

## راهکارهای پیش‌گیری از فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده\*

دکتر یگانه موسوی جهرمی<sup>۱</sup>

فرهاد طهماسبی بلداجی<sup>۲</sup>

نرگس خاکی<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۸۸/۱۱/۲۵

تاریخ دریافت: ۸۸/۰۹/۱۵

### چکیده

مقاله حاضر با هدف شناسایی رویه های فرار مالیاتی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده، در قالب ۱۲ مورد، و ارائه راهکارهای جلوگیری در هر مورد، تبیین شده است. این مطالعه ضمن تأکید بر تعیین نرخ مناسب مالیات بر ارزش افزوده و حتی‌الامکان پرهیز از تعدد نرخ، بهسازی هنجارهای اجتماعی، فرهنگ مالیاتی و سرمایه‌گذاری در چهارچیزه فن‌آوری سازمان مالیات بر ارزش افزوده، در اختیار داشتن بانک اطلاعاتی مناسب (جزء اطلاعات‌افزار) و عملکرد هماهنگ سایر نهادهای ذیربط در ارتباط با پرداخت این مالیات را شاهره جلوگیری از فرار مالیاتی در نظام مذکور می‌داند.

**واژه‌های کلیدی:** مالیات، مالیات بر ارزش افزوده، فرار مالیاتی، اجتناب مالیاتی، رویه های فرار از مالیات بر ارزش افزوده، راهکارهای پیش‌گیری / جلوگیری از فرار مالیات بر ارزش افزوده.

۱- دانشیار گروه اقتصاد دانشگاه پیام نور (سازمان مرکزی)

۲- کارشناس ارشد اقتصاد، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده.

۳- کارشناس ارشد اقتصاد، کارشناس گروه پژوهشی تولید علم پژوهشکده آموزش باز و از راه دور دانشگاه پیام نور  
\* مقاله حاضر بر گرفته از طرح پژوهشی "راههای فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و راهکارهای جلوگیری از آن" است که توسط پژوهشکده امور اقتصادی تامین مالی شده است.

## ۱- مقدمه

فعالان اقتصادی در هر جامعه‌ای با در اختیار داشتن منابع و امکاناتی مانند سرمایه انسانی، فیزیکی و یا به جهت بهره‌مندی از توانایی‌های خدادادی مانند استعداد، هوش سرشار و قدرت خلاقیت، نوآوری و کارآفرینی، به طور معمول، به فعالیت‌های گوناگون اقتصادی می‌پردازند و درآمد کسب می‌کنند. در این فرآیند نمی‌توان از نقش سازمان‌ها، نهادها و امکانات اجتماعی جامعه مانند جاده‌ها، پایگاه‌های اطلاعاتی و ...، که فعالان اقتصادی از آنها در فعالیت‌های اقتصادی خود به صورت رایگان و یا بهای نازل استفاده می‌کنند، چشم‌پوشی کرد. از اینرو، این افراد با پرداخت قسمتی از درآمد خود به دولت تحت عنوان "مالیات" در تامین مخارج عمومی که تصدی‌گری آن با دولت است، دولت را همراهی می‌کنند. به رغم این واقعیت، تجربه ثابت کرده که برخی از صاحبان درآمد علاقه‌ای به پرداخت مالیات ندارند و با توسل به راه‌های قانونی (استفاده از خدمات مشاوره مالیاتی و آگاهی از زیر و بم‌های قانونی) و در برخی موارد غیرقانونی، چاره‌ای می‌یابند تا مالیات نپردازند و یا کمتر بپردازند در واقع این فعالان اقتصادی فرار/اجتناب مالیاتی را پی می‌گیرند.<sup>۱</sup>

پژوهشگران برجسته کمیسیون اقتصادی و اجتماعی سازمان ملل<sup>۲</sup>، پس از هشت سال تحقیق، برای کشورهای آسیا و اقیانوسیه مدل تغییر و توسعه‌ای ارائه کردند که بیانگر یک چارچوب نظری ویژه در راستای شناسایی اولویت‌های توسعه و تغییر است، که شامل چهار جزء فن‌آوری و به شکلی گویا نمایش دهنده کاستی‌ها در ابعاد گوناگون می‌باشد.

در این الگو چهار رکن اساسی فن‌آوری در هر سازمان عبارتند از: سخت افزار<sup>۳</sup>، انسان افزار<sup>۴</sup>، سازمان افزار<sup>۵</sup>، و اطلاعات افزار<sup>۶</sup> که تعاریف عملیاتی این واژگان با توجه به موضوع بحث عبارتند از:

### سخت افزار

ابزارهای سختی که از آنها در برنامه‌ریزی و مدیریت امور طراحی، پیاده‌سازی و اجرای مالیات بر ارزش افزوده، استفاده می‌شود؛ مانند: ساختمان‌ها، تجهیزات اداری و ....

### انسان افزار

ابزارهای نرمی که از آنها در برنامه‌ریزی و مدیریت امور طراحی، پیاده‌سازی و اجرای مالیات بر ارزش افزوده، استفاده می‌شود؛ مانند: نیروی انسانی، برنامه‌های نرم‌افزاری رایانه‌ای و ....

### سازمان‌افزار

ارگانی که در آن تصمیمات در زمینه برنامه‌ریزی و مدیریت امور طراحی، پیاده‌سازی و اجرای مالیات بر ارزش افزوده اتخاذ می‌شود که کانون توجه در این ابزار شیوه‌ها، سبک‌ها و اندیشه‌های مدیریت و نحوه تصمیم‌گیری‌هاست.

### اطلاعات افزار

دانش و حقایق لازم برای برنامه‌ریزی و خط‌مشی‌گذاری در امور طراحی، پیاده‌سازی و اجرای مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد؛ مانند: ایجاد بانک اطلاعاتی مؤدیان.

استفاده مناسب از ارکان فوق سبب حصول موفقیت و رضایت در اداره سازمان مالیات بر ارزش افزوده خواهد شد. اما باید توجه داشت که بدلیل روابط متقابل این اجزا، ضعف در یکی سبب ضعف عملکردی در کل سیستم خواهد شد.<sup>۷</sup>

پدیده فرار مالیاتی (و یا اجتناب مالیاتی) پدیده‌ای است که، با درجه‌های متفاوت، در چارچوب هر نظام مالیاتی، در هر جامعه با هر نظام اقتصادی رواج دارد. شدت و ضعف شیوع این پدیده به عوامل متعددی مانند: نوع مالیات، ماهیت، اثرات و پیامدهای اقتصادی و اجتماعی آن، فرهنگ، مذهب، نظام ارزشی و هنجارهای اجتماعی غالب بر جامعه، عوامل اقتصادی، هزینه تمکین مالیاتی و توان سازمان مالیاتی در کشف این پدیده و برخورد با آن، بستگی دارد.



به طور کلی، پدیده فرار مالیاتی از این جهت قابل تامل است که ضمن کاهش درآمدهای دولت و افزایش سطح "شکاف مالیاتی"<sup>۸</sup>، نسبت درآمدهای مالیاتی به "تولید ناخالص داخلی" (GDP) را تنزل می دهد.<sup>۹</sup>

علاوه بر این، فرار مالیاتی پدیده‌ای با اثرات متقابل اجتماعی و اقتصادی است که اساساً تحت تأثیر سه دسته عوامل کلی شامل بسترهای اجتماعی و فرهنگی، توان اجرایی و مدیریتی سازمان مالیاتی و عوامل اقتصادی می باشد.

بنابراین، دولت مردان با آگاهی از تبعات و واقعیت های ناشی از فرار مالیاتی و رویه‌های آن، همواره سعی بر ایجاد نظام مالیاتی مدون داشته‌اند تا بتوانند با شناسایی منابع درآمد و اجرای مقررات، فرارهای مالیاتی را کاهش دهند.

طراحی، وضع و اجرای مالیات بر ارزش افزوده، از این قاعده مستثنی نمی‌باشد و در چارچوب این نظام مالیاتی نیز مطالعه به منظور شناسایی رویه‌های فرار مالیاتی و از آن مهمتر، دستیابی به راهکارهای مقابله با هر رویه فرار مالیاتی از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است و در واقع از ضروریات است.

از این رو، مقاله حاضر با هدف شناسایی راه‌های فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده، در قالب ۱۲ مورد، و ارائه راهکار مناسب برای هر مورد تبیین شده است. این ویژگی، مقاله پیش رو را با مطالعات قبلی متفاوت می‌کند. بدین معنا که محققین و کارشناسان در مطالعات و نوشتار پیشین، در حاشیه موضوع مورد نظر خود در زمینه مالیات بر ارزش افزوده به مسئله فرار مالیاتی پرداخته‌اند و در باب راهکارهای جلوگیری از آن کلیاتی ارائه کرده‌اند، حال آنکه این مطالعه، از طریق سند پژوهی، بر راه‌های فرار مالیاتی و راهکارهای جلوگیری از آن در نظام مالیات بر ارزش افزوده، متمرکز شده است.

## ۲- راه‌های فرار و راهکارهای پیش‌گیری

در طبقه‌بندی قانون مالیات‌ها، مالیات بر ارزش افزوده (VAT)، در زمره مالیات غیرمستقیم بر مصرف و فروش داخلی کالاها و خدمات بشمار می‌آید. این نوع مالیات، مالیاتی چند مرحله‌ای است که در هر یک از مراحل واردات، تولید، توزیع تا مصرف نهایی بر حسب ارزش افزوده ایجاد شده در هر مرحله، به صورت درصدی از آن، در همان

مرحله اخذ می‌شود. مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند با یک یا چند نرخ اعمال شود. اما برخلاف مالیات‌های غیرمستقیم معمول در یک مرحله (مرحله مبادله کالا) اصابت نمی‌کند. مالیات بر ارزش افزوده، نوعی مالیات بر فروش چند مرحله‌ای است که خرید کالاها و خدمات واسطه‌ای را از پرداخت مالیات معاف می‌کند و بار قانونی مالیاتی آن بر دوش مصرف‌کننده نهایی است. این نوع مالیات از ارزش افزوده بنگاه‌ها یعنی مابه‌التفاوت بین عایدی ناشی از فروش کالاها و خدمات و کل هزینه‌هایی پرداختی بابت خرید نهاده‌های تولید (به استثنای نیروی انسانی)، دریافت می‌شود.

از دیدگاه نظری، مهمترین مسئله‌ای که زمینه‌های فرار مالیاتی را در سیستم مالیات بر ارزش افزوده فراهم می‌کند آن است که اخذ این مالیات اساساً مبتنی بر مفهوم "ارزش خالص" است. لذا از آنجا که با اعمال روش تفریقی، امکان بازگشت وجوه مالیاتی پرداخت شده در مراحل مختلف فرایند تولید و توزیع بوجود می‌آید، احتمال تقلب مالیاتی نیز مطرح می‌شود.

به طور کلی، ۱۲ مورد به عنوان راه‌های فرار مالیاتی در سیستم مالیات بر ارزش افزوده بر شمرده می‌شود که در این بخش ضمن تشریح آنها، به راهکارهای جلوگیری از هر مورد نیز می‌پردازیم:

## ۱-۲- خودداری افراد مشمول مالیات بر ارزش افزوده از نام نویسی

بر اساس قوانین مالیاتی، بازرگانان موظف هستند برای پرداخت مالیات بر ارزش افزوده، در صورت واجد شرایط بودن، نام نویسی کنند. ممکن است در ابتدا سطح فعالیت یک بازرگان در حدی باشد که از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف شود، اما با افزایش سطح فعالیت، تا حدی که مشمول مالیات مذکور گردد، از نظر قانون، باید اقدام به نام نویسی برای مالیات بر ارزش افزوده کند. حال اگر بازرگان مورد نظر نام نویسی ننماید در واقع دست به فرار مالیاتی زده است. البته در چنین حالتی، وی مالیات بر ارزش افزوده مربوط به خریدهای خود را می‌پردازد اما بدلیل عدم ثبت نام برای این نوع مالیات، فروش‌های وی مشمول مالیات بر ارزش افزوده نمی‌باشد و در نتیجه ارزش افزوده فعالیت های وی مشمول مالیات بر ارزش افزوده نمی‌شود و از اینرو در وضعیت رقابتی بهتری



نسبت به آنهایی که مبادرت به نام نویسی برای مالیات بر ارزش افزوده و پرداخت آن کرده اند، قرار می‌گیرد.

از آنجا که بخشی از این نوع فرار مالیاتی به اندازه اقتصاد زیر زمینی بستگی دارد هر چه گستره و ابعاد اقتصاد زیر زمینی در جامعه وسیعتر و بزرگتر باشد احتمال وقوع و میزان این نوع فرار مالیاتی بیشتر خواهد بود.<sup>۱۰</sup>

### راهکار های جلوگیری:

۱) تخفیف و جلوگیری از این نوع فرار مالیاتی به سیاست‌های کلی و نظارتی و کنترلی نظام اقتصادی هر کشور وابسته است. ابزار کلیدی جلوگیری از آن در اختیار داشتن بانک اطلاعاتی مناسب توسط سازمان مالیات بر ارزش افزوده است.

۲) در نظر گرفتن نقش هنجارهای اخلاقی و اجتماعی و تقویت هنجارهای مذکور در کاهش این نوع فرار مالیاتی موثر است. اما این امر زمان‌بر است؛ و همبستگی ملی و اصلاحات در عملکرد اجرایی و خدمات رسانی دولت را در حوزه‌های مختلف مانند تامین اجتماعی، فراهم‌آوری زیرساخت‌های اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی (نظیر حمل و نقل، آموزش و پرورش در همه سطوح و ...) می‌طلبد.

### ۲-۲- راهبرد ممیزی مالیاتی

در این رابطه، داس، آریندام و گانگ<sup>۱۱</sup> در مطالعه سال ۱۹۹۶ خود، عنوان می‌کنند که ممیزی مالیاتی یا به تعبیر دیگر حسابرسی مالیاتی، بنا به تعریف عبارت از فعالیتی است که منتهی به کشف میزان مالیات واقعی مؤدی می‌گردد. این عمل اساساً از طریق مطابقت اسناد دریافتنی (مثل صورتحساب فروش) با اسناد پرداختنی (مثل فاکتور خرید) صورت می‌گیرد. همچنین آنها اظهار می‌دارند که علیرغم ماهیت "خود اجرایی"<sup>۱۲</sup> "نظام مالیات بر ارزش افزوده که ناشی از وجود توامان صورتحساب خرید و فروش برای یک معامله واحد است، فرصت فرار از پرداخت این نوع مالیات تا حد زیادی متاثر از نحوه مطابقت اسناد یاد شده است.

معمولاً در نظام مالیات بر ارزش افزوده واگذاری اعلامیه خرید اجباری نیست و مؤدی صرفاً به هنگام طرح ادعای استرداد مالیات، صورتحساب های خرید خود را به سازمان مالیاتی ارائه می کند. از سوی دیگر، در اغلب نظامهای مالیاتی، مودیان مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده، الزامی در ضمیمه کردن صورتحسابهای مالی خود ندارند و تنها زمانی مکلف به تسلیم این اسناد هستند که به طور تصادفی<sup>۱۳</sup> برای حسابرسی مالیاتی انتخاب شوند. مسئله آن است که حسابرسی کامل تمام اظهارنامه های تسلیمی نه تنها میسر نیست بلکه در حقیقت با بسیاری از اصول پذیرفته شده اصلاح مالیاتی از جمله "اعتماد سازی" و "کارایی سازمان مالیاتی" نیز منافات دارد.<sup>۱۴</sup>

#### راهکارهای جلوگیری:

۱) انتخاب شیوه ای معقول (به لحاظ اصول پذیرفته شده اصلاح مالیاتی، اجرایی و هزینه ای) برای ممیزی موثر و حسابرسی مالیاتی دقیق؛ این امر مستلزم پیش نیازهایی مانند برخورداری از شبکه اطلاعات جامع و کارآمد می باشد.

۲) تعیین هویت مودیان برای هر شیوه ممیزی انتخاب شده؛ برای مثال، دادن یک شماره ملی مالیاتی به هر مؤدی (و حتی به هر یک از افراد جامعه) و مقرر نمودن ثبت آن در تمام صورتحسابهای خرید و فروش بزرگترین اقدامی است که نظام مالیاتی می تواند برای پوشش مالیاتی فعالیت های اقتصادی انجام دهد.

در اینجا دو شیوه حسابرسی مالیاتی که می تواند تا حدودی در جلوگیری از فرار مالیاتی مؤثر باشد، پیشنهاد می شود:

- حسابرسی مالیاتی هدفمند برای تعدادی از اظهارنامه های تسلیمی صورت گیرد. برای مثال، اظهارنامه های مالیاتی مؤدیانی که به عنوان فراریان مالیاتی بالقوه و مجرمان مالیاتی سابقه دار شناسایی شده اند، برای حسابرسی مالیاتی انتخاب شود.
- مسئولیت ممیزی (حسابرسی مالیاتی) به اشخاص ثالث ذی صلاح، مانند حسابداران خبره یا حسابرسان رسمی، واگذار شود. و البته ضروری است که مسئولیت حرفه ای این اشخاص در قبال فرار مالیاتی مشتریانشان با قاطعیت تمام



در قانون مالیات بر ارزش افزوده تصریح گردد. کشورهایی مانند تایلند این شیوه را به کار رفته‌اند.

### ۳-۲- اعتبار مالیاتی

در چارچوب نظام مالیات بر ارزش افزوده به طور کلی، مؤدیان از بابت خریدهای خود مالیات می‌پردازند و در مقابل هنگام فروش محصول مالیات دریافت می‌کنند. آنها این مابه‌التفاوت را به سازمان مالیات پرداخت می‌نمایند در این نظام امکان دارد که برخی مؤدیان (عمدتاً بنگاه‌های اقتصادی تازه تاسیس، صادرکنندگان مشمول نرخ صفر مربوط به اصل مبدا و...) بیشتر از مقدار مالیات دریافتی، مالیات پرداخت کنند. در اینصورت تفاضل مالیات ستانده از داده عددی منفی می‌شود که برای مؤدی مورد نظر (فروشنده) معادل آن عدد منفی، اصطلاحاً «اعتبار مالیاتی»<sup>۱۵</sup> محسوب می‌شود.

بسیاری از صاحب‌نظران معتقدند با وجود امکان اعتبار مالیاتی بستر مناسبی برای تقلب و فرار مالیاتی درون نظام مالیات بر ارزش افزوده فراهم است.

### رویه‌های فرار مالیاتی مبتنی بر اعتبار مالیاتی<sup>۱۶</sup>:

- بیش از حد نشان دادن ادعا برای مالیات پرداخت شده در مراحل قبلی تولید
- صدور فاکتورها و صورتحساب‌های ساختگی
- درخواست تکراری اعتبار مالیاتی
- صدور صورتحساب‌های تکراری و نیز فروش صورتحساب
- فروش صورتحساب معمولاً از سوی شرکتهای معروف به «شرکتهای حبیبی»<sup>۱۷</sup> یا "بازرگان مفقود الاثر"<sup>۱۸</sup> صورت می‌گیرد. این شرکت‌ها ثبت شده اند ولیکن عملاً وجود خارجی ندارند.<sup>۱۹</sup>
- ادعای کاذب در مورد زمان تاسیس بنگاه اقتصادی
- ادعای اعتبار مالیاتی برای فاکتور ساختگی خرید دارای شماره مالیات بر ارزش افزوده به جای فاکتورهای خرید از فروشنده‌های ثبت نشده در نظام مالیات بر ارزش افزوده (به دلیل معاف یا کوچک بودن)





- لحاظ نکردن اوراق بستانکار<sup>۲۰</sup> در ادعای اعتبار مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده
- ادعای اعتبار مالیاتی برای فروشهای مشمول مالیات و مورد استفاده در فعالیت‌های معاف از مالیات
- ادعای اعتبار مالیاتی، با توسل به اظهار غیر واقعی برای ایفای نقش برخی خریدهایی که اعتبار پذیر نیستند.

### راهکارهای جلوگیری:

- ۱) اجرای برنامه‌های بهسازی هنجارهای اخلاقی و اجتماعی؛
  - ۲) دقیق و روشن بودن قیود و شرایط پذیرش صورتحساب‌های مالی در قانون؛ این اقدام اساسی‌ترین راهکار است.<sup>۲۱</sup>
  - ۳) تهیه و عملیاتی کردن برنامه تقویت بنیان‌های چهار جزء فن‌آوری سازمان مالیات بر ارزش افزوده و در نتیجه ایجاد بانک اطلاعاتی مؤدیان. روشن است که به این ترتیب کشف مواردی مانند ارسال صورتحساب‌های ساختگی یا تکراری، کنترل زمان آغاز فعالیت و مقابله با بسیاری از تقلب‌ها و فرار مالیاتی ممکن می‌شود.<sup>۲۲</sup>
- از آنجا که سازمان مالیات بر ارزش افزوده با حجم میلیونی فاکتورهای خرید و فروش روبرو است چاره‌ای جزء توسل به شیوه‌های نوین ممیزی، بازرسی و ذخیره‌سازی اطلاعات و آموزش‌های مداوم نیروی انسانی خود و استفاده از امکانات رایانه‌ای ندارد. در واقع، بررسی و کشف تقلب و ادعای کذب اعتبار مالیاتی به روش مستقیم و معمول قدیم امکان پذیر نمی‌باشد.

### ۴-۲- چند نرخ‌ی بودن مالیات و معافیت‌های متعدد

اهم راه‌های فرار و اجتناب مالیاتی ناشی از برقراری نرخ صفر، نرخ‌هایی چندگانه مالیاتی و معافیت‌های متعدد در نظام مالیات بر ارزش افزوده، و راهکارهای جلوگیری از آن‌ها به شرح زیر می‌باشد:



### • آستانه شمول مالیات بر ارزش افزوده

برخی از مودیان مالیاتی سعی می کنند گردش مالی سالانه بنگاه اقتصادی خود را به کمتر از آستانه شمول مالیات بر ارزش افزوده تقلیل دهند یا چنین چیزی را وانمود می کنند، تا بتوانند از آستانه معافیت تعیین شده استفاده کنند و یا برای اجتناب از پرداخت مالیات اقدام به تقسیم صوری بنگاه‌های اقتصادی خود به واحدهای کوچکتر و واگذاری بخشی از عملیات اقتصادی اولیه به هر یک از آنها می نمایند.

### راهکار جلوگیری:

تعیین آستانه بهینه شمول مالیات در سطحی که در آن تقسیم صوری برای تعداد قابل توجهی از بنگاه‌های اقتصادی ممکن و به صرفه نباشد و همچنین مفهوم آستانه مشمولیت خدشه‌دار نشود و مقصود از آن برآورده نشود.

نکته اساسی در تعیین آستانه بهینه، در دسترس بودن آمار و اطلاعات مورد نیاز روش‌ها و فرمول محاسباتی آن است. این دسترسی هنگامی میسر است که بانک اطلاعاتی مناسبی در اختیار سازمان مالیات بر ارزش افزوده باشد. در همین رابطه توصیه می‌شود برای پیشگیری از فرار مالیات، فعالیت‌های اقتصادی بر حسب طبقه‌بندی‌های بین‌المللی، مانند ISIC<sup>۳۳</sup>، تفکیک شوند و سپس آستانه مشمولیت<sup>۲۴</sup>، به تفکیک مورد نظر، تعیین گردد. هرچند این راه تبعات دیگری چون خطا در طبقه‌بندی فعالیت‌های اقتصادی و افزایش حجم کار سازمان مالیاتی، را در پی دارد اما با در نظر گرفتن طبقه‌بندی فعالیت‌ها تا حد یک و یا حداکثر دو رقمی احتمال بروز مشکلات مربوط، کاهش می‌یابد.

### • تعدد نرخ مالیات برای کالاها و خدمات مختلف و تفاوت نرخ یک گروه از کالاهای مشابه<sup>۲۵</sup>

در اینصورت امکان دارد برخی از بنگاه‌ها آگاهانه، به منظور کاهش بار مالیاتی، حساب‌های مربوط به کالا(ها)ی مشمول نرخ بالای مالیات بر ارزش افزوده را در طبقه کالا(ها)ی مشمول نرخ پائین و یا معاف از پرداخت مالیات گزارش کنند. و به این ترتیب

مرتکب خطا در طبقه‌بندی کالاها و خدمات ناشی از استفاده از نرخ‌های پائین و معافیت مالیاتی گردد.

#### راهکارهای جلوگیری:

- ۱) محدود کردن گروه‌بندی کالاها، خدمات و تعداد نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده؛
  - ۲) تقویت چهار جزء فن‌آوری به عنوان راه حل کلی؛ که از ثمره‌های آن می‌توان به افزایش توان بازرسی و دقت سازمان مالیاتی اشاره نمود.
- تنظیم معاملات بنگاه‌های اقتصادی (اشخاص حقوقی) به نام اعضای هیئت مدیره یا کارکنان شرکت
- در اینصورت مالیات وصول شده از مردم به دولت پرداخت نمی‌شود.

#### راهکار جلوگیری:

ممنوع کردن معاملات مذکور و درج آن در قانون مالیات بر ارزش افزوده و تعیین جریمه قابل توجه؛ این راهکار می‌تواند با عنایت به احتمال کشف فرار و شیوه ممیزی و میزان اطلاعات سازمان مالیاتی، مؤثر واقع شود.

- اعطای معافیت به لحاظ نرخ‌های مالیاتی کمتر از نرخ استاندارد برای مناطق خاص
- مثلاً نواحی مرزی

در این شرایط خرید از مناطق معاف یا مشمول نرخ‌های مالیاتی پایین‌تر و نیز تغییر محل اقامت و سکونت در مناطق مذکور شیوه‌های قانونی (اجتناب مالیاتی) و تنظیم صورتحساب غیرواقعی به نشانی آن مناطق روشی غیر قانونی و فرار مالیاتی به شمار می‌آید.

#### راهکار جلوگیری:

محدود نمودن نرخ‌ها و معافیت‌های مالیات بر ارزش افزوده.



• تعیین کالاها و خدمات مشمول نرخ صفر یا نرخ های پایین تر از نرخ استاندارد

**راهکار جلوگیری:**

محدود نمودن تعداد کالاها، خدمات مشمول نرخ صفر یا نرخ های پایین تر از نرخ استاندارد و محدود کردن تعداد نرخ های پایین تر از نرخ استاندارد.

• صادرات مشمول نرخ صفر

این امر زمینه ادعاهای نادرست تولید کنندگان محصولات صادراتی را برای اعتبار مالیاتی هموار می کند. این شرکت ها می توانند فاکتورهای نادرست در مورد فروش های صادراتی تهیه، و بر اساس آن ادعای اعتبار مالیات بر ارزش افزوده نمایند.

**راهکار جلوگیری:**

سازمان مالیات بر ارزش افزوده در صورتی می تواند از این نوع فرار مالیاتی جلوگیری نماید که دارای بانک و شبکه اطلاعاتی منسجم باشد. به علاوه، شیوه ممیزی معقولی را انتخاب کرده باشد.

البته سازمان مالیات بر ارزش افزوده این نوع تقلب را می تواند متوجه شود، زیرا فاکتورهای مربوط به صادرات با اسناد و مدارک مربوط به گمرک و حمل و نقل مرتبط است و جعل تمام کارهای دفتری مورد نیاز کار سختی است. نکته قابل ذکر این است که در صورت وجود صادرات الکترونیکی سازمان مذکور در صورتی می تواند از این نوع فرار مالیاتی جلوگیری نماید که دارای بانک و شبکه اطلاعاتی منسجم باشد. و برای این امر لازم است از تجهیزات رایانه ای و امکانات اینترنتی با سرعت و پهنای باند مناسب؛ نیروی انسانی با تخصص های بالا و با تجربه در امور چون بانکداری الکترونیکی، تجارت الکترونیکی، مالیات الکترونیکی، فن آوری اطلاعات، شبکه های اطلاعاتی و امنیت آن، برنامه نویسی بهره مند باشد. به علاوه، در این شرایط انتخاب شیوه ممیزی و حسابرسی معقول و و روزآمد از ضروریات است.

- صادر کردن فاکتورهای ساختگی توسط معامله کنندگان یا شرکت های جعلی برای یک دوره کوتاه مدت و یا فروش کالاها صادراتی در بازارهای داخلی در این حالت شرکت ها می توانند ادعای تخفیف و یا ادعای اعتبار مالیات بر ارزش افزوده نمایند.

#### راهکارهای جلوگیری:

- (۱) سازمان مالیات بر ارزش افزوده می تواند مقرر نماید که صادرکنندگان برای بهرهمندی از اعتبار مالیاتی نرخ صفر صادرات، باید اسناد و مدارک کافی ارائه کنند. در واقع این سازمان قاعده‌تاً نباید تنها به فاکتورهای فروش صادر شده که می توانند به راحتی جعل شوند، اکتفا نماید.
- (۲) در صادرات کالاها و حتی خدمات، نهادها و سازمان های دیگری نیز دخالت دارند که می توان برای جلوگیری از وقوع این گونه تقلب ها از گلوگاه های موجود در این مسیر و اسناد مربوط به آنها مانند گمرک، استفاده نمود. بدیهی است موفقیت سازمان مالیاتی در جلوگیری از وقوع چنین تقلب هایی به توان اطلاعاتی و به ویژه اطلاعات شبکه‌ای و توان اجرایی و بازرسی آن سازمان بستگی دارد.

- معافیت در یک مقطع (تولید) و مشمولیت در مقطع دیگر مثلاً واردات یا توزیع

#### راهکار جلوگیری:

معافیت برای کالاها و خدمات باید در تمام طول زنجیره تولید و توزیع اعمال شود.

#### ۲-۵- مشکلات حقوقی مربوط به ضمانت اجرایی قانون

به نظر برخی کارشناسان از مهمترین عوامل اصلی فرار مالیاتی ضعف در اجرای مفاد قانون مالیات بر ارزش افزوده و به ویژه، عدم قاطعیت در برخورد با فراریان مالیاتی و عدم پی گیری اجرای احکام و اعمال جریمه‌های تعیین شده است. این امر شاید نه تنها برای

فراریان مالیاتی حاشیه ایمنی و زمینه تکرار جرم آنها را مهیا می‌سازد، بلکه مهمتر آن که بر روی انگیزه های مودیان درستکار نیز اثر منفی می‌گذارد و برای آنان نیز فرار مالیاتی امری عادی جلوه می‌کند.

### راهکار جلوگیری:

در تدوین نظام مذکور، مانند هر نظام مالیاتی دیگر، بر خوردهای قضایی قاطعانه و جریمه‌های سنگین، اعم از اتوماتیک (مالی و غیرمالی) و کیفری (مالی و غیرمالی) هنگام رویارویی با پدیده فرار مالیاتی لحاظ شود. علاوه بر این، از آنجا که ضمانتهای اجرایی مربوط مکمل بر خوردهای قضایی می‌باشد، ضرورت دارد که این مهم هم مد نظر قرار گیرد و کلیه هماهنگی‌های لازم با سایر نهادهای ذیربط، مانند دستگاه قضایی، انجام شود. همچنین، فراریان مالیاتی نباید، با توجه به تجربه نامناسب کشورهایمانند روسیه<sup>۲۶</sup>، مشمول بخشش عمومی گردند. زیرا این اقدام موجب کاهش انگیزه تمکین و در مقابل، سبب افزایش مالیاتهای معوقه می‌شود.

### ۶-۲- عدم ثبت خریدهای نقدی

ممکن است که بنگاه های کوچک (و گاهی بزرگ) کالاهای خود را از یک عرضه کننده ثبت نشده (مثل یک کشاورز) خریداری کنند و چون این معامله ثبت نمی‌شود لذا خریدار قادر خواهد بود تا این کالاها را بدون پرداخت مالیات بر ارزش افزوده بفروشد و در این مورد هیچ سندی باقی نخواهد ماند.

البته اغلب خریداران تمایل دارند که فروش خود را به ثبت برسانند تا از این طریق بتوانند ادعای اعتبار مالیاتی مالیات بر ارزش افزوده نمایند. مگر اینکه زنجیره تولید کوتاه باشد، که در اغلب کشورهای در حال توسعه معمولاً این‌گونه است، در آن صورت این راه می‌تواند یکی از عمده‌ترین راه های فرار از مالیات بر ارزش افزوده باشد. افزون بر این، اگر نرخ‌های مالیات بر درآمد بالا باشند، در آن صورت انگیزه مضاعفی برای فرار از مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر درآمد بوجود خواهد آمد که در نهایت به افزایش مقدار فرار

از مالیات منجر خواهد شد. داشتن شغل اضافی و دریافت درآمد آن به صورت نقدی (و در نتیجه عدم ثبت آن) نیز در زمره این نوع فرار مالیاتی است.

#### راهکار جلوگیری:

این نوع فرار مالیاتی و میزان آن عمدتاً به سطح اجتماعی، فرهنگی و اقتصادی جامعه بستگی دارد و جلوگیری از آن، از این منظر فراتر از چارچوب سازمان مالیات بر ارزش افزوده است. گرچه ایجاد پایگاه و شبکه اطلاعاتی که مجهز به مکانیزم به روز کردن داوطلبانه داده‌ها باشد نیز می‌تواند برای پیش‌گیری از آن نقش بسزایی داشته باشد.

#### ۷-۲- فروش کالاهای قاچاق مشمول مالیات

اگر قاچاقچیان کالا مبادرت به وارد کردن غیر قانونی کالایی کنند که در بازار داخلی به طور قانونی مورد معامله قرار می‌گیرد، از دو طرف، یکی از محل فروش غیر قانونی و دیگری از مالیات بر ارزش افزوده ای که از خریداران دریافت می‌کنند، درآمد به دست می‌آورند. زیرا معمولاً اینگونه کالاها مشمول مالیات بر ارزش افزوده هستند و فروشندگان اینگونه کالاهای قاچاق (مثل طلا و سیگار)، از مشتری مالیات بر ارزش افزوده را دریافت می‌نمایند اما چون خارج از سیستم مالیاتی قرار دارند آنرا به دولت نمی‌پردازند. چنین کالاهایی از طریق نامها و نشانیهای جعلی به فروش می‌رسند و مکان‌های اشاره شده در آدرس این کالاها، مکان‌های استیجاری کوتاه مدت هستند به طوری که در این مدت قبل از آنکه اداره مالیات از طریق اقدامات خود متوجه موضوع شود، کالاها به فروش رفته و مالیات بر ارزش افزوده وضع شده بر روی فروش این گونه کالاها بجای آنکه به عنوان درآمد مالیاتی نصیب سازمان مالیاتی شود، به عنوان سود اضافی نصیب افراد قاچاقچی می‌شود. میزان این نوع فرار مالیاتی عمدتاً به ساختار اقتصادی و اندازه اقتصاد زیر زمینی جامعه بستگی دارد.

#### راهکار جلوگیری:

مقابله با این مسئله فراتر از توان سازمان مالیاتی است. در واقع اقدامات این سازمان در چارچوب بازرسی‌های دقیق، در قالب کوشش ملی و برنامه اصلاح ساختار اقتصادی جامعه، می‌تواند منجر به بسته شدن راه‌های قاچاق کالاها شود.

#### ۸-۲- خود مصرفی کالاها و خدمات

بر اساس قانون مالیات بر ارزش افزوده بنگاه‌ها موظفند خود مصرفی کالاهای مشمول مالیات بر ارزش افزوده را نیز به ثبت برسانند. البته انتظار ثبت کردن تمام موارد خود مصرفی، غیرواقعی است. اما در صورت بالا بودن حجم مصرف، نوعی فرار مالیاتی تلفی می‌شود.

#### راهکار جلوگیری:

سازمان مالیاتی می‌تواند از طریق بازرسی و ممیزی، مشروط به مقرون به صرفه بودن ممیزی و اینکه با اصول ممیزی مالیات بر ارزش افزوده مغایر نباشد، موارد مذکور را شناسایی و جلوی فرار مالیاتی مذکور را بگیرد.

#### ۹-۲- تبانی در معامله

توافق و تبانی میان خریدار و فروشنده، به منظور فرار مالیاتی، می‌تواند به دو حالت زیر رخ دهد:

الف) فروشنده و خریدار، پس از معامله هیچ فاکتوری را صادر و ثبت نکنند.  
ب) خریدار و فروشنده فاکتور فروش را برای کالای دیگر با همان قیمت که مشمول مالیات نیز نمی‌باشد صادر کنند.

#### راهکار جلوگیری :

- ۱) بررسی دقیق اسناد و مدارک موجودی انبار کالاها که بسیار پرهزینه و برخلاف اصول پذیرفته شده اصلاح مالیاتی است.
- ۲) ممیزی برخی پرونده‌ها، به صورت تصادفی،

#### ۱۰-۲- عدم ارسال مالیات بر ارزش افزوده وصول شده به اداره مالیات

۱-۱۰-۲- ممکن است که مبادله کنندگان کوچک مبالغ مربوط به مالیات بر ارزش افزوده را جمع‌آوری کنند اما از ارسال آن به اداره مالیات امتناع کنند و ناپدید شوند. این نوع فرار معمولاً در صنعت ساختمان سازی رایج است.



### راهکار جلوگیری:

می‌توان به مانند کشور بلژیک، در صورتی که شرکت ناپدید شده به ثبت نرسیده باشد، کارفرمایی که آن شرکت را انتخاب و به کار گمارده است، بدهکار مالیات بر ارزش افزوده محسوب شود. افزون بر این، نظام ثبت مالیاتی باید به گونه‌ای خاص طراحی شود تا ردپای شرکت‌های مزبور را نه تنها به خاطر مالیات بر ارزش افزوده، بلکه به خاطر امنیت اجتماعی دنبال کند.

۲-۱۰-۲- در کشورهایی با نظام اجرایی مالیات بر ارزش افزوده ناکارآمد، مبادله کنندگان این امکان را دارند که درآمد وصول شده از مالیات بر ارزش افزوده را طولانی‌تر از دوره مقرر نگهداری کنند و از مزایای نگهداری این نقدینگی استفاده کنند.<sup>۲۷</sup>

### راهکار جلوگیری:

کوتاه کردن دوره مذکور؛ کارآمدترین روش این است که مبادله کنندگان موظف شوند تا ظرف یک هفته (یا برای اطمینان بیشتر ظرف دو هفته) مانده به انتهای دوره مشمول مالیات، بدهی مالیاتی خود را از طریق بانک‌های تجاری بپردازند.

### ۲-۱۱- اعلان فروش کمتر از حد واقعی آن

این امر معمول‌ترین راه فرار از مالیات بر ارزش افزوده است.<sup>۲۸</sup> هر چه ارزش کالاها و خدمات به فروش رفته کمتر باشد، میزان بدهی مالیات بر ارزش افزوده نیز کمتر خواهد بود. معامله در مرحله خرده فروشی و برخی از خدمات مثل باغبانی، دکوراسیون، ساختمان‌سازی، رستوران، از جمله موارد این نوع فرار مالیاتی است. بنگاه‌های اقتصادی به منظور کاهش بدهی مالیاتی خود، اقدام به کمتر گزارش دادن فروش خود می‌کنند. ریسک این فرار به احتمال ممیزی بستگی دارد.

### راهکار جلوگیری:

- (۱) افزایش نرخ ممیزی و توان بازرسی دقیق سازمان مالیاتی، با عنایت به هزینه‌های مربوطه و میزان سازگاری با اصول پذیرفته شده اصلاح مالیاتی؛
- (۲) بهره‌گیری از بانک و شبکه اطلاعاتی روزآمد شده.



## ۱۲-۲- ثبت معاملات در دو دفتر جداگانه

در این روش ارقام واقعی معاملات در یک دفتر و ارقام غیر واقعی (ساختگی) که به مأموران مالیاتی نشان داده می‌شود، در دفتر دیگری ثبت می‌شود. حتی برخی از بنگاه‌ها برای فرار از مالیات، از دو ماشین صندوق<sup>۲۹</sup> استفاده می‌کنند.

### راهکار جلوگیری:

- (۱) انتخاب شیوه ممیزی و بازرسی مستقیم و دقیق با توجه به هزینه‌ها و اصول پذیرفته شده اصلاح مالیاتی؛
- (۲) بهره‌گیری از بانک و شبکه اطلاعاتی مجهز به مکانیزم روزآمد کردن داده‌ها.

### ۳- نتیجه‌گیری و پیشنهادها:

مطالعه فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و راهکارهای پیش‌گیری از آن، از نظر تبیین امکانات و شناخت مشکلات و نارسائی‌ها و تنگناهای آن، در فرآیند طراحی، پیاده‌سازی و اجرا از اهمیت بالایی برخوردار است. سازمان مالیاتی مربوطه به منظور جلوگیری از فرار مالیاتی، افزایش کارآمدی و کاهش انگیزه‌های فرار مالیاتی، با توجه به مزیت ارزشمند خود کنترلی این مالیات، باید در زمینه تقویت چهار جزء فن‌آوری سرمایه‌گذاری نماید تا در نهایت از داشتن بانک اطلاعاتی مناسبی برخوردار گردد. به علاوه، سازمان مالیات بر ارزش افزوده باید با برقراری ارتباط و انجام هماهنگی‌های لازم با سایر نهادهای ذیربط، زمینه مشارکت با آن نهادها را هموار و پشتوانه اجرایی در ارتباط با اخذ این مالیات را تقویت کند.

سازمان مالیات بر ارزش افزوده بانک اطلاعاتی مشابه بانک اطلاعاتی اداره ثبت احوال کشور<sup>۳۰</sup> نیاز دارد که اطلاعات آن به طور مستمر، با مراجعه خود مردم، به روز شود. بدیهی است که این امر در سایه مکانیزم‌های انگیزشی و قانونی صورت خواهد گرفت. برای مثال، می‌توان به عنوان یک راهکار جهت مراجعه مؤدیان مشمول مالیات بر ارزش افزوده برای نام نویسی و ثبت اطلاعاتشان، بهره‌مندی از هر گونه تسهیلات بانکی را منوط به ارائه

مدارک معتبر نام نویسی کرد. در واقع، به این ترتیب مقرون به صرفه بودن فرار مالیاتی دچار چالش می‌شود. البته قانونی و اجرایی کردن این پیشنهاد نیازمند بررسی‌های لازم است. همچنین، سازمان مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند به منظور جلوگیری از فرار مالیاتی آتی مؤدیانی که اکنون مشمول پرداخت این نوع مالیات نمی‌باشند، آنها را، بدون اجبار به پرداخت مالیات تا زمان شمولیت، ملزم به ثبت اطلاعات مربوطه نماید.

به علاوه، در مورد طراحی، راه‌اندازی و ایجاد بانک اطلاعاتی مذکور توصیه می‌شود این اقدام به صورت پایلوت، برای مثال در یکی استان‌ها، انجام شود و گسترش آن مرحله‌ای باشد تا هزینه‌های اقتصادی و اجتماعی کمتری ببار آید. از مهمترین مزیت چنین راهبردی این است که مشکلات کار، از جوانب مختلف به ویژه نرم‌افزاری و فرآیندهای متعدد اجرایی و کنترلی، در مقیاس کوچک بروز می‌کند و چاره‌اندیشی می‌شود و به این ترتیب سازمان مالیات بر ارزش افزوده راه ایجاد بانک اطلاعاتی مورد نظر خود در مقیاس کل کشور را هموارتر طی کند.

بخشی از فرار از مالیات بر ارزش افزوده به اندازه اقتصاد زیر زمینی بستگی دارد که تخفیف و جلوگیری از آن به سیاست‌های کلی و نظارتی و کنترلی نظام اقتصادی هر کشور مجری این مالیات وابسته است. همچنین، از آنجا که در فرار از این نوع مالیات، به مانند سایر انواع مالیات‌ها، هنجارهای اخلاقی و اجتماعی نقش دارند، تقویت هنجارهای مذکور، فرهنگ سازی و اطلاع رسانی برای معرفی نظام مالیات بر ارزش افزوده در کاهش فرار مالیاتی ضرورت دارد.<sup>۳۱</sup>

به هر حال، سازمان مالیات بر ارزش افزوده نیز می‌بایست در چارچوب کلی نظام اقتصادی و اجتماعی کشور، با همفکری و هماهنگی متخصصان و کارشناسان (پژوهشی و اجرایی) مالیاتی و نهادهای قانونی و اجرایی، از طریق تشکیل اتاق‌های فکر، برگزاری سمینارها و همایش‌ها و انجام مطالعات متعدد، به زنجیره خود اظهاری و خود کنترلی اطلاعات و روزآمدن شدن آنها، دست یابد.

لازم به ذکر است که تعیین نرخ مناسب مالیات بر ارزش افزوده<sup>۳۲</sup> و حتی الامکان پرهیز از تعدد نرخ؛ تعیین جریمه‌های مالیاتی مناسب (اعم از اتوماتیک و غیر آن، و نیز کیفری و غیر آن) و انجام هماهنگی‌های لازم با سایر نهادهای ذیربط به منظور تضمین اجرای

احکام جرمه‌های تعیین شده؛ شناسایی فراریان بزرگ مالیاتی، اعم از افراد حقیقی و حقوقی، و برخورد حقوقی قاطع با آنها؛ کاهش پیچیدگی، ایجاد ثبات<sup>۳۳</sup> و درعین حال پویایی در قوانین مالیاتی مربوطه (درزمان رکود و رونق اقتصادی)؛ در کاهش انگیزه فرار از مالیات بر ارزش افزوده نقش موثری می‌تواند داشته باشد.

همچنین، بررسی و ارزیابی سازمان مالیات بر ارزش افزوده، به طور مستمر، از میزان موفقیت و اثر بخشی راهکارهای انتخابی پیش‌گیری از فرار مالیاتی می‌تواند برای مسئولین در مقابله با مشکل مذکور راهگشا باشد.

### منابع و ماخذ

- ۱) آریا، نادر، فرهاد طهماسبی و رضا کباری (۱۳۸۳)، فرآیند محاسبات مالیات بر ارزش افزوده در فعالیتهای مختلف اقتصادی، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده وزارت امور اقتصادی و دارایی، جلد اول
- ۲) توکل، محمد، گزارش مالیات بر ارزش افزوده، مجله مالیات، دانشکده امور اقتصادی و دارایی، شماره های ۹، ۱۰، ۱۱.
- ۳) حدادی، مریم، نادر آریا. مرجان نکوآمال. فرهاد طهماسبی بلداجی (۱۳۸۵)، آشنایی با کشورهای مجری نظام مالیات بر ارزش افزوده، ناشر: سازمان امور مالیاتی کشور.
- ۴) خان‌جان، علیرضا (۱۳۸۳)، پتانسیل‌های فرار و تقلب در نظام VAT، مجله اقتصادی، دوره دوم، سال چهارم، شماره‌های ۳۷ و ۳۸، ۳۶-۴۲.
- ۵) دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده (۱۳۸۴)، لایحه مالیات بر ارزش افزوده.
- ۶) ضیائی بیگدلی، فرهاد طهماسبی بلداجی (۱۳۸۳)، مالیات بر ارزش افزوده: مالیاتی مدرن، تهران: انتشارات پژوهشکده امور اقتصادی
- ۷) طهماسبی بلداجی، فرهاد، اسماعیل افضلی، رضا بوستانی (۱۳۸۳)، نگرشی به مالیات بر ارزش افزوده و چگونگی اجرای آن در ایران، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده.
- ۸) معاونت درآمدهای مالیاتی (۱۳۷۱)، زمینه اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در ایران، وزارت امور اقتصادی و دارایی.

۹) محمد خواه، جواد (۱۳۷۸)، زمینه اجرایی مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای مختلف در بررسی اجرایی آن در ایران، پایان نامه کارشناسی ارشد (به راهنمایی: دکتر یگانه موسوی جهرمی)، دانشگاه آزاد اسلامی (تهران مرکز).

۱۰) موسوی جهرمی، یگانه (۱۳۸۶)، طرح پژوهشی: "راههای فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و راهکارهای جلوگیری از آن"، پژوهشکده امور اقتصادی.

۱۱) نادران، الیاس (۱۳۸۳)؛ تخمین ظرفیت مالیاتی ناشی از اجرای لایحه مالیات بر ارزش افزوده در ایران، دفتر طرح مالیات بر ارزش افزوده وزارت امور اقتصادی و دارایی، پاییز.

۱۲) وزارت امور اقتصادی و دارایی، (۱۳۸۱)، زمینه اجرای مالیات بر ارزش افزوده در ایران (طرح تحقیقاتی)، تهران.

- 13) Allingham M. & Sandmo. A. (1972), Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, Journal of Public Economics, Vol. 1,323-338.
- 14) Alm, James and Jorge Martinez Vazquez (2001), 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.
- 15) Arindam, Das- Gupta & Ira N. Gang (July 1996, Last revised 1997), Value Added Tax Evasion, Auditing and Transactions Matching, Rutgers University Working Paper Series, 96-07
- 16) cowell, F.(1990), Cheating the Government, Cambridge,Mass: MIT press.
- 17) Keen, Michael & Stephen Smith (2007), VAT Fraud and Evasion: What Do We Know, and What Can be Done?, IMF, working paper.
- 18) Sandmo, Agnar (2004), The theory of tax evasion: A retrospective view, the paper presented for the conference "Skatteforum" (The Research Forum on Taxation), Rosendal, Norway.
- 19) Tait,Alen (1991), Value Added Tax: administrative and policy Issue, IMF, occasional paper.

- 20) Tait, Alen (1988), Value Added Tax, International Practice and problems, International Monetary Fund, Washington, D.C.
- 21) Tanzi, v. (1980), Underground Economy Built on Illicit pursuits is Growing Concern of Economic policymakers, IMF Survey (Febr, 4), p. 34-7 .

## یادداشت‌ها

<sup>۱</sup> فرار مالیاتی به عدم پرداخت غیرقانونی تمام یا قسمتی از مالیات اطلاق می‌گردد. این اقدام می‌تواند در قالب تنظیم حسابهای مالی، ارائه اطلاعات مالی نادرست و یا ارائه نکردن اطلاعات صورت گیرد. علاوه بر این، فرار مالیاتی به گستره اقتصاد غیر رسمی مانند معاملات خانگی و فعالیت‌های غیر قانونی نظیر فعالیت‌های جنایی و بزهکاری مربوط می‌شود که از این فعالیت‌ها به دلیل فقدان اطلاعات لازم، مالیاتی اخذ نمی‌گردد. چنانچه مؤدی از طریق مفرها و راه‌های قانونی اقدام به کاهش و یا عدم انجام تعهد مالیاتی نماید، اجتناب مالیاتی بشمار می‌آید.

<sup>۲</sup> Economic and Social Commission for Asia and the Pacific

<sup>۳</sup> Facility

<sup>۴</sup> Ability

<sup>۵</sup> Framework

<sup>۶</sup> Fact

<sup>۷</sup> System Thinking

<sup>۸</sup> Tax Gap

<sup>۹</sup> مطالعه موردی نظام مالیاتی روسیه در فاصله سالهای ۱۹۹۲ تا ۱۹۹۹ نشان می‌دهد که شیوع فراگیر پدیده فرار مالیاتی در این دوره، نسبت درآمدهای مالیاتی به GDP این کشور را از ۳۰ درصد به ۲۱ درصد تقلیل داده است (آلم و مارتینز - واز کوئز، ۲۰۰۱، به نقل از: خان جان، ۱۳۸۳).

<sup>۱۰</sup> با توجه به اینکه ساختار نامناسب اقتصادهای کمتر توسعه یافته مجال بیشتری را برای اقتصاد زیر زمینی مهیا می‌سازد، لذا انتظار بر این است که این نوع فرار مالیاتی در کشورهای کمتر توسعه یافته بیشتر باشد. هر چند که در کشورهای توسعه یافته نیز بدلیل وجود فعالیت‌های غیر قانونی مانند خرید و فروش مواد مخدر، این نوع فرار مالیاتی وجود دارد.

<sup>۱۱</sup> - Das- Gupta Arindam & Ira N. Gang

<sup>۱۲</sup> - self-enforcement

<sup>۱۳</sup> - Random

<sup>14</sup> کره جنوبی تنها کشوری است که در این راه قدم برداشته اما با وجود برخورداری از فن آوری اطلاعات (IT) پیشرفته و مکانیزه بودن فرایندهای اجرایی در این کشور، موفق نبوده است (خان جان، ۱۳۸۳).

#### <sup>15</sup> - Tax credit

<sup>16</sup> برای مطالعه توضیحات این رویه ها و برخی موارد این نوع فرار در کشورهای مختلف به: " یگانه موسوی جهرمی، طرح پژوهشی " راههای فرار مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده و راهکارهای جلوگیری از آن"، ۱۳۸۶، فصل ۲، مراجعه شود.

#### <sup>17</sup> - bubble businesses

#### <sup>18</sup> - missing traders

<sup>19</sup> بنا بر گزارش اداره کل مالیات ویتنام این کشور با چنین پدیده‌ای روبرو است.  
<sup>20</sup> Credit Note - هنگام پس دادن کالای خریداری شده، فروشنده طی یادداشتی بنام برگ بستانکار مبلغ عودت داده شده به حساب خریدار را به اطلاع او می‌رساند.

<sup>21</sup> برای مثال ذکر مواردی مانند موارد زیر در قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌تواند مانعی برای فرار ناشی از اعتبار مالیاتی محسوب شود:

- بدون درج کد مالیاتی و مشخصات شناسنامه‌ای خریدار، صورتحساب مربوطه از ارزش ممیزی ساقط خواهد بود.

- ارائه اصل صورتحساب الزامی است.

- ارائه مدارک مستند و قانونی برای مشخص شدن زمان آغاز فعالیت، هنگام درخواست اعتبار مالیاتی، الزامی است.

- صادر کنندگان ملزم به انجام معاملات خود از طریق سیستم بانکی می‌باشند.

- مودیانی که دارای عملیات ثبت حسابداری ضعیف می‌باشند و یا معاملات خود را از طریق سیستم بانکی به انجام نرسانده باشند، قبل از استرداد مالیات، از سوی اداره مالیات حسابرسی خواهند شد.

- بابت درخواست اعتبار مالیاتی بنگاههای تازه تأسیس شده، قبل از بررسی کامل و حصول اطمینان از درستی آنها، پرداختی صورت نمی‌گیرد

<sup>22</sup> برخی از کارشناسان مالیاتی معتقدند که حتی رایانه ای شدن فرآیندهای اجرایی نیز نمی‌تواند راهگشای معضل تقلب در ادعای اعتبار مالیاتی باشد زیرا مؤدیان با استفاده از امکانات امروزی مانند اسکنرهای پیشرفته، چاپگرهای رنگی و دوربین های دیجیتال، اقدام به جعل هر نوع فاکتور یا صورتحساب می‌کنند. در پاسخ به این نظر می‌توان عنوان کرد که اگر سازمان مالیات بر ارزش افزوده دارای بانک اطلاعاتی مؤدیان باشد و هر چه این بانک کامل تر باشد و همچنین، هر چه نیروی انسانی کارآموده تر و آشنا به دانش‌های روز در استخدام سازمان باشد، احتمال کشف تقلب‌هایی از نوع اشاره شده، افزایش و احتمال وقوع آنها کاهش می‌یابد.

<sup>23</sup> International Standard Industrial Classification Of All Activities

<sup>24</sup> - threshold



<sup>۲۵</sup> منظور از کالاها و خدمات مشابه، آنهایی هستند که بر اساس طبقه بندی حسابهای ملی در یک گروه از کالاها و خدمات دارای کد ۴ یا ۳ رقمی قرار می‌گیرند.

<sup>۲۶</sup> در نظام مالیاتی فدراسیون روسیه در فاصله سالهای ۱۹۹۳ تا ۱۹۹۸، چهار بار پیاپی بخشش عمومی اجرا گردید که در نتیجه آن، بین سالهای ۱۹۹۵ تا ۱۹۹۸ مالیاتهای معوقه ۵۸۴/۸ درصد رشد کردند) Alm, James and Jorge Martinez-Vazquez, (۲۰۰۱).

<sup>۲۷</sup> مبادله کنندگان وجوه مالیاتی مذکور را تا زمان اعمال و وصول جریمه های مربوط، که معمولاً در نظام در نظر گرفته می‌شوند و به طور خودکار به اجرا در می‌آیند، نگهداری می‌کنند.

<sup>۲۸</sup> اعلان رقمی کمتر برای ارزش رسمی کل فروش (فروش)، می‌تواند به دو طریق کمتر گزارش کردن ارزش (قیمت) واحد و مقدار فیزیکی فروش، صورت گیرد، می‌شود.

(صندوق خودکاری که پول های دریافتی را ثبت می‌کند) *Cash Register* -<sup>29</sup>

<sup>۳۰</sup> برای مثال افراد می‌دانند که در صورت مراجعه نکردن برای ثبت اطلاعات مربوط به ازدواج یا اطلاعات شناسنامه‌ای فرزند جدید خود، از استفاده بسیاری از امکانات جامعه و نیز انجام بسیاری از فعالیت‌ها در جامعه، مانند بهره‌مندی از قوانین ارث، محروم خواهند شد.

<sup>۳۱</sup> در باب روش‌ها و اقدامات لازم در این مورد در منابع مختلف از جمله فصل چهارم همان مأخذ به تفصیل بحث شده است.

<sup>۳۲</sup> نرخ مالیات بر ارزش افزوده نه در حدی پایین تعیین گردد که سازمان مالیاتی در پوشش هزینه های (پولی و غیر پولی) اجرای آن با مشکل مواجه شود و نه در حدی بالا انتخاب شود که به مسئله فرار مالیاتی دامن زند و موجب تقویت انگیزه فعالیت در اقتصاد زیر زمینی گردد.

<sup>۳۳</sup> عوامل اقتصادی هنگام تغییرات شدید و یا پی در پی قوانین مالیاتی در شرایط عدم اطمینان برای تصمیم‌گیری قرار می‌گیرند و حتی امکان دارد برای اجرای تصمیمات از قبل اتخاذ شده خود مجبور به فرار از مالیات شوند. به خصوص اگر حس بی‌اعتمادی نسبت به دولت و اقدامات او نزد مردم وجود داشته باشد و تغییر قوانین را در جهت کارآمدی بیشتر و ایجاد رفاه بیشتری ندانند.