



چالش‌های سیاست‌مالیانه کشورهای در حال توسعه

ترجمه و تلخیص: اسماعیل استوار

ثروتمند اغلب به آنها این اجازه را می‌دهد که از اصلاحات مالی که بار مالیاتی آنها را سنگین‌تر کند، جلوگیری نمایند. این امر تا اندازه‌ای توضیح‌دهنده چرایی عدم بهره‌برداری کامل از مالیات بر درآمد شخصی و دارایی‌ها و نیز عدم دستیابی به سیستم مالیاتی رضایت‌بخش و مترقی که در آن ثروتمندان به نسبت مالیات بیشتری می‌پردازند، می‌باشد. در مجموع در کشورهای در حال توسعه، سیاست مالیاتی اغلب به مفهوم هنر بهره‌برداری از ممکن‌ها به جای دنبال کردن مطلوب‌ها می‌باشد. بنابراین تاثیر اندک تئوری اقتصادی و به‌ویژه ادبیات وضع مالیات بهینه (optimal taxation) در طراحی نظام مالیاتی این کشورها تعجب‌برانگیز نیست. بحث سیاست‌های مالیاتی که امروزه کشورهای در حال توسعه با آن مواجه هستند در دو سطح اقتصاد کلان (سطح و ترکیب درآمدهای مالیاتی) و اقتصاد خرد (طراحی وضع مالیات‌های خاص) قابل بحث و بررسی است.

میزان درآمد مالیاتی

است. در نتیجه دولت‌ها در کشورهای در حال توسعه به جای ایجاد یک نظام مالیاتی معقول، مدرن و کارآمد، نظام مالیاتی را در پیش می‌گیرند که از گزینه‌های ممکن و در دسترس بهره‌برند. سوم اینکه، به دلیل ساختار بی‌قاعده اقتصاد در بسیاری از کشورهای در حال توسعه و نیز محدودیت‌های مالی، اداره‌های مالیاتی و آماری در تولید آمارهای قابل اطمینان با مشکل مواجه هستند. این فقدان داده‌های آماري سیاستگذاران را از ارزیابی تاثیر بالقوه تغییرات اساسی در نظام مالیاتی باز می‌دارد. در نتیجه تغییرات نهایی اغلب بر تغییرات ساختاری حتی زمانی که مرجع بودن آن روشن است، ترجیح داده می‌شود. این امر ساختارهای مالیاتی ناکارآمد را تداوم می‌بخشد. چهارم، در کشورهای در حال توسعه درآمدها به صورت غیرمتوازن توزیع می‌شوند. گرچه افزایش درآمد مالیاتی در چنین شرایطی تلوخا مستلزم وضع مالیات بیشتر بر ثروتمندان نسبت به فقرا است، اما قدرت اقتصادی و سیاسی پرداخت‌کننده‌های مالیات

هستند. این کارگران تحت یک نظام حقوق و دستمزد مشخص فعالیت نمی‌کنند و دریافتی‌های آنها با نوسان همراه بوده و اغلب به صورت پرداخت‌های نقدی است که در دفاتر حسابداری ثبت نمی‌شود. بنابراین محاسبه درآمد مالیات‌پذیر بسیار مشکل است. اغلب این کارگران درآمد خود را صرف خرید از فروشگاه‌های بزرگی که فروش و موجودی انبار خود را به صورت دقیق ثبت می‌نمایند، نمی‌کنند. بنابراین مفهوم مدرن افزایش درآمد دولت به واسطه مالیات بر درآمد و مالیات بر مصرف در این کشورها نقش بسزایی ایفا نکرده و اینکه دولت بتواند از این مجرا به سطوح بالای درآمد مالیاتی دست یابد دور از انتظار است. دوم اینکه، ایجاد اداره امور مالیاتی کارآمد بدون کارمندان تحصیل کرده و آموزش دیده به دلیل فقدان منابع مالی لازم جهت پرداخت دستمزدهای مناسب و نیز مکانیزه کردن عملیات، زمانی که بسیاری از پرداخت‌کننده‌های مالیات توانایی اندکی در حفظ و ثبت حساب‌های خود دارند، بسیار دشوار

مالیات‌ها به چه دردی می‌خورند؟ پاسخ ساده این است که تا راه‌حل بهتری پیدا شود، مالیات‌ها بهترین ابزاری هستند که می‌توانند هزینه‌های دولت را که صرف کالاها و خدماتی می‌شود که اغلب ما متقاضی آن هستیم، تامین نمایند. با وجود این تنظیم یک نظام مالیاتی کارآمد و منصفانه به ویژه در کشورهای در حال توسعه که خواهان ادغام در اقتصاد جهانی هستند ساده به نظر نمی‌رسد. نظام مالیاتی در این کشورها باید منجر به افزایش درآمد دولت و کاهش استقراض جهت تامین مخارج شده و از سوی دیگر کارگزاران اقتصادی را برای فعالیت بی‌انگیزه ننماید. همچنین این نظام مالیاتی نباید از نظام مالیاتی دیگر کشورها به میزان زیادی متمایز باشد. کشورهای در حال توسعه زمانی که در ایجاد نظام مالیاتی کارآمد تلاش می‌کنند با چالش‌های دشواری روبه‌رو هستند. اول اینکه، اغلب کارگران در این کشورها به طور معمول در بخش کشاورزی یا موسسات کوچک غیررسمی مشغول به کار

چه میزان مخارج عمومی در سطح مشخصی از درآمد ملی مطلوب است؟ آیا دولت باید یک دهم درآمد ملی را هزینه کند؟ یا یک سوم آن را و یا نصف آن؟ تنها زمانی این سوال پاسخ داده می‌شود که بتوان به میزان مطلوب درآمد مالیاتی دست یافت. تعیین میزان مالیات بهینه به طور مفهومی در حکم تعیین میزان بهینه مخارج دولت است. متأسفانه، ادبیات گسترده تئوری مالیات بهینه، راهنمایی عملی اندکی در نحوه یکپارچه نمودن میزان بهینه مالیات و میزان بهینه مخارج دولت فراهم نموده است.

با وجود این، یکی از گزینه‌ها، برای ارزیابی اینکه میزان کلی مالیات در کشورهای در حال توسعه مناسب است یا نه، رهیافت مبتنی بر آمار می‌باشد، رهیافتی مرکب از مقایسه میزان مالیات در یک کشور خاص با متوسط بار مالیاتی (tax burden) گروه‌های نمونه از کشورهای در حال توسعه و توسعه یافته با توجه به تشابهات و تمایزات این کشورها. این مقایسه تنها نشان می‌دهد که آیا میزان مالیات یک کشور خاص نسبت به کشورهای دیگر با توجه به ویژگی‌های مختلف، بالاتر و یا پایین‌تر از میزان متوسط است. این رهیافت آماری دارای هیچ مبنای تئوریک نبوده و میزان مالیات بهینه را برای هیچ کشوری نشان نمی‌دهد. داده‌های اخیر نشان از آن دارد که میزان مالیات در کشورهای صنعتی اصلی (اعضای سازمان همکاری‌های اقتصادی و توسعه OECD) در حدود دو برابر میزان مالیات در نمونه معرف کشورهای در حال توسعه می‌باشد به عبارتی میزان مالیات در کشورهای صنعتی اصلی ۳۸ درصد از تولید ناخالص داخلی در مقابل ۱۸ درصد در کشورهای در حال توسعه می‌باشد.

توسعه اقتصادی اغلب نیاز مضاعف به درآمدهای مالیاتی را جهت تامین مالی و یا افزایش مخارج عمومی بوجود می‌آورد، اما همزمان کشورها را در افزایش درآمد مالیاتی جهت تامین این نیازها، توانمندتر می‌سازد. مهمتر از میزان مالیات، این مساله است که این مالیات‌ها در چه راهی هزینه می‌شوند. با فرض پیچیدگی فرآیند توسعه، اینکه مفهوم سطح بهینه مالیات که به سختی به مراحل مختلف توسعه اقتصادی مرتبط است، بتواند به طور معناداری برای هر کشوری استنتاج شود، تردیدآمیز است.

ترکیب درآمدهای مالیاتی

در مورد ترکیب درآمد مالیاتی، با تئوری‌های متناقضی مواجه می‌شویم. این موضوع شامل وضع مالیات بر درآمد نسبت به وضع مالیات بر مصرف، وضع مالیات بر واردات (تعرفه) در مقابل وضع مالیات بر مصرف داخلی است. دو مورد کارآیی (اینکه مالیات رفاه کلی افرادی را که مالیات می‌پردازند کاهش می‌دهد و یا با افزایش مواجه می‌کند) و انصاف (اینکه مالیات معقول باشد) در تجزیه و تحلیل‌ها مرکزیت دارند.

اعتقاد مرسوم بر این است که وضع مالیات بر درآمد هزینه رفاه بالاتری (کارآیی) نسبت به وضع مالیات بر مصرف در پی دارد. این اعتقاد بر این حقیقت استوار است که مالیات بر درآمد که شامل مالیات بر درآمد نیروی کار و مالیات بر سرمایه می‌باشد، توانایی پس‌انداز نمودن پرداخت کنندگان مالیات را کاهش می‌دهد. با وجود این، اعتقاد به واسطه نقش مهم طول افق برنامه‌ریزی پرداخت کنندگان

مالیات و هزینه انباشت سرمایه انسانی و فیزیکی، مورد تردید واقع شده است. نتیجه این ملاحظات تئوریک هزینه‌های نسبی این دو نوع مالیات (مالیات بر مصرف و مالیات بر درآمد) را با تردید مواجه می‌کند.

نگرانی دیگر در انتخاب بین وضع مالیات بر درآمد و وضع مالیات بر مصرف تاثیر نسبی آنها بر تساوی حقوق را در بر می‌گیرد. مالیات بر مصرف به طور سنتی در مقایسه با مالیات بر درآمد به طور ذاتی سختگیرانه تلقی می‌شود که بر فقرا نسبت به ثروتمندان فشار بیشتری وارد می‌کند. این عقیده نیز با تردید مواجه است. ملاحظات تئوریک و تجربی نشان می‌دهند که نگرانی تساوی حقوقی در مورد شکل سنتی وضع مالیات بر مصرف، احتمالاً بزرگ نمای شده است. کشورهای در حال توسعه، در تلاش هستند تا این نگرانی را با ابتکاراتی چون مالیات درجه بندی شده بر مصرف که می‌تواند ناکارآمد و به لحاظ اجرایی غیرعملی باشد، نشان دهند.

در مورد وضع مالیات بر واردات (تعرفه وارداتی) باید گفت که کاهش این گونه مالیات‌ها افزایش قدرت رقابتی بنگاه‌های خارجی را در پی خواهد داشت. در حالی که کاهش حمایت از صنایع داخلی در مقابل رقبای خارجی، نتیجه غیرقابل اجتناب برنامه آزادسازی تجاری است، کاهش درآمد بودجه‌ای نیز یکی از نتایج فرعی ناخواسته این برنامه خواهد بود. درآمد جبرانی امکان‌پذیر در نتیجه اتخاذ سیاست تجارت آزاد همیشه با افزایش مالیات بر مصرف داخلی همراه بوده است. افزایش مالیات بر درآمد به واسطه آثار منفی آن بر سرمایه‌گذاری و نیز مشکلات اجرایی ناشی از عدم تحقق و بهنگام نبودن دریافتی‌های حاصل از مالیات بر درآمد، به عنوان یک انتخاب مناسب مورد توجه واقع نمی‌شود.

داده‌های کشورهای صنعتی و در حال توسعه حکایت از آن دارد که نسبت مالیات بر درآمد به مالیات بر مصرف در کشورهای صنعتی بیش از دو برابر این نسبت در کشورهای در حال توسعه می‌باشد. بدین مفهوم که در مقایسه با کشورهای در حال توسعه، دریافتی کشورهای صنعتی از محل مالیات بر درآمد دو برابر دریافتی حاصل از محل مالیات بر مصرف است. داده‌ها همچنین اختلاف قابل توجهی را در نسبت مالیات بر درآمد شرکت‌ها به مالیات بر درآمد اشخاص آشکار می‌کنند. دریافتی حاصل از مالیات بر درآمد اشخاص در کشورهای صنعتی در حدود چهار برابر دریافتی حاصل از مالیات بر درآمد شرکت‌ها است. اختلاف درآمدهای ناشی از دستمزد مابین دو گروه کشورهای مورد مطالعه (صنعتی و در حال توسعه)، مشکلات اداره امور مالیاتی و قدرت سیاسی بخش ثروتمند جامعه از جمله متغیرهای اصلی توضیح دهنده شکاف مابین کشورهای در حال توسعه و صنعتی می‌باشد. از سوی دیگر دریافتی حاصل از مالیات‌های تجاری (تعرفه‌ها) در کشورهای در حال توسعه به طور قابل ملاحظه‌ای بیش از کشورهای صنعتی می‌باشد.

در حالیکه ترسیم یک نسخه سیاستی روشن به واسطه مقایسات بین‌المللی در ارتباط با نحوه ترکیب مالیات بر درآمد و مالیات بر مصرف مشکل می‌باشد، شواهد مجاب‌کننده نشان از آن دارد که در جریان توسعه اقتصادی، دریافتی‌های مالیاتی

ناشی از درآمد اشخاص نسبت به مالیات بر مصرف، سهم بیشتری را در ترکیب دریافتی‌های مالیاتی به خود اختصاص می‌دهند. گرچه موضوع با اهمیت سیاست مالیاتی کشورهای در حال توسعه تعیین ترکیب مالیات بهینه (مالیات بر درآمد و مصرف) نیست، برای دستیابی به کارآیی و تساوی حقوقی حرکت از سمت مالیات بر مصرف به سمت مالیات بر درآمد اشخاص به عنوان نشانه‌ای از توسعه اقتصادی الزامی است و در صورتی که فقرا از اتخاذ چنین سیاستی متضرر شوند، سیاست‌های جبرانی باید به اجرا گذارده شود.

انتخاب سیستم مالیاتی صحیح

در کشورهای در حال توسعه که نیروهای بازار در تخصیص منابع از اهمیت فرآیندهای برخوردار می‌باشند، طرح سیستم مالیاتی باید در حد امکان بر نیروهای بازار بی اثر بوده و دخالت در فرآیند تخصیص منابع را به حداقل برساند. همچنین این سیستم مالیاتی باید دارای دستورالعمل اجرایی ساده و شفاف باشد.

مالیات بر درآمد اشخاص

هر بحثی در مورد مالیات بر درآمد اشخاص در کشورهای در حال توسعه باید با ذکر این مشاهده آغاز شود که این نوع مالیات در اغلب کشورهای در حال توسعه سهم اندکی از دریافتی‌های مالیاتی را به خود اختصاص می‌دهد و تعداد اندکی از افراد تحت تسلط چنین مالیاتی می‌باشند.

ساختار نرخ مالیات بر درآمد اشخاص (تعیین نرخ مالیاتی فرآیندها بر درآمد قابل تصرف اشخاص)



بازار سیاستی مناسب و در دسترس اغلب دولت‌ها در کشورهای در حال توسعه به منظور تاکید بر تعهد آنها به عدالت اجتماعی و در نتیجه کسب حمایت مردمی برای اعمال سیاست‌هایشان، می‌باشد. کشورها اغلب اهمیت زیادی برای نرخ‌های فرآینده مالیات بر درآمد قائل بوده که به واسطه اعمال نرخ‌های طبقه‌بندی (rate brackets) متنوع از آن پشتیبانی می‌کنند. این کشورها تمایلی به تطبیق خود با اصلاحاتی که تعداد این طبقات را کاهش خواهد داد، ندارند (در سیستم نرخ فرآینده مالیاتی نسبت به سطوح مشخصی از درآمد اشخاص، نرخ معینی تعریف شده که مطابق نظام مالیات فدرال آمریکا برای درآمد صفر تا ۷۵۵۰ دلار معادل ۱۰ درصد و از ۷۵۵۱ تا ۳۰۶۵۰ دلار معادل ۱۵ درصد و... از درآمد ۳۳۶۵۵۱ دلار به بالا معادل ۳۵ درصد می‌باشد م.)

معافیت‌های مالیاتی اشخاص و سایر معافیت‌ها و کسورات افراطی (به طور مثال معافیت مالیاتی ناشی از افزایش ارزش دارایی از قبیل سهام، اوراق بهادار و...)، کسورات قابل توجه هزینه‌های درمانی و آموزشی، مالیات پایین درآمدهای مالی که طبقات بالای درآمدی را منتفع می‌نماید، از کارآیی نرخ‌های فرآینده مالیاتی می‌کاهد. به‌ویژه معافیت مالیاتی از طریق کسورات (بخشی از درآمد که شامل مالیات نمی‌شود)، برجسته و نمایان است چرا که این کسورات در طبقات بالای درآمدی افزایش می‌یابد. تجربیات گذشته به طور قانع‌کننده ای بیان می‌کنند که نرخ فرآینده کارآمد می‌تواند

به واسطه کاهش این نرخها و تعداد طبقات درآمدی شامل مالیات و نیز کاهش معافیتها و کسورات مالیاتی، بهبود یابد. در حقیقت هر هدف تساوی طلبانه معقولی مستلزم تعداد کمتر نرخهای طبقاتی در ساختار مالیات بر درآمد اشخاص می باشد. در صورتی که محدودیت های سیاسی از تجدید ساختار معنادار نرخها جلوگیری نماید، جایگزینی کاهش پایه های مالیاتی (درآمد مالیات پذیر) به جای کسورات مالیاتی می تواند پیشرفت قابل ملاحظه ای به حساب آید که منافع مشابهی را برای پرداخت کنندگان مالیات در طبقات مختلف مالیاتی به همراه دارد.

کارایی نرخ نهایی بالای مالیات نیز به واسطه اعمال آن در درآمدهای بالا که درآمد اندکی را مشمول مالیات می نماید، به طور قابل ملاحظه ای کاهش می یابد. در برخی کشورهای در حال توسعه درآمد پرداخت کنندگان مالیات در سطحی نیست که به طبقات بالای درآمد مشمول مالیات وارد شوند. به علاوه در برخی کشورها نرخ نهایی مالیات بر درآمد اشخاص به طور قابل ملاحظه ای بالاتر از نرخ نهایی مالیات بر درآمد شرکتهاست که این امر انگیزه قوی را برای پرداخت کنندگان مالیات فراهم می نماید تا به دلایل مالیاتی فعالیت اقتصادی خود را به صورت شرکتی دنبال نمایند. حرفه ای ها و کارآفرینان کوچک به سادگی می توانند سود خود را بوسیله کسورات مخارج (مخارج درمانی و آموزشی که مشمول مالیات نمی شوند) حفظ نموده و به طور مداوم از پرداخت مالیات های سنگین بر درآمد شخصی خود فرار کنند. تاخیر مالیاتی، گریز مالیاتی است. بنابراین سیاست مالیاتی خوب باید تضمین کننده این امر باشد که نرخ نهایی مالیات بر درآمد اشخاص اساسا با نرخ مالیات بر درآمد شرکت متفاوت نباشد. به علاوه اضافه بر اینها که گفته شد، مساله معافیتها و کسورات به محدود شدن پایه مالیاتی و کاهش کارایی سیستم مالیاتی منجر می شود. ساختار مالیات بر درآمد اشخاص در بسیاری از کشورهای در حال توسعه از دو اصل اساسی یک سیستم مالیاتی خوب تخطی می نمایند: اصل تقارن و جامعیت (البته باید گفت که یک نظام مالیاتی خوب همچنین باید شامل اصول خنثی بودن، تساوی حقوق و پیچیده نبودن باشد).

اصل تقارن به مفهوم برخورد مشابه با منافع کسب شده و زبان های متحمل شده پرداخت کننده مالیات می باشد. اگر منافع کسب شده، مالیات پذیر است بنابراین زبان های متحمل شده نیز باید کسرپذیر باشد (شامل مالیات نشود). اصل جامعیت به مفهوم دریافت مالیات از مجرای درآمد است. برای مثال، اگر گیرنده وجهی از مالیات معاف شود نباید پرداخت کننده آن وجه مشمول هزینه های کسرپذیر شود (آن وجه به عنوان یک هزینه مالیات پذیر تلقی نگردد) تا از پرداخت مالیات شانه خالی کند. در این صورت مسیر درآمدی فوق از مالیات محفوظ خواهد ماند در حالی که اصل جامعیت توجه به مسیر درآمدی و وضع مالیات در همان مسیر را الزامی می نماید. تخطی از این اصول منجر به انحراف از مسیر درست و نابرابری می شود. شیوه برخورد مالیاتی با درآمدهای مالی در همه کشورها مساله برانگیز است. دو موضوع مرتبط با وضع مالیات بر بهره دریافتی و سود سهام قابل توزیع مابین سهامداران در کشورهای در حال توسعه

به این صورت است که:

- در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، نرخ مالیات بر درآمد سالانه بهره، در صورت وضع مالیات بر آن، پایین تر از نرخ نهایی مالیات بر درآمد و مالیات بر شرکتها است. برای پرداخت کنندگان مالیاتی که بخش اعظم درآمد آنها را دستمزد تشکیل می دهد، این امر به لحاظ صحت تئوریک و امکان عملی پذیرفته است. با وجود این، برای کسانی که درآمدهای تجاری سهم بسزایی در درآمد آنها دارد، نرخ پایین مالیات بر درآمد بهره آنها را منتفع خواهد نمود بنابراین چنین روشی نباید در مورد اشخاص با درآمد تجاری بالا اعمال شود.

- برای سادگی اجرا، بسیاری از کشورهای در حال توسعه به حذف مالیات بر سود سهام و یا وضع مالیات پایین بر آن در سطح نرخ مالیات بر بهره توصیه می شوند.

با وجود این تنظیم یک نظام مالیاتی کارآمد و منصفانه به ویژه در کشورهای در حال توسعه که خواهان ادغام در اقتصاد جهانی هستند ساده به نظر نمی رسد. نظام مالیاتی در این کشورها باید منجر به افزایش درآمد دولت و کاهش استقراض جهت تامین مخارج شده و از سوی دیگر کارگزاران اقتصادی را برای فعالیت بی انگیزه نماید. همچنین این نظام مالیاتی نباید از نظام مالیاتی دیگر کشورها به میزان زیادی متمایز باشد.

مالیات بر درآمد شرکتها

موضوعات سیاست های مالیاتی مرتبط با مالیات بر شرکتها بسیار وسیع و پیچیده است، اما موضوعات مرتبط با نرخهای چندگانه بر اساس تمایزات بخشی و سیستم های متفاوت محاسبه استهلاک به ویژه برای کشورهای در حال توسعه مناسب است. کشورهای در حال توسعه نسبت به کشورهای صنعتی بیشتر تمایل به نرخهای چندگانه مالیاتی در بخش های مختلف (شامل معافیت کامل مالیاتی در بخش های اصلی) دارند. این رویه برگرفته از رژیم های گذشته اقتصادی است که بر نقش دولت در تخصیص منابع تأکید می ورزیدند. رویه های اینچنینی به طور واضحی برای عملکرد مناسب نیروهای بازار مضر می باشند. وضع مالیات چندگانه بر بخش های مختلف موجب انحراف در تخصیص منابع بین بخشها شده و نیروهای بازار را مختل می نماید. در صورتی که تعهد دولت بر نظام بازار حقیقت داشته باشد، این رویه غیر قابل دفاع است. در کشورهایی که چنین رویه ای را در پیش گرفته اند، اتخاذ سیاست یکی کردن مالیات چندگانه بر درآمد شرکتها دارای الویت است.

استهلاک قابل قبول دارایی های فیزیکی برای مقاصد مالیاتی یکی از عناصر مهم تعیین هزینه های سرمایه ای و سودآوری سرمایه گذاری است. کمبود رایجی که در مورد سیستم استهلاک گیری در کشورهای در حال توسعه به چشم می خورد، عبارتند از: تعدد اقلام دارایی ها و نرخهای استهلاک، نرخهای استهلاک به طور افراطی پایین و ساختار نرخ استهلاکی که به نرخ منسوخ شدن دارایی های مختلف هماهنگ نیست. اصلاح این کمبودها نیز به عنوان یک اولویت سیاست گذاری مالیاتی باید در دستور کار این کشورها قرار گیرد.

در تجدید ساختار سیستم استهلاک گیری، کشورهای در حال توسعه می توانند از راهبردهای اصلی ذیل به خوبی منتفع شوند:

طبقه بندی دارایی ها در سه یا چهار طبقه می تواند کافی باشد. برای مثال گروه بندی دارایی هایی که طول عمر زیادی دارند مثل ساختمان، در حد بالای دامنه طبقاتی و دارایی هایی که سریع مستهلک می شوند در حد پایین دامنه و یک یا دو طبقه دیگر مانند ماشین آلات و ابزار در مابین این حدود. تعیین تنها یک نرخ استهلاک برای هر طبقه دارایی.

نرخهای استهلاک به طور معمول برای جبران فقدان مکانیزم جامع جبران تومی در اغلب سیستم های مالیاتی، باید بالاتر از طول عمر واقعی دارایی های اصلی تعیین شود.

در زمینه اجرایی، روش کاهشی محاسبه استهلاک باید به روش مستقیم ترجیح داده شود. روش محاسبه کاهشی اجازه می دهد تا همه دارایی ها را در طبقه مشابهی متمرکز نماییم و به طور خودکار این روش منافع و زیان های ناشی از دارایی های در دسترس را گزارش می نماید. در واقع با این روش، دقت داری ساده سازی می شود.

مالیات بر ارزش افزوده، مالیات غیرمستقیم و تعرفه های وارداتی

با وجودی که مالیات بر ارزش افزوده VAT در اغلب کشورهای در حال توسعه پذیرفته شده است، اما اجرای ناقص آن این نوع مالیات را با مشکل مواجه کرده است. بسیاری از بخش های مهم، اغلب بخش های خدماتی و بخش های عمده فروشی و خرده فروشی خارج از شبکه مالیات بر ارزش افزوده قرار دارند و یا مکانیزم اعتباری آنها به طور گسترده ای محدود کننده است که به آنها اجازه شانه خالی کردن از مالیات بر ارزش افزوده و یا تاخیر در پرداخت آن را می دهد. این جریان به ویژه در مورد کالاهای سرمایه ای حاکم است. آنها منافع حاصل از مالیات بر ارزش افزوده را کاهش می دهند. اصلاح این قبیل محدودیت ها در طرح مالیات بر ارزش افزوده و مسائل اجرایی آن باید در اولویت سیاست های مالیاتی کشورهای در حال توسعه قرار گیرد.

بسیاری از کشورهای در حال توسعه (همچون بسیاری از کشورهای عضو سازمان همکاری های اقتصادی و توسعه OECD) دو نرخ و یا بیشتر را پذیرفته اند. نرخهای چندگانه به لحاظ سیاسی جذاب هستند چرا که به ظاهر هدف تساوی حقوق را برآورده می کنند اما لزوما کارآمد نیستند. اما هزینه های اجرایی اتخاذ نرخهای چندگانه مالیات بر ارزش افزوده برای کشورهای در حال توسعه نسبت به کشورهای صنعتی بیشتر خواهد بود. هزینه سیستم چند نرخ مالیات بر ارزش افزوده باید به دقت مورد بررسی قرار گیرد.

یکی از کمبودهای قابل توجه سیستم مالیات های غیرمستقیم در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، پوشش گسترده تولیدات در این نوع مالیات است که لازم به نظر نمی رسد و صرفا با هدف افزایش دریافتی بنا شده است. پر واضح است که منطق اقتصادی اعمال مالیات غیرمستقیم از منطق اعمال مالیات بر مصرف متفاوت است. مالیات های غیرمستقیم به طور گسترده ای بر حداکثر سازی دریافتی با حداقل پیچیدگی حاکم بر سیستم استوار است در حالی که مالیات بر مصرف بر پایه انتخاب تعدادی از کالاهایی که برای جامعه آثار جانبی منفی ایجاد می کند، بنا نهاده شده است. کالاهایی

که توسط افراد مصرف می شود و جامعه باید قیمت گزافی را بابت آن بپردازد. فرض بر آن است که این کالاها از قبیل سیگار، الکل، تولیدات نفتی و وسائط موتوری، مالیات پذیر بوده که تعداد این کالاها انگشت شمار است و تقاضای آنها نیز معمولا بی کشش است. سیستم مالیات غیرمستقیم خوب است که به لحاظ شمول کالایی محدود بوده و هزینه اجرایی آن به نسبت پایین باشد.

کاهش تعرفه های وارداتی به عنوان بخش مهمی از برنامه آزاد سازی تجاری، چالش برانگیزترین سیاست پیش روی بسیاری از کشورهای در حال توسعه می باشد. اشاره به دو موضوع در این ارتباط خالی از لطف نیست. اول اینکه، کاهش تعرفه ها نباید منجر به تغییرات پیش بینی نشده در حمایت های کارای بین بخشی شود. یکی از راه های ساده برای اطمینان از عدم بروز نتایج پیش بینی نشده، کاهش نرخ های تمامی تعرفه های اسمی با نسبت مشابه است البته در مورد نرخ هایی که نیاز به تغییر دارند. دوم، کاهش در تعرفه های اسمی احتمالا منجر به کاهش کوتاه مدت دریافتی های مالیاتی می شود. به وسیله اتخاذ استراتژی جبرانی می توان از این کاهش دریافتی اجتناب نمود. کاهش دامنه کالاهای معاف از مالیات در سیستم موجود و افزایش نرخ مالیات غیرمستقیم کالاهای وارداتی که می توان بر آنها مالیات غیرمستقیم وضع نمود و نیز تعدیل در نرخ مالیات بر مصرف برای حفظ سطح دریافتی ها، از جمله سیاست های مناسب جبرانی تلقی می شود.

مشوق های مالیاتی

با وجودی که اعطا مشوق های مالیاتی جهت گسترش سرمایه گذاری در بسیاری از کشورهای سراسر جهان رایج است اما شواهد نشان از آن دارند که کارایی آنها در جذب سرمایه گذاری انبوه - در سطحی بالاتر از میزان سرمایه گذاری بدون مشوق های مالیاتی - اغلب زیر سوال است. مشوق های مالیاتی می تواند توسط موسسات تجاری موجود به وسیله تجدید سازمان صوری مورد سوء استفاده واقع شود که این امر هزینه اجرای مشوق های مالیاتی را بالا می برد. به علاوه، سرمایه گذاران خارجی به عنوان هدف اصلی اغلب مشوق های مالیاتی، مبنای تصمیم خود را برای ورود به یک کشور بر تمامی عوامل میزبان از قبیل منابع طبیعی، ثبات سیاسی، سیستم مدیریت شفاف، زیر بناها و نیروی کار ماهر می گذارند. با وجود این عوامل مشوق های مالیاتی نمی تواند مهم ترین عامل تلقی شود. همچنین مشوق های مالیاتی به لحاظ ارزشمندی برای سرمایه گذار خارجی زیر سوال است چرا که منفعت ناشی از مشوق های مالیاتی بیشتر از آنکه نصیب سرمایه گذار شود، نصیب خزانه داری کشور وی خواهد شد. به این مفهوم که درآمدهایی که در کشور میزبان شامل مالیات نمی شوند در کشور خود سرمایه گذار به آنها مالیات تعلق می گیرد.

مشوق های مالیاتی زمانی که برخی از شکست های بازار را هدف قرار دهد می تواند توجیه پذیر باشد. شکست های بازار که اغلب شامل آثار جانبی externalities ناشی از این مشوق های مالیاتی است و بازار به خودی خود قادر به پرداختن به آن نیست. برای مثال مشوق های مالیاتی که صنایع فوق مدرن را به دلیل آثار جانبی مثبت



آن برای سایر بخش‌های اقتصادی، هدف قرار داده‌اند معمولاً پذیرفتنی است. یکی از موارد بسیار قانع‌کننده در خصوص اعطاء مشوق‌های هدفمند، ایجاد شرایط توسعه منطقه‌ای است که کشورهای در حال توسعه نیازمند آن هستند. با این حال همه مشوق‌های مالیاتی جهت دستیابی به چنین اهدافی مناسب نبوده و برخی از آنها به لحاظ هزینه‌ای کارآمد نیستند. متأسفانه اغلب اشکال رایج مشوق‌ها در کشورهای در حال توسعه به لحاظ کارآمدی، ضعیف‌ترین آنها هستند.

تعطیلات مالیاتی

یکی از اشکال مرسوم مشوق‌های مالیاتی بین کشورهای در حال توسعه، تعطیلات مالیاتی (معافیت از پرداخت مالیات برای دوره زمانی مشخص) است. گرچه این نوع مشوق‌ها به لحاظ اجرایی ساده‌اند و پیچیدگی خاصی ندارند اما حاوی نواقص فراوانی می‌باشند. اول اینکه، با معافیت سود فارغ از میزان آن، تعطیلات مالیاتی سرمایه‌گذاری را که انتظار سود بالا داشته و بدون پیشنهاد این مشوق‌ها نیز وارد صنعت می‌شد، منتفع می‌نماید. دوم، مشوق‌های مالیاتی انگیزه قوی اجتناب از پرداخت مالیات را ایجاد می‌نماید به این صورت که موسسات تجاری شامل مالیات رابطه اقتصادی با موسسات تجاری معاف از مالیات ایجاد می‌کنند تا از این طریق سود خود را به‌وسیله انتقال تسعیری از مالیات مصون دارند. برای مثال پرداخت بیشتر در قبال یک کالا و دریافت بازپرداخت در قبال آن. سوم، مدت تعطیلات مالیاتی (معافیت از مالیات) به واسطه تمدید مدت معافیت در معرض سوء استفاده قرار دارد. به این صورت که سرمایه‌گذاران با تجدید طراحی سرمایه‌گذاری موجود، سرمایه‌گذاری

مشوق‌ها سرمایه‌گذاری را به سمت دارایی‌های سرمایه‌ای با عمر کوتاه منحرف می‌کند. به این صورت سرمایه‌گذاران قادر خواهند بود تا جهت دریافت هر چه بیشتر پاداش‌های سرمایه‌گذاری و اعتبارات مالیاتی دارایی‌های خود را تجدید نمایند. دوم، موسسات تجاری که شرایط دریافت این پاداش‌ها و اعتبارات را دارند تلاش می‌نمایند تا از این سیستم به‌وسیله خرید و فروش دارایی‌های مشابه سوء استفاده نمایند و پاداش یا اعتبارات را چندباره دریافت کنند و یا با موسساتی که شرایط دریافت اعتبارات مالیاتی را ندارند، برای دریافت این مشوق‌های مالیاتی ارتباط برقرار کنند. باید این سیستم را از این نوع خطرها مصون داشت.

استهلاک سریع

فراهم نمودن مشوق‌های مالیاتی به صورت استهلاک سریع (یعنی در نظر گرفتن نرخ استهلاک بالاتر برای برخی دارایی‌ها از قبیل ماشین آلات که موجب کاهش مالیات پرداختی خواهد شد) در مقایسه با تعطیلات مالیاتی (معافیت مالیاتی در دوره زمانی مشخص)، اعتبارات مالیاتی و پاداش‌های سرمایه‌گذاری دارای حداقل نواقص است و بر کاستی‌های ناشی از سایر مشوق‌ها فائق می‌آید. استهلاک سریع دارای دو مزیت است: اول، این مشوق مالیاتی دارای حداقل هزینه اجرا می‌باشد و دوم اینکه از نوسانات سرمایه‌گذاری کوتاه‌مدت جلوگیری می‌نماید.

یارانه‌های سرمایه‌گذاری

با وجودی که یارانه‌های سرمایه‌گذاری (فراهم نمودن منابع مالی عمومی برای سرمایه‌گذاری خصوصی) دارای مزایایی است اما معمولاً مساله‌ساز است. این نوع سیاست، فشار هزینه‌ای بر بودجه دولت وارد می‌کند و نتیجه مطالعات حاکی از آن است که سرمایه‌گذاری‌های نامناسب به همان اندازه سرمایه‌گذاری‌های سودده از این سیاست منتفع می‌شوند. بنابراین استفاده از مشوق‌های یارانه‌ای برای کشورهای در حال توسعه توصیه نمی‌شود.

مشوق‌های مالیاتی غیرمستقیم

مشوق‌های مالیاتی غیرمستقیم از قبیل معافیت مالیاتی مواد اولیه و کالاهای سرمایه‌ای از مالیات بر ارزش افزوده (VAT) در معرض سوء استفاده قرار داشته و منافع ناشی از آن نیز تردیدآمیز است. معافیت از تعرفه‌های وارداتی برای مواد اولیه و کالاهای سرمایه‌ای که در تولید کالاهای صادراتی مورد استفاده قرار می‌گیرند، توجیه‌پذیرتر است. مشکل این گونه معافیت‌ها کسب اطمینان از معافیت هزینه‌هایی (مواد اولیه و کالاهای سرمایه‌ای) است که هدف قرار گرفته شده‌اند. ایجاد افق تولید صادراتی که توسط حقوق گمرکی کنترل می‌شود می‌تواند مفید باشد اما از سوءاستفاده در امان نخواهد بود.

خلاصه

به طور کلی ثمر بخش بودن مشوق‌های مالیاتی در توسعه سرمایه‌گذاری زیر سوال است. بهترین استراتژی جهت ترقی پایدار سرمایه‌گذاری فراهم نمودن چارچوب قانونی و مقرراتی شفاف و با ثبات است که سیستم مالیاتی را با هنجارهای بین‌المللی همسو نماید. برخی اهداف که توسعه منطقه‌ای Regional Development را ترغیب می‌نمایند نسبت به اهدافی که بر پایه مشوق‌های

مالیاتی بنا نهاده شده‌اند، توجیه‌پذیرتر می‌باشند. همه مشوق‌های مالیاتی کارآمد نیستند. استهلاک سریع (لحاظ نمودن نرخ بالاتر استهلاک برای برخی دارایی‌ها) نسبت به پاداش‌های سرمایه‌گذاری و یا اعتبارات مالیاتی دارای مزایای بیشتری است. تعطیلات مالیاتی (معافیت مالیاتی در دوره زمانی مشخص) و یارانه‌های سرمایه‌گذاری دارای حداقل مزایا می‌باشند. به عنوان یک قاعده کلی، باید از مشوق‌های مالیاتی غیرمستقیم احتراز نمود.

چالش‌های سیاست مالیاتی پیش روی کشورهای در حال توسعه

تلاش کشورهای در حال توسعه برای ادغام در اقتصادی جهانی نیازمند دستیابی به سطوح درآمد مالیاتی بالاتر می‌باشد که به طور متوسط در کشورهای صنعتی دو برابر این کشورهاست. کشورهای در حال توسعه باید وابستگی خود را به مالیات بر تجارت خارجی (تعرفه‌ها) بدون ایجاد آثار سوء اقتصادی به ویژه به واسطه افزایش مالیات بر درآمد اشخاص، کاهش دهند. برای تحقق چنین اهدافی و فائق آمدن بر چالش‌های پیش رو، سیاستگذاران باید ترجیحات سیاستی خود را مشخص نموده و اصلاحات لازم را به انجام برسانند. اداره مالیاتی نیز جهت همراهی با تغییرات سیاستی باید تقویت شود. زوال موانع تجاری و قابلیت تحرک بالاتر سرمایه و تدوین سیاست مالیاتی دقیق، چالش‌های مهم کشورهای در حال توسعه محسوب می‌شوند. جایگزینی مالیات‌های داخلی با مالیات بر تجارت خارجی (تعرفه‌ها) با افزایش نگرانی در مورد انحراف سود به سمت سرمایه‌گذاران خارجی همراه خواهد بود که به واسطه سوء استفاده از قوانین مالیاتی و نیز عدم آموزش کافی ممیزین مالیاتی در بسیاری از کشورهای در حال توسعه رخ داده و در حاضر غیرقابل اجتناب است. بنابراین تلاش همه کشورها در جهت حذف این گونه ناکارآمدی‌ها بسیار ضروری به نظر می‌رسد. رقابت مالیاتی یکی دیگر از چالش‌های سیاستی در جهانی است که تحرک آزاد سرمایه را تجربه می‌نماید. کارآمدی مشوق‌های مالیاتی به طور قابل توجهی زیر سوال است. سیستم مالیاتی که مملو از چنین مشوق‌های باشد به ناچار زمینه‌های رانت خواری را فراهم خواهد نمود. برای آنکه بازارها مسیر مناسب خود را باز یابند، کشورهای در حال توسعه باید از اتکالی به مشوق‌های مالیاتی کم‌اثر، به عنوان وسیله اصلی ترقی سرمایه‌گذاری خودداری نمایند.

مالیات بر درآمد اشخاص در کشورهای در حال توسعه سهم اندکی را به خود اختصاص می‌دهد. فارغ از ملاحظات ساختاری، سیاسی و اجرایی، سهولت سرمایه‌گذاری درآمد کسب شده توسط اشخاص در خارج از کشور، سهم مهمی در این مساله دارد. وضع مالیات بر این درآمد، چالش بزرگ کشورهای در حال توسعه است. این جریان به‌ویژه در تعدادی از کشورهای آمریکای لاتین که به منظور تشویق ماندن سرمایه‌های مالی در کشور، مالیات بر درآمد مالی را متوقف نموده‌اند، دردسرساز شده است.