



اجتناب از مالیات (مروری بر چستی، در جهت کنترلی دقیق‌تر)

شوریه‌گاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی

نهایت دولت‌ها (قوانین) دارای تعاریف متعدد همراه با ظرافتی بسیار متفاوت است. اگرچه ممکن است در وهله اول، دیدگاه اکثریت به این سمت برود که اجتناب از مالیات را باید به‌طور کلی از منظر قانونی مورد بحث و بررسی قرار داد، اما اگر بخواهیم در جهت بهبود موارد اقتصادی مربوط به مالیات‌دهی قدم برداریم، باید مسائل را به‌شکلی بنیادی ریشه‌شناسی کرده و از مناظر متعدد به بحث و بررسی بپردازیم.

اجتناب از مالیات را می‌توان یکی از شایع‌ترین فرایندهای مالیاتی در عصر حاضر دانست که تعریف آن، بستگی به نقطه‌نظر شما دارد! اگرچه پژوهشگران تعاریف متعددی از اجتناب مالیاتی ارائه داده‌اند، اما بسیاری از آن‌ها دارای نگرشی هنجارشکنانه نسبت به این امر بوده‌اند و این در حالی است که اجتناب مالیاتی از منظر شرکت‌ها، سهامداران، حساب‌رسان، جرم‌شناسان، اقتصاددان‌ها، فعالان اجتماعی و در

ترجمه و تلخیص:



حمیده عیسی پور



ادریس کریمی قره‌عمر



با فرار مالیاتی مشخص سازیم.

اگرچه برخی از پژوهشگران، اجتناب از مالیات را (از منظر اخلاقی) نوعی فرار مالیاتی می‌دانند اما در تعاریف قانونی، این دو با یکدیگر متفاوت هستند. فرار مالیاتی، امری کاملاً غیرقانونی است که شامل نقض عمدی یا دور زدن قوانین مالیاتی قابل اجرا به‌منظور به حداقل رساندن تعهدات مالیاتی است. مالیات‌دهنده تنها در صورتی مرتکب فرار مالیاتی شده است که قانون مربوطه را نقض کرده باشد. اما اجتناب از مالیات غیرقانونی نیست و به استفاده از خلأهای قانونی برای به حداقل رساندن مسئولیت مالیاتی اطلاق می‌شود. امروزه، فرار مالیاتی معمولاً در چند مورد محدود در شرکت‌ها رخ می‌دهد، اما اجتناب از مالیات بسیار وسیع و مستمر صورت می‌پذیرد. به‌طور کلی، اجتناب و فرار هر دو خطر تضعیف اعتماد عمومی به سیستم مالیاتی را در بر دارند.

لرد نولان (C.I.R. v. Willoughby, 1997):

"ویژگی بارز اجتناب مالیاتی، عمل نکردن مالیات‌دهنده به تعهدات خویش در جهت کاهش مالیات‌دهی است به نحوی که متحمل عواقب اقتصادی نشود."

لرد هافمن (Commissioner of Inland Revenue v. Auckland Harbour Board, 2001)

"اجتناب از مالیات، به فرایندی گفته می‌شود که معاملات تجاری که مشمول مالیات هستند، به صورت عمدی و یا غیرعمدی به‌گونه‌ای ساختار یافته شوند که بر اساس یک بررسی کاملاً حقوقی، (به ذات) دارای چنین ساختاری نباشند." به‌عنوان یک مثال از اجتناب مالیاتی، می‌توان Starbucks که یک شرکت معروف امریکایی است را نام ببریم. Star-

bucks به مدت ۱۵ سال، ادعا می‌کرد که در بریتانیا ضرر می‌کند، در حالی که به‌طور هم‌زمان مکان‌های خرده‌فروشی خود را به‌طور چشمگیری گسترش می‌داد و سهم بازار 31٪ را به‌دست می‌آورد (Kleinbard 2013; Morse 2013). برخی در دولت بریتانیا بر این باور بودند که Starbucks ضررهایی را به دولت گزارش کرده و در عین حال به سهامداران خود از سود ۱۵ درصدی در بریتانیا خبر داده است (تامپسون ۲۰۱۲). در طول این مدت، Starbucks کمتر از ۰.۲ درصد مالیات بر درآمد ۳.۴ میلیارد پوندی را پرداخت کرد (Kleinbard 2013) و مدیرانش این‌گونه اظهار می‌کردند که کسب سود از قهوه در بریتانیا دشوار است (کلینبارد ۲۰۱۳؛ هفرنان ۲۰۱۲). اما با این حال آن‌ها اعتراف کردند که Starbucks انگلستان حق امتیاز پرسودی را به یکی دیگر از شرکت‌های تابعه Starbucks در هلند پرداخت کرده است! استراتژی‌های مالیاتی Starbucks، به‌طور کامل نیز بدون عواقب باقی نماند و زمانی که در مطبوعات افشاء شد، مردم بریتانیا خشمگین شدند و در ۴۰ مکان Starbucks اعتراض کردند. در نتیجه، Starbucks متعهد شد که ۲۰ میلیون پوند مالیات بپردازد (Graetz and Doud 2013) تا اعتماد عمومی را در انگلستان مجدداً کسب کند.

بر خلاف فرار از مالیات، اجتناب از مالیات را به‌سختی می‌توان تشخیص و مورد بحث و بررسی قرار داد. اجتناب از مالیات، هیچ تعریف قانونی مشخصی نمی‌تواند داشته باشد و حتی در ایالات متحده نیز شاهد هیچ‌گونه تعریف مشخصی نیستیم و در نتیجه، حوزه‌های قضایی با توجه به آموزه‌های مرتبطی که قبلاً در این زمینه دیده‌اند و مواردی که پیش‌تر به آن اشاره کردیم، اجتناب از مالیات را بررسی

اجتناب از مالیات از منظر قانونی

مفسرین بسیاری، اجتناب از مالیات را به فرایندهایی اطلاق می‌کنند که در جهت اخذ معافیت‌های مالیاتی و با استفاده از خلأهای قانونی انجام می‌شود. به‌عبارت دیگر، به فرایندهای گریز از مالیاتی که در چهارچوب قوانین مالیاتی هستند (و به نحوی، سوءاستفاده از خلأهای قانونی برشمرده می‌شوند) اجتناب از مالیات گفته می‌شود (اگراوال، ۲۰۰۷). اجتناب از مالیات، وسیله‌ای برای صرفه‌جویی در مالیات است که هزینه‌ها را کاهش و ثروت سهامداران را افزایش می‌دهد (به‌عنوان مثال، گراهام و تاکر ۲۰۰۶، هانلون و هایتمن ۲۰۱۰، هانلون و اسلمرود ۲۰۰۹، رابینسون و همکاران - ۲۰۱۰). برای آن‌که بتوانیم اجتناب از مالیات را در قوانین مالیاتی بهتر بشناسیم، در ابتدا لازم است تمایزهای آن را

می‌کنند. اگرچه حوزه‌های قضایی دارای یک قاعده عمومی ضداجتناب مالیاتی به‌عنوان (General Anti-avoidance rule) (GAAR) هستند، اما حتی GAARها نیز مفهوم اجتناب را به‌نحوی کلی تعریف می‌کنند و مقدار زیادی از کشف مفهوم را به استدلال قضایی واگذار کنند.

اجتناب از مالیات، غیراخلاقی یا قانونی؟

شرکت‌ها به‌علت کاهش سود در اثر پرداخت مالیات، طبیعتاً با آن مخالف و به‌طور مستمر در تلاش برای اجتناب از مالیات به طرق مختلف هستند. آن‌ها عموماً توجه اصلی را به سوددهی بیشتر می‌گذارند و مالیات را سد راه خود می‌دانند. از سوی دیگر، اقتصاددان‌ها و قسمتی از جامعه را مشاهده می‌کنند که به دنبال مالیات هرچه بیشتر برای رشد اقتصادی کشور و همچنین کمک به رفاه عمومی هستند. دولت‌ها نیز به‌طور مستمر به دنبال قانون‌گذاری‌های بهتر

و بیشتر در جهت افزایش مالیات‌دهی هستند و همچنان سعی در پر کردن خلأهای قانونی دارند زیرا آن‌ها، اولین صف را برای دریافت مالیات هرچه بیشتر تشکیل می‌دهند!

شرکت‌هایی که اجتناب مالیاتی در پیش می‌گیرند، معمولاً یک دیدگاه کلی دارند که می‌گویند: «راه قانونی وجود دارد، بنابراین ملزم به پرداخت نیستیم». در پاسخ به این نگرش، عموماً یک دیدگاه اصلی وجود دارد که توسط دولت‌ها ارائه می‌شود و به‌علت آن که نمی‌توانند از راه‌های قانونی به محکوم ساختن اجتناب مالیاتی بپردازند، ارزش‌ها را به میان می‌آورند. آن‌ها این‌گونه بیان می‌دارند که حتی اگر قانونی وجود نداشته باشد، امری که هدف اصلی پرداخت مالیات است، ما (مردم) را ملزم به رعایت اخلاقی پرداخت صحیح مالیات می‌کند. اما نگرش دیگری که کمتر مشاهده می‌کنیم و عموماً در موارد خاص دیده می‌شود. این نگرش، خلأ قوانین را زیر سؤال می‌برد

و جهت‌گیری بیشتری به سمت حقوق مالیات‌دهنده دارد. در برخی از موارد که در دادگاه‌ها اجتناب از مالیات مورد بررسی قرار گرفت، شاهد آن هستیم که حکم دادگاه، مبنی بر آن بود که به شخص (یا شرکت) اتهامی وارد نیست زیرا تمامی فعالیت‌های انجام شده، طبق موازین قانونی بوده‌اند. برای مثال، طبق پرونده مالیاتی *Helvering v. Gregory*، قاضی *Learned Hand* این‌گونه اظهار می‌دارد:

«هرکسی می‌تواند امور خود را به‌نحوی تنظیم کند که مالیاتش تا حد امکان کم شود. (طبیعتاً) وی ملزم به انتخاب الگویی نیست که به بهترین شکل، به خزانه‌داری مبلغی را [به‌عنوان مالیات] پرداخت کند! حتی وظیفه‌ای میهن‌پرستانه نیز برای جلوگیری از کاهش مالیات وجود ندارد»

بحث اجتناب از مالیات، موردی است که عموماً برای قضاوت دقیق‌تر باید پرونده مورد نظر، مورد بررسی قرار گیرد و نمی‌توان برای آن در تمامی موارد، نظری قاطع صادر کرد! به‌طور کلی اگرچه دولت‌ها در وهله اول، مصادیق قانونی را در ارتباط با این مسئله مورد بررسی قرار می‌دهند اما پژوهش‌ها در بحث اجتناب از مالیات، از منظر قانونی بسیار فراتر رفته‌اند و به بررسی‌های اخلاقی و حتی مذهبی رسیده‌اند. بنابراین ضروری است که برای تدوین قوانین مالیاتی مناسب‌تر، افزایش کارایی قوانین و ترغیب افراد به پرداخت دقیق مالیات‌ها؛ به اجتناب مالیاتی، فراتر از قوانین بنگریم و با کمک گرفتن از مصادیق اخلاقی، جرم‌شناسی و روانشناسی اجتماعی، بیش از پیش به بهبود این فرایند کمک کنیم. شناسایی مؤلفه‌های مؤثر بر اجتناب از مالیات نیز، می‌تواند سیاست‌گذاران و قانون‌گذاران را در خصوص تدوین قوانین مالیاتی مناسب یاری رساند. همچنین





بررسی این موضوع می‌تواند نحوه اجرای شدن قوانین مالیاتی را نیز روشن سازد.

جلوگیری از اجتناب مالیاتی

دولت‌ها عموماً به محکوم کردن اجتناب مالیاتی (از منظر اخلاقی) می‌پردازند، و حتی افکار عمومی نیز این روش کاهش مالیات را محکوم می‌کند (Prebble and Prebble, 2010) اما جلوگیری از اجتناب مالیاتی دشوار است. روندی که به‌طور کلی در اغلب کشورها برای جلوگیری و کاهش اجتناب مالیاتی برقرار است، به دو دسته قواعد سخت و قواعد نرم تقسیم می‌شود.

قواعد سخت اجتناب از مالیات

قواعد سخت، همان قوانین پایه و بنیادی سیستم‌های مالیاتی است که توسط دولت‌ها وضع می‌شود و عدم رعایت آن‌ها، تحریم‌های مشخصی را به دنبال دارد. این قوانین، وضوح و قطعیت تعهدات مالیاتی را افزایش می‌دهد و بدون آن‌ها، یک سیستم مالیاتی نمی‌تواند به‌طور مؤثر عمل کند. شرکت‌ها در وهله اول، قوانین سخت را دنبال می‌کنند و برای اهداف مالیاتی خود، به این قوانین توجه دارند (مک کلور ۲۰۰۸). اما یکی از مهم‌ترین ایرادات این نوع از قوانین، روند کند در تغییرات به جهت سازگاری با شرایط موجود است. روند وضع این قوانین، بسیار کند و سخت است و اغلب سال‌ها طول می‌کشد تا تغییر و اجرایی شود. مالیات، یکی از پیچیده‌ترین مجموعه‌های حقوقی را در بر دارد (کالیتون، ۱۹۹۵) و با پیشرفته شدن صنایع، روندهای مالیاتی نیز پیچیده‌تر می‌شوند. اما قوانین سخت، نمی‌توانند همپای تغییرات یک سیستم اقتصادی، تغییر کنند؛ بنابراین، اگرچه قوانین سخت به‌عنوان مهم‌ترین رکن

قانونی مالیاتی است اما نمی‌توان به‌طور کامل با تکیه بر آن، روندهای موجود را مورد بحث و بررسی و قضاوت قرار داد.

قواعد نرم اجتناب از مالیات

قواعد نرم، از دیگر هنجارهایی است که در برخی از کشورها بیشتر به آن توجه می‌شود و در برخی دیگر، مورد کم لطفی قرار می‌گیرد. رویکردی که قواعد نرم در پیش می‌گیرد، تشویق به خودتنظیمی است. این نوع از قواعد، اغلب از طریق تغییر هنجارها، گزارش‌های عمومی و اصول رفتاری آرمانی که توسط منابع قانونی ایجاد شده است پیاده‌سازی می‌شود (مسیحیان ۲۰۱۰؛ مک کلور ۲۰۰۸؛ مسیحیان ۲۰۱۲؛ فیشر ۲۰۱۴). به‌عبارت دیگر، قواعد نرم متشکل از هنجارها یا اعمالی است که (ممکن است) دربرگیرنده بسیاری از ویژگی‌های قوانین حقوقی باشد، اما فاقد قدرت تحمیل تعهدات محدودکننده برای افرادی است که اجتناب مالیاتی انجام می‌دهند (پارک و برگر-والیزر ۲۰۱۵؛ شپرد ۲۰۱۴). قواعد نرم، انعطاف‌پذیر هستند (کارمل و کلی

۲۰۰۹) و با احترام به مالیات‌دهندگان و برجسته‌سازی ارزش‌های عمومی (پارک و برگر-والیزر ۲۰۱۵)، اجماع و همکاری ایجاد می‌کنند و در نتیجه، مالیات‌دهندگان را تشویق به پرداختی دقیق‌تر و جلوگیری از اجتناب مالیاتی می‌کنند.

علاوه بر آن که قواعد نرم به اخلاقیات و ارزش‌ها توجه ویژه‌ای دارد، مورد دیگری نیز وجود دارد که سبب موفقیت و کارایی بالای این قواعد شده است. انگیزه‌های عدم تمکین از قوانین مالیاتی، بسیار متنوع است زیرا مالیات‌دهندگان متنوع هستند و همه، به انگیزه‌هایی [که قواعد سخت برای آن‌ها تنظیم کرده است] یکسان پاسخ نمی‌دهند (لدرمن ۲۰۰۳). قواعد نرم با بررسی و توجه به تفاوت‌هایی که مالیات‌دهندگان با یکدیگر دارند، روش صحیح‌تری را در پیش گرفته است و این دقیقاً همان ظرافت‌هایی است که قواعد سخت آن را در نظر ندارد. برای مثال، پژوهشگران نشان داده‌اند که زنان بیشتر از مردان از قوانین مالیاتی پیروی می‌کنند و حتی برای افزایش انطباق بیشتر، تلاش می‌کنند؛ و یا جوانان، تبعیت کمتری



به شرایط اقتصادی آن متفاوت است اما مسئله‌ای که بدهی است، عدم توانایی دولت‌ها در پیشبرد برنامه‌هایشان در صورت نپرداختن مالیات است. بنابراین شاید بهتر باشد که دولت‌ها با شفاف‌سازی بیشتر و هم‌صدا شدن با مالیات‌دهندگان پیش‌قدم شوند و روند بهتری را در پیش گیرند. ■

منابع :

- Agrawal, K. K. (2007). "Corporate Tax Planning". Vol. 1. Sixth edition. 3-11.
- Christians, A. (2012). How nations share. *Indiana Law Journal*, 87(4), 1407–1453.
- C.I.R. v. Willoughby, (1997) 70 T.C. 57, 116 (H.L.) (Eng.).
- Colliton, J. W. (1995). Standards, rules and the decline of courts in the law of taxation. *Dickinson Law Review*, 99, 265–329.
- Columbia Journal of European

دارد، بنیان‌گذاری اصولی اخلاقی و ارزشی برای روندها می‌باشد. اگر دولت‌ها (به میزانی که در این میحث توانایی دخالت دارند) برای مالیات‌دهندگان، بستری ارزشی بنا کنند، آن زمان است که حتی با وجود خلأهایی که همیشه ممکن است در قوانینی وجود داشته باشد، شاهد کاهش اجتناب از مالیات خواهیم بود. برای مثال مسئله‌ای که بسیار در پژوهش‌ها به چشم می‌خورد، درک انصاف دولت توسط مالیات‌دهنده است. هرچقدر که ادراک مالیات‌دهندگان از انصاف روبه‌ای و ماهوی دولت در فرایندهای مالیاتی به‌صورت مثبت معنادار باشد، اجتناب از مالیات نیز کمتر دیده خواهد شد (فلد و فری ۲۰۰۲؛ تورگلر و اشنایدر ۲۰۰۷) حتی ملی‌گرایی نیز در صورتی محرک خودتنظیمی مالیات‌دهندگان است که آن‌ها به دولت اعتماد داشته باشند (تورگلر و اشنایدر ۲۰۰۷) در غیر این صورت، مبهین‌پرستی نیز نمی‌تواند مفید واقع شود. عواقب نپرداختن مالیات، در هر کشور با توجه

از قوانین مالیاتی را از خود نشان داده‌اند. در مثالی دیگر، مالیات‌دهندگانی که مذهبی‌تر هستند نیز به احتمال زیاد مالیات خود را به درستی می‌پردازند و یا کسانی که دارای استدلال‌های اخلاقی و جهت‌گیری ارزشی بالاتری هستند نیز احتمالاً سازگارتر خواهند بود. طبق تحقیقات صورت گرفته، درصد بالایی از مالیات‌دهندگان اظهار داشتند که به دلیل صداقت شخصی خود از قوانین پیروی می‌کنند! درصد ترس از قوانین [سخت] در فرایند مالیات‌دهی، بخش بسیار کوچکی از انگیزه مالیات دادن را در بر دارد (لیستوکین و شیزر ۲۰۱۳؛ راسکولنیکف ۲۰۰۹). این مسئله به ما نشان می‌دهد که برای جلوگیری از اجتناب مالیاتی، نباید صرفاً بر قوانین سخت و بهبود آن‌ها تمرکز کنیم!

کلام آخر

اگر چه وضع قوانین و مقررات، گام اولیه برای جلوگیری از خطاها و رعایت نظم است؛ اما پیش‌فرضی که همیشه وجود

Park, S. K., & Berger-Walliser, G. (2015). A firm driven approach to global governance and sustainability. *American Business Law Journal*, 52(2), 255–314.

Prebble, Z. M., & Prebble, J. (2010). The morality of tax avoidance. *Creighton Law Review*, 43(3), 693–745.

Raskolnikov, A. (2009). Revealing choices: Using taxpayer choice to target tax enforcement. *Columbia Law Review*, 109(4), 689–753.

ادریس کریمی قره عمر: مشاوران رسمی مالیاتی، حسابدار مستقل حمیده عیسی پور: تحلیل گر مالی و مالیاتی



The hardening of soft law in securities regulation. *Brooklyn Journal of International Law*, 34, 883.

Kleinbard, E. D. (2013, June 24). Through a latte, darkly: Starbucks' window into stateless income tax planning. *Tax Notes*, 139, 1515–1535.

Lederman, L. (2003). The interplay between norms and enforcement in tax compliance. *Ohio State Law Journal*, 64(6), 1453–1514.

Listokin, Y., & Schizer, D. M. (2013). I like to pay taxes: Taxpayer support for government spending and the efficiency of the tax system. *Tax Law Review*, 66, 185–186.

McClure, C. E. (2008). Legislative, judicial, soft law, and cooperative approaches to harmonizing corporate income taxes in the US and the EU. *Christians, A.* (2010). Networks, norms, and national tax policy. *Washington University Global Studies Law Review*, 9(1), 1–37.

McClure, C. E. (2008). Legislative, judicial, soft law, and cooperative approaches to harmonizing corporate income taxes in the US and the EU. *Columbia Journal of European Law*, 14, 377–444.

Morse, S. C. (2013). The transfer pricing regs need a good edit. *Pepperdine Law Review*, 40, 1439.

Law, 14, 377–444.

Commissioner of Inland Revenue v. Auckland Harbour Board [2001] 3 N.Z.L.R.289 (P.C.)

Feld, L. P., & Frey, B. S. (2002). Trust breeds trust: How taxpayers are treated. *Economics of Governance*, 3, 88–89.

Fisher, J. M. (2014). Fairer shores: Tax havens, tax avoidance, and corporate social responsibility. *Boston University Law Review*, 94(1), 337–364.

Graetz, M. J., & Doud, R. (2013). Technological innovation, international competition, and the challenges of international income taxation. *Columbia Law Review*, 113, 401–402.

Graham, J.R., Tucker, A.L., 2006. Tax shelters and corporate debt policy. *J. Financ. Econ.* 81, 563–594.

Hanlon, M., Slemrod, J., 2009. What does tax aggressiveness signal? Evidence from stock price reactions to news about tax shelter involvement. *J. Public Econ.* 93, 126–141.

Hanlon, M., Heitzman, S., 2010. Review of tax research. *J. Account. Econ.* 50, 127–178.

Heffernan, M. (2012, November 13). Why Starbucks' tax claims don't wash. *Moneywatch*. <http://www.cbsnews.com/news/whystarbucks-tax-claims-dont-wash/>.

Karmel, R. S., & Kelly, C. (2009).