

# بررسی تأثیر عوامل مؤثر بر عملکرد مالیاتی ایران با استفاده از داده‌های استانی (۱۳۸۸-۱۳۸۰)



علیرضا شکیبایی\*

محمود خراسانی\*\*

## چکیده

بررسی عوامل مؤثر بر نسبت مالیاتی و چگونگی افزایش آن، همواره مورد توجه دولت‌مردان و سیاست‌گذاران بوده است. در قانون برنامه پنجم توسعه ماده (۱۱۷) عنوان شده است که به منظور قطع کامل وابستگی اعتبارات هزینه‌ای دولت به عواید نفت و گاز به نحوی اقدام شود که در پایان برنامه نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی حداقل به ۱۰ درصد برسد. از آنجاکه نتایج مطالعات انجام‌شده با داده‌های پانل نسبت به داده‌های سری زمانی از اعتبار بیشتری برخوردارند، از داده‌های پانل استانی در این مطالعه استفاده شده است. نتایج حاصل از برآورد مدل با داده‌های پانل نشان می‌دهد که افزایش نسبت ارزش افزوده بخش‌های خدمات، معدن، صنعت و ساختمان به تولید ناخالص داخلی باعث افزایش نسبت مالیاتی شده است. به علاوه، نسبت مالیاتی با افزایش ضریب جینی مناطق شهری افزایش می‌یابد. ضرایب تمام متغیرها در سطح ۹۵ درصد معنی‌دار می‌باشند. رابطه مستقیم بین ضریب جینی و نسبت مالیاتی نشان‌دهنده تأیید این فرضیه کوزنتس در ایران است که: «هرچه توزیع درآمد نابرابرتر (ضریب جینی بزرگ‌تر) شود، ظرفیت مالیاتی بیشتری وجود دارد و نسبت مالیاتی آسان‌تر افزایش می‌یابد. واژه‌های کلیدی: مالیات، نسبت مالیاتی، ظرفیت مالیاتی، پانل دیتا

طبقه‌بندی JEL: H20, H71

\* دانشیار دانشکده مدیریت و اقتصاد دانشگاه شهید باهنر کرمان ashakibai@uk.ac.ir

\*\* دانشجوی کارشناسی ارشد اقتصاد دانشگاه شهید باهنر کرمان

kho.mahmood@yahoo.com

تاریخ تصویب: ۱۳۹۱/۸/۹

تاریخ دریافت: ۱۳۹۱/۷/۱

## مقدمه

مالیات، قسمتی از درآمد یا دارایی افراد است که به موجب قوانین و به منظور پرداخت مخارج عمومی، اجرای سیاست‌های مالی و حفظ منابع اقتصادی، اجتماعی و سیاسی کشور، به وسیله اهرم‌های اداری و اجرایی دولت وصول می‌شود. هر دولتی برای اداره جامعه و اجرای برنامه‌هایش نیازمند منابع و امکانات مالی است تا بتواند وظایفی را که از جانب مردم به عهده گرفته است به نحو مطلوبی انجام دهد. مالیات، به عنوان یکی از مهم‌ترین راه‌های تأمین اعتبار مالی از آغاز شکل‌گیری جوامع و دولت‌ها همیشه مورد توجه و بررسی بوده است. امروزه نیز در کلیه کشورهای، صاحب‌نظران مسائل اقتصادی بهترین منبع تأمین هزینه‌های دولت را مالیات می‌دانند. مالیات از جمله منابع حائز اهمیت درآمدهای دولت می‌باشد که علاوه بر ویژگی درآمدی، مهم‌ترین ابزار اعمال سیاست مالی دولت است و نقش مهمی در دستیابی به اهداف اقتصادی مانند عدالت اجتماعی، بهبود توزیع درآمد، تخصیص منابع و ثبات اقتصادی ایفا می‌کند. بسیاری از کشورهای در حال توسعه و از جمله ایران، به دلیل دسترسی به منابع جایگزین مانند درآمدهای نفتی، آن‌چنان که شایسته است به درآمدهای مالیاتی توجه نمی‌کنند. اما این کشورها به نقش مهم و اساسی آن در ساختار بودجه خود اذعان دارند و به دنبال بررسی چگونگی افزایش ظرفیت‌های مالیاتی بالقوه خود هستند.

اهمیت درآمدهای مالیاتی از دید سیاست‌گذاران پنهان نمانده است؛ به طوری که در قانون برنامه دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، از استفاده حداکثر از ظرفیت‌های مالیاتی، به عنوان یکی از مهم‌ترین خط‌مشی‌های اساسی برای کاهش وابستگی اقتصادی کشور به درآمدهای نفتی و تأمین هزینه‌های جاری دولت از طریق درآمدهای مالیاتی در بلندمدت، صحبت به میان آمده است. در قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی ماده (۵۹) به دولت اجازه داده می‌شود به منظور افزایش کارایی نظام مالیاتی و رفع موانع سازمانی موجود و همچنین تمرکز کلیه امور مربوط به اخذ مالیات، «سازمان امور مالیاتی کشور» را به صورت یک مؤسسه دولتی و زیر نظر وزیر امور اقتصاد و دارایی ایجاد کند. مطابق ماده (۲) قانون برنامه چهارم توسعه جمهوری اسلامی ایران، دولت مکلف شده است تا پایان

این برنامه اعتبارات هزینه‌ای دولت را به‌طور کامل از طریق درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدهای غیرنفتی تأمین کند. در قانون برنامه پنجم توسعه ماده (۱۱۷) عنوان می‌شود که به‌منظور قطع کامل وابستگی اعتبارات هزینه‌ای دولت به عواید نفت و گاز، به‌نحوی اقدام شود که در پایان برنامه نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی حداقل به ۱۰ درصد برسد. برای رسیدن به این هدف و سیاست‌گذاری جامع‌تر و به‌منظور برنامه‌ریزی هرچه بهتر برای افزایش نسبت مالیاتی (نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی)، شناخت عوامل اثرگذار بر آن و اطلاع دقیق از تأثیر آنها بر عملکرد مالیاتی (نسبت مالیاتی)، ضرورتی اجتناب‌ناپذیر می‌باشد.

بیشتر مطالعات با بهره‌گیری از داده‌های سری زمانی انجام شده است و این درحالی است که نتیجه مطالعات پانل دیتا نسبت به نتایج مطالعات سری زمانی از اعتبار بیشتری برخوردار است (مهرگان و همکاران، ۱۳۸۵: ۱۳۸۵)؛ از این‌رو از داده‌های پانل استانی، برای دوره (۱۳۸۸-۱۳۸۰) به‌منظور انجام مطالعه، استفاده شده است.

در ادامه پس از مروری بر عملکرد مالیاتی در ایران، مبانی نظری و پیشینه تحقیق برای تعیین عوامل مؤثر بر عملکرد مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته و سپس تصریح مدل، برآورد آن، نتیجه‌گیری و پیشنهادات ارائه شده است.

## مروری بر عملکرد مالیاتی

### الف - عملکرد مالیاتی در ایران

در جدول زیر عملکرد مالیاتی یا همان نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی ارائه شده است. نگاهی گذرا به عملکرد نظام مالیاتی کشور از سال ۱۳۶۸ تا ۱۳۸۸ نشان می‌دهد که با وجود اقدامات مهم انجام‌شده در طول برنامه‌های اول تا چهارم توسعه در راستای اصلاح نظام مالیاتی در ابعاد مختلف آن نظیر اصلاح قوانین و مقررات مالیات‌ها، اصلاح نرخ‌ها و معافیت‌های مالیاتی و اصلاحات گسترده اداری در فرایندهای تشخیص تا وصول مالیات، تغییرات نسبت مالیات به GDP که به‌عنوان یک شاخص قابل قبول جهانی برای سنجش عملکرد نظام‌های مالیاتی کشورها مورد استفاده قرار می‌گیرد، در کشورمان بسیار کم، کند و بطئی بوده است؛ که این امر نشان‌دهنده آن

است که نسبت پایین درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی همواره یکی از معضلات جدی اقتصاد ایران بوده است. بررسی جدول شماره (۱) نشان‌دهنده افزایش تدریجی در این نسبت است؛ به‌نحوی که، از ۴/۸ در سال ۱۳۶۸ به ۸/۳ در سال ۱۳۸۸ رسیده است. این نسبت اگرچه فزاینده بوده است، در مقایسه با ارقام مربوط به سایر کشورها بسیار ناچیز است و نشان می‌دهد که کشورمان وضعیت مناسبی از نظر این شاخص در سطح بین‌المللی ندارد. در جدول شماره (۲) مقدار عملکرد مالیاتی شش کشور جهان، شامل کنیا، اسلوانی، تونس، نروژ، گرجستان و کرواسی برای سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۱۰ ارائه شده است که مقایسه این ارقام با نسبت مالیاتی ایران نشان‌دهنده عملکرد مالیاتی ضعیف در ایران است. عملکرد مالیاتی قابل توجه در بین این کشورها مربوط به گرجستان است که موفق شده نسبت مالیاتی خود را از ۷/۰۳ درصد در سال ۲۰۰۳ به رقم قابل توجه ۲۲/۰۸ درصد در سال ۲۰۱۰ برساند که باید از طرف مسئولین مورد بررسی ویژه قرار گیرد.

جدول شماره ۱. عملکرد مالیاتی ایران (درصد)

سال	نسبت مالیاتی	سال	نسبت مالیاتی	سال	نسبت مالیاتی
۱۳۶۸	۴/۶	۱۳۷۵	۵/۱	۱۳۸۲	۵/۷
۱۳۶۹	۴/۷	۱۳۷۶	۵/۹	۱۳۸۳	۵/۷
۱۳۷۰	۵/۵	۱۳۷۷	۷/۵	۱۳۸۴	۷/۳
۱۳۷۱	۵/۷	۱۳۷۸	۹/۲	۱۳۸۵	۶/۸
۱۳۷۲	۴/۱	۱۳۷۹	۶/۳	۱۳۸۶	۶/۷
۱۳۷۳	۴/۲	۱۳۸۰	۶/۲	۱۳۸۷	۷/۱
۱۳۷۴	۳/۹	۱۳۸۱	۵/۵	۱۳۸۸	۸/۳

منبع: محاسبات تحقیق

جدول شماره ۲. عملکرد مالیاتی شش کشور جهان (درصد)

سال	کنیا	اسلوانی	تونس	نروژ	گرجستان	کرواسی
۲۰۰۰	۱۶٫۸۳	۲۰٫۴۶	۱۹٫۲۹	۲۷٫۴۳	۷٫۶۵	۲۲٫۴۲
۲۰۰۱	۱۷٫۸۳	۲۰٫۴۱	۱۹٫۵۹	۲۶٫۸۷	۷٫۳۵	۲۱٫۰۵
۲۰۰۲	۱۷٫۲۹	۱۸٫۸۱	۱۹٫۵۴	۲۷٫۹۳	۷٫۶۱	۲۱٫۶۳
۲۰۰۳	۱۵٫۷۶	۲۰٫۷۳	۱۸٫۷۴	۲۶٫۳۰	۷٫۰۳	۲۰٫۹۲
۲۰۰۴	۱۶٫۹۷	۲۰٫۴۳	۱۸٫۶۷	۲۷٫۸۰	۹٫۹۲	۲۰٫۱۴
۲۰۰۵	۱۸٫۶۷	۲۰٫۵۴	۱۸٫۸۷	۲۸٫۷۲	۱۲٫۱۱	۲۰٫۰۴
۲۰۰۶	۱۷٫۳۷	۲۰٫۹۹	۱۸٫۵۱	۲۹٫۳۹	۱۵٫۴۴	۲۰٫۰۸
۲۰۰۷	۱۷٫۷۹	۱۹٫۶۴	۱۹٫۰۶	۲۸٫۸۰	۱۷٫۷۱	۲۰٫۱۸
۲۰۰۸	۱۸٫۷۷	۱۹٫۹۲	۲۰٫۴۹	۲۸٫۲۶	۲۳٫۸۰	۲۰٫۱۶
۲۰۰۹	۱۸٫۸۱	۱۸٫۰۷	۲۰٫۰۱	۲۶٫۵۶	۲۳٫۱۳	۱۸٫۹۹
۲۰۱۰	۱۹٫۵۴	۱۷٫۱۲	۲۰٫۰۹	۲۶٫۸۷	۲۲٫۰۸	۱۸٫۷۸

منبع: بانک جهانی - [www.worldbank.org](http://www.worldbank.org)

## ب - عملکرد مالیاتی و درآمد سرانه استان‌ها

به منظور ارائه تصویری کلی از وضعیت عملکرد مالیاتی استان‌ها و همچنین رتبه‌بندی استان‌ها براساس عملکرد مالیاتی‌شان جدول شماره (۳) ارائه شده است. در این جدول حداقل میانگین و حداکثر نسبت مالیاتی و درآمد سرانه استان‌ها به ترتیب میانگین نسبت مالیاتی استان‌ها از بیشترین به کمترین مقدار نشان داده شده است. تحلیل بر این است که افزایش درآمد، توان و تمایل مصرف، و پرداخت مالیات را افزایش می‌دهد. سطح بالاتری از درآمد سرانه، عموماً به سطح بالاتری از پس‌انداز، نرخ پایین‌تری از بی‌سوادی، سطح معقولی از توسعه اقتصادی و... می‌انجامد، که در مجموع وضع و جمع‌آوری مالیات‌ها را آسان می‌کند (موسوی جهرمی و زایر، ۱۳۸۷).

جدول شماره ۳. نسبت مالیاتی و درآمد سرانه استان‌ها (۱۳۸۸-۱۳۸۰)

رتبه	نام استان	حداقل نسبت مالیاتی (درصد)	میانگین نسبت مالیاتی (درصد)	حداکثر نسبت مالیاتی (درصد)	میانگین درآمد سرانه (میلیون ریال)
۱	تهران	۷,۳۵	۱۰,۱۹	۱۵,۴۷	۳۸,۷۵
۲	پوشهر	۳,۲۷	۶,۴۷	۸,۴۳	۲۰,۲۵
۳	اصفهان	۳,۳۹	۳,۸۵	۴,۲۵	۲۰,۱۹
۴	خوزستان	۲,۸۲	۳,۳۸	۴,۱۵	۱۷,۹۸
۵	قزوین	۲,۹۲	۳,۲۰	۳,۹۳	۱۸,۲۸۳۵
۶	مرکزی	۲,۷۴	۳,۰۷	۳,۵۴	۲۳,۳۲
۷	یزد	۲,۷۷	۳	۳,۳۱	۱۸,۲۸۱۹
۸	زنجان	۲,۲۸	۲,۷۷	۳,۵۸	۱۳,۴۹
۹	هرمزگان	۱,۷۷	۲,۲۶	۳,۵۴	۲۰,۳۱
۱۰	کرمان	۱,۸۸	۲,۱۷	۲,۹۸	۱۵,۲۸
۱۱	ایلام	۱,۵۳	۲,۱۲	۲,۹۹	۱۰,۸۶
۱۲	فارس	۱,۸۳	۲,۰۹	۲,۲۸	۱۴,۱۶
۱۳	سمنان	۱,۸۱	۲,۰۸	۲,۳۳	۲۰,۰۷
۱۴	آذربایجان شرقی	۱,۸۳	۲,۰۸	۲,۵۸	۱۵,۰۶
۱۵	گیلان	۱,۴۹	۲,۰۲	۳,۳۷	۱۳,۷۷
۱۶	خراسان	۱,۸۳	۲,۰۱	۲,۱۴	۱۲,۷۷
۱۷	چهارمحال و بختیاری	۱,۳۷	۱,۸۱	۲,۲۵	۱۰,۵۷
۱۸	سیستان و بلوچستان	۱,۳۹	۱,۷۶	۲,۳۴	۶,۵۸
۱۹	کرمانشاه	۱,۴۶	۱,۶۸	۱,۹	۱۱,۲۵
۲۰	کهگیلویه و بویراحمد	۱,۲۷	۱,۶۶	۲,۰۸	۹,۹۱
۲۱	قم	۱,۴	۱,۶۴	۱,۹۸	۱۳,۷۹
۲۲	آذربایجان غربی	۱,۴۲	۱,۶۲	۱,۸۶	۱۰,۳۵
۲۳	لرستان	۱,۳	۱,۵۰	۱,۷۷	۱۰,۱۳
۲۴	اردبیل	۱,۱۸	۱,۴۵	۱,۷۳	۱۱,۴۷
۲۵	همدان	۱,۱۸	۱,۴۱	۱,۶۶	۱۲,۰۴
۲۶	مازندران	۱,۲۱	۱,۴	۱,۶۳	۱۷,۳۴
۲۷	کردستان	۱,۳	۱,۲۸	۱,۷۷	۹,۵
۲۸	گلستان	۱,۰۵	۱,۲۴	۱,۴۶	۱۲,۰۵

منبع: محاسبات تحقیق

همان‌طور که ارقام نشان می‌دهند، استان تهران با بیشترین میانگین درآمد سرانه، دارای بیشترین میانگین نسبت مالیاتی، یعنی ۱۰ درصد است؛ استان‌هایی که نسبت مالیاتی بالاتری دارند تقریباً همان استان‌هایی هستند که از میانگین درآمد سرانه بالاتری نیز برخوردارند، که خود تأییدکننده نقش مهم درآمد سرانه در تعیین نسبت مالیاتی است. کمترین میانگین نسبت مالیاتی، یعنی ۱/۲۴ درصد به استان گلستان تعلق دارد که این مقدار حتی از میانگین نسبت مالیاتی استان سیستان و بلوچستان که کمترین میانگین درآمد سرانه را دارد نیز کمتر است. استان گلستان در رده هجدهم از لحاظ درآمد سرانه قرار دارد در حالی که استان سیستان و بلوچستان در رده هجدهم از لحاظ نسبت مالیاتی قرار دارد.

## ادبیات موضوع

### الف - مالیات و عملکرد مالیاتی

مالیات، برداشت دولت از بخش خصوصی است؛ بدون اینکه تعهدی از ناحیه دولت نسبت به پرداخت‌کننده ایجاد شود (فرازمند و بهاروند احمدی، ۱۳۸۷). مالیات، انتقال قدرت خرید از مردم به دولت می‌باشد. کلاسیک‌ها مالیات را فقط برای جبران هزینه یک‌سری از وظایف دولت می‌پذیرفتند و آن وظایف نیز عمدتاً کالاها و خدمات عمومی ضروری و لازم برای ادامه کار و فعالیت بازار بود. کینز با طرح نظریه خود و توجیه دخالت دولت برای حفظ ثبات اقتصادی، به ابزار سیاست‌های مالی اهمیت بخشید. امروزه در چارچوب ادبیات اقتصاد کلان، مالیات‌ها به یکی از مهم‌ترین و مؤثرترین ابزارهای اقتصادی تأثیرگذار بر پس‌انداز، سرمایه‌گذاری، عرضه نیروی کار، ترکیب سبد کالای مصرفی خانوار و به‌طور کلی تخصیص منابع و توزیع درآمد تبدیل شده‌اند. مالیات از جمله مهم‌ترین ابزارهای تأمین درآمد برای دولت به‌شمار می‌رود. این ابزار اگر به‌نحو کارآمدی مورد استفاده قرار گیرد، می‌تواند تأمین‌کننده بخش قابل توجهی از بودجه دولت باشد. از دیدگاه نظری، مالیات‌ها به دلیل نزدیکی با شرایط بازار یکی از مهم‌ترین عوامل مؤثر بر توزیع درآمد، تخصیص منابع و سیاست‌های تثبیت اقتصادی هستند.

در یک تقسیم‌بندی کلی، مالیات‌ها به دو گروه مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم

تقسیم می‌شوند. مقصود از مالیات مستقیم، مالیاتی است که مستقیماً و متناسب با درآمد اشخاص، اعم از حقیقی و حقوقی، وصول می‌شود و براساس تقسیم‌بندی آمارهای ملی، به سه طریق، قابل دریافت است: مالیات بر درآمد، مالیات بر سود شرکت‌ها، و مالیات بر ثروت. در مقابل، مالیات غیرمستقیم به ارزش بعضی از کالاها و خدمات اضافه می‌شود و پرداخت آن به مصرف‌کننده، صرفنظر از موقعیت مالی فرد، تعلق می‌گیرد. این نوع مالیات، به دو صورت مالیات بر مصرف و فروش و مالیات بر واردات دریافت می‌شود. هر میزان در یک نظام مالیاتی سهم مالیات‌های مستقیم از کل درآمدهای مالیاتی بیشتر باشد، نظام مربوطه کارآمدتر در نظر گرفته می‌شود.

یکی از شاخص‌های کمی سنجش کارایی سازمان‌های مالیاتی، نسبت درآمدهای مالیاتی وصولی به تولید ناخالص داخلی (T/GDP) است؛ که نسبت مالیاتی<sup>۱</sup> نامیده می‌شود. این شاخص به عواملی نظیر ارزش افزوده بخش‌های مختلف اقتصادی، درآمد سرانه، سطح سواد، نرخ تورم، نحوه توزیع درآمد، نرخ بیکاری (اشتغال)، حجم دولت‌ها، فرار مالیاتی، اقتصاد زیرزمینی و شرایط غیرعادی مانند جنگ و... بستگی دارد.

باید توجه داشت که میزان GDP در این نسبت، درحقیقت منعکس‌کننده نه‌چندان دقیقی از پایه مالیاتی در هر کشور است؛ اما به علت نبود معیار دیگری برای اندازه‌گیری ارزش پایه مالیاتی در سطح کلان از GDP به‌عنوان جانشین مناسبی برای ارزش پایه مالیاتی مورد استفاده قرار می‌گیرد (قطمیری و اسلاملوئیان، ۱۳۸۷). در مورد ظرفیت مالیاتی<sup>۲</sup> تعاریف متعددی ارائه شده است. ظرفیت مالیاتی توان جامعه را در پرداخت مالیات نشان می‌دهد. از نظر مهرگان و پژمان (۱۳۸۴) ظرفیت مالیاتی، حداکثر مالیاتی است که با توجه به سطح توزیع درآمد، ترکیب آن و قوانین موجود هر کشور در یک دوره بلندمدت قابل وصول است. قطمیری و اسلاملوئیان (۱۳۸۷) بیان می‌کنند آنچه از مفهوم ظرفیت مالیاتی استنباط می‌شود، مقدار مالیاتی است که یک کشور با توجه به پایه مالیاتی و حجم پولی فعالیت‌های اقتصادی

- 
1. Tax ratio
  2. Tax Capacity

به‌طور بالقوه امکان دریافت آن را در هر دوره دارا می‌باشد. از نظر عملی، ظرفیت مالیاتی، مقدار مالیاتی است که با توجه به عوامل مؤثر بر نسبت مالیاتی، به‌طور بالقوه می‌توان دریافت کرد؛ و براساس این عوامل، مورد محاسبه قرار می‌گیرد. ظرفیت مالیاتی از طریق رگرس کردن نسبت مالیاتی بر متغیرهای تأثیرگذار محاسبه می‌شود.

در مورد عوامل تأثیرگذار بر نسبت مالیاتی به‌عنوان معیار پذیرفته‌شده برای بررسی عملکرد مالیاتی می‌توان گفت، ترکیب درآمد و میزان اهمیت و وسعت فعالیت‌های اقتصادی از جمله عوامل تأثیرگذار بر توانایی افراد در پرداخت مالیات است؛ افزایش درآمد، توان و تمایل مصرف، و پرداخت مالیات را افزایش می‌دهد. تولیدات صنعتی و معدنی و فعالیت‌های خدماتی، ایجادکننده پایه‌های وسیع مالیاتی هستند.

ارزش افزوده بخش صنعت - که در واقع ارزش خالص تولیدات صنعتی پس از کسر هزینه‌های مربوط و توان پرداخت مالیات توسط اشخاص حقوقی را نشان می‌دهد - با درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی این بخش رابطه مستقیم دارد و انتظار می‌رود هرچه ارزش افزوده بخش صنعت در یک استان بیشتر باشد، ظرفیت بالقوه مالیاتی آن استان نیز بیشتر باشد (موسوی جهرمی و زایر، ۱۳۸۷) بخش خدمات یکی از مهم‌ترین بخش‌های اقتصادی کشور است، که به‌دلیل حجم بالای اشتغال و درآمدی که به خود اختصاص داده است، می‌تواند منبع بسیار مهمی برای مالیات محسوب شود. صنعت ساختمان، یکی از بخش‌هایی است که بیشترین میزان اشتغال را در کشور به خود اختصاص داده است. همچنین با توجه به وجود پیوندهای پسین و پیشین بین این بخش و سایر بخش‌های اقتصادی کشور، می‌توان اظهار داشت که افزایش ارزش افزوده این بخش در ایجاد اشتغال و به تبع آن افزایش درآمد فعالان اقتصادی در این بخش و سایر بخش‌های مرتبط تأثیر مستقیمی دارد؛ از این‌رو بین ارزش افزوده این بخش و نسبت مالیاتی، همبستگی مثبت وجود دارد. در مورد تأثیر وضعیت توزیع درآمد بر نسبت مالیاتی می‌توان گفت طبق نظر کوزنتس با بدتر شدن وضعیت توزیع درآمد، فاصله طبقاتی شدت گرفته و ظرفیت بیشتری برای مالیات‌ستانی به‌وجود می‌آید.



## ب - پیشینه تحقیق

در بسیاری از مطالعات انجام شده از نسبت مالیاتی برای محاسبه ظرفیت مالیاتی استفاده شده است؛ به طوری که موضوع بررسی ظرفیت مالیاتی و عوامل مؤثر بر آن برای چند دهه در کشورهای در حال توسعه از موضوعات جالب تحقیقی بوده است. به این علت اکثر پیشینه تحقیق، شامل مطالعاتی است که در این زمینه انجام شده است و بیان آنها بدین علت است که متغیر وابسته در این مطالعات، نسبت مالیاتی است و متغیرهای مستقل عوامل مؤثر بر نسبت مالیاتی می باشند و هدف از ارائه این مطالعات بیان عوامل مؤثر بر عملکرد مالیاتی در دیگر پژوهش هاست. مطالعات اولیه در این زمینه توسط چیلیا<sup>۱</sup> (۱۹۷۱) و چیلیا و دیگران (۱۹۷۵) در صندوق بین المللی پول انجام شده است. چیلیا (۱۹۷۱) در بررسی روند مالیات گذاری کشورهای در حال توسعه در طول دوره ۱۹۶۸-۱۹۵۳ با استفاده از داده های مقطعی به برآورد ظرفیت مالیاتی در ۵۰ کشور در حال توسعه پرداخته است. او در این کار که به عنوان مبنایی برای کارهای بعدی قرار گرفته است، متغیرهای درآمد سرانه، درآمد سرانه غیرصادراتی، سهم تولیدات بخش کشاورزی در تولید ناخالص داخلی، سهم تولیدات بخش معدن در تولید ناخالص داخلی و نسبت صادرات به تولید ناخالص داخلی و نسبت صادرات غیرمعدنی به تولید ناخالص داخلی را به عنوان عوامل مؤثر بر ظرفیت مالیاتی در نظر گرفته است. متغیر وابسته نسبت مالیاتی کشورها بوده و چهار الگو با روش حداقل مربعات معمولی (OLS) برآورد شده است. نتایج، نشان می دهد که سهم تولیدات معدنی در تولید ناخالص داخلی و نسبت صادرات به تولید ناخالص داخلی مؤثرترین عوامل بر ظرفیت مالیاتی در کشورهای در حال توسعه می باشند. ضریب سهم تولیدات کشاورزی در تولید ناخالص داخلی منفی است و ضرایب متغیرهای دیگر در مدل ها با تئوری های اقتصادی سازگاری دارد. هدف از ارائه چهار مدل، انجام مقایسه هایی میان کشورهای در حال توسعه در زمینه تلاش مالیاتی بوده است. در نهایت نویسنده متذکر شده است که حتی اگر تمام عوامل مؤثر بر ظرفیت مالیاتی، توسط متغیرهای مورد استفاده به حساب نیامده

باشند، مقایسه براساس نسبت‌های مالیاتی برآوردشده، دقیق‌تر از مقایسه براساس نسبت‌های مالیاتی موجود است.

چیلیا و همکاران<sup>۱</sup> (۱۹۷۵) با بررسی نسبت‌های مالیاتی و تلاش مالیاتی در کشورهای درحال توسعه طی دوره ۱۹۷۱-۱۹۶۹، ظرفیت مالیاتی در ۴۷ کشور درحال توسعه را مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج، نشان داد که درآمد سرانه، ارزش افزوده بخش‌های معدنی و بخش‌های غیرمعدنی، عوامل مؤثر بر ظرفیت مالیاتی در کشورهای درحال توسعه هستند.

آلفیرمن<sup>۲</sup> (۲۰۰۳) به بررسی ظرفیت مالیاتی در دولت‌های محلی اندونزی تحت شرایط عدم مرکزیت پرداخته است؛ وی به بررسی این مطلب پرداخته است که آیا این دولت‌های محلی تحت شرایط عدم مرکزیت می‌توانند درآمدهای مالیاتی را افزایش دهند؟ وی ظرفیت مالیاتی ۲۶ ایالت اندونزی را طی دوره ۱۹۹۶-۱۹۹۹ بررسی نموده است. در این مطالعه متغیرهای مؤثر بر ظرفیت مالیاتی عبارتند از: نرخ سواد، نسبت سهم نیروی کار و نسبت مجموع صادرات و واردات به تولید ناخالص داخلی که بر ظرفیت مالیاتی اثر مثبت و معنی‌داری دارند، و سهم بخش کشاورزی از GDP که اثر منفی بر ظرفیت مالیاتی دارد.

گپتا<sup>۳</sup> (۲۰۰۷) در مطالعه عوامل تعیین‌کننده تلاش درآمد مالیاتی در کشورهای درحال توسعه نشان می‌دهد که عوامل ساختاری مانند GDP سرانه، سهم بخش کشاورزی در GDP، آزادسازی تجاری و کمک‌های خارجی اثر معنی‌داری بر عملکرد درآمدی یک اقتصاد دارد.

بوتله هول<sup>۴</sup> (۲۰۱۰) در مطالعه‌ای تحت عنوان «تلاش مالیاتی و عوامل تعیین‌کننده نسبت مالیاتی در زیر صحرای افریقا» نشان می‌دهد که کیفیت مؤسسات و درآمد منابع، عوامل تعیین‌کننده قوی از نسبت مالیاتی هستند. بنابراین اگر کشورها کیفیت مؤسساتشان را بهبود دهند، می‌توانند درآمدهای مالیاتی بیشتری را از منابع

- 
1. Chelliah, Bass and Kelly
  2. Alfirman
  3. Gupta
  4. Botlhole

به‌دست آورند. مانند اکثر مطالعات، نقش اصلی را درآمد سرانه (GDP سرانه) بازی می‌کند و تأثیر آزادسازی تجاری در بهبود نسبت مالیاتی تأیید شده است. این مقاله همچنین تلاش مالیاتی مناطق را اندازه می‌گیرد و نشان می‌دهد که طی دوره ۲۰۰۷-۱۹۹۰ کشورهای زیر صحرای افریقا پایین‌تر از مالیات بالقوه‌شان عمل کرده‌اند؛ به عبارتی عملکرد مطلوبی نداشته‌اند.

قانی<sup>۱</sup> (۲۰۱۱) در مطالعه خود به تحلیل بین‌کشوری عملکرد مالیاتی با تأکید ویژه بر تلاش مالیاتی پاکستان با استفاده از داده‌های پانل ۱۰۴ کشور طی دوره ۲۰۰۵-۱۹۹۶ می‌پردازد. به‌طور معمول آزادسازی، GDP سرانه، جمعیت شهری، حاکمیت قانون و کنترل فساد، عوامل تعیین‌کننده نسبت مالیاتی در بین کشورها تعیین شده‌اند. تلاش مالیاتی به‌دست‌آمده برای پاکستان نشان‌دهنده یک کاهش کلی است.

در ایران نیز اکثر مطالعات انجام‌شده از نسبت مالیاتی برای برآورد ظرفیت مالیاتی استفاده کرده‌اند.

مهرگان و پیرمان (۱۳۸۴) با بیان اینکه پایین بودن نسبت مالیاتی در ایران می‌تواند ناشی از پایین بودن ظرفیت مالیاتی یا پایین بودن کوشش مالیاتی باشد، به برآورد ظرفیت مالیاتی استان‌های کشور با استفاده از داده‌های تلفیقی پرداخته‌اند. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که استان تهران بیشترین تلاش در جهت تحقق درآمدهای مالیاتی را داشته است. از مشکلات این تحقیق کوتاه بودن بُعد زمانی داده‌ها (۱۳۸۰-۱۳۷۶) و نامتوازن بودن آنهاست؛ یعنی داده‌ها تنها طی سال‌های ۱۳۷۹ و ۱۳۸۰ برای تمام استان‌ها وجود دارند.

عرب‌مازار و زایر (۱۳۸۷) ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات کشور را در چارچوب یک مدل پانل و براساس اطلاعات ۲۰ کشور جهان برای دوره ۲۰۰۶-۱۹۹۸ برآورد کرده‌اند. نتایج نشان می‌دهند که در دوره مذکور متوسط ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات در کشور (بدون احتساب پرداختی بیمه‌های اجتماعی) حدود ۱۲/۳ درصد بوده است که در مقایسه با متوسط عملکرد نظام مالیاتی کشور در این دوره

(۷/۱) درصد، بسیار بالا است. همچنین نشان می‌دهند که شاخص تلاش مالیاتی کشورمان در این دوره حدود ۵۸ درصد بوده است.

فرازمند و بهاروند/احمدی (۱۳۸۷) در مطالعه خود چگونگی افزایش درآمد مالیاتی و نسبت آن به تولید ناخالص داخلی را در استان لرستان بررسی کرده‌اند. آنها ظرفیت مالیاتی و عوامل مؤثر بر آن را طی دوره ۱۳۸۳-۱۳۶۰ به روش ARDL مورد بررسی قرار داده‌اند. نتایج کمی حاصل از برآورد مدل نشان می‌دهد که بین ارزش افزوده بخش‌های صنعت، خدمات، نرخ باسوادی و ظرفیت مالیاتی استان، رابطه مثبت وجود دارد؛ ولی متغیرهای ارزش افزوده بخش معدن، درآمد سرانه، نرخ تورم و جمعیت، رابطه معنی‌داری ندارند. مقالات مشابه به این مقاله برای استان‌های دیگر نیز انجام شده که از بیان خلاصه آنها خودداری شده است.

قطمیری و اسلاملوئیان (۱۳۸۷) مطالعه لیتولد<sup>۱</sup> (۱۹۹۱) را مبنای تحقیق خود قرار دادند، که برخلاف سایر مطالعات، به استخراج تابع نسبت مالیاتی از طریق حداکثرسازی تابع رفاه اجتماعی و با توجه به محدودیت‌ها می‌پردازد؛ و به این شکل به بررسی ظرفیت مالیاتی ایران و مقایسه آن با ۱۴ کشور در حال توسعه منتخب می‌پردازند. در این راستا، الگوی نسبت مالیاتی تدوین و با به‌کارگیری روش رگرسیون‌های به‌ظاهر نامرتب (SUR) و با استفاده از داده‌های پانل برای دوره (۲۰۰۲-۱۹۹۴) برآورد شده است. نتایج نشان می‌دهد که بین نسبت مالیاتی و سهم ارزش افزوده بخش‌های صنعت، خدمات و تجارت خارجی از تولید ناخالص داخلی رابطه مثبت و معناداری وجود دارد؛ اما سهم ارزش افزوده بخش کشاورزی از تولید ناخالص داخلی و نسبت قرض‌های خارجی به GDP و نرخ تورم، بر نسبت مالیاتی تأثیر منفی دارد. نتایج، حاکی از این است که تلاش مالیاتی در ایران دارای پایین‌ترین رتبه در میان ۱۵ کشور مورد مطالعه است. با توجه به نتایج، ملاحظه می‌شود که ظرفیت‌های مالیاتی بلااستفاده در ایران وجود دارند و لازم است سیاست مناسبی به‌منظور افزایش تلاش مالیاتی کشور اتخاذ شود.

1. Leuthold(1991)

## روش تحقیق و برآورد مدل

### الف - داده‌ها

در این مطالعه از داده‌های سالانه استان‌های کشور در دوره ۱۳۸۸-۱۳۸۰ استفاده شده است. از آنجاکه استان خراسان در سال ۱۳۸۳ به سه استان تفکیک شده است و داده‌های سال‌های قبل و حتی برای برخی متغیرها داده‌های یک سال بعد نیز به تفکیک این استان‌ها نبود، این سه استان در قالب یک استان در نظر گرفته شده‌اند؛ یعنی در مجموع، داده‌های ۲۸ استان مورد بررسی قرار گرفته است. اطلاعات مربوط به درآمد مالیاتی استان‌ها از سازمان امور مالیاتی کشور دریافت شده است. ضریب جینی مناطق شهری استان‌ها با استفاده از داده‌های درآمد - هزینه خانوارها که هر ساله توسط سازمان آمار گردآوری می‌شود، محاسبه شده است. از آنجاکه داده‌های مربوط به درآمد، چندان قابل اتکا نیست، ضریب جینی به صورت ناپارامتری و با استفاده از هزینه خالص خانوارها محاسبه شده است و درآمد سرانه استان‌ها از تقسیم تولید ناخالص داخلی آنها به برآورد جمعیت استان‌ها (محاسبه شده توسط سازمان آمار) به دست آمده است. همچنین برای محاسبه نسبت مالیاتی و درآمد سرانه، از تولید ناخالص بدون ارزش افزوده نفت استفاده شده است. ارزش افزوده بخش‌های مختلف اقتصاد به تفکیک استان‌ها از حساب‌های منطقه‌ای (جدول ارزش افزوده اقتصادی) موجود در سایت سازمان آمار به دست آمده است. محصول ناخالص داخلی منطقه، از مجموعه ارزش افزوده کلیه فعالیت‌های اقتصادی واحدهای تولیدی مقیم به دست آمده و نرخ مشارکت اقتصادی در جمعیت ۱۰ ساله و بیشتر بر حسب استان نیز از سایت سازمان آمار حاصل شده است.

### ب - تصریح مدل

باتوجه به مبانی نظری و مطالعات انجام شده می‌توان نسبت مالیاتی را تابعی از، نسبت ارزش افزوده بخش‌های صنعت، معدن، خدمات و ساختمان به تولید ناخالص داخلی استان‌ها، نرخ مشارکت اقتصادی و وضعیت توزیع درآمد در مناطق شهری دانست، که از ضریب جینی برای این امر استفاده شده است. نسبت ارزش افزوده بخش کشاورزی به تولید ناخالص داخلی برای جلوگیری از ایجاد مسئله

هم‌خطی و همچنین از آنجاکه به این بخش مالیاتی تعلق نمی‌گیرد، از مدل حذف شده است. به‌طور کلی مدل مورد تخمین به‌صورت زیر است:

(۱)

$$LT_{it} = Lvkhadam_{it} + Lvmadan_{it} + Lvsanat_{it} + Lvsakht_{it} + Lginiu_{it} + U_{it}$$

$LT_{it}$ : لگاریتم نسبت درآمد مالیاتی استان  $i$  به تولید ناخالص داخلی استان  $i$  در زمان  $t$

$Lvkhadam_{it}$ : لگاریتم نسبت ارزش افزوده بخش خدمات استان  $i$  به تولید

ناخالص داخلی استان  $i$  در زمان  $t$ ؛

$Lvmadan_{it}$ : لگاریتم نسبت ارزش افزوده بخش معدن استان  $i$  به تولید

ناخالص داخلی استان  $i$  در زمان  $t$ ؛

$Lvsanat_{it}$ : لگاریتم نسبت ارزش افزوده بخش صنعت استان  $i$  به تولید

ناخالص داخلی استان  $i$  در زمان  $t$ ؛

$Lvsakht_{it}$ : لگاریتم نسبت ارزش افزوده بخش ساختمان استان  $i$  به تولید

ناخالص داخلی استان  $i$  در زمان  $t$ ؛

$Lginiu_{it}$ : لگاریتم ضریب جینی مناطق شهری استان  $i$  در زمان  $t$ .

انتظار می‌رود که تأثیر نسبت ارزش افزوده بخش‌های مختلف اقتصادی به تولید ناخالص داخلی بر نسبت مالیاتی مثبت باشد. اما در مورد تأثیر ضریب جینی مناطق شهری بر نسبت مالیاتی نمی‌توان با قاطعیت صحبت کرد؛ از آنجا که ممکن است طبق نظر کوزنتس هرچه توزیع درآمد نامناسب‌تر باشد (ضریب جینی بزرگ‌تر باشد) ظرفیت بیشتری برای مالیات‌ستانی به‌وجود آمده و ضریب جینی با نسبت مالیاتی رابطه مثبت داشته باشد و یا برعکس توزیع مناسب درآمد (ضریب جینی کوچک‌تر) باعث شود که ظرفیت مالیات‌ستانی کاهش یابد و آنگاه ضریب جینی با نسبت مالیاتی رابطه عکس خواهد داشت.

### ج - تخمین مدل

#### ج - ۱. آزمون قابلیت تخمین مدل به‌صورت داده‌های پانل

پیش از برآورد مدل از روش تخمین داده‌های تلفیقی یا پانل، در ابتدا باید اعتبار

استفاده از داده‌های پانل را مورد آزمون قرار داد و اطمینان حاصل کرد که امکان تخمین به صورت جمعی وجود ندارد. به عبارت دیگر باید بررسی شود که آیا استان‌های مورد بررسی همگن می‌باشند یا خیر. در صورتی که استان‌ها همگن بوده باشند، ضرورت استفاده از روش پانل ایجاب می‌گردد. در این آزمون، تفاوت ضرایب برآورد شده برای تک تک استان‌ها با ضرایب برآورد شده حاصل از داده‌های جمعی بررسی می‌شود.

به عبارت دیگر از لحاظ آزمون آماری خواهیم داشت:

مدل مقید (۲)

مدل غیر مقید (۳)

$i=1,2,3, \dots$

فرضیه صفر این است که تفاوتی میان ضرایب برآورد شده برای تک تک استان‌ها و ضرایب برآورد شده رگرسیون جمعی وجود ندارد، بدین معنی که لزومی به تخمین مدل با استفاده از داده‌های تلفیقی وجود ندارد. آماره آزمون فرضیه فوق، آماره  $F$  با درجه آزادی  $(N-1)$  و  $NT-(N+K)$  می‌باشد؛ به طوری که  $N$  تعداد استان‌ها و  $K$  تعداد متغیرهای توضیحی و  $T$  تعداد مشاهدات در طول زمان می‌باشد. اگر  $F$  بزرگ‌تر از مقدار بحرانی جدول باشد، درمی‌یابیم که فرضیه صفر مبتنی بر عدم نیاز به بررسی مطالعه حاضر به صورت پانل رد می‌شود و می‌توان مدل را با استفاده از روش داده‌های پانل تخمین زد (جعفری صمیمی و آملی دیوا، ۱۳۸۹).

نتایج آزمون آماره  $F$  در جدول زیر آمده است:

جدول شماره ۴. نتایج آزمون  $F$

df	Statistic	
(۲۷, ۲۱۹)	۳۳,۸۵	$F$ محاسباتی
(۲۷, ۲۱۹)	۱,۴۷	$F$ بحرانی در جدول

منبع: محاسبات تحقیق

همان‌طور که مشاهده می‌شود مقدار آماره  $F$  محاسباتی از مقدار بحرانی آن بزرگ‌تر است؛ پس فرضیه صفر رد شده و می‌توان مدل را با استفاده از روش پانل تخمین زد.

### ج-۲. بررسی ایستایی متغیرها

برای بررسی مانایی داده‌های پانل می‌توان از آزمون‌های ریشه واحد دیکی فولر تعمیم‌یافته ADF، ایم پسران شین IPS، لوین لین چو LLC و فیلیس پرون PP، بریتانگ و هادری و... استفاده کرد؛ لیکن در این مقاله به دلیل کوتاه بودن بُعد زمانی داده‌های پانل و همچنین کوچک بودن آن از مقاصع، نتایج آزمون‌های ریشه واحد معتبر نیست. *بالتاجی*<sup>۱</sup> (۲۰۰۵) در کتاب تجزیه و تحلیل پانل دیتا (۲۰۰۵) یکی از عواملی را که برای مدل‌های پانل، محدودیت ایجاد می‌کنند، کوتاه بودن بُعد سری زمانی داده‌ها می‌داند؛ هرچند عنوان می‌کند که در مطالعات اقتصادسنجی، آزمون‌های ریشه واحد مبتنی بر داده‌های پانل، بسیار قوی‌تر از داده‌های سری زمانی است؛ اما در حالتی که T کوچک است این آزمون‌ها دارای قدرت پایینی می‌باشند. وی بیان می‌کند که آزمون‌های LLC و IPS نیاز دارند که  $T \rightarrow \infty$  یعنی  $\frac{N}{T} \rightarrow 0$  به عبارت دیگر N باید به اندازه کافی نسبت به T کوچک باشد (*بالتاجی*، ۲۰۰۵: ۲۴۳). لوین لین چو پیشنهاد می‌کنند که آزمون ریشه واحد پانل آنها، برای پانل‌های با اندازه متوسط (N بین ۱۰ و ۲۵۰) و (T بین ۲۵ و ۲۵۰) استفاده شود (*بالتاجی*، ۲۰۰۵: ۲۴۱). *کارلسون و لوئگرن*<sup>۲</sup> (۲۰۰۰) آزمون‌های ریشه واحد LLC و IPS را برای پانل‌های با اندازه متفاوت مورد مقایسه قرار دادند. آنها بیان می‌کنند که برای T‌های بزرگ، آزمون ریشه واحد پانل، قدرت بالایی دارد؛ درحالی که برای T‌های کوچک قدرت، این آزمون‌ها پایین است (*بالتاجی*، ۲۰۰۵: ۲۴۷). لذا به دلیل اعتبار کم این آزمون‌ها برای داده‌های پانل با بُعد سری زمانی کوتاه، ضرورتی برای انجام آزمون‌های ریشه واحد پانل وجود ندارد و از این رو آزمون هم‌انباشتگی پانلی نیز انجام نمی‌شود.

### ج-۳. اثرات ثابت یا تصادفی

پس از اینکه اطمینان حاصل نمودیم که مدل مورد بررسی باید به صورت پانل برآورد شود، مهم‌ترین پرسشی که مطرح می‌شود این است که تفاوت در عرض از مبدأ واحدهای مقطعی به طور ثابت عمل می‌کند یا اینکه عملکرد تصادفی دارد؟

1. Baltagi

2. Karlsson and Lothgren



به‌طورکلی برای تخمین مدل‌های داده‌های پانل، دو روش وجود دارد که عبارتند از: روش اثرات ثابت و اثرات تصادفی.

هنگامی که از یک جامعه بزرگ، تعدادی از افراد را به‌طور تصادفی انتخاب می‌کنیم باید مطمئن باشیم، مدل اثر تصادفی خواهد بود. اما وقتی تمام افراد جامعه را انتخاب می‌کنیم، مثلاً کل صنایع یا کل کشورها در یک منطقه، در این صورت باید مدل اثر ثابت انتخاب شود (اشرف‌زاده و مهرگان، ۱۳۸۹: ۲۸).

از آنجاکه در این مطالعه تمام استان‌های یک کشور انتخاب شده‌اند، پس روش اثرات ثابت انتخاب می‌شود.

#### ج-۴. برآورد مدل

در نهایت نتایج مدل برآوردشده با روش اثرات ثابت که در آن به مقاطع، وزن داده شده است به‌صورت زیر می‌باشد.

جدول شماره ۶. نتایج برآورد مدل نسبت مالیاتی با روش اثرات ثابت در دوره ۱۳۸۰-۱۳۸۸

variable	coefficient	t-statisti	Prob
Lvkhadamat	-۰,۹۹	۴,۵۶	۰,۰۰۰
Lvmadan	۰,۰۵	۲,۲۶	۰,۰۲۴
Lvsanat	-۰,۱۸	۲,۳۴	۰,۰۲۰
Lvsakht	۰,۳۳	۱۰,۱۴	۰,۰۰۰
Lginu	-۰,۲۰	۱,۹۸	۰,۰۴۸
C	-۱,۴۹	-۴,۳۰	۰,۰۰۰
	۰,۸۹	F	۶۲,۲۵

منبع: محاسبات تحقیق

همان‌گونه که مدل برآوردی نشان می‌دهد، تأثیر نسبت ارزش افزوده بخش‌های خدمات، معدن، صنعت و ساختمان به تولید ناخالص داخلی بر نسبت مالیاتی مثبت، و از نظر آماری معنی‌دار می‌باشد. به‌عبارتی هرچه اقتصاد ایران بزرگ‌تر شده و این بزرگ‌تر شدن در بخش خدمات، ساختمان و صنعت اتفاق بیافتد عملکرد مالیاتی (نسبت مالیاتی) بیشتر افزایش می‌یابد. ضریب جینی مناطق شهری نیز با نسبت مالیاتی رابطه مستقیم دارد؛ به‌عبارت دیگر هرچه توزیع درآمد در ایران نابرابرتر (از عدالت دورتر) باشد، نسبت مالیاتی افزایش می‌یابد، یعنی این فرضیه کوزنتس که هر چه توزیع درآمد در جامعه‌ای نابرابرتر باشد ظرفیت مالیاتی در آن جامعه بالا می‌رود، در مورد ایران تأیید شده است.

## نتیجه‌گیری و پیشنهادات

در این پژوهش با توجه به اهمیت مالیات به‌ویژه در کشورهای در حال توسعه، عوامل مؤثر بر نسبت مالیاتی به‌عنوان معیاری از عملکرد مالیاتی با استفاده از داده‌های استانی، به‌صورت پانل مورد بررسی قرار گرفتند. نتایج به‌دست‌آمده از برآورد مدل نشان می‌دهد که تأثیر نسبت ارزش افزوده بخش‌های خدمات، معدن، صنعت و ساختمان به تولید ناخالص داخلی و ضریب جینی مناطق شهری بر عملکرد مالیاتی مثبت بوده است. ارتباط مستقیم ضریب جینی با نسبت مالیاتی نشان‌دهنده آن است که فرضیه کوزنتس در ایران تأیید شده است. مطابق این فرضیه هرچه توزیع درآمد نابرابرتر باشد، ظرفیت مالیاتی بیشتری برای مالیات‌ستانی وجود دارد. از آنجا که مدل به‌صورت لگاریتمی برآورد شده است و ضرایب نشان‌دهنده کشش می‌باشند، با توجه به ضرایب برآوردی می‌توان نتیجه گرفت که نسبت ارزش افزوده بخش خدمات به تولید ناخالص داخلی و نسبت ارزش افزوده بخش ساختمان به تولید ناخالص داخلی می‌توانند سریع‌ترین تأثیرات را بر عملکرد مالیاتی بگذارند. شاید بتوان تأثیر این دو متغیر را این‌گونه توجیه کرد که بخش خدمات و ساختمان در اقتصاد ایران بسیار بزرگ هستند و درصد بالایی از اشتغال را به خود اختصاص داده‌اند؛ بنابراین توصیه می‌شود که در جهت افزایش نسبت مالیاتی و رسیدن به هدف برنامه پنجم توسعه که رساندن نسبت مالیاتی به حداقل ۱۰ درصد می‌باشد به این دو بخش اقتصادی توجه ویژه شود.

براساس نتایج به‌دست‌آمده می‌توان پیشنهادات زیر را برای سیاست‌گذاری ارائه داد:  
۱. توجه ویژه به بخش ساختمان می‌تواند ایجادکننده پایه‌های وسیع مالیاتی باشد.

۲. توجه ویژه به بخش خدمات و حمایت از آن در جهت رشد اقتصادی، می‌تواند زمینه‌ساز عملکرد مالیاتی بهتر ایران باشد.

با توجه به تأیید فرضیه کوزنتس در ایران، وجود درصدی از نابرابری در توزیع درآمد برای افزایش نسبت مالیاتی لازم است و دولت در سیاست‌گذاری خود باید این امر را در نظر بگیرد و به دنبال توزیع کاملاً برابر درآمدی در شرایط فعلی که در مراحل اولیه رشد هستیم، نباشد.

## منابع

### الف - فارسی

- اشرف زاده، سید حمیدرضا و مهرگان، نادر. ۱۳۸۹. *اقتصادسنجی پانل دیتا*، مؤسسه تحقیقات تعاون دانشگاه تهران، چاپ دوم.
- جعفری صمیمی، احمد و آملی دیوا، کبری. ۱۳۸۹. «بررسی رابطه آزادسازی اقتصادی با کارایی دولت در کشورهای منطقه خاورمیانه و شمال افریقا»، *پژوهشنامه اقتصادی*، سال دهم، شماره یازده، صص ۱۵-۳۷.
- عرب‌مازار، عباس و زایر، آیت. ۱۳۸۷۹. «برآورد ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات در ایران»، *فصلنامه تخصصی مالیات*، دوره جدید، شماره دوم، صص ۵-۲۵.
- فرازمند، حسن و بهاروند احمدی، اسماعیل. ۱۳۸۷. «بررسی عوامل مؤثر بر ظرفیت مالیاتی در استان لرستان»، *فصلنامه تخصصی مالیات*، دوره جدید، شماره سوم، صص ۱۶۸-۱۴۱.
- قطمیری، محمدعلی و اسلاملوئیان، کریم. ۱۳۸۷. «برآورد تلاش مالیاتی در ایران و مقایسه آن با کشورهای درحال توسعه منتخب»، *مجله تحقیقات اقتصادی*، شماره ۱۸۳، صص ۱۶۳-۱۸۶.
- موسوی جهرمی، یگانه و زایر، آیت. ۱۳۸۷. «مقایسه عملکرد دو مدل تصمیم‌گیری با معیارهای چندگانه مطالعه موردی: رتبه‌بندی استان‌های کشور بر اساس عوامل تأثیرگذار بر ظرفیت مالیاتی»، *پژوهشنامه اقتصادی*، ویژه‌نامه طرح تعدیل اقتصادی، صص ۱۵-۴۴.
- مهرگان، نادر و پژمان، نادر. ۱۳۸۴. «برآورد ظرفیت مالیاتی استان‌های کشور با استفاده از داده‌های تلفیقی»، *پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی*، سال چهاردهم، شماره ۳۵، صص ۱۴۶-۱۱۷.
- مهرگان، نادر؛ عزتی، مرتضی و اصغرپور، حسین. ۱۳۸۵. «بررسی رابطه علی بین نرخ بهره و تورم: با استفاده از داده‌های تابلویی»، *فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی*، سال ششم، شماره ۳، صص ۹۱-۱۰۵.

ب - انگلیسی

- Baltagi, Badi.H. 2005. **Econometric analysis of panel data**, third edition, west sussex, england, John willey & sons.
- Alfirman, luky. 2003. "Estimating stochastic frontier tax potential: can Indonesian local governments increase tax revenues under decentralization?", **working paper**, 03/19, November
- \_Botthole, T.d. 2010). "Tax effort and determinants of tax ratio in Sub-Sahara Africa", **International conference on applied economics**, pp. 101-113.
- Chelliah, Raja J. 1971. "Trends in taxation in developing countries", **staff papers, international monetary fund**, Vol. 18. July.
- Chelliah, Raja J.; Baas, Hessel J.; and Margaret, R. Kelly. 1975."Tax ratios and tax effort in developing countries, 1969-71", **IMF staff papers**, Vol. 22, No. 1, March.
- Ghani, Zartashia. 2011. **A cross country analysis of tax performance with special focus on pakistan's fax effort**, swedish business school atÖrebro university.
- Gupta, A.S. 2007. "Determinants of tax revenue efforts in developing countries", **MF working paper**, wp/07/184.
- web site: [www.worldbank.org](http://www.worldbank.org).
- The investigation of effective factors on the tax ratio in Iran by state level data. (2001-2009)