

نظام حقوقی مالیات ها در ایران

کیانوش رضایی یزدی^۱

چکیده:

سرعت و اهتمام دستگاه های قانونگذاری و اجرایی در ایران طی سال های اخیر در جهت تحقق اقتصاد مقاومتی و توجه ویژه به مالیات به عنوان ابزار تحقق بودجه، مسائل و پیچیدگی های زیادی در سطح جامعه ایجاد کرده که مسائل حقوقی مرتبط با آن نیز از این قاعده مستثنی نمی باشد. لذا توجه به بعد حقوقی مالیات ها عاملی در جهت توسعه و رشد فرهنگ مالیاتی شهروندان یک دولت و کشور محسوب می شود که در عین کارآمد کردن نظام مالیاتی یک کشور، مانع ایجاد بسیاری از اختلاف های مالیاتی می شود. این امر، با توجه به ورود کشور در صحنه فعالیت های اقتصادی جهانی و همکاری تجاری با سایر کشورها، به اهمیت و شناخت نظام حقوقی-مالیاتی ایران اهمیت دو چندانی می بخشد. فقدان رشته ای تحت این عنوان در دانشکده های حقوق و کمبود منابع در این حوزه، نگارنده را بر آن داشته است که با معرفی اجمالی این شاخه از دانش حقوق^۲ اهمیت دست اندرکاران امر را به ایجاد رشته ای در دانشکده های حقوق و آموزش نیروهای جذب شده توسط سازمان امور مالیاتی جلب نماید.

واژگان کلیدی: حقوق مالیات ها، انواع مالیات ها، اصول حاکم بر قوانین مالیاتی، نظریه عمومی حقوق مالیات ها، مآخذ مالیات، محاسبه مالیات، وصول مالیات

^۱ دانشجوی دکترای حقوق در دانشگاه بورگندی (Bourgogne) فرانسه

Email : kia_rezai@yahoo.com

^۲ مقاله ارائه شده چکیده ای از کتاب تحت تالیف نگارنده است که به معرفی و تحلیل نظام حقوقی-مالیاتی ایران می پردازد. با توجه به طی دوره های حقوق مالیات ها در کشور فرانسه و اهمیت این رشته در کشور های پیشرفته، بر آن شدم تا به تحلیل حقوقی نظام مالیاتی ایران و علل عقب ماندگی آن بپردازم. در باب اهمیت این رشته در دانشکده های حقوق دانشگاه های فرانسه ذکر همین نکته کفایت که رشته مزبور طی دو نیم سال تحصیلی و درسی اصلی در دانشکده های حقوق ارائه شده و کارشناسی ارشد تحت این عنوان نیز وجود دارد. اما متأسفانه در ایران که سالانه حدود ۱۲۰۰۰۰ هزار دانشجوی حقوق وارد دانشگاه ها می شوند، این درس حتی به عنوان درسی اختیاری نیز ارائه نمی گردد.

مقدمه

حقوق مالیات ها یا حقوق مالیاتی؟

قبل از ورود به موضوع این رشته از حقوق، لازم است نگاهی به شیوه نام‌گذاری برای رشته های مختلف حقوقی در ایران بیندازیم تا ملاک و ضابطه انتخاب را پیدا کنیم. به عبارت دیگر باید دید تعیین عنوان رشته ی حقوقی بر چه مبنایی در ایران انجام می گیرد. واضح است که تعیین چنین مبنا و ملاکی کمک شایانی به ما در انتخاب عنوان این رشته و مباحث آن خواهد کرد .

حقوق اداری، حقوق مدنی، حقوق اساسی، حقوق شهروندی، حقوق خانواده، حقوق تجارت، حقوق کار، حقوق ثبت! گاهی شاهد استفاده از ترکیبات وصفی و گاه شاهد استفاده از ترکیبات اضافی برای نام‌گذاری رشته‌های مختلف حقوق هستیم. حال سوال این است: اولویت با کدام ترکیب است، ترکیب وصفی یا ترکیب اضافی؟

قدر مسلم آن است که هدف از انتخاب یک عنوان برای یک شاخه حقوقی، تبیین حداکثری موضوع مورد بحث آن شاخه می باشد. در نتیجه برای اینکه بدانیم کدام یک از ترکیبات وصفی و یا اضافی برای این منظور مهم تر است باید به تبیین معنای واژه حقوق در عناوین شاخه های حقوقی بپردازیم.

همانطور که می دانیم، واژه حقوق معانی متفاوتی دارد، ولی دو معنای رایج آن در دانش حقوق عبارتند از جمع حق که در مقابل تکلیف به کار می رود و دومی حقوق به معنای مجموعه ای از قواعد و مقررات که روابط مربوط به یک حوزه خاص را تنظیم می کند. با این توصیف، رمزگشایی از عناوین انتخاب شده برای شاخه های حقوق در ایران، راحت تر می شود. هنگامی که از ترکیب وصفی همچون حقوق مدنی ، حقوق شهروندی و حقوق اداری صحبت می کنیم، از حقوق، معنای اول آن یعنی حقی که در مقابل تکلیف قرار دارد، استیفاء می شود. در حالیکه هر گاه از ترکیب اضافی استفاده می کنیم، از معنای دوم حقوق که به معنای مجموعه قواعد و مقررات برای تمشیت یک حوزه خاص است، استفاده می شود. از آنجا که منطقی عنوان یک شاخه حقوقی باید بیانگر تمشیت امور مربوط به موضوع آن شاخه حقوقی باشد، استفاده از ترکیب اضافی بر ترکیب وصفی از منظر معناشناسی در زبان و ادبیات فارسی ارجحیت دارد .

به همین دلیل است که عنوان حقوق مالیات ها را بر حقوق مالیاتی ترجیح می دهیم زیرا که در این مقاله و سایر موارد بعدی درصدد تبیین و توضیح قواعد و مقرراتی هستیم که بر حوزه مالیات ها حاکم است و سعی در تنظیم روابط مالیاتی دولت و اشخاص داریم. البته کسانی که با عنوان « حقوق مالیاتی » موافقاند، از منظر اصول ترجمه شناسی، نظر کاملاً درست و صحیحی دارند. زیرا ترجمه دقیق عنوان خارجی این شاخه از حقوق، حقوق مالیاتی می شود و نه حقوق مالیات ها اما انتخاب نگارنده، بدون در نظر گرفتن عنوان خارجی این شاخه و مبتنی بر ساختار زبان فارسی می باشد.

موضوع حقوق مالیات

قبل از هر چیز بسیار مهم است که جایگاه حقوق مالیات را در میان سایر رشته های حقوق مشخص کنیم. حقوق مالیات یکی از زیر مجموعه های رشته وسیعی به نام مالیه عمومی است. مالیه عمومی بحثی میان رشته ای و مرتبط با حوزه های حقوق، اقتصاد، جامعه شناسی و علوم سیاسی است که به مجموع این رشته ها علوم مالیاتی گفته می شود. در حوزه ی حقوقی، مباحث مالیه عمومی وابسته به قانون بودجه است که وظیفه تهیه و اجرای بودجه ی نهاد های عمومی را دارد. قانونی که به طور خاص نحوه درآمد ها و مخارج دولت را تعیین می کند. اما حقوق مالیات ها به نحوه مخارج دولت مرتبط نمی شود بلکه تنها به نحوه درآمد های دولت می پردازد و به طور دقیق تر از میان انواع درآمد ها به مهمترین آنها یعنی مالیات می پردازد.

در اغلب موارد این سایر علوم مالیاتی هستند که چرایی قوانین مالیاتی را توضیح می دهند. برای مثال این که بعضی از اقلام مشمول نرخ پایین مالیات بر ارزش افزوده می شوند یا بالعکس بر بعضی از کالا و خدمات نرخ بالاتری از مالیات بر ارزش افزوده اعمال می شود به این سبب است که قانونگذار از این طریق تلاش می کند در مرحله اول با افزایش هزینه های مالیاتی یا کم کردن آنها به کنترل مصرف بی رویه بعضی از اقلام مثل سیگار و یا به تشویق مصرف بعضی اقلام همچون اقلام فرهنگی بپردازد و در مرحله دوم به رونق اقتصاد ملی از طریق مشوق های مالیاتی برای شرکت های اقتصادی وابسته به این اقلام بپردازد که در نهایت سیاست های کلی یک نظام را تحقق می بخشد. برای مثال اگر کشوری به این نتیجه رسیده باشد که باید به سمت خصوصی سازی حرکت کند، یکی از موارد تحقق این سیاست کلی، تنظیم قوانین و مقررات مناسب به منظور تشویق تأسیس شرکت های خصوصی و کسب و کار آنهاست.

اگر در تعریف حقوق مالیات ها گفته شود رشته ای است از حقوق که متشکل از قواعد حقوقی راجع به مالیات ها است، یک تعریف صحیح ارایه نشده و صرفاً یک تعریف این همانیست، زیرا مفهوم مالیات مبهم است. در نتیجه قبل از هر چیز باید به توضیح مفهوم مالیات پرداخت تا به یک تعریف صحیح از آن دست یابیم. سپس به معرفی انواع مختلف مالیات ها بر اساس تقسیم بندی های متفاوت می پردازیم. در انتها به بررسی مکانیسم های عمومی مالیات یا به عبارت دیگر کارکرد های آن خواهیم پرداخت. سه نکته ای که در بالا بدان اشاره شد، در واقع پاسخ به سوالات سه گانه زیر است. مالیات چیست؟ انواع آن چیست؟ کارکرد آن چیست؟

۱- مفهوم مالیات

از نقطه نظر اقتصادی، مالیات یک برداشت اجباری است. امروزه مجموعه ی این برداشت های اجباری متنوع شده و سوالی که در حقوق مالیات با آن روبرو هستیم تشخیص مالیات از میان این برداشت های اجباری متنوع است زیرا نظام حقوقی حاکم بر این دسته از برداشت های اجباری (مالیت) متفاوت از نظام حقوقی حاکم بر سایر برداشت هاست. لذا در ابتدا به برشمردن ویژگی های مالیات پرداخته و سپس به معرفی انواع برداشت ها پولی می پردازیم تا در نهایت بتوان

جایگاه مالیات را در میان سایر برداشت ها مشخص کرد. این ویژگی ها که به منظور شناسایی ماهیت برداشت های مالیاتی مورد استفاده قرار می گیرد؛ ساده به نظر می رسد.

۱-۱- ویژگی مالیات

مالیات یک برداشت پولی است به بیان ساده تر ، مالیات باید از طریق پرداخت پول انجام شود.

مالیات قطعی است بدین معنا که مبلغ پرداختی توسط مودی مالیاتی به تملک نهاد عمومی درمی آید. قطع به یقین این تملک بر مالیاتی است که به صورت قانونی اخذ شده باشد.

ویژگی دیگر مالیات این است که به منظور **تامین مالی مخارج عمومی** اخذ می شود. مخارج عمومی، مخارجی هستند که اشخاص حقوق عمومی و یا اشخاص حقوق خصوصی که عهده دار انجام خدمات عمومی هستند، متحمل می شوند. **مالیات اجباری است**. به بیان دیگر یک برداشت اجباری و یک طرفه می باشد. لذا دینی است که توسط قدرت عمومی وضع می شود و رضایت مودی در شکل گیری این دین هیچ اثری ندارد، به عبارت دیگر اختیار انتخاب در پرداخت یا عدم پرداخت آن را ندارد.

مالیات غیر تخصیصی است. مالیات دینی است که بدون عوض مشخص برداشت می شود. مسلماً مالیات جهت تأمین هزینه های عمومی کشور همچون بهداشت، سلامت، آموزش، عدالت، دفاع و غیره مورد استفاده قرار می گیرد اما با پرداخت مالیات، مودی هیچ ادعایی نسبت به عوض مشخصی نمی تواند داشته باشد.

۲-۱- تفاوت میان برداشت های مالیاتی و برداشت های غیر مالیاتی

برداشت های مالیاتی که عبارتند از مالیات و تکس (tax) در مقابل برداشت های غیر مالیاتی قرار می گیرند. برداشت های مالیاتی: مالیات و تکس (tax) مالیات متفاوت با تکس (tax) است، هرچند که این تمایز نسبی است زیرا تنها به دو نوع برداشت مربوط می شود که می توانیم آنها را مالیاتی توصیف کرده تا از قواعد و مقررات مالیاتی استفاده کنند. به نحوی که می توان دو معنا از لفظ مالیات برداشت کرد. یک معنای عام که شامل مالیات و تکس (tax) میشود و دومی که مضیق بوده و تنها مالیات را در خود جای می دهد.

اگرچه تکس یک برداشت مالیاتی است و علی القاعده می بایست ویژگی های مالیات را در دل خود جای داده باشد ولی باید در نظر داشت که تکس در یکی از این ویژگی ها متمایز از مالیات است. این تمایز عبارت است از اینکه مودی در قبال پرداخت تکس از یک عوض معین بهره مند شود. در نتیجه از اصل عدم تخصیصی بودن مالیات پیروی نمی کند. البته نباید فراموش کرد که هرچند مودی در قبال پرداخت تکس از عوض معینی بهره می برد، اصل برابری میان مبلغ پرداخت شده و خدمات تحصیل شده وجود ندارد. در اغلب موارد ارزش تمام شده خدمت ارایه شده به مودی بیشتر از مبلغی است که وی به عنوان تکس می پردازد. بهترین مثال تکس جمع آوری زباله های شهری است. پرداخت آن اجازه می دهد که پرداخت کننده از خدمت نظافت زباله های شهری بهره مند شود. اگرچه تکس یک عوض معین

را به دنبال دارد، با این وجود سایر ویژگی های مالیات را در خود جای داده است بدین توضیح که برای تامین مالی یک هزینه عمومی اخذ شده، مبلغی پول است، قطعی است؛ علی الخصوص اینکه اجباریست. حتی کسی که هیچ زباله ای تولید نکرده یا به طریقی آنرا معدوم میکند باید تکس را بپردازد. به همین جهت تکس به مالیات بسیار نزدیک بوده و از سایر برداشت های دولتی غیر مالیاتی متمایز است.

برداشت های دولتی غیر مالیاتی: سه نوع برداشت دولتی غیر مالیاتی وجود دارد، حق گمرک که هنگام واردات و صادرات کالاها گرفته می شود جزء این دسته از برداشت هاست. البته امروزه در کشور های توسعه یافته این حقوق دیگر کارکرد بودجه ای ندارد. در واقع هدف نهایی آنها تأمین بودجه کشور نیست بلکه بیشتر به دنبال تحقق اهدافی دیگر همچون مبارزه با رقابت ناسالم بین المللی است. برای مثال کالاهای وارداتی با قیمت نامعمول بسیار پایین موضوع حق گمرک سنگین قرار گرفته تا تولیدات داخلی توان رقابت با آنها را داشته باشند. با عنایت به گستردگی موضوع از مطالعه حقوق گمرکی در این مقاله خود داری می کنیم.

• حق سلامت

تأمین اجتماعی نهادی متفاوت از دولت است. برای اثبات این ادعا از منظر مالی می توان به بودجه این دو نهاد اشاره کرد که درآمدها از دو منبع متفاوت است. از منظر حقوقی، قواعد و مقررات تأمین اجتماعی زیر مجموعه حقوق خصوصی قرار می گیرد، در حالیکه قواعد مالیاتی از مباحث مربوط به حقوق عمومی است. اگرچه صندوق های تأمین اجتماعی از مبالغ حاصله از مالیات نیز برخوردار هستند، ولی منبع اصلی درآمد آنها از طریق پرداخت حق سلامت تأمین می شود. حق سلامت که به صورت مبلغی مشخص پرداخت می شود مالیات نیست زیرا پرداخت کننده آن انتظار یک عوض معین و مستقیم دارد. برای مثال کارگری که هر ماهه بخشی از دستمزد خود را تحت عنوان حق سلامت به سازمان تأمین اجتماعی می پردازد، در صورت بیماری، هزینه های مربوط به درمان وی از محل درآمدهای حاصل از حق بیمه سلامت به او، بازپرداخت می شود.

• عوارض اختصاصی (در مقابل عوارض عمومی یا درآمدهای مستمر)

مبلغی است که شهرداری در پایان انجام ساخت و ساز توسط اشخاص حقوق خصوصی طلب می کند. مطلب را با مثال عوارض شهرداری توضیح می دهیم، در نظر بگیرید که شخص و یا شرکتی در منطقه ای به منظور سکونت بنایی می سازد. ساخت این بنا، شهرداری را موظف می کند که خدمات عمومی همچون روشنایی، آب و فاضلاب، راه و... برای وی فراهم سازد که این امر مستلزم هزینه است. لذا شهرداری از طریق اخذ عوارض، صاحب ملک را موظف می کند تا در این هزینه ها مشارکت کند.

• عوارضی

عوارضی حق الزحمه ای برای یک خدمت ارایه شده است. مبلغی است که استفاده کننده از خدمت عمومی مثلاً یک تونل، یک توالی عمومی یا یک پارکینگ عمومی می پردازد. به عبارت دیگر با پرداخت حق الزحمه، استفاده کننده حق

دریافت یک عوض مشخص و مستقیم و بلافاصله را دارد، مثل قضای حاجت یا عبور از تونل. این برداشت عمومی اجباری نیست به این معنا که استفاده کننده می تواند از این خدمات استفاده نکند و بالتبع، مبلغی هم نپردازد. تفاوت میان عوارض و حق الزحمه این است که مبلغ دومی توسط شخص حقوق اداری تعیین شده و قابل مذاکره و چانه زنی همچون عوارض نیست. به همین علت شخص حقوق اداری در تعیین میزان حق الزحمه باید اصل تعادل عوضین را رعایت کند یعنی مبلغ تعیین شده باید متناسب با هزینه های تمام شده خدمات باشد. و این همان اصلی است که حق الزحمه را از تکس متمایز می کند.

این نامگذاری های متفاوت، ریشه تاریخی دارد. برای مثال در ایران در گذشته از واژه باج و خراج استفاده می شده که جنبه منفی داشته و گویی، مأموران دولتی به زور آن را دریافت می کرده اند. از اصطلاحات عاریه از مذهب همچون خمس که بگذریم به واژه مالیات می رسیم که جنبه منفی آن کمتر بوده و گویا شهروندان یک کشور به این درجه از بلوغ فکری رسیده اند که باید در تأمین هزینه های جاری مملکت مشارکت کنند. در نتیجه باید در واژه های استفاده شده در متون قانونی تأمل و دقت کرد زیرا همیشه از واژگان دقیق حقوقی استفاده نشده است. در ایران شاهد دشواری های فراوانی در این زمینه هستیم، زیرا علاوه بر استفاده از واژگان فارسی، شاهد به کار بردن ترجمه واژگان غیر فارسی بدون در نظر گرفتن بستر کاربرد آنها در نظام حقوقی مربوطه و همچنین استفاده از واژگان بیگانه بدون ترجمه که به کل از معنای اصلی خود دور شده و مخاطب ایرانی را در مقابل انبوهی از تناقض ها قرار می دهد، هستیم. برای مثال در قبوض مبلغی تحت عنوان آبونمان برق، گاز و آب در نظر گرفته شده است. در واقع این رقم، تکس است که دولت از خانوار ها جهت تأمین بودجه هزینه های حوزه مربوطه اخذ می کند ولی از واژه آبونمان استفاده می کند.

تعیین مفهوم و مصادیق برداشت های غیر مالیاتی به این دلیل مهم به شمار می آید که معیار تحدید حقوق مالیاتی در گرو تعیین مفهوم و مصادیق مالیات و تکس است. حقوق مالیاتی مجموعه قواعد و مقررات حقوقی راجع به مالیات هاست که زین پس بر روی این مقررات متمرکز می شویم.

بعد از شناخت مفهوم مالیات، شایسته است که انواع مالیات ها را تقسیم بندی کرده و به تبیین آنها بپردازیم.

۲- اقسام مالیات ها، دسته بندی مالیات ها

باوجود مزیت آشکار نظام مالیاتی واحد که سادگی آن است، چنین نظامی به دلایلی همچون عدم کارایی و ناعادلانه بودن نتوانسته جایگاه مناسبی داشته و تمایل به ایجاد انواع مالیات ها روز به روز بیشتر می شود. زیرا چنین نظام متنوعی به دولت ها امکان می دهد اولاً، از تأمین بودجه خود مطمئن شوند؛ ثانیاً از مودیان مالیاتی، عادلانه و نه به نحو مساوی مالیات دریافت کنند و ثالثاً، امکان تقلب و فرار مالیاتی را به حداقل برسانند. در نتیجه وجود انواع مختلفی از مالیات در نظام مالیاتی کشورها، تقسیم بندی های گوناگونی بر اساس معیار های متفاوت ارایه داده که همه آنها دارای کارکرد حقوقی نیست ولی آشنایی با آنها در جهت درک مالیات ها ضروری به نظر می رسد.

۱-۲- معیار اقتصادی: معیاری که امروزه بیش از پیش جهت دسته بندی مالیات ها استفاده می شود، معیار اقتصادی است. به گونه ای که اکثر کتاب های مالیاتی بر اساس این معیار دسته بندی و نگاشته می شوند. این دسته بندی بر اساس ماهیت ثروت اقتصادی که مورد اعمال مالیات قرار می گیرد، انجام می شود. لذا متشکل از سه نوع مالیات بر درآمد، مالیات بر مصرف و مالیات بر دارایی یا سرمایه می باشد.

مالیات بر درآمد: درآمد را می توان مجموع مبالغی که توسط یک خانوار مالیاتی^۳ در طی یک سال کسب شده است، تعریف کرد. این درآمد یا از طریق کار کردن (حقوق یا دستمزد) یا از طریق در اختیار داشتن دارایی (اجاره حاصل از ملک) یا مجموعه ای از این دو (یک بنگاه تجاری) حاصل می شود. درآمد حسب اینکه توسط شخص حقیقی یا حقوقی کسب شده باشد به روش های مختلفی مشمول مالیات قرار می گیرد. مالیات بر درآمد، یک مالیات شخصی است و ویژگی های هر مودی را مد نظر قرار می دهد؛ از جمله وضعیت خانوادگی، افراد تحت تکفل و ... در نتیجه یک ابزار تحقق عدالت اجتماعی است. این ویژگی (عادلان بودن) با رونده کردن مالیات بر درآمد تقویت شده است. به این معنا که فشار مالیات منطبق با میزان مأخذ مالیات است.

مالیات بر شرکت ها، مالیاتی است که از درآمد اشخاص حقوقی اخذ می شود. مالیات بر شرکت، یک مالیات فراگیر است به این معنا که مبنای محاسبه این مالیات تمام درآمدها و سود حاصل از فعالیت شخص حقوقی در طول یک سال است. از آنجا که برای افراد حقوقی، شخصیت حقوقی مستقل توسط قانونگذار فرض شده، مالیات بر شرکت ها، سود حاصل از فعالیت شرکت ها را مشمول مالیات مجدد قرار می دهد. به این ترتیب که ابتدائاً سود حاصل مشمول مالیات بر شرکت ها می شود و سپس مبلغ باقی مانده بعد از تقسیم میان شرکا، به عنوان درآمد در نظر گرفته شده و مورد مالیات بر درآمد قرار می گیرد. مالیات بر شرکت ها یک مالیات تناسبی و تک نرخی است.

مالیات بر مصرف یا مالیات بر گردش مالی: این مالیات در هنگام استفاده از درآمد اخذ می شود. وصول این مالیات برای دولت بسیار ساده و پر منفعت است ولی از آنجا که نحوه محاسبه آن برای همه مصرف کنندگان یکسان است، برای افراد کم درآمد مالیات سنگینی محسوب می شود. این مالیات نیز فراگیر محسوب می شود، چرا که تقریباً بر فروش تمام کالاها و خدمات اعمال می شود. این مالیات بر ما به التفاوت قیمت پایه و قیمت فروش کالا و خدمات اعمال می شود. نکته مهم در اجرا و اعمال این مالیات، رعایت اصل خنثی بودن مالیات است تا بدین وسیله از تحریک تورم جلوگیری شود. چنین اصلی مستلزم رعایت ساز و کار پیچیده در اجرای این مالیات است که در جای دیگر به آن خواهیم پرداخت^۴.

^۳ سازمان امور مالیاتی جدیداً همچون سایر کشور ها در پی راه اندازی و برگشت به نظام خانوار مالیاتی است.

^۴ رجوع شود به مقاله نظام حقوقی مالیات بر ارزش افزوده تالیف نگارنده.

مالیات بر دارایی یا سرمایه: مبنای توجیهی مالیات بر سرمایه دل مشغولی انصاف است. به بیان دیگر اموالی که حاصل از تلاش و کار نیستند مشمول این مالیات قرار می گیرند. همچنین هدف از این مالیات، تحت شمول قراردادن اموالی است که در توسعه اقتصادی ایفا نقش ندارند. همچنین این مالیات به عنوان ابزاری جهت باز توزیع سرمایه نیز در نظر گرفته می شود. البته این نوع از مالیات خطر از بین رفتن سرمایه را در پی دارد. به همین دلیل نرخ اعمال این مالیات بسیار پایین بوده به نحوی که منفعت آن برای دولت ها بسیار ناچیز است. در کنار مالیات بر دارایی، مالیات بر سرمایه شامل مالیات بر ارزش افزوده، تکس (tax) بر سکونت و مالیات بر انتقال نیز می شود. این نوع مالیات در نظام حقوقی ما شناخته نشده است.

۲-۲- تقسیم بر اساس شخص پرداخت کننده؛ مالیات مستقیم و مالیات غیر مستقیم: برای مدت طولانی، تقسیم مالیات به مالیات مستقیم و غیر مستقیم در رأس تقسیم بندی ها قرار داشت اما امروزه به این نحو نیست زیرا چنین تقسیم بندی فایده خود را از دست داده است. اهمیت این تقسیم بندی در گذشته به حدی بوده است که پایه های تشکیلات مالیاتی را بنا نهاده؛ تقسیم بندی که امروزه در کشورهای پیشرفته کارایی خود را از دست داده است. علاوه بر این، تفکیک مرز میان این دو مالیات چندان ساده نیست.

مالیات مستقیم بر خود ثروت اعمال می شود در حالیکه در تملک مودی است. برای مثال درآمد و منفعت حاصله در طول یک سال مشمول مالیات بر درآمد است. در مقابل مالیات غیر مستقیم تنها در صورتی استیفا می شود که ثروت، مورد استفاده و مصرف قرار گیرد و صرفاً به دلیل داشتن ثروت نیست. برای مثال مالیات بر ارزش افزوده تنها زمانی اخذ می شود که چیزی خریداری شود. شکل ثروتی که مورد مالیات مستقیم قرار می گیرد متفاوت است از شکل ثروتی که مورد مالیات غیر مستقیم قرار می گیرد به این نحو که در یکی ثروت ثابت و اکتسابی و همیشگی (در هر حالی) و در مورد دیگر ثروت پویا، ارادی و موردی مد نظر است. گفته می شود که مالیات مستقیم همراه با استعمال فعل های "بودن" و "هستن" است و مالیات غیر مستقیم همراه با فعل "کردن". اولی در مواجهه با وضعیتی است که ثروت، تصاحب شده و دایمی است اما دومی مستلزم انجام عمل و منعکس کننده ثروتی است که اگر شخصی زیاد مصرف کند نشان دهنده تمکن مالی اوست. به دلیل همین تفاوت (تقسیم بندی) قواعد متفاوتی برای جمع آوری مالیات بر اساس آنکه مستقیم یا غیرمستقیم باشد، اعمال می کنیم. برای مثال خرید یک کالا از یک تاجر از طریق پرداخت قیمت آن انجام می شود که مالیات بر این مبلغ افزوده می شود. در اینجا اگرچه مصرف کننده است که مالیات بر ارزش افزوده را می پردازد اما این مالیات توسط تاجر به حساب دولت واریز می شود. در نتیجه پرداخت غیر مستقیم صورت می گیرد. اگرچه تفکیک میان مالیات مستقیم و غیرمستقیم مهم است اما به اندازه کافی راهگشا و راضی کننده نیست. مثلاً مالیات بر ارث در زمره مالیات های غیر مستقیم قرار می گیرد. زیرا عامل مولد آن یک عمل است و آن عبارت است از فوت یک شخص که منجر به انتقال دارایی او به وراثت می شود. در حالیکه ثروت مشمول مالیات اکتسابی و همیشگی است.

۲-۳- مالیات بر اساس نرخ: ملموس ترین تقسیم بندی از نظر آثار و نتایج، تقسیم بندی مالیات ها بر اساس نرخ اعمال مالیات است. مالیات ها بر اساس نرخ به دو دسته تقسیم می شوند؛ مالیات تناسبی و مالیات تصاعدی. **نرخ تناسبی مالیات:** منظور از مالیات تناسبی یا تک نرخ، مالیاتی است که برای تحقق درآمد های دولت تنها از یک نرخ بر مجموع دارایی ها و ثروت استفاده می شود. در نتیجه مبلغ آن متناسب با ارزش ثروت مورد مالیات است. ساز و کار اخذ مالیات بر ارزش افزوده که نرخ آن در ایران ۸ درصد تعیین شده، از همین نوع است. برای مثال فردی را در نظر بگیرید که خودکاری به قیمت ۲۰۰۰ تومان خریداری کرده و فرد دیگری اتومبیلی به قیمت ۲۰ میلیون تومان. هر دو این ها مسلماً مبالغ مختلفی از مالیات بر ارزش افزوده را می پردازند و لی مسئله ای که وجود دارد این است که نرخ مالیات اعمال شده برای هر دو نفر یک میزان و نرخ ۸ درصد است بدون در نظر گرفتن وضعیت معیشتی هر یک از این دو فرد.

در نیمه ابتدایی قرن ۱۹، مالیات تک نرخ به عنوان عادلانه ترین مالیات در نظر گرفته می شد، در حالیکه در عالم واقع این گونه نبود. زیرا برای یک شخص کم درآمد محرومیت بخشی تناسبی از درآمد، بسیار سخت تر از فرد ثروتمند است. چرا که این نوع مالیات از افراد فقیر، قسمتی از درآمد که برای تأمین مایحتاج زندگی است کم کرده درحالی که برای فرد متمکن این مقدار آزار دهنده نیست. گروه اول برای گذران زندگی نیاز به تمام درآمد خود دارند اما برای گروه دوم چنین نیست. تفاوت این دو را با مثالی به خوبی می توان نشان داد، شخصی که درآمد ماهیانه اش ۵۰۰ هزار تومان و شخصی که ماهیانه ۲ میلیون تومان درآمد دارد.

در ارتباط با مالیات بر ارزش افزوده که مالیات بر مصرف محسوب می شود، تک نرخ بودن بسیار نا عادلانه تر به نظر می رسد. ممکن است تصور شود افرادی که از درآمد بیشتری برخوردارند، بیشتر مصرف کرده و در نتیجه، مالیات بیشتری پرداخت میکنند، اما باید دانست لزوماً اینگونه نیست. (ثروتمندانی که زیاد خرید نمی کنند) از اینرو پرداخت مالیات بر ارزش افزوده برای افراد کم درآمد بسیار سنگین تر از افراد با درآمد بالاست زیرا هر دو گروه باید مایحتاج اولیه زندگی مانند مواد غذایی را تهیه نمایند. در نتیجه اگر فردی ۱۰ برابر شخص دیگر درآمد دارد به این معنا نیست که به همان نسبت یعنی ۱۰ برابر شخص کم درآمد به خرید نان و شیر و شکر می پردازد. لذا چنین نرخی از قدرت خرید نیاز های اساسی شخص کم می کند. در نتیجه دغدغه عدالت حد اکثری، علمای مالیاتی را بر این داشت که به مالیات پلکانی یا طبقاتی بیاندهند.

مالیات تصاعدی: مالیات پله ای شامل یک نرخ مالیات نیست بلکه چند نرخی است که بر اساس دامنه‌ی وسعت ثروت افزایش می کند. به همین سبب در محاسبات مدرن مالیات بر درآمد، هر چه درآمد بالاتر می رود، ضریب های بزرگتری بر نرخ مالیات اعمال می شود به گونه ای که رشد حجم مالیات دریافتی بر اساس این نحوه محاسبه بسیار سریع تر از نحوه محاسبه مالیات تناسبی است. در مالیات تناسبی فردی با ۱۰۰ هزار تومان درآمد ۱۰ هزار تومان، با ۲۰۰ هزار تومان ۲۰ هزار تومان و با ۳۰۰ هزار تومان درآمد ۳۰ هزار تومان مالیات می پردازد در حالیکه در مالیات تصاعدی یا پله ای کسی که ۱۰۰ هزار تومان درآمد دارد همان ۱۰ هزار تومان، کسی که ۲۰۰ هزار تومان درآمد ۳۰ هزار تومان و

کسی که ۳۰۰ هزار تومان درآمد دارد ۴۵ هزار تومان مالیات می پردازد. در نتیجه تصاعدی بودن مالیات، این امکان را فراهم می آورد که از افراد با درآمد های بالا انتظار مشارکت بیشتری در تحقق درآمد های مالیاتی داشت. در کشور های پیشرفته، به منظور تحقق عدالت، میزان حد اقل درآمدی که به آن مالیات تعلق می گیرد به قدری تعیین شده است که تمام اقشار جامعه با آن میزان تعیین شده، توان تأمین نیاز های اساسی خود را داشته باشند. در نتیجه اشخاص فاقد درآمد یا کم در آمد مالیات نمی پردازند و کسانی که درآمد بالایی دارند، مالیات بستری پرداخت می کنند.

مالیات تصاعدی از این جهت که منافع حاصل از ثروت زیاد، بیشتر از منافع حاصل از ثروت کم است، مشروع تر به نظر میرسد. در واقع هر چه ثروتمند تر باشیم، زمینه افزودن بر سرمایه مهیا تر است، برای مثال با سپرده گذاری رقم قابل توجه در حساب های سپرده گذاری سود حاصل، به مراتب بیشتر از سپرده گذاری مبلغی اندک است.

البته نباید فراموش کرد که مالیات تصاعدی معایبی هم دربر دارد. از جمله این ایرادات عدم تمایل اشخاص به افزایش کار و تلاش است. به عنوان مثال کسی که درآمد قابل توجهی دارد میلی به گسترش فعالیت خود نشان نمی دهد زیرا می داند هر چه درآمد بیشتری داشته باشد ضریب های بالاتری از مالیات بر درآمد او اعمال می شود لذا عطای درآمد بیشتر را به لقای آن خواهد بخشید. تاریخ مالیات به ما نشان می دهد که اکثر دولت ها مالیات تصاعدی را تبدیل به ابزاری جهت مصادره اموال افراد ثروتمند قرار داده اند. در نتیجه بالا بودن ضریب مالیات باعث از بین رفتن ثروت و سرمایه و یا فراری دادن آن می شود. به همین دلیل علمای مالیاتی در تلاشی مجدد سعی در معقولانه و منصفانه تر کردن مالیات تصاعدی کرده اند تا منتهی به وسیله ای جهت مصادره اموال نشود همانطور که اصلاحاتی بر روی مالیات تناسبی انجام شده است. همانگونه که مشاهده میشود، انتخاب یک حد میانه یا منعطف شدن به سمت هر یک از این دو نرخ در اخذ مالیات، می بایست با واقعیت های اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور صورت پذیرد و نباید صرفاً به تقلید از کشور های دیگر مبادرت ورزیم.

۳- اصول حاکم بر حقوق مالیات ها و قوانین مالیاتی

فهم و تفسیر قوانین مالیاتی برای مودیان، وکلا، قضات و وماموران سازمان در گرو شناخت اصول حاکم بر حوزه حقوق مالیات ها است. چه بسا که تفسیر و درک نادرست از قوانین منجر به بروز اختلافات و افزایش دعاوی مالیاتی شده است. رعایت چنین ضرورتی در حوزه مالیات ها، ما را بر آن داشت که به اختصار اصول اساسی حاکم بر حقوق مالیات ها را بیان نماییم.

اصل قانونی بودن مالیات ها: مطابق اصل ۵۱ قانون اساسی: «هیچ مالیاتی وضع نمی شود مگر به موجب قانون و موارد معافیت، بخشودگی و تخفیف مالیاتی را قانون مشخص می نماید». در نتیجه بنا بر اصل تفکیک قوا و اجرای اصل ۵۱ قانون اساسی وظیفه وضع مقررات و قوانین مالیاتی بر عهده قوه مقننه است و متولی اجرای آن قوه مجریه است. همچنین قوه مجریه با دستورالعمل ها و بخشنامه های صادره نحوه اجرای قوانین مالیاتی را مشخص می کند. ویژگی بارز چنین اصلی، عدم امکان دریافت مالیات های غیر قانونی است.

اصل برابری: برابری در مقابل قانون یکی از پایه های حکومت دموکرات و جمهوری است. در یک حکومت دموکرات همه افراد با یکدیگر برابر هستند. بنابراین اگر در چنین حکومتی، نیاز به تأمین هزینه های حکومت باشد، همه افراد در قبال چنین تعهدی یکسان بوده و باید سهم مشارکت خود را بپردازند.^۵

اصل آزادی اداره اموال: همانطور که دیدیم قانونگذار جهت تحقق اهداف خود، مالیات های گوناگونی وضع کرده و برای هر مالیات گاهها چند نظام حقوقی مجزا در نظر گرفته است که مودی مالیات بنا بر تشخیص مصالح خود می تواند یکی از این نظام ها را برگزیند.^۶

اصل عدم مداخله مالیات ها: این اصل متأثی از نظریه اقتصاد آزاد کلاسیک است که بر اساس آن تنها کارکرد مالیات، تأمین بودجه در نظر گرفته شده بود. اما این اصل به مرور زمان و با آشکار شدن نقش مهم مالیات ها همچون یک ابزار مداخله اقتصادی، اهمیت خود را از دست داد.

اصل سرزمینی بودن قوانین مالیاتی: این اصل که ناشی از اصول حاکم بر تعارض قوانین و حقوق بین الملل خصوصی است دارای دو وجه است به این معنا که اولاً قابلیت اجرای قوانین مالیاتی، محدود به مرزهای کشور متبوع قانون می باشد. ثانیاً اصل مزکور بدین معنا است که قوانین مالیاتی بر ساکنان هر کشور قابل اجراست حتی اگر این ساکنان اتباع کشورهای خارجی باشند. البته این اصل دارای استثنائاتی است مانند مناطق آزاد و گمرکی؛ مصونیت های سیاسی.

اصل عطف به ماسبق نشدن قوانین مالیاتی: این اصل در ماده ۴ قانون مدنی ایران مورد اشاره قرار گرفته: «اثر قانون نسبت به آتیه است و قانون نسبت به ما قبل خود اثر ندارد مگر اینکه در خود قانون مقررات خاصی نسبت به این موضوع اتخاذ شده باشد»

قوانین مالیاتی به محض لازم الاجرا شدن نه تنها شامل وضعی که از آن لحظه به بعد ایجاد کرده اند می شوند بلکه وضع موجود را هم در بر می گیرند. در کنار اجرای فوری قانون که می تواند شامل وضع موجود شود گاهی قانونگذار تصمیم می گیرد که قانون به گذشته نیز سرایت کند. چنین استثنایی در قسمت انتهایی ماده ۴ قانون مدنی پیش بینی شده است. به عبارت دیگر قانونگذار می تواند از مقررات عادی و اصل عطف به ماسبق نشدن قوانین برای رعایت مصالح عالی ملی مربوط به نظم عمومی عدول کند. که قوانین مالیاتی از این خصیصه گاهها برخوردارند.

^۵تحقق صد در صدی این اصل نیز در ایران اگرچه حاصل نشده است و لی اخیراً گامهای قابل توجهی در این زمینه برداشته شده است.

^۶متأسفانه این اصل در نظام حقوقی ایران به دلیل عدم به روز بودن آن، محجور مانده. تحقق این اصل می تواند در کارآمد کردن نظام ماهوی و دادرسی مالیاتی ایران نقش موثری ایفا کند که خوشبختانه در پیش نویس لایحه دائمی قانون مالیات بر ارزش افزوده به آن توجه شده است.

ساز و کار مالیات

موضوع حقوق مالیات و هدف از بررسی قوانین مالیاتی، آشنایی با ساز و کارهای مربوط به تحقق آن است که آن را در قالب یک نظریه عمومی ارائه می کنیم. باید در نظر داشت که اعمال این نظریه عمومی بر هر یک از انواع مالیات ها، همراه با ویژگی های خاص مربوط به آن ها است که توسط قانونگذار مشخص شده و سازمان امور مالیاتی عهده دار تضمین اجرای صحیح آن است. **استقرار و تحقق** مالیات مستلزم تحقق سه عملیات متفاوت است، تعیین مأخذ مالیات، محاسبه میزان مالیات و وصول آن.

۱- مأخذ مالیات

به عملیاتی که جهت تعیین و ارزیابی آنچه که مورد مالیات (درآمد، ثروت، گردش مالی) است، تعیین مأخذ مالیات می گویند. در عالم واقع چنین عملیاتی، سوالات متعددی را بر انگیزد. اولاً، تحت چه شرایطی یک مالیات متولد می شود. دوما ارزیابی آن مال یا به عبارت بهتر تعیین ارزش آن.

۱-۱- جنس مورد مالیات

از چه چیزی باید مالیات گرفت؟ اولین مرحله تعیین مأخذ مالیات، مشخص کردن جنس مورد مالیات است. مالیات، برداشت پول از ثروت است که این ثروت به سه طریق ظهور می کند: دارایی یا ثروت، درآمد و مصرف. منظور از ثروت یا دارایی یک ثروت قبلاً کسب شده و ثابت است. برای مثال خانه‌ای که مالکیت آن متعلق به شخصی است، قسمتی از دارایی و ثروت او را تشکیل می دهد. ملکی که به اجاره داده شده، منافع حاصل از اجاره نیز ثروت و دارایی محسوب می شود. همچنین شخصی که شاغل است و درآمد کسب می کند، این درآمد شکل دیگری از ثروت است، خرج کردن به خودی خود ثروت نیست همچون دارایی و درآمد، اما اینکه فردی اقدام به خرج کردن می کند نشانگر ملات و تمکن اوست.

به همین دلیل انواع مالیات وجود دارد که بر سه نوع جنس مالیاتی وضع می شود. با وضع مالیات بر دارایی به دنبال مالیات گرفتن از مالکیت بر ثروت هستیم، با وضع مالیات بر درآمد به دنبال مالیات گرفتن از کسب ثروت هستیم و با مالیات گرفتن از مخارج به دنبال مالیات بر استفاده از ثروت هستیم. به همین دلیل سه نوع عمده مالیات عبارتند از مالیات بر دارایی، مالیات بر درآمد و مالیات بر ثروت.

۱-۲- شخص مورد مالیات؟ مودی کیست؟

در رابطه با مالیات ها، باید میان دو واژه مودی و مضمول قانون قائل به تفکیک شد. در واقع دومی واژه ای عام تر از اولی است که نشان می دهد شخص مضمول قوانین مالیاتی می شود اما ممکن است به دلایلی آن را پرداخت نکنند. به کسی که وظیفه پرداخت مالیات را بر عهده دارد، مودی می گویند.

برای مالیات های مستقیم معمولاً از واژه **مودی مالیاتی** و برای مالیات های غیر مستقیم معمولاً از واژه بدهکار مالیاتی استفاده می شود.^۷ زیرا در مالیات بر ارزش افزوده، می بایست میان بدهکار واقعی مالیاتی و بدهکار قانونی مالیاتی قایل به تفکیک شد. بدهکار واقعی کسی است که بار واقعی مالیات را به دوش می کشد یعنی مصرف کننده و منظور از بدهکار قانونی کسی است که تعهد حقوقی رد مالیات به خزانه دولت را دارد و معمولاً در قالب یک شخص حرفه‌ای و شاغل جلوه گر میشود. برای مثال تاجری که مالیات را دریافت و باید آن را پرداخت کند. البته استفاده از واژگان مودی قانونی و مودی واقعی در حوزه مالیات بر ارزش افزوده نیز صحیح به نظر می رسد.

به طور کلی می توان گفت مالیات دهنده کسی است که قانون، وی را به عنوان شخص واریز کننده مالیات به خزانه دولت معرفی کرده، اگر چه ممکن است وی بار اصلی مالیات را به دوش نکشد؛ که این امر یا به جهت برخورداری وی از معافیت قانونی است یا به این دلیل که وی صرفاً وظیفه ی دریافت مالیات از بدهکار واقعی آن را دارد.

مشخص کردن جنس و شخص مالیاتی برای تعیین مأخذ مالیات کافی نیست زیرا باید عامل مولد مالیات را شناخت تا زمان و مکان پرداخت مالیات نیز مشخص شود.

۱-۳- عامل مولد مالیات

چه زمانی باید مالیات گرفت؟ چه زمانی باید مالیات پرداخت شود؟ این زمان توسط عامل مولد مالیات تعیین می شود که در واقع عامل استقرار بدهی مالیاتی است. برای مثال هنگامی که عقد بیعی منعقد می شود عامل مولد مالیات بر ارزش افزوده تحویل مال است. روزی که فروشنده مال فروخته شده را در اختیار خریدار قرار می دهد، خریدار تبدیل به بدهکار مالیات بر ارزش افزوده در برابر خزانه عمومی می شود. عامل مولد همچنین این امکان را به مأموران مالیاتی می دهد تا به تعیین قانون مالیاتی صالح در زمان پردازند. به عبارت دیگر عامل مولد همچون نشانه ایست که قانون حاکم بر یک مالیات را در صورت تغییر قوانین مالیاتی مشخص می کند. مطلب را با یک مثال روشن می کنیم: فرض کنیم قانون گذار تصمیم می گیرد از ابتدای سال فلان خورشیدی نرخ مالیات بر ارزش افزوده ماشین های لوکس را از نرخ ۸ درصد به ۱۵ درصد افزایش دهد. شخصی ماشینی را در ماه بهمن سال ۱-۱۰ سفرارش می دهد ولی زمان تحویل ماشین فروردین سال ۱۰-۱۰ پیش بینی شده است. سوالی که مطرح می شود این است که کدام نرخ مالیات بر چنین خریدی اعمال می شود؟ ۸ درصد یا ۱۵ درصد؟ کلید حل سوال در تعیین عامل مولد است یعنی زمان تحویل خودرو. به بیان دیگر در این فرض، اگر خودرو در فروردین تحویل مشتری شود، وی باید نرخ ۱۵ درصد مالیات را پرداخت کند، بر عکس اگر خریدار تمام تلاش خود را انجام دهد تا تحویل خودرو تا ۲۹ اسفند سال ۱-۱۰ انجام شود، مالیات را با همان نرخ ۸ درصد پرداخت خواهد نمود. در نتیجه بدون توجه به زمان انعقاد قرارداد، این عامل مولد است که برای مأمور مالیاتی اهمیت دارد.

^۷ هرچند که متأسفانه چنین تفکیکی در قوانین ایران صورت نگرفته است

در رابطه با مالیات های غیر مستقیم همچون مالیات بر ارزش افزوده، عامل مولد مالیات معمولاً یک عمل فرض می شود یعنی با انجام یک فعل، سبب تولد مالیات را فراهم می کنیم مثلاً تحویل مال فروخته شده. در رابطه با مالیات های مستقیم عامل مولد در اکثر مواقع یک وضعیت ثابت است نه متحرک. در ارتباط با مالیات بر درآمد، وضعیت فرد در طول یک سال مالیاتی مورد توجه قرار میگیرد. در واقع برای تعیین مأخذ مالیات، مأموران مجموع درآمد های حاصله فرد را در طول یک سال در نظر می گیرند. قانون حاکم بر این نوع مالیات، قانونی است که تا آخرین روز سال مالیاتی به مرحله اجرا درآمده باشد.

در چه مکانی باید مالیات گرفته شود؟ باز هم این عامل مولد مالیاتی است که تعیین می کند قانون کدام کشور بر موضوع تحت نظر حاکم است. برای مالیات های غیر مستقیم در اغلب موارد عامل مولد باید در حوزه سرزمین های تحت حاکمیت یک کشور رخ دهد تا قانون مالیاتی آن کشور بر قضیه حاکم شود. برای مثال یک بندر عباسی که به خرید کالا در دبی اقدام می کند، این دولت امارات است که مالیات را جمع آوری می کند چرا که تحویل کالا در قلمرو سرزمین امارات صورت می گیرد. به همین ترتیب مالیات های مستقیم یک وضعیت ثابت را در نظر می گیرد. مثلاً در رابطه با مالیات بر درآمد قانون شامل کسانی خواهد شد که در ایران ساکن هستند هرچند که درآمد آنها خارج از کشور تحصیل شده باشد. البته کسی را می توانیم ساکن محلی در نظر بگیریم که مدت اقامت وی به اندازه کافی طولانی باشد.

۴-۱- روش های ارزیابی مأخذ مالیات:

بعد از تعیین تکلیف جنس، شخص و عامل مولد مالیات، می توانیم به ارزیابی مأخذ مالیات بپردازیم. ارزیابی مأخذ مالیات به مأمور مالیاتی این امکان را می دهد که ارزش یا مقدار مأخذ مالیات که مبنای محاسبه مالیات است را مشخص کند. برای این منظور روش های مختلفی وجود دارد از جمله مدل اماره ای، مدل بسته ای و مدل واقعی.

• مدل قرینه ای :

اوج استفاده از این تکنیک در قرن نوزدهم و با مالیات بر در و پنجره همزمان شده است. هر چند که امروزه این روش تقریباً منسوخ شده است. نمونه دیگر این روش مربوط به عناصر تشکیل دهنده زندگی میشود، که هم اکنون در فرانسه و در آیین دادرسی مالیاتی این کشور به آن اشاره شده و ماده ۱۵۲ قانون مالیاتی های مستقیم ایران نیز به آن می پردازد. کارکرد اصلی این روش، در تعیین مالیات به روش علی الرأس است.

• روش علی الحساب یا بسته ای

در توضیح این نام باید گفت منظور از علی الحساب، تعیین قیمتی ثابت و مشخص از پیش تعیین شده در قبال انجام عملی است. این روش نیز همچون روش قبلی بر فرض و گمان مستقر است. با این وجود تفاوتش با روش قبلی در این است که از قراین وجود ثروت جهت محاسبه مالیات استفاده نمی شود. مأخذ مالیات مستقیماً مورد ارزیابی قرار می گیرد البته بدون اینکه ثروت را در جزییات آن مورد بررسی قرار دهد. در واقع مبنای مالیات را به گونه ای مشخص می

کنیم که بسیار نزدیک به میزان واقعی آن است. در واقع قانون از پیش میزان مأخذ مالیات را تعیین می کند که یک میزان تقریبی و حدسی است. به همین دلیل این شیوه از روش قبلی به واقعیت نزدیک تر بوده ولی کماکان عین واقعیت نیست. در واقع تمام واحد های تجاری کوچک موظفند عملیات حسابداری را انجام دهند تا میزان دقیق درآمد و سود سالانه آنها محاسبه شود. از سویی مسلما همه افراد امکان محاسبه دخل و خرج خود را همچون یک حسابدار ندارند. در نتیجه قانونگذار برای کاهش وظایف واحد های تجاری کوچک که گردش مالی آنها کم است (میزان فروش آنها در سال زیاد نیست) تصمیم گرفت روش جدید محاسبه مالیاتی تأسیس نماید. این نظام معروف به نظام واحد های تجاری کوچک^۸ است. البته در این حالت، گردانندگان این واحدها موظف هستند رقم واقعی فروش خود را اعلام کنند و تنها برای محاسبه مخارج آنهاست که از یک میزان از پیش تعیین شده (بسته ای) استفاده میشود. در واقع قانون میزان مخارج این واحد ها را در قالب مبلغی که به صورت تخفیف ارایه می شود تعیین می کند. در نتیجه سود این واحد های تجاری حاصل کسر فروش واقعی آنها از این مبلغ تخفیف است. این نظام با پیش بینی مفهوم حد آستانه در قوانین جدید مالیاتی در شرف تحقق است.

نحوه عملکرد این روش را در قالب یک مثال توضیح می دهیم: مثلا آقای بهزادی در یکی از محلات تهران دارای یک مغازه بقالی بوده که حجم فروش آن بالا نیست. مالیاتی که از سود درآمد سالانه او دریافت می شود برابر است با فروش سالانه او منهای یک تخفیف ۷۰ درصد از مجموع فروش او. آقای آریایی همسایه او یک آرایشگر است و گردش مالی او نیز به اندازه آقای بهزادی است در نتیجه مشمول نظام مالی واحد های تجاری کوچک می شود. برخلاف آقای بهزادی، آقای آریایی تنها از یک تخفیف ۵۰ درصدی بهره می برد زیرا فعالیت او خدماتی است (کوتاه کردن موهای اشخاص).^۹ این نظام همچنین برای مشاغل آزاد^{۱۰} - البته اگر گردش مالی کم باشد- با یک تخفیف ۳۵ درصدی اعمال می شود. زیرا فرض بر این است که مخارج یک وکیل کمتر از یک آرایشگر و بقالی است.

ایرادی که به روش بسته ای وارد می شود این است که به اصل برابری افراد نسبت به مالیات پایبند نیست. برای مثال دو بقالی که به یک اندازه گردش مالی دارند و لی مخارج واقعی یکی از آن دو کمتر از دیگری است، مالیات کمتری می دهد زیرا برای هر دو به یک اندازه تخفیف مالیاتی در نظر گرفته شده. ولی مزیت بزرگ این روش ساده کردن وظایف افراد است. و همچنین اشتباهاتی که ممکن است از این افراد در محاسبه سود سالانه آنها رخ دهد. و نکته مهم دیگر این که واحد های تجاری کوچک در معرض بازرسی های مالیاتی قرار دارند و مأموران مالیاتی می توانند سود سالانه اعلام شده توسط این افراد را به چالش کشیده و میزان واقعی فروش آن ها را پیدا کنند. البته تا زمانی که این واحد ها از آستانه حد نصاب این روش عبور نکرده اند، میزان تخفیف تعلق گرفته قابل اعتراض از سوی مأموران مالیاتی نیست.

^۸ micro-entreprise

^۹ زیرا فرض بر این است که مخارج فعالیت های خدماتی کمتر از فعالیت های تجاری (خرید کالا جهت فروش دوباره آن) است.

^{۱۰} منظور پزشکان، سردفتران وکلا و ... می باشد. که در قوانین ایران به تفکیک نظام آنها نپرداخته ایم.

به طور عمومی می توان گفت روش بسته ای برای مودی ها مناسب است ولی برای خزانه دولت به این دلیل که مالیات واقعی گرفته نمی شود چندان مناسب نیست. البته باید در نظر داشت مبلغی که خزانه عمومی با این روش از آن محروم میشود ناچیز است. با این وجود روش بسته ای برای مودیانی که مخارج واقعی آنها از تخفیف ۷۰، ۵۰ و ۳۰ درصد عبور می کند ناعادلانه و مجازات کننده است. یعنی واحد تجاری مجبور به پرداخت مالیات می شود در حالیکه در سال مورد نظر هیچ سودی نکرده و حتی ضرر داده است. به همین دلیل برای این واحد ها امکان استفاده از روش واقعی محاسبه مالیات وجود دارد اما در مقابل موظف به استفاده از یک حسابدار هستند.

• روش واقعی

روش واقعی یا واقع گرایانه تنها روشی است که به تعیین واقعی و دقیق مأخذ مالیات می پردازد و به همین دلیل روشی است که بیشترین مورد استفاده را دارد. دو تکنیک برای محاسبه مالیات بر اساس این روش وجود دارد. تکمیل اظهارنامه مالیاتی و ارزیابی اداری.

تکمیل اظهار نامه: به دلیل مزایا و با وجود معایبش روش توسل به تکنیک خود اظهاری در نظام های مالیاتی جدید حاکمیت مطلق را دارد.

ارزیابی اداری یا علی الرأس: کسی که اظهارنامه مالیاتی خود را تکمیل نکرده باشد با مالیات علی الرأس مواجه می شود. منظور از مالیات علی الرأس این است که مأموران سازمان مالیات با در نظر گرفتن اطلاعات و داده هایی که در اختیار دارند مالیات شخص مورد نظر را تعیین می کنند. در اکثر موارد امکان اعتراض مودیان به ارزیابی انجام شده توسط مأموران وجود دارد. آیین رسیدگی به این اعتراضات یکی از مباحث مهم آیین دادرسی مالیاتی به شمار می رود.

۲- محاسبه مالیات

همانطور که از عنوان انتخاب شده مشخص است مرحله بعد از تعیین مأخذ مالیات، تعیین میزان مالیاتی است که مودی باید بپردازد. به این منظور باید بر روی مأخذ مالیات یک نرخ یا ضریب اعمال کرد که این مرحله مجموع قواعد مربوط به محاسبه مالیات را در دل خود جای می دهد و در هردسته از انواع مالیات شکل متفاوتی به خود می گیرد. نرخ تناسبی، بدون توجه به تغییرات مبنای مالیات همیشه ثابت است. این نرخ، به یک نسبت مساوی به مقادیر متغیر مأخذ مالیات تعلق می گیرد. مثلاً در تعیین مالیات بر ارزش افزوده، این نرخ به صورت نرخی ثابت بر مأخذ مالیات اعمال می شود. برای یک مالیات تصاعدی، ضرایب تصاعدی است و با افزایش مأخذ مالیات، نرخ مالیات نیز افزایش پیدا می کند. در فرض مالیات های تصاعدی اکثر نرخ های مالیاتی شکل یک ضریب را به خود می گیرند. مثلاً در محاسبه مالیات بر درآمد، ضریب های تشکیل دهنده نرخ مالیاتی از ۵ تا ۴۰ درصد متغیر هست.

محاسبه مالیات تنها به معنای اعمال یک ضریب بر مأخذ مالیاتی نیست بلکه باید با دو مفهوم جدید و ساز و کار آن نیز آشنا بود. اولین مفهوم عواملی هستند که بعد از تعیین مأخذ مالیاتی، بر روی آن اعمال شده و دومین مفهوم تغییراتی است که بعد از اعمال نرخ مالیات، بر روی میزان حاصله اعمال می شود.

در حالت اول، بعد از تعیین مأخذ مالیات، هزینه هایی که سبب کاهش مأخذ مالیات می شود را کم می کنیم، منظور از این هزینه ها تخفیف های مالیاتی یا مخارج قابل تفریق است. مثلاً هزینه های مربوط به کفن و دفن در تعیین مالیات بر ارث، که وراثت می توانند آن را از ماترک متوفی تفریق نمایند. مأخذ مالیات در نتیجه یک تخفیف که یا در قالب یک درصد مشخص یا یک میزان از پیش تعیین شده نمایان می شود قابلیت کوچک شدن دارد. که پیش بینی قواعد آن می تواند کمک شایانی در تسهیل محاسبه مالیات نماید.

در حالت دوم، بعد از تصحیح مأخذ مالیات، نرخ مرتبط با هر نوع از مالیات را بر آن اعمال می کنیم. میزان مالیات حاصله بعد از این محاسبه نیز یکبار دیگر ممکن است مورد اصلاحاتی قرار گیرد تا وضعیت شخصی فرد پرداخت کننده مد نظر قرار گرفته باشد. مثلاً آقای پاکنژاد فردی نودوسه ساله است که هر ساله مبلغی به سازمان هلال احمر کمک می کند، در نتیجه به منظور تشویق او به این کار مبلغی معادل درصدی از هدیه او به سازمان، می تواند از مالیات خود کم کند. چنین مکانیسمی بسیار جذابتر و وسوسه بر انگیز تر است از حالت اول که تنها اجازه کاهش مأخذ مالیات را می دهد. زیرا در حالت دوم به مودی اجازه کوچک کردن مبلغ نهایی مالیات را می دهیم که اثرش بسیار بیشتر از کوچک کردن مأخذ مالیات است. با این وجود اگر مجموع تخفیفات مالیاتی بیشتر از میزان مبلغ مالیات شود، فرد نمی تواند رد این مابه التفاوت را از دولت بخواهد. به همین دلیل بعضی از محرک های مالیاتی نه تنها شکل یک تخفیف را دارا می باشند بلکه برخی از آنها ماهیت بدهی دولتی نیز به خود می گیرند. در اصطلاح به این ها اعتبارات و یا مشوق های مالیاتی گفته می شود که در نظام حقوقی-مالیاتی ایران توجه چندانی به آن ها نشده است.

۳- پرداخت و وصول مالیات

بعد از محاسبه مالیات، نوبت به پرداخت مالیات می رسد. در این مرحله تمایز میان دو مقطع زمانی از اهمیت زیادی برخوردار است. اول مرحله تحقق مالیات که عامل مولد زمان آن را مشخص می کند و دومین مقطع، مرحله سررسید پرداخت مالیات است. سر رسید پرداخت مالیات، زمانی است که مالیات باید به حساب خزانه عمومی واریز شود.

عامل مولد یک داده نظری است که سازمان برای اعمال قانون مربوطه به آن توجه می کند ولی سررسید مالیات، یک داده عملی است که مودیان اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی برای پرداخت مالیات به آن توجه می کنند. نکته قابل توجه این است که زمان تحقق مالیات لزوماً با زمان پرداخت آن یکی نیست.

ماده ۲۱۰ قانون مالیات های مستقیم، زمان سررسید مالیات های موضوع این قانون را بیان می کند. این ماده به مودی ۱۰ روز پس از ابلاغ برگ قطعی و در صورت عدم پرداخت در این مهلت، ۳۰ روز پس از ابلاغ برگ اجرایی فرصت تسویه بدهی مالیاتی می دهد.

ماده ۲۱ قانون مالیات بر ارزش افزوده، سر رسید پرداخت مالیات را ۱۵ روز از زمان انقضاء هر دوره مالیاتی بیان می کند. مشاهده میشود نحوه جمع آوری و پرداخت مالیات های مستقیم و غیرمستقیم یکسان نیست.

وصول مالیات های مستقیم از طریق یک فهرست انجام شده و بازرس مالیاتی مسئول نظارت بر این فهرست و تضمین صحت آن است. فهرست، مربوط به لیست اسامی مودیانی است که باید مالیات پرداخت کنند. نمونه این نحوه جمع آوری مالیات، مالیات بر درآمد است که مأمور مالیاتی میزان آن را بر اساس اظهارنامه مالیاتی که مودی تحویل داده است محاسبه می کند. این نحوه محاسبه مالیات بر روی یک برگه که صورتحساب مالیاتی یا سند مالیاتی نامیده می شود نقش می بندد (برگ قطعی). برای اطلاع مودی از میزان مالیاتی که باید پرداخت کند، این صورتحساب به آدرس او ارسال میشود.

مالیات های مستقیم بر یک حالت ثابت تعلق می گیرد بر خلاف مالیات های غیر مستقیم که بر حسب یک رخداد گاهگاهی مستقر می شوند. به همین خاطر است که برای مالیات های غیر مستقیم نمی توانیم یک لیست عمومی از افرادی که مبادی این نوع مالیات را پرداخت کنند تهیه کنیم. در نتیجه این نوع مالیات از طرق پرداخت آنی وصول می شوند. به عبارت دیگر این وظیفه مودی است که مأخذ مالیات را مشخص کرده، آن را محاسبه و در نهایت آن را پرداخت کند بدون اینکه از قبل یک صورتحساب مالیاتی دریافت کند. مثلاً در مورد مالیات بر ارزش افزوده این وظیفه **بدهکار قانونی** است که در پایان هر دوره مالیاتی طی اظهاریه ای خطاب به سازمان مالیاتی، میزان مأخذ مالیات و میزان مالیات مربوط به این مدت را اعلام کرده و همراه با آن چکی به میزان مبلغ مورد نظر ضمیمه نماید. تنها در صورتیکه بدهکار قانونی به وظیفه اش عمل نکند، مأمور مالیاتی اقدام به تهیه یک صورتحساب مالیاتی می کند که در جای دیگر به طور مفصل به آن خواهیم پرداخت.

جمع آوری مالیات از طریق پرداخت آنی مسلماً بسیار کم هزینه تر از روش اول برای سازمان و دولت است. به همین خاطر است که امروزه تمایل بیشتری به وصول مالیات از طریق آنی است مثل مالیات بر شرکتها. مالیات هایی که از روش پرداخت آنی (در مقابل قسطی که امکان آن در قانون مالیات های مستقیم پیش بین شده) تبعیت می کنند مالیات های نقدی نیز نامیده می شوند همانطور که این اصطلاح در تجارت کاربرد دارد، در اینجا نیز به معنای پرداخت مالیات به صورت یکجا و مستقیم است. در مقابل، مالیات های وصول شده از طریق لیست و صورتحساب حقوق، تصدیقی نامیده می شوند به این معنا که مأمور مالیاتی وجود یک مالیات را به نفع خزانه دولت تصدیق می کند و به دلیل مواجهه با یک وضعیت و حالت پایدار، پرداخت مالیات در چند قسط ممکن است. به همین سبب پرداخت مالیات بر درآمد در سه قسط امکان پذیر است؛ به این ترتیب مودی می تواند پرداخت خود را به تأخیر بیندازد درحالیکه خزانه عمومی از ورودی منظم پول بهره مند است. نظر مندرج سازمان بر روی برگ قطعی مالیات متضمن یک تاریخ محدود جهت پرداخت مالیات است که در صورت عدم رعایت آن مأمور می تواند مودی را جهت وصول طلب مالیاتی تحت پیگرد قرار دهد. یکی از روش های وصول مالیات که به دلیل کاربردی بودن بسیار شناخته شده است، روش مصادره اموال مودی در اختیار شخص ثالث است. مثلاً اگر بانکی مبلغی متعلق به مودی خطاکار را در اختیار داشته باشد، مأمور می تواند تقاضای برداشت این پول را نماید و بانک موظف است که مبلغ مورد نظر را در

اختیار مأمور قرار دهد؛ البته نباید فراموش کرد که برای هر گونه تأخیر مودی جریمه ای نیز برای وی در نظر گرفته می شود .

برآمد

با نگاه به قوانین و تاریخچه قوانین مالیاتی موجود در ایران، می توان گفت که با تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده موصوب ۱۳۴۵، قانونگذار دو نوع اصلی از سه نوع مالیات موجود در نظام های مالیاتی دنیا که بر اساس معیار اقتصادی شناخته می شود را به رسمیت شناخته بود که در پی اصلاحات انجام گرفته در این قانون و حذف مالیات بر مستغلات، مالیات بر سرمایه از قوانین موضوعه ایران حذف می شود. اما در سال ۱۳۸۷ و در پی توجه به کارکرد مالیات در تأمین بودجه عمومی، قانونگذار با تصویب قانون مالیات بر ارزش افزوده، که مهمترین نوع مالیات در تأمین بودجه عمومی کشور های پیشرفته است؛ این مالیات را به نظام حقوقی- مالیاتی ایران افزود.

مسئله، کشف ایرادات و نقصان های یک نظام حقوقی، در درجه اول در گرو شناخت آن است. نظام مالیاتی نیز از چنین قاعده ای مستثنی نمی باشد. لذا تحقیقات و مطالعات داخلی و تطبیقی بر نظام حقوقی-مالیاتی ایران در صورتی مفید فایده می باشد که نظام مالیاتی ایران از میان انواع نظام های مالیاتی موجود در دنیا شناخته شده تا با نظام های مشابه مقایسه شود، همچنین باید مفاهیم بنیادین این رشته از حقوق از یکسو در اختیار جامعه حقوقی ایران قرار گیرد تا با ساز و کار قوانین مالیاتی آشنایی پیدا کرده و از سوی دیگر این مفاهیم و نحوه ساز و کار آن در اختیار مودیان قرار گرفته تا تکالیف مالیاتی خود را با دقت و آشنایی کامل انجام دهند. شفاف سازی و استفاده از ادبیات و اصطلاحات حقوقی جدید مربوط به این رشته نیز از دیگر مواردی است که نیازمند به اهتمام دستگاه های مربوطه و توجه اندیشمندان این رشته است، تا از این طریق اختلافات میان جامعه حقوقی در این رشته را کاهش دهد.

استفاده از ساده سازهای قوانین مالیاتی برای مودیان، نقش مهمی در افزایش فرهنگ مالیاتی ایشان دارد، تجربه ای که در کشور های پیشرفته هر ساله و همزمان با موعد تکمیل اظهار نامه های مالیاتی انجام می شود.

گذشته از مباحث شکلی مربوط به قوانین مالیاتی، شناخت ساز و کار عمومی تحقق مالیات، به حقوقدانان، مأموران سازمان و مودیان این امکان را می دهد تا با اعمال آن همراه با مقررات خاص بر هر یک از انواع مالیات، چگونگی مشخص کردن مأخذ مالیات، محاسبه مالیات و نحوه پرداخت آن را شناخته و از اشتباهات احتمالی و دعاوی گوناگون جلوگیری شود.

فهرست منابع

(۱) منابع داخلی:

۱. پیرنیا، حسین، مالیه عمومی، مالیاتها و بودجه، انتشارات ابن سینا، چاپ پنجم.
۲. مالکی مقدم هوشنگ و عباسی عبدالله حقوق مالیاتی و آیین دادرسی آن، انتشارات خانه خرد
۳. پروتایا لویی و ژان ماری کوتره، حقوق مالیاتی، ترجمه محمدعلی یزدان بخش، چاپ دوم، انتشارات خاتون، ۱۳۸۷

قوانین

۴. پیش نویس قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده
۵. قانون اساسی
۶. قانون آیین دادرسی مدنی
۷. قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۱
۸. قانون مالیات بر ارزش افزوده
۹. قانون مدنی

(۲) منابع خارجی:

1. Bas Céline, Le fait générateur de l'impôt, Harmattan, 2007
2. Bienvenue et Lambert , Droit fiscal, PUF, 4^e éd., 1996
3. Beltrame Pierre et Mehl Lucien, Techniques, Politiques et institutions fiscales comparées, PUF, 1997
4. Bouvier Michel, Introduction au droit fiscal général et à la théorie de l'impôt, Lextenso , 2014
5. Collet Martin, Droit fiscal, PUF, 2007

6. Cozian Maurice, Précis de fiscalité des entreprises, 32^e éd., Litec,
7. Ferré Françoise, Fiscalité des entreprises et fiscalité des particuliers, Bréal, 2015
8. Gest Guy et Tixier Gilbert, Manuel de droit fiscal, LGDJ, 4^e éd., 1986
9. Grandguillot Béatrice et Grandguillot Francis, L'essentiel du droit fiscal 2015
10. Grosclaude Jacques et Marchessou Philippe, Droit fiscal général, Dalloz, 2013
11. Lamarque Jean, Ludovic Ayrault et Olivier Négrin , Droit fiscal général, Dalloz, 2011, 2^e éd., lexisNexis, 2011
12. Lamulle Thierry, Mémentos LMD, Fiscalité, Lextenso, 2012-2013
13. Legrand Gérard, Le recouvrement de l'impôt, Litec, 2006
14. Leory Marc, Regards croisés sur le système fiscal Allemagne, France, Italie, Russe, Harmattan,
15. Mardière de la Christophe, Droit fiscal général, Flammarion, 2012
16. Serlooten patrick, Droit fiscal des affaires, 3^e éd., Dalloz, 2014
17. Serlooten patrick, Introduction au droit fiscal, 2^e éd., Dalloz, 2000
18. Stauble-de-lauzainghein Marie-helene, De Lauzainghein Christian, Droit fiscal, Dalloz, 14 éd., 2009
19. Trotabat Louis et Cotteret Jean-Marie, Droit fiscal, Dalloz, 8^e éd. 1996

Les codes

1. Code de procédure fiscale 2014, commenté avec cédérom, 21^e éd.
2. Code général des impôts, 2014, LexisNexis