



امکان جایگزینی درآمدهای مالیاتی با درآمدهای نفتی (مطالعه موردی ایران)

همایون رنجبر^۱ - مجید صامتی^۲ - مهسا مالیان^۳

تاریخ دریافت: ۹۴/۷/۱۱ تاریخ پذیرش: ۹۵/۱۰/۱۱

چکیده

کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی از اهداف سند چشم انداز و برنامه‌های توسعه‌ی چهارم و پنجم است و برای کاهش این وابستگی درآمدهای مالیاتی به عنوان بهترین جایگزین قابل تعریف است. مطالعه‌ی حاضر با در نظر گرفتن داده‌های ایران در دوره‌ی ۱۳۹۴-۱۳۵۷ به بررسی روابط بین میزان سهم درآمدهای مالیاتی و سهم سایر درآمدهای دولت (شامل درآمدهای نفتی) می‌پردازد. بدین منظور از برآورد یک سیستم معادلات هم‌زمان به روش خود رگرسیون برداری (روش VAR) استفاده شده و در نهایت تاثیر خالص اعمال شوک ترکیبی یک واحد افزایش درآمد مالیاتی همراه با یک واحد کاهش درآمد نفتی، بر روی درآمدهای مالیاتی، درآمدهای نفتی، کسری بودجه و شاخص قیمت‌ها مورد بررسی قرار گرفته است. نتایج حاکی از بر طرف شدن آثار بی ثباتی اولیه متاثر از چنین شوکی در الگو طی هشت الی ده دوره می‌باشد. بنابراین، می‌توان اظهار داشت که امکان جایگزینی درآمدهای مالیاتی با درآمدهای نفتی، بدون تاثیر نامطلوب بر شرایط بلندمدت متغیرهای مورد بررسی، وجود دارد.

طبقه بندی JEL: H11, H27, H50, H62

واژگان کلیدی: کسری بودجه، درآمد مالیاتی، درآمد نفت، کل درآمدهای دولت

^۱ دانشیار اقتصاد، دانشکده علوم انسانی، گروه اقتصاد، واحد اصفهان (خوراسگان)، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران، (نویسنده مسئول)
hranjbar@khuisf.ac.ir

^۲ دانشیار اقتصاد، دانشکده علوم انسانی، گروه اقتصاد، واحد اصفهان (خوراسگان)، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران

^۳ کارشناس ارشد علوم اقتصادی، واحد اصفهان (خوراسگان)، دانشگاه آزاد اسلامی، اصفهان، ایران، *mahsa.malian@yahoo.com*

۱- مقدمه

ایجاد رضایت و امنیت خاطر برای جامعه و افزایش سطح رفاه مردم از اولویت‌های اساسی کشورها است. این امر به طور طبیعی در گرو تأمین درآمدهای دولت می‌باشد که درآمدهای مالیاتی از مهم‌ترین آن‌ها است. پرداخت مالیات و انتقال بخشی از قدرت خرید و پس انداز جامعه و صاحبان درآمد به دولت، جهت انجام فعالیت‌هایی نظیر بهداشت، آموزش، امنیت و اجرای دیگر خدمات عمومی بسیار مهم است. اما مالیات، نقش سیاست‌های مالی را نیز ایفا می‌کند، چرا که سیاست‌های مالیاتی مناسب علاوه بر ایجاد زیرساخت‌های لازم برای توسعه‌ای پایدار، به بسیاری از فعالیت‌های اقتصادی و مالی جامعه جهت می‌بخشد.

از آنجایی که کشور ما برخوردار از منابع عظیم نفتی است، درآمدهای حاصل از این منابع به عنوان یکی از مهم‌ترین منابع درآمدی دولت است. نکات بسیار مهمی در رابطه با استفاده از درآمدهای نفتی وجود دارد. درآمدهای نفتی جزء سرمایه‌های کشور است. چنانچه این سرمایه صرف هزینه‌های زودگذر شود عملاً از بین خواهد رفت. اقتصاد متکی به نفت مشکلاتی چون بیماری هلندی، کم توجهی به توانمندی‌ها و مزیت‌های کشور و غیره را در پی خواهد داشت. همچنین با توجه به پایان پذیری چنین منابعی، در صورتی که وابستگی به درآمدهای نفتی ادامه پیدا کند با تهی شدن این منابع، مشکلات عدیده‌ای در اقتصاد بروز خواهد کرد. یکی دیگر از آثار این وابستگی تشدید تأثیرپذیری اقتصاد داخل از سایر اقتصادها و بنابراین تأثیر آن بر ثبات اقتصادی است (عباسی ع و خاتمی ط ۱۳۹۱).

درآمدهای نفتی و اتکای جوامع نفت خیز به این منبع درآمدی به همراه نوسانات شدید قیمت آن اثرات نامطلوب و زیانبار اقتصادی فراوانی را به همراه داشته است. از آن جمله، اقتصاد تک محصولی و عدم توجه به منابع درآمدی دیگر چون کشاورزی و صنعت، ایجاد تورم، افزایش سطح عمومی قیمت‌ها و دستمزدها، کاهش ارزش پول کشور، گسترش بخش عمومی و نابودی بخش‌های خصوصی را می‌توان ذکر نمود، از طرف دیگر تأثیرپذیری قیمت نفت از تصمیمات سیاسی سایر دولت‌ها و نتیجه تأثیر آن در اقتصاد داخلی کشورهای صادرکننده از دلایل دیگری است که موجب شده تا کشورهای نفت خیز به دنبال جایگزین‌های درآمدی مناسب دیگری به جای آن باشند و درآمدهای نفتی را نه برای هزینه‌های جاری و مصرفی، که در جهت امور زیربنایی و تقویت امور صنعتی و تولیدی و بهره‌مندی نسل‌های آینده از عایدات ناشی از سرمایه‌گذاری‌های مناسب آن صرف نمایند (دفتر بررسی‌های اقتصادی، ۱۳۷۷).

در نظام مالیاتی ایران به علت وجود معافیت‌های متعدد و عدم وجود مالیات عمومی بر مصرف، از پایه مالیاتی کل به طور مناسب استفاده نمی‌شود. برای مثال، درآمد بخش کشاورزی که بخشی از تولید ناخالص داخلی است (به عنوان پایه مالیاتی کل)، از پرداخت مالیات معاف است. به بیان دیگر در عمل، پایه مالیاتی در ایران کوچکتر از پایه مالیاتی کل است. بدیهی است این امر در پایین بودن نسبت درآمدهای مالیاتی به محصول ناخالص داخلی یا ملی (T/GDP) در ایران موثر است. مقایسه نسبت (T/GDP) کشوری چون کشور ما با کشورهای پیشرفته، مقایسه چندان معقولی به نظر نمی‌رسد. زیرا که کشورهای پیشرفته نه تنها دارای قوانین مالیاتی و شیوه‌های اجرایی منسجم‌تر و کارآمدتری هستند، بلکه ساختار و بافت اقتصادی متفاوت-تریدارند. آن‌ها در کنار نظام مالیاتی پیشرفته، دارای نظام تامین اجتماعی تکامل یافته‌تر و بخش‌های اقتصادی مدرن و پیشرفته هستند. در حالی که کشورهای در حال توسعه با پدیده دوگانگی روبه‌رو می‌باشند. به این معنا که ساختار اقتصادی این جوامع از دو بخش مدرن و سنتی تشکیل شده است. بدیهی است که دستگاه وصول‌کننده مالیات نمی‌تواند با شیوه‌ی واحدی با این دو بخش مدرن و سنتی برخورد نماید. به علاوه کشورهای در حال توسعه فاقد نظام تأمین اجتماعی مناسب هستند. وجود نظام تأمین اجتماعی کارآمد در کشورهای پیشرفته در ارتقاء فرهنگ مالیاتی در این جوامع بسیار مؤثر بوده است (کردبچه م. ۱۳۷۵).

در حال حاضر نظام مالیاتی کشور با دو مانع جدی روبه‌رو است، یکی آن است که درآمد نفت به عنوان پشتوانه تامین هزینه‌های دولت سبب شده تا تحقق درآمدهای مالیاتی مورد توجه چندانی قرار نگیرد. دوم آنکه تصدی‌گری دولت و اداره امور بنگاه‌های اقتصادی بزرگ کشور عامل دیگری برای بی توجهی به مالیات است. قانون نظام مالیاتی ایران اگرچه دستخوش اصلاحات فراوانی شده اما همچنان فاقد ضمانت‌های اجرایی لازم و مجازات‌های موثر برای مبارزه با تخلفات و فرارهای مالیاتی است. بدون شک نظام مالیاتی کشور با این وضعیت برای تشخیص کامل و دقیق منابع مشمول مالیات و وصول مطالبات قانونی دچار کاستی‌های فراوانی است. نواقص موجود موجب بی‌اعتمادی مودیان و کند شدن وصول درآمدهای مالیاتی می‌شود و راه‌های فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی را بیش از پیش می‌گشاید. (دادگر و نظری، ۱۳۹۲)

در واقع پایین بودن نسبت (T/GDP) تا حدی به کاستی‌های نظام مالیاتی ایران (مشکلات ساختاری و اجرایی) بر می‌گردد. لذا برای اینکه سیاست‌گذاری‌ها،

از هزینه‌های ثابت اکتشافی را بازیافت می‌کند و هزینه متوسط تولید را پایین می‌آورد (خلعتبری ۱۳۷۳). هنوز سه دهه از پیش بینی لوچپانی نگذشته که با اتکا بر شواهدی جدید، پیش‌بینی می‌کند که با شواهد موجود ممکن است رانت ناشی از منابع نفتی قبل از فرا رسیدن سال ۲۰۲۰ تمام شود. این ادعا به این معنی است که نموده‌های عینی دولت‌های تحصیلدار نفتی بیش از آنچه تصور می‌شود به انتهای عمر خود نزدیکند. نظام مالیاتی ناکارا و یک کاهش دفعی در درآمدهای نفتی می‌تواند این دولت‌ها را با مشکلی جدی مواجه کند (رنانی ۱۹۹۲).

۳- وضع موجود ساختار و درآمدهای مالیاتی در ایران

با یک نگاه عمومی و گذرا به وضعیت دولت و مالیات ایران امروز، ناکارآمدی مالیاتی بسیار جدی است. در حال حاضر نسبت مالیات به تولید ناخالص در پایین ترین سطح نسبی خود رسیده است (کم تر از ۶٫۵ درصد تولید ناخالص داخلی). مفاصل اقتصادی در کشور به میزان غیر قابل توجهی نایل گردیده است. همچنین بیماری هلندی و دولت رانته بر نظام اقتصادی مسلط گردیده است. سرانجام دستگاه مالیاتی کشور فاقد شرایط استاندارد به عنوان ابزار تامین هزینه‌های دولتی بوده، بالای ۶۰ درصد هزینه‌های مربوطه از راه نفت و نه از راه مالیات تامین می‌گردد. در نتیجه بین وضع موجود دولت و مالیات با وضع استاندارد و مطلوب شکاف بسیار عمیقی وجود دارد. (دادگر و نظری، ۱۳۹۲)

وابستگی اقتصاد ایران به درآمدهای نفتی از صادرات نفت خام و وجود انحصارات و رانت‌های ناشی از آن در بخش‌های مختلف اقتصاد، باعث شده است تا مالیات‌ها همواره سهم اندکی از درآمدهای دولت را تشکیل دهند. آمارها نشان می‌دهد که بیش از ۶۰ درصد درآمدهای دولت متأثر از فروش نفت خام یا سایر درآمدهایی بوده است که آن‌ها نیز به طریقی به درآمدهای نفت وابسته هستند (نماگرهای بانک مرکزی ایران). جدول شماره (۱) منابع مالی مورد استفاده دولت، طی سال‌های ۱۳۵۰ تا ۱۳۹۴ را با فواصل زمانی ۵ ساله نشان می‌دهد.

یکی از مشکلات نظام مالیاتی ایران، تصویب ارقام دور از واقعیت در قوانین بودجه سالیانه حوزه مالیاتی است. در چند سال گذشته علی‌رغم عدم تحقق درآمدهای پیش‌بینی شده برای سال جاری، دولت در ارقام لایحه بودجه سال آینده ارقام درآمدی را با افزایش قابل توجه پیش‌بینی می‌کند و در مواردی حتی مجلس به ارقام ذکر شده بدون توجه به درصد تحقق سال قبل می‌افزاید (ابریشمی و رحمانی، ۱۳۹۱).

مقایسه‌ها و قضاوت‌های صحیح در چارچوب نظام مالیاتی صورت گیرد، باید ساختار نظام مالیاتی تغییر کند و اصلاح شود. ناکارآمدی عملکرد نظام مالیاتی موجود و ناتوانی در مالیات ستانی درست و مناسب پایه‌های مالیاتی موجود، معایب‌های گسترده، فرار مالیاتی، محدود بودن پایه‌های مالیاتی، مشکلات موجود در قوانین مالیاتی و طولانی بودن فرآیند گردآوری مالیات همه از عمده‌ترین دلایل کم بودن درآمد مالیاتی در ایران است. (کردبچه م. ۱۳۷۵).

هدف از ارائه این تحقیق امکان اجرای جایگزینی مالیات‌ها به جای درآمدهای نفتی، و فرضیات مورد بررسی یکی با افزایش درآمدهای مالیاتی، نمی‌توان کاهش در درآمد نفتی را جبران کرد، و دیگری این‌که افزایش درآمدهای مالیاتی تاثیری بر کاهش کسری بودجه دولت نخواهد داشت، دنبال شده است.

۲- علل عدم ثبات و نوسانات شدید قیمت نفت

درآمد نفتی کشور تابع مستقیم قیمت جهانی نفت است جهانی بودن این قیمت به معنای آن است که تعیین آن خارج از اراده هر کشور خاص است بنابراین یک پارامتر اقتصادی مهم بر وزن تعیین می‌شود. از سویی تاریخ تحولات بازار جهانی و قیمت‌های جهانی نفت نشان می‌دهد که این قیمت‌ها ماهیت نوسانی دارند. برای درک مکانیزم تغییرات ناگهانی قیمت نفت، می‌توان به ذکر چندعامل زیر پرداخت: لزوم هزینه‌های هنگفت اولیه و نامطمئن بودن عملیات اکتشافی را می‌توان از عوامل عمده عدم ثبات و نوسانات دامنه دار در قیمت نفت خام دانست. لازم است توضیح داده شود که از جمع هزینه‌های تولید نفت قسمت عمده‌ای مربوط به هزینه‌های اولیه اکتشافی است. از دیگر عواملی که موجبات عدم ثبات و نوسانات شدید در فعالیت‌های نفتی و بنابراین در قیمت نفت خام را فراهم می‌سازد، وجود نسبت زیاد هزینه‌های ثابت به کل هزینه تولید نفت است (خلعتبری، ۱۳۷۳). عامل دیگری که این نوسانات قیمت را تشدید می‌کند آن است که تقاضای نفت خام در مقابل قیمت لااقل در مدت کوتاه کشش ناپذیر است، به طوریکه افزایش ناگهانی عرضه فوراً قابل جذب نیست به همین سبب باید از قیمت به میزان خیلی زیادی کاست تا بتوان عرضه زیاده از مصرف را جذب کرد. مورد بعدی که به عنوان مسبب عدم ثبات تولید و قیمت در صنعت نفت شناخته شده، وجود شرایط بازده صعودی است. اصولاً وجود هزینه‌های بالاسری ثابت به میزان زیاد همبستگی نزدیکی با استقرار شرایط بازده صعودی دارد. در مورد صنعت نفت هر چه تولید کننده بر میزان تولید خود بیافزاید مقدار بیشتری

جدول ۱: ساختار درآمدهای دولت، میلیارد ریال

| سال | درآمد نفت | درآمد مالیاتی | سایر درآمدها | کل درآمدها |
|------|-----------|---------------|--------------|------------|
| ۱۳۵۰ | ۱۵۵/۳ | ۸۰/۶ | ۲۲/۴ | ۱۸۶/۳ |
| ۱۳۵۵ | ۱۴۲۱/۵ | ۳۴۲/۹ | ۷۲ | ۱۸۳۶/۴ |
| ۱۳۶۰ | ۱۰۵۶/۴ | ۵۵۴/۱ | ۱۵۹/۶ | ۱۷۷۰/۱ |
| ۱۳۶۵ | ۴۳۴/۷ | ۱۰۲۴/۶ | ۲۴۸ | ۱۷۰۷/۳ |
| ۱۳۷۰ | ۳۵۴۴/۳ | ۲۷۶۵/۲ | ۶۲۴ | ۶۹۳۳/۵ |
| ۱۳۷۵ | ۳۸۱۵۳ | ۱۲۵۶۰/۲ | ۶۴۰۸/۷ | ۵۷۱۲۱/۹ |
| ۱۳۸۰ | ۷۱۹۵۷/۱ | ۴۱۷۸۶/۱ | ۱۱۷۳۶/۳ | ۱۲۵۴۷۹/۵ |
| ۱۳۸۵ | ۱۸۱۸۸۱/۲ | ۱۵۱۶۲۰/۹ | ۸۰۴۲۵/۹ | ۴۱۳۹۲۸ |
| ۱۳۹۰ | ۵۶۸۲۷۷/۱ | ۳۵۹۴۵۱/۵ | ۱۸۶۶۵۰/۵ | ۱۱۱۴۳۷۹/۱ |
| ۱۳۹۴ | ۶۷۰۴۰۰ | ۷۹۱۹۰۰ | ۳۳۵۱۰۰ | ۱۷۹۷۳۰۰ |

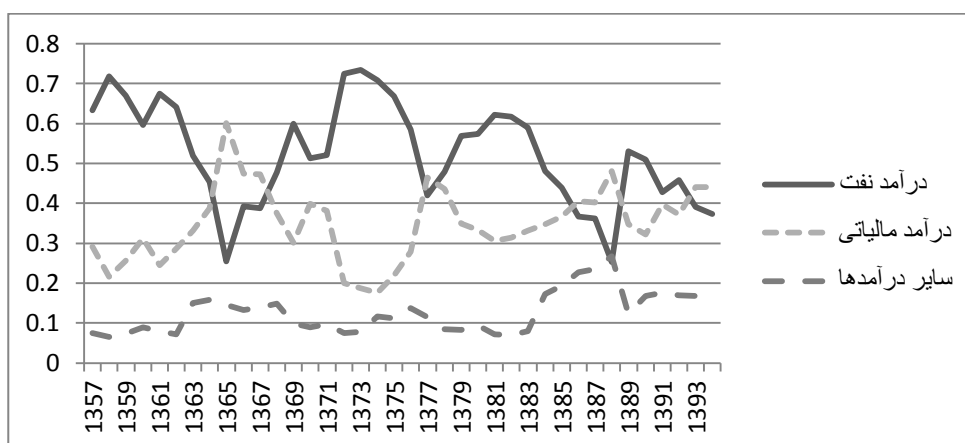
منبع: ترازنامه بانک مرکزی ایران سال‌های مختلف

درآمدهای عمومی، روندی نزولی را آغاز کرده است و از ۳۶/۲ درصد در سال ۱۳۴۲ به ۱۱/۳ درصد در سال ۱۳۵۳ کاهش یافته است. در سال‌های اولیه پس از پیروزی انقلاب، سهم درآمدهای نفتی در کل درآمدهای عمومی دولت به دلایل کاهش بهای نفت محاصره اقتصادی و محدودیت سهمیه تولید اوپک با کاهش مواجه شده و در مقابل، سهم درآمدهای مالیاتی افزایش یافت. به طوری که در سال ۱۳۶۷، درآمدهای مالیاتی از رشد متوسط سالانه‌ای معادل ۷/۵ درصد برخوردار بود و سهم آن در درآمدهای عمومی دولت به ۴۷ درصد رسید. پس از خاتمه جنگ و آغاز برنامه اول توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، که در درون خود برنامه تعدیل اقتصادی را به همراه داشت، از یک سو و افزایش نسبی تولید و صادرات نفت از سوی دیگر، باعث شد تا شاهد افت ناگهانی در درآمدهای مالیاتی تا سهم ۱۹/۹ درصد در سال ۱۳۷۲ باشیم. این روند کاهشی تا سال ۱۳۷۴ ادامه داشت (کردبچه، ۱۳۷۵). از آن سال به بعد سهم مالیاتی دوباره رو به افزایش گذاشت و بخش بزرگتری از

هم زمان نوسانات یا تکانه‌های جهانی قیمت نفت نیز اسباب بی‌ثباتی اقتصاد و تشدید مداخلات دولت در اقتصاد ایران را فراهم نموده است.

همان گونه که مشاهده می‌شود، سهم درآمدهای مالیاتی در مقایسه با سهم مجموع درآمدهای نفت و گاز و سایر درآمدهای عمومی دولت، همواره بخش کوچک‌تری از هزینه‌های دولت را پوشش داده است. به منظور مشخص‌تر شدن بهتر مساله به نمودار شماره (۱) مراجعه شود. این نمودار نشان می‌دهد که سهم سه منبع درآمدی نفت، مالیات‌ها و سایر منابع درآمدی در تامین هزینه‌های دولت چگونه است.

عملکرد نظام مالیاتی کشور حاکی از آن است که قبل از افزایش سهم درآمدهای نفتی در ترکیب درآمدهای عمومی دولت، درآمدهای مالیاتی بخش عمده‌ای از دریافت‌های دولت را تشکیل می‌داده است. ولی با افزایش بهای نفت در سال ۱۳۵۳، رشد سریع درآمدهای مالیاتی در کل



نمودار (۱)، سهم درآمدهای دولت

تابلویی، متوجه شدند که یک عدم تعادل پس از اصلاح مالیاتی سال ۱۹۹۲ مشاهده شده است، در حالی که متوسط سطح درآمد ثابت و بدون تغییر باقی مانده است. در رابطه با اقتصاد کوچک و آزاد نروژ، جابه جایی سرمایه بسیار مهم است، و واکنش به نرخ نهایی مالیاتی بسیار اندک می‌باشد. عقیده‌ی عموم بر این است که، کاهش در نرخ نهایی مالیات هیچ افزایش جانشینی در درآمد مالیاتی را منجر نمی‌شود. همچنین متوجه شدند که افزایش عدم تعادل پس از اصلاح مالیاتی ناشی از یک افزایش در سود سهام آن دوره بوده است. تغییرات مختلف بر مالیات اشخاص بررسی شده و ممکن است بر عدم تعادل موثر باشد. بنابراین، اینطور نتیجه گرفتند که اصلاح مالیاتی منجر به افزایش ظرفیت‌ها می‌شود ولی توزیع ظرفیت‌ها و تعادل نامناسب است.

برد^۲ (۲۰۰۵)، در بررسی خود تحت عنوان "توزیع مجدد از طریق وضع مالیات: نقش مالیات درآمد شخصی"، با استفاده از روش تحلیل آماری داده‌های سال ۱۹۹۵ تا ۲۰۰۲، مطرح می‌کند که در کشورهای در حال توسعه، مالیات درآمد، ناقص و غیر تصاعدی است و هزینه‌های اجرایی و سیاسی اجرای سیستم مالیات تصاعدی بالا است. بنابراین نمی‌توان از این سیستم برای بهبود توزیع درآمد استفاده کرد. وی تقویت مالیات مصرف و سیاست‌های هزینه‌ای در جهت منافع فقرا را از روش‌های جایگزین جهت کاهش فقر و نابرابری معرفی می‌کند.

سونجا پپینی^۳ (۲۰۰۶)، در تحقیق خود تحت عنوان "تحلیل اثر سیستم‌های مالیاتی بر توزیع درآمد، فقر و رفاه بشر" به آنالیز ارتباط بین مالیات‌ها و عملکرد اقتصادی پرداخته است. در واقع به اثر مالیات و سیستم پرداخت‌ها بر روی رفاه اجتماعی را از سه بعد توزیع درآمدی، فقر و رضایت جمعی مورد بررسی قرار داده است. وی مشخص می‌کند که هر سیستم مالیاتی تا چه حد منجر به ایجاد رفاه اجتماعی شده است و چه تغییراتی در سیستم‌های مالیاتی می‌تواند منجر به رشد مثبت در رفاه اجتماعی شود. همچنین با استفاده از آزمون چپو^۴ و آزمون F^۵ به این نتیجه رسیده است که یک سیستم مالیاتی و سیستم پرداخت‌های انتقالی، تصاعدی بسیار خوب است و این سیستم مالیاتی تصاعدی با فقر و نابرابری درآمدی ارتباط منفی دارد. همچنین اظهار داشت که روابطی بین نرخ مالیات تصاعدی و مالیات درآمد و رضایت جمعی وجود دارد. مثلاً ارتباط منفی بین نرخ بیکاری و نابرابری درآمدی و فقر وجود دارد، به طور مشابه حقیقت این است که قسمتی از درآمد مالیاتی از مالیات مصرف است که با نابرابری درآمد و فقر ارتباطی منفی دارد.

هزینه‌های دولت را پوشش داد، به طوریکه در سال ۱۳۸۶، مالیات‌ها با سهم ۴۰،۵۵ درصدی از کل درآمدهای عمومی دولت، توانسته است ۳۳ درصد از هزینه‌های جاری دولت را پوشش دهد.

اگر چه در سال‌های گذشته به ویژه در سال‌های اخیر، حجم جاری درآمدهای مالیاتی به سرعت افزایش یافته اما بررسی آن به قیمت‌های ثابت دیدگاه مناسب‌تری را در اختیار قرار می‌دهد و می‌توان تفسیر صحیح‌تری از چگونگی دریافت درآمدهای مالیاتی ارائه داد. طی سال‌های ۱۳۹۴-۱۳۸۶، میزان مالیات به قیمت ثابت روندی کم و بیش افزایشی داشته و از رقمی در حدود ۹۲/۸ میلیارد ریال در سال ۱۳۵۰ به رقمی در حدود ۲۷۰ میلیارد ریال در سال ۱۳۵۶ و ۳۶۰/۶ میلیارد ریال در سال ۱۳۸۶ رسیده است. از طرف دیگر در یک مقایسه درصدی ملاحظه می‌شود که در سال ۱۳۶۸ نسبت به سال ۱۳۵۶، ۶۲/۷ درصد کاهش در درآمد مالیاتی به وجود آمده که نشان دهنده وضعیت نابسامان اقتصادی در دوران بعد از جنگ و ناکارآمدی شدید سیستم مالیاتی در این زمان است. پس از آن با ارائه و اجرای دو برنامه توسعه اقتصادی کشور، که جهت‌گیری آن به سمت قطع وابستگی از درآمدهای نفتی و بهبود کارایی سیستم مالیاتی بوده است، شاهد بهبود روند درآمدهای مالیاتی با سیری صعودی ولی با شتابی اندک هستیم (صبری بقایی و محمد زاده اصل، ۱۳۸۲).

افزایش درآمدهای مالیاتی از انتهای سال ۱۳۹۳ ناشی از افت شدید قیمت نفت و شدیدتر شدن تحریم‌های اقتصادی و از طرفی عزم دولت در کاهش وابستگی بودجه به درآمدهای نفتی و اتکای بیشتر به درآمدهای مالیاتی بوده است. در سال‌های اخیر توجه ویژه‌ای به خوداظهاری و مشارکت داوطلبانه مودیان در پرداخت داوطلبانه مالیات شده است. بدون تردید در کنار فرهنگ سازی مالیاتی و اطلاع رسانی به مودیان، اثربخشی و کارایی این رویکرد تا حدود زیادی به توانایی و نیز تمایل مالیات دهندگان در فهم و عمل به وظایف و تعهدات قانونی آن‌ها و نیز توانایی ادارات مالیاتی در تفسیر و اجرای عادلانه قوانین مالیاتی بستگی دارد.

۴- پیشینه مطالعات

۴-۱- مطالعات خارجی:

آربو و تورسن^۱ (۱۹۹۷)، در بررسی اصلاح مالیاتی کشور نروژ، در مقاله ای تحت عنوان "اصلاح مالیاتی نروژ؛ اثرات توزیعی و واکنش گروه با درآمد بالا" با توجه به داده‌های مالیاتی سال ۱۹۹۱ الی ۱۹۹۴ و با استفاده از روش داده‌های

بنگاه‌ها در مراحل مختلف تولید و توزیع دریافت می‌شود و مزایای متعددی مانند پایین بودن نرخ مالیاتی، کاهش انگیزه فرار مالیاتی، خنثی بودن نسبت به متغیرهای اقتصادی را دارد، لذا منبع قابل اعتمادی برای کسب درآمد برای دولت می‌باشد. همچنین بیان می‌دارند که قابلیت انعطاف مالیات ارزش افزوده بسیار زیاد است و با توجه به معضلات نظام مالیاتی در ایران، این مالیات می‌تواند به عنوان یک راه حل برای رفع معضلات موجود مد نظر قرار گیرد. در این مالیات رفتار خاص با بخش‌ها و یا تولیدات مختلف می‌تواند از طریق اعمال معافیت‌ها، یا از طریق اعمال نرخ‌های مختلف، انجام شود. با توجه به خصوصیات انواع این مالیات، نوع مصرفی آن نسبت به دونوع دیگر (درآمدی و تولیدی) از سهولت بیشتری برخوردار بوده و دارای قابلیت اجرایی بیشتری است. این مقاله بیان می‌دارد که بررسی ویژه‌گی‌ها و تجارب برخی کشورها در زمینه مالیات بر ارزش افزوده نشان می‌دهد که اصلاح ساختار کنونی نظام مالیاتی با اجرای موفقیت‌آمیز آن انجام خواهد گرفت و به طور کلی اثرات آن بر روی رشد اقتصادی و سرمایه‌گذاری مثبت بوده، به شرطی که ملزومات و بسترهای لازم به دلیل جدید و خاص بودن این شیوه مالیاتی فراهم شود.

پژویان و درویشی (۱۳۸۹)، در مقاله‌ای تحت عنوان "اصلاح ساختاری در نظام مالیاتی ایران" با استفاده از روش تحلیل آماری و بررسی ساختاری نظری، با هدف بهبود نظام مالیاتی کشور اصلاحات ساختاری زیر را ارائه کرده‌اند. ابتدا پایه‌های مالیاتی جدید، که در این زمینه، مالیات محیط زیست، مالیات عایدی سرمایه و مالیات‌های محلی معرفی شده‌اند. سپس، بهبود عملکرد پایه‌های مالیاتی موجود که در دو بخش هزینه و درآمد اصلاحات مورد نیاز، در قالب معرفی پایه مالیات بر مجموع درآمد و مالیات ارزش افزوده ارائه شده است و در پایان، نیز با توجه به اجرای سیاست‌های مرتبط با طرح تحول اقتصادی، به‌خصوص در بخش انرژی، سیاست‌های مالیاتی مورد نیاز برای صرفه‌جویی در مصرف انرژی معرفی گردیده‌اند. در بخش مالیات‌های مستقیم، معرفی مجدد پایه مالیات بر مجموع درآمد اشخاص، ضرورت نخست برای پیشبرد اصلاحات در مجموعه مالیات‌های مستقیم تلقی می‌شود. در بخش مالیات‌های غیر مستقیم نیز پیشنهاد مشخص ایشان این است که، نخست، پایه‌های مالیات محیط زیست و مالیات‌های انتخابی (کالاهای تجملی) شناسایی و تعیین شده و سپس مالیات ارزش افزوده بصورت پایه مکمل مالیات‌های بر بازار طراحی و به اجرا درآید. در مورد مالیات بر مشاغل نیز عنوان کرده‌اند که بهتر است پایه این نوع مالیات به سمت دو پایه‌ی مالیاتی دیگر، یعنی

بوتهون^۷ (۲۰۱۰)، به بررسی تعیین کننده‌های نسبت مالیاتی برای کشورهای جنوب صحرای آفریقا می‌کند. وی در تحلیل خود علاوه بر متغیرهای معمولی که در تصریح تابع نسبت مالیاتی به کار برده می‌شود متغیر کیفیت نهادها را نیز وارد تحلیل می‌کند. نشان می‌دهد که متغیر کیفیت نهادها نیز یکی از تعیین کننده‌های اصلی درآمدهای مالیاتی است.

مانکیو^۸ (۲۰۱۱)، در مقاله‌ای با عنوان "مالیات بندی بهینه در عمل و تئوری" به بررسی تئوری مالیاتی بهینه و مقایسه‌ی آن با سیاست‌های مالیاتی دهه‌های اخیر کشورهای OECD پرداخته است. وی عنوان می‌کند که آیا به‌کارگیری تئوری‌های مالیاتی بهینه در کشورهای توسعه یافته، منجر به رشد سیاست‌های مالیاتی شده‌اند. عده‌ای به سیاست‌های مالیاتی فقط به عنوان بخش موفقی از یک تئوری مالیاتی بهینه نگاه می‌کنند. همچنین عده‌ای معتقدند که سیستم‌های مالیاتی با نرخ‌های مالیاتی کم نوسان‌تر، ممکن است با تئوری‌های مالیاتی متناقض باشد، اما مانکیو با استفاده از مدل میرلس^۹ (۱۹۷۱)، یک چارچوبی در جهت حرکت به سمت نرخ مالیاتی بهینه ایجاد می‌کند که این نرخ بهینه به سمت یک نرخ با ثبات کم نوسان گرایش دارد و در واقع با این موضوع نشان می‌دهد که سیستم‌های مالیاتی با نرخ‌های کم‌نوسان، هیچ‌گونه تعارضی با تئوری‌های موجود ندارند. از طرف دیگر عنوان می‌کند که بسیاری از تئوری‌های مالیاتی بهینه به سادگی قابل شناسایی در سیاست‌های مالیاتی موجود نمی‌باشند. تئوری، مبحثی واضح و مشخص است. اما گاهی سیاست‌مداران و عموم مردم قابلیت درک آن را ندارند و همچنین از طرف دیگر، بسیاری از رفتارهای مالی مردم در تئوری‌های نوظهور امروزی نادیده گرفته شده است. کاراگز^{۱۰} (۲۰۱۳) با توجه به کسری‌های بودجه مزمن در ترکیه اقدام به شناسایی تعیین کننده‌های درآمدهای مالیاتی در ترکیه نموده است. نتایج برآورد رابطه‌های هم‌جمعی در این پژوهش نشان می‌دهد که سهم بخش کشاورزی بر نسبت مالیاتی تأثیر منفی و معنی داری دارد در حالیکه اثر متغیرهای سهم بخش صنعت، بدهی خارجی، نرخ پولی سازی و شهرنشینی دارای تأثیر مثبت و معنی داری بر نسبت مالیاتی هستند. نتایج همچنین حاکی از بی‌معنی بودن ضریب متغیر درجه باز بودن تجارت خارجی می‌باشد.

۴-۲- مطالعات داخلی:

آقایی و کمیحانی (۱۳۷۴)، در مقاله‌ای با عنوان "مبانی نظری مالیات ارزش افزوده و مزایای آن در راستای اصلاح نظام مالیاتی" بیان می‌دارند این مالیات از ارزش افزوده

است همچنین با توجه به شاخص‌های سهم درآمدهای مالیاتی در کل درآمدهای عمومی دولت، سهم درآمدهای مالیاتی در پوشش هزینه‌های دولت و نسبت درآمدهای مالیاتی در تولید ناخالص داخلی، به ارزیابی کارایی نظام مالیاتی ایران پرداخته شده است. این تحقیق نشان می‌دهد که بیشترین سطح کارایی نظام مالیاتی در سال‌های ۱۳۷۷-۷۹ بوده است.

خداپرست و تبعه ایزدی (۱۳۹۴) با مقاله ای تحت عنوان "اندازه گیری وابستگی درآمدهای مالیاتی دولت‌های تحصیلدار به درآمدهای نفتی" فرضیه اصلی این پژوهش این است که درآمدهای نفتی یکی از تعیین کننده‌های سطوح درآمدهای مالیاتی در کشورهای تحصیلدار می‌باشد. این فرضیه با استفاده از تحلیل رگرسیون پانل و داده‌های ۱۴ کشور صادر کننده نفت برای دوره ۱۹۹۰ تا ۲۰۱۰ مورد آزمون قرار گرفته است و نشان می‌دهد که دولت‌های تحصیلدار به مراتب بیش از آنچه تصور می‌شود به درآمدهای ناشی از منابع طبیعی وابسته هستند و اگر درآمدهای ناشی از منابع طبیعی در آینده کاهش یابد این دولت ها با مشکلاتی بیش از آنچه تصور می‌شود مواجه می‌شوند

۵- روش تحقیق

در این پژوهش ترکیبی از مدل ادواردز^۸ (۱۹۸۷) تعدیل شده برای اقتصاد ایران با توجه به ساختار مالیات و درآمدهای نفتی تنظیم شده است که پس از ساخت معادلات، از روش VAR برای تخمین استفاده می‌شود. VAR مجموعه‌ای از مدل‌های رگرسیون است که می‌تواند به عنوان نوعی پیوند بین مدل‌های سری زمانی تک متغیره و مدل‌های معادلات همزمان مورد توجه قرار داد. از آنجا که VAR وابستگی مقادیر یک متغیر را به موارد بیشتری از وقفه‌های خودش یا ترکیبی از اقلام نوفه سفید تعمیم می‌دهد دارای انعطاف پذیری بیشتری نسبت به مدل‌های دیگر از جمله AR است و این باعث ارائه ساختار پر محتوا از طریق این مدل می‌شود یعنی مدل‌های VAR می‌تواند خصوصیات بیشتری از داده‌ها را در خود جای دهد. پیش بینی‌های ناشی از VAR غالباً بهتر از مدل‌های ساختاری سنتی است. نیازی به تعیین متغیر درون‌زا و برونزا در مدل نیست و همه متغیرها دورنزا هستند. معمولاً وقتی یک الگوی VAR برآورد می‌شود انتظار نمی‌رود که کلیه ضرایب برآورد شده مربوط به وقفه‌های متغیرها از نظر آماری معنا دار باشند. (دفتر برنامه و بودجه ۱۳۷۸).

پایه‌های مالیات ارزش افزده و مالیات بر مجموع درآمد تغییر یابد. در مورد سیاست‌های مالیاتی مرتبط با طرح تحول اقتصادی در راستای بهینه‌سازی مصرف انرژی نیز دو پیشنهاد ارائه نموده‌اند. اعمال نرخ‌های تبعیضانه مالیاتی، که در آن پرداخت، به صورت ترکیبی از پول و شاخص صرفه-جویی در مصرف انرژی تعیین می‌شود و تعیین نرخ استهلاک انرژی به گونه‌ای که رابطه‌ای بین معافیت مالیاتی استهلاک و شاخص‌های بهینه‌سازی در مصرف انرژی برقرار گردد.

فلاحتی و مرادپوراوادی (۱۳۹۰)، در مطالعه‌ی خود تحت عنوان "بررسی اثر شوک‌های مالیاتی در اقتصاد ایران" با ارائه یک مدل اقتصادی شامل متغیرهای تولید ناخالص داخلی، مصرف خصوصی، سرمایه‌گذاری خصوصی و شاخص بهای کالاها و خدمات، به عنوان متغیرهای کلان اقتصادی و شوک‌های مخارج دولت و مالیات‌ها به عنوان ابزارهای سیاست مالی، به کمک مدل خود رگرسیون برداری روابط بین این متغیرها را برای دوره ۱۳۵۰ تا ۱۳۸۵ مورد آزمون قرار داده‌اند. با توجه به نتایج بدست آمده، به طور کلی در اقتصاد ایران، در صورتی که، به بخش درآمدهای مالیاتی ایران شوکی وارد شود، اثری منفی بر اقتصاد بجای خواهد گذاشت. همچنین افزایش هر یک از اجزای مخارج دولت به عنوان شوک، منجر به افزایش تولید ناخالص داخلی می‌گردد. با توجه به نتایج حاصل از تجزیه واریانس برای مصرف خصوصی، سهم بی‌ثباتی مصرف خصوصی در اثر شوک مالیات ثروت، با افزایش دوره‌ها افزایش یافته است. سرمایه-گذاری بخش خصوصی نیز در اثر شوک ایجاد شده در مخارج اجتماعی دولت، پس از سه دوره افزایش یافته و مجدداً کاهش می‌یابد. پس، افزایش هر یک از اجزای مخارج دولت به صورت شوک، منجر به افزایش تولید ناخالص داخلی واقعی می‌شود. همچنین شوک افزایش مخارج دولت با سرمایه‌گذاری خصوصی و تورم، رابطه مستقیم و شوک افزایش مالیات‌ها با سرمایه‌گذاری خصوصی و تورم رابطه معکوس دارند. بنابراین با توجه به اقتصاد، بسیار وابسته به درآمد نفتی ایران، سیستم دقیقی در بخش مالیات وجود ندارد و دولت، بیشتر اقدام به اجرای سیاست مالی از طریق مخارج دولتی می‌نماید. به این ترتیب مخارج دولتی باید بیشترین نوسانات را در متغیرهای کلان اقتصادی ایجاد کند. جلالوند و نبی شهیکی (۱۳۹۲) در مقاله ای تحت عنوان "بررسی و سنجش کارایی نظام مالیاتی ایران در برنامه‌های توسعه با رویکرد منطق فازی" به محاسبه و ارزیابی نظام مالیاتی کشور با استفاده از رویکرد منطق فازی اقدام شده است و نهایتاً شاخصی برای آن استخراج گردیده

۶- تصریح الگو

خود و مقادیر با وقفه از تمامی دیگر متغیرهای مدل توضیح داده شده‌اند. در این معادلات TAX درآمد مالیاتی، OIL درآمد نفتی، DEF کسری بودجه کشور و PT شاخص قیمت‌ها می‌باشد. ضرایب برآوردی هر یک از معادلات می‌تواند به عنوان رابطه علت و معلولی به صورت سیستماتیک، پاسخ فرضیات تحقیق و اهداف را تأمین کند، به گونه‌ای که سناریوهای مختلف حذف درآمدهای مالیاتی، اثر آن را بر درآمد ملی، شاخص قیمت‌ها و جایگزینی درآمدهای مالیاتی نشان خواهد داد.

با توجه به ترکیب ساختاری درآمد دولت از منبع نفت و مالیات و همچنین تاثیرات درآمدها بر روی کسری بودجه و شاخص قیمت‌ها، می‌توان الگوی زیر را تعریف کرد، که هر معادله تاثیر متغیرهای درآمد مالیاتی، درآمد نفتی، کسری بودجه و شاخص قیمت‌ها را بر روی یک متغیر نشان می‌دهد.

$$Tax_t = \beta_0 + \beta_1 Tax_{t-1} + \beta_2 Tax_{t-2} + \beta_3 OIL_{t-1} + \beta_4 OIL_{t-2} + \beta_5 PT_{t-1} + \beta_6 PT_{t-2} + \beta_7 DEF_{t-1} + \beta_8 DEF_{t-2} \quad (1)$$

۷- ضرایب برآوردی مدل از طریق روش VAR

ضریب درآمد مالیاتی دوره قبل نسبت به درآمد مالیاتی معنادار می‌باشد. این بدین معنی است که افزایش درآمد مالیاتی دوره قبل منجر به افزایش درآمد مالیاتی گردیده و تاثیر مثبتی خواهد داشت. همانطور که انتظار می‌رفت تاثیر درآمدهای نفتی دوره قبل بر درآمدهای مالیاتی جاری منفی و معنادار است. زیرا افزایش درآمد نفتی دوره قبل منجر به کاهش صادرات نفت گردیده و همین کاهش در صادرات فرآورده‌های نفتی منجر به کاهش مالیات ستانی از طریق مالیات واردات می‌گردد. از طرف دیگر افزایش درآمد نفتی انگیزه برای تولید را کاهش می‌دهد در نتیجه به طور مستقیم منجر به کاهش مالیات ستانی و به طور غیر مستقیم تاثیر روی واردات سرمایه‌ای و واسطه‌ای خواهد گذاشت، که همین مساله درآمد مالیاتی را کاهش می‌دهد.

$$OIL_t = \theta_0 + \theta_1 Tax_{t-1} + \theta_2 Tax_{t-2} + \theta_3 OIL_{t-1} + \theta_4 OIL_{t-2} + \theta_5 PT_{t-1} + \theta_6 PT_{t-2} + \theta_7 DEF_{t-1} + \theta_8 DEF_{t-2} \quad (2)$$

$$PT_t = \lambda_0 + \lambda_1 Tax_{t-1} + \lambda_2 Tax_{t-2} + \lambda_3 OIL_{t-1} + \lambda_4 OIL_{t-2} + \lambda_5 PT_{t-1} + \lambda_6 PT_{t-2} + \lambda_7 DEF_{t-1} + \lambda_8 DEF_{t-2} \quad (3)$$

$$DEF_t = \varphi_0 + \varphi_1 Tax_{t-1} + \varphi_2 Tax_{t-2} + \varphi_3 OIL_{t-1} + \varphi_4 OIL_{t-2} + \varphi_5 PT_{t-1} + \varphi_6 PT_{t-2} + \varphi_7 DEF_{t-1} + \varphi_8 DEF_{t-2} \quad (4)$$

معادلات فوق تا اندازه زیادی به مدل‌های معادلات هم-زمان شباهت دارد. هر متغیر با استفاده از مقادیر گذشته

جدول ۲: ضرایب برآوردی مدل از طریق روش VAR

| DEF_t | PT_t | OIL_t | Tax_t | |
|---------|-----------|---------|---------|-------------|
| ۰.۲۴ | ۰.۰۰۰۱۵ | ۰.۲۷ | ۰.۴۶ | Tax_{t-1} |
| ۰.۴۱ | -۰.۰۲ | ۰.۴۵ | ۲.۳۷ | T-Student |
| -۰.۸۵ | ۰.۰۰۰۱۲ | -۰.۶۷ | -۰.۰۷ | Tax_{t-2} |
| -۱.۷۸ | ۱.۷۶ | -۱.۳۹ | -۰.۴۵ | T-Student |
| ۰.۰۵۲ | ۰.۰۰۰۰۰۷ | ۰.۹۸ | -۰.۱۵ | OIL_{t-1} |
| ۰.۱۸ | ۰.۱۹ | ۳.۴۰ | -۱.۶۷ | T-Student |
| -۰.۲۵ | ۰.۰۰۰۰۰۲ | -۰.۳۲ | ۰.۱۷ | OIL_{t-2} |
| -۱.۰۰ | ۰.۳۹ | -۱.۲۵ | ۲.۱۴ | T-Student |
| -۴۸۸.۵ | ۱.۱۷ | ۸۸۶.۷۹ | -۶۱۶ | PT_{t-1} |
| -۰.۴۹ | ۴.۸۰ | ۰.۸۸ | -۱.۹۲ | T-Student |
| ۴۱۸.۶۱ | -۰.۱۹ | -۸۱۲.۶۶ | ۴۴۴.۲۳ | PT_{t-2} |
| ۰.۴۴ | -۰.۸۲ | -۰.۸۵ | ۱.۴۵ | T-Student |
| ۰.۳۷ | -۰.۰۰۰۰۰۱ | -۰.۰۳۹ | -۰.۱۱ | DEF_{t-1} |
| ۱.۴۹ | -۰.۲۳ | -۰.۱۵ | -۱.۳۴ | T-Student |
| ۰.۱۹ | ۰.۰۰۰۰۰۴ | -۰.۰۱۵ | ۰.۰۲۷ | DEF_{t-2} |
| ۰.۸۲ | ۰.۸۱ | -۰.۰۶ | ۰.۳۵ | T-Student |

منبع یافته‌های محقق از طریق نرم افزار

افتاده است می‌تواند با وقفه زمانی به طور نسبی، منجر به کاهش قیمت شود. استدلال مشخص ما در واقع مصداق قیمت اتومبیل و کالای بادوام است. افزایش کل صادرات، علاوه بر افزایش قیمت برخی کالاها، قیمت این گونه کالاها افزایشی نداشته و در برخی موارد با کاهش روبه‌رو خواهد بود. کسری بودجه دوره قبل، رابطه معناداری را با شاخص قیمت نشان نداده است.

نتایج حاصل از برآورد مدل کسری بودجه در جدول (۲) نشان داده شده است. در اقتصادهای وابسته به درآمدهای نفتی، به دلیل نوسانات درآمدهای نفتی، تعیین میزان کسری بودجه به سادگی امکان پذیر نیست. در واقع، اگر ناطمینانی در درآمدهای نفتی وجود نداشت، دولت به راحتی می‌توانست کسری بودجه‌ی غیر نفتی را برآورد کند و بر مبنای آن برنامه ریزی کند (نیازی، ۱۳۷۷). کسری بودجه در این مدل به صورت تفاضل مخارج دولت از درآمدهای دولت در نظر گرفته شده است. افزایش درآمدهای مالیاتی منجر به کاهش کسری بودجه می‌گردد، این موضوع را ضریب منفی و معنادار درآمدهای مالیاتی نشان می‌دهد. همچنین افزایش درآمدهای نفتی با ضریب منفی منجر به کاهش بدهی‌های دولت به بانک مرکزی گشته و از این طریق کسری بودجه را کاهش می‌دهد، که از نظر آماری نیز معنادار می‌باشد. افزایش درآمد نفتی منجر به عرضه دلارهای نفتی در کشور و موجب کاهش قیمت ارز نسبت به پول داخلی خواهد شد، از آنجایی که بخش اعظم مخارج کشور از طریق تبدیل درآمدهای نفت به پول داخلی تامین می‌شود، چنانچه عرضه‌ی برنامه‌ریزی نشده صورت گیرد و نرخ دلار نسبت به پول داخلی کاهش شدید یابد، بدیهی است که کسری بودجه افزایش خواهد یافت. همچنین زمانی که قیمت نفت افزایش می‌یابد، به دلیل ماهیت مصرفی اقتصاد و عدم وجود شفافیت در مدیریت دلارهای نفتی، بودجه‌های موازی ایجاد می‌شود که این امر سبب کسری بودجه و افزایش آن می‌گردد. دلیل دیگر اینکه بی‌ثباتی قیمت نفت ابتدا بر مخارج مالی دولت‌ها اثر گذاشته و این امر سبب انحراف در عملکرد مالی و بودجه‌ای می‌شود که در نهایت منجر به کسری بودجه می‌گردد. به همین دلیل بلند مدت اثر درآمد نفتی بر روی کسری بودجه بهترین راه، جایگزینی و افزایش درآمد مالیاتی است. از طرفی افزایش مخارج دولت منجر به افزایش کسری بودجه می‌گردد. ضریب مخارج دولت نسبت به کسری بودجه مثبت است. افزایش شاخص قیمت‌های دوره قبل منجر به ایجاد انتظارات تورمی گشته و افزایش کسری بودجه را به دنبال خواهد داشت. زیرا معمولاً درآمدهای دولت بر اساس نرخ‌های

از سویی با افزایش درآمدهای نفتی دوره قبل، دیگر دولت نیازی به درآمد مالیاتی ندارد. شاخص قیمت‌های دوره قبل رابطه معناداری را با درآمدهای مالیاتی نشان داده و در واقع به علت اجرای مالیات ارزش افزوده از سال ۱۳۸۷ به بعد، افزایش این شاخص منجر به افزایش درآمد مالیاتی گردیده است. ضریب منفی و معنادار کسری بودجه دوره قبل، گویای تاثیر منفی کسری بودجه بر روی یکی از مهم‌ترین منابع درآمدی دولت است.

نتایج حاصل از تخمین نشان می‌دهد که افزایش درآمدهای مالیاتی دوره قبل، وابستگی به درآمدهای نفتی را کاهش می‌دهد و در نتیجه درآمد نفتی کاهش می‌یابد. افزایش درآمدهای نفتی دوره قبل امکان استخراج و تولید بیشتر محصولات نفتی را منجر شده و دلیلی بر افزایش درآمدهای نفتی می‌گردد که ضریب مثبت و معنادار آن، گویای این مطلب است. در رابطه با ضریب مثبت و معنادار شاخص قیمت‌های دوره قبل می‌توان گفت که، افزایش شاخص قیمت بر فروش داخلی دولت با تاخیر اثر گذاشته و این تورم را در قیمت محصولات داخلی نفت نشان داده و منجر به افزایش درآمدهای نفتی جاری می‌گردد. افزایش کسری بودجه دوره قبل نیز منجر به کاهش درآمد نفت جاری می‌شود. ضریب مثبت خالص صادرات، تاثیر فزاینده افزایش خالص صادرات را بر درآمد و مصرف و نهایتاً تولید نشان می‌دهد. که بخشی از هزینه‌های تولید از منبع انرژی است و منجر به افزایش درآمد نفتی خواهد گردید.

در رابطه شاخص قیمت‌ها (رابطه ۳)، بی‌معنا بودن ضریب درآمدهای نفتی بدین معنا است که درآمدهای نفتی به صورت تبدیل به پول داخلی منجر به افزایش نقدینگی گشته و تقاضای موثر را افزایش داده، در حالی که تولید رشد نکرده است و این موجب افزایش سطح عمومی قیمت‌ها می‌شود. از سوی دیگر کاهش درآمدهای نفتی نیز از طریق کاهش واردات و تاثیر مستقیم بر طرف عرضه و همچنین بروز کسری بودجه و در برخی موارد رشد نقدینگی، به افزایش تورم داخلی دامن زده است. براین اساس به نظر می‌رسد افزایش و کاهش‌های شدید درآمدهای نفتی، هر یک تاثیر فزاینده‌ای از کانال‌های مختلف بر تورم داخلی اقتصاد ایران برجای گذارده‌اند. تاثیر تورم بر درآمدهای مالیاتی واقعی در کشورهای در حال توسعه‌ای که مالیات درآمد تصاعدی در آنها اهمیتی ندارد و مالیات‌های ویژه اهمیت بیشتری دارند و تاخیر وصول مالیات‌ها نیز اغلب زیاد است، احتمالاً منفی خواهد بود. در مقطع مورد مطالعه، هر چه صادرات افزایش یابد به لحاظ کسب درآمد ارزی بیشتر، واردات تسهیل می‌شود و این واردات قابل توجهی که اتفاق

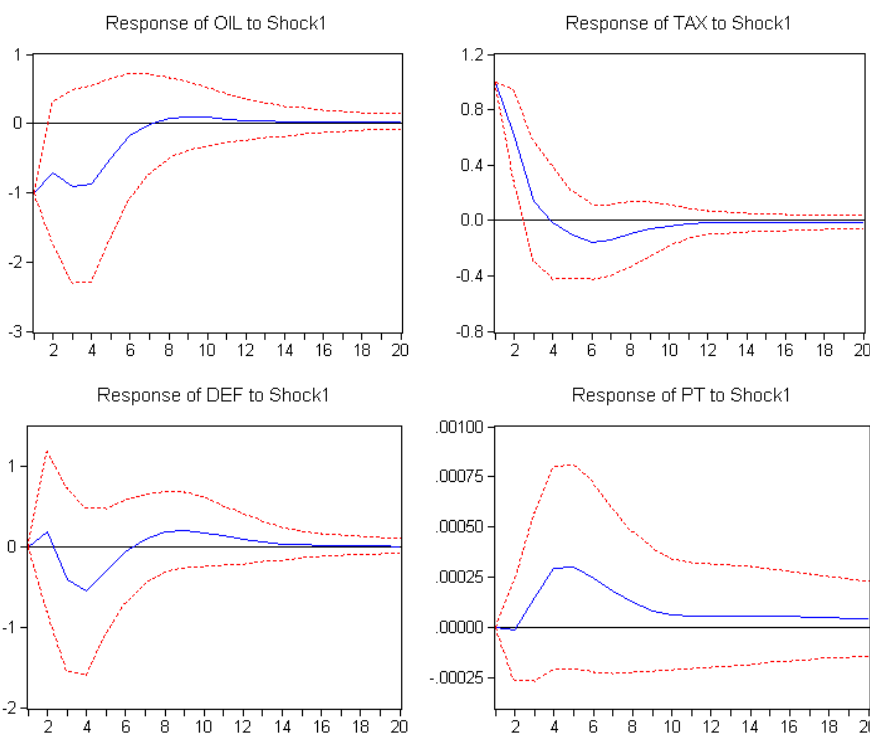
ایجاد یک چنین شوکی در سال‌های اولیه منجر به کاهش وابستگی به درآمد نفتی گشته که در واقع یک سیاست جایگزینی است. این کاهش وابستگی در درآمدهای نفتی پس از ۴ سال تقریباً روند افزایشی داشته تا پس از ۷ سال مجدداً وابستگی به درآمدهای نفتی افزایش خواهد داشت و از سال ۱۲ ام به بعد تاثیر این شوک بر روی درآمد نفتی به سمت صفر میل کرده است و روندی میرا و ثابت از خود نشان داده است. در واقع با توجه به شواهد موجود، با یک شوک توام افزایش درآمد مالیاتی و کاهش درآمد نفتی در یک بازه ی زمانی چند ساله می‌توان وابستگی دولت به درآمد نفتی را کاهش داد و هنگامیکه به سمت میرا شدن و نزدیک شدن به مجانب صفر میل می‌کند، دوباره با یک شوک افزایشی در مالیات‌ها به کنترل مجدد درآمدها پرداخت. همچنین با مقایسه نمودار مربوط به درآمد مالیاتی و درآمد نفتی، از سال ۴ ام که درآمد مالیاتی کاهش یافته است، درآمد نفتی نیز روند افزایشی پیش گرفته است که بهترین زمان جهت ایجاد شوک مجدد است تا چرخه به حالت اولیه و مطلوب بازگردد. در رابطه با شاخص قیمت‌ها، دلیل ایجاد این شوک مالیاتی و افزایش مالیات ستانی و تمرکز بر روی بخش‌های مختلف مالیاتی بویژه مالیات بر قیمت‌ها و مالیات بر ارزش افزوده، طی دوره‌ی ایجاد شده توسط شوک روندی افزایشی در شاخص‌های قیمت مشاهده

مصوب هستند و به سختی و با تاخیر تغییر می‌کنند، لذا درآمدهای دولت تغییر چندانی نمی‌کنند اما هزینه‌های دولت در اثر انتظارات تورمی ایجاد شده افزایش یافته و منجر به افزایش کسری بودجه می‌شوند. همچنین ضریب منفی کسری بودجه دوره قبل گویای تلاش دولت در کاهش دادن کسری بودجه و نتیجتاً کاهش نسبت به دوره قبل می‌باشد.

۸- تاثیر شوک افزایشی در درآمد مالیاتی

ثبات یک مدل VAR، به میرا یا ماندگار بودن تأثیر یک تکانه به جمله اختلال بستگی دارد. اگر تأثیر تکانه به جمله اختلال در طول زمان میرا باشد، مدل باثبات و اگر تأثیر تکانه ماندگار باشد، مدل بی ثبات است. شایان ذکر است یک مدل باثبات، مانا نیز می‌باشد (دفتر برنامه و بودجه ۱۳۷۸). تابع واکنش تکانه و یا شوک میزان تأثیر گذاری وقوع یک شوک بر یکی از متغیرهای درونزای سیستم را روی سایر متغیرها اندازه گیری می‌کند. نمودار شماره (۲)، واکنش درآمد نفتی، درآمد مالیاتی، کسری بودجه و شاخص قیمت‌ها را به اعمال شوک ترکیبی همزمان یک واحد افزایش در درآمد مالیاتی در مقابل یک واحد کاهش در درآمد نفتی، طی یک دوره ۲۰ ساله نشان می‌دهد. محور افقی دوره‌های زمانی تأثیر گذاری شوک و محور عمودی میزان تأثیر گذاری شوک را نشان می‌دهد.

Response to User Specified Innovations ± 2 S.E.



نمودار شماره (۲)، واکنش درآمد نفتی و مالیاتی و کسری بودجه و شاخص قیمت‌ها به شوک درآمد مالیاتی

داده شده است. ضریب درآمدهای مالیاتی نسبت به کسری بودجه کاملاً معنادار بوده است. دو روش برخورد با کاهش کسری بودجه از طریق مکانیسم مالیاتی وجود دارد، یکی، روش مستقیم که با افزایش نرخ و پایه‌های مالیاتی، درآمد مالیاتی دولت را افزایش می‌دهد. روش دیگر با کاهش نرخ مالیاتی و افزایش درآمد قابل تصرف منجر به افزایش مصرف و نهایتاً درآمد مالیاتی دولت را افزایش خواهد داد. بدیهی است در روش اول مستقیماً قدرت خرید جامعه کاهش یافته و پس انداز خصوصی به صورت مالیات، به منظور تامین کسری بودجه دولت به کار گرفته می‌شود. در روش دوم در ابتدا ممکن است به دلیل کاهش نرخ و پایه مالیاتی در کوتاه مدت درآمد مالیاتی کاهش و کسری بودجه تشدید شود، لیکن در میان مدت و بلند مدت به خاطر افزایش درآمد قابل تصرف و قدرت خرید بخش خصوصی درآمد مالیاتی مربوطه کسری بودجه دولت را کاهش خواهد داد. در حالی - که درآمدهای نفتی در کوتاه مدت، بیشترین اثر را بر کسری بودجه دولت می‌گذارند، اما در بلند مدت درآمدهای مالیاتی، به‌عنوان مهم‌ترین عامل موثر بر کسری بودجه در نظر گرفته می‌شود.

آنچه در مجموع برآورد حاصل از مدل‌ها می‌توان گفت این است که، توجه بیشتر دولت به درآمدهای مالیاتی می‌تواند وابستگی بیش از حد اقتصاد ایران را به درآمد نفتی کاهش دهد. در واقع تک محصولی بودن و وابستگی به درآمد نفت، ریشه اصلی مشکلات اقتصاد ایران است. افزایش سالانه درآمد نفتی از طریق تبدیل دلار نفتی به ریال و ورود به چرخه اقتصاد منجر به افزایش تورم و از طرفی کاهش درآمد نفتی از طریق کاهش واردات و بروز کسری بودجه مجدداً منجر به افزایش تورم خواهد گردید. این موضوع حساسیت عدم ثبات درآمدهای نفتی طی زمان را نشان می‌دهد و کاهش وابستگی اقتصاد به این منبع درآمدی می‌تواند از بروز مشکلات عمده از جمله تورم جلوگیری نماید. بی توجهی به مقوله مالیات ستانی یکی از عوامل اصلی تاخیر در روند توسعه اقتصادی است که پیامدهایی نظیر بی ثباتی اقتصاد کلان، نابرابری توزیع درآمد، فقر، بیکاری و رشد نامتوازن را به دنبال دارد. بخش مهمی از درآمدهای مالیاتی در ایران به طور مستقیم و غیر مستقیم وابسته به درآمد نفت می‌باشد که این امر، درآمدهای مالیاتی را در مقابل نوسان - های بازار جهانی نفت به شدت آسیب‌پذیر کرده است. جایگزینی درآمد مالیاتی از طریق توجه به انواع درآمدهای مالیاتی و سرمایه گذاری و برنامه ریزی بر روی یکی از مهم‌ترین منابع درآمد مالیاتی که همان مالیات اشخاص حقوقی است و اجرای مالیات ارزش افزوده، کاهش

شده است که این روند نیز پس از ۵ سال سیر نزولی خواهد داشت و پس از ۱۰ سال تغییرات به سمت سفر میل خواهد کرد. در رابطه با کسری بودجه، در ۲ سال اول ایجاد شوک، بدلیل اتکاء بیشتر دولت به درآمدهای مالیاتی و کاهش چشمگیر در درآمدهای نفتی و وابستگی شدید کسری بودجه به درآمدهای نفتی و از طرفی افزایش در شاخص قیمت‌ها، تا حدودی کسری بودجه افزایش خواهد داشت. اما پس از دوره‌ی ۲ ساله کسری بودجه تا سال ۷ ام روند کاهشی نشان خواهد داد. دولت در میان مدت با ایجاد چنین شوکی در درآمد مالیاتی دارای مزاد بودجه می‌شود (از سال ۲ تا سال ۷) ولی در بلند مدت با کسری بودجه بیشتری روبه رو می‌شود که به سمت صفر میل می‌کند. پس با توجه به نتایج و شواهدات حاصله، ایجاد این شوک می‌تواند تا ۷ سال اثرات مطلوبی در وضعیت اقتصادی کشور بوجود آورد و پس از ۷ سال باید مجدداً ایجاد شود تا بتواند تاثیر گذار باقی بماند.

۹- نتیجه گیری

برای حذف درآمد نفتی و جایگزینی درآمد مالیاتی، با توجه به نتایج حاصل از تخمین معادلات و ضرایب برآوردی، هرچند کاهش درآمد نفتی با ضریب منفی نسبت به درآمد مالیاتی، منجر به افزایش درآمد مالیاتی خواهد گشت. با کاهش درآمد نفتی و افزایش درآمد مالیاتی می‌توان تا حدودی کاهش در کل درآمدهای دولت را جبران کرد. بدین معنی که حذف درآمد نفتی ملزم به افزایش درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدهای دولت و افزایش تولید خالص داخلی می‌باشد، که در این صورت منجر به خوداتکایی و کاهش وابستگی‌های خارجی و رسیدن به اقتصاد مقاومتی خواهد گردید. کاهش در درآمد نفتی مستقیماً بر روی یکی از عمده ترین منابع درآمد مالیاتی که مالیات واردات است، تاثیر خواهد گذاشت. کاهش این نوع مالیات منجر به کاهش درآمدهای مالیاتی گشته و باید از طریق تمرکز بر سایر منابع مالیاتی، کاهش معافیت‌های عظیم مالیاتی و فرار مالیاتی، توجه به مالیات عمومی بر مصرف، مالیات ستانی درست و مناسب پایه‌های مالیاتی موجود میزان پایه مالیاتی کل را افزایش داد. استفاده بیش‌تر از درآمدهای مالیاتی، مشکل نوسانات قیمت نفت و تاثیرات سوء آن را کاهش می‌دهد و درآمد قابل اتکاتری نسبت به درآمد نفتی پدید می‌آید.

افزایش درآمدهای مالیاتی منجر به کاهش کسری بودجه می‌گردد. اگر تعبیر از کسری بودجه تفاضل مخارج دولت از درآمدهای دولت باشد، این موضوع به وضوح نشان

عباسیان ع، خاتمی ط. (۱۳۹۱). تعیین مسیر بهینه مالیات‌ها در جهت کاهش وابستگی بودجه‌ی دولت به درآمدهای نفتی، فصلنامه اقتصاد مقداری، بهار ۹۱
فلاحتی ع، مراد پور اولادی م. (۱۳۹۰). پژوهشنامه مالیات، شماره دوازدهم.
کردیچیه م. (۱۳۷۵). بررسی درآمدهای مالیاتی در ایران. مجله برنامه و بودجه، شماره ۵.

کمیحانی الف، ورهامی و. (۱۳۹۱). برآوردی از نقش عوامل موثر بر کسری بودجه در ایران. فصلنامه راهبرد، شماره ۶۴، پاییز ۱۳۹۱..

گزارش اقتصادی و ترازنامه بانک مرکزی، سال‌های مختلف
نماگرهای بانک مرکزی، سالهای مختلف
نماگرهای مالیاتی، سازمان امور مالیاتی کشور، سال‌های مختلف

نیازی، خلیل. (۱۳۷۷). بررسی اثر انواع مالیات‌ها بر تورم در اقتصاد ایران. پایان نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه علوم و فنون مازندران.

Aarbu K, Thoresen T. (1997). The Norwegian Tax Reform; Distributional Effects and the High-income Response, Discussion Papers No. 207.

Zolic EM, Bird RM. (2005). Redistribution via Taxation: the limited Role of the personal income tax in Developing Countries, UCLA Law Review, 52(6): 1627-1697.

Bothhole DD. (2010). Tax Effort and the Determinant of Tax Ratio in Sub-Sahara Africa, International Conference On Applied Economics, ICOAE 2010

Karagöz K. (2013). Determinants of Tax Revenue: Does Sectorial Composition Matter?, Journal of Finance, Accounting and Management, 4(2), 50-63.

Mankiw NG, Weinzierl MC, Yagan DF. (2009). Optimal taxation in theory and practice, Journal of Economic Perspectives, 23(4): 147-174.

Pippin SE. (2006). An Analysis of the Impact of Tax Systems on Income Distribution, poverty, and human well-being: evidence from cross-country comparisons, a dissertation in M.S. business administration, Texas Tech University, USA.

یادداشت‌ها

¹ Karl Ove Aarbu and Thor Olav Thoresen

² Bird

³ SONJA ENGELI PIPPIN, M.S., M.S.

⁷ bothhole

⁸ Mankiw NG

⁹ Mirrlees

⁴ Chow test

⁵ Fests

⁹ Mirrlees (1971) model

⁷ Karagöz, K

⁸ Edwards (1994)

معافیت‌های عظیم مالیاتی و فرار مالیاتی و مالیات ستانی درست و مناسب پایه‌های مالیاتی موجود، می‌تواند ثبات درآمدی را در اقتصاد ایران تضمین نماید و حتی مشکلاتی چون کسری بودجه، تورم و ... را تا حد امکان کاهش دهد. همچنین در بلند مدت درآمدهای مالیاتی، به‌عنوان مهم‌ترین عامل موثر بر کسری بودجه در نظر گرفته می‌شود.

منابع

اریشمی ح، رحمانی ت. (۱۳۹۱). تنوع بخشی در درآمدهای مالیاتی دولت در ایران با هدف ثبات درآمدی با استفاده از رویکرد تئوری پورتفوی، فصلنامه علمی پژوهشی مطالعات اقتصادی کاربردی در ایران، سال اول، شماره ۳.
آقایی الف، کمیحانی الف. (۱۳۷۴). مبانی نظری مالیات بر ارزش افزوده و مزایای آن در راستای اصلاح نظام مالیاتی. پژوهشنامه اقتصادی.

برانسون و. (۱۳۷۶). تئوری و سیاست‌های اقتصاد کلان. ترجمه عباس شاکری، نشر نی.

پژویان ج، درویشی ب. (۱۳۸۹). اصلاحات ساختاری در نظام مالیاتی ایران. پژوهشنامه مالیات، شماره هشتم.

خلعتبری ف. (۱۳۷۳). مبانی اقتصاد نفت. تهران، انتشارات علمی و فرهنگی.

جلالوند و، نبی شهیکی تاش م. (۱۳۹۲). بررسی و سنجش کارایی نظام مالیاتی ایران در برنامه‌های توسعه با رویکرد منطق فازی، فصلنامه علوم اقتصادی، سال هفتم، شماره ۲۴.

خداپرست شیرازی ج، تبعه ایزدی الف. (۱۳۹۴). اندازه‌گیری وابستگی درآمدهای مالیاتی دولت‌های تحصیلدار به درآمدهای نفتی، فصلنامه اقتصاد مقداری، دوره ۱۱، شماره ۴، ص ۲۱-۴۶.

دادگری، نظری ر، صیامی الف. (۱۳۹۲). دولت و مالیات بهینه در اقتصاد بخش عمومی و کارکرد دولت و مالیات در ایران. فصلنامه علمی پژوهشی مطالعات اقتصادی کاربردی در ایران. سال دوم، شماره ۵، بهار ۱۳۹۲.

دفتر بررسی‌های اقتصادی. (۱۳۷۷). بررسی نظام مالیاتی ایران. آذر ماه.

دفتر برنامه و بودجه (۱۳۷۸). مدل‌های خود رگرسیون برداری. مرداد ماه.

رنانی م. (۱۹۹۲). اقتصاد سیاسی مناقشه اتمی ایران، نسخه الکترونیک، اردیبهشت ۹۲.

صبری بقایی الف، محمدزاده اصل ن. (۱۳۸۲). شناخت جنبه‌های مختلف اثر بخشی مالیات در اقتصاد ایران. فصلنامه پژوهش نامه اقتصادی.