

شهریور ۱۴۰۱  
مسلسل: ۱۸۳۹۱

## شفافیت عملکرد مالیاتی مؤدیان





مرکز پژوهش‌ها  
مجلس شورای اسلامی

شماره مسلسل: ۱۸۳۹۱  
کد موضوعی: ۲۳۰

شناسنامه گزارش

عنوان گزارش: شفافیت عملکرد مالیاتی مؤدیان

نام دفتر: مطالعات بخش عمومی

تهیه و تدوین: سیدمحمدحسن رسولی

مدیر مطالعه: سعید تجریشی

اظهار نظر کنندگان: جواد اسکندری، محمدجواد رضایی

ناظران علمی: سیدعلی روحانی؛ سیدعباس پرهیزکاری؛ هادی ترابی‌فر

ویراستار تخصصی: \_\_\_\_\_

ویراستار ادبی: \_\_\_\_\_



واژه‌های کلیدی: \_\_\_\_\_

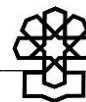
تاریخ انتشار: ۱۴۰۱/۶/۹

## به نام خدا

### فهرست مطالب

۱	چکیده
۱	مقدمه
۲	۱. چارچوب کلی شفافیت عملکرد مالیاتی مؤدیان
۳	۲. تجربه کشورها در شفافیت عملکرد مالیاتی مؤدیان
۳	۲-۱. پاکستان
۸	۲-۲. نروژ
۸	۲-۳. استرالیا
۹	۲-۴. ژاپن
۱۱	۳. بررسی اجمالی سایر کشورها
۱۲	۴. مکانیسم‌های مؤثر شفافیت مؤدیان
۱۴	۵. آسیب‌شناسی وضعیت کنونی ایران
۱۶	۶. بررسی موضوع شفافیت از منظر حقوق مؤدیان
۱۷	۷. توصیه سیاستی و مراحل دستیابی به اهداف
۱۸	نتیجه‌گیری
۱۹	منابع و مأخذ





## شفافیت عملکرد مالیاتی مؤدیان

### چکیده

یکی از روش‌های افزایش تمکین و جلوگیری از فرار مالیاتی که در کشورهای توسعه‌یافته مرسوم است، شفافیت اطلاعات مؤدیان است. برای مثال شفافیت اطلاعات مؤدیان در کشورهای مختلف جهان سابقه‌ای طولانی دارد؛ بررسی قانون افشای اطلاعات مؤدیان مالیاتی در آمریکا، در عین تغییرات متعدد در سال‌های بعد، به سال ۱۹۲۰ باز می‌گردد. پاکستان برای افزایش تمکین مالیاتی از سال ۲۰۱۲ دو برنامه را به‌طور همزمان اجرا کرد. در برنامه اول اطلاعات مالیاتی مؤدیان براساس نام آنها در معرض عموم قرار گرفته و در برنامه دوم ۱۰۰ مؤدی نمونه سال مورد تقدیر نخست‌وزیر قرار گرفته و امتیازات ویژه‌ای به ایشان تعلق می‌گرفت. بررسی‌ها نشان می‌دهد اجرای این دو طرح باعث افزایش بیش از ۱۰ درصدی تمکین مؤدیان مالیاتی در این کشور شده است.

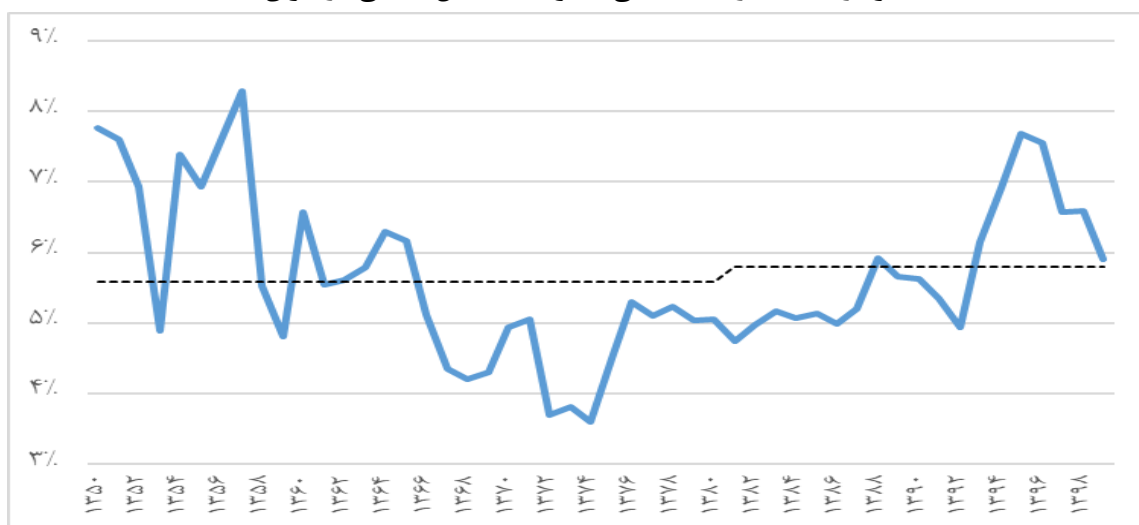
برخلاف سابقه طولانی اجرای طرح شفافیت عملکرد مؤدیان در کشورهای مختلف جهان، در ایران از ظرفیت‌های این ابزار مهم مبارزه با فرار مالیاتی استفاده نشده است. برای مثال ماده (۲۷۴) قانون مالیات‌های مستقیم (تعریف جرم مالیاتی)، اشخاص موضوع ماده مذکور را مشمول مجازات‌های درجه ۶ می‌داند که از مجازات‌های آن، افشای احکام مجرمان است. اما تاکنون هرگز از این ظرفیت استفاده نشده است.

### مقدمه

یکی از اصلی‌ترین ابزارهای کسب درآمد برای دولت‌ها برای رسیدن به اهداف اجتماعی، اقتصادی و عمرانی خود، مالیات است. کارکرد دیگر مالیات استفاده از آن به‌عنوان ابزاری برای سیاست‌گذاری در اقتصاد توسط قانونگذار است. لذا از این منظر مالیات بر سایر درآمدهای داخلی به‌دلیل آنکه قابل کنترل است ترجیح دارد. امروزه در برخی کشورها ۹۰ درصد درآمد دولت توسط مالیات تأمین می‌شود.

هرچند تکیه اصلی درآمدهای دولت در ایران در سال‌های متمادی بر نفت بوده است، اما چالش‌های بین‌المللی در دهه‌های اخیر و نوسانات شدید قیمت نفت در سال‌های اخیر، نیاز کشور به یک درآمد پایدار را روز افزون نموده است که مالیات از بهترین منابع تحصیل آن است. برای دستیابی به این هدف در سال‌های اخیر پایه‌های مالیاتی افزایش یافته است، اما نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در کشور همچنان کمابیش ثابت است. در نمودار زیر روند تغییرات نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در کشور گزارش شده است.

نمودار نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در ایران



توضیح: تولید ناخالص داخلی برگرفته از سری‌های زمانی بانک مرکزی و براساس قیمت‌های بازار است و درآمدهای مالیاتی براساس اطلاعات منتشر شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور است.

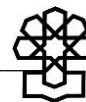
نمودار فوق روند تقریباً ثابت و در برخی موارد نزولی نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی را نشان می‌دهد. این موضوع در کنار ایجاد پایه‌های مالیاتی جدید در سال‌های اخیر بیان می‌کند فرار مالیاتی و عدم تمکین، اثر قابل توجهی بر سهم پایین درآمدهای مالیاتی کشور داشته است.

یکی از روش‌های افزایش تمکین و جلوگیری از فرار مالیاتی که در کشورهای توسعه‌یافته مرسوم است شفافیت اطلاعات مؤدیان است این روش باعث فعال شدن سازوکارهای مختلفی می‌شود که در نهایت می‌تواند باعث افزایش تمکین مؤدیان شود.

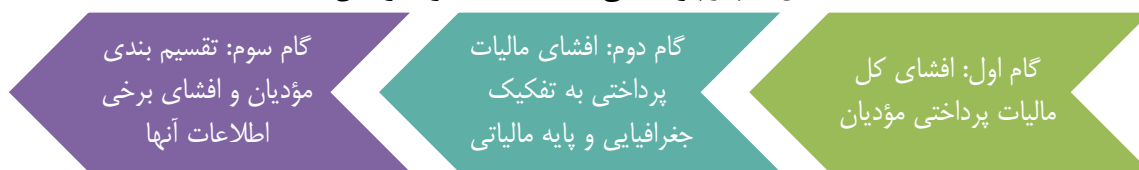
در این گزارش پس از بررسی چارچوب کلی شفافیت عملکرد مؤدیان، به مطالعه تجربه کشورهای مختلف در این زمینه پرداخته و سازوکارهای اثربخشی را بررسی می‌کنیم و در پایان با بهره‌گیری از مطالعات، توصیه‌های سیاستی لازم را ارائه می‌دهیم.

### ۱. چارچوب کلی شفافیت عملکرد مالیاتی مؤدیان

شفافیت عملکرد مالیاتی مؤدیان گستره وسیعی دارد که ابتدایی‌ترین گام در این مسیر افشای میزان کل مالیات پرداختی مؤدیان است. گام بعدی افشای مالیات پرداختی مؤدیان با تفکیک‌هایی از قبیل جغرافیا و پایه هاست. گام سوم در مسیر شفافیت عملکرد مالیاتی مؤدیان افشای میزان بدهی مالیاتی مؤدیان و جزئیات مربوط به آن است.



### شکل ۱. چارچوب کلی شفافیت عملکرد مؤدیان



شفافیت عملکرد مالیاتی مؤدیان براساس تقسیم‌بندی فوق در دنیا سابقه طولانی دارد. افشای میزان مالیات پرداختی مؤدیان به صورت کلی و همچنین با تفکیک‌هایی از قبیل جغرافیایی و پایه مالیاتی از مواردی است که در گزارش سالیانه مالیاتی بیشتر کشورهای پیشرفته قابل مشاهده است. همچنین تقسیم‌بندی و افشای اطلاعات مؤدیان مالیاتی هم در کشورهای مختلف دنیا سابقه طولانی دارد. بررسی قانون افشای اطلاعات مؤدیان مالیاتی در آمریکا در عین تغییرات متعدد در سال‌های بعد به سال ۱۹۲۰ باز می‌گردد. اما بر خلاف دوگام اول، در خصوص افشای جزئیات بدهی‌های مالیاتی مؤدیان در کشورها اتفاق نظر وجود نداشته و روش‌های مختلفی در افشای این اطلاعات در کشورهای مختلف دنیا در حال اجراست که در بخش بعدی به تجربه کشورهای مختلف در این خصوص پرداخته می‌شود.

### ۲. تجربه کشورها در شفافیت عملکرد مالیاتی مؤدیان

در این بخش به بررسی تجربه کشورهای مختلف در زمینه شفافیت اطلاعات مالیاتی مؤدیان می‌پردازیم. تجربه کشورها در دو گام اول چارچوب شفافیت عملکرد مالیاتی مؤدیان تفاوت چندانی ندارد، اما در خصوص گام سوم در نحوه اجرای آن اختلاف زیادی بین کشورها وجود دارد. لذا در این بخش تنها به تجربه کشورها در گام سوم شفافیت (در خصوص تقسیم‌بندی و شفافیت اطلاعات مؤدیان) می‌پردازیم. کشورهای مورد بررسی به دو دسته تقسیم می‌شوند:

۱. کشورهایی که مقالات علمی به روش‌های افشای اطلاعات و آثار اجرای این سیاست در کشور مذکور پرداخته‌اند که در گزارش حاضر به طور تفصیلی بررسی می‌شود.
۲. کشورهایی که صرفاً اطلاعاتی در خصوص نحوه افشای اطلاعات در این کشورها موجود است که در این گزارش به نحو اجمالی بررسی می‌شوند.

#### ۱-۲. پاکستان

در سال ۲۰۱۲ با سوت‌زنی برخی افراد و گزارش‌های تحقیقاتی منتشر شده در مطبوعات پاکستان مشخص شد بخش عمده‌ای از قانونگذاران این کشور به تعهدات مالیاتی خود عمل نکرده‌اند. با ترکیب داده‌های فاش شده توسط سوت‌زن‌ها با داده‌های رسمی به دست آمده از طریق کمیسیون انتخابات پاکستان، وضعیت نامطلوب میزان تمکین مالیاتی نمایندگان پارلمان این کشور افشا شد. گزارش‌ها نشان می‌داد حدود ۶۶ درصد از شخصیت‌های حکومت -از جمله ۳۴ وزیر از ۵۵ وزیر فدرال- اظهارنامه مالیاتی خود را برای آخرین سال ثبت نکرده‌اند و حدود ۲۰ درصد از آنها حتی شماره ملی مالیاتی دریافت نکرده‌اند که اولین مرحله از تشکیل پرونده مالیاتی است.

پس از این اتفاقات از سال ۲۰۱۲ هر ساله دو سند مالیاتی یکی در خصوص نمایندگان مجلس و دیگری برای دیگر

مؤدیان مالیاتی در سایت شورای فدرال درآمد<sup>۱</sup> این کشور منتشر می‌شود. در این گزارش‌ها تنها نام مؤدیان مالیاتی به‌عنوان تنها راه شناسایی افراد اعلام می‌گردد. به همین دلیل مالیات‌دهندگان با نام‌های بسیار رایج قابل شناسایی و تشخیص نیستند. از طرف دیگر، مؤدیان با نام‌های منحصر به فرد کاملاً در معرض دید قرار می‌گیرند. نحوه گزارش مالیات پرداختی نمایندگان مجلس پاکستان و سایر مؤدیان این کشور در تصاویر زیر قابل مشاهده است. در گزارش سالیانه نمایندگان مجلس نام، شماره مالیاتی و میزان مالیات پرداختی فرد گزارش می‌شود. در گزارش کلی مؤدیان مالیاتی این کشور نیز نام، شماره مالیاتی و مالیات پرداخت شده افراد گزارش می‌شود.

تصویر ۱. گزارش مالیات پرداختی نمایندگان پاکستان

SENATE OF PAKISTAN				
Constituency	Name	CNIC	Tax Paid	Total Tax Paid by AOPs in which Taxpayer is a Member
BALUCHISTAN	AHMED KHAN	5440003752647	1,001,287	-
BALUCHISTAN	ANWAR UL HAQ KAKAR	5440056408803	11,265	-
BALUCHISTAN	DR. JEHANZEB JAMALDINI	5410296067221	226,415	-
BALUCHISTAN	HASIL KHAN BIZENJO	4220176565097	341,161	-
BALUCHISTAN	KAUDA BABAR	5210165822659	4,339	-
BALUCHISTAN	MOLANA ABDUL GHAFOOR HAIDERI	5120135386339	321,049	-
BALUCHISTAN	MUHAMMAD AKRAM	5220369916833	5,632	-
BALUCHISTAN	MUHAMMAD SADIQ SANJRANI	5410494238165	1,363,414	-
BALUCHISTAN	MUHAMMAD USMAN KHAN KAKAR	5620209644903	239,097	-
BALUCHISTAN	SARDAR MUHAMMAD SHAFIQ TAREEN	5630161843183	55,500	-
BALUCHISTAN	SARFARAZ AHMED BUGTI	6110103130765	1,611,005	-
BALUCHISTAN	AGHA SHAHZAIB DURRANI	4130379971327	861,245	-
BALUCHISTAN	MIR KABEER AHMED MUHAMMAD SHAHI	5120171586289	1,538,057	-
BALUCHISTAN	MUHAMMAD TAHIR BIZINJO	5140284565057	4,339	-
BALUCHISTAN	NASEEBULLAH BAZAI	5440005498179	11,265	-
BALUCHISTAN	KALSOOM PERVEEN	5440049179520	216,800	-
BALUCHISTAN	DR. ASHOK KUMAR	4230183529279	6,998,283	-
FATA	AURANGZEB KHAN*	9040601802789	2,102,100	375,155
FATA	HAJI MOMIN KHAN AFRIDI	2120140973509	569,091	-
FATA	HIDAYAT ULLAH	2110519937797	551,545	-
FATA	HILLAL UR REHMAN	1730179226097	243,470	-
FATA	MIRZA MUHAMMAD AFRIDI	3520293327157	910	-
FATA	SAJJAD HUSSAIN TURI	1430190943609	17,028,389	-
FATA	SHAMMIM AFRIDI	5440096201969	-	-
FATA	TAJ MUHAMMAD AFRIDI	4230167090489	28,177,985	-
FEDERAL AREA	MUHAMMAD ASAD ALI KHAN JUNEJO	4200021629091	60,172	-

Source: <https://www.fbr.gov.pk/>



## تصویر ۲. گزارش مالیات مؤدیان پاکستان

Sr.	Taxpayer Name	Registration No.	Tax Paid
638400	HABIB UR REHMAN JAWAD	3520224779923	230,167
638401	HABIB UR REHMAN KAKAR	5440158243049	1,400
638402	HABIB UR REHMAN KAZI	4130656185731	273,272
638403	HABIB UR REHMAN KHALEEQ	3310006353397	7,550
638404	HABIB UR REHMAN KHAN	3410123481295	-
638405	HABIB UR REHMAN KHAN	3410126511357	-
638406	HABIB UR REHMAN KHAN	3310073580063	4,498
638407	HABIB UR REHMAN KHAN	4220110729663	1,086,383
638408	HABIB UR REHMAN KHAN	3520134996683	25,400
638409	HABIB UR REHMAN KHAN	6110117602017	41,432
638410	HABIB UR REHMAN KHAN	5440169927771	-
638411	HABIB UR REHMAN KHAN	3520233061507	12,323
638412	HABIB UR REHMAN KHAN	4220126042991	245,490
638413	HABIB UR REHMAN KHAN	4220110078955	22,405
638414	HABIB UR REHMAN KHAN	4240115759877	-
638415	HABIB UR REHMAN KHAN	3310043317871	2,100
638416	HABIB UR REHMAN KHAN	3830211555021	160
638417	HABIB UR REHMAN KHAN	3520225635381	-
638418	HABIB UR REHMAN KHAN	3230490089493	-
638419	HABIB UR REHMAN KHAN	3520212533465	-
638420	HABIB UR REHMAN KHAN	3740505019065	272,075
638421	HABIB UR REHMAN KHAN	1730166423899	-
638422	HABIB UR REHMAN KHAN	1120151798071	-
638423	HABIB UR REHMAN KHAN	3660209892331	-
638424	HABIB UR REHMAN KHAN BALOCH	3740596497429	35,621
638425	HABIB UR REHMAN KHAN BUZDAR	3210255809509	-
638426	HABIB UR REHMAN KHAN KHITRAN	3630203593845	35,000

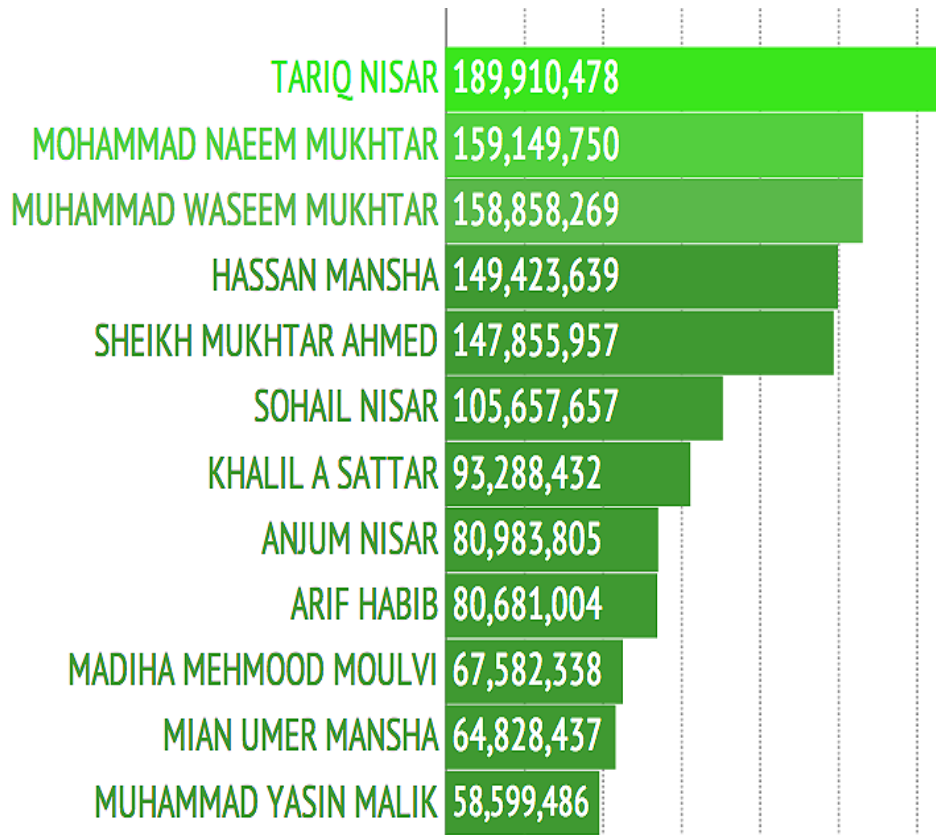
مأخذ: همان.

در همین سال‌ها برنامه دیگری در پاکستان انجام گرفت که در آن دولت، ۱۰۰ مالیات‌دهنده برتر در چهار گروه افراد خویش‌فرما، حقوق‌بگیران، شرکت‌های تضامنی و سهامی را به‌عنوان «دارندگان کارت افتخار» معرفی می‌کند و امتیازات خاصی را به آنها به‌عنوان افرادی که دین خود را در قبال جامعه به‌خوبی ادا کرده‌اند، اعطا می‌کند که عبارت است از:

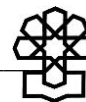
- دعوت به شام‌های دولتی که در روز پاکستان (۲۳ مارس) و روز استقلال (۱۴ اوت) برگزار می‌شود.
- پیشخوان سریع مهاجرت<sup>۱</sup> در فرودگاه لاهور،
- صدور گذرنامه رایگان،
- دسترسی به سالن‌های VIP در فرودگاه‌های پاکستان.

این امتیازات یک سال کامل تا زمان اعلام مجموعه جدید دریافت‌کنندگان ادامه دارد. مزایای شخصی آن برای یک شرکت تضامنی به فرد با بیشترین سهم و برای شرکت سهامی به مدیر عامل اعطا می‌گردد. اطلاعات مؤدیان نمونه در سایت رسمی مالیات پاکستان گزارش می‌شود. تصاویر زیر نحوه نمایش اطلاعات افراد در این سایت را نشان می‌دهد.

تصویر ۳. نمونه افشای اطلاعات مؤدیان نمونه مالیاتی شرکت‌های تضامنی در سایت مالیاتی کشور پاکستان  
(هر سطر بیانگر شرکت و میزان مالیات پرداختی آن شرکت است)

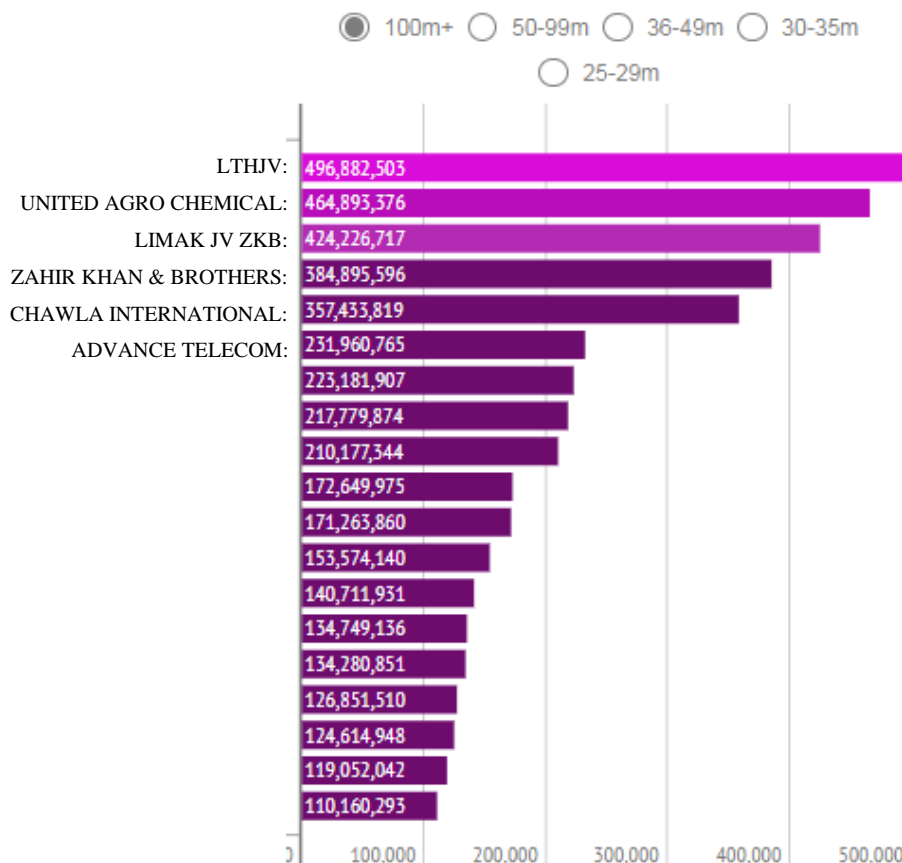


Source: <https://www.dawn.com/news/1119596>



تصویر ۴. نمونه افشای اطلاعات مؤدیان نمونه مالیاتی حقوق‌بگیر در سایت سازمان مالیاتی کشور پاکستان  
(در نمودار فوق هر سطر بیانگر فرد و میزان مالیات پرداختی آن فرد است)

## Association of persons



Source: <https://www.dawn.com/news/1119596>

نتایج مطالعات نشان می‌دهد مالیات پرداختی مؤدیان پس از اجرای طرح افشای نام افراد، حدود ۹ درصد افزایش یافته است که البته هرچه میزان در معرض قرار گرفتن افراد بیشتر باشد به تبع مالیات پرداختی آنها افزایش بیشتری داشته است. همچنین در نتیجه اجرای طرح دوم (معرفی ۱۰۰ مؤدی نمونه سال مالی) بدهی مالیاتی گزارش شده توسط مؤدیان مورد مطالعه در نزدیکی آستانه برنامه، تقریباً ۱۷ درصد افزایش یافته است.

علاوه بر این در اثر اجرای طرح‌های شفافیت عملکرد مالیاتی مؤدیان در پاکستان می‌توان روند افزایش تمکین اجتماعی را مشاهده نمود. شایان ذکر است افشای اطلاعات مالیاتی مسئولان در این کشور موجب شد تا یک رابطه قوی بین احتمال موفقیت انتخاباتی و میزان مالیات پرداختی آنها ایجاد شود.<sup>۱</sup>

## ۲-۲. نروژ

نروژ تجربه طولانی در زمینه افشای اطلاعات مؤدیان مالیاتی دارد. تا پیش از سال ۲۰۰۱ اطلاعات مؤدیان مالیاتی هر اداره به صورت ضبط شده در یک دفتر در اختیار مردم آن منطقه قرار داشت و افراد در زمان محدودی اجازه مطالعه این سند را داشتند. اما از سال ۲۰۰۱ اطلاعات همه مؤدیان مالیاتی بر روی شبکه اینترنت قرار گرفت تا دسترسی همگانی به این اطلاعات فراهم آید. این اقدام با مقاومت‌هایی همراه بود. مخالفان، شکسته شدن حریم خصوصی افراد را مهم‌ترین دلیل مخالفت با این طرح می‌دانستند. آنها معتقد بودند قابل دسترس بودن اطلاعات باعث می‌شود تا افراد با انگیزه‌های بد امکان استفاده از این اطلاعات را داشته باشند. البته جالب توجه است که نمونه‌هایی شامل آزار و اذیت افراد مبتنی بر اطلاعات مالیاتی افراد، توسط کودکان مدرسه و همچنین سرقت براساس اطلاعات مالیاتی افراد توسط سارقان در این کشور وجود داشت.

این موارد باعث شد تا از سال ۲۰۱۱، دسترسی افراد به اطلاعات مالیاتی، تنها از صفحه شخصی مالیاتی آنها ممکن باشد و علاوه بر این امکان رصد استفاده افراد مختلف از این سند اطلاعاتی، برای مسئولان ذی‌ربط فراهم آید. مطالعات نشان می‌دهد با ایجاد دسترسی عمومی اینترنتی به مالیات پرداختی افراد در نروژ، درآمد مالیاتی این کشور نسبت به سال گذشته آن ۳ درصد افزایش یافته است.<sup>۱</sup>

## ۲-۳. استرالیا

در سال ۲۰۱۳ برای افزایش شفافیت مالیاتی شرکت‌ها، دولت استرالیا اعلام کرد قصد دارد نوعی از افشای عمومی مالیات را به تصویب رساند. طرفداران این طرح استدلال می‌کردند که شفافیت بیشتر باعث ترغیب شرکت‌ها به پرداخت مالیات، افزایش پاسخگویی آنها و همچنین آموزش مردم در افزایش تمکین نسبت به پرداخت مالیات می‌گردد. در مقابل مخالفان استدلال می‌کردند که این امر موجب تحمیل ریسک به صاحبان مشاغل و ایجاد سردرگمی نسبت به رفتار شرکت‌ها می‌شود.

در ۴ فوریه ۲۰۱۳ دولت اعلام کرد که قصد دارد با افشای اطلاعات، شفافیت مالیات را بهبود ببخشد. در ۳ آوریل ۲۰۱۳ جزئیات طرح مورد نظر اعلام شد. در تاریخ ۲۹ ژوئن ۲۰۱۳ لایحه اصلاحیه قوانین مالیاتی به تصویب رسید که برای شرکت‌هایی که کل درآمد آنها ۱۰۰ میلیون دلار استرالیا یا بیشتر است اظهارنامه مالیاتی آنها گزارش می‌شود. برخی از شرکت‌های خصوصی استدلال کردند از آنجا که صاحبان شرکت‌های خصوصی تعداد افراد محدودی هستند افشای اطلاعات شرکت‌های خصوصی منجر به افشای اطلاعات شخصی مالکان این شرکت‌ها می‌شود. در مقابل شرکت‌های دولتی و خارجی که سهام‌داران آنها گسترده و پراکنده هستند از این امر مصون می‌مانند. این موضوع باعث شد تا آستانه افشای اطلاعات مالیاتی شرکت‌های خصوصی در این کشور به ۲۰۰ میلیون دلار استرالیا افزایش یابد. در پژوهش انجام گرفته توسط جفری<sup>۲</sup> و همکاران در سال ۲۰۱۸ رفتار سه گروه از افراد در مقابل شفافیت اطلاعات مالیاتی مورد بررسی قرار گرفته است: رفتار مدیران شرکت، رفتار مصرف‌کنندگان محصولات آن و رفتار سرمایه‌گذاران شرکت.



در مرحله اول با استفاده از داده‌های اداره مالیات استرالیا<sup>۱</sup> و بررسی داده‌ها قبل و بعد از افشا، رفتار شرکت‌ها مورد بررسی قرار گرفت. با بررسی شرکت‌هایی که در آستانه افشا اطلاعات قرار دارند افزایش درآمد مالیاتی در نزدیکی آستانه قابل مشاهده است. این شرکت‌ها به منظور جلوگیری از افشای اطلاعات، مالیات پرداختی خود را متناسب با آستانه افشا تنظیم می‌نمایند که این امر افزایش تمکین در نزدیکی آستانه را در پی خواهد داشت. لذا در خصوص شرکت‌های بالاتر و زیر آستانه، یک افزایش جزئی در مالیات پرداختی شرکت‌های خصوصی و در مقابل کاهش جزئی در مالیات پرداختی شرکت‌های دولتی مشاهده می‌شود.

این پژوهش در مرحله بعد، با تجزیه و تحلیل داده‌های احساسات مصرف‌کننده که در نظرسنجی‌ها تولید شده است نحوه واکنش مصرف‌کنندگان به افشای اطلاعات بررسی می‌شود. نتایج نشان می‌دهد که احساسات مصرف‌کننده نسبت به شرکت‌ها با برند جهانی تغییر نخواهد کرد. اما در مقابل در مورد شرکت‌های کوچک داخلی احساسات مصرف‌کننده آسیب‌پذیرتر است. لذا افشای اطلاعات بر این گروه از شرکت‌ها اثر گذار است.

در مرحله سوم برای تحلیل رفتار سرمایه‌گذار، بازه بازار در دو بازه زمانی تصویب قانون افشای اطلاعات شرکت‌ها در سال ۲۰۱۳ و اجرای آن در سال ۲۰۱۵ مورد بررسی قرار می‌گیرد. یک واکنش منفی قابل توجه در بازار نسبت به شرکت‌هایی که در هر دو تاریخ وضعیت مالیاتی مطلوبی نداشتند ملاحظه می‌شود. لذا این امر نشان می‌دهد که بازار، کاهش ارزش شرکت‌هایی که مالیات پرداخت نشده آنها افشا می‌گردد را پیش‌بینی کرده است. البته نتایج نشان می‌دهد این کاهش در ارزش به دلیل واکنش‌های پیش‌بینی شده سیاست است نه پیش‌بینی در کاهش اعتماد مصرف‌کننده یا تغییر در جریان‌های نقدی شرکت. اما نکته قابل توجه در خصوص رفتار سرمایه‌گذاران آن است که پاسخ به افشای اطلاعات مالیاتی شرکت‌ها مقطعی و کوتاه‌مدت است.<sup>۲</sup>

#### ۴-۲. ژاپن

راه‌اندازی سیستم افشای اطلاعات مالیات در ژاپن به سال ۱۹۵۰ باز می‌گردد و افشای اطلاعات مؤدیان با درآمد بالا تا سال ۲۰۰۴ ادامه داشته است. ایده اصلی استفاده از سیستم افشای اطلاعات آن بود که فرار مالیاتی افراد توسط شخص ثالث که از وضعیت مالی و سبک زندگی مؤدی با خبر است کشف گردد. تا سال ۱۹۸۲ نام، آدرس و درآمد مشمول مالیات افراد افشا می‌گردید و از آن به بعد میزان بدهی مالیاتی افراد هم اضافه شد. این اطلاعات ابتدا بر تابلوی اعلانات هر اداره به مدت دو هفته قرار می‌گرفت و سپس توسط شرکت‌های خصوصی این اطلاعات جمع‌آوری و منتشر می‌گردید. هرچند اطلاعات مالیاتی شرکت‌ها بیش از افراد مورد توجه رسانه‌ها قرار می‌گرفت، اما در نهایت اطلاعات افراد نیز با افشای رسانه‌ها در اختیار عموم قرار می‌گرفت.

در سیستم افشای اطلاعات این کشور، تنها اطلاعات افرادی که بالای آستانه بودند افشا می‌شد؛ این آستانه تا سال مالیاتی ۱۹۸۲ براساس درآمد مشمول مالیات بود و پس از آن براساس بدهی مالیاتی تعریف می‌شد. آستانه در این کشور به اندازه کافی بالا بود به طوری که حداکثر ۶.۷ درصد از مؤدیان حقیقی مشمول افشا می‌شدند. در سال ۲۰۰۴

1. ATO

2. Jeffrey L. Hoopes, 2018

آستانه به‌گونه‌ای تعیین شده بود که تنها اجازه افشای اطلاعات ۲.۴ درصد از شرکت‌ها را به سیستم می‌داد. با این حال کمیسیون مشاوره مالیاتی ژاپن در گزارش ۲۰۰۵ خود، حذف سیستم افشای اطلاعات را توصیه کرد و اظهار داشت گزارش افشای اطلاعات از مسیرهای مختلف در جهت عکس اهداف اولیه استفاده می‌شود. گزارش‌های مختلفی علت شکل‌گیری جرم را افشای اطلاعات مالیاتی اشخاص و شرکت‌ها نشان داد که در نهایت منجر به لغو این قانون گردید.

نتیجه لغو این قانون در سال ۲۰۰۵ بر درآمد مالیاتی این کشور مورد مطالعه قرار گرفت. این مطالعه داده‌های مربوط به مؤدیان فردی و شرکتی را مورد بررسی قرار داده است و تمرکز خود را بر دوره لغو افشای اطلاعات معطوف کرده است تا واکنش رفتاری نسبت به الغای قانون افشای اطلاعات را بررسی نماید. با توجه به سیستم افشای اطلاعات مالیاتی ژاپن که آستانه‌محور است، با بررسی رفتار نزدیک به آستانه مشاهده می‌شود که افراد با گزارش‌دهی کمتر سعی در قرار گرفتن زیر آستانه افشا را دارند. همچنین بسیاری از شرکت‌ها درآمد خود را برای جلوگیری از افشای اطلاعات، دستکاری کرده‌اند. این مشاهدات نشان می‌دهد افشای اطلاعات مالیات با محوریت آستانه، موجب کاهش درآمد مشمول مالیات می‌گردد.

تجزیه و تحلیل داده‌ها، شواهدی مبنی بر کاهش درآمد مالیاتی ژاپن پس از لغو این قانون را نشان نمی‌دهد. لذا به نظر می‌رسد رژیم افشای اطلاعات مالیاتی موجب افزایش درآمد مالیاتی شرکت‌ها نبوده است. این نتایج نشان می‌دهد که لازم است سیاستگذار با دقت، مبنای درخواست افشای اطلاعات را به‌طور مشخص بررسی نماید و عواقب ناشی از دستکاری اطلاعات در آستانه را در نظر داشته باشد.

اما این نکته حائز اهمیت است که این نتایج تنها مربوط به مواردی است که افشای اطلاعات مالیاتی، آستانه‌محور باشد نه افشای اطلاعات کلیه مؤدیان. همچنین پاسخ رفتاری به ارزش اجتماعی و ننگ عمومی افشای اطلاعات در کشورها تابع فرهنگ کشورهاست و امکان ارائه نسخه عمومی برای تمامی کشورها وجود ندارد. لذا نتایج برای کشورهای مختلف که کشش درآمد مالیاتی و هنجارهای فرهنگی متفاوت با ژاپن دارند قطعاً متفاوت خواهد بود.<sup>۱</sup> در جدول زیر خلاصه بررسی تفصیلی کشورها در تقسیم‌بندی و افشای اطلاعات مالیاتی مؤدیان گزارش شده است.



### جدول ۱. خلاصه وضعیت کشورها در تقسیم‌بندی و افشای اطلاعات مالیاتی مؤدیان

کشور	برنامه	نتایج
پاکستان	از سال ۲۰۱۲ هر ساله دو سند مالیاتی برای نمایندگان مجلس و برای دیگر مؤدیان مالیاتی در سایت شورای فدرال درآمد این کشور منتشر می‌شود. و در آن میزان مالیات پرداختی افراد افشا می‌گردد دولت ۱۰۰ مالیات‌دهنده برتر را در چهار گروه افراد خوداشتغال، حقوق‌بگیران، شرکت‌های تضامنی و سهامی تعیین و امتیازات خاصی را به آنها اعطا می‌کند.	افزایش ۹ درصد در مالیات پرداختی افراد. در نتیجه این برنامه، بدهی مالیاتی گزارش شده توسط مؤدیان در همسایگی آستانه برنامه، تقریباً ۱۷ درصد افزایش یافته است.
نروژ	از سال ۲۰۰۱، هر مالیات‌دهنده نروژی که به اینترنت دسترسی داشته باشد می‌تواند اطلاعات فردی در مورد درآمد، ثروت و مالیات پرداخت شده را پیدا کند.	۳ درصد افزایش درآمد گزارش شده است.
استرالیا	بر اساس قانون، اظهارنامه مالیاتی شرکت‌هایی که درآمد بیش از ۱۰۰ میلیون دلار استرالیا دارند افشا می‌گردد.	در خصوص شرکت‌های بالاتر و زیر آستانه یک افزایش جزئی نسبت به مالیات پرداختی شرکت‌های خصوصی و در مقابل کاهش جزئی در مالیات پرداختی شرکت‌های دولتی مشاهده می‌شود. نتایج نشان می‌دهد که احساسات مصرف‌کننده در قبال شرکت‌های با برند جهانی تغییر چندانی ندارد، اما در مقابل در مورد شرکت‌های کوچک داخلی احساسات مصرف‌کننده آسیب‌پذیرتر است یک واکنش منفی قابل توجه در سرمایه‌گذاران بازار نسبت به شرکت‌هایی که در تاریخ تصویب و افشای اطلاعات، وضعیت مالیاتی مطلوبی نداشتند ملاحظه می‌شود.
ژاپن	راه‌اندازی سیستم افشای اطلاعات مالیات در ژاپن به سال ۱۹۵۰ باز می‌گردد و افشای اطلاعات مؤدیان با درآمد بالا تا سال ۲۰۰۴ ادامه داشته است. از سال ۲۰۰۵ این برنامه متوقف گردید.	با توجه به سیستم افشای اطلاعات مالیاتی ژاپن که آستانه‌محور است با بررسی رفتار مؤدیان نزدیک به آستانه مشاهده می‌شود افراد با گزارش‌دهی کمتر سعی در فرار گرفتن زیر آستانه افشا را دارند. تحلیل داده‌ها شواهدی مبنی بر کاهش درآمد مالیاتی ژاپن پس از لغو این قانون را نشان نمی‌دهد.

مأخذ: مجموعه مقالات ذکر شده در بخش‌های قبل.

### ۳. بررسی اجمالی سایر کشورها

- در این بخش نحوه اجرای سیاست افشای اطلاعات مالیاتی را در چند کشور دیگر به نحو اجمالی بررسی می‌کنیم:
- **سوئد:** در این کشور سیستم مالیات اجازه دسترسی افراد هر منطقه به اطلاعات مالیاتی همان منطقه را می‌دهد و افراد می‌توانند با مراجعه به اداره مالیاتی منطقه خود برای مدت زمان محدودی اطلاعات مالیاتی مؤدیان منطقه را مطالعه نمایند.
  - **یونان:** طبق قوانین یونان، ارائه بودجه سال جدید با گزارش اسامی فرارکنندگان مالیات در سال قبل همراه است که توسط وزارت دارایی تنظیم می‌گردد.
  - **نیوزلند:** وزیر درآمد داخلی این کشور به‌طور منظم سندی را با عنوان “Gazeta Evaders Gazette” منتشر می‌کند که شامل لیست مؤدیانی است که به دلیل فرار از تعهدات مالیاتی خود تحت تعقیب قرار گرفته‌اند یا جرمه مالیاتی برایشان اعمال شده‌اند.
  - **کانادا:** انتشار محکومیت مجرمان مالیاتی به‌عنوان یکی از استراتژی‌های تمکین در اداره گمرک و درآمد این کشور شناخته می‌شود.

• **ایرلند:** در گذشته لیستی از متخلفان مالیاتی در گزارش سالیانه وزارت درآمد این کشور منتشر می‌شد، اما در سال‌های اخیر این لیست به صورت فصلی در روزنامه رسمی گزارش می‌شود.<sup>۱</sup>

#### ۴. مکانیسم‌های مؤثر شفافیت مؤدیان

افشای اطلاعات مؤدیان مالیاتی مکانیسم‌های متعددی را فعال می‌کند. برخی از مکانیسم‌ها اثر مثبت بر تمکین افراد داشته و در مقابل برخی دیگر از میزان تمکین افراد می‌کاهد. در ادامه مکانیسم‌ها و آثار مختلف آنها بر تمکین مورد بررسی قرار می‌گیرد.

شکل ۲. مکانیسم‌های مؤثر بر تمکین مالیاتی مؤدیان در اثر افشای اطلاعات



مأخذ: یافته‌های پژوهش.

• **اعتبار اجتماعی:** از آنجا که مؤدیان با افراد مختلفی چون خانواده، همسایگان و افراد هم‌صنف خود در ارتباط هستند، افراد مرتبط، تخمینی از میزان دارایی و وضعیت کسب و کار مؤدی دارند. چنانچه اطلاعات افشا شده توسط سازمان مالیاتی در خصوص درآمد مؤدی با اطلاعات این افراد ناسازگار باشد، آن مؤدی به عنوان یک متقلب مالیاتی در ذهن این افراد شناخته می‌شود و آثار اجتماعی بدی برای مؤدی در کشورهایی خواهد داشت که پرداخت مالیات به عنوان یک ارزش شناخته می‌شود، لذا افراد برای آنکه به عنوان متقلب شناخته نشوند، سعی در اظهار کامل و درست موارد مشمول مالیات می‌کنند که این امر اثر مثبتی بر تمکین افراد خواهد گذاشت. علاوه بر این چنانچه مشوق

1. By Erlend E. Bø, 2015



های لازم در قانون تعبیه شده باشد سوت‌زن‌ها با گزارش تخلفات مالیاتی افرادی که با آنها در ارتباط هستند، امکان افزایش تمکین را فراهم می‌کنند.

• **احساس شرم و گناه:** در مواردی که دولت‌ها آستانه‌ای را برای افشای اطلاعات فرارکنندگان مالیاتی معین می‌کنند، افراد برای حفظ آبروی خود و به موجب شرم از دیگران سعی می‌کنند در لیست فرارکنندگان مالیاتی قرار نگیرند که این امر یکی از جدی‌ترین مکانیسم‌های افزایش‌دهنده میزان تمکین در افراد است.

• **ایجاد حس غرور:** در روش افشای اطلاعات مؤدیان برتر مالیاتی، افراد حقیقی و حقوقی از اعلام اسامی خود به‌عنوان یک خوش حساب مالیاتی و الگوی اجتماعی در پرداخت دین به کشور، حس غرور و افتخار می‌کنند و ساخت تصویر مثبت از آنها در جامعه باعث می‌شود این مکانیسم اثر مثبتی بر میزان مالیات پرداختی مؤدیان برتر داشته باشد. علت اصلی این موضوع آن است که مطلوبیت دریافتی این افراد از قدردانی عمومی، بیشتر از ثروت آنهاست. لذا با فعال کردن این مکانیسم امکان جلب مالیات این گروه از مؤدیان وجود دارد.

• **شناخت اجتماعی:** با اعلام اسامی اطلاعات مؤدیان برتر مالیاتی مکانیسم دیگری نیز فعال می‌شود. عده‌ای تلاش می‌کنند تا با استفاده از شناخت اجتماعی که به‌وسیله اعلام اسامی مؤدیان برتر برایشان حاصل می‌شود، به کسب و کار خود رونق بخشیده و سود بنگاه خود را افزایش دهند. بر این اساس افرادی که در آستانه اعلام مؤدیان برتر هستند تلاش می‌کنند با تمکین بیشتر، خود را در زمره افرادی قرار دهند که از این مسیر در جامعه شناخته می‌شوند و از مواهب آن بهره‌مند گردند.

• **نمایش موفقیت بنگاه:** مکانیسم دیگری که با افشای اطلاعات مؤدیان برتر فعال می‌شود آن است که افراد، میزان مالیات پرداختی خود را به‌عنوان ابزاری برای علامت دهی استفاده می‌کنند؛ به این معنا که میزان مالیات پرداختی خود را بیانگر میزان موفقیت خود در نظر می‌گیرند و به این منظور سعی می‌کنند تا با افشای اطلاعات مالیاتی خود، میزان موفقیت خود را به جامعه معرفی کنند. این مکانیسم هم اثر مثبتی بر میزان تمکین مؤدیان مالیاتی خواهد داشت.

• **ممانعت از سوءاستفاده:** از طرف دیگر افراد دیگری ممکن است برای ممانعت از سوءاستفاده افراد و ارگان‌های مختلف از موقعیت اقتصادی بنگاه، مالیات پرداختی خود را کاهش دهند. این امر سبب کاهش تمکین در پرداخت مالیات می‌شود. این مکانیسم به‌دلیل دخالت‌ها و موانع مختلفی که ممکن است در روند فعالیت بنگاه‌های خصوصی ایجاد شود (خصوصاً در اقتصادهایی که سهم دولت در آنها زیاد است) اثر جدی بر تمکین بنگاه‌های موفق خواهد داشت.

• **آموزش اجتماعی:** افشای اطلاعات مؤدیان مالیاتی به همراه پیوست رسانه‌ای تبلیغ مؤدیان نمونه و مجرمان مالیاتی سبب شکل‌گیری آموزش عمومی در جامعه می‌گردد و ثمره آن اهتمام بیشتر جامعه در قبال این مسئله مهم خواهد بود.

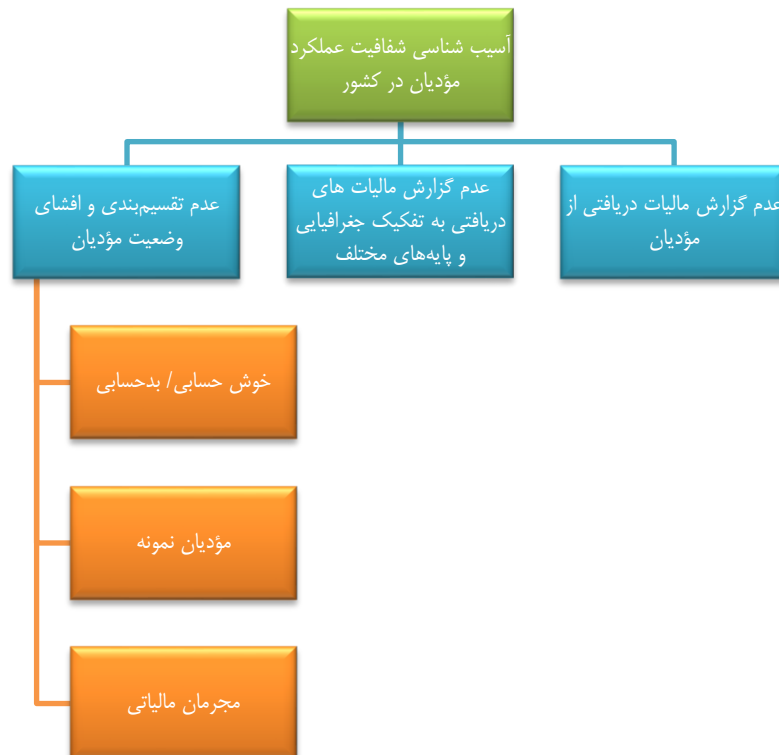
میزان بازدهی مکانیسم‌های مذکور، به شرایط فرهنگی و اجتماعی یک کشور بستگی دارد و یقیناً نتیجه یکسانی در میزان اثربخشی مکانیسم‌ها در کشورهای مختلف به‌دست نمی‌آید. در کشورهای مختلف بسته به نوع فرهنگ هنجارهای مربوط به مالیات و همچنین انگیزه و رفتار افراد در قبال افشای عمومی، ممکن است اثرگذاری هر یک از مکانیسم‌های مذکور متفاوت باشد. این موضوع، اهمیت شناخت زیرساخت‌های فرهنگی و مکانیسم‌های مؤثر، پیش از

اجرای سیاست را نشان می‌دهد. زیرا در صورت عدم شناخت این زیر ساخت‌ها و مکانیسم‌ها ممکن است هزینه گزافی در اجرای سیاست بدون دستیابی به اهداف آن برای قانونگذار تحمیل شود. برای مثال، در کشوری که پرداخت مالیات به‌عنوان یک ارزش شناخته نشده باشد و فرار مالیاتی به‌عنوان جرم عرفی شناخته نشود، اجرای طرح‌هایی مانند افشای اطلاعات اثر چندانی بر میزان تمکین افراد نخواهد داشت.

### ۵. آسیب‌شناسی وضعیت کنونی ایران

شفافیت عملکرد مالیاتی مؤدیان در ایران از وضعیت مناسبی برخوردار نیست. این وضعیت درحالی است که زیرساخت‌های لازم برای اجرای آن در کشور وجود دارد. شکل زیر مشکلات اصلی در زمینه شفافیت عملکرد مالیاتی مؤدیان در کشور را برمی‌شمارد.

شکل ۳. آسیب‌شناسی شفافیت عملکرد مؤدیان در کشور



مأخذ: یافته‌های پژوهش.

در دهه ۱۳۷۰ مطالعات آسیب‌شناسی گسترده‌ای درخصوص عملکرد نهاد مالیاتی در ایران به‌عمل آمد که نتیجه آن تأسیس یک سازمان مستقل برای امور مالیاتی و طراحی و راه اندازی طرح جامع مالیاتی در این نهاد بود. طرح جامع مالیاتی دارای ۳۲ پروژه مدیریتی مستقل بود که همچنان به پایان نرسیده است، اما این طرح باعث تجمیع اطلاعات مؤدیان مالیاتی شد. پس از اجرای طرح جامع مالیاتی در سازمان، اطلاعات مؤدیان براساس دسته‌بندی‌های مختلف در این سازمان وجود داشته و قابل استفاده است.



با این حال هنوز به صورت پیوسته گزارش رسمی و عمومی نسبت به میزان درآمد مالیاتی کشور در سال مالی توسط سازمان امور مالیاتی به عموم مردم ارائه نمی‌گردد و بخش کوچکی این اطلاعات بعضاً با نشست خبری در اختیار رسانه‌ها و مردم قرار می‌گیرد که بسیار جای تأمل است. لذا به تبع این موضوع هیچ گزارش تفکیکی از مالیات‌های دریافتی براساس جغرافیا و پایه مالیاتی و غیره نیز در اختیار مردم قرار نمی‌گیرد. **بر این اساس در حال حاضر هیچ‌یک از دو گام اول شفافیت عملکرد مالیاتی به صورت صحیح در کشور اجرا نمی‌شود.**

اما در خصوص تقسیم‌بندی مؤدیان مالیاتی و افشای اطلاعات آنان به عنوان گام سوم در چارچوب شفافیت عملکرد مالیاتی مؤدیان نیز ایران سابقه چندانی ندارد.

**خوش حسابی و بدحسابی** به عنوان یک دسته‌بندی برای مؤدیان در بخش مشوق‌ها و جرائم مالیاتی در قانون مالیات‌های مستقیم استفاده شده است در حالی که تعریف و دسته‌بندی مشخصی در این خصوص ارائه نشده است. علاوه بر این مشوق‌هایی که در قانون برای خوش حسابی در نظر گرفته شده است از کارایی لازم برخوردار نیستند. با بررسی قوانین تشویقی مؤدیان خوش حساب، به نظر می‌رسد علاوه بر اینکه در مواردی تشویق‌ها ناچیز و غیرقابل اعتنا است در مواردی هم که تشویق قابل اعتنایی وجود دارد، قیده‌های متعدد امکان بهره‌مندی مؤدیان از این تشویق (حتی در صورت عدم اهمال مؤدی) فراهم نمی‌شود برای مثال چنانچه مودی در موعد مقرر اظهارنامه خود را تسلیم کرده باشد از امتیاز تخفیف در مالیات برخوردار می‌شود، اما چنانچه این پرونده در سازمان پیش از پایان سال بررسی و نهایی نگردد، امتیاز از مؤدی سلب می‌گردد. خوش حسابی و بدحسابی می‌تواند به عنوان ابزار جلوگیری از عدم تقارن اطلاعات در سایر مراودات مالی و حقوقی استفاده شود، در حالی که خوش حسابی و بدحسابی افراد در سازمان مالیاتی، به سایر آحاد اقتصادی ارائه نمی‌شود تا امکان بهره‌مندی از این ابزار مهم فراهم آید.

برای مثال، در ماده (۱۸۹) قانون مالیات‌های مستقیم قید «پرداخت مالیات هر سال، در سال تسلیم اظهارنامه» باعث می‌شود تا حتی در مواردی که ممیز در بررسی پرونده افراد اهمال کرده باشد فرد در عین خوش حسابی از مشوق محروم شود. این موارد بازنگری جدی در مشوق‌ها و امتیازات اعطایی به مؤدیان نمونه را نشان می‌دهد که در بخش توصیه‌های سیاستی پیشنهادهای رفع این مشکلات ارائه می‌شود.

**معرفی و تقدیر از مؤدیان نمونه** به عنوان الگوی خدمت به جامعه، به عنوان یکی از تجربه‌های موفق در کشورها، در ایران سابقه چندانی ندارد و تنها برای سال‌های اندکی اجرایی شده است. در این طرح افراد معدودی از مؤدیان هر ساله توسط ادارات معرفی شده و با اعطای تقدیرنامه و هدایا از ایشان تقدیر به عمل می‌آید.

در خصوص **افشای اطلاعات مجرمان مالیاتی** نیز تاکنون اقدامی صورت نگرفته است در حالی که بیشتر کشورهای جهان از مکانیسم‌های فعال در این خصوص برای افزایش تمکین بهره می‌برند. این موضوع در حالی است که ماده (۲۷۴) قانون مالیات‌های مستقیم موارد متعددی از فرارهای مالیاتی را به عنوان جرم مالیاتی معرفی کرده و آنها را به مجازات‌های درجه ۶ محکوم می‌نماید که از جمله مجازات‌های این درجه محکومیت، افشای احکام مجرمان است.

## ۶. بررسی موضوع شفافیت از منظر حقوق مؤدیان

حقوق مؤدیان مالیاتی در دنیای امروز با توجه به اهمیت یافتن حقوق شهروندی، مورد اهتمام کشورهای پیشرفته قرار گرفته است. حقوق مؤدیان عبارت است از انتظارات تضمین شده در قانون که پرداخت‌کننده هرگونه مالیات در فرایندهای تشخیص و اجرا و دادرسی مالیاتی از دولت مطالبه می‌نماید و البته دولت مکلف به اجرای آن است. در حال حاضر بخشی از این حقوق به‌عنوان منشور حقوق مؤدیان مالیاتی در سازمان مالیاتی موجود است.

از جمله این حقوق حق عدم افشای عیوب و اسرار مالیاتی مؤدیان است. از آنجا که دستگاه مالیاتی در روند تشخیص مالیات و وصول آن اطلاعات مهمی از وضعیت کسب و کار مؤدی پیدا می‌کند افشای اندکی از اطلاعات مؤدی در عرصه رقابت اقتصادی ممکن است آسیب‌های جبران‌ناپذیری به کسب‌وکار فرد وارد کرده و حتی آن را در معرض ورشکستگی قرار دهد.

ماده (۲۷۹) قانون مالیات‌های مستقیم هم به این موضوع اشاره دارد:

«هرگونه دسترسی غیرمجاز و سوءاستفاده از اطلاعات ثبت شده در پایگاه اطلاعات هویتی، عملکردی و دارایی مؤدیان مالیاتی موضوع ماده (۱۶۹ مکرر) این قانون در خصوص مسائلی غیر از فرایند تشخیص و وصول درآمدهای مالیاتی یا افشای اطلاعات مزبور، جرم است و مرتکب، علاوه بر انفصال از خدمات دولتی و عمومی از دو تا پنج سال، به مجازات بیش از ۶ ماه تا دو سال حبس محکوم می‌شود. سایر مجازات‌های قانونی مربوط به این ماده با اقامه دعوی توسط ذی‌نفعان و به تشخیص مراجع قانونی ذی‌صلاح تعیین می‌شود».

علاوه بر این ماده (۲۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم هم به این موضوع اشاره دارد:

«اداره امور مالیاتی و سایر مراجع مالیاتی باید اطلاعاتی را که ضمن رسیدگی به امور مالیاتی مؤدی به‌دست می‌آورند محرمانه تلقی و از افشای آن جز در امر تشخیص درآمد و مالیات نزد مراجع ذی‌ربط در حد نیاز خودداری نمایند و در صورت افشا طبق قانون مجازات اسلامی با آنها رفتار خواهد شد».

اما نکته قابل توجه آن است که مجموعه قوانین و مطالب مذکور مربوط به شرایطی است که اطلاعات مؤدیان مالیاتی و اطلاعات مربوط به کسب‌وکار افراد به‌صورت کامل افشا شود. در حالی که در افشای اطلاعات مورد بحث در این گزارش اولاً اطلاعات کسب‌وکار افراد قرار نیست افشا گردد، بلکه صرف نام آنها و میزان بدهی مالیاتی ایشان افشا می‌شود.

ثانیاً در مواردی که افراد مشمول ماده (۲۷۴) قانون مالیات‌های مستقیم شوند، نام آنها از مؤدی به مجرم تغییر عنوان پیدا می‌کند و دیگر حقوق مؤدیان شامل حال ایشان نمی‌شود.

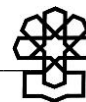
طبق ماده (۲۷۴) این قانون، موارد زیر جرم مالیاتی محسوب می‌شود و مرتکب یا مرتکبان حسب مورد، به مجازات‌های درجه ۶ محکوم می‌گردند:

۱. تنظیم دفاتر، اسناد و مدارک خلاف واقع و استناد به آن،

۲. اختفای فعالیت اقتصادی و کتمان درآمد حاصل از آن،

۳. ممانعت از دسترسی مأموران مالیاتی به اطلاعات مالیاتی و اقتصادی خود یا اشخاص ثالث در اجرای ماده (۱۸۱)

این قانون و امتناع از انجام تکالیف قانونی مبنی بر ارسال اطلاعات مالی موضوع مواد (۱۶۹) و (۱۶۹ مکرر) به سازمان امور مالیاتی کشور و وارد کردن زیان به دولت با این اقدام،

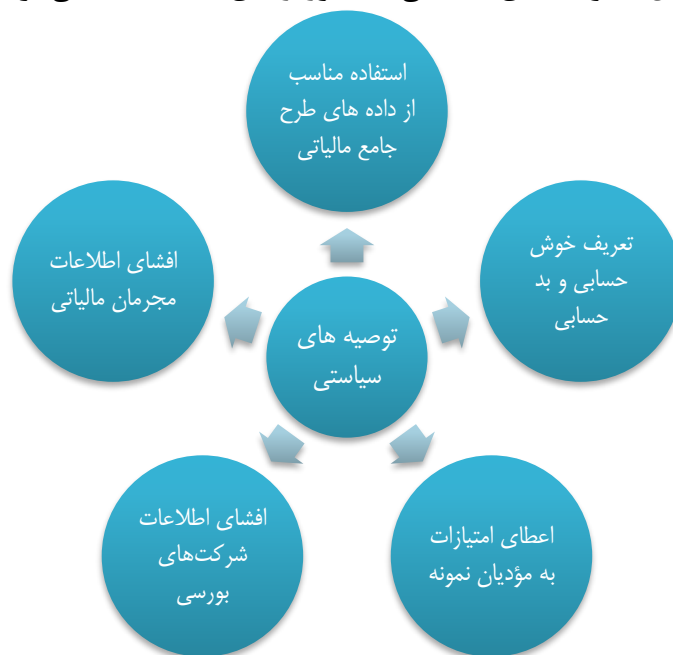


۴. عدم انجام تکالیف قانونی مربوط به مالیات‌های مستقیم و مالیات بر ارزش افزوده در رابطه با وصول یا کسر مالیات مؤدیان دیگر و ایصال آن به سازمان امور مالیاتی در مواعد قانونی تعیین شده،
۵. تنظیم معاملات و قراردادهای خود به نام دیگران، یا معاملات و قراردادهای مؤدیان دیگر به نام خود برخلاف واقع،
۶. خودداری از انجام تکالیف قانونی در خصوص تنظیم و تسلیم اظهارنامه مالیاتی حاوی اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای در سه سال متوالی،
۷. استفاده از کارت بازرگانی اشخاص دیگر به منظور فرار مالیاتی.
- شایان ذکر است از موارد مجازات‌های درجه ۶، افشای احکام مجرمین است. لذا از منظر حقوقی بستر لازم برای افشای احکام این افراد به صورت کامل فراهم است.

#### ۷. توصیه سیاستی و مراحل دستیابی به اهداف

براساس بررسی ابعاد مختلف شفافیت نسبت به مؤدیان و مطالعه وضعیت کنونی کشور و مطالعه تجربه کشورهای مختلف در این مسئله سیاست‌های پیشنهادی جهت اصلاح در فرایند شفافیت عملکرد مؤدیان عبارتند از:

شکل ۴. توصیه‌های سیاستی به منظور ارتقای شفافیت مالیاتی مؤدیان



مأخذ: یافته‌های پژوهش.

▪ استفاده صحیح از داده‌های طرح جامع مالیاتی: سامانه‌های طرح جامع مالیاتی در سازمان مالیاتی، داده‌های مالیاتی را به روش‌های مختلفی تفکیک کرده است و می‌تواند بستر مناسبی در راستای شفافیت باشد. اولاً درآمد مالیاتی کشور لازم است به صورت فصلی در یک گزارش رسمی و به صورت عمومی در اختیار مردم قرار گیرد. ثانیاً می‌توان با استفاده از گزارش مالیات به تفکیک مشاغل و ظرفیت مالیاتی هریک از آنها، فرار مالیاتی مشاغل مختلف

را به سمع و نظر مردم رساند تا با یک مطالبه عمومی، تمکین مشاغل با فرارهای مالیاتی بالا افزایش یابد. ثالثاً می‌توان با گزارش میزان مالیات پرداختی استان‌ها و ادارات مختلف و تبلیغ رسانه‌ای همسو با آن یک رقابت در جهت تمکین بیشتر بخش‌های گوناگون کشور ایجاد نمود.

▪ **تعریف خوش حسابی و بدحسابی:** قانونگذار لازم است تعریف مشخصی از خوش حسابی و بدحسابی مؤدیان مالیاتی ارائه دهد و در ادامه جرائم و مشوق‌های مالیاتی قابل اعتنا و البته دست‌یافتنی را برای مؤدیان ایجاد کند تا انگیزه لازم برای خروج از بدحساب‌ها و قرار گرفتن در لیست افراد خوش حساب فراهم شود. برای مثال می‌توان مانند موضوع چک‌های برگشتی، آن را به‌عنوان یک مؤلفه اعتبار اجتماعی برای مؤدیان تعریف کرد تا بانک‌ها و شرکت‌های مختلف از این عامل در جهت رتبه‌بندی و اعتبارسنجی مؤدی استفاده نمایند.

▪ **اعطای امتیازات به مؤدیان نمونه:** تجربه برنامه دوم پاکستان، نشان می‌دهد برنامه اعطای امتیازات ویژه به مؤدیان نمونه در هر سال مالی، می‌تواند مکانیسم‌های مختلفی از جمله حس غرور و استفاده از اعتبار اجتماعی را فعال نماید که در نهایت منجر به تمکین بیشتر می‌شود. لذا لازم است تا سازمان مالیاتی با تعریف یک آستانه برای این طرح و تعریف امتیازات اعطایی به آنها، مکانیسم‌های مؤثر در تمکین این سیاست را فعال نماید.

▪ **افشای اطلاعات شرکت‌های بورسی:** افشای اطلاعات وضعیت مالیاتی شرکت‌های بورسی به‌عنوان اولین گام در راستای افزایش شفافیت اطلاعات مالیاتی پیشنهاد می‌شود؛ زیرا این شرکت‌ها به‌منظور قرار گرفتن در لیست شرکت‌های بورسی هرگونه شفافیت اطلاعاتی را پذیرفته‌اند، لذا می‌تواند گام مثبت و البته کم‌هزینه‌ای در جهت فرهنگ نمودن افشای اطلاعات در زمینه مالیات به حساب آید. سازمان امور مالیاتی می‌تواند در این گام میزان مالیات ابرازی و مالیات تشخیصی و میزان دیرکرد در پرداخت مالیات و جرائم مالیاتی این شرکت‌ها را به‌عنوان ابزاری برای اعتبارسنجی شرکت‌ها افشا نماید.

▪ **افشای اطلاعات مجرمان مالیاتی:** افشای نام مجرمان مالیاتی از جمله اقدامات مشترک بین کشورهای مختلف دنیاست. هرچند فرهنگ‌سازی «تعریف فرار از پرداخت مالیات به‌عنوان جرم در جامعه» مقدم بر آن است، اما لازم است تا سازمان هر ساله شرکت‌هایی که درآمد آنها یا بدهی مالیاتی آنها بیش از یک آستانه‌ای باشد را مورد بررسی دقیق‌تری قرار دهد و چنانچه شرکت مشمول موارد ماده (۲۷۴) قانون مالیات‌های مستقیم بود با هماهنگی قوه قضائیه اسامی این شرکت‌ها را افشا کند. این توصیه براساس زیرساخت قانونی فعلی کشور است درحالی که می‌توان با ایجاد بستر قانونی جدید، نام تمامی شرکت‌هایی که بالای آستانه درآمدی یا بدهی مالیاتی هستند را به اطلاع عموم رساند. این امر در صورت تحقق، گام مهمی در جهت شفافیت اطلاعات مالیاتی در کشور خواهد بود.

### نتیجه‌گیری

با توجه به وضعیت نامطلوب درآمد مالیاتی ایران نسبت به میانگین کشورهای جهان و به‌منظور دستیابی به تلاش مالیاتی بیشتر در کشور لازم است اقداماتی جدی صورت گیرد. یکی از سیاست‌هایی که کشورهای مختلف از سال‌ها قبل در راستای تمکین بیشتر مؤدیان اجرا نموده‌اند افشای اطلاعات مؤدیان بوده است. هرچند در سطح افشای اطلاعات



مالیاتی و نوع افشای آن، تجربه کشورها متفاوت است.

مطالعات نشان می‌دهد چنانچه مکانیسم‌های مختلف و میزان اثرگذاری هر یک از آنها با توجه به هنجارهای فرهنگی جامعه به‌طور کامل مورد بررسی قرار گیرد آثار مطلوبی بر میزان تمکین مالیاتی مؤدیان خواهد داشت. در حال حاضر بستر قانونی افشای اطلاعات مجرمان مالیاتی به‌عنوان بخشی از مجازات‌های درجه ۶ وجود دارد. لذا با بررسی دقیق مکانیسم‌های مؤثر در ایران می‌توان شفافیت اطلاعات مؤدیان را به‌صورت گام به گام پیش برد.

با بررسی مکانیسم‌های مختلفی که در افشای اطلاعات مؤدیان مالیاتی وجود داشته و مبتنی بر تجربه کشورهای مختلف در زمینه شفافیت عملکرد مؤدیان، سیاست‌های زیر قابل توصیه است:

• استفاده صحیح از داده‌های طرح جامع مالیاتی: سامانه‌های طرح جامع مالیاتی در سازمان مالیاتی، داده‌های مالیاتی را به روش‌های مختلفی دسته‌بندی کرده است و می‌تواند بستر مناسبی در راستای شفافیت اطلاعات مالیاتی باشد. لذا توصیه می‌شود اطلاعاتی از جمله میزان مالیات وصولی، سهم استان‌ها و مشاغل مختلف از آن به اطلاع عموم جامعه برسد.

• **اعطای امتیازات به مؤدیان نمونه:** لازم است سازمان امور مالیاتی با تعریف یک آستانه برای قرار گرفتن در زمره مؤدیان نمونه و تعریف امتیازات اعطایی به آنها، مکانیسم‌های مؤثر در افزایش تمکین را فعال نماید.

• **تعریف خوش‌حسابی و بدحسابی:** قانونگذار لازم است تعریف مشخصی از خوش‌حسابی و بدحسابی مؤدیان مالیاتی ارائه دهد و در ادامه جرائم و مشوق‌های مالیاتی قابل اعتنا (و البته دست‌یافتنی) برای مؤدیان ایجاد کند.

• **افشای اطلاعات شرکت‌های بورسی:** سازمان امور مالیاتی می‌تواند در این گام میزان مالیات ابرازی و مالیات تشخیصی و میزان دیرکرد در پرداخت مالیات و جرائم مالیاتی شرکت‌های بورسی را به‌عنوان ابزاری برای اعتبارسنجی شرکت‌ها افشا نماید.

• **افشای اطلاعات مجرمان مالیاتی:** سازمان امور مالیاتی می‌تواند هر ساله شرکت‌هایی که درآمد آنها یا بدهی مالیاتی آنها بیش از یک حد آستانه باشد را مورد بررسی دقیق قرار داده و چنانچه شرکت، مشمول موارد ماده (۲۷۴) قانون مالیات‌های مستقیم بود با هماهنگی قوه قضائیه اسامی این شرکت‌ها را افشا کند.

#### منابع و مأخذ

1. Joel Slemrod, O. U. (2019). Pecuniary and Non-Pecuniary Motivations for Tax Compliance: Evidence from Pakistan. National Bureau of Economic Research.
2. By Erlend E. Bø, J. S. (2015). Taxes on The Internet: Deterrence Effects of Public Disclosure. American Economic Journal, 36-62.
3. (2010). Tax Expenditures in Oecd Countries. Oecd.
4. Bratić. (2006). Tax Expenditures: A Theoretical Review. Financial Theory and Practice, 113-127.
5. Charles M. Kahn, E. C. (2001). Performance-Based Wages in Tax Collection: The Brazilian Tax Collection Reform and Its Effects. The Economic Journal, 188-205.
6. Makoto Hasegawa, J. L. (2013). The Effect of Public Disclosure on Reported Taxable Income: Evidence from Individuals and Corporations in Japan. National Tax Journal, 571-608.
7. Jeffrey L. Hoopes, L. R. (2018). Public Tax-Return Disclosure. National Bureau of Economic Research. (N.D.).