

کارائی اجرای مالیات بر ارزش افزوده

(مطالعه تطبیقی کشورهای در حال گذار اروپای شرقی و مرکزی)^۱

ترجمه: الله محمد آقایی *

شهرزاد خوانساری **

گزارش حاضر، کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده را در پنج اقتصاد در حال گذار اروپای شرقی و مرکزی، محاسبه می‌نماید. برای سنجش کارایی، درآمدهای قطعی مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۹۹۴، با درآمدهائی که با اعمال نرخهای قانونی مالیات بر ارزش افزوده، بدون ریزش درآمدی قابل حصول بودند، مقایسه می‌شود. به این ترتیب، پنج کشور مزبور در دو گروه قرار می‌گیرند. یک گروه با کارایی وصولی نسبتاً بالا و گروه دیگر با کارایی نسبتاً پایین. اگر چه کمبود اطلاعات در مورد قوانین مالیاتی و الگوی مصرف، حصول نتایج قطعی را دشوار می‌سازد، لیکن اثر معافیتها نتایج مقایسه‌ای را قوت می‌بخشد.

از سال ۱۹۸۹ تعدادی از کشورهای اروپای مرکزی و شرقی، انجام اصلاحات اساسی مالیاتی را به‌عنوان بخشی از حرکت از اقتصاد با برنامه‌ریزی متمرکز به طرف اقتصاد بازار باز، آغاز کرده‌اند. یکی از مهمترین ابزارهای مالیاتی عمومی که جدیداً

* - ... محمد آقایی؛ رئیس گروه تحقیقات سیاستهای مالیاتی - معاونت امور اقتصادی - وزارت امور اقتصادی و دارایی

** - شهرزاد خوانساری؛ کارشناس و مترجم وزارت امور اقتصاد و دارایی

معرفی شده، مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. بعضی مفسرین، این نوع مالیات را به‌عنوان یک منبع اقتصادی کارا مطرح می‌کنند و عقیده دارند اگر بطور مناسب طراحی شود روی تصمیمات بخش خصوصی تأثیر می‌گذارد. به هر حال ممکن است هزینه‌های اجرایی، محاسبه، وصول، ممیزی و اداره مالیات بالا باشد. این تحقیق می‌کوشد؛ کارایی مالیات بر ارزش افزوده را برای پنج اقتصاد در حال گذار جمهوری چک، مجارستان، لهستان، رومانی و جمهوری اسلواک محاسبه نماید.

در این گزارش مانند یک روش کلی، کارایی ابزار با مقایسه وصولی‌های قطعی سال ۱۹۹۴ و وصولی‌هایی که با اعمال نرخهای قانونی مالیات بر ارزش افزوده، بدون ریزش درآمدی قابل حصول بودند، اندازه‌گیری می‌شود. به دلیل پراکندگی آمار تولید در سطح خرد، از اطلاعات مصرف نهایی توأم با فرض بار اقتصادی ناشی از مالیات روی مصرف‌کننده، برای تخمین کارایی وصول استفاده شده‌است. با استفاده از این روش پنج کشور مزبور در دو گروه قرار می‌گیرند. جمهوری چک، لهستان و اسلواک با کارایی نسبتاً بالا و تقریباً برابر در یک گروه، و مجارستان و رومانی با کارایی نسبتاً پایین و تقریباً برابر، در گروه دیگر قرار دارند.

با توجه به مسائل مربوط به اندازه‌گیری مصرف دولت و خانوار، و به دلیل نادرست بودن اطلاعات، نتایج باید با احتیاط تفسیر شوند. بنابراین، اندازه‌های مطلق کارایی قطعی نمی‌باشد. به هر حال در مورد اهداف مقایسه‌ای، موضوع این است که آیا طبقه‌بندی نسبی کشورها برای سنجش مسائل قوی است؟ برای گروه‌بندیهای کلی، طبقه‌بندی براساس کارایی بالا و پایین که در بالا ذکر شد، احتمالاً نتایج بهتری ارائه می‌کند.

مقدمه

با شروع سال ۱۹۸۹، تعدادی از کشورهای اروپای مرکزی و شرقی انجام اصلاحات اساسی مالیات را، به‌عنوان بخشی از حرکت از اقتصاد با برنامه‌ریزی

متمرکز به سمت اقتصاد بازار آزاد کرده‌اند. اجزای مهم اصلاح مالیاتی، معرفی مالیات‌های جدید نظیر؛ مالیات بر درآمد اشخاص، مالیات بر سود شرکتها و مالیات‌های وسیع مصرف می‌باشد. بنابراین، فرم تجهیز درآمد عمومی شفافتر شده و اختلال‌زایی آن کاهش یافته‌است. مزایای بلند مدت این اصلاحات این است که؛ منابع کافی را برای عملکرد ضروری دولت فراهم می‌کند و در عین حال، حداقل اثرات بازدارنده را بر عملکرد اقتصاد بازار اعمال می‌نماید. البته، نگاه‌های اقتصادی و مدیران دولتی باید با محیط جدید تطبیق یابند و همچنین ممکن است هزینه‌های انتقال؛ سرعت تغییر به سیستم جدید و کارا را کاهش دهد.

در این خصوص آنچه حائز اهمیت است، کارایی کشورهای در حال گذار برای وصول درآمد مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. برخی مفسرین این نوع مالیات را به عنوان یک منبع اقتصادی کارا مطرح می‌کنند و عقیده دارند اگر بطور مناسب طراحی شود، روی تصمیمات بخش خصوصی تأثیر می‌گذارد. به هر حال ممکن است هزینه‌های اجرایی، محاسبه، ممیزی و اداره مالیات بالا باشد. بطور مثال، در حالتی که مالیات به هر مرحله از تولید اعمال می‌شود، تعداد مؤدیان ثبت شده، در مقایسه با شکلهای دیگر مالیات بر مصرف، بیشتر است.

بنابراین مقصود، محاسبه کارایی مالیات بر ارزش افزوده، برای پنج کشور اروپای شرقی و مرکزی، شامل جمهوری چک، مجارستان، لهستان، رومانی و جمهوری اسلواک در سال ۱۹۹۴، می‌باشد. البته به استثنای کشور مجارستان، که از سال ۱۹۸۸، سیستم مالیات بر ارزش افزوده را اجرا کرده‌است، در بقیه کشورها، اخیراً این سیستم به اجرا درآمده است. روش کلی برای اندازه‌گیری کارایی مالیات بر ارزش افزوده، مقایسه وصولی‌های قطعی مالیات در سال ۱۹۹۴، با وصولی‌هایی است که با اعمال نرخهای قانونی مالیات بر ارزش افزوده بدون ریزش درآمدی، قابل حصول بودند. این روش با آنکه از لحاظ مفهومی ساده است، در عمل با موانعی مواجه است. از آنجایی که مالیات بر ارزش افزوده در هر مرحله از تولید اعمال می‌شود، محاسبه

میزان مالیاتی که بایستی براساس نرخهای قانونی مالیات وصول شود، نیازمند اطلاعات دقیق از فرایند تولید (بطور مثال براساس جدول داده - ستانده) است^(۱). به هر حال با توجه به کمبود اطلاعات، در این گزارش یک روش انتخابی با استفاده از اطلاعات مصرف نهایی، بکار گرفته شده است. این روش از فرض بار اقتصادی ناشی از مالیات بر ارزش افزوده بر مصرف کننده نهایی استفاده می کند و با استفاده از اطلاعات مصرف خانوار، متوسط نرخهای قانونی مالیات و متوسط نرخ مؤثر مالیات را مقایسه می نماید. مشکلی که وجود دارد، تفاوت میان سیستمهای مالیات بر ارزش افزوده، در بخش معافیتها می باشد. البته این موضوع بر یافته های کلی گزارش حاضر تأثیر چندانی ندارد.

نتیجه اصلی این است که پنج کشور مزبور در دو گروه قرار می گیرند. جمهوری چک، لهستان و جمهوری اسلواک با کارایی نسبتاً بالا و تقریباً برابر در یک گروه و مجارستان و رومانی با کارایی نسبتاً پایین و تقریباً برابر، در گروه دیگر قرار دارند. البته با توجه به مشکلات موجود در تخمین متوسط نرخ قانونی و متوسط نرخ مؤثر، این یافته ها تا حدودی آزمایش هستند. اول آنکه، اطلاعات مورد بررسی در خصوص مصرف، ثوعاً برای طبقه بندیهایی گزارش شده است که با طبقه بندیهایی که نرخهای مالیات بر ارزش افزوده بدانها اعمال می شود، مطابقت ندارند، بنابراین محاسبه دقیق متوسط نرخهای قانونی مالیات بر ارزش افزوده مشکل است. دوم آنکه؛ محاسبه نرخ مؤثر مالیات به دلیل مشکلات مربوط به اندازه گیری مصرف داخلی دشوار است. این امر که آیا این نوع برآورد به وسیله بکارگیری مصرف، چنانکه در حسابهای ملی، خرده فروشی و موارد دیگر اندازه گیری شده است بهترین شیوه می باشد، قابل بحث است.

۱- این روش توسط آگوری و شوم (۱۹۸۸) در مطالعه مالیات بر ارزش افزوده در کشور مکزیک، اتخاذ شده است.

باتوجه به مسائل مربوط به اندازه‌گیری، نتایج باید با احتیاط تفسیر شوند. به هر حال، موضوع این است که جهت مقاصد مقایسه‌ای، آیا طبقه‌بندی نسبی کشورها، برای سنجش مسائل قوی است. برای گروه‌بندیهای کلی، طبقه‌بندی براساس کارایی بالا و پایین که در بالا ذکر شد، احتمالاً نتایج بهتری ارائه می‌کنند.

خلاصه بررسی سیستمهای مالیات بر ارزش افزوده

طبق ساختار اتحادیه اروپا، سیستمهای مالیات بر ارزش افزوده در ۵ کشور مذکور؛ بطور عمومی از نوع مصرف و به شکل اعتبار - صورتحساب (اعتباری) می‌باشند. خصوصیات عمومی این سیستمها شامل نرخها و قوانین معافیت وسیع، در جدول ۱ نشان داده شده‌است. علاوه بر نرخهای استاندارد و تعدیل شده، هر کشور نرخ‌بندی صفر را برای کالا و خدمات معین، بخصوص صادرات بکار می‌برد. در مورد اعمال معافیتها؛ برای گروههای خاص، واحدهای تولیدی و کالاهای ویژه، تفاوت‌های عمده‌ای در بین کشورها وجود دارد. بخصوص، سیستم رومانی و لهستان تعداد نسبتاً زیادی از معافیتها را برای کالاها و خدمات خاص در نظر می‌گیرد، در حالی که سیستم مجارستان دارای وسیعترین پایه است، و سیستمهای چک و اسلواکی متوسط هستند. معافیت آستانه موجود در سال ۱۹۹۴ برای هر کشور، به پول داخلی و دلار آمریکا، و با استفاده از متوسط سالانه نرخهای ارز خارجی بازار اظهار شده‌اند. بنگاههایی که عایدی سالیانه آنها کمتر از آستانه مزبور بوده‌است، ملزم نبودند در سیستم مالیات بر ارزش افزوده ثبت شوند. در صورتی که این بنگاهها بطور اختیاری ثبت نشده باشند، از یک طرف مالیات بر ارزش افزوده بر فروش را پرداخت نمی‌کنند و از طرف دیگر برگشتی برای مالیات بر ارزش افزوده پرداخت شده روی نهاده را نیز دریافت نخواهند کرد. بدیهی است تفاوت‌های موجود میان کشورها، در خصوص ساختار تولید بین بنگاههایی که دارای مقیاسهای مختلفی هستند، در اندازه‌گیری عملکرد آنها محدودیتی را ایجاد می‌کند. اما اندازه‌گیری عملکرد آنها توسط پول واحد کشور، این محدودیت را

مرتفع می‌سازد (واحد اندازه‌گیری همگن می‌شود). به هر حال، الگوی عمومی این است که مجارستان و رومانی آستانه معافیت بسیار کمتری، نسبت به سه کشور دیگر دارند.

جدول ۱: خصوصیات سیستم مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۹۹۴

جمهوری اسلواک	رومانی	لهستان	مجارستان	جمهوری چک	
					نرخهای مالیات
۲۵	۱۸	۲۲	۲۵	۲۲	نرخ استاندارد
۶	—	۷	۱۰	۷	نرخ تعدیل شده
					کالاها و خدمات معاف
X	X	X	X	X	بهداشت
	X	X			علم - فرهنگ
	X	X		X	مالی
	X	X			غذا
X	X	X	X	X	خدمات اجتماعی
X	X	X	X	X	ارتباطات
					آستانه عواید:
۲	۱۰	۱۲	۱	۲	میلیون (پول داخلی)
۷۲	۶	۴۹	۹	۸۰	هزار دلار (آمریکا)

* مأخذ: دفتر بین‌المللی اسناد مالی، برآوردهای کارشناسی.

روش‌شناسی

همانطور که در بالا ذکر شد، روش عمومی برای اندازه‌گیری کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده، مقایسه نرخ مؤثر مالیاتی با متوسط نرخ قانونی است. این

شیوه مستلزم وجود اطلاعات ذیل است: ۱- اندازه وصولیهای درآمد ۲- تخمینی از پایه مصرف که در آن مالیات بر ارزش افزوده بطور کارا وضع شده ۳- محاسبه متوسط نرخ قانونی.

الف - نرخ مؤثر مالیاتی

نرخ مؤثر مالیاتی (ETR)^(۱) به صورت نسبتی از کل درآمدهای VAT ناشی شده از مصرف نهایی، اندازه‌گیری می‌شود. اساس آنچه که به صورت (ETR) تعریف می‌شود، از طریق تعلق قانونی سیستم مالیات تعیین نمی‌شود، بلکه بایستی با تعلق اقتصادی مالیات منطبق باشد. در این حالت فرض بر این است که مالیات به مصرف‌کنندگان نهایی منتقل می‌شود، به طوری که پایه طبیعی مالیات، مصرف نهایی می‌باشد. سه موضوع که در این زمینه وجود دارد، عبارتند از:

۱- منبع اطلاعاتی که بایستی برای اندازه‌گیری مصرف استفاده شود.

۲- آیا باید مصرف دولتی را هم شامل شود؟

۳- آیا پایه باید با وصولیهای خالص یا ناخالص مالیات تعریف شود؟

پاسخ به این سؤالات، به تحلیل موارد استفاده از نرخ مؤثر مالیاتی بستگی دارد، بخصوص زمانی که با متوسط نرخ قانونی مقایسه می‌شود.

به دلیل اینکه نرخهای قانونی مالیات بر ارزش افزوده، براساس پایه خالص تعریف می‌شود، نرخ مؤثر مالیاتی نیز به همین روش محاسبه می‌شود. بنابراین، پایه مصرفی که برای اندازه‌گیری نرخ مؤثر مالیاتی استفاده می‌شود، خالص مالیات بر ارزش افزوده پرداخت شده است. از آنجا که مالیات بر ارزش افزوده معمولاً روی قیمت کالا بطور مجزا از دیگر مالیاتهای غیر مستقیم وضع می‌شود (همانند مالیاتهای خاص، الکل، دخانیات و سوخت)، محاسبه پایه از طریق درآمدهای چنین مالیاتهایی تعدیل

1- Effective Tax Rate.

نمی‌شود.

ب - متوسط نرخ قانونی مالیاتی

به دلیل جزئی بودن اطلاعات تولید، همچنین غیرقابل دسترس بودن جدولهای داده ستانده برای کشورهای مورد نظر در این مطالعه؛ محاسبه متوسط نرخ قانونی مالیات بر ارزش افزوده براساس پایه تعریف شده از طریق قانون، غیرممکن است. به هر حال با این فرض معقول که مالیات بر ارزش افزوده به مصرف‌کنندگان منتقل می‌شود، می‌توان فرض کرد که پایه اقتصادی، مصرف نهایی است. در قالب مالیات بر ارزش افزوده از نوع اعتبار - صورتحساب با اعتبارات قابل برگشت و بدون اعمال معافیتها (برای مشاغل کوچک و غیره) ساختار مالیات در هر مرحله از تولید، برای تعیین برخورد نهایی بی‌ربط می‌شود.

برای هر مالیات پرداخت شده روی تولیدات واسطه‌ای؛ اعتباری در مقابل مالیاتهای پرداخت شده در مراحل بعدی گرفته خواهد شد، و بدهی نهایی مالیاتی برای مصرف یک کالای خاص، فقط از طریق نرخ قانونی آن کالا تعیین خواهد شد. بنابراین برای چنین سیستم مالیاتی، داشتن اطلاعات درباره فرایندهای تولید ضروری نیست و الگوهای مصرف خانوار برای تخمین متوسط نرخ قانونی مالیات کافی است.

زمانی که معافیت اعمال می‌شود و اعتبارات غیرقابل برگشت است، محاسبه متوسط نرخ قانونی با استفاده از اطلاعات مصرفی صرف، دشوارتر است. بطور مثال؛ اگر فروشنده یک کالا، از تکمیل اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده معاف باشد، مالیات ضمنی پرداختی بر خریدهای این شرکت، بخش غیرقابل استرداد مالیات نهاده می‌باشد، که در مراحل اولیه تولید پرداخت شده است. مالیات پرداختی بر خرید کالاهای مشابه از فروشنده‌ای که اظهارنامه مربوط به مالیات بر ارزش افزوده را تکمیل نموده است، نرخ قانونی است که احتمال دارد کمتر یا بیشتر از مالیات ضمنی بر خریدهایی باشد که توسط فروشنده معاف پرداخت شده است. در این حالت، اعمال نرخ

قانونی بر کل خرید کالاهای خاص، اندازه نادرستی از متوسط واقعی نرخ مالیات بر ارزش افزوده بر آن کالا را ارائه می‌دهد که در واقع متوسط وزنی مالیات ضمنی بر خریدهای فروشنده ثبت شده و مالیات نهاده بابت خریدهای فروشنده معاف، می‌باشد. البته باتوجه به کمبود اطلاعات موجود در مورد سهم مصرفی کالاهای خاص خریداری شده از شرکتهای معاف و غیرمعاف، اندازه‌گیری این مقوله دشوار است. متوسط نرخ خالص قانونی مالیات بر ارزش افزوده به صورت زیر تعریف می‌شود:

$$t_s = \sum_{i=1}^n \sigma_i \frac{t_i}{1+t_i}$$

در اینجا t_i نرخ مالیات بر ارزش افزوده روی کالای i ، و σ_i سهم مخارج ناخالص روی کالای i در مخارج نهایی خانوار است^(۱). آشکار است، هرچه سهم مخارج مصرفی که از VAT معاف هستند بزرگتر باشد، نرخ قانونی خالص کوچکتر است. اطلاعات در مورد سهم‌های مصرف، از بررسیها و دیگر منابع آماری رسمی استخراج شده‌است؛ این منابع، از طبقه‌بندی کالاها به گونه‌ای که در قانون مالیات بر ارزش افزوده تعریف شده است استفاده نمی‌کنند، بنابراین تخمین صحیح t_s دشوار است، ولی باید توجه داشت که جدول ۱ (که براساس قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد)، به دلیل آنکه وزن مصرفی فقط از اطلاعات بررسی خانوار قابل کسب است^(۲)، اطلاعات ناچیزی در مورد سهم مصارف معاف، ارائه می‌نماید.

۱- در مورد دو کالای X_1 و X_2 اگر قیمت قبل از مالیات ۱ باشد و X_1 و X_2 به ترتیب با نرخهای t_1 و t_2 مواجه شوند، بنابراین $\sigma_i = \frac{(1+t_i) X_i}{E}$ که در آن E مخارج کل است، متوسط نرخ قانونی برابر است با $t_i = \frac{t_1 X_1 + t_2 X_2}{E}$

۲- برای مثال؛ اطلاعات بررسی خانوار نشان می‌دهد که سهم مصرف معاف از VAT در لهستان، از مصرف معاف در مجارستان چندان متفاوت نمی‌باشد.

ج - کارائی وصول

برای اندازه‌گیری کارائی که قدرت اجرائی قوانین مالیات بر ارزش افزوده را نشان می‌دهد، نرخ مالیات بر ارزش افزوده کارا ϵ ، با متوسط نرخ قانونی ϵ_s مقایسه می‌شود. بدین ترتیب، کارائی به صورت مقابل تعریف می‌شود:

$$\epsilon = \frac{\epsilon_e}{\epsilon_s}$$

در یک مطالعه مقایسه‌ای، موضوع مهم این است که اندازه کدام یک از خطاهای ممکن در اندازه‌گیری کارایی، برای همه کشورها مشترک است. اگر اندازه‌های کارایی در همه کشورها بطور یکسان اریب می‌شوند، نرخهای مقایسه‌ای بی‌تأثیر است و اطلاعات بدست آمده مفید می‌باشند. به هر حال، اگر اندازه‌های اریب یکسان نباشد، اعتماد زیادی وجود ندارد که بتوان نتایج را به صورت مطلق یا نسبی پذیرفت مگر آنکه این اریبها کوچک بشوند. براساس اطلاعات قابل دسترسی، تشخیص به هم پیوستگی اریبها دشوار است.

نتایج

الف - یافته‌های عمومی

جدول شماره (۲) نتایج عملی را ارائه نموده و نشان می‌دهد که کشورها در دو گروه وسیع تقسیم‌بندی می‌شوند. یک گروه مرکب از، جمهوری چک، لهستان و جمهوری اسلواک که سطوح کارائی نسبتاً بالایی را نشان می‌دهد، در حالی که گروه دیگر شامل، مجارستان و رومانی سطوح کارائی نسبتاً پایین را نشان می‌دهد. آمارهای جدول، دقت در اندازه‌گیری نرخ قانونی و رفتار مناسب مالیات بر ارزش افزوده پرداخت شده روی خریدهای دولت را، در محاسبه نرخ مؤثر نشان می‌دهد. البته بعضی بی‌اعتمادیها درباره متوسط نرخ قانونی مالیات وجود دارد زیرا گروههای استفاده شده در بررسیهای بودجه خانوار، دقیقاً با گروههایی که برای تعریف بدهیهای مالیاتی استفاده شده یکسان نیستند. همچنین اطلاعات مالیات بر ارزش افزوده پرداخت شده دولت عموماً قابل دسترسی نمی‌باشد. اگر فرض کنیم در کشور

جمهوری چک، متوسط نرخ قانونی مالیات بر ارزش افزوده بر پرداختهایی غیر از نیروی کار و پرداختهای غیرانتفاعی دولت اعمال شده باشد، خریدهای دولت تقریباً ۳۰ درصد کل درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده را تشکیل می دهد. بنابراین با توجه به کمبود اطلاعات دقیق، فرض می شود در هر کشور همان نسبت ۳۰ درصد درآمدهای کل مالیات بر ارزش افزوده از خریدهای دولت وصول شده است.

جدول ۲ - نرخهای مالیاتی مؤثر و قانونی و سطوح کارائی درصد

جمهوری اسلواک	رومانی	لهستان	مجارستان	جمهوری چک	
۱۵/۶	۹/۳	۸/۹	۱۲/۸	۱۲/۲	متوسط نرخ قانونی
۱۴/۲	۵/۵	۸/۷	۸/۵	۱۱/۳	نرخ مؤثر
۹۱	۵۹/۱	۹۷/۸	۶۶/۴	۹۲/۶	کارائی
۹۳	۶۰/۴	۱۰۰	۶۷/۹	۹۴/۷	کارائی نسبی
					(مبنا لهستان)

Source: Staff Estimates.

مادامی که، نسبت مالیات بر ارزش افزوده پرداخت شده، روی خریدهای دولت در هر کشور به این میزان است، رتبه بندی نسبی کارائی بی تأثیر می شود. از سوی دیگر، اگر سهم مالیات بر ارزش افزوده پرداخت شده دولت در کشورها متفاوت باشد، در کشورهایی که سهم بالاتر یا پایین تر دارند، نرخهای کارا نسبت به آنچه در جدول شماره ۲ گزارش شده است، نیز پایین تر یا بالاتر خواهد بود.

علی رغم این موضوع، به نظر می رسد حتی با برآوردهای دقیقتر، مجارستان و رومانی همچنان ناکارا می باشند. بنابراین جمهوری چک، لهستان و جمهوری اسلواک

کارائی نسبی دارند.^(۱)

ب - اثر معافیتها

همانطور که در بخش سوم بحث شد، نتایج کارایی برای کشورهای که دارای سطح معافیت کلی بالایی می‌باشند، احتمالاً کمتر از حد نشان داده شده است در حالیکه برای کشورهای که تعداد زیادی معافیت صریح کالا و خدمات را اعمال می‌کنند ظاهراً بسیار بیشتر است. برای بررسی دقیق اهمیت این اقلام، اطلاعات مربوط به سهم شرکتهای معاف در افزایش ارزش و سهم کالاهای معاف در کل افزایش ارزش و نیز فرایند تولید مربوطه، ضروری است. باتوجه به فقدان این اطلاعات، داده‌هایی که در جدول شمار ۱ ارائه شده، برای ارزیابی نتایج کلی این شرح استفاده شده است.

۱ - آستانه معافیتها برای کشورهای کارا، بسیار بیشتر از کشورهای است که دارای کارایی کمتر می‌باشند. باتوجه به اینکه طبق قوانین موجود در آستانه بالاتر، اندازه‌های کارایی موجب می‌شود، سطوح واقعی کارایی وصول کمتر نشان داده شود بنابراین نتایج اولیه را قویتر نموده‌ایم.

۲ - اثر کالاها و خدمات معاف، می‌تواند اندازه‌گیری شود. در اینجا فقط بر بهداشت و مواد غذایی تأکید می‌کنیم؛ زیرا تفاوت قوانین کشورها در این دو مورد کاملاً واضح و روشن است و در عین حال سهم این اقلام در ارزش افزوده، نسبتاً بالا است. البته شواهد نشان می‌دهد که برآوردهای کارایی برای کشورهای لهستان و رومانی، که از معافیتهای نسبتاً بالایی برخوردارند احتمالاً بسیار بالا است. خصوصاً اگر نهاده‌هایی که برای تولید کالاهای معاف استفاده می‌شوند، بطور کامل مشمول مالیات

۱ - سطح متوسط کارایی کشور مجارستان و رومانی معادل دوسوم جمهوری چک، لهستان و جمهوری اسلواک است که نشان می‌دهد سهم VAT پرداختی بر مصرف، در دو کشور مجارستان و رومانی بایستی ۱/۵ برابر کشورهای چک، لهستان و اسلواک شود تا این نسبت تغییر یابد و این تغییر نیز بعید به نظر می‌رسد.

گردند.

بطور اخص، متوسط نرخ قانونی مالیات برای کشور لهستان ۸/۹ درصد است که با توجه به تعداد گسترده معافیتها در این کشور (طبق جدول شماره ۱)، کمتر از حد واقعی اظهار شده است. همچنین نرخهای مربوط به کشورهای چک و اسلواک نیز همین حالت را دارند. از طرف دیگر، در مورد کشور مجارستان، با فرض اینکه کالاهای معاف مشمول نرخ قانونی صفر می‌شوند، متوسط نرخ قانونی، مطابق با رقم برآورد شده است. لیکن گستردگی معافیتها در کشور رومانی موجب ناکارایی سیستم مالیات بر ارزش افزوده می‌شود.

مقاله حاضر، کارایی روشهای وصول مالیات بر ارزش افزوده را در اقتصادهای در حال گذار، اندازه‌گیری کرده است. مسلماً، برای مقاصد سیاست‌گذاری آنچه حائز اهمیت است، اطلاعاتی در خصوص ناهمگرایی منابع و عدم کارایی اجرائی است که با استفاده از اندازه‌های فوق، حاصل می‌شود. علل عدم کارایی عبارتند از:

- ۱- اندازه بخش غیررسمی و تعداد کارگاههای کوچک.
- ۲- نسبت مصرف کل از واردات با در نظر گرفتن این فرض که مالیاتهای مرزی، آسانتر از مالیاتهای داخلی اعمال می‌شوند.
- ۳- نرخهای نامناسب جرایم.
- ۴- پرداختی‌های ضعیف به کارکنان بخش وصول مالیات.
- ۵- ضعف کامپیوتری کردن سیستم.
- ۶- ناآشنایی با سیستم جدید در مقایسه با سیستم قدیم.

برای انجام اصلاحات در سازمان مالیات بر ارزش افزوده، بررسی اثرات هر یک از مقوله‌های فوق، ضروری است. البته بررسی تفصیلی این موضوع از حیطه این مقاله خارج است. مشاهدات و بررسیهای نهایی نشان داده است که لهستان، مالیات بر ارزش افزوده را در سال ۱۹۸۸ به اجرا درآورده است، یعنی قبل از کشورهایی که مورد مطالعه این گزارش می‌باشند. لیکن سطح نسبتاً پایین کارایی این نوع مالیات در این

کشور نشان می‌دهد، علی‌رغم آشنایی مأموران وصول مالیات با سیستم که موجب بهبود عملکرد آنان شده، بر روی مؤدیان مالیاتی که روشهای مؤثرتر فرار مالیاتی را بکار می‌برند، اثر چندانی نداشته‌است.

برخی مباحث دیگر

این مقاله کارایی مالیات بر ارزش افزوده را از طریق درآمد حاصل از اعمال این نوع مالیات در برخی کشورهای در حال گذار اندازه‌گیری می‌کند. البته برای اهداف سیاستگزاری بایستی اطلاعاتی در مورد واگرایی منابع و بازدهی وجود داشته باشد که این امر از طریق معیارهای فوق‌الذکر قابل حصول است. چنانچه اطلاعات خاصی در مورد ماهیت قدرت این منابع وجود نداشته‌باشد، این امر موجب بروز ناکارایی خواهد شد. این اطلاعات عبارتند از:

- ۱- اندازه بخش غیررسمی و تعداد کارگاههای کوچک.
- ۲- سهم کل مصرف که از طریق واردات تأمین می‌شود. البته با در نظر گرفتن این فرض که مالیاتهای مرزی، بهتر از مالیاتهای داخلی قابل اعمال باشد.
- ۳- نرخ جرائمی که بطور مقتضی اعمال می‌شوند.
- ۴- کارکنان سطح پایین یا کارکنان کم‌درآمد در دفاتر وصول مالیات یا دفاتر حسابرسی.
- ۵- سیستم ضعیف کامپیوتری.
- ۶- عدم آشنایی با سیستم جدید نسبت به سیستم قدیمی.

تعیین هر یک از این موارد و اثرات آن برای طراحی و اصلاح سازمان مالیات بر ارزش افزوده، حائز اهمیت است و الزاماً به بررسی تفصیلی بیشتری نیاز دارد. در این زمینه می‌توان از تجربه کشور مجارستان، در خصوص اجرای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۹۸۸ استفاده کرد که قبل از سایر کشورها انجام شده‌است. سطح نسبتاً پایین کارایی این سیستم، نشان‌دهنده آن است که آشنایی با این سیستم

می‌تواند مسئولین وصول مالیات را در اجرای بهتر سیستم یاری کند و موجب بهبود آن شود. در عین حال مؤدیان با گذشت زمان، روشهای مؤثرتری را برای فرار مالیاتی می‌یابند.

اثر معافیتها

همانطور که قبلاً عنوان شد معافیت کالاها و خدمات خاص، یا معافیت فروشندگان این اقلام از مبنای مالیات، بر متوسط نرخ قانونی تأثیر دارد که اندازه‌گیری آن بدون اطلاعات کافی در مورد نرخهای مالیاتی اعمال شده در سطوح اولیه تولید، و نیز اطلاعاتی در خصوص سهم مصرف خریداری شده از فروشندگان معاف، دشوار است.

فرض می‌کنیم X_i مقدار کالای i خریداری شده توسط یک فرد در سطح خرده‌فروشی است. اگر این کالا توسط مؤدی ثبت شده خرده‌فروش فروخته شود با نرخ مالیات بر ارزش افزوده t_i مواجه می‌شود و اگر توسط خرده‌فروش معاف فروخته شود مشمول نرخ صفر می‌شود. سهم خریدهای کالای i از مؤدیان ثبت شده T_i است و از مؤدیان معاف، $(1-T_i)$ می‌باشد. برای ساده‌تر شدن موضوع فرض کنید، به استثنای نیروی کار و سرمایه، تمامی نهاده‌ها مشمول نرخهای قانونی مالیات بر ارزش افزوده گردند؛ بدین معنا که هیچ یک از نهاده‌های واسطه‌ای معاف نباشند. اگر E_{ij} نهاده کالای j مصرف شده در تولید یک واحد کالای i باشد، کل درآمد مالیاتی از فروش کالای i به مصرف‌کنندگان نهائی، عبارتست از:

$$R_i = X_i \left[r_i t_i + (1-r_i) \hat{t}_i \right] \quad (A.1)$$

به طوری که؛

$$t_i = \sum_j t_j E_{ij}$$

می‌توان گفت: اگر نرخ قانونی مالیات بر ارزش افزوده واحد باشد، مادامی که در

تولید کالای افزایش ارزش وجود داشته باشد $t_i < t_i^*$ است. از طرف دیگر، اگر بر خریدهای غیرمعاف کالای نرخ قانونی تقلیل یافته مالیات ارزش افزوده اعمال شود، $t_i > t_i^*$ می‌شود.

کل هزینه‌های فروش بابت کالای عبارتست از:

$$S_i = X_i \left[r_i(1+t_i) + (1-r_i)(1+t_i^*) \right] \quad (4.2)$$

بنابراین، متوسط نرخ قانونی مالیات بر کالای می‌شود:

$$T_i = \frac{R_i}{S_i} = \frac{r_i t_i + (1-r_i) t_i^*}{r_i(1+t_i) + (1-r_i)(1+t_i^*)} \quad (4.3)$$

زمانی که $r_i = 0$ کلیه خریدهای کالا معاف می‌باشند و متوسط نرخ قانونی مالیات برابر $T_i = t_i^*(1+t_i)$ می‌شود، که کوچکتر است و سهم نیروی کار و سرمایه در تولید کالا بزرگتر است. در برآوردهای انجام شده در متن مقاله، متوسط نرخهای قانونی مالیات بر کالاهای معاف، صفر منظور شده است. این فرضیه در مورد بسیاری از کالاهای معاف نظیر محصولات لبنی و سایر مواد غذایی ضروری صحیح است، اما در مورد خدمات دارویی که به سهم بیشتری از نهاده‌های واسطه‌ای نیاز دارد، ممکن است این فرضیه صحیح نباشد. بنابراین در مورد کشورهایی که در آن بسیاری از کالاهای استفاده‌کننده از نهاده‌های واسطه‌ای، معاف می‌شوند، کارائی برآورد شده در مقاله، به دلیل اریب نزولی متوسط نرخهای قانونی مالیات بالاست.

معافیت خرده‌فروشان خاص، خصوصاً خرده‌فروشان که برگشتی کمی دارند، در ارزش T_i بین صفر و یک، منعکس شده است. بطور مثال، ارزش T_i برای خدماتی که غالباً به وسیله مشاغل کوچک انجام می‌شود، نزدیک به صفر است، اما

برای کالاهایی که عموماً توسط مشاغل بزرگ فروخته می‌شود، نزدیک به یک است. همانطور که از معادله (A.3) مشخص است، اگر $\tau_i \rightarrow 1$ باشد، متوسط نرخ قانونی مالیات بر کالای i برابر با معادله (۱) است. با این فرضیه که t_i است، سطح بالاتر معافیت کلی (که می‌تواند مثلاً از سطح آستانه بالاتر برای مؤدیان ثبت شده حاصل شود)، به متوسط نرخ قانونی پایینتر بر کالای i منجر می‌شود. بنابراین محاسبه معادله (۱) با حذف اثر معافیت فروش توسط مشاغل خاص (کوچک) متوسط نرخ قانونی مالیات را بیشتر نشان داده‌است. هر چه مقدار ارزش افزوده معاف بزرگتر باشد، برآورد بیشتر است. (بطور مثال، آستانه برگشتی بزرگتر است). این بدان معناست که تخمین کارایی وصول برای کشورهای که آستانه‌های معافیت نسبتاً بالایی دارند نسبت به کشورهای که آستانه معافیت کمتری دارند، کمتر از واقع نشان داده شده‌است.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

۱- این نوشتار ترجمه خلاصه شده از مقاله زیر است:

William Jack, "The efficiency of VAT Implementation: A comparative Study of Central and Eastern European Countries in Transition," *IMF*, 1996.

سایر منابع:

- 1- Carlos A. Aguirre, and Shome Parthasarathi, "The Mexican Value-Added Tax (VAT): Methodology for Calculating the Base", *National Tax Journal*, Vol. XLI, 1988 , No.4.
- 2- A.B. Atkinson, and J.E. Stiglitz, *Lectures on Public Economics* , Maidenhead, U.K.: McGraw-Hill, 1980.
- 3- M.Veghelyi, International Bureau of Fiscal Documentation, *Taxation and Investment in Central and East European Countries*.
- 4- J.A, Kay and M.A. King. *The British Tax System*, Oxford, U.K.: Oxford University Press, 1986.
- 5- R.W. Lindholm, *The Economics of VAT: Preserving Efficiency, Capitalism and Social Progress*, Lexington, Massachusetts: D.C. Heath and Company, 1980.