

# تنظیم مشارکتی مالیات، الگویی جدید در نظام مالیاتی ایالات متحده آمریکا

سعیدرضا ابدی\*

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۴/۰۷/۱۰

تاریخ دریافت: ۱۳۹۴/۰۵/۲۰

## چکیده

کارآمدی نظام‌های مالیاتی به تحقق حداکثری درآمدهای مالیاتی و تمکین هرچه بیشتر مؤدیان به وظایف قانونی است. فاصله بین درآمدهای مالیاتی و برآوردهای آن در قوانین بودجه و سایر اسناد، مفهومی بنام شکاف درآمد یا گپ مالیاتی را رقم زده، دولت‌ها در اتکاء به این منبع درآمد به دنبال تمهید شرایطی هستند که این فاصله را به حداقل رسانند. در این راستا ترغیب مردم به پرداخت داوطلبانه مالیات و ایجاد شرایط تمکین صادقانه، از مؤلفه‌های مؤثر در ارتقاء فرهنگ مالیاتی است. مدل مشارکتی در تنظیم نظام مالیاتی، الگویی در حال تجربه در ایالات متحده آمریکا است که بیشتر مبتنی بر سیاست‌های تشویقی و تقویت انگیزه‌های همکاری مؤدیان با سازمان مالیاتی این کشور است. ساز و کارهایی چون مقررات‌گذاری برای محدودیت ورود به برخی معاملات یا ضرورت تکمیل اظهارنامه افساء معاملات، جلب همکاری و کلاهی خصوصی به عنوان واسطه‌ای بین مقامات مالیاتی و مؤدیان در کنار ضمانت اجرای قانونی از قبیل جریمه و ... با رویکرد چیرگی تخفیف‌ها و معافیت‌ها در مقایسه با تنبیهات و مجازات‌ها، موضوعاتی است که برای تبیین هر چه بیشتر این مدل، البته در حد ظرفیت این مقاله، به آن اشاره شده است.

## کلید واژه‌گان

تنظیم مشارکتی مالیات، تمکین مالیاتی، حکمرانی نوین، پیشگیری کلی، معاملات ممنوعه.

---

\*استادیار دانشکده حقوق دانشگاه شهید بهشتی.

## مقدمه

در همه کشورها بخش قابل توجهی از منابع درآمدی دولت از طریق اخذ مالیات تأمین می‌شود. سهم مالیات از کل درآمدهای عمومی در بین کشورها متفاوت بوده و میزان آن بستگی به سطح توسعه و ساختار اقتصادی آنها دارد.<sup>۱</sup>

افراد و مؤسسات با توجه به سنگینی مسئولیت‌های دولت، قسمتی از درآمد و دارایی خود را برای تأمین مالی وظایف دولت می‌پردازند. میزان همکاری افراد یک جامعه با دستگاه دولت و تمایل آنان به پرداخت داوطلبانه مالیات‌های قانونی از یک سو به درجه رشد اجتماعی و از دیگر سو به میزان اعتماد و خوش بینی آنان نسبت به دستگاه دولت بستگی دارد.<sup>۲</sup> البته کارآمدی نظام مالیاتی که شامل قوانین و مقررات مربوطه و نیز سازمان‌های اداری وصول مالیات می‌باشند، در این زمینه بسیار مهم است. با مروری بر تلقی‌های گوناگون از ماهیت مالیات به این نظریات برمی‌خوریم:

- مالیات به عنوان نشانه قدرت شاه یا امپراطور که مبتنی بر حقوق سلطنت است.
  - مالیات به مثابه بیمه برای برخوردارانی از حقوق اجتماعی و محافظت در برابر خطرات.
  - مالیات به عنوان عوضی برای تأمین آسایش.
  - مالیات، پرداختی که برای کسب اطمینان از استفاده از بقیه دارایی لازم است.
- البته از منظر اقتصادی، ماهیت مالیات چیز دیگری است. برخی هر گونه هزینه یا پرداخت را از جنس مالیات می‌دانند مثلاً اثر تورم نیز هزینه ای است که بر افراد یا بنگاه‌ها تحمیل می‌شود.<sup>۳</sup> وجه مشترک همه این توصیفات این است که پرداخت مالیات جنبه اختیاری و داوطلبانه ندارد و کمتر می‌توان از نظریاتی دفاع کرد که قائل به نقش عنصر اراده در تأدیه مالیات هستند.<sup>۴</sup> در این مقاله درصدد آشنایی با الگویی از نظام مالیاتی هستیم که دنبال تقویت انگیزه پرداخت داوطلبانه

۱. بهکیش، محمد مهدی؛ **اقتصاد ایران در بستر جهانی شدن**، نشر نی، چاپ پنجم (۱۳۸۹) ص ۱۹۱.

۲. مهندس ابوطالب تقوی، مهدی؛ **مالیه عمومی**، انتشارات فروردین، چاپ هفدهم (۱۳۸۱)، ص ۱۱۱ و ۱۱۲.

1. Thuronyi, Victor. **Comparative Tax Law**, Kluwer Law International. 2003, P 45.

۲. رنجبری، ابوالفضل و بادامچی، علی؛ **حقوق مالی و مالیه عمومی**، انتشارات مجد، چاپ اول (۱۳۸۲)، ص ۵۶.

مالیات از سوی مؤدیان بوده و رمز کارایی و موفقیت خود را در مدلی می‌داند که در آن صرفه اقتصادی بیشتر در پرداخت مالیات است و نه در فرار یا اجتناب مالیاتی. این مدل در بستری جدید از حکمرانی (حکمرانی نوین) و نظام مقررات گذاری پاسخگو ترتیب یافته و قلمرو بررسی ما در این مقاله نظام مالیاتی ایالات متحده آمریکا است. این کشور از سال ۲۰۰۶ و متعاقب گزارشی از سازمان امور مالیاتی (IRS) به ضعف سیستم سنتی خود در جمع‌آوری مالیات‌ها پی برده و محصول همفکری دولت و کنگره در رفع این نقیصه، طراحی الگوی جدیدی در سیستم مالیاتی بوده که به مدل مشارکتی در تنظیم نظام مالیاتی معروف گردیده است.

## ۱. پیش‌زمینه‌ها در اداره عمومی

آشنایی با کارکردها و ویژگی‌های رویکرد مشارکتی در تنظیم مالیات ایالات متحده آمریکا ملازمه با شناخت بسترهای فکری و اجرایی موضوع داشته و در اینجا توجه به حکمرانی نوین در کنار ظرفیت سازی اجتماعی، همچنین رویکرد مقررات گذاری پاسخگو (مسئولانه) به عنوان پیش‌زمینه‌های این مدل ضروری است.

### ۱.۱. حکمرانی نوین<sup>۱</sup>

از آنجاکه تحقق هر برنامه اجتماعی با سطوح مختلفی از ذی‌نفعان مواجه است که بدلائیل گوناگون با آن برنامه دست به گریباندند و یا نتایج اجرای آن برنامه بر ایشان تأثیر می‌گذارد، لذا بدون توجه به علائق و انگیزه‌های ایشان، به نتیجه رساندن یک برنامه تحول یافته اجتماعی، همچون رویکردی تازه به نظام مالیاتی، امکان‌پذیر نمی‌باشد. بنابراین جلب و ارتقای مشارکت ذی‌نفعان در هر فرآیندی از این دست، نیازمند ظرفیت‌سازی است.

ظرفیت‌سازی اجتماعی<sup>۲</sup> (CCB) که به آن ظرفیت توسعه نیز می‌گویند عموماً به تقویت توانایی‌ها، مهارت و رقابت‌های مردم و گروه‌های اجتماعی در جوامع توسعه یافته اشاره داشته که به آن وسیله بتوانند بر محدودیت‌ها (محرومیت‌ها) و عوارض منفی ناشی از آنها فائق آیند. در بیانی دیگر ظرفیت‌سازی، توسعه نظام یافته (یا ارتقاء یافته) دانش، نتایج، سطح، مدیریت،

1. New Governance.  
2. Community Capacity Building.

مهارت‌ها و دیگر استعداد‌های یک سازمان از طریق اکتساب‌ها، انگیزش‌ها، تکنولوژی و یا آموزش است.<sup>۱</sup> برای این منظور باید مداخلات هدفمند افراد و گروه‌ها در یک فرایند توسعه‌ای افزایش یافته و ضریب حساسیت ایشان بالاتر رود. لذا برنامه‌های ظرفیت‌سازی مبتنی بر اصلاح و تغییر نگرش‌ها همچنین اصلاح ساختارها از سطح خرد و کلان فیما بین ذی‌نفعان بوده و حرکت به سوی حکمرانی به جای حکومت و مشارکت و مذاکره، به جای آمریت و تفوق، استراتژی راهبردی این معناست. بالطبع فعال کردن نهادهای مدنی، سندیکاها و اتحادیه‌ها و رسانه‌ها می‌تواند در فرایند حکمرانی به مشارکت هر چه بیشتر ذی‌نفعان کمک کند.

با توضیحات فوق می‌خواهیم به این نتیجه برسیم که اصلاح نظام مالیاتی و تغییر نگرش‌ها در این نظام در کشور توسعه یافته‌ای چون آمریکا ملازم با ظرفیت‌سازی مربوطه، پیشرفته و در حال انجام است و تلاش این است که در این مقاله برخی از این راهبردهای عملی تبیین شده و به عنوان الگویی کاربردی مورد توجه قرار گیرد.

واژه حکمرانی<sup>۲</sup> در واقع اصطلاحی قدیمی است لیکن اخیراً دوباره مطرح گردیده و یکی از جذاب‌ترین مفاهیم علوم اجتماعی به ویژه در موضوع اداره عمومی<sup>۳</sup> گردیده است. امروزه حکمرانی به عنوان مفهومی نو و تحول یافته در ارتباط با دولت و اداره عمومی جلوه نموده و قرار است جایگزین تصویر منفی این دو گردد. مفهوم مردمی حکمرانی بر اثر بی‌اعتمادی به مفهوم سنتی دولت<sup>۴</sup> پدید آمده زیرا، بنیان تئوری‌های سنتی اداره عمومی مضمحل گردیده و دچار بحران هویت<sup>۵</sup> گردیده‌اند.<sup>۶</sup>

اداره عمومی که قرار بوده ابزار قدرتمندی برای حل معضلات اجتماعی باشد خود در معضلات جدی اجتماعی گرفتار شده. به طور کلی حکمرانی اشاره به تغییرات نقش، ساختار و کارکرد دولت داشته و بدنبال راهکاری برای حل مشکلات اجتماعی است. کارایی، دموکراسی، پاسخگویی و شفافیت دولت هدف نهایی تئوری‌های قدیمی و نوین اداره عمومی است اما آنچه بین تئوری‌های

1. Business Dictionary.com.

2. Governance.

3. Public Administration.

4. Government .

5. Identity Crisis.

6. Myun gsuk lee, **Conceptualizing the New Governance: A New Institution of Social Coordination**, Presented at the Institutional Analysis and Development Mini Conference, 2003. Indiana University.

قدیمی و جدید تفاوت ایجاد می‌کند اهداف فوق نیست، بلکه ابزارها و شیوه‌هایی است که برای رسیدن به این اهداف استفاده می‌شود. اگر در مفهوم سنتی مدیریت عمومی کشور اداره بوروکراتیک<sup>۱</sup> را داشتیم امروزه با مفهومی بنام «حکمرانی»<sup>۲</sup> دنبال تحقق اداره دموکراتیک<sup>۳</sup> هستیم. در این معنا عده‌ای حکمرانی را در چند مفهوم متفاوت مورد تأکید قرار می‌هند. مثلاً؛ حکمرانی به معنای حاکمیت شرکتی<sup>۴</sup>، به معنای حکمرانی خوب<sup>۵</sup> که بر فرایندهای رسمی شرکت‌های خصوصی و دولت برای حسابرسی و تأمین شفافیت و نیز افشای اطلاعات تأکید دارد. در معنای مدیریت نوین عمومی<sup>۶</sup> که اشاره به ارتقاء بوروکراسی دولتی با الهام از شیوه‌های بخش خصوصی دارد، در معنای اقتصاد سیاسی جدید<sup>۷</sup> که به تحول در روابط بین دولت، جامعه مدنی و بازار اشاره دارد ....<sup>۸</sup>

برخی دیگر حکمرانی را در معنای فرایندهای سیاسی، اقتصادی می‌دانند که هماهنگ کننده فعالیت‌های فعالان اقتصادی است<sup>۹</sup> اما وجه مشترک همه این معانی این است که آنها مبتنی بر «حاکمیت قانون‌اند»<sup>۱۰</sup>. در اینجا توجه به این نکته ضروری است که حاکمیت قانون همواره در معنای احکام و کنترل‌های صادره از نهادهای متمرکز نیست. بلکه در معنای تمکین داوطلبانه اشخاص از قانون که به وسیله خودشان یا نمایندگان ایشان در جهت تبیین حقوق و تعهداتشان وضع گردیده، می‌باشد.

به نظر می‌رسد مفهوم اخیر در تبیین آنچه مراد از حکمرانی نوین<sup>۱۱</sup> است به جدیت مورد توجه است. به ویژه در بحث مدل جدید نظام مالیاتی آمریکا یعنی سیستم تنظیم مشارکتی مالیات با

1. Bureaucratic Administration.
2. Democratic Administration.
3. Corporate Governance.
4. Good Governance .
5. New Public Management .
6. New Political Economy.

۷. برای توضیح بیشتر نگاه کنید به:

Rhodes, K. **The Governance Narrative: key Findings and Lessons from the ESRC, S Whitehall Programme**, Public Administration. 2000 .

8. Campbell, J. k. Hollingsworth and L. Lindberg. **Governance of the American Economy**. Cambridge university Press. 1991.

9. Rule of the Law.

10. New Governance.

ساز و کارهای طراحی شده این معنا، از حاکمیت قانون متجلی می‌گردد. زیرا، شهروندان با این ساز و کارها صرفه و غبطه اقتصادی خود را در تمکین داوطلبانه از قانون و الزامات اجرایی آن می‌یابند. به طور کلی در رابطه میان حکمرانی نوین و قانون و به عبارتی همزیستی این دو سه فرض متصور است. اول اینکه در مقام مکمل یکدیگر ظاهر شوند و نقش تکمیل‌کنندگی نسبت به هم داشته باشند. این حالت مربوط به مواردی است که هر دو در یک حوزه سیاست‌گذاری فعال بوده و اهداف یکسانی را تعقیب کنند. دوم اینکه در مقام رقابت با یکدیگر ظاهر شده که مربوط به شرایط معتبر شناخته شدن هر دو طریق (شیوه‌های سنتی و شیوه‌های حکمرانی نوین) در وصول به خواسته‌های شهروندان است. در این حالت شهروندان امکان استفاده از هر یک از دو شیوه را دارند. سوم اینکه این دو در شرایط تغییر و دگرگونی یکدیگر برآیند. در این حالت گاه قانون با شیوه‌های سنتی خود فرایندهای حکمرانی نوین را تعیین نموده و گاه حکمرانی نوین تنها شیوه حل مسائل بوده و در صورت عدم کارایی از شیوه‌های قانونی استفاده می‌شود.<sup>۱</sup>

حکمرانی نوین، به باز تعریفی از نقش شهروندان از یک مصرف‌کننده منفعل خدمات دولت به یک مشارکت‌کننده فعال در حکمرانی پرداخته و اشاره به نوع جدیدی از مکانیسم تعاون و همکاری دارد. در این معنا حکمرانی نوین یک نوع حکمرانی اشتراکی است<sup>۲</sup> و بیش از آنکه دولت محور باشد جامعه محور است. در این مدل نقش شبکه‌های اجتماعی بسیار زیاد می‌باشد و مشارکت این شبکه‌های خودمختار در قلب معنای حکمرانی نوین قرار دارد. شبکه‌هایی که به عنوان شرکاء و همکاران جدید رسمی بین حکومت و جامعه مدنی به ایفاء نقش می‌پردازند. بنابراین حکمرانی نوین اشاره به چیدمانی از نهادها و بازیگران اجتماعی دارد که جدای از حکومت، اما متعلق و وابسته به آن هستند. همچنین ظرفیت این شبکه‌ها برای انجام اموری که تحت سیطره دولت قرار نگرفته به رسمیت شناخته شده و مورد استفاده قرار می‌گیرد. برای مثال می‌توان از زیر مجموعه‌هایی چون حکمرانی مدرسه<sup>۱</sup> به عنوان مکانیسمی برای همکاری

1. David.M. Trubek and Louis G.Trubek, "New Governance & Legal Regulation: Complementarily Rivalry and Transformation". University of Wisconsin Law School, Legal Studies Research Paper Sepses, Paper No,1022 . 2006, P 5 available At: <http://SSRN.com>.

2. Shared Governance.

1. SchoolGovernance.

اجتماعی در مسائلی که اولیاء و دانش‌آموزان و معلمان با آن مواجه‌اند یاد کرد یا حکمرانی زیست‌محیطی<sup>۱</sup> برای حل مسائل زیست‌محیطی که با مشارکت و همکاری شبکه‌های اجتماعی ذی نفع امکان نتیجه‌گیری بهتر خواهد داشت. نهایتاً حکمرانی نوین به دنبال توسعه حوزه تصمیمات دموکراتیک و در عین حال کنترل در حوزه اقتدار سیاسی است، همچنین مفهوم خاصی از همکاری اجتماعی است که در آن مسائل مشترک اجتماعی به وسیله اتحاد شهروندانی که به نحو فعالی مشارکت در تعیین قواعد و سیاست‌های زندگی اجتماعی خود دارند، حل می‌شود.

## ۲. مقررات‌گذاری پاسخگو<sup>۲</sup>

مقررات‌گذاری پاسخگو یک آرمان دموکراتیک و ترکیبی است از نظریات دموکراسی مذاکره‌ای و عدالت‌بازیبایی شده. مقررات‌گذاری پاسخگو به وسیله شبکه‌های مقررات‌گذار دولتی و غیردولتی اجازه می‌دهد کاستی‌های ظرفیت شبکه‌های پیرامونی جبران شود. در این راستا NGOها نقش حیاتی در این نوع مقررات‌گذاری ایفاء می‌کنند. با استفاده از NGOها و فشارهای اجتماعی محلی کشورهای در حال توسعه با کنار گذاشتن دولت مقررات‌گذار به یک جامعه مقررات‌گذار می‌رسند.<sup>۳</sup>

این رویکرد که ابتدا در حوزه تجارت مطرح و سپس به سایر حوزه‌ها از جمله علوم جنایی راه یافته، امروزه بیشتر در سه حوزه مالیات، محیط زیست و حقوق مالی به طور اعم مورد توجه و استعمال قرار گرفته است. محور اصلی در این تئوری تأکید بر ساختار هرم گونه مقررات‌گذاری است. آنهم با خط‌مشی ارتباط برقرار کردن با حوزه‌های موضوع مقررات‌گذاری به جای دیکته کردن قوانین در فرایند دستوردهی و کنترل. این رویکرد مبتنی بر روابط غیر شخصی و نیز تعامل قانونی ضمن احترام به مذاکره در درک نیازهای قانونی هر حوزه و ارائه پاسخ قانونی از طریق مقررات‌گذاری به آنها است. این مدل از مقررات‌گذاری نمادی از دموکراسی در مقررات‌گذاری بوده و با مشارکت و حسن نیت به دنبال حل مسائل اجتماعی است.

1. Environmental Governance.

2. Responsive Regulation.

3. Braithwaite, John, "The Essence of Responsive Regulation", UBC Law Review, Vol.44:3,P 476, 2011.

نظریه‌پردازانی چون بریت ویت<sup>۱</sup> معتقدند مقررات گذاران در تحقق این رویکرد باید به اصول رفتاری زیر پایبند باشند. تعمق در زمینه‌ها و بسترهای موضوع مقررات‌گذاری، استماع فعال نظرات ذی‌نفعان حوزه مربوطه، مشارکت با فعالان باحسن نیت، قدردانی از طرف‌های متعهد و اصرار بر ضروری بودن حمایت و آموزش برای ایجاد ظرفیت‌های لازم، مدیریت (حکمرانی) هرمی از طریق درگیر کردن شبکه‌های وسیع‌تری از مخاطبان حوزه مقررات‌گذاری، آموزش و ... او در تشریح مدیریت (حکمرانی) هرمی، دو هرم حمایت و مجازات را مطرح نموده که به طور متقابل بر یکدیگر اثر می‌گذارند. در هرم حمایت مقررات‌گذار با رویکرد آموزش و تشویق و اعطاء جایزه و کمک و ایجاد تسهیلات تا مرحله اعطای مجوز در جهت گسترش فعالیت مخاطب و نهایتاً عالی‌ترین سطح پیش می‌رود و در هرم مجازات نیز مقررات‌گذار باز از آموزش و تشویق شروع کرده و در برابر رفتار خلاف انتظار مخاطب به تقبیح و مجازات تا تعقیب قضایی و سلب مجوز فعالیت پیش می‌رود. استراتژی فوق‌الاجاب می‌کند مقررات‌گذار ابتدا مشکلات را دسته‌بندی نموده و مشکلات جزئی را که با واکنش‌های حداقلی همراه هستند در پائین‌ترین نقطه هرم و مشکلات جدی‌تر را در سطح میانی و مشکلات بزرگ را در بالاترین نقطه هرم قرار دهد که این دسته با واکنش‌های به مراتب شدیدتر همراهند.

کاربرد مقررات‌گذاری پاسخگو در نظام مالیاتی به معنی تأثیرگذاری بر تعهد جامعه به پرداخت مالیات از طریق رفتار احترام‌آمیز، توجه به مقاومت فرایندهای خطا و اصلاح آنها، رفتار منصفانه و توجیه کامل عدم رضایت بر احترام به عدم تمکین، آمادگی اعمال مجازات‌های اداری و ظرفیت تعقیب از طریق مداخله قاعده‌مند و جدی در مواجهه با استمرار عدم تمکین می‌باشد.<sup>۲</sup>

## ۲. تبیین مدل

بر اساس بحث‌های قبل مشخص شد که با رویکردهای امروزی در مفهوم حکمرانی و مدیریت عمومی کشور مشارکت شهروندان مسئله‌ای کلیدی است. نظام مالیاتی ایالات متحده آمریکا در

1. Braithwaite, John, "Responsive Regulation and Developing Economies", World Development Vol. 34: No5, PP 884-898, 2006.

2. Braithwaite, John, "Responsive Regulation and Developing Taxation", Introduction. Law & TAX, Vol. 29:P 1, 2007.



مواجهه با شکاف مالیاتی<sup>۱</sup> قابل توجهی که در سال مالی ۲۰۰۱ میلادی داشته<sup>۲</sup> و برای جبران کسری درآمد پیش‌بینی شده، سه راه بیشتر نداشت:

الف) همچنان به شیوه‌های سنتی شناسایی و وصول مالیات ادامه داده و با این روش دنبال جبران کسری درآمد را بنماید.<sup>۳</sup>

ب) اقدامات حقوقی سخت گیرانه‌ای را به مورد اجرا گذارد.

ج) به شیوه‌های نوینی چون تنظیم مشارکتی<sup>۴</sup> مالیات روی آورد.

گزینه سوم که موضوع اصلی بحث ما است گزینه منتخب کنگره و دولت گردیده و در این مبحث بنا داریم ویژگی‌های این مدل را بازگو کنیم.

## ۱.۲. مفهوم مشارکت در فرایند مالیاتی و دستاوردهای آن

برای آشنایی بیشتر با این الگوی جدید توجه به سه مؤلفه اصلی ذیل که در مرکزیت این مدل قرار دارد حائز اهمیت است. این مؤلفه‌ها عبارتند از:

اول: همکاری (Cooperation)

دوم: اشتراک گذاری اطلاعات (Information Sharing)

سوم: همگرایی منافع (Interest Convergence)

این شیوه به دنبال ایجاد شرایط مطلوب همکاری میان مقامات مالیاتی و مؤدیان بوده و با تمهید زمینه‌های لازم برای شفافیت اطلاعاتی و نیز در اختیارگذاری اطلاعات مربوط به مبادلات اقتصادی از سوی مؤدیان به شناسایی هرچه بهتر مأخذ و منابع مالیاتی خود پرداخته و از سوی

1. Tax gap.

۲. گزارش سال ۲۰۰۶ سازمان امور مالیاتی آمریکا (IRS) این عدد را در سال مالی ۲۰۰۱ به میزان ۳۵۳ بلیون دلار اعلام نموده است.

۳. یکی از شیوه‌های سنتی جبران کسری درآمد افزایش مالیات‌ها است. اما بر اساس تئوری Laffer و منحنی او اگر نرخ مالیات از یک حد معقول و معین بالاتر برود باعث عدم تحقق اهداف دولت و به نوعی کاهش درآمد دولت خواهد شد. جهت کسب اطلاع بیشتر نگاه کنید به: دادگر، یداله؛ **مالیه عمومی و اقتصاد دولت**، انتشارات نور علم، چاپ ششم (۱۳۹۰)، ص ۱۶۲ به بعد.

4. Cooperative Tax Regulation.

دیگر شرایطی را رقم می‌زند که منافع هر دو طرف یعنی مقامات و مؤدیان مالیاتی همسو با یکدیگر و با منافع جامعه گردد.

این روش قائل به آن است که کاهش فرار مالیاتی و از بین بردن مشکلات مالیاتی بیش از آنکه نیازمند شیوه‌های قهری مقررات‌گذاری باشد نیازمند وابستگی متقابل و ارتباط بوده، به گونه‌ای که مؤدیان بپذیرند و باور کنند در مقایسه با اعمال مقررات سخت‌گیرانه نسبت به ایشان، روابط و همکاری متقابل، منافع بیشتری را برای ایشان بدنال خواهد داشت. آنها در ورای مبادله اسرار تجاری خود اطمینان و امنیت را بدست می‌آورند.

مؤدیان در این روش از قطعیت درآمدهای خود اطمینان پیدا می‌کنند و این دستاورد کمی نیست. عموماً فعالان اقتصادی در پایان سال مالی که زمان تنظیم حساب‌ها و صورت‌های مالی است نیاز دارند نسبت به میزان سود و زیان خود اطلاعات قطعی داشته باشند، لیکن یکی از عواملی که همواره این قطعیت را متزلزل می‌سازد کنترل‌های دستگاه مالیاتی است که بعضاً در ایامی طولانی پس از پایان سال مالی و حتی تهیه گزارش‌های مالی و حسابرسی رخ می‌دهد. گویی همواره یک بدهی احتمالی در ارقام و مبالغ گزارش‌های مالی و به خصوص حساب سود و زیان نهفته که قطعیت این ارقام را تحت‌الشعاع قرار می‌دهد. این امر برنامه‌ریزی‌های مدیریتی و مالی را دچار خدشه کرده لذا هر روشی که بتواند این تردید را به اطمینان و یقین تبدیل کند کمکی به بهبود تصمیم‌های مدیریتی خواهد بود.

بر خلاف روش‌های اجباری سنتی در وصول مالیات که در آن هدف مقام مالیاتی اخذ تمام و کمال مالیات و هدف مؤدی کاهش مالیات و نهایتاً دو هدف کاملاً در تضاد با یکدیگر می‌باشند، با رویکرد مشارکتی فردی که مالیات پرداخت می‌کند علاوه بر اجتناب از مجازات عدم اقدام، منافع محسوسی بدست آورده و به جای توجیه موقعیت خود و دفاع از شرایط حداقل در پرداخت مالیات، همراه با مقام مالیاتی ترجیح می‌دهد اهداف عمومی قانون را که متضمن منافع جامعه و خود آنها است، تعقیب نماید. مقام مالیاتی در این مدل یک یاری‌کننده است تا یک ارزیابی‌کننده با سوءظن.

### ۳. رویکرد پیشگیری کلی<sup>۱</sup>

هر چند از نگاه تاریخی مدل اولیه در نظام مالیاتی آمریکا، سیستم مبتنی بر بازدارندگی و مجازات از طریق تفتیش و بازرسی بوده، اما در شیوه نوین مالیاتی ضمانت اجرای کیفری در کنار تقویت هنجارهای اجتماعی<sup>۲</sup> می‌تواند تحلیل بهتری از نظام مالیاتی بدست دهد.

هنجارهای اجتماعی قواعد رفتاری هستند که ضمانت اجرای حقوقی ندارند و ورای نظام مجازات عمل می‌کنند. این هنجارها برای مؤدیان نوعی مسئولیت عمومی را ایجاد نموده که فراتر از چهارچوب‌هایی است که از طریق ابزارهای قانونی ساخته می‌شود. هنجارهایی چون ارزش پرداخت داوطلبانه مالیات، ارزش خوش حسابی و خوش وعده بودن، ارزش صداقت و امانت در همه شئون از جمله آنچه در ارتباط با دستگاه مالیاتی قرار می‌گیرد.

براساس دیدگاه صاحب نظر حقوقی، لوینر<sup>۳</sup> برای بهبود اجرای قانون باید علاوه بر تحت کنترل درآوردن فعالیت های غیرقانونی از طریق تشویق رفتارهای قانونی، کمک و پیشنهاد تخفیف<sup>۴</sup> برای پرداخت به موقع مالیات اقدام نمود و نه از طریق برخوردهای تنبیهی و مجازات گونه<sup>۵</sup> همچنین در همین ارتباط دیوید شایزر<sup>۶</sup> استفاده از وکلای خصوصی را برای کمکی دوجانبه، هم به مؤدیان که موکل ایشان هستند، هم به دولت، پیشنهاد می‌دهد. او معتقد است با همکاری که از طریق این وکلا بین مؤدیان، مشاورین مالیاتی و مقامات مالیاتی دولتی ایجاد می‌شود می‌توان سطح تمکین مالیاتی مؤدیان را بالا برد.

طبیعی است مؤدیان اعتماد بیشتری به وکلای خود داشته و آنچه احتمالاً در یک رابطه بی‌واسطه با مقامات دولتی کتمان می‌کنند در ارتباط با وکلای خود انجام نمی‌دهند؛ زیرا، خود دست به

1. General Prevention approach.

2. Social Norms.

3. Leviner, Sagit.

۴. در برخی نظام‌های رسیدگی کیفری از جمله در آمریکا اصطلاح خاصی تحت عنوان Plea bargain (agreement) وجود دارد که طی آن متهم به جرم در ازاء اقرار به جرم از امتیازاتی در مجازات و ... برخوردار می‌شود. لوینر معتقد است این مکانیسم در فرایند کشف مالیات نیز می‌تواند بین مؤدی و دستگاه‌های مالیاتی برقرار شود.

۵. نگاه کنید به:

Ventry, Dennis J., Cooperative Tax Regulation, Connecticut Law Review, 2008, vol, 41, No, 2 .

6. Schizer David.

انتخاب آنها زده و امید دارند که با دانش و تخصص این وکلا بتوانند حداکثر مزیت‌های قانونی را برخوردار گردند. لذا اصل شفافیت و صداقت را در ارتباط با وکلای خود به مراتب بیشتر رعایت می‌کنند. از سوی دیگر مقامات سازمان مالیاتی نیز به اطلاعات دریافتی از وکلای موکلین خود بیشتر اعتماد کرده، زیرا، ایشان بر اساس سوگند حرفه‌ای تلاشی برای اظهارات کذب یا مخفی کردن اطلاعات نخواهند داشت و البته با ملاحظه غبطه موکلین آنچه لازم است سازمان مالیاتی مطلع گردد را در اختیار می‌گذارند که در غالب موارد این اطلاعات بیشتر از اطلاعاتی است که مستقیماً می‌توان از مؤدی دریافت نمود. پس به این ترتیب یک تعامل شفاف‌تر و به نوعی بازی برد-برد می‌تواند شکل گیرد. مؤدی اطلاعات مبادلات اقتصادی خود را به انگیزه برخورداری هر چه بیشتر از تخفیف‌ها و معافیت‌ها و نهایتاً رسیدن به قطعیت سود و درآمد در اختیار می‌گذارد. مقامات مالیاتی نیز با سوءظن کمتر و بدون نیاز به کنترل‌های مضاعف و چندگانه به اطلاعات دریافتی اعتماد نموده و قانون را در باره مؤدی اعمال می‌نمایند و به این ترتیب به حداکثر وصول درآمد می‌رسند. این رویه نیز به توسعه رویکرد پیشگیری کلی کمک نموده و سطح تمکین مالیاتی را از طرق تشویق رفتارهای قانونی بالا می‌برد.

اقتصاددانانی چون لارس فیلد و برونو فری<sup>۱</sup> معتقدند مقررات گذاران مالیاتی می‌توانند پذیرش مالیات را با افزایش اخلاق مالیاتی<sup>۲</sup> بیشتر کنند. آنها معتقدند باید شرایطی را فراهم کرد تا بین مقامات مالیاتی و مؤدیان نوعی قرارداد روحی- روانی<sup>۳</sup> در موضوع مالیات منعقد شود. بر اساس این قرارداد دو طرف همانند دو شریک و همکار با یکدیگر رفتار کرده و در نهایت احترام و صداقت و اعتماد با یکدیگر تعامل می‌کنند.

#### ۴. شفافیت اجباری<sup>۴</sup> و معاملات ممنوعه

از سال ۲۰۰۶ اداره خزانهداری<sup>۵</sup> گزارش دهی درباره نوع جدیدی از معاملات موسوم به معامله منفعت<sup>۱</sup> را برای فعالان اقتصادی الزامی کرد. زیرا، این معامله پتانسیل سوءاستفاده در عدم

1. Lars feld, Bruno frey.  
2. Tax Morale.  
3. Psychological taxContract.  
4. Forced Transparency .  
5. Treasury Department.

پرداخت مالیات را داشته و اطلاعات کافی نزد مقامات مالیاتی برای کسب اطلاع و شناسایی موارد انجام این نوع معامله وجود ندارد، لذا به زعم اداره خزانهداری این معاملات مصداقی از اجتناب مالیاتی<sup>۲</sup> و یا فرار مالیاتی می‌توانستند تلقی شوند.<sup>۳</sup>

در آگوست ۲۰۰۷ نیز طی دو دستور العمل دیگر صادره از سوی اداره خزانهداری و سازمان امور مالیاتی مصادیق دیگری از معامله منفعت که برای این مراجع از ابهام و عدم شفافیت برخوردارند معرفی و مشمول حکم شفافیت اجباری و الزام به گزارش‌دهی فعالان اقتصادی گردیدند. این دو معامله یکی مربوط به ودیعه سهام در تراست و دیگری نیز مربوط به جانشینی منافع در سهام شرکت با مسئولیت محدود بودند.<sup>۴</sup>

پیش از این نیز شبیه این اتفاق در سال ۲۰۰۴ به هنگام تصویب قانون اشتغال آفرینی آمریکا<sup>۵</sup> معروف به قانون مشاغل رخ داده بود. بر اساس هدف‌گذاری که در این قانون صورت گرفته بود مراجع قانونی بیشتر دنبال کنترل پناهگاه‌های مالیاتی<sup>۶</sup> بودند. منظور از پناهگاه مالیاتی هرگونه ترتیبات مالی برای اجتناب از پرداخت مالیات یا کاهش آن می‌باشد. این قانون با روش افزایش جواز مالیاتی برای شفافیت هر چه بیشتر و پیشگیری از جریمه یا جریمه‌های خفیف‌تر، اداره خزانهداری را مجاز می‌نمود تا مجازات‌های مالی متناسبی را برای متخلفین از تخلفات گزارش‌دهی اعمال کند. در این قانون بالغ بر ۲۷۰ مورد کاهش مالیات مقرر گردیده و جریمه‌های استفاده از پناه مالیاتی افزایش یافته، همچنین معافیت مالیاتی برای کشاورزان و تخفیف‌های مالیاتی برای کارخانه‌داران و صاحبان صنایع پیش‌بینی گردیده است.

1. Transaction of Interest .

2. Tax Avoidance, Tax Evasion.

۳. جهت کسب اطلاع بیشتر از ماهیت و اقسام این نوع معاملات برای مثال می‌توان به اخطاریه‌های شماره ۷۲ و ۷۳ سال ۲۰۰۷ و ۹۹ سال ۲۰۰۸ و ۷ سال ۲۰۰۹ و ۴۷ و ۴۸ سال ۲۰۱۵ سازمان امور مالیاتی آمریکا رجوع کرد. همچنین نگاه کنید به:

Jared H. Binstock, **Transactions of Interest; Are they "Interesting" Enough to warrant the new obligations?**, The Tax Lawyer, Vol 61, No.3 (Spring 2008), pp 949-967 .

۴. جهت کسب اطلاع بیشتر از این نوع معاملات نگاه کنید به: <https://www.mcguirewoods.com>

5. American Jobs Creation Act, 2004.

6. TaxShelters.

برخی این مقررات را مشابه سایر تلاش‌هایی می‌دانند که برای شفافیت در حاکمیت شرکتی<sup>۱</sup> آنهم تحت قانون معروف Sarabanes- Oxley<sup>۲</sup> مقرر گردیده و به موجب آن ضمانت افشای اطلاعات در همه حوزه‌ها از جمله مسائل مالیاتی بیشتر گردیده است. ملاحظه می‌شود طبقه‌بندی معاملات به معاملات ممنوعه و غیر آن و افزایش مقررات شفاف کننده از روش‌هایی است که به مؤدیان علائم آشکاری از اجرای سیاست‌های جدید دولت در نظام مالیاتی می‌دهد و نباید تصور شود مدل مشارکتی در تنظیم مالیات هیچ‌گونه تأکیدی بر تنبیه و مجازات ندارد. یکی از ضمانت‌های حقوقی جدید برای انجام معاملات ممنوع، اجرای سیاست مجازات‌های بدون تقصیر<sup>۳</sup> است. به عنوان مثال برخی سازمان‌های معاف از مالیات همچون دانشگاه‌ها، خیریه‌ها، مؤسسات دولتی و ... در صورتی که به هر نحوی در معاملات ممنوعه ورود داشته باشند، فارغ از اینکه مطلع از موضوع بوده یا نبوده باشند یا اینکه به طور مستقیم یا غیرمستقیم در این معاملات نقش داشته باشند و صرف‌نظر از اینکه معامله برای ایشان منفعت یا بهره مالیاتی بدنبال داشته باشد، مشمول مقررات تنبیهی شده و مجازات می‌گردند. برخی از این معاملات مواردی هستند که در لیست‌های منتشره سازمان امور مالیاتی (IRS) معین شده و برخی دیگر مواردی هستند که ماهیتاً مشابه موارد مندرج در لیست‌ها می‌باشند، همچون معاملات موسوم به Gredit swap یا Equity swap<sup>۴</sup>.

در این موارد سازمان‌های معاف از مالیات می‌بایست با افشاء مراتب نزد سازمان امور مالیاتی خود را از برخوردهای تنبیهی مصون دارند. لذا تنظیم اظهارنامه مربوط به افشاء مداخله در این معاملات اولین تکلیفی است که این سازمان‌ها در برابر سازمان امور مالیاتی دارند. حسن این اقدام این است که برای دستگاه مالیاتی، طرف دیگر معامله نیز معلوم شده، لذا نظام کنترل قانونی می‌تواند به نحو جداگانه در مورد طرف دیگر نیز اعمال شود. تأخیر در تنظیم و ارسال اظهارنامه افشاء معامله به موجب قانون روزانه یکصد دلار جریمه تا زمان تکمیل اظهارنامه به

1. Corporate Governance.

۲. این قانون که در جولای ۲۰۰۲ به تصویب رسیده در کنگره بنام "قانون مسئولیت، پاسخگویی و شفافیت شرکت‌ها" شناخته می‌شود.

3. No-fault Penalties.

۴. برای توضیح بیشتر در خصوص این معاملات نگاه کنید به: [www.Investopedia.com](http://www.Investopedia.com)

دنبال داشته و این رقم می‌تواند تا پنجاه هزار دلار افزایش یابد. در صورتی که سازمان مربوطه از تهیه و تکمیل اظهارنامه بشرح بالا، پس از درخواست سازمان امور مالیاتی خودداری نماید، سازمان یا مدیر مربوطه به جریمه‌ای اضافی به ازاء هر روز یک صد دلار تا حداکثر مبلغ ده هزار دلار محکوم می‌گردد.

در بحث مجازات‌های بدون تقصیر، مسئولیت شخصی مدیران نیز قابل توجه است. به عنوان مثال مدیر در هریک از سازمان‌های معاف از مالیات که به هر نحوی در یکی از معاملات ممنوعه مداخله داشته، بدلیل نقشی که در فرایند تصمیم‌گیری برای ورود به چنین معامله‌ای ایفا نموده یا هر سببیتی که برای این موضوع داشته شخصا تا بیست هزار دلار جریمه می‌شود.

## نتیجه گیری

پیام مدل مشارکتی در تنظیم مالیات یا در مقررات گذاری نظام مالیاتی بیشتر اتکا به مشارکت و همکاری است تا ارباب و ترس. هر چند همچنان به باور بسیاری نظام مالیاتی ایالات متحده بیشتر اتکا به سیاست تنبیهی دارد تا تشویق<sup>۱</sup>. گذار از رویکرد فرمان و کنترل به رویکرد همکاری، هم‌گرایی و مشارکت اطلاعاتی نیاز به تمهیدات تشویقی بیشتر و تأکید زیادتر به پیشگیری دارد تا تنبیه و مجازات.

دولت آمریکا در زمینه کنترل شکاف مالیاتی (Tax gap) به داخل کشور بسنده نکرده و برخی اقدامات را در خارج از مرزهای خود نیز در دستور کار قرار داده است. قریب دو سال پیش در ارتباط با مالیات شهروندان آمریکایی که ساکن کانادا هستند و جمعیتی بالغ بر یک میلیون نفر را تشکیل می‌دهند، توافقنامه‌ای بین سازمان امور مالیاتی آمریکا و سازمان مالیات کانادا به امضا رسیده که تا ژوئن سال ۲۰۱۴ مؤسسات مالی کانادایی ملزم گردیدند اطلاعات مربوط به حساب‌های جدید افتتاح شده از سوی شهروندان آمریکایی را تهیه و به مقامات مالیاتی کانادا گزارش کنند و متعاقباً این اطلاعات بر اساس توافقنامه امضا شده به دولت آمریکا گزارش شود، تا از این طریق شناسایی افرادی که ممکن است از طریق حساب‌های خارجی خود مبادرت به فرار مالیاتی کرده باشند، میسر گردد. البته دولت آمریکا تا تاریخ تعیین شده فوق شهروندان آمریکایی را مشمول مالیات یا مجازات قرار نداده و در مرحله اول دنبال شناسایی این افراد بود که بعضاً دارای تابعیت دوگانه آمریکایی-کانادایی بودند.

این قبیل اقدامات در داخل و خارج در حدود یک دهه اخیر حکایت از گامی مؤثر در کاهش فرار مالیاتی داشته، در یکی از گزارش‌های اخیر وال استریت ژورنال، کنگره آمریکا ضرر حاصل از فرار مالیاتی شهروندان این کشور را یک صد بیلیون دلار در سال برآورد نموده که در مقایسه با مبلغ ۳۵۳ بیلیون دلار سال ۲۰۰۱ که البته در سال ۲۰۰۶ افشا و توجه مقامات حکومتی را به خود جلب نمود، سیری نزولی را نشان می‌دهد.

1. Ventry, Dennis j, op.cit.p 448.



## فهرست منابع

## الف) فارسی

۱. بهکیش، محمدمهدی؛ **اقتصاد ایران در بستر جهانی شدن**، نشر نی، چاپ پنجم (۱۳۸۹).
۲. دادگر، یداله؛ **مالیه عمومی و اقتصاد دولت**، انتشارات نور علم، چاپ ششم (۱۳۹۰).
۳. رنجبری، ابوالفضل و بادامچی، علی؛ **حقوق مالی و مالیه عمومی**، انتشارات مجد، چاپ اول (۱۳۸۲).
۴. مهندس ابوطالب تقوی، مهدی، **مالیه عمومی**، انتشارات فروردین، چاپ هفدهم (۱۳۸۱).

## ب) لاتین

5. Braithwaite, John, "The Essence of Responsive Regulation", UBC Law Review, Vol.44:3,P 476,2011.
6. Braithwaite, John, "Responsive Regulation and Developing Economies", World Development Vol. 34: No5,PP 884-898,2006.
7. Braithwaite, John, "Responsive Regulation and Developing Taxation", Introduction. Law & TAX, Vol. 29:P 1, 2007.
8. Campbell, J.k. Hollingsworth and L.Lindberg. **Governance of the American Economy**. Cambridge university Press. 1991.
9. David.M. Trubek and Louis G.Trubek, "New Governance & Legal Regulation: Complementarily Rivalry and Transformation". University of Wisconsin Law School, Legal Studies Research Paper Sepses, Paper No;1022 .2006.
10. Jared H. Binstock, **Transactions of Interest; Are they "Interesting" Enough to warrant the new obligations?**, The Tax Lawyer, Vol 61, No.3 (Spring 2008).
11. Myun gsuk lee, **Conceptualizing the New Governance: A New Institution of Social Coordination**, Presented at the Institutional Analysis and Development Mini Conference, Indiana University, 2003.
12. Rhodes,K. **The Governance Narrative: key Findings and Lessons from the ESRC'S Whitehall Programme**, Public Administration. 2000.
13. Thuronyi,Victor. **Comparative Tax Law**,Kluwer Law International.2003.
  1. Ventry, Dennis J. **Cooperative Tax Regulation**, Connecticut Law Review, ,vol,41,No,2 , 2008.

