



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 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 هر حال 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 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 رشته‌های حقوق عمومی تلقی می‌شود یا اینکه در زمره رشته‌های 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 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 نایبستی 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 می‌خورد که متأثر از تکنیک‌ها و حتی پدیده‌های اقتصادی بوده و تفاوت اساسی با روش‌های حقوقی 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 وظائف دیوان محاسبات در خصوص نظارت مالی بر عملکرد دولت اشاره شده است.

#### 3-1-2- قانون عادی

گفتیم اصول و سیاست‌های کلی حاکم بر حقوق مالیه در قانون اساسی هر کشور مقرر می‌گردد و قانونگذاران مؤسس، تعیین جزئیات بیشتر را به قوانین عادی می‌سپارند. منظور از قوانین عادی (در برابر قانون اساسی)، قانون در معنای خاص آن است که با شرایط مقرر در قانون اساسی به تصویب قوه مقننه می‌رسد. در نظام سیاسی جمهوری اسلامی ایران، مجلس شورای اسلامی صلاحیت عام و انحصاری در وضع قوانین عادی دارد [4] و به موجب بخشی از اصل 85 قانون اساسی، «نمی‌تواند قانونگذاری را به شخص یا هیأتی واگذار کند»؛ البته برخی ضرورت‌ها و مصلحت‌ها سبب گردیده مجلس اختیار داشته باشد در موارد ضروری «اختیار وضع بعضی قوانین را با رعایت اصل هفتاد و دوم به کمیسیون‌های داخلی تفویض کند» [5].

به هر حال مجلس شورای اسلامی در حوزه اختیارات تقنینی خود، همواره با تصویب قوانینی که موضوع حقوق مالیه می‌باشند، سر و کار دارد. این قوانین گاه در خصوص درآمدهای عمومی و گاه پیرامون هزینه‌های عمومی کشور می‌باشند؛ چنانکه بررسی قوانین عادی مصوب مجلس، ما را با مقررات مالی متعددی مواجه می‌سازد که ذکر همه آنها در این بحث، عبث و غیرضروری بوده و از این رو در این مجال فقط به چند مورد از قوانین عادی که جزو منابع مهم حقوق مالیه به شمار می‌آیند، اشاره می‌گردد.

- قانون مالیات‌های مستقیم مصوب 1366 و اصلاحات بعدی آن.
- قانون دیوان محاسبات کشور مصوب 1361 و اصلاحات بعدی آن.
- قانون محاسبات عمومی کشور مصوب 1366 و اصلاحات بعدی آن.



- قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین مصوب 1373 و اصلاحات بعدی آن.
- قانون وصول مالیات غیرمستقیم از برخی کالا و خدمات مصوب 1374.
- قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب 1380.
- قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 1387.
- قوانین بودجه سالانه.

### 3-1-3- معاهدات بین‌المللی

مقررات معاهدات و موافقتنامه‌های بین‌المللی که با رعایت تشریفات مقرر در قانون اساسی بین دولت ایران و سایر کشورها منعقد می‌شود، در حکم قانون بوده [6] و مانند سایر قوانین برای اشخاص حق و تکلیف ایجاد می‌کنند. بنابراین معاهدات بین‌المللی در حقوق مالیه نیز به عنوان یکی از منابع به شمار می‌آیند. البته لازم به توضیح است، معاهدات بین‌المللی در این رشته از حقوق، بیشتر به صورت مقابله‌نامه‌های بین‌المللی اجتناب از اخذ مالیات مضاعف از اتباع و نیز قراردادهای بین‌المللی جلوگیری از فرار مالیاتی نمود می‌یابد؛ 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- آیین‌نامه‌های دولتی

در واژگان حقوق اداری، آیین‌نامه به مقرراتی اطلاق می‌شود که از طرف مقامات مختلف قوه مجریه وضع می‌شود. همانگونه که برخی از اساتید حقوق اداری بیان داشته‌اند، آیین‌نامه‌ها اگرچه واجد قواعد عینی و لازم‌الاجرا بوده و به دلیل جنبه آمریت و کلیت شباهت ماهوی با قوانین عادی دارند، ولی مسلم از نظر شکلی بین آنها تفاوت وجود دارد؛ توضیح اینکه صدور آیین‌نامه عمل اداری ناشی از صلاحیت مقامات قوه مجریه است، در حالی که تصویب قانون وصف تقنینی داشته و ناشی از صلاحیت قوه مقننه است. [7]

بنابراین مقامات قوه مجریه با توجه به صلاحیت‌ها و مسؤولیت‌های خود، حق وضع آیین‌نامه‌های «اجرایی» و یا «مستقل» را دارند. آیین‌نامه‌های اجرایی مقرراتی هستند که مقامات صلاحیتدار قوه مجریه با اجازه و یا براساس تکلیف صریح یا ضمنی مقنن به منظور تکمیل و تبیین جزئیات قوانین عادی تصویب می‌کنند؛ اما آیین‌نامه‌های مستقل برای انجام تکالیف قانونی مقام صادرکننده و بدون دعوت و یا تکلیف قانونگذار وضع می‌شود. [8]

به هر حال آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های دولتی مربوط به اجرای قوانین مالیاتی و سایر قوانین مالی که شرح آن گذشت، در نظام حقوقی ایران بسیار متعدد بوده و با نگاهی گذرا به مجموعه قوانین و مقررات مالیاتی، با حجم وسیعی از این آیین‌نامه‌ها مواجه می‌شویم، که چند مورد از این آیین‌نامه‌ها در ادامه عنوان می‌گردد:



- آیین‌نامه اجرایی ماده 219 قانون مالیات‌های مستقیم مصوب 20/10/82.
  - آیین‌نامه اجرایی بند «الف» ماده 107 قانون مالیات‌های مستقیم مصوب 1366 موضوع تعیین ضرایب درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج از ایران مصوب 08/03/1370.
  - تصویب‌نامه در خصوص نقل و انتقال ملك توسط افراد بیش از دو بار در سال مشمول مالیات بر درآمد موضوع ماده (131) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب 20/11/1387.
  - آیین‌نامه اجرایی بند 14 ماده 12 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 27/11/1387.
  - آیین‌نامه اجرایی تبصره 3 ماده 38 قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب 22/06/1386.
- ضمناً لازم به ذکر است مصوبات شوراهای شهر در خصوص برقراری و یا لغو عوارض شهری و همچنین میزان آنها (موضوع بند 11 ماده 71 قانون تشکیلات، وظایف و انتخابات شوراهای اسلامی کشور و ...)، از مصادیق آیین‌نامه‌های صادره توسط مقامات اجرایی به شمار می‌رود.

### **3-3- رویه قضایی**

رویه قضایی به عنوان یکی از منابع رشته مالیه عمومی در نظام حقوقی ایران، به تفاسیر و برداشت‌های قضایی و شبه‌قضایی اطلاق می‌شود که دادگاهها، هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و هیأت‌های مستشاری دیوان محاسبات کشور از قوانین و مقررات مالی دارند. البته با توجه به اینکه در نظام حقوقی ما قانون مهمترین منبع حقوق است، بنابراین آرای محاکم قضایی و شبه قضایی اهمیتی در ردیف قوانین مالی ندارند.

اما علیرغم همه اینها، تفاسیر قوانین و مقررات مالی در آراء هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و شورای عالی مالیاتی که با نوعی التزام عملی و حقوقی برای تصمیمات دستگاهها و مأمورین دولتی همراه است، منبع بسیار مهمی در حقوق مالی به ویژه مسایل مالیاتی به شمار می‌رود.

### **3-4- عرف و دکترین حقوقی**

اگرچه کاربرد و استناد به عرف و دکترین حقوقی در حقوق مالی بسیار محدود بوده و نمی‌توان آنها را از منابع مستقیم این شاخه از علم حقوق تلقی نمود، ولی به هیچ وجه نمی‌توان منکر تأثیرات عرف و نظریات و دیدگاه‌های اندیشمندان در توسعه و تطور قوانین و مقررات مالی و در نتیجه تحول علم مالیه عمومی شد.

### **مخارج و درآمدهای عمومی**

پیش از این گفتیم، مالیه عمومی به طور خلاصه به بررسی دخل و خرج دولت‌ها می‌پردازد. در اصطلاحات مالیه عمومی، منظور از دخل و خرج دولت همان درآمدها و هزینه‌های عمومی می‌باشد. از این رو بررسی مفاهیم این واژگان امری ضروری است. به همین منظور در سطور آتی، ابتدا مفهوم مخارج عمومی و مصادیق آن را بیان



داشته، سپس به بررسی درآمدهای عمومی دولت می‌پردازیم.

## 1- مخارج عمومی

مخارج عمومی بهای خدمات، کالاها و هزینه‌هایی است که دولت باید برای انجام وظایف اجتماعی، سیاسی و اقتصادی خود بپردازد. البته برای بررسی دقیق‌تر مفهوم و مصادیق مخارج عمومی، تقسیم‌بندی‌های مختلفی ارائه شده که در زیر به مهم‌ترین آنها اشاره می‌شود.

**الف) هزینه‌های عادی و فوق‌العاده:** در مالیه کلاسیک مخارج عمومی را به هزینه‌های عادی و فوق‌العاده تقسیم می‌کنند. منظور از هزینه‌های عادی (اداری)، هزینه‌هایی است که با توجه به وظایف و تکالیف دولت‌ها در اداره جامعه، به طور مستمر و مداوم صرف می‌شود مانند هزینه‌های پرسنلی، هزینه‌های اداری و مخارج خدمات عمومی.

هزینه‌های فوق‌العاده نیز به هزینه‌های غیرمستمر، اتفاقی و استثنائی اطلاق می‌شود که در زمان بروز حوادث غیرمترقبه مانند بلایای طبیعی، جنگ و ... به دولت تحمیل می‌شود.

این تقسیم‌بندی در علم نوین مالیه عمومی، منطقی و قابل قبول نیست، زیرا با پذیرش مفهوم دولت-رفاه، بسیاری از هزینه‌هایی که پیش از این فوق‌العاده به شمار می‌رفت، جزو مخارج مستمر و دائمی دولت‌ها گنجانده شده است.

**ب) هزینه‌های عمومی اجباری و اختیاری:** این تقسیم‌بندی بر اساس نوع فعالیت‌های دولت ارائه شده است؛ توضیح اینکه دولت‌ها ناچارند برخی از فعالیت‌ها را برای دوام حیات و بقای خود صرف کنند و از این طریق به قدرت حاکمه استحکام بخشند. مخارجی که به این دسته از فعالیت‌ها اختصاص می‌یابد مانند هزینه نگهداری نیروهای نظامی و انتظامی، مؤسسات و سازمان دولتی، قوای حاکمه، هزینه حفظ مرزها و ...، هزینه‌های اجباری نامیده می‌شود.

اما در کنار هزینه‌های مربوط به فعالیت‌های مذکور، مخارجی نیز وجود دارد که اهمیت کمتری داشته و دولت پس از صرف هزینه‌های اجباری، در صورت امکان این مخارج را پرداخت می‌کند مانند هزینه خدمات عمومی.

انتقادی که بر این تقسیم‌بندی وارد می‌باشد، این است که با توجه به تغییر ماهیت وظایف و فعالیت‌های دولت در جوامع پیشرفته امروزی، بسیاری از هزینه‌های اختیاری که جزو فعالیت‌های اجتماعی دولت قرار می‌گیرد، اهمیت و اولویت‌بندی تقریباً یکسان با وظایف سیاسی، انتظامی و اداری (پلیس عمومی) دولت‌ها دارند؛ به گونه‌ای که عدم تأمین و صرف این هزینه‌ها، به ناچار منجر به نارضایتی توده جامعه شده و سبب ناامنی اجتماعی و سیاسی جامعه می‌گردد.

**ج) تقسیم‌بندی هزینه‌ها از حیث ماهیت مخارج:** در این نوع از تقسیم‌بندی مخارج که متداول‌ترین نوع طبقه‌بندی در بودجه سنواتی دولتها از جمله بودجه دولتی ایران است، هزینه‌های عمومی به سه دسته هزینه‌های جاری، انتقالی و سرمایه‌ای تقسیم می‌شود.

**1- هزینه‌های جاری (عادی):** هزینه‌های اداری و کلیه مخارج عادی و مستمر است که دولت، سازمانها و مؤسسات دولتی برای خرید کالا یا خدمات اشخاص به منظور ارائه خدمات عمومی می‌پردازند. از جمله این هزینه‌ها می‌توان به خریدهای دولت، هزینه‌های پرسنلی و اداری، هزینه‌های پلیس عمومی و دفاع ملی اشاره کرد.



**2- هزینه‌های انتقالی:** منظور از هزینه‌های انتقالی که از آن با عنوان «مخارج عمومی توزیع‌کننده ثروت» نیز یاد می‌شود، هزینه‌هایی است که صرف آن منجر به دریافت کالا و یا خدمات به طور مستقیم نمی‌شود و صرفاً درآمد را از یک واحد به واحد دیگر به صورت بلاعوض منتقل می‌کند. البته با توجه به شیوه و هدف انتقال، این هزینه‌ها به سه دسته هزینه‌های انتقالی اجتماعی، هزینه‌ها انتقالی اقتصادی و هزینه‌های انتقالی مالی تقسیم‌بندی می‌شوند.

**- هزینه‌های انتقالی اجتماعی:** هزینه‌هایی که در راستای کمک به قشر محروم و کم‌درآمد جامعه و توزیع ثروت عمومی صرف می‌شوند. این نوع هزینه‌ها ممکن است به صورت جمعی و یا انفرادی تأمین شوند. هزینه‌های جمعی غالباً به صورت کمک به نهادهای عام‌المنفعه غیردولتی و تعاونی‌های محلی بوده، ولی هزینه‌های انتقالی اجتماعی فردی به صورت نظام بیمه‌های اجتماعی جهت حمایت از معیشت کارگران، معلولان، بیکاران و ... و حفظ تعادل اقتصادی آنها صورت می‌گیرد.

**- هزینه‌های انتقالی اقتصادی:** هزینه‌هایی هستند که دولت به منظور اعمال سیاست‌های اقتصادی، تقلیل بحران‌های اقتصادی، تثبیت و تعدیل قیمت‌ها و دستمزدها پرداخت می‌کند. برای مثال دولت در مواقع ضرورت، با پرداخت قسمتی از هزینه‌های تولید از تولیدکنندگان داخلی حمایت می‌کند و یا با پرداخت سوبسید واردکننده یا مصرف‌کننده را حمایت می‌کند، تا از این طریق نرخ کالاها و خدمات را تثبیت و تعدیل نماید.

بنابراین می‌توان گفت هرگونه هزینه‌ای که دولت به صورت بلاعوض و در راستای تنظیم اقتصاد کشور و نظام بازار (در معنای کلان آن) پرداخت می‌نماید، هزینه انتقالی اقتصادی نامیده می‌شود. بالواقع تأمین این هزینه‌ها ناشی از دیدگاهی است که نقش نظارتی و ارشادی دولت را در این موارد ضروری می‌شمارد.

**- هزینه‌های انتقالی مالی:** هزینه‌هایی است که دولت هر ساله به منظور استهلاک اصل و فرع دیون و بدهی‌های سنوات گذشته خود متحمل می‌شود. این نوع از هزینه‌ها نوعاً موجب انتقال بخشی از درآمد ملی به صاحبان اوراق قرضه دولتی می‌شود.

البته لازم به ذکر است در بودجه‌های سنواتی، هزینه‌های انتقالی مالی صرفاً شامل دیون ناشی از وام‌ها و اوراق قرضه نبوده و موارد دیگری را تحت عنوان «دیون بلامحل» در برمی‌گیرد. ماده 8 قانون محاسبات عمومی دیون بلامحل را چنین تعریف کرده است:

«دیون بلامحل عبارت است از بدهی‌های قابل پرداخت سنوات گذشته است که در بودجه مربوط اعتباری برای آنها منظور نشده و یا زائد بر اعتبار مصوب (بوده) و در هر دو صورت به یکی از طرق زیر بدون اختیار دستگاه ایجاد شده باشد:

الف- احکام قطعی صادره از طرف مراجع صالحه

ب- انواع بدهی به وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی ناشی از خدمات انجام شده ...

ج - سایر بدهی که خارج از اختیار دستگاه ایجاد شده باشد. انواع دیون بلامحل موضوع این بند از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی تعیین خواهد شد».

**3- هزینه‌های سرمایه‌ای:** هزینه‌هایی است که در چهارچوب فعالیت‌های دولتی برای تشکیل سرمایه جدید مصرف



می‌شود و ممکن است به صورت سرمایه‌گذاری‌های زیربنایی و یا اجتماعی باشد.

سرمایه‌گذاری زیربنایی مربوط به طرح‌های عمرانی بزرگ است که بخش خصوص توان تأمین منابع مالی آن را ندارد و به منظور آبادانی و توسعه اقتصادی کشور توسط دولت انجام می‌شود مانند سدسازی، ایجاد صنایع مادر و نظایر آن؛ و سرمایه‌گذاری اجتماعی نیز در امور عام‌المنفعه و واجد جنبه عمومی هزینه می‌شود. آنچه مسلم است ماهیت سرمایه‌گذاری‌های اجتماعی به گونه‌ای است که اساساً دیربازده یا کم‌بازده بوده و از این رو بخش خصوصی چندان مشتاق به سرمایه‌گذاری در این امور نمی‌باشد مانند ایجاد دانشگاه‌ها، مدارس و نظایر اینها.

## 2- درآمدهای عمومی

دولت برای جبران هزینه‌های عمومی، نیاز ناگزیری به منابع درآمد عمومی دارد. از این نظر، درآمدهای عمومی به درآمدهایی اطلاق می‌شود قدرت عمومی برای تأمین مالی هزینه‌های عمومی به دست می‌آورد و منابع درآمد عمومی، روش‌هایی است که منجر به کسب این درآمدها می‌شوند.

دکترین مالیه عمومی، منابع درآمد دولت‌ها را به دو بخش کلی تقسیم می‌کنند:

- درآمدهای مالیاتی

- درآمدهای غیرمالیاتی

منظور از درآمدهای مالیاتی، آن دسته از منابع مالی می‌باشند که با انتقال بخشی از دارایی و درآمد اشخاص به دولت حاصل شده و لذا رابطه مستقیم با میزان فعالیت اقتصادی و درآمد آنها دارد. در حال حاضر نیز درآمدهای مالیاتی مهم‌ترین و بیشترین سهم درآمد دولت‌ها را تشکیل می‌دهد؛ به گونه‌ای که بسیاری از مباحثات و مطالب مالیه عمومی به درآمدهای مالیاتی و مسایل مربوط به آن می‌پردازد.

در مقابل، درآمدهای غیرمالیاتی به درآمدهایی گفته می‌شود که ناشی از فعالیت‌های اقتصادی و خدماتی دولت و یا منابع ملی می‌باشد. در مالیه عمومی درآمدهای خالصه‌ای، درآمدهای استقراری و درآمدهای پولی از مصادیق درآمدهای غیرمالیاتی به شمار می‌روند.<sup>[9]</sup>

ضمناً لازم به ذکر است، ماده 10 قانون محاسبات عمومی نیز درآمد عمومی و مصادیق آن را به این صورت تعریف می‌کند:

«درآمد عمومی عبارت است از درآمدهای وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و مالیات و سود سهام شرکت‌های دولتی و درآمد حاصل از انحصارات و مالکیت و سایر درآمدهایی که در قانون بودجه کل کشور تحت عنوان درآمد عمومی منظور می‌شود.»

بنابراین با توجه به قانون محاسبات عمومی و دکترین حقوقی، درآمدهای عمومی دولت‌ها را می‌توان به موارد زیر تقسیم کرد:

- درآمدهای خالصه و انحصارات



- درآمدهای استقراری

- درآمدهای پولی

- درآمدهای مالیاتی

**الف) درآمدهای خالصه و انحصارات:** منظور از خالصه در علم مالیه عمومی، درآمدهای اختصاصی دولت از محل املاک و داراییها است. این درآمدها تا زمان صنعتی شدن جوامع، درآمد اصلی دولتها را تشکیل میداد و اکثر هزینهها و مخارج عمومی از این طریق تأمین میشد؛ اما با پیشرفت جوامع انسانی و پررنگتر شدن نقشهای اقتصادی و اجتماعی دولت، درآمدهای خالصه رفته رفته اهمیت خود را از دست داده و مالیاتها جایگزین این قسم از درآمدها شدند.

علاوه بر درآمد خالصه، دولت مالک دارائیهای دیگری از جمله معادن، منابع طبیعی، کارخانهها و شرکتهای دولتی نیز میباشد. بالواقع این بخش از دارائیها، حاصل نگرشی است که دخالت دولت را در فعالیتهای اقتصادی و اجتماعی جایز شمرده است؛ به گونه‌ای که برخی از این فعالیتها جنبه انحصاری و ملی به خود گرفته و بخش مهمی از درآمدهای دولت را تشکیل میدهند. این فعالیتها از یک طرف موجب افزایش درآمد دولتها بوده و نیاز آنها به مالیات را کاهش میدهد و از طرف دیگر، موجب رشد و توسعه اقتصادی و ایجاد بازار کار میشود. اگرچه دخالت بی حد و حصر دولت در فعالیتهای تجاری و اقتصادی، ممکن است آثار عکس نیز برجای گذارد.

**ب) درآمدهای استقراری:** استقراری یکی از طرق تأمین درآمد دولت است که جنبه استثنائی داشته و زمانی حاصل میشود که دولت برای تأمین کسری درآمد، رفع حوائج فوری، مقابله با اوضاع و احوال غیرعادی و یا انجام برنامه‌های مختلف مبالغی را از اشخاص قرض کند و سپس اصل و فرع آن را به صورت اقساط یا در سررسید معین از محل سایر منابع مالی بازپرداخت نماید.

همانگونه که پیش از این گفتیم، استقراری ماهیتاً جنبه درآمد ندارد و افزایش درآمد دولت از این طریق، اساساً موقتی و غیرواقعی است؛ زیرا دولت ملزم است بعداً اصل و فرع قرض را به وام‌دهندگان بازگرداند. البته در مواردی که اوراق قرضه به منظور جذب سرمایه بخش خصوصی و استفاده از ثروت افراد جامعه در اجرای طرحهای عمرانی بزرگ انجام میشود، استقراری به درآمد مالی مستقیم و واقعی دولت تبدیل میشود.<sup>[10]</sup>

استقراری از نظر زمان بازپرداخت اصل و فرع وام به قرضه عمومی کوتاه مدت<sup>[11]</sup>، میان مدت و بلند مدت تقسیم میشود. اما دسته‌بندی مهم‌تر، تقسیم قرضه عمومی بر اساس منبع تأمین اعتبار، به استقراری داخلی و خارجی میشود. در این تقسیم‌بندی هر یک از اقسام قرضه داخلی و خارجی دارای مزایا و معایبی میباشد که ذکر آنها خالی از لطف نخواهد بود.

1- **استقراری داخلی:** با توجه به نحوه استقراری داخلی و آثار اقتصادی و اجتماعی آن، میتوان مزایا و معایب آن را چنین برشمرد:

به طور کلی مزایای استقراری داخلی عبارتند از اینکه:

- قرضه عمومی داخلی از نظر سیاسی و اجتماعی مفیدتر و مطمئن‌تر است؛ زیرا از یک طرف مانع وابستگی



سیاسی و اقتصادی دولت به سایر دول می‌گردد و از طرف دیگر، موجب افزایش حس تعلق و وابستگی بین افراد جامعه می‌شود.

- استقراض ملی با کاهش قدرت خرید عمومی و در نتیجه کاهش تقاضای کالا و خدمات، موجب تحدید و تعدیل تورم و آثار اقتصادی آن می‌شود.

در مقابل مزایای مذکور، فرضه عمومی دارای برخی معایب نیز می‌باشد که مهم‌ترین آنها موارد زیر است.

- فرضه داخلی موجب کاهش سرمایه بخش خصوصی و در نتیجه محدودیت فعالیت‌های اقتصادی اشخاص خصوصی می‌شود و از این جهت موجبات بروز رکود اقتصادی را فراهم می‌آورد.

- فرضه داخلی محدود بوده و به طور سریع قابل وصول نمی‌باشد.

- استقبال اشخاص خصوصی از فرضه ملی قابل پیش‌بینی نبوده و به همین دلیل، میزان درآمد حاصل از استقراض داخلی برای دولتها مشخص نیست.

**1- استقراض خارجی:** ممکن است به صورت مستقیم مانند استقراض از یک دولت، بانک دولتی و یا سازمان بین‌المللی و یا غیرمستقیم مانند استقراض از بخش خصوصی فراملی و یا فروش اوراق فرضه در بورس انجام شود. این روش نیز مانند استقراض داخلی دارای برخی معایب و مزایا می‌باشد؛ به طور مسلم مهم‌ترین عیب استقراض خارجی این است که نوعاً تهدیدی علیه امنیت سیاسی و اقتصادی و همچنین استقلال و اراده ملی به شمار می‌رود. اما در مقابل عیب مذکور، استقراض خارجی دارای مزایا می‌باشد که عبارتند از:

- استفاده از اندوخته اشخاص خارجی و هدایت سرمایه‌های آنان به داخل کشور.

- مبلغ استقراض‌های خارجی قابل توجه بوده و وصول آنها آسان و سریع می‌باشد.

- کشور وام‌دهنده نوعاً تمایل به ثبات و امنیت سیاسی کشور وام‌گیرنده دارد.

**ج) درآمدهای پولی:** ماهیتی مشابه استقراض داشته و درآمد به معنای خاص آن نمی‌باشد. توضیح اینکه اگر سایر درآمدهای دولت و نیز استقراض برای تأمین مخارج عمومی کافی نبوده و یا رجوع مجدد به آنها ممکن نباشد، دولتها به ناچار از درآمدهای پولی استفاده می‌کنند. استفاده از اینگونه درآمدها ممکن است به یکی از سه شکل زیر انجام شود.

**1- انتشار اسکناس:** دولت می‌تواند با مراجعه به بانک مرکزی (به عنوان نهاد انحصاری نشر پول)، در حدودی که قانون تعیین می‌کند اسکناس جدید منتشر و در نظام پولی جامعه تزریق نماید. البته آنچه در این شیوه از کسب درآمدهای پولی حایز اهمیت است، حجم پول در گردش می‌باشد؛ به گونه‌ای که اگر انتشار اسکناس بدون توجه به حجم پول، کالا و خدمات انجام شود، موجب افزایش نامتناسب و غیرواقعی ثروت شده و با خود تورم به همراه خواهد آورد. لذا با توجه به آثار نامطلوب این روش تأمین درآمد، دولتها در موارد نادر و استثنائی بدان متوسل می‌شوند.



**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 نقدبنگي 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 صاحب نظران علم حقوق و اقتصاد نيز تعريف 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 مي‌پردازند و در قبال آن زمينه مساعدتي را براي بهره‌برداري از تسهيلات و منابع موجود در كشور به دست مي‌آورند».<sup>[12]</sup>

به نظر مي‌رسد در اين تعريف بيشتر بر اهداف اجتماعي اخذ ماليات تأكيد شده و تعريف 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 تأمين هزينه‌هاي عمومي و حفظ منافع اقتصادي يا سياسي يا اجتماعي كشور به قدر قدرت و توانايي خود به دولت بدهد».<sup>[13]</sup>

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 دیدگاه مغاير وصف اجباري و قهري بودن اخذ ماليات است.

به هر حال با توجه به مطالب فوق و بررسي ساير تعريف‌ها كه در كتب حقوق مالي و مالياتي ذكر شده<sup>[14]</sup> 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 هر حال 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 مالیات

صاحب‌نظران علم اقتصاد و حقوق معتقدند برای آن که دولتها در وصول مالیات موفق بوده و مالیات درآمدی قابل توجه و اتکا به شمار رود و در مقابل، اشخاص جامعه نیز به فرار مالیاتی روی نیاورند، ویژگی‌ها و خصوصیات را برای مالیات مقرر داشته‌اند که از آنها تحت عنوان اصول مالیات نام برده می‌شود. این اصول اقتصادی و حقوقی به شرح زیر می‌باشند:

### 1- اصول اقتصادی مالیات

**(الف) اصل عدالت:** بر اساس این اصل، مالیات زمانی عادلانه خواهد بود که شرایط زیر را داشته باشد.

- تناسب: منظور اینکه مالیات بایستی با میزان درآمد و دارائی‌های اشخاص متناسب بوده و توانائی‌های مالیاتی مؤدیان در نظر گرفته شود. از این موضوع تحت عنوان «اصل نسبی بودن مالیات» نیز یاد می‌شود.

- برابری مالیاتی: یعنی افرادی که درآمد و دارائی مشابه و شرایط مالیاتی یکسان دارند، باید مالیات برابر بپردازند.

- عمومیت مالیات: منظور این است که مالیات باید فراگیر بوده و نباید بین اشخاص از لحاظ شمول پرداخت مالیات تبعیض وجود داشته باشد. به عبارت دیگر، اصولاً تمام اشخاص جامعه مشمول قوانین و مقررات پرداخت مالیات بوده و هیچکس از پرداخت مالیات معاف نیست. البته وصف عمومیت مالیات، مستلزم نفي معافیت‌ها و بخشودگی‌های قانونی نیست؛ زیرا اگرچه در موارد معافیت و بخشودگی، فراگیری مالیات با استثناء مواجه شده است، لیکن رعایت اصل نسبی بودن مالیات و همچنین «اصل عدالت مالیاتی» این موارد را توجیه می‌نماید. چنانکه معافیت و تخفیف مالیاتی در مورد قشر ضعیف و کم‌بضاعت، به مثابه اجرای عدالت مالیاتی است.

**(ب) اصل اطمینان:** این اصل که جزء وظایف دولت نسبت مؤدیان مالیاتی بوده و از آن با عنوان «اصل مشخص بودن مالیات» نیز یاد می‌شود، به این معناست که مأخذ، میزان، زمان و نحوه دریافت مالیات به موجب قوانین و مقررات توسط مقام صلاحیت‌دار تعیین شده باشد و مأمورین مالیاتی با توجه به «اصل حاکمیت قانون» نتوانند به هر نحوه و میزانی که می‌خواهند مالیات را اخذ نمایند. بنابراین هرگاه تکالیف مالیات‌دهنده از قبل مشخص شده باشد، اصل اطمینان در نظام مالیاتی رعایت شده است. [15]

**(ج) اصل سهولت وصول مالیات:** بنابراین اصل مالیات باید به گونه‌ای باشد که هم مالیات‌دهنده از نظر زمان و طریقه پرداخت با مشکلی مواجه نشود و هم دولت کمترین وقت و هزینه را برای وصول آن صرف نماید. برای مثال وصول مالیات بر درآمد از کارمندان و کارگران حین پرداخت حقوق آنان و یا حمل بر صحت نمودن اظهارنامه‌های مالیاتی اشخاص، از نتایج اجرای اصل سهولت مالیات است.

**(د) اصل صرفه‌جویی (به صرفه بودن وصول مالیات):** منظور از اصل صرفه‌جویی این است که هزینه‌های وصول مالیات باید به میزانی باشد که اخذ آن از نظر مالیه عمومی توجیه داشته باشد؛ به عبارت دیگر، دولت باید با کمترین هزینه، بیشترین مالیات را وصول کند. بنابراین اگر هزینه نیروی انسانی و سایر وسایل و تجهیزات به قدری باشد که بیشتر مالیات وصول شده برای آنها صرف شود، مطلوب است که وصول نشود.



**هـ) اصل شخصی بودن مالیات:** مطابق مفهوم این اصل، مالیات باید با توجه به ضوابط شخصی تعیین گردد؛ یعنی عناصر شخصیت اجتماعی افراد مانند وضع معیشت خانوار، میزان درآمد شخص و کیفیت تحصیل درآمد، بایستی در تعیین مالیات مدنظر قرار گیرند.

**و) اصل تصاعدي بودن نرخ مالیات:** امروزه اقتصاددانان معتقدند نرخ تناسبی روشی نیست که بتوان در همه منابع مالیاتی از آن استفاده کرد؛ بنابراین لازم است نرخ مالیات در برخی موارد تصاعدي تعیین گردد تا از این طریق با بالا رفتن سطح درآمد اشخاص، نرخ مالیاتی متعلق به درآمد آنها نیز بیشتر شود. مثلاً اگر از شخصی که درآمدش هزار واحد است 10% مالیات وصول می‌شود، باید از فردی که درآمدش دو هزار واحد است 12% مالیات اخذ شود. اینان در ارائه این دیدگاه، به اصل عادلانه بودن مالیات استناد می‌کنند.

**ز) اصل دخالت:** اگرچه در گذشته اصل بر این بود که مالیات و خراج نباید ابزار اجرای اهداف و سیاست‌های دولت واقع شوند، ولی در مالیه امروز، مالیات صرفاً به عنوان یکی از شیوه‌های کسب درآمد محسوب نمی‌شود؛ به گونه‌ای که دولت‌ها با استفاده از آثار وصول مالیات، بسیاری از اهداف و برنامه‌های اقتصادی و گاه فرهنگی خود را از طریق مالیات به مرحله اجرا در می‌آورند.

## 2- اصول حقوقی مالیات

**الف) اصل قانونی بودن مالیات:** در ایام گذشته میزان مالیات (خراج)، زمان و نحوه وصول آن مشخص نبود و دستور حکمرانان بود که حدود آن را تعیین می‌کرد. این امر نوعاً خودسری و تعدي مأموران مالیاتی را موجب شده و اسباب ظلم و ستم بر مؤدیان مالیاتی را فراهم می‌نمود. اما رفته رفته با وقوع نارضایتی‌ها و نیز شناسایی حقوق اساسی ملت، نظام‌های سیاسی مشروطه و مبتنی بر پارلمان پا به عرصه وجود نهادند.

در این میان نخستین سندی که اصل قانونی بودن مالیات را به صراحت پذیرفت، منشور کبیر [16] بود که در سال 1215 میلادی از طرف پادشاه انگلستان صادر شد. مطابق این سند، «هیچ نوع عوارض و مالیاتی وضع نخواهد شد مگر با موافقت شورای مملکتی».

با این اوصاف امروزه اصل قانونی بودن مالیات، یکی از اصول حقوقی مسلم علم مالیه به شمار رفته و در قوانین اساسی کشورها به آن اشاره می‌شود. در این خصوص اصل پنجاه و یکم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران مقرر داشته: «هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون، موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود».

به هر حال اهمیت این اصل به قدری است که در قوانین عادی اکثر نظام‌های حقوقی متمدن، ضمانت‌اجراهایی حقوقی برای آن در نظر گرفته می‌شود. برای مثال مأمورین مالیاتی که بر خلاف قانون، مالیات وصول کرده یا امر به وصول آن صادر می‌کنند، به مجازات‌های جزایی محکوم می‌شوند و یا اینکه اشخاص می‌توانند از اعمال خلاف قانون مأمورین مالیاتی و یا آیین‌نامه‌های مغایر با قوانین مالیاتی به مراجع قضایی شکایت کنند.

**ب) اصل محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی:** آشکار است که تعیین میزان مالیات قابل پرداخت توسط مأمورین مالیاتی، بدون بررسی و کسب اطلاعات لازم در خصوص هزینه و درآمدهای اشخاص ممکن نخواهد بود. مقنن با درک این ضرورت، این حق را به مأمورین مالیاتی داده است که به دفاتر و اسناد و مدارک مالی و اقتصادی مؤدیان



دسترسی داشته باشند.

لیکن باید توجه داشت، مأمورین مالیاتی حق ندارند اطلاعات و اسراری را که از بررسی دفاتر و اسناد مالیات‌دهندگان به دست آورده‌اند، افشاء نمایند. به عبارت دیگر، مأمورین مالیاتی به موجب اصل محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی مکلفند تمام سعی و تلاش خود را به منظور حفظ اطلاعات و اسرار اشخاص به کار برند.

در نظام مالیاتی ایران مطابق ماده 232 قانون مالیات‌های مستقیم، «مأموران تشخیص و سایر مراجع مالیاتی باید اطلاعاتی را که ضمن رسیدگی به امور مالیاتی مؤدی به دست می‌آورند محرمانه تلقی و از افشای آن جز در امر تشخیص درآمد نزد مراجع ذیربط در حد نیاز، خودداری نمایند و در صورت افشاء طبق قانون مجازات اسلامی با آنها رفتار خواهد شد». در رابطه با قسمت اخیر ماده مذکور، ماده 648 قانون مجازات اسلامی مقرر می‌دارد: «... کسانی که به مناسبت شغل یا حرفه خود محرم اسرار می‌شوند هرگاه در غیر از موارد قانونی، اسرار مردم را افشاء کنند به سه ماه و یک روز تا یکسال حبس و یا به یک میلیون و پانصد هزار ریال تا شش میلیون ریال جزای نقدی محکوم می‌شوند».

علاوه بر این با توجه به اینکه در قانون رسیدگی به تخلفات اداری، افشاء اسرار اداری از مصادیق تخلفات اداری برشمرده شده است، مأمور مالیاتی ممکن است به مجازات انتظامی نیز محکوم شود.

**(ج) اصل سالانه بودن مالیات:** دوره‌ای که برای تشخیص درآمد و وصول مالیات در نظر گرفته می‌شود، اصولاً باید به طور دقیق مشخص گردد. این دوره که در غالب نظام‌های مالیاتی یک ساله می‌باشد، در کشور ما نیز یک سال شمسی است که از اول فروردین هر اسل شروع و پایان اسفند همان سال خاتمه می‌یابد. [17]

البته این اصل با استثنائاتی نیز مواجه است که در زیر به برخی از آنها اشاره می‌شود:

- مالیات‌های غیرمستقیم که تشخیص و وصول آنها به محض مصرف و تولید انجام می‌شود.
- مالیات حقوق کارکنان که به صورت ماهیانه تشخیص و وصول می‌شود.
- مالیات بر درآمد شرکت‌های حقوقی که بر اساس سال مالی مقرر در شرکت‌نامه یا اساسنامه آنها تشخیص می‌شود و سررسید پرداخت مالیات آنها حداکثر چهار ماه شمسی پس از سال مالی می‌باشد.

**(د) اصل حکومت قوانین مالیاتی در مکان:** اصل بر این است که قوانین مالیاتی هر کشوری در محدوده سرزمینی آن کشور لازم‌الاجرا می‌باشد. در این خصوص ماده 1 قانون مالیات‌های مستقیم کشورمان مقرر داشته است: «اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات می‌باشند:

- 1- کلیه مالکین اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی نسبت به اموال یا املاک خود واقع در ایران.
- 2- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران، نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌نماید.
- 3- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم خارج از ایران، نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌کند.



4- هر شخص ایرانی نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌نماید.

5- هر شخص غیرایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می‌نماید...».

آنچه مسلم است، از موضوعاتی که در تعیین وضعیت مالیاتی مؤدی بسیار اهمیت دارد، محل اقامت مالیات‌دهنده و محل وقوع منبعی است که مالیات به آن تعلق می‌گیرد. البته در مواردی که محل اقامت مالیات‌دهنده و محل وقوع منبع مالیات یک کشور است، این اهمیت چندان به چشم نمی‌آید، ولی چنانچه محل اینها دو کشور باشد، ممکن است دو مشکل در رابطه با اصل حکومت قوانین مالیاتی حاصل شود.

**1- اخذ مالیات مضاعف:** مالیات مضاعف در مبحث تعارض قوانین مالیاتی، به حالتی اطلاق می‌شود که دو دولت نسبت به یک مأخذ مالیاتی، مالیات تعیین کرده و هر دو نیز در یک دوره مالی، مالیات تعیین شده را از مؤدی اخذ نمایند. برای مثال یک شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران در کشور فرانسه، درآمدی تحصیل می‌کند که مطابق بند 2 ماده 1 قانون مالیات‌های مستقیم مشمول پرداخت مالیات می‌گردد، در حالی که فرضاً مطابق قوانین مالیاتی کشور فرانسه نیز هر درآمدی که در خاک این کشور حاصل شود، مشمول مالیات خواهد بود. در این فرض نسبت به یک درآمد دو مالیات توسط دو کشور تشخیص و وصول می‌گردد.

راهکار حقوقی که در حال حاضر به منظور اجتناب از ایجاد مالیات مضاعف استفاده می‌شود، امضاء و مبادله موافقتنامه‌های اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین کشورها می‌باشد.

**2- فرار مالیاتی:** منظور از فرار مالیاتی حالتی است که سیستم مالیاتی یک کشور قوانین و مقررات مالیاتی مناسب‌تری در مقایسه با قوانین کشور متبوع دارند و به این دلیل برخی مؤدیان بخشی از درآمدها و دارایی‌های خود را به طور صوری به آن کشور انتقال می‌دهند. در این موارد که مؤدی قصد تخطی از اصل حاکمیت قوانین مالیاتی در مکان را دارند، غالب کشورها مبادرت به انعقاد موافقتنامه‌های جلوگیری از فرار مالیاتی با سایر کشورها می‌نمایند.

**ه) اصل حکومت قوانین مالیاتی در زمان:** این اصل در مالیه عمومی، مانند سایر رشته‌های حقوقی از قاعده کلی «اثر فوری قانون (اجرای فوری قانون)» تبعیت می‌نماید. مطابق این قاعده، قوانین و مقررات مالیاتی بلافاصله پس از تصویب و اجرایی شدن آن، نسبت به کلیه اوضاع و وقایعی که پس از تصویب قانون به وجود آمده یا قبلاً به وجود آمده ولی تا زمان اجرایی شدن قانون جدید جریان داشته‌اند، حاکم خواهند بود.



## انواع طبقه‌بندی مالیات

### 1- مالیات مقطوع و مالیات نسبی

در صورتی که مبلغ مقطوع و مشخصی به عنوان مالیات از مؤدی اخذ شود، مالیات مقطوع نامیده می‌شود؛ ولی اگر میزان مالیات با توجه به میزان دارایی، درآمد و یا معاملات اشخاص تشخیص و وصول شود، آن را مالیات نسبی می‌گویند.

### 2- مالیات توزیعی و مالیات نرخ

در نظام‌های مالیاتی گذشته، گاهی میزان کل مالیاتی را که باید از تمامی افراد ساکن کشور وصول می‌شد، تعیین می‌کردند و سپس مبلغ مشخص شده را به نسبت بین ایالات و ولایات و در نتیجه مؤدیان مالیاتی توزیع می‌کردند؛ این شیوه اخذ مالیات را مالیات توزیعی می‌نامیدند.

در مقابل مالیاتی که بر اساس اعمال نرخ مالیاتی در منبع متعلق به تک تک افراد جامعه وصول می‌گردد، مالیات نرخ می‌نامند؛ این نرخ ممکن است به صورت متناسب یا تصاعدی و یا تنازلی باشد.

### 3- مالیات بر ارزش افزوده و مالیات منفی

مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی است که به نسبت افزایش ارزش کالاها و خدمات، از زمان ارائه آنها تا زمان وصول به دست مصرف‌کننده نهایی، از وی اخذ می‌شود.

در مقابل، افرادی که درآمد و سطح زندگی آنها کمتر از سطح تعریف شده برای یک زندگی متوسط باشد، از مالیات معاف بوده و به جای آن از کمک‌ها و یا سوبسیدهای دولتی بهره‌مند می‌شوند. این موارد که بالواقع هزینه به شمار می‌روند، مالیات منفی نامیده می‌شوند.

### 4- مالیات مستقیم و غیرمستقیم



مالیات مستقیم به طور مستقیم و بلاواسطه از مالیات‌دهنده گرفته می‌شود به گونه‌ای که می‌توان گفت احساس پرداخت مالیات در او ایجاد می‌شود. اصولاً مأخذ و میزان این قسم از مالیات‌ها در قانون تعیین می‌گردد.

در حالی که مالیات غیرمستقیم ظاهراً از شخصی که مؤدی تلقی می‌گردد، وصول می‌شود ولی به طور غیرمستقیم (و بالواقع) به مؤدی واقعی منتقل می‌گردد بدون اینکه در او احساس پرداخت مالیات ایجاد کند. به طور کلی وجوه تمایز ماهوی و شکلی مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم را می‌توان در موارد زیر خلاصه کرد.

- در مالیات مستقیم، پرداخت‌کننده و مؤدی مالیات هر دو یکی هستند و دولت مالیات را از خود مؤدی می‌گیرد و به همین دلیل، مالیات‌دهنده آن را به اشخاص یا سایر طبقات اقتصادی انتقال نمی‌دهد؛ لیکن در مالیات غیرمستقیم اصولاً مؤدی پرداخت‌کننده اصلی نیست و از این رو دولت به پرداخت‌کننده مالیات اجازه می‌دهد مبلغی را که پرداخت کرده از طریق افزایش نرخ کالا یا خدمات به مصرف‌کننده نهایی انتقال دهد.

- مالیات‌های مستقیم عادلانه‌تر از مالیات‌های غیرمستقیم می‌باشند. علت آن است که در وصول مالیات مستقیم درآمد و دارایی مؤدی و توان پرداخت او مدنظر قرار می‌گیرد، در حالی که در مالیات غیرمستقیم، کسی که مصرف‌کننده نهایی کالا یا خدمات است آن را می‌پردازد و اوضاع و احوال وی تأثیری در وصول مالیات ندارد. بنابراین مالیات‌های مستقیم سازگاری بیشتری با «اصل شخصی بودن مالیات‌ها» دارند.

- وصول مالیات‌های غیرمستقیم بسیار آسانتر از اخذ مالیات‌های مستقیم است؛ زیرا اولاً مؤدی به دلیل امکان انتقال مالیات به مؤدیان اصلی چندان در مقابل پرداخت مالیات به دولت مقاومت نمی‌کند و ثانیاً در مالیات‌دهندگان اصلی نیز احساس پرداخت مالیات ایجاد نمی‌شود.

- از لحاظ شکلی، اصولاً مسایل و مقررات مربوط به مالیات‌های مستقیم در يك قانون خاص که اکثراً «قانون مالیات‌های مستقیم» نامیده می‌شود، قابل تشخیص می‌باشند؛ ولیکن مقررات مربوط به مالیات‌های غیرمستقیم را نمی‌توان در يك قانون یافت، زیرا مقنن در قوانین مختلف منابع مالیات‌های غیرمستقیم را مشخص نموده است.

- منابع مالیات‌های مستقیم اساساً پدیده‌های مستمر و دائم‌الوقوع هستند، در حالی که مالیات‌های غیرمستقیم زمانی حاصل می‌شود که مالیات‌دهنده کالا و یا خدماتی را خریداری نماید.

- مراجع سازمانی وصول مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم، در غالب نظام‌های مالیاتی متفاوت می‌باشند.



## نرخ‌های مالیاتی

اصولاً قانونگذار کل درآمد و دارایی اشخاص را مشمول مالیات قرار نمی‌دهد، زیرا این امر انگیزه فعالیت‌های اقتصادی بیشتر را از افراد سلب می‌کند. بنابراین لازم است مأخذ و مبنایی به منظور تشخیص مقدار و میزان مالیات قابل‌وصول توسط مقنن تعیین گردد، که از آن تحت عنوان «نرخ مالیاتی» یاد می‌شود. به طور کلی نرخ‌های مالیاتی به سه دسته زیر تقسیم می‌شود.

**الف) نرخ تناسبی:** نرخ تناسبی (نسبی) که در ایام گذشته بیشتر مورد توجه دولتها بوده و در حال حاضر فقط در خصوص برخی منابع مالیاتی خاص مشاهده می‌گردد، نرخي است که به نسبت ثابت در هر میزان دارایی و درآمد اشخاص اعمال می‌شود. به عبارت دقیق‌تر، در این شیوه درصد ثابت و مشخصی تعیین می‌شود و اشخاص هر میزان درآمد و دارایی داشته باشند، بر اساس همان نرخ تعیین شده مالیات می‌پردازند. میرهن است در این شیوه اگرچه نرخ مالیات ثابت است، ولی میزان مالیاتی که وصول می‌شود، با توجه به افزایش درآمد و دارایی افزایش می‌یابد.

برای مثال وقتی نرخ مالیات به صورت نسبی 2% تعیین می‌شود، شخصی که 1000 ریال درآمد دارد، 2% و شخصی که 2000 ریال دارد هم 2% پرداخت می‌کند. ملاحظه می‌گردد نرخ مالیاتی 2% است، ولی شخص نخست 20 ریال و شخص دوم 40 ریال مالیات می‌پردازد.

با این اوصاف نرخ تناسبی امروزه کمتر مورد توجه بوده و دولتها بیشتر از نرخ تصاعدي استفاده می‌کنند، زیرا اعتقاد بر این است که نرخ تصاعدي ابزار مناسب‌تری برای نیل به عدالت مالیاتی است. به هر حال خالی از فایده نیست که بدانیم در سیستم مالیاتی ایران، نرخ تناسبی در خصوص مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و مالیات بر نقل و انتقال قطعی املاک یا انتقال حق واگذاری املاک رعایت می‌شود.

**ب) نرخ تصاعدي:** نرخي است که با افزایش میزان درآمد و دارایی، نرخ مالیاتی نیز افزایش می‌یابد. در این روش بر خلاف نرخ تناسبی، نرخ مالیات ثابت نبوده و منابع مالیاتی به یک نسبت مشمول مالیات نمی‌شوند. البته نرخ تصاعدي ممکن است به صورت نرخ تصاعدي کلی، طبقه‌ای و یا متمایل باشد.

**1) نرخ تصاعدي کلی:** در نرخ تصاعدي کلی، منابع مالیاتی به طبقات مختلفی تقسیم می‌شوند و هر طبقه نرخ مشخصی دارد که رفته رفته افزایش می‌یابد. مانند اینکه دارایی و درآمد تا 10000 ریال با نرخ 2%، از 10001 تا



50000 ریال با نرخ 4% و از 50001 تا 100000 ریال با نرخ 6% و به همین ترتیب مشمول مالیات واقع شوند. در این صورت کسی که 10000 ریال درآمد دارد باید 2%، ولی شخصی که 10001 ریال دارایی دارد باید 4% آن را به عنوان مالیات پردازد.

همانگونه که آشکار است، ایراد این روش آن است که با اختلاف اندکی در میزان درآمد و دارایی، میزان مالیات قابل وصول، تغییر فاحشی می‌نماید. چنانکه در مثال فوق بابت 10000 ریال، 200 ریال و بابت 10001 ریال، 04/400 ریال مالیات وصول می‌شود. بنابراین از آنجا که این روش با عدالت مالیاتی مغایر است، نرخ تصاعدي طبقه‌ای پیشنهاد شده است.

**(2) نرخ تصاعدي طبقه‌ای:** در این روش نیز منابع مالیاتی به طبقات معینی تقسیم می‌شوند و هر طبقه نرخ مالیاتی مشخصی دارد که نسبت به مازاد افزایش درآمد و دارایی شخص اعمال می‌شود. در واقع تفاوت نرخ تصاعدي کلي و طبقه‌ای این است که در نرخ تصاعدي کلي، کل درآمد و دارایی طبقه پایین و طبقه بالاتر مشمول نرخ مالیاتی طبقه بالاتر واقع می‌شدند، ولی در نرخ تصاعدي طبقه‌ای، صرفاً مازاد درآمد و دارایی نسبت به طبقه پایین مشمول نرخ مالیاتی طبقه بالاتر می‌شود.

بنابراین در مثال فوق وقتی نرخ تصاعدي طبقه‌ای اعمال شود، به جای اینکه کل 10001 ریال مشمول نرخ 4% طبقه دوم شود، 10000 ریال آن مشمول نرخ 2% طبقه اول بوده و صرفاً 1 ریال مازاد مأخذ نرخ 4% واقع می‌شود؛ نتیجه آنکه فرد باید 02/200 مالیات پرداخت کند. اما این روش نیز از این جهت که ممکن است نرخ مالیاتی در نهایت به 100% برسد و کل درآمد و دارایی اشخاص بابت مالیات وصول شود، قابل ایراد است. نظام‌های مالیاتی برای رفع این ایراد، به نرخ تصاعدي متمایل روی آورده‌اند.

**(3) نرخ تصاعدي متمایل:** این روش مشابه نرخ تصاعدي طبقه‌ای است، با این تفاوت که سیر صعودی نرخ مالیات در یکی از طبقات مأخذ مالیاتی متوقف می‌شود. به عبارت دیگر، وقتی درآمد و دارایی اشخاص به حد معینی برسد، دیگر نرخ مالیاتی جدیدی تعیین نمی‌شود و اشخاص به نسبت نرخ مالیاتی آخرین طبقه مالیات می‌پردازند. به نظر می‌رسد این روش ترکیبی از نرخ تصاعدي طبقه‌ای و نرخ تناسبی می‌باشد.

برای مثال تا 50000 ریال نرخ 5%، از 50001 تا 100000 ریال با نرخ 10% و از 100001 تا 500000 ریال با نرخ 15% و مازاد بر 500000 ریال 20% مالیات وصول می‌شود. مشابه این روش در سیستم مالیاتی ایران، در خصوص مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و مالیات بر ارث اعمال می‌شود.

**(ب) نرخ تنازلی:** برعکس نرخ تصاعدي بوده و بیشتر در مالیات‌های غیرمستقیم اعمال می‌شود؛ زیرا مالیات‌های غیرمستقیم غالباً در مورد کالاها و خدمات اساسی اعمال می‌شود که مردم کم‌درآمد بیشتر آنها را مصرف می‌کنند. بدیهی است وقتی مصرف بیشتر شود، میزان مالیات پرداختی نیز افزایش می‌یابد و در نتیجه افرادی که درآمد کمتری دارند، مالیات بیشتری می‌پردازند. و دولت برای حمایت از این افراد نرخ مالیات را در این قسمت تنازلی افزایش می‌دهد.

به هر حال در پایان این بحث لازم به یادآوری است، نوع نرخ مالیاتی و میزان آن بایستی توسط قانونگذار و با توجه به عوامل متعددی نظیر میزان درآمد و دارایی، سیاست‌های اقتصادی دولت، وضعیت اقتصادی کشور، توزیع ثروت در سطح کشور، شرایط و اوضاع احوال جغرافیایی و ... تعیین شود، تا از این طریق هم اصل قانونی بودن مالیات



فراهم آید و هم به اصل مشخص بودن مالیات، جامع عمل پوشانیده شود.

## منابع مالیاتی در حقوق مالیه ایران

همانگونه که پیش از این گفتیم، مالیات ممکن است مستقیم یا غیرمستقیم باشد که هر يك از اقسام مالیات، منابع مالیاتی متفاوت و قوانین و مقررات مجزایی دارند. البته باید توجه داشت، منابع مالیات‌های غیرمستقیم بسیار متنوع بوده و قوانین حاکم بر آنها کاملاً پراکنده است. با این وصف، در بحث حاضر از مطالعه آنها اجتناب نموده و صرفاً به بررسی منابع مالیاتی مستقیم و قانون حاکم بر آنها (قانون مالیات‌های مستقیم) می‌پردازیم. ضمن اینکه با نظر به اهمیت مالیات بر ارزش افزوده، مباحثی را نیز به قانون مالیات بر ارزش افزوده اختصاص می‌دهیم.

بنابراین ما در بحث منابع مالیاتی در حقوق ایران، قانون مالیات‌های مستقیم مصوب و منابع مالیاتی مذکور در آن و نیز قانون مالیات بر ارزش افزوده را بررسی می‌کنیم.

### 1- قانون مالیات‌های مستقیم

در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب 1366 منابع مالیاتی به دو دسته مالیات بر دارایی و مالیات بر درآمد تقسیم شده بود. مالیات بر دارایی شامل مالیات سالانه املاک، مالیات مستغلات مسکونی خالی، مالیات بر اراضی بایر شهری، مالیت بر ارث و مالیات حق تمبر بوده و مالیات بر درآمد نیز شامل مالیات بر درآمد املاک، مالیات بر درآمد کشاورزی، مالیات بر درآمد حقوق، مالیات بر درآمد مشاغل، مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، مالیات بر درآمد اتفاقی و مالیات بر جمع درآمد ناشی از منابع مختلف می‌گردید. لیکن با اصلاحات متعددی که در قانون مذکور به عمل آمد، در حال حاضر مالیات بر دارایی تنها شامل مالیات بر ارث و مالیات حق تمبر بوده و در منابع مالیات بر درآمد نیز مالیات بر جمع درآمد ناشی از منابع مختلف، از متن قانون حذف گردیده است.

**الف) اقسام مالیات بر دارایی:** در نظام مالیاتی کنونی ایران، مالیات بر دارایی به دو صورت مالیات بر ارث و مالیات حق تمبر به چشم می‌خورد.

**1) مالیات بر ارث:** مالیاتی است که از اموال منقول و غیرمنقولی که در نتیجه موت حقیقی یا فرضی به اشخاص رسیده، وصول می‌گردد. مالیات بر ارث از آن جهت که اولاً ثروتی است که بدون تلاش و کوشش برای وراثت حاصل شده و ثانیاً، تعداد مؤدیان آن متعدد و بسیار می‌باشد، منبع مالیاتی مهمی به شمار می‌رود.

بنابراین هرگاه در نتیجه فوت واقعی و یا حکمی شخصی، اموالی از او برجای ماند، این اموال پس از تقسیم ماترک بین وراثت، مشمول مالیات بر ارث خواهند بود.

**- اموال مشمول مالیات بر ارث:** آن بخش از اموال متوفی که مشمول مالیات بر ارث می‌باشند عبارتند از ماترک متوفی در ایران یا خارج از ایران اعم از اموال منقول و غیرمنقول، مطالبات قابل وصول و حقوق مالی که پس از کسر هزینه‌های کفن و دفن در حد عرف و عادت، واجبات مالی از جمله دیون محقق متوفی و واجبات عبادی در حد شرع باقی می‌ماند. البته اموالی که تا یکسال از تاریخ فوت، به صورت بلاعوض به دستگاه‌های دولتی واگذار گردد یا به موجب احکام قضایی قطعی از آنها سلب مالکیت شود، از مشمول مالیات بر ارث خارج می‌شوند.

ضمناً علاوه بر موارد مذکور، برخی از اموال متوفی معاف از مالیات بر ارث می‌باشند که عبارتند از:



- اسباب و اثاثیه منزل متوفی.

- وراثت طبقات اول و دوم نسبت به اموال شهدای انقلاب اسلامی.

- وجوه بازنشستگی، وظیفه و مزایای پایان خدمت، بازخرید خدمت، مرخصی استحقاقی استفاده نشده وجوه پرداختی از قبیل بیمه عمر، خسارت فوت و دیه.

- اموالی که برای امور عام‌المنفعه وقف شده باشد.

- 80% اوراق مشارکت و سپرده‌های متوفی نزد بانک‌ها و مؤسسات اعتباری غیربانکی مجاز و یا شعب آنها در خارج از کشور.

- 50% ارزش سهام متوفی در شرکت‌های پذیرفته شده در بورس.

- 40% ارزش سهام متوفی در سایر شرکت‌ها.

- 40% ارزش خالص دارایی متوفی در واحدهای تولیدی، صنعتی، معدنی و کشاورزی.

- تا مبلغ سی میلیون ریال از سهم‌الارث وراثت عادی و تا مبلغ پنجاه میلیون ریال از سهم‌الارث وراثت محجور و یا معلول.

- بدهی‌های مستند متوفی به وراثت خود.

- هزینه کفن و دفن و واجبات مالی و عبادی.

- **اشخاص مشمول مالیات بر ارث:** مطابق ماده 18 قانون مالیات‌های مستقیم، وراثتی که مشمول مالیات بر ارث می‌باشند، به سه طبقه تقسیم می‌شوند:

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

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

3- وراثت طبقه سوم: عمو، عمه، دایی، خاله و اولاد آنها.

همانگونه که آشکار است، تفاوت اساسی طبقات وراثت در قانون مالیات‌های مستقیم با قانون مدنی این است که در قانون مدنی قرابت زوج و زوجه سببی بوده و به همین دلیل خارج از طبقات سه‌گانه وراثت از آنها بحث می‌شود، در حالی که در قانون مالیات‌های مستقیم، زوج و زوجه جزء طبقه اول محسوب شده‌اند.

- **نرخ مالیات:** طبق ماده 20 قانون مالیات‌های مستقیم، نرخ مالیات طبقه سه‌گانه وراثت به شرح زیر است:

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



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

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

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

ملاحظه می‌گردد در مالیات بر ارث از نرخ تصاعدي متمایل استفاده شده و هرچه رابطه وارث با متوفی دورتر می‌شود، نرخ مالیات نیز افزایش می‌شود. ضمن اینکه نرخ مالیات در اموال مشمول مالیات بر ارث، ممکن است با توجه به تابعیت و یا اقامتگاه متوفی یا وارث و همچنین محل وقوع مال متفاوت باشد که به شرح زیر می‌باشد:

1- متوفی یا وارث یا هر دو ایرانی مقیم ایران باشند: نسبت به اموال مشمول مالیات بر ارث واقع در ایران یا واقع در خارج از ایران (پس از کسر مالیات بر ارثی که بابت اموال واقع در خارج از ایران به دولت محل وقوع اموال پرداخت شده)، مطابق نرخ مذکور در ماده 20 قانون مالیات‌های مستقیم که در بالا عنوان گردید.

2- متوفی و وارث هر دو ایرانی خارج از ایران باشند: نسبت به اموال مشمول مالیات بر ارث واقع در ایران مطابق نرخ مذکور در ماده 20 قانون اخیرالذکر و نسبت به اموال مشمول مالیات بر ارث واقع در خارج از ایران (پس از کسر مالیات بر ارثی که بابت اموال واقع در خارج از ایران به دولت محل وقوع اموال پرداخت شده)، به نرخ 25%.

3- در مورد اتباع خارجی و سایر موارد: نسبت به اموال و حقوق مالی مشمول مالیات بر ارث واقع در ایران، کلاً مشمول نرخ مالیات مربوط به وراثت طبقه دوم.

**- نحوه تشخیص و وصول مالیات:** یکی از شرایط اساسی تقسیم ترکه بین وراثت، اخذ گواهی انحصار وراثت می‌باشد و در حال حاضر نیز درخواست گواهی حصر وراثت صادر نمی‌شود، مگر اینکه اظهارنامه مالیات بر ارث توسط وراثت تهیه گردیده و پس از صدور گواهی ارائه اظهارنامه توسط اداره امور مالیاتی، آن را به پیوست درخواست صدور گواهی انحصار وراثت تحویل مرجع صالح قضایی نمایند. ضمن اینکه مدیران دفاتر مراجع قضایی صادرکننده تصدیق حصر وراثت مکلفند رونوشت گواهی را ظرف پانزده روز از تاریخ صدور به اداره مالیاتی حوزه خود ارسال نمایند.

علاوه بر اینها، قانونگذار به منظور جلوگیری از فرار مالیاتی راهکارهایی را پیش‌بینی کرده است، از جمله اینکه ثبت املاک غیرمنقول به نام وراثت یا موصی‌له و انجام هر نوع معامله وراثت نسبت به ماترک در **دفاتر اسناد رسمی**، منوط به ارائه گواهی‌نامه اداره امور مالیاتی محل می‌باشد. در واقع قانونگذار با اتخاذ این شیوه‌ها، تلاش نموده از یک طرف اصل سهولت وصول مالیات را در خصوص مالیات بر ارث اعمال نماید و از طرف دیگر امکان فرار مالیاتی را به حداقل برساند.

در پایان لازم به ذکر است، «مأخذ ارزیابی املاک اعم از عرصه یا اعیان، ارزش معاملاتی ملک ... در زمان فوت بوده و مأخذ ارزیابی سایر اموال و حقوق مالی متوفی، ارزش آنها در تاریخ فوت خواهد بود.»

**(2) مالیات حق تمیر:** نوع دیگر مالیات بر دارایی در سیستم مالیاتی ایران، حق تمیر است. این مالیات که 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 سهم‌الشرکه 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 دكتر، 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 حقيقي، 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 شهرک‌ها (به استثناي يك واحد) دريافت مي‌گردد. 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 اماکن 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 مال الاجاره، اعم از نقدي و غيرنقدي، پس از كسر بيست و پنج درصد بابت هزينه‌ها و



استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره، بابت مالیات بر درآمد ملک وصول می‌شود. حال آنکه در اجاره دست دوم، صرفاً 2% مابه‌التفاوت اجاره دریافتی و اجاره پرداختی، بابت مالیات اخذ می‌گردد.

در خصوص نحوه تشخیص مبلغ اجاره قانون مقرر داشته: «مال‌الاجاره از روی سند رسمی تعیین می‌شود و در صورتی که اجاره نامه رسمی وجود نداشته باشد یا از تسلیم سند یا رونوشت آن خودداری گردد و یا موجر علاوه بر اجاره بها وجهی به عنوان ودیعه یا هر عنوان دیگر از مستأجر دریافت نموده باشد، میزان اجاره بها براساس املاک مشابه تعیین خواهد شد.»

در اینجا لازم به ذکر است، ارزش معاملاتی املاک در خصوص نقل و انتقال قطعی و همچنین ارزش جاری املاک مشابه بر اساس مترمربع توسط کمیسیون تقویم املاک انجام می‌شود. کمیسیون تقویم املاک، متشکل از هفت عضو می‌باشد که در تهران از نمایندگان سازمان امور مالیاتی کشور و وزارتخانه‌های مسکن و شهرسازی، جهادکشاورزی و نماینده سازمان ثبت اسناد و املاک و سه نفر معتمد محل بصیر و مطلع در امور تقویم املاک به معرفی شورای شهر و در شهرستانها از مدیران کل یا رؤسای ادارات امور مالیاتی، مسکن و شهرسازی، جهادکشاورزی و ثبت اسناد و املاک به ترتیب در مراکز استانها یا شهرستانها حسب مورد و یا نمایندگان آنها و سه نفر معتمد محل بصیر و مطلع در امور تقویم املاک به معرفی شورای شهر تشکیل و هر سال یک بار نسبت به تعیین ارزش معاملاتی و جاری املاک اقدام خواهد نمود. ارزش تعیین شده پس از یک ماه از تاریخ تصویب نهایی کمیسیون تقویم املاک لازم‌الاجرا بوده و تا تعیین ارزش معاملاتی جدید معتبر است.

از نکات مهم دیگری که در خصوص مالیات بر درآمد املاک قابل توجه است، می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- محل سکونت پدر یا مادر یا همسر یا فرزند یا اجداد و همچنین محل سکونت افراد تحت تکفل مالک اجاره تلقی نمی‌شود مگر این که به موجب اسناد و مدارک ثابت گردد که اجاره پرداخت می‌شود. در صورتی که چند واحد مسکونی محل سکونت مالک و یا افراد مزبور باشد یک واحد برای سکونت مالک و یک واحد مسکونی برای هر یک از افراد مذکور به انتخاب مالک از شمول مالیات موضوع این بخش خارج خواهد بود. [18]

- املاکی که با اثاثیه یا ماشین‌آلات به اجاره واگذار می‌شود، درآمد ناشی از اجاره اثاثیه و ماشین‌آلات نیز جزء درآمد ملک محسوب و مشمول مالیات بر درآمد املاک می‌شود. [19]

- مالکان مجتمع‌های مسکونی دارای بیش از سه واحد استیجاری که با رعایت الگوی مصرف مسکن بنا به اعلام وزارت مسکن و شهرسازی ساخته شده یا می‌شوند، در طول مدت اجاره از 100% مالیات بر درآمد املاک اجاره معاف می‌باشند. در غیر این صورت درآمد هر شخص ناشی از اجاره واحد یا واحدهای مسکونی در تهران تا مجموع یکصد و پنجاه مترمربع زیربنای مفید و در سایر نقاط تا مجموع دویست مترمربع زیربنای مفید از مالیات بردرآمد ناشی از اجاره املاک معاف می‌باشد. [20]

- اولین نقل و انتقال قطعی ساختمان‌های نوساز اعم از مسکونی و غیره که بیش از دو سال از تاریخ صدور گواهی پایان کار آنها نگذشته باشد، علاوه بر 5% مالیات نقل و انتقال قطعی، مشمول مالیات مقطوع به نرخ ده درصد 10% ارزش معاملاتی اعیانی مورد انتقال خواهند بود. اشخاص حقیقی یا حقوقی، مشمول مالیات دیگری از بابت درآمد حاصل از ساخت و فروش موضوع این ماده نخواهند بود. [21]



- فسخ معاملات قطعی املاک بر اساس حکم مراجع قضایی به طور کلی و اقاله یا فسخ معاملات قطعی املاک در سایر موارد، تا شش ماه بعد از انجام معامله به عنوان معامله جدید مشمول مالیات بر درآمد املاک نخواهد بود. [22]

**(2 مالیات بر درآمد کشاورزی:** در کشور ما به منظور حمایت از فعالیت‌های کشاورزی و نیل به خودکفایی، کلیه درآمدهای ناشی از فعالیت‌های کشاورزی، معاف از مالیات می‌باشند. در این خصوص ماده 81 قانون مالیات‌های مستقیم مقرر می‌دارد: «درآمد حاصل از کلیه فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل و پرورش طیور، صیادی و ماهیگیری، نوغان‌داری [23]، احیای مراتع و جنگلها، باغات اشجار از هر قبیله و نخیلات از پرداخت مالیات معاف می‌باشد ...».

لازم به ذکر است اگرچه در صدر ماده عبارت کلی کشاورزی و دامداری استعمال گردیده، ولی عمومیت این ماده با استثنائاتی مواجه شده است. برای مثال درآمدهای ناشی از صید ماهی، به موجب بخشنامه هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی از شمول ماده 81 خارج شده است.

در نهایت نکته قابل توجه این است که اهداف و برنامه‌های کلان اقتصادی و سیاسی دولت به گونه‌ای است که نه تنها درآمدهای ناشی از فعالیت‌های کشاورزی معاف از مالیات می‌باشد، بلکه دولت از طریق مساعدت‌ها و کمک‌های نقدی و غیرنقدی همچون وام‌های بلاعوض و خرید تضمینی محصولات کشاورزی، نوعاً مالیات منفی نیز مقرر داشته است.

**(3 مالیات بر درآمد حقوق:** کسب و کار اشخاص حقیقی ممکن است به صورت تابع و یا مستقل باشد. منظور از کار تابع، حالتی است که شخص نیروی کار خود را در اختیار دیگری قرار داده و در ازای آن حقوق و دستمزد دریافت می‌کند مانند کارمندان و کارگران که کار خود را با تابعیت از اشخاص حقوقی عمومی و حقوق خصوصی انجام می‌دهند. در حالی که در کار مستقل، شخص نیروی کار خود را در اختیار ثالث قرار نداده و مستقلاً به نام و به حساب خود کار می‌کند مانند صاحبان مشاغل آزاد.

به هر حال به تبع نوع کار، ماهیت درآمد اشخاص نیز متفاوت بوده و مآلاً مالیات‌های مختلفی بر آنها اعمال می‌شود؛ به گونه‌ای که در مورد درآمدهای ناشی از کار تابع، مالیات بر درآمد حقوق و در رابطه با فعالیت‌های مستقل، مالیات بر درآمد مشاغل دریافت می‌شود. بنابراین مالیات بر درآمد حقوق، مالیاتی است که نسبت به درآمد شخص حقیقی که در قبال تسلیم نیروی کار خود به شخص دیگر (اعم از حقیقی یا حقوقی) در ایران به طور نقد یا غیرنقد تحصیل می‌کند، اخذ می‌شود.

مطابق قانون، درآمد حقوق مشمول مالیات عبارت از حقوق (مقرری یا مزد یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر و یا غیرمستمر قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون می‌باشد.

نرخ مالیات بر درآمد حقوق در مورد کارکنان مشمول قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون به طور مقطوع 10% و در مورد سایر حقوق‌بگیران از جمله کارگران نیز پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون تا مبلغ چهل و دو میلیون ریال به نرخ 10% و نسبت به مازاد آن به نرخ‌های مقرر در ماده 131 قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد. [24]

در پایان لازم به ذکر است، برخی از درآمدهای مستخدمین مطابق مواد متعدد قانون مالیات‌های مستقیم، معاف از



مالیات می‌باشد. این موارد عبارتند از:

- درآمد حقوق کارمندان تا میزان یکصد و پنجاه برابر حداقل حقوق مبنا موضوع جدول حقوق ماده (1) قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت مصوب 1370. [25]

- درآمد حقوق مأمورین سیاسی خارجی، کارکنان کنسولگری و مؤسسات فرهنگی خارجی به شرط معامله متقابل دولت متبوع آنها نسبت به دیپلمات‌های ایرانی.

- درآمد حقوق کارشناسان خارجی که با موافقت دولت جمهوری اسلامی ایران از محل کمک‌های بلاعوض فنی و اقتصادی و علمی و فرهنگی دول خارجی و یا مؤسسات بین‌المللی به ایران اعزام می‌شوند و حقوق خود را از دول متبوع یا مؤسسات بین‌المللی مذکور دریافت می‌کنند.

- درآمد حقوق کارمندان خارجی سفارتخانه‌ها و کنسولگری‌های دولت جمهوری اسلامی ایران در کشورهای خارجی خارج به شرط معامله متقابل.

- حقوق بازنشستگی و وظیفه و مستمری و پایان خدمت و خسارت اخراج و بازخرید خدمت و وظیفه یا مستمری پرداختی به وراثت و حق سنوات و حقوق ایام مرخصی استفاده نشده که در موقع بازنشستگی یا از کارافتادگی به حقوق‌بگیر پرداخت می‌شود.

- هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت مربوط به شغل.

- مسکن ارزان قیمت سازمانی واگذار شده به کارگران یا کارمندان.

- وجوه حاصل از بیمه بابت جبران خسارت بدنی و معالجه و امثال آن.

- عیدی سالانه یا پاداش آخر سال حداکثر تا دوازده و نیم برابر حداقل حقوق مبنا.

- وجوهی که کارفرما بابت هزینه معالجه کارکنان خود یا افراد تحت تکفل آنها پرداخت می‌کند.

- مزایای غیرنقدی پرداختی به کارکنان حداکثر تا بیست و پنج برابر حداقل حقوق مبنا.

- درآمد حقوق پرسنل نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران اعم از نظامی و انتظامی، مشمولان قانون استخدامی وزارت اطلاعات و جانبازان انقلاب اسلامی و جنگ تحمیلی و آزادگان.

- بخشودگی 50% مالیات حقوق کارکنان شاغل در مناطق کمتر توسعه یافته طبق فهرست سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور. [26]

**(4) مالیات بر درآمد مشاغل:** مالیات بر درآمد مشاغل علی‌رغم اینکه مواد بسیاری از قانون مالیات‌های مستقیم را به خود اختصاص داده و همچنین تعداد مؤدیان آن نسبت به مؤدیان سایر اقسام مالیات بر درآمد بیشتر است، لیکن میزان مالیات وصول شده به موجب آن اندک می‌باشد. از جمله دلایلی که سبب پایین بودن درآمد دولت از



محل مالیات بر درآمد مشاغل گردیده، می‌توان به فرار مالیاتی، پراکندگی شغلی و عدم کدگذاری و مکانیزه بودن سیستم پرداخت مالیات در ایران اشاره کرد.

به هر حال مالیات بر درآمد مشاغل، مالیاتی است که نسبت به درآمد اشخاص حقیقی که از طریق اشتغال مستقل به مشاغل یا عناوین غیر از موارد مذکور در سایر فصل‌های قانون مالیات‌های مستقیم در ایران تحصیل شده، اعمال می‌گردد. البته مقنن به طور استثناء، درآمد شرکت‌های مدنی (اعم از اختیاری یا قهری) و همچنین درآمدهای ناشی از فعالیت‌های مضاربه را در صورتی که عامل (مضارب) یا صاحب سرمایه شخص حقیقی باشد، تابع مقررات مالیات بر درآمد مشاغل برشمرده است. [27]

همچنین با توجه به قانون مالیات‌های مستقیم می‌توان مؤدیان مالیات بر درآمد مشاغل را به سه دسته تقسیم کرد:

1- مشاغل عمده و مشمولین ماده 96 که موظف به نگهداری دفاتر قانونی مقرر در **قانون تجارت** و یا دفاتر مشاغل که نمونه آن توسط اداره دارایی تهیه می‌شود، می‌باشند؛ مانند صاحبان مراکز آموزشی و پرورشی، صاحبان بیمارستانها، صاحبان هتلها، وکلاء، کارشناسان و مترجمان رسمی دادگستری، دلالان، حق‌العمل‌کاران و کارگزاران، صاحبان **دفاتر اسناد رسمی** و سایر موارد مذکور در ماده 96 قانون مالیات‌های مستقیم.

2- مشاغلی که درآمد سالانه و مستمر داشته، ولی مکلف به نگهداری دفاتر قانونی و مشاغل نمی‌باشند؛ مانند کسبه جزء.

3- مشاغلی که ماده 93 از آنها تحت عنوان «مشاغل غیر از موارد مذکور در سایر فصل‌های قانون مالیات‌های مستقیم» یاد کرده است؛ مانند خرید و فروش سهام و یا سهم‌الشرکه شرکت‌های تجاری.

لازم به توجه است، درآمدی که مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می‌شود، عبارت از کل فروش کالا و خدمات به اضافه سایر درآمدهای مشمولین مالیات - که مشمول مالیات فصول دیگر شناخته نشده - پس از کسر هزینه‌ها و استهلاکات مطابق مقررات مربوطه می‌باشد.

نحوه تشخیص مالیات بر درآمد مشاغل هم بدین صورت است که اصولاً مؤدیان مالیاتی اظهارنامه مالیاتی مربوط به فعالیت‌های شغلی خود را در یک سال مالیاتی طبق نمونه‌ای که وسیله سازمان امور مالیاتی کشور تهیه خواهد شد، تنظیم و تا آخر تیرماه سال بعد به اداره امور مالیاتی محل شغل خود تسلیم و مالیات متعلق را به نرخ مذکور در ماده 131 قانون مالیات‌های مستقیم پرداخت می‌نمایند. مطابق ماده اخیرالذکر، نرخ مالیات به شرح زیر است:

- تا سی میلیون ریال درآمد، مشمول مالیات سالانه 15%

- تا میزان یکصد میلیون ریال درآمد، مشمول مالیات سالانه 20% نسبت به مازاد سی میلیون

- تا میزان دویست و پنجاه میلیون ریال درآمد، مشمول مالیات سالانه 25% نسبت به مازاد یکصد میلیون ریال

- تا میزان یک میلیارد ریال درآمد، مشمول مالیات سالانه 30% نسبت به مازاد دویست و پنجاه میلیون ریال

- نسبت به مازاد یک میلیارد ریال درآمد، مشمول مالیات سالانه 35%.



البته در موارد زیر، اداره امور مالیاتی مالیات را به طور علی‌الرأس تعیین و وصول می‌نماید:

- در صورتی که تا آخر تیرماه سال بعد ترانزنامه و حساب سود و زیان و یا حساب درآمد و هزینه و حساب سود و زیان، حسب مورد تسلیم نشده باشد.

- در صورتی که مؤدی به درخواست کتبی اداره امور مالیاتی مربوط از ارائه دفاتر و یا مدارک حساب در محل کار خود خودداری نماید.

- در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات، به نظر اداره امور مالیاتی غیرقابل رسیدگی تشخیص شود و یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آیین‌نامه مربوط مورد قبول واقع نشود.

در پایان این بحث، ذکر چند نکته در خصوص مالیات بر درآمد وکلای دادگستری خالی از لطف نخواهد بود. در این خصوص مطابق ماده 103 قانون مالیات مستقیم، «وکلا دادگستری و کسانی که در محاکم اختصاصی وکالت می‌کنند مکلف‌اند در وکالت‌نامه‌های خود رقم حق‌الوکاله‌ها را قید نمایند و معادل پنج درصد آن بابت علی‌الحساب مالیاتی روی وکالت‌نامه تمبر الصاق و ابطال نمایند. البته مبلغ تمبر در هر حال نباید کمتر از میزان مقرر در موارد زیر باشد:

الف- در دعاوی و اموری که خواسته آنها مالی است، پنج درصد حق‌الوکاله مقرر در تعرفه برای هر مرحله؛

ب- در مواردی که موضوع وکالت مالی نباشد یا تعیین بهای خواسته قانوناً لازم نیست و همچنین در دعاوی کیفری که تعیین حق‌الوکاله به نظر دادگاه است، پنج درصد حداقل حق‌الوکاله مقرر در آیین‌نامه حق‌الوکاله برای هر مرحله؛

ج- در دعاوی کیفری نسبت به ادعای خصوصی مالی، طبق مواد حکم بند الف این ماده؛

د- در دعاوی و اختلافات مالی که در مراجع اختصاصی غیرقضایی رسیدگی و حل و فصل می‌شود و برای حق‌الوکاله آنها تعرفه خاصی مقرر نشده است از قبیل اختلافات مالیاتی و عوارض توسعه معابر شهرداری و نظایر آنها، میزان حق‌الوکاله صرفاً از لحاظ مالیاتی به شرح زیر:

- تا ده میلیون ریال مابه‌الاختلاف، پنج درصد

- تا سی میلیون ریال مابه‌الاختلاف، چهار درصد نسبت به مازاد ده میلیون ریال

- از سی میلیون ریال مابه‌الاختلاف به بالا، سه درصد نسبت به مازاد سی میلیون ریال منظور می‌شود و معادل پنج درصد آن تمبر باطل خواهد شد».

همچنین در صورتی که پس از ابطال تمبر تعقیب دعوی به وکیل دیگری واگذار شود، وکیل جدید مکلف به ابطال تمبر روی وکالت‌نامه مربوط نخواهد بود. ضمناً ضمانت‌اجرای ماده مذکور آن است که در هر مورد که طبق مفاد این ماده عمل نشده باشد، وکالت وکیل با رعایت مقررات قانون آئین دادرسی مدنی در هیچ یک از دادگاهها و مراجع مزبور قابل قبول نخواهد بود.



**(5) مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی:** مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، یکی از منابع مهم مالیاتی در نظام‌های مالیاتی کنونی است. وضع مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی در ایران، نخستین بار به موجب قانون مالیات بر درآمد شرکت‌ها و تجارت مصوب 1309 صورت گرفت. در حال حاضر مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی تابع مقررات قانون مالیات‌های مستقیم می‌باشد.

در این خصوص ماده 105 قانون اخیر بیان می‌دارد: «جمع درآمد شرکتها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زیان‌های حاصل از منابع غیرمعاف و کسر معافیت‌های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد، مشمول مالیات به نرخ 25% خواهند بود».

با دقت در ماده مذکور ذکر دو نکته لازم می‌آید. نخست اینکه، در مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، مقنن از اصل محلی بودن قوانین مالیاتی عدول نموده و درآمدهای اشخاص حقوقی ایرانی را که در خارج از کشور تحصیل شده، مشمول مالیات برشمرده است. و نکته دوم اینکه، قانونگذار در معدود موارد موجود، نرخ مالیات را به طور نسبی مقرر نموده است.

نحوه تشخیص مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، تقریباً مشابه مالیات بر درآمد مشاغل می‌باشد. با این توضیح که اصولاً تشخیص مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، به وسیله اظهارنامه قانونی و بر اساس دفاتر قانونی و ترازنامه و حساب سود و زیان به عمل می‌آید. چنانکه ماده 110 قانون مالیات‌های مستقیم مقرر می‌دارد: «اشخاص حقوقی مکلف‌اند اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر و اسناد و مدارک خود را حداکثر تا چهارماه پس از سال مالیاتی همراه با فهرست هویت شرکا و سهامداران و حسب مورد میزان سهم‌الشرکه یا تعداد سهام و نشانی هر یک از آنها را به اداره امور مالیاتی که محل فعالیت اصلی شخص حقوقی در آن واقع است تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت نمایند ...».

اما چنانچه مؤدی از تسلیم ترازنامه و حساب سود و زیان در موعد مقرر خودداری نماید و یا از ارائه دفاتر یا مدارک به اداره امور مالیاتی امتناع نماید و یا مدارک ابرازی به تشخیص اداره امور مالیاتی، غیرقابل رسیدگی یا غیرقابل قبول باشد، مالیات قابل وصول به صورت علی‌الرأس توسط واحد مالیاتی تعیین خواهد شد.

ضمناً برخی از موارد معافیت‌های مالیاتی مربوط به درآمد اشخاص حقوقی را به شرح ذیل می‌توان نام برد:

- آستان قدس رضوی، مؤسسات و شرکت‌هایی که تمام یا قسمتی از سرمایه آنها متعلق به آستان قدس رضوی می‌باشد.

- بخش خرید لوازم و تجهیزات از خارج کشور، در قراردادهای پیمانکاری که توسط اشخاص حقوقی خارجی و برای کارفرمایی که جزو اشخاص حقوقی حقوق عمومی می‌باشد، انجام می‌شود.

- وجوه مصروفه اشخاص حقوقی برای امور خیریه و عام‌المنفعه.

- وجوه ذخیره شده از محل سود ابرازی برای بازسازی واحدهای صنعتی موجود، ایجاد واحدهای صنعتی جدید و احداث مسکن برای پرسنل واحد صنعتی.



**6) مالیات بر درآمدهای اتفاقی:** «درآمد نقدی و یا غیرنقدی که شخص حقیقی یا حقوقی به صورت بلاعوض و یا از طریق معاملات محاباتی و یا به عنوان جایزه یا هر عنوان دیگر از این قبیل تحصیل می‌نماید، مشمول مالیات اتفاقی به نرخ مقرر در ماده 131 این قانون خواهد بود.» [28]

لازم به توجه است، اگرچه دارایی ناشی از ارث نیز مانند موارد مذکور در این ماده اتفاقی می‌باشد. ولی تفاوت اساسی ارث با سایر درآمدهای اتفاقی این است که ارث از مصادیق انتقال قهری می‌باشد، ولی درآمدهای اتفاقی مذکور در ماده فوق، به طور قهری برای اشخاص ایجاد نمی‌شود. به هر حال نکاتی که ذکر آنها در رابطه با مالیات بر درآمد اتفاقی لازم می‌باشند، می‌توان در موارد زیر خلاصه نمود.

نخست- صددرصد درآمد حاصله از طرق اتفاقی، مشمول مالیات می‌باشد. ضمناً در خصوص درآمدهای غیرنقدی، بهای روز تحقق درآمد طبق مقررات قانون مالیات‌های مستقیم، ملاک تشخیص درآمد خواهد بود. البته چنانچه درآمد اتفاقی از مصادیق املاکی باشد که برای آنها ارزش معاملاتی تعیین شده است، در این صورت ارزش معاملاتی مأخذ محاسبه مالیات قرار می‌گیرد.

دوم- در معاملات محاباتی، صلح معوض و هبه معوض، درآمد مشمول مالیات عبارت از مابه‌التفاوت ارزش عوضین است که براساس مقررات این ماده تعیین می‌شود. مالیات توسط طرف معامله‌ای که از وقوع آن منتفع شده، پرداخت می‌شود.

سوم- تشخیص منابع مالیاتی مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی، از طریق ارائه اظهارنامه مالیاتی به عمل می‌آید. به این صورت که صاحبان درآمدهای اتفاقی بایستی در هر سال اظهارنامه مالیاتی خود را در مورد منافع مالی که به طور دائم یا موقت به صورت بلاعوض به وی واگذار شده، تا آخر اردیبهشت ماه سال بعد و در سایر موارد طرف سی روز از تاریخ تحصیل درآمد یا تعلق منافع به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم و مالیات متعلق را بپردازند. صرفاً در صورتی که معامله در **دفتر اسناد رسمی** انجام و مالیات وصول شده باشد، تکلیف تسلیم اظهارنامه ساقط می‌شود. [29]

در اینجا لازم به ذکر است، چون منابع مالیاتی مشمول مالیات بر درآمدهای اتفاقی اساساً ناشناخته می‌باشند، به همین دلیل اغلب از شناسایی نشده و مشمول مالیات واقع نمی‌شوند؛ به خصوص اینکه تشخیص آن بدون ارائه اظهارنامه مالیاتی، امری مشکل و تقریباً پرهزینه می‌باشد.

چهارم- نرخ مالیاتی موضوع مالیات بر درآمد، همان نرخ‌هایی است که در ماده 131 قانون مالیات‌های مستقیم ذکر شده است.

پنجم- معافیت‌های مالیات بر درآمد اتفاقی را می‌توان به شرح زیر نام برد:

1- کمک‌های نقدی و غیرنقدی بلاعوض سازمان‌های خیریه یا دولت به اشخاص حقیقی غیر از موارد مشمول مالیات بر درآمد حقوق.

2- وجوه یا کمک‌های مالی اهدایی به خسارت‌دیدگان از حوادث غیرمترقبه.

3- جوایزی که دولت برای تشویق صادرات و تولید و خرید محصولات کشاورزی پرداخت می‌نماید.



#### 4- جوایز بانکها و مؤسسات اعتباری و مالی.

## 2- قانون مالیات بر ارزش افزوده

قانون مالیات بر ارزش افزوده در جلسه 17/02/1387 کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی طبق اصل 85 [قانون اساسی](#) جمهوری اسلامی ایران تصویب گردید و پس از موافقت مجلس با اجراء آزمایشی آن به مدت پنج سال، مورخ 02/03/1387 به تأیید شورای نگهبان رسید. قانون مذکور درآمد جدیدی را در قالب مالیات بر ارزش افزوده [30] به نظام مالیاتی کشورمان افزود. این قانون به طور خلاصه مقرر می‌دارد، واردکنندگان و توزیع‌کنندگان عمده کالاها و خدمات مصرفی، ضمن شناسایی سلسله مراتب تهیه و توزیع کالای خود، در فاکتور فروش کالا به مصرف‌کننده نهایی سه درصد مالیات محاسبه و از مشتری دریافت کنند.

بنابراین با توجه به اهمیت شناسایی منابع مالیاتی مذکور در قانون موصوف، در ادامه به بررسی مطالب مهم آن مانند قلمرو مشمولین و تاریخ تعلق آن، نرخ‌های مالیاتی و موارد معافیت‌ها می‌پردازیم.

### الف) مفاهیم و کلیات

**1) مفهوم مالیات بر ارزش افزوده:** آشنایی با تعریف مالیات بر ارزش افزوده، مستلزم تبیین مفهوم «ارزش افزوده» است. تعریف قانونی ارزش افزوده عبارت است از «تفاوت بین ارزش کالاها و خدمات عرضه شده با ارزش کالاها و خدمات خریداری یا تحویل‌شده در یک دوره معین»؛ [31] بنابر این تعریف، ارزش افزوده مابه‌التفاوتی است که از زمان عرضه کالاها و خدمات تا زمان خریداری و یا تحویل آنها حاصل می‌شود.

لازم به توضیح است، مفهوم «عرضه» در قانون مالیات بر ارزش افزوده بسیار عام بوده و شامل انتقال کالا از طریق هر نوع معامله می‌باشد. حتی قانونگذار معاوضه را به عنوان عرضه متقابل تلقی کرده و هر یک را جداگانه مشمول مالیات قرار می‌دهد. [32] همانگونه که خدمات مربوط به صادرات و واردات کالا را نیز مشمول این قانون



قرار داده است. [33]

بنابراین با توجه به مفهوم ارزش افزوده، می‌توان مالیات بر ارزش افزوده را نوعی مالیات چند مرحله‌ای دانست که در مراحل مختلف زنجیره تولید و یا خدمات ارائه شده اخذ می‌گردد. برای مثال، شخص الف برای تولید محصولات خویش، قطعات لازم را از طریق بازار داخلی تأمین می‌کند؛ چنانکه وی معادل مبلغ بیست میلیون ریال قطعات تولیدی خرید می‌نماید. حال با فرض این که نرخ مالیات 10% باشد، این شرکت در مرحله خرید دو میلیون ریال ( $2,000,000 = 10\% \times 20,000,000$ ) مالیات بر ارزش افزوده به سازمان مالیاتی کشور پرداخت می‌نماید. سپس شخص مذکور که محصول تولیدی خود را به مبلغ پنجاه میلیون ریال به شخص ب می‌فروشد، موظف است حین عرضه کالا، مالیات بر ارزش افزوده را جداگانه در فاکتور محاسبه ( $5,000,000 = 10\% \times 50,000,000$ ) و از خریدار دریافت نماید.

بدهی است اگرچه قیمت محصول پنجاه میلیون ریال می‌باشد، ولی مبلغ پرداختی خریدار پنجاه و پنج میلیون ریال (جمع بهای کالا و ده درصد مالیات بر ارزش افزوده) خواهد بود. از این رو شخص الف موظف است مالیات‌های پرداختی در مرحله قبلی (خرید از داخل) را از مالیات‌های وصولی کسر نموده و مابقی ( $3,000,000 = 2,000,000 - 5,000,000$ ) را همراه با اظهارنامه به سازمان مالیاتی پرداخت نماید. بنابراین مجموع مالیات بر ارزش افزوده که توسط مصرف‌کننده نهایی پرداخت شده برابر پنج میلیون ریال خواهد بود.

**(2 تاریخچه:** این مالیات نخستین بار توسط فون زیمنس در سال 1951 به منظور فائق آمدن بر مسائل مالی کشور آلمان طرح‌ریزی گردید، لیکن به رغم علاقه و تمایل شدید کشورهای نظیر آرژانتین و فرانسه در خصوص آگاهی از چگونگی ساختار آن، این مالیات بطور رسمی تا سال 1954 به مرحله اجرا درنیامد. از سال 1954 به بعد، برزیل، فرانسه، دانمارک و آلمان در زمره نخستین کشورهای بودند که این مالیات را در نظام مالیاتی کشور خود معرفی نمودند. اما در آسیا، کره جنوبی نخستین کشوری بود که در سال 1977 با کمک صندوق بین‌المللی پول توانست این مالیات را در نظام مالیاتی خود پیاده نماید و بدنبال آن کشورهای ترکیه، پاکستان، بنگلادش و لبنان نیز اقدام به اجرای این مالیات نمودند. هم‌اکنون بیش از 120 کشور جهان از سیستم مالیات بر ارزش افزوده بهره‌مند هستند.

به منظور اجرای این مالیات در کشور جمهوری اسلامی ایران، لایحه آن برای اولین بار در دی ماه 1366 تقدیم مجلس شورای اسلامی گردید. لایحه مزبور در کمیسیون اقتصادی مجلس مورد بررسی قرار گرفت و پس از اعمال نظرات موافق و مخالف به صحن علنی مجلس ارائه گردید که پس از تصویب 6 ماده از آن، بنا به تقاضای دولت و به دلیل اجرای سیاست «تثبیت قیمت‌ها» به دولت مسترد گردید.

در سال 1370 بخش امور مالی صندوق بین‌المللی پول، در راستای اصلاح نظام مالیاتی جمهوری اسلامی ایران، اجرای سیاست مالیات بر ارزش افزوده را به عنوان یکی از عوامل اصلی افزایش کارایی و اصلاح نظام مالیاتی پیشنهاد نمود. با توجه به نظرات کارشناسان صندوق بین‌المللی پول، مطالعات و بررسی‌های متعددی در این زمینه در وزارت امور اقتصادی و دارایی صورت پذیرفت و اجرای مالیات بر ارزش افزوده در سمینارها و کمیته‌های مختلف علمی با حضور کارشناسان داخلی و خارجی مورد تأکید قرار گرفت، اما در عمل به مرحله اجرا درنیامد. وزارت امور اقتصادی و دارایی در راستای طرح ساماندهی اقتصادی کشور، انجام اصلاحات اساسی در سیستم مالیاتی از جمله حذف انواع معافیتها، حذف انواع عوارض و گسترش پایه مالیاتی را با تأکید خاص بر کارایی نظام مالیاتی، شروع نمود و مطالعات جدید امکان‌سنجی در این زمینه به عمل آورد. از این رو با توجه به اهمیت بسط پایه مالیاتی بعنوان یکی



از اصول اساسی سیاست‌های مالی طرح ساماندهی اقتصاد کشور، مطالعات علمی متعددی با در نظر گرفتن خصوصیات فرهنگی، اجتماعی و اقتصادی کشور در زمینه اجرای مالیات بر ارزش افزوده، از دی ماه 1376 آغاز گردیده و نهایتاً لایحه مالیات بر ارزش افزوده، با در نظر گرفتن اثرات اقتصادی ناشی از اجرای این مالیات، به مجلس شورای اسلامی ارائه شد.

لایحه مذکور پس از انجام بررسی‌های لازم و اعمال اصلاحات و تغییرات مورد نظر مجلس، نهایتاً به موجب اصل 85 قانون اساسی توسط کمیسیون اقتصادی مجلس تصویب و پس از تأیید مجلس شورای اسلامی، با اجرای آزمایشی آن برای مدت 5 سال موافقت گردید. این قانون پس از تأیید شورای نگهبان منتشر شده و در حال حاضر اجرا می‌گردد.

**(3) مأخذ و نرخ‌های مالیاتی:** مأخذ محاسبه مالیات بر اساس نوع فعالیت متفاوت می‌باشد. چنانکه در خصوص عرضه کالا و خدمات در داخل ایران، بهای کالا یا خدمت مندرج در صورت‌حساب می‌باشد؛ لیکن در واردات کالا، ارزش گمرکی کالا (قیمت خرید، هزینه حمل و نقل و حق بیمه) به علاوه حقوق ورودی (حقوق گمرکی و سود بازرگانی) مندرج در اوراق گمرکی و در واردات خدمت، معادل ارزش ریالی مربوطه به مابه‌ازاء واردات خدمت مزبور مأخذ مالیاتی محسوب می‌شود.

البته در رابطه با عرضه داخلی کالا و خدمات، چنانچه صورت‌حساب موجود نباشد و یا از ارائه آن خودداری شود و یا به موجب اسناد و مدارک مثبتة احراز شود که ارزش مندرج در آنها واقعی نیست، مأخذ محاسبه مالیات بهای روز کالا یا خدمت به تاریخ روز تعلق مالیات می‌باشد. ضمن اینکه تخفیفات اعطائی و مالیات و عوارضی که به موجب سایر قوانین پرداخت شده است، از مأخذ مالیاتی کسر می‌گردد.

نرخ مالیات بر ارزش افزوده مطابق ماده 16 قانون اخیرالذکر، اصولاً یک و نیم درصد (1/5%) می‌باشد. لیکن در خصوص برخی کالاها، نرخ بیشتری مقرر شده است. با این توضیح که نرخ مالیاتی مربوط به انواع سیگار و محصولات دخانی دوازده درصد (12%) و نرخ مالیاتی انواع بنزین و سوخت هواپیما بیست درصد (20%) تعیین شده است.

البته علاوه بر نرخ مالیاتی مقرر در ماده فوق، به کالاها و خدمات مشمول این قانون عوارض شهرداری‌ها و دهیاری‌ها نیز تعلق می‌گیرد. نرخ عوارض مذکور به صورت زیر می‌باشد:

الف- کلیه کالاها و خدمات مشمول نرخ صدر ماده (16) این قانون، یک و نیم درصد (1/5%)؛

ب- انواع سیگار و محصولات دخانی، سه درصد (3%)؛

ج- انواع بنزین و سوخت هواپیما، ده درصد (10%)؛

د- نفت سفید و نفت گاز، ده درصد (10%)؛

ه- نفت کوره، پنج درصد (5%).

بنابراین ملاحظه می‌گردد با توجه به ماده 16 و 38 قانون مالیات بر ارزش افزوده، عرضه کالاها و خدمات اصولاً



مشمول سه درصد (3%) مالیات بر ارزش افزوده و عوارض می‌باشد. اما در موارد استثنایی و مصرح قانونی، مالیات و عوارض بیشتری اخذ می‌گردد. ضمن اینکه 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 همین جا لازم به ذکر است، واحدهای تولیدی آینده محیط زیست که طبق تشخیص و اعلام سازمان حفاظت محیط زیست، استانداردها و ضوابط حفاظت از محیط زیست را رعایت نمی‌نمایند و همچنین پالایشگاه‌های نفت و واحدهای پتروشیمی، مکلفند علاوه بر مالیات و عوارض متعلق موضوع این قانون، یک درصد (1%) از قیمت فروش تولیدات خود را به عنوان عوارض آلودگی پرداخت نمایند. البته واحدهایی که در طی سال نسبت به رفع آلودگی اقدام نمایند، با درخواست واحد مزبور و تأیید سازمان حفاظت محیط زیست از فهرست واحدهای آلوده خارج می‌گردند. در این صورت، واحدهای یاد شده از اول دوره مالیاتی بعد از تاریخ اعلام توسط سازمان مزبور به سازمان امور مالیاتی کشور، مشمول پرداخت عوارض آلودگی نخواهند شد.

ضمناً در قانون مالیات بر ارزش افزوده به اقسام دیگری از درآمدهای مالیاتی نیز اشاره شده که از جمله آنها می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- **حقوق گمرکی معادل چهاردرصد (4%) ارزش گمرکی کالاها؛**

- **مالیات نقل و انتقال انواع خودرو** به استثناء ماشین‌های راهسازی، کارگاهی، معدنی، کشاورزی، شناورها، موتورسیکلت و سه‌چرخه موتور اعم از تولید داخل یا وارداتی، حسب مورد معادل یک درصد (1%) قیمت فروش کارخانه (داخلی) و یا یک درصد (1%) مجموع ارزش گمرکی و حقوق ورودی آنها؛ منظور از حقوق ورودی مجموع حقوق گمرکی و سود بازرگانی است که طبق قوانین مربوطه توسط هیأت وزیران تعیین می‌شود.

- **عوارض حمل و نقل برون شهری مسافر** در داخل کشور با وسایل زمینی (به استثناء ریلی)، دریایی و هوایی معادل پنج درصد (5%) بهاءبلیط؛

- **مالیات و عوارض شماره‌گذاری** انواع خودروهای سواری و وانت دوکابین اعم از تولید داخل و یا وارداتی به استثناء خودروهای سواری عمومی درون شهری یا برون شهری حسب مورد سه درصد (3%) قیمت فروش کارخانه و یا مجموع ارزش گمرکی و حقوق ورودی آنها؛

- **عوارض خروج از مرز** بابت خروج هر مسافر از مرزهای هوایی دویست و پنجاه هزار ریال و از مرزهای دریایی و زمینی مبلغ پنجاه هزار ریال از مسافران. [34]

**4) تشخیص و نحوه وصول مالیات:** در رابطه با تشخیص و نحوه وصول مالیات بر ارزش افزوده، ذکر چند نکته ضروری است. از جمله این موارد، تاریخ تعلق مالیات، نحوه تشخیص مالیات و ضمانت‌اجراهای قانونی می‌باشد.

**الف) تاریخ تعلق مالیات:** قانونگذار تاریخ تعلق مالیات را بر حسب نوع فعالیت مشمول مالیات، جداگانه تعیین نموده است. چنانکه ماده 11 قانون مالیات بر ارزش افزوده، تاریخ تعلق مالیات به شرح زیر مقرر گردیده است:



## الف - در مورد عرضه کالا

1: در عرضه کالا به غیر، تاریخ صورتحساب، تاریخ تحویل کالا یا تاریخ تحقق معامله کالا، هر کدام که مقدم باشد، حسب مورد؛

2: در عرضه کالا به خود[35]، تاریخ ثبت دارایی در دفاتر یا تاریخ شروع استفاده، هر کدام که مقدم باشد یا تاریخ برداشت، حسب مورد؛

3: در مورد قراردادهای معاوضه کالا، تاریخ معاوضه.

## ب - در مورد ارائه خدمات

1: در عرضه خدمات به غیر، تاریخ صورتحساب یا تاریخ ارائه خدمت، هر کدام که مقدم باشد حسب مورد؛

2: در مورد قراردادهای معاوضه خدمات، تاریخ معاوضه.

ج - در مورد صادرات، هنگام صدور (از حیث استرداد).

د - در مورد واردات کالا، تاریخ ترخیص کالا از گمرک.

هـ- در مورد واردات خدمت، تاریخ پرداخت مابه‌ازاء.

**ب) نحوه تشخیص مالیات و وصول آن:** مالیات بر ارزش افزوده همانند مالیات‌های مستقیم در همان زمان‌هایی که مالیات تعلق می‌گیرد، مشخص شده و وصول می‌شود. به همین دلیل مؤدیان مکلفند در قبال عرضه کالا یا خدمات موضوع این قانون، صورتحسابی با رعایت قانون نظام صنفی و حاوی مشخصات متعاملین و مورد معامله به ترتیبی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تعیین و اعلام می‌شود، صادر و مالیات متعلق را در ستون مخصوص درج و وصول نمایند. به عبارت دیگر، مؤدیان مالیات موضوع این قانون را در تاریخ تعلق مالیات، محاسبه و از طرف دیگر معامله وصول می‌نمایند.

ضمناً مالیات واردات کالا قبل از ترخیص از واردکنندگان کالا وصول شده و واردکنندگان خدمات نیز مکلفند مالیات متعلق به خدمات خریداری شده از خارج از کشور را محاسبه و پرداخت نمایند.

البته علیرغم اینکه مالیات بر ارزش افزوده بلافاصله پس از تعلق وصول می‌شود، لیکن مقنن هر سال شمسی را به چهار دوره مالیاتی سه ماهه تقسیم کرده و مؤدیان را مکلف نموده اظهارنامه هر دوره مالیاتی را حداکثر ظرف پانزده روز از تاریخ انقضاء هر دوره، به ترتیب مقرر تسلیم و مالیات متعلق به دوره را پس از کسر مالیات‌هایی که طبق مقررات این قانون پرداخت کرده‌اند و قابل کسر می‌باشد، در مهلت مقرر پرداخت نمایند.

بدیهی است چنانچه ثابت گردد مؤدیان مبالغ بیشتر از مالیات بر ارزش افزوده پرداخت نموده‌اند، مبالغ اضافی به آنها مسترد خواهد شد. در صورتی که این مبالغ ظرف سه ماه از تاریخ درخواست مؤدی مسترد نشود، مشمول خسارتی به میزان دو درصد (2%) در ماه نسبت به مبلغ مورد استرداد و مدت تأخیر خواهد بود.



**ج) تضمینات اجرایی قانون:** یکی از موضوعات اساسی در قوانین مالیاتی، پیش‌بینی تضمیناتی است که موجبات الزام و اجبار مؤدیان به انجام وظایف قانونی خود را فراهم آورد. در همین راستا ماده 22 قانون مالیات بر ارزش افزوده مقرر نموده: « مؤدیان مالیاتی در صورت انجام ندادن تکالیف مقرر در این قانون و یا در صورت تخلف از مقررات این قانون، علاوه بر پرداخت مالیات متعلق و جریمه تأخیر، مشمول جریمه‌ای به شرح زیر خواهند بود:

1- عدم ثبت نام مؤدیان [36] در مهلت مقرر معادل هفتاد و پنج درصد (75%) مالیات متعلق تا تاریخ ثبت نام یا شناسایی حسب مورد؛

2- عدم صدور صورتحساب معادل یک برابر مالیات متعلق؛

3- عدم درج صحیح قیمت در صورتحساب معادل یک برابر مابه‌التفاوت مالیات متعلق؛

4- عدم درج و تکمیل اطلاعات صورتحساب طبق نمونه اعلام شده معادل بیست و پنج درصد (25%) مالیات متعلق؛

5- عدم تسلیم اظهارنامه از تاریخ ثبت نام یا شناسایی به بعد حسب مورد، معادل پنجاه درصد (50%) مالیات متعلق؛

6- عدم ارائه دفاتر یا اسناد و مدارک حسب مورد معادل بیست و پنج درصد (25%) مالیات متعلق.»

ضمناً در صورت تأخیر در پرداخت مالیات‌های موضوع این قانون در مواعد مقرر، جریمه‌ای به میزان دو درصد (2%) در ماه، نسبت به مالیات پرداخت نشده و مدت تأخیر محاسبه و از مؤدی متخلف دریافت می‌شود.

**5) معافیت‌های مالیاتی:** مقنن در فصل دوم قانون مالیات بر ارزش افزوده، معافیت‌هایی را که در خصوص مالیات بر ارزش افزوده قابل اعمال می‌باشد، به طور دقیق احصاء نموده است. این معافیت‌هایی که بالغ بر هجده مورد می‌باشد، عبارت است از:

- محصولات کشاورزی فرآوری نشده؛

- دام و طیور زنده، آبزیان، زنبور عسل و نوغان؛

- انواع کود، سم، بذر و نهال؛

- آرد خبازی، نان، گوشت، قند، شکر، برنج، حبوبات و سویا، شیر، پنیر، روغن نباتی و شیرخشک مخصوص تغذیه کودکان؛

- کتاب، مطبوعات، دفاتر تحریر و انواع کاغذ چاپ، تحریر و مطبوعات؛

- کالاهای اهدایی به صورت بلاعوض به وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و نهادهای عمومی غیردولتی با تأیید هیأت وزیران و حوزه‌های علمیه با تأیید حوزه گیرنده هدایا؛

- کالاهای همراه مسافر و برای استفاده شخصی تا میزان معافیت مقرر طبق مقررات صادرات و واردات؛



- اموال غیر منقول؛

- انواع دارو، لوازم مصرفی درمانی، خدمات درمانی (انسانی، حیوانی و گیاهی) و خدمات توانبخشی و حمایتی؛

- خدمات مشمول مالیات بر درآمد حقوق، موضوع قانون مالیاتهای مستقیم؛

- خدمات بانکی و اعتباری بانکها، مؤسسات و تعاونیهای اعتباری و صندوقهای قرض الحسنه مجاز و صندوق تعاون؛

- خدمات حمل و نقل عمومی و مسافری درون و برون شهری جادهای، ریلی، هوایی و دریایی؛

- فرش دستباف؛

- انواع خدمات پژوهشی و آموزشی موضوع آییننامه مصوب هیأت وزیران؛

- خوراک دام و طیور؛

- رادار و تجهیزات کمک ناوبری هوانوردی ویژه فرودگاهها مطابق آییننامه مصوب هیأت وزیران؛

- اقلام با مصارف صرفاً دفاعی (نظامی و انتظامی) و امنیتی مطابق آییننامه مصوب هیأت وزیران؛

- صادرات کالا و خدمت به خارج از کشور از طریق مبادی خروجی رسمی.

## آیین دادرسی مالیاتی

پیش از این گفتیم، تشخیص مالیات اصولاً بر اساس اظهارنامه‌ای که مؤدی مالیاتی تسلیم می‌نماید، صورت می‌گیرد. اما در برخی موارد مانند عدم تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر قانونی، عدم ارائه دفاتر حساب و یا اسناد و مدارک مالی و نظایر آن، تشخیص مالیات به طور علی‌الرأس توسط سازمان امور مالیاتی به عمل می‌آید. البته در این موارد، باید روش‌های مورد استفاده جهت تشخیص منابع مالیاتی مؤدی و همچنین ضرایب آن به طور مستدل و مستند در برگ تشخیص مالیات ذکر گردد.

بنابراین تشخیص مالیات باید بر اساس مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی باشد. اما با این حال، در برخی موارد مؤدیان مدعی به عدم رعایت قوانین و مقررات و تشخیص مالیات به صورت خودسرانه می‌باشند. در این صورت، قانون جهت رعایت حال مؤدیان و ایجاد اعتماد آنان امکان اعتراض به تشخیص دستگاه مالیاتی را فراهم نموده است.

امکان اعتراض به عملکرد دستگاه مالیاتی از ابتدایی‌ترین حقوق مؤدیان می‌باشد. لذا علاوه بر اینکه به میزان مالیات یا امکان تعدیل و رعایت مقررات قانونی امکان اعتراض به مالیات وجود دارد، تخلفات انتظامی مأموران مالیاتی نیز قابل تعقیب است.



## 1- حل اختلاف از طریق مراجع اداری

این روش که در واقع مبتنی بر دادرسی اداری صرف می‌باشد، صرفاً به منظور تسریع در امر رسیدگی پیش‌بینی شده و مؤدیان به عنوان یک راهکار فرعی، حق رجوع به آن را قبل از رسیدگی شبه‌قضایی دارند. در این روش مؤدی مالیاتی حق دارد ظرف سی روز پس از ابلاغ برگ تشخیص، به مندرجات آن اعتراض نموده و کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید. در این صورت مسؤول مربوطه مکلف است ظرف حداکثر سی روز از تاریخ ثبت درخواست رسیدگی مجدد، نظر خود را در خصوص برگ تشخیص و اعتراض صورت گرفته اعلام نماید. هرگاه دلایل و مستندات ارائه شده به نظر مسؤول رسیدگی‌کننده کافی باشد، برگ تشخیص رد شده و در غیر اینصورت، پرونده جهت رسیدگی شبه قضایی به هیأت بدوی حل اختلاف ارجاع می‌گردد.

لازم به ذکر است در موارد رد برگ تشخیص، برگ قطعی مالیات صادر گردیده و مؤدی موظف به پرداخت مالیات متعلق خواهد بود.

## 2- حل اختلاف از طریق مراجع شبه‌قضایی

این مراجع که پیدایش آنها در واقع ریشه در تفکیک حقوق خصوصی و حقوق عمومی در نظام‌های حقوق نوشته دارد، واجد وصف شبه قضایی بوده و مقررات شکلی و ماهوی ویژه خود را دارا می‌باشند. در خصوص حل اختلافات مالیاتی در نظام کنونی حقوق ایران، مراجع شبه قضایی عبارتند از هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی، هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدیدنظر، شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری.

**الف) هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی:** هر هیأت حل اختلاف مالیاتی مرکب از سه نفر می‌باشد که شامل یک نفر نماینده سازمان امور مالیاتی کشور، یک نفر قاضی اعم از شاغل یا بازنشسته و یک نفر نماینده مؤدی از اتاق بازرگانی و صنایع و معادن، تشکلهای یا مجامع حرفه‌ای و صنفی و یا شورای شهر به انتخاب مؤدی.

اعضای هیأت‌ها دارای استقلال رأی بوده و بایستی با حفظ بی‌طرفی کامل به موضوع رسیدگی نمایند. جلسه با حضور سه نفر اعضا رسمیت یافته و در رأی‌گیری، اکثریت مناط اعتبار است. اداره امور هیأت‌های حل اختلاف بر عهده سازمان امور مالیاتی بوده و حق‌الزحمه اعضاء از بودجه سازمان تأمین خواهد شد.

مؤدی مالیاتی و دستگاه مالیاتی می‌توانند نماینده‌ای را جهت حضور در جلسه اعزام دارند. لیکن عدم حضور آنان مانع از رسیدگی هیأت نخواهد شد و با توجه به اصلاح ماده 247 قانون مالیات‌های مستقیم مصوب 1388، آرای هیأت حل اختلاف بدوی غیرقطعی و قابل اعتراض در هیأت حل اختلاف تجدیدنظر می‌باشد.

**ب) هیأت حل اختلاف تجدیدنظر:** در اصلاحات قانون مالیات‌های مستقیم در سال 1380 ماده 247 از مواد قانون مالیات‌ها حذف گردید و در واقع رسیدگی هیأت‌های حل اختلاف به صورت یک مرحله‌ای درآمد و اعتراض به آرای هیأت حل اختلاف فقط قابل رسیدگی در شورای عالی مالیاتی بود. لیکن به موجب قانون الحاق یک ماده به عنوان ماده 247 به قانون مالیات‌های مستقیم مصوب 20/2/1388، در صورتی که آرای هیأت حل اختلاف بدوی ظرف بیست روز پس از ابلاغ مورد اعتراض کتبی مؤدی یا مأموران مالیاتی قرار گیرد، قابل رسیدگی در هیأت حل اختلاف تجدیدنظر خواهد بود.

ترکیب اعضای هیأت حل اختلاف تجدیدنظر، مشابه هیأت حل اختلاف بدوی بوده و جلسات با حضور هر سه نفر



رسمیت دارد. ضمناً اعضای هیأت تجدیدنظر نایبستی قبلاً نسبت به موضوع مطروحه، تحت هر عنوانی اظهارنظر داشته یا رأی داده باشند.

لازم به توضیح است، بازگشت هیأت‌های حل اختلاف تجدیدنظر به سیستم حل اختلافات مالیاتی، از لحاظ عملی هم برای دستگاه مالیاتی و هم برای مؤدیان مالیاتی بسیار سودمند می‌باشد. زیرا رسیدگی مراجع تجدیدنظر در قیاس با دادرسی شورای عالی مالیاتی یا دیوان عدالت اداری که اصولاً بسیار طولانی می‌باشد، سبب می‌گردد سازمان مالیاتی هرچه سریع‌تر به وصول مالیات پرداخته و وضعیت مؤدی نیز روشن و شفاف گردد.

در پایان لازم به ذکر است، رسیدگی در هیأت‌ها اصولاً به صورت حضوری بوده و مؤدی یا نماینده وی و نیز نماینده اداره امور مالیاتی می‌توانند در جلسه رسیدگی حاضر شوند. وقت جلسه بایستی به آنان ابلاغ گردد و تاریخ ابلاغ و روز جلسه نباید کمتر از ده روز باشد. لیکن عدم حضور آنان مانع از رسیدگی هیأت نخواهد بود.

**ج) شورای عالی مالیاتی:** شورای عالی مالیاتی به عنوان مرجع عالی که دارای وظایف مهمی می‌باشد، تلقی می‌گردد و در برخی موارد به عنوان بازوی مشورتی رئیس کل سازمان امور مالیاتی یا وزیر امور اقتصادی و دارایی به شمار می‌آید. شورای عالی مالیاتی مرکب از 25 نفر عضو که از بین اشخاص صاحب‌نظر، مطلع و مجرب در امور حقوقی، اقتصادی، مالی، حسابداری و حسابرسی که حداقل دارای مدرک تحصیلی کارشناسی باشند به پیشنهاد رئیس کل سازمان امور مالیاتی و حکم وزیر امور اقتصادی و دارایی منصوب می‌گردند. دوره عضویت اعضا سه سال بوده و در دوره عضویت قابل تغییر نیستند.

طبق ماده 25 قانون مالیات‌های مستقیم، شورای عالی مالیاتی دارای وظایف و اختیارات زیر می‌باشد:

- 1- تهیه آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌های مربوط به اجرای قانون مالیات‌های مستقیم.
- 2- پیشنهاد و اعلام نظر در مورد شیوه اجرای قوانین و مقررات مالیاتی.
- 3- اظهارنظر در مورد موضوعات و مسائل مالیاتی که وزیر امور اقتصادی و دارایی یا رئیس سازمان ارجاع می‌نماید.
- 4- رسیدگی به آرای قطعی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی.

در خصوص مورد اخیر، مؤدی یا اداره امور مالیاتی می‌توانند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی قطعی هیأت حل اختلاف مالیاتی، به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی، با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت و نقص رأی و تجدید رسیدگی را درخواست کنند. بنابراین رسیدگی در شورای عالی مالیاتی به صورت شکلی بوده و صرفاً از نظر عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی انجام می‌شود. در صورت نقص رأی هیأت حل اختلاف، شورا پرونده را به هیأت هم‌عرض ارجاع خواهد داد که هیأت مذکور مکلف است طبق نظریه شورا عمل نماید.

ضمناً در رسیدگی به این موارد، شورای عالی مالیاتی از هشت شعبه تشکیل شده و هر شعبه مرکب از سه عضو خواهد بود.



در پایان لازم به ذکر است، شورا صلاحیت صدور آرای وحدت رویه در امور مالیاتی را نیز دارا می‌باشد. با این توضیح که هرگاه در شعب شورای عالی مالیاتی، نسبت به موارد مختلف رویه‌های مختلف اتخاذ شده باشد، حسب ارجاع وزیر امور اقتصادی و دارایی یا رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور یا رئیس شورای عالی مالیاتی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی با حضور رئیس شورا و روسای شعب تشکیل خواهد شد و موضوع مورد اختلاف را بررسی کرده و نسبت به آن اتخاذ نظر و اقدام به صدور رأی می‌نمایند. رأی هیأت عمومی که با دو سوم اعضا اتخاذ می‌گردد برای شعب شورا و هیأت‌های حل اختلاف در موارد مشابه لازم‌الاتباع است.

**(د) هیأت مقرر در ماده 251 مکرر قانون مالیات‌های مستقیم:** این مرجع رسیدگی به عنوان یکی از طرق شکایت فوق‌العاده رسیدگی به شکایات از مالیات‌های قطعی می‌باشد که به علت انقضای مهلت‌های اعتراض قابل طرح در مرجع دیگری نیست. دستور رسیدگی در این مرجع که با وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌باشد به هیأتی مرکب از سه نفر به انتخاب وزیر ارجاع می‌گردد. رأی اکثریت قطعی و لازم‌الاجرا می‌باشد. طبیعی است که آرای این هیأت سه نفری نیز قابل شکایت در دیوان عدالت اداری می‌باشد.

### **(3) حل اختلاف از طریق دیوان عدالت اداری**

دیوان عدالت اداری به عنوان عالی‌ترین مرجع قضایی بر عملکرد دستگاه‌های اجرایی و هیأت‌ها و کمیسیون‌ها نظارت دارد و این نظارت از طریق رسیدگی قضایی صورت می‌گیرد. در حوزه مالیه عمومی، این نظارت ممکن است از سه طریق انجام شود:

1- رسیدگی به شکایات و تظلمات و اعتراضات مؤدیان مالیاتی از آیین‌نامه‌ها و سایر نظامات و مقررات مالیاتی از حیث مخالفت مدلول آنها با قانون و یا عدم صلاحیت مرجع مربوط یا تجاوز و سوءاستفاده از اختیارات که از جمله صلاحیت‌های هیأت عمومی دیوان عدالت اداری است. در واقع اجرای مفاد این بند در خصوص مقررات مالیاتی، از طریق ابطال مصوبات یا بخشنامه‌های مالیاتی می‌باشد.

2- رسیدگی به اعتراضات و شکایات از آرا و تصمیمات کمیسیون‌های مالیاتی؛ این بند از طریق رسیدگی به اعتراضات و شکایات نسبت به آرای کمیسیون‌های حل اختلاف یا شورای عالی مالیاتی یا کمیسیون مقرر در ماده 251 مکرر صورت می‌گیرد و دیوان صلاحیت رسیدگی به آن را دارد. این رسیدگی جنبه شکلی داشته و صرفاً از لحاظ رعایت قوانین و مقررات موضوعه صورت می‌گیرد.

3- به نظر می‌رسد در صورت انقضای مهلت‌های اعتراض، دیوان عدالت اداری طبق بند 2 ماده 11 قانون دیوان عدالت اداری، صلاحیت رسیدگی به برگ قطعی مالیات را نیز دارد. زیرا صدور برگ قطعی مالیات از جمله تصمیمات و اقدامات واحد دولتی است که مستقیماً قابل طرح در دیوان عدالت اداری می‌باشد.

[1] - رنجبری، ابوالفضل و بادامچی، علی؛ 1384، حقوق مالی و مالیه عمومی، ص 13 نقل از جیروند، عبدالله؛ 1368، برداشتی از مالیه عمومی جدید، ص 9.

[2] - جعفری لنگرودی، محمدجعفر؛ 1380، مبسوط در [ترمینولوژی حقوق](https://www.iranlawyers.ir)، جلد چهارم، ص 3169.



[3] - امامی، محمد؛ 1384، کلیات حقوق مالی، ص 10.

[4] - اصل 71 قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران.

[5] - اصل 85 همان.

لازم به توضیح است اصل صلاحیت عام و انحصاری مجلس در وضع قوانین، با برخی استثنائات قانونی مواجه است. از جمله این موارد تصویب قانون از طریق همه‌پرسی (اصل 59 قانون اساسی)، تصویب قوانین مربوط به انتخابات و طرز کار مجلس خبرگان توسط همان مجلس (اصل 108 قانون اساسی)، مصوبات مجمع تشخیص مصلحت نظام در موارد اختلاف نظر شورای نگهبان و مجلس شورای اسلامی (اصل 112 قانون اساسی) می‌باشند.

[6] - ن.ک، ماده 9 قانون مدنی و اصول 77 و 125 قانون اساسی.

[7] - طباطبایی مؤتمنی، منوچهر؛ 1387، حقوق اداری، ص 287.

[8] - علاقمندان در خصوص دلایل حق وضع مقررات توسط مقامات قوه مجریه و اوصاف آیین‌نامه‌های اجرایی و مستقل ر.ک، همان؛ صص 288-292.

[9] - همانگونه که برخی از صابنظران حقوق مالی اذعان داشته‌اند، درآمدهای استقرایی و پولی، درآمد عمومی به معنای خاص آن نبوده و صرفاً راهکاری برای تأمین اعتبار کسری بودجه سالانه می‌باشند. در واقع همانگونه که در ماده 12 قانون محاسبات عمومی بدان اشاره شده، درآمد استقرایی و پولی، ماهیت درآمد ندارند.

[10] - یکی از حقوقدانان در تعبیر جالبی، استقراض را به مثابه مالیاتی می‌داند که از نسل‌های بعد هم وصول می‌شود. امامی، محمد؛ 1384، حقوق مالی، ص 17.

[11] - یکی از مهم‌ترین انواع استقراض کوتاه مدت که توضیح آن در اینجا خالی از فایده نیست، «انتشار اسناد خزانه» می‌باشد. منظور از انتشار اسناد خزانه این است که گاهی خزانه‌داری نیازمند جوهی می‌شود که مخارج جاری سالانه را پرداخت نموده و بعداً از محل سایر درآمدها که در طول همان سال عاید می‌شود، آن مبالغ را مسترد نماید.

[12] - گرجی، علی‌اکبر؛ 1388، مبانی حقوق عمومی، ص 189.

[13] - جعفری لنگرودی، محمدجعفر؛ 1380، ترمینولوژی حقوق، ص 601.



[14] - علاقمندان می‌توانند برای ملاحظه سایر تعاریف ارائه شده در خصوص مفهوم مالیات ر.ک، مالکی مقدم، هوشنگ و عباسی، عبدالله؛ 1382، حقوق مالیاتی و آیین دادرسی آن، صص 24-26.

[15] - این اصل در مالیه عمومی، مانند «قاعده قبح عقاب بلایان» در نظام جزایی است.

[16] - این منشور که به Magna Charta معروف شده است، شاید بتوان گفت نخستین قدم نظام سیاسی انگلستان به سمت نظام پارلمانی بود.

[17] - ماده 155 قانون مالیات‌های مستقیم.

[18] - تبصره یک ماده 53 همان.

[19] - تبصره چهار ماده 53 همان.

[20] - تبصره یازده ماده 53 همان.

[21] - ماده 77 همان.

[22] - ماده 67 همان.

[23] - نوغانداری به فعالیت‌های مربوط به پرورش کرم ابریشم و تهیه ابریشم اطلاق می‌شود.

[24] - مطابق ماده 131 قانون مالیات‌های مستقیم، نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی به استثنای مواردی که طبق مقررات قانون مذکور دارای نرخ جداگانه‌ای می‌باشد به شرح زیر است:

- تا میزان سی میلیون ریال درآمد، مشمول مالیات سالانه به نرخ 15%

- تا میزان یکصد میلیون ریال درآمد نسبت به مازاد سی میلیون ریال، مشمول مالیات سالانه به نرخ 20%

- تا میزان دویست و پنجاه میلیون ریال درآمد نسبت به مازاد یکصد میلیون ریال، مشمول مالیات سالانه به نرخ 25%

- تا میزان یک میلیارد ریال درآمد نسبت به مازاد دویست و پنجاه میلیون ریال، مشمول مالیات سالانه به نرخ 30%

- نسبت به مازاد یک میلیارد ریال درآمد، مشمول مالیات سالانه به نرخ 35%

[25] - ماده 84 همان.

[26] - لازم به ذکر است، «سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور» مطابق مصوبه جلسه شورای عالی اداری مورخ



18 تیر 1386 به « معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رییس‌جمهوری » تغییر وضعیت داد.

[27] - تبصره ماده 93 همان.

[28] - ماده 119 همان.

[29] - ماده 126 همان.

[30] - Value Added Tax.

[31] - ماده 3 قانون مالیات بر ارزش افزوده.

[32] - مادتين 4 و 9 همان.

[33] - ماده 1 همان.

[34] - برای مشاهده استثنائات این عوارض ر.ك؛ تبصره ماده 45 همان.

[35] - عرضه به خود به حالي اطلاق مي‌شود که مؤدي کالاي خريداري، تحصيل يا توليدشده را يا براي استفاده شغلي به عنوان دارايي در دفاتر ثبت کند يا براي مصارف شخصي بردارد.

[36] - ثبت‌نام موضوع ماده 18 همان.