

گزارش کارشناسی :



# برآورد میزان شکاف مالیاتی در ایران همراه با بررسی تجارب جهانی

اندیشکده اقتصاد مقاومتی

گروه مالیات

مردادماه ۱۴۰۱

رهبر معظم انقلاب: علاج برون رفت از مشکلات کشور «اقتصاد مقاومتی» است.

## معرفی اندیشکده اقتصاد مقاومتی

اندیشکده اقتصاد مقاومتی یک کانون تفکر با مأموریت «تصمیم سازی برای حل مسائل اقتصاد کشور در راستای تحقق اقتصاد مقاومتی» است که در سال ۱۳۹۵ فعالیت رسمی خود را آغاز نمود.

شناسایی شبکه مسائل در هر حوزه موضوعی، طراحی راهکار برای حل مسائل احصاء شده و هم‌اندیشی جهت ارزیابی و تدقیق آن، بررسی تجربیات جهانی، طرح مباحث در فضای نخبگانی و رسانه‌ای و پیگیری راهکارهای ارائه شده از دستگاه‌ها و مسئولین مرتبط به منظور اتخاذ تصمیمات لازم، از جمله فعالیت‌هایی است که در اندیشکده انجام می‌شود.

علاقه‌مندان می‌توانند از طریق سایت [Mett.ir](http://Mett.ir) با اندیشکده اقتصاد مقاومتی در ارتباط باشند و نظرات، انتقادات و پیشنهادهای خود را در خصوص این گزارش و همچنین سایر فعالیت‌های اندیشکده، مطرح کنند.

## برآورد میزان شکاف مالیاتی در ایران

### همراه با بررسی تجارب جهانی

مالیات	گروه موضوعی:
کارشناسی	نوع گزارش:
۱۴۰۱۰۵۷۰۹	شناسه:
۱۴۰۱/۰۵/۰۱	تاریخ انتشار:
علی ملک‌زاده	تهیه و تدوین:
محمد مهدی یزدانی	مدیر مطالعه:
محمد امینی‌رعیا	ناظر علمی:

## خلاصه مدیریتی

میزان درآمد مالیاتی از دست رفته ناشی از فرار و اجتناب مالیاتی و سایر مسیرهای ممکن را اصطلاحاً «شکاف مالیاتی» می‌نامند. شکاف مالیاتی به معنی میزان درآمدهای مالیاتی از دست رفته بر مبنای قوانین و مقررات فعلی است. این مفهوم مقابل «تمکین مالیاتی» قرار دارد و شاخصی فراتر از فرار مالیاتی است.

مزایای متعددی برای اندازه‌گیری و تحلیل شکاف مالیاتی وجود دارد. شکاف مالیاتی ابزاری مفید برای درک اندازه نسبی و ماهیت عدم تمکین مالیاتی است. از این درک می‌توان در موارد مختلفی استفاده و بهره‌برداری کرد. درک حجم شکاف مالیاتی و محاسبه آن به سیاستگذار کمک می‌کند با استفاده از ظرفیت موجود، کارایی نظام مالیاتی را بالا ببرد و با کشف عوامل شکاف مالیاتی، نارسایی‌ها و عملکردهای نامناسب را کاهش دهد. محاسبه و تحلیل شکاف مالیاتی می‌تواند پایه اصلاحات مالیاتی از نظر ساختاری، قانونی، فرآیندی، نرم و حتی عوامل بیرونی باشد. در واقع درک میزان کارایی نظام مالیاتی به یک شاخص مناسب به نام شکاف مالیاتی و یا نرخ تمکین داوطلبانه نیاز دارد.

بخش مهمی از محاسبه شکاف مالیاتی به محاسبه اقتصاد غیررسمی بستگی دارد. مطالعات و برآوردها در مورد میزان اقتصاد غیررسمی ایران بسیار پراکنده و متفاوت است. لذا در این گزارش، به‌روزترین برآورد که تا سال ۲۰۱۸ انجام شده و متعلق به بانک جهانی بود، انتخاب شد. این آمار مبنای محاسبه اقتصاد غیررسمی در سال ۲۰۱۹ و ۲۰۲۰ قرار گرفت و بر اساس آن میزان شکاف مالیاتی ناشی از اقتصاد غیررسمی در ایران برآورد گردید. همچنین در مورد شکاف مالیاتی ناشی از عدم تمکین مودیان که مربوط به بخش شفاف اقتصاد کشور است، به دلیل احاطه و دسترسی سازمان امور مالیاتی به پرونده‌های مالیاتی، از آمارهای سازمان استفاده و با ارقام قبلی ترکیب شد.

این پژوهش با ملاحظه حداقلی‌ترین حالت ممکن و مبنای قرار دادن آمار معتبر بانک جهانی از میزان اقتصاد غیررسمی کشور تهیه شده است. نتایج این پژوهش نشان می‌دهد روند میزان شکاف مالیاتی در کشور از سال ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹ نشانگر افزایش رقم مطلق شکاف مالیاتی از ۷۵ هزار میلیارد تومان در سال ۹۲ به ۱۳۲ هزار میلیارد تومان در سال ۹۹ است. همچنین شاخص نسبت شکاف مالیاتی به کل ظرفیت بالقوه درآمد مالیاتی در سال ۱۳۹۹ به ۳۵ درصد رسیده است. این نسبت به طور متوسط در ۸ سال گذشته ۴۱ درصد بوده است. این در حالی است که این شاخص در کشورهای پیشرو در نظام مالیاتی به طور متوسط ۱۵ درصد بوده است. بررسی شکاف مالیاتی به تفکیک پایه‌های مالیاتی، اطلاعات ارزشمندی را در اختیار قرار می‌دهد. این روش مرسوم جهانی، پایه‌های مالیاتی دارای اهمیت بیشتر برای کاهش شکاف مالیاتی را نمایان می‌کند. علاوه بر آن

به سیاستگذار کمک خواهد کرد که راهکار خاص و متناسب با هر پایه مالیاتی را برای کاهش شکاف مالیاتی ارائه دهد:

- حدود ۶۲ درصد از شکاف مالیاتی در کشور با حجمی بیش از ۸۲ هزار میلیارد تومان مربوط به شکاف مالیاتی در مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی است. جزئیات این آمار نشان می‌دهد که بیشترین شکاف مالیاتی در مالیات بر درآمد مربوط به مالیات بر مشاغل (۵۹ درصد از کل شکاف مالیاتی) است. همچنین کمترین میزان شکاف مالیاتی نیز مربوط به مالیات بر حقوق (۱ درصد) است. در آمریکا و بریتانیا نیز شکاف مالیاتی مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی بیشترین سهم را در بین شکاف مالیات سایر پایه‌های مالیاتی داراست. بر اساس تحقیقات انجام شده ثروتمندان بیشترین فرار مالیاتی را دارند. بر اساس آمار خزانه‌داری آمریکا، بیش از ۱۶۳ میلیارد دلار فرار مالیاتی یا به عبارتی دیگر ۲۸ درصد از شکاف مالیاتی مربوط به یک درصد ثروتمند در این کشور بوده است.
  - وضعیت شکاف مالیاتی در بخش اشخاص حقوقی نیز نامناسب است و سهم این پایه مالیاتی از کل شکاف طی سال‌های ۹۲ تا ۹۸ به طور میانگین ۴۲,۷۳ درصد بوده است. نسبت شکاف مالیاتی به درآمدهای مالیاتی این بخش ۱۴۸ درصد در سال ۲۰۱۴ (۱۳۹۳) بوده است در حالی که این نسبت برای سه کشور بریتانیا، کانادا و استرالیا به طور میانگین ۸,۴ درصد بوده است. این نسبت در سال‌های اخیر طبق گزارش‌های سازمان امور مالیاتی کاهش قابل توجهی داشته است که البته دلیل آن محل سوال است. برآورد شکاف مالیاتی اشخاص حقوقی در ایران در سال ۹۸ و ۹۹ به ترتیب ۳۳,۱۶ و ۳۲,۲ هزار میلیارد تومان است.
  - مالیات بر مصرف در ایران به دو دسته عمده مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر واردات تقسیم می‌شود. بررسی روند شکاف مالیات بر مصرف از کل شکاف مالیاتی نشان می‌دهد سهم شکاف مالیات بر مصرف از کل شکاف مالیاتی رو به افزایش بوده و از ۵,۱ درصد در سال ۹۲ به ۱۴,۴۴ درصد در سال ۹۸ و ۱۳,۱ درصد در سال ۹۹ رسیده است.
- در مورد سال ۹۹ نیز بر اساس محاسبات گزارش، میزان شکاف مالیاتی برآورد شد و بر اساس آن سهم هر پایه مالیاتی از کل شکاف و نسبت شکاف مالیاتی به درآمد مالیاتی وصول شده هر بخش سنجیده شد. محاسبات نشان می‌دهد میزان شکاف مالیاتی در سال ۹۹ به اندازه ۷۰ درصد از درآمد وصولی در همان سال بوده است. یعنی به میزان ۱۳۱,۳ هزار میلیارد تومان که ۷۰ درصد از کل درآمد وصولی در سال ۹۹ (۱۸۷,۶ هزار میلیارد تومان) بوده، درآمد از دست رفته مالیاتی وجود دارد که عدد قابل توجهی است. البته لازم به ذکر است که محاسبات انجام شده، تعدیل شده محاسبات سازمان امور مالیاتی با معیارهای مشخص است و این احتمال وجود دارد که شکاف موجود بسیار بیشتر از میزان محاسبه شده باشد.

مجموع	مالیات بر مصرف	مالیات بر اشخاص حقوقی	مالیات بر درآمد				متغیر / منبع
			جمع	حقوق	مشاغل	مستغلات	
۱۳۱,۳	۱۷	۳۲,۲	۸۲,۱	۱,۵	۷۸	۲,۳	شکاف مالیاتی برآورد شده در سال ۹۹ (هزار میلیارد تومان)
۱۰۰	۱۳,۱	۲۴,۵	۶۲,۱	۱,۱۷	۵۹,۰۶	۱,۸	سهم از کل شکاف در سال ۹۹ (درصد)
۱۸۷,۵	۹۱,۳	۵۶,۴	۳۹,۸	۲۳,۷	۱۲,۴	۲۱,۷	درآمد مالیاتی وصولی در سال ۹۹ (هزار میلیارد تومان)
۷۰	۱۸,۷	۵۷	۲۰,۶	۶,۵	۶۲۷	۱۰,۸	نسبت شکاف به درآمد وصولی در سال ۹۹ (درصد)

در سایر کشورها نیز شکاف مالیاتی اهمیت داشته و محاسبه و تحلیل می‌شود. دولت بریتانیا هر ساله شکاف مالیاتی را محاسبه و منتشر می‌کند. کاهش شکاف مالیاتی از اولویت‌ها و اصلی‌ترین برنامه‌های اداره مالیات و گمرک بریتانیاست. کانادا در سال ۲۰۱۶ واحد ویژه‌ای جهت محاسبه شکاف مالیاتی راه اندازی کرد که بودجه این واحد ۴۴۴ میلیون دلار در سال ۲۰۱۶ بود. شکاف مالیاتی در کانادا به دو روش شکاف پرداخت و اقتصاد زیرزمینی اندازه‌گیری شده است.

در آمریکا نیز شکاف مالیاتی توسط اداره درآمد داخلی آمریکا، در بازه‌های زمانی مشخص محاسبه و تحلیل می‌شود. در آمریکا شکاف مالیاتی مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی بیشترین سهم را در بین شکاف مالیات سایر پایه‌های مالیاتی داراست. تحقیقات IRS نشان می‌دهد که طی سال‌های ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۳ میزان میانگین سالانه شکاف مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی ۳۱۴ میلیارد دلار بوده است. به عبارتی دیگر ۷۲ درصد از کل ۴۴۱ میلیارد دلار شکاف مالیاتی، شکاف مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی بوده است.

نتایج این پژوهش نشان می‌دهد شکاف مالیاتی در ایران که منجر به عدم کارایی نظام مالیاتی و درآمد از دست رفته بالایی شده است، حجم قابل توجهی دارد. بررسی میزان شکاف مالیاتی به تفکیک پایه‌های مالیاتی نیز حاکی از آن است که بیشترین سهم از شکاف در کشور، مربوط به «مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی» بوده که ناشی از مالیات ستانی غیر بهره‌ور از مشاغل و اصناف است. بنابراین ضروری است سازمان امور مالیاتی و وزارت اقتصاد، با تمرکز بر محاسبه درست و کاهش شکاف مالیاتی به عنوان یک شاخص مهم، نسبت به اصلاح نظام مالیاتی کشور و افزایش درآمدهای دولت از این طریق اقدام نمایند.

## فهرست مطالب

مقدمه.....	۷
فصل ۱. برآورد شکاف مالیاتی در ایران.....	۹
۱-۱- اهمیت و آثار محاسبه و تحلیل شکاف مالیاتی.....	۹
۱-۲- پیشینه برآورد شکاف مالیاتی.....	۹
۱-۳- رویکردهای اندازه‌گیری شکاف مالیاتی.....	۱۱
۱-۴- برآورد اقتصاد غیررسمی.....	۱۲
۱-۵- برآورد حجم شکاف مالیاتی.....	۱۴
فصل ۲. شکاف مالیاتی به تفکیک پایه‌های مالیاتی در ایران.....	۱۹
۲-۱- مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی.....	۱۹
۲-۱-۱- مالیات مشاغل.....	۲۱
۲-۱-۲- مالیات حقوق.....	۲۱
۲-۱-۳- مالیات مستغلات.....	۲۲
۲-۲- مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی.....	۲۲
۲-۳- مالیات بر مصرف.....	۲۴
۲-۳-۱- مالیات بر ارزش افزوده.....	۲۴
۲-۳-۲- مالیات بر واردات.....	۲۵
فصل ۳. تجربه جهانی محاسبه شکاف مالیاتی.....	۲۷
۳-۱- توصیه‌های پارلمان اروپا برای برآورد شکاف مالیاتی.....	۲۷
۳-۱-۱- لزوم برآورد سالانه اقتصاد زیرزمینی و شکاف مالیاتی توسط سازمان مالیاتی.....	۲۷
۳-۱-۲- تخمین جامع شکاف مالیاتی.....	۲۷
۳-۱-۳- برآورد مخارج مالیاتی (میزان معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی).....	۲۷
۳-۱-۴- سرریزهای مالیاتی.....	۲۸
۳-۲- بریتانیا.....	۲۸
۳-۳- کانادا.....	۳۰
۳-۳-۱- روش‌های تخمین شکاف مالیاتی شرکت‌ها.....	۳۳
۳-۳-۲- میزان تخمین شکاف مالیاتی شرکت‌های کوچک و متوسط و روش‌شناسی آن.....	۳۴
۳-۳-۳- میزان تخمین شکاف مالیاتی شرکت‌های بزرگ و روش‌شناسی آن.....	۳۴
۳-۴- آمریکا.....	۳۷
فصل ۴. جمع‌بندی و نتیجه‌گیری.....	۴۲
منابع.....	۴۳

## فهرست جداول

- جدول ۱. برآورد بانک جهانی از اقتصاد غیررسمی ایران ..... ۱۴
- جدول ۲. برآورد شکاف مالیاتی ایران طی دوره ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹ ..... ۱۶
- جدول ۳. روند شکاف مالیاتی اشخاص حقیقی ..... ۲۰
- جدول ۴. شکاف مالیاتی پایه‌های مختلف در سال ۹۸ و ۹۹ ..... ۲۰
- جدول ۵. شکاف مالیاتی اشخاص حقوقی در ایران ..... ۲۲
- جدول ۶. سهم اقسام مختلف شرکت‌ها در کانادا از درآمد مالیاتی ..... ۳۳
- جدول ۷. تاثیر حسابرسی بر شکاف مالیاتی شرکت‌ها در کانادا ..... ۳۷

## فهرست نمودارها

- نمودار ۱. رگرسیون میزان اقتصاد غیررسمی ایران ..... ۱۴
- نمودار ۲. روند نسبت شکاف مالیاتی به ظرفیت کل مالیاتی در ایران (درصد) ..... ۱۷
- نمودار ۳. مقایسه نسبت شکاف مالیاتی به ظرفیت کل مالیاتی ..... ۱۸
- نمودار ۵. مقایسه نسبت شکاف به درآمد مالیاتی اشخاص حقوقی در سال ۲۰۱۴ (۱۳۹۳) (درصد) ..... ۲۳
- نمودار ۶. جزئیات شکاف مالیاتی بر اساس پایه مالیاتی در بریتانیا (درصد) ..... ۲۹
- نمودار ۷. میزان شکاف مالیاتی هر پایه مالیاتی در بریتانیا (میلیارد پوند) ..... ۳۰
- نمودار ۸. سهم شکاف مالیاتی هر پایه در کانادا ..... ۳۲
- نمودار ۹. سهم هر پایه مالیاتی در شکاف مالیاتی آمریکا (درصد) ..... ۳۸
- نمودار ۱۰. میزان شکاف مالیاتی هر پایه مالیاتی در آمریکا (میلیارد دلار) ..... ۳۹
- نمودار ۱۱. مقایسه شکاف مالیاتی کشورها ..... ۴۰
- نمودار ۱۲. رابطه فرار مالیاتی با میزان درآمد ..... ۴۱

## فهرست اشکال

- شکل ۱. مفهوم خوشه‌بندی ..... ۳۶

## مقدمه

نظام مالیاتی ایران به عنوان یکی از اصلی‌ترین ابزارهای سیاست مالی که تأثیرات عمیق و گسترده‌ای بر اقتصاد دارد، دچار مشکلات و نارسایی‌های بسیاری است. عدم تعریف اهداف و چشم‌انداز معین برای گسترش درآمدهای مالیاتی، وجود ناعدالتی مالیاتی و نابرابری در جامعه و نقش ضعیف تنظیم‌گرانه مالیات در اقتصاد کشور، برخی از علائم نشان دهنده ناکارایی نظام مالیاتی است. با توجه به شرایط خاص اقتصاد ایران از نظر تهاجم تحریمی آمریکا و اقتصاد وابسته به نفت، رفع برخی از مسائل ایران به جهت نقش درآمدی و رویکرد حمایت از تولید اولویت دارد.

مالیات در اسناد بالادستی کشور نیز از جمله قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، سیاست‌های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی، سند چشم‌انداز ۲۰ ساله کشور، سیاست‌های اقتصاد مقاومتی، سیاست‌های کلی نظام در بخش تشویق سرمایه‌گذاری و مالی و برنامه‌های توسعه، به صورت جدی مورد توجه قرار گرفته است. در بند ۱۷ سیاست‌های ابلاغی «اقتصاد مقاومتی» اصلاح نظام درآمدی دولت از طریق افزایش سهم درآمدهای مالیاتی مورد تأکید قرار گرفته است. همچنین اصلاح و تقویت همه‌جانبه نظام مالی کشور با هدف پاسخگویی به نیازهای اقتصاد ملی و ایجاد ثبات نیز از دیگر محورهای مورد تأکید است.

بر اساس آمار (گزارش مرکز آمار) نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در سال ۹۹ برای ایران حدود ۴٫۸ درصد برآورد شده است در حالی که این شاخص در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) با میانگین ۳۳٫۸۴ درصد در سال ۲۰۱۹ اعلام شده است. نسبت مالیات به منابع عمومی بودجه همواره زیر ۴۰ درصد بوده و در سال ۱۳۹۹ به ۳۷٫۵ درصد رسیده است. در حالی که میانگین سهم مالیات از کل درآمدهای دولت در کشورهای پیشرو در نظام مالیاتی در سال‌های مختلف ۶۴ درصد بوده است. در این میان، هند با متوسط ۸۴ درصد بیشترین و ژاپن با متوسط ۳۹ درصد پایین‌ترین سهم مالیات از منابع بودجه عمومی دولت را دارا هستند.<sup>۱</sup>

یکی از شاخص‌های مهم و مغفول در زمینه ارزیابی نظام مالیاتی در ایران و کارایی مالیات‌ستانی، شاخص «شکاف مالیاتی» است. شکاف مالیاتی بیانگر آن است که دستگاه مالیات‌ستان تا چه اندازه از ظرفیت بالقوه نظام مالیاتی درآمد کسب می‌کند. به بیان دیگر با ساختار قانونی مالیاتی حاکم بر اقتصاد، فرار و اجتناب مالیاتی چقدر است و چه میزان درآمد مالیاتی از دست رفته وجود دارد؟

با توجه به سایر شاخص‌ها می‌توان به طور کلی حدس زد که میزان درآمدهای از دست رفته نظام مالیاتی، قابل توجه است و این موضوع، مسئله اصلی نظام مالیاتی است که برآورد کمی از آن وجود ندارد. نبود برآورد شفاف و مشخص از میزان این درآمد از دست رفته، اقدامات و سیاست‌های بهبود نظام مالیاتی را بدون جهت مشخص و غیر قابل ارزیابی می‌کند. ضمن اینکه طبق آخرین مطالعات جهانی و تلاش‌های نظامات مالیاتی

<sup>۱</sup> حسنی، محسن و همکاران؛ ظرفیت‌های مالیاتی اقتصاد ایران، چالش‌ها و راهکارهای توسعه‌ای آن، معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل سازمان امور مالیاتی، ۱۳۹۵



پیشرو، هیچ سنجه واحدی مانند ارزیابی شکاف مالیاتی نمی‌تواند بیانگر و شناساگر مشکلات ساختاری و فرآیندی نظام مالیاتی و کارایی سازمان امور مالیاتی باشد.

مهم‌ترین نکته در برنامه‌ریزی برای تحلیل و کاهش شکاف مالیاتی، اطلاع صحیح از حجم و برآورد آن است. قدم اول برای برآورد شکاف مالیاتی، تخمین میزان اقتصاد غیررسمی (زیرزمینی) است. بخش مهمی از محاسبه شکاف مالیاتی به محاسبه اقتصاد غیررسمی بستگی دارد. مطالعات و برآوردها در مورد میزان اقتصاد غیررسمی ایران بسیار پراکنده و متفاوت بوده و هیچ مرجع معتبری مسئولیت محاسبه اقتصاد غیررسمی را بر عهده ندارد.

تنها برخی آمارها از مولفه‌های تشکیل دهنده شکاف مالیاتی، نظیر فرار مالیاتی و معوقات مالیاتی اعلام می‌شود که آمارها از حجم آنها نیز بسیار پراکنده و بعضاً متناقض است. همچنین مرجع مشخصی برای برآورد و اعلام میزان معوقات و فرار مالیاتی در کشور و فراتر از آن، میزان درآمد مالیاتی از دست رفته (شکاف مالیاتی) وجود ندارد و آمارهای اعلامی صرفاً از زبان مسئولین در سازمان‌ها و نهادها شنیده می‌شود. برآوردها از ۳۰ هزار میلیارد تومان تا بالای ۲۰۰ هزار میلیارد تومان وجود دارند و اعتبار هیچ‌کدام به دلیل روشهای مختلف برآورد مشخص نیست.

## فصل ۱. برآورد شکاف مالیاتی در ایران

محاسبه و برآورد شکاف مالیاتی ابعاد گسترده و پیچیده‌ای دارد. روش‌ها، رویکردها، برآورد به تفکیک پایه‌های مالیاتی، مبنای تعریف اقتصاد غیررسمی، نحوه محاسبه اقتصاد غیررسمی، نحوه تحلیل شکاف و سایر نکاتی که باید در برآورد شکاف مالیاتی مورد توجه قرار داد، این کار را سخت کرده است. منتها اهمیت و آثار این برآورد به قدری است که گذر از پیچیدگی‌ها را توجیه‌پذیر می‌کند.

### ۱-۱- اهمیت و آثار محاسبه و تحلیل شکاف مالیاتی

مزایای متعددی برای اندازه‌گیری و تحلیل شکاف مالیاتی وجود دارد. شکاف مالیاتی ابزاری مفید برای درک اندازه نسبی و ماهیت عدم تمکین مالیاتی است. از این درک می‌توان در موارد مختلفی استفاده و بهره‌برداری کرد.

در حال حاضر تعداد فزاینده‌ای از سازمان‌های مالیاتی در سراسر جهان شکاف مالیاتی را برآورد می‌کنند. به عنوان مثال از بین ۳۶ کشور عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی، بیش از ۲۰ کشور شامل بریتانیا، آمریکا، دانمارک، استرالیا، سوئد، مکزیک و ... به طور آشکار بیان کرده اند که شکاف مالیاتی را برآورد می‌کنند. همچنین نهادهایی مانند صندوق بین‌المللی پول و بانک جهانی، پروژه‌های محاسبه شکاف مالیاتی را در برنامه نظام‌های مالیاتی کشورها گنجانده اند.

محاسبه شکاف مالیاتی نه تنها به دلیل نشان دادن درآمدهای از دست رفته اهمیت دارد بلکه می‌تواند نقاط مهم، حساس و گلوگاهی طراحی قوانین را که مدیریت و اجرای آن را دچار خدشه کرده، شناسایی کند. علاوه بر این، شکاف مالیاتی می‌تواند شواهدی مبنی بر ناکارآمدی طراحی مالیات را نمایش دهد. به این نحو که مالیات به طور ناخواسته تغییراتی در وضعیت اقتصادی ایجاد می‌کند، لذا در قبال آن، رفتار مودیان نیز متفاوت خواهد شد که در تفاوت بین درآمد مالیاتی واقعی و بالقوه مشهود است.

شکاف مالیاتی همچنین نابرابری‌های ناشی از بار مالیاتی ناعادلانه در مورد مودیان را برجسته می‌کند. محاسبه و تحلیل این شاخص، مسائل مربوط به هدف طراحی نظام مالیاتی خوب و ساده سازی آن را آشکار می‌کند و نشان می‌دهد چگونه پیچیدگی ممکن است منجر به کاهش تمکین مالیاتی به دلیل هزینه‌های بالا در پیروی از قانون شود. پایداری نظام مالیاتی نیز از طریق بررسی روند ریسک‌های درآمد مشهود (درآمد وصولی مورد انتظار) در روند شکاف مالیاتی در طول زمان آشکار خواهد شد.

### ۱-۲- پیشینه برآورد شکاف مالیاتی

در مورد مفهوم شکاف مالیاتی، برآورد و تحلیل آن، مطالعات بسیار کمی وجود دارد. زیرا که این مفهوم جایگاه خود را در ادبیات اقتصادی کشور پیدا نکرده است و بیش از پرداختن به مسئله شکاف مالیاتی در ایران در مورد موضوع فرار مالیاتی تحقیق انجام گرفته است. حال آنکه شکاف مالیاتی کاربردی دقیق‌تر و اعم از فرار مالیاتی دارد.



در مورد فرار مالیاتی گزارش‌های متعددی وجود دارد که مورد بحث این پژوهش نیست، اما در مورد شکاف مالیاتی که چالش اساسی و مسئله مشترک همه سازمان‌های مالیاتی در جهان است، فقط یک گزارش از سازمان امور مالیاتی در سال ۱۳۹۹ و یک گزارش از ملیحه خواجوی و همکاران در سال ۱۳۸۹ وجود دارد.

در مطالعه خواجوی به روش شاخص‌های چندگانه - علل چندگانه و با بررسی دوره ۱۳۸۶-۱۳۵۰ حجم اقتصاد زیرزمینی را به طور متوسط ۱۷,۲۱ درصد از تولید ناخالص داخلی و شکاف مالیاتی ایران را به طور میانگین ۲۲ درصد از کل درآمدهای مالیاتی ایران برآورد کرده است. در این مطالعه تمرکز تحلیل بیشتر بر روی متغیرهای تاثیرگذار بر روی حجم اقتصاد زیرزمینی مانند نرخ تورم، نرخ بیکاری، مقررات دولتی و... است و به طور خاص بر روی سازکارهای اثرگذار بر نظام مالیاتی تحلیل و تمرکز انجام نشده است.

در گزارش مرکز آموزش و پژوهش سازمان مالیاتی برای برآورد حجم اقتصاد غیررسمی از گزارش صندوق بین المللی پول (مدینا و اشنایدر) که در سال ۲۰۱۸ منتشر شده استفاده شده است. گزارش صندوق بین المللی پول حجم اقتصاد غیررسمی ۱۵۸ کشور از جمله ایران را در دوره ۲۰۱۵ - ۱۹۹۱ برآورد کرده است. بر اساس گزارش صندوق بین المللی پول حجم اقتصاد غیررسمی در ایران به طور میانگین در این دوره ۱۷,۸۸ درصد از تولید ناخالص داخلی کشور بوده است.

در این گزارش به دلیل داشتن محدودیت‌هایی در دسترسی به داده و آمار، مبنای آماری بر گزارش رسمی سازمان امور مالیاتی قرار داده شد، اما بررسی گزارش سازمان مالیاتی نشان داد این گزارش نواقص و ایرادات جدی دارد که در برخی نتایج نمی‌تواند مورد استناد قرار گیرد. البته در برخی موارد نظیر برآورد فرار و اجتناب مالیاتی بخش رسمی به جهت محدودیت در دسترسی به داده به گزارش سازمان اعتماد شد و از آمار آن استفاده شده است. ولی در مورد برخی شاخصها، آمارها و تحلیل‌ها ایرادات جدی کشف شد که برخی از آنها در ادامه ذکر خواهد شد.

سازمان امور مالیاتی کشور در گزارشی ۶۱ صفحه‌ای و برای اولین بار به بررسی موضوع شکاف مالیاتی و برآورد آن با عنوان «برآورد شکاف مالیاتی در کشور» در پاییز سال ۱۳۹۹ پرداخته است. هدف از انتشار این گزارش ارائه مفهوم شکاف مالیاتی، برآورد آن و ارائه علل و راهکارهای کاهش شکاف مالیاتی عنوان شده است. در این گزارش با تفکیک شکاف مالیاتی به دو بخش شکاف ناشی از اقتصاد غیررسمی و شکاف ناشی از عدم تمکین مودیان، شکاف ناشی از عدم تمکین مودیان و شکاف ناشی از اقتصاد غیررسمی با تکیه بر آمار سال ۲۰۱۵ (۱۳۹۴) صندوق بین المللی پول از اقتصاد غیررسمی ایران، محاسبه شده است.

در گزارش سازمان مالیاتی، انتقال اشتباه اطلاعات از مرجع اصلی صورت گرفته و آمار صندوق بین‌المللی پول در مورد سال ۲۰۱۵ (۱۳۹۴) به اشتباه در سال ۱۳۹۶ مبنای محاسبات قرار گرفته و به همین ترتیب در سال‌های قبل نیز اشتباه در انتقال اطلاعات تکرار شده است. همچنین منبع آمار تولید ناخالص داخلی از مرجع اصلی آن که مرکز آمار است گرفته نشده و از آمار بانک مرکزی که تفاوت حدود ۳۰ درصدی با آمار اعلامی مرکز آمار دارد، استفاده شده است. در ادامه نیز برای تحلیل و مقایسه حجم شکاف مالیاتی از شاخص نسبت میزان شکاف مالیاتی به تولید ناخالص داخلی استفاده شده است که این شاخص به دلیل هم واحد نبودن



صورت و مخرج کسر و سهم بالای اقتصاد غیررسمی از کل اقتصاد کشور، شاخص مناسبی برای ارزیابی و مقایسه شکاف مالیاتی ایران با سایر کشورها نیست. با توجه به ایرادات گفته شده لازم دانسته شد که مجدداً پژوهش و محاسبه ای در این باره انجام گیرد.

### ۱-۳-۱- رویکردهای اندازه‌گیری شکاف مالیاتی

در یک دسته‌بندی کلی، رویکردهای اندازه‌گیری شکاف مالیاتی و اقتصاد غیررسمی به دو دسته رویکردهای بالا به پایین (کلان) و رویکردهای پایین به بالا (خرد) تقسیم می‌شوند.

#### ۱-۳-۱-۱- رویکرد بالا به پایین

رویکرد بالا به پایین با محاسبه درآمد ملی انجام می‌شود و مقدار آن کلی است و اطلاعات باکیفیتی نمی‌توان از آن استنباط کرد و ارزشی برای بهبود کارایی سیستم‌های مالیاتی ندارد. این رویکرد بیشتر برای محاسبه شکاف مالیات بر ارزش افزوده و عوارض مالیات‌های غیر مستقیم استفاده می‌شود. رویکرد پایین به بالا اطلاعات با جزئیات بیشتر و کیفی را ارائه می‌دهد و معمولاً برای محاسبه مالیات‌های مستقیم استفاده می‌شود اما این روش پیچیده، پرهزینه و زمان بر است. با این وجود اکثر کشورهای توسعه یافته از این روش برای محاسبه شکاف مالیاتی خود استفاده می‌کنند.

رویکردهای بالا به پایین رویکردهایی کلان بوده که از روش‌ها و داده‌های کلان نظیر داده‌های حساب‌های ملی، داده‌های صنعت، شاخص مشارکت نیروی کار، روش پولی، روش مصرف برق، روش اختلاف درآمد و مخارج ملی، روش اختلاف درآمد و مالیات در سطح مالی، روش حجم معاملات انجام شده در اقتصاد و... برای محاسبه شکاف مالیاتی و یا اقتصاد غیررسمی استفاده می‌کنند.

رویکردهای بالا به پایین ضعف‌ها و معایبی نیز دارند. اولین نقطه ضعف دقت پایین این روش‌هاست. از آنجا که در این روش‌ها از داده‌های کلان برای محاسبه میزان شکاف و یا اقتصاد غیررسمی استفاده می‌شود، برخی از متغیرها و استثنائات لحاظ نمی‌شوند و ممکن است در برخی موارد محاسبات دچار بیش‌برآوردی، هم‌پوشانی در محاسبات و یا مخدوش بودن محاسبه شود. به عنوان مثال خدماتی که یک خانم خانه‌دار نظیر غذا پختن در خانه انجام می‌دهد به صورت تئوریک در محدوده اقتصاد غیررسمی قرار می‌گیرد، اما عملاً این بخش از اقتصاد غیررسمی برای برآورد شکاف مالیاتی مدنظر نیست. یکی دیگر از این ضعف‌ها، تفاوت نتایج حاصل از آنهاست و این مسئله تردیدهای بسیاری را در خصوص اعتبار اینگونه روش‌ها ایجاد کرده است. سومین ضعف این است که فرض می‌شود شکاف مالیاتی نسبتی از اقتصاد غیررسمی است؛ در حالی که در عمل ممکن است مودیانی که در نظام مالیاتی ثبت نام کرده و معاملات خود را ثبت کرده‌اند نیز فرار مالیاتی داشته باشند. بنابراین میزان مالیات پرداخت نشده و اندازه اقتصاد غیررسمی لزوماً رابطه نزدیکی با هم ندارند.

#### ۱-۳-۱-۲- رویکرد پایین به بالا

در رویکردهای پایین به بالا که به رویکردهای خرد یا مستقیم نیز معروف است، مبنای محاسبه شکاف مالیاتی، داده‌ها و اطلاعات پرونده‌های مودیان است. در این رویکرد از روش‌های آماری برای تعیین وقوع و میزان عدم

تمکین استفاده می‌شود. از رویکرد پایین به بالا برای برآورد شکاف مالیاتی عدم تمکین مودیان در مالیات‌های مستقیم استفاده می‌شود. سایر روش‌های مورد استفاده در رویکرد پایین به بالا روش‌هایی از قبیل حسابرسی مالیاتی مودیان، بررسی رفتار تمکین مودی از طریق مراجعه به اظهارنامه‌ها و سوابق تمکین مودیان، بررسی اظهارنامه‌های مودیان و ... است. دسترسی به اطلاعات و کیفیت داده‌ها عامل مهم تعیین‌کننده نوع روش برآورد است. با این وجود، چنانچه روش پایین به بالا به درستی به کار برده شود، نتایج دقیق‌تر و قابل‌اتکایی ارائه می‌دهد. بررسی تجارب جهانی نیز نشان می‌دهد که کشورها از روش‌های مختلفی برای برآورد شکاف مالیاتی استفاده می‌کنند، اما غالباً رویکرد پایین به بالا رواج بیشتری دارد.

#### ۱-۴- برآورد اقتصاد غیررسمی

یکی از موضوعاتی که نقش مهمی در میزان درآمدهای مالیاتی دارد، اقتصاد زیرزمینی است. اقتصاد زیرزمینی به اقتصاد سایه، اقتصاد غیررسمی و اقتصاد سیاه نیز مشهور است. اقتصاد زیرزمینی به مجموعه فعالیت‌های اقتصادی گفته می‌شود که خارج از چارچوب‌های قانونی یا نظام مالیاتی (به عنوان فعالیت ثبت نشده) شکل می‌گیرد.

بر اساس مطالعات پژوهشکده بانک جهانی یک‌سوم از اقتصاد جهانی غیررسمی است.<sup>۲</sup> همه کشورهای جهان متناسب با توسعه یافتگی خود با پدیده اقتصاد زیرزمینی روبرو هستند. یکی از تاثیرات مخرب اقتصاد غیررسمی مربوط به فرار مالیاتی است. اقتصاد زیرزمینی و موضوعات وابسته به آن مانند شکاف مالیاتی یکی از مباحث مهم در اقتصاد است. اقتصاد زیرزمینی می‌تواند شامل فعالیت‌های قانونی یا غیر قانونی باشد که به دلیل گزارش و ثبت نشدن این فعالیت‌ها، قابل اندازه‌گیری نیست و فرار از مالیات را به همراه دارد. فرار مالیاتی، تخصیص غیر بهینه عوامل، فشار بر منابع دولت، افزایش نابرابری اقتصادی، شکست سیاست‌های پولی و مالی و گسترش فساد از جمله مهم‌ترین پیامدهای گسترش اقتصاد غیررسمی است.

حجم اقتصاد زیرزمینی ایران در مطالعاتی که توسط مراجع مختلف صورت گرفته با پراکندگی بالا برآورد شده است. از میان مجموعه پژوهش‌های گردآوری و بررسی شده، ۲۵ اثر علمی منتشره در قالب مقاله علمی یا گزارش پژوهشی به اندازه‌گیری اقتصاد غیررسمی یا اجزاء آن با روش‌های مختلف پرداخته‌اند.<sup>۳</sup> صرف نظر از روش اندازه‌گیری، دوره مطالعه و دامنه تعریف از مفهوم اندازه‌گیری شده، میانگین اندازه نسبی اقتصاد غیررسمی در ایران در بازه‌ای بین حداقل ۰٫۳ درصد برای سال ۱۳۸۵ و حداکثر ۱۸٫۵ درصد (۱۸ برابر) در مطالعه جمشید پژویان (۱۳۹۴) برای سال ۱۳۸۸ گزارش شده است.<sup>۴</sup> بررسی برآوردهای انجام شده از حجم اقتصاد غیررسمی در ایران نشان می‌دهد که پراکندگی بسیار زیادی در میزان برآوردها وجود دارد. این پراکندگی آرا اتکا به آمارها را برای ادامه روند تحقیق در مورد فرار مالیاتی دچار چالش می‌کند. لذا باید با بررسی دقیق‌تر

<sup>۲</sup>Schneider, Friedrich, New Estimates for the Shadow Economies all over the World, 2010

<sup>۳</sup> اقتصاد غیررسمی در ایران، علی عرب مازار یزدی و همکاران، ۱۳۹۵

<sup>۴</sup> برآورد حجم اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی: تحلیل تجربی در ایران، جمشید پژویان و همکاران، ۱۳۹۴

برآوردها و فروض، متغیرها، مدل‌ها و روش‌های برآورد، میزان اعتبار برآوردها را سنجید و از میان آن‌ها بهترین تخمین را انتخاب کرد که این اقدام نیازمند پژوهشی جداگانه است.

اما می‌توان با وضع معیارهایی ساده، برآوردهای معتبرتر را مشخص نمود و بر اساس آن‌ها به ادامه کار پرداخت. بر اساس اینکه اکثر گزارش‌ها چه روشی را معتبرتر دانسته‌اند می‌توان به روش منتخب نزدیک شد. روش شاخص‌های چندگانه – علل چندگانه به خصوص در اکثر گزارش‌های متاخر بیشتر دیده می‌شود. نکته دیگر اینکه در گزارش محمد علیزاده (۱۳۹۸) با عنوان «برآورد اقتصاد سایه و فرار مالیاتی با استفاده از متغیرهای انضباط مالی دولت» با بررسی ۸ مدل از بهترین روش‌های برآوردی روش شاخص‌های چندگانه – علل چندگانه یا اصطلاحاً روش MIMIC<sup>۴</sup> به عنوان معتبرترین روش شناخته شده است.

لذا گزارش‌هایی که از روش شاخص‌های چندگانه – علل چندگانه برای برآورد اقتصاد غیررسمی استفاده کرده‌اند معتبرتر خواهند بود. متاخر بودن گزارش‌ها و نیز اعتبار محققان گزارش‌ها نیز معیارهای دیگری برای انتخاب گزارش‌های معتبرتر است. بر اساس معیارهای پیش‌گفته، مشاهده می‌شود برآورد بدست آمده از گزارش‌هایی که باقی می‌مانند، دارای پراکندگی بسیار کمتری هستند و برآورد اقتصاد غیررسمی بین ۱۷,۵ تا ۳۰ درصد است.

با توجه به اینکه مطالعات بانک جهانی<sup>۵</sup> در مورد سال‌های مورد بررسی اقتصاد غیررسمی کشورهای جهان از تمامی گزارش‌های موجود نزدیک‌تر و به روزتر است، از برآوردهای این نهاد برای ادامه تحلیل‌ها استفاده می‌شود. گروه چشم انداز بانک جهانی یک پایگاه داده جهانی از فعالیت‌های اقتصادی غیررسمی ایجاد کرده است. این پایگاه داده شامل ۱۹۶ اقتصاد در دوره ۲۰۱۸-۱۹۹۰ است و شامل رایج‌ترین معیارهای مورد استفاده در اقتصاد غیررسمی به تعداد دوازده معیار است. این گزارش به دو روش برآوردهای مبتنی بر مدل تعادل عمومی پویا<sup>۶</sup> (DGE) و تخمین‌های مدل مبتنی بر دلایل چندگانه (MIMIC) برآورد اقتصاد غیررسمی را انجام داده است.

معیارهای مورد استفاده برای برآورد اقتصاد غیررسمی، خوداشتغالی، اشتغال غیررسمی، اشتغال خارج از بخش رسمی، نیروی کار بدون بیمه بازنشستگی و... است و مشاهدات و داده‌ها بر مبنای نظرسنجی‌های اجرایی مجمع جهانی اقتصاد (WEF)، نظرسنجی سازمانی بانک جهانی از شرکت‌ها، نظرسنجی‌های ارزش جهانی (WVS) و معیارهای مستقیم است که از پیمایش‌های نیروی کار یا کارشناسان، شرکت‌ها یا خانوارها جمع‌آوری شده‌اند.

طبق برآورد بانک جهانی با روش شاخص چندگانه، حجم اقتصاد غیررسمی در ایران طی سال‌های ۲۰۱۸-۲۰۱۳ میلادی یعنی سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۷ هجری شمسی بر اساس سهم از تولید ناخالص داخلی به شرح جدول زیر است:

<sup>۴</sup>Multiple Indicators Multiple Causes

<sup>۵</sup>Elgin, C., M. A. Kose, F. Ohnsorge, and S. Yu. 2021. "Understanding Informality." CERP Discussion Paper 16497, Centre for Economic Policy Research, London.

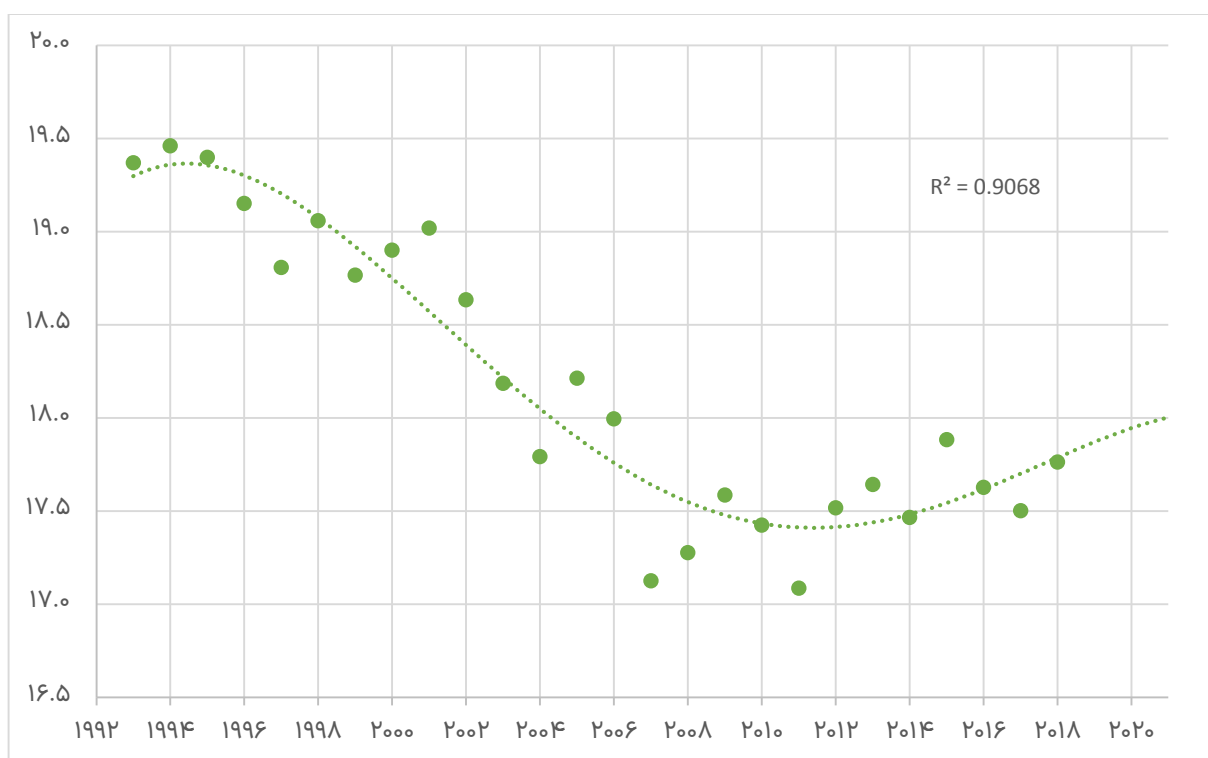
<sup>۶</sup>Dynamic General Equilibrium

جدول ۱. برآورد بانک جهانی از اقتصاد غیررسمی ایران

سال	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴	۱۳۹۵	۱۳۹۶	۱۳۹۷
میزان اقتصاد غیررسمی (درصد)	۱۷,۶	۱۷,۵	۱۷,۹	۱۷,۶	۱۷,۵	۱۷,۸

منبع: بانک جهانی

همان‌گونه که مشاهده می‌شود، آمار بانک جهانی تا سال ۲۰۱۸ موجود است و به جهت محدودیت برای دسترسی به داده‌ها و پیچیدگی محاسبات، برای سال‌های ۲۰۱۹ و ۲۰۲۰ (۱۳۹۸ و ۱۳۹۹) مبتنی بر روش‌های آماری پیش‌بینی صورت گرفته است. بر این اساس با توجه به روند گذشته اقتصاد غیررسمی در ایران و با فرض غیرخطی بودن روند، با روش رگرسیون، برای سال‌های ۲۰۱۹ و ۲۰۲۰ پیش‌بینی صورت گرفت.



نمودار ۱. رگرسیون میزان اقتصاد غیررسمی ایران

داده‌های پیش‌بینی شده برای سال‌های ۲۰۱۹ و ۲۰۲۰ به ترتیب ۱۷,۸۷ درصد و ۱۷,۹۴ درصد است. ضریب تعیین ( $R^2$ ) که میزان انطباق تخمین انجام گرفته با داده‌ها را نمایش می‌دهد، حدود ۰,۹ است که هر چه این عدد به یک نزدیک تر باشد، نشان از خوبی برازش انجام شده است.

## ۱-۵- برآورد حجم شکاف مالیاتی

حال با مشخص شدن حجم اقتصاد غیررسمی و با فرض اینکه مالیات دریافتی از بخش غیررسمی به همان نسبت و با همان نرخ است که از بخش رسمی دریافت می‌شود، میزان شکاف مالیاتی ناشی از اقتصاد غیررسمی برآورد می‌شود. نکته حائز اهمیت آن است که در محاسبه میزان فرار مالیاتی ناشی از بخش غیررسمی،

بخش‌های معاف از مالیات کنار گذاشته می‌شوند و بر اساس معیارها و فروض متعددی نظیر تفاوت نرخ‌ها و معافیت‌های پایه در مورد اشخاص حقیقی و حقوقی و... میزان فرار مالیاتی برآورد می‌شود.

راه سریع‌تر برای برآورد میزان شکاف مالیاتی اقتصاد غیررسمی، برآورد نرخ موثر با در نظر گرفتن تمامی فروض است. یعنی اگر تمامی فروض با توجه به ثابت ماندن قوانین و مقررات اعمال شوند، طبیعتاً هر ساله نرخ موثر مالیات برای کل اقتصاد غیررسمی یکسان خواهد بود. بررسی گزارش شکاف مالیاتی سازمان امور مالیاتی از میزان نرخ موثر این موضوع را تایید می‌کند و نرخ موثر برای اقتصاد غیررسمی به طور ثابت، ۸ درصد برآورد شده است. بدین ترتیب می‌توان با تکیه بر آمار اقتصاد غیررسمی برگرفته از داده‌های بانک جهانی و محاسبات گزارش و آمار عدم تمکین مالیاتی بخش رسمی برگرفته از گزارش سازمان امور مالیاتی کشور، کل شکاف مالیاتی ایران را تخمین زد.

شکاف ناشی از عدم تمکین مالیاتی ناشی از مودیانی است که در نظام مالیاتی ثبت نام کرده و پرونده دارند منتها به دلایل گوناگون مالیات کمتری نسبت به آن مالیاتی که باید بپردازند، پرداخت می‌کنند. این مودیان به دلایلی نظیر عدم اطلاع از تکالیف قانونی خود، وجود خلاهای قانونی، ضعف نظام اطلاعاتی مالیاتی و ... به کم‌اظهاری درآمد یا بیش‌اظهاری هزینه‌ها مبادرت می‌کنند و در نهایت مالیات کمتری پرداخته و یا با استفاده از ظرفیت وقفه انداختن در پرداخت مالیات در فرآیندهای دادرسی، مالیات خود را نپرداخته یا دیرتر می‌پردازند.

تخمین دقیق حجم شکاف مالیاتی ناشی از عدم تمکین بسیار دشوار است. با این وجود یکی از شاخص‌هایی که می‌توان از آن برای برآورد میزان شکاف مالیاتی عدم تمکین مودیان استفاده کرد، اختلاف بین مالیات ابرازی و مالیات قطعی و تعداد اظهارنامه‌های مالیاتی با مالیات ابرازی صفر است.

در فرآیند تخمین شکاف عدم تمکین، مودیان منبع اصلی اطلاعات هستند. داده‌های مورد نیاز در سطح خرد و از منابع اطلاعاتی مختلف نظیر اظهارنامه‌های مالیاتی، گزارش‌های حسابرسی، گزارش‌های ریسک، داده‌های اشخاص ثالث و مطالعات بودجه خانوار جمع‌آوری می‌شود. سپس این اطلاعات با به کارگیری روش‌های آماری، شبیه‌سازی خرد و همچنین تطبیق دقیق داده‌ها با سایر داده‌های موجود، درآمدهای مالیاتی بالقوه و همچنین میزان عدم تمکین در منابع مختلف مالیاتی برآورد می‌شود. سپس با مقایسه نتایج برآوردها با میزان مالیات وصول شده، اندازه شکاف مالیاتی بدست می‌آید.

آمار سازمان مالیاتی از میزان شکاف ناشی از عدم تمکین مودیان، در سطح کلان و با محاسبه اختلاف بین شکاف کل مالیاتی و فرار مالیاتی ناشی از اقتصاد غیررسمی به دست آمده است. در این گزارش حجم شکاف کل در پایه‌های عمده شامل مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی شامل مالیات بر درآمد مشاغل، مالیات بر درآمد مستغلات و مالیات بر درآمد حقوق و مالیات بر درآمد شرکت‌ها (مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی) و مالیات بر مصرف برآورد شده است و سپس در گام بعدی، ارقام مربوط به فرار ناشی از بخش غیررسمی از آن کسر شده است.

با توجه به برخی اشتباهات گزارش سازمان امور مالیاتی اعم از انتقال اشتباه از گزارش خارجی، مبنا قرار دادن آمار مرجع غیررسمی و ... در محاسبه شکاف مالیاتی بخش اقتصاد زیرزمینی ارقام مربوطه اصلاح شد و



محاسبات جدید شکاف انجام گرفت. بنابراین میزان شکاف مالیاتی طی دوره ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹ به صورت جدول (۲) برآورد می‌شود (ارقام بر حسب هزار میلیارد ریال):

جدول ۲. برآورد شکاف مالیاتی ایران طی دوره ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹

عنوان	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴	۱۳۹۵	۱۳۹۶	۱۳۹۷	۱۳۹۸	۱۳۹۹
تولید ناخالص داخلی	۱۱۸۰۵	۱۲۵۵۱	۱۲۱۸۰	۱۴۹۰۷	۱۷۹۷۲	۲۵۸۳۰	۳۴۲۵۵	۵۰۳۰۰
مالیات وصولی با احتساب عوارض ارزش افزوده پرداختی به شهرداری‌ها	۵۸۷	۸۳۳	۸۹۸	۱۱۵۸	۱۳۶۶	۱۴۹۴	۱۸۷۱	۲۴۱۵
حجم اقتصاد غیررسمی (به عنوان درصدی از GDP)	۱۷,۶	۱۷,۵	۱۷,۹	۱۷,۶	۱۷,۵	۱۷,۸	۱۷,۸۷	۱۷,۹۴
حجم اقتصاد غیررسمی برآوردی	۲۰۷۸	۲۱۹۷	۲۱۸۱	۲۶۲۴	۳۱۴۶	۴۵۹۸	۶۱۲۲	۹۰۲۴
فرار مالیاتی در بخش اقتصاد غیررسمی	۱۶۷	۱۷۶	۱۷۵	۲۱۰	۲۵۲	۳۶۸	۴۹۰	۷۲۲
شکاف ناشی از عدم تمکین مودیان	۵۹۰	۶۰۰	۵۵۹	۴۵۱	۳۷۹	۵۸۲	۵۷۵	۶۰۰
شکاف مالیاتی کل	۷۵۷	۷۷۶	۷۳۴	۶۶۱	۶۳۱	۹۵۰	۱۰۶۵	۱۳۲۲
کل ظرفیت بالقوه مالیاتی	۱۳۴۴	۱۶۰۹	۱۶۳۲	۱۸۱۹	۱۹۹۷	۲۴۴۴	۲۹۳۶	۳۷۳۷
سهم فرار مالیاتی بخش غیررسمی از شکاف کل	۲۲,۰۶	۲۲,۶۸	۲۳,۸۴	۳۱,۷۷	۳۹,۹۴	۳۸,۷۴	۴۶	۵۴,۶۲
سهم شکاف عدم تمکین از کل شکاف مالیاتی	۷۷,۹۴	۷۷,۳۲	۷۶,۱۶	۶۸,۲۳	۶۰,۰۶	۶۱,۲۶	۵۴	۴۵,۳۸
نسبت شکاف کل به ظرفیت بالقوه مالیاتی	۵۶,۳۲	۴۸,۲۳	۴۴,۹۸	۳۶,۳۴	۳۱,۶	۳۸,۸۸	۳۶,۲۸	۳۵,۳۸
نسبت مالیات وصولی به ظرفیت بالقوه مالیاتی (تلاش مالیاتی)	۴۳,۶۸	۵۱,۷۷	۵۵,۰۲	۶۳,۶۶	۶۸,۴	۶۱,۱۲	۶۳,۷۲	۶۴,۶۲

منبع: بانک جهانی، سازمان مالیاتی و محاسبات گزارش

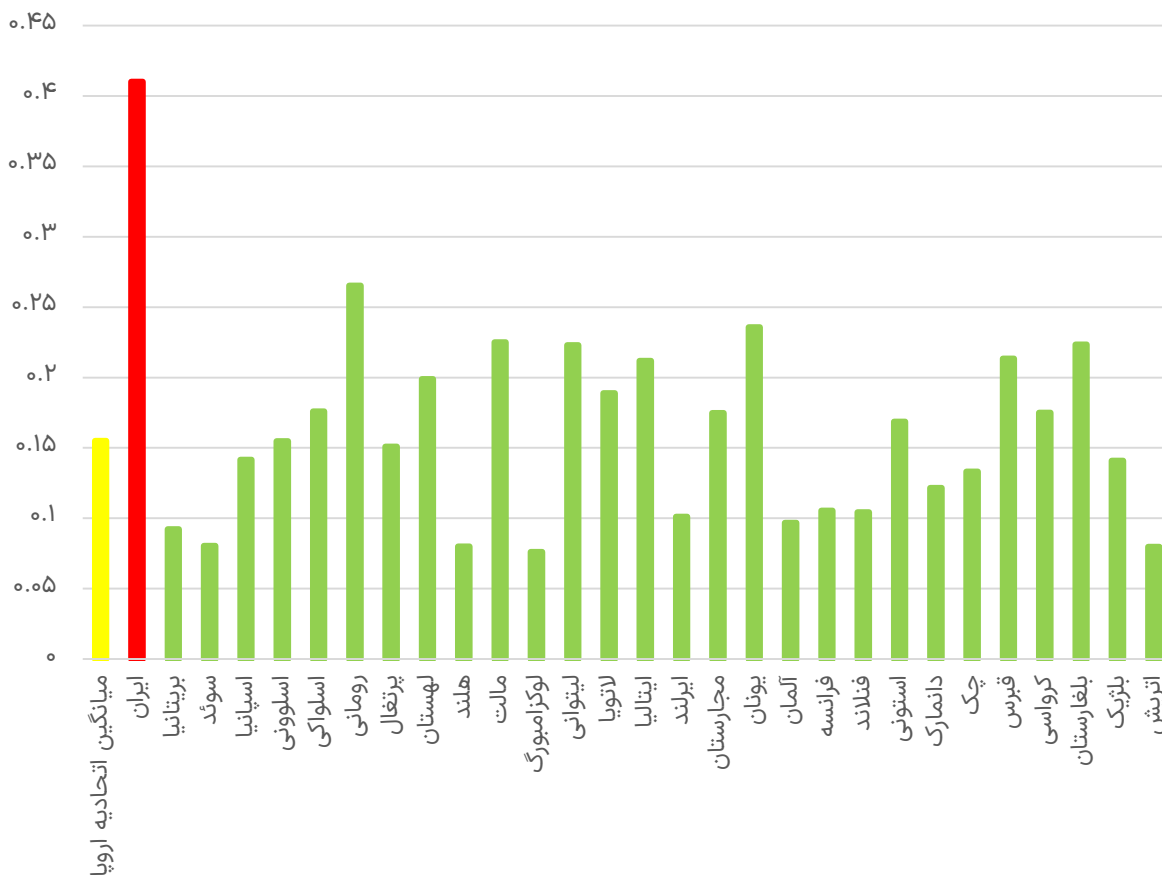
بررسی روند میزان شکاف مالیاتی در کشور از سال ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹ نشانگر افزایش رقم مطلق شکاف مالیاتی از ۷۵ هزار میلیارد تومان در سال ۹۲ به ۱۳۱ هزار میلیارد تومان در سال ۹۹ است. منتها بررسی نسبت استاندارد و بدون واحد از شکاف مالیاتی می‌تواند مقایسه و ارزیابی دقیقتری ارائه دهد. بدین منظور باید از نسبت شکاف مالیاتی به ظرفیت بالقوه درآمدهای مالیاتی استفاده کرد. این شاخص از سال ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹ فراز و نشیب داشته و روند یکسانی نداشته است و از ۵۶ درصد به ۳۵ درصد رسیده است. این نسبت به طور متوسط در ۸ سال گذشته ۴۱ درصد بوده است. نسبت مالیات وصولی به ظرفیت بالقوه مالیاتی که به عنوان شاخص تلاش مالیاتی شناخته می‌شود از ۴۳ درصد در سال ۱۳۹۲ به ۶۴ درصد در سال ۱۳۹۹ افزایش یافته است.

شاخص نسبت شکاف مالیاتی به کل ظرفیت بالقوه نظام مالیاتی (تلاش مالیاتی)، شاخصی است که اخیراً کشورهای پیشرو در نظام مالیاتی برای ارزیابی وضعیت نظام مالیاتی خود به سراغ آن رفته‌اند. نمودار زیر روند این شاخص را در سال‌های ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹ نشان می‌دهد:



نمودار ۲. روند نسبت شکاف مالیاتی به ظرفیت کل مالیاتی در ایران (درصد)

همچنین درک وضعیت شاخص تلاش مالیاتی در مقایسه با سایر کشورها نیز مفید خواهد بود. بر این اساس میانگین شاخص تلاش مالیاتی در مورد ایران طی سال‌های اخیر نسبت به سایر کشورها (کشورهای عضو اتحادیه اروپا) مقایسه شده است که نشانگر سه برابر بودن شاخص تلاش مالیاتی در ایران نسبت به میانگین اتحادیه اروپاست.



نمودار ۳. مقایسه نسبت شکاف مالیاتی به ظرفیت کل مالیاتی

اگر سازمان مالیاتی که متولی اصلی جمع درآمدهای مالیاتی در کشور است نسبت به این موضوع درک شفاف و درستی نداشته باشد، ضرورت توجه به این مسئله را درک نکرده و اقدام عاجل و مناسبی انجام نمی‌دهد. درک این مسئله با وجود نیاز شدید کشور به درآمدهای پایدار و سالم و از طرفی کاهش فشار بر بخش شفاف و مولد اقتصاد، ضرورت مقابله با شکاف مالیاتی را بهتر نمایان می‌کند.

## فصل ۲. شکاف مالیاتی به تفکیک پایه‌های مالیاتی در ایران

بررسی شکاف مالیاتی به تفکیک پایه‌های مالیاتی نسبت به بررسی کلی شکاف مالیاتی دارای مزیت است. شناخت علل مشکلاتی که موجب شکاف مالیاتی می‌شوند به تفکیک هر بخش آسان‌تر بوده و اطلاعات بیشتر و تحلیل دقیق‌تری از مسئله ارائه می‌دهد. شناخت بهتر شکاف به تفکیک پایه‌های مالیاتی، جایگاه هر پایه مالیاتی را در هندسه و ساختار نظام مالیاتی معین کرده و برای کشف راهکار متناسب با هر پایه مالیاتی لازم است. لذا در گزارش‌های مربوط به شکاف مالیاتی در کشورهای پیشرو در نظام مالیاتی به این رویکرد توجه جدی شده و شکاف مالیاتی علاوه بر برآورد کلی، به صورت جزئی و به تفکیک پایه‌های مالیاتی و حتی به تفکیک گروه‌های مختلف مودیان ارائه و تحلیل می‌شود. این پژوهش نیز بررسی شکاف مالیاتی به تفکیک اصلی‌ترین پایه‌های مالیاتی صورت گرفته است.

### ۲-۱- مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی

مالیات بر درآمد در ایران شامل مالیات بر درآمد حقوق کارکنان بخش عمومی، حقوق کارکنان بخش خصوصی، درآمد مشاغل، مستغلات و درآمد متفرقه است. بر اساس آخرین آمار سازمان امور مالیاتی در سال ۹۹ سهم مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی از کل درآمدهای مالیاتی تنها ۱۹ درصد است. بیشترین سهم درآمدهای مالیات (بیشتر از ۴۳ درصد) مربوط به مالیات بر کالا و خدمات و بعد از آن مربوط به مالیات بر شرکت‌ها (حدود ۲۷ درصد) است. این در حالی است که این رقم در کشورهای توسعه یافته بسیار متفاوت است.

۱۹ درصد مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی شامل ۶ درصد مالیات بر حقوق کارکنان بخش عمومی، ۵٫۲ درصد مالیات بر حقوق کارکنان بخش خصوصی، ۶ درصد مالیات بر مشاغل، ۱ درصد مالیات بر مستغلات و کمتر از ۱ درصد مالیات‌های متفرقه است.

بر اساس گزارش برآورد شکاف مالیاتی سازمان امور مالیاتی حدود ۵۵ درصد از شکاف مالیاتی در کشور مربوط به شکاف مالیاتی در مالیات بر درآمد است. جزئیات این آمار نشان می‌دهد که بیشترین شکاف مالیاتی در مالیات بر درآمد مربوط به مالیات بر مشاغل (۵۱٫۸ درصد) است. همچنین کمترین میزان شکاف مالیاتی نیز مربوط به مالیات بر حقوق (۱ درصد) است.

باید دقت داشت که محاسبات سازمان مالیاتی در مورد شکاف مالیاتی دو بخش اصلی دارد. بخش اول مربوط به شکاف ناشی از عدم تمکین مودیان و بخش دوم شکاف ناشی از اقتصاد غیررسمی است. در مورد بخش اول نیاز به داده‌ها و پرونده‌های مالیاتی است و بخش دوم بر مبنای میزان اقتصاد غیررسمی محاسبه می‌شود که به دلیل اشتباه سازمان در انتقال اطلاعات، صحت محاسبات دچار خدشه است. ضمن اینکه در محاسبه تفکیکی شکاف مالیاتی، شکاف ناشی از عدم تمکین و شکاف ناشی از اقتصاد غیررسمی در هر پایه مالیاتی، به طور جداگانه بیان نشده است و امکان اصلاح اطلاعات و به روزآوری آن با تکیه بر محاسبات گزارش حاضر را ناممکن کرده است.

از آنجا که درک میزان سهم هر پایه مالیاتی از کل شکاف، اهمیت بالاتری از نظر سیاستی (علمی) نسبت به رقم اسمی (حجم ریالی) شکاف دارد، ارقام مربوط به شکاف هر پایه مالیاتی به نسبت شکاف کل محاسبه شده در سال ۹۸ تعدیل و اصلاح شده و بر مبنای روند کلی شکاف مالیاتی برای سال ۹۹ نیز پیش‌بینی حجم شکاف مالیاتی صورت گرفته است.

ارقام شکاف مالیاتی اشخاص حقیقی و سایر پایه های مالیاتی مربوط به شکاف ناشی از عدم تمکین مودیان بوده و ناشی از اقتصاد غیررسمی نیست؛ لذا در این گزارش در مورد شکاف ناشی از عدم تمکین مودیان، از ارقام اعلامی گزارش سازمان امور مالیاتی استفاده شده است. از آنجا که برآورد کل شکاف مالیاتی سازمان با برآورد این گزارش متفاوت است، طبیعتاً میزان شکاف ناشی از عدم تمکین مودیان نیز متفاوت خواهد بود. لذا باید در میزان شکاف مالیاتی ناشی از عدم تمکین مودیان به تفکیک هر پایه مالیاتی، تعدیل و اصلاح صورت بگیرد. به این معنی که پس از کسر میزان شکاف مالیاتی از شکاف کل، میزان شکاف ناشی از عدم تمکین مودیان بدست می آید. سپس به نسبت سهمی که هر پایه مالیاتی از میزان شکاف داشته است (طبق محاسبات اولیه سازمان)، رقم جدید شکاف مالیاتی هر پایه مالیاتی مشخص می شود. در مورد سال ۹۹ نیز بر اساس روند شکاف مالیاتی هر پایه مالیاتی میزان شکاف مالیاتی سال ۹۹ برای هر پایه مالیاتی پیش بینی می شود.

بر اساس نتایج تحقیق در گزارش حاضر تخمین زده شده است که در سال ۹۹ حدود ۱۳۲۲ هزار میلیارد ریال شکاف مالیاتی وجود دارد. بر همین اساس با مبنا قرار دادن روند شکاف مالیاتی در بخش مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی در سال های گذشته، پیش بینی میزان شکاف مالیاتی اشخاص حقیقی برای سال ۹۹ انجام می شود.

جدول زیر میزان شکاف مالیاتی اشخاص حقیقی طی سال های ۹۲ تا ۹۸ را نشان می دهد:

جدول ۳. روند شکاف مالیاتی اشخاص حقیقی

سال	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴	۱۳۹۵	۱۳۹۶	۱۳۹۷	۱۳۹۸
میزان شکاف (میلیارد تومان)	۳۲۸۲۸	۳۶۸۲۹	۳۷۷۳۴	۳۲۱۶۴	۳۱۳۲۶	۴۱۰۰۰	۵۷۹۵۳

بر پایه این جدول، پیش بینی میزان شکاف مالیاتی بخش اشخاص حقیقی برای سال ۹۹ به روش رگرسیون انجام می شود که میزان شکاف مالیاتی برآوردی حدود ۸۲ هزار میلیارد تومان خواهد بود.

بنابراین میزان شکاف مالیاتی در سال ۹۸ و ۹۹ اصلاح شد و بر این اساس میزان شکاف مالیاتی ناشی از اشخاص حقیقی با رقم ۶۲,۴ درصد، بالاترین سهم از کل شکاف مالیاتی را شامل می شود که مالیات مشاغل با سهم بیش از ۵۹ درصدی از کل شکاف، اصلی ترین بخش آن را تشکیل می دهد.

جدول ۴. شکاف مالیاتی پایه های مختلف در سال ۹۸ و ۹۹

متغیر / منبع	مالیات بر درآمد
--------------	-----------------

مالیات بر مشاغل	مالیات بر اشخاص حقوقی	جمع	حقوق	مشاغل	مستغلات	
۱۵۳۷۹	۳۳۱۶۰	۵۷۹۵۳	۱۰۹۴	۵۵۱۸۳	۱۶۷۵	شکاف مالیاتی سال ۹۸ (میلیارد تومان)
۱۷۰۰۰	۳۲۰۰۰	۸۲۱۰۰	۱۵۴۸	۷۸۰۸۴	۲۳۷۰	شکاف مالیاتی سال ۹۹ (میلیارد تومان)
۱۴,۴	۳۱,۱	۵۴,۴	۱	۵۱,۸	۱,۵۷	سهم از کل شکاف در سال ۹۸ (درصد)
۱۳,۱	۲۴,۵	۶۲,۱	۱,۱۷	۵۹,۰۶	۱,۸	سهم از کل شکاف در سال ۹۹ (درصد)
۱۸,۷	۵۷	۲۰,۶	۶,۵	۶۲۷	۱۰,۸	نسبت شکاف به درآمد در سال ۹۹ (درصد)

## ۲-۱-۱-۱-۲- مالیات مشاغل

نکته جالب توجه این است که سهم مالیات بر مشاغل در سال‌های اخیر کاهش یافته است. آمارها نشان می‌دهد که سهم مالیات بر درآمد مشاغل از مجموع درآمد مالیاتی مالیات‌های مستقیم و مالیات بر کالا و خدمات از ۶,۴ درصد در سال ۱۳۸۴ به ۵,۹ درصد در سال ۱۳۹۹ رسیده است. اگر چه رقم مالیات بر درآمد در این سال‌ها افزایش یافته اما با این حال در سال‌های اخیر این روند کاهشی بوده است. با توجه به رشد سایر درآمدهای مالیاتی سهم این مالیات کاهش یافته است. شفافیت کمتر و نبود اطلاعات کافی از فعالیت‌های اقتصادی در بخش مشاغل از دلایل عمده این کاهش محسوب می‌شود.<sup>۸</sup>

## ۲-۱-۲-۲- مالیات حقوق

مالیات بر حقوق از آنجایی که در هنگام پرداخت کسر می‌شود کمترین میزان فرار مالیاتی را دارد و سهم شکاف مالیاتی این پایه مالیاتی تنها یک درصد است. از طرفی دیگر چون دریافت این نوع مالیات برای سازمان مالیاتی بسیار ساده و به صورت کسر در منبع (مالیات تکلیفی) است، بیشترین سهم از درآمدهای مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی را دارد. ساز و کار اخذ مالیات به صورت کسر در منبع به این صورت است که مالیات بر درآمد یا منبع مشمول مالیات ابتدا محاسبه شده و در نقطه گلوگاهی و قبل از رسیدن درآمد یا منبع مالی به ذینفع درآمد، کسر شده و بدون نیاز به ارائه اظهارنامه و بدون وقفه به سازمان امور مالیاتی پرداخت می‌شود.

<sup>۸</sup> محسن حسینی و همکاران، گزارش تحلیلی مالیات بر درآمد مشاغل، معاونت پژوهش، برنامه ریزی و امور بین الملل سازمان امور مالیاتی، سال ۱۳۹۵

## ۲-۱-۳- مالیات مستغلات

میزان این مالیات نسبت به سایر پایه‌های مالیاتی ناچیز است. البته در همین میزان دریافتی نیز با توجه به نبود سامانه‌های اطلاعاتی کافی و در دسترس نبودن اطلاعات لازم برای سازمان مالیاتی شکاف مالیاتی زیادی وجود دارد.

## ۲-۲- مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

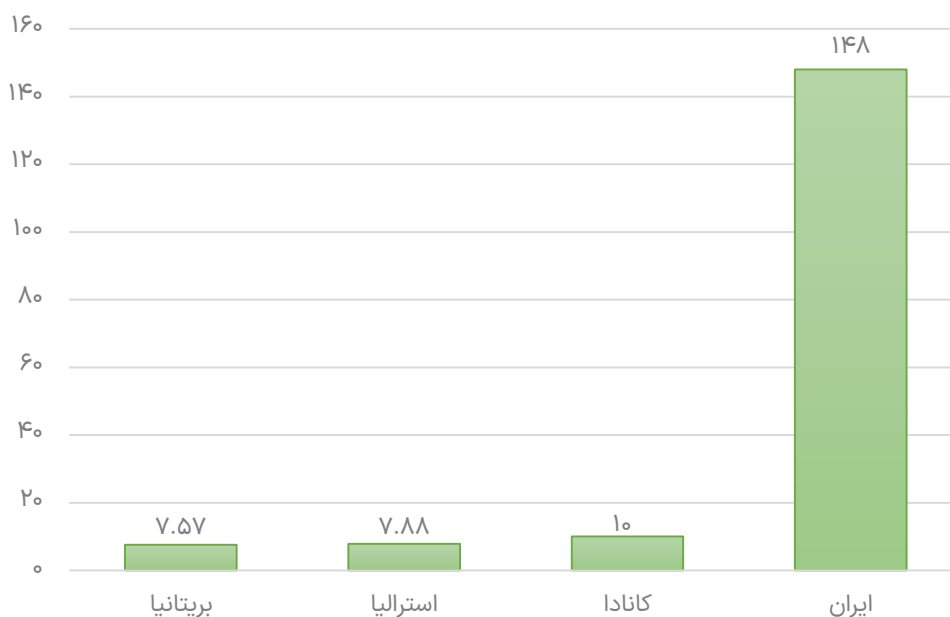
مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی یا همان مالیات بر درآمد شرکت‌ها، یکی از زیرمجموعه‌های مالیات‌های مستقیم است که نقش مهمی در رشد و توسعه اقتصادی دارد. بر اساس بانک داده‌های سازمان امور مالیاتی کشور، مالیات بر درآمد شرکت‌ها (اشخاص حقوقی) به عنوان یکی از مهمترین منابع مالیاتی کشور، در سال ۱۳۹۹ بالغ بر ۴۷,۲ درصد مالیات‌های مستقیم و ۲۶ درصد کل درآمدهای مالیاتی را تشکیل می‌دهد. سهم مالیات بر درآمد شرکت‌ها از کل درآمدهای مالیاتی طی سالهای ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹ به طور متوسط ۳۵ درصد بوده است.

وضعیت شکاف مالیاتی در بخش اشخاص حقوقی نامناسب است و سهم این پایه مالیاتی از کل شکاف، قابل ملاحظه بوده و طی سال‌های ۹۲ تا ۹۸ به طور میانگین ۴۲,۷۳ درصد بوده است. در جدول زیر شکاف مالیاتی اشخاص حقوقی طبق محاسبات گزارش نمایش داده شده است.

جدول ۵. شکاف مالیاتی اشخاص حقوقی در ایران

سال	سهم شکاف مالیاتی اشخاص حقوقی از کل شکاف (درصد)	حجم شکاف مالیاتی اشخاص حقوقی (هزار میلیارد تومان)	درآمد مالیاتی پایه مالیات اشخاص حقوقی (هزار میلیارد تومان)
۱۳۹۲	۵۱,۵۲	۳۹	۱۷,۹۹
۱۳۹۳	۴۵,۸۶	۳۵,۵۹	۲۴,۰۴
۱۳۹۴	۳۷,۷۷	۲۷,۷۳	۲۷,۸۹
۱۳۹۵	۴۴,۸۵	۲۹,۶۵	۳۲,۰۳
۱۳۹۶	۴۴,۲۱	۲۷,۹	۳۷,۳۸
۱۳۹۷	۴۳,۸۳	۴۱,۶۴	۴۱,۴۹
۱۳۹۸	۳۱,۱۳	۳۳,۱۶	۴۴,۳۰

داده‌های جدول بالا نمایشگر میزان شکاف مالیاتی در اشخاص حقوقی به نسبت کل شکاف مالیاتی ایران و مقایسه نسبت به گذشته است. اگر این میزان شکاف با برخی کشورهای پیشرو در نظام مالیاتی مقایسه شود، وضعیت شکاف مالیاتی اشخاص حقوقی بهتر نمایان می‌شود. مقایسه تطبیقی شکاف مالیاتی شرکت‌ها و اشخاص حقوقی با برخی کشورهای توسعه یافته نشان می‌دهد، تفاوت بسیار زیادی در شاخص شکاف مالیاتی بین ایران و این کشورها وجود دارد.



نمودار ۴. مقایسه نسبت شکاف به درآمد مالیاتی اشخاص حقوقی در سال ۲۰۱۴ (۱۳۹۳) (درصد)

برای برآورد شکاف مالیاتی دو روش بالا به پایین (کلان و مبتنی بر حساب‌های ملی) و روش پایین به بالا (خرد و مبتنی بر اظهارنامه‌ها و پرونده‌ها) وجود دارد. روش پایین به بالا روشی دقیقتر و مناسبتر برای برآورد شکاف مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی است. دسترسی به آمار پرونده‌ها و اظهارنامه‌ها بسیار مشکل و در سطح اختیارات سازمان مالیاتی است. از طرفی آمارها در مورد میزان شکاف مالیاتی اشخاص حقوقی در ایران تا سال ۱۳۹۸ وجود دارد و البته در مورد اشخاص حقوقی می‌توان این اطمینان خاطر را داشت که تقریباً همه درآمد مالیاتی از دست رفته (شکاف مالیاتی) از ناحیه بخش رسمی است و شخص حقوقی غیررسمی وجود ندارد زیرا که رسمیت و بهره‌مندی این اشخاص از شخصیت حقوقی نیازمند ثبت است.

بنابراین شرکت‌ها و اشخاص حقوقی برای حاکمیت مشخص و معین هستند و ماهیت وجودی آنها و بهره‌مندی از مزایای شخصیت حقوقی، نیازمند ثبت رسمی آن‌ها توسط حاکمیت است. به این ترتیب خود شرکت برای حاکمیت شناخته شده است اما ممکن است اشخاص حقوقی فعالیت‌هایی انجام دهند که از دید حاکمیت مخفی بماند. با توجه به اینکه همه اشخاص حقوقی در بخش رسمی هستند، می‌توان مبتنی بر آمار شکاف مالیاتی سال‌های گذشته اشخاص حقوقی، پیش‌بینی و تخمین مناسبی برای سال ۱۳۹۹ ارائه داد.

بر این اساس، پیش‌بینی می‌شود با توجه به عدم انجام اقدام مناسب و تحولی در سال‌های اخیر برای کاهش شکاف مالیاتی، حجم شکاف مالیاتی کاهش چشم‌گیری نداشته باشد و به رقمی حدود ۳۲ هزار میلیارد تومان در سال ۱۳۹۹ برسد.



## ۲-۳- مالیات بر مصرف

مالیات بر مصرف نوعی از مالیات‌های غیرمستقیم است که بر روی کالاها و خدمات وضع می‌شود و عموماً مصرف‌کننده نهایی آن را پرداخت می‌کند. مالیات بر مصرف در ایران به دو دسته عمده مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر واردات تقسیم می‌شود.

شکاف مالیاتی و عوامل موثر بر آن در هر یک از دو دسته فوق به صورت جداگانه مورد بررسی قرار می‌گیرد.

### ۲-۳-۱- مالیات بر ارزش افزوده

تعاریف متعددی از مالیات بر ارزش افزوده ارائه شده است. طبق بند ج ماده ۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب سال ۱۴۰۰، مالیات بر ارزش افزوده عبارت است از مابه‌التفاوت مالیات و عوارض فروش با مالیات و عوارض خرید در یک دوره معین. تعریف بهتر و گویاتر آن است که مالیات بر ارزش افزوده، مالیات غیرمستقیمی است که بر تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری یا تحصیل شده در یک دوره معین وضع می‌گردد.

مالیات بر ارزش افزوده یک سیاست مالیاتی فراگیر در جهان محسوب می‌شود و در حال حاضر بیش از ۱۶۰ کشور جهان این نظام مالیاتی را اجرا کرده اند. اهمیت بررسی شکاف مالیاتی در این پایه مالیاتی در کشور این است که بیش از ۲۵,۳ درصد از درآمدهای مالیاتی کشور در سال ۱۳۹۹ از این مسیر بدست آمده است و مالیات بر ارزش افزوده نقش مهمی در ایجاد شفافیت درآمدی دارد.

به لحاظ نظری مالیات بر ارزش افزوده اثر اختلال زایی بر تولید ندارد و نسبت به سایر درآمدهای مالیاتی از پایداری بیشتری برخوردار است. وقتی به دلیل فرار یا تقلب مالیاتی از یک سو و سیاستگذاری مالیاتی از سوی دیگر از الگوی نظری مالیات بر ارزش افزوده فاصله گرفته می‌شود (یعنی شکاف تمکین و شکاف سیاستی افزایش می‌یابد)، اعمال این مالیات اثر اختلالی بر تولید خواهد داشت.<sup>۹</sup>

### ۲-۳-۱-۱- شکاف مالیات بر ارزش افزوده

شکاف مالیات بر ارزش افزوده عبارت است از تفاوت بین مقدار مالیات بر ارزش افزوده‌ای که به صورت نظری بر پایه قوانین و مقررات مرتبط با مالیات بر ارزش افزوده برآورد می‌شود و مالیات بر ارزش افزوده‌ای که به صورت واقعی جمع‌آوری شده است.

مهاجری و سبحانیان (۱۳۹۶) در مقاله با عنوان «برآورد شکاف سیاستی و شکاف تمکین در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران» با استفاده از جدول داده - ستانده محصول در محصول و حساب‌های ملی کشور طی سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۵ شکاف سیاستی و شکاف تمکین در نظام مالیات بر ارزش افزوده را محاسبه کردند.

بر اساس نتایج این تحقیق در طول اجرای آزمایشی مالیات بر ارزش افزوده یعنی از سال ۱۳۸۸ تا سال ۱۳۹۵ به طور میانگین سالانه حدود ۱۱,۴ هزار میلیارد تومان درآمد مالیاتی از دست رفته (شکاف مالیاتی) است.

<sup>۹</sup> فاطمه میرجلیلی و همکاران، برآورد شکاف سیاستی و تمکین مالیات بر ارزش افزوده در استانهای کشور، ۱۳۹۸

سه‌م دولت از این میزان درآمد مالیاتی حدود ۶,۸ هزار میلیارد تومان و سهم شهرداری‌ها و دهیاری‌ها حدود ۴,۶ هزار میلیارد تومان بوده است. البته آمار ارائه شده در این گزارش تنها برای سال ۱۳۹۰ که جداول داده - ستانده برای آن وجود داشته به طور دقیق ارائه شده است و برای سال‌های قبل و بعد از ۱۳۹۰، تخمین ارائه شده است که بنا به اذعان خود گزارش ممکن است به دلیل وجود متغیرهای فراوان و تغییر و تحولات بسیار نرخ و معافیت‌ها، خطای زیادی داشته باشد.

لازم به ذکر است از آنجا که آخرین جداول آماری داده - ستانده تنها مربوط به سال ۱۳۹۰ است و تاکنون (تیر ۱۴۰۱) جداول جدیدی توسط مرکز آمار منتشر نشده است، محاسبه شکاف مالیاتی در بخش مالیات بر ارزش افزوده تنها برای سال ۱۳۹۰ میسر است. لذا محاسبه میزان شکاف مالیاتی یا باید بر اساس اظهارنامه‌ها و اطلاعات جزئی آن‌ها برآورد شود که چنین اطلاعاتی در دست نیست و یا باید از فروض ساده‌ساز استفاده کرد و میزان شکاف مالیاتی در سال‌های دیگر را با استفاده از ضرایبی تخمین زد که این موضوع با توجه به تغییر مکرر نرخ مالیات بر ارزش افزوده در این سالها و برداشته شدن تدریجی برخی معافیت‌ها کاری بسیار سخت و پیچیده است. البته در گزارش مهاجری و سبحانیان (۱۳۹۶) در مورد سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۵، تخمینی ارائه شده است، اما به دلیل احتمال بیش‌برآوردی و خطای زیاد، از این اطلاعات استفاده نشد.

میزان شکاف مالیاتی ارزش افزوده در سال ۱۳۹۰ بر اساس جداول داده - ستانده ۸۰۰۳۷ میلیارد ریال برآورد شده است که در مقایسه با کل درآمد مالیاتی آن سال که ۴۱,۳ هزار میلیارد تومان بوده، حدود ۱۹ درصد آن را تشکیل می‌دهد که رقم قابل ملاحظه‌ای است. بنابراین تنها آمار از شکاف مالیات بر ارزش افزوده به طور جداگانه که قابل استناد باشد، مربوط به سال ۱۳۹۰ است که برآورد ۸۰۰۳۷ میلیارد ریال از آن شده است.

## ۲-۳-۲- مالیات بر واردات

یکی از انواع مالیات‌های غیرمستقیم ذیل مالیات بر مصرف، مالیات بر واردات است. این نوع از مالیات تابع سیاست‌های کلان بازرگانی و شرایط اقتصادی کشور است. همچنین مالیات بر واردات می‌تواند علاوه بر درآمدزایی به عنوان ابزاری برای حمایت از صنایع داخلی نیز استفاده شود. معمولاً این دسته از مالیات‌ها بر اساس قیمت و ارزش یک کالا یا ویژگی‌ها و مشخصات آن تعیین و دریافت می‌شود که مالیات بر واردات خود به سه صورت تقسیم بندی می‌شود، که شامل: حقوق و عوارض گمرکی، سود بازرگانی و عوارض بر واردات خودرو است.

## ۲-۳-۲-۱- شکاف مالیات بر واردات

شکاف مالیات بر واردات در مصادیق مختلفی رخ می‌دهد. برخی از فروش‌های مشمول مالیات تحت عنوان معاف یا مشمول نرخ صفر، واردات غیرقانونی و قاچاق، عدم ثبت نام در مهلت مقرر و ... به عنوان مسیرهای عدم پرداخت مالیات و شکاف مالیاتی محسوب می‌شوند.

در مورد برآورد میزان شکاف مالیات بر واردات، هیچگونه گزارشی یافت نشد و تخمینی از این شکاف ارائه نشده است. تنها برآورد موجود از شکاف مالیات بر واردات، گزارش سازمان امور مالیاتی است که برآورد از میزان

مالیات بر مصرف ارائه شده که به تفکیک مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر واردات نیست. این آمار بر اساس محاسبات کلی گزارش حاضر از شکاف مالیاتی، تعدیل شده است.

ارقام تفکیکی شکاف مالیاتی منتشر شده توسط سازمان امور مالیاتی در مورد مالیات های غیرمستقیم و سایر پایه های مالیاتی مربوط به شکاف ناشی از عدم تمکین مودیان بوده و ناشی از اقتصاد غیررسمی نیست؛ لذا در این گزارش در مورد شکاف ناشی از عدم تمکین مودیان، از ارقام اعلامی گزارش سازمان امور مالیاتی استفاده شده است. از آنجا که برآورد کل شکاف مالیاتی سازمان با برآورد این گزارش متفاوت است، طبیعتاً میزان شکاف ناشی از عدم تمکین مودیان نیز متفاوت خواهد بود. لذا باید در میزان شکاف مالیاتی ناشی از عدم تمکین مودیان به تفکیک هر پایه مالیاتی، تعدیل و اصلاح صورت بگیرد. به این معنی که پس از کسر میزان شکاف مالیاتی از شکاف کل، میزان شکاف ناشی از عدم تمکین مودیان بدست می آید. سپس به نسبت سهمی که هر پایه مالیاتی از میزان شکاف داشته است (طبق محاسبات اولیه سازمان)، رقم جدید شکاف مالیاتی هر پایه مالیاتی مشخص می شود. در مورد سال ۹۹ نیز بر اساس روند شکاف مالیاتی هر پایه مالیاتی میزان شکاف مالیاتی سال ۹۹ برای هر پایه مالیاتی پیش بینی می شود.

جدول ۶. میزان شکاف مالیات بر مصرف طی دوره ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۸ در ایران

سال	۱۳۹۲	۱۳۹۳	۱۳۹۴	۱۳۹۵	۱۳۹۶	۱۳۹۷	۱۳۹۸
میزان شکاف مالیات بر مصرف (میلیارد تومان)	۳۸۶۸,۲	۵۱۴۹,۷	۷۹۲۸,۱	۴۲۶۳,۲	۳۸۶۷,۴	۱۲۳۱۸	۱۵۳۸۰,۶
سهم از کل شکاف (درصد)	۵,۱	۶,۶۳	۱۰,۸	۶,۴۴	۶,۱۲	۱۲,۹۶	۱۴,۴۴

بررسی روند و سهم شکاف مالیات بر مصرف از کل شکاف مالیاتی نشان می دهد سهم شکاف مالیات بر مصرف رو به افزایش است. از آنجا که در ایران بیش از ۴۰ درصد کل درآمدهای مالیاتی از مالیات های غیرمستقیم و علی الخصوص مالیات بر ارزش افزوده تامین می شود، اهمیت مقابله با شکاف مالیاتی از این ناحیه اهمیت ویژه ای می یابد. از طرفی مالیات بر ارزش افزوده به دلیل ماهیت خود موجب ایجاد شفافیت می گردد و همین عامل می تواند برای کاهش شکاف مالیاتی در سایر پایه های مالیاتی مورد استفاده قرار گیرد.

## فصل ۳. تجربه جهانی محاسبه شکاف مالیاتی

در این بخش به توصیه‌های پارلمان اروپا درباره نحوه برآورد شکاف مالیاتی و تجربه سه کشور بریتانیا، کانادا و آمریکا در روش‌های محاسبه شکاف مالیاتی و میزان آن پرداخته خواهد شد.

### ۳-۱-۳- توصیه‌های پارلمان اروپا برای برآورد شکاف مالیاتی

پارلمان اروپا در گزارشی مفصل در سال ۲۰۱۹ ضمن برآورد میزان شکاف مالیاتی کشورهای اروپایی، توصیه‌هایی برای نحوه برآورد شکاف مالیاتی ارائه نموده است.

#### ۳-۱-۱- لزوم برآورد سالانه اقتصاد زیرزمینی و شکاف مالیاتی توسط سازمان مالیاتی

اگر سازمان‌های مالیاتی بخواهند وظایفی را که دولت‌ها از آنها انتظار دارند به درستی انجام دهند، ضروری است که هر یک از آنها به صورت سالانه شکاف مالیاتی را برآورد کنند. برآورد برای هر سال برای کمک و هدایت آنها در سیاست‌ها و اقدامات و همچنین اندازه‌گیری اثربخشی آن اهمیت ویژه دارد.

#### ۳-۱-۲- تخمین جامع شکاف مالیاتی

اکثر برآوردهای شکاف مالیاتی در حال حاضر فقط برای مالیات بر ارزش افزوده تهیه شده است. این پایه مالیاتی، نقطه خوبی برای شروع برآورد شکاف مالیاتی است. مالیات بر ارزش افزوده مالیات بر گردش مالی در یک اقتصاد است. در نتیجه شکاف مالیات بر ارزش افزوده، تخمین خوبی از اقتصاد سایه ارائه می‌دهد، که به نوبه خود ممکن است تخمین‌هایی را که باید از شکاف‌های مالیاتی دیگر انجام شود، ارائه دهد. با این حال، شکاف‌های مالیاتی پایه‌های دیگر نیز مهم هستند.

#### ۳-۱-۳- برآورد مخارج مالیاتی (میزان معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی)

مخارج مالیاتی اصطلاحی است که برای توصیف آن بخش از یک پایه مالیاتی موجود (مانند درآمد حاصل از اشتغال، یا سود شرکت) استفاده می‌شود که دولت تصمیم می‌گیرد به انتخاب خود آن‌ها را وصول نکند. (منظور معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی است) اگر مخارج مالیاتی (میزان معافیت‌های داده شده) محاسبه و برآورد نشود، بدان معناست که یک عنصر اساسی از داده‌های مورد نیاز برای ارزیابی صحیح شکاف‌های مالیاتی از بالا به پایین در اکثر کشورها به راحتی در دسترس نیست.

استفاده از چنین کمک هزینه‌ها و تسهیلاتی، بخشی عادی از مدیریت مالی اکثر کشورها است، اما می‌تواند مقدار قابل توجهی داشته باشد. به عنوان مثال، معافیت‌های مالیاتی عمده ارائه شده در بریتانیا در سال مالیاتی ۲۰۱۷-۲۰۱۶ به ۴۰۶ میلیارد پوند رسید، در حالی که کل درآمدهای مالیاتی ۶۷۲ میلیارد پوند در همان سال

بود. مخارج مالیاتی در بریتانیا، اگر به درستی ثبت شود به ۶۰ درصد مالیات جمع‌آوری شده می‌رسد. به نظر می‌رسد مقیاس این هزینه‌ها مستلزم مدیریت موثر این هزینه‌های مالیاتی باشد.

### ۳-۱-۴- سرریزهای مالیاتی

سرریزهای<sup>۱</sup> مالیاتی<sup>۲</sup> داده‌های مهم شکاف مالیاتی هستند، اما همه داده‌ها محدودیت‌هایی دارند و نیاز به تفسیر دارند. ارزیابی سرریز مالیات می‌تواند به مسئولان مالیاتی کمک کند تا علل شکاف‌های مالیاتی را شناسایی کنند. بررسی سرریز مالیاتی خطرات ناشی از سیستم‌های مالیاتی را ارزیابی می‌کند. خطراتی که در سطح بین‌المللی ایجاد می‌شود و آن خطراتی که سیستم‌های مالیاتی سایر کشورها برای نظام مالیاتی کشور اصلی ایجاد می‌کنند.

نتیجه اجتناب ناپذیر چنین ارزیابی سرریز مالیاتی این است که، اگر به درستی انجام شود، بزرگترین خطراتی را که منجر به شکاف‌های مالیاتی در یک سیستم مالیاتی می‌شود شناسایی می‌کند و راه‌هایی را پیشنهاد می‌کند که از طریق آن می‌توان به رفع آنها پرداخت. به همین دلیل پیشنهاد می‌شود که همه کشورهای عضو اتحادیه اروپا چنین ارزیابی را انجام دهند و سپس یک برنامه عملی برای رسیدگی به مسائل مربوطه با هدف کاهش شکاف مالیاتی ایجاد کنند.

### ۳-۲- بریتانیا

دولت بریتانیا هر ساله شکاف مالیاتی را محاسبه و منتشر می‌کند. کاهش شکاف مالیاتی از اولویت‌ها و اصلی‌ترین برنامه‌های اداره مالیات و گمرک بریتانیاست. شکاف مالیاتی کل در بریتانیا در سال مالیاتی ۲۰۱۹ تا ۲۰۲۰ معادل ۵,۳٪ از کل بدهی‌های مالیاتی نظری (ظرفیت بالقوه) برآورد شده است. به بیان دیگر در سال ۲۰۱۹ تا ۲۰۲۰، اداره مالیاتی بریتانیا ۹۴,۷٪ از کل مالیات متعلق را تأمین کرده است.

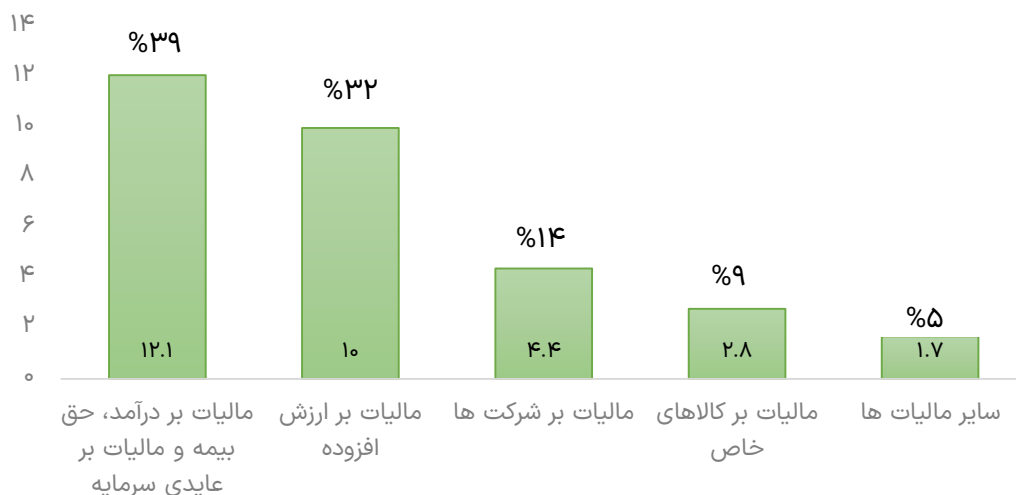
بیشترین سهم از کل شکاف مالیاتی در سال ۲۰۲۰ بر اساس نوع مالیات با سهم ۳۶ درصدی مربوط به مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی، مشارکت بیمه ملی و مالیات بر عایدی سرمایه (IT، NICs و CGT) است. شکاف مالیاتی مربوط به مالیات بر ارزش افزوده بزرگترین بخش بعدی شکاف مالیاتی با ۱۲,۳ میلیارد پوند است که البته سهم آن در بلندمدت کاهش یافته است. نکته مهم آن جاست که بریتانیا هر ساله شکاف مالیاتی را محاسبه و منتشر می‌کند و معتقد است محاسبه شکاف مالیاتی ابزار مفیدی برای درک اندازه و ماهیت عدم تمکین مالیاتی است و تجزیه و تحلیل شکاف مالیاتی در تعیین استراتژی‌های سازمان مالیاتی و درک عملکرد بلندمدت نظام مالیاتی بسیار موثر است. در این گزارش به صورت جداگانه شکاف مالیاتی در هر پایه بیان شده است. بیشترین حجم شکاف مالیاتی در بریتانیا با حجم ۱۲,۱ میلیارد پوند مربوط به مالیات بر درآمد اشخاص

<sup>۱</sup>Tax spillovers

<sup>۲</sup> منظور انتقال منابع درآمدی و انحرافات است که به خاطر بهره‌مندی از نرخ پایین‌تر مالیات و به تبع پرداخت مالیات کمتر انجام می‌شود.

حقیقی (مالیات بر درآمد، حق بیمه<sup>۳</sup> و مالیات بر عایدی سرمایه) است. شکاف مالیاتی در مالیات بر ارزش افزوده با حجم ۱۰ میلیارد پوند در جایگاه بعدی قرار دارد.

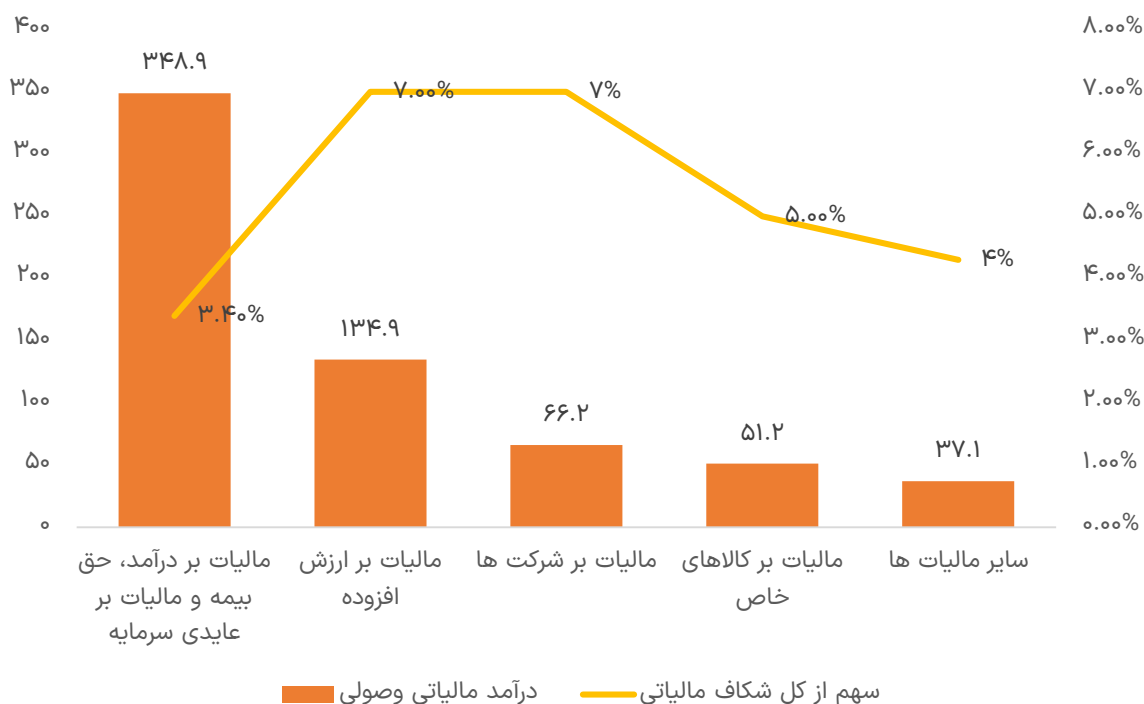
### شکاف مالیاتی در بریتانیا بر حسب نوع مالیات حجم و سهم از کل شکاف (میلیارد پوند / درصد)



#### نمودار ۵. جزئیات شکاف مالیاتی بر اساس پایه مالیاتی در بریتانیا (درصد)

البته باید در نظر داشت که مالیات بر درآمد بیشترین سهم را در درآمدهای مالیاتی این کشور دارد، به همین دلیل حجم شکاف مالیاتی در این پایه مالیاتی نسبت به سایر مالیاتها زیاد است. این در حالی است که با توجه به نمودار زیر مشاهده می شود نسبت شکاف مالیاتی به مالیات پرداخت شده در مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی تنها حدود ۳,۵ درصد است.

<sup>۱۲</sup> در کشورهای جهان مرسوم است که حق بیمه و موارد تامین اجتماعی تحت عنوان مالیات اخذ شود و این موارد ذیل درآمدهای مالیاتی محاسبه می شود.



#### نمودار ۶. میزان شکاف مالیاتی هر پایه مالیاتی در بریتانیا (میلیارد پوند)

بررسی بیشتر جزئیات این گزارش نشان می‌دهد که تنها یک درصد از این شکاف مالیاتی مربوط به شکاف مالیاتی کارمندان است که حجم این شکاف نیز حدود ۳ میلیارد پوند است. در این گزارش برای اولین بار شکاف مالیاتی افراد خوداشتغال اندازه‌گیری شده است. این دسته از مالیات‌دهندگان، ثروتمندانی با بیشتر از ۲۰۰ هزار پوند درآمد یا ثروتی بیشتر از ۲ میلیون پوند هستند. بررسی‌های این گزارش نشان می‌دهد که بیشترین سهم شکاف در مالیات بر درآمد مربوط به این دسته از افراد است و جایگاه‌های بعدی مربوط به مالیات کارمندان، اقتصاد پنهان و زیرزمینی و اجتناب از پرداخت مالیات است.

بنابراین طبق آمار ارائه شده بیشترین شکاف مالیاتی از ناحیه اشخاص حقیقی است. مهمترین خصیصه اشخاص حقیقی که موجب شده است امکان شکاف مالیاتی در این بخش بیشتر باشد، خوداظهاری و نظارت کم بر روی فعالیت های اقتصادی این افراد است. این افراد که غالباً خوداشتغال هستند، بخش وسیعی از فعالیت های اقتصادی جامعه را تشکیل می‌دهند، لذا حجم درآمد مالیاتی و به تبع آن شکاف مالیاتی ناشی از آن قابل توجه است.

### ۳-۳- کانادا

در سال ۲۰۱۶ اداره درآمد و عواید کانادا واحد ویژه‌ای جهت محاسبه شکاف مالیاتی راه اندازی کرد که بودجه این واحد ۴۴۴ میلیون دلار در سال ۲۰۱۶ بود. در گزارش این اداره آمده است: شاخص شکاف مالیاتی ابزاری جدید است که به کمک آن می‌توان میزان درآمد مالیاتی از دست رفته را محاسبه کرد. اما به چه علت محاسبه درآمد از دست رفته می‌تواند مهم باشد؟ با محاسبه حدودی این عدد در واقع میزان اثربخشی و کارایی فعالیت‌های اداره عواید و درآمد در جمع آوری مالیات، مدیریت ریسک تمکین مودیان و جلوگیری از فرار

مالیاتی مشخص می‌شود. در واقع محاسبه و تحلیل شکاف مالیاتی در پیچه‌ای است که از آن می‌توان کل نظام مالیاتی را تحلیل و اقدامات انجام شده را ارزیابی کرد. همچنین این کار باعث شناسایی بخش‌های پریسک و به تبع افزایش تمرکز بر آن با توسعه ابزارهای هوش مالی در جهت استفاده از حداکثر ظرفیت مالیاتی است. محاسبه و تحلیل شکاف مالیاتی، اقدامی است که مقدمه نقد و بررسی قوانین ضعیف و غیرمنصفانه است. همچنین این اقدام به بهبود حس وجود سلامت در نظام مالیاتی و در نهایت با در اختیار گذاشتن نتایج تحلیل شکاف مالیاتی به مردم باعث جلب اعتماد و درک بهتر از عملکرد مدیران مالیاتی در نزد مردم می‌شود.

به همین دلیل سازمان درآمدهای کانادا تا به امروز سه گزارش در این باره منتشر کرده است. اولین گزارش در ژوئن ۲۰۱۶ منتشر شد و به نکات مهم و کلیدی پیرامون شکاف مالیاتی و رویکردهای متفاوت اتخاذ شده توسط ادارات مالیاتی سایر کشورها در این موضوع پرداخت. دومین گزارش نیز در ژوئن همان سال منتشر شد و به شکاف مالیاتی در مالیات بر کالاها و خدمات پرداخته است. بر اساس این گزارش شکاف مالیاتی در پایه مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی در سال ۲۰۱۴ حدود ۴٫۹ میلیارد دلار (۷٫۱ درصد از کل درآمد مالیات بر کالا و خدمات که وصول شده است) بیان شده است. سومین گزارش نیز در ژوئن ۲۰۱۷ به شکاف مالیاتی در مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی (PIT) پرداخته است. بر اساس این گزارش در این پایه مالیاتی در سال ۲۰۱۴ حدود ۸٫۷ میلیارد دلار (حدود ۶٫۴ درصد از درآمدهای PIT) شکاف مالیاتی تخمین زده شده است. ۴در جزئیات این گزارش آمده است که از ۸٫۷ میلیارد دلار شکاف مالیاتی ۶٫۵ میلیارد دلار مربوط به شکاف مالیاتی در اقتصاد زیرزمینی و ۲٫۲ میلیارد دلار مربوط به عدم پرداخت بوده است.

### ۳-۳-۱- روش‌های محاسبه شکاف مالیاتی در کانادا

شکاف مالیاتی در کانادا به دو روش شکاف پرداخت و اقتصاد زیرزمینی اندازه‌گیری شده است. در رویکرد شکاف پرداخت با توجه به داده‌های پرداختی موجود، شکاف مالیاتی اندازه‌گیری شده است. محاسبات این روش نشان می‌دهد که در سال ۲۰۱۴ شکاف مالیاتی حدود ۲٫۲ میلیارد دلار به عبارتی دیگر ۱٫۶ درصد از درآمدهای مالیات بر درآمد اشخاص بوده است.

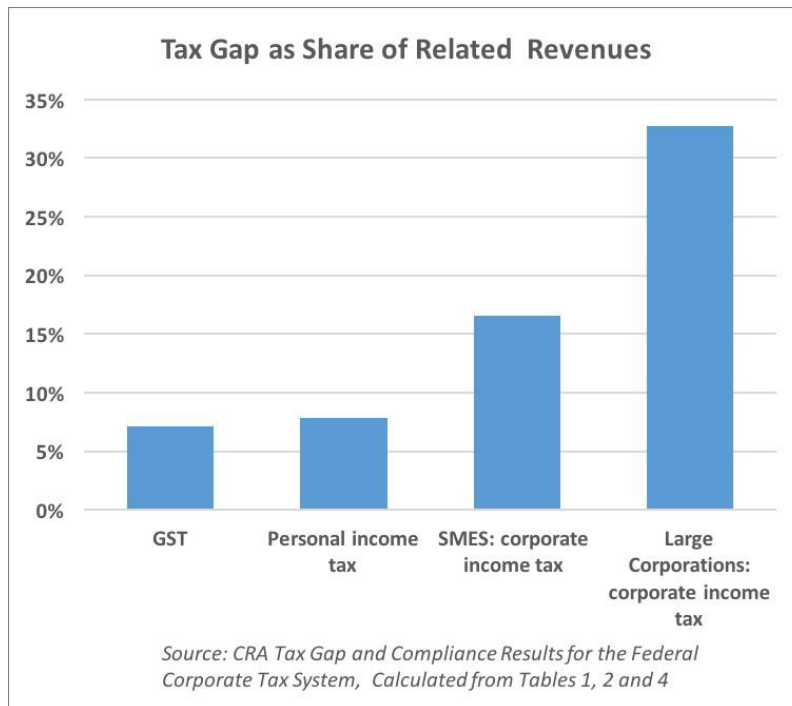
در رویکرد دوم با توجه به اقتصاد زیرزمینی میزان شکاف مالیاتی اندازه‌گیری شده است. در مجموع میزان درآمد پنهان اقتصاد زیرزمینی در کانادا ۳۲٫۵ میلیارد دلار در سال ۲۰۱۴ بوده است که برابر با ۲٫۵ درصد از درآمدهای گزارش شده (درآمدهای گزارش شده در اظهارنامه‌های مالیاتی) و ۱٫۶ درصد از تولید ناخالص داخلی بوده است. ۵گزارش‌های اخیر اداره مالیاتی کانادا نشان می‌دهد که در سال ۲۰۱۹-۲۰ بین ۱۶٫۹ تا ۲۲ میلیارد دلار به عبارتی دیگر بین ۶٫۴ تا ۸٫۳ درصد از درآمدهای مالیاتی شکاف مالیاتی وجود داشته است. ۱۶

<sup>۱</sup><https://www.canada.ca/en/revenue-agency/>

<sup>۱۵</sup> <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-revenue-agency-cra/tax-canada-a-conceptual-study/tax-assured-tax-gap-federal-personal-income-tax-system.html>

<sup>۱۶</sup> <https://www.investmentexecutive.com/news/research-and-markets/closing-canadas-tax-gap-would-raise-about-3-billion-report/>





#### نمودار ۷. سهم شکاف مالیاتی هر پایه در کانادا

در مرحله ارائه و دریافت اظهارنامه مالیاتی، فرایندی شامل چند مرحله که طبقه بندی بر اساس ریسک در آن وجود دارد، انجام می‌شود. بعد از دریافت اظهارنامه ها و قبل از شروع حسابرسی طی یک فرایند ۴ مرحله ای بر اساس معیارهای مبتنی بر ریسک، اظهارنامه ها غربال می‌شوند. در مرحله اول اظهارنامه مالیاتی توسط مودیان مالیاتی ثبت می‌شود.

در مرحله دوم ارزیابی رایانه‌ای ریسک انجام می‌شود. سیستم رایانه‌ای با استفاده از معیارهای از قبل مشخص شده (شاخص های ریسک) اظهارنامه‌های مالیاتی را پردازش می‌کند و آن‌ها را به صورت زیر رتبه‌بندی می‌کند.

- ریسک بالا
- ریسک متوسط به بالا
- ریسک متوسط به پایین
- ریسک پایین

در مرحله سوم ارزیابی دستی ریسک صورت می‌گیرد و غربالگران مالیاتی اظهارنامه‌ها را با در نظر گرفتن عواملی مانند رتبه بندی رایانه ای، اطلاعات محلی، پروژه های حسابرسی، حسابرسان موجود و... ارزیابی می‌کنند.

در مرحله چهارم گزارش طبقه بندی اظهارنامه‌ها بر اساس ریسک ارائه می‌شود. حسابرسان و مسئولان تیم‌های بررسی، پرونده های مالیات دهندگان را بر اساس سطح ریسک انتخاب و بررسی می‌کنند.

شکاف مالیاتی در چنین فرآیندی کاملا وابسته به نحوه طبقه بندی پرونده ها بر اساس ریسک است. ممکن است پرونده ای پر ریسک باشد و به اشتباه در سطح ریسک پایین تری طبقه بندی شود و مورد حسابرسی قرار

نگیرد. محاسبه شکاف مالیاتی در گزارش شکاف مالیاتی اداره عواید و درآمد کانادا، تنها برای مالیات‌های فدرالی (محلی) که شامل مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی، مالیات بر شرکت‌ها، مالیات بر ارزش افزوده و مالیات‌های غیر مستقیم دیگر مانند مالیات بر امنیت مسافرت هوایی و فرآورده‌های نفتی است، انجام شده است و مالیات‌های ملی در آن لحاظ نشده است.

حجم اقتصاد زیرزمینی کانادا ۴۵,۶ میلیارد دلار در سال ۲۰۱۳ محاسبه شده است که باتوجه به تولید ناخالص داخلی ۲۰۱۳ کانادا که ۱۸۴۷ میلیارد دلار است این رقم معادل ۲/۴٪ از کل تولید ناخالص داخلی کانادا است. این عدد در سال ۲۰۱۶ به ۵۱,۶ میلیارد دلار افزایش یافته که ۲,۵٪ از تولید ناخالص داخلی کانادا در سال ۲۰۱۶ را شامل می‌شود. حجم فرار مالیاتی و اجتناب مالیاتی کانادا در سال ۲۰۱۷-۲۰۱۸ مبلغ ۱۳,۶ میلیارد دلار بوده است. از این مبلغ ۷,۹ میلیارد دلار آن مربوط به شرکت‌ها و معاملات برون مرزی<sup>۷</sup> است که ۲,۹ میلیارد دلار آن اجتناب مالیاتی است.

### ۳-۳-۲- روش‌های تخمین شکاف مالیاتی شرکت‌ها

به علت زمان‌بر بودن محاسبه شکاف مالیاتی، این شاخص به صورت سالانه منتشر نمی‌شود بلکه تنها می‌توان شکاف مالیاتی سال‌های قبل را مورد محاسبه قرار داد. گزارش اداره عواید و درآمد کانادا که در سال ۲۰۱۸ منتشر شده است شکاف مالیاتی سال ۲۰۱۴ را بررسی می‌کند. این اداره شرکت‌ها را به دو دسته کوچک و متوسط و بزرگ تقسیم کرده و برای هر کدام از این دو دسته روش‌های متفاوتی برای محاسبه شکاف مالیاتی بیان کرده است. در سال ۲۰۱۴، ۲,۱ میلیون مودی مالیاتی متعلق به شرکت‌ها وجود داشته است که از این تعداد ۹۹٪ متعلق به شرکت‌های کوچک و متوسط است. شرکت‌های کوچک و متوسط (SME)<sup>۸</sup> شرکت‌هایی هستند که درآمد ناخالص آنها کمتر از ۲۰ میلیون دلار در سال و در موارد استثنائی تا سقف ۵۰ میلیون دلار است که این استثناء شامل شرکت‌های خدمات حمل و نقل، تجارت عمده، خرده فروشی و خدمات می‌شود. درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها در سال ۲۰۱۴ حدود ۲۹۸ میلیارد دلار است که ۴۰,۹ میلیارد دلار آن به عنوان مالیات فدرال (محلی) ستانده شده است که از این مقدار ۵۲٪ آن متعلق به شرکت‌های بزرگ بوده است.

جدول ۷. سهم اقسام مختلف شرکت‌ها در کانادا از درآمد مالیاتی

مالیات فدرال اخذ شده	درآمد مشمول مالیات	تعداد	نوع شرکت
۱۸,۷ میلیارد دلار	۱۴۳ میلیارد دلار	۲۰۹۸۳۰۰	شرکت‌های کوچک و متوسط
۴۵,۶٪	۴۸٪	۹۹,۳٪	سهم شرکت‌های کوچک و متوسط
۲۲,۳ میلیارد دلار	۱۵۵ میلیارد دلار	۱۴۶۵۰	شرکت‌های بزرگ
۵۴,۴٪	۵۲٪	۰,۷٪	سهم شرکت‌های بزرگ
۴۰,۹ میلیارد دلار	۲۹۸ میلیارد دلار	۲۱۱۲۹۵۰	مجموع

<sup>۷</sup>Offshore

<sup>۸</sup>Small and Medium sized Enterprises

نحوه محاسبه شکاف مالیاتی شرکت‌های کوچک و متوسط با شرکت‌های بزرگ متفاوت است علت این امر تعداد بسیار بالای شرکت‌های کوچک و متوسط است.

### ۳-۳-۳- میزان تخمین شکاف مالیاتی شرکت‌های کوچک و متوسط و روش‌شناسی آن

میزان شکاف مالیاتی اینگونه شرکت‌ها با طرحی موسوم به «برنامه حسابرسی تصادفی»<sup>۱</sup> محاسبه شده است. این برنامه از روش حسابرسی تحت عنوان «نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای»<sup>۲</sup> استفاده می‌کند. نمونه‌گیری تصادفی طبقه‌ای یک تکنیک آماری است که بر اساس برخی ویژگی‌های مشترک، جمعیت را به زیرگروه‌ها یا «قشرها» تقسیم می‌کند. سپس از هر قشری نمونه‌های تصادفی گرفته می‌شود. با استفاده از این روش ۴۵۰۰ شرکت کوچک و متوسط در سال ۲۰۱۱ به ۲۱ گروه تقسیم شدند و از میان این ۲۱ گروه، نمونه‌های تصادفی جهت حسابرسی انتخاب شدند. با انجام حسابرسی‌ها مشخص شد شکاف مالیاتی شرکت‌های کوچک و متوسط در سال ۲۰۱۱ بین ۲,۱۴ تا ۲,۷۸ میلیارد دلار با میانگین ۲,۵ میلیارد دلار است.

برای تخمین شکاف مالیاتی سال ۲۰۱۴ با توجه به این که متوسط رشد مالیات بر درآمد فدرال در طول این سه سال (۲۰۱۱-۲۰۱۴) ۷,۹۲٪ است از فرمول زیر استفاده می‌شود:

$$2014 \text{ SME Tax Gap} = 2011 \text{ SME Tax Gap} \times (1 + 0.0792)^{(2014-2011)}$$

با استفاده از این روش میزان شکاف مالیاتی سال ۲۰۱۴ با فرض اینکه استانداردهای حسابرسی در همان سطح سال ۲۰۱۱ متوقف شده است بین ۲,۷ تا ۳,۵ میلیارد دلار با میانگین ۳,۱ میلیارد دلار برآورد می‌شود.

بعد از این مرحله تمام شرکت‌های سال ۲۰۱۴ به همان روش سال ۲۰۱۱ به ۲۱ قشر یا گروه تقسیم‌بندی می‌شود تا این بار با حسابرسی تصادفی از نمونه‌های سال ۲۰۱۴ تاثیر فعالیت‌های مقابله با شکاف مالیاتی را دریافت. بعد از حسابرسی تصادفی عدد به دست آمده برای سال ۲۰۱۴ بین ۱,۶ تا ۲,۴ میلیارد دلار با میانگین ۲ میلیارد دلار بدست آمد. با تفاضل شکاف مالیاتی ۲ میلیارد دلار (بعد از حسابرسی) از شکاف مالیاتی ۲,۵ میلیارد دلار (قبل از حسابرسی) عدد ۵۰۰ میلیون دلار به دست می‌آید. در واقع فعالیت‌های حسابرسی اداره درآمد و عواید کانادا باعث شده که شکاف مالیاتی شرکت‌های کوچک و متوسط در سال ۲۰۱۴ حدود ۵۰۰ میلیون دلار نسبت به سال ۲۰۱۱ کمتر شود.

### ۳-۳-۴- میزان تخمین شکاف مالیاتی شرکت‌های بزرگ و روش‌شناسی آن

برای محاسبه شکاف مالیاتی شرکت‌های بزرگ می‌توان از مدیریت ریسک رایانه‌های هوش مالی کمک گرفت. چرا که تعداد اینگونه شرکت‌ها به نسبت شرکت‌های کوچک و متوسط بسیار کمتر است و طبقه‌بندی ریسک در آن‌ها با درصد بسیار کمتری از خطا انجام می‌شود.

<sup>۱</sup>Random audit program

<sup>۲</sup>Stratified Random Sampling

تحلیل داده و یادگیری ماشین و هوش مصنوعی<sup>۱</sup> آلود جدیدی هستند که در برنامه های هوش تجاری نوین و سامانه های مالی کلان مورد استفاده قرار می گیرند. هوش مصنوعی علم و مهندسی ساخت ماشین های هوشمندی است که مقادیر غیر قابل توصیف داده ها را با سرعتی بالاتر از انسان تجزیه و تحلیل می کند.

برای محاسبه ابتدا مودینانی که توسط رایانه های مدیریت ریسک پرخطر شناخته شده اند از باقیمانده شرکت های بزرگ تفکیک می شوند. فرض بر این است که تخلف مالیاتی شرکت های بررسی نشده بسیار ناچیز است. سپس با دو روش توزیع مقادیر حدی و تجزیه و تحلیل خوشه ای محاسبه شکاف مالیاتی شرکت های بزرگ انجام می شود. شایان ذکر است که سیستم های رتبه بندی ریسک همواره باید بروزرسانی شوند زیرا خطای این سیستم ها می تواند نتایج تخمین شکاف مالیاتی را تحت تاثیر قرار دهد. نظریه توزیع مقادیر حدی<sup>۲</sup> شاخه ای از آمار است که برای مدل سازی و شناخت پدیده هایی است که مرتبط با پیشامدهای نادر و غیرطبیعی بوده و سعی دارد برای آن ها یک مدل احتمالی ارائه دهد. این روش در تحقیقاتی استفاده می شود که درجه ناهمگونی بالایی در یک جمعیت واحد وجود دارد.

نظریه توزیع مقادیر حدی بر این فرض استوار است که اکثر تاثیرات مقداری، متعلق به بخش کمی از متغیرها است، به زبانی دیگر اکثر فرار مالیاتی متعلق به بخش کمی از شرکت های بزرگ است. این روش تحقیقات با تمرکز بر شرکت های ریسک بالا است و آنها را در نظر می گیرد. به دلیل این که شرکت های با ریسک کم و متوسط در این روش محاسبه نمی شوند پس عدد به دست آمده، کران پایین محاسبه شکاف مالیاتی را تشکیل می دهد. نرخ شکاف مالیاتی با این روش برای سال ۲۰۱۱ حدود ۶,۲ میلیارد دلار برآورد شده است که با احتساب ۲,۷٪ متوسط نرخ رشد مالیات فدرال بر شرکت های بزرگ و محاسبه نرخ رشد اقتصادی تخمین زده شده برای سال ۲۰۱۴ عدد ۶,۷ میلیارد دلار است.

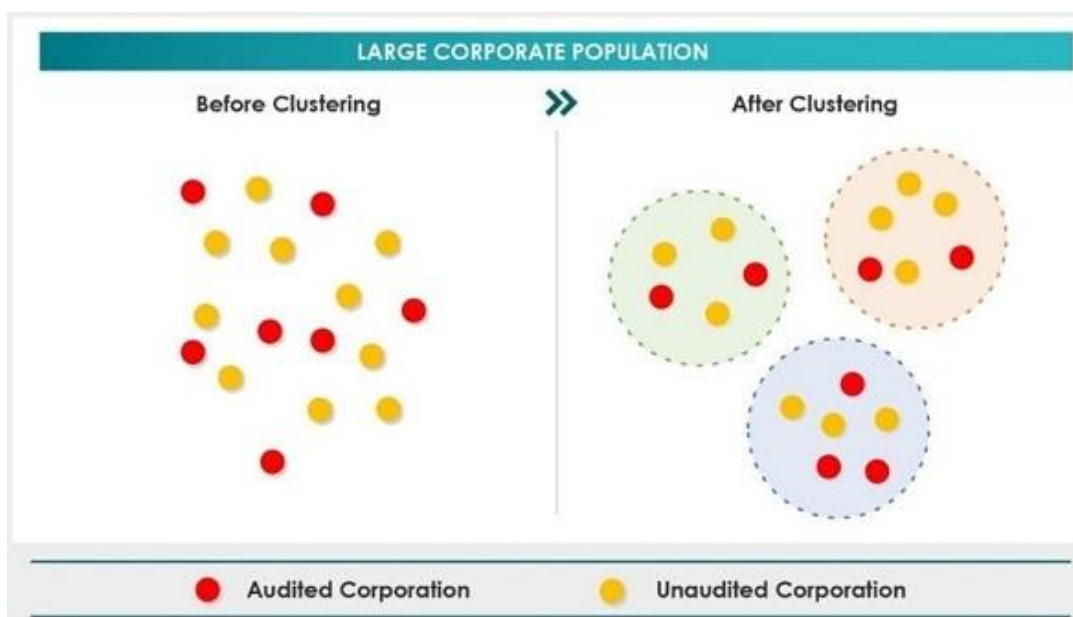
بعد از بررسی سال مالی ۲۰۱۴ با روش مقادیر حدی عدد ۱,۷ میلیارد دلار محاسبه می شود که ۴ درصد از کل درآمد مالیاتی است. ۵ میلیارد دلار کاهش شکاف مالیاتی در طول این سه سال در واقع اختلاف مقدار تخمین زده شده برای سال ۲۰۱۴ (۶,۷ میلیارد دلار) با مقدار محاسبه شده برای این سال (۱,۷ میلیارد دلار) است که می تواند نشان دهنده فعالیت های موثر اداره درآمد و عایدی کانادا به جهت کاهش شکاف مالیاتی در طول این سه سال باشد.

تکنیک تجزیه و تحلیل خوشه ای<sup>۳</sup> مبتنی بر عناصر شبیه به هم در یک خوشه است. به نحوی که عناصر درون هر خوشه بیشترین شباهت را به یکدیگر دارند و با دیگر خوشه ها تفاوت بسیاری وجود دارد. برای محاسبه شکاف مالیاتی شرکت های بزرگ با روش تجزیه و تحلیل خوشه ای ابتدا شرکت ها بر اساس نوع شرکت، نوع صنعت، نسبت های مالی، حضور در شرکت های وابسته خارجی و سطح معاملات بین المللی خوشه بندی می شود. بدین صورت که شرکت های درون هر خوشه بیشترین شباهت را به یکدیگر داشته باشند و در مقابل بیشترین تفاوت را با شرکت های خوشه های دیگر داشته باشند.

<sup>۱</sup>Artificial Intelligence

<sup>۲</sup>Extreme Value Methodology

<sup>۳</sup>Cluster analysis



شکل ۱. مفهوم خوشه‌بندی

این خوشه‌بندی توسط فناوری‌های هوش مصنوعی انجام می‌شود. در هر خوشه فرض بر این است که قسمت‌های حسابرسی نشده دارای نسبت یکسان از عدم انطباق اظهارنامه با قسمت‌های حسابرسی شده است. همچنین به دلیل این که این روش تمامی شرکت‌های بزرگ پرخطر و کم‌خطر را در نظر می‌گیرد مقدار محاسبه شده کران بالای تخمین شکاف مالیاتی را برای این مدل شرکت‌ها محاسبه می‌کند.

براساس اطلاعات مالیاتی سال ۲۰۱۱ مقدار شکاف مالیاتی محاسبه شده با روش آنالیز خوشه‌ای ۷,۳ میلیارد دلار است که با توجه به ۲,۷٪ متوسط نرخ رشد مالیات فدرال برای شرکت‌های بزرگ و با احتساب نرخ رشد اقتصادی، شکاف مالیاتی در سال ۲۰۱۴، ۷,۹ میلیارد دلار محاسبه می‌شود. اما محاسبه شکاف مالیاتی با روش آنالیز خوشه‌ای در سال ۲۰۱۴ عدد ۲,۹ میلیارد دلار را نشان می‌دهد. به عبارتی ۴,۴ میلیارد دلار، مقدار عددی تاثیر فعالیت‌های اداره درآمد و عواید برای کاهش شکاف مالیاتی در این سه سال است.

جمع بندی تخمین شکاف مالیاتی سال ۲۰۱۴ با هر دو روش تجزیه تحلیل خوشه‌ای و توزیع مقادیر حدی این است که با توجه به اینکه مقدار محاسبه شده شکاف مالیاتی در سال ۲۰۱۴ با روش توزیع مقادیر حدی که کران پایین محاسبات را تشکیل می‌دهد، ۶,۷ میلیارد است و مقدار شکاف مالیاتی محاسبه شده با روش آنالیز خوشه‌ای برای سال ۲۰۱۴ که کران بالای محاسبات را تشکیل می‌دهد ۷,۹ میلیارد دلار است، میزان شکاف مالیاتی در سال ۲۰۱۴ حداقل ۶,۷ میلیارد دلار و حداکثر ۷,۹ میلیارد دلار است. جدول زیر نشان دهنده تاثیر حسابرسی اداره عواید و درآمد کاناداست که با روش‌های ذکر شده در دوره ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۳ شکاف مالیاتی و کران بالا و پایین آن را محاسبه کرده است.

جدول ۸. تاثیر حسابرسی بر شکاف مالیاتی شرکتها در کانادا

تعداد	شرکت‌های کوچک و متوسط	شرکت‌های بزرگ	تمام شرکتها
۲۰۹۸۳۰۰	۱۴۶۵۰	۲۱۱۲۹۵۰	
قبل از حسابرسی	۳-۵.۲ میلیارد دلار	۷-۹.۶ میلیارد دلار	۴-۱۱.۴ میلیارد دلار
بعد از حسابرسی	۲-۴.۱ میلیارد دلار	۲-۹.۱ میلیارد دلار	۳-۳.۳ میلیارد دلار
تاثیر حسابرسی	۱.۱ میلیارد دلار	۵ میلیارد دلار	۱.۶ میلیارد دلار

### ۳-۴- آمریکا

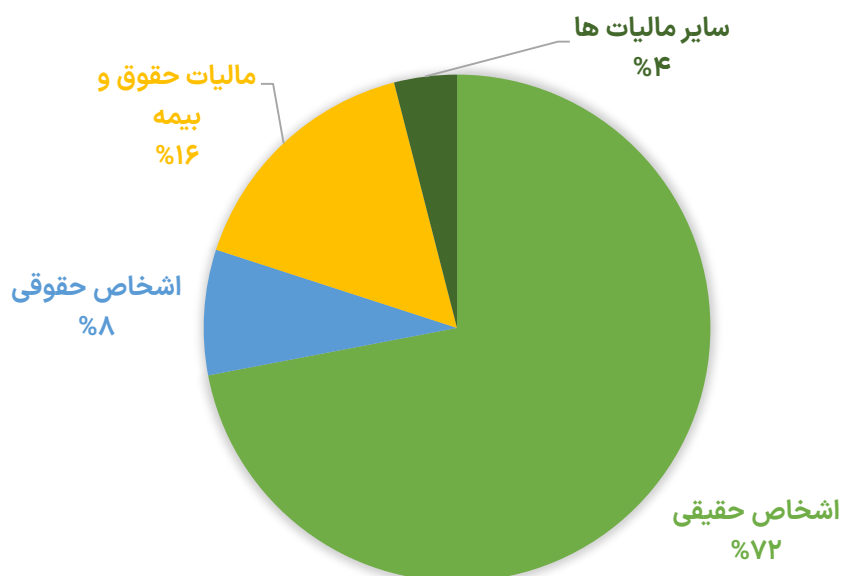
در گزارش اداره درآمد داخلی آمریکا (IRS) که در سال ۲۰۲۱ نوشته شده است آخرین برآوردهای IRS در مورد شکاف مالیاتی بر اساس داده‌های ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۳ نشان می‌دهد که متوسط شکاف مالیاتی ناخالص سالانه در آن دوره ۴۴۱ میلیارد دلار بوده است. بر همین اساس در مطالعات اخیر، تورم و درآمد از سال ۲۰۱۳ تعدیل شده تا با این روش شکاف مالیاتی اندازه گیری شود. نتایج این تحقیقات نشان می‌دهد که شکاف مالیاتی آمریکا در سال ۲۰۲۰ به ۶۳۰ میلیارد دلار یا حدود ۱۵ درصد از کل بدهی مالیاتی رسیده است. محاسبات این تحقیقات نشان می‌دهد که در دهه آینده شکاف مالیاتی ۷.۵ هزار میلیارد دلار خواهد بود.

پیش از این نیز یکی از اعضای IRS که حامی افزایش ارائه گزارش‌های اجرایی بود به نتیجه مشابهی رسیده بود و تخمین زده بود که در سال ۲۰۱۹ شکاف مالیاتی حدود ۵۷۴ میلیارد دلار بوده است. این عدد در مورد سال ۲۰۲۱ تا یک هزار میلیارد دلار تخمین زده شده که توجه بسیاری از افراد را به خود جلب کرده است.

این تصور وجود دارد که شرکت‌های بزرگ بیشترین فرار مالیاتی را دارند؛ اما اگرچه این شرکتها مالیات منصفانه خود را پرداخت نمی‌کنند، دلیل اصلی این اتفاق استفاده از راه‌های قانونی برای کاهش مالیات پرداختی است. به عبارت دیگر در این موارد هیچ فرار مالیاتی اتفاق نمی‌افتد بلکه شکاف مالیاتی ناشی از اجتناب مالیاتی است. به همین دلیل سهم شکاف مالیاتی مالیات بر درآمد شرکتها از شکاف مالیاتی کل از سهم شکاف مالیاتی افراد حقیقی کمتر است. تحقیقات IRS نشان می‌دهد که طی سال‌های ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۳ سهم شکاف مالیاتی شرکتها و اشخاص حقوقی با رقم ۴۲ میلیارد دلار، ۹ درصد از کل شکاف مالیاتی بوده است.

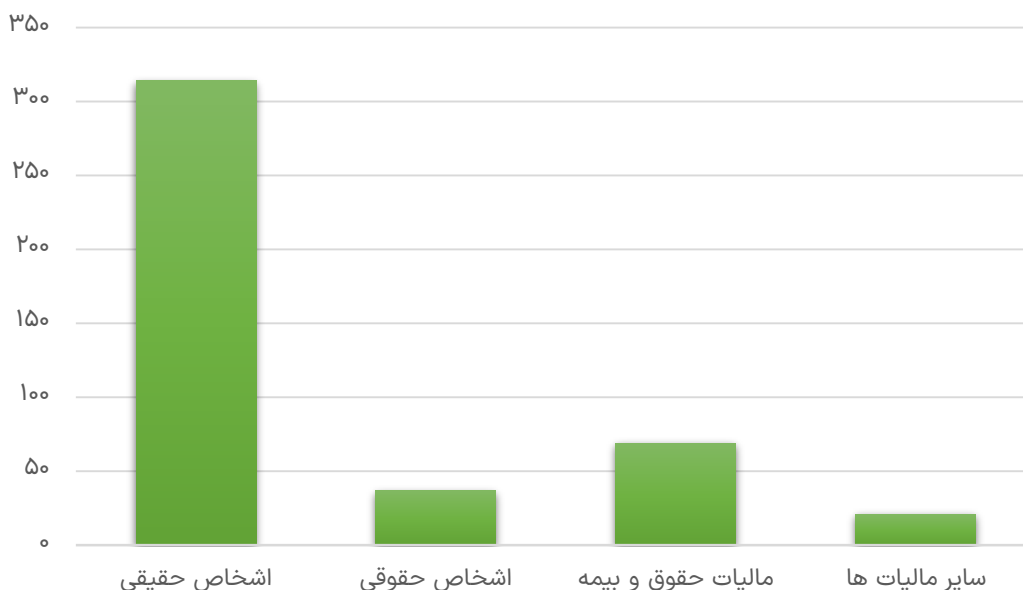
این در حالی است که سهم شکاف مالیاتی اشخاص حقیقی با رقم ۳۱۴ میلیارد دلار در این دوره حدود ۷۲ درصد بوده است. همچنین مشاغل کثیر نقش مهمی در فرآیند جمع آوری مالیات دارد؛ حدود ۲۵ درصد از کل شکاف مالیاتی ناشی از درآمد مشاغل بوده و این بخش سهم ۳۵ درصدی از کل شکاف اشخاص حقیقی دارد. منظور از مالیات مشاغل یا مالیات تجاری این است که سازمان مالیاتی آمریکا بر درآمد حاصل از

قراردادهای مشارکت، پیمانکاران خوداشتغال و کسب‌وکارهای کوچک مالیات وضع می‌کند. بسته به ساختار کسب‌وکار، مالکان، درآمد کسب‌وکار خود را گزارش می‌کنند و سپس هزینه‌های عملیاتی و سرمایه‌ای خود را کسر می‌کنند. به طور کلی، تفاوت بین درآمد کسب و کار و هزینه‌های عملیاتی و سرمایه‌ای آنها، درآمد مشمول مالیات تجاری آنها محسوب می‌شود.



نمودار ۸. سهم هر پایه مالیاتی در شکاف مالیاتی آمریکا (درصد)

همانگونه که در نمودار بالا مشاهده می‌شود در آمریکا شکاف مالیاتی مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی بیشترین سهم را در بین شکاف مالیات سایر پایه‌های مالیاتی داراست. بر اساس همین گزارش، میزان میانگین سالانه شکاف مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی ۳۱۴ میلیارد دلار بوده است. به عبارتی دیگر ۷۲ درصد از کل ۴۴۱ میلیارد دلار شکاف مالیاتی، شکاف مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی بوده است.



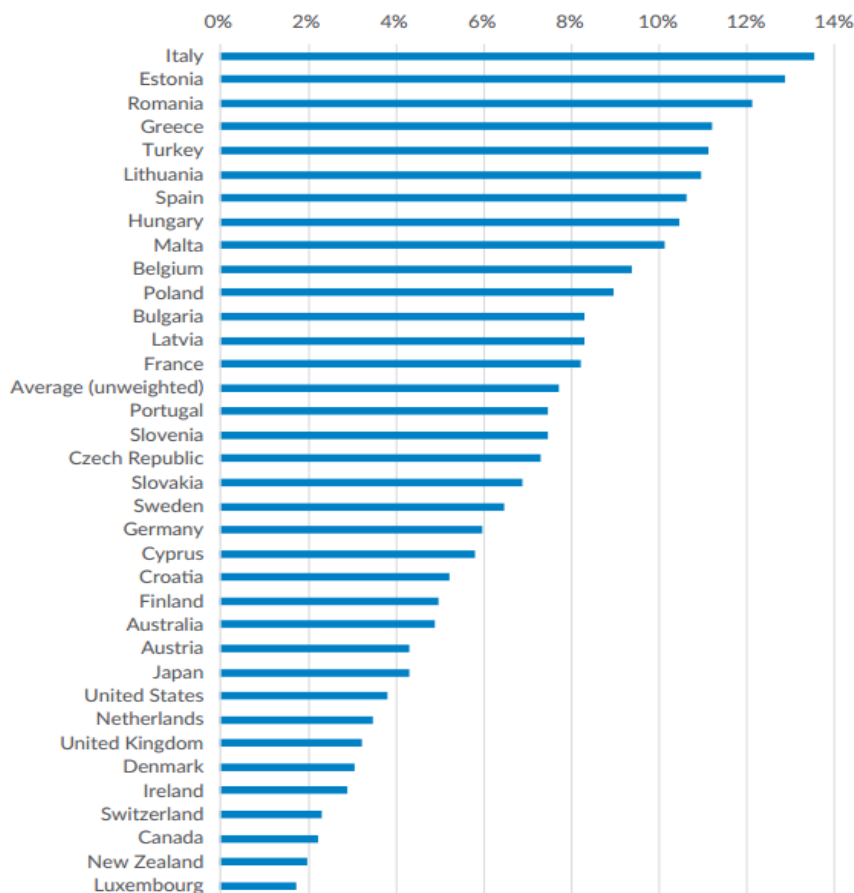
نمودار ۹. میزان شکاف مالیاتی هر پایه مالیاتی در آمریکا (میلیارد دلار)

در ادامه جایگاه آمریکا در مقایسه با سایر کشورها در فرار مالیاتی مقایسه شده است. مطالعه‌ای که در سال ۲۰۱۸ انجام شده است (نمودار صفحه بعد) نشان می‌دهد که وضعیت شکاف مالیاتی در آمریکا در مقایسه با سایر کشورهای توسعه یافته قابل قبول و از میانگین این کشورها پایین تر است. باید در نظر داشت در حالی که افزایش درآمد ناشی از کاهش شکاف مالیاتی می‌تواند منبع مناسبی باشد اما با توجه به پایین بودن حجم این شکاف در آمریکا نباید انتظار زیادی بابت افزایش قابل توجه درآمد از این اقدام داشت و این اقدام بدون هزینه انجام نخواهد شد؛ اما در سایر کشورها که شکاف مالیاتی زیاد است کاهش شکاف مالیاتی می‌تواند درآمد قابل توجهی به وجود آورد. این نکته برای اقتصادهای در حال توسعه مانند ایران بسیار حائز اهمیت است.



**FIGURE 4.**  
**How Large is Tax Evasion as a Share of GDP in Different Countries?**

Tax Gap as a Percent of GDP, 2015



Source: Konrad Raczkowski and Bogdan Mróz, "Tax Gap in the Global Economy," Journal of Money Laundering Control 21:4 (2018).

#### نمودار ۱۰. مقایسه شکاف مالیاتی کشورها

در انتهای این گزارش بیان شده است که اصلاح ساختارهای مالیاتی با هدف تسهیل اخذ مالیات و استفاده از فناوری‌های بهتر می‌تواند به کاهش فرار مالیاتی کمک کند.<sup>۲۵</sup>

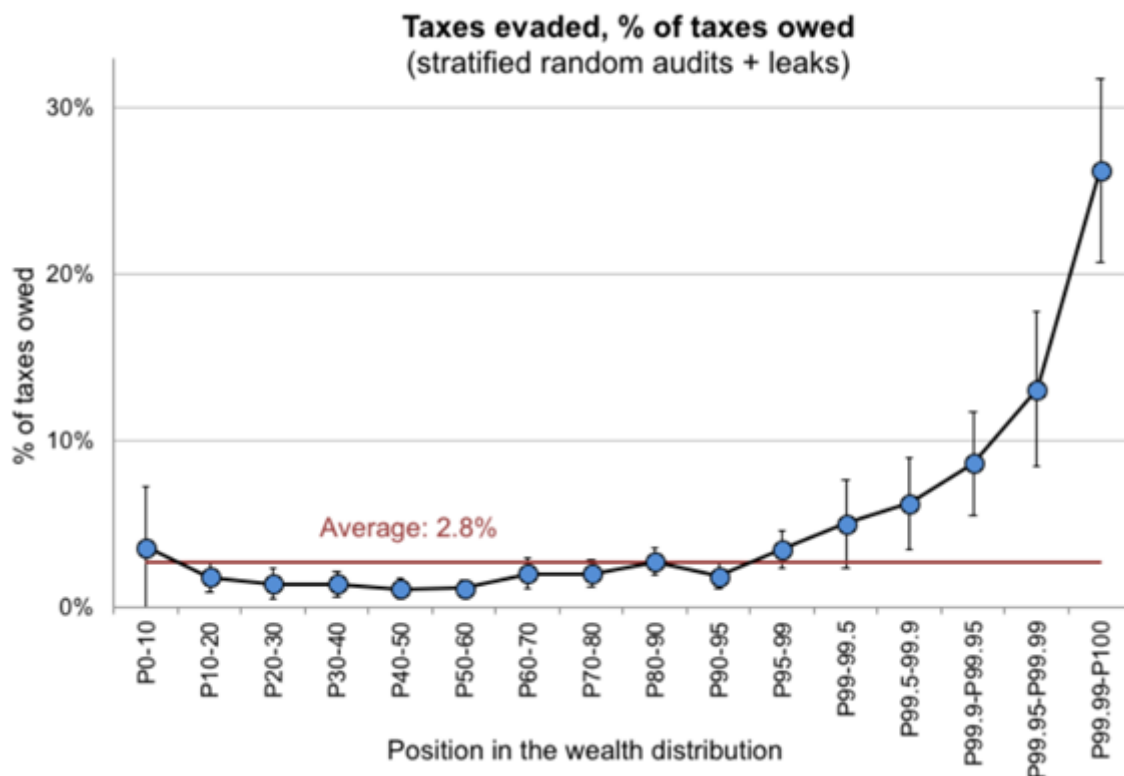
دلایل مختلفی برای کاهش شکاف مالیاتی و افزایش تمکین مالیاتی وجود دارد. افزایش عدالت مالیاتی یکی از مهمترین دلایل الزام به کاهش شکاف مالیاتی است زیرا بر اساس تحقیقات انجام شده ثروتمندان بیشترین فرار مالیاتی را دارند. بر اساس آمار خزانه داری آمریکا، بیش از ۱۶۳ میلیارد دلار فرار مالیاتی یا به عبارتی دیگر ۲۸ درصد از شکاف مالیاتی مربوط به یک درصد ثروتمند در این کشور بوده است. بر اساس این گزارش بیش از ۵۰ درصد از شکاف مالیاتی مربوط به ۵ درصد ثروتمند بوده است. این رقم در ۲۰ درصد ثروتمند به ۷۷,۱ درصد می‌رسد.<sup>۲۶</sup> همچنین در تحقیقاتی که در حوزه کشورهای اسکاندیناوی انجام شده است ۰,۰۱ درصد دهک ثروتمند جامعه ۲۵ درصد مالیات خود را از طریق پنهان کردن ثروت خود پرداخت نکرده‌اند. این در

<sup>۲۵</sup> Simplifying the tax code and reducing the gap; what can be achieved, July 2021

<sup>۲۶</sup> <https://www.theguardian.com/us-news/2021/sep/08/us-wealthiest-responsible-yearly-160bn-lost-tax-revenue>

حالی است که این کشورها جزو کشورهای با جایگاه بالا در احترام به قانون و گسترش بالای فرهنگ مالیاتی هستند. بنابراین وضعیت مالیات پرداختی توسط ثروتمندان به مراتب بدتر است.<sup>۲۷</sup>

نمودار زیر نشان دهنده میزان فرار مالیاتی با توجه به میزان ثروت گروه های مختلف در اسکاندیناوی است.



نمودار ۱۱. رابطه فرار مالیاتی با میزان درآمد

بر اساس نمودار فوق فرار مالیاتی در دهک های ثروتمند بیشتر از سایر دهک ها است. به عبارتی فرار در مالیات هایی که افراد موظف به پرداخت آن هستند در افراد ثروتمند بسیار بیشتر از سایر افراد است.

## فصل ۴. جمع‌بندی و نتیجه‌گیری

تامین منابع درآمدی دولت از هر روشی به جز درآمد پایدار مالیاتی با آسیب‌ها و مضراتی نظیر تورم روبه‌روست. در کوتاه‌مدت افزایش کارایی نظام مالیاتی در تامین منابع درآمدی با وجود ساختار و قوانین فعلی، از مسیر کاهش درآمدهای مالیاتی از دست رفته (شکاف مالیاتی) میسر است. کاهش شکاف مالیاتی نیازمند برآورد صحیح و مستمر آن توسط متولی جمع درآمدهای مالیاتی، یعنی سازمان امور مالیاتی کشور است. محاسبه شکاف مالیاتی نه تنها به دلیل نشان دادن درآمدهای از دست رفته اهمیت دارد بلکه می‌تواند نقاط مهم، حساس و گلوگاهی طراحی قوانین را که مدیریت و اجرای آن را دچار خدشه کرده، شناسایی کند. علاوه بر این، شکاف مالیاتی می‌تواند شواهدی مبنی بر ناکارآمدی طراحی سیاست‌های مالیاتی را نمایش دهد. تحلیل شکاف مالیاتی آثار مثبتی از جمله پیش‌بینی و درک رفتار مودیان در قبال سیاست‌های مالیاتی، کشف ناعدالتی‌ها و نابرابری‌های مالیاتی، ایجاد امکان کاهش پیچیدگی‌ها و ساده‌سازی به منظور افزایش تمکین، تحلیل و اندازه‌گیری پایداری نظام مالیاتی و درآمدهای آن، کمک به افزایش شفافیت نظام مالیاتی و... به همراه دارد.

نتایج این پژوهش نشان داد، میزان شکاف مالیاتی و در واقع عدم کارایی نظام مالیاتی در مقایسه با سایر نظامات مالیاتی جهان، به شدت بالاست. بررسی‌های این پژوهش نشان داد، روند میزان شکاف مالیاتی در کشور از سال ۱۳۹۲ تا ۱۳۹۹ نشانگر افزایش رقم مطلق شکاف مالیاتی از ۷۵ هزار میلیارد تومان در سال ۹۲ به ۱۳۲ هزار میلیارد تومان در سال ۹۹ است. همچنین شاخص نسبت شکاف مالیاتی به کل ظرفیت بالقوه درآمد مالیاتی در سال ۱۳۹۹ به ۳۵ درصد رسیده است. این نسبت به طور متوسط در ۸ سال گذشته ۴۱ درصد بوده است. این در حالی است که این شاخص در کشورهای پیشرو در نظام مالیاتی به طور متوسط ۱۵ درصد بوده است. لذا باید تلاش شود عوامل شکاف مالیاتی شناسایی و برای رفع آنها فوراً اقدام شود.

بررسی شکاف مالیاتی به تفکیک پایه‌های مالیاتی نیز نشان می‌دهد، حدود ۶۲ درصد از شکاف مالیاتی در کشور با حجمی بیش از ۸۲ هزار میلیارد تومان مربوط به شکاف مالیاتی در مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی است. جزئیات این آمار نشان می‌دهد که بیشترین شکاف مالیاتی در مالیات بر درآمد مربوط به مالیات بر مشاغل (۵۹ درصد از کل شکاف مالیاتی) است. همچنین کمترین میزان شکاف مالیاتی نیز مربوط به مالیات بر حقوق (۱ درصد) است. در آمریکا و بریتانیا نیز شکاف مالیاتی مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی بیشترین سهم را در بین شکاف مالیات سایر پایه‌های مالیاتی داراست. بر اساس تحقیقات انجام شده ثروتمندان بیشترین فرار مالیاتی را دارند.

## منابع

۱. داده‌های مرکز آمار ایران
۲. خواجوی، ملیحه و همکاران، «برآورد اقتصاد زیرزمینی و شکاف مالیاتی در ایران: رویکرد شاخصهای چندگانه - علل چندگانه»، ۱۳۸۹
۳. حسنی، محسن و زایر، آیت؛ «برآورد شکاف مالیاتی در کشور»، مرکز آموزش، پژوهش و برنامه‌ریزی مالیاتی سازمان مالیاتی کشور، ۱۳۹۹
۴. علی عرب مازار یزدی و همکاران، اقتصاد غیررسمی در ایران، ۱۳۹۵
۵. جمشید پژوهان و همکاران، برآورد حجم اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی: تحلیل تجربی در ایران، ۱۳۹۴
۶. محسن حسنی و همکاران، گزارش تحلیلی مالیات بر درآمد مشاغل، معاونت پژوهش، برنامه‌ریزی و امور بین‌الملل سازمان امور مالیاتی، سال ۱۳۹۵
۷. فاطمه میرجلیلی و همکاران، برآورد شکاف سیاستی و تمکین مالیات بر ارزش افزوده در استانهای کشور، ۱۳۹۸
۸. مهاجری، پریسا و سبحانیان، محمدهدای؛ برآورد شکاف سیاستی و شکاف تمکین در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران، ۱۳۹۶
۹. پایگاه اینترنتی دولت بریتانیا
10. Schneider, Friedrich, New Estimates for the Shadow Economies all over the World, 2010
11. Elgin, C., M. A. Kose, F. Ohnsorge, and S. Yu. 2021. "Understanding Informality." CERP Discussion Paper 16497, Centre for Economic Policy Research, London.
12. Simplifying the tax code and reducing the gap; what can be achieved, July 2021
13. Medina.Leandro & Schneider. Friedrich , "Shadow Economies Around the World: What Did We Learn Over the Last 20 Years?", IMF Working Paper, 2018
14. <https://www.worldbank.org/en/research/brief/informal-economy-database>
15. Murphy. Richard , " The European Tax Gap", January 2019
16. <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/>
17. <https://www.canada.ca/en/revenue-agency/corporate/about-canada-revenue-agency-cra/tax-canada-a-conceptual-study/tax-assured-tax-gap-federal-personal-income-tax-system.html>
18. <https://www.investmentexecutive.com/news/research-and-markets/closing-canadas-tax-gap-would-raise-about-3-billion-report/>
19. <https://www.theguardian.com/us-news/2021/sep/08/us-wealthiest-responsible-yearly-160bn-lost-tax-revenue>
20. <https://microeconomicinsights.org/tax-evasion-and-inequality-evidence-from-scandinavia/>
21. [www.IRS.gov](http://www.IRS.gov)



«مالیات یک فریضه است. ما امروز از ضعف مالیات می‌گیریم - از کارمند مالیات می‌گیریم، از کارگر مالیات می‌گیریم، از کاسب جزء مالیات می‌گیریم - اما از فلان کلان سرمایه‌دار و فلان درآمد‌دار بی‌مسئولیت مالیات نمی‌گیریم؛ فرار مالیاتی دارند؛ اینها جرم است؛ فرار مالیاتی جرم است... مسئله‌ی مالیات خیلی مهم است.»

بیانات در دیدار مردم آذربایجان شرقی ۱۳۹۳/۱۱/۳۰