

مالیات ارزش افزوده و نقش حکمرانی بر آن

ایمان فندرسکی جز^۱

کارشناسی ارشد، علوم اقتصادی، گرایش اقتصاد نظری، دانشگاه مازندران، بابلسر

چکیده

تحولات گسترده اجتماعی از جمله افزایش جمعیت و گسترش شهرنشینی و افزایش هزینه های زیربنایی و رفاهی دغدغه های فراوانی برای دولت ها ایجاد کرده که منابع لازم برای اداره کشور را چگونه می توانند تامین کنند؟ لذا امروزه با توجه به پیشرفت هایی که در حوزه های مختلف اقتصادی صورت گرفته است، اکثر کشورهای دنیا به دنبال درآمدی پایدار برای اداره امور می باشند. اقتصاد سالم اقتصادی است که اکثر هزینه های خود اعم از جاری و عمرانی را از طریق مالیات تامین کند و تجربیات گذشته کشورهای مختلف نشان دهنده آن است که تامین بودجه از طریق منابع غیر مالیاتی زیان بخش و ناپایدار و اتکا به درآمدهای مالیاتی یکی از مناسب ترین و باثبات ترین شیوه های تامین درآمدی دولت ها می باشد. آنچه در تحقیق حاضر بررسی شده است تاثیر حکمرانی خوب بر مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای منتخب طی سال های ۲۰۰۵_۲۰۱۸ با روش گشتاورهای تعمیم یافته برای ۶۱ کشور منتخب می باشد که علاوه بر بررسی میانگین شاخص حکمرانی، هر یک از شاخص های آن نیز مورد بررسی قرار گرفتند. نتایج بدست آمده از تحقیق حاضر نشان می دهد که هر یک از شاخص های حکمرانی خوب بر مالیات بر ارزش افزوده کشورهای منتخب تاثیر مثبت و معناداری دارند. در نتیجه بهبود شاخص های حکمرانی می تواند به افزایش درآمد مالیات ارزش بر افزوده کشورهای مورد بررسی منجر شود.

واژگان کلیدی: حکمرانی خوب، مالیات ارزش بر افزوده، گشتاورهای تعمیم یافته (GMM)

^۱ نویسنده مسئول: daneshdidanesh@gmail.com

باتوجه به نیاز گسترده کشورهای در حال توسعه به زیرساخت‌هایی از جمله بهداشت و درمان، آموزش و گسترش کیفیت شهرها وجود منبع درآمد مطمئنی چون مالیات اهمیت می‌یابد. مالیات بر ارزش افزوده با توجه به اثرات سوء کمتر در مقایسه با سایر منابع درآمدی مالیاتی غیرمستقیم و همچنین اثر درآمدی بالاتر به دلیل گسترده بودن پایه‌های مالیاتی می‌تواند به یکی از منابع اصلی درآمدی دولت تبدیل شود. کیفیت حکمرانی^۲ به عنوان یکی از مهمترین مولفه‌های رشد و توسعه اقتصادی است که می‌تواند بر بهبود عملکرد نظام مالیاتی تاثیر به‌سزایی بگذارد. در بررسی صورت گرفته توسط بیرد^۳ و همکاران (۲۰۰۸) نشان داده شد که ساختار مالیات‌ها و حکمرانی وابستگی شدیدی به یکدیگر دارند. یعنی با بهبود ساختار حکمرانی و رفع برخی نواقص ساختاری حکومت و کنترل فساد منجر به افزایش اعتماد عمومی به دولت و کاهش فرارهای مالیاتی می‌شود. در نتیجه این مهم موجب افزایش درآمدهای مالیاتی دولت و بهبودی در عملکرد اقتصادی کشور خواهد شد. از جمله موضوعات عصر حاضر روابط سیاسی و اقتصادی است. نابرابری و عدالت، استبداد و مردم‌سالاری، نهادهای حکمرانی، دموکراسی بر شرایط اقتصادی تأثیرگذار هستند (ابونوری و همکاران، ۱۳۸۹). از آنجاکه درآمدهای مالیاتی بر رفاه جامعه تأثیرگذار است، چگونگی ارتباط حکمرانی خوب با درآمدهای مالیاتی از دیدگاه سیاست مهم است. به عبارتی زمانی افراد تمایل به پرداخت مالیات دارند که به دولت اعتماد داشته باشند. بنابراین، حکمرانی خوب به عنوان یکی از عوامل موثر بر اعتماد افراد به دولت، بر کسب درآمدهای مالیاتی اثرگذار می‌باشد. بانک جهانی شاخص حکمرانی خوب را بر اساس شش مؤلفه معرفی می‌کند که شامل: کارایی دولت، حق اظهارنظر و پاسخگویی، حاکمیت قانون، ثبات سیاسی و عدم خشونت، کیفیت مقررات و کنترل فساد می‌باشد.

شاخص‌های حکمرانی خوب و اثرگذاری آن‌ها بر مالیات

بانک جهانی حکمرانی خوب را بر اساس شش شاخص حق اظهارنظر و پاسخگویی، ثبات سیاسی و عدم خشونت، کارایی دولت، کیفیت مقررات، حاکمیت قانون و کنترل فساد معرفی می‌کند و کشورهای مختلف را بر اساس همین شاخص‌ها که اعدادی بین ۲/۵ الی ۲/۵- مورد ارزیابی و رتبه‌بندی می‌کند.

- **حق اظهار نظر و پاسخگویی:** شاخص حاضر میزان شفافیت و قدرت جامعه مدنی در هر جامعه رami سنجد و شامل آزادی مطبوعات، آزادی مدنی، انتشار اطلاعات، انتخابات آزاد و سالم، و آگاهی‌های عمومی است که موجب شفافیت اقتصادی می‌شود. بر همین اساس، انجمن‌های صنفی، اتحادیه‌ها و جامعه مدنی به مردم یک جامعه قدرت بخشیده و موجب گسترده‌تر شدن مشارکت عمومی و بهره‌گیری از دانش اجتماعی خواهد شد. در نتیجه، نیروهای اجتماعی خطای سیاستگذاران را تحت کنترل خواهند گرفت. با بهبود این شاخص، میزان شفافیت، آگاهی‌های عمومی و قدرت جامعه مدنی افزایش می‌یابد، که این امر منجر به شفافیت بیشتر در اقتصاد شده و در نتیجه، زمینه افزایش اعتماد عمومی به دولت جهت پرداخت مالیات در آنها ایجاد خواهد شد.

- **ثبات سیاسی و عدم خشونت:**^۴ بی‌ثباتی سیاسی در یک نظام، با محدود کردن احزاب سیاسی و نهادهای مدنی باعث کاهش تمایل مردم به مشارکت مستمر و نهادینه در مختلف کشور خواهد شد؛ در نتیجه، امید مردم به تغییرات مسالمت‌آمیز در جامعه نیز کاهش خواهد یافت. آشوب‌های شهری، ناآرامی‌های اجتماعی، کودتا، تنش‌های قومی، اعدام‌های سیاسی، نزاع‌های اجتماعی و اعتصاب‌ها، برخی از بی‌ثباتی‌های سیاسی در یک جامعه است. افزایش این شاخص،

^۲ Good Governance

^۳ Bird(2008)

^۴ Voice and Accountability

^۵ Political Stability

منجر به افزایش ثبات سیاسی در جامعه، افزایش مشارکت مردم و شکل گیری نهادهای مدنی خواهد شد. که این امر زمینه مشارکت متقابل مردم و دولت را فراهم می آورد و در نتیجه دولت بهتر می تواند به منظور تامین منابع درآمدی خود از طریق مالیات اقدام کند و فرار مالیاتی را کاهش دهد.

- **کارایی دولت:** بخشی از مولفه های شاخص کارایی و اثربخشی دولت کیفیت خدمات عمومی از قبیل خدمات، آموزش، حمل و نقل و ارتباطات، بهداشت و سلامت، تعهد دولت به اجرای برنامه های دولت قبلی، کارایی نظام اداری و سرعت انجام کارها در نظام اداری می باشد. با بهبود شاخص کارایی و اثربخشی دولت، مخارج دولت کاهش و بازدهی آن افزایش می یابد و نتایج آن به صورت افزایش رفاه اجتماعی نمود پیدا می کند. به دنبال آن نیاز به گسترش پایه های مالیاتی و افزایش نرخ های مالیاتی کمتر شده و در نتیجه فرارهای مالیاتی کاهش خواهد یافت.

- **کیفیت مقررات:** منظور از کیفیت مقررات، هزینه های وضع مقررات اضافی بر فعالیت های اقتصادی است. نقل و انتقال ارز، محدودیت های حقوقی برای مالکیت غیرمستقیم افراد در بازار سهام، موانع غیر اصولی صادرات و واردات، مداخله های بیش از اندازه دولت در کنترل قیمت ها، میزان اثربخشی سیاست های ضد انحصاری و حجم مقررات غیر اصولی در حوزه صادرات و واردات، از جمله عناصر شاخص کیفیت مقررات است. با رفع موانع غیر اصولی، کاهش مداخله های بیش از اندازه دولت در نظام قیمت گذاری، کاهش هزینه های اعمال مقررات و رفع موانع حقوقی زمینه جهت بهبود عملکرد اقتصادی و در نتیجه، بهبود عملکرد نظام مالیاتی فراهم می شود.

- **حاکمیت قانون:** احترام متقابل مردم و دولت مردان سنجشی است که می تواند حاکمیت قانون را در هر کشور اندازه گیری کند. میزان جرم و جنایت، میزان سرقت و هزینه های آن برای صاحبان کسب و کار، اعتماد مردم به مسولان در اجرای قانون، میزان اعتماد بخش خصوصی به نظام قضایی، پیش بینی پذیری دستگاه قضایی در بررسی میزان فرار مالیاتی، جرم های سازمان یافته و احتمال موفقیت شکایت علیه دولت و کارایی نیروهای امنیتی از مهمترین عناصر تشکیل دهنده شاخص حاکمیت قانون در هر کشوری باشد. بنابراین با حاکم شدن قانون بر جامعه و افزایش اعتماد عمومی به مسولان دولتی، زمینه فرار مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات کاهش می یابد و این فرایند می تواند در افزایش درآمدهای مالیاتی دولت مؤثر باشد.

- **کنترل فساد:** فساد دولتی به معنی استفاد از امکانات عمومی در جهت منافع شخصی یا گروهی است که بر اساس نظرسنجی مردم و سرمایه گذاران خارجی و داخلی و همچنین با محاسبه و بررسی تعداد فسادهای کشف شده سنجیده می شود. این شاخص به طور کلی، فراوانی فساد در میان مقامات عمومی، میزان فساد در میان مقامات رسمی، تاثیر فساد بر جذابیت کشور برای فعالیت های اقتصادی، رواج فساد در نظام رسمی به منزله تهدید علیه سرمایه گذاران خارجی و رواج پرداخت رشوه برای دریافت مجوزهای اقتصادی را اندازه گیری می کند. افزایش سطح فساد دولتی در جامعه، نگرش مردم نسبت به فعالیت های دولت را تغییر داده و با تخریب اطمینان مردم به مراجع دولتی انگیزه آنها برای پرداخت مالیات را کاهش می دهد. همچنین، افزایش سطح فساد به ویژه در کشورهای در حال توسعه، باعث افزایش سهم اقتصاد زیرزمینی و فعالیت های قاچاق خواهد شد که این امر موجب کاهش سهم اقتصاد رسمی شده و ظرفیت مالیاتی را در اقتصاد کاهش می دهد و نیز هزینه و صول مالیات ها را هم افزایش خواهد داد (ایزدخواستی، ۱۳۹۴).

⁶ Government Effectiveness

⁷ Regulatory Quality

⁸ Rule of Law

⁹ Control of Corruption

حاکمیت کشور یک عنصر بسیار مهم در اجرای موثر و کارآمد سیاست دولت، به ویژه در توزیع مجدد سیستم مالیاتی است. مطالعات گذشته نشان داد که کشورهایی با سطح بالایی از فساد درآمد کمتری از مالیات دارند. سطح بالایی از فساد، توانایی دولت را در تخصیص بودجه حاصل از جمع‌آوری مالیات برای بهبود جامعه کاهش می‌دهد (تانزی و دوودی، ۱۹۹۷) و فساد باعث نشت قابل توجهی در درآمد مالیاتی می‌شود (اجاز و احمد، ۲۰۱۱). کیفیت حکمرانی در تعیین موفقیت عملکرد دولت بسیار حیاتی است (لاپوتا^۲ و همکاران، ۱۹۹۹). حکمرانی بهتر به ثبات اقتصادی کمک می‌کند و منجر به توسعه اقتصادی بالاتر می‌شود، که به نوبه خود منابع مالیاتی را افزایش می‌دهد (اجاز و احمد، ۲۰۱۳). شاخص حق اظهار نظر و پاسخگویی بر درآمدهای مالیاتی تأثیرگذار است. در شرایط آزادی سیاسی، مردم آگاه با انتقاد قرار دادن عملکرد حاکمان دولت‌ها را ناچار به عملکرد کارتر می‌کنند (سعیدی، ۱۳۸۶). همچنین، در جوامع با آزادی‌های مدنی سیاست‌هایی انتخاب خواهد شد که انباشت سرمایه انسانی را افزایش می‌دهد (انجرمن، ۱۳۹۹).

مالیات بر ارزش افزوده

ارزش افزوده که در زبان انگلیسی با عنوان Value added شناخته می‌شود، به ارزشی گفته می‌شود که در فرآیند تولید یک محصول به کالای واسطه‌ای یا همان مواد اولیه محصول اضافه می‌شود. البته ارزش افزوده مختص به یک کالا نیست، بلکه به فرآیند تولید مرتبط است. در یک تعریف دقیق ارزش افزوده به افزایش ارزش پولی کالا در طی مراحل تولید گفته می‌شود. با عبور یک کالا از هر مرحله از تولید محصول ارزشی به کالا اضافه می‌شود که به آن ارزش افزوده می‌گوییم. ارزش افزوده را می‌توانیم برابر با اختلاف بین ارزش محصول تولید شده با مجموع ارزش مواد اولیه یک محصول بدانیم.

برای مثال اگر تهیه یک کیلو شیرینی، ۲۰۰ تومان شکر، ۳۰۰ تومان، ۳۰۰ تومان آرد، ۳۵۰ تومان تخم مرغ و ۴۵۰ تومان از دیگر موارد اولیه استفاده شده باشد و در نهایت محصول نهایی شده را به قیمت ۵۰۰۰ تومان بفروشیم، ارزش افزوده این یک کیلو شیرینی ۳۷۰۰ تومان خواهد بود. مالیات بر ارزش افزوده، نوعی مالیات بر مصرف است که در مراحل مختلف زنجیره واردات، تولید، توزیع و مصرف، به تدریج توسط بنگاه‌های اقتصادی که در مراحل مختلف زنجیره قرار می‌گیرند، اخذ شده و از هر بنگاه به بنگاه بعدی انتقال می‌یابد تا نهایتاً به مصرف‌کنندگان منتقل گردد (ابریل و همکاران، ۲۰۱۵).

طبق ماده ۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده، به تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالا یا خدمات خریداری یا تحویل شده در یک دوره معین، ارزش افزوده گفته می‌شود. این مفهوم به فرآیند تولید مربوط است و نه به کالای خاص. مالیات ارزش افزوده نوعی مالیات عام (بر عموم کالاها و خدمات مگر موارد معاف تعلق می‌گیرد) است که به صورت چند مرحله‌ای از اضافه ارزش کالاهای تولید شده یا خدمات ارائه شده در مراحل مختلف تولید و توزیع اخذ می‌شود. به عبارت دیگر مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی است که در طول فرآیند تولید و خدمات از محل تولید تا فروش کالا به مشتری نهایی، مرحله به مرحله اخذ می‌شود. مالیات ارزش افزوده برای مصرف طراحی شده است که مصرف‌کنندگان آن را در زمان خرید خود می‌پردازند که این مالیات توسط فروشندگان جمع‌آوری شده و از این طریق در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار می‌گیرد. این مالیات به صورت غیر تصاعدی در این زنجیره قرار دارد: واردات، تولید، توزیع و مصرف که نهایتاً مصرف‌کنندگان پرداخت کننده آن هستند. در این مالیات، نباید مالیاتی توسط تولیدکنندگان پرداخت شود و باید مصرف

| | |
|-----------------------------|---|
| ¹ Tanzi & Dvoodi | 0 |
| ¹ Ajaz & Ahmad | 1 |
| ¹ La Porta | 2 |
| ¹ Ajaz & Ahmad | 3 |
| ¹ Engerman | 4 |
| ¹ Abriel et al | 5 |

کننده نهایی فقط این مالیات را پردازد؛ بنابراین تولیدکنندگان پرداختی و مالیاتی که بابت خرید مواد اولیه و سایر کالاها را انجام داده‌اند از خریداران دریافت کرده و مابه‌التفاوت را به دولت پرداخت می‌کنند (سامانه مالیات بر ارزش افزوده (evat.ir)). بعد استقرار نظام مالیاتی در برخی کشورهای در حال توسعه و ایران که دارای منابع طبیعی همچون نفت بوده‌اند و همچنین وجود مشکلات ساختاری در اقتصاد این کشورها که به دلیل نبود زیرساخت‌های مناسب در آن هزینه‌های بیشتری نیز دارند، موجب کسری تراز پرداخت‌ها و نوسان‌های شدید قیمت و به تبع آن استقراض از بانک مرکزی و تورم را به دنبال داشته است. سیستم مالیاتی نیز در این کشورها کارایی لازم را نداشته و موجب به وجود آمدن مشکلات اقتصادی فوق شده است. با توجه به ضعف‌ها و نواقص موجود در این گونه اقتصادها که منابع کافی درآمدی جهت تولید بیشتر و ایجاد زیرساخت‌های مناسب جهت ایجاد رشد اقتصادی پایدار ندارند لذا وجود یک سیستم مالیاتی کارآمد به منظور تامین این منابع لازم و ضروری می‌باشد. مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات چند مرحله‌ای بوده که در مراحل مختلف تولید و توزیع به شیوه‌های مختلف که متفاوت از شیوه‌های سنتی است اخذ شده و به اعتقاد بسیاری از کارشناسان و صاحب‌نظران حوزه اقتصادی و مالیاتی نارسایی‌های سیستم مالیاتی را تا حد زیادی می‌تواند پوشش داده و منبع درآمدی پایدار و مطمئن برای دولت ایجاد نماید (فارابی، ۱۳۹۰).

در نظام سنتی مالیات هر یک از بازاریان که شامل تولیدکنندگان، واردکنندگان و توزیع‌کنندگان در سطح عمده و خرده فروشی می‌شوند، به صورت مجزا مشمول مالیات بر فروش می‌شوند. اما در نظام مالیات بر ارزش افزوده هر یک از عاملین اقتصادی به تناسب سهمی که در ایجاد ارزش کالای خود دارند مالیات پرداخت می‌کنند. با اجرای مالیات بر ارزش افزوده برخی از نارسایی‌های تولیدی و سرمایه‌گذاری کاهش یافته و منابع مالیاتی به دلیل گسترده بودن پایه این نوع مالیات افزایش می‌یابد (بیگدلی و طهماسبی، ۱۳۸۳). هرچند مالیات بر ارزش افزوده در مراحل مختلف زنجیره اخذ می‌شود، اما وجود ویژگی اعتبار مالیاتی در این نظام، سبب شده است تا مؤدیان و فعالان اقتصادی بتوانند مالیاتی را که روی نهاده‌های خود پرداخت نموده‌اند، از مالیات‌های فروش کسر نموده و یا استرداد نمایند. این ویژگی مالیات بر ارزش افزوده سبب می‌شود تا پدیده "آبشاری بودن" که حتماً در مورد مالیات فروش رخ می‌دهد، احتمال وقوع به مراتب کمتری در مالیات بر ارزش افزوده داشته باشد. البته تحقق این امر مستلزم دو شرط است، نخست آنکه بایستی کل زنجیره عرضه کالاها و خدمات، مشمول مالیات بر ارزش افزوده باشند و دوم، مؤدیان مالیاتی ارزش افزوده که در زنجیره حضور دارند، ترتیبات مقرر در حلقه‌های ارزش افزوده را کامل رعایت نمایند (مهاجری، ۱۳۹۶). با توجه به اینکه نظرات گوناگونی پیرامون تأثیر حکمرانی خوب بر درآمدهای مالیاتی وجود دارد و با توجه به اینکه نظام مالیات بر ارزش افزوده از جمله سیاست‌های مورد توجه بسیاری از اقتصاددانان و سیاست‌گذاران می‌باشد، این پژوهش به بررسی تأثیر حکمرانی خوب بر مالیات بر ارزش افزوده می‌پردازد.

فرضیه پژوهش

حکمرانی خوب تأثیر مثبت و معناداری بر مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای منتخب دارد.

روش تحقیق

برای جمع‌آوری داده‌های مربوط به تحقیق حاضر از منابع معتبر بر اساس حداکثر داده‌های موجود از پایگاه اطلاعاتی بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول (IMF) استفاده شده است. یکی از پرکاربردترین موضوعات در اقتصادسنجی روش داده‌های تابلویی پویا^۱ می‌باشد، زمانی که محقق به دنبال تجزیه و تحلیل چندین بنگاه، خانوار یا کشور در طول زمان باشد. در

تحقیق حاضر جهت برآورد الگو از روش گشتاورهای تعمیم یافته^۷ (GMM) با استفاده از نرم افزار استاتا^۸ و برای بررسی ایستایی متغیرها از نرم افزار ایویوز^۹ استفاده می شود. معیار انتخاب کشورها نیز بر اساس حداکثر داده های موجود در بانک اطلاعاتی بانک جهانی و صندوق بین المللی پول وجود داشت بوده است.

نتایج پژوهش

- بررسی همخطی مدل

در جدول ۱ به بررسی وجود یا عدم وجود هم خطی بین سه متغیر توضیحی تورم، تولیدناخالص داخلی سرانه و درجه باز بودن تجاری می پردازیم. نتایج آزمون نشان می دهد که بین سه متغیر توضیحی فوق همخطی وجود نداشته و مشکلی در تخمین مدل پژوهش حاضر ایجاد نمی کند.

جدول ۱- آزمون همخطی بین تورم، درجه باز بودن تجاری و تولیدناخالص داخلی سرانه

| متغیر | INF | GDPP | OPEN |
|----------------------|--------|--------|--------|
| Coefficient variance | ۹,۲۳۴ | ۱۲,۸۶۳ | ۷,۰۶۹ |
| uncentered | ۲۳,۸۷۰ | ۱۵,۸۹۴ | ۳۵,۰۹۷ |
| centered | ۶,۰۹۸ | ۳,۹۷۴ | ۸,۵۶۱ |

- نتایج حاصل از تخمین الگو به روش GMM در کشورهای منتخب

با توجه به مطالب مطرح شده در فصل سوم، روش مورد استفاده جهت تخمین الگوی حاضر، داده های تابلویی پویا می باشد. به طوری که این روش تاثیر وقفه متغیر وابسته را روی خود متغیر وابسته در نظر گرفته و در سمت راست مدل می آید و از این طریق می تواند مشکل درونزایی مدل را با استفاده از متغیرهای ابزاری رفع کند. در این روش به منظور حفظ سازگاری ضرایب برآورد شده، از روش دومرحله ای استفاده می شود؛ بنابراین ابتدا با استفاده از آزمون سارگان که بر مبنای آزمون J است معتبر بودن متغیرهای ابزاری را بررسی کرده و در ادامه مرتبه خودهمبستگی جمالت اختلال با استفاده از آزمون آرلانو و باند مورد آزمون قرار میگیرد. نحوه کار بدین صورت است که مالیات بر ارزش افزوده (VAT) به عنوان متغیر اصلی و وابسته به همراه مالیات بر ارزش افزوده با یک وقفه و متغیرهای کنترلی یعنی (GDPPER) و (OPEN) و (INF) به صورت ثابت در همه مدل ها بوده و هریک از شاخص های حکمرانی را به عنوان متغیرهای توضیحی وارد مدل کرده و آن را برآورد می کنیم.

مدل اول: همانطور که در جدول زیر مشاهده می شود همه متغیرها در سطح ۵ درصد معنادار می باشند.

تولیدناخالص داخلی سرانه کشورهای منتخب تاثیر مثبت و معناداری بر مالیات بر ارزش افزوده داشته به گونه ای که افزایش تولیدناخالص داخلی سرانه موجب بهبود عملکرد و موقعیت اقتصادی بنگاه ها و موسسات مختلف شده و در نتیجه سهم مالیات بر ارزش افزوده از GDP نیز افزایش می یابد. این نتیجه مطابق با مبانی نظری نیز می باشد بیکس و آندروسکیت (۲۰۱۳) در مقاله ای ارتباط بین شاخص های کلان اقتصادی و درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده را طی سالهای ۲۰۱۱-

¹ Generalized Method of Moments

¹ stata

¹ Eviews

8

9

۲۰۰۴ در کشورهای عضو اتحادیه اروپا مورد بررسی قرار می دهند. آنها نشان دادند که افزایش تولید ناخالص داخلی سرانه، افزایش مصرف خانوار و دولت سبب افزایش درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده می شوند. همچنین هلیول و همکاران^۲ در سال ۲۰۱۸ نشان دادند که حکمرانی خوب از کانال افزایش بهره وری مالیات ها، موجب افزایش تولید ناخالص داخلی سرانه می گردند. وقفه درآمدهای مالیاتی اثر مثبت و معنی داری بر سهم درآمدهای مالیاتی از تولید در کشورهای منتخب دارد به گونه ای که یک واحد تغییر در این متغیر (وقفه مورد نظر) حدود ۰/۴۳ به مالیات ارزش بر افزوده می افزاید. این نتیجه نشان می دهد که نتایج تغییرات ساختار نظام مالیات ارزش بر افزوده در یک دوره تنها به همان دوره ختم نشده و افزایش یا کاهش تغییرات ساختار نظام مالیاتی می تواند مالیات بر ارزش افزوده دوره های بعد را نیز تحت تأثیر قرار دهد.

درجه باز بودن تجاری نیز تأثیر مثبت و معناداری بر مالیات بر ارزش افزوده داشته به گونه ای که بر اساس مبانی نظری تعرفه های گمرکی در کشورهای منتخب در مجموع موجب افزایش درآمدهای مالیاتی ارزش بر افزوده گردیده است. دربرخی از کشورها با افزایش نرخ تعرفه بر روی کالاهای مصرفی کم کشش وارداتی، موجب افزایش درآمدهای مالیاتی دولت ها می شود (زراء نژاد و همکاران، ۱۳۹۳). همانطور که مشاهده می شود یک واحد افزایش در درجه باز بودن تجاری موجب افزایش ۰/۱۱ واحدی مالیات بر ارزش افزوده می شود.

در برآورد صورت گرفته تورم اثر مثبت و معناداری بر مالیات بر ارزش افزوده دارد. مطالعات پیشین نشان می دهد با وجود افزایش نرخ تورم بر حجم مالیات های دریافتی نیز افزوده می گردد. در توضیح این مکانیسم می توان گفت در کوتاه مدت، مالیات (خصوصاً مالیات بر ارزش افزوده) و تورم اثر دو طرفه داشته و هر یک موجب تقویت دیگری می شود یعنی افزایش یکی به افزایش دیگری منجر می شود. چنانکه افزایش مالیات بر ارزش افزوده خود منجر به آثار تورمی شده در نتیجه تحمیل مالیات بیشتر بر بخش تولید و سرمایه گذاری می گردد (نبی زاده و لوکلایی ۱۳۹۳). بر اساس مبانی نظری و با توجه به میانگین پایین نرخ تورم در کشورهای مورد مطالعه که حدوداً ۳/۵۷ می باشد، می توان گفت که تورم از کانال رشد اقتصادی می تواند بر مالیات بر ارزش افزوده اثر مثبت داشته باشد. زیرا تورم تا حد آستانه ای تورم می تواند بر روی رشد اقتصادی موثر باشد. وینایا (۲۰۱۳) در مقاله ای به روش پانل برای کشورهای آسیایی در دوره ۲۰۰۹-۱۹۸۰ نشان داد که تورم در حد آستانه ای زیر ۵ درصد تأثیر مثبتی بر روی رشد اقتصادی دارد. در این مدل با وارد کردن شاخص کنترل فساد (CC) نتایج تخمین تأثیر مثبت و معنادار بر روی نسبت مالیات بر ارزش افزوده را نشان می دهد. به گونه ای که افزایش یک واحدی شاخص کنترل فساد ۰/۲۴ واحد بر مالیات ارزش بر افزوده می افزاید. همانطور که بر اساس مبانی نظری پیش بینی می شد نتیجه تخمین نشان می دهد که هر چه قدر فساد و رانت در سیستم های دولتی و حکومتی کمتر بوده و از قدرت و امکانات عمومی کمتر در جهت منافع شخصی استفاده شود، و اثربخشی تدابیر ضدفساد در جامعه بیشتر شود، هزینه های مبادلاتی کاهش و به تبع آن رشد اقتصادی و درآمد مالیاتی از جمله مالیات بر ارزش افزوده افزایش خواهد یافت. آزمون سارگان نیز نشان می دهد فرضیه صفر رد نشده و متغیرهای ابزاری تعریف شده معتبر می باشن و بین متغیرهای ابزاری تعریف شده و اثرات ثابت یا انفرادی کشورها هیچگونه همبستگی وجود ندارد. نتایج همچنین نشان دهنده آن است که بین جملات اختلال تفاضل گیری شده خودهمبستگی مرتبه اول برقرار بوده ولی خودهمبستگی مرتبه دوم برقرار نبوده و از اینرو، روش آرلانو و باند روش مناسبی برای رفع همبستگی بین اثرات انفرادی کشورها و مقدار وقفه دار متغیر وابسته است.

مدل دوم: همانطور که نتایج تخمین در جدول زیر نشان می دهد همه متغیرهای تورم، درجه باز بودن تجاری و تولید ناخالص داخلی سرانه مانند مدل اول تأثیر مثبت و معناداری بر مالیات بر ارزش افزوده دارند. با وارد کردن شاخص اثربخشی دولت (GE) در مدل نشان می دهد هر واحد تغییر در این شاخص ۰/۱۵۶ واحد بر نسبت مالیات ارزش بر افزوده می افزاید و

² Helliwell at al 0
² Vinaya 1

این شاخص تاثیر مثبت و معناداری بر نسبت مالیات بر ارزش افزوده کشورهای منتخب دارد. در توضیح این امر می توان گفت که سیاست گذاری های کلان دولت ها در امور اقتصادی، کارایی بالا در جمع آوری مالیات ها و سیستم های قوی مالیاتی از جمله مالیات ارزش بر افزوده، نظارت های درست بر شرایط و تحولات اقتصادی و اجتماعی، کیفیت بروکراسی و ... از جمله مواردی است که می تواند تاثیر مثبت بر نسبت مالیات بر ارزش افزوده بگذارد. آماره آزمون سارگان هم نشان از معتبر بودن متغیرهای ابزاری تعریف شده را دارد. ضمن آنکه در این مدل خود همبستگی مرتبه اول برقرار بوده ولی خود همبستگی مرتبه دوم برقرار نیست. پس روش آرلانو و باند قادر است همبستگی به وجود آمده میان اثرات ثابت کشورها و مقدار وقفه دار متغیر وابسته را رفع کند.

مدل سوم: نتایج تخمین در مدل سوم متناسب با اعداد نمایش داده شده در جدول ۲ آمده است. این اعداد نشان می دهد متغیرهای تورم، درجه باز بودن تجاری و تولیدناخالص داخلی سرانه تاثیر مثبت و معناداری بر مالیات بر ارزش افزوده دارد. با وارد کردن شاخص ثبات سیاسی (PSA) مشخص می شود هر واحد تغییر در این شاخص ۰/۰۱۶ واحد تاثیر مثبت و معناداری بر مالیات بر ارزش افزوده دارد. نتیجه این تخمین با مبانی نظری همخوانی داشته به طوری که مقابله دولت ها و نظام سیاسی با هر گونه تنش داخلی و خارجی، مدیریت تضادها و اختلافات قومی و مذهبی در جامعه در بهبود عملکرد اقتصادی تاثیر مثبت داشته و به تبع آن موجب افزایش درآمدهای مالیاتی ارزش برافزوده می گردد. آماره آزمون سارگان صحت متغیرهای ابزاری و آزمون خود همبستگی روش آرلانو و باند را برای رفع همبستگی مورد تائید قرار می دهد.

مدل چهارم: در این مدل نیز همانند سه مدل گذشته نتایج تخمین مثبت و معنادار بودن متغیرهای تورم، درجه باز بودن تجاری و تولیدناخالص داخلی سرانه را در سطح ۵ درصد نشان می دهد. با افزودن شاخص کیفیت مقررات (RQ) به مدل شاهد مثبت و معنادار شدن آن بر مالیات بر ارزش افزوده خواهیم بود به طریقی که یک واحد افزایش در شاخص کیفیت مقررات موجب افزایش ۰/۰۶۸ واحدی مالیات بر ارزش افزوده به تولیدناخالص داخلی می گردد. نتیجه فوق نشان می دهد قوانین و مقررات کشورهای منتخب در تحقیق حاضر جهت حمایت و تسهیل فضای کسب و کار و فعالیت های اقتصادی بوده، و با بهبود در کیفیت مقررات توانسته اند در زمینه بانکداری، جذب سرمایه گذار داخلی و خارجی، ایجاد فضای شفاف و رقابتی و در سایر حوزه های مرتبط با اقتصاد و فعالیت های اقتصادی موفق تر کنند. نتایج آزمون سارگان و آزمون خودهمبستگی هم به ترتیب صحت متغیرهای ابزاری و روش آرلانو و باند را نشان می دهد.

مدل پنجم: در این مدل همانند مدل های گذشته متغیرهای درجه باز بودن تجاری، تورم و تولیدناخالص داخلی سرانه تاثیر مثبت و معناداری بر مالیات بر ارزش افزوده دارد. با افزودن شاخص حاکمیت قانون (RL) مشاهده می شود که اثر مثبت و معناداری بر مالیات بر ارزش افزوده دارد به طوری که هر واحد افزایش در این شاخص موجب افزایش ۰/۱۲۷ مالیات بر ارزش افزوده به تولیدناخالص داخلی می گردد. نتیجه به دست آمده نشان می دهد که در جامعه ای که شهروندان و حاکمان آن مطیع قانون بوده و به آن احترام می گذارند، قراردادهای دولتی و خصوصی به درستی اجرا شده و عملکرد دستگاه قضایی نیز به خوبی انجام گیرد در این صورت شاهد بهبود در عملکرد اقتصادی کشور، فضای کسب و کار و همچنین افزایش تولید و فعالیت های اقتصادی خواهیم بود که به نوبه خود موجب افزایش درآمدهای مالیاتی من جمله مالیات ارزش بر افزوده می گردد. آماره آزمون سارگان در این مدل دلالت بر معتبر بودن متغیرهای ابزاری دارد. همچنین نتایج نشان می دهد که بین جمالت اختلال تفاضل گیری شده، خودهمبستگی مرتبه اول برقرار بوده ولی خودهمبستگی مرتبه دوم برقرار نبوده و از این رو روش آرلانو و باند روشی مناسب برای رفع همبستگی بین اثرات انفرادی کشورها و مقدار وقفه دار متغیر وابسته است.

مدل ششم: در این مدل نیز متغیرهای تولیدناخالص داخلی سرانه، تورم و درجه باز بودن تجاری تاثیر مثبت و معناداری بر مالیات بر ارزش افزوده داشته و با وارد کردن شاخص حق اظهارنظر و پاسخگویی (VA) در مدل نیز شاهد مثبت و معنادار شدن مالیات بر ارزش افزوده خواهیم بود. به گونه ای که یک واحد افزایش در این شاخص موجب افزایش ۰/۳۵۲ واحدی

نسبت مالیات بر ارزش افزوده می گردد. آنچه به نظر می رسد بدین صورت می باشد که وجود آزادی های رسانه ای و سیاسی همانند آزادی بیان، مطبوعات و رسانه ها به طور متوسط در کشورهای منتخب مورد مطالعه از یک سو موجب تقویت آگاهی عمومی و مسئولین دولتی و همچنین گردش سریع اطلاعات، و بحث های کارشناسی می شود که موجب شناخت مردم از مالیات بر ارزش افزوده و سایر انواع مالیات می گردد. از طرف دیگر گردش سریع اطلاعات از طریق رسانه و مطبوعات در حوزه های اقتصادی-اجتماعی و نقد و بررسی آن در فضای جامعه توسط مردم و متخصصین سبب ایجاد قوانینی در جهت رونق تولید و رفع موانع مالیات ستانی در مالیات بر ارزش افزوده گشته است. نتایج آماره آزمون سارگان معتبر بودن متغیرهای ایزاری مورد استفاده و همچنین نشان می دهد بین جملات اختلال همبستگی مرتبه اول وجود ندارد ولی همبستگی مرتبه دوم وجود دارد پس روش آرلانو و باند معتبر می باشد.

مدل هفتم: در این مدل که شاخص حکمرانی خوب را که میانگینی از شش شاخص حکمرانی می باشد برآورد شده است. نتایج همانند شش الگوی گذشته نشان از مثبت و معنادار شدن تورم، درجه باز بودن تجاری و تولیدناخالص داخلی سرانه می دهد. همچنین میانگین شاخص حکمرانی نیز تاثیر مثبت و معنی داری بر مالیات بر ارزش افزوده دارد به گونه ای که هر واحد تغییر در میانگین شاخص حکمرانی ۰/۱۱ واحد به مالیات بر ارزش افزوده می افزاید. این نتایج بیانگر آن است که هر چه شاخص حکمرانی خوب با کیفیت تر باشد درآمد مالیات بر ارزش افزوده نیز افزایشی خواهد بود. همچنین آزمون های سارگان و آرلانو و باند نیز صحت مدل و تخمین را نیز تایید می کنند.

جدول ۲- نتایج تخمین به روش GMM برای کشورهای منتخب

| متغیرها | مدل اول | مدل دوم | مدل سوم | مدل چهارم | مدل پنجم | مدل ششم | مدل هفتم |
|---------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|--------------------|---------------------|----------|
| VAT | ۰/۴۳۰۲۷ (۰,۰۰۰) | ۰/ ۴۱۸۸ (۰,۰۰۰) | ۰/۴۳۴۵۳ (۰,۰۰۰) | ۰/۴۲۶۳۸ (۰,۰۰۰) | ۰/۴۲۱۰۹ (۰,۰۰۰) | ۰/۴۲۴۴۶ (۰,۰۰۰) | ۰/۴۲۳۴ |
| GDP PER | ۰/۰۱۱۶۴ (۰,۰۰۰) | ۰/۰۱۱۶ (۰,۰۰۰) | ۰/ ۰۱۲۰ (۰,۰۰۰) | ۰/۰۱۲۱۸ (۰,۰۰۰) | ۰/۰۱۱۴ (۰,۰۰۰) | ۰/ ۰۱۰۱۷ (۰,۰۰۰) | ۰/۰۱۱۱۸ |
| OPEN | ۰/۰۰۸۱۴ (۰,۰۰۰) | ۰/۰۰۸۶۳ (۰,۰۰۰) | ۰/۰۰۸۴ (۰,۰۰۰) | ۰/۰۰۷۹۹ (۰,۰۰۰) | ۰/۰۰۸۰۹ (۰,۰۰۰) | ۰/۰۰۸۸۲ (۰,۰۰۰) | ۰/۰۰۸۳۱ |
| INF | ۰/۰۰۳۸۷ (۰,۰۰۶) | ۰/۰۰۲۹۰ (۰,۰۰۰) | ۰/۰۰۳۱۶ (۰,۰۰۰) | ۰/ ۰۰۴۰ (۰,۰۰۰) | ۰/ ۰۰۳۲ (۰,۰۰۰) | ۰/ ۰۰۳۷ (۰,۰۰۰) | ۰/۰۰۳۲۶ |
| CC | ۰/۰۲۴۸۵ (۰,۰۰۶) | | | | | | |
| GE | | ۰/ ۱۵۶۲ (۰,۰۰۰) | | | | | |
| PSA | | | ۰/۰۱۶۱۵ (۰,۰۰۰) | | | | |
| RQ | | | | ۰/۰۶۸۹۹ (۰,۰۲۹) | | | |

| | | | | | | | |
|-----------------|----------|----------|----------|----------|--------------------|--------------------|----------|
| RL | | | | | ۰/۱۲۷۲۶ (۰,۰۰۳) | | |
| VA | | | | | | ۰/۳۵۲۲۳ (۰,۰۰۰) | |
| GGI | | | | | | | ۰/۱۱۸۹۲ |
| آزمون سارگان | ۱,۰۰۰ | ۱,۰۰۰ | ۱,۰۰۰ | ۱,۰۰۰ | ۱,۰۰۰ | ۱,۰۰۰ | ۱,۰۰۰ |
| AR(1) | (۰/۰۰۱۸) | (۰/۰۰۱۹) | (۰/۰۰۱۷) | (۰/۰۰۱۸) | (۰/۰۰۱۸) | (۰/۰۰۱۹) | (۰/۰۰۱۸) |
| AR(2) | (۰/۱۸۲۴) | (۰/۱۸۹۷) | (۰/۱۸۰۷) | (۰/۱۸۳۵) | (۰/۱۸۶۰) | (۰/۱۸۴۰) | (۰/۱۸۳۲) |

منبع: محاسبات محقق

اعداد درون پرانتز میزان احتمال را نمایش داده و اعداد خارج از پرانتز میزان ضریب را نمایش می دهند.

جمع بندی و نتیجه گیری

با تخمین مدل ارائه شده در این پژوهش به روش داده های تابلویی پویا و GMM نتایج بدست آمده به ما نشان دادند همانطور که از مبانی نظری نیز بدست می آمد هر یک از مولفه های حکمرانی خوب تاثیر مثبت و معنی دار بر مالیات بر ارزش افزوده دارند. به گونه ای که افزایش هر یک از این شاخص ها موجب افزایش درآمدهای مالیاتی از طریق مالیات بر ارزش افزوده می گردد. برای نمونه افزایش یک واحدی شاخص حاکمیت قانون و حق اظهارنظر و پاسخگویی به ترتیب موجب افزایش ۱۲۷/۰ و ۳۵۲/۰ واحدی نسبت مالیات بر ارزش افزوده می گردد. فیلیپس و سندل (۲۰۰۹) معتقدند که سیستم مالیاتی مناسب به حکمرانی خوب بستگی دارد به طوری که در مراحل بعد این سیستم مناسب مالیاتی، حکمرانی خوب را ترویج میدهد. پس میتوان گفت یک رابطه دو طرفه بین کیفیت نهادهای حکومتی و عملکرد مالیاتی وجود دارد. متغیرهای کنترلی درجه باز بودن تجاری، تورم و تولدناخالص داخلی سرانه نیز طبق مبانی نظری تاثیر مثبت و معنادار بر مالیات بر ارزش افزوده داشتند که این نتایج در مطالعات آندروسکیت (۲۰۱۳)، (زرار نژاد و همکاران، ۱۳۰۹، ۱۷۷)، (نبی زاده و لوکلایی ۱۳۹۳) و وینایا (۲۰۱۴) نشان داده شده اند. بدین ترتیب تاثیر فرضیه پژوهش مبنی بر "حکمرانی خوب تاثیر مثبت و معناداری بر مالیات بر ارزش افزوده کشورهای منتخب دارد" مورد تایید قرار می گیرد.

پیشنهادات سیاستی

با توجه به کسری بودجه بسیاری از کشورها از جمله کشورهای درحال توسعه و کمتر توسعه یافته، یکی از بهترین روش ها جهت جبران این کسری بحث مالیات بالاخص مالیات بر ارزش افزوده می باشد. دولت ها جهت بهبود شرایط مالیاتی و اقتصادی خود نیازمند اجرای هرچه بهتر و دقیق تر سیاست های حکمرانی خوب بوده و تا از این طریق بتوانند درآمد مالیات بر ارزش افزوده خود را افزایش داده و منابع درآمدی پایدار و باثبات برای خود ایجاد کنند. مولفه های حکمرانی خوب تاثیر مستقیم و به سزایی در عملکرد مالیات ارزش بر افزوده گذاشته و توجه به آن می تواند در عملکرد اقتصادی دولت ها موثر واقع شود

منابع

- ایزدخواستی، حجت (۱۳۹۵). تحلیل تأثیر فساد و کیفیت حکمرانی بر عملکرد نظام مالیاتی: رویکرد داده‌های تابلویی پویا، فصلنامه سیاست‌گذاری پیشرفت اقتصادی، (۱۰)۴، ۹۳-۱۱۸.
- فارابی، هیرو (۱۳۹۰). مالیات بر ارزش افزوده و اثرات آن: تجربه کشورها و شیوه اجرا در ایران، مجله اقتصادی، ماهنامه بررسی مسائل و سیاست‌های اقتصادی شماره ۳ و ۴، ۶۳-۹۰.
- مهاجری، پریسا، طالبلو، رضا، ستاره‌ای، لیلا (۱۳۹۹). شناسایی عوامل موثر بر نسبت مالیات بر ارزش افزوده به تولید ناخالص داخلی با تأکید بر حد آستانه ثبت‌نام، پژوهشنامه مالیات، (۹۳)۴۵، ۷-۳۵.
- نبی زاده ولوکلایی، حسن (۱۳۹۳). بررسی تأثیر متقابل تورم و مالیات بر ارزش افزوده در اقتصاد ایران، مجله اقتصادی ۸۵-۱۱۶.
- Ajaz, T., & Ahmad, E. (2010). The effect of corruption and governance on tax revenues. *The Pakistan Development Review*, 405-417
- Alm, J., Liu, Y., (2018). Corruption, Taxation, and Tax Evasion, *Tulane Economics Working Paper Series* 1802
- Arellano, M. and S. Bond, 1991. Some tests of specification for panel data: Monte Carlo evidence and an application to employment equations, *Review of Economic Studies* 58: 277- 297
- Engerman, S. L., Mariscal, E.V & Sokolo, K.L., (1999). The persistence of inequality in the America: schooling and suffrage 1800-1945. Mimeo. UCLA
- Vinayagathan, Thanabalasingam (2013), Inflation and economic growth: a dynamic panel threshold analysis for Asian economies, *Journal of Asian Economics*, Vol. 26, pp.31-41