

برآورد ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات در ایران

عباس عرب‌مازار*

آیت‌زایر**

تاریخ پذیرش: ۱۳۸۷/۴/۸

تاریخ دریافت: ۱۳۸۷/۱/۱۷

چکیده:

به منظور برنامه‌ریزی هرچه بهتر جهت افزایش درآمدهای مالیاتی، شناخت عوامل اثرگذار بر ظرفیت مالیاتی و اطلاع دقیق از توان بالقوه کشور در این زمینه، ضرورتی اجتناب ناپذیر می‌باشد. برای این منظور، در این مقاله تلاش شده است تا با ارائه تعریفی مشخص از ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات، عوامل اثرگذار بر آن از ابعاد مختلف مورد بررسی قرار گیرد. پس از مرور ادبیات موضوع و مطالعات انجام شده در سطح بین‌المللی، ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات کشور در چارچوب یک مدل پانل و بر اساس اطلاعات ۲۰ کشور جهان برای دوره ۱۹۹۸-۲۰۰۰ برآورد شده است. نتایج مدل نشان می‌دهد که در دوره مذکور متوسط ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات در کشور (بدون احتساب پرداختی بیمه‌های اجتماعی) حدود ۱۲/۳ درصد بوده است که در مقایسه با متوسط عملکرد نظام مالیاتی کشور در این دوره (۷/۱) درصد، بسیار بالا است. همچنین نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که شاخص تلاش مالیاتی کشورمان در این دوره حدود ۵۸ درصد بوده است.

واژه‌های کلیدی:

ظرفیت مالیاتی، ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات، تلاش مالیاتی، نسبت مالیاتی، پانل

* دانشیار اقتصاد دانشگاه شهید بهشتی

** کارشناس ارشد برنامه‌ریزی سیستم‌های اقتصادی و پژوهشگر دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی

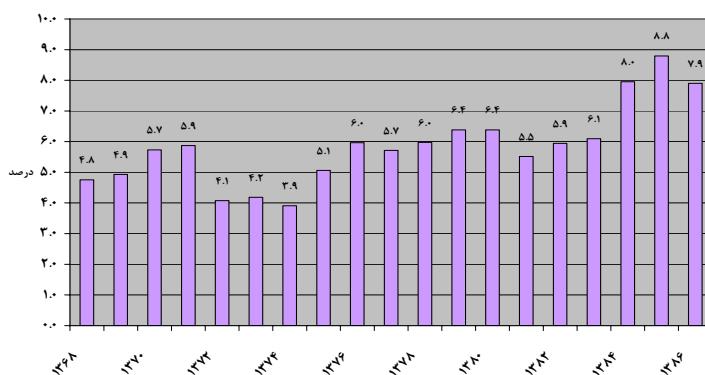
۱- مقدمه

رهایی از درآمدهای پرنسان و غیر قابل اطمینان حاصل از فروش نفت خام و تامین مالی بودجه دولت از طریق درآمدهای مالیاتی یکی از اهداف کلیدی نظام مالیاتی کشور می‌باشد. بر این اساس، سازمان امور مالیاتی کشور برای انجام ماموریت خطیر خود و تخصیص منابع محدود سازمانی برای شناسایی، تشخیص و وصول مالیات به تصویر روشی از توان بالقوه اقتصادی کشور در زمینه مالیات نیاز دارد.

نگاهی گذرا به عملکرد نظام مالیاتی کشور از سال ۱۳۶۸ تا ۱۳۸۶ نشان می‌دهد که با وجود اقدامات مهم صورت گرفته در طول برنامه‌های اول تا چهارم توسعه در جهت اصلاح نظام مالیاتی در ابعاد مختلف آن نظیر اصلاح قوانین و مقررات مالیات‌ها، اصلاح نرخ‌ها و معافیت‌های مالیاتی و اصلاحات گسترده اداری در فرآیندهای تشخیص تا وصول مالیات، تغییرات نسبت مالیات به GDP که به عنوان یک شاخص قابل قبول جهانی برای سنجش عملکرد نظامهای مالیاتی کشورها مورد استفاده قرار می‌گیرد، در کشورمان بسیار کم، کند و بطی بوده است. این امر نشان می‌دهد که ظرفیت مالیاتی در کشورمان (از نظر توان وصول مالیات از طرف دولت و نیز از نظر توان پرداخت مالیات توسط مردم) از پایه‌های موجود به حد آستانه‌ای خود نزدیک شده است.

مطالعه روند گذشته نسبت مالیات به GDP در کشورمان نشان می‌دهد که این نسبت همواره بین ۵ تا ۶/۵ درصد در نوسان بوده است. با این وجود، این نسبت در سال ۱۳۸۴ به حدود ۸ درصد، در سال ۱۳۸۵ به حدود ۷/۸ درصد و در نهایت در سال ۱۳۸۶ به ۷/۹ درصد افزایش یافته است (نمودار ۱).

نمودار (۱)- نسبت مالیات به GDP طی برنامه‌های اول تا چهارم توسعه (۱۳۶۸-۱۳۸۶)



بررسی عملکرد نظام مالیاتی کشور در مقایسه با بسیاری از کشورهای جهان نیز نشان می‌دهد که کشورمان وضعیت مناسبی از نظر این شاخص در سطح بین‌المللی ندارد. کشورمان در بین ۴۶ کشور جهان در دوره (۲۰۰۰-۲۰۰۶) با متوسط ۶/۵ درصد، در جایگاه ۴۴ قرار دارد (جدول ۱). این درحالی است که در این دوره میانگین نسبت مذکور در بین این کشورها، بیش از ۱۸ درصد بوده است.

در هر صورت، به منظور برنامه‌ریزی هرچه بهتر جهت افزایش درآمدهای مالیاتی، شناخت عوامل اثرگذار بر ظرفیت مالیاتی و اطلاع از توان بالقوه اقتصادی کشور در این زمینه به عنوان اولین گام در فرآیند اصلاحات بنیادی در نظام مالیاتی کشور اختتاب ناپذیر می‌باشد. برای این منظور، در این مقاله تلاش شده است تا ظرفیت مالیاتی و عوامل اثرگذار بر آن از ابعاد مختلف مورد بررسی قرار گیرد. پس از مرور ادبیات موضوع و مطالعات انجام شده در سطح بین‌المللی، ظرفیت اقتصادی مالیات کشور در چارچوب یک مدل پانل و بر اساس اطلاعات ۲۰ کشور جهان برای دوره ۱۹۹۸-۲۰۰۰ برآورد شده است. در قسمت پایانی نیز نتایج مدل به همراه توصیه‌های سیاستی لازم ارائه شده است.

۲- مرور ادبیات موضوع

در مورد ظرفیت مالیاتی تعاریف متعددی وجود دارد اما در یک جمع بندی کلی می‌توان ظرفیت مالیاتی را حداکثر مالیاتی تعریف کرد که با توجه به سطح توزیع درآمد، ترکیب آن و قوانین موجود هر کشور در یک دوره بلندمدت قابل وصول است. بر اساس این تعریف سه عامل اصلی در تعیین ظرفیت بالقوه مالیاتی موثر هستند:

۱. تولید یا درآمد افراد جامعه (تولید ملی - درآمد ملی)
۲. نحوه توزیع درآمد و ثروت بین افراد جامعه
۳. قوانین و مقررات کشور (خصوصاً قوانین مالیاتی)

ظرفیت مالیاتی را می‌توان براساس منبع ایجاد کننده و نیز روش اندازه‌گیری آن، مورد بررسی قرار داد. در حالتی که قوانین و مقررات مالیاتی یک کشور را منطبق با قوانین و مقررات مالیاتی سایر کشورها در نظر بگیریم (که پایه‌های مالیاتی گستره‌تری داشته و نرخهای بالاتری را برای دریافت مالیات اعمال می‌کنند)، ظرفیت بالقوه مالیاتی جدیدی قابل محاسبه است که ما آن را «ظرفیت بالقوه اقتصادی» می‌نامیم. برای مثال، اگر فرض کنیم که قوانین و مقررات مالیاتی کشور ترکیه بر کشور ما

حاکم باشد، حداکثر چه مقدار مالیات قابل حصول است؟ این حداکثر منابع مالیاتی است که در شرایط امروز جهان و در مقایسه با کشورهای مشابه از اقتصاد کشور قابل حصول است و ما به دلایل و علل مختلف (از جمله تکیه بر درآمدهای حاصل از فروش نفت خام) از آن چشم پوشی کردہایم. با توجه به مطالب فوق دو نوع ظرفیت بالقوه مالیاتی مورد بررسی قرار می‌گیرد:

۱. ظرفیت بالقوه قانونی (با اتکاء به تولید و قوانین مالیاتی موجود)

۲. ظرفیت بالقوه اقتصادی (با اتکاء به تولید و قوانین سایر کشورها)

که هر دوی این ظرفیت‌ها از نظر ارزیابی عملکرد مالیاتی موجود و سیاست گذاری‌ها، حائز اهمیت می‌باشند. نظام مالیاتی کشور را می‌توان مشتمل بر سه رکن ذیل دانست. براساس این ارکان سه گانه، می‌توان از سه زاویه مختلف به مفهوم ظرفیت مالیاتی نگریست:

۱. تولید ملی (و نحوه توزیع آن)

۲. قوانین و مقررات مالیاتی

۳. سازمان وصول مالیات

چنانچه در تحلیل خود هر سه رکن نظام مالیاتی را ثابت در نظر بگیریم، با عملکرد مالیاتی یا ظرفیت بالفعل مالیاتی روبرو هستیم. اگر رکن اول و دوم را ثابت فرض کنیم و رکن سوم را قابل تعییر فرض نمائیم (یعنی با فرض حداکثر کارایی سازمان وصول)، در این صورت ظرفیت بالقوه قانونی مالیاتی را خواهیم داشت. بر عکس، اگر رکن اول ثابت و رکن دوم و سوم قابل اصلاح فرض شوند، در این صورت ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیاتی حاصل خواهد شد.

«ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات» در یک کشور توان بالقوه اقتصاد آن کشور در خلق مالیات، فارغ از قوانین و مقررات مالیاتی خود آن کشور و با فرض اعمال نظام مالیاتی کشورهای هم گروه و مشابه از نظر اقتصادی تعریف می‌شود. به عبارت دیگر، در هنگام محاسبه ظرفیت بالقوه اقتصادی یک کشور، کارایی سازمان وصول مالیات و نیز قوانین و مقررات مالیاتی آن کشور در نظر گرفته نمی‌شود، بلکه بجای آن حداکثر مالیاتی که اقتصاد کشور می‌تواند در مقایسه با سایر کشورهای جهان وصول نماید، مد نظر قرار می‌گیرد. برای مقایسه ظرفیت بالقوه جوامع مختلف، علاوه بر تفاوت در درآمد ملی (تولید) و نحوه توزیع آن، قوانین و مقررات (مالیاتی) مختلفی مؤثر بر آن نیز باید مورد توجه واقع شود.

۳- عوامل مؤثر بر ظرفیت اقتصادی مالیاتی

عواملی که در ظرفیت مالیاتی یک کشور تاثیر دارند ثابت نیستند بلکه به مرور زمان و با تغییر و تحولاتی که در اقتصاد رخ می‌دهد این عوامل نیز تغییر می‌کنند. بر این اساس، عوامل مؤثر بر ظرفیت اقتصادی را می‌توان به صورت زیر بیان کرد:

الف- عوامل نهادی

نوع نگرش جامعه نسبت به پرداخت مالیات، توسعه سیاسی و فرهنگی جامعه، ثبات سیاسی، شهرنشینی، پراکندگی جمعیت، ساختار و ترکیب جمعیت، فساد اداری، و بوروکراسی اداری از جمله عوامل اجتماعی و یا نهادی تاثیرگذار بر ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات می‌باشند که در برخی از مطالعات انجام شده در سطح بین المللی این متغیرها در هنگام محاسبه ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات، مورد توجه قرار گرفته‌اند (برای مثال، رجوع کنید به مطالعات پیرد و دیگران، ۲۰۰۵؛ بانک جهانی، ۲۰۰۸؛ گاپتا، ۲۰۰۷؛ و داوودی و گریگوریان، ۲۰۰۷).

ب- عوامل اقتصادی

از آنجایی که ظرفیت مالیاتی مبتنی بر ظرفیت اقتصادی است، لذا عوامل اقتصادی از عوامل اساسی و موثر در تعیین ظرفیت مالیاتی است. این عوامل از چندین جهت مورد بررسی قرار می‌گیرد. ساختار و ترکیب بخشی اقتصاد، درجه توسعه یافته‌گی کشور، درجه باز بودن اقتصاد، میزان بدھی بخش عمومی، مکانیزم اقتصادی، تورم و بیکاری از جمله عوامل عمدۀ اقتصادی تاثیرگذار بر ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات محسوب می‌شوند. به عنوان نمونه، بالا بودن سهم بخش کشاورزی در مقایسه با سایر بخشها، به دلیل معافیت مالیاتی این بخش در بسیاری از کشورها، یارانه‌ای و در بسیاری از مواقع خودمعیشتی بودن فعالیتهای این بخش از یک طرف و نیز عدم سهولت اخذ مالیات از این بخش به طور مستقیم همگی موجب کاهش ظرفیت اقتصادی مالیات می‌شود. در طرف مقابل، بالا بودن سهم بخش صنعت به دلیل سهولت اخذ مالیات از آن و نیز شفافیت فعالیتها در آن تاثیر مثبت بر ظرفیت مالیاتی دارد. درجه توسعه یافته‌گی که در بالا بودن درآمد سرانه از یک سو و نیز بالا بودن سطح فرهنگ مالیاتی می‌تواند متبادر شود، تاثیر مثبتی بر ظرفیت مالیاتی دارد.

۴- روش‌شناسی تحقیق

عملکرد مالیاتی از دو معیار متفاوت و جدا از هم تشکیل شده است. یکی ظرفیت مالیاتی که معیاری از توانایی دولت در کسب درآمد است و دیگری تلاش مالیاتی است که دامنه یا حدودی را نشان می‌دهد که دولت توانسته پایه‌های مالیاتی موجود را کشف و از ظرفیت مالیاتی خود استفاده کند. این دو معیار، در کنار هم تصویری از امکان بالقوه مالیات‌ستانی اضافی را نشان می‌دهند.

اقتصاددانان معمولاً از نسبت مالیات به GDP برای ارزیابی عملکرد مالیاتی کشورها استفاده می‌کنند. علاوه بر این، از شاخص مذکور برای مقایسه عملکرد مالیاتی کشورها استفاده می‌شود. استفاده از چنین نسبتی، برای مقایسه عملکرد یا روند مالیاتی کشورهایی که دارای ساختار اقتصادی و درآمدی بیکسانی هستند، ابزار بسیار مناسبی می‌باشد (ماسگریو، ۱۹۸۷). ساده بودن و ارائه تصویری کلی و جامع از روندهای جهانی وصولی مالیات از مزیتهای این روش محسوب می‌شود. با این وجود، بایستی به این نکته توجه شود که استفاده از این روش برای بررسی و مقایسه اثربخشی سیاستهای وصول مالیات در کشورهای مختلف با گروههای درآمدی متفاوت، ممکن است تصویری غیر واقعی از واقعیت را نشان بدهد. دلیل این امر نیز به ساختارهای متفاوت اقتصادی، ترتیبات مختلف نهادی و روندهای جمعیتی نسبت داده می‌شود (پرست، ۱۹۷۹: ۳۲-۳۱). عده‌ای بر این عقیده هستند که این نسبت منعکس کننده ظرفیت مالیاتی یک کشور نبوده و نمی‌تواند معیاری برای ارزیابی میزان موفقیت یا عدم موفقیت یک کشور در مقایسه با کشورهای مشابه در تلاش مالیاتی ارائه دهد (همان منبع: ۲۲).

اگرچه، مقایسه ساده نسبت‌های مالیاتی می‌تواند قرائتی از سطوح نسبی مالیات‌ستانی در کشورهای مختلف ارائه دهد، با این حال، هرگونه استنباط یا نتیجه‌گیری در مورد عملکرد مالیاتی یا تلاش مالیاتی تنها براساس چنین مقایسه‌ای نمی‌تواند جایگاه واقعی کشورها را از نظر مالیات نشان دهد. به عبارت دیگر، براساس این مقایسه نمی‌توان نتیجه‌گیری کرد که کشوری در مقایسه با کشورهای دیگر ظرفیت مالیاتی بیشتر یا کمتری دارد (چیلیه، باس، و کلی، ۱۹۷۵: ۲۰۵-۱۸۵).

ماسگریو (۱۹۶۹) به چهار روش که در آن می‌توان عملکرد مالیاتی یک کشور در حال توسعه را مورد ارزیابی قرار داد، اشاره کرده است:

۱. رویکرد قابلیت از دست دادن^۱
۲. رویکرد استفاده کارا از منابع^۲
۳. رویکرد توانایی جمع‌آوری یا وصول
۴. رویکرد مقایسه با عملکرد متوسط

از نظر وی، به جای اندازه‌گیری عملکرد مالیاتی یک کشور با استفاده از یک سری استانداردهای مطلق، مناسبترین روش این است که عملکرد مالیاتی کشور مورد نظر را در کنار متوسط عملکرد مالیاتی گروهی از کشورها ارزیابی کنیم. این رویکرد از نظر وی کارآمدترین و معمولترین رویکرد مورد استفاده در بین محققان می‌باشد.

از این رو، عملکرد مالیاتی یا «نسبت مالیاتی» یک کشور، در ارتباط با چگونگی و نیز میزان انحراف شاخص کمی عملکرد از استاندارد خودش، تعریف می‌شود. چنین استانداردی، بر طبق نظر بیرد (۱۹۷۸) حداقل به دو طریق ذیل قابل ساختن است:

۱. در نظر گرفتن یک سطح و ساختار ایده‌آل مالیاتی، که یک کشور بایستی بدان دست پیدا کند.
۲. در نظر گرفتن متوسط عملکرد کشورهایی که از بسیاری جهات شبیه کشور مورد مطالعه هستند.

در مطالعات قبلی، روش‌های متعددی برای برآورد نسبت مالیاتی و یا ظرفیت مالیاتی کشورها بکار رفته است که معمولترین آنها رویکرد رفتاری^۳ است. در این روش، نسبت مالیاتی روی یک سری از متغیرهایی که بر درآمدهای مالیاتی کشور اثر می‌گذارند، برآورد می‌شود:

$$T/Y = f(V) \quad (1)$$

در رابطه فوق، T/Y نسبت مالیاتی، و V برداری از متغیرهای اثرگذار بر مالیات می‌باشند. با توجه به ضرایب متغیرهای توضیحی مدل، نسبت مالیاتی را می‌توان برای هر کشور پیش‌بینی کرد. این نسبت می‌تواند برای نشان دادن متوسط بهره‌برداری از ظرفیت مالیاتی موجود، مورد استفاده قرار گیرد. به عبارت دیگر، از آنجائیکه این معادله رابطه متوسط بین نسبت مالیاتی و متغیرهای توضیحی را تبیین می‌کند،

¹ Ability to Give up Approach

² Efficient Resource Use Approach

³ Behavioral Approach

نسبت مالیاتی پیش‌بینی شده نسبتی است که عملکرد متوسط مالیاتی یک کشور را نشان می‌دهد. بنابراین، نسبت مالیاتی پیش‌بینی شده به عنوان شاخصی از «عملکرد مالیاتی» و یا ظرفیت اقتصادی مالیات تلقی می‌شود. ضرایب رگرسیون می‌توانند به عنوان نرخهای موثر متوسط مالیاتی که روی پایه‌های مالیاتی اعمال می‌شوند، تفسیر شوند.

یک معیار دیگر عملکرد مالیاتی، تلاش مالیاتی است. تلاش مالیاتی منعکس کننده دامنه یا حدودی است که یک کشور از ظرفیت مالیاتی خودش استفاده می‌کند (گوودی^۱، ۱۹۸۴). تلاش مالیاتی تحت تاثیر سطوح نرخهای مالیاتی، معافیت‌های اعطایی، تلاش در جهت اعمال قانون یا عملیات اجرایی اداره وصول مالیات و غیره قرار دارد. شاخص تلاش مالیاتی شکاف بین وصولی مالیات در یک کشور و ظرفیت مالیاتی همان کشور را تعیین می‌کند. بنابراین، تایید این نکته که کشورهای مختلف ممکن است سطوح متفاوتی از تلاش مالیاتی را داشته باشند بر این امر اشاره دارد که مالیاتهای جمع‌آوری شده در یک کشور و توانایی جمع‌آوری یا افزایش وصولی دو مفهوم کاملاً متفاوت هستند (مارتینز- واسکوئر و بوئکس^۲، ۱۹۹۷).

بر این اساس، شاخص «تلاش مالیاتی»، از تقسیم نسبت مالیاتی بالفعل بر نسبت مالیاتی پیش‌بینی شده بدست می‌آید:

$$TAX_{effort} = \frac{(T/GDP)_{actual}}{(T/GDP)_{predicted}} \quad (2)$$

شاخص تلاش مالیاتی، برخلاف مقایسه نسبت مالیاتی ساده، در حقیقت امکان ارزیابی اثر بخشی، سیاستها و برنامه‌های یک کشور در افزایش درآمدهای مالیاتی را، با در نظر گرفتن تفاوت میان کشورها از نظر ظرفیت مالیاتی فراهم می‌کند.

روش فوق روشی است که چلیه (۱۹۷۱)، از آن تحت عنوان معیار ایستای ارزیابی عملکرد مالیاتی یاد می‌کند زیرا این روش، ظرفیت یا توان بالقوه مالیاتی را در یک نقطه از زمان اندازه‌گیری می‌کند. وی معتقد است که تلاش مالیاتی بایستی به صورت پویا محاسبه شود تا امكان مقایسه تغییرات نسبت

¹ R. Goode

² Martinez-Vazquez Jorge & L.F.Jameson Boex

مالیاتی در طول زمان بوجود آید، به گونه‌ای که اگر کشوری در یک نقطه خاصی از زمان تلاش مالیاتی کمی داشته است، از روی این شاخص بتوان گفت که آیا تلاشی در طول زمان برای افزایش درآمدهای مالیاتی انجام داده است یا خیر؟ وی تلاش مالیاتی را فرایندی می‌داند که اشکال مختلفی نظیر اصلاح مالیاتهای موجود، اصلاح و بهبودی ساختار اداری مالیات و معرفی مالیاتهای جدید به خود می‌گیرد که همه آنها برای برنامه‌ریزی، قانونگذاری و اجرا نیاز به زمان دارند. به همین خاطر، کشوری که با نسبت مالیاتی پایینی شروع کرده، ممکن است تلاش قابل توجهی برای افزایش نسبت مالیاتی خود اعمال کند اما نتواند حتی به سطح متوسط کشورهای در حال توسعه هم برسد. از نظر ایشان، در این حالت مقایسه کشنیدن درآمدی کل مالیاتها امری ضروری است. عکس العمل درآمدهای مالیاتی به تغییر درآمد ملی^۱، اطلاعات مفیدی در خصوص تلاش‌های صورت گرفته در گذشته برای افزایش درآمد مالیاتی ارائه می‌دهد.^۲

بنابراین، عملکرد مالیاتی را بالاخص در کشورهای در حال توسعه می‌توان هم براساس شاخص‌های ایستای تلاش مالیاتی و هم بر اساس کشنیدن درآمدی کل مالیات‌ها مورد بررسی قرار داد که انتخاب هر کدام از آنها به هدف مطالعه بستگی دارد (تیرا، ۲۰۰۷).

از نظر چلیه (۱۹۷۱)، اگر بدبانی بررسی توان افزایش مالیات یک کشور در مقایسه با سایر کشورها باشیم بهترین روش استفاده از شاخص ایستای تلاش مالیاتی و نسبت مالیاتی است. از طرف دیگر، اگر بخواهیم عملکرد مالیاتی یک کشور را در چارچوب برنامه‌های توسعه کشور ارزیابی کنیم لازم است تا از دو روش ایستا و پویا استفاده شود. در این حالت، اگر شاخص تلاش مالیاتی کشوری (ایستا) بالاتر از متوسط باشد و نیز این کشور از کشنیدن مالیاتی بالایی برخوردار باشد، عملکرد مالیاتی این کشور بالا ارزیابی می‌شود.

^۱ Income Buoyancy

^۲ عکس العمل کلی نظام مالیاتی به افزایش در درآمد ملی و نیز تصمیمات آگاهانه دولت در افزایش نرخ های مالیاتی، گسترش پایه های مالیاتی، معرفی مالیات های جدید و بهبود فرآیندهای وصول مالیات

۵- مطالعات تجربی در خصوص ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات

همانطوری که در قسمت قبل توضیح داده شد، اگر نسبت مالیاتی و تلاش مالیاتی یک کشور در مقایسه با نسبت و تلاش مالیاتی مجموعه‌ای از کشورهای مشابه از نظر اقتصادی و نهادی مورد بررسی قرار گیرد، ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات معنی پیدا می‌کند.

محققین در مطالعات خود عوامل مختلفی را نظیر درآمد سرانه، ساختار بخشی تولید ملی، درجه باز بودن اقتصاد، نسبت کمک‌های خارجی به GDP، نسبت کل بدھی به GDP، شاخص یا معیاری از اقتصاد غیررسمی و عوامل نهادی نظیر ثبات سیاسی، و فساد اداری به عنوان عوامل تعیین کننده عملکرد درآمدهای مالیاتی (که ما در اینجا از آن تحت عنوان «ظرفیت بالقوه اقتصادی» یاد می‌کنیم)، مورد استفاده قرار داده‌اند.

بر این اساس، نتایج یافته‌های تجربی در خصوص نسبت مالیاتی و عوامل اثر گذار بر آن در سطح بین المللی، متفاوت است. دلیل این امر نیز به حساسیت این مطالعات به مجموعه کشورهای تحت مطالعه و دوره زمانی مورد بررسی بر می‌گردد. این مطالعات با داده‌های مقطعی انجام شده و بدین ترتیب، تأثیر تغییرات در طول زمان نادیده گرفته شده است. لوتز و مورس^۱ (۱۹۶۷: ۴۷۸-۴۹۹) در مطالعات خویش دریافتند که درآمد سرانه و سهم تجارت خارجی از GDP، از عوامل عمدۀ تعیین کننده نسبت مالیاتی کشورها بوده و این یافته از آن زمان به بعد در مطالعات سایر محققان تکرار شده است. چلیه (۱۹۷۱) در مطالعه خود نسبت مالیاتی را تابعی از متغیرهای توضیحی نظیر سهم معدن از GDP، نسبت صادرات غیرمعدنی و سهم کشاورزی از GDP در نظر گرفته است. سایر مطالعات نظیر چلیه و کلی (۱۹۷۵)، تایت، گراتز و ایچن گرین (۱۹۷۹)، مطالعه چلیه را بهنگام کرده و به همان نتایج مشابه دست یافته‌ند. تانزی (۱۹۹۲) به این نتیجه رسید که نیمی از تغییرات در نسبت مالیاتی توسط متغیرهایی نظیر درآمد سرانه، سهم واردات، سهم ارزش افزوده بخش کشاورزی و سهم بدھی خارجی از GDP توضیح داده می‌شود.

برخی از مطالعات منطقه‌ای بر عوامل تعیین کننده بسیج منابع درآمدی توجه نموده‌اند. برای نمونه، برای کشورهای افریقایی، تانزی (۱۹۸۷) به این نتیجه رسید که سهم صادرات معدنی و غیرمعدنی از GDP به طور مثبت روی نسبت مالیاتی تأثیر می‌گذارد. همچنین لیتهولد (۱۹۹۱) در مطالعه‌ای که روی

^۱ Jorgen R.Lotz, and Elliott R. Morss

همین منطقه و با استفاده از داده‌های تابلویی انجام داده به همان نتایج مشابه دست یافت. در مطالعه‌ای که ناجی التوفی^۱ (۲۰۰۷:۲۰۰) برای کشورهای عربی انجام داده است، سهم ارزش افزوده بخش معدن از GDP اثر منفی بر نسبت مالیاتی کشورهای داشته است، اما این اثر برای کشورهای غیر صادر کننده نفت مثبت بوده است. مطالعات تیرا^۲ (۲۰۰۱)، لیتهولد^۳ (۲۰۰۲)، هادسون و تیرا^۴ (۲۰۰۴)، قطمیری و اسلاملوئیان (۱۳۸۵) از جمله این نوع از مطالعات می‌باشند.

برخی از مطالعاتی که در سالهای اخیر انجام شده است، بر اهمیت عوامل نهادی در تعیین عملکرد درآمدهای مالیاتی توجه کرده‌اند. به عنوان نمونه، بیرد، مارتینز- واسکوئیز و تورگلر (۲۰۰۴)، در مطالعات خود دریافتند که متغیرهایی نظیر فساد اداری، حاکمیت قانون، و مقررات ورود و خروج از فعالیتهای اقتصادی نقش بسیار مهمی در این زمینه دارند. گورا (۱۹۹۸) در مطالعه خود به این نتیجه رسید که نسبت مالیاتی با افزایش درآمد و نیز درجه باز بودن اقتصاد^۵، افزایش و با افزایش سهم ارزش افزوده بخش کشاورزی از GDP کاهش می‌یابد. وی همچنین دریافت که سایر عوامل نظیر فساد اداری، تعییرات ساختاری، و توسعه سرمایه انسانی بر نسبت مالیاتی اثر می‌گذارند. در حالی که افزایش فساد اداری موجب کاهش نسبت مالیاتی می‌شود، اصلاحات ساختاری و افزایش سطح سرمایه انسانی با افزایش نسبت مالیاتی همراه است. همچنین مطالعات تیرا و هودسون (۲۰۰۴)، وارنر (۲۰۰۱)، مترنز (۲۰۰۳)، بیرد و دیگران (۲۰۰۵)، بانک جهانی (۲۰۰۸)^۶، گاپتا (۲۰۰۷)^۷، داوودی و گریگوریان^۸ (۲۰۰۷) از جمله مطالعاتی هستند که در آنها علاوه بر متغیرهای طرف عرضه یا متغیرهای اقتصادی از متغیرهای طرف تقاضا یا عوامل نهادی نیز برای توضیح تعییرات نسبت مالیاتی یا ظرفیت بالقوه اقتصادی استفاده شده است.

^۱M.Nagy Eltony

^۲Joweria M Teera

^۳Jane.H.Leuthold

^۴Hudson & J.Teera

^۵Trade Openness

^۶Le, Tuan Minh,Blanca Moreno-Dodson & Jeep

^۷Gupta Sen, Abhijit

^۸Davoodi Hamid R.and David A. Grigorian

۶- تصویریج مدل اقتصادسنجی برای برآورد ظرفیت اقتصادی مالیات

از نظر چیلیه (۱۹۷۱)، ارزیابی عملکرد واقعی و بالقوه مالیاتی یک کشور امری قضاوتی است و بایستی مرحله توسعه کشور، ساختار اقتصادی آن، رسوم ملی و برخی اوضاع و مقتضیات خاص نیز لحاظ شود. در مطالعه حاضر با در نظر گرفتن مطالعات موجود از الگوی زیر برای بررسی عوامل اثر گذار بر ظرفیت مالیاتی در کشورهای منتخب در دوره ۱۹۹۸-۲۰۰۶ استفاده شده است. الگوی مورد نظر برگرفته از مطالعه اخیر بانک جهانی (۲۰۰۸) و مطالعه گاپتا (۲۰۰۷) است که با اندکی تغییر مورد استفاده قرار گرفته است. شکل کلی مدل به صورت زیر می‌باشد:

$$(T/GDP)_{it} = f(PCI_{it}, Rupop_{it}, Trade_{it}, Agri_{it}, Manu_{it}, Inf_{it}) \quad (۳)$$

که در آن:

$(T/GDP)_{it}$: نسبت درآمد مالیاتی به GDP

PCI_{it} : تولید ناخالص داخلی سرانه به قیمت ثابت ۲۰۰۰ بر حسب دلار آمریکا

$Rupop_{it}$: نسبت جمعیت شهری به کل جمعیت

$Trade_{it}$: درجه آزادسازی تجاری (که به صورت نسبت مجموع صادرات و واردات کالاهای و خدمات به

GDP اندازه گیری می‌شود)،

$Agri_{it}$: سهم ارزش افزوده بخش کشاورزی از GDP

$Manu_{it}$: سهم ارزش افزوده صنعت از GDP

Inf_{it} : نرخ تورم، و

i نماینده کشورها و t نشان دهنده زمان می‌باشد.

اطلاعات آماری مربوط به شاخص‌های کلان اقتصادی از WDI^۱ گرفته شده است. داده‌های هر یک از کشورهای تحت بررسی دارای وزن یکسانی هستند.

در مطالعه حاضر، کشورهای مورد نظر بر اساس طبقه‌بندی بانک جهانی که در آن کشورها را بر اساس سطح درآمد سرانه‌شان به کشورهای ثروتمند، کشورهای با درآمد متوسط رو به بالا، کشورهای با درآمد متوسط رو به پایین و کشورهای فقیر طبقه‌بندی کرده‌اند، انتخاب شده‌اند. بر اساس این گروه‌بندی ایران در گروه کشورهایی با درآمد متوسط رو به پایین قرار دارد. با این حال، برخی از کشورهایی که در

¹ World Development Indicators

این گروه قرار دارند به دلیل ساختار اقتصادی و ترکیب تولید ناخالص داخلی آنها در ادامه کار از نمونه اولیه حذف شدند. این کشورها شامل چین، روسیه، سیرالئون و الجزایر می‌باشند. در هر صورت، لیست کشورهای منتخب به همراه متوسط متغیرهای مورد استفاده در دوره (۲۰۰۶-۱۹۹۸) در جدول (۲) ارائه شده است.

جدول (۱)- میانگین متغیرهای مورد استفاده در مدل طی دوره ۱۹۹۸-۲۰۰۶

ردیف	کشور	GDP/T	نسبت جمعیت شهری به کل جمعیت	نرخ تورم	بخش خدمات از GDP	سهم ارزش افزوده بخش کشاورزی از GDP	سهم مجموع واردات و صادرات از GDP	سهم مجموع ارزش افزوده ناخالص داخلی سرانه	سهم ارزش افزوده	بخش کشاورزی از GDP	بخش تولید صنعتی از GDP	نرخ تورم	بخش خدمات از GDP	سهم مجموع واردات و صادرات از GDP	سهم ارزش افزوده
۱	بلاروس	۱۷/۶۵	۷۰/۸۰	۷۸/۰۸	۳۲/۲۳	۴۸/۶۲	۱۳۰/۳۰	۱.۴۵۰۴/۱۲	۱۱/۷۷						
۲	بولیوی	۱۴/۹۷	۶۲/۶۵	۳/۸۲	۱۵/۰۵	۵۴/۷۰	۵۴/۴۰	۱.۰۱۰۲۹/۰۸	۱۴/۸۸						
۳	بلغارستان	۱۹/۶۰	۶۹/۲۹	۷/۲۸	۱۷/۹۵	۵۷/۰۴	۱۱۸/۰۲	۱.۱۷۷۸/۰۸	۱۲/۹۵						
۴	مصر	۱۴/۵۱	۴۲/۶۴	۴/۷۷	۱۸/۴۴	۴۹/۴۵	۴۷/۶۲	۱.۰۵۴۹/۹۷	۱۶/۰۷						
۵	السالوادور	۱۱/۷۶	۵۸/۷۰	۲/۹۲	۲۳/۸۷	۵۸/۵۵	۶۸/۶۲	۲.۰۱۵۰/۹۸	۱۰/۴۲						
۶	گرجستان	۹/۱۴	۵۲/۵۸	۶/۹۷	۱۳/۴۴	۵۵/۰۲	۷۱/۲۹	۰.۷۸۳/۵۸	۲۰/۷۷						
۷	گواتمالا	۱۰/۰۲	۴۵/۸۶	۶/۸۰	۱۲/۹۳	۵۷/۷۹	۴۶/۷۴	۱.۰۷۱۱/۲۱	۲۲/۷۶						
۸	ایران	۷/۱۰	۶۵/۰۸	۱۴/۹۶	۱۲/۲۵	۴۸/۶۵	۴۹/۵۱	۱.۰۷۲۶/۳۰	۱۲/۷۷						
۹	جامائیکا	۲۶/۰۰	۵۲/۲۶	۹/۴۱	۱۳/۶۱	۶۱/۱۰	۹۶/۷۲	۰.۳۰۱۸/۶۸	۶/۳۲						
۱۰	اردن	۲۰/۱۳	۸۱/۰۷	۲/۵۲	۱۶/۹۴	۷۰/۰۸	۱۲۱/۱۷	۱.۰۱۸۹/۱۳	۲/۷۲						
۱۱	قراقستان	۱۲/۳۳	۵۶/۷۰	۸/۰۳	۱۴/۸۱	۵۳/۷۴	۹۰/۸۲	۱.۰۵۵۴/۱۰	۸/۳۳						
۱۲	مراکش	۲۰/۷۵	۵۶/۴۱	۱/۷۴	۱۶/۹۷	۵۵/۴۸	۵۱/۸۵	۱.۰۵۳۹/۰۲	۱۶/۴۸						
۱۳	نامیبیا	۲۹/۱۵	۳۳/۳۷	۴/۶۵	۱۱/۷۸	۵۹/۵۵	۱۰/۱۶۱	۱.۰۹۳۹/۱۸	۱۱/۰۷						
۱۴	پرو	۱۲/۸۳	۷۱/۹۵	۲/۹۱	۱۵/۹۹	۶۰/۳۲	۳۶/۸۸	۰.۲۰۱۹/۷۶	۷/۹۴						
۱۵	فلیپین	۱۳/۵۸	۵۹/۹۸	۵/۸۱	۲۲/۵۹	۵۲/۹۷	۱۰/۳۲۴	۱.۰۰۳۶/۷۱	۱۵/۳۷						
۱۶	سریلانکا	۱۴/۳۵	۱۵/۴۹	۹/۲۴	۱۵/۶۹	۵۳/۸۵	۷۹/۶۱	۰.۹۰۳/۸۹	۱۹/۲۰						
۱۷	تونس	۲۱/۱۳	۶۴/۰۷	۲/۹۲	۱۸/۰۶	۵۹/۴۷	۹۵/۵۳	۰.۲۰۱۷۶/۶۲	۱۱/۹۶						
۱۸	ترکیه	۲۵/۹۲	۶۵/۶۳	۴۰/۰۴	۲۰/۸۹	۶۱/۴۳	۵۸/۸۹	۰.۳۰۰۶۱/۶۷	۱۲/-۰۴						
۱۹	اکراین	۱۴/۲۸	۶۷/۳۹	۱۲/۳۴	۲۲/۵۶	۵۱/۷۲	۱۰/۵/۵۷	۰.۷۷۹/۹۵	۱۲/۳۰						
۲۰	آفریقای جنوبی	۲۵/۶۲	۵۷/۷۵	۵/۲۸	۱۸/۹۸	۶۵/۱۴	۵۲/۲۴	۰.۳۱۱۶۴/۳۳	۳/۳۸						
۲۱	حداکثر	۲۹/۱۵	۸۱/۰۷	۷۸/۰۸	۳۲/۲۳	۷۰/۰۸	۱۳۰/۳۰	۰.۳۰۱۸/۶۸	۲۲/۷۶						
۲۲	حداقل	۷/۱۰	۱۵/۴۹	۱/۷۴	۱۱/۷۸	۴۸/۶۲	۳۶/۸۸	۰.۷۷۹/۹۵	۲/۷۲						
۲۳	میانگین	۱۷/۰۴	۵۷/۴۸	۱۱/۰۲	۱۷/۷۶	۵۶/۷۷	۷۹/۵۳	۰.۱۰۷۷۸/۵۶	۱۲/۰۷						

ماخذ: WDI

۷- برآورد مدل و نتایج آن

در مطالعات تجربی و مقایسه‌ای بین المللی، عملکرد نظام مالیاتی کشورها، ظرفیت بالقوه اقتصادی، با استفاده از ترکیب سریهای زمانی و مقطعی مربوط به عوامل اثرگذار بر ظرفیت مالیاتی کشورها و بکارگیری روش برآورد رگرسیون‌های تلفیقی برآورد می‌شود. به عبارت دیگر، مطالعات مربوط به محاسبه ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات در یک کشور خاص تنها در یک مطالعه مقایسه‌ای بین کشوری معنی پیدا می‌کند.

اکنون به تخمین معادله (۳) می‌پردازیم. بدین خاطر که داده‌های مورد استفاده در این الگو ترکیبی از داده‌های مقطعی و سری زمانی می‌باشند، برای کنترل مشکل خود همبستگی و واریانس ناهمسانی هنگام استفاده از داده‌های تابلویی از روش حداقل مربعات تعیین یافته در چارچوب رگرسیون‌های به ظاهر غیر مرتبط از نظر زمانی^۱ استفاده شده است. نظر به اینکه ظرفیت مالیاتی براساس تعریف ارائه شده، حداکثر مالیاتی است که با توجه به سطح توزیع درآمد، ترکیب آن و قوانین موجود هر کشور در یک دوره بلندمدت قابل وصول است، لذا مدل ظرفیت مالیاتی رابطه تعادلی بلندمدتی بین نسبت مالیاتی و متغیرهای اثرگذار بر آن را تبیین می‌کند. در این مدل، همچنین وزن یکسانی به همه مقاطع (کشورها) داده شده است و فرض شده که تفاوتی بین مقاطع که ناشی از ویژگی‌های خاص هر منطقه می‌باشد.

نتایج تخمین معادله (۳) در جدول شماره (۳) نشان داده شده است. همانطور که ملاحظه می‌گردد، میان سهم بخش کشاورزی از تولید ناخالص داخلی و نسبت مالیاتی به عنوان شاخصی از ظرفیت بالقوه اقتصادی یک رابطه منفی برقرار است. این نتیجه با نتایج سایر تحقیقات انجام شده برای کشورهای در حال توسعه مطابقت دارد. علت منفی بودن این ضریب مربوط به یارانه‌ای بودن بخش کشاورزی از یک طرف و نیز معافیت بخش کشاورزی از مالیات می‌باشد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که بین نسبت مالیاتی و سهم هر یک از بخش‌های صنعت و تجارت خارجی از تولید ناخالص داخلی رابطه مثبت معنی‌دار وجود دارد. علاوه بر این، نتایج مدل حاکی از این است که بین نسبت مالیاتی و درآمد سرانه رابطه معنی‌دار و مثبت وجود دارد. در ارتباط با نسبت جمعیت شهری به کل جمعیت و ظرفیت اقتصادی بر خلاف انتظارات یک رابطه منفی وجود دارد. زیرا با فزایش حجم جمعیت شهری، مخارج عمومی در بخش ارائه خدمات اجتماعی نیز افزایش می‌یابد. اما بهرحال، برخی مواقع، سطح درآمدهای مالیاتی را

^۱ Period Seemingly Unrelated Regressions(PSUR)

نمی‌توان برای رسیدن به سطح چنین مخارجی افزایش داد. دلیل این امر نیز این است که در مراحل اولیه توسعه اقتصادی، محدود بودن پایه‌های مالیاتی و سایر ملاحظات رفاهی، زمینه‌های عدالت و غیره، امکان افزایش نرخ‌های مالیاتی یا وضع نرخ‌های جدید را نمی‌دهد و یا ممکن است سطح معافیتهای مالیاتی در کشورهای درحال توسعه بالا باشد. همچنین نتایج نشان می‌دهد که افزایش تورم در دوره مورد نظر دارای تاثیر منفی معنادار بر روی نسبت مالیاتی بوده است.

با استفاده از ضرایب بدست آمده، اقدام به محاسبه نسبت مالیاتی در دوره مذکور برای کشورهای موجود در نمونه شده است. نتایج در جدول شماره (۳) به همراه تلاش مالیاتی هریک از کشورها ارائه شده است. همچنین با ضرب متوسط نسبت مالیاتی بدست آمده در GDP سالهای ۱۳۸۵ و ۱۳۸۶ مقدار مطلق ظرفیت بالقوه اقتصادی را محاسبه شده است. نتایج این محاسبات در جدول (۵) ارائه شده است.

جدول (۳)- نتایج تخمین مدل ظرفیت اقتصادی مالیات

متغیر توضیحی	ضریب متغیر	امقدار آماره	سطح احتمال
C	۶/۶۸۶۵۹۸	۲/۲۰۵۰۷۳	.۰۲۹۱
AGRI	-۰/۱۶۶۵۹۸	-۲/۳۳۰۰۳۹	.۰۲۱۲
MANU	.۰/۹۲۳۷۱	۱/۸۱۸۹۲۴	.۰۷۱۰
INF	-۰/۰۰۱۳۲۵	-۰/۵۵۶۶۹۹	.۰۵۷۸۶
PCI	.۰/۰۰۴۹۱۵	۱۲/۴۸۹۰۴	.۰۰۰۰
TRADE	.۰/۰۷۳۳۶۵	۷/۵۳۷۰۶۹	.۰۰۰۰
URBPOP	-۰/۰۸۴۲۳۷	-۳/۱۶۲۶۷۶	.۰۰۰۹
R²=.۹۱	DW=۱/۶۲		

جدول (۴)- متوسط نسبت مالیات به GDP و تلاش مالیاتی برآورده شده
برای کشورهای منتخب طی دوره (۱۹۹۸-۲۰۰۶)

کشور	%	نسبت مالیات به برآورد شده (بدون احتساب سهم بیمه های اجتماعی)	نسبت مالیات به GDP واقعی	نسبت مالیات به برآورد شده (با احتساب سهم بیمه های اجتماعی)	تلاش مالیاتی برآورده شده
بلاروس	۱	۱۹/۵۲	۱۷/۶۵	۳۰/۱۹	۰/۹۰
بولیوی	۲	۹/۶۷	۱۴/۹۷	۱۰/۵۵	۱/۵۵
بلغارستان	۳	۱۶/۶۰	۱۹/۶۰	۲۵/۷۱	۱/۱۸
مصر	۴	۱۳/۵۰	۱۴/۵۱	۱۳/۵۰	۱/۰۷
السالوادور	۵	۱۸/۲۶	۱۱/۷۶	۱۹/۴۶	۰/۶۴
گرجستان	۶	۸/۸۴	۹/۱۴	۱۱/۴۱	۱/۰۳
گواتمالا	۷	۱۰/۸۱	۱۰/۰۲	۱۱/۰۴	۰/۹۳
ایران	۸	۱۱/۳۷	۷/۱۰	۱۴/۷۱	۰/۶۲
جامائیکا	۹	۲۲/۸۰	۲۶/۰۰	۲۴/۳۶	۱/۱۴
اردن	۱۰	۲۱/۴۲	۲۰/۱۳	۲۱/۵۲	۰/۹۴
قراقستان	۱۱	۱۵/۹۶	۱۲/۳۳	۱۶/۳۳	۰/۷۷
مراکش	۱۲	۱۲/۴۷	۲۰/۷۵	۱۲/۴۷	۱/۶۶
نامیبیا	۱۳	۱۸/۶۷	۲۹/۱۵	۱۸/۷۲	۱/۵۶
پرو	۱۴	۱۲/۸۸	۱۲/۸۳	۱۴/۳۵	۱/۰۰
فیلیپین	۱۵	۱۳/۸۹	۱۳/۵۸	۱۳/۸۹	۰/۹۸
سریلانکا	۱۶	۱۵/۵۱	۱۴/۳۵	۱۵/۷۳	۰/۹۳
تونس	۱۷	۱۷/۷۱	۲۱/۱۳	۲۲/۸۵	۱/۱۹
ترکیه	۱۸	۱۶/۸۵	۲۵/۹۲	۱۶/۸۵	۱/۵۴
اکراین	۱۹	۱۲/۱۵	۱۴/۲۸	۲۱/۵۶	۱/۱۸
آفریقای جنوبی	۲۰	۲۲/۴	۲۵/۶۲	۲۶/۰۸	۱/۱۴

مأخذ: محاسبات تحقیق

جدول(۵)-ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات در ایران طی سالهای ۱۳۷۷-۱۳۸۵

ارقام به میلیارد ریال/درصد

ظرفیت اقتصادی مالیات (با احتساب سهم بیمه اجتماعی)	نسبت مالیات به GDP (با احتساب سهم بیمه اجتماعی)	ظرفیت اقتصادی مالیات (بدون احتساب سهم بیمه های اجتماعی)- پیش بینی شده	نسبت مالیات به GDP (بدون احتساب سهم بیمه اجتماعی)- پیش بینی شده	نسبت مالیات به GDP واقعی	GDP به قیمت‌های جاری	کل درآمدهای مالیاتی وصول شده	سال
۳۴۹۴۷/۰	۱۰/۶	۲۸۳۲۷/۱	۸/۶	۹/۲۹	۳۲۸۵۲۱/۷	۱۸۷۷۴/۷	۱۳۷۷
۵۰۵۲۱/۵	۱۱/۶	۳۸۱۸۷/۴	۸/۸	۹/۰۶	۴۳۴۳۸۴/۶	۲۵۹۶۹/۲	۱۳۷۸
۷۱۹۰۳/۵	۱۲/۵	۵۶۴۰۹/۳	۹/۸	۶/۳۴	۵۷۶۴۹۳/۱	۳۶۸۰۳/۷	۱۳۸۹
۹۴۶۰۵/۶	۱۴/۲	۶۷۹۵۱/۹	۱۰/۲	۶/۳۲	۶۶۴۶۲۰/۰	۴۲۴۲۹/۹	۱۳۸۰
۱۳۰۵۸۱/۷	۱۴/۲	۱۰۱۲۸۸/۶	۱۱/۰	۵/۵۲	۹۱۷۰۳۵/۰	۵۰۵۸۶/۵	۱۳۸۱
۱۶۸۱۴۰/۷	۱۵/۴	۱۲۷۹۹۸/۶	۱۱/۷	۵/۹۰	۱۰۹۵۳-۵/۰	۶۵۰۹۹	۱۳۸۲
۲۱۹۸۰۲/۱	۱۵/۹	۱۶۸۲۲۴/۲	۱۲/۱	۶/۰۵	۱۳۸۴۸۱۹/۰	۸۴۴۲۱/۱	۱۳۸۳
۲۹۱۶۰۴/۷	۱۷/۲	۲۲۷۱۹۰/۶	۱۳/۴	۷/۸۵	۱۶۹۱۸۱۴/۰	۱۳۴۵۷۴/۴	۱۳۸۴
۳۷۲۹۱۷۹/۹	۱۸/۴۷	۲۸۹۸۶۶/۲	۱۴/۴	۷/۶۰	۲۰۱۸۹۳۱/۰	۱۷۷۶۱۷/۲	۱۳۸۵
	۱۴/۵		۱۱/۱	۷/۱			میانگین کل دوره
	۱۲/۲		۹/۴	۷/۸			میانگین دوره
	۱۶/۲		۱۲/۵	۶/۶			میانگین دوره -۱۳۸۶) (۱۳۸۱)

مأخذ: محاسبات تحقیق

نتیجه‌گیری

بررسی روند نسبت مالیات به GDP در کشورمان نشان می‌دهد که علی رغم افزایش تلاش مالیاتی در ابعاد مختلف آن نظیر اصلاح قوانین و مقررات مالیات‌ها، اصلاح نرخ‌ها و معافیت‌های مالیاتی و

اصلاحات گسترده اداری در فرآیندهای تشخیص تا وصول مالیات در سالهای اخیر، تغییرات در این نسبت در مقایسه با اصلاحات صورت گرفته بسیار کم، کند و بطئی بوده است.

به منظور برنامه‌ریزی هرچه بهتر جهت افزایش درآمدهای مالیاتی، شناخت عوامل اثرگذار بر ظرفیت مالیاتی و اطلاع از توان بالقوه کشور در این زمینه به عنوان اولین گام در فرآیند اصلاحات بنیادی در نظام مالیاتی کشور، اجتناب ناپذیر می‌باشد. برای این منظور، در این مقاله ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات و عوامل اثرگذار بر آن از ابعاد مختلف مورد بررسی قرار گرفت. پس از مرور ادبیات موضوع و مطالعات انجام شده در سطح بین المللی، ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات در چارچوب یک مدل پانل و بر اساس اطلاعات ۲۰ کشور جهان برای دوره ۱۹۹۸-۲۰۰۰ برآورد شده است. نتایج مدل نشان می‌دهد که در دوره مذکور متوسط ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات در ایران در حدود $12/3$ درصد بوده است که در مقایسه با عملکرد نظام مالیاتی در این دوره (۷/۱ درصد) بسیار پایین است. همچنین شاخص تلاش مالیاتی کشورمان در این دوره حدود ۵۸ درصد بوده است. عواملی نظیر سنتی بودن ساختار و تشکیلات اجرایی سازمان وصول مالیات، سنتی بودن فرایند تشخیص و وصول، فرار گسترده مالیاتی، کمبود نیروی انسانی متخصص در کنار محدود بودن پایه‌ها و نرخ‌های مالیاتی، معافیت‌های گسترده مالیاتی اعم از بخشی، موضوعی و دوره‌ای، وجود تخفیفات و ترجیحات مالیاتی و سرانجام وجود طیف وسیعی از عوامل نهادی و اجتماعی نظیر پایین بودن فرهنگ مالیاتی در جامعه، نگرش منفی نسبت به مقوله مالیات، اقتصاد زیرزمینی و غیره همگی در پایین بودن نسبت مالیات به GDP در کشور دخیل هستند.

نظر به اینکه نتایج یافته‌های تجربی در خصوص نسبت مالیاتی و عوامل اثرگذار برآن در سطح بین المللی، به دلیل حساسیت این مطالعات به مجموعه کشورهای تحت مطالعه و دوره زمانی مورد بررسی متفاوت است. از این رو، شاخص تلاش مالیاتی را نباید به صورت مکانیکی در تفسیر میزانی که می‌توان مالیاتها را افزایش داد، بکار برد و لذا تلاش مالیاتی را نمی‌توان جانشین مطالعه جامع مالیاتستانی در ارتباط مستقیم با ترکیب مخارج دولت در یک کشور تلقی کرد. با این حال، در یک جمعبندی کلی نتایج این مطالعه حاکی از وجود ظرفیتهای خالی مالیاتستانی در کشورمان است. حذف معافیت مالیاتی در بخش‌های کشاورزی و برخی از معافیتهای منطقه‌ای یا دوره‌ای و نیز اصلاح نرخ‌های مالیاتی می‌تواند در افزایش ظرفیت مالیاتی موثر باشد.

منابع و مأخذ

(الف) فارسی

- قطمیری و اسلاملوئیان (۱۳۸۵). برآورد ظرفیت مالیاتی و مقایسه آن با کشورهای منتخب. طرح تحقیقاتی سازمان امور مالیاتی کشور.

(ب) لاتین

- **Bird, Richard M. (1978)**, "Assessing tax performance in developing countries: A critical review of the literature", in *Taxation and Economic Development: Twelve Critical Studies*. J.F.J. Toye (ed.). London: Totowa, N.J.
- **Bird, Richard M., Jorge Martinez -Vazquez, and Benno Torgler, (2005)**, "Societal institutions and tax effort in developing countries," *International Studies Program Working Paper 04–06*.
- **Raja J. Chelliah, Hessel J. Baas, and Margaret R. Kelly (1975)**, "Tax ratios and tax effort in developing countries, 1969-71", *IMF staff Papers*, Vol. 22, No. 1, March.
- **Chelliah, Raja J. (1971)**, "Trends in taxation in developing countries", *Staff Papers, International Monetary Fund*, Vol. 18.
- **Davoodi Hamid R. and David A. Grigorian (2007)**, 'Tax potential vs. tax effort: A cross-country analysis of Armenia's stubbornly low tax collection", *IMF Working Paper WP/07/106*. in *Development*, ed. By Toye, J.F.J., Frank Cass and Company Ltd. London: 13-32.
- **Eltony, Nagy M. (2000)**. *Evaluating Tax Policies in Arab Countries*. Kuwait: API Publications.
- **Goode, R. (1984)**. *Government Finance in Developing Countries*. Washington D.C.: The Brookings Institution.
- **Gupta Sen, Abhijit (2007)**, "Determinants of tax revenue efforts in developing countries", *IMF Working Papers*, WP /08/184.

- **Leuthold, J.H. (1991)**, "Tax shares in developing economies: A panel study", *Journal of development Economics*, Vol. 35, No.1, January: 173-185.
- **Mertens, Jo Beth (2003)**, "Measuring tax effort in Central and Eastern Europe", *Public Finance and Management*, 3 (4): 530-563.
- **Musgrave, Richard (1987)**, "Tax reform in developing countries", *Chapter 9 of The Theory of Taxation for Developing Countries*. David Newbery and Nicholas Stern (eds.). Washington, DC: The World Bank Group.
- **Prest, A. R.(1979)**, "The taxable capacity of a country", *Taxation and Economic Development*. ed. by J.F.J. Toye, Frank Cass and Company Ltd. London: London School of Economics and Political Science.
- **Tait, Alan A., Barry J. Eichengreen, and Wilfrid L.M. Grätz (1979)**, "International comparisons of taxation for selected developing countries, 1972–76", *Staff Papers, International Monetary Fund*, Vol. 26.
- **Tanzi, V. and H. Davoodi, (1997)**, "Corruption, public investment, and growth", *Working Paper 97/139*. Washington, D.C.: International Monetary Fund.
- **World Bank (2008)**. *World Development Index*. Washington, DC: The World Bank Group.
- **Tanzi, Vito (1992)**, "Structural factors and tax revenue in developing countries: A decade of evidence", in *Open Economies: Structural Adjustment and Agriculture*. eds. Ian Goldin and L. Alan Winters. Cambridge: Cambridge University Press: 267-81.
- **Teera, Joweria M. (2001)**. *Could Do Better: An Appraisal of Uganda's Tax Performance Relative to Sub-Saharan Africa*. University of Bath, Department of Economics.

Eview 5 خروجی برآورد مدل با استفاده از نرم افزار اقتصاد سنجی

Dependent Variable: LOG(TGDP?)				
Method: Pooled EGLS (Period SUR)				
Date: 11/10/08 Time: 09:29				
Sample: 1998 2006				
Included observations: 9				
Cross-sections included: 20				
Total pool (unbalanced) observations: 148				
Linear estimation after one-step weighting matrix				
Period SUR (PCSE) standard errors & covariance (d.f. corrected)				
Variable	Coefficient	Std. Error	t-Statistic	Prob.
LOG(AGRI?)	-0.208910	0.042159	-4.955234	0.0000
LOG(MANU?)	0.316819	0.093333	3.394483	0.0009
LOG(SERV?)	-0.286327	0.136975	-2.090363	0.0384
LOG(INF?)	-0.017631	0.010586	-1.665536	0.0980
LOG(PCI?)	0.446404	0.050285	8.877567	0.0000
LOG(TRADE?)	0.345431	0.064423	5.361917	0.0000
LOG(URBPOP?)	-0.322356	0.077976	-4.134062	0.0001
Weighted Statistics				
R-squared	0.985550	Mean dependent var	5.654484	
Adjusted R-squared	0.984935	S.D. dependent var	6.455980	
S.E. of regression	0.792397	Sum squared resid	88.53290	
F-statistic	1602.816	Durbin-Watson stat	1.565102	
Prob(F-statistic)	0.000000			
Unweighted Statistics				
R-squared	0.568087	Mean dependent var	2.700382	
Sum squared resid	9.419916	Durbin-Watson stat	0.348386	