

بررسی تأثیر متقابل اقتصاد زیرزمینی و

مالیات بر ارزش افزوده

دکتر سیدمحمد رضا سیدنورانی*

فاطمه عزیزخانی**

مطالعات انجام شده در کشورهای مختلف نشان می‌دهد که میان اجرای مالیات بر ارزش افزوده¹ و اقتصاد غیررسمی رابطه متقابل وجود دارد، به طوری که اجرای این مالیات به گسترش اقتصاد زیرزمینی منجر می‌شود و رفاه اجتماعی کاهش می‌یابد. گسترش اقتصاد غیررسمی به افزایش فرار مالیاتی² و در نتیجه کاهش درآمدهای حاصل از اجرای این نوع مالیات منجر می‌شود. در این مقاله تلاش شده است به این سؤال پاسخ داده شود که آیا اجرای مالیات بر ارزش افزوده بهترین نوع مالیات در ایران است یا خیر؟ برای این کار با توجه به شرایط خاص ایران از نظر حجم و عوامل اثرگذار بر اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی سعی شده است مطالعه تطبیقی با دیگر کشورها انجام شود.

نتایج این تحقیق نشان می‌دهد با توجه به اینکه نظام فعلی مالیاتی کشور ناکاراست و نمی‌تواند از بخش‌های غیررسمی مالیات اخذ کند، انتظار می‌رود اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده با افزایش کارایی نظام مالیاتی به کاهش فرار مالیاتی منجر شود. همچنین نتایج نشان می‌دهد اجرای این نظام در ایران حجم اقتصاد زیرزمینی³ را گسترش نمی‌دهد.

کلیدواژه‌ها: مالیات بر ارزش افزوده، تمکین مالیاتی⁴، فرار مالیاتی، اقتصاد زیرزمینی

* استادیار دانشگاه علامه طباطبایی؛

E-mail: nourani_s@yahoo.com

** پژوهشگر دفتر مطالعات اقتصادی مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی؛

E-mail: ftmh_Azizkhani@yahoo.com

1. value added tax
2. tax evasion
3. under ground economy
4. tax compliance

مقدمه

هماهنگی نرخ‌ها و پایه‌های مالیاتی امری ضروری است؛ زیرا طراحی نظام مالیاتی و تعیین جایگاه مالیات‌ها، امری بسیار پیچیده و دشوار است، که به ساختار و شرایط اقتصادی جامعه مدنظر ارتباط می‌یابد و همچنین در طول زمان شرایط اقتصادی و در بلندمدت ساختار اقتصادی نیز دچار تغییراتی می‌شود، بنابراین طراحی بخشی یا عملکرد نظام مالیاتی، باید کاملاً با ساختار و شرایط اقتصادی تطبیق پیدا کند و همچنین تغییرات شرایط، با توجه به دوره زمانی لازم برای اجرای نظام مالیاتی جدید، در طراحی اولیه در نظر گرفته شود. نظام کنونی مالیات‌ها در ایران، دارای اشکال و ایرادهایی است که یکی از آن‌ها فشار بیش از اندازه مالیاتی بر بعضی پایه‌های مالیاتی، به علت معافیت‌ها و عدم دریافت مالیات از پایه‌های دیگر مالیاتی است و گام مهم در این زمینه، برقراری مالیات‌های مصرف و هزینه است که می‌تواند پایه مالیاتی را گسترده کرده و علاوه بر کسب درآمدهای بیش‌تر، فشار مالیاتی بر بعضی از پایه‌های موجود را نیز کاهش دهد. در بیش‌تر تحلیل‌ها این‌گونه به نظر می‌رسد که VAT بهترین نوع از مالیات بر مصرف عمومی است.^۱ اگر کشوری بخواهد نظام مالیاتی مثل کشورهای توسعه یافته داشته باشد، VAT یکی از آن موارد خواهد بود. در حقیقت بیش‌تر این کشورها حاضر هستند تا VAT را داشته باشند و به کشورهای دیگر بیوندند. ولی به طور کلی شرایط خاص سیاسی و اقتصادی، فرهنگی هر کشور بر نحوه اجرای VAT و پیامدهای آن تأثیرگذار خواهد بود. این شرایط، میزان اقتصاد زیرزمینی یک کشور است. به همین دلیل در این مقاله براساس تحقیقات انجام شده در کشورهای مختلف، ارتباط متقابل میان اقتصاد زیرزمینی و مالیات بر ارزش افزوده، بررسی شده و در ادامه با توجه به شرایط کنونی کشور ایران، این ارتباط تشریح شده و برای اجرای موفق مالیات بر ارزش افزوده راهکارهایی ارائه می‌شود.

۱. مفهوم مالیات بر ارزش افزوده (VAT)

ارزش افزوده، تفاوت میان دریافت‌های یک بنگاه از محل فروش محصول تولید شده و پرداختی‌های آن بر منابع و مواد اولیه به کار گرفته شده در فرایند تولید آن محصول است. به عبارت دیگر، ارزش افزوده برابر جمع پرداخت‌های یک بنگاه به عوامل تولید استفاده شده

1. Richard M. Bird and Pierre-pascal Gendron, is VAT The best way to iMPose a General Consumption tax in Developing Countris 2005.

در تولید محصول می‌باشد. پرداختی‌های یک بنگاه به عوامل تولید (اجاره، دستمزد، بهره و سود)، پرداختی‌های پایه‌ای را که مالیات بر ارزش افزوده بر اساس آن وضع خواهد شد را تشکیل می‌دهند.

مالیات بر ارزش افزوده (VAT) - همان‌گونه که از نامش پیداست - مالیاتی است که بر ارزش افزوده ایجاد شده به‌وسیله تولیدکنندگان در هر یک از مراحل تولید، وضع می‌شود.

۲. ویژگی‌های مالیات بر ارزش افزوده

برخی از ویژگی‌های اساسی مالیات بر ارزش افزوده به‌شرح زیر است:

۲-۱. خنثی بودن مالیات بر ارزش افزوده

نظام مالیاتی، هنگامی کارا خواهد بود که در تخصیص بهینه منابع که به‌وسیله مکانیسم و قیمت‌های بازار ایجاد شده، مداخله و تأثیری نداشته باشد. اگر چه، هر نظام مالیاتی، بر رفتارهای اقتصادی تأثیر خواهد گذاشت، اما کاراترین نظام مالیاتی، نظامی است که این مداخلات را به حداقل برساند. طرفداران VAT معتقدند که چنانچه نرخ مالیاتی واحد باشد و مالیات بر ارزش افزوده بر کلیه کالاها و خدمات اعمال شود، این مالیات نسبت به بکارگیری عوامل تولید، سرمایه‌گذاری، تجارت، اشتغال، تکنیک تولید، درجه دخالت دولت در فعالیت اقتصادی، نحوه و درجه ادغام نسبت‌های تولیدی و تصمیم‌گیری اقتصادی، خنثی است. پس اگر مالیات بر ارزش افزوده تک‌نرخ‌ی باشد و بر پایه گسترده‌ای اعمال شود، می‌تواند مالیاتی کاملاً کارآمد باشد، زیرا نحوه انتخاب عاملان اقتصادی را مختل نمی‌کند.^۱

۲-۲. تنازلی بودن مالیات بر ارزش افزوده و اثر آن بر عدالت

مالیات بر ارزش افزوده، مانند مالیات بر فروش و مصرف یا به‌عبارت دیگر مانند مالیات‌های غیرمستقیم عمل می‌کند. به این معنی که بر قیمت‌های نسبی کالاها و خدمات تولیدی اثرگذار است و چون اقشار کم‌درآمد سهم بیش‌تری از درآمد خود را مصرف می‌کنند، پس در این نظام به‌طور نسبی مالیات بیش‌تری را متحمل می‌شوند. از این‌رو برای کاهش چنین

۱. نادران، الیاس و شهریاری‌راد، پرویز، «تخمین ظرفیت مالیاتی ناشی از اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران»، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده، چاپ اول، پاییز ۱۳۸۳، ص ۲۵.

فشارهایی، کشورها سعی می‌کنند که با استفاده از طرح‌های چندگانه مالیات بر ارزش افزوده، اهداف توزیعی درآمد را دنبال کنند. بدیهی است که آثار توزیعی مالیات بر ارزش افزوده در یک جامعه به نظام مالیاتی و همچنین ساختار توزیع درآمد در آن جامعه بستگی دارد و انتخاب نوع مالیات و گستردگی آن و همچنین نرخ‌ها و معافیت‌های مالیاتی به‌کارگرفته شده همگی در تعیین آثار توزیعی مالیات بر ارزش‌افزوده، دخیل هستند.^۱

۲-۳. خود کنترلی مالیات بر ارزش افزوده و به حداقل رسانیدن فرار مالیاتی

در نظام مالیات بر ارزش افزوده، خریدهای هر یک از بنگاه‌ها به‌وسیله بنگاه فروشنده به آن‌ها اعلام می‌شود؛ بنابراین اگر بنگاهی مالیات را کم‌تر از حد اعلام کند یا مالیات مربوط به خود را پرداخت نکند، این مالیات به خریدار بعدی منتقل می‌شود. به همین دلیل تمامی خریداران و بنگاه‌ها یک نظام خود کنترلی در برابر فرارهای مالیاتی خواهند داشت.^۲

۲-۴. درآمدزا بودن مالیات بر ارزش افزوده

به‌دلیل گستردگی پایه مالیاتی VAT، این نوع مالیات درآمدزا است. این خاصیت (درآمدزایی) یکی از مزیت‌های اصلی این نوع مالیات و دلیل اساسی انتخاب و اجرای آن از سوی کشورهای مختلف است. جدول ۱ درآمد حاصل از اجرای این نوع مالیات را در برخی از کشورها نشان می‌دهد. مالیات بر ارزش افزوده در این کشورها به گونه‌ای طراحی شده است که به افزایش ۵ تا ۱۰ درصد از تولید ناخالص داخلی بدون داشتن اثر مخربی بر اقتصاد منجر می‌شود.

۱. ضیایی بیگدلی، محمدتقی و طهماسبی بلداجی، فرهاد، «مالیات بر ارزش افزوده، مالیاتی مدرن»، پژوهشکده امور اقتصادی، چاپ اول، تهران ۱۳۸۳، ص ۱۸.

۲. طیب‌نیا، علی، «بررسی احتمالی اجرای مالیات بر ارزش افزوده بر تورم و نابرابری»، جلد اول، دفتر طرح مالیات بر ارزش‌افزوده، ۱۳۸۳، ص ۳۰.

جدول ۱. درآمد حاصل از اجرای مالیات بر ارزش افزوده

کشور	سال شروع اجرای VAT	نرخ مقرر VAT در سال ۲۰۰۳	درآمد VAT	
			درصد از GDP	درصد از درآمد مالیات کل
آرژانتین	۱۹۷۵	۲۱	۱/۹	۲۱/۵
آذربایجان	۱۹۹۲	۱۸	۰/۵	۱۶/۰
برزیل	۱۹۶۷	۲۰/۵	۰/۹	۹/۲
کانادا	۱۹۹۱	۷	۲/۳	۱۳/۳
شیلی	۱۹۷۵	۱۹	۴/۴	۴۰/۵
کاستاریکا	۱۹۷۵	۱۳	۱/۷	۱۶/۶
استونی	۱۹۹۲	۱۸	۲/۹	۳۲/۱
فنلاند	۱۹۹۴	۲۲	۹/۹	۲۹/۷
ایتالیا	۱۹۷۳	۲۰	۴/۶	۱۵/۲
ژاپن	۱۹۸۹	۵	۱/۵	۶/۶
کره	۱۹۷۷	۱۰	۲/۳	۲۳/۸
مکزیک	۱۹۸۰	۱۵	۱/۳	۲۱/۵
نیال	۱۹۹۷	۱۰	۰/۴	۲/۸
نیجریه	۱۹۷۵	۱۴	۶	۱۱/۸
نروژ	۱۹۷۰	۲۴	۱۰/۶	۲۵/۵
پاکستان	۱۹۹۰	۱۵	۰/۵	۱۵/۷
پرو	۱۹۷۳	۱۹	۲/۴	۳۵/۲
روسیه	۱۹۹۲	۱۸	۱/۲	۲۵/۵
سنگال	۱۹۸۰	۱۷	۱/۵	۱۸
تایلند	۱۹۹۲	۷	۱/۳	۲۲/۱
ترکیه	۱۹۸۵	۱۸	۱/۸	۲۸/۷
اوروگوئه	۱۹۶۸	۲۳	۳/۳	۲۶

مأخذ:

Aizenman Joshua and Yothin Jinjarak "The Collection of the value Added tax: Activity and 1977 international evidence: August 2005.

۳. درآمدزایی VAT با وجود اقتصاد زیرزمینی

اجرای VAT می‌تواند باعث تعدیل یا حذف سایر مالیات‌ها شود. در اجرای VAT مالیات‌های تجاری، مالیات بر واردات، مالیات بر صادرات و مالیات بر فروش می‌توانند حذف شوند یا این‌که به‌طور اساسی تغییر یابند. بنابراین با تغییرات ایجاد شده در نظام مالیاتی، دولت مقداری از درآمدهای حاصل از مالیات بر واردات و مالیات بر فروش را از دست داده و درآمدهای جدیدی از اجرای VAT کسب می‌کند و اقتصاد زیرزمینی به‌دلیل این‌که بر درآمدزایی هر یک از این مالیات‌ها اثر متفاوتی دارد، با این تغییرات مالیاتی می‌تواند بر

سطح درآمد مالیاتی دولت تأثیرگذار باشد. همچنین تحقیقات اخیر نشان می‌دهد که حتی اگر دولت آگاهی کاملی از این مشکلات داشته باشد و به طور منطقی افزایش مالیات VAT را بر بخش رسمی اقتصاد انتخاب کنند؛ با وجود مدیریت ضعیف نظام مالیاتی در بیش‌تر کشورهای در حال توسعه، در اکثر اوقات بهترین روش برای افزایش درآمد، یعنی افزایش مالیات‌ها، موانع ورودی به بخش رسمی را افزایش می‌دهد و ممکن است زمینه‌های رانتی ایجاد شود هر چند که بعداً بر این زمینه‌ها مالیات وضع می‌گردد^۱ ولی مطمئناً افزایش درآمد مالیاتی چشمگیری را به دنبال نخواهد داشت.

۴. افزایش هزینه‌های اجرائی VAT با وجود اقتصاد زیرزمینی

واضح است که هر اندازه اقتصاد زیرزمینی گسترده‌تر باشد، سازمان اجرائی باید هزینه‌های بیش‌تری را برای امور شناسایی، حسابرسی و وصول مالیات انجام دهد، زیرا در فرهنگ مالیاتی، مؤدیان بیش‌تر فرار مالیاتی را می‌پسندد، پس سازمان اجرائی باید هزینه بیش‌تری صرف کند تا فراریان مالیاتی را دستگیر و میزان فرار مالیاتی را کنترل کند. همان‌گونه که در تحقیقات برنیان و بوکنان،^۲ کروسل و دیگران^۳، پیرسن و تابلینی^۴ و بیکرومولیگان^۵ ملاحظه می‌شود ظرفیت مالیاتی بر هزینه‌های دولتی اثرگذار است و در برگشت بسیاری از برنامه‌های هزینه‌ای دولت، تحت تأثیر انگیزه نیروی کار قرار می‌گیرد، مانند برنامه‌های دولت برای بیکاری و بیمه از کارافتادگی و ...

۵. خنثی بودن VAT با وجود اقتصاد زیرزمینی

اجرای VAT و گسترش مالیات بر مصرف بر تمامی کالاها و خدمات، باعث می‌شود که سطح عمومی قیمت‌های کالا و خدمت تولید شده در بخش رسمی افزایش یابد. در این

1. E.Auriol and M. Warlters, Taxation Base in Developing Countries: Journal of Public Economic 2005, p. 625-46.
2. Brennanlt. Goffrey and Jams M.Buchanan (1980), The Power to tax: Analytical Foundations of a Fiscal Constitution. Combridge, nt: Cambridge university Press.
3. Krusell, Per, Vincenzo Quadrini, and Tose victorRios-Rull (1996), Are Consumption taxes really Better than income taxes L. Journal of Menetary Economics, 37, No. s (June), 475-503.
4. Persson, Torsten and Guido Tabellini (2002), Political institutions and Policy outcomes what Are the stylized facts? Stockholm University.
5. Becker, Garys. And Casey B. Mulligan (2003), Dead-weight Costs and the size of Government, Journal of law and Economics 46, no. 2,293-340.

شرایط با وجود اقتصاد غیررسمی گسترده، افراد می‌توانند تولیدات مصرفی را جایگزین تولیدات رسمی کنند. به عنوان نمونه، بر اثر اجرای VAT مواد غذایی تولید شده به‌وسیله افراد خانواده می‌تواند با غذاهای آماده و غذای رستوران‌ها جایگزین شود، این مسأله درباره پوشاک نیز صادق است در اثر این امر تولید در بخش رسمی محدود می‌شود. پیگوت و والی (۱۹۹۸)^۱ با یک الگوی تعادل عمومی قابل محاسبه، این مسأله را مدنظر قرار داده‌اند. نتایج آن‌ها نشان می‌دهد که اجرای مالیات بر ارزش افزوده (مالیات بر کالاها و خدمات GST) رفاه اجتماعی را افزایش می‌دهد، اگر بخش غیررسمی در این محاسبات دخیل نشود. اما اگر این بخش وارد محاسبات شود، اثرگذاری بر تولید بخش رسمی ناشی از اجرای GST رفاه اجتماعی کاهش می‌دهد.

همچنین تحقیقات اخیر نشان می‌دهد که با وجود بخش غیررسمی (به طور گسترده) هر مالیاتی از جمله VAT، باعث کاهش بخش رسمی شده است و مانع رشد و توسعه همه جانبه اقتصاد خواهد شد.^۲ اگر انگیزه نیروی کار به فعالیت در بخش غیررسمی، بیش‌تر از فعالیت در بخش رسمی باشد، افزایش مالیات بر مصرف بی‌شک موجب گسترش اقتصاد پنهان خواهد شد.^۳ در تحقیق استون و مگنوس، با انجام رگرسیون مقطعی میان کشورهای مختلف، این‌گونه نتیجه‌گیری می‌شود که یک واحد افزایش در انحراف معیار متوسط نرخ مالیات اشخاص، اقتصاد سایه‌ای را به اندازه ۳/۸ درصد GDP افزایش می‌دهد. این رقم بزرگ بر آن دلالت دارد که تفاوت در سطح نرخ مالیات اشخاص، عاملی مهم و اساسی در تعیین میزان فعالیت‌های اقتصاد سایه‌ای در میان کشورهای مختلف است.^۴

همچنین اقتصاد زیرزمینی ارتباط دو طرفه و نامشخصی با فساد اقتصادی دارد و این ارتباط می‌تواند مکمل و جانشین باشد،^۵ بنابراین با گسترده‌تر شدن فعالیت اقتصاد سایه‌ای، امکان گسترش فساد مالی نیز وجود خواهد داشت.

به‌طور کلی، هر چند خنثی بودن VAT بر تولید، یکی از ویژگی‌های مهم این مالیات

1. Piggot: & Whalley, (1998), VAT Base Broadening, self supply & the Informal Sector, NBER Working Paper No. w6349.
2. M-S. Emran and J.E.stiglitz, "on Selective indirect tax reform in developing countries Journal of Public Economics", (2005), pp 599-623.
3. J. R. Hines, JR. "Might Fundamented tax reform increase Criminal Activity? Economical 2004, pp 483-92.
4. Steven J. David and magnus Henrekson, tax Effect on work Activity industry, Mix and Shadow Economy size: Evidence from Rich – country comparisons, 2004, pp 2-20.
5. D Reher Axel and FriedRich. Schnieder, Corruption and the Shadow Economy: An Empirical Analysis, Cedifo Working paper No 1653. CATEGORY 1: Public Finance: January 2006.

است، اما اقتصاد غیررسمی این مسأله را زیر سؤال برده و از این طریق می‌تواند به رفاه اجتماعی آسیب وارد کند.

۶. تأثیر اجرای VAT بر رفاه اجتماعی با وجود اقتصاد غیررسمی

به‌طور کلی، در جوامعی که رفتار غیرقانونی دولتمردان (فساد) و رفتار غیرقانونی شهروندان (فعالیت زیرزمینی) در حوزه مالیات‌ها رواج زیادی دارد، شهروندان از فعالیت در بخش رسمی و پاسخ به تحول رسمی در بخش مالیاتی (اجرای VAT) آسیب می‌بینند؛ زیرا مقداری از درآمد خود را به‌عنوان مالیات می‌پردازند و به ازای آن خدمات عمومی مناسبی دریافت نمی‌کنند و هزینه‌های زیادی برای تمکین به آن‌ها تحمیل می‌شود و در نتیجه از قدرت رقابتی آن‌ها در کسب سود، کاسته می‌شود. اما شهروندانی که در بخش زیرزمینی فعالیت می‌کنند، مالیات نمی‌پردازند، سطح دریافت خدمات عمومی آن‌ها با سایرین یکسان است، هزینه‌ای بابت تمکین متحمل نمی‌شوند و در نتیجه قدرت آن‌ها در کسب سود افزایش می‌یابد؛ زیرا احتمال شناسایی و مجازات آن‌ها به‌وسیله مقامات مالیاتی کم است و حتی اگر چنین اتفاقی هم بیافتد می‌توانند با رشوه‌ای کم‌تر از هزینه‌های مالیاتی، همچنان به فعالیت خود ادامه دهند و سرچشمه این ناهماهنگی‌ها در کشورهای توسعه نیافته، در بی‌اطلاعی و هزینه‌های سنگین برای دستیابی به منافع قانونی (هزینه مبادله) نهفته است؛ یعنی شهروندان و دولتمردان اطلاعات دقیقی از منابع و مصارف مالیاتی و مجازات‌های فرار مالیاتی و سایر قوانین مالیاتی ندارند و بر اساس حدس‌های خود به فعالیت در اقتصاد زیرزمینی می‌پردازند، بدین ترتیب در این شرایط، احتمال بدتر شدن وضعیت اجتماعی در اثر اجرای VAT وجود دارد.^۱

۷. اقتصاد زیرزمینی و VAT در برخی از کشورهای جهان

تاکنون کشورهایی زیادی در سطح جهان نظام VAT را اجرا کرده‌اند که دارای سطح اقتصاد زیرزمینی متفاوتی هستند. با مقایسه دو گروه از کشورهای توسعه یافته و در حال توسعه می‌توان به نکات ذیل دست یافت:

۱. نادران، الیاس، «آثار متقابل اقتصاد زیرزمینی، فرار مالیاتی و مالیات بر ارزش افزوده»، طرح مطالعاتی در دست انجام دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده، ۱۳۸۴، صص ۹۱-۹۲.

در کشورهای توسعه یافته منتخب متوسط نرخ VAT، حدود ۱۷ درصد و این نرخ در کشورهای آسیایی حدود ۱۱/۹ درصد است. در کشورهای توسعه یافته VAT، حدود ۱۷/۳ درصد از درآمدهای مالیاتی دولت را تشکیل می‌دهد، ولی در کشورهای آسیایی با نرخ کم‌تر، VAT، ۲۳/۶ درصد از درآمدهای مالیاتی دولت را به خود اختصاص داده است. نسبت درآمدهای حاصل از VAT به GDP در کشورهای توسعه یافته حدود ۶/۶ درصد و این نسبت در کشورهای آسیایی ۳/۷ درصد است.

از طرفی نسبت اقتصاد زیرزمینی به GDP نشان می‌دهد که متوسط این نسبت در کشورهای در حال توسعه منتخب ۲۸/۴ درصد و در کشورهای توسعه یافته ۱۶/۷ درصد است. بنابراین مشخص است فقط نرخ مالیاتی و بار مالیاتی اندازه اقتصاد زیرزمینی را تعیین نمی‌کنند، بلکه سایر شرایط هم نقش مهمی دارند. زیرا کشورهای پیشرفته هم نرخ VAT و هم بار مالیاتی VAT بالاتری دارند، اما اندازه اقتصاد زیرزمینی در این کشورها محدودتر به نظر می‌رسد. البته میزان اقتصاد زیرزمینی بر درآمدهای مالیاتی تأثیرگذار است. مثلاً کشورهایی مانند اتریش، ژاپن و سوئیس دارای اقتصاد زیرزمینی کوچک‌تر بوده و توانسته‌اند نسبت به نرخ VAT خود درآمد بیشتری کسب کنند.^۱ همچنین کشورهایی چون ایتالیا، بنگلادش، پاکستان و نپال که اقتصاد زیرزمینی به نسبت بزرگ‌تری دارند، نسبت به نرخ VAT خود درآمد مالیاتی کمتری دریافت کرده‌اند، البته کشورهایی استثنایی هم هستند که توانسته‌اند با وجود حجم بالای اقتصاد زیرزمینی، درآمد مالیاتی خوبی نسبت به نرخ VAT کسب کنند، کشورهای یونان، تایلند و پرتغال از این دسته‌اند.^۲ البته قابل ذکر است که برای درآمد مالیاتی حاصل از VAT فقط مقایسه میزان اقتصاد زیرزمینی در کشورها، قابل اعتماد نیست، زیرا عوامل تعیین کننده مهم‌تری نیز وجود دارند.

۸. اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی در ایران

در ایران عوامل مختلفی در شکل‌گیری و گسترش اقتصاد زیرزمینی دخیل هستند. یکی از این عوامل مالیات‌ها هستند که از طریق افزایش بار مالیاتی سبب گسترش اقتصاد زیرزمینی می‌شوند. انواع مختلف فعالیت‌های زیرزمینی در کشور شامل تجارت و تولید زیرزمینی است.

۱. نادران، پیشین، ص ۳۷.

2. Schneider, F. and D.Enste (2000), Shadow Economies Size, causes and Consequences, the Journal of Economic Literature, 38/1 pp 79.

واردات قاچاق و صادرات قاچاق یکی از مهم‌ترین فعالیت‌های زیرزمینی در کشور است. این دو معضل، بیش از آن‌که حاصل اعمال مالیات باشند، به موانع غیرتعارف‌های، اجرائی، ساختاری و جغرافیایی بستگی دارند. بنابراین اجرای VAT همچون سایر مالیات‌ها نمی‌تواند نقشی در گسترش این قاچاق داشته باشد، بلکه بیش‌تر از قاچاق، واردات آسیب می‌پذیرد. تولید زیرزمینی در کشور نیز به‌صورت تمام یا قسمتی از تولیدات بنگاه‌ها رواج دارد. بنگاه‌های بزرگ با پنهان کردن قسمتی از تولیدات و بنگاه‌های کوچک با پنهان کردن تمام یا قسمتی از تولیدات خود به فعالیت‌های زیرزمینی مشغول هستند.

همچنین با توجه به این‌که فرار مالیاتی ناشی از فعالیت‌های زیرزمینی، بیش‌تر به مرحله شناسایی پایه مالیاتی مربوط می‌شود و حجم گسترده‌ای از فعالیت‌های اقتصادی کشور در اختیار دولت یا به وابسته دولت انجام می‌شود؛ لذا، هرچند اقتصاد زیرزمینی در عدم تمکین VAT و کاهش درآمدزایی آن نقش دارد، اما نقش فرار مالیاتی وابسته به فساد اقتصادی است که به مرحله تشخیص و وصول مالیات مربوط می‌شود و در عدم تمکین VAT می‌تواند بسیار برجسته‌تر باشد. به‌عنوان مثال بررسی آماری^۱ نشان می‌دهد که مالیات‌های اجرا شده در کشور بیش‌تر بر شرکت‌ها و اشخاص دولتی و شبه دولتی یا مؤدیان مرتبط با دولت و همچنین واردات اعمال می‌شود، تغییرات این مالیات‌ها نمی‌تواند در گسترش فعالیت اقتصاد زیرزمینی از طریق این مؤدیان نقش برجسته‌ای داشته باشد، بنابراین بیش‌ترین فرار مالیاتی مربوط به اجرای نامناسب قوانین و مقررات مالیاتی و وجود فساد اقتصادی است.^۲

از جمله مطالعات انجام شده در برآورد اقتصاد زیرزمینی در ایران، تحقیقات خلعتبری (۱۳۶۹)، شکیبایی (۱۳۸۰)، احمدی (۱۳۸۱)، عرب مازار (۱۳۸۰) است، اما به‌طور کلی برآوردهای این محققان از میزان اقتصاد زیرزمینی اختلاف زیادی با هم دارد و در این مطالعات، نقش هریک از علل اقتصاد زیرزمینی و بالتبع مالیات‌ها چندان تجزیه و تحلیل نشده است و فقط در زمان برآوردها به این متغیرها توجه شده است و در بیش‌تر این مطالعات، نقش شرایط نهادهای حاکمیتی، قوانین و مقررات و فساد در برآوردها منظور نشده است. برخی از برآوردهای انجام شده از اقتصاد زیرزمینی به این قرار است:

۱. قانون بودجه سالانه کشور در سال‌های مختلف.

۲. نادران، پیشین.

جدول ۴. مطالعات انجام شده درباره حجم اقتصاد زیرزمینی در ایران^۱

پژوهشگر مطالعه	دوره بررسی شده	متوسط اقتصاد زیرزمینی به GDP در مدت دوره
خلعتبری	۱۳۴۰-۱۳۷۳	۶
عرب مازار یزدی	۱۳۴۷-۱۳۷۷	۱۱
صادقی - شکیبایی	۱۳۴۳-۱۳۷۸	۱۰/۹
احمدی	۱۳۴۷-۱۳۷۷	۴۶/۵

فردریش اشنایدر نیز در مطالعه خود در سال ۲۰۰۱، اقتصاد زیرزمینی ایران را برآورد کرده است. در این تحقیق ایران در کشورهای آسیایی، کمترین اقتصاد زیرزمینی را داراست و نسبت اقتصاد زیرزمینی به GDP در ژاپن، سنگاپور، چین، هنگ کنگ و ویتنام از ایران کم‌تر بوده و این نسبت برای مغولستان و عربستان سعودی مانند یا نزدیک ایران بوده است. این نسبت برای کشور ایران رقم ۱۸/۹ درصد است. براساس تحقیقات دلانو و اشنایدر،^۲ حجم اقتصاد زیرزمینی در ۲۱ کشور OECD میان ۹ درصد (ایالات متحده امریکا) تا ۲۸ درصد (یونان) تولید ناخالص داخلی بوده است.

صادقی و شکیبایی در پژوهش خود نسبت اقتصاد زیرزمینی به تولید ناخالص داخلی را در سال ۱۳۷۸، ۱۷/۳ درصد به ارزش ۷۷۱۳۰/۹۳ میلیارد ریال و فرار مالیاتی را ۱۹/۴ درصد از درآمد مالیاتی کشور بر ارزش ۵۷۸۳/۸۲ میلیارد ریال برآورد کرده‌اند و در تحقیق فرانسونی، میزان فرار مالیاتی در کشورهای توسعه یافته بین ۵ تا ۲۵ درصد درآمد مالیاتی بالقوه برآورد شده است؛ در حالی که این رقم در کشورهای کم‌تر توسعه یافته حدود ۳۰ تا ۴۰ درصد است.^۳

۱. ارقام مندرج در جدول فوق از نتایج مطالعات انجام شده در منابع ذیل استخراج شده است:
 ۱. احمدی، اکبر، «برآوردی از اقتصاد سیاه در ایران با استفاده از منطق فازی»، فصلنامه پژوهش‌های اقتصادی ایران، شماره ۱۰، ۱۳۸۱، ص ۱۲۵-۱۴۷.
 ۲. خلعتبری، فیروزه، «اقتصاد زیرزمینی»، مجله رونق، سال اول، شماره‌های ۱ و ۲، ۱۳۶۹.
 ۳. صادقی، حسین و شکیبایی، علیرضا، «مدل‌سازی اقتصاد زیرزمینی با روش منطق فازی»، مجله تحقیقات اقتصادی، شماره ۶۲، ۱۳۸۲.
 ۴. عرب‌مازار یزدی، علی، «اقتصاد سیاه در ایران: اندازه، علل و آثار آن در سه دهه اخیر»، مجله برنامه و بودجه، شماره ۶۲ و ۶۳، ۱۳۸۰.

2. Robeto Dellanno and triedrich Schnieder. The Shadow economy of Italy and ather OECD Countries: Wrat do we Know? 2004.
 3. Franzoni L.A. (1999), tax Evasion and tax compliance. Encyclopedia of Law and Economics, Volume IV. The Economics of Public and tax Law, Cheltenham Edward Elgar.

نتیجه‌گیری و پیشنهادات

اجرای VAT با فرض این‌که، فرار مالیاتی و اقتصاد زیرزمینی وجود نداشته یا اندک باشد، نشان‌دهنده درآمدزایی گسترده است که اثر آن بر تولید نسبتاً خنثی است و در نتیجه اجرای VAT به رفاه اجتماعی می‌افزاید. اما فرار مالیاتی و اقتصاد زیرزمینی به نسبت گسترده می‌تواند این شرایط مطلوب را زیر سؤال ببرد.

اما در ایران به‌نظر می‌رسد حجم فرار مالیاتی ناشی از عدم پرداخت مالیات توسط فعالان زیرزمینی توضیح‌دهنده کامل شکاف مالیاتی گسترده نباشد نیست و فقط قسمتی از آن را نشان می‌دهد، زیرا با توجه به دولتی بودن حجم گسترده‌ای از اقتصاد کشور، عدم تمکین مالیاتی فعالان رسمی، نقش برجسته‌تری دارد و این عدم تمکین بیش‌تر به صورت فرار مالیاتی بروز نموده و فساد اقتصادی و ضعف شاخص‌های حاکمیتی در آن نقش دارد.^۱ یعنی ویژگی‌ها و ساختار خاص اقتصاد ایران باعث شده است که نقش عوامل مؤثر بر اقتصاد زیرزمینی و سهم اجزای تشکیل‌دهنده آن با سایر کشورها، تفاوت‌هایی داشته باشد. در ایران علاوه بر بار مالیاتی، طیف گسترده‌ای از متغیرهای اقتصادی، سیاسی و فرهنگی نیز در گسترش فعالیت‌های زیرزمینی مؤثر هستند. از مهم‌ترین عوامل اقتصادی می‌توان به بار مقررات دولتی (حجم، کیفیت و نحوه اجرا)، کیفیت خدمات عمومی، شرایط نظام تأمین اجتماعی، وضعیت بازار کار و عملکرد اقتصاد رسمی اشاره کرد.

بنابراین می‌توان این‌گونه نتیجه‌گیری کرد که اگر VAT در ایران اجرا شود، موفقیت آن به وضعیت اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی ناشی از آن و کارایی سازمان مالیاتی بستگی دارد. بنابراین سازمان امور مالیاتی در این راستا باید به راهکارهای اساسی ذیل توجه کند:

۱. در قانون مالیات بر ارزش افزوده - با بررسی‌ها و تحقیقات کارشناسی - بار مالیاتی، نرخ مالیاتی و سطح آستانه بهینه تعیین شود.
۲. قانون مالیات بر ارزش افزوده، باید شفاف بوده و برای عامه مردم قابل فهم باشد.
۳. در قانون مالیات بر ارزش افزوده باید انگیزه تمکین مالیاتی تشویق شود و انگیزه فرار از مالیات با تعیین جرائم مناسب از بین برود.
۴. در نظام مالیاتی راهکارهای مقابله با فساد اداری، پیش‌بینی و اجرا شود.

بررسی تأثیر متقابل اقتصاد زیرزمینی و مالیات بر ارزش افزوده ۲۲۱

۵. بانک اطلاعاتی گسترده‌ای از مشخصات و جریان درآمدی مؤدیان ایجاد شود تا از فرار مالیاتی جلوگیری گردد.
 ۶. اطلاع‌رسانی مناسب و به موقع به مؤدیان انجام گیرد.
 ۷. عملکرد سازمان امور مالیاتی شفاف بوده و در مقابل مردم پاسخگو باشد.
- امید است با انجام این موارد و سایر راهکارها، اجرای مالیات بر ارزش افزوده با موفقیت انجام شود.

جدول ۲. اقتصاد زیرزمینی و VAT در کشورهای عضو OECD

(درصد)

ردیف	نام کشور	سال اجرای VAT	نرخ استاندارد VAT	سهم VAT از		نسبت اقتصاد زیرزمینی به GDP		
				نرخ استاندارد VAT	نرخ VAT	۱۹۹۷-۲۰۰۰	۱۹۹۷-۹۹	۲۰۰۰-۰۰
۱	دانمارک	۱۹۹۷	۲۵	۱۹٫۲	۵٫۷	۳۸٫۸	۱-۵	۱۹۹۷-۰۰
۲	آلمان	۱۹۹۸	۱۶	۱۸٫۳	۸٫۵	۲۲٫۱	۱۱٫۸	۱۹۹۷-۹۹
۳	فرانسه	۱۹۹۸	۲-۶	۱۷	۷٫۸	۳۹٫۵	۹	۱۹۹۷-۹۹
۴	سوئد	۱۹۹۶	۲۵	۱۷٫۵	۸٫۷	۳۸	۱۵٫۵	۱۹۹۷-۹۹
۵	ایرلند	۱۹۹۲	۲۵	۲۲٫۲	۷٫۳	۲۲٫۲	۱۱	۱۹۹۷-۹۹
۶	ایریش	۱۹۹۳	۲۰	۱۹٫۱	۸٫۵	۲۲٫۵	۲٫۵	۲۰۰۰-۰۰
۷	هلند	۱۹۹۳	۶٫۵	۱۸٫۹	۸٫۸	۳۸٫۹	۵٫۲	۱۹۹۷-۹۹
۸	ایتالیا	۱۹۹۳	۱۶	۱۲٫۵	۵٫۲	۲۸٫۲	۲۲٫۸	۲۰۰۰-۰۰
۹	اسپانیا	۱۹۹۶	۱۶	۱۶٫۶	۸٫۷	۳۸٫۵	۱۶٫۱	۲۰۰۰-۰۰
۱۰	پرتغال	۱۹۹۶	۱۷	۲۲٫۶	۸-۰	۳۶٫۶	۱۵٫۶	۲۰۰۰-۰۰
۱۱	سوئیس	۱۹۹۶	۱۵٫۵	۱۵٫۹	۵٫۲	۲۲٫۶	۸٫۲	۱۹۹۷-۹۹
۱۲	ژاپن	۱۹۸۶	۵	۹٫۲	۳٫۲	۲۲٫۱	۸٫۸	۱-۶
۱۳	کانادا	۱۹۹۱	۷	۸٫۶	۳٫۶	۲۶	۱۵٫۸	۱۹۹۱-۹۹
۱۴	هلند	۱۹۹۲	۲۲	۱۸٫۶	۸٫۲	۳۸٫۲	۱۶٫۲	۱۹۹۱-۹۹
۱۵	مکزیک	۱۹۹۵	۲۵	۱۱	۳٫۶	۲۱-۰	۳۷	۱-۶
۱۶	اسرائیل	۲۰۰۰	۱۰	-	-	-	-	۱-۶
۱۷	ایالات متحده	۲۰۰۰	-	-	-	-	-	۳۷
	میانگین	۱۹۹۹	۱۶٫۶	۱۶٫۶	۸٫۲	۳۸٫۲	۱۵٫۲	۱۹۹۷-۹۹

مأخذ: نازاری، پیشین

پرتال جامع علوم انسانی

جدول ۲. اقتصاد زیرزمینی و VAT در کشورهای عضو OECD

(درصد)

رتبه	نام کشور	سال اجرای VAT	نرخ استاندارد VAT	سهوم VAT از درآمدهای مالیاتی	نسبت درآمد به VAT	نسبت اقتصاد زیرزمینی به GDP		
						VAT	نسبت GDP به VAT	۱۹۸۸/۹۰
۱	کره	۱۹۹۷	۱۰	۱۹/۲	۵/۲	۲۲	۱۹/۹	۲۲/۹
۲	لهستان	۱۹۹۵	۱۰	۱۹/۳	۵/۲	۲۷	۱۰/۵	۱۵/۵
۳	دانمارک	۱۹۹۴	۵	-	-	-	۱۵/۳	۱۹/۲
۴	فنلاند	۱۹۹۸	۱۰	۲۲/۱	۳	۲۰	۲۹/۲	۲۵/۲
۵	مکزیک	۱۹۹۱	۲۰	۲۹/۲	۵/۵	۲۹/۵	۲۹/۲	۲۹/۲
۶	پاکستان	۱۹۹۰	۱۵	۱۹/۷	۵/۲	۱۲	۲۹/۲	۲۹/۲
۷	بنگلادش	۱۹۹۱	۱۵	۲۱/۶	۵/۲	۱۲	۲۹/۲	۲۹/۲
۸	چین	۱۹۹۴	۱۷	۲۹/۵	۲/۵	۲۲/۵	-	۱۰/۲
۹	سنگاپور	۱۹۹۴	۲	۵/۲	۲۰	۵/۲	۵/۲	۱۵/۲
۱۰	ترکی	۱۹۹۷	۱۰	۲۹/۵	۵/۲	۲۲	۲۹/۲	۲۹/۲
۱۱	هند	-	-	-	-	-	۱۵/۱	۲۰/۲
۱۲	هند کانگ	-	-	-	-	-	۱۲	۱۵/۲
	متوسط	۱۹۹۱	۱۱/۶	۲۹/۶	۲/۷	۲۹/۷	۲۹/۶	۲۵/۰

مأخذ: همان منبع

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
 برتال جامع علوم انسانی

منابع و مأخذ

۱. ضیایی بیگدلی، محمدتقی و طهماسبی بلداجی، فرهاد، «مالیات بر ارزش افزوده، مالیاتی مدرن»، پژوهشکده امور اقتصادی، چاپ اول، تهران، ۱۳۸۳.
۲. طیب‌نیا، علی، «بررسی اثر احتمالی اجرای مالیاتی بر ارزش افزوده بر تورم و نابرابری»، جلد اول، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده، پاییز ۱۳۸۳.
۳. نادران، الیاس و شهریاری‌راد، پرویز، «تخمین ظرفیت مالیاتی ناشی از اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران»، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده، چاپ اول، پاییز ۱۳۸۳.
۴. نادران، الیاس، «آثار متقابل اقتصاد زیرزمینی، فرار مالیاتی و مالیات بر ارزش افزوده»، طرح مطالعاتی در دست انجام دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده، ۱۳۸۴.
5. Aizenmas Joshua and Yothin JinJarak, The Collection of the Value Added tax: Activity and international evidence, August, 2005.
6. Becker, Gary S. and Casey B. Mulligan, Deade wight costs and the size of Government, Journal of law and Economics 46. no.2, 293-340, 2003.
7. Bickley Jamesm, Government and Finance Division, Value Added tax as anew Revenue Source, Updated June, Congression research service, 2005.
8. Brennan, H. Geoffery and James M. Buchanan, The Power to tax: Analytical Foundations of a fiscal Constitution. Cambridge MA: Cambridge Unirerstiy Prese, 1980.
9. DReher and FRideich Schneider, Corruption and the Shadow Economuy, An Emprical Analysis, CEsifo Working paper No: 1653. (ATEGovy): Public Finance, January 2006.
10. E. Auriol and M. Warlters, taxation Base in Developing Countries, Journal of Public Economic 2005.
11. Fraqnzoni L.A. Tax Evasion and Economics, Compliance, Encyclopedia of Law and Economics, Volume IV. The Economics of Public and Tax Law, Cheltenham, Edward Elgar, 1999.
12. Krusell, Per, Vincenzo Quadrini, and Jose-Victor Rios-Rull Are Consumption taxes really Better Than income taxes? Journal of Monetary Economics, 37no. s (June), 475-503, 1996.
13. M-S. Emran and J-E. Stiglitz, "on Selective indirect tax reform in Developing Countries, Journal of Public Economics, 2005.

14. Piggot and Whalley (1998), VAT Base Broadening, Self Supply & the Informal Sector, NBER Working Paper No, W 6349.
15. Persson, Torsten and Guido tabellini (2002), political institutions and Policy outcomes: what are the stylized Facts? Stockholm university.
16. Roberto Dellano and Friedrich Schnieder. The Shadow economy of Italy and Other OECD Countries: What do we Know? 2004.
17. Schneider, Friedrich and Dominik H. Enste (2000), Shadow Economies: Size, Causes, and Consequences, Journal of Economic Literature, 38 (1) (March), 77-114.
18. Tait Alan, Value Added tax, national 2000, international monetary fund.

