محصولات را به صورت دوره‌ای (مثلاً سه ماه یکبار) به سازمان امور مالیاتی می‌پردازد.

**در این روش مالیات بر ارزش افزوده پرداختی روی خرید، به عنوان اعتبار مالیاتی برای بنگاه محسوب می‌شود.**

مکانیزم اعتبار مربوط به مالیات بر ارزش افزوده چنین است که از مالیات دریافتی بابت فروش کالا و خدمات می‌توان مالیات بر ارزش افزوده پرداختی جهت خرید یا وارد کردن مواد و لوازم مربوط به فعالیت اقتصادی را کسر نمود. به این ترتیب عملاً شخصی که مشمول مالیات بر ارزش افزوده است می‌تواند در اظهارنامه مالیاتی مرتبط اعتباری (کسوری) را منظور دارد. مالیات بر ارزش افزوده پرداختی بابت خریدها قابل احتساب به عنوان اعتبار مالیاتی است، ضمناً اعتبار اقلام کالاهای مفقود یا منهدم شده یا به زیان فروخته شده در صورت احراز قابل اعمال خواهد بود.

به عنوان مثال: یک تولیدکننده بخاری برای تولید بخاری مکلف است بر روی تمامی نهاده‌ها و عوامل تولید بکار رفته در تولید بخاری به عنوان ورودی‌ها به نرخ تعیین شده مالیات بر ارزش افزوده را پرداخت نماید و سپس در زمان خروجی که عرضه بخاری می‌باشد مکلف است به نرخ مالیات بر ارزش افزوده از مأخذ فروش بخاری مالیات بر ارزش افزوده را وصول نماید و سپس پس از کسر مالیات بر ارزش افزوده پرداختی (اعتبار مالیاتی) مابه‌التفاوت را در قالب دوره‌های سه‌ماهه و طی اظهارنامه تسلیمی ابراز و به حساب‌های اعلامی از سوی سازمان امور مالیاتی کشور واریز نماید و در صورت اضافه پرداختی تقاضای استرداد یا تهاتر نماید.

### اصل مبدأ و مقصد

در نظام مالیات بر ارزش افزوده می‌توان مالیات بر ارزش افزوده را تحت دو اصل مبدأ یا مقصد اجرا کرد.

در اصل مبدأ، مالیات بر ارزش افزوده، بر روی ارزش افزوده کلیه کالاها و خدماتی که در داخل یک کشور تولید می‌شود، اعمال می‌گردد.

در اصل مقصد، مالیات بر ارزش افزوده، بر روی ارزش افزوده کلیه کالاها و خدماتی که در داخل یک کشور مصرف می‌شود، اعمال می‌گردد.

نکته مهم در این بحث، نحوه برخورد این مالیات با مقوله‌های صادرات و واردات می‌باشد. به این معنا که در اصل مقصد صادرات از شمول نظام مالیات بر ارزش افزوده معاف است، زیرا مطابق با این اصل، مالیات بر ارزش افزوده بر کلیه کالاها و خدماتی وضع می‌شود که در داخل مرزهای یک کشور به مصرف می‌رسد، این در حالی است که کالاها و خدمات صادرشده، در کشوری دیگر (یا کشور مقصد) مصرف خواهد شد.

بنابراین بر طبق اصل مقصد، صادرات مشمول مالیات بر ارزش افزوده نخواهد بود، ولی واردات به دلیل اینکه در داخل کشور مصرف می‌شود، مشمول این مالیات می‌گردد. اما در خصوص اصل مبدأ، دقیقاً برعکس اصل مقصد، واردات معاف و صادرات مشمول است.

صادرات مشمول مالیات واردات معاف از مالیات	بر اساس اصل مبدأ:
صادرات معاف از مالیات و اعمال نرخ صفر مطابق ماده ۱۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده	بر اساس اصل مقصد:

بنابراین به منظور تشویق صادرات از اصل مقصد استفاده می‌شود. لذا بهترین گزینه جهت اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده، استفاده از نوع مصرف بر اساس اصل مقصد است که منجر به بهبود تراز تجاری کشور می‌گردد.

در صورتی که بنگاه اقتصادی اقدام به صادرات کالاها یا خدمات تولیدی خود نماید، می‌تواند با ارائه اسناد مثبت (صورت‌حساب‌های خرید و اسناد و مدارک صادرات) مالیات بر ارزش افزوده پرداختی بر روی خرید خود را از سازمان امور مالیاتی استرداد کند. در حقیقت این همان مفهوم نرخ صفر می‌باشد که مطابق آن بنگاه بابت محصولات تولیدی صادراتی خود مالیات بر ارزش افزوده‌ای دریافت نخواهد کرد، بنابراین میزان کل مالیات‌های پرداختی مؤدی بر روی خرید، بیشتر از مالیات‌های دریافتی بر روی فروش خواهد بود و حاصل این معادله، عددی منفی خواهد بود که به معنای اضافه پرداختی می‌باشد.

برای مثال شرکت خودروساز اقدام به صادرات ۱۰۰ دستگاه از تولیدات خود به کشور عراق می‌نماید و با توجه به اینکه صادرات در نظام مالیات بر ارزش افزوده، مشمول مالیات نمی‌شود، بنابراین بابت خودروهای مذکور مالیات و عوارض



## معرفی مالیات بر ارزش افزوده

ارزش افزوده‌ای دریافت نمی‌نماید. سپس میزان مالیات بر ارزش افزوده پرداختی بر روی عوامل تولید به‌عنوان اعتبار مالیاتی مؤدی محسوب می‌شود، بنابراین مؤدی می‌تواند در خصوص این مازاد اعتبار درخواست استرداد نماید، یعنی از سازمان امور مالیاتی بخواهد که این مبلغ مازاد را به وی مسترد و یا اینکه این مازاد اعتبار را به‌عنوان طلب خود، به دوره‌های مالیاتی بعدی موکول نماید.



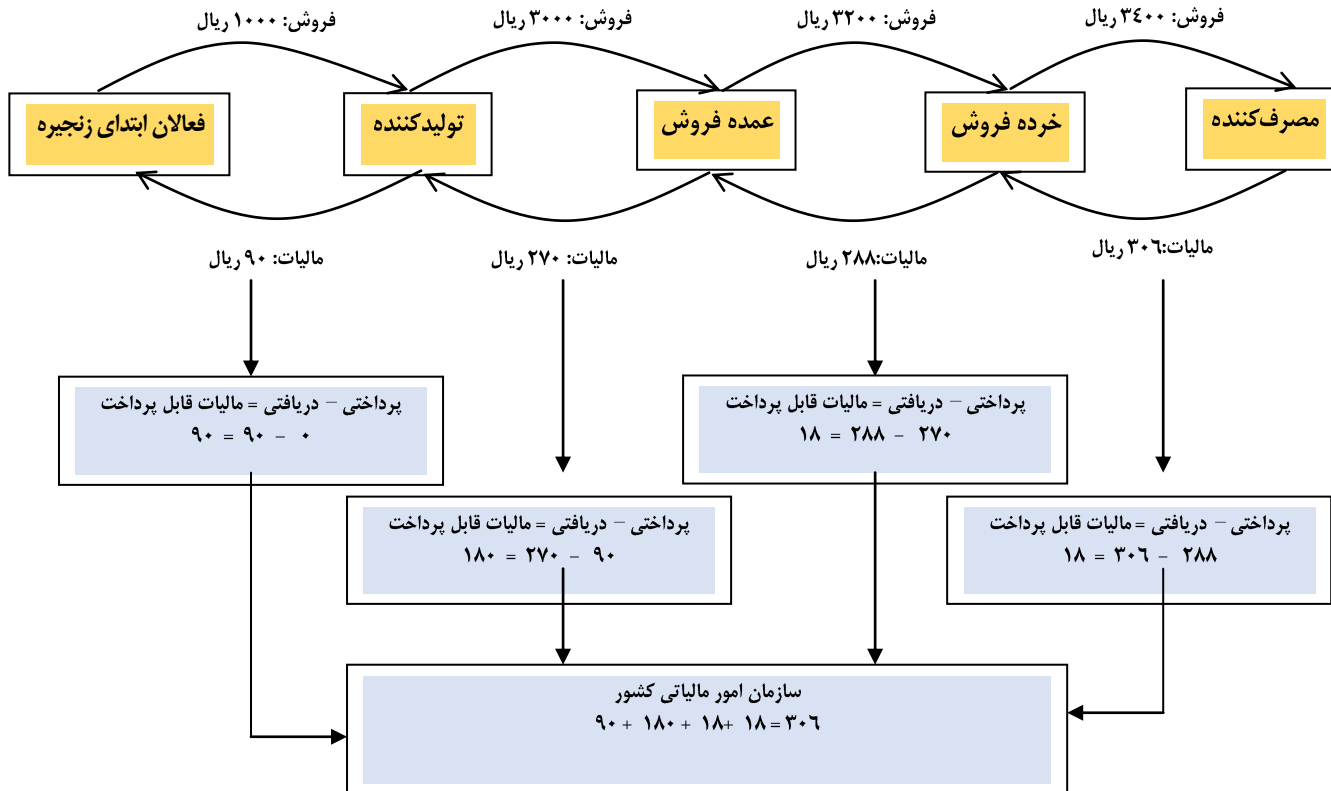
### نحوه محاسبه مالیات بر ارزش افزوده

هر یک از مؤدیان ثبت نام شده در نظام مالیات بر ارزش افزوده، عاملان جمع آوری، ثبت و اظهار مالیات موضوع این قانون به سازمان امور مالیاتی می باشند. بدین معنا که هر مؤدی هنگام فروش بایستی با اضافه کردن مالیات بر ارزش افزوده به قیمت فروش خود و صدور صورتحساب فروش، مالیات بر ارزش افزوده را از خریداران کالاها و خدمات دریافت و در دفاتر خود ثبت کند. مؤدی ملزم است وجه مذکور را تا پایان دوره مالیاتی نزد خود نگهداری نموده و در نهایت مابه التفاوت مالیات های دریافتی هنگام فروش و مالیات های پرداختی خود به هنگام خرید را به سازمان امور مالیاتی اظهار و پرداخت نماید. (این مابه التفاوت می تواند مثبت، صفر یا منفی باشد).

### نحوه انتقال مالیات بر ارزش افزوده از ابتدای زنجیره های تولید تا مصرف نهایی

نظام مالیات بر ارزش افزوده، بر پایه مصرف اخذ می گردد. این مالیات توسط مصرف کننده نهایی کالاها و خدمات پرداخت می شود و فعالان اقتصادی تنها عناصر زنجیره واردات / تولید / توزیع هستند که مالیات بر ارزش افزوده را در طول زنجیره به عنصر بعدی خود انتقال می دهند.

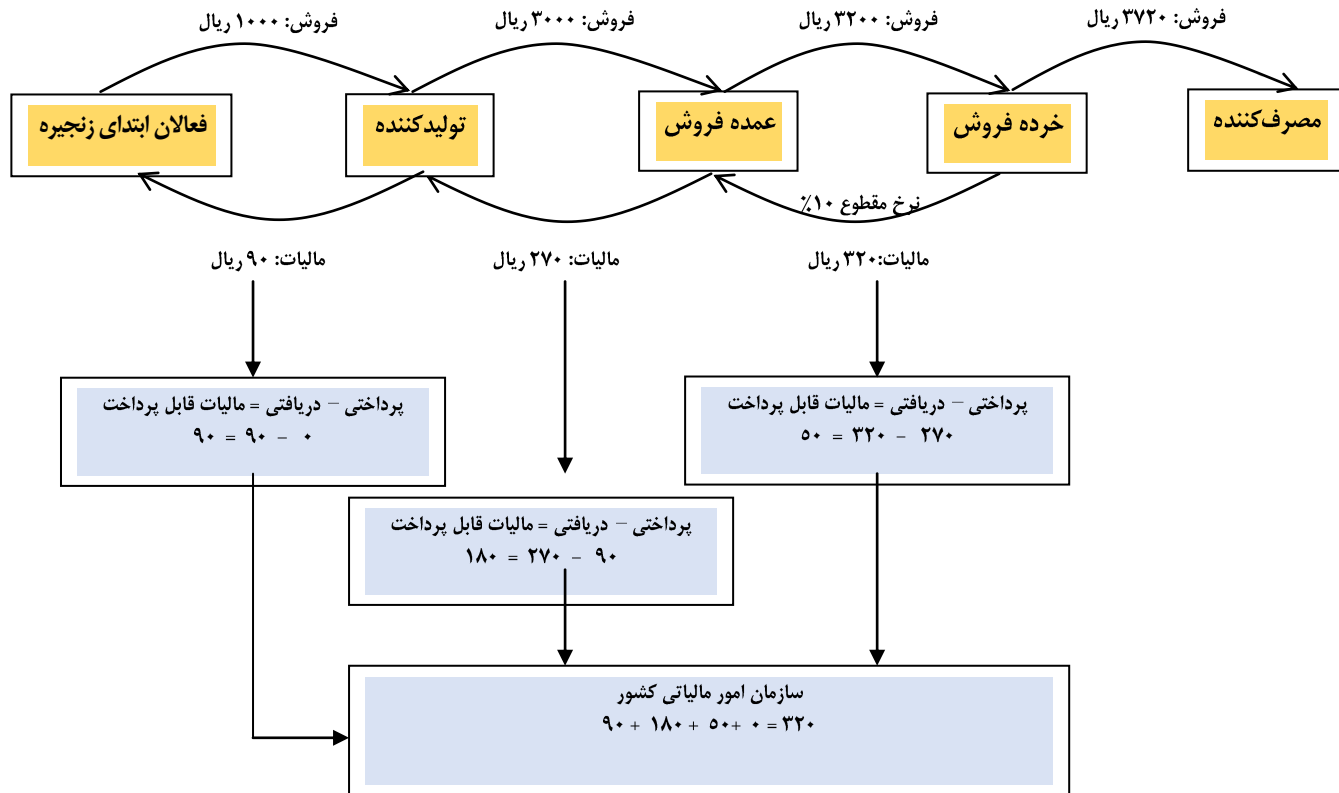
## معرفی مالیات بر ارزش افزوده



همان‌طور که از مثال صفحه قبل مشخص می‌شود، در هر بار معامله برای تولید و توزیع، مالیات‌هایی به‌عنوان مالیات بر ارزش افزوده (VAT) از خریداران دریافت و سپس از میزان مالیات بر ارزش افزوده‌های پرداختی در هنگام خرید بنگاه‌های اقتصادی کسر و مابه‌التفاوت به حساب سازمان امور مالیاتی واریز می‌شود. این انتقال مالیات به عناصر بعدی زنجیره، آن‌قدر در طول زنجیره تولید - توزیع اتفاق می‌افتد تا نهایتاً مصرف‌کننده نهایی معادل نه‌درصد کل ارزش افزوده‌های ایجاد شده در طول زنجیره را به دلیل مصرف نهایی کالا یا خدمت پرداخت می‌نماید بنابراین با اجرای مکانیزم مزبور فعالان اقتصادی حاضر در زنجیره تولید - توزیع (تولید و توزیع‌کننده) صرفاً عاملان وصول مالیات از مشتری محصولات خود هستند و وجهی را از منابع خود پرداخت نخواهند نمود.

در اکثر کشورهای مجری مالیات بر ارزش افزوده به منظور کاهش هزینه‌های اجتماعی و مادی مالیات مذکور با اجرای مالیات بر ارزش افزوده ساده و اخذ مالیات بر ارزش افزوده مقطوع در مراحل آخر زنجیره (خرده‌فروشان) از فراخوان آنها اجتناب می‌شود و صرفاً با مالی این نوع مالیات را از طریق بهای تمام شده به مصرف‌کننده نهایی منتقل می‌کنند که مثال آن بشرح صفحه بعد می‌باشد:

## معرفی مالیات بر ارزش افزوده



## مبانی قانونی فراخوان مرحله‌ای

مفاد ماده (۱۸) قانون مالیات بر ارزش افزوده :

«مؤدیان مکلف‌اند به ترتیبی که سازمان امور مالیاتی کشور تعیین و اعلام می‌نماید نسبت به ارائه اطلاعات درخواستی سازمان مذکور و تکمیل فرم‌های مربوطه اقدام و ثبت‌نام نمایند.»

فراخوان‌های نظام مالیات بر ارزش افزوده

در اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و بنا به اختیار حاصله از مفاد ماده (۱۸) به شرح فوق، تاکنون طی هفت مرحله برخی از فعالان اقتصادی برای اجرای قانون فراخوان شده‌اند.

## فراخوان مرحله اول

مشمولین مرحله اول ثبت‌نام - تاریخ اجرا در مورد این دسته از مشمولین:

۱۳۸۷/۲/۱

۱. کلیه واردکنندگان؛
  ۲. کلیه صادرکنندگان؛
  ۳. کلیه فعالان اقتصادی که مجموع فروش کالاها و ارائه خدمات آن‌ها در سال ۱۳۸۶ سه میلیارد ریال یا بیشتر بوده است؛
  ۴. کلیه فعالان اقتصادی که مجموع فروش کالاها و ارائه خدمات آن‌ها در پنج ماهه آغازین سال ۱۳۸۷، یک میلیارد و دویست پنجاه میلیون ریال یا بیشتر بوده است.
- (واحدهای صنفی که دارای شخصیت حقیقی بوده و تابع شورای اصناف کشور می‌باشند از این بند شرایط مشمولیت مرحله اول ثبت‌نام مستثنی گردیدند.)

## فراخوان مرحله دوم

مشمولین مرحله دوم ثبت نام - تاریخ اجرا در مورد این دسته از مشمولین:

۱۳۸۸/۷/۱

کلیه اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی، صرف نظر از میزان فعالیت، که مشمول مرحله اول ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده نگردیده بوده اند، شاغل به فعالیت در هر یک از موضوعات مندرج در بند (الف) ماده (۹۶) قانون مالیات های مستقیم (به جز فعالیت های معاف موضوع ماده ۱۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده) به شرح زیر، مشمول مرحله دوم ثبت نام و اجرای این نظام مالیاتی می باشند:

۱. کارخانه ها و واحدهای تولیدی که برای آنها جواز تأسیس و پروانه‌ی

بهره برداری از وزارتخانه‌ی ذی ربط صادر شده یا می شود؛

۲. بهره برداران معادن؛

۳. ارائه دهندگان خدمات حسابرسی، حسابداری و دفترداری و همچنین خدمات مالی؛

۴. حسابداران رسمی شاغل و مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران؛

۵. ارائه دهندگان خدمات مدیریتی و مشاوره‌ای؛

۶. ارائه دهندگان انواع خدمات انفورماتیک، رایانه‌ای اعم از سخت افزاری،

نرم افزاری و طراحی سیستم؛

۷. هتل ها و هتل های سه ستاره و بالاتر؛

۸. بنکداران، عمده فروش ها، فروشگاه های بزرگ، واسطه های مالی، نمایندگان

توزیع کالاهای داخلی و وارداتی و صاحبان انبارها؛

۹. نمایندگان موسسه های تجاری و صنعتی، اعم از داخلی و خارجی؛

۱۰. مؤسسات حمل و نقل موتوری و باربری دارای مجوز از مراجع ذی ربط، زمینی، دریایی و هوایی باربری (به استثناء واحدهایی که صرفاً به امر حمل و نقل مسافر اشتغال دارند)؛
۱۱. مؤسسات مهندسی و مهندسی مشاور؛
۱۲. مؤسسات تبلیغاتی و بازاریابی.

## فراخوان مرحله سوم

مشمولین مرحله سوم ثبت نام - تاریخ اجرا در مورد این دسته از مشمولین:

۱۳۸۹/۱/۱

کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی که بر اساس شرایط مراحل اول و دوم ثبت نام، مشمول اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده نگردیده اند، در صورتی که در سال ۱۳۸۷ یا ۱۳۸۸ مجموع فروش کالاها و ارائه خدمات (غیر معاف یا معاف و غیر معاف) آنها سه میلیارد ریال و بالاتر می باشد، مشمول مرحله سوم ثبت نام و اجرای قانون خواهند بود.

اشخاصی که شاغل به فعالیت های صرفاً معاف موضوع ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده می باشند و همچنین اشخاص حقیقی مشمولین بندهای «ب» و «ج» ماده (۹۶) قانون مالیات های مستقیم که به صورت صنفی فعالیت و تابع شورای اصناف کشور هستند، از ثبت نام در این مرحله مستثنی خواهند بود. اشخاص مزبور مکلفند به هنگام خرید کالا و خدمات از مؤدیان مشمول و ثبت نام شده در این نظام مالیاتی ضمن دریافت صورتحساب، مالیات و عوارض متعلقه را به آنها پرداخت نمایند.



## فراخوان مرحله چهارم

مشمولین مرحله چهارم ثبت نام - تاریخ اجرا در مورد این دسته از مشمولین:

۱۳۸۹/۷/۱

کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی که بر اساس شرایط مراحل اول، دوم و سوم ثبت نام، مشمول اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده نگردیده‌اند، در صورتی که شاغل به فعالیت‌های ذیل (از جمله فعالیت‌های موضوع بند «ب» ماده (۹۶) قانون مالیات‌های مستقیم) باشند، با هر میزان فروش یا درآمد مشمول مرحله چهارم ثبت نام، آموزش و اجرای قانون خواهند بود.

۱. صاحبان کارگاه‌های صنعتی (اعم از صنفی و غیر صنفی که دارای حداقل برق سه فاز ۵۰ آمپر باشد)؛
۲. فروشندگان طلا و جواهر؛
۳. فروشندگان آهن آلات؛
۴. صاحبان تالارهای پذیرائی و رستوران‌ها؛
۵. صاحبان هتل و هتل‌های یک و دو ستاره و هتل آپارتمان؛
۶. صاحبان نمایشگاه‌ها و فروشگاه‌های خودرو و بنگاه معاملات املاک؛
۷. صاحبان تعمیرگاه‌های مجاز خودرو؛
۸. چاپخانه‌داران؛
۹. صاحبان دفاتر اسناد رسمی؛
۱۰. صاحبان مراکز ارتباطات رایانه‌ای، دفاتر خدمات ارتباطی (دفتر خدمات مشترکین تلفن همراه و آژانس‌های پستی) و دفاتر خدمات دولت الکترونیک (پلیس + ۱۰) و دفاتر خدمات الکترونیک شهر؛
۱۱. صاحبان دفاتر خدمات مسافرتی و جهانگردی؛

۱۲. صاحبان سینماها، تماشاخانه‌ها و مکان‌های تفریحی و ورزشی.

اشخاصی که شاغل به فعالیت‌های صرفاً معاف موضوع ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشند و همچنین اشخاص حقیقی مشمولین بند «ج» ماده (۹۶) قانون مالیات‌های مستقیم که به صورت صنفی فعالیت و تابع شورای اصناف کشور هستند، از ثبت نام در این مرحله مستثنی خواهند بود.

### فراخوان مرحله پنجم

مشمولین مرحله پنجم ثبت نام - تاریخ اجرا در مورد این دسته از مشمولین:

۱۳۹۰/۷/۱

۱. کلیه اشخاص حقوقی که تاکنون و بر اساس شرایط مراحل اول، دوم، سوم و چهارم ثبت نام، مشمول اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده نگردیده‌اند، در صورتی که در هر یک از سال‌های ۱۳۸۷، ۱۳۸۸ یا ۱۳۸۹ مجموع فروش کالاها و ارائه خدمات (غیر معاف یا معاف و غیر معاف) آن‌ها یک میلیارد ریال و بیشتر باشد مشمول مرحله پنجم ثبت نام و اجرای قانون خواهند بود.
۲. کلیه اشخاص حقوقی که قبل یا بعد از سال ۱۳۹۰ ایجاد، تأسیس و به ثبت رسیده یا می‌رسند و حائز شرایط مذکور نگردیده‌اند، در صورتی که مجموع فروش کالا و ارائه خدمات (غیر معاف یا معاف و غیر معاف) آن‌ها در سال ۱۳۹۰ یا سال‌های بعد، به یک میلیارد ریال و بیشتر برسد، از اولین دوره مالیاتی بعد از رسیدن به آستانه مذکور، مشمول مرحله پنجم ثبت نام و اجرای قانون خواهند شد.
۳. اشخاص حقوقی که صرفاً به فعالیت عرضه کالا و ارائه خدمات معاف موضوع ماده «۱۲» قانون مالیات بر ارزش افزوده اشتغال دارند، از ثبت نام و اجرای قانون در این مرحله مستثنی می‌باشند.

## فراخوان مرحله ششم

**مشمولین مرحله ششم ثبت نام - تاریخ اجرا در مورد این دسته از مشمولین:**

۱۳۹۴/۰۱/۰۱

اشخاص حقوقی و همچنین حقیقی (صرف نظر از مبلغ فروش سالانه) موضوع ماده «۹۵» قانون مالیات‌های مستقیم که به فعالیت‌های زیر اشتغال دارند:

- چلوکبابی‌ها، سالن‌های غذاخوری و سفره‌خانه‌های سنتی؛
- اغذیه‌فروشی‌های زنجیره‌ای با مالکیت واحد و یا نام و نشان و عنوان تجاری واحد فارغ از مساحت محل کسب و کار و نوع مجوز؛

### تذکر بسیار مهم:

فعالان اقتصادی که واجد شرایط مراحل اول تا پنجم ثبت نام و اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بوده‌اند، حتی در صورت انطباق با شرایط مشمولیت مرحله ششم ثبت نام این نظام مالیاتی جزء مؤدیان مشمول مراحل قبلی ثبت نام و اجرای قانون محسوب و مکلف به اجرای مقررات از تاریخ شمول فراخوان مربوط، خواهند بود.

## فراخوان مرحله هفتم

**مشمولین مرحله هفتم ثبت نام - تاریخ اجرا در مورد این دسته از مشمولین:**

۱۳۹۵/۰۷/۰۱

کلیه اشخاص حقوقی فعال با هر حجم از فروش و یا درآمد (کالا و خدمت) (به استثنای اشخاص حقوقی با فعالیت‌های صرفاً معاف موضوع ماده «۱۲» قانون مالیات بر ارزش افزوده) که به موجب فراخوان‌های قبلی تاکنون برای اجرای قانون فراخوان نشده‌اند، مشمول اجرای قانون خواهند شد.

اشخاص حقوقی که بعد از تاریخ اجرای فراخوان نیز ایجاد، تأسیس و به ثبت می‌رسند و یا شروع به انجام فعالیت می‌کنند، در صورت فعالیت با هر حجم از

فروش و یا درآمد (کالا و خدمت) از اولین دوره مالیاتی بعد از شروع فعالیت (عرضه کالا و ارائه خدمات) مشمول اجرای قانون می‌باشند.

**تذکر بسیار مهم:**

فعالان اقتصادی که واجد شرایط مراحل اول تا ششم ثبت‌نام و اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده بوده‌اند، حتی در صورت انطباق با شرایط مشمولیت مرحله هفتم ثبت‌نام این نظام مالیاتی جزو مؤدیان مشمول مراحل قبلی ثبت‌نام و اجرای قانون محسوب و مکلف به اجرای مقررات از تاریخ شمول فراخوان مربوط، خواهند بود.

## نرخ مالیات بر ارزش افزوده

قانون مالیات بر ارزش افزوده تاکنون در بیش از ۱۶۰ کشور عملیاتی و اجرایی گردیده است. این کشورها که دارای مبانی اقتصادی متفاوت و از حیث میزان وسعت و توسعه یافتگی متنوع و دارای پراکندگی جغرافیایی در سراسر جهان هستند، اجرای نظام مالیاتی مذکور را اجتناب‌ناپذیر دانسته‌اند. در کشور ما نیز مقررات قانون مالیات بر ارزش افزوده از تاریخ ۱۳۸۷/۰۷/۰۱ به صورت آزمایشی در یک دوره پنج ساله و با نرخ ۳٪ (شامل ۱/۵٪ مالیات و ۱/۵٪ عوارض) لازم‌الاجرا گردید و بر اساس مصوبه مجلس شورای اسلامی مهلت مذکور در تاریخ ۱۳۹۲/۰۶/۳۱ به اتمام می‌رسید. از آنجایی که مقررات تبصره (۲) ماده (۱۱۷) قانون برنامه پنج ساله پنجم توسعه، حاکی از استمرار اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد و در حکم مذکور مقرر گردیده مالیات و عوارض نیز از سال اول برنامه سالانه یک واحد درصد افزایش یابد به گونه‌ای که در پایان برنامه (۱۳۹۴)، نرخ آن به هشت درصد (۸٪) برسد، در قوانین بودجه سالانه، اجرای قانون مرقوم تمدید گردید. همچنین به موجب بند (ب) تبصره (۶) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۵ کل کشور مقرر شد که مدت اجرای آزمایشی قانون مالیات بر ارزش افزوده تا پایان سال ۱۳۹۵ تمدید گردد. بر این اساس مشخص می‌گردد که قانون‌گذار به دنبال نهادینه کردن این قانون و تداوم اجرای آن می‌باشد.

همچنین به موجب بند (ط) تبصره (۹) ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۹۳ کل کشور و ماده (۳۷) قانون الحاق مواد به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت (۲) مقرر شد « علاوه بر افزایش قانونی نرخ مالیات بر ارزش افزوده، صرفاً یک واحد درصد در هر سال به عنوان مالیات سلامت به نرخ مالیات بر ارزش افزوده سهم دولت اضافه و هم‌زمان با دریافت، مستقیماً به ردیف درآمدی که برای این منظور در قوانین بودجه سنواتی پیش‌بینی می‌شود، واریز گردد. تا برای پوشش کامل درمان افراد

ساکن در روستاها و شهرهای دارای بیست هزار نفر جمعیت و پایین تر و جامعه عشایری (در چهارچوب نظام ارجاع)، اختصاص یابد و پس از تحقق هدف مذکور نسبت به تکمیل و تأمین تجهیزات بیمارستانی و مراکز بهداشتی و درمانی با اولویت بیمارستان‌های مناطق توسعه نیافته، مصارف هیأت امنای ارزی و ارتقای سطح بیمه بیماران صعب‌العلاج و افراد تحت پوشش نهادهای حمایتی خارج از روستاها و شهرهای بالای بیست هزار نفر جمعیت اقدام شود.» که بر این اساس علی‌رغم پیش‌بینی نرخ ۸ درصدی مالیات و عوارض در قانون برنامه پنجم توسعه نرخ مالیات بر ارزش افزوده به (۹٪) افزایش یافته است که منبع درآمدی قابل توجهی برای تحقق اهداف مزبور است.

در حال حاضر کارکردهای اصلی قانون مالیات بر ارزش افزوده که عبارتند از:

الف - درآمدزایی: یکی از ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده آن است که بافاصله کمی از مصرف و هم‌زمان با بودجه جاری محقق و در همان سال وصول می‌گردد لیکن در قانون مالیات‌های مستقیم تأخیرهای فراوانی در سال وقوع تا سال وصول وجود دارد که با توجه به ظرفیت این پایه مالیاتی در قوانین بودجه سالانه و درآمد تولید ناخالص داخلی کشور مالیات قابل وصول از این محل توسط دستگاه‌های ذی‌ربط در قوانین بودجه سالانه کل کشور پیش‌بینی و پس از تصویب توسط مجلس محترم شورای اسلامی برای اجرا ابلاغ می‌گردد. بنابراین برخلاف سایر منابع مالیاتی، مالیات بر ارزش افزوده هر سال با توجه به پیش‌بینی تولید ناخالص داخلی سال بعد محاسبه و به‌عنوان هدف سازمان امور مالیاتی کشور در قانون بودجه تعیین می‌گردد. در همین راستا معاونت مالیات بر ارزش افزوده و سازمان امور مالیاتی کشور تمام مساعی و تلاش خود را مصروف داشته تا با توجه به امکانات و ظرفیت‌های مالیاتی موجود در کشور، اهداف و مأموریت‌های

سازمانی محوله را محقق نمایند. به گونه‌ای که در سال ۱۳۹۵ و با احتساب میزان وصولی عوارض ارزش افزوده، درصد قابل توجهی از کل درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده را به خود اختصاص بدهد در صورتی که این سهم در سال ۱۳۸۶ و در قالب قانون موسوم به تجمیع عوارض سهم اندکی از کل درآمدهای مالیاتی کشور را به خود اختصاص داده است.

ب - شفاف‌سازی: مالیات و عوارض موضوع این قانون در واقع نوعی مالیات بر مصرف است که پرداخت کننده آن خریداران کالا و خدمات می‌باشند. فعالان اقتصادی از جمله فعالان بخش تولید، صرفاً عامل انتقال بار مالی مالیات و عوارض مذکور به مصرف کنندگان بوده و هیچ‌گونه وجهی از محل درآمدها یا فروش خود پرداخت نمی‌نمایند. بر این اساس، اجرای صحیح این قانون موجب پیوند مبادلات اقتصادی و شفاف‌سازی فعالیت‌های اقتصادی و در نتیجه نظارت بر جریان کالا و خدمات در اقتصاد ملی شده و به تبع آن نظم و انضباط اقتصادی در درون کشور حاکم و تمامی جریان‌های ناصواب در بازارهای اقتصادی کار، کالا، پول و سرمایه را شناسایی و در نهایت موجب حذف آن‌ها می‌گردد. تشخیص مالیات و عوارض موضوع این قانون در مرحله اولیه بر مبنای خود اظهاری می‌باشد. مطابق با امکانات و نیروهای در اختیار و همچنین اولویت‌های تعریف شده، اظهارنامه‌های تسلیمی مؤدیان مطابق با شرایط و دستورالعمل رسیدگی در فرآیند حسابرسی‌های انجام شده و با ورود به محتوای معاملات، تاکنون تعداد ۳۲۰۰ شرکت صوری و کاغذی شناسایی گردیده است. شرکت‌های مذکور در سال‌های متمادی نظام اقتصادی کشور از جمله نظام بانکی، نظام رتبه‌بندی شرکت‌ها و حوزه مالیات‌های مستقیم را به گونه‌ای ناصواب متأثر می‌ساختند که با

عملیاتی شدن حسابرسی‌های مالیات بر ارزش افزوده که مبتنی بر صورت‌حساب و کارکرد شفاف‌سازی می‌باشد، فعالیت این قبیل شرکت‌ها نمایان گردید.

لازم به ذکر است علاوه بر تحقق کارکردهای مذکور که به‌واسطه بهره‌گیری از تجربیات اجرائی پنج‌ساله قانون موسوم به تجمیع عوارض و بهره‌مندی از سوابق اجرایی کلیه کشورهای معجری این نظام مالیاتی به‌دست آمده است آثار منفی آن نیز به‌ویژه اخذ مالیات و عوارض مضاعف و آبخاری اصلاح گردیده است.

## **معافیت‌های کالاها و خدمات موضوع ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده**

اصل (۵۱) قانون اساسی مقرر می‌دارد: هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود.

در همین چارچوب معافیت‌های موضوع ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش‌افزوده باهدف حمایت از مصرف‌کنندگان در (۱۷) بند ذیل ماده مذکور تبیین گردیده است که ازجمله می‌توان به معافیت‌های محصولات کشاورزی فراوری نشده به موجب بند (۱) ماده مذکور اشاره نمود. مطابق بند یادشده محصولات کشاورزی فراوری نشده از پرداخت مالیات و عوارض ارزش‌افزوده معاف می‌باشند. همچنین به موجب بند ۴ ماده مزبور سبب عمومی کالاهای مصرفی خانوار ازجمله آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج و ... و به موجب بند ۹ انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی و خدمات توان‌بخشی و حمایتی و به موجب بند ۱۴ انواع خدمات پژوهشی و آموزشی از پرداخت مالیات و عوارض ارزش‌افزوده معاف می‌باشند.



## معافیت صادرات کالاها و خدمات موضوع ماده (۱۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده

به موجب مفاد ماده (۱۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده و مبتنی بر اصل مقصد و به جهت بهبود تراز تجاری کشور، صادرات کالا و خدمات نه تنها مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نخواهد بود بلکه مالیات و عوارض پرداختی مربوط به نهاده‌ها و عوامل تولید بکار رفته در تولید محصول صادراتی یا محصول صادراتی خریداری شده به صادرکنندگان مسترد می‌گردد. ضمناً برای تسریع در استرداد به موجب ماده (۳۴) قانون رفع موانع تولید مصوب سال ۱۳۹۴ سازمان امور مالیاتی مکلف گردیده است ظرف یک ماه نسبت به استرداد مالیات و عوارض محصولات صادراتی اقدام نماید که در حال حاضر دستورالعمل اجرایی آن به ادارات کل امور مالیاتی ابلاغ گردیده است. نکته حائز اهمیت در دستورالعمل یادشده این می‌باشد که ادارات کل امور مالیاتی بدون الزام به بررسی دفاتر و صرفاً بر مبنای اسناد و مدارک تبیین شده در دستورالعمل مذکور نسبت به استرداد اقدام خواهند نمود.

یکی از معضلات اصلی در استرداد مالیات و عوارض صادرکنندگان، مقاومت ادارات کل امور مالیاتی بوده است که به دلیل تحقق کامل درآمدهای مالیاتی انگیزه برای استرداد نداشته‌اند بدین منظور مقرر گردید به منظور تسهیل در فرایند استرداد نسبت به تأمین اعتبار از محل وجوه متمرکز در خزانه اقدام شود که این امر موجب گردیده است که مالیات و عوارض استرداد شده به صادرکنندگان در هشت ماه اخیر نسبت به مدت مشابه سال قبل از رشد پنجاه درصدی (۵۰٪) برخوردار باشد. همچنین مقرر گردیده است در کلیه ادارات کل امور مالیاتی گروه‌های ویژه استرداد تشکیل گردد.

## اطلاع‌رسانی و آموزش (فرهنگ‌سازی جهت اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده)

اهم اقدامات انجام شده در خصوص اجرای مالیات بر ارزش‌افزوده به شرح ذیل می‌باشد:

۱- مکاتبه و اطلاع‌رسانی به تمام مؤدیان فراخوان شده از طریق ارسال پیامک، مکاتبه با اتحادیه‌ها، استفاده از ظرفیت‌های رسانه‌ای و ...

۲- انتشار و توزیع بیش از یک میلیون و سیصد هزار نسخه بروشور، معرفی، راهنما

۳- انتشار و توزیع رایگان بیش از دویست و پنجاه هزار نسخه قانون مالیات بر ارزش‌افزوده

۴- آموزش مستقیم و رایگان بیش از هفت صد هزار مؤدی، فعال اقتصادی و ذینفعان از طریق برگزاری سمینار و عقد قرارداد با حوزه دانشگاهی کشور که تاکنون نیز ادامه دارد.

۵- برگزاری چندین دوره تربیت مدرس برای تربیت مربیان ارزش‌افزوده از کارکنان و آحاد جامعه

۶- تنظیم ده‌ها توافق‌نامه با اصناف مختلف کشور در راستای تسهیل فرایندهای اجرایی قانون

علیرغم همه اقدامات یادشده همچنان ضعف‌هایی در فرایند اجرای مطلوب این نظام مالیاتی دیده می‌شود. که البته باید توجه داشت چالش‌های موجود تقریباً در تمامی کشورهای مجری در سال‌های اولیه به جهت کارکرد شفاف‌سازی که به دنبال دارد دیده می‌شود. در کشور ما نیز این چالش‌ها به‌ویژه در حوزه بازرگانی و اصناف که نگران شفاف‌سازی سطح فعالیت‌های اقتصادی خود می‌باشند وجود دارد. به چالش‌های موجود باید به عدم تمکین دستگاه‌های دولتی و شهرداری‌ها در

پرداخت مالیات و عوارض ارزش افزوده به فعالان اقتصادی اشاره نمود. که در این راستا سعی گردیده است که ضمانت‌های اجرایی مناسب برای تمکین در پرداخت مالیات و عوارض در اصلاحیه قانون پیش‌بینی گردد.

شایان ذکر است بخش عمده‌ای از مخالفت‌ها نیز آگاهانه و از سوی برخی اشخاص که نگران شفاف‌سازی فعالیت اقتصادی خود می‌باشند عنوان می‌گردد که متأسفانه بعضاً از سوی برخی مسئولین هم به دلیل ناآگاهی از مبانی نظری و اقتصادی نظام مالیات بر ارزش افزوده تکرار می‌گردد.

### **تفاوت تشخیص در قانون مالیات‌های مستقیم و قانون ارزش افزوده (دو فروش تشخیص در دورسیدگی به یک پرونده)**

اگرچه در یک نظام مالیاتی مطلوب می‌بایست مبنای تشخیص در هر دو حوزه یکسان باشد اما به دلایل زیر در خیلی از موارد یکسان نبودن فروش تشخیص این دو بخش اجتناب‌ناپذیر می‌باشد.

- ۱- عدم ارائه دفاتر، اسناد و مدارک توسط مؤدیان.
- ۲- متفاوت بودن مبانی نظری و اقتصادی، اعمال معافیت‌های متفاوت، نرخ متفاوت، دوره‌های زمانی متفاوت، مبنای شناسایی متفاوت فروش به دلیل متفاوت بودن مبانی و ...
- ۳- پایین بودن فروش‌های تشخیصی در حوزه عملکرد در برخی از اصناف نظیر رستوران‌ها، آژانس‌های هواپیمایی، هتل‌ها و ...، درحالی که در حوزه مالیات بر ارزش افزوده به دلیل اینکه بر مبنای فروش‌های واقعی مالیات و عوارض ارزش افزوده از مصرف‌کنندگان دریافت می‌گردد فروش‌های تشخیصی به واقعیت نزدیک‌تر است و می‌تواند در سال‌های بعد نیز مبنای تشخیص فروش واقعی در حوزه عملکرد باشد. این همان موضوعی است که می‌تواند یکی از دستاوردهای مهم اجرای مالیات بر ارزش افزوده تلقی گردد.

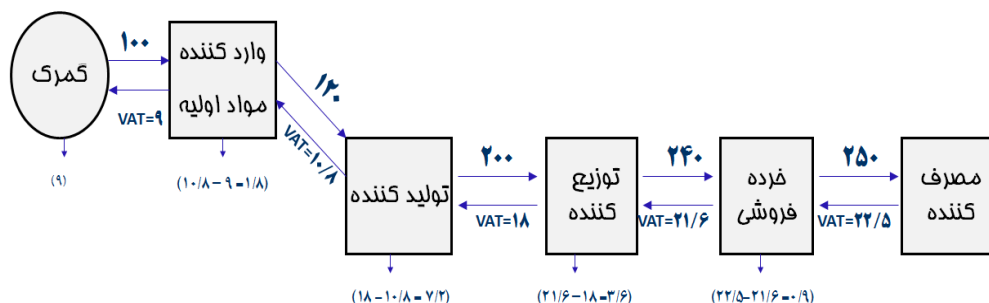
در اغلب کشورهای مجری مالیات بر ارزش افزوده، نرخ اعمال این مالیات بالاتر از ۱۵٪ می باشد درحالی که نسبت مالیات بر ارزش افزوده وصولی به مجموع درآمدهای مالیاتی صرفاً ۳۰ تا ۴۰٪ است درحالی که در کشور ما با نرخ ۹٪ در سال ۱۳۹۵ سهم مجموع مالیات و عوارض ارزش افزوده وصولی بیش از ۵۰٪ درآمدهای مالیاتی را تشکیل می دهد. این موضوع قبل از اینکه مبین عملکرد خوب در حوزه مالیات بر ارزش افزوده باشد بیانگر ظرفیت بالقوه مالیاتی ستانی در حوزه عملکرد می باشد. البته در این دو حوزه برای تطبیق بیشتر باید سرعت تبادل اطلاعات بین حوزه عملکرد و ارزش افزوده افزایش یافته و در مواردی که امکان دارد مبانی تشخیص فروش این دو حوزه را از طریق اصلاح قانون به هم نزدیک نمود.

### مالیات بر ارزش افزوده و اصناف

متأسفانه به دلیل عدم آگاهی کامل از مبانی قانون مالیات بر ارزش افزوده، برخی مسئولین و بعضاً آحاد جامعه فکر می کنند که کل مبلغ مالیات و عوارض ارزش افزوده دریافتی اصناف از مصرف کنندگان نهایی می بایست به حساب خزانه دولت واریز گردد. درحالی که با احتمال قریب به یقین، کمتر از ۲۰٪ مالیات ارزش افزوده وصول شده در زنجیره آخر توسط اصناف به حساب سازمان امور مالیاتی واریز می شود به این مفهوم که مبلغ مالیات بر ارزش افزوده وصول شده از مصرف کننده نهایی در حلقه آخر (توسط اصناف) با کسر مالیات و عوارض پرداختی توسط اصناف به حلقه های ماقبل قابلیت واریز به خزانه دولت را دارد و معادل ۸۰٪ مالیات و عوارض ارزش افزوده قبلاً توسط حلقه های ماقبل از انتهای زنجیره به حساب واریز گردیده است که با ذکر یک مثال تبیین می گردد:

برای تبیین نحوه انتقال بار مالیاتی به مصرف کننده نهایی و نحوه تسویه حساب فعالان اقتصادی مشمول در نظام مالیات بر ارزش افزوده، یک زنجیره فرضی با

حضور ۴ فعال اقتصادی اعم از واردکننده مواد اولیه، تولیدکننده، توزیع کننده و خرده فروش را مدنظر قرار می دهیم تا زنجیره یک کالا را از زمانی که به عنوان مواد اولیه وارد کشور و نهایتاً به عنوان کالا به دست مصرف کننده نهایی می رسد را از حیث مالیات بر ارزش افزوده مورد بررسی قرار دهیم.



جمع کل مالیات واریز شده توسط عناصر زنجیره های واردات ، تولید ، توزیع به خزانه

$$=$$

$$\text{خرده فروشی (۰/۹)} + \text{توزیع کننده (۳/۶)} + \text{تولید کننده (۷/۲)} + \text{وارد کننده مواد اولیه (۱۱/۸)} + \text{گمرک (۹)}$$

$$=$$

$$\text{کل مالیات وصول شده از زنجیره مذکور} = ۲۲/۵$$

همان گونه که ملاحظه می گردد:

۱- ۸۰٪ از کل مالیات وصول شده در زنجیره در بخش واردات و تولید وصول

می شود.

۲- تنها ۱۶٪ از کل مالیات وصول شده مربوط به بخش توزیع و عمده فروشی

می باشد.

۳- سهم خرده فروشی از کل مالیات وصول شده در زنجیره معادل ۴٪ می باشد.

بنابراین در اجرا و پیاده سازی نظام مالیات بر ارزش افزوده، علاوه بر در نظر گرفتن میزان وصول مالیات، می باید میزان هزینه وصول را مدنظر قرارداد و تا سطحی که توجیه اقتصادی دارد اقدام به مشمولیت فعالان اقتصادی نمود. زیرا تنها با مشمولیت دو عنصر اول زنجیره یعنی واردکننده و تولیدکننده، حدود ۸۰٪ از درآمدهای مورد انتظار در زنجیره وصول می گردد. درحالی که اجرای این مالیات تا سطح خرده فروشی علاوه بر اینکه هزینه های وصول را به دلیل افزایش تعداد مؤدیان و کنترل و نظارت بیشتر توسط سازمان افزایش می دهد، درآمد کمتری را نیز نصیب دولت می نماید. حتی ممکن است با توجه به فرهنگ اجتناب مالیاتی در بخش خرده فروشی، میزان هزینه های وصولی چیزی بیشتر از درآمد حاصله از مشمولیت این بخش باشد.

در خصوص برخی از اصناف نظیر رستوران ها، هتل ها، تلافروش ها که بخش عمده ای از مالیات بر ارزش افزوده در حلقه آخر وصول می گردد و عمده آن می بایست به حساب خزانه واریز شود، اخیراً در یک برنامه جامع رسیدگی کشور دستور رسیدگی به پرونده های اصناف مذکور صادر گردیده است.

## استقرار صندوق‌های مکانیزه فروش

اگرچه بخش بسیار کمی از مالیات و عوارض ارزش افزوده در حلقه آخر وصول می‌گردد و بخش عمده آن در حلقه‌های قبل وصول می‌گردد و می‌توان با حذف برخی از اصناف از مشمولیت مالیات و عوارض ارزش افزوده و چشم‌پوشی از بخش ناچیز حلقه آخر از طریق احتساب مالیات و عوارض ارزش افزوده به بهای تمام‌شده نسبت به انتقال بار مالی این نوع مالیات به صورت غیرملموس به مصرف‌کنندگان نهایی اقدام نمود (اقدامی که در برخی کشورها بدون نیاز به صندوق مکانیزه عملیاتی گردیده است)، لیکن استقرار صندوق مکانیزه برای نظام مالیاتی و از جمله حوزه مالیات بر عملکرد و ارزش افزوده اجتناب‌ناپذیر می‌باشد که در حال حاضر لایحه استقرار صندوق مکانیزه فروش تقدیم مجلس محترم شورای اسلامی گردیده است.

## لایحه قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده

لایحه قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده پس از هزاران ساعت کار کارشناسی در سازمان امور مالیاتی کشور و وزارت امور اقتصادی و دارایی با دعوت از کارشناسان، فعالان اقتصادی و خبرگان مالیاتی، نهایی و تقدیم دولت محترم گردید. در دولت نیز با انجام کار کارشناسی و دعوت از ذینفعان مختلف در کمیسیون اقتصادی دولت لایحه مذکور نهایی و توسط هیأت دولت جهت تصویب به مجلس شورای اسلامی ارائه شده است.

در تهیه و تدوین لایحه مذکور تلاش بر این بوده که با استفاده از تجربه هشت ساله اجرای قانون، تجربه سایر کشورها، نقطه نظرات کارشناسان و همچنین تقویت ضمانت‌های اجرایی قانون، گسترش معافیت‌های مالیاتی مربوط به کالا و

خدمات سبد مصرفی خانوار و اعمال حمایت از تولید و سرمایه‌گذاری، نسبت به اجرای مطلوب قانون در کشور متناسب با ساختارهای اقتصاد کشور توجه گردد.

## **استفاده از سامانه‌های الکترونیکی و نرم‌افزاری در اجرای مالیات بر ارزش افزوده**

در حال حاضر کلیه عملیات مالیات بر ارزش افزوده شامل ثبت‌نام، تسلیم اظهارنامه، پرداخت مالیات و عوارض، تشخیص و رسیدگی، صدور برگ قطعی و عملیات اجرایی وصول، از طریق سامانه نرم‌افزاری مالیات بر ارزش افزوده صورت می‌گیرد که یکی از نقاط قوت و برجسته اجرای این نوع مالیات در کشور می‌باشد. همچنین سامانه مدیریت عملیاتی مالیاتی ویژه مدیران و کارکنان نیز طراحی و اجرایی گردیده است. پایگاه اینترنتی اطلاع‌رسانی به نشانی [www.vat.ir](http://www.vat.ir) نیز از ابتدای اجرای قانون عملیاتی و اجرایی گردیده است.

### **برگشت مالیات بر ارزش افزوده اشخاص کم‌درآمد**

مالیات و عوارض ارزش افزوده بر کالا و خدمات وضع می‌گردد و چنانچه مقرر باشد معافیتی در قانون منظور شود از طریق اعمال بر معافیت کالا و خدمات اجرا می‌شود که این مهم با اعمال معافیت بر ۷۰٪ از سبد مصرفی خانوار در ماده (۱۲) قانون پیش‌بینی گردیده است و در اصلاحیه قانون نیز این معافیت‌ها طیف وسیع‌تری از کالاها و خدمات را شامل می‌شوند ولی به‌طور کلی اعمال هرگونه معافیت برای اشخاص ضمن تعارض با مبانی نظری و اقتصادی این نوع مالیات دارای معاذیر اجرایی و مفسده فراوان خواهد بود. شایان ذکر است یکی از کارکردهای اقتصادی اجرای این نوع مالیات بهبود الگوی مصرف می‌باشد و مطابق آن افراد با مصرف



بیشتر سهم بیشتری نیز به عنوان مالیات و عوارض پرداخت می نمایند. مضاف بر اینکه برای حمایت از افراد کم درآمد می بایست این رویکرد در نظام یارانه ای دولت با تجدیدنظر در شیوه فعلی توزیع نظام یارانه ای کشور اصلاح گردد.

### **حذف اثر آبخاری با اجرای مالیات بر ارزش افزوده**

از جمله ایراداتی که به مالیات فروش مترتب می باشد، شائبه اخذ مالیات مضاعف یا همان اثر آبخاری است. موضوعی که در اجرای قانون موسوم به تجمیع عوارض همواره مورد اعتراض فعالان اقتصادی بوده است. در قانون مالیات بر ارزش افزوده با استفاده از تجربه اجرایی قانون تجمیع عوارض و با اتخاذ روش تفریقی غیرمستقیم و سیستم اعتباری به گونه ای عمل گردیده است که مالیات و عوارض پرداختی در هر مرحله به عنوان اعتبار مالیاتی قابل کسر از مالیات و عوارض دریافتی خواهد بود و مؤدی مالیاتی صرفاً مکلف به پرداخت مابه التفاوت می باشد. در یک نظام اجرایی مطلوب مؤدی از منابع مالی خود وجهی را به عنوان مالیات بر ارزش افزوده پرداخت نخواهد کرد.

### **اعمال معافیت به مالیات بر ارزش افزوده مسکن**

عرضه اموال غیرمنقول از جمله مسکن مشمول مالیات و عوارض ارزش افزوده نمی باشد. همچنین مالیات و عوارض ارزش افزوده پرداختی فعالان اقتصادی برای تحصیل انواع دارایی های ثابت از جمله مسکن به عنوان اعتبار مالیاتی قابل کسر از مالیات و عوارض دریافتی می باشد. لیکن اعمال معافیت نسبت به نهاده ها و عوامل تولید در بخش مسکن نظیر آهن، ابزارآلات، سنگ، سیمان نه تنها دارای معاذیر اجرایی فراوان بلکه دارای مفسده های احتمالی می باشد و مطالعه های دستاوردهای

کشورهای مجری نیز این موضوع را تأیید می‌نمایند. در حالی که به نظر نمی‌رسد در خیلی از موارد افزایش نهاده و عوامل تولید بکار رفته در مسکن دارای توجیه اقتصادی باشد و روند افزایش ده سال گذشته نیز شاهد این مدعا می‌باشد و تنها اثر افزایش قابل توجیه می‌تواند همان ۹٪ مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد که در قالب مکانیزم توزیع مجدد، صرف توسعه زیربنایی اقتصادی کشور می‌گردد.

### موانع، مشکلات و چالش‌های اساسی

- ۱- ناخوشایند بودن اجرای این نظام مالیاتی به دلیل کارکرد شفاف‌سازی آن.
- ۲- عدم درک مشترک از مفهوم مالیات بر ارزش افزوده با توجه به تعریف مندرج در ماده (۳) قانون مالیات بر ارزش افزوده.
- ۳- درخواست‌های مکرر برای اعمال معافیت‌های بخشی، منطقه‌ای و اشخاص که با مبانی نظری و اقتصادی این نوع مالیات در تعارض می‌باشد.
- ۴- نگرانی فعالان اقتصادی از افزایش مالیات بر درآمد.
- ۵- ناآشنایی مسئولین و دولتمردان با مبانی این نوع مالیات، که اگرچه این نظام مالیاتی به دلیل نوپا بودن در کشور دارای ایراداتی می‌باشد لیکن بزرگنمایی این مشکلات از سوی گروهی از فعالان اقتصادی که نگران تأثیر کارکردهای شفاف‌سازی و مستندسازی فعالیت‌های اقتصادی خود می‌باشند بعضاً موجب ایجاد نگرش منفی مسئولان کشور به اجرای این نوع مالیات گردیده است.
- ۶- لزوم تقویت ساختار اجرایی، فضای اداری، نیروی انسانی و ...