

## اصول حاکم بر حقوق مالیاتی

عبدالکریم شاحیدر

مقدمه:

ذهن بشری به دنبال کشف و استخراج اصول و قواعد حاکم بر یک علم و یک مجموعه منظم است. چرا که اگر ما بخواهیم بر مجموعه منظم یم علم اشراف و احاطه علمی و فنی و تخصصی داشته باشیم، لازم است اصول و قواعد حاکم بر آن را کاملاً بشناسیم.

به عبارت دیگر به میزانی که ما این اصول و قواعد و ارتباط دقیق و منظم آنها را با یکدیگر می‌شناسیم به همان اندازه بر آن علم تسلط و احاطه پیدا خواهیم کرد. لهذا خود را نیازمند آن دانستیم که در این راه قدمی برداریم تا شاید مفید فایده واقع شود و طالبان علم را مؤثر واقع شود. بدین جهت درصدد جمع آوری اصول حاکم بر حقوق مالیاتی برآمدیم، هرچند مدعی آن نیستیم که این مهم را به طور تام و تمام بررسیده‌ایم، لیکن از باب المیسور لایسقط بالمعسور

سعی کرده‌ایم تا آنجایی که میسر است به انجام آن مبادرت نماییم.

شاید این گام کوتاه‌ای باشد در جهت شناخت کلیه اصول کلی حاکم بر حقوق

عمومی و از جمله حقوق مالیاتی:

### ۱- اصل قانونی بودن مالیات

حق برقراری مالیات از وظایف حاکمیت است و این یک اصل اساسی حقوق عمومی است.

بدن می‌گفت: وضع مالیات عبارت است از قانونگذاری و چون از طرف دیگر او حکومت را قانونگذاری و فرماندهی تعریف می‌کرد، به این ترتیب مالیات و قانون را پایه مشترک حکومت می‌دانست. قدرت وضع مالیات یک فکر ساده و یا نتیجه یک تحلیل فرضی مجرد نیست، بلکه در درجه اول یک واقعیت سیاسی است.

منتسکیو در بسیاری از فصول روح القوانین به نشان دادن ارتباط بین آزادی و مالیات علاقه به خرج داده و فرمولی را که به بارر (BARRERE) نسبت می‌دهند، خلاصه کرده و آن فرمول این است: «تمام آزادی مردم در مالیات خلاصه می‌شود». قدرت برقراری مالیات متضمن یک واقعیت حقوقی نیز هست.

اعلامیه حقوق بشر در ۱۷۸۹ چنین می‌گوید: «تمام مردم حق دارند شخصاً به وسیله نمایندگانشان لزوم پرداخت مالیات از طرف عموم و تادیه آزادانه آن را بپذیرند و در مصرف آن نظارت کنند و سهمیه و مبنای تشخیص و وصول و مدت آن را معین نمایند»<sup>(۱)</sup> اصل قانونی بودن مالیات اصلی بسیار محکم به نظر می‌رسد و قانون اساسی و هم قوانین عادی اهمیت زیادی برای آن قائل شده‌اند، در حقیقت اصل قانونی بودن مالیات از قرن نوزدهم به این طرف به سستی گراییده و قدرت و فایده اصلی خود را از دست داده است و دولتها که همیشه به ظاهر و به طور رسمی آن را تأیید کرده‌اند، در اجرای

سیاست مالیاتی خویش سعی نموده‌اند خود را از قید رضایت مؤدی به پرداخت مالیات به وسیله قانون برهانند.<sup>(۱)</sup>

بنابراین در قانون اساسی کلیه کشورها من جمله قانون اساسی ایران تصریح و تأکید شده است که هیچ نوع مالیاتی را نمی‌توان از مردم اخذ نمود و هیچ نوع وجهی را به هیچ عنوانی نمی‌توان مطالبه کرد، مگر به حکم قانون این موضوع در اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران به ترتیب زیر تصریح گردیده است: «هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود.»

البته در متمم قانون اساسی سابق فصل مخصوصی راجع به مالیه وجود داشت و در اصول ۹۴، ۹۵، ۹۶ و ۹۹ آن قانون اصل لزوم مجوز قانونی برای وصول مالیات را به ترتیب زیر تصریح نموده بود.

اصل ۹۴- هیچ قسم مالیات برقرار نمی‌شود مگر به حکم قانون.

اصل ۹۵- مواردی که از دادن مالیات معاف توانند شد قانون مشخص خواهد نمود.

اصل ۹۶- میزان مالیات را همه ساله مجلس شورای ملی به اکثریت تصویب و معین خواهد نمود.

اصل ۹۹- غیر از مواردی که قانون صراحةً مستثنی می‌نماید از اهالی به هیچ عنوان چیزی مطالبه نمی‌شود مگر به اسم مالیات مملکتی و ولایتی و ایالتی و بلدی.

به طوری که ملاحظه می‌شود در اصل ۹۹ مّصرح است که به هیچ عنوان چیزی مطالبه نمی‌شود مگر به اسم مالیات مملکتی که قانون معین کرده باشد و در اصل ۹۴ مّصرح است که هیچ قسم مالیات برقرار نمی‌شود مگر به حکم قانون. بنابراین مطالبه هر مبلغ به هر اسم و رسم از هر کس مستلزم وجود مجوز قانونی می‌باشد.<sup>(۲)</sup>

۱- همان مأخذ، ص ۶۱.

۲- دکتر حسین پیرنیا، مالیه عمومی، ص ۱۳۳.

## ۲- اصل عمومی بودن مالیات

اصل قانونی بودن مالیات موجب شده است تا مانند هر قانون دیگری عمومیت داشته و جنبه شخصی نداشته باشد. در اعلامیه حقوق بشر در سال ۱۷۸۹ و پس از آن در اعلامیه سال سوم و همچنین در قانون اساسی سال ۱۸۴۸ فرانسه این اصل آمده است و در تمام قوانین اساسی بعدی نیز روی آن تکیه شده است و این قوانین تساوی در مقابل مالیات را مقرر داشته‌اند. تساوی در مقابل مالیات از اصل تساوی در به عهده گرفتن هزینه‌های عمومی که خود یک اصل اساسی حقوق عمومی است ناشی می‌شود.

اگر نظریه تساوی در مقابل مالیات را صحیح می‌دانیم باید قبول کنیم که تجزیه و تحلیل آن کار دقیقی است. بسیار مشکل است که از محتوای مالیات تعریف دقیقی بکنیم. ماده ۱۳ اعلامیه ۱۷۸۹ می‌گوید: «مالیات یک پرداخت عمومی است و به طور تساوی با توجه به توانایی افراد بین آنها تقسیم می‌شود».

مسئله تساوی در مقابل مالیات که در علم مالیه پیچیدگی‌های دایمی به وجود می‌آورد گاهی از جنبه سیاسی و گاهی از جنبه اقتصادی و گاهی از جنبه قضایی توجه را جلب می‌کند و انتظاری که از آن می‌رود بر حسب مسایل تفاوت می‌کند و بسیار مشکل است که تساوی در مقابل مالیات را با ملاحظه تمام این جنبه‌ها تعریف کنیم. همان طور که موافقت بر سر تعریفی که در عین حال سیاسی و اجتماعی و اقتصادی و حقوقی باشد مشکل است.<sup>(۱)</sup>

به هر حال یکی از اصول اساسی در وضع مالیات‌ها اصل تساوی افراد در مقابل مالیات می‌باشد. این اصل در قوانین کلیه کشورهای ذکر شده است و در ممالکی مانند انگلیس که قانون اساسی مدون ندارد، این اصل به عنوان یک اصل اساسی مورد قبول عامه می‌باشد.

اصل مزبور در قانون اساسی ایران (پیش از انقلاب اسلامی) به ترتیب زیر تصریح گردیده بود: اصل ۹۷ متمم قانون اساسی در موارد مالیاتی هیچ تفاوتی و امتیازی فی‌مابین افراد ملت نگذارد و نخواهد شد.

در سابق این اصل وجود نداشته، بلکه مالیات فقط از طبقات ضعیف و زحمتکش وصول می‌شده است و اشخاص منتفذ و با عنوان از پرداخت مالیات معاف بوده‌اند و حتی پرداخت مالیات یک نوع تحقیق و توهین به شمار می‌رفته است.

طبق این اصل باید قوانین مالیاتی طوری تنظیم شود که به وسیله آنها اصل مزبور رعایت و اجرا گردد و این همان چیزی است که در یکی از مباحث آینده تحت عنوان عدالت مالیاتی آن را بررسی می‌کنیم. باید دانست که منظور از تساوی افراد در مقابل مالیات فقط یک تساوی عددی نیست که همه به یک میزان یا به یک تناسب مالیات بپردازند بلکه منظور از آن تساوی از لحاظ فداکاری است. یعنی متناسب بودن مالیات با قوه پرداخت مالیات و در اینجا است که مسایل اجتماعی و اقتصادی و اخلاقی در بررسی علم مالیه وارد می‌شود.<sup>(۱)</sup>

### ۳- چهار قاعده اصلی در مورد مالیاتها از آدام اسمیت

آدام اسمیت (ADAM SMITH) رهبر مقتصدین کلاسیک چهار قاعده اصلی در مورد مالیاتها ذکر نموده که به نام وی مشهور گردیده و عبارتند از:

اصل عدالت اصل مشخص بودن مالیات اصل سهل الوصول بودن و اصل صرفه‌جویی. اینک به شرح هر یک از این اصول می‌پردازیم:

#### الف) اصل عدالت مالیاتی

منظور از عدالت مالیاتی این است که مالیاتی را که دولت در نظر دارد از افراد مردم

وصول کند. باید متناسب با توانایی مالیات دهنده بوده و بعلاوه عمومیت داشته و تمام افراد مردم در آن شرکت داشته باشند البته منظور این نیست که کلیه افراد کشور بدون استثناً مشمول مالیات واقع شوند. زیرا برقراری بخشودگی و معافیت از پرداخت مالیات در مورد بعضی از افراد و در طبقات مختلف مالیاتی لازمه اجرای همین اصل عدالت است. در حقیقت منظور از این اصل این است که در برقراری و وصول مالیات بین اشخاص مشمول مالیات در هر طبقه نباید تبعیض قایل شد.<sup>(۱)</sup>

بنابراین عادلانه بودن صفت اساسی مالیات است و غالباً نظریاتی که به عنوان مخالفت یا موافقت با یک نوع مالیات بیان می‌شود، آن است که مالیات مزبور عادلانه است یا عادلانه نیست؟ ولی اگر بخواهیم برای تشخیص عادلانه بودن مالیات ملاک و مأخذی که عموم افراد آن را قبول داشته باشند پیدا کنیم، دچار اشکال می‌شویم و علت این امر آن است که برای اجرای عدالت در امر مالیات باید قبلاً معلوم شده باشد که مقصود از عدالت به طور کلی چیست و مفهوم آن کدام است؟

موضوع عدالت از زمان قدیم مورد توجه و بررسی فلاسفه و علمای علوم اجتماعی بوده و هنوز هم مورد بحث می‌باشد و راجع به ملاک و مأخذی برای تشخیص عادلانه بودن قضایا که مورد موافقت عموم فلاسفه باشد توافقی حاصل نشده و هنوز هم موضوع عدالت جنبه نظری شخصی و تمایلات فردی را دارا می‌باشد. با وجود این می‌توان در مورد اجرای عدالت به طور کلی و به خصوص در مورد مالیات اصولی را در نظر گرفت. یکی از اصولی که در مورد اجرای عدالت متفق علیه عموم می‌باشد آن است که اجرای عدالت ایجاب می‌نماید که با اشخاصی که دارای یک وضع هستند، یکسان رفتار شود و با افرادی که وضعشان متفاوت است به یک ترتیب رفتار نشود. بنابراین اجرای عدالت مستلزم قبول یک نوع طبقه بندی است از لحاظ وضع افراد و

تعیین مقررات مشابه برای افرادی که در یک طبقه قرار دارند. (۱)

### ب) اصل مشخص بودن مالیات

اصل مشخص بودن مالیات ناظر به وظایف قانون‌گذار و دولت در مورد مالیات نسبت به مالیات دهنده است. به موجب این اصل مالیاتی که هر فرد موظف به پرداخت آن است باید نه تنها از لحاظ مبلغ بلکه از لحاظ مآخذ مالیات - زمان پرداخت - و طریقه پرداخت مشخص و معین باشد، و در حقیقت مسؤلیت مالیات دهنده نسبت به مالیات مقرره باید برای خود او و حتی دیگران نیز کاملاً روشن و واضح باشد. عدم رعایت این قاعده بخصوص به نظر اسمیت (SMITH) موجبات رشوه خواری و فساد مأمورین را فراهم خواهد نمود، و در حقیقت اهمیت آن به مراتب از اصل عدالت مالیاتی بیشتر است. بنابراین منظور از اصل مشخص بودن مالیات آن است که مالیات کاملاً مشخص و مسلم بوده، مقدار مالیات و زمان پرداخت و طریقه پرداخت آن برای مالیات دهندگان کاملاً معلوم باشد و هیچ یک از امور مربوط به مالیات به نظر و رأی و دلخواه مأمورین وصول مالیات واگذار نشود.

### ج) اصل سهل الوصول بودن مالیات

مقصود از اصل فوق آن است که مالیات باید در مناسبترین موقع و برحسب مساعدترین شرایط از مؤدیان وصول شده و برای آنان حداقل ناراحتی و مزاحمت را ایجاد کند. بنابراین اصل ما نحن فیه ناظر به وظیفه دولت در طرح مالیات و طریقه اجرای آن است.

به موجب این اصل مالیات و شرایط مربوط به آن باید طوری تنظیم شود که از لحاظ زمان پرداخت و طریقه پرداخت بر مالیات دهنده حداقل فشار ممکنه را وارد آورده و برای دولت نیز در موقع وصول زحمتی ایجاد ننماید. مثلاً مالیات بردرآمد در زمانی

مطالبه شود که مالیات دهنده دسترسی به آن درآمد داشته باشد، نه در زمانی که یا آن درآمد هنوز به دست مالیات دهنده نرسیده و یا کلاً خرج شده است. یکی از بهترین مالیاتی‌هایی را که می‌توان مطابق این اصل دانست مالیات بر مصرف (صرف نظر از تطبیق یا عدم تطبیق آن با اصول اقتصادی) می‌باشد که پرداخت آن برای مالیات دهنده چه از نقطه نظر طریقه پرداخت و چه از نقطه نظر زمان پرداخت و وصول آن برای دولت بسیار سهل و ساده است. و یا مالیات حقوق که در موقع پرداخت توسط مؤسسات بازرگانی و یا دولتی کسر و به حساب دولت پرداخت می‌گردد. بدون شک امکان تقسیط مالیاتها (مانند مالیات بر درآمد مالیات بر اموال و مالیات بر ارث) نیز در تحقق این اصل مؤثر خواهد بود.

#### (د) اصل صرفه‌جویی

منظور از اصل فوق آن است که در مالیاتها بایستی حتی المقدور مخارج وصول به حداقل تقلیل داده شود و به هر حال مخارج وصول فقط جزئی از مبلغ اصل مالیات باشد. شاید از سه اصل پیش گفته مهمتر، اصل صرفه‌جویی در وصول مالیاتها و برقراری مالیات بر طبق اصول اقتصادی است که از یک طرف ناظر بر سازمان وصولی دولت بوده و از طرف دیگر نوع مالیاتها را در سیستم مالیاتی دولت مورد توجه قرار می‌دهد. بنابراین اصل مالیات و طریقه وصول آن باید طوری تنظیم شده باشد که تفاوت بین اصل مالیات پرداختی توسط مالیات دهنده و آنچه پس از کسر هزینه‌های مربوط تحویل خزانه دولت می‌گردد حداقل باشد، به عبارت دیگر مالیات باید طوری وصول شود که هزینه وصول آن نسبت بسیار ناچیزی از اصل مالیات باشد. یکی از علل مهمی که به نظر اسمیت در ازدیاد هزینه وصول مؤثر است وجود افرادی است که به منظور برقراری و یا وصول یک مالیات در سازمان دولت انجام وظیفه می‌نمایند و قسمت اعظم وصولی مالیات صرف



پرداخت حقوق و مستمری آنها می شود.<sup>(۱)</sup>

#### ۴- اصل سالانه بودن مالیات

معنی اصل سالیانه بودن این است که قانون مالیاتها باید هر سال به مرحله اجرا درآید یعنی در اول هر سال قانون مربوط به آن سال قدرت قانونی و قابلیت اجرا پیدا کند و بر تمام عملیات مالیاتی آن سال حکومت داشته باشد که از یک طرف عبارت خواهد بود از تعیین صلاحیتهای دستگاه مالیاتی برای برقراری مالیات (تشخیص مالیات قطعی کردن و وصول آن) و از طرف دیگر معین کردن و تحقیق و ارزیابی تواناییهای پرداخت مؤدی در این دوره سال.<sup>(۲)</sup>

بنابراین در پاسخ به این سؤال که مجوز وصول قانونی مالیات برای چه مدتی است؟ باید گفت: یک سال، و برای سال بعد دولت باید مجوز جدید داشته باشد.<sup>(۳)</sup>

#### ۵- اصل محدود بودن مدت مالیات

در اعلامیه ۱۷۸۹ اصل محدود بودن مدت مالیات پذیرفته شد. و سپس در قوانین اساسی ۱۷۹۱، ۱۸۱۴، ۱۸۳۰، ۱۸۴۸ اصل سالانه بودن مالیات مورد قبول قرار گرفته. هرچند در قوانین اساسی بعدی به این اصل اشاره‌ای نشده ولی این قاعده ارزش خود را تاکنون حفظ کرده است.<sup>(۴)</sup> بنابراین اصل محدود بودن مدت مالیات مقدم بر اصل سالانه بودن مالیات است.

#### ۶- اصل سالانه بودن بودجه

۱- جزوهٔ مالیه عمومی و سیاست مالی، ص ۲۸-۲۶

۲- حقوق مالیاتی، ص ۸۳

۳- دکتر سالار نصری، تقریرات درس حقوق مالی، کارشناس ارشد حقوق عمومی، نیمسال دوم ۷۰-۷۱

۴- حقوق مالیاتی، ص ۸۳

اصل سالانه بودن بودجه که قانون بودجه آن را مقرر می‌دارد با اصل سالانه بودن مالیات کاملاً پیوستگی دارد، زیرا هر سال باید اجازه وصول مالیات به وسیله قانون بودجه داده شود. اصل سالانه بودن مالیات ساده و به این صورت است که چون وصول مالیات هر سال به وسیله بودجه اجازه داده می‌شود، پس زندگی موقت و زودگذری دارد و به محض اینکه اجازه سالانه تمام می‌شود وصول آن غیرممکن می‌شود.<sup>(۱)</sup> با تصویب لایحه بودجه، دولت برای وصول مالیات مجوز می‌گیرد. در فرانسه به مجلس اجازه داده شده که ظرف هفتاد روز قانون بودجه را تصویب بکند در غیر این صورت دولت خود آیین‌نامه‌ای وضع می‌کند و عمل می‌کند، ولی در کشور ما وصول مالیات حتماً باید به موجب قانون باشد و با آیین‌نامه امکان ندارد.

حال این سؤال مطرح می‌شود که آیا تفویض قانونگذاری به قوه مجریه ممکن است یا نه؟ در جمهوری اسلامی ایران براساس اصل ۸۵ این کار ممکن است که البته آن هم بعداً باید به تصویب مجلس برسد. این امر در مورد بودجه هم ممکن است. اجرای قانون مالیاتی به گونه‌ای است که مجلس در ضمن تصویب لایحه بودجه، به دولت اجازه وصول بردرآمد و مخارج را می‌دهد. درآمدی که در قانون پیش‌بینی شده بایستی وصول شود. لیکن در کشور ما هنوز دولت مکلف به وصول نشده است.<sup>(۲)</sup> نکته‌ای که لازم به یادآوری است، این است که در مورد بودجه سالانه کل کشور باید دانست که ابتکار آن با دولت است ولی وضع آن توسط مجلس می‌باشد.<sup>(۳)</sup> در این مورد قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران در اصل ۵۲ اشعار می‌دارد که: «بودجه سالانه کل کشور به ترتیبی که در قانون مقرر می‌شود از طرف دولت تهیه و برای رسیدگی و تصویب به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌گردد. هرگونه تغییر در ارقام بودجه نیز تابع مراتب

۱- همان مأخذ، ص ۸۲

۲- تقریرات درس حقوق مالی

۳- همان مأخذ

مقرر در قانون خواهد بود.»

## ۷- اصول تعیین مالیات

مالیات بر مبنای تقسیم مخارج بین افراد کشور معین می‌شود و بنابراین بایستی بررسی و معلوم نمود که این تقسیم به چه ترتیب و طبق چه اصولی بایستی انجام شود. باید دانست که از ابتدای قرن نوزدهم تا کنون دو اصل مبنای تعیین مالیاتها و هادی افکار برای تقسیم مخارج عمومی بین افراد بوده است و این دو اصل به قرار ذیل است:

### الف) اصل بهای خدمات (BENEFITS RECEIVED)

به موجب اصل فوق مالیات بایستی معادل بهای خدماتی باشد که دولت و دستگاه حکومت برای هر شخص انجام می‌دهد یا به عبارت دیگر هر شخص بایستی به اندازه منافعی که از دستگاه حکومت عاید او می‌شود مالیات بپردازد.<sup>(۱)</sup> این اصل را به گونه دیگری نیز توضیح داده‌اند و نام آن را اصل استفاده (THE BENEFIT PRINCIPLE) گذاشته‌اند.

به موجب این مالیاتی که به هر شخص اعم از حقوقی یا حقیقی تحمیل می‌شود باید معادل منافعی باشد که از خدمات عمومی و انجام وظایف دولت عاید آن شخص می‌گردد. به عبارت دیگر باید رابطه مستقیمی بین میزان مالیات و استفاده افراد از سازمان دولت موجود باشد. در استفاده از این اصل میزان مالیات مقرر می‌شود بر دو اساس تعیین گردد (۱) براساس هزینه خدمات انجام شده و (۲) براساس ارزش منافع تحصیل شده به وسیله افراد.

در صورتی که این اصل بخواهد منحصراً وسیله تعیین مالیات قرارگیرد با توجه به کلی بودن یا عمومی بودن هزینه‌ها اشکال عمده آن که عبارت است از عدم امکان تعیین

میزان استفاده افراد از خدمات عمومی، فوراً آشکار می‌گردد. زیرا مقیاس و معیاری در دست نیست تا بتوان صحیحاً میزان استفاده افراد را اندازه‌گیری کرد.

مثلاً نمی‌توان تعیین کرد چه کسی و به چه میزان از حمایت پلیس - دفاع ملی - وسایل بهداشت عمومی - مؤسسات خیریه - فرهنگ و غیره استفاده می‌نماید تا مالیات او بر این اصل برقرار گردد. یا مثلاً منافع وجود جاده‌های آسفالته خوب نصیب چه کسانی می‌شود، رانندگان - شرکتهای اتومبیل‌سازی یا اقتصاد ملی به طور کلی؟ تا هزینه ایجاد آنها بین هر دسته و به میزان استفاده آنها توزیع گردد.

این اشکال نه تنها در مورد افراد موجود است بلکه اگر این اصل را پایه تعیین مالیات در مورد طبقات مختلف اجتماع قرار دهیم مصداق پیدا خواهد کرد. زیرا حقیقتاً معلوم نیست که کدام طبقه: ثروتمندان و یا فقرا بیشتر از خدمات عمومی استفاده می‌نمایند و در مواردی هم که ظاهراً امکان تعیین میزان استفاده بعضی از طبقات از نوعی از خدمات (مثلاً در مورد مؤسسات خیریه - بیمارستان و فرهنگ) موجود است طبقات ذی‌نفع کمتر قادر به پرداخت بهای خدمات مزبور هستند. مشکل مهمتر در این مورد (شناسایی طبقات استفاده‌کننده) این است که در صورت استفاده از این اصل دولت مجبور خواهد بود که خدمات خود را محدود نماید.

زیرا در غیر این صورت قادر به تأمین هزینه‌های خود نخواهد بود یا به عبارت دیگر خدمات دولت مثلاً خدمات بهداشتی و فرهنگی، اختصاص به آن طبقه‌ای خواهد یافت که قادر به پرداخت هزینه آن هستند. در این مورد پرداخت «قیمت» خدمات دولتی اصطلاح بهتری از پرداخت مالیات خواهد بود. با وجود تمام مشکلاتی که در به‌کار بردن این اصل موجود است مواردی ممکن است یافت شود که خدمات دولتی قابلیت اندازه‌گیری داشته و نتیجه توزیع فشار قسمتی از مالیاتها بر این اساس امکان‌پذیر باشد. این در صورتی است که بتوان خدمات مشخصی را برای گروه یا دسته خاص با توجه به موازین تجارتي آماده نمود. بنابراین استفاده از این اصل در مورد آن قسمت از خدمات

دولت که براساس تجارتي قرار دارد (مانند خدماتی که از طریق مؤسسات عام‌المنفعه دولتی: آب - برق - تلفن و غیره انجام می‌شود) امکان‌پذیر می‌باشد.<sup>(۱)</sup>

(ب) اصل قدرت پرداخت (THE ABILITY TOPAY PRINCIPLE)

منظور از اصل فوق آن است که مالیات هر فرد بایستی متناسب با قدرت پرداخت او باشد و درجه ثروتمندی و میزان درآمد اشخاص ملاک تشخیص مالیات آنان باشد، اعم از اینکه نفعی که این اشخاص از دستگاه حکومت می‌برند تناسبی با سهم مالیات آنها داشته باشد یا نداشته باشد.<sup>(۲)</sup> بنابراین به موجب این اصل تمام افراد کشور باید براساس توانایی خود در تأمین هزینه خدمات عمومی کمک نمایند. به عبارت دیگر بدون توجه به حدود استفاده از خدمات عمومی تعیین مالیات و فشار حقیقی مالیاتها باید براساس قدرت پرداخت و توانایی افراد قرار گیرد.

در استفاده از این اصل دو موضوع مورد توجه قرار می‌گیرد. (۱) انتخاب مأخذ مالیات که باید نماینده قدرت واقعی مالیات‌دهنده باشد و (۲) استفاده از نرخهایی که فشار مالیات را در طبقات مختلف اجتماع متعادل سازد. اصل قدرت پرداخت که براساس تئوری فداکاری (SACRIFIC THEORY) و شقوق مختلف آن مخصوصاً تئوری حداقل فداکاری (MINIMUM SACIFICE) توجیه می‌شود، در حال حاضر پایه سیستم مالیاتهای تصاعدی است. استفاده از تئوری حداقل فداکاری و اصل قدرت پرداخت در برقراری مالیات براساس یکی از قواعد کلی اقتصادی به نام «کم شدن مطلوبیت نهایی» قرار دارد. قاعده کم شدن مطلوبیت نهایی مبین این مفهوم است که مطلوبیت یا فایده نهایی یک کالا برای هر شخص یا هر واحدی که به مقدار موجودی آن کالا افزوده می‌شود، تقلیل می‌یابد. در استفاده از این اصل در توزیع فشار مالیاتها مخصوصاً مالیاتهای تصاعدی نه تنها فرض بر این است که درآمد و ثروت نیز مانند هر

۱- جزوهٔ مابنه عمومی و سیاست مالی، ص ۳۲ - ۳۴

۲- مابنهٔ عمومی، ص ۵۹

کالا یا شیئی دیگری بوده و با افزایش مقدار آن مطلوبیت نهایی مقادیر اضافه شده کم می‌شود، بلکه کم شدن فایده نهایی با سرعت بیشتری از ازدیاد درآمد و ثروت حاصل می‌شود. لذا نرخهای مالیاتی باید به نسبت زیادتری از ازدیاد درآمد افزایش یابد تا تعادل مطلوب را از فشار مالیاتها برقرار سازد. به هر حال صرف نظر از تعبیر و تفسیرهای مختلف این اصل، عدالت مالیاتی و اثرات مطلوب اقتصادی توزیع فشار مالیاتها براساس اصل قدرت پرداخت در حال حاضر بیشتر مورد توجه بوده و سیستم مالیاتی بیشتر کشورهای مرفعی امروزی براساس این اصل قرار دارد.<sup>(۱)</sup>

### ۸- اصل معافیت مالیاتی

همان‌گونه که اخذ مالیات باید به موجب قانون باشد. معافیت از آن نیز باید به موجب قانون باشد. چنانکه اصل ۵۱ ق.ا.ج.ا. نیز بدان مشعر است: «هیچ نوع مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف به موجب قانون مشخص می‌شود.» سؤالی که در اینجا پیش می‌آید، این است که اساس و فلسفه معافیت مالیاتی چیست؟ در گذشته طبقه ممتاز مالیات پرداخت نمی‌کرد، لیکن مردم عادی مالیات می‌پرداختند و این تبعیض خیلی زیاد بود و همین سبب شد که برای معافیت مالیاتی، مجوز قانونی لازم است. بنابراین در زمان کنونی این امتیاز را قانون تعیین می‌کند، چرا که هرکسی درآمد دارد، مشمول مالیات است. بنابراین موارد معافیت را قانون تعیین می‌کند چنانکه در ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سوم اسفند ماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی (قابل اجرا از اول سال ۱۳۶۸) آمده است که (درآمد واحدهای تولیدی که از تاریخ تصویب این قانون از طرف وزارتخانه‌های صنایع یا صنایع سنگین یا معادن و فلزات برای آنها پروانه یا کارت تأسیس صادر می‌شود از تاریخ شروع

بهره‌برداری مندرج در پرونده به مدت یک سال از پرداخت مالیات معاف می‌باشند و به مدت معافیت فوق با احراز هر یک از... و نیز در ماده ۱۳۳ آن آمده است که: «اتحادیه‌های صنفی و اتحادیه‌های شرکتهای تعاونی نسبت به درآمد حاصل از حق عضویت دریافتی از اعضا و شرکتهای تعاونی تولیدی روستایی متشکل از ساکنین روستا و شرکتهای تعاونی مصرف و مسکن کارکنان مؤسسات دولتی و غیردولتی که طبق اساسنامه منحصرأ از کارکنان یک موسسه تشکیل و فقط مجاز به ارائه کالا و مسکن به اعضا هستند و شرکتهای تعاونی صیادان و دانشجویان و دانش‌آموزان در حدود اختیارات و وظایف قانونی به طورکلی از پرداخت مالیات معاف هستند.» و نیز در ماده ۱۴۵ این قانون آمده است که سود دریافتی به هر عنوان در موارد زیر از پرداخت مالیات معاف است:

- ۱- سود متعلق به سپرده‌های مربوط به کسور بازنشستگی و پس‌انداز کارمندان و کارگران نزد بانکهای ایرانی در حدود مقررات استخدامی
- ۲- سود یا جوایز متعلق به حسابهای پس‌انداز و سپرده‌های مختلف نزد بانکهای ایرانی، این معافیت شامل سپرده‌هایی که بانکها نزد هم می‌گذارند نخواهد بود.
- ۳- جوایز متعلق به اوراق قرضه دولتی و اسناد خزانه
- ۴- سود پرداختی بانکهای ایرانی به بانکهای خارج از ایران بابت اضافه برداشت (اوردرافت) و سپرده ثابت به شرط معامله متقابل

البته ماده ۱۳۳ و تبصره‌های آن در قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سوم اسفند ۱۳۶۶ حذف شده و متن زیر به عنوان ماده ۱۳۳ جایگزین شده است: «سود درصد درآمد شرکتهای تعاونی روستایی، عشایری، کشاورزی، صیادان، کارگری، کارمندی، دانشجویان و دانش‌آموزان و اتحادیه‌های آنها از مالیات معاف است.»

## ۹- اصل درون مرزی بودن قوانین مالیاتی

مفهوم اصل فوق آن است که قابلیت قانون مالیاتها در مرزهای کشور متوقف می‌شود و از آن فراتر نمی‌رود. این قانون شامل تمام کسانی است که مثلاً در سرزمین فرانسه ساکنند و اموالی را اعم از منقول یا غیرمنقول که در خاک فرانسه است اداره می‌کنند. با این همه اجرای این اصل همیشه به آسانی صورت نمی‌گیرد، زیرا تشخیص اینکه مال مشمول مالیات یا فعالیت مشمول مالیات از کجا آمده یا صورت گرفته آسان نیست. با وجود این قوانین مالیاتی همیشه و با شرایط یکسان در تمام سرزمینهای تابع حکومت فرانسه اجرا نمی‌شود، چنانکه مقررات خاصی برای آن قسمت از سرزمینهای ماورای دریا که تابع حکومت فرانسه هستند اجرا می‌گردد که با مقررات خود کشور فرانسه یکسان نیست. قانون اساسی سال ۱۹۵۸ فرانسه مقرر می‌دارد که قراردادها و موافقتنامه‌هایی که به طور صحیح تنظیم و تصویب شده، نسبت به قوانین عادی برتری دارند و اصل درون مرزی طبعاً در مقابل برتری قوانین بین‌المللی حذف می‌گردد.<sup>(۱)</sup>

در قوانین ایران نیز نسبت بدین مسأله عطف توجه نموده و بدان اشاراتی نموده‌اند چنانکه قانون مالیاتها مستقیم مصوب سوم اسفند، ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی در ماده اول خود بیان می‌دارد که: «اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات می‌باشند:

۱- کلیه مالکین اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی نسبت به اموال یا املاک خود واقع

در ایران...

۲- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران...  
تحصیل می‌نماید.

۳- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم خارج از ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در  
ایران تحصیل می‌کند.



۴- هر شخص حقوقی ایرانی نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران... تحصیل می‌نماید.

۵- هر شخص غیرایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌نماید و همچنین نسبت به درآمدهایی که بابت واگذاری امتیازات یا سایر حقوق خود و یا دادن تعلیمات و کمکهای فنی و یا واگذاری فیلمهای سینمایی (که به عنوان بها یا حق نمایش یا هر عنوان دیگر عاید آنها می‌گردد) از ایران تحصیل می‌کند.»

باری در حقوق مالیاتی جمهوری اسلامی ایران نیز اصل درون مرزی قوانین مالیاتی پذیرفته شده است و این نکته‌ای است که از ماده فوق آشکار است.

#### ۱۰- اصل یکسان کردن مؤدی داخلی و خارجی

اصل درون مرزی قانون مالیاتی از نظر مالیاتها وضع افراد داخلی و خارجی را با هم یکسان می‌سازد، خصوصیت غیر قابل احتراز بودن مالیات با نظریه تعادل و تساوی پیوند دارد، بدین معنی که هیچ‌کس در آن سرزمین نمی‌تواند از شمول مقررات مالیاتی خارج باشد، اما این تساوی و یکسان بودن بیگانه با مؤدی داخلی همیشه میسر نیست و ممکن است این کارگاهی از نظر حقوقی امکان نداشته باشد مثل اینکه کاپیتولاسیون در شرق برای بیگانگان مصونیهایی مقرر داشته بود، همچنین در بعضی مواد قراردادهای تجارتي معافیهایی به نفع اتباع بیگانه برقرار می‌شود. اعمال روش خاص در مورد بیگانگان ممکن است از نظر تشخیص مأخذ و وصول مالیات یا قطعی کردن یا وصول آن تحقق یابد ولی این بسته به آن است که عنصر بیگانه تعیین و پیدا کردن مال مشمول مالیات یا وصول آن را دچار مشکل نسازد.<sup>(۱)</sup>

در حقوق مالیاتی ایران نیز به نظر می‌رسد که ماده یک قانون مالیاتهای مستقیم سال

۱۳۶۶ اصل یکسان کردن مؤدی داخلی و خارجی را پذیرفته باشد.

### ۱۱- اصل معامله متقابل در حقوق مالیاتی بین‌المللی

اصل معامله متقابل در حقوق مالیاتی یک اصل پذیرفته شده است چنانکه در قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ در مواد مختلف بدان تصریح شده است از جمله در ماده ۹۱ اشعار می‌دارد که: درآمدهای حقوق به شرح زیر از پرداخت مالیات معاف است:

۱- رؤسا و اعضای مأموریت‌های سیاسی خارجی در ایران و رؤسا و اعضای هیاتهای نمایندگی فوق‌العاده دول خارجی نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دولت متبوع خود به شرط معامله متقابل و همچنین...

۲- رؤسا و اعضای مأموریت‌های کنسولی خارجی در ایران و همچنین کارمندان مؤسسات فرهنگی دول خارجی نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دول متبوع خود به شرط معامله متقابل.

۳- ...

۴- کارمندان محلی سفارتخانه‌ها و کنسولگریها و نمایندگیهای دولت جمهوری اسلامی ایران در خارج نسبت به درآمد حقوق دریافتی از دولت جمهوری اسلامی ایران در صورتی که دارای تابعیت دولت جمهوری اسلامی ایران نباشند به شرط معامله متقابل....

به هر حال در حقوق مالیاتی کشور ما اصل معامله متقابل پذیرفته شده و در قانون بدان تصریح شده است.

### ۱۲- اصل عطف بماسبق شدن در قوانین مالیاتی

چنانکه می‌دانیم در قانون اساسی اصلی که مبنی بر عطف بما سبق نشدن قوانین

باشد نداریم به همین دلیل ما قوانینی داریم که قانونگذار وضع کرده و عطف بماسبق می‌شوند، مانند: قوانین مالیاتی یا قانون تخلفات اداری. بنابراین عطف بماسبق شدن قوانین مالیاتی مبین یک حالت خاص است. قانون جدید به تمام درآمد مؤدی حاکم خواهد بود. از طرف دیگر ما با حقوق عمومی مواجه هستیم نه با حقوق خصوصی. البته علاوه بر مسأله عطف بماسبق شدن قوانین مالیاتی، مسأله مرور زمان نیز مطرح است. در مورد مرور زمان، باید گفت اظهارنامه‌هایی که داده می‌شود تا یک سال فرصت هست که ممیز مالیاتی مشخص کند و اگر این مدت بگذرد هرچه مؤدی تعیین کند همان خواهد بود.

### منابع

- ۱- جزوه مالیه عمومی و سیاست مالی، دکتر عباس صدقی، مجتمع آموزش عالی قم، نیمسال اول سال تحصیلی ۱۳۶۸-۱۳۶۷.
- ۲- تقریرات درس حقوق مالی دکتر سالار نصیری برای دانشجویان کارشناسی ارشد حقوق عمومی نیمسال دوم ۱۳۷۱-۱۳۷۰، دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران.
- ۳- حقوق مالیاتی، لویی تروتاباوژان ماری کوتره، ترجمه محمدعلی یزدان‌بخش، چاپ اول، ۱۳۶۷.
- ۴- مالیه عمومی، دکتر حسین پیرنیا، چاپ سوم، مهرماه ۱۳۴۴.
- ۵- مالیه عمومی جدید، دکتر عبدالله جبروند، چاپ اول، تابستان ۱۳۶۶.
- ۶- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران.
- ۷- قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی.
- ۸- قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سوم اسفندماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی (قابل اجرا از اول سال ۱۳۶۸).

\* \* \*

## قابل قبول نیست

تراکم پرونده‌ها، کثرت مراجعان، مشکلات زندان، مشکلات ضابطان، مشکلات بازداشتگاه‌ها، مشکلات نیروی انتظامی و نابسامانی‌های گوناگونی که در این رابطه وجود دارد. وقتی انسان در مجموع، کل اینها را مقابل چشم خودش قرار می‌دهد، می‌بیند که ما از نظر کلی و کلان وقتی نگاه می‌کنیم، بسیار وضع قضاییمان عقب افتاده است، هم از نظر روشها و ابزار کار و کیفیت کار و نرم‌افزارهایی که به کار می‌رود، بسیار عقب هستیم و هم از نظر کمیت مشکلات بسیار فراوانی داریم که مشخص است قابل مقایسه با کشورهای پیشرفته نیست، از کشورهای جهان سوم هم ما از خیلی‌های آنها شاید عقبتر باشیم. قطعاً این وضع، وضع قابل قبولی برای هیچ بیننده و ناظر و مسؤول، مخصوصاً مسؤولان قضایی نیست.

**از سخنان ریاست محترم قوه قضاییه در جمع مسؤولان قوه، فروردین ماه ۸۰**