

برآورد ظرفیت و کوشش مالیاتی استان یزد (با الگوگردن از فرم عمومی منحنی لافر)

فتح الله تاری

دانشیار دانشکده اقتصاد دانشگاه علامه طباطبائی
tari@atu.ac.ir

مصطفی پوردهقان اردکان

کارشناس ارشد اقتصاد توسعه و برنامه‌ریزی
mpoordehghan@yahoo.com

در آمدهای مالیاتی نقش و عملکرد گسترده‌ای در تعديل ثروت و درآمد، بهبود عدالت اجتماعی و اقتصادی، جلوگیری از تشدید نابرابری‌های درآمدی از طریق توزیع مجدد آن دارد و از ابزارهای مهم و قوی در اجرای سیاست‌های دولت در مقابله با بحران‌های اقتصادی بهشمار می‌رود. سیستم مالیاتی زمانی کاراست که تواند حداکثر درآمد مالیاتی قبل وصول را حاصل نماید؛ اما اینکه ظرفیت مالیاتی در هر جامعه به چه میزان است، موضوعی بحث‌انگیز می‌باشد. در واقع، ظرفیت مالیاتی حجم مالیاتی است که جامعه توان پرداخت آن را دارد و برآورد آن می‌تواند یعنی نماید چه میزان تلاش در تأمین درآمدهای مالیاتی بکار برد شده است و از سوی تاچه حد توان افزایش این درآمد وجود دارد. به منظور بررسی عوامل مؤثر در ظرفیت مالیاتی با انتخاب استان یزد به عنوان مطالعه منطقه‌ای تلاش گردید تا عوامل مؤثر بر ظرفیت مالیاتی و همچنین روشی برای محاسبه سطح بالته مالیاتی (پتانسیل مالیاتی) منطقه‌ای ارائه گردد. عواملی همچون سهم ارزش افزوده بعض‌های مختلف اقتصادی از تولید ناخالص داخلی استان یزد و نرخ باسادی استان به عنوان عوامل اثرگذار بر ظرفیت مالیاتی استان در نظر گرفته شد و با روش اقتصادسنجی اثرگذاری آنها آزمون گردیده است. با الگوگردن از فرم عمومی منحنی لافر و شیوه‌سازی از این فرم با شکل دادن تابعی درجه دوم از درآمد مالیاتی و نسبت مالیاتی و تخمین ضرایب آن نسبت مالیاتی حداکثر کنته درآمد تعیین و سپس با استفاده از آن حداکثر میزان مالیات قبل وصول را محاسبه نمودیم. نتایج نشان می‌دهد که متغیرهای سهم ارزش افزوده خدمات از تولید ناخالص داخلی منطقه و سهم بخش صنعت و معدن از تولید ناخالص داخلی منطقه یشترین تأثیر را بر نسبت مالیاتی منطقه دارد.

طبقه‌بندی JEL: C23, H21, H26

واژه‌های کلیدی: مالیات، نسبت مالیاتی، ظرفیت مالیاتی، کوشش مالیاتی، استان یزد.

۱. مقدمه

نظام‌های مختلف اقتصادی نقش‌های متفاوتی برای دولت‌ها تعریف می‌نمایند. در برخی از سیستم‌های اقتصادی میزان دخلات دولت‌ها در امور اندک، در برخی دیگر از سیستم‌ها چشمگیر و در برخی در حد میانه قرار دارد. اما نکته حائز اهمیت این است که دولت‌ها جهت پیشبرد امور محوله بهویژه در ارائه خدمات عمومی و دفاع نیاز به منابع مالی قابل توجهی دارند. نیازهای مالی دولت‌ها می‌توانند از منابع مختلف نظری مالیات، فروش ثروت‌ها یا مواد معدنی و اولیه و... تأمین گردد.

کارا بودن سیستم مالیاتی و تعیین نرخ‌های مالیاتی برای اشاره مختلف یک جامعه بطوری که بتواند با کسب حداقل ظرفیت مالیاتی بالاترین درآمد را برای دولت‌ها داشته باشد از دغدغه‌های دولت‌ها و نظام‌های اقتصادی در جهان می‌باشد. ظرفیت مالیاتی از جمله مفاهیمی است که علیرغم اهمیت در برنامه‌ریزی‌های کوتاه‌مدت و بلندمدت و سازماندهی اجرایی و اصلاح روش‌ها به آن کمتر پرداخته شده است. در واقع، ظرفیت مالیاتی حجم مالیاتی است که جامعه توان پرداخت آن را دارد (یا می‌تواند پردازد). همچنین، ظرفیت مالیاتی آشکار می‌نماید که یک کشور یا یک منطقه اول چه میزان تلاش در تجهیز منابع مالیاتی بکار برد است و دیگر اینکه تا چه میزان توان افزایش این منابع را دارد. سهم ارزش افزوده بخش‌های مختلف اقتصادی از تولید ناخالص داخلی یکی از عوامل مهم تشخیص ظرفیت مالیاتی در یک منطقه می‌باشد که بالطبع هرچه این سهم بالاتر باشد ظرفیت مالیاتی در آن بخش بالاتر می‌باشد. نرخ باساده‌ی نیز یکی دیگر از عوامل تشخیص ظرفیت مالیاتی در یک جامعه می‌باشد که از آن به عنوان فرهنگ مالیاتی نام می‌برند. سطح سواد و فهم و درک یک جامعه از موضوع مالیات و فلسفه پرداخت آن می‌تواند رابطه مستقیمی با ظرفیت مالیاتی داشته باشد. برخی متغیرهای مؤثر دیگر از جمله تعداد شاغلین، حجم سرمایه‌گذاری، توزیع درآمد، تورم، قوانین مالیاتی و... را نیز می‌توان به عنوان دیگر عوامل مؤثر بر ظرفیت مالیاتی بر شمرد.

سیاست کلی دولت در سال‌های اخیر کاهش انکای بودجه (بهویژه بودجه جاری) به درآمدهای نفتی و افزایش سهم درآمدهای غیرنفتی بهویژه درآمدهای مالیاتی از طریق تقویت و اصلاح سیستم و نظام مالیاتی بوده است. درآمدهای مالیاتی بهدلیل آنکه دارای نوسان‌های نسبتاً کمتری هستند و همچنین پاسخگویی بیشتر دولت در برابر مردم را به همراه دارد و به عنوان کم‌هزینه‌ترین منع تأمین مالی کشورها مطرح است می‌تواند نقش و عملکرد گسترده‌ای در تعديل ثروت و درآمد، بهبود عدالت اجتماعی و اقتصادی و جلوگیری از تشدید نابرابری‌های درآمدی از طریق توزیع مجدد آن داشته و از ابزارهای مهم و قوی در اجرای سیاست‌های دولت در مقابله با بحران‌های اقتصادی به شمار رود. بر این اساس، در تحقیق حاضر تلاش می‌شود ضمن بررسی عوامل مؤثر بر تعیین سطح بالقوه مالیاتی منطقه‌ای به میزان برآورد قابلیت‌های مالیاتی منطقه‌ای نیز پردازیم. در ادامه، ابتدا با ارائه تعاریفی

از موضوع به مطالعات انجام شده در ایران و خارج از کشور پرداخته شده است. سپس، ساختار مدل مورد استفاده تشریح می‌شود و در نهایت پس از تحلیل نتایج طرح عنوان خواهد شد.

۲. سیاستگذاری و اطلاع نظام مالیاتی در حال توسعه

تجربیات اخیر کشورهای در حال توسعه در زمینه سیاست تعديل اقتصادی حاکی از آن است که تغییر در نظام مالیاتی یکی از اجزای اساسی هر استراتژی جامع برای تعديلات ساختاری و تسريع در رشد اقتصادی است. نظامهای فعلی مالیاتی در کشورهای در حال توسعه گاهی اوقات آثار نامطلوب بر عوامل و بخش‌های اقتصادی دارد و اختلالات و آثار سویی را در آنها فرار سرمایه، عدم تعادل در تراز پرداخت‌ها، عدم کارابی در تولید و باعث می‌شود.

با توجه به نوع عملکرد نظام مالیاتی، ساختار مالیاتی در اغلب این کشورها دارای اوصاف نامطلوب چندی است که میان میزان کارابی نظام مالیاتی این کشورها نیز می‌باشد. ویژگی کلی نظام مالیاتی این کشورها به صورت زیر است:

- این ساختار پیچیده و غامض است به این معنا که مقررات مالیاتی هم برای مأموران و هم برای مددیان مبهم است و به سادگی قابل اجرا نیست.

- ساختار مذکور فاقد کشش و انعطاف لازم است، به این صورت که نسبت به رشد تولید ناخالص داخلی و اصلاحات مقطوعی واکنش لازم را نشان نمی‌دهد.

- خصلت دیگر این ساختار عدم کارابی آن است، به این معنا که درآمد مالیاتی موردنظر دولت را تأمین نمی‌کند، به علاوه اختلالاتی در امر تولید و تحصیص منابع و عوامل اقتصادی نیز پدید می‌آورد. همچنین، این ساختار غیرعادلانه است و با اشخاص حقیقی و حقوقی که از لحاظ درآمد، دارابی و سایر امکانات وضع مشابهی دارند به صورت یکسان و برابر برخورد نمی‌کند.

۳. ظرفیت مالیاتی

تلاش برای افزایش میزان مالیات‌ها تنها زمانی نتیجه بخش خواهد بود که ظرفیت مالیاتی جامعه بیشتر از میزان مالیات وصولی باشد، بنابراین برآورد ظرفیت مالیاتی جهت برنامه‌ریزی‌های مالیاتی از اهمیت خاصی برخوردار است. در ابتدا به تعاریف مختلف از ظرفیت مالیاتی پرداخته و سپس ساختار انواع ظرفیت مالیاتی را توضیح می‌دهیم.

۱-۳. مبانی نظری ظرفیت مالیاتی

منوچهر فرنگ عبارت "Taxable Capacity" را به ظرفیت مالیات‌پذیری ترجمه نموده است و به میزانی که مردم می‌توانند مالیات پردازند، تعریف می‌کند. تعیین ظرفیت مالیاتی مردم کار دشواری است، زیرا تواندازهای بسیار زیاد به این مربوط است که دولت مالیات‌ها را برای چه کاری دریافت می‌کند. حد ظرفیت مالیاتی ممکن است نقطه‌ای تلقی شود که بیش از آن مالیات‌بندی اضافی از لحاظ اقتصادی نتایج زیان‌آمیز بار آورد (مانند کاهش درآمد ملی). زمانی که دولت مالیات‌ها را برابر تهیه خدمات اجتماعی بکار می‌برد در واقع به مؤدیان مالیاتی پولی را که به صورت مالیات پرداخته‌اند برمی‌گرداند. گرچه وابسته به درآمد وی نباشد یا نفع مؤدی مالیاتی بیشتر یا کمتر از کاهش ارضا ناشی از پرداخت مالیات‌ها باشد (فرنگ، ۱۳۶۳).

در واقع ظرفیت مالیاتی اطلاعات لازم درخصوص ظرفیت یک کشور یا یک منطقه در تجهیز منابع مالیاتی برای پاسخگویی به مشکلات مالی و اجرایی سیاست‌های اقتصادی را فراهم می‌آورد و مشخص می‌سازد یک کشور یا یک منطقه اولاً چه میزان کوشش در تجهیز منابع مالیاتی بکار برد است، همچنین تا چه میزان توان افزایش این منابع را دارد.

مطالعات نشان می‌دهند در صورتی که نرخ مالیات از یک حد معقول و معین بالاتر رود باعث عدم تحقق هدف دولت خواهد بود. به این صورت که دولت در نظر دارد از طریق افزایش نرخ‌های مالیاتی به کسب درآمد پیشتری نایل گردد، اما تجربه نشان می‌دهد پس از حصول به نرخ معین حتی درآمد دولت (ناشی از مالیات) کاهش می‌باید که این ارتباط بین نرخ مالیات و درآمد حاصل از مالیات به منحنی لافر معروف است (نادران، ۱۳۷۸).

منحنی لافر نشان‌دهنده این است که کاهش سطوح مالیاتی نه تنها باعث کاهش درآمد مالیاتی دولت نمی‌شود، بلکه به این دلیل که اشتیاق برای تولید را افزایش می‌دهد باعث افزایش رشد اقتصادی و در نتیجه افزایش درآمدهای مالیاتی می‌شود. این موضوع سبب شد تا موضوع محاسبه ظرفیت بالقوه مالیاتی مناسب در اقتصاد کشورها اهمیت یابد. ظرفیت بالقوه مالیاتی است که جامعه توان پرداخت آن را دارد (یا می‌تواند پردازد) و این توان متکی است بر درآمدها، مصرف و سرمایه‌گذاری‌ها از سوی دیگر متکی است بر اهداف بلندمدت و برنامه‌ریزی‌های کوتاه و میان‌مدت است. همچنین، ظرفیت مالیاتی آشکار می‌نماید که یک کشور یا یک منطقه اول چه میزان کوشش در تجهیز منابع مالیاتی بکار برد است و دیگر اینکه تا چه میزان توان افزایش این منابع را دارد.

۲-۳. انواع ظرفیت مالیاتی

۲-۳-۱. ظرفیت مالیاتی درآمد ملی

عبارة است از توانایی‌های مالی در ایجاد درآمدهای مالیاتی در چارچوب قوانین موجود.

۲-۲-۳. ظرفیت مالیاتی سرمایه ملی

این ظرفیت در حقیقت درآمدهای مالیاتی دولت از سرمایه‌های ملی است و مکمل ظرفیت مالیاتی درآمد ملی می‌باشد مانند مالیات بر ارث.

۲-۲-۴. ظرفیت مالیاتی بازدهی نهایی سرمایه

بر اساس این تعریف در هر بخش و زیربخش اقتصادی و بر حسب اینکه بازدهی در فعالیت‌های مشابه دولتی در بخش‌های مختلف به چه ترتیبی بوده و در چه شرایطی می‌توان بهره‌وری کل جامعه را حداکثر کرد می‌بایست بازدهی سرمایه را بررسی کرد.

۴-۲-۳. کوشش مالیاتی

به نسبت ظرفیت بالفعل مالیاتی (مالیات‌های دریافتی) به ظرفیت بالقوه مالیاتی گویند.

۴. سوابق تحقیق

عظیمی (۱۳۶۳) در مطالعه خود به برآورد ظرفیت بالقوه مالیاتی در بخش خدمات غیردولتی طی سال‌های پس از جنگ تحملی و مقایسه این ظرفیت‌ها با مالیات‌های دریافت شده از این بخش می‌پردازد و ظرفیت مالیاتی را تابعی از ارزش افزوده بخش، تعداد شاغلین و سرمایه‌گذاری بخش، الگوی توزیع درآمد، قوانین مالیات ناظر بر فعالیت‌های اقتصادی در بخش می‌داند. در تحقیق موردنظر بر اساس ترکیب و بافت درآمدهای دولت در سال ۱۳۶۲ تیجه‌گیری می‌شود که میزان مالیات در کشور در مقایسه با هزینه‌ها و درآمدهای دولت و تولید ناخالص داخلی بسیار محدود است. علاوه بر اینکه بخش عمدۀ مالیات از یک سو در ارتباط مستقیم با درآمدهای نفتی کشور است و از سوی دیگر بر درآمدهای غیرمستقیم سهل الوصول نظیر حقوق و عوارض گمرکی متکی است.

کردبچه (۱۳۶۴) در مطالعه‌ای تحت عنوان "نسبت مالیاتی، ظرفیت مالیاتی و کوشش مالیاتی" به تعیین میزان گسترش درآمدهای مالیاتی دولت پرداخته است. در این مطالعه، نسبت درآمدهای مالیاتی جمع‌آوری شده به ظرفیت مالیاتی به عنوان شاخصی برای اندازه‌گیری کوشش مالیاتی درنظر گرفته شده است که مقادیر بیشتر آن نشان‌دهنده زمینه مناسب برای افزایش بیشتر درآمدهای مالیاتی است. همچنین، ظرفیت مالیاتی به سطحی از مالیات احلاقی می‌شود که در آن پایه‌های مالیاتی به شدت متوسطی بکار گرفته شده باشد.

معادلات با استفاده از آمار دوره (۱۹۷۹-۱۹۷۴) کشورهای در حال توسعه از روش حداقل مربعات (OLS) برآورد شده‌اند که نتایج این تحقیق حاکی از آن است که نسبت مالیاتی حقیقی در ایران طی این دوره متعادل ۸/۷ درصد بوده و ایران بین ۶۱ کشور مورد مطالعه دارای رتبه ۶۰ می‌باشد. کمتر از واحد بودن شاخص مذکور که به معنای

پایین تر بودن کوشش مالیاتی از حد متوسط است نشان می‌دهد افزایش درآمدهای مالیاتی دولت در اقتصاد ایران از طریق ایجاد تغییرات لازم در نظام مالیاتی امکان‌پذیر است.

مرتضی قره‌باغیان تحقیقی را در زمینه منطقه‌ای تحت عنوان "برآورد ظرفیت بالقوه مالیاتی در استان‌های مختلف کشور در سال ۱۳۷۳" گردآوری نموده است. در این تحقیق آمده است که مناسب‌ترین معیار برای محاسبه و برآورد ظرفیت مالیاتی که می‌توان از آن مالیات گرفت پایه مالیاتی بخش‌های مختلف است. این تحقیق به چهار بخش تفکیک شده است. در قسمت اول پایه‌های مالیاتی بخش شرکت‌ها و بخش مشاغل در استان‌های مختلف برآورد شده است. در بخش دوم نحوه محاسبه مالیات بالقوه دو بخش مورد بحث در این استان‌ها مورد بررسی قرار گرفته است. در بخش‌های سوم و چهارم نحوه محاسبه هزینه‌های وصولی مالیات در استان‌ها توضیح داده شده است و در پایان به نتیجه‌گیری پرداخته است.

در این تحقیق در یک جمع‌بندی شکاف بین میزان بالقوه و میزان وصولی مالیات‌ها را به سه موضوع نسبت داده است. نخست اینکه منابعی که شناسایی شده‌اند اما عملاً مالیات نمی‌پردازن (نظری شرکت‌های تحت پوشش برخی بنیادها)، دوم منابعی که شناسایی شده‌اند اما از معافیت‌های قانونی برخوردارند و سوم منابعی که دارای پرونده مالیاتی هستند اما پرونده آنها در سیستم مالیاتی فعال نیست. فعل نبودن این پرونده‌ها عمدتاً بدلیل حجم زیاد آنها و عدم توانایی رسیدگی دقیق کادر مالیاتی در تشخیص مالیات واقعی می‌باشد. نتیجی که از این تحقیق بدست آمده عبارتند از:

- نسبت مالیات بالقوه بخش شرکت‌ها و مشاغل کل کشور در سال ۱۳۷۳ معادل ۱۲/۸۲ درصد بوده است. این نسبت برای بخش شرکت‌ها ۱۰/۹ درصد و برای بخش مشاغل ۷ درصد محاسبه شده است.
- نسبت مالیات وصولی به مالیات بالقوه مالیات‌های مستقیم در کل کشور بافرض آنکه شکاف بالقوه و بالفعل سایر بخش‌های مالیاتی متناسب با بخش مشاغل و شرکت‌ها باشد در سال ۱۳۷۳ معادل ۱۰/۴ درصد بوده است.
- بالاترین نسبت مالیات وصولی به مالیات بالقوه بخش شرکت‌ها و مشاغل در بین استان‌ها مربوط به استان تهران معادل ۵۰/۹ درصد و کمترین نسبت مربوط به استان ایلام معادل ۲/۰۵ درصد بوده است.

عرب و همکران (۱۳۸۳) در تحقیقی تحت عنوان "برآورد ظرفیت بالقوه منابع درآمدی استان قزوین" به برآورد درآمدهای این منطقه با استفاده از روش ارزش‌افزوده و هزینه و درآمد خانوار اقدام نموده‌اند. در روش اول، ابتدا ارزش‌افزوده بخش مشاغل برآورد شده است، سپس بر مبنای تعداد پرونده‌های موجود در این بخش و قوانین مالیاتی مصوب و نیز معافیت‌های قانونی، ظرفیت مالیاتی استان (ظرفیت بالقوه) برآورد شده است. مقایسه این برآورد با عملکرد مالیات حاکی از آن است که اختلاف فاحشی بین ظرفیت‌های بالقوه و بالفعل درآمدی منطقه وجود دارد. در روش دوم، ظرفیت مالیاتی استان بر مبنای تعداد نمونه‌های آمارگیری بودجه خانوار بر اساس تعداد

مشاغل، توزیع درآمد و قوانین مالیاتی برآورده است. این برآورد با توجه به این موضوع که بخش کشاورزی معاف از پرداخت مالیات است نشان می‌دهد ظرفیت مالیاتی استان حدود ۷۶۱/۸ میلیارد ریال می‌باشد که در مقایسه با برآورد حاصل از روش اول از دقت بیشتری برخوردار است.

به هر حال یکی از نتایج مهم تحقیق موردنظر این است که شکاف قابل توجهی بین ظرفیت‌های بالقوه و بالفعل درآمدی استان وجود دارد. این موضوع به سه عامل نسبت داده شده است. نخست اینکه برخی منابع شناسایی شده‌اند، اما مالیات نمی‌پردازنند. دوم اینکه برخی منابع شناسایی شده‌اند اما از پرداخت مالیات معاف هستند و درنهایت اینکه منابعی وجود دارند که دارای پرونده مالیاتی بوده، اما پرونده آنها در سیستم مالیاتی استان فعال نیست. کار تحقیقی در این مورد توسط آقایان بی دهالی و ویلسون^۱ (۱۹۹۴) صورت گرفته است. در این مقاله آمده است که ظرفیت مالیاتی معمولاً به وسیله ارزش و اندازه پایه مالیاتی اندازه‌گیری می‌شود، زیرا کشورها یا مناطق دارای پایه‌های مالیاتی بزرگ‌تر توان پرداخت مالیات بیشتری را دارند.

معمولًا واقعیت دارد که در کشورهای کمتر توسعه یافته نسبت واقعی درآمدهای مالیاتی به درآمد ملی از کشورهای توسعه یافته پایین‌تر است. ظرفیت مالیاتی در این کشورها نیز پایین است. ممکن است در برخی کشورها این امکان وجود داشته باشد که کوشش مالیاتی افزایش یافته و به ظرفیت مالیاتی نزدیک شود، بهویژه اگر سیستم‌های بسیار مؤثر مالیات تصاعدی طراحی شده باشد که نابرابری در توزیع درآمد، ظرفیت مالیاتی بخش کشاورزی و افزایش توانایی صنعتی و بازرگانی را به عنوان نتایج توسعه پذیریند. برای تشخیص اجرای مالیات در یک کشور در حال توسعه می‌بایست آمارهایی مانند نسبت درآمدهای مالیات به درآمد مالی، کشش مالیاتی و کوشش مالیاتی را مطالعه و تجزیه و تحلیل کرد.

کار تحقیقاتی دیگر توسط آقای راجا جی چلیا (۱۹۷۱) صورت گرفت که در مورد روندهای مالیاتی در کشورهای در حال توسعه می‌باشد. دوره مورد بررسی در این مطالعه (۱۹۷۰ - ۱۹۵۳) و تعداد کشورها حدود ۵۰ کشور در حال توسعه می‌باشد. طبق نظر نویسنده عوامل مهم زیر در ظرفیت مالیاتی مؤثر هستند.

- درجه باز بودن اقتصاد (آزاد بودن اقتصاد)

- سطح توسعه اقتصادی و درآمد

- ترکیب درآمدها و ساختار اقتصادی

برای مورد یک از متغیرهای جانشین مانند نسبت واردات به GDP - نسبت صادرات به GDP و نسبت تجارت خارجی که به وسیله واردات به اضافه صادرات تقسیم بر GDP به دست می‌آیند، استفاده کرده است. برای مورد دوم از متغیرهایی مانند درآمد سرانه و نسبت ارزش افزوده بخش کشاورزی از تولید ناخالص داخلی و برای

1. Willson, J.D.

مورد سوم از متغیر سهم تولیدات معدنی در تولید ناخالص داخلی استفاده شده است. در کل طبق این جانشین‌سازی‌ها متغیرهای توضیحی عبارتند از:

در آمد سرانه، سهم تولیدات معدنی در تولید ناخالص داخلی، سهم تولیدات کشاورزی در تولید ناخالص داخلی، نسبت صادرات به تولید ناخالص داخلی، نسبت صادرات غیرمعدنی به تولید ناخالص داخلی و در آمد سرانه غیرصادرات.

در این تحقیق متغیر وابسته نسبت مالیاتی درنظر گرفته شده است. با استفاده از متغیرهای فوق روابط تابعی مختلفی میان متغیرها به فرم خطی و با استفاده از روش حداقل مربعات (OLS) و آمار مربوط به ۵۰ کشور در حال توسعه در سال‌های (۱۹۹۶-۱۹۹۸) به روش مقطعی^۱ مورد برآورد قرار گرفته است. در نهایت، نویسنده مذکور شده است که حتی اگر تمام عوامل مؤثر بر ظرفیت مالیاتی به وسیله متغیرهای موردنظر به حساب نیامده باشند مقایسه بر اساس نسبت‌های مالیاتی برآورده شده دقیقتراز مقایسه بر اساس نسبت‌های مالیاتی موجود است.

کار تحقیقاتی دیگر در سال ۱۹۷۹ توسط سه تن از اقتصاددانان به نام‌های تاریت^۲، وال. گراتز^۳ و جی. ایچن گرین^۴ صورت گرفت و در بخش‌های متعدد به بررسی موضوع مالیات‌ها از دید نسبت مالیاتی پرداختند. هدف از این تحقیق نیز تخمین ظرفیت مالیاتی بوده است. این تخمین نیز از طریق برآش رگرسیون نسبت مالیات بر متغیرهایی که به عنوان جانشینی برای پایه‌های مالیاتی یک کشور معرفی می‌شوند انجام گرفته است. تابع پایه‌ای مورد استفاده در این مطالعه به شرح زیر است:

$$F(A) = \frac{T}{GDP} \quad (1)$$

که در آن، T: مالیات‌ها و A: برداری از پایه‌های مالیاتی می‌باشد.

بردار A در این تابع عبارتند از سهم تجارت در تولید، ترکیب بخشی اقتصاد، درصد واحدهای اقتصادی متتجاوز از یک اندازه مخصوص و تعداد کارگران شاغل در چنین واحدهایی، اهمیت بنگاه‌های خردفروشی بزرگ و سطح سواد. نویسنده‌گان متغیرهای جانشین مختلفی را برای بردار فوق تعریف نموده‌اند و تابع ظرفیت مالیاتی را به صورت فرم ریاضی و کلی بیان می‌کنند. متغیرهای مربوطه عبارتند از نسبت صادرات و واردات به تولید ناخالص داخلی، نسبت صادرات به تولید ناخالص داخلی، سهم بخش معدن در تولید ناخالص داخلی، سهم بخش

1. Cross Section

2. Alan A. Tait

3. L. M. Gratz

4. J. Eichen Green

کشاورزی در تولید ناخالص داخلی و نرخ باسادی و تولید ناخالص داخلی سرانه. رابطه تابعی نهایی به صورت معادلات مختلفی که هریک شامل ترکیبات مختلفی از متغیرهای توضیح می‌باشند یک بار برای مجموعه ۴۷ کشور در حال توسعه و یک بار برای ۳۶ کشور در حال توسعه بازش شده است.

۵. تصریح مدل و ارائه نتایج تجربی

۵-۱. معرفی متغیرها و مدل

با توجه به مطالعات تجربی و نیز محدودیت آماری، سهم ارزش افزوده بخش‌ها به تولید ناخالص داخلی استان و نرخ باسادی به عنوان مهم‌ترین متغیرهای مؤثر بر نسبت مالیاتی درنظر گرفته شدند. تولید ناخالص داخلی از سه گروه عمدۀ ارزش افزوده کشاورزی، ارزش افزوده خدمات و ارزش افزوده بخش صنعت و معدن تشکیل می‌شود. در مورد متغیر وابسته متغیرهای دیگری همچون مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم، درآمد مالیاتی کل و در مورد متغیر مستقل، متغیرهای درآمد سرانه و ارزش افزوده بخش‌ها به قیمت ثابت نیز مورد آزمون قرار گرفتند، اما نتایج برآوردها حاکی از تأثیر بی‌معنای آنها بود، بنابراین متغیرهای مذکور از الگوی نهایی حذف گردیدند. همچنین، از الگوی گود اسپید که در آن نسبت مالیاتی بر درآمد منطقه (استان) تابعی از نسبت مالیات بر درآمد ملی (کشور) است استفاده شد که نتایج برآورده این الگو نیز مناسب تشخیص داده نشد. به دلیل وجود همخطی کامل بین نسبت‌های ارزش افزوده بخش‌های مختلف به تولید ناخالص (مجموع این نسبت‌ها برابر عدد یک می‌باشد) قادر به درنظر گرفتن این سه متغیر در یک مدل نبودیم، بنابراین به دلیل آنکه بخش کشاورزی از معافیت مالیاتی برخوردار می‌باشد این بخش درنظر گرفته نشده است. از آنجا که داده‌های مورد استفاده از سال ۱۳۹۷ می‌باشد نیازی به استفاده از متغیر مجازی برای مشاهده تأثیر انقلاب و جنگ نیست، اما از متغیرهای مجازی دیگری برای نشان دادن تأثیر برنامه‌های توسعه استفاده شده است که هیچ یک از متغیرهای مجازی معنادار نبودند، بنابراین از مدل حذف شده‌اند. در نهایت، مدل به صورت زیر تخمین زده شد:

$$\text{Ln(rtax)} = ۹/۲۳ + ۰/۷۳۲\text{Ln(rvkh)} + ۱/۴۰۶\text{Ln(rvsn)} - ۳/۴۳\text{Ln(rba)} + ۰/۵۲۷\text{MA}(1)$$

$$[۲/۳۶] \quad [۲/۴] \quad [۳/۵۲] \quad [-۳/۳۴] \quad [۱/۹۲] \quad (۲)$$

$$R^2 = ۰/۷۰۴ \quad D.W = ۱/۸۸ \quad F = ۱/۱۵ (۰/۰۰۳۴۷۱)$$

که در آن:

Rtax: نسبت مالیاتی

Rvk: سهم ارزش افزوده بخش کشاورزی به تولید ناخالص داخلی استان

Rvhk: سهم ارزش افزوده بخش خدمات به تولید ناخالص داخلی استان

Rvsn: سهم ارزش افزوده بخش صنایع و معادن به تولید ناخالص داخلی استان

rba: نرخ باسوسادی

vadd: مجموع ارزش افزوده کلیه بخش‌های استان (کشاورزی، خدمات، صنعت و معدن)

نتایج برآورد مدل نشان می‌دهد که متغیر نسبت مالیاتی تحت تأثیر ارزش افزوده بخش‌های خدمات، صنعت، معدن و نرخ باسوسادی می‌باشد. همچنین، متغیر نرخ باسوسادی ضمن معنادار بودن تأثیر منفی بر متغیر وابسته یعنی نسبت مالیاتی می‌گذارد که در نتیجه از مدل حذف گردید و مدل نهایی بر اساس روش گود اسپید به صورت زیر برآورد گردید:

$$\text{Ln}(rtax) = -7/90.8 + 1/14 \text{Ln}(\text{rvkh}) + 1/61 \text{Ln}(\text{rvsn}) + 0/757 \text{AR}(1)$$

$$[-2/69] \quad [2/51] \quad [3/24] \quad [5/40] \quad (3)$$

$$R^2 = 0/62 \quad D.W = 2/09 \quad F = 6/71 (0/006553)$$

مشاهده می‌کیم با حذف متغیر نرخ باسوسادی از مدل تمام متغیرها رابطه مثبت و معناداری با متغیر وابسته دارند. به عبارتی، متغیر وابسته (نسبت مالیاتی) تحت تأثیر سهم ارزش افزوده بخش‌های خدمات، صنعت و معدن از ارزش افزوده داخلی استان می‌باشد. از آنجایی که متغیر وابسته مدل پایا می‌باشد رگرسیون کاذب در مدل وجود ندارد و نیازی به آزمون‌های همجمعی نیز وجود ندارد.

۲-۵. آزمون پایایی

استفاده از برآورد OLS در کارهای تجربی بر این فرض استوار است که متغیرهای سری زمانی مورد استفاده پایا^۱ هستند. از سوی دیگر، غالب باور آن است که بسیاری از متغیرهای سری زمانی در اقتصاد پایا

1. Stationary

یک سری زمانی وقتی پایا است که میانگین، واریانس، کوواریانس و در نتیجه ضریب همبستگی آن در طول زمان ثابت باقی بماند.

نیستند. از این‌رو، پیش از استفاده از این متغیرها لازم است نسبت به پایابی یا عدم پایابی آنها اطمینان حاصل نمود (نوفrstی، ۱۳۷۸). برای پی بردن به درجه انباشتگی متغیرها از دو روش استفاده شده است. روش اول استفاده از نمودار همبستگی‌نگار و روش دوم آزمون ریشه واحد دیکی - فولر می‌باشد. این آزمون‌ها نشان دادند که متغیر وابسته پایا می‌باشد و تمام متغیرهای مستقل انباشه از درجه یک می‌باشند.

۵-۳. محاسبه پتانسیل و گوشش مالیاتی در منطقه

برای محاسبه میزان پتانسیل مالیاتی ابتدا نسبت مالیاتی حداکثر کننده درآمد مالیاتی را محاسبه می‌کنیم. به این منظور، با الگو گرفتن از فرم عمومی منحنی لافر و شبیه‌سازی این فرم با شکل دادن تابعی درجه دوم از درآمد مالیاتی و نسبت مالیاتی و تخمین ضرایب آن نسبت مالیاتی حداکثر کننده درآمد را تعیین نموده، سپس با استفاده از آن حداکثر میزان مالیات قابل وصول را محاسبه می‌کنیم. فرم تابع به صورت معادله زیر می‌باشد:

$$TAX = \beta_0 + \beta_1 t + \beta_2 t^2 \quad (4)$$

در معادله فوق، t درآمد مالیاتی و t نسبت مالیاتی می‌باشد. ضرایب معادله فوق به روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته (GLS) در دوره مورد بررسی (۱۳۶۷-۱۳۸۳) به صورت زیر تخمین زده شده است. ابتدا مدل با عرض از مبدأ تخمین زده شد اما به دلیل معنادار نبودن آن از مدل حذف شد. مدل به صورت زیر مشخص شد:

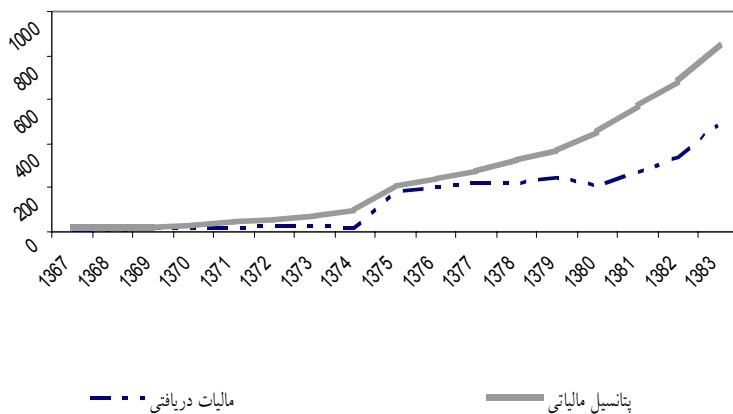
$$TAX = ۱۹۴۷۸/۶۶ (t) - ۲۰۳۴۸۵/۹ (t^2) + ۰/۹۱ AR(1) \quad (5)$$

[۳/۴۰۵]	[-۲/۵۲۷]	[۱۵/۰۸]
R2 = ۰/۹۲		D.W = ۱/۹

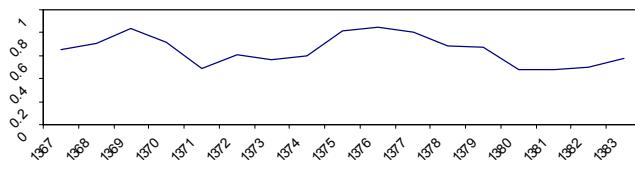
برای حداکثر نمودن درآمد مالیاتی از معادله فوق مشتق گرفته و مساوی صفر قرار می‌دهیم و نسبت مالیاتی حداکثر کننده درآمد مالیاتی را محاسبه می‌کنیم. مشتق معادله فوق به صورت زیر می‌باشد:

$$TAX' = \beta_1 - 2\beta_2 t = 0 \Rightarrow t = \frac{\beta_1}{2\beta_2} = .04786 = 4.786\% \quad (6)$$

بنابراین، نسبت مالیاتی بهینه در استان یزد $4/7$ درصد می‌باشد. در ادامه، با استفاده از این نسبت پتانسیل مالیاتی استان محاسبه شده و با میزان مالیات وصولی مقایسه می‌شود. لازم به ذکر است که پایه مالیاتی ارزش افزوده کل درنظر گرفته شده است.



نمودار ۱. مقایسه میزان مالیات دریافتی و پتانسیل مالیاتی در استان یزد



مأخذ: نتایج تحقیق.

نمودار ۲. میزان کوشش مالیاتی

همانگونه که مشاهده می‌شود در تمام سال‌های مورد مطالعه مالیات دریافتی از میزان بهینه آن کمتر بوده است. بالاترین شکاف مربوط به سال‌های ۱۳۷۱، ۱۳۸۰ و ۱۳۸۱ می‌باشد. همچنین، در سال‌های ۱۳۶۹ و ۱۳۷۶ این شکاف به پایین ترین حد خود می‌رسد. بنابراین براساس داده‌های سری زمانی مشخص می‌شود که متغیرهای سهم ارزش افزوده خدمات از تولید ناخالص داخلی استان و سهم بخش صنعت و معدن از تولید ناخالص داخلی استان

بر نسبت مالیاتی استان اثرگذار می‌باشد، همچنین میزان مالیات وصول شده در سطح استان در تمام سال‌ها کمتر از ظرفیت مالیاتی منطقه می‌باشد.

۶. نتیجه‌گیری و ارائه پیشنهادات

همانطور که مشاهده شد نتایج برآورد مدل نشان داد که متغیر نسبت مالیاتی تحت تأثیر ارزش افزوده بخش‌های خدمات و صنعت و معدن و نرخ باسادی می‌باشد. همچنین، متغیر نرخ باسادی ضمن معنادار بودن تأثیری منفی بر متغیر وابسته یعنی نسبت مالیاتی می‌گذارد که از مدل حذف گردید، در نتیجه مشاهده شد که با حذف متغیر نرخ باسادی از مدل تمام متغیرها رابطه مثبت و معناداری با متغیر وابسته دارند؛ به عبارتی متغیر وابسته (نسبت مالیاتی) تحت تأثیر سهم ارزش افزوده بخش‌های خدمات و صنعت و معدن از ارزش افزوده داخلی استان می‌باشد و این متغیرها بر نسبت مالیاتی استان اثرگذارند.

همچنین، بنابر محاسبات صورت گرفته نسبت مالیاتی بهینه در استان یزد $4/7$ درصد می‌باشد که با استفاده از این نسبت پتانسیل مالیاتی استان محاسبه و سپس با میزان مالیات وصولی مقایسه می‌شود. درنهایت نیز با به دست آمدن ظرفیت مالیاتی بالقوه و بالفعل مالیاتی منجر به حصول کوشش مالیاتی استان یزد گردید، به طوری که بالاترین شکاف مربوط به سال‌های ۱۳۷۱، ۱۳۸۰ و ۱۳۸۱ می‌باشد. همچنین، در سال‌های ۱۳۶۹ و ۱۳۷۶ این شکاف به پایین‌ترین حد خود می‌رسد. به عبارتی، سال‌های ۱۳۶۹ و ۱۳۷۶ کوشش مالیات در پایین‌ترین حد خود و کمترین شکاف بین مالیات بالقوه و بالفعل وجود داشته است. همچنین، میزان مالیات وصول شده در سطح استان در تمام سال‌ها کمتر از ظرفیت مالیاتی منطقه می‌باشد. به طور کلی، افزایش درآمدهای مالیاتی استان در دو بخش اصلی قابل بررسی است:

الف) گسترش پایه مالیاتی

ب) افزایش کارایی سیستم اجرایی

در ارتباط با گسترش پایه مالیاتی انتظار می‌رود هر سیاستی که به افزایش درآمد استان منجر شود به طور مستقیم بر میزان درآمدهای مالیاتی استان بیفزاید. در این راستا، توجه اساسی به راهکارهای افزایش تولید، پس انداز، سرمایه‌گذاری و اشتغال ضروری است. از جمله این راهکارها در استان یزد می‌توان به موارد زیر اشاره نمود:

● با توجه به توانایی‌های بالقوه و بالفعل استان در زمینه کشاورزی و گسترش صنایع تبدیلی کشاورزی می‌تواند علاوه بر افزایش تولید ناخالص داخلی استان جلوگیری از ضایعات کشاورزی و کاهش نرخ بیکاری نقش مؤثری در افزایش درآمدهای دولت در این استان ایفا نماید.

● با وجود اینکه بخش کشاورزی از پرداخت مالیات معاف است، گسترش فعالیت‌های کشاورزی بهویژه از طریق مکانیزه کردن آن می‌تواند با تأثیر بر ارتباطات پیشین و پسین بخش کشاورزی با سایر بخش‌های اقتصادی استان به افزایش قابل توجه تولید ناچالص داخلی استان منجر شده و از این طریق بر درآمدهای مالیاتی استان و دولت بیفزاید.

- در بعد اجرایی و افزایش کارایی نظام مالیاتی توجه به راهکارهای زیر بسیار مفید به نظر می‌رسد:
- بهره‌گیری از خدمات مشاوره جهت افزایش کارایی نظام مالیاتی استان با هدف شناسایی فعالیت‌های غیررسمی، برآورد دقیق‌تر درآمدهای اشخاص حقیقی و حقوقی، طراحی سیستم به منظور جلوگیری از تخلفات میزان و مؤدیان مالیاتی و شفاف‌سازی قوانین و مقررات مالیاتی
- بکارگیری ابزارهای تشویقی و تنبیه‌ای لازم و اعمال به موقع آنها به منظور جلوگیری از به تأخیر انداختن پرداخت مالیات
- فرهنگ‌سازی در جهت پرداخت به موقع مالیات و بیان دقیق درآمدها
- ایجاد اطمینان به مصرف درآمدهای مالیاتی در راستای توزیع عادلانه درآمدها و طرح‌های سرمایه‌گذاری که در نهایت به توسعه استان منجر می‌شود.
- بخش‌های خدمات و صنایع و معادن در راستای گسترش پایه مالیاتی توسط سیاست‌های مختلف اقتصادی بیشتر مورد توجه قرار گیرد.
- پروندهای مالیاتی غیرفعال به فعال تبدیل شوند.

منابع

- بروگس، راین و نیکلاس شترن استیسرو (۱۳۷۳)، مالیات و توسعه، ترجمه مسعود محمدی، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور، گزیده مسائل اقتصادی - اجتماعی، سال ۱۱، شماره‌های ۱۱ و ۱۲.
- پژویان، جمشید (۱۳۷۳)، اقتصاد بخش عمومی مالیات‌ها.
- پروین، سهیلا و مرتضی قره‌باغبان (۱۳۷۵)، "آثار توزیعی مالیات در ایران"، مجله علمی و پژوهشی دانشکده علوم اقتصادی و سیاسی دانشگاه شهید بهشتی، شماره ۵.
- تراز نامه انرژی استان بزد طی سال‌های (۱۳۷۴-۱۳۶۷)، انتشارات وزارت نفت.
- سالنامه آماری استان بزد طی سال‌های (۱۳۸۳-۱۳۶۷)، انتشارات مرکز آمار.

عرب، ولی‌ا... و همکاران (۱۳۷۹)، برآورد ظرفیت بالغه منابع درآمدی استان قزوین، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان قزوین.

عظیمی، حسین (۱۳۶۴)، "مقدمه‌ای بر ساخت ترکیب درآمدهای مالیاتی کشور و امکانات افزایش درآمدهای مالیاتی در سال ۱۳۶۴"، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی، دفتر اقتصاد کلان، مجموعه مقلاط تحقیقی درباره مالیات‌ها.

کردبچه، محمد (۱۳۷۵)، "بررسی درآمدهای مالیاتی ایران(قسمت اول)"، مجله برنامه و پژوهش، شماره ۵. منوچهر، فرهنگ (۱۳۶۲)، فرهنگ علوم اقتصادی، انتشارات آزاده.

نادران، ایاس (۱۳۷۸)، "مالیات‌ها، ظرفیت مالیاتی و معضلات موجود"، پایان‌نامه کارشناسی ارشد.

Ballard, Charls, L., Shoven, John B. & John Whiley (1985), "The Total Welfare Costs of the United States Tax System: A General Equilibrium Approach", *National Tax Journal*, Vol. 38, PP. 125-140.

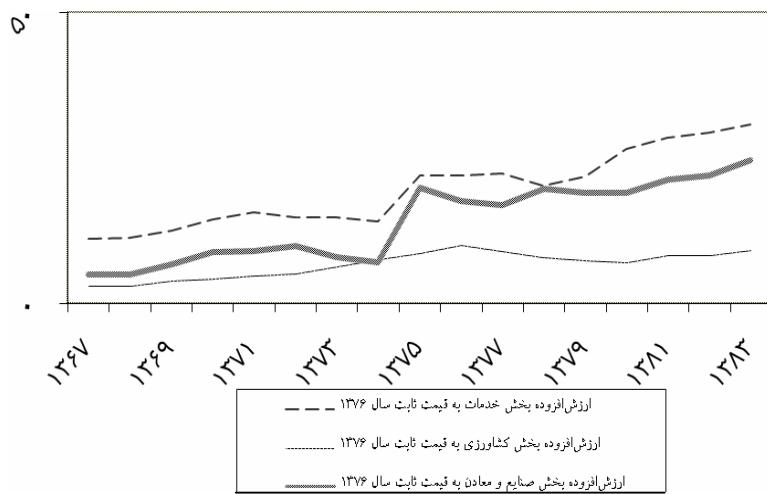
Chelliah, R. J. (1971), "Trends in Taxation in Developing Countries", IMF Staff Papers, PP. 245-331

Willson, J. D. (1991), "Tax Competition with Interregional Differences in Factor Endowments", *Regional Science and Urban Economics*, North-Holland, Vol. 21, PP. 423- 451.

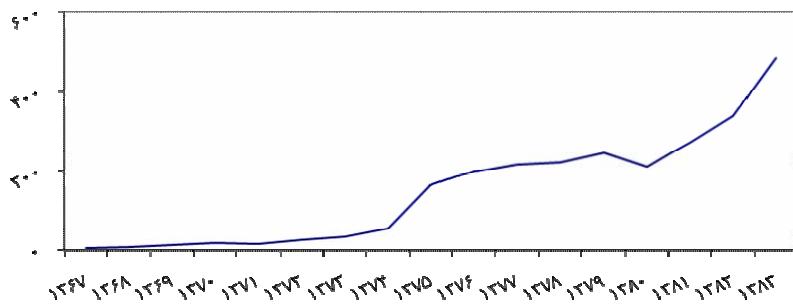
Goodspeed T. J. (2005), "Tax Competition and Tax Structure in Open Federal Economics: Evidence from OECD Countries with Implications for the European Union", *European Economic Review*, Vol. 46, PP. 357-374.

Tait, A. A., Gratz, W. L. M. & B. J.Eichengreen (1979), "International Comparisons of Taxation for Selected Developing Countries", IMF Staff Papers.

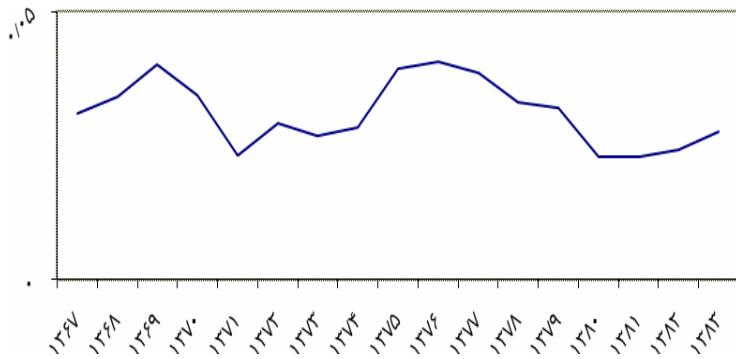
پیوست



نمودار ۱. ارزش افزوده بخش‌های مختلف در دوره (۱۳۶۷-۱۳۸۳) به قیمت ثابت سال ۱۳۷۶ در استان بزد



نمودار ۲. میزان مالیات دریافتی در دوره (۱۳۶۷-۱۳۸۳) در استان بزد



نمودار ۳. نسبت مالیاتی در دوره (۱۳۶۷-۱۳۸۳) در استان یزد

جدول ۱. داده‌های مربوط به ارزش افزوده بخش‌های مختلف به قیمت جاری، مالیات دریافتی و نرخ باسوسادی استان یزد طی سال‌های (۱۳۶۷-۱۳۸۳)

سال	مالیات دریافتی (میلیارد ریال - درصد)	ارزش افزوده بخش کشاورزی	ارزش افزوده بخش خدمات	ارزش افزوده بخش معدن	ارزش افزوده صنعت و معدن	مجموع ارزش افزوده بخش‌ها	نرخ باسوسادی
۱۳۶۷	۵۷/۸	۷۵/۴۳	۲۸/۱۶۰	۳۶/۷۲	۳۹/۲۷۶	۷۳/۰	
۱۳۶۸	۴۳/۱۱	۰۳/۵۶	۶/۱۹۰	۸۸/۸۸	۵۱/۳۳۵	۷۴/۰	
۱۳۶۹	۱۴/۱۷	۷۷/۷۰	۹۱/۲۳۲	۲۶/۱۲۳	۸۹/۴۲۶	۷۵/۰	
۱۳۷۰	۱۴/۲۱	۹۴	۵/۳۲۲	۷/۱۹۶	۲/۶۱۳	۷۶/۰	
۱۳۷۱	۸۶/۱۸	۲۹/۱۲۹	۴۳۴	۲۳/۲۵۰	۵۲/۸۱۳	۷۷/۰	
۱۳۷۲	۵۲/۲۹	۶۵/۱۷۰	۰۵/۵۰۷	۸۳/۳۳۳	۵۳/۱۰۱۱	۷۸/۰	
۱۳۷۳	۹۴/۳۵	۵۲/۲۸۷	۳۱/۶۸۶	۱۵/۳۶۲	۹۵/۱۳۳۵	۷۹/۰	
۱۳۷۴	۲/۵۶	۹۷/۵۱۷	۷۱/۹۶۷	۴۸۹	۶۷/۱۹۷۴	۸/۰	
۱۳۷۵	۳۵/۱۶۸	۳۸/۷۳۲	۶۴/۱۸۷۱	۲۷/۱۶۸۷	۱۶/۴۲۹۱	۸۱/۰	
۱۳۷۶	۲۰۱	۱۰۰۱	۲۱۹۶	۱۷۵۴	۴۹۵۱	۸۱/۰	
۱۳۷۷	۲۱۸	۱۰۵۰	۲۶۴۲	۱۹۸۵	۵۶۷۷	۸۲/۰	
۱۳۷۸	۹۷/۲۲۲	۱۰۹۹	۲۸۵۸	۲۷۹۵	۶۷۵۲	۸۴/۰	
۱۳۷۹	۰۳/۲۴۶	۸/۱۱۷۰	۴۷/۳۴۸۶	۳۰۲۵	۲۵/۷۶۸۲	۸۵/۰	
۱۳۸۰	۷۶/۲۱۳	۵۷/۱۲۴۹	۴۵/۴۷۱۳	۲۶/۲۳۷۹	۱۳/۹۳۴۲	۸۶/۰	
۱۳۸۱	۸۲/۲۷۲	۷۴/۱۶۹۱	۱۵/۵۸۴۷	۳۶/۴۳۸۳	۱۶/۱۱۹۲۲	۸۷/۰	
۱۳۸۲	۱۲/۳۴۰	۸۴/۱۹۴۶	۶۹۸۷	۵/۵۲۰۶	۳۴/۱۴۱۴۰	۸۷/.	
۱۳۸۳	۴۷/۴۸۵	۱۳/۲۴۷۵	۱۷/۸۴۳۸	۷۵/۶۷۳۶	۹۵/۱۷۶۴۹	۸۸/۰	

مأخذ: سالنامه و ترازنامه انرژی استان یزد طی سال‌های (۱۳۶۷-۱۳۸۳).

