

بررسی توزیع آثار رفاهی تغییر فهرست کالاها و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده در ایران

داود دانش جعفری

استادیار دانشکده اقتصاد دانشگاه علامه طباطبائی
daneshjafari@yahoo.com

تیمور محمدی

دانشیار دانشکده اقتصاد دانشگاه علامه طباطبائی
mohammadi@atu.ac.ir

پریسا مهاجری

استادیار دانشکده اقتصاد دانشگاه علامه طباطبائی
parisa_m2369@yahoo.com

علیرضا نظری

دانشجوی دکتری دانشکده اقتصاد دانشگاه علامه طباطبائی
(نویسنده مسئول)

arz.nazari57@gmail.com

علی نصیری اقدام

استادیار دانشکده اقتصاد دانشگاه علامه طباطبائی
alin110@atu.ac.ir

جبران خاصیت تنازلی از دلایل معافیت برخی از کالاها و خدمات در نظام مالیات بر ارزش افزوده است. این رویکرد در تعیین فهرست کالاها و خدمات معاف در ایران نیز مشهود است؛ به طوری که در تدوین لایحه اصلاح قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز تعقیب و منتج به پیشنهاد ساماندهی فهرست معافیت مالیاتی گردید که البته در کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی دستخوش تغییراتی شد. هدف مقاله حاضر بررسی نحوه تأثیرگذاری تغییرات فهرست معافیت‌ها بر خاصیت تنازلی بر اساس معیار توزیع زیان (منافع) رفاهی به تفکیک دهک‌های هزینه‌ای است. از این رو، یک سیستم معادلات تقاضای تقریباً ایده‌آل درجه دوم (QAIDS) متشکل از ۶ گروه کالایی با استفاده از داده‌های سال‌های ۱۳۹۶ و ۱۳۹۷ مربوط به ۳۹۰۰۰ خانوار به روش رگرسیون به‌ظاهر نامرتبط غیرخطی برآورد شده است. این مقاله نه تنها از لحاظ موضوعی، بلکه از حیث روش برآورد و اطلاعات خرد دارای نوآوری فنی است. نتایج توزیع آثار رفاهی تغییر فهرست کالاها و خدمات معاف بر اساس معیار نسبت تغییر جبرانی خانوارهای دهک‌های هزینه‌ای مختلف به متوسط مخارج آن‌ها بیانگر بیشتربودن این نسبت برای دهک‌های متوسط و پایین در مقایسه با دهک‌های بالا است. بنابراین، تغییرات معافیت‌های مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند تاحدودی منجر به کاهش خاصیت تنازلی این مالیات شود.

طبقه‌بندی: H23, C33, O12: JEL

واژگان کلیدی: مالیات بر ارزش افزوده، معافیت، سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل درجه دوم، رگرسیون به‌ظاهر نامرتبط غیر خطی، تغییر جبرانی

۱. مقدمه

وضع مالیات و پرداخت یارانه دو ابزار مهم سیاست‌های مالی هستند که دولت‌ها با اعمال آن‌ها و تأثیر بر قیمت‌های نسبی کالاها و خدمات، در تخصیص منابع دخالت کرده و هدف خود را در راستای کاهش فقر و برابرتر کردن توزیع درآمد دنبال می‌کنند. وضع مالیات‌های غیرمستقیم سبب افزایش قیمت نسبی کالاها و خدمات می‌شود و بر نظام قیمت‌ها و انتخاب مصرف‌کننده اثر گذاشته و در نتیجه میزان رفاه و فقر خانوارها را تحت تأثیر قرار می‌دهد. اگرچه یکی از ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان یکی از انواع مالیات‌های غیرمستقیم تفکیک مالیات از قیمت کالاها و خدمات در صورت‌حساب‌ها است، اما نتیجه وضع مالیات بر ارزش افزوده، افزایش قیمت کالاها و خدمات به‌میزان نرخ مالیات بر ارزش افزوده برای مصرف‌کننده نهایی است. بنابراین، از آنجا که تغییرات قیمت یکی از مهم‌ترین عواملی است که بر رفاه اقتصادی تأثیر می‌گذارد، اعمال مالیات بر ارزش افزوده و تغییر نرخ آن نیز می‌تواند عاملی تأثیرگذار بر رفاه اقتصادی خانوارها باشد.

مالیات بر ارزش افزوده یک مالیات عمومی بر مصرف تلقی می‌شود که عموماً با نرخ واحد بر کالاها و خدمات وضع می‌شود؛ لذا همانند هر نوع مالیات غیرمستقیم دیگری دارای خاصیت تنازلی است. به همین دلیل و از آنجا که کاهش رفاه اقتصادی خانوارها در مورد افزایش قیمت کالاهای ضروری مانند مواد خوراکی، بهداشت و درمان و... نمود بیشتری پیدا می‌کند، معمولاً هنگام وضع مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف بخشی از این اقلام از معافیت برخوردار می‌شوند؛ چراکه بنا بر قانون انگل، خانوارهای فقیر سهم بیشتری از بودجه خود را صرف مواد ضروری می‌کنند. به همین دلیل با معافیت بخشی از این کالاها از مالیات بر ارزش افزوده، عملاً قیمت آن‌ها در مقایسه با سایر کالاها کاهش یافته و آثار مثبت این کاهش برای خانوارهای فقیر بزرگ‌تر است. با این وجود، از آنجا که معافیت بخش زیادی از کالاها و خدمات در نظام مالیات بر ارزش افزوده از نوع بدون اعتبار مالیاتی است و امکان لحاظ آن در قیمت تمام‌شده وجود دارد، ممکن است کمک‌چندانی به کاهش خاصیت تنازلی^۱ مالیات بر ارزش افزوده نکند. بر این اساس، بررسی آثار

توزیع منافع (زیان) رفاهی تغییر فهرست معافیت‌های مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده بر گروه‌های مختلف هزینه‌ای حائز اهمیت است.

تأثیر مالیات بر ارزش افزوده بر متغیرهای کلان اقتصادی نظیر تورم، رشد اقتصادی و رفتار مصرفی خانوارها و همچنین توزیع درآمد در مطالعات متعددی چه در خارج و چه در داخل کشور انجام شده است. اما در تعداد کمی از مطالعات، آثار رفاهی معرفی و اصلاحات مالیات بر ارزش افزوده بر رفاه مصرف‌کنندگان مورد توجه قرار گرفته است. البته اگرچه آثار رفاهی ناشی از افزایش قیمت کالاها و خدمات به‌خصوص افزایش قیمت ناشی از هدفمند کردن یارانه‌ها در مطالعات متعدد داخلی بررسی شده، اما با وجود گذشت بیش از ده سال از اجرای مالیات بر ارزش افزوده، تاکنون مطالعه‌ای به بررسی اثرات رفاهی مالیات بر ارزش افزوده نپرداخته است.

بنابراین با توجه به مطالب مذکور و از آنجا که در فرایند اصلاح قانون مالیات بر ارزش افزوده، رویکرد بهبود اثر توزیعی و خاصیت تنازلی مدنظر می‌باشد، هدف اصلی مقاله حاضر بررسی توزیع تغییرات رفاهی ناشی از این اصلاحات در دهک‌های هزینه‌ای مختلف است. بنابراین، پژوهش حاضر به دنبال پاسخ این سؤال است که آیا توزیع منافع حاصل از تغییر فهرست کالاها و خدمات به سمت خانوارهای دهک‌های پایین درآمدی سوق خواهد یافت تا منجر به کاهش خاصیت تنازلی مالیات بر ارزش افزوده شود یا خیر؟

چارچوب مقاله حاضر بدین ترتیب است که پس از مقدمه، مبانی نظری و پیشینه تحقیق ارائه می‌شود و سپس در بخش معرفی مدل تحقیق، سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل درجه دوم و نحوه ارتباط تغییر جبرانی با آن تشریح می‌شود. در بخش پنجم تابع تقاضا برای ۶ گروه کالایی به روش رگرسیون به‌ظاهر نامرتب غیرخطی برآورد و پس از آن تغییرات جبرانی مربوط به تغییرات کالاها و خدمات معاف از مالیات با فرض ثبات سایر شرایط، برای هر دهک هزینه‌ای محاسبه می‌شود. در نهایت نیز جمع‌بندی و نتیجه‌گیری ارائه خواهد شد.

۲. مبانی نظری

مالیات بر ارزش افزوده، مالیاتی بر خالص فروش مازاد است که در هر مرحله از تولید و چرخه فروش محاسبه می‌شود؛ اما فقط بر ارزش افزوده هر مرحله وضع می‌شود نه ارزش کل تولید. ارزش افزوده می‌تواند به صورت تفاوت بین ارزش فروش کالاها و خدمات تولید شده (ستانده) و ارزش نهاده مورد استفاده در تولید این کالاها و خدمات تعریف شود. بنابراین، ارزش افزوده ارزشی است که کارخانه‌دار به نهاده‌ها اضافه می‌کند قبل از اینکه آن‌ها را به عنوان خدمت و محصولی جدید بفروشد (جرکویس^۱، ۲۰۱۹). در تعریفی دیگر، مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی است که نهایتاً بر کالاها و خدماتی که توسط مصرف‌کنندگان در انتهای زنجیره خریداری شدند، وضع می‌گردد.

مالیات بر ارزش افزوده در ایران از نوع مصرفی است و لذا دامنه شمول مالیات بیانگر فهرستی از کالاها و خدمات است که عرضه یا ارائه آن در داخل کشور و یا واردات و صادرات آن‌ها به موجب قانون مالیات بر ارزش افزوده مشمول مالیات موضوعه باشد.

یکی از مؤلفه‌های سیاست‌گذاری که دامنه شمول را در نظام مالیات بر ارزش افزوده تحت تأثیر قرار می‌دهد، معافیت است. از آنجا که دامنه شمول نظام مالیات بر ارزش افزوده کالاها و خدمات هستند، معافیت نیز به کالاها و خدمات اصابت می‌کند. بر این اساس، عرضه معاف به عرضه کالاها و خدماتی اشاره دارد که مشمول مالیات نیستند و مالیات بر ارزش افزوده پرداختی بابت نهاده‌های مورد استفاده برای تولید و عرضه آن‌ها به عنوان اعتبار مالیاتی محسوب نمی‌شود و قابل استرداد نیست. این نوع کالاها و خدمات در نظام مالیات بر ارزش افزوده کشورهای مختلف طیف وسیع و متنوعی دارد. فهرست کالاها و خدمات معاف اگرچه در اکثر کشورهای مختلف از حیث مصادیق متفاوت هستند، اما عموماً چند دلیل عمده برای تعیین آن‌ها وجود دارد که از آن جمله می‌توان به هزینه‌های تمکین مالیاتی، دشواری در محاسبات ستانده و مالیات متعلق، جلوگیری از وصول مالیات مضاعف، اصلاح الگوی مصرف، حمایت از گروه خاص، ملاحظات اداری و صرفه اقتصادی وصول مالیات و... اشاره داشت که در این مقاله وجود معافیت با هدف کاهش خاصیت تنازلی مالیات بر ارزش افزوده و بهبود رفاه خانوارهای فقیر مدنظر قرار گرفته است.

اصولاً در سیستم مالیات‌های غیرمستقیم با توجه به اینکه مالیات بر یک کالای مشخص برای همه افراد با قدرت‌های پرداخت متفاوت یکسان است، با اصل اساسی مالیات‌گیری یعنی اصل توانایی پرداخت سازگار نیست. در واقع، از آنجا که مالیات‌های غیرمستقیم عمدتاً یک نوع مالیات بر مخارج یا مصرف است و مصرف، بخش کمتری از درآمد خانوارهای ثروتمند و بخش اعظمی از درآمد خانوارهای فقیر را شامل می‌شود، در نتیجه با معرفی مالیات‌های غیرمستقیم، مالیات بر بخش کوچکی از درآمد خانوارهای ثروتمند وضع می‌گردد و درصد بیشتری از درآمد خانوارهای کم‌درآمد مشمول مالیات می‌شود. به عبارت دیگر، این نوع مالیات، فشار بیشتری را به قشر کم‌درآمد جامعه با میل نهایی به مصرف بالا در مقایسه با افراد با درآمد بالا با میل نهایی به مصرف پایین تحمیل خواهد کرد. این بدان معناست که مالیات‌های غیرمستقیم، موجب می‌شود توزیع درآمد در اقتصاد از نظر عدالت نامطلوب‌تر شود. به این دلیل افراد زیادی سیستم مالیات‌های غیرمستقیم را تنازلی می‌دانند و بیان می‌کنند که در این سیستم هر قدر که میزان درآمد افراد بیشتر می‌شود، سهم کمتری از درآمد خود را به عنوان مالیات پرداخت می‌کنند (ضیایی بیگدلی و همکاران، ۱۳۹۳).

بنابراین، همان‌طور که بیان شد مالیات بر ارزش افزوده نیز یک نوع مالیات غیرمستقیم است؛ لذا دیدگاه کلی آن است که این مالیات پایه‌ای گسترده دارد که بر ضروریات مصرفی زندگی اعمال می‌شود و از این رو ماهیتی تنازلی دارد. به عبارت دیگر، اگرچه دلایل زیادی برای حمایت از مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد، اما تأثیر توزیعی آن نگرانی‌های زیادی را در بین سیاست‌گذاران ایجاد می‌کند. با گذشت سال‌ها، مالیات بر ارزش افزوده به مالیاتی با خاصیت تنازلی شهرت یافته و به نظر می‌رسد توافق عمومی در این زمینه وجود دارد و منجر به تلاش‌های مختلفی برای کاهش خاصیت تنازلی و یا تبدیل کردن آن به یک مالیات تصاعدی شده است (ماتسون و سوئیستاک^۱، ۲۰۱۴). در این ارتباط، کشورهایی که از ساختار نرخ‌های چندگانه بهره می‌گیرند و اقدام به اعمال نرخ‌های ترجیحی به صورت معافیت، نرخ صفر، نرخ‌های کمتر از استاندارد یا بسیار کاهشی می‌کنند، یکی از اهداف خود را کاهش خاصیت تنازلی مالیات بر ارزش افزوده و کمک به توزیع مجدد درآمد به نفع فقرا بیان می‌کنند (کمیسون اروپا، ۲۰۱۱).

معافیت‌ها منطق اصلی مالیات بر ارزش افزوده را نقض می‌کنند، به همین دلیل نهادهای بین‌المللی و همچنین نتایج مطالعات مختلف در این زمینه فهرستی کوتاه از معافیت‌ها را توصیه می‌کنند که محدود به برخی از بخش‌ها باشد. این در حالی است که تجربه کشورها حاکی از گسترده‌بودن معافیت‌های مربوط به مالیات بر ارزش افزوده است. به طوری که این فهرست در کشورهایی که نرخ واحد مالیات بر ارزش افزوده دارند، معمولاً گسترده‌تر از سایر کشورها است. در جدول پیوست (۱) مصادیق کالاها و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده در برخی از کشورهای مجری مالیات بر ارزش افزوده ارائه شده است. در ایران نیز چون نرخ استاندارد واحد به کار می‌رود، طیف گسترده‌ای از کالاها معاف در نظر گرفته شده‌اند. در ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷، کالاها و خدمات معاف مشخص شده‌اند که از جمله این کالاها و خدمات می‌توان به انواع محصولات کشاورزی فرآوری‌نشده، برخی از اقلام مواد خوراکی (مانند قند، شکر، شیر، آرد خبازی، نان و...)، کتاب، مطبوعات و دفاتر تحریر، همچنین انواع کاغذ چاپ، تحریر و مطبوعات، انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی و خدمات توان‌بخشی و حمایتی، خدمات حمل‌ونقل عمومی مسافری درون و برون‌شهری جاده‌ای، ریلی، هوایی و دریایی، فرش دستباف و اموال غیرمنقول (زمین، ساختمان و...)، انواع خدمات پژوهشی و آموزشی، خدمات بانکی و اعتباری بانک‌ها، مؤسسات و تعاونی‌های اعتباری و صندوق‌های قرض‌الحسنه مجاز و صندوق تعاون و ... اشاره کرد. در حال حاضر بر اساس مصوبه کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی، فهرست کالاها و خدمات معاف تغییر یافته است. برای مثال، اقلامی نظیر قند و شکر از این فهرست حذف و ماست، انواع روغن‌های خوراکی به جای روغن نباتی، سویا، انواع آرد به جای فقط آرد خبازی و ... به این فهرست اضافه شده‌اند. بنابراین، همان‌طور که از فهرست کالاها و خدمات معاف در ایران مشاهده می‌شود، کاهش خاصیت تنازلی یکی از دلایل قانون‌گذاری برای این مهم بوده است.

۳. مطالعات تجربی

در مطالعات مرتبط با آثار رفاهی چه در داخل و چه در خارج از کشور، سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل (AIDS) و به کارگیری شاخص‌های رفاهی یکی از روش‌های رایج به حساب می‌آید؛ لذا در

ادامه به مطالعاتی که از سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل به‌خصوص در حوزه مالیات بر ارزش افزوده استفاده نمودند، اشاره شده است.

سالتی و چابان^۱ (۲۰۰۹) در مقاله خود با استفاده از داده‌های مقطعی خانوارها در سال ۲۰۰۷ به بررسی تأثیر افزایش مالیات بر ارزش افزوده بر فقر و نابرابری در لبنان با استفاده از سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل و سیستم معادلات سهمی رگرسیون‌های به‌ظاهر نامرتب خطی پرداختند. سپس آثار انتقال قیمتی بر مخارج مصرفی واقعی خانوارها را از طریق کشش‌های خودقیمتی و کشش‌های متقاطع قیمتی که امکان تعدیل رفتاری پس از تغییرات قیمتی را ایجاد می‌کنند، ارزیابی کردند. در ادامه با مقایسه زیان رفاهی مصرفی با خط فقر پولی کشور تأثیر تغییر رفاه خانوار بر فقر و نابرابری بررسی شده است. نتایج این مقاله نشان می‌دهد که افزایش ۲ درصدی نرخ مالیات بر ارزش افزوده در لبنان تأثیر چندانی بر افراد خیلی فقیر ندارد، چراکه معافیت‌های مالیاتی جاری بسیار زیاد هستند. افزایش نرخ این مالیات‌ها اثرات منفی بسیاری بر رفاه خانوارهای طبقه متوسط که بالای خط فقر هستند، دارد. از طرف دیگر نتایج نشان می‌دهد که افزایش ۳ درصدی نرخ مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند تا ۳۰ درصد فقر را در لبنان افزایش دهد. در این مقاله درنهایت پیشنهاد شد دولت تا زمانی که اقدامات مناسب برای حمایت از فقرا و افراد آسیب‌پذیر تدوین نکرده است، نباید نرخ مالیات بر ارزش افزوده را افزایش دهد، ضمن اینکه اقلام لوکس نیز باید از فهرست معافیت مالیات بر ارزش افزوده حذف شوند.

تایل^۲ (۲۰۱۰) به بررسی اثرات رفاهی و بودجه‌ای ناشی از افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده مواد غذایی از ۱۶ درصد به ۱۹ درصد در سال ۲۰۰۷ برای مصرف‌کنندگان آلمان پرداخت. مبنای روش‌شناختی این پژوهش استفاده از سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل بود که این سیستم را با بهره‌گیری از داده‌های مقطعی مربوط به ۱۱۸۳۱ خانوار برای سال ۲۰۰۷ برآورد نمود. در این مقاله برای به‌دست آوردن قیمت‌های تعدیل‌شده به‌لحاظ کیفی از رویکرد کاکس-ولگنانت^۳ (۲۰۰۸) و برای

-
1. Salti & Chaaban
 2. Thiele
 3. Cox/ Wohlgenannt

محاسبه متغیرهای وابسته سانسور شده از روش شانکوایلر^۱ (۱۹۹۹) استفاده شده است. همچنین اثرات رفاهی خانوارها بر اساس معیار تغییرات جبرانی (CV) مورد آزمون قرار گرفت. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد که خانوارهای کم‌درآمد و خانوارهای دارای فرزند، زیان رفاهی نسبتاً بالایی داشته‌اند. جانسکی^۲ (۲۰۱۴) در مقاله خود به بررسی واکنش رفتاری مصرف‌کنندگان به تغییرات قیمتی ناشی از افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده در جمهوری چک پرداخته است. وی برای این منظور سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل درجه دوم را به روش رگرسیون به‌ظاهر نامرتب خطی با اطلاعات سال‌های ۲۰۰۱-۲۰۱۱ برآورد کرد. در این مقاله برای افزایش توان تحلیلی مدل، علاوه بر درآمد، سایر ویژگی‌های خانوارها نظیر اندازه، وضعیت اشتغال یا سن سرپرست خانوار نیز در سیستم تقاضای مذکور لحاظ شده است. نتایج حاصل از تجزیه و تحلیل رفتار مصرف‌کننده نسبت به تغییرات نرخ مالیات بر ارزش افزوده نشان می‌دهد که افزایش برآوردی در درآمدهای دولتی حدوداً یک‌چهارم کمتر از برآورد در حالت شبیه‌سازی ایستا است که در آن میزان خرید کالاها و خدمات ثابت در نظر گرفته می‌شود.

ماریسکال و ورنر^۳ (۲۰۱۸) در پژوهشی اثرات قیمتی و رفاهی اصلاحات مالیات بر ارزش افزوده در سال‌های ۱۹۹۵ و ۲۰۱۴ را با استفاده از سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل و اطلاعات مقطعی مربوط به خانوارها در ۴۶ شهر مکزیک بررسی کردند. طی این اصلاحات نرخ مالیات بر ارزش افزوده برای گروهی از شهرها افزایش یافته و برای برخی دیگر ثابت مانده بود. آن‌ها در ابتدا با استفاده از شاخص قیمت مصرف‌کننده (CPI) برای شهرها و محصولات فرعی و همچنین پایگاه داده برآورد خانوار (۲۰۱۰) برای اطلاعات درآمد و هزینه‌ای خانوارها، مسیر قیمتی ناشی از این اصلاحات مربوط به ۲ گروه مذکور را مقایسه کردند و دریافتند که تأثیر این اصلاحات بر قیمت‌ها محدود بوده و درحقیقت بار مالیاتی بین تولیدکنندگان و مصرف‌کنندگان تقسیم شده است. اثرات رفاهی این اصلاحات نیز مخارج جبرانی^۴ به‌عنوان مقدار پولی که به خانوارها اجازه می‌دهد تا در وضعیت

-
1. Shonkwiler
 2. Jansky
 3. Mariscal and Werner
 4. Equivalent Expenditure

مطلوبیت پیش از اصلاحات باقی بمانند در نظر گرفته شد و برای بررسی آن یک سیستم تقاضای تقریباً ایده آل درجه دوم به روش رگرسیون به ظاهر نامرتب غیرخطی برآورد شد. نتایج نشان داد که در شرایط وجود تورم پایدار، اثرات این دو اصلاح در مالیات بر ارزش افزوده منفی و تصاعدی است. در نهایت نتایج مبنی بر این شد که تغییر در نرخ مالیات بر ارزش افزوده باعث می شود رفاه میانگین جامعه کاهش پیدا کند.

آدوهو و گانسی^۱ (۲۰۱۹) اثرات رفاهی مالیات بر ارزش افزوده در جمهوری دموکراتیک کنگورا با استفاده از داده های مقطعی سال ۲۰۱۲ بررسی کردند. برای این منظور، سیستم تقاضای تقریباً ایده آل درجه دوم را به روش رگرسیون به ظاهر نامرتب غیرخطی برآورد و معیار تغییرات جبرانی (CV) را به عنوان شاخص رفاهی به دست آوردند. نتیجه مطالعه آن ها بیانگر این بود که اصلاحات در مالیات بر ارزش افزوده قدرت خرید تمامی خانوارهای کنگویی را ۱۰ تا ۱۲ درصد پایین آورده و ضریب جینی را افزایش داده است. همچنین آن ها به این نتیجه رسیدند که اصلاحات در مالیات بر ارزش افزوده منجر به بدتر شدن حدوداً ۱/۲ درصدی وضعیت فقر غذایی در این کشور شده است.

در ایران در مطالعاتی مانند داوودی و سالم (۱۳۸۵)، کریمی و همکاران (۱۳۸۸)، هژبرکیانی و همکاران (۱۳۹۱)، احمدی و همکاران (۱۳۹۳) و... آثار رفاهی ناشی از تغییر قیمت با استفاده از سیستم تقاضای تقریباً ایده آل استفاده شده است. با این وجود، عمده دلیل تغییر قیمت، هدفمندی یارانه ها بوده است. سیستم مذکور اگرچه در هیچ مطالعه ای برای بررسی آثار رفاهی ناشی از اعمال مالیات بر ارزش افزوده به کار گرفته نشده است، در تعداد اندکی از مطالعات برای پیش بینی عملکرد مالیات بر ارزش افزوده یا تعیین نرخ بهینه مدنظر قرار گرفته است که اشاره به این مطالعات می تواند از حیث نحوه دسته بندی کالاها و خدمات مفید فایده باشد. برای مثال، کیانی و همکاران (۱۳۹۰) برای استخراج کشش های درآمدی و قیمتی کالاها و خدمات مشمول مالیات بر ارزش افزوده، یک سیستم تقاضای تقریباً ایده آل را با اطلاعات تابلویی سال های ۱۳۷۶ الی ۱۳۸۷ برای خانوارهای شهری در ده دهک هزینه ای برآورد نمودند. آن ها برای این منظور ۹ گروه از کالاها و خدمات را در نظر گرفتند. نتایج نشان می دهد تمام کشش های قیمتی (خودی و متقاطع) دارای مقدار عددی

1. Adoho and Gansey

قابل قبول و همچنین کشش‌های قیمتی خودی دارای علامت مورد انتظار (منفی) می‌باشند. کلیه کشش‌های درآمدی نیز مثبت و نزدیک به یک هستند. اما تنها کشش درآمدی گروه‌های اول، دوم و پنجم کوچک‌تر از یک است که بیانگر ضروری بودن این گروه‌ها و لوکس بودن سایر گروه‌ها است.

سیدنورانی و همکاران (۱۳۹۴) در بخشی از مطالعه خود یک سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل را با استفاده از اطلاعات تابلویی خانوارهای روستایی و شهری در ده دهک هزینه‌ای برای ۱۱ سال ۱۳۸۱-۱۳۹۱ برآورد کردند. آن‌ها برای این منظور در ابتدا تقاضای ۹ گروه کالایی را برآورد کردند و سپس این گروه‌ها را بر اساس کشش درآمدی به سه گروه کالاهای ضروری (خوراکی‌ها)، لوکس (پوشاک و کفش و لوازم، اثاث و ملزومات و خدمات خانوار و حمل‌ونقل و ارتباطات و کالاها و خدمات متفرقه) و معاف از مالیات بر ارزش افزوده (مسکن، بهداشت و درمان، تحصیل، تفریحات و سرگرمی) تقسیم کردند.

با توجه به مطالعات تجربی داخلی، پژوهش حاضر نه تنها به لحاظ موضوعی جدید است و می‌تواند خلاء مطالعاتی در زمینه مورد بحث را مرتفع سازد، بلکه از لحاظ فنی نیز دارای نوآوری است. زیرا اگرچه سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل مدلی ذاتاً غیر خطی است، لکن در اکثر مطالعات با استفاده از شاخص قیمت استون تقریب خطی آن با به کار بردن تکنیک رگرسیون‌های به ظاهر نامرتب زلنر برآورد شده است. این روش اگرچه به محبوبیت مدل تقاضای تقریباً ایده‌آل به دلیل سهولت برآورد کمک کرده، اما اثبات گردیده است که این روش تخمین منتج به اریب، ناسازگاری و ناکارآمدی در برآورد پارامترها می‌شود (پاشاردز، ۱۹۹۳). به علاوه، وان نیز با استفاده از شبیه‌سازی مونت کارلو نشان داد تمام تقریب‌های خطی مدل تقاضای تقریباً ایده‌آل باعث اریب در ضرایب و مدل می‌گردند (وان، ۱۹۹۸). از این رو در مطالعه حاضر به منظور دستیابی به پارامترهای برآوردی ناریب، سازگار و کارآمد و افزایش دقت برآورد از تصریح غیرخطی سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل و روش رگرسیون به ظاهر نامرتب غیرخطی برای تخمین آن استفاده شده است.

-
1. Pashardes
 2. Wan

نکته حائز اهمیت دیگر در این مطالعه نحوه گروه‌بندی کالاها و خدمات است که با تمرکز بر زیرگروه‌های معاف انجام پذیرفته که دربردارنده تجزیه و تحلیلی دقیق‌تر و واقعی‌تر است. این درحالی است که در اکثر مطالعات پیشین گروه‌بندی زیرگروه‌های معاف به صورت انتزاعی بر اساس درصدی از مخارج گروه‌های اصلی در نظر گرفته شده است.

۴. روش تحقیق

هدف اصلی مقاله حاضر بررسی آثار تغییر فهرست کالاها و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده بر خاصیت تنازلی و توزیع درآمد است. برای این منظور با تعقیب رهیافت مارسیکال و ورنر (۲۰۱۸) از معیار نحوه توزیع زیان (منافع) رفاهی ناشی از سیاست مذکور به تفکیک دهک‌های هزینه‌ای استفاده شد. این امر مستلزم آن است که در ابتدا تغییرات رفاهی برآورد شود. برآورد تغییرات رفاهی نیز مستلزم محاسبه کشش‌های تقاضاست تا آثار انتقال قیمتی بر مخارج مصرفی واقعی خانوارها از طریق کشش‌های قیمتی خودی و متقاطع که امکان تعدیل رفتاری پس از تغییرات قیمتی را ایجاد می‌کنند، ارزیابی شود (سالتی و چابان^۱، ۲۰۰۹).

لازم به ذکر است، اثرات اولیه تغییرات قیمت از طریق اطلاعات مربوط به سهم مخارج کالاها و خدمات مختلف و تغییر در قیمت‌ها به سهولت قابل محاسبه است (فریدمن و لوینسون^۲، ۲۰۰۲). اما این گونه محاسبات ممکن است برآورد اثرات رفاهی را به‌طور واقعی نشان ندهند؛ چراکه از اثرات جانشینی تغییرات قیمت کالاهای دیگر چشم‌پوشی می‌کنند. اثرات رفاهی تغییرات قیمت به همان میزان که ناشی از تغییر قیمت برخی کالاها به‌خصوص کالاهای سبد مصرفی خانوار است به میزان تغییرات سطح عمومی قیمت‌ها و نرخ تورم نیز وابسته است. بنابراین برآورد دقیق کشش قیمتی و درآمدی مصرف برای محاسبه تغییرات رفاهی معنی‌دار، حائز اهمیت است (حاجیها، ۱۳۹۳). به‌همین دلیل فرمول‌های مرتبط با شاخص‌های رفاهی دربردارنده کشش‌های مذکور است که با به‌کارگیری توابع تقاضای مناسب برآورد می‌شوند.

-
1. Salti & Chaaban
 2. Fridman and Levinsohn

بررسی تجربی اصلاحات مالیات بر ارزش افزوده در کشورهایی که هدف آن‌ها از اصلاحات، کاهش خاصیت تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده و کمک به افراد فقیر بوده است، نشان می‌دهد دستیابی به این هدف به تغییر در الگوهای مصرفی مصرف‌کنندگان به‌خصوص در مورد مواد غذایی وابسته است؛ لذا اگرچه بر اساس قانون انگل، با افزایش درآمد هزینه‌های مواد غذایی کاهش می‌یابد اما اقلامی (مواد غذایی) که دارای این ویژگی هستند ممکن است در کشورهای مختلف متفاوت باشند. برای مثال، در لهستان با وجود اینکه بر اساس اطلاعات بودجه خانوار شکر و سیب‌زمینی این ویژگی را داشتند، اما کل مواد غذایی مشمول نرخ کاهشی شد؛ لذا بهبود خاصیت تنازلی مالیات بر ارزش افزوده منجر به ازدست‌دادن درآمد مالیاتی زیادی شد. بر این اساس، تحلیل رفتار مصرفی خانوارها در چارچوب سیستم تقاضا قبل از اصلاحات مالیاتی با هدف انتخاب اقلام مناسب (جهت کاهش نرخ مالیات بر ارزش افزوده) به‌منظور کاستن از خاصیت تنازلی مالیات بر ارزش افزوده حائز اهمیت است.

۱-۴. معیار تغییرات جبرانی

برای اندازه‌گیری تغییر رفاهی ناشی از اعمال یک سیاست عمومی مثل اعمال مالیات یا معافیت مالیاتی، معیار تغییرات معادل و تغییرات جبرانی با توجه به سیاستی که سیاست‌گذار به دنبال آن است، محاسبه می‌شود. در این مقاله به‌منظور تخمین آثار ساماندهی معافیت‌های مالیاتی بر رفاه خانوارهای شهری تغییرات جبرانی بر اساس تابع حداقل مخارج محاسبه شده است. بر اساس معیار تغییرات جبرانی مشخص می‌شود که چه میزان درآمد به مصرف‌کننده باید داده شود یا گرفته شود تا مطلوبیت وی پس از اعمال سیاست به سطح قبلی آن بازگردد. به عبارت دیگر مصرف‌کننده در قیمت‌های جدید چه مقدار جبران نیاز دارد تا به سطح رضایت خاطری معادل قبل از اعمال تغییر قیمت دست یابد. بر این اساس، نحوه محاسبه معیار CV به صورت زیر است:

$$cv = c(p^1, m^0) - c(p^0, m^0) \quad (1)$$

با توجه به رابطه مذکور، حداقل سطح مخارج لازم برای رسیدن به سطح مطلوبیت u^0 و با بردار قیمت اولیه P^0 برابر است با $M^0 = c(P^0, u^0)$ و هنگامی که قیمت‌ها به P^1 تغییر یافته‌اند برابر است با $c(P^1, u^0)$ ؛ لذا تفاضل بین این دو به صورت تغییرات جبرانی نشان داده می‌شود. اگر رفاه بعد از تغییر قیمت، کمتر از

دوره اولیه باشد، تغییرات جبرانی در سطح قیمت‌های جدید مثبت خواهد بود و در صورتی که رفاه بعد از سیاست افزایش یابد این معیار منفی است. مشتق‌گیری جزئی از تابع حداقل مخارج نسبت به قیمت، تقریبی از تغییرات جبرانی خواهد بود که به تقریب مرتبه اول تیلور معروف است.

با توجه به اینکه در تغییر نامتناسب قیمت‌ها، خانوارها قادر به جایگزینی یک کالا با کالای دیگر هستند که در بسط مرتبه اول از آن چشم‌پوشی شده است. به‌منظور رفع این مشکل با محاسبه و به‌کارگیری تقریب مرتبه دوم بسط تیلور و اندازه‌گیری کشش‌های قیمتی خودی و متقاطع، واکنش‌های رفتاری خانوارها دقیق‌تر بررسی می‌شود. برای مثال، گارد^۱ (۲۰۱۸) در مطالعه خود که به بررسی اثرات رفاهی و توزیعی کاهش نرخ مالیات بر ارزش افزوده مواد غذایی در نروژ پرداخت، نشان داد که با استفاده از معیار تغییرات جبرانی مبتنی بر سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل اصلاح نرخ مذکور، مالیات بر ارزش افزوده را به مالیاتی تناسبی تبدیل می‌کند؛ این درحالی است که بر اساس نتایج حاصل از تقریب مرتبه اول اصلاحات تأثیر چندانی بر توزیع درآمد نداشته است؛ لذا می‌توان با رجوع به تابع حداقل مخارج، تغییرات جبرانی را به‌صورت زیر بیان کرد:

$$\Delta C \approx q\Delta P + \frac{1}{2} q\Delta P^T s\Delta P \quad (2)$$

که در آن q بردار مقادیر مصرف گروه‌های کالایی و ΔP بردار تغییرات قیمت می‌باشد و همچنین s ماتریس کشش‌های قیمتی است. با در نظر گرفتن سهم بودجه خانوار و تغییرات قیمت نسبی می‌توان نوشت:

$$\Delta \ln C^h \approx \sum_{i=1}^n w_i^h \Delta \ln p_i^h + \frac{1}{2} \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^n c_{ij} \Delta \ln p_i^h \Delta \ln p_j^h \quad (3)$$

c_{ij} شامل مشتقات اسلاتسکی (s_{ij}) است که به‌صورت زیر نشان داده می‌شود:

$$c_{ij} = \frac{p_i s_{ij} p_j}{C^h} \quad (4)$$

بر اساس قواعد جبری c_{ij} برابر با $w_i \varepsilon_{ij}$ است که کشش قیمتی جبرانی گروه کالایی i بر حسب تغییر قیمت گروه j است؛ لذا با جای‌گذاری در رابطه $\Delta \ln e^h$ داریم:

$$\Delta \ln C^h \approx \sum_{i=1}^n w_i^h \Delta \ln p_i^h + \frac{1}{2} \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^n w_i^h \varepsilon_{ij} \Delta \ln p_i^h \Delta \ln p_j^h \quad (5)$$

1. Gaarder

این رابطه نشان می‌دهد که اثرات رفاهی بستگی به اندازه تغییرات قیمت و همچنین، اهمیت کالای خاص در سبد مصرفی خانوار و کشش‌های تقاضا دارد (وینسنت، ۲۰۰۹).

۲-۴. سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل درجه دوم

همان‌طور که بیان شد، محاسبه تغییرات جبرانی مستلزم برآورد توابع تقاضای گروه‌های کالایی و کشش‌های تقاضاست. استفاده از سیستم‌های تقاضا، الگوسازی تخصیص کل مخارج بر تمامی کالاها با یک بودجه مشخص را امکان‌پذیر می‌سازد. برای به‌کار بستن نظریه تقاضا در دنیای واقعی، الگوهای تجربی سیستم‌های تقاضا مورد نیاز است که در این مقاله سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل درجه دوم که توسط بنکر و همکارانش (۱۹۹۶) معرفی شد، مدنظر قرار گرفت. این مدل تعمیمی از سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل پیشنهادی دیتون و مولبائر (۱۹۸۰) است؛ لذا اصول نظریه تقاضا را برآورده می‌سازد و تخمین آن نسبت به روش‌های روتردام و سیستم مخارج خطی با پیچیدگی کمتری روبه‌روست. ضمن اینکه توان انعطاف‌پذیری بیشتر و استخراج منحنی انگل غیرخطی را نیز دارد که برتری آن را به‌خصوص در مطالعات مرتبط با بررسی خانوارها به‌تفکیک دهک‌های هزینه‌ای نشان می‌دهد. شکل کلی این سیستم تقاضا توسط بنکر و همکاران (۱۹۹۶) به‌صورت زیر تصریح شد:

$$w_i = \alpha_i + \sum_{j=1}^K \gamma_{ij} \ln p_j + \beta_i \ln \left\{ \frac{m}{a(p)} \right\} + \frac{\lambda_i}{b(p)} \left[\ln \left\{ \frac{m}{a(p)} \right\} \right]^2 \quad (6)$$

که در آن w_i سهم بودجه گروه‌های کالایی، α_i ، β_i ، γ_{ij} و λ_i پارامترهایی هستند که باید برآورد شوند. همان‌طور که مشهود است، زمانی که λ_i برابر صفر باشد، این مدل به سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل تبدیل می‌شود؛ لذا به‌کارگیری این مدل امکان آزمون رفتار خطی و غیرخطی تقاضا را نیز فراهم می‌کند.

همچنین کشش‌های قیمتی و درآمدی در چارچوب مدل مذکور به‌صورت زیر می‌باشند:

$$e_i = \frac{\mu_i}{w_i} + 1 \quad (7)$$

$$e_{ij} = \frac{\mu_{ij}}{w_i} + \delta_{ij} \quad (8)$$

$$e^c_{ij} = e^u_{ij} + w_j e_i \quad (9)$$

که δ_{ij} یا دلتای کرونکر^۱ اگر $i = j$ برابر یک و اگر $i \neq j$ برابر صفر است و همچنین μ_i و μ_{ij} به صورت ذیل تعریف می‌شوند:

$$\mu_i = \frac{\partial w_i}{\partial \ln m} = \beta_i + \frac{2\lambda_i}{b(p)} \left\{ \ln \left\{ \frac{m}{a(p)} \right\} \right\}$$

$$\mu_{ij} = \frac{\partial w_i}{\partial \ln p_j} = \gamma_{ij} - \mu_i (\alpha_i + \sum \gamma_{jk} \ln p_i) - \frac{\lambda_i \beta_i}{b(p)} \left\{ \ln \left\{ \frac{x}{a(p)} \right\} \right\}^2$$

شایان ذکر است، نمونه آماری در این تحقیق خانوارهای شهری ایران متشکل از ۳۹۰۰۰ خانوار می‌باشد که مشاهده‌های مرتبط با متغیرهای موردنظر در این نمونه از طریق کتابخانه‌ای و با رجوع به دو پایگاه داده در کشور یعنی درآمد- هزینه خانوار و گزارش‌های بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران برای سال‌های ۱۳۹۶ و ۱۳۹۷ استخراج شده است.

۵. تصریح سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل و نتایج برآورد آن

۵-۱. تصریح سیستم تقاضا و متغیرهای آن

در این مقاله برای برآورد تقاضای گروه‌های کالایی و محاسبه کشش‌های مربوطه بر اساس رهیافت مطالعه پنگریبو و سیگی^۲ (۲۰۱۱) از سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل درجه دوم استفاده شده است. شکل کلی این سیستم بر اساس ساختار داده‌های مدنظر به صورت زیر است:

$$w_{ijt} = \alpha_i + \sum_{i=1}^6 \gamma_{ij} \ln p_{ijt} + \beta_i \ln \left\{ \frac{m_{jt}}{a(p)} \right\} + \frac{\lambda_i}{b(p)} \left[\ln \left\{ \frac{m_{jt}}{a(p)} \right\} \right]^2 + \sum_{s=1}^4 \vartheta_{is} D_{sjt} + U_{it} \quad (10)$$

به طوری که، w_{ijt} سهم مخارج گروه کالای i ام از کل مخارج خانوار خانوار j ام در زمان t ام، p_{ijt} شاخص قیمت گروه کالای i ام برای خانوار j ام در زمان t ام، m_{jt} مخارج کل خانوار j ام در زمان t ام و \ln لگاریتم طبیعی است. پارامترهای α_i ، γ_{ij} ، β_i و ϑ_{is} و λ_i به ترتیب عرض از مبدأ، ضریب

1. Kronocker Delta
2. Pangaribowo and Tsegai

لگاریتم قیمت گروه کالای I ام برای خانوار Z ام، ضریب لگاریتم مخارج کل واقعی خانوار در معادله I ام، ضریب متغیر دموگرافیک (بعد، جنس، سن و تحصیلات سرپرست خانوار) در معادله I ام و ضریب توان دوم لگاریتم مخارج کل واقعی خانوار در معادله I ام هستند و باید برآورد شوند. در این ارتباط، شایان ذکر است به طور کلی بانک مرکزی و مرکز آمار ایران گروه‌های مصرفی خانوارها را به ۱۲ گروه تقسیم‌بندی کرده‌اند که این گروه‌های دوازده‌گانه کالا و خدمات عبارتند از:

- ۱- خوراکی‌ها و آشامیدنی‌ها؛
- ۲- دخانیات؛
- ۳- پوشاک و کفش؛
- ۴- اجاره مسکن، آب، برق، گاز و سایر سوخت‌ها؛
- ۵- اثاثیه، لوازم و خدمات مورد استفاده در منزل؛
- ۶- بهداشت و درمان؛
- ۷- حمل و نقل؛
- ۸- ارتباطات؛
- ۹- تفریح و امور فرهنگی؛
- ۱۰- تحصیل؛
- ۱۱- رستوران و هتل؛
- ۱۲- کالاها و خدمات متفرقه.

اما از آنجا که هدف این مقاله بررسی آثار توزیع تغییرات رفاهی ناشی از تغییر فهرست کالاها و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده است، این گروه‌ها بر اساس منطق مالیاتی تغییرات مصوب کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی نسبت به لایحه دولت مجدداً طبقه‌بندی شدند. در این ارتباط، مقایسه فهرست معافیت کالاها و خدمات مندرج در قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۳۸۷ و مصوبه کمیسیون اقتصادی نشان می‌دهد که در عین حال که معافیت‌ها گسترش یافته و یک سری از کالاها و خدمات به فهرست معافیت‌ها افزوده شده است، برخی از کالاها و خدماتی که طبق قانون معاف از مالیات بوده‌اند، در مصوبه کمیسیون به‌عنوان کالاها و خدمات مشمول در نظر گرفته شده‌اند. بنابراین گروه‌های دوازده‌گانه مذکور را در راستای تحقق هدف مقاله حاضر با رویکرد منطق مالیاتی مزبور می‌توان به ۴ گروه ذیل تقسیم نمود:

۱. کالاها و خدمات مشمول مالیات بر ارزش افزوده (گروه مشمول بدون تغییر نرخ)؛
۲. کالاها و خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده (گروه معاف بدون تغییر نرخ)؛
۳. کالاها و خدمات مورد هدف برای سیاست‌گذاری که به لیست معافیت‌ها اضافه شده‌اند (گروه‌های مشمول کاهش نرخ)؛
۴. کالاها و خدمات مورد هدف برای سیاست‌گذاری که از لیست معافیت‌ها حذف شده‌اند (گروه‌های مشمول افزایش نرخ).

به طوری که، در بین ۴ گروه مذکور، گروه های ۳ و ۴ که نرخ مالیات آن ها تغییر (افزایش یا کاهش) یافته است، به عنوان گروه های مورد هدف برای سیاست گذاری و گروه های ۱ و ۲ که نرخ آن ها بدون تغییر می ماند، در قالب سایر کالاها و خدمات قرار می گیرند؛ لذا در مجموع برآورد تقاضای ۶ گروه از کالاها و خدمات شامل اقلام زیر مدنظر می باشد:

۱. مواد خوراکی مشمول شده؛

۲. مواد خوراکی معاف شده؛

۳. حمل و نقل مشمول شده؛

۴. حمل و نقل معاف شده؛

۵. کالاها و خدمات متفرقه معاف شده؛

۶. سایر کالاها و خدمات که شامل تمامی کالاها و خدمات به غیر از گروه های فوق می باشند.

۲-۵. نتایج برآورد تقاضا و کشش های تقاضا

برای برآورد رفتار تقاضای گروه های مختلف کالایی، در ابتدا سیستم تقاضای تقریباً ایده آل درجه دوم با استفاده از روش رگرسیون به ظاهر نامرتبط غیرخطی و اطلاعات سال های ۱۳۹۶ و ۱۳۹۷ مربوط به ۳۹۰۰۰ خانوار برآورد شد که نتایج در جدول شماره (۱) آمده است.

جدول ۱. نتایج تخمین سیستم تقاضای تقریباً ایده آل درجه دوم به روش رگرسیون به ظاهر نامرتبب غیرخطی

معادلات / ضرایب	خوراک مشمول شده	خوراک معاف شده	حمل و نقل مشمول شده	حمل و نقل معاف شده	متفرقه معاف شده	سایر کالاها و خدمات
<i>Alpha</i>	***./۰.۲۷	***./۰.۱۹	***./۰.۰۸	۰./۰.۰۲	***./۰.۳۸	***./۰.۹۰۶
<i>Beta</i>	***-./۰.۰۹	***./۰.۰۸	***-./۰.۰۵	۰	**./۰.۰۴	۰./۰.۰۱
<i>gamma_1</i>	***-./۰.۰۳	۰	***-./۰.۰۲	-۰./۰.۰۲	***./۰.۰۱	***./۰.۰۰۶
<i>gamma_2</i>	۰	-۰./۰.۰۴	**-/۰.۰۱	**./۰.۰۲	**./۰.۰۳	۰./۰.۰۱
<i>gamma_3</i>	***-./۰.۰۲	-۰./۰.۰۱	*-/۰.۰۱	***./۰.۰۲	***./۰.۰۲	۰
<i>gamma_4</i>	***-./۰.۰۲	**./۰.۰۲	***./۰.۰۲	۰	-۰./۰.۰۶	***./۰.۰۰۴
<i>gamma_5</i>	***./۰.۰۱	**./۰.۰۳	***./۰.۰۲	-۰./۰.۰۶	-۰./۰.۱۱	***./۰.۰۱۱
<i>gamma_6</i>	***./۰.۰۶	۰./۰.۰۱	۰	**./۰.۰۴	***./۰.۱۱	-۰./۰.۲۲
<i>lambda</i>	***./۰.۰۱	-۰./۰.۰۱	***./۰.۰۱	۰	-۰./۰.۰۲	***./۰.۰۰۲
<i>teta_size</i>	**.	***.	۰	***.	***.	***.
<i>teta_sartahsil</i>	***.	***.	۰	۰	***.	***.
<i>teta_jens</i>	۰	۰	۰	۰	***./۰.۰۱	**-/۰.۰۰۱
<i>teta_sen</i>	*	۰	۰	۰	***.	***.

مأخذ: یافته‌های تحقیق

*: در سطح ۱۰ درصد معنی دار

** : در سطح ۵ درصد معنی دار

***: در سطح ۱ درصد معنی دار

برای تأیید این که توابع تقاضا به صورت خطی برآورد گردد یا تصریح غیرخطی مناسب است، ضریب توان دوم لگاریتم مخارج واقعی (لاندا) باید در تمام معادلات از لحاظ آماری معنی دار باشد؛ لذا نتایج بیانگر دقیق تر بودن تصریح تابع تقاضای تقریباً ایده آل درجه دوم نسبت به تقاضای تقریباً ایده آل است. علاوه بر این، اکثر ضرایب متغیرهای اصلی در سیستم معادلات در سطح یک درصد از لحاظ آماری معنی دار است. ضریب متغیر لگاریتم مخارج واقعی (بتا) در تمام معادلات به جز معادله سایر کالاها، در سطح یک درصد معنی دار می باشد که نشان دهنده دقت بالای کشش‌های

درآمدی محاسبه شده برای گروه‌های کالایی مدنظر است. ضرایب خود قیمتی و متقاطع (گاما) نیز به جز گاما ۲ در معادله سایر کالاها (ضریب قیمت گروه خوراکی‌های معاف شده) و گاما ۶ در معادله خوراکی‌های معاف شده (ضریب قیمت گروه سایر کالاها) معنی دار می‌باشند که نشان‌دهنده دقت محاسبات کشش‌های قیمتی خودی و متقاطع می‌باشد. ضرایب مربوط به متغیرهای جمعیت‌شناختی شامل بعد، جنس، سن و تحصیلات سرپرست خانوار در تمام معادلات معناداری بالایی دارند. موارد فوق و نتایج سازگار با پایه‌های نظری محاسبات کشش‌های قیمتی و درآمدی نشان‌دهنده خوبی برازش مدل می‌باشند که می‌تواند کشش‌های قابل اتکایی را حاصل نماید.

نتایج محاسبه کشش‌های قیمتی خودی و متقاطع و همچنین کشش‌های درآمدی گروه‌های کالایی مورد بررسی در جدول (۲) ارائه شده است.

جدول ۲. کشش‌های قیمتی جبرانی و درآمدی گروه‌های مختلف کالاها و خدمات

گروه‌های کالایی	خوراک مشمول شده	خوراک معاف شده	حمل و نقل مشمول شده	حمل و نقل معاف شده	متفرقه معاف شده	سایر کالاها و خدمات
خوراک مشمول شده	-۱/۴۷۸	-۰/۰۶۲	-۰/۲۵۶	-۰/۲۸۷	۰/۲۳۵	۱/۸۴۸
خوراک معاف شده	-۰/۰۱۵	-۱/۱۲۷	-۰/۰۵	۰/۰۸۷	۰/۱۳۳	۰/۹۷۱
حمل و نقل مشمول شده	-۵/۶۹	-۴/۷۷۸	-۳/۰۰۱	۷/۵۴۹	۶/۰۶۶	-۰/۱۴۶
حمل و نقل معاف شده	-۰/۷۰۵	۰/۹۱۸	۰/۸۳۴	-۱/۰۹۱	-۲/۳۸	۲/۴۲۴
متفرقه معاف شده	۰/۰۴۳	۰/۱۰۴	۰/۰۵	-۰/۱۷۸	-۱/۲۶۴	۱/۲۴۵
سایر کالاها و خدمات	۰/۰۱۳	۰/۰۲۹	۰	۰/۰۰۷	۰/۰۴۷	-۰/۰۹۶
کشش درآمدی	۰/۴۵۸	۰/۹۱۲	۱/۰۸۸	۱/۳۱	۰/۸۱۷	۱/۰۱۲

مأخذ: یافته‌های تحقیق

با توجه به جدول (۲)، گروه‌های مواد خوراکی که معافیت آن‌ها حذف شده (مشمول شده) یا به معافیت اضافه شده و همچنین گروه متفرقه معاف شده همگی دارای کشش درآمدی کمتر از یک و ضروری هستند، اما کشش درآمدی گروه حمل و نقل مشمول و معاف شده و همچنین سایر کالاها و خدمات، بزرگ‌تر از یک می‌باشند. کشش قیمتی خودی تمام گروه‌ها نیز منفی و منطبق بر انتظارات تئوریک می‌باشد.

شایان ذکر است، این کشش‌ها به دلایل معنی‌دار بودن اکثر ضرایب برآوردی، دارای دقت بالایی بوده و لذا محاسبات تغییرات جبرانی که بر پایه این تخمین است نیز از نظر آماری قابل اعتماد است.

۶. تجزیه و تحلیل آثار رفاهی ناشی از افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده

برای برآورد آثار رفاهی تغییرات معافیت‌های مالیات بر ارزش افزوده بر اساس معیار تغییرات جبرانی در قسمت قبل سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل درجه دوم برآورد و کشش‌های مربوط محاسبه شده است. در این قسمت با دراختیار داشتن کشش‌های محاسبه شده و جای‌گذاری در فرمول معیار تغییرات جبرانی، آثار ناشی از اعمال سیاست تغییر فهرست معافیت‌های مالیات بر ارزش افزوده به راحتی قابل محاسبه است. نتایج به دست آمده به صورت مطلق و نسبی به تفکیک دهک‌های درآمدی در جدول (۳) نشان داده شده است.

جدول ۳. محاسبه متوسط سالانه تغییرات جبرانی خانوارهای شهری در دهک‌های مختلف درآمدی

متوسط مخارج (سالانه- ریال)	تغییر جبرانی (سالانه- ریال)	نسبت تغییر جبرانی به متوسط مخارج (درصد)	دهک
۱۲۲,۵۰۶,۳۱۱	-۷۰۲,۵۵۶	۰/۵۷۳۵	دهک ۱
۱۷۲,۴۶۳,۴۶۲	-۹۹۷,۵۵۱	۰/۵۷۸۴	دهک ۲
۲۰۶,۰۴۰,۱۳۵	-۱,۲۲۱,۸۲۲	۰/۵۹۳۰	دهک ۳
۲۳۹,۸۴۴,۳۵۹	-۱,۳۸۸,۹۸۷	۰/۵۷۹۱	دهک ۴
۲۶۶,۷۳۰,۶۸۶	-۱,۵۹۴,۵۳۴	۰/۵۹۷۸	دهک ۵
۳۰۱,۷۳۰,۳۰۳	-۱,۸۰۴,۶۰۰	۰/۵۹۸۱	دهک ۶
۳۴۹,۰۳۹,۳۰۱	-۱,۹۴۱,۸۶۰	۰/۵۵۶۳	دهک ۷
۴۰۲,۶۸۸,۵۹۶	-۲,۳۴۸,۹۰۱	۰/۵۸۳۳	دهک ۸
۵۰۰,۷۸۸,۴۷۹	-۲,۷۳۷,۲۶۸	۰/۵۴۶۶	دهک ۹
۸۲۷,۷۶۲,۱۵۲	-۳,۴۷۶,۶۴۶	۰/۴۲۰۰	دهک ۱۰
۳۳۸,۹۵۹,۳۷۸	-۱,۸۲۱,۴۷۲	۰/۵۳۷۴	متوسط کل

مأخذ: یافته‌های تحقیق

همان‌طور که مشاهده می‌شود، متوسط تغییرات جبرانی در مناطق شهری کشور بر اساس قیمت‌های سال ۱۳۹۷ برابر ۱،۴۷۲،۸۲۱- ریال در سال است که علامت منفی آن نشان‌دهنده این است که در اثر این سیاست رفاه خانوارها افزایش یافته است. به عبارت دیگر میزان درآمدی که باید از خانوارها گرفته شود تا خانوارها به سطح مطلوبیت قبل از اجرای سیاست برسند، ۱۸۲ هزار تومان در سال است. همچنین معیار تغییر جبرانی در دهک اول (فقیرترین) نشان می‌دهد که در اثر اجرای این سیاست باید مبلغی معادل ۷۰۲،۵۵۶ ریال از خانوارهای دهک اول گرفته شود تا به سطح مطلوبیت اولیه قبل از اجرای سیاست دست یابند. این معیار در دهک دهم نشان می‌دهد که در اثر اجرای سیاست معافیت‌ها و حذف معافیت‌های جدید مالیاتی، باید مبلغی معادل ۳،۴۷۶،۶۴۶ ریال از خانوارهای دهک دهم گرفته شود تا به سطح مطلوبیت اولیه قبل از اجرای سیاست بازگردند. به عبارت دیگر، معیار تغییر جبرانی خانوارهای دهک‌های بالای درآمدی بیشتر از دهک‌های پایین درآمدی است. در بیان دلیل این نتیجه می‌توان گفت از آنجا که خانوارهای دهک‌های بالاتر به صورت مطلق مخارج بیشتری صرف کالاهای معاف‌شده جدید به خصوص مواد خوراکی معاف‌شده نظیر مواد غذایی فرآوری‌شده و آماده مصرف می‌نمایند، کاهش قیمت ناشی از حذف مالیات بر ارزش افزوده منتج به منافع رفاهی بالاتری برای آن‌ها خواهد شد.

برای بررسی توزیع عواید رفاهی تغییرات مذکور بین خانوارها در دهک‌های هزینه‌ای مختلف با تعقیب مطالعه مارسیکال و ورنر (۲۰۱۸) از معیار نسبت رفاه افزایش یافته (تغییرات جبرانی) حاصل از فهرست جدید به متوسط مخارج دهک‌های مختلف هزینه‌ای استفاده شده که نتایج در جدول (۴) آمده است. همان‌طور که مشخص است، این نسبت در دهک‌های متوسط بالاتر از دهک‌های پایین و بالای درآمدی است. به عبارت دیگر، خانوارهای متوسط شهری (دهک‌های پنجم و ششم) بیشترین منفعت نسبی را از افزایش رفاه ناشی از تغییرات معافیت‌ها کسب می‌کنند. بنابراین، گسترش اقلام ضروری در فهرست معافیت‌ها نه تنها رفاه خانوارها را در مجموع افزایش داده است، بلکه منتج به توزیع منافع به سمت خانوارهای با درآمد متوسط شده است و از این منظر توانسته است تا حدودی خاصیت تنازلی مالیات بر ارزش افزوده را کاهش دهد.

۷. جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

افزایش یا کاهش نرخ مالیات و گسترش یا محدود کردن پایه مالیاتی دو ابزار مهم سیاست‌های مالی هستند که دولت‌ها با اجرای این سیاست‌ها و تأثیر بر قیمت‌های نسبی کالاها و خدمات، در تخصیص منابع دخالت کرده و هدف خود از کاهش فقر و برابرتر کردن توزیع درآمد را دنبال می‌کنند. در حال حاضر در فرایند اصلاح قانون مالیات بر ارزش افزوده در کشور نیز با توجه به مطالب فوق‌الذکر، رویکرد وصول مالیات بر ارزش افزوده با ایجاد آثار رفاهی بیشتر برای خانوارهای با درآمد پایین و در واقع کاهش خاصیت تنازلی مدنظر قرار گرفته و فهرست کالاها و خدمات معاف مورد بازبینی قرار گرفته است. بر این اساس هدف اصلی در این مطالعه بررسی توزیع زیان یا منافع رفاهی این اصلاحات بین خانوارهای دهک‌های مختلف هزینه‌ای است. بدین منظور با استفاده از تخمین غیرخطی سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل درجه دوم، الگوی مصرفی و کشش‌های قیمتی و درآمدی تقاضا در سال‌های ۱۳۹۶ و ۱۳۹۷ با استفاده از ریزداده‌های بیش از ۳۹۰۰۰ خانوار برآورد و در مرحله بعد آثار رفاهی و توزیعی آن برای هر یک از دهک‌های مختلف هزینه‌ای محاسبه شد. نتایج محاسبه کشش‌های درآمدی تقاضای گروه‌های هدف بیانگر آن است که از بین ۵ گروه هدف، ۳ گروه خوراک مشمول‌شده، خوراک معاف‌شده و متفرقه معاف‌شده ضروری هستند و ۲ گروه دیگر کشش درآمدی بالاتر از یک دارند. ضمن اینکه در بین ۳ گروه کالایی ضروری مذکور، مواد خوراکی حذف‌شده از فهرست معافیت‌ها نسبت به ۲ گروه دیگر که به معافیت‌ها اضافه‌شده، دارای کشش کمتری است و سهم آن از بودجه خانوار دهک اول درآمدی بیش از سایر دهک‌ها می‌باشد. این موضوع می‌تواند تحقق هدف سیاست‌گذار از تغییر فهرست معافیت‌ها مبنی بر کاهش خاصیت تنازلی مالیات بر ارزش افزوده را تحت‌الشعاع قرار دهد. در این ارتباط، نتایج بررسی نسبت تغییرات جبرانی به متوسط مخارج خانوارهای دهک‌های هزینه‌ای نشان می‌دهد توزیع منافع رفاهی تغییر فهرست معافیت مالیات بر ارزش افزوده به نفع خانوارهای متوسط و پایین بوده است با این وجود، فهرست جدید معافیت‌ها با توجه به حذف معافیت کالاها با کشش درآمدی پایین و دارای سهم مخارج بالا از بودجه خانوارهای دهک پایین، منافع رفاهی کمتری را برای دهک‌های پایین به‌عنوان گروه‌های هدف در مقایسه با دهک‌های متوسط حاصل نموده است.

بنابراین در مجموع می‌توان گفت با اعمال فهرست جدید معافیت‌ها، خاصیت تنازلی مالیات بر ارزش افزوده تا حدودی کاهش یافته است. بر این اساس توصیه می‌شود سیاست‌گذاران مالیاتی برای اثربخشی بیشتر معافیت مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان یکی از ابزارهای مهم سیاست مالی، جهت کاهش خاصیت تنازلی این مالیات، دو معیار کشتش درآمدی و سهم مخارج از بودجه خانوار را در تعیین کالاها و خدمات معاف مدنظر قرار دهند.

منابع

سیدنورانی، سید محمدرضا؛ محمدی، تیمور و سمانه امیرشاهی (۱۳۹۴)، "دو نرخ مالیات بر ارزش افزوده"، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، دوره ۲۳، شماره ۷۳، صص ۹۲-۶۹.

طیب‌نیا، علی؛ رفیعی، علیرضا و محسن یزدان‌پناه (۱۳۸۴)، "بررسی اثرات احتمالی اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران بر نابرابری"، مجله تحقیقات اقتصادی، دوره ۴۰، شماره ۶۸، صص ۳۳۶-۳۰۵.

موسوی جهرمی، یگانه و الهام غلامی (۱۳۹۴)، *مالیه عمومی*، چاپ اول، شرکت ایده‌پردازان فن و هنر: سازمان امور مالیاتی کشور، تهران: انتشارات تهران.

هژبرکیانی، کامبیز؛ غلامی، الهام و جواد نوبخت (۱۳۹۱)، "برآورد نرخ بهینه مالیات بر ارزش افزوده در ایران: کاربرد ی از الگوی دایموند-میرلس"، *مجله تحقیقات اقتصادی*، دوره ۴۷، شماره ۲، صص ۷۹-۶۱.

Abramovsky L., Phillips D. and R. Warwick (2017). Redistribution Efficiency and the Design of VAT: A Review of the Theory and Literature, IFS Briefing Note, No. 212, Available at: <https://www.ifs.org.uk/publications/9350>.

Abramovsky L., Orazio A. and P. David (2015). "Value Added Tax Policy and The Case for Uniformity: Empirical Evidence from Mexico". IFS Working Papers W15/08, Institute for Fiscal Studies.

Adoho F. and J. G. Romeo (2019). "Welfare Impact of Value-Added Tax Reform: The Case of the Democratic Republic of Congo", World Bank Policy Research Working Paper No. 8923.

Alavuotunki K., Haapanen M. and J. Pirttilä (2019). "The Effects of the Value-Added Tax on Revenue and Inequality", The Journal of Development Studies, Vol. 55, No.4, pp.490-508.

Banks J., Blundell R. and A. Lewbel (1997). "Quadratic Engel Curves and Consumer Demand". Review of Economics and Statistics, No. 79, pp. 527-539.

Gaarder I. (2016). "Incidence and Distributional Effects of Value Added Taxes", Economic Journal, Volume 129, Issue 618, pp. 853-876.

- Harrison G. and R. Krellove** (2005). VAT Refunds: A Review of Country Experience, IMF Working Paper, 05/218.
- International Monetary Fund** (2014). Government finance statistics manual, Washington, D.C.
- Janský Petr** (2014). Consumer Demand System Estimation and Value Added Tax Reforms in the Czech Republic, IFS Working Paper W13/20.
- Jerković Emina** (2018). The Challenges And Effectiveness Of Value Added Tax Rates As A Distributional Tool, International Scientific Conference „EU Law in Context – Adjustment to Membership and Challenges of the Enlargement“ in Osijek, 14-15 June 2018.
- Keen M. and J. Mintz** (2004). “The Optimal Threshold for a Value-Added Tax”, Journal of Public Economics, No. 88, pp. 559–576.
- Mariscal R. and Werner A.** (2018). The Price and Welfare Effects of The Value-Added Tax: Evidence from Mexico, IMF Working Paper, Western Hemisphere Department, WP/18/240.
- Mirrlees J., Adam S., Besley T., Blundell R., Bond S., Chote R., Gammie M., Johnson P., Myles G. and J. Poterba** (2011). Tax by Design: The Mirrlees Review, Oxford University Press for Institute for Fiscal Studies.
- Pangaribowo E.H. and D. Tsegai** (2011). “Food Demand Analysis of Indonesian Households with Particular Attention to the Poorest”. ZEF-Discussion Papers on Development Policy, No. 151.
- Pashardes P.** (1993). “Bias in Estimating the Almost Ideal Demand System with the Stone Index Approximation”, The Economic Journal, 103(419), pp. 908-915.
- Salti N. And J. Chaaban** (2010). “On The Poverty And Equity Implications Of A Rise In The Value Added Tax: A Microeconomic Simulation For Lebanon”, Working Papers 483, Economic Research Forum, revised Apr 2009.
- Thiele Silke** (2010). “Increase of the Value Added Tax (VAT): Budget- and Welfare-Effects for Consumers, Journal of Economics and Statistics (Jahrbuecher fuer Nationaloekonomie und Statistik)”, De Gruyter, 230(1). pp. 115-130 .
- Vincent L.** (2009) “Commodity price changes and consumer welfare in Tanzania in the 1990s and 2000s”. School of Economics, University of Nottingham, UK.
- Wan G. H.** (1998) “Linear Estimation of the Nonlinear almost Ideal Demand System: a Monte Carlo study”. Applied Economics Letters, 5(3). pp. 181-186.

جدول ۱. معافیت مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای منتخب بر اساس اطلاعات ۲۰۲۰

کشور	مصادیق معافیت مالیاتی
مصر	خدمات مالی، لوازم پزشکی، مراقبت‌های بهداشتی، صدا و سیمای عمومی؛ آموزش، انرژی خانگی، مواد غذایی اساسی و فروش و اجاره املاک و مستغلات
هند	غلات بدون مارک، میوه‌ها و سبزیجات، اجاره واحد مسکونی به‌عنوان اقامتگاه، انتقال یک کسب‌وکار فعال
کرواسی	فعالیت‌های مربوط به منافع عمومی، خدمات بیمارستانی و خدمات درمانی، خدمات مراقبت‌های اجتماعی، خدمات مالی، معاملات بیمه، خدمات پستی، معاملات املاک و مستغلات
قبرس	املاک و مستغلات (به‌جز ساختمان‌های جدید، و اجاره املاک غیرمنقول به اشخاص مشمول مالیات برای فعالیت‌های مشمول مالیات)، خدمات پزشکان و دندان‌پزشکان، رفاه اجتماعی، امور مالی (به‌جز خدمات «سوئیفت»)، بیمه و بیمه اتکالی، اندام‌های انسانی و خدمات آموزشی
مراکش	مواد غذایی اساسی، کتاب و روزنامه، خدمات عرضه‌شده از سوی شرکت‌های بیمه‌ای و بیمه اتکالی
جمهوری چک	خدمات اولیه پستی، بیمه، خدمات مالی، واگذاری املاک و مستغلات، اجاره املاک و مستغلات (به‌استثنای اجاره کوتاه‌مدت و اجاره فضای پارکینگ)، آموزش، مراقبت پزشکی و رفاه اجتماعی
اتیوپی	فروش یا اجاره خانه مسکونی که حداقل دو سال استفاده شده باشد، خدمات مالی، واردات طلا برای عرضه به بانک ملی اتیوپی، خدمات مذهبی ارائه‌شده از سوی مؤسسات مذهبی، خدمات آموزشی ارائه‌شده توسط مؤسسات آموزشی و مهدهای کودک، عرضه برق، نفت سفید و آب، خدمات حمل‌ونقل، پرداختی بابت دریافت مجوز و ليسانس، کتاب، برخی مواد غذایی، گندم وارداتی توسط دولت، فروش شیر و نان، دارو، تجهیزات پزشکی، نهاده‌های کشاورزی مانند کود، فروش بلیط هواپیما توسط آژانس‌های هواپیمایی، چاپ و انتشار کتاب، فروش چرم فرآوری شده به کارخانه‌های تولید کفش، تولید اجاق گاز، واردات پارچه‌های فرآوری شده شیمیایی که برای دوخت وسایل پیش‌گیری از مالاریا استفاده می‌شود.
اوکراین	تهیه انواع خاصی از نرم‌افزار (به‌طور موقت تا اول ژانویه ۲۰۲۳)، خدمات درمانی و توان‌بخشی، عرضه غذای کودک، خدمات آموزشی، خیریه، عرضه زمین‌های جنگلی، عرضه مسکن (به‌جز اولین عرضه)، عرضه وسایل ارتباط جمعی چاپی دوره‌ای (روزنامه‌ها و مجلات) و کتاب‌های داخلی، خدمات مذهبی و تشییع جنازه، عرضه به سفارتخانه‌ها، کنسولگری‌ها و نمایندگی‌های سازمان‌های بین‌المللی به‌صورت متقابل، واردات اقلام فرهنگی با قدمت ۵۰ سال یا بیشتر، فروش یا خرید بدهی توسط بانک‌ها، واردات تجهیزات خاص نیروگاه‌های بادی و خورشیدی، صادرات سوپا
فنلاند	زمین و ساختمان، معاملات مالی، بیمه و خدمات پست جهانی، آموزش، بهداشت و رفاه، انتقال مالکیت کپی‌رایت

کشور	مصادیق معافیت مالیاتی
لتونی	خدمات مالی، خدمات بیمه و بیمه اتکایی، خدمات بهداشتی و رفاهی، خدمات آموزشی و فرهنگی، خدمات پستی
فیلیپین	فروش یا واردات اقلامی از جمله محصولات کشاورزی یا غذایی دریایی، دام یا طیور برای مصارف انسان، نهاده خوراکی‌هایی که برای مصرف انسان مناسب نیست (مانند نهاده‌های مربوط به خوراک دام و طیور و کود)؛ ورود اموال شخصی اشخاص مقیم خارج از کشور که می‌خواهند به فیلیپین بازگردند یا مقیم فیلیپین شوند؛ واردات ابزارهای حرفه‌ای، ابزار تجارت؛ حمل‌ونقل معمول داخلی جاده‌ای مسافر؛ حمل‌ونقل بین‌المللی دریایی و هوایی؛ فروش طلا به بانک مرکزی فیلیپین؛ اشخاص و شرکت‌های فعال در زمینه بیمه عمر؛ فروش، واردات یا چاپ و انتشار کتاب، روزنامه و مجله به‌طور مرتب و با قیمت ثابت؛ خدمات پزشکی، دندان‌پزشکی، بیمارستان و دام‌پزشکی به‌جز مواردی که توسط متخصصان ارائه می‌شود؛ خدمات آموزشی مؤسسات آموزشی دولتی یا خصوصی معتبر؛ اجاره واحدهای مسکونی با حداکثر ۲/۵ میلیون پزو در ماه؛ خدمات بانک‌ها و واسطه‌گری‌های غیربانکی که عملیات شبه بانکی انجام می‌دهند؛ فروش یا اجاره کالا، اموال یا خدمات تا سقف ۳ میلیون پزو در سال؛ فروش کالا و خدمات به افراد ناتوان
ویتنام	محصولات کشاورزی خام، دام، هواپیماها، سکوها، نفتی و کشتی‌هایی که هنوز به‌صورت داخلی تولید نمی‌شوند و از خارج از کشور اجاره می‌شوند؛ حقوق استفاده از زمین؛ فعالیت‌های اعتباری، ضمانت‌نامه‌های اعتباری، اجاره‌نامه‌های مالی و خدمات مشتق مالی؛ نقل‌وانتقال سرمایه، انتقال اوراق بهادار؛ خدمات بیمه عمر؛ خدمات درمانی، خدمات دام‌پزشکی از جمله خدمات معاینه پزشکی و معالجه برای انسان و حیوان، خدمات مراقبت از سالمندان و معلولین، آموزش و آموزش فنی حرفه‌ای، انتشار روزنامه، مجله و انواع خاصی از کتاب، حمل‌ونقل عمومی با اتوبوس و ماشین برقی، خدمات بیمه اتکایی، انتقال فناوری، خدمات فاضلاب عمومی، معاملات ارزی، انتقال بدهی صدور کارت اعتباری، کارخانه‌سازی، منابع طبیعی صادراتی که فرآوری نشده‌اند یا ۵۱ درصد از سایر محصولات را شامل می‌شوند از جمله هزینه انرژی
لیتوانی	خدمات و کالاهای مراقبت‌های بهداشتی، اجاره و انتقال املاک و مستغلات، خدمات بیمه و بیمه اتکایی، خدمات مالی خاص، خدمات پست جهانی، فعالیت‌های فرهنگی و ورزشی، خدمات آموزشی، خدمات اجتماعی و خدمات مرتبط با آن، خدمات شرط‌بندی و بازی، خدمات رادیویی و تلویزیونی کالاهای وارداتی (موارد خاص)، خدمات ارائه‌شده توسط گروه‌های مستقل مشخص شده در قانون
تونس	مواد غذایی اساسی؛ برخی خدمات مالی؛ نهاده‌های کشاورزی؛ نشر چاپی و الکترونیکی؛ داروسازی؛ بهره‌وام؛ حمل‌ونقل بین‌المللی
مالت	اجاره و انتقال اموال غیرمنقول، بهداشت و رفاه، آموزش، خدمات پستی، بانکداری و بیمه، اعطاء و مذاکره در خصوص اعتبار و مدیریت اعتبار توسط پرداخت‌کننده آن، عرضه خدمات مصوب از سوی سازمان‌های غیرانتفاعی در حوزه ورزش، ورزش‌ها، صدا و سیما و آب

کشور	مصادیق معافیت مالیاتی
دانمارک	خدمات پزشکی، آموزش، تأمین مالی، بیمه، خدمات فرهنگی، حمل و نقل مسافر، سرمایه گذاری در طلا، لیزینگ املاک و مستغلات، عرضه های انجام شده توسط هنرمندان اجرایی، نویسندگان و آهنگ سازان
سوئد	اموال غیرمنقول، امور مالی، بیمه، خدمات پزشکی و عرضه دارو
سوئیس	تراکنش ها مالی، بیمه، آموزش، املاک و مستغلات
فنلاند	اموال غیرمنقول، تأمین مالی، بیمه، تحصیل، بهداشت و رفاه، حق کپی رایت، خدمات پستی عمومی
ارمنستان	خدمات آموزشی، کتاب، روزنامه و مجله، کارهای پژوهشی و مطالعاتی، تأمین خدمات مربوط به مراقبت از کودکان، خدمات بیمه ای، کمک های پزشکی، خدمات مالی بانک ها، مشارکت کنندگان در بورس اوراق بهادار و سازمان های وام دهنده، تأمین کالاها و خدمات صندوق های مرتبط با اعتبارات سازمان های مالی بین المللی، عرضه کالاها و خدمات بلاعوض توسط دولت و سازمان های مذهبی، سنگ های قیمتی و نیمه قیمتی، تأمین کالاها و خدمات برای خیریه و کارهای بشردوستانه و ... عرضه کالاها و خدمات در منطقه آزاد اقتصادی.
اندونزی	کتاب های درسی رسمی، کتاب های مذهبی، واکسن، برخی از کشتی ها، هواپیما و قطار، بعضی از معاملات املاک و مستغلات، خدمات ارائه شده به شرکت های حمل و نقل محلی، خدمات ارائه شده توسط ارتش ملی؛ واردات کالاها استراتژیک شامل کالاها سرمایه ای به شکل ماشین آلات و تجهیزات کارخانه؛ خوراک دام، طیور و ماهی و مواد خام برای تولید خوراک دام، طیور و ماهی؛ محصول کشاورزی؛ بذر کشاورزی، کشت و زرع، جنگل، دام، پرورش یا محصولات شیلات؛ آب لوله کشی؛ برق خانگی تا مصرف ۶۶۰۰ وات.
ترکیه	اجاره اموال غیرمنقول توسط یک فرد، تراکنش های مالی، ارائه کالاها و خدمات به برخی از سازمان های دولتی و مراکز فرهنگی، آب برای کشاورزی، عرضه طلای فرآوری نشده، ارز، سهام و اوراق قرضه، تمبر، آهن قراضه، پلاستیک و برخی اقلام دیگر، خدمات ذخیره سازی در انبارها، تحویل کالا یا انجام خدمات در مناطق آزاد تجاری

مأخذ: ارنست و یانگ، ۲۰۲۰