

## تأثیر شاخص‌های توسعه بر درآمدهای مالیاتی ایران (با رویکرد هم‌انباشتگی)

زهرا کریمی موغاری<sup>۱</sup>، \*مهرانگیز غلامرضا<sup>۲</sup>

۱. استادیار گروه اقتصاد دانشکده علوم اقتصادی و اداری دانشگاه مازندران، مازندران، ایران

۲. دانشجوی دکتری توسعه اقتصادی، دانشکده علوم اقتصادی و اداری دانشگاه مازندران، مازندران، ایران

(دریافت: ۱۳۹۶/۱۰/۱۲ پذیرش: ۱۳۹۷/۳/۶)

Influence of Development Indicators on the Tax Revenues of Iran  
(Cointegration Approach)Zahra Karimi Moughari<sup>1</sup>, \*Mehrangiz Gholamreza<sup>2</sup>

1. Ph.D., Faculty of Economic and Administrative Sciences, University of Mazandaran, Mazandaran, Iran

2. Ph.D. Student, Faculty of Economic and Administrative Sciences, University of Mazandaran,

Mazandaran, Iran

(Received: 2/Jan/2018)

Accepted: 24/June/2018)

## Abstract:

The share of taxes to total public revenues differs among countries, and the main factors that have been discussed as the cause of the difference in the tax structure are the level of development of countries that are typically represented by gross domestic product per capita, productive expertise, or the structure of the economy; external factors such as the level of foreign direct investment and trade. The amount of public debt and public policies, including exchange rates, inflation and fiscal policies, government efficiency and organizational factors, such as political stability, accountability and transparency, civil and political rights, education levels, general expenses for education, etc, are also determinants of tax revenue. The purpose of this study was to investigate the effect of development indicators on the tax revenues of Iran during the period of 1979-2017 based on the Autoregressive Distributed Lag Model (ARDL) method. Based on the results of this study, the increase of per capita GDP in the country has a positive effect on the ratio of direct taxes to GDP, but has a negative and significant effect on the ratio of indirect tax to GDP. Also, the impact of the human development index on the ratio of direct taxes and indirect taxes to GDP is positive and significant and the effect of the index of inequality of income distribution, that is the Gini coefficient, on the ratio of direct taxes and indirect taxes to GDP, was negative and significant. Finally, the effect of the combined development index on the ratio of direct taxes to GDP as well as the ratio of indirect tax to GDP has been positive and significant. Also, the country's oil revenues have a negative and significant effect on the ratio of direct taxes and indirect taxes to GDP.

**Keywords:** Economic Development, Tax Revenues, Direct Tax, Indirect Tax, the Composite Index of Development, Cointegration Approach.

**JEL:** H23, O15, C32.

## چکیده:

سهم مالیات از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها، متفاوت است و عوامل اصلی که به عنوان علت تفاوت در ساختار مالیاتی مورد بحث قرار گرفته است، سطح توسعه کشورهاست که به طور معمول توسط تولید ناخالص داخلی سرانه، تخصص مولد یا ساختار اقتصاد؛ عوامل خارجی مانند سطح سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی و تجارت نشان داده می‌شود. میزان بدهی عمومی و سیاست‌های عمومی، از جمله نرخ ارز، تورم و سیاست‌های مالی، کارایی دولت و عوامل سازمانی مانند ثبات سیاسی، پاسخگویی و شفافیت، حقوق مدنی و سیاسی، سطح تحصیلی، هزینه‌های عمومی صرف شده جهت آموزش و ... نیز عوامل تعیین کننده درآمد مالیاتی هستند. هدف این مطالعه، بررسی تأثیر شاخص‌های توسعه بر درآمدهای مالیاتی ایران طی دوره زمانی ۹۳-۱۳۵۸ بر اساس روش خودرگرسیون با وقفه‌های گسترده (ARDL) بوده است. بر اساس نتایج بدست آمده از این مطالعه، افزایش تولید ناخالص داخلی سرانه در کشور بر نسبت مالیات مستقیم به تولید ناخالص داخلی تأثیر مثبت اما بر نسبت مالیات غیرمستقیم به تولید ناخالص داخلی تأثیر منفی و معناداری گذاشته است. همچنین تأثیر شاخص توسعه انسانی، بر نسبت مالیات مستقیم و مالیات غیرمستقیم به تولید ناخالص داخلی، مثبت و معنادار و اثر شاخص نابرابری توزیع درآمد یعنی ضریب جینی بر نسبت مالیات مستقیم و مالیات غیرمستقیم به تولید ناخالص داخلی، منفی و معنادار بوده است. در نهایت، تأثیر شاخص ترکیبی توسعه بر نسبت مالیات مستقیم به تولید ناخالص داخلی و همچنین نسبت مالیات غیرمستقیم به تولید ناخالص داخلی و معنادار بوده است. همچنین درآمدهای نفتی کشور تأثیر منفی و معناداری بر نسبت مالیات مستقیم و مالیات غیرمستقیم به تولید ناخالص داخلی دارد.

**واژه‌های کلیدی:** توسعه اقتصادی، درآمد مالیاتی، مالیات مستقیم، مالیات غیرمستقیم، شاخص ترکیبی توسعه، رویکرد هم‌انباشتگی.

**طبقه‌بندی JEL:** H23, O15, C32.

\* نویسنده مسئول: مهرانگیز غلامرضا

E-mail: mehrangiz.gholamreza@gmail.com

\*Corresponding Author: Mehrangiz Gholamreza

## ۱- مقدمه

برخی مطالعات نیز متغیرهای اجتماعی مانند سطح تحصیلی، هزینه‌های عمومی صرف‌شده جهت آموزش و میزان بی‌سوادی (پیانکاستلی، ۲۰۰۱: ۲؛ پسینو و فنوچیتو، ۲۰۱۰: ۶۹) و رشد جمعیت (باهل و والاس<sup>۱۰</sup>، ۲۰۰۵: ۸۵) را به عنوان عوامل تعیین کننده درآمد مالیاتی معرفی نمودند. همچنین روش شناسی عوامل مؤثر بر درآمد مالیاتی در کشورها متنوع بوده است. به عنوان مثال، برخی از محققان، مدل‌های تعادل عمومی پویا (فلتنستین و کایان<sup>۱۱</sup>، ۲۰۱۲: ۱۳) را اعمال کرده‌اند، در حالی که دیگران روش‌های اقتصادسنجی متنوعی را انجام داده‌اند. شایان ذکر است که در تجزیه و تحلیل مطالعات پویای قبلی، بازتاب‌هایی در مورد تأثیر مقادیر با وقفه متغیر درآمد مالیاتی نادیده گرفته شده است.

متغیر وابسته با وقفه می‌تواند دو تفسیر اصلی داشته باشد. الف) نشانه مثبت که نشان‌دهنده یک رویکرد کینزی است که در آن سطح بالایی از جمع‌آوری مالیات، هزینه‌های عمومی و رشد اقتصادی و درآمد مالیاتی بیشتر را تحمل می‌کند، اما اثر آن در هنگام جمع‌آوری مالیات کم است. ب) یک نشانه منفی که نشان می‌دهد یک رویکرد جدید کلاسیک که در آن سطح بالایی از جمع‌آوری مالیات، فعالیت‌های اقتصادی را مختل می‌کند و در نهایت درآمد مالیاتی را کاهش می‌دهد؛ به این معناست که نرخ مالیات پایین به عملکرد بهتر اقتصاد مرتبط است (کوولی و اواین<sup>۱۲</sup>، ۱۹۹۷: ۴۴۱). ضریب نزدیک به یک، شاهدهی است که نشان می‌دهد تغییرات متغیر وابسته کندتر و در بین متغیرهای توضیحی کمتر آسیب‌پذیر است، اما بیشتر به وقفه متغیر وابسته بستگی دارد (کاسترو و کامبرلو<sup>۱۳</sup>، ۲۰۱۴: ۴۲).

انتظار می‌رود که اثر تولید ناخالص داخلی سرانه بر ساختار مالیاتی مثبت باشد زیرا به دلیل افزایش سطح توسعه کشور، بخش رسمی اقتصاد در شرایط نسبی افزایش می‌یابد. حجم تجارت نیز می‌تواند اثر مثبتی را به دلیل مالیات اعمال شده در واردات داشته باشد؛ افزون بر این، با افزایش تجارت، رسمی شدن و رقابت اقتصادی افزایش می‌یابد و بنابراین امکان بیشتری برای جمع‌آوری مالیات وجود دارد؛ از سوی دیگر، اقتصاد باز، تعرفه‌ها و موانع تجاری را کاهش می‌دهد و این واقعیت می‌تواند اثرات منفی بر جمع‌آوری مالیات داشته باشد

دولت‌ها نقش مهمی در رشد اقتصادی و توسعه کشورهای در حال توسعه دارند. به ویژه اینکه، غالباً خدمات عمده‌ای از قبیل آموزش و مراقبت‌های پزشکی، سرمایه‌گذاری در زیرساخت‌های حیاتی از قبیل جاده‌ها و نیروگاه‌های برق را فراهم می‌سازند. این خدمات عمومی و زیرساخت‌ها، نیروی انسانی و سرمایه فیزیکی کشور را که برای رشد و توسعه ضروری است، تأمین می‌کند. خدمات عمومی و زیرساخت‌ها، نیازمند منابع بسیاری است. از آنجایی که اکثر دولت‌ها، اساساً به درآمدهای مالیاتی جهت تأمین منابع مالی وابسته می‌باشند، درآمدهای مالیاتی، امکان رشد و توسعه کشورها را از طریق پرداخت هزینه فراهم می‌سازند. یا به همان اندازه، درآمدهای مالیاتی ناکافی، مشکلات عمده‌ای را در بهبود رشد و توسعه کشورها بوجود می‌آورند (آیزنمن<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۵: ۲). از این‌رو، افزایش درآمد مالیاتی، چالش راهبردی فوق‌العاده‌ای برای مناطق در حال توسعه مانند کشورهای در حال توسعه از جمله ایران است. تفاوت درآمد مالیاتی کشورها، موضوع بحث‌های گسترده در ادبیات مربوطه است. عوامل اصلی که به عنوان علّت تفاوت در ساختار مالیاتی یافت شده است، سطح توسعه کشورهاست که به طور معمول توسط تولید ناخالص داخلی سرانه (GDP) (گوپتا<sup>۲</sup>، ۲۰۰۷: ۴؛ پسینو و فنوچیتو<sup>۳</sup>، ۲۰۱۰: ۶۸)، تخصص یا ساختار اقتصاد که می‌تواند از طریق ترکیبات بخش‌های مختلف تولید ناخالص داخلی نشان داده شود (پیانکاستلی<sup>۴</sup>، ۲۰۰۱: ۱؛ کاراگوز<sup>۵</sup>، ۲۰۱۳: ۵۱)، عوامل خارجی مانند سطح سرمایه‌گذاری مستقیم خارجی (FDI) و تجارت (گوپتا، ۲۰۰۷: ۶؛ برد<sup>۶</sup> و همکاران، ۲۰۰۸: ۵۸) نشان داده می‌شود. عوامل دیگر عبارتند از میزان بدهی عمومی (تیرا و هادسون<sup>۷</sup>، ۲۰۰۴: ۷۸۹)، و سیاست‌های عمومی، از جمله نرخ ارز، کنترل تورم و سیاست‌های مالی (تانزی<sup>۸</sup>، ۱۹۷۷: ۱۵۸). کارایی دولت و عوامل سازمانی مانند ثبات سیاسی، پاسخگویی و شفافیت، حقوق مدنی و سیاسی نیز عوامل تعیین کننده درآمد مالیاتی هستند (برد و همکاران، ۲۰۰۸: ۵۹؛ مایورال و اریب<sup>۹</sup>، ۲۰۱۰: ۹۰).

1. Aizenman et al. (2015)
2. Gupta (2007)
3. Pessino & Fenochietto (2010)
4. Piancastelli (2001)
5. Karagoz (2013)
6. Bird et al. (2008)
7. Teera & Hudson (2004)
8. Tanzi (1977)
9. Mayoral & Uribe (2010)

10. Bahl & Wallace (2005)
11. Feltenstein & Cyan (2012)
12. Cooley & Ohanin (1997)
13. Castro & Camarillo (2014)

مالیات بوجود آورده است که منجر به ناکارآمدی، پایه مالیاتی کم و اجتناب مالیاتی متداول شده است (گیلبرت و آیلوسکی<sup>۴</sup>، ۲۰۱۶: ۳). مشکلات مرتبط با درآمدهای مالیاتی، در کشورهای در حال توسعه که با مشکلات نهادی از جمله کیفیت پایین نهادی مواجه هستند، بیشتر قابل مشاهده است. در حالی که، تقویت ویژگی پاسخگویی و اثربخشی دولت به موجب بهبود نهادها، تمایل افراد را به پرداخت مالیات افزایش می‌دهد. سه عنصر اصلی برای به وجود آمدن سیستم مالیاتی وجود دارد، که شامل مشروعیت دولت، تمایل مالیات‌دهندگان به پرداخت مالیات و کارایی دولت است. اعتمادی که در راستای ارتقای کیفیت خدمات دولت در افراد جامعه پدیدار می‌شود، موجب وصول به موقع درآمدهای مالیاتی دولت می‌گردد و این امر به تقویت ساختار اقتصادی منجر خواهد شد (اعجاز و احمد<sup>۵</sup>، ۲۰۱۰: ۴۰۸).

بهره‌گیری از یک نظام مالیاتی عادلانه و متناسب با شرایط اقتصادی کشور، موجب توزیع عادلانه‌تر درآمدها، دستیابی به رشد اقتصادی بالاتر، توجه بیشتر به بخش خصوصی، حساسیت بیشتر دولت در زمینه هزینه‌کرد اعتبارات و در نتیجه اثربخشی بالاتر خواهد شد.

مسئله ناکارآمدی‌های موجود در نظام مالیاتی و لزوم افزایش سهم درآمدهای مالیاتی دولت، به‌خصوص در سال‌های اخیر که درآمدهای نفتی با کاهش فراوان روبرو شد، بیش از پیش پررنگ شده است. تحریم‌ها و کاهش قیمت جهانی نفت از جمله مسائلی بودند که منجر به کاهش درآمدهای دولت جمهوری اسلامی ایران و مجاب نمودن آن برای اقدامات جدی‌تر در حوزه اصلاح نظام مالیاتی شدند.

با تحلیل دقیق تأثیر انواع شاخص‌های توسعه اقتصادی بر مالیات کشور می‌توان به شناسایی الگوی مالیاتی مناسب کشور کمک نموده و از این رهگذر راهکارهای مالیاتی لازم را جهت رسیدن به اقتصاد بدون نفت ارائه داد. به همین دلیل در این پژوهش تلاش می‌شود رابطه تجربی بین شاخص‌های توسعه اقتصادی و درآمد مالیاتی بررسی شود. شناخت دقیق این رابطه افق روشنی جهت برنامه‌ریزی اقتصادی را پیش رو سیاست‌گذاران اقتصادی می‌گذارد و می‌تواند سیاست‌گذاران اقتصادی را در برنامه‌ریزی هرچه دقیق‌تر و بهتر جهت افزایش توان مالیاتی یاری نماید.

بر این اساس، این تحقیق شواهد تجربی را برای رسیدگی

(باونسگارد و کین<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰: ۵۶۶). انتظار می‌رود که تخصص در بخش کشاورزی به عنوان درصدی از تولید ناخالص داخلی، بر ساختار مالیاتی تأثیر منفی داشته باشد، زیرا در اغلب کشورها بخش عمده فعالیت‌های کشاورزی از مالیات معاف هستند یا اگر معاف نباشند تولید در مقیاس کوچک، مالیات ستانی را دشوار و سخت می‌نماید. در مقابل، تخصص در صنعت به عنوان یک درصد از تولید ناخالص داخلی می‌تواند اثر مثبتی بر مالیات داشته باشد، زیرا شرکت‌های صنعتی به طور معمول مالیات را آسان‌تر پرداخت می‌کنند و صنعت می‌تواند مالیات بیشتری را نسبت به کشاورزی تولید کند (التونی<sup>۲</sup>، ۲۰۰۲: ۱۰). انتظار می‌رود آزادی‌های مدنی و حقوق سیاسی تأثیر مثبتی بر درآمد مالیاتی داشته باشند. چرا که در کشورهای با سطح بالایی از دموکراسی و آزادی، مالیات‌دهندگان می‌توانند ادراک بهتری از حکومت خود داشته باشند و از این رو تمایل بیشتری نسبت به مقررات مالیاتی دارند، به عبارت دیگر انطباق بیشتر و فرار مالیاتی کمتری داشته باشند. علاوه بر این، ثبات سیاسی و اعتماد اجتماعی باعث ایجاد محیطی بهتر برای بهره‌برداری از اقتصاد و ایجاد کسب و کار می‌شود (کاسترو و کامیرلو، ۲۰۱۴: ۴۱).

سطح بالاتری از تحصیل در یک کشور تخصص خاص خود را ایجاد می‌کند و از این رو روش‌های پیشرفته‌تر تولید و یا فعالیت‌های اقتصادی می‌تواند درآمد مالیاتی را افزایش دهد. علاوه بر این، یک سیستم آموزشی متمرکز باعث تعهد اجتماعی می‌شود که منجر به آگاهی بیشتری در مورد مزایای مالیات می‌شود. در نتیجه، باید یک رابطه مثبت را بین درآمد مالیاتی و آموزش انتظار داشته باشیم.

علاوه بر این، افرادی که دارای سطح بالاتری از امنیت اجتماعی و دسترسی بیشتر به خدمات پزشکی هستند (امید به زندگی بالاتر)، احتمالاً بهره‌وری و توان فعالیت اقتصادی بالاتری را خواهند داشت. انعکاس مخالف این موضوع این است که امید به زندگی می‌تواند اثرات نامطلوبی بر ساختار مالیات داشته باشد، به این دلیل که جمعیت بالاتر از متوسط، بیشتر از بازنشستگان تشکیل شده و از این رو، درصد کمتری از جمعیت برای پرداخت مالیات وجود دارد (اسوجنار<sup>۳</sup>، ۲۰۰۲: ۸).

در بسیاری از کشورهای در حال توسعه، یک سیستم مالی ضعیف یا غیرشفاف، محدودیت جدی ظرفیتی برای جمع‌آوری

1. Baunsgaard & Keen (2010)
2. Eltony (2002)
3. Svejnar (2002)

4. Gilbert & Ilievski (2016)

5. Ajaz & Ahmad (2010)

اگر وقوع مالیاتی یا تعلق مالیات بتواند به دیگران منتقل گردد، مالیات غیرمستقیم است (باتیا<sup>۲</sup>، ۲۰۰۳: ۳۲).

آنچه که از مفهوم "ظرفیت مالیاتی" استنباط می‌شود، مقدار مالیاتی است که یک کشور با توجه به پایه مالیاتی و حجم پولی فعالیت‌های اقتصادی به طور بالقوه امکان دریافت آن را در هر دوره دارا است. پایه مالیاتی در واقع همان مبنای دریافت مالیات است. این مبنا می‌تواند درآمد یا ارزش افزوده، ثروت و یا هر متغیر اقتصادی دیگری که بیان‌کننده توان شهروندان در بهره‌گیری از امکانات عمومی که توسط دولت ارائه می‌شود، باشد. از نظر عملی، ظرفیت مالیاتی، مقدار مالیاتی است که با توجه به عوامل مؤثر بر نسبت مالیاتی به طور بالقوه می‌توان دریافت کرد و براساس این عوامل، مورد محاسبه قرار می‌گیرد.

تلاش مالیاتی یک شاخص اندازه‌گیری است که نشان می‌دهد یک کشور چگونه به خوبی از لحاظ تجهیزات مالیاتی در ارتباط با آنچه که پتانسیلش است، عمل می‌کند (هنری<sup>۳</sup>، ۲۰۱۲: ۲).

تلاش مالیاتی منعکس‌کننده میزان مالیات دریافتی هر کشور در مقایسه با آنچه که به طور بالقوه با توجه به ظرفیت مالیاتی می‌توان دریافت کرد، است. بدین ترتیب، هدف نهایی از بررسی ظرفیت مالیاتی، دست‌یابی به اندازه یا میزان تلاش مالیاتی است. در حقیقت، میزان تلاش مالیاتی در هر کشور، از تقسیم نسبت مالیاتی حقیقی بر نسبت مالیاتی بالقوه به دست می‌آید. نسبت مالیاتی حقیقی، از تقسیم کل مالیات‌های دریافتی در یک کشور طی یک سال، بر مقدار GDP در همان سال به دست می‌آید. نسبت مالیاتی بالقوه نیز حاصل تقسیم ظرفیت مالیاتی بر GDP یک کشور است.

تفاوت بین تلاش مالیاتی و ظرفیت مالیاتی، شکاف مالیاتی نامیده می‌شود. شکاف مالیاتی به ظرفیت مالیاتی و تمایل کشور به تصویب قانون‌های مالیاتی و اداره مؤثر مالیات در جمع‌آوری مالیات برای استفاده عمومی بستگی دارد (پسینو و فنوچیتو، ۲۰۱۰: ۶۶).

تفاوت بین بار مالیاتی و تلاش مالیاتی این است که هرچه تلاش مالیاتی بیشتر باشد، قسمت بیشتری از ظرفیت مالیاتی جمع‌آوری می‌شود. در واقع شاخص تلاش مالیاتی معیار و ملاک مناسبی برای عملکرد مالیاتی یک کشور یا یک منطقه است اما بار مالیاتی در حقیقت گویای آن است که چه کسی چه

به سؤالات زیر در ارتباط با اهداف تحقیق ایجاد خواهد نمود:  
**آیا سطح توسعه ایران بر درآمد مالیاتی کشور مؤثر است؟**

**آیا درآمد مالیاتی ایران، تحت تأثیر نوسانات درآمد نفت است؟**

ادامه مقاله به شرح زیر ساختار یافته است: بخش دوم، مروری بر ادبیات مربوطه خواهد بود، در بخش سوم، داده‌ها و روش‌شناسی بیان می‌گردد. بخش چهارم، نتایج حاصل از تحقیق و بخش پنجم نیز نتیجه‌گیری را ارائه می‌دهد.

## ۲- ادبیات موضوع

### ۲-۱- مبانی نظری

درآمد مالیاتی یکی از مهمترین مسائل توسعه اقتصادی است. در ادبیات اقتصادی، این موضوع بیان شده است که آنچه که توسط دولت مقرر شده است باید دوباره توسط همان دولت گرفته شود. منابع اقتصادی ملت‌ها اندک است و بنابراین یک افزایش در مصرف عمومی بر یک کاهش در تقاضای خصوصی دلالت دارد و مالیات راهی است که در آن منابع از بخش خصوصی به بخش عمومی منتقل می‌شود. راه‌های دیگر که در آن دولت می‌تواند درآمدش را افزایش دهد از طریق چاپ پول، قرض کردن از عموم یا موسسه‌های مالی بین‌المللی، جریمه‌ها، کمک‌های مالی، پرداخت‌ها و دریافت مستقیم از مصرف‌کننده‌هاست. دریافت مالیات، محدودیت‌های خاص خود را دارد اما با این همه، اندازه آن نسبت به سایر روش‌های تأمین مالی دولت مثل چاپ پول، قرض گرفتن یا دریافت مستقیم قیمت خدمات دولت از مصرف‌کنندگان، بیشتر است. اگرچه دولت‌ها هر چهار روش مذکور را به کار می‌گیرند اما، سهم مالیات بسیار بالاتر است (چادری و منیر<sup>۱</sup>، ۲۰۱۰: ۴۳۹).

مالیات به عنوان یک بار پولی تحمیل شده بر شهروندان و سازمان‌ها تعریف شده است. مالیات به جای کسی پرداخت نمی‌شود. یک پرداخت اجباری است که در پیکره کشور وضع می‌شود. به علاوه منافعی که پرداخت‌کنندگان مالیات از دولت می‌گیرند به دلیل این واقعیت نیست که آنها مالیات را می‌پردازند. مالیات‌ها می‌توانند در دو گروه مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم طبقه بندی شوند. تمایز میان این دو به طور واضح مورد توافق نیست. در یک طبقه بندی، اگر بار مالیات به پرداخت‌کننده مالیات منتقل شود از نوع مالیات مستقیم است و

2. Bhatia (2003)

3. Henry (2012)

1. Chaudhry & Munir (2010)

در تولید ناخالص داخلی و عملکرد درآمد مالیاتی پیدا می‌کنند (گوپتا، ۲۰۰۷: ۴؛ پسینو و فنوچیتو، ۲۰۱۰: ۶۹).  
به طور کلی انتظار می‌رود که سطح توسعه اقتصادی به طور مثبت بر عملکرد درآمد مالیاتی تأثیر بگذارد و بخش بزرگ غیرکشاورزی، شهرنشینی و سطح درآمد سرانه بالا بر درآمد مالیاتی تأثیر مثبت داشته باشد (موور<sup>۶</sup>، ۲۰۱۳: ۵).

## ۲-۱-۱- توسعه اقتصادی و مالیات

رابطه مالیات‌ها و رشد اقتصادی و جهت‌گیری آن را نمی‌توان از قبل به صراحت مشخص کرد، زیرا بستگی دارد که سایر عوامل مانند سرمایه انسانی که در کنار سرمایه فیزیکی به کار گرفته می‌شود، چگونه شامل مالیات شوند. شواهد تجربی نیز در مورد اثر سیاست مالیاتی بر رشد اقتصادی، گرچه اغلب حاکی از وجود رابطه منفی بین مالیات بر درآمد و رشد اقتصادی می‌باشد، متفاوت بوده است.

تئوری‌های اقتصادی چگونگی رابطه منفی بین مالیات و رشد اقتصادی را بیان می‌کند. بر اساس تئوری اقتصادی، مالیات‌ها، هزینه فعالیت‌هایی که مشمول مالیات می‌شوند را افزایش و بازده و سود آنها را کاهش می‌دهند. به همین منظور افراد و بنگاه‌های کوچک به فعالیت‌هایی رو می‌آورند که بتوانند بار مالیاتی را حداقل کند. یعنی آنها فعالیت‌هایی که مشمول نرخ پایین‌تری از مالیات می‌شوند را جانشین فعالیت‌هایی که نرخ بالای مالیاتی دارند، می‌کنند. به همین منظور افراد و بنگاه‌ها به فعالیت تولیدی کمتری رو آورده و متجر به نرخ‌های پایین‌تری از رشد اقتصادی می‌شوند. بر اساس الگوی رشد نئوکلاسیک‌ها (الگوی‌های رشد برون‌زا)، هرچند سیاست‌های دولت و من جمله مالیات‌ها می‌تواند بر نرخ رشد اقتصادی تأثیر داشته باشد، ولی این تأثیر کوتاه‌مدت است و در بلندمدت استمرار نخواهد داشت. در چارچوب الگویی که توسط نظریه‌پردازان رشد اقتصادی ارائه شده و به الگوهای رشد درون‌زا موسوم است، تغییرهای دائمی در متغیرهایی مانند مالیات‌ها که به صورت بالقوه تحت تأثیر سیاست‌های دولت قرار دارند، می‌تواند تغییرهای دائمی در نرخ رشد اقتصادی ایجاد نماید. گذشته از این موارد ادبیات گسترده‌ای وجود دارد که حاکی از تأثیر منفی بسیاری از برنامه‌های عمومی دولت بر پس‌انداز و انباشت سرمایه است که از سیستم مالیاتی سرچشمه می‌گیرد (فرامزری و همکاران، ۱۳۹۴: ۱۰۷-۱۰۶).

مبلغ مالیات باید برآورد شود. تشخیص واقعی بار یک مالیات معمولاً امر پیچیده‌ای است زیرا به دلیل انتقال مالیات‌ها (به‌ویژه در امور تجاری)، غالباً پرداخت‌کننده نهایی مالیات همان شخصی نیست که ابتدا آن را پرداخت کرده است.

علاقه به بهبود درآمد مالیاتی در سال‌های اخیر در بسیاری از کشورهای در حال توسعه افزایش یافته است (دراموند<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۲: ۲). این موضوع به دلیل افزایش نیازهای تأمین مالی برای ارائه خدمات، نگرانی در مورد پایداری بدهی‌ها و کاهش کمک‌های بین‌المللی در بسیاری از کشورها بوده است.

ادبیات مربوط به عملکرد درآمد مالیاتی در دو مکتب بزرگ فکری که عوامل تعیین‌کننده تلاش مالیاتی را توضیح می‌دهند، مورد بحث قرار گرفته است:

(۱) عوامل ساختاری که شامل ترکیب فعالیت‌های اقتصادی است؛

(۲) عوامل نهادی که شامل سیاست‌های دولت و محدودیت‌های اقتصادی سیاسی هستند (ماویژه و مانیونورا<sup>۲</sup>، ۲۰۱۶: ۵۴۵).

عوامل ساختاری مؤثر بر درآمد مالیاتی کشورها عبارتند از: سهم کشاورزی در تولید ناخالص داخلی، درآمد سرانه و درجه باز بودن تجارت (گوپتا، ۲۰۰۷: ۴)؛ میزان وابستگی به درآمدهای سریع مانند کمک‌های بین‌المللی (تورنتون<sup>۳</sup>، ۲۰۱۴: ۳۶۱) و منابع مالی طبیعی مانند گاز و نفت (توماس و تروینو<sup>۴</sup>، ۲۰۱۳: ۴؛ بورن هورست<sup>۵</sup> و همکاران، ۲۰۰۹: ۴۴۰) و سهم مالیات مستقیم و غیرمستقیم (گوپتا، ۲۰۰۷: ۶).

عوامل سازمانی که بر توانایی و کارایی جمع‌آوری مالیات تأثیر می‌گذارد شامل کیفیت دولت، سیاست‌ها و فساد است (برد و همکاران، ۲۰۰۸: ۵۸).

سهم کشاورزی در درآمد ملی اغلب به عنوان یکی از عوامل ساختاری استفاده می‌شود که می‌تواند تلاش مالیاتی را به ویژه در مطالعات بین‌المللی توضیح دهد. کشورهایی که به شدت به کشاورزی وابسته هستند معمولاً با بخش کشاورزی خود کمتر توسعه یافته هستند و جمع‌آوری مالیات در آنها به طور بالقوه دشوار است. بنابراین تعجب‌آور نیست در بسیاری از مطالعات متقابل بین کشوری، رابطه منفی بین سهم کشاورزی

1. Drummond et al. (2012)
2. Mawejje & Munyambonera (2016)
3. Thornton (2014)
4. Thomas & Treviño (2013)
5. Bornhorst et al. (2009)

6. Moore (2013)

طریق آموزش، تحصیلات، رفاه، احترام و ... به دلیل اینکه در بلندمدت درآمد افراد را افزایش می‌دهد در یک سیستم مالیات‌گیری بهینه، باعث افزایش درآمدهای مالیاتی می‌گردد. پسینو و فنوچیتو نشان دادند که تلاش مالیاتی توسط سطح توسعه (پروکسی با تولید ناخالص داخلی سرانه)، سطح باز بودن تجارت و هزینه عمومی آموزش تعیین می‌شود. علاوه بر این، نشان دادند که این اثرات مثبت می‌تواند توسط بی‌ثباتی اقتصاد کلان تضعیف شود (به عنوان مثال از طریق دوره‌های طولانی تورم بالا و تفاوت در توزیع درآمد) (پسینو و فنوچیتو، ۲۰۱۰: ۶۵).

## ۲-۱-۲- نهادهای درآمد مالیاتی

کیفیت نهادها و فساد اداری از مهمترین عوامل تعیین کننده بسیج درآمد مالیاتی هستند که در ادبیات مورد بررسی قرار گرفته است. مثلاً، برد و همکاران (۲۰۰۸) اثر شاخص‌های مختلف کیفیت نهادی که شامل فساد، شفافیت و پاسخگویی است را بر تلاش مالیاتی در مجموعه‌ای از کشورهای با درآمد بالا بررسی نمودند. آنها نشان می‌دهند که کیفیت نهادها که با فساد کم، شفافیت و پاسخگویی مشخص می‌شود، مهمترین عوامل تلاش مالیاتی هستند.

ضعف نهادی کشورهای در حال توسعه موجب شده است که دولت‌ها نتوانند از میزان بالقوه ظرفیت مالیاتی برای تأمین مالی خود استفاده کنند و با توجه به بروز مشکلات حاکمیتی، دولت‌ها زمانی می‌توانند مالیات‌ها را به اندازه دلخواه جمع‌آوری نمایند که محیط نهادی در راستای ایجاد انگیزه بیشتر پرداخت‌کنندگان مالیاتی شکل گرفته باشد (تانزی، ۱۹۸۸). طی چند دهه اخیر، بروز نارسایی‌ها در سه گروه مشکلات فرهنگی، مشکلات قوانین مالیاتی و مشکلات اجرایی در نظام مالیاتی کشورها، باعث شده تا به نهادهای دخیل در تسهیل وصول درآمدهای مالیاتی توجه ویژه‌ای شود (راداو، ۲۰۰۵: ۱۹۱).

در رویکرد جدید، نقش متغیرهای نهادی و ساختاری برجسته می‌شود، به طوری که از عوامل تأثیرگذار بر درآمدهای مالیاتی از جمله درآمد ملی سرانه، سهم بخش‌های مختلف در اقتصاد، تورم و دیگر عوامل به عنوان متغیرهای سنتی طرف عرضه درآمد مالیاتی و از شاخص‌های سیاسی و برخی متغیرهای نهادی به عنوان متغیر طرف تقاضا یاد می‌شود. برای مثال، برد و همکاران (۲۰۰۸) با این پیش فرض به تصریح متغیرهای طرف تقاضا می‌پردازند که مودیان مالیاتی در صورتی

از طرف دیگر، درآمد سرانه در مطالعات تجربی به عنوان شاخصی از میزان توسعه یافتگی به کار گرفته شده است که هم پیشرفت ساختاری را نشان دهد و هم مبتنی بر قانون واگنر است که تقاضا برای کالاها و خدمات دولتی را نسبت به سطح درآمد حساس می‌داند و در نتیجه ضرورت افزایش مالیات‌ها را توجیه می‌کند. هر چند در کشورهایی مانند ایران که بخش عمده مصارف بودجه عمومی وابسته به نفت است این انتظارات می‌تواند واقع بینانه نباشد.

مالیات و نظام مالیاتی نقش مؤثر و بی‌بدیلی در روند توسعه کشور دارد. مالیات به عنوان یکی از ابزارهای هدایت اقتصاد، از طریق تأثیر بر فعالیت بنگاه‌های اقتصادی می‌تواند در سیاست‌گذاری‌های توسعه نقش کلیدی ایفا کند. بر این اساس دولت با تدوین نظام مالیاتی مناسب می‌تواند بر چگونگی دستیابی به هدف‌های توسعه‌ای تأثیر بگذارد.

توسعه اقتصادی از عمده‌ترین اهداف اقتصادی کشورهای در حال توسعه است. سیاست‌های مالی نقش پویایی را در این کشورها دارد. در حقیقت، اعمال سیاست‌های مالی بخش جدایی‌ناپذیر روند توسعه اقتصادی در این کشورها است. در این راستا سیاست‌های مالی از طریق تأثیر بر تخصیص عوامل تولید، توزیع درآمد و ثروت، بهبود در بازدهی نیروی کار و نهایتاً تأمین مالی سیاست‌های توسعه اقتصادی به تحقق این هدف کمک می‌کند.

در اوایل دهه ۱۹۵۰ به خاطر اشکالات متعددی که بر فرضیه‌های همخوان با کوزنتس وجود داشت، شاخه جدیدی از اقتصاد کلان ظهور کرد که نگاهی کاملاً نو به مسئله مالیات‌ستانی داشت. این نگاه جدید به ارائه مدل‌های جدیدی منجر شد که نوعاً بر پایه تعادل سیاسی اقتصادی بنا شده است. این مدل‌ها ضمن اینکه منای خرد دارند، جامع و بسته هستند. در سال‌های اخیر این مدل‌ها به عنوان مدل‌های استاندارد بررسی اثرات توابع اجتماعی و انسانی بر سیستم مالیاتی پذیرفته شده است. سازوکار عمل اولین مدل که توسط پرسون و تابیلینی<sup>۱</sup> (۱۹۹۴) ارائه گردید به این صورت است که در یک نظام سیاسی مردم سالار، تصمیمات سیاسی اقتصادی، برآیند ترجیحاً آحاد جامعه است و چون هر چقدر مشارکت مردم در نظام سیاسی بیشتر باشد، در تأمین و تکمیل نظام اقتصادی (از جمله مشارکت در افزایش درآمدهای مالیاتی) فعال‌ترند، آنها نتیجه‌گیری می‌کنند که رشد و توسعه سرمایه‌های انسانی (از

2. Radaev (2005)

1. Persson & Tabellini (1994)

اطلاعات موجود که از نظر کارشناسان در مورد قوانین مالیاتی ملی بدست آمده است، از آنجا که اطلاعات مالیاتی محاسبه شده توسط کارشناسان مالیاتی به یک فرم استاندارد قابل اجرا هستند، به جای نرخ مالیات، می‌توان فرض کرد که تغییرات در مالیات در نتیجه تغییرات در نابرابری درآمد است به جای اینکه علت آن باشد. این موضوع به این دلیل است که داده‌های مالیاتی ساخته شده‌اند تا منعکس‌کننده قوانین مالیاتی مربوطه و از این رو نسبت به شرایط اقتصادی عمومی و هر کانال غیرمستقیمی که ممکن است بر تحقق سیاست مالیاتی مؤثر باشد، برون‌زا باشند.

علاوه بر این، در مورد داده‌های نابرابری درآمد، به طور عمده بر پیش پرداخت مالیات و انتقال ضریب جینی به جای پس از پرداخت مالیات و انتقال ضریب جینی تمرکز شده است. این تصمیم به نوعی مشکل علیت معکوس را کاهش می‌دهد. از آنجا که پس از پرداخت مالیات و انتقال ضریب جینی به طور "مکانیکی" و از لحاظ "اقتصادی" با سیستم مالی تغییر می‌کند، در حالی که قبل از مالیات و انتقال ضریب جینی، تنها از طریق پاسخ‌های درون‌زای عرضه نیروی کار یا اثر تعادل عمومی بر روی قیمت‌های عامل تغییر می‌کند (پوتربا، ۲۰۰۷: ۶۲۵). واضح است که اقتصادهایی با نابرابری درآمد بالاتر، اقتصادهایی هستند که دارای مالیات سنگین‌تر بر سرمایه در مقایسه با مالیات بر نیروی کار هستند.

#### ۲-۱-۴- توسعه انسانی و درآمدهای مالیاتی

بحث نظام مالیاتی و افزایش درآمدهای مالیاتی و ارتباط تنگاتنگ آن با توسعه انسانی کشورها، به‌عنوان مقوله مهمی مدنظر اقتصاددانان و سیاست‌گذاران کشورهاست. این در حالی است که نظام‌های مالیاتی دنیا، به عنوان نرم‌افزاری در دست دولت‌ها (به‌عنوان هدایت‌گر اقتصاد کشور و نشان‌دهنده توسعه‌یافتگی اقتصادی)، پیشرفت‌های خود را مدیون حرکت و مدیریت هوشمندانه فرهنگی در راستای ایجاد انگیزه برای مشارکت توده‌های مردم در تأمین درآمدهای دولت (از جمله مالیات‌ها) می‌دانند و این امر، تلاش‌هایی همه‌جانبه و حرکت‌هایی بنیادین برای توسعه انسانی در کشورها را در پی داشته است. از جمله مشکلات عمده سیستم مالیاتی، عدم تخصیص بهینه نیروی انسانی است که دو عامل ضعف مدیریت مالیاتی و کمبود نیروی انسانی متخصص در این امر مؤثرند. در مورد ضعف مدیریت مالیاتی می‌توان به عواملی چون پائین بودن سطح حقوق و نقص در روش‌های مدیریت مالیاتی اشاره

با تمایل مالیات را پرداخت می‌نمایند که دریابند خواسته‌های آنان به نحو مناسبی در نهادهای سیاسی منعکس می‌شود، دولت در ازای مالیات دریافتی از شهروندان در مقابل آنها پاسخگو است، منابع مالی بدست آمده از مالیات به بهترین نحو برای ارتقای رفاه جامعه به کار گرفته می‌شود و افراد جامعه از خدمات عمومی بهتری برخوردار می‌گردند.

در یک رویکرد نظری دیگر، گوپتا (۲۰۰۷) بیان می‌دارد که بروز هرگونه بی‌اعتمادی افراد به دولت و عدم ثبات سیاسی جامعه، موجبات کاهش بهره‌وری نظام مالیاتی و افزایش هزینه در وصول مالیات‌ها را فراهم آورده و وصول درآمد مالیاتی را با مشکل مواجه می‌سازد.

#### ۲-۱-۳- توزیع درآمد و درآمدهای مالیاتی

تعامل بین عوامل اقتصادی و سیاسی، نقشی را برای سیاست‌های عمومی در بازتوزیع از طریق مالیات و هزینه‌های دولت نشان می‌دهد. ادبیات اقتصاد سیاسی با تمرکز بر مالیات (به عنوان مثال، پرسون و تبلیینی، ۱۹۹۴) نشان می‌دهد که ساختار مالیاتی به عنوان نتیجه رأی‌گیری انتخابات با توجه به انگیزه‌های حزبی است که از رأی‌دهندگان می‌خواهند از آنها حمایت کنند، به تصویر کشیده شده است. در تمامی این مدل‌ها، بر درآمد سرمایه، بیشتر از درآمد نیروی کار تمرکز شده است و رأی‌دهندگان میانه از تغییر بخش بزرگی از بار مالیاتی به سرمایه، دستاوردهایی کسب می‌کنند. این نتیجه، درآمد پایین‌تر از میانه را نسبت به درآمد متوسط، قوی‌تر می‌کند (یعنی نابرابری درآمد بالاتر) (آدام<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۱۵: ۱۳۹).

رابطه بین نابرابری درآمد و توزیع مجدد توسط تعداد زیادی از محققان مورد بررسی قرار گرفته است. مسئله مهم مطرح شده توسط محققان متعدد (به عنوان مثال پیکتی و سائز<sup>۲</sup>، ۲۰۰۷: ۵؛ پوتربا<sup>۳</sup>، ۲۰۰۷: ۶۲۵)، علیت معکوس بالقوه بین مالیات و نابرابری درآمد است که ممکن است یک مشکل درون‌زایی در این رابطه ایجاد کند. با توجه به این منطق، درجه پایین‌تر از نابرابری درآمد ممکن است نتیجه همزمان یک ساختار مالیاتی مجدد توزیعی بیشتر (یعنی یک ساختار مالیاتی تحمیل‌کننده بار مالیاتی بزرگ‌تر سرمایه نسبت به نیروی کار) به جای تنها علت آن باشد (همان، ۱۴۰).

با استفاده از داده‌ها و تکنیک‌های مناسب، دقیق‌ترین

1. Adam et al. (2015)
2. Piketty & Saez (2007)
3. Poterba (2007)

سنوگا و ماتویو<sup>۶</sup> از رویکردهای محاسبات تعادل عمومی (CGE) برای نشان دادن این موضوع که هزینه‌های کارآمد در ارتقاء رشد و پیشرفت و کاهش فقر مهم هستند، استفاده نمودند (سنوگا و ماتوو، ۲۰۱۰: ۵۳۹).

غورا<sup>۷</sup> داده‌های ۳۹ کشور آفریقایی طی سال‌های ۱۹۸۵ تا ۱۹۹۶ را مورد تجزیه و تحلیل قرار داد و نشان داد که تغییرات درآمد مالیاتی - نسبت به تولید ناخالص داخلی - در این گروه تحت تأثیر افزایش سرمایه انسانی - یک پروکسی برای ارائه خدمات عمومی توسط دولت است - قرار گرفته است. این یافته‌ها با یافته‌های پسینو و فنوچیتو (۲۰۱۰) سازگار است که نشان دادند هزینه آموزش، تلاش مالیاتی را بهبود می‌بخشد (غورا، ۱۹۹۸: ۱).

#### ۲-۱-۵- منابع طبیعی و درآمدهای مالیاتی

بورن هورست و همکاران اثر منابع طبیعی در تلاش درآمد مالیاتی داخلی با استفاده از مجموعه داده‌های پانل در ۳۰ کشور تولیدکننده نفت و گاز را در نظر گرفته و نشان دادند که انحراف درآمد دولت از فعالیت‌های مرتبط با منابع طبیعی و درآمد حاصل از منابع دیگر تا ۲۰ درصد است (بورن هورست و همکاران، ۲۰۰۹: ۴۴۴).

تأثیر منابع مالی طبیعی در زمینه مالیات ریشه در ادبیات نفرین منابع دارد. به عنوان مثال، کیزا<sup>۸</sup> و همکاران (۲۰۱۱: ۵) استدلال می‌کنند که وقتی دولت‌ها بخش بزرگی از درآمد خود را از منابع بادآورده بدست می‌آورند، آنها ممکن است تلاش کمتری برای جمع‌آوری مالیات‌های داخلی داشته باشند و به این ترتیب موجب فرسایش وظایف و تعهدات شهروندان به دولت شوند. یک توضیح دیگر این است که فراوانی منابع طبیعی، با تأثیر بر رشد اقتصادی در کشورهای دارای کیفیت نهادهای ضعیف (مهلام<sup>۹</sup> و همکاران، ۲۰۰۶: ۴) منجر به آسیب زدن جمع‌آوری درآمد مالیاتی می‌شود (توماس و تروینو، ۲۰۱۳: ۷؛ بوتل‌هول<sup>۱۰</sup> و همکاران، ۲۰۱۲: ۱۴۱).

#### ۲-۱-۶- سایر عوامل مؤثر بر درآمدهای مالیاتی

مالیات بر درآمد افراد و شرکت‌ها به طور مستقیم و بر زنجیره تأمین و ارزش زنجیره‌ای به طور غیرمستقیم اعمال شده است.

کرد اما فقدان نیروی انسانی متخصص در این میان محسوس‌تر بوده و به عنوان مهمترین عامل در پایین بودن کارایی سیستم مالیاتی به‌شمار می‌رود که باعث گردیده از نیروهای غیرمتخصص استفاده شود که خود این امر موجب ناکارآمدی سیستم مالیاتی شده است. به کارگیری برنامه‌های آموزش و بهسازی کارکنان در سازمان‌های دولتی و تبدیل این سازمان‌ها به سازمان‌های یادگیرنده، می‌تواند به عنوان اولین قدم دولت‌ها برای نیک‌داشت سرمایه انسانی خود و ارائه خدمات به شهروندان، پاسخگویی و جلب رضایت آنان و در نتیجه مشارکت بیشتر مردم در پرداخت مالیات‌ها تلقی شود. وقتی که مالیات‌دهندگان منافع مالیات‌های پرداختی خود را در منظر خدمات عمومی که دولت فراهم نموده است ببینند، انتظار می‌رود تمایل آنها به پرداخت مالیات افزایش یابد (گورا و روتکوسکی<sup>۱</sup>، ۲۰۰۰: ۱۰). این در حالی است که کاپلو<sup>۲</sup> (۱۹۹۴: ۱۴۷۷) بر این نظر است که سرمایه انسانی بخش زیادی از موجودی سرمایه را تشکیل می‌دهد. او بر اساس نظریه مالیات بر درآمد مطلوب سیمون<sup>۳</sup> (۱۹۹۸: ۲۲۳) به این نتیجه می‌رسد که سرمایه‌گذاری در سرمایه انسانی، موجب افزایش درآمدهای مالیاتی می‌گردد. او در بحث سرمایه انسانی اشاره می‌کند که متغیرهای مهمی مانند آموزش، تعداد آموزشگاه‌های تخصصی و غیرتخصصی آموزشی، نرخ سواد، تعداد کارمندان با تحصیلات بالا در سیستم‌های اداری و مالیاتی و ... بر سطح درآمدهای مالیاتی مؤثرند.

در کشورهای کمتر توسعه یافته نقش سرمایه‌های انسانی در توسعه نظام مالیاتی کمتر مورد توجه قرار می‌گیرد ولی برد و زولت<sup>۴</sup> (۲۰۰۵: ۹۲۸) با بررسی ۹ کشور در حال توسعه به این نتیجه رسیدند که در صورتی که این کشورها بر روی آموزش و توسعه منابع انسانی در داخل و خارج سیستم مالیاتی کار نمایند، در بلندمدت منجر به افزایش مالیات‌ها خواهد شد.

ادبیات بررسی کننده نقش سیاست مالی، مانند هزینه‌های عمومی هدفمند در افزایش بسیج درآمد مالیاتی محدود است.

اسچایر<sup>۵</sup> بینش‌های اولیه را در مورد میزان هزینه‌های عمومی فراهم کننده زیرساخت‌های فیزیکی که می‌تواند بهره‌وری و سودآوری بخش خصوصی را تحریک کند، ارائه می‌دهد (اسچایر، ۱۹۹۸: ۶۵۲).

6. Sennoga & Matovu (2010)  
7. Ghura (1998)  
8. Kiiza et al. (2011)  
9. Mehlum et al. (2006)  
10. Botlhole et al. (2012)

1. Góra & Rutkowski (2000)  
2. Kaplow (1994)  
3. Simon (1998)  
4. Bird & Zolt (2005)  
5. Aschauer (1998)



بدهی مالیاتی آتی خود را بر اساس قرض گرفتن‌های دولت فعلی پیش‌بینی و بودجه ریزی می‌کند. بنابراین، در غیاب توهم مالی، افزایش در مخارج دولت منجر به افزایش در مالیات‌ها می‌گردد. پیکاک و وایزمن<sup>۶</sup> (۱۹۷۹) بحران‌های طبیعی، اقتصادی و سیاسی را به عنوان توجهی برای افزایش مخارج دولتی می‌دانند که متعاقباً بوسیله افزایش مالیات‌ها تصویب می‌شود. بر اساس این فرضیه، کاهش در مخارج دولت مطلوب‌ترین راه حل برای کاهش کسری بودجه به‌ویژه در غیاب انواع بحران‌ها است. فرضیه سوم بر جداسازی ساختاری توابع تخصیصی از مالیات‌بندی دولت تأکید می‌نماید و تعیین درآمدها و مخارج به‌صورت مستقل را مبنا قرار می‌دهد. با توجه به چارچوب اقتصادی آمریکا، این فرضیه به غیاب یک هماهنگی مابین تصمیمات درآمدی و هزینه‌ای دولت به خاطر عدم وجود یک توافق مابین بدنه اجرایی و قانون‌گذاری دولت که در فرایند بودجه‌ریزی مشارکت دارند، تأکید می‌کند (نیکی اسکویی و همکاران، ۱۳۸۸: ۵۳-۵۲).

همچنین تأثیر بازبودن تجارت به ویژه آزادسازی تجاری، توجه زیادی را در ادبیات با نتایج متضاد به خود جلب نموده است. در حالی که به طور کلی نشان داده شده است که باز بودن تجارت به طور مثبت با جمع‌آوری درآمد احتمالاً به دلیل سهولت در جمع‌آوری درآمد مالیاتی ارتباط دارد (گوپتا، ۲۰۰۷: ۶)، اثر دقیق آزادسازی تجاری روشن نیست. باونسگارد و کین (۲۰۱۰) نشان دادند که کشورهای در حال توسعه در مقابله با کاهش درآمد مالیات تجاری با آزادسازی تجارت به دلیل افزایش درآمد حاصل از منابع دیگر موفق نبوده‌اند (باونسگارد و کین، ۲۰۱۰: ۵۶۷).

اگر آزادسازی تجاری در بلندمدت در رسیدن به اهداف خود موفق باشد به نحوی که کارایی و رشد اقتصادی را افزایش دهد، منجر به افزایش درآمدها خواهد شد و به همین دلیل در بلندمدت درآمدهای مالیاتی ناشی از مالیات بر درآمد افزایش خواهند یافت. اما در بررسی اثرات کوتاه‌مدت، از یک سو درآمدهای واحدهای تولیدی که به تولید کالاهای جایگزین واردات مشغول هستند، به دلیل کاهش در تقاضا برای تولیدات این واحدها در اثر کاهش نرخ تعرفه‌ها و ارزان شدن نسبی کالاهای وارداتی کاهش می‌یابد. از سوی دیگر درآمد واردکنندگان به علت افزایش حجم واردات افزایش می‌یابد. همچنین باید به اثرات کاهش تعرفه‌ها نیز توجه نمود. به طور

این مالیات‌ها بر اساس واحد پولی غالب کشور است. ارزش واحد پولی بر اساس عرضه و تقاضای چنین پولی نوسان دارد یا ارزش مبادله به دلیل افزایش تقاضای کالاها و خدمات کاهش می‌یابد (برد، ۱۹۷۶: ۲۴۹). این موضوع نشان دهنده رابطه بین تورم و مالیات جمع‌آوری شده در یک زمان معین است.

در ادبیات اقتصادی و در زمینه نقش و اثر تورم بر درآمدهای مالیاتی، تانزی (۱۹۷۷)، اثر تورم بر کاهش ارزش حقیقی درآمدهای مالیاتی را مطرح کرد. تأثیر تورم بر درآمدهای حقیقی مالیاتی و به تبع آن کسری بودجه به اثر تانزی مشهور است (تانزی، ۱۹۷۷: ۱۷۵). وی معتقد است افزایش تورم ممکن است درآمدهای حقیقی مالیاتی را به دلیل تأخیر در پرداخت مالیات‌ها که پدیده‌ای بسیار مرسوم در کشورهای در حال توسعه است، کاهش دهد. بر اساس مطالعات تانزی، زمانی که در کشوری درآمدهای مالیاتی با وقفه‌های طولانی جمع‌آوری می‌شود و کسری قیمتی درآمدهای مالیاتی کمتر از یک است، تورم موجب کاهش درآمدهای حقیقی مالیاتی می‌شود (ثانی، ۱۳۹۲: ۷۷). هر چقدر تأخیر در پرداخت مالیات بیشتر باشد و سیستم مالیاتی منعطف نباشد، تأثیر تورم بر درآمدهای حقیقی مالیاتی و به تبع آن گسترش کسری بودجه مؤثرتر خواهد بود.

در ارتباط با وضع مالی دولت چند فرضیه جایگزین وجود دارد که رابطه علی و معلولی ما بین درآمدها و مخارج دولت را مشخص می‌کند. فرضیه اول مالیات - مخارج<sup>۱</sup> است که بوسیله فریدمن<sup>۲</sup> (۱۹۷۸) مورد حمایت قرار گرفت. مبنا بر این است که رابطه علی از طرف درآمدهای دولت به سمت مخارج آن است. بر طبق این تئوری، هزینه‌ها نسبت به سطح درآمدی که به‌وسیله دولت می‌تواند تأمین گردد، انطباق می‌یابد و افزایش یا کاهش نشان می‌دهند. همچنین در راستای کسری بودجه نباید به افزایش مالیات‌ها به عنوان ابزار کارساز اعتماد کرد. به‌خاطر اینکه درآمدهای بالا مخارج بالاتر به دنبال دارد. فرضیه دوم، فرضیه مخارج - مالیات<sup>۳</sup> است که فرض می‌کند رابطه علیت از طرف مخارج به سمت مالیات‌هاست و بر اساس واکنش درآمدها نسبت به مخارج سال قبل بنا شده است. همانند تئوری برابری ریکاردویی<sup>۴</sup>، بارو<sup>۵</sup> (۱۹۷۴) ادعان می‌کند که دولت

1. Tax-and-Spend Hypothesis
2. Friedman (1978)
3. Spend-and-Tax
4. Ricardian Equivalence
5. Barro (1974)

6. Peacock & Wiseman (1979)

آزادی مالی و تجاری، نسبت کمک‌های خارجی به تولید ناخالص داخلی، نسبت کل بدهی به تولید ناخالص داخلی، شاخص اقتصاد غیررسمی و برخی از عوامل بنیادی از قبیل میزان ثبات سیاسی و رشوه خواری به‌عنوان عوامل تعیین کننده عملکرد مالیاتی، را برشمرده‌اند. یافته‌های تجربی به علت حساسیت مجموعه‌ای از کشورها و دوره نمونه با یکدیگر متفاوت‌اند.

تیرا به بررسی نظام مالیاتی و ساختار مالیاتی کشور اوگاندا به منظور بررسی عوامل مؤثر بر درآمدهای مالیاتی در این کشور پرداخته است. وی با استفاده از داده‌های سری زمانی در بازه زمانی ۱۹۷۰ تا ۲۰۰۰ الگوی خود را تخمین زده است. نتایج تحقیق وی نشان داد که نسبت بخش کشاورزی به GDP، تراکم جمعیت و فرار مالیاتی، مالیات را تحت تأثیر قرار می‌دهد و تولید ناخالص داخلی سرانه اثر منفی داشته است. همچنین فرار مالیاتی و باز بودن تجاری (اندازه‌گیری شده با سهم واردات) اثر منفی قابل توجهی را نشان داده است (تیرا، ۲۰۰۳: ۱).

باهل<sup>۳</sup> (۲۰۰۴: ۳۳۷) با استفاده از داده‌های کشورهای OECD و کشورهای کمتر توسعه یافته، عوامل مؤثر بر درآمد مالیاتی را بررسی کرده است. وی از GDP بدون بخش کشاورزی، باز بودن اقتصاد و نرخ رشد جمعیت استفاده کرده است که همگی نتیجه‌ای مثبت و معنی‌دار داشتند. ارتباط ساده بین تلاش مالیاتی و اندازه اقتصاد سایه‌ای، نتیجه‌ای منفی و معنی‌دار را در پی داشته است (گرایی‌نژاد و چپرادر، ۱۳۹۱: ۷۵). گوپتا به بررسی عوامل تعیین کننده درآمد مالیاتی در کشورهای در حال توسعه با گروه‌های درآمدی مختلف (۵۰ کشور با درآمد پایین، ۳۶ کشور با درآمد متوسط و ۳۴ کشور با درآمد بالا) طی دوره زمانی ۲۰۰۴-۱۹۹۸ پرداخته است. نتایج نشان داد که درآمد سرانه تأثیر مثبتی بر درآمد مالیاتی کشورهای با درآمد بالا دارد، اما این اثر در کشورهای با درآمد پایین و متوسط ضعیف‌تر است و متغیر درجه باز بودن تجاری، اثر مثبتی بر درآمد مالیاتی کشورهای با درآمد پایین و متوسط دارد (گوپتا، ۲۰۰۷: ۱).

اعجاز و احمد<sup>۴</sup> اثر متغیرهای نهادی و ساختاری (فساد و حکمرانی) بر روی درآمدهای مالیاتی ۲۵ کشور در حال توسعه را طی دوره زمانی ۲۰۰۵-۱۹۹۰ مورد مطالعه قرار دادند. نتایج بررسی بیانگر وجود اثر مثبت و معنی‌دار متغیرهای حکمرانی

معمول واردکنندگان در مقایسه با تولیدکنندگان داخلی امکان فرار مالیاتی کمتری دارند. در نتیجه کسب درآمد بالاتر توسط واردکنندگان موجب کاهش فرار مالیاتی و از این روی افزایش درآمد مالیاتی ناشی از مالیات بر درآمد خواهد شد (آگیبگه<sup>۱</sup> و همکاران، ۲۰۰۶: ۲۶۵-۲۶۴).

کینگ<sup>۲</sup> و همکاران در رابطه با تأثیر تغییرات ساختارهای جمعیتی بر درآمدهای مالیاتی دولت معتقدند که این اثرات از دو کانال عبور می‌کنند. اول از ناحیه طرف عرضه اقتصاد و دوم از ناحیه تصمیمات مصرف و پس‌انداز خانوارها. بر این اساس تغییر ساختار سنی جمعیت، طرف عرضه اقتصاد را از دو روش تحت تأثیر قرار می‌دهد؛ اول اینکه کاهش نرخ زادوولد، ورود نیروهای جوان به بازار کار را کاهش می‌دهد و دوم اینکه طبقات بالای سنی، نرخ مشارکت کمتری در بازار کار خواهند داشت و از این طریق نرخ مشارکت کل اقتصاد کاهش پیدا خواهد کرد. سازوکار دیگری که در چارچوب آن تغییرات جمعیتی باعث تغییر درآمدهای مالیاتی دولت خواهد شد، درآمد طول عمر و الگوهای مصرف مرتبط با آن است. به گونه‌ای که با مسن‌تر شدن نسل‌های جوان، درآمدهای مالیاتی حاصل از هر کدام از طبقات سنی به طور متفاوتی تحت تأثیر قرار می‌گیرند (کینگ و همکاران، ۲۰۰۰: ۶).

## ۲-۲- پیشینه تجربی

تحقیقات تجربی متعددی جهت بررسی عوامل تعیین کننده درآمدهای مالیاتی انجام شده‌اند. در اکثر این تحقیقات، مبحثی بررسی شده که عمدتاً به داده‌های مقطعی و (اخیراً) ترکیبی وابسته بوده‌اند در حالی که تحقیقات در سطح کشوری، ترجیحاً مشاهده نشده است. همان‌گونه که ثابت شده در دوره زمانی تحلیل مقطعی، تغییرات احتمالی نادیده گرفته شده است و مجموعه داده‌های ترکیبی، اطلاعات زمانی و سطح مقطعی را دربرمی‌گیرند. در هر صورت، در مجموعه داده‌های ترکیبی، امکان تمایز وضعیت کشور دارای متغیرهای مستقل وجود ندارد، در حالی که یک کشور ممکن است در میان گروهی از کشورهای دیگر دارای ویژگی مشخصی باشد. از این‌رو، تحلیل سری زمانی در سطح کشوری دارای مزایای بیشتری است.

در این مطالعات، چندین متغیر به‌عنوان عوامل تعیین کننده درآمد مالیاتی در نظر گرفته شده‌اند. محققان، تعدادی از متغیرها از قبیل سرانه تولید ناخالص داخلی، ساختار اقتصادی، میزان

3. Bahl (2004)  
4. Ajaz & Ahmad (2010)

1. Agbeyegbe et al. (2006)  
2. King et al. (2000)

رشد اقتصادی در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه می‌شود (آدام و همکاران، ۲۰۱۵: ۱۳۸).

ماویژه و مانیامبونرا به اثرات مالیاتی رشد بخش‌ها و هزینه‌های عمومی در اوگاندا با استفاده از روش خودرگرسیون با وقفه‌های گستره (ARDL) پرداخته‌اند، نتایج این پژوهش نشان داد که تسلط بخش‌های کشاورزی و غیررسمی، بزرگ‌ترین مانع عملکرد مالیات بر درآمد است. علاوه بر آن، هزینه‌های توسعه، باز بودن تجارت، و رشد بخش صنعت با عملکرد درآمد مالیاتی به طور مثبت ارتباط دارد (ماویژه و مانیامبونرا، ۲۰۱۶: ۵۳۸).

در مطالعات داخلی نیز، کریمی‌پتانلار و همکاران به بررسی ۲۶ کشور کمتر توسعه یافته جهت بررسی تأثیر فساد بر نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی طی سال‌های ۲۰۰۲ تا ۲۰۰۶ پرداختند. شاخص فهم فساد، سرانه تولید ناخالص داخلی، شاخص قیمت مصرف کننده، سهم بخش کشاورزی در تولید ناخالص داخلی، سهم صنعت در تولید ناخالص داخلی، خدمات در تولید ناخالص داخلی و تجارت آزاد به عنوان متغیرهای توضیحی استفاده شده و نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی به عنوان متغیر وابسته به کار گرفته شده است. نتایج این بررسی نشان داد که تأثیر تولید ناخالص داخلی بر وصول مالیات مثبت و قابل ملاحظه است. سهم کشاورزی تأثیر منفی و قابل ملاحظه‌ای بر وصول مالیات دارد. در حالی که آزادی تجاری تأثیر قابل ملاحظه‌ای بر وصول درآمد ندارد. فساد تأثیر بدبینانه و قابل ملاحظه‌ای بر نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی، رشد اقتصادی و درآمد داخلی اقتصادهای توسعه یافته دارد (کریمی‌پتانلار و همکاران، ۱۳۹۱: ۱۵۱).

گرایی نژاد و چیردار با استفاده از داده‌های سری زمانی در ایران طی دوره ۱۳۸۷-۱۳۵۷ اصلی‌ترین عوامل مؤثر بر نسبت مالیات‌ها به تولید ناخالص داخلی، به عنوان شاخص مقبول در مطالعات جهانی را بررسی کرده‌اند. اندازه بخش کشاورزی به عنوان مهمترین بخش استفاده کننده از معافیت‌های مالیاتی به همراه عوامل مؤثر دیگر همچون میزان وابستگی بودجه به درآمدهای نفتی، عوامل فرهنگی، عوامل انگیزشی سازمانی برای سازمان وصول کننده مالیات، حجم اقتصاد زیرزمینی و وضعیت توزیع درآمدها در این مطالعه مورد توجه قرار گرفته‌اند. کاربرد شیوه‌های تحلیلی - توصیفی و اقتصادسنجی با روش حداقل مربعات معمولی<sup>۵</sup> نشان داد که گسترش درآمدهای نفتی

خوب، درآمد سرانه، اندازه بخش صنعت و باز بودن تجارت و اثر منفی فساد، تورم و اندازه بخش کشاورزی بر درآمدهای مالیاتی است (اعجاز و احمد، ۲۰۱۰: ۴۰۵).

تورگلر<sup>۱</sup> به بررسی عوامل تعیین کننده تلاش مالیاتی برای ۲۶ اقتصاد اروپایی طی دوره زمانی ۲۰۰۱ تا ۲۰۱۰ پرداخت. متغیرهای تلاش مالیاتی شامل نرخ رشد تولید ناخالص داخلی، FDI، تجارت آزاد، بیکاری، بدهی دولت و عدم تمرکز مالی هر دو برطرف درآمد و هزینه و شاخص‌های مختلف جمعیت و تورم استفاده شده است. نتیجه این مطالعه نشان داد که عدم تمرکز درآمد کوتاه‌مدت بر درآمد مالیاتی داخلی به طور مثبت مؤثر بوده، در حالی که بیکاری، بحران‌های مالی و عدم تمرکز هزینه به طور منفی بر وصول مالیات مؤثر بوده است. نتایج بلندمدت این بررسی همچنین نشان داد که جمعیت نسبت به نیروی کار ارتباط معکوس با درآمد مالیاتی دارد در حالی که عدم تمرکز هزینه و وصول مالیات با یک وقفه سبب افزایش درآمد مالیاتی کنونی در بلندمدت می‌شود (تورگلر و همکاران، ۲۰۱۲: ۱۱).

امیر<sup>۲</sup> و همکاران اثرات اصلاحات مالیاتی اخیر را در اندونزی بر متغیرهای کلیدی اقتصاد کلان و نیز اثرات آن بر توزیع دارایی و درآمد را بررسی نموده‌اند. آنها دریافته‌اند که کاهش‌هایی در مالیات بر درآمد فردی و مالیات بر درآمد شرکتی، رشد اقتصادی را تحت فرض بودجه متوازن تحت تأثیر قرار می‌دهد (امیر و همکاران، ۲۰۱۳: ۴۹۲).

موتاسکو<sup>۳</sup> به بررسی اثر شرایط کشور بر درآمدهای مالیاتی ۱۲۳ کشور طی دوره زمانی ۲۰۱۰-۱۹۹۶ پرداخته و نتایج بیانگر تأثیر مثبت درآمد سرانه، اندازه بخش صنعت، تعادل تجاری، هزینه‌های مصرفی دولت و اثربخشی دولت بر درآمد مالیاتی است (موتاسکو، ۲۰۱۴: ۳۱۵).

آدام<sup>۴</sup> و همکاران در مطالعه خود اثر نابرابری درآمدی بر ساختار مالیاتی و نقش نابرابری درآمدی در رابطه بین ساختار مالیاتی و رشد اقتصادی را در کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه بررسی کرده‌اند. نتایج این مطالعه نشان داد که اثر منفی مالیات بر رشد اقتصادی در مالیات بر سرمایه بیشتر از سایر مالیات‌هاست. علاوه بر این، نتایج این مطالعه نشان داد که نابرابری درآمدی باعث کاهش اثر منفی بین ساختار مالیاتی و

1. Torgler et al. (2012)
2. Amir et al. (2013)
3. Mutascu (2014)
4. Adam et al. (2015)

### ۳- نظام مالیاتی و شاخص‌های توسعه اقتصادی

#### ایران

#### ۳-۱- نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی

بر اساس نمودار (۱)، درآمدهای مالیاتی دولت طی دوره ۹۳-۱۳۵۹ روندی افزایشی را تجربه نمود و از ۳۴۰/۴ میلیارد ریال در ابتدای دوره به ۷۰۹۶۵۱/۹ میلیارد ریال در انتهای دوره بالغ گردید. متوسط رشد سالانه درآمدهای مالیاتی دولت در این دوره ۲۵/۸ درصد است. نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی از ۵/۱۵ درصد در سال ۱۳۵۹ به ۶/۵۶ درصد در سال ۱۳۹۳ افزایش یافته است.

**جدول ۱.** نسبت مالیات به تولید ناخالص ملی در کشورهای منتخب

جهان طی دوره ۲۰۱۴-۲۰۱۰

نام کشور یا منطقه	نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی	نسبت مخارج دولت به تولید ناخالص داخلی	نسبت مالیات‌ها به مخارج دولت
سنگاپور	۱۵	۱۵	۱۰۰
قطر	۱۷	۱۹	۹۱
استرالیا	۲۱	۲۶	۸۱
کره جنوبی	۱۵	۱۹	۷۴
ایران	۷/۵	۲۲/۵	۳۳
نروژ	۲۷	۳۴	۸۰
کانادا	۱۲	۱۷	۶۷
مراکش	۲۵	۳۵	۷۱
مالزی	۱۵	۲۱	۷۳
بلژیک	۲۴	۴۳	۵۴
اردن	۱۶	۲۸	۵۶
کویت	۱	۳۲	۲/۳
افغانستان	۸/۴	۴۸	۱۷
هند	۱۰	۱۶	۶۳
عمان	۳	۳۰	۱۰
پاکستان	۱۰	۱۹	۵۴
روسیه	۱۵	۲۷	۵۷
مصر	۱۴	۳۰	۴۸
ترکیه	۲۰	۳۵	۶۰
آمریکا	۱۰	۲۴	۴۳
جهان	۱۴	۲۸	۵۱

مأخذ: بانک جهانی - میانگین سال‌های ۲۰۱۴-۲۰۱۰

بر اساس جدول (۱)، میانگین نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در ایران حدود ۷/۵ درصد در سال‌های ۲۰۱۴-۲۰۱۰ بوده است. همچنین بر اساس جدول یک، نسبت مخارج دولت به تولید ملی حدود ۲۲/۵ درصد است و بنابراین رقم

و سهم بخش کشاورزی با میزان وصول مالیات‌ها به تولید ناخالص داخلی، رابطه معکوس و عوامل انگیزشی سازمانی رابطه مستقیم دارند (گرایی نژاد و چپرادر، ۱۳۹۱: ۶۹).

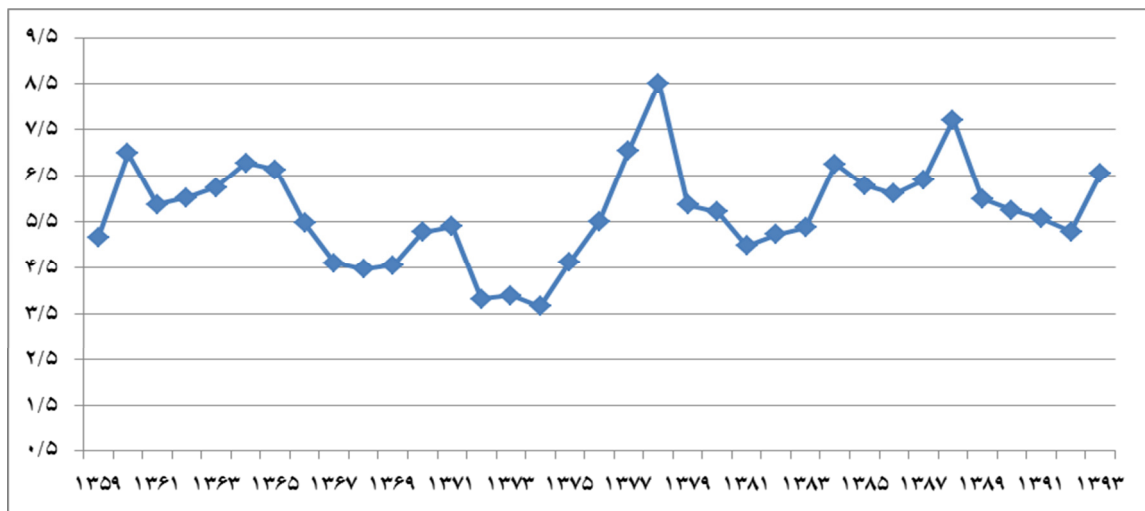
رضایی از طریق رهیافت هم‌انباشتگی، به بررسی عوامل اثرگذار (درآمد نفتی، تولید ناخالص داخلی، نرخ ارز) بر سطح وصول درآمد مالیاتی طی دوره ۱۳۷۱-۱۳۹۱ پرداخته است. نتایج به دست آمده از عوامل اثرگذار (درآمد نفتی، تولید ناخالص داخلی، نرخ ارز) بر وصول درآمد مالیاتی نشان داد که بیشترین تأثیر بر وصول درآمدهای مالیاتی توسط میزان تولید ناخالص داخلی شکل می‌گیرد. همچنین نرخ ارز و درآمدهای نفتی در رتبه‌های بعدی قرار گرفتند. یافته‌های تحقیق نشان داد، میزان بالای تولید ناخالص داخلی و نوسانات نرخ ارز از جمله عوامل مؤثر قانونی بر میزان وصول درآمد مالیاتی می‌باشند (رضایی، ۱۳۹۳: ۱).

صامتی و همکاران در مطالعه خود، اصلاحات مالیاتی از منظر اثرات اقتصاد کلان و رفاهی را مورد بررسی قرار دادند. مدل مورد استفاده این مطالعه، مدل تعادل عمومی محاسبه پذیر پویا و از نوع مدل‌های نسل‌های تداخلی (OLG-CGE) و با توجه به ساختار اقتصاد ایران طراحی شده است. نتایج شبیه‌سازی مدل پویای پژوهش با توجه به سناریوهای تعریف شده نشان داد که در مجموع مالیات بر دستمزد و مالیات بر درآمد سرمایه بر متغیرهای رشد اقتصادی و سرمایه‌گذاری اثر منفی داشته است. اثر مالیات بر دستمزد بر متغیرهای یاد شده بیش از مالیات بر درآمد سرمایه است. جهت ارزیابی اثرات رفاهی ناشی از اصلاحات مالیاتی از شاخص تغییرات جبرانی CV هیکسی استفاده شده است. تحلیل رفاهی اثرات اصلاحات مالیاتی حاکی از اثر مثبت مالیات بر دستمزد و مالیات بر درآمد سرمایه بر رفاه خانوارها است (صامتی و همکاران، ۱۳۹۴: ۱۲۹).

همان‌طور که بحث شد، بیشتر مطالعات ارتباط بین درآمد مالیاتی و رشد اقتصادی، شناوری مالیات و کشش مالیاتی را نشان می‌دهد. ادبیات اقتصادی بر ارتباط تجربی متغیرهای اقتصادی - اجتماعی با درآمدهای مالیاتی به‌خصوص در اقتصادهای کمتر توسعه یافته خیلی نادر است. در مورد ایران ادبیات تجربی بر تعیین‌کننده‌های اقتصادی - اجتماعی درآمد مالیاتی تقریباً وجود ندارد. این مطالعه قصد دارد تا شکاف در ادبیات تجربی بر تجزیه و تحلیل بلندمدت شاخص‌های اقتصادی - اجتماعی و درآمد مالیاتی در مورد ایران را پر کند.

باقی از طریق فروش نفت و استقراض از بانک مرکزی یا استقراض از خارج یا فروش اوراق مشارکت تأمین می‌شود. میانگین نسبت مذکور برای کشورهای عضو OECD طی سال‌های ۲۰۱۵-۲۰۰۷ برابر با ۷/۳۳ درصد تولید ناخالص داخلی بوده است. نگاهی به ارقام مشابه کشورهای OECD نشان می‌دهد هیچ یک از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه عضو این سازمان حتی در ۵۰ سال گذشته نیز نسبتی مشابه این مقدار نداشته‌اند. نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در کشور ترکیه در سال ۲۰۱۵، حدود ۳۰ درصد بوده است. کمترین میزان این نسبت در ترکیه در ۵۰ سال گذشته مربوط به سال ۱۹۷۰ و برابر با حدود ۹ درصد بوده است. اطلاعات کشور شیلی که از سال ۱۹۹۰ موجود است نشان می‌دهد که این نسبت در شیلی در سال ۱۹۹۰ در کمترین میزان خود برابر با ۹/۱۶ درصد بوده است. نسبت مالیات به GDP کشور شیلی در سال ۲۰۱۵ برابر با ۲۰/۷ درصد می‌باشد. در کشور مکزیک نیز نسبت فوق الذکر در سال ۲۰۱۵ برابر با ۴/۱۷ درصد است. نگاهی به آمارهای مکزیک از سال ۱۹۸۰ نشان می‌دهد که این کشور در سال ۱۹۹۵ دارای کمترین نسبت مالیات به GDP بوده است.

درصد هزینه‌های دولت بزرگ‌تر از نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی است که این نشانه خوبی برای توسعه محسوب نمی‌شود. جدول (۱) نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی را برای کشورهای منتخب نشان می‌دهد که در همه کشورها به جز عمان و کویت، تلاش مالیاتی ایران از بقیه کشورها پایین‌تر است. با توجه به جمعیت پایین کشورهای عمان و کویت نمی‌توان ساختار اقتصادی آنها را با ایران مقایسه کرد ولی اغلب کشورهای قاره‌های مختلف جهان، نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی بالاتری داشته و سعی می‌کنند تمام یا بخش اعظم هزینه‌ها را از طریق مالیات تأمین کنند. متوسط نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در میانگین جهانی معادل ۱۴ درصد (دو برابر ایران) و اروپا و آسیا معادل ۱۹ درصد (۲/۷) برابر ایران) است. در میان ۱۴۰ کشور منتخب دنیا (که اطلاعات آنها در سایت بانک جهانی قابل دسترس است) ایران دارای رتبه ۱۳۵ از نظر نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی است. بنابراین مشخص است که فشار مالیاتی در ایران نسبت به میانگین جهانی و بعضی از قاره‌ها یک‌دوم تا یک‌سوم است و از این منظر ایران جایگاه مناسبی نداشته است. در ایران حدود ۳۳ درصد از هزینه‌های دولت از طریق مالیات تأمین شده و



نمودار ۱. نسبت درآمدهای مالیاتی به GDP ایران (درصد)  
 مأخذ: بانک مرکزی (۹۳-۱۳۵۹) و محاسبات محقق

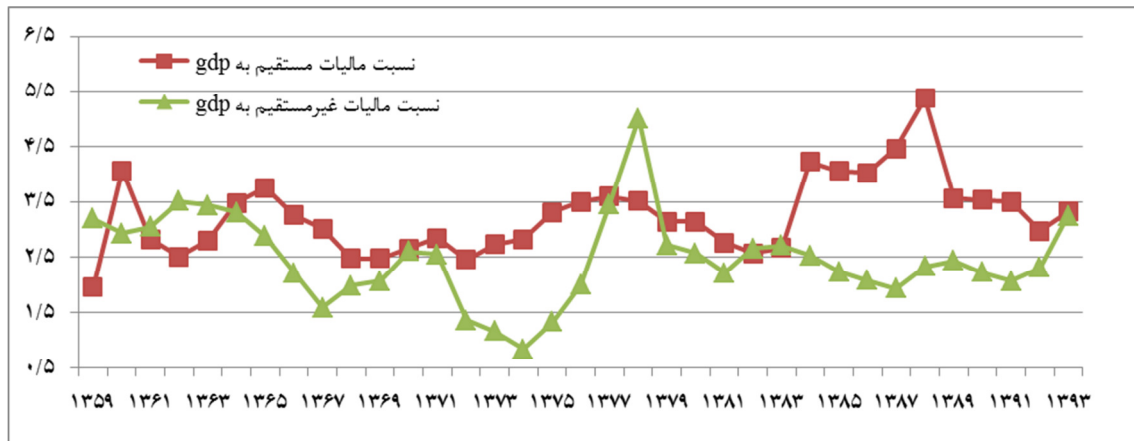
با ۶۲۱۰۱ و ۴۲۶۹۶/۹ میلیارد ریال بوده که هر دو با افزایش مواجه شده‌اند. در تشکیل درآمدهای مالیاتی دولت، سهم عمده متعلق به مالیات‌های مستقیم بوده اما در سال‌های ۱۳۵۹، ۱۳۶۱ تا ۱۳۶۳، ۱۳۷۸ و ۱۳۸۲ و ۱۳۸۳، مالیات‌های غیرمستقیم، سهم مسلط را در ترکیب درآمد مالیاتی داشته‌اند.

### ۳-۲- ترکیب درآمد مالیاتی

مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم، به عنوان اجزاء تشکیل دهنده کل درآمد مالیاتی دولت، از متوسط رشد سالانه‌ای به ترتیب معادل ۲۶/۹ و ۲۹/۲ درصد برخوردار بوده‌اند. همچنین میانگین درآمدهای مالیاتی مستقیم و غیرمستقیم به ترتیب برابر

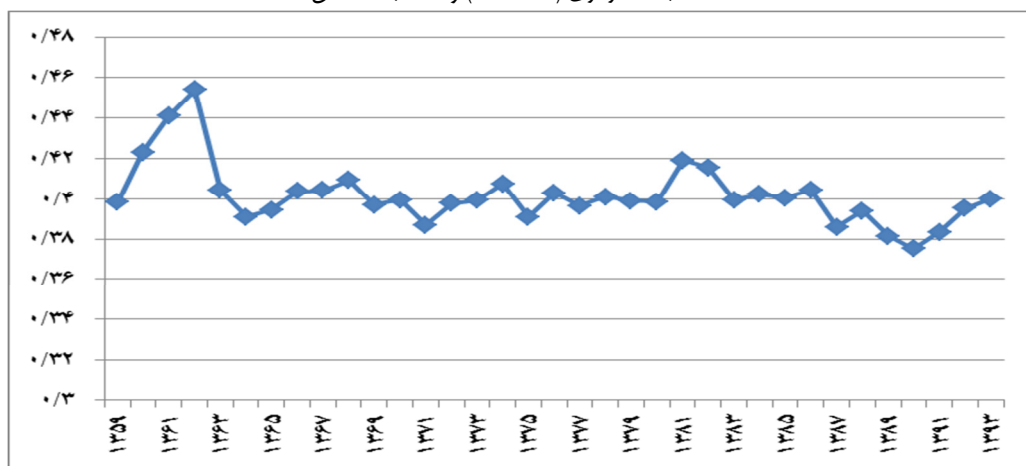
۱۳۵۹ به ۳/۲ درصد از تولید ناخالص داخلی در سال ۱۳۹۳ افزایش یافته است. میانگین نسبت مالیات‌های مستقیم به تولید ناخالص داخلی و نسبت مالیات‌های غیرمستقیم به تولید ناخالص داخلی طی دوره ۹۳-۱۳۵۹ به ترتیب ۳/۲۳ و ۲/۴۷ درصد بوده است (نمودار ۲).

میانگین سهم مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم از کل درآمدهای مالیاتی طی دوره مذکور به ترتیب برابر با ۵۷/۲ و ۴۲/۸ درصد بوده است. مالیات‌های مستقیم از ۱/۹۵ درصد از تولید ناخالص داخلی در سال ۱۳۵۹ به ۳/۳۲ درصد از تولید ناخالص داخلی در سال ۱۳۹۳ افزایش یافته است و مالیات‌های غیرمستقیم نیز از ۳/۱ درصد از تولید ناخالص داخلی در سال



نمودار ۲. نسبت مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم به تولید ناخالص داخلی ایران (درصد)

مأخذ: بانک مرکزی (۹۳-۱۳۵۹) و محاسبات محقق



نمودار ۳. ضریب جینی کل کشور طی سال‌های ۱۳۵۹ تا ۱۳۹۳ (درصد)

مأخذ: بانک مرکزی (۹۳-۱۳۵۹) و محاسبات محقق

جینی به واسطه اجرای قانون هدفمندی یارانه‌ها در دی‌ماه ۱۳۸۹، به شدت کاهش یافته و به میزان ۰/۳۷ در سال ۱۳۹۰ رسیده که کمترین میزان خود طی سال‌های گذشته است. با توجه به فرار مالیاتی گروه‌های بسیار ثروتمند در ایران، به نظر می‌رسد که هر چه توزیع درآمد در جامعه عادلانه‌تر باشد، امکان اخذ مالیات به مراتب بیشتر است و در نتیجه ظرفیت مالیاتی نیز بالاتر خواهد بود. در سال‌های اخیر نسبت مالیات مستقیم به

### ۳-۳- توزیع درآمد

نمودار (۳) ضریب جینی برای کل کشور طی سال‌های ۱۳۵۹ تا ۱۳۹۳ را به همراه مقدار متوسط این متغیر طی سال‌های مورد بررسی که برابر ۰/۴۱ است نشان می‌دهد. طی سال‌های مذکور، بیشترین میزان نابرابری براساس ضریب جینی در سال ۱۳۶۱ به مقدار ۰/۴۵ بوده است. همچنین همان‌طور که در نمودار (۳) نشان داده شده است میزان نابرابری براساس ضریب

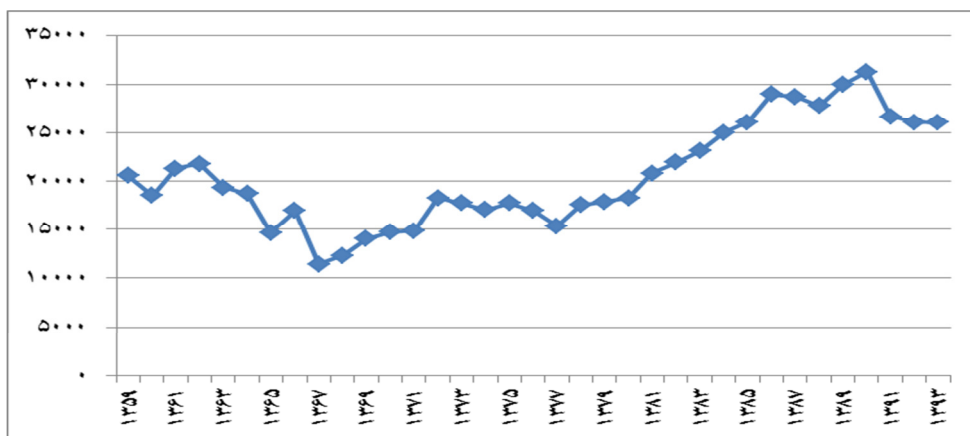
تولید ناخالص داخلی سرانه نماینده‌ای مناسب از سطح درآمد ملی است که انتظار می‌رود با افزایش آن ظرفیت مالیاتی کشور بیشتر شود، زیرا به دلیل افزایش سطح توسعه کشور، بخش رسمی اقتصاد در شرایط نسبی افزایش می‌یابد. نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در کشورهای توسعه‌یافته، متجاوز از ۳۰ درصد است و این نسبت در برخی کشورهای پیشرفته، به ۴۴ درصد هم می‌رسد و در کشورهای هم‌تراز ایران در منطقه نیز در حدود ۲۰ درصد بالغ می‌گردد. اکنون ۲۵ درصد تولید ناخالص داخلی مشمول مالیات در کشور از پرداخت مالیات خارج است و این به معنای آن است که حدود یک چهارم اقتصاد کشور مالیات نمی‌پردازد و اتکای بیش از اندازه به درآمدهای نفتی نیز موجب شده است تا در بعد مالیات، شاهد این ناهمگونی میان درآمدهای مالیاتی کشور با میزان تولید ناخالص داخلی کشور باشیم. با توجه به نمودار فوق می‌توان گفت که کاهش تولید ناخالص داخلی سرانه باعث تغییر ساختار نظام مالیاتی به سمت اخذ مالیات مستقیم بیشتر نسبت به مالیات غیرمستقیم شده است.

تولید ناخالص داخلی از نسبت مالیات غیرمستقیم به تولید ناخالص داخلی بیشتر بوده است و بالاترین مالیات‌های پرداختی به ترتیب شامل اشخاص حقوقی دولتی، اشخاص حقوقی غیردولتی، مالیات حقوق‌بگیران دولتی و خصوصی و مشاغل بوده است.

اشخاص حقوقی چون دارای سیستم حسابداری معین و دفاتر قانونی هستند بالاترین مالیات را پرداخت کرده و کمترین فرار مالیاتی را دارند و در مقابل اشخاص حقیقی به دلیل فقدان سیستم حسابداری بیشترین فرار مالیاتی را دارند. در نتیجه می‌توان گفت فشار بیشتر مالیات حقوق‌بگیران، سبب بدتر شدن توزیع درآمد در جامعه و کاهش ظرفیت مالیاتی شده است.

### ۳-۴- تولید ناخالص داخلی سرانه و رشد آن

نمودار (۴)، تولید ناخالص داخلی سرانه به قیمت‌های ثابت سال ۱۳۸۳ را نشان می‌دهد. ارقام حکایت از آن دارد که تولید ناخالص داخلی سرانه در اقتصاد ایران به طور متوسط حدود ۱/۳۴ درصد در سال رشد داشته است.



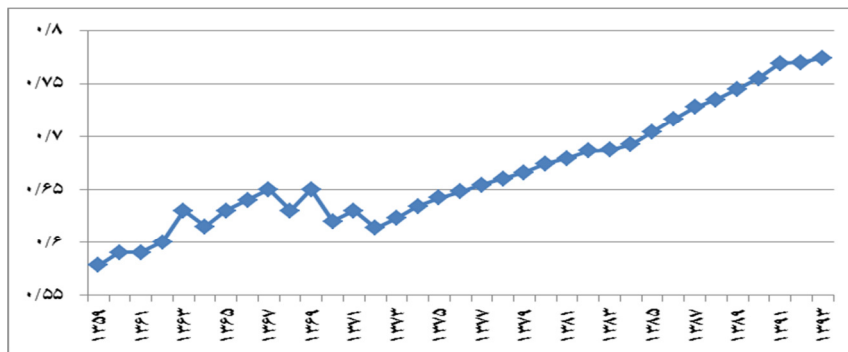
نمودار ۴. تولید ناخالص داخلی سرانه به قیمت‌های ثابت سال ۱۳۸۳ (میلیارد ریال)

مأخذ: بانک مرکزی (۹۳-۱۳۵۹) و محاسبات محقق

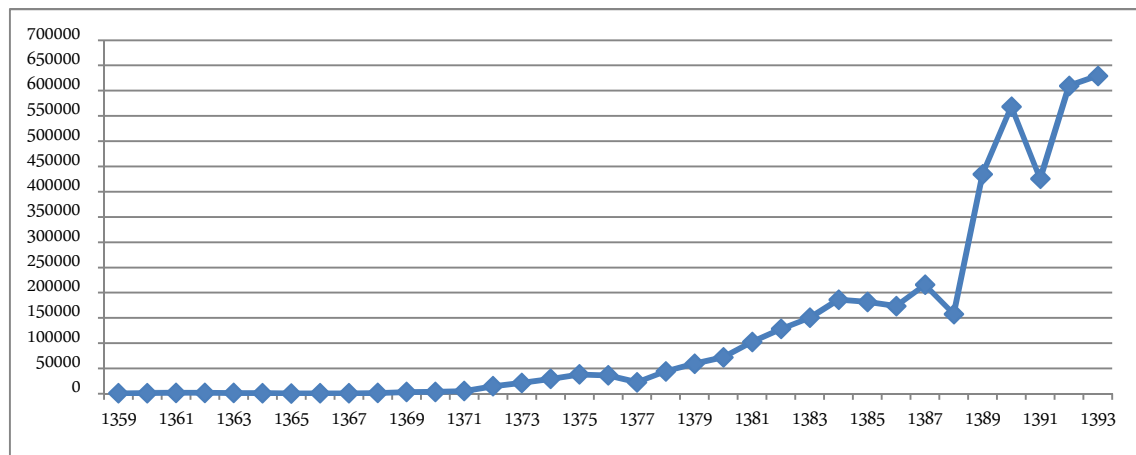
این شاخص را برای ایران با توجه به جنگ و مسائل سیاسی-اقتصادی کشور، قابل توجه دانست. بر اساس این گزارش، شاخص توسعه انسانی در ایران طی ۱۶ سال گذشته به طور متوسط رشد سالانه ۱/۰۹ درصدی داشته است. ایران از نظر متوسط رشد شاخص توسعه انسانی در سال‌های ۲۰۱۵ تا ۲۰۱۶ رتبه ۴۷ جهان را کسب کرده است. متوسط رشد شاخص توسعه انسانی در جهان طی این دوره ۰/۷۳ درصد اعلام شده است.

### ۳-۵- شاخص توسعه انسانی

گزارش توسعه انسانی، گزارشی جهانی است که به صورت سالانه توسط برنامه توسعه سازمان ملل (UNDP) انتشار می‌یابد. همان طور که ملاحظه می‌شود، در طی سال‌های اخیر، مقدار شاخص توسعه انسانی برای کشور ایران از ۰/۵۷۸ در سال ۱۳۵۹ به ۰/۷۷۴ در سال ۱۳۹۳ افزایش پیدا کرده است (نمودار ۵). هر چند هنوز این وضعیت و رتبه ۸۸ در سال ۲۰۱۶ برای کشور ایران مناسب نمی‌باشد، ولی به نسبت می‌توان رشد



نمودار ۵. شاخص توسعه انسانی طی دوره ۱۳۵۹-۹۳  
 مأخذ: (UNDP, 2016)



نمودار ۶. درآمدهای نفتی طی دوره ۱۳۵۹-۹۳ (میلیارد ریال)  
 مأخذ: بانک مرکزی (۱۳۵۹-۹۳) و محاسبات محقق

درصد بوده است. میانگین سهم درآمدهای نفت از کل درآمدهای دولت ۵۲/۱ بوده و بیشترین مقدار این سهم در سال ۱۳۷۳ و برابر با ۷۳ درصد حاصل گردیده است. بررسی روند تحولات مؤلفه‌های تشکیل دهنده بودجه در اقتصاد ایران، حاکی از آن است که در بعد درآمدی، علاوه بر درآمدهای مالیاتی، درآمد حاصل از فروش نفت و گاز نقش قابل ملاحظه‌ای در تأمین منابع مالی دولت دارد. از میان اجزاء درآمدی دولت طی دوره ۱۳۵۹-۹۳، سهم قابل توجه، متعلق به درآمد نفت بوده است. متوسط سهم درآمد نفت در بودجه عمومی دولت طی دوره مذکور حدود ۵۳ درصد بوده است، این در حالی است که متوسط سهم مالیات‌ها در بودجه عمومی دولت طی دوران مذکور به حدود ۳۵ درصد حاصل گردیده است. با توجه به سهم بالای درآمد نفت از کل درآمد عمومی، نوسانات درآمدهای دولت عمدتاً متأثر از نوسانات درآمد حاصل از فروش نفت است که به تبع آن درآمدهای مالیاتی نیز دستخوش نوسان گردیده است.

از آنجا که شاخص توسعه انسانی میانگینی از سه عامل طول عمر (بهداشت)، آموزش و رفاه اقتصادی (درآمد سرانه) است و باتوجه به ثابت ماندن شاخص آموزش و تغییر بسیار اندک شاخص بهداشت، درآمد سرانه نقش بسزایی را در کاهش شاخص توسعه انسانی ایفا کرده است و باعث کاهش ظرفیت مالیاتی کشور شده است؛ زیرا در فاصله سال‌های ۹۱ تا ۹۳ در اثر کاهش درآمدهای نفتی و افزایش ناگهانی نرخ ارز، تولید ناخالص ملی و درآمد سرانه کاهش یافته است. بنابراین اگر انتظار می‌رود که با ارتقاء سطح شاخص توسعه انسانی گرایش به پرداخت مالیات افزایش یابد، این روند در سال‌های اخیر نامطلوب بوده است.

### ۳-۶- درآمدهای نفتی

درآمدهای دولت از محل صادرات نفت طی دوره ۱۳۵۹-۹۳ به طور پیوسته افزایش یافته است و از ۸۸۸/۸ میلیارد ریال در سال ۱۳۵۹ به ۶۲۹۲۰۶/۳ میلیارد ریال در سال ۱۳۹۳ بالغ گردید (نمودار ۶). متوسط رشد سالانه درآمد نفت طی این دوره، ۲۹/۸



مدل انتخابی جهت بررسی ارتباط بین توسعه انسانی و درآمد مالیاتی بر اساس مطالعه هال و جونز<sup>۳</sup> (۲۰۰۴) به صورت زیر ارائه می‌شود:

$$LDTGDP_t = \theta_0 + \theta_1 LGDPR_t + \theta_2 HDI_t + \theta_3 LTRAD_t + \theta_4 LOILRVU_t + \theta_5 LGCGDP_t + \varepsilon_{3t} \quad (۳)$$

$$LIDTGP_t = \vartheta_0 + \vartheta_1 LGDPR_t + \vartheta_2 HDI_t + \vartheta_3 LTRAD_t + \vartheta_4 LOILRVU_t + \vartheta_5 LGCGDP_t + \varepsilon_{4t} \quad (۴)$$

که در آن؛ HDI: نشان‌دهنده شاخص توسعه انسانی و OILRVU: درآمد نفتی دولت است.

### ۳) نابرابری درآمد و درآمد مالیاتی

مدل انتخابی جهت بررسی ارتباط بین نابرابری درآمد و درآمد مالیاتی بر اساس مطالعه آدام و همکاران (۲۰۱۵) به صورت زیر ارائه می‌شود:

$$LDTGDP_t = \lambda_0 + \lambda_1 LGDPR_t + \lambda_2 GINI_t + \lambda_3 LTRAD_t + \lambda_4 INF_t + \lambda_5 LGCGDP_t + \lambda_6 LPOP_t + \varepsilon_{5t} \quad (۵)$$

$$LIDTGP_t = \eta_0 + \eta_1 LGDPR_t + \eta_2 GINI_t + \eta_3 LTRAD_t + \eta_4 INF_t + \eta_5 LGCGDP_t + \eta_6 LPOP_t + \varepsilon_{6t} \quad (۶)$$

که در آن؛ GINI: نشان‌دهنده ضریب جینی است.

### ۴) شاخص ترکیبی توسعه و درآمد مالیاتی

مدل انتخابی جهت بررسی ارتباط بین شاخص ترکیبی توسعه و درآمد مالیاتی به صورت زیر ارائه می‌شود:

$$LDTGDP_t = \delta_0 + \delta_1 DEV_t + \delta_2 INF_t + \delta_3 LTRAD_t + \delta_4 LGCGDP_t + \delta_5 LOILRVU_t + \delta_6 LM2OP_t + \varepsilon_{7t} \quad (۷)$$

$$LIDTGP_t = \rho_0 + \rho_1 DEV_t + \rho_2 INF_t + \rho_3 LTRAD_t + \rho_4 LGCGDP_t + \rho_5 LOILRVU_t + \rho_6 LM2OP_t + \varepsilon_{8t} \quad (۸)$$

که در آن؛ DEV: نشان‌دهنده شاخص ترکیبی توسعه و M2OP: درجه پولی شدن (نسبت پول به جمعیت) است.

### ۴-۱) نحوه محاسبه شاخص ترکیبی توسعه

تجمع و یکپارچه‌سازی نماگرهای مختلف چندبُعدی در قالب یک شاخص منفرد، به عنوان یک راه‌حل بسیار مناسب شناخته

### ۴- مدل‌ها و روش‌شناسی تحقیق

اقتصاددانان معمولاً از نسبت مالیات به GDP برای ارزیابی عملکرد مالیاتی کشورها استفاده می‌کنند. در واقع نسبت مالیاتی که پیش‌بینی می‌شود عملکرد مالیاتی را نشان می‌دهد. استفاده از چنین نسبتی، برای مقایسه عملکرد یا روند مالیاتی کشورهایی که دارای ساختار اقتصادی و درآمدی یکسانی هستند، ابزار بسیار مناسبی است. ساده بودن و ارائه تصویری کلی و جامع از روندهای جهانی وصولی مالیات از مزیت‌های این روش محسوب می‌شود. با این وجود، باید به این نکته توجه داشت که استفاده از این روش برای بررسی و مقایسه اثربخشی سیاست‌های وصول مالیات در کشورهای مختلف با گروه‌های درآمدی متفاوت، ممکن است تصویری غیرواقعی از واقعیت را نشان بدهد. دلیل این امر نیز به تفاوت در ساختارهای متفاوت اقتصادی، ترتیبات نهادی و روندهای جمعیتی نسبت داده می‌شود (پرست<sup>۱</sup>، ۱۹۷۹). با توجه به اینکه نسبت مالیات به GDP معیاری جهانی برای سنجش عملکرد نظام مالیاتی است از این رو در مطالعه حاضر از دو نسبت مالیاتی (مستقیم و غیرمستقیم به GDP) به عنوان شاخصی از درآمد مالیاتی و روش خودتوزیع با وقفه‌های گسترده<sup>۲</sup> استفاده شده است.

### ۱) توسعه اقتصادی و درآمد مالیاتی

بر اساس مطالعات صورت گرفته به‌خصوص مطالعه تجربی آدام و همکاران (۲۰۱۵)، برای بررسی رابطه تجربی بین درآمد مالیاتی و توسعه اقتصادی، با استفاده از مجموعه داده‌های سری زمانی از رابطه زیر استفاده می‌شود:

$$LDTGDP_t = \alpha_0 + \alpha_1 LGDPR_t + \alpha_2 LTRAD_t + \alpha_3 INF_t + \alpha_4 LGCGDP_t + \alpha_5 LPOP_t + \varepsilon_{1t} \quad (۱)$$

$$LIDTGP_t = \beta_0 + \beta_1 LGDPR_t + \beta_2 LTRAD_t + \beta_3 INF_t + \beta_4 LGCGDP_t + \beta_5 LPOP_t + \varepsilon_{2t} \quad (۲)$$

که در آن؛ DTGDP: نسبت مالیات مستقیم به GDP، IDTGP: نشان‌دهنده نسبت مالیات غیرمستقیم به GDP، GDPR: تولید ناخالص داخلی سرانه، TRAD: درجه باز بودن تجاری، INF: نرخ تورم، GCGDP: نسبت مخارج مصرفی دولت به GDP، POP: جمعیت و  $\varepsilon$  بیانگر جزء خطاست.

### ۲) توسعه انسانی و درآمد مالیاتی

1. Prest (1979)

2. Autoregressive Distributed Lag (ARDL)

3. Hall & Jones (2004)



تفاضل مرتبه اول، همه متغیرها پایا شده‌اند. در نتیجه از درجه مانایی واحد یعنی (1) I برخوردارند. حال که مرتبه جمع متغیرهای الگو مشخص شد، به برآورد مدل می‌پردازیم. در این تحقیق با به کارگیری روش خودرگرسیون با وقفه‌های گسترده (ARDL) و با استفاده از اطلاعات سری زمانی مربوط به سال‌های ۱۳۹۳-۱۳۵۸ ضرایب الگو برآورد شده است. تعداد وقفه‌های بهینه مربوط به متغیرها را می‌توان بر اساس یکی از معیارهای آکائیک (AIC)، شوارتز بیزین (SBC) و حنان کوئین (HQC) تعیین کرد. که در این تحقیق برای تعیین تعداد وقفه‌های بهینه از معیار شوارتز بیزین بهره‌جسته‌ایم که در تعداد وقفه‌ها صرفه‌جویی می‌کند و در نتیجه برای نمونه‌هایی با تعداد مشاهده کم، بسیار مناسب است. ضرایب الگوی ARDL به کمک نرم‌افزار (9) Eviews برآورد شده است.

### جدول ۳. نتایج بررسی مانایی متغیرها با استفاده از آزمون دیکی

فولر تعمیم یافته (ADF)

نام متغیر	آماره آزمون	کمیّت بحرانی %۵	تفاضل مرتبه اول	آماره آزمون	نتیجه
LDGDP	-۳/۸۰	-۲/۹۵	-	-	I (0)
LIDGDP	-۳/۳۴	-۲/۹۵	-	-	I (0)
GINI	-۴/۷۹	-۲/۹۵	-	-	I (0)
INF	-۴/۰۸	-۲/۹۵	-	-	I (0)
LTRAD	-۳/۱۷	-۲/۹۵	-	-	I (0)
LGDP	-۱/۲۹	-۲/۹۵	D (LGDP)	-۷/۱۱	I (1)
LGCGDP	-۰/۱۷	-۲/۹۵	D(LGCGDP)	-۸/۵۸	I (1)
LPOP	-۲/۰۲	-۲/۹۵	D (LPOP)	-۳/۵۹	I (1)
LOILRVU	-۱/۸۴	-۲/۹۵	D (LOILRVU)	-۶/۲۳	I (1)
LM2OP	۳/۱۴	-۲/۹۵	D (LM2OP)	-۲/۹۶	I (1)
DEV	۰/۲۲	-۲/۹۵	D (DEV)	-۴/۱۶	I (1)

مأخذ: یافته‌های پژوهش

ابتدا با استفاده از آزمون هم‌انباشتگی کرانه‌های پسران و همکاران (۲۰۰۱)، به بررسی رابطه بلندمدت بین متغیرهای مدل پرداخته شده است. برای انجام آزمون همگرایی، باید مدل‌های تصحیح خطای نامقید را تخمین بزنیم. مقدار F محاسبه شده زمانی که نسبت مالیات مستقیم به تولید ناخالص داخلی و نسبت مالیات غیرمستقیم به تولید ناخالص داخلی به عنوان متغیر وابسته هستند، را با مقادیر بحرانی حد بالا و حد پایین جدول F مقایسه می‌کنیم. اگر مقدار F محاسبه شده از

بانک جهانی طی دوره زمانی (۹۳-۱۳۵۸) استخراج شده است.

### جدول ۲. ابعاد و نماگرهای مربوط به هر یک از آنها

گروه (زمینه)	نماگر
اقتصادی	معکوس توزیع درآمد (ضریب جینی درآمدی)
	درآمد سرانه (نسبت کل تولید ناخالص داخلی به جمعیت)
	سرانه سرمایه‌گذاری (خصوصی و دولتی)
دانش و فناوری	نرخ باسوادی
	نرخ ثبت‌نام ناخالص (ضریب پوشش ظاهری) آموزش عالی
	نسبت شاغلین لیسانس و بالاتر به کل اشتغال
زیربنایی	دسترسی به بزرگراه و آزادراه
	تعداد مسافر (ورودی یا خروجی) هواپیمایی به جمعیت
	نسبت اعتبارات تملک دارایی سرمایه‌ای به کل اعتبارات
اجتماعی و فرهنگی	تعداد بیمه‌شدگان اصلی و تبعی به کل جمعیت
	معکوس نسبت سرقت‌های عادی به کل جمعیت
	سرمایه اجتماعی
بهداشتی	نسبت ارزش افزوده به ارزش سوخت مصرفی در صنعت
	تعداد پزشک در هر ۱۰ هزار نفر جمعیت
	تعداد تخت بیمارستانی برای هر ۱۰ هزار نفر جمعیت

مأخذ: یافته‌های پژوهش

### ۵- یافته‌های تحقیق

قبل از انجام آزمون هم‌انباشتگی باید مطمئن شد که متغیرهای مورد بررسی، دارای درجه انباشتگی بیشتر از I (1) نیستند. در حالی که متغیرها انباشته از درجه دو یعنی I (2) یا بیشتر باشند، مقدار آماره F محاسبه شده توسط پسران<sup>۱</sup> و همکاران (۲۰۰۱) قابل اعتماد نیست (آنگ<sup>۲</sup>، ۲۰۰۷: ۴۷۷۴). بنابراین باید پیش از ذکر نتایج این آزمون‌ها، درجه مانایی متغیرها تعیین شود. در این تحقیق برای تعیین درجه مانایی از آزمون ریشه واحد دیکی فولر تعمیم یافته (ADF) در حالت عرض از مبدأ و بدون روند استفاده شده است. نتایج این آزمون در جدول (۳) نشان داده شده است.

با توجه به نتایج آزمون در جدول (۳)، تمامی متغیرهای این مدل در سطح پایا نیستند. بنابراین دوباره آزمون ریشه واحد در تفاضل مرتبه اول انجام شده است. مشاهده می‌شود که در

1. Pesaran et al. (2001)

2. Ang (2007)

شده از حد بالای F در سطح معنی داری ۰/۰۵ بزرگ‌تر است از این روی وجود روابط بلندمدت و همگرایی بین متغیرهای مستقل و متغیر وابسته مربوط به مدل‌های هشت گانه تأیید می‌شود.

مقدار بحرانی حد بالا بیشتر باشد؛ بنابراین یک رابطه تعادلی بلندمدت بین متغیر وابسته و متغیرهای مستقل آن وجود دارد. در جدول (۴) نتیجه آزمون همگرایی روابط بلندمدت متغیر وابسته مربوط به مدل‌های هشت گانه با متغیرهای مستقل نشان داده شده است. چون در تمامی مدل‌ها، آماره F محاسبه

جدول ۴. نتیجه آزمون همگرایی باند

آماره‌های F محاسبه شده	حدود بحرانی ۵ درصد		مدل
	حد پایین	حد بالا	
۱۲/۶۹	۲/۶۲	۳/۷۹	مدل اول (تأثیر تولید ناخالص داخلی سرانه بر نسبت مالیات مستقیم به GDP)
۴/۵۲	۲/۱۴	۳/۳۴	مدل دوم (تأثیر تولید ناخالص داخلی سرانه بر نسبت مالیات غیرمستقیم به GDP)
۷/۰۱	۲/۶۲	۳/۷۹	مدل سوم (تأثیر شاخص توسعه انسانی بر نسبت مالیات مستقیم به GDP)
۳/۸۳	۲/۶۲	۳/۷۹	مدل چهارم (تأثیر شاخص توسعه انسانی بر نسبت مالیات غیرمستقیم به GDP)
۱۴/۶۹	۲/۴۵	۳/۶۱	مدل پنجم (تأثیر نابرابری درآمد بر نسبت مالیات مستقیم به GDP)
۷/۵۱	۲/۰۴	۳/۲۴	مدل ششم (تأثیر نابرابری درآمد بر نسبت مالیات غیرمستقیم به GDP)
۱۲/۲۶	۲/۱۴	۳/۳۴	مدل هفتم (تأثیر شاخص ترکیبی توسعه بر نسبت مالیات مستقیم به GDP)
۶/۵۵	۲/۶۲	۳/۷۹	مدل هشتم (تأثیر شاخص ترکیبی توسعه بر نسبت مالیات غیرمستقیم به GDP)

مأخذ: یافته‌های پژوهش

ناخالص داخلی در معادله بلندمدت همانند تولید ناخالص داخلی سرانه بر نسبت مالیات مستقیم به تولید ناخالص داخلی تأثیر مثبت و بر نسبت مالیات غیرمستقیم به تولید ناخالص داخلی تأثیر منفی و معناداری داشته است. همچنین نرخ تورم تأثیر منفی و جمعیت و درجه باز بودن تجاری، تأثیر مثبت و معنی داری بر هر دو نسبت درآمد مالیاتی داشته‌اند.

جدول ۶. نتایج برآورد مدل تأثیر شاخص توسعه انسانی بر درآمد

مالیاتی با استفاده از روش (ARDL)

متغیرها	مدل سوم	آماره t	مدل چهارم	آماره t
LGDP	۰/۴۷	۲/۰۰	۲/۲۶	۴/۶۳
HDI	۰/۰۴	۲/۲۳	۰/۲۰	۲/۸۰
LTRAD	۰/۲۱	۱/۰۶	۰/۰۱	۰/۰۴
LOILRVU	-۰/۲۰	-۳/۴۱	-۰/۴۰	-۲/۰۰
LGCGDP	۰/۵۱	۱/۸۶	۵/۳۶	۳/۲۱
D6267	-۰/۳۲	-۳/۳۵	-	-
D9193	-۰/۳۳	-۴/۴۴	-	-
D5869	-	-	-۰/۸۲	-۲/۷۰
D8589	-	-	-۰/۴۴	-۳/۷۴
C	-۸/۷۷	-۶/۰۸	-۲۵/۶۱	-۵/۲۸
آماره‌ها	Dw= ۱/۹۹	R <sup>2</sup> =۰/۷۵	Dw= ۲/۱۸	R <sup>2</sup> =۰/۷۴

مأخذ: یافته‌های پژوهش

جدول ۵. نتایج برآورد مدل تأثیر تولید ناخالص داخلی سرانه بر

درآمد مالیاتی با استفاده از روش (ARDL)

متغیرها	مدل اول	آماره t	مدل دوم	آماره t
LGDP	۰/۸۵	۵/۴۶	-۵/۴۴	-۲/۳۰
LTRAD	۰/۱۸	۱/۸۵	۴/۳۳	۲/۳۷
INF	-۰/۰۱	-۲/۵۰	-۰/۰۶	-۲/۵۸
LGCGDP	۲/۴۴	۶/۰۰	-۳/۵۵	-۲/۴۹
LPOP	۳/۵۱	۶/۳۹	۲/۴۵	۱/۹۱
D6769	-۰/۱۹	-۳/۴۸	-	-
D7983	-۰/۲۷	-۴/۵۱	-	-
D7991	-	-	-۰/۸۹	-۲/۲۰
C	-۴۶/۰۴	-۷/۱۵	-	-
آماره‌ها	Dw= ۱/۸۰	R <sup>2</sup> =۰/۸۲	Dw= ۲/۲۸	R <sup>2</sup> =۰/۹۱

مأخذ: یافته‌های پژوهش

بر اساس نتایج بدست آمده در بلندمدت، افزایش تولید ناخالص داخلی سرانه در کشور بر نسبت مالیات مستقیم به تولید ناخالص داخلی تأثیر مثبت اما بر نسبت مالیات غیرمستقیم به تولید ناخالص داخلی تأثیر منفی و معناداری گذاشته است. به گونه‌ای که یک درصد افزایش در تولید ناخالص داخلی سرانه، نسبت مالیات مستقیم و مالیات غیرمستقیم به تولید ناخالص داخلی را به ترتیب به طور متوسط به میزان ۰/۸۵ و -۵/۴۴ درصد تغییر می‌دهد. نسبت مخارج مصرفی دولت به تولید

LM2OP	۰/۰۱	۰/۱۶	۰/۰۲	۰/۲۰
D6166	-۰/۴۲	-۲/۴۵	-	-
D7982	-۰/۲۴	-۵/۰۵	-	-
D7987	-	-	-۰/۳۸	-۶/۶۲
C	-	-	۰/۶۸	۰/۶۳
آماره‌ها	Dw= ۱/۶۹	R <sup>2</sup> =۰/۸۲	Dw= ۲/۴۱	R <sup>2</sup> =۰/۸۵

**مأخذ:** یافته‌های پژوهش

بر اساس نتایج بدست آمده در بلندمدت، افزایش شاخص ترکیبی توسعه، نسبت مالیات مستقیم به تولید ناخالص داخلی و همچنین نسبت مالیات غیرمستقیم به تولید ناخالص داخلی را افزایش می‌دهد.

**۶- بحث و نتیجه‌گیری**

توسعه به معنی گذر از وضعیت نامطلوب به وضعیت مطلوب و به ارمغان آوردن رفاه اجتماعی برای توده‌های مردم است. توده‌های مردم، هنگامی از رفاه اجتماعی و اقتصادی برخوردار خواهند بود، که توزیع درآمدها به صورت عادلانه صورت گیرد تا مردم عادی بتوانند نیازهای اقتصادی خود مانند مسکن، غذا، بهداشت و رفاه را تأمین کنند. مالیات وسیله مؤثری برای بسیج منابع موجود جهت نیل به توسعه اقتصادی و نیز تنها وسیله برای کاهش قدرت عوامل سنتی بر روابط اقتصادی، سیاسی و اجتماعی به شمار می‌آید. در کشورهای توسعه یافته بیش از ۹۰ درصد منابع مالی از طریق دریافت مالیات تأمین می‌شود در حالی که در برخی از کشورهای کمتر توسعه یافته یا در حال توسعه سهم عمده درآمدهای دولت و کشور از طریق منابع زیرزمینی مانند نفت تأمین می‌گردد. برای داشتن اقتصادی نظام‌مند در کشور بایستی به نقش مالیات و درآمدهای مالیاتی اهمیتی مضاعف داد.

در ادبیات اقتصادی مالیات‌ها، نظرهای مختلفی در مورد ارجح بودن مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم وجود دارد. برخی رویکردها مالیات‌های مستقیم را از جمیع جهات مناسب‌تر از مالیات‌های غیرمستقیم می‌دانند و اصولاً اعتقاد دارند که مالیات‌های غیرمستقیم به علت عدم توانایی نظام مالیاتی، به تشخیص درآمدهای واقعی به اجبار بر بازارها برقرار می‌شوند. علاوه بر این مالیات‌های مستقیم ابزاری برای تغییر توزیع درآمد و نیل به توزیع برابر و مناسب‌تر درآمد است. در مقابل مالیات‌های غیرمستقیم یک روش کسب درآمد برای دولت است.

همان‌طور که در جدول (۶) ملاحظه می‌شود در سطح خطای ۵ درصد، متغیرهای شاخص توسعه انسانی، تولید ناخالص داخلی سرانه، نسبت مخارج مصرفی دولت به تولید ناخالص داخلی تأثیر مثبت و معناداری بر نسبت مالیات مستقیم و مالیات غیرمستقیم به تولید ناخالص داخلی داشته‌اند اما درآمدهای نفتی کشور تأثیر منفی و معناداری بر نسبت مالیات مستقیم و مالیات غیرمستقیم به تولید ناخالص داخلی دارد. در نتیجه هر چقدر شاخص توسعه انسانی در کشور بالاتر باشد، درآمد مالیاتی از وضعیت مطلوبتری برخوردار است. این امر نشان‌دهنده این است که بهبود شاخص توسعه انسانی می‌تواند تأثیر زیادی بر بهبود نظام مالیاتی کشور داشته باشد.

**جدول ۷.** نتایج برآورد تأثیر شاخص نابرابری درآمد بر درآمد مالیاتی با استفاده از روش (ARDL)

متغیرها	مدل پنجم	آماره t	مدل ششم	آماره t
LGDP	۱/۴۷	۶/۴۵	-۵/۸۹	-۱۱/۱۱
GINI	-۰/۱۱	-۴/۲۹	-۰/۱۸	-۲/۲۲
LTRAD	۰/۲۲	۲/۰۴	۵/۵۲	۱۰/۳۸
INF	-۰/۰۰۲	-۰/۹۴	۰/۰۵	-۶/۵۴
LGCGDP	۲/۹۶	۶/۶۵	-۱/۸۷	-۲/۸۳
LPOP	۳/۰۲	۶/۲۱	۳/۳۵	۱۰/۴۵
C	-۴۱/۵۸	-۶/۶۱	-	-
D8692	-	-	-۰/۳۵	-۲/۸۳
آماره‌ها	Dw= ۱/۷۷	R <sup>2</sup> =۰/۸۵	Dw= ۲/۴۳	R <sup>2</sup> =۰/۹۸

**مأخذ:** یافته‌های پژوهش

نتایج حاصل از برآورد رابطه بلندمدت نشان می‌دهد که اثر شاخص نابرابری درآمد یعنی ضریب جینی بر نسبت مالیات مستقیم و مالیات غیرمستقیم به تولید ناخالص داخلی، منفی و معنادار بوده است. این موضوع نشان‌دهنده این مطلب است که با کاهش نابرابری توزیع درآمد، درآمد مالیاتی در کشور بهبود یافته است.

**جدول ۸.** نتایج برآورد مدل تأثیر شاخص ترکیبی توسعه بر درآمد مالیاتی با استفاده از روش (ARDL)

متغیرها	مدل هفتم	آماره t	مدل هشتم	آماره t
DEV	۰/۱۹	۳/۷۲	۰/۲۱	۳/۰۰
INF	-۰/۰۱	-۲/۳۸	-۰/۰۱	-۳/۳۱
LGCGDP	۱/۲۶	۶/۸۴	۱/۲۱	۲/۴۰
LOILRVU	-۰/۱۰	-۲/۳۴	-۰/۲۵	-۴/۲۲

احتمالاً فساد بر انتخاب پروژه، اجرا و کیفیت تأثیر می‌گذارد. نسبت مالیات به تولید خالص داخلی در ایران ۶ درصد و این رقم در نروژ که یکی از کشورهای است که کمترین امکان فرار مالیاتی در آن وجود دارد، ۲۰ درصد است. این آمار تطبیقی در کنار آمارهای اقتصادی داخلی نشان می‌دهد که چالش اصلاح نظام مالیاتی یکی از جدی‌ترین چالش‌های پیش روی دولت است و پرداختن به آن با وجود کلیه مسائل و معضلات موجود، همت عالی طلب می‌کند؛ چون به هر حال نمی‌توان منکر این مسئله شد که با وجود تأکیدی که روی اصلاح نظام مالیاتی در ایران صورت می‌گیرد، هنوز هم مالیات در برنامه‌ریزی‌های مربوط به پیشرفت و توسعه در کشور جایگاهی فرعی دارد.

بررسی روند تحولات مؤلفه‌های اقتصاد ایران، حاکی از آن است که در بعد درآمدی، علاوه بر درآمدهای مالیاتی، درآمد حاصل از فروش نفت و گاز نقش قابل ملاحظه‌ای در تأمین منابع مالی دولت دارد. درآمدهای عمومی دولت طی چهار دهه گذشته، از روندی صعودی برخوردار بوده و به طور خاص، از دهه ۷۰ به بعد، بر سرعت این رشد، افزوده شده است. از میان اجزاء درآمدی دولت، سهم قابل توجه، متعلق به درآمد نفت بوده است. متوسط سهم درآمد نفت در دوران قبل و بعد از انقلاب به ترتیب ۶۳ و ۵۵ درصد بوده است، این در حالی است که متوسط سهم مالیات‌ها در بودجه عمومی دولت طی دوران مذکور به ترتیب ۳۳ و ۳۴ درصد حاصل گردیده است.

بر اساس نتایج به دست آمده، درآمد نفتی بر درآمد مالیاتی تأثیر منفی داشته است. از آنجا که طی دهه‌های گذشته درآمد نفت به عنوان یک منبع عمده در اختیار دولت ایران بوده است، سازماندهی مناسبی برای نظام مالیاتی ایجاد نشده است. اصلاح ساختار نظام مالیاتی چه در زمینه قوانین و چه در زمینه سازماندهی مورد نیاز با هدف تأثیرگذاری بر جهت‌گیری بلندمدت اقتصادی، تأمین مخارج دولت و در نهایت کمک به تحقق استراتژی توسعه اقتصادی لازم و ضروری است. یکی از گزینه‌های مثبت پیش آمده برای اقتصاد داخلی گذر از اقتصاد نفتی و روی آوردن به اقتصاد مالیاتی است که به واسطه تحریم‌های نفتی کشورهای غربی، پیش روی اقتصاد کشورمان قرار گرفته است. شرایط پیش آمده می‌تواند تبدیل به فرصتی شود که اقتصاد ایران را برای همیشه از دام اقتصاد ناسالم نفتی برهاند. بررسی شواهد آماری به خوبی نشان می‌دهد که میان وضعیت موجود نظام مالیاتی در اقتصاد ایران با شرایط مطلوب آن، فاصله وجود دارد. این فاصله با شناسایی مشکلات حاکم بر

این مطالعه با هدف بررسی نقش شاخص‌های توسعه بر درآمد مالیاتی ایران طی دوره زمانی ۹۳-۱۳۵۸ انجام گرفته است. نتایج به دست آمده از تجزیه و تحلیل داده‌ها با استفاده از روش خودتوضیح با وقفه‌های گسترده نشان داد که در اقتصاد کشور با نابرابری درآمد کمتر، درآمد مالیاتی بهبود پیدا می‌کند. همچنین با شاخص توسعه انسانی بالاتر، درآمد مالیاتی افزایش می‌یابد. بر اساس شواهد تجربی حاصل از این مطالعه، انتظار می‌رفت درآمد سرانه به عنوان شاخص توسعه یافتگی اثر مثبتی بر درآمد مالیاتی داشته باشد. اما در این مطالعه اثر درآمد سرانه بر نسبت مالیات غیرمستقیم به GDP منفی بوده است. مالیات بر واردات در سال ۱۳۹۳ نسبت به سال ۱۳۸۰ از ۲۸ درصد به ۱۹ درصد کاهش یافته است. کاهش در مالیات بر واردات در چند سال اخیر عمدتاً به دلیل کاهش واردات در سایه تحریم‌های اقتصادی بوده است. افزایش ۱۴ درصدی مالیات بر مصرف و فروش از اتفاقات مثبتی است که در نظام مالیاتی رخ داده است. این نوع از مالیات با سهم ۱۷ درصدی در سال ۱۳۸۰ به ۳۱ درصد در سال ۱۳۹۳ رسیده است. افزایش سهم این نوع از مالیات نشان‌دهنده انتقال مالیات به مصرف‌کننده است که گسترش مالیات بر ارزش افزوده در سال‌های اخیر یکی از مصادیق بارز آن است. در شرایط رکود اقتصادی، قطعاً افزایش درآمدهای مالیاتی نمی‌تواند سیاست مناسبی تلقی شود. لکن باید به چگونگی افزایش و ترکیب درآمدهای مالیاتی توجه کرد. اساساً درآمدهای مالیاتی به دلایل گوناگون از قبیل ارتقای کارایی دستگاه مالیاتی کشور، جلوگیری از فرار مالیاتی، توسعه پایه‌های مالیاتی، فشار غیرمستعارف بر مودیان مالیاتی یا افزایش نرخ‌های مالیاتی می‌تواند افزایش یابد. به نظر می‌رسد که آنچه به وقوع پیوسته، با توجه به ترکیب درآمدهای مالیاتی وصولی که به آنها اشاره شد، عمدتاً ناشی از توسعه پایه مالیاتی و تا حدودی ارتقای کارایی سازمان مالیاتی بوده است.

تأثیر مثبت توسعه اقتصادی را می‌توان از طریق استفاده محتاطانه از بودجه تقویت کرد. با وجود این واقعیت که پروژه‌های توسعه ممکن است زمان طولانی‌تر را صرف کنند تا به نتیجه برسند و در نهایت به بهره‌وری کمک کنند، نگرانی‌های معتبری وجود دارد که چنین هزینه‌هایی معمولاً با احتیاط اجرا نمی‌شوند. به عنوان مثال، محدودیت‌های ظرفیت پذیرش جدی وجود دارد که معمولاً اجرای پروژه را به تأخیر می‌اندازد. علاوه بر این، پروژه‌ها معمولاً با رسوایی و فساد ادغام می‌شوند که منجر به تأخیر و تحویل آثار غیراستاندارد می‌شود.

مهمترین گام‌هایی که باید در ابتدا برداشته شود گسترش چتر مالیاتی با افزایش پایه‌های مالیاتی و جلوگیری از فرار مالیاتی - به‌خصوص از سوی بنگاه‌های بزرگ - است. برقراری نظام مطلوب و بهینه مالیاتی، موجب توزیع عادلانه‌تر درآمد و ثروت در بین افراد کشور می‌شود. برنامه‌های توسعه به خوبی طراحی شده در بلندمدت، می‌توانند به اثربخشی و بهبود کیفیت ساختار نظام مالیاتی منجر شود. واضح است که این یافته‌ها و پیامدهای احتمالی سیاست‌های بالقوه آنها، نیاز به درک عمیق‌تر از درون کشور دارند. مکانیسم‌هایی که این الگوها را ایجاد می‌کنند و این مسئله قطعاً پژوهش‌های آینده را ضروری می‌سازد.

نظام مالیاتی و سپس تلاش در جهت رفع هر یک از آنها قابل جبران است.

تجارت بین‌الملل همچنان یک منبع مهم درآمدهای مالیاتی است و تلاش‌های مداوم برای تقویت ادغام منطقه‌ای، تسهیل تجارت و از بین بردن موانع تجاری، مالیات‌های تجاری را تقویت می‌کند.

تأمین مالی مخارج عمومی با درآمدهای مالیاتی و همچنین، تدوین یک نظام مالیاتی کاراً با ترکیب مناسب درآمدهای مالیاتی مستقیم و غیرمستقیم، گام‌هایی است که برای اصلاح ساختار مالی دولت و همچنین، کاراً کردن نظام بازتوزیعی اقتصاد، باید برداشته شود. در این زمینه، یکی از

### منابع

- شماره ۳۲، ۱۲۲-۱۰۳.
- کریمی پتانلار، سعید؛ جعفری صمیمی، احمد و رضایی روشن، اختر (۱۳۹۱). "اثر فساد مالی بر درآمدهای مالیاتی: مطالعه موردی کشورهای منتخب در حال توسعه". *مطالعات و سیاست‌های اقتصادی*، دوره ۸، شماره ۹۰، ۱۷۲-۱۵۱.
- گرایی‌نژاد، غلامرضا و چپردار، الهه (۱۳۹۱). "بررسی عوامل مؤثر بر درآمدهای مالیاتی در ایران". *فصلنامه علوم اقتصادی*، دوره ۶، شماره ۲۰، ۹۲-۶۹.
- نوفروستی، محمد و دشتیان فاروجی، سحر (۱۳۹۶). "بررسی اثر تغییر ساختار سنی جمعیت بر درآمدهای مالیاتی دولت و پیش‌بینی تحولات آن به روش الگوی داده‌های ترکیبی با تواتر متفاوت (میداس)". *مطالعات اقتصادی کاربردی ایران*، سال ششم، شماره ۲۲، ۷۵-۵۹.
- نیکی اسکویی، کامران؛ اسدا... زاده بالی، میررستم و زمانیان، محبوبه (۱۳۸۸). "بررسی نقش مالیات در توضیح نوسانات کسری بودجه". *فصلنامه تخصصی مالیات*، دوره ۵، شماره ۵۳، ۶۸-۳۹.
- Adam, A., Kammas, P. & Lapatinas, A. (2015). "Income Inequality and the Tax Structure: Evidence from Developed and Developing Countries". *Journal of Comparative Economics*, 43(1), 138-154.
- Agbeyegbe, T. D., Stotsky, J. & WoldeMariam, A. (2006). "Trade Liberalization, Exchange Rate Changes, and tax Revenue in Sub-Saharan Africa". *Journal of Asian Economics*, 17(2), 261-284.
- Aizenman, J., Jinjarak, Y., Kim, J. & Park, D. (2015). "Tax Revenue Trends in Asia and Latin America: A Comparative Analysis". *National Bureau of Economic Research. NBER Working Paper, No. 21755*.
- ثانی، باقر (۱۳۹۲). "برآورد وقفه‌های درآمد مالیاتی مشاغل در استان تهران". *فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی*، دوره ۱، شماره ۴، ۹۴-۷۳.
- رضایی، سعید (۱۳۹۳). "بررسی عوامل اثرگذار بر وصول درآمد مالیاتی در سیستم مالیاتی ایران". پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی، دانشکده مدیریت.
- سایت داده‌های سری زمانی بانک مرکزی به نشانی: <http://tsd.cbi.ir>
- صامتی، مجید؛ مؤیدفر، رزیتا و هوشمندی، حمید (۱۳۹۴). "شبیه‌سازی اثرات رشدی و رفاهی اصلاحات مالیاتی در ایران: یک تحلیل OLG-CGE". *فصلنامه اقتصاد مقداری (بررسی‌های اقتصادی سابق)*، شماره ۱، ۱۵۰-۱۲۹.
- فرامرزی، ایوب؛ دشتیان فاروجی، مجید؛ حکیمی پور، نادر؛ علیپور، صادق و جباری، امیر (۱۳۹۴). "بررسی رابطه مالیات و رشد اقتصادی، مطالعه موردی ایران و کشورهای عضو اپک و سازمان همکاری‌های اقتصادی (OPEC) و (OECD)". *فصلنامه اقتصاد مالی*، دوره ۹،

- Ajaz, T. & Ahmad, E. (2010). "The Effect of Corruption and Governance on Tax Revenues". *The Pakistan Development Review*, 49(4), 405-417.
- Amir, H., Asafu-Adjaye, J. & Ducpham, T. (2013). "The Impact of the Indonesian Income Tax Reform: A CGE Analysis". *Economic Modelling*, 31, 492-501.
- Ang, J. B. (2007). "CO2 Emissions, Energy Consumption, and Output in France". *Energy Policy*, 35(10), 4772-4778.
- Angeles-Castro, G. (2006). "The Effects of Economic Liberalization on Income Distribution: A Panel-Data Analysis". In *Wages, Employment, Distribution and Growth* (pp. 151-180). Palgrave Macmillan UK.
- Aschauer, D. A. (1998). "Is Public Expenditure Productive?". *Journal of Monetary Economics*, 23(2), 650-673.
- Bahl, R. & Wallace, S. (2005). "Public Financing in Developing and Transition Countries". *Public Budgeting & Finance*, 25(4), 83-98.
- Bahl, R. (2004). "Reaching the Hardest to Tax: Consequences and Possibilities". *Contributions to Economic Analysis*, 268, 337-354.
- Barro, R. J. (1974). "Are Government Bonds Net Wealth?". *Journal of Political Economy*, 82(6), 1095-1117.
- Baunsgaard, T. & Keen, M. (2010). "Tax Revenue and (or?) Trade Liberalization". *Journal of Public Economics*, 94(9-10), 563-577.
- Bhatia, H. L. (2003). "Public Finance". *Vikas Publishing Pvt*, New Delhi.
- Bird, R. M. & Zolt, E. M. (2005). "The Limited Role of the Personal Income Tax in Developing Countries". *Journal of Asian Economics*, 16(6), 928-946.
- Bird, R. M. (1976). "Assessing Tax Performance in Developing Countries: A Critical Review of the Literature". *FinanzArchiv/Public Finance Analysis*, 2, 244-265.
- Bird, R. M., Martinez-Vazquez, J. & Torgler, B. (2008). "Tax Effort in Developing Countries and High Income Countries: The Impact of Corruption, Voice and Accountability". *Economic Analysis and Policy*, 38(1), 55-71.
- Bornhorst, F., Gupta, S. & Thornton, J. (2009). "Natural Resource Endowments and the Domestic Revenue Effort". *European Journal of Political Economy*, 25(4), 439-446.
- Botlhole, T., Asafu-Adjaye, J. & Carmignani, F. (2012). "Natural Resource Abundance, Institutions and Tax Revenue Mobilisation in Sub-Sahara Africa". *South African Journal of Economics*, 80(2), 135-156.
- Castro, G. Á. & Camarillo, D. B. R. (2014). "Determinants of Tax Revenue in OECD Countries Over the Period 2001-2011". *Contaduría y administración*, 59(3), 35-59.
- Chaudhry, I. S. & Munir, F. (2010). "Determinants of Low Tax Revenue in Pakistan". *Pakistan Journal of Social Sciences*, 30(2), 439-452.
- Cooley, T. F. & Ohanin, L. E. (1997). "Postwar British Economic Growth and the Legacy of Keynes". *Journal of Political Economy*, 105(3), 439-472.
- Drummond, P., Daal, W., Srivastava, N. & Oliveira, L. (2012). "Mobilizing Revenue in Sub-Saharan Africa: Empirical Norms and Key Determinants". *IMF Working Paper No. 12/108*. Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=2135987>.
- Eltony, N. (2002). "The Determinants of Tax Effort in Arab Countries". *Arab Planning Institute*. Working Paper 207.
- Feltenstein, A. & Cyan, M. F. (2012). "A Computational General Equilibrium Approach to Sectoral Analysis for Tax Potential: An Application to Pakistan". Working Paper 12-26. *International Center for Public Policy*.
- Friedman, M. (1978). "The Limitations of Tax Limitation". *Policy Review*, 5, 7-14.



- Ghura, D. (1998). "Tax Revenue in Sub-Saharan Africa: Effects of Economic Policies and Corruption". *IMF WP/98/135*, PP. 1-25.
- Gilbert, S. & Ilievski, B. (2016). "Banks, Development, and Tax". *The Quarterly Review of Economics and Finance*, 61, 1-13.
- Góra, M. & Rutkowski, M. (2000). "The Quest for Pension Reform: Poland's Security through Diversity". *Working Paper*, No 286, 1-35.
- Gupta, A. S. (2007). "Determinants of Tax Revenue Efforts in Developing Countries". *IMF Working Papers*, No. 07/184.
- Henry, J. S. (2012). "The Price of Offshore Revisited". *Tax Justice Network*, [http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price\\_of\\_Offshore\\_Revisited\\_120722.pdf](http://www.taxjustice.net/cms/upload/pdf/Price_of_Offshore_Revisited_120722.pdf).
- Kaplow, L. (1994). "Human Capital under an Ideal Income Tax". *Virginia Law Review*, 80(7), 1477-1514.
- Karagoz, K. (2013). "Determinants of Tax Revenue: Does Sectorial Composition Matter?". *Journal of Finance, Accounting and Management*, 4(2), 50-63.
- Kiiza, J., Bategeka, L. & Ssewanyana, S. (2011). "Righting Resources-Curse Wrongs in Uganda: The Case of Oil Discovery and the Management of Popular Expectations". *Economic Policy Research Centre*, No. 78, 1-40.
- King, P. & Jackson, H. (2000). "Public Finance Implications of Population Ageing". *Department of Finance*, 9, 1-49.
- Mawejje, J. & Francis Munyambona, E. (2016). "Tax Revenue Effects of Sectoral Growth and Public Expenditure in Uganda". *South African Journal of Economics*, 84(4), 538-554.
- Mayoral, F. & Uribe, C. A. (2010). "Determinantes Económicos e Institucionales Del Esfuerzo Fiscal en América Latina". *Investigación económica*, 69(273), 85-113.
- Mehlum, H., Moene, K. & Torvik, R. (2006). "Institutions and the Resource Curse". *The Economic Journal*, 116(508), 1-20.
- Moore, M. (2013). "Obstacles to Increasing Tax Revenues in Low Income Countries". *International Centre for Tax and Development Working Paper 15*.
- Mutascu, M. I. (2014). "Influence of Climate Conditions on Tax Revenues". *Contemporary Economics*, 8(3), 315-328.
- Peacock, A. T. & Wiseman, J. (1979). "Approaches to the Analysis of Government Expenditure Growth". *Public Finance Quarterly*, 7(1), 3-23.
- Persson, T. & Tabellini, G. (1994). "Is Inequality Harmful for Growth?". *The American Economic Review*, 84(3), 600-621.
- Pesaran, M. H., Shin, Y. & Smith, R. J. (2001). "Bounds Testing Approaches to the Analysis of Level Relationships". *Journal of Applied Econometrics*, 16, 289-326.
- Pessino, C. & Fenochietto, R. (2010). "Determining Countries' Tax Effort". *Revista de Economia Publica*, 195(4), 65-87.
- Piancastelli, M. (2001). "Measuring Tax Effort of Developed and Developing Countries: Cross Country Panel Data Analysis 1985-1995". *Working Paper 818*. *Institute of Applied Economic Research*.
- Piketty, T. & Saez, E. (2007). "How Progressive is the US Federal Tax System? A Historical and International Perspective". *The Journal of Economic Perspectives*, 21(1), 3-24.
- Poterba, J. M. (2007). "Income Inequality and Income Taxation". *Journal of Policy Modeling*, 29(4), 623-633.
- Radaev, V. (2005). "Informal Institutional Arrangements and Tax Evasion in the Russian Economy. Networks, Trust and Social Capital: Theoretical and Empirical Investigations from Europe". *Aldershot: Ashgate Pub Ltd*, Book chapter, 189-203.

- Ricardo, D. (1891). "Principles of Political Economy and Taxation". London: *John Murray*.
- Romer, P. (1989). "Endogenous Technological Change". *Journal of Political Economy*, 98, 71-102.
- Sennoga, E. B., & Matovu, J. (2010). "Public Spending Composition and Public Sector Efficiency: Implications for Growth and Poverty Reduction in Uganda". *Economic Policy Research Centre*, 84(4), 538-554.
- Simon, C. J. (1998). "Human Capital and Metropolitan Employment Growth". *Journal of Urban Economics*, 43(2), 223-243.
- Svejnar, J. (2002). "Transition Economies: Performance and Challenges". *Journal of Economic Perspective*, 16(1), 3-28.
- Tanzi, V. (1977). "Inflation, Lags in Collection, and the Real Value of Tax". *Staff Papers*, 24(1), 154-167.
- Tanzi, V. (1988). "Quantitative Characteristics of the Tax Systems of Developing Countries". *IMF International Monetary Fund*.
- Teera, J. M. & Hudson, J. (2004). "Tax Performance: A Comparative Study". *Journal of International Development*, 16(6), 785-802.
- Teera, J. M. (2003). "Determinants of Tax Revenue Share in Uganda". *Entre for Public Economics Working Paper* 09b-03, 1-18.
- Thomas, M. A. H. & Trevino, M. J. P. (2013). "Resource Dependence and Fiscal Effort in Sub-Saharan Africa". *International Monetary Fund*. 13(188), 1-18.
- Thornton, J. (2014). "Does Foreign aid Reduce Tax Revenue? Further Evidence". *Applied Economics*, 46(4), 359-373.
- Torgler, B. (2012). "Tax Morale, Eastern Europe and European Enlargement". *Communist and Post-Communist Studies*, 45(1), 11-25.