

پتانسیل‌های فرار و تقلب در نظام مالیات بر ارزش افزوده بازخورد تجربه عملیاتی کشورهای در حال توسعه

علیرضا خان جان
(فوق لیسانس اقتصاد، سازمان امور اقتصادی و دارایی خراسان)

ماهیت خودکنترلی نظام مالیات بر ارزش افزوده که ناشی از چندمرحله‌ای بودن فرایند تولید و توزیع کالا و خدمات است، پتانسیل‌های بالقوه فرار مالیاتی را دست کم در نظر و در حد معناداری از بین می‌برد. یکی از آثار نظری اعمال نظام مالیات بر ارزش افزوده، کاهش فرار مالیاتی است و گاهی در کشورهای در حال توسعه، انگیزه اصلی وضع این نوع مالیات است. گذری کوتاه بر تجربه عملی کشورهای در حال توسعه میبیند آن است که به جز زمینه‌های اجتماعی مؤثر در رفتار عدم تمکین، دلایل فرار از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده بیشتر ناشی از اجرای ضعیف قانون است. به طور کلی، پتانسیل‌های بالقوه فرار از مالیات بر ارزش افزوده عبارت از: ضعف در کنترل ورودی و خروجی بنگاه‌های اقتصادی، امکان استرداد مالیات، چند نرخ بودن مالیات و معافیت‌های متعدد و مشکلات حقوقی ضمانت اجرای قانون است.

۱. مقدمه

استفاده فراگیر از نظام مالیات بر ارزش افزوده در بیش از ۱۲۰ کشور ضرورت شناسایی آن را برای بهبود کارایی و اثربخشی نظام مالیاتی توجیه می‌کند. اما مسأله قابل توجه آن است که آنچه در یک کشور توسعه یافته موجب تجربه عملیاتی مثبت شده است به ضرورت نمی‌تواند در نظام‌های اقتصادی دیگر نیز مثبت باشد. اقتصاد هر کشور متأثر از فرهنگ، مذهب، نظام ارزشی و هنجارهای اجتماعی غالب بر آن است و چشم‌پوشی خط مشی گذران بخش عمومی از عوامل اجتماعی یاد شده پیامدی جز ناکامی اصلاحات اقتصادی ندارد. تجربه ناموفق کشورهای کمتر توسعه یافته مانند نپال در نسخه‌برداری کامل از نظام مالیات بر ارزش افزوده کشورهای پیشرفته دلیل بر این مدعا است. بنابراین، کشورهای در حال توسعه سعی دارند تا پیش از شناسایی و اجرای مالیات بر ارزش افزوده، آثار و پیامدهای احتمالی آن را در محیط اقتصادی به دقت بررسی کنند. نمونه بارز این بررسی کشور هندوستان است که مدت سه تا چهار سال گذشته بیش از ۸۰ گردهمایی و نشست تخصصی در این زمینه برگزار کرده است.^۱ مسأله که بیشتر مورد بحث و مجادله نظری بوده است، امکان تحقق سطوح بالای تمکین از مالیات بر ارزش افزوده است.

به طور کلی، ماهیت خودکنترلی نظام مالیات بر ارزش افزوده که ناشی

از چندمرحله‌ای بودن فرایند تولید و توزیع کالا و خدمات و امکان استرداد تفاوت مالیات داده و ستانده است پتانسیل‌های بالقوه فرار مالیاتی را دست کم در نظر، در حد معناداری از بین می‌برد. در واقع، یکی از آثار نظری اعمال نظام مالیات بر ارزش افزوده به جز مزایای متعدد دیگری که دارد، کاهش فرار مالیاتی است که در بسیاری از کشورهای در حال توسعه انگیزه اصلی شناخت این نوع مالیات است. اما، آنچه روی کاغذ - در نظر - بی‌نقص است در عمل ممکن است چالش برانگیز و مسأله‌ساز باشد. افزایش فرار از مالیات بر ارزش افزوده که در بسیاری از کشورهای در حال توسعه از میزان ۵۰ درصد نیز بیشتر شده است. برای مثال، فیلیپین بین ۳۴ تا ۵۶ درصد برآورده شده است.^۲ حتی در کشورهای توسعه یافته مانند کانادا و اسپانیا که میزان فرار از مالیات آن‌ها ۲۳ درصد و ۲۶ درصد ثبت شده است. ایجاد زمینه‌های بالقوه جلوگیری از فرار مالیاتی در این نظام مالیاتی ضروری است.

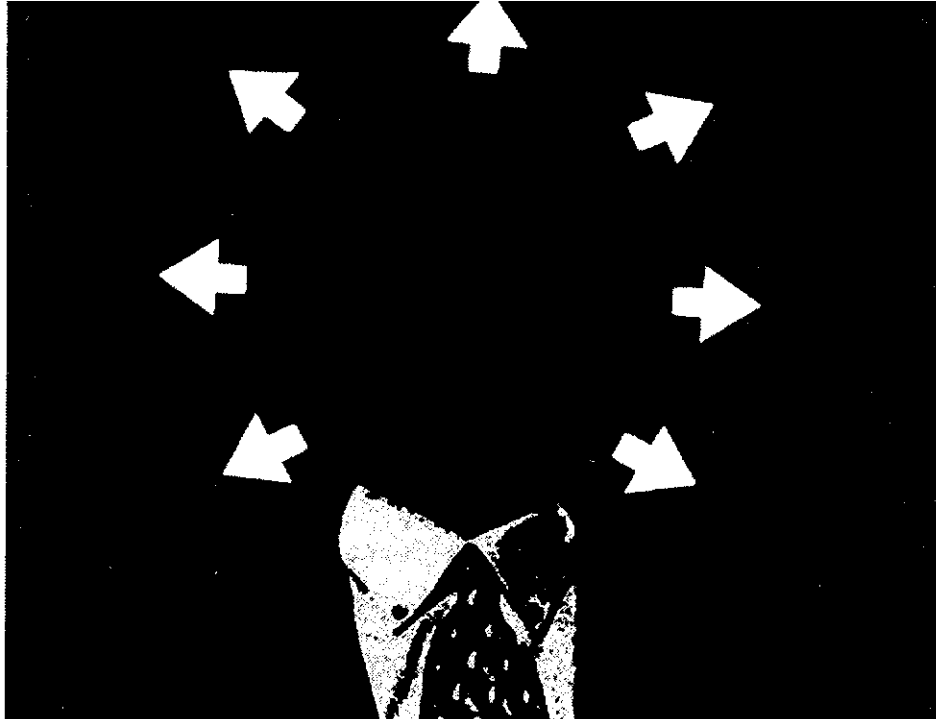
به طور کلی، پدیده فرار مالیاتی از این جهت قابل توجه است که علاوه بر کاهش درآمدهای دولت و افزایش سطح "شکاف مالیاتی"، نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی (GDP) را نیز کاهش می‌دهد. مطالعه موردی نظام مالیاتی روسیه در سال‌های ۱۹۹۲ تا ۱۹۹۹ نشان می‌دهد که گسترش فراگیر پدیده فرار مالیاتی در این دوره، نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی این کشور را از ۳۰ درصد به ۲۱ درصد کاهش داده است.^۳ بدیهی است که از یک اقتصاد در حال گذار انتظار می‌رود میزان فرار مالیاتی را (به عنوان یکی از شاخص‌های توسعه اقتصادی) به موازات اعمال سیاست‌های اصلاح اقتصادی درازمدت کاهش دهد. اما در مورد روسیه نماگرهای اقتصادی خلاف این پیش‌بینی را نشان می‌دهند.

با وجود این، مشکل عدم تمکین مالیاتی فقط معلول سیاست‌های اقتصادی ناموفق دولت‌ها نیست. بلکه عوامل متعدد و پیچیده دیگری نیز در آن دخالت دارند، به خصوص در فرایند گذار اقتصادی کشورهای در حال توسعه بیشتر دیده می‌شوند. در این وضعیت "نبود هنجار اجتماعی تمکین" و مدیریت اجرایی ناکارآمد نقش مهمی در کاهش میزان تمکین مالیاتی دارند.

۲. زمینه

۱-۲. زمینه‌های اجتماعی فرار مالیاتی

آلم و مارتینز - واسکوئز در ۲۰۰۱، کمبود نهادهای اجتماعی مؤثر در ارتقاء هنجار تمکین را عامل مهم فرار مالیاتی در همه کشورها، به خصوص کشورهای در حال توسعه می‌دانند. هنجار اجتماعی، بازخورد رفتاری است



قدیمی ترین نظام‌های مردم سالار آفریقا است که با تأکید بر تحزب و تکثر سیاسی، مرحله انتقال به یک نظام خود. حاکمیتی را با موفقیت سپری کرده است. انتخابات متعدد در این کشور برگزار شده است که هیچکدام به خشونت یا فساد انتخاباتی منتهی نشده است. دولت بوتسوانا به ثبات سیاسی. اجتماعی کشورش افتخار می‌کند و از این جهت آن را "در نادر آفریقا" لقب داده است. این ثبات وضع این پیام را دارد: "دولت برای مردم کار می‌کند و پرداخت مالیات بخشی از این قرارداد اجتماعی است." اما شرایط آفریقای جنوبی کاملاً خلاف این است. سابقه آپارتاید در این کشور موجب کشمکش‌ها، تعارضات و خشونت‌های انتخاباتی شده است و اکنون شرایط طوری است که هر دو نژاد، جمعیتی سیاه و سفید، به دلایل ویژه به دولت بدگمان هستند. در زمینه ارتکاب جرائم این کشور بیشترین تعداد هجوم را در دنیا دارد. نظر مردم نسبت به فساد ارکان حکومت بسیار گسترده است و احساس عمومی جامعه این است که نظم اجتماعی موجود، شکننده، و ثبات سیاسی فعلی موقتی است. بدیهی است در چنین شرایطی امکان ترویج یک هنجار اجتماعی برای پرداخت مالیات بسیار ضعیف خواهد بود.

نتایج این پژوهش میدانی در نهایت، مبین آن بوده است که تفاوت در رفتار تمکین ارتباط نزدیکی با نهادهای اجتماعی و نگرش مردم نسبت به "دولت" و "کارایی دستگاه مالیاتی" دارد. در این تحقیق، میزان تمکین مالیاتی در بوتسوانا و ایالات متحده بیشتر از آفریقای جنوبی گزارش شده است و نرخ تمکین مالیاتی در بوتسوانا از ایالات متحده (جامعه شاهد) نیز بیشتر بوده است. از آنجا که نظام اجرای مالیاتی در هر سه کشور مبتنی بر نظام خود. تشخیصی بوده است و فرایندهای ممیزی مالیات در آن‌ها مشابه یکدیگر است، لذا نتایج این تحقیق، فرضیه کامینز، مارتینز. واسکوئز و مک کی مبنی بر اینکه تفاوت‌های رفتار تمکین ناشی از تفاوت در هنجارهای اجتماعی است را تأیید می‌کند.

به طور کلی، نتایج پژوهش‌های میدانی متعددی^۲ که درباره زمینه‌های اجتماعی رفتار تمکین در کشورهای مختلف انجام شده است نشان می‌دهد:

۱. در بسیاری از کشورها میزان تمکین به شدت متأثر از تعهد به هنجار اجتماعی تمکین است.
۲. کاهش منزلت اجتماعی فراریان مالیاتی عاملی بازدارنده در برابر فرار از مالیات است.

که مورد قضاوت دیگران قرار می‌گیرد و استمرار آن رفتار مبتنی بر مقبولیت یا عدم مقبولیت اجتماعی آن است. مطالعات انجام شده در فیلیپین و ایتالیا اثبات کرد هنگامی که پرداخت مالیات توجیه اجتماعی نداشته باشد، "فرار مالیاتی" عمومی‌تر می‌شود و مانند یک هنجار اجتماعی فراگیر در مناسبات نهادهای رسمی و غیررسمی جامعه جایگزین تمکین مالیاتی می‌شود.

پرسش این است، چه شرایطی در روابط اجتماعی غالب بر جامعه منتهی به این جایگزینی می‌شود؟ کدام متغیرهای اجتماعی، عادی شدن فرار مالیاتی را در نظر شهروندان آسان می‌کنند؟ آلم و مارتینز - واسکوئز در ۲۰۰۱ با انجام مطالعه میدانی در سه بافت اجتماعی متفاوت (ایالات متحده آمریکا، آفریقای جنوبی و بوتسوانا) تا حدودی به این پرسش پاسخ دادند. آن‌ها ابتدا مبادرت به تفکیک هنجارهای "درونی" و "بیرونی" مؤثر در رفتار تمکین کرده‌اند و سپس هر دو هنجار را بررسی کردند. هنجارهای درونی ناظر بر ارزیابی شخصی مودی از درستی، مشروعیت یا اخلاقی بودن رفتار تمکین هستند و هنجارهای بیرونی به سنجش موقعیت مودی از جهت معیارهای "توزیع عادلانه بار مالیاتی"، "روش برخورد دولت با مودیان در خصوص پرداخت مالیات"، "دریافت خدمات دولتی" و "میزان پاسخگویی دولت در برابر تصمیمات اتخاذ شده" می‌پردازد.

این پژوهشگران معتقدند "درک جنبه‌های رفتاری مؤثر بر تصمیم‌گیری مودی در خصوص تمکین در تدوین خطمشی‌های کاهش فرار مالیاتی و ارتقاء سطح تمکین داوطلبانه بسیار حیاتی است." پیش فرض اولیه آن‌ها این بود که چون دیدگاه‌های فردی نسبت به رفتار تمکین، متأثر از هنجارهای اجتماعی جامعه است بنابراین، سیاست اصلاحی دستگاه مالیاتی را باید معطوف به ایجاد نهادهایی کرد که قادر به تقویت جنبه‌های ارزشی هنجار تمکین باشند.

مقایسه بافت اجتماعی سه کشور ایالات متحده آمریکا، آفریقای جنوبی و بوتسوانا و بازتاب آن در رفتار تمکین شهروندان نتایج جالبی داشته است. تفاوت‌های عمده‌ای در تلقی عامه مردم از "دولت"، "عدالت مالیاتی" و "مشروعیت نظام حاکم" در جوامع یاد شده مشاهده می‌شود. در آمریکا که نظام اجتماعی. اقتصادی شاهد (جامعه کنترل) در این تحقیق است، سطح اعتماد عمومی به دولت در حد معناداری بالا است. اما شهروندان بیشتر سیستم ممیزی مالیاتی را متغیر، ناعادلانه و بی‌اعتماد می‌دانند. کشور کوچک بوتسوانا با آنکه فقط چند دهه از استقلالش می‌گذرد، از

۳. فراریان مالیاتی بر رفتار تمکین اطرافیان تأثیر منفی می‌گذارند.

۴. جوامعی که انسجام اجتماعی بیشتر دارند به سطح تمکین بالاتری می‌رسند.

۵. تلقی عامه مردم از اخلاقی نبودن فرار مالیاتی، موجب ارتقاء سطح تمکین است.

۶. مخالفت شهروندان در چگونگی مصرف درآمدهای مالیاتی توسط دولت، موجب کاهش تمکین می‌شود.

۷. حضور نداشتن مردم در فرایند تصمیم‌گیری، موجب انگیزش منفی آن‌ها نسبت به تمکین مالیاتی می‌شود.

موارد گفته شده، یکی از راهبردهای بنیادین اصلاح دستگاه مالیاتی برای ارتقاء فرهنگ تمکین و تقویت هنجارهای اجتماعی است. البته بعضی صاحب‌نظران مانند تانزی و پلچینو (۱۹۹۵) معتقدند که بحث درباره نقش هنجارهای اجتماعی در تمکین مالیاتی بیشتر با بزرگنمایی همراه است.^۸ از این رو، آلم و مارتینز - واسکوئز (۲۰۰۱) از پیش فرضیه خود را تعدیل کرده‌اند و بر کارکرد هنجارهای اجتماعی در اتخاذ یک پارادایم اصلاحی جامعه‌شناختی همراه با مدیریت اجرای مؤثر و قوی، تأکید کرده‌اند.

۲-۲. اجرای مؤثر و کارآمد

به طور کلی، مدیریت اجرایی موفق و کارا موجب کاهش فرار مالیاتی می‌شود. از یک سو، همان‌طور که اشاره شد، نظر شهروندان درباره میزان کارایی دستگاه مالیاتی^۹ به عنوان یکی از نهادهای اجتماعی که در ارتقاء رفتار تمکین مؤثر است و از سوی دیگر، عاملی بازدارنده در برابر انگیزه‌های فردی فراریان مالیاتی است. در واقع، اهمیت اجرای موفق قانون کمتر از خود قانون نیست. زیرا اجرای ضعیف قانون مقدمه تضعیف پایه‌های قانون است.

نظام مالیاتی کارآمد هنگامی ایجاد می‌شود که درون‌داد دستگاه (پرسنل، اطلاعات، مواد اولیه و قوانین و روش‌های جاری) بتواند برون‌داد موردنظر (درآمد دولت، رضایت مودیان، عدالت و رفاه اجتماعی) را تأمین کند.^۹ اگر مدیریت اجرای مالیات در جهت عدالت مالیاتی یا تأمین رفاه اجتماعی مؤثر، عمل نکند هنجار تمکین به تدریج جایگزین فرار مالیاتی خواهد شد.

نوع عملکرد و شیوه‌های اجرایی دستگاه مالیاتی به انتخاب یکی از دو پارادایم "سنتی" یا "نوین" ارتقاء میزان تمکین مالیاتی بستگی دارد. پارادایم اول که مبتنی بر روش‌شناسی اقتصاد جرم^{۱۰} است توسط بکر (۱۹۶۸) معرفی شد و نخستین بار در ۱۹۷۲ از سوی آلینگهام و ساندنو در پژوهش‌های تمکین مالیاتی اعمال شد.^{۱۱} در این رویکرد، مودیان مالیاتی مجرمان بالقوه هستند و تلاش دستگاه مالیاتی بیشتر به تغییر رفتار غیرقانونی آن‌ها توسط ممیزی مکرر، بازرسی دقیق و رسیدگی به جرائم مالیاتی است. این شیوه، در حقیقت ادامه همان روش‌هایی است که در طول تاریخ به شکل قراردادی از سوی همه مجریان مالیاتی اعمال شده است. اما پارادایم دوم که چارچوب نظری شیوه‌های نوین اجرای مالیات است، همراه با روش‌های اجرایی الزام‌آور و اجباری به نقش خدمات‌رسانی به مودی و ساده‌سازی نظام مالیاتی تأکید می‌کند. در این رویکرد، هدف تسهیل امور مالیاتی و احترام به مودیان، افزایش رضایتمندی آن‌ها و ایجاد هنجار اجتماعی تمکین است. به عبارت دیگر، پارادایم دوم نقش مدیریت اجرایی کارآمد را در ایجاد زمینه‌های اجتماعی تمکین مالیاتی مورد توجه قرار می‌دهد.

این شیوه در سال‌های گذشته، راهکار مهم اصلاح مالیاتی در بسیاری

از کشورها بوده است. تجربه دولت سنگاپور در دهه گذشته از بهترین نمونه‌های این مدیریت اصلاحی است. دستگاه مالیاتی این کشور که پیش از اصلاحات از نظر میزان رضایت مردم در رتبه آخر دستگاه‌های عمومی دولت قرار داشت اکنون در رتبه نخست قرار دارد و نظام مالیاتی سنگاپور، امروز از مؤثرترین نظام‌های مالیاتی دنیا است که اندازه شکاف مالیاتی را در این کشور به کمتر از ده درصد کاهش داده است.^{۱۲} به طور خلاصه، پارادایم‌های "سنتی" و "نوین" ارتقاء سطح تمکین داوطلبانه به ترتیب بر انگیزش "اقتصادی و اجتماعی" مودیان تأکید می‌کنند (انگیزش اقتصادی از جهت مواجهه نبودن با جرائم مالیاتی و انگیزش اجتماعی از جهت همسویی با هنجارهای متعارف در جامعه مورد توجه قرار می‌گیرند).

با وجود این مدیریت تمکین داوطلبانه رهیافت مدرنی است که به انگیزه‌های اجتماعی و اقتصادی شهروندان توجه می‌کند و پیش از وقوع جرم، زمینه‌های وقوع جرم را شناسایی و اصل را بر پیش‌گیری قرار می‌دهد. بحث اصلی این مقاله بازشناسی پتانسیل‌های فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده است که با مرور تجربه عملیاتی کشورهای دیگر به خصوص کشورهای در حال توسعه به دست می‌آید. اما، پیش از این بررسی، لازم است تفاوت دو رفتار پرهیز مالیاتی^{۱۳} و تقلب مالیاتی^{۱۴} را یادآوری کنیم. پرهیز مالیاتی یا فرار مالیاتی، قانونی برای کاهش تعهدات مالیاتی فرد یا دور زدن قانون یا استفاده کامل از ظرایف قانونی است، اما تقلب مالیاتی یا فرار مالیاتی غیرقانونی، مبادرت عمدی به اعمال خلاف قانون مانند گزارش غیرواقعی درآمد و فروش، کسورات و تنظیم اظهارنامه‌ها است. خطمشی راهبردی نظام مالیاتی در شرایط آرمانی باید قابلیت مقابله با هر دو نوع فرار مالیاتی را داشته باشد.

۳. بحث

از دیدگاه نظری، مهم‌ترین دلیلی که زمینه‌های فرار مالیاتی را در نظام مالیات بر ارزش افزوده فراهم می‌کند این است که وصول این مالیات مبتنی بر مفهوم ارزش خالص است.^{۱۵} لذا چون با اعمال روش تفریقی امکان بازگشت وجوه مالیاتی پرداخت شده در مراحل مختلف فرایند تولید و توزیع وجود دارد، احتمال تقلب مالیاتی نیز وجود دارد. تجربه کشورهای مانند فیلیپین با میزان فرار از مالیات بر ارزش افزوده نشان می‌دهد که در فرهنگ جوامعی که درصد فساد مالی و اقتصادی بالایی دارند، هر نوع آزادی عمل مودیان مالیاتی می‌تواند موجب فرار مالیاتی غیرقانونی شود. به طور کلی، پتانسیل‌های بالقوه فرار مالیاتی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده شامل موارد چهارگانه است که به تفصیل آن‌ها را بررسی می‌کنیم.

۳-۱. کنترل ضعیف ورودی و خروجی بنگاه‌های اقتصادی

از مزایای نظام مالیات بر ارزش افزوده، ارتقاء سطح میزان کارآمدی کل نظام مالیاتی از جهت کنترل ورودی و خروجی بنگاه‌های اقتصادی است. در واقع، انگیزه سودجویی شخصی فعالان اقتصادی برای استفاده از اعتبار مالیاتی، موجب می‌شود آن‌ها صورت‌حساب یا فاکتور خرید دریافت کنند که در ردیابی ارزش افزوده به دست آمده از معاملات اقتصادی تأثیر بسیار دارد. بدیهی است، اگر دستگاه مالیاتی قادر به کنترل دقیق درون‌داد و برون‌داد بنگاه‌های اقتصادی باشد، نه فقط فرار از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده منتفی خواهد بود، بلکه در عمل زمینه‌های فرار از سایر بخش‌های مالیاتی نیز تا حد زیادی از بین می‌رود.^{۱۶} امکان دارد درآمد یک بنگاه اقتصادی به میزان شمول مالیات بر ارزش افزوده نرسد، ولی اطلاعات به دست آمده، در وصول مالیات از درآمد شغلی مربوط مؤثر است.

به طور کلی، بحث نظری درباره فرار مالیاتی که نخستین بار توسط الینگهام و ساندمو در ۱۹۷۲ مطرح شد، بر این پیش فرض بود که ماهیت معاملاتی ایجاد درآمد یا ارزش افزوده فی نفسه متضمن آن است که ممیزی یک مودی مالیاتی، اطلاعات ذی قیمتی درباره مودیان دیگر به دست خواهد داد^{۱۳}. اما ممیزی موثر و حسابرسی دقیق مالیاتی مستلزم پیش نیازهایی مانند برخورداری از شبکه اطلاعات جامع و کارآمد و انتخاب شیوه ممیزی مالیاتی منطقی^{۱۴} است. داشتن شبکه اطلاعات قوی، نیازمند مکانیزاسیون کامل دستگاه مالیاتی و تهیه زیرساخت‌های سخت‌افزاری و نرم‌افزاری مربوط به آن است. در چنین نظامی، قابلیت تعیین هویت مودیان اهمیت بسیار زیادی دارد. داشتن شماره ملی مالیاتی و ضرورت ثبت آن در صورت حساب‌های خرید و فروش، بزرگترین شانس نظام در پوشش مالیاتی معاملات اقتصادی است. با تأسف، حذف کردن کد اقتصادی از نظام مالیاتی کشور و احتمال افزایش حجم اقتصاد زیرزمینی^{۱۵} در عمل، مانع اجرای نظام مالیات بر ارزش افزوده در کشور شده است. بی تردید جایگزینی یک روش شناسایی مالیاتی کارآمد که درخور نیازهای اطلاعاتی دستگاه مالیاتی باشد، پیش نیاز اولیه دقت، عدالت و سلامت مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود که قرار است در کشور اجرا شود. بدیهی است، حذف کد اقتصادی راهکار معضلات اجرای آن نیست، بلکه اتخاذ این روش فقط به معنای پاک کردن صورت مسأله است و نشان دهنده نداشتن قاطعیت و دقت عمل در تشخیص میدانی دستگاه مالیاتی کشور است. فراموش نکنیم، مقابله با فرار مالیاتی فقط زمانی امکان‌پذیر است که سازمان مالیاتی سیستمی داشته باشد که از انجام هر معامله‌ای مطلع باشد.

مورد دیگری که در کنترل ورودی و خروجی بنگاه‌های اقتصادی به طور مستقیم تأثیر می‌گذارد، انتخاب یک راهبرد ممیزی مالیاتی منطقی است. ممیزی مالیاتی یا به عبارت دیگر حسابرسی مالیاتی عبارت است از فعالیتی که منتهی به کشف کل یا بخشی از گزارش کمتر از پایه مالیاتی واقعی مودی می‌شود.^{۱۸} به طور کلی، ممیزی مالیاتی، مطابقت اسناد دریافتی (مثلاً صورت‌حساب فروش) با اسناد پرداختی (مثل فاکتور خرید) است. داس گوپتا و گانگ در پژوهش ۱۹۹۶ خود، اظهار داشتند که به رغم ماهیت خوداجرایی^{۱۹} نظام مالیات بر ارزش افزوده که ناشی از وجود توأم صورت‌حساب خرید و فروش یک معامله مشترک است، فرصت فرار از پرداخت این نوع مالیات تا حد زیادی متأثر از نحوه مطابقت اسناد یاد شده است.

به طور معمول در نظام مالیات بر ارزش افزوده، واگذاری اعلامیه خرید اجباری نیست و مودی فقط هنگام طرح ادعای استرداد مالیات، صورت‌حساب‌های خرید خود را به سازمان ارائه می‌کند. از سوی دیگر، در بیشتر نظام‌های مالیاتی، مودیان مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده الزامی در ضمیمه کردن صورت‌حساب‌های مالیات‌شان ندارند و فقط زمانی مکلف به تسلیم این اسنادند که به طور تصادفی^{۲۰} قرعه حسابرسی مالیاتی به نام آن‌ها باشد. موضوع این است که حسابرسی کامل همه اظهارنامه‌های تسلیمی نه فقط میسر نیست بلکه در حقیقت با بسیاری از اصول پذیرفته شده اصلاح مالیاتی مانند اعتمادسازی^{۲۱} و کارایی دستگاه مالیاتی نیز منافات دارد. کره جنوبی تنها کشوری است که سعی داشته است مکانیسمی را برای مطابقت همه صورت‌حساب‌های خرید و فروش گزارش شده طراحی کند.^{۲۲} اما با وجود فن‌آوری اطلاعات (IT) پیشرفته و مکانیزه بودن فرایندهای اجرایی این کشور، این روش در تجربه عملی موفق نبوده است.

به نظر معقولترین شیوه حسابرسی مالیاتی اظهارنامه‌های تسلیمی،

رسیدگی نمونه‌ای و هدفمند آنها است. شناسایی فراریان مالیاتی بالقوه و مجرمان مالیاتی سابقه‌دار و نیز انجام مطالعات تجربی متعدد در زمینه عوامل فردی و اجتماعی مؤثر در رفتار تمکین می‌تواند گزینش نمونه‌ای دستگاه مالیاتی را تا حدودی هدفمند کند و مانع استفاده دستگاه مالیاتی از روش‌های تصادفی صرف شود. لازم به یادآوری است که ارتباط فرار مالیاتی با سطح تحصیلات، جنسیت، سن، وضع تاهل، تعداد خانوار، و میزان درآمد در جوامع مختلف بررسی شده است و به نتایج معناداری نیز منتهی شده است.^{۲۳}

گزینه بدیل دیگری که در برخی نظام‌های مالیاتی بکار می‌رود، احاله مسؤولیت ممیزی (حسابرسی مالیاتی) به اشخاص ثالث ذی صلاح است. برای مثال در تایلند ممیزی مالیاتی حسابداران خبره یا حسابرسان رسمی برای دستگاه مالیاتی ضروری تلقی می‌شود و از آنجا که مسؤولیت حرفه‌ای این اشخاص در برابر فرار مالیاتی مشتریان با قاطعیت در قانون مالیات بر ارزش افزوده تصریح شده است^{۲۴} امکان تقلب به میزان زیادی کاهش یافته است.

۳-۲. استرداد مالیات

مالیات بر ارزش افزوده، مالیاتی است که به مصرف‌کننده نهایی تحمیل می‌شود و مودیان مالیاتی در سطوح مختلف تولید و توزیع در عمل از زنجیره پرداخت آن کنار می‌روند. تنها وظیفه این گروه از مودیان این است که مانند مأموران وصول مالیات عمل کنند و تفاوت مالیات داده و ستانده را به سازمان مالیاتی پرداخت کنند. اگر تفاضل مالیات ستانده از داده یک عدد منفی باشد، فروشنده معادل آن عدد منفی اعتبار مالیاتی^{۲۵} کسب می‌کند. یعنی، از دستگاه مالیاتی طلبکار می‌شود.

بسیاری از صاحب‌نظران با مواجهه به آمار کشورهای مختلف از موارد تقلب در تنظیم ادعای اعتبار مالیاتی، نظام مالیات بر ارزش افزوده را از این جهت مورد انتقاد قرار داده‌اند.^{۲۵} نگرانی این منتقدان از آنجاست که حتی نظام‌های مالیاتی توسعه یافته نیز از عوارض جدی این معضل در امان نبوده‌اند. برای مثال در بریتانیا برآورد شده است که دولت سالانه دو میلیارد پوند به جهت تقلب در صورت حساب‌های ارائه شده به سازمان مالیات بر ارزش افزوده متضرر می‌شود.^{۲۶} وضع در نظام‌های اقتصادی در حال گذار و کشورهای در حال توسعه به مراتب بدتر گزارش شده است. در بلغارستان، طبق آمار کارکرد وزارت دارایی در بعضی از ماه‌های ۲۰۰۲، جمع مبالغ استرداد مالیاتی حتی از مجموع مالیات‌های اظهار شده نیز بیشتر بوده است.^{۲۷} این موضوع مقامات مالیاتی بلغارستان را به ایجاد یک سازوکار بازدارنده ترغیب کرد و طرح استفاده اجباری از حساب مالیات بر ارزش افزوده^{۲۸} که از اول اوت ۲۰۰۳ اجرا شد، نتیجه آن بود. در این طرح، کل معاملاتی که مالیات بر ارزش افزوده آن‌ها از هزار لِف بلغاری بیشتر شود باید الزاماً به ثبت بر سندهای متعلقه هم‌زمان و به صورت پیش پرداخت در حساب مالیات بر ارزش افزوده واریز شود. نتیجه اجرای این طرح تاکنون بسیار مثبت ارزیابی شده است. به طوری که، آمار پنج ماهه نخست سال ۲۰۰۳، پنجاه درصد کاهش در میزان تقلب مالیاتی و ۱۵ درصد رشد در وصول مالیات را نشان داده است. در کشور ویتنام نیز موارد مختلف تقلب در استرداد مالیات موجب واکنش دستگاه مالیاتی شده است. مطالعات اداره کل مالیات ویتنام در ۳ هزار شرکت نشان داد که نزدیک به نیمی از آن‌ها در ۲۰۰۲ مقررات استرداد مالیات بر ارزش افزوده را نقض کرده‌اند. سال پیش از آن (۲۰۰۱) نیز در حدود ۴۰ میلیارد دونگ از ۴۹۳ شرکت مدعی اعتبار مالیاتی، دوباره پس گرفته شد. این آمار نشان دهنده ۳۸ درصد تقاضای استرداد کذب بوده است. فقط در ماه می ۲۰۰۱ بیش از صد مورد

تختلی از قوانین استرداد مالیاتی در ویتنام کشف شد که مبلغی برابر ۳۰۰ میلیارد دونگ بود. دولت ویتنام در واکنش به این موضوع مقرراتی وضع کرد که به موجب آن صادرکنندگان ملزم به انجام معاملات از طریق نظام بانکی شده‌اند. مودیانی که عملیات ثبت حسابداری کمتری داشته باشند و یا معاملات خود را از طریق نظام بانکی انجام نداده‌اند، پیش از استرداد مالیات توسط اداره مالیات، حسابرسی خواهند شد.

در فیلیپین نیز براساس نتایج یک مطالعه تجربی بین هشت تا ۱۳ درصد از شرکت‌هایی که در گروه مودیانی مالیاتی بزرگ محسوب می‌شوند، ادعای اعتبار مالیاتی داشته‌اند و جالب

آنکه بسیاری از آن‌ها چند سال متوالی جمع مالیات‌های ورودی خود را بیشتر از مالیات‌های خروجی گزارش داده‌اند.^{۲۸} این موضوع موجب بدگمانی مأموران مالیاتی در تقبل این شرکت‌ها شد. زیرا، چنین وضعیتی فقط در شرکت‌های تازه تأسیس مصداق دارد. در این شرکت‌ها حجم سرمایه‌گذاری به دلیل خرید ماشین‌آلات، تجهیزات و سایر دارایی‌هایی که در حساب سرمایه شرکت ثبت می‌شوند افزایش می‌یابد و در نهایت میزان مالیات داده از ستانده پیشی می‌گیرد. اما این شرایط در همان چند سال اول فعالیت شرکت تعدیل خواهد شد زیرا در غیر این صورت ادامه فعالیت شرکت توجیه اقتصادی ندارد.

احتمال تقلب در ادعای اعتبار مالیاتی و تقاضای استرداد مالیات بطور مستقیم با تغییر صورت حساب‌های خرید و فروش امکان‌پذیر است. امروزه فناوری فراگیر رایانه و امکانات نرم‌افزاری حیرت‌انگیزی مانند اسکنرهای پیشرفته، چاپگرهای رنگی و دوربین‌های دیجیتال امکان جعل هر نوع فاکتور یا صورت‌حسابی را به سهولت فراهم می‌آورد. لذا بعضی از کارشناسان مالیاتی معتقدند که حتی رایانه‌ای شدن فرایندهای اجرایی نیز نمی‌تواند راه‌گشای معضل ادعای کذب اعتبار مالیاتی باشد و فقط روش مطمئن، تایید فیزیکی و مستقیم صورت حساب‌ها است که به دلیل حجم میلیونی فاکتورهای ارائه شده، شیوه معقولی است.

استفاده از روش فاکتورنویسی زمینه‌های تقلب دیگر را ایجاد می‌کند که تقاضای استرداد مالیات با ارائه صورت حساب‌های تکراری^{۲۹} و نیز فروش صورت‌حساب به افرادی که قصد کلاهبرداری از سازمان مالیات بر ارزش افزوده را دارند نمونه‌های معمول آن است. پدیده نامطلوب فروش صورت‌حساب را بیشتر شرکت‌هایی انجام می‌دهند که در آسیای جنوب شرقی به شرکت‌های حیابی^{۳۰} معروفند و در اروپا به بازرگانان مفقودالتر^{۳۱} از آن‌ها یاد می‌کنند.^{۳۲} براساس گزارش اداره کل مالیات ویتنام فقط در ۲۰۰۰ تعداد هزار شرکت از مجموع ۶۱۰۰ شرکت موجود در شهر هانوی ناپدید شدند و اکنون در ناحیه دیگری از این کشور ۲۰۰ شرکت تجاری ثبت شده است که در واقع وجود خارجی ندارند.^{۳۳}

موضوع دیگری که در بحث استرداد مالیاتی باید مورد توجه قرار گیرد، ضرورت تصریح دقیق شرایط پذیرش صورت‌حساب‌های مالی در قانون است. در کشور نپال بسیاری از تقاضاهای استرداد مالیات مودیان به دلیل ارائه نسخه رونوشت فاکتورهای اصلی یا درج نکردن



کد ملی مالیاتی و نام خریدار روی آن‌ها، توسط مأموران مالیاتی پذیرفته نمی‌شوند و بعضی از این موارد منتهی به طرح دعوی حقوقی ضد سازمان مالیات شده است.^{۳۴} این مشکل در حقیقت از آنجا ناشی می‌شود که در قانون مالیات بر ارزش افزوده این کشور قید نشده است که فرضاً بدون درج کد مالیاتی و مشخصات سجلی خریدار، صورت‌حساب مربوط از ارزش ممیزی ساقط است.^{۳۵} موضوع این است که ثبت نکردن کد ملی مالیاتی یا نام خریدار روی فاکتور خرید ممکن است اقدامی برای فرار از پرداخت مالیات بر درآمد مشاغل باشد که لازم است دستگاه مالیاتی به آن رسیدگی کند.

۳-۳. چند نرخ‌ی بودن مالیات و معافیت‌های متعدد

یکی از ویژگی‌های نظام مالیات بر ارزش افزوده معافیت‌های متعدد در سطوح خرد و کلان است که با انگیزه کاهش آثار تورمی و افزایش سطح کارایی نظام اعمال می‌شود. عمده‌ترین معافیتی که در بیشتر نظام‌های مالیاتی اعطاء می‌شود، تعیین حد آستانه شمول مالیات بر ارزش افزوده است. طبیعی است که مودیان مالیاتی به روش‌های مختلف سعی دارند تا گردش مالی سالانه بنگاه اقتصادی خود را به میزان کمتر از آستانه شمول مالیات بر ارزش افزوده کاهش دهند یا تظاهر به آن کنند. با این هدف، آن‌ها ممکن است به شیوه‌های غیرقانونی تقلب مالیاتی (به روشی که گفته شد) متوسل شوند و یا روش‌های دیگری که مصداق پرهیز مالیاتی است بکار گیرند. یکی از این شیوه‌ها، تقسیم صوری بنگاه‌های اقتصادی به واحدهای کوچکتر^{۳۶} و واگذاری بخشی از عملیات اقتصادی اولیه به هر یک از آن‌ها است.^{۳۷} تنظیم معاملات اشخاص حقوقی بنام اعضای هیئت مدیره یا کارکنان شرکت نیز روش دیگری است که بطور بالقوه امکان بکارگیری آن وجود دارد. این شیوه در حقیقت نوعی فرار مالیاتی غیرقانونی است که در آن مالیات وصول شده از مردم به دولت پرداخت نمی‌شود.

یکی از راهکارهایی که معمولاً در نظام مالیات بر ارزش افزوده زمینه‌های فرار مالیاتی قانونی یا غیرقانونی را فراهم می‌کند، اعطای معافیت یا لحاظ نرخ‌های مالیاتی کمتر از نرخ استاندارد برای مناطق خاص مانند نواحی مرزی است. خرید از مناطق معاف یا مشمول نرخ‌های مالیاتی پایین‌تر و نیز تغییر محل اقامت و سکونت در مناطق یاد شده شیوه‌های قانونی فرار از مالیات است.^{۳۸} تنظیم صورت‌حساب غیرواقعی به نشانی آن مناطق روش غیرقانونی فرار مالیاتی است.

از سوی دیگر، تعدد نرخ‌ها و بخصوص زیاد بودن کالاها و خدمات مشمول نرخ صفر، علاوه بر این که موجب افزایش تقاضای استرداد می‌شود، موارد فرار و تقلب را نیز افزایش می‌دهد. این موضوع ناشی از امکان تفسیر به راءی الفاظ قانونی در تعیین مصادیق کالاها و خدمات مشمول نرخ صفر یا نرخ‌های پایین‌تر از نرخ استاندارد است. تغییر الگوی مصرف خانواده‌ها در راستای اقلام مالیاتی مطلوب نیز شیوه‌ای قانونی برای پرهیز از مالیات بر ارزش افزوده است.^{۳۹}

۳-۴. مشکلات حقوقی ضمانت اجرای قانون

گذشته از انگیزه‌های فردی و اجتماعی رفتار فرار مالیاتی، اجرای ضعیف قانون نیز یکی از عوامل اصلی شیوع این بیماری اقتصادی است. قاطعیت نداشتن در اقدام اجرایی دستگاه مالیاتی نه فقط موجب امنیت فراریان مالیاتی است و زمینه تکرار جرم آن‌ها را مهیا می‌سازد، بلکه در مؤدیان درستکار نیز انگیزه منفی ایجاد می‌کند و فرار از مالیات را یک پدیده عادی که مستوجب کیفر یا حتی تقبیح لفظی نیست جلوه می‌دهد. استمرار رفتار تمکین مودیان درستکار زمانی تضمین می‌شود که عدالت مالیاتی و توزیع عادلانه بار مالیاتی در برون‌داد نظام به‌طور عینی مشاهده شود.

اعتداف‌پذیری در روبه‌رو شدن با پدیده فرار مالیاتی علاوه بر آنکه در کوتاه مدت انگیزه‌های اقتصادی مودیان خلافکار را تقویت می‌کند، در بلندمدت قبح اجتماعی عمل را از بین می‌برد و زمینه فروپاشی فرهنگ تمکین مالیاتی را در جامعه فراهم می‌کند. در نظام‌های اقتصادی توسعه یافته جایگاه حقوقی خلافکاران مالیاتی تا حد تبهکاران و مجرمان غیرقابل عفو تنزل می‌یابد. گفته می‌شود که در ایالات متحد آمریکا فرار مالیاتی یکی از جرائم انگشت‌شماری است که رئیس جمهور (در مقام شخص اول مملکت) نمی‌تواند از دستگاه قضایی کشور در مورد آن تقاضای عفو کند. اما وضع در کشورهای در حال توسعه و نظام‌های اقتصادی در حال گذار بیشتر خلاف این است. مطالعه پدیده فرار مالیاتی در کشورهای گوناگونا

و روسیه حقایق بسیاری را در این زمینه آشکار کرده است. تحلیل تجربی موارد تخلف مالیاتی در گواتمالا نشان می‌دهد که نرخ ۵۰ درصدی فرار مالیاتی در این کشور بیش از هر چیز معلول ضعف دستگاه قضایی است. در فاصله سال‌های ۲۰۰۰ تا ۲۰۰۲، تعداد ۲۱۳۳ مورد پرونده تخلف مالیاتی به مراجع قضایی این کشور احاله شده است که تا امروز فقط ۹۲ مورد از آن‌ها مختومه اعلام شده است. این مراجع قضایی فقط در چهار مورد فراریان مالیاتی را مستوجب مجازات زندان شناختند که در نهایت از این تعداد نیز سه نفر با پرداخت مبلغی معادل ۰/۶ درصد دلار امریکابه ازای هر روز زندان، حکم محکومیت خود را در عمل بی‌اثر کردند.

از سوی دیگر پژوهش میدانی جامعی که توسط آلم، مارتینز، واسکوئز و والاس (۲۰۰۱) در خصوص تأثیرات عفو عمومی جرائم مالیاتی در فدراسیون روسیه انجام شده است لزوم قاطعیت در برخورد نظام تخلفات مالیاتی را تأکید می‌کند.

عفو عمومی مالیاتی، راهکاری است که به موجب آن مؤدیان مالیاتی می‌توانند مالیات‌های معوقه خود را بدون آنکه مشمول جرائم مالی و جزایی متعارف شوند، پرداخت کنند. منتقدین این راهکار اجرایی با توجه به تجربه نظام‌های مالیاتی مختلف، تأثیر آبی آن را در افزایش مقطعی درآمدهای دولتی در مقایسه با کارکرد مخربی که در بلندمدت ایفا می‌کند، بسیار ناچیز می‌دانند. بدیهی است اگر مؤدیان درستکار از رفتار تبعیض‌آمیز با فراریان مالیاتی آزاده خاطر شوند تمایل به تمکین مالیاتی نخواهند داشت. ضمن اینکه اگر جامعه مؤدیان به این باور همگانی برسند که عفو عمومی مالیاتی تکرارپذیر است، سطح تمکین جاری در انتظار برخورداری از مزایای عفو بعدی کاهش خواهد یافت.

تجربه نشان داده است که عفو عمومی مالیاتی فقط زمانی چاره‌ساز است که صرفاً آبخاری در تسهیل فرایند گذار از نظام مالیاتی جاری به یک رژیم مالیاتی قاطع و مدرن بکار رود. به عبارت دیگر، عفو عمومی مالیاتی نوعی اتمام حجت با فراریان مالیاتی است و مقدمه‌ای برای برخورد بسیار جدی دستگاه مالیاتی با مؤدیان خلافکاری است که در زمان تعیین شده نسبت به رفع سوء سابقه خود اقدام نمی‌کنند. بنابراین، اتخاذ این راهکار زمانی مؤثر است که بیش از رژیم اجرایی قوی‌تر و گسترده‌تری که بتواند

زمینه‌های ارتقاء سطح تمکین داوطلبانه را فراهم آورد، طراحی شده باشد. نظام مالیاتی فدراسیون روسیه در سال‌های ۱۹۹۳ تا ۱۹۹۸، چهار مرتبه پیاپی متوسل به این راهکار اجرایی غیراصولی شد، اما در عمل نتیجه معکوس بدست آمد. بین سال‌های ۱۹۹۵ تا ۱۹۹۸ درآمدهای مالیاتی رشدی برابر ۱۴۹/۳ درصد یافت اما در همین فاصله زمانی مالیات‌های معوقه به میزان ۵۸۴/۸ درصد رکود یافت. در نهایت، نتایج مشاهدات تجربی آلم، مارتینز، واسکوئز و والاس مبین آن است که تأثیر کمی استراتژی عفو عمومی مالیاتی، به نتایج معناداری به مفهوم مصطلح در علم آمار نمی‌رسد و در نتیجه نمی‌تواند در ایجاد تحولات معنادار مؤثر باشد. از آنجا که فرار از مالیات بر ارزش افزوده، چنانکه گفته شد، بیشتر مصداق تقلب و کلاهبرداری از دستگاه مالیاتی است، ضرورت دارد پیش از هر اقدام ضمانت‌های اجرایی لازم در رسیدگی قضایی قاطعانه با این پدیده مخرب از دستگاه‌های ذی‌ربط اخذ شود و در تدوین قانون مالیات بر ارزش افزوده مورد توجه قرار گیرد.

۴. خلاصه بحث و ارائه پیشنهادها

به طور خلاصه، مدیریت تمکین داوطلبانه رهیافت مدرنی است که انگیزه‌های اجتماعی و اقتصادی شهروندان را در نظر می‌گیرد و پیش از وقوع جرم، زمینه‌های وقوع جرم را شناسایی و اصل را بر پیشگیری قرار می‌دهد. این رویکرد مدرن، با تأکید بر کارکرد هنجار اجتماعی تمکین، نقش مدیریت اجرایی مؤثر و کارآمد را تأیید می‌کند. تجربه کشورهای در حال توسعه مبین آن است که میزان بالای فرار از مالیات بر ارزش افزوده بیشتر متأثر از اجرای ضعیف و ناکارآمد قانون در دستگاه مالیاتی این کشورها است. کنترل ضعیف ورودی و خروجی بنگاه‌های اقتصادی، امکان تقلب در طرح ادعای اعتبار مالیاتی، معافیت‌های متعدد و چنددرختی بودن مالیات بر ارزش افزوده و نیز مشکلات حقوقی مربوط به ضمانت اجرایی قانون، پتانسیل‌های بالقوه فرار مالیاتی را در این نظام مالیاتی شکل می‌دهد. نظام‌های مالیاتی کشورهای مختلف، راهکارهایی برای مقابله با شیوه‌های فرار از مالیات بر ارزش افزوده را اتخاذ کرده‌اند که می‌تواند بازخوردهای لازم در نحوه معرفی مؤثر و کارآمد این نظام را در دستگاه مالیاتی کشور ما عرضه دارد.

در نهایت، با توجه به تجربه عملیاتی کشورهای در حال توسعه، پیشنهادات زیر برای پیش‌بینی در قانون مالیات بر ارزش افزوده ارائه می‌شود. پیشنهاداتی که به زعم نگارنده بعضی زمینه‌های بالقوه فرار مالیاتی را از بین می‌برد. این پیشنهادات عبارت‌اند از:

۱. الزام بنگاه‌های اقتصادی مشمول عنوان "مودیان مالیاتی بزرگ" به استفاده از رایانه در ثبت عملیات گردش مالی جاری.
۲. معرفی سیستم "شماره مالیاتی ملی" و الزام مؤدیان به ثبت آن در معاملاتی که مبلغ مالیات بر ارزش افزوده آن‌ها از حد معین شده بیشتر باشد.
۳. تشویق مودیان به استفاده از خدمات مالیاتی حساب‌برسان رسمی.
۴. توجه به جزئیات در تدوین شرایط استرداد مالیات و تصریح آن در قانون مالیات بر ارزش افزوده.
۵. الزام صادرکنندگان به انجام معاملات از طریق نظام بانکی.
۶. تجدیدنظر قانون ثبت شرکت‌ها و مقررات عضویت در اتحادیه‌های صنفی و گرفتن تضمین لازم از بنگاه‌های اقتصادی برای پیشگیری از تعطیلی آن‌ها پیش از تسویه حساب مالیاتی.
۷. تعیین مصادیق دقیق کالاها و خدمات مشمول نرخ صفر یا نرخ‌های کمتر از نرخ استاندارد، و نپذیرفتن تقاضای استرداد مودییانی که

منابع

- سالنامه مطالعاتی دانشگاه کوان سه ئی گاکوئین، (۱۹۹۳). "تحلیل تجربی فرار مالیاتی در دستگاه مالیاتی کشورهای عضو آ.سه.آن"، ترجمه علیرضا خان جان، ضمیمه گزارش اقتصادی استان خراسان، شماره ۱۵، مشهد: معاونت امور اقتصادی سازمان امور اقتصادی و دارایی خراسان، فروردین ۱۳۸۲.
- سیلوانی، کارلوس، (۱۹۹۸). راهبردهای اصلاح دستگاه مالیاتی، ترجمه منصور ملایی پور. تهران: دانشکده امور اقتصادی، ۱۳۸۱.
- وزارت امور اقتصادی و دارایی، زمینه اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران (طرح تحقیقاتی)، تهران، ۱۳۸۱.
- Alm, James and Jorge Martinez - Vazquez. "Institutions, Paradigms, and Tax Evasion in Developing and Transition Countries". paper presented for the conference Public Finance in Developing and Transition Countries, Georgia State University, U.S.A., 2001.
- Anonymous. "Tackling Evasion", Financial Daily of The Hindu Business Line, India. June 6, 2002.
- Anonymous. "Tax Evasion Plagues Guatemala", in www.infopressca.com. June 13, 2003.
- Anonymous. "VAT Evasion Sparkes Rethink on Rules", in Viet Nam News, the National English Language Daiky, Vol. 71, No. 1827: June 22, 2002.
- Basu, Indrajit, "Politics Deals India's VAT a low blow", Asia times online, Hong Kong: April 9, 2003.
- Das - Gupta, Arindam and Ira N. Gang. "Value Added Tax Evasion, Auditing and Transactions Matching", www.rci.rutgers.edu, 1996.
- Espiritu, Edgardo B. "Time to Review the VAT", The Manila Times Internet Edition, Manila: July 2, 2003.
- Gerxhani, Klarita. "Tax Evasion in Albania: An Institutional Vacuum" Netherlands: Institute for Advanced Labor Studies, University of Amsterdam, www.fee.una.nl. 2002.
- Mateev, Yordan. "Bulgaria's Contribution to Value - Added Tax Development", www.capital.bg/weekly/03-26- 2003.
- Murray, Matthew N. "Would Tax Evasion Tax Avoidance Undermine a National Retail Sales Tax", National Tax Journal, Vol. 50, No.1, (March 1997): 167-182.
- Sridhar, V. and Suhrid Sankar Chattopadhyay. "Going Slow on VAT", Frontline, Vol. 20, No. 12: June 20, 2003.
- Thapa, Mahesh Kumar. "Deceptive VAT", New Business Age, Katmandu: September, 2001.

در صورت حساب‌های آن‌ها از عناوین و الفاظ کلی استفاده شده است.

۸. تدوین رژیم تشویقات و تنبیهات مؤثر، بازدارنده و معنادار، و پیش‌بینی مجازات‌های واقعی و متناسب با جرم تقلب و کلاهبرداری.

پی‌نوشت‌ها

۱. تاپا، ۲۰۰۱
۲. باسو، ۲۰۰۳
۳. نقل از اسپیریتو، ۲۰۰۳
4. tax gap
۵. آلم و مارتینز - واسکوئز، ۲۰۰۱
۶. گرخهانی، ۲۰۰۲
۷. نقل از آلم و مارتینز - واسکوئز، ۲۰۰۱
۸. همان مأخذ.
۹. آلم و مارتینز - واسکوئز، ۲۰۰۱
10. economics of crime
۱۱. آلم و مارتینز - واسکوئز، ۲۰۰۱
۱۲. سیلوانی، ۱۹۹۸: ۸
13. tax avoidanve
14. tax fraud
۱۵. اسپیریتو، ۲۰۰۳
۱۶. سریدهار و چاتوپادهیای، ۲۰۰۳
۱۷. نقل از داس - گوپتا و گانگه، ۱۹۹۶
۱۸. داس - گوپتا و گانگه، ۱۹۹۶
19. self - enforcement
20. random
۲۱. داس - گوپتا و گانگه، ۱۹۹۶
۲۲. رک به گرخهانی، ۲۰۰۲
۲۳. رک به سالنامه مطالعاتی دانشگاه کوان سه ئی گاکوئین، ۱۳۸۲
24. tax credit
۲۵. اسپیریتو، ۲۰۰۳
۲۶. نقل از سریدهار و چاتوپادهیای، ۲۰۰۳
۲۷. نقل از ماتیفه، ۲۰۰۳
۲۸. اسپیریتو، ۲۰۰۳
۲۹. سریدهار و چاتوپادهیای، ۲۰۰۳
30. bubble businesses
31. missing traders
۳۲. سریدهار و چاتوپادهیای، ۲۰۰۳
۳۳. گمنام، ۲۰۰۲
۳۴. تاپا، ۲۰۰۱
۳۵. سریدهار و چاتوپادهیای، ۲۰۰۳
۳۶. مورای، ۱۹۹۷
۳۷. همان
۳۸. آلم و مارتینز - واسکوئز، ۲۰۰۱
۳۹. همان مأخذ.