

اندازه‌گیری آثار تشخیصی مالیات در ایران*

دکتر مرتضی قره‌باغیان

در مقاله حاضر، چهار نوع از مالیات‌های عمده نظیر مالیات شرکت‌ها، مشاغل، واردات و مصرف و فروش مورد مطالعه قرار گرفته و تأثیرات تمیز در قوانین مالیاتی طی سال‌های ۷۴-۱۳۴۵ بر وصولی مالیات‌ها به طور گشای اندازه‌گیری شده است. هدف اصلی مقاله آن است که با کمی کردن آثار مذکور، تأثیرات مثبت یا منفی تغییرات قانون مالیات‌ها و اصلاحات آن بر حجم وصولی‌ها اندازه‌گیری شود تا از این طریق، صحت یا نادرستی این تغییرات مشخص گردد و در آینده از تکرار آن دسته از تغییراتی که آثار منفی برجای گذاشته‌اند، اجتناب شود.

نتایج حاصل نشان می‌دهد که اکثر تلاش‌های سازمان مالیاتی در دوره مذکور را می‌توان به سه دسته عمده تقسیم بندی کرد: اعطای معافیت‌های جدید، گسترش معافیت‌های موجود و پیچیده تر شدن مواد قانون. هر سه مورد باعث محدود شدن پایه‌های مالیاتی و به تبع آن کاهش وصولی مالیات‌ها و افزایش فاصله میان اهداف نظری معافیت‌ها با عملکرد آن گردیده است.

۱. مقدمه

رشد درآمدهای مالیاتی، علاوه بر آن که تحت تأثیر رفتار بلند مدت پایه‌های مالیاتی قرار می‌گیرد، معلول تغییرات ایجاد شده در سیستم مالیاتی نظیر تغییر در نرخ‌های مالیات، معافیت‌های اعطایی، گسترش و بسط پایه‌های موجود مالیاتی از تقویت کادر تشخیص و شناسایی پایه‌ها و ... هم است. پایه مالیاتی از یک طرف ممکن است توسط بهبود در سازمان مالیاتی تحت تأثیر قرار گیرد که در این حالت رشد ایجاد شده نسبتاً تحت کنترل گردانندگان سیستم مالیاتی است. از طرف دیگر، رشد پایه مالیاتی اغلب خارج از کنترل گردانندگان سازمان مالیاتی و عمدتاً تحت تأثیر تغییرات در رشد اقتصادی قرار می‌گیرد. در برنامه‌ریزی‌ها و سیاست‌گذاری‌های مالیاتی، باید علاوه بر واکنش پایه مالیاتی به درآمد کل

* این مقاله براساس طرح تحقیقاتی انجام شده در سال ۱۳۷۵ در معاونت امور اقتصادی و دارایی، با همین عنوان تنظیم شده است.

جامعه، سطح بهبودی به وجود آمده توسط سازمان مالیاتی در انواع مختلف مالیات‌ها را نیز در محاسبات در نظر گرفت و آن‌ها را از یکدیگر تفکیک کرد.

در این مطالعه، تفکیک مذکور صورت پذیرفته و تغییرات به وجود آمده در سیستم مالیاتی در دوره ۷۴ - ۱۳۴۵ (در قالب اصلاحات قانونی انجام پذیرفته) که نشان دهنده تلاش‌های مشخص نظام مالیاتی است و به آثار تشخیصی^۱ موسوم است، مورد محاسبه قرار گرفته است. هدف آن است که به کمک آثار تشخیصی، تأثیرات مثبت یا منفی تغییرات قانون مالیات‌ها و اصلاحات آن بر حجم وصولی‌ها اندازه‌گیری شود تا از این طریق صحت و یا نادرستی این تغییرات مشخص گردد و از تکرار آن دسته از تغییراتی که آثار منفی بر جای گذاشته است، در آینده اجتناب شود.

این مطالعه به پنج فصل تقسیم شده است. فصل اول به روش‌شناسی اختصاص دارد. فصل دوم مروری مختصر بر مطالعات انجام شده در سایر کشورها و نتایج تجربی حاصل از آن دارد. در فصل سوم نحوه محاسبات و برآورد آثار تشخیصی در انواع مالیات‌های مورد نظر تشریح شده است. فصل چهارم به تغییراتی می‌پردازد که طی دوره مورد مطالعه در قانون مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم انجام گرفته است. و سرانجام، در فصل پنجم نتایج حاصل از برآوردهای فصل سوم با تغییرات ایجاد شده قانونی فصل چهارم مقایسه و پیشنهاد‌های مربوط به سیاست‌گذاری ارائه شده است.

۲. روش‌شناسی تحقیق و فرضیه‌ها

در اغلب مطالعاتی که به منظور سنجش و اندازه‌گیری تغییرات ایجاد شده در درآمدهای وصولی ناشی از مالیات انجام گرفته، کوشش شده تا آثار تغییر در پایه مالیاتی را (که متأثر از تغییرات برون‌زا نظیر نوسان‌های رشد اقتصادی است) از تغییرات ایجاد شده در سیستم مالیاتی (که نشان دهنده تلاش‌های مشخص نظام مالیاتی است) از یکدیگر تفکیک و به طور مجزا آثار ناشی از این تغییرات را بر درآمدهای وصولی اندازه‌گیری کنند. شیوه‌های سنجش در برخی از این مطالعات به گونه‌ای است که تغییرات به وجود آمده در پایه مالیاتی را بی‌تأثیر از تغییر در نظام مالیاتی در نظر گرفته^۲ و یا شیوه‌های پیشنهادی به گونه‌ای است که اثر تغییرات

1. discretionary effect

۲. روش تعدیل ساختار نرخ ثابت (structural constant rate) یا روش تعدیل متناسب (proportional adjustment) مثالی از این گونه شیوه‌های اندازه‌گیری است.

نظام مالیاتی را نمی‌توان به سادگی کمی و قابل مشاهده کرد.^۱

برخی مطالعات دیگر، مسئلهٔ انتزاع بین پایهٔ مالیاتی و تغییرات به وجود آمده در نظام مالیاتی را به شکل مزبور مرتفع ساخته و به کمک روش‌هایی تأثیرات متقابل این دو عامل را در تحلیل خود وارد کرده‌اند.^۲ در این مطالعات گرچه تأثیر تغییرات نظام مالیاتی همراه با تغییرات خالص پایهٔ مالیاتی مد نظر قرار گرفته است، اما آثار تغییر سیستم در قالب یک متغیر سیستم دیده شده و به کمک متغیر سیستم، کشش‌های بلند مدت و کوتاه مدت مالیات‌های بخشی را برآورد کرده است. به عبارت دیگر، میزان کمی این آثار بر وصولی مالیات هر سال اندازه‌گیری نشده است.

در مطالعهٔ حاضر، برای اندازه‌گیری تأثیر تغییرات ایجاد شده در نظام مالیاتی (که به آثار تشخیصی موسوم است) از دیدگاهی جدید به موضوع نگریسته شده است. در چارچوب این دیدگاه، هرگونه تغییری در میزان وصولی انواع مالیات‌ها، اولاً متأثر از تغییر خود پایهٔ مالیاتی آن نوع مالیات و ثانیاً متأثر از سایر عواملی که غیر از خود پایه بر پایهٔ مالیاتی آن مؤثر واقع می‌شود، نسبت داده شده است. به زبان دیگر، نوسان‌های پایهٔ مالیاتی در طول زمان از یک روند بلند مدت تبعیت می‌کند. از طرف دیگر، عوامل دیگری نیز وجود دارند که باعث می‌شوند انحرافات در این روند بلند مدت نیز صورت پذیرد و پایهٔ مالیاتی را، علاوه بر نوسان‌های دوره‌ای و طبیعی خود، با نوسان‌های بیشتری مواجه کند. عوامل مذکور که به وجود آورندهٔ انحراف پایه از روند بلند مدت آن است، تغییراتی است که معلول کوشش‌های نظام مالیاتی است و در واقع نشان‌دهندهٔ آثار تشخیصی مالیات است و مطالعهٔ حاضر سعی در کمی کردن این آثار دارد.

بخش‌های مالیاتی مورد نظر در این مطالعه، مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی (شرکت‌ها)، مالیات بر مشاغل، مالیات بر واردات و مالیات بر مصرف و فروش است که در دورهٔ زمانی مورد بررسی (۷۴-۱۳۴۵) به طور متوسط حدود ۸۴ درصد از کل درآمدهای مالیاتی را به خود اختصاص داده‌اند. برای انجام مطالعهٔ حاضر سه مرحله پیموده شد. در مرحلهٔ اول به کمک معادلات اقتصادسنجی پایه‌های مالیاتی بخش‌های مختلف مزبور به طور جداگانه روندزدایی^۳ گردید. جملات اختلال حاصل از این معادلات به مثابه تأثیر سایر

۱. مطالعات ساهوتا (Sahota)، پرست (Prest) و منسفیلد (Mansfield) از این گونه‌اند.

۲. Jaber Ehdiaie, "An Econometric Method for Estimating Tax Elasticity and Impact on Revenues of Discretionary Tax Measures", IMF, Working Paper, Feb. 1990.

۳. detrend

عوامل غیر از روند بلند مدت پایه مالیاتی بر پایه آن بخش در نظر گرفته شد. در ادامه، رفتار جملات اختلال هر بخش مالیاتی با تغییرات در نسبت مالیاتی آن بخش طی زمان ایجاد شده مورد مقایسه قرار گرفت. انتخاب شاخص نسبت مالیاتی که حاصل تقسیم مالیات وصولی بخش مورد نظر به پایه مالیاتی آن بخش است، به این دلیل صورت می‌گیرد که این شاخص نشانگر شاخص کوشش مالیاتی است. در واقع، فرض بر آن است که هرگاه پایه مالیاتی بخش مورد نظر به علت سایر عوامل (غیر از خود پایه) از روند بلند مدت و طبیعی خود انحراف حاصل می‌کند، سیستم مالیاتی در قالب تغییراتی که در سیستم صورت می‌دهد، تلاش در از بین بردن این انحراف دارد و نسبت به این انحراف واکنش نشان می‌دهد. شناسایی واکنش دو متغیر مزبور (جملات اختلال و شاخص نسبت مالیاتی) و عکس‌العمل مشترک و توأمان آن‌ها، یکی از دوره‌های زمانی را به وجود می‌آورد که زمینه محاسبه تأثیر سایر عوامل (سیستم مالیاتی) بر پایه و به تبع آن بر نسبت مالیاتی و در نهایت بر میزان وصولی مالیات در آن محدوده زمانی را ایجاد می‌کند.^۱ در مرحله دوم، با توجه به تحلیل ذکر شده در مرحله پیش، مقادیری را که برای تأثیرگذاری سایر عوامل بر میزان وصولی مالیات به دست آمده، با تغییراتی که در بخش‌های مالیاتی مورد بحث از نظر قانونی و اجرایی ایجاد گردیده مورد مقایسه و تحلیل قرار گرفته است. در این خصوص، تغییرات قانونی ایجاد شده در سرفصل‌های مختلف مالیات و اصلاحیه‌های آن از ۱۳۴۵ تا ۱۳۷۴ را با آثار تشخیصی که از مدل‌های اقتصادسنجی برآورد شده و میزان تلاش مثبت یا منفی سیستم مالیاتی را به تفکیک سال‌های مختلف ارائه می‌دهد، مورد مقایسه و تحلیل قرار گرفته و مناسب یا نامناسب بودن این تغییرات قانونی به بوته نقد گذاشته شده است. پیشنهادهای مربوط به سیاست‌گذاری، ادامه و ابقای قانون موجود و یا ضرورت تغییر مواد قانونی مرتبط با بخش‌های مالیاتی مورد نظر عمدتاً از این قسمت از تحلیل استخراج و توصیه شده است.

در مرحله سوم، به کمک آثار تشخیصی محاسبه شده در هر سال، یک سری نهایی از مالیات‌های وصولی تعدیل شده که فارغ از اثر مداوم و مستمر هر تغییر تشخیصی است، ساخته شد. در واقع، این سری تعدیل شده از کسر کردن دریافتی‌های اسمی برای هر سال از مقادیری که برای تغییرات تشخیصی در همان سال برآورد شده، به دست آمده است. سری‌های مذکور با هدف برآورد کشش‌های درآمدی بخش‌های مختلف مالیاتی مورد

۱. واکنش مشترک این متغیرها نسبت به یکدیگر، واکنش مجزا و جداگانه آن‌ها، مدل برآورد شده برای اندازه‌گیری آثار تشخیصی و تأثیر آن بر میزان وصولی مالیات‌ها در قسمت نحوه محاسبه آثار تشخیصی (قسمت سوم) به تفصیل خواهد آمد.

استفاده قرار گرفته است. به زبان دیگر، ابتدا کسب در آمدی در یک بخش مفروض مالیاتی را که توسط مالیات‌های وصولی تعدیل شده (که در آن آثار سیستم مالیاتی خارج گردیده و تنها متأثر از پایه مالیاتی آن بخش است) برآورد می‌کنیم و سپس با کسب در آمدی برآورد شده همان بخش مفروض که به وسیله مالیات‌های اسمی وصول شده (که در آن علاوه بر تأثیر پایه، آثار سیستم نیز وجود دارد) مورد مقایسه قرار می‌دهیم. مقایسه دو کسب مزبور، تأثیر خالص پایه (بدون اثر نظام مالیاتی) بر وصولی مالیات را نسبت به زمانی که این کسب به طور معمولی و به کمک دریافتی‌های اسمی صورت می‌پذیرد، نشان می‌دهد. و در واقع پاسخگوی این سؤال مهم است که آیا دخالت نظام مالیاتی (در قالب تغییر در نرخ‌های مالیات، بسط پایه‌های موجود، معرفی مالیات‌های جدید، کاهش یا افزایش طبقات در آمدی نرخ‌ها، قوی کردن کادر تشخیص و وصول و به طور کلی تلاش‌های مشخص سیاست‌گذاران مالیاتی) قادر به اخذ مالیات بیشتر از پایه موجود بوده است یا بر عکس تأثیر پایه را بر حجم وصولی کم رنگ‌تر نیز نموده است. همچنین، ضریب کسب به دست آمده از مشاهدات مربوط به مالیات‌های تعدیل شده، به دلیل آن که پایه مالیاتی را از تغییرات سیستم مالیاتی خالص کرده است، بسیار واقعی‌تر خواهد بود.

فرضیه‌هایی که در این مطالعه مورد آزمون قرار گرفته است عبارتند از: الف) آثار تشخیصی در مالیات‌های مستقیم بزرگ‌تر از آثار تشخیصی در مالیات‌های غیرمستقیم است. ب) آثار تشخیصی در بخش مالیات بر شرکت‌ها از این آثار در بخش مشاغل بزرگ‌تر است. دو فرضیه مزبور در این تحقیق به اثبات رسیده است، به طوری که نتایج کلی حاصله آن است که اصلاحیه‌های قانونی مالیات بر شرکت‌ها طی دوره مورد مطالعه، عمدتاً در سال‌های ۶۱-۱۳۵۳ و ۷۴-۱۳۶۷ بیشترین تأثیر خود را بر وصولی این بخش بر جای گذاشته و در بیشتر سال‌ها جهت تأثیرگذاری منفی بوده است. کوشش‌های مثبت سازمان مالیاتی تنها در سال‌های ۶۱-۱۳۵۸، ۱۳۵۹، ۱۳۶۱ و ۱۳۶۸ به وقوع پیوسته و در دیگر سال‌ها این تلاش منفی و حجم وصولی را کاهش داده است. موارد پیش‌گفته برای مالیات بر مشاغل در دوره زمانی ۶۱-۱۳۵۵ و ۷۴-۱۳۶۹ است که تنها در سال‌های ۱۳۵۵، ۱۳۵۹ تا ۱۳۶۱ کوشش سازمان مالیاتی مثبت بوده است. در زمینه مالیات‌های غیرمستقیم، اصلاحیه‌های قانونی مالیات بر واردات طی سال‌های ۷۴-۱۳۵۲ بیشترین تأثیر را بر وصولی گذاشته که سال‌های ۱۳۵۷، ۱۳۵۸، ۱۳۶۳ تا ۱۳۶۷، و ۱۳۷۴ کوشش مثبت و در بقیه سال‌ها منفی بوده است. همچنین، طی سال‌های ۶۶-۱۳۵۷ تغییرات قانونی مالیات بر مصرف و فروش بیشترین اثر را بر

وصولی این بخش داشته که تنها در سال های ۱۳۵۸، ۱۳۶۵ و ۱۳۶۶ تلاش سازمان مثبت و در بقیه سال ها منفی بوده است. کاهش خالص وصولی در بخش مالیات های مستقیم معادل ۶۰۲/۳۱ میلیارد ریال (۴۶۲/۷۱ میلیارد ریال مربوط به شرکت ها و ۱۳۹/۶ میلیارد ریال مربوط به مشاغل) و در بخش مالیات های غیر مستقیم ۵۷۲/۱ میلیارد ریال (۵۵۹/۹ میلیارد ریال مربوط به واردات و ۱۲/۲ میلیارد ریال مربوط به مصرف و فروش) بوده است. همچنین، نتایج نشان می دهد که آثار منفی عمدتاً به دلیل اعطای معافیت ها، افزایش معافیت ها و پیچیدگی بیشتر قانون در اجرا است.

۳. نحوه محاسبه آثار تشخیصی

همان گونه که در قسمت روش شناسی تحقیق ذکر شد، برای محاسبه آثار تشخیصی بخش های مختلف مالیاتی سه مرحله طی گردید. در این قسمت ضمن یادآوری سه مرحله مذکور، معادلات اقتصادسنجی و محاسبات مرتبط با آن مورد بررسی قرار گرفته است. لازم به ذکر است که در اینجا تنها به فرم کلی معادلات اکتفا شده و نتایج برآورد مدل ها در بخش های مختلف مالیاتی در جدول شماره ۲ خلاصه شده است.

مرحله اول: برای جدا کردن روند بلند مدت پایه مالیاتی و تأثیر سایر عوامل بر پایه مالیاتی هر بخش، به کمک مدل زیر طی دوره ۷۴ - ۱۳۴۵ پایه مالیاتی روندزدایی گردید:

$$L_n B_k = \alpha + \beta L_n B_{k(-1)} + U_t \quad (1)$$

در مدل مزبور، L_n لگاریتم در مبنای طبیعی، B_k پایه مالیاتی بخش k ، و U_t پسماندهای مدل مزبور نشان دهنده سایر عوامل غیر از خود پایه مالیاتی است که بر پایه اثر گذاشته است. ضریب β نیز نشان دهنده درصدی از تأثیر پذیری پایه مالیاتی از روند بلند مدت و طبیعی خود پایه است. بدیهی است که برای تمامی بخش های مالیاتی باید $\beta < 1$ و معنی دار باشد.^۱

مرحله دوم: رفتار پسماندهای جمله اختلال و نوسان های آن در دوره مذکور مشاهده شد. در محدوده زمانی که این پسماندها دارای نوسان زیاد هستند، نشان دهنده آن است که تأثیر بلند مدت پایه مالیاتی بر خود پایه اندک و بر عکس اثر سایر عوامل بر پایه زیاد بوده است. سپس، رفتار شاخص نسبت مالیاتی و واکنش این شاخص نسبت به نوسان های پسماندهای این معادله مورد مقایسه قرار می گیرد. واکنش شاخص نسبت مالیاتی در مقابل نوسان های پسماندها بدان معناست که هر عامل (یا عواملی) که باعث انحراف پایه از روند بلند

مدت خود گردد، سازمان مالیاتی با واکنش خود کوشش در خنثی کردن این انحرافات می‌کند و لذا نوسان همزمانی بین دو متغیر مذکور مشاهده می‌شود. دامنه زمانی موزد تحلیل که در آن می‌توان آثار تشخیصی را اندازه‌گیری کرد، دامنه‌ای است که در نوسان همزمانی و توأمان این دو متغیر وجود دارد. بدیهی است که آن دامنه زمانی که در آن نوسان پسماندها اندک است و یا به زبان دیگر عوامل به وجود آورنده انحراف پایه از روند خود وجود نداشته و یا ناچیز باشد، سازمان مالیاتی کوششی را برای خنثی کردن این انحرافات انجام نمی‌دهد و لذا اندازه‌گیری آثار تشخیصی ممکن نیست.

نکته‌ای که در اینجا باید مورد توجه قرار گیرد، آن است که دوره زمانی که در آن نوسان‌های پسماندها زیاد است، شاخص نسبت مالیاتی ممکن است با نوسان‌ها یا واکنش زیادی مواجه گردد و یا ممکن است این واکنش ناچیز و اندک باشد. در هر دو حالت مذکور باید به اندازه‌گیری آثار تشخیصی همت گماشت. نوسان‌های همزمانی پسماندها و شاخص نسبت مالیاتی را می‌توان به شکل حالت‌های خلاصه شده در جدول شماره ۱ در نظر گرفت. از میان حالت‌های مختلف این جدول، دامنه زمانی که می‌توان آثار تشخیصی را اندازه‌گیری کرد، به دست می‌آید.

جدول شماره ۱

حالت‌های ممکن نوسان‌های همزمانی جملات پسماند و شاخص نسبت مالیاتی

- سناریوی اول (دامنه زمانی که نوسان‌های پسماندها زیاد و قابل اهمیت است.
الف) واکنش شاخص نسبت مالیاتی زیاد و قابل ملاحظه است.
حالت ۱) تغییر در مالیات وصولی وجود ندارد (T) و پسماندها، پایه مالیاتی (B) را تغییر داده و باعث واکنش در نسبت مالیاتی ($\frac{T}{B}$) شده باشد.
حالت ۲) تغییر در مالیات وصولی از تغییر پایه مالیاتی به دلیل پسماندها بزرگ‌تر باشد و نسبت مالیاتی را افزایش دهد.
حالت ۳) تغییر در مالیات وصولی از تغییر پایه مالیاتی به دلیل پسماندها کوچک‌تر باشد و نسبت مالیاتی را کاهش دهد.
ب) واکنش شاخص نسبت مالیاتی اندک است.
حالت ۱) تغییر در پایه مالیاتی به دلیل پسماندها افزایشی است و افزایش در مالیات وصولی با افزایش در پایه مالیاتی مذکور نسبتاً یکسان و برابر، و لذا نسبت مالیاتی ثابت باشد.
حالت ۲) تغییر در پایه مالیاتی به دلیل پسماندها کاهشی است و کاهش در مالیات وصولی با کاهش در پایه مالیاتی مذکور نسبتاً یکسان و برابر، و لذا نسبت مالیاتی ثابت باشد.
سناریوی دوم) دامنه زمانی که نوسان‌های پسماندها اندک و بی اهمیت است.

حالت‌های ۲ و ۳ از بند (الف) و حالت ۱ از بند (ب) در سناریوی اول، دامنه زمانی است که می‌توان تأثیر سیستم مالیاتی بر حجم وصولی‌های اسمی در بخش‌های مختلف مالیاتی را در قالب کوشش‌های مثبت یا منفی سیستم مالیاتی اندازه‌گیری (آثار تشخیصی قابل اندازه‌گیری است) و مشخص کرد و زمینه را برای عملیات بعدی و برآورد مدل‌های اقتصادسنجی که متعاقباً توضیح داده می‌شود، مهیا ساخت.

توجه انتخاب دامنه زمانی مذکور به صورت زیر است:

حالت ۱ از بند (الف) سناریوی اول طی دوره مورد مطالعه اتفاق نیفتاده و میزان وصولی مالیات هر ساله تغییر کرده است. لذا این حالت به خودی خود از تحلیل حذف می‌گردد.

حالت ۲ از بند (الف) سناریوی اول کوشش مثبت سازمان مالیاتی را نشان می‌دهد. بدان معنا که هرگاه عواملی غیر از خود پایه باعث انحراف پایه از روند بلند مدت خود گردیده و موجب نوسان در پایه مالیاتی شده است، واکنش نظام مالیاتی به گونه‌ای بوده که درصد افزایش وصولی‌ها از درصد افزایش ایجاد شده در پایه مالیاتی بیشتر بوده و نسبت مالیاتی را با افزایش مواجه ساخته است.^۱

حالت ۳ از بند (الف) سناریوی اول نشان دهنده تلاش منفی سازمان مالیاتی است. به زبان دیگر، هرگاه سایر عوامل باعث نوسان پایه مالیاتی شده‌اند، واکنش نظام مالیاتی به گونه‌ای بوده است که قادر به تغییر وصولی‌ها به میزانی که بتواند این نوسان را خنثی کند، نبوده است و لذا تغییر در وصولی مالیات کمتر از تغییر در پایه مالیاتی (به دلیل سایر عوامل) است. حالت ۱ از بند (ب) سناریوی اول، بیانگر آن است که چون سایر عوامل مؤثر بر پایه مالیاتی باعث افزایش پایه مالیاتی گردیده، برای ثابت ماندن نسبت مالیاتی، میزان وصولی نیز باید به طور تقریباً یکسانی افزایش یابد که این امر نشان دهنده کوشش مثبت سیستم مالیاتی است. حالت ۲ از بند (ب) سناریوی اول، بدان معناست که میزان مالیات وصولی به اندازه کاهش پایه مالیاتی (به دلیل سایر عوامل) با کاهش مواجه شده که این مطلب نه نشان دهنده کوشش مثبت و نه نشان دهنده تلاش منفی سازمان مالیاتی است. در سناریوی دوم، عمده تغییرات پایه مالیاتی ناشی از آثار بلند مدت خود پایه بوده است و تأثیر سایر عوامل بر پایه مالیاتی ناچیز است. لذا هرگونه تغییری در نسبت مالیاتی ریشه در آثار بلند مدت خود پایه

۱. لازم به ذکر است که در این حالت نیز وجود دارد که پایه مالیاتی به هوش افزایش یا کاهش مواجه گردد، در این صورت میزان وصولی افزایش و یا به نسبت کمتری در مقایسه با کاهش پایه مالیاتی کاهش یافته است که در هر حال نشان دهنده کوشش مثبت سیستم است.

دارد و نه اصلاح یا تغییر در سیستم مالیاتی. به همین دلیل، دامنه زمانی سناریوی دوم از تحلیل حذف می‌شود و آثار تشخیصی قابل اندازه‌گیری نیست.

مرحله سوم: در این مرحله، مدلی که بتواند موارد ذکر شده در مراحل قبل را توجیه کند، انتخاب می‌شود و مورد آزمون قرار می‌گیرد. فرم کلی مدل مورد نظر برای تمامی بخش‌های مالیاتی به صورت زیر است:

$$\Delta \left(\frac{T_k}{B_k} \right)_t = \alpha + \beta \Delta \text{Log } B_{kt} + \eta \left(\frac{T_k}{B_k} \right)_{t-1} \quad (2)$$

در مدل مزبور، $\Delta \left(\frac{T_k}{B_k} \right)$ عبارت از تغییر در نسبت مالیاتی بخش k ، B_k پایه مالیاتی بخش k ، و $\left(\frac{T_k}{B_k} \right)$ نسبت مالیاتی بخش k است که با یک وقفه زمانی نوشته شده است. در این مدل، ضریب β نشان دهنده درصد تغییر در نسبت مالیاتی بخش k بازای یک درصد تغییر در پایه مالیاتی این بخش است و مدل به صورت تفاضلات مرتبه اول نوشته شده تا درصد تغییر در نرخ رشد متغیر را اندازه‌گیری کند. ضریب η مانع از انحراف متغیر وابسته از روند بلند مدت خود می‌گردد.

نکته‌ای که در اینجا ذکر آن ضروری است، آن که در مدل مزبور تأثیر تغییرات درصدی پایه مالیاتی در آن دامنه زمانی بر نسبت مالیاتی اندازه‌گیری می‌شود که نوسان‌ها و یا تغییرات پایه مالیاتی ناشی از سایر عوامل مؤثر بر پایه (نه خود پایه) است. به عبارت دیگر، دوره زمانی مورد مطالعه برای آزمون مدل، آن دوره‌ای است که پسماندهای جمله اختلال در مدل شماره (۱) بیشترین نوسان را دارد و تأثیر روند بلند مدت و معمولی خود پایه بر پایه مالیاتی ناچیز است. لذا، β درصد تأثیر پذیری نسبت مالیاتی ناشی از سایر عوامل را نشان می‌دهد و تأثیر B_k بر $\left(\frac{T_k}{B_k} \right)$ در محدوده زمانی برآورد شده است که عمده تغییرات B_k ناشی از تأثیر سایر عوامل بوده است، پس معنی دار بودن β در این مدل، نشان دهنده تأثیر سایر عوامل (غیر از B_k) بر B_k و به تبع آن بر $\left(\frac{T_k}{B_k} \right)$ است. بدیهی است که در دامنه زمانی مزبور، ضریب β در مدل شماره ۱ باید بی معنی باشد تا بتوان درباره عدم تأثیرگذاری معنی دار پایه مالیاتی بر خود پایه نتیجه‌گیری کرد. نتایج آزمون مدل کلی شماره (۲) در جدول شماره ۲ آمده است.

هم اکنون به کمک ضرایب به دست آمده برای متغیر $\Delta \text{Log } B_t$ که متوسط دوره را

۱. تمامی این آزمون‌ها در طرح تحقیقاتی زیر انجام پذیرفته است که به دلیل زیاد بودن مدل‌های آزمون شده از گزارش آن‌ها خودداری شده است: مرتضی قره‌باجیان، برآورد آثار تشخیصی مالیات‌ها در ایران، معاونت امور اقتصادی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۷۶.

جدول شماره ۲
نتایج برآورد مدل نسبت مالیاتی در بخش های مختلف *

ضرایب	مالیات بر شوکت ها		مالیات بر مشاغل		مالیات بر واردات	مالیات بر مصرف و فروش
	۱۳۵۳-۶۱	۱۳۶۷-۷۴	۱۳۵۵-۶۶	۱۳۶۹-۷۴	۱۳۵۲-۷۴	۱۳۵۷-۶۶
عرض از مبدا	۲۸۴/۷ (۳/۶)	۹۸/۶ (۲/۰۳)	—	—	۲۷/۱ (۱/۹۶)	۱۳۰/۵ (۲/۸)
$\Delta \text{Log } B_t$	-۱۵/۳ (-۲/۲)	-۶/۹ (-۲/۶)	۱۸/۵ (۲/۱)	-۵/۳ (-۲/۰۵)	-۲/۹۴ (-۲/۶)	-۱۷/۶ (-۲/۸)
$(\frac{T}{B})_{t-1}$	-۵۲/۳ (-۳/۳)	-۱۸/۹ (-۲/۷)	-۶۲/۳ (-۲/۳)	۱۸/۲ (۲/۵)	-۱۵۷/۷ (-۱/۷)	-۵۳/۱ (-۳/۶)
R ^۲	۰/۷۸	۰/۷۰	۰/۵۰	۰/۴۸	۰/۴۹	۰/۶۷
D.W.	۲/۲	۲/۰۹	۲/۳	۱/۹۶	۲/۱	۲/۰۲
F	۶/۰۶	۵/۹۹	۵/۱	۳/۷	۴/۱۶	۷/۴

* متغیر وابسته $\Delta (\frac{T}{B})$ است و اعداد داخل پرانتز نشان دهنده آماره t است.

نشان می دهد، میزان تفاوت مشاهدات واقعی هر سال در دوره های مذکور از این میزان متوسط اندازه گیری می شود و طبق مراحل که در زیر می آید، درصد افزایش یا کاهش وصولی ناشی از سایر عوامل مؤثر بر پایه محاسبه می گردد. تغییرات وصولی (افزایش یا کاهش) به دلیل سایر عوامل مؤثر بر پایه مالیاتی، همانا آثار تشخیصی مالیات ها برای سال مورد نظر است. در اینجا به دلیل طولانی شدن محاسبات برای هر سال، تنها یک سال مورد بررسی به عنوان مثال آورده شده و بدیهی است که سال های دیگر نیز از همین الگو پیروی کرده اند. آثار تشخیصی سال های مختلف در ضمیمه شماره ۲ آمده است.

میزان آثار تشخیصی مالیات بر شرکت ها در ۱۳۵۳:

- متوسط تأثیر سایر عوامل بر پایه مالیاتی و به تبع آن بر نسبت مالیاتی
- ۱) $\beta = -1.15/3$
- درصد تغییر در نسبت مالیاتی بخش شرکت ها در ۱۳۵۳
- ۲) $\Delta (\frac{T}{B}) = -1.25/5$
- درصد تغییر در میزان وصولی مالیات بر شرکت ها در ۱۳۵۳
- ۳) $\Delta T = 7.55/6$

۲) $\frac{\frac{\% \Delta \left(\frac{T}{B}\right)}{\% \Delta \text{ سایر عوامل}} = \frac{-\% ۲۵/۵}{-\% ۱۵/۳} = \% ۱/۶۷$ درصد تغییر از یک نسبت مالیاتی در سال ۱۳۵۳

۵) $\frac{\frac{\% \Delta \left(\frac{T}{B}\right)}{\% \Delta T} = \frac{-\% ۲۵/۵}{\% ۵۵/۶} = -\% ۰/۴۶$ درصد تأثیرپذیری نسبت مالیاتی از یک درصد تغییر در میزان وصولی مالیات در ۱۳۵۳

۶) $\frac{\% \Delta T}{\% \Delta \text{ سایر عوامل}} = \frac{\% ۱/۶۷}{-\% ۰/۴۶} = -\% ۳/۶۳$ درصد تأثیر سایر عوامل بر درصد تغییر در میزان وصولی در ۱۳۵۳

۷) $\% ۵۵/۶ + \% ۳/۶۳ = \% ۵۹/۲۳$ درصد تغییر در مالیات وصولی بدون تأثیر سایر عوامل در ۱۳۵۳

۸) $۲۹/۰۷ + ۱/۵۹۲۳ = ۴۶/۳$ (میلیارد ریال) میزان وصولی بدون تأثیر سایر عوامل در ۱۳۵۳

۹) $۴۵/۲۴ - ۴۶/۳ = -۱/۰۶$ (میلیارد ریال) آثار تشخیصی در ۱۳۵۳

ردیف (۱) از مراحل مزبور متوسط تأثیرپذیری نسبت مالیاتی از سایر عوامل مؤثر بر پایه مالیاتی طی دوره مورد بررسی است که از مدل مربوطه به دست آمده است. ردیف‌های (۲) و (۳) نشان دهنده رفتار نسبت مالیاتی و وصولی مالیات بخش شرکت‌ها در ۱۳۵۳ نسبت به سال قبل است. ردیف (۴) درصد تأثیرپذیری نسبت مالیاتی سال ۱۳۵۳ از سایر عوامل (کمیت مشاهده شده سال ۱۳۵۳) نسبت به متوسط برآورد شده به وسیله خط رگرسیون را نشان می‌دهد. ردیف (۵) تأثیر تغییر در حجم وصولی بر نسبت مالیاتی سال ۱۳۵۳ است که تغییر در حجم وصولی هم ناشی از روند بلند مدت خود پایه مالیاتی و هم ناشی از تأثیر سایر عوامل بر پایه است. ردیف (۶) از حاصل تقسیم ردیف‌های (۴) و (۵) به دست می‌آید که اثر سایر عوامل و روند بلند مدت پایه را بر حجم وصولی تفکیک می‌کند و تنها تأثیرپذیری حجم وصولی ناشی از سایر عوامل را به دست می‌دهد. ردیف (۷) درصد تغییر در حجم وصولی سال ۱۳۵۳ را در شرایطی که سایر عوامل اثر منفی خود را بر جای نگذاشته‌اند نشان

۱. در واقع تأثیر سایر عوامل بر نسبت مالیات طی دوره مورد بررسی به طور متوسط $\% ۱۵/۳ -$ است، یعنی یک درصد تغییر در سایر عوامل به طور متوسط باعث کاهش $\% ۱۵/۳$ درصد در نسبت مالیاتی می‌گردد. در نتیجه، در ۱۳۵۳ که نسبت مالیاتی به میزان $\% ۲۵/۵$ درصد کاهش یافته، ناشی از تغییر (افزایش) در سایر عوامل به میزان $\% ۱/۶۷$ درصد در سال مزبور بوده است.

می‌دهد، به طوری که اگر سایر عوامل وجود نداشت میزان وصولی بایست به جای ۵۵/۶ درصد (ردیف ۳) به ۵۹/۲۳ درصد (ردیف ۷) افزایش می‌یافت. تفاوت میزان وصولی دریافت شده از میزان وصولی که می‌توانست دریافت شود (اگر اثر منفی سایر عوامل وجود نمی‌داشت) معادل ۱/۰۶ میلیارد ریال به دست می‌آید که نشان دهنده تلاش منفی سازمان مالیاتی در سال ۱۳۵۳ است.

آثار تشخیصی محاسبه شده در هر سال، با تغییرات و اصلاحاتی که در قانون مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم در سال‌های ۷۴-۱۳۴۵ به وجود آمده است، مورد ارزیابی قرار گرفت (با ملاحظه وقفه‌هایی که از ابلاغ تا اجرای قانون وجود دارد). همچنین، مثبت یا منفی بودن تغییرات قانون نیز مورد نقد و بررسی قرار گرفت. نتایج حاصل از این ارزیابی در قسمت نتیجه‌گیری و پیشنهادها آمده است.

۴. برآورد کسش درآمدی مالیات‌های مورد بررسی به کمک سری‌های تعدیل شده در قسمت قبل، آثار تشخیصی بخش‌های مالیاتی شرکت‌ها، مشاغل، واردات و مصرف و فروش به کمک ضرایب برآورد شده در مدل کلی شماره (۲) و در دامنه‌های زمانی که نسبت مالیاتی این بخش‌ها در مقابل تغییرات سیستم مالیاتی و اکنش نشان داده‌اند، در قالب مراحل پیش‌گفته محاسبه شد. هم‌اکنون با توجه به مقادیر آثار تشخیصی هر سال، یک سری تعدیل شده از درآمدهای مالیاتی هر بخش که فارغ از آثار مداوم و مستمر تشخیصی یا به زبان دیگر، فارغ از میزان تأثیرگذاری نظام مالیاتی بر وصولی‌هاست، محاسبه می‌شود تا به کمک این سری‌ها بتوان مشاهداتی را برای آن میزان از وصولی مالیات‌ها که تنها متأثر از خود پایه مالیاتی است، ساخت و سپس با توجه به این مشاهدات کسش درآمدی انواع مالیات‌ها را برآورد کرد. بدیهی است که هرگاه کسش درآمدی با توجه به این مشاهدات و کسش درآمدی با توجه به مشاهدات معمولی (میزان عملکرد مالیات‌های وصولی) مقایسه شوند، تأثیر تلاش نظام مالیاتی بر کسش درآمدی انواع مالیات‌ها به طور خالص به دست می‌آید. این امر نتیجه بسیار مهمی را برای سیاست‌گذاران مالی کشور در بر خواهد داشت تا از این طریق میزان تأثیر پذیری مالیات‌ها را از پایه مالیاتی و از نظام مالیاتی به طور جداگانه و خالص مورد شناسایی قرار دهند. در واقع، کسش درآمدی که به طور معمول توسط محققان مالیاتی

۱. یک فصل از طرح تحقیقاتی به اصلاحیه‌های قانونی مالیات‌ها اختصاص داده شده است که به دلیل گستردگی از ذکر آن‌ها خودداری می‌شود. علاقه‌مندان می‌توانند به طرح تحقیقاتی یادشده در زیرنویس قبل مراجعه کنند.

برآورد می‌شود، وصولی مالیاتی عملکرد را بر پایه مالیاتی رگرس می‌کنند، در حالی که متغیر وابسته در این مدل‌ها (وصولی عملکرد) علاوه بر آن که تحت تأثیر روند بلند مدت و طبیعی خود پایه مالیاتی است، متأثر از سایر عوامل مؤثر بر پایه هم است و لذا کوشش به دست آمده دارای اُریب است.

از آنجا که هدف ما تشکیل سری‌های تعدیل شده از درآمدهای وصولی و ساختن مشاهدات جدید برای وصولی مالیات‌ها در یک افق زمانی است که فارغ از آثار تشخیصی باشد، و این مشاهدات زمینه را برای برآورد متوسط کوشش‌های درآمدی در یک دوره زمانی به وجود آورد، لذا باید تعدیل به شکلی صورت پذیرد که سری مشاهدات مزبور فارغ از اثر مداوم هر تغییر تشخیصی در هر سال بر سال آینده نیز باشد، به طوری که کوشش درآمدی از یک ساختار مالیاتی مفروض در سال مینا مورد برآورد قرار گیرد. سری‌های تعدیل شده مذکور را از فرمولی که توسط پرست ارائه شده است، به صورت زیر محاسبه می‌کنیم^۱:

با فرض آن که وصولی‌های مالیاتی عملکرد را برای n سال با T_1, T_2, \dots, T_n و میزان آثار تشخیصی هر سال را در همان سال (که در قسمت سوم محاسبه شد) با D_1, D_2, \dots, D_n نشان دهیم، متغیری نظیر T_{ij} نشانگر دریافتی مالیات عملکرد در j امین سال است که با ساختار مالیاتی که در سال i وجود داشته، تعدیل شده است. اگر $i = 1$ را سال مبنای مطالعه قرار دهیم، سری‌های $T_{11}, T_{12}, \dots, T_{1n}$ نشان دهنده آن است که اگر ساختار مالیاتی سال‌های دوم، سوم تا n ام همانند ساختار مالیاتی سال یکم بود، در آن سال وصولی می‌توانست به چه میزان باشد. به عبارت دیگر، با مکانیزم زیر باید آثار تشخیصی را از سال‌های بعد از سال اول خارج کنیم:

$$T_{11} = T_1$$

$$T_{12} = T_2 - D_2$$

$$T_{13} = T_{23} \times \frac{T_{12}}{T_2}$$

$$T_{1j} = \frac{T_{j-2, j-1}}{T_{j-1}} \times \dots \times \frac{T_{23}}{T_2} \times \frac{T_{12}}{T_2} \times 1$$

در این فرمول، سری‌های $T_{11}, T_{12}, \dots, T_{1j}$ ، مشاهدات جدید مالیاتی است که به کمک

1. Alan R. Prest, "The Sensitivity of the Yield of Personal Income Tax in The United Kingdom", *The Economic Journal*, 1962.

آن، کشش درآمدی را به کمک مدلی که در زیر می‌آید، برآورد می‌کنیم.
برای مقایسه کشش درآمدی انواع مالیات‌ها، ابتدا مدل کلی زیر برای مشاهدات معمولی مالیات‌ها مورد برآورد قرار می‌گیرد:

$$\ln T_k = \alpha + \beta \ln B_k \quad (3)$$

در مدل مزبور، T_k میزان مالیات وصولی عملکرد در بخش K ، و B_k پایه مالیاتی بخش K است. از آنجا که مدل با فرآیند لگاریتمی خطی شده، لذا ضریب β نشانگر کشش درآمدی مالیات در بخش K است.

نکته‌ای که باید در اینجا به آن توجه کرد، آن است که ضریب β تأثیر پایه مالیاتی را بر میزان وصولی مالیات نشان می‌دهد که این وصولی، علاوه بر آن که متأثر از خود پایه مالیاتی است، تحت تأثیر سایر عوامل مؤثر بر پایه مالیاتی نیز است. به زبان دیگر، از معادله مذکور نمی‌توان نتیجه گرفت که تأثیر پایه مالیاتی بر آن حجم از وصولی که فارغ از آثار نظام مالیاتی است به چه میزان بوده، لذا میزان β اثر پایه مالیاتی بر آن میزان از وصولی را که متأثر از رفتار بلند مدت خود پایه است، نشان نمی‌دهد. برای شناسایی این امر که اثر پایه مالیاتی بر میزان وصولی که تنها متأثر از خود پایه و په چه میزان است، باید تأییراتی را که نظام مالیاتی بر حجم وصولی داشته، از حجم وصولی خارج و سپس اثر پایه مالیاتی را بر آن حجم از وصولی برآورد کرد که تنها متأثر از پایه مالیاتی است. برای این کار از مشاهدات T_{ij} به عنوان متغیر وابسته مدل مزبور استفاده می‌شود و همان مدل شماره (۳) نیز با توجه به این مشاهدات جدید مجدداً برآورد می‌شود. تفاوت ضریب کشش‌های درآمدی در دو مدل، نشانگر تأثیر تلاش نظام مالیاتی بر کشش درآمدی مالیات‌ها خواهد بود. مدل مزبور با توجه به مشاهدات معمولی و مشاهدات تعدیل شده طی دوره زمانی ۷۴-۱۳۴۵ مورد برآورد قرار گرفت. خلاصه نتایج این مدل‌ها در جدول شماره ۳ آمده است:

نتایج حاصل در جدول شماره ۳، در بخش مالیات بر شرکت‌ها، مالیات بر مشاغل و مالیات بر واردات نشان می‌دهد که تلاش‌های نظام مالیاتی در قالب تغییرات و اصلاحاتی که در قانون مالیات‌های مذکور طی دوره مطالعه (۷۴-۱۳۴۵) داده، تأثیر زیادی را بر کشش درآمدی نداشته است.

جدول شماره ۳

تفاوت بین کسش درآمدی معمولی و کسش درآمدی تعدیل شده

بخش مالیاتی	کسش درآمدی معمولی	کسش درآمدی تعدیل شده	تفاوت
مالیات بر شرکت‌ها	۱/۰۶	۱/۰۸	-۰/۰۲
مالیات بر مشاغل	۰/۹۸	۱/۰۱	-۰/۰۳
مالیات بر مصرف و فروش	۰/۸۴	۰/۵۳	۰/۳۱
مالیات بر واردات	۰/۷۱۳	۰/۷۲	-۰/۰۰۷

در بخش مالیات بر شرکت‌ها مشاهده می‌شود که هرگاه تأثیر نظام مالیاتی را از مشاهدات وصولی خارج کنیم و کسش درآمدی را مورد برآورد (تعدیلی) قرار دهیم، این کسش از ۱/۰۶ درصد به ۱/۰۸ درصد افزایش می‌یابد. به زبان دیگر، مداخله نظام مالیاتی در قالب تغییرات قانونی باعث می‌شود که حساسیت وصولی‌های مالیاتی این بخش نسبت به پایه آن کاهش یابد. بنابراین، قوانین مزبور نه تنها باعث تغییرات فزاینده در حجم وصولی نگردیده، بلکه تأثیر پایه مالیاتی بر حجم وصولی را کم رنگ‌تر نیز کرده است. این مطلب را می‌توان به کمک رابطه زیر توضیح داد:

اگر کسش درآمدی تعدیل شده را با $(\frac{\Delta T}{\Delta B})$ ، و کسش درآمدی معمولی مالیات را با $(\frac{\Delta T}{\Delta B})$ نشان دهیم، از آنجا که متغیر مستقل (ΔB) در هر دو مدل کلی شماره (۳) یکی است، لذا بزرگ‌تر بودن کسش درآمدی تعدیلی نشان دهنده آن است که $\Delta T > \Delta T'$ است. این رابطه نشان می‌دهد که درصد تغییرات در وصولی مالیات زمانی که اثر نظام مالیاتی را خارج کنیم، همواره بیشتر از زمانی است که نظام مالیاتی مداخله می‌کند. تحلیل مزبور برای بخش‌های مالیات بر مشاغل و مالیات بر واردات نیز صادق است.

در بخش مالیات بر مصرف و فروش، تأثیر نظام مالیاتی بر حجم وصولی نسبتاً زیاد و مثبت است و مداخله نظام مالیاتی باعث افزایش کسش درآمدی به میزان ۰/۳۱ درصد گردیده است. دلیل این امر در بخش مالیات بر مصرف و فروش روشن است. مداخله نظام مالیاتی در امر وصولی این بخش از مالیات، عمدتاً از طریق بسط و گسترش پایه‌های مالیاتی این بخش بوده (اغلب معرفی پایه‌های جدید^۱) است، لذا دخالت نظام تأثیر به سزایی بر بسط پایه و به تبع

۱. برای اطلاعات بیشتر، نگاه کنید به فصل چهارم طرح تحقیقاتی یاد شده، صص ۱۱۸-۱۰۶.

آن افزایش پایه مالیاتی داشته است. ولی در سایر بخش‌ها، دخالت سیستم از طریق تصویب و اجرای قوانین مربوطه، نه تنها موجب بسط پایه نگر دیده بلکه همان‌گونه که ذکر شد، اثر پایه را بر حجم وصولی کم‌رنگ‌تر نیز کرده است، در نتیجه برآیند تلاش منفی سازمان مالیاتی را اثبات می‌کند.

۵. نتیجه‌گیری و پیشنهادها

قبل از ارائه نتایج حاصل از مطالعه حاضر، ذکر دو نکته ضروری به نظر می‌رسد: اولاً، از آنجا که ماهیت اجرایی وصول مالیات در بخش شرکت‌ها و مشاغل به گونه‌ای است که اغلب با وقفه زمانی دو یا سه ساله نسبت به تصویب و اجرای قانون انجام می‌پذیرد، به همین دلیل، در بررسی و مقایسه اثر وضع و اجرای قانون بر وصولی‌ها و میزان محاسبه شده آثار تشخیصی وقفه‌های مذکور در نظر گرفته شد. بنابراین، در تحلیل این دو بخش، میزان مالیات‌های تعدیلی با تغییرات قانون مورد مقایسه قرار گرفت. اما در دو بخش مالیات بر واردات و مالیات بر مصرف و فروش که وصولی‌ها عمدتاً در منبع انجام می‌پذیرد و تغییرات قانونی بر حجم وصولی اغلب در همان سال نمایان می‌گردد، به جای استفاده از مقادیر مالیات‌های تعدیلی، آثار تشخیصی سالانه آن‌ها با تغییرات قانون مورد مقایسه قرار گرفته است. ثانیاً، نتایجی که در زیر می‌آید، هنگامی ملموس‌تر به نظر می‌رسد که آثار تشخیصی محاسبه شده را با تمام تغییرات و اصلاحات ایجاد شده در قانون طی سال‌های ۷۴ - ۱۳۴۵ مقایسه کنیم که به دلیل حجم وسیع این تغییرات از آوردن آن‌ها در اینجا اجتناب شده است. علاقه‌مندان می‌توانند به فصل چهارم طرح کامل تحقیقی مراجعه کنند.

الف) تغییرات و اصلاحات قانونی در بخش شرکت‌ها طی دوره مطالعه نشان می‌دهد که این تغییرات را می‌توان به سه دسته کلی تقسیم‌بندی کرد. دسته اول اعطای معافیت‌ها؛ دسته دوم افزایش معافیت‌های موجود؛ و دسته سوم مواردی نظیر پیچیده‌تر شدن قانون، تغییر در نرخ‌های مالیاتی رشته فعالیت‌های مختلف و یا تغییرات در طبقات درآمدی که مورد اصابت نرخ‌های مالیاتی قرار می‌گیرند.

تغییرات مزبور در اغلب سال‌ها آثار منفی بر وصولی داشته و باعث گردیده که در برخی از سال‌هایی هم که آثار تغییرات قانونی بر حجم وصولی مثبت بوده، برآیند اثر خالص طی کل دوره منفی گردد و تأثیرپذیری وصولی مالیات از پایه مالیاتی را به میزان ۰/۰۲ درصد نیز کاهش دهد. پیشنهاد می‌شود که معافیت‌های موجود مربوط به این بخش در قانون

مالیات‌های مستقیم حذف گردد و اگر ضرورتی بر اعطای معافیت به برخی از رشته‌های فعالیت‌ها احساس می‌شود، این معافیت‌ها به شکل منطقی، کارشناسانه و بر مبنای روش‌های علمی اعطاء گردد، به گونه‌ای که این معافیت‌ها قادر باشد حجم تولید کالا و خدمات را افزایش و پایه‌های این بخش را گسترش دهد تا بتوان در دوره بعد از اعطای معافیت، حجم بیشتری مالیات اخذ کرد.

(ب) در بخش مالیات بر مشاغل، تغییرات قانونی در مقایسه با بخش شرکت‌ها از فراوانی بسیار کمتری برخوردار بوده است و اکثر تلاش‌های سازمان مالیاتی نیز آثار منفی بر وصولی این بخش برجای گذاشته است. تغییرات ایجاد شده عمدتاً در جهت افزایش سقف معافیت‌ها و همچنین پیچیده‌تر شدن قانون بوده و این امر باعث گردیده که تأثیرپذیری وصولی مالیات مشاغل از پایه مالیاتی به میزان $0/03$ درصد کاهش یابد. در این بخش از مالیات‌ها نیز پیشنهاد می‌شود که از پیچیدگی‌های قانون کاسته شود و برای نزدیک شدن به پایه‌های بالقوه زیادی که در بخش مشاغل وجود دارد، کادر تشخیص قوی‌تر و کامل‌تر گردد.

(ج) تأثیرگذاری وصولی مالیات از پایه مالیاتی موجب شد که در طول دوره مورد بررسی، کسش درآمدی بخش مالیات بر واردات $0/07$ درصد کاهش یابد. معافیت سود بازرگانی و حقوق گمرکی برخی از کالاهای وارداتی و همچنین مجوزهای ورود برای کالاهایی که عمدتاً بر اساس کتاب قانون مقررات صادرات و واردات و یا مصوبات هیأت وزیران معاف از پرداخت سود بازرگانی بوده‌اند، باعث گردیده که از حجم وصولی مالیات بر واردات - نسبت به زمانی که این معافیت‌ها وجود نداشت - کاسته شود. پیشنهاد می‌شود که مطابق تبصره ۲۱ قانون برنامه دوم توسعه اقتصادی، تمام معافیت‌های موجود لغو گردد و برای کالاهایی که ضرورت اعطای معافیت احساس می‌شود (نظیر کالاهای اساسی)، مبالغ معافیت به صورت جمعی - خرجی در بودجه سالانه دستگاه‌های واردکننده ذی ربط در نظر گرفته شود.

(د) در بخش مالیات بر مصرف و فروش بر خلاف سایر مالیات‌های مورد مطالعه، تغییرات قانونی در طول دوره مورد بررسی تأثیر مثبت بر پایه مالیاتی این بخش گذاشته و مداخله نظام مالیاتی به طور متوسط $0/31$ درصد از کسش درآمدی این بخش را با افزایش مواجه ساخته است. با مشاهده تغییرات قانونی که در این بخش انجام پذیرفته است، ملاحظه می‌شود که تمامی این تغییرات باعث گسترده شدن پایه مالیاتی در طول دوره مطالعه شده و آثار منفی نظام مالیاتی در برخی از سال‌ها به ضعف اجرایی قوانین مذکور ارتباط می‌یابد. در این خصوص، پیشنهاد می‌شود که ضعف‌های موجود در اجرای این قانون بر طرف گردد.

منابع

دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی، برآورد کنش‌های مالیاتی در برنامه دوم توسعه اقتصادی ایران، طرح تحقیقاتی معاونت امور اقتصادی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۷۳.
قره‌باغیان، مرتضی، برآورد اثرات تشخیصی مالیات در ایران، طرح تحقیقاتی معاونت امور اقتصادی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۷۶.

Mansfield, Charles Y. , " Elasticity and Buoyancy of a Tax System : A Method Applied to Paraguay " , IMF Staff Papers , July 1972 .

Prest, Alan R. , " The Sensitivity of the Yield of Personal Income Tax in the Uunited Kingdom " , *The Economic Journal*, 1962 .

Chelliah, Raja J. , " Trends in Taxation in Developing Countries " , IMF, Staff Papers , 1971 .

Ehdaie, Jaber, " An Econometric Method for Estimating and Impact on Revenues of Discretionary Tax Measures " , IMF, Working Paper , 1990 .

Bayoumi, T. , and Eichengreen, B. , " Restraining Yourself : The Implications of Fiscal Rules for Economic Stabilization " , IMF, Staff Papers , 1995 .

ضمیمه شماره ۱

پایه مالیاتی بخش مشاغل

از آنجا که سرفصل‌های مالیاتی با اطلاعات و آمارهای بخش‌هایی که در حساب‌های ملی کشور وجود دارند، مختلف است، لذا برای رسیدن به پایه‌های مالیاتی انواع مختلف مالیات‌ها باید به تقریب دست یازید. برای مثال، یکی از سرفصل‌های مالیاتی، مالیات بر درآمد مشاغل است که پایه مالیاتی آن ارزش افزوده ایجاد شده در این بخش طی سال‌های مختلف است. ولی در آمارهای حساب‌های ملی، اطلاعات مربوط به ارزش افزوده خدمات جمع آوری می‌شود. بنابراین، نباید برای دستیابی به آمار ارزش افزوده بخش مشاغل، به تقریبی از ارزش افزوده بخش خدمات توسل جست. بخش‌های دیگر مالیاتی نیز از این قاعده مستثنی نیست.

در این باره مطالعات مختلف تقریب‌های متفاوتی را در نظر گرفته‌اند^۱ که در این مطالعه، دقیق‌ترین آن‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد.^۲ در مطالعه مذکور آمده است: «برای تعیین پایه مالیاتی بخش مشاغل، از ارزش افزوده آن دسته از زیر بخش‌های خدمات و صنایع و معادن که در ارتباط با بخش مشاغل هستند، استفاده شده است. زیربخش‌های گروه صنایع و معادن عبارتند از: معدن، صنعت، برق، آب و ساختمان. تقریباً کل ارزش افزوده معدن و برق و گاز و آب دولتی است که جزء بخش مشاغل محسوب نمی‌شوند. ارزش افزوده بخش ساختمان به دو قسمت دولتی و خصوصی تقسیم می‌شود که طبق ماده ۹۶ قانون مالیات‌های مستقیم صاحبان مؤسسات ساختمانی و تأسیسات فنی و صنعتی و دفاتر فنی و مهندسی مشاوره و مؤسسات نقشه‌کشی و نقشه برداری و نظارت که همان بخش خصوصی است، جزء بخش مشاغل محسوب می‌شوند.

ارزش افزوده کل صنعت به دو قسمت ارزش افزوده صنایع کارگاه‌های بزرگ و ارزش افزوده کارگاه‌های کوچک صنعتی (دارای ۱۰ نفر کارکن به پایین) تفکیک شده است که معمولاً کارگاه‌های بزرگ صنعتی به صورت شرکتی عمل می‌کنند و یا در اختیار بخش دولتی قرار دارند و در مجموعه بخش مشاغل وارد نمی‌شوند.

زیربخش‌های خدمات عبارتند از: ۱. بازرگانی، رستوران و هتلداری؛ ۲. حمل و نقل، انبارداری و ارتباطات؛ ۳. خدمات مؤسسات پولی و مالی؛ ۴. خدمات مستغلات و خدمات حرفه‌ای و تخصصی؛ ۵. خدمات عمومی؛ ۶. خدمات اجتماعی، شخصی و خانگی. از موارد مزبور رستوران و هتلداری طبق ماده ۹۶ قانون مالیات‌های مستقیم جزء زیر بخش‌های مشاغل محسوب می‌شوند. ارزش افزوده بخش بازرگانی به دو قسمت خرده‌فروشی و عمده‌فروشی تفکیک شده است که بنا به اظهارات کارشناسان بانک مرکزی و مرکز آمار، بیش از ۸۰ درصد از این بخش مربوط به خرده‌فروشی است که می‌تواند از زیربخش‌های مشاغل محسوب شود. ولی به علت فقدان اطلاعات به تفکیک، از کل ارزش افزوده بخش بازرگانی به عنوان جزیی از پایه مالیاتی بخش مشاغل استفاده شده است.

حمل و نقل به دو بخش حمل و نقل خصوصی و دولتی تفکیک شده ولی مالیاتی که از

۱. به مدل اصلی جابر اهدایی در مقاله "An Econometric Method for Estimating Tax Elasticity and Impact on Revenues of Discretionary Tax Measures" و طرح تحقیقاتی جمشید پژویان در بررسی اقتصادی مالیات بر شرکت‌ها، معاونت امور اقتصادی، بهار ۱۳۷۱ مراجعه شود.

۲. پایه مالیاتی بخش‌های مختلف از طرح تحقیقاتی برآورد کسش‌های مالیاتی و پیش‌بینی درآمدهای مالیاتی در اقتصاد ایران، دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی، معاونت امور اقتصادی، وزارت امور اقتصادی و دارایی، ۱۳۷۳ محاسبه شده است.

بخش خصوصی گرفته می‌شود بسیار ناچیز است و به صورت علی‌الرأس سالانه اخذ می‌شود. زیربخش خدمات مؤسسات مالی و پولی تماماً در اختیار بخش دولتی است که باید از بخش خدمات به عنوان پایه مالیاتی بخش مشاغل حذف شود. ارزش افزوده گروه خدمات مستغلات و خدمات حرفه‌ای و تخصصی، متشکل از خدمات مستغلات، خدمات واحدهای مسکونی، خدمات واحدهای غیرمسکونی، خدمات دلالتان مستغلات و خدمات حرفه‌ای و تخصصی که به جز خدمات واحدهای مسکونی و غیرمسکونی بقیه طبق ماده ۹۶ قانون مالیات‌های مستقیم از اجزای بخش مشاغل محسوب می‌شوند.

خدمات عمومی که شامل خدمات قضایی و ثبتی، خدمات انتظامی، خدمات آموزشی و فرهنگی است، دولتی است و از بخش خدمات به عنوان پایه مالیاتی مشاغل حذف می‌شود. خدمات اجتماعی، شخصی و خانگی عموماً در اختیار بخش خصوصی است و جزء پایه مالیاتی بخش مشاغل محسوب می‌شود. با توجه به این موارد، پایه مالیاتی بخش مشاغل به صورت زیر تعریف شده است.

پایه مالیاتی بخش مشاغل = [خدمات عمومی + خدمات مؤسسات پولی و مالی + حمل و نقل دولتی + ارتباطات + خدمات واحدهای مسکونی و غیرمسکونی] - خدمات + ارزش افزوده ساختمان در بخش خصوصی + [ارزش افزوده کارگاه‌های بزرگ‌صنعتی - ارزش افزوده کل صنعت].
پایه مالیاتی بخش شرکت‌ها نیز به صورت زیر محاسبه شده است:

پایه مالیاتی بخش شرکت‌ها = ارزش افزوده بخش کشاورزی و بخش مشاغل - تولید ناخالص داخلی همچنین پایه مالیاتی برای مالیات بر مصرف و فروش، مخارج مصرفی بخش خصوصی و برای مالیات بر واردات، میزان واردات قبل از اعمال تعرفه گمرکی در نظر گرفته شده است.

ضمیمه شماره ۲

آثار تشخیصی انواع مالیات‌ها

DD	DM	DJ	DC	obs
-	۰/۰۰	۰/۰۰	-	۱۳۳۵
-	۰/۰۰	۰/۰۰	-	۱۳۳۶
-	۰/۰۰	۰/۰۰	-	۱۳۳۷
-	۰/۰۰	۰/۰۰	-	۱۳۳۸
-	۰/۰۰	۰/۰۰	-	۱۳۳۹
-	۰/۰۰	۰/۰۰	-	۱۳۵۰
-	۰/۰۰	۰/۰۰	-	۱۳۵۱
-	-۵/۰۳	۰/۰۰	۰/۰۰	۱۳۵۲
-	-۱/۰۲	۰/۰۰	-۱/۰۶	۱۳۵۳
-	-۸/۹۰	۰/۰۰	-۴/۳۰	۱۳۵۴
-	-۱۰/۴۲	۰/۲۹	-۱/۴۰	۱۳۵۵
۰/۰۰	-۱۶/۰۵	-۰/۲۰	-۱/۸۰	۱۳۵۶
-۰/۴۷	۸/۶۷	-۰/۱۰	-۲/۶۵	۱۳۵۷
۰/۸۰	۱۵/۳۶	-۰/۸۸	۳/۸۲	۱۳۵۸
-۰/۵۷	-۲۰/۵۰	۰/۰۵	۶/۴۰	۱۳۵۹
-۰/۹۲	-۲/۶۶	۰/۲۳	-۱۱/۴۰	۱۳۶۰
-۲/۸۷	-۱۶/۰۷	۰/۳۰	۲۶/۲۰	۱۳۶۱
-۱/۰۵	-۴۴/۴۰	۰/۰۰	-	۱۳۶۲
-۱/۷۰	۰/۱۸	۰/۰۰	-	۱۳۶۳
-۴/۶۲	۲۵/۲۰	۰/۰۰	-	۱۳۶۴
۰/۵۰	۱۶/۶۳	۰/۰۰	-	۱۳۶۵
۰/۲۴	۸/۱۰	۰/۰۰	۰/۰۰	۱۳۶۶
-	۱۹/۰۰	۰/۰۰	-۱۹/۹۰	۱۳۶۷
-	-۷۱/۷۰	۰/۰۰	۷/۵۰	۱۳۶۸
-	-۵۲/۵۰	-۷/۸۰	-۲۳/۱۰	۱۳۶۹
-	-۱۵۲/۴۰	-۱۲/۱۰	-۴۱/۲۰	۱۳۷۰
-	-۱۰۳/۴۰	-۱۴/۰۰	-۶۹/۹۰	۱۳۷۱
-	۴۱/۰۰	-۱۴/۸۰	-۴۵/۳۰	۱۳۷۲
-	-۵۴/۸۰	-۳۵/۸۰	-۱۱۲/۲۰	۱۳۷۳
-	۱۱/۲۰	-۵۴/۱۰	-۱۲۸/۵۰	۱۳۷۴

توضیح: DJ: آثار تشخیصی مالیات بخش i؛ i = C, J, M, D

۱) مالیات مصرف و فروش: M؛ مالیات بر واردات: J؛ مالیات بر مشاغل: C؛ مالیات بر شرکت‌ها