

## تحلیلی بر ترکیب مالیاتها و برآورد ظرفیت مالیاتی ایران

نویسنده: دکتر اکبر کمیجانی و فریبا فهیم یحیائی

### چکیده

بررسی روند و ترکیب درآمدهای مالیاتی کشور طی بیست سال گذشته نشان می‌دهد که ترکیب وصولی‌های مالیاتی بر حسب مالیاتهای مستقیم و غیر مستقیم در این سالها، جهت‌گیری خاصی نداشته است و اساساً نظام مالیاتی ایران تاکنون در رابطه با بهبود توزیع درآمد و ثروت جهت دار عمل نکرده است. گرچه در سالهای پس از انقلاب اسلامی گرایش نظام مالیاتی به سمت افزایش وصولی مالیاتهای مستقیم بوده، اما این گرایش همراه با تغییرات لازم در ترکیب هر یک از انواع مالیاتها نبوده است. برآورد ظرفیت مالیاتی کشور که با استفاده از داده‌های مقطعی از آمار کشورهای در حال توسعه و براساس روشهای متعارف اقتصادسنجی انجام شده است، نشان‌دهنده شکاف قابل توجهی میان ظرفیت بالقوه مالیاتی کشور و میزان وصولیهای مالیاتی تحقق یافته می‌باشد. ضرایب برآورد شده این مدل نیز حاکی از تأثیر بیشتر بخش خدمات در ایجاد ظرفیتهای مالیاتی جامعه است. این امر دلالت بر آن دارد که سیاست‌گذاران مالیاتی با اتخاذ سیاستها و تدابیر معقول در جهت وصول مالیات از این بخش می‌توانند موفقیت‌های قابل توجهی بدست آورند که به نوبه خود در بهبود توزیع درآمد مؤثر خواهد بود.

### مقدمه

راستا سیاستهای مالی از طریق تأثیر بر تخصیص عوامل تولید، توزیع درآمد و ثروت، بهبود در

توسعه اقتصادی از عمده‌ترین اهداف اقتصادی کشورهای در حال توسعه است. در این

درآمدهای مالیاتی تشکیل می‌داده است، در سال ۱۳۶۸ تنها ۲۶/۸ درصد از کل درآمدهای دولت بصورت درآمدهای مالیاتی وصول شده است.<sup>۱</sup> متوسط رشد سالیانه درآمدهای مالیاتی در دوره ۶۸-۱۳۵۰، ۱۶ درصد بوده و نسبت این درآمدها به تولید ناخالص داخلی و متوسط سهم آنها از کل درآمدهای دولت نیز در این دوره به ترتیب ۶/۵ درصد و ۲۵/۰ درصد بوده است.<sup>۲</sup> این شاخصها نقش اندک نظام مالیاتی در تأمین هزینه‌های دولت و بافت ناسالم درآمدهای دولت را بخوبی نشان می‌دهد.

ترکیب وصولیها بر حسب مالیاتهای مستقیم و غیر مستقیم طی دوره ۶۸-۱۳۵۰، جهت گیری خاصی نداشته است در حالی که تأثیر وصولیهای این دونوع مالیات بر توزیع درآمد و ثروت در جامعه متفاوت بوده و تأکید بر هر یک تصویر خاصی از توزیع درآمد را در جامعه شکل می‌دهد. سهم وصولی مربوط به مالیاتهای مستقیم از کل عواید مالیاتی از ۳۹/۲ درصد در سال ۱۳۵۰ به ۵۵/۵ درصد در سال ۱۳۶۸ افزایش یافته است. با ادامه این روند و اعمال نرخهای تصاعدی متناسب با سطح درآمد در مورد مؤدیانی که زیر پوشش قرار می‌گیرند، وظیفه دولت در جهت تعدیل توزیع درآمدها می‌تواند در راستای صحیح خود قرار گیرد. همانگونه که گفته شد متوسط سهم سالیانه مالیاتهای مستقیم از کل درآمدهای مالیاتی در سالهای پس از انقلاب اسلامی (۶۸-۵۸) افزایش یافته است اما متوسط رشد سالیانه این مالیاتها و نسبت

بازدهی نیروی کار و نهایتاً تأمین مالی سیاستهای توسعه اقتصادی به تحقق این هدف کمک می‌کند. سیاست مالیاتی نیز بخش مهمی از سیاستهای مالی است که خود در چارچوب نظام اقتصادی کشور قرار دارد و به صورت هماهنگ با سایر سیاستهای اقتصادی به کار گرفته می‌شود. نظام مالیاتی کارآ در واقع امکان رشد هماهنگ بخشها و توسعه اقتصادی را بوجود می‌آورد. بطور کلی سیاست مالیاتی را می‌توان سیاستی در جهت افزایش تحرک، پویایی و حرکت جامعه به سمت توسعه تلقی کرد.

وضع مالیات در کشورهای در حال توسعه، اساساً برای رسیدن به اهداف تجهیز منابع دولتی، سیاستگزاری اقتصادی و کمک به بهبود روند توزیع درآمد جامعه است. بنابراین برای ارائه تصویری از نظام مالیاتی کشور، ابتدا نقش این نظام در تحقق سه هدف یاد شده بررسی می‌شود سپس برای شناخت و برآورد توان واقعی جامعه نسبت به وصول مالیات و عوامل اصلی تأثیرگذار در کسب درآمدهای مالیاتی، تجزیه و تحلیل صورت می‌گیرد و نهایتاً ظرفیت مالیاتی کشور و توابع درآمدهای مالیاتی، برآورد گردیده و نتایج بدست آمده با پیش‌بینی مالیات در سالهای برنامه پنجساله مورد تحلیل مقایسه‌ای قرار می‌گیرد.

ترکیب مالیاتهای مستقیم و غیر مستقیم و اثر بر روند توزیع درآمد

در حالیکه در سال ۱۲۸۹ هجری شمسی (۸۱ سال پیش) حدود ۹۰ درصد درآمدهای دولت را

مانع بزرگی در جهت بهبود توزیع درآمد و برقراری قسط و عدالت اقتصادی خواهد بود.

مالیات بر ثروت که دارای کمترین سهم در ترکیب مالیاتهای مستقیم است (۹/۱ درصد در طول دوره ۶۸-۵۰)، به صورت مالیات بر نقل و انتقالات (حق تمبر و سرقفلی) و مالیات بر ارث، اتفاقی و اراضی بایر وصول می‌شود. از آنجا که در میان اقلام تشکیل دهنده مالیات بر ثروت تنها مالیات بر سرقفلی است که تا حد زیادی دارای قابلیت انتقال است و درمورد دیگر اقلام تشکیل دهنده آن چنین امکانی وجود ندارد و مؤدی بناچار کل مالیات را شخصاً متحمل می‌شود، استفاده کارآمد از ابزار مالیاتی در این زمینه علاوه بر تقویت منابع مالی دولت، اثرات مثبتی بر روند توزیع درآمد دارد. سهم وصولی مربوط به مالیات بر ارث از کل مالیات بر ثروت از ۳۹/۲ درصد در سال ۱۳۵۰ به ۳۲/۲ درصد در سال ۱۳۶۸ کاهش یافته است. با توجه به اینکه مالیات بر نقل و انتقالات و سرقفلی در حین معامله از انتقال دهنده گرفته می‌شود ممکن است شرایط بازار باعث شود که سهم بسیاری از آن به خریدار انتقال یابد اما در مورد مالیات بر ارث چنین امکانی اساساً وجود ندارد. بنابراین جهت گیریهای انجام شده در زمینه وصول مالیات بر ثروت که در آن سهم مالیات بر ارث به مرور

آنها به تولید ناخالص داخلی به ترتیب ۲۴/۳ درصد و ۰/۸ درصد نسبت به دوره ۵۷-۵۰ کاهش یافته است. بطور کلی گرایش دولت به سمت افزایش در وصولی مالیاتهای مستقیم و کاهش در وصولی مالیاتهای غیر مستقیم، همراه با تغییرات لازم در ترکیب هر یک از انواع این مالیاتها نبوده است.

مقایسه وصولی انواع مالیاتهای مستقیم نشان دهنده عدم تعادل میان انواع وصولیهای مالیات بر درآمد، مالیات بر شرکتها و مالیات بر ثروت است. وصولی مالیات بر شرکتها بطور متوسط بیش از ۶۱/۰ درصد مالیاتهای مستقیم را طی دوره ۶۸-۱۳۵۰ تشکیل داده اما متوسط سهم مالیات بر مشاغل از مالیاتهای مستقیم در این دوره تنها ۸/۲ درصد بوده است. در دوره مزبور بطور متوسط وصولیهای مربوط به مالیات بر حقوق شامل ۸/۴ درصد کل درآمدهای مالیاتی و ۱۸/۲ درصد کل مالیاتهای مستقیم بوده که این میزان بیش از دو برابر نسبتهای مربوط به مالیات بر مشاغل می‌باشد. با توجه به اینکه مالیات بر حقوق از افراد با درآمد ثابت و مالیات بر مشاغل از افراد با درآمد متغیر و نسبتاً بالا وصول می‌شود، این بررسی نشان دهنده نامتعادل بودن سهم وصولیهای مالیات بر درآمد از نقطه نظر روند توزیع درآمد در جامعه است. تداوم چنین وضعی

۱- نظر به عدم تعیین قطعی وصولیهای مالیاتی سالهای ۱۳۶۹ و ۱۳۷۰، بررسی آماری این گزارش دوره ۶۸-۱۳۵۰ را در برمی‌گیرد.

۲- فهیم یحیائی، فریبا، برآورد ظرفیت مالیاتی کشور، رساله کارشناسی ارشد، مرداد ۱۳۷۰، جداول ۱، ۲، ۳ و ۴.

۳- مأخذ بالا، جدول ۸

تقاضای افراد کم درآمد نسبت به افزایش قیمت این کالاها کم کشش است.

وصولهای مربوط به مالیات بر مصرف و فروش در طول دوره ۶۸-۱۳۵۰ سالیانه بطور متوسط ۴/۱۴ درصد کل عواید مالیاتی و ۳/۳۱ درصد مالیاتهای غیر مستقیم را تشکیل داده است. نسبتهای مزبور در سالهای پس از انقلاب اسلامی (۶۸-۵۸) بترتیب ۴/۴ درصد و ۹/۱۲ درصد بیشتر از سالهای قبل از انقلاب (۵۷-۵۰) بوده است. این آمار نشاندهنده توجه بیشتر به اینگونه مالیات در سالهای اخیر علی‌رغم اثرات منفی آن بر توزیع درآمد جامعه است.

همانگونه که بررسی انجام شده نشان می‌دهد ترکیب وصولیهای مالیاتی طی دوره ۶۸-۵۰ نمایانگر آن است که نظام مالیاتی تاکنون در رابطه با بهبود توزیع درآمد و ثروت جهت‌دار عمل نکرده است. زیرا اولاً مقدار ناچیز وصولیهای مالیاتی از تولید ناخالص داخلی از لحاظ کمی در حدی نبوده است که بتواند در امر توزیع درآمد کشور تأثیر زیادی داشته باشد و ثانیاً فقدان جهت‌گیریهای خاص در امر وصول مالیاتها از لحاظ کیفی نتوانسته است روند توزیع درآمد کشور را بهبود بخشد.

در رابطه با هدف دیگر از وضع مالیاتها یعنی سیاست‌گذاری اقتصادی، بررسی تأثیرات جهت‌گیریهای مالیاتی انجام شده در کشور بر برخی از شاخصهای کلان اقتصادی از اهمیت خاصی برخوردار است. بطور مثال یکی از تأثیرات

کم شده، عملاً در خلاف جهت بهبود روند توزیع درآمد بوده است. اساساً ارقام مربوط به ضریب جینی و نسبت سهم ده درصد ثروتمندترین خانوارها به ده درصد فقیرترین خانوارها طی دوره مورد بررسی مؤید کم‌توجهی به مسأله مهم توزیع درآمد است. ضریب جینی از ۴۵/۰ در سال ۱۳۵۱ به ۴۳۸/۰ در سال ۱۳۶۷ و نسبت سهم ده درصد ثروتمندترین خانوارها به ده درصد فقیرترین از ۵/۱۷ درصد در سال ۵۱ به ۲/۲۲ درصد در سال ۶۷ تغییر یافته است. مالیاتهای غیر مستقیم نیز که سهم عمده‌ای را در ترکیب وصولیهای مالیاتی کشور دارند (۱/۴۹ درصد در دوره ۶۸-۵۰) به صورت مالیات بر واردات و مالیات بر مصرف و فروش وصول می‌شود. با اعمال مالیات بر واردات بسته به نوع کالا (مصرفی، سرمایه‌ای و واسطه‌ای) و یا شرایط بازار (چگونگی عرضه و تقاضا، وضع قیمتها و...) بخشی از مالیات به مصرف‌کننده نهایی منتقل خواهد شد. مالیات بر مصرف و فروش از نظر کسب درآمد بیشتر بر روی کالاهایی وضع می‌شود که مصرف عام در کشور دارند. در واقع فروشنده، پرداخت‌کننده نهایی مالیات نیست بلکه سهم زیادی از آن را از طریق افزایش قیمت به مصرف‌کننده انتقال می‌دهد. همچنین افزایش مالیات بر اینگونه کالاها که مصرف عام دارند باعث می‌گردد که طبقات کم درآمد سهم بیشتر از درآمدشان را برای پرداخت این دسته از مالیاتها صرف کنند زیرا

فروش اخذ می‌شود به این دلیل که پرداخت کننده مشخصی نداشته و در فرایند مبادلات اقتصادی از طریق افزایش قیمت‌ها به دیگران منتقل می‌شود، در مجموع دارای آثار تورمی است. در صورت ادامه روند فعلی در جهت کاهش سهم مالیات‌های غیر مستقیم از کل عواید مالیاتی، (از ۶۰/۸ درصد در سال ۱۳۵۰ به ۴۴/۵ درصد در سال ۱۳۶۸)، از این ابزار در جهت کنترل تورم می‌توان استفاده کرد.<sup>۵</sup>

### بررسی کارایی سیستم مالیاتی با محاسبه درجه کُشش پذیری انواع مالیاتها

به منظور ارائه تصویر جامع‌تری از نظام مالیاتی کشور، کُشش‌پذیری انواع مختلف مالیاتها در جهت شناخت کارایی آنان در پاسخگویی به تغییرات در تولید ناخالص داخلی محاسبه شده است. یکی از مشخصات یک سیستم مالیاتی کارآ آن است که در آن افزایش درآمدهای مالیاتی باید سریع‌تر و بیشتر از افزایش در تولید ناخالص داخلی باشد. در واقع سیستم مزبور باید بتواند به طور مطلوبی به افزایش در تولید ناخالص داخلی پاسخ دهد. این پاسخگویی بوسیله مفهوم کُشش قابل اندازه‌گیری است که در واقع عکس‌العمل سیستم مالیاتی را به تغییرات در تولید ناخالص داخلی نشان می‌دهد. هر قدر این عکس‌العمل بیشتر باشد، سیستم مالیاتی کارایی بیشتری در جذب درآمدهای اضافی داشته و لذا تأثیر آن در

مهم سیاست مالیاتی، جهت بخشیدن به امر سرمایه‌گذاریهای داخلی و فعالیتهای اقتصادی است تا بدین وسیله تخصیص صحیح و مطلوب منابع بین بخشهای مختلف اقتصادی در جهت تقویت بنیه‌های تولیدی داخلی صورت گیرد. جهت‌گیریهای مالیاتی کشور در راستای اعطای معافیت‌های مالیاتی به تولید کنندگان بخش کشاورزی بوده است اما در عمل نتوانسته است آنگونه که شایسته است از طریق اعمال سیاست‌های مالیاتی در بخش خدمات (برای مثال از طریق برقراری نرخهای تصاعدی) اختلاف درآمد بین فعالیت این بخش و سایر بخشها را کاهش دهد. استفاده از ابزارهای حقوق و عوارض گمرکی نیز عمدتاً در راستای کسب درآمد مطرح بوده و استفاده از آن برای جهت‌دهی به فعالیتهای اقتصادی بسیار محدود بوده است. برای نمونه سمت‌گیریهای قبلی واردات کشور به سوی ورود کالاهای مصرف و کاهش کالاهای سرمایه‌ای در سالهای اخیر تغییر چندانی نداشته است. اثر مالیات بر سطح عمومی قیمت‌ها نیز به افزایش نوع مالیات و شرایط اقتصادی و اجتماعی جامعه بستگی دارد. اصولاً مالیات‌های مستقیم که بصورت تصاعدی براساس قدرت پرداخت از مؤدی مالیاتی وصول می‌شود، به دلیل کاهش درآمد در جامعه که به نوبه خود نقصان تقاضا را در پی دارد معمولاً دارای آثار ضد تورمی است در مقابل مالیات‌های غیر مستقیم که به صورت مالیات بر واردات و مالیات بر مصرف و

کل درآمدهای مالیاتی و مالیاتهای مستقیم بوده و در نتیجه در تثبیت و تصحیح فعالیتهای اقتصادی نیز تأثیر کمتری می‌تواند داشته باشد.

محاسبه ضریب کشتش درآمدهای انواع مختلف مالیاتهای مستقیم و غیر مستقیم نیز بیانگر آن است که پاسخگویی مالیات بر مشاغل، مالیات بر ثروت و مالیات بر شرکتها به تغییرات در تولید ناخالص داخلی به ترتیب بیشتر از سایر انواع مالیاتها بوده است. با توجه به کارایی مزبور لزوم توجه بیشتر به اخذ این نوع مالیاتها احساس می‌شود. همانطور که قبلاً نیز اشاره شد، سهم مالیات بر مشاغل و مالیات بر ثروت از کل درآمدهای مالیاتی ناچیز است. هم‌چنین، مالیات بر واردات کمترین ضریب کشتش درآمدهای را در میان کلیه ارقام مالیاتی داراست (۰/۶۱). در واقع این مالیات در مقایسه با سایر انواع مالیاتها کمترین کارایی را در پاسخگویی به تغییرات تولید ناخالص داخلی داشته است.

حال با توجه به شناختی که از ترکیب مالیاتهای مستقیم و غیر مستقیم و ضرائب کشتش درآمدهای آنها بدست آوردیم، به بررسی و تعیین ظرفیت مالیاتی کشور می‌پردازیم که در واقع هدف اصلی این مقاله است.

ثبات اقتصادی نیز بیشتر خواهد بود. به عبارت دیگر یک سیستم مالیاتی با درجه کشتش پذیری بالا، می‌تواند به تثبیت فعالیتهای اقتصادی بسیار کمک کند!

وابستگی مقداری میان درآمدهای مالیاتی (بعنوان متغیر تابع) و تولید ناخالص داخلی (بعنوان متغیر مستقل)، با استفاده از آمار سری زمانی ۶۷-۱۳۵۰ برآورد شده است. نتایج این برآورد به تفکیک کل درآمدهای مالیاتی و نیز انواع مختلف مالیاتهای مستقیم و غیر مستقیم در جدول ۱ آورده شده است.

همانگونه که اطلاعات جدول ۱ نشان می‌دهد، ضریب کشتش درآمدهای کل درآمدهای مالیاتی طی این دوره کوچک‌تر از یک و برابر ۰/۸۳ است. ضریب بدست آمده بیانگر عدم کارایی سیستم مالیاتی کشور در پاسخگویی به تغییرات در تولید ناخالص داخلی است.

درجه کشتش پذیری مالیاتهای مستقیم و غیر مستقیم نیز براساس معادلات رگرسیونی برآورد شده به ترتیب ۰/۹۲ و ۰/۷۵ است. ضریب کشتش درآمدهای مالیاتهای غیرمستقیم عدم کارایی مالیاتهای فوق در پاسخگویی به تغییرات در تولید ناخالص داخلی را نشان می‌دهد. در واقع توان مالیاتهای غیر مستقیم در جذب درآمدهای اضافی ناشی از افزایش در تولید ناخالص داخلی کمتر از

۶- محاسبه ضریب کشتش درآمدهای در یک نمونه ۱۹ تایی از کشورهای در حال توسعه نشان داده است که کشورهای که کشتش درآمدهای پائین‌تر از متوسط نمونه داشته‌اند دارای نسبتهای مالیاتی کوچک‌تر از متوسط نمونه نیز بوده‌اند. برای اطلاعات بیشتر به مأخذ شماره ۲ صفحات ۱۶۰-۱۵۹ مراجعه نمایید.

جدول ۱، کششهای درآمدی به تفکیک انواع مالیاتها.

گروه اول: کل درآمدهای مالیاتی، مالیاتهای مستقیم و غیر مستقیم:	
$\log T = -1/247 + 0/830 \log \psi$ (-2/364) (13/843)	T = کل درآمدهای مالیاتی
$\log TD = -2/713 + 0/918 \log \psi$ (-3/463) (10/309)	Y = تولید ناخالص داخلی TD = مالیاتهای مستقیم
$\log TI = -1/269 + 0/751 \log \psi$ (-2/898) (15/075)	TI = مالیاتهای غیر مستقیم
گروه دوم: انواع مالیاتهای مستقیم:	
$\log TE = -3/522 + 0/869 \log \psi$ (-9/50) (20/604)	TE = مالیات بر درآمد
$\log TF = -3/802 + 0/844 \log \psi$ (-5/454) (10/647)	TF = مالیات بر حقوق TJ = مالیات بر مشاغل
$\log TJ = -8/250 + 1/235 \log \psi$ (-3/452) (4/817)	TH = مالیات بر مستغلات TC = مالیات بر شرکتها
$\log TH = -5/137 + 0/778 \log \psi$ (-11/899) (15/852)	TW = مالیات بر ثروت
$\log TC = -3/881 + 0/996 \log \psi$ (-4/268) (9/627)	
$\log TW = -6/881 + 1/101 \log \psi$ (-5/989) (8/785)	
گروه سوم: انواع مالیاتهای غیر مستقیم:	
$\log TM = -0/445 + 0/612 \log \psi$ = (-0/670) (8/113)	TM = مالیات بر واردات
$\log TS = -4/547 + 0/986 \log \psi$ (-8/171) (15/575)	TS = مالیات بر مصرف و فروش

## - برآورد ظرفیت مالیاتی

در وصول مالیاتها دارند.

در تحقیقات انجام شده پیرامون برآورد ظرفیت مالیاتی در کشورهای در حال توسعه<sup>۷</sup> معمولاً درآمد سرانه و سهم برخی از بخشهای تولیدی در تولید ناخالص داخلی بعنوان عوامل مؤثر بر ظرفیت مالیاتی در نظر گرفته شده‌اند. برای مثال می‌توان به تحقیق انجام شده توسط Raja J.Chelliah اشاره کرد<sup>۸</sup> که در آن درآمد سرانه، سهم تولیدات معدنی و کشاورزی در تولید ناخالص داخلی و نسبت صادرات به تولید ناخالص داخلی بعنوان متغیرهای مستقل در تابع ظرفیت مالیاتی انتخاب شده و نسبت مالیاتی (ظرفیت مالیاتی) در ۵۰ کشور نمونه برآورد شده است. ضرائب تخمینی در تابع ظرفیت مالیاتی حاکی از آن است که سهم تولیدات معدنی در تولید ناخالص داخلی و نسبت صادرات به تولید ناخالص داخلی از مؤثرترین متغیرها در برآورد ظرفیت مالیاتی در کشورهای در حال توسعه می‌باشند.

در تحقیق دیگری که توسط سه تن از اقتصاددانان در سال ۱۹۷۹ انجام شده است<sup>۹</sup> نسبت صادرات به تولید ناخالص داخلی، نسبت

به منظور شناخت میزان کوششهای به کار رفته در تجهیز منابع مالیاتی و نیز میزان توان افزایش این منابع در آینده، برآورد ظرفیت مالیاتی کشور امری ضروری است. از مقایسه ظرفیت مالیاتی یک کشور و نسبت مالیاتهای جمع‌آوری شده در آن، می‌توان میزان کوششهای به کاررفته در این زمینه و امکانات افزایش بیشتر در درآمدهای مالیاتی را مشخص کرد.

ظرفیت مالیاتی در واقع اطلاعات لازم در مورد ظرفیت اقتصاد کشورها در تجهیز منابع مالیاتی برای پاسخگویی به مشکلات مالی و اجرای سیاستهای اقتصادی را فراهم می‌کند. در رابطه با ظرفیت مالیاتی تعاریف مختلفی ارائه شده است. در مجموع می‌توان ظرفیت مالیاتی را توان اخذ مالیات بالقوه کشور براساس قوانین، حجم کلی درآمد و الگوی توزیع درآمد جامعه تعریف کرد. هدف اساسی از ارائه تابع ظرفیت مالیاتی، برآورد میزان ظرفیت مالیاتی و مشخص نمودن متغیرهایی است که بیشترین تأثیر را در توان بالقوه اقتصاد کشور

۷-۱ اکثر این تحقیقات توسط کارشناسان صندوق بین‌المللی پول صورت گرفته است و در اغلب آنها برآورد ظرفیت مالیاتی با استفاده از داده‌های

مقطعی از آمار کشورهای در حال توسعه، براساس روشهای اقتصادسنجی صورت گرفته است.

8-Raja J.chelliah, "Trends in Taxation in Developing countries", Staff papers, Internatinal Monetary fund, July 1971, Page 254-331.

9-Alan A.Tait, Wilfrid L.M. Gratz and Barry J.Eichengreen, "International Comparisons of Taxation for selected Developing Countries, 1972-76", staff papers, I.M.F., July 1979.



آقای الیاس نادران اشاره کرد که در آن براساس روش تحلیل آماری ظرفیت مالیاتی کشور در سال ۱۳۶۵ برآورد شده است.<sup>۱۰</sup> ظرفیت مالیاتی در این سال براساس فروضی راجع به فعالیت بخشهای مختلف اقتصادی برابر با ۲۴۳۵ میلیارد ریال برآورد شده است. این رقم نزدیک به دو برابر و نیم مبلغ کل مالیاتهای تحقق یافته در این سال است (۱۰۲۴/۶ میلیارد ریال).

در این بررسی با الهام گیری از تحقیقات یاد شده و براساس روشهای متعارف اقتصاد سنجی عوامل مؤثر بر ظرفیت مالیاتی و تخمین این ظرفیت را تحلیل می کنیم. ابتدا عوامل مؤثر در تابع ظرفیت مالیاتی به اختصار بررسی می شود.

این عوامل را بطور کلی در دو گروه عمده می توان طبقه بندی کرد که هر یک به تفکیک مورد بررسی قرار می گیرند. این دو گروه عبارتند از:

- عوامل مؤثر بر توان افراد و جامعه به پرداخت مالیات.

- عوامل مؤثر بر توان دولت در جمع آوری مالیات.

عوامل مؤثر بر توان افراد و جامعه نسبت به پرداخت مالیات توسط دو دسته عوامل ساختاری و ارادی تعیین می شوند. مهمترین عوامل ساختاری تأثیرگذار بر توانایی افراد نسبت به پرداخت مالیات را می توان سطح درآمد سرانه، بافت

مجموع صادرات و واردات به تولید ناخالص داخلی، سهم تولید معدنی و کشاورزی در تولید ناخالص داخلی و نرخ باسوادی به عنوان عوامل عمده در تبیین ظرفیت مالیاتی تلقی شده اند.

در ایران نیز تحقیقات محدودی در این زمینه انجام شده است که از آن جمله می توان به تحقیق اقتصاددان ایرانی آقای وکیل در سال ۱۹۷۳ (۱۳۵۲) اشاره کرد.<sup>۱۱</sup> که در آن دو معادله مالیاتهای مستقیم و مالیاتهای گمرکی برآورد و بررسی شده است. دوره زمانی این بررسی سالهای ۷۱-۱۹۵۱ (۵۱-۱۳۳۸) بوده و روش تخمین معادلات نیز حداقل مربعات معمولی است.

از جمله دیگر کارهای تحقیقی انجام شده در این زمینه برآورد توابع مالیاتهای مستقیم و مالیاتهای غیر مستقیم توسط آقای دکتر احمد شهشهانی در سال ۱۳۵۷ است.<sup>۱۲</sup> دوره زمانی مورد نظر در این توابع ۷۳-۱۹۵۷ (۵۳-۱۳۳۸) بوده و معادلات آن از طریق معادلات خطی ساده براساس دو روش حداقل مربعات معمولی (OLS) و حداقل مربعات دو مرحله ای (TSLS) مورد آزمون قرار گرفته اند. در این توابع مالیاتهای مستقیم و غیر مستقیم بعنوان متغیرهای تابع و تولید ناخالص ملی (GNP) و ارزش کل واردات کشور بعنوان متغیرهای مستقل ظاهر شده اند.

نهایتاً، می توان به رساله کارشناسی ارشد

۱۰- برای اطلاعات بیشتر مراجعه نمایید به دکتر احمد شهشهانی، الگوی اقتصادسنجی ایران و کاربردهای آن، ۱۳۵۷ صفحات ۲۳-۳۱

۱۱- مأخذ بالا صفحات ۹۵-۸۱

۱۲- نادران، الیاس، مالیاتها، ظرفیت های مالیاتی و معضلات موجود، تابستان ۱۳۶۷.

تغییرات آن در طول زمان اهمیت دارند. در بسیاری از موارد، دگرگونیهای قابل ملاحظه در سطوح مالیاتی را می‌توان به طور مستقیم یا غیر مستقیم در این گونه سیاستهای کلان اقتصادی جستجو کرد.

عوامل ارادی مؤثری که بر توانایی افراد و جامعه نسبت به پرداخت مالیات تأثیر می‌گذارند، عبارتند از:

میزان گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه، چگونگی بینش عمومی نسبت به سیستم مالیاتی، احساس مسؤولیت و صداقت افراد در پرداخت مالیات، نظر شهروندان نسبت به دولت که ممکن است خود از کیفیت خدمات عمومی و نحوه هزینه کردن درآمدهای مالیاتی متأثر باشد. بطور کلی گسترش فرهنگ مالیاتی در جامعه به نحوی که افراد پرداخت مالیات را وظیفه خود بدانند و برداشت صحیحی از وظایف دولت در گرفتن درصدی از تولید ملی جامعه و صرف آن در تأمین احتیاجات عمومی داشته باشند، از عوامل موثر در پرداخت مالیات است.

مهمترین عوامل ساختاری تأثیرگذار بر توانایی دولت در جمع‌آوری مالیات نیز وضع قوانین مناسب مالیاتی، سهولت دستیابی به پایه‌های مالیاتی، تعداد مالیاتها در نظام مالیاتی کشور، سطح نرخهای مالیات و هزینه‌های اجرایی وصول مالیات هستند.

توانایی دولتها به جمع‌آوری مالیات علاوه بر عوامل ساختاری به عوامل ارادی بسیاری نیز بستگی دارد. در بسیاری از کشورهای در حال توسعه،

اقتصادی جامعه و اهمیت انواع گوناگون فعالیتهای اقتصادی و سیاستهای کلان اقتصادی متخذه از سوی دولتها نام برد. سطح بالاتری از درآمد سرانه عموماً به یک سطح بالاتری از پس‌انداز، نرخ پائین تری از بی‌سوادی، سطح معقولی از توسعه اقتصادی و... می‌انجامد، که در مجموع وضع و جمع‌آوری مالیاتها را آسان می‌کند بنابراین درآمد سرانه به دلیل اثراتش روی توانایی پرداخت مالیاتها به عنوان یک تعیین‌کننده مهم ظرفیت مالیاتی تلقی می‌شود. ترکیب درآمد و میزان اهمیت و وسعت فعالیتهای اقتصادی از جمله عوامل تأثیرگذار بر توانایی افراد در پرداخت مالیات است. برای مثال اهمیت بخش کشاورزی و میزان تجاری شدن این بخش در مقابل درجه معیشتی بودن آن بطور منفی درآمدهای مالیاتی را تحت تأثیر قرار می‌دهد. در مقابل تولیدات صنعتی و معدنی و فعالیتهای خدماتی، ایجاد کننده پایه‌های وسیع مالیاتی هستند. اهمیت بالای بخش تجارت خارجی نیز توانایی جامعه در وصول مالیات را افزایش می‌دهد. اساساً یکی از بزرگترین منابع درآمد دولتی در کشورهای در حال توسعه، وضع مالیات بر کالاها به شکل مالیات بر واردات و صادرات است.

سیاستهای کلان اقتصادی دولتها از طریق ارزش واقعی نرخ مبادله، میزان محدودیتهای وارداتی، سطح بدهی عمومی، سطح نرخهای بهره، نرخ تورم و اتخاذ سایر سیاستها، می‌تواند بر درآمد مالیاتی مؤثر واقع شوند. این عوامل در تعیین سطح مالیات در نقطه زمانی معین و چگونگی

روش حداقل مربعات معمولی (OLS) می‌باشد. تخمین با توجه به داده‌های مقطعی (Cross - Section) انجام شده است. این داده‌ها به ۱۹ کشور در حال توسعه جهان (از جمله ایران) مربوط می‌شود<sup>۱۳</sup>. قابل ذکر است با توجه به پائین بودن اعتماد نسبت به بسیاری از آمار منتشره از سوی کشورهای در حال توسعه، استفاده از داده‌های سری زمانی هر یک از این کشورها برای برآورد ظرفیت مالیاتی به نتایج دقیقی نمی‌انجامد. لیکن استفاده از داده‌های مقطعی و جمع‌آوری آمار مورد نیاز از منابع منتشره از سوی سازمانهای معتبر بین‌المللی (نظیر بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول) به نتایج نسبتاً قابل اعتمادتری می‌انجامد بنابراین در بررسی حاضر برای برآورد ظرفیت مالیاتی به طریق فوق عمل شده است.

آمار و اطلاعات مربوط به متغیرها، حتی‌الامکان از منابع یکسان جمع‌آوری شده است. تا بدین وسیله از پراکندگی و تعدد منابع آماری که به عدم سازگاری و عدم یکنواختی آنها می‌انجامد، پرهیز شود. برای به حداقل رساندن تأثیر عوامل اتفاقی، برای هر متغیر از میانگین سه سال ۱۹۸۳، ۱۹۸۴ و ۱۹۸۵ استفاده شده است.

پس از جمع‌آوری آمار و اطلاعات مربوط به متغیرها، به برآورد تابع ظرفیت مالیاتی به روش

سطح پائین درآمدهای مالیاتی ناشی از عدم اجرای کامل و دقیق قوانین مالیاتی است که این خود عمدتاً به دلیل نامناسب بودن سیستم اداری و روشهای اجرایی دستگاه‌های تشخیص و وصول مالیات است.

با توجه به بررسی عوامل مؤثر بر ظرفیت مالیاتی و ماحصل بررسیها و تحقیقاتی که از سوی اقتصاددانان مختلف جهان به منظور برآورد تابع ظرفیت مالیاتی انجام شده است و با در نظر گرفتن این نکته که به دلیل دشواری تشخیص مستقیم عوامل ارادی و تبدیل آنها به صورت متغیرهای قابل اندازه‌گیری، تنها می‌توان در جهت شناسایی عوامل اصلی ساختاری و تبدیل آنها به متغیرهای قابل اندازه‌گیری کوشش نمود، معدن، خدمات، صنعت و واردات و صادرات در تولید ناخالص داخلی، بعنوان متغیرهای از قبل تعیین شده و مستقل در تابع برآورد ظرفیت مالیاتی معرفی می‌شود. به پیروی از سایر تحقیقات انجام شده در این خصوص، نسبت مالیاتی و یا نسبت کل درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی به عنوان متغیر تابع در مدل به کار گرفته می‌شود.

#### - تخمین تابع ظرفیت مالیاتی

روش اعمال شده برای تخمین تابع مزبور

۱۳- کشورهای فوق عبارتند از: اکوادور، ونزوئلا، کنگو، آفریقای جنوبی، کاستاریکا، کره جنوبی، تایلند، ترینیداد و توباگو، جامائیکا، پاناما، اوروگوئه، پاراگوئه، کلمبیا، پاکستان، فیلیپین، سودان، ترکیه، ایران و پرو. درخور یادآوری است که محدودیت دسترسی به آمار و اطلاعات صحیح و کامل مربوط به سالهای مورد بررسی تعیین کننده تعداد و نوع کشورهای انتخاب شده بوده است.

یاد شده اقدام گردیده است که نتیجه آن به شرح معادله این رگرسیون می باشد<sup>۱۴</sup>:

$$\frac{T}{\psi} = -23/723 + 0/001 Py + 0/112 RNX\psi \\ (3/344) \quad (3/509) \quad (-6/339) \\ + 0/365 RS\psi + 0/482 RI\psi \\ (6/904) \quad (7/880)$$

$$\bar{R}^2 = 0/922 \quad , DW = 1/847$$

در تابع فوق:

$$\frac{T}{\psi} = \text{نسبت مالیاتی}$$

$$Py = \text{درآمد سرانه}$$

$$RNX\psi = \text{سهم مجموع صادرات و واردات در}$$

تولید ناخالص داخلی

$$RS\psi = \text{سهم بخش خدمات در تولید ناخالص}$$

داخلی

$$RI\psi = \text{سهم بخش صنعت در تولید ناخالص داخلی}$$

در مدل یاد شده، ارتباط مستقیم بین درآمد سرانه و سایر متغیرهای مستقل مدل با نسبت مالیاتی (متغیر تابع) مشاهده می شود و معنی دار بودن همه متغیرهای مستقل در تعیین ظرفیت مالیاتی از طریق آزمون t نمایان است (ارقام داخل پرانتز نشان دهنده آمار t است). در عین حال که تأثیر و سهم درآمد سرانه بر متغیر تابع ناچیز بوده، ارزش افزوده بخشهای صنعت و خدمات

به ترتیب بیشترین تأثیر را بر آن دارند. در واقع طبق نتایج این مدل متغیرهای فوق بیشترین تأثیر را بر ظرفیت مالیاتی در کشورهای در حال توسعه دارند که از دیدگاه تئوری اقتصادی نیز کاملاً قابل توجیه است زیرا بخشهای صنعت و خدمات ایجاد کننده پایه های وسیع مالیاتی در این کشورها هستند.

قدرت توضیح دهندگی مدل فوق ۹۲ درصد است و کلیه ضرایب نیز در سطح اطمینان ۹۹ درصد با معنی هستند (آزمون t). عدم خود همبستگی جملات اخلال نیز (پس از استفاده از روش کوکران - اورکات) در سطح اطمینان ۹۵ درصد تأیید می گردد. حال با توجه به ضرایب محاسبه شده در مدل مزبور به آسانی می توان ظرفیت مالیاتی ایران را محاسبه کرد. بدین ترتیب که با استفاده از آمار مربوط به متغیرهای توضیحی مدل فوق در سالهای ۱۳۶۵، ۱۳۶۶ و ۱۳۶۷ مقدار متغیر تابع مدل، یعنی نسبت مالیاتی واقعی (نسبت مالیاتها به تولید ناخالص داخلی،) محاسبه می شود. و با در نظر گرفتن میزان تولید ناخالص داخلی در سالهای فوق ظرفیت مالیاتی در این سالها به ترتیب ۱۸۷۰/۷ میلیارد ریال، ۲۰۸۲/۹ میلیارد ریال و ۲۶۱۷/۱ میلیارد ریال بدست می آید<sup>۱۵</sup> میزان ظرفیت مالیاتی برآورد شده در سالهای ۶۷-۱۳۶۵ و نیز میزان درآمدهای

۱۴- متذکر می گردد که حالات مختلفی از این مدل برآورد شده اما فقط مناسب ترین آنها که با تئوری و انتظارات هماهنگی بیشتری دارد در این مقاله آورده شده است.

۱۵- علاقه مندان به نحوه محاسبه و آمارهای مربوطه می توانند به منبع شماره ۲ صفحات ۱۲۷ و ۱۲۸ مراجعه نمایند.

جدول ۲، مقایسه ظرفیت مالیاتی برآورد شده با درآمدهای مالیاتی تحقق یافته

ارقام: میلیارد ریال

سال	ظرفیت مالیاتی برآورد شده	درآمدهای مالیاتی تحقق یافته	سهم درآمدهای مالیاتی تحقق یافته از ظرفیت برآورد شده (درصد)
۱۳۶۵	۱۸۷۰/۷	۱۰۲۴/۶	۵۴/۸
۱۳۶۶	۲۰۸۲/۹	۱۰۳۰/۲	۴۹/۵
۱۳۶۷	۲۶۱۷/۱	۹۸۶/۵	۳۷/۷

مالیاتی تحقق یافته در این سالها در جدول ۲ نشان داده شده است.

از مقایسه وصولیهای مالیاتی کشور و ظرفیت مالیاتی برآورد شده در سالهای مزبور می توان نتیجه گرفت که در این سالها به ترتیب ۵۴/۸ درصد، ۴۹/۵ درصد و ۳۷/۷ درصد از ظرفیتهای مالیاتی جامعه وصول شده است. این امر ناتوانی نظام مالیاتی ایران در دریافت مالیات واقعی جامعه را نشان می دهد. البته قابل ذکر است که اتخاذ سیاستهای مختلف کلان اقتصادی در میزان وصولیهای درآمدهای مالیاتی مؤثر بوده است. اما همانگونه که در جدول ۲ نمایان است شکاف قابل توجهی میان ظرفیت مالیاتی برآورد شده و وصولیهای مالیاتی وجود دارد که حاکی از کارایی اندک نظام مالیاتی کشور است.

از دیگر نتایج برآورد تابع ظرفیت مالیاتی آن است که ضرایب برآورد شده مدل نشان می دهد که بخشهای صنعت و خدمات بیشترین نقش را در ایجاد ظرفیتهای مالیاتی در کشورهای

در حال توسعه دارند. در رابطه با بخش صنعت از آنجا که در کشور ما صنایع بزرگ و مادر طبق قانون اساسی دولتی هستند و بخش عظیمی از صنایع دیگر نیز در شرایط فعلی، دولتی می باشند، بنابراین اخذ مالیاتهای بیشتر از این بخش تا حد بسیاری جنبه جابجایی پول برای دولت را دارد و در بهبود روند توزیع درآمد جامعه، تأثیر زیادی نمی تواند داشته باشد. در رابطه با بخش خدمات نیز ضرایب برآورد شده مدل حاکی از تأثیر بسیار این بخش در ایجاد ظرفیتهای مالیاتی جامعه است. مالیات از این بخش عمدتاً به صورت مالیات بر مشاغل، مالیات بر مستغلات و مالیات بر شرکتهای وصول می شود. درآمدهای بالای بخش فوق و اهمیت آن در تابع ظرفیت مالیاتی، دلالت بر آن دارد که سیاستگذاران مالیاتی با اتخاذ سیاستها و تدابیری معقول در جهت وصول مالیات از بخش خدمات می توانند موفقیتهایی را کسب نمایند که به نوبه خود در بهبود توزیع درآمد مؤثر خواهد بود.

همانگونه که در بحث مربوط به «محاسبه کَشش‌های درآمدی انواع مالیاتها» مشاهده شد پاسخگویی مالیات بر مشاغل، مالیات بر ثروت و مالیات بر شرکتها به تغییرات در تولید ناخالص داخلی، به ترتیب بیشتر از سایر انواع مالیاتها است. کارایی مزبور همراه با نتایج مدل برآورد شده ظرفیت مالیاتی، ظرفیت بالقوه این نوع مالیاتها در پرداخت مالیاتهای بیشتر را اثبات می‌کند.

#### - برآورد تابع درآمدهای مالیاتی کشور

پس از برآورد ظرفیت مالیاتی، توابع درآمدهای مالیاتی کشور آزمایش شدند. این توابع که در واقع نشاندهنده ظرفیت بالفعل مالیاتی کشور هستند، آشکار می‌کنند که در قالب سیستم مالیاتی موجود و رویه‌های اجرایی فعلی آن چه عواملی بیشترین تأثیر را در کسب انواع مختلف درآمدهای مالیاتی دارند. و اساساً بدون توجه به ظرفیت بالقوه اقتصاد کشور در پرداخت مالیات، سیستم فعلی مالیاتی ایران تا چه میزان توانایی کسب درآمدهای مالیاتی را دارد. هدف اصلی از ارائه این توابع و تخمین آنها، شناخت عوامل اصلی تأثیرگذار در کسب هر یک از انواع مالیاتهای کشور و پیش‌بینی میزان وصول آنها در سالهای آتی است.

براساس مبانی نظری موجود در زمینه پایه‌های ایجاد کننده درآمدهای مالیاتی و مطالعات تجربی قبلی در این زمینه، می‌توان استنباط کرد که ارتباط منطقی و شدیدی بین درآمدهای مالیاتی و تولید ناخالص داخلی وجود دارد. بنابراین تولید

ناخالص داخلی و اجزای تشکیل دهنده آن «از قبیل ارزش افزوده ایجاد شده در هر یک از بخشهای اقتصادی» عوامل اصلی تأثیرگذار در کسب درآمدهای مالیاتی کشور می‌باشند.

انواع مختلف مالیاتها با توجه به پایه‌های اصلی ایجاد کننده آنها از تولید بخشهای مختلف اقتصادی متأثر است. برای مثال مالیات بر درآمد شامل مالیات بر حقوق، مشاغل و مستغلات می‌باشد. مالیات بر مشاغل از دارندگان کارت بازرگانی، وارد کنندگان و صادر کنندگان، کسبه و پیشه‌وران، صاحبان مؤسسات ساختمانی و... وصول می‌شود. مالیات بر مستغلات نیز از درآمدی که از طریق واگذاری املاک به اجاره عاید می‌گردد، وصول می‌شود. بنابراین ارزش افزوده ایجاد شده در بخشهای مختلف خدماتی از جمله بازرگانی، رستوران و هتلداری، مستغلات و مؤسسات پولی و مالی را می‌توان بعنوان مأخذهای اصلی این نوع مالیات و در نتیجه عوامل تأثیرگذار بر آن قلمداد کرد و یا در مورد مالیات بر واردات از آنجا که ارزش کالاهای وارداتی به کشور از عوامل مؤثر در تعیین میزان و حجم مالیات بر واردات است و با توجه به اینکه واردات در اقتصاد ایران عمدتاً از طریق درآمدهای ارزی حاصل از صادرات نفت تأمین می‌شود، لذا ارزش افزوده ایجاد شده در بخش نفت و ارزش کالاهای وارداتی، عوامل اصلی تأثیرگذار در کسب این نوع مالیات می‌باشند. همچنین درباره مالیات بر مصرف و فروش، از آنجا که رفتار مصرف کننده میزان این نوع مالیات را تعیین می‌کند بنابراین

توابع درآمدهای مالیاتی، در واقع توانایی سیستم مالیاتی فعلی کشور در کسب مالیاتها را آشکار می کند. لذا از طریق توابع برآورد شده فوق می توان میزان وصولیهای مالیاتی کشور را به تفکیک انواع مالیاتها در آینده پیش بینی کرد. در این رابطه ابتدا می باید یک پیش بینی از روند حرکت متغیرهای برون زای توابع صورت گیرد. این پیش بینی براساس سناریوهای مختلف می تواند انجام شود که با تکیه بر نتایج آنان و میزان ضرایب برآورد شده توابع درآمدهای مالیاتی، میزان وصول این درآمدها در سالهای آتی به تفکیک انواع مالیاتها پیش بینی می گردد. از پیش بینی مزبور در برنامه ریزیهای مالی دولت استفاده می شود در واقع با این پیش بینی برنامه ریزان اقتصادی می توانند تصویری کلی از میزان مشارکت جامعه از طریق مالیاتها در تأمین هزینه های عمومی دولت داشته باشند.

برای پیش بینی میزان وصولیهای درآمدهای مالیاتی در سالهای آتی به این ترتیب عمل شده است که ابتدا متوسط نرخ رشد سالیانه متغیرهای

هزینه های مصرفی خصوصی در میزان عواید این نوع مالیات عاملی مؤثر تلقی می گردد.

الگوی مورد استفاده برای برآورد توابع درآمدهای مالیاتی شامل ۷ معادله رفتاری و ۴ معادله تعریفی (اتحاد) است. معادلات رفتاری الگو به برآورد توابع مالیات بر مشاغل، مالیات بر مستغلات، مالیات بر حقوق، مالیات بر شرکتها، مالیات بر ثروت، مالیات بر واردات و مالیات بر مصرف و فروش مربوط است و معادلات تعریفی الگو نیز برای برآورد مالیات بر درآمد، مالیاتهای مستقیم، مالیاتهای غیر مستقیم و کل درآمدهای مالیاتی، مورد استفاده قرار گرفته اند.

روش اعمال شده برای تخمین معادلات فوق روش حداقل مربعات معمولی (OLS) است و از آمار سری زمانی ۶۷-۱۳۵۰ نیز استفاده شده است. معادلات مربوط به مالیات بر حقوق، مالیات بر شرکتها و مالیات بر واردات نیز به منظور رفع خود همبستگی به روش کوکران - اورکات برآورد شده اند. نتایج برآورد کلیه معادلات در جدول ۳ نشان داده شده است.

جدول ۳- برآورد توابع درآمدهای مالیاتی کشور<sup>۱۶</sup>

$TJ = 3/427 + 0.012R$ (0/860) (9/803)	$R^2 = 0.947$ $DW = 1/963$
$TH = 1/905 + 0.004H + 3/179D$ (57) (5/848) (18/523) (5/541)	$R^2 = 0.958$ $DW = 2/067$
$TF = -99/153 + 0.014S_1 + 15/891D$ (58-67) (-2/350) (3/115) (1/747)	$R^2 = 0.905$ $DW = 1/402$

## ادامه جدول ۳

$TC = 56/0.52 + 0/0.281S + 59/194D(57)$ $(2/524) (8/684) (1/895)$	$R^2 = 0/922$ $DW = 1/842$
$TW = -0/203 + 0/003G + 24/130D(16, 17)$ $(-0/199) (21/843) (10/157)$	$R^2 = 0/990$ $DW = 2/394$
$TM = 59/041 + 0/146M$ $(1/115) (3/994)$	$R^2 = 0/857$ $DW = 1/881$
$TS = -0/195 + 0/019P - 32/911D(58, 17)$ $(-0/027) (16/228) (-2/195)$	$R^2 = 0/940$ $DW = 1/598$

در توابع فوق :

TJ = مالیات بر مشاغل، R = ارزش افزوده بخش بازرگانی، رستوران و هتلداری .  
 TH = مالیات بر مستغلات، H = ارزش افزوده بخش مستغلات .  
 TF = مالیات بر حقوق، S<sub>1</sub> = تعداد شاغلین کل کشور .  
 TC = مالیات بر شرکتهای، S = ارزش افزوده بخش خدمات .  
 TW = مالیات بر ثروت، G = تولید ناخالص داخلی .  
 TM = مالیات بر واردات، M = ارزش کل واردات کشور .  
 TS = مالیات بر مصرف و فروش، P = هزینه های مصرفی بخش خصوصی .

معادلات رفتاری الگو نیز به شرح زیر است :

مالیات بر مستغلات + مالیات بر حقوق + مالیات بر مشاغل = مالیات بر درآمد .  
 مالیات بر شرکتهای + مالیات بر ثروت + مالیات بر درآمد = مالیاتهای مستقیم .  
 مالیات بر مصرف و فروش + مالیات بر واردات = مالیاتهای غیر مستقیم .  
 مالیاتهای غیر مستقیم + مالیاتهای مستقیم = کل درآمدهای مالیاتی .

۱۶- در توابع مالیات بر مستغلات، حقوق، شرکتهای، ثروت و مصرف و فروش متغیر مجازی (D) وارد شده است. در تابع مالیات بر مستغلات متغیر مزبور مربوط به سال ۵۷ می شود. نظر به وقوع انقلاب اسلامی در این سال و شرایط خاص سیاسی، اجتماعی جامعه، وصولیهای مربوط به مالیات بر مستغلات و ارزش افزوده این بخش هر دو روند صعودی سالهای قبل خود را از دست دادند. بنابراین برای تعیین میزان تأثیر نوسانات این سال بر متغیر تابع مدل، متغیر مجازی مزبور انتخاب شده است. در تابع مالیات بر حقوق، متغیر مجازی به سالهای ۶۷-۵۸ مربوط می شود. به دلیل شرایط خاص سیاسی - اجتماعی کشور در این سالها و تأثیر برخی قوانین، مانند قانون منع استخدام، از مقدار مزد و تعداد حقوق بگیران و درآمدهای ناشی از این نوع مالیات کاسته شده است، بنابراین متغیر مجازی مزبور در مدل وارد شده است. در تابع مالیات بر شرکتهای نیز متغیر مجازی مربوط به سال ۵۷ می شود. به دلیل نوسانات شدید میزان وصولیهای مالیات بر ثروت در سالهای ۶۶ و ۶۷، در تابع مالیات بر ثروت از متغیر مجازی برای دو سال فوق استفاده شده است. و نیز بدلیل نوسانات (کاهش) قابل ملاحظه مالیات بر مصرف و فروش در سالهای ۵۸ و ۶۷ متغیر مجازی برای سالهای فوق در تابع مالیات بر مصرف و فروش به کار رفته است.



## تحلیلی بر ترکیب مالیاتها

فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و نیز ارقام قطعی وصولیهای مالیاتی در سال ۱۳۶۸، مورد مقایسه قرار گرفته که در جدول ۴ نشان داده شده است.

### نتیجه گیری

تجزیه و تحلیل میزان و ترکیب مالیاتهای مستقیم و غیر مستقیم بویژه مقایسه مالیاتهای وصولی از افراد با درآمد ثابت و از افراد با درآمد متغیر طی دوره ۶۸-۱۳۵۰ نمایانگر ناعدالانه بودن نظام مالیاتی ایران است. بعبارت

برونزای توابع درآمدهای مالیاتی طی سالهای ۶۷-۱۳۵۹ محاسبه گردیده و سپس با فرض ادامه نرخ رشد مزبور، روند حرکت این متغیرها طی پنج سال ۷۲-۱۳۶۸ پیش بینی گردیده است آنگاه با استفاده از میزان ضرایب برآورد شده آنها در توابع درآمدهای مالیاتی، میزان وصولیهای انواع مختلف مالیاتها طی سالهای فوق پیش بینی شده است.

ارقام برآورد شده با ارقام پیش بینی شده در قانون برنامه پنج ساله توسعه اقتصادی اجتماعی و

جدول ۴- پیش بینی وصولیهای درآمدهای مالیاتی به تفکیک مالیاتهای مستقیم و غیر مستقیم و

مقایسه آنها با پیش بینی قانون برنامه، ۷۲-۱۳۶۸ ارقام: میلیارد ریال

۱۳۷۲	۱۳۷۱	۱۳۷۰	۱۳۶۹	۱۳۶۸	
-	-	-	-	۱۱۸۷/۹	وصولی*
۲۶۰۶/۰	۲۱۹۱/۲	۱۸۴۸/۵	۱۵۶۵/۲	۱۱۷۵/۰	جمع برآورد شده**
۳۱۸۰/۰	۲۵۹۲/۰	۲۰۹۷/۰	۱۶۸۸/۰	۱۱۵۰/۰	پیش بینی قانون برنامه***
-	-	-	-	۶۵۹/۸	وصولی*
۱۵۵۸/۲	۱۳۲۰/۶	۱۱۲۴/۲	۹۶۱/۷	۶۷۱/۴	مالیاتهای مستقیم برآورد شده**
۱۹۰۸/۰	۱۵۵۵/۰	۱۲۵۸/۰	۱۰۱۳/۰	۷۰۶/۰	پیش بینی قانون برنامه***
-	-	-	-	۵۲۸/۱	وصولی*
۱۰۴۷/۸	۸۷۰/۶	۷۲۴/۳	۶۰۳/۵	۵۰۳/۶	مالیاتهای غیر مستقیم برآورد شده**
۱۲۷۲/۰	۱۰۳۷/۰	۸۳۹/۰	۶۷۵/۰	۴۴۴/۰	پیش بینی قانون برنامه***

\* مجلس شورای اسلامی، قانون بودجه سال ۱۳۷۰ کل کشور.

\*\* براساس برآورد توابع درآمدهای مالیاتی (جدول ۳) محاسبه شده است.

\*\*\* مجلس شورای اسلامی، قانون برنامه اول توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، ۷۲-۱۳۶۸

اقتصادی ایفا کند. بنابراین با استفاده از تجربه تحقیقاتی سایر کشورها، مبادرت به برآورد ظرفیت مالیاتی سالهای ۶۷-۶۵ شد. ارقام برآورد شده نشاندهنده وجود شکاف عمیق بین ظرفیت بالقوه اقتصاد کشور در پرداخت مالیاتها و میزان واقعی وصولیهای مالیاتی است. این اختلاف فاحش، غیر کارا بودن نظام مالیاتی و کم توجهی سیاستگذاران به این امر مهم را نشان می دهد.

برای پیش بینی میزان وصولیهای مالیاتی طی سالهای آتی (ظرفیت بالفعل سیستم مالیاتی در وصول مالیاتها)، توابع درآمدهای مالیاتی، مورد برآورد قرار گرفته اند. براساس نتایج این توابع میزان وصولیهای مالیاتی طی سالهای ۷۲-۱۳۶۸ پیش بینی شدند و با پیش بینی برنامه پنجساله مورد مقایسه قرار گرفته است. آمار پیش بینی شده در برنامه پنجساله برای کل درآمدهای مالیاتی و نیز مالیاتهای مستقیم و غیر مستقیم، از ارقام برآورد شده در این مقایسه بیشتر است و این اختلاف در سالهای پایانی برنامه شدیدتر می شود، این بررسی نشان می دهد که پیش بینی انجام شده در برنامه پنجساله احتمالاً با خوش بینی بالایی صورت گرفته است.

دیگر ترکیب وصولیهای مالیاتی طی این دوره نشان دهنده آن است که نظام مالیاتی تاکنون در رابطه با بهبود توزیع درآمد و ثروت، جهت دار عمل نکرده است. زیرا اولاً دریافتیهای مالیاتی از تولید ناخالص داخلی از لحاظ کمی در حدی نبوده است که بتواند در امر توزیع درآمد کشور تأثیر زیادی داشته باشد و ثانیاً فقدان جهت گیریهای خاص در امر وصول مالیاتها از لحاظ کیفی نتوانسته است روند توزیع درآمد کشور را بهبود بخشد. در واقع سیاستهای مالیاتی نقش مؤثری در اصلاح روند توزیع درآمد جامعه نداشته اند. همچنین علی رغم افزایش میزان وصولیهای مالیاتی در سالهای اخیر، سهم درآمدهای مالیاتی در تأمین هزینه های عمومی دولت بسیار ناچیز است. اعمال نرخهای تصاعدی مالیات بر درآمد و ثروت و افزایش سقف معافیتهای مالیاتی، در رابطه با انتقال بار مالیاتی از اقشار کم درآمد به اقشار دارای درآمدهای بالا مؤثر است. همچنین گسترش فرهنگ مالیاتی در بین مردم، از سیاستهای ضروری در زمینه تصحیح نظام مالیاتی کشور بشمار می رود. با توجه به اهمیتی که درآمدهای مالیاتی در تأمین هزینه های دولت دارد، برآورد ظرفیت مالیاتی نقش مهمی را می تواند در سیاستگذاری

فهرست منابع

الف - فارسی

- ۱ - شهشانی، احمد، الگوی اقتصاد سنجی ایران و کاربردهای آن، انتشارات دانشگاه تهران، ۱۳۵۷.
- ۲ - فهیم یحیائی، فریبا، برآورد ظرفیت مالیاتی کشور، رساله کارشناسی ارشد به راهنمایی دکتر اکبر کمیجانی، مرداد ۱۳۷۰، دانشکده اقتصاد، دانشگاه تهران.
- ۳ - نادران، الیاس، مالیاتها، ظرفیتهای مالیاتی و معضلات موجود، رساله کارشناسی ارشد به راهنمایی دکتر اکبر کمیجانی، دانشکده اقتصاد، دانشگاه تهران، تابستان ۱۳۶۷.
- ۴ - مجلس شورای اسلامی، قانون برنامه اول توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، ۷۲-۱۳۶۸.
- ۵ - مجلس شورای اسلامی، قانون بودجه کل کشور، ۷۰-۱۳۵۲.
- ۶ - بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران، ترازنامه و گزارش اقتصادی، سالهای ۶۸-۱۳۵۰.
- ۷ - مرکز آمار ایران، سالنامه آماری کشور، سالهای ۶۸-۱۳۵۰.

ب - لاتین

- 1- Chelliah, R.J., "Trends in Taxation in developing countries", I.M.F., staff papers, July 1971.
- 2- Chelliah, R.J. Baasand, H.J. and Kelly, M.R., "Tax Ratios and tax effort in Developing Countries", I.M.F. staff papers, 1976.
- 3- Musgrave, R.A. and Musgrave, P.B., Public Finance in Theory and Practice, 2nd Edition.
- 4- Newbery, D., Stern, N., "The Theory of Taxation for developing countries", World Bank research Publication, 1987.
- 5- Tait, A.A., Gratz, W.M., "International Comparisons of Taxation for selected developing Countries", I.M.F. staff papers, 1979.

6- United Nations, National accounts statistics main aggregates and detailed tables,1986.

7- World Bank, World Development Report , 1987.