



اجتناب از مالیات (مروری بر چیستی، درجهت کنترلی دقیق تر)

نهایت دولتها (قوانين) 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 به طور کلی از منظر قانونی مورد بحث و بررسی قرار داد، اما اگر بخواهیم در جهت بهبود موارد اقتصادی مربوط به مالیات دھی قدم برداریم، باید مسائل را به شکلی بنیادی ریشه‌شناسی کرده و از مناظر متعدد به بحث و بررسی بپردازیم.

اجتناب از مالیات را می‌توان بکی 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:



ادریس کریمی قره‌عمر حمیده عیسی پور

bucks به مدت ۱۵ سال، ادعا می‌کرد که در بریتانیا ضرر می‌کند، در حالی که به‌طور همزمان مکان‌های خردفروشی خود را به‌طور چشمگیری گسترش می‌داد و سهم بازار ۳۱٪ 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 (تاپسون 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 هفته‌نامه 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 عاقب 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 2013 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 مربوطی که قبلًا در این زمینه دیده‌اند و مواردی که پیشتر به آن اشاره کردیم، اجتناب از مالیات را بررسی

با فرار مالیاتی مشخص سازیم. اگرچه برخی از پژوهشگران، اجتناب از مالیات را (از منظر اخلاقی) نوعی فرار مالیاتی می‌دانند اما در تعريف قانونی، این دو با یکدیگر متفاوت هستند. فرار مالیاتی، امری کاملاً غیرقانونی است که شامل نقض عمدى 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 خلاهای 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 تعییف اعتماد عمومی به سیستم مالیاتی را در بر دارند.

C.I.R. v. Willoughby (۱۹۹۷)

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

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 عمدى و یا غیرعمدى به‌گونه‌ای ساختار یافته شوند که بر اساس یک بررسی کاملاً حقوقی، (به ذات) دارای چنین ساختاری نباشند." به عنوان یک مثال از اجتناب مالیاتی، می‌توان Starbucks که یک شرکت معروف امریکایی است را نام ببریم. Star

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 خلاهای قانونی انجام می‌شود. به عبارت دیگر، به فرایندهای گریز از مالیاتی که در چهارچوب قوانین مالیاتی هستند (و به نحوی، سوءاستفاده از خلاهای قانونی بر شمرده 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 (به عنوان مثال، گراهام و تاکر ۲۰۰۶، هانلون و هایتسمن ۲۰۱۰، هانلون و اسلامرود ۲۰۰۹، رابینسون و همکاران ۲۰۱۰)، برای آن که بتوانیم اجتناب از مالیات را در قوانین مالیاتی بهتر بشناسیم، در ابتدا لازم است تمايزهای آن را

و جهت گیری بیشتری به سمت حقوق مالیات‌دهنده دارد. در برخی از مواردی 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 *Helvering v. Gregory* پرونده‌مالیاتی *Learned Hand* این‌گونه اظهار می‌دارد:

«هرکسی می‌تواند امور خود را به نحوی تنظیم کند که مالیاتش تا حد امکان کم شود. (طبعتاً) وی ملزم به انتخاب الگویی نیست که به بهترین شکل، به خزانه‌داری مبلغی را [به‌عنوان مالیات] پرداخت کند! حتی وظیفه‌ای می‌پرسانه نیز برای جلوگیری از کاهش مالیات وجود ندارد» بحث اجتناب از مالیات، موردي است که عموماً برای قضاوتن 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، مصاديق 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 تغییب افراد به پرداخت دقیق مالیات‌ها؛ به اجتناب مالیاتی، فراتر از قوانین بنگریم و با کمک گرفتن از مصاديق 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

و بیشتر در جهت افزایش مالیات‌دهی هستند و همچنان سعی در پر کردن خلاهای قانونی دارند زیرا آن‌ها، اولین صفت 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 نیستم». در پاسخ به این نگرش، عموماً یک دیدگاه اصلی وجود دارد که توسط دولتها ارائه می‌شود و به علت آن که نمی‌توانند از راههای قانونی به محکوم ساختن اجتناب مالیاتی پردازنند، 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، خلاً قوانین را زیر سؤال می‌برد

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

اجتناب از مالیات، غیراخلاقی یا قانونی؟

شرکت‌ها به علت 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



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



(۲۰۰۹) و با احترام به مالیات‌دهنگان و بر جسته‌سازی ارزش‌های عمومی (پارک و برگر-والیزر ۲۰۱۵)، اجماع و همکاری ایجاد می‌کنند و در نتیجه، مالیات‌دهنگان 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 تمکن از قوانین مالیاتی، بسیار متنوع است زیرا مالیات‌دهنگان متنوع هستند و همه، به انگیزه‌هایی [که قواعد سخت برای آن‌ها تنظیم کرده است] پکسان پاسخ نمی‌دهند (درمن ۲۰۰۳). قواعد نرم با بررسی و توجه به تفاوت‌هایی که مالیات‌دهنگان 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

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

قواعد نرم اجتناب از مالیات

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). به عبارت دیگر، قواعد نرم مشکل از هنجارها یا اعمالی است که (ممکن است) در برگیرنده بسیاری از ویژگی‌های قوانین حقوقی باشد، اما قادر 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

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 به طور کلی در اغلب کشورها برای جلوگیری و کاهش اجتناب مالیاتی برقرار است، به دو دسته‌ی 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 به طور 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 پیشرفت‌هشداری مالیاتی نیز پیچیده‌تر می‌شوند. اما قوانین سخت، نمی‌توانند همپای تغییرات یک سیستم اقتصادی، تغییر کنند؛ بنابراین، اگرچه قوانین سخت به عنوان مهم‌ترین رکن



به شرایط اقتصادی آن متفاوت است اما مسئله‌ای که بدھی است، عدم توانایی دولتها در پیشبرد برنامه‌های شان 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 مبحث توانایی دخالت دارند) برای مالیات‌دهندگان، بستری ارزشی بنا کنند، آن زمان است که حتی با وجود خلاهایی 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 مالیات‌دهندگان است. هرچقدر که ادراک مالیات‌دهندگان از انصاف رویه‌ای 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 ملی گرایی نیز در صورتی محرک خودتنظیمی مالیات‌دهندگان است که آن‌ها به دولت اعتماد داشته باشند (تورگلر و اشنایدر ۲۰۰۷) در غیر این صورت، میهن‌پرستی 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؛ راسکولنیکوف ۲۰۰۹). این مسئله به مانشان می‌دهد که برای جلوگیری از اجتناب مالیاتی، نباید صرفًا بر قوانین سخت و بهبود آن‌ها تمرکز کنیم!

کلام آخر

اگر چه وضع قوانین و مقررات، گام اولیه برای جلوگیری از خطاهای 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).