

ارزیابی معافیت کالا و خدمات در قانون مالیات بر ارزش

افزوده

یگانه موسوی جهرمی^۱

سعید توتونچی ملکی^۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۷/۲۲ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۱۱/۱۴

چکیده

مالیات بر ارزش افزوده کارآمد نسبت قیمت‌ها را مختل نمی‌کند و مالیاتی است به شدت تنازلی که اثر سویی بر توزیع درآمد دارد و از نظر اجرایی مشکلات قابل توجهی را ایجاد می‌کند. یکی از ابزارهای تخفیف تبعات توزیعی و اجرایی مالیات بر ارزش افزوده، استفاده از ابزار معافیت‌ها است ولی زیاده‌روی در استفاده از این ابزار منجر به ناکارآمدی شدید این مالیات می‌شود و بسیاری از مزایای این مالیات را زایل می‌کند. هدف از این مقاله ارزیابی معافیت‌های اعطایی در قانون مالیات بر ارزش افزوده و بررسی این موضوع است که آیا در طراحی نظام مالیات بر ارزش افزوده، بده-بستان میان اهداف کارایی، توزیع درآمد و سهولت اجرا در نظر گرفته شده است یا خیر؟

واژه‌های کلیدی: توزیع درآمد، ابزارهای تخفیف تبعات توزیعی، اهداف کارایی

۱. عضو هیات علمی دانشگاه پیام نور yeganehmj@gmail.com

۲. دانشجوی دکتری اقتصاد (نویسنده مسئول) gmail.com@totonchi۵۹

۱- مقدمه

در دهه‌های اخیر، مالیات بر ارزش افزوده به وجه قالب مالیات‌های غیرمستقیم در اغلب کشورهای دنیا تبدیل شده است. از جمله دلایل حذف انواع مالیات‌های غیرمستقیم و جایگزین نمودن آنها با مالیات بر ارزش افزوده می‌توان به موارد زیر اشاره کرد (ضیایی بیگدلی و طهماسبی بلداجی، ۱۳۸۸):

- (۱) جلوگیری از اخذ مالیات‌های مضاعف و آبشاری
- (۲) کاهش حداکثری آثار سوء تخصیصی مالیات‌های غیرمستقیم به واسطه عدم ایجاد اختلال در قیمت‌های نسبی

(۳) خارج کردن بار مالیات از زنجیره تولید و انتقال آن به مصرف‌کننده نهایی لااقل از نظر حسابداری

(۴) جلوگیری از فرار مالیاتی با انتقال وظیفه مالیات‌ستانی به مؤدیان

حداقل سه مزیت از چهار مزیت بالا زمانی حاصل می‌شود که مالیات با نرخ واحدی بر ارزش تمامی کالاها و خدمات مورد معامله وضع شود و به این ترتیب قیمت‌های نسبی مختل نشود و علائم ارسالی به عوامل اقتصادی منجر به عدم استفاده از هر عامل در بهترین مورد مصرفش نگردد.

اما وضع مالیات به شیوه فوق‌الذکر این پرسش را مطرح می‌کند که آیا دستیابی به کارایی در وضع مالیات بر ارزش افزوده اثر منفی بر توزیع درآمد ندارد و منجر به افزایش فاصله طبقات درآمدی نمی‌شود. به واقع پاسخ این سؤال مثبت است و همان‌طور که در قسمت نظری مقاله تشریح خواهد شد مالیات بر ارزش افزوده کارآمد، مالیاتی است بس تنازلی که آثار سویی بر توزیع درآمد دارد.

در واکنش به این اثر تنازلی مالیات بر ارزش افزوده، پیشنهاد شده است که کالاها و خدمات در سبد مصرفی خانوارهای فقیر معاف از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده شود، اما توضیح داده خواهد شد که هر معافیتی که به کالاها و خدمات اعطا می‌شود به منزله از دست دادن چند مزیت از مزایای مالیات بر ارزش افزوده است. لذا بلافاصله این پرسش قابل طرح است که تا چه حد از دست دادن کارایی برای اصلاح توزیع درآمد قابل قبول است و بالعکس.

هدف از این مقاله بررسی این پرسش‌ها است که: در قانون مالیات بر ارزش افزوده چه کالاها و خدماتی معاف شده است؟، آیا این معافیت‌ها در انطباق با مبانی نظری و تجربیات جهانی است و آیا می‌توان اصلاحاتی را در جهت توسعه یا تحدید دامنه معافیت‌ها ارائه نمود؟

در راستای دستیابی به این هدف، ادامه مقاله به این ترتیب سازماندهی شده است: پس از مقدمه، مبانی نظری تشریح شده است که خود شامل پاسخ به سؤالاتی از این دست است که: در چه شرایطی مالیات

بر ارزش افزوده کارآمد است؟ چرا مالیات بر ارزش افزوده کارآمد تنازلی است و آیا به لحاظ نظری اعطای معافیت، توجیهی جز کاستن از بار تنازلی مالیات بر ارزش افزوده دارد یا خیر؟ پس از بررسی مبانی نظری، تجارب سایر کشورها در اعطای معافیت مالیات بر ارزش افزوده مرور شده، و به این پرسش پرداخته می‌شود که برای هر یک از دلایل اعطای معافیت کدام دسته از کالاها و خدمات از پرداخت مالیات معاف شده‌اند؟ در قسمت چهارم مقاله، متناسب با مبانی نظری و تجربه سایر کشورها، این موضوع مورد بررسی قرار می‌گیرد که در ایران چه کالاها و خدماتی معاف شده‌اند و آیا معافیت متناسب با اهداف طراحی شده‌اند یا خیر؟ در قسمت آخر، ضمن جمع‌بندی مقاله، پیشنهاداتی جهت اصلاح معافیت‌های قانون مالیات بر ارزش افزوده ارائه می‌گردد.

۲- مبانی نظری معافیت از مالیات بر ارزش افزوده

لیونل رابینز علم اقتصاد را «علم تخصیص منابع کمیاب بین نیازهای نامحدود» تعریف کرده است. بر اساس این تعریف، اقتصاددانان به دنبال ساختارهایی بوده‌اند که وقتی فعالان اقتصادی در چارچوب آنها نفع شخصی خود را دنبال می‌کنند، تخصیص منابع محدود به کاراترین شکل ممکن صورت پذیرد. این هدف با ساختار رقابتی در اقتصاد قابل تحقق است. تحقق ساختار رقابتی نیز منوط به برقراری فروضی چون تعدد عوامل اقتصادی، وجود اطلاعات کامل، آزادی ورود و خروج و قیمت‌پذیر بودن عوامل اقتصادی است. با اینکه هنوز هم شرایط فوق برای تحقق رقابت، لازم تلقی می‌گردد اما اقتصاددانانی چون رابینسن از دهه ۱۹۳۰ استدلال نموده‌اند که تنها شرط رقابت آن است که عوامل اقتصادی قیمت‌پذیر باشند^۱. قیمت‌پذیر بودن عوامل اقتصادی بدان معناست که همه آنها با قیمت‌های نسبی یکسانی مواجه باشند. قیمت نسبی محدود به نسبت قیمت کالاها و خدمات به یکدیگر نمی‌شود و طیف وسیعی از موضوعات را در بر می‌گیرد. قیمت‌های نسبی که با شیب قید بودجه افراد نشان داده می‌شوند به واقع کلمه انعکاس فرصت‌ها و قیودی هستند که افراد برای بهره‌مندی از کالاها و خدمات، استفاده از نیروی کار و سرمایه، ورود به بازارهای مختلف و نظایر آن پیش‌روی خود دارند. افراد با توجه به این قید و شکل ترجیحات خود تصمیم می‌گیرند که آیا مثلاً در فلان فعالیت سرمایه‌گذاری کنند یا فلان کالا را تقاضا کنند یا فلان خدمت را عرضه کنند یا خیر. بنابراین، قیمت‌های نسبی نقش تعیین‌کننده‌ای در تمام تصمیمات اقتصادی افراد دارند.

۱. برای مطالعه بیشتر در این مورد به مقالات زیر رجوع کنید:

- Robinson Joan (1993); The Economics of Imperfect Competition.
- Robinson Joan (1934); «What is Perfect Competition?», Quarterly Journal of Economics.

در این میان قوانین و مقررات حاکم بر نظام اقتصادی هر کشور نیز تأثیر مهم و معناداری در شکل‌گیری قیمت‌های نسبی دارند و در اینکه تصمیم‌گیران منفرد اقتصادی چه علامتی دریافت می‌کنند و چگونه منابع در اختیار خود را تخصیص می‌دهند، مؤثرند. برای مثال، وقتی که یک شرکت خصوصی اجازه واردات بنزین نداشته باشد یا نتواند از دولت نفت خریداری کند، هزینه و قیمت نسبی این فعالیت‌ها برای او به سمت بی‌نهایت میل می‌کند و در نتیجه باید منابعش را به سمت سایر فعالیت‌ها سوق دهد.

تا اینجا چنین استدلال شد که: ۱. شرط رقابتی بودن بازار و تخصیص کارایی منابع این است که همه عوامل اقتصادی با قیمت‌های نسبی یکسانی مواجه باشند. ۲. قیمت‌های نسبی قیود پیش‌روی افراد را شکل می‌دهند و دایره شمول آن‌ها بسیار وسیع‌تر از آن چیزی است که معمولاً تصور می‌شود. این قیمت‌های نسبی تأثیر تعیین‌کننده‌ای در تمام تصمیمات اقتصادی افراد دارند. ۳. قوانین و مقررات حاکم بر نظام اقتصادی یک کشور در زمره مهم‌ترین تعیین‌کننده‌های قیمت‌های نسبی هستند و از این رو تأثیر بسزایی در کارایی یا ناکارایی تخصیص منابع دارند. سیاست‌های مالیاتی نیز قیمت‌های نسبی را متأثر کرده و از این طریق تعادل‌های بهینه را برای گروه‌های مختلف تغییر می‌دهند. دولت‌ها، مشوق‌ها یا معافیت‌های مالیاتی سیستم مالیات بر ارزش افزوده را به دلایل گوناگونی در دستور کار خود قرار می‌دهند. جدول ۱ مهمترین انگیزه دولت‌ها در ارایه معافیت یا مشوق مالیاتی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده را نشان داده است.

جدول (۱) - انگیزه‌های اصلی ارائه معافیت و مشوق مالیاتی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده و

مصادیق و دلایل توجیهی آن

ردیف	انگیزه اصلی ارائه معافیت و مشوق در سیستم مالیات بر ارزش افزوده	دلایل توجیهی	برخی از مصادیق
۱	کاهش اثر تنازلی مالیات بر ارزش افزوده با اعطای معافیت به برخی از کالاها و خدمات ضروری	۱. پائین بودن کثتش قیمتی تقاضا برای کالاها و خدمات ضروری ۲. بالا بودن سهم کالاها و خدمات ضروری در سبد مصرفی خانوارهای کم درآمد	خدمات بهداشتی و درمانی، خدمات آموزشی، خدمات و محصولات فرهنگی، آرد، شیر، انواع نان، نهاده‌های کشاورزی
۲	حمایت از تولید با اعطای معافیت به برخی از نهاده‌ها، کالاها و واسطه‌ای و عوامل تولید	کاهش هزینه تولید و قیمت تمام شده برخی از محصولات و افزایش رقابت پذیری بخش‌های مولد اقتصادی	ماشین آلات و تجهیزات خطوط تولید
۳	حمایت از صادرات	پایبندی به اصل مقصد و اجتناب از اخذ مالیات مضاعف از کالاها و ایرانی که در بازارهای خارجی مصرف می‌شود	کلیه کالاها و خدمات صادراتی
۴	معاف کردن کالاها و خدمات ارائه شده توسط بخش عمومی	۱. تأمین مالی کالاها و خدمات عمومی از محل درآمدهای مالیاتی ۲. عدم احتساب وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی به عنوان مؤدی ۳. پائین بودن کثتش قیمتی کالاها و خدمات عمومی	تأمین امنیت، وضع قوانین، حمل و نقل عمومی، آموزش دولتی و ...
۵	رعایت اصل مقرون به صرف بودن ارائه معافیت به دلیل مشکلات و هزینه‌های اجتماعی و اقتصادی ناشی از مشمول شدن این بخش از کالاها و خدمات یا مودیان	۱. اجتناب از اخذ مالیات‌هایی که هزینه‌های آنها بیش از منافع آنها است. ۲. اجتناب از توسعه بوروکراسی لازم برای اجرای قانون ۳. اجتناب از درگیر کردن طیف وسیعی از مردم در نظام مالیات بر ارزش افزوده به عنوان مؤدی ۴. اجتناب از درگیر شدن در پیچیدگی‌های محاسبات	محصولات کشاورزی فرآوری نشده مشاغلی که صاحبان آنها گردش مالی کمتر از یک حد آستانه است ارزش افزوده خدمات بانکی و بیمه‌ای
۶	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف	اجتناب از اخذ مالیات مضاعف	خرید و فروش ارز یا پول رایج کشورهای خارجی، تسهیلات بانکی حق بیمه پرداختی به شرکت‌های بیمه

مأخذ: یافته‌های تحقیق

اتمام انگیزه‌های بیان شده برای ارائه معافیت یا مشوق مالیاتی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده در جدول فوق با هدف کاستن از اثر تنازلی مالیات بر ارزش افزوده^۱، حمایت از برخی بخش‌های مولد اقتصاد، توسعه و تقویت صادرات و رقابت‌پذیری اقتصاد ملی در عرصه بین‌المللی، کاستن از هزینه‌های اجرایی و رعایت اصل مقرون به صرفه بودن مالیات به همراه برخی ملاحظات سیاستی در حوزه مدیریت اقتصادی صورت می‌گیرد.

در مقابل عده دیگری از صاحب‌نظران اقتصادی ارائه معافیت‌ها یا مشوق‌های مالیاتی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده را دارای آثار سوء دانسته و معتقدند که هر چه فهرست کالاها و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده مختصر باشد، در این صورت کارایی افزایش و هزینه‌های اجرای این سیستم مالیاتی کاهش خواهد یافت. به عبارت دیگر از منظر این گروه، ارائه معافیت‌های مالیاتی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده نقض منطقی اصلی این سیستم مالیاتی بوده و هزینه اجرایی و کارآمدی این نوع از مالیات را تهدید می‌کند. مهمترین استدلال مخالفین ارائه معافیت یا مشوق مالیاتی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده در جدول ۲ آمده است.

۱. منظور از اثر تنازلی مالیات در سیستم مالیات بر ارزش افزوده این است که در این مالیات معمولاً همه کالاها و خدمات مورد مبادله مشمول مالیات می‌شوند و مصرف‌کننده کالاها و خدمات موظف‌اند در کنار پرداخت هزینه خرید کالاها و خدمات، مالیات را نیز پرداخت کند. با توجه به دامنه گسترده اجرای این نوع از سیستم مالیاتی و مشمول شدن تقریباً همه کالاها و خدمات در اقتصاد و همچنین با فرض نرخ یکسان مالیات، در این شرایط مصرف‌کنندگان با طبقه درآمدی پایین مجبورند سهم بیشتری از درآمد خود را به عنوان مالیات پرداخت کنند. دلیل این امر آن است که طبق تئوری‌های اقتصادی گروه‌های درآمدی با سطح درآمد پایین در مقایسه با گروه‌های درآمدی با سطح درآمد بالا، سهم بیشتری از درآمد خود را صرف هزینه‌های جاری کرده و لذا در این شرایط طبیعتاً این گروه نسبت به گروه‌های درآمدی بالا نسبت بیشتری از درآمد خود را به عنوان مالیات پرداخت می‌کند. البته باید توجه شود که مقدار مطلق مالیات پرداختی توسط اقشار پردرآمد از اقشار کم درآمد بیشتر است. اما نسبت و سهم مالیات پرداختی این گروه از درآمدها کم است. این ویژگی مالیات بر ارزش افزوده را اثر تنازلی مالیات گویند. به عبارت دیگر بدلیل یکسان و غیرتصادفی بودن نرخ مالیاتی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده، اقشار کم درآمد به‌طور نسبی فشار مالیاتی بیشتری را متحمل می‌شوند؛ که این مسئله از بعد عدالت اجتماعی محل تامل است (برای مطالعه بیشتر در این مورد رجوع شود به: محمدتقی ضیایی بیگدلی و طهماسبی بلداجی فرهاد، همان).

جدول (۲) - مهمترین دلایل مخالفت با ارائه معافیت و مشوق مالیاتی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده

ردیف	دلایل مخالفت	تبیین آثار نامطلوب ارائه معافیت یا مشوق
۱	برهم خوردن اصل مقصد در تجارت بین الملل	با معاف کردن صادرات و نپذیرفتن اعتبار مالیات پرداخت شده توسط مراحل مختلف تولید و توزیع، قیمت تمام شده کالای ایرانی در بازارهای خارجی افزایش می یابد. این موضوع ناقض اصل مقصد است.
۲	ایجاد مزیت رقابتی برای کالاهای وارداتی	اگر بخشی از کالاهای وارداتی معاف از مالیات بر ارزش افزوده شوند و کالاهای مشابه یا جایگزین تولید داخل این کالاهای از این معافیت بهره مند نباشند یا اگر از معافیت بهره مند هم شدند معافیت آنها از نوع معافیت با نرخ صفر نباشد؛ در این شرایط قیمت تمام شده کالاهای وارداتی در مقابل قیمت تمام شده کالاهای مشابه یا جایگزین تولید داخل کاهش یافته و این امر با فرض یکسان بودن سایر شرایط، مزیت قیمتی و مصرفی کالاهای وارداتی نسبت به کالاهای تولید داخل را تقویت می کند
۳	تشویق به ادغام عمودی و برنامه ریزی برای تهاجم مالیاتی	تصور کنید برخی از کالاهای نهایی تولید شده مانند خودرو از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف باشند اما کالاهای واسطه ای و قطعات تشکیل دهنده و بکار گرفته شده در تولید این کالا (قطعه های تولید شده توسط قطعه سازان) مشمول پرداخت مالیات بر ارزش افزوده باشند. در این شرایط فروشنده خودرو به عنوان خریدار قطعه و طبیعتاً پرداخت کننده مالیات بر ارزش افزوده این بخش از کالاها به دلیل عدم توانایی انتقال بار مالیاتی پرداخت شده برای قطعات به کالای نهایی، مجبور است یا کالای نهایی خود را با قیمت بالاتر عرضه کند یا برای استفاده از امکان معافیت، فرآیند قطعه سازی را به عنوان بخشی از صنعت خودرو در این صنعت ادغام کند (ادغام عمودی). آثار زیان بار اقتصادی این تصمیم در قالب تغییر مقیاس های تولید، از بین رفتن زنجیره های تخصصی تولید در صنایع مختلف، تمرکز زدایی در صنایع بزرگ، کاهش درآمدهای مالیاتی دولت یا کم شدن حاشیه سود برخی از فعالیت ها قابل بررسی است
۴	اجتناب از اثر آبشاری	اگر گروهی از کالاها در سیستم مالیات بر ارزش افزوده معاف از پرداخت مالیات شوند (معافیت با نرخ غیر صفر) در این شرایط هر مالیات پرداخت شده در فرآیند تولید یا توزیع این کالاها اعتبار مالیاتی پرداخت کننده تلقی نشده و در نهایت به تولید کننده این کالاها استرداد نخواهد شد. لذا با در قالب کسر از حاشیه سود تولید و عرضه کننده کالای معاف یا در قالب افزایش قیمت کالای معاف یا حالتی بینابین (بسته به شرایط بازار کالا و کشش عرضه و تقاضای آن) یکی از دو وضعیت فوق خواهد بود
۵	مقرون به صرفه شدن جعل اسناد برای استفاده از مزایای استرداد مالیاتی	ارائه معافیت مالیاتی با نرخ صفر در سیستم مالیات بر ارزش افزوده شرایطی را فراهم می کند که ارائه کننده کالای معاف با نرخ صفر امکان این را داشته باشد تا با ارائه اسناد و مدارک، مالیات های پرداختی در فرآیندهای تولید و توزیع کالای خود را از سیستم مالیاتی استرداد کند. این موضوع برخی از مودیان را به فکر سوء استفاده از این روش برای سندسازی و استرداد مالیات های پرداخت نکرده از سازمان مالیاتی می کند. بنابراین سندسازی یا جعل اسناد مالی برای استرداد مالیاتی خلاف واقع یکی از چالش های جدی و نقطه آسیب پذیری سیستم مالیات بر ارزش افزوده است

ماخذ: استخراج محقق از منابع مختلف

استدلال اصلی این مقاله آن است که چگونگی و نحوه اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در یک اقتصاد می‌تواند در تعیین قیمت‌های نسبی کالاها و خدمات موثر بوده و از این طریق کارایی در تخصیص منابع و توزیع درآمدها را متاثر کند. برای مثال اگر بنا باشد نظام مالیات بر ارزش افزوده بدون ارائه معافیت یا مشوق مالیاتی و با نرخ یکسان برای همه کالاها و خدمات برقرار شود، در این صورت اجرای این سیستم مالیاتی عملاً تأثیری بر قیمت‌های نسبی اقتصاد نداشته و نمی‌تواند اثر اختلالی روی تخصیص منابع داشته باشد. به عبارت دیگر در شرایط اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده با نرخ یکسان و برابر برای همه کالاها و خدمات، تخصیص کارایی منابع در اقتصاد برهم نمی‌خورد. اما همانطور که بیان شد این روش اجرا در عمل مقدور نبوده و دولت‌ها به دلیل داشتن ملاحظات متعددی از جمله کاستن از اثر تنزلی مالیات بر ارزش افزوده، حمایت از تولید، حمایت از صادرات و کمک به رقابت‌پذیری اقتصاد، ایجاد بسترهای کارآمدی نظام مالیاتی و کاستن از هزینه‌های اجرایی سیستم مالیاتی و رعایت اصل مقرون به صرفه بودن مالیات‌ها و ...، اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده به همراه ارائه معافیت یا مشوق مالیاتی و در نظر گرفتن نظام چند نرخ را در دستور کار قرار می‌دهند.

بنابراین دولت‌ها در اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده با دو مسئله اساسی روبرو هستند: (۱) اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده با نرخ یکسان و برابر برای همه کالاها و خدمات بدون اثر اختلالی در تخصیص منابع. این شیوه همراه با برخی مشکلات مانند اثر تنزلی، عدم ملاحظه برخی سیاست‌گذاری‌های اقتصادی در حمایت از بخش تولید، کارایی نظام مالیاتی و اجرای این سیستم با هزینه‌های کم است.

(۲) اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده به همراه معافیت مالیاتی و تعیین نرخ‌های مختلف برای کالاها و خدمات با توجه به اهداف سیاستی موردنظر؛ در این سیستم اگرچه ارائه معافیت یا اجرای مالیات بر ارزش افزوده چند نرخ می‌تواند تا حدودی از اثر تنزلی و همچنین هزینه‌های اجرای این نظام مالیاتی بکاهد؛ اما این روش هزینه‌های دیگری در قالب اثر اختلالی در سیستم تخصیص منابع را به دنبال داشته و ناکارایی ناشی از عدم تخصیص بهینه را به نظام اقتصادی تحمیل و از این طریق زیان رفاهی ناشی از نظام مالیاتی را افزایش می‌دهد.

مقاله حاضر با توصیف شرایط فوق به دنبال این است که نقطه بینابین و بهینه‌ای از دو شیوه اجرایی نظام مالیات بر ارزش افزوده انتخاب کند که فرصت‌های آن برای نظام اقتصادی حداکثر و هزینه‌های اجرایی انتخاب شده، حداقل شود. روش انتخاب وضعیت بهینه اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در این مقاله؛ مطالعه تطبیقی و استفاده از تجربیات و رویکردهای اتخاذ شده برای اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده

در برخی از کشورها است.

۳- تجربه سایر کشورها در اعطای معافیت

ارائه معافیت یا مشوق مالیاتی برای برخی از فعالیتهای اقتصادی یا بعضی از کالاها و خدمات به عنوان سیاست مالی و مالیاتی در دستور کار دولتهاست. معافیتهای مالیاتی در سیستم مالیاتهای مستقیم و غیرمستقیم به دلایل سیاستی مختلفی ارائه می‌شود. بررسی وضعیت کشورهای منتخب نشان می‌دهد که در همه کشورها مجموعه‌ای از کالاها و خدمات از معافیت مالیات بر ارزش افزوده برخوردارند. این معافیت‌ها از دو منظر کلی با یکدیگر تفاوت دارند: تفاوت اول به فهرست کالاها و خدمات مشمول معافیت یا مشوق مالیاتی یا دامنه شمول مالیات بر می‌گردد. تفاوت دیگر نیز در نحوه ارائه معافیت‌های مالیاتی است. در رابطه با موضوع اول باید عنوان کرد که فهرست کالاها و خدمات مشمول یا معاف در کشورهای مختلف بسته به شرایط و ملاحظات اقتصادی، سیاسی، فرهنگی و اداری متفاوت است. اما بررسی دقیق‌تر قوانین کشورهای مورد مطالعه، موید این واقعیت است که در همه کشورها برخی از کالاها و خدمات با ماهیت اقتصادی و اجتماعی مشابه، جز اقلام مشمول با نرخ صفر و برخی دیگر در گروه کالاها و خدمات معاف از مالیات هستند. در برخی از کشورها گروه دیگری از کالاها و خدمات با مختصات اقتصادی و اجتماعی خاص وجود دارد که سیاست‌گذاران اقتصادی برای تحقق اهداف سیاستی موردنظر، این گروه را با نرخ پایین‌تری نسبت به نرخ معمول مشمول مالیات می‌کنند.

تفاوت دوم به نحوه ارائه معافیت مالیاتی می‌پردازد. ذکر این نکته مهم است که دو روش: (۱) مشمول مالیات شدن کالاها و خدمات با نرخ صفر و پذیرش اعتبار مالیاتی مالیات‌های پرداخت شده در مراحل تولید و توزیع کالا و خدمت؛ و (۲) ارائه معافیت مالیاتی، بدون پذیرش اعتبار مالیاتی مراحل تولید و توزیع کالا یا خدمت، از شیوه‌های رایج و مرسوم در سیستم مالیات بر ارزش افزوده کشورها است که در ادامه به جزییات آنها اشاره شده است. جدول ۳ تجربه کشورهای مختلف را در این دو زمینه (دامنه و نحوه ارائه معافیت) به تصویر کشیده است:

جدول (۳) - دامنه و نوع معافیت و تخفیف مالیاتی ارائه شده در کشورهای منتخب

کشور	کالاها و خدمات مشمول معافیت	نوع معافیت ارائه شده	تخفیف نرخ
ترکیه	- کلیه خدمت ارائه شده در فرودگاه‌ها و اسکله‌ها برای حمل و نقل دریایی و هوایی و حمل و نقل بین‌المللی - ارائه کالا و خدمات به بخش اکتشاف نفت - عرضه کالا به دارندگان گواهی سرمایه گذاری - عرضه کالا به صنایع دفاعی - صادرات کالاها و خدمات	مشمول نرخ صفر و اعتبار مالیاتی	- مواد غذایی - مواد غذایی اساسی - برخی از تجهیزات ساخت و ساز - بلیط سینما و تئاتر و اپرا - کتاب، روزنامه و مجله - محصولات پزشکی - ماشین‌های مورد استفاده برای حمل مسافر
	- اجاره اموال غیرمنقول - تراکشن‌های مالی - عرضه کالا به سازمان‌های دولتی و مراکز فرهنگی - آب مصرفی بخش کشاورزی - عرضه طلای فرآوری نشده و ارز کشورهای خارجی - عرضه سهام و اوراق قرضه، تمبر - مبادله آهن قراضه، پلاستیک، - تحویل کالا و انجام خدمات در مناطق آزاد	معافیت بدون اعتبار مالیاتی	
نروژ	- صادرات - تدارکات برای کشتی‌های خارجی و هواپیماها - کتاب و روزنامه - خدمات حمل و نقل بین‌المللی بار و مسافر	مشمول نرخ صفر و اعتبار مالیاتی	- خدمات حمل و نقل مسافری - داخلی بجز اجاره وسیله نقلیه - اقامت در هتل - موزه‌ها و پارک‌های تفریحی - گالری عکس و رویدادهای ورزشی بزرگ - مواد غذایی به استثناء الکل، تنباکو - مواد غذایی ارائه شده در رستوران‌ها
	- خدمات آموزشی و خدمات مالی و بیمه‌ای - خدمات بهداشتی و درمانی - خدمات مربوط به معاملات املاک و مستغلات، اجاره به شرط تملیک املاک مسکونی - خدمات مربوط به حوزه رویدادهای ورزشی و فرهنگی خاص	معافیت بدون اعتبار مالیاتی	
سوئد	- صادرات کالاها و خدمات - ارائه خدمات نامشهود به اشخاص مشمول مالیات مستقر در اتحادیه اروپا یا گیرندگان خارج از اتحادیه اروپا	مشمول نرخ صفر و اعتبار مالیاتی	- مواد غذایی - اقامت در هتل و خدمات رستوران و مراکز تهیه غذا - کتاب و روزنامه و حق تکثیر و حقوق هنری - خدمات فرهنگی - حمل و نقل مسافر
	- اموال غیرمنقول - امور مالی و بیمه‌ای - خدمات پزشکی و عرضه دارو	معافیت بدون اعتبار مالیاتی	

کشور	کالاها و خدمات مشمول معافیت	نوع معافیت ارائه شده	تخفیف نرخ
کره جنوبی	- کالاهای صادر شده - خدمات ارائه شده به خارج از کشور - خدمات حمل و نقل بین‌المللی توسط کشتی و هواپیما - سایر کالاها و خدمات ارائه شده با پول خارجی	مشمول نرخ صفر و اعتبار مالیاتی	-
	- خدمات رفاه اجتماعی (خدمات پزشکی و بهداشتی و خدمات آموزشی)، - کالاها و خدمات مرتبط با فرهنگ (کتاب‌ها، روزنامه‌ها، مجلات، ابلاغیات رسمی، کارهای هنری و ورودیه کتابخانه‌ها) - تمبرهای پستی - خدمات و کالاهای اساسی مانند مواد غذایی فرآوری نشده و محصولات کشاورزی، محصولات دامی، محصولات دریایی، محصولات زراعی، آب لوله‌کشی، زغال قالبی و زغال سنگ خشک، - خدمات ارائه شده توسط دولت - خدمات مالی و بیمه‌ای - عرضه زمین	معافیت بدون اعتبار مالیاتی	
قزاقستان	- صادرات - خدمات حمل و نقل بین‌المللی - فروش نفت و روغن از طریق فرودگاه هنگام سوخت‌گیری هواپیمای خطوط هواپیمای خارجی - فروش کالا به قلمرو مناطق ویژه اقتصادی	مشمول نرخ صفر و اعتبار مالیاتی	-
	- خدمات حوزه‌های فرهنگی، آموزشی و علمی - کالاها و خدمات مربوط به فعالیت‌های پزشکی و دامپزشکی - واردات دارایی‌های خاص - خدمات مالی خاص - انتقال دارایی‌ها از طریق لیزینگ - خدمات ارائه شده توسط سازمان‌های غیرتجاری - گردش مالی مربوط به زمین و ساختمان مسکونی	معافیت بدون اعتبار مالیاتی	

کشور	کالاها و خدمات مشمول معافیت	نوع معافیت ارائه شده	تخفیف نرخ
ارمنستان	- صادرات به خارج از مرز گمرکی ارمنستان - تامین سوخت هواپیما در پروازهای بین المللی - عرضه کالا برای مصرف طی پرواز برای کارکنان و مسافران - ارائه خدمات برای نگهداری تاسیسات - تعمیر و بازسازی ابزارهای حمل و نقل بین المللی - ارائه خدمات برای مسافران - ارائه خدمات به خارج از کشور - عرضه و واردات کالا برای مصرف نهادهای دیپلمات - حمل و نقل بارهای خارجی از طریق حمل و نقل ارمنستان	مشمول نرخ صفر و اعتبار مالیاتی	- مالیات بر گردش مالی SME ها
	- خدمات آموزشی، کتاب، روزنامه و مجله، - کارهای پژوهشی و مطالعاتی - خدمات بیمه ای - خدمات پزشکی - خدمات مالی بانکها - عرضه کالاها و خدمات بلاعوض توسط دولت و سازمانهای مذهبی - سنگ های قیمتی و نیمه قیمتی - تامین کالاها و خدمات برای موسسات خیریه و بشر دوستانه - عرضه کالاها و خدمات در مناطق آزاد اقتصادی - تامین کالاها و خدمات صندوقهای مرتبط با اعتبارات سازمانهای مالی بین المللی - فعالان حوزه بورس و اوراق بهادار و موسسات وام دهنده	معافیت بدون اعتبار مالیاتی	
ایرلند	- صادرات - مواد غذایی به استثنای صنعت شیرینی - داروهای خوراکی - کتاب - کفش و لباس بچه، - کالاها و خدمات عرضه شده برای صادرات مکرر	مشمول نرخ صفر و اعتبار مالیاتی	- برق خانگی - صنعت ساخت و ساز و خانه های جدید - توریسم (هتلها، رستورانها، کافهها، سینماها و تئاترها)
	- خدمات پستی - خدمات بیمه ای - خدمات پزشکی و درمانی - خدمات تامین منابع مالی - اجاره اموال غیرمنقول	معافیت بدون اعتبار مالیاتی	

کشور	کالاها و خدمات مشمول معافیت	نوع معافیت ارائه شده	تخفیف نرخ
فنلاند	- صادرات کالاها و خدمات	مشمول نرخ صفر و اعتبار مالیاتی	- اکثر اغذیه فروش ها مانند رستوران ها و مراکز تهیه غذا
	- خدمات تامین مالی و بیمه ای - خدمات بهداشتی و رفاه - خدمات عمومی پست - حق تکثیر و انتشار یا کپی رایت - اموال غیرمنقول - تحصیل و آموزش	معافیت بدون اعتبار مالیاتی	- پرورش حیوانات - آب نوشیدنی - روزنامه و نشریات دوره ای - سینما - خدمات ورزشی - کتاب - دارو - حمل و نقل مسافر - خدمات اقامتی - پاداش حق کپی
اندونزی	- صادرات کالاهای مشهود و نامشهود و خدمات مشمول مالیات	مشمول نرخ صفر و اعتبار مالیاتی	- محصولات دخانی - ساخت و ساز داخل منازل
	- کتب درسی و مذهبی - انواع واکسن ها - برخی خدمات مربوط به کشتی، قطار و هواپیما - برخی معاملات مربوط به معاملات املاک و مستغلات - خدمات ارائه شده به شرکت های حمل و نقل محلی - خدمات ارائه شده به ارتش - واردات کالاهای استراتژیک شامل کالاهای سرمایه ای به صورت ماشین آلات و تجهیزات کارخانه - خوارک دام و طیور و ماهی و مواد اولیه مربوط به این خوارک - محصولات کشاورزی - بذر کشاورزی و خدمات کشت و زرع و جنگل و دام و پرورش و محصولات شیلات - آب لوله کشی و برق خانگی تا سقف مصرفی ۶۶۰۰ وات	معافیت بدون اعتبار مالیاتی	
ایتالیا	- صادرات کالاها و خدمات به خارج از اتحادیه اروپا - ارائه خدمات نامشهود به اشخاص مشمول مالیات مستقر در اتحادیه اروپا یا گیرندگان خارج از اتحادیه اروپا	مشمول نرخ صفر و اعتبار مالیاتی	- مواد غذایی - انرژی خانگی - تلفن - احشام
	- خدمات تامین منابع مالی - خدمات پستی - آموزش تحت شرایط خاص - بیمه و خدمات پزشکی و درمانی	معافیت بدون اعتبار مالیاتی	- روزنامه کاغذی

کشور	کالاها و خدمات مشمول معافیت	نوع معافیت ارائه شده	تخفیف نرخ
هلند	- کالاهای صادر شده - عرضه کالا داخل اتحادیه اروپا - خدمات نامشهود ارائه شده به سایر اشخاص مشمول مالیات در اتحادیه اروپا یا هر گیرنده خارج از اتحادیه اروپا - عرضه برای کشتی و هواپیما مورد استفاده برای حمل و نقل بین‌المللی	مشمول نرخ صفر و اعتبار مالیاتی	- مواد غذایی - کتاب - نقاشی و سایر کالاهای فرهنگی - کالاها و خدمات مورد استفاده در بخش کشاورزی - حمل و نقل مسافر - اقامت در هتل
	- عرضه اموال غیرمنقول - خدمات درمانی و پزشکی - امور مالی و بیمه‌ای - آموزش	معافیت بدون اعتبار مالیاتی	
هند	- صادرات کالا و عرضه کالا به خارج به منظور کمک‌های خارجی یا پروژه‌های سرمایه‌گذاری خارجی - عرضه کالاها به مناطق خاص اقتصادی - عرضه کالا به اشخاص یا سازمان‌های بین‌المللی تحت عنوان سفارت، اعضای سازمان ملل و سایر سازمان‌های چند ملیتی - کالاهای عرضه شده از طریق دریا و هوا در عرصه بین‌المللی	مشمول نرخ صفر و اعتبار مالیاتی	-
	-	معافیت بدون اعتبار مالیاتی	

ماخذ: استخراج محقق از قوانین و مقررات کشورهای مختلف

از اطلاعات کلی مندرج در جدول ۳، چند موضوع و جهت‌گیری کلی در خصوص نحوه اجرا و دامنه ارائه معافیت‌ها یا تخفیف مالیاتی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده با استفاده از تجربه کشورهای مختلف قابل استخراج است که در ادامه به برخی از مهمترین آنها اشاره شده است:

(۱) به طور کلی سه روش ارائه معافیت مالیاتی، مشمول نرخ صفر شدن و مشمول مالیات با نرخ پایین یا تخفیف مالیاتی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد. اکثر کشورهای مورد مطالعه، رویکرد ارائه معافیت مالیاتی یا مشمول کردن کالاها و خدمات با نرخ صفر سیاست‌گذاری را بیشتر مدنظر داشته‌اند. چراکه مالیات با نرخ تخفیفی، در واقع پذیرش اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده با تعدد نرخ‌ها است که سیاست‌گذاران سعی می‌کنند به دلیل مشکلات و چالش‌های اجرایی این شیوه، از این روش تا حد ممکن اجتناب کنند.^۱ اما با این حال بررسی تجربه برخی از کشورهای منتخب، نشان‌دهنده این واقعیت

۱. بررسی تجربه کشورهای اجرا کننده سیستم مالیات بر ارزش افزوده نشان‌دهنده این واقعیت است که این کشورها در سال‌های اول اجرا، معمولاً سیستم مذکور را با یک نرخ به اجرا گذاشته‌اند. بیشتر کشورها این شیوه را دلیل موفقیت اجرای کامل و پیاده سازی سیستم مالیات بر ارزش افزوده می‌دانند. اما بعد از کسب تجربه

است که این کشورها روش تخفیف در نرخ مالیاتی را برای پیگیری برخی اهداف سیاستی و حمایتی دنبال کرده‌اند، زیرا این روش علاوه بر اینکه سهم بار مالیاتی مصرف‌کننده و عرضه‌کننده را کاهش می‌دهد؛ به عرضه‌کننده کالاها و خدمات این امکان را می‌دهد که از اعتبار مالیاتی پرداخت‌های خود در فرآیند تولید و عرضه نیز بهره‌مند شوند. کالاها و خدماتی نظیر مواد غذایی ارائه شده در رستوران‌ها و اغذیه‌فروشی‌ها و مراکز تهیه غذا، مراکز اقامتی و خدمات هتل و سایر خدمات رفاهی مرتبط با صنعت توریسم و گردشگری، کتاب و روزنامه و مجلات، آب مصرفی خانوار، دارو و برخی لوازم پزشکی، خدمات فرهنگی از قبیل سینماها و سالن‌های تئاتر، انرژی مصرفی در بخش خانوار، حمل بار و مسافر از جمله مهمترین کالاها و خدمات مشمول تخفیف نرخ مالیات بر ارزش افزوده هستند.

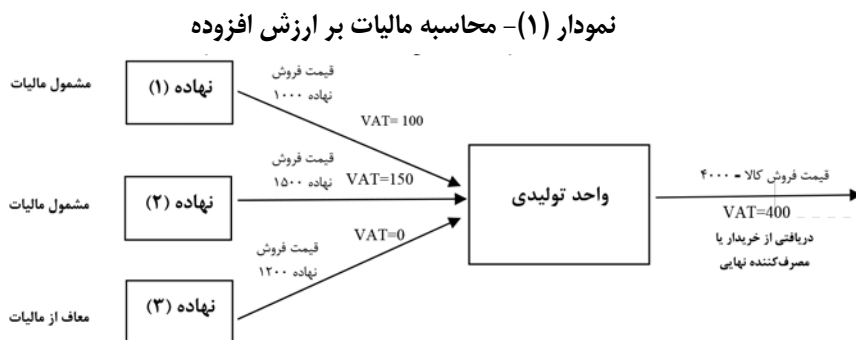
(۲) دو رویکرد کلی در نحوه ارائه معافیت مالیاتی وجود دارد: (الف) مشمول مالیات شدن با نرخ صفر و پذیرش اعتبار مالیاتی؛ و (ب) ارائه معافیت بدون پذیرش اعتبار مالیاتی.

در رویکرد اول اگرچه کالا یا خدمت مشمول مالیات نرخ صفر است و در فروش و عرضه این کالا یا خدمت مالیات بر ارزش افزوده از مصرف‌کننده و دریافت‌کننده کالا یا خدمت دریافت نمی‌شود اما سیستم حسابداری مالیاتی و همچنین ثبت دقیق اطلاعات از مبداء تولید تا فروش نهایی کالاها و خدمات در جریان بوده و تولید و عرضه‌کننده این نوع از کالاها و خدمات با تسلیم اظهارنامه مالیاتی تمام مالیات‌های پرداخت شده در جریان تولید و عرضه این کالا یا خدمت را استرداد می‌کند. برای نمونه اگر کالایی مشمول مالیات بر ارزش افزوده با نرخ صفر باشد در این شرایط تولید و عرضه‌کننده این کالا یا خدمت می‌تواند تمام مالیات‌های پرداخت شده بابت عوامل و نهاده‌های بکاررفته در فرآیند تولید کالا و خدمات را با ارائه اسناد و مدارک مربوطه در اظهارنامه تسلیمی، استرداد کند.

در روش دوم (معافیت مالیاتی بدون پذیرش اعتبار)، عرضه‌کننده کالا یا خدمت معاف از مالیات، مکلف است در جریان تولید یا عرضه، فقط قیمت کالا یا خدمت را از خریدار دریافت کند. در این روش، اعتبار مالیاتی تولیدکننده یا عرضه‌کننده پذیرفته نمی‌شود. به عبارت دیگر اگر تولیدکننده یا عرضه‌کننده کالا یا خدمت در فرآیند تولید و عرضه کالا، بابت کالا، خدمت یا نهاده واسطه‌ای و سرمایه‌ای دیگری مالیات بر ارزش افزوده پرداخت کرده باشد، در این شرایط نمی‌تواند مالیات‌های پرداخت شده مرتبط با فرآیند تولید

اولیه و جاری شدن سیستم مالیات بر ارزش افزوده در نظام اقتصادی، برخی ملاحظات سیاست‌گذاری باعث شده است که برخی از کشورها به سمت اجرای مالیات بر ارزش افزوده با چند نرخ مختلف حرکت کنند. ملاحظاتی از قبیل کارایی، مساوات، کاستن از اثر تنازلی و ... این رویکرد را تقویت کرده است. در کنار نگرش اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده با تعدد نرخ؛ برخی از سیاست‌گذاران براین باورند که اگرچه اجرای سیستم مالیاتی چند نرخ می‌تواند در پیگیری برخی اهداف و سیاست‌گذاری‌ها مفید واقع شود اما این سیستم همواره چالش‌هایی را برای نظام اجرایی و مودیان برخی از بخش‌ها می‌تواند دنبال داشته باشد. چالش‌هایی نظیر افزایش هزینه تمکین، آسیب‌پذیری سیاسی، گسترش زمینه فساد اداری و اجرایی و سندسازی و ... از نتایج رویکرد چند نرخ از منظر این گروه است (برای اطلاع بیشتر در این مورد رجوع شود به ضمیمه بیگدلی، محمد تقی و فرهاد طهماسبی بلداجی، همان منبع).

کالا یا خدمت معاف را در پایان دوره‌های مالیاتی استرداد کند. نمودار ۱ و جدول ۴ روش‌های محاسبه مالیات با دو شیوه معافیت و مشمول با نرخ صفر را برای یک کالای خاص به تصویر کشیده است. فرض شده نرخ مالیات بر ارزش افزوده در این فرآیند ۱۰ درصد باشد (راهنمای عملی مالیات بر ارزش افزوده، ۱۳۸۵).



جدول (۴) - عملیات حسابداری روش‌های مختلف سیستم مالیات بر ارزش افزوده

عناوین	مالیات با نرخ ۱۰ درصد	مشمول نرخ صفر	معافیت
مالیات پرداختی مصرف‌کننده نهایی	۴۰۰	۰	۰
مالیات پرداختی تولیدکننده	۲۵۰	۲۵۰	۲۵۰
اعتبار مالیاتی قابل استرداد به تولیدکننده	۲۵۰	۲۵۰	۰
خالص مالیات پرداختی به خزانه	۱۵۰	۰	۲۵۰

ماخذ: استخراج محقق

با مقایسه دو روش فوق در سیستم مالیات بر ارزش افزوده، چند مسئله اصلی روشن می‌شود. اولاً شباهت هر دو شیوه ارائه معافیت و مشمول نرخ صفر شدن مالیات بر ارزش افزوده به کالاها و خدمات در این است که حداقل از بعد حسابداری، کالا یا خدمت مشمول معافیت یا نرخ صفر در زمان عرضه مشمول مالیات نیست و لذا فروشنده یا عرضه‌کننده این کالاها و خدمات مکلف خواهد بود هنگام فروش فقط ارزش کالا یا خدمت را دریافت کند و نباید مالیاتی از طرف خریدار دریافت شود.

ثانیاً در روش مشمول کردن کالاها و خدمات با نرخ صفر و پذیرش اعتبار مالیاتی، تولید و عرضه‌کننده کالاها و خدمات مشمول نرخ صفر، باید در اظهارنامه‌های تسلیمی آخر دوره مالیاتی خود، میزان مالیات

پرداختی در فرآیند تولید و عرضه این نوع از کالاها و خدمات به کالاها و خدمات واسطه‌ای دیگر را قید کرده و در نهایت این مالیات‌ها را استرداد کند. بر این اساس، از منظر تولید و عرضه‌کننده کالاها و خدمات و با لحاظ کردن منطق حسابداری، سیستم مالیات بر ارزش افزوده ارائه معافیت با نرخ صفر برای کالا یا خدمت تولید شده به روش ارائه معافیت مالیاتی ارجحیت دارد. چراکه در روش اول امکان استرداد مالیات‌های قبلی پرداخت شده وجود دارد و لذا بخشی از هزینه تولید از این طریق کاهش می‌یابد. اما در شیوه دوم مالیات‌های پرداخت شده توسط تولیدکننده برای کالاها یا خدمات واسطه‌ای و مواد اولیه، قابل استرداد نیست. بنابراین در شیوه معافیت مالیاتی لاقبل از منظر حسابداری، هزینه تولیدکننده کالاها و خدمات به اندازه مجموع مالیات‌های پرداخت شده در فرآیند تولید افزایش می‌یابد.

(۳) سیاست‌گذاران اقتصادی با توجه به ماهیت و ویژگی‌های اقتصادی، اجتماعی یا سیاسی برخی از کالاها و خدمات، آنها را با روش‌های سه گانه نرخ صفر، معافیت و تخفیف مالیاتی، مشمول اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده می‌کنند. بر این اساس، رئوس کلی ملاحظات سیاستی به ترتیب زیر است:

- سخت و پرهزینه بودن دریافت مالیات از برخی کالاها و خدمات؛

شناسایی مودیان و همچنین زنجیره مبادلاتی آنها گاهی برای سازمان‌های مجری سیستم مالیات بر ارزش افزوده سخت، زمانبر و پرهزینه است. بر این اساس سیاست‌گذاران سعی می‌کنند با محدود کردن دامنه شمول اجرای این سیستم و معاف کردن بخشی از کالاها و خدمات، هزینه وصول درآمدهای مالیاتی را کاهش داده و کارایی نظام مالیاتی را ارتقاء دهند. عرضه اموال غیرمنقول، خدماتی مانند خدمات مالی، بیمه‌ای و بانکی، ارائه خدمات نامشهود در داخل یا به خارج، تراکنش‌های مالی، خدمات حوزه رفاه اجتماعی، فعالان حوزه بورس و اوراق بهادار و موسسات وام‌دهنده، محصولات کشاورزی خام یا فرآوری نشده، عرضه سهام و اوراق قرضه و تمبر، مبادله آهن قراضه و پلاستیک دست دوم، محصولات زراعی، محصولات دریایی و محصولات دامی و کالاهای عرضه شده از طریق دریا و هوا در عرصه بین‌المللی و عرضه و واردات مصارف دیپلماتیک، آب لوله کشی و برق خانگی کالاها و خدمات معاف از مالیات هستند.

- معاف یا مشمول مالیات نرخ صفر کردن کالاها و خدمات موردنیاز تولید؛

گروه دیگری از کالاها و خدمات به عنوان کالاها و خدمات واسطه تولید بوده و این کالاها در بخش‌های مختلف تولیدی به عنوان مواد اولیه یا کالاهای واسطه‌ای و سرمایه‌ای به کار می‌روند. مشمول نرخ صفر کردن و معافیت ارائه شده به این کالاها و خدمات با هدف کاستن از فشار هزینه‌ای بخش تولید یا مولد اقتصاد صورت می‌گیرد. در تجربه کشورهای منتخب، مصادیقی برای این گروه از کالاها و خدمات وجود

دارد که عبارتند از: معافیت ارائه شده به صادرات کالاها و خدمات به خارج از کشور، معافیت بذر، کود و نهال و برخی سموم بخش کشاورزی، خوراک دام و طیور و ماهی، خدمات کشت و زرع و جنگل و پرورش دام، تحویل کالا یا انجام خدمات در مناطق آزاد اقتصادی، انتقال دارایی از طریق خدمات لیزینگ، خدمات حمل و نقل بین المللی بار و مسافر، عرضه کالا به دارندگان گواهی سرمایه گذاری، آب مصرفی بخش کشاورزی، واردات ماشین آلات صنعتی برای کارخانه ها و واحدهای تولیدی، کارهای مطالعاتی و پژوهشی و ...

- مشمول کردن نرخ صفر، معافیت یا تخفیف مالیاتی برای کاستن از اثر تنازلی؛

گروه دیگری از کالاها و خدمات با هدف کاستن از فشار هزینه ای خانوار و افزایش رفاه عمومی (کاستن از اثر تنازلی) مشمول نرخ صفر یا معافیت و یا تخفیف نرخ مالیات می شوند. کالاها و خدماتی همچون کفش و لباس بچه گانه، مواد غذایی، خدمات بهداشتی و درمانی، خدمات پزشکی و عرضه دارو، تمبرهای پستی، خدمات آموزشی و کتب و لوازم التحریر و روزنامه ها و نشریات، تحصیل و آموزش، خدمات مربوط به حوزه ورزشی و رویدادهای فرهنگی خاص، خدمات مربوط به حوزه حمل و نقل عمومی، آب لوله کشی و برق خانگی تا سقف مشخصی از مصرف، خدمات اقامتی، سینما و تئاتر، دارو و لوازم پزشکی و درمانی و ... از این گروه از کالاها و خدمات هستند.

- انتخاب کالاها و خدمات دیگر با توجه به شرایط خاص اقتصادی، سیاسی و اجتماعی هر کشور؛

می توان گروه دیگری از کالاها و خدمات مشمول مالیات با نرخ صفر یا معافیت بدون اعتبار مالیاتی را در بین کالاها و خدمات مندرج در جدول ۳ یافت که در تقسیم بندی صورت گرفته جزو هیچ کدام از گروه ها نبوده اما مشمول مالیات بر ارزش افزوده با نرخ صفر یا معاف از مالیات مذکور هستند. ارائه معافیت مالیاتی به خدمات ارائه شده توسط سازمان های غیرتجاری، عرضه کالاها و خدمات بلاعوض توسط دولت و سازمان های مذهبی، تامین کالاها و خدمات برای موسسات خیریه و بشر دوستانه، تامین کالاها و خدمات صندوق های مرتبط با اعتبارات سازمان های مالی بین المللی، خدمات ارائه شده به شرکت های حمل و نقل محلی، عرضه کالا به اشخاص یا سازمان های بین المللی تحت عنوان سفارت و اعضای سازمان ملل و سایر سازمان های چند ملیتی، عرضه کالاها و خدمات در حمل و نقل بین المللی و به مسافران هواپیما و کشتی ها در جابه جایی های بین الملل در این گروه از کالاها و خدمات قرار می گیرند.

بررسی تجربه کشورهای مختلف در خصوص دامنه و گروه کالاها و خدمات برخوردار از تخفیف، معافیت یا مشمول نرخ صفر در سیستم مالیات بر ارزش افزوده، نشان دهنده این است که می توان یک فهرست با چارچوب معین برای الگوبرداری از این تجربه را فراهم کرد. جدول ۵ این فهرست را نشان داده است.

جدول (۵) - فهرست کلی از الگوی کالاها و خدمات مشمول نرخ صفر، معافیت یا تخفیف مالیاتی

استخراج شده از تجربه کشورها

مشمول نرخ صفر	معافیت	تخفیف
- صادرات کالاها و خدمات به خارج از کشور، - عرضه کالاها و خدمات برای سرمایه‌گذاری، - ارائه کالاها و خدمات به بخش اکتشاف نفت و معادن، - ارائه کالاها و خدمات در فرودگاه‌ها، اسکله‌ها و حمل و نقل هوایی و دریایی بین‌المللی، - فروش کالا به قلمرو گمرکی مناطق آزاد، - ارائه خدمات برای نگهداری تاسیسات، - ارائه خدمات نامشهود در داخل و به خارج، - عرضه و واردات کالا برای مصارف دیپلماتیک، - حمل و نقل بار در حوزه بین‌الملل	- عرضه اموال غیرمنقول، - خدمات درمانی و پزشکی، - خدمات مربوط به امور مالی و بیمه‌ای، - خدمات ارائه شده توسط دولت، - معاملات املاک و مستغلات، - خدمات مربوط به حوزه آموزش و تحصیل، - خدمات پستی، - محصولات کشاورزی فراوری نشده و برخی مواد اولیه مورد نیاز این بخش - انتقال دارایی از طریق لیزینگ	- مواد غذایی ارائه شده در رستوران‌ها و اغذیه فروشی‌ها و مراکز تهیه غذا، - مراکز اقامتی و خدمات هتل و سایر خدمات رفاهی مرتبط با صنعت توریسم و گردشگری، - کتاب و روزنامه و مجلات، - آب مصرفی خانوار، - دارو و برخی لوازم پزشکی، - خدمات فرهنگی از قبیل سینماها و سالن‌های تئاتر، - انرژی مصرفی در بخش خانوار، - حمل بار و مسافر

ماخذ: استخراج محقق از قوانین کشورهای مختلف

باید توجه شود که ممکن است بسته به شرایط اقتصادی و اجتماعی و نوع نگرش سیاست‌گذاران اقتصادی و اهداف آنها، فهرست کالاها و خدمات مشمول تخفیف، نرخ صفر یا معافیت مالیاتی از کشوری به کشور دیگر تغییر کند، اما رویه و اصول کلی اجرایی حاکم در سیستم مالیات بر ارزش افزوده و توصیه نهادهای مالی بین‌المللی این است که گروهی از کالاها و خدمات با مشخصات و ویژگی‌های خاص معاف و بخشی دیگر مشمول نرخ صفر شود که این خط و مشی کلی را می‌توان از تجربه کشورهای مختلف دریافت کرد.

۴- معافیت از مالیات بر ارزش افزوده در ایران

قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران پس از سیر فرآیند طولانی بررسی، تدوین و تصویب نهایتاً در خرداد ماه ۱۳۸۷ به تایید شورای اسلامی رسید و در نیمه دوم مهرماه سال ۱۳۸۷ به اجرا گذاشته شد. در قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران، عرضه کلیه کالاها و خدمات مشمول مالیات موضوع این قانون شد. اگرچه حکم ماده ۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران کلیه کالاها و خدمات عرضه شده در ایران و واردات و صادرات را مشمول مالیات بر ارزش افزوده دانسته است، در مواد ۱۲ و ۱۳ مندرج در فصل دوم این قانون، بخشی از کالاها و خدمات معاف^۱ از دامنه شمول حکم کلی ماده ۱ معرفی شده است. به عبارت دیگر در فصل دوم قانون مالیات بر ارزش افزوده، دایره کالاها و خدمات معاف یا مشمول مالیات با نرخ صفر تبیین شده است. جدول ۶ فهرست کالاها و خدمات معاف و مشمول با نرخ صفر مندرج در مواد ۱۲ و ۱۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده را نشان داده است. نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران از نظر نرخ مالیاتی از یک سیستم مالیاتی دو نرخ (یک نرخ عمومی برای اکثر کالاها و خدمات غیرمعاف و نرخ صفر برای صادرات) برخوردار است. در قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران بدلیل اولین تجربه و اجرای آزمایشی و همچنین پیش بینی برخی نواقص احتمالی و به تبع آن بروز مشکلات و چالش های دیگر، اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده با یک نرخ غیر صفر در دستور کار قرار گرفت.

۱. باید توجه شود که در قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران مفاد ماده ۱۲ به فهرست کالاها و خدمات معاف از پرداخت قانون اشاره کرده و مفاد ماده ۱۳ نیز بحث نحوه برخورد با مالیات بر ارزش افزوده صادرات را بیان کرده است. شیوه تصریح شده در مفاد ماده ۱۳ بیشتر شبیه به سیستم مالیات با نرخ صفر است.

جدول (۶) - معافیت‌های موضوع قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران

دسته‌بندی	ماده قانونی	مصادیق	نحوه ارائه معافیت
کالاها	بندهایی از ماده ۱۲	- محصولات کشاورزی فرآوری نشده - دام و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و نوغان - انواع کود، سم، بذر و نهال - آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات و سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی و شیر خشک مخصوص تغذیه کودکان - فرش دست بافت، - انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، - کتاب، مطبوعات، دفاتر تحریر و انواع کاغذ چاپ، - خوراک دام و طیور، - اموال غیرمنقول، - 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؛ - کالاهای اهدایی به صورت بلاعوض به وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی با تأیید هیأت وزیران و حوزه‌های علمیه با تأیید حوزه گیرنده هدایا؛ - رادار و تجهیزات کمک ناوبری هوانوردی ویژه فرودگاه‌ها براساس فهرستی به پیشنهاد مشترک وزارت راه و ترابری و وزارت امور اقتصادی و دارایی - اقلام با مصارف صرفاً دفاعی (نظامی و انتظامی) و امنیتی براساس فهرستی به پیشنهاد مشترک وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و وزارت امور اقتصادی و دارایی،	معافیت مالیاتی بدون اعتبار
خدمات	بندهایی از ماده ۱۲	- تحریر و مطبوعات، - خدمات درمانی و خدمات توانبخشی حمایتی، - انواع خدمات پژوهشی و آموزشی، - خدمات حمل و نقل عمومی و مسافری درون و برون شهری جاده‌ای، ریلی، هوایی و دریایی، - خدمات بانکی و اعتباری بانک‌ها، مؤسسات و تعاونی‌های اعتباری و صندوق‌های قرض‌الحسنه مجاز و صندوق تعاون، - خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع قانون مالیات‌های مستقیم،	معافیت مالیاتی بدون اعتبار
صادرات	ماده ۱۳ و تبصره آن	- صادرات کالا و خدمت از مبادی خروجی رسمی، - کالاهای همراه مسافران تبعه کشورهای خارجی (مشروط)،	مشمول نرخ صفر و پذیرش اعتبار مالیاتی

ماخذ: قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷

همانطور که ملاحظه می‌شود بعضی از کالاها و خدمات در قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران معاف از مالیات بر ارزش افزوده، و صادرات کالاها و خدمات نیز مشمول مالیات با نرخ صفر است. در سیستم مالیات

بر ارزش افزوده ایران تخفیف مالیاتی وجود نداشته و کالاها و خدمات یا مشمول مالیات با نرخ عمومی یا معافیت و یا مشمول مالیات با نرخ صفر هستند. جدول ۷ مقایسه تطبیقی کالاها و خدمات معافیت، دارای تخفیف و مشمول نرخ صفر سیستم مالیات بر ارزش افزوده ایران و الگوی کلی استخراج شده از کشورهای منتخب مورد مطالعه را نشان داده است.

جدول (۷) - مقایسه تطبیقی الگوی کلی کالاها و خدمات مشمول معافیت، نرخ صفر یا تخفیف

کشورهای منتخب با ایران

عناوین	مشمول نرخ صفر	معافیت	تخفیف
کشورهای منتخب	- صادرات کالاها و خدمات به خارج از کشور، - عرضه کالاها و خدمات برای سرمایه‌گذاری، - ارائه کالاها و خدمات به بخش اکتشاف نفت و معادن، - ارائه کالاها و خدمات در فرودگاه‌ها، اسکله‌ها و حمل و نقل هوایی و دریایی بین‌المللی، - فروش کالا به قلمرو گمرکی مناطق آزاد، - ارائه خدمات برای نگهداری تاسیسات، - ارائه خدمات نامشهود در داخل و به خارج، - عرضه و واردات کالا برای مصارف دیپلماتیک، - حمل و نقل بار در حوزه بین‌الملل	- عرضه اموال غیرمنقول، - خدمات درمانی و پزشکی، - خدمات مربوط به امور مالی و بیمه‌ای، - خدمات ارائه شده توسط دولت، - معاملات املاک و مستغلات، - خدمات مربوط به حوزه آموزش و تحصیل، - خدمات پستی، - محصولات کشاورزی فراوری نشده و برخی مواد اولیه مورد نیاز این بخش - انتقال دارایی از طریق لیزینگ	- مواد غذایی ارائه شده در رستوران‌ها و اغذیه فروشی‌ها و مراکز تهیه غذا، - مراکز اقامتی و خدمات هتل و سایر خدمات رفاهی مرتبط با صنعت توریسم و گردشگری، - کتاب و روزنامه و مجلات، - آب مصرفی خانوار، - دارو و برخی لوازم پزشکی، - خدمات فرهنگی از قبیل سینماها و سالن‌های تئاتر، - انرژی مصرفی در بخش خانوار، - حمل بار و مسافر

عناوین	مشمول نرخ صفر	معافیت	تخفیف
ایران	- صادرات کالا و خدمت از مبادی خروجی رسمی، - کالاهای همراه مسافران تبعه کشورهای خارجی (مشروط)،	- محصولات کشاورزی فرآوری نشده - دام و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و نوغان - انواع کود، سم، بذر و نهال - آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات و سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی و شیرخشک مخصوص تغذیه کودکان - فرش دست بافت، - انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، - کتاب، مطبوعات، دفاتر تحریر و انواع کاغذ چاپ، - خوراک دام و طیور، - اموال غیرمقول، - کالاهایی که همراه مسافر و برای استفاده شخصی تا میزان معافیت مقرر طبق مقررات صادرات و واردات، وارد کشور می‌شود، - کالاهای اهدایی به صورت بلاعوض به وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی با تأیید هیأت وزیران و حوزه‌های علمیه با تأیید حوزه گیرنده هدایا؛ - رادار و تجهیزات کمک ناوبری هوانوردی ویژه فرودگاه‌ها براساس فهرستی به پیشنهاد مشترک وزارت راه و ترابری و وزارت امور اقتصادی و دارایی - اقلام با مصارف صرفاً دفاعی (نظامی و انتظامی) و امنیتی براساس فهرستی به پیشنهاد مشترک وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و وزارت امور اقتصادی و دارایی، -تحریر و مطبوعات، -خدمات درمانی و خدمات توانبخشی حمایتی، -انواع خدمات پژوهشی و آموزشی، -خدمات حمل و نقل عمومی و مسافری درون و برون‌شهری -جاده‌ای، ریلی، هوایی و دریایی، - خدمات بانکی و اعتباری بانک‌ها، مؤسسات و تعاونی‌های اعتباری و صندوق‌های قرض الحسنه مجاز و صندوق تعاون، - خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع قانون مالیات‌های مستقیم،	-

ماخذ: استخراج محقق

مقایسه فهرست کالاها و خدمات معاف، مشمول نرخ صفر و تخفیف مالیاتی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده کشورهای منتخب با ایران بیان‌کننده وجود تفاوت است. با مقایسه الگوی طبقه‌بندی کالاها و خدمات معاف، مشمول نرخ صفر و دارای تخفیف مالیاتی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده ایران یا الگوی کلی کشورهای منتخب، موارد زیر نمایان می‌شود:

(الف) در سیستم مالیات بر ارزش افزوده ایران، بحث تخفیف مالیاتی برای بعضی از کالاها و خدمات پیش‌بینی نشده است^۱، این در حالی است که الگوی عمومی استخراج شده از تجربه و قوانین کشورهای منتخب بیان‌کننده آن است که در این کشورها برخی کالاها و خدمات علی‌رغم مشمول مالیات بودن از

۱. بررسی تجربه کشورهای مختلف بیانگر این واقعیت است که بدلیل بروز برخی چالش‌ها و مشکلات اجرایی، اغلب این کشورها سال‌های اول اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده را با یک نرخ غیرصفر شروع و پس از استقرار کامل این سیستم نظام چند نرخ محدود را تجربه کرده‌اند. بنابر این اگر سیستم چند نرخ در سنوات اولیه (سال‌های اجرای آزمایشی) لحاظ می‌شد، احتمالاً مشکلات و چالش‌هایی برای مالیات بر ارزش افزوده بوجود می‌آمد که می‌توانست اجرای این قانون را به کلی متوقف کند.

تخفیف در نرخ مالیاتی برخوردارند (البته در اغلب کشورها بعد از چند سال و استقرار کامل سیستم اجرایی مالیات بر ارزش افزوده). تخفیف مالیاتی ارائه شده در این کشورها بیشتر با انگیزه کاستن از اثر تنازلی مالیات بر ارزش افزوده است که این هدف را می‌توان با مطالعه ترکیب و ویژگی کالاها و خدمات مشمول معافیت مشاهده کرد.

(ب) در بخش کالاها و خدمات مشمول نرخ صفر نیز سیستم مالیات بر ارزش افزوده ایران بسیار مختصر عمل کرده است. به عبارت دیگر رویه ارائه نرخ صفر مالیاتی، صرفاً برای کالاها و خدمات صادراتی در نظر گرفته شده است. این در حالی است که در کشورهای منتخب علاوه بر صادرات کالا و خدمت، بخش قابل توجهی از کالاها و خدمات با مختصات اقتصادی خاص نیز مشمول نرخ صفر شده است. مهمترین کالاها و خدمات مشمول نرخ صفر به جز کالاها و خدمات صادراتی که می‌تواند کمک قابل توجهی به بخش مولد اقتصاد کند به ترتیب کالاها و خدمات ارایه شده به بخش اکتشاف و استخراج نفت و گاز، عرضه کالاها و خدمات برای سرمایه‌گذاری، فروش کالاها و خدمات به قلمرو گمرکی مناطق آزاد، حمل و نقل بار در حوزه بین‌الملل و ارائه خدمات نامشهود در داخل و به خارج است.

(ج) مقایسه دامنه کالاها و خدمات مشمول معافیت مالیاتی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده ایران با تجربه کشورهای منتخب، بیان‌کننده این واقعیت است که این دامنه در قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران بسیار وسیع‌تر از کشورهای منتخب بوده است. این موضوع بدین سبب است که سیاست‌گذاران مالیاتی در ایران بخش قابل توجهی از کالاها و خدماتی را که می‌بایست در بخش‌های مشمول نرخ صفر و تخفیف مالیاتی قرار می‌گرفت را در بخش معافیت مالیاتی قرار داده است. این در حالی است که با مطالعه تجربه کشورهای منتخب می‌توان بخش قابل توجهی از کالاها و خدمات بخش معافیت را به بخش کالاها و خدمات مشمول نرخ صفر یا تخفیف در نرخ مالیات انتقال داد. این روش علاوه بر کاستن از اثر تنازلی اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده، می‌تواند هزینه بخش تولید اقتصاد را کاهش داده و کارایی اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده را افزایش دهد.

۵- جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

با توجه به سیستم حسابداری مالیات بر ارزش افزوده و با فرض حاکم بودن اصل مقصد در آن، سه رویکرد کلی برای کاستن از اثرات اختلالی و تنازلی ناشی از اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد قابل تصور است. البته باید توجه داشت که هر یک از رویکردهای اتخاذی از منظر اقتصادی، آثار و نتایج متضادی را ایجاد می‌کنند. به‌همین دلیل ضروری است سیاست‌گذاران با در نظر گرفتن شرایط اقتصادی و مختصات اجتماعی و اقتصادی کالاها و خدمات در هر کشور، تلاش کنند این کالاها و خدمات را به گونه‌ای در طبقات معافیت، مشمول نرخ صفر یا تخفیف قرار دهند که اولاً اثر اختلالی و اثر تنازلی را تا حدودی کنترل کرده و فصل بهینه‌ای برای این آثار را با اقدامات کاملاً نامتقارن در اقتصاد بپذیرند.

ثانیاً مکانیسم اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده با طراحی فوق از نظر اجرایی دچار نقصان نشود، چراکه عدم توجه به این مسئله می‌تواند کارایی نظام مالیاتی را زایل کرده و از یک سو هزینه مبادله مودیان و از سوی دیگر هزینه تمکین و وصول را افزایش داده و شفافیت فرآیندهای اقتصادی را دچار مشکل کند. برای مثال اگر سیستم مالیات بر ارزش افزوده با نرخ مالیاتی غیرصفر و یکسانی برای همه کالاها و خدمات به اجرا گذاشته شود، در این شرایط اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده با کمترین آثار اختلالی در تخصیص منابع همراه خواهد بود. دلیل این موضوع آن است که این روش، قیمت‌های نسبی را تغییر نداده و بنابراین از این طریق نمی‌تواند با منطق اقتصاد مبتنی بر مکانیسم بازار آزاد، تخصیص منابع را تغییر دهد.

بنابراین در شرایط اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده با نرخ غیرصفر ثابت و یکسان برای همه کالاها و خدمات در اقتصاد، اثر اختلالی نداریم. اما اگر دولت‌ها این رویکرد را انتخاب کنند، آنگاه باید منتظر آثار تنازلی شدید و در نتیجه تضعیف گروه‌های کم‌درآمد و افزایش فاصله طبقاتی و برخی عوارض ناشی از کاهش مصرف کالاها و خدمات توسط اقشار مختلف باشیم.

بنابراین دولت‌ها مجبورند از یک سو برای کنترل اثر اختلالی در تخصیص منابع و حمایت از تولید و عرضه کالاها و خدمات، تشویق صادرات و تقویت رقابت‌پذیری اقتصادی ملی در عرصه اقتصاد بین‌المللی و از سوی دیگر برای کاستن از اثر تنازلی در راستای حمایت از اقشار کم‌درآمد و در نظر گرفتن برخی مسایل فنی و امکان‌ناپذیری اخذ مالیات از برخی کالاها و خدمات به‌دلیل ویژگی‌های خاص آنها و همچنین کارایی سیستم مالیاتی، گروهی از کالاها و خدمات را معاف، گروهی را مشمول نرخ صفر و گروه دیگری را با نرخ پایین‌تر از سایر کالاها و خدمات مشمول مالیات کنند.

در انتخاب کالاها و خدمات مشمول نرخ صفر یا معافیت باید مختصات اقتصادی و اجتماعی کالاها و خدمات و تولیدکنندگان آن مدنظر قرار گیرد. چراکه این ملاحظات می‌تواند ما را به ترکیب بهینه‌ای از

معافیت یا مشمولین نرخ صفر سوق دهد. اگرچه در قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران برای کاهش هزینه تولید و در نهایت قیمت تمام شده برخی از کالاها و خدمات، مقرر شده است آن قسمت از مالیات بر ارزش افزوده پرداختی مودیان در مراحل تولید و توزیع که قابل استرداد و تهاتر نبوده به عنوان هزینه قابل قبول مودیان لحاظ شود.^۱ اما واقعیت این است که این روش در مقابل روش مشمول نرخ صفر شدن کالاها و خدمات مورد حمایت برای تولیدکننده مناسب نیست چراکه این روش هزینه را افزایش و اثر تنازلی را تشدید خواهد کرد.

نکته قابل توجه و حائز اهمیت این است که انتخاب روش تخفیف در نرخ مالیات برای گروهی از کالاها و خدمات، به دلیل بروز مسئله تعدد نرخ و مشکلات و چالش‌های آن در سیستم مالیاتی نظیر سیستم ایران که هنوز زنجیره اجرای مالیات بر ارزش افزوده به صورت کامل از مبدا واردات و تولید داخلی تا مصرف‌کننده نهایی تکمیل نشده، توصیه نمی‌شود. زیرا اگر در سیستم نوپایی که هنوز اطلاعات و دانش مودیان و حتی در برخی موارد ممیزان مالیاتی در مورد فرآیندهای اجرایی و سیستم حسابداری کامل نشده و زنجیره و دامنه شمول حلقه‌های مختلف فعالان اقتصادی تکمیل نگردیده است؛ نظام چند نرخ حاکم شود، علی‌رغم اینکه اهداف سیاست‌گذار در این زمینه محقق نمی‌شود، هزینه‌های درون‌زا و برون‌زایی نیز به سیستم اجرایی نظام مالیاتی تحمیل شده و شفافیت آن را مختل می‌کند.

الگوی استخراج شده از نحوه اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده از منظر دامنه معافیت، نرخ صفر و تخفیف در سیستم مالیات بر ارزش افزوده کشورهای مورد مطالعه نیز این موضوع را تایید کرده است. جدول ۸ الگوی یادشده را در کنار تجربه اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده در ایران نشان داده و در نهایت پیشنهادهایی را برای اصلاح قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران در این بخش ارائه کرده است.

۱. مفاد تبصره ۵ ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران

جدول (۸) - پیشنهاد الگویی برای ترکیب کالاها و خدمات مشمول نرخ صفر، معافیت یا تخفیف مالیاتی

در ایران

عناوین	کشورهای منتخب	ایران	پیشنهادهای اصلاحی برای قانون ایران
مشمول نرخ صفر	- صادرات کالاها و خدمات به خارج از کشور، - عرضه کالاها و خدمات برای سرمایه‌گذاری، - ارائه کالاها و خدمات به بخش اکتشاف نفت و معادن، - ارائه کالاها و خدمات در فرودگاه‌ها، اسکله‌ها و حمل و نقل هوایی و دریایی بین‌المللی، - فروش کالا به قلمرو گمرکی مناطق آزاد، - ارائه خدمات برای نگهداری تاسیسات، - ارائه خدمات نامشهود در داخل و به خارج، - عرضه و واردات کالا برای مصارف دیپلماتیک، - حمل و نقل بار در حوزه بین‌الملل	- صادرات کالا و خدمت از مبادی خروجی رسمی، - کالاهای همراه مسافران تبعه کشورهای خارجی (مشروط)، - ارائه کالاها و خدمات در فرودگاه‌ها، اسکله‌ها و حمل و نقل هوایی و دریایی بین‌المللی، - فروش کالا به قلمرو گمرکی مناطق آزاد، - ارائه خدمات برای نگهداری تاسیسات، - حمل و نقل بار در حوزه بین‌الملل	اضافه شدن کالاها و خدمات زیر به مشمولین نرخ صفر: - عرضه کالاها و خدمات برای سرمایه‌گذاری، - ارائه کالاها و خدمات به بخش اکتشاف نفت و معادن، - ارائه کالاها و خدمات در فرودگاه‌ها، اسکله‌ها و حمل و نقل هوایی و دریایی بین‌المللی، - فروش کالا به قلمرو گمرکی مناطق آزاد، - ارائه خدمات برای نگهداری تاسیسات، - حمل و نقل بار در حوزه بین‌الملل

عناوین	کشورهای منتخب	ایران	پیشنهادهای اصلاحی برای قانون ایران
معافیت	- عرضه اموال غیرمنقول، - خدمات درمانی و پزشکی، - خدمات مربوط به امور مالی و بیمه‌ای، - خدمات ارائه شده توسط دولت، - معاملات املاک و مستغلات، - خدمات مربوط به حوزه آموزش و تحصیل، - خدمات پستی، - محصولات کشاورزی فراوری نشده و برخی مواد اولیه مورد نیاز این بخش - انتقال دارایی از طریق لیزینگ	- محصولات کشاورزی فراوری نشده - دام و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و نوغان - انواع کود، سم، بذر و نهال - آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات و سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی و شیرخشک مخصوص تغذیه کودکان - فرش دست بافت، - انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، - کتاب، مطبوعات، دفاتر تحریر و انواع کاغذ چاپ، - خوراک دام و طیور، - اموال غیرمنقول، - کالاهایی که همراه مسافر و برای استفاده شخصی تا میزان معافیت مقرر طبق مقررات صادرات و واردات، وارد کشور می‌شود، - کالاهای اهدایی به صورت بلاعوض به وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی با تأیید هیأت وزیران و حوزه‌های علمیه با تأیید حوزه گیرنده هدایا؛ - رادار و تجهیزات کمک ناوبری هوانوردی ویژه فرودگاه‌ها براساس فهرستی که به پیشنهاد مشترک وزارت راه و ترابری و وزارت امور اقتصادی و دارایی - اقلام با مصارف صرفاً دفاعی (نظامی و انتظامی) و امنیتی براساس فهرستی که به پیشنهاد مشترک وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و وزارت امور اقتصادی و دارایی، -تحریر و مطبوعات، -خدمات درمانی و خدمات توانبخشی حمایتی، -انواع خدمات پژوهشی و آموزشی، -خدمات حمل و نقل عمومی و مسافری درون و برون شهری جاده‌ای، ریلی، هوایی و دریایی، - خدمات بانکی و اعتباری بانک‌ها، مؤسسات و تعاونی‌های اعتباری و صندوق‌های قرض‌الحسنه مجاز و صندوق تعاون، - خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع قانون مالیات‌های مستقیم،	(۱) اضافه شدن کالاها و خدمات زیر به عنوان معاف: - خدمات مربوط به امور مالی و بیمه‌ای - انتقال دارایی از طریق لیزینگ - خدمات پستی -خدمات ارائه شده توسط دولت (۲) حذف شدن کالاها و خدمات زیر از بخش معافیت‌ها و اضافه شدن آنها با اولویت به بخش مشمولین نرخ صفر یا تخیف مالیاتی : - انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، - کتاب، مطبوعات، دفاتر تحریر و انواع کاغذ چاپ، - خوراک دام و طیور، - دام و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و نوغان -انواع کود، سم، بذر و نهال - آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات و سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی و شیرخشک مخصوص تغذیه کودکان - فرش دست بافت،

عناوین	کشورهای منتخب	ایران	پیشنهادهای اصلاحی برای قانون ایران
تخفیف	- مواد غذایی ارائه شده در رستوران‌ها و اغذیه فروشی‌ها و مراکز تهیه غذا، - مراکز اقامتی و خدمات هتل و سایر خدمات رفاهی مرتبط با صنعت توریسم و گردشگری، - کتاب و روزنامه و مجلات، - آب مصرفی خانوار، - دارو و برخی لوازم پزشکی، - خدمات فرهنگی از قبیل سینماها و سالن‌های تئاتر، - انرژی مصرفی در بخش خانوار، - حمل بار و مسافر	-	-

ماخذ: استخراج محقق

فهرست منابع

۱. بوشان، کول، راهنمای عملی مالیات بر ارزش افزوده، ترجمه فاطمه نعیمی حشکواپی، نشر تهران، سال ۱۳۸۵.
۲. عبدی، محمدرضا، کباری، رضا و اردشیر بورد، حسابداری مالیات بر ارزش افزوده، انتشارات گنج معرفت، ۱۳۸۷.
۳. محمدی، حمید و قاسم نوروزی، آزمون کشش پذیری مصرف کالاهای اساسی در ایران با استفاده از الگوی سیستم تقاضای تقریباً ایده آل، فصلنامه علمی- پژوهشی رفاه اجتماعی، سال دهم، شماره ۳۹۲، سال ۱۳۸۹.
۴. اتاق بازرگانی و صنایع و معادن تهران (۱۳۸۹)، بررسی و تحقیق در خصوص مشکلات ناشی از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده و ارائه راهکارهای اصلاحی، چاپ اول تیرماه.
۵. سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۸۵)، مالیات بر ارزش افزوده نوین، انتشارات صندوق بین المللی پول، مترجمین حدادی، مریم و بهداد میرزایی، نشر.
۶. ضیایی بیگدلی، محمد تقی و فرهاد طهماسبی بلداجی (۱۳۸۸)، مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی مدرن، انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی.
۷. قانون مالیات بر ارزش افزوده ایران مصوب ۱۳۸۷.
۸. مروری بر قوانین مالیات بر ارزش افزوده کشورهای منتخب
9. International VAT/GST Guidelines, Guidelines on Neutrality (OECD) (2011), available at: www.oecd.org/ctp/ct.
10. Brid, R.M. and P.P. Gendron (2007), «The VAT in Developing and Transitional Countries» (Cambridge University Press: NEW YORK).
11. Robinson Joan (1993), The Economics of Imperfect Competition.
12. Robinson Joan) 1934(, «What is Perfect Competition?», Quarterly Journal of Economics
13. Taxation for SMEs – key issues and policy considerations (OECD) (2009), [On-line] available from: World Bank Group; OECD, Taxation for SMEs – key issues and policy considerations. OECD Publication Service 2009:4.

14. Tax Administration in OECD and selected Non-OECD countries: comparative information series (2011).
15. Ernst & Young (2014), The worldwide VAT, GST and sales tax guide, Ernst & Young's Tax Services.

