



دانشگاه آزاد اسلامی

واحد تهران مرکزی

دانشکده حقوق، گروه عمومی

پایان نامه برای دریافت درجه کارشناسی ارشد (M.A)

گرایش: عمومی

عنوان:

بررسی حقوق و اختیارات سازمان مالیاتی در مرحله تشخیص و وصول مالیات

استاد راهنما

آقای دکتر پرویز علوی

استاد مشاور

خانم دکتر هدی غفاری

نگارنده

مجید حاجی پور

پاییز ۱۳۹۰



تقدیم به :

پدر و مادر عزیز و مهربانم

سپاسگزاری:

سپاس یزدان بی همتا را که نعمتش را بر این بنده ارزانی داشت ، خانواده و دوستان عزیزم که همواره مشوقم در این راه بوده ؛از هیچ کوششی دریغ نکرده اند.

طنین صدای روحانی اساتید والا مقامی چون جناب آقای دکتر درویشی آقای دکتر علوی، خانم دکتر غفاری، آقای دکتر رحمت الهی، آقای دکتر یآوری، آقای دکتر هداوند، آقای دکتر هاشمی در ذهنم جاوید خواهد ماند.

فهرست

۱	مقدمه
۴	بخش اول: نگرشی پیرامون مالیات
۵	فصل اول: مفهوم شناسی مالیاتی و تاریخچه آن
۵	گفتار اول: تعریف مالیات
۸	گفتار دوم: واژه شناسی مالیات
۱۰	گفتار سوم: تاریخچه مالیات
۱۴	فصل دوم: اصول مالیاتی
۱۵	گفتار اول: اصول اقتصادی مالیات
۱۵	بند اول: اصول کلاسیک
۱۵	۱. اصل عدالت
۱۶	۲. اصل سهولت
۱۶	۳. اصل اطمینان
۱۶	۴. اصل صرفه جویی
۱۷	بند دوم: اصول جدید
۱۷	۱. اصل شخصی سازی مالیات
۱۷	۲. اصل دخالت مالیاتی
۱۸	۳. اصل تصاعدی بودن نرخ مالیات ها
۱۸	۴. اصل بهای خدمات
۱۸	۵. اصل توانایی پرداخت
۱۹	۶. اصل فداکاری
۱۹	گفتار دوم: اصول حقوقی مالیات
۱۹	بند اول: اصل سالیانه بودن
۲۰	بند دوم: اصل قانونی بودن مالیات
۲۲	بند سوم: اصل عدم تبعیض
۲۲	بند چهارم: اصل محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی
۲۳	فصل سوم: انواع مالیات
۲۳	گفتار اول: مالیات بر دارایی

۲۴	بند اول: مالیات بر ارث
۲۴	بند دوم: حق تمبر
۲۴	گفتار دوم: مالیات بر درآمد
۲۵	بند اول: مالیات بر درآمد املاک
۲۵	بند دوم: مالیات بر درآمد کشاورزی
۲۶	بند سوم: مالیات بر درآمد حقوق
۲۶	بند چهارم: مالیات بر درآمد مشاغل
۲۷	بند پنجم: مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی
۲۷	بند ششم: مالیات اتفاقی
۲۸	فصل چهارم: جایگاه سازمان امور مالیاتی
۲۹	گفتار اول: تشکیلات سازمان
۲۹	گفتار دوم: اهداف سازمان
۳۰	گفتار سوم: وظایف و اختیارات سازمان
۳۳	گفتار چهارم: چالش‌های سازمان در ارتباط با تحقق اهداف
۳۴	گفتار پنجم: لزوم اعطای اختیارات به دولت یا سازمان مالیاتی
۳۹	بخش دوم: اختیارات دستگاه مالیاتی در مرحله تشخیص مالیات
۴۱	فصل اول: صلاحیت‌های مربوط به نظارت
۴۲	گفتار اول: بازرسی
۴۴	گفتار دوم: درخواست توضیحات
۴۶	گفتار سوم: رسیدگی به اظهار نامه
۴۹	گفتار چهارم: دریافت اسناد و مدارک
۵۲	گفتار پنجم: شناسایی مؤدی و فعالیت‌های اقتصادی مربوط به آن
۵۶	گفتار ششم: توقیف ماخذ مالیاتی
۵۶	فصل دوم: ضمانت اجرای مرحله تشخیص
۵۷	گفتار اول: محرومیت از تسهیلات و بخشودگی‌ها
۶۰	گفتار دوم: جرایم مالیاتی
۶۴	گفتار سوم: تشخیص علی‌الرأس
۶۷	گفتار چهارم: ضمانت اجرای جزایی
۶۸	گفتار پنجم: ضمانت اجرای مدنی

۷۰	بخش سوم: اختیارات دستگاه مالیاتی در مرحله وصول مالیات
۷۲	فصل اول: صلاحیت های مربوط به شیوه و زمان پرداخت
۷۲	گفتار اول: وصول نقدی مالیات
۷۲	گفتار دوم: عدم تهاتر بدهی مالیاتی
۷۵	گفتار سوم: مسئولیت مؤدی در پرداخت شخصی مالیات
۷۶	گفتار چهارم: فوری بودن وصول مالیات
۷۷	گفتار پنجم: پرداخت علی الحساب
۷۹	گفتار ششم: پرداخت اقساطی
۸۰	گفتار هفتم: پرداخت مالیات به صورت پیش پرداخت
۸۱	فصل دوم: ضمانت اجراهای مرحله وصول
۸۱	گفتار اول: عملیات اجرایی مالیات
۸۸	گفتار دوم: محدود نمودن آزادی و ممنوع الخروج کردن بدهکار مالیاتی
۸۹	گفتار سوم: ابطال اسناد نقل و انتقال خلاف واقع و صوری
۹۰	گفتار چهارم: جرائم مالیاتی
۹۱	گفتار پنجم: ضمانت اجرای جزایی
۹۳	فصل سوم: سایر صلاحیت های مرحله وصول
۹۳	گفتار اول: حق تقدم دستگاه مالیاتی
۹۴	گفتار دوم: قرار تأمین مالیاتی
۹۵	گفتار سوم: تضامنی بودن پرداخت
۱۰۰	گفتار چهارم: وصول مالیات از منبع درآمد
۱۰۱	گفتار پنجم: تکالیف اشخاص ثالث
۱۰۳	نتیجه گیری
۱۰۵	پیشنهادات
۱۰۷	منابع و مأخذ

چکیده انگلیسی

چکیده

منابع درآمدی با توجه به شرایطی اقتصادی، جغرافیایی و اقلیمی کشورها متفاوت است. در بسیاری موارد مانند کشورهای عربی نفت منبع اصلی درآمد محسوب می شود و در بسیاری از کشورهای اروپایی با جذب توریست به این مهم می پردازند. اما در کنار همه ی این ها منبع اصلی درآمدهای دولت در اکثر کشورهای جهان به ویژه کشورهای پیشرفته ی صنعتی «مالیات» است. سهم مالیات از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها متفاوت است و میزان آن بستگی به توسعه و ساختار اقتصادی آن دارد. ثبات و تداوم وصول مالیات موجب ثبات در برنامه ریزی دولت برای ارائه خدمات مورد نیاز کشور در زمینه های گوناگون می شود.

پرداخت مالیات توسط شهروندان، آنها را نسبت به اقدامات دولت حساس خواهد نمود. به دیگر سخن مودی مالیاتی چون به سهم خود بخشی از هزینه های دولت را تامین می کند، اقدامات دولت به طور مستقیم و غیرمستقیم در راستای افزایش رفاه عمومی و امنیت اجتماعی او می باشد.

بر همین اساس در حقوق مالیاتی بیشتر کشورها برای تامین و تضمین مالیات، حقوق و صلاحیت هایی گسترده در مراحل تشخیص و وصول مالیات به دستگاه مالیاتی اعطا می کنند تا با توسل به آن ها بتواند مالیات را به خوبی و به موقع تشخیص و وصول نماید. در این رساله ما بدنبال معرفی این صلاحیت ها بر اساس قوانین موجود خواهیم بود.

کلید واژگان: مالیات، حقوق مالیاتی، مرحله تشخیص، مرحله وصول، دولت، سازمان مالیاتی.

مالیات از منابع مهم درآمد دولت ها است و در بیشتر کشورهای جهان بخش عمده ای از منابع درآمدی دولت از طریق دریافت مالیات تامین می شود. سهم مالیات از کل درآمدهای عمومی در میان کشورها متفاوت است و میزان آن بستگی به توسعه و ساختار اقتصادی آن دارد.

ثبات و تداوم وصول مالیات موجب ثبات در برنامه ریزی دولت برای ارائه خدمات مورد نیاز کشور در زمینه های گوناگون می شود.

با شروع اصلاحات اقتصادی در کشورهای در حال توسعه نظام های مالیاتی نیز دستخوش تغییر و تحول شد و طی تحقیقات صورت گرفته، استفاده از مالیات بر ارزش افزوده به عنوان یک روش نوین مالیاتی، مورد پذیرش اغلب کشورهای جهان قرار گرفته است^۱. مالیات بر ارزش افزوده تبلوری از انواع مالیات های غیر مستقیم است که به دلیل عدم دسترسی مستقیم دولت به انبوهی از مصرف کنندگان براساس قانون، از طریق فروشندگان کالا و ارائه کنندگان خدمات به حیطه ی وصول در می آید.

امروزه نقش سازمان مالیاتی در اقتصاد یک کشور بسیار مهم است و دلیل آن زیاد شدن نیازها و محدودتر شدن منابع دیگر است. می توان گفت که ساختار سازمان مالیاتی نباید از نظر اداری و اجرایی پیچیده باشد، بلکه می بایست از لحاظ تناسب و همخوانی با برنامه های توسعه ی اقتصادی انعطاف پذیر و از دیدگاه درآمدزایی کارا و از جهت عدالت نسبی مالیاتی منصفانه باشد چرا که تغییر و تحول در اقتصاد کشور و در نتیجه تغییر در نحوه تولید و توزیع ثروت و درآمد، مستلزم بازنگری و تجدید نظر در انواع مالیات ها و نحوه وصول آنهاست.

اعمال قدرت مالیاتی یکی از نشانه های بارز حاکمیت دولت به شمار می رود. از این رو در تمام کشورها برای اینکه دستگاه مالیاتی بتواند وظایف خود را در ارتباط با مالیات به درستی انجام دهد و جوهری را که برای تامین مخارج عمومی و در واقع جهت حفظ و بقای حکومت لازم است، تامین نماید حقوق و صلاحیت هایی را برای سازمان مذکور در طی مراحل تشخیص و وصول مالیات، در نظر می گیرند تا با توسل به این وسایل و ابزار قانونی بتواند به موقع و به سهولت مالیات را وصول نماید.

^۱ - کمیجانی، اکبر و آقایی، محمد، «طرح اجرای مالیات بر ارزش افزوده، تجربه عملی آن در برخی از کشورها و برآورد میزان مالیات بر ارزش افزوده در ایران برای سال ۱۳۷۲»، اقتصاد و مدیریت، شماره ۴۰، سال ۱۳۷۸، ص ۴۷

سازمان مالیاتی از جهت اینکه جزئی از قوه مجریه است و به عنوان مجری قانون عمل می کند در مرحله نخست از مراحل سه گانه مالیات یعنی مرحله انتخاب مآخذ مالیاتی دخالتی نداشته و این عمل از صلاحیت های قانونگذار می باشد. اما در مراحل دوم و سوم مالیات یعنی مراحل تشخیص و وصول از صلاحیت هایی تکلیفی یا اختیاری بهره می برد. بنابراین موضوع مورد بحث را در چارچوب این مراحل در دو بخش جداگانه بررسی خواهیم نمود.

البته نباید این نکته را از ذهن دور داشت که اراده و خواست مردم، عمده ترین نقش را در اجرای قانون مالیات ها ایفا می کند و بدین لحاظ، مؤثرترین عامل موفقیت در اجرای این قوانین، همانا فرهنگ مالیاتی جامعه خواهد بود. بنابراین اصل، در کلیه جوامع، رشد آگاهی مردم نسبت به قوانین و پیامدهای آن است که موجب هر چه بارورتر شدن نظام ها می شود. لذا مقوله مالیات به جهت اهمیتی که در مسائل اقتصادی هر کشور دارد، از جمله مواردی است که تحقق اهدافش ریشه در بطن رشد فرهنگی جوامع دارد، و با توجه به این که، بخش عمده مجریان قوانین مالیاتی مردم می باشند، می بایست به منظور حسن اجرای اینگونه قوانین، آگاهی های عمومی افزایش یابد و به حد مطلوب برسد.

سوالات پژوهش:

سوال اصلی: سازمان مالیاتی به منظور انجام هر چه بهتر وظایف خود بر طبق قوانین و مقررات از چه صلاحیت هایی در مراحل تشخیص و وصول مالیات برخوردار خواهد بود؟

سوالات فرعی:

۱. سازمان امور مالیاتی در راستای اعمال نظارت از چه ساز و کار هایی بهره خواهد برد؟
۲. ضمانت اجراهای مرحله تشخیص مالیات که سازمان مالیاتی به آن ها استناد خواهد جست چه خواهند بود؟
۳. سازمان مالیاتی در ارتباط با شیوه و زمان پرداخت مالیات چه تکالیفی را برای مؤدیان در نظر گرفته است؟
۴. ضمانت اجراهای مرحله وصول مالیات چه خواهند بود؟

فرضیات پژوهش

۱. سازمان امور مالیاتی کشور از یک سری صلاحیت های تکلیفی و اختیاری در جهت تشخیص و وصول مالیات در چهارچوب قوانین و مقررات موجود بهره خواهد برد. این صلاحیت ها در مرحله تشخیص شامل «صلاحیت های مربوط به نظارت» و «اعمال ضمانت اجرا» می باشند و در مرحله وصول مالیات نیز این صلاحیت ها که تحت عنوان «تضمینات وصول» نام برده می شود شامل صلاحیت هایی مربوط به شیوه و زمان پرداخت، اعمال ضمانت اجرا و پاره ای از صلاحیت های دیگر خواهند بود.

۲. سازمان مالیاتی در راستای اعمال نظارت به انجام بازرسی، درخواست توضیحات، رسیدگی به اظهارنامه، دریافت اسناد و مدارک، شناسایی مؤدی و فعالیت های اقتصادی مربوط به آن و توقیف مأخذ مالیاتی اقدام خواهد نمود.

۳. ضمانت اجرای مرحله تشخیص مالیات شامل محرومیت از تسهیلات و بخشودگی ها، جرایم مالیاتی، تشخیص علی الرأس و در نهایت ضمانت اجرای جزایی و مدنی می باشد که تشخیص علی الرأس مهمترین ضمانت اجرای این مرحله خواهد بود.

۴. در ارتباط با شیوه پرداخت مالیات سازمان مالیاتی مؤدیان را وادار می سازد تا مالیات را شخصاً و نقدی بپردازند و هرگونه تهاتر را نیز از طرف آن ها نپذیرفته است. همچنین در ارتباط با زمان پرداخت نیز فوری بودن، پرداخت علی الحساب، قسط بندی نمودن مالیات و پیش پرداخت به عنوان صلاحیت های سازمان در مقابل مؤدیان خواهند بود.

۵. در مرحله وصول سازمان مالیاتی یک سری ضمانت اجرای را اعمال خواهد نمود که از این قرار می باشند: عملیات اجرایی مالیات، ممنوع الخروج کردن، ابطال اسناد صوری، جرایم مالیاتی و ضمانت اجرای جزایی.

ساختار پژوهش

پژوهش حاضر در بر گیرنده سه بخش است با عناوین: نگرشی پیرامون مالیات (بخش اول) حقوق و اختیارات سازمان مالیاتی در مرحله تشخیص مالیات (بخش دوم) و حقوق و اختیارات سازمان مالیاتی در مرحله وصول مالیات (بخش سوم) می باشد

بخش اول:

نگرشی پیرامون مالیات

فصل اول: مفهوم شناسی مالیاتی و تاریخچه آن

در این فصل از رساله ابتدائاً به مفهوم مالیات خواهیم پرداخت و سپس به منظور روشن شدن مباحثی که در آینده از آنها سخن خواهیم گفت به پاره ای از عبارات و اصطلاحات مالیاتی با عنوان واژه شناسی مالیاتی اشاره خواهیم نمود. در ادامه گذری کوتاه بر تاریخچه مالیات و سیر حقوقی این پدیده می افکنیم.

گفتار اول: تعریف مالیات

واژه مالیات از «مال» گرفته شده است و در معانی اجر و پاداش، زکات مال، سرپرستی و چراندن گله‌های گوسفند، جریمه‌ای که حکومت به علت ارتکاب جرائم ویژه از مرتکبین می‌گیرد، باج، خراج و بالاخره مالی که دولت‌ها به طور سالانه از شهروندان خود می‌گیرند؛ به کار می‌رود. مالیات قراردادی است اجتماعی که آن را همزاد حکومت‌ها می‌دانند.^۱

در قوانین و مقررات موضوعه تعریفی از مالیات ارائه نشده است ولی در این خصوص از سوی حقوقدانان و اقتصاد دانان تعاریف مختلفی ارائه شده است که به بررسی آن‌ها می‌پردازیم:

به نظر استاد جعفری لنگرودی «مالیات سهمی است که به موجب اصل تعاون ملی و بر وفق مقررات، هر یک از سکنه کشور موظف است از ثروت و درآمد خود به منظور تامین هزینه‌های عمومی و حفظ منافع اقتصادی یا سیاسی یا اجتماعی کشور به قدر قدرت و توانایی خود به دولت بدهد.»^۲

ریکار دو از اولین اقتصاددانان مشهور می‌باشد که در ارتباط با مالیات اشاراتی داشته است. او در تعریف مالیات می‌گوید که آن بخش از محصول زمین و یا نیروی کار یک کشور است که برای تأمین هزینه‌های دولتی اختصاص می‌یابد.^۳

^۱ - جعفری، نیلوفر و نخعی، عیسی، «مدیریت زنجیره تامین در نظام مالیاتی ایران»، فصلنامه اقتصاد و تجارت نوین، شماره ۶، پاییز ۱۳۸۵، ص ۷۹

^۲ - جعفری لنگرودی، محمد جعفر، ترمینولوژی حقوق، تهران، انتشارات گنج دانش، ۱۳۸۰، ص ۶۰۱، ردیف ۴۷۳۰

^۳ - دادگر کرمانجی، یدالله، مالیه عمومی و اقتصاد دولت، تهران، انتشارات مؤسسه فرهنگی هنری بشیر علم و ادب، چاپ اول، ۱۳۷۸، ص ۱۲۸

برخی دیگر از صاحبانظران مالیات را به عنوان یک نوع هزینه اجتماعی که آحاد یک ملت در راستای بهره وری از امکانات و منابع یک کشور موظفند آن را پرداخت نمایند تا توانایی های جایگزینی این امکانات و منابع فراهم گردد، تعریف می نمایند و معتقدند مالیات در واقع انتقال بخشی از درآمد های جامعه به دولت و یا بخشی از سود فعالیت های اقتصادی است که نصیب دولت می گردد زیرا ابزار و امکانات دستیابی به درآمد و سودها را دولت فراهم ساخته است.^۱

صندوق بین المللی پول نیز در راهنمای نظام بین المللی طبقه بندی بودجه ای (GFS)، مالیات را اینگونه تعریف می نماید: «مالیات ها عبارتند از: وجوه اجباری، غیر جبرانی و غیر قابل برگشتی که دولت برای مقاصد عمومی مطالبه می کند».^۲

تعریف جامع و مانعی که می توان برای مالیات ارائه داد این است که: «مالیات عبارت است از برداشت قسمتی از دارایی یا درآمد افراد برحسب توانایی پرداخت آنان برای تامین مخارج عمومی».^۳

گفتار دوم: واژه شناسی مالیات

در ذیل به پاره ای از اصطلاحات و واژگانی که در زمینه مالیات می بایست با آنها آشنایی داشته باشیم اشاره شده است:

- نرخ مالیات^۴ : درصدی از مأخذ مالیات است که مبنای محاسبات مالیاتی مورد نظر قرار می گیرد. به عبارت دیگر نرخ مالیات در هر مبنای اندازه ی اخذ مالیات را با توجه به قوانین و آیین نامه های مالیاتی دولت ها در مبنای مورد نظر نشان می دهد.^۵ نرخ مالیات به سه نوع تناسبی^۶، تصاعدی^۷ و تصاعدی^۷ و تنازلی^۸ تقسیم می شود. نرخ مالیات تناسبی نرخی است که بدون توجه به تغییرات مبنای مالیات، همیشه ثابت است. نرخ مالیات تصاعدي برعکس نرخ تناسبی با افزایش مالیات مقدارش افزایش می یابد که لزوماً متناسب با افزایش مبنای مالیات نیست و در نرخ مالیات تنازلی هرچه مبنای

^۱ - جعفری صمیمی، احمد، اقتصاد بخش عمومی، تهران، سمت، ج اول، ۱۳۸۰، ص ۷۳

^۲ - فاتحی، محمدحسین، مالیات و وظایف توزیعی دولت، مجله مجلس و پژوهش، سال ۱۱، شماره ۴۵، ص ۹۳

^۳ - پیرنیا، حسین، مالیه عمومی «مالیات ها و بودجه»، تهران، ابن سینا، چاپ سوم، ۱۳۴۸، ص ۹۲

^۴ - Tax Rate

^۵ - پیرنیا، حسین، پیشین، ص ۱۰۵

^۶ - Proportional Rate

^۷ - Progressive Rate

^۸ - Regressive Rate

مالیات وسیع‌تر می‌شود، از نرخ مالیات کاسته می‌شود. هر چند در گذشته مالیات تناسبی را متناسب با عدالت مالیاتی می‌دانستند، اما امروزه این مالیات تصاعدی است که در کشورهای صنعتی متناسب با تساوی و عدالت مالیاتی در نظر گرفته می‌شود.

- عدالت مالیاتی^۱ : یک مفهوم ارزشی است و براساس قضاوت‌ها و معیارهای مختلف ارزشی، به صورت‌های متفاوت تعبیر و تفسیر می‌گردد و نتیجه‌ی تفکر و منشأ رضایت اجتماعی است. در یک مفهوم ابتدایی عدالت مالیاتی تناسب میزان مالیات با توانایی پرداخت مالیات دهندگان می‌باشد.^۲

همانطوری که می‌دانیم لازمه و شرط اول برای ترویج هر چیز عدالت است، یعنی وقتی مردم مطمئن شدند که در چاقوب قوانین مالیاتی عدالت برای همه در نظر گرفته شده و اجرا می‌شود و هیچ تبعیضی بین افراد جامعه وجود ندارد، آنگاه بدون هیچ تبلیغی، خودشان را مطیع قانون دانسته و اطاعت از آن را واجب می‌دانند، ولی در حالت عکس این، درهمی مالیات نمی‌دهند.^۳ بنابراین یکی از مهمترین اهداف وضع مالیات، اعمال نوعی توزیع مجدد درآمد می‌باشد. چون می‌توان از طریق مالیات از یک سری درآمدهای بالا کاسته و درآمدهای حاصل را جهت بهبود زندگی کم درآمدهای جامعه به کار برد. اصولاً در موارد زیادی در صورتی که عدالت مالیاتی اعمال نشود و یا به طور نامناسب عمل شود، اختلاف درآمدی شدیدی می‌تواند بین اقشار مختلف مردم حاکم باشد.

- تعلق مالیاتی^۴ : در مفهوم سنتی، تعلق مالیاتی به معنای ایستگاه نهایی یک بار مالیاتی است، ولی در مفهوم جدید به تغییرات توزیع درآمد ناشی از اعمال سیاست بودجه‌ای اشاره دارد. در واقع تعلق مالیاتی، تغییر درآمد واقعی افراد را پس از اعمال سیاست مالیاتی دولت ارزیابی می‌کند.^۵

- انتقال مالیات^۶ : هرگاه مالیاتی قانوناً می‌بایست توسط شخصی خاص به دولت پرداخته شود، ولی به طریقی از شخص یا اشخاص دیگر به مقدار مساوی، کمتر و یا بیشتر وصول شود، اصطلاحاً

^۱ - Tax Justice

^۲ - پیرنیا، حسین، پیشین، ۱۳۴۸، ص ۷۰

^۳ - محسنی، عباس، بررسی قوانین و مقررات مالی، تهران، مرکز آموزش مدیریت دولتی، ۱۳۷۶، ص ۱۲

^۴ - Tax Paid

^۵ توکلی، احمد، مالیه عمومی برای رشته‌های علوم انسانی، تهران، سمت، ۱۳۸۶، ص ۲۱۶

^۶ - Tax shifting

می گویند انتقال مالیات شکل گرفته است. در این صورت مالیات مربوط به کسی است که در مرحله نهایی مالیات بر او تحمیل می شود.^۱

- قرائن مالیاتی^۲ : عواملی که در هر رشته از مشاغل با توجه به موقعیت شغل برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به طور علی الرأس به کار می رود.^۳

- ضرایب مالیاتی^۴ : اقلام مشخصه ای که حاصلضرب آن ها در قرینه ی مالیاتی در موارد تشخیص علی الرأس، در آمد مشمول مالیات تلقی می گردد.^۵

- سال مالیاتی^۶ : یک سال شمسی که از اول فروردین ماه هر سال شروع و به آخر اسفند ماه همان سال ختم می شود. البته سال مالیاتی اشخاص حقوقی بر طبق اساسنامه ی آن ها محاسبه خواهد شد.^۷

- مالیات های مستقیم^۸ : مالیات هایی هستند که مستقیماً بر منبع درآمد وضع می شوند. این نوع از مالیات ها مستقیماً و متناسب با در آمد اشخاص حقیقی و حقوقی وصول می شوند.^۹

- مالیات های غیر مستقیم^{۱۰} : مالیات هایی که پرداخت کننده ی آن مشخص و معین نیست و تحقق مالیات بستگی به یک قسمت از فعالیت های اقتصادی و عملیات افراد دارد و قابلیت انتقال آن ها بسیار است.^{۱۱}

- مؤدی مالیاتی^{۱۲} : مؤدی مالیاتی به شخصی گفته می شود که ملزم به پرداخت مالیات باشد.

^۱ - پیرنیا، حسین، پیشین، ۱۳۴۸، ص ۷۹

^۲ - Evidence of tax

^۳ - ماده ۱۵۲ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳

^۴ - Tax coefficients

^۵ - ماده ۱۵۳ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳

^۶ - Tax Year

^۷ - ماده ۱۵۵ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳

^۸ - Direct taxes

^۹ - رنگریز، حسن و خورشیدی، غلامحسین، مالیه عمومی و تنظیم خط مشی مالی دولت، تهران، شرکت چاپ و نشر بازرگانی، ۱۳۷۷، ص ۲۶

^{۱۰} - Indirect taxes

^{۱۱} - رنگریز، حسن و خورشیدی، غلامحسین، پیشین، ص ۲۷

^{۱۲} - Taxpayer

در قانون مالیات های مستقیم مؤدیان مالیاتی را این گونه معرفی می نماید: « اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات می باشند:

۱- کلیه مالکین اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی نسبت به اموال یا املاک خود واقع در ایران طبق مقررات باب دوم.

۲- هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می نماید.

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

۴- هر شخص حقوقی ایرانی نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می نماید.

۵- هر شخص غیر ایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) نسبت به درآمدهایی که در ایران تحصیل می کند و همچنین نسبت به درآمدهایی که بابت واگذاری امتیازات یا سایر حقوق خود و یا دادن تعلیمات و کمک های فنی و یا واگذاری فیلم های سینمایی (که به عنوان بها یا حق نمایش یا هر عنوان دیگر عاید آن ها می گردد) از ایران تحصیل می کند.»^۱

در قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز تعریفی از مؤدی ارائه شده است بدین صورت که: « اشخاصی که به عرضه کالا و ارائه خدمت و واردات و صادرات آنها مبادرت می نمایند، به عنوان مؤدی شناخته شده و مشمول مقررات این قانون خواهند بود.»^۲

علاوه بر این قانونگذار گاهی افرادی را نه مؤدی بلکه در حکم مؤدی معرفی نموده و آن ها را مکلف به پرداخت مالیات دانسته است: «کسانی که مطابق مقررات این قانون مکلف به پرداخت مالیات دیگران می باشند و همچنین هر کس که پرداخت مالیات دیگری را تعهد یا ضمانت کرده باشد و کسانی که در اثر خودداری از انجام تکالیف مقرر در این قانون مشمول جریمه ای شناخته شده اند در حکم مؤدی محسوب و از نظر وصول بدهی طبق مقررات قانونی اجرای وصول مالیات ها با آنان رفتار

^۱ - ماده ۱ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳

^۲ - ماده ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷

لازم به ذکر است که نباید مؤدی مالیاتی را با بدهکار مالیاتی یکی دانست می توان گفت رابطه ی این دو عموم و خصوص مطلق است یعنی هر مؤدی بدهکار مالیاتی است اما هر بدهکار مالیاتی لزوماً مؤدی مالیاتی نیست و گاهی دولت شخصی را که مطابق تعاریف فوق مؤدی محسوب نمی گردد. به عنوان بدهکار مالیاتی می شناسد و از وی مبلغی را به عنوان بدهی مالیاتی دریافت می دارد.

گفتار سوم: تاریخچه مالیات

شاید بتوان ادعا کرد که همزمان با تشکیل اولین جوامع بشری، مالیات نیز پا به عرصه ظهور گذاشته است. با بهم پیوستن چند جمع کوچک واحدهای بزرگتری به وجود آمد و غلبه بعضی از این جوامع که نیرومندتر بود بر بعضی دیگر رسم باج ستانی را رایج ساخت^۲. در قدیم مالیات منحصرأ به عنوان نشانه ی قدرت شاه یا امپراطور که براساس حقوق سلطنت بنا شده بود تلقی می شد و بیان کننده این قدرت بود ولی از نظر فردی که آن را تحمل می کرد از یک «قانون نفرت انگیز» ناشی می شد.^۳

اما در نتیجه تحول جوامع و توسعه شهرنشینی، رویکردی متفاوت نسبت به پدیده مالیات رواج یافت و افراد جامعه همان گونه که از مواهب و نعمات زندگی جدید بهره مند شدند، مکلف گردیدند سهمی کوچک از درآمد و دارایی خود را برای نگهداری و اداره اجتماع پرداخت نمایند.^۴

ملت های سومر و آشور و سایر ملل قدیم نظیر مصر و بابل دارای سیاست اداری و فرهنگ شایان توجهی بوده اند و تمدن آن ها در پیدایش تمدن جهان اثر به سزایی داشته است. اخذ مالیات در سراسر نقاط جهان امری متداول بوده است و منحصر به ایران و روم نبوده اما هیچ گونه تعریفی از آن ارائه نشده بود، گویی امری شناخته شده و بی نیاز از تعریف بود. حتی ارسطو نیز با اینکه چگونگی مالیات ها را در حکومت آتن مورد توجه قرار داده اما تعریفی از آن بدست نمی دهد.^۵

^۱ - ماده ۱۸۲ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳

^۲ - شاپوریان، عنایت الله ، بیست و پنج سده مالیات ، تهران، وزارت اطلاعات و جهانگردی، ۱۳۵۰، ص ۳۵

^۳ - پروتبا، لویی و کوتره، ژان ماری ، حقوق مالیاتی، ترجمه: محمد علی یزدان بخش، تهران، انتشارات خاتون، چاپ دوم،

۱۳۸۷، ص ۸

^۴ - یکتایی، مجید، تاریخ دارایی ایران، تهران، کتابفروشی دهخدا، ۱۳۵۲، ص ۱۷

^۵ - پیرنیا، حسین، پیشین، ص ۸

دوره حکومت صفاریان، سامانیان، آل بویه، غزنویان، سلجوقیان و خوارزمشاهیان نیز مالیات در ایران کم و بیش به روش سابق برقرار بوده و گاه نیز بر حسب احتیاج و منش و سیاست سلاطین افزایش و یا کاهش داشته است. در دوران تسلط مغولان و تیموریان بر ایران وصول مالیات از اعتدال خارج و عمال حکومت مردم را از نظر مالیات مورد تعدی بسیار قرار دادند. بطوریکه اکثر کشاورزان مالیات عقب مانده داشتند و بطور جمعی از زادگاه خویش فرار می کردند. در دوره شاه عباس ابتدا دفاتر دخل و خرج مرتب و تمام عواید کشور در خزانه متمرکز شد. توسعه تجارت خارجی، برقراری عواید گمرکی و ضبط املاک خاصه موجب افزایش موجودی خزانه گردیده و برای توسعه بازرگانی خارجی در تعرفه گمرک تخفیف موثر داده شد و بار انداز و بندر گاه های مجهز ایجاد و تاسیس گردید. مالیات بیشتر از زارعین، پیشه وران و تجار وصول می شد. و علاوه بر آن حقوق گمرکی و عوارض راهداری نیز اخذ می شد.^۱

مالیات دوران افشاریه و زندیه همان مالیات های دوره صفوی بود. در آغاز تاسیس سلسله قاجار و در دوران آقا محمد خان وضع مالیاتی کشور بسیار نامرتب بود و تا زمان فتحعلی شاه قاجار نیز ادامه داشت. عباس میرزا توانست در آذربایجان به اوضاع مالیات سر و سامان دهد و رسم مقاطعه دادن مالیات را بر اندازد. در زمان ناصر الدین شاه نیز میرزا تقی خان امیر کبیر به اصلاح امور مالی و تمرکز در آمدهای دولت و تنظیم بودجه که تا آن وقت سابقه نداشت و ایجاد تعادل بین درآمد و هزینه دولت همت گماشت.^۲

در دوران قبل از مشروطیت حاکم یا پیشکار مالیه تمامی بدهی مالیاتی ایالات و ولایات محل مأموریت خود را بدهی خویش به حکومت مرکزی می دانست و عذر عدم وصول مالیات به هیچ کیفیت پذیرفته نبود. حساب ها همیشه بعد از يك دوره عمل یکساله مورد رسیدگی قرار می گرفت و به صاحبان جمع مفاصا حساب داده می شد.^۳

بعد از مشروطیت مأمورین مالیه این طرز عمل را مقاطعه کاری نام نهادند و رسیدگی سالانه را در مورد آن کافی نمی دانستند و معتقد بودند که حساب صاحب جمعان باید ماه به ماه مورد رسیدگی قرار گیرد ولی بر اثر بی توجهی به مشکلات کار، مبالغی از اصل مالیات ها لاوصول می ماند و یا اگر وصول می شد تحصیلداران آن را لاوصول قلمداد می کردند، بعد از مدتی تنظیم حساب سالانه که حاوی کل مالیات قلمرو يك ایالت و ولایت بود از میان رفت و به محاسبه های ماهانه نیز در مرکز

^۱ - موسی زاده، رضا، مالیه عمومی، تهران، میزان، چاپ اول، ۱۳۸۵، ص ۲۲

^۲ - همان، ص ۲۳

^۳ - آل یاسین، کاظم، تاریخ مالیات از آغاز تا امروز، تهران، مشعل، ۱۳۷۱، ص ۳۷

اعتنا و توجهی نکرده و مورد رسیدگی قرار نمی دادند به همین جهت ثروتمندان و صاحبان درآمدهای مهم با نفوذی که داشتند، مالیاتی به دولت پرداخت نمی کردند. لذا فکر استخدام مستشار خارجی برای تنظیم امور مالی کشور بموجب مصوب ۱۳۰۱ مجلس شورای ملی تحقق و با استخدام دکتر میلپو به سمت ریاست کل مالیه ایران برای مدت ۵ سال موافقت شد و در همان سال قانون دیگری راجع به وظایف خزانه داری کل از مجلس گذشت که به موجب آن اصل تمرکز درآمدها و هزینه های عمومی در ایران به اجرا درآمد و آن را می توان مبدا اصلاحات و تحولات مالی ایران شمرد. قانون مالیات املاک اربابی نیز به تصویب رسید و درآمدهایی از قبیل درآمد املاک، درآمد جنگلها و مراتع، درآمد قنوات، درآمد آب دانگ ها را مشمول مالیات ساخت بطوری که در بودجه دولت برای نخستین بار موازنه حاصل شد.^۱

با پایان یافتن قرارداد دکتر میلپو^۲ و عدم علاقه دولت با تجدید قرارداد وی به موجب قانون ۵ مرداد ۱۳۰۶ این اختیارات به مهدی قلی هدایت رئیس الوزرای وقت واگذار شد.^۳

از سال ۱۳۰۶ تا خرداد ۱۳۳۲ تغییرات قابل ملاحظه ای در مقررات مالیاتی روی داد و قوانین جدیدی به تصویب رسید که اهم آنها را میتوان به شرح زیر نام برد :

۱. قانون مالیات خالصجات انتقالی مصوب اسفند ۱۳۰۶
۲. الغاء مالیات اغنام و احشام مصوب مرداد ۱۳۰۷
۳. قانون متمم قانون ممیزی مصوب آبانماه ۱۳۰۹
۴. لایحه قانون مالیات بر اراضی مصوب آذر ۱۳۳۱
۵. لایحه قانون مالیات مقطوع کسبه و پیشه وران مصوب خرداد ۱۳۳۲

در خلال سنوات ۳۵ تا ۴۵ با حفظ اصول قانون مالیات بر درآمد و املاک مزروعی و مستغلات و حق تمبر مصوب فروردین ۱۳۳۵ قوانین اصلاحی درباره تغییر پاره ای از احکام قانون مزبور به تصویب رسید، تنها با تصویب قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۴۵ قانون مالیات ها تغییر کلی یافت.^۴

^۱ - یکتایی، مجید ، پیشین، ص ۲۰

^۲ - Milsपो

^۳ - همان، ص ۲۱

^۴ - شاپوریان، عنایت الله ، پیشین، ص ۲۳