

سیاست مالیاتی در کشورهای

در حال توسعه و استفاده از

تجارب کشورهای توسعه یافته

دکتر رویا طباطبایی یزدی*

چکیده

در این مقاله سعی شده با تبیین سیاست‌های مالیاتی در کشورهای در حال توسعه و تفاوت‌های عمده نظام‌های مالیاتی این کشورها با کشورهای توسعه یافته، دریافته شود کدام‌یک از تجربیات کشورهای اخیر در کشورهای در حال توسعه قابل اجراست و کدام‌یک از آن‌ها به دلیل برخی تفاوت‌های عمده در ساختار اقتصادی این کشورها قابل اجرا نیست. اجرای اصلاحات در نظام مالیاتی، پیچیده، دشوار و نیازمند ارزیابی‌های دقیق و همه‌جانبه است.

* اقتصاددان

Email: roya-tabatabaee@yahoo.com

مقدمه

کشورهای در حال توسعه در زمینه سیاست مالیاتی خود چه تجاربی را باید از کشورهای توسعه یافته فراگیرند و از تکرار کدام تجارب باید پرهیزند؟ کشورهای توسعه یافته از جنبه‌های گوناگون مالیاتی با بیش تر کشورهای در حال توسعه فرق دارند؛ از جمله سطح درآمد سرانه، اندازه نسبی بخش کشاورزی، اندازه کسب و کار، اندازه نیروی کار در بخش رسمی و توانایی اجرای نظام مالیاتی. این بدین مفهوم است که سیاست‌های مالیات‌هایی با کاربرد مؤثر و مطلوب در کشورهای توسعه یافته، لزوماً در کشورهای در حال توسعه چنین نخواهند بود. بنابراین نباید به کشورهای در حال توسعه توصیه کرد که از کشورهای توسعه یافته کورکورانه پیروی کنند. لازم است که ارزیابی وسیعی صورت گیرد که آیا مالیاتی که در کشورهای توسعه یافته در یک کشور مشخص در حال توسعه نیز می‌تواند موفق عمل کند یا خیر؟ آیا کشورهای در حال توسعه در حرکت به سمت الگوی مالیاتی کشورهای توسعه یافته نفع خواهند برد یا خیر؟ همچنین ممکن است تغییرات مالیاتی که از جنبه اقتصادی یا اجتماعی مناسب ارزیابی می‌شوند، تنها به دلایل سیاسی انجام نگیرند. تفاوت در الگوهای درآمدی بین اغلب کشورهای در حال توسعه و توسعه یافته بسیار آسان و روشن است. در کشورهای توسعه یافته، بر مالیات‌های تأمین اجتماعی و مالیات‌های درآمدی تأکید می‌شود. در مقابل، در کشورهای با درآمد پایین، بر مالیات‌های تجارت بین‌الملل تأکید می‌شود.

روند سیاست‌های مالیاتی اخیر در کشورهای توسعه یافته، به ویژه کشورهای سازمان همکاری اقتصادی و توسعه (OECD)^۱، به صورت زیر است:

- ساده‌سازی مالیات‌های بر درآمد شخصی و شرکت‌ها
- استفاده بیش تر از مالیات بر ارزش افزوده (VAT)^۲ نسبت به جمع‌آوری مالیات بر

فروش

1. Organization of Economic Cooperation Development
2. Value Added Tax

- استفاده بیش تر از مالیات‌های وابسته به محیط زیست.
باید بر ساختار مالیات‌ها تمرکز کرد، نه نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی (GDP)^۱، که اغلب کشورها آن را به منزله هدف خود انتخاب می‌کنند.
تعدادی از کشورهای در حال توسعه تمایل دارند نسبت مالیات به GDP خود را افزایش دهند تا بدین ترتیب هم کسری بودجه کاهش یابد و هم خدمات‌دهی بهبود پیدا کند. روشن است که هرچه ساختار مالیاتی کارا تر باشد، دستیابی به هدف مورد اشاره آسان تر خواهد بود.^۲

۱. سیاست مالیاتی در کشورهای در حال توسعه

اصلاح مالیاتی در کشورهای در حال توسعه عموماً یک یا چند هدف زیر را در بردارد:

۱. افزایش برابری^۳ در نظام مالیاتی

۲. ایجاد یک محیط مناسب برای توسعه بخش خصوصی

۳. افزایش درآمد وصولی.

برای رسیدن به این اهداف معمولاً کاهش تعرفه‌ها، گسترش پایه مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم، استفاده از مالیات بر ارزش افزوده یا افزایش نرخ این نوع مالیات، توسعه یک نظام مالیاتی ساده شده برای کسب و کارهای کوچک و ایجاد یک نظام اجرایی شفاف تر و کارای مالیاتی توصیه می‌شود. تأکید و تکیه بیش تر بر مالیات بر ارزش افزوده ممکن است به طور معناداری درآمد بالقوه نظام مالیاتی را افزایش دهد و نیز موجب افزایش خصوصیت تنازلی^۴ نظام مالیاتی شود (که این به بدتر شدن توزیع درآمد می‌انجامد). در این اوضاع، هنگامی که به مالیات‌های مستقیم تصاعدی^۵ نیاز می‌شود، فساد و امکان گریز مالیاتی ممکن است برابری را به شدت در نظام مالیاتی مختل کند. مسائل یاد شده تبعاتی به دنبال دارند، از

1. Gross Dimestic Product
2. Heady 2002
3. Equity
4. Regressive
5. Progressive

جمله تأثیر بر رشد، تخصیص منابع و نابرابری در اقتصادی که مالیات‌ها به طور صحیح مدیریت و اجرا نمی‌شوند. همچنین این سؤال طرح می‌شود که سیاست مالیاتی در چه زمینه‌ای می‌تواند بر توزیع مجدد تمرکز یابد و کدام عوامل، تجزیه و تحلیل اثر کل نظام مالی (سیاست‌های مالیاتی، به همراه سیاست‌های هزینه‌ای) را به منظور طراحی سیاست‌های مؤثر به نفع فقرا ایجاب می‌کنند؟ مسئله، هماهنگ کردن اصلاحات سیاستی در زمینه مالیات با اصلاحات موازی در مسائل اجرایی آن است. برای هر اصلاح‌گر مالیاتی مهم است که بیش‌تر به ارتباط بین مؤلفه‌های اصلاحی دو مورد یاد شده توجه کند.^۱

کشورهای در حال توسعه برای برقراری نظام‌های مالیاتی کارا مشکلاتی دارند، که عبارتند از:

۱. تعداد زیادی از افراد در این کشورها در بخش کشاورزی یا بنگاه‌های غیررسمی و کوچک به کار اشتغال دارند. از آنجایی که این افراد به ندرت دارای پرداختی دائمی و ثابت هستند، دریافتی آنان دستخوش نوسان است و در مورد بسیاری از آنان به صورت نقد و خارج از دفاترهای پرداخت انجام می‌گیرد. بنابراین، محاسبه پایه مالیات بر درآمد مشکل است.
۲. ایجاد یک نظام اجرایی کارا بدون کارکنانی که به طور صحیح آموزش دیده باشند، بسیار دشوار است؛ به خصوص هنگامی که بودجه کافی برای پرداخت دستمزدهای مناسب به کارکنان رسمی مالیاتی وجود ندارد و نمی‌توان عملیات را رایانه‌ای کرد.
۳. به دلیل ساختار غیررسمی اقتصاد در بسیاری از کشورهای در حال توسعه و نیز به دلیل محدودیت‌های مالی، اداره‌های مالیاتی و آماری، در محاسبه آمار قابل اعتماد با مشکلاتی مواجه هستند. بدین ترتیب، فقدان داده‌ها، سیاست‌گذاران را از ارزیابی آثار بالقوه تغییرات اصلی در نظام مالیاتی باز می‌دارد.
۴. در کشورهای در حال توسعه، درآمد تمایل دارد که به صورت نابرابر توزیع شود. اگرچه افزایش درآمدهای مالیاتی در این شرایط باید بیش‌تر از طریق ثروتمندان تأمین شود

1. Seminar Organized Jointly by the World Bank and the National Institute of Public Finance and Policy, New Delhi, March 2004.

تا فقرا. قدرت اقتصادی و سیاسی پرداخت کنندگان مالیات اغلب این امکان را برای آنها فراهم می‌آورد تا از اصلاحات مالی دولت جلوگیری کنند، که این امر به جلوگیری از افزایش بار مالیاتی آنها می‌انجامد. این مسئله بیانگر آن است که چرا اغلب کشورهای در حال توسعه از مالیات بر درآمد شخصی و دارایی بهره‌برداری نکرده‌اند و این که چرا نظام مالیاتی آنها به ندرت به حالت تصاعدی مطلوب دست می‌یابد.

در کشورهای در حال توسعه، سیاست مالیاتی اغلب هنر ممکن است تا جستجوی حالت بهینه. بنابراین، شکفت‌انگیز نیست که نظریه اقتصادی، به ویژه ادبیات مالیات بهینه، به طور نسبی اثر کمی در طراحی نظام‌های مالیاتی این کشورها دارند.^۱

سطح مطلوب درآمد مالیاتی در کشورهای در حال توسعه به چه میزان است؟ فقط وقتی می‌توان به این پرسش پاسخ داد که نخست به این پرسش پاسخ داده شود که چه سطحی از مخارج عمومی برای یک کشور در حال توسعه در یک سطح معین از درآمد ملی مطلوب است. تعیین سطح مالیات بهینه، از نظر مفهومی، برابر با تعیین سطح بهینه مخارج دولت است. مایه تأسف است که ادبیات مربوط به نظریه مالیات بهینه، راهنمایی عملی اندکی در این مورد وجود دارد که چگونه می‌توانیم سطح بهینه درآمد مالیاتی را با سطح بهینه مخارج دولتی ترکیب کنیم و با هم در نظر بگیریم.

بیش‌تر داده‌ها نشان می‌دهند که سطح مالیات در کشورهای اصلی صنعتی (اعضای سازمان همکاری اقتصادی و توسعه یا OECD) تقریباً در حدود دو برابر سطح مالیات در یک کشور خاص از کشورهای در حال توسعه است (۳۸ درصد تولید ناخالص داخلی یا GDP در مقایسه با ۱۸ درصد آن).

این باور عمومی که مالیات بر درآمد در بردارنده هزینه رفاه بالاتری است تا مالیات بر مصرف، تا حدی براساس این حقیقت است که مالیات بر درآمد، شامل اجزای مالیات بر نیروی کار و مالیات بر سرمایه، توانایی مؤدیان مالیاتی را برای پس‌انداز کاهش می‌دهد. تردید موجود، بر این اساس مبتنی است که هزینه‌های نسبی رفاه در مورد مالیات بر درآمد و

1. Tanzi and Zee, 2001.

مالیات بر مصرف، غیرقطعی است. دیگر دغدغه در انتخاب بین مالیات بر درآمد و مالیات بر مصرف در مورد اثربخشی آن‌ها در عدالت است. چنین فکر می‌شود که مالیات بر مصرف، به طور ذاتی، بیش‌تر تنازلی است (بیش‌تر بر فقرا تحمیل می‌شود تا بر ثروتمندان) تا مالیات بر درآمد. در مورد این باور نیز شک وجود دارد^۱. در کشورهای در حال توسعه، در حالی که نیروهای بازار به طور فزاینده در تخصیص منابع اهمیت دارند، طراحی یک نظام مالیاتی باید تا حد امکان خشی^۲ باشد، تا مداخلات در روند تخصیص منابع به حداقل برسد. نظام مالیاتی همچنین باید دارای رویه‌های اجرایی ساده و شفاف باشد، که در اصلاحیه سال ۱۳۸۰ قانون مالیات‌های مستقیم در این مورد تلاش‌هایی صورت گرفته است.

۲. تفاوت‌های عمده بین نظام‌های مالیاتی در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه

در کشورهای توسعه یافته، به‌ویژه کشورهای سازمان همکاری اقتصادی و توسعه، حجم زیادی از درآمد مالیاتی - بیش از ۸۰ درصد - از سه منبع اصلی تأمین می‌شود:

۱. مالیات بر درآمد

۲. مالیات بر کالاها و خدمات

۳. مشارکت در تأمین اجتماعی.

جدول ۱، تفاوت‌های اساسی بین تعدادی از کشورهای در حال توسعه و گروه‌هایی از دیگر کشورها (کشورهای با درآمد پایین‌تر از متوسط، کشورهای با درآمد بالاتر از متوسط، کشورهای با درآمد بالا، ولی غیر OECD و نیز کشورهای OECD) را نشان می‌دهد.

چنان‌که در جدول ۱ دیده می‌شود، در ایران، سهم مالیات بر درآمد از کل درآمد مالیاتی نسبت به دیگر کشورها بالاتر است. تنها اندونزی از این نظر مشابه ایران است، با این تفاوت که در ایران بیش‌تر بار مالیات بر درآمد بر دوش مالیات بر شرکت‌هاست. در صفحات بعدی به این مورد پرداخته خواهد شد.

1. Tanzi and Zee, 2001.

2. Neutral

جدول ۱- ترکیب مالیات‌ها در تعدادی از کشورهای در حال توسعه و

گروه‌هایی از کشورها در سال ۱۹۹۹

کشور یا گروه کشورها	مالیات‌های بر درآمد، به صورت درصدی از درآمد مالیاتی	مالیات‌های تأمین اجتماعی، به صورت درصدی از درآمد مالیاتی	مالیات‌های بر فروش، به صورت درصدی از درآمد مالیاتی	مالیات‌های بر تجارت به صورت درصدی از درآمد مالیاتی
آذربایجان	۲۲	۲۲	۴۰	۹
بنگلادش	۱۱	۰	۴۰	۲۳
هند	۲۵	۰	۲۸	۲۱
اندونزی	۵۹	۲	۲۸	۳
پاکستان	۲۳	۰	۲۹	۱۴
اوکراین	۱۱	۳۹	۳۷	۴
جمهوری یمن	۱۶	۰	۹	۱۰
کشورهای با درآمد پایین‌تر از متوسط	۱۸	۴	۳۶	۱۰
کشورهای با درآمد بالاتر از متوسط	۱۹	۲۱	۳۸	۴
کشورهای با درآمد بالا و غیر عضو OECD	۱۳	۶	۳۱	۱
کشورهای OECD	۳۲	۲۲	۲۸	۰
ایران (در سال ۱۳۷۹، قبل از اصلاح قانون مالیات‌ها در سال ۱۳۸۰)	۵۵	۰ ^۱	۱۶ ^۲	۲۴
ایران (در سال ۱۳۸۱، بعد از اصلاح قانون مالیات‌ها در سال ۱۳۸۰)	۵۰	۰ ^۱	۱۲ ^۲	۳۲

منبع: (Heady, 2002) به استثنای آمارهای ایران، که از گزارش‌های مالی دولت در سال‌های ۱۳۷۹ و ۱۳۸۱ گرفته شده است.

۱. در ایران مالیات‌های تأمین اجتماعی وجود دارد؛ ولی در طبقه‌بندی مالیاتی ایران محاسبه نمی‌شود.

۲. نسبت مالیات بر کالاها و خدمات به کل درآمد مالیاتی محاسبه شده است.

توجه: مجموع ردیف‌ها لزوماً ۱۰۰ نخواهد شد؛ چون علاوه بر مالیات‌های ذکر شده، انواع مالیات‌های دیگر نیز وجود دارند که در این جا نیامده‌اند.

سهم مالیات‌های تأمین اجتماعی از کل درآمدهای مالیاتی، در اغلب کشورهای در حال توسعه پایین و حتی صفر است (این موضوع در مورد برخی کشورها شاید - همانند ایران - به دلیل محاسبه نکردن آن در طبقه‌بندی‌های مالیاتی باشد)^۱؛ ولی این سهم در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، به استثنای آذربایجان و اوکراین، بسیار پایین است. این در حالی است که این سهم در کشورهای با درآمد بالاتر از متوسط و کشورهای OECD به ترتیب، برابر با ۲۱ و ۲۲ درصد است و این نشانگر بالا بودن تأمین اجتماعی در این کشورهاست، که این مسئله خود از توانایی مالی افراد و بخش‌های غیردولتی در تأمین بخشی از هزینه‌های تأمین اجتماعی ناشی می‌شود.

نکته قابل توجه در جدول، به تفاوت سهم مالیات بر تجارت از کل درآمد مالیاتی بین کشورهای در حال توسعه و کشورهای توسعه یافته مربوط می‌شود. این در حالی است که این سهم در کشورهای OECD، کشورهای با درآمد بالاتر از متوسط و کشورهای با درآمد بالا و غیر عضو OECD به ترتیب، برابر با صفر، ۴ و ۱ درصد است؛ در صورتی که سهم یاد شده در برخی از کشورهای در حال توسعه - به ویژه ایران - بسیار بالاست.

سهم مالیات بر تجارت از کل درآمد مالیاتی، در کشورهای بنگلادش، هند، پاکستان و ایران در سال‌های ۱۳۷۹ و ۱۳۸۰، به ترتیب برابر با ۲۳، ۲۱، ۱۴، ۲۴ و ۳۲ درصد بوده که این بیانگر بالا بودن قابل توجه سهم این نوع مالیات از کل درآمدهای مالیاتی در کشورهای یاد شده - به ویژه ایران - است.

نظریه اقتصادی استاندارد پیشنهاد می‌کند که مالیات بر تجارت بین‌الملل اثر اختلال‌آفرین فراوانی دارد و این مسئله به وسیله تجربه رشد مثبت اغلب کشورهایی که نسبت به تجارت بین‌الملل بازتر عمل کرده‌اند، تأیید کرده است. علاوه بر این، تحمیل مالیات‌ها در چنین پایه محدودی ممکن است به مشکلات عدم رشد درآمدها بینجامد؛ به گونه‌ای که اگر پایه مالیاتی نتواند همگام با سرعت رشد کل اقتصاد رشد کند، مشکل عدم

۱. ارائه گزارش مالی دولت براساس استانداردهای بین‌المللی و تعاریف مندرج در نظام بین‌المللی طبقه‌بندی بودجه‌ای (GFS) ضروری است، تا بدین وسیله امکان مقایسه دقیق‌تر با دیگر کشورها فراهم شود.

رشد درآمدها اتفاق خواهد افتاد.^۱

داده‌های مربوط به کشورهای صنعتی و در حال توسعه نشانگر آنند که نسبت مالیات بر درآمد^۲ به مصرف در کشورهای صنعتی، به طور پایدار، بیش‌تر از دو برابر این نسبت در کشورهای در حال توسعه است. داده‌ها همچنین نشانگر تفاوت بسیار زیاد در نسبت مالیات بر درآمد شرکت‌ها به مالیات بر درآمد شخصی‌اند. در کشورهای صنعتی، مالیات بر درآمد شخصی بیش‌تر از چهار برابر مالیات بر درآمد شرکت‌هاست. در ایران این نسبت برای سال‌های ۱۳۷۹ تا ۱۳۸۱ حتی زیر یک و به ترتیب برابر با ۰/۶، ۰/۷، ۰/۵ بوده است و این بدین معناست که بیش‌تر بار مالیات بر درآمد، بر دوش مالیات بر شرکت‌هاست.

عمده‌ترین تفاوت‌ها بین این دو گروه از کشورها در درآمد ناشی از دستمزد، پیچیدگی اجرای مالیات، و قدرت سیاسی ثروتمندترین بخش جمعیت است. از طرف دیگر، چنان‌که گفته شد، درآمد ناشی از مالیات بر تجارت، به طور معناداری، در کشورهای در حال توسعه بیش‌تر است تا در کشورهای صنعتی^۳. نسبت مالیات، بر واردات به کل رقم مالیات، در ایران در سال‌های ۱۳۷۹ تا ۱۳۸۱ به ترتیب برابر با ۰/۲۴، ۰/۲۸ و ۰/۳۲ بوده است؛^۴ یعنی علاوه بر این که میزان این مالیات از کل رقم مالیاتی بالاتر بوده، در سه سال اخیر سیر صعودی نیز داشته است؛ در حالی که توصیه‌های عمومی در مورد این مالیات، بر کاهش نقش آن تأکید دارند. گفتنی است که در ایران محاسبه میزان مالیات (با توجه به استانداردهای بین‌المللی) نواقصی دارد؛ از جمله در نظر نگرفتن مشارکت‌های

1. Heady 2002.

۲. در طبقه‌بندی استاندارد مالیاتی، منظور از مالیات بر درآمد، مجموع مالیات بر درآمد شخصی و مالیات بر درآمد شرکت‌هاست. در حالی که در ایران در دسته‌بندی‌های مالیاتی، مالیات بر درآمد، مترادف با مالیات بر درآمد، شخصی در نظر گرفته شده، که در این گزارش هر جا لازم بوده این یکسان‌سازی انجام گرفته است.

3. Tanzi and Zee, 2001.

۴. تمامی آمارهای مالیاتی مربوط به ایران از گزارش‌های مالی دولت در سال‌های ۱۳۷۹ تا ۱۳۸۱ که وزارت امور اقتصادی و دارایی انتشار داده، گرفته شده است.

تأمین اجتماعی و موارد مشابه^۱؛ ولی تغییر در نسبت مالیات بر واردات به کل رقم مالیات به حدی نخواهد بود که به بحث انجام گرفته خللی را وارد کند، به خصوص این که روند نسبت یاد شده کماکان صعودی باقی خواهد ماند.

تفاوت عمده دیگر بین نظام‌های مالیاتی در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه در سهم مالیات بر ارزش افزوده (VAT) از کل درآمد مالیاتی است.

مالیات بر ارزش افزوده (VAT) غالباً به منزله جانشینی برای مالیات موجود بر کالاها توصیه و برای این جانشینی سه دلیل مهم ذکر می‌شود. این دلایل عبارتند از:

۱. مالیات بر ارزش افزوده (VAT)، پایه مالیاتی را از طریق احتساب خدمات، گسترده‌تر می‌کند و در این وضعیت، اختلالات در قیمت‌های نسبی کاهش می‌یابد و این امکان را فراهم می‌آورد که درآمد به موازات تولید ناخالص داخلی (GDP) با تغییر در ساختار اقتصادی رشد کند.

۲. این مالیات ایجادکننده انگیزه برای صنایعی است که تمایل دارند به صورت عمودی ادغام شوند. این نوع مالیات را می‌توان کاملاً از صادرات حذف کرد و بدین ترتیب رقابت‌پذیری بین‌المللی را افزایش داد.

۳. سازوکار خود اجرایی^۲ برای این مالیات بدین مفهوم است که بیشتر مورد پذیرش قرار خواهد گرفت.

مالیات بر ارزش افزوده اگر در برخی از کشورها با درآمد پایین اجرا شود، مشکلاتی خواهد داشت. این مالیات، از نظر اجرایی مشکلاتی را برای پرداخت کنندگان مالیات و همچنین اولیای امور مالیاتی فراهم خواهد کرد. این مشکلات از اجرایی شدن این مالیات در بعضی از کشورها جلوگیری می‌کنند، و برای کاهش پیچیدگی‌های اجرایی فقط یک نرخ واحد برای مالیات بر ارزش افزوده (VAT) پیشنهاد و به کار گرفته می‌شود. تنها استثنای

۱. برای کسب اطلاعاتی در این خصوص به گزارش زیر مراجعه کنید:

«بررسی و اندازه‌گیری نسبت مالیاتی در ایران با نگاهی بر مشکلات نظام مالیاتی» دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی معاونت امور اقتصادی وزارت امور اقتصادی و دارایی، آذرماه ۱۳۸۱.

استفاده از نرخ صفر، در مورد صادرات است. استفاده از چنین نرخ واحدی برای مالیات بر ارزش افزوده (VAT)، انتخاب مصرف کننده را در مورد انواع مختلف کالاها مختل نمی کند و با اصل خنثی بودن مالیات سازگار است. بحث دیگر، علیه VAT نزولی بودن و تأثیر منفی آن از نظر توزیع درآمد است، به ویژه اگر به صورت یک نرخ واحد به کار برده شود.^۱

تقریباً یک اجماع در مورد اصلاح نظام مالیات‌های غیرمستقیم در کشورهای در حال توسعه به صورت کاهش مالیات‌های تجاری و افزایش مالیات بر ارزش افزوده، به منظور افزایش درآمد وجود دارد. برخی از اقتصاددانان با این بحث موافق نیستند و معتقدند که نتایج نظری ای که بر این اجماع تأکید می‌ورزند، از الگوهای جزئی^۲ - که وجود اقتصاد غیررسمی را نادیده می‌گیرند - نشأت گرفته‌اند. اگرچه پوشش ناکامل مالیات بر ارزش افزوده را اقتصاد غیررسمی تصدیق کرده، اما نشان داده می‌شود که برخلاف اجماع جاری، اصلاحات مالیاتی در وضعیت ثابت ماندن میزان درآمد^۳ و کاهش مالیات‌های تجاری و افزایش مالیات بر ارزش افزوده، در وضعیت محتمل^۴، رفاه را کاهش می‌دهد^۵. بنابراین، استفاده وسیع از مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای در حال توسعه فقط در صورتی احتمال موفقیت دارد که ظرفیت‌های اجرایی کافی در آن کشورها وجود داشته و ارزیابی همه جانبه‌ای از آثار آن صورت پذیرفته باشد. اختلاف دیگری که در دو گروه کشورهای توسعه یافته، و در حال توسعه وجود دارد، در مورد درجه سادگی یا پیچیدگی مالیات بر درآمد است. در کشورهای توسعه یافته، نظیر کشورهای OECD، تمایل عمومی به تشویق کاهش نرخ‌های مالیات بر درآمد شخصی و شرکت‌هاست و این به دلیل ملاحظاتی در زمینه گریز مالیاتی و بی‌انگیزگی است. گفتنی است مالیات‌های بر درآمد شخصی تقریباً فقط قسمتی از نظام مالیاتی هستند که به طور معناداری حالت توزیع مجدد دارند.

متأسفانه مالیات بر مجموع درآمد در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۸۰

-
1. Heady 2002.
 2. Partial
 3. Revenue - neutral
 4. Plausible
 5. Emran & Stiglitz, 2002.

حذف شده است. البته این حذف بدین دلیل صورت گرفته که سال‌ها این ماده قانونی وجود داشت، ولی به دلیل ضعف اجرایی و اطلاعاتی، امکان فعال کردن آن فراهم نبود. امیدواریم پس از تقویت پیش‌تر سازمان مالیاتی کشور، به منزله سازمان اجرایی متولی امر مالیات و غنی‌تر شدن اطلاعات مورد نیاز، مالیات بر مجموع درآمد در آینده نزدیک احیا شود.

انتخاب نرخ‌های مالیات بر درآمد با توجه به فقدان اطلاعات کافی، مشکل است. تحقیقی وجود ندارد که بیان کند نرخ‌های پایین‌تر و پایه‌های گسترده‌تر برای کشورهای در حال توسعه، مناسب نیستند. فرصت‌های فراوان برای گریز مالیاتی در کشورهای در حال توسعه بیانگر آنند که نرخ‌های مالیات بر درآمد باید در این کشورها نسبت به کشورهای توسعه یافته پایین‌تر باشند. خوشبختانه در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰، نرخ‌های مالیات بر درآمد و تعداد طبقه‌بندی‌های درآمدی کاهش یافته، که این مورد تقریباً یک توصیه عمومی بوده است.

همچنین بسیاری از کشورهای در حال توسعه، پایه‌های مالیاتی محدود و معافیت‌های زیادی دارند که بسیاری از آن‌ها به دلیل حمایت از منافع گروه‌های قدرت طراحی شده است. در این وضعیت، وسیع کردن پایه مالیاتی می‌تواند سه منفعت داشته باشد، که عبارتند از:

۱. افزایش درآمد
۲. بهبود کارایی اقتصاد
۳. دستیابی به توزیع مجدد.

بسیاری از کشورهای در حال توسعه، دارای نرخ‌های متفاوت بر درآمد شرکت‌ها برای بخش‌های مختلف هستند. این مسئله میراث دوره‌ای بوده که نقش دولت در تخصیص منابع معنادارتر بوده است. این نرخ‌های متفاوت در سازوکار بازار اخلاص ایجاد می‌کنند و هزینه‌های اجرایی را افزایش می‌دهند، بدون این که بهبودی در درآمد جمع‌آوری شده یا توزیع درآمد به وجود آورند.

تعداد زیادی از کشورهای نرخ‌های متفاوت را در مورد مالیات بر درآمد شرکت‌ها به کار می‌گیرند؛ ولی این در مورد بنگاه‌هایی با اندازه‌های متفاوت اعمال می‌شود (که توجیه

پذیرتر است)، نه در مورد بخش‌های مختلف. اعمال نرخ‌های متفاوت در مورد بنگاه‌هایی با اندازه‌های گوناگون، بدین دلیل است که ضرر بنگاه‌های کوچک (به دلیل بالاتر بودن هزینه‌های آن‌ها و دسترسی کم‌ترشان به بازارهای سرمایه) را جبران کند، اگرچه تجربه کشورهای OECD بیانگر آن است که این عمل ممکن است در رقابت بین بنگاه‌های کوچک و بزرگ اختلال ایجاد کند و انگیزه‌ای شود برای بنگاه‌ها برای تجزیه خود به واحدهای کوچک، تا مالیات‌های کم‌تری پردازند. بنابراین، بهتر است که رویه‌های مالیاتی ساده‌تر شود و به سمتی حرکت کند که بازارهای سرمایه را بهبود دهد.

یکی از الگوهایی که در جدول مشاهده می‌شود، این است که در کشورهای با درآمد پایین انتخاب نظام مالیات تأمین اجتماعی به این وابسته است که آیا دولت قادر است که به تأمین اجتماعی مبادرت کند یا این مسئله باید به خانوارها و بخش خصوصی واگذار شود.

تفاوت دیگر سیاست‌های مالیاتی در کشورهای در حال توسعه و توسعه یافته در استفاده کشورهای توسعه یافته از مالیات‌های وابسته به محیط‌زیست است، که به گونه‌ای بسیار محدود در کشورهای در حال توسعه به کار گرفته می‌شود.

تفاوت دیگر در استفاده وسیع‌تر از امتیازات مالیاتی^۱ در کشورهای در حال توسعه است که در کشورهای توسعه یافته کم‌تر به کار می‌رود. اغلب کشورهای جهان تدارکات ویژه‌ای در مورد نظام‌های مالیات بر درآمد شخصی و شرکت‌ها به نفع گروه‌های ویژه‌ای از جمعیت یا ایجاد انگیزه برای انواع خاصی از رفتارها دارند. این مسئله ممکن است به دلیل آمیزه‌ای از ملاحظات سیاسی، اقتصادی و اجتماعی حاصل شده باشد. وقتی چنین امتیازات مالیاتی برقرار می‌شود، لغو آن‌ها بسیار مشکل است، بنابراین، تعداد این امتیازات و گذشت‌های مالیاتی رشد و هزینه‌های این عمل از لحاظ درآمدی افزایش خواهد یافت. شناخت هزینه‌های ناشی از این امتیازات به تغییر روندها به سوی کاهش نرخ مالیاتی و وسیع‌تر کردن پایه‌های مالیاتی منجر شده است (در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب بهمن ماه سال ۱۳۸۰ در این مورد سعی قابل قبولی صورت پذیرفته است)؛ در حالی

1. Tax Concession.

که چنان که گفته شد، لغو هر نوع امتیاز مالیاتی بسیار دشوار است، و در ابتدای کار و در موقعیت برقراری امتیاز باید تأثیر بلندمدت آن مورد ارزیابی دقیق قرار گیرد. با وجود این، تمام امتیازات مالیاتی در کشورهای توسعه یافته لغو نشده است؛ برای مثال، بیش تر کشورهای OECD به افراد صاحب فرزند، افرادی که مالک خانه خودشان هستند و افرادی که برای زمان بازنشستگی خود پس انداز می کنند، کمک مالیاتی می دهند. در مورد شرکت ها نیز بسیاری از کشورهای OECD به بنگاه های کوچک و بنگاه هایی که در تحقیق و توسعه سرمایه گذاری می کنند، کمک های مالیاتی ارائه می کنند. با وجود این، فهرست کامل تمام کمک های مالیاتی در کشورهای OECD، فقط در یک کتاب کوچک جا خواهد گرفت؛ یعنی تمام این کمک های مالیاتی سرانجام یک فهرست کوچک را به وجود خواهند آورد.^۱

۳. درس هایی که کشورهای در حال توسعه می توانند از نظام های موفق مالیاتی فراگیرند

روند اصلی سیاست های مالیاتی در کشورهای OECD به عنوان گروه کشورهای که در اعمال سیاست های مالیاتی موفق بوده اند را در سال های اخیر، می توان به صورت زیر خلاصه کرد:

- کاهش نرخ های مالیات بر درآمد شخصی و درآمد شرکت ها، که با وسیع تر کردن اساسی پایه های مالیاتی جبران شده است؛
 - ساده سازی ساختار نرخ های مالیاتی
 - افزایش مشارکت های تأمین اجتماعی، که اخیراً تا حدودی در اروپا معکوس شده است؛
 - انتقال از مالیات های سنتی فروش و مالیات غیرمستقیم^۲ به سوی مالیات بر ارزش افزوده، که با افزایش نرخ های مالیات بر ارزش افزوده همراه شده است.
- این موارد، در الگوهای درآمدی کشورهای OECD بدین صورت اثر گذاشته اند:

1. Heady 2002.
2. Excise.

- سهم مالیات بر درآمد شخصی به آرامی کاهش یافته است؛
- سهم مالیات بر درآمد شرکت‌ها به آرامی افزایش یافته است (چنان که در ایران مطابق انتظار - با وجود کاهش نرخ مالیات بر شرکت‌ها در اصلاحیه سال ۱۳۸۰ - درآمد در این بخش افزایش یافت)؛

- سهم مشارکت در تأمین اجتماعی افزایش یافته است؛
- درآمدهای ناشی از مالیات بر ارزش افزوده افزایش پیدا کرده است؛
- از درآمد ناشی از مالیات‌های غیرمستقیم (مالیات بر سیگار، مشروبات الکلی و مشابه آن) کاسته شده است.

چه درس‌هایی را کشورهای در حال توسعه می‌توانند از تجربه سیاست مالیاتی در کشورهای توسعه یافته، و به ویژه OECD بیاموزند؟ البته اوضاع کشورهای در حال توسعه بسیار متفاوت از کشورهای توسعه یافته است و بنابراین به یک نتیجه‌گیری عمومی در این مورد نمی‌توان رسید. با وجود این، بعضی توصیه‌های عمومی منطقی را می‌توان بیان کرد که عبارتند از:

اول، بعضی روندها در کشورهای OECD دیده می‌شوند که بسیاری از کشورهای در حال توسعه می‌توانند با پیروی از آنها منافع را حاصل کنند؛ از جمله:

- ساده‌سازی نظام‌های مالیات بر درآمد شخصی و شرکت‌ها با کاهش تعداد نرخ‌های مالیاتی و کمک‌های مالیاتی، یعنی ایجاد یک نظام با نرخ‌های پایین‌تر و پایه وسیع‌تر

- کاهش استفاده از مالیات‌ها در تجارت بین‌الملل

- افزایش استفاده از مالیات بر زمین (به منزله نوعی مالیات بر دارایی)

- تشویق تجارت و سرمایه‌گذاری بین‌المللی با وارد شدن در معاهده‌های مالیاتی.

دوم، بعضی روندها در کشورهای OECD وجود دارند که ممکن است در بعضی از کشورهای در حال توسعه مفید باشند، با این شرط که ظرفیت‌های اجرایی کافی در این کشورها در موارد زیر وجود داشته باشد:

- استفاده بیش‌تر از مالیات بر ارزش افزوده

- استفاده بیشتر از مالیات بر درآمد شخصی

- استفاده بیشتر از مالیات‌های محیط‌زیستی.

در پایان، دو راه برای تغییر نظام مالیاتی وجود دارد که کشورهای در حال توسعه باید در پیروی از آن‌ها بسیار احتیاط کنند، اگرچه این دو راه ممکن است در بعضی از وضعیت‌ها مفید باشند. این دو راه عبارتند از:

- استفاده از مشارکت‌های تأمین اجتماعی

- استفاده از انگیزه‌های مالیاتی برای اهداف ویژه، به خصوص برای تشویق

سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی.

مطلوبیت بسیاری از کمک‌های مالیاتی بین کسانی که از این کمک‌ها سود می‌برند و کسانی که اعتقاد دارند به جای این کمک‌های مالیاتی باید برای کاهش نرخ‌های مالیاتی مقرر گام برداشته شود، مورد مناقشه است. بسیار سخت است که در این زمینه توصیه‌هایی عمومی به کشورهای در حال توسعه صورت پذیرد و تنها می‌توان به این نکته و توصیه بسنده کرد که کمک‌های مالیاتی به آسانی معرفی می‌شوند؛ اما به سختی می‌توان آن‌ها را لغو کرد. در مورد دادن انگیزه‌های مالیاتی برای سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی (FDI) در کشورهای در حال توسعه، به این نکته اکتفا می‌شود که مالیات‌ها تنها یکی از عواملی هستند که بنگاه‌های چند ملیتی در تصمیم‌گیری خود برای سرمایه‌گذاری در این کشورها بدان توجه می‌کنند.^۱

نتیجه‌گیری

اجرای اصلاحات در نظام مالیاتی، چه به صورت یک اصلاح جامع و فراگیر و چه به صورت یک تغییر در قسمتی از نظام، پیچیده و مشکل است. برای اجرای این اصلاحات، لازم است موافقان (نفع‌برندگان) و مخالفان (متضررین) اصلاحات، مشخص شوند و همچنین با دیگر وزارتخانه‌ها و نهادهای سیاسی مرتبط با مالیات، همکاری شود. توجه به

1. Heady 2002.

مسائل اجرایی مالیات و آماده سازی عموم برای این تغییرات، ضروری است. طراحی یک سیاست مالیاتی، که به طور کافی به محدودیت‌های اجرایی توجه نمی‌کند، این ریسک را دارد که اختلالاتی جدی در زمینه مالیات‌ها ایجاد کند.

تنظیم یک نظام مالیاتی منصفانه و کارا در کشورهای در حال توسعه بسیار مشکل است، به ویژه اگر آن‌ها خواستار این باشند که با اقتصاد بین‌الملل یکی شوند. نظام مالیاتی مطلوب در این کشورها باید درآمد را افزایش و قرض دولت را کاهش دهد، و این کار را باید به صورتی به انجام برساند که باعث سردی و رکود فعالیت اقتصادی نشود و انحراف زیادی از نظام‌های مالیاتی در دیگر کشورها پیدا نکرده باشد. هر چند در بیش‌تر کشورها یک هدف برای افزایش نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی (GDP) وجود دارد؛ اما افزایش نسبت ذکر شده نباید به عنوان یک اصل به وسیله افزایش نرخ‌های مالیات صورت پذیرد؛ بلکه باید با اصلاح جامع نظام مالیاتی موجود برای وسیع‌تر کردن پایه مالیات، ساده‌سازی ساختار مالیاتی و بهبود مسائل اجرایی مالیات‌ها و امور گمرکی انجام شود.

ترکیب راهبردهای مالیاتی و هزینه‌ای بسیار مهم است؛ یعنی ارزیابی اثر بودجه‌ریزی به جای اثر مالیاتی به صورت تکی مهم است. استفاده از تجربیات کشورهای توسعه یافته در زمینه سیاست مالیاتی توسط کشورهای در حال توسعه، به دلیل تفاوت در سطوح درآمد سرانه، اندازه نسبی بخش کشاورزی، اندازه کسب و کار، اندازه نیروی کار در بخش غیررسمی و توانایی اجرای نظام مالیاتی در این دو گروه از کشورها باید با ارزیابی دقیق و همه‌جانبه و با احتیاط صورت پذیرد. در این زمینه، در قسمت قبل، توصیه‌هایی به کشورهای در حال توسعه به صورت کلی شده است؛ ولی هر کشوری به تنهایی وضعیت ویژه‌ای دارد که الزامات ویژه‌ای را نیز در مورد اصلاح نظام مالیاتی می‌طلبد. با وجود این به دلیل جهانی شدن بیش‌تر اقتصاد در روند زمانی، هماهنگی هرچه بیش‌تر کشورها در برخی از زمینه‌های مالیاتی توصیه می‌شود.

منابع و مآخذ

۱. وزارت امور اقتصادی و دارایی. «بررسی و اندازه گیری نسبت مالیاتی در ایران با نگاهی بر مشکلات نظام مالیاتی»، دفتر تحقیقات و سیاست های مالی معاونت امور اقتصادی، آذرماه ۱۳۸۱.
۲. وزارت امور اقتصادی و دارایی. «گزارش های مالی دولت»، سال های ۱۳۷۹، ۱۳۸۰ و ۱۳۸۱.
3. Heady, Christopher; "Tax Policy in Developing Countries: What Can be Learned from OECD Experience?", OECD , 2002.
4. Tanzi, V. and Zee, H., "Tax Policy for Developing Countries", IMF, 2001.
5. Tax Policy for Developing Countries, Background Paper for Seminar in NORAD, May 2004.
6. Practical Issues of Tax Policy and Tax Administration in Developing Countries, Seminar Organized Jointly by the World Bank Public Sector Group and the National Institute of Public Finance and Policy, New Delhi, March 2004 .
7. Emran, M. and Stiglitz, J., "On Selective Indirect Tax Reform in Developing Countries", First Draft: December 2000, (2002).