

مقایسه تطبیقی تمکین مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای منتخب

دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی

الهام غلامی^۱

علیرضا نظری^۲

درآمدهای مالیاتی یکی از پایدارترین منابع جهت تأمین هزینه‌های حاکمیتی دولت‌ها می‌باشند و از این رو، نظام مالیاتی یک جزء مهم و مؤثر در اقتصاد کشورهای مختلف محسوب می‌گردد. بنابراین، همواره افزایش کارایی وصول از طریق ارتقاء درجه تمکین مالیاتی پایه‌های موجود و همچنین معرفی پایه‌هایی با درجه تمکین بالا مدنظر بوده است. به طوریکه در ایران و تعداد زیادی از کشورها به دنبال تحقق هرچه بیشتر نقش مالیات در زمینه اهداف مزبور، مالیات بر ارزش افزوده به عنوان پایه جدید مالیاتی مطرح شده است. این مالیات در سطح جهانی برای نخستین بار در سال ۱۹۱۸ توسط یک بازرگان آلمانی به نام فون زیمنس^۳ مطرح شد و در مقایسه با سایر مالیات‌های مرسوم مالیات جدیدی به شمار می‌رود که از کارایی و کارآمدی بیشتری در زمینه افزایش درآمدهای مالیاتی برخوردار می‌باشد. از این رو، اقتصاددانان این سیستم مالیاتی را برای رفع یا کاهش اختلال و نارسایی‌های مالیاتی سنتی و همچنین افزایش درآمد دولت توصیه می‌کنند.

علاوه بر این، با توجه به شواهد تجربی بین‌المللی، مالیات بر ارزش افزوده یکسری ویژگی‌های منحصربفردی دارد که آن را به سیستمی جالب و مورد علاقه برای کشورهای جهان تبدیل نموده و امروزه به عنوان متداولترین نوع از مالیات بر مصرف عمومی مطرح است، به طوری که تا اواسط سال ۲۰۰۶ تقریباً ۱۴۰ کشور این مالیات را در سیستم مالیاتی خود لحاظ نمودند و همچنین، سهم مالیات

elham_gholami4@yahoo.com

nazari_aa@yahoo.com

3. Von Siemens

۱. کارشناس گروه تحقیقات و سیاست‌های مالیاتی و درآمدهای دولت.

۲. رئیس گروه تحقیقات و سیاستگذاری بودجه و هزینه.

بر ارزش افزوده از کل درآمدهای مالیاتی کشورهای مجری مالیات بر ارزش افزوده به طور متوسط طی دوره (۲۰۰۰-۱۹۹۸) حدود ۲۰ درصد بوده است. با این وجود، در سیستم مالیات بر ارزش افزوده همانند سایر مالیات‌ها همواره شکافی بین میزان درآمد مورد انتظار از میزان عملکرد واقعی وجود دارد که همین امر شناسایی عوامل تأثیرگذار بر تمکین مالیات بر ارزش افزوده و اندازه‌گیری آن را به عنوان یک موضوع مهم و قابل بررسی در مسیر پیاده‌سازی موفق نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مجری این نوع مالیات مبدل می‌سازد.

ادبیات تمکین مالیاتی

ادبیات تمکین مالیاتی در مباحث جدید مالیه عمومی بجای ادبیات فرار مالیاتی مطرح شده است. ادبیات تمکین مالیاتی شامل ارتقاء فرهنگ مالیاتی، راه‌های مقابله با پدیده فرار مالیاتی اعم از عدم تمکین قانونی یا عدم تمکین غیرقانونی، کاهش هزینه‌های تمکین، ساده‌سازی نظام مالیاتی در جهت افزایش سطح تمکین، رابطه سطح تمکین مالیاتی با دیگر متغیرهای اقتصاد خرد و کلان است. اکثر تحقیقات در این خصوص در کشورهای در حال توسعه صورت پذیرفته است. در میان آثار پژوهشی متعددی که به ادبیات تمکین مالیاتی پرداخته‌اند می‌توان از تحقیق‌گری بکر یاد کرد که برای نخستین بار به این موضوع پرداخته است. وی پارادایم نظری در ارتقاء سطح تمکین مالیاتی را در مقابل چارچوب فکری مباحث فرار مالیاتی قرار داده است. شیوه‌ای که نخستین بار از سوی آلینگهام و ساندمو (۱۹۷۲) در یک مطالعه میدانی در مورد فرار مالیاتی اعمال گردید. در این رویکرد مودیان مالیاتی مجرمان بالقوه قلمداد می‌شوند و اهتمام دستگاه مالیاتی عمدتاً معطوف به تغییر رفتار غیرقانونی آنها از طریق حسابرسی (ممیزی) مکرر، بازرسی دقیق و توسل به اعمال جرمه‌های مالیاتی بازدارنده است. در این پارادایم نظری بیش از هر چیز بر تمکین مودیان مالیاتی از حیث عدم مواجهه با جرایم مالیاتی سنگین و معنادار تأکید می‌شد و اصل بر این گذاشته شده بود که با ایجاد انگیزش می‌توان سطح تمکین مالیاتی را ارتقاء بخشید. لیکن چارچوب فکری مباحث فرار مالیاتی از دهه ۱۹۸۰ مقبولیت عام خود را در میان صاحب‌نظران حوزه مالیات از دست داد و پارادایم دیگری جایگزین آن گردید که امروزه چارچوب نظری شیوه‌های نوین اجرای مالیات را تشکیل می‌دهد. این الگو در کنار روش‌های اجرایی الزام‌آور بر نقش خدمات‌رسانی به مؤدیان مالیاتی و ساده‌سازی نظام مالیاتی تأکید می‌کند. آنچه در رویکرد اخیر مبنای نظری ارتقاء سطح تمکین داوطلبانه تلقی شده، انگیزش اجتماعی مؤدیان مالیاتی از حیث همسویی با هنجارهای متعارف در جامعه است. مروری بر تحقیقات صورت گرفته در باب تمکین مالیاتی و شیوه‌های ارتقاء سطح تمکین در دهه‌های اخیر مؤید این موضوع است که اکثر آنها یا در حمایت از این الگو بوده یا در نقد فرار مالیاتی صورت گرفته و یا

اینکه تلفیقی از دو پارادایم سنتی و مدرن را توصیه کرده و بر انگیزش توامان اقتصادی و اجتماعی شهروندان صحنه گذاشته است.

مفهوم تمکین مالیاتی

منظور از تمکین مالیاتی این است که مؤدیان قوانین مالیاتی کشور را به چه میزان رعایت می کنند (یا رعایت نمی کنند). این رعایت از جمله شامل اعلام درآمد، تسلیم اظهارنامه و پرداخت بدهی مالیاتی در زمان مقرر می باشد. معمولاً آنچه در تعریف تمکین مالیاتی ذکر می شود عبارت است از رعایت قانون مالیات از سوی مؤدی، میزان عدم تمکین را نیز با شکاف مالیاتی اندازه گیری می کنند. شکاف مالیاتی عبارت است از مالیات عملاً وصول شده منهای مالیاتی که در صورت تمکین کامل قابل تحصیل بود. این تعریف بیان سطحی و ساده ای از مسأله را ارائه می دهد. اداره موفق امور مالیاتی مستلزم آن است که مؤدیان به رعایت عبارات خشک قوانین اکتفا نکنند. بلکه روح قانون را نیز مورد توجه قرار دهند. با این توضیحات تعریف بهتر تمکین مالیاتی پایبندی داوطلبانه به متن و روح قانون مالیاتی می باشد. لذا یکی از مهم ترین اهداف نظام مالیاتی این است که سطح تمکین داوطلبانه مؤدیان مالیاتی را ارتقاء بخشد زیرا که جریمه کردن مؤدیانی که فرار مالیاتی دارند و تعقیب مالیات های معوق به خودی خود از اهداف اساسی دستگاه مالیاتی محسوب نمی شود. البته لازم به ذکر است یک سیستم متکی بر تمکین داوطلبانه زمانی موفق خواهد بود که جامعه مؤدیان بدانند، اگر آشکارا قواعد تمکین داوطلبانه را نقض کنند به شدت با آنها برخورد (جریمه سنگین) خواهد شد. در چنین شرایطی هنر مدیریت دستگاه مالیاتی آن است که یک موازنه بین ارائه خدمات مالیاتی به مؤدیان و اجرای دقیق قوانین جهت ارتقاء سطح تمکین داوطلبانه برقرار نمایند. به همین منظور، سازمان مالیاتی باید عوامل انگیزشی نظام تمکین را شناسایی و تقویت نماید و در عین حال عوامل ضد انگیزشی نظام تمکین را شناسایی و محدود نماید.

معیارهای اندازه گیری نرخ تمکین مالیات بر ارزش افزوده

اندازه گیری رفتار تمکین در نگاه اول ساده به نظر می رسد، اما مسئله اساسی دستیابی به معیاری است که به محقق امکان مطالعه مستقیم تغییرات تمکین مالیاتی ناشی از تغییر در یکی از مؤلفه های مالیاتی، ساختاری یا غیر مالیاتی را بدهد. براساس ادبیات تحقیق مربوط به تمکین مالیات دو معیار متداول و معمول برای اندازه گیری نرخ تمکین مالیات بر ارزش افزوده وجود دارد که عبارتند از:

– معیار کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده (VCE)^۱: این معیار به صورت نسبت درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده به حاصلضرب نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده در مصرف به دست می آید و دلالت بر تمکین سیستم های مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر مصرف دارد.

– معیار بهره‌وری مالیات بر ارزش افزوده (VP)^۲: این معیار به صورت نسبت درآمدهای مالیات بر ارزش افزوده به حاصلضرب نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده در تولید ناخالص داخلی به دست می آید و دلالت بر تمکین سیستم های مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر درآمد دارد.

اندازه‌گیری و مقایسه تطبیقی نرخ تمکین مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای منتخب

مالیات بر ارزش افزوده در ایران و همچنین در اکثر کشورهای مجری این نظام مالیاتی از نوع مصرفی است، لذا اندازه‌گیری نرخ تمکین مالیات بر ارزش افزوده باید براساس معیاری که مبتنی بر ارزش افزوده از نوع مصرفی است، انجام گیرد. از این رو، معیار مقتضی برای محاسبه نرخ تمکین در ایران و سایر کشورها طی سال‌های (۲۰۱۰-۲۰۰۸) معیار کارایی وصول مالیات بر ارزش افزوده در نظر گرفته شد که عبارتست از:

$$VEC_t = \frac{VAT_t}{(rate \times C)} \times 100 \quad (1)$$

به طوری که در رابطه (۱) VEC نرخ تمکین مالیات بر ارزش افزوده، VAT درآمد مالیات بر ارزش افزوده، rate نرخ مالیات بر ارزش افزوده و C مصرف می‌باشد. نکته قابل ذکر این است از آنجایی که پرداخت کننده اصلی مالیات در نظام مذکور، خانوارها یا مصرف کنندگان نهایی می‌باشند، بنابراین در اینجا C انعکاس دهنده مخارج مصرفی مصرف کنندگان است. بنابراین، نتایج حاصل از محاسبه نرخ تمکین مالیات بر ارزش افزوده ایران و سایر کشورهای مدنظر براساس رابطه (۱) به شرح جدول (۱) است.

1. Value Added Tax Collection Efficiency
2. Value Added Tax Productivity

جدول ۱. نرخ تمکین مالیات بر ارزش افزوده ایران و برخی از کشورهای منتخب طی سال‌های (۲۰۰۸-۲۰۱۰)

کشور	سال	سال پیاده‌سازی VAT	۲۰۰۸	۲۰۰۹	۲۰۱۰
آرژانتین	۱۹۷۵		۰/۸۱	۰/۸۲	۰/۸۳
آذربایجان	۱۹۹۲		۰/۵۷	۰/۶۵	۰/۶۵
بلاروس	۱۹۹۲		۰/۶۲	۰/۶۳	۰/۶۳
بلژیک	۱۹۷۱		۰/۸۸	۰/۸۸	۰/۹۲
برزیل	۱۹۶۷		۰/۶۷	۰/۶۵	۰/۶۷
کامرون	۱۹۹۹		۰/۵۳	۰/۵۲	۰/۵۶
کانادا	۱۹۹۱		۰/۶۶	۰/۶۶	۰/۷
شیلی	۱۹۷۵		۰/۶۳	۰/۶۹	۰/۷۵
کلمبیا	۱۹۷۵		۰/۴۲	۰/۴۴	۰/۴۹
فنلاند	۱۹۹۴		۰/۷۸	۰/۸۲	۰/۸۳
اندونزی	۱۹۸۵		۰/۵۵	۰/۵۵	۰/۵۷
ایتالیا	۱۹۷۳		۰/۶۳	۰/۶۶	۰/۶۷
ژاپن	۱۹۸۹		۰/۸۸	۰/۹۱	۰/۹۳
کره جنوبی	۱۹۷۷		۰/۷۸	۰/۸	۰/۸
مکزیک	۱۹۸۰		۰/۵۸	۰/۵۹	۰/۵۹
پاکستان	۱۹۹۰		۰/۳۳	۰/۳۶	۰/۳۵
پرو	۱۹۷۳		۰/۴۹	۰/۵۱	۰/۵۱
لهستان	۱۹۹۳		۰/۶۶	۰/۶۵	۰/۶۵
روسیه	۱۹۹۲		۰/۷۷	۰/۷۱	۰/۷۸
آفریقای جنوبی	۱۹۹۱		۰/۴۳	۰/۳۶	۰/۴۵
تایلند	۱۹۹۲		۰/۴۸	۰/۵۲	۰/۵۲
ترکیه	۱۹۸۵		۰/۵۶	۰/۶۷	۰/۷
ونزوئلا	۱۹۹۳		۰/۵۲	۰/۵۱	۰/۵۱
تونس	۱۹۸۸		۰/۴۴	۰/۴۶	۰/۴۷
ایران	۲۰۰۷	۱۰/۳۲		۰/۴۹	۰/۵

مأخذ: نتایج تحقیق و سایت www.gao.gov.

همان طور که مشخص است، نرخ تمکین مالیات بر ارزش افزوده در ایران طی سال‌های (۲۰۰۸-۲۰۱۰) روندی افزایشی داشته است، با این وجود در بین سایر کشورها، نرخ تمکین نسبتاً ضعیفی دارد. اما براساس سال پیاده‌سازی مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف که در جدول (۱) ارائه شده است، ایران جزء کشورهایی است که سابقه اجرای آن کمتر از سه سال است. بنابراین، ممکن است سپری شدن سال‌های بیشتری از اجرای VAT منجر به ارتقاء نرخ تمکین آن گردد.

