

بررسی عوامل مؤثر بر شاخص پوشش مالیاتی در ایران با تأکید بر درآمدهای نفتی

حجت ایزدخواستی^۱

فرهاد دژپسند^۲

سامان علی‌پور^۳

چکیده

سهام درآمدهای مالیاتی در تأمین اعتبارات هزینه‌ای دولت که به عنوان شاخص پوشش مالیاتی شناخته می‌شود، همواره یکی از شاخص‌های مهم ارزیابی عملکرد نظام مالیاتی کشور بوده که می‌تواند نقش مؤثری در اقتصاد کشور در سطح کلان ایفا کند. تجربه نشان داده است که تأمین مالی بخش زیادی از اعتبارات هزینه‌ای از طریق درآمدهای ناپایدار نفتی در ایران، دولت را در شرایط تحریم و یا نوسان قیمت جهانی نفت با چالش اساسی همچون کسری بودجه روبه‌رو می‌کند. از این رو ضرورت تأمین اعتبارات هزینه‌ای دولت به وسیله درآمدهای مالیاتی هرچه بیشتر نمایان می‌شود؛ بنابراین، در این پژوهش به بررسی اثر عوامل مؤثر بر سهم درآمدهای مالیاتی در تأمین اعتبارات هزینه‌ای دولت با استفاده از روش خودتوضیح با وقفه‌های گسترده^۴ در دوره زمانی ۱۴۰۰-۱۳۵۹ پرداخته شده است. نتایج برآورد مدل بیانگر این است که نسبت کسری بودجه دولت به اعتبارات هزینه‌ای اثر مثبت و معنی‌دار و سهم درآمدهای نفتی در تأمین اعتبارات هزینه‌ای دولت، سهم ارزش افزوده بخش کشاورزی در تولید ناخالص داخلی و درجه باز بودن اقتصاد اثر منفی و معنی‌دار بر شاخص پوشش مالیاتی دارند. همچنین شرایط ویژه مربوط به سال‌های جنگ تحمیلی نیز بر میزان شاخص مذکور اثر منفی داشته است.

واژه‌های کلیدی: عملکرد مالیاتی، شاخص پوشش مالیاتی، درآمد نفتی، اعتبارات هزینه‌ای

طبقه‌بندی JEL: H19, H20, H29, H50

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۱/۲۳، تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۸/۱۴.

۱. دکتری اقتصاد بخش عمومی، استادیار گروه اقتصاد، دانشکده اقتصاد و علوم سیاسی، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران، (نویسنده مسئول)، @h_izadkhasti@sbu.ac.ir

۲. دکتری اقتصاد بین‌الملل، دانشیار گروه اقتصاد دانشکده اقتصاد و علوم سیاسی، دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران، f_dejpasand@sbu.ac.ir

۳. دانشجوی کارشناسی ارشد اقتصاد، دانشکده اقتصاد و علوم سیاسی دانشگاه شهید بهشتی، تهران، ایران، saman.23alipour@gmail.com

4. Autoregressive Distributed Lag (ARDL)

مقدمه

دولت وظایف گسترده‌ای در تأمین امنیت حقوقی و قضایی و حفظ و حراست از مرزهای کشور و نیز آموزش و بهداشت و درمان را بر عهده داشته و با گذشت زمان اندازه دولت و مخارج آن برای انجام وظایف مزبور افزایش یافته است. در حالت کلی و از دیدگاه نظری، برای تعیین اندازه دولت در اقتصاد استدلال‌های متفاوتی وجود دارد. دیدگاه اول مربوط به [44] (Wagner, 1883) و [30] (Musgrave, 1969) است که صنعتی شدن سیستم اقتصادی، افزایش درآمد سرانه و توسعه اقتصادی را عامل افزایش اندازه دولت معرفی می‌کنند. [34] (Peacock & Wiseman, 1961) نظریه دیگری تحت عنوان نظریه چرخ دنده‌ای رشد مخارج دولت^۱ عنوان کرده است که شرایط بحرانی زودگذر، باعث افزایش مخارج دولت شده و در ادامه این مخارج در سطحی بالاتر از شرایط قبل از بحران باقی خواهد ماند. [4] (Baumol, 1967) در نظریه دیگری بیان می‌کند که با توجه به این که سطح بهره‌وری بخش دولتی کمتر از سطح بهره‌وری بخش خصوصی است اما افزایش دستمزد در بخش دولتی و خصوصی مشابه است، این امر سبب افزایش قیمت کالاها و خدمات دولتی می‌شود و در نتیجه سهم اسمی مخارج دولتی در کل تولید ناخالص ملی افزایش می‌یابد [23] (Mehnatfar, 2004: 81).

درآمدهای دولت در جهت پوشش هزینه‌های خود به دو گروه درآمدهای مالیاتی و غیر مالیاتی تقسیم می‌شوند که درآمدهای مالیاتی به دلیل ویژگی‌هایی همچون ثبات، پایداری و تورم‌زا نبودن همواره از مقبولیت بیشتری برخوردار بوده‌اند. بر همین اساس یکی از اهداف اصلی دولت پوشش اعتبارات هزینه‌ای خود از طریق درآمدهای مالیاتی است که در اسناد بالادستی کشور نیز همواره مورد تأکید قرار گرفته است. با این وجود سهم درآمدهای مالیاتی در تأمین اعتبارات هزینه‌ای دولت که به عنوان شاخص پوشش مالیاتی مطرح می‌شود، در دوره بعد از انقلاب به طور متوسط ۳۹ درصد بوده است. این در حالی است که در کشورهای توسعه‌یافته‌ای همچون انگلستان، استرالیا و آمریکا حدود ۷۰ تا ۹۰ درصد از اعتبارات هزینه‌ای دولت‌ها از طریق درآمدهای مالیاتی تأمین مالی می‌شود. [43] (Vice President of Economic Affairs, 2021: 10) سطح پایین شاخص مزبور در اقتصاد ایران بدین دلیل است که سهم و نقش گسترده درآمدهای حاصل از فروش نفت در طول سالیان گذشته، موجب شده است تا توجه کمتری به نقش درآمدهای مالیاتی در تأمین اعتبارات هزینه‌ای دولت صورت گیرد. این در حالی است که وابستگی بودجه دولت به درآمدهای نفت و گاز در سال‌های بعد از انقلاب اسلامی باعث شده است که در زمان کاهش قیمت نفت و یا اعمال تحریم‌های نفتی، درآمدهای ارزی دولت کاهش یافته و در ادامه کسری بودجه دولت افزایش یابد؛ بنابراین به دلیل عدم پایداری درآمدهای نفتی، حرکت به سوی کاهش وابستگی بودجه دولت به درآمدهای نفتی و افزایش سهم درآمدهای پایدار مالیاتی در تأمین اعتبارات هزینه‌ای بیش از پیش

احساس می‌شود تابستری برای توانمندی نظام اقتصادی کشور فراهم شود. همچنین در حالت کلی نفت به عنوان یک ثروت بین نسلی می‌بایست صرف سرمایه‌گذاری و توسعه ظرفیت زیرساختی کشور شود. این در حالی است که در شرایط کنونی توجه کمتری به این مسئله می‌شود.

لازم به ذکر است که افزایش سهم درآمدهای مالیاتی در تأمین اعتبارات هزینه‌ای دولت در گرو افزایش بهبود عملکرد مالیاتی، تعریف پایه‌های مالیاتی جدید و بازنگری در معافیت‌های مالیاتی موجود و نیز جلوگیری از افزایش هزینه‌های دولت می‌باشد. در حالت کلی و با توجه به ضروریات بیان شده در رابطه با افزایش سهم درآمدهای مالیاتی در تأمین اعتبارات هزینه‌ای دولت، ضروری است عوامل اقتصادی مؤثر بر اجزای شاخص پوشش مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته و راهکارهای بهبود این نسبت مورد مطالعه و بررسی قرار گیرد. بر این اساس هدف این پژوهش بررسی مسئله مزبور در ایران در دوره زمانی ۱۳۵۹ تا ۱۴۰۰ با استفاده از روش خودتوضیح با وقفه‌های گسترده می‌باشد.

ادامه مقاله بدین صورت تنظیم شده است: دربخش دوم ادبیات نظری و پیشینه پژوهش موضوع بیان شده و در ادامه حقایق آشکار شده مربوط به شاخص پوشش مالیاتی و عملکرد آن در ایران بررسی شده است. دربخش سوم، ارائه الگوی تحقیق صورت می‌گیرد. دربخش چهارم، به برآورد الگو و تحلیل یافته‌های تجربی پرداخته می‌شود و در نهایت نیز نتیجه‌گیری و پیشنهادات سیاستی ارائه می‌شود.

ادبیات نظری و پیشینه پژوهش

ادبیات نظری

با توجه به نقش گسترده درآمدهای نفتی در بودجه کشور و با توجه به پر نوسان بودن و غیر قابل اطمینان بودن درآمد حاصل از فروش نفت خام، یکی از اهداف مهم نظام مالیاتی کشور رهایی از منابع درآمدی حاصل از فروش نفت خام و تأمین مالی بودجه دولت از طریق درآمدهای مالیاتی است که این موضوع به صراحت در بند ۱۷ سیاست‌های ابلاغی اقتصاد مقاومتی از سوی مقام معظم رهبری نیز بیان شده است. شاخص پوشش مالیاتی (نسبت درآمدهای مالیاتی به اعتبارات هزینه‌ای دولت) از مهم‌ترین شاخص‌های ارزیابی عملکرد نظام مالیاتی به شمار می‌آید. در واقع یکی از اهداف مهمی که اغلب مورد توجه سیاست‌گذاران اقتصادی کشورها قرار می‌گیرد، تأمین کامل اعتبارات هزینه‌ای دولت از محل درآمدهای مالیاتی است که بدون شک افزایش این شاخص در گرو بهبود عملکرد نظام مالیاتی از طریق افزایش نرخ مالیاتی، گسترش پایه مالیاتی، کاهش معافیت‌های مالیاتی و بهبود تمکین مودیان از یک سو و کاهش یا حداقل جلوگیری از افزایش اعتبارات هزینه‌ای دولت از سوی دیگر

می‌باشد. به عبارت دیگر باید توجه داشت که افزایش درآمدهای مالیاتی بدون توجه به اصول انضباط مالی دولت می‌تواند باعث افزایش بیش از حد اندازه دولت و کاهش اعتماد عمومی شود. بنابراین افزایش درآمدهای مالیاتی باید با همزمانی حفظ انضباط مالی دولت انجام شود. برای حفظ انضباط مالی دولت باید سیاست‌های مناسبی در زمینه مدیریت بودجه، کاهش هزینه‌های غیرضروری، بهبود مدیریت بدهی و افزایش درآمدهای دولت مدنظر سیاستگذاران قرار بگیرد [7] (Esfandiyari Sefa & Dehghan, 2016: 98) با اینکه این فرایندها ممکن است طولانی و پیچیده باشد، اما به دنبال آن، پایداری مالیاتی و انضباط مالی دولت حفظ خواهند شد و به رشد و توسعه پایدار اقتصادی و اجتماعی کشور کمک خواهند کرد. همچنین ضروری است که برای اعمال کنترل بر درآمدهای مالیاتی در صورت شاخص پوشش مالیاتی و اعتبارات هزینه‌ای دولت در مخرج آن، اثر شاخص‌های کلان اقتصادی که می‌توانند بر روی درآمدهای مالیاتی و اعتبارات هزینه‌ای دولت و یا هر دوی آن‌ها اثرگذار باشند تحت نظر قرار گیرد. به عبارت دیگر، سهم درآمدهای مالیاتی در پوشش اعتبارات هزینه‌ای دولت در یک کشور (شاخص پوشش مالیاتی) تابعی از شرایط متغیرهای کلان اقتصادی کشور مذکور خواهد بود.

مبحث مالیات و عوامل مؤثر بر آن مدت زمان زیادی است که در بین اقتصاددانان مطرح بوده و در مورد آن بحث‌های بسیاری شده است. صندوق بین‌المللی پول در یک گزارش تحقیقاتی این عوامل را با متغیرهایی چون تولید ناخالص داخلی سرانه، ترکیب بخشی تولید در کشورها، درجه باز بودن تجاری، شاخصی که بتواند بخش غیررسمی یا زیرزمینی را نمایندگی نماید و عوامل نهادی مثل میزان ثبات سیاسی یا فساد معرفی نموده است [10] (Gupta, 2007: 1). همچنین مطابق با مبانی نظری موجود در زمینه مالیات‌ها، متغیرهای کلان دیگری نیز بر میزان درآمدهای مالیاتی کشورها تأثیرگذار خواهد بود که در ادامه به بیان مهم‌ترین این متغیرها و نحوه تأثیر آن‌ها بر درآمدهای مالیاتی شرح داده خواهد شد. نکته قابل ذکر و کاربردی نیز این مسئله است که متغیرهای مذکور بر میزان اعتبارات هزینه‌ای دولت نیز تأثیرگذار است. بر اساس مطالعات تجربی [15] (Izadkhasti et al 2021), [11] (Hamdi & Sbia, 2013), [2] (AL-Qudah, 2020), [24] (Mehnatfa & Mojaverian 2007), [31] (Nazari, 2016), [42] (Tamizi, 2018) برخی از این متغیرها شامل درآمدهای نفتی، نابرابری در توزیع درآمد، سهم بخش کشاورزی در تولید ناخالص داخلی، کسری بودجه دولت و درجه باز بودن اقتصاد از جمله متغیرهای اقتصادی هستند که اثر آن‌ها بر عملکرد نظام مالیاتی و اعتبارات هزینه‌ای دولت در کشورهای مختلف به اثبات رسیده است و بنابراین می‌توانند بر روی نسبت درآمدهای مالیاتی به اعتبارات هزینه‌ای دولت (شاخص پوشش مالیاتی) نیز اثرگذار باشند. بر این اساس در ادامه سعی شده است نحوه اثرگذاری عوامل کلان اقتصادی مؤثر بر صورت و مخرج این شاخص و نیز برآیند آن بر سطح شاخص مذکور مورد بررسی قرار گیرد.

درآمدهای نفتی: اثر درآمدهای نفتی بر درآمدهای مالیاتی دولت غالباً تحت عنوان نظریه نفرین منابع بیان می‌شود. درآمد حاصل از منابع طبیعی می‌تواند بر انگیزه کشورها در تجهیز دیگر منابع داخلی درآمد همچون درآمد مالیاتی تأثیر منفی داشته باشد [22] (Mawezje, 2019: 176). به عبارت دیگر درآمد حاصل از منابع، درآمدهای مالیاتی به عنوان بنیاد مالی دولت را از طریق ناکارآمد کردن نظام مالیاتی در دولت‌های دارای رانت منابع طبیعی، تضعیف خواهد کرد. در واقع در این دولت‌ها که دولت‌های رانتیر نام دارند، فزونی رانت منابع طبیعی آن‌ها را از تکیه بر درآمدهای مالیاتی بی‌نیاز خواهد کرد. این دولت‌ها تمایل دارند مستقل از شهروندان مالیات دهنده بوده، درآمدهای غیرشفاف همراه با نظارت قانونی کمتر داشته باشند. همچنین تمایل کمی به ایجاد بروکراسی‌های مؤثر برای افزایش سطح مالیات‌ها و مدیریت آن دارند [38] (Samadi, 2021: 134). زیرا برخلاف منابع رانتی، جمع‌آوری مالیات برای دولت بسیار پرهزینه‌تر است. به دلیل این که مالیات‌دهندگان و دارایی‌های آن‌ها متحرک بوده و به لحاظ جغرافیایی منتشر می‌شوند. دولت‌ها برای افزایش درآمد خود باید بر بخش عظیمی از جمعیت مالیات وضع کنند. بنابراین، برای تملک و مدیریت درآمدهای مالیاتی به زیربناهای بیشتری برای اجرا و وصول نیاز دارند. از طرفی درآمدهای نفتی می‌تواند بر حسب مورد از کانال‌های مختلف با ترکیب درآمدهای مالیاتی در ایران مرتبط باشد. به عنوان مثال درآمدهای نفتی می‌تواند برخی از پایه‌های مالیاتی موجود در ایران را از مسیرهای مختلفی تحت تأثیر قرار دهد [45] (Zarra nezhad et al., 2014: 123):

الف- درآمدهای نفتی یکی از عمده‌ترین منابع تأمین ارز در کشور می‌باشد که بر این اساس تأثیر مستقیم درآمدهای نفتی بر بازار ارز و تأثیر نرخ ارز بر تجارت بین‌الملل غیر قابل چشم‌پوشی است. با توجه به نقش گسترده پایه مالیات بر واردات در نظام مالیاتی ایران می‌توان گفت که این پایه مالیاتی یک مسیر ارتباطی میان درآمدهای مالیاتی و درآمدهای نفتی ایجاد خواهد کرد.

ب- با توجه به نقش گسترده بخش عمومی در فعالیت‌های اقتصادی کشور، افزایش درآمدهای نفتی سبب افزایش توان دولت در افزایش حقوق، دستمزد و مستمری و سوبسیدهای اعطا شده می‌شود و با توجه به این که مالیات بر درآمد و مالیات بر مصرف و فروش بخش مهمی از درآمدهای مالیاتی کشور را تحت تشکیل می‌دهد، درآمد مالیاتی کشور با افزایش درآمد نفتی افزایش خواهد یافت.

ج- شرکت‌های دولتی مسئول فروش و پخش فرآورده‌های نفتی بخشی از درآمدهای مالیاتی دولت را تأمین می‌کنند.

د- افزایش درآمدهای نفتی سبب افزایش توان دولت در ایجاد زیرساخت‌های تولیدی شده که بهبود این زیرساخت‌ها می‌تواند سبب کاهش هزینه‌های تولید و افزایش سود در بخش تولیدی شود. افزایش سود از کانال مالیات بر اشخاص حقوقی سبب افزایش درآمدهای مالیاتی خواهد شد.

در رابطه با اثر درآمدهای نفتی بر اعتبارات هزینه‌ای دولت نیز چنین استنباط شده است در کشورهای متکی بر درآمد حاصل از فروش منابع طبیعی همچون نفت، این درآمد سهم مهمی از درآمدهای دولت‌ها را تشکیل می‌دهد و اصولاً بروز هرگونه شوک در درآمدهای نفتی که در نتیجه تغییر قیمت نفت و یا میزان صادرات نفت کشورهای مزبور ایجاد می‌شود، آثار چشمگیری بر متغیرهای اقتصادی کشور برجای خواهد گذاشت. با افزایش درآمدهای نفتی و در واقع افزایش منابع دولت، اعتبارات هزینه‌ای نیز افزایش می‌یابد؛ اما با کاهش درآمد نفتی و مطابق با تئوری چسبندگی مخارج، دولت قادر نیست که به سرعت اعتبارات هزینه‌ای را کاهش دهد؛ زیرا سهم عمده تغییرات اعتبارات هزینه‌ای دولت تحت تأثیر اعتبارات هزینه‌ای دوره قبل خواهد بود و کاهش اعتبارات هزینه‌ای نیازمند تغییرات اساسی در ساختار دولت است؛ بنابراین نخست با کاهش اعتبارات عمرانی بخشی از اثر کاهش درآمدهای نفتی را جبران خواهد کرد. اما با ادامه این روند در میان مدت دولت دچار کسری بودجه خواهد شد و این کسری بودجه باعث استقراض از سیستم بانکی شده که پیامدهایی همچون رشد نقدینگی و تورم را در پی خواهد داشت. [27] (Mohammadi & Baratzadeh, 2013: 131).

ضریب جینی: اغلب از شاخص ضریب جینی برای تعیین کیفیت توزیع درآمد استفاده می‌شود و در این شاخص که بین صفر و یک قرار می‌گیرد، نزدیکی آن به عدد صفر نشان دهنده توزیع بهتر و متعادل‌تر در جامعه خواهد بود. توزیع نابرابر سبب کاهش میزان اعتماد و رضایت مردم از دولت می‌شود [5] (Bird et al., 2004: 4). مالیات ابراری است برای توزیع عادلانه درآمد و ثروت که نقش تعدیل‌کننده ثروت در جامعه را دارد، به طوری که هر کسی درآمد و ثروت بیشتری دارد، باید مالیات بیشتری پرداخت کند. این استدلال مطابق با نظریه کوزنتس است که بیان کرده بود که با بدتر شدن وضعیت توزیع درآمد در جامعه، فاصله طبقاتی بیشتر شده و ظرفیت بیشتری برای مالیات ستانی به وجود می‌آید و از این رو نسبت درآمدهای مالیاتی افزایش می‌یابد [21] (Mashmool et al., 2022: 195). بر این اساس، انتظار می‌رود که سیاست‌های مالیاتی ابزار مؤثری برای کاهش تمایز اجتماعی باشد [20] (Khadueva & Akhmudovna, 2022: 1). از طرفی نیز سیاست‌های مالی دولت در کاهش نابرابری و توزیع مجدد درآمد مؤثر خواهد بود. دولت برای به کارگیری سیاست‌های مناسب به منظور کاهش فقر و افزایش درآمد فقرا مستلزم تکالیفی همچون سرمایه‌گذاری در امور زیربنایی اقتصادی و اجتماعی و بهبود خدمات اساسی بوده که به صورت جامع توسط دولت پیگیری می‌شود و با افزایش سطح توسعه‌یافتگی کشورها، مقدار مخارج عمومی دولت‌ها نیز افزایش می‌یابد. بنابراین می‌توان استدلال کرد که هزینه‌های دولت و روش تخصیص بهینه در بخش‌های گوناگون یک ابزار کلیدی برای دولت برای کاهش نابرابری درآمد در هر کشوری است [18] (Kabusi, 2011: 35).

سهم‌بخش کشاورزی در اقتصاد: در حالت کلی اخذ مالیات از بخش کشاورزی به علت غالب بودن

فعالیت‌های معیشتی که تا حد زیادی غیررسمی هستند دشوار خواهد بود. به عبارتی هزینه اداری مربوط به سازماندهی و نظارت بر فعالیت‌های معیشتی نسبت به درآمد بالقوه حاصل، برای ادارات مالیاتی بسیار بالا خواهد بود [9] (Ghura, 1998: 9). قانون‌گذار نیز اعتقاد دارد که سیاست‌های مالیاتی، می‌تواند تأثیر مثبتی بر کلیه زنجیره‌های بخش کشاورزی، کاربست تخصصی‌تر اشتغال، تراز بازرگانی، روان کردن چرخه تجارت و مبادلات بازاری و رونق تولید در این بخش داشته باشد، بر این اساس و مطابق ماده ۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم درآمد حاصل از کلیه فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبورعسل و پرورش طیور، صیادی و ماهیگیری و نوغانداری، احیای مراتع و جنگل‌ها و باغات و اشجار و نخیلات بدون محدودیت زمانی از پرداخت مالیات معاف شده است. بر این اساس نتیجه حاصل می‌شود که گسترش بخش کشاورزی در اقتصاد کشور با توجه به معافیت‌های مالیاتی گسترده این بخش بر عملکرد نظام مالیاتی کشور می‌تواند اثر منفی بر جای گذارد [32] (Neog & Gaur, 2020). لکن لازم به ذکر است که معافیت اعطایی به برخی بخش‌ها مانند بخش کشاورزی، نه تنها کمکی به ارتقا و پیشرفت آن بخش نکرده، بلکه این بخش هنوز به لحاظ عملیاتی و بقاء، نیازمند دریافت یارانه از دولت است. [43] (Vice President of Economic Affairs, 2021: 10) بسیاری از کشورها، بخش کشاورزی را مشمول مالیات‌های مختلفی از جمله مالیات بر درآمد، مالیات بر ارزش افزوده، مالیات نقل و انتقال، مالیات سبز و... قرار می‌دهند. قوانین مالیاتی کشورها برای اشخاص حقوقی بخش کشاورزی سختگیرانه‌تر از کشاورزان خرد و حقیقی است. در بسیاری از کشورها از جمله استرالیا، ژاپن، کره جنوبی، هلند، کانادا، آمریکا و ترکیه با در نظر گرفتن معافیت‌های محدود و امتیازات مالیاتی خاص از کشاورزان حقیقی مالیات بر درآمد می‌گیرند. بسیاری از کشورها مانند استرالیا، فرانسه، کانادا، شیلی و آلمان برای اشخاص حقوقی فعال در بخش کشاورزی هیچ امتیاز مالیاتی در نظر نمی‌گیرند و همچون شرکت‌های فعال در بخش‌های دیگر اقتصاد مشمول مالیات بر سود شرکت هستند. عمده کشورهای دیگر نیز با تخفیف‌های جزئی از عملکرد شرکت‌های کشاورزی مالیات می‌گیرند. با توجه به گسترده بودن بخش کشاورزی در ایران و تعدد بازیگران این بخش شامل اشخاص حقیقی با دامنه فعالیت کم تا اشخاص حقوقی با دامنه فعالیت بسیار زیاد، باید فعالان این بخش را با سقف معافیت بسیار بالا مشمول مالیات قرار داد، به گونه‌ای که کشاورزان خرد مشمول این مالیات نشده و در مجموع این مالیات به فعالان بسیار کمی اصابت کند؛ برای مثال می‌توان پیشنهاد داد که صرفاً اشخاص حقوقی با درآمد بالا مشمول مالیات قرار گیرند [14] (Islamic Parliament research center 2023: 27). از طرفی اعتبارات هزینه‌ای دولت در بخش کشاورزی شامل هزینه‌های مرتبط با حمایت از کشاورزان، نیروی شاغل و خدمات رفاهی مرتبط با کارکنان دولتی مربوط به بخش کشاورزی است. میزان هزینه‌های مربوط به بخش کشاورزی در هر کشور بستگی به عواملی مانند میزان توسعه و نیازهای غذایی جامعه و سیاست‌های دولت در این

زمینه دارد. در کشورهای در حال توسعه، هزینه‌های دولت در بخش کشاورزی بیشتر است زیرا بیشترین جمعیت آن‌ها به صورت مستقیم یا غیرمستقیم در بخش کشاورزی فعالیت می‌کنند و تولید محصولات کشاورزی در این کشورها به عنوان یکی از اصلی‌ترین منابع درآمدی و تأمین نیازهای غذایی جامعه محسوب می‌شود. در کشورهای پیشرفته، هزینه‌های دولت در بخش کشاورزی برای حفظ کیفیت و ارتقای استانداردهای محصولات کشاورزی و دامداری، توسعه تکنولوژی‌های نوین در بخش کشاورزی، و حفاظت از محیط زیست و منابع آب و خاک نیز بسیار مهم است [1] (Akbari et al., 2003: 157).

کسری بودجه دولت: فزونی هزینه‌های دولت در مقایسه با درآمدهای آن کسری بودجه نامیده می‌شود که این کسری می‌تواند به دلیل افزایش اعتبارات هزینه‌ای دولت باشد. گاهی اوقات وجود کسری بودجه اجتناب‌ناپذیر بوده و باید توجه کرد که عدم تأمین آن می‌تواند ضررهای بیشتری به اقتصاد وارد نماید. مکاتب مختلف اقتصادی همچون کلاسیک‌ها، کینزین‌ها و ریکاردین‌ها معتقدند که درآمدهای مالیاتی می‌تواند نقش مؤثری در کاهش کسری بودجه ایفا کنند. کلاسیک‌ها کسری بودجه را به صورت تفاوت خالص درآمدهای مالیاتی و مخارج دولت می‌دانند که با افزایش درآمدهای مالیاتی کسری بودجه نیز کاهش خواهد یافت. به عقیده کینزین‌ها کسری بودجه ایجاد شده در دوره رکود اقتصادی (ناشی از کاهش درآمدهای مالیاتی، افزایش کمک‌های بلاعوض و مخارج سرمایه‌گذاری دولت) را می‌توان با مازاد بودجه دوره رونق اقتصادی (ناشی از افزایش درآمدهای مالیاتی، کاهش کمک‌های بلاعوض و مخارج سرمایه‌گذاری دولت) جبران کرد. به عقیده ریکاردین‌ها نیز چون مردم انتظار دارند کسری بودجه فعلی دولت از طریق درآمدهای مالیاتی در آینده جبران خواهد شد، بنابراین مردم سعی می‌کنند تا پس‌اندازهای شخصی خود را (به منظور پرداخت آن به صورت مالیات در آینده) افزایش دهند. در حالت کلی روش‌های تأمین مالی کسری بودجه شامل سیاست‌های اخذ مالیات مجدد، سیاست‌های قرضه (استقراض از نظام بانکی، استقراض از بخش داخلی و استقراض از بخش خارجی)، فروش منابع (مثل نفت) و سیاست هزینه‌ای (از طریق کاهش هزینه‌ها) هستند. یک مورد از روش‌های تأمین مالی کسری بودجه استفاده از سیاست‌های مالیاتی شامل افزایش درآمدهای مالیاتی است. بر این اساس با ایجاد تغییرات در اجرای مالیات‌ها، دولت می‌تواند کسری بودجه را کنترل نماید. [33] (Sriyana, 2011: 55), [41] (Niki Oskoui, 2009: 46) نیز معتقد است که درآمدهای مالیاتی سهم زیادی در کاهش کسری بودجه داشته و یکی از راه‌های سالم و درست تأمین درآمد دولت و منبع موجه مخارج دولت محسوب می‌شوند. افزایش درآمدهای مالیاتی می‌تواند ناشی از بهبود پایه مالیاتی و یا افزایش نرخ مالیاتی باشد. بنابراین، این افزایش از هر راهی که صورت گیرد، منجر به افزایش درآمدهای بودجه عمومی و کاهش کسری بودجه خواهد شد. بر این اساس، انتظار می‌رود که افزایش کسری بودجه باعث ترغیب دولت‌ها به افزایش درآمدهای مالیاتی برای کنترل و کاهش کسری بودجه شود.

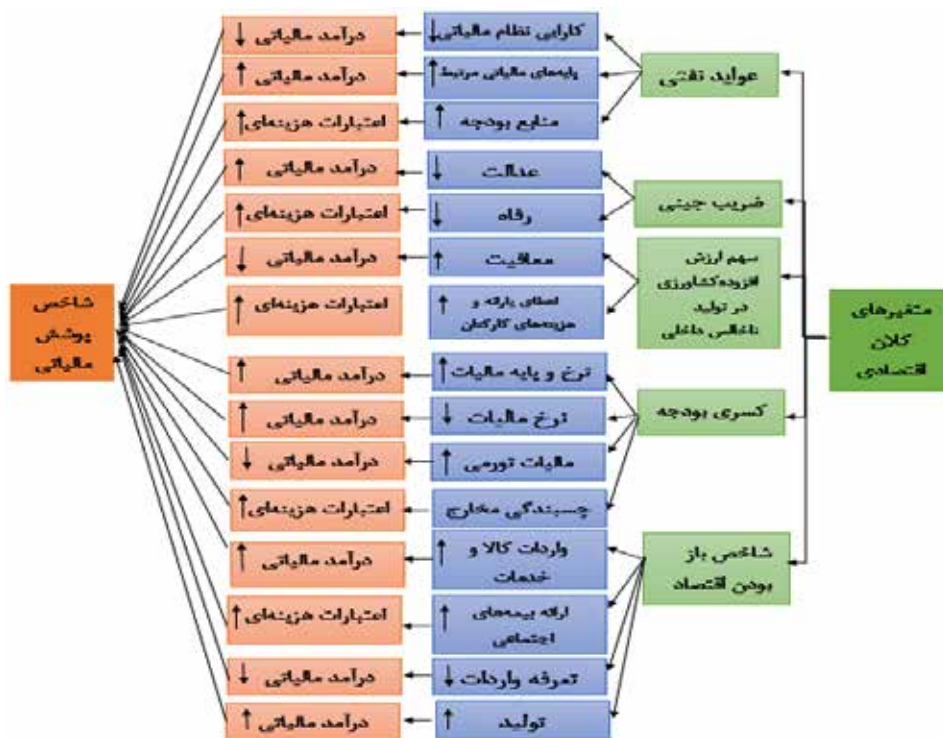
لازم به ذکر است که بر اساس آمارهای بانک مرکزی، ایران در سال‌های بعد از انقلاب همواره با معضل کسری بودجه مواجه بوده است به گونه‌ای که به علت بیشتر بودن مخارج دولت نسبت به درآمدهای آن، در بیشتر سال‌ها کسری بودجه عمومی کشور تداوم یافته است. در طول شش برنامه توسعه اقتصادی، فقط در سال ۱۳۷۳ (در برنامه اول)، در سال ۱۳۷۴ و ۱۳۷۵ (در برنامه دوم) و در سال ۱۳۸۰ (برنامه سوم) بودجه عمومی دولت دارای مازاد و در بقیه سال‌ها همواره دارای کسری بودجه بوده است. کسری بودجه به طور عمده ناشی از افزایش اعتبارات هزینه‌ای است که سبب افزایش نقدینگی در سطح جامعه خواهد شد. تداوم کسری بودجه نشان از چسبندگی مخارج دولت دارد. بدین ترتیب در صورت تداوم کسری بودجه دولت مجبور به کاهش بودجه عمرانی و افزایش بودجه جاری خود می‌شود [28] (Mowlaei & Abdian, 2018: 61). مطابق با این مباحث استدلال می‌شود که کسری بودجه سبب افزایش اعتبارات هزینه‌ای دولت خواهد شد.

باز بودن اقتصاد: شاخص بازبودن تجاری، معیار اندازه‌گیری میزان مشارکت کشور در سیستم تجارت جهانی است. افزایش شاخص بازبودن تجاری در نتیجه جهانی شدن اقتصادی و آزادسازی تجارت بوده و از نسبت مجموع صادرات و واردات به تولید ناخالص داخلی محاسبه خواهد شد [19] (Nademi & Kavand, 2021: 98). مالیات‌های تجاری منبع عمده درآمدهای دولت در کشورهای کمتر توسعه یافته است؛ به این دلیل که جمع‌آوری این مالیات‌ها نسبت به مالیات درآمد آسان‌تر است [25] (Mehrra et al., 2018: 49). تجارت خارجی می‌تواند آثار متفاوتی بر درآمدهای مالیاتی داشته باشد. از یک سو اگر آزادسازی تجاری و افزایش درجه باز بودن اقتصاد که ابتدا از طریق کاهش تعرفه‌ها انجام شود، انتظار می‌رود که درآمدهای تعرفه‌ای کاهش پیدا کند [42] (Saptono & Mahmud, 2021: 253) [39] (Tamizi, 2018: 227) و [2] (AL-Qudah, 2020: 43). اثرات مثبت باز بودن اقتصاد بر درآمدهای مالیاتی را محتمل و قوی می‌دانند. آزادی تجاری همچنین سبب افزایش ارزش اسمی صادرات و واردات بر حسب پول ملی شده و از این طریق سبب افزایش درآمد حاصل از مالیات بر واردات و صادرات خواهد شد [31] (Nazari, 2016: 75). همچنین رشد حجم تجارت می‌تواند نسبت درآمدهای مالیاتی دولت به تولید ناخالص داخلی را افزایش دهد به شرطی که منجر به افزایش سرمایه‌گذاری و تولید شود [16] (Izadkhasti, 2016: 113). مالیات بر واردات یک منبع درآمد مهم برای دولت بوده و علاوه بر آن به عنوان ابزاری برای کنترل بازار داخلی، تأمین تقاضای مردم و دسترسی به اهداف اشتغال و تولید می‌باشد. اثرگذاری باز بودن اقتصاد بر اعتبارات هزینه‌ای دولت می‌تواند تحت عنوان فرضیه جبران مطرح شود. این فرضیه برای اولین بار توسط [37] (Rodrik, 1998: 997) مطرح شد. هر اندازه اقتصاد یک کشور بازتر شود، آن کشور در برابر نوسانات قیمت کالاهای وارداتی و صادراتی که به صورت شوک‌های رابطه مبادله ظاهر می‌شود، آسیب‌پذیرتر است. از این رو دولت‌ها می‌توانند از طریق ایجاد برنامه‌های حمایتی مختلف از بیکاران و دیگر برنامه‌های اجتماعی

ریسک چنین نوساناتی را برای شهروندان کاهش دهند. ارائه چنین خدماتی نیازمند صرف هزینه‌های قابل توجه می‌باشد. در واقع الزام دولت به ارائه بیمه اجتماعی مهم‌ترین عامل در افزایش این مخارج است و دولت‌ها با این عمل، سهمی را در تعدیل و کاهش خطرات ناشی از مواجه شدن با تجارت جهانی به عهده می‌گیرند [6] (Dad-gar & Nazari, 2008: 23).

شرایط خاص: جنگ تحمیلی یکی از شرایط خاصی است که اقتصاد ایران را در برهه زمانی خاصی تحت تأثیر قرار داده است. پس از پیروزی انقلاب و نیز شروع جنگ تحمیلی با کاهش تولید و صادرات نفت، اهمیت نفت در اقتصاد کشور و درآمدهای عمومی دولت کاهش یافت و در مقابل، سهم درآمدهای مالیاتی از کل درآمدهای دولت افزایش یافت؛ به طوری سهم درآمدهای مالیاتی از حدود ۲۶ درصد در سال ۱۳۵۹ به حدود ۴۷ درصد در سال ۱۳۶۷ افزایش یافت. از طرفی حمله نظامی عراق علیه ایران طی سال‌های ۱۳۵۹ تا ۱۳۶۷ هزینه‌های فراوانی را به پیکره کشوری که تازه از تلاطم یک انقلاب بیرون آمده بود تحمیل کرد. جنگ نیازمند صرف هزینه‌های سنگین برای واردات تسلیحات جنگی بود. علی‌الخصوص در بازه سال‌های ۱۳۶۴-۱۳۶۷ که دوران تشدید جنگ و گسترش قلمرو جغرافیایی آن به خلیج فارس و جزایر ایرانی واقع در این آب‌ها بوده است، به دلیل پایان یافتن ذخایر سلاح‌های خریداری شده پیش از انقلاب، نیازهای بسیار بیشتری برای خرید سلاح وجود داشت. همچنین تحریم تسلیحاتی موجود خرید سلاح را مشکل‌تر و پرهزینه‌تر کرد. به گونه‌ای که مقام‌های رسمی ایران اعلام کردند که جنگ بیش از یک سوم بودجه ملی را جذب می‌کند [26] (Mirtorabi et al., 2011: 36).

۱. در برخی مقاطع از طول بازه زمانی مورد بررسی این پژوهش شرایط خاص دیگری همچون پاندمی کرونا نیز بر اقتصاد کشور تاثیر گذاشته است. به تبع شیوع بیماری کرونا، وضعیت مالیات‌ستانی و درآمدهای مالیاتی دستخوش تغییرات ناخواسته شده است که مهم‌ترین آن‌ها، کاهش درآمدهای مالیاتی به دلیل کاهش توأمان عرضه و تقاضا در اقتصاد است؛ این موضوع برای کشور ما که با کسری بودجه مواجه است جدی‌تر است. همچنین شیوع ویروس کرونا به دلیل اختلالی که در محیط کسب‌وکار و فعالیت‌های تولیدی ایجاد می‌کند باعث می‌شود مودیان مالیاتی در انجام وظایف مالیاتی خود با سختی مواجه شوند. همچنین شرایط تحمیل شده به موجب کرونا سبب تحمیل هزینه‌های اضافی برای کنترل و درمان بیماری کرونا و نیز حمایت‌های رفاهی و اجتماعی لازم از خانوارها و بنگاه‌ها به دولت شده است [13] (Iranian National Tax Administrations Research, 2020:2). Database, 2020:2). علی‌رغم این مطالب اما در نظر گرفتن متغیرهای مجازی برای مشاهده تأثیر شرایط مذکور بر سطح شاخص پوشش مالیاتی در مدل مربوط به کشور ایران به نتیجه نرسیده است.



نمودار (۲): مدل مفهومی متغیرهای تأثیرگذار بر سهم درآمدهای مالیاتی در اعتبارات هزینه‌ای دولت

مأخذ: مبانی نظری پژوهش

پیشینه پژوهش

در زمینه پژوهش‌های داخل کشور می‌توان به دسته‌ای از مطالعات اشاره کرد که به بررسی اثر شاخص‌های کلان اقتصادی و نیز سایر منابع درآمدی دولت همچون درآمدهای نفتی بر عملکرد درآمدهای مالیاتی پرداخته‌اند. به عنوان نمونه سپهردوست و همکاران (۱۴۰۱) به بررسی اثرات شوک‌های نفتی بر درآمدهای مالیاتی ایران با استفاده از روش خود رگرسیون برداری بیزی^۱ در بازه زمانی ۱۳۷۰-۱۳۹۸ پرداختند که نتایج این پژوهش بیانگر این است که ساختار سیستم مالیاتی ایران حساسیت معنی‌داری در مواجهه با شوک‌های نفتی و تولید ندارد [40] (Sepehrdoost et al., 2022: 129). ایزدخواستی و همکاران (۱۴۰۰) با استفاده از روش - علل چندگانه آثار چندگانه^۲ فرایند فرار مالیاتی برآورد کرده و سپس تأثیر همزمان کیفیت نهادی و فرار مالیاتی بر عملکرد نظام

1. BVAR
2. MIMIC

مالیاتی در کشورهای منتخب^۱ منا در دوره (۲۰۰۲-۲۰۱۷) با استفاده از روش داده‌های تابلویی تحلیل کرده‌اند که نتایج بیانگر آن است که کارایی و پاسخگویی دولت، نسبت ارزش افزوده‌بخش خدمات به صنعت (شاخص تبدیل ساختاری در اقتصاد) و سهم واردات کالا و خدمات در تولید ناخالص داخلی اثر مثبت و سهم ارزش افزوده‌بخش کشاورزی در تولید ناخالص داخلی تأثیر منفی بر عملکرد نظام مالیاتی داشته است. همچنین، فرار مالیاتی و اثر همزمان فرار مالیاتی و نرخ رشد تولید ناخالص داخلی تأثیر معنی داری بر عملکرد نظام مالیاتی نداشته‌اند [15] (Izadkhasti et al, 2021:125). تمیزی (۱۳۹۷) به بررسی عوامل مؤثر بر درآمدهای مالیاتی در ایران با استفاده از رویکرد اقتصادسنجی بیزینی و به‌کارگرفتن روش میانگین‌گیری مدل بیزینی^۲ در بازه زمانی ۱۳۹۵-۱۳۵۰ پرداخته است. نتایج حاصل شده بیانگر این است که متغیرهای رشد تولید ناخالص داخلی، نرخ سواد، رشد جمعیت، مخارج دولت و ارزش افزوده‌بخش صنعت اثری مثبت و ضریب جینی، نرخ ارز، ارزش افزوده‌بخش کشاورزی و ارزش افزوده‌بخش نفت اثری منفی بر درآمدهای مالیاتی دارند [42] (Tamizi, 2018: 225). نظری (۱۳۹۵) به بررسی اثر درآمد نفتی بر درآمد مالیاتی کشورهای صادرکننده نفت با استفاده از روش پانل دیتا^۳ در بازه زمانی ۲۰۱۴-۱۹۹۸ پرداخته است. در این پژوهش کشورها برحسب درجه باز بودن تجاری به دو گروه شامل سطح پایین و بالا تقسیم شده‌اند و نتایج به دست آمده بیانگر این است که در هر دو گروه از کشورهای مذکور، درآمد نفتی تأثیر منفی و معناداری بر درآمدهای مالیاتی داشته است. به علاوه، شاخص درک فساد، تجارت باز، سهم کشاورزی در تولید ملی و قیمت نفت خام تأثیر معنی داری بر درآمد مالیاتی کشورهای با درجه باز بودن تجاری پایین ندارند. این در حالی است که در کشورهای با درجه باز بودن تجاری بالا، تأثیر مثبت و معنی دار بر درآمد مالیاتی داشته‌اند [31] (Nazari, 2016: 67). رنجبر و همکاران (۱۳۹۵) در پژوهشی به بررسی روابط بین میزان سهم درآمدهای مالیاتی و سهم سایر درآمدهای دولت (شامل درآمدهای نفتی) در بازه زمانی ۱۳۹۴-۱۳۵۷ با استفاده از سیستم معادلات همزمان به روش خود رگرسیون برداری پرداخته‌اند و در نهایت تأثیر خالص اعمال شوک ترکیبی یک واحد افزایش درآمد مالیاتی همراه با یک واحد کاهش درآمد نفتی، بر روی درآمدهای مالیاتی، درآمدهای نفتی، کسری بودجه و شاخص قیمت‌ها مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج حاکی از برطرف شدن آثار بی‌ثباتی اولیه متأثر از چنین شوکی در الگو طی هشت الی ده دوره می‌باشد [36] (Ranjbar et al. , 2016: 27). برخی مطالعات موجود نیز به بررسی عوامل مؤثر بر میزان سهم درآمدهای مالیاتی در پوشش اعتبارات هزینه‌ای دولت پرداخته‌اند. به عنوان نمونه برقی اسکویی و همکاران (۱۳۹۵) به بررسی تأثیر جهانی شدن بر شاخص مالیات به

1. MENA

2. BMA

3. Panel Data

اعتبارات هزینه‌ای دولت^۱ در ایران در بازه زمانی ۱۳۹۳-۱۳۴۹ با استفاده از روش خودتوضیح با وقفه‌های گسترده پرداخته‌اند. نتایج بیانگر اثر مثبت شاخص جهانی شدن در کوتاه‌مدت و اثر منفی در بلندمدت بر شاخص نسبت درآمدهای مالیاتی به اعتبارات هزینه‌ای دولت دارد. شاخص درآمدهای نفتی هم در بلندمدت و هم در کوتاه‌مدت تأثیر منفی و معنادار بر شاخص مذکور دارد. همچنین تولید سرانه حقیقی بدون نفت و نرخ تورم به ترتیب تأثیر مثبت و منفی بر عملکرد شاخص مذکور در طی بازه زمانی پژوهش داشته‌اند [3] (Barghi Oskui et al., 2016: 11). جعفری صمیمی و همکاران (۱۳۸۶) نیز به امکان‌سنجی تأمین مالی هزینه‌های جاری دولت از طریق درآمدهای مالیاتی استان اردبیل تا پایان برنامه چهارم توسعه (۱۳۸۸-۱۳۸۴) است. با هدف تأمین تمام یا بخشی از هزینه‌های جاری دولت از درآمدهای مالیاتی، نه سناریو با مفروضات متفاوت با توجه به نرخ رشد مخارج جاری دولت در برنامه سوم، تعریف شده است. نتایج نشان می‌دهد که با فرض تأمین مالی ۵۰ درصد هزینه‌های جاری دولت از طریق درآمدهای مالیاتی تا پایان برنامه چهارم و فرض افزایش هزینه‌های جاری با نرخ معادل یک سوم نرخ رشد این هزینه‌ها در برنامه سوم حداقل مقدار درآمد مالیاتی در تمامی نه وضع مختلف، برابر ۲۴۴/۷ هزار میلیارد ریال است. همچنین با توجه به سناریوی دیگر که دارای نرخ رشد یکسان در برنامه سوم و تأمین کامل هزینه‌های جاری دولت از طریق مالیات‌هاست، نیازمند افزایش مالیات‌ها به میزان ۴۲۶۷ میلیارد ریال می‌باشد (بیشترین مقدار مورد نظر). با در نظر گرفتن یافته‌ها، پیشنهاد می‌شود که دولت در برنامه چهارم برای تأمین بیش از ۵۰ درصد مخارج از طریق مالیات‌ها تلاش کرده و برای افزایش بخش دیگر آن در برنامه پنجم کوشش کند [17] (Jafari-Samimi et al., 2007: 61).

در زمینه پژوهش‌های خارج از کشور نیز که در چند سال اخیر به چاپ رسیده است می‌توان به مطالعاتی اشاره کرد که به بررسی اثر شاخص‌های کلان اقتصادی بر درآمدهای مالیاتی پرداخته‌اند. به عنوان نمونه ساپتونو و محمود (۲۰۲۱) به تجزیه و تحلیل شاخص‌های کلان اثرگذار بر درآمدهای مالیاتی با استفاده از مدل اثرات ثابت مجهز به خطاهای استاندارد^۲، در شش کشور جنوب شرقی آسیا طی سال‌های ۲۰۰۸ تا ۲۰۱۹ پرداختند که نتایج بیانگر اثرات مثبت و معنادار درآمد سرانه، تولید و باز بودن تجارت بر نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی واقعی و تلاش مالیاتی است [39] (Saptono & Mahmud, 2021:253). القده (۲۰۲۱) به شناسایی عوامل تعیین‌کننده درآمدهای مالیاتی در اردن برای بازه زمانی (۲۰۱۹-۱۹۹۰) با استفاده از مدل خودتوضیح با وقفه‌های گسترده پرداخته که نتایج بیانگر اثر مثبت و معنادار سرانه تولید ناخالص داخلی، کسری مالی و مخارج دولت بر درآمدهای مالیاتی در کوتاه‌مدت و بلندمدت و تأثیر منفی و معنادار کمک‌های خارجی بر درآمدهای مالیاتی

۱. لازم به ذکر است که عبارت هزینه‌های جاری دولت با تغییر شیوه بودنوبوسی دولت در سال ۱۳۸۱ به اعتبارات هزینه‌ای تغییر یافته است اما به دلیل این که نویسنده مذکور در نتایج خود از عبارت اعتبارات هزینه‌ای دولت استفاده کرده است، لذا در این قسمت از متن مقاله این عبارت عیناً تکرار شده است.

2. Driscoll-Kraay standard errors

بوده است. همچنین بخش ارزش افزوده صنعت و باز بودن اقتصادی در کوتاه مدت تأثیر مثبت و معنی داری و در بلندمدت تأثیر مثبت ناچیز داشته‌اند [2] (AL-Qudah, 2020: 43). مورونگا و همکاران (۲۰۱۶) به بررسی تلاش مالیاتی و عواملی که بر نسبت‌های مالیاتی در کنیا تأثیر می‌گذارد، در بازه زمانی ۲۰۱۵-۱۹۸۰ با استفاده از رگرسیون حداقل مربعات معمولی^۱ پرداختند. نتایج نشان داد که ضرایب تولید ناخالص داخلی سرانه، سهم بخش خدمات در تولید ناخالص داخلی و سهم کشاورزی در تولید ناخالص داخلی تأثیر مثبت و معنادار است. از سوی دیگر ضرایب سهم بدهی خارجی در تولید ناخالص داخلی و سهم صادرات در تولید ناخالص داخلی منفی اما ناچیز بود. ضریب سهم واردات در تولید ناخالص داخلی مثبت اما ناچیز بود [29] (Murunga et al., 2016: 24). همچنین دسته دیگری از مطالعات به بیان ارتباط میان انواع منابع درآمدی دولت با مخارج دولتی پرداخته‌اند. در این رابطه می‌توان به حمدی و صبیا (۲۰۱۳) اشاره کرد که به بررسی تجربی روابط پویا بین درآمدهای نفتی، مخارج دولت و رشد اقتصادی با استفاده از تحلیل هم‌انباشتگی چندمتغیره^۲ و تصحیح خطا^۳ در دوره زمانی ۲۰۱۰-۱۹۶۰ در پادشاهی بحرین پرداخته که نتایج کلی نشان می‌دهد که درآمدهای نفتی منبع اصلی رشد و کانال اصلی تأمین مالی مخارج دولت در این کشور است [11] (Hamdi & Sbia, 2013: 118).

همان‌گونه که بیان گردید اغلب مطالعات موجود به بیان اثر شاخص‌های کلان اقتصادی بر عملکرد نظام مالیاتی، ارتباط منابع درآمدی دولت با یکدیگر و با مصارف دولتی پرداخته‌اند. پژوهش‌های اندکی که مشابه پژوهش حاضر هستند شاخص‌های محدودی را برای تأثیرگذاری بر شاخص پوشش مالیاتی در نظر گرفته‌اند و سایر پژوهش‌های موجود نیز به بررسی عملکردی و تدوین سناریو برای پوشش اعتبارات هزینه‌ای دولت توسط درآمدهای مالیاتی پرداخته‌اند. در مطالعات انجام شده خلأ پژوهشی بررسی جامع اثر شاخص‌های کلان اقتصادی بر سهم درآمدهای مالیاتی در اعتبارات هزینه‌ای دولت با تأکید بر سهم درآمد نفتی در تأمین اعتبارات مذکور است. زیرا درآمد نفتی در ایران در طول سالیان اخیر همواره یکی از اجزای اصلی تأمین منابع بودجه عمومی و نیز اعتبارات دولتی بوده که سبب کاهش سهم درآمدهای مالیاتی در تأمین مصارف دولتی شده است. همچنین در این مطالعه شاخص‌های مهم دیگری همچون سهم بخش کشاورزی در تولید ناخالص داخلی با عنوان نماینده معافیت‌های گسترده مالیاتی موجود در کشور مورد استفاده قرار گرفته است تا تأثیر معافیت‌های موجود قابل مشاهده باشد. همچنین می‌توان به بازه زمانی مورد بررسی در پژوهش نیز اشاره کرد که نسبت به مطالعات پیشین تحولات بیشتری را پوشش خواهد داد.

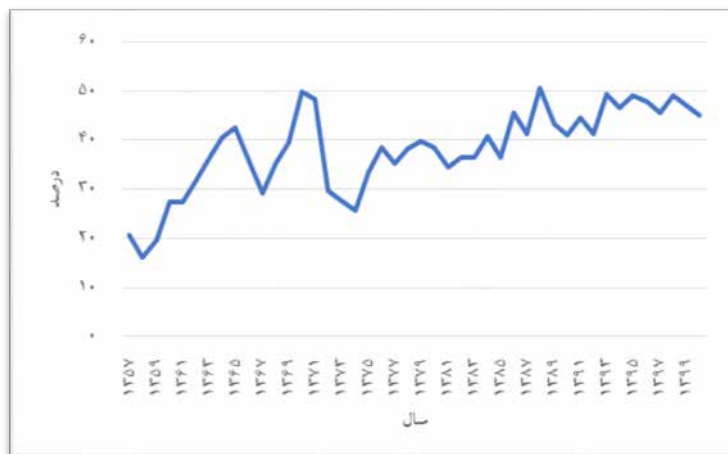
1. OLS

2. Multivariate cointegration analysis

3. Error- correction model

حقایق آشکار شده پژوهش

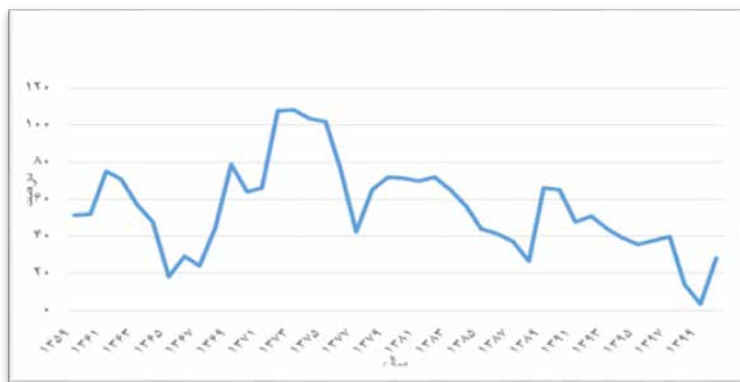
شاخص پوشش مالیاتی: این شاخص که سطح توانمندی درآمدهای مالیاتی وصول شده را در پوشش منابع مالی لازم برای اعتبارات هزینه‌ای دولت نشان می‌دهد، از اهمیت ویژه‌ای برای ارزیابی عملکرد نظام مالیاتی کشور برخوردار می‌باشد. میزان شاخص پوشش مالیاتی برای ایران در بازه زمانی ۱۴۰۰-۱۳۵۹ به صورت میانگین ۳۹ درصد بوده است. بر این اساس، به طور میانگین بیش از ۶۰ درصد اعتبارات هزینه‌ای دولت در این بازه زمانی از محل درآمدهایی غیر از درآمدهای مالیاتی تأمین شده است. شاخص مذکور می‌بایست در پایان برنامه ششم توسعه به حدود ۷۲ درصد افزایش می‌یافت؛ اما میزان تحقق یافته این شاخص در سال ۱۴۰۰ برابر ۴۵ درصد بوده است که بیانگر وجود شکاف بین عملکرد و هدف نظام مالیاتی از منظر شاخص پوشش مالیاتی می‌باشد. روند شاخص پوشش مالیاتی در نمودار (۱) ترسیم شده است که بیانگر روند نوسانی این شاخص در طول دوره مورد بررسی می‌باشد.



نمودار (۱): شاخص پوشش مالیاتی در دوره زمانی ۱۴۰۰-۱۳۵۹

مأخذ: آمارهای گزارش شده بانک مرکزی

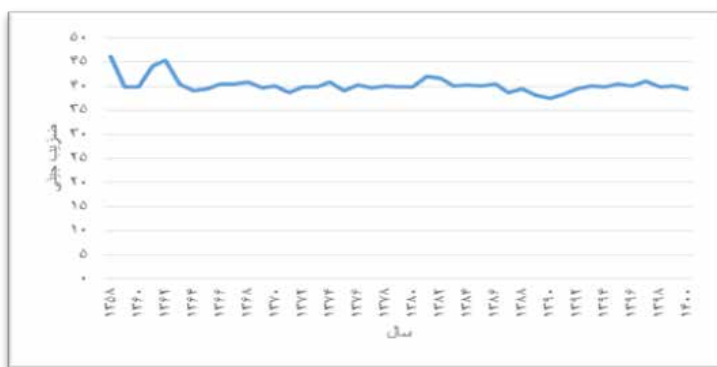
درآمدهای نفتی: نمودار (۲) سهم درآمدهای نفتی از اعتبارات هزینه‌ای دولت در بازه زمانی سال‌های ۱۴۰۰-۱۳۵۹ نشان می‌دهد. همان گونه که در نمودار ملاحظه می‌شود سهم درآمدهای نفتی در تأمین اعتبارات هزینه‌ای دولت در دوره مورد بررسی پژوهش همواره در نوسان بوده که ناشی از ناپایداری درآمدهای نفتی در طول دوره زمانی مورد بررسی می‌باشد.



نمودار (۲): روند نسبت منابع حاصل از فروش نفت در اعتبارات هزینه‌ای دولت در بازه زمانی ۱۳۵۹-۱۴۰۰

مأخذ: آمارهای گزارش شده بانک مرکزی

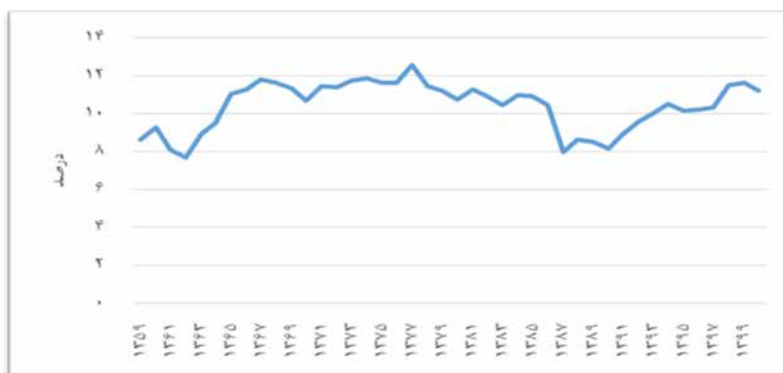
ضریب جینی: نمودار (۳) روند شاخص ضریب جینی در ایران را در بازه زمانی ۱۳۵۹-۱۴۰۰ نشان می‌دهد که از سال ۱۳۶۳ به بعد روند تقریباً یکنواختی را تجربه کرده است.



نمودار (۳): روند شاخص ضریب جینی در ایران در بازه زمانی ۱۳۵۹-۱۴۰۰

مأخذ: آمارهای گزارش شده بانک مرکزی و مرکز ملی آمار ایران

نسبت ارزش افزوده کشاورزی در تولید ناخالص داخلی: نمودار (۴) بیانگر روند سهم ارزش افزوده بخش کشاورزی در تولید ناخالص داخلی می‌باشد که حاکی از سهم ۸ تا ۱۲ درصدی ارزش افزوده این بخش در تولید ناخالص داخلی در دوره زمانی ۱۴۰۰-۱۳۵۹ داشته که بیانگر این مسئله است که بخش کشاورزی همچنان یکی از بخش‌های مهم در اقتصاد بوده و در طول سال‌ها نسبتاً با ثبات باقی مانده است.



نمودار (۴): روند سهم ارزش افزوده بخش کشاورزی در تولید ناخالص داخلی در بازه زمانی ۱۴۰۰-۱۳۵۹

مأخذ: آمارهای گزارش شده بانک مرکزی

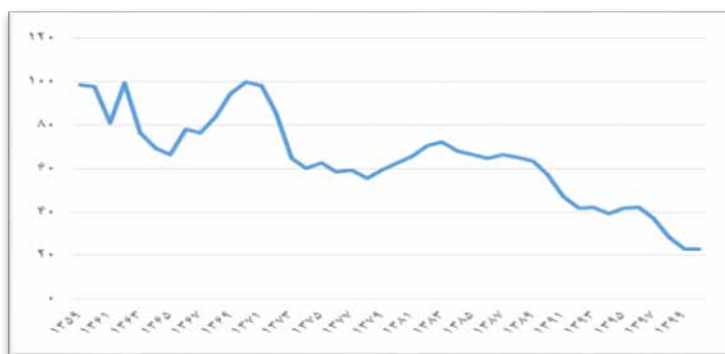
نسبت کسری بودجه دولت به اعتبارات هزینه‌ای دولت: ایران در سال‌های بعد از انقلاب همواره با معضل کسری بودجه مواجه بوده است به گونه‌ای که به علت بیشتر بودن مخارج دولت نسبت به درآمدهای آن، در بیشتر سال‌ها کسری بودجه عمومی کشور تداوم یافته است. در طول شش برنامه توسعه اقتصادی، فقط در سال ۱۳۷۳ (در برنامه اول)، در سال ۱۳۷۴ و ۱۳۷۵ (در برنامه دوم) و در سال ۱۳۸۰ (برنامه سوم) بودجه عمومی دولت دارای مازاد، و در بقیه سال‌ها همواره دارای کسری بودجه بوده است (بانک مرکزی ایران، سال‌های ۱۴۰۰-۱۳۶۴). تداوم کسری بودجه نشان از چسبندگی مخارج دولت دارد.



نمودار (۵): روند نسبت کسری بودجه دولت به اعتبارات هزینه‌ای در بازه زمانی ۱۳۵۹-۱۴۰۰

مأخذ: آمارهای گزارش شده بانک مرکزی

درجه باز بودن اقتصاد: در این پژوهش شاخص باز بودن تجاری به عنوان نماینده باز بودن اقتصاد در نظر گرفته شده است. روند مربوط به شاخص مذکور در نمودار ۶ بیان شده که بیانگر روند غالباً نزولی این شاخص و به عبارت دیگر کاهش سهم تجارت خارجی در اقتصاد ایران است.



نمودار (۶): روند شاخص باز بودن اقتصاد در بازه زمانی ۱۳۵۹-۱۴۰۰

مأخذ: آمارهای گزارش شده بانک مرکزی

روش پژوهش

برای بررسی عوامل اثرگذار بر شاخص پوشش مالیاتی در ایران از روش خودتوضیح با وقفه‌های گسترده در دوره زمانی ۱۴۰۰-۱۳۵۹ استفاده می‌شود:

$$\alpha(L, P)Y_t = \alpha_0 + \sum_{i=1}^k \beta_i(L, q_i)X_{it} + c'w_t + u_t \quad \text{رابطه (۱)}$$

که در آن Y_t متغیر وابسته، α جزء ثابت، X_t به عنوان بردار متغیرهای برون‌زا L عملگر وقفه ($LY_t = Y_{t-1}$)، w_t بردار $s \times 1$ از متغیرهای قطعی از قبیل عرض از مبدأ، روندهای زمانی، متغیرهای برون‌زای با وقفه ثابت، u_t بردار جملات اختلال، P تعداد وقفه‌های به کار رفته برای متغیر وابسته (Y_t) و q تعداد وقفه‌های مورد استفاده برای متغیرهای مستقل (X_{it}) است. همچنین در الگوی (۱):

$$\alpha(L, P) = 1 - \alpha_1 L - \alpha_2 L^2 - \dots - \alpha_p L^p$$

$$\beta_i(L, q_i) = \beta_{i0} + \beta_{i1}L + \beta_{i2}L^2 + \dots + \beta_{iq_i}L^{q_i} \quad i = 1, 2, \dots, k$$

به پیروی از مطالعات [2] (AL-Qudah, 2020)، [11] (Hamdi & Sbia, 2013)، (Sepheerdoost et al. , 2022) [40]، [15] (Izadkhasti et al , 2021)، [42] (Tamizi, 2018)، [31] (Nazari, 2016) که به بررسی عوامل مؤثر بر عملکرد درآمدهای مالیاتی و اعتبارات هزینه‌ای دولت پرداخته بودند، در این پژوهش به بررسی اثر برخی از متغیرهای کلان بر سهم درآمدهای مالیاتی دولت در پوشش اعتبارات هزینه‌ای (شاخص پوشش مالیاتی) پرداخته می‌شود. بر این اساس مدل اول تصریح شده به صورت زیر خواهد بود:

$$TCI_t = \beta_0 + \beta_1 OIL_t + \beta_2 GIN_t + \beta_3 AGR_t + \beta_4 DPT_t + \beta_5 DUM_1 + \varepsilon_t \quad \text{رابطه (۲)}$$

که در آن: TCI بیانگر متغیر وابسته یعنی شاخص پوشش مالیاتی است. OIL سهم درآمدهای نفتی در اعتبارات هزینه‌ای دولت، GIN ضریب جینی به عنوان شاخص نابرابری درآمد، AGR سهم ارزش افزوده بخش کشاورزی در تولید ناخالص داخلی، DPT نسبت کسری بودجه دولت به اعتبارات هزینه‌ای دولت و DUM_1 متغیر مجازی برای سال‌های جنگ تحمیلی در بازه زمانی (۱۳۶۷-۱۳۵۹) است که در سال‌های دوره جنگ مقدار آن برابر یک و سال‌های دیگر مقدار آن صفر در نظر گرفته می‌شود. در الگوی (۲) شاخص باز بودن تجاری وارد مدل شده است.

$$TCI_t = \beta_0 + \beta_1 OIL_t + \beta_2 OPE_t + \beta_3 AGR_t + \beta_4 DPT_t + \beta_5 DUM_1 + \varepsilon_t \quad \text{رابطه (۳)}$$

که در آن OPE شاخص باز بودن تجاری است. در جدول (۱) متغیرهای مدل تعریف شده‌اند. داده‌های مربوط به تمامی متغیرها نیز از بانک اطلاعات سری‌های زمانی اقتصادی بانک مرکزی، سالنامه‌های آمارهای مالیاتی سازمان امور مالیاتی و مرکز ملی آمار ایران اخذ شده است.

برآورد مدل و تحلیل یافته‌های تجربی

برآورد مدل‌های تصریح شده با استفاده از نرم‌افزار ایویوز ۱۲ صورت گرفته است.

بررسی پایایی متغیرها

بررسی پایایی متغیرها با استفاده از آزمون دیکی فولر تعمیم‌یافته^۱ انجام شده است. مانایی هر متغیر بر اساس ضرایب محاسبه شده آزمون دیکی فولر و مقادیر بحرانی مک کینون در سطح ۱ درصد، ۵ درصد و ۱۰ درصد بررسی می‌شود به گونه‌ای که هرگاه مقادیر قدرمطلق آماره آزمون بزرگ‌تر از مقادیر بحرانی مک کینون باشد متغیر مزبور مانا خواهد شد. نتایج این آزمون بیانگر این است شاخص پوشش مالیاتی، نسبت کسری بودجه دولت به اعتبارات هزینه‌ای و شاخص ضریب جینی در سطح مانا بوده و سهم درآمدهای نفتی در تأمین اعتبارات هزینه‌ای دولت، سهم ارزش افزوده بخش کشاورزی در تولید ناخالص داخلی و شاخص باز بودن اقتصاد با یک بار تفاضل‌گیری مانا شده‌اند و همگرا از درجه یک می‌باشد. نتایج به دست آمده از بررسی مانایی متغیرها نشان می‌دهد که چون متغیرها در سطح و حداکثر یک وقفه و با در نظر گرفتن عرض از مبدأ، مانا هستند می‌توان از روش تخمین با وقفه‌های توزیعی استفاده کرد [12] (Haji Ali, 2017: 76).

جدول (۱) - نتایج آزمون پایایی (ADF) متغیرها

نام متغیر	آماره آزمون	مقادیر بحرانی			نتایج آزمون	
		۱٪	۵٪	۱۰٪	سطح	مرتب‌بندی پایایی
TCI	-۳/۵	-۳/۶۰	-۲/۹۴	-۲/۶۱	۵٪	I(۰)
OIL	-۵/۵	-۳/۶۱	-۲/۹۴	-۲/۶۱	۱٪	I(۱)
AGR	-۵/۹۶	-۳/۶۱	-۲/۹۴	-۲/۶۱	۱٪	I(۱)
DPT	-۳/۱۱	-۳/۶۰	-۲/۹۴	-۲/۶۱	۵٪	I(۰)
GIN	-۳/۶۳	-۳/۶۰	-۲/۹۴	-۲/۶۱	۱٪	I(۰)
OPE	-۳/۹۲	-۳/۶۱	-۲/۹۴	-۲/۶۱	۱٪	I(۱)

مأخذ: یافته‌های پژوهش

آزمون کرانه‌ها (هم جمعی باند)

از آزمون‌های هم‌انباشتنی کرانه‌های [35] (Pesaran et al. , 2001) به منظور بررسی وجود و یا عدم وجود رابطه بلندمدت میان متغیرها استفاده می‌شود. فرضیه صفر در آزمون کرانه‌ها عدم وجود رابطه بلندمدت است. نتایج این آزمون در جدول (۲) ارائه شده است. با توجه به نتایج ارائه شده مقدار آماره آزمون در مدل اول و دوم به ترتیب برابر ۵/۸۸۴ و ۱۳/۸۱۶ است که مقدار آماره در هر دو سناریو از همه کرانه‌های سطح صفر و یک مربوطه بزرگ‌تر است و امکان رابطه بلندمدت بین متغیرها در الگوهای برآورد شده وجود دارد.

جدول (۲) - نتایج آزمون کرانه‌ها

سناریو دوم		سناریو اول		الگو
(I۱)	(I۰)	(I۱)	(I۰)	کرانه
۴/۱۵	۳/۰۶	۴/۱۵	۳/۰۶	سطح معناداری ۱ درصد
۳/۷۳	۲/۷	۳/۷۳	۲/۷	سطح معناداری ۲/۵ درصد
۳/۳۸	۲/۳۹	۳/۳۸	۲/۳۹	سطح معناداری ۵ درصد
۳	۲/۰۸	۳	۲/۰۸	سطح معناداری ۱۰ درصد
۱۳/۸۱۶		۵/۸۸۴		آماره آزمون باند

مأخذ: یافته‌های پژوهش

نتایج برآورد الگوی خودتوضیح با وقفه‌های گسترده در بلندمدت

با تشخیص رابطه بلندمدت بین متغیرهای پژوهش می‌توان به تخمین ضرایب بلندمدت در الگوی خودتوضیح با وقفه‌های گسترده اقدام کرد. نتایج حاصل از برآورد بلندمدت در جدول (۳) ارائه شده است.

جدول (۳): برآورد ضرایب بلندمدت الگوهای تصریح شده

الگوی دوم		الگوی اول		متغیرها
آزمون t	ضرایب	آزمون t	ضرایب	
-۴/۵۲۶	-۰/۲۱۷* (۰/۰۴۸)	-۶/۹۹۱	-۰/۲۷۸* (۰/۰۳۹۸)	OIL
-۳/۸۴۷	-۴/۳۵۲* (۱/۱۳۱)	-۳/۵۲۲	-۶/۹۸۴* (۱/۹۸۳)	AGR
۴/۴۱۱	۰/۱۶۹* (۰/۰۳۸)	۳/۶۲۰	۰/۳۵۹* (۰/۰۹۹)	DPT
-	-	۱/۳۷۲	۱/۳۰۸ (۰/۹۵۴)	GIN
-۲/۷۷۱	-۰/۱۷۴*** (۰/۰۶۳)	-	-	OPE
-۱/۶۷۹	-۳/۴۲۸ (۲/۰۴۱)	-۱۲/۳۵۴	-۱۲/۳۵۴ (۳/۱۵۵)	DUM ^۱
۱۰/۷۸۳	۹۳/۷۴۹ (۸/۶۹۴)	۱/۷۵۴	۵۵/۴۲۲ (۳۱/۵۹۷)	C

اعداد داخل پرانتز بیانگر انحراف معیار هستند. *، ** و *** به ترتیب بیانگر معنی داری در سطح ۱، ۵ و ۱۰ درصد است.

مأخذ: یافته‌های پژوهش

ضریب برآوردی سهم درآمدهای نفتی در تأمین اعتبارات هزینه‌ای دولت در الگوی اول و دوم به ترتیب برابر $-۰/۲۷۸$ و $-۰/۲۱۷$ و در سطح ۱ درصد معنی دار است. افزایش درآمد نفتی از طرفی به عنوان منبع درآمدی دولت سبب کاهش دیگر منابع همچون درآمد مالیاتی می‌شود اما از طرف دیگر سبب افزایش سطح پایه‌های مالیاتی وابسته به درآمدهای نفتی می‌شود. همچنین افزایش درآمدهای نفتی سبب افزایش اعتبارات هزینه‌ای می‌شود که در نهایت برآیند اثرات مذکور به کاهش سهم درآمدهای مالیاتی در تأمین اعتبارات هزینه‌ای دولت منجر شده است و درآمدهای نفتی سهم بیشتری در تأمین اعتبارات مذکور خواهند داشت. نتایج مطابق با مطالعات (Tamizi, 2018) در رابطه با اثر منفی ارزش افزوده بخش نفت بر میزان درآمدهای مالیاتی در ایران، (Barghi Oskui et al., 2016) در رابطه با اثر منفی شاخص درآمدهای نفتی بر شاخص پوشش مالیاتی، (Nazari, 2016) در رابطه با اثر منفی درآمد نفتی بر درآمدهای مالیاتی در کشورهای صادرکننده نفت و (Geraeinjad & Chapardar, 2012) در رابطه با اثر منفی سهم درآمدهای نفتی در بودجه عمومی دولت است.

ضریب برآوردی سهم ارزش افزوده بخش کشاورزی در تولید ناخالص داخلی در الگوی اول و دوم به ترتیب برابر با $-۶/۹۸۴$ و $-۴/۳۵۲$ بوده و در سطح ۱ درصد معنی دار خواهد بود. علامت منفی این ضریب بیانگر این

مسئله است که با افزایش سهم ارزش افزوده بخش کشاورزی در تولید ناخالص داخلی با در نظر گرفتن معافیت‌های گسترده مالیاتی در این بخش و نیز ملاحظات سیاسی و پیچیدگی وضع مالیات بر واحدهای کوچک در این بخش و از سوی دیگر با توجه به این که بخش کشاورزی یکی از بخش‌های گسترده اقتصاد کشور بوده که بدین ترتیب سبب افزایش اعتبارات هزینه‌ای دولت می‌شود، در نهایت کاهش سطح درآمدهای مالیاتی همزمان با افزایش سطح اعتبارات هزینه‌ای دولت سبب کاهش سهم درآمدهای مالیاتی در تأمین اعتبارات هزینه‌ای دولت خواهد شد. نتایج برآوردی مطابق نتایج پژوهش (Izadkhasti et al, 2021) مبنی بر تأثیر منفی سهم ارزش افزوده بخش کشاورزی در تولید ناخالص داخلی بر عملکرد نظام مالیاتی کشورهای منتخب حوزه منا^۱ و (Tamizi, 2018) مبنی بر اثر منفی ارزش افزوده بخش کشاورزی بر درآمدهای مالیاتی در ایران است.

ضریب برآوردی شاخص ضریب جینی (شاخص نابرابری توزیع درآمد) در مدل اول برابر با $۱/۳۰۸$ بوده و از لحاظ آماری معنی‌دار نیست.

ضریب برآوردی نسبت کسری بودجه دولت به اعتبارات هزینه‌ای دولت در الگوی اول و دوم به ترتیب برابر با $۰/۳۵۹$ و $۰/۱۶۹$ بوده و در سطح ۱ درصد معنی‌دار است. ضریب مثبت این متغیر بیانگر این مسئله است که برآیند افزایش درآمدهای مالیاتی در نتیجه اقدام دولت برای کنترل و کاهش کسری بودجه از طریق افزایش درآمدهای مالیاتی، در کنار افزایش اعتبارات هزینه‌ای دولت در نتیجه افزایش کسری بودجه، سبب افزایش میزان سهم درآمدهای مالیاتی در اعتبارات هزینه‌ای دولت می‌شود که می‌توان گفت نتیجه سیاست‌های افزایش‌دهنده درآمد مالیاتی در دوره پژوهش قوی‌تر از نیروهای کاهش‌دهنده بوده است. نتایج مطابق با مطالعه (AL-Qudah, 2020) مبنی بر اثر مثبت کسری مالی دولت بر میزان درآمدهای مالیاتی می‌باشد.

ضریب برآوردی شاخص باز بودن اقتصاد (باز بودن تجاری) در مدل دوم برابر با $-۰/۱۷۴$ بوده و در سطح ۱۰ درصد معنی‌دار خواهد بود. ضریب منفی این متغیر بیانگر این مسئله است که افزایش درآمدهای مالیاتی در نتیجه افزایش حجم تجارت و علی‌الخصوص واردات و نیز افزایش تولید، کمتر از افزایش اعتبارات هزینه‌ای دولت در طول دوره پژوهش است که صرف ارائه بیمه‌های اجتماعی دولت‌ها برای تعدیل و کاهش خطرات ناشی از مواجه شدن با تجارت جهانی می‌شود و در نتیجه سطح پوشش اعتبارات هزینه‌ای دولت توسط درآمدهای مالیاتی کاهش خواهد یافت. نتایج مطابق با مطالعه (Barghi Oskui et al., 2016) در رابطه با تأثیر منفی جهانی شدن بر شاخص نسبت درآمدهای مالیاتی به اعتبارات هزینه‌ای دولت می‌باشد.

ضریب منفی متغیر مجازی که بیانگر سال‌های جنگ تحمیلی بر ایران می‌باشد، بیانگر اثر منفی شرایط جنگ بر شاخص پوشش مالیاتی می‌باشد.

نتایج برآورد کوتاه‌مدت و مدل تصحیح خطا

آنچه که در معادله کوتاه‌مدت و مدل تصحیح خطا^۱ مورد توجه و دارای اهمیت اساسی می‌باشد ضریب تصحیح خطا است. این ضریب علاوه بر اینکه نتایج آزمون کرانه‌ها در رابطه با وجود رابطه بلندمدت میان متغیرها در معادله را تأیید می‌کند، بیانگر سرعت تعدیل فرایند عدم تعادل کوتاه‌مدت به سمت تعادل بلندمدت است. الگوی اول با حداکثر چهار وقفه بهینه به صورت $ARDL(1,3,4,2,4)$ با عرض از مبدأ و بدون روند ارائه شده است. بر اساس جدول (۴) ضریب تصحیح خطا در الگوی برآوردی اول برابر $۰/۹۲۸-$ است که از لحاظ آماری معنادار می‌باشد؛ این موضوع بیان می‌دارد که در هر دوره $۰/۹۲۸$ درصد از خطای تعادل کوتاه‌مدت برای رسیدن به تعادل بلندمدت تعدیل می‌شود.

جدول (۴) - ضرایب برآوردی کوتاه‌مدت و مدل تصحیح خطا در الگوی اول

متغیر	ضریب	انحراف معیار	آزمون t	احتمال
D(OIL)	-۰/۱۶۵۵۵۹	۰/۳۴۶۳۴۰	-۴/۷۸۰۱۹۷	۰/۰۰۰۲
D(OIL (-1))	۰/۰۱۲۹۴۵	۰/۰۴۲۴۳۷	۶/۳۰۵۰۳۷	۰/۷۶۴۳
D(OIL (-2))	-۰/۱۲۳۱۳۰	۰/۰۳۹۴۹۶	-۳/۱۱۷۵۷۵	۰/۰۰۶۶
D(AGR)	۲/۳۸۱۹۰۰	۱/۱۸۸۴۴۲	۲/۰۰۴۲۲۱	۰/۰۶۲۳
D(AGR(-1))	۴/۹۰۴۹۴۳	۱/۵۳۳۹۲۴	۳/۷۴۲۶۰۴	۰/۰۰۵۶
D(AGR(-2))	۵/۰۸۶۷۴۲	۱/۳۵۹۱۴۵	۳/۷۴۲۶۰۴	۰/۰۰۱۸
D(AGR(-3))	۵/۰۱۵۳۷۳	۱/۶۷۶۹۹۷	۲/۹۹۰۶۸۶	۰/۰۰۸۶
D(DPT)	۰/۱۴۴۰۹۶	۰/۰۲۴۴۲۷	۵/۸۹۹۰۰۲۶	۰/۰۰۰۰
D(DPT(-1))	-۰/۱۳۲۵۶۲	۰/۰۳۰۹۸۶	-۴/۲۷۸۰۹۴	۰/۰۰۰۶
D(GIN)	-۰/۲۹۶۶۷۸	۰/۳۶۶۷۷۴	-۰/۸۰۸۸۸۴	۰/۴۳۰۴
D(GIN (-1))	-۱/۲۲۶۸۴۱	۰/۳۹۶۲۹۷	-۳/۰۹۵۷۵۹	۰/۰۰۶۹
D(DUM1)	-۱۰/۱۴۳۳۱	۲/۸۴۵۴۲۱	-۳/۵۶۴۷۸۲	۰/۰۰۶۹
D(DUM1(-1))	-۸/۲۲۰۷۳۸	۲/۹۰۵۱۰۷	-۲/۸۲۹۷۵۴	۰/۰۱۲۱
D(DUM1(-2))	-۱۹/۴۶۴۰۰	۳/۲۹۹۲۳۵	-۵/۸۹۹۵۴۸	۰/۰۰۰۰
D(DUM1(-3))	-۱۴/۹۹۴۶۵	۴/۰۰۴۳۸۵	-۳/۷۴۴۵۵۸	۰/۰۰۱۸
CointEq(-1)	-۰/۹۲۸۱۰۶	۰/۱۲۳۳۳۱	-۷/۵۲۵۳۰۶	۰/۰۰۰۰

مأخذ: یافته‌های پژوهش

الگوی دوم نیز با حداکثر چهار وقفه بهینه و به صورت $ARDL(1,4,0,1,0,4)$ با عرض از مبدأ و بدون روند ارائه شده است. بر اساس جدول (۵) ضریب تصحیح خطا در الگوی برآوردی دوم برابر $۰/۹۳۷$ - است که از لحاظ آماری معنادار می‌باشد؛ این موضوع بیان می‌دارد که در هر دوره $۰/۹۳۷$ درصد از خطای تعادل کوتاه‌مدت برای رسیدن به تعادل بلندمدت تعدیل می‌شود.

جدول (۵) - ضرایب برآوردی کوتاه‌مدت و مدل تصحیح خطا در الگوی دوم

متغیر	ضریب	انحراف معیار	آزمون t	احتمال
D(OIL)	-۰/۲۱۰۲۷۷	۰/۰۲۸۱۴۱	-۷/۴۷۲۱۶۸	۰/۰۰۰۰
D(OIL(-1))	-۰/۰۳۱۱۲۹	۰/۰۲۵۷۵۶	-۱/۲۰۶۸۳۲	۰/۲۳۹۶
D(OIL(-2))	-۰/۰۶۵۲۰۳	۰/۰۲۶۶۳۳	-۲/۴۴۸۲۲۵	۰/۰۲۲۸
D(OIL(-3))	۰/۰۵۵۵۱۱	۰/۰۲۶۳۷۷	۲/۱۰۴۴۹۴	۰/۰۴۷۰
D(AGR)	-۱/۱۳۱۸۱۸	۰/۹۸۲۶۸۳	-۱/۱۵۱۷۶۳	۰/۲۶۱۸
D(DUM1)	-۸/۴۶۷۶۳۹	۲/۵۷۰۷۰۷	-۳/۲۹۳۸۹۴	۰/۰۰۳۳
D(DUM1(-1))	-۱۱/۲۴۲۱۴	۲/۵۰۷۱۸۷	-۴/۴۸۳۹۶۴	۰/۰۰۰۲
D(DUM1(-2))	-۲۲/۳۹۹۳۳	۳/۰۰۶۴۱۴	-۷/۴۵۰۵۱۴	۰/۰۰۰۰
D(DUM1(-3))	-۱۶/۲۶۲۴۱	۲/۹۶۰۰۳۲	-۵/۴۹۳۹۹۷	۰/۰۰۰۰
CointEq(-1)	-۰/۹۳۶۸۴۳	۰/۰۸۴۴۴۳	-۱۱/۰۹۴۳۳	۰/۰۰۰۰

مأخذ: یافته‌های پژوهش

نتایج آزمون‌های تشخیصی

در مرحله بعد آزمون‌های تشخیصی مدل‌های برآوردی از قبیل آزمون نرمالیتی^۱، واریانس ناهمسانی^۲ و خودهمبستگی^۳ انجام می‌شود که نتایج آن در جدول (۶) گزارش شده است. اگر در این آزمون‌ها سطح احتمال بزرگ‌تر از $۰/۰۵$ باشد آنگاه شواهد کافی برای رد فرضیه صفر آزمون‌ها وجود ندارد. همان‌گونه که مشخص است با توجه به میزان احتمال آزمون نرمال بودن جملات خطا (نرمالیتی)، فرضیه نرمال بودن پسماندها رد نمی‌شود. همچنین با توجه به سطح احتمال به دست آمده در آزمون خودهمبستگی فرضیه صفر مبنی بر عدم وجود خودهمبستگی در اجزای اختلال رد نمی‌شود. نتایج آزمون ناهمسانی واریانس نیز بیانگر این مسئله است که فرضیه صفر مبنی بر عدم وجود ناهمسانی واریانس نیز رد نمی‌شود؛ بنابراین مدل برآورد شده دارای شرایط صحیح فرض‌های کلاسیک است.

1. Histogram - Normality Test
 2. Heteroskedasticity Test
 3. Serial Correlation LM Test

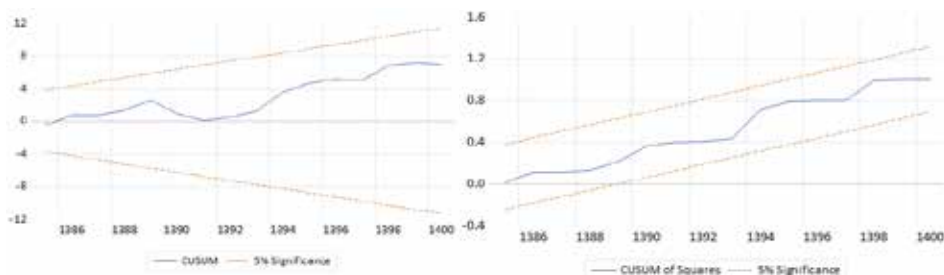
جدول (۶)- نتایج آزمون‌های تشخیصی سناریو اول و سناریو دوم

نام آزمون	سناریو اول		سناریو دوم	
	مقدار آماره آزمون	نتیجه آزمون	مقدار آماره آزمون	نتیجه آزمون
نرمال بودن جملات اخلاص	۰/۹ (۰/۶۴)	نرمال بودن پسماند	۱/۱ (۰/۵۸)	نرمال بودن پسماند
خودهمبستگی	۱/۰۹ (۰/۳۶)	عدم خودهمبستگی	۱/۵۵ (۰/۲۴)	عدم خودهمبستگی
واریانس ناهمسانی	۱/۸۱ (۰/۱۲)	عدم ناهمسانی	۰/۹۲ (۰/۵۶)	عدم ناهمسانی

اعداد داخل پرانتز بیانگر مقدار احتمال هستند.

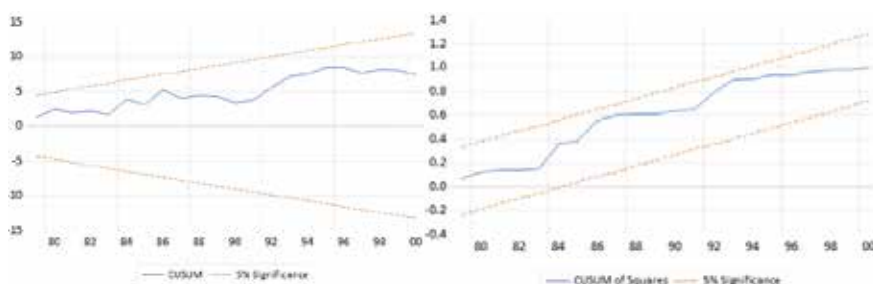
مأخذ: یافته‌های پژوهش

یکی دیگر از آزمون‌های تشخیصی برای مشخص کردن ثبات مدل آزمون‌های مجموع تجمعی پسماند (CUSUM) و مجموع تجمعی مربع پسماند (CUSUMQ) است. در آزمون CUSUM و CUSUMQ فرضیه صفر، ثبات پارامترها در سطح معنی‌داری ۵ درصد مورد آزمون قرار می‌گیرد. فاصله اطمینان در این دو آزمون دو خط مستقیم بوده که سطح اطمینان ۹۵ درصد را نشان می‌دهند. نتیجه آزمون‌های مذکور، به ترتیب در نمودارهای (۷) و (۸) نشان داده شده است. نمودارهای به دست آمده از این آزمون‌ها نشان از پایداری ضرایب برآوردی داشته و به علت قرار گرفتن در فاصله اطمینان ۹۵ درصد، شکست ساختاری در مدل وجود ندارد. در واقع، آزمون بیانگر این نکته است که میانگین جملات پسماند صفر است و فرض اول کلاسیک برقرار می‌باشد.



نمودار (۷): پایداری مدل برآورد شده در سناریو اول

مأخذ: یافته‌های پژوهش



نمودار (۸): پایداری مدل برآورد شده در سناریو دوم

مأخذ: یافته‌های پژوهش

نتیجه‌گیری و پیشنهادات سیاستی

درآمدهای مالیاتی به دلیل ویژگی‌هایی همچون ثبات، سالم بودن، پایدار بودن و تورم‌زا نبودن همواره از مقبولیت بیشتری برخوردار هستند. در اقتصاد ایران به دلیل تمرکز بر درآمدهای حاصل از فروش منابع طبیعی در طول سالیان گذشته، توجه کمتری بر رفع چالش‌های موجود در نظام مالیاتی صورت گرفته و همواره نقش درآمدهای مالیاتی در تصمیم‌گیری‌های اقتصادی کشور ضعیف بوده است. یکی از مهم‌ترین شاخص‌های ارزیابی عملکرد نظام مالیاتی، نسبت درآمدهای مالیاتی به اعتبارات هزینه‌ای دولت (شاخص پوشش مالیاتی) است که در ایران و در دوره بعد از انقلاب بیانگر این حقیقت است که به طور متوسط تقریباً ۳۹ درصد از اعتبارات هزینه‌ای توسط درآمدهای مالیاتی تأمین شده است. میزان این شاخص بیانگر این نکته است که با وجود روندی صعودی درآمدهای مالیاتی سالانه در طول زمان، این افزایش کمتر از افزایش اعتبارات هزینه‌ای دولت بوده است. این در حالی است که در کشورهای توسعه‌یافته بین ۷۰ تا ۹۵ درصد از اعتبارات هزینه‌ای دولت‌ها از طریق درآمدهای مالیاتی تأمین مالی می‌شود. بنابراین، مهم است که عوامل مؤثر بر سهم پایین درآمدهای مالیاتی در تأمین اعتبارات هزینه‌ای شناسایی شده و در جهت بهبود میزان شاخص مذکور اقدامات مؤثری انجام شود. بر این اساس در این پژوهش اثر عوامل کلان اقتصادی مؤثر بر میزان شاخص پوشش مالیاتی با استفاده از روش خودتوضیح با وقفه‌های گسترده در دوره زمانی ۱۴۰۰-۱۳۵۹ مورد بررسی قرار گرفته است. بر اساس مدل‌های برآورد شده اثر سهم نفت در تأمین اعتبارات هزینه‌ای دولت (اعتبارات هزینه‌ای)، نسبت کسری بودجه دولت به اعتبارات هزینه‌ای دولت، سهم ارزش افزوده بخش کشاورزی از تولید ناخالص داخلی، ضریب جینی، شاخص میزان باز بودن اقتصاد و همچنین متغیر مجازی مربوط به سال‌های جنگ تحمیلی بر شاخص پوشش مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته است. بر اساس

نتایج حاصل شده سهم درآمدهای نفتی در تأمین اعتبارات هزینه‌ای دولت اثر منفی بر میزان سهم درآمدهای مالیاتی در تأمین اعتبارات هزینه‌ای دولت دارد. سهم ارزش افزوده بخش کشاورزی در تولید ناخالص داخلی تأثیر منفی بر میزان سهم درآمدهای مالیاتی در تأمین اعتبارات هزینه‌ای دولت داشته است. ضریب برآوردی شاخص ضریب جینی (شاخص نابرابری توزیع درآمد) بر میزان سهم درآمدهای مالیاتی در تأمین اعتبارات هزینه‌ای دولت اثر معنی‌داری نداشته است. نسبت کسری بودجه دولت به اعتبارات هزینه‌ای دولت تأثیر مثبت و معنی‌داری بر میزان سهم درآمدهای مالیاتی در تأمین اعتبارات هزینه‌ای دولت داشته است. از طرفی نیز درجه باز بودن اقتصاد تأثیر منفی و معناداری بر میزان سهم درآمدهای مالیاتی در تأمین اعتبارات هزینه‌ای دولت داشته است. متغیر مجازی بیانگر سال‌های جنگ تحمیلی بر ایران نیز بیانگر اثر منفی شرایط جنگ بر شاخص پوشش مالیاتی می‌باشد.

بر اساس نتایج مدل برآوردی، در بین متغیرهای توضیحی پژوهش، بیشترین تأثیر بر شاخص پوشش مالیاتی را سهم بخش کشاورزی در تولید ناخالص داخلی به عنوان نماینده معافیت‌های مالیاتی داشته است. بر این اساس پیشنهاد می‌شود که بازنگری اساسی در برخی معافیت‌های موجود در قوانین مالیاتی کشور صورت پذیرد. می‌توان فعالان این بخش را با سقف معافیت بسیار بالا مشمول مالیات قرار داد، به گونه‌ای که کشاورزان خرد مشمول این مالیات نشوند و در مجموع این مالیات به فعالان بسیار کمی اصابت کند؛ برای مثال می‌توان پیشنهاد داد که صرفاً اشخاص حقوقی با درآمد بالا مشمول مالیات قرار گیرند. از طرفی با توجه به اثر منفی سهم عواید حاصل از فروش نفت در تأمین اعتبارات هزینه‌ای دولت، باید در جهت کاهش هرچه بیشتر وابستگی بودجه دولت به منابع نفتی و هدف‌گذاری مشخص برای آن برنامه‌ریزی و انتقال مابقی عواید نفتی به صندوق توسعه ملی را در دستور کار قرار داد.

فهرست منابع

1. Akbari, N. , Samati, M. , & Hadian, W. (2003). Investigating the Impact of Government Spending on the Added Value of the Agricultural Sector. *Agricultural Economics and Development*, No. 41 and 42, 137-166. (Persian).
2. AL-Qudah ,A. M. (2020). The Determinants of Tax Revenues: Empirical Evidence From Jordan. *International Journal of Financial Research*, 12(3): 43-54.
3. Barghi Oskui, M. , Ashouri, N. , Ashouri, A. (2016). Globalization Impact on Government's Tax revenues to its Current Expenditures (T/G) Index. *Journal of Tax Research*, 24(30): 11-40. (Persian).
4. Baumol, William J. , (1967), The Macroeconomics of Unbalanced Growth: The Anatomy of Urban Crisis, *American Economic Review* 57 (3).
5. Bird, R. M. , Martinez-Vazquez, J. , & Torgler, B. (2004). Societal Institutions and Tax Effort in Developing Countries. *The Challenges of Tax Reform in a Global Economy*, 283.
6. Dadgar, Y. A. , Nazari, R. A. (2008). The Impact of Globalization of Trade on the Government Size of Iran. *Iranian Journal of Trade Studies*,12(48): 1-38. (Persian).
7. Esfandiyari Safa, Kh. , & Dehghan, H. , (2016). Requirements of Financial Discipline from Viewpoint of the Supreme Leader-In-Chief; May His Shadow Extend. *A Research Quarterly In Military Management*, 15(58): 95-118. (Persian).
8. Geraeinjad, Gh. R. & Chapardar, E. (2012). A Survey on the Determinants of Tax Revenue in Iran. *Journal of Financial Economics*. 20: 69-92. (Persian).
9. Ghura, Dhaneshwar (1998). Tax Revenue in Sub-Saharan Africa: Effects of Economic Policies and Corruption, *IMF Working Paper WP/98/135*.
10. Gupta, A. S (2007). Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries. *IMF Working Paper*, WP/07/184.
11. Hamdi, H. , & Sbia, R. (2013). Dynamic Relationships between Oil Revenues, Government Spending and Economic Growth in an Oil-dependent Economy. *Economic Modelling*, 35: 118-125.
12. Haji Ali, H. (2017). Evaluation of Effects of E-payment on Money Demands in Iran. Thesis for M. S of Economics and Electronic Trade Course, Economic College, Allameh Tabatabaei University. (Persian).
13. Iranian National Tax Administrations Research Database (2019). Analysis of the Possible Effects of the Spread of the Corona Virus on Tax Collection in 2019, (Persian).

14. Islamic Parliament Research Center (2023). Review of the 7th Development Plan Bill (58): The Strategic Issues of the Public Sector (Tax System).
15. Izadkhasti, H. , dadgar, Y. , & Beygi P. (2021). Investigating the Simultaneous Impact of Institutional Quality and Tax Evasion on the Performance of the Tax System in Selected Mena Countries. *Quarterly Journal of Quantitative Economics*, 18(4): 125-158. (Persian).
16. Izadkhasti, H. (2016). Analyzing the Effects of Corruption and Quality of Governance on Tax System Performance: A Dynamic Panel Data Approach. *Journal of Iranian Economic Development Analyses*, 4(1): 93-118. (Persian).
17. Jafari-Samimi, A. , Farhang, S. , & Larimi, J. (2007). The Feasibility of Financing Government Current Expenditures through Tax Revenues: The Case of Ardabil Province. *qjerp* 2007; 15 (43). (Persian).
18. Kabusi, Z. (2011). Examining the Impact of Government Spending on Reducing Poverty and Inequality of Income Distribution; A Case Study of Golestan Province (1366-1386). Master's Thesis, Allameh Muhaddith Nouri University, Research Institute of Economic Affairs. (Persian).
19. Kavand, Ali. , & Nademi, Younes. (2021). Trade Openness and Happiness in Selected Developing Countries. *Journal of Econometric Modelling*, 6(2): 95-117. (Persian).
20. Khadueva, A. , & Akhmudovna, Y. (2022). Optimal Decisions making: Influence of Tax Rates on the Efficiency of Tax Systems. *Journal of Management Information & Decision Sciences*, 25: 1-11.
21. Mashmool, N. , Nobahar, E. , & Pourebadollahan, M. (2022). Investigating the Effectiveness of Determinant Factors of Tax Revenues in Iranian Provinces: A Spatial Panel Approach, *Applied Theories of Economics*, 9(2), 191-222. (Persian).
22. Maweje, J. (2019). Natural Resources Governance and Tax Revenue Mobilization in Sub- saharan Africa: The Role of EITI. *Resources Policy*, 62: 176-183.
23. Mehnatfar, Y. (2004). Factors Determining Government Current Expenditures in Iran an Empirical Analysis. *Journal of the Faculty of Humanities and Social Sciences*. 4(15): 79-108. (Persian).
24. Mehnatfar, Y. ,& Mojaverian, S. M. (2007). Appraisal of Economic Effects of Tax Income on Government Current Expenditures in Iran: An Empirical Analysis (1357-1383). *Quarterly Journal of Economic Research and Policies*, 15(43): 77-105. (Persian).

25. Mehrara, M. , Seijani, S. , & Rezazadeh Karsalari, A. (2018). The Determinants of Taxable Capacity: a Bayesian Econometric Approach. *The Journal of Economic Studies and Policies*, 4(2): 45-70. (Persian).
26. Mirtorabi, S. , Samiei, M. ,& Rabie, E. (2011). Explaining the Role of Oil Price in Development (Beginning, Continuation and End) of Iran-Iraq War (Text in Persian). *Political and International Research Quarterly of Shahreza Islamic Azad University*. 8: 21-49. (Persian).
27. Mohammadi, H. , Baratzadeh ,A. (2013). The Effect of Oil Revenue Shocks on Government Expenditure and Liquidity in Iran Economy. *Iranian Energy Economics*, 2(7): 129-145. (Persian).
28. Mowlaei, M. , & Abdian, M. (2018). Determinants of Government' s Budget Deficit in Iran: 1989-2015. *Journal of Planning and Budgeting*,1: 59-78. (Persian).
29. Murunga, J, Muriithi, M & Kiiru,J. (2016). Tax Effort and Determinants of Tax Ratios in Kenya. *European Journal of Economics, Law and Politics (ELP)*, 3(2): 24-36.
30. Musgrave, R. A. , (1969). *Fiscal System*, New Haven and London: Yale University Press.
31. Nazari, F. (2016). Investigating the Effect of Oil Revenue on the Tax Revenue of Oil Exporting Countries. *Applied Economics Quarterly*, 6(18): 67-76. (Persian).
32. Neog, Y. , & Gaur, A. (2020). Shadow Economy, Corruption, and Tax Performance: A study of BRICS. *Jornal of Public Affairs*, 21(1).
33. Niki Oskoui. K, Asadollahzadeh Bali, M. R. , & Zamanian, M. (2009). The Role of Taxes in Explaining the Budget Deficit fluctuations *Journal of Tax Research: Scholarly Quarterly of Iranian National Tax Administration (INTA)*: 17 (5): 39-68. (Persian).
34. Peacock A. T. and Wiseman. J. (1961). *The Growth of Public Expenditure in the United Kingdom*. Princeton University Press, Princeton.
35. Pesaran, M. H. , & Shin, Y. , & Smith, R. J. (2001). Bounds Testing Approaches to the Analysis of Level Relationships. *Journal of Applied Econometrics*, 16 (3): 289 –326.
36. Ranjbar, H. , Sameti, M. and Malian, M. (2016). The Possibility of Replacing Oil Revenues by Tax Revenues (Case Study: Iran). *Iranian Journal of Applied Economics*, 6(19): 27-38. (Persian).

37. Rodrik, D (1998), Why do More Open Economies Have Bigger Governments?, *Journal of Political Economy*, 106(5): 997-1032.
38. Samadi, F. (2021). The Moderating Role of Oil Revenues on the Relationship between Tax Revenues and Economic Growth, *Quarterly Journal of Fiscal and Economic Policies*; 8 (32): 133-160. (Persian).
39. Saptono, P. B. , Mahmud, G. (2021). Macroeconomic Determinants of Tax Revenue and Tax Effort in Southeast Asian Countries. *Journal of Developing Economies*, 6 (2): 253-274.
40. Sepehrdoost, H. , Mohtashami, S. & Fatemizardan, Y. , (2022). The Impact of Oil Shocks on Iranian Tax Revenue Using the BVAR Model. *Quarterly Journal of Applied Economics Studies in Iran*, 41: 129-169. (Persian).
41. Sriyana, J. (2011). The Effect of Budget Deficit Shock on Government Spending: An Empirical Case in Indonesia. *International Journal of Business and Development Studies*, 3 (1): 41-58.
42. Tamizi, A. (2018). Investigating the Determinants of Tax Revenues in Iran: Bayesian Econometric Approach. *Quarterly Journal of Quantitative Economics*, 15(1): 225-244. (Persian).
43. Vice President of Economic Affairs, Ministry of Economic Affairs and Finance (1400). Direct Tax Law Amendment Bill. (Persian).
44. Wagner, A. (1883). Three Extracts on Public Finance, in Musgrave R. A. and Peacock (eds) (1958), *Classics in the Theory of Public Finance*, London: Macmillan.
45. Zarra nezhad, M. , Tabae izadi, A. , Hosseinpour, F. (2014). Measurement and Analysis of Oil Revenues Effect on Tax Revenues in Iran. *Iranian Journal of Trade Studies*, 18(72): 111-137, (Persian).

Investigating the Factors Affecting the Tax Coverage Index in Iran with an Emphasis on Oil Revenues

Hojjat Izadkhasadi¹

Farhad Dezhpasand²

Saman Alipour³

Abstract

The share of tax revenues in providing the government's current expenses which is known as the tax coverage index, has always been one of the important indicators for evaluating the performance of the country's tax system, which can play an effective role in the country's economy at the macro level. Experience has shown that financing a large part of current expenses through unstable oil revenues in Iran, in the conditions of sanctions or the fluctuation of global oil prices, the government faces a basic challenge such as a budget deficit. Therefore, the need to cover the government's current expenses through tax revenues becomes increasingly apparent. Therefore, in this research, the effect of the effective factors on the share of tax revenues in financing the government's current expenses is investigated using the Autoregressive Distributed Lag in the time period of 1980-2021. The results show that the ratio of the government budget deficit to current expenses has a positive and significant effect, and the share of oil revenues in providing the current expenses of the government, the share of added value of the agricultural sector in the GDP and the degree of openness of the economy have a negative and significant effect on the tax coverage index. Also, the special conditions related to the years of imposed war have also had a negative effect on the amount of the mentioned index.

Key words: Tax Performance, Tax Coverage Index, Oil Revenues, Current Expenses

1. Ph.D. in Public Sector Economics, Assistant Professor of the Department of Economics, Faculty of Economics and Political Sciences, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran, (Corresponding Author) h_izadkhasadi@sbu.ac.ir.

2. PhD in International Economics, Associate Professor, Department of Economics, Faculty of Economics and Political Sciences, Shahid Beheshti University, Tehran, Iran, f_dejpasand@sbu.ac.ir.

3. Master's Student in Economics, Faculty of Economics and Political Sciences, Shahid Beheshti University. Tehran, Iran, saman.23alipour@gmail.com.