

Estimation of the Value-Added Tax Gap in Iran

Mohammad Nematy

Assistant Professor of Islamic Studies and Economics, Imam Sadiq University, Tehran, Iran.

Mahdi Fadaee 

Assistant Professor of Economics and Systems, Institute for Management and Planning Studies, Tehran, Iran.

Mohsen Shoorideh *¹ 

M.A. Graduate in Islamic Studies and Economics, Imam Sadiq University, Tehran, Iran.

Abstract

Enhancing tax revenues and reducing reliance on oil-derived income remain central to Iran's fiscal sustainability strategy. In this context, combating tax evasion and reforming tax exemptions are critical measures. The tax gap—defined as the difference between potential and actual tax revenues—serves as a key indicator for evaluating the efficiency of tax administration and the extent to which a country utilizes its tax capacity. The VAT gap is typically decomposed into two main components: the policy gap, reflecting revenue losses due to tax policy choices such as exemptions and reduced rates, and the compliance gap, representing revenue losses due to non-compliance with existing tax laws. This study aims to estimate the policy and compliance components of the Value-Added Tax (VAT) gap in Iran over the course of the 1390s (corresponding to the 2010s in the Gregorian calendar). Employing a sectoral approach—a recognized macro-level methodology for VAT gap estimation—and utilizing an updated 75×75 input-output table, this research provides a comprehensive assessment of VAT inefficiencies across economic sectors. The findings indicate a persistent and widening gap in both policy and

* Corresponding Author: M.Shoorideh@isu.ac.ir

¹ This article is derived from the master's thesis in Islamic Studies and Economics at Imam Sadiq University.

How to Cite: Nematy. M, Fadaee.M & Shoorideh.M. (2026). Estimation of the Value-Added Tax Gap in Iran. *Journal of Tax Research*,

compliance dimensions throughout the decade. When including VAT surcharges (which encompass both government and municipal shares), the compliance and policy gaps were estimated at 43.6% and 41.8%, respectively, in 1390 (2011), increasing to 57.0% and 42.5% in 1399 (2020). When excluding surcharges and focusing solely on the central government's share, the compliance gap rose from 50.4% in 1390 to 64.4% in 1399, while the policy gap increased from 23.1% to 26.5% over the same period. The study concludes by recommending that the Iranian National Tax Administration (INTA) institutionalize the annual estimation of the VAT gap, disaggregated into policy and compliance components. This would strengthen fiscal transparency, improve policy evaluation, and support evidence-based reforms aimed at enhancing revenue mobilization and tax system efficiency.

Introduction

This study highlights Iran's heavy reliance on oil revenues, which made up 28.3% of the public budget (2011–2023), compared to more stable tax revenues with a 96% realization rate versus 75% for oil (Abeshkhor, M. 2022). Despite taxation's importance for fiscal stability, Iran's tax system faces major structural issues such as evasion, exemptions, and a narrow base. The study focuses on estimating Iran's Value-Added Tax (VAT) gap during the 2010s (1390s), emphasizing the need for targeted tax reforms to strengthen revenue generation and reduce dependence on volatile oil income.

Methods and Material

The macro approach estimates the tax gap by comparing actual tax revenues with potential revenues derived from macroeconomic aggregates, such as national accounts and sectoral economic statistics (Raczkowski, K. 2015). This method is widely employed in the estimation of VAT and other indirect taxes and can be further disaggregated into aggregate, sectoral, and input-output methodologies. This study adopts the macro-level approach, specifically the sectoral method, to estimate the VAT gap in Iran. The analysis involves calculating the value added generated across different economic sectors, applying appropriate adjustments for statutory exemptions, zero-rated goods, and non-taxable activities, and subsequently determining the potential VAT base (Hutton, E. 2017). The estimation of potential VAT revenue is a function of both the

estimated base and the applicable statutory VAT rate. A key requirement for this method is access to updated input-output (I-O) tables, which provide detailed inter-industry transaction data (Mackenzie, G, A.1991). However, due to the typical time lag in the official release of such tables, this study utilizes the revised input-output tables for the years 2011–2020, updated by the Research Center of the Iranian Parliament. These tables form the empirical foundation for the sectoral VAT gap estimation conducted in this research.

Results and Discussion

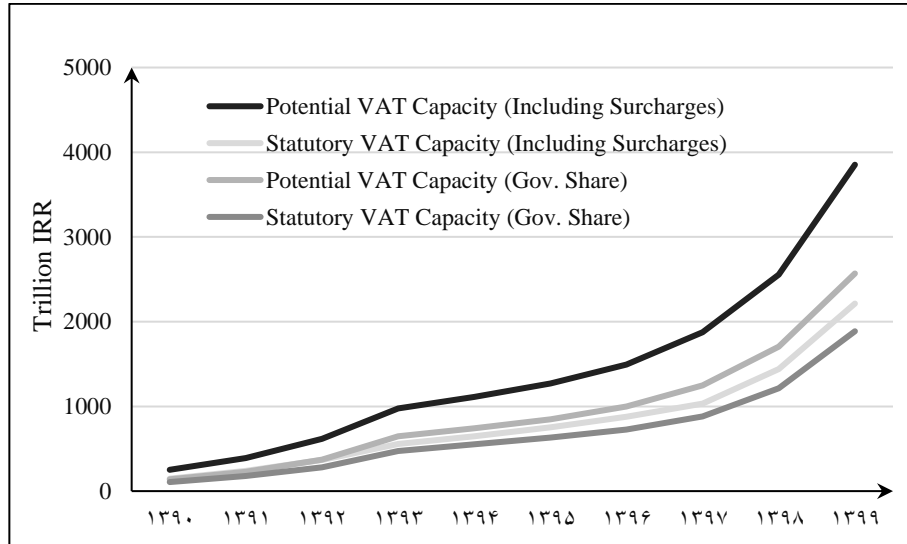
To estimate the potential capacity of VAT, the standard tax rate is applied uniformly to all goods and services. Given this approach, there is no need to estimate input tax credits or VAT on inter-sectoral transactions, as input credits are effectively neutralized by the output VAT in the subsequent stage. Since all goods and services are assumed to be subject to VAT, input tax credits are fully offset by the VAT applied at the next stage of the supply chain.

Therefore, for the estimation of the VAT base, it is sufficient to consider the final demand for goods and services along with the standard VAT rate. The adjacent chart presents the estimated potential VAT revenue, including the shares allocated to municipalities and the central government.

To estimate the statutory VAT capacity, all tax exemptions, zero-rated items, and multiple rates must be taken into account. Accordingly, and based on the methodology outlined in the previous section, the statutory VAT capacity—incorporating both municipal and central government shares—has been estimated and is illustrated in Chart 1.

The results of this study indicate that both the potential and statutory VAT revenues, whether including or excluding municipal shares, have consistently shown an upward trend. An important observation from the chart is the varying growth rate of VAT capacity over different years.

Figure 1 *Estimated potential and statutory VAT capacity (Including Government Share and Surcharges)*

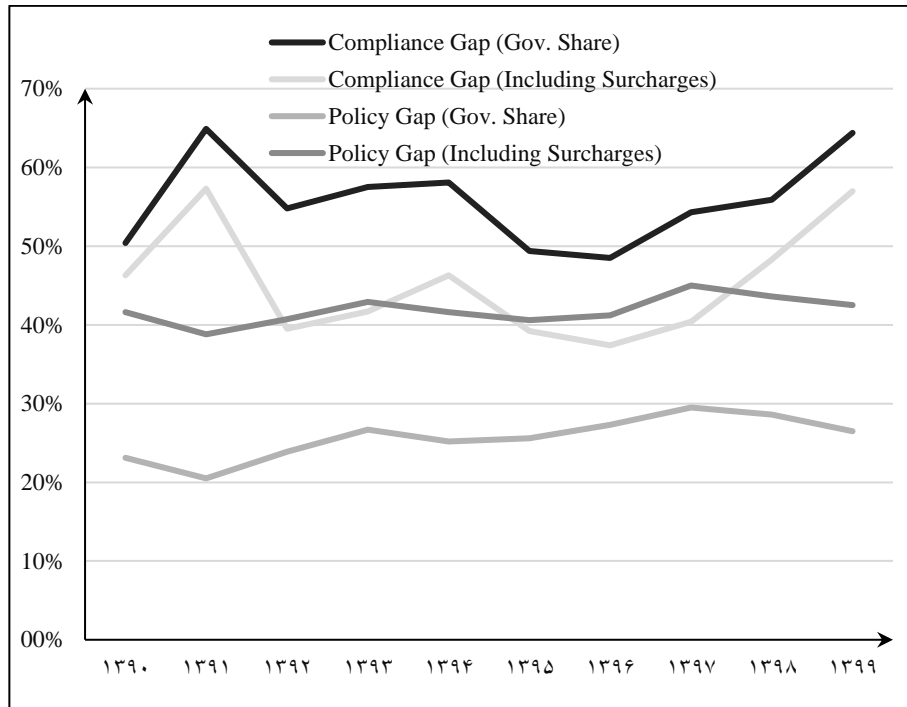


Note: Time data presented in this chart follows the Iranian calendar (Solar Hijri system)

Source: researcher's findings

Based on the research findings (Figure 1), the potential VAT capacity, including municipal VAT surcharges, was estimated at 252 trillion IRR in 1390 and increased to 3853 trillion IRR in 1399. Considering only the central government's share, the amount was 139 trillion IRR in 1390 and rose to 2569 trillion IRR in 1399.

Figure 2 Compliance & Policy Gap (Gov. Share & Including Surcharges)



Note: Time data presented in this chart follows the Iranian calendar (Solar Hijri system)

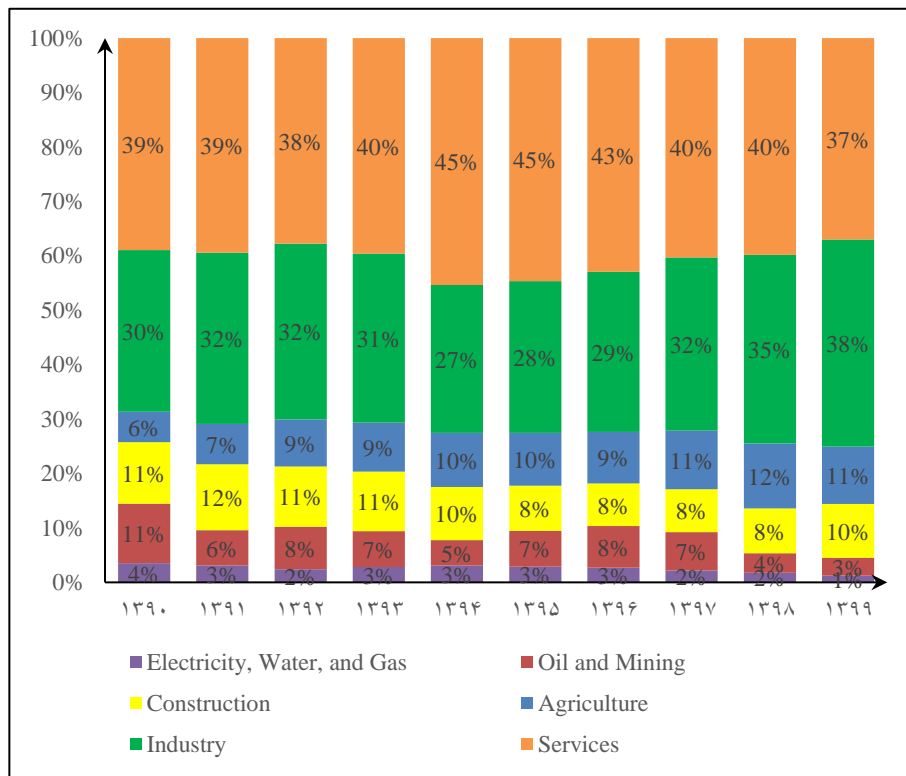
Suorce: researcher’s findings

Figure 2 presents the policy and compliance gaps in VAT as percentages of potential and statutory VAT revenues, including municipal surcharges and separating the central government's share. The estimates show that both gaps experienced fluctuations throughout the 1390s decade, but with an overall upward trend. The compliance gap, in particular, saw a notable increase in 1391, rising from 46.3% in 1390 to 57.3%. Similarly, the policy and compliance gaps related solely to the government’s share also increased over time, despite some year-to-year variations.

One of the key factors contributing to this phenomenon is the increase in tax and duty rates, along with the growth in final and intermediate consumption of goods and services. This trend is particularly evident during the period from 2016 to 2020 (1395–1399 in the Iranian calendar), a time when statutory tax rates remained unchanged, yet the legal tax capacity expanded due to the overall increase in aggregate demand. In other words, the growth in aggregate demand led to an

expansion of the tax base, thereby enhancing the potential for tax collection without necessitating any changes to nominal tax rates. To provide a more comprehensive analysis of changes in tax capacity, a figure 3 illustrating the share of aggregate demand by economic activity over the period 2011–2020 (1390–1399) is presented. This allows for a clearer understanding of the underlying reasons for the observed variations in both the statutory and potential capacity of VAT collection.

Figure 3 Share of each economic activity in total aggregate demand during the period 1390-1399



Note: Time data presented in this chart follows the Iranian calendar (Solar Hijri system)

Source: researcher's findings

Conclusion

This study analyzes Iran's VAT system from 1390 to 1399, estimating both potential and statutory VAT capacities, including municipal surcharges. Over the period, potential VAT capacity (with surcharges) grew from 250 to 3850 trillion IRR, while the statutory capacity rose from 150 to 2210 trillion IRR. When only the government's share is considered, the growth was from 140 to 2570 trillion IRR (potential) and 110 to 1890 trillion IRR (statutory).

The study also estimates the policy gap and compliance gap by comparing these capacities to actual VAT collections. The policy gap (with surcharges) expanded from 105 to 1639 trillion IRR, and the compliance gap from 68 to 1263 trillion IRR. These gaps varied across years, mainly due to tax rate changes, shifts in economic demand, and growth in tax-exempt sectors.

To effectively monitor the VAT gap, the Tax Administration should develop more accurate and systematic estimates of potential and statutory VAT capacities. The Tax Training, Research, and Planning Center—leveraging internal data and expert personnel—can play a key role in producing consistent estimates of the VAT base and both policy and compliance gaps, a task that remains largely unaddressed.

Acknowledgments

I would like to express my sincere gratitude to Professor Dr. Movahedi Bekanazar (thesis advisor) and the esteemed reviewers of the Tax Research Journal, whose valuable comments and constructive suggestions played a significant role in improving this work.

Keywords: VAT Compliance Gap, VAT Policy Gap, Potential VAT Capacity, Statutory VAT Capacity, Input-Output Table


JEL Classification: H20, H22, H25, H27.




برآورد شکاف مالیات بر ارزش افزوده در ایران

محمد نعمتی

استادیار رشته معارف اسلامی و اقتصاد، دانشگاه امام صادق (ع)، تهران، ایران

مهدی فدائی 

استادیار اقتصاد و سیستم ها، موسسه عالی آموزش و پژوهش مدیریت و برنامه‌ریزی، تهران، ایران

محسن شوریده *

دانش‌آموخته کارشناسی ارشد رشته معارف اسلامی و اقتصاد، دانشگاه امام صادق (ع)، تهران، ایران

چکیده

مقابله با فرار مالیاتی و اصلاح معافیت‌های مالیاتی یکی از راه‌های افزایش درآمدهای مالیاتی و استقلال بودجه عمومی از نفت است. شکاف مالیاتی به عنوان شاخصی برای نشان دادن اختلاف درآمد از دست‌رفته دولت از محل مالیات، می‌تواند در ارزیابی دولت در استفاده از ظرفیت مالیاتی کشور مورد توجه قرار گیرد. شکاف مالیاتی به دو بخش شکاف سیاستی و شکاف تمکین تفکیک می‌شود. هدف این پژوهش برآورد شکاف سیاستی و شکاف تمکین مالیات بر ارزش افزوده در دهه ۱۳۹۰ است. در این مطالعه، با استفاده از جدول داده-ستانده به‌هنگام‌شده (۷۵ فعالیت در ۷۵ فعالیت) و روش بخشی که به‌عنوان یکی از روش‌های کلان در برآورد شکاف مالیات بر ارزش افزوده محسوب می‌شود، شکاف مالیات بر ارزش افزوده برآورد شد. یافته‌ها نشان می‌دهد که شکاف مالیاتی در هر دو بعد و با سهم عوارض ارزش افزوده و بدون آن (سهم دولت)، طی دهه ۹۰ روندی افزایشی داشته و در سال ۱۳۹۹ به مقادیر قابل توجهی رسید. به‌گونه‌ای که شکاف تمکین و شکاف سیاستی (با احتساب عوارض ارزش افزوده) در سال ۱۳۹۰، به ترتیب برابر ۴۳.۶ درصد و ۴۱.۸ درصد و در سال ۱۳۹۹، به ۵۷ درصد و ۴۲.۵ درصد رسید. شکاف تمکین و شکاف سیاستی بدون سهم عوارض ارزش افزوده و با در نظر گرفتن صرفاً سهم دولت در سال ۱۳۹۰ به ترتیب برابر با ۵۰.۴ درصد و ۲۳.۱ درصد

* نویسنده مسئول: M.Shoorideh@isu.ac.ir

مقاله حاضر برگرفته از پایان‌نامه کارشناسی ارشد رشته معارف اسلامی و اقتصاد دانشگاه امام صادق (ع) است.

و در سال ۱۳۹۹ به ۶۴.۴ درصد و ۲۶.۵ درصد رسید. در نهایت پیشنهاد می‌شود سازمان امور مالیاتی کشور سالانه نسبت به برآورد شکاف سیاسی و تمکین مالیات در کشور اقدام نماید.

کلیدواژه‌ها: شکاف تمکین مالیات بر ارزش افزوده، شکاف سیاسی مالیات بر ارزش افزوده، ظرفیت بالقوه مالیات بر ارزش افزوده، ظرفیت قانونی مالیات بر ارزش افزوده، جدول داده-ستانده.

مقدمه

اقتصاد ایران در دهه‌های گذشته به شدت به درآمدهای نفتی وابسته بوده و این وابستگی در ساختار بودجه دولت نقش پررنگی داشته است. بر اساس آمار منتشر شده از سال ۱۳۹۰ تا ۱۴۰۲، به طور میانگین ۲۸.۳ درصد از منابع بودجه عمومی از محل واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای (عمدتاً فروش نفت) تأمین شده است (آبشخور، ۱۴۰۱). در این دوره، تحقق درآمدهای جاری دولت حدود ۹۶ درصد و تحقق درآمدهای نفتی ۷۵ درصد بوده که نشان می‌دهد درآمدهای جاری که بخش اصلی آن درآمدهای مالیاتی است، پایدارتر و قابل پیش‌بینی‌تر از درآمدهای نفتی هستند. با این حال، نظام مالیاتی کشور در مسیر ایفای این نقش اساسی، با چالش‌هایی نظیر فرار مالیاتی گسترده، معافیت‌های مالیاتی غیرهدفمند، نرخ‌های ناکارآمد و کم‌تنوع بودن پایه‌های مالیاتی مواجه است. حرکت به سوی اصلاح ساختار مالیاتی و کاهش وابستگی به منابع نفتی، ضرورتی اجتناب‌ناپذیر برای اقتصاد ایران به‌شمار می‌رود.

یکی از شاخص‌هایی که می‌تواند از منظر عملکرد وصول منابع مالیاتی مهم باشد و مورد توجه قرار گیرد، شکاف مالیاتی است. این شاخص با در نظر گرفتن ظرفیت بالقوه اقتصادی کشور، تصویری واقع‌گرایانه‌تر از وضعیت مالیاتی ارائه داده و می‌تواند مبنای مناسبی برای سیاست‌گذاری‌های آتی باشد. شکاف مالیاتی به معنای «اختلاف بین مالیات وصول شده و مالیاتی که باید وصول شود» است (Raczkowski, K. 2015). در تعاریف دیگری، شکاف مالیاتی به معنای «تفاوت بین مالیات بالقوه و مالیات وصول شده» برمی‌گردد (Warren, N. 2018). در این تعریف مالیات بالقوه به «حداکثر میزان مالیاتی که باید در یک دوره مشخص و در چارچوب قوانین مالیاتی کشور و با فرض کارایی کامل سازمان امور مالیاتی وصول شود، گفته می‌شود.» (بابایی و همکاران، ۱۴۰۲) شکاف مالیاتی به‌عنوان تفاوت بین میزان مالیات قابل وصول و میزان مالیات وصول شده، یکی از چالش‌های اساسی نظام مالیاتی کشورها محسوب می‌شود (عرب مازار و زایر، ۱۳۸۷).

شکاف مالیاتی می‌تواند برای کلیه پایه‌های مالیاتی برآورد شود. در این پژوهش مالیات بر ارزش افزوده به‌عنوان یکی از پایه‌های اصلی درآمدهای مالیاتی و بخش عمده منابع مالیات‌های غیرمستقیم مدنظر قرار گرفته است و شکاف مالیات بر ارزش افزوده در دهه ۱۳۹۰ برآورد می‌گردد.

مبانی نظری پژوهش

برای استفاده از مالیات بر ارزش افزوده از دو اصل مقصد و مبدأ استفاده می‌شود. در تمامی کشورها برای استفاده از مالیات بر ارزش افزوده از اصل مقصد استفاده می‌شود (Oldman, O., & Schenk, A. 2007). در اصل مقصد تمامی کالا و خدماتی که در داخل کشور مصرف می‌شود، مشمول مالیات می‌گردد، خواه این کالا و خدمات از خارج کشور وارد شده باشند یا داخل تولید شده باشند. در اصل مبدأ، مالیات بر ارزش افزوده، بر تمامی کالا و خدماتی که در داخل مرزهای کشور تولید شده باشد را شامل می‌شود؛ بنابراین در این اصل کالاهای صادراتی نیز مشمول مالیات بر ارزش افزوده هستند در واقع در مالیات بر ارزش افزوده مطابق با اصل مقصد محل مصرف کالا یا ارائه خدمت اهمیت دارد و مطابق با اصل مبدأ محل تولید یا ارائه خدمت کالا مهم است. بنابراین رعایت اصل مقصد باعث گسترش صادرات می‌شود اما طراحی نظام مالیات بر ارزش افزوده مطابق با اصل مبدأ صادرات کالا و خدمات را محدود می‌کند و انگیزه منفی نسبت به صادرات ایجاد می‌کند، از این رو کشورهای اجرا کننده نظام مالیات بر ارزش افزوده از اصل مقصد در طراحی نظام مالیات بر ارزش افزوده بهره می‌برند (مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ۱۳۹۶).

شکاف مالیات بر ارزش افزوده و اجزای آن

تعاریفی که در خصوص شکاف مالیاتی در بخش قبلی بیان شد، در مورد شکاف مالیات بر ارزش افزوده نیز صادق است. میسائل کین^۱ (۲۰۱۳) به تجزیه شکاف مالیات بر ارزش افزوده بر اساس مصرف در دو بخش می‌پردازد: شکاف تمکین و شکاف سیاستی. بنابراین، شکاف مالیات بر ارزش افزوده کل را می‌توان با جمع کردن شکاف سیاستی مالیات بر ارزش افزوده (که نشان‌دهنده ازدست رفتن درآمد مالیات بر ارزش افزوده ناشی از استفاده از معافیت‌ها و کاهش نرخ مالیات بر ارزش افزوده است) و شکاف تمکین مالیات بر ارزش افزوده (به دلیل فرار مالیاتی، ورشکستگی، بهینه‌سازی مالیاتی قانونی و ...) بیان کرد. شکاف سیاستی، عمدتاً از محل ایجاد معافیت‌ها، حد آستانه و انتخاب بر اساس پایه مصرفی است (Hutton, E. 2017).

¹ Michael Keen

منبع: هوتن (۲۰۱۷)

حال اگر سطح تمکین مودیان نیز کمتر از مقدار ۱۰۰ درصد باشد (نقطه B)، میزان مالیاتی که دستگاه مالیات‌ستانی وصول می‌کند به اندازه مستطیل ABFD خواهد بود و اختلاف سطح تمکین ۱۰۰ درصدی و سطح تمکین فعلی که برابر با مستطیل BCGF است به شکاف تمکین بر می‌گردد و مجموع دو مستطیل BCGF و DGHE شکاف کل مالیات بر ارزش افزوده را نشان می‌دهد.

با توجه به توضیحات داده شده روابط زیر استنباط می‌شود:

ACHE: ظرفیت (درآمد) بالقوه مالیات بر ارزش افزوده

ACGD: ظرفیت (درآمد) قانونی مالیات بر ارزش افزوده

ACHE-ACGD=DGHE: شکاف سیاستی مالیات بر ارزش افزوده

ACGD-ABFD=BCGF: شکاف تمکین مالیات بر ارزش افزوده

شکاف سیاستی و شکاف تمکین به صورت دیگری نیز نشان داده می‌شود. شکاف سیاستی می‌تواند به صورت درصدی و با نسبت اندازه شکاف سیاستی به ظرفیت بالقوه مالیات بر ارزش افزوده نشان داده شود. همچنین شکاف تمکین نیز می‌تواند به صورت نسبت اندازه شکاف تمکین به اندازه ظرفیت قانونی مالیات بر ارزش افزوده ارائه گردد. این نسبت بر اساس نمودار ۱ به صورت مقابل است:

$$\text{شکاف سیاستی (درصد)}: \frac{DGHE}{ACHE} \times 100$$

$$\text{شکاف تمکین (درصد)}: \frac{BCGF}{ACGD} \times 100$$

پیشینه پژوهش

در مطالعات متعدد داخلی و خارجی به بررسی ابعاد مختلف شکاف مالیاتی، به ویژه مالیات بر ارزش افزوده و فرار مالیاتی پرداخته شده است که در ادامه به صورت خلاصه به نتایج مهم‌ترین پژوهش‌های صورت گرفته اشاره می‌شود:

میرجلیلی (۱۴۰۰) در رساله دکتری خود به برآورد شکاف مالیات بر ارزش افزوده در استان‌های ایران طی سال‌های ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۴ پرداخت. او با استفاده از روش بالا به پایین و

به‌هنگام‌سازی جداول داده-ستانده منطقه‌ای، نشان داد که در این بازه، شکاف سیاستی از ۳۹.۳ درصد به ۳۲.۹ درصد و شکاف تمکین از ۶۸ درصد به ۵۳ درصد کاهش یافته است. مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی در دو گزارش در سال‌های ۱۴۰۲ و ۱۴۰۳ به بررسی ابعاد مختلف معافیت‌های مالیاتی پرداخت. در گزارش سال ۱۴۰۳ میزان مالیات از دست رفته ناشی از معافیت‌ها و بخشودگی‌ها بالغ بر ۲۰۲۵ ه.م.ت^۱ و سهم مالیات بر ارزش افزوده از آن برابر با ۸۸۹ ه.م.ت برآورد شده است. در گزارش سال ۱۴۰۲ نیز بر اساس سبد هزینه خانوار شهری بانک مرکزی، ۷۰ درصد کالاها و خدمات مصرفی مردم و ۸۱ درصد از اقلام خوراکی از مالیات بر ارزش افزوده معاف هستند.

در پژوهش دیگری که توسط مهاجری و همکاران (۱۴۰۱) با عنوان «مخارج مالیاتی سیاستگذاری و عدم تمکین در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران: یک تحلیل منطقه‌ای در دوره ۱۳۸۸-۱۳۹۴» انجام گرفت به برآورد درآمد از دست رفته دولت از محل معافیت‌ها، بخشودگی‌های مالیاتی و عدم تمکین مالیاتی پرداخته شد و نتایج به صورت استانی در بازه زمانی ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۴ برآورد گردید. این پژوهش که با استفاده از جدول داده-ستانده انجام گرفت، شکاف سیاستی در دوره مورد بررسی از ۳۹.۳ درصد به ۳۲.۹ درصد رسید و شکاف تمکین از ۶۸ درصد به ۵۳ درصد کاهش یافت. استان‌های تهران، خراسان رضوی، بوشهر بالاترین سهم از شکاف تمکین و استان‌های خراسان جنوبی، شمالی و کهگیلویه و بویراحمد پایین‌ترین سهم شکاف تمکین را به خود اختصاص داده اند.

بابایی و همکاران (۱۴۰۲) با استفاده از روش‌های MIMIC، CDA و DGE، حجم اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی در ایران را در دوره ۱۳۵۷ تا ۱۴۰۰ برآورد کردند. بر اساس یافته‌های آن‌ها، نسبت فرار مالیاتی به مالیات وصولی به ترتیب در این سه روش برابر با ۲۹، ۳۶ و ۳۴ درصد بوده است.

کریمی پتانلار و کریمی (۱۴۰۱) با استفاده از مدل میانگین‌گیری بیزی در بازه زمانی ۱۳۷۰ تا ۱۳۹۹، نرخ تورم را مهم‌ترین عامل تأثیرگذار بر فرار مالیاتی معرفی کردند. آن‌ها اثر متغیرهای کلان مانند نرخ ارز، بیکاری و کسری بودجه را نیز مثبت و قوی ارزیابی کردند. زروکی و همکاران (۱۴۰۱) با بهره‌گیری از روش MIMIC، اندازه اقتصاد زیرزمینی ایران را طی سال‌های ۱۳۵۲ تا ۱۴۰۰ برآورد کردند و به میانگین ۱۵.۱۹ درصدی رسیدند. همچنین

۱ در این پژوهش به اختصار اصطلاح «هزار میلیارد تومان» به صورت «ه.م.ت» نوشته شده است.

مشخص شد که افزایش نرخ ارز، تورم و مالیات‌های غیرمستقیم به گسترش اقتصاد زیرزمینی منجر می‌شود، در حالی که افزایش هزینه‌های عمرانی و جاری دولت تأثیر معکوس دارد. ملک‌زاده (۱۴۰۱) با استفاده از داده‌های صندوق بین‌المللی پول و بانک جهانی، شکاف مالیاتی در سال ۱۳۹۹ را حدود ۱۳۱ ه.م.ت برآورد کرد. او همچنین شکاف‌های مالیاتی را به تفکیک منابع درآمدی بررسی کرد.

ایزدی و همکاران (۱۳۹۹) با روش MIMIC، نسبت فرار مالیاتی به تولید ناخالص داخلی را بین ۳۰۱ تا ۲۱۰۹۷ درصد در بازه ۱۳۵۵ تا ۱۳۹۹ برآورد کردند. میانگین این نسبت در دوره مذکور حدود ۱۰۰۹۹ درصد بوده است.

رضاقلی‌زاده و همکاران (۱۳۹۷) نیز با استفاده از روش MIMIC، نشان دادند که سهم فرار مالیاتی از تولید ناخالص داخلی بین سال‌های ۱۳۵۷ تا ۱۳۹۴ روندی افزایشی داشته و از ۶۰۱۲ درصد به ۱۱۰۳۳ درصد رسیده است. تورم، نرخ ارز و بار مالیاتی اثر مثبت و اندازه دولت و نرخ بیکاری اثر منفی بر فرار مالیاتی داشته‌اند.

ایزدخواستی و عرب‌مازار (۱۳۹۶) در تحلیل عملکرد نظام مالیات بر ارزش افزوده، با استفاده از روش مکتری، پایه بالقوه مالیاتی را برابر با ۴۰۴ ه.م.ت و کارایی وصول را برابر با ۵۵ درصد برآورد کردند.

سبحانیان و مهاجری (۱۳۹۶) شکاف سیاستی و شکاف تمکین در دوره ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۵ را بررسی کرده و اعلام کردند که حدود ۲۶۰ ه.م.ت درآمد مالیاتی از دست رفته که ۶۱ درصد آن متعلق به دولت و ۳۹ درصد متعلق به شهرداری‌ها بوده است.

موسوی‌جهرمی و توتونچی‌ملکی (۱۳۹۵) به ارزیابی معافیت‌های مالیاتی پرداختند و نشان دادند دامنه معافیت‌ها در ایران بسیار گسترده است، به طوری که بسیاری از کالاها و خدماتی که می‌توانستند با نرخ صفر یا تخفیف مالیاتی مشمول مالیات شوند، به طور کامل معاف شده‌اند.

بورد و ونکوآمال‌کرمانی (۱۳۹۶) نیز با استفاده از ارزش افزوده بخش‌های اقتصادی، پایه مالیات بر ارزش افزوده را در بازه ۱۳۸۸ تا ۱۳۹۴ برآورد کرده و شکاف درآمدی را به طور میانگین ۳۱ درصد گزارش دادند.

خالقی‌رخنه و همکاران (۱۳۹۱) نیز با استفاده از جدول داده-ستانده سال ۱۳۷۸، پایه مالیاتی سال ۱۳۸۶ را برابر با ۱۲۸۰۱ ه.م.ت، معادل ۴۴ درصد تولید ناخالص داخلی برآورد کردند.

عبداله میلانی و اکبرپور (۱۳۹۱) با روش تابع تقاضای پول و مدل ARDL، روند رو به رشد اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی را در بازه ۱۳۷۰ تا ۱۳۸۹ نشان دادند و تأکید کردند که هزینه‌های مالیات‌ستانی از فعالیت‌های غیررسمی ممکن است بیشتر از عواید آن باشد. عرب‌مازار و زایر (۱۳۸۷) در پژوهشی تطبیقی، ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات را در ایران حدود ۱۲.۳ درصد از تولید ناخالص داخلی در مقایسه با عملکرد واقعی ۷.۱ درصدی نظام مالیاتی برآورد کردند.

در مطالعه راژکوفسکی^۱ (۲۰۱۵) که تحت عنوان «اندازه‌گیری شکاف مالیاتی در اقتصاد اروپا» انجام شد به روش تخمین شکاف مالیاتی برای کشورهای اتحادیه اروپا در بازه زمانی ۲۰۱۱ تا ۲۰۱۴ پرداخته شد. در این پژوهش، حجم اقتصاد زیرزمینی با روش شاخص‌های چندگانه-علل چندگانه تخمین شد. نتایج این مقاله علاوه بر اندازه‌گیری حجم اقتصاد سیاه در کشورهای اروپایی در بازه زمانی یاد شده، نشان داد که میزان بار مالیاتی در کشورهای با اقتصاد سیاه همبستگی ندارد. همچنین تین مقاله نشان داد که محرک‌های مختلف ممکن است سطح شکاف مالیاتی و اقتصاد سیاه در بین کشورها را تعیین کنند.

مرکز تحقیقات اجتماعی و اقتصادی اتحادیه اروپا سالانه گزارشی تحت عنوان «شکاف مالیات بر ارزش افزوده در اروپا» منتشر می‌کند. در این گزارش به اندازه‌گیری شکاف مالیات بر ارزش افزوده و تجربه کشورهای عضو و عوامل مؤثر بر شکاف مالیاتی اشاره می‌شود. در جدیدترین گزارش که در سال ۲۰۲۴ منتشر شده است، اندازه شکاف مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای عضو ارائه شده است.

نویسدلاک و پالکوویکووا^۲ (۲۰۱۲) در پژوهشی، میزان مالیات بر ارزش افزوده از دست‌رفته در اتحادیه اروپا را برآورد کرده‌اند. نتایج نشان می‌دهد که با وجود اهمیت این مالیات به‌عنوان منبع درآمدی دولت، رشد آن متناسب با رشد اقتصادی نبوده و دلیل اصلی این فاصله، فرار و اجتناب مالیاتی است. در سال ۲۰۱۰، میزان درآمد از دست‌رفته مالیات بر ارزش افزوده ۲.۳ میلیارد یورو (معادل ۳.۵ درصد تولید ناخالص داخلی) برآورد شده است. تنها کمتر از ۳۰ درصد این مبلغ توسط سازمان مالیاتی شناسایی و وصول شده و ۷۰ درصد آن، که شناسایی نشده، به‌عنوان شکاف مالیاتی شناخته می‌شود. همچنین نیمی از این شکاف (۱.۶

¹ Raczkowski

² Novyzedlak & Palkovicova

درصد از تولید ناخالص داخلی) ناشی از ناکارآمدی نظام وصول مالیات نسبت به میانگین اتحادیه اروپا بوده است.

نوآوری پژوهش

در تمامی پژوهش‌های انجام گرفته، رساله دکتری میرجلیلی (۱۴۰۰) و مقاله سبحانیان و مهاجری (۱۳۹۶) و مقاله مهاجری و همکاران (۱۴۰۱) به پژوهش حاضر بسیار نزدیک است. اما در پژوهش‌های ذکر شده صرفاً مقاله سبحانیان و مهاجری (۱۳۹۶) به برآورد شکاف سیاستی و تمکین مالیات بر ارزش افزوده با احتساب عوارض ارزش افزوده پرداخته است و مابقی به شکاف مالیات بر ارزش افزوده بدون احتساب عوارض ارزش افزوده پرداخته اند. از طرفی در تمامی پژوهش‌های نامبرده برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده با فرض عدم وجود حد آستانه و مشمولیت تمامی مشاغل و افراد است در حالی که طبق قانون حد آستانه و فراخوان‌های مالیات بر ارزش افزوده منجر به تغییر شکاف تمکین مالیات بر ارزش افزوده می‌شود. در پژوهش حاضر با در نظر گرفتن ابعاد دیگر (اشخاص مشمول مالیات و حد آستانه) انجام شده است که در هیچ پژوهشی به آن اشاره نشده است.

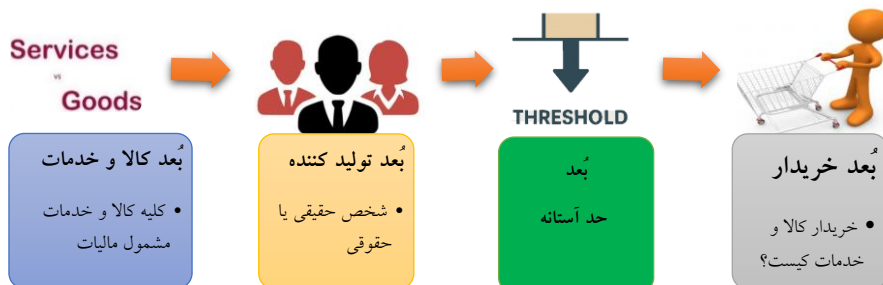
روش انجام پژوهش

برای برآورد پایه و شکاف مالیات بر ارزش افزوده، باید سه بُعد اصلی در نظر گرفته شود:

- بُعد کالا و خدمات مشمول مالیات بر ارزش افزوده (بر اساس کالاهای مشمول و غیرمشمول)
- بُعد اشخاص مشمول مالیات بر ارزش افزوده (بر اساس فراخوان‌های صادر شده سازمان امور مالیاتی)،
- بُعد حد آستانه (بر اساس فراخوان‌های صادر شده سازمان امور مالیاتی)
- بُعد نوع خریدار (با توجه به معافیت‌های قانونی برای برخی خریداران).

وجود اشتراک میان این سه بُعد برای محاسبه دقیق پایه و شکاف مالیات بر ارزش افزوده ضروری است. در این فصل ابتدا به بُعد کالا و خدمات پرداخته شده و سپس سایر ابعاد بررسی می‌شود. خلاصه این ابعاد در نمودار مقابل ارائه شده است:

شکل ۱. ابعاد برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده



۱. روش برآورد شکاف مالیات بر ارزش افزوده از منظر کالا و خدمات

مطالعات مربوط به برآورد پایه و شکاف مالیاتی به دو رویکرد کلی تقسیم می‌شوند:

۱. رویکرد خرد (پایین به بالا / مستقیم):

در این روش اطلاعات از سطح مؤدیان و پرونده‌های مالیاتی جمع‌آوری می‌شود. با استفاده از اظهارنامه‌ها، گزارش‌های حسابرسی، داده‌های اشخاص ثالث و روش‌های آماری، درآمد بالقوه و میزان عدم تمکین تخمین زده می‌شود. مقایسه مالیات وصول‌شده با مالیات بالقوه، اندازه شکاف را مشخص می‌کند. این رویکرد گرچه دقیق‌تر و جزئی‌تر است، اما پرهزینه‌تر بوده و همه منابع شکاف مالیاتی را پوشش نمی‌دهد (Hutton, E. 2017).

۲. رویکرد کلان (بالا به پایین / غیرمستقیم):

در این رویکرد، شکاف مالیاتی از طریق مقایسه درآمد مالیاتی بالقوه (برآوردشده بر اساس داده‌های کلان اقتصادی) با درآمد مالیاتی واقعی به‌دست می‌آید. برخلاف رویکرد خرد، این روش به‌صورت غیرمستقیم و عمدتاً از طریق داده‌های آماری و حساب‌های ملی عمل می‌کند. کاربرد اصلی آن در برآورد شکاف مالیات بر ارزش افزوده و سایر مالیات‌های غیرمستقیم است. رویکرد کلان به سه روش تجمیعی، بخشی، داده-ستانده تقسیم می‌شود. در پژوهش حاضر با استفاده از رویکرد کلان و روش بخشی به تخمین و برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده پرداخته خواهد شد. در این روش پایه مالیات بر ارزش افزوده با افزودن ارزش افزوده تولید شده توسط هر بخش در اقتصاد برآورد می‌شود. با شروع تولید بخش، ابتدا باید نهاده‌های واسطه، خرید سرمایه، واردات و صادرات برای هر بخش مربوطه را خالص کرد. تعدیل‌های مختلفی برای کالاهای با نرخ صفر یا معافیت نیز به منظور دستیابی به ارزش افزوده بر اساس هر بخش انجام می‌شود.

برای برآورد شکاف مالیات بر ارزش افزوده لازم است ابتدا درآمد بالقوه مالیاتی برآورد شود. برآورد درآمد بالقوه مالیاتی به دامنه و وسعت پایه مالیاتی و نرخ مالیاتی بستگی دارد که با روش بیان شده نیازمند دسترسی به جداول داده-ستانده است. از آنجایی که انتشار و به‌هنگام‌سازی جداول داده-ستانده با تأخیر چند ساله صورت می‌گیرد، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی برای پیشبرد اهداف پژوهشی خود و سایر پژوهشگران، اقدام به به‌هنگام‌سازی جداول داده-ستانده از سال ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹ کرده است. از این‌رو، در این پژوهش از جداول به‌هنگام شده داده-ستانده مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی استفاده شده است.

برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده به دو روش تولیدی و مصرفی قابل برآورد است. در برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده به روش تولید، تمرکز بر محل تولید کالا یا خدمت است بنابراین در این روش صادرات کالا مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌شود چرا که محل تولید کالا مشخص است اما در مقابل کالای وارداتی به دلیل اینکه محل تولید آن، کشور مقصد نبوده است معاف از مالیات است. به همین ترتیب در برآورد پایه مالیاتی در روش مصرف، موضوع بر محل مصرف کالا یا خدمت است به صورتی که کالای صادراتی معاف از مالیات و کالای وارداتی به دلیل مصرف در داخل کشور، مشمول مالیات است (خالقی‌رخنه و همکاران، ۱۳۹۱).

با توجه به اینکه در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران اصل مقصد رعایت می‌شود، کالای وارداتی مشمول مالیات و کالای تولید در داخل جهت صادرات معاف از مالیات بر ارزش افزوده است. از آنجایی که کالای وارداتی مشمول مالیات بر ارزش افزوده است، پس درآمد بالقوه مالیات بر ارزش افزوده از محل مصرف کالای داخلی و وارداتی است و کالای صادراتی با نرخ صفر مشمول مالیات است سپس مقدار به دست آمده از مالیات پرداختی بر کالای واسطه‌ای کسر می‌شود. از آنجایی که شروع برآورد درآمد بالقوه مالیات بر ارزش افزوده از محل تولید ناخالص داخلی است لازم است برخی تعدیلات بر تولید ناخالص داخلی انجام گیرد. رابطه مقابل تولید ناخالص داخلی را نشان می‌دهد:

$$\text{GDP} = C + I + G_C + G_W + (X - M) \quad \text{رابطه (۱)}$$

در رابطه بالا C برابر با مصرف بخش خصوصی، I سرمایه‌گذاری، X و M به ترتیب صادرات و واردات و G_C و G_W به ترتیب دستمزد پرداختی توسط دولت و سایر مصارف

دولت است. از آنجایی که مالیات بر ارزش افزوده در ایران بر اساس اصل مقصد و از نوع مصرفی است، اساساً مالیات بر مخارج مصرفی است. بنابراین پایه آن باید با جمع مخارج مصرفی نهایی بخش خصوصی و دولتی برابر باشد. از این رو می‌توان رابطه ۱ را به صورت مقابل نوشت:

$$C_m = C + G_c = GDP - I - G_w - (X - M) \quad \text{رابطه (۲)}$$

در رابطه ۲، C_m مصرف نهایی خواهد بود. در نظام مالیات بر ارزش افزوده در ایران ارزش فروش نهایی کالاهای بخش‌های معاف از پایه مالیات بر ارزش افزوده کسر می‌شود. از طرف دیگر فروش کالاهای واسطه‌ای که به بخش‌های معاف از مالیات صورت می‌پذیرد نیز مشمول مالیات است. به عنوان مثال خدمات حمل و نقل ریلی معاف از مالیات بر ارزش افزوده است اما کالاهایی که برای انجام خدمات ریلی انجام می‌شود مشمول مالیات بر ارزش افزوده است. طبق قانون مالیات بر ارزش افزوده، کالاهایی که در بخش‌های مشمول مالیات بر ارزش افزوده تولید می‌شود و در بخش‌های معاف مصرف می‌شود، مشمول مالیات بوده و سازمان مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده آن را اخذ می‌کند. مثلاً فرض کنید ابزارآلات و تجهیزات بخش کشاورزی که از بخش صنعت خریداری می‌شود مشمول مالیات بر ارزش افزوده است اما بخش کشاورزی معاف از مالیات است بنابراین فروش کالای مشمول به بخش معاف توسط سازمان مالیاتی در بخش مشمول (در این مثال ابزارآلات کشاورزی در بخش صنعت) اخذ شده است. هر چند در این مثال، کشاورز به عنوان تولیدکننده محصول معاف، مالیات بر ارزش افزوده را به تولیدکننده تجهیزات و ماشین‌آلات کشاورزی پرداخت کرده است و تولیدکننده بخش صنعت مابه‌التفاوت مالیات دریافتی و اعتبار دریافتی را به سازمان مالیاتی پرداخت می‌کند. در این بخش کشاورز به عنوان تولیدکننده کالای معاف، مصرف‌کننده نهایی تلقی می‌شود و بار مالیاتی را متحمل می‌شود. هر چند در این صورت مالیات بر ارزش افزوده پرداختی بابت خرید ماشین‌آلات کشاورزی را به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی فهرست کرده و در اظهارنامه مالیات بر درآمد خود ثبت می‌کند.

مکنزی^۱ (۱۹۹۱) در مطالعه خود پایه مالیات بر ارزش افزوده را به روش مصرفی ارائه کرد. وی با توجه به تعدیلاتی که لازم است در خصوص تولید ناخالص داخلی صورت پذیرد، پایه مالیات بر ارزش افزوده را برآورد و رابطه ۳ را به صورت زیر ارائه داد:

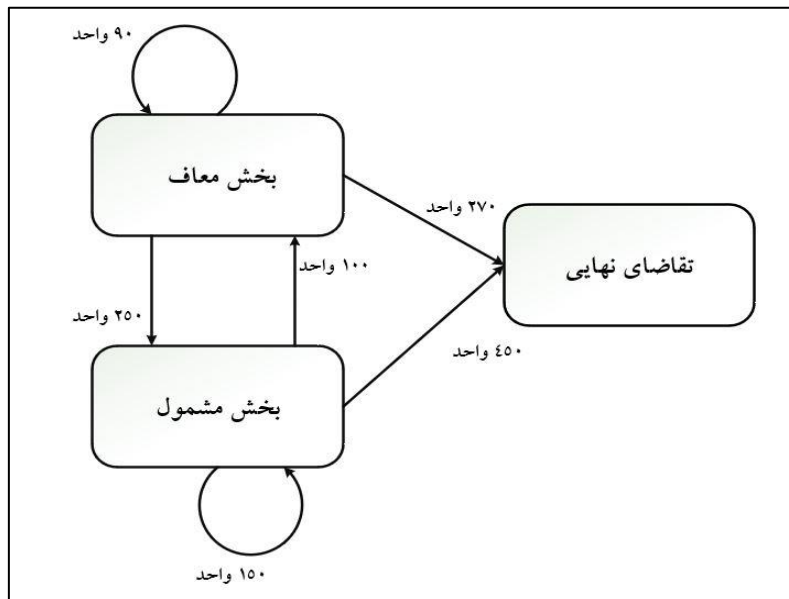
¹ Mackenzie

$$B_{vat} = C_m + IS_{E,T} - C_e \quad \text{رابطه (۳)}$$

$$B_{vat} = GDP - C_e - I + I_e + M - M_e - G_w + IS_{E,T} + X_e \quad \text{رابطه (۴)}$$

در رابطه ۴، $IS_{E,T}$ برابر با ارزش فروش کالاها و خدماتی واسطه‌ای است که در بخش مشمول مالیات هستند و در بخش‌های معاف از مالیات مورد استفاده قرار می‌گیرند. همچنین C_e بیانگر ارزش فروش نهایی کالاهای معاف از مالیات است. در رابطه ۴، I_e ، M_e ، X_e به ترتیب نشان‌دهنده مخارج سرمایه‌گذاری بخش‌های معاف، واردات و صادرات معاف را نشان می‌دهد. واردات برخی کالا و خدمات ممکن است مشمول مالیات بر ارزش افزوده نباشد، فلذا باید از رابطه کم شود چرا که کل واردات (M) از پایه مالیاتی کسر شده است. همچنین صادرات معاف باید به پایه مالیاتی اضافه شود چرا که به صورت دوچندان از پایه مالیاتی کسر نشود، زیرا صادرات معاف در C_e کسر شده است. این مورد در خصوص I_e نیز صادق است. برای فهم بهتر این موضوع لازم است به شکل ۲ توجه شود. در این شکل اقتصاد فرضی به دو بخش کلی تقسیم شده است:

شکل ۲. روابط یک اقتصاد فرضی برای برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده



منبع: خالقی‌رخنه و همکاران (۱۳۹۱)

الف) بخش معاف از مالیات بر ارزش افزوده

در بخش معاف، تولیداتی صورت می‌پذیرد. بخش معاف، ۹۰ واحد از کالای معاف از مالیات را به بخش خود پرداخت می‌کند. فروش‌های واسطه‌ای که در دو بخش معاف از مالیات اتفاق می‌افتد در پایه مالیات بر ارزش افزوده لحاظ نمی‌شود به‌عنوان مثال فروش بذر و کود یک کشاورز به کشاورز دیگر.

همچنین بخش معاف به بخش مشمول مالیات به‌اندازه ۲۵۰ واحد کالا یا خدمت می‌فروشد. همچنین ممکن است بخش معاف از مالیات به مصرف‌کننده نهایی کالا یا خدمتی بفروشد که در اقتصاد فرضی ۲۷۰ واحد است.

(ب) بخش مشمول مالیات بر ارزش افزوده

در بخش مشمول مالیات بر ارزش افزوده نیز همانند بخش معاف چند حالت وجود دارد: ممکن است کالا یا خدمت تولید شده به همان بخش مشمول مالیات فروخته شود. در اقتصاد فرضی ما، میزان کالا یا خدمت فروخته شده از بخش مشمول به بخش مشمول دیگر، ۱۵۰ واحد است. فروش‌های واسطه‌ای میان بخش‌های مشمول مالیات به همدیگر نیز در پایه مالیات بر ارزش افزوده لحاظ نمی‌شود. چرا که اعتبار مالیاتی ایجاد شده استرداد می‌شود و در پایان مصرف‌کننده نهایی مالیات بر ارزش افزوده را پرداخت می‌کند. ممکن است بخش مشمول مالیات به بخش معاف از مالیات کالا یا خدمتی بفروشد. در اقتصاد فرضی ارائه شده، مقدار کالا یا خدمت فروخته شده توسط بخش مشمول به معاف برابر با ۱۰۰ واحد است.

از طرف دیگر امکان دارد کالا یا خدمتی که در بخش مشمول تولید شده است به تقاضای نهایی برسد. اکثر کالاهای خریداری شده توسط مصرف‌کننده نهایی در این بخش قرار می‌گیرد. در اقتصاد فرضی ارائه شده میزان کالا یا خدمتی که از بخش مشمول به تقاضای نهایی وارد می‌شود، ۴۵۰ واحد است.

فروش‌های واسطه‌ای در روش مصرف از رابطه ۵ به‌دست می‌آید:

$$IS = \sum_{i=1}^n \sum_{j=1}^n a_{ij} VG_j \quad \text{رابطه (۵)}$$

در این رابطه a_{ij} به مقادیری از کالای i ام اطلاق می‌شود که به‌عنوان نهاده واسطه در تولید یک واحد کالای j ام به کار رفته است. همچنین VG_j ارزش تولید ناخالص کالای j ام است و n تعداد کالای تولید شده در اقتصاد است.

$$IS = A.VG \quad \text{رابطه (۶)}$$

A را می‌توان ماتریس ضرایب داده-ستانده لئونتیف دانست و VG به دو بخش عمده تقسیم می‌شود. بخش‌های معاف از مالیات که k بخش است و بخش‌های مشمول مالیات که $n-k$ بخش است فلذا VG_1 ارزش افزوده بخش‌های مشمول مالیات (اندیس ۱ یعنی کالاهایی که در بخش معاف از مالیات تولید شده‌اند) و VG_2 ارزش افزوده بخش‌های معاف از مالیات است (اندیس ۲ نشان‌دهنده بخش‌های مشمول مالیات است).

ماتریس VG به دو بخش کلی همانند زیر تقسیم می‌شود و ماتریس ضرایب داده-ستانده لئونتیف (A) نیز به صورت ماتریس زیر افزاز می‌گردد:

$$VG = \begin{bmatrix} VG_1 \\ VG_2 \\ A = \end{bmatrix} \quad \begin{array}{l} \text{رابطه (۷)} \\ \text{رابطه (۸)} \end{array}$$

$$\begin{bmatrix} A_{11} & A_{12} \\ A_{21} & A_{22} \end{bmatrix}$$

با توجه به روابط ۷ و ۸، رابطه ۶ که ارزش فروش کالاها و خدماتی واسطه‌ای معاف به بخش‌های مشمول مالیات استفاده می‌شوند، برابر با رابطه مقابل خواهد بود:

$$IS = A \cdot VG = \begin{bmatrix} A_{11} & A_{12} \\ A_{21} & A_{22} \end{bmatrix} \begin{bmatrix} VG_1 \\ VG_2 \end{bmatrix} = \begin{bmatrix} A_{11}VG_1 + A_{12}VG_2 \\ A_{21}VG_1 + A_{22}VG_2 \end{bmatrix} \quad \text{رابطه (۹)}$$

فروش واسطه‌ای کالای مشمول به بخش معاف از رابطه زیر به دست می‌آید:

$$IS_{E,T} = A_{21}VG_1 = \sum_{i=k+1}^n \sum_{j=1}^k a_{ij}VG_1 \quad \text{رابطه (۱۰)}$$

زمانی که تمامی کالا و خدمات تولید شده در اقتصاد مشمول مالیات بر ارزش افزوده باشند، $IS_{E,T}$ در برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده صفر در نظر گرفته می‌شود، چرا که مالیات ایجاد شده به وسیله اعتبار دریافتی برآورد شده و در نهایت از مصرف کننده نهایی دریافت می‌شود و اعتبار گرفته شده توسط مصرف کنندگان بعدی خنثی می‌شود. در صورتی که رابطه ۱۰ در رابطه ۴ جایگذاری شود، رابطه ۱۱ بدست می‌آید:

$$B_{vat} = GDP - C_e - I + I_e + M - M_e - G_w + X_e + A_{21}VG_1 \quad \text{رابطه (۱۱)}$$

۲. برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده از منظر تولیدکننده

بر اساس ماده (۱۸) قانون موقت و ماده (۱۳) قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده، سازمان امور مالیاتی موظف به فراخوان ثبت نام اشخاص در زمان های مشخص است. تاکنون ده مرحله فراخوان منتشر شده که هر کدام گروه خاصی از مؤدیان را دربرمی گیرد. بنابراین، در برآورد پایه مالیاتی، توجه به زمان بندی و دامنه این فراخوان ها ضروری است. با توجه به قلمروی زمانی این پژوهش که از سال ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹ است، در برآورد پایه و شکاف مالیات بر ارزش افزوده لازم است، مراحل فراخوان چهارم به بعد را در نظر گرفت اما از آنجایی که هر فراخوان، دامنه شمول را افزایش می دهد، می توان گفت فراخوان مرحله چهارم در واقع فراخوان های اول تا سوم را نیز در بر می گیرد. با توجه به بررسی های صورت گرفته تقریباً تمامی گروه های بزرگ تولید کننده مشمول فراخوان های ارزش افزوده شده اند فلذا در برآورد شکاف مالیات بر ارزش افزوده تمامی گروه های تولیدی در نظر گرفته می شود. جزئیات این بررسی در جدول ۱ پیوست آمده است.

۳. برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده متناسب با حد آستانه

مقادیر حد آستانه طبق ماده (۱۸) قانون موقت مالیات بر ارزش افزوده و فراخوان های اعلامی مشخص شده است. نکته قابل توجه این است که در برخی از فراخوان های سازمان امور مالیاتی، حد آستانه صفر در نظر گرفته شده است و صرفاً به نوع تولید کننده اشاره شده است به عنوان مثال در فراخوان چهارم کلیه فعالیت های موضوع بند (ب) ماده (۹۶) قانون مالیات های مستقیم) با هر میزان فروش یا درآمد، مشمول اجرای قانون خواهند بود. با توجه به بررسی های صورت گرفته تقریباً تمامی گروه های بزرگ تولید کننده به بیش از حد آستانه می رسند فلذا می توان تمامی گروه ها را در برآورد شکاف مالیاتی در نظر گرفت. جزئیات این بررسی در جدول ۲ پیوست آمده است.

۴. برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده از منظر خریدار

در برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده، ممکن است کالایی که مشمول مالیات بر ارزش افزوده بوده است در برخی شرایط معاف از مالیات شود. یکی از مهم ترین شرایط، نوع خریدار است. به عنوان مثال می توان گفت اگر خریدار گاز اکسیژن، بیمارستان ها باشند معاف از مالیات و اگر دیگر خریداران باشد مشمول مالیات خواهد بود. در این تحقیق هر چند به این موضوع توجه شده است و در بخش «برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده از منظر کالا و خدمات» به بخش مشمول و معاف به عنوان خریداران یا فروشندگان کالا و خدمات اشاره

شد اما در این تحقیق به ۷۵ فعالیت اشاره شده است و لازم است در سطح خریداران جزئی هم مدنظر باشد.

یافته‌های پژوهش

همانطور که بیان شد برای برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده علاوه بر نوع کالا و خدمات تولید شده، نوع تولیدکنندگان و حد آستانه و نوع خریدار هم لازم است در نظر گرفته شود. برای برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده در دوره ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹، مشمول بودن تولیدکنندگان و فراخوان‌های مالیاتی از فراخوان پنجم به بعد در نظر گرفته شده است. بررسی تطابق فراخوان‌ها با ۷۵ فعالیت جدول داده-ستانده نشان می‌دهد اغلب فعالیت‌ها، از جمله بهره‌برداری از معادن، مشمول مالیات هستند و میانگین فروش بنگاه‌ها نیز بالاتر از حد آستانه بوده است. لازم به ذکر است از آنجایی که جدول داده-ستانده قابلیت شناسایی نوع خریدار جزئی را ندارد، فرض بر این است که کلیه خریداران مشمول مالیات بر ارزش افزوده هستند. در سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹ در اقتصاد ایران، مالیات بر ارزش افزوده با نرخ‌های متفاوتی مشمول مالیات بوده است. نرخ مالیات بر کالا و خدمات شامل نرخ استاندارد و نرخ‌های خاصی بوده است که در جدول ۱ مشخص است.

جدول ۱. انواع نرخ مالیات بر کالا و خدمات از سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹

| نرخ مالیات (درصد) | | | | | | | | | | انواع نرخ |
|-------------------|------|------|------|------|------|------|------|------|------|----------------------------------------|
| ۱۳۹۹ | ۱۳۹۸ | ۱۳۹۷ | ۱۳۹۶ | ۱۳۹۵ | ۱۳۹۴ | ۱۳۹۳ | ۱۳۹۲ | ۱۳۹۱ | ۱۳۹۰ | |
| ۶.۰ | ۶.۰ | ۶.۰ | ۶.۰ | ۶.۰ | ۶.۰ | ۵.۳ | ۳.۶ | ۲.۹ | ۲.۲ | همه کالا و خدمات استاندارد |
| ۳.۰ | ۳.۰ | ۳.۰ | ۳.۰ | ۳.۰ | ۳.۰ | ۲.۷ | ۲.۴ | ۲.۱ | ۱.۸ | همه کالا و خدمات عوارض |
| ۱۲.۰ | | | | | | | | | | انواع بنزین |
| ۲۰.۰ | | | | | | | | | | سیگار و دخانیات |
| معاف | | | | | | | | | | کالاهای خاص محصولات کشاورزی، دامی و... |
| معاف | | | | | | | | | | تشکیل سرمایه |

| نرخ مالیات (درصد) | | | | | | | | | |
|-------------------|------|------|------|------|--------|------|------|------|------|
| انواع نرخ | | | | | | | | | |
| ۱۳۹۹ | ۱۳۹۸ | ۱۳۹۷ | ۱۳۹۶ | ۱۳۹۵ | ۱۳۹۴ | ۱۳۹۳ | ۱۳۹۲ | ۱۳۹۱ | ۱۳۹۰ |
| صفر | | | | | صادرات | | | | |

منبع: قوانین و مقررات مالیاتی (ماده ۱۲ و ۱۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷)

نرخ مالیات بر ارزش افزوده، به دو بخش نرخ مالیات و عوارض تقسیم می‌شود. سهم دولت از مالیات بر ارزش افزوده به اندازه نرخ مالیات است و مابقی سهم شهرداری‌ها و دهیاری‌هاست.

با تصویب قانون موقت مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۸۷، از محل ارزش افزوده بنگاه‌ها تولیدی و خدماتی و فروشگاه‌ها، منابعی برای دولت، شهرداری‌ها و دهیاری‌ها در نظر گرفته شد. این تقسیم منابع در بند (الف) ماده (۳۸) قانون موقت مالیات بر ارزش افزوده و در بند (الف) ماده (۳۹) قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده نیز آمده است. منابع مالیات بر ارزش افزوده، منابع ارزشمندی را در اختیار شهرداری‌ها و دهیاری‌ها قرار می‌دهد (مرکز پژوهش‌های شورای اسلامی، ۱۴۰۱). پس از آن به موجب ماده (۳۷) قانون الحاق برخی مواد به تنظیم بخشی از مقررات دولت (۲) مصوب سال ۱۳۹۳، علاوه بر نرخ‌های یاد شده، یک واحد درصد به عنوان مالیات سلامت به نرخ مالیات بر ارزش افزوده سهم دولت اضافه شد و نرخ مالیات در سال اجرا (۱۳۹۴) را به ۹ درصد رساند.

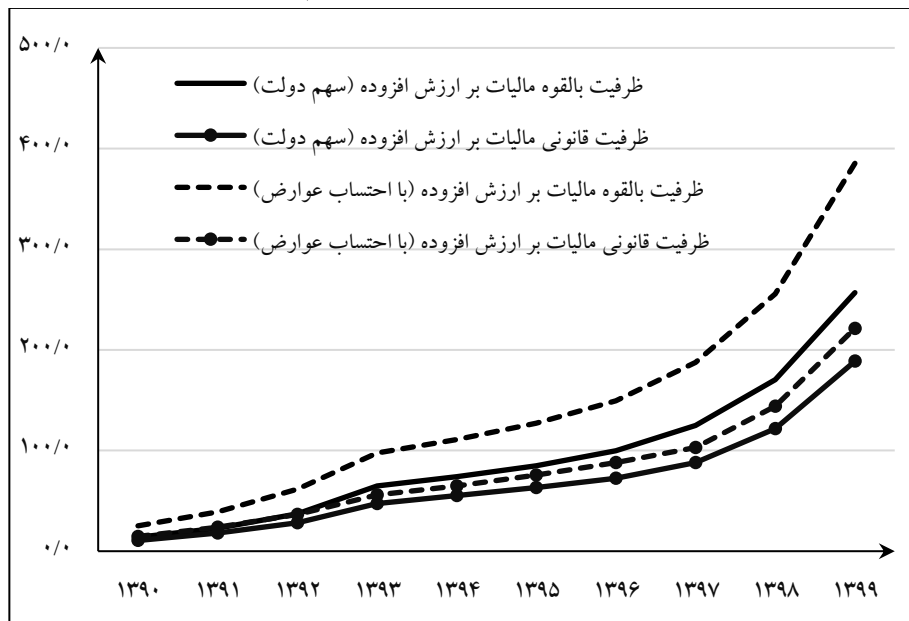
- برآورد ظرفیت بالقوه و قانونی مالیات بر ارزش افزوده (با احتساب سهم دولت و

عوارض ارزش افزوده

برای تخمین ظرفیت بالقوه مالیات بر ارزش افزوده، از نرخ مالیات استاندارد برای کلیه کالا و خدمات استفاده می‌شود. با توجه به این موضوع نیازی به تخمین اعتبار مالیاتی و مالیات بر ارزش افزوده در معاملات بین بخشی وجود ندارد؛ چرا که اعتبار مالیاتی با استفاده از مالیات حلقه بعدی خنثی می‌شود و از آنجایی که کلیه کالا و خدمات مشمول مالیات ارزش افزوده است، برای همه کالا و خدمات اعتبار مالیاتی با مالیات حلقه بعدی خنثی می‌گردد. از این جهت در برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده، کافی است تقاضای نهایی کالا و خدمات و نرخ مالیات استاندارد در نظر گرفته شود. در نمودار مقابل ظرفیت بالقوه مالیات بر ارزش افزوده با احتساب سهم شهرداری‌ها و سهم دولت تخمین زده شده است.

برای برآورد ظرفیت قانونی مالیات بر ارزش افزوده لازم است، تمامی معافیت‌های مالیاتی، نرخ صفرها، تعدد نرخ‌ها در نظر گرفته شود. بر این اساس و با توجه به روشی که در بخش پیشین بیان شد، ظرفیت قانونی مالیات بر ارزش افزوده با لحاظ سهم شهرداری‌ها و سهم دولت برآورد گردید که همگی در نمودار ۴ نشان داده شده است. بر اساس نتایج این پژوهش، ظرفیت بالقوه و قانونی مالیات بر ارزش افزوده سهم با لحاظ سهم شهرداری‌ها و هم غیر از آن، همواره رو به رشد بوده است. نکته‌ای که در این نمودار مشخص می‌شود شیب افزایش ظرفیت‌های مالیات بر ارزش افزوده است که در سال‌های مختلف می‌تواند متفاوت باشد. با توجه به نتایج پژوهش ظرفیت بالقوه مالیات بر ارزش افزوده با احتساب عوارض ارزش افزوده در سال ۱۳۹۰ برابر با ۲۵.۲ م.ت و در سال ۱۳۹۹ برابر با ۳۸۵.۳ م.ت بوده است. این رقم با لحاظ صرفاً سهم دولت در سال ۱۳۹۰ برابر با ۱۳.۹ م.ت و در سال ۱۳۹۹ به ۲۵۶.۹ م.ت رسیده است.

نمودار ۴. ظرفیت بالقوه و قانونی مالیات بر ارزش افزوده (با احتساب سهم دولت و عوارض ارزش افزوده) طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹ (م.ت)

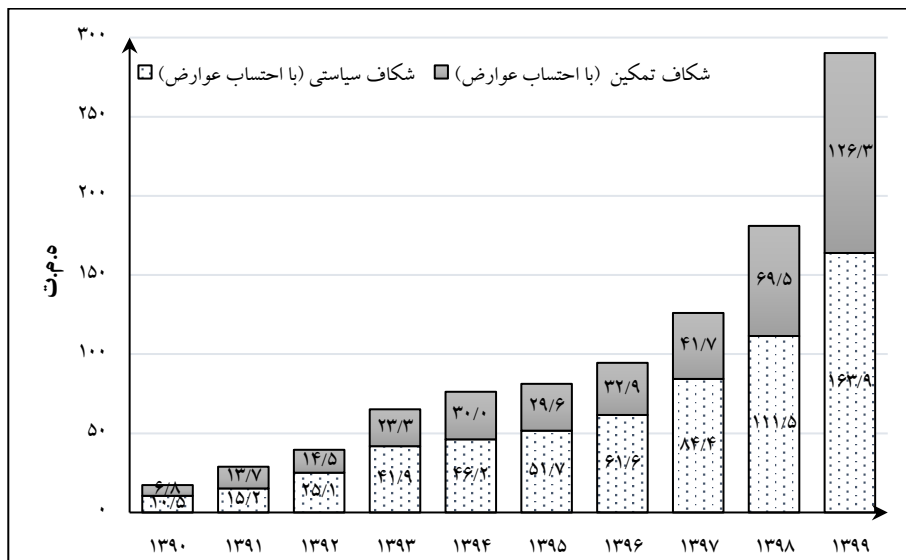


منبع: یافته‌های تحقیق

• تخمین شکاف سیاستی و شکاف تمکین مالیات بر ارزش افزوده (با احتساب سهم دولت و عوارض ارزش افزوده)

در نمودار ۵ شکاف سیاستی و تمکین مالیات بر ارزش افزوده با احتساب سهم عوارض ارزش افزوده و سهم دولت نمایش داده شده است.

نمودار ۵. شکاف سیاستی و تمکین مالیات بر ارزش افزوده (با احتساب عوارض) طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹

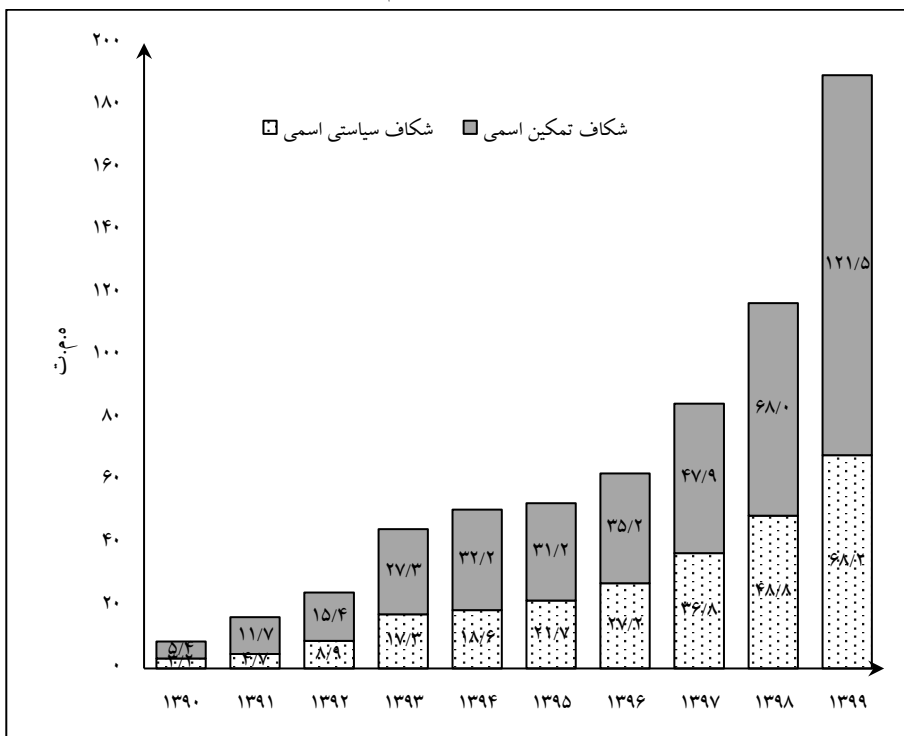


منبع: یافته‌های تحقیق

اعداد و ارقام نوشته شده در این نمودار همگی اعداد اسمی هستند. شکاف سیاستی به سطح معافیت‌ها، اختلاف نرخ‌ها، حد آستانه و ... که به قانون منتسب می‌شود، اشاره دارد و با توجه به این موضوع همواره افزایش داشته است. از آنجایی که شکاف سیاستی به اختلاف ظرفیت بالقوه و ظرفیت قانونی مالیات بر ارزش افزوده اشاره دارد، تغییر نرخ مالیات استاندارد می‌تواند در شکاف سیاستی اثرگذار باشد. شکاف تمکین نیز به اختلاف ظرفیت قانونی مالیات بر ارزش افزوده و مالیات وصول شده تعریف می‌شود که در سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹ همواره رو به رشد بوده است.

افزایش شکاف مالیاتی در طول این سال‌ها می‌تواند ناشی از رشد سهم بخش خدمات در کل ارزش افزوده باشد. با توجه به ماهیت خودکنترلی مالیات بر ارزش افزوده، به‌طور نظری انتظار می‌رود که میزان فرار مالیاتی در بخش صنعت کمتر باشد؛ چرا که این بخش به‌دلیل تبادلات درون‌زنجیره‌ای و وجود بنگاه‌های پیشین و پسین، سرانه بالای تولید هر بنگاه نسبت به بخش خدمات، شفافیت بیشتری دارد و اشخاصی که در لیست سیاه سازمان امور مالیاتی قرار می‌گیرند، کمتر است. در مقابل، بخش خدمات به‌دلیل عواملی مانند کوچک بودن اندازه بنگاه‌ها، قرار داشتن در حلقه‌های پایانی زنجیره ارزش و ارتباط مستقیم با مصرف‌کننده نهایی، بیشتر در معرض بداظهاری و فرار مالیاتی قرار دارد (Fedeli, S. & Forte, F. 1999). در اکثر پژوهش‌های این حوزه، شکاف مالیاتی علاوه بر ارائه حجم و ارزش شکاف، به درصد شکاف مالیاتی نیز اشاره می‌شود. در نمودار زیر شکاف سیاستی و تمکین مالیات بر ارزش افزوده سهم دولت در دهه ۹۰ نمایش داده شده است. همان‌طور که مشخص است روند شکاف سیاستی و تمکین در طول این سال‌ها روبه رشد بوده است.

نمودار ۶. شکاف مالیات بر ارزش افزوده اسمی (سهم دولت) طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹

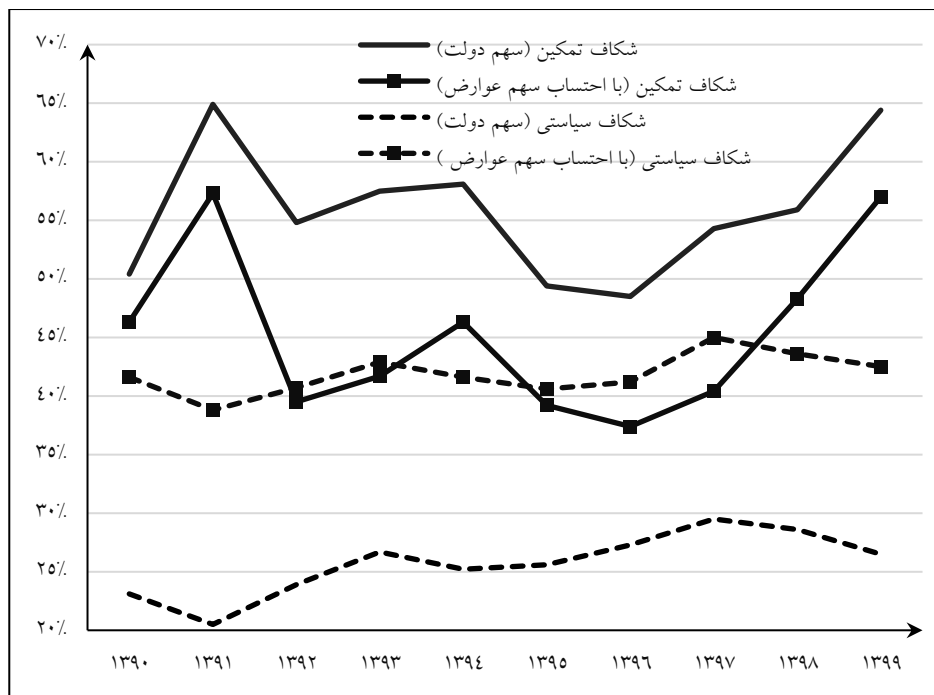


منبع: یافته‌های تحقیق

در نمایش درصد شکاف مالیاتی، شکاف سیاستی و شکاف تمکین به صورت نسبتی از درآمد بالقوه مالیاتی و درآمد قانونی مالیات بر ارزش افزوده برآورد می‌شود. نمودار ۷ شکاف تمکین و سیاستی مالیات بر ارزش افزوده که عوارض ارزش افزوده هم در آن لحاظ شده است و سهم دولت هم جداگانه در نظر گرفته شده است، را به صورت درصد مشخص می‌کند. طبق تخمین صورت گرفته، شکاف سیاستی و شکاف تمکین با در نظر گرفتن عوارض ارزش افزوده در دهه ۱۳۹۰ با افت و خیز همراه بوده است اما روند آن با شیب مثبت افزایش داشته است و بیشترین رشد در این میان را می‌توان به سال ۱۳۹۱ در خصوص شکاف تمکین اشاره کرد. شکاف تمکین در سال ۱۳۹۰، ۴۶.۳ درصد بوده و بعد از یک سال به ۵۷.۳ درصد رسید. همچنین شکاف سیاستی و شکاف تمکین (صرفاً سهم دولت) در طول این دوره به تغییراتی همراه بوده ولی روند آن افزایشی بوده است.

نمودار ۷. درصد شکاف تمکین و شکاف سیاستی مالیات بر ارزش افزوده (سهم دولت و با احتساب

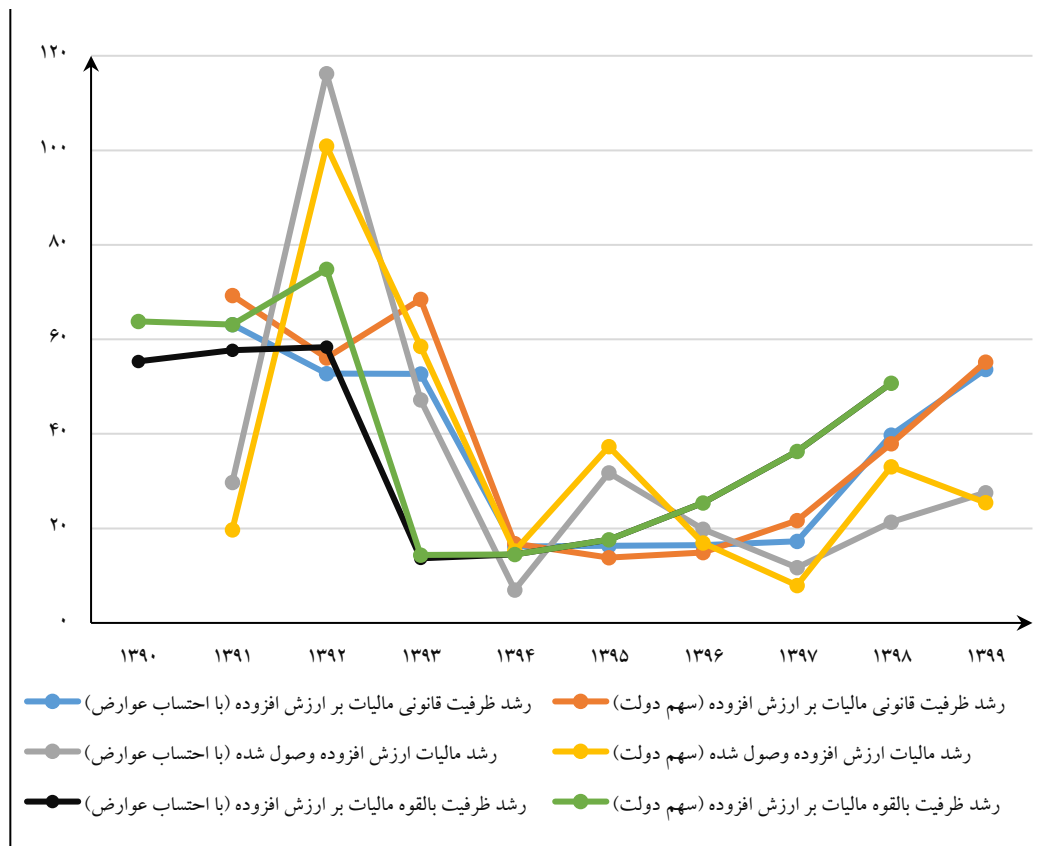
عوارض) در سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹



منبع: یافته‌های تحقیق

برای تحلیل تغییرات شکاف تمکین و شکاف سیاستی لازم است به نمودار زیر که رشد ظرفیت بالقوه و قانونی و رشد مالیات بر ارزش وصول شده را نشان می‌دهد، توجه شود.

نمودار ۸. رشد ظرفیت قانونی و بالقوه و مالیات وصول شده در سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹



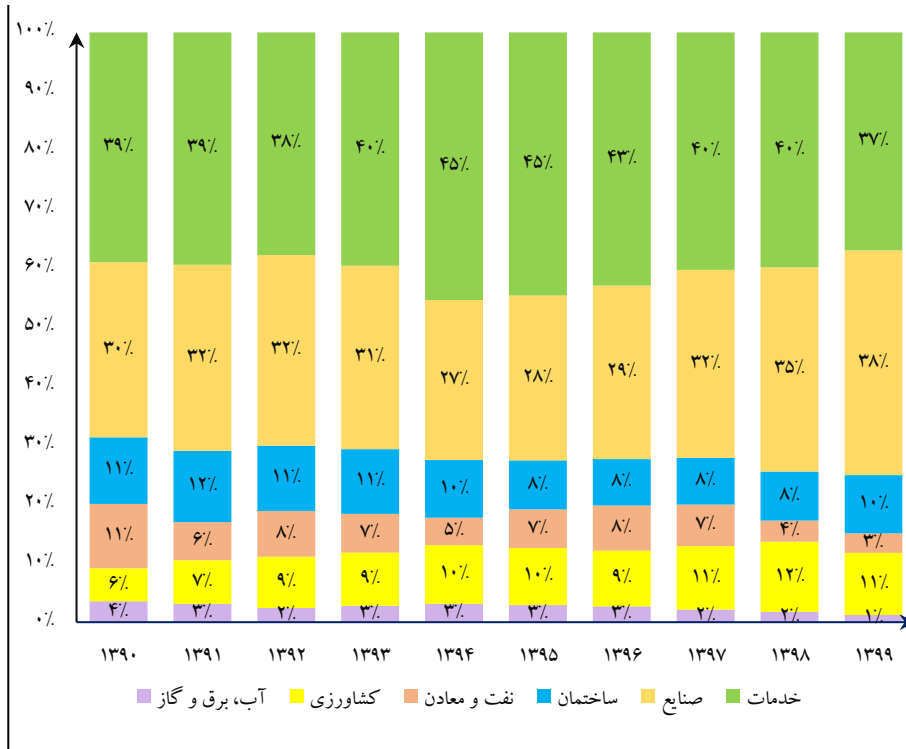
منبع: یافته‌های تحقیق

رشد ظرفیت قانونی و بالقوه مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر ارزش افزوده وصول شده می‌تواند علل تغییرات شکاف تمکین و شکاف سیاستی مالیات بر ارزش افزوده را توجیه کند. همانطور که مشخص است در سال ۱۳۹۲، ظرفیت بالقوه مالیات بر ارزش افزوده در دو بخش سهم دولت و عوارض ارزش افزوده تقریباً با سال قبل خود برابر و در حدود ۷۵ درصد و ۵۸ درصد بوده است اما رشد ظرفیت قانونی ایجاد شده کاهش داشته است فلذا می‌توان

نتیجه گرفت که شکاف سیاستی می‌بایست افزایش یابد. از طرفی وصول مالیات بر ارزش افزوده با رشد بالغ بر ۱۰۰ درصد همراه بوده است. این موضوع نشان می‌دهد که بیشتر بودن رشد وصولی از ظرفیت قانونی ایجاد شده، کاهش شکاف تمکین را در پی دارد که در نمودار ۷ نیز مشخص شده است. تمامی افت و خیزهای شکاف تمکین و شکاف سیاستی را می‌توان با نمودار ۸ توجیه کرد. اما چرایی تغییرات ظرفیت قانونی و بالقوه مالیات بر ارزش افزوده نیازمند بررسی شرایط اقتصاد کلان و اجزای رشد اقتصادی و نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده است.

همانطور که بیان شد در طی سال‌های مورد اشاره، ظرفیت اسمی و حقیقی مالیات بر ارزش افزوده همواره رو به افزایش بوده است. از دلایل این موضوع می‌توان به افزایش نرخ‌های مالیات و عوارض و رشد مصرف نهایی و واسطه کالا و خدمات اشاره کرد. این موضوع را می‌توان در سال‌های ۱۳۹۵ تا ۱۳۹۹ به وضوح مشاهده کرد؛ سال‌هایی که نرخ مالیاتی ثابت مانده است اما به دلیل رشد تقاضای کل، ظرفیت قانونی مالیات افزایش یافته است. برای تحلیل بهتر تغییرات ظرفیت مالیاتی نمودار سهم تقاضای کل هر فعالیت در طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹ ارائه شده است و تحلیل چرایی تغییر در ظرفیت قانونی و بالقوه مالیات بر ارزش افزوده را می‌توان در نمودار زیر مشاهده کرد.

نمودار ۹. سهم تقاضای کل هر فعالیت از کل تقاضای طی سال‌های ۱۳۹۰ تا ۱۳۹۹



منبع: یافته‌های تحقیق

بخش‌های کشاورزی و ساختمان، بخشی از خدمات معاف از مالیات بر ارزش افزوده هستند و با تغییر این نسبت‌ها در ظرفیت مالیاتی تغییر ایجاد می‌شود. بخش کشاورزی که جزو بخش‌های معاف از مالیات بر ارزش افزوده است با افزایش سهم خود در این سال‌ها، باعث کاهش ظرفیت مالیات‌ستانی ارزش افزوده می‌شود اما از آنجایی که نرخ مالیات و سهم بخش صنایع نیز رو به رشد بوده است، غلبه شمولیت مالیات از معافیت مالیات بیشتر بوده و ظرفیت قانونی مالیات را بالاتر برده است. دلیل رشد بالا در سال ۱۳۹۹ رشد بخش‌هایی بوده است که طبق قانون مشمول مالیات بر ارزش افزوده هستند.

بحث و نتیجه‌گیری

در این پژوهش ظرفیت بالقوه و قانونی مالیات بر ارزش افزوده با احتساب عوارض ارزش افزوده برآورد شد. در این برآورد، ظرفیت بالقوه مالیات و عوارض ارزش افزوده در سال ۱۳۹۰ برابر با ۲۵ م.ت بوده و در سال ۱۳۹۹ به ۳۸۵ م.ت رسیده است اگر در ظرفیت

بالقوه مالیات بر ارزش افزوده صرفاً سهم دولت را در نظر بگیریم در سال ۱۳۹۰ ظرفیت بالقوه مالیات بر ارزش افزوده برابر با ۱۴ ه.م.ت و در سال ۱۳۹۹ به ۲۵۷ ه.م.ت رسیده است که در صورت مقایسه ارزش حقیقی آن می‌توان نتیجه گرفت ظرفیت بالقوه مالیات بر ارزش افزوده در سال ۱۳۹۹، ۳.۴ برابر سال ۱۳۹۰ است. که اگر این ظرفیت با عوارض ارزش افزوده در نظر گرفته شود، این رقم به ۲.۶ برابر می‌رسد.

از دیگر نتایج این پژوهش برآورد ظرفیت قانونی مالیات بر ارزش افزوده است. در این تخمین، پایه مالیات بر ارزش افزوده با احتساب عوارض و بدون آن برآورد شد و متناسب با نرخ استاندارد ظرفیت قانونی برآورد گردید. بر این اساس، ظرفیت قانونی مالیات بر ارزش افزوده با احتساب عوارض، در سال ۱۳۹۰ برابر با ۱۵ ه.م.ت در سال ۱۳۹۹ برابر با ۲۲۱ ه.م.ت است. همچنین حجم ظرفیت قانونی بدون احتساب عوارض ارزش افزوده و در نظر گرفتن تنها سهم دولت، در سال ۱۳۹۰ برابر با ۱۱ ه.م.ت و در سال ۱۳۹۹ برابر با ۱۸۹ ه.م.ت است. تغییرات ظرفیت بالقوه و قانونی مالیات بر ارزش افزوده در همه سال‌ها رو به رشد بوده است. در گام بعدی با مقایسه ظرفیت بالقوه، ظرفیت قانونی و مالیات بر ارزش وصول شده می‌توان شکاف تمکین و شکاف سیاستی را تخمین زد. بر این اساس حجم شکاف سیاستی مالیات بر ارزش افزوده با احتساب عوارض شهرداری‌ها، در سال ۱۳۹۰ برابر با ۱۰.۵ ه.م.ت و در سال ۱۳۹۹ برابر با ۱۶۳.۹ ه.م.ت است. اگر شکاف سیاستی را بدون عوارض ارزش افزوده بررسی کنیم، درمی‌یابیم که در سال ۱۳۹۰، شکاف سیاستی برابر با ۳.۲ ه.م.ت که در سال ۱۳۹۹ به ۶۸.۲ ه.م.ت رسیده است.

تغییرات شکاف سیاستی به چند مورد می‌تواند ارتباط داشته باشد. یکی از واضح‌ترین موارد، نرخ مالیاتی است. در صورتی که نرخ مالیات بر ارزش افزوده و یا عوارض افزایش داشته باشد، می‌تواند منجر به افزایش شکاف سیاستی شود. همچنین تغییرات تقاضای کل اقتصاد و تغییر ترکیب بخش‌های اقتصاد می‌تواند در تغییر شکاف مالیاتی اثر بگذارد. اینکه در سالی بخش‌های معاف از مالیات رشد داشته باشند، ظرفیت بالقوه مالیاتی را افزایش می‌دهد اما ظرفیت قانونی تغییری نمی‌کند و همین امر منجر به بالارفتن شکاف سیاستی می‌شود. بر این اساس روند شکاف سیاستی مالیات بر ارزش افزوده (با احتساب عوارض) نشان می‌دهد در سال‌های ۱۳۹۲، ۱۳۹۳، ۱۳۹۶ و ۱۳۹۸ به دلیل بیشتر بودن رشد ظرفیت بالقوه از رشد ظرفیت قانونی، شکاف سیاستی افزایش یافته است و در مابقی سال‌ها، شکاف سیاستی با کاهش روبه

رو بوده است. در مورد شکاف سیاستی ارزش افزوده سهم دولت نیز در سال‌های ۱۳۹۲، ۱۳۹۳، ۱۳۹۵، ۱۳۹۶ و ۱۳۹۷ به دلیل بیشتر بودن رشد ظرفیت بالقوه از قانونی، شکاف سیاستی افزایش داشته است.

همه موارد بیان شده در مورد شکاف تمکین نیز صادق است. حجم شکاف تمکین مالیات بر ارزش افزوده با احتساب عوارض شهرداری‌ها، در سال ۱۳۹۰ برابر با ۶.۸ م.ت و در سال ۱۳۹۹ برابر با ۱۲۶.۳ م.ت است. اگر این را بدون عوارض ارزش افزوده بررسی کنیم، درمی‌یابیم که در سال ۱۳۹۰، شکاف تمکین برابر با ۵.۴ م.ت که در سال ۱۳۹۹ به ۱۲۱.۵ م.ت افزایش داشته است.

با مقایسه رشد ظرفیت قانونی و رشد مالیات وصول شده می‌توان تغییرات شکاف تمکین را توضیح داد. بر این اساس شکاف تمکین مالیات بر ارزش افزوده (با احتساب عوارض ارزش افزوده) در سال‌های ۱۳۹۱، ۱۳۹۳، ۱۳۹۴، ۱۳۹۷، ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ رو به رشد بوده است و در مابقی سال‌ها کاهش داشته است. همچنین در صورتی که شکاف مالیات بر ارزش افزوده را بدون در نظر گرفتن عوارض و صرفاً سهم دولت در نظر بگیریم، در سال‌های ۱۳۹۱، ۱۳۹۳، ۱۳۹۴، ۱۳۹۷، ۱۳۹۸ و ۱۳۹۹ اندازه رشد ظرفیت قانونی مالیات بر ارزش افزوده از درآمد وصول شده بیشتر بوده و همین موضوع باعث افزایش شکاف تمکین مالیات بر ارزش افزوده شده است. همچنین در سال‌های ۱۳۹۲، ۱۳۹۵ و ۱۳۹۶ به دلیل رشد بیشتر درآمد وصول شده از ظرفیت قانونی ایجاد شده، شکاف تمکین مالیات بر ارزش افزوده رو به کاهش بوده است. از این‌رو پیشنهاد می‌شود برای رصد میزان شکاف مالیات بر ارزش افزوده، برآورد دقیق‌تری از ظرفیت‌های قانونی و بالقوه بر ارزش افزوده توسط سازمان امور مالیاتی صورت پذیرد. مرکز آموزش، پژوهش و برنامه‌ریزی مالیاتی با بهره‌گیری از آمار و اطلاعات دقیق موجود در سازمان امور مالیاتی و نیروی انسانی متخصص می‌تواند نسبت به برآورد ظرفیت قانونی، ظرفیت بالقوه و شکاف سیاستی و تمکین مالیاتی اقدام نماید؛ موضوعی که تا به حال مغفول مانده است.

تعارض منافع

نویسندگان اعلام می‌دارند هیچ‌گونه تضاد منافی وجود ندارد.

تشکر و قدردانی

از زحمات استاد محترم آقای دکتر موحدی بکنظر (داور پایان‌نامه) و اساتید محترم نشریه پژوهشنامه مالیات که با نظرات و پیشنهادهای سازنده خود نقش بسزائی در بهبود این اثر داشتند تشکر و قدردانی می‌کنم.

ORCID

Mohammad Nematy

Mahdi Fadaee 

<https://orcid.org/0000-0002-1463-1669>

Mohsen Shoorideh^{1*} 

<https://orcid.org/0009-0009-8839-0034>

^{1*} Corresponding Author: M.Shoorideh@isu.ac.ir

How to Cite: Nematy. M, Fadaee.M & Shoorideh.M. (2026). Estimation of the Value-Added Tax Gap in Iran. *Jornal of Tax Research*,

۱. آبشخور، مرجانه. (۱۴۰۱)، «وابستگی بودجه به درآمدهای حاصل از فروش نفت»، ماهنامه علمی امنیت اقتصادی، شماره اول و دوم، صص ۸۶-۷۵.
۲. ایزدخواستی، حجت و عرب‌مازار، عباس. (۱۳۹۶). «تحلیل عملکرد، کارایی وصول و چالش‌های اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در ایران». *پژوهشنامه مالیات*، ۲۵(۳۶)، ۸۰-۴۳.
۳. ایزدی، افسانه؛ صامتی، مجید؛ اکبری، نعمت‌الله. (۱۳۹۹). «برآورد میزان فرار مالیاتی در ایران با استفاده از روش MIMIC (طی دوره ۱۳۹۹-۱۳۵۵)». *پژوهشنامه مالیات*. جلد ۲۸. شماره ۴۸ صص ۳۲-۷.
۴. بابایی، نسیم؛ حاج‌محمدی، فرشته؛ برزگری، محمد؛ هراتی، اشکان؛ بهبودی، رویا. (۱۴۰۲). «حجم اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی در ایران: تحلیل در چارچوب روش تعادل عمومی پویا (DGE)، تابع تقاضای پول (CDA) و شاخص چندگانه-علل چندگانه (MIMIC)». *سیزدهمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران*. صص ۱۲۷-۱۰۳.
۵. بورد، اردشیر و نکوآمال‌کرمانی، مرجان. (۱۳۹۶). «تعیین شکاف درآمدی با توجه به ظرفیت مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده در ایران طی سال‌های ۱۳۸۸ الی ۱۳۹۴». *پژوهشنامه مالیات*، سال بیست و پنجم، ۳۷-۵۸.
۶. خالقی‌رخنه، زهرا؛ زاهد مهر، امین و عموری، مهدی. (۱۳۹۱). «تیین روش و برآورد پایه مالیات بر ارزش افزوده با استفاده از جدول داده-ستانده». *پژوهشنامه مالیات*، ۲۰(۱۵)، ۵۱-۷۲.
۷. رضاقلی‌زاده، مهدیه؛ آقایی، مجید؛ عالمی، امیرحسین. (۱۳۹۷). «تحلیل فرار مالیاتی در ایران به روش شاخص چندگانه-علل چندگانه (MIMIC)»، *فصلنامه مجلس و راهبرد*، سال بیست و ششم، شماره ۹۷، صص ۲۲۶-۱۹۱.
۸. زروکی، شهریار؛ نصرنژاد نشلی، سحر؛ توسلی‌نیا، علی. (۱۴۰۱)، «تحلیل اثرمتغیرهای کلان اقتصادی بر اقتصاد زیرزمینی در ایران با تأکید بر ابزارهای سیاست مالی دولت»، *تحقیقات اقتصادی*، دوره ۵۷، شماره ۱، صص ۱۲۳-۸۵.
۹. سبحانیان، سیدمحمدهادی و مهاجری، پریسا. (۱۳۹۶). «برآورد شکاف

- سیاستی و شکاف تمکین در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران و ضرورت استخراج چارچوب منطقی برای اعطای معافیت‌ها». *پژوهشنامه مالیات*، ۲۵(۳۶)، ۱۴۹-۱۷۶
۱۰. قانون الحاق برخی مواد به تنظیم بخشی از مقررات دولت (۲) با اصلاحات و الحاقات بعدی مصوب ۱۳۹۳
۱۱. قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷
۱۲. قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰
۱۳. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ همراه با اصلاحات بعدی
۱۴. عبدالله میلانی، مهنوش؛ اکبرپور روشن، نرگس. (۱۳۹۱). «فرار مالیاتی ناشی از اقتصاد غیررسمی در ایران». *پژوهشنامه مالیات*. جلد ۲۰، شماره ۱۳ صص ۱۶۸-۱۴۱
۱۵. عرب‌مازاد، عباس؛ زایر، عباس. (۱۳۸۷)، «برآورد ظرفیت بالقوه اقتصادی مالیات در ایران»، *فصلنامه تخصصی مالیات*، شماره ۲، صص ۲۵-۵
۱۶. کریمی‌پتانلار، سعید؛ کریمی، جعفر. (۱۴۰۱)، «شناسایی مهم‌ترین عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی در اقتصاد ایران و بررسی نحوه اثرگذاری آن‌ها در طی زمان»، *فصلنامه مدل‌سازی اقتصاد سنجی*، سال هفتم، شماره ۴، صص ۱۱۷-۹۳
۱۷. مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی. (۱۴۰۳). «بررسی بخش دوم لایحه بودجه سال ۱۴۰۴ کل کشور (۱۲): درآمدهای مالیاتی»
۱۸. مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی. (۱۴۰۳). «سری زمانی جداول داده - ستانده متقارن ایران برای دوره ۱۳۹۹ - ۱۳۹۰ به قیمت‌های جاری و ثابت»
۱۹. مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی. (۱۴۰۲). «بررسی لایحه برنامه هفتم توسعه (۵۸): موضوعات راهبردی بخش عمومی (نظام مالیاتی)»
۲۰. مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی. (۱۴۰۱). «بررسی نحوه تخصیص عوارض و مالیات بر ارزش افزوده طی سال‌های ۱۳۹۸ تا ۱۴۰۰».
۲۱. مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی. (۱۳۹۶). «درباره مالیات بر ارزش افزوده ۱. مالیات بر ارزش افزوده و تفاوت آن با مالیات بر فروش در حلقه آخر».
۲۲. ملک‌زاده، علی. (۱۴۰۱). «برآورد میزان شکاف مالیاتی در ایران؛ همراه با

بررسی تجارب جهانی». اندیشکده اقتصاد مقاومتی.

۲۳. موسوی جهرمی، یگانه و توتونچی ملکی، سعید. (۱۳۹۵). «ارزیابی معافیت کالا و خدمات در قانون مالیات بر ارزش افزوده». پژوهشنامه مالیات، ۲۴(۲۹)، ۹۹-۱۲۹.
۲۴. میرجلیلی، فاطمه. (۱۴۰۰). برآورد شکاف مالیات بر ارزش افزوده و شناسایی عوامل مؤثر بر آن: مطالعه موردی استان‌های ایران دانشگاه علامه طباطبایی، تهران.
۲۵. مهاجری، پریسا، نصیری اقدم، علی و میرجلیلی، فاطمه. (۱۴۰۱). مخارج مالیاتی سیاستگذاری و عدم تمکین در نظام مالیات بر ارزش افزوده ایران: یک تحلیل منطقه‌ای در دوره ۱۳۸۸-۱۳۹۴. مطالعات اقتصادی کاربردی ایران، ۱۱(۴۱)، ۱۷۱-۲۰۱.
۲۶. وزارت صنعت، معدن و تجارت. (۱۳۹۱). عملکرد صنعت، معدن و تجارت در سال ۱۳۹۰.

References

27. Center for Social and Economic Research. (2024). Study to quantify and analyse the VAT Gap in the EU Member States
28. Fedeli, S. & Forte, F. (1999). "Joint income-tax and VAT-chain evasion". *European Journal of Political Economy*, (15), 391-415.
29. Hutton, E. (2017). The Revenue Administration-Gap Analysis Program: Model and Methodology for Value-Added Tax Gap Estimation. International monetary fund .
30. Keen, Michael. (2013). «*The Anatomy of the VAT*». IMF Working Paper .
31. Mackenzie, George A. (1991). Estimating the Base of the Value-Added Tax (VAT) in Developing Countries: The Problem of Exemptions .
32. Novysedlak, Viktor & Palkovicova, Jana. (2012). «*The estimate of the value added tax revenue loss*». Institute for Financial Policy ,30-31.
33. Oldman, O., & Schenk, A. (2007). Value Added Tax: A

Comparative Approach. Cambridge University Press

34. Raczkowski, K (2015): *Measuring the tax gap in the European economy*, Journal of Economics and Management, Vol. 21 No.3, pp.58-72

35. Warren, N (2018). Estimating Tax Gap is Everything to an Informed Response to the Digital Era, School of Taxation and Business Law

ضمائم و پیوست‌ها

جدول ۱. مشمول شدن فعالیت‌های جدول داده-ستانده در مراحل مختلف فراخوان ثبت‌نام در نظام

مالیات بر ارزش افزوده

| عنوان فعالیت | مشمول شدن در مرحله nام فراخوان |
|--------------------------------------------------------|--------------------------------|
| کاشت محصولات (زراعت و باغداری) | معافیت ماده (۱۲) |
| پرورش حیوانات | معافیت ماده (۱۲) |
| جنگلداری و بریدن درختان | معافیت ماده (۱۲) |
| ماهگیری و آبی‌پروری | معافیت ماده (۱۲) |
| استخراج نفت خام و گاز طبیعی | فراخوان مرحله دوم |
| استخراج زغال سنگ و زغال قهوه ای | فراخوان مرحله دوم |
| استخراج کانه های فلزی | فراخوان مرحله دوم |
| استخراج سایر معادن | فراخوان مرحله دوم |
| تولید کاغذ و فرآورده های کاغذی | معافیت ماده (۱۲) |
| چاپ و تکثیر رسانه های ضبط شده | معافیت ماده (۱۲) |
| تولید داروها و فرآورده های دارویی شیمیایی و گیاهی | معافیت ماده (۱۲) |
| ساختمان خصوصی | معافیت ماده (۱۲) |
| ساختمان دولتی | معافیت ماده (۱۲) |
| فروش، نگهداری و تعمیر وسایل نقلیه موتوری و موتور سیکلت | فراخوان مرحله چهارم |
| حمل و نقل ریلی مسافر | معافیت ماده (۱۲) |
| حمل و نقل ریلی بار | فراخوان مرحله دوم |
| حمل و نقل جاده ای مسافر | معافیت ماده (۱۲) |
| حمل و نقل جاده ای بار | فراخوان مرحله دوم |
| حمل و نقل آبی | فراخوان مرحله دوم |

| عنوان فعالیت | مشمول شدن در مرحله nم فراخوان |
|-------------------------------------------------------------------|-------------------------------|
| حمل و نقل هوایی | فراخوان مرحله دوم |
| انبارداری و ذخیره سازی | فراخوان مرحله دوم |
| فعالیت های پشتیبانی حمل و نقل | فراخوان مرحله دوم |
| فعالیت های پست و پیک | فراخوان مرحله دوم |
| فعالیت های خدماتی مربوط به تامین جا (هتل) | فراخوان مرحله چهارم |
| فعالیت های خدماتی مربوط به غذا و آشامیدنی (رستوران) | فراخوان مرحله چهارم |
| فعالیت های خدمات مالی، بجز تامین وجوه بیمه و بازنشستگی | فراخوان مرحله دوم |
| بیمه، بیمه اتکایی و تامین وجوه بازنشستگی بجز تامین اجتماعی اجباری | فراخوان مرحله دوم |
| فعالیت های جنبی خدمات مالی و فعالیت های بیمه | فراخوان مرحله دوم |
| خدمات دلان املاک و مستغلات | فراخوان مرحله چهارم |
| تحقیق و توسعه علمی | معافیت ماده (۱۲) |
| فعالیت های اداری و خدمات پشتیبانی | فراخوان مرحله چهارم |
| خدمات امور عمومی | معافیت ماده (۱۲) |
| دفاع و امنیت | معافیت ماده (۱۲) |
| آموزش دولتی | معافیت ماده (۱۲) |
| آموزش خصوصی | معافیت ماده (۱۲) |
| بهداشت دولتی | معافیت ماده (۱۲) |
| فعالیت های سرگرمی، فرهنگی، تفریحی و ورزشی | فراخوان مرحله چهارم |

منبع: قانون مالیات بر ارزش افزوده (مصوب ۱۳۸۷)

جدول ۲. میانگین سرانه فروش کالا هر مجوز بهره برداری صادر شده در سال های ۱۳۸۷ تا ۱۳۸۹

(میلیارد تومان)

| عنوان فعالیت | حد آستانه بر آورد شده در سال ۱۳۸۷ | حد آستانه بر آورد شده در سال ۱۳۸۸ | حد آستانه بر آورد شده در سال ۱۳۸۹ | مشمول شدن در مرحله سوم و پنجم فراخوان |
|------------------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|---------------------------------------|
| تولید محصولات غذایی | ۹/۹ | ۷/۸ | ۵/۹ | ✓ |
| تولید انواع آشامیدنی ها | ۷۹/۸ | ۷۲/۹ | ۳۷/۳ | ✓ |
| تولید فرآورده های توتون و تنباکو (سیگار) | ۲/۵ | ۲/۱ | ۱/۸ | ✓ |
| تولید منسوجات | ۱/۴ | ۱/۲ | ۱/۰ | ✓ |

| عنوان فعالیت | حد آستانه بر آورد شده در سال ۱۳۸۷ | حد آستانه بر آورد شده در سال ۱۳۸۸ | حد آستانه بر آورد شده در سال ۱۳۸۹ | مشمول شدن در مرحله سوم و پنجم فراخوان |
|---------------------------------------------------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|---------------------------------------|
| تولید چرم و فرآورده‌های وابسته | ۳/۴ | ۳/۰ | ۲/۴ | ✓ |
| تولید چوب و فرآورده‌های چوب و چوب پنبه، به جز مبلمان حصیر و مواد حصیربافی | ۲/۶ | ۲/۱ | ۱/۷ | ✓ |
| تولید فرآورده‌های نفتی (پالایشگاه‌ها) | ۱۳۵/۱ | ۱۰۴/۸ | ۸۰/۲ | ✓ |
| تولید سایر فرآورده‌های حاصل از تصفیه نفت (غیر پالایشگاه‌ها) | | | | ✓ |
| تولید مواد شیمیایی و فرآورده‌های شیمیایی | ۲۱/۷ | ۱۷/۶ | ۱۳/۸ | ✓ |
| تولید فرآورده‌های لاستیکی و پلاستیکی | ۳/۶ | ۳/۰ | ۲/۴ | ✓ |
| تولید سایر فرآورده‌های معدنی غیرفلزی | ۲/۷ | ۲/۲ | ۱/۸ | ✓ |
| تولید فلزات پایه | ۲۹/۹ | ۲۴/۲ | ۱۸/۵ | ✓ |
| تولید محصولات فلزی ساخته شده، به جز ماشین‌آلات و تجهیزات | ۳/۶ | ۳/۰ | ۲/۵ | ✓ |
| تولید محصولات رایانه‌ای، الکترونیکی و نوری | | | | ✓ |
| تولید تجهیزات برقی | ۴/۰ | ۳/۴ | ۲/۸ | ✓ |
| تولید ماشین‌آلات و تجهیزات طبقه‌بندی نشده در جای دیگر | | | | ✓ |
| تولید وسایل نقلیه موتوری، تریلر و نیم تریلر | ۳۲/۸ | ۲۷/۵ | ۲۲/۲ | ✓ |
| تولید سایر تجهیزات حمل و نقل | ۱۳/۱ | ۱۱/۲ | ۹/۲ | ✓ |
| تولید مبلمان | ۲/۲ | ۱/۸ | ۱/۵ | ✓ |

| عنوان فعالیت | حد آستانه بر آورد شده در سال ۱۳۸۷ | حد آستانه بر آورد شده در سال ۱۳۸۸ | حد آستانه بر آورد شده در سال ۱۳۸۹ | مشمول شدن در مرحله سوم و پنجم فراخوان |
|---------------------------------------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|-----------------------------------|---------------------------------------|
| تولید سایر مصنوعات | | | | ✓ |
| تعمیر و نصب ماشین آلات و تجهیزات | - | - | - | عدم دسترسی به اطلاعات |
| تولید، انتقال و توزیع برق | - | - | - | عدم دسترسی به اطلاعات |
| تولید گاز؛ توزیع سوخت های گازی از طریق شاه لوله | - | - | - | عدم دسترسی به اطلاعات |
| جمع آوری، تصفیه و تأمین آب | - | - | - | عدم دسترسی به اطلاعات |
| فاضلاب، فعالیت های جمع آوری، تصفیه و دفع پسماند؛ بازیافت مواد | ۰/۸ | ۰/۵ | ۰/۴ | ✓ |

منبع: یافته های تحقیق