

تحلیل اقتصادی ضمانت اجرای مالیاتی مندرج در قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴

احمد حبیب نژاد

استادیار گروه حقوق عمومی پردیس فارابی دانشگاه تهران، a.habibnezhad@ut.ac.ir

سلمان ایزدی

دانشجوی دوره دکتری حقوق عمومی دانشگاه تهران-پردیس قم، s.izadi@ut.ac.ir

چکیده

جولوگیری از فرار مالیاتی طی سالیان اخیر با توجه به نوسانات بازار نفت از دغدغه‌های مهم دولت در عرصه اقتصادی بوده است. در همین راستا تصویب قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم و تقویت ضمانت اجرای جولوگیری از فرار مالیاتی گام مهمی بوده که به منظور افزایش میزان درآمدهای مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی از سوی دولت برداشته شده است. مقاله پیش رو با روش توصیفی و تحلیلی به تحلیل اقتصادی این ضمانت اجراها پرداخته و چالش‌های آن را مورد بحث و بررسی قرار داده و نتیجه می‌گیرد که به لحاظ هزینه-فایده اقتصادی و با توجه به وضعیت مالی کنونی دولت، ضمانت اجرای کیفری مطلوبیت اقتصادی به همراه ندارد و اعمال ضمانت اجرای اداری، دارای مطلوبیت اقتصادی است؛ زیرا در کنار عایدی بیش‌تر برای دولت، کم‌ترین هزینه را برای آن به همراه خواهد داشت و تبعات اجتماعی کم‌تری نیز در بر دارد.

کلید واژه‌ها: ضمانت اجرا، فرار مالیاتی، قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم،

تحلیل اقتصادی، هزینه-فایده، قضیه کاوز

۱- مقدمه

وضع مالیات به‌عنوان یکی از اساسی‌ترین امتیازات دولت برای تضمین درآمدهای دولتی است (Mutascu, 2011, p.343). با توجه به اینکه مالیات منبع اصلی تأمین هزینه‌های عمومی است، نقش مهمی را در مدیریت اقتصاد کلان ایفا می‌کند و به‌عنوان یکی از مهم‌ترین فاکتورهای تضمین رشد اقتصادی مورد توجه قرار گرفته است (Glodenis, 2014, p.7). بر همین اساس، شناخت عواملی که بتوانند میزان درآمدهای مالیاتی دولت را تحت تأثیر قرار دهند، همواره از ضروریات یک نظام مالیاتی تلقی می‌گردد. در این راستاست که فرار مالیاتی^۱ به‌عنوان یکی از مهم‌ترین زمینه‌های کاهش درآمدهای مالیاتی همواره مورد توجه دست‌اندرکاران و سیاست‌گذاران کشورها بوده و تلاش‌های گسترده‌ای برای شناسایی این پدیده و عوامل مؤثر بر آن در کشورهای مختلف صورت پذیرفته و در همین راستا در نظام‌های مالیاتی برای مبارزه با این پدیده ضمانت‌های مختلفی در نظر گرفته شده است. در برخی از کشورها از جمله ژاپن، اسپانیا و هلند تخلفات مالیاتی را به صورت اداری و جزایی در نظر گرفته‌اند. مجازات‌های اداری توسط مراجع مالیاتی و مجازات‌های جزایی توسط محاکم دادگستری اعمال می‌شود (شاهسون، ۱۳۸۴، ص ۴۰). هم‌چنین در برخی از کشورها مثل آلمان، فرار مالیاتی به‌عنوان یک جرم تلقی شده و مجازات‌هایی از جمله حبس و جزای نقدی برای آن در نظر گرفته‌اند (محمدی، ۱۳۹۰، ص ۱۱۰). این در حالی است که در نظام مالیاتی ایران تاکنون بیش‌تر بر ضمانت اجرای حقوقی تأکید می‌شد و ضمانت اجرای کیفری چندان مورد توجه قرار نگرفته بود. این موضوع در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ پیش‌بینی شده بود، اما در اصلاحات بعدی مصوب ۱۳۸۰ حذف گردید و مجدداً در قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ به نحو کامل‌تری پیش‌بینی شده است. از سوی دیگر، قانون مذکور در حوزه ضمانت اجرای غیرکیفری نیز خالی از نوآوری نبوده و با راهکارهایی از جمله افزایش جرایم مالیاتی و در نظر گرفتن مسئولیت تضامنی برای مدیران شخص حقوقی تلاش کرده تا وضعیت نظام مالیاتی را در زمینه وصول مالیات تقویت نماید. در مقاله پیش‌رو این تحولات از منظر تحلیل اقتصادی حقوق مورد ارزیابی و نقد و بررسی قرار خواهد گرفت.

1- Tax evasion

سوال اصلی این مقاله این است که آیا ضمانت اجرای مندرج در قانون مورد بحث یا به عبارت دیگر اصلاحات صورت گرفته در نوع و کیفیت ضمانت اجراها به لحاظ اقتصادی سودمند خواهد بود یا خیر؟ و آیا این ضمانت اجراها کارآیی لازم را در تحقق سیاست‌های مالیاتی خواهد داشت؟

روش ما در این مقاله ترکیبی از روش‌های توصیفی، تحلیلی و مطالعه موردی است. بدین ترتیب که ضمن تحلیل مقررات مندرج در قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم به نقد و بررسی این ضمانت اجراها پرداخته و مطلوبیت آن را از دیدگاه تحلیل اقتصادی بررسی خواهیم نمود. هم‌چنین از این منظر که تأکید ما در این پژوهش بر قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد، روش مطالعه موردی مورد استفاده قرار می‌گیرد. به‌علاوه، روش گردآوری اطلاعات، روش کتابخانه‌ای از منابع مختلف از جمله کتاب‌ها، مقالات و وب سایت‌ها می‌باشد.

۲- تعریف فرار مالیاتی و عوامل مؤثر بر آن

فرار از مالیات به مفهوم پنهان ساختن قسمتی یا تمامی درآمد شخص مؤدی می‌باشد یا به بیانی دیگر عبارت است از تعدیلات غیرقانونی که اشخاص برای پرداختن مالیات انجام می‌دهند (ونکی، ۱۳۸۳، ص ۱۸). فرار مالیاتی ممکن است به روش‌ها و شیوه‌های گوناگونی صورت پذیرد که در هر حال هدف دنبال شده عدم پرداخت کامل و یا ناقص مالیات می‌باشد. به عبارت دیگر فرار مالیاتی را می‌توان به‌عنوان یک راه غیرقانونی کاهش بدهی مالیاتی تفسیر نمود (همان).

در بیش‌تر تحقیقات انجام شده ضعف فرهنگ مالیاتی^۱ یکی از مهم‌ترین عوامل تأثیرگذار بر فرار مالیاتی نام برده شده است. فرهنگ مالیاتی می‌تواند متأثر از فرهنگ‌های عمومی جامعه باشد. یکی از مهم‌ترین عوامل در شکل‌گیری فرهنگ مالیاتی ضعیف، رانته بودن اقتصاد کشور است (سید نورانی، ۱۳۸۸، ص ۱۲).

وجود نرخ‌های بالا و متعدد مالیاتی از دیگر عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی است. تحقیق‌های انجام شده نشان می‌دهد که وجود نرخ‌های بالای مالیاتی انگیزه فرار مالیاتی

۱- «فرهنگ مالیاتی عبارتست از یکپارچگی تمام نهادهای رسمی و غیررسمی مربوطه که با سیستم مالیاتی و اجرای عملی آن در ارتباط است و به لحاظ تاریخی در فرهنگ آن کشور جای گرفته است.» (نزه، بیرگر، «الگوسازی فرهنگ مالیاتی»، ترجمه فاطمه نعیمی، پژوهشنامه مالیات و توسعه، پیش شماره اول، پاییز ۱۳۸۵، صص ۶۲-۷۵).

و اجتناب از مالیات را افزایش می‌دهد (علاء، ۱۳۷۷، ص ۲۲). باتوجه به این مسئله، لازم است میزان مالیات‌ها به گونه‌ای تنظیم شود که هم دولت با این میزان مالیات توانایی پرداخت هزینه‌های خود را داشته باشد و هم مؤدیان بتوانند بخشی از سود خود را به‌عنوان مالیات پرداخت کنند.

زمانی که میزان مالیات عادلانه باشد، مؤدیان مالیات خود را داوطلبانه پرداخت خواهند کرد. تعداد زیاد نرخ‌های مالیاتی بر پیچیدگی نظام مالیاتی می‌افزاید و فرار مالیاتی را افزایش می‌دهد. بنابراین باید میزان نهایی مالیات در سطحی تعیین شود که موجب فرار مالیاتی گسترده و حساب‌سازی یا کاهش در فعالیت‌های اقتصادی نشود (صمیمی و حمزه‌ای، ۱۳۸۴، ص ۱۵). هم‌چنین نرخ‌های بالای مالیاتی می‌تواند افراد را به سمت آن دسته از مشاغل سوق دهد که امکان فرار از مالیات در آنها بیش‌تر باشد (ونکی، ۱۳۸۳، ص ۱۸).

با توجه به اینکه یکی از عوامل مؤثر بر تمکین مالیاتی، نرخ‌های پایین مالیاتی است، اغلب کشورها سعی کرده‌اند با کاهش نرخ‌های مالیاتی خود گام مهمی در این مسیر بردارند. به‌عنوان مثال کشور آمریکا نرخ مالیات بر درآمد خود را از ۵۰ درصد در سال ۱۹۸۴ به ۲۸ درصد در سال ۱۹۹۴ کاهش داده است. کشور اندونزی نیز در همین بازه زمانی نرخ مالیات بر درآمد خود را از ۴۵ درصد به ۲۵ درصد و کشور مالزی از ۵۵ درصد به ۳۴ درصد کاهش داده است (حسینی، ۱۳۸۱، ص ۸۲).

قوانین پیچیده و متعدد مالیاتی یکی دیگر از بسترهای زمینه‌ساز فرار مالیاتی است. یکی از مباحث بسیار مهم در تنظیم قوانین به‌طور عام و در قوانین مالیاتی به‌طور خاص، قابل فهم بودن قانون مالیاتی است. قابل فهم بودن قانون دارای شاخص‌هایی از جمله کوتاه بودن جملات، شفافیت (آن‌گونه که خواننده آن به آسانی مقصود قانون‌گذار را دریابد)، ساده نویسی و ساختار منظم قانون است (شاهسون، پیشین، ص ۳۵). کوتاه بودن قانون مالیاتی باعث می‌شود که مؤدی بتواند به راحتی قانون را بخواند و بفهمد. این امر می‌تواند انجام تکالیف مالیاتی را از سوی مؤدیان تسهیل نماید.

متأسفانه این موضوع در نظام مالیاتی ما چندان مورد توجه قرار نگرفته است و پراکندگی قوانین مالیاتی و پیچیدگی و وجود عبارات ثقیل و نامفهوم و هم‌چنین استفاده از عبارات طولانی و دیرفهم از معایب قوانین مالیاتی ما به شمار می‌آید. متأسفانه اصلاحات اخیر قانون مالیات‌های مستقیم نیز از این ابهام مصون نمانده است.

به‌عنوان مثال می‌توان به ماده ۲۷۲ اصلاحی (بند ۶۳)^۱ اشاره کرد که هم به لحاظ نگارشی و ساختار جمله و هم قابل فهم بودن دارای اشکال است؛ به گونه‌ای که فهم آن لاقلاً برای مؤدیان بسیار دشوار است. به‌عنوان مثال در این ماده یک جمله ده سطری به‌کار رفته که کاملاً با اصول قانون نویسی مغایر است. این در حالی است که با مراجعه به قوانین مالیاتی برخی از کشورها از جمله آلمان به راحتی می‌توان دریافت که این نکات در قانون نویسی رعایت می‌شود. هم چنین اصلاحات متعدد و پی در پی در قوانین مالیاتی ایران باعث گونه‌ای آشفتگی و ابهام در این قوانین شده است. به عنوان مثال، اغلب مواد اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ به موجب قانون اخیر مجدداً مورد اصلاح قرار گرفته‌اند.

فقدان سیستم اطلاع رسانی مناسب از فعالیت های اقتصادی اشخاص یکی دیگر از عوامل مهم اثرگذار بر فرار مالیاتی است. نبود اطلاعات جامع و کامل از فعالیت های اشخاص سبب می‌شود تا فرد مبالغ درآمدی خود را به صورت واقعی بیان نکرده و با صورت حساب های صوری مقدار کم‌تری مالیات بپردازند.

به دلیل سنتی بودن فرآیندهای مختلف نظام تشخیص مالیات در کشور ما، علاوه بر طولانی شدن زمان شناسایی تا وصول مالیات، از مهم‌ترین عامل نشت بخش قابل توجهی از درآمدهای مالیاتی است و عمدتاً موجب شکل‌گیری روابط غیرسازمانی در بین بخش تشخیص و مؤدیان به واسطه عدم دسترسی به منابع اطلاعاتی می‌شود (کریمی، ۱۳۸۷، ص ۵۸). ضعف اطلاعات دستگاه مالیاتی باعث می‌شود تا عده‌ای از طریق اقتصاد

۱- ماده ۲۷۲- سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است تا پایان دی ماه هر سال نسبت به اعلام آن گروه یا گروه‌هایی از « اشخاص حقیقی و حقوقی که علاوه بر شرکت های موضوع بندهای (الف) و (د) «ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی صلاح به‌عنوان حسابدار رسمی» مصوب سال ۱۳۷۲ براساس نوع و یا حجم فعالیت آنها ملزم به ارائه صورت های مالی حسابرسی شده توسط سازمان حسابرسی یا مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران همراه با اظهارنامه مالیاتی و یا حداکثر ظرف سه ماه پس از مهلت انقضای ارائه اظهارنامه می باشند را از طریق مقتضی (درج در روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران و یکی از روزنامه های کثیرالانتشار و یا سامانه الکترونیکی مربوط) به اطلاع این گروه از اشخاص برساند. علاوه بر آن سازمان یاد شده می‌تواند اشخاص حقیقی و حقوقی معینی را به صورت موردی مشمول حکم این ماده نماید، که در این صورت موضوع شمول اشخاص یاد شده باید با ابلاغ کتبی تا پایان دی ماه هر سال به آگاهی آنها برسد. اشخاص حقیقی و حقوقی مزبور که سال مالی آنها بعد از اعلام سازمان یاد شده آغاز می شود، مشمول حکم این ماده خواهند بود. در صورت ارائه نکردن گزارش حسابرسی مالی موضوع این ماد هم دهرت مقرر، علاوه بر تعلق جریمه معادل بیست درصد ۲۰٪ مالیات متعلق، درآمد مشمول مالیات آنها طبق مقررات این قانون از طریق رسیدگی تعیین خواهد شد.

زیرزمینی و بازار سیاه سود هنگفتی را به دست آورند و مالیات صرفاً از افراد فقیر وصول شود.

خوشبختانه در قانون اصلاح ق.م.م بحث استقرار نظام جامع اطلاعاتی به خوبی مورد توجه قرار گرفته است. از جمله می‌توان به ماده ۱۶۹ مکرر (بند ۴۵ اصلاحیه) اشاره کرد که استقرار نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی، پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی در سازمان امور مالیاتی را مقرر نموده؛ که در صورت شکل‌گیری می‌تواند تحول عمده‌ای در نظام مالیاتی کشور به وجود آورد. همچنین تبصره ۶ و ۷ همین ماده، به ترتیب ایجاد «بانک اطلاعاتی ثبتی شرکت‌ها» و «سامانه ملی املاک و اسکان کشور» را تجویز نموده که در همین راستا قابل تحلیل است و گام مثبتی در راستای شفافیت فعالیت‌های اقتصادی مؤدیان و کارایی نظام مالیاتی به شمار می‌رود.

معافیت‌های وسیع و متنوع نیز یکی دیگر از عوامل مهم زمینه‌ساز فرار مالیاتی است. برخی معتقدند بیش‌تر راه‌های فرار مالیاتی را دولت‌ها در سیاست‌های حمایتی مالیاتی و معافیت‌های مالیاتی باز می‌کنند و در صورتی که نظام اطلاعات کارآمد نیز در نظام مالیاتی موجود نباشد، فرار مالیاتی گسترش می‌یابد (سید نورانی، پیشین، ص ۱۶). یکی از ایرادهای اساسی که در قوانین مالیاتی ما به ویژه در قانون مالیات‌های مستقیم به چشم می‌خورد، وجود معافیت‌های متعدد و بعضاً غیرمعقول و ابهام در پاره‌ای از این معافیت‌ها است. اخیراً رئیس سازمان امور مالیاتی کشور اعلام کرده که «۴۰ درصد از اقتصاد ایران معاف از مالیات است»^۱ که باید مورد توجه قرار بگیرد و راهکاری برای کم کردن این معافیت‌ها اتخاذ شود. البته در قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم گام مثبتی در این راستا برداشته شده است.

علاوه بر این موارد، عوامل دیگری از جمله بی‌اعتمادی به دولت، ضعف ضمانت‌اجراهای مالیاتی، فساد موجود در دستگاه‌های مالیاتی و عواملی از این قبیل بستر ساز فرار مالیاتی می‌باشند که مجال بحث پیرامون آنها نیست. تمرکز ما در این مقاله بر تحلیل ضمانت‌اجراهای مالیاتی با نگرش اقتصادی است.

۱- مصاحبه رئیس سازمان امور مالیاتی کشور با روزنامه شرق در تاریخ ۹۳/۱۰/۶ صفحه اول.

۳- تحلیل اقتصادی ضمانت اجرای مالیاتی

نگرش اقتصادی به حقوق، اصولاً از نوشته‌های مربوط به جرم در آثار به‌کاریا (۱۷۶۷) و بنتام (۱۷۸۹) نشئت گرفته است (شاول، ۱۳۸۸، ص ۱۳). تحلیل اقتصادی به معنای تحلیلی است که در آن از روش‌ها و شیوه‌های تحلیلی که در «علم اقتصاد» برای مطالعه بازار به کار گرفته شده است، استفاده می‌شود (آقایی طوق، ۱۳۹۲، ص ۸). از نظر طرفداران وابستگی حقوق و اقتصاد و تحلیل‌گران اقتصادی حقوق، هدف تمام قواعد و نهادهای حقوقی باید رسیدن به «کارآیی» در مفهوم «افزایش ثروت» و تأمین «عدالت توزیعی» باشد و الا باید اصلاح یا حذف شوند (امیرحاجلو و قیصری، ص ۱). هدف ما در این نوشتار این است که با استفاده از دو مفهوم اقتصادی یعنی «هزینه-فایده» و نیز مسئله «هزینه اجتماعی» که رولاند کاوز آن را مطرح کرد به تحلیل ضمانت اجرای مالیاتی مندرج در قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم بپردازیم تا ببینیم آیا این ضمانت اجراها کارآیی اقتصادی لازم را دارند یا خیر.

۳-۱- تحلیل هزینه - فایده ضمانت اجرای مالیاتی

اگرچه مفهوم هزینه- فایده بیش از ۱۵۰ سال پیش توسط مهندس فرانسوی به نام ژولس دوپوا^۱ ارائه شد، اما اولین استفاده گسترده از آن، به ارزیابی پروژه‌های آب فدرال در ایالات متحده آمریکا در اواخر دهه ۱۹۳۰ باز می‌گردد. از آن زمان به بعد، این روش برای تحلیل سیاست‌های مؤثر بر حمل‌ونقل، بهداشت عمومی، دادرسی جنایی، دفاع، آموزش و محیط‌زیست نیز مورد استفاده قرار گرفته است (اقبالی و گسگری، ۱۳۷۸، ص ۵۰).

تعاریف متعددی از روش تحلیل هزینه- فایده وجود دارد. از نظر بوردمن^۲، تحلیل هزینه - فایده ترازویی برای اندازه‌گیری است. به طوری که همه‌ی مقادیر مثبت (جریان پول نقد و فواید) در یک طرف ترازو و همه‌ی مقادیر منفی (هزینه‌ها و زیان‌ها) در طرف دیگر ترازو قرار داده شوند. از نظر ره^۳، تحلیل هزینه- فایده روشی برای یافتن کلیه‌ی هزینه‌ها و فواید یک طرح و کمی کردن آنها است، به طوری که تفاوت این دو نشان دهنده‌ی مقرون به صرفه بودن فعالیت تصمیم‌گیری است (لطفعلی پور و اسلامی

1- Jule Dupuit

2- Boardman

3- Reh

گیسکی، ۱۳۸۶، ص ۸۵). هدف تحلیل هزینه - فایده بهبود کارآیی منابع در جهت رفاه اقتصادی است (Weick, 1993, p3).

در تحلیل هزینه فایده ضمانت اجراها باید بررسی کنیم که اعمال این ضمانت‌ها چه هزینه‌هایی برای دولت و جامعه به همراه خواهد داشت و در مقابل چه عایدی نصیب آنها می‌کند.

۳-۱-۱- ضمانت اجرای اداری

در قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم سه تحول در ضمانت اجرای اداری برای مقابله با فرار مالیاتی در نظر گرفته شده است که عبارتند از: ساماندهی معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی، جایگزینی برگ ارزیابی مالیاتی به جای تشخیص علی‌الراس و جرایم اداری.

۳-۱-۱-۱- ساماندهی معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی

یکی از عوامل زمینه‌ساز فرار مالیاتی معافیت‌های بی‌موردی است که در قانون مالیات‌های مستقیم وجود دارد. از جمله می‌توان به معافیت‌های موجود در زمینه ارث اشاره کرد که اصلاح آن ضروری می‌باشد.

در همین راستا بند ۲ و بند ۴ ق.ا.ق.م.م اقدام به اصلاح مقررات ماده ۱۷ ق.م.م. در زمینه مالیات بر ارث نموده است.^۱ به موجب بند ۴ ماده ۲۴ ق.م.م^۱ معافیت‌های وسیع و

۱- بند ۲- «متن ذیل جایگزین ماده ۱۷ گردیده و مواد ۲۱، ۲۲، ۲۰، ۱۹، بند ۴ ماده ۲۴، مواد ۳۱، ۳۲، ۳۰، ۲۹، ۲۸، ۲۷، ۲۶ تبصره‌های ذیل آن‌ها حذف می‌شود.

ماده ۱۷- اموال و دارائی‌های که در نتیجه فوت شخص اعم از فوت واقعی یا فرضی انتقال می‌یابد، به شرح زیر مشمول مالیات می‌باشد:

۱- نسبت به املاک و حق واگذاری محل یک و نیم (۱/۵) برابر نرخهای مذکور در ماده ۵۹ این قانون به مأخذ ارزش معاملاتی املاک و یا به مأخذ ارزش روز حق واگذاری حسب مورد، در تاریخ ثبت انتقال به نام وراث.

۲- نسبت به سهام و سهم الشرکه و حق تقدم آنها یک و نیم (۱/۵) برابر نرخهای مذکور در تبصره ۱ ماده ۱۴۳ و ماده ۱۴۳ مکرر این قانون طبق مقررات مزبور در تاریخ ثبت انتقال به نام وراث.

۳- نسبت به سپرده‌های بانکی، اوراق مشارکت و سایر اوراق بهادار و سودهای متعلق به آنها تا تاریخ ثبت انتقال به نام وراث و یا پرداخت و تحویل به آنها به نرخ سه درصد (۳٪)

۴- نسبت به انواع وسائل نقلیه موتوری زمینی، دریایی و هوایی به نرخ دو درصد (۲٪) بهای اعلامی توسط سازمان امور مالیاتی کشور.

نسبت به سود سهام و سهم الشرکه و حق الامتیاز و سایر اموال و حقوق مالی که در بندهای فوق تصریح نشده است، به نرخ ده درصد (۱۰٪) ارزش روز در زمان تحویل یا ثبت انتقال.

متنوعی در حوزه مالیات بر ارث مقرر شده است که از یک سو می‌تواند ترفندی برای فرار از مالیات باشد و از سوی دیگر بخش عمده‌ای از درآمدهای مالیاتی دولت را کاهش می‌داد. مثلاً در صورتی که وراثت بخش عمده ماترک متوفی را نزد بانک‌های داخل یا خارج کشور قرار دهند، دستگاه مالیاتی قادر نخواهد بود که مالیات آن را مطالبه نماید و به این ترتیب با یک کلاه شرعی از پرداخت مالیات فرار می‌کنند (رستمی و ایزدی، ۱۳۹۰). به موجب بند ۴ ق.ا.ق.م.م این بند از ماده ۲۴ ق.م.م حذف گردیده و تنها «اثاث‌البیت متعارف محل سکونت متوفی» مشمول معافیت مالیاتی گردیده است که تحول مثبتی در این قانون می‌باشد و می‌تواند به کاهش فرار مالیاتی کمک کرده و درآمد بیش‌تری را عاید دولت نماید. به‌علاوه، ماده فوق‌الذکر نرخ مالیات دارایی‌های متوفی را به‌طور شفاف تعیین نموده، در حالی که نرخ‌های مقرر در ماده ۱۷ ق.م.م شفافیت لازم را ندارند. همچنین مناقشات پیرامون دارایی‌های اتباع داخلی و خارجی با توجه به تبصره ۲ این ماده از میان خواهد رفت.

نکته مثبت دیگری که در این رابطه می‌توان ذکر کرد این است که بند ۶ اصلاحیه، تضمینی برای اجرای بند ۲ (ماده ۱۷ اصلاحی) قرار داده که می‌تواند تمکین مالیاتی را در زمینه مالیات بر ارث بهبود بخشد.

نکته مهمی که در بحث ساماندهی مشوق‌ها و معافیت‌های مالیاتی قابل ذکر می‌باشد، محاسبه معافیت‌های مالیاتی با نرخ صفر در اصلاحات اخیر است که از ابداعات این قانون به شمار می‌رود. در این روش، مطابق تبصره ۱ ماده ۱۴۶ اصلاحی (بند ۳۹)

تبصره ۱- نرخ‌های مذکور در این ماده مربوط به وراثت طبقه اول است، در صورتی که وراثت طبقات دوم و سوم باشند، نرخ‌های مالیات مذکور در این ماده به ترتیب دو (۲) و چهار (۴) برابر خواهد شد.
تبصره ۲- در صورتی که متوفی اتباع خارجی باشد مشمول مالیات به نرخ وراثت طبقه دوم خواهد بود.
تبصره ۳- در مواردی که وراثت سهم خود از اموال موضوع بندهای ۱ و ۲ و ۴ این ماده را به اشخاص ثالث یا وراثت دیگر انتقال دهند، علاوه بر مالیات بر ارث به شرح این فصل مشمول مالیات طبق مقررات فصول مربوط خواهند بود».

۱- «هشتاد درصد اوراق مشارکت و سپرده‌های متوفی نزد بانک‌های ایرانی و شعب آن‌ها در خارج از کشور و مؤسسه‌های اعتباری غیر بانکی مجاز، همچنین پنجاه درصد ارزش سهام متوفی در شرکت‌های که سهام آن‌ها طبق قانون مزبور در بورس پذیرفته شده باشد و چهل درصد ارزش سهام شرکت متوفی در سایر شرکت‌ها و نیز چهل درصد ارزش خالص دارایی متوفی در واحدهای تولیدی، صنعتی، معدنی و کشاورزی».

شرط برخورداری از نرخ صفر و هرگونه معافیت یا مشوق مالیاتی مندرج در این قانون و سایر قوانین، ارائه اظهارنامه مالیاتی است و در صورت عدم ارائه اظهارنامه، مودی مشمول جرایم و مجازات‌های مندرج در قانون خواهد شد.

هم‌چنین، تبصره ماده ۱۶۹ اصلاحی (بند ۴۴) اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل را ملزم به استفاده از «سامانه‌های صندوق فروش (مکانیزه فروش)» و تجهیزات مشابه نموده است که گام مهمی در راستای شفافیت مبادلات اقتصادی محسوب می‌گردد و با یک مشوق مالیاتی (کسر هزینه‌های راه‌اندازی این سامانه از مالیات متعلقه) و یک ضمانت اجرا (محرومیت از معافیت‌های مالیاتی) زمینه اجرای آن را فراهم آورده است.

۳-۱-۱-۲- جایگزینی «برگ ارزیابی مالیاتی» به جای تشخیص علی‌الراس

از تشخیص علی‌الراس به‌عنوان مهم‌ترین ضمانت اجرای اداری در مرحله تشخیص یاد کرده‌اند (وارسته باز قلعه، ۱۳۸۸، ص ۵۸). این ضمانت اجرا در قبال مؤدیانی اعمال می‌شود که با دستگاه مالیاتی همکاری ننموده و در مورد وظایف خود در قبال دستگاه مالیاتی سهل‌انگاری می‌کنند (رستمی و کتابی رودی، ۱۳۹۱، ص ۱۷۱). در چنین شرایطی به جای اظهارنامه و سایر اسناد و مدارک مؤدی، تشخیص سازمان به‌صورت علی‌الراس مبنای تشخیص مالیات قرار می‌گیرد (پیرنیا، ۱۳۵۲، ص ۱۲۷).

تشخیص مالیات به صورت علی‌الراس هرچند ضمانت اجرایی قدرتمند در جلوگیری از تقلب و تخلف مالیاتی به شمار می‌آید، اما عاری از اشکال نیست؛ چرا که بر طبق این شیوه گاهی منابع مشمول مالیات به درستی و دقیق ارزیابی نمی‌گردد و هم‌چنین در صورت بهبود شرایط اقتصادی مؤدی، چون نشانه‌های خارجی به کندی دچار تغییر می‌شود تا حدودی غیرمنصفانه به نظر می‌رسد. این شیوه صرفاً برای بررسی تحقیق در مورد درستی اظهارنامه‌ها به کار می‌رود و کم‌تر به‌عنوان شیوه‌ای مستقل برای تشخیص مالیات کاربرد دارد (رنجبری و بادامچی، ۱۳۸۴، ص ۸۹).

روش تشخیص علی‌الراس به‌عنوان یک روش ناعادلانه همواره مورد نقد فعالان مالیاتی بوده است. این روش با توجه به اینکه بر اساس قراین و شواهد تخمین زده می‌شود، نمی‌تواند واقعی باشد. این مسئله ممکن است عدالت مالیاتی را به مخاطره اندازد. یکی از نوآوری‌های ق.ا.ق.م.م، حذف روش تشخیص علی‌الراس و تعیین مالیات بر

مبنای «برگ ارزیابی مالیاتی» (بند ۲۴ اصلاحیه) به جای آن می‌باشد که با توجه به اطلاعات اقتصادی مؤدیان تکمیل می‌گردد.^۱

از آنجا که یکی از اهداف قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم که در مقدمه توجیهی به آن اشاره شده، «افزایش بعد عدالت در نظام مالیاتی کشور» است، مقنن با حذف تشخیص علی‌الراس یک گام به این هدف نزدیک شده است.

البته تشخیص علی‌الراس علی‌رغم ناعادلانه بودن، ضمانت اجرای نیرومندی برای جلوگیری از فرار مالیاتی است و حذف آن از این نظر شایسته نیست؛ ولی در نظام مالیاتی تنها به شدت ضمانت اجراها نباید نگاه کرد، بلکه منصفانه بودن آنها نیز مهم است؛ زیرا، عادلانه بودن نظام مالیاتی می‌تواند اعتماد عمومی را به دستگاه مالیاتی

۱- بند ۲۴: متن زیر جایگزین ماده ۹۷ قانون و تبصره‌های آن می‌شود و مواد ۹۸، ۱۵۲، ۱۵۳، ۱۵۴ و ۱۵۸ و تبصره‌های آنها و ماده ۲۷۱ حذف می‌گردد:

درآمد مشمول مالیات اشخاص حقیقی موضوع این قانون که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی می‌باشند به استناد اظهارنامه مالیاتی مؤدی که با رعایت مقررات مربوط تنظیم و ارائه شده و مورد پذیرش قرار گرفته باشد، خواهد بود. سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند اظهارنامه‌های دریافتی را بدون رسیدگی قبول و تعدادی از آنها را بر اساس معیارها و شاخص‌های تعیین شده خود و یا به‌طور نمونه انتخاب و مورد رسیدگی قرار دهد.

در صورتی که مؤدی از ارائه اظهارنامه مالیاتی در مهلت قانونی و مطابق با مقررات خودداری کند، سازمان امور مالیاتی کشور نسبت به تنظیم برگ ارزیابی مالیاتی براساس اطلاعات اقتصادی کسب شده مؤدیان از طرح جامع مالیاتی و مطالبه مالیات متعلق اقدام می‌نماید. چنانچه مؤدی ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ مطالبه مالیات، نسبت به ارائه اظهارنامه مالیاتی مطابق با مقررات مربوط اقدام کند، اظهارنامه مالیاتی مؤدی بر اساس فرآیند صدر این ماده مورد رسیدگی قرار خواهد گرفت. در غیر این صورت مالیات مطالبه شده مطابق برگ ارزیابی مالیاتی تنظیم شده توسط سازمان مزبور قطعی و لازم‌الاجرا است. این حکم مانع از تعلق جرائم و اعمال مجازات‌های عدم تسلیم اظهارنامه مالیاتی در موعد مقرر قانونی نخواهد بود.

آیین‌نامه اجرایی مربوط به این ماده و نحوه رسیدگی به اظهارنامه‌های مالیاتی و نحوه انتخاب برخی از اظهارنامه‌ها برای رسیدگی و شاخص‌های قبول یا رد اظهارنامه‌های انتخاب شده توسط وزارت امور اقتصادی و دارایی تهیه می‌شود و ظرف شش ماه از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این قانون به تصویب هیأت وزیران م‌یرسد.

تبصره- سازمان امور مالیاتی کشور موظف است حداکثر ظرف سه سال از تاریخ ابلاغ این قانون، بانک اطلاعات مربوط به نظام جامع مالیاتی را در سراسر کشور مستقر و فعال نماید. در طی این مدت، در دفاتر مالیاتی که نظام جامع مالیاتی به صورت کامل به اجرا در نیامده است، مواد ۹۷، ۹۸، ۱۵۲، ۱۵۴ و ۲۷۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۳۸۰ مجری خواهد بود.

افزایش داده و این نگرش مثبت، خود افزایش تمکین داوطلبانه را به دنبال خواهد داشت. با این وجود، ضمانت اجرای جدید در صورتی می‌تواند کارآیی لازم را داشته باشد که اطلاعات اقتصادی مودی به‌طور کامل در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار بگیرد. این نکته ضرورت توجه جدی به ایجاد بانک اطلاعاتی مؤدیان در سازمان امور مالیاتی کشور را بیش از پیش نمایان می‌سازد. علی‌رغم اینکه این ضمانت اجرا نسبت به سلف خود یعنی تشخیص علی‌الراس قدرت ارعایی کم‌تری دارد؛ ولی دو عامل می‌تواند این خلا را جبران نماید: اول اینکه نگرش مؤدیان نسبت به عادلانه بودن این روش می‌تواند عاملی برای ترغیب آنها به تمکین مالیاتی باشد و از سوی دیگر اصلاحات اخیر، ضمانت اجرایی اداری را مانع‌الجمع با آن ندانسته و جرایمی را برای آن در نظر گرفته است.

۲-۱-۱-۳- جرایم و مجازات‌های اداری

یکی دیگر از انواع ضمانت اجراهای اداری برای جلوگیری از فرار مالیاتی و وادار کردن مؤدیان به تمکین، جرایم و مجازات‌های اداری است. برخی معتقدند جرایم مالیاتی هیچگاه به منظور کسب درآمد برای دستگاه مالیاتی وضع نشده است؛ بلکه هدف از آنها، تنبیه و مجازات مؤدیانی است که در انجام وظایف خود برای تشخیص مالیات کوتاهی نموده و یا از انجام آن خودداری کرده‌اند (مجیبی فر، ۱۳۹۰، ص ۱۲۱). این نوع ضمانت اجرا معمولاً به صورت افزایش مبلغ مالیات می‌باشد. بدین صورت که مؤدی مکلف است درصدی از مالیات متعلقه را اضافه بر کل مالیات قطعی شده پرداخت نماید (رستمی، ۱۳۹۰، ص ۱۴۳). این جرایم در هر مورد با توجه به نوع تخلف با یکدیگر متفاوتند و از آن‌ها به‌عنوان عامل بازدارنده از فرار مالیاتی و پرداخت به موقع مالیات یاد می‌کنند (مظفری، ۱۳۸۷، ص ۴۷).

قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم در مواد متعددی جرایم و مجازات‌های اداری را به‌عنوان یک ضمانت اجرای اداری مقرر نموده است. از جمله می‌توان به بندهای ۳، ۱۷، ۲۲، ۲۳، ۲۸، ۳۱، ۳۲، ۳۳، ۳۵ و ۳۷ اشاره کرد.

مطالعه ضمانت اجراهای اداری در قانون مزبور بیانگر این است که دولت و مجلس درک درستی از ضعف این ضمانت اجراها داشته‌اند و بر همین مبنا اقدام به تقویت آنها نموده‌اند. البته در برخی موارد نیز ضمانت اجرای دقیقی درج نشده است. از جمله می‌توان به تبصره ۲ ماده ۵۴ اصلاحی (بند ۱۲ اصلاحیه) اشاره کرد که مربوط به مالیات بر درآمد اجاره است. این تبصره مقرر کرده: «چنانچه براساس اسناد و مدارک مثبت معلوم شود اجاره ملک بیش از مبلغی است که مأخذ تشخیص درآمد مشمول مالیات

قرار گرفته است، مالیات مابه التفاوت طبق مقررات این قانون قابل مطالبه خواهد بود». از نظر تحلیل هزینه- فایده به نظر می‌رسد که فرار از مالیات موضوع این ماده در هر حال به سود مودی خواهد بود و هزینه‌ای برای او نخواهد داشت. به عبارت دیگر، در صورتی که مودی مبلغ اجاره را کم‌تر از واقع گزارش کند دو حالت پیش خواهد آمد: یا اینکه تخلف صورت گرفته کشف نخواهد شد و مبلغ اعلامی مشمول مالیات قرار خواهد گرفت که در این صورت سودی عاید مودی شده است. یا اینکه تخلف صورت گرفته توسط مراجع مالیاتی کشف خواهد شد که در این حالت، مودی مکلف به پرداخت مابه‌التفاوت مالیات واقعی و مالیات اعلامی می‌گردد که در این حالت هم زیانی متوجه متودی نخواهد بود؛ چرا که مالیات واقعی خود را پرداخت نموده است و مشمول هیچ گونه مبلغ اضافی تحت عنوان جریمه نخواهد شد و مسئولیتی در برابر تخلف خود ندارد. بنابراین، فرار از مالیات در این مورد خاص به سود مودی خواهد بود. به همین دلیل شایسته بود که در این رابطه توجه بیشتری می‌شد و علاوه بر پرداخت مابه‌التفاوت مالیات، جریمه‌ای نیز برای مودی در نظر گرفته می‌شد تا هزینه فرار از مالیات را برای او افزایش دهد.

علاوه بر این، در چند ماده از اصلاحیه، ضمانت اجرای تخلف مؤدیان را با عنوان «جرایم و مجازات‌های مقرر در این قانون» تعیین شده است که دارای ابهام بوده و مصادیق آن قابل تطبیق با سایر موارد مشمول جرایم و مجازات نمی‌باشد که این امر می‌تواند زمینه فرار مالیاتی را با تفاسیر به نفع مودی از سوی ماموران و مراجع مالیاتی فراهم آورد هم‌چنان‌که ماده ۲۸۱ قانون اخیر مقرر نموده که در هر مورد که اجرای احکام و مقررات قوانین مالیاتی، متضمن ابهام در نحوه عمل و برداشت از قانون می‌باشد، رویه‌ها و بخشنامه‌های اجرائی بایستی با رعایت منافع مؤدیان مقرر شود. در نتیجه با وجود چنین مقرراتی به نفع مودی، هر گونه ابهام در قانون مالیاتی باعث افزایش هزینه‌های دولت خواهد شد.

با این وجود و صرف نظر از چنین ابهام‌هایی، به نظر می‌رسد، اعمال ضمانت اجرای اداری در نظام مالیاتی ایران، هزینه چندانی برای دولت در بر نخواهد داشت. این در حالی است که تقویت این ضمانت اجرا، هزینه فرار مالیاتی را برای مرتکبین افزایش می‌دهد. از آنجا که بر مبنای قوانین مالیاتی ایران تاکنون هزینه فرار مالیاتی بسیار پایین بوده، میل و گرایش به سمت این اقدام بسیار بالاست. با این وجود، اصلاحات انجام شده در قانون مالیات‌های مستقیم این هزینه‌ها را به شدت افزایش داده و به همین دلیل

پیش‌بینی می‌شود میزان فرار مالیاتی در آینده کاهش یابد. البته این امر منوط به استقرار سیستم جامع اطلاعاتی مالیاتی مؤدیان می‌باشد به گونه‌ای که اطلاعات اقتصادی مؤدیان به بهترین شکل در اختیار مراجع مالیاتی قرار بگیرد؛ زیرا در غیراین صورت، با توجه به عدم وجود اطلاعات کافی از فعالیت‌های اقتصادی مؤدیان، نه تنها میزان فرار مالیاتی کاهش نیافته، مرتکبین فرار مالیاتی دقت بیشتری خواهند کرد تا بر فرار مالیاتی خودشان با توجه به هزینه بالای آن، سرپوش بگذارند.

نکته دیگر اینکه در حال حاضر بخش عمده‌ای از فرار مالیاتی به شکل اقتصاد زیرزمینی و قاچاق اتفاق می‌افتد. طبیعی است در چنین شرایطی بدون داشتن یک سیستم اطلاعاتی قوی و ایجاد شفافیت در مبادلات اقتصادی، هر چند ضمانت اجرای شدیدی در نظر گرفته شود، باز هم فرار مالیاتی اتفاق خواهد افتاد.

آمارهای گمرک ایران از کشف قاچاق کالا بیانگر سیر صعودی تعداد کل پرونده‌های قاچاق در سال‌های اخیر است. بر اساس این آمار، تعداد کل پرونده‌ها از ۲۸۸۲۹ فقره در سال ۷۴ به ۷۷۸۲۹ فقره در سال ۸۲ رسیده است. با توجه به اینکه کشفیات تنها جزئی از حجم فعالیت‌های غیرقانونی است، گستردگی پدیده قاچاق در ایران امری دور از ذهن نیست. قاچاق به دلیل ماهیت پنهان خود در آمارهای رسمی کشور ثبت نمی‌شود و بر این اساس وجود آن موجب پنهان ماندن بخشی از عملکرد اقتصاد کشور خواهد شد، این واقعیت می‌تواند کارکرد سیاست‌های تخصیصی و توزیعی دولت را در عمل با مشکلات جدی مواجه سازد. این در حالی است که با اطلاع از روند قاچاق یا حجم آن می‌توان در سایه اتخاذ راهکارهای مناسب، فعالیت‌های اقتصادی غیررسمی را به سمت فعالیت‌های اقتصادی رسمی ثبت شده در حساب‌های ملی هدایت کرد. این مهم، اطلاع از اندازه قاچاق کالا در ایران را اجتناب ناپذیر می‌سازد. (پژویان و مداح، ۱۳۸۵، ص ۴۵). بنابراین، چنین ضمانت اجرایی تنها در صورت استقرار یک سیستم اطلاعاتی جامع و کارآمد مفید خواهد بود. در عین حال، به نظر می‌رسد که ضمانت اجرای اداری با کم‌ترین هزینه و بیش‌ترین عایدی برای دولت، مطلوبیت اقتصادی را به همراه خواهد داشت.

۳-۱-۲- ضمانت اجرای مدنی

قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم برای عدم پرداخت مالیات ضمانت اجرای مدنی پیش‌بینی نموده است. عدم پرداخت مالیات ایجاد کننده مسئولیت مدنی است. کلیه کسانی که در پرداخت نشدن مالیات دخالت داشته‌اند، مسئول جبران خسارات

ناشی از عدم پرداخت مالیات هستند تا خسارت وارده به دولت به بهترین نحو جبران شود.

مسئولیت مدنی ناشی از عدم پرداخت مالیات بر اساس قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مبتنی بر نظریه تقصیر است. «بر مبنای نظریه تقصیر برای اینکه زیان‌دیده بتواند خسارت خود را از کسی بخواهد باید ثابت کند که تقصیر او سبب ورود خسارت شده است» (کاتوزیان، ۱۳۸۳، ص ۲۱).

تقصیری که در عدم پرداخت مالیات واقع می‌شود، این است که با وضع قوانین مالیاتی کلیه شهروندان موظف به پرداخت مالیات‌های پیش بینی شده هستند و مسئولین کسر و وصول مالیات نیز وظیفه دارند به تکالیف قانونی خود عمل نمایند و بعد از تصویب مقررات مالیاتی، عدم پرداخت مالیات یا انجام ندادن وظایف قانونی در پرداخت مالیات، خودداری از انجام وظایف قانونی و... تقصیر محسوب می‌شود.

مسئولیت مدنی ناشی از عدم پرداخت مالیات را می‌توان در برخی از موارد، ذیل عنوان اطلاق و در سایر موارد ذیل عنوان مسئولیت ناشی از فعل غیرتحلیل کرد.

اتلاف (ماده ۳۲۸ قانون مدنی) یکی از عناوین مسئولیت مدنی است «اتلاف در موردی است که شخص به‌طور مستقیم مال دیگری را تلف کند» (همان، ص ۲۸). زمانی که مودی از پرداخت مالیات استنکاف ورزد دولت را از دریافت مالیات محروم می‌کند و قسمتی از درآمد مالیاتی دولت را تلف کرده است. در مواردی که شخصی غیر از مودی در عدم پرداخت مالیات دخالت داشته و تکلیف قانونی خویش را انجام نداده و زمینه‌ای فراهم کرده که مالیات پرداخت نشود، مسئولیت مدنی وی مسئولیت ناشی از فعل غیراست. مسئولیت ناشی از فعل غیر از مسئولیت‌های خاص و مختلط است. مسئولیت‌های خاص و مختلط نتیجه آن است که «در حقوق کنونی اختلاط مسئولیت‌ها چهره خاص یافته و از مرز مثالهای سنتی فراتر رفته است: قانون‌گذار در پاره‌ای از موارد، اشخاص را مسئول فعل دیگران ساخته و...» (همان، ص ۱۰۶).

در خصوص مسئولیت مدنی ناشی از فعل غیره مسولیت تضامنی این افراد و مودی تصریح شده است. پیش‌بینی مسئولیت تضامنی در جبران خسارت وارده به دولت راهی برای اطمینان از جبران خسارت و ایجاد احساس مسئولیت در کسانی است که در فرآیند پرداخت مالیات دیگران دخالت دارند و این امر باعث می‌شود که از یک سو درآمد مالیاتی دولت افزایش یابد و ضمانت اجرای مدنی مؤثرتر شود و از سوی دیگر مسئولیت ناشی از فعل دیگری هرچه بیش‌تر به وصول مالیات کمک کند؛ چراکه «دو

مصلحت مبنای مسئولیت اشخاص نسبت به اعمال دیگران است ۱- برای اینکه زیان دیده با اعسار و ورشکستگی مسبب اصلی روبرو نشود و ضرری جبران نشده باقی نماند، قانون‌گذار تمام کسانی را که به گونه‌ای در راه ورود خسارت دخالت داشته‌اند مسئول قرار می‌دهد. مسئولیت تضامنی این گروه در برابر زیان دیده، خطر پایمال شدن حق او را کاهش می‌هد و اجرای عدالت را آسان‌تر می‌سازد؛ چنان‌که مسئولیت تضامنی غاصبان با کسی که مال دیگری را تلف کرده به همین منظور است. ۲- برای اینکه شخص نسبت به رفتار کسانی که با نظارت و هدایت او به کاری می‌پردازند یا به حکم قانون به او سپرده شده‌اند احساس مسئولیت کند و در بازرسی اهمال نرزد، قانون‌گاه او را مسئول کارهای زیردستان خود می‌سازد؛ چنان‌که مسئولیت ولی و قیم نسبت به اعمال کودکان و و مسئولیت کارفرما به خساراتی که کارگران به دیگران می‌زنند از این قبیل است. «همان، ص ۱۰۸».

برای مقایسه مسئولیت سایر اشخاص دخیل در عدم پرداخت مالیات با قوانین موجود، می‌توان به مسئولیت سرپرست یا محافظ صغیر و مجنون اشاره کرد. ماده ۷ قانون مسئولیت مدنی مقرر می‌دارد: «کسی که نگاهداری یا مواظبت مجنون یا صغیر قانونا یا برحسب قرارداد به عهده‌ی او می‌باشد، در صورت تقصیر در نگاهداری یا مواظبت، مسئول جبران زیان وارده از ناحیه مجنون یا صغیر می‌باشد...». در هر دو مورد مسئولیت ناشی از فعل غیرنتیجه‌ی تکلیفی است که بر عهده دیگری قرار داده شده و وی مرتکب تقصیر و کوتاهی شده است.

یکی از ایراداتی که در ابتدای امر ممکن است به این تحلیل وارد شود این است که اطلاق، ذیل نظریه خطر تحلیل می‌شود؛ ولی در اینجا مسئولیت مدنی ناشی از عدم پرداخت مالیات، ذیل نظریه تقصیر و عنوان اطلاق ذکر شده است. در پاسخ باید گفت عدم پرداخت مالیات اطلاق عمدی محسوب می‌شود؛ چرا که با تصویب قوانین مالیاتی فرض بر اطلاع کلیه شهروندان از تکلیف پرداخت مالیات است و در این صورت انجام ندادن تکلیف قانونی و پرداخت نکردن مالیات تقصیر محسوب می‌شود. مسئولیت مدنی ناشی از عدم پرداخت مالیات را می‌توان فارغ از بحث اطلاق مطابق ماده ۱ قانون مسئولیت مدنی مصوب ۱۳۳۹ نیز به تحلیل نشست.

هم‌چنین ممکن است ایراد شود که سایر افرادی که در عدم پرداخت مالیات دخالت داشته‌اند قاعدتا مسئول کسر مالیات هستند و عمل آنهاست که سبب ورود زیان به دولت شده است؛ زیرا اگر به تکلیف قانونی عمل می‌نمود و مالیات را از مودی به‌طور

کامل دریافت می‌کرد، مالیات پرداخت نشده‌ای باقی نمی‌ماند و ضرری به بار نمی‌آمد؛ پس نباید مسئولیت او را ناشی از فعل غیردانست. پاسخ این است که در واقع ذینفع اصلی در عدم پرداخت مالیات مودی است و قاعدتا مودی است که مایل به عدم پرداخت مالیات است و دخالت سایر افراد صرفاً یکی از شرایطی است که زمینه اتلاف مال را فراهم می‌سازد؛ ولی با آن رابطه علیت مستقیم ندارد؛ زیرا نفع و حضور مودی این رابطه را قطع کرده است.^۱

در قوانینی که اخیراً به تصویب رسیده‌اند، ماده ۲۴ قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب ۱۳۹۰ نیز می‌تواند مستند قانونی جبران خسارات مدنی ناشی از عدم پرداخت مالیات باشد.^۲ مواد ۳۴ (بند ۶ اصلاحیه)، تبصره ماده ۸۶ (بند ۲۰ اصلاحیه)، تبصره ۱ و ۳ ماده ۱۶۹ مکرر (بند ۴۵ اصلاحیه) و مواد ۱۹۸ (بند ۵۳ اصلاحیه) و ۱۹۹ (بند ۵۴ اصلاحیه) به مسئولیت سایر اشخاصی اشاره دارد که در وصول مالیات مودی دخالت دارند و مسئولیت آنها ناشی از فعل غیراست. همچنین، تبصره ۳ ماده ۱۸۷ (بند ۵۰ اصلاحیه) و مواد ۲۷۵ (بند ۶۴) به مسئولیت مدنی مودی اختصاص دارد که در نتیجه اتلاف حق دولت در دریافت مالیات به وجود آمده است. از مواد ۱۰۷ (بند ۲۹ اصلاحیه) و ۲۷۷ (بند ۶۴) و تبصره ۴ ماده ۱۸۷ هر دو مسئولیت فوق استنباط می‌شود.

از نظر طرفداران نگرش اقتصادی به حقوق، مسئولیت مدنی ابزاری برای رسیدن به کارآیی اقتصادی است و به شیوه‌های مختلف می‌تواند آن را محقق سازد: از طریق وادار کردن انجام دهندگان فعالیت‌های زیانبار به احتساب هزینه‌های خارجی آن فعالیت‌ها جزو هزینه‌های نهائی خصوصی فعالیت خود (با هدف درونی کردن هزینه‌های خارجی)؛

۱- برای مقایسه با مسئولیت تضامنی غاصبان نگاه کنید به: کاتوزیان، همان، ص ۱۰۹
 ۲- ماده ۲۴ قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد: «هرگونه اظهار خلاف واقع و نیز ارائه اسناد و مدارک غیرواقعی به دستگاههای مشمول این قانون که موجب تضییع حقوق قانونی دولت یا شخص ثالث و یا فرار از پرداخت عوارض یا کسب امتیاز ناروا گردد، جرم محسوب می‌شود. چنانچه برای عمل ارتكابی در سایر قوانین مجازاتی تعیین شده باشد به همان مجازات محکوم می‌شود. در غیر این صورت علاوه بر لغو امتیاز، مرتکب به جزای نقدی معادل حقوق تضییعی عهده و نیز جبران زیان وارده با مطالبه ذی نفع محکوم می‌گردد. هر یک از کارکنان دستگاهها که حسب وظیفه با موارد مذکور مواجه شوند مکلفند موضوع را به مقام بالاتر گزارش نمایند، مقام مسؤول در صورتی که گزارش را مقرون به صحت تشخیص دهد مراتب را به مرجع قضائی اعلام می‌نماید. متخلفین از این تکلیف به مجازات یک تا سه سال انفسال موقت از خدمات دولتی و عمومی محکوم می‌شوند.

ایجاد انگیزه برای افراد جهت در پیش گرفتن آن دسته از اقدامات احتیاطی که از نظر هزینه‌ها قابل توجیه است (هدف بازدارندگی اقتصادی)؛ و کاهش آثار اجتماعی ضرر از طریق توزیع آن در بین تمام اعضای جامعه یا بخشی از آن از راه‌های گوناگون، به ویژه فراهم کردن پوشش بیمه خصوصی (هدف توزیع ضرر). با این وجود، برخی معتقدند از لحاظ اقتصادی، هدف مسئولیت مدنی، جبران خسارت نیست؛ زیرا مسئولیت مدنی به دلیل هزینه‌های بالای اداره نظام قضائی وسیله‌ای گران می‌باشد (بادینی، ۱۳۸۳، ص ۸۴-۸۵).

فارغ از این چالش‌های نظری، با توجه به مشکلات موجود در نظام قضایی ایران، اعمال ضمانت اجرای مدنی یعنی جبران خسارت و مسئولیت تضامنی مؤدیان مالیاتی، اگرچه دارای جنبه پیشگیرانه مطلوبی است، ولی با توجه به فرآیند طولانی دادرسی در دادگاه‌ها، اطلاع دادرسی را به همراه خواهد داشت که هزینه‌هایی را بر دولت تحمیل خواهد نمود. بنابراین، این نوع ضمانت اجرا به نسبت ضمانت اجرای اداری مطلوبیت کم‌تری را به لحاظ اقتصادی خواهد داشت.

۳-۱-۳ - ضمانت اجرای کیفری مالیاتی

دستگاه مالیاتی برای این که بتواند وظایف خود را با قاطعیت انجام دهد باید به انواع ضمانت‌های اجرایی مجهز باشد. برخی معتقدند که ضمانت‌های اجرایی اداری جهت الزام مؤدیان به انجام وظایف قانونی کافی نیست. در نتیجه قانون‌گذار مجازات‌های کیفری را به‌عنوان ضمانت اجرا در نظر گرفته است. به همین دلیل در اغلب کشورها علاوه بر مجازات‌های اداری در مواردی چون طفره یا گریز عمدی از مالیات، استفاده از اسناد و مدارک خلاف واقع و جعلی و... مجازات‌های کیفری نیز در نظر گرفته شده است (رستمی و کتابی رودی، ۱۳۹۱، ص ۱۹۲ و مجیبی فر، ۱۳۹۰، ص ۱۲۵). با این وجود، میزان استفاده از این ضمانت اجراها در نظام‌های مختلف متفاوت است. به‌عنوان مثال در انگلستان عموماً تخلفات و جرایم مالیاتی از طریق مکانیزم‌های مدنی و اداری و هم‌چنین از طریق مذاکره حل و فصل می‌شوند و کم‌تر از نظام عدالت کیفری استفاده می‌گردد (Levi, 2009, p2).

همان‌طور که پیش‌تر ذکر آن رفت، تا پیش از تصویب قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، با وجود فراز و نشیب‌های موجود، سیاست کیفری مالیاتی در اولویت نظام مالیاتی ایران نبوده است. با این وجود، در حال حاضر قانون‌گذار اقدام به جرم‌انگاری فرار مالیاتی نموده است که قدرت ارجایی بیش‌تری نسبت به دو ضمانت

اجرای دیگر دارد و دولتمردان امیدوارند با این ضمانت اجرای شدید، میزان تمکین و درآمدهای مالیاتی را افزایش دهند. با این وجود، این ضمانت اجرا هزینه‌هایی را برای دولت به همراه خواهد داشت. آگاهی از این هزینه‌ها مستلزم تحلیل اقتصادی جرم فرار مالیاتی است که به‌طور مختصر مورد بررسی قرار می‌گیرد.

بررسی اقتصادی جرم فرار مالیاتی مربوط به مرحله سوم جرم‌انگاری یعنی مرحله کارکرد است. در این مرحله، عواقب عملی جرم‌انگاری رفتار، مورد بررسی قرار می‌گیرد. تصویب و اجرای قوانین موضوعه کیفری، پیامدهای عملی در پی دارد که برخی واضح بوده و به سرعت خود را نشان می‌دهد و اثر برخی ممکن است در طول زمان و مکان مشخص شود. در واقع باید سود و زیان اجتماعی اجرا و عدم اجرای قانون کیفری پیشنهادی را ارزیابی نمود (حبیب زاده و زینالی، ۱۳۸۴، صص ۴-۵).

بررسی و ارزیابی هزینه‌های جرم و تلاش برای کاهش این هزینه‌ها سابقه تاریخی طولانی دارد. برای نخستین بار در سال ۱۹۲۹ کمسیون ویکرشوم در آمریکا این نوع ارزیابی را انجام داد. یافته‌های این کمسیون، کم توجهی سیاست‌گذاران به مسئله هزینه‌ها و عدم شناخت کافی نسبت به آنها را نشان می‌داد. ارزیابی هزینه‌های جرم موجب کارآمدی بودجه در سیاست جنایی کشورها شده و سیاست‌گذاران را نسبت به تأثیرات منفی جرم بر زندگی اجتماعی و منافی که در قبال کاهش جرم عاید جامعه می‌شود آگاه می‌نماید (بابایی و انصاری، ۱۳۹۰، ص ۸۳) با این وجود، نگرش اقتصادی نوین به پدیده مجرمانه در سال ۱۹۶۸ با مقاله گری بکر تحت عنوان «جرایم و مجازات‌ها با نگرش اقتصادی» مطرح شد. بکر از جمله نخستین اقتصاددانانی است که ابزارهای اقتصادی را به‌طور رسمی برای تحلیل رفتارهای بزهکارانه وارد حقوق کیفری کرد (همان، ص ۷۱). او با در نظر گرفتن یک بزهکار عقلایی، رفتار آن را از نظر اقتصادی بررسی کرده است. وی معتقد است: یک بزهکار عقلایی و غیراخلاقی، با در نظر گرفتن منافع مورد انتظار ناشی از جرم، در مورد شرکت در فعالیت های مجرمانه تصمیم‌گیری می‌کند که به این ترتیب انگیزه‌های سودجویانه در ارتکاب جرم مؤثرند، البته اثر عوامل دیگری مانند آموزش، ویژگیهای فردی و پیشینه خانوادگی نیز بر نرخ ارتکاب جرم قابل بررسی است (بابائی و هاشمی دمنه، ۱۳۹۲، ص ۳۰). در نگرش اقتصادی، جرم شناختن اعمال باید به گونه‌ای باشد که از لحاظ اقتصادی کارآمد بوده و رفاه اجتماعی را افزایش دهد (بادینی، ۱۳۸۲، ص ۱۰۴).

طرفداران تحلیل اقتصادی حقوق کیفری، برای توجیه ارزیابی هزینه‌های جرم دلایلی را ارائه می‌کنند. نخست اینکه هزینه‌های جرم با میزان جرایم ارتباط تنگاتنگی دارند. بدین معنا که هرچه میزان جرایم بیش‌تر (یا کم‌تر باشد)، میزان هزینه‌های آن نیز به همان نسبت افزایش یا کاهش خواهد داشت. ثانیاً، ارزیابی هزینه‌های جرم به جرم شناسان کمک می‌کند تا میزان شدت و درجه اهمیت هر یک از جرایم را با توجه به میزان آسیب و خسارت ناشی از آن تعیین کنند. ارزیابی هزینه‌های جرم کمک می‌کند تا منابع و هزینه‌های هر یک از اولویت‌ها به خوبی شناسایی شده و در نتیجه دست به انتخابی زده شود که میزان رفاه اقتصادی را در جامعه افزایش می‌دهد. ثالثاً، ارزیابی هزینه‌های جرایم از یک سو زمینه استفاده از ابزارهای تحلیل هزینه - فایده را در قلمرو حقوق کیفری فراهم می‌کند؛ چراکه ارزیابی هزینه‌ها و منافع و اعمال واکنش مناسب، نیازمند استفاده از ابزارهای هزینه- فایده است و از سوی دیگر، ارزیابی هزینه‌ها قانون‌گذاران و قضات را در جرم‌انگاری رفتارها و تعیین مجازات مناسب با در نظر گرفتن شدت آسیب وارده به جامعه یاری خواهد کرد (بتولی، ۱۳۹۳، ص ۱۰).

در حال حاضر تحلیل هزینه-فایده‌ای برنامه‌های پیشگیری از جرم به‌عنوان مسأله‌های ملی و حتی بین‌المللی مطرح شده است. اما تنها در برخی از کشورها مانند آمریکا، کانادا، انگلیس و برخی کشورهای صنعتی دیگر با دید مالی و با استفاده از ابزارهای اقتصادی برنامه‌ها و سیاست‌های پیشگیری از جرم را مطالعه می‌کنند. حتی بیش‌تر این کشورها برنامه‌های پیشگیری خود را براساس ثمربخشی آنها تنظیم کرده‌اند (بابایی و انصاری، ۱۳۹۳، ص ۳۳).

اندیشمندان حوزه تحلیل اقتصادی حقوق کیفری، بر این باور هستند که وقوع جرم، سه نوع هزینه را در بر دارد (بابایی و انصاری، ۱۳۹۱، ص ۸۴). این هزینه‌ها عبارتند از:

۱. هزینه‌هایی که به‌طور مستقیم از رفتار بزهکارانه ناشی می‌شود؛ یعنی هزینه‌های خارجی که بزهکار به بزه دیده وارد می‌کند. در مثال مورد بحث ما یعنی فرار مالیاتی، نقض عدالت اجتماعی، شکاف طبقاتی و کاهش ثروت دولت و به تبع آن کاهش خدمات اجتماعی از سوی دولت از جمله هزینه‌هایی است که از رفتار بزهکارانه ناشی می‌شود. فرار از مالیات، باعث انباشت ثروت در دست عده‌ای از افراد (متردین) و محرومیت بخش عظیمی از جامعه از این ثروت شده که شکاف طبقاتی را به همراه خواهد داشت.

۲. هزینه‌هایی که به بزهکار با ارتکاب جرم تحمیل می‌شود. مانند فرصت هزینه از دست رفته که بزهکار در طول مدت اجرای مجازات می‌توانست به‌عنوان یک عضو فعال برای خود و جامعه مفید باشد. در مثال مورد بحث ما، با توجه به مجازات حبسی که برای مرتکبین فرار مالیاتی در نظر گرفته‌اند، این مجازات می‌تواند هزینه‌های زیادی را به فرد مرتکب جرم تحمیل نماید.

به‌عنوان مثال، فردی که در حوزه صنعت یا تجارت و یا سایر مشاغل فعالیت می‌کند، با حبس در زندان فرصت‌هایی را برای تولید و ایجاد ثروت در جامعه از دست می‌دهد. این امر باعث محرومیت او و افراد جامعه در برخورداری از آن فرصت‌ها می‌شود و حتی ممکن است موجب کاهش اشتغال و افزایش بیکاری گردد. همچنین، مشکلاتی که در زندان و در مواجهه با زندانیان خطرناک ممکن است فرد را تهدید کند؛ یا سایر آسیب‌های اجتماعی مانند اعتیاد در این گونه محیط‌ها می‌تواند گریبانگیر افراد شود.

از آنجا که ضمانت اجرای کیفری شدیدترین درجه الزام و اجبار را دارا می‌باشند و از حیث نوع، ضرورت و چگونگی اعمال همواره در معرض نقد اندیشمندان قرار داشته‌اند (پرادل، ۱۳۷۳، ص ۶۶). از جمله ویژگی‌های مجازات کیفری، رسواکنندگی است. (توجهی، ۱۳۸۹، ص ۶) رسوایی نشانه سرزنش عمومی است که بزهکار را از تأیید همشهریان و اعتماد میهن و احساس برادری که پدید آورنده زندگی اجتماعی است، محروم می‌دارد (به‌کاریا، ۱۳۷۷، ص ۸۲). به‌علاوه، مجازات‌ها در بسیاری از موارد با رنج و عذاب همراه‌اند و از هر نوعی که باشند، علاوه بر بزهکار، در عمل اطرافیان او را نیز تحت تأثیر قرار داده و حتی روال عادی یک زندگی بلکه مسیر طبیعی زندگی اجتماعی را تغییر می‌دهد و چه بسا در مواردی به یک بحران برای نظام‌های حاکم تبدیل شوند. (توجهی، همان، صص ۶-۷)

علاوه بر این، در بسیاری از موارد، مداخله دستگاه کیفری با محکومیت و اجرای حکم تمام نمی‌شود. دردسرهای ناشی از محکومیت کیفری، در تمامی جوانب حیات فرد ممکن است ادامه داشته باشد و چه بسا برای برخی از محکومین، آزادی از زندان و پایان تحمل مجازات، سرآغاز واکنش‌هایی در جامعه نسبت به آنها باشد. به‌عنوان مثال محکوم علیه پس از تحمل مجازات از بسیاری از حقوق شهروندی محروم می‌شود، به‌طوری که در استخدام و به‌کارگیری مجدد، اصل بر بی‌اعتمادی به وی می‌باشد (ابران‌آبادی و دیگران، ۱۳۸۳، صص ۲۷ و ۲۸).

۳. هزینه‌هایی که جامعه برای پاسخ به بزهکاری و بازدارندگی یا پیشگیری از رویدادهای مجرمانه در آینده صرف می‌کند. این هزینه‌ها شامل سیستم عدالت کیفری از جمله پلیس، دادسرا، دادگاه و هزینه‌های اجرای مجازات می‌باشد.

باید توجه داشت که جرم‌انگاری از یک سو متناسب با امکانات دستگاه قضایی بوده و از سوی دیگر در نگاه مردم، عادلانه و قابل پذیرش باشد (حبیب زاده و زینالی، همان). چنان‌که یکی از حقوقدانان می‌نویسد: «دولت در حکومت‌های دموکراتیک، خدمتکار مردم است، نه رئیس مردم و لذا قانون باید محصول اراده مردم باشد. در این حکومت، قانون جزا هنگامی موفق‌تر است که اکثر مردم بر این باور باشند که قانون عادلانه بوده و سیستم می‌تواند به‌طور کافی مؤثر عمل نماید.» (McCarthy, 2006, p113-114).

یقیناً برای رسیدگی به جرم مالیاتی، نیاز به زیرساخت‌های متعددی از جمله دادسرای ویژه مالیاتی، زندان کافی و مناسب، کادر قضایی کافی و... وجود دارد. ایجاد این زیر ساخت‌ها با توجه به مشکلات موجود در نظام قضایی برای دولت هزینه‌های زیادی را به همراه خواهد داشت که در شرایط کنونی اقتصادی، دولت آمادگی لازم برای این منظور را ندارد. علاوه بر این، با توجه به نگرش منفی مردم به پرداخت مالیات، می‌توان تصور کرد که این امر برای دولت هزینه‌های بیش‌تری را در بر داشته باشد.

در تحلیل اقتصادی جرم، همه جرایم با درجات متفاوت هزینه‌هایی برای جامعه دارند آنچه باید وجهه همت دست اندرکاران سیاست جنایی باشد توجه به معادله هزینه-فایده است تا با کم‌ترین هزینه، بیش‌ترین فایده که همانا مقابله با جرم و کاهش آن است، به دست آید. با توجه به این ملاحظات، به نظر می‌رسد رسیدگی به جرم فرار مالیاتی بیش از آنکه درآمدی را عاید دولت نماید، هزینه‌هایی را بر دولت بار خواهد کرد که با توجه به مشکلات کنونی و کسری بودجه راهکار مطلوبی به نظر نمی‌رسد. به عبارت دیگر، بر اساس تحلیل هزینه-فایده، جرم‌انگاری فرار مالیاتی در شرایط کنونی، با توجه به ضعف زیرساخت‌های اطلاعاتی و قضایی مطلوبیت اقتصادی را به همراه ندارد. لذا، علی‌رغم اینکه این اقدام متناسب با رویه کشورهای دارای نظام پیشرفته مالیاتی از جمله آلمان، انگلستان، هلند و... می‌باشد؛ با این وجود، باید مقتضیات خاص نظام مالیاتی ایران در این راستا مورد توجه قرار بگیرد.

۳-۲- تحلیل ضمانت اجرای مالیاتی بر مبنای قضیه کاوز

در دعاوی مسئولیت مدنی به‌طور سنتی این‌گونه بحث شده است که جهت اثبات مسئولیت فرد، باید رابطه سببیت میان فعل زیانبار و ضرر ایجاد شده احراز گردد و این رابطه، یک رابطه یک سویه و یک جانبه است. به‌عنوان مثال یک کارخانه ماشین سازی که در منطقه‌ای فعالیت می‌کند و این فعالیت باعث آلودگی هوا و ایراد ضرر به افراد ساکن در آن منطقه می‌گردد، مطابق رویکرد سنتی، کارخانه به تنهایی عامل ورود زیان به ساکنین اطراف است. کاوز معتقد است در رابطه با مسئله عوارض خارجی و خسارتی که از این طریق ایجاد می‌شود، باید قائل به متقابل بودن خسارت بود و لزوماً نباید یکی از طرفین را مسئول جبران خسارت وارده دانست (باقری و شیخ سیاه، ۱۳۸۹، ص ۲۸). به نظر کاوز، چنانچه «الف» به «ب» خسارتی وارد کند به‌طور سنتی سوال می‌شود که چگونه «ب» می‌تواند علیه «الف» طرح دعوا نماید. اما اساساً این نحوه طرح سوال اشتباه است؛ زیرا این یک مسئله متقابل است: جلوگیری از ضرر وارد آمدن به «ب»، مرادف ایراد ضرر به «الف» می‌باشد. مسئله قابل بحث این است که آیا باید به «الف» اجازه داد که به «ب» ضرر وارد کند و یا آنکه به «ب» اجازه دهیم به «الف» ضرر وارد نماید؟ (Coase, 1960, p2).

در مثال کارخانه ماشین سازی، کارخانه باعث آلودگی هوا و خسارت به ساکنین اطراف می‌شود. اگر ساکنین از آنجا نقل مکان کنند، خسارتی نخواهند دید. در مقابل اگر کارخانه مجبور باشد از اطرافیان جبران خسارت کند، این امر خود باعث کاهش مطلوبیت می‌گردد که شاید کمتر از خسارت وارده به ساکنین اطراف نباشد (باقری و شیخ سیاه، همان، ص ۲۵).

در مثال فرار مالیاتی نیز می‌توان این قضیه را مطرح کرد. اگر مودی (الف) با فرار از مالیات، به دولت (ب) خسارت وارد کند، مطابق قوانین مالیاتی مشمول جرایم مالیاتی، مسئولیت مدنی و مجازات‌های کیفری می‌گردد. در چنین مواردی، سریعاً با متهم کردن مؤدیان اقدام به مجازات آنها می‌شود. در حالی که این مجازات به هر طریقی باعث کاهش مطلوبیتی در عملکرد مودی می‌گردد. این همان مسئله‌ای است که کاوز مطرح می‌کند: آیا باید به مودی اجازه داد که به دولت ضرر وارد کند یا به دولت اجازه دهیم که به مودی ضرر وارد نماید؟

مثال دیگری که کاوز برای تحلیل مفهوم مورد نظر خود ذکر می‌کند، مثال گله گاو و مزرعه گندم است: گاوهای دامدار در حال چریدن، گندم‌های کشاورز را لگدمال

می‌کنند. واضح است که این مسئله یک اثر خارجی و نامطلوب به شمار می‌رود. زیرا، دامدار گاوهایش را به هزینه کشاورز و با ایراد ضرر به او چاق می‌کند. از نظر دامدار، حق چرای آزاد، حقی ناشی از مالکیت گاوهاست. در نتیجه گاوها اجازه دارند حرکت کرده و مزارع سایرین را در معرض خطر قرار دهند. با این تحلیل، کشاورز باید تدبیری اندیشیده و از ضرر وارد شدن به خودش جلوگیری کند. در طرف مقابل، ممکن است به حق کشاورز مبنی بر داشتن مزرعه‌ای مصون از تعرض استناد شود. هر دو تعریف در این مثال یک حق همانند را توصیف می‌کنند: از نظر کشاورز، حق مصون ماندن مزرعه از تعرض و از نظر دامدار، حق چرای آزاد و علوفه رایگان (Coase, 1960, p2).

در مثال مورد بحث ما یعنی فرار مالیاتی، بر اساس مثال فوق می‌توان این حق را برای مودی قائل شد که از خلاهای موجود در نظام مالیاتی استفاده کرده و با فرار از مالیات، بیشترین مطلوبیت اقتصادی را به دست آورد. از سوی دیگر، برای دولت نیز می‌توان این حق را قائل شد که با اخذ مالیات از مؤدیان هزینه‌های خود را تأمین نماید. کاوز معتقد به قابلیت نقل و انتقال و فروش حق ورود ضرر می‌باشد. بدین معنی که هر یک از طرفین، در راستای در نظر گرفتن منافع خود، منافع طرف دیگر را نیز تأمین نماید و نتیجه حاصله نیز بیشترین مطلوبیت را به دنبال خواهد داشت (باقری و شیخ سیاه، همان، ص ۲۸).

کاوز می‌خواهد بر این نظر تأکید کند که سیستم حقوقی تأثیر عمیقی بر کارکرد سیستم اقتصادی دارد و می‌توان گفت که از برخی لحاظ، آن را کنترل می‌کند؛ یعنی اگر شما می‌بینید کسی به کسی زیان می‌رساند و او را به نحو مقتضی جبران نمی‌کند، به این دلیل است که ساختار نهادی جامعه به او چنین اجازه‌ای می‌دهد (نصیری‌اقدم، ۱۳۸۹، ص ۷۴). در بحث فرار مالیاتی نیز اگر مؤدیان اقدام به فرار مالیاتی می‌کنند، به این دلیل است که امکان چنین عملی برای آنها فراهم است و بر مبنای چنین اقدامی از زیر بار پرداخت مالیات شانه خالی می‌کنند.

بنابراین، به جای اینکه تنها مؤدیان را در عدم پرداخت مالیات مقصر بدانیم، باید نگاه تازه‌ای به این موضوع داشته باشیم و بخشی از مسئولیت را متوجه دولت بدانیم؛ زیرا شرایط لازم را برای جلوگیری از ایراد ضرر به خویش و ممانعت از فرار مالیاتی تأمین نکرده است. به‌عنوان مثال قانون‌گذار، قانون روشن و خالی از ابهام تدوین ننموده تا امکان فرار مالیاتی را کاهش دهد. یا اعتماد لازم را در مردم نسبت به عملکرد خودش ایجاد نکرده که شهروندان با طوع و رغبت اقدام به پرداخت مالیات نمایند. یا دولت

برنامه‌های صحیح و مناسبی برای ارتقای فرهنگ مالیاتی تنظیم نموده که شهروندان پرداخت مالیات را وظیفه و تکلیف خود بدانند.

در گزارشی که در سال ۱۳۸۹ توسط «مک کیلوپ» و «کلارک» در زمینه پیشگیری از جرم ارائه شده، مشخص شده که «برنامه‌های پیشگیری اولیه قابلیت آن را دارند تا در منابع مالی اجتماع صرفه جویی نمایند. محققان طرح پیش دبستانی «پری» (Perry) اقدام به تجزیه و تحلیل هزینه فایده برنامه خود نموده و نتیجه گرفتند که این گونه سرمایه‌گذاری در مرحله پیش دبستانی، به جای یک دلار سرمایه به کار رفته در برنامه یک سال، هفت دلار برگشت دارد» (غلامی، ۱۳۸۳، ص ۱۵۶). این در حالی است که یکی از مهم‌ترین عوامل فرار مالیاتی در ایران، ضعف فرهنگ مالیاتی است. بر اساس تحقیقات انجام شده، نبود فرهنگ مناسب در جامعه (ایران) در زمینه مالیات، بر روی فرار مالیاتی افراد مؤثر است. به گونه‌ای که طفره رفتن از پرداخت مالیات در میان مردم عیب آن چنانی به شمار نمی‌آید و تقریباً مؤدیان از بابت انجام چنین کاری احساس شرمندگی نمی‌کنند؛ بلکه به علت فضا و جو حاکم بر جامعه، افراد با انجام این کار احساس زرنگی می‌نمایند و این کار را به حساب ذکاوت خودشان می‌گذارند (کوزه گر کالجی، ۱۳۸۳، ص ۷۹) با این وجود، در قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم، هیچ اقدامی در این راستا از سوی قانون‌گذار در نظر گرفته نشده است.

بنابراین، بر مبنای تحلیل اقتصادی هزینه اجتماعی می‌توان گفت برای کاهش هزینه‌های مبادله و ارتقای سطح تمکین مالیاتی باید به جای تأکید بر ضمانت اجرای شدید مالیاتی به سمتی برویم که اساساً امکان فرار مالیاتی به کم‌ترین میزان ممکن برسد. در این راستا نباید صرفاً به منفعت دولت توجه کرد؛ بلکه باید در کنار منفعت دولت به منافع مؤدیان نیز توجه شود و تلاش شود که راهکارهای جلوگیری از فرار مالیاتی کم‌ترین هزینه را هم برای مؤدیان و هم برای دولت به همراه داشته باشد.

فرجام

مقابله با فرار مالیاتی به منظور افزایش درآمد و تأمین هزینه‌های دولت اجتناب ناپذیر است. آمار تکان دهنده فرار مالیاتی در ایران نشان دهنده ضعف جدی سیستم مالیاتی کشور می‌باشد. قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم تلاش کرده تا با ارتقای شدت ضمانت اجرای مالیاتی اقدام به بهبود نظام مالیاتی و افزایش درآمدهای مالیاتی نماید. در این راستا، افزایش میزان جرایم مالیاتی و تجویز ضمانت اجرای کیفری مورد

توجه دولت قرار گرفته است. تحلیل اقتصادی این ضمانت‌ها گویای این است که اعمال ضمانت اجرای کیفی در شرایط کنونی، مطلوبیت اقتصادی را به دنبال ندارد. زیرا از یک سو دولت با مشکلات و تنگناهای شدید مالی مواجه است که امکان ایجاد زیرساخت‌های لازم را برای رسیدگی به جرم فرار مالیاتی ندارد و از سوی دیگر مشکلات موجود در نظام مالیاتی کشور مانند ضعف فرهنگ مالیاتی، بی‌اعتمادی به دولت، نبود سیستم اطلاعاتی کارآمد در دستگاه مالیاتی، ابهام در قوانین و... مانع اعمال هر گونه سیاست تقابلی در نظام مالیاتی است. با وجود این مشکلات و موانع، قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم جز در یکی دو مورد هیچ گونه اشاره‌ای به حقوق مؤدیان مالیاتی ننموده و هیچ‌گونه راهکاری برای ارتقای فرهنگ مالیاتی و ایجاد اعتماد در مؤدیان نسبت به دولت در نظر نگرفته است. بنابر این ملاحظات به نظر می‌رسد برطرف ساختن چنین اشکالاتی در قانون مزبور می‌توانست به افزایش کارایی نظام مالیاتی کمک نماید. در نهایت بهتر بود تاریخ اجرای مواد مربوط به ضمانت اجرای کیفی به زمان بعد از استقرار نظام جامع اطلاعاتی مؤدیان در سازمان امور مالیاتی موکول گردد. هم‌چنین گنجاندن مباحث مالیاتی در کتاب‌های درسی مقاطع مختلف تحصیلی از مدرسه تا دانشگاه می‌تواند بخشی از مشکلات نظام مالیاتی را برطرف نماید.

فهرست منابع

- آقایی طوق، مسلم (۱۳۹۲). «تحلیل اقتصادی حقوق». مطالعات حقوق تطبیقی، دوره ۴، شماره ۲.
- اقبال، علیرضا و گسگری، ریحانه (۱۳۷۸). «مروری بر تحلیل هزینه-فایده و تاریخچه آن». حسابدار، شماره ۱۳۵.
- بابایی، محمد علی و انصاری، اسماعیل (۱۳۹۳). «تحلیل اقتصادی پیشگیری از جرم». مجله مطالعات حقوقی دانشگاه شیراز، دوره ششم، شماره اول.
- بابایی، محمد علی و انصاری، اسماعیل (۱۳۹۱). «تحلیل هزینه‌های جرم». نامه مفید، شماره ۹۴، صص ۷۹ - ۹۸.

بابایی، محمد علی و هاشمی دمنه، فاطمه السادات (۱۳۹۲). «پیامدهای جرم شناختی هدفمند سازی یارانه‌ها». پژوهشنامه حقوق کیفری، سال چهارم، شماره اول، صص ۲۷-۵۰.

بادینی، حسن (۱۳۸۲). «مبانی فلسفی نگرش اقتصادی به حقوق». مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، شماره ۶۲.

بادینی، حسن (۱۳۸۳). «هدف مسئولیت مدنی». مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، شماره ۶۶.

باقری، محمود و شیخ سیاه، جواد (۱۳۸۹). «در جستجوی مطلوبیت: تحلیلی از قضیه کاوز در تعامل حقوق و اقتصاد». فصلنامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دوره ۴۰، شماره ۱۰۱، بهار ۱۳۸۹، صص ۱۹-۳۸.

بتولی، سید حسن (۱۳۹۳). «بررسی چگونگی برآورد هزینه‌ها و تحلیل جرم». کارآگاه، دوره دوم، سال هفتم، شماره ۲۶.

به‌کاریا، سزار (۱۳۷۳). رساله جرایم و مجازات‌ها (ج ۳). ترجمه دکتر محمد علی اردبیلی، تهران: میزان.

پرادل، ژان (۱۳۷۳). تاریخ اندیشه‌های کیفری (ج ۱). ترجمه دکتر علی‌حسین نجفی ابراندآبادی، تهران: دانشگاه شهید بهشتی.

پژویان، جمشید و مجید مداح (۱۳۸۵). «بررسی اقتصادی قاچاق در ایران». پژوهشنامه اقتصادی، شماره ۲۰، صص ۴۳ - ۷۰.

پیرنیا، حسین (۱۳۵۲). حقوق مالیاتی: مالیات‌ها و بودجه. تهران: ابن سینا.

توجهی، عبدالعلی (۱۳۸۹). «لزوم جرم‌انگاری نشوز زوج». مطالعات راهبردی زنان، سال دوازدهم، شماره ۴۸.

حبیب زاده، محمدجعفر و امیرحمزه زینالی (۱۳۸۴). «درآمدی بر برخی محدودیت‌های عملی جرم‌انگاری، ضرورت ارزیابی منافع و مضار ایجاد یک جرم». نامه مفید، شماره ۴۹.

رستمی، ولی و کتابی رودی (۱۳۹۱). «بررسی حقوقی تشخیص علی‌الراس و عملیات اجرایی مالیات: نمودهای قدرت عمومی مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران». دوفصلنامه دانشنامه حقوق اقتصادی (دانش و توسعه سابق)، سال نوزدهم، شماره ۲.

رستمی، ولی (۱۳۸۷). اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی. فصلنامه حقوق، دوره ۳۸، شماره ۳.

جعفری صمیمی، احمد و علی اکبر حمزه‌ای (۱۳۸۴). «بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی، مطالعه موردی صنف طلافروشان استان مازندران». پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، ش ۳۴.

حسینی، احمد (۱۳۸۲). بررسی آثار معافیت‌های مالیاتی. پروژه کارشناسی ارشد جهت تکمیل دوره و دریافت گواهی کارشناسی ارشد، سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی استان تهران.

رستمی، ولی و سلمان ایزدی (۱۳۹۰). «شفافیت قوانین و نقش آن در تمکین و فرار مالیاتی»، مجموعه مقالات پنجمین همایش سیاست‌های مالی و مالیاتی ایران، دانشگاه تهران.

رنجبری، ابوالفضل و علی بادامچی (۱۳۸۴). حقوق مالی و مالیه عمومی. تهران. مجد. ره پیک، حسن (۱۳۸۸). حقوق مسئولیت مدنی و جبرانها. تهران: انتشارات خرسندی، چاپ ششم.

سید نورانی، سید محمد (۱۳۸۸). فرار مالیاتی و رشد اقتصادی در ایران. مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، ج اول.

شاهسون، یاورعلی (۱۳۸۴). بررسی عوامل مؤثر بر کارایی نظام مالیاتی از دیدگاه کارشناسان مالیاتی کرج. پایان نامه کارشناسی ارشد رشته مدیریت دولتی، مؤسسه آموزش عالی پژوهش و برنامه‌ریزی کشور، ریاست جمهوری.

شاول، استیون (۱۳۸۸). مبانی تحلیل اقتصادی حقوق. ترجمه محسن اسماعیلی، مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.

کریمی، عباسعلی (۱۳۸۷). بررسی عوامل مؤثر بر تمکین مودیان مالیاتی. پایان نامه کارشناسی ارشد مدیریت مالی، دانشگاه آزاد واحد تهران شمال.

کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۳). دوره مقدماتی حقوق مدنی وقایع حقوقی. تهران: شرکت سهامی انتشار چاپ هشتم.

لطفعلی پور، محمدرضا و اسلامی گیسکی، سکینه (۱۳۸۶). «ارزیابی هزینه-فایده و تحلیل حساسیت مجتمع مس سرچشمه». فصلنامه بررسی‌های اقتصادی، دوره ۴، شماره ۳، صص ۸۳-۹۹.

غلامی، حسین (۱۳۸۳). «پیشگیری از جرم از طریق توسعه اجتماعی». پژوهش حقوق و سیاست، شماره ۱۱، صص ۱۳۱-۱۵۸.

فرهادیان، سید محمدجواد (۱۳۸۵)، برآورد پایه بالقوه مالیات بر ارزش افزوده در ایران: پیشنهاد حداقل نرخ قابل اعمال با استفاده از جدول داده ستانده، پایان نامه کارشناسی ارشد دانشگاه مازندران.

کوزه گر کالجی، عبدالمجید (۱۳۸۳)، بررسی عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی از دیدگاه ممیزان مالیاتی، پایان نامه کارشناسی ارشد مدیریت دولتی، دانشگاه آزاد واحد قائمشهر.

مجیبی فر، محمد صادق (۱۳۹۰)، حقوق و تکالیف متقابل مؤدیان و دستگاه‌های مالیاتی ایران، تهران: انتشارات جاودانه - جنگل.

مظفری، هاشم (۱۳۸۷)، مبانی مالیات، تهران، انتشارات مهر غزال.

نجفی ابراندآبادی، علی حسین و دیگران (حبیب زاده، محمد جعفر و بابائی، محمدعلی) (۱۳۸۳)، «جرایم مانع (جرایم بازدارنده)»، فصلنامه مدرس علوم انسانی (ویژه نامه حقوق).

نزه، بیرگر (۱۳۸۵)، «الگوسازی فرهنگ مالیاتی»، ترجمه فاطمه نعیمی، پژوهشنامه مالیات و توسعه، پیش شماره اول، پاییز ۱۳۸۵

نصیری اقدم، علی (۱۳۸۹)، «روش شناسی رونالد کوز در اصلاح نظریه اقتصادی با تأکید بر ماهیت بنگاه و هزینه اجتماعی»، فصلنامه روش شناسی علوم انسانی، سال ۱۶، شماره ۶۲، صص ۶۱-۸۸.

وارسته بازقلعه، محمد (۱۳۸۸)، حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی، پایان نامه دوره کارشناسی ارشد حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران.

ونکی، سعید (۱۳۸۳)، «فرار مالیاتی»، مناطق ویژه اقتصادی، ش ۲۶.

Coase, Ronald. H ,(1959) "The Federal Communications Commission", Journal of Law and Economics, Vol. 2.

Glodenis, V,(2014), Effect of Type of Political Regime on Taxation Rates, A Thesis Presented to the Faculty of Economics and Politics programme at ISM University of Management and Economics in Partial Fulfillment of the Requirements for the Degree of Bachelor of Economics.

McCarthy, Annalenna (2006). Sevansson:The International Law of Human Rights and State of Exemption. MattinusNijhoff Publishers, The Hague, Boston, London.

Mutascu, M. (2011). "Taxation and Democracy". Journal of Economic Policy Research ,14(4), 343-348.

Levi, Michael (2009). Civil and Criminal penalties for serious tax non-compliance: a review of impact evidence. Cardiff University Press.

Weick, ed (1993). Cost- Benefit Analysis and its Possible Application to the EARP Process. ESASINC, March 22, www.cyberus.ca.