**اصول حقوقی حاکم بر اخذ مالیات؛تضمین گر عدالت و مشارکت**

**سید امیرحسام موسوی**

**استادیار گروه حقوق،دانشگاه بین المللی امام خمینی(ره)**

**چکیده**

امروزه مالیات ها منبع اصلی مالی دولت جهت تامین مخارج اداره کشور است.مدیریت یک کشور می بایست به نحوی صورت پذیرد که ثروت افراد رو به فزونی نهاده و در نقطه مقابل، شهروندان با توجه به ازدیاد ثروت خود، قادر به پرداخت مالیات باشند.پس عامل اولیه مالیات ستانی،حکمرانی شایسته و مطلوب است.اما علاوه بر آن،بر اخذ مالیات،می بایست اصولی حاکم باشد تا شهروندان احساس کنند مالیاتی که از آنها اخذ می گردد در یک فرایند منطقی و عادلانه تعیین و محاسبه گردیده است .اصول حقوقی آن دسته از ارزشهای والای یک جامعه است که ریشه در وجدان عمومی جامعه داشته و حتی بدون آنکه در قانون ذکر شده باشد، رعایت آن الزامی شمرده می شود.این اصول هم در مرحله وضع و برقرای مالیات توسط پارلمان،هم در مرحله محاسبه و تعیین مالیات توسط ممیزین و هم در مرحله اعتراض به مالیات تعیینی و دادرسی مالیاتی می بایست مورد لحاظ قرار گیرد. از جمله اصول حقوقی حاکم بر اخذ مالیات می توان به اصل قانونی بودن مالیات ،اصل تساوی مالیاتی، اصل منع اخذ مالیات مضاعف و اصل قابلیت اعتراض به مالیات تعیین شده اشاره نمود که رعایت این اصول در امر مالیات، می تواند علاوه بر تحقق عدالت به عنوان یک ارزش والای اجتماعی،همچنین زمینه مشارکت بیشتر شهروندان در پرداخت مالیات و عدم فرار از پرداخت آنرا،فراهم سازد.

**کلمات کلیدی**:مالیات، اصول حقوقی،عدالت،اعتراض،ممیز،مودی

**مقدمه**

مالیات را به نحو خلاصه می توان توزیع هزینه های مندرج در بودجه بین افراد بر حسب توانایی پرداخت آنان تعریف نمود(پروتابا و کوتر.1387:ص 16).روزگاری اخذ و پرداخت مالیات بر اساس قدرت جبری شاه یا حاکم جامعه توجیه می گردید و چون اشخاص تحت لوای چنین حاکمی به سر می بردند،ناچار به پرداخت مالیات می بودند.اما رفته رفته و با حاکمیت نظام های دموکراتیک،مالیات به ابزاری جهت تامین هزینه های دولت بدل گردید.دولت ها به جز مالیات درآمدهای دیگری نیز(همچون منابع طبیعی) دارند اما منبع اصلی یک دولت مردمی،در درجه اول مالیات است(carlo,2002:p 17).در حقیقت دولتی که مخارجش وابسته به جیب شهروندان است،ناچار می گردد در حکمرانی نیز اراده آنان را محترم شمارد و بر اساس خواست ایشان رفتار کند(Allen,2021:p 25).لذا بر خلاف برداشت های اولیه که پرداخت مالیات در راستای قدرت حاکمیت تفسیر می گردید،امروزه مالیات در قبال خدمت و مدیریت شایسته حاکم توجیه می شود.در حقیقت دولت به نمایندگی از آحاد مردم، مدیریت جامعه را بر عهده گرفته و هزینه این مدیریت و خدمت رسانی را شهروندان به عنوان ذینفع خدمات، پرداخت می کنند.خدمات دولت نیز به ویژه در بخش امنیت،آموزش و بهداشت جلوه گر می شود که با نگاهی به کشورهایی که در این حوزه ها عملکرد موفقی داشته اند(همچون کشورهای اسکاندیناوی که از نظام سیاسی سوسیال دموکرات پیروی می کنند) در می یابیم که در این کشورها، علی رغم تعیین درصدهای بالای مالیاتی،فرارهای مالیاتی به ندرت صورت می پذیرد.پس حکمرانی مطلوب شرط اصلی کارکرد بهینه نظام مالیاتی است(Robert & Krever,2017:p 116).اما بر قراری یک نظام مالیاتی بی تاثیر نیست و مشوق شهروندان در پرداخت مالیات خواهد بود.در حقیقت نظام مالیات ستانی می بایست به نحوی صورت پذیرد که مالیات تکلیفی از یک طرف عادلانه توزیع گردد(عدالت توزیعی) و از طرف دیگر در یک فرایند منصفانه اعمال و وصول شود(عدالت اجرایی و آیینی).در هر کدام از این مراحل اصولی حاکم است که ضامن اجرای عدالت است و یک نظام مالیاتی را هنگانی می توان کارا و موثر دانست که بر پایه این اصول بنا گردیده باشد.ما در ادامه ابتدا گفتار مختصری را به مفهوم اصل حقوقی اختصاص داده و سپس به بررسی اصول حاکم بر دو مرحله وضع و اجرا خواهیم پرداخت.

**گفتار اول-مفهوم اصل**

اصل حقوقی را می توان قواعد به طور غالب نانوشته ای دانست که بر اساس وجدان عمومی در جامعه به عنوان قانون و حتی فراتر از قانون پذیرفته شده است.این اصول هم در مرحله وضع قانون،هم در مرحله اجرای قانون و هم در مرحله دادرسی می بایست مورد لحاظ قرار گیرد.اصول حقوقی کلی،دائمی و نماینده ارزشهای حاکم بر یک نظام حقوقی است(صادقی،1384: ص 30).حوزه مالیاتی را می توان از جنبه های مختلف اقتصادی، اجتماعی، سیاسی، مالی و حقوقی مورد بررسی قرار داد(Thuronyi,1996: p 17).در بعد اقتصادی شاید مهمترین موضوع کارایی نظام مالیاتی است و اقتصاددانان پیشنهاداتی را جهت هر چه کاراتر ساختن نظام مالیاتی پیشنهاد می دهند.در حوزه اجتماعی به بررسی متقابل مقررات مالیاتی بر رفتار و برداشت های اجتماعی می پردازند.در علم سیاست نیز به بررسی تاثیر قواعد مالیاتی بر نحوه حکمرانی و واکنش شهروندان در مقابل این مقررات پرداخته می شود.در بعد مالی نیز ما با موضوع مالیه عمومی و مالیات در بودجه دولت ها مواجه ایم اما در حوزه علم حقوق (Law) تمرکز اصلی بر رعایت اصول حقوقی است تا این اصول در مرحله وضع،اعمال و اجرا مورد لحاظ قرار گیرد(Carlo,op cit,p 29).رعایت اصول حقوقی همچنین موجب وفاق هنجاری در جامعه می گردد، زیرا تقنین و اجرای قانون در فضای اختلال هنجاری (عدم پذیرش قانون توسط آحاد مردم) با مشکل مواجه خواهد بود( چلپی ، 1396: ص 44).امروزه حقوق مالیاتی (Tax law) در بسیاری از کشورهای دنیا به عنوان یکی از شاخه های شناخته شده علم حقوق متجلی گردیده است.در خصوص ضرورت حاکمیت اصول حقوقی بر قلمرو مالیات ها اختلاف نظری وجود ندارد اما در مورد تعداد اصول و مفهوم دقیق این اصول اختلاف نظرهایی قابل مشاهده است.

**گفتار دوم-اصول حاکم بر مرحله وضع مالیات**

اصول حقوقی حاکم بر مرحله وضع مالیات،خطاب به قانونگذار است که می بایست این اصول را جهت تصویب مالیات ها مد نظر قرار دهد.در حقیقت قانونگذار نمی تواند آنچه می خواهد را وضع کند بلکه باید مصوبات وی قابلیت اعمال و اجرا نیز داشته باشد.بیشتر اختلاف نظر صاحبنظران در خصوص تعداد و مفهوم اصول حاکم بر موضوع مالیات ها، مربوط به همین مرحله است.

**بند اول-اصل تساوی مالیاتی**

قانونگذار در وضع مالیات ها نمی بایست به جز درآمد،عنصر دیگری را به عنوان معیار اخذ مالیات مد نظر قرار دهد.این معیارها شامل جنسیت، سن ،محل اقامت،مذهب و حتی تابعیت است.در واقع تصویب قوانین تبعیض آمیز در هر زمینه ای از جمله مالیات ها می تواند وجدان عمومی نوع بشر را تحت تاثیر قرار دهد.به طور مثال دولت نباید در خصوص اخذ مالیات بین کارکنان خود قائل به تفاوت گردد و بخشی از کارکنان را مستحق مالیات کمتر یا بیشتر قرار دهد،یا در خصوص شرکت ها،در خصوص اخذ مالیات، بسته به موضوع فعالیت شرکت(و نه میزان درآمد) مالیات بیشتر یا کمتر از سایرین وضع کند(Thuronyi,op cit:p 43).البته امروزه دولت ها از مالیات به عنوان ابزار سیاستگذاری در حوزه های مختلف نیز استفاده می کنند و کارکرد مالیات فراتر از تامین بودجه متمایل شده است(Fior,2002:p 18).به طور مثال علی رغم آنکه گفته می شود اصل تساوی اقتضاء می کند محل اقامت در میزان مالیات موثر نباشد،امروزه موارد نقض بسیاری می توان برای آن بیان نمود که معافیت های قابل توجه در مناطق آزاد تجاری گواه روشن آن است یا حتی در شهر ها نیز مالیات بر املاک در بسیاری از کشورها بسته به مرغوبیت منطقه، مالیات متفاوتی را شامل می گردد(Bobrus-nowinska,2019:p 3).یا در خصوص اصل تساوی مالیات ها در حوزه فعالیت که نمی بایست عامل افتراق باشد،امروزه شاهد می باشیم که مالیات برخی فعالیت های تجاری کمتر یا بیشتر از سایر مشاغل است.به طور مثال در بسیاری از کشورهای دنیا مالیات شرکتهای دخانیات در راستای حفظ سلامت شهر وندان به میزان قابل توجهی افزایش یافته است یا مالیات شرکتهای داروسازی با هدف دسترسی راحت تر شهروندان به دارو، با کاهش یا معافیت همراه شده است.پس اصل تساوی در وضع مالیات ها امروزه با موارد نقض بی شماری مواجه گردیده است .اما آیا می توان این موارد نقض را مذموم شمورد؟قطعاً نمی توان پاسخ مثبت یا منفی به نحو مطلق داد.در خصوص نقض قاعده تساوی دو معیار مهم می تواند نقض این اصل را موجه سازد.اول اینکه مورد نقض می بایست بر اساس نتایج عینی و ملموس کارا(Efficient) باشد.پس چنانچه با معاف ساختن مناطق آزاد تجاری از پرداخت مالیات،نتوان رونق اقتصادی را مشاهده کرد،می بایست هر چه سریع تر به حذف این مالیات ها و برقراری مجدد اصل تساوی اقدام نمود،زیرا در غیر اینصورت، فعالیت در مناطق آزاد تجاری به عاملی جهت فرار مالیاتی و سوء استفاده بدل خواهد شد(Allen,op cit:p 144).یا چنانچه با معافیت شرکتهای داروسازی از پرداخت مالیات،قیمت دارو همچنان روند افزایشی داشته باشد،ضرورتی برای ادامه چنین معافیتی احساس نمی گردد.البته در خصوص فعالیت های ذاتاً مضر همانند شرکتهای تولید دخانیات،افزایش نرخ مالیات و لو آنکه به نحو ملموس موجب کاهش نرخ مصرف دخانیات نگردد،همچنان افزایش مالیات به عنوان ابزاری جهت گسترش شرکت های تولید این محصول و پوشش هزینه های اجتماعی بیماران با منشاء دخانی،تاکید می گردد(Carlo,op cit:p 33).معیار دوم نیز منع تعیین مالیات بر اساس تعلقات ایدئولوژیک و وابستگی های اعتقادی است.دولت ها نباید از ابزار مالیات جهت اعمال هنجارها و رهنمودهای اعتقادی و فرهنگی خود استفاده کند.این موضوع به ویژه در وضعیتی که یک دولت مالیاتی را بر اشخاصی که با او تضاد اعتقادی دارند وضع می نماید، دارای قبح بیشتری است و امروز حتی بر اساس موازین حقوق بشر نیز نکوهش می گردد(Calhoun,2021:p 72).پس در جایی که کارایی و غیر ائدولوژیک بودن وضع مالیات مشاهده گردد،نقض قاعده تساوی را می توان مجاز دانست و حتی برخی نویسندگان چنین استثنائاتی را به معنای واقعی استثناء ندانسته بلکه آنرا به طور کل خارج از اصل تساوی دانسته اند(خروج تخصصی نه تخصیص)، هر چند به نظر می رسد واقعیت همان استثناء شدن است نه خروج شمول از قاعده! اما استثنائی قابل پذیرش!(Op cit:p 76).

**بند دوم-اصل تناسب**

در وضع مالیت ها علاوه بر اصل تساوی،اصل تناسب نیز می بایست مورد لحاظ قرار گیرد.منظور از اصل تناسب، پرداخت مالیات بیشتر توسط صاحبات درآمد بالاتر و مالیات کمتر توسط صاحبات درآمد کم تر است و مالیات ها می بایست متناسب با درآمدها وضع شود.اصل تساوی که در بند قبل به آن اشاره شد،می تواند با اصل تناسب به نوعی در تعارض قرار گیرد.به طور مثال در تعیین مالیات حقوق کارمندان دولت، اصل تساوی شاید ایجاب کند تعیین مالیات با یک درصد ثابت صورت گیرد و تعیین مالیات 10 درصدی برای همه کارمندان منطبق با این اصل باشد.در نتیجه کسی که 100 میلیون ریال حقوق می گیرد 10 میلیون ریال پرداخت می کند و آنکه 200 میلیون ریال دریافت می کند،20 میلیون ریال به عنوان مالیات پرداخت خواهد کرد.اصل تساوی بدین صورت عدالت را نیز محقق می سازد و هر کس بر اساس حقوق دریافتی،مالیات متفاوت اما عادلانه ای پرداخت می کند و تساوی منجر به تفاوت پرداخت های مالیاتب می شود،بدون آنکه مرتکب جانبداری و تبعیض شویم.حال در مدلی دیگر ممکن است دولت به فرض حقوق های تا سقف 100 میلیون ریال را با ضریب 10 درصد و مشمول مالیات بداند و بالاتر از آنرا با ضریب 15 درصد.در اینجا دولت اصل تساوی را با اصل تناسب محدود ساخته یا به عبارتی اصل تناسب را با اصل تساوی ممزوج ساخته است(Allen,op cit: p 116) و اصل تساوی نع به صورت مطلق، بلکه به صورت نسبی به اجرا در می آید.در خصوص درآمد شرکت ها نیز اصل تناسب می تواند مالیات پلکانی را توجیه سازد و با اعمال این اصل ، مالیات ها با ضرایب حتی بالاتر از 70 درصد نیز محاسبه گردد.اما آیا مالیات می تواند فراتر از درآمدها و بر مبنای معیارهایی همچون موقعیت محلی متناسب سازی شود؟ مصداق بارز این موضوع را می توان در خصوص مالیات بر املاک مشاهده کرد که نه بر مبنای درامد صاحبان این املاک، که بر اساس موقعیت محلی آن تعیین می گردد به نحوی که املاک مستقر در مناطق مرغوب یک شهر، استحقاق دریافت مالیات بالاتری را خواهد داشت.امروزه با چنین تناسب سازی هایی کمتر مخالفت شده و در اکثر کشورهای دنیا مورد پذیرش قرار گرفته است؛ هر چند در خصوص چنین تناسب سازی ، انصاف نیز می بایست مورد لحاظ قرار گیرد و قانونگذار مرتکب تفاوت در وضع مالیات های با اختلاف فاحش و غیر قابل توجیه نگردد.همچنین از تئوری بازی ها در این خصوص نباید غافل بود، زیرا هر گونه اشتباهی در تناسب سازی ممکن است منجر به مشکلات اقتصادی از جمله رکود یا تورم گردد(Robert & Krever,op cit, p 85).

**بند سوم-اصل منع وضع مالیات مضاعف**

قانونگذار نمی بایست تحت عناوین مختلف از یک مال یا یک معامله یا واقعه حقوقی(همچون ارث) مالیات اخذ کند.در نظام حقوقی ما یکی از مصادیق چنین موضوعی را می توان در خصوص مالیات تجدید ارزیابی شرکت ها مشاهده کرد.توضیح آنکه شرکت ها می توانند اموال ثابت خود را که طی زمان به عللی همچون تورم، دارای قیمتی فراتر از قیمت دفتری گردیده است،به روز رسانی کرده و بدین وسیله سرمایه ثبت شده خود را افزایش دهند.نفس تجدید ارزیابی خود معاف از مالیات است،چون عملاً هیچ دارایی جدیدی وارد شرکت نمی گردد.اما قانونگذار در تبصره ماده 149 قانون مالیات های مستقیم(از این به بعد اختصاراً ق.م.م نام می گیرد).پیش بینی نموده چنانچه شرکتی که مبادرت به تجدید ارزیابی دارایی خود کرده است نسبت به فروش مال تجدید ارزیابی شده اقدام کند، تفاوت قیمت دفتری(قیمت قبل از تجدید ارزیابی) و قیمت فروش را می بایست به عنوان سود شناسایی و مالیات آنرا پرداخت کند.در اینجا از یک طرف شرکت مالیات نقل و انتقال را پرداخت نموده و از طرف دیگر مالیاتی تحت عنوان مالیات بر سود که عمدتاً ناشی از افزایش نرخ تورم است ، می بایست پرداخت کند، در حالیکه اگر شرکت همان مال را بدون تجدید ارزیابی به فروش می رساند، ضرورتی جهت شناسایی چنین سود موهومی نبود و به تبع آن مالیاتی نیز تعلق نمی گرفت.یا در جایی که قانونگذار مالیات نقل و انتقال سهام را مشخص ساخته است، نمی توان سود ناشی از خرید و فروش سهم را نیز مشمول مالیات دانست و مالیات مضاعفی نیز از این طریق اخذ نمود. امروزه مالیات مضاعف با وضع عوارض در کنار مالیات ها منجر به چالش های بسیاری شده است.وضع عوارض(Charges-Toll) در کنار مالیات ها یکی از منابع درآمدی دولت و شهرداری ها است که خود ماهیتی جدا از مالیات داشته و به نفس عمل تعلق گرفته یا در ازای خدمت ستانده می شود و ارتباط مستقیمی با درآمد و کسب ثروت ندارد(Nick,op cit:p 18).به طور مثال دولت از واردکنندگان کالا عوارض گمرکی اخذ می کند(نفس عمل) یا شهرداریها از شهروندان در ازای جمع آوری زباله های شهر سالانه عوارضی تحت عنوان عوارض پسماند اخذ می کنند(ارائه خدمت).پس امروزه به بهانه وضع مالیات،نمی توان دست دولت و نهادهای عمومی همچون شهرداریها را در کسب درآمد بسته نگه داشت.[[1]](#footnote-1) اما مشکل جایی است که به طور مثال در نقل و انتقال یک ملک تجاری،فروشنده علاوه بر پرداخت مالیات نقل و انتقال،وجهی را نیز به شهرداری تحت عنوان انتقال کسب و پیشه می بایست پرداخت کند یا صاحبان کسب و کار علاوه بر پرداخت سالانه مالیات بر درآمد، عوارض کسب و پیشه شهرداری(علاوه بر عوارض نوسازی و پسماند) را نیز متناسب با شغل تجاری خود می بایست پرداخت کنند.در اینجا آیا عوارض وصولی شهرداریها قابل توجیه است؟آیا صرف تغییر نام یک موضوع از مالیات به عوارض می تواند توجیه ساز وضع و اخذ آن گردد؟ آیا شهرداری ها می توانند با توجه به درآمد واحدهای تجاری عوارض سنگین تری از آنان اخذ کنند،در حالیکه خدمات ارائه شده به واحدهای تجاری در عمل با خدمات ارائه شده به واحدهای مسکونی تفاوت ننموده و حتی کمتر است؟! پس ما با مواردی مواجه ایم که عوارضی که می بایست در قبال خدمات باشد،با مالیاتی که در ازای درآمد است، هم عرض گردیده و به صورت توامان اخذ می گردد که این امر جای انتقاد داشته و در جایی که مراجعی همچون شوراهای اسلامی شهر و روستا اقدام به وضع عوارضی که ارتباطی با خدمات شهرداری ندارد نمایند،می توان از دیوان عدالت اداری ابطال این مصوبات را درخواست نمود.

**گفتار سوم-اصول حاکم بر مرحله وصول**

**بند اول-اصل قانونی بودن مالیات ها**

به موجب اصل قانونی بودن مالیات ها، تشکیلات مالیاتی صرفاً به وصول مالیاتهایی می توانند اقدام کنند که قانون به نحو صریح آنرا مجاز دانسته باشد.بر اساس اصل 51 قانون اساسی هیچ نوع مالیات وضع نمی شود مگر به موجب قانون.پس قوه مجریه نمی تواند با مصوبات خود و راساً به وضع مالیات اقدام کند.امروزه حتی در کشورهایی که نظریه تفکیک قوا به صورت نسبی(نه مطلق) به اجرا درآمده و دولت ها اختیارات وسیعی در وضع قوانین دارند،وضع مالیات همچنان جزو اختیارات پارلمان بوده و دولت یارای وضع ابتدایی مالیات ندارد،که از این جمله می توان به نظام حقوقی فرانسه اشاره نمود(Fiove,op cit,p 33).حتی مجلس نمی تواند اختیارخود در وضع مالیات را به قوه مجریه تفویض کند؛به عبارتی وضع مالیات می بایست به صورت مشخص و روشن صورت پذیرفته و میزان آن مشخص گردد و تفویض آن به دولت بر خلاف اصل قانونی بودن مالیات است.امروزه بخشنامه های زیادی از مراجع مالیاتی از جمله شورای عالی مالیاتی به تصویب می رسد که بر خلاف اصل قانونی بودن مالیات هاست.اصل مذکور نه تنها ناظر به اصل مالیات است، بلکه شامل معافیت های مالیاتی نیز می گردد که در اصل 51 قانون اساسی به آن اشاره شده بود.پس سازمان مالیاتی نه تنها نمی تواند راساً معافیت وضع کند، همچنین نمی تواند مالیات های تعیین شده توسط قانونگذار را نسخ یا محدود نماید.به طور مثال در بخشنامه شماره 232 مورخ 15/09/1383 مصوب شورای عالی مالیاتی، استفاده از معافیت های مقرر در تبصره ماده 53 ،57،84 و 101 قانون مالیات های مستقیم محدود به یکبار استفاده شده بود که این امر پس از شکایت شاکی در هیات عمومی دیوان عدالت اداری مطرح و این دیوان چنین مقرر نمود:"*نظر به اینکه برخورداری از معافیت های مالیاتی مقرر درآمدهای حاصل از حقوق و مشاغل نافی استفاده از معافیت های مالیاتی مقرر در تبصره فوق الذکر نیست،سیاق عبارت بخشنامه 232 مورخ 15/09/1383 سازمان امور مالیاتی کشور که مفهم استفاده از یکبار معافیت قانونی است،خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی کشور تشخیص داده می شود و مستند به قسمت دوم ماده 25 قانون دیوان عدالت اداری ابطال می گردد."*

**بند دوم-اصل ابتنای مالیات بر درآمد واقعی**

مالیات ها عمدتاً بر درآمد اشخاص وضع می گردند.[[2]](#footnote-2) درآمدی که می بایست واقعی و تحقق یافته باشد(Thuronyi,op cit: p p 32).پس در مرحله تعیین مالیات توسط ممیزین مالیاتی، می بایست درآمدهای واقعی محاسبه گردیده و از شناسایی درآمدهی صوری و فرضی امتناع شود.در قانون مالیات های مستقیم تعریفی کلی و عام الشمول از مالیات به عمل نیامده است اما در ماده 94 در باب مالیات بر درآمد مشاغل، درآمد مشمول مالیات مودیان را عبارت از کل فروش کالا و خدمات به اضافه سایر درآمدهای آنان که مشمول مالیات فصول دیگر شناخته نشده، پس از کسر هزینه ها و استهلاکات مربوط دانسته است که بر اساس آن هم نمی توان مفهوم دقیق درآمد را بدست آورد.البته بدیهی است مودیان مالیاتی می بایست اسناد و مدارک دقیق(در خصوص تجار دفاتر تجاری) فعالیت خود را نگهداری و ارائه نمایند.ماده 95 ق.م.م نیز مقرر می دارد صاحبان مشاغل موضوع این فصل مکلف اند اسناد و مدارک مثبته کافی برای تشخیص درآمد مشمول مالیات خود نگهداری کنند.زیرا در غیر اینصورت ممکن است مشمول مالیات علی الراس گردند(ماده 97 ق.م.م) و در خصوص این نوع مالیات (علی الراس) دیگر موضوع درآمد واقعی منتفی بوده و مالیات فرضی جایگزین می گردد.اما در فرضی که اسناد و مدارک مودی به شکل قانونی و صحیح ارائه می گردد،شناسایی درآمد موهوم و فرضی عملی خلاف قانون است.چنین کار خلاف قانونی را در مواردی می توان در بخشنامه های مالیاتی نیز مشاهده نمود.به طور مثال در بخشنامه شماره 81/93/200 مورخ 20/07/1393 سازمان امور مالیاتی تقلیل زیان انباشته شرکت از سوی صاحبان سرمایه آن شرکت که از طریق کاهش مطالبات شرکاء و سهامداران انجام می شود را به عنوان درآمد لحاظ و مستحق پرداخت مالیات دانسته بود که پس از طرح شکایت در هیات عمومی دیوان عدالت اداری، این دیوان در رای شماره 348 مورخ 20/04/1396 مقرر نمود: "*نظر به اینکه بر مبنای قانون مالیاتهای مستقیم، مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی تعلق می گیرد، بنابر این تقبل زیان انباشته از سوی صاحبان سرمایه شرکت از طریق کاهش مطالبات شرکاء و سهامداران و یا آورده نقدی و غیر نقدی آنها مندرج در حساب جاری شرکاء یا حساب دیگر هیچ گونه منافعی برای شرکت ایجاد نمی کند تا به عنوان درآمد مشمول مالیات اتفاقی شود.بنابر این رای مورخ 03/06/1393 هیات عمومی شورای عالی مالیاتی خلاف قانون است و به استناد بند 1 ماده 12 و ماده 88 قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال 1392 ابطال می شود*."

**بند سوم-اصل غیر قطعی بودن مالیات تعیین شده**

ممیزین مالیاتی معمولا پس از بررسی پرونده های مالیاتی هر مودی و به ویژه دفاتر و اسناد و مدارک ارائه شده از سوی آنان ، نسبت به تعیین مالیات اقدام و برگ تشخیص مالیات صادر و به مودی اباغ می شود.این برگه تشخیص نمی بایست قطعی و غیر قابل اعتراض باشد.از همین رو به موجب ماده 238 ق.م.م: "*چنانچه مودی به آن معترض باشد می تواند ظرف 30 روز از تاریخ ابلاغ شخصاً یا به وسیله وکیل تام الاختیار خود به اداره امور مالیاتی مراجعه و با ارائه دلایل و اسناد و مدارک کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید."*

در این حالت ممیز مالیاتی می تواند با توجه به دلایل ارائه شده از سوی مودی، نسبت به تعدیل مالیات تعیین شده اقدام یا آنرا رد می کند.حال چنانچه مالیات تعیین شده تعدیل نشود،پرونده جهت رسیدگی به هیات حل اختلاف مالیاتی جهت رسیدگی ارجاع می گردد.چنانچه مودی ظرف 30 روز پس از ابلاغ،نسبت به درخواست تعدیل مالیات تعیینی اقدام نکند، بر اساس تبصره ماده 239 ق.م.م در حکم معترض به برگ تشخیص مالیات شناخته شده و پرونده به هیات حل اختلاف مالیاتی ارجاع می گردد.همچنین مودی می تواند از درخواست تعدیل موضوع ماده 238 ق.م.م صرفنظر کرده و در مهلت 30 روزه نسبت به اعتراض به مفاصا حساب مالیاتی و طرح آن در هیات حل اختلاف مالیاتی اقدام نماید.اما آیا در چنین فرضی که مودی درخواست تعدیل مالیات نموده و تعدیل نیز صورت پذیرفته،اما میزان تعدیل به نباشد که خواسته مودی را برآورده سازد،آیا وی حق اعتراض به مالیات تعیینی را نخواهد داشت؟ ظاهر مواد قانون پاسخ منفی را متبادر می سازد و در رویه نیز ممیزین مالیاتی تعدیل را به شرط اسقاط حق اعتراض و پذیرش مالیات تعیینی موکول می کنند که به نظر می رسد جای انتقاد داشته و می بایست به مودی اجازه داد چنانچه مالیات تعدیل شده را پذیرا نگردد،بتواند از حق اعتراض خود به نهادهای حل اختلاف استفاده کند.در برخی نظام های مالیاتی اصل غیر قطعی بودن مالیات تشخیصی، نسبی است و به طور مثال چنانچه مالیات از مبلغ خاصی فراتر رود قابل اعتراض و کم تر از آن قطعی است اما خوشبختانه در نظام مالیاتی ما قانونگذار محدودیتی برای قابلیت اعتراض مالیات تعیینی وضع ننموده و قابلیت اعتراض برای هر میزان مالیاتی امکان پذیر است.

**گفتار سوم-اصول حاکم بر مرحله دادرسی مالیاتی**

**بند اول-اصل تقابلی بودن دادرسی مالیاتی**

پس از اعتراض مودی مالیاتی،اعتراض به هیات حل اختلاف مالیاتی ارجاع می گردد.این هیات بر اساس ماده 246 ق.م.م موظف به تعیین وقت و ابلاغ آن به مودی و اداره مالیاتی است.لذا رسیدگی هیات حل اختلاف مالیاتی حضوری است و ضروری است رسیدگی در یک جلسه حضوری صورت پذیرد، هر چند عدم حضور مودی یا نماینده اداره مالیاتی مانع رسیدگی هیات و صدور رای نخواهد بود.قانونگذار در قانون مالیات های مستقیم به رعایت اصول دادرسی اشاره ای ننموده اما قطعا هدف از برگزاری جلسه حضوری، امکان ارائه دفاعیات مودی است که احتمالاً مورد توجه ممیزین مالیاتی قرار نگرفته است.پس دادرسی مالیاتی می بایست در یک فرآیند متقابل که هم مودی و هم نماینده اداره امور مالیاتی امکان ارائه نظرات و دفاعیات خود را داشته باشند، مدیریت و برگزار گردد.همچنین مودی می تواند در جلسه دادرسی ، از نماینده ای استفاده کند که این نماینده بر خلاف رویه جاری، باید بتواند اشخاص غیر وکیل دادگستری و از بین متخصصین مالیاتی انتخاب گردد.در برخی قوانین مالیاتی کشورها همچون فرانسه به ایم موضوع صراحتاً اشاره گردیده است.در نظام مالیاتی ما نیز ظاهر ماده 246 ق.م.م به نظر هیچ گونه منعی جهت حضور اشخاص غیر وکیل دادگستری ایجاد ننموده و نمایده می تواند هر شخصی که مد نظر مودی باشد، تعیین شود.پس تردیدی نیست که رسیدگی هیات حل اختلاف مالیاتی می بایست در یک فرآیند توام با دادرسی دوطرفه انجام گردد.از همین روی ماده 248 ق.م.م عنوان نموده که رای هیات حل اختلاف مالیاتی بایستی متضمن اظهار نظر موجه و مدلل نسبت به اعتراض مودی باشد و صدور رای موجه و مدلل تنها در یک دادرسی تقابلی امکان پذیر است.

**بند دوم-اصل عدم قطعیت آراء مراجع حل اختلاف**

رای صادره توسط هیات حل اختلاف مالیاتی نمی بایست قطعی باشد.اصل عدم قطعیت آراء چه در دادرسی دادگستری و چه دادرسی های شبه قضایی و اداری همواره می بایست مورد لحاظ قرار گیرد(Romano,op cit:p 75).قانونگذار ما نیز در ماده 247 ق.م.م کلیه آراء هیات های حل اختلاف مالیاتی را غیر قطعی و قابل اعتراض در مهلت 20 روزه دانسته است.البته قانونگذار مودی مالیاتی را مکلف نموده تا همزمان با اعتراض به رای صادره ،مقدار مالیات مورد قبول را پرداخت و اعتراض خود را به عمل آورد.در حقیقت بدون چنین پرداختی امکان اعتراض میسر نبوده و مشخص نیست در جایی که مودی به طور کل خود را معاف از پرداخت مالیات بداند، چرا می بایست نسبت به پرداخت در جایی که مودی به طور کل خود را معاف از پرداخت مالیات بداند،چرا می بایست به پرداخت هر گونه وجهی اقدام کند.البته راه حل عملی در این وضعیت پرداخت مبلغی نمادین (به طور مثال 10 هزار ریال) است ، زیرا اینکه مودی تا چه میزان مالیات تعیین شده را قبول دارد،در اختیار اوست و مبلغ خاصی را نمی توان به وی تحمیل کرد؛ هر چند در کل تحمیل پرداخت بخشی از مالیات به مودی جهت استفاده از حق اعتراض منطقی نبوده و می بایست اصلاح گردد.

**نتیجه گیری**

امروزه مالیات مهمترین ابزار تامین هزینه های مدیریت اجتماع است.زمانی مالیات ها به واسطه سیطره و اقتدار حاکمیت اخذ می گردید اما در روزگار کنونی اخذ مالیات می بایست در یک نظام مشارکتی و اقناعی برای شهروندان تصویب و اجرا گردد.لذا هم در مرحله وضع و هم مرحله وصول می بایست شهروندان خود را در یک نظام مالیاتی کارا و عادلانه احساس کنند و باید اصولی بر مراحل مختلف مالیاتی حاکم گردد.اصول حقوقی حاکم بر امور مالیاتی در واقع آن اصولی می باشند که لوآنکه در قوانین نیز درج نشده باشد،بر اساس وجدان عمومی می بایست بر امر مالیات حاکم گردند.این اصول کلی،دائمی و نماینده ارزش های حاکم بر اجتماع است.در وضع مالیات ها اصل اولیه،تساوی مالیاتی است، به نحوی که نژاد، مذهب، اعتقاد،ملیت و محل اقامت نمی بایست به ابزاری جهت تبعیض مالیاتی مبدل شود.البته دولتها بنا به مصالحی و در راستای سیاستگذاری های اقتصادی و اجتماعی ممکن است تبعیض هایی را وضع کنند که این تبعیض ها چنانچه بر مبانی ایدئولوژیک وضع نگردیده و در عمل کارایی خود را بروز دهند،قابل پذیرش است.اصل دیگر اصل تناسب است.به موجب این اصل ، وضع مالیات می بایست متناسب با درآمد شخص وضع گردد و صاحبان درآمد بالاتر با ضرایب بالاتری به پرداخت مالیات مکلف گردند.لذا اصل تساوی در کنار اصل تناسب به صورت نسبی عمل خواهد نمود.همچنین قانونگذار نباید به وضع مالیات های مضاعف مبادرت ورزد.مصداق عمده مالیات های مضاعف را در وضع عوارض در کنار مالیات ها شاهدیم که ممکن است از یک عمل واحد هم مالیات و هم عوارض به صورت توامان اخذ شود، در حالیکه عوارض در ازای خدمات بوده و چنانچه خدماتی ارائه نگردد،وضع ان فاقد توجیه است.در مرحله وصول نیز اصل قانونی بودن مالیات ها مانع اخذ مالیات هایی است که به تصویب قانونگذار نرسیده باشد.اصل قانونی بودن بر وضع اصل مالیات ها و همچنین معافیت های مالیاتی حاکم است.همچنین مالیات ها می بایست به درآمدهای واقعی و نه صوری و فرضی،تعلق گیرد.تعیین مالیات ها نیز می بایست قابل درخواست بازبینی و تعدیل با درخواست مودی باشد و وضع مالیات قطعی و غیر قابل تعدیل خلاف اصل است.

در مرحله دادرسی نیز از یک سو اصل تقابلی بودن دادرسی حاکم است و رسیدگی به اختلافات مالیاتی می بایست در فضایی دو جانبه صورت پذیرفته به نحوی که مودی مالیاتی بتواند دفاعیات دفاعیات و اسناد و مدارک خود را ارائه نموده و استدلالات طرح شده از سوی وی پاسخ یابند.از سوی دیگر آراء صادره از مراجع بدوی رسیدگی کننده می بایست قابل اعتراض از سوی وی باشد تا آراء صادر توسط مرجع دیگری مورد بازبینی مجدد قرار گیرد.با رعایت این اصول می توان انتظار داشت تا شهروندان حداقلی از عدالت را در نظام مالیاتی کشور احساس نموده و وصول مالیات را صرفاً بر مبنای جباریت حاکم و جبر وی در نظر نگیرند.البته فراتر از تمام این اصول، کارآمدی قوه حاکمه است به نحوی که اگر مدیران جامعه بتوانند مالیات های اخذ شده را منتج به رفاه و آسایش مشهود شهروندان کند،مشارکت شهروندان در پرداخت مالیات نیز هدیه ای از سوی آنان به حاکمیت خواهد بود.

**منابع**

**فارسی**

پروتابا،لوئی،کوتره،ژان ماری، ترجمه محمد علی یزدان بخش(1387) ، **حقوق مالیاتی**،پاپ دوم،چاپ دوم،نشر قانون

چلپی،آزاده(1396)،**فساد و مقبولیت قانون**،چاپ اول،نشر نی

صادقی،محسن(1384)،**اصول حقوقی و جایگاه آن در حقوق موضوعه**،چاپ اول،نشر میزان

انگلیسی

Brederode,Robert & F.Van,Krever(2007),**legal interpretation of tax law**,Kluwer

Bobrus-nowinska,Ewelina(2019),**General principles of law and tax procedure as a source of protection of the tax payers rights**,bialostockie stuudia prawnicze,vol 24,nr 3

Calhoun,Allen(2021),**Tax law ,religion and justice**,taylor and francis pub

Fiove,Nick(2003),**Guiding principles of good tax policy**,journal of accountancy

Romano,Carlo(2002),**advance tax ruling and principles of law**,IBFD

Thuronyi,victor(1996),**Tax law ,design and drafting**,IMF pub

1. 1-البته شهرداریها هم در مالیاتهای غیر مستقیم و هم مالیات ارزش افزوده دارای سهم می باشند. [↑](#footnote-ref-1)
2. 1-البته مالیات های بر املاک و ارث نیز در کنار مالیات بر حقوق و درآمد،بخش قابل توجهی از مالیات ها را به خود اختصاص می دهند. [↑](#footnote-ref-2)