

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

دکتر سید احمد حبیب نژاد^۱

سلمان ایزدی^۲

چکیده

تصویب قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم و تقویت ضمانت اجرای مالیاتی گام مهمی بوده که به منظور افزایش میزان درآمدهای مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی از سوی دولت و مجلس برداشته شده است. مقاله پیش رو با روش توصیفی و تحلیلی به تحلیل اقتصادی این ضمانت اجرای 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.

واژگان کلیدی: ضمانت اجرا، فرار مالیاتی، قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم، تحلیل اقتصادی، هزینه-فایده، قضیه کاوز.

مقدمه

در نظام مالیاتی ایران تاکنون بیشتر بر ضمانت اجرای حقوقی تاکید می‌شد و ضمانت اجرای کیفری چندان مورد توجه قرار نگرفته بود. این موضوع در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ پیش بینی شده بود، اما در اصلاحات بعدی مصوب ۱۳۸۰ حذف گردید و مجدداً در قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۹۴ به نحو کامل‌تری پیش بینی 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 پیش رو در صدد است تا با روشی توصیفی و تحلیلی به این پرسش پاسخ دهد که آیا ضمانت اجرای مندرج در قانون مورد بحث یا به عبارت دیگر اصلاحات صورت گرفته در نوع و کیفیت ضمانت اجرای به لحاظ اقتصادی سودمند خواهد بود یا خیر؟

۱- عوامل موثر بر فرار مالیاتی

در غالب تحقیقات انجام شده ضعف فرهنگ مالیاتی یکی از مهم‌ترین عوامل تاثیرگذار بر فرار مالیاتی نام برده شده است. قوانین پیچیده و متعدد مالیاتی یکی دیگر از بسترهای زمینه ساز فرار مالیاتی است. متأسفانه اصلاحات اخیر قانون مالیاتهای مستقیم نیز از این ابهام مصون نمانده است. به عنوان مثال می‌توان به ماده ۲۷۲ اصلاحی (بند ۶۳) اشاره کرد که هم به لحاظ نگارشی و ساختار جمله و هم قابل فهم بودن دارای اشکال است؛ به گونه‌ای که فهم آن لافل برای مودیان بسیار دشوار است. هم چنین اصلاحات متعدد و پی در پی در قوانین مالیاتی ایران باعث گونه‌ای آشفتنی 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 فعالیت‌های اقتصادی اشخاص یکی دیگر از عوامل مهم اثرگذار بر فرار مالیاتی است که 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 مودیان مالیاتی در سازمان امور مالیاتی را مقرر نموده؛ که 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 گام مثبتی در راستای شفافیت فعالیت‌های اقتصادی مودیان و کارایی نظام مالیاتی به شمار می‌رود.

معافیت‌های وسیع و متنوع نیز یکی دیگر از عوامل مهم زمینه‌ساز فرار مالیاتی است. اخیراً رئیس سازمان امور مالیاتی کشور اعلام کرده که «۴۰ درصد از اقتصاد ایران معاف از مالیات است». در قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم گام مثبتی در این راستا برداشته شده است.

^۱ . استادیار گروه حقوق عمومی دانشکده حقوق پردیس فارابی دانشگاه تهران - a.habibnezhad@ut.ac.ir - ۰۹۱۲۵۵۲۴۸۱۵

^۲ . دانشجوی دوره دکتری حقوق عمومی پردیس فارابی دانشگاه تهران - s.izadi@ut.ac.ir - ۰۹۳۹۳۳۷۶۳۰۲

عوامل دیگری نیز از جمله بی‌اعتمادی به دولت، ضعف ضمانت اجرای مالیاتی، فساد موجود در دستگاه‌های مالیاتی و عواملی از این قبیل بسترساز فرار مالیاتی می‌باشند که مجال بحث پیرامون آنها نیست. تمرکز ما در این مقاله بر تحلیل ضمانت اجرای مالیاتی با نگرش اقتصادی است که بدین منظور از دو مفهوم اقتصادی یعنی «هزینه-فایده» و نیز مسئله «هزینه اجتماعی» - که رولاند کاوژ آن را مطرح کرد- به تحلیل این موضوع خواهیم پرداخت.

۲- تحلیل هزینه-فایده ضمانت اجرای مالیاتی

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. بدین منظور ما سه نوع ضمانت اجرایی اداری، مدنی و کیفری را به لحاظ هزینه-فایده بررسی خواهیم کرد.

۲-۱ 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.

۲-۱-۱-۱ ساماندهی معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی

با توجه به اینکه یکی از عوامل زمینه‌ساز فرار مالیاتی معافیت‌های بی‌موردی است که در قانون مالیاتهای مستقیم وجود دارد؛ از این رو قانون مذکور تلاش کرده تا معافیت‌ها و مشوق‌های مالیاتی را ساماندهی کند. از جمله می‌توان به معافیت‌های موجود در زمینه ارث اشاره کرد که قانون اخیر به اصلاح آنها پرداخته است و ضمانت اجرایی نیز برای تخلف از آنها در نظر گرفته است. بعلاوه، محاسبه معافیت‌های مالیاتی با نرخ صفر که از ابداعات این قانون به شمار می‌رود، نکته مثبت دیگری است که با بهبود وضعیت اطلاعات مالیاتی مودیان می‌تواند تمکین مالیاتی را بهبود بخشد.

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

تشخیص مالیات به صورت علی‌الرأس هرچند ضمانت اجرایی قدرتمند در جلوگیری از تقلب و تخلف مالیاتی به شمار می‌آید، اما به عنوان یک روش ناعادلانه همواره مورد نقد فعالان مالیاتی بوده است. این روش با توجه به اینکه بر اساس قرائن 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 مودیان تکمیل می‌گردد.

ضمانت اجرای جدید در صورتی می‌تواند کارایی لازم را داشته باشد که اطلاعات اقتصادی مودی به طور کامل در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار بگیرد. این نکته ضرورت توجه جدی به ایجاد بانک اطلاعاتی مودیان در سازمان امور مالیاتی کشور را بیش از پیش نمایان می‌سازد. علی‌رغم اینکه این ضمانت اجرا نسبت به سلف خود یعنی تشخیص علی‌الراس قدرت ارعابی کمتری دارد؛ ولی دو عامل می‌تواند این خلا را جبران نماید: اول اینکه نگرش مودیان 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 مانع-الجمع با آن ندانسته و جرایمی را برای آن در نظر گرفته است.

۲-۱-۳ جرایم و مجازاتهای اداری

قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم در مواد متعددی جرایم و مجازاتهای اداری را به عنوان 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. صرف نظر از برخی ایهام‌ها که در قانون اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم وجود دارد و اعمال این ضمانت‌ها را با چالش مواجه می‌سازد، به نظر می‌رسد، اعمال این ضمانت اجرا، 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 مودیان می‌باشد به گونه‌ای که اطلاعات اقتصادی مودیان به بهترین شکل در اختیار مراجع مالیاتی قرار بگیرد؛ زیرا در غیر این صورت، با توجه به عدم وجود اطلاعات کافی از فعالیت‌های اقتصادی مودیان، 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. در چنین شرایطی نه تنها با اقتصاد زیرزمینی نمی‌توان مبارزه کرد، میزان آن نیز افزایش می‌یابد.

۲-۲- ضمانت اجرای مدنی

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 زیان دیده 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 پیش‌بینی 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 غیر تحلیل کرد.

از نظر طرفداران نگرش اقتصادی به حقوق، مسئولیت مدنی ابزاری برای رسیدن به کارآیی اقتصادی است 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 مودیان مالیاتی، اگرچه دارای جنبه پیشگیرانه مطلوبی است، ولی با توجه به فرآیند طولانی دادرسی در دادگاه‌ها، اطاله 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.

۲-۳- ضمانت اجرای کیفری مالیاتی

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). 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 به طور 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 (متمردین) 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 به عنوان 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.

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، دادرس، دادگاه و هزینه‌های اجرای مجازات می‌باشد.

یقیناً برای رسیدگی به جرم مالیاتی، نیاز به زیرساخت‌های متعددی از جمله دادرس‌های ویژه مالیاتی، زندان کافی و مناسب، کادر قضایی کافی و... وجود دارد. ایجاد این زیرساخت‌ها 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.

۳- تحلیل ضمانت اجرای مالیاتی بر مبنای قضیه کاوز

به نظر کاوز، چنانچه «الف» به «ب» خسارتی وارد کند به طور سنتی سوال می‌شود که چگونه «ب» می‌تواند علیه «الف» طرح دعوا نماید. اما اساسا 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, ۱۹۶۰, p۲).

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 مودیان 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؟

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 اجازه ای می‌دهد (نصیری‌اقدم، ۱۳۸۹، ص ۷۴). در بحث فرار مالیاتی نیز اگر مودیان 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 مودیان 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. به عنوان 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 ننموده که شهروندان پرداخت مالیات را وظیفه و تکلیف خود بدانند.

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 مودیان نیز توجه شود و تلاش شود که راهکارهای جلوگیری از فرار مالیاتی کمترین هزینه را هم برای مودیان و هم برای دولت به همراه داشته باشد.

نتیجه

قانون اصلاح 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 کیفری 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. بعلاوه، قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم جز در یکی دو مورد هیچ گونه اشاره‌ای به حقوق مودیان مالیاتی ننموده و هیچ‌گونه راهکاری برای ارتقای فرهنگ مالیاتی و ایجاد اعتماد در مودیان نسبت به دولت در نظر نگرفته است که این امر از نقایص قانون مزبور می‌باشد.