علم مالیه عمومی را به طور خلاصه می‌توان علم مطالعه دخل و خرج دولت دانست. می‌دانیم که فعالیت‌های دولت متضمن مخارجی است که لازم است دولت برای جبران آنها درآمدهایی داشته باشد. اگرچه لازم به توضیح است، موضوعاتی که در کتب و نوشته‌های راجع به علم مالیه مورد بررسی قرار می‌گیرند، تابعی است از دیدگاهی که به آن نگریسته می‌شود. با این توضیح که مالیه عمومی در مطالعات اقتصاددانان، مجموعه‌ای از آموزه‌های اقتصادی در خصوص سیاست‌های اقتصادی دولت به منظور تنظیم دخل و خرج دولت می‌باشد. حال آنکه مالیه عمومی در نزد حقوقدانان، بیشتر به مباحث قانونی پیرامون مالیات‌ها و بودجه‌های سنواتی دولت (در معنای عام آن) می‌پردازد.

از این رو در جزوه حاضر پس از ارائه کلیاتی در خصوص مفهوم و جایگاه مالیه عمومی، به بررسی قوانین مالیاتی حاکم بر نظام کنونی کشورمان پرداخته و در ادامه در خصوص بودجه سالانه و مسایل مرتبط آن صحبت خواهیم نمود.

کلیات

1- مفهوم

همانگونه که گفتیم مالیه عمومی ممکن است از نظر اقتصادی و یا حقوقی مورد بررسی قرار گیرد. به همین دلیل نیز صاحبنظران علم اقتصاد و علمای حقوق تعاریف متفاوتی از مالیه عمومی به دست داده‌اند.

از نظر اقتصاددانان علم مالیه، علم نحوه تقسیم مخارج عمومی بین شهروندان می‌باشد. همچنین در تعریف جامع‌تری مالیه عمومی عبارت است از: «یک بررسی انتقادی از عملیات و فعالیت‌های مربوط به چگونگی انجام هزینه‌های دولت، روشهایی که دولت در کسب وجوه مورد نیاز خویش به کار می‌گیرد و چگونگی اداره وجوه و منابع مالی دولت.»[1]

اما حقوقدانان نیز تعاریف مختلفی از مالیه عمومی تحت عناوینی چون «حقوق مالی»، «حقوق مالیه» و یا «مالیه عمومی» ارائه داده‌اند. یکی از اساتید علم حقوق مالیه عمومی را «مجموعه اسباب، وسایل و طرق فنی و عمومی و حقوقی مربوط به امور و فعالیت مالی اشخاص حقوقی حقوق عمومی» تعریف می‌کند.[2] همچنین دکتر امامی نیز موضوع علم مالیه را در وضعیت فعلی، «مطالعه کاربرد فنون مالی جهت تأمین درآمدهای ضروری برای پوشش هزینه‌های عمومی می‌داند که به بررسی اثرات نحوه تأمین مالی توسط دولت و آثار مداخله دولت از طریق تخصیص منابع نیز می‌پردازد».[3]

به هرحال با توجه به مطالب مذکور می‌توان اذعان داشت، «علم مالیه عمومی در عالم حقوق، به بررسی قوانین و

مقررات حاکم بر درآمدها و هزینه‌های اشخاص حقوقی حقوق عمومی و همچنین مسایل مربوط به بودجه عمومی کشور پرداخته و آثار هر یک از آنها را مورد مطالعه قرار می‌دهد.

2- جایگاه مالیه عمومی در علم حقوق

سؤالی که در این مبحث مطرح می‌شود این است که حقوق مالی جزء رشته های حقوق عمومی تلقی می‌شود یا اینکه در زمره رشته های حقوق خصوصی قرار می‌گیرد؟

قبل از پاسخ به این پرسش لازم است به طور مختصر در خصوص مفاهیم حقوقی «حقوق عمومی» و «حقوق خصوصی» بحث نماییم. در دکترین حقوقی، حقوق عمومی شامل کلیه مقررات و قواعدی است روابط بین افراد و سازمانها و تشکیلات دولتی به معنای عام آن را تنظیم می‌نماید و در مقابل، مقررات حاکم در حقوق خصوصی صرفاً به تنظیم روابط بین افراد و اشخاص حقوقی حقوق خصوصی می‌پردازد.

با اندکی تأمل در تعاریف عنوان شده در می‌یابیم مالیه عمومی جزء رشته های حقوق عمومی می‌باشد، به گونه‌ای که دکترین حقوقی نیز در این خصوص به اجماع رسیده است. دلیل آن است که در مالیه عمومی همواره یک طرف رابطه حقوقی را دولت تشکیل داده و از طرف دیگر قواعد و مقررات حاکم بر علم مالیه عمومی، همانند تکنیک‌های حقوقی است که در حقوق عمومی استفاده می‌شود.

البته باید توجه داشت اگرچه حقوق مالیه عمومی بلاشک در مجموعه حقوق عمومی قرار می‌گیرد، ولی این بدان معنا نیست که علم مالیه عمومی با حقوق خصوصی بیگانه است. زیرا اولاً در اتخاذ سیاست‌های کلی و امری اقتصادی مانند تصویب قوانین و مقررات مالیاتی و بودجه‌ای، همواره باید وضعیت اقتصادی جامعه و خصوصاً حجم روابط خصوصی افراد و توان مالیاتی آنها در نظر گرفته شود و ثانیاً، جهت تشخیص محل اجرای قوانین مالیاتی در بیشتر موارد نیاز به آشنایی با مفاهیم مربوط به اعمال و وقایع حقوقی ضرورت دارد؛ چنانکه در مقررات مالیاتی حاکم بر ارث و نقل و انتقال اموال، لازم است ابتدا پدیده‌های حقوقی توارث و انتقال را در حقوق خصوصی بشناسیم. بنابراین رابطه بین حقوق مالی و حقوق خصوصی کاملاً محرز و امری اجتناب‌ناپذیر است.

در پایان این بحث لازم به ذکر است آنچه در خصوص جایگاه حقوق مالیه محل جدال و مناقشه حقوقدانان می‌باشد، موضوع استقلال حقوق مالیه در شاخه‌های حقوق عمومی است. چه آنکه برخی حقوقدانان معتقدند حقوق مالیه بخشی از حقوق اداری است. استدلال این دسته از حقوقدانان آن است که نظام اداری کشور در کنار وظایف مختلفی که انجام آنها را بر عهده دارد، به امور مالیاتی نیز می‌پردازد و از این رو نمی‌توان حقوق مالیه را رشته‌ای مستقل برشمرد.

همانگونه که بسیاری از حقوقدانان به این دیدگاه ایراد کرده اند، ما نیز معتقدیم اگرچه ساختار اداری و تشکیلات سازمانی موضوع حقوق مالی همانند حقوق اداری است، ولی نبایستی به دلیل این ارتباط ناگزیر، حقوق مالیه را بحثی فرعی از حقوق اداری بدانیم. از جهتی در علم حقوق مالیه شیوه‌های خاص حقوقی به چشم می خورد که متأثر از تکنیک‌ها و حتی پدیده‌های اقتصادی بوده و تفاوت اساسی با روش‌های حقوقی حقوق اداری دارد. علاوه بر این، حقوق مالیه از منظر هدف و کارویژگی نیز تفاوت اساسی با حقوق اداری دارد؛ یعنی حقوق مالیه به منظور بررسی قواعد حاکم بر نحوه تنظیم درآمدها و هزینه‌های عمومی کشور به کار می‌آید، در حالی که حقوق اداری قواعد و مقررات حاکم بر روابط اداره‌کنندگان و اداره‌شوندگان و مسایل مرتبط آن را بررسی می‌کند. نتیجه اینکه ارتباط بین شاخه حقوق اداری و حقوق مالیه عمومی به گونه‌ای است که نه می‌توان آنها را کاملاً بیگانه از یکدیگر دانست و نه حقوق مالی را بحثی فرعی از حقوق اداری.

3- منابع و مبانی حقوق مالیه

بررسی و تبیین مسایل و موضوعات هر یک از شاخه‌های علم حقوق مستلزم شناخت منابع حقوقی و مبانی قابل استناد در آن رشته می‌باشد. حقوق مالیه عمومی نیز از این قاعده مستثنی نبوده و لذا در ادامه منابع حقوق مالیه را که در حقوق کنونی ایران می‌توان به آن دست یازید، عنوان می‌کنیم.

3-1- قانون

در نظام‌های سیاسی، حقوق مالیه همواره تابع سیاست‌های کلان اقتصادی قدرت حاکم بوده و دولت برای الزامی نمودن این سیاست‌ها به ابزاری به نام قانون متوسل می‌شود. لذا بدون تردید می‌توان اذعان داشت، مهمترین منبع حقوق مالیه در نظام‌های حقوقی کنونی، قانون می‌باشد.

3-1-1- قانون اساسی

مهمترین منبع حقوق مالیه هر کشور، قانون اساسی آن می‌باشد. در واقع اصول کلی، سیاست‌ها و خط‌مشی اساسی در زمینه‌های مختلف فرهنگی، اجتماعی، اقتصادی، سیاسی و ...، در قانون اساسی هر کشور تعیین شده و ارکان حاکمیت مکلف به رعایت این سیاست‌ها می‌باشند.

جایگاهی که مسایل و موضوعات اقتصادی و مآلاً حقوق مالیه در کشورها دارند، سبب گردیده قانونگذاران مؤسس همواره توجه ویژه‌ای به آن داشته و فرازی از اصول قانون اساسی را به کلیات و اصول حقوق مالیه اختصاص دهند. از این رو در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نیز اصول متعددی به ذکر موضوعات حقوق مالیه پرداخته است.

از آن جمله می‌توان به اصول پنجاه و یک تا پنجاه و پنج اشاره کرد. در این اصول به مسایلی نظیر نحوه وضع مالیات، موارد معافیت، بخشودگی و تخفیف مالیاتی، تهیه و تصویب بودجه، تمرکز درآمدهای دولت در خزانه داری کل و همچنین ساختار و وظایف دیوان محاسبات در خصوص نظارت مالی بر عملکرد دولت اشاره شده است.

2-1-3- قانون عادی

گفتیم اصول و سیاست‌های کلی حاکم بر حقوق مالیه در قانون اساسی هر کشور مقرر می‌گردد و قانونگذاران مؤسس، تعیین جزییات بیشتر را به قوانین عادي مي‌سپارند. منظور از قوانین عادي (در برابر قانون اساسي)، قانون در معناي خاص آن است که با شرایط مقرر در قانون اساسي به تصویب قوه مقننه مي‌رسد. در نظام سیاسي جمهوري اسلامي ایران، مجلس شوراي اسلامي صلاحیت عام و انحصاري در وضع قوانین عادي دارد[4] و به موجب بخشي از اصل 85 قانون اساسي، «نمي‌تواند قانونگذاري را به شخص یا هیأتي واگذار کند»؛ البته برخي ضرورت‌ها و مصلحت‌ها سبب گردیده مجلس اختیار داشته باشد در موارد ضروري «اختیار وضع بعضي قوانین را با رعایت اصل هفتاد و دوم به کمیسیون‌هاي داخلي تفویض کند».[5]

به هرحال مجلس شوراي اسلامي در حوزه اختیارات تقنیني خود، همواره با تصویب قوانیني که موضوع حقوق مالیه مي‌باشند، سر و کار دارد. این قوانین گاه در خصوص درآمدهاي عمومي و گاه پیرامون هزینه‌هاي عمومي کشور مي‌باشند؛ چنانکه بررسي قوانین عادي مصوب مجلس، ما را با مقررات مالي متعددي مواجه مي‌سازد که ذکر همه آنها در این بحث، عبث و غیرضروری بوده و از این رو در این مجال فقط به چند مورد از قوانین عادي که جزو منابع مهم حقوق مالیه به شمار مي‌آیند، اشاره مي‌گردد.

- قانون مالیات‌هاي مستقیم مصوب 1366 و اصلاحات بعدي آن.
- قانون دیوان محاسبات کشور مصوب 1361 و اصلاحات بعدي آن.
- قانون محاسبات عمومي کشور مصوب 1366 و اصلاحات بعدي آن.
- قانون وصول برخي از درآمدهاي دولت و مصرف آن در موارد معین مصوب 1373 و اصلاحات بعدي آن.
- قانون وصول مالیات غیرمستقیم از برخي کالا و خدمات مصوب 1374.
- قانون تنظیم بخشي از مقررات مالي دولت مصوب 1380.

مطالب حقوقی بیشتر در: https://irlawyers.ir/ --- الکترونیک، کامپیوتر، بورس و غیره در: https://229-415.ir/

- قانون ماليات بر ارزش افزوده مصوب 1387.

- قوانين بودجه سالانه.

3-1-3- معاهدات بين‌المللي

مقررات معاهدات و موافقتنامه‌هاي بين‌المللي كه با رعايت تشريفات مقرر در قانون اساسي بين دولت ايران و ساير كشورها منعقد مي‌شود، در حكم قانون بوده[6] و مانند ساير قوانين براي اشخاص حق و تكليف ايجاد مي‌كنند. بنابراين معاهدات بين‌المللي در حقوق ماليه نيز به عنوان يكي از منابع به شمار مي‌آيند. البته لازم به توضيح است، معاهدات بين‌المللي در اين رشته از حقوق، بيشتر به صورت مقاوله‌نامه‌هاي بين‌المللي اجتناب از اخذ ماليات مضاعف از اتباع و نيز قراردادهاي بين‌المللي جلوگيري از فرار مالياتي نمود مي‌يابد؛ مانند موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و تبادل اطلاعات در مورد مالیاتهای بر درآمد بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری آفریقای جنوبی، موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مالیات بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت قطر، موافقتنامه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری سوسیالیستی دموکراتیک سریلانکا به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیات بر درآمد، موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالی در مورد مالیاتهای بر درآمد و سرمایه بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت گرجستان و نظایر اینها.

3-2- آيين‌نامه‌هاي دولتي

در واژگان حقوق اداري، آيين‌نامه به مقرراتي اطلاق مي‌شود كه از طرف مقامات مختلف قوه مجريه وضع مي‌شود. همانگونه كه برخي از اساتيد حقوق اداري بيان داشته‌اند، آيين‌نامه‌ها اگرچه واجد قواعد عيني و لازم‌الاجرا بوده و به دليل جنبه آمريت و كليت شباهت ماهوي با قوانين عادي دارند، ولي مسلم از نظر شكلي بين آنها تفاوت وجود دارد؛ توضيح اينكه صدور آيين‌نامه عمل اداري ناشي از صلاحيت مقامات قوه مجريه است، در حالي كه تصويب قانون وصف تقنيني داشته و ناشي از صلاحيت قوه مقننه است.[7]

بنابراين مقامات قوه مجريه با توجه به صلاحيت‌ها و مسؤوليت‌هاي خود، حق وضع آيين‌نامه‌هاي «اجرايي» و يا «مستقل» را دارند. آيين‌نامه‌هاي اجرايي مقرراتي هستند كه مقامات صلاحيتدار قوه مجريه با اجازه و يا براساس تكليف صريح يا ضمني مقنن به منظور تكميل و تبيين جزييات قوانين عادي تصويب مي‌كنند؛ اما آيين‌نامه‌هاي مستقل براي انجام تكاليف قانوني مقام صادركننده و بدون دعوت و يا تكليف قانونگذار وضع مي‌شود.[8]

مطالب حقوقی بیشتر در: https://irlawyers.ir/ --- الکترونیک، کامپیوتر، بورس و غیره در: https://229-415.ir/

به هرحال آيين‌نامه‌ها و بخشنامه‌هاي دولتي مربوط به اجراي قوانين مالياتي و ساير قوانين مالي كه شرح آن گذشت، در نظام حقوقي ايران بسيار متعدد بوده و با نگاهي گذرا به مجموعه قوانين و مقررات مالياتي، با حجم وسيعي از از اين آيين‌نامه‌ها مواجه مي‌شويم، كه چند مورد از اين آيين‌نامه‌ها در ادامه عنوان مي‌گردد:

- آيين‌نامه اجرايي ماده 219 قانون مالياتهاي مستقيم مصوب 20/10/82.

- آيين‌نامه اجرايي بند «الف» ماده 107 قانون مالياتهاي مستقيم مصوب 1366 موضوع تعيين ضرايب درآمد مشمول ماليات اشخاص حقوقي خارجي و مؤسسات مقيم خارج از ايران مصوب 08/03/1370.

- تصويب‌نامه در خصوص نقل و انتقال ملك توسط افراد بيش از دو بار در سال مشمول ماليات بر درآمد موضوع ماده (131) قانون مالياتهاي مستقيم مصوب 20/11/1387.

- آيين‌نامه اجرايي بند 14 ماده 12 قانون ماليات بر ارزش افزوده مصوب 27/11/1387.

- آيين‌نامه اجرايي تبصره 3 ماده 38 قانون ماليات بر ارزش افزوده مصوب 22/06/1386.

ضمناً لازم به ذكر است مصوبات شوراهاي شهر در خصوص برقراري و يا لغو عوارض شهري و همچنين ميزان آنها (موضوع بند 11 ماده 71 قانون تشكيلات، وظايف و انتخابات شوراهاي اسلامي كشور و ...)، از مصاديق آيين‌نامه‌هاي صادره توسط مقامات اجرايي به شمار مي‌رود.

3-3- رويه قضايي

رويه قضايي به عنوان يكي از منابع رشته ماليه عمومي در نظام حقوقي ايران، به تفاسير و برداشت‌هاي قضايي و شبه‌قضايي اطلاق مي‌شود كه دادگاهها، هيأت‌هاي حل اختلاف مالياتي و هيأت‌هاي مستشاري ديوان محاسبات كشور از قوانين و مقررات مالي دارند. البته با توجه به اينكه در نظام حقوقي ما قانون مهمترين منبع حقوق است، بنابراين آراي محاكم قضايي و شبه قضايي اهميتي در رديف قوانين مالي ندارند.

اما عليرغم همه اينها، تفاسير قوانين و مقررات مالي در آراء هيأت عمومي ديوان عدالت اداري و شوراي عالي مالياتي كه با نوعي التزام عملي و حقوقي براي تصميمات دستگاهها و مأمورين دولتي همراه است، منبع بسيار مهمي در حقوق مالي به ويژه مسايل مالياتي به شمار مي‌رود.

3-4- عرف و دكترين حقوقي

مطالب حقوقی بیشتر در: https://irlawyers.ir/ --- الکترونیک، کامپیوتر، بورس و غیره در: https://229-415.ir/

اگرچه كاربرد و استناد به عرف و دكترين حقوقي در حقوق مالي بسيار محدود بوده و نمي‌توان آنها را از منابع مستقيم اين شاخه از علم حقوق تلقي نمود، ولي به هيچ وجه نمي‌توان منكر تأثيرات عرف و نظريات و ديدگاه‌هاي انديشمندان در توسعه و تطور قوانين و مقررات مالي و در نتيجه تحول علم ماليه عمومي شد.

مخارج و درآمدهاي عمومي

پيش از اين گفتيم، ماليه عمومي به طور خلاصه به بررسي دخل و خرج دولت‌ها مي‌پردازد. در اصطلاحات ماليه عمومي، منظور از دخل و خرج دولت همان درآمدها و هزينه‌هاي عمومي مي‌باشد. از اين رو بررسي مفاهيم اين واژگان امري ضروري است. به همين منظور در سطور آتي، ابتدا مفهوم مخارج عمومي و مصاديق آن را بيان داشته، سپس به بررسي درآمدهاي عمومي دولت مي‌پردازيم.

1- مخارج عمومي

مخارج عمومي بهاي خدمات، كالاها و هزينه‌هايي است كه دولت بايد براي انجام وظايف اجتماعي، سياسي و اقتصادي خود بپردازد. البته براي بررسي دقيق‌تر مفهوم و مصاديق مخارج عمومي، تقسيم‌بندي‌هاي مختلفي ارائه شده كه در زير به مهم‌ترين آنها اشاره مي‌شود.

الف) هزينه‌هاي عادي و فوق‌العاده: در ماليه كلاسيك مخارج عمومي را به هزينه‌هاي عادي و فوق‌العاده تقسيم مي‌كنند. منظور از هزينه‌هاي عادي (اداري)، هزينه‌هايي است كه با توجه به وظايف و تكاليف دولت‌ها در اداره جامعه، به طور مستمر و مداوم صرف مي‌شود مانند هزينه‌هاي پرسنلي، هزينه‌هاي اداري و مخارج خدمات عمومي.

هزينه‌هاي فوق‌العاده نيز به هزينه‌هاي غيرمستمر، اتفاقي و استثنائي اطلاق مي‌شود كه در زمان بروز حوادث غيرمترقبه مانند بلاياي طبيعي، جنگ و ... به دولت تحميل مي‌شود.

اين تقسيم‌بندي در علم نوين ماليه عمومي، منطقي و قابل قبول نيست، زيرا با پذيرش مفهوم دولت-رفاه، بسياري از هزينه‌هايي كه پيش از اين فوق‌العاده به شمار مي‌رفت، جزو مخارج مستمر و دايمي دولت‌ها گنجانده شده است.

ب) هزينه‌هاي عمومي اجباري و اختياري: اين تقسيم‌بندي بر اساس نوع فعاليت‌هاي دولت ارائه شده است؛ توضيح اينكه دولت‌ها ناچارند برخي از فعاليت‌ها را براي دوام حيات و بقاي خود صرف كنند و از اين طريق به قدرت حاكمه استحكام بخشند. مخارجي كه به اين دسته از فعاليت‌ها اختصاص مي‌يابد مانند هزينه نگهداري نيروهاي نظامي

و انتظامي، مؤسسات و سازمان دولتي، قواي حاكمه، هزينه حفظ مرزها و ...، هزينه‌هاي اجباري ناميده مي‌شود.

اما در كنار هزينه‌هاي مربوط به فعاليت‌هاي مذكور، مخارجي نيز وجود دارد كه اهميت كمتري داشته و دولت پس از صرف هزينه‌هاي اجباري، در صورت امكان اين مخارج را پرداخت مي‌كند مانند هزينه خدمات عمومي.

انتقادي كه بر اين تقسيم‌بندي وارد مي‌باشد، اين است كه با توجه به تغيير ماهيت وظايف و فعاليت‌هاي دولت در جوامع پيشرفته امروزي، بسياري از هزينه‌هاي اختياري كه جزو فعاليت‌هاي اجتماعي دولت قرار مي‌گيرد، اهميت و اولويت‌بندي تقريباً يكسان با وظايف سياسي، انتظامي و اداري (پليس عمومي) دولت‌ها دارند؛ به گونه‌اي كه عدم تأمين و صرف اين هزينه‌ها، به ناچار منجر به نارضايتي توده جامعه شده و سبب ناامني اجماعي و سياسي جامعه مي‌گردد.

ج) تقسيم‌بندي هزينه‌ها از حيث ماهيت مخارج: در اين نوع از تقسيم‌بندي مخارج كه متداول‌ترين نوع طبقه‌بندي در بودجه سنواتي دولتها از جمله بودجه دولتي ايران است، هزينه‌هاي عمومي به سه دسته هزينه‌هاي جاري، انتقالي و سرمايه‌اي تقسيم مي‌شود.

1- هزينه‌هاي جاري (عادي): هزينه‌هاي اداري و كليه مخارج عادي و مستمر است كه دولت، سازمانها و مؤسسات دولتي براي خريد كالا يا خدمات اشخاص به منظور ارائه خدمات عمومي مي‌پردازند. از جمله اين هزينه‌ها مي‌توان به خريدهاي دولت، هزينه‌هاي پرسنلي و اداري، هزينه‌هاي پليس عمومي و دفاع ملي اشاره كرد.

2- هزينه‌هاي انتقالي: منظور از هزينه‌هاي انتقالي كه از آن با عنوان «مخارج عمومي توزيع‌كننده ثروت» نيز ياد مي‌شود، هزينه‌هايي است كه صرف آن منجر به دريافت كالا و يا خدمات به طور مستقيم نمي‌شود و صرفاً درآمد را از يك واحد به واحد ديگر به صورت بلاعوض منتقل مي‌كند. البته با توجه به شيوه و هدف انتقال، اين هزينه‌ها به سه دسته هزينه‌هاي انتقالي اجتماعي، هزينه‌ها انتقالي اقتصادي و هزينه‌هاي انتقالي مالي تقسيم‌بندي مي‌شوند.

- هزينه‌هاي انتقالي اجتماعي: هزينه‌هايي كه در راستاي كمك به قشر محروم و كم‌درآمد جامعه و توزيع ثروت عمومي صرف مي‌شوند. اين نوع هزينه‌ها ممكن است به صورت جمعي و يا انفرادي تأمين شوند. هزينه‌هاي جمعي غالباً به صورت كمك به نهادهاي عام‌المنفعه غيردولتي و تعاوني‌هاي محلي بوده، ولي هزينه‌هاي انتقالي اجتماعي فردي به صورت نظام بيمه‌هاي اجتماعي جهت حمايت از معيشت كارگران، معلولان، بيكاران و ... و حفظ تعادل اقتصادي آنها صورت مي‌گيرد.

- هزينه‌هاي انتقالي اقتصادي: هزينه‌هايي هستند كه دولت به منظور اعمال سياست‌هاي اقتصادي، تقليل

بحران‌هاي اقتصادي، تثبيت و تعديل قيمت‌ها و دستمزدها پرداخت مي‌كند. براي مثال دولت در مواقع ضرورت، با پرداخت قسمتي از هزينه‌هاي توليد از توليدكنندگان داخلي حمايت مي‌كند و يا با پرداخت سوبسيد واردكننده يا مصرف‌كننده را حمايت مي‌كند، تا از اين طريق نرخ كالاها و خدمات را تثبيت و تعديل نمايد.

بنابراين مي‌توان گفت هرگونه هزينه‌اي كه دولت به صورت بلاعوض و در راستاي تنظيم اقتصاد كشور و نظام بازار (در معناي كلان آن) پرداخت مي‌نمايد، هزينه انتقالي اقتصادي ناميده مي‌شود. بالواقع تأمين اين هزينه‌ها ناشي از ديدگاهي است كه نقش نظارتي و ارشادي دولت را در اين موارد ضروري مي‌شمارد.

- هزينه‌هاي انتقالي مالي: هزينه‌هايي است كه دولت هرساله به منظور استهلاك اصل و فرع ديون و بدهي‌هاي سنوات گذشته خود متحمل مي‌شود. اين نوع از هزينه‌ها نوعاً موجب انتقال بخشي از درآمد ملي به صاحبان اوراق قرضه دولتي مي‌شود.

البته لازم به ذكر است در بودجه‌هاي سنواتي، هزينه‌هاي انتقالي مالي صرفاً شامل ديون ناشي از وام‌ها و اوراق قرضه نبوده و موارد ديگري را تحت عنوان «ديون بلامحل» در برمي‌گيرد. ماده 8 قانون محاسبات عمومي ديون بلامحل را چنين تعريف كرده است:

«ديون بلامحل عبارت است از بدهي‌هاي قابل پرداخت سنوات گذشته است كه در بودجه مربوط اعتباري براي آنها منظور نشده و يا زائد بر اعتبار مصوب (بوده) و در هر دو صورت به يكي از طرق زير بدون اختيار دستگاه ايجاد شده باشد:

الف- احكام قطعي صادره از طرف مراجع صالحه

ب- انواع بدهي به وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتي و شركت‌هاي دولتي ناشي از خدمات انجام شده ...

ج – ساير بدهي كه خارج از اختيار دستگاه ايجاد شده باشد. انواع ديون بلامحل موضوع اين بند از طرف وزارت امور اقتصادي و دارايي تعيين خواهد شد».

3- هزينه‌هاي سرمايه‌اي: هزينه‌هايي است كه در چهارچوب فعاليت‌هاي دولتي براي تشكيل سرمايه جديد مصرف مي‌شود و ممكن است به صورت سرمايه‌گذاري‌هاي زيربنايي و يا اجتماعي باشد.

سرمايه‌گذاري زيربنايي مربوط به طرح‌هاي عمراني بزرگ است كه بخش خصوص توان تأمين منابع مالي آن را ندارد و به منظور آباداني و توسعه اقتصادي كشور توسط دولت انجام مي‌شود مانند سدسازي، ايجاد صنايع مادر و نظاير

مطالب حقوقی بیشتر در: https://irlawyers.ir/ --- الکترونیک، کامپیوتر، بورس و غیره در: https://229-415.ir/

آن؛ و سرمايه‌گذاري اجتماعي نيز در امور عام‌المنفعه و واجد جنبه عمومي هزينه مي‌شود. آنچه مسلم است ماهيت سرمايه‌گذاري‌هاي اجتماعي به گونه‌اي است كه اساساً ديربازده يا كم‌بازده بوده و از اين رو بخش خصوصي چندان مشتاق به سرمايه‌گذاري در اين امور نمي‌باشد مانند ايجاد دانشگاهها، مدارس و نظاير اينها.

2- درآمدهاي عمومي

دولت براي جبران هزينه‌هاي عمومي، نياز ناگزيري به منابع درآمد عمومي دارد. از اين نظر، درآمدهاي عمومي به درآمدهايي اطلاق مي‌شود قدرت عمومي براي تأمين مالي هزينه‌هاي عمومي به دست مي‌آورد و منابع درآمد عمومي، روش‌هايي است كه منجر به كسب اين درآمدها مي‌شوند.

دكترين ماليه عمومي، منابع درآمد دولت‌ها را به دو بخش كلي تقسيم مي‌كنند:

– درآمدهاي مالياتي

– درآمدهاي غيرمالياتي

منظور از درآمدهاي مالياتي، آن دسته از منابع مالي مي‌باشند كه با انتقال بخشي از دارايي و درآمد اشخاص به دولت حاصل شده و لذا رابطه مستقيم با ميزان فعاليت اقتصادي و درآمد آنها دارد. در حال حاضر نيز درآمدهاي مالياتي مهم‌ترين و بيشترين سهم درآمد دولتها را تشكيل مي‌دهد؛ به گونه‌اي كه بسياري از مباحثات و مطالب ماليه عمومي به درآمدهاي مالياتي و مسايل مربوط به آن مي‌پردازد.

در مقابل، درآمدهاي غيرمالياتي به درآمدهايي گفته مي‌شود كه ناشي از فعاليت‌هاي اقتصادي و خدماتي دولت و يا منابع ملي مي‌باشد. در ماليه عمومي درآمدهاي خالصه‌اي، درآمدهاي استقراضي و درآمدهاي پولي از مصاديق درآمدهاي غيرمالياتي به شمار مي‌روند.[9]

ضمناً لازم به ذكر است، ماده 10 قانون محاسبات عمومي نيز درآمد عمومي و مصاديق آن را به اين صورت تعريف مي‌كند:

«درآمد عمومي عبارت است از درآمدهاي وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتي و ماليات و سود سهام شركت‌هاي دولتي و درآمد حاصل از انحصارات و مالكيت و ساير درآمدهايي كه در قانون بودجه كل كشور تحت عنوان درآمد عمومي منظور مي‌شود».

مطالب حقوقی بیشتر در: https://irlawyers.ir/ --- الکترونیک، کامپیوتر، بورس و غیره در: https://229-415.ir/

بنابراين با توجه به قانون محاسبات عمومي و دكترين حقوقي، درآمدهاي عمومي دولت‌ها را مي‌توان به موارد زير تقسيم كرد:

- درآمدهاي خالصه و انحصارات

- درآمدهاي استقراضي

- درآمدهاي پولي

- درآمدهاي مالياتي

الف) درآمدهاي خالصه و انحصارات: منظور از خالصه در علم ماليه عمومي، درآمدهاي اختصاصي دولت از محل املاك و دارايي‌ها است. اين درآمدها تا زمان صنعتي شدن جوامع، درآمد اصلي دولت‌ها را تشكيل مي‌داد و اكثر هزينه‌ها و مخارج عمومي از اين طريق تأمين مي‌شد؛ اما با پيشرفت جوامع انساني و پررنگ‌تر شدن نقش‌هاي اقتصادي و اجتماعي دولت، درآمدهاي خالصه رفته رفته اهميت خود را از دست داده و ماليات‌ها جايگزين اين قسم از درآمدها شدند.

علاوه بر درآمد خالصه، دولت مالك دارائي‌هاي ديگري از جمله معادن، منابع طبيعي، كارخانه‌ها و شركت‌هاي دولتي نيز مي‌باشد. بالواقع اين بخش از دارائي‌ها، حاصل نگرشي است كه دخالت دولت را در فعاليت‌هاي اقتصادي و اجتماعي جايز شمرده است؛ به گونه‌اي كه برخي از اين فعاليت‌ها جنبه انحصاري و ملي به خود گرفته و بخش مهمي از درآمدهاي دولت را تشكيل مي‌دهند. اين فعاليت‌ها از يك طرف موجب افزايش درآمد دولتها بوده و نياز آنها به ماليات را كاهش مي‌دهد و از طرف ديگر، موجب رشد و توسعه اقتصادي و ايجاد بازار كار مي‌شود. اگرچه دخالت بي حد و حصر دولت در فعاليت‌هاي تجاري و اقتصادي، ممكن است آثار عكس نيز برجاي گذارد.

ب) درآمدهاي استقراضي: استقراض يكي از طرق تأمين درآمد دولت است كه جنبه استثنائي داشته و زماني حاصل مي‌شود كه دولت براي تأمين كسري درآمد، رفع حوائج فوري، مقابله با اوضاع و احوال غيرعادي و يا انجام برنامه‌هاي مختلف مبالغي را از اشخاص قرض كند و سپس اصل و فرع آن را به صورت اقساط يا در سررسيد معين از محل ساير منابع مالي بازپرداخت نمايد.

همانگونه كه پيش از اين گفتيم، استقراض ماهيتاً جنبه درآمد ندارد و افزايش درآمد دولت از اين طريق، اساساً موقتي و غيرواقعي است؛ زيرا دولت ملزم است بعداً اصل و فرع قرض را به وام‌دهندگان بازگرداند. البته در مواردي كه اوراق قرضه به منظور جذب سرمايه بخش خصوصي و استفاده از ثروت افراد جامعه در اجراي طرح‌هاي

عمراني بزرگ انجام مي‌شود، اسقراض به درآمد مالي مستقيم و واقعي دولت تبديل مي‌شود.[10]

استقراض از نظر زمان بازپرداخت اصل و فرع وام به قرضه عمومي كوتاه مدت[11]، ميان مدت و بلند مدت تقسيم مي‌شود. اما دسته‌بندي مهم‌تر، تقسيم قرضه عمومي بر اساس منبع تأمين اعتبار، به استقراض داخلي و خارجي مي‌باشد. در اين تقسيم‌بندي هر يك از اقسام قرضه داخلي و خارجي داراي مزايا و معايبي مي‌باشند كه ذكر آنها خالي از لطف نخواهد بود.

1- **استقراض داخلي:** با توجه به نحوه استقراض داخلي و آثار اقتصادي و اجتماعي آن، مي‌توان مزايا و معايب آن را چنين برشمرد:

به طور كلي مزاياي استقراض داخلي عبارتند از اينكه:

– قرضه عمومي داخلي از نظر سياسي و اجتماعي مفيدتر و مطمئن‌تر است؛ زيرا از يك طرف مانع وابستگي سياسي و اقتصادي دولت به ساير دول مي‌گردد و از طرف ديگر، موجب افزايش حس تعلق و وابستگي بين افراد جامعه مي‌شود.

– استقراض ملي با كاهش قدرت خريد عمومي و در نتيجه كاهش تقاضاي كالا و خدمات، موجب تحديد و تعديل تورم و آثار اقتصادي آن مي‌شود.

در مقابل مزاياي مذكور، قرضه عمومي داراي برخي معايب نيز مي‌باشد كه مهم‌ترين آنها موارد زير است.

– قرضه داخلي موجب كاهش سرمايه بخش خصوصي و در نتيجه محدوديت فعاليت‌هاي اقتصادي اشخاص خصوصي مي‌شود و از اين جهت موجبات بروز ركود اقتصادي را فراهم مي‌آورد.

– قرضه داخلي محدود بوده و به طور سريع قابل وصول نمي‌باشد.

– استقبال اشخاص خصوصي از قرضه ملي قابل پيش‌بيني نبوده و به همين دليل، ميزان درآمد حاصل از استقراض داخلي براي دولتها مشخص نيست.

1- **استقراض خارجي:** ممكن است به صورت مستقيم مانند استقراض از يك دولت، بانك دولتي و يا سازمان بين‌المللي و يا غيرمستقيم مانند استقراض از بخش خصوصي فراملي و يا فروش اوراق قرضه در بورس انجام شود. اين روش نيز مانند استقراض داخلي داراي برخي معايب و مزايا مي‌باشد؛ به طور مسلم مهم‌ترين عيب استقراض

خارجي اين است كه نوعاً تهديدي عليه امنيت سياسي و اقتصادي و همچنين استقلال و اراده ملي به شمار مي‌رود. اما در مقابل عيب مذكور، استقراض خارجي داراي برخي مزايا مي‌باشد كه عبارتند از:

– استفاده از اندوخته اشخاص خارجي و هدايت سرمايه‌هاي آنان به داخل كشور.

– مبلغ استقراض‌هاي خارجي قابل توجه بوده و وصول آنها آسان و سريع مي‌باشد.

– كشور وام‌دهنده نوعاً تمايل به ثبات و امنيت سياسي كشور وام‌گيرنده دارد.

ج) درآمدهاي پولي: ماهيتي مشابه استقراض داشته و درآمد به معناي خاص آن نمي‌باشد. توضيح اينكه اگر ساير درآمدهاي دولت و نيز استقراض براي تأمين مخارج عمومي كافي نبوده و يا رجوع مجدد به آنها ممكن نباشد، دولتها به ناچار از درآمدهاي پولي استفاده مي‌كنند. استفاده از اينگونه درآمدها ممكن است به يكي از سه شكل زير انجام شود.

1- انتشار اسكناس: دولت مي‌تواند با مراجعه به بانك مركزي (به عنوان نهاد انحصاري نشر پول)، در حدودي كه قانون تعيين مي‌كند اسكناس جديد منتشر و در نظام پولي جامعه تزريق نمايد. البته آنچه در اين شيوه از كسب درآمدهاي پولي حايز اهميت است، حجم پول در گردش مي‌باشد؛ به گونه‌اي كه اگر انتشار اسكناس بدون توجه به حجم پول، كالا و خدمات انجام شود، موجب افزايش نامتناسب و غيرواقعي ثروت شده و با خود تورم به همراه خواهد آورد. لذا با توجه به آثار نامطلوب اين روش تأمين درآمد، دولتها در موارد نادر و استثنائي بدان متوسل مي‌شوند.

2- استفاده از اعتبارات بانك مركزي: در اين روش دولت به بانك مركزي مراجعه نموده و با رعايت قوانين و مقررات مالي، محاسباتي و بودجه‌اي، از آن برداشت و استقراض مي‌نمايد. اين روش از آن جهت كه مستلزم پرداخت بهره توسط دولت نبوده و موجب برهم زدن توازن و تعادل سيستم پولي كشور نمي‌باشد، مناسب‌تر است.

3- رجوع به بانك‌هاي عادي: دولت مي‌تواند در حدود قوانين و مقررات، از نقدينگي بانك‌هاي عادي استفاده نموده و به عوض آن، اسناد خزانه در اختيار بانك‌ها قرار دهد. ويژگي اسناد خزانه اين است كه بانك‌ها مي‌توانند در مواقع نياز با مراجعه به بانك مركزي و تنزيل اسناد، وجوه پرداختي را مسترد نمايند. البته بايد اذعان داشت، تنزيل اسناد نوعاً سبب افزايش حجم پول در گردش شده و آثار تورمي برجاي خواهد گذاشت.

د) درآمدهاي مالياتي: فحص و جستجو در قوانين مالياتي ما را به اين امر رهنمون مي‌سازد كه تعريف قانوني از ماليات وجود ندارد و صاحبنظران علم حقوق و اقتصاد نيز تعاريف متعددي از آن ارائه داده‌اند كه به برخي از آنها

اشاره مي‌كنيم.

برخي اساتيد حقوق ماليات را هزينه‌اي مي‌دانند «كه شهروندان به خاطر زيست اجتماعي خود در يك جامعه مي‌پردازنـد و در قبـال آن زمينـه مساعـدي را بـراي بهره‌بـرداري از تسـهيلات و منـابع موجـود در كشـور بـه دسـت مي‌آورند».[12]

به نظر مي‌رسد در اين تعريف بيشتر بر اهداف اجتماعي اخذ ماليات تأكيد شده و تعريفي را كه ما به عنوان يكي از منابع درآمدهاي عمومي قصد مطالعه آن را داريم، به دست نمي‌دهد. برخي حقوقدانان نيز معتقدند «ماليات سهمي است كه به موجب اصل تعاون ملي و بر وفق مقررات، هر يك از سكنه كشور موظف است از ثروت و درآمد خود به منظور تأمين هزينه‌هاي عمومي و حفظ منافع اقتصادي يا سياسي يا اجتماعي كشور به قدر قدرت و توانايي خود به دولت بدهد».[13]

تعريف اخير اگرچه مفهومي جامع و جزئي‌تر از ماليات بيان مي‌كند، ولي تأمل در آن چنين به ذهن متبادر مي‌نمايد كه مأخذ ماليات توان مالي اشخاص مي‌باشد نه قانون؛ كه اين ديدگاه مغاير وصف اجباري و قهري بودن اخذ ماليات است.

به هرحال با توجه به مطالب فوق و بررسي ساير تعاريفي كه در كتب حقوق مالي و مالياتي ذكر شده[14] مي‌توان تعريف زير را در خصوص ماليات ارائه نمود:

«ماليات هزينه‌اي است قهري كه اشخاص (حقيقي و حقوقي) جامعه به منظور تأمين مخارج عمومي و جبران خدمات دولت، بر اساس قانون و به صورت بلاعوض پرداخت مي‌نمايند».

به هرحال آنچه مسلم است، در جوامع امروزي ماليات مهم‌ترين منبع درآمدهاي دولت محسوب مي‌شود. اين منبع درآمد داراي برخي خصيصه‌ها و ويژگي‌هاي خاص اقتصادي و حقوقي است كه در ادامه بررسي خواهند شد.

اصول ماليات

مطالب حقوقی بیشتر در: https://irlawyers.ir/ --- الکترونیک، کامپیوتر، بورس و غیره در: https://229-415.ir/

صاحبنظران علم اقتصاد و حقوق معتقدند براي آن كه دولتها در وصول ماليات موفق بوده و ماليات درآمدي قابل توجه و اتكا به شمار رود و در مقابل، اشخاص جامعه نيز به فرار مالياتي روي نياورند، ويژگي‌ها و خصوصياتي را براي ماليات مقرر داشته‌اند كه از آنها تحت عنوان اصول ماليات نام برده مي‌شود. اين اصول اقتصادي و حقوقي به شرح زير مي‌باشند:

1- اصول اقتصادي ماليات

الف) اصل عدالت: بر اساس اين اصل، ماليات زماني عادلانه خواهد بود كه شرايط زير را داشته باشد.

– تناسب: منظور اينكه ماليات بايستي با ميزان درآمد و دارائي‌هاي اشخاص متناسب بوده و توانائي‌هاي مالياتي مؤديان در نظر گرفته شود. از اين موضوع تحت عنوان «اصل نسبي بودن ماليات» نيز ياد مي‌شود.

– برابري مالياتي: يعني افرادي كه درآمد و دارائي مشابه و شرايط مالياتي يكسان دارند، بايد ماليات برابر بپردازند.

– عموميت ماليات: منظور اين است كه ماليات بايد فراگير بوده و نبايد بين اشخاص از لحاظ شمول پرداخت ماليات تبعيض وجود داشته باشد. به عبارت ديگر، اصولاً تمام اشخاص جامعه مشمول قوانين و مقررات پرداخت ماليات بوده و هيچكس از پرداخت ماليات معاف نيست. البته وصف عموميت ماليات، مستلزم نفي معافيت‌ها و بخشودگي‌هاي قانوني نيست؛ زيرا اگرچه در موارد معافيت و بخشودگي، فراگيري ماليات با استثناء مواجه شده است، ليكن رعايت اصل نسبي بودن ماليات و همچنين «اصل عدالت مالياتي» اين موارد را توجيه مي‌نمايد. چنانكه معافيت و تخفيف مالياتي در مورد قشر ضعيف و كم‌بضاعت، به مثابه اجراي عالت مالياتي است.

ب) اصل اطمينان: اين اصل كه جزء وظايف دولت نسبت مؤديان مالياتي بوده و از آن با عنوان «اصل مشخص بودن ماليات» نيز ياد مي‌شود، به اين معناست كه مأخذ، ميزان، زمان و نحوه دريافت ماليات به موجب قوانين و مقررات توسط مقام صلاحيت‌دار تعيين شده باشد و مأمورين مالياتي با توجه به «اصل حاكميت قانون» نتوانند به هر نحوه و ميزاني كه مي‌خواهند ماليات را اخذ نمايند. بنابراين هرگاه تكاليف ماليات‌دهنده از قبل مشخص شده باشد، اصل اطمينان در نظام مالياتي رعايت شده است.[15]

ج) اصل سهولت وصول ماليات: بنابراين اصل ماليات بايد به گونه‌اي باشد كه هم ماليات‌دهنده از نظر زمان و طريقه پرداخت با مشكلي مواجه نشود و هم دولت كمترين وقت و هزينه را براي وصول آن صرف نمايد. براي مثال وصول ماليات بر درآمد از كارمندان و كارگران حين پرداخت حقوق آنان و يا حمل بر صحت نمودن اظهارنامه‌هاي مالياتي اشخاص، از نتايج اجراي اصل سهولت ماليات است.

مطالب حقوقی بیشتر در: https://irlawyers.ir/ --- الکترونیک، کامپیوتر، بورس و غیره در: https://229-415.ir/

د) اصل صرفه‌جويي (به‌صرفه بودن وصول ماليات): منظور از اصل صرفه‌جويي اين است كه هزينه‌هاي وصول ماليات بايد به ميزاني باشد كه اخذ آن از نظر ماليه عمومي توجيه داشته باشد؛ به عبارت ديگر، دولت بايد با كمترين هزينه، بيشترين ماليات را وصول كند. بنابراين اگر هزينه نيروي انساني و ساير وسايل و تجهيزات به قدري باشد كه بيشتر ماليات وصول‌شده براي آنها صرف شود، مطلوب است كه وصول نشود.

هـ) اصل شخصي بودن ماليات: مطابق مفهوم اين اصل، ماليات بايد با توجه به ضوابط شخصي تعيين گردد؛ يعني عناصر شخصيت اجتماعي افراد مانند وضع معيشت خانوار، ميزان درآمد شخص و كيفيت تحصيل درآمد، بايستي در تعيين ماليات مدنظر قرار گيرند.

و) اصل تصاعدي بودن نرخ ماليات: امروزه اقتصاددانان معتقدند نرخ تناسبي روشي نيست كه بتوان در همه منابع مالياتي از آن استفاده كرد؛ بنابراين لازم است نرخ ماليات در برخي موارد تصاعدي تعيين گردد تا از اين طريق با بالا رفتن سطح درآمد اشخاص، نرخ مالياتي متعلق به درآمد آنها نيز بيشتر شود. مثلاً اگر از شخصي كه درآمدش هزار واحد است 10% ماليات وصول مي‌شود، بايد از فردي كه درآمدش دو هزار واحد است 12% ماليات اخذ شود. اينان در ارائه اين ديدگاه، به اصل عادلانه بودن ماليات استناد مي‌كنند.

ز) اصل دخالت: اگرچه در گذشته اصل بر اين بود كه ماليات و خراج نبايد ابزار اجراي اهداف و سياست‌هاي دولت واقع شوند، ولي در ماليه امروز، ماليات صرفاً به عنوان يكي از شيوه‌هاي كسب درآمد محسوب نمي‌شود؛ به گونه‌اي كه دولت‌ها با استفاده از آثار وصول ماليات، بسياري از اهداف و برنامه‌هاي اقتصادي و گاه فرهنگي خود را از طريق ماليات به مرحله اجرا در مي‌آورند.

2- اصول حقوقي ماليات

الف) اصل قانوني بودن ماليات: در ايام گذشته ميزان ماليات (خراج)، زمان و نحوه وصول آن مشخص نبود و دستور حكمرانان بود كه حدود آن را تعيين مي‌كرد. اين امر نوعاً خودسري و تعدي مأموران مالياتي را موجب شده و اسباب ظلم و ستم بر مؤديان مالياتي را فراهم مي‌نمود. اما رفته رفته با وقوع نارضايتي‌ها و نيز شناسايي حقوق اساسي ملت، نظام‌هاي سياسي مشروطه و مبتني بر پارلمان پا به عرصه وجود نهادند.

در اين ميان نخستين سندي كه اصل قانوني بودن ماليات را به صراحت پذيرفت، منشور كبير[16] بود كه در سال 1215 ميلادي از طرف پادشاه انگلستان صادر شد. مطابق اين سند، «هيچ نوع عوارض و مالياتي وضع نخواهد شد مگر با موافقت شوراي مملكتي».

با اين اوصاف امروزه اصل قانوني بودن ماليات، يكي از اصول حقوقي مسلم علم ماليه به شمار رفته و در قوانين اساسي كشورها به آن اشاره مي‌شود. در اين خصوص اصل پنجاه و يكم قانون اساسي جمهوري اسلامي ايران مقرر داشته: «هيچ نوع ماليات وضع نمي‌شود مگر به موجب قانون، موارد معافيت و بخشودگي و تخفيف مالياتي به موجب قانون مشخص مي‌شود».

به هر حال اهميت اين اصل به قدري است كه در قوانين عادي اكثر نظام‌هاي حقوقي متمدن، ضمانت‌اجراهاي حقوقي براي آن در نظر گرفته مي‌شود. براي مثال مأمورين مالياتي كه بر خلاف قانون، ماليات وصول كرده يا امر به وصول آن صادر مي‌كنند، به مجازات‌هاي جزايي محكوم مي‌شوند و يا اينكه اشخاص مي‌توانند از اعمال خلاف قانون مأمورين مالياتي و يا آيين‌نامه‌هاي مغاير با قوانين مالياتي به مراجع قضايي شكايت كنند.

ب) اصل محرمانه بودن اطلاعات مالياتي: آشكار است كه تعيين ميزان ماليات قابل پرداخت توسط مأمورين مالياتي، بدون بررسي و كسب اطلاعات لازم در خصوص هزينه و درآمدهاي اشخاص ممكن نخواهد بود. مقنن با درك اين ضرورت، اين حق را به مأمورين مالياتي داده است كه به دفاتر و اسناد و مدارك مالي و اقتصادي مؤديان دسترسي داشته باشند.

ليكن بايد توجه داشت، مأمورين مالياتي حق ندارند اطلاعات و اسراري را كه از بررسي دفاتر و اسناد ماليات‌دهندگان به دست آورده‌اند، افشاء نمايند. به عبارت ديگر، مأمورين مالياتي به موجب اصل محرمانه بودن اطلاعات مالياتي مكلفند تمام سعي و تلاش خود را به منظور حفظ اطلاعات و اسرار اشخاص به كار برند.

در نظام مالياتي ايران مطابق ماده 232 قانون ماليات‌هاي مستقيم، «مأموران تشخيص و ساير مراجع مالياتي بايد اطلاعاتي را كه ضمن رسيدگي به امور مالياتي مؤدي به دست مي‌آورند محرمانه تلقي و از افشاي آن جز در امر تشخيص درآمد نزد مراجع ذيربط در حد نياز، خودداري نمايند و در صورت افشاء طبق قانون مجازات اسلامي با آنها رفتار خواهد شد». در رابطه با قسمت اخير ماده مذكور، ماده 648 قانون مجازات اسلامي مقرر مي‌دارد: « ... كساني كه به مناسبت شغل يا حرفه خود محرم اسرار مي‌شوند هرگاه در غير از موارد قانوني، اسرار مردم را افشاء كنند به سه ماه و يك روز تا يكسال حبس و يا به يك‌ميليون و پانصد هزار ريال تا شش ميليون ريال جزاي نقدي محكوم مي‌شوند».

علاوه بر اين با توجه به اينكه در قانون رسيدگي به تخلفات اداري، افشاء اسرار اداري از مصاديق تخلفات اداري برشمرده شده است، مأمور مالياتي ممكن است به مجازات انتظامي نيز محكوم شود.

ج) اصل سالانه بودن ماليات: دوره‌اي كه براي تشخيص درآمد و وصول ماليات در نظر گرفته مي‌شود، اصولاً

مطالب حقوقی بیشتر در: https://irlawyers.ir/ --- الکترونیک، کامپیوتر، بورس و غیره در: https://229-415.ir/

بايد به طور دقيق مشخص گردد. اين دوره كه در غالب نظام‌هاي مالياتي يك ساله مي‌باشد، در كشور ما نيز يك سال شمسي است كه از اول فروردين هر اسل شروع و پايان اسفند همان سال خاتمه مي‌يابد.[17]

البته اين اصل با استثنائاتي نيز مواجه است كه در زير به برخي از آنها اشاره مي‌شود:

- ماليات‌هاي غيرمستقيم كه تشخيص و وصول آنها به محض مصرف و توليد انجام مي‌شود.

- ماليات حقوق كاركنان كه به صورت ماهيانه تشخيص و وصول مي‌شود.

- ماليات بر درآمد شركت‌هاي حقوقي كه بر اساس سال مالي مقرر در شركت‌نامه يا اساسنامه آنها تشخيص مي‌شود و سررسيد پرداخت ماليات آنها حداكثر چهار ماه شمسي پس از سال مالي مي‌باشد.

د) اصل حكومت قوانين مالياتي در مكان: اصل بر اين است كه قوانين مالياتي هر كشوري در محدوده سرزميني آن كشور لازم‌الاجرا مي‌باشد. در اين خصوص ماده 1 قانون ماليات‌هاي مستقيم كشورمان مقرر داشته است: «اشخاص زير مشمول پرداخت ماليات مي‌باشند:

1- كليه مالكين اعم از اشخاص حقيقي يا حقوقي نسبت به اموال يا املاك خود واقع در ايران.

2- هر شخص حقيقي ايراني مقيم ايران، نسبت به كليه درآمدهايي كه در ايران يا خارج از ايران تحصيل مي‌نمايد.

3- هر شخص حقيقي ايراني مقيم خارج از ايران، نسبت به كليه درآمدهايي كه در ايران تحصيل مي‌كند.

4- هر شخص ايراني نسبت به كليه درآمدهايي كه در ايران يا خارج از ايران تحصيل مي‌نمايد.

5- هر شخص غيرايراني (اعم از حقيقي يا حقوقي) نسبت به درآمدهايي كه در ايران تحصيل مي‌نمايد ...».

آنچه مسلم است، از موضوعاتي كه در تعيين وضعيت مالياتي مؤدي بسيار اهميت دارد، محل اقامت ماليات‌دهنده و محل وقوع منبعي است كه ماليات به آن تعلق مي‌گيرد. البته در مواردي كه محل اقامت ماليات‌دهنده و محل وقوع منبع ماليات يك كشور است، اين اهميت چندان به چشم نمي‌آيد، ولي چنانچه محل اينها دو كشور باشد، ممكن است دو مشكل در رابطه با اصل حكومت قوانين مالياتي حاصل شود.

1- اخذ ماليات مضاعف: ماليات مضاعف در مبحث تعارض قوانين مالياتي، به حالتي اطلاق مي‌شود كه دو دولت نسبت به يك مأخذ مالياتي، ماليات تعيين كرده و هر دو نيز در يك دوره مالي، ماليات تعيين شده را از مؤدي اخذ

مطالب حقوقی بیشتر در: https://irlawyers.ir/ --- الکترونیک، کامپیوتر، بورس و غیره در: https://229-415.ir/

نمايند. براي مثال يك شخص حقيقي ايراني مقيم ايران در كشور فرانسه، درآمدي تحصيل مي‌كند كه مطابق بند 2 ماده 1 قانون ماليات‌هاي مستقيم مشمول پرداخت ماليات مي‌گردد، در حالي كه فرضاً مطابق قوانين مالياتي كشور فرانسه نيز هر درآمدي كه در خاك اين كشور حاصل شود، مشمول ماليات خواهد بود. در اين فرض نسبت به يك درآمد دو ماليات توسط دو كشور تشخيص و وصول مي‌گردد.

راهكار حقوقي كه در حال حاضر به منظور اجتناب از ايجاد ماليات مضاعف استفاده مي‌شود، امضاء و مبادله موافقتنامه‌هاي اجتناب از اخذ ماليات مضاعف بين كشورها مي‌باشد.

2- فرار مالياتي: منظور از فرار مالياتي حالتي است كه سيستم مالياتي يك كشور قوانين و مقررات مالياتي مناسب‌تري در مقايسه با قوانين كشور متبوع دارند و به اين دليل برخي مؤديان بخشي از درآمدها و دارايي‌هاي خود را به طور صوري به آن كشور انتقال مي‌دهند. در اين موارد كه مؤدي قصد تخطي از اصل حاكميت قوانين مالياتي در مكان را دارند، غالب كشورها مبادرت به انعقاد موافقتنامه‌هاي جلوگيري از فرار مالياتي با ساير كشورها مي‌نمايند.

هـ) اصل حكومت قوانين مالياتي در زمان: اين اصل در ماليه عمومي، مانند ساير رشته‌هاي حقوقي از قاعده كلي «اثر فوري قانون (اجراي فوري قانون)» تبعيت مي‌نمايد. مطابق اين قاعده، قوانين و مقررات مالياتي بلافاصله پس از تصويب و اجرايي شدن آن، نسبت به كليه اوضاع و وقايعي كه پس از تصويب قانون به وجود آمده يا قبلاً به وجود آمده ولي تا زمان اجرايي شدن قانون جديد جريان داشته‌اند، حاكم خواهند بود.

انواع طبقه‌بندي ماليات

1- ماليات مقطوع و ماليات نسبي

در صورتي كه مبلغ مقطوع و مشخصي به عنوان ماليات از مؤدي اخذ شود، ماليات مقطوع ناميده مي‌شود؛ ولي اگر ميزان ماليات با توجه به ميزان دارايي، درآمد و يا معاملات اشخاص تشخيص و وصول شود، آن را ماليات نسبي مي‌گويند.

2- ماليات توزيعي و ماليات نرخي

در نظام‌هاي مالياتي گذشته، گاهي ميزان كل مالياتي را كه بايد از تمامي افراد ساكن كشور وصول مي‌شد، تعيين مي‌كردند و سپس مبلغ مشخص شده را به نسبت بين ايالات و ولايات و در نتيجه مؤديان مالياتي توزيع مي‌كردند؛ اين شيوه اخذ ماليات را ماليات توزيعي مي‌ناميدند.

در مقابل مالياتي كه بر اساس اعمال نرخ مالياتي در منبع متعلق به تك تك افراد جامعه وصول مي‌گردد، ماليات نرخي مي‌نامند؛ اين نرخ ممكن است به صورت متناسب يا تصاعدي و يا تنازلي باشد.

3- ماليات بر ارزش افزوده و ماليات منفي

ماليات بر ارزش افزوده مالياتي است كه به نسبت افزايش ارزش كالاها و خدمات، از زمان ارائه آنها تا زمان وصول به دست مصرف‌كننده نهايي، از وي اخذ مي‌شود.

در مقابل، افرادي كه درآمد و سطح زندگي آنها كمتر از سطح تعريف شده براي يك زندگي متوسط باشد، از ماليات

مطالب حقوقی بیشتر در: https://irlawyers.ir/ --- الکترونیک، کامپیوتر، بورس و غیره در: https://229-415.ir/

معاف بوده و به جاي آن از كمك‌ها و يا سوبسيدهاي دولتي بهره‌مند مي‌شوند. اين موارد كه بالواقع هزينه به شمار مي‌روند، ماليات منفي ناميده مي‌شوند.

4- ماليات مستقيم و غيرمستقيم

ماليات مستقيم به طور مستقيم و بلاواسطه از ماليات‌دهنده گرفته مي‌شود به گونه‌اي كه مي‌توان گفت احساس پرداخت ماليات در او ايجاد مي‌شود. اصولاً مأخذ و ميزان اين قسم از ماليات‌ها در قانون تعيين مي‌گردد.

در حالي كه ماليات غيرمستقيم ظاهراً از شخصي كه مؤدي تلقي مي‌گردد، وصول مي‌شود ولي به طور غيرمستقيم (و بالواقع) به مؤدي واقعي منتقل مي‌گردد بدون اينكه در او احساس پرداخت ماليات ايجاد كند. به طور كلي وجوه تمايز ماهوي و شكلي ماليات‌هاي مستقيم و غيرمستقيم را مي‌توان در موارد زير خلاصه كرد.

– در ماليات مستقيم، پرداخت‌كننده و مؤدي ماليات هر دو يكي هستند و دولت ماليات را از خود مؤدي مي‌گيرد و به همين دليل، ماليات‌دهنده آن را به اشخاص يا ساير طبقات اقتصادي انتقال نمي‌دهد؛ ليكن در ماليات غيرمستقيم اصولاً مؤدي پرداخت كننده اصلي نيست و از اين رو دولت به پرداخت‌كننده ماليات اجازه مي‌دهد مبلغي را كه پرداخت كرده از طريق افزايش نرخ كالا يا خدمات به مصرف‌كننده نهايي انتقال دهد.

– ماليات‌هاي مستقيم عادلانه‌تر از ماليات‌هاي غيرمستقيم مي‌باشند. علت آن است كه در وصول ماليات مستقيم درآمد و دارايي مؤدي و توان پرداخت او مدنظر قرار مي‌گيرد، در حالي كه در ماليات غيرمستقيم، كسي كه مصرف‌كننده نهايي كالا يا خدمات است آن را مي‌پردازد و اوضاع و احوال وي تأثيري در وصول ماليات ندارد. بنابراين ماليات‌هاي مستقيم سازگاري بيشتري با «اصل شخصي بودن ماليات‌ها» دارند.

– وصول ماليات‌هاي غيرمستقيم بسيار آسانتر از اخذ ماليات‌هاي مستقيم است؛ زيرا اولاً مؤدي به دليل امكان انتقال ماليات به مؤديان اصلي چندان در مقابل پرداخت ماليات به دولت مقاومت نمي‌كند و ثانياً در ماليات‌دهندگان اصلي نيز احساس پرداخت ماليات ايجاد نمي‌شود.

– از لحاظ شكلي، اصولاً مسايل و مقررات مربوط به ماليات‌هاي مستقيم در يك قانون خاص كه اكثراً «قانون ماليات‌هاي مستقيم» ناميده مي‌شود، قابل تشخيص مي‌باشند؛ وليكن مقررات مربوط به ماليات‌هاي غيرمستقيم را نمي‌توان در يك قانون يافت، زيرا مقنن در قوانين مختلف منابع ماليات‌هاي غيرمستقيم را مشخص نموده است.

– منابع ماليات‌هاي مستقيم اساساً پديده‌هاي مستمر و دائم‌الوقوع هستند، در حالي كه ماليات‌هاي غيرمستقيم زماني حاصل مي‌شود كه ماليات‌دهنده كالا و يا خدماتي را خريداري نمايد.

– مراجع سازماني وصول ماليات‌هاي مستقيم و غيرمستقيم، در غالب نظام‌هاي مالياتي متفاوت مي‌باشند.

نرخ‌هاي مالياتي

اصولاً قانونگذار كل درآمد و دارايي اشخاص را مشمول ماليات قرار نمي‌دهد، زيرا اين امر انگيزه فعاليت‌هاي اقتصادي بيشتر را از افراد سلب مي‌كند. بنابراين لازم است مأخذ و مبنايي به منظور تشخيص مقدار و ميزان ماليات قابل‌وصول توسط مقنن تعيين گردد، كه از آن تحت عنوان «نرخ مالياتي» ياد مي‌شود. به طور كلي نرخ‌هاي مالياتي به سه دسته زير تقسيم مي‌شود.

الف) نرخ تناسبي: نرخ تناسبي (نسبي) كه در ايام گذشته بيشتر مورد توجه دولتها بوده و در حال حاضر فقط در خصوص برخي منابع مالياتي خاص مشاهده مي‌گردد، نرخي است كه به نسبت ثابت در هر ميزان دارايي و درآمد اشخاص اعمال مي‌شود. به عبارت دقيق‌تر، در اين شيوه درصد ثابت و مشخصي تعيين مي‌شود و اشخاص هر ميزان

درآمد و دارايي داشته باشند، بر اساس همان نرخ تعيين شده ماليات مي‌پردازند. مبرهن است در اين شيوه اگرچه نرخ ماليات ثابت است، ولي ميزان مالياتي كه وصول مي‌شود، با توجه به افزايش درآمد و دارايي افزايش مي‌يابد.

براي مثال وقتي نرخ ماليات به صورت نسبي 2% تعيين مي‌شود، شخصي كه 1000 ريال درآمد دارد، 2% و شخصي كه 2000 ريال دارد هم 2% پرداخت مي‌كند. ملاحظه مي‌گردد نرخ مالياتي 2% است، ولي شخص نخست 20 ريال و شخص دوم 40 ريال ماليات مي‌پردازد.

با اين اوصاف نرخ تناسبي امروزه كمتر مورد توجه بوده و دولتها بيشتر از نرخ تصاعدي استفاده مي‌كنند، زيرا اعتقاد بر اين است كه نرخ تصاعدي ابزار مناسب‌تري براي نيل به عدالت مالياتي است. به هرحال خالي از فايده نيست كه بدانيم در سيستم مالياتي ايران، نرخ تناسبي در خصوص ماليات بر درآمد اشخاص حقوقي و ماليات بر نقل و انتقال قطعي املاك يا انتقال حق واگذاري املاك رعايت مي‌شود.

ب) نرخ تصاعدي: نرخي است كه با افزايش ميزان درآمد و دارايي، نرخ مالياتي نيز افزايش مي‌يابد. در اين روش بر خلاف نرخ تناسبي، نرخ ماليات ثابت نبوده و منابع مالياتي به يك نسبت مشمول ماليات نمي‌شوند. البته نرخ تصاعدي ممكن است به صورت نرخ تصاعدي كلي، طبقه‌اي و يا متمايل باشد.

1) نرخ تصاعدي كلي: در نرخ تصاعدي كلي، منابع مالياتي به طبقات مختلفي تقسيم مي‌شوند و هر طبقه نرخ مشخصي دارد كه رفته رفته افزايش مي‌يابد. مانند اينكه دارايي و درآمد تا 10000 ريال با نرخ 2%، از 10001 تا 50000 ريال با نرخ 4% و از 50001 تا 100000 ريال با نرخ 6% و به همين ترتيب مشمول ماليات واقع شوند. در اين صورت كسي كه 10000 ريال درآمد دارد بايد 2%، ولي شخصي كه 10001 ريال دارايي دارد بايد 4% آن را به عنوان ماليات بپردازد.

همانگونه كه آشكار است، ايراد اين روش آن است كه با اختلاف اندكي در ميزان درآمد و دارايي، ميزان ماليات قابل‌وصول، تغيير فاحشي مي‌نمايد. چنانكه در مثال فوق بابت 10000 ريال، 200 ريال و بابت 10001 ريال، 04/400 ريال ماليات وصول مي‌شود. بنابراين از آنجا كه اين روش با عدالت مالياتي مغاير است، نرخ تصاعدي طبقه‌اي پيشنهاد شده است.

2) نرخ تصاعدي طبقه‌اي: در اين روش نيز منابع مالياتي به طبقات معيني تقسيم مي‌شوند و هر طبقه نرخ مالياتي مشخصي دارد كه نسبت به مازاد افزايش درآمد و دارايي شخص اعمال مي‌شود. در واقع تفاوت نرخ تصاعدي كلي و طبقه‌اي اين است كه در نرخ تصاعدي كلي، كل درآمد و دارايي طبقه پايين و طبقه بالاتر مشمول نرخ مالياتي طبقه بالاتر واقع مي‌شدند، ولي در نرخ تصاعدي طبقه‌اي، صرفاً مازاد درآمد و دارايي نسبت به طبقه

پايين مشمول نرخ مالياتي طبقه بالاتر مي‌شود.

بنابراين در مثال فوق وقتي نرخ تصاعدي طبقه‌اي اعمال شود، به جاي اينكه كل 10001 ريال مشمول نرخ 4% طبقه دوم شود، 10000 ريال آن مشمول نرخ 2% طبقه اول بوده و صرفاً 1 ريال مازاد مأخذ نرخ 4% واقع مي‌شود؛ نتيجه آنكه فرد بايد 02/200 ماليات پرداخت كند. اما اين روش نيز از اين جهت كه ممكن است نرخ مالياتي در نهايت به 100% برسد و كل درآمد و دارايي اشخاص بابت ماليات وصول شود، قابل ايراد است. نظام‌هاي مالياتي براي رفع اين ايراد، به نرخ تصاعدي متمايل روي آورده‌اند.

3) نرخ تصاعدي متمايل: اين روش مشابه نرخ تصاعدي طبقه‌اي است، با اين تفاوت كه سير صعودي نرخ ماليات در يكي از طبقات مأخذ مالياتي متوقف مي‌شود. به عبارت ديگر، وقتي درآمد و دارايي اشخاص به حد معيني برسد، ديگر نرخ مالياتي جديدي تعيين نمي‌شود و اشخاص به نسبت نرخ مالياتي آخرين طبقه ماليات مي‌پردازند. به نظر مي‌رسد اين روش تركيبي از نرخ تصاعدي طبقه‌اي و نرخ تناسبي مي‌باشد.

براي مثال تا 50000 ريال نرخ 5%، از 50001 تا 100000 ريال با نرخ 10% و از 100001 تا 500000 ريال با نرخ 15% و مازاد بر 500000 ريال 20% ماليات وصول مي‌شود. مشابه اين روش در سيستم مالياتي ايران، در خصوص ماليات بر درآمد اشخاص حقيقي و ماليات بر ارث اعمال مي‌شود.

ب) نرخ تنازلي: برعكس نرخ تصاعدي بوده و بيشتر در ماليات‌هاي غيرمستقيم اعمال مي‌شود؛ زيرا ماليات‌هاي غيرمستقيم غالباً در مورد كالاها و خدمات اساسي اعمال مي‌شود كه مردم كم‌درآمد بيشتر آنها را مصرف مي‌كنند. بديهي است وقتي مصرف بيشتر شود، ميزان ماليات پرداختي نيز افزايش مي‌يابد و در نتيجه افرادي كه درآمد كمتري دارند، ماليات بيشتري مي‌پردازند. و دولت براي حمايت از اين افراد نرخ ماليات را در اين قسمت تنازلي افزايش مي‌دهد.

به هر حال در پايان اين بحث لازم به يادآوري است، نوع نرخ مالياتي و ميزان آن بايستي توسط قانونگذار و با توجه به عوامل متعددي نظير ميزان درآمد و دارايي، سياست‌هاي اقتصادي دولت، وضعيت اقتصادي كشور، توزيع ثروت در سطح كشور، شرايط و اوضاع احوال جغرافيايي و ... تعيين شود، تا از اين طريق هم اصل قانوني بودن ماليات فراهم آيد و هم به اصل مشخص بودن ماليات، جامع عمل پوشانيده شود.

منابع مالياتي در حقوق ماليه ايران

همانگونه كه پيش از اين گفتيم، ماليات ممكن است مستقيم يا غيرمستقيم باشد كه هر يك از اقسام ماليات، منابع

مالياتي متفاوت و قوانين و مقررات مجزايي دارند. البته بايد توجه داشت، منابع ماليات‌هاي غيرمستقيم بسيار متنوع بوده و قوانين حاكم بر آنها كاملاً پراكنده است. با اين وصف، در بحث حاضر از مطالعه آنها اجتناب نموده و صرفاً به بررسي منابع مالياتي مستقيم و قانون حاكم بر آنها (قانون ماليات‌هاي مستقيم) مي‌پردازيم. ضمن اينكه با نظر به اهميت ماليات بر ارزش افزوده، مباحثي را نيز به قانون ماليات بر ارزش افزوده اختصاص مي‌دهيم.

بنابراين ما در بحث منابع مالياتي در حقوق ايران، قانون ماليات‌هاي مستقيم مصوب و منابع مالياتي مذكور در آن و نيز قانون ماليات بر ارزش افزوده را بررسي مي‌كنيم.

1- قانون ماليات‌هاي مستقيم

در قانون ماليات‌هاي مستقيم مصوب 1366 منابع مالياتي به دو دسته ماليات بر دارايي و ماليات بر درآمد تقسيم شده بود. ماليات بر دارايي شامل ماليات سالانه املاك، ماليات مستغلات مسكوني خالي، ماليات بر اراضي باير شهري، ماليت بر ارث و ماليات حق تمبر بوده و ماليات بر درآمد نيز شامل ماليات بر درآمد املاك، ماليات بر درآمد كشاورزي، ماليات بر درآمد حقوق، ماليات بر درآمد مشاغل، ماليات بر درآمد اشخاص حقوقي، ماليات بر درآمد اتفاقي و ماليات بر جمع درآمد ناشي از منابع مختلف مي‌گرديد. ليكن با اصلاحات متعددي كه در قانون مذكور به عمل آمد، در حال حاضر ماليات بر دارايي تنها شامل ماليات بر ارث و ماليات حق تمبر بوده و در منابع ماليات بر درآمد نيز ماليات بر جمع درآمد ناشي از منابع مختلف، از متن قانون حذف گرديده است.

الف) اقسام ماليات بر دارايي: در نظام مالياتي كنوني ايران، ماليات بر دارايي به دو صورت ماليات بر ارث و ماليات حق تمبر به چشم مي‌خورد.

1) ماليات بر ارث: مالياتي است كه از اموال منقول و غيرمنقولي كه در نتيجه موت حقيقي يا فرضي به اشخاص رسيده، وصول مي‌گردد. ماليات بر ارث از آن جهت كه اولاً ثروتي است كه بدون تلاش و كوشش براي وراث حاصل شده و ثانياً، تعداد مؤديان آن متعدد و بسيار مي‌باشد، منبع مالياتي مهمي به شمار مي‌رود.

بنابراين هرگاه در نتيجه فوت واقعي و يا حكمي شخصي، اموالي از او برجاي ماند، اين اموال پس از تقسيم ماترك بين وراث، مشمول ماليات بر ارث خواهند بود.

- اموال مشمول ماليات بر ارث: آن بخش از اموال متوفي كه مشمول ماليات بر ارث مي‌باشند عبارتند از ماترك متوفي در ايران يا خارج از ايران اعم از اموال منقول و غيرمنقول، مطالبات قابل وصول و حقوق مالي كه پس از كسر هزينه‌هاي كفن و دفن در حد عرف و عادت، واجبات مالي از جمله ديون محقق متوفي و واجبات عبادي

در حد شرع باقي مي‌ماند. البته اموالي كه تا يكسال از تاريخ فوت، به صورت بلاعوض به دستگاه‌هاي دولتي واگذار گردد يا به موجب احكام قضايي قطعي از آنها سلب مالكيت شود، از شمول ماليات بر ارث خارج مي‌شوند.

ضمناً علاوه بر موارد مذكور، برخي از اموال متوفي معاف از ماليات بر ارث مي‌باشند كه عبارتند از:

- اسباب و اثاثيه منزل متوفي.

- وراث طبقات اول و دوم نسبت به اموال شهداي انقلاب اسلامي.

- وجوه بازنشستگي، وظيفه و مزاياي پايان خدمت، بازخريد خدمت، مرخصي استحقاقي استفاده نشده وجوه پرداختي از قبيل بيمه عمر، خسارت فوت و ديه.

- اموالي كه براي امور عام‌المنفعه وقف شده باشد.

- 80% اوراق مشاركت و سپرده‌هاي متوفي نزد بانك‌ها و مؤسسات اعتباري غيربانكي مجاز و يا شعب آنها در خارج از كشور.

- 50% ارزش سهام متوفي در شركت‌هاي پذيرفته شده در بورس.

- 40% ارزش سهام متوفي در ساير شركت‌ها.

- 40% ارزش خالص دارايي متوفي در واحدهاي توليدي، صنعتي، معدني و كشاورزي.

- تا مبلغ سي ميليون ريال از سهم‌الارث وراث عادي و تا مبلغ پنجاه ميليون ريال از سهم‌الارث وراث محجور و يا معلول.

- بدهي‌هاي مستند متوفي به وراث خود.

- هزينه كفن و دفن و واجبات مالي و عبادي.

- اشخاص مشمول ماليات بر ارث: مطابق ماده 18 قانون ماليات‌هاي مستقيم، وراثي كه مشمول ماليات بر ارث مي‌باشند، به سه طبقه تقسيم مي‌شوند:

1- وراث طبقه اول: پدر، مادر، زوج، زوجه، اولاد و اولاد اولاد.

2- وراث طبقه دوم: اجداد و جدات، برادر، خواهر و اولاد آنها.

3- وراث طبقه سوم: عمو، عمه، دايي، خاله و اولاد آنها.

همانگونه كه آشكار است، تفاوت اساسي طبقات وراث در قانون ماليات‌هاي مستقيم با قانون مدني اين است كه در قانون مدني قرابت زوج و زوجه سببي بوده و به همين دليل خارج از طبقات سه‌گانه وراث از آنها بحث مي‌شود، در حالي كه در قانون ماليات‌هاي مستقيم، زوج و زوجه جزء طبقه اول محسوب شده‌اند.

- نرخ ماليات: طبق ماده 20 قانون ماليات‌هاي مستقيم، نرخ ماليات طبقه سه‌گانه وراث به شرح زير است:

1- تا مبلغ 50000000 ريال: طبقه اول 5%، طبقه دوم 15% و طبقه سوم 35%

2- تا مبلغ 200000000 ريال نسبت به مازاد 50000000 ريال: طبقه اول 15% طبقه دوم 25% و طبقه سوم 45%

3- تا مبلغ 500000000 ريال نسبت به مازاد 200000000 ريال: طبقه اول 25%، طبقه دوم 35%، طبقه سوم 55%

4- نسبت به مازاد 500000000 ريال: طبقه اول 35%، طبقه دوم 45%، طبقه سوم 65%

ملاحظه مي‌گردد در ماليات بر ارث از نرخ تصاعدي متمايل استفاده شده و هرچه رابطه وارث با متوفي دورتر مي‌شود، نرخ ماليات نيز افزايش مي‌شود. ضمن اينكه نرخ ماليات در اموال مشمول ماليات بر ارث، ممكن است با توجه به تابعيت و يا اقامتگاه متوفي يا وارث و همچنين محل وقوع مال متفاوت باشد كه به شرح زير مي‌باشد:

1- متوفي يا وارث يا هر دو ايراني مقيم ايران باشند: نسبت به اموال مشمول ماليات بر ارث واقع در ايران يا واقع در خارج از ايران (پس از كسر ماليات بر ارثي كه بابت اموال واقع در خارج از ايران به دولت محل وقوع اموال پرداخت شده)، مطابق نرخ مذكور در ماده 20 قانون ماليات‌هاي مستقيم كه در بالا عنوان گرديد.

2- متوفي و وارث هر دو ايراني خارج از ايران باشند: نسبت به اموال مشمول ماليات بر ارث واقع در ايران مطابق نرخ مذكور در ماده 20 قانون اخيرالذكر و نسبت به اموال مشمول ماليات بر ارث واقع در خارج از ايران (پس از كسر ماليات بر ارثي كه بابت اموال واقع در خارج از ايران به دولت محل وقوع اموال پرداخت شده)، به نرخ 25%.

3- در مورد اتباع خارجي و ساير موارد: نسبت به اموال و حقوق مالي مشمول ماليات بر ارث واقع در ايران، كلاً

مشمول نرخ ماليات مربوط به وراث طبقه دوم.

- نحوه تشخيص و وصول ماليات: يكي از شرايط اساسي تقسيم تركه بين وراث، اخذ گواهي انحصار وراثت مي‌باشد و در حال حاضر نيز درخواست گواهي حصر وراثت صادر نمي‌شود، مگر اينكه اظهارنامه ماليات بر ارث توسط وراث تهيه گرديده و پس از صدور گواهي ارائه اظهارنامه توسط اداره امور مالياتي، آن را به پيوست درخواست صدور گواهي انحصار وراثت تحويل مرجع صالح قضايي نمايند. ضمن اينكه مديران دفاتر مراجع قضايي صادركننده تصديق حصر وراثت مكلفند رونوشت گواهي را ظرف پانزده روز از تاريخ صدور به اداره مالياتي حوزه خود ارسال نمايند.

علاوه بر اينها، قانونگذار به منظور جلوگيري از فرار مالياتي راهكارهايي را پيش‌بيني كرده است، از جمله اينكه ثبت املاك غيرمنقول به نام وراث يا موصي‌له و انجام هر نوع معامله وراث نسبت به ماترك در دفاتر اسناد رسمي، منوط به ارائه گواهي‌نامه اداره امور مالياتي محل مي‌باشد. در واقع قانونگذار با اتخاذ اين شيوه‌ها، تلاش نموده از يك طرف اصل سهولت وصول ماليات را در خصوص ماليات بر ارث اعمال نمايد و از طرف ديگر امكان فرار مالياتي را به حداقل برساند.

در پايان لازم به ذكر است، «مأخذ ارزيابي املاك اعم از عرصه يا اعيان، ارزش معاملاتي ملك ... در زمان فوت بوده و مأخذ ارزيابي ساير اموال و حقوق مالي متوفي، ارزش آنها در تاريخ فوت خواهد بود.»

2) ماليات حق تمبر: نوع ديگر ماليات بر دارايي در سيستم مالياتي ايران، حق تمبر است. اين ماليات كه اصولاً بر اسناد و مدارك اعمال مي‌شود، مصاديق متعددي دارد كه ذيلاً به برخي از آنها اشاره مي‌شود:

- حق تمبر برات، سفته و نظاير آنها كه معادل سه در هزار ريال مي‌باشد.

- سهام و سهم‌الشركه كليه شركت‌هاي ايراني، معادل دو در هزار ارزش اسمي آنها.

- صدور كارت معافيت، مبلغ 10000 ريال.

- صدور گواهينامه رانندگي بين‌المللي، 50000 ريال.

- شماره‌گذاري وسيله نقليه، 200000 ريال.

- گواهينامه دوره‌هاي تحصيلي كارداني، كارشناسي، كارشناسي ارشد و دكترا، 10000 ريال.

– پروانه مامايي و دندانپزشكي تجربي، 20000 ريال.

– جواز تأسيس واحدهاي توليدي، پروانه وكالت و ساير پروانه‌هاي كسب و كار، 100000 ريال.

ب) اقسام ماليات بر درآمد: همانگونه كه قبلاً نيز اشاره شد، با توجه به مواد 52 تا 151 قانون ماليات‌هاي مستقيم، اقسام ماليات دارايي عبارت از ماليات بر درآمد املاك، ماليات بر درآمد كشاورزي، ماليات بر درآمد حقوق، ماليات بر درآمد مشاغل، ماليات بر درآمد اشخاص حقوقي، ماليات بر درآمد اتفاقي مي‌باشند.

1) ماليات بر درآمد املاك: پيش از ورود به بحث لازم به تذكر است، ماليات بر درآمد املاك منبع مالياتي متمايز از ماليات سالانه املاك مي‌باشد. توضيح اينكه ماليات سالانه املاك كه در اصلاحات سال 1380 حذف گرديده، مالياتي بوده كه نسبت به ارزش املاك مؤدي مالياتي و حسب مورد املاك فرزندان تحت تكفل وي اعم از مسكوني و غيرمسكوني واقع در محدوده شهرها و شهرك‌ها (به استثناي يك واحد) دريافت مي‌گرديد. در حالي كه ماليات بر درآمد املاك، به مالياتي اطلاق مي‌شود كه نسبت به درآمد ناشي از واگذاري حقوق اشخاص نسبت به املاك خود در ايران اعمال اخذ مي‌گردد.

واگذاري حقوق مربوط به املاك ممكن است به صورت انتقال عين يا منافع ملك، انتقال حق كسب و پيشه و يا رهن باشد. در نقل و انتقال قطعي املاك مانند بيع يا هرگونه عقودي كه آثار بيع و نقل و انتقال را داشته باشد، ماليات قابل وصول 5% ارزش معاملاتي ملك مي‌باشد. اما در خصوص حق واگذاري محل مانند واگذاري حق كسب و پيشه يا حقوق مربوط به اماكن تجاري، 2% وجوه دريافتي مالك يا صاحب حق در زمان واگذاري، به عنوان ماليات اخذ مي‌شود.

البته در عقد اجاره، بايستي اجاره دست اول و دست دوم را به طور جداگانه بررسي نمود. منظور از اجاره دست اول آن است كه مالك عين منافع آن را به ديگري انتقال دهد. در حالي كه اجاره دست دوم زماني است كه مالك منافع (مستأجر)، عين مستأجره را به شخص ديگري اجاره مي‌دهد.

در اجاره دست اول 2% كل مال‌الاجاره، اعم از نقدي و غيرنقدي، پس از كسر بيست و پنج درصد بابت هزينه‌ها و استهلاكات و تعهدات مالك نسبت به مورد اجاره، بابت ماليات بر درآمد ملك وصول مي‌شود. حال آنكه در اجاره دست دوم، صرفاً 2% مابه‌التفاوت اجاره دريافتي و اجاره پرداختي، بابت ماليات اخذ مي‌گردد.

در خصوص نحوه تشخيص مبلغ اجاره قانون مقرر داشته: «مال‌الاجاره از روي سند رسمي تعيين مي‌شود و در صورتي كه اجاره نامه رسمي وجود نداشته باشد يا از تسليم سند يا رونوشت آن خودداري گردد و يا موجر علاوه بر

اجاره‌بها وجهي به عنوان وديعه يا هر عنوان ديگر از مستأجر دريافت نموده باشد، ميزان اجاره بها براساس املاك مشابه تعيين خواهد شد.»

در اينجا لازم به ذكر است، ارزش معاملاتي املاك در خصوص نقل و انتقال قطعي و همچنين ارزش اجاري املاك مشابه بر اساس مترمربع توسط كميسيون تقويم املاك انجام مي‌شود. كميسيون تقويم املاك، متشكل از هفت عضو مي‌باشد كه در تهران از نمايندگان سازمان امور مالياتي كشور و وزارتخانه‌هاي مسكن و شهرسازي، جهادكشاورزي و نماينده سازمان ثبت اسناد و املاك و سه نفر معتمد محل بصير و مطلع در امور تقويم املاك به معرفي شوراي شهر و در شهرستانها از مديران كل يا رؤساي ادارات امور مالياتي، مسكن و شهرسازي، جهادكشاورزي و ثبت اسناد و املاك به ترتيب در مراكز استانها يا شهرستانها حسب مورد و يا نمايندگان آنها و سه نفر معتمد محل بصير و مطلع در امور تقويم املاك به معرفي شوراي شهر تشكيل و هر سال يك بار نسبت به تعيين ارزش معاملاتي و اجاري املاك اقدام خواهد نمود. ارزش تعيين شده پس از يك ماه از تاريخ تصويب نهايي كميسيون تقويم املاك لازم‌الاجرا بوده و تا تعيين ارزش معاملاتي جديد معتبر است.

از نكات مهم ديگري كه در خصوص ماليات بر درآمد املاك قابل توجه است، مي‌توان به موارد زير اشاره كرد:

– محل سكونت پدر يا مادر يا همسر يا فرزند يا اجداد و همچنين محل سكونت افراد تحت تكفل مالك اجاري تلقي نمي‌شود مگر اين كه به موجب اسناد و مدارك ثابت گردد كه اجاره پرداخت مي‌شود. در صورتي كه چند واحد مسكوني محل سكونت مالك و يا افراد مزبور باشد يك واحد براي سكونت مالك و يك واحد مسكوني براي هر يك از افراد مذكور به انتخاب مالك از شمول ماليات موضوع اين بخش خارج خواهد بود.[18]

– املاكي كه با اثاثيه يا ماشين‌آلات به اجاره واگذار مي‌شود، درآمد ناشي از اجاره اثاثيه و ماشين‌آلات نيز جزء درآمد ملك محسوب و مشمول ماليات بر درآمد املاك مي‌شود.[19]

– مالكان مجتمع‌هاي مسكوني داراي بيش از سه واحد استيجاري كه با رعايت الگوي مصرف مسكن بنا به اعلام وزارت مسكن و شهرسازي ساخته شده يا مي‌شوند، در طول مدت اجاره از 100% ماليات بر درآمد املاك اجاري معاف مي‌باشند. در غير اين صورت درآمد هر شخص ناشي از اجاره واحد يا واحدهاي مسكوني در تهران تا مجموع يكصد و پنجاه مترمربع زيربناي مفيد و در ساير نقاط تا مجموع دويست مترمربع زيربناي مفيد از ماليات بردرآمد ناشي از اجاره املاك معاف مي‌باشد.[20]

– اولين نقل و انتقال قطعي ساختمان‌هاي نوساز اعم از مسكوني و غيره كه بيش از دو سال از تاريخ صدور گواهي پايان كار آنها نگذشته باشد، علاوه بر 5% ماليات نقل و انتقال قطعي، مشمول ماليات مقطوع به نرخ ده درصد

10% ارزش معاملاتي اعياني مورد انتقال خواهند بود. اشخاص حقيقي يا حقوقي، مشمول ماليات ديگري از بابت درآمد حاصل از ساخت و فروش موضوع اين ماده نخواهند بود.[21]

– فسخ معاملات قطعي املاك بر اساس حكم مراجع قضايي به طور كلي و اقاله يا فسخ معاملات قطعي املاك در ساير موارد، تا شش ماه بعد از انجام معامله به عنوان معامله جديد مشمول ماليات بر درآمد املاك نخواهد بود.[22]

2) ماليات بر درآمد كشاورزي: در كشور ما به منظور حمايت از فعاليت‌هاي كشاورزي و نيل به خودكفايي، كليه درامدهاي ناشي از فعاليت‌هاي كشاورزي، معاف از ماليات مي‌باشند. در اين خصوص ماده 81 قانون ماليات‌هاي مستقيم مقرر مي‌دارد: «درآمد حاصل از كليه فعاليت‌هاي كشاورزي، دامپروري، دامداري، پرورش ماهي و زنبور عسل و پرورش طيور، صيادي و ماهيگيري، نوغان‌داري[23]، احياي مراتع و جنگلها، باغات اشجار از هر قبيل و نخيلات از پرداخت ماليات معاف مي‌باشد ... ».

لازم به ذكر است اگرچه در صدر ماده عبارت كلي كشاورزي و دامداري استعمال گرديده، ولي عموميت اين ماده با استثنائاتي مواجه شده است. براي مثال درآمدهاي ناشي از صيد ماهي، به موجب بخشنامه هيأت عمومي شوراي عالي مالياتي از شمول ماده 81 خارج شده است.

در نهايت نكته قابل توجه اين است كه اهداف و برنامه‌هاي كلان اقتصادي و سياسي دولت به گونه‌اي است كه نه تنها درآمدهاي ناشي از فعاليت‌هاي كشاورزي معاف از ماليات مي‌باشد، بلكه دولت از طريق مساعدت‌ها و كمك‌هاي نقدي و غيرنقدي همچون وام‌هاي بلاعوض و خريد تضميني محصولات كشاورزي، نوعاً ماليات منفي نيز مقرر داشته است.

3) ماليات بر درآمد حقوق: كسب و كار اشخاص حقيقي ممكن است به صورت تابع و يا مستقل باشد. منظور از كار تابع، حالتي است كه شخص نيروي كار خود را در اختيار ديگري قرار داده و در ازاي آن حقوق و دستمزد دريافت مي‌كند مانند كارمندان و كارگران كه كار خود را با تابعيت از اشخاص حقوقي حقوق عمومي و حقوق خصوصي انجام مي‌دهند. در حالي‌كه در كار مستقل، شخص نيروي كار خود را در اختيار ثالث قرار نداده و مستقلاً به نام و به حساب خود كار مي‌كند مانند صاحبان مشاغل آزاد.

به هر حال به تبع نوع كار، ماهيت درآمد اشخاص نيز متفاوت بوده و مآلاً ماليات‌هاي‌هاي مختلفي بر آنها اعمال مي‌شود؛ به گونه‌اي كه در مورد درآمدهاي ناشي از كار تابع، ماليات بر درآمد حقوق و در رابطه با فعاليت‌هاي مستقل، ماليات بر درآمد مشاغل دريافت مي‌شود. بنابراين ماليات بر درآمد حقوق، مالياتي است كه نسبت به درآمد شخص حقيقي كه در قبال تسليم نيروي كار خود به شخص ديگر (اعم از حقيقي يا حقوقي) در ايران به طور نقد يا

غيرنقد تحصيل مي‌كند، اخذ مي‌شود.

مطابق قانون، درآمد حقوق مشمول ماليات عبارت از حقوق (مقرري يا مزد يا حقوق اصلي) و مزاياي مربوط به شغل اعم از مستمر و يا غيرمستمر قبل از وضع كسور و پس از كسر معافيت‌هاي مقرر در اين قانون مي‌باشد.

نرخ ماليات بر درآمد حقوق در مورد كاركنان مشمول قانون نظام هماهنگ پرداخت كاركنان دولت پس از كسر معافيت‌هاي مقرر در اين قانون به طور مقطوع 10% و در مورد ساير حقوق‌بگيران از جمله كارگران نيز پس از كسر معافيت‌هاي مقرر در اين قانون تا مبلغ چهل و دو ميليون ريال به نرخ 10% و نسبت به مازاد آن به نرخ‌هاي مقرر در ماده 131 قانون ماليات‌هاي مستقيم مي‌باشد.[24]

در پايان لازم به ذكر است، برخي از درآمدهاي مستخدمين مطابق مواد متعدد قانون ماليات‌هاي مستقيم، معاف از ماليات مي‌باشد. اين موارد عبارتند از:

– درآمد حقوق كارمندان تا ميزان يكصد و پنجاه برابر حداقل حقوق مبنا موضوع جدول حقوق ماده (1) قانون نظام هماهنگ پرداخت كاركنان دولت مصوب 1370.[25]

– درآمد حقوق مأمورين سياسي خارجي، كاركنان كنسولگري و مؤسسات فرهنگي خارجي به شرط معامله متقابل دولت متبوع آنها نسبت به ديپلمات‌هاي ايراني.

– درآمد حقوق كارشناسان خارجي كه با موافقت دولت جمهوري اسلامي ايران از محل كمك‌هاي بلاعوض فني و اقتصادي و علمي و فرهنگي دول خارجي و يا مؤسسات بين‌المللي به ايران اعزام مي‌شوند و حقوق خود را از دول متبوع يا مؤسسات بين‌المللي مذكور دريافت مي‌كنند.

– درآمد حقوق كارمندان خارجي سفارتخانه‌ها و كنسولگري‌هاي دولت جمهوري اسلامي ايران در كشورهاي خارجي خارج به شرط معامله متقابل.

– حقوق بازنشستگي و وظيفه و مستمري و پايان خدمت و خسارت اخراج و بازخريد خدمت و وظيفه يا مستمري پرداختي به وراث و حق سنوات و حقوق ايام مرخصي استفاده نشده كه در موقع بازنشستگي يا از كارافتادگي به حقوق‌بگير پرداخت مي‌شود.

– هزينه سفر و فوق‌العاده مسافرت مربوط به شغل.

- مسكن ارزان قيمت سازماني واگذار شده به كارگران يا كارمندان.

- وجوه حاصل از بيمه بابت جبران خسارت بدني و معالجه و امثال آن.

- عيدي سالانه يا پاداش آخر سال حداكثر تا دوازده و نيم برابر حداقل حقوق مبنا.

- وجوهي كه كارفرما بابت هزينه معالجه كاركنان خود يا افراد تحت تكفل آنها پرداخت مي‌كند.

- مزاياي غيرنقدي پرداختي به كاركنان حداكثر تا بيست و پنج برابر حداقل حقوق مبنا.

- درآمد حقوق پرسنل نيروهاي مسلح جمهوري اسلامي ايران اعم از نظامي و انتظامي، مشمولان قانون استخدامي وزارت اطلاعات و جانبازان انقلاب اسلامي و جنگ تحميلي و آزادگان.

- بخشودگي 50% ماليات حقوق كاركنان شاغل در مناطق كمتر توسعه يافته طبق فهرست سازمان مديريت و برنامه‌ريزي كشور.[26]

4) ماليات بر درآمد مشاغل: ماليات بر درآمد مشاغل عليرغم اينكه مواد بسياري از قانون ماليات‌هاي مستقيم را به خود اختصاص داده و همچنين تعداد مؤديان آن نسبت به مؤديان ساير اقسام ماليات بر درآمد بيشتر است، ليكن ميزان ماليات وصول شده به موجب آن اندك مي‌باشد. از جمله دلايلي كه سبب پايين بودن درآمد دولت از محل ماليات بر درآمد مشاغل گرديده، مي‌توان به فرار مالياتي، پراكندگي شغلي و عدم كدگذاري و مكانيزه بودن سيستم پرداخت ماليات در ايران اشاره كرد.

به هر حال ماليات بر درآمد مشاغل، مالياتي است كه نسبت به درآمد اشخاص حقيقي كه از طريق اشتغال مستقل به مشاغل يا عناوين غير از موارد مذكور در ساير فصل‌هاي قانون ماليات‌هاي مستقيم در ايران تحصيل شده، اعمال مي‌گردد. البته مقنن به طور استثناء، درآمد شركت‌هاي مدني (اعم از اختياري يا قهري) و همچنين درآمدهاي ناشي از فعاليت‌هاي مضاربه را در صورتي كه عامل (مضارب) يا صاحب سرمايه شخص حقيقي باشد، تابع مقررات ماليات بر درآمد مشاغل برشمرده است.[27]

همچنين با توجه به قانون ماليات‌هاي مستقيم مي‌توان مؤديان ماليات بر درآمد مشاغل را به سه دسته تقسيم كرد:

1- مشاغل عمده و مشمولين ماده 96 كه موظف به نگهداري دفاتر قانوني مقرر در قانون تجارت و يا دفاتر مشاغل كه نمونه آن توسط اداره دارايي تهيه مي‌شود، مي‌باشند؛ مانند صاحبان مراكز آموزشي و پرورشي، صاحبان

بيمارستانها، صاحبان هتلها، وكلاء، كارشناسان و مترجمان رسمي دادگستري، دلالان، حق‌العمل‌كاران و كارگزاران، صاحبان دفاتر اسناد رسمي و ساير موارد مذكور در ماده 96 قانون ماليات‌هاي مستقيم.

2- مشاغلي كه درآمد سالانه و مستمر داشته، ولي مكلف به نگهداري دفاتر قانوني و مشاغل نمي‌باشند؛ مانند كسبه جزء.

3- مشاغلي كه ماده 93 از آنها تحت عنوان «مشاغل غير از موارد مذكور در ساير فصل‌هاي قانون ماليات‌هاي مستقيم» ياد كرده است؛ مانند خريد و فروش سهام و يا سهم‌الشركه شركت‌هاي تجاري.

لازم به توجه است، درآمدي كه مشمول ماليات بر درآمد مشاغل مي‌شود، عبارت از كل فروش كالا و خدمات به اضافه ساير درآمدهاي مشمولين ماليات -كه مشمول ماليات فصول ديگر شناخته نشده- پس از كسر هزينه‌ها و استهلاكات مطابق مقررات مربوطه مي‌باشد.

نحوه تشخيص ماليات بر درآمد مشاغل هم بدين صورت است كه اصولاً مؤديان مالياتي اظهارنامه مالياتي مربوط به فعاليت‌هاي شغلي خود را در يك سال مالياتي طبق نمونه‌اي كه وسيله سازمان امور مالياتي كشور تهيه خواهد شد، تنظيم و تا آخر تيرماه سال بعد به اداره امور مالياتي محل شغل خود تسليم و ماليات متعلق را به نرخ مذكور در ماده 131 قانون ماليات‌هاي مستقيم پرداخت مي‌نمايند. مطابق ماده اخيرالذكر، نرخ ماليات به شرح زير است:

– تا سي ميليون ريال درآمد، مشمول ماليات سالانه 15%

– تا ميزان يكصد ميليون ريال درآمد، مشمول ماليات سالانه 20% نسبت به مازاد سي ميليون

– تا ميزان دويست و پنجاه ميليون ريال درآمد، مشمول ماليات سالانه 25% نسبت به مازاد يكصد ميليون ريال

– تا ميزان يك ميليارد ريال درآمد، مشمول ماليات سالانه 30% نسبت به مازاد دويست و پنجاه ميليون ريال

– نسبت به مازاد يك ميليارد ريال درآمد، مشمول ماليات سالانه 35%.

البته در موارد زير، اداره امور مالياتي ماليات را به طور علي‌الرأس تعيين و وصول مي‌نمايد:

– درصورتي كه تا آخر تيرماه سال بعد ترازنامه و حساب سود و زيان و يا حساب درآمد و هزينه و حساب سود و زيان، حسب مورد تسليم نشده باشد.

– درصورتي كه مؤدي به درخواست كتبي اداره امور مالياتي مربوط از ارائه دفاتر و يا مدارك حساب در محل كار خود خودداري نمايد.

– در صورتي كه دفاتر و اسناد و مدارك ابرازي براي محاسبه درآمد مشمول ماليات، به نظر اداره امور مالياتي غيرقابل رسيدگي تشخيص شود و يا به علت عدم رعايت موازين قانوني و آيين‌نامه مربوط مورد قبول واقع نشود.

در پايان اين بحث، ذكر چند نكته در خصوص ماليات بر درآمد وكلاي دادگستري خالي از لطف نخواهد بود. در اين خصوص مطابق ماده 103 قانون ماليات مستقيم، «وكلاي دادگستري و كساني كه در محاكم اختصاصي وكالت مي‌كنند مكلف‌اند در وكالت‌نامه‌هاي خود رقم حق‌الوكاله‌ها را قيد نمايند و معادل پنج درصد آن بابت علي‌الحساب مالياتي روي وكالت‌نامه تمبر الصاق و ابطال نمايند. البته مبلغ تمبر در هر حال نبايد كمتر از ميزان مقرر در موارد زير باشد:

الف- در دعاوي و اموري كه خواسته آنها مالي است، پنج درصد حق‌الوكاله مقرر در تعرفه براي هر مرحله؛

ب- در مواردي كه موضوع وكالت مالي نباشد يا تعيين بهاي خواسته قانوناً لازم نيست و همچنين در دعاوي كيفري كه تعيين حق‌الوكاله به نظر دادگاه است، پنج درصد حداقل حق‌الوكاله مقرر در آيين‌نامه حق‌الوكاله براي هر مرحله؛

ج- در دعاوي كيفري نسبت به ادعاي خصوصي مالي، طبق مواد حكم بند الف اين ماده؛

د- در دعاوي و اختلافات مالي كه در مراجع اختصاصي غيرقضايي رسيدگي و حل و فصل مي‌شود و براي حق‌الوكاله آنها تعرفه خاصي مقرر نشده است از قبيل اختلافات مالياتي و عوارض توسعه معابر شهرداري و نظاير آنها، ميزان حق‌الوكاله صرفاً از لحاظ مالياتي به شرح زير:

– تا ده ميليون ريال مابه‌الاختلاف، پنج درصد

– تا سي ميليون ريال مابه‌الاختلاف، چهار درصد نسبت به مازاد ده ميليون ريال

– از سي ميليون ريال مابه‌الاختلاف به بالا، سه درصد نسبت به مازاد سي ميليون ريال منظور مي‌شود و معادل پنج درصد آن تمبر باطل خواهد شد».

همچنين در صورتي كه پس از ابطال تمبر تعقيب دعوي به وكيل ديگري واگذار شود، وكيل جديد مكلف به ابطال تمبر روي وكالت‌نامه مربوط نخواهد بود. ضمناً ضمانت‌اجراي ماده مذكور آن است كه در هر مورد كه طبق مفاد اين ماده

عمل نشده باشد، وكالت وكيل با رعايت مقررات قانون آئين دادرسي مدني در هيچ يك از دادگاهها و مراجع مزبور قابل قبول نخواهد بود.

5) ماليات بر درآمد اشخاص حقوقي: ماليات بر درآمد اشخاص حقوقي، يكي از منابع مهم مالياتي در نظام‌هاي مالياتي كنوني است. وضع ماليات بر درآمد اشخاص حقوقي در ايران، نخستين بار به موجب قانون ماليات بر درآمد شركت‌ها و تجارت مصوب 1309 صورت گرفت. در حال حاضر ماليات بر درآمد اشخاص حقوقي تابع مقررات قانون ماليات‌هاي مستقيم مي‌باشد.

در اين خصوص ماده 105 قانون اخير بيان مي‌دارد: «جمع درآمد شركتها و درآمد ناشي از فعاليت‌هاي انتفاعي ساير اشخاص حقوقي از منابع مختلف در ايران يا خارج از ايران تحصيل مي‌شود، پس از وضع زيان‌هاي حاصل از منابع غيرمعاف و كسر معافيت‌هاي مقرر به استثناي مواردي كه طبق مقررات اين قانون داراي نرخ جداگانه‌اي مي‌باشد، مشمول ماليات به نرخ 25% خواهند بود».

با دقت در ماده مذكور ذكر دو نكته لازم مي‌آيد. نخست اينكه، در ماليات بر درآمد اشخاص حقوقي، مقنن از اصل محلي بودن قوانين مالياتي عدول نموده و درآمدهاي اشخاص حقوقي ايراني را كه در خارج از كشور تحصيل شده، مشمول ماليات برشمرده است. و نكته دوم اينكه، قانونگذار در معدود موارد موجود، نرخ ماليات را به طور نسبي مقرر نموده است.

نحوه تشخيص ماليات بر درآمد اشخاص حقوقي، تقريباً مشابه ماليات بر درآمد مشاغل مي‌باشد. با اين توضيح كه اصولاً تشخيص ماليات بر درآمد اشخاص حقوقي، به وسيله اظهارنامه قانوني و بر اساس دفاتر قانوني و ترازنامه و حساب سود و زيان به عمل مي‌آيد. چنانكه ماده 110 قانون ماليات‌هاي مستقيم مقرر مي‌دارد: «اشخاص حقوقي مكلف‌اند اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زيان متكي به دفاتر و اسناد و مدارك خود را حداكثر تا چهارماه پس از سال مالياتي همراه با فهرست هويت شركا و سهامداران و حسب مورد ميزان سهم‌الشركه يا تعداد سهام و نشاني هر يك از آنها را به اداره امور مالياتي كه محل فعاليت اصلي شخص حقوقي در آن واقع است تسليم و ماليات متعلق را پرداخت نمايند ... ».

اما چنانچه مؤدي از تسليم ترازنامه و حساب سود و زيان در موعد مقرر خودداري نمايد و يا از ارائه دفاتر يا مدارك به اداره امور مالياتي امتناع نمايد و يا مدارك ابرازي به تشخيص اداره امور مالياتي، غيرقابل رسيدگي يا غيرقابل قبول باشد، ماليات قابل وصول به صورت علي‌الرأس توسط واحد مالياتي تعيين خواهد شد.

ضمناً برخي از موارد معافيت‌هاي مالياتي مربوط به درآمد اشخاص حقوقي را به شرح ذيل مي‌توان نام برد:

– آستان قدس رضوي، مؤسسات و شركت‌هايي كه تمام يا قسمتي از سرمايه آنها متعلق به آستان قدس رضوي مي‌باشد.

– بخش خريد لوازم و تجهيزات از خارج كشور، در قراردادهاي پيمانكاري كه توسط اشخاص حقوقي خارجي و براي كارفرمايي كه جزو اشخاص حقوقي حقوق عمومي مي‌باشد، انجام مي‌شود.

– وجوه مصروفه اشخاص حقوقي براي امور خيريه و عام‌المنفعه.

– وجوه ذخيره شده از محل سود ابرازي براي بازسازي واحدهاي صنعتي موجود، ايجاد واحدهاي صنعتي جديد و احداث مسكن براي پرسنل واحد صنعتي.

6) ماليات بر درآمدهاي اتفاقي: «درآمد نقدي و يا غيرنقدي كه شخص حقيقي يا حقوقي به صورت بلاعوض و يا از طريق معاملات محاباتي و يا به عنوان جايزه يا هر عنوان ديگر از اين قبيل تحصيل مي‌نمايد، مشمول ماليات اتفاقي به نرخ مقرر در ماده 131 اين قانون خواهد بود».[28]

لازم به توجه است، اگرچه دارايي ناشي از ارث نيز مانند موارد مذكور در اين ماده اتفاقي مي‌باشد. ولي تفاوت اساسي ارث با ساير درآمدهاي اتفاقي اين است كه ارث از مصاديق انتقال قهري مي‌باشد، ولي درآمدهاي اتفاقي مذكور در ماده فوق، به طور قهري براي اشخاص ايجاد نمي‌شود. به هرحال نكاتي كه ذكر آنها در رابطه با ماليات بر درآمد اتفاقي لازم مي‌باشند، مي‌توان در موارد زير خلاصه نمود.

نخست- صددرصد درآمد حاصله از طرق اتفاقي، مشمول ماليات مي‌باشد. ضمناً در خصوص درآمدهاي غيرنقدي، بهاي روز تحقق درآمد طبق مقررات قانون ماليات‌هاي مستقيم، ملاك تشخيص درآمد خواهد بود. البته چنانچه درآمد اتفاقي از مصاديق املاكي باشد كه براي آنها ارزش معاملاتي تعيين شده است، در اين صورت ارزش معاملاتي مأخذ محاسبه ماليات قرار مي‌گيرد.

دوم- در معاملات محاباتي، صلح معوض و هبه معوض، درآمد مشمول ماليات عبارت از مابه‌التفاوت ارزش عوضين است كه براساس مقررات اين ماده تعيين مي‌شود. ماليات توسط طرف معامله‌اي كه از وقوع آن منتفع شده، پرداخت مي‌شود.

سوم- تشخيص منابع مالياتي مشمول ماليات بر درآمد اتفاقي، از طريق ارائه اظهارنامه مالياتي به عمل مي‌آيد. به اين صورت كه صاحبان درآمدهاي اتفاقي بايستي در هر سال اظهارنامه مالياتي خود را در مورد منافع مالي كه به طور دائم يا موقت به صورت بلاعوض به وي واگذار شده، تا آخر ارديبهشت ماه سال بعد و در ساير موارد ظرف

سي روز از تاريخ تحصيل درآمد يا تعلق منافع به اداره امور مالياتي مربوط تسليم و ماليات متعلق را بپردازند. صرفاً در صورتي كه معامله در دفاتر اسناد رسمي انجام و ماليات وصول شده باشد، تكليف تسليم اظهارنامه ساقط مي‌شود.[29]

در اينجا لازم به ذكر است، چون منابع مالياتي مشمول ماليات بر درآمدهاي اتفاقي اساساً ناشناخته مي‌باشند، به همين دليل اغلب از شناسايي نشده و مشمول ماليات واقع نمي‌شوند؛ به خصوص اينكه تشخيص آن بدون ارائه اظهارنامه مالياتي، امري مشكل و تقريباً پرهزينه مي‌باشد.

چهارم- نرخ مالياتي موضوع ماليات بر درآمد، همان نرخ‌هايي است كه در ماده 131 قانون ماليات‌هاي مستقيم ذكر شده است.

پنجم- معافيت‌هاي ماليات بر درآمد اتفاقي را مي‌توان به شرح زير نام برد:

1- كمك‌هاي نقدي و غيرنقدي بلاعوض سازمان‌هاي خيريه يا دولت به اشخاص حقيقي غير از موارد مشمول ماليات بر درآمد حقوق.

2- وجوه يا كمك‌هاي مالي اهدايي به خسارت‌ديدگان از حوادث غيرمترقبه.

3- جوايزي كه دولت براي تشويق صادرات و توليد و خريد محصولات كشاورزي پرداخت مي‌نمايد.

4- جوايز بانك‌ها و مؤسسات اعتباري و مالي.

مطالب حقوقی بیشتر در: https://irlawyers.ir/ --- الکترونیک، کامپیوتر، بورس و غیره در: https://229-415.ir/

2- قانون ماليات بر ارزش افزوده

قانون ماليات بر ارزش افزوده در جلسه 17/02/1387 كميسيون اقتصادی مجلس شورای اسلامی طبق اصل 85 قانون اساسی جمهوری اسلامی ايران تصويب گرديد و پس از موافقت مجلس با اجراء آزمايشی آن به مدت پنج سال، مورخ 02/03/1387 به تأييد شورای نگهبان رسيد. قانون مذكور درآمد جديدي را در قالب ماليات بر ارزش افزوده[30] به نظام مالياتي كشورمان افزود. اين قانون به طور خلاصه مقرر مي‌دارد، واردكنندگان و توزيع‌كنندگان عمده كالاها و خدمات مصرفي، ضمن شناسايي سلسله مراتب تهيه و توزيع كالاي خود، در فاكتور فروش كالا به مصرف‌كننده نهايي سه درصد ماليات محاسبه و از مشتري دريافت كنند.

بنابراين با توجه به اهميت شناسايي منابع مالياتي مذكور در قانون موصوف، در ادامه به بررسي مطالب مهم آن مانند قلمرو مشمولين و تاريخ تعلق آن، نرخ‌هاي مالياتي و موارد معافيت‌ها مي‌پردازيم.

الف) مفاهيم و كليات

1) مفهوم ماليات بر ارزش افزوده: آشنايي با تعريف ماليات بر ارزش افزوده، مستلزم تبيين مفهوم «ارزش افزوده» است. تعريف قانوني ارزش افزوده عبارت است از «تفاوت بين ارزش كالاها و خدمات عرضه شده با ارزش كالاهـا و خـدمات خريـداري يـا تحصـيل‌شده در يـك دوره معيـن»؛[31] بنـابر ايـن تعريـف، ارزش افـزوده مابه‌التفاوتي است كه از زمان عرضه كالاها و خدمات تا زمان خريداري و يا تحصيل آنها حاصل مي‌شود.

لازم به توضيح است، مفهوم «عرضه» در قانون ماليات بر ارزش افزوده بسيار عام بوده و شامل انتقال كالا از طريق هر نوع معامله مي‌باشد. حتي قانونگذار معاوضه را به عنوان عرضه متقابل تلقي كرده و هر يك را جداگانه مشمول ماليات قرار مي‌دهد.[32] همانگونه كه خدمات مربوط به صادرات و واردات كالا را نيز مشمول اين قانون قرار داده است.[33]

بنابراين با توجه به مفهوم ارزش افزوده، مي‌توان ماليات بر ارزش افزوده را نوعي ماليات چند مرحله‌اي دانست كه در مراحل مختلف زنجيره توليد و يا خدمات ارائه شده اخذ مي‌گردد. براي مثال، شخص الف براي توليد محصولات خويش، قطعات لازم را از طريق بازار داخلي تأمين مي‌كند؛ چنانكه وي معادل مبلغ بيست ميليون ريال قطعات توليدي خريد مي‌نمايد. حال با فرض اين كه نرخ ماليات 10% باشد، اين شركت در مرحله خريد دو ميليون ريال

(20،000،000× %10=2،000،000) ماليات بر ارزش افزوده به سازمان مالياتي كشور پرداخت مي‌نمايد. سپس شخص مذكور كه محصول توليدي خود را به مبلغ پنجاه ميليون ريال به شخص ب مي‌فروشد، موظف است حين عرضه كالا، ماليات بر ارزش افزوده را جداگانه در فاكتور محاسبه (50،000،000× %10=5،000،000) و از خريدار دريافت نمايد.

بديهي است اگرچه قيمت محصول پنجاه ميليون ريال مي‌باشد، ولي مبلغ پرداختي خريدار پنجاه و پنج ميليون ريال (جمع بهاي كالا و ده درصد ماليات بر ارزش افزوده) خواهد بود. از اين رو شخص الف موظف است ماليات‌هاي پرداختي در مرحله قبلي (خريد از داخل) را از ماليات‌هاي وصولي كسر نموده و مابقي (5،000،000-2،000،000=3،000،000) را همراه با اظهارنامه به سازمان مالياتي پرداخت نمايد. بنابراين مجموع ماليات بر ارزش افزوده كه توسط مصرف‌كننده نهايي پرداخت شده برابر پنج ميليون ريال خواهد بود.

2) تاريخچه: اين ماليات نخستين بار توسط فون زيمنس در سال 1951 به منظور فائق آمدن بر مسائل مالي كشور آلمان طرح‌ريزي گرديد، ليكن به رغم علاقه و تمايل شديد كشورهايي نظير آرژانتين و فرانسه در خصوص آگاهي از چگونگي ساختار آن، اين ماليات بطور رسمي تا سال 1954 به مرحله اجرا درنيامد. از سال 1954به بعد، برزيل ، فرانسه ، دانمارك و آلمان در زمره نخستين كشورهايي بودند كه اين ماليات را در نظام مالياتي كشور خود معرفي نمودند. اما در آسيا، كره جنوبي نخستين كشوري بود كه درسال 1977 با كمك صندوق بين المللي پول توانست اين ماليات را در نظام مالياتي خود پياده نمايد و بدنبال آن كشورهاي تركيه ، پاكستان ، بنگلادش و لبنان نيز اقدام به اجراي اين ماليات نمودند. هم اكنون بيش از 120 كشور جهان از سيستم ماليات بر ارزش افزوده بهره مند هستند.

به منظور اجراي اين ماليات در كشور جمهوري اسلامي ايران، لايحه آن براي اولين بار در دي ماه 1366 تقديم مجلس شوراي اسلامي گرديد. لايحه مزبور در كميسيون اقتصادي مجلس مورد بررسي قرار گرفت و پس از اعمال نظرات موافق و مخالف به صحن علني مجلس ارائه گرديد كه پس از تصويب 6 ماده از آن، بنا به تقاضاي دولت و به دليل اجراي سياست «تثبيت قيمتها» به دولت مسترد گرديد.

درسال 1370 بخش امور مالي صندوق بين المللي پول، در راستاي اصلاح نظام مالياتي جمهوري اسلامي ايران، اجراي سياست ماليات بر ارزش افزوده را به عنوان يكي از عوامل اصلي افزايش كارايي و اصلاح نظام مالياتي پيشنهاد نمود. با توجه به نظرات كارشناسان صندوق بين المللي پول، مطالعات و بررسيهاي متعددي در اين زمينه در وزارت امور اقتصادي و دارايي صورت پذيرفت و اجراي ماليات بر ارزش افزوده در سمينارها و كميته‌هاي مختلف علمي با حضور كارشناسان داخلي و خارجي مورد تأكيد قرار گرفت، اما در عمل به مرحله اجرا درنيامد. وزارت امور

مطالب حقوقی بیشتر در: https://irlawyers.ir/ --- الکترونیک، کامپیوتر، بورس و غیره در: https://229-415.ir/

اقتصادي و دارايي در راستاي طرح ساماندهي اقتصادي كشور، انجام اصلاحات اساسي در سيستم مالياتي از جمله حذف انواع معافيتها، حذف انواع عوارض وگسترش پايه مالياتي را با تأكيد خاص بر كارايي نظام مالياتي، شروع نمود و مطالعات جديد امكان‌سنجي در اين زمينه به عمل آورد. از اين رو با توجه به اهميت بسط پايه مالياتي بعنوان يكي از اصول اساسي سياستهاي مالي طرح ساماندهي اقتصاد كشور، مطالعات علمي متعددي با در نظر گرفتن خصوصيات فرهنگي، اجتماعي و اقتصادي كشور در زمينه اجراي ماليات بر ارزش افزوده، از دي ماه 1376 آغاز گرديده و نهايتاً لايحه ماليات بر ارزش افزوده، با در نظر گرفتن اثرات اقتصادي ناشي از اجراي اين ماليات، به مجلس شوراي اسلامي ارائه شد.

لايحه مذكور پس از انجام بررسي‌هاي لازم و اعمال اصلاحات و تغييرات موردنظر مجلس، نهايتاً به موجب اصل 85 قانون اساسي توسط كميسيون اقتصادي مجلس تصويب و پس از تأييد مجلس شوراي اسلامي، با اجراي آزمايشي آن براي مدت 5 سال موافقت گرديد. اين قانون پس از تأييد شوراي نگهبان منتشر شده و در حال حاضر اجرا مي‌گردد.

3) مأخذ و نرخ‌هاي مالياتي: مأخذ محاسبه ماليات بر اساس نوع فعاليت متفاوت مي‌باشد. چنانكه در خصوص عرضه كالا و خدمات در داخل ايران، بهاي كالا يا خدمت مندرج در صورتحساب مي‌باشد؛ ليكن در واردات كالا، ارزش گمركي كالا (قيمت خريد، هزينه حمل ونقل و حق بيمه) به‌علاوه حقوق ورودي (حقوق گمركي و سود بازرگاني) مندرج در اوراق گمركي و در واردات خدمت، معادل ارزش ريالي مربوطه به مابه‌ازاء واردات خدمت مزبور مأخذ مالياتي محسوب مي‌شود.

البته در رابطه با عرضه داخلي كالا و خدمات، چنانچه صورتحساب موجود نباشد و يا از ارائه آن خودداري شود و يا به موجب اسناد و مدارك مثبته احراز شود كه ارزش مندرج در آنها واقعي نيست، مأخذ محاسبه ماليات بهاي روز كالا يا خدمت به تاريخ روز تعلق ماليات مي‌باشد. ضمن اينكه تخفيفات اعطائي و ماليات و عوارضي كه به موجب ساير قوانين پرداخت شده است، از مأخذ مالياتي كسر مي‌گردد.

نرخ ماليات بر ارزش افزوده مطابق ماده 16 قانون اخيرالذكر، اصولاً يك‌ونيم درصد (5/1%) مي‌باشد. ليكن در خصوص برخي كالاها، نرخ بيشتري مقرر شده است. با اين توضيح كه نرخ مالياتي مربوط به انواع سيگار و محصولات دخاني دوازده درصد (12%) و نرخ مالياتي انواع بنزين و سوخت هواپيما بيست درصد (20%) تعيين شده است.

البته علاوه بر نرخ مالياتي مقرر در ماده فوق، به كالاها و خدمات مشمول اين قانون عوارض شهرداري‌ها و دهياري‌ها نيز تعلق مي‌گيرد. نرخ عوارض مذكور به صورت زير مي‌باشد:

مطالب حقوقی بیشتر در: https://irlawyers.ir/ --- الکترونیک، کامپیوتر، بورس و غیره در: https://229-415.ir/

الف- كليه كالاها و خدمات مشمول نرخ صدر ماده (16) اين قانون، يك‌ونيم درصد (5/1%)؛

ب- انواع سيگار و محصولات دخاني، سه درصد (3%)؛

ج- انواع بنزين و سوخت هواپيما، ده درصد (10%)؛

د- نفت‌سفيد و نفت‌گاز، ده درصد (10%)؛

هـ- نفت كوره، پنج درصد (5%).

بنابراين ملاحظه مي‌گردد با توجه به ماده 16 و 38 قانون ماليات بر ارزش افزوده، عرضه كالاها و خدمات اصولاً مشمول سه درصد (3%) ماليات بر ارزش افزوده و عوارض مي‌باشد. اما در موارد استثنايي و مصرح قانوني، ماليات و عوارض بيشتري اخذ مي‌گردد. ضمن اينكه مطابق تبصره دو ماده 17 قانون برنامه پنجم توسعه جمهوری اسلامی ایران، نرخ مالیات و عوارض بر ارزش افزوده از سال اول برنامه، سالانه یک واحد درصد افزایش می‌یابد. در همین راستا از اول سال ۱۳۹۰ نرخ مالیات و عوارض بر ارزش افزوده کالاها و خدمات عمومی از سه درصد به چهار درصد (2/2% مالیات و 8/1% عوارض) افزایش یافته است.

در همين‌جا لازم به ذكر است، واحدهاي توليدي آلاينده محيط زيست كه طبق تشخيص و اعلام سازمان حفاظت محيط زيست، استانداردها و ضوابط حفاظت از محيط زيست را رعايت نمي‌نمايند و همچنين پالايشگاه‌هاي نفت و واحدهاي پتروشيمي، مكلفند علاوه بر ماليات و عوارض متعلق موضوع اين قانون، يك درصد (1%) از قيمت فروش توليدات خود را به عنوان عوارض آلايندگي پرداخت نمايند. البته واحدهايي كه در طي سال نسبت به رفع آلايندگي اقدام نمايند، با درخواست واحد مزبور و تأييد سازمان حفاظت محيط زيست از فهرست واحدهاي آلاينده خارج مي‌گردند. در اين صورت، واحدهاي ياد شده از اول دوره مالياتي بعد از تاريخ اعلام توسط سازمان مزبور به سازمان امور مالياتي كشور، مشمول پرداخت عوارض آلايندگي نخواهند شد.

ضمناً در قانون ماليات بر ارزش افزوده به اقسام ديگري از درآمدهاي مالياتي نيز اشاره شده كه از جمله آنها مي‌توان به موارد زير اشاره كرد:

- **حقوق گمركي** معادل چهاردرصد (4%) ارزش گمركي كالاها؛

- **ماليات نقل و انتقال انواع خودرو** به استثناء ماشين‌هاي راهسازي، كارگاهي، معدني، كشاورزي، شناورها، موتورسيكلت و سه‌چرخه موتوري اعم از توليد داخل يا وارداتي، حسب مورد معادل يك درصد (1%) قيمت فروش

كارخانه (داخلي) و يا يك درصد (1%) مجموع ارزش گمركي و حقوق ورودي آنها؛ منظور از حقوق ورودي مجموع حقوق گمركي و سود بازرگاني است كه طبق قوانين مربوطه توسط هيأت وزيران تعيين مي‌شود.

- **عوارض حمل و نقل برون شهري مسافر** در داخل كشور با وسايل زميني (به استثناءريلي)، دريايي و هوايي معادل پنج درصـد (5%) بهاءبليط؛

- **ماليات و عوارض شماره‌گذاري** انواع خودروهاي سواري و وانت دوكابين اعم از توليد داخـل و يـا وارداتـي بـه استثنـاء خودروهاي سواري عمومي درون شهري يا برون شهري حسب مورد سه درصد (3%) قيمت فروش كارخانه و يا مجموع ارزش گمركي و حقوق ورودي آنها؛

- **عوارض خروج از مرز** بابت خروج هر مسافر از مرزهاي هوايي دويست و پنجاه هزار ريال و از مرزهاي دريايي و زميني مبلغ پنجاه هزار ريال از مسافران.[34]

4) تشخيص و نحوه وصول ماليات: در رابطه با تشخيص و نحوه وصول ماليات بر ارزش افزوده، ذكر چند نكته ضروري است. از جمله اين موارد، تاريخ تعلق ماليات، نحوه تشخيص ماليات و ضمانت‌اجراهاي قانوني مي‌باشد.

الف) تاريخ تعلق ماليات: قانونگذار تاريخ تعلق ماليات را بر حسب نوع فعاليت مشمول ماليات، جداگانه تعيين نموده است. چنانكه ماده 11 قانون ماليات بر ارش افزوده، تاريخ تعلق ماليات به شرح زير مقرر گرديده است:

الف ـ در مورد عرضه كالا

1: در عرضه كالا به غير، تاريخ صورتحساب، تاريخ تحويل كالا يا تاريخ تحقق معامله كالا، هر كدام كه مقدم باشد، حسب مورد؛

2: در عرضه كالا به خود[35]، تاريخ ثبت دارايي در دفاتر يا تاريخ شروع استفاده، هركدام‌كه مقدم باشد يا تاريخ برداشت، حسب‌مورد؛

3: در مورد قراردادهاي معاوضه كالا، تاريخ معاوضه.

ب ـ در مورد ارائه خدمات

1: در عرضه خدمات به غير، تاريخ صورتحساب يا تاريخ ارائه خدمت، هركدام كه مقدم باشد حسب مورد؛

مطالب حقوقی بیشتر در: https://irlawyers.ir/ --- الکترونیک، کامپیوتر، بورس و غیره در: https://229-415.ir/

2: در مورد قراردادهاي معاوضه خدمات، تاريخ معاوضه.

ج ـ در مورد صادرات، هنگام صدور (از حيث استرداد).

د – در مورد واردات كالا، تاريخ ترخيص كالا از گمرك.

هـ- در مورد واردات خدمت، تاريخ پرداخت مابه‌ازاء.

ب) نحوه تشخيص ماليات و وصول آن: ماليات بر ارزش افزوده همانند ماليات‌هاي مستقيم در همان زمان‌هايي كه ماليات تعلق مي‌گيرد، مشخص شده و وصول مي‌شود. به همين دليل مؤديان مكلفند در قبال عرضه كالا يا خدمات موضوع اين قانون، صورتحسابي با رعايت قانون نظام صنفي و حاوي مشخصات متعاملين و مورد معامله به ترتيبي كه توسط سازمان امور مالياتي كشور تعيين و اعلام مي‌شود، صادر و ماليات متعلق را در ستون مخصوص درج و وصول نمايند. به عبارت ديگر، مؤديان ماليات موضوع اين قانون را در تاريخ تعلق ماليات، محاسبه و از طرف ديگر معامله وصول مي‌نمايند.

ضمناً ماليات واردات كالا قبل از ترخيص از واردكنندگان كالا وصول شده و واردكنندگان خدمات نيز مكلفند ماليات متعلق به خدمات خريداري شده از خارج از كشور را محاسبه و پرداخت نمايند.

البته عليرغم اينكه ماليات بر ارزش افزوده بلافاصله پس از تعلق وصول مي‌شود، ليكن مقنن هر سال شمسي را به چهار دوره مالياتي سه ماهه تقسيم كرده و مؤديان را مكلف نموده اظهارنامه هر دوره مالياتي را حداكثر ظرف پانزده روز از تاريخ انقضاء هر دوره، به ترتيب مقرر تسليم و ماليات متعلق به دوره را پس از كسر مالياتهايي كه طبق مقررات اين قانون پرداخت كرده‌اند و قابل كسر مي‌باشد، در مهلت مقرر پرداخت نمايند.

بديهي است چنانچه ثابت گردد مؤديان مبالغ بيشتر از ماليات بر ارزش افزوده پرداخت نموده‌اند، مبالغ اضافي به انها مسترد خواهد شد. در صورتي كه اين مبالغ ظرف سه ماه از تاريخ درخواست مؤدي مسترد نشود، مشمول خسارتي به ميزان دو درصد (2%) در ماه نسبت به مبلغ مورد استرداد و مدت تأخير خواهد بود.

ج) تضمينات اجرايي قانون: يكي از موضوعات اساسي در قوانين مالياتي، پيش‌بيني تضمناتي است كه موجبات الزام و اجبار مؤديان به انجام وظايف قانوني خود را فراهم آورد. در همين راستا ماده 22 قانون ماليات بر ارزش افزوده مقرر نموده: « مؤديان ماليـاتي در صورت انجام ندادن تكاليف مقرر در اين قانون و يا در صورت تخلف از مقررات ايـن قانون، علاوه بر پرداخت ماليات متعلق و جريمه تأخير، مشمول جريمه‌اي به شرح زير خواهند بود:

مطالب حقوقی بیشتر در: https://irlawyers.ir/ --- الکترونیک، کامپیوتر، بورس و غیره در: https://229-415.ir/

1- عدم ثبت نام مؤديان[36] در مهلت مقرر معادل هفتاد و پنج درصد (75%) ماليات متعلق تا تاريخ ثبت نام يا شناسايي حسب مورد؛

2- عدم صدور صورتحساب معادل يك برابر ماليات متعلق؛

3- عدم درج صحيح قيمت در صورتحساب معادل يك برابر مابه‌التفاوت ماليات متعلق؛

4- عدم درج و تكميل اطلاعات صورتحساب طبق نمونه اعلام شده معادل بيست‌وپنج درصد (25%) ماليات متعلق؛

5- عدم تسليم اظهارنامه از تاريخ ثبت نام يا شناسايي به بعد حسب مورد، معادل پنجاه درصد (50%) ماليات متعلق؛

6- عدم ارائه دفاتر يا اسناد و مدارك حسب مورد معادل بيست و پنج درصد (25%) ماليات متعلق.»

ضمناً در صورت تأخير در پرداخت ماليـات‌هاي موضوع ايـن قانون در مواعد مقرر، جريمه‌اي به ميزان دو درصد (2%) در ماه، نسبت به ماليات پرداخت نشده و مدت تأخير محاسبه و از مؤدي متخلف دريافت مي‌شود.

5) معافيت‌هاي مالياتي: مقنن در فصل دوم قانون ماليات بر ارش افزوده، معافيت‌هايي را كه در خصوص ممماليات بر ارزش افزوده قابل‌اعمال مي‌باشد، به طور دقيق احصاء نموده است. اين معافيت‌هاي كه بالغ بر هجده مورد مي‌باشد، عبارت است از:

– محصولات كشاورزي فرآوري نشده؛

– دام و طيور زنده، آبزيان، زنبور عسل و نوغان؛

– انواع كود، سم، بذر و نهال؛

– آرد خبازي، نان، گوشت، قند، شكر، برنج، حبوبات و سويا، شير، پنير، روغن نباتي و شيرخشك مخصوص تغذيه كودكان؛

– كتاب، مطبوعات، دفاتر تحرير و انواع كاغذ چاپ، تحرير و مطبوعات؛

– كالاهاي اهدايي به صورت بلاعوض به وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتي و نهادهاي عمومي غيردولتي با تأييد هيأت وزيران و حوزه‌هاي علميه با تأييد حوزه گيرنده هدايا؛

- كالاهاي همراه مسافر و براي استفاده شخصي تا ميزان معافيت مقرر طبق مقررات صادرات و واردات؛

- اموال غير منقول؛

- انواع دارو، لوازم مصرفي درماني، خدمات‌درماني (انساني، حيواني و گياهي) و خدمات توانبخشي و حمايتي؛

- خدمات مشمول ماليات بر درآمد حقوق، موضوع قانون مالياتهاي مستقيم؛

- خدمات بانكي و اعتباري بانكها، مؤسسات و تعاوني‌هاي اعتباري و صندوق‌هاي قرض‌الحسنه مجاز و صندوق تعاون؛

- خدمات حمل و نقل عمومي و مسافري درون و برون شهري جاده‌اي، ريلي، هوايي و دريايي؛

- فرش دستباف؛

- انواع خدمات پژوهشي و آموزشي موضوع آيين‌نامه مصوب هيأت‌وزيران؛

- خوراک دام و طيور؛

- رادار و تجهيزات كمك ناوبري هوانوردي ويژه فرودگاهها مطابق آيين‌نامه مصوب هيأت وزيران؛

- اقلام با مصارف صرفاً دفاعي (نظامي و انتظامي) و امنيتي مطابق آيين‌نامه مصوب هيأت وزيران؛

- صادرات كالا و خدمت به خارج از كشور از طريق مبادي خروجي رسمي.

آيين دادرسي مالياتي

پيش از اين گفتيم، تشخيص ماليات اصولاً بر اساس اظهارنامه‌اي كه مؤدي مالياتي تسليم مي‌نمايد، صورت مي‌گيرد. اما در برخي موارد مانند عدم تسليم اظهارنامه در موعد مقرر قانوني، عدم ارائه دفاتر حساب و يا اسناد و مدارك مالي و نظاير آن، تشخيص ماليات به طور علي‌الرأس توسط سازمان امور مالياتي به عمل مي‌آيد. البته در اين موارد، بايد روش‌هاي مورد استفاده جهت تشخيص منابع مالياتي مؤدي و همچنين ضرايب آن به طور مستدل و مستند در برگ تشخيص ماليات ذكر گردد.

بنابراين تشخيص ماليات بايد بر اساس مأخذ صحيح و متكي به دلايل و اطلاعات كافي باشد. اما با اين حال، در برخي موارد مؤديان مدعي به عدم رعايت قوانين و مقررات و تشخيص ماليات به صورت خودسرانه مي‌باشند. در اين صورت، قانون جهت رعايت حال مؤديان و ايجاد اعتماد آنان امكان اعتراض به تشخيص دستگاه مالياتي را فراهم نموده است.

امكان اعتراض به عملكرد دستگاه مالياتي از ابتدايي‌ترين حقوق مؤديان مي‌باشد. لذا علاوه بر اينكه به ميزان ماليات يا امكان تعديل و رعايت مقررات قانوني امكان اعتراض به ماليات وجود دارد، تخلفات انتظامي مأموران مالياتي نيز قابل تعقيب است.

1- حل اختلاف از طريق مراجع اداري

اين روش كه در واقع مبتني بر دادرسي اداري صرف مي‌باشد، صرفاً به منظور تسريع در امر رسيدگي پيش‌بيني شده و مؤديان به عنوان يك راهكار فرعي، حق رجوع به آن را قبل از رسيدگي شبه‌قضايي دارند. در اين روش مؤدي مالياتي حق دارد ظرف سي روز پس از ابلاغ برگ تشخيص، به مندرجات آن اعتراض نموده و كتباً تقاضاي رسيدگي مجدد نمايد. در اين صورت مسؤول مربوطه مكلف است ظرف حداكثر سي روز از تاريخ ثبت درخواست رسيدگي مجدد، نظر خود را در خصوص برگ تشخيص و اعتراض صورت گرفته اعلام نمايد. هرگاه دلايل و مستندات ارائه شده به نظر مسؤول سيدگي‌كننده كافي باشد، برگ تشخيص رد شده و در غير اينصورت، پرونده جهت رسيدگي شبه قضايي به هيأت بدوي حل اختلاف ارجاع مي‌گردد.

لازم به ذكر است در موارد رد برگ تشخيص، برگ قطعي ماليات صادر گرديده و مؤدي موظف به پرداخت ماليات متعلق خواهد بود.

2- حل اختلاف از طريق مراجع شبه‌قضايي

اين مراجع كه پيدايش آنها در واقع ريشه در تفكيك حقوق خصوصي و حقوق عمومي در نظام‌هاي حقوق نوشته دارد، واجد وصف شبه قضايي بوده و مقررات شكلي و ماهوي ويژه خود را دارا مي‌باشند. در خصوص حل اختلافات مالياتي در نظام كنوني حقوق ايران، مراجع شبه قضايي عبارتند از هيأت حل اختلاف مالياتي بدوي، هيأت حل اختلاف مالياتي تجديدنظر، شوراي عالي مالياتي و ديوان عدالت اداري.

الف) هيأت حل اختلاف مالياتي بدوي: هر هيأت حل اختلاف مالياتي مركب از سه نفر مي‌باشد كه شامل يك نفر نماينده سازمان امور مالياتي كشور، يك نفر قاضي اعم از شاغل يا بازنشسته و يك نفر نماينده مؤدي از اتاق

بازرگاني و صنايع و معادن، تشكل‌ها يا مجامع حرفه‌اي و صنفي و يا شوراي شهر به انتخاب مؤدي.

اعضاي هيأت‌ها داراي استقلال رأي بوده و بايستي با حفظ بي‌طرفي كامل به موضوع رسيدگي نمايند. جلسه با حضور سه نفر اعضا رسميت يافته و در رأي‌گيري، اكثريت مناط اعتبار است. اداره امور هيأت‌هاي حل اختلاف بر عهده سازمان امور مالياتي بوده و حق‌الزحمه اعضاء از بودجه سازمان تأمين خواهد شد.

مؤدي مالياتي و دستگاه مالياتي مي‌توانند نماينده‌اي را جهت حضور در جلسه اعزام دارند. ليكن عدم حضور آنان مانع از رسيدگي هيأت نخواهد شد و با توجه به اصلاح ماده 247 قانون ماليات‌هاي مستقيم مصوب 1388، آراي هيأت حل اختلاف بدوي غيرقطعي و قابل اعتراض در هيأت حل اختلاف تجديدنظر مي‌باشد.

ب) هيأت حل اختلاف تجديدنظر: در اصلاحات قانون ماليات‌هاي مستقيم در سال 1380 ماده 247 از مواد قانون ماليات‌ها حذف گرديد و در واقع رسيدگي هيأت‌هاي حل اختلاف به صورت يك مرحله‌اي درآمد و اعتراض به آراي هيأت حل اختلاف فقط قابل رسيدگي در شوراي عالي مالياتي بود. ليكن به موجب قانون الحاق يك ماده به عنوان ماده 247 به قانون ماليات‌هاي مستقيم مصوب 20/2/1388، در صورتي كه آراي هيأت حل اختلاف بدوي ظرف بيست روز پس از ابلاغ مورد اعتراض كتبي مؤدي يا مأموران مالياتي قرار گيرد، قابل رسيدگي در هيأت حل اختلاف تجديدنظر خواهد بود.

تركيب اعضاي هيأت حل اختلاف تجديدنظر، مشابه هيأت حل اختلاف بدوي بوده و جلسات با حضور هر سه نفر رسميت دارد. ضمناً اعضاي هيأت تجديدنظر نبايستي قبلاً نسبت به موضوع مطروحه، تحت هر عنواني اظهارنظر داشته يا رأي داده باشند.

لازم به توضيح است، بازگشت هيأت‌هاي حل اختلاف تجديدنظر به سيستم حل اختلافات مالياتي، از لحاظ عملي هم براي دستگاه مالياتي و هم براي مؤديان مالياتي بسيار سودمند مي‌باشد. زيرا رسيدگي مراجع تجديدنظر در قياس با دادرسي شوراي عالي مالياتي يا ديوان عدالت اداري كه اصولاً بسيار طولاني مي‌باشد، سبب مي‌گردد سازمان مالياتي هرچه سريع‌تر به وصول ماليات پرداخته و وضعيت مؤدي نيز روشن و شفاف گردد.

در پايان لازم به ذكر است، رسيدگي در هيأت‌ها اصولاً به صورت حضوري بوده و مؤدي يا نماينده وي و نيز نماينده اداره امور مالياتي مي‌توانند در جلسه رسيدگي حاضر شوند. وقت جلسه بايستي به آنان ابلاغ گردد و تاريخ ابلاغ و روز جلسه نبايد كمتر از ده روز باشد. ليكن عدم حضور آنان مانع از رسيدگي هيأت نخواهد بود.

ج) شوراي عالي مالياتي: شوراي عالي مالياتي به عنوان مرجع عالي كه داراي وظايف مهمي مي‌باشد، تلقي

مي‌گردد و در برخي موارد به عنوان بازوي مشورتي رئيس كل سازمان امور مالياتي يا وزير امور اقتصادي و دارايي به شمار مي‌آيد. شوراي عالي مالياتي مركب از 25 نفر عضو كه از بين اشخاص صاحب‌نظر، مطلع و مجرب در امور حقوقي، اقتصادي، مالي، حسابداري و حسابرسي كه حداقل داراي مدرك تحصيلي كارشناسي باشند به پيشنهاد رئيس كل سازمان امور مالياتي و حكم وزير امور اقتصادي و دارايي منصوب مي‌گردند. دوره عضويت اعضاء سه سال بوده و در دوره عضويت قابل تغيير نيستند.

طبق ماده 25 قانون ماليات‌هاي مستقيم، شوراي عالي مالياتي داراي وظايف و اختيارات زير مي‌باشد:

1- تهيه آيين‌نامه‌ها و بخشنامه‌هاي مربوط به اجراي قانون ماليات‌هاي مستقيم.

2- پيشنهاد و اعلام نظر در مورد شيوه اجراي قوانين و مقررات مالياتي.

3- اظهارنظر در مورد موضوعات و مسائل مالياتي كه وزير امور اقتصادي و دارايي يا رئيس سازمان ارجاع مي‌نمايند.

4- رسيدگي به آراي قطعي هيأت‌هاي حل اختلاف مالياتي.

در خصوص مورد اخير، مؤدي يا اداره امور مالياتي مي توانند ظرف يك ماه از تاريخ ابلاغ رأي قطعي هيأت حل اختلاف مالياتي، به استناد عدم رعايت قوانين و مقررات موضوعه يا نقص رسيدگي، با اعلام دلايل كافي به شوراي عالي مالياتي شكايت و نقض رأي و تجديد رسيدگي را درخواست كنند. بنابراين رسيدگي در شوراي عالي مالياتي به صورت شكلي بوده و صرفاً از نظر عدم رعايت قوانين و مقررات موضوعه يا نقص رسيدگي انجام مي‌شود. در صورت نقض رأي هيأت حل اختلاف، شورا پرونده را به هيأت هم‌عرض ارجاع خواهد داد كه هيأت مذكور مكلف است طبق نظريه شورا عمل نمايد.

ضمناً در رسيدگي به اين موارد، شوراي عالي مالياتي از هشت شعبه تشكيل شده و هر شعبه مركب از سه عضو خواهد بود.

در پايان لازم به ذكر است، شورا صلاحيت صدور آراي وحدت رويه در امور مالياتي را نيز دارا مي‌باشد. با اين توضيح كه هرگاه در شعب شوراي عالي مالياتي، نسبت به موارد مختلف رويه‌هاي مختلف اتخاذ شده باشد، حسب ارجاع وزير امور اقتصادي و دارايي يا رئيس كل سازمان امور مالياتي كشور يا رئيس شوراي عالي مالياتي هيأت عمومي شوراي عالي مالياتي با حضور رئيس شورا و روساي شعب تشكيل خواهد شد و موضوع مورد اختلاف را بررسي كرده و نسبت به آن اتخاذ نظر و اقدام به صدور رأي مي‌نمايند. رأي هيأت عمومي كه با دو سوم اعضا اتخاذ مي‌گردد

براي شعب شورا و هيأت‌هاي حل اختلاف در موارد مشابه لازم‌الاتباع است.

د) هيأت مقرر در ماده 251 مكرر قانون ماليات‌هاي مستقيم: اين مرجع رسيدگي به عنوان يكي از طرق شكايت فوق‌العاده رسيدگي به شكايات از ماليات‌هاي قطعي مي‌باشد كه به علت انقضاي مهلت‌هاي اعتراض قابل طرح در مرجع ديگري نيست. دستور رسيدگي در اين مرجع كه با وزير امور اقتصادي و دارايي مي‌باشد به هيأتي مركب از سه نفر به انتخاب وزير ارجاع مي‌گردد. رأي اكثريت قطعي و لازم‌الاجرا مي‌باشد. طبيعي است كه آراي اين هيأت سه نفري نيز قابل شكايت در ديوان عدالت اداري مي‌باشد.

3) حل اختلاف از طريق ديوان عدالت اداري

ديوان عدالت اداري به عنوان عالي‌ترين مرجع قضايي بر عملكرد دستگاه‌هاي اجرايي و هيأت‌ها و كميسيون‌ها نظارت دارد و اين نظارت از طريق رسيدگي قضايي صورت مي‌گيرد. در حوزه ماليه عمومي، اين نظارت ممكن است از سه طريق انجام شود:

1- رسيدگي به شكايات و تظلمات و اعتراضات مؤديان مالياتي از آيين‌نامه‌ها و ساير نظامات و مقررات مالياتي از حيث مخالفت مدلول آنها با قانون و يا عدم صلاحيت مرجع مربوط يا تجاوز و سوءاستفاده از اختيارات كه از جمله صلاحيت‌هاي هيأت عمومي ديوان عدالت اداري است. در واقع اجراي مفاد اين بند در خصوص مقررات مالياتي، از طريق ابطال مصوبات يا بخشنامه‌هاي مالياتي مي‌باشد.

2- رسيدگي به اعتراضات و شكايات از آرا و تصميمات كميسيون‌هاي مالياتي؛ اين بند از طريق رسيدگي به اعتراضات و شكايات نسبت به آراي كميسيون‌هاي حل اختلاف يا شوراي عالي مالياتي يا كميسيون مقرر در ماده 251 مكرر صورت مي‌گيرد و ديوان صلاحيت رسيدگي به آن را دارد. اين رسيدگي جنبه شكلي داشته و صرفاً از لحاظ رعايت قوانين و مقررات موضوعه صورت مي‌گيرد.

3- به نظر مي‌رسد در صورت انقضاي مهلت‌هاي اعتراض، ديوان عدالت اداري طبق بند 2 ماده 11 قانون ديوان عدالت اداري، صلاحيت رسيدگي به برگ قطعي ماليات را نيز دارد. زيرا صدور برگ قطعي ماليات از جمله تصميمات و اقدامات واحد دولتي است كه مستقيماً قابل طرح در ديوان عدالت اداري مي‌باشد.

[1] – رنجبری، ابوالفضل و بادامچی، علی؛ 1384، حقوق مالی و مالیه عمومی، ص 13 نقل از جیروند، عبداله؛ 1368، برداشتی از مالیه عمومی جدید، ص9.

مطالب حقوقی بیشتر در: https://irlawyers.ir/ --- الکترونیک، کامپیوتر، بورس و غیره در: https://229-415.ir/

[2] – جعفری لنگرودی، محمدجعفر؛ 1380، مبسوط در ترمینولوژی حقوق، جلد چهارم، ص3169.

[3] – امامی، محمد؛ 1384، کلیات حقوق مالی، ص10.

[4] – اصل 71 قانون اساسي جمهوري اسلامي ايران.

[5] – اصل 85 همان.

لازم به توضیح است اصل صلاحیت عام و انحصاري مجلس در وضع قوانین، با برخي استثنائات قانوني مواجه است. از جمله این موارد تصویب قانون از طریق همه‌پرسي(اصل 59 قانون اساسي)، تصویب قوانین مربوط به انتخابات و طرز کار مجلس خبرگان توسط همان مجلس(اصل 108 قانون اساسي)، مصوبات مجمع تشخیص مصلحت نظام در موارد اختلاف‌نظر شوراي نگهبان و مجلس شوراي اسلامي(اصل 112 قانون اساسي) مي‌باشند.

[6] – ن.ك، ماده 9 قانون مدني و اصول 77 و 125 قانون اساسي.

[7] – طباطبايي مؤتمني، منوچهر؛ 1387، حقوق اداري، ص 287.

[8] – علاقمندان در خصوص دلایل حق وضع مقررات توسط مقامات قوه مجریه و اوصاف آیین‌نامه‌هاي اجرايي و مستقل ر.ك، همان؛ صص 288-292.

[9] – همانگونه که برخي از صاحبنظران حقوق مالي اذعان داشته‌اند، درآمدهاي استقراضي و پولي، درآمد عمومي به معناي خاص آن نبوده و صرفاً راهكاري براي تأمین اعتبار كسري بودجه سالانه مي‌باشند. در واقع همانگونه که در ماده 12 قانون محاسبات عمومي بدان اشاره شده، درآمد استقراضي و پولي، ماهیت درآمد ندارند.

[10] – يكي از حقوقدانان در تعبير جالبي، استقراض را به مثابه مالياتي مي‌داند كه از نسل‌هاي بعد هم وصول مي‌شود. امامي، محمد؛ 1384، حقوق مالي، ص 17.

[11] – يكي از مهم‌ترين انواع استقراض كوتاه مدت كه توضيح آن در اينجا خالي از فايده نيست، «انتشار اسناد خزانه» مي‌باشد. منظور از انتشار اسناد خزانه اين است كه گاهي خزانه‌داري نيازمند وجوهي مي‌شود كه مخارج جاري سالانه را پرداخت نموده و بعداً از محل ساير درآمدها كه در طول همان سال عايد مي‌شود، آن مبالغ را مسترد نمايد.

[12] – گرجي، علي‌اكبر؛ 1388، مباني حقوق عمومي، ص189.

[13] – جعفري لنگرودي، محمدجعفر؛ 1380، ترمينولوژي حقوق، ص 601.

[14] – علاقمندان مي‌توانند براي ملاحظه ساير تعاريف ارائه شده در خصوص مفهوم ماليات ر.ك، مالكي مقدم، هوشنگ و عباسي، عبدالله؛ 1382،حقوق مالياتي و آيين دادرسي آن، صص 24-26.

[15] – اين اصل در ماليه عمومي، مانند «قاعده قبح عقاب بلابيان» در نظام جزايي است.

[16] – اين منشور كه به Magna Charta معروف شده است، شايد بتوان گفت نخستين قدم نظام سياسي انگلستان به سمت نظام پارلماني بود.

[17] – ماده 155 قانون ماليات‌هاي مستقيم.

[18] – تبصره يك ماده 53 همان.

[19] – تبصره چهار ماده 53 همان.

[20] – تبصره يازده ماده 53 همان.

[21] – ماده 77 همان.

[22] – ماده 67 همان.

[23] – نوغانداري به فعاليت‌هاي مربوط به پرورش كرم ابريشم و تهيه ابريشم اطلاق مي‌شود.

[24] – مطابق ماده 131 قانون ماليات‌هاي مستقيم، نرخ ماليات بر درآمد اشخاص حقيقي به استثناي مواردي كه

طبق مقررات قانون مذكور داراي نرخ جداگانه‌اي مي‌باشد به شرح زير است:

– تا ميزان سي ميليون ريال درآمد، مشمول ماليات سالانه به نرخ 15%

– تا ميزان يكصد ميليون ريال درآمد نسبت به مازاد سي ميليون ريال، مشمول ماليات سالانه به نرخ 20%

– تا ميزان دويست و پنجاه ميليون ريال درآمد نسبت به مازاد يكصد ميليون ريال، مشمول ماليات سالانه به نرخ 25%

– تا ميزان يك ميليارد ريال درآمد نسبت به مازاد دويست و پنجاه ميليون ريال، مشمول ماليات سالانه به نرخ 30%

– نسبت به مازاد يك ميليارد ريال درآمد، مشمول ماليات سالانه به نرخ 35%

[25] – ماده 84 همان.

[26] – لازم به ذكر است، «سازمان مديريت و برنامه‌ريزي كشور» مطابق مصوبه جلسه شوراي عالي اداري مورخ 18 تير 1386 به « معاونت برنامه‌ريزي و نظارت راهبردي رييس‌جمهوري» تغيير وضعيت داد.

[27] – تبصره ماده 93 همان.

[28] – ماده 119 همان.

[29] – ماده 126 همان.

[30] – Value Added Tax.

[31] – ماده 3 قانون ماليات بر ارزش افزوده.

[32] – مادتين 4 و 9 همان.

[33] – ماده 1 همان.

[34] – براي مشاهده استثنائات اين عوارض ر.ك؛ تبصره ماده 45 همان.

مطالب حقوقی بیشتر در: https://irlawyers.ir/ --- الکترونیک، کامپیوتر، بورس و غیره در: https://229-415.ir/

[35] – عرضه به خود به حالتي اطلاق مي‌شود كه مؤدي كالاي خريداري، تحصيل يا توليدشده را يا براي استفاده شغلي به عنوان دارايي در دفاتر ثبت كند يا براي مصارف شخصي بردارد.

[36] – ثبت‌نام موضوع ماده 18 همان.