

**اظهار نظر کارشناسی درباره:**  
**«لایحه مالیات بر ارزش افزوده»**  
**ماده (۹) مصوبه کمیسیون اقتصادی**  
**(معافیت‌ها)**

**مقدمه**

در ماده (۹) گزارش کمیسیون اقتصادی درباره لایحه مالیات بر ارزش افزوده فهرست کالاها و خدمات معاف از مالیات در دو بخش و به تفکیک کالا و خدمت ارائه شده است. به طور کلی مراد از معافیت در مالیات بر ارزش افزوده عدم تعلق مالیات بر مبادله (خرید و فروش) کالاها و خدمات می‌باشد. در حالی که یک کالا و یا خدمت مشمول مالیات بر ارزش افزوده نباشد، فروشنده کالا و یا ارائه‌کننده خدمت مذکور مجاز به دریافت مالیات بر ارزش افزوده از خریدار نبوده و از طرفی امکان استفاده از اعتبار مالیاتی را نخواهد داشت.

**مخصوص سخن علمی**

مشخصات لایحه

دوره دهم - سال چهارم

شماره ثبت:

۲۵۲

شماره چاپ:

۱۵۱۸

تاریخ چاپ:

۱۳۹۸/۶/۱۷

معاونت پژوهش‌های

اقتصادی

دفتر: مطالعات مالیه

عمومی و توسعه

مدیریت

مشخصات گزارش

شماره مسلسل:

۲۳۰۱۵۴۰۰-۴

تاریخ انتشار:

۱۳۹۸/۷/۶

**تبیین مفهوم معافیت در نظام مالیات بر ارزش افزوده**

از منظر مبانی نظری و اصول علمی مالیات بر ارزش افزوده، اولاً معافیت مالیاتی باید دامنه محدودی از کالاها و خدمات را دربرگیرد و ثانیاً معافیت در این پایه مالیاتی صرفاً به فروش کالا و یا ارائه خدمت تعلق خواهد گرفت؛ فارغ از آنکه خریدار (مصرف‌کننده) و یا فروشنده آنها چه شخصی باشد. به بیان دیگر اگر یک کالا معاف از مالیات بر ارزش افزوده باشد، همه خریداران اعم از دولتی و یا خصوصی، حقیقی و یا حقوقی، انتفاعی و یا غیرانتفاعی و... ملزم به پرداخت مالیات مذکور نیستند. در یک برداشت ناصواب از معافیت در نظام مالیات بر ارزش افزوده، برخی به اشتباه علاوه بر معافیت کالا و خدمات، در پی معاف نمودن برخی از خریداران (مصرف‌کنندگان) یا فروشندگان (تولیدکنندگان) از مالیات بر ارزش افزوده هستند. برای مثال این‌گونه عنوان می‌شود که اگر یک خودرو توسط بخش خصوصی خریداری شد، مکلف است مالیات بر ارزش افزوده را پرداخت نماید و لیکن اگر همان خودرو توسط نهادهای عمومی غیردولتی مثلاً شهرداری‌ها خریداری شد، آنان مکلف به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده به فروشنده نباشند. یا عده دیگری به دنبال معاف کردن بخشی از قلمرو جغرافیایی کشور از شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده هستند که تبعیت از برداشت‌های نادرست مذکور درخصوص این پایه مالیاتی، علاوه بر تضاد با مبانی علمی آن منجر به تبعات فراوانی نظیر کاهش درآمدهای مالیاتی، کاهش شفافیت در ساختار اقتصادی کشور، افزایش فرار مالیاتی و... خواهد شد. بنابراین باید توجه داشت که اعطای معافیت به اشخاص حقیقی و یا حقوقی و یا معاف کردن بخشی از قلمرو جغرافیایی کشور با منطق مالیات بر ارزش افزوده مغایرت دارد.

**دلایل معافیت کالاها و خدمات در نظام مالیات بر ارزش افزوده**

براساس مبانی نظری مالیات بر ارزش افزوده عرضه کالاها و ارائه خدمات عمدتاً به دو دلیل از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌شوند. دلیل اول بیشتر بودن هزینه وصول مالیات نسبت به درآمد حاصل از آن است. برای مثال

می‌توان به کشاورزان خردی اشاره کرد که اکثراً در روستاها زندگی می‌کنند. اکثر این افراد آشنایی با مالیات بر ارزش افزوده نداشته و امکان انجام تکالیف قانونی را ندارند. علاوه بر این دسترسی به آنها نیز دشوار است. دلیل دوم نیز، حمایت از دهک‌های درآمدی پایین جامعه برای تهیه کالاهای اساسی و ضروری است. از آنجا که مالیات بر ارزش افزوده از مصرف‌کننده نهایی اخذ می‌شود، با معافیت کالاهای ضروری که بخش عمده سبد مصرفی دهک‌های پایین درآمدی را تشکیل می‌دهد، می‌توان از این قشر حمایت کرد. البته میزان تحقق این هدف به عواملی مانند نوع بازار کالا (انحصاری یا رقابتی بودن) و معافیت یا عدم معافیت نهاده‌های آن بستگی دارد. معافیت محصولات کشاورزی خصوصاً محصولاتی که در سبد مصرفی اکثریت جامعه وجود دارد با هریک از دو مبانی اعطای معافیت در نظام مالیات بر ارزش افزوده سازگاری دارد و از این رو در عمده کشورهای مجری مالیات بر ارزش افزوده محصولات مذکور معاف از مالیات می‌باشد، لیکن بررسی کالاهای و خدماتی که در قانون فعلی و نیز مصوبه کمیسیون اقتصادی در فهرست معافیت‌ها قرار گرفته‌اند، نشان از آن دارد که بسیاری از آنها از دو منطق مذکور پیروی نمی‌کنند.

### تفاوت معافیت در نظام مالیات بر ارزش افزوده و مالیات مستقیم

هدف اصلی موافقان افزایش دامنه معافیت‌ها عمدتاً حمایت از تولید و تولیدکنندگان است، لیکن باید توجه داشت که بنابه تفاوت ماهوی مالیات بر ارزش افزوده با مالیات‌های مستقیم، اعطای معافیت در نظام مالیات بر ارزش افزوده لزوماً به نفع تولید نمی‌باشد. در ادامه علاوه بر ذکر تفاوت‌های اعطای معافیت در مالیات بر ارزش افزوده با مالیات‌های مستقیم، دلیل متضرر شدن تولیدکنندگان از معافیت در مالیات بر ارزش افزوده ذکر خواهد شد.

- در نظام مالیات بر ارزش افزوده بار مالی پرداخت مالیات برعهده مصرف‌کننده نهایی است و در صورت اجرای مناسب قانون به هیچ‌وجه بار مالی آن به فعال اقتصادی اصابت نخواهد کرد (شایان ذکر است که افزایش دامنه معافیت‌ها بدین امر خدشه وارد می‌سازد). در حالی که در مالیات عملکرد بار مالی پرداخت مالیات به‌طور کامل برعهده فعال اقتصادی و تولیدکنندگان است، زیرا باید از منابع در اختیار خود بخشی از سود ناشی از فعالیت اقتصادی را به‌عنوان مالیات عملکرد به دولت پرداخت کنند.

- معافیت عرضه کالا و خدمات در نظام مالیات بر ارزش افزوده در موارد متعددی می‌تواند همانند کالاها و خدمات مشمول مالیات بر ارزش افزوده، منجر به افزایش قیمت تمام شده تولید شود (در حالی که سیاستگذار به دنبال عدم افزایش قیمت کالاها و خدمات بود) با این تفاوت که مالیات بر ارزش افزوده کالاها و خدمات مشمول را مصرف‌کنندگان نهایی آنها پرداخت می‌کنند، لیکن بار مالی افزایش قیمت ناشی از معافیت برعهده تولیدکنندگان و فعالان اقتصادی است. دلیل افزایش قیمت کالاها و خدمات علی‌رغم معافیت آنها از مالیات بر ارزش افزوده به این موضوع باز می‌گردد که تولیدکننده کالاها و خدمات باید بابت خرید نهاده‌ها و مواد اولیه تولید، مالیات بر ارزش افزوده پرداخت نماید، ولی به‌دلیل معاف بودن کالای تولیدی، اعتبار مالیاتی وی (مالیاتی که بابت خرید نهاده‌ها و مواد اولیه تولید توسط تولیدکننده پرداخت شده است) قابل پذیرش نیست و وی نمی‌تواند مبلغ مذکور را از حلقه بعدی در زنجیره عرضه کالاها و خدمات کسر کند، زیرا از خریدار حلقه بعدی مبلغی را بابت مالیات بر ارزش افزوده دریافت نمی‌کند. شایان ذکر است که اعطای معافیت در مالیات‌های مستقیم منجر به افزایش سود فعالان اقتصادی خواهد شد و تأثیری در قیمت تمام شده کالاها و خدمات ارائه شده از سوی آنان ندارد.

- همان‌طور که پیش از این ذکر شد در نظام مالیات بر ارزش افزوده معافیت به کالاها و خدمات معین و مشخص تعلق می‌گیرد نه به خریداران و مصرف‌کنندگان آنها. لیکن در مالیات‌های مستقیم از آنجا که معافیت به فعال اقتصادی تعلق می‌گیرد، امکان دارد که برخی از تولیدکنندگان کالا و یا ارائه‌دهندگان خدمت معاف از مالیات عملکرد باشند و فعال اقتصادی دیگری با تولید همان کالا و یا

ارائه خدمت یکسان مشمول پرداخت مالیات بر عملکرد باشد. در مالیات‌های مستقیم برعکس مالیات بر ارزش افزوده می‌توان بنا بر منطقه جغرافیایی، نوع شخصیت حقوقی فعال اقتصادی، مدت زمان فعالیت، حجم فعالیت (میزان درآمد سالیانه) و... عرضه‌کنندگان کالاها و خدمات مشابه را مشمول و یا معاف از مالیات بر عملکرد کرد.

همچنین در خصوص ایراد موجود در معاف کردن برخی از خریداران و یا فروشندگان (تعلق معافیت به اشخاص) باید توجه داشت همان‌طور که پیش از این ذکر شد براساس فرایند مالیات بر ارزش افزوده هر فعال اقتصادی مالیات‌هایی که بابت خرید نهاده‌ها و مواد اولیه مورد نیاز کسب‌وکار خود در حلقه‌های قبل پرداخت کرده است را می‌تواند از مالیات دریافتی از حلقه بعد کسر و مابه‌التفاوت را به حساب دولت واریز نماید. حال اگر بخشی از اشخاص حقیقی یا حقوقی (خریداران کالا و خدمت یا همان مصرف‌کنندگان) از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف شوند، تولیدکنندگانی که کالا و خدمات خود را به اشخاص مذکور عرضه کرده‌اند، به دلیل عدم دریافت مالیات بر ارزش افزوده نمی‌توانند اعتبار مالیاتی خود را مسترد نمایند. در چنین شرایطی اجحاف در حقوق تولیدکنندگان و فروشندگان کالا و خدمت شده و لذا در صورت عدم حضور بخش غیررسمی و زیرزمینی در اقتصاد کشور، هیچ فعال اقتصادی رسمی حاضر به ارائه کالا و یا خدمت به افراد معاف از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده نخواهد بود.

### ارزیابی و تبعات نامناسب معافیت کالاها و خدمات در نظام مالیات بر ارزش افزوده

در ادامه به منظور ارزیابی آثار و تبعات معافیت‌ها در نظام مالیات بر ارزش افزوده و بررسی نسبت آنها با اسناد و قوانین بالادستی کشور نکاتی ارائه شده است:

- به طور کلی گسترش شفافیت در زنجیره عرضه و مصرف کالاها و خدمات از مرحله واردات و تولید تا مصرف و صادرات و رصد کلیه معاملات و تبادلات اقتصادی در کنار وصول و تحقق درآمدهای مالیاتی به‌طور توأمان از اهداف عمده کشورها از تصویب و اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده محسوب می‌شوند که در سال‌های اخیر تأکید بر افزایش شفافیت اقتصادی از طریق اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده اهمیتی دوچندان یافته است. براساس مبانی نظری مالیات بر ارزش افزوده و تجربیات اجرایی موجود هرگونه اضافه کردن معافیت مالیاتی جدید علاوه بر کاهش در میزان وصول درآمدهای مالیاتی با قطع حلقه‌ها و زنجیره‌های عرضه کالا و خدمات (به دلیل عدم لزوم انجام تکالیف قانونی توسط عرضه‌کنندگان کالاها و خدمات معاف از مالیات) منجر بر انسداد اطلاعاتی و کاهش شفافیت اقتصادی خواهد شد. شایان ذکر است که در نظام مالیات بر ارزش افزوده اگر معافیت را به اشخاص حقیقی و حقوقی (خریداران کالا و خدمات) اختصاص دهیم، میزان ریزش آمار و اطلاعات معاملات اقتصادی و کاهش شفافیت به مراتب بیش از زمانی خواهد بود که معافیت به کالاها و خدمات تعلق گیرد و موجبات گسترش بخش غیررسمی در اقتصاد و فرار مالیاتی فراهم می‌شود.
- مهم‌ترین مشاهده از تجربیات کشورهای مجری مالیات بر ارزش افزوده، پرهیز آنها از موسع نمودن دایره معافیت‌های قانونی‌شان است. در واقع آنان سعی کرده‌اند که از اعطای معافیت‌هایی که منطبق علمی و یا ملاحظه اجرایی و فنی برای آن وجود ندارد پرهیز کنند. این درحالی است که دایره معافیت‌های قانونی کالاها و خدمات در ایران بسیار وسیع است و مقایسه دامنه معافیت‌ها در ایران با سایر کشورها نشان از آن دارد که تقریباً کلیه معافیت‌های موجود در سایر کشورها در قوانین مالیاتی ایران وجود دارد. شایان ذکر است که در گزارش کمیسیون اقتصادی در خصوص لایحه مالیات بر ارزش افزوده نیز نه تنها از وسعت این معافیت‌ها کاسته نشده، بلکه کالاها و خدمات دیگری نیز به فهرست معافیت‌های موجود افزوده شده است.
- یکی از عوامل مهم در خصوص لزوم عدم توسعه دامنه معافیت کالاها و خدمات در قانون مالیات بر ارزش افزوده (کاهش

گستره کالاها و خدمات مشمول مالیات)، جلوگیری از تحمیل بار مالیاتی مضاعف بر بخش مشمول مالیاتی است. هرچه به فهرست کالاها و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده اضافه گردد، فشار به بخش مشمول مالیاتی برای تأمین منابع درآمدی مورد نظر از محل مالیات بر ارزش افزوده بیشتر می‌شود و سازمان امور مالیاتی برای تحقق اهداف درآمدی دولت، باید اقدام به وصول مالیات بر ارزش افزوده از دامنه محدودی از کالاها و خدمات مشمول مالیات نماید.

• اعطای معافیت به کالاها و خدمات غیرضروری کاهش درآمدهای مالیاتی دولت و همچنین درآمدهای شهرداری‌ها و دهیاری‌ها را در پی دارد. از آنجا که یکی از ذی‌نفعان اصلی منابع حاصل از اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده دولت‌های محلی هستند، هرگونه افزایش دامنه معافیت‌ها موجبات محروم کردن شهرداری‌ها و دهیاری‌ها از بخشی از درآمدهای بالقوه را در پی دارد.

• گفتنی است که لزوماً نباید کالاهایی که عرضه آنها معاف هستند، واردات آنها نیز معاف باشد. با توجه به اصل مقصد<sup>۱</sup> در بسیاری از کشورها صادرات کالاها معاف می‌باشند. بنابراین مالیات پرداختی بابت خرید نهاده‌های تولید به آنها برگشت داده خواهد شد و در قیمت تمام شده کالا لحاظ نخواهد شد، اما زمانی که کالای تولید داخل معاف می‌شود به دلیل عدم پذیرش اعتبار مالیاتی آنها، قیمت تمام شده کالاها معاف افزایش می‌یابد و توان رقابت با کالای مشابه وارداتی را از دست می‌دهد. بنابراین باید در راستای حمایت از تولید ملی، عدم معافیت واردات به صورت جداگانه در قانون ذکر شود و تنها مواردی که تولید مشابه داخل آنها وجود ندارد از پرداخت مالیات معاف شوند. شایان ذکر است که در گزارش کمیسیون اقتصادی به این موضوع توجه لازم شده است.

• درنهایت باید اشاره داشت که براساس قانون برنامه ششم توسعه کشور، وضع هرگونه معافیت مالیاتی جدید ممنوع است. در گزارش کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی درخصوص لایحه مالیات بر ارزش افزوده می‌توان به مواردی نظیر معافیت انواع خدمات بیمه‌ای، صنایع دستی، انتشار آگهی‌های تبلیغاتی، خدمات ورزشی، خدمات روزنامه‌نگاری، نشاء محصولات کشاورزی، آب مصارف کشاورزی، خرید و فروش ارزهای خارجی، ماست، ماکارونی، تخم ماکیان، شمش طلا، خدمات واحدهای مکانیزاسیون کشاورزی، حمل‌ونقل بار و... اشاره داشت که در تضاد با بند «الف» ماده (۶) قانون مذکور هستند و لذا تصویب آنها نیازمند دوسوم آرای نمایندگان است.

• افزایش دامنه معافیت‌های مالیاتی و عدم اصلاح و یا حذف معافیت غیرضروری فعلی در مغایرت صریح با بندهای «۱۷» و «۱۹» سیاست‌های کلی اقتصاد مقاومتی که در سال ۱۳۹۲ از سوی مقام معظم رهبری (مد ظله‌العالی) ابلاغ شده است، می‌باشد.

## نتیجه‌گیری و پیشنهاد

با توجه به توضیحات قسمت قبل و مشاهده شواهد موجود مبنی بر عدم کاهش محسوس قیمت کالاها و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده پیشنهاد می‌شود که اولاً تا حد امکان از موسع نمودن دایره معافیت‌ها پرهیز گردد و ثانیاً معافیت‌هایی که فاقد استدلال متقن علمی یا اجرایی هستند حذف گردند. بنابراین پیشنهاد مشخص مرکز پژوهش‌ها درخصوص ماده (۹) گزارش کمیسیون اقتصادی درخصوص لایحه مالیات بر ارزش افزوده، کاهش حداکثری دامنه معافیت‌ها می‌باشد.



۱. طبق اصل مقصد، تمامی مصارف کالا و خدماتی که داخل ایران انجام می‌شود (یعنی مقصد مصرف)، مشمول مالیات خواهد شد؛ خواه این محصولات در داخل ایران تولید شده باشند، خواه از خارج از کشور وارد شده باشند.