

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 اقدم

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 مستخوش تغییراتی شد. هدف مقاله حاضر بررسی نحوه تأثیر گذاری تغییرات فهرست معافیت‌ها بر خاصیت تنازلی بر اساس معیار توزیع زیان (منافع) رفاهی به‌تفکیک دهکه‌های هزینه‌ای است. از این‌رو، 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 نامرتب غیر خطی 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 دهکه‌های هزینه‌ای مختلف به متوسط مخارج آن‌ها بیانگر بیشتر بودن این نسبت برای دهکه‌های متوسط و پایین در مقایسه با دهکه‌های بالا است. بنابراین، تغییرات معافیت‌های مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند تاحدودی منجر به کاهش خاصیت تنازلی این مالیات شود.

طبقه‌بندی JEL: H23, C33, O12

واژگان کلیدی: مالیات بر ارزش افزوده، معافیت، سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل درجه دوم، رگرسیون به‌ظاهر نامرتب 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 مصرف کننده اثر گذاشته و در نتیجه میزان رفاه و فقر خانوارها را تحت تأثیر قرار می‌دهد. اگرچه یکی از ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده به عنوان 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 به میزان نرخ مالیات بر ارزش افزوده برای مصرف کننده 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 افزايش 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، عملأً 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 کمک چندانی به کاهش خاصیت تنازلی^۱ مالیات بر ارزش افزوده نکند. بر این اساس، بررسی آثار

1. Regressivity

توزيع 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 مصرف کنندگان مورد توجه قرار گرفته است. البته اگرچه آثار رفاهی ناشی از افزایش قیمت کالاها و خدمات به خصوص 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 تغیرات 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

ماليات بر ارزش افزوده، مالياتي بر خالص فروش مازاد است که در هر مرحله از توليد و چرخه فروش محاسبه می شود؛ اما فقط بر ارزش افزوده هر مرحله وضع می شود نه ارزش کل توليد. ارزش افزوده می تواند به صورت تفاوت بین ارزش فروش کالاها و خدمات تولیدشده (ستانده) و ارزش نهاده مورد استفاده در تولید اين کالاها و خدمات تعريف شود. بنابراین، ارزش افزوده ارزشی است که کارخانه دار به نهاده ها اضافه می کند قبل از اينکه آن ها را به عنوان خدمت و محصولي جديده بفروشد (جرکوييس^۱، ۲۰۱۹). در تعريفی ديگر، ماليات بر ارزش افزوده مالياتي است که نهايتأن بر کالاها و خدماتي که توسط مصرف كنندگان در انتهای زنجيره خريداري شدند، وضع می گردد. ماليات بر ارزش افزوده در ايران از نوع مصرفی است و لذا دامنه شمول ماليات ييانگر فهرستي از کالاها و خدمات است که عرضه يا ارائه آن در داخل کشور و يا واردات و صادرات آنها به موجب قانون ماليات بر ارزش افزوده مشمول ماليات موضوعه باشد.

يکی از مؤلفه های سياست گذاري که دامنه شمول را در نظام ماليات بر ارزش افزوده تحت تأثير قرار می دهد، معافيت است. از آنجا که دامنه شمول نظام ماليات بر ارزش افزوده کالاها و خدمات هستند، معافيت نيز به کالاها و خدمات اصابت می کند. بر اين اساس، عرضه معاف به عرضه کالاها و خدماتي اشاره دارد که مشمول ماليات نيستند و ماليات بر ارزش افزوده پرداختي بابت نهاده هاي مورد استفاده برای توليد و عرضه آنها به عنوان اعتبار مالياتي محسوب نمي شود و قابل استرداد نیست. اين نوع کالاها و خدمات در نظام ماليات بر ارزش افزوده کشورهای مختلف طيف وسیع و متنوعی دارد. فهرست کالاها و خدمات معاف اگرچه در اکثر کشورهای مختلف از حیث مصاديق متفاوت هستند، اما عموماً چند دليل عمدہ برای تعیین آنها وجود دارد که از آن جمله می توان به هزينه های تمکین مالياتي، دشواری در محاسبات ستانده و ماليات متعلق، جلوگیری از وصول ماليات مضاعف، اصلاح الگوي مصرف، حمایت از گروه خاص، ملاحظات اداری و صرفه اقتصادي وصول ماليات و... اشاره داشت که در اين مقاله وجود معافيت با هدف کاهش خاصیت تنازلی ماليات بر ارزش افزوده و بهبود رفاه خانوارهای فقير مدنظر قرار گرفته است.

1. Jerković

اصل‌اً 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. درواقع، 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 تحمل 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 هرقدر 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 این‌رو 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 به‌نظر 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، 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 به‌نفع فقره بیان می‌کنند (کمیسیون 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 گستردگی بودن معافیت‌های مربوط به مالیات بر ارزش افزوده است. به طوری که این فهرست در کشورهایی که نرخ واحد مالیات بر ارزش افزوده دارند، معمولاً گستردگی تر 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 گستردگی 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 حمل و نقل 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 تعاقون 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.

سالی و چابان^۱ (۲۰۰۹) در مقاله خود با استفاده از داده‌های مقطعي 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 مصرفي واقعی خانوارها را از طریق کشش‌های خودقیمتی و کشش‌های متقطع قیمتی که امکان تعديل رفتاری پس از تغییرات قیمتی را ایجاد می‌کنند، ارزیابی کردند. در ادامه با مقایسه زیان رفاهی مصرفي 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.

تاپل^۴ (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 مصرف کنندگان آلمان پرداخت. مبنای روش شناختی این پژوهش استفاده از سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل بود که این سیستم را با بهره‌گیری از داده‌های مقطعي مربوط به ۱۱۸۳۱ خانوار برای سال ۲۰۰۷ برآورد نمود. در این مقاله برای به‌دست آوردن قیمت‌های تعديل شده به لحاظ کیفی از رویکرد کاکس- ولگانانت^۵ (۲۰۰۸) و برای

1. Salti & Chaaban

2. Thiele

3. Cox/ Wohlgemann

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 کم درآمد و خانوارهای دارای فرزند، زیان رفاهی نسبتاً بالای داشته‌اند. جانسکی^۲ (۲۰۱۴) در مقاله خود به بررسی واکنش رفتاری مصرف کنندگان 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 به‌ظهور نامرتب خطی با اطلاعات سال‌های ۲۰۱۱-۲۰۰۱ 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 مصرف کنندگان نسبت به تغییرات نرخ مالیات بر ارزش افزوده نشان می‌دهد که افزایش برآورده در درآمدهای دولتی حدوداً یک‌چهارم کمتر از برآورد در حالت شیوه‌سازی 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 مکریک بررسی کردند. طی این اصلاحات نرخ مالیات بر ارزش افزوده برای گروهی از شهروها افزایش یافته و برای برخی دیگر ثابت مانده بود. آن‌ها در ابتدا با استفاده از شاخص قیمت مصرف کنندگان (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 بود و در حقیقت بار مالیاتی بین تولیدکنندگان و مصرف کنندگان تقسیم شده است. اثرات رفاهی این اصلاحات نیز مخارج جبرانی^۴ به عنوان 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 ایده‌آل درجه دوم به روش رگرسیون به‌ظاهر 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 می‌شود رفاه میانگین جامعه کاهش پیدا کند.

آدوهو و گانسی^۱ (۲۰۱۹) اثرات رفاهی مالیات بر ارزش افزوده در جمهوری دموکراتیک کنگو را با استفاده از داده‌های مقطعی سال ۲۰۱۲ بررسی کردند. برای این منظور، سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل درجه دوم را به روش رگرسیون به‌ظاهر نامرتب غیرخطی برآورد و معیار تغییرات جرانی (CV) را به عنوان شاخص رفاهی به‌دست آوردند. نتیجه مطالعه آن‌ها 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 آن‌ها 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 ایده‌آل استفاده شده است. با این وجود، عدمه دلیل تغییر قیمت، هدفمندی یارانه‌ها بوده است. سیستم مذکور اگرچه در هیچ مطالعه‌ای برای بررسی آثار رفاهی ناشی از اعمال مالیات بر ارزش افزوده به کار گرفته نشده است، در تعداد اندکی از مطالعات برای پیش‌بینی عملکرد مالیات بر ارزش افزوده یا تعیین نرخ بهینه مدنظر قرار گرفته است که اشاره به این مطالعات می‌تواند از حیث نحوه دسته‌بندی کالاهای و خدمات مفید فایده باشد. برای مثال، کیانی و همکاران (۱۳۹۰) برای استخراج کشش‌های درآمدی و قیمتی کالاهای و خدمات مشمول مالیات بر ارزش افزوده، یک سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل را با اطلاعات تابلویی سال‌های ۱۳۷۶ الی ۱۳۸۷ برای خانوارهای شهری در ده دهک هزینه‌ای برآورد نمودند. آن‌ها برای این منظور ۹ گروه از کالاهای و خدمات را در نظر گرفتند. نتایج نشان می‌دهد تمام کشش‌های قیمتی (خودی و متقاطع) دارای مقدار عددی

1. Adoho and Gansey

قابل قبول و همچنین کشش‌های قیمتی خودی دارای علامت مورد انتظار (منفی) می‌باشدند. 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 لوكس 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 ۱۳۹۱-۱۳۸۱ 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)، لوكس (پوشак و کفش و لوازم، اثاث و ملزومات و خدمات خانوار و حمل و نقل و ارتباطات و کالاهای 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 خلاصه 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 کاربردن تکنیک رگرسیون‌های به ظاهر نامرتبه زلر 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^۱، ۱۹۹۳). به علاوه، وان نیز با استفاده از شیوه‌سازی مونت کارلو نشان داد تمام تقریب‌های خطی مدل تقاضای تقریباً ایده‌آل باعث اریب در ضرایب و مدل می‌گرددند (وان^۲، ۱۹۹۸). از این‌رو در مطالعه حاضر به منظور دستیابی به پارامترهای برآورده ناریب، سازگار و کارآمد و افزایش دقت برآورد از تصریح غیرخطی سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل و روش رگرسیون به ظاهر نامرتبه 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 زیر گروه‌های معاف انجام پذیرفته که دربردارنده تجزیه و تحلیلی دقیق‌تر و واقعی‌تر است. این در حالی است که در اکثر مطالعات پیشین گروه‌بندی زیر گروه‌های 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 دهکه‌های 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 تعديل 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 به طور واقعی نشان ندهن؛ چراکه از اثرات جانشینی تغییرات قیمت کالاهای دیگر چشم‌پوشی می‌کنند. اثرات رفاهی تغییرات قیمت به همان میزان که ناشی از تغییر قیمت برخی کالاها به خصوص 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 (حاججه، ۱۳۹۳). بهمین دلیل فرمول‌های مرتبط با شاخص‌های رفاهی دربردارنده کشش‌های مذکور است که با به کارگیری 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 مصرف کنندگان به خصوص 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 به منظور 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 مصرف کننده باید داده شود یا گرفته شود تا مطلوبیت وی پس از اعمال سیاست به سطح قبلی آن بازگردد. به عبارت دیگر مصرف کننده در قیمت‌های جدید چه مقدار جبران نیاز دارد تا به سطح رضایت‌خاطری 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. مشتق گیری جزئی از تابع حداقل مخارج نسبت به قیمت، تقریبی از تغییرات جبرانی خواهد بود که به تقریب مرتبه اول تیلور معروف است.

باتوجه به اینکه در تغییر نامتناسب قیمت‌ها، خانوارها قادر به جایگزینی یک کالا با کالای دیگر هستند که در بسط مرتبه اول از آن چشم پوشی شده است. به منظور رفع این مشکل با محاسبه و به کار گیری تقریب مرتبه دوم بسط تیلور و اندازه گیری کشش‌های قیمتی خودی و متقطع، واکنش‌های رفتاری خانوارها دقیق تر بررسی می‌شود. برای مثال، گاردر^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 در حالی 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 به صورت 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 درنظر 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 اسلامتسکی (s_{ij}) است که به صورت زیر نشان داده می‌شود:

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

بر اساس فواعد جبری c_{ij} برابر با $w_i \varepsilon_{ij}$ است که ε_{ij} کشش قیمتی جبرانی گروه کالایی i بر حسب تغییر قیمت گروه زاست؛ 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 تغیرات قیمت و همچنین، اهمیت کالای خاص در سبد مصرفی خانوار و کشش‌های تقاضا دارد (وینسنت، ۲۰۰۹).

۴-۴. سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل درجه دوم

همان‌طور که بیان شد، محاسبه تغیرات جبرانی مستلزم برآورد توابع تقاضای گروههای کالایی و کشش‌های تقاضاست. استفاده از سیستم‌های تقاضا، الگوسازی تخصیص کل مخارج بر تمامی کالاهای با یک بودجه مشخص را امکان‌پذیر می‌سازد. برای به کاربستن 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 روتدام و سیستم مخارج خطی با پیچیدگی کمتری روبروست. ضمن اینکه توان انعطاف‌پذیری بیشتر و استخراج منحنی انگل غیرخطی را نیز دارد که برتری آن را به خصوص در مطالعات مرتبط با بررسی خانوارها به تفکیک دهکه‌های هزینه‌ای نشان می‌دهد. شکل کلی این سیستم تقاضا توسط بنکر و همکاران (۱۹۹۶) به صورت زیر

تصویر 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 به کارگیری این مدل امکان آزمون رفتار خطی و غیرخطی تقاضا را نیز فراهم می‌کند.

همچنین کشش‌های قیمتی و درآمدی در چارچوب مدل مذکور به صورت 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 $j = i$ برابر یک و اگر $j \neq i$ برابر صفر است و همچنین μ_i و w_i به

صورت ذیل تعریف می‌شوند:

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

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

شایان ذکر است، نمونه آماری در این تحقیق خانوارهای شهری ایران مشکل 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

۱-۵. 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 از کل مخارج خانوار خانوار زام در زمان t است، p_{ijt} شاخص قیمت گروه کالای i برای خانوار زام در زمان t است، m_{jt} مخارج کل خانوار زام در زمان t است و \ln لگاریتم طبیعی است. پارامترهای α_i ، β_i ، γ_{ij} و λ_i به ترتیب عرض از مبدأ، ضریب

1. Kroncker Delta

2. Pangaribowo and Tsegai

لگاریتم قیمت گروه کالای نام برای خانوار زام ، ضریب لگاریتم مخارج کل واقعی خانوار در معادله نام، ضریب متغیر دمو گرافیک (بعد، جنس، سن و تحصیلات سرپرست خانوار) در معادله نام و ضریب توان دوم لگاریتم مخارج کل واقعی خانوار در معادله نام 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- پوشاش و کفش؛ ۴- اجاره مسکن، آب، برق، گاز و سایر سوخت‌ها؛ ۵- اثنایه، 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 گروههای 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 به عنوان کالاها و خدمات مشمول در نظر گرفته شده‌اند. بنابراین گروههای دوازده‌گانه مذکور را در راستای تحقق هدف مقاله حاضر با رویکرد منطق مالیاتی مجبور 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، گروه‌های ۳ و ۴ که نرخ مالیات آن‌ها تغییر (افزایش یا کاهش) یافته است، به عنوان گروه‌های مورد هدف برای سیاست‌گذاری و گروه‌های ۱ و ۲ که نرخ آن‌ها بدون تغییر می‌ماند، در قالب سایر کالاها و خدمات قرار می‌گیرند؛ لذا در مجموع برآورد تقاضای ۶ گروه از کالاها و خدمات شامل اقلام زیر مدنظر می‌باشد:

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 گروه‌های فوق می‌باشند.

۵-۲. نتایج برآورد تقاضا و کشش‌های تقاضا

برای برآورد رفتار تقاضای گروه‌های مختلف کالایی، در ابتدا سیستم تقاضای تقریباً ایده‌آل درجه دوم با استفاده از روش رگرسیون به‌ظاهر نامرتب غیرخطی و اطلاعات سال‌های ۱۳۹۶ و ۱۳۹۷ مربوط به ۳۹۰۰۰ خانوار برآورد شد که نتایج در جدول شماره (۱) آمده است.

جدول ۱. نتایج تخمین سیستم تقاضای تقریباً ایدهآل درجه دوم به روش رگرسیون بهاظهر نامرتب غیرخطی

| سایر کالاها و خدمات | متفرقه معاف شده | حمل و نقل معاف شده | حمل و نقل مشمول شده | خوارک معاف شده | خوارک مشمول شده | معادلات ضرایب |
|---------------------|-----------------|--------------------|---------------------|----------------|-----------------|-----------------------|
| *** . / ۹۰۶ | *** . / ۰۳۸ | . / ۰۰۲ | *** . / ۰۰۸ | *** . / ۰۱۹ | *** . / ۰۲۷ | <i>Alpha</i> |
| . / ۰۰۱ | ** . / ۰۰۴ | . | *** - . / ۰۰۵ | *** . / ۰۰۸ | *** - . / ۰۰۹ | <i>Beta</i> |
| *** . / ۰۰۶ | *** . / ۰۰۱ | - . / ۰۰۲ | *** - . / ۰۰۲ | . | *** - . / ۰۰۳ | <i>gamma_1</i> |
| . / ۰۰۱ | ** . / ۰۰۳ | ** . / ۰۰۲ | ** - . / ۰۰۱ | - . / ۰۰۴ | . | <i>gamma_2</i> |
| . | *** . / ۰۰۲ | *** . / ۰۰۲ | * - . / ۰۰۱ | - . / ۰۰۱ | *** - . / ۰۰۲ | <i>gamma_3</i> |
| *** . / ۰۰۴ | - . / ۰۰۶ | . | *** . / ۰۰۲ | ** . / ۰۰۲ | *** - . / ۰۰۲ | <i>gamma_4</i> |
| *** . / ۰۱۱ | - . / ۰۱۱ | - . / ۰۰۶ | *** . / ۰۰۲ | ** . / ۰۰۳ | *** . / ۰۰۱ | <i>gamma_5</i> |
| - . / ۰۲۲ | *** . / ۰۱۱ | *** . / ۰۰۴ | . | . / ۰۰۱ | *** . / ۰۰۶ | <i>gamma_6</i> |
| *** . / ۰۰۲ | - . / ۰۰۲ | . | *** . / ۰۰۱ | - . / ۰۰۱ | *** . / ۰۰۱ | <i>lambda</i> |
| *** . | *** . | *** . | . | *** . | *** . | <i>teta_size</i> |
| *** . | *** . | . | . | *** . | *** . | <i>teta_sartahsil</i> |
| ** - . / ۰۰۱ | *** . / ۰۰۱ | *** . | . | . | . | <i>teta_jens</i> |
| *** . | *** . | *** . | . | . | * | <i>teta_sen</i> |

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 یبانگر دقیق تربودن تصریح تابع تقاضای تقریباً ایدهآل درجه دوم نسبت به تقاضای تقریباً ایدهآل 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 می‌باشد که نشان‌دهنده دقت بالای کشش‌های

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

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

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

| گروههای کالایی | خوراک مشمول شده | خوراک مشمول شده | حمل و نقل مشمول شده | خوراک معاف شده | حمل و نقل معاف شده | متفرقه معاف شده | سایر کالاهای و خدمات | کشش درآمدی |
|----------------------|-----------------|-----------------|---------------------|----------------|--------------------|-----------------|----------------------|------------|
| گالایی | خوراک مشمول شده | خوراک مشمول شده | حمل و نقل مشمول شده | خوراک معاف شده | حمل و نقل معاف شده | متفرقه معاف شده | سایر کالاهای و خدمات | کشش درآمدی |
| خوراک مشمول شده | -۱/۴۷۸ | -۰/۰۶۲ | -۰/۲۵۶ | -۰/۲۸۷ | ۰/۲۳۵ | ۱/۸۴۸ | | |
| خوراک معاف شده | -۰/۰۱۵ | -۰/۱۲۷ | -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 کالاهای 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 کالاهای 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 معنی داربودن اکثر ضرایب برآورده، 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 نوخ 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 برآورده و کشش‌های مربوط محاسبه شده است. در این قسمت با در اختیارداشتن 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

| نسبت تغییر جبرانی به متوسط مخارج (درصد) | متوسط مخارج (سالانه- ریال) | تغییر جبرانی (سالانه- ریال) | |
|---|-------------------------------|--------------------------------|----------|
| ۰/۵۷۳۵ | ۱۲۲,۵۰۶,۳۱۱ | -۷۰۲,۵۵۶ | دهک ۱ |
| ۰/۵۷۸۴ | ۱۷۲,۴۶۳,۴۶۲ | -۹۹۷,۵۵۱ | دهک ۲ |
| ۰/۵۹۳۰ | ۲۰۶,۰۴۰,۱۳۵ | -۱,۲۲۱,۸۲۲ | دهک ۳ |
| ۰/۵۷۹۱ | ۲۳۹,۸۴۴,۳۵۹ | -۱,۳۸۸,۹۸۷ | دهک ۴ |
| ۰/۵۹۷۸ | ۲۶۶,۷۳۰,۶۸۶ | -۱,۵۹۴,۵۳۴ | دهک ۵ |
| ۰/۵۹۸۱ | ۳۰۱,۷۳۰,۳۰۳ | -۱۸۰,۴۶۰۰ | دهک ۶ |
| ۰/۵۵۶۳ | ۳۴۹,۰۳۹,۳۰۱ | -۱,۹۴۱,۸۶۰ | دهک ۷ |
| ۰/۵۸۳۳ | ۴۰۲,۶۸۸,۵۹۶ | -۲,۳۴۸,۹۰۱ | دهک ۸ |
| ۰/۵۴۶۶ | ۵۰۰,۷۸۸,۴۷۹ | -۲,۷۳۷,۲۶۸ | دهک ۹ |
| ۰/۴۲۰۰ | ۸۲۷,۷۶۲,۱۵۲ | -۳,۴۷۶,۶۴۶ | دهک ۱۰ |
| ۰/۵۳۷۴ | ۳۳۸,۹۵۹,۳۷۸ | -۱,۸۲۱,۴۷۲ | متوسط کل |

مأخذ: یافته‌های تحقیق

همان‌طور که مشاهده می‌شود، متوسط تغیرات جبرانی در مناطق شهری کشور بر اساس قیمت‌های سال ۱۳۹۷ برابر ۴۷۲،۸۲۱-۱ 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 ۵۵۶،۰۷۰ 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 ۶۴۶،۶۷۶،۳ 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 معاف شده جدید به خصوص مواد خوراکی معاف شده نظیر مواد غذایی فرآوری شده 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 تغیرات مذکور بین خانوارها در دهک‌های هزینه‌ای مختلف با تعقیب مطالعه مارسیکال و ورنر (۲۰۱۸) از معیار نسبت رفاه افزایش یافته (تغیرات 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 تغیرات 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 سیاست های مالی هستند که دولت ها با اجرای این سیاست ها و تأثیر بر قیمت های نسبی کالاها و خدمات، در تخصیص منابع دخالت کرده و هدف خود از کاهش فقر و برابر تر کردن توزیع درآمد را دنبال می کنند. در حال حاضر در فرایند اصلاح قانون مالیات بر ارزش افزوده در کشور نیز با توجه به مطالب فوق الذکر، رویکرد وصول مالیات بر ارزش افزوده با ایجاد آثار رفاهی بیشتر برای خانوارهای با درآمد پایین و درواقع 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 دهکه های مختلف هزینه ای است. بدین منظور با استفاده از تخمین غیر خطی سیستم تقاضای تقریباً ایده آل درجه دوم، الگوی مصرفی و کشش های قیمتی و درآمدی تقاضا در سال های ۱۳۹۶ و ۱۳۹۷ با استفاده از ریزداده های بیش از ۳۹۰۰۰ خانوار برآورد و در مرحله بعد آثار رفاهی و توزیعی آن برای هر یک از دهکه های مختلف هزینه ای محاسبه شد.

نتایج محاسبه کشش های درآمدی تقاضای گروه های هدف بیانگر آن است که از بین ۵ گروه هدف، ۳ گروه خوراک مشمول شده، خوراک معاف شده و متفرقه معاف شده ضروری هستند و ۲ گروه دیگر کشش درآمدی بالاتر از یک دارند. ضمن اینکه در بین ۳ گروه کالایی ضروری مذکور، مواد خوراکی حذف شده از فهرست معافیت ها نسبت به ۲ گروه دیگر که به معافیت ها اضافه شده، دارای کشش کمتری است و سهم آن از بودجه خانوار دهک اول درآمدی بیش از سایر دهک ها می باشد. این موضوع می تواند تحقق هدف سیاست گذار از تغییر فهرست معافیت ها مبنی بر کاهش خاصیت تنازلی مالیات بر ارزش افزوده را تحت الشاعع قرار دهد. در این ارتباط، نتایج بررسی نسبت تغییرات جبرانی به متوسط مخارج خانوارهای دهک های هزینه ای نشان می دهد توزیع منافع رفاهی تغییر فهرست معافیت مالیات بر ارزش افزوده به نفع خانوارهای متوسط و پایین بوده است با این وجود، فهرست جدید معافیت ها با توجه به حذف معافیت کالاهای با کشش درآمدی پایین و دارای سهم مخارج بالا از بودجه خانوارهای دهک پایین، منافع رفاهی کمتری را برای دهک های پایین به عنوان گروه های هدف در مقایسه با دهک های 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 به عنوان یکی از ابزارهای مهم سیاست مالی، جهت کاهش خاصیت تنازلی این مالیات، دو معیار کشش درآمدی و سهم مخارج از بودجه خانوار را در تعیین کالاها و خدمات معاف مدنظر قرار دهند.

منابع

سیدنورانی، سید محمد رضا؛ محمدی، تیمور و سمانه امیرشاهی (۱۳۹۴)، "دو نرخ مالیات بر ارزش افزوده"، *فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی*، دوره ۲۳، شماره ۷۳، صص ۶۹-۹۲.
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 جهromی، یگانه و الهام غلامی (۱۳۹۴)، مالیه عمومی، چاپ اول، شرکت ایده‌پردازان فن و هنر: سازمان امور مالیاتی کشور، تهران: انتشارات تهران.
هزبیرکیانی، کامبیز؛ غلامی، الهام و جواد نوبخت (۱۳۹۱)، "برآورد نرخ بهینه مالیات بر ارزش افزوده در ایران: کاربردی از الگوی دایموند-میرلس"، *مجله تحقیقات اقتصادی*، دوره ۴۷، شماره ۲، صص ۶۹-۷۹.

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. Krelove** (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.

پیوست

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 به عنوان اقامتگاه، انتقال یک کسب و کار 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 (به جز ساختمان‌های جدید، و اجاره املاک غیرمنقول به اشخاص مشمول مالیات برای فعالیت‌های مشمول مالیات)، خدمات پزشکان و دندان‌پزشکان، رفاه اجتماعی، امور مالی (به جز خدمات «سوئیفت»)، بیمه و بیمه اتکایی، اندازه‌های انسانی و خدمات آموزشی |
| مراکش | مواد غذایی اساسی، کتاب و روزنامه، خدمات عرضه شده از سوی شرکت‌های بیمه‌ای و بیمه اتکایی |
| جمهوری چک | خدمات اولیه پستی، بیمه، خدمات مالی، واگذاری املاک و مستغلات، اجاره املاک و مستغلات (به استثنای اجاره کوتاه‌مدت و اجاره فضای پارکینگ)، آموزش، مراقبت پزشکی و رفاه اجتماعی |
| ایتالیا | فروش یا اجاره خانه مسکونی که حداقل دو سال استفاده شده باشد، خدمات مالی، واردات طلا برای عرضه به بانک ملی ایتالیا، خدمات مذهبی ارائه شده از سوی مؤسسات مذهبی، خدمات آموزشی ارائه شده توسط مؤسسات آموزشی و مهدهای کودک، عرضه برق، نفت سفید و آب، خدمات حمل و نقل، پرداختی بابت دریافت مجوز و لیسانس، کتاب، برخی مواد غذایی، گندم وارداتی توسط دولت، فروش شیر و نان، دارو، تجهیزات پزشکی، نهادهای کشاورزی مانند کود، فروش بليط هواپيما توسط آرائنس‌های هواپيمايي، چاپ و انتشار کتاب، فروش چرم فرآوري شده به کارخانه‌های توليد كفش، توليد اجاجق گاز، واردات پارچه‌های فرآوري شده شيمياتي که برای دوخت و سابل پيش گيری از مalarيا استفاده می شود. |
| اوکراین | تهیه انواع خاصی از نرم‌افزار (به طور موقت تا اول ژانویه ۲۰۲۳)، خدمات درمانی و توان‌بخشی، عرضه غذای کودک، خدمات آموزشی، خیریه، عرضه زمین‌های جنگلی، عرضه مسکن (به جز اولین عرضه)، عرضه وسائل ارتباط جمعی چاپی دوره‌ای (روزنامه‌ها و مجلات) و کتاب‌های داخلی، خدمات مذهبی و تشییع جنازه، عرضه به سفارتخانه‌ها، کنسولگری‌ها و نمایندگی‌های سازمان‌های بین‌المللی به صورت متقابل، واردات اقلام فرهنگی با قدمت ۵۰ سال یا بیشتر، فروش یا خرید بدھی توسط بانک‌ها، واردات تجهیزات خاص نیروگاه‌های بادی و خورشیدی، صادرات سویا |
| فنلاند | زمین و ساختمان، معاملات مالی، بیمه و خدمات پست جهانی، آموزش، بهداشت و رفاه، انتقال مالکیت کی‌رایت |

| 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 دریابی، دام یا طیور برای مصارف انسان، نهاده خوارکی‌هایی که برای مصرف انسان مناسب نیست (مانند نهاده‌های مربوط به خوارک 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؛ حمل و نقل معمول داخلی جاده‌ای مسافر؛ حمل و نقل بین‌المللی دریابی 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 به جز مواردی که توسط متخصصان ارائه می‌شود؛ خدمات آموزشی مؤسسات آموزشی دولتی یا خصوصی معتبر؛ اجاره واحدهای مسکونی با حداقل ۵/۲ میلیون پزو در ماه؛ خدمات بانک‌ها و واسطه‌گری‌های غیربانکی که عملیات شبے 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، سکوهای نفتی و کشتی‌هایی که هنوز به صورت داخلی تولید نمی‌شوند و از خارج از کشور اجاره می‌شوند؛ حقوق استفاده از زمین؛ فعالیت‌های اعتباری، ضمانتنامه‌های اعتباری، اجاره‌نامه‌های مالی و خدمات مشتق مالی؛ نقل و انتقال سرمایه، انتقال اوراق بهادر؛ 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، حمل و نقل عمومی با اتوبوس و ماشین برقی، خدمات بیمه اتکایی، انتقال فناوری، خدمات فاضلاب عمومی، معاملات ارزی، انتقال بدھی صدور کارت اعتباری، کارخانه‌سازی، منابع طبیعی صادراتی که فرآوری نشده‌اند یا ۵۱ درصد از سایر محصولات را شامل می‌شوند از جمله هزینه‌تری |
| 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 (مواد 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؛ حمل و نقل 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 پرداخت کننده 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، سرمایه‌گذاری در طلا، لیزینگ املاک و مستغلات، عرضه‌های انجام شده توسط هترمندان اجرائی، نویسنده‌گان و آهنگسازان |
| سوئد | اموال غیرمنقول، امور مالی، بیمه، خدمات پزشکی و عرضه دارو |
| سوئیس | تراکنش‌ها مالی، آموزش، املاک و مستغلات |
| فنلاند | اموال غیرمنقول، تأمین مالی، بیمه، تحصیل، بهداشت و رفاه، حق کپیرایت، خدمات پستی عمومی |
| ارمنستان | خدمات آموزشی، کتاب، روزنامه و مجله، کارهای پژوهشی و مطالعاتی، تأمین خدمات مربوط به مراقبت از کودکان، خدمات بیمه‌ای، کمک‌های پزشکی، خدمات مالی بانک‌ها، مشارکت کنندگان در بورس اوراق بهادار و سازمان‌های وامدهنده، تأمین کالاها و خدمات صندوق‌های مرتبط با اعتبارات سازمان‌های مالی بین‌المللی، عرضه کالاها و خدمات بلاعوض توسط دولت و سازمان‌های مذهبی، سنگ‌های قیمتی و نیمه قیمتی، تأمین کالاها و خدمات برای خیریه و کارهای بشردوستانه و ...، عرضه کالاها و خدمات در منطقه آزاد اقتصادی. |
| اندونزی | کتاب‌های درسی رسمی، کتاب‌های مذهبی، واکسن، برخی از کشته‌ها، هواپیما و قطار، بعضی از معاملات املاک و مستغلات، خدمات ارائه شده به شرکت‌های حمل و نقل محلی، خدمات ارائه شده توسط ارتش ملی؛ واردات کالاهای استراتژیک شامل کالاهای سرمایه‌ای به شکل ماشین‌آلات و تجهیزات کارخانه، خوارک دام، طیور و ماهی و مواد خام برای تولید خوارک دام، طیور و ماهی؛ محصول کشاورزی؛ بذر کشاورزی، کشت و زرع، جنگل، دام، پرورش یا محصولات شیلات؛ آب لوله‌کشی؛ برق خانگی تا مصرف ۶۶۰۰ وات. |
| ترکیه | اجاره اموال غیرمنقول توسط یک فرد، تراکنش‌های مالی، ارائه کالاها و خدمات به برخی از سازمان‌های 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 ذخیره‌سازی در انبارها، تحویل کالا یا انجام خدمات در مناطق آزاد تجاری |

مأخذ: ارنست و یانگ، ۲۰۲۰