الگوی مطلوب تمکین مالیاتی در ایران: الگویی ترکیبی

حسین رحمت‌اللهی[1]
سید احمد حبیب‌نژاد[2]
سلمان ایزدی[3]

تاریخ دریافت: ۱۳۹۸/۷/۷، تاریخ پذیرش: ۱۳۹۹/۳/۲۱

چکیده

در برخورد با پدیده فرار مالیاتی و صورت‌بندی ضمانت‌اجراهای مالیاتی به‌طور کلی دو رویکرد بازدارندگی و رفتارگرایی را می‌توان نام برد. در رویکرد بازدارندگی اعتقاد بر آن است که با افزایش احتمال کشف فرار مالیاتی و شدت ضمانت‌اجراهای مالیاتی می‌توان فرار مالیاتی را کاهش داد. در مقابل، رویکرد رفتارگرایی بر این باور است که افزایش تمکین مالیاتی در میان مؤدیان مستلزم کاربست روش‌هایی است که ذهنیت مؤدیان را نسبت به نظام مالیاتی و مقوله مالیات تغییر دهد. ارائه آموزش‌های لازم به مؤدیان و ارتقای دانش مالیاتی، عدالت مالیاتی، بهبود اخلاق مالیاتی و ساده‌سازی نظام مالیاتی در الگوی رفتاری مورد نظر است. مقاله حاضر با استفاده از روش تحلیل ثانویه، مصاحبه این دو الگو را در نظام مالیاتی ایران بررسی کرده و نتیجه می‌گیرد که تأکید قوانین مالیاتی ایران به ویژه اصلاحات سال ۱۳۹۴ قانون مالیات‌های مستقیم بیشتر بر رویکرد بازدارندگی بوده و کمتر به شاخص‌های رفتاری نظر دارد. لذا توجه به مؤلفه‌های رفتاری در کنار شفافیت اطلاعات مالیاتی (افزایش احتمال کشف + مسئولیت‌پذیری دولت) به عنوان الگوی شایسته در طراحی و تعبیه ضمانت‌اجراهای مالیاتی پیشنهاد می‌گردد.

واژه‌های کلیدی: ضمانت اجرا، الگوی مطلوب، بازدارندگی، رفتارگرایی

۱. دانشیار گروه حقوق عمومی، پردیس فارابی دانشگاه تهران، قم، ایران، hrahmat@ut.ac.ir
۲. استادیار گروه حقوق عمومی، پردیس فارابی دانشگاه تهران، قم، ایران، a.habibnezhad@ut.ac.ir
۳. دانشجوی دوره دکتری حقوق عمومی، پردیس فارابی دانشگاه تهران، قم، ایران (نویسنده مسئول)، Izadi_salman@yahoo.com

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.155]

۱- مقدمه

مالیات اصلی‌ترین ابزار کسب درآمد جهت دستیابی به اهداف اقتصادی و اجتماعی است و از طرف دیگر به عنوان ابزار کنترلی بر اقتصاد به شمار می‌رود و دولتها می‌توانند از آن به عنوان ابزار سیاست گذاری اقتصادی نیز استفاده نمایند. این منبع درآمدی به دلیل قابلیت کنترل، بر سایر منابع ناشی از اقتصاد داخلی ترجیح دارد؛ به طوری که در برخی از کشورها میزان مالیاتها تا حدود ۹۰ درصد درآمد دولت را شامل می‌شود، در ایران گرچه بودجه دولت متکی به درآمدهای حاصل از فروش نفت و منابع طبیعی است و نقش مالیات در تأمین منابع دولت و اداره آن چندان پر رنگ نیست، اما بروز نوسان‌های متعدد در قیمت جهانی نفت و تحریم‌های اعمالی علیه جمهوری اسلامی ایران، توجه سیاست‌گذاران را به حوزه مالیات معطوف کرده و در قوانین توسعه شش‌گانه سهم مهمی برای مالیات و نظام مالیاتی در نظر گرفته شد.

جدول (۱)- سهم مالیات‌ها از منابع تأمین بودجه و GDP کشورهای مختلف در مقایسه با ایران

ردیف	گروه کشورها	نسبت مالیات به GDP (به درصد)	نسبت درآمد مالیاتی به کل درآمدها (به درصد)
۱	کشورهای صنعتی (ایالات متحده، کانادا، ژاپن، نیوزیلند، استرالیا)	۲۵/۱۳	۹۱/۶۴
۲	منطقه اروپا (اتریش، بلژیک، فنلاند، فرانسه، آلمان ایتالیا، لوازمبورگ، هلند، پرتغال، اسپانیا، دانمارک، ایسلند، نروژ، سن مارینو، سوئد، سوئیس، انگلیس، یونان، ایرلند)	۲۸/۰۲	۹۲/۲۵
۳	کشورهای در حال توسعه آفریقا (جمهوری کنگو، لوتو، موریتیس، شیلی، آفریقای جنوبی، بوتان، چین، (هنگ گنگ و ماکائو)، مالزی، مالدیو، مغولستان، سنگاپور، تایلند، ویتنام)	۱۹/۰۹	۸۰/۰۸
۴	کشورهای اروپایی بدون کشورهای صنعتی (ارمنستان، بلغارستان، بلاروس، کرواسی، قبرس، جمهوری چک، استوانی، گرجستان، مجارستان، قزاقستان، لیتوانی، مالتا، لاتویا، لهستان، مولداوی، رومانی، فدراسیون روسیه، اسلوانی، اوکراین)	۲۲/۴۸	۸۷/۸۸
۵	نیم کره غربی (آرژانتین، باربادوس، بولیوی، شیلی، کلمبیا، کاستاریکا، السالوادور، جامائیکا، پرو)	۱۹/۹۴	۸۴/۳۴
۶	ایران	۷/۵۳	۴۰

منبع: پژویان و باقری، ۱۳۸۹: ۱۲

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.155]

بر اساس برنامه پنجم توسعه، دولت مکلف به قطع وابستگی هزینه‌های جاری دولت به درآمدهای نفت و گاز تا پایان برنامه شد و با عدم تحقق آن، مجدداً در ماده ۶ قانون برنامه ششم توسعه نیز تکرار شد. این در حالی است که برابر تحقیقات صورت گرفته میزان فرار مالیاتی در ایران به طور میانگین ۲۲/۳۷ درصد تولید ناخالص داخلی (صمدی و تابنده، ۱۳۹۲؛ صادقی و شکیبایی، ۱۳۸۰؛ میلانی و اکبرپور روشن، ۱۳۹۱)، نسبت آن به هزینه‌های جاری دولت تا پایان سال ۱۳۹۱، ۴۳/۷ درصد و سهم آن در بودجه عمومی کشور ۳۶/۵ درصد است (عسکری، ۱۳۹۲: ۹۳ و ۹۴). تحقیقات نشان می دهد که میزان فرار مالیاتی در ایران در بازه زمانی سال ۱۳۵۲ تا ۱۳۹۲ معادل ۵۴ درصد کل تولید ناخالص داخلی کشور بوده است. نتایج این تحقیقات حاکی از آن است که میانگین نسبت فرار مالیاتی برآوردی به کل درآمدهای مالیاتی و تولید ناخالص داخلی به ترتیب ۷۳۵/۲ و ۵۴/۶ درصد بوده (امیدی پور و دیگران، ۱۳۹۴: ۸۵) که بیانگر حجم بالای فرار مالیاتی در اقتصاد ایران و نظام مالیاتی کشور می باشد.

این آمارها و تحقیقات متعددی که در این رابطه انجام شده نشان از عدم موفقیت نظام مالیاتی ایران در تحقق اهداف پیش رو است. فرض ما این است که یکی از عوامل مهم این ناکامی درج ضمانت اجراهای نامناسب در قوانین مالیاتی است. این فرضیه می تواند ما را به نتایجی نائل کند: ۱- ضمانت اجراهای موجود با اهداف قواعد مالیاتی همخوانی ندارند. ۲- ضمانت اجراهای موجود، در راستای نهادینه‌کردن اجرای قواعد ناکام بوده‌اند و هر ساله بر میزان فرار مالیاتی افزوده شده است. ۳- روند رو به رشد سالانه فرار مالیاتی نشان می دهد که مؤدی مالیاتی، هزینه ناشی از نقض قانون را بر هزینه اجرای قانون ترجیح می دهد. مؤدی مالیاتی که مرتکب فرار مالیاتی می‌شود همواره می‌داند که این تخطی ممکن است تبعات مدنی و کیفری و اداری برای او به بار آورد اما با این‌حال، به انجام چنین عملی اقدام می کند. این نتیجه، خود می تواند ما را به نتایج دیگری رهنمون کند: ۱- نقض قواعد مالیاتی (یعنی ضمانت اجراهای مالیاتی) نسبت به اجرای قواعد مالیاتی، هزینه کمتری در بر دارد؛ ۲- مؤدی مالیاتی اعتقادی به منصفانه بودن قواعد مالیاتی ندارد، لذا نقض قانون را به معنای اجرای عدالت تلقی می کند.

در دو دهه اخیر اصلاحاتی در حوزه قوانین مالیاتی صورت گرفته و همواره ضمانت اجراهای مالیاتی دستخوش تغییر و تحول بوده است. در آخرین اصلاحات قانون مالیات‌های مستقیم، قانونگذار با تأکید بر رویکرد بازدارنده تلاش کرده تا با درج ضمانت‌اجراهای شدید مالیاتی و جرم‌انگاری فرار مالیاتی میزان فرار را کاهش دهد. این در حالی است که با توجه به گفته‌های رؤسای سازمان امور مالیاتی در طول این سالها فرار مالیاتی همچنان حجم زیادی را به خود اختصاص داده است. این موضوع ضرورت تغییر رویکرد نظام مالیاتی ایران را از شیوه قدرت‌گرایانه به مداراگرایانه و توجه به انتظارات مؤدیان مالیاتی مطرح می‌سازد. به همین

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.155]

مناسبت ما در این مقاله به بررسی الگوهای رایج مقابله با فرار مالیاتی پرداختیم و رویکرد نظام مالیاتی ایران را در مواجهه با دو الگوی مهم بازدارندگی و رفتارگرایی تحلیل نموده و در نهایت با استفاده از تکنیک‌های تحلیل ثانویه و مصاحبه، مؤلفه‌های الگوی شایسته را در ایران تبیین کردیم.

۲- الگوهای رایج مقابله با فرار مالیاتی

عقاید گوناگونی به عنوان بهترین روش بهبود تمکین مالیاتی وجود دارد. برخی معتقدند بسیاری از کسب و کارها بدون وجود انگیزش‌های لازم، مالیات نخواهند پرداخت؛ لذا بهترین راه، افزایش انگیزه‌های مالیاتی است (ریاحی بلکویی، ۲۰۰۴). برخی دیگر نیز معتقدند بهترین روش، افزایش جرایم و مجازات‌های مالیاتی است. بنابراین، نظریه‌های تمکین مالیاتی را به طور کلی به دو دسته می‌توان طبقه‌بندی کرد: نظریات مبتنی بر بازدارندگی و نظریات با مبنای روانشناسی یا رفتارگرایی (اولادیپوپو و اوبازی، ۲۰۱۶: ۳؛ فری و فلد، ۲۰۰۲: ۷).

۲-۱- نظریه بازدارندگی[1]

بازدارندگی در لغت برگرفته شده از مصدر «بازداشتن» به معنای منع کردن، جلو گرفتن، جلوی کسی را گرفتن و مانع کار یا حرکت او شدن است (عمید، ۱۳۹۰: ۲۲۱). در زبان انگلیسی نیز معادل واژه Deterrence آمده (حق شناس و دیگران، ۱۳۹۰: ۳۹۵) که به معنای بازداشت و منع به ویژه منع از راه ارعاب و تهدید تعریف شده است (محمودی جانکی و آقایی، ۱۳۸۷: ۳۴۳). «گیبس» در توضیح اصطلاحی این واژه می‌نویسد: «کافی است بازدارندگی را به ترک یا کاهش ارتکاب عمل مجرمانه به وسیله یک فرد تعریف کنیم، برای آنکه فرد درمی‌یابد ترک یا کاهش آن عمل، خطر تحمل مجازارت را که هر کسی در صورت ارتکاب جرم متحمل می‌شود، کاهش می‌دهد» (محمودی جانکی و آقایی، همان).

الگوی بازدارندگی مجازات از جمله الگوهایی است که در قالب مکتب کلاسیک و توسط کسانی چون بکاریا[2] و بنتام ارائه گردید. از میان مهم‌ترین اندیشه‌های نشأت گرفته از این مکتب می‌توان به مفاهیم مربوط به انسانها به عنوان موجوداتی مختار و عقلانی، سودگرایی (بیشترین خیر برای بیشترین افراد)، حقوق مدنی و دولت قانونمند، حکومت ادله و شهادت، قضاوت قطعی و بازدارندگی اشاره کرد (ویلیامز و مک شین، ۱۳۸۸: ۳۱-۳۲) از نظر این مکتب، جرم محصول انتخاب آزاد فرد است و مجرم، نخست منافع احتمالی ارتکاب جرم در برابر هزینه‌های احتمالی آن را ارزیابی می‌کند (ولد و دیگران، ۱۳۹۵: ۲۰). در دوره معاصر نظریه بازدارندگی

1. Deterrence Theory

۲. بکاریا، یکی از مهم‌ترین طرفداران این نگرش، که علاوه بر نظریه قرارداد اجتماعی به منشأ سودمندی و مصلحت همگانی برای قوانین در نظام مناسبات حقوقی قائل بود، معتقد است که هدف از مجازات، فایده اجتماعی آن است و غرض آن است که متهم و دیگران در آینده مرتکب چنین جرمی نشوند (محسنی ۱۳۹۲: ۱۸۶). او می‌گوید: «برای آنکه کیفر، تأثیر مطلوب را داشته باشد، کافی است که رنج حاصل از آن بیش از سودی باشد که از جرم عاید می‌شود و برای این رنج بیشتر، باید اثر قطعی کیفر و ناکامی از تحصیل سود حاصل از جرم در نظر گرفته شود» (بکاریا، ۱۳۸۹: ۶۷).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.155]

در قالب یک رویکرد «سزا دهی– ارعاب» یا نظریه تلفیقی در بطن مکتب نئوکلاسیسم نوین احیا شده و «مدل بازدارندگی/ انتخاب عقلانی»[1] و[2] خوانده می‌شود (محمؤدی جانکی و آقایی، همان: ۳۵۰–۳۵۱). در چند دهه اخیر، نظریه‌های انتخاب عقلانی به ویژه در حوزه پیشگیری وضعی از جرم مورد توجه زیادی قرار گرفته است (مارش ۱۳۸۹: ۱۴۶).

نظریه بازدارندگی در حقوق مالیاتی بر انگیزه‌های مؤدیان تأکید می‌کند و معتقد است که مؤدیان به دنبال حداکثرسازی سود غیراخلاقی هستند. آنها با انگیزه‌های اقتصادی همچون حداکثرسازی سود و احتمال کشف تحت تأثیر قرار می‌گیرند. بنابراین مؤدیان راه‌های جایگزین تمکین را تحلیل می‌کنند، احتمال کشف فرار را می‌سنجند، واکنش‌ها را استنتاج می‌کنند تا ببینند می‌توانند از پرداخت مالیات فرار کنند یا نه. مطابق این نظریه، به منظور بهبود تمکین مالیاتی باید مجازاتها و جرایم را افزایش داد. لذا این نظریه یک رابطه مثبت تئوریک بین مجازات‌های مالیاتی و تمکین مالیاتی برقرار می‌کند؛ بدین صورت که افزایش میزان مجازات‌های مالیاتی منجر به افزایش تمکین می‌شود و بالعکس (اولادیپوپو و اوبازی، همان).

بر اساس نظریه بازدارندگی در حوزه مالیاتی، وقتی یک مؤدی اقدام به فرار مالیاتی می‌کند، آگاهانه یا تعمداً از ابزارهای غیرقانونی برای فرار از تمکین به قانون مالیاتی استفاده می‌کند. این عمل می‌تواند شامل عدم گزارش درآمد حاصله توسط مؤدیان یا کسورات مالیاتی ساختگی یا استفاده تقلب آمیز از دیگر ابزارهای غیرقانونی برای کاهش یا از بین بردن مسئولیت مالیاتی باشد (فلد، اسمیت و اشنایدر، ۲۰۰۷: ۱). طرفداران این نظریه معتقدند که عمل مؤدیان با مجموعه‌ای از هزینه‌ها و فرصت‌هایی که همراه آن می‌آید تحریک می‌شود؛ لذا اثری که نظریه بازدارندگی بر مؤدیان دارد این است که آنها احتمال گرفتار شدن در برابر هزینه خطاهایشان را در نظر می‌گیرند و از منطق اقتصادی استفاده می‌کنند و مفروض می‌گیرند که فرار مالیاتی در برابر هزینه‌های تحمیلی ناشی از گرفتار شدن کدام بزرگتر است. در نتیجه، نتایج حقوقی که گرفتار شدن می‌تواند به همراه داشته باشد و شدت آن، تضمین خواهد کرد که آنها به پرداخت مالیات تمکین کنند (چائوک و سبولا، ۲۰۱۶: ۸۴). بنابراین، کاربرد این نظریه در حقوق مالیاتی به طور کلی بر دو رکن استوار است: ۱– احتمال کشف فرار مالیاتی مؤدیان؛ ۲– شدت مجازات در نظر گرفته شده برای آن.

آلینگهام و ساندمو (۱۹۷۲) و دوران (۲۰۱۹) معتقدند مؤلفه‌های بازدارندگی مانند احتمال ممیزی و کشف توسط مقامات مالیاتی می‌تواند عدم تمکین را در بین مؤدیان کاهش دهد. آنها یک مدل اقتصادی نظری مطرح کرده و نشان می‌دهند جرایم مالیاتی بر میزان تمکین مؤدیان تأثیر دارد. ویرمانی (۱۹۸۹) نشان می‌دهد

1. The Deterrence/ Rational Choice

۲. این ایده که توسط کلارک و کرنیش در سال ۱۹۸۵ عنوان شده، یکی از ویژگی‌های اساسی آدمیان را انتخاب‌گری توأم با عقلانیت و خردورزی می‌داند؛ یعنی خصوصیتی که از آن تحت عنوان « انتخاب عقلانی» یاد می‌شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.155]

که نرخ جرایم مالیاتی با فرار مالیاتی همبستگی مثبت دارد؛ بدین معنا که نرخ‌های بالا مردم را به تقلب تشویق می‌کند. مطالعه دیگری اثر جرایم و مجازات‌های مالیاتی را بر تمکین مالیاتی در میان شرکتهای کوچک و متوسط بررسی می‌کند و اثر مثبت جرایم و مجازاتها بر تمکین مالیاتی را نشان می‌دهد (بیرائوری و کیپیکوچ، ۲۰۱۴). با این وجود، برخی مطالعات نشان می‌دهند که افزایش مجازاتها می‌تواند اثر نامطلوب داشته باشد و در نتیجه فرار مالیاتی را بیشتر کند. این بررسی نشان می‌دهد که مجازات‌های سنگین‌تر، دلسردی بیشتری را برای مؤدیان به همراه دارد. لذا از یک طرف، جرایم باید به‌اندازه‌ای بالا باشند تا ارزش مورد انتظار فرار مالیاتی را کاهش دهد و از سوی دیگر، اثر بازدارندگی آن بر پرداخت کنندگان مالیات اطمینان‌بخش باشد (کرچلر، ۲۰۰۷). هم‌چنین گوردون (۱۹۹۰)، آلم و دیگران (۱۹۹۲)[1] و فلد و فری (۲۰۰۷) دریافتند که نرخ جرایم مالیاتی ارتباط منفی با تمکین مالیاتی دارد. اولادیپوپو و اوبازی (۲۰۱۶) با بررسی مطالعات گذشته به این نتیجه می‌رسند که به طور قطع و یقین نمی‌توان گفت که مجازات‌های مالیاتی بر میزان تمکین مالیاتی تأثیر مثبت دارد. به همین دلیل سخن گفتن از الگوی بازدارندگی در نظام مالیاتی به عنوان الگوی شایسته نمی‌تواند اطمینان بخش باشد لذا الگوی دیگری تحت عنوان الگوی رفتارگرایی یا روان شناختی شکل گرفته که در ادامه به بررسی آن می‌پردازیم.

۲-۲- نظریه روانشناختی[2] یا رفتارگرایی

نظریه روان‌شناختی مفروض می‌گیرد که مؤدیان برای انجام تعهدات مالیاتی خودشان با مؤلفه‌های روان‌شناختی تحت تأثیر قرار می‌گیرند؛ لذا باید بر خلقیات مؤدیان و اخلاق مالیاتی تأکید کنیم. این نظریه معتقد است حتی زمانی که احتمال کشف فرار مالیاتی پایین است ممکن است مؤدیان نسبت به پرداخت مالیات تمکین نمایند. بر خلاف نظریه بازدارندگی که بر افزایش مجازات به عنوان راه حل بهبود تمکین مالیاتی تأکید می‌کند، نظریه روان‌شناسی بر تغییر گرایش‌های فردی به سمت نظام مالیاتی تأکید می‌نماید (اولادیپوپو و اوبازی، ۲۰۱۶: ۴). مطالعه کاپرانوا و دیگران (۲۰۱۶) نشان می‌دهد که متغیرهای رفتاری به نسبت متغیرهای اقتصادی، قوی‌ترین تأثیر را بر فرار مالیاتی دارد و لذا این متغیرها همانند آموزش، عدالت، پیچیدگی و اخلاق مالیاتی باید در مدل‌های مختلف فرار مالیاتی مورد توجه واقع شود (کاپرانوا و دیگران، ۲۰۱۶: ۸۵). ما در این بخش مؤلفه‌های مذکور را به اختصار بیان خواهیم کرد و در بخش‌های بعدی رویکرد نظام مالیاتی ایران را در این باره بررسی خواهیم نمود.

1. Alm et al
2. Psychology Theory

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]
[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.155]

آموزش و ارتقای دانش مالیاتی

یکی از ابزارهای تغییر نگرش مؤدی نسبت به موضوعات مالیاتی آموزش است. رفتارگرایان بر همبستگی مثبت میان آموزش و بهبود تمکین مالیاتی تأکید می‌کنند؛ بدین صورت که بهبود وضعیت آموزش، تمکین مالیاتی را افزایش می‌دهد و بالعکس (اولادیپوپو و اوبازی، همان).

بررسی‌ها نشان می‌دهد سطحی از آموزش عمومی رسمی تحصیل شده توسط مؤدیان، عاملی مهم در فهم الزامات مالیاتی خصوصاً موضوع ثبت و درک الزامات است. شهروندان به طور کلی درک محدودی از هزینه‌های واقعی دولت و هزینه‌های خدمات عمومی ارائه شده توسط دولت دارند. لذا این مؤدیان بی‌دانش ناچار هستند این خدمت را از افراد متخصص در این زمینه تقاضا کنند. یکی از راه‌های اساسی برای افزایش آگاهی عمومی مؤدیان، داشتن دانش کافی در حوزه مالیات است. ریچاردسون نشان می‌دهد که سطح آموزش عمومی به طور قابل ملاحظه‌ای با فرار مالیاتی ارتباط دارد.

آگاهی بالای جامعه، مردم را به انجام تعهداتشان برای ارائه گزارش مالیاتی تشویق می‌کند و پرداخت مالیات را به عنوان شکلی از مسئولیت‌پذیری ملی و مدنی صورت‌بندی می‌کند. زیرا بیشتر شهروندان اصلاً درکی از اینکه قوانین مالیاتی به چه معنا هستند و چرا سیستم مالیاتی شکل گرفته است ندارند. پالیل (۲۰۱۰) بیان می‌کند که دانش مالیاتی، وجود ارتباط بین توانایی مؤدیان برای فهم قوانین و مقررات مالیاتی و توانایی آنها به تمکین را مشخص می‌کند. مطالعات دیگر نشان می‌دهد افزایش آگاهی و دانش مالیاتی برای دستیابی به پذیرش و اعتماد عمومی ضروری است (زاریاتی و می، ۲۰۱۰). این آگاهی به منظور فهم همه مصرف کنندگان از اهدافی که قدرت عمومی می‌خواهد از طریق اداره سیاست مالیاتی به آنها دست پیدا کند باید نشر داده شود (یان و دیگران، ۲۰۱۰).[1] پالیل و مصطفی (۲۰۱۱) و ساد (۲۰۱۲) نتیجه می‌گیرند که دانش مالیاتی اثر قابل توجهی بر انجام تعهدات مالیاتی دارد. هم‌چنین موکاسا (۲۰۱۱) معتقد است که دانش مالیاتی می‌تواند احساس عدالت مالیاتی را از سوی مؤدیان تحت تأثیر قرار دهد. از نظر مؤدیان، محاسبه دقیق مسئولیت مالیاتی آنها، نیازمند دانش مالیاتی مناسب است (لیا و دیگران، ۲۰۱۳)[2]

اخلاق مالیاتی

اخلاق مالیاتی به معنی وجود انگیزه ذاتی برای پرداخت مالیات است (کاپرانوا و دیگران، ۲۰۱۶: ۸۵). رفتارگرایان معتقدند که در وضع و اجرای قواعد مالیاتی توجه به اخلاق عمومی و ارزشهای بنیادی اجتماعی امری ضروری است. هر چقدر قوانین مالیاتی با موازین اخلاقی هم‌پوشانی و هم‌بستگی بیشتری داشته باشند می‌توان پیش‌بینی کرد که راحت‌تر مورد پذیرش شهروندان و مؤدیان قرار خواهد گرفت.

1. Yan et al
2. Lai et al

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]
[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.155]

مطالعاتی که در زمینه اخلاق مالیاتی صورت گرفته نقش بهبود اخلاق مالیاتی در افزایش تمکین داوطلبانه را تأیید می‌کند. فری و فلد (۲۰۰۲) با بررسی نقش شیوه‌های بازدارنده و اخلاق مالیاتی در میزان تمکین مؤدیان به این نتیجه می‌رسند که پاسخگویی مؤدیان به طور کلی به نحوه رفتار مراجع مالیاتی با آنها بستگی دارد؛ یعنی وقتی نهادهای مالیاتی با مردم با احترام رفتار کرده‌اند، اراده مؤدیان برای پرداخت مالیات یا اخلاق مالیاتی تقویت شده یا افزایش پیدا کرده است. در مقابل، وقتی که نهادهای مالیاتی مؤدیان را صرفاً به عنوان موضوعی برای اجبار به پرداخت مالیات می‌نگرند، غالباً مؤدیان تلاش می‌کنند تا از پرداخت مالیات فرار کنند (فری و فلد، ۲۰۰۲: ۶). آنها معتقدند بازدارندگی صرفاً یکی از پارامترهای انگیزشی برای وادار کردن مردم به پرداخت مالیات است؛ در حالی که مجموعه‌ای از سیاستها وجود دارد که اخلاق مالیاتی را تقویت می‌کند. یک رابطه محترمانه از سوی مراجع مالیاتی نسبت به مؤدیان، اخلاق مالیاتی را نهادینه و یا تقویت می‌کند؛ در حالی که رابطه قدرت‌گرایانه با استفاده از ابزارهای بازدارنده دو اثر متضاد و متناقض دارد: از یک سو، بالاترین احتمال مجازات، انگیزه فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد اما از سوی دیگر، اخلاق مالیاتی را از بین می‌برد (همان: ۷).

وقتی ادارات مالیاتی یک خطا را در اظهارنامه مالیاتی کشف می‌کنند، می‌توانند فوراً قصد در تقلب را مفروض گرفته و ضمانت اجرای قانونی را اعمال کنند. اما در مقابل، می‌توانند امتیازی برای مؤدی در نظر بگیرند و در مورد علت خطا از مؤدی سوال بپرسند. در این صورت ممکن است مشخص گردد که قصد تقلب نداشته و اشتباه کرده در حالی که ممکن بود با یک رفتار غیرمحترمانه از سوی مرجع مالیاتی مجرم شناخته شود. احساس کنترل شدن به یک طریق منفی و مشکوک به تقلب بودن، انگیزه ذاتی برای عمل شرافتمندانه را از بین می‌برد و در نتیجه اخلاق را تضعیف می‌کند. در مقابل، اگر نهاد مالیاتی تلاش کند تا دلیل خطا را به شکل غیر رسمی (مثلاً تماس گرفتن با مؤدی) بیابد، مؤدی از این رفتار محترمانه قدردانی خواهد کرد و اخلاق مالیاتی بهبود خواهد یافت (همان: ۱۲). کاپرانوا و دیگران (۲۰۱۶) با بررسی مدل فرهنگ مالیاتی کشورهای اتحادیه اروپا به این نتیجه می‌رسند که جایی که اخلاق مالیاتی وضعیت مطلوب‌تری دارد، سطوح پایین‌تری از فرار مالیاتی قابل پیش‌بینی است (کاپرانوا، همان: ۹۳) .

عدالت مالیاتی

عدالت نظام مالیاتی به معنای برخورداری از یک نظام مالیاتی منصفانه، به عنوان یکی از مؤلفه‌های اجتماعی تمکین مالیاتی مطرح شده است (مانچیلو، ۲۰۱۸: ۳). وجود چنین عدالتی، هم توسط مؤدیان و هم توسط مراجع مالیاتی به عنوان یکی از معیارهای قابل توجه برای تصمیم به تمکین تأیید شده است (آمینا و سانیا، ۲۰۱۵). نتایج مطالعات صورت گرفته نشان می‌دهد اگر مؤدیان احساس کنند که مسئولیت مالیاتی آنها بیشتر از افراد دیگر در همان گروه درآمدی باشد، احتمالاً میزان تمکین آنها کاهش می‌یابد (وامرید و والرود، ۱۹۸۲).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.155]

به عبارتی اگر مؤدی احساس کند که سیستم مالیاتی ناعادلانه است، هزینه‌های اخلاقی برای رفتار صادقانه کاهش یافته و فرار مالیاتی به عنوان نوعی مقاومت در برابر سیستم مالیاتی توجیه پیدا می‌کند (صامتی و دیگران، ۱۳۹۴). اسپایسر و لنداستد (۱۷۶۹)، اسکات و گراسمیک (۱۹۸۲) و ریچاردسون (۲۰۰۸) نیز معتقدند که مؤدیانی که سیستم مالیاتی را غیرمنصفانه دریابند فرار مالیاتی در آنها بیشتر می‌شود (ابراهیمیان جلودار و دیگران، ۱۳۹۶: ۱۱۴).

ساده‌سازی نظام مالیاتی

موضوع دیگری که رفتارگرایان بر آن تأکید می‌کنند ساده‌سازی نظام مالیاتی است. رفتارگراها معتقدند هر چقدر که نظام مالیاتی و فرآیند مالیات ستانی ساده‌تر و هزینه‌های تمکین پایین‌تر باشد، میزان تمکین مؤدیان افزایش می‌یابد.

پیچیدگی نظام مالیاتی را به صورت مجموع هزینه‌های تمکینی که به طور مستقیم بر افراد و شرکتها و هزینه‌های اداری که به دولت تحمیل می‌شود تعریف می‌کنند (زایر، ۱۳۸۸: ۱۶۲). پیچیدگی مالیاتی از نظر برخی ناشی از ظرایف فزاینده قوانین مالیاتی است (ریچاردسون و سویر، ۲۰۰۱). به تبع پیچیدگی نظام مالیاتی، ساده‌سازی در نظام مالیاتی نیز یک مفهوم پیچیده است و این امر باید در تمامی برنامه‌های ساده‌سازی مورد توجه قرار بگیرد (جیمز و والسچوتسکی، ۱۹۹۷). پیچیدگی مالیاتی می‌تواند اشکال متعددی مانند پیچیدگی محاسباتی، پیچیدگی شکل‌ها، پیچیدگی رویه‌ها، پیچیدگی تمکین، پیچیدگی قواعد و سطح پایین شفافیت را داشته باشد (ساد، ۲۰۱۴: ص ۱۰۷۱). کوپر (۱۹۹۳) معتقد است وقتی به سادگی یا پیچیدگی نظام مالیاتی اشاره می‌شود، ممکن است حداقل یک یا چند موضوع از هفت موضوع مختلف زیر را در نظر داشته باشیم:

۱. قابلیت پیش‌بینی:[1] در این مفهوم اگر قاعده مالیاتی و قلمرو آن به درستی توسط مؤدی و مشاورانش فهمیده شود، آن قاعده ساده خواهد بود؛

۲. تناسب:[2] اگر پیچیدگی راه حل کمتر از فهم هدف قاعده باشد، آن قاعده ساده خواهد بود؛

۳. ثبات:[3] یک قاعده در ارتباط با موضوعات مشابه به همان روش و بدون نیاز به ایجاد تمایز خودسرانه اعمال شود؛

۴. تمکین:[4] اگر تمکین مؤدی مستلزم تحمل هزینه‌های اضافی نباشد، آن قاعده ساده خواهد بود؛

۵. مدیریت:[5] اگر اداره منابع برای مرجع مالیاتی آسان باشد، قانون ساده خواهد بود؛

1. Predictability
2. Proportionality
3. Consistency
4. Compliance
5. Administration

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.155]

۶.هماهنگی:[1] اگر قانون مالیاتی به نحو مناسبی با سایر قواعد تناسب داشته باشد، ساده و اگر این ارتباط مبهم باشد، پیچیده خواهد بود؛

۷.بیان:[2] اگر قانون به طور واضح بیان شده باشد، ساده خواهد بود.

۳- مؤلفه‌های الگوی مطلوب ضمانت اجراهای مالیاتی در ایران

نتایج مطالعات صورت گرفته، الگوی رفتارگرایی را به عنوان الگوی شایسته در طراحی و تجویز ضمانت‌اجراهای مالیاتی مطرح می‌کند. ما در این بخش رویکرد نظام مالیاتی ایران را به دو نظریه پیش‌گفته به اختصار بیان خواهیم کرد و سپس به بررسی ضوابط الگوی شایسته در نظام مالیاتی ایران خواهیم پرداخت.

۳-۱- تحلیل رویکرد نظام مالیاتی ایران به الگوی‌های دوگانه

در قوانین مالیاتی ایران اشاراتی به شرح ذیل به مؤلفه‌های مورد نظر رفتارگرایان صورت گرفته است:

آموزش: احکامی برای آموزش مؤدیان و کارکنان مالیاتی وجود دارد اما اینکه این احکام تا چه‌اندازه در تقویت آموزش مالیاتی و دانش مالیاتی مؤدیان تأثیر مثبت داشته محل بحث و بررسی است. از جمله این احکام می‌توان به تبصره ماده ۱۹۲ و ۲۱۷ ق.م.م، مواد ۲۸، ۳۵، ۳۷ و تبصره ۱ ماده ۳۹ قانون مالیات بر ارزش افزوده اشاره کرد. طبق تبصره ماده ۱۹۲ ق.م.م «سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است تکالیف و وظایف مؤدیان مالیاتی در مورد نحوه تنظیم و مواعد زمانی تسلیم اظهارنامه مالیاتی را از طریق رسانه ملی، روزنامه‌های کثیرالانتشار و سایر وسایل ارتباط جمعی به اطلاع عموم برساند». ماده ۲۱۷ ق.م.م نیز مقرر می‌دارد: «به وزارت امور اقتصادی و دارایی اجازه داده می‌شود که یک درصد از وجوهی که بابت مالیات و جرایم موضوع این قانون وصول می‌گردد (به استثنای مالیات بر درآمد شرکتهای دولتی) در حساب مخصوص در خزانه منظور نموده و در مورد آموزش و تربیت کارمندان در امور مالیاتی و حسابرسی و تشویق کارکنان و کسانی که در امر وصول مالیات فعالیت مؤثری مبذول داشته و یا می‌دارند خرج نماید...».

ماده ۲۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده، جامعه مشاوران رسمی مالیاتی را به منظور ارتقاء فرهنگ مالیاتی پرداخت کنندگان مالیات و ارائه خدمات مشاوره‌ای صحیح در امور مالیاتی به مؤدیان مالیاتی و همچنین ارائه خدمات نمایندگی مورد نیاز آنان برای مراجعه به ادارات و مراجع مالیاتی، تأسیس کرده است. ماده ۳۵ همین قانون، سازمان امور مالیاتی کشور را مؤظف نموده تا طرح لازم برای توسعه، تجهیز، آموزش و تربیت کارکنان مالیاتی، آموزش و ترویج فرهنگ مالیاتی از طریق رسانه‌ها و ساز وکارهای مناسب در سطح کشور در طول

1. Co-ordination
2. Expression

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]
[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.155]

یک دوره زمانی حداکثر پنج‌ساله را تهیه و تنظیم نماید.

طبق ماده ۳۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده، یک در هزار از وجوهی که بابت مالیات، عوارض و جرائم متعلق موضوع این قانون وصول می‌گردد، به منظور آموزش، تشویق و جایزه به مصرف کنندگان و مؤدیان در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار خواهد گرفت. مطابق تبصره ۱ ماده ۳۸ نیز سه درصد (۳٪) از وجوه واریزی به حسابهای موضوع این ماده به خرید تجهیزات، آموزش و تشویق کارکنان و حسابرسی اختصاص داده شده است.

اخلاق: بررسی قوانین مالیاتی ایران نشان می‌دهد که آنچنان که شایسته است اخلاق مالیاتی مورد توجه قرار نگرفته است. مطالعات نشان می‌دهد رابطه مراجع مالیاتی با مؤدیان در ایران مبتنی بر رویکرد قدرت‌گرایانه است که باعث تضعیف اعتماد مؤدیان به دستگاه مالیاتی می‌گردد (حیدری و دیگران، ۱۳۹۷: ۲۲). مواردی که در قوانین مالیاتی کشورهای توسعه یافته در خصوص تقویت اخلاق مالیاتی وجود دارد، در قوانین مالیاتی ایران به چشم نمی‌خورد به عنوان مثال طبق تبصره ۲ ماده ۱۸۱ ق.م.م در صورت کشف مدارک و سوابقی از کتمان واقعیت در مورد مالیات بر واردات، مراتب از طریق اداره امور مالیاتی به مراجع قانونی ذیربط اعلام می‌گردد. در این مورد بهتر بود مأمور مالیاتی مکلف می‌شد تا ابتدائاً توضیحات مؤدی را صورت جلسه نماید و در صورت قانع نشدن اداره مالیاتی مراتب گزارش می‌شد. تبصره ۳ همین ماده نیز رویکرد قدرت‌گرایانه دستگاه مالیاتی را به ذهن متبادر می‌کند. البته وجود برخی احکام در قانون مالیات‌های مستقیم را می‌توان در راستای تقویت اخلاق مالیاتی و فرهنگ مالیاتی در نظر گرفت اما تعداد این احکام بسیار کم است. از جمله می‌توان به جایزه خوش حسابی برای مؤدیان خوش حساب در ماده ۱۸۹، جایزه یک درصدی موضوع ماده ۱۹۰، بخشودگی جرایم مؤدیان خوش حساب (موضوع ماده ۱۹۱)، اصل محرمانگی اطلاعات مالیاتی (موضوع ماده ۲۳۲)، مدلل بودن برگ تشخیص مالیات (موضوع ماده ۲۳۷)، منع هر گونه دسترسی غیرمجاز و سوء استفاده از اطلاعات ثبت شده در پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان (موضوع ماده ۲۷۹) ق.م.م اشاره کرد.

عدالت: در اصلاحات قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۴ اقداماتی برای عادلانه کردن نظام مالیاتی صورت گرفته که از جمله می‌توان به حذف روش تشخیص علی‌الرأس (حذف مواد ۱۵۲–۱۵۴ ق.م.م)، حمایت از مناطق کمتر توسعه یافته (مواد ۱۳۲ — ۱۳۴ و تبصره ماده ۱۶۵ ق.م.م) و معافیت هزینه‌های درمانی خانوارها (ماده ۱۳۷) اشاره کرد. به این موارد می‌توان ماده ۲۵۱ مکرر ق.م.م را نیز اضافه کرد که تنها موردی است که عدالت مالیاتی در قانون مذکور تصریح شده است. در حوزه مصارف مالیاتی نیز ماده ۲۸۰ ق.م.م می‌تواند به عنوان ابزاری برای تأمین عدالت مالیاتی نگریسته شود. هم‌چنین تبصره ۳ ماده ۳۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ که معادل نیم درصد از درآمدهای وصولی آن ماده را به تأسیس و توسعه واحدهای آموزشی مورد نیاز در مناطق کمتر توسعه یافته اختصاص داده، برقراری تبعیض مثبت برای توسعه متوازن جغرافیایی است

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.155]

که می‌تواند به عدالت مالیاتی منجر شود. این احکام و احکام مشابه در قوانین مالیاتی اگر به طور دقیق اجرا شوند و گزارش آنها به اطلاع مردم برسد، می‌تواند نگرش مردم را به عدالت نظام مالیاتی تحت تأثیر قرار دهد.

از جمله موارد تبعیض آمیز در قوانین مالیاتی، می‌توان به مواد ۲ و ۱۳۹ قانون مالیات‌های مستقیم اشاره کرد که بدون توجیه قابل قبولی برخی نهادها را از پرداخت مالیات معاف کرده است.[۱] هم‌چنین تبصره ۴ ماده ۱۳۹ با توجه به اصل برابری در برابر قانون که در ذیل اصل یکصد و دهم قانون اساسی آمده قابل پذیرش به نظر نمی‌رسد. بند «ز» ماده ۱۳۲ نیز صد درصد درآمد ابرازی دفاتر گردشگری و زیارتی از محل جذب گردشگران خارجی یا اعزام زائر به عربستان، عراق و سوریه را با نرخ صفر مقرر کرده که حتی اگر قسمت اول آن به دلیل افزایش ذخایر ارزی و حمایت از صنعت توریسم قابل توجیه باشد، قسمت اخیر آن به دلیل خروج ارز از کشور قابل قبول نبوده و می‌تواند تبعیض آمیز محسوب گردد. هم‌چنین تبصره ۱ ماده ۱۰۱ نیز از جمله مواردی است که تبعیض‌آمیز به نظر می‌رسد.

ساده‌سازی نظام مالیاتی: در ایران بسیاری از کسانی که به طور مستقیم یا غیرمستقیم در سیستم مالیاتی درگیر هستند بر پیچیده بودن نظام مالیاتی اذعان دارند. بر همین مبنا در طول دو دهه گذشته اصلاح نظام مالیاتی همواره مورد توجه سیاست‌گذاران مالیاتی بوده است. از جمله می‌توان به اصلاحات اخیر قانون مالیات‌های مستقیم در حوزه مالیات بر ارث اشاره کرد که تا حدود زیادی توانسته پیچیدگی این مبحث از مالیات را تقلیل دهد. جیمز و والسچوتسکی (۲۰۱۴) معتقدند برای موفقیت ساده‌سازی نظام مالیاتی لازم است تا استراتژی خاصی وجود داشته باشد؛ بدون چنین استراتژی، ساده‌سازی موفق نخواهد بود. به نظر می‌رسد یکی از موانع ساده‌سازی در ایران، نبود استراتژی مشخص در نظام مالیاتی است. به عنوان مثال غالب موادی از قانون مالیات‌های مستقیم که در سال ۱۳۸۰ اصلاح گردید، مجدداً در اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم در سال ۱۳۹۴ بازنگری شده است. این تغییرات پی در پی و وجود آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های متعدد مالیاتی خود گواهی بر پیچیدگی نظام مالیاتی است. در حوزه مالیات بر ارزش افزوده هم همین وضعیت را داریم و به نظر متخصصین اجرای قانون مالیات بر ارزش افزوده هم موفقیت لازم را نداشته است.[۲]

افزایش احتمال کشف فرار مالیاتی: با وجود نادیده گرفتن مؤلفه‌های رفتارگرایی در قوانین مالیاتی ایران، قانون مالیات‌های مستقیم ایران به ویژه پس از اصلاحات ۱۳۹۴ تأکید بسیار زیادی بر رویکرد بازدارندگی از طریق افزایش احتمال کشف فرار مالیاتی دارد. در این رابطه، می‌توان به راهکارهایی چون استفاده از صندوق

۱. مالیات ندادن بنگاه‌های وابسته به مؤسسات، نهادها و آستان‌های مقدس و معاف کردن آنها از پرداخت مالیات، در حکم بری کردن ذمه کسانی از حق‌الناس است. حرمت به امامان بزرگوار اقتضا می‌کند که قیمت خدمات ارائه شده به مؤسسات و نهادهای مزبور از جیب مردم پرداخت نشود؛ برعکس از آنجا که اهتمام ائمه ما به امور مردم بسیار مؤکد بوده است. مالیات‌دهی بنگاه‌های مزبور که از دیون بنگاه‌ها به دولت و مردم است مسلماً مورد تأکید ائمه خواهد بود (شاکری، ۱۳۹۵: ۶۸۳).

۲. مصاحبه با توفیق جمال‌پور، مستشار هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر ق.م.م و دارای ۳۰ سال سابقه کار مالیاتی.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.155]

مکانیزه فروش (موضوع تبصره ۲ ماده ۱۶۹)، استقرار نظام یکپارچه اطلاعات مالیاتی (موضوع ماده ۱۶۹ مکرر)، ایجاد واحد بازرسی مالیاتی (موضوع ماده ۱۸۱)، الزام سازمان امور مالیاتی به اعلام اسامی مدیران مؤسسات و شرکت‌هایی که بدهی مالیاتی دارند به اداره ثبت شرکتها (موضوع تبصره ۳ ماده ۱۸۶)، اعلام اشخاص حقوقی غیرفعال به سازمان ثبت اسناد و املاک کشور توسط سازمان امور مالیاتی (موضوع تبصره ۴ ماده ۱۸۶)، الزام دفاتر اسناد رسمی به ارسال یک نسخه از اسناد تنظیمی به سازمان امور مالیاتی کشور ظرف یک ماه (تبصره ۳ ماده ۱۸۷)، الزام سازمان امور مالیاتی به اتصال به سامانه ثبت الکترونیک سازمان ثبت اسناد و املاک کشور (تبصره ۴ ماده ۱۸۷) اشاره کرد.

شدت ضمانت‌اجراها: تشدید ضمانت‌اجراها یکی از اهداف اصلی اصلاحیه سال ۱۳۹۴ ق.م.م. بوده است (نصیری اقدم، ۱۳۹۱: ۱). در این رابطه می‌توان به درج مجازات کیفری و جرم‌انگاری فرار مالیاتی در مواد ۲۷۴-۲۷۶ ق.م.م، در نظر گرفتن مسئولیت تضامنی برای مدیران اشخاص حقوقی مانند ماده ۱۹۸ و جریمه غیر قابل بخشودگی موضوع ماده ۱۹۲ ق.م.م و... اشاره کرد.

۳-۲- مؤلفه‌های الگوی شایسته در ایران

با بررسی قوانین مالیاتی در ایران مشاهده می‌گردد تأکید نظام مالیاتی ایران بر رویکرد بازدارندگی بوده و با وجود قواعد معدودی در خصوص مؤلفه‌های الگوی رفتارگرایی، این مؤلفه‌ها آنچنان که شایسته است در نظام مالیاتی ایران مورد توجه قرار نگرفته است. به نظر می‌رسد تا زمانی که نگاه شهروندان به نظام مالیاتی تغییر پیدا نکند و مؤدیان به این باور دست پیدا نکنند که پرداخت مالیات، منافع آنها را به نحو مطلوب تأمین می‌کند، وضعیت تمکین داوطلبانه بهبود پیدا نخواهد کرد. لذا ما ضمن تأکید بر ترکیبی از الگوی رفتارگرایی و بازدارندگی (افزایش احتمال کشف نه شدت مجازات‌ها)، مؤلفه‌های ذیل را به عنوان الگوی شایسته در نظام مالیاتی ایران پیشنهاد می‌کنیم:

توجه به آموزش مالیاتی و ارتقای دانش مالیاتی

مطالعات صورت گرفته بیانگر این است که دانش مالیاتی نقش مهمی در افزایش میزان تمکین مالیاتی دارد. 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 صرفه‌جویی نمایند. محققان طرح پیش دبستانی «پری» 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: ۱۵۶).

در این رابطه از نقش گروه‌های همکار و یا همسالان نیز نباید غافل بود. از آنجا که افراد در اجتماع زندگی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.155]

می‌کنند، تصمیم به تمکین و یا عدم تمکین می‌تواند تحت تأثیر سایر افراد و از جمله گروه همسالان باشد که نسبت به قوانین مالیاتی تمکین نمی‌کنند (های و سی، ۲۰۱۱) . هم‌چنین نقش اعضای خانواده و دوستان در این زمینه قابل کتمان نیست (آزن و فیشبین، ۱۹۸۰). بر همین اساس، ارائه آموزش‌های لازم به تمامی افراد می‌تواند نقش مهمی در بهبود وضعیت تمکین مالیاتی داشته باشد. علی‌رغم اینکه در قوانین مالیاتی ایران، موضوع آموزش مؤدیان مورد توجه قرار گرفته اما به نظر می‌رسد موفقیت چندانی در این زمینه حاصل نشده است. به ویژه ضعف مدیریت دانش در نظام مالیاتی ایران باعث شده تا آموزش‌های سازمان امور مالیاتی اثربخشی لازم را نداشته باشد.[۱] هم‌چنین، ایفای نقش مناسب‌تر جامعه مشاوران مالیاتی و فرهنگ‌سازی مناسب در این زمینه می‌تواند در حوزه آموزش و رشد آگاهی مؤدیان مؤثر واقع شود.[۲]

توجه به اخلاق مالیاتی[۳]

با توجه به نقش مهم اخلاق در اجرای قواعد حقوقی، کشورهای دارای نظام مالیاتی توسعه یافته تلاش کرده‌اند تا با درج قواعدی در قوانین مالیاتی از حقوق مؤدیان دفاع و اخلاق مالیاتی را تقویت نمایند. به عنوان مثال در نظام مالیاتی انگلستان، استفاده از شیوه تشخیص تخمینی مالیات صرفاً با موافقت و نظر مؤدی امکان‌پذیر است (رستمی و کتابی رودی، ۱۳۹۱: ۱۷۴). یا در صورتی که قبل از رسیدگی به اظهارنامه، شخص متخلف، تخلف خویش را به دستگاه مالیاتی اطلاع دهد، جرایم مربوطه تخفیف داده خواهند شد (همان: ۱۷۷). در قانون مالیات‌های هلند[۴] نیز توجه ویژه‌ای به حقوق مؤدیان به خصوص در وضع مجازات‌ها و جرایم مالیاتی شده است که می‌تواند اخلاق مالیاتی را بهبود دهد. برخی از این مقررات در ماده ۶۷ این قانون ذکر شده است.[۵]

---

۱. مصاحبه با میرمحسن طاهری تاری، مدیر کل حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی.

۲. مصاحبه با دکتر ولی رستمی عضو هیأت علمی دانشگاه تهران.

3. Tax Morale

4. General Act Pertaining to National Taxes

۵. این ماده مقررات ذیل را تجویز کرده است:

– بازرس باید جریمه را از طریق یک تصمیم قابل اعتراض وضع کند؛

– بازرس باید تعلق جریمه به مؤدی را به دلیل عدم پرداخت مالیات و یا تأخیر در پرداخت مالیات به مؤدی اعلام نماید؛

– هر فرد مشمول پرداخت مالیات که به دلیل دانش ناکافی از زبان هلندی، به طور کامل اعلان را متوجه نمی‌شود، بازرس باید این را لحاظ کند و تا جایی که امکان دارد زمینه‌های ارائه شده در اعلان به فرد مشمول پرداخت مالیات به زبانی که برای او قابل درک باشد انتقال یابد.

– اگر جریمه‌ای در زمان ارزیابی مالیاتی وضع شود، باید میزان جریمه ارائه شده به صورت مجزا در فرم‌های ارزیابی مالیاتی درج گردد.

– در صورتی که تعلق جریمه مربوط به میزان مالیات باشد، جریمه تحمیل شده متناسب با هر گونه کاهش، تأدیه، جبران و تخفیف مالیاتی کاهش می‌یابد.

– بازرس مؤظف است قبل از تشخیص مالیات برای یک تخلف، به فرد مشمول پرداخت مالیات درباره قصد او هشدار دهد و زمینه‌ای را مطرح کند که در آن این قصد وجود دارد. هم‌چنین بازرس باید فرصتی را برای فرد مشمول پرداخت مالیات فراهم نماید تا با دلایل معقول در این زمینه و در مدت زمانی که به او ابلاغ می‌شود به این اعلان اعتراض نماید.

– در صورتی که احتمال می‌رود مؤدی اظهارنامه مالیاتی کامل و دقیقی را ارائه می‌نماید و یا اطلاعات و داده‌ها و نشانه‌های دقیق و کاملی را قبل از اینکه شناخته شود ارائه می‌دهد و یا به صورت معقول فرض می‌کند که بازرس از ناکامل بودن و یا نادقیق بودن اطلاعات آگاه است، هیچ گونه جریمه‌ای برای تخلف نباید بر فرد مشمول پرداخت مالیات و یا مالیات تکلیفی وضع گردد.

– بازرس باید فرصتی را برای فرد مشمول پرداخت مالیات برای مشاوره و رونوشت برداری و پرینت گرفتن و یا استخراج داده ها فراهم نماید.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.155]

در قوانین مالیاتی آلمان نیز تمهیداتی برای ارتقای اخلاق مالیاتی اندیشیده شده است. به عنوان مثال، بند (۳) ماده ۳۷۸ قانون مالیات‌های آلمان[۱] امتیازی را برای مؤدی متخلف در نظر گرفته؛ بدین صورت که: «اگر مرتکب موارد ناصحیح و یا ناقص را تصحیح و تکمیل کند، یا موارد از قلم افتاده قبلی را ارائه کند، در صورتی که او یا نماینده‌اش از شروع فرآیند کیفری یا جریمه اداری حاصل از عمل خود اطلاع نیافته باشند، جریمه مالی اعمال نمی‌گردد». هم‌چنین، طبق ماده ۳۷۱ همان قانون، «کسانی که داوطلبانه به افشای فرار مالیاتی خود می‌پردازند، در صورت تصحیح یا تکمیل موارد ناصحیح و ناقص، از مجازات معاف می‌گردند..».[۲]

برخی با تفکیک اخلاق فردی از اخلاق اجتماعی معتقدند یکی از عوامل امتناع توسعه در ایران، ضعف اخلاق اجتماعی است (رنانی و موید فر، ۱۳۹۷: ۲۲۱). هم‌چنین نگاه قدرت گرایانه مراجع مالیاتی نسبت به مؤدیان در ایران از جمله عواملی است که اخلاق مالیاتی را تضعیف کرده است.[۳] نه تنها در سطح قوانین مالیاتی، احکام قابل اتکایی در حمایت از شهروندان و ارتقای اخلاقی نداریم در رویه‌های اداری نیز توجه چندانی به حقوق مؤدیان نمی‌شود. به عنوان مثال، مؤدی مالیات را پرداخت می‌کند اما برگ قطعی تشخیص را به زحمت دریافت می‌نماید و اساساً دستگاه مالیاتی آنها را ذی‌حق نمی‌داند.[۴] در چنین شرایطی، مؤدی تمایلی به پرداخت مالیات نخواهد داشت؛ لذا پیش‌بینی می‌شود ارتقای اخلاق اجتماعی به ویژه در نظام مالیاتی و رفتار محترمانه با مؤدیان باعث بهبود تمکین مؤدیان گردد.

تقویت عدالت مالیاتی[۵]

از نظر هارت، عدالت مهم‌ترین فضیلت برای نهادهای عمومی و قانون است و جایگاهی خاص در نقد قانون و دیگر نهادهای عمومی و اجتماعی دارد (هارت، پیشین: ۲۶۲). همین ویژگی باعث شده تا مطالعات متعددی نظام‌های مالیاتی موجود را از حیث میزان تأمین عدالت به نقد بنشینند. در عین حال باید توجه داشت که عدالت

– بازرس می‌تواند برای بازجویی از فرد مشمول پرداخت مالیات احضاریه صادر نماید... در این احضاریه بازرس باید به او اعلان نماید که همان گونه که دوست دارد می تواند به او کمک نماید. قبل از اینکه بازجویی آغاز شود، بازرس باید به فرد مشمول پرداخت مالیات اعلام کند که پاسخ به سؤالات الزام آور نیست.

1. Fiscale Code of Germany

۲. معافیت از مجازات موضوع این ماده منوط به شرایطی است. اصلاح و تکمیل موارد ناصحیح و ناقص، در صورتی معافیت از مجازات را ایجاب می‌نماید که تخلف کشف نشده باشد و نیز مؤدی قبلاً از شروع فرآیند دادرسی آگاهی پیدا نکرده باشد. بنابراین، به موجب ماده ۳۷۱ قانون مالیاتی آلمان، در موارد زیر مؤدی متخلف، مشمول معافیت از مجازات نمی‌گردد:

– قبل از تصحیح، تکمیل یا تهیه ثانویه موارد حذف شده؛

– یک مقام رسمی عمومی در مرجع مالیاتی قبلاً به منظور ممیزی مالیاتی یا تحقیق یک جرم مالیاتی یا یک تخلف مالیاتی آن را کشف کرده باشد؛

– مرتکب یا نماینده او از شروع فرآیند کیفری یا تعلق جریمه اداری که نتیجه عمل اوست، آگاه شده باشد؛ یا

– این عمل قبلا به طور کامل یا بخشی از آن در زمان تصحیح، تکمیل یا ارائه لاحق موارد از قلم افتاده کشف شده باشد و مرتکب از این امر آگاه بوده یا می‌بایست بر اساس حقایق موجود در پرونده آن را پیش‌بینی می‌کرد.

۳. مصاحبه با میرمحسن طاهری تاری، مدیر کل حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی و دکتر ولی رستمی عضو هیأت علمی دانشگاه تهران

۴. مصاحبه با توفیق جمال‌پور، مستشار هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر ق.م.م

5. Tax Equity

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.155]

به عنوان وصف کمالی حقوق و قانون (کاتوزیان، ۱۳۹۰: ۴۷۴) مفهومی سیال بوده و دارای یک معنای ثابت و همیشگی نیست. این امر به عقیده هیوم به دلیل این است که عدالت از جعلیات انسان و مبتنی بر خیر اجتماعی بوده و مبتنی بر روابط ازلی و ابدی نیست (کلوسکو، ۱۳۹۳: ۳۶۳). به همین دلیل است که دکتر کاتوزیان از «عدالت زمانه» سخن می‌گوید (کاتوزیان، همان: ۴۷۸). این عدالت زمانه، در نگاه افلاطون آن است که هر کس آنچه حق اوست به دست آورد (کاپلستون، ۱۳۷۵: ۳۹) و ارسطو آن را اعتدال و میانه‌روی می‌داند (راسل، ۱۳۶۵: ۳۳۴). به طوری که نزد متفکران رومی رنگ حقوق فطری به خود می‌گیرد و در قرون وسطی به آموزه‌های الهی مسیحیت پیوند میخورد تا جایی که آگوستین آن را انطباق با نظم الهی تعریف می‌کند (اصغری، ۱۳۸: ۲۶). پس از آن، این مفهوم در اندیشه متفکران غربی معانی مختلفی از جمله فایده همگانی، عهد و پیمان و حفظ آزادی دیگران می‌یابد تا اینکه در نگاه مارکس رنگ معیشتی می‌گیرد و سپس جان راولز آن را متحول می‌کند و با برابری و انصاف درمی‌آمیزد.

راولز در تعریف عدالت می‌نویسد: «عدالت در اصل عبارت است از حذف امتیازات بی‌وجه و ایجاد تعادلی واقعی در میان خواسته‌های متعارض انسانها، در ساختار یک نهاد اجتماعی» (همان: ۲۷). تئوری عدالت راولز، نظریه‌ای در زمینه عدالت توزیعی و عدالت اجتماعی است. عدالت اجتماعی راولز شامل دو مفهوم برابری و آزادی و محصول یک قرارداد اجتماعی فرضی است که بر اساس آن اصول عدالت در وضعیت فرضی اولیه توسط انسانهای عاقل برگزیده می‌شود (طاهری تاری، ۱۳۹۵: ۴۸). بر اساس نگرش راولزی، «رفتار نابرابر حکومت با شهروندان در هنگام قانونگذاری در امور مالیاتی، اجرای قانون مالیاتی و رفع اختلافات بین مؤدیان با دستگاه مالیاتی، جدای از اینکه ناقض اصل اقتصادی- مالیاتی برابری و عدالت مالیاتی است از دیدگاه حقوق بشری، در فلسفه و اخلاق کانتی، انکار اصل غایت بالذات بودن انسان و در معرض استفاده ابزاری قرار دادن انسانها برای تأمین منافع مالی، اقتصادی و سیاسی را در پی دارد. در نتیجه، نقض اصل برابری و عدالت، نقض کرامت و حیثیت انسانی نیز به شمار می‌آید. از این رو، عقلانیت حکم می‌کند که با مؤدیان مالیاتی رفتاری برابر و عادلانه داشت» (همان: ۴۷).

بنابراین، در حقوق مالیاتی توجه به مفهوم عدالت در سه بعد مبدأ، فرآیند و غایت ضروری است.[۱] بدین معنا که اولاً با همه افراد باید به نحو یکسان برخورد شود و قوانین مالیاتی به صورتی تنظیم شوند که تمامی

---

۱. در یک تقسیم‌بندی کلی، نظریه‌های عدالت به لحاظ تمرکز بر نتایج، فرآیندها و... به سه دسته تقسیم می‌شوند:

- نظریه‌های مبدأ - محور: این دیدگاه بیش از همه به ویژگی برابری همگانی در برابر قانون و فراهم شدن امکانات و فرصت‌های برابر برای همه و برخورداری یکسان افراد از مزیت‌ها و بی‌مزیت‌ها تأکید می‌کند؛
- نظریه‌های فرآیند- محور: در این نظریه‌ها توجه عمده به روشی است که افراد برای سلطه بر اموال به کار گرفته‌اند و معیار عدالت به کارگیری این قاعده است که محصول کار و فعالیت هر کس به خودش تعلق گیرد و افراد برای فعالیت‌های اقتصادی از آزادی برابر برخوردار باشند؛
- نظریه‌های نتیجه محور و غایت‌گرا: این نظریه‌ها بیش از همه به بررسی نتایج حاصل شده و چگونگی سهم‌بری افراد پرداخته‌اند (حسینی، ۱۳۸۷: ۱۴).

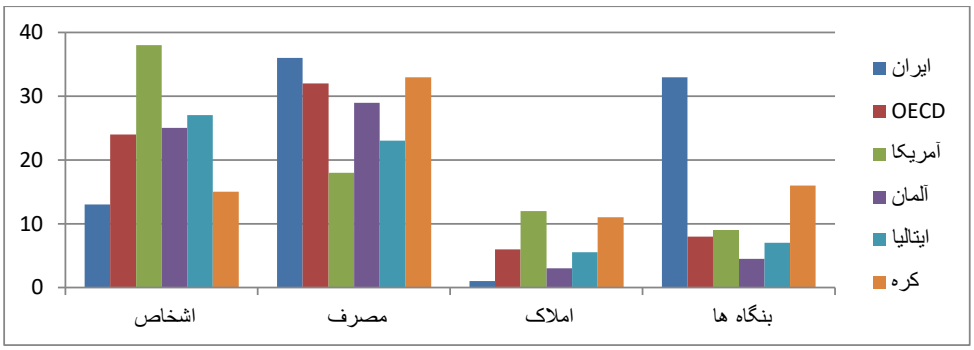
[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.155]

درآمدها به طور برابر مشمول مالیات قرار گیرند (عدالت افقی). ثانیاً عملکرد نظام مالیاتی برای وصول مالیات و رسیدگی به اختلافات باید عادلانه و منصفانه باشد و از وارد کردن فشار مضاعف بر مؤدیان مالیاتی به ویژه بخش مولد اقتصادی خودداری نموده و خدشه‌ای به حقوق اقتصادی مردم وارد ننماید (عدالت عمؤدی). ثالثاً توزیع درآمدهای مالیاتی باید به نحوی باشد که توسعه متوازن را در کشور ایجاد نماید (عدالت توزیعی).

نتایج مطالعات صورت گرفته در ایران نشان می‌دهد که عدالت مالیاتی در هیچ کدام از شقوق سه گانه محقق نشده است. مطالعه حیدری و دیگران (۱۳۹۷) نشان می‌دهد در شرایط موجود عدالت مالیاتی درباره سه مقوله قوانین تبعیض آمیز، فرار مالیاتی سایر مؤدیان و نفوذ برخی افراد و نهادهای اقتصادی در سیستم مالیاتی وضعیت مطلوبی ندارد و بار مالیات پرداختی بر دوش گروه خاصی از فعالان اقتصادی است که این موضوع برای مؤدیان خوشایند نیست (حیدری و دیگران، پیشین: ۱۰). مطالعات دیگر نیز نشان می‌دهد که ساختار کنونی مالیات بر درآمد در ایران بسیار ناعادلانه است به نحوی که در آن نه عدالت افقی رعایت می‌شود و نه عدالت عمؤدی. عدالت افقی ندارد، چرا که افراد با درآمدهای مشابه مشمول پرداخت‌های مالیاتی متفاوت می‌شوند. عدالت عمؤدی ندارد، چرا که با افزایش درآمدهای افراد، برخورد مالیاتی تغییر سازگاری نمی‌کند و معلوم نیست تعهد مالیاتی ایشان کاهش پیدا می‌کند یا افزایش (نصیری اقدم و رزمی، ۱۳۹۴: ۸۰). سهم بخش‌های مختلف از مالیات در کشور ما در مقایسه با کشورهای پیشرفته و توسعه یافته گویای آن است که عمدتاً فشار مالیات بر عهده بنگاه‌های تولیدی و مصرف‌کنندگان است. در حالی که املاک و ساختمان که منشأ درآمدهای بسیار بالا است، مالیات ناچیزی می‌پردازد (شاکری، همان: ۶۸۶). علاوه بر این، مصارف مالیاتی نیز از دیدگاه مؤدیان قابل دفاع نبوده و نشان دهنده بخشی از بی‌توازنی در مطالبه‌گری متقابل بین مؤدیان و دولت درباره مالیات است (حیدری و دیگران، همان).

نمودار (۱)- سهم بخش‌های مختلف از مالیات و مقایسه آن با کشورهای پیشرفته



منبع: شاکری، ۱۳۹۵: ۶۸۵

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]
[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.155]

محدود بودن پایه‌های مالیاتی و مشمول نبودن بخش قابل توجهی از تولید ناخالص داخلی و وجود نرخ‌های متعدد و حجم بالای اقتصاد غیررسمی (عسکری، پیشین: ۹۶- ۹۹) از موانع مهم برقراری عدالت مالیاتی در ایران است. بنابراین، گسترش پایه‌های مالیاتی و متناسب کردن نرخ‌های مالیاتی می‌تواند عدالت مالیاتی را در نظام مالیاتی ایران محقق سازد. برخی نیز معتقدند تغییر واحد مالیاتی از فرد به خانواده و مالیات بر درآمد خانوار به جای مالیات بر درآمد فرد و اعطای شخصیت حقوقی به خانواده می‌تواند عدالت مالیاتی را به نحو مطلوب تأمین نماید (حبیب‌نژاد و دیگران، ۱۳۹۷: ۱۱۶)؛ البته این راهکار نیازمند بررسی‌های دقیق‌تر و سنجش آثار اقتصادی و اجتماعی آن است.

ساده‌سازی نظام مالیاتی

غالب نظام‌های مالیاتی با سطحی از پیچیدگی مواجه هستند. استراو و فوگلیاسو (۱۹۸۹) مطالعه تطبیقی را در هفت کشور انجام داده‌اند و نتایج آن نشان می‌دهد کشورهای ژاپن، بریتانیا، فرانسه، ایتالیا و ایالات متحده آمریکا همگی دارای نظام‌های مالیاتی پیچیده هستند. فقط سوئد و هلند دارای یک نظام مالیاتی نه چندان پیچیده هستند. برنامه‌های ساده‌سازی نظام مالیاتی در کشورهای مختلف اجرا شده است. از نمونه‌های موفق می‌توان به برنامه اصلاح مالیاتی اسلواکی در سال ۲۰۰۴ اشاره کرد. در این برنامه تمامی انواع نرخ‌های مالیاتی که در سال ۲۰۰۳ تعداد آنها بالغ بر ۱۸ نرخ مالیاتی بود حذف و به یک نرخ تقلیل یافت (زایر، همان: ۱۷۰). در نیوزیلند از میانه دهه ۱۹۸۰ اصلاحات مختلفی برای ساده‌سازی نظام مالیاتی صورت گرفته است. بررسی‌هایی راجع به تدوین قانون مالیات بر درآمد نیوزیلند مصوب سال ۲۰۰۴ نشان می‌دهد که بهبودهایی در سیستم مالیاتی این کشور حاصل شده است. از جمله معیارهایی که در این مطالعات مورد توجه قرار گرفته، طول جملات و درصد جملات مجهول بوده که بر اساس این معیارها تغییرات مثبت قابل توجهی در نظام مالیاتی کشور مذکور ایجاد شده است (پائو و دیگران[1]، ۲۰۰۷). البته سویر (۲۰۰۷) معتقد است تغییرات مداوم پیاپی در قوانین این اثرات را کمرنگ کرده است.

در مالزی، مصطفی (۱۹۹۶) درک مؤدیان از نظام خوداظهاری را مورد بررسی قرار داده و وجود میزانی از پیچیدگی را در زمینه دوره‌های نگهداری سوابق، جزئیات، و ابهام در قوانین مالیاتی نتیجه گرفته است. در مصر نیز برنامه ساده‌سازی سیستم مالیاتی در سال ۲۰۰۴ باعث شد در کوتاه مدت نتایج مثبتی پدیدار شود به گونه‌ای که تعداد اظهارنامه‌های تسلیمی در طول یک سال ۵۰ درصد رشد کرد و درآمد مالیاتی با وجود کاهش نرخ‌های مالیاتی از هفت درصد به نه درصد تولید ناخالص داخلی رسید (زایر، همان).

مطالعه‌ای که ریچاردسون (۲۰۰۶) در ۴۵ کشور انجام داده گویای این است که صرف نظر از آموزش،

1. Pau & others

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.155]

منبع درآمد، عدالت و اخلاق، پیچیدگی نظام مالیاتی مهم‌ترین مؤلفه تعیین کننده در عدم تمکین مؤدیان است. در ایران نیز متخصصین حوزه مالیات، نظام مالیاتی را علی‌رغم تلاش‌های صورت گرفته همچنان دارای پیچیدگی زیادی می‌دانند. این پیچیدگی هم در غیرقابل فهم بودن عبارات قانونی و طولانی بودن آنها است و هم در ناهماهنگی با سایر بخش‌ها که عملاً هزینه‌های تمکین را افزایش می‌دهد. صدور انواع بخش‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های بعضاً متناقض و متعارض،[۱] انبوه استعلامات در حوزه مالیاتی و تورم پرونده‌های مالیاتی در دیوان عدالت اداری گویای پیچیدگی نظام مالیاتی است.[۲] به این موارد باید حجم بالای اقتصاد زیرزمینی را نیز افزود.

تأکید بر رویکرد قراردادگرایانه به جای رویکرد قدرت‌گرایانه

رویکرد دولتها به مقوله مالیات عموماً ناشی از تعریفی است که از مالیات در آن نظام حقوقی مالیاتی وجود دارد. از مالیات تعاریف متعددی اراده شده است. تعریف مورد پذیرش ما که منطبق با رویکرد قراردادگرایانه است این تعریف است: «مالیات، بخشی از درآمد یا دارایی است که به موجب یک قرارداد اجتماعی ضمنی هر شخص برپایه مسئولیت اجتماعی و اصل تعاون ملی و برابر مقررات قانونی به گونه بلاشرط و اجباری، ملزم است برای تأمین هزینه‌های عمومی و حفظ منافع اقتصادی، سیاسی، اجتماعی و فرهنگی کشور به میزان توانایی مالی خود به خزانه دولت بپردازد» (طاهری تاری، ۱۳۹۴، ص ۴۱). در پرتو چنین تعریفی از مالیات، رابطه شهروندان و دولت بر مبنای یک قرارداد اجتماعی مالی تنظیم می‌شود که در آن پرداخت مالیات در ازای دریافت خدمات عمومی مناسب، صورت می‌گیرد و دولت متعهد می‌شود در قبال مالیات اخذ شده از شهروندان، تعهداتی از جمله رشد و شکوفایی کشور را به ارمغان آورد (سیگویرا و نوگویرا، ۲۰۱۳: ۹). در پرتو چنین نگرشی، دولت، فعال ما یشاء نیست و لازم است تا در قوانین مالیاتی سازوکارهایی برای کنترل خودسری دولت در نظر گرفته شود.[۳] این رویکرد می‌تواند با افزایش سرمایه اجتماعی دولت، اخلاق مالیاتی را تقویت کند و در نهایت منجر به افزایش تمکین داوطلبانه گردد. در حال حاضر نه مراجع مالیاتی نگاه قراردادگرایانه به مؤدیان مالیاتی دارند و نه بخش‌های قدرتمند اقتصادی به قرارداد اجتماعی میان دولت و مردم پای‌بند هستند.[۴]

شفافیت اطلاعات مالیاتی

تأکید بر مؤلفه‌های رفتارگرایی به معنی ردّ تمامی سازوکارهای موجود در الگوی بازدارندگی نیست. پیش‌تر ذکر شد که جلوگیری از فرار مالیاتی از طریق افزایش احتمال کشف فرار، از راهکارهایی است که طرفداران نظریه

۱. مصاحبه با سید احمد مدنی عضو مستشاری هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر و توفیق جمال‌پور مستشار هیأت مذکور.
۲. مصاحبه با دکتر ولی رستمی عضو هیأت علمی دانشگاه تهران.
۳. این موضوع نیازمند تفصیل بیشتر است که از حوصله این نوشتار خارج است.
۴. تمامی نمونه‌های انتخابی ما این نتیجه را تأیید کرده‌اند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]
[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.155]

بازدارندگی بر آن تأکید می‌کنند و در قوانین مالیاتی ایران نیز مورد توجه قرار گرفته است. بررسی‌ها نشان می‌دهد که طی سالیان اخیر، بر خلاف جرم‌انگاری فرار مالیاتی که به دلیل هزینه‌های اجتماعی و اقتصادی بالا چندان مورد توجه مراجع مالیاتی نبوده و تعداد معدودی پرونده کیفری توسط دادستانی انتظامی مالیاتی در دادگاه‌ها تشکیل شده، افزایش احتمال کشف فرار از طریق توسعه دولت الکترونیک، نقش مهمی در افزایش درآمدهای مالیاتی و کاهش فرار مالیاتی در ایران داشته است. لذا استفاده از این روش در الگوی شایسته ضمانت‌اجراهای مالیاتی مورد نظر است. البته مراد ما از شفافیت اطلاعات مالیاتی صرفاً سازوکارهای کشف فرار مالیاتی نیست؛ بلکه شفافیت اطلاعات مالیاتی بدین معناست که از یک سو با استفاده از سازوکارهای دولت الکترونیک میزان احتمال کشف فرار مالیاتی را افزایش دهیم و از سوی دیگر، اطلاعات مربوط به مصارف درآمدهای مالیاتی به طور دقیق و شفاف در اختیار مؤدیان قرار داده شود و دولت به عنوان نهادی پاسخگو در برابر دریافت‌های مالیاتی در نظر گرفته شود.[۱]

۴- نتیجه‌گیری

یکی از عوامل مؤثر بر فرار مالیاتی، نحوه نگرش سیاست‌گذاران به رابطه دولت و مردم و تجویز ضمانت‌اجراهای مالیاتی متناسب با این دیدگاه در قوانین مالیاتی است. قوانین مالیاتی ایران با وجود تغییرات متوالی نتوانسته رابطه دولت و مؤدیان را در یک بستر احترام‌آمیز و قراردادگرایانه تنظیم نماید. اصلاحات اخیر قانون مالیات‌های مستقیم نیز بیانگر دیدگاه قدرت‌گرایانه در رابطه دولت با شهروندان و تأکید بر رویکرد بازدارندگی در طراحی و تعبیه ضمانت‌اجراهای مالیاتی است. افزایش احتمال کشف فرار مالیاتی و تشدید ضمانت‌اجراها در قانون مالیات‌های مستقیم از راهکارهایی است که قانونگذار برای افزایش تمکین مالیاتی مؤدیان در نظر گرفته است. این راهکارها گرچه مهم است، لیکن بدون تغییر نگرش مؤدیان به مقوله پرداخت مالیات نمی‌تواند تأثیر چشمگیری در نظام مالیاتی و افزایش درآمدهای عمومی ایجاد کند. صرف نظر از این موضوع، صرف افزایش درآمدهای مالیاتی از طریق اجبار شهروندان به پرداخت مالیات با شاخص‌های حکمرانی خوب و به‌زمامداری سازگار نیست و باید تلاش نمود تا با همدل و همراه ساختن شهروندان با اهداف نظام مالیاتی با تغییر دیدگاه آنها به مقوله مالیات، کیفیت مالیات ستانی را بهبود بخشید و میزان تمکین داوطلبانه را افزایش داد. برقراری عدالت مالیاتی در وضع و توزیع مالیات از طریق گسترش پایه‌های مالیاتی و بودجه‌ریزی مشروع، بهبود اخلاق مالیاتی با توسل به رابطه احترام‌آمیز دستگاه مالیات ستانی با مؤدیان، ارائه آموزشهای لازم به شهروندان در خصوص نظام مالیاتی و فرآیند پرداخت مالیات و ساده‌سازی نظام مالیاتی در کنار شفافیت اطلاعات مالیاتی

۱. این مفهوم از شفافیت اطلاعات مالیاتی که مورد نظر ماست، توسط متخصصین امور مالیاتی که در نمونه‌های ما قرار گرفته‌اند تأیید شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.155]

می‌تواند در تغییر نگرش مؤدیان مؤثر واقع شود. رویکردهای بازدارنده در تعبیه ضمانت‌اجراهای مالیاتی گرچه ممکن است در کوتاه مدت افزایش درآمدهای مالیاتی را ناشی شود، اما در بلندمدت به فاصله بیشتر میان دولت با شهروندان منجر شده و باعث خواهد شد تا مؤدیان به دنبال راهکارهای نوینی برای فرار از پرداخت مالیات باشند. با توجه به موارد مذکور، تأکید ویژه بر یک الگوی ترکیبی (رفتارگرایی در کنار شفافیت اطلاعات مالیاتی) در طراحی ضمانت‌اجراهای مالیاتی می‌تواند سرمایه اجتماعی دولت را افزایش داده و نظام مالیاتی را در دستیابی به اهداف خود یاری دهد. لذا پیشنهاد می‌گردد:

۱. فصلی مجزا در قوانین مالیاتی با عنوان حقوق مؤدیان شامل تکلیف دولت به ارائه آموزش‌های لازم به مؤدیان، تأمین حقوق مربوط به دادرسی عادلانه، الزام مراجع مالیاتی به رفتار محترمانه با مؤدیان، کاهش هزینه‌های پرداخت مالیات و... در نظر گرفته شود؛

۲. محل مصارف مالیات‌های پرداختی از سوی شهروندان در قوانین بودجه هر سال به طور دقیق مشخص و هر ساله گزارش آن برای اطلاع شهروندان منتشر گردد؛

۳. بخشی از درآمدهای مالیاتی برای وزارت آموزش و پرورش برای ترویج مفاهیم مالیاتی در مقاطع مختلف مدارس در نظر گرفته شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.155]

فهرست منابع

۱. ابراهیمیان جلودار، سید یاسر، احمدی، مسعود، ایمان خان، نیلوفر (۱۳۹۷). تأثیر عدالت و فرهنگ مالیاتی بر تمکین مالیاتی با در نظر گرفتن نقش نگرش مؤدیان در نظام اداری ایران، فصلنامه علوم مدیریت ایران، سال سیزدهم، شماره ۴۹، ۱۱۱-۱۳۵.

۲. اصغری، سید محمد (۱۳۸۸). عدالت به مثابه قاعده، تهران: اطلاعات.

۳. امیدی پور، رضا، پژویان، جمشید، محمدی، تیمور، معمارنژاد، عباس (۱۳۹۴). برآورد حجم اقتصاد زیرزمینی و فرار مالیاتی: تحلیل تجربی در ایران، پژوهشنامه مالیات، شماره ۷۶، ۶۹-۹۴.

۴. بکاریا، سزار (۱۳۸۹). رساله جرایم و مجازاتها، ترجمه محمد علی اردبیلی، تهران: میزان.

۵. پژویان، جمشید، باقری، درویش (۱۳۸۹)، اصلاحات ساختاری در نظام مالیاتی ایران، پژوهشنامه مالیات، دوره جدید، شماره هشتم، مسلسل ۵۶، ۹-۴۷.

۶. حبیب‌نژاد، سید احمد، عامری، زهرا، خسروی، احمد (۱۳۹۶). خانواده محوری در نظام مالیاتی با تأکید بر نظام حقوق مالیاتی ایران، مطالعات جنسیت و خانواده، سال پنجم، شماره دوم، ۹۵- ۱۲۱.

۷. حسینی، سید رضا (۱۳۸۷). معیارهای عدالت اقتصادی از نظر اسلام (بررسی انتقادی نظریه شهید صدر)، فصلنامه علمی پژوهشی اقتصاد اسلامی، سال هشتم، شماره ۳۲، ۵- ۳۶.

۸. حق شناس، علی‌محمد، سامعی، حسین، انتخابی، نرگس (۱۳۹۰). فرهنگ معاصر هزاره (انگلیسی-فارسی)، تهران: فرهنگ معاصر.

۹. حیدری، محمد، قاسمی، وحید، رنانی، محسن، ایمان، محمد تقی (۱۳۹۸). تبیین جامعه‌شناختی فرهنگ مالیاتی بر مبنای واکاوی نظام معنایی مؤدیان مالیاتی در شهر اصفهان: رویکردی ترکیبی، فصلنامه جامعه‌شناسی کاربردی، سال سی‌ام، شماره پیاپی ۷۴، شماره دوم، ۱- ۲۸.

۱۰. راجر، اِ، شینر (۱۳۸۳). حقوق و اخلاق، ترجمه عبدالحکیم سلیمی، مجله معرفت، شماره ۸۲.

۱۱. راسل، برتراند (۱۳۶۵). تاریخ فلسفه غرب، جلد ۱، تهران: پرواز.

۱۲. رستمی، ولی، کتابی رودی، احمد (۱۳۹۱). بررسی تطبیقی ضمانت‌های اجرایی مالیات ستانی در حقوق مالیاتی ایران و انگلستان، پژوهشنامه مالیات، شماره چهاردهم، مسلسل ۶۲، ۱۶۹-۲۰۳.

۱۳. رنانی، محسن، مویدفر، رزیتا (۱۳۹۷). چرخه‌های افول اخلاق و اقتصاد (سرمایه اجتماعی و توسعه در ایران)، تهران: طرح نقد.

۱۴. زایر، آیت (۱۳۸۸). جایگاه ساده‌سازی در برنامه‌های اصلاح مالیاتی: تجربه جهانی و چالش‌های نظام مالیاتی ایران، فصلنامه تخصصی مالیات، دوره جدید، شماره ششم، مسلسل ۵۴، ۱۵۷ — ۱۸۴.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.155]

۱۵. شاکری، عباس (۱۳۹۵). مقدمه‌ای بر اقتصاد ایران، تهران: رافع.
۱۶. صادقی، حسین، شکیبایی، علیرضا (۱۳۸۰). فرار مالیاتی و اندازه اقتصاد زیر زمینی ایران (با روش اقتصادسنجی فازی)، نامه مفید، دوره ۷، شماره ۲۷ (اقتصاد)، ۵۵ – ۷۶.
۱۷. صامتی، مجید، امیری، هادی، حیدری، زهرا (۱۳۹۹۴). تأثیر اخلاق مالیاتی بر تمکین مالیاتی: مطالعه موردی شهر اصفهان، فصلنامه پژوهش‌ها و سیاست‌های اقتصادی، سال بیست و سوم، شماره ۷۵، ۲۶۲-۲۳۱.
۱۸. صمدی، علی‌حسین، تابنده، رضیه (۱۳۹۲). فرار مالیاتی در ایران (بررسی علل و آثار و برآورد میزان آن)، پژوهشنامه مالیات، شماره نوزدهم، مسلسل ۶۷، ۷۷-۱۰۵.
۱۹. طاهری تاری، میرمحسن (۱۳۹۵). اصل برابری و عدالت مالیاتی در آیینه حقوق بشر و حقوق مالیاتی نوین، تهران: شهر دانش.
۲۰. طاهری تاری، میرمحسن (۱۳۹۴). آیین دادرسی مالیاتی (پاره نخست)، تهران: مؤسسه مطالعات و پژوهش‌های حقوقی شهر دانش.
۲۱. عسکری، علی (۱۳۹۲). کالبد شکافی اصلاح نظام مالیاتی کشور: چالش‌ها، برنامه‌ها و عملکرد نظام مالیاتی، فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، سال یکم، شماره ۲، ۸۵-۱۲۰.
۲۲. غلامی، حسین (۱۳۸۳). پیشگیری از جرم از طریق توسعه اجتماعی، پژوهش حقوق و سیاست، شماره ۱۱، ۱۳۱-۱۵۸.
۲۳. کاپلستون (۱۳۷۵). تاریخ فلسفه، جلد اول، ترجمه جلال‌الدین اعلم، تهران: سروش.
۲۴. کاتوزیان، ناصر (۱۳۷۷). فلسفه حقوق، جلد اول، تهران: میزان، چاپ اول.
۲۵. کاتوزیان، ناصر (۱۳۹۰). مبانی حقوق عمومی، تهران: میزان.
۲۶. کاتوزیان، ناصر (۱۳۸۷). گامی به سوی عدالت، جلد اول، تهران: میزان.
۲۷. کلوسکو، جورج (۱۳۹۳). تاریخ فلسفه سیاسی جلد سوم، ترجمه خشایار دیهیمی، تهران: نی.
۲۸. مارش، یان (۱۳۸۹). نظریه‌های جرم، ترجمه حمیدرضا ملک محمدی، تهران: میزان.
۲۹. محسنی، مرتضی (۱۳۷۶). مسئولیت کیفری، دوره حقوق جزای عمومی، ج سوم، تهران: گنج دانش.
۳۰. محسنی، مرتضی (۱۳۹۲). دوره حقوق جزای عمومی: کلیات حقوق جزا، ج اول، تهران: گنج دانش.
۳۱. محمودی جانکی، فیروز و آقایی، سارا (۱۳۸۷)، بررسی نظریه بازدارندگی مجازات، فصلنامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دوره ۳۸، شماره ۲، تابستان ۱۳۸۷، ۳۶۱- ۳۳۹.
۳۲. میلانی، مهنوش عبدالله، اکبرپور روشن، نرگس (۱۳۹۱). فرار مالیاتی ناشی از اقتصاد غیررسمی در ایران،

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]
[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.155]

پژوهشنامه مالیات، شماره سیزدهم مسلسل ۶۱، ۱۴۱- ۱۶۷.

۳۳. نصیری اقدم، علی و رزمی، اشرف (۱۳۹۴). وضع مالیات بر مجموع درآمد اشخاص و شبیه‌سازی آثار آن با بر درآمدهای مالیاتی دولت و توزیع درآمد، فصلنامه پژوهشنامه اقتصادی، سال پانزدهم، شماره ۵۸، ص ۶۱- ۸۲.

۳۴. نصیری اقدم، علی (۱۳۹۱). اظهار نظر کارشناسی درباره لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاحات بعدی آن، گزارش مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی.

۳۵. نیکخواه، رضا، علی عسکری، ابراهیم (۱۳۹۴). نقش پنهان اخلاق در حقوق، فصلنامه اخلاق زیستی، سال پنجم، شماره پانزدهم، ص ۱۱-۳۸.

۳۶. هارت، هربرت (۱۳۹۰). مفهوم قانون، ترجمه محمد راسخ، تهران: نی.

۳۷. ولد، جرج، برنارد، توماس، اسنیپس، جفری (۱۳۹۵). جرم‌شناسی نظری (گذری بر نظریه‌های جرم‌شناسی)، تهران: سمت.

۳۸. ویلیامز، فرانک پی، مک شین، ماری لین دی (۱۳۸۸). نظریه‌های جرم شناسی، ترجمه حمیدرضا ملک محمدی، تهران: میزان.

39. Richardson, M, & Sawyer, A (2001). A Taxonomy of the Tax Compliance Literature: Further Findings, Problems and Prospects, Australian Tax Forum, 16(2), 137 – 320.
40. Adesina Olugoke Oladipupo, Uyioghosa Obazee (2016). Tax Knowledge, Penalties and Tax Compliance in Small and Medium Scale Enterprises in Nigeria, IBusiness, 1-9, Published Online in SciRes. http://www.scirp.org/journal/ib http://dx.doi.org/10.4236/ib.2016.81001.
41. Ajzen I, Fishbein, M. (1980). Understanding Attitudes and Predicting Social Behavior, Englewood Cliffs, New Jersey: Prentice Hall.
42. Allingham, M.G, and Sandmo, A (1972). Income Tax Evasion: A Theoretical Analysis, Journal of Public Economics, 323-338. http://dx.doi.org/10.1016/0047-2727(72)90010-2
43. Alm, J, Jackson, B, and McKee, M (1992). Institutional Uncertainty and Taxpayer Compliance, American Economic Review, 18-26.
44. Amina A, Saniya K. (2015). Tax Compliance and its Determinants: the Case of Jimma Zone, Ethiopia, Int J Res Social Sci, 7-21.
45. Cooper, G. S. (1993). Themes and Issues in Tax Simplification, Australian Tax

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.155]

Forum. 10, 417–60.

46. Crane, S.E, And Nourzad, F. (2005). Inflation and Tax Evasion: An Empiricial Analysis, Review of Economics and statistics.
47. Doran, M. (2009). Tax Penalties and Tax Compliance: A Personal Income Tax Non-Compliance in Malaysia, PhD Thesis, Victoria University, Melbourne.
48. Feld, L.P and Frey, B.S. (2007). Tax Compliance as the Result of a Psychological Tax Contract: The Role of Incentives and Responsive Regulation. Law and Policy, 102-120. http://dx.doi.org/10.1111/j.1467-9930.2007.00248.x.
49. Feld, L.P, Schmidt, A.J & Schneider, F (2007). Tax Evasion, Black Activities and Deterrence in Germany: An Institutional and Empirical Perspective, University of Warwick: United Kingdom.
50. Gordon, J. (1990). Evading Taxes by Selling for Cash, Oxford Economic Papers, 244-255.
51. Hai, T., See LM (2011). Intention of Tax Non-compliance: Examine the Gaps. Int J Bus Social Sci 2: 79-83.
52. James, Simon and Ian Wallschutzky (1997).Tax Law Improvement in Australia and the UK: The Need for a Strategy for Simplification, Fiscal Studies. 18, 445–460.
53. Kapranova, Larisa, Stankevičius, Andrius, Simanaviciene, Zaneta, Asta Lukšaitė (2016). Tax Morale and Tax Evasion: Theoretical Insights, Visuomenes Saugumas IR Viesoji Tvarka, Public Security and Public order, 80-95.
54. Kirchler, E (2007). The Economic Psychology of Tax Behavior, Cambridge University Press, Cambridge. http://dx.doi.org/10.1017/CBO9780511628238.
55. Lai, M.L, Zalilawati, Y, Amran, M. M. and Choong, K.F (2013). Quest for Tax Education in Non-accounting Curriculum: A Malaysia Study, Asian Social Science, 154-162. http://dx.doi.org/10.5539/ass.v9n2p154.
56. Mukasa, J. (2011). Tax Knowledge, Perceived Tax Fairness and Tax Compliance in Uganda, Master of Science, Makerere University, Kampala.
57. Mustafa, H. (1996). An Evaluation of the Malaysian Tax Administrative System and Taxpayers' Perceptions towards Self -assessment System, Tax Law Fairness and Tax Law Complexity, Unpublished Manuscript, University Utara Malaysia, Malaysia.
58. Namusonge, G.S, Biraori, O.E and Kipicoech, E.C. (2014). Factors Affecting Tax

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.155]

Compliance among Small and Medium Enterprises in Kitale, International Journal of Recent Research in Commerce, Economics & Management, 60-75.

59. O, Higgins, M. (2004). Assessing the Un-observered Economy in the United Kingdom, IN Feige.
60. Palil, M.R. (2010). Tax Knowledge and Tax Compliance Determinants in Self -assessment System in Malaysia, 2010, PhD Thesis, University of Birmingham, Birmingham.
61. Palil, M.R and Mustapha, A.F (2011). Tax Audit and Tax Compliance in Asia: A Case Study of Malaysia.
62. Pau, C, Sawyer, A, & Maples, A. (2007). Complexity of New Zealand's Tax Laws: An Empirical Study, Australian Tax Forum, 22(1), 59 – 92.
63. Riahi-Belkaoiu, A. (2004). Relationship between Tax Compliance Internationally and Selected Determinants of Tax Morale, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 13, 135–143.
64. Richardson, G. (2006). Determinants of Tax Evasion: A Cross-country Investigation, Journal of International Accounting, Auditing and Taxation, 15(2), 150 – 169.
65. Rozane Bezerra de Siqueira & José Ricardo Bezerra Nogueira (2013). Taxation, Inequality and the Illusion of the Social Contract in Brazil; Paper Prepared for the IARIW-IBGE Conference on Income, Wealth and Well-Being in Latin America, Rio de Janeiro, Brazil, September 11-14.
66. Saad, N. (2012). Perception of Tax Fairness and Tax Compliance Behavior: A Comparative Study. Journal Pengurusan, 36, 89-100.
67. Saad, Natrah (2014). Tax Knowledge, Tax Complexity and Tax Compliance: Taxpayers' View, Procedia - Social and Behavioral Sciences, 109, 1069 – 1075.
68. Saira, K, Zariyawati, M.A and Yoke-May, L. (2010). An Exploratory Study of Goods and Services Tax Awareness in Malaysia, Seminar on National Resilience (SNAR), Political Management and Policies in Malaysia, Langkawi, 265-276. http://repo.uum.edu.my/3178/1/S14.pdf.
69. Sawyer, A. (2007). New Zealand's Tax Rewrite Program – in Pursuit of the (Elusive) Goal of Simplicity, British Tax Review, 4, 405 – 427.
70. Strader, J, & Fogliasso, C. E. (1989). An Investigation of some Factors Affecting

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.155]

Taxpayer Non-compliance, Accounting and Business Research, 20(77), 39 – 46.

71. Tilahun, Manchilot (2018). Economic and Social Factors of Voluntary Tax Compliance: Evidence from Bahir Dar City, International Journal of Accounting Research, 6, (2), 182.
72. Virmani, A. (1989). Indirect Tax Evasion and Production Efficiency, Journal of Public Economics, 39, 223-237. http://dx.doi.org/10.1016/0047-2727(89)90041-8.
73. Warneryd K, Walerud B. (1982). Taxes and Economic Behavior: Some Interview Data on Tax Evasion in Sweden, J Econ Psychol.
74. Yan, M.C.K, Arokiasamy, L, and Suat, C.L.A (2010). Indirect Taxation: Awareness and Impact on Undergraduates, International Research Journal of Finance and Economics, 41, 43-50. www.eurojournals.com/finance.htm.
75. Fiscale Code of Germany, Published in: http://www.gesetze-im internet.de/ englisch_ao/englisch _ao.html.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

[DOI: 10.29252/taxjournal.28.45.155]