

تلاش مالیاتی در ایران و مقایسه آن با کشورهای منطقه سند چشم‌انداز

دکتر محمدعلی فیض‌پور،* عزت‌اله لطفی**

تاریخ پذیرش ۹۲/۲/۲۱

تاریخ دریافت ۹۱/۷/۱۶

براساس سند چشم‌انداز افق ۱۴۰۴، ایران می‌کوشد در بین کشورهای منطقه جایگاه نخست توسعه اقتصادی را به دست آورد. در حالی که برای پیشرو بودن در منطقه نیز یکی از ویژگی‌های اساسی پنج‌گانه چشم‌انداز، سازمان مالیاتی کشور است. با نگاه‌هایی چنین بلند، سؤالی که مطرح است اینکه تلاش مالیاتی در ایران در مقایسه با کشورهای منطقه چه میزان بوده و در این مدت براساس این شاخص از چه جایگاهی برخوردار است. نتایج این پژوهش که با استفاده از داده‌های دوره زمانی ۲۰۱۰ - ۲۰۰۶ و تخمین ظرفیت‌های بالقوه مالیاتی با استفاده از روش رگرسیونی داده‌های تلفیقی و در نتیجه محاسبه ظرفیت‌های بالقوه مالیاتی در کشورهای منتخب سند چشم‌انداز به دست آمده است نشان می‌دهد ایران از حیث تلاش مالیاتی در بین این کشورها جایگاه مناسبی ندارد. از این رو و با چنین واقعیتی، دستیابی به هدف چشم‌اندازها، جدیتی دوچندان را در سال‌های باقی‌مانده این افق طلب می‌کند.

کلیدواژه‌ها: تلاش مالیاتی؛ نسبت مالیاتی؛ کشورهای منطقه سند چشم‌انداز؛ روش رگرسیونی پانل دیتا

* استادیار دانشکده اقتصاد، مدیریت و حسابداری، دانشگاه یزد (نویسنده مسئول)؛

Email: m.a.fei2pour@yazd.ac.ir

** کارشناسی ارشد علوم اقتصادی، دانشکده اقتصاد، مدیریت و حسابداری، دانشگاه یزد؛

Email: e2atlotfi@ymail.com

فصلنامه مجلس و راهبرد، سال نوزدهم، شماره هفتادودو، زمستان ۱۳۹۱

مقدمه

در بیشتر کشورها و به خصوص کشورهای در حال توسعه در مرحله گذار، برای بهبود زیرساخت‌های عمومی، آموزشی، بهداشت و ... صرف هزینه‌های بیشتری احساس می‌شود و تأمین این هزینه‌ها همواره مسئله‌ای اساسی برای دولت‌ها و سیاستگذاران بوده است. در این میان، مالیات همواره مهم‌ترین منبع درآمدی دولت‌هاست تا بتواند این مرحله را با موفقیت طی کند. این در حالی است که مالیات همواره یکی از ابزارهای لازم برای تحقق عدالت اجتماعی از آغاز شکل‌گیری دولت‌ها و جوامع بوده است. اگرچه ممکن است در ابتدای امر این گونه به نظر آید که بسیاری از کشورها همانند ایران، به دلیل دسترسی به منابع سوخت‌های فسیلی به گونه‌ای شایسته به درآمدهای مالیاتی توجه نمی‌کنند اما همچون دیگر کشورها به تأثیر آن در ساختار بودجه اذعان داشته و به دنبال بررسی و چگونگی افزایش ظرفیت‌های بالقوه مالیاتی هستند. به این منظور، تلاش مالیاتی شاخصی است که می‌توان براساس آن میزان موفقیت کشورهای مختلف جهان را مورد سنجش قرار داد و همچنین، شاخصی است که برای راهنمای اجرای سیاست‌های مالیاتی مناسب مورد استفاده قرار می‌گیرد.

با نگاهی به اهداف مدون برنامه‌های چهارم و پنجم توسعه و همچنین برنامه راهبردی سازمان امور مالیاتی ایران، می‌توان توجه به مالیات را منبع اصلی تأمین درآمد دولت و تغییر نگاه به درآمدهای نفتی از منبع درآمد دولت به سرمایه ملت مشاهده کرد.^۱ این در حالی است که سال شروع برنامه چهارم توسعه با اولین سال سند چشم‌انداز جمهوری اسلامی ایران هم‌زمان بوده و مهم‌ترین سند بالادستی کشور پس از قانون اساسی است. براساس این سند در افق ۱۴۰۴ ایران کشوری توسعه‌یافته با جایگاه اول اقتصادی در منطقه خواهد بود. از این رو، مالیات از مهم‌ترین شاخص‌های اقتصادی است که می‌توان براساس آن نسبت به جایگاه اقتصادی کشورهای منطقه با یکدیگر قضاوت کرد. بررسی تلاش

۱. بند «۵۱» سیاست‌های کلی برنامه چهارم توسعه: «تلاش برای قطع هزینه‌های جاری به نفت و تأمین آن از محل درآمدهای مالیاتی و اختصاص عواید نفت برای توسعه سرمایه‌گذاری براساس کارایی و بازدهی».

تلاش مالیاتی در ایران و مقایسه آن با کشورهای منطقه سند چشم‌انداز ۱۷۵

مالیاتی در ایران و مقایسه آن با تعدادی از کشورهای منطقه چشم‌انداز که دسترسی به داده‌های آنها امکان‌پذیر بوده هدف اصلی مطالعه حاضر است. این بررسی با توجه به محدودیت داده‌های مورد نیاز در دوره زمانی ۲۰۱۰-۲۰۰۶ و با استفاده از روش رگرسیونی پانل دیتا^۱ انجام شده است. مقاله حاضر پس از مقدمه به ترتیب به جایگاه مالیات در اسناد بالادستی کشورهای نمونه جهان و نیز جمهوری اسلامی ایران؛ مبانی تئوریک تلاش مالیاتی؛ مروری بر مطالعات انجام شده در زمینه تلاش مالیاتی؛ محاسبه تلاش مالیاتی در ایران و مقایسه آن با کشورهای منطقه سند چشم‌انداز و در نهایت پس از برآورد مدل و نتایج به جمع‌بندی و نتیجه‌گیری پرداخته شده است.

۱ جایگاه مالیات در اسناد بالادستی

مالیات همانند اهرمی اقتصادی، همواره در صدر توجه کارگزاران اقتصادی کشورهایی قرار داشته که به اهمیت آن پی برده‌اند. به این منظور، کشورهای پیش‌تاز نیز به تدوین چشم‌انداز و بیانیه‌های مأموریت در این حوزه و برای سازمان‌های امور مالیاتی خویش پرداخته‌اند. برای مثال براساس گزارش برنامه راهبردی سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۸۹)، اداره مالیات‌های داخلی آمریکا،^۲ چشم‌انداز ذیل را در سال ۲۰۰۵ برای این سازمان در سال ۲۰۰۹ تدوین کرده است. «اداره مالیات‌های داخلی آمریکا در سال ۲۰۰۹ یک نهاد قرن بیست و یکمی است که با سرمایه انسانی و قابلیت‌های تکنولوژی بالا، به‌طور مؤثر و کارا دیون مالیاتی را با حداقل هزینه و انحراف جمع‌آوری می‌کند».

همان‌گونه که مشاهده می‌شود این چشم‌انداز دارای ویژگی‌هایی است از جمله: «ارائه خدماتی که نیازهای مشتریان را لحاظ کند، شهروندان مسئولیت‌هایشان را در قبال پرداخت صادقانه مالیات درک کنند، برخورد منصفانه و همسان در اجرای مالیات با همه شهروندان، آمریکایی‌ها توجه کنند که اداره مالیات‌های داخلی آمریکا سازمانی است که خدمات

1. Panel Data
2. Internal Revenue Service (IRS)

ارزشمندی را برای کشور ارائه می‌دهد و یک مکان مطلوب برای کار کردن است». همچنین اداره مالیات‌های داخلی آمریکا «ارائه خدمات با بالاترین کیفیت به مؤدیان آمریکایی با کمک کردن به درک و ملاحظه مسئولیت مالیاتی‌شان و اعمال صادقانه و منصفانه قانون مالیات‌ها برای همه اقشار جامعه» را بیانیه مأموریت این سازمان معرفی کرده است. حال آنکه موارد شش‌گانه «صداقت، پاسخ‌گویی، صحت، احترام متقابل، حرفه‌ای بودن و مشارکت» از ارزش‌های بنیادین این سازمان به‌شمار می‌آید.

در اروپا، بخش مالیات در نروژ دارای چشم‌اندازی ساده، اما بسیار بامحتواست. بیانیه چشم‌انداز سازمان مالیاتی نروژ این کشور را «جامعه‌ای معرفی می‌کند که هر شخص مشتاق پرداخت دیون مالیاتی خود است» (معاونت برنامه‌ریزی و فناوری اطلاعات سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۸۹). این در حالی است که انطباق و همسویی با مؤدیان، انجام امور به‌صورت حرفه‌ای و ابتکار ارزش‌های بنیادین سه‌گانه بخش مالیاتی نروژ را تشکیل می‌دهد. سازمان مالیاتی این کشور اهداف چهارگانه «تشخیص صحیح و به‌موقع مالیات‌ها، پرداخت به‌موقع مالیات‌ها، ثبت مؤدیان و واحدیابی باکیفیت و نیز ارائه خدمات خوب به مشتریان» را برای خود ترسیم کرده است.

در آسیا مثلاً سنگاپور، بیانیه چشم‌انداز با سه عبارت «مبدل شدن به یک سازمان امور مالیاتی پیشرو در جهان، شراکت با مالیات‌دهندگان در ساختن ملت و توسعه اقتصادی و برخورداری از یک تیم ممتاز متشکل از افراد شایسته و متعهد» و بیانیه مأموریت اداره درآمدهای داخلی را با دو عبارت «عمل به‌مثابه یک سازمان دولتی و ارائه خدمات در زمینه‌های اجرا، تشخیص و وصول مالیات و رایزنی با دولت و حضور در سطح بین‌المللی به نمایندگی از سنگاپور درباره مسائل مرتبط با مالیات» ترسیم شده است. علاوه‌بر آن، انصاف، امانت‌داری، حرفه‌ای بودن، کار تیمی، پاسخ‌گویی و نوآوری از ارزش‌های بنیادین اداره درآمدهای داخلی سنگاپور است. همچنین اهداف شش‌گانه «ایجاد یک محیط مالیاتی رقابتی که بنگاه‌های اقتصادی را دلگرم و رشد اقتصادی را حمایت کند، ارائه

تلاش مالیاتی در ایران و مقایسه آن با کشورهای منطقه سند چشم‌انداز ۱۷۷

بهترین خدمات، حصول اطمینان از مقبولیت نزد همه مالیات‌دهندگان، کارایی هزینه‌ای و کارآمدی، به حداقل رساندن هزینه تمکین مؤدیان و دستیابی به سطح بالایی از صلاحیت و رضایت کارکنان» را برای بخش مالیاتی تعیین کرده‌اند (همان).

در بین کشورهای منطقه سند چشم‌انداز که شامل کشورهای آذربایجان، اردن، ارمنستان، ازبکستان، رژیم اشغالگر قدس، افغانستان، امارات، ایران، بحرین، پاکستان، تاجیکستان، ترکمنستان، ترکیه، سوریه، عراق، عربستان، عمان، فلسطین، قرقیزستان، قزاقستان، قطر، کویت، گرجستان، لبنان و یمن است (رضایی و مبینی، ۱۳۸۵: ۲۵۰)، تنها معدودی از آنها برای خود چشم‌انداز مالیاتی ترسیم کرده‌اند که پاکستان از این جمله است. در چشم‌انداز مالیاتی این کشور، «تبدیل شدن به یک سازمان مدرن، پیشرفته، مؤثر، مستقل و معتبر در بیشینه‌سازی درآمدهای عمومی دولت با فراهم آوردن خدمات باکیفیت و بهبود تمکین توسط قوانین مالیاتی و مرتبط با آن» مدنظر بوده است. علاوه بر آن، موارد «بالا بردن قابلیت نظام مالیاتی در وصول وظایف مالیاتی از طریق به کارگیری روش‌های مدرن، کمک به مؤدیان در انجام وظایف مالیاتی و پرورش نیروی انسانی باانگیزه، رضایتمند، متخصص و حرفه‌ای» از بیانیه مأموریت بخش مالیات پاکستان است. همچنین براساس گزارش برنامه راهبردی سازمان امور مالیاتی (۱۳۸۹)، موارد هفت‌گانه «صداقت، حرفه‌ای بودن، کار تیمی، نزاکت و تواضع، انصاف، شفافیت و مسئولیت‌پذیری» ارزش‌های بنیادین پاکستان را در بخش مالیاتی تشکیل می‌دهد.

در ایران نیز، بخش مالیاتی توانسته است با تدوین چشم‌انداز، بیانیه مأموریت و ارزش‌های بنیادین بخش مالیاتی خود، تصویر روشنی از آینده این بخش ترسیم کند. طبق بیانیه مصوب «نیل به تمکین مالیاتی با کمترین هزینه، رعایت عدالت مالیاتی و بیشترین رضایتمندی مؤدیان» چشم‌انداز سازمان مالیاتی کشور را تشکیل می‌دهد (معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل سازمان امور مالیاتی، ۱۳۹۰). با مذاقه در چنین چشم‌اندازی می‌توان ویژگی‌های پنج‌گانه ذیل را بیان کرد:

۱. ایفای نقش مناسب و درخور نظام مالیاتی در اقتصاد کشور مستلزم آن است که همراه با تحولات ایجاد شده در حوزه‌های گوناگون فناوری، به سیاست‌های مرتبط با سرمایه‌های انسانی نیز توجه شود،
 ۲. برخورد منصفانه و یکسان در اجرای قوانین مالیاتی و وصول مالیات حقه دولت با کمترین هزینه و بیشترین دقت،
 ۳. ارائه خدمات بهینه و با کیفیتی که نیازهای مؤدیان را مرتفع سازد،
 ۴. پیشرو بودن در منطقه،
 ۵. افزایش سهم درآمدهای مالیاتی در درآمدهای عمومی دولت با وصول به موقع مالیات (معاونت برنامه‌ریزی و فناوری اطلاعات سازمان امور مالیاتی، ۱۳۸۹).
- این در حالی است که بیانیه مأموریت سازمان امور مالیاتی این سازمان را «مسئول اجرای صحیح قوانین و مقررات مالیاتی می‌داند. این سازمان با به‌کارگیری مناسب‌ترین رویه‌ها و فناوری‌های نوین مصمم است تا درآمدهای مالیاتی دولت را به‌طور دقیق شناسایی و وصول نماید و با فراهم نمودن زمینه پژوهش‌های کاربردی مستمر و خلاق، بستر مناسبی برای توسعه کمی و کیفی نظام مالیاتی کشور و ارتقای فرهنگ مالیاتی فراهم نماید. سازمان امور مالیاتی تلاش می‌نماید تا علاوه بر وظایف شناسایی، تشخیص و وصول مالیات‌ها، بهترین خدمات را به ذی‌نفعان ارائه نماید. همچنین سازمان بر آن است تا با استفاده از اصول مدیریت مشارکتی و ظرفیت‌های ممکن در جهت اجرایی نمودن نظام جامع اطلاعات مالیاتی و اهداف کلان کشور در راستای وظایف محوله به بهترین وجه ایفای نقش نماید». ارزش‌های هشت‌گانه «شفافیت، پاسخ‌گویی و مسئولیت‌پذیری، صداقت و درستکاری، احترام متقابل، مشارکت، قانون‌مداری، رفتار حرفه‌ای، خلاقیت و نوآوری» از ارزش‌های بنیادین این سازمان شناخته شده است.
- علاوه بر سازمان مالیاتی، در دیگر اسناد بالادستی کشور به طرق مختلف به اهمیت و جایگاه بخش مالیات در اقتصاد توجه شده است. بالاترین سند بالادستی یعنی قانون اساسی

تلاش مالیاتی در ایران و مقایسه آن با کشورهای منطقه سند چشم‌انداز ۱۷۹

در اصول (۵۱ و ۵۳) به این موضوع توجه کرده و طبق اصل (۵۱) «هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود». این در حالی است که در اصل (۵۳) «کلیه دریافت‌های دولت در حساب‌های خزانه‌داری کل متمرکز می‌شود و همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می‌گیرد».

علاوه بر قانون اساسی، سند چشم‌انداز بیست‌ساله جمهوری اسلامی ایران که رهبر معظم انقلاب آن را میثاق ملی و نقشه راه جمهوری اسلامی ایران یاد کرده‌اند و همواره بر اهمیت آن تأکید داشته‌اند، و همچنین در این امر به صورت غیرمستقیم جایگاه مالیات را در اقتصاد کشور توجه داشته‌اند. در حالی که سند چشم‌انداز بیست‌ساله ایران را در ۱۴۰۴ کشور توسعه یافته، برخوردار از سلامت، رفاه، توزیع مناسب درآمد، عدالت اجتماعی به دور از تبعیض، فقر، جایگاه اول اقتصادی در سطح منطقه، رشد سریع و پرشتاب اقتصادی و اشتغال کامل می‌داند. اما رسیدن به جایگاه و دستیابی به چنین شاخصه‌هایی بدون داشتن بخش مالیاتی پررونق و فعال امکان‌ناپذیر است. به عبارتی برای دستیابی به شاخصه‌های فوق در افق ۱۴۰۴ که بخش عمده‌ای از آنها در حیطه وظایف دولت است و می‌توان در قانون اساسی جای داد بدون تأمین مالی میسر نیست. حال آنکه مالیات عمده‌ترین منبع مالی محسوب می‌شود. بر این اساس، این مقاله می‌کوشد تا جایگاه تلاش مالیاتی را در ایران و در مقایسه با کشورهای منطقه سند چشم‌انداز محاسبه کند و روند تغییرات آن را در مقایسه با این کشورها مورد بررسی و کنکاش قرار دهد. این در حالی است که پیشرو بودن را در منطقه می‌توان از مهم‌ترین ویژگی‌های پنج‌گانه چشم‌انداز ترسیمی برای سازمان امور مالیاتی کشور محسوب کرد.

۲ مبانی نظری

تلاش مالیاتی^۱ به عنوان معیار سنجش وضعیت نظام مالیاتی کشور با استفاده از ظرفیت

1. Tax Effort

مشمول مالیات آن تعریف می‌شود. در واقع تلاش مالیاتی میزان مالیات دریافتی را نسبت به ظرفیت مالیاتی می‌سنجد. شاخص تلاش مالیاتی ابزاری برای اندازه‌گیری اختلاف بین کشورها در چگونگی بهره‌گیری از پایگاه‌های مالیاتی مؤثر بوده و شاید نشان‌دهنده سیاست‌های مالی مناسب برای مقابله با عدم تعادل مالی باشد. برای مثال ممکن است کشورهایی با شاخص تلاش مالیاتی بالا به کاهش هزینه‌های خود به جای افزایش در مالیات نیاز داشته باشند (Stotsky and et al., 1997: 1-57). علاوه بر آن باید توجه داشت که شاخص تلاش مالیاتی چگونگی عملکرد مالیاتی را در یک دوره نشان می‌دهد و به بررسی امکان افزایش بالقوه مالیات در هر کشور می‌پردازد.

به‌طور کلی مطالعات صورت گرفته در خصوص تلاش مالیاتی به دو روش میانگین نسبت مالیاتی^۱ و درآمد مالیاتی بالقوه^۲ انجام می‌شود. ایده اصلی در روش میانگین نسبت مالیاتی پیدا کردن یک متغیر جایگزین^۳ قابل مشاهده برای متغیر غیرقابل مشاهده تلاش مالیاتی و در نظر گرفتن این متغیر برای تلاش مالیاتی است. برای مثال، بسیاری از مطالعات نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی را متغیر مناسبی برای تلاش مالیاتی در نظر می‌گیرند (Tait and et al., 1979; Tanzi, 1992; Hy and et al., 1993; Luo and Douglas, 1996). در خصوص مزیت می‌توان بیان داشت که به‌طور مستقیم وابسته به درجه‌ای از همبستگی بین متغیر جایگزین و تلاش مالیاتی واقعی است. اما مشکل اساسی آن است که دیگر عوامل مؤثر بر متغیر جایگزین انتخابی به درستی کنترل نمی‌شوند. بنابراین بدون کنترل عوامل مؤثر بر متغیر جایگزین، این متغیر ممکن است سطح تلاش مالیات را با دقت منعکس نکند. علاوه بر آن، زمانی که متغیرهای جایگزین در دسترس اند انتخاب یکی و تعیین ارجحیت آن بر دیگر متغیرها به سادگی امکان نخواهد داشت. به عبارتی، زمانی که متغیرهای جایگزین مختلفی برای تلاش مالیاتی وجود دارد، میزان تلاش مالیاتی به تلاش

-
1. Average Tax Ratio Technique
 2. The Potential Tax Revenue
 3. Proxy

تلاش مالیاتی در ایران و مقایسه آن با کشورهای منطقه سند چشم‌انداز ۱۸۱

مالیاتی واقعی وابسته نبوده بلکه وابسته به انتخاب متغیر جایگزین است. وجود این دو مشکل در روش میانگین نسبت مالیاتی به احتمال زیاد به تخمین‌های جانب‌دارانه تلاش مالیاتی منجر می‌شود.

در روش درآمد مالیاتی بالقوه، نسبت به روش نسبت مالیاتی از ابزار آماری قدرتمندتری استفاده شده که آن را تجزیه و تحلیل رگرسیونی چندگانه می‌نامند. گام اول تعیین روش رگرسیونی مناسب است. در این روش سهم مالیات اغلب متغیر وابسته است که برابر با نسبت درآمد مالیاتی واقعی به ظرفیت مالیاتی است. از آنجا که ظرفیت مالیاتی به طور مستقیم مشاهده نمی‌شود، بنابراین بیشتر از متغیر جایگزین تولید ناخالص داخلی^۱ و تولید ناخالص ملی^۲ استفاده می‌شود. بر این اساس، یک مدل رگرسیونی متعارف به روش درآمد مالیاتی بالقوه را می‌توان به صورت زیر نوشت که در آن T سهم مالیات، F تلاش مالیاتی، X یک بردار از دیگر عوامل مؤثر بر سهم مالیات و ω جمله اخلال است.

$$T = aF + X\beta + \omega \quad (1)$$

بر اساس معادله (۱) و در ادبیات این حوزه از دو روش متفاوت برای محاسبه تلاش مالیاتی استفاده می‌شود. در اولین روش ابتدا معادله (۱) بدون تلاش مالیاتی تخمین زده می‌شود و سپس نسبت ارزش واقعی متغیر وابسته به ارزش تخمینی محاسبه و در نهایت مقدار به دست آمده تلاش مالیاتی تعریف می‌شود. لیتولد (۱۹۹۱)، استاسکی و ولدماریم^۳ (۱۹۹۷) از این روش برای سنجش تلاش مالیاتی استفاده کرده‌اند. از آنجا که تلاش مالیاتی مشاهده نمی‌شود، در معادله (۱) گنجانده نخواهد شد. بنابراین برآورد تلاش مالیاتی در روش اول درآمد مالیاتی بالقوه به این صورت بیان می‌شود:

$$F_1 = \frac{T}{\hat{T}} = \frac{aF + X\beta + \omega}{X\hat{\beta}} \quad (2)$$

روش دوم درآمد مالیاتی بالقوه برای محاسبه تلاش مالیاتی، مشابه روش قبل است با

-
1. Gross Domestic Product (GDP)
 2. Gross National Product (GNP)
 3. Stotsky and WoldeMariam

این تفاوت که در روش قبل ارزش واقعی متغیر وابسته به ارزش تخمینی آن تقسیم شده و در واقع تلاش مالیاتی به صورت نسبت این دو بوده است، در این روش تلاش مالیاتی به صورت تفاضل دو ارزش واقعی و برآورد شده متغیر وابسته بیان می شود. به عبارت دیگر، تلاش مالیاتی به این روش را می توان به صورت معادله (۳) بیان کرد:

$$F_2 = T - \hat{T} = \alpha F + (\beta - \hat{\beta})X + \omega \quad (3)$$

از آنجا که تلاش مالیاتی را نمی توان مشاهده کرد در برآورد متغیر وابسته T حذف می شود. بنابراین $\hat{\beta}$ انتظاری الزاماً برابر با β نخواهد بود. لازم به یادآوری است که $\hat{\beta}$ برآورد جانب دارانه از β است. حتی در صورتی که $\hat{\beta}$ انتظاری برابر با β باشد، برآوردگر F_2 همچنان برآوردگری جانب دارانه از تلاش مالیاتی است.

همان گونه که مشاهده شد، برای محاسبه شاخص تلاش مالیاتی باید ظرفیت مالیاتی بالقوه^۱ که عبارت است از توانایی یک دولت برای افزایش درآمد مالیاتی براساس عوامل ساختاری مانند سطح توسعه اقتصادی و توانایی مردم در پرداخت مالیات محاسبه شود (Chelliah, 1971: 293) و از آنجا که ظرفیت مالیاتی بالقوه کشور را نمی توان مشاهده کرد، بنابراین باید با روش های آماری متغیر برآورد شود. این موضوع در بخش معرفی الگو آمده است.

۳ مروری بر مطالعات انجام شده

مطالعات متعددی در زمینه اندازه گیری تلاش مالیاتی در خارج و داخل کشور صورت گرفته که از جمله می توان به مطالعات تایت و ایچنگرین^۲ (۱۹۷۸) تانزی^۳ (۱۹۸۱ و ۱۹۸۷)، لیتولد^۴ (۱۹۹۱)، هی و همکاران^۵ (۱۹۹۳)، لیو و داگلاس^۶ (۱۹۹۶)، پیانکاستلی^۷ (۲۰۰۱)،

1. Tax Capacity
2. Tait and Eichengreen
3. Tanzi
4. Leuthold
5. Hy and et al.
6. Luo and Douglas
7. Piancastelli

تلاش مالیاتی در ایران و مقایسه آن با کشورهای منطقه سند چشم‌انداز ۱۸۳

بیرد و همکاران^۱ (۲۰۰۸) و قطمیری و اسلاملوئیان (۱۳۸۷) اشاره کرد. در این بخش تعدادی از مطالعات انجام شده و نتایج آنها در قالب دو دسته از مطالعات خارجی و داخلی ارائه می‌شود.

۳-۱ مطالعات خارجی

لیتولد (۱۹۹۱) در مطالعه خود با استفاده از روش رگرسیونی پانل دیتا به بررسی سهم‌های مالیاتی در هشت کشور در حال توسعه آفریقایی پرداخته است. نتایج مطالعه نشان می‌دهد میان سهم مالیات و سرانه تولید ناخالص داخلی رابطه منفی و معناداری برقرار بوده است. علاوه بر آن میان سهم بخش کشاورزی از تولید ناخالص داخلی رابطه منفی و میان سهم تجارت و معدن از تولید ناخالص داخلی رابطه مثبت و معناداری مشاهده شده است. همچنین با استفاده از آزمون‌های آماری، کشورها را به دو دسته کشورهای با تلاش مالیاتی بیشتر از یک و کشورهای با تلاش مالیاتی کمتر از یک تقسیم کرده است.

پیانکاستلی (۲۰۰۱) با استفاده از داده‌های دوره زمانی ۱۹۸۵-۱۹۹۵ برای ۷۵ کشور توسعه یافته و در حال توسعه و با به کارگیری روش رگرسیونی داده‌های پانلی به اندازه‌گیری تلاش مالیاتی آنها پرداخته است. وی برای محاسبه شاخص تلاش مالیاتی نیز از روش نسبت مالیاتی واقعی به نسبت پیش‌بینی شده استفاده کرده است. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد درآمد سرانه، نسبت تجارت به تولید ناخالص داخلی، سهم بخش صنعت از تولید ناخالص داخلی و سهم کشاورزی در تولید ناخالص ملی، متغیرهای توضیحی هستند که بیشترین سازگاری را با نسبت مالیاتی دارند. علاوه بر آن، نتایج حاصل از محاسبه تلاش مالیاتی بیان می‌کند کشورهایی که با توجه به شاخص محاسبه شده تلاش مالیاتی، عملکرد مالیاتی خود را بهبود بخشیده‌اند اما همچنان در زمره کشورهای با عملکرد مالیاتی مطلوب پایین شناخته شده‌اند.

1. Bird and et al.

التونی^۱ (۲۰۰۲)، در مقاله‌ای با استفاده از داده‌های تابلویی تلاش مالیاتی شانزده کشور عربی را در دوره ۲۰۰۰-۱۹۹۴ تعیین کرده است. نتایج نشان می‌دهد در کشورهای عربی، سهم درآمد مالیاتی تولید ناخالص داخلی، درآمد سرانه، سهم کشاورزی از تولید ناخالص داخلی و سهم معدن از تولید ناخالص داخلی عوامل اصلی هستند. نتایج شاخص تلاش مالیاتی نشان داده است که برای کشورهای عربی که با کسری بودجه مواجه‌اند، به‌ویژه کشورهای شورای همکاری خلیج^۲ این افزایش درآمد مالیاتی، اصلاح سیستم مالیاتی آنها را وسیع‌تر می‌کند.

۳-۲ مطالعات داخلی

امین رشتی و همکاران (۱۳۹۰)، در پژوهشی با استفاده از روش داده‌های تابلویی به برآورد ظرفیت مالیاتی و محاسبه تلاش مالیاتی در دوره‌های ۲۰۰۹-۱۹۹۵ در میان کشورهای با درآمد متوسط پرداخته‌اند. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد تلاش مالیاتی در ایران کمترین میزان را در میان کشورهای مورد بررسی داشته است.

قطمیری و اسلاملوئیان (۱۳۸۷) در مطالعه‌شان با استفاده از داده‌های پانزده کشور در حال توسعه برای دوره زمانی ۲۰۰۲-۱۹۹۴ با به‌کارگیری روش رگرسیون‌های به‌ظاهر نامرتب نسبت مالیاتی را برآورد کرده و سپس به محاسبه تلاش مالیاتی این کشورها پرداخته‌اند. نتایج حاکی از آن است که بین نسبت مالیاتی و سهم ارزش افزوده بخش‌های صنعت، خدمات و تجارت خارجی از تولید ناخالص داخلی، رابطه مثبت و معناداری وجود دارد. با وجود این، سهم ارزش افزوده بخش کشاورزی از تولید ناخالص داخلی و نسبت قرض‌های خارجی به تولید ناخالص داخلی و نرخ تورم بر نسبت مالیاتی، تأثیر منفی داشته است. در مرحله بعد، با استفاده از نتایج حاصل از برآورد الگوی نسبت مالیاتی،

-
1. Eltony
 2. Gulf Cooperation Council (GCC)

تلاش مالیاتی در ایران و مقایسه آن با کشورهای منطقه سند چشم‌انداز ۱۳۸۵

نشان داد تلاش مالیاتی در ایران پایین‌ترین رتبه را در میان پانزده کشور دارد. مهرگان (۱۳۸۴) با استفاده از داده‌های استان‌های کشور برای دوره ۱۳۷۶-۱۳۸۰ و با به‌کارگیری روش رگرسیونی داده‌های تلفیقی به برآورد ظرفیت مالیاتی آنها پرداخته است. نتایج حاکی است استان‌های تهران و همدان به ترتیب بیشترین و کمترین کوشش را برای تحقق درآمدهای مالیاتی داشته‌اند. ظرفیت مالیاتی استان همدان سیر صعودی داشته ولی مالیات اخذ شده متناسب با ظرفیت مالیاتی نبوده است به گونه‌ای که اولاً، کمتر از ۳۰ درصد ظرفیت مالیاتی اخذ شده و ثانیاً، شکاف میان ظرفیت مالیاتی و مالیات اخذ شده، بیشتر در مالیات‌های مستقیم و به‌ویژه در بخش خدمات مشاهده شده است. گفتنی است علاوه بر مطالعات مذکور که در سطح بین‌المللی صورت گرفته، در سطح ملی و استانی نیز مطالعات متعددی انجام شده است. مطالعات منجذب و سلیمانی (۱۳۸۴)، قطمیری و همکاران (۱۳۸۵) از این جمله است.

۴ داده‌ها و روش محاسبه

در مطالعه حاضر از داده‌های منتشر شده بانک جهانی^۱ و شاخص‌های توسعه جهانی^۲ سال‌های مورد بررسی یعنی از ۲۰۰۶ تا ۲۰۱۰ بهره گرفته شده است. دلیل انتخاب این دوره زمانی وجود همه داده‌های لازم برای کشورهای منتخب است که فقط هشت کشور^۳ منطقه سند چشم‌انداز را شامل می‌شود. برای برآورد مدل از روش رگرسیونی داده‌های پانلی استفاده شده است،^۴ که در آن داده‌های سری زمانی و مقطعی به‌طور هم‌زمان باهم ترکیب می‌شوند. با توجه به مطالب ارائه شده و با در نظر گرفتن مطالعات تجربی صورت گرفته در این حوزه و با تأکید بر مطالعه پیکانکاستلی (۲۰۰۱)، الگوی تجربی مطالعه به‌صورت زیر

1. World Bank
2. World Development Indicators

۳. اردن، ایران، ترکیه، مصر، پاکستان، قزاقستان، قرقیزستان و ارمنستان.

4. Panel Data

است که در آن i بیانگر مقاطع (کشورها)، $\frac{T_i}{Y_i}$ نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی، GDPPC تولید ناخالص داخلی سرانه، $\frac{Trade_i}{GDP_i}$ نسبت تجارت خارجی به تولید ناخالص داخلی و U_i جمله اخلاص است. گفتنی است در تجارت خارجی مجموع صادرات و واردات بدون در نظر گرفتن درآمد نفت محاسبه شده است.

$$\frac{T_i}{Y_i} = f\left(\text{GDPPC}_i, \frac{\text{Trade}_i}{\text{GDP}_i}, U_i\right) \quad (۴)$$

علاوه بر متغیرهای ذکر شده، متغیرهای ارزش افزوده بخش کشاورزی به تولید ناخالص داخلی، ارزش افزوده بخش صنعت به تولید ناخالص داخلی، ارزش افزوده بخش خدمات به تولید ناخالص داخلی، سهم جمعیت شهری از جمعیت کل و تورم به عنوان متغیرهای کنترلی در مدل وارد شده اند. متغیرهای مورد نظر نیز همسو با مطالعات پیشین این حوزه انتخاب شده و این در حالی است که مطالعات انجام شده سهم مالیات از تولید ناخالص داخلی یا نسبت مالیاتی حقیقی تابعی از سهم بخش خارجی از تولید ناخالص داخلی، ارزش افزوده بخش های کشاورزی، صنعت و خدمات به تولید ناخالص داخلی، سهم جمعیت شهری از جمعیت کل و نرخ تورم بر نسبت مالیاتی تأثیر گذار است (قطمیری و اسلاملوئیان، ۱۳۸۷).

انتظار می رود میان درآمد سرانه و نسبت مالیاتی رابطه مثبت برقرار و همچنین در کشورهای در حال توسعه، رابطه ای منفی میان سهم بخش کشاورزی از درآمد و نسبت مالیاتی برقرار باشد. این مورد می تواند به وضعیت خاص این بخش درباره دریافت کمک های دولتی یا یارانه ها و تخفیف های مالیاتی مربوط باشد. این در حالی است که رابطه مثبتی بین نسبت ارزش افزوده بخش های خدماتی و صنعتی از تولید ناخالص داخلی و نسبت مالیاتی وجود داشته باشد. همچنین افزایش سهم بخش خارجی از درآمد می تواند موجب افزایش نسبت مالیاتی شود. در تحقیقات اخیر متغیرهای نسبت جمعیت شهری به کل جمعیت و تورم، متغیرهای برونزا هستند که برای توضیح نسبت مالیاتی استفاده شده است. انتظار می رود افزایش نسبی جمعیت شهری از یک سو افزایش خدمات دولتی را در

تلاش مالیاتی در ایران و مقایسه آن با کشورهای منطقه سند چشم‌انداز ۱۸۷

شهرها فراهم کند و برای تأمین مخارج این خدمات، نسبت مالیاتی افزایش یابد. از سوی دیگر، در کشورهای در حال توسعه، افزایش شهرنشینی می‌تواند موجب گسترش بخش غیررسمی شده و فرار مالیاتی را تشدید کند و در نتیجه نسبت مالیاتی کاهش یابد. به عبارت دیگر، رابطه میان شهرنشینی و نسبت مالیاتی می‌تواند منفی و یا مثبت باشد. تورم نیز می‌تواند مالیات تورمی به وجود آورد و نیاز دولت را به دریافت مالیات کاهش دهد. در نتیجه، رابطه‌ای منفی میان تورم و نسبت مالیاتی برقرار شود.

بر اساس مجموعه موارد فوق، مدل (۴) را می‌توان به صورت مدل (۵) تصریح کرد. در

این مدل:

$$\begin{aligned} & \frac{T}{Y}: \text{سهم مالیات از تولید ناخالص داخلی} \\ & \frac{1}{GNPPC}: \text{معکوس درآمد سرانه} \\ & Y_A: \text{سهم بخش کشاورزی در تولید ناخالص داخلی} \\ & Y_S: \text{سهم بخش خدمات از تولید ناخالص داخلی} \\ & Y_M: \text{سهم بخش صنعت از تولید ناخالص داخلی} \\ & \frac{\text{Trade}_i}{GDP_i}: \text{سهم بخش خارجی از تولید ناخالص داخلی} \\ & UP: \text{سهم جمعیت شهری از کل جمعیت} \\ & \pi: \text{نرخ تورم و } u_t \text{ جمله اختلال} \end{aligned}$$

$$\frac{T}{Y} = C_0 + \beta_1^* \text{Log} \frac{1}{GNPPC} + \beta_2 \text{Log} Y_A + \beta_3 \text{Log} Y_S + \beta_4 \text{Log} Y_M + \beta_5 \text{Log} \frac{\text{Trade}}{GDP} + \beta_6 \text{Log} UP + B_7 \text{Log} \pi + u_t \quad (5)$$

۵ برآورد مدل و نتایج

همانند مطالعات انجام شده با استفاده از روش رگرسیونی داده‌های پانلی، لیمر و هاسمن نیز برای تعیین نوع داده‌ها و روش مناسب برای تخمین، آزمون‌هایی انجام داده‌اند که نتایج این دو آزمون در جدول ۱ آمده است. همان‌گونه که نتایج جدول نشان می‌دهد، از آنجا که

Prob محاسبه شده برای مدل کمتر از ۰/۰۵ است داده‌ها خاصیت پانل دارند. با توجه به مشخص شدن نوع داده‌های آزمون هاسمن، نتایج بیانگر آن است که Prob محاسبه شده ۰/۰۰۰ از ۰/۰۵ است بنابراین روش آثار ثابت مناسب‌ترین روش برای تخمین مدل مورد استفاده پژوهش است.

جدول ۱ نتایج آزمون‌های لیمر و هاسمن

آزمون هاسمن		آزمون لیمر	
Prob>Chi ² =۰/۰۰۰	$\chi^2 (7) = 33/62$	F=۳/۲۳	Prob>F=۰/۰۱۳۹

پیش از برآورد مدل و تفسیر نتایج، باید آزمون‌های تشخیص بر داده‌ها انجام شود. در این مطالعه دو آزمون مانایی داده‌ها و واریانس ناهمسانی انجام می‌شود؛ چرا که با توجه به تأثیر مهم ناهمسانی واریانس بر برآورد، انحراف معیار و در نتیجه استنباط آماری لازم است تا قبل از پرداختن به هرگونه تخمین، بود یا نبود ناهمسانی واریانس مشخص شود. از سویی مانا نبودن داده‌ها و متغیرها ممکن است به بروز رگرسیون کاذب بینجامد از این رو بررسی مانایی متغیرها از اهمیت ویژه برخوردار است. بنابراین در این قسمت از آزمون لوین، لین و چو^۱ برای بررسی مانایی متغیرها و ریشه واحد استفاده می‌شود و برای بررسی ناهمسانی واریانس از آزمون نسبت درست‌نمایی^۲ استفاده می‌شود که نتایج این دو آزمون در جداول ۲ و ۳ به نمایش گذاشته شده‌اند.

1. Levin, Lin and Chu
2. Likelihood Ratio

تلاش مالیاتی در ایران و مقایسه آن با کشورهای منطقه سند چشم‌انداز ۱۸۹

جدول ۲ آزمون ریشه واحد روی متغیرها

	π	$\frac{Trade}{GDP}$				GNPPC	$\frac{T}{Y}$	Variables		
	-۱۱/۵۰	-۴/۹۲	۳/۳۹	-۴/۱۶	-۶/۹	-۵/۹	-۵/۵۹	-۵/۸۷	t	Level
	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۲۶۳	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	۰/۰۰۰	Prob	

همان‌گونه که در جدول ۲ مشاهده می‌شود همه متغیرها در سطح ۰/۹۵ درصد معنادارند، بنابراین به تفاضل‌گیری برای آزمون ایستایی متغیرها نیازی نبوده و متغیرها در سطح معناداری می‌باشند. پس از مشخص شدن مانایی متغیرها، ناهمسانی متغیرها بررسی می‌شود که در جدول ۳ به تصویر کشیده شده است.

جدول ۳ آزمون نسبت درست‌نمایی

Prob>Chi ²	LR Chi ² (v)
۰/۰۰۰	۳۵/۵۲

با توجه به جدول ۳، از آنجا که Prob محاسبه شده کمتر از ۰/۰۵ است فرضیه صفر مبنی بر واریانس همسانی جملات اخلاص رد شده و در نتیجه مدل دارای واریانس ناهمسانی است. از این رو، باید به گونه‌ای مدل را برآورد کرد که مشکل ناهمسانی واریانس برطرف شود. بنابراین یکی از روش‌های رفع مشکل ناهمسانی واریانس‌ها، برآورد مدل به روش حداقل مربعات تعمیم‌یافته^۱ است. با این روش، در صورت وجود خودهمبستگی در مدل، این مشکل رفع خواهد شد. پس از انجام آزمون‌های داده‌های مدل به تخمین و ارائه نتایج آن پرداخته می‌شود.

1. Generalized Least Squares (GLS)

جدول ۴ نتایج تخمین به روش حداقل مربعات تعمیم یافته

متغیر	Coef.	Z	P > z
Log Y_A	-۰/۰۶۳۲	۲/۴۱	۰/۰۱۸
Log Y_M	۰/۲۰۶۸	۴/۷۷	۰/۰۰۰
Log Y_S	۰/۲۶۱۷	۲/۰۱	۰/۰۴۳
Log Inf	-۰/۰۸۵	۳/۰۹	۰/۰۰۲
Log UP	۰/۰۳۵	۳/۲۳	۰/۰۰۱
Log 1/GNPPC	۰/۴۳۴	۶/۰۰	۰/۰۰۰
Log Trade/GDP	۰/۰۳۶	۶/۴۸	۰/۰۰۰
Cons.	۰/۵۷۰۳۸	۰/۳۵	۰/۷۳
Prob= ۰/۰۰۰		$\chi^2 = ۱۱۹/۶۷$	

اکنون می‌توان با استفاده از مدل برآورد شده، مقدار نسبت مالیاتی تخمین زده شده را برای هر کشور محاسبه کرد. همان‌گونه که بیان شد، تلاش مالیاتی هر کشور با استفاده از معادله (۲) محاسبه می‌شود؛ یعنی با تقسیم نسبت مالیاتی حقیقی هر کشور بر نسبت مالیاتی برآورد شده. نتایج به‌دست آمده از محاسبه تلاش مالیاتی کشورهای مورد مطالعه برای سال‌های ۲۰۰۶ تا ۲۰۱۰، در جدول ۵ به نمایش گذاشته شده است و همان‌گونه که در جدول ۶ ملاحظه می‌شود ضریب تلاش مالیاتی ایران جز در سال‌های ۲۰۰۹ و ۲۰۱۰ که بیش از قزاقستان بوده و در رتبه یکی ماقبل آخر قرار گرفته، در دیگر سال‌ها در رتبه آخر جای داشته است. اگرچه در بهترین حالت میزان تلاش مالیاتی در ایران برابر با ۰/۴۶ بوده اما در دیگر کشورها این میزان بیش از ۰/۵۵ و حتی در قرقیزستان برابر با ۰/۸۵ بوده است. این موضوع بیانگر آن است که کشور از ظرفیت‌های مالیاتی به‌خوبی استفاده نکرده و امکان افزایش نسبت مالیاتی وجود دارد.

تلاش مالیاتی در ایران و مقایسه آن با کشورهای منطقه سند چشم‌انداز ۱۹۱

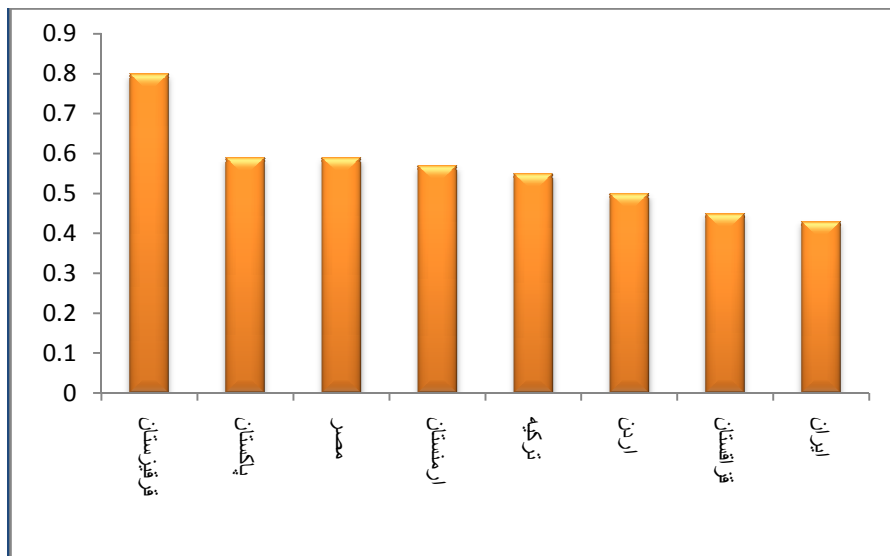
جدول ۵ شاخص تلاش مالیاتی کشورهای منتخب برای سال‌های ۲۰۰۶-۲۰۱۰

کشور	سال	۲۰۰۶	۲۰۰۷	۲۰۰۸	۲۰۰۹	۲۰۱۰
اردن	۰/۵۵	۰/۵۴	۰/۴۸۵	۰/۴۷	۰/۴۷	۰/۴۷
ایران	۰/۴۲	۰/۴۱۵	۰/۴۲۴	۰/۴۶	۰/۴۵۷	۰/۴۵۷
پاکستان	۰/۵۸	۰/۵۹	۰/۶۰	۰/۵۹	۰/۶۰	۰/۶۰
مصر	۰/۶۰۱	۰/۵۹	۰/۵۹	۰/۵۹۱	۰/۵۷	۰/۵۷
ترکیه	۰/۵۶۲	۰/۵۴۳	۰/۵۴۲	۰/۵۵	۰/۵۶۵	۰/۵۶۵
قزاقستان	۰/۵۱	۰/۴۷	۰/۴۷۵	۰/۳۹	۰/۳۹۴	۰/۳۹۴
قرقیزستان	۰/۸۲	۰/۸۵	۰/۸۴	۰/۷۳	۰/۷۵	۰/۷۵
ارمنستان	۰/۵۷	۰/۵۹	۰/۵۴	۰/۶۴	۰/۵۲	۰/۵۲

نتایج مقایسه بیشترین، کمترین و میانگین تلاش مالیاتی کشورهای منتخب در جدول ۶ به نمایش گذاشته شده است. همچنین میانگین تلاش مالیاتی ایران در مقایسه با دیگر کشورها در دوره ۲۰۰۶-۲۰۱۰ به ترتیب رتبه در نمودار ۱ آمده است. همان‌گونه که مشاهده می‌شود ایران در مقایسه با دیگر کشورهای مورد مطالعه در نازل‌ترین جایگاه قرار گرفته است.

جدول ۶ آمار توصیفی شاخص تلاش مالیاتی محاسبه شده

کشور	آمار توصیفی	متغیر	اردن	ایران	پاکستان	قزاقستان	قرقیزستان	ترکیه	مصر	ارمنستان
میانگین	TE	۰/۵۰	۰/۴۳	۰/۵۹	۰/۴۵	۰/۸۰	۰/۵۵	۰/۵۹	۰/۵۷	
ماکزیمم	TE	۰/۵۵	۰/۴۶	۰/۶۰	۰/۵۱	۰/۸۵	۰/۵۶	۰/۶۰	۰/۶۴	
مینیمم	TE	۰/۴۷	۰/۴۱	۰/۵۸	۰/۳۹	۰/۷۳	۰/۵۴	۰/۵۷	۰/۵۲	



نمودار ۱ رتبه بندی کشورها براساس میانگین تلاش مالیاتی در دوره مورد بررسی

۶ جمع بندی و نتیجه گیری

اهمیت و جایگاه بخش مالیات در اقتصاد به طرق مختلف در اسناد بالادستی کشور توجه شده به طوری که اصول (۵۱ و ۵۳) قانون اساسی این موضوع را مدنظر داشته است. علاوه بر آن، سند چشم انداز بیست ساله جمهوری اسلامی ایران، به عنوان سند میثاق ملی و نقشه راه به صورتی غیرمستقیم بر اهمیت جایگاه مالیات در اقتصاد کشور تأکید داشته است. در حالی که این سند، ایران را در افق ۱۴۰۴ کشوری توسعه یافته، برخوردار از سلامت، رفاه، توزیع مناسب درآمد، عدالت اجتماعی به دور از تبعیض، فقر، جایگاه اول اقتصادی در سطح منطقه، با رشد سریع و پرشتاب اقتصادی و اشتغال کامل می داند، بخش مالیاتی در چشم انداز ترسیمی برای خویش، پیشرو بودن در منطقه را یکی از ویژگی های اصلی برگزیده و به عبارتی در تلاش است تا منابع مالی اهداف بلند سند چشم انداز کشور را

تلاش مالیاتی در ایران و مقایسه آن با کشورهای منطقه سند چشم‌انداز ۱۹۳

فراهم کند. بنابراین در این مقاله کوشیده شده است تا جایگاه تلاش مالیاتی را در ایران و در مقایسه با کشورهای منطقه سند چشم‌انداز محاسبه و روند تغییرات آن را مورد کنکاش قرار دهد.

اما نتیجه‌ای که می‌توان گرفت اینکه ایران از حیث تلاش مالیاتی در مقایسه با کشورهای منتخب منطقه سند چشم‌انداز جایگاه مناسبی ندارد. مناسب نبودن این جایگاه نه تنها در مطالعه حاضر، بلکه در نتایج دیگر مطالعات نیز قابل مشاهده است. در مطالعه قطمیری و اسلاملوئیان (۱۳۸۷) ایران از این حیث در میان چهارده کشور منتخب در رتبه آخر قرار گرفته و مطالعه امین رشتی و همکاران (۱۳۹۰) ایران را در میان شانزده کشور با درآمد متوسط در پایین‌ترین رتبه نشان می‌دهد. این در حالی است که سند چشم‌انداز دستیابی به جایگاه نخست توسعه‌یافتگی و ویژگی‌هایی چون امنیت، سلامت و رفاه را در افق ۱۴۰۴ برای کشور ترسیم کرده و دستیابی به ویژگی‌های فوق را عمدتاً می‌توان در دولتی کارا و توانمند انتظار داشت. تلاش مالیاتی نمودی از ویژگی‌های دولتی با این خصوصیات است. بر این اساس و با سپری شدن حدود یک‌سوم از زمان دوره بیست‌ساله افق چشم‌انداز، تلاش مضاعف برای بازیابی جایگاه بخش مالیاتی در کشور دارای اهمیت بوده و می‌توان این تلاش را در حوزه‌های متعددی متمرکز کرد. شناسایی فعالیت‌های اقتصادی در بخش غیررسمی و در نتیجه جلوگیری از فرار مالیاتی، شناسایی منابع مالیاتی جدید، تعیین میزان مالیات بهینه قابل پرداخت، بازنگری در معافیت‌های مالیاتی موجود و از همه مهم‌تر، کارایی نظام مالیاتی در پدید آوردن زمینه‌ها و شرایطی که بادقت، سرعت و کمترین هزینه وصول مالیات امکان‌پذیر شود از این موارد است.

منابع و مآخذ

۱. امین رشتی، نارسیس، فاطمه فهیمی فر و ابراهیم صیامی عراقی (۱۳۹۰)، «اندازه گیری تلاش مالیاتی (مطالعه موردی کشورهای دارای درآمد متوسط)»، پژوهشنامه مالیات، ش ۱۰، مسلسل ۵۷.
۲. رضایی، محسن و علی مبینی دهکردی (۱۳۸۵). *ایران آینده در افق چشم‌انداز*، تهران، سازمان چاپ و انتشارات وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی، تهران.
۳. فهیم یحیایی، فریبا (۱۳۷۰). «برآورد ظرفیت مالیاتی کشور»، پایان‌نامه کارشناسی ارشد، دانشکده اقتصاد دانشگاه تهران.
۴. قطمیری، محمدعلی و کریم اسلامولیان (۱۳۸۷). «برآورد تلاش مالیاتی در ایران و مقایسه آن با کشورهای در حال توسعه منتخب»، *مجله تحقیقات اقتصادی*، ش ۸۳.
۵. محمدزاده پرویز و همکاران (۱۳۸۹). *کاربرد نرم‌افزار STATA در اقتصادسنجی*، تهران، انتشارات نورعلم و دانشکده علوم اقتصادی.
۶. معاونت برنامه‌ریزی و فناوری اطلاعات سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۸۹). *برنامه راهبردی سازمان امور مالیاتی کشور*.
۷. معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۹۰). *عملکرد نظام مالیاتی طی برنامه چهارم توسعه*.
۸. منجذب، محمدرضا و پارسا سلیمانی (۱۳۸۴). «برآورد ظرفیت مالیاتی استان مازندران»، *مجله پژوهشنامه اقتصادی*، ش ۱۸.
۹. مهرگان، نادر (۱۳۸۴). «برآورد ظرفیت مالیاتی استان‌های کشور با استفاده از داده‌های تلفیقی»، *فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی*، ش ۳۵.
10. Bird, Richard M. and et al. (2008). "Tax Effort in Developing Countries and High Income Countries: The Impact of Corruption, Voice and Accountability", *Economic Analysis & Policy*, Vol. 38, No. 1.
11. Chelliah, Raja J. (1971). "Trends in Taxation in Developing Countries", IMF Staff Papers.
12. Eltony, M. Nagy (2002). "Measuring Tax Effort in Arab Country", www.arab-api.org/wps0207.pdf.

13. Hy, R. J., C. Boland, R. Hopper and R. Sims (1993). "Measuring Revenue Capacity and Effort of County Governments: a Case of Arkansas", *Public Administration Review*, No. 53.
14. Leuthold, J. H. (1991). "Tax Shares in Developing Economies: A Panel Study", *Journal of Development Economics*, Vol. 35, No.1.
15. Luo, H. and J. W. Douglas (1996). "Revenue Effort of Local Governments: Determinants, Impacts, and Policy Implications", *Public Budgeting & Financial Management*, No. 8.
16. Piancastelli, Marcelo (2001). *Measuring the Tax Effort of Developed and Developing Countries*, Cross Country Panel Data Analysis, 1985/95, Working Paper No. 818, Riode Janeiro.
17. Sangheon, Kim (2007). "A more Accurate Measurement of Tax Effort", *Applied Economics Letters*, Vol. 14, No.7.
18. Stotsky, J. G. and et al. (1997). *Tax Effort in Sub-Saharan Africa*, Working Paper of the International Monetary Fund.
19. Tait, A. A., W. L. M. Gratz and B. J. Eichengreen (1979). "International Comparisons of Taxation for Selected Developing Countries", 1972-76, IMF Staff Papers, Vol. 26, No. 1.
20. Tanzi, V. (1992). "Fiscal Policy and Economic Reconstruction in Latin America", *World Development*, No. 20.
21. Tanzi, V., H. H. Zee (1997). "Fiscal Policy and Long-Run Growth", IMF Staff Papers, No. 44.
22. Zee, H. H. (1996). "Empirics of Cross-Country Tax Revenue Comparisons", *World Development*, No. 24.