



پژوهشنامه‌ی اقتصاد کلان

علمی - پژوهشی

سال نهم، شماره‌ی ۱۸، نیمه‌ی دوم ۱۳۹۳

مالیات‌های داخلی و آزادسازی تجاری (با رویکرد ویژه نسبت به مالیات ارزش افزوده)

* سید کمیل طیبی

** مرضیه حاجی کرمی

*** هاجر مصطفایی

تاریخ پذیرش: ۹۱/۱۰/۳۰

تاریخ دریافت: ۹۰/۳/۱۸

چکیده:

باز بودن اقتصادی به عنوان عامل تشدید رشد شناخته می‌شود و با قرار دادن قیمت کالاها در نزدیکی قیمت‌های جهانی و ایجاد رقابت بین تولیدکنندگان داخلی و خارجی منجر به کارایی در تولید شده و با بالا بردن تنوع و کیفیت نهاده‌های واسطه‌ای، انتقال دانش و افزایش اندازه‌ی بازارها رشد اقتصادی را تحریک می‌کند. از سوی دیگر کشورها با حرکت بیشتر به سمت باز بودن تجاری با کاهش درآمدهای مالیات تجاری مواجه می‌شوند و برای تأمین مالی مخارج خود نیاز به مهیاسازی منابع مالیاتی دیگر دارند. این مطالعه قصد دارد به مقایسه‌ی درآمدهای حاصل از مالیات‌های داخلی با تعرفه‌های گمرکی حذف شده بعد از آزادسازی تجاری پرداخته و نحوه‌ی جبران این منبع درآمد از دست رفته برای دولت در کشورهای آسیایی، طی سال‌های ۱۹۸۵-۲۰۰۹ را بررسی و نقش مالیات ارزش افزوده در این زمینه را مورد ارزیابی قرار دهد. بدین منظور الگوی نظری - تجربی مالیات‌های داخلی تصریح و به روش گشتاورهای تعمیم‌یافته مورد برآورد قرار گرفته است. نتایج تحقیق نشان می‌دهد که در سال‌های اولیه‌ی حذف مالیات بر تجارت، مالیات‌های داخلی کاهش و در ادامه‌ی آزادسازی مالیات‌های داخلی روند افزایشی داشته است و اثر مالیات ارزش افزوده در روند افزایش مالیات‌های داخلی مثبت ارزیابی شده است.

واژه‌های کلیدی: مالیات‌های داخلی، مالیات بر تجارت، مالیات ارزش افزوده، روش

گشتاورهای تعمیم‌یافته (GMM)

طبقه‌بندی JEL: F41, F43, H25, H29

* نویسنده‌ی مسئول - استاد اقتصاد بین‌الملل دانشگاه اصفهان (Email: sk.tayebi@ase.ui.ac.ir)

** دانشجوی دکتری اقتصاد دانشگاه مازندران (Email: m_hajikarami@yahoo.com)

*** کارشناس ارشد علوم اقتصادی دانشگاه شهید اشرفی اصفهانی (Email: mohajer101@yahoo.com)

۱- مقدمه

با توجه به مبحث آزادسازی تجاری و معناداری آن در توابع رشد، کشورها در جهت حذف مالیات مستقیم بر تجارت، اقدام کرده و تقریباً در بیشتر کشورهای توسعه یافته اکنون این مالیات‌ها به شدت کمرنگ یا کاملاً حذف شده است و به جای آن از مالیات‌های داخلی به ویژه مالیات بر شرکت‌ها و مالیات ارزش افزوده استفاده می‌شود. اما مالیهی عمومی کشورهای در حال توسعه هنوز به طور وسیعی بر این درآمد وابسته است. برای مثال در آفریقای جنوبی مالیات بر تجارت حدود یک چهارم از کل درآمدهای دولت‌ها را تشکیل می‌دهد و در کشورهای آسیایی این نسبت حدود پانزده درصد است. (کین و بانسگارد، ۲۰۰۹)^۱ بنابراین این کشورها مجبورند تا زمانی که بتوانند منبع درآمد دیگری را جایگزین این مالیات کنند، آزادسازی تجاری را به تأخیر بیندازند؛ اما به دلیل ویژگی‌های ساختاری اقتصاد و سیستم مالیاتی فعلی خود، آنها تا کنون چندان در زمینهی جبران کاهش درآمدهای تعرفه‌ای از طریق مالیات‌های داخلی موفق نبوده‌اند. به منظور اصلاح سیستم مالیاتی و با توجه به ویژگی‌هایی مانند حاصل شدن درآمد قابل توجه برای دولت‌ها، وسیع بودن پایه مالیاتی و امکان کمتر فرار مالیاتی در مورد مالیات ارزش افزوده^۲ و با توجه به استفاده وسیع از این مالیات در سطح جهانی، بسیاری از کارشناسان، این مالیات را به منظور اصلاح سیستم مالیات داخلی و جبران درآمد از دست رفته پیشنهاد کرده‌اند. از این رو این تحقیق قصد دارد به بررسی این مسئله که کشورهای آسیایی مورد بررسی تا چه حد توانسته‌اند مالیات‌های داخلی خود را برای جبران درآمدهای مالیاتی تجاری از دست رفته در حین آزادسازی، بازسازی کنند و با از دست رفتن هر یک دلار درآمد مالیات بر تجارت، چند دلار مالیات‌های داخلی را افزایش داده‌اند، بپردازد. همچنین نقش مالیات ارزش افزوده در این راستا مورد بررسی قرار گرفته است. در ادامه‌ی مقاله‌ی حاضر پس از بررسی مطالعات صورت گرفته، مبانی نظری بررسی شده، سپس به ساختار الگو و تخمین مدل به روش گشتاورهای تعمیم‌یافته پرداخته می‌شود و در پایان تجزیه و تحلیل نتایج تخمین ارائه می‌گردد.

^۱ Keen and Baunsgaard

^۲ Value Added Tax (VAT)

۲- مباحث نظری

همزمان با آزادسازی تجاری و در راستای همگرایی اقتصادی، اکثر کشورها به‌ویژه کشورهای در حال توسعه به دلیل مشکلات ساختاری اقتصادی، حداقل در کوتاه‌مدت با مشکلاتی روبه‌رو بوده‌اند. کسری حساب تجاری، بی‌عدالتی اقتصادی، فشار شدید رقابت و از بین رفتن قسمت اعظم بخش‌های مختلف تولیدی ناکارآمد ناشی از فشار رقابت خارجی، برخی از این مسائل است. این مشکلات باعث افزایش بیکاری و کسری بودجه‌ی دولت ناشی از کاهش درآمدهای گمرکی و تعرفه‌ای کالاهای وارداتی و صادراتی شده است (مالک، ۱۳۸۲، ص ۶۸-۷۲). با وجود این مشکلات، گرایش‌های بسیار قوی در جهت آزادسازی تجاری وجود داشته است؛ زیرا در عمل اقتصادهای برون‌گرا نسبت به اقتصادهای درون‌گرا، نرخ رشد بالاتری را تجربه کرده‌اند. از آن جا که آزادسازی تجاری پیش‌نیاز انتقال از یک اقتصاد نسبتاً بسته به یک اقتصاد نسبتاً باز است، در نتیجه برای بیشتر کشورها آزادسازی پیش‌نیاز رشد اقتصادی است (گرچی و علیپوریان، ۱۳۸۵، ص ۹۷). به عبارت دیگر، این کشورها با آزادسازی تجاری، از طریق برخورداری از منافع ایستا و پویای ناشی از تجارت از طریق تخصیص کارآمد منابع، تشدید رقابت، ارتقاء جریان دانش و سرمایه‌گذاری و نهایتاً رشد سریع انباشت سرمایه و پیشرفت فنی، جهش در رشد اقتصادی را تجربه کرده‌اند (ابریشمی و همکاران، ص ۹۷). کشورهای توسعه یافته (با درآمد سرانه‌ی بالا) با وابستگی کمتر به درآمدهای مالیات بر تجارت، عمده‌تأ کاهش درآمدهای مالیاتی ناشی از آزادسازی را با مالیات‌های داخلی به ویژه مالیات ارزش افزوده جبران کرده‌اند (کین و بنسگارد، ۲۰۰۹). اما کشورهای در حال توسعه به دلیل ویژگی‌های ساختاری اقتصاد و سیستم مالیاتی فعلی خود، قادر به جبران کاهش درآمدهای تعرفه‌ای از طریق مالیات‌های داخلی نبوده‌اند. به منظور اصلاح سیستم مالیاتی و با توجه به پایه وسیع مالیاتی مالیات ارزش افزوده بسیاری این مالیات را به منظور اصلاح سیستم مالیات داخلی و جبران درآمد از دست رفته پیشنهاد کرده‌اند. بدین منظور در ادامه به مباحث نظری پیرامون تأثیر آزادسازی تجاری بر مالیات بر تجارت در قالب یک مدل ساده‌ی فرضی پرداخته و سپس اثر آزادسازی را بر مالیات‌های مقابل مالیات بر تجارت (مالیات‌های خارجی) یعنی مالیات‌های داخلی که خود شامل مالیات‌های مستقیم و غیر مستقیم می‌باشد، پرداخته شده است. سپس مالیات ارزش

افزوده را به طور ویژه از سایر مالیات‌ها بررسی و اثر آن را در افزایش مالیات‌های داخلی ارزیابی و سپس سایر متغیرهای مؤثر بر مالیات‌های داخلی بررسی و در ادامه به کمک مباحث نظری گفته شده متغیرهای از پیش تعیین شده‌ی مدل به منظور تصریح مدل مالیات داخلی شناسایی می‌شوند.

۲-۱- بررسی رابطه ی مالیات‌های داخلی و مالیات بر تجارت در یک مدل ساده ی فرضی

کین و بانسگارد به منظور تصریح مدل مالیات‌های داخلی با لحاظ کردن چند فرض ساده کننده مدل زیر را تصریح کردند. در این مدل ابتدا فرض می‌شود که هر کشور تنها دارای دو منبع درآمدی است؛ یکی درآمد ناشی از مالیات‌های تجاری که با T نشان داده می‌شود و درآمد حاصل از مالیات داخلی که با D مشخص می‌شود. در این صورت کل درآمد دولت برابر $R=T+D$ خواهد بود. از سوی دیگر اگر فرض شود که رفاه ناشی از مخارج عمومی دولت در سطح جامعه با تابع $W(R,X)$ نشان داده شود، این تابع به سطح درآمد دولت و بردار X شامل سایر متغیرهای برونزا، وابسته است. این تابع رفاه اجتماعی در ابتدای دامنه خود فزاینده و مقعر است. به این معنا که نسبت به متغیر R دارای مشتق دوم منفی است. با توجه به این که تأمین درآمدهای مالیاتی توسط دولت متضمن هزینه‌هایی مانند هزینه‌های اخذ مالیات، هزینه‌های سیاسی و سایر هزینه‌هاست، تابع هزینه به صورت $K^2(X)$ که در آن $k=T, D$ است معرفی می‌شود. بر اساس این تابع هزینه، تأمین درآمد از محل هر کدام از منابع مالیاتی به مجذور افزایش درآمد دولت از منبع (k^2) و از طریق $\delta^K(X)$ به متغیرهای برونزای بردار X وابسته است. بنابراین تابع هدف به صورت زیر تصریح می‌شود:

$$W(R, X) - \frac{1}{2} \delta^T(X).T^2 - \frac{1}{2} \delta^D(X).D^2 \quad (1)$$

اگر دولت در انتخاب تأمین درآمد از محل مالیات داخلی و مالیات تجاری آزاد باشد، ابزارهای مالیات گیری را به صورتی تنظیم می‌کند که درآمدهای حاصله از دو منبع شرایط زیر را برقرار سازد:

$$W_R(R, X) - \delta^K(X).K = 0 \quad K=T, D \quad (2)$$

بنابراین رابطه‌ی زیر به دست می‌آید:

$$\frac{T}{R} = \frac{\delta^D(X)}{\delta^T(X) + \delta^D(x)} \quad (۳)$$

این رابطه به معنای آن است که ارزش نسبی هر منبع برابر افزایش نسبی درآمد کل از آن منبع است. حال اگر آزادسازی تجاری را به عنوان یک متغیر برونزا در نظر بگیریم، این متغیر بر مالیات تجاری و درآمد ناشی از آن تأثیر گذار است. برای لحاظ کردن این فرض در مدل، کافی است مالیات تجاری را به عنوان یک پارامتر در نظر گرفته شود و تنها سطح مالیات داخلی آزادانه انتخاب می‌گردد. در این صورت برای هر سطح مفروض مالیات تجاری رابطه‌ی زیر قابل اثبات است:

$$\frac{dD}{dT} = - \left[\frac{W_{RR}(R, X)}{W_{RR}(R, X) - \delta^D(X)} \right] \in [-1.0] \quad (۴)$$

اگر فرض پیوستگی به رابطه‌ی (۴) اضافه شود، بهینه‌سازی مجدد درآمد ناشی از مالیات داخلی در واکنش به تغییرات برونزای مالیات تجاری و در نتیجه درآمد کل به این شکل است:

$$\frac{dR}{dT} = \left| \frac{\delta^D(X)}{\delta^D(X) - W_{RR}(R, X)} \right| \in [0,1] \quad (۵)$$

براساس رابطه‌ی فوق و نیز از آن جا که جمع آوری درآمد حاصل از مالیات داخلی بدون صرف هزینه امکان پذیر نیست، بهترین عکس العمل به کاهش درآمد مالیات تجاری و در پی آن کاهش درآمد کل دولت، افزودن درآمد حاصل از مالیات داخلی است. اگر چه لازم نیست این افزایش به اندازه‌ای باشد که به سطح اولیه درآمد کل باز گردد. برای روشن شدن این مطلب ابتدا فرض می‌شود که درآمد حاصل از مالیات داخلی دقیقاً به اندازه‌ی کاهش درآمد ناشی از مالیات تجاری افزایش یابد؛ که در این صورت درآمد کل بدون تغییر باقی می‌ماند. بنابراین W_R یعنی فایده نهایی حاصل از مخارج عمومی دولت نیز باید ثابت بماند که در صورت افزایش برابر درآمد مالیات داخلی افزایش می‌یابد. اثبات این موضوع با توجه به انتخاب بهینه سطح مالیات داخلی صورت می‌گیرد. در نقطه‌ی بهینه درآمد مالیات داخلی، فایده نهایی حاصل از این درآمد برابر هزینه نهایی $\delta^D(X)$ آن است. با افزوده شدن درآمد حاصل از مالیات داخلی پس از این نقطه، هزینه نهایی مربوط به آن افزایش یافته و از سطح برابری با فایده نهایی خارج می‌شود و

از این رو افزایش درآمد مالیات داخلی به اندازه ی کاهش در مالیات تجاری مطلوب نیست.

حال سؤال این جاست که اندازه ی بهینه این کاهش در درآمد کل چه قدر است؟ یا این که دولت چه میزان از درآمد از دست رفته خود را باید از منابع مالیات داخلی جایگزین کند؟ با توجه به رابطه ی (۵) جواب این پرسش ها به دو مسأله بستگی دارد. ابتدا هزینه بری جایگزینی درآمد، از آن جهت که جمع آوری مالیات داخلی به سادگی اخذ مالیات تجاری نخواهد بود و دوم سرعت افزودگی ارزش نهایی مخارج عمومی دولت است که با کاهش سطح این مخارج رخ می دهد. از آن جا که اثر جانبی کاهش درآمد ناشی از مالیات تجاری، کاهش مخارج عمومی است و این به معنی افزایش ارزش نهایی مخارج عمومی است، بنابراین تمایل به بازیابی درآمد از دست رفته قوت می گیرد.

اگر $R=D$ باشد، حل شرط اول (تعادل) نتیجه می دهد که درآمد حاصل از منابع داخلی تابعی از درآمد ناشی از مالیات تجاری (T) و متغیرهای شرطی (بردار X) است. که شامل متغیر وابسته وقفه ای جهت در نظر گرفتن پویایی سیاست ها نیز می شود. همچنین حذف متغیر وابسته وقفه ای منجر به همبستگی سریالی خواهد شد پس حضور آن در رابطه ضروری است. با توجه به آن چه گفته شد معادله ی زیر قابل تخمین است.

$$D_{it} = \alpha_i + \beta_0 D_{i,t-1} + \beta_1 T_{i,t} + \beta_2' X_{i,t} + \beta_3' X_{it} T_{i,t} + \mu_i + \varepsilon_{it} \quad (۶)$$

که μ_i و α_i : اثرات خاص زمانی و کشوری است.

در ادامه با توجه به مباحث نظری موجود سعی می شود تا بردار X با توجه به ویژگی های کشورهای مورد بررسی شناسایی و مدل مالیات داخلی تصریح گردد.

۲-۱-۱ آزادسازی تجاری و مالیات بر تجارت

از جمله مسائل مطرح در زمینه ی سیاست های تعدیل اقتصادی، انجام اصلاحات تجاری یا آزادسازی تجاری به منظور توسعه ی صادرات، از طریق تبدیل سیاست های درون نگر به مکانیزم های تجاری برون گراست. یکی از روش ها در چارچوب این سیاست، عضویت در مجامع و سازمان های بین المللی مانند سازمان تجارت جهانی است. علی رغم مزیت هایی که ممکن است در ادامه ی فرآیند آزادسازی متوجه کشورهای در حال توسعه گردد ولی طبیعتاً با کاهش درآمد مالیات بر تجارت خارجی نیز همراه است که

بررسی راه‌های جبران این درآمد از دست رفته، راهی در جهت جلوگیری از کاهش درآمدهای دولت است.

اثر آزادسازی تجاری بر درآمد مالیات بر تجارت، به ساختار آزادسازی وابسته است. به طور معمول، آزادسازی تجاری در قدم اول با حذف موانع مقداری و جایگزین کردن تعرفه‌ها به جای موانع غیر تعرفه‌ای اجرا می‌شود. این نوع آزادسازی با توجه به مقدار تعرفه وضع شده و عکس‌العمل تجارت خارجی کشور به تعرفه‌های وضع شده، اثر مثبت بر درآمد مالیات بر تجارت دارد. اما آزادسازی در شکل نهایی خود با کاهش عوارض و تعرفه‌ها بر تجارت همراه است. اثر کاهش تعرفه بر درآمد بر تجارت، به مقدار کاهش تعرفه و عکس‌العمل صادرات و واردات به کاهش تعرفه‌ها بستگی دارد. به عبارتی دیگر، با توجه به تغییر در قیمت نسبی کالاهای صادراتی و وارداتی به دلیل کاهش تعرفه‌ها، درآمد مالیاتی به کسش قیمتی تقاضای صادرات و واردات و همچنین کسش قیمتی عرضه‌ی جانشین‌های وارداتی بستگی دارد. در صورت کم بودن کسش قیمتی صادرات و یا واردات، با کاهش تعرفه‌ها انتظار کاهش درآمدهای مالیاتی حاصل از تجارت وجود دارد. در غیر این صورت، درآمد مالیات بر تجارت قابل افزایش است (اگبیگ و همکاران، ۲۰۰۶). در کشورهای متمرکز بر سیاست‌های محدودیت تجاری شدید، نظیر استراتژی جانشینی واردات، نرخ تعرفه‌ها بالاتر از نرخ حداکثر کننده‌ی درآمدهای مالیاتی دولت ناشی از تجارت است. در نتیجه، با آزادسازی تجاری رشد واردات و درآمدهای مالیات بر تجارت افزایش خواهد داشت (ابریشمی و همکاران، ۱۳۸۵، ص ۱۲۲). از دیدگاه دیگر مطابق با منحنی لافر، اگر نرخ تعرفه‌ی اولیه زیاد باشد، کاهش تعرفه‌ها الزاماً، درآمدهای مالیاتی را با افزایش واردات و کاهش انگیزه برای فرار مالیاتی و کاهش قاچاق کالا از خارج به داخل افزایش می‌دهد. اگر نرخ تعرفه کمتر از نرخ حداکثر کننده‌ی درآمد مالیاتی باشد، درآمد تعرفه‌ای کاهش می‌یابد (کتری و راثو، ۲۰۰۳، ص ۱۴۳۴).

۲-۱-۲- آزادسازی تجاری و مالیات‌های داخلی

سهم بزرگی از درآمدهای مالیاتی، داخلی مالیات بر کالاها و خدمات است. این کالاها شامل کالاهای قابل تجارت، از جمله کالاهای وارداتی و کالاهای غیر قابل تجارت با

فرض جانشینی کامل کالاهای تولید شده در کشور است. با آزادسازی تجاری و در نتیجه کاهش تعرفه‌ها، قیمت داخلی کالاها کاهش می‌یابد. در این حالت، دولت قادر به جبران کاهش درآمدهای مالیاتی با اصلاح مالیات غیر مستقیم بر کالاها و خدمات است. وصول مالیات کالاها و خدمات از جمله مالیات ارزش افزوده از نظر اجرایی سخت تر از وصول مالیات بر تجارت است اما در صورت تحقق، پایه‌ی مالیاتی وسیعی داشته و می‌تواند درآمد قابل توجه‌ای را برای دولت فراهم کند. همچنین، علاوه بر کالاهای قابل تجارت، کالاهای غیر قابل تجارت نیز در اقتصاد وجود دارد. با کاهش نرخ‌های تعرفه، مصرف‌کنندگان با توجه به کاهش نسبی قیمت کالاهای وارداتی، به تغییر مصرف از کالاهای غیر قابل تجارت داخلی به کالاهای وارداتی روی می‌آوردند. این امر، کاهش درآمد ناشی از مالیات کالاها و خدمات غیر قابل تجارت و در مقابل افزایش درآمد ناشی از مالیات بر کالاهای وارداتی را در پی خواهد داشت. در نتیجه، تغییرات خالص در درآمد مالیاتی کالاها و خدمات با آزادسازی تجاری قابل پیش بینی نیست (کینا و لیگارتا، ۲۰۰۲، ص ۴۹ و ۳۹). ولی در بلند مدت به دلیل آزادسازی تجاری رشد اقتصادی سریعتری رخ داده و بنابراین، پایه‌های مالیاتی برای وصول مالیات بر کالاها و خدمات را بسط داده و تغییرات مثبت در درآمد مالیاتی کالا و خدمات مشاهده می‌شود (اگبیگب و همکاران، ۲۰۰۶).

در کشورهای در حال توسعه، مالیات بر درآمد و سود، به دلیل ظرفیت‌های اجرایی محدود، فقط از تولیدکنندگان بزرگ کارگران و کارمندان بخش عمومی شرکت‌های بزرگ اخذ می‌شود. مالیات بر درآمد و سود عموماً با افزایش رونق و رشد اقتصادی افزایش می‌یابد. از این رو برای بررسی اثر آزادسازی روی مالیات بر درآمد و سود، می‌توان اثر آزادسازی تجاری بر رونق و رشد را بررسی کرد که اغلب نظرات مطرح در مورد اثر تجارت بر رشد اقتصادی نشان دهنده‌ی اثر مثبت تجارت بر رشد اقتصادی است (جین^۱، ۲۰۰۶). پس می‌توان گفت در ادامه‌ی روند آزادسازی تجاری به دلیل رشد اقتصادی بیشتر، درآمد و سود افزایش و مالیات بر درآمد و سود افزایش می‌یابد.

^۱ Jin

۲-۱-۲-۱- درآمد مالیاتی و مالیات ارزش افزوده

مالیات ارزش افزوده نوعی مالیات چندمرحله‌ای است که به کالاها و خدمات تعلق می‌گیرد و منظور از آن اخذ مالیات از اضافه ارزش کالاهای تولید شده و یا خدمات ارائه شده در مراحل مختلف تولید و توزیع می‌باشد که در هر مرحله از تولید و توزیع به صورت درصدی جدا از قیمت اخذ می‌گردد. به عبارت دیگر مالیات ارزش افزوده نوعی مالیات بر قیمت فروش است که بار مالیاتی آن بر دوش مصرف کننده نهایی است و ارزش افزوده بنگاه‌ها یعنی ما به التفاوت بین عایدی ناشی از فروش کالاها و خدمات و کل هزینه‌ای که بابت خرید نهاده‌های تولید پرداخت شده است، دریافت می‌شود. حاصل جمع ارزش افزوده‌ی کلیه‌ی بنگاه‌ها در واقع همان تولید ملی است. بنابراین تولید ملی می‌تواند به طور بالقوه پایه‌ی مالیات ارزش افزوده را تشکیل دهد.

با توجه به ویژگی‌های عمومی مالیات ارزش افزوده و نیاز شدید دولت برای اصلاح نظام مالیاتی موجود به منظور افزایش درآمدهای مالیاتی و جبران درآمدهای تجاری در زمان آزادسازی که مورد توجه این تحقیق است، توجه به امکان اجرای این مالیات از اهمیت خاصی برخوردار است و امکان وصول بخش اعظم ظرفیت‌های بالقوه مالیاتی کشور را مهیا می‌سازد. ایجاد منبع درآمد جدید، با ثبات و انعطاف پذیر به منظور پاسخگویی به هزینه‌های روز افزون دولت‌ها، از جمله دلایل اصلی وضع مالیات ارزش افزوده در برخی کشورها بوده است. پایه‌ی گسترده‌ی این مالیات، نرخ پایین و یکسان آن، از ویژگی‌های بارز این نوع مالیات است و انتظار بر این است که با اجرای آن فعالیت‌های اقتصادی تشویق گردد (حاجی کرمی، ۱۳۸۸).

۲-۱-۳- درآمد مالیاتی و تولید سرانه

با فرض پذیرش ارتباط مثبت بین آزادسازی تجاری (کاهش تعرفه‌ها) و رشد اقتصادی (رشد تولید سرانه) انتظار یک رابطه‌ی مثبت بین تولید سرانه و درآمد مالیات بر تجارت وجود دارد. مصرف و واردات تابعی از درآمد افراد است. افزایش درآمد موجب افزایش مصرف، واردات، مالیات بر واردات و مالیات بر کالا و خدمات می‌شود. از طرفی دیگر، با توجه به افزایش تولید ملی و افزایش بازدهی و سود بالای بنگاه‌های اقتصادی، در نتیجه مالیات بر درآمد و سود شرکت‌ها نیز افزایش خواهد یافت (اکبریان و همکاران، ۱۳۸۶، ص ۱۲).

۲-۱-۴- درآمد مالیاتی و سهم بخش کشاورزی

بالا بودن سهم بخش کشاورزی در یک اقتصاد در مقابل سایر بخش‌ها، نشان دهنده‌ی ساختار سنتی اقتصاد است. اقتصادهای دارای ساختار سنتی، عمدتاً دارای بخش‌های تولیدی با مقیاس کوچک و با کارایی، بهره‌وری و سود پایین هستند. در کشورها ی در حال توسعه به دلیل سیاست‌های حمایتی، از این کسب و کارها مالیاتی گرفته نمی‌شود (لوک^۱، ۲۰۰۱). همچنین سهم بخش کشاورزی در یک اقتصاد نشان دهنده‌ی بخش بزرگی از آن اقتصاد است که به سختی قابل مالیات‌گیری است (کین و بانسگارد، ۲۰۰۹). در نتیجه، بالا بودن سهم بخش کشاورزی در تولید ناخالص داخلی کاهش درآمد مالیاتی را به دنبال خواهد داشت

۲-۱-۵- درآمد مالیاتی و کمک‌های رسمی برای توسعه (AID^۲)

وام‌های کمکی خارجی اغلب وام‌های امتیازی‌اند؛ یعنی با نرخ بهره‌ی کمتر از نرخ بهره‌ی بازار عرضه می‌شوند و یا دارای اقساط بلندمدت هستند (تودارو^۳، ۱۳۸۳). عمدتاً دریافت‌کنندگان این کمک‌ها کشورهای در حال توسعه یا توسعه‌نیافته هستند که دریافت این کمک‌ها باعث به تعویق افتادن اصلاحات مالیاتی در این کشورها می‌شود و وابستگی دولت‌ها به دریافت مالیات را کاهش می‌دهد. در حقیقت این کمک‌ها هزینه‌ی اصلاح نشدن آن‌ها را کاهش می‌دهد. بنابراین انتظار می‌رود بین این متغیر و کل درآمد مالیاتی داخلی دریافتی رابطه‌ی منفی وجود داشته باشد.

۲-۱-۶- درآمد مالیاتی و تورم

یکی از عوامل مؤثر بر ظرفیت مالیاتی^۴ از نقطه نظر اقتصادی، تورم و افزایش سطح قیمت‌هاست. پولی کردن کسر بودجه باعث افزایش حجم پول و در نتیجه تورم می‌شود.

^۱ Oucke

^۲ official development assistance (grants plus concessional loans)

^۳ Tudaro

^۴ (GDP / کل درآمد مالیاتی)

این نوع تأمین مالی بودجه‌ی دولت به طرق مختلف بر درآمدهای مالیاتی تأثیر می‌گذارد. وجود تورم باعث کاهش درآمدهای مالیاتی واقعی می‌گردد، به بیان دیگر قدرت خرید آن را در زمان اخذ، نسبت به زمانی که بایستی وصول می‌شد، کاهش می‌دهد. به ویژه که در کشورهای در حال توسعه از جمله ایران تأخیر وصول مالیات‌ها نیز اغلب زیاد است. ویتو تانزی معتقد است «در کشورهایی که اهرم‌های مالی از وسعت عمل کمی برخوردار هستند، اثر تورم بر درآمد مالیاتی آشکارا منفی است». وی همچنین اثر دیگر تورم را بر درآمدهای مالیاتی مربوط به کشورهایی می‌داند که برخی مالیات‌های غیر مستقیم و عوارض واردات را با نرخ‌های ویژه وضع می‌نمایند و اظهار می‌دارد که؛ به دلیل این که این نرخ‌ها هماهنگ با تورم تعدیل نشده‌اند در زمان افزایش قیمت‌ها، زیان‌های درآمدی به دولت وارد می‌گردد. (تانزی، ۲۰۰۳).

۳- مروری بر مطالعات انجام شده

کین و بانسگارد، (۲۰۰۹)، در مطالعه‌ای تحت عنوان «درآمد مالیاتی و آزادسازی تجاری» به مقایسه درآمدهای حاصل از مالیات‌های داخلی با تعرفه‌های گمرکی که بعد از اجرای آزادسازی تجاری در اروپا، حذف گردید در کشورهای عضو OECD پرداخته‌اند. نتایج این تحقیق نشان می‌دهد که درآمد از دست رفته از حذف تعرفه‌های گمرکی با اجرای مالیات بر ارزش افزوده در این کشورها جبران شده است.

- آگبیگب^۱ و همکاران (۲۰۰۶) رابطه‌ی بین تغییرات نرخ ارز، آزادسازی تجاری و درآمد مالیاتی را در ۲۲ کشور آفریقایی، طی دوره‌ی ۹۶-۱۹۸۰ بررسی کرده‌اند. بر اساس نتایج این بررسی، رابطه‌ی بین آزادسازی تجاری و درآمدهای مالیاتی دولت‌ها به نوع شاخص استفاده شده برای آزادسازی تجاری حساس است. همچنین، بین آزادسازی تجاری و درآمد مالیاتی کل و درآمد مالیات بر تجارت و درآمد مالیات بر مصرف رابطه‌ی قوی‌ای وجود نداشته است. هر چند که بین آزادسازی تجاری و مالیات بر درآمد رابطه‌ی نسبتاً قوی وجود داشته است. رابطه‌ی نرخ ارز و تورم با انواع درآمدهای مالیاتی نیز منفی بوده است.

- ماجامدار^۲ (۲۰۰۴) در شرایط رقابت ناکامل، روش‌های جبران کاهش درآمدهای گمرکی ناشی از کاهش تعرفه‌ی گمرکی بر روی کالاهای واسطه‌ای دولت بدون کاهش

^۱ Agbeyegbe

^۲ Mujamdar

رفاه تولید کنندگان و مصرف کنندگان را بعد از آزادسازی در مقایسه با قبل از آزادسازی بررسی کرده است. بر اساس نتایج این تحقیق، تنها در حالت وجود صنعت انحصاری، افزایش نرخ مالیات بر سود می تواند کاهش درآمد گمرکی دولت را جبران کند، بدون اینکه رفاه مصرف کنندگان و تولید کنندگان کاهش یابد. همچنین، بر اساس برخی دیگر از نتایج این تحقیق، هر چه تعداد بنگاه های موجود در یک صنعت بیشتر باشد، احتمال رسیدن دولت به اهداف رفاهی و درآمدی خود با کاهش نرخ تعرفه های گمرکی و افزایش نرخ مالیات بر سود کمتر بوده است.

- کتری و راثو (۲۰۰۳) رابطه ی آزادسازی تجاری و درآمد مالیاتی را برای چهار گروه از کشورهای با درآمد سرانه ی کم، درآمد سرانه ی متوسط به پایین، درآمد سرانه ی متوسط به بالا و درآمد بالا، طی دوره ی ۱۹۸۰-۱۹۷۰ بررسی کردند. بر اساس نتایج تحقیق، در دو گروه اول، با آزادسازی تجاری، درآمد مالیات بر تجارت کاهش و همچنین کل درآمد مالیاتی این کشورها با آزادسازی تجاری کاهش یافته است.

- لوک^۱ (۲۰۰۱) اثر مالیاتی آزادسازی تجاری را با استفاده از جدول داده - ستاده و مدل تعادل عمومی قابل محاسبه، برای کشور سوریه شبیه سازی کرده است. بر اساس نتایج این تحقیق تحت سناریوهای آزادسازی تجاری افراطی، کسری بودجه ی سوریه، به دلیل کاهش درآمدهای مالیاتی افزایش می یابد؛ ولی کاهش درآمدهای مالیاتی از طریق اصلاح سیستم مالیات داخلی و استفاده از مالیات ارزش افزوده قابل جبران است.

- پیرامون موضوع مورد بررسی در این مقاله، مطالعه ی داخلی کاملاً مرتبطی وجود نداشت.

۴- ارائه ی الگو

در نهایت با توجه به مباحث نظری مطرح شده و الگوی مالیات داخلی کین و بانسگارد^۲، الگوی زیر به صورت پانل و برای کشور i در زمان t تصریح شده است:

$$D_{it} = \alpha_i + \beta_0 D_{it-1} + \beta_1 T_{it} + \beta_2 T_{it-1} + \beta_3 OPEN_{it} + \beta_4 AGR_{it} + \beta_5 LGDPP_{it} + \beta_6 AID_{it} + \beta_7 INF_{it} + \beta_6 V + \mu_i + \varepsilon_{it} \quad (7)$$

^۱ Lucke

^۲ برای مطالعه ی بیشتر رجوع شود به:

Keen, M, Bangard, T. (2009). Tax Revenue And Trade Liberalization, IMF, Washangton DC 20431

D^1 : درآمد مالیات داخلی است که شامل کل درآمد مالیاتی به غیر از درآمد مالیات بر تجارت خارجی است و نسبت به GDP محاسبه شده است.

T^2 : درآمد حاصل از تعرفه و مالیات بر صادرات و واردات نسبت به GDP .

$OPEN^3$: مجموع صادرات و واردات نسبت به GDP .

$GDPP^4$: تولید ناخالص داخلی سرانه.

INF^5 : متغیر تورم است که بر اساس تغییر سالیانه در CPI^6 محاسبه می‌گردد.

AID^7 : مقدار کمک‌های توسعه‌ای رسمی سرانه است که شامل کمک‌های بلاعوض و وام‌های امتیازی است.

AGR^8 : سهم کشاورزی در کل ارزش افزوده‌ی ایجاد شده.

V^9 : متغیر دامی برای مالیات ارزش افزوده که برای سال‌هایی که این مالیات در کشور i اجرا گردیده است مقدار ۱ و در غیر این صورت دارای مقدار ۰ می‌باشد. همچنین α_i و μ_i : اثرات خاص زمانی و کشوری است.

در این الگو حداقل از یک وقفه به منظور بررسی ضریب بلندمدت تغییر در کل درآمد مالیاتی داخلی در اثر حذف تعرفه‌های گمرکی و استفاده از مالیات‌های داخلی در جهت جبران آن استفاده شده است. این ضریب به صورت زیر قابل محاسبه است:

¹ Domestic tax revenue (D)

² Trade tax revenue

³ Openness (OPEN)

⁴ Per capita GDP (GDPP)

⁵ Inflation (INF)

⁶ Cost Performance Index (CPI)

⁷ Aid per capita (AID)

⁸ Share of agriculture (AGR)

⁹ مالیات ارزش افزوده نوعی مالیات بر فروش است که بار مالیاتی آن بر دوش مصرف کننده نهایی است

(ارزش خریدهای واسطه‌ای بنگاه) t - (ارزش فروش) $t =$ بدهی مالیاتی

(ورودی) t - (خروجی) $t =$ بدهی مالیاتی

اگر این روش برای تمامی مراحل (از مرحله‌ی اول که هیچ ارزش افزوده‌ای تولید نشده تا مرحله‌ی نهایی یعنی فروش کالای نهایی) محاسبه شود، مالیات متعلقه به کالای X برابر $T = t.p_x.X$ است ($t =$ نرخ مالیات) که همانند مالیات بر فروش عمل می‌کند (طیب نیا، ۱۳۸۴).

و با توجه با اینکه در آمار و داده‌های مربوط به صندوق بین المللی پول نیز مالیات بر فروش در رقم مربوط به داده‌های مالیات ارزش افزوده در بانک اطلاعاتی این نهاد لحاظ شده است پس قبل از اجرای مالیات ارزش افزوده نیز رقم مربوط به مالیات ارزش افزوده صفر نیست که در این مطالعه نیز به همین صورت استفاده شده است و تنها زمان اجرای مالیات ارزش افزوده به صورت متغیر دامی از سال‌های قبل از آن مجزا شده است.

$$\theta = \frac{\beta_1 + \beta_2}{1 - \beta_0} \quad (۸)$$

در این تحقیق از داده‌های پانلی مربوط به ۵۰ کشور آسیایی و یا عضو خاورمیانه از جمله ایران^۱ برای دوره‌ی زمانی ۲۰۰۹-۱۹۸۵ استفاده و به روش گشتاورهای تعمیم یافته ارزیابی می‌شود. در این روش بر اساس آزمون‌های والد^۲ و سارگان^۳، اعتبار نتایج بررسی می‌شود. آماره‌ی سارگان فرضیه صفر مبنی بر بیش از حد مشخص بودن مدل را مورد آزمون قرار می‌دهد و احتمال مربوط به این آماره احتمال رد فرضیه‌ی صفر را نشان می‌دهد. روش گشتاورهای تعمیم یافته روشی برای کنترل اریبی ناشی از در نظر گرفتن متغیرهای درون‌زای وقفه‌دار است. تخمین زننده GMM می‌تواند پارامترهای مدل را در حالتی که وقفه‌های متغیر وابسته و دیگر متغیرهای درون‌زا به عنوان تخمین زننده در مدل حضور دارند، تخمین بزند (آرلانو و باند، ۱۹۹۱)^۴. پس همان‌طور که قبلاً گفته شد از وقفه‌ی درآمد مالیات داخلی هم به عنوان متغیر ابزاری استفاده می‌شود. در الگوهای خود رگرسیون مانند مدل مورد استفاده در این تحقیق یکی از بهترین راه‌های حل مشکل همبستگی بین عوامل اخلاص و متغیرهای از پیش تعیین شده استفاده از روش تفاضل گیری است. بعد از اولین تفاضل گیری رابطه تفاضل مرتبه اول درآمد مالیات داخلی در دوره‌ی t نسبت به وقفه آن و اندازه تفاضلی مرتبه اول GDP در زمان t و T_i ، $OPEN_i$ ، AID_i ، AGR_i ، INF_i در زمان‌های t تخمین زده می‌شود. اعتبار ابزار با استفاده از مقدار احتمال مربوط به آماره‌ی سارگان سنجیده می‌شود. در حقیقت آماره‌ی سارگان این موضوع که متغیرهای ابزاری مورد استفاده به درستی تعیین شده‌اند را مورد بررسی قرار می‌دهد. آزمون MIL برای تشخیص همبستگی سریالی مرتبه اول در پسماندهای مدل تفاضلی مرتبه اول است که به کمک مقدار

افغانستان، آذربایجان، بحرین، بنگلادش، بوتان، کامبوج، چین، قبرس، مصر، گرجستان، هنگ‌کنگ، هند، اندونزی، ایران، عراق، اسرائیل، ژاپن، اردن، کره جنوبی، کویت، قرقیزستان، لبنان، لیبی، ماکائو، مالزی، مالدیو، موریتس، مغولستان، مراکش، میانمار، نپال، عمان، پاکستان، فلسطین، فیلیپین، قطر، روسیه، عربستان سعودی، سنگال، سنگاپور، سوریه، تاپوان، تاجیکستان، تایلند، تونس، ترکیه، امارات متحده‌ی عربی، ازبکستان، ویتنام و یمن

² Wald test statistic

³ Sargan test statistic

⁴ Arllano and Bond

احتمال (p) این آزمون، بررسی می‌شود و مقدار احتمال آزمون M2L برای تشخیص همبستگی سریالی مرتبه‌ی دوم در پس‌مانده‌های مدل تفاضلی مرتبه‌ی اول استفاده می‌شود.

۵- نتایج برآورد الگو

جدول (۱) نتایج برآورد معادله‌ی (۷) را با استفاده از روش تخمین تفاضلی گشتاورهای تعمیم یافته، نشان می‌دهد.

جدول شماره ی یک - نتایج تخمین رابطه‌ی (۷) به روش GMM^۱

احتمال	آماره‌ی Z	ضریب	متغیرهای از پیش تعیین شده
۰/۰۰۰	۱۰/۳۳	۰/۷۳۸۲۹۲۸	D _{t-1}
۰/۰۰۰	۵/۲۰	۸/۴۴۸۸۷۵	T
۰/۰۰۰	-۳/۵۷	-۶/۵۴۳۱۲۱	T _{t-1}
۰/۲۰۲	-۱/۲۷	-۰/۰۰۰۶۸۹۷	OPEN
۰/۰۱۹	۲/۳۴	۰/۱۲۶۷۴۰۹	LGDP
۰/۱۳۵	۱/۴۹	۰/۰۷۶۲۸۹۲	V
۰/۰۲۷	-۲/۲۱	-۰/۰۰۹۰۹۲۷	AGR
۰/۶۲۱	۰/۴۹	۰/۰۰۷۹۴۷۶	LAI
۰/۸۳۷	-۰/۲۱	-۰/۰۰۰۲۶۵۷	LINF
۰/۱۵۳	-۱/۴۳	-۰/۰۰۵۷۴۵۸	constant
مقدار آماره‌ی مربوط به آزمون‌های تشخیص			
	۱۷۵/۰۲		Sargan
	-۵/۱۶		first-order s.c.
	-۵/۲۳		second-order s.c.

منبع: برآوردهای محقق از طریق نرم افزار Stata

^۱ منبع داده‌ها آمارهای صندوق بین‌المللی پول، شاخص توسعه‌ی بانک جهانی، دوره‌ی زمانی نیز ۱۹۸۵ تا ۲۰۰۹ است.

همان طور که انتظار می رود ضریب وقفه ی متغیر وابسته (مالیات های داخلی) مثبت و معنی دار است. همچنین علامت مربوط به کلیه ی متغیرها با تئوری سازگار است. با این حال آماره ی سارگان مبنی بر بیش از حد مشخص بودن دستگاه معادلات و زیاد بودن تعداد متغیرهای توضیحی است که با توجه به اینکه نمونه دارای مقدار داده های مفقودی زیادی است که جزء محدودیت های تحقیق به شمار می آید، نمی توان ضرایب معناداری برای کلیه ی این متغیرها به دست آورد، بنابر این تعدادی از متغیرها که از نظر تئوری دارای تأثیر ضعیف تر بوده با تأسی به قاعده ی اکام (مطلوب است مدل رگرسیون را تا حد ممکن ساده و با کمترین متغیر توضیحی که تأثیر اساسی تری دارند در نظر گرفت) و چون وجود تعداد زیاد متغیرهای توضیحی منجر به از دست رفتن درجه ی آزادی زیادی شده اند حذف می گردد، به خصوص که در این وضعیت باید تنها در صورتی که وارد کردن متغیر در مدل منجر به افزایش ضریب تعیین (R^2) شود متغیرها در مدل باقی نگه داشته شود، طبق قاعده ای که بیان می کند « \bar{R}^2 با افزودن متغیری اضافی افزایش خواهد یافت تنها وقتی که $F(t^2) =$ متغیر مورد نظر بیش از یک باشد (ابریشمی، ۱۳۸۶) چون ضریب تعیین معادله ی شماره ی ۷ در مقایسه با معادله ی ۹ تفاوت چندانی ندارد از این رو در مرحله ی بعد تخمین با تغییرات اندکی در و حذف تعدادی از متغیرهای دارای ضرایب به شدت بی معنا، صورت می گیرد.

بنابراین این بار رابطه ی (۹) مورد تخمین قرار خواهد گرفت که در آن متغیر تورم و کمک های توسعه ای رسمی سرانه وارد نشده است. سایر متغیرها مانند قبل، به صورت پانل و برای کشور A و در زمان t تعریف شده اند. نتایج تخمین در جدول (۲) ارائه شده است.

$$D_{it} = \alpha_1 + \beta_0 D_{it-1} + \beta_1 T_{it} + \beta_2 T_{it-1} + \beta_3 OPEN_{it} + \beta_4 AGR_{it} + \beta_5 LGDPP_{it} + \beta_6 V + \mu_i + \varepsilon_{it} \quad (9)$$

جدول شماره ی دو - نتایج تخمین رابطه‌ی (۹) به روش GMM

متغیرهای از پیش تعیین شده	ضریب	آماره‌ی Z	احتمال
D_{t-1}	۰/۷۳۰۸۲۶۵	۱۲/۰۲	۰/۰۰۰
T	۸/۵۷۵۲۵۸	۵/۲۱	۰/۰۰۰
T_{t-1}	-۷/۹۰۲۵۶۹	-۴/۶۹	۰/۰۰۰
OPEN	-۰/۰۰۰۸۶۳۵	-۱/۷۱	۰/۰۸۸
LGDP	۰/۱۴۰۷۵۰۵	۲/۹۸	۰/۰۰۳
V	۰/۱۲۸۶۱۰۳	۲/۲۴	۰/۰۲۵
AGR	-۰/۰۱۰۳۴۳۵	-۲/۶۱	۰/۰۰۹
constant	-۰/۰۱۲۴۰۱۵	-۳/۱۹	۰/۰۰۱
مقدار آماره‌ی مربوط به آزمون‌های تشخیص			
Sargan		۱۳۹/۲۹	
first-order s.c.		-۵/۳۸	
second-order s.c.		-۶/۳۸	

منبع: برآوردهای محقق با استفاده از برنامه‌ی Stata

بر اساس آن چه جدول شماره‌ی ۲ از نتایج تخمین با استفاده از روش تفاضلی گشتاورهای تعمیم یافته نشان می‌دهد، صحت به کارگیری ابزار رضایت بخش است. با توجه به متغیرهای در نظر گرفته شده که رابطه نزدیکی با درآمد مالیات تجاری دارند، علامت ضرایب طبق پیش بینی است. همبستگی سریالی مرتبه اول و دوم در معادله‌ی تفاضلی از طریق آماره‌ی $m1$ و $m2$ آرانو باند مورد آزمون قرار گرفته و نتایج نشان دهنده‌ی این است که نتایج رضایت بخش و آماره‌ی سارگان نیز قابل قبول است.

در این برآورد ضریب متغیر وابسته تأخیری حدود ۰/۷۳ به دست آمده است که نشان می‌دهد میزان تحقق مالیات‌های داخلی در یک سال به میزان موفقیت دریافت مالیات در سال‌های قبل وابسته است و بهبود در شرایط مدیریتی و سیستم‌های زیر بنایی کسب مالیات علاوه بر افزایش درآمد مالیاتی دریافتی در همان سال به افزایش درآمد مالیاتی دریافتی در سال‌های بعد نیز منجر خواهد شد. با توجه به این که ۵۰ کشور آسیایی موجود در نمونه، عمدتاً از کشورهای در حال توسعه هستند درصد بالایی از مالیات‌های این کشورها را مالیات بر تجارت تشکیل می‌دهد. بنابراین انتظار می‌رود در ابتدای آزادسازی تجاری درآمد مالیاتی ناشی از مالیات تجاری کاهش یابد که این

کشورها را وادار به جایگزینی این مالیات‌ها با مالیات‌های داخلی می‌کند. البته با توجه به این که وصول مالیات کالا و خدمات از نظر اجرایی سخت تر از وصول مالیات تجاری است ترمیم کامل درآمد مالیاتی همراه با تأخیر خواهد بود. از سوی دیگر این کشورها به دلیل داشتن ویژگی‌های ساختاری اقتصاد خود و به دلیل داشتن اقتصادهای سنتی و نداشتن تکنولوژی مدرن ایجاد کننده‌ی ارزش افزوده‌ی زیاد، به طور قابل ملاحظه‌ای به مالیات بر تجارت و درآمدهای ناشی از صادرات مواد اولیه وابسته هستند، به طوری که در مراحل اولیه‌ی آزادسازی و حذف درآمدهای تعرفه‌ای قادر به جایگزین کردن مالیات‌های داخلی به جای مالیات بر تجارت نیستند. همچنین در مراحل شروع آزادسازی امکان دارد برخی از شرکت‌های داخلی به دلیل نداشتن توان رقابت با شرکت‌های خارجی با مشکل درآمد زایی رو به رو شوند. بنابراین شرکت‌های ضعیف ورشکست شده و از صحنه‌ی رقابت خارج می‌شوند که منجر به کاهش درصد دیگری از درآمدهای مالیاتی خواهد شد. بر اساس نتایج تخمین ابتدا با ۱ واحد کاهش در سهم مالیات بر تجارت در تولید ناخالص داخلی، سهم مالیات‌های داخلی در تولید ناخالص داخلی در این کشورها به میزان ۸ واحد کاهش می‌یابد. اما در ادامه‌ی آزادسازی تجاری از طریق برخورداری از منافع بیشمار آن، از طریق تخصیص کارآمد منابع؛ تشدید رقابت؛ ارتقاء جریان دانش و سرمایه گذاری و نهایتاً رشد و افزایش ارزش افزوده‌ی ناشی از رشد، کشور جهش در رشد را تجربه خواهد شد که افزایش مالیات‌های داخلی را نیز در پی خواهد داشت. به طوری که مشاهده می‌شود رابطه‌ی بین وقفه‌ی مالیات بر تجارت و مالیات‌های داخلی مثبت است و با یک واحد کاهش در سهم مالیات بر تجارت، سهم مالیات‌های داخلی به اندازه‌ی ۸/۵۲ واحد کاهش می‌یابد اما در دوره‌ی بعدی با کاهش مالیات‌های بر تجارت مالیات‌های داخلی افزایش می‌یابد به طوری که با یک واحد کاهش در سهم مالیات بر تجارت، سهم مالیات‌های داخلی به اندازه‌ی ۷/۹۰ واحد افزایش می‌یابد و ضریب بلند مدت به میزان ۲/۴۹۹ برآورد می‌شود که نشان می‌دهد جایگزینی کامل مالیات‌های از دست رفته از طریق مالیات‌های داخلی انجام نشده است. اما مقدار این ضریب به این مطلب اشاره دارد که کاهش مالیات‌های داخلی به دنبال کاهش مالیات بر تجارت به شدت نسبت به دوره‌های اولیه‌ی آزادسازی تجاری کاهش و درصد بالایی از آن توسط مالیات‌های داخلی در دوره‌های بعد جبران شده است. بر

اساس این نتایج تردید ناچیزی درباره‌ی بازیابی مالیاتی از طریق مالیات داخلی باقی می‌ماند، در حقیقت تخمین زنده‌های سازگار با ضریبی از اطمینان درصد جایگزینی بالایی از درآمد مالیات تجاری از دست رفته به وسیله‌ی منابع داخلی در بلند مدت را نشان می‌دهند و جایگزینی بزرگ و معنا دار است.

رابطه‌ی سهم بخش کشاورزی و سهم مالیات‌های داخلی نیز همان طور که انتظار می‌رفت منفی و با مباحث نظری سازگار است. به دلایل گفته شده در همین بخش و مباحث نظری در کوتاه مدت رابطه‌ی منفی بین آزادسازی تجارت و مالیات داخلی وجود دارد به طوری که یک واحد افزایش در آزادسازی تجاری، سهم مالیات‌های داخلی را در کوتاه مدت به میزان $0/0008$ واحد کاهش می‌دهد. رابطه‌ی بین لگاریتم تولید ناخالص سرانه و مالیات‌های داخلی نیز مثبت و معنا دار است.

از آن جا که سیاست مورد تأکید محقق جهت جایگزینی درآمد مالیات تجاری از دست رفته با منابع مالیاتی داخلی سیاست مالیات بر ارزش افزوده است، این پرسش مطرح است که آیا کشورهای دارای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در جایگزینی درآمد مالیات تجاری از دست رفته نسبت به سایر کشورها موفق ترند؟ برای بررسی این مسأله از متغیر مجازی مالیات بر ارزش افزوده استفاده شده است به این معنا که سال‌های قبل از به کارگیری این مالیات در کشورها عدد صفر و سال‌های پس از اجرای آن عدد یک گرفته‌اند. همان طور که مشخص است بر اساس نتیجه‌ی به دست آمده اجرای مالیات بر ارزش افزوده معنادار و دارای اثر مثبت بر جایگزینی درآمد مالیات تجاری از دست رفته است. در حقیقت این تخمین زنده دامی حاکی از جایگزینی بهینه تر درآمد مالیات تجاری با به کار گیری سیستم مالیات بر ارزش افزوده است، به طوری که کشورهای دارای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در جایگزینی درآمد مالیات تجاری از دست رفته نسبت به سایر کشورها حدود ۱۲ درصد موفق تر بوده‌اند. لازم به تذکر است که عوامل کیفی مانند مدیریت اجرای امور مالیاتی به ویژه در مورد مالیات ارزش افزوده که به دلیل گستردگی پایه‌ی مالیاتی و نحوه‌ی محاسبه‌ی آن نیازمند استفاده از سیستم‌های کامپیوتری و ایجاد یک بانک غنی اطلاعات از مؤدیان مالیاتی و آموزش کادر مالیاتی و... می‌باشد، بسیار مهم است و در صورت بهبود ساختار اجرایی و استفاده از مالیات ارزش

افزوده در سطح وسیع می‌توان به نتایج بهتری در مورد افزایش درآمدهای مالیاتی از طریق این مالیات دست یافت.

۶- جمع‌بندی، نتیجه‌گیری و پیشنهادها

در نهایت می‌توان گفت با توجه به اینکه آزادسازی پیش نیاز رشد اقتصادی و مورد توجه سیاست‌های توسعه در بسیاری کشورهای در حال توسعه و امری اجتناب ناپذیر است، کشورهای موجود در این نمونه از جمله ایران نیازمند تحول در ساختار اقتصادی خود و حرکت از یک اقتصاد درون‌گرا به سمت یک اقتصاد برون‌گرا هستند. با توجه به مباحث تجربی و نظری، در نتیجه‌ی این عمل، اگر چه در ابتدا به دلایل ذکر شده در این مطالعه دولت‌ها با کاهش درآمدهای گمرکی که سهم بالایی در درآمدهای مالیاتی آن‌ها در اختیار دارد رو به رو می‌شوند، اما در ادامه با بهره‌گیری از منافع ناشی از آزادسازی و افزایش رشد و نیز بهبود سیستم مالیاتی و اصلاح آن، در جهت جبران این درآمد از دست رفته موفق خواهند شد. از سوی دیگر با توجه به نتایج این تحقیق که گویای این مطلب است که کشورهای دارای سیستم مالیات بر ارزش افزوده در جایگزینی درآمد مالیات تجاری از دست رفته نسبت به سایر کشورها حدود ۱۲ درصد موفق‌تر بوده‌اند و با توجه به محاسن متعدد روش مالیات ارزش افزوده از جمله؛ حداقل فرار مالیاتی، خنثی بودن، عدم بروز مالیات مضاعف و دارا بودن پایه‌ی مالیاتی گسترده و به تبع درآمد زایی بالا، می‌تواند گزینه‌ی مناسبی برای اصلاح نظام مالیاتی باشد و نیز رفع یکی از مشکلات موجود در جهت آزادسازی یعنی از دست رفتن درآمدهای تعرفه‌ای دولت‌ها مثمر ثمر باشد. چنانچه مالیات ارزش افزوده در نظام مالیاتی ایران به نحو مؤثر و مطلوب اجرا گردد، پیش‌بینی می‌شود بسیاری از حلقه‌های زنجیره‌ی مبادلات اقتصادی که در وضعیت موجود از نظارت دستگاه مالیاتی و به خصوص بخش مالیات بر درآمد خارج است، تحت کنترل درآمد و به این ترتیب بخش مالیات بر درآمد از پایه متحول گردد.

منابع و مأخذ:

- Abrishami, H, Mehr Ara, R & Mohseni, R. (1385). "Effects of trade liberalization on the growth of exports and imports "Journal of Commerce, 40: 95-126
- Akbarian, R, Ghaedi, A & Vaham, R. (1386). "Trade liberalization and government income in Iran " Economic sueveys bulletin, 30: 1-22
- Agbeyegbe, T. D., J. Stotsky & A. WoldeMariam. (2006). "Trade liberalization, Exchange Rate Changes, and Tax Revenue in Subsaharan Africa". Journal of Asian Economics, 17: 261-283
- Barro, R. J., & Lee, J. (1996). International Measures of Schooling Years a Schooling Quality. American economic review, 86(2), 218-223.
- Bond, S.R. Hoeffler, A. & Temple, j. (2001). "GMM Estimation of Empirical Growth Model". Working paper no. 2001-w21. University of Oxford
- Gorji, E, Alipurian, M. (1385). "Analysis of trade liberalization on economic growth Of OPEC countries "Journal of Commerce, 40: 187-203
- Hajikarami. M. (1388). The Impact of Value Added Tax on Net Exports in Selected Asian Countries: A Dynamic Analysis. Quarterly Journal of Quantitative Economics. 24:135-156
- Jin, J.C. (2006). "Openness, Growth, and Inflation: Evidence from South Korea before the Economic Crisis". Journal of Asian Economics, 489:56-507.
- Khattry, B. & J. M. Rao. (2003). "An Analysis of the Revenue Implication of Trade Liberalization". Word Development, 70(8): 1431-1444.
- Keen, M, Bansgard, T. (2009). "Tax Revenue And Trade Liberalization", IMF, Washangton DC 20431
- Lucke, B. (2001). "Fiscal Impact of Trade Liberalization: The case of Syria". University of Hamburg von-melle-park, Working Paper No. 5, D-20146
- Mujumdar, S. (2004). "Revenue Implication of Trade Liberalization Under Imperfect Competition". Economics Letters, 82: 83-89.
- Malek, M. (1382). Trade Globalization (from dream to reality.). Tehran, Knowledge and Contemporary Cultural Institute.

- Tanzi, V. (2003). Effects of macroeconomic policies on taking of taxes on trade balance in developing countries, Tax journal, Translator: Mohamad Reza Yazdi Zade,, 18: 20
- Tanzi, V. (1978). "Inflation, Real Tax Revenues and the Case for Inflationary Finance: Theory with an Application to Argentina". Staff Paper, Vol. 25.
- Tanzi, V. (1977). "Inflation, lags in Collection, and The Real of Tax Revenue". Staff Paper, Vol. 24
- Yousefi, M. Gh, Mobarak, A. (1387). "Comparative study of the effect of trade and financial liberalization on economic growth and financial development in Iran". Journal of Quantity Economic. 3.