

□ 朱为群

试论增值税制的偏差及其纠正

在理论上,增值税制具有其他任何一种流转税所无法比拟的优点。然而,理论与现实之间严重的偏差常常使那些已在观念上相信增值税优越性的人产生困惑,也给增值税制的实际执行带来障碍。这种偏差的产生原因可能是相当复杂的,但归根结底无外乎主观和客观两方面:从主观方面看,可能是由于人们过分偏爱增值税而对它抱有不切实际的幻想,希望藉此既解决经济效率的改进问题又解决税收负担的公平问题。事实上,要求一个税种能够在实施过程中做到效率与公平的完全兼顾是很不现实的。从客观方面看,增值税制优越性的充分发挥不仅取决于实践中的增值税制度在多大程度上具备其理论上所要求的基本条件,还依赖于许多客观条件,如征纳双方的密切配合、较高的税收管理水平、较发达的市场体系等。而现实生活中并不存在理想增值税制所必备的各种条件,从而制度本身的先进性与现实的滞后性之间的脱节便是十分自然的了。但是,承认增值税制偏差的客观存在,并不意味着人们对此将无能为力,尽量缩小这种偏差应该成为增值税制不断改进和完善的目标。本文将结合我国推行增值税制的实际情况,从理论和实践的对比中分析增值税制的偏差,提出相应的纠偏对策和建议。

一、理想的增值税

(一)理想增值税制的基本特征及其优越性

从税制的三个基本要素来看,理想的增值税制应具有高素质的纳税人、全面的课税基础和单一的税率三个特征。只有同时具有这三个特征,增值税制在理论上所具有的消除重复征税、提高资源配置效率和稳固财政收入等优越性才能充分体现出来。

1. 高素质的纳税人。理想的增值税制应建立在纳税人自动申报的基础上,并在实际执行中采用发票购进扣税法计算应纳税额。这就要求纳税人首先应该熟悉、理解并正确适用税法,从而保证应纳税额计算的正确性;其次应该密切配合税务机关正确使用、鉴别作为扣税凭证的发货票,从而保证税收自动抵扣机制的有效运转。应该说,纳税人的自觉配合对任何一个税种来说,都是至关重要的,否则最优秀的税种也会在实践中丧失其优越性。而增值税制与其他任何一种税相比更需要纳税人的自觉配合,因为发货票是增值税制是否有效运转的关键。因此,高素质的纳税人是理想增值税制的基础。

2. 单一的税率。税率是税收制度的中心环节。理想的增值税制度应该只采用一个税率。实行单一税率的优越性在于:(1)充分体现“中性原则”。因为实行单一税率意味着,任何货物的销售和进口、任何劳务的提供都按同一个税率征税,就在税收上完全排除了歧视性对待措施,从而不影响或干扰生产经营者的生产经营决策和消费者的消费决策,能够保证各项社会资源按

照市场机制的要求合理配置。(2)节省征管费用,降低征管难度。采用一档税率与多档税率相比,需要的征管信息少,产生征管差错的可能性也少,因而不仅节省征管费用和力量,而且降低了征管难度。(3)方便纳税,节约奉行费用。从纳税人的角度看,实行单一税率不仅简单明了,易于掌握,而且可以免除因错用税率而可能受到的惩罚,还可以因不必仔细地分别为不同税率的应税项目分别保存准确的进销记录而节省税收奉行费用。(4)减低逃避税的动机和机会。在采用多档税率的情况下,纳税人可以将高税率项目的销售额假报为低税率项目,或者高报低税率及免税项目的销售额,通过减少销项税额来逃避税负。在零售行业中,这种逃避税的机会特别容易得到。因为零售业一般无需向消费者开具发票,这就为零售商低报乃至隐瞒销售额大开方便之门。实践表明,多档税率是增值税征管难度加大的重要根源之一,它不但牵制了征纳双方的大量精力和时间以至导致大量的纳税成本,而且极易诱发偷逃税收,从而进一步加剧征纳双方的压力和冲突。

3. 全面的课税基础。理想的增值税制应该是将所有货物和劳务均纳入其课征范围,并且在产品制造、商业经营及其他各类服务的所有环节征税。全面的课税基础可以真正实现消除重复课税的目标,并且使自动的税收抵扣机制得以有效运行。从课征范围看,如果只包括货物销售而不包括劳务提供,则当纳税人发生混合销售行为(指一项销售行为同时涉及货物销售和劳务提供)时,可通过劳务收入另开发票甚至不开发票的方法偷逃应纳税收。从课征环节看,增值税制一般应选择商品流转的起始环节,如生产环节、进口环节或批发环节,因为这在管理上具有纳税户数少、便于管理的优点。然而从克服重复征税的角度看,增值税制应将纳税环节延伸到零售,这是因为:商品的各个流转环节常常混淆在一起,难以分清,如有些纳税人既是货物生产者,同时又是经销者,或者兼营批发和零售业务,因此严格区别各环节的销售业务及其销售额,成为税收管理实践面临的一大难题。总之,增值税的理想目标之一是对所有的货物和劳务在所有环节上征税。

(二)理想增值税制的客观要求

要使增值税制在理论上的优越性真正在实践中体现出来,还需要具备一定的客观条件,这些条件反映了一个理想增值税制的客观要求,具体包括:

1. 较发达的市场经济。从增值税产生的历史背景考察,它是为了适应在市场经济下社会化大生产要求实行专业分工的发展趋势而应运而生的。因此,一般地说,实行市场经济是增值税制产生的重要经济根源和必要条件之一。现实表明,在市场经济较发达的国家,增值税制较易接近于理想模型。在发达的市场经济中,首先,市场是完整的,不仅包括商品市场、技术市场、金融市场、劳动力市场、房地产市场,也包括形形色色的服务市场,这一特点能满足增值税实现全面课税基础的内在要求。其次,市场所依赖的交易方式是多样的,并且呈现高度的货币化特征,实物交易的范围受到很大限制,这一特点能使税务机关较方便地对各种交易行为及金额进行确认,从而减少偷逃税收的机会。再次,交易行为被置于日趋规范和成熟的法律法规的约束之下,从而呈现出较高度度的有序性,这一特点表明,即使减轻或逃避税负是纳税人的一种内在的利益要求,但在严密规范的约束条件下,比在缺乏这些条件下所产生的税收欺诈行为的可能性较少,从而要求纳税人配合增值税制运行的客观可能性较大。

2. 健全的税收抵扣机制。增值税运转是否顺畅的关键在于它所具有的税收自动抵扣机制的健全程度。这种健全程度的高低,往往成为判断一国增值税制是否成功的重要标准。因而必须在实践中采取各种措施确保税收抵扣机制的有效运转。这样,一方面要求政府不断完善税制

本身和加强税收征管,以堵塞各种可能出现的漏洞,另一方面要求纳税人的通力配合,使它们能够正确地运用这一抵扣机制,杜绝偷、逃税行为。

3. 较高的税收管理水平。增值税通常采用发票扣税法。发票为扣税的凭证,如何管好用好发票是增值税制管理的关键问题。税务机关必须在发票印制、领购、开具、保管、检查等环节具有较高的税收管理水平。否则,上述任何一个环节的疏漏和差错,都将因增值税自动抵扣机制的滥用,造成巨额的税收流失,导致增值税制理论与现实的严重偏差。

二、增值税制的偏差分析

从不同角度出发,可对增值税制的偏差进行多侧面的分析。

(一)从偏差所反映的内容分析

1. 纳税人偏差。纳税人偏差表明现实的纳税人中有相当一部分(主要是小规模纳税人)因缺乏自觉配合征税机关的能力——指不能全面、完整、及时地记载增值税制所要求的经济信息以及不能准确计算应纳税额——而无法完全符合增值税制的内在要求,从而造成理论上所论证的克服重复征税的优点大打折扣。不仅小规模纳税人因无法利用税收自动抵扣机制而不能实现克服重复征税的目标,而且一般纳税人因其从小规模纳税人处购进的货物不能得到或不能足额抵扣所含的增值税而仍然存在一定程度的重复征税。

2. 税基偏差。税基偏差往往表现为实际的征税范围总是有限的,因为不仅难免总有一些免税货物,而且许多劳务因无法准确界定其增值额大小而难以将它们纳入增值税的征税范围,因而同样会造成纳税人购进的不征增值税的货物和劳务中所含的税金得不到扣除,这样,重复课税的现象依然存在。税基的偏差不仅反映在课征范围上,而且表现在课征环节上。许多国家在实行增值税制的初期,往往因缺乏足够的经验而不轻易在所有环节上课征增值税,通常选择较易控制和管理的生产制造环节和进口环节,而不对零售环节课征增值税,因而,在免征增值税的环节上纳税人实现的增值额就无法纳入增值税的征收范围。总之,现实中免税货物与劳务以及免征环节的存在,说明了增值税税基的偏差是难免的。

3. 税率偏差。税率偏差反映出现实中往往采用多档税率。原因在于某些货物或劳务(如食品、药品、童装、教育服务等)的消费,从公平或人道的角度看应该予以照顾而被要求采用较低的税率;而另有一些货物或劳务(如烟、烈性酒、娱乐服务等)的消费应该予以限制而被要求采用较高的税率。这样,现实中的增值税制往往无法顶住各种各样的要求而采用多档税率。其结果,正如前面所分析的那样,既不能充分体现税收的中性原则,从而不能实现资源的优化配置,也不能实现税收征管的简化和纳税成本的降低及偷逃税动机的抑制。这样看来,税率偏差也是在所难免的。

(二)从偏差所反映的实质分析

增值税偏差表现形式和内容可能是多种多样的,但究其所反映的本质来看,无非包括财政偏差、公平偏差和效率偏差。

1. 财政偏差。财政偏差表明实际来自于增值税的净收入偏离了其预期可能达到的目标。净收入是指增值税的实际入库收入与为组织这些收入而发生的征管费用之间的差额。实际入库收入小于预期目标入库收入的原因有以下两方面:一是在立法过程中由税制本身造成的税基偏差;二是在税制实施过程中由偷税、避税和欠税造成的税款流失。增值税的征管费用是抵消增值税收入的一个重要因素,其数额取决于征管效率的高低、征管手段的强弱以及征管难度的

大小。在征管实践中,征管手段的选择既要考虑到征管难度和征管效率,也要考虑财政上的得失。一般来说,采用先进的、现代化的征管手段能够提高征管效率、解决征管难题,但需要比较提高征管效率带来的好处与采用先进征管手段所付的代价。如果后者远大于前者,那么,盲目改进征管手段从财政的角度看也许是得不偿失的。因此,在征管难度很大但可能获得的收入十分有限的情况下,可以不必花费太多的征管资源,甚至有时完全放弃这一部分收入也不失为一种理智的选择。很显然,克服财政偏差,通常需要在实践中权衡征管资源的投入与所获收入的大小。

2. 公平偏差。增值税的公平可以分别从生产角度和消费角度来理解。从生产的角度看,增值税又有横向公平和纵向公平之分。横向公平要求生产同种产品和提供同种劳务的纳税人税负相同。理论上可以证明,理想增值税制比其他流转税更能体现这种横向公平。因为它完全排除了重复课税的现象,使同一产品或劳务的生产经营者享受同等税收待遇。可以说,增值税能够充分体现这种横向公平。这种公平实质上属于“起点公平”,而起点公平本身是效率原则的内在要求。所以,所谓对生产者的横向公平实质上就是增进效率的问题。而纵向公平要求对生产不同产品和提供不同劳务的纳税人有所区别,以体现国家的产业政策和社会政策。因为产业政策要求区别不同生产服务项目实行有区别的倾斜政策;对需要鼓励发展的项目,如基础工业(原材料工业和能源工业等)、基础设施、农业等实行税收优惠政策,从而导致采用较低的税率和免税范围的扩大,而对需要限制发展的项目,客观上要求制定较高的税率。社会政策的实施要求对某些项目(主要是某些公益成份较大的服务项目)给予照顾和保护,从而也要求对其实行税收优惠。因此,对生产者实行纵向公平必然导致税收优惠的扩张趋势。如果在实践中支持这种减免要求,将会缩小增值税的税基,增加征纳难度,进而在更大的范围内拉大增值税制的偏差。

从消费者的角度看,当增值税税负完全转移给最终消费者承担时,理想的增值税制将使不同经济状况的人消费同种等值产品或劳务时承受完全相同的税负,而这是不符合税收纵向公平原则的。因为低收入阶层相对于高收入阶层来说承担了更高的税负。这就是所谓增值税的累退性问题。从理论上讲,流转税制的课征对象是不扣除成本、费用及损失的毛收入,它并不表明纳税人的真实收入,因而无法实施公平原则,即使是增值税以增值额为课税对象,但只扣除了物化劳动消耗部分的价值,活劳动消耗形成的那部分成本仍然没有得到扣除,因而以增值额为课税对象的增值税仍然不能体现公平税负的原则。如此看来,要彻底解决增值税的累退性问题,不能依赖增值税制本身的“完善”。这种公平偏差是增值税制本身所固有的,因而是无法避免的。

3. 效率偏差。效率偏差是增值税制偏差的一个重要方面,主要表现为增值税对生产经营者和消费者行为的扭曲。在实践中对生产经营的干扰和扭曲较为明显和严重。例如,在多档税率和具有较宽免征范围条件下,资源可能由于税收的原因而流向低税率和免税项目。如果这种资源的流动是经济发展的客观需要,那么应该是一种效率的改进。但如果纯粹由于税收的原因,那么这种资源的流动就是对经济效率增长的抑制。事实上,由于重复征税的现象不可能完全消除,因而这种效率偏差是客观存在的。而这种效率偏差正是增值税制进一步改革和完善的前提。

(三)从偏差产生的原因分析

理想模型与现实状况之间的偏差,其产生的具体原因可能是多方面的,而且是比较复杂

的。撇开主观上由于人们可能过高的期望而产生的认识偏差不谈,仅从客观方面考虑,增值稅的偏差是由立法过程中的法规性偏差和执法过程中的管理性偏差所造成。

1. 法规性偏差。法规性偏差表明增值稅的法律规定不符合理想模式。理想的增值稅应该是消费型的,既有全面的课稅基础,又只采用一个稅率。但很少有完全符合这一理想模式的情形。各国实践中的增值稅可能是收入型的或者是生产型的,课稅范围也可能仅局限于一定领域,并且大多采用几个稅率。这种偏差实质上反映了各国的客观实际还不具备理想增值稅制模式的适应环境。一般来说,经济发达、人员素质和管理水平较高的国家,这种偏差程度较小,反之,在经济不发达国家和地区这种偏差可能比较大。因此,增值稅偏差的纠正和消除从根本上说取决于经济发展水平的提高和管理水平的改善。

2. 管理性偏差。管理性偏差表明即使在法律规定上增值稅能够符合理想模式的要求,但由于管理水平和能力有限而无法保证增值稅制理想目标的实现。具体表现为:(1)管理范围偏差。由于增值稅制的稅基十分广泛,納稅人数众多,所以在实践中难以实现全面完整深入的管理,这样必然存在某些“失控”的领域。特别是当地下经济和現金交易广泛存在时,增值稅制在管理上往往表现得软弱无力。(2)管理方式偏差。理想增值稅应该建立在納稅人自觉申报的基础上。但在发展中国家和不发达国家,稅額计算正确与否,稅款征收多少,与稅务征收人员有密切的联系。而这些国家和地区稅务人员的素质普遍不高,因此主要依靠稅务人员征收稅款的方式容易产生较大的偏差。(3)管理体制偏差。稅收管理体制主要解决中央与地方以及地方各级政府在此稅收征管和利益分享方面的权限和职责问题。如果这一体制不合理,也可能造成增值稅制执行中的偏差。如果负责征收增值稅的机关的职责、权限和利益不协调,会导致实际征管中的“过度征收”或“征收不足”等倾向。

(四)我国现行增值稅制偏差的分析

严格地仔细地加以考虑,可以发现上述各种偏差在我国增值稅制均有不同程度的存在。其中最明显、最严重的要数出口退稅和抵扣机制方面存在的严重偏差。

1. 出口退稅偏差。出口退稅偏差表现为实际退稅不足或退稅过度。从理论上讲,出口退稅是将納稅人出口的货物在以前各生产经营环节已经缴纳的增值稅退还给出口商。只要以前各环节的增值稅确实已经按稅法规定缴纳过的,那么就既不会发生退稅过度,也不会发生退稅不足的问题。引起出口退稅偏差的原因大致有:(1)假出口造成的退稅过度。在实际生活中,某些不法商人可能伪造出口单据,虚构出口銷售业务,以骗取出口退稅。(2)假购进引起的退稅过度。出口商与供应商相勾结,利用虚假的增值稅专用发票或采用“大头小尾”的手法多列进項稅額,以骗取出口退稅。(3)退稅率下降引起的退稅不足。出口退稅旨在鼓励出口货物以不含稅价进入国际市场,参与国际竞争。而退稅率下降意味着出口货物已纳的增值稅没有全部退还,从而有悖于出口退稅政策的初衷。(4)退稅时滞引起的退稅不足。一般来说,退稅是在年度终了时一次退还给納稅人,当然也有按季或按月退还的,但是只要不是按每次实际出口发生时直接退还,都存在退稅时滞的问题,只是程度不同而已。退稅时滞引起的偏差使納稅人负担了一笔应退稅金的利息支出,而且还占用了一笔可观的待退稅资金,从而给企业资金的顺畅运行带来了一定困难。总之,出口退稅偏差不仅可能因退稅过度给国家財政造成巨大压力,也可能因不得不降低退稅率而给出口企业造成经营困难,从而又导致对外贸易活动的扭曲和干扰。

2. 增值稅抵扣机制偏差。我国采用了国际上通行的发票扣稅法计算增值稅的稅額。但是由于没有对凭以扣稅的凭证实施有效的管理而导致抵扣机制运行中的巨大偏差。具体表现为:

(1)伪造、变造增值税专用发票。(2)非法使用、收受、转让增值税专用发票。(3)盗窃、走私、抢夺增值税专用发票。(4)其他扣税凭证的不规范。总之,我国在采用发票扣税法方面所暴露出来的问题,除一部分属于制度规定本身造成以外,主要是由于管理失控引起的。因此,加强增值税扣税凭证的管理不仅是我国完善增值税制的一大难题,也是当务之急。

三、增值税制偏差的纠正

从上面的分析,可以看到,增值税的偏差不仅是客观存在的,而且是多种多样。纠正增值税偏差的方法和途径也不可能是单一的和一成不变的。有些偏差从控制的难易程度看属于难以有效控制的。对于这类偏差在推行增值税之前要有充分的估计,以便在税法公布之前加以防范。而对于可以控制和纠正的偏差应在加强日常税收管理的同时逐步予以解决。对于较易解决的偏差应立即采取果断措施加以纠正,不使其进一步扩大和蔓延。

为了纠正增值税的纳税人偏差,应该强化纳税人的自我控制机制,使其严格符合增值税制运行的客观要求。其中最重要的措施是促使纳税人提高其财会核算的水平。在这方面要有具体的可操作措施,以确保增值税抵扣机制的有效运转。例如要对增值税经办人员进行纳税计算、报缴以及发票管理等方面进行实务培训并通过考核确认其一般纳税人资格,如经办人员更换,应重新培训考核人再次确认其资格。

为了纠正税基偏差,应该将课征范围尽可能扩展到所有的服务业,并且在所有环节都征收。同时要尽量减少免税项目。如果非要设立免税项目,应该在最终环节采用,一方面不至于干扰增值税制链条的正常运行,另一方面也能使最终消费者真正受益。政府如果真想使某些项目免税的话,那么采用零税率比免税更能达到这一政策意图。

为了纠正税率偏差,应该尽量采用一个税率。设立多档税率的一个倾向是采用较低的税率,实际上低税率并不能使纳税人产生过多的收益。即使有,这种收益与因采用多档税率带来的其他问题相比,可能也是得不偿失的。

效率偏差和公平偏差以及财政偏差三者相比,应该更加注重对效率偏差和财政偏差的纠正。对公平偏差的纠正不能采用增设税率档次、扩大减免项目来达到,否则将会导致更大的效率偏差和财政偏差。如果能够实现理想增值税制所要求的采用单一税率和全面课税基础的话,从资源配置和市场竞争的角度看应该是公平的,这是一种“起点公平观”。而如果侧重于增值税的累退性,并从此指责其不公平性,那是一种“结果公平观”。我认为,“结果公平观”反映了人们的一种理想或要求,要实现这种公平,不能通过增值税制本身的“完善”来达到,而应该采用其他财政手段,如补贴等。根据这一观点,增值税制完善的方向,或者说增值税制偏差的纠正应该集中于效率偏差和财政偏差,从而使增值税内在所具有的促进经济增长和稳固财政的优点得以充分发挥。

总之,增值税制偏差的纠正应朝着扩大征税范围、采用单一税率、严格征收管理、尽量减少或取消减免税优惠的目标而努力。