

مبانی مالیات

سعید استرکی

(عضو شورای عالی مالیاتی و مدرس دانشگاه)

منصوره حیدری‌فر

(عضو سابق طرح جامع مالیاتی و مدرس دانشگاه)

با مقدمه

دکتر علی‌اکبر سمیعی

رییس اسبق شورای عالی مالیاتی

و مدرس دانشگاه

سرشناسه: آسترکی، سعید، ۱۳۴۳-

عنوان و نام پدیدآور: میانی مالیات / سعید آسترکی، منصوره حیدری فر.

مشخصات نشر: تهران: آذین قلم، ۱۳۹۰.

مشخصات ظاهری: ۱۲۶ ص.

شابک: ۹۷۸-۶۰۰-۹۰۴۷۷-۲-۷

وضعیت فهرست‌نویسی: فیا

یادداشت: کتابنامه.

موضوع: مالیات — حسابداری

موضوع: مالیات — حسابداری — قوانین و مقررات

موضوع: مالیات — حسابداری — قوانین و مقررات — ایران

شناسه افزوده: حیدری فر، منصوره، ۱۳۳۶ -

رده‌بندی کنگره: HF۵۶۸۱۳۹۰ ۱۳۹۰/م۲۱۵

رده‌بندی دیویی: ۶۵۷/۴۶

شماره کتابشناسی ملی: ۲۵۱۵۷۳۸

موسسه فرهنگی انتشاراتی



مبانی مالیات

سعید آسترکی، منصوره حیدری‌فر

ویراستار/ نسیم منصوری

طرح روی جلد/ مجید ثمربخش

چاپ دوم/ ۱۳۹۲

لیتوگرافی/ الوان

چاپ/ نقش الوان

شمارگان/ ۱۰۰۰ نسخه

حق چاپ محفوظ است.

مرکز پخش: www.ketabbin.ir

تلفن پخش: ۰۹۱۹۷۹۰۶۳۹۰

نشانی الکترونیک ناشر: www.azinghalam.ir

شابک: ۹۷۸-۶۰۰-۹۰۴۷۷-۲-۷

۵۰۰۰ تومان

پیشگفتار

تهیه متن پیش رو با انگیزه ارائه درس «مبانی حقوق مالیاتی» در حد دو واحد آغاز شد. پس از مراجعه به منابع مختلف مشخص گردید اصول و مبانی مالیاتی در دو گروه مستقل "اقتصادی" و "حقوقی" ارائه می‌شوند. بیشتر منابع موجود به گروه اول می‌پردازد و کمتر کتابی نظیر کتاب «مالیه عمومی» دکتر حسین پیرنیا وجود دارد که به هر دو جنبه مالیات در کنار یکدیگر و یا حتی به جنبه حقوقی آن به طور رضایت‌بخشی پرداخته باشد.

در ادامه کار معلوم شد بعضی از سرفصل‌های مصوب برای درس مورد نظر، مثل تعریف مالیات و نرخ مالیات و چگونگی تعیین آن مربوط به جنبه اقتصادی و برخی دیگر به جنبه حقوقی آن تعلق دارد. برای انجام کار راه حل‌های مختلفی پیش رو بود. یکی اینکه با زیر پا نهادن ساختار قبلی مطالب مورد نیاز جمع‌آوری و به عنوان مبانی حقوق مالیاتی ارائه شود. اما اشکال این راه حل علاوه بر سنت‌شکنی طرح موضوعات غیر حقوقی تحت این عنوان بود. راه حل دیگری که وجود داشت این بود که صرفاً مطابق سرفصل‌های مورد نظر، مطالب جمع‌آوری و در همان دو گروه ارائه می‌گردید. عیب بزرگ راه حل دوم نیز این بود که مطالب در هر دو بخش به صورت ناقص ارائه می‌شد.

بنابراین راه حل سوم انتخاب شد. به این صورت که عموم مطالب

مرتبط با اصول و مبانی مالیات با همان ساختار قبلی تدوین شوند. برای این کار نیز کتاب جناب آقای پیرنیا به عنوان مدل و الگو انتخاب شد. اما به آن نیز بسنده ننموده و با مراجعه به مراجع دیگر تلاش شد تا مطالب آن تکمیل و یادگاه‌های مختلف در مورد موضوع واحد، در کنار یکدیگر مطرح شوند تا امکان بهره‌برداری و قضاوت بهتر فراهم گردد. بدین ترتیب ضمن احیای کار ارزشمند جناب آقای پیرنیا راه برای بسط و توسعه مطالب توسط صاحب نظران در آینده هموارتر خواهد بود.

در تدوین متن نیز تلاش توأم با وسواسی جهت حفظ امانت‌داری به عمل آورده قسمت‌هایی که از متن اصلی منابع استفاده شده و یا موضوع به آن بسیار نزدیک بوده از طریق پانویس مشخص شده است. با این وجود این اثر نیز همانند هر کار دیگری خالی از نقص و ایراد نیست، لذا استدعا داریم سروران ارجمند ضمن بخشش اشتباهات ما را از نظرات ارزشمند خود بی‌بهره نگذارند.

در خاتمه ضروری است از یکایک عزیزانی که به هر ترتیب در این راه یاری‌مان داده‌اند به‌ویژه دوست و برادر ارجمندمان جناب آقای حمیدرضا فتاحی که علاوه بر حمایت‌های معنوی، گنجینه کتاب‌های گرانبهای خود را که بعضاً نایاب و کمیاب نیز می‌باشند، سخاوت‌مندانه در اختیار ما قرار داده‌اند تشکر و سپاسگزاری نمایم.

سعید آسترکی

منصوره حیدری‌فر

۱۳۸۴/۱۰/۱۸

به نام خدا

از نظر علمای علم حقوق به ویژه متخصصین حقوق اساسی، قانون اساسی هر کشوری در واقع میثاق بین حکومت و اتباع کشور محسوب می‌شود و توقعات، انتظارات و خواسته‌های ملی در قانون اساسی متجلی می‌گردد. طبعاً حکومت برای ایفای تکالیف و وظایف و ارائه خدمات مقرر در قانون اساسی از حیث برآورده نمودن انتظارات و خواسته‌های ملی نیاز به منابع مالی مطمئن، با ثبات، مستقل و غیره وابسته به سایر حکومت‌ها و بلندمدت دارد، به همین مناسبت روش‌های تأمین احتیاجات مالی حکومت عموماً در قانون اساسی کشور پیش‌بینی و تجویز می‌شود. یکی از شیوه‌های اصلی و مهم تأمین منابع مالی مورد نیاز حکومت که در بسیاری از کشورها مورد توجه واضعین قانون اساسی قرار گرفته است تجویز وصول مالیات می‌باشد. زیرا از این طریق، پرداخت‌کنندگان مالیات در تأمین هزینه‌های حکومت برای ایفای وظایف و ارائه خدمات محوله سهمیم شده و مشارکت می‌نمایند و به مناسبت پرداخت مالیات با احساس مالکیت نسبت به تأسیسات و اموال عمومی علاقه‌مندی و دلسوزی بیشتری نسبت به حفظ و نگهداری آن‌ها ابراز می‌نمایند که خود موجب ارتقای همبستگی ملی نیز می‌شود.

با این وصف از بدیهیات است که وصول مالیات طریق مطلوب و عادلانه تأمین مالی حکومت می‌باشد.

بنا به ملاحظات بالا، در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نیز به موجب اصل ۵۱ برقراری و وصول مالیات به موجب قانون تجویز شده است و معافیت و بخشودگی مالیات هم باید براساس قانون باشد و بدین ترتیب دولت (قوه مجریه) می‌تواند به موجب قوانین مالیاتی مصوب مجلس شورای اسلامی (قوه مقننه) مبادرت به وصول مالیات نماید و از محل درآمدهای مالیاتی هزینه انجام وظایف و ارائه خدماتی را که به عهده دارد تأمین نماید.

در حال حاضر گذشته از اینکه احتیاجات مالی دولت‌ها در اکثر کشورهای پیشرفته و توسعه‌یافته از محل درآمدهای مالیاتی تأمین می‌شود تا جایی که در برخی موارد درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده در بودجه سالیانه، کلیه هزینه‌های دولت را تکافو نموده و نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص ملی به ۲۵٪ می‌رسد. در جمهوری اسلامی ایران نیز بر اهمیت درآمدهای مالیاتی افزوده شده است. بدین بیان که در قانون برنامه سوم تشکیل سازمان امور مالیاتی کشور و طرح جامع اطلاعات مالیاتی تصویب و با توجه به ضرورت کاهش اتکال بودجه به درآمدهای نفتی، در قانون برنامه چهارم و سند چشم‌انداز اقتصادی بیست ساله مالیات‌ها مورد توجه بیشتری واقع شده و قرار و انتظار این است که از طریق افزایش درآمدهای مالیاتی وابستگی بودجه دولت به درآمدهای نفتی و استقراض کاهش یابد و در آینده نه چندان دوری هزینه‌های جاری دولت از محل درآمدهای مالیاتی تأمین شود و درآمدهای نفتی به مصرف توسعه زیرساخت‌های اقتصادی و هزینه‌های عمرانی و سرمایه‌گذاری‌های مولد و اشتغال‌آفرین برسد.

نظر به اینکه از منظر اقتصاد بخش عمومی (مالیه عمومی) که موضوعاً معطوف به درآمدها و هزینه‌های دولت است، درآمدهای مالیاتی نوعاً بهترین و با صرفه‌ترین و عادلانه‌ترین منبع تأمین مخارج دولت است و به ملاحظه اهداف آتی دولت جمهوری اسلامی ایران در مورد ضرورت افزایش درآمدهای مالیاتی در این مقطع و وضعیت موجود که نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی کوچک (پایین) می‌باشد. تبیین، تشریح و آموزش مبانی مالیات از هر حیث ضروری و حائز اهمیت است و توفیق در این مهم، موجبات اشاعه و ارتقاء فرهنگ و دانش مالیاتی و تسهیل وصول مالیات‌ها را فراهم و در نهایت سبب افزایش درآمدهای مالیاتی دولت خواهد شد.

از جمله گروه‌هایی که تبیین و آموزش مبانی مالیات برای آنان ضروری است و نتایج مفیدی در پی خواهند داشت دانشجویان رشته‌های اقتصاد، حسابداری، حقوق، انواع مدیریت، علوم اداری و سایر رشته‌های مشابه و وابسته می‌باشد. زیرا آنان بعدها به عنوان دانش‌آموختگان رشته‌های مذکور وارد بازار کار شده و طبعاً در انواع مؤسسات و نهادهای دولتی و غیردولتی و شرکت‌ها و بنگاه‌های تجاری، صنعتی، تولیدی، معدنی و مؤسسات مالی در پست‌های گوناگونی مانند حسابدار، حسابرس، رئیس امور حسابداری و حسابرسی، کارشناس و تحلیلگر اقتصادی، مشاور حقوقی، مشاور مالی و مدیر پروژه مشغول خدمت به کشور خواهند شد و آموخته‌های خود را به مجموعه‌ای که در آن به خدمت اشتغال دارند و دیگران منتقل خواهند نمود و از این طریق در جهت توسعه دانش مالیاتی و ارتقای سطح فرهنگ مالیاتی مؤدیان در سطح کشور مؤثر واقع خواهند شد.

مؤلفین فارغ‌التحصیل رشته‌های حسابداری مالیاتی و حقوق مالی و دارای سوابق اجرایی و تجربی طولانی مدت در مسائل و موضوعات مالیاتی

و از جمله کارشناسان خبره و بصیر شاغل در سازمان امور مالیاتی کشور می‌باشند و به لحاظ دانش کافی و سوابق مذکور مدتی به تدریس مبانی مالیاتی نیز اشتغال داشته‌اند، با تشخیص به‌موقع این ضرورت و نیاز، با استفاده از متون معتبر و مطالعات و کوشش زیاد مبادرت به تألیف حاضر با عنایت مبانی مالیات نموده‌اند که در نوع خود و در مقایسه با منابع و مراجع موجود تألیف ارزشمندی می‌باشد. ایشان در تألیف حاضر مالیات‌ها را از جهات مبانی اقتصادی و مبانی حقوقی و مقررات مالیاتی جاری کشور مورد بحث و تجربه و تحلیل قرار داده و به خوبی از عهده این مهم بر آمده‌اند.

در قسمت مبانی اقتصادی مالیات مسائل و موضوعاتی از قبیل انواع مالیات، طبقه‌بندی مالیات‌ها، انواع نرخ‌های مالیاتی، پایه‌های مختلف مالیات و اصول مالیات از دیدگاه‌های مختلف اقتصادی، انتقال مالیات و... مورد بحث و بررسی قرار گرفته و تشریح شده است.

در قسمت مبانی حقوق مالیاتی، حقوق و تکالیف و وظایف قانونی و مشمولین مالیات، وظایف و مسئولیت‌های اشخاص ثالث در مورد مالیات، حقوق و تکالیف و وظایف دستگاه وصول مالیات، مراجع قانونی رفع و حل و فصل اختلافات مالیاتی بین مؤدیان و دستگاه وصول مالیات، ضمانت اجرایی مقررات مالیاتی و... دیگر مسائل و موضوعات مالیاتی که مرتبط با امور حقوقی است مورد بحث و بررسی واقع و تشریح شده است.

انشاء ساده و روان، طبقه‌بندی مناسب مطالب و استفاده از بعضی نمونه‌ها و اشاره به برخی مواد قانونی موجب سهولت در درک مطالب و سرعت یادگیری و پایداری ذهنی آموخته‌ها می‌باشد. به نظر اینجانب (با توجه به شناختی که در نتیجه بیش از بیست سال تدریس دروس مالیه عمومی و حسابداری مالیاتی و آیین دادرسی مالیاتی و سایر مسائل و موضوعات مالیاتی از روحیات و خواسته‌های دانشجویان و اشکالات و نقایص متون

آموزشی برایم حاصل شده است) تألیف حاضر منبع و مرجع مفیدی است که نیازهای آموزشی دانشجویان رشته‌های علوم مالی و اقتصادی، مدیریت و حقوق و به طور کلی علاقه‌مندان به دانش مالیاتی را در حد مطلوبی تأمین می‌نماید و از این حیث به سهم خود از آنان که علیرغم مشغله فراوان اداری و مشکلات زندگی روزمره با صرف وقت زیاد و تلاش فراوان مبادرت به این تألیف مفید و پرمحتوا و ارزشمند و قابل استفاده عمومی به ویژه دانشجویان نموده اند، سپاسگزار بوده و توفیق روز افزان ایشان را از خداوند متعال خواهانم.

علی اکبر سمیمی

فهرست مطالب

کلیات

۱۷	 مقدمه
۱۸	 مبانی مالیات و اهمیت آن
۱۹	 جایگاه مالیات در میان سایر علوم
۲۲	 جایگاه حقوق مالیاتی در علم حقوق
۲۳	 چارچوب مطالب
۲۴	 مفاهیم و اصطلاحات به کار رفته

بخش اول

۳۱	 مبانی اقتصادی مالیات
۳۷	 اصول (تئوری های) اقتصادی مالیات
۴۴	 ویژگی های مالیات
۵۰	 انتقال مالیات
۵۵	 طبقه‌بندی مالیات‌ها
۵۹	 طبقه‌بندی مالیات‌ها براساس پایه و نرخ مالیات
۶۱	 طبقه‌بندی مالیات‌ها براساس تشخیص
۶۷	 طبقه‌بندی براساس نحوه و زمان وصول
۶۹	 طبقه‌بندی مالیات‌ها به مستقیم و غیرمستقیم

۷۲	انواع مالیات‌ها و تبعات آن‌ها
۷۲	۱- مالیات‌های مستقیم
۷۲	الف) مالیات بر دارایی
۷۷	ب) مالیات بر درآمد
۸۳	۲- مالیات‌های غیرمستقیم و انواع آن
۸۳	الف) حقوق و عوارض گمرکی
۸۴	ب) مالیات بر فروش
۸۶	ج) مالیات بر مصرف
۸۷	د) حق نمیر
۸۷	مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم در ایران

بخش دوم

۹۱	اصول و مبانی حقوق مالیات
۹۱	جایگاه مقررات مالیاتی
۹۲	حقوق مالی و تعریف آن
۹۴	اصل قانونی بودن مالیات
۹۵	ضمانت اجرای اصل قانونی بودن مالیات
۹۸	اصل تساوی در برابر مالیات
۹۸	اصل حکومت قوانین مالیاتی به محل اقامت
۱۰۲	قلمرو زمانی در حقوق مالیاتی
۱۰۲	۱- اصل سالیانه بودن مالیات
۱۰۴	۲- اصل مرور زمان
۱۰۵	۳- اصل عطف به ماسبق نشدن قوانین مالیاتی
۱۰۶	اختیار و اقتدار دستگاه مالیاتی
۱۰۶	طبقه‌بندی اختیارات و اقتدار دستگاه مالیاتی
۱۰۶	جلب همکاری مؤدی
۱۰۹	اصل محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی

- انواع جرایم مالیاتی ۱۱۱
- اصول و مبانی حل اختلاف مالیاتی..... ۱۱۷
- نحوه رسیدگی به اختلافات مالیاتی..... ۱۱۷
- منابع و مآخذ ۱۲۱

www.ketab.ir

کلیات

مقدمه

انسان ذاتاً به حفظ و بقای خود علاقه‌مند است. لذا بشر در پرتو این انگیزه و به دنبال نعمت گرانبهای امنیت و با اهداف محافظت خویش از خطرات مختلفی نظیر حمله سایر هم‌نوعان خود یا حیوانات وحشی و یا شکار حیوانات برای تأمین غذا و معیشت خویش زندگی اجتماعی را برگزید. از همان ابتدای امر جمع شدن آدمیان گرد یکدیگر با هدف مشترک، ضرورت‌هایی از قبیل هماهنگی فعالیت‌ها جهت رسیدن به اهداف مورد نظر و تنظیم روابط میان اعضای گروه نمایان شد. ابتدا این مهم بر محور قدرت فردی اعضا استوار بود، بدین ترتیب که قوی‌ترین عضو گروه علاوه بر اداره عملیات، با اتکا به قدرت فردی، مسئولیت برقراری نظم و جلوگیری از برخورد افراد گروه با یکدیگر را بر عهده داشت.

رفته رفته، با گسترش جوامع، هدایت جامعه از عهده افراد خارج و به خانواده‌ها یا گروه‌های قدرتمند عضو منتقل گردید. (این گروه‌ها با وضع قواعد ساده‌ای که به پشتوانه قدرت معنوی یا مادی آن‌ها به اجرا در می‌آمدند و قدری پیچیده‌تر و گسترده‌تر شده بودند، به راهبری گروه می‌پرداختند) به تدریج از ادغام این گروه‌ها با یکدیگر، ملت‌ها و سپس دولت‌های نوین

امروزی شکل گرفت و اجرای وظایف متنوع و گسترده اداری، دفاعی و قضایی جامعه به همراه مسئولیت‌های جدید که تازه رخ نموده بود به تشکیلات و سازمان‌های اداری محول گردید.

انجام وظیفه سازمان‌ها و تشکیلات دولت مستلزم هزینه‌هایی است که به آن‌ها هزینه‌های عمومی می‌گویند. این هزینه‌ها باید از محل درآمدهایی که از مردم وصول می‌شود و به آن‌ها درآمد عمومی می‌گویند تأمین گردد. به عبارت دیگر هزینه‌های عمومی باید به صورت "صحیح" و "عادلانه" بین اعضای جامعه تسهیم و تقسیم شود. چگونگی برآورد هزینه‌های عمومی و روش تأمین آن‌ها به وسیله درآمدهای عمومی موضوع علم "مالیه عمومی" است. این علم به بررسی و تحلیل برآورد و انجام هزینه‌ها و درآمدهای دولت می‌پردازد. یکی از مهم‌ترین اقلام درآمدهای عمومی مالیات است که موضوع بحث ما می‌باشد.

مبانی مالیات و اهمیت آن

در گذشته مالیات تنها جهت تأمین هزینه پادشاهان و لشکرکشی‌ها وضع و وصول می‌گردید. اما با گسترش جوامع از یک سر و تحولات فکری و فنی از سوی دیگر، ساختار، نوع، تشکیلات و وظایف دولت‌ها نیز متحول شده است. اگر قبلاً وظیفه دولت‌ها محدود به حفظ مرزهای کشور و نظم داخلی بود، امروزه علاوه بر آن‌ها، وظایف گوناگون اجتماعی، اقتصادی، زیست محیطی و دیگری نیز در قلمرو مسئولیت‌های آن‌ها قرار گرفته است.

رسیدن به اهداف متعدد و گاه متناقض مستلزم وجود ابزارهای مناسب و کارآمد است. در این راستا مالیات با کارکردی متنوع به عنوان مهم‌ترین ابزار در دست دولت‌ها قرار دارد. بنابراین اینک دولت‌ها از

طریق مالیات، علاوه بر جمع‌آوری منابع مالی جهت تأمین هزینه اداره تشکیلات اداری و دفاعی خود، اهداف اجتماعی، اقتصادی و زیست محیطی را نیز از طریق تغییر در رفتار مردم دنبال می‌کنند.

این که مالیات چگونه بر رفتار مردم اثر می‌گذارد و سازوکار آن چگونه است بحث مفصلی است که باید در محل خود به آن پرداخته شود. اما اثربخشی مالیات‌ها نیازمند ترسیم خط مشی مناسب، تدوین مقررات منطبق با آن‌ها، اجرای صحیح مقررات توسط مأمورین و تمکین مؤدیان در برابر قوانین مربوط می‌باشد. هر چند هر یک از مراحل فوق در بخش خاصی مستقل از سایر بخش‌ها و براساس مهارت‌های ویژه‌ای صورت می‌گیرد اما این فرآیند براساس اصول و مبانی صورت می‌گیرد که آگاهی از آن‌ها موجب هماهنگی این بخش‌ها با یکدیگر خواهد شد. به عبارت دیگر آگاهی از اصول و مبانی مالیات از یک طرف باعث می‌شود که مقررات براساس خط مشی‌های ارائه‌شده و در جهت رسیدن به اهداف مقرر تدوین شوند و از طرف دیگر اجرای این قوانین با اعمال سلیقه مأمورین مالیاتی و یا مقاومت مؤدیان مواجه نشود. بدیهی است در چنین وضعیتی اثرات وضع و وصول هر مالیاتی و میزان انطباق آن‌ها با اهداف و سیاست‌ها به سرعت و به روشنی آشکار می‌گردد و راه را برای هر گونه جرح و تعدیل ضروری هموار می‌سازد.

جایگاه مالیات در میان سایر علوم

همان‌گونه که در مقدمه اشاره شد موضوع علم مالیه عمومی تعیین "هزینه‌های عمومی" و "روش تأمین" آن‌ها به وسیله درآمدهای عمومی از جمله مالیات است. بنابراین مالیات همواره تحت عنوان "مالیه عمومی" مطرح بوده و مورد بررسی قرار می‌گیرد.

- **رابطه مالیات با علم اقتصاد:** موضوع علم اقتصاد تأمین نیازهای مادی جامعه است. درآمد کلی جامعه "درآمد ملی" نامیده می‌شود و چگونگی توزیع و مصرف این درآمد در این علم مورد بررسی قرار می‌گیرد. به عبارت روشن‌تر موضوع علم اقتصاد، بررسی درآمدها و هزینه‌های جامعه به طور کلی می‌باشد و بررسی درآمدها و هزینه‌های دستگاه دولت که جزء عمل‌های از اجتماع می‌باشد موضوع علم "مالیه عمومی" است. بنابراین مالیه عمومی جزئی از اقتصاد کلی جامعه است. به این جهت در ابتدا علم مالیه عمومی به عنوان شاخه‌ای از علم اقتصاد به شمار می‌رفت و در منابع اولیه علم اقتصاد از جمله کتاب "ثروت ملل" آدام اسمیت و دیگر منابع نظیر "اقتصاد سیاسی و مالیه" دیوید ریکاردو، فصل‌هایی به آن اختصاص یافته است. اما بعدها به دلیل اینکه مالیه عمومی توسعه و اهمیت فراوانی در زندگی اجتماعی و اقتصادی کشورها پیدا کرد، مورد بررسی خاص واقع شد.

- **رابطه مالیات با علم سیاست:** از آنجا که علم سیاست، سازمان دولت و حکومت و اقتدار و اختیارات دستگاه اداری را مورد مطالعه قرار می‌دهد و مالیه عمومی و اختیار و توانایی وضع و وصول مالیات‌ها نیز یکی از مهم‌ترین ارکان حکومت می‌باشد، رابطه علم مالیه عمومی و مالیات با علم سیاست آشکار می‌شود. در این راستا هرچند مالیات موجب فروپاشی پاره‌ای از حکومت‌ها و روی کار آمدن پاره‌ای دیگر از نظام‌های سیاسی شده است.^۱ اما هیچ نظام سیاسی بی نیاز و فارغ از وضع و وصول مالیات نیست. بنابراین در کلیه منابع علوم سیاسی، اداری و همچنین فلسفه سیاسی همواره فصل‌هایی به بررسی مالیه عمومی اختصاص یافته است.

۱. از جمله جنگ‌های استقلال آمریکا که در اثر وضع مالیات برای سکنه آمریکا در کشور انگلستان صورت گرفت.

- **رابطه مالیات با علم حقوق:** از جمله قوانین تغییرناپذیر پروردگار که در وجود بشر به ودیعه نهاده شده، عقل، زندگی اجتماعی و حُب ذات است. بنابراین انسان به حکم قانون طبیعت به همکاری و یاری هم‌نوعان خود نیازمند است. به همین دلیل با وجود مشکلات، موانع و محدودیت‌های زندگی اجتماعی، به دلیل فزونی منافع مشترک نظامی و اقتصادی، جوامع به هم نزدیک‌تر می‌شوند و حفظ و بقای آن‌ها ضرورت بیشتری می‌یابد.

در این راستا و از آنجایی که انگیزه قوانین و سرچشمه تمام حقوق و تکالیف بشر نیاز است، حفظ و دوام جوامع بدون قانون امکان‌پذیر نخواهد بود. از طرف دیگر بقای جامعه در گرو تأمین نیازهای اداره آن است و هزینه تأمین این نیازها باید عادلانه و به‌درستی بین افراد جامعه تقسیم شود و به صورت مالیات از آن‌ها وصول گردد. این امر مستلزم وجود قواعدی است که بر چهار اصل حق، وظیفه، زیان و جبران زیان استوارند و این اصول همان عناصر اصلی قانون هستند. بدین ترتیب می‌توان گفت "مالیات یک موضوع حقوقی است و باید منطبق با حقوق عمومی وضع شود". مالیات در گذشته تنها نشانه‌ای جهت نمایش قدرت شاه یا امپراتور بود که براساس حقوق سلطنت بنا شده بود. به همین دلیل از دیدگاه پرداخت‌کنندگان یک قانون ظالمانه محسوب می‌گردید، اما از قرن شانزدهم به بعد با فلسفه سیاسی قرن هجدهم مالیات از قدرت شاه، براساس حقوق افراد تغییر ماهیت داد.

نظر به اینکه آگاهی به قوانین را علم حقوق می‌خوانند و هر بخش خاص از حقوق که روش، قوانین و اصول ویژه خود را داشته باشد مستقل می‌دانند، مطالعه و تحقیق در زمینه قوانین مالیاتی موجب ایجاد یک شاخه در علم حقوق به نام حقوق مالیاتی شده است این شاخه از علم حقوق در عین استقلال با شاخه‌های دیگر این علم نظیر حقوق اداری، مدنی و ثبت ارتباط دارد.

جایگاه حقوق مالیاتی در علم حقوق

در علم حقوق نیز مانند سایر علوم، طبقه‌بندی‌های مختلفی براساس نیازهای مختلف و بر مبنای متفاوت وجود دارد. براساس یکی از این طبقه‌بندی‌ها مجموعه قوانین و مقررات بر مبنای قلمرو جغرافیایی به دو بخش "حقوق داخلی" و "حقوق بین الملل" تقسیم می‌شود.^۲ هر یک از این بخش‌ها نیز به دو جزء "حقوق عمومی" و "حقوق خصوصی" تفکیک می‌گردند.

- حقوق بین الملل خصوصی به روابط میان افراد دو ملت حاکمیت دارد.
- حقوق خصوصی داخلی، روابط میان افراد یک جامعه را با یکدیگر تنظیم می‌نماید. مانند حقوق مدنی یا حقوق تجارت.

- حقوق عمومی داخلی به تشکیلات سیاسی و اداری جامعه و روابط متقابل آن‌ها با یکدیگر و همچنین حقوق و تکالیف متقابل آحاد ملت با دستگاه سیاسی ارتباط دارد مثل قانون اساسی.

در طبقه‌بندی بالا حقوق مالیاتی جزء طبقه آخر یعنی "حقوق عمومی داخلی" و در ذیل حقوق مالی قرار می‌گیرد. به همین دلیل از اصول و ضوابط حاکم بر حقوق عمومی پیروی می‌نماید. از این رو حقوق مالیاتی از یک طرف وظایف و تکالیف مردم در جهت تأمین هزینه‌های مربوط به اداره و انجام وظیفه دستگاه‌های عمومی را مشخص می‌سازد و از طرف دیگر حقوق و اختیارات دستگاه مالیاتی جهت "تشخیص" و "وصول" مالیات‌ها را معین می‌کند.

۲. برای اطلاع بیشتر مراجعه کنید به:

دکتر ناصر کاتوزیان، مقدمه علم حقوق، (تهران: انتشار با همکاری بهمن برنا، ۱۳۷۳).

چارچوب مطالب

اگر به صورت کلی حقوق مالیاتی به عنوان مجموعه قوانین و مقررات مربوط به وضع و وصول مالیات تعریف شود، در رابطه با این تعریف دو سؤال زیر مطرح می‌شود:

اول اینکه چه چیزهایی و با چه نرخ‌هایی باید مشمول مالیات شوند؟

– دوم اینکه این مالیات چگونه باید محاسبه، مطالبه و وصول گردد؟
بنابراین می‌توان دریافت، فرآیند وضع و وصول مالیات‌ها شامل سه مرحله اصلی زیر می‌شود که همواره در تمام طول بحث مورد استفاده و استناد قرار خواهند گرفت:

الف) تعیین مبنا یا پایه مالیات و نرخ مالیاتی: یعنی تعیین چیزهایی که می‌توان، یا باید برای آن‌ها مالیات معین نمود و تعیین مقدار نرخ هر یک از آن‌ها.

ب) اعمال نرخ در پایه مالیات یا تشخیص مالیات: یعنی چگونگی دسترسی به مال مشمول مالیات و تعیین مالیات متعلق.

ج) وصول مالیات: یعنی اقتدار و اختیار دستگاه مالیاتی برای وصول مالیات‌های مشخصه در صورتی که مؤدی نسبت به پرداخت مالیات متعلق تمکین ننماید.

دراین راستا جواب سؤال نخست در حیطه علم اقتصاد است و از قواعد و اصول آن پیروی می‌کند؛ در حالی که پاسخگویی به سؤال دوم در قلمرو علم حقوق قرار دارد. هر چند سؤال دوم موضوع بحث اصلی است. اما درک بهتر و پاسخگویی کامل‌تر به آن نیازمند آگاهی از چگونگی پاسخ سؤال اول است. از این رو این بحث در دو بخش جداگانه تحت عناوین "مبانی اقتصادی" و "مبانی حقوق مالیات" تنظیم شده است.

در بخش مربوط به مبانی اقتصادی مالیات، مختصری از تاریخ عقاید اقتصادی، اصول مربوط به مالیات‌ها و ویژگی‌های مالیات از دیدگاه اقتصاددانان کلاسیک و اقتصاد دانان جدید، انتقال مالیات، اثرات مالیات و طبقه‌بندی مالیات‌ها مطرح خواهد شد. در بخش دیگر اصول کلی حقوقی مربوط به مالیات‌ها نظیر اصل قانونی بودن مالیات‌ها، قلمرو زمانی و مکانی قوانین مالیاتی و همچنین قواعد مربوط به تنظیم روابط میان دستگاه مالیاتی و مؤدیان از قبیل اقتدار و اختیار دستگاه مالیاتی، جلب همکاری مؤدیان و در نهایت حل اختلاف و دادرسی مطرح می‌شود.

مفاهیم و اصطلاحات به کار رفته

- **مالیات:** در لغت‌نامه دهخدا مالیات به معانی مختلف از جمله به معنی باج و خراج و جمع مالیه^۳ معرفی شده است. عبارت مالیه^۴ نیز به عنوان مؤنث مالی به معنی پول و وجه نقد دولت و ثروت آمده است. در ادامه مشاهده می‌شود که مالیه مُعَرَّب کلمه یونانی مالی به معنی عسل و همچنین باغبان به گویش اهالی دکن تعریف گردیده است. فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیات نیز مالیات^۵ را "پرداختی الزامی و بلاعوض عنوان نموده که ممکن است به شخص، مؤسسه، دارایی و غیره تعلق گیرد"^۶.

- **مؤدی:** "شخصی است که بدهی مالیاتی بابت هرگونه فعالیت یا

۳. علی اکبر دهخدا، لغت‌نامه، ۱۴جلدی، جلد ۱۲، (تهران: دانشگاه تهران، ۱۳۷۱)، ص ۱۷۶۵۱.

۴. علی اکبر دهخدا، همان، ج ۱۲، ص ۱۷۶۵۵.

۵. سوزان لاینز، فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیات، ترجمه، تحشیه و تعلیق از دکتر محمد توکل (تهران: مجله مالیات، دانشکده علوم اقتصادی، ۱۳۷۹).

۶. سوزان لاینز، همان، پراکنده.

معاملات انجام شده و یا حالت پدید آمده متوجه اوست".^۷

- اظهارنامه: "فرم خاصی است که از طرف مراجع مالیاتی برای اعلام

درآمد، فروش و سایر تفصیل در اختیار مؤدی قرار می‌گیرد".^۸

- پایه مالیات، مأخذ مشمول مالیات: "آنچه نرخ مالیات بر آن اعمال

می‌شود پایه مالیات است. مانند درآمد شرکت‌ها، درآمد اشخاص حقیقی،

ارزش املاک. پایه مالیات یک رقم نهایی است که از آن همه کسور ممکن

زیان‌ها و تخفیف‌ها کسر شده است".^۹

- ظرفیت مالیاتی: "ظرفیت مالیاتی مبنای سنجش توان مؤدی به پرداخت

مالیات است (که با توجه به میزان درآمد، مصرف، ثروت و عوامل دیگر

تعیین می‌شود)".^{۱۰}

- درآمد مشمول مالیات: "بلغی است که عملاً مالیات به آن تعلق

می‌گیرد. به عبارت دیگر مبلغی که نرخ مالیاتی در آن اعمال می‌شود".^{۱۱}

- تشخیص: "این اصطلاح به عمل محاسبه بدهی مالیاتی مؤدی و

همچنین مدرک و برگه‌ای اطلاق می‌شود که شرح این محاسبه در آن درج

شده است. عنوان مذکور در مواردی به برآورد بدهی مالیاتی مؤدی در

صورت فقدان اظهارنامه و صورت‌های مالی نیز اطلاق می‌گردد".^{۱۲}

- مبنای تشخیص: "عبارت است از مبنای محاسبه مالیات متعلق. به طور

مثال در مورد مالیات بردرآمد، مالیات سال تقویمی با سال مالی ممکن است

بر پایه درآمد سال قبل، سال جاری یا سال حسابداری خاص مؤدی محاسبه

شود".^{۱۳}

- تشخیص برآوردی: "از جهت مالیات بر درآمد هر گاه سوابق نگهداری

شده به ویژه در مورد کسبه جزء برای محاسبه دقیق مالیات کافی نباشد

ممکن است لازم شود که درآمد یا سود مشمول مالیات براساس برآورد تشخیص داده شود.^{۱۴}

تشخیص براساس بهترین قضاوت ممکن، تشخیص علی الرأس^{۱۵}: "قوانین برخی کشورها به مراجع مالیاتی، اجازه می‌دهد که در موارد معین درآمد مؤدی را براساس بهترین قضاوت ممکن تشخیص دهند. شرایط و حالاتی که این تشخیص را مجاز می‌دارد معمولاً در زمینه‌های زیر است:

- ۱- قصور مؤدی در تسلیم اظهارنامه.
 - ۲- قصور وی در ارائه حساب‌ها، مدارک، اطلاعات، یا صورت دارایی یا بدهی لازم.
 - ۳- هرگاه مؤدی پس از تسلیم اظهارنامه از حضور در اداره مالیات به منظور ارائه دلیل خودداری کند.
 - ۴- در صورتی که مؤدی دستور مراجع مالیاتی مبنی بر حسابرسی حسابهای خود را اجرا نکند."
- تشخیص علی الرأس، تشخیص حسب الوظیفه: "این اصطلاح در ارتباط با حق^{۱۶} مقامات مالیاتی جهت تشخیص مالیات (بنا به مقام و وظیفه ایشان) به کار می‌رود و آن وقتی است که تشخیص به عمل آمده از سوی مؤدی نادرست به نظر برسد یا مالیات در موعد مقرر پرداخت نشده و یا اظهارنامه مؤدی به موقع تسلیم نگردیده باشد."^{۱۷}
- نرخ تصاعدی: "در این سیستم بخش‌هایی از درآمد مشمول مالیات که از سقف معینی تجاوز می‌کند تابع نرخ‌های بالاتر قرار می‌گیرد."^{۱۸}

۱۴ و ۱۵ سوزان لاینز، همان، پراکنده.

۱۶. امروزه بسیاری از اندیشمندان حقوق به جای "حق" قابل به اختیار و صلاحیت هستند.

۱۷ و ۱۸ سوزان لاینز، همان، پراکنده.

- نرخ ثابت یا واحد: "بر حسب آن مالیات به نرخ واحد و صرف نظر از مبلغ کل درآمد اعمال می گردد".^{۱۹}

- مالیات مستقیم: "تعریف عام و قابل قبولی که تفاوت مالیات مستقیم از غیرمستقیم را روشن سازد وجود ندارد. "جان استوارت میل" این دو نوع مالیات را چنین بیان داشته است: "مالیات مستقیم آن است که عیناً از شخصی گرفته می شود که نظر و تمایل اصلی بر تعلق مالیات به وی بوده است و مالیات غیرمستقیم آن هایی هستند که از شخصی گرفته می شوند که تمایل و انتظار بر این است که وی پرداختی خود را به حساب شخص دیگر جبران کند". با این تعریف مالیات های مستقیم عموماً بر اشخاص وضع می شوند و از درآمد، فروش دارایی سرمایه ای و ارزش ویژه دارایی اخذ می گردند. مالیات بر هدایا، مالیات بر ارث و وصیت و مالیات بر دارایی نیز مالیات های مستقیم به شماره می روند".^{۲۰}

- مالیات غیر مستقیم: "مالیات وضع شده بر پاره ای معاملات، کالاها و امور را گویند... نمونه های آن عبارتند از مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر فروش، رسومات، حق تمبر، مالیات بر خدمات، مالیات ثبت و مالیات معاملات".^{۲۱}

- حقوق: حقوق جمع کلمه حق است. "حق" از جمله رازدهایی است که دارای معانی مختلفی است. در زبان عرفان حق به معنی وجود مطلق (خداوند) است. همچنین حق به معنای راست و درست نیز به کار می رود مانند حق زی (زندگی کن). علاوه بر اینها حق به معنی محتوم و حتمی شدن مانند مرگ حق است و به عنوان نامی از نام های خداوند هم مورد استفاده قرار می گیرد.