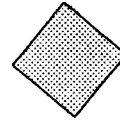


اصلاح نظام مالیاتی



● نوشته دکتر علی رشیدی

چکیده

نظام مالیاتی در کشورهای در حال توسعه هزینه بالایی را به جامعه تحمیل می‌کند، کارایی کم، هزینه وصول بالا، اتلاف وقت مؤدیان و کارکنان و میزان وصولی کم و انحراف تخصیص بهینه منابع از جمله خصایص این نظام است.

اصلاح نظام مالیاتی باید به مثابه بخشی از اصلاح نظام مالی و هسته اصلی سیاستهای تثبیت و تعدیل اقتصادی مورد توجه قرار گیرد و یکی از ابزارهای سیاست توسعه کشور باشد. کوچک کردن ساختار حکومت و کارآمد کردن آن از طریق کاستن از مخارج دولت، ضرورت اخذ مالیات را کم می‌کند و گامی در راستای منطقی کردن، عادلانه کردن و قابل دوام کردن سیاستهای تثبیت است.

دور شدن از مالیاتهای غیرمستقیم، دور شدن از تکیه بر مالیات بر حقوقها و دستمزدها و مالیات بر شرکتها و در مقابل وسیعتر کردن پایه سیستم مالیاتی از راه تکیه بر مالیات بر مصرف و مالیات بر ارزش افزوده (VAT) از ضروریات اصلاح نظام مالیاتی است. در نظام اصلاح شده باید نرخهای مالیاتها منطقی، معافیتها کمتر، سازمان وصول کارآمدتر و بار مالیاتی طبقات فقیر سبکتر و مبارزه با فساد اداری و فرار از پرداخت مالیات شدیدتر باشد.

برنامه اصلاح نظام مالیاتی نباید وارداتی باشد و باید بر پایه واقعیات هر کشور و با بهره‌گیری از عملکردها و موفقیتها و شکستهای سایر کشورها طراحی شود و به دست افراد معتقدی که نفعی در ادامه وضع موجود ندارند و به کمک کلیه وسایل و ابزار فنی و تکنولوژیکی و اطلاع رسانی کشور به مورد اجرا گذاشته شود.

بخشی از تعدیل ساختاری برای کاهش انحراف شدید انگیزه‌های اقتصادی و عدم کارایی و تخصیص نامتناسب منابع که از آن ناشی می‌شود و دوم، اصلاح مالیاتی همراه با کاستن از میزان مخارج دولت، به عنوان بخشی از کوششهای تثبیت اقتصادی با روشی که تا حد امکان منطقی و غیرانحرافی، عادلانه و قابل دوام باشد و برای دولت درآمد ایجاد کند.

در هر کشور نحوه مالیات‌بندی (هم از نظر سطح و هم از نظر ترکیب) به دلایل اقتصادی، فرهنگی، تاریخی با دیگر کشورها متفاوت است. در ممالک در حال توسعه نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی (GDP) عموماً بین ۱۵ تا ۲۰ درصد است. در حالی که این نسبت در ممالک صنعتی حدود ۳۰ درصد می‌باشد. نسبت مخارج عمومی به تولید ناخالص داخلی در ممالک در حال توسعه بین ۲۰ تا ۳۰ درصد است در حالی که در ممالک صنعتی این نسبت به طور متوسط بیش از ۳۰ درصد است. ممالک در حال توسعه شدیداً متکی به مالیات بر کالاها و خدمات مخصوصاً وابسته به مالیات بر تجارت هستند. اختلاف قابل ملاحظه دیگر بین ممالک در حال توسعه و ممالک صنعتی این است که ممالک در حال توسعه بیشتر متکی به مالیات بر شرکتها در مقایسه با مالیات بر درآمد شخصی هستند و قبول مالیات بر درآمد شخصی در اقتصادهای مبتنی بر کشاورزی و وجود بخشهای غیرمتشکل عمده کار مشکلی است.

یک نظام مالیاتی با طراحی ناقص و طرز کار غیرصحیح مسائلی را بوجود می‌آورد که حل آنها به عهده طرح اصلاح نظام مالیاتی است.

درآمد غیرکافی: در کلیه اقتصادها سطح مناسب مالیاتها به چند عامل استراتژیک به شرح زیر مرتبط است.

۱- فوایدی که از خرج پول توسط برنامه‌های دولت عاید جامعه می‌شود،

اجتماعی از طرف دولت است. هدفهای ثانویه نظام مالیاتی، توزیع مجدد درآمد و جبران کاستیهای نظام بازار است. باید توجه داشت که وضع اخذ مالیات همیشه هزینه دارد. بعضی از این هزینه‌ها مستقیم است و صرف جمع‌آوری مالیات می‌شود و بعضی غیرمستقیم است و به تخصیص نادرست منابع و پیامدهای آن از نظر توزیع درآمد مربوط می‌شود. سطح مطلوب مالیات در هر کشور به عواملی چند بستگی دارد از جمله (۱) سطح مورد نظر دخالت دولت در اقتصاد جامعه، (۲) کارایی و عدالت مخارج عمومی و (۳) کارایی و عدالت ساختار مالیاتی و مدیریت نظام مالیاتی. اگرچه سطح مطلوب مالیاتی کشور به کشور فرق می‌کند ولی تجربه دهساله گذشته کشورها موارد زیر را نشان داده است.

۱- اصلاح نظام مالیاتی به مثابه بخشی از اصلاح نظام مالی کشورها هسته اصلی سیاستهای تثبیت و تعدیل اقتصادی را تشکیل می‌دهد.

۲- بیشتر نظامهای مالیاتی در ممالک در حال توسعه هزینه‌های بسیار بالا و غیرضروری به جامعه تحمیل می‌کنند.

۳- اصلاح نظام مالیاتی در هر کشور ممکن است؛ ولی به طور تفکیک ناپذیر به جنبه‌های مختلف سیاست توسعه کشور وابسته است. از این رو اصلاح باید شامل حال هر دو شود.

باتوجه به ملاحظات بالا در این گزارش درسهایی که از تجربه ممالک در حال توسعه در امر اصلاح نظام مالیاتی گرفته شده ارائه می‌شود.

ضرورت اصلاح نظام مالیاتی

جلوگیری از رشد بخش دولتی و منطقی کردن کار آن یکی از مسائل حادی شده است که کشورهای در حال توسعه با آن مواجه هستند. در این زمینه منطبق اصلاح مالیاتی دو جنبه دارد: اول، اصلاح نظام مالیاتی به مثابه

می دهد - وضع مالیات غالباً "انحرافات" را در اقتصاد بوجود می آورد که سبب کاهش درآمد واقعی جامعه به میزانی بیش از مبلغ وصولی دولت از مالیات می شود. غالباً از این کاهش درآمد واقعی به عنوان هزینه های کارآیی اقتصادی وضع مالیات (Economic Efficiency Costs of Taxation) یاد می شود. مثلاً "وضع مالیات بر تجارت خارجی (واردات) غالباً" سبب انحراف و تخصیص غلط منابع می شود. سیستم های مالیاتی ای که به صورت ناقص طراحی شده است و به طور ضعیف و غیرکارآمد اداره می شود نیز افراد و شرکتها را تشویق می کند که برای اجتناب و فرار از مالیات نیروی خود را تلف نمایند. برآورد قابل اطمینان هزینه های کارآیی اقتصادی نظام مالیاتی در ممالک در حال توسعه نادر است. یک بررسی کرارا^۱ نقل شده^۱ درباره ایالات متحده آمریکا نشان می دهد که در اوائل دهه ۱۹۸۰ هر یک درصد افزایش در نرخ مالیاتهای موجود سبب ایجاد هزینه کارآیی اضافی بین ۱۷ تا ۵۶ سنت برای هر دلار درآمد اضافی وصولی دولت می شد. دلایلی وجود دارد که نشان می دهد این قبیل هزینه ها در ممالک در حال توسعه بیشتر است. بعضی برآوردهای انجام شده نشان می دهد که هزینه اجتماعی بالا بردن تعرفه های وارداتی که بیش از ۲۰ درصد کل درآمد دولتها در ممالک در حال توسعه را تشکیل می دهد چندین برابر درآمد حاصل است. علاوه بر این، شواهد موجود حکایت از این دارد که هزینه کارآیی نهایی وضع مالیات تازه یا افزایش نرخ مالیاتها مخصوصاً مالیات بر تجارت خارجی صعودی است. بنابراین هدف دوم اصلاح نظام مالیاتی باید تقلیل هزینه های کارآیی سیستم مالیاتی باشد.

بی عدالتی و عدم تعادل - فقرا غالباً سنگینی بار مالیاتی بزرگی را متحمل می شوند. در مقابل بسیاری از افراد دارای وضع بهتر به دلیل اینکه قسمت عمده درآمد آنها غیر دستمزدی، درآمد خود اشتغالی و یا درآمد غیر پولی است و

۲- هزینه های اتکاء به سایر منابع تأمین مالی دولت غیر از مالیاتها مثل استقراض از داخل یا از خارج. بیشتر کشورهای در حال توسعه دستخوش کسر بودجه مداوم و تأسیسات و تسهیلات زیربنایی اقتصادی و اجتماعی غیرکافی هستند. افزایش درآمدهای مالیاتی وسیله آشکاری برای حل این مشکلات ارائه می کند؛ اما قبل از توصیه و ارائه راههایی برای افزایش درآمدهای مالیاتی باید به سئوالات مهم و حساسی پاسخ داد. هزینه اقتصادی مالیات گرفتن بیشتر چیست؟ آیا محدود کردن مخارج دولت کم هزینه تر نیست؟ آیا افزایش درآمدهای دولت سبب افزایش میزان پس انداز جامعه می شود و یا اینکه این افزایش درآمدها صرف مخارج جاری دولت و کارهای کم اهمیت خواهد شد. آیا منابع درآمد دیگر مثل پرداخت هزینه توسط مصرف کنندگان خدمات (User Chargen) که کمتر منحرف کننده تخصیص منابع باشد، وجود دارد؟ در جواب دادن به این سئوالات غالباً روشن می شود که وضع مالیات بیشتر بهترین راه پر کردن خلاء کسر بودجه و یا تأمین مالی خدمات عمومی نیست. اما به هر حال مواقعی هم هست که تنها راه حل جدی دیگر در مقابل بالا بردن مالیاتها برای افزایش فوری درآمد دولت، افزایش استقراض دولت و یا افزایش درآمد مالیاتی در آینده، یا اجازه افزایش بیش از حد نقدینگی و تورم مرتبط با آن است. تأمین کسر بودجه از راه ایجاد تورم مثل افزایش مالیات عمل می کند ولی روشی است که صدمه شدیدی به هماهنگی و تعادل اجتماعی (Social Cohesion)، به طرز کار ساختار مالیاتی رسمی و به کارآیی اقتصادی وارد می آورد. از این دیدگاه پرواضح است که تأمین درآمد اضافی از راه مالیاتهای رایج و رسمی بر طریق تورم زار رجحان دارد. چون نقش اولیه نظام مالیاتی ایجاد درآمد است، اولین هدف اصلاح نظام مالیاتی باید این باشد که اطمینان حاصل شود که این نقش به نحو مطلوب و شایسته انجام خواهد شد. انحرافات که رفاه اقتصادی و رشد را کاهش

طراحی سیستم‌های مالیاتی

ساختار مالیاتی اپتیموم (Optimum) و بهینه‌ای وجود ندارد، ولی دسته‌ای از مالیات‌های پایه و شاخص شناخته شده‌اند. نمی‌توان نسخه واحد و منحصر به فردی برای طراحی سیستم مالیات‌ها یا حتی یک مالیات معین ارائه کرد. علاوه بر این هیچ کشور خاصی که در آن تمام مالیات‌ها به نحو بهینه و مطلوب طراحی شده باشد، وجود ندارد. می‌شود اصول یک طرح اصلاح مالیاتی را که در همه جا کاربرد داشته باشد، ارائه داد؛ ولی باید به خاطر داشت که طراحی و اجراء سیستم‌های مالیاتی امری پیچیده و محتاج ارزیابی جزئیات و مناسب‌سازی آن برحسب هر کشور است. دسته‌ای از ابزار مفید مالیاتی جداگانه به طور خلاصه ضمیمه می‌باشد.

۱- وسیعتر کردن پایه سیستم مالیاتی باید اولویت زیادی پیدا کند. در ممالک در حال توسعه پایه مالیات غالباً محدود و کوچک و در نتیجه دولت‌ها برای داشتن درآمد مجبور به بالا نگاه داشتن نرخ‌های مالیاتی هستند. هرچه نرخ مالیات‌ها بالاتر باشد، میزان انحراف فعالیت‌های اقتصادی بخش خصوصی بیشتر و میزان هزینه‌های کارایی مالیاتی مرتبط با آن بالاتر است. کاهش نرخ‌ها در شرایط محدود بودن درآمد یا جمع‌آوری درآمدهای بیشتر بدون تشدید انحرافات اقتصادی، مستلزم وسیعتر کردن پایه‌های مالیاتی است. دولت‌ها در انجام دادن این کار باید به سه نکته مهم توجه داشته باشند.

۱- اصلاح موفقیت‌آمیز وضع مالیات بر کالاها و خدمات در ممالک در حال توسعه غالباً مستلزم عوض کردن تکیه بر پایه محدود تجارت بین‌المللی و پایه محدود تولید داخلی به پایه عام‌تر و وسیعتر مصرف محلی است.

۲- برای بیشتر کشورهای در حال توسعه‌ای که به فکر اصلاح مالیات کلی بر کالاها و خدمات هستند،

چه طبق طرح و چه بر اثر بدی مدیریت سیستم مالیاتی، میشمول مالیات نمی‌شود مالیات کمتری می‌پردازند. در بیشتر ممالک در حال توسعه اخذ مالیات واقعی از ثروتمندان مخصوصاً ضعیف است. در نتیجه هم عدالت افقی (رفتار مساوی با مالیات دهندگان با درآمد مساوی، صرف نظر از منبع درآمد) و هم عدالت عمودی (تقسیم بار مالیات بین غیرفقر برحسب توانایی پرداخت آنها) مورد سؤال قرار دارد. سومین هدف اصلاح نظام مالیاتی برداشتن بار و فشار مالیات‌ها از شانه فقیرترین خانوارها و مطمئن شدن از این امر است که ساختارهای مالیاتی هم از نظر افقی و هم از نظر عمودی عادلانه‌تر شود.

مشکلات اداری و مدیریتی. در بیشتر کشورهای در حال توسعه مدیریت سیستم مالیاتی ضعیف است و مسئله فرار از مالیات و فساد جدی است. ضعف مدیریتی نظام مالیاتی از چند عامل مرتبط به هم ناشی می‌شود که عبارتند از قوانین و مقررات مالیاتی بی‌دلیل پیچیده، سیستم‌های اطلاعاتی ضعیف، فساد و دخالت سیاسی در مدیریت مالیاتی. چهارمین هدف اصلاح نظام مالیاتی تقویت مدیریت نظام مالیاتی است که غالباً ساده‌سازی تشخیص پایه مالیات را ضروری می‌سازد.

درسهای حاصل از اصلاح نظام مالیاتی در ممالک در حال توسعه

تعدادی از ممالک در حال توسعه علیرغم مشکل بودن و قبول عامه نداشتن راه‌حل‌ها، اقدامات عمده اصلاح مالیاتی را با موفقیت به مورد اجراء گذاشته‌اند. بر مبنای تجربیات آنها درس‌هایی آموخته شده است که برای سایر ممالک در حال توسعه که به فکر تغییرات اساسی در ساختار نظام مالیاتی خود هستند مفید می‌باشد.

۱- تعداد و پراکندگی نرخهای تعرفه‌های گمرکی باید کمتر و به مرور زمان متوسط نرخ تعرفه‌ها نیز پایین آورده شود تا انحرافات که بر اثر سیاستهای بازرگانی ایجاد می‌گردد جبران شود.

۲- نرخ اصلی مالیات بر ارزش افزوده کالاها و خدمات در حد بین ۱۵ تا ۲۰ درصد معین شود.

۳- سه تا چهار نرخ مالیات برای کالاهای لوکس و غیرضروری که برحسب نقش آن کالاها در مصرف طبقات ثروتمند جامعه صعودی باشد، انتخاب گردد.

۴- حداکثر نرخهای نهایی مالیاتهای بر درآمد از سطح بین ۳۰ تا ۵۰ درصد تجاوز نکند.

۵- ساختار نرخ مالیات بر شرکتها به یک نرخ واحد معین شده در قانون که برابر با بالاترین نرخ مالیات بر درآمد شخص باشد، به صورت یکسان درآید.

اصلاح نظام مالیاتی می‌تواند بار مالیاتی طبقات فقیر را کمتر کند. برای کم کردن بار مالیاتها بر طبقات فقیر، قسمتی از درآمد خانوار، در حدود معادل سرانه تولید ناخالص داخلی، و در جایی که مدیریت مالیات بر درآمد کاملاً توسعه یافته نیست تا حد دو برابر تولید ناخالص داخلی سرانه را می‌توان از مبنای مالیات بر درآمد شخصی از مالیات معاف کرد. می‌توان کالاها و خدماتی را که سهم عمده‌ای از مخارج مصرفی طبقات کم درآمد دارد، مانند محصولات بخش غیرمتشکل اقتصاد و محصولات غذایی بار آورده نشده را از پایه کلی مالیات (مثل VAT) بر کالاها و خدمات معاف ساخت. زیرا در هر صورت از نظر مدیریتی غیرممکن است که تولیدکنندگان این اقلام را در تور مالیاتی جمع کرد. اگر سایر معافیتهای مالیاتی مشکوک حذف گردد و استراتژی اصلی وسعت بخشیدن پایه مالیاتها به طور موفقیت‌آمیز تعقیب گردد، این بخشودگیهای خاص و مخصوص گروههای فقیرتر امکان‌پذیر خواهد بود. همزمان مالیاتهای بر فروش کالاهای لوکس و غیراساسی منتخب می‌تواند درآمدها و تصاعدی بودن سیستم مالیاتی را بدون

سیستم مالیات بر ارزش افزوده (VAT) انتخاب اول است. جایگزین کردن انبوهی از مالیاتهای دست به دست شدن کالاها و خدمات و مالیاتها بر فروش تولیدکنندگان با مالیات بر ارزش افزوده باعث بالا بردن درآمدها، کاهش وابستگی به مالیاتهای مرتبط با تجارت خارجی و کاهش دید انحرافات اقتصادی می‌شود. سیستم VAT و اشکال ساده شده آن در بسیاری از ممالک در حال توسعه با موفقیت امتحان شده است. برای اطمینان از اینکه وسعت بخشیدن پایه مالیاتها از طریق استفاده از مالیات بر ارزش افزوده به طور منفی بر فقرا اثر نگذارد ضروری است که محصولاتی که سهم عمده‌ای از مخارج طبقات فقیر مربوط به آنهاست از پایه مالیاتی مستثنی شود.

۳- به طور کلی باید استفاده از معافیتهای مالیاتی (Tax Expenditure)، ترجیح‌های مالیاتی، یا معافیتهای مالیاتی برای نیل به هدفهای خاص اقتصادی و اجتماعی کمتر شود. در حال حاضر پایه مالیاتی محدود کشورهای در حال توسعه بیش از پیش با واگذاری انگیزه‌های مالی به صورت ترجیحات مالیاتی و معافیتها (در مورد مالیاتهای بر درآمد و نیز مالیاتهای بر کالاها و خدمات) کوچکتر و محدودتر شده است. این مقررات حمایتی خاص معمولاً نه تنها بار سنگینی بر خزانه‌داری ملی است؛ بلکه مدیریت سیستم مالیاتی را به مقدار زیاد پیچیده‌تر می‌کند. در طراحی و بکارگیری انگیزه‌های مالیاتی برای هدفهای اقتصادی و اجتماعی باید فواید احتمالی آنها به طور آشکار در مقابل از دست رفتنهای احتمالی درآمدها و کارایی که همراه این اقدامات بوجود می‌آید سنجیده شود.

منطقی کردن نرخها: منطقی کردن نرخها معمولاً دربرگیرنده چند عامل است:

از دست رفتن عمده کارایی افزایش دهد.

فرآیند اصلاح نظام مالیاتی

اصلاح نظام مالیاتی وقتی موفقیت بیشتر دارد که دید سیستمی درباره آن وجود داشته باشد. چون اصولاً اصلاح نظام مالیاتی شامل متعادل کردن هدفهای چندگانه (درآمد، کارایی اقتصادی، عدالت و کارآمد و مؤثر بودن مدیریتی) و ارزیابی عکس‌العمل بین ابزار و پایه‌های مالیاتی متفاوت است، داشتن نظر سیستمی درباره اصلاح نظام مالیاتی فواید عمده‌ای را بیار می‌آورد. مثلاً کم کردن نرخ تعرفه‌های گمرکی برای بالا بردن کارایی احتمالاً وقتی بیشتر قابل ادامه و بقاست که همزمان با آن مالیات بر تولید و مصرف داخلی نیز عامتر و وسیعتر شود تا از دست رفتن درآمد ناشی از تقلیل تعرفه‌ها را جبران کند. حتی در جایی که فواید قابل ملاحظه و عمده‌ای از اصلاح مالیاتهای خاص و یا بهبود مدیریت مالیاتی یا اجرای مقررات مالیاتی - که در بیشتر موارد چنین است - وجود داشته باشد، اصلاحات بخشی باید طوری طراحی شود که به جای تضعیف سیستم مالیاتی سبب تقویت آن گردد.

اصلاح ساختارهای مالیاتی کلاً وقتی مؤثرتر است که با بهبود مدیریت مالیات همراه باشد. بهبود نظام مدیریتی مالیات از اجزاء مطلوب اصلاح نظام مالیاتی است. یکی از عوامل کمک‌کننده به ضعف مدیریت مالیات، وجود قوانین مالیاتی زیادی پیچیده و باری است که این امر بر دوش ظرفیتهای اجرایی محدود بسیاری از کشورهای در حال توسعه می‌گذارد. ساده‌سازی قوانین و مقررات مالیاتی و طرز کارها می‌تواند اطاعت از قانون و مقررات را تسهیل و مدیریت مالیات را کارآمدتر کند. اصلاح اداری و مدیریتی نه تنها باید جنبه‌های تکنیکی طرز کار از طریق کامپیوتری کردن و ایجاد فایل‌های اصلی را دربرگیرد؛ بلکه باید تغییرات سازمانی و مدیریتی‌ای را پایه‌ریزی کند که به افزایش بازده کارمندان و حداقل کردن فساد منجر شود.

اصلاح نظام مالیاتی باید شرایط موجود اولیه چه در داخل و چه در خارج از کشور را مد نظر داشته باشد. تجربیات کشور به کشور در امر اصلاح نظام مالیاتی احتیاج به ارزیابی دقیق فرهنگ مالیاتی و مسائل تأسیساتی هر کشور را روشن ساخته است. مثلاً در هندوستان اصلاح سیستم فدرال مالیات بر فروش کالاها و در آوردن آن به صورت مالیات بر ارزش افزوده را نمی‌توان شامل مالیات بر خرده‌فروشی (Sales Tax) کرد زیرا طبق قانون اساسی هندوستان مسئولیت وضع مالیات بر فروش به عهده دولتهای ایالتی است. کشورهای در حال توسعه واردکننده سرمایه در امر اصلاح نظام مالیاتی خود، باید ساختار مالیاتی کشورهای صادرکننده سرمایه را نیز در نظر داشته باشند. مثلاً اگر کشور صادرکننده سرمایه بابت مالیات بر درآمد پرداختی مربوط به سرمایه‌گذاری در خارج، به شرکت پرداخت‌کننده اعتبار می‌دهد احتیاجی نیست که کشور واردکننده سرمایه قسمتی از درآمدهای خود را برای ایجاد انگیزه سرمایه‌گذاری فدا کند. در موارد دیگر رژیم اعتبار مالیاتی خارجی مانند رژیم مالیاتی موجود در ایالات متحده امریکا می‌تواند آزادی یک کشور در حال توسعه مثل مکزیک را که بتواند سیستم مالیات بر درآمد شرکتهای خود را از سیستم کسب درآمد (Accrual System) به سیستم جریان نقدی (Cash Flow System) تبدیل کند محدود می‌سازد.

«مالکیت» داخلی پیشنهادهای اصلاح نظام مالیاتی برای موفقیت آن الزامی است. اصلاح نظام مالیاتی را نمی‌توان به کشورها تحمیل کرد. اگر قرار باشد که اصلاح نظام مالیاتی موفقیت‌آمیز گردد، کسانی که دارای قدرت و نفوذی در امور سیاسی و مدیریت بخش عمومی هستند، باید خود را نسبت به پیشنهادهای اصلاحی متعهد حس کنند. تغییرات مالیاتی باید توأم با توجه کافی به ترتیبات دوره‌گذر باشد تا به اعتبار و قابلیت دوام تغییرات رژیم مالیاتی صدمه‌ای وارد نیاید.

تغییرات سطح و ترکیب درآمدهای مالیاتی
برحسب مناطق سال ۱۹۸۵ - (درصد)

ممالک صنعتی	ممالک در حال توسعه				نوع
	آمریکای لاتین	آسیا	خاورمیانه و شمال آفریقا	آفریقای جنوب صحرا	
					سطح درآمد
					درآمد مالیاتی به
۳۲	۱۸	۱۵	۲۳	۱۷	تولید ناخالص داخلی
					ترکیب درآمد
					درآمد - ثروت
۶۹	۴۶	۳۷	۵۶	۳۹	(مستقیم)
۷	۱۰	۱۹	۱۹	۲۰	شرکتها
۲۷	۵	۸	۱۳	۱۲	شخصی
۳۱	۲۰	۰	۸	۲	تأمین اجتماعی
۲	۲	۳	۳	۱	املاک
۲	۹	۷	۱۳	۴	بقیه*
					کالاها و خدمات
۳۱	۵۴	۶۳	۴۶	۶۱	(غیرمستقیم)
					داخلی
۱۷	۱۳	۱۴	۱۰	۱۵	فروش - ارزش افزوده و حجم دادوستد
۱۰	۱۷	۱۹	۷	۹	کالاها
					تجارت خارجی
۲	۱۴	۲۱	۲۲	۲۶	واردات
۰	۲	۲	۰	۸	صادرات
۲	۸	۷	۷	۳	بقیه**

* بهترین مالیاتها در این گروه مالیات حقوق و دستمزدهاست. همچنین شامل بعضی از مالیاتهای اتفاقی نیز هست.

** این گروه مالیاتهای متفرقه شامل مالیات تمبر، مالیات فرودگاه و مالیات اتومبیل است.

منبع: World Development Report 1988, World Bank, 1988, figures 4.2 and 4.4

این است که آیا پایه مالیاتها باید درآمد افراد جامعه باشد و
یا میزان مصرف آنها و برای هر یک از این دو معایب و

درآمد یا مصرف به عنوان پایه مالیات
در اصلاح نظام مالیاتی بحثی که مرتب ادامه دارد،

گذاشتند.

اگر پایه مالیاتها مصرف باشد مالیات بر درآمد شرکتها نیز باید اصلاح گردد. این امر مستلزم تغییر پایه مالیات شرکتها از درآمد مکتسب به جریان نقد می باشد. مالیاتها بر پایه جریان نقد اجازه می دهد که صد درصد سرمایه گذاریها به عنوان هزینه فوراً از درآمد کسر گردد، ولی اجازه نمی دهد بهره پرداختی بابت وام سرمایه گذاری از درآمد کسر شود. این نوع مالیاتها در مکزیك در حال آزمایش است و انواع کمتر مطلوب آن (کسر پرداخت بهره بابت وام سرمایه گذاری را قطع نمی کند). در حال حاضر به عنوان یک راه حل جانشین برای مالیات بر شرکتها در سنگلادش و زمبابوی بکار گرفته شده است. بر مبنای تجربیات غیرکافی فعلی نمی توان نتیجه گیری کلی کرد و این روش نیاز به تحقیقات بیشتر دارد.

مالیات بر مبنای مصرف در عمل به صورت مالیات بر داد و ستدها درمی آید مثل مالیات بر فروش و مالیات بر ارزش افزوده (VAT) و نمی شود این مالیاتها را به آسانی با مقتضیات فرد تطبیق داد و در نتیجه کسب عدالت مالیاتی مشکلتر می شود.

اگرچه مطالعات موجود درباره عوامل مؤثر و تعیین کننده رفتار پس انداز کل در جامعه به نتیجه نهایی نرسیده است؛ ولی شواهدی هست که نشان می دهد در ممالک در حال توسعه وضع مالیات، بر انتخاب ابزار پس انداز با تغییر نرخ بازده هر یک از ابزار اثر می گذارد نه بر سطح پس اندازها. ارقام و اطلاعات مربوط به پس اندازها وجود دارد. با استفاده از شواهد غیرمستقیم مانند تخمینهای موجود از تابع مصرف در ممالک در حال توسعه، ابریل (Ebrill)^۲ در سال ۱۹۸۷ دریافت که اگرچه پس انداز کل نسبت به نرخ بهره حساس نیست ولی تخصیص پس انداز کل بین داراییهای مالی و غیرمالی و نیز انواع داراییهای مالی در مقابل تغییر میزان بازده حساس می باشد. با توجه به این یافته ها و مشکلات تاثیرگذاری بر عدالت از راه مالیات بر مصرف

مزایایی است. در دهه ۱۹۶۰ پایه درآمد مرجح بود، زیرا مالیاتها بر درآمد شخصی را می شد بهتر با شرایط و مقتضیات فرد مؤدی مطابقت داد و در نتیجه اصولاً تصاعدی تر می شد؛ ولی بکارگیری درآمد به عنوان پایه مالیات سبب تشویق مصرف حال به مرز مصرف در آینده و یا پس انداز است.

اگر هدف اولیه اصلاح مالیاتی برای کاهش از بین بردن انگیزه پس انداز باشد و اگر مالیات بر درآمد موجود در پوشش منابع درآمد جامع است، می توان از پایه درآمد تعریف مجددی کرد، به نحوی که درآمدهای سرمایه ای مثل بهره، سود توزیع شده، سود سرمایه ای و سایر درآمدهای داراییها از پایه مالیات خارج و مشمول مالیات نباشد. این استراتژی ای بود که در اصلاح نظام مالیاتی سال ۱۹۷۳ کره انتخاب شد. اما کنار گذاشتن درآمدهای سرمایه از پایه مالیاتها برای رفع تبعیض علیه پس انداز کردن به عدالت نظام مالیاتی صدمه می زند. زیرا با درآمد از منابع مختلف از نظر مالیاتی متفاوت برخورد شده است. خارج کردن درآمد سرمایه از پایه، همچنین مدیریت مالیات بر درآمد شخصی را نیز در صورتی که درآمد مزدی را مانند مورد خود اشتغالیها بتوان درآمد سرمایه قلمداد کرد پیچیده می کند.

این مبادله متضاد بین عدالت و کارایی را برای مالیات بر پایه مصرف نیز می توان اصولاً به این نحو حل کرد که جای مالیات بر درآمد شخصی را با مالیات بر مصرف شخصی عوض کرد که باعث عدم تشویق پس انداز نمی شود و ضمناً این قابلیت را هم دارد که با مقتضیات افراد متناسب می گردد؛ اما تا به حال هیچ کشوری به دلیل اشکالات مدیریتی نتوانسته است، مالیات بر مخارج شخصی را با موفقیت به مورد اجرا بگذارد در هندوستان و سریلانکا نوعی از سیستم مالیات بر مصرف شخصی را که به مالیات کالور (Kator tax) معروف است در اواسط دهه ۱۹۵۰ برقرار کردند ولی بعد از یکی دو سال بدلیل مشکلات مدیریتی و میزان اندک بازده درآمدی کنار

مواردی مورد توجه قرار گرفته است که برنامه‌انگیزه مالیاتی به طور خاص و آشکار دخالت در تخصیص بازار برای تسهیل انواع خاص از پس‌انداز یا سرمایه‌گذاری و یا تشویق تولید یا تجارت کالای خاص و یا خودداری از مصرف کالاهای خاص بوده است، اما در هر حال هم مالیاتهای عام و هم مالیاتهای خاص ایجادکننده درآمد برای دولت در امر تخصیص کارآمد منابع تأثیر دارد. از این‌رو درست نیست اثرات انحرافی اقدامات مالیاتی درآمدزا برای دولت بر رفتار اقتصادی مردم را موضوع فرعی به حساب آورد. نه تنها باید سعی شود که درآمد را با حداقل هزینه اداری به دست آورد؛ بلکه هزینه اقتصادی مالیاتها نیز باید حداقل باشد. برای اینکه هزینه اقتصادی مالیات حداقل باشد، سیستم مالیاتی باید حتی‌المقدور کمترین دخالت را در تصمیمات مؤسسات تولیدی درباره تولید، تجارت و سرمایه‌گذاری، و توسط خانوارها درباره مصرف و پس‌انداز داشته باشند در هر دو مورد هدف حداقل کردن انحرافات در تخصیص منابع در دوره‌های بعد به منظور بالا بردن کارایی استاتیک و نیز طی دوره‌های بعد به منظور بالا بردن کارایی دینامیک است.

رفتن به طرف یک ساختار مالیاتی کمتر منحرف‌کننده تخصیص منابع، نکته اصلی بسیاری از اصلاحات مالیاتی اخیر بوده است. نمونه‌های مالیاتهای منحرف‌کننده تخصیص منابع مالیاتها بر کالاهای خاص و بر حجم دادوستد است که غالباً به عدم کارایی در تولید منجر می‌شود. بعضی از این مالیاتها سبب افزایش شدید هزینه تولید می‌شود. این امر انگیزه‌ای برای تمرکز عمودی تولید به وجود می‌آورد که ممکن است از نظر سازمانی کاراً نباشد. تعرفه‌های گمرکی و سوبسیدهای صادراتی که شکافی بین قیمت‌های داخلی و قیمت‌های خارج به وجود می‌آورد، می‌تواند سبب ایجاد یا حفظ صنایع نامناسب شود. مطالعاتی که فقط هزینه کارایی استاندارد مرتبط با قیمت‌گذاری غلط کالاها را مد نظر داشته است به این نتیجه رسیده که این هزینه‌های سالانه در حدود بین ۱ تا ۲ درصد

عاقلانه است که از تبعیض گذاشتن مالیاتی بین انواع ابزار پس‌انداز اجتناب شود. ولی درباره کنار گذاشتن درآمد سرمایه از پایه مالیات نباید زیاد فکر کرد. از این‌رو اصلاحهای مالیاتی دهه ۱۹۸۰ در ممالکی مثل اندونزی و جامائیکا طرفدار گنجانیدن درآمد سرمایه در پایه مالیات بر درآمد شخص بوده‌اند.

اخلال در تخصیص منابع که رشد اقتصادی و رفاه جامعه را تقلیل می‌دهد.

مالیاتها، انحرافات در اقتصاد به وجود می‌آورد که درآمد واقعی پرداخت‌کنندگان مالیات را بیش از مقدار درآمندی که به دولت منتقل می‌شود تقلیل می‌دهد. این امر به این دلیل اتفاق می‌افتد که پرداخت‌کنندگان مالیات یا به منظور کاهش فشار و بار مالیاتها طرز رفتار خود را عوض می‌کنند و یا منابع خود را با هدف اجتناب از پرداخت مالیات به مصرف می‌رسانند. وقتی شرکتها و خانواده‌ها، هدف کاهش پرداخت مالیاتها را تعقیب می‌کنند، تصمیماتی می‌گیرند که مبنای آن به جای پایه اقتصادی ذاتی متوجه آثار مالیاتی آنهاست. از این‌رو انگیزه اجتناب از پرداخت مالیات خانواده‌ها و شرکتها را وادار به اتخاذ تصمیماتی درباره تولید و مصرف می‌کند که از نظر اجتماعی بازده و کارایی ندارد. اختلاف بین منابعی که دولت به دست می‌آورد و فداکاری‌ای که مالیات‌دهندگان متحمل می‌شوند معرف بار اضافی یا هزینه کارایی مالیات است. در ایالات متحده در اوائل دهه ۱۹۸۰ در مقابل هر یک دلار درآمد تازه مالیاتی برای دولت، بر اثر یک درصد افزایش مالیاتهای موجود، برای جامعه ۱۷ تا ۵۶ سنت هزینه مرتبط با تخصیص نادرست منابع پیدا می‌شد. (۲) در ممالک در حال توسعه چون پایه مالیاتی کوچکتر و مدیریت مالیاتی ضعیفتر است هزینه اقتصادی افزایش درآمد مالیاتی احتمالاً به مراتب از ممالک صنعتی بالاتر است. درباره تأثیر مالیاتها بر انگیزه‌های اقتصادی اصولاً

مرور منطق ایجاد و برقراری خود را از دست داده‌اند، سیستم مالیاتی می‌تواند تبعیضات ناخواسته‌ای در سرمایه‌گذاری در بخشها و پروژه‌ها ایجاد کند. همین‌طور سیستم مالیاتی ممکن است سبب تبعیضاتی در سرمایه‌گذاری در انواع داراییها - ماشین‌آلات و تجهیزات در مقابل ساختمان و تأسیسات - یا در منابع مختلف تأمین مالی - قرضه، انتشار سهام و سود توزیع نشده شود. غالباً این نوع تبعیضات مطلوب نیست.

اگرچه عدم کاراییهای ایجاد شده در امر سرمایه‌گذاری و تولید ناشی از سیستم مالیاتی کاملاً معلوم است؛ ولی عدم کاراییهای ناشی از تغییر تصمیمات مصرفی مردم که نه تنها قیمت نسبی کالاها و خدمات زمان حال و نیز فواید پس‌انداز را تغییر می‌دهد، روشن نیست. مثلاً وضع مالیات بر انواع درآمدها می‌تواند بر ضد پس‌انداز کردن باشد؛ زیرا مصرف حال را به ضرر مصرف آینده تشویق می‌کند. وقتی بتوان بهره‌های پرداختی بابت وامهای مصرفی را از درآمد کسر کرد، هزینه‌های استقراض و مصرف کاهش می‌یابد. این قابل کسر بودن بهره‌ها انگیزه بیشتری برای مصرف در مقابل پس‌انداز ایجاد می‌کند. در هر حال وضع مالیات بر درآمدهای بهره‌ای و سود سهام در ممالک در حال توسعه می‌تواند تأثیر بیشتری بر ترکیب پس‌انداز در مقایسه با سطح آن داشته باشد.

منابع و مأخذ:

- Ballard, Charles L., Shoven, John B. and Whalley, John, "General Equilibrium Computations of the Marginal Welfare Costs of Taxes in the United States." *American Economic Review*, No. 75, March 1985, pp. 128-138.
- Ebrill, Liam P. "Are Labor Supply, Savings and Investment Price-Sensitive in Developing Countries? A Survey of the Empirical Literature". In Ved P. Gandhi, ed., *supply-side Tax Policy: Its Relevance to Developing Countries*, Washington, D.C., International Monetary Fund, 1987.

تولید ناخالص داخلی ملی است؛ اما هزینه‌های محدود کردن واردات شامل تشویق ایجاد انحصارات چند جانبه داخلی و تأسیسات تولیدی به مقیاس کوچک برای بازار داخلی می‌گردد. توجه به هزینه‌های مربوط به انحراف سازمان صنعتی می‌تواند تخمین هزینه‌ها را تا حد زیادی شاید به حدود ۵ تا ۷ درصد تولید ناخالص داخلی افزایش دهد. اگر اثر دینامیک تعرفه‌ها از طریق سرمایه‌گذاری و رشد نیز مورد توجه قرار گیرد، این هزینه به مراتب بیشتر می‌شود. در شرایطی که نارسایی بازار موضوع مورد توجه عمده باشد، می‌شود از سیاست مالیاتی برای ایجاد تحرک بازار و هدایت رفتار مردم استفاده کرد. این امر از طریق بستن مالیات بر فعالیتهای نامناسب و دادن سوبسید به فعالیتهای مفید ممکن است. در عمل دادن امتیاز مالیاتی مورد استفاده زیاد قرار دارد. مثلاً مقررات تشویقی در مالیات بر درآمد شرکتها مثل معافیت مالیاتی برای مدت معین (Tax holiday)، اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری و بالا بردن ضریب استهلاك همه به این دلیل برقرار می‌شود که بازارهای اعتباری و نیز سایر جنبه‌های زیر بنایی و تأسیساتی در ممالک در حال توسعه به اندازه کافی گسترش نیافته است و مقدار سرمایه‌گذاری خصوصی لازم برای حفظ نرخ رشد مناسب انجام نمی‌شود.

متخصصین تأمین مالی بخش عمومی درباره سودمندی عملی این روشها شک دارند. قبل از معرفی امتیازات مالیاتی‌ای که هدف آنها بهبود کارایی تخصیص منابع است، باید دقیقاً هر یک از این طرحها مورد بررسی و ارزیابی قرار گیرد و علاوه بر این باید با بررسیها و تجدید نظرهای ادواری اطمینان حاصل شود که با تغییر شرایط مثل افزایش کارایی بازارهای رقابتی همچنان به این نوع امتیازات نیاز می‌باشد. در حالی که بسیاری از برنامه‌های تشویقی تحت تأثیر گروههای ذینفع با نفوذ پیدا شده و یا به