

سیاست مالیاتی

در کشورهای در حال توسعه

V. Tanzi, H. Zee

ترجمه: محمد علیمیرزایی

دستمزدهای کافی به مأموران مالیاتی و نیز مکانیزه کردن عملیات (و حتی تأمین خدمات پستی و تلفنی) وجود دارد و همچنین مؤدیان مالیات توانایی محدودی برای نگاهداری حسابهای خود دارند. در نتیجه، دولتها اغلب راه آسانتر یعنی برقراری نظامهای مالیاتی را که اجازه انتخاب راه حل‌های مقطعی به آنها می‌دهد، در پیش می‌گیرند و به برقراری نظامهای مالیاتی منطقی، بدون و اثربخش نمی‌پردازند.

سوم اینکه، به علت وجود ساختارهای غیررسمی اقتصادی در بیشتر کشورهای در حال توسعه و نیز به علت وجود محدودیتهای مالی، مراجع مالیاتی و آماری در تهیه و تنظیم آمارهای قابل اطمینان دچار مشکل می‌شوند. این کمبود اطلاعات مانع از این می‌شود

که سیاستگذاران تأثیر بالقوه تغییرات عمده در نظامهای مالیاتی را ارزیابی کنند. در نتیجه تغییرات جنبی، اغلب بر تغییرات عمده ساختاری ترجیح داده می‌شود، حتی هنگامی که تغییرات ساختاری آشکارا سودمندتر باشد. این امر ساختارهای مالیاتی غیراثربخش را تداوم می‌بخشد.

مشمول مالیات دشوار است. ضمن اینکه این کارگران درآمدهای خود را در فروشگاههای بزرگ که دارای سوابق روشنی از فروش و نگهداری موجودی خود هستند، خرج نمی‌کنند. در نتیجه، ابزارهای مدرن کسب درآمد، از قبیل



مالیات بر درآمد و مالیات بر مصرف، نقش کمی در این کشورها ایفا می‌کند و امکان رسیدن به سطح بالای درآمد مالیاتی برای دولت تقریباً ناممکن است.

دوم اینکه، ایجاد نظام اداری مالیاتی اثربخش، بدون وجود کارکنان تحصیلکرده و آموزش دیده دشوار است، چرا که معمولاً منابع محدودی برای پرداخت

چرا مالیات وجود دارد؟ تا زمانی که نظر بهتری ارائه نشود، پاسخ ساده این است که مالیات تنها ابزار عملی کسب درآمد برای تأمین مالی مخارج دولت است، مخارجی که برای تأمین کالا و خدمات بدان نیاز داریم. با این حال تدوین نظام

مالیاتی اثربخش و عادلانه به هیچ روی ساده نیست، به ویژه برای کشورهای در حال توسعه که در پی پیوستن به اقتصاد یکپارچه جهانی‌اند. نظام آرمانی مالیاتی در این کشورها باید مبالغ هنگفتی را بدون وامگیری اضافی توسط دولت فراهم کند و باید به تریبی عمل کند که باعث تضعیف فعالیت اقتصادی و انحراف از نظامهای مالیاتی سایر کشورها نشود.

کشورهای در حال توسعه، برای برقراری نظامهای مالیاتی اثربخش، با موانع دشواری روبه‌رو می‌شوند. نخست اینکه اغلب کارگران در این کشورها در بخش کشاورزی یا بنگاههای اقتصادی غیررسمی و کوچک مشغول به کار هستند و از آنجا که بندرت دستمزد ثابت دریافت می‌کنند، درآمدهای آنان در نوسان است و در بسیاری موارد نقدی (خارج از دفاتر) به آنها پرداخت می‌شود، بنابراین تعیین مبنایی برای درآمد

چهارم اینکه، درآمد در کشورهای در حال توسعه به صورت غیریکنواخت توزیع می‌شود. اگر چه کسب درآمد مالیاتی بالا در چنین شرایطی، مستلزم مطالبه مالیات سنگینتر از ثروتمندان در مقایسه با فقیران است، لیکن قدرت اقتصادی و سیاسی مؤدیان ثروتمند به آنها امکان می‌دهد که از اصلاحات مالی که موجب افزایش مالیات ایشان می‌شود، جلوگیری کنند. این امر گویای این است که چرا بیشتر کشورهای در حال توسعه دریافت مالیات بر درآمد اشخاص و مالیات بر دارایی را به کار نگرفته‌اند و چرا نظامهای مالیاتی آنها به پیشرفتهای رضایتبخش دست نمی‌یابد (به عبارت دیگر، به صورتی که ثروتمند، به نسبت مالیات بیشتری بپردازد).

در نتیجه، در کشورهای در حال توسعه، سیاست مالیاتی اغلب به جای اینکه به دنبال مطلوب باشد، صرفاً به اجرای ممکنها می‌پردازد. بنابراین جای تعجب نیست که چرا تئوری اقتصادی و خصوصاً فرهنگ بهینه‌سازی مالیات مطلوب، تأثیر نسبتاً کمی بر طراحی نظامهای مالیاتی در این کشورها دارد. در نتیجه نویسندگان این مقاله برای بررسی موضوع سیاستهای مالیاتی کشورهای در حال توسعه، بر مبنای تجربیات عملی و دست‌اول حاصل از اجرای توصیه‌های صندوق بین‌المللی پول نتیجه‌گیری می‌کنند. آنها این موضوعات را، هم از دیدگاه اقتصاد کلان (سطح و ترکیب درآمد مالیاتی) و هم از دیدگاه اقتصاد خرد (طراحی جنبه‌هایی از مالیاتهای خاص) بررسی می‌کنند.

سطح درآمد مالیاتی

چه سطحی از مخارج عمومی در کشورهای در حال توسعه برای سطح مفروضی از درآمد ملی مطلوب است؟ آیا دولت باید یک‌دهم از درآمد ملی را خرج کند یا یک سوم و یا یک دوم آن را؟ فقط هنگامی که به این سؤال پاسخ داده‌شد می‌توان سؤال بعدی را مطرح کرد که سطح ایده‌آل درآمد مالیاتی کجاست.

تعیین سطح مطلوب مالیات از لحاظ مفهومی برابر است با تعیین سطح مطلوب مخارج دولت. متأسفانه، ادبیات گسترده مربوط به تئوری مالیات مطلوب، رهنمودهای عملی کمی را در خصوص چگونگی ارتباط سطح مطلوب درآمد مالیاتی با سطح مطلوب مخارج دولت، ارائه می‌کند.

با این حال، یک جایگزین، رویکرد مبتنی بر آمار برای ارزیابی مناسب بودن سطح کل مالیات در کشورهای در حال توسعه است که شامل مقایسه سطح مالیات در یک کشور خاص با میانگین مالیات یک گروه از کشورهای در حال توسعه و کشورهای صنعتی، با در نظر گرفتن برخی تشابهات و تفاوت‌های این کشورهاست. این مقایسه نشان می‌دهد که سطح مالیاتی کشور، نسبت به سایر کشورها بالاتر از سطح میانگین است یا پایینتر. این نگرش آماری فاقد مبنای تئوریک است و سطح مالیاتی مطلوب در هیچ کشوری را نشان نمی‌دهد. آخرین اطلاعات نشان می‌دهد که سطح مالیات در کشورهای صنعتی بزرگ (اعضای سازمان همکاری و توسعه اقتصادی OECD) تقریباً ۲ برابر سطح مالیات در یک نمونه از کشورهای در حال توسعه است (۳۸ درصد از تولید ناخالص ملی در مقایسه با ۱۸ درصد).

توسعه اقتصادی اغلب موجب نیاز

تدوین نظام مالیاتی اثربخش و عادلانه به هیچ روی ساده نیست

بیشتر به درآمدهای مالیاتی برای تأمین مالی افزایش در مخارج عمومی می‌شود، ولی در همان حال به افزایش توانایی کشور در کسب درآمد می‌انجامد. آنچه بیش از سطح مالیات اهمیت دارد، چگونگی استفاده از درآمد است. با توجه به پیچیدگی فرایند توسعه، تردید وجود دارد که بتوان مفهوم سطح مالیات مرتبط با مراحل مختلف توسعه اقتصادی را

به نحو معنی‌داری در مورد هر کشور تعیین کرد.

ترکیب درآمد مالیاتی

در بررسی ترکیب درآمد مالیاتی، با تئوریهای اقتصادی روبرو می‌شویم. این موضوعات شامل مالیات بر درآمد به نسبت مصرف و کمتر از مصرف و نیز مالیات بر واردات در مقابل مالیات بر مصرف داخلی است. هم اثربخشی (اینکه آیا مالیات باعث افزایش یا کاهش رفاه کلی مؤدیان می‌شود) و هم عدالت (اینکه مالیات عادلانه دریافت شده است)، در این تجزیه و تحلیل جنبه محوری دارد.

این اعتقاد که دریافت مالیات از درآمد، در مقایسه با مالیات از مصرف، رفاه را کاهش می‌دهد مبتنی بر این واقعیت است که مالیات بر درآمد که دربرگیرنده مالیات حقوق و دستمزد و نیز مالیات سرمایه است، توانایی مؤدیان را برای پس انداز کاهش می‌دهد.

موضوع بعدی در انتخاب بین مالیات بر درآمد و مالیات بر مصرف شامل تأثیر نسبی آنها بر عدالت است. این‌گونه تصور می‌شود که مالیات بر مصرف ذاتاً حرکت رو به عقب بیشتری دارد (یعنی فشار بیشتری بر فقیران وارد می‌کند تا بر ثروتمندان) تا مالیات بر درآمد. شبهه‌هایی نیز بر این اعتقاد وجود دارد. ملاحظاتی تئوریک و عملی گویای آن است که در مورد نگرانیهای مربوط به عدالت از نظر شکل سنتی مالیات بر مصرف، احتمالاً غلو شده‌است و اینکه در مورد کشورهای در حال توسعه سعی در نشان دادن این مطلب است که مالیات بر مصرف به شکل امروزی ناکارآمد و از لحاظ اجرایی غیرعملی است.

در خصوص مالیات بر واردات، کاهش این نوع مالیات باعث افزایش رقابت با شرکت‌های خارجی می‌شود. علاوه بر اینکه کاهش محافظت از منابع داخلی در مقابل رقابت خارجی، نتیجه غیرقابل اجتناب و حتی هدف یک طرح آزادسازی تجارت است. کاهش درآمد بودجه‌ای نیز یک محصول فرعی ناخوشایند طرح است.

درآمد جبرانی قابل دسترس تقریباً همیشه شامل افزایش مالیات بر مصرف داخلی است. افزایش مالیات بر درآمد بندرت به عنوان یک انتخاب کارآمد هم در سیاست (به علت تأثیر منفی آن در سرمایه گذاری) و هم در اجرا (به علت اینکه بازده درآمدی آن دارای اطمینان کمتری از تغییرات مالیات بر مصرف است)، تلقی می شود.

اطلاعات موجود در مورد کشورهای صنعتی و در حال توسعه نشان می دهد که نسبت مالیات بر درآمد به مالیات بر مصرف در کشورهای صنعتی تقریباً به طور یکنواخت ۲ برابر نسبت آن در کشورهای در حال توسعه باقی مانده است. (یعنی، در مقایسه با کشورهای در حال توسعه، کشورهای صنعتی به نسبت ۲ برابر بیشتر از مالیات بر درآمد استفاده می کنند تا مالیات بر مصرف). اطلاعات موجود همچنین نشان دهنده تفاوت قابل توجهی در نسبت مالیات بر درآمد شرکتها به مالیات بر درآمد اشخاص است. در کشورهای صنعتی اشخاص ۴ برابر بیش از شرکتها مالیات می پردازند. تفاوت میان دو گروه از کشورها در درآمد دستمزد، پیچیدگی اجرای مالیات و قدرت سیاسی بخش ثروتمند جامعه اصلی ترین عوامل این اختلاف هستند. از طرف دیگر درآمد ناشی از مالیاتهای معاملات بر مراتب در کشورهای در حال توسعه بیش از کشورهای صنعتی است.

اگر چه ارائه رهنمودهای سیاستگذاری دستوری واضح، از طریق مقایسه های بین المللی، در خصوص ترکیب مالیات بر درآمد یا مصرف دشوار است، اما مقایسه نشان داده است که فرایند توسعه اقتصادی موجب تغییر ترکیب درآمد ناشی از مالیات بر مصرف به درآمد ناشی از مالیات بر درآمد اشخاص می شود.

به هر حال در هر زمان، مسئله مهم در سیاست مالیاتی کشورهای در حال توسعه چیزی فراتر از این نیست که ترکیب مطلوب مالیات چگونه تعیین شود، پیامدهای اقتصادی (برای اثربخشی و عدالت) چنین تغییر ترکیبی ارزیابی شود

و در شرایط بدتر شدن وضع فقرا، اقدامات جبرانی از طریق تغییر در ترکیب اجرا گردد.

انتخاب نظام مالیاتی صحیح

در کشورهای در حال توسعه که نیروهای بازار در تخصیص منابع سهم بسزایی دارند، طرح نظام مالیاتی باید تا حد امکان بیطرف باشد تا دخالت در تخصیص منابع به حداقل برسد. نظام مالیاتی همچنین باید دارای خط مشی های اجرایی شفاف و ساده باشد. به نحوی که عدم اجرای آن طبق طراحی اولیه، آشکار گردد.

مالیات بر درآمد اشخاص

هر بحثی در مورد مالیات بر درآمد اشخاص در کشورهای در حال توسعه با این نظر آغاز می شود که مالیات در اغلب این کشورها بازدهی نسبتاً کمی از نظر درآمدی دارد و تعداد افراد مشمول این مالیات (مخصوصاً) در بالاترین نرخ

**نبود آمارهای قابل اطمینان
مانع از این می شود
که سیاستگذاران
تأثیر مالیاتها را ارزیابی کنند**

حاشیه ای) کم است. ساختار نرخ مالیات بر درآمد اشخاص مشخص ترین ابزار در دسترس سیاستگذاری اکثر دولتها در کشورهای در حال توسعه برای انجام تعهدات خود به منظور رسیدن به عدالت اجتماعی و در نتیجه به دست آوردن حمایت سیاسی است. کشورها غالباً اهمیت زیادی برای تصاعدی نگهداشتن این نوع مالیات، از طریق به کارگیری چندین نرخ طبقه ای قائل می شوند و برای اصلاح کاهش تعداد این طبقات تمایلی نشان نمی دهند.

در اغلب موارد، کارآمد بودن نرخ تصاعدی به دلیل معایبهای بالای اشخاص و کثرت سایر معایبها و تخفیف در مالیات اشخاص با درآمد بالا (به عنوان مثال، معافیت سود سرمایه ای از مالیات، تخفیف قابل توجه بابت هزینه های درمانی

و تحصیلی و دریافت مالیات کم از درآمد مالی) خنثی می شود. معافیت مالیاتی از طریق تخفیف مضر است. چون این تخفیفها نوعاً در طبقات مالیاتی بالاتر افزایش می یابد. تجربیات به نحو قانع کننده ای اشاره به این دارند که نرخ موثر تصاعدی را می توان با کاهش میزان نرخ اسمی تصاعدی و تعداد طبقات و کاهش معافیتها و تخفیفها بهبود بخشید. در واقع، رسیدن به عدالت معقول نیاز به چیزی بیشتر از تعدادی نرخ طبقاتی برای ساختار مالیات بر درآمد اشخاص ندارد. اگر محدودیتهای سیاسی از تجدید ساختار منطقی نرخها جلوگیری کند، کماکان می توان از طریق اعتبار مالیاتی که همان مزایا را برای مودیان مالیاتی دارد، به عدالت مالیاتی دست یافت.

گاه نرخهای حاشیه ای مالیات بالا بر چنان سطوح بالایی از درآمد اعمال می شود که درآمد کمی مشمول آن نرخها می گردد و لذا اثربخشی مزبور کاهش می یابد. در برخی کشورهای در حال توسعه، درآمد مؤدی باید صدها برابر درآمد هر سهم باشد تا مشمول بالاترین نرخ شود.

بعلاوه، در برخی کشورها، بالاترین نرخ حاشیه ای مالیات بر درآمد اشخاص در حد قابل توجهی، بیش از مالیات بر درآمد شرکتهاست و در نتیجه انگیزه قوی در مؤدیان ایجاد می شود تا صرفاً به دلایل مالیاتی، امور تجاری خود را در قالب شرکت انجام دهند. حرفه ایها و بازرگانان می توانند در فرصت مناسب با ایجاد هزینه، سود را کاهش دهند و بدین ترتیب دائماً از بالاترین مالیات بر درآمد اشخاص فرار کنند. تأخیر در مالیات، در واقع فرار از مالیات است. بنابراین سیاست مالیاتی خوب آن است که نرخ حاشیه ای مالیات بر درآمد اشخاص تفاوت عمده ای با مالیات بر درآمد شرکتها نداشته باشد.

علاوه بر موضوع معافیتها و کسورات که موجب کم شدن مبنای درآمد و خنثی شدن کارآمدی نرخهای تصاعدی می شود، ساختار مالیات بر درآمد اشخاص در بسیاری از کشورهای در حال توسعه با نقض جدی دو اصل اساسی یک سیاست

**در کشورهای در حال توسعه،
سیاست مالیاتی اغلب به جای
این که به دنبال مطلوب باشد،
تنها به اجرای ممکنها
می پردازد**

ساختار سیستمهای استهلاک کشورهای در حال توسعه، نکات زیر دارای اهمیت است:

- طبقه بندی داراییها به سه یا چهار طبقه کافی است. برای مثال، گروه بندی داراییهای با عمر زیاد، مانند ساختمانها از یک طرف و داراییهای با عمر کم مانند کامپیوترها از طرف دیگر و وجود یک یا دو طبقه در بین این دو گروه.
- فقط یک نرخ استهلاک برای هر گروه به کار رود.

• به منظور جبران نبود مکانیزی برضد تورم، در اغلب نظامهای مالیاتی، نرخهای استهلاک معمولاً بیشتر از عمر واقعی داراییهای مربوط در نظر گرفته شود.

• در زمینه های اجرایی، روش نزولی بر روش خط مستقیم ارجحیت دارد. روش نزولی، یک کاسه کردن همه داراییها در طبقه مربوط به همان دارایی و محاسبه اتوماتیک سود و زیان سرمایه ای حاصل از واگذاری داراییها را مجاز سازد و بنابراین الزامات دفترداری را ساده می کند.

مالیات ارزش افزوده، مالیات غیرمستقیم و

تعرفه های مالیاتی

در حالی که مالیات ارزش افزوده از سوی اکثر کشورهای در حال توسعه پذیرفته شده است، اغلب در یک یا چند جنبه کامل نیست. بخشهای مهم زیادی که اغلب خدماتی یا بخشهای عمده فروشی و خرده فروشی هستند از شمول مالیات بر ارزش افزوده خارج شده اند یا مکانیزم اعتباری بسیار محدود است (یعنی تأمین اعتبار برای مالیات بر ارزش افزوده و ورودیها یا با تأخیر همراه است یا مورد پذیرش قرار نمی گیرد) مخصوصاً هنگامی که کالاهای سرمایه ای مدنظر باشند. در حالی که مالیات زیادی از استفاده کننده نهایی دریافت می شود، از مزایای مالیات بر ارزش افزوده در مرحله اول استفاده نمی شود. اصلاح چنین محدودیتهایی برای طراحی و اجرای مالیات بر ارزش افزوده باید به عنوان

شناخته شده مالیات مضاعف را ایجاد می کند. برای سادگی در اجرا، به بسیاری از کشورهای در حال توسعه توصیه می شود که یا سود سهام را از مالیات بر درآمد اشخاص معاف کنند یا به نرخ نسبتاً پایینی مشمول مالیات نمایند، مثلاً از طریق کسر مالیات مقطوع نهایی به همان نرخی که نسبت به درآمد بهره اعمال می شود.

مالیات بر درآمد شرکتها

موضوع سیاست مالیاتی مربوط به مالیات بر درآمد شرکتها گسترده و پیچیده است، اما مخصوصاً برای کشورهای در حال توسعه بحث نرخهای چندگانه بر مبنای بخشهای مختلف و طرح غیرمنسجم سیستم استهلاک مطرح است. کشورهای در حال توسعه به نسبت کشورهای صنعتی، بیشتر مستعد استفاده از نرخهای چندگانه در بخشهای مختلف (شامل معافیت کامل برای بخشهایی خاص) هستند که این امر احتمالاً به علت قوانین رژیمهای اقتصادی گذشته و تاکید آنها بر نقش دولت در تخصیص منابع است. چنین اعمالی برای عملکرد مناسب نیروهای بازار مضر است (یعنی تخصیص منابع به بخشها، با وجود نرخهای مالیاتی مختلف منحرف می شود). خصوصاً در صورت واقعی بودن تعهد دولت به اقتصاد آزاد (بازار)، اعمال مزبور غیرقابل دفاع است. بنابراین یکسان کردن نرخهای مالیات بر درآمد شرکتها یک اولویت است.

منظور نمودن هزینه استهلاک قابل قبول برای داراییهای مشهود به منظور مقاصد مالیاتی، عنصر ساختاری مهمی برای تعیین هزینه سرمایه و سودآوری سرمایه گذاری است. مهمترین اشکالات سیستمهای استهلاک در کشورهای در حال توسعه شامل طبقه بندیهای متعدد، دارایی و نرخهای استهلاک متعدد، نرخهای استهلاک بسیار پایین و ساختاری از نرخهای استهلاک است که با میزان نامرغوب شدن طبقات مختلف دارایی سازگاری ندارد. اصلاح این نواقص در سیاستهای مالیاتی کشورها نیز باید در اولویت بالایی قرار گیرد. برای تجدید

مالیاتی خوب، یعنی **تقارن و جامعیت**، آسیب می بیند (البته بدون اشاره به اینکه یک سیاست مالیاتی خوب باید همچنین مبتنی بر اصول عمومی بیطرفی، عدالت و سادگی باشد). اصل تقارن به این موضوع اشاره دارد که برای مقاصد مالیاتی، با درآمدها و زیانهای هر منبع مالیاتی برخورد مشابهی صورت گیرد. اگر درآمدها مشمول مالیات گردد، زیانها نیز باید قابل کسر باشد. اصل جامعیت مربوط به آن است که هر جریان درآمدی باید در نقطه ای در دام مالیاتی، گرفتار شود. برای مثال، اگر یک پرداخت برای دریافت کننده، از مالیات معاف باشد، نباید به عنوان هزینه قابل کسر پرداخت کننده باشد. نقض این اصول عمدتاً منجر به انحراف و عدم رعایت عدالت می شود.

برخورد مالیاتی با درآمد مالی در همه کشورها مسئله ساز است. دو نظریه رایج در خصوص نحوه برخورد با مالیات بهره و سود سهام در کشورهای در حال توسعه به شرح زیر است:

الف) در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، درآمد بهره، اگر اساساً مشمول مالیات گردد، به عنوان یک مالیات تکلیفی مقطوع، به نرخی بسیار پایین تر از بالاترین نرخ حاشیه ای مالیات بر درآمد اشخاص و شرکتها مشمول مالیات می شود. برای مؤدیانی که عمدتاً درآمد حقوق و دستمزد دارند، این یک مصالحه قابل قبول بین صحت در تئوری با قابلیت اجرا در عمل است. اما برای آنها که درآمد تجاری دارند، نرخ مالیات پایین نسبت به درآمد بهره، همراه با قابلیت کسر کامل هزینه بهره، بدین معنی است که صرفه جویی مالیاتی عمده ای را می توان از طریق معاملات نسبتاً مشخص خرید و فروش همزمان یک کالا، در بازارهای مختلف انجام داد.

بنابراین، دقت در به کارگیری مالیات مقطوع نهایی نسبت به درآمد بهره اهمیت دارد. اگر مؤدی درآمد تجاری داشته باشد، مالیات مقطوع نهایی نباید استفاده شود.

ب) برخورد مالیاتی با سود سهام، موضوع

اولویت برای کشورهای در حال توسعه تلقی شود.

برخی از کشورهای در حال توسعه (مانند بسیاری از کشورهای سازمان همکاری و توسعه اقتصادی) دو یا چند نرخ مالیات بر ارزش افزوده را پذیرفته‌اند. اگر چه نرخهای چندگانه از نظر سیاسی ظاهراً برای اهداف عدالتی جذابتر است (با اینکه لزوماً در عمل این گونه نیست) ولی هزینه اجرایی آن در کشورهای در حال توسعه بیش از کشورهای صنعتی است. هزینه سیستم نرخهای چندگانه باید به دقت بررسی شود.

چشمگیرترین نقص نظامهای مالیات غیرمستقیم در کشورهای در حال توسعه پوشش کلی نامناسب محصولات، اغلب به دلیل مقاصد درآمدی است. همان گونه که مشخص است، منطبق اقتصادی مالیاتهای غیرمستقیم با مالیات بر مصرف تفاوت بسیار دارد. در حالی که دومی بر مبنای حداکثر کردن درآمد و به حداقل رساندن انحرافات است، اولی بیشتر انتخابی است و عمدتاً مربوط به محدود کالاهایی است که برای جامعه خروجی منفی دارد ولی اشخاص در سطح وسیعی حاضر به پرداخت برای تحصیل آنها هستند. کالاهایی که مشمول مالیات غیرمستقیم هستند (برای مثال توتون، الکل، محصولات نفتی و وسایل نقلیه موتوری) محدود و اغلب نسبت به تقاضا بدون انعطافند. یک نظام مالیاتی غیرمستقیم خوب آن است که به صورت یکنواخت از یک مبنای محدود و با هزینه‌های اجرایی نسبتاً کمی ایجاد درآمد کند.

کاهش تعرفه‌های وارداتی به عنوان قسمتی از برنامه کلی آزادسازی تجارت مسئله‌ای اصلی است که اغلب کشورهای در حال توسعه با آن مواجهند. در این خصوص، دو موضوع باید به دقت مورد بررسی قرار گیرد: اول اینکه کاهش تعرفه‌های وارداتی نباید باعث تغییرات ناخواسته در میزان حمایت نسبی موثر از بخشها شود. یک راه ساده برای اطمینان از اینکه نتایج ناخواسته به وجود نخواهد

آمد این است که در صورت نیاز به تغییر نرخ، نرخهای اسمی به یک نسبت یکنواخت کاهش یابند. دوم اینکه کاهش تعرفه‌های اسمی ممکن است با کاهش کوتاهمدت درآمد همراه باشد. با یک استراتژی روشن که در آن ابزار جداگانه جبرانی در نظر گرفته شده باشد می‌توان از این کاهش درآمد اجتناب کرد. اول به وسیله کاهش محدوده معافیتها در نظام مالیات غیرمستقیم و سپس جبران کاهش تعرفه‌های واردات مشمول مالیات غیرمستقیم به وسیله افزایش معادل آن در نرخهای مالیات غیرمستقیم و نهایتاً تعدیل نرخ مالیات مصرف عمومی (مثل مالیات بر ارزش افزوده) برای کسب درآمد مورد نیاز باقیمانده.

ساختار مالیات بر درآمد اشخاص در بسیاری از کشورهای در حال توسعه با نقض جدی دو اصل اساسی یک سیاست مالیاتی خوب، یعنی تقارن و جامعیت، آسیب می‌بیند

انگیزه‌های مالیاتی

در حالی که اعطای انگیزه‌های مالیاتی برای رشد سرمایه‌گذاری در کشورهای دنیا امری متداول تلقی می‌شود، شواهد حاکی از آن است که کارآمدی آنها در جذب سرمایه‌گذاری بیشتر، یعنی بالاتر و ماورای حدی که بدون وجود انگیزه‌ها وجود می‌داشت، مورد تردید است. از آنجا که انگیزه‌های مالیاتی به وسیله شرکت‌های موجود با تغییر نام خود و تجدید سازمان ظاهری مورد سوءاستفاده قرار می‌گیرد، کاهش درآمدی آن بالاست. بعلاوه، سرمایه‌گذاران خارجی که هدف اولیه اکثر انگیزه‌های مالیاتی‌اند، برای ورود به یک کشور بر مبنای همه عوامل (مانند منابع طبیعی، ثبات سیاسی، سیستمهای مقرراتی شفاف، زیرساختها و نیروی

کارماهر) تصمیمگیری می‌کنند و لذا انگیزه‌های مالیاتی مهمترین عامل شمرده نمی‌شود. همچنین به علت اینکه مزیت اصلی انگیزه‌های مالیاتی ممکن است متعلق به سرمایه‌گذار نباشد و به خزانه کشورش برگردد، از نظر ارزش برای سرمایه‌گذار مورد تردید است. این امر زمانی اتفاق می‌افتد که مالیات درآمد اضافی به دست آمده توسط کشور سرمایه‌گذار دریافت می‌شود.

انگیزه‌های مالیاتی زمانی توجیه‌پذیر است، که بعضی از موارد شکست بازار، و اغلب موارد خارجی (پیامدهای اقتصادی) بیش از امتیاز خاص یک انگیزه مالیاتی مطرح باشد. برای مثال انگیزه‌هایی به منظور ارتقای صنایع با تکنولوژی بالا، که قول اعطای تأمین عوامل خارجی مثبت عمده به سایر بخشهای اقتصادی می‌دهند، معمولاً قانونمند می‌شوند. به هر حال قابل قبول‌ترین حالت برای اعطای انگیزه‌های هدفدار رفع نیازهای توسعه منطقه‌ای در این کشورهاست. با وجود این، همه انگیزه‌ها برای نیل به چنین اهدافی مناسب نیستند و برخی، هزینه‌های بیشتری نسبت به بقیه دارند. متأسفانه، اغلب انواع انگیزه‌های مورد استفاده در کشورهای در حال توسعه، سودمندی کمی دارند.

معافیت زمانی مالیاتی

در میان همه انواع انگیزه‌های مالیاتی، معافیت زمانی مالیاتی (معافیت از پرداخت مالیات برای یک دوره زمانی مشخص) از معمولترین آنها در کشورهای در حال توسعه است. این نوع معافیت اگر چه از نظر اجرایی ساده است، دارای نواقص زیادی است. اول، با در نظر گرفتن معافیت سودها بدون توجه به مبلغ، معافیت زمانی مالیاتی به نفع سرمایه‌گذارانی است که انتظار کسب سود بالایی دارند و حتی بدون توجه به این انگیزه هم سرمایه‌گذاری می‌کنند. دوم، معافیت زمانی مالیاتی انگیزه قوی برای خودداری از پرداخت مالیات فراهم می‌کند؛ به این صورت که شرکت‌های مشمول مالیات می‌توانند وارد مبادلات

اقتصادی با شرکتهای معاف از مالیات شوند و از طریق انتقال قیمتگذاری، سود را منتقل کنند (برای مثال، پرداخت اضافی به شرکتهای دیگر بابت کالاهای خریداری شده و دریافت پورسانت). سوم، دوره معافیتهای زمانی مالیاتی موجب سوءاستفاده سرمایه‌گذاران از طریق طراحی مجدد سرمایه‌گذاری فعلی به‌عنوان سرمایه‌گذاری جدید می‌شود (برای مثال، بستن و راه‌اندازی مجدد یک پروژه با نام جدید ولی مالکیت قبلی). چهارم، مرزبندی زمانی معافیت مالیاتی زمانی باعث جذب پروژه‌های کوتاهمدت می‌شود که مانند پروژه‌های درازمدت برای اقتصاد مزیت ندارد. و پنجم، کاهش درآمدی معافیت زمانی مالیاتی برای بودجه‌بندی شفاف نیست، مگر اینکه شرکتها ملزم به تنظیم فرمهای مالیاتی شوند. در چنین وضعیتی، دولت باید برای اجرای مالیاتی که درآمدی ندارد منابع زیادی صرف کند و شرکتها مزیت سروکار نداشتن با مقامات مالیاتی را از دست می‌دهند.

اعتبار مالیاتی و ارفاق مالیاتی سرمایه‌گذاری
در مقایسه با معافیت زمانی مالیاتی، اعتبار مالیاتی و ارفاق مالیاتی سرمایه‌گذاری دارای چندین مزیت است. آنها به نسبت معافیت زمانی مالیاتی برای ارتقای انواع خاصی از سرمایه‌گذاری مناسب‌تر و کاهش درآمدها شفافتر و کنترل آنها ساده‌تر است. روشی ساده و کارآمد و اجرایی برای یک سیستم اعتبار مالیاتی، تعیین مبلغ اعتبار برای یک شرکت واجد شرایط و **نگهداری** این مبلغ در یک حساب خاص مالیاتی از نظر دفترداری است. در تمام جوانب دیگر، شرکت به صورت یک مؤدی مالیاتی عادی تلقی می‌شود که کلیه مقررات مالیاتی از جمله ارائه اظهارنامه‌های مالیاتی برای او ضرورت است. تنها تفاوت این است که بدهی مالیات بر درآمد آن از محل اعتبار برداشت شده از حساب مالیاتی پرداخت خواهد شد. بدین ترتیب اطلاعات همواره در بودجه درآمدی و مبلغ اعتبار مالیاتی باقیمانده برای شرکت در دسترس است.

سیستم ارفاق مالیاتی سرمایه‌گذاری نیز از نظر اجرایی مشابه روش اعتبارات مالیاتی است و نتایج مشابهی را به دست می‌دهد. دو نقطه ضعف چشمگیر در رابطه با اعتبارات مالیاتی و ارفاق مالیاتی سرمایه‌گذاری مطرح است. اولاً این انگیزه‌ها انتخاب را به نفع تهیه‌داراییهای سرمایه‌ای با عمر کوتاه تغییر می‌دهند. زیرا اعتبار و ارفاق مالیاتی بیشتر، هر بار با جایگزینی یک دارایی در دسترس خواهد بود. دوم اینکه، شرکتهای واجد شرایط از طریق خرید و فروش داراییهای یکسان به منظور دریافت اعتبار و ارفاق مالیاتی در چند نوبت از طریق ایفای نقش یک نماینده خرید برای شرکتهایی که واجد شرایط نیستند سوءاستفاده می‌کنند. برای به حداقل رساندن این مخاطرات گزینش تدبیرهای حفاظتی ضروری است.

نرخهای مالیات بر درآمد شرکتها یک اولویت خاص است

استهلاک تسریعی

ایجاد انگیزه‌های مالیاتی به‌وسیله استهلاک تسریعی دارای کمترین نواقص مربوط به معافیت زمانی مالیاتی و تمامی نقاط قوت اعتبارات مالیاتی و ارفاق مالیاتی سرمایه‌گذاری است و نیز باعث از بین رفتن نقطه ضعف مورد دوم می‌شود. از آنجا که این روش موجب فزونی استهلاک مازاد بر بهای تمام‌شده آن نمی‌شود، تغییرات اندکی به تبع داراییهای کوتاهمدت صورت می‌گیرد. بعلاوه، روش استهلاک تسریعی دو مزیت دیگر هم دارد؛ اولاً، از آنجا که درآمدهای از دست رفته (در مقایسه با به‌کارگرفتن روش تسریعی) در سالهای اول، حداقل در سالهای بعد عمر دارایی باز یافت می‌شود، لذا عموماً دارای کمترین کاهش درآمدی است. دوم اینکه، اگر این روش فقط به صورت موقت مورد استفاده قرار گیرد، موجب سرمایه‌گذاریهای عظیم

کوتاهمدت می‌شود.

یارانه‌های سرمایه‌گذاری

اگر چه یارانه‌های سرمایه‌گذاری (تأمین وجوه عمومی برای سرمایه‌گذاریهای خصوصی) دارای مزیت هدفگذاری آسانند، اما عموماً مسئله‌سازند. این یارانه‌ها دربرگیرنده مخارج خارج از لیست است که توسط دولت به صورت علی‌الحساب پرداخت می‌شود و به اندازه سرمایه‌گذاریهای سودآور به سرمایه‌گذاریهای غیرموفق نیز کمک می‌شود. بنابراین بندرت استفاده از یارانه‌های سرمایه‌گذاری توصیه می‌شود.

انگیزه مالیاتی غیرمستقیم

انگیزه مالیاتی غیرمستقیم، مانند معافیت مواد اولیه و کالاهای سرمایه‌ای از مالیات بر ارزش افزوده، در معرض سوءاستفاده بوده و مطلوبیت آنها مورد تردید است. معافیت از تعرفه‌های وارداتی مواد خام و کالاهای سرمایه‌ای به منظور توسعه صادرات تا حدی دارای توجیه بیشتری است. البته مشکل این نوع معافیت، نبود اطمینان از مصرف کالاهای خریداری معاف برای مقاصد مورد نظر است. تشکیل مناطق تولید صادراتی که مرزهای آن توسط گمرک کنترل می‌شود، اگر چه کاملاً قابل اطمینان نیست، ولی برای جلوگیری از این نوع سوءاستفاده مفید است.

مکانیزمهای محرکی

مکانیزمهایی که به‌وسیله آنها می‌توان انگیزه مالیاتی را ایجاد کرد یا خودکارند و یا صلاحیدید. مکانیزم محرکی خودکار امکان می‌دهد چنانچه یک سرمایه‌گذاری به روشنی به ضوابط مشخص شده‌ای برسد، به‌طور خودکار مشمول ارفاق گردد. برای مثال انجام سرمایه‌گذاری با حداقل مبلغ در یک بخش اقتصادی را می‌توان نام برد. وظیفه مقامات مسئول تنها اطمینان از احراز ضوابط تعیین شده است. مکانیزم محرکی صلاحیدید شامل تایید یا نفی استفاده از ارفاق بر مبنای قضاوت نظری، بدون هرگونه معیار اسمی از پیش تعیین شده توسط مقامات اعطا کننده

ارفاق است. از دید مقامات مسئول، مکانیزم محرکی صلاح‌دیدی ممکن است نسبت به نوع خودکار آن برتری داشته باشد، چون انعطاف‌پذیری بیشتری فراهم می‌کند. البته به دلیل مشکلات گوناگون مرتبط با موضوع صلاح‌دید، خصوصاً "نبود شفافیت در فرایند تصمیم‌گیری، که خود ممکن است موجب تشویق رشوه‌خواری یا سهم‌خواهی گردد، مزیت پیشگفته احتمالاً" تحت تأثیر قرار می‌گیرد. نگرانی دیگر در مورد مکانیزم محرکی خودکار، نبود صلاح‌دید در اجرای موارد استثنایی است. اقدام تأمینی بهتر آن است که ضوابطی بسیار دقیق و تا حد امکان با جزئیات بیشتر تدوین شود تا ارفاق تنها به سرمایه‌گذارهایی تعلق گیرد که به بالاترین اهداف و استانداردهای از پیش تعیین شده برسند. برای توازن، توجه می‌شود که عامل صلاح‌دیدی در فرایند اعطای ارفاق به حداقل رسانده شود.

نتیجه‌گیری

اتریشی اقتصادی بودن تأمین انگیزه‌های مالیاتی جهت افزایش سرمایه‌گذاری عموماً "سؤال برانگیز است. بهترین استراتژی برای ارتقای پایدار سرمایه‌گذاری آن است که چارچوب قانونی و مقرراتی با ثبات و شفاف تهیه و نظام مالیاتی همگام با معیارهای بین‌المللی ایجاد شود. برخی اهداف، از قبیل آنهایی که موجب تشویق و توسعه منطقه‌ای می‌شود، به‌عنوان مبنایی برای اعطای انگیزه‌های مالیاتی، توجیه‌پذیرتر از سایر اهداف است. تمام انگیزه‌های مالیاتی به‌طور مساوی کارآمد نیستند. استهلاک تسریعی در مقایسه بیشترین کارایی را دارد و پس از آن اعتبارات مالیاتی و ارفاقی مالیاتی سرمایه‌گذاری قرار دارد. معافیت زمانی مالیاتی و یارانه‌های سرمایه‌گذاری در رده حداقل کارایی هستند. به‌عنوان یک قاعده کلی، باید از تشویق‌های مالیاتی غیرمستقیم پرهیز کرد و اجازه اعطای ارفاق‌های مالیاتی باید به حداقل برسد.

مشکلات سیاست مالیاتی در کشورهای در حال توسعه

کشورهای در حال توسعه که به‌دنبال یکپارچگی کامل در اقتصاد جهانی هستند، چنانچه بخواهند نقش دولتی نزدیکتر به کشورهای توسعه یافته را ایفا کنند، احتمالاً "نیازمند سطح مالیاتی بالاتر هستند که به‌طور متوسط درآمد مالیاتی را دو برابر کند. کشورهای در حال توسعه نیازمند کاهش سریع در اتکای خود به مالیات‌های تجارت خارجی، خصوصاً از طریق افزایش درآمد از محل مالیات بر درآمد اشخاص هستند، بدون اینکه همزمان ناامیدی اقتصادی ایجاد شود. برای غلبه بر این مشکلات، سیاست‌گذاران این کشورها باید اولویت‌های سیاست خود را درست به‌کارگیرند و توافق سیاسی برای اجرای اصلاحات لازم داشته باشند. واحدهای اجرایی باید در حدی قوی شوند که بتوانند با تغییرات مورد نیاز در سیاست همراه شوند.

این اعتقاد که

دریافت مالیات از درآمد،

در مقایسه با مالیات از مصرف،

رفاه را کاهش می‌دهد

مبتنی بر این واقعیت است که

مالیات بر درآمد

که دربرگیرنده مالیات حقوق و

دستمزد و نیز مالیات سرمایه

است،

توانایی مؤدیان را برای

پس‌انداز

کاهش می‌دهد.

به‌موازات کاهش موانع تجاری و افزایش قابلیت انتقال سرمایه، تدوین سیاست مالیاتی درست، مشکلات عمده‌ای برای کشورهای در حال توسعه ایجاد می‌کند. نیاز به جایگزین کردن مالیات‌های

تجارت خارجی با مالیات‌های داخلی با نگرانی‌های فزاینده در خصوص تحریف سود توسط سرمایه‌گذاران خارجی همراه خواهد شد. به‌نحوی که پیش‌بینی‌های ناقص موجود در قانون‌های مالیاتی، در مقابل سوءاستفاده‌های مالیاتی و همچنین آموزش فنی ناکافی حساب‌رسان مالیاتی در بسیاری از کشورهای در حال توسعه در حال حاضر قادر به جلوگیری از آنها نیست. بنابراین تلاشی هماهنگ برای از بین بردن این نواقص، از بیشترین فوریت برخوردار است.

رقابت مالیاتی یکی دیگر از موضوعات بحث‌انگیز در دنیایی از آزادی نقل و انتقال سرمایه است. اثربخشی انگیزه‌های مالیاتی، در غیاب سایر ضروریات، بسیار سؤال‌برانگیز است. یک سیستم مالیاتی مملو از چنین انگیزه‌های مالیاتی به‌نحو اجتناب‌ناپذیری، زمینه‌های مناسب برای فعالیتهای رانت‌جویانه فراهم می‌کند. برای اینکه بازارها، رو به رشد و متکی به ریشه‌های صحیح گردند، به کشورهای در حال توسعه توصیه می‌شود که از اتکا به انگیزه‌های مالیاتی با هدفی ضعیف، به‌عنوان ابزار اصلی برای افزایش سرمایه‌گذاری خودداری کنند.

سرانجام، مالیات‌های بر درآمد اشخاص سهم‌ناچیزی در کل درآمد مالیاتی در بسیاری از کشورهای در حال توسعه دارد. جدا از ملاحظات ساختاری، سیاستی و اجرایی، سهولت سرمایه‌گذاری درآمد دریافتی اشخاص در خارج به‌نحو قابل‌ملاحظه‌ای به این امر کمک می‌کند. بنابراین دریافت مالیات از این درآمد بحث‌ه‌راس‌آوری در کشورهای در حال توسعه است. این امر خصوصاً در تعدادی از کشورهای آمریکای لاتین مشکل‌ساز بوده است که به‌نحو گسترده‌ای دریافت مالیات از درآمد مالی را به‌منظور تشویق نگهداری سرمایه مالی در کشور متوقف کرده‌اند.

منبع: