

## ماهیت حق دولت بر مالیات مؤدیان و آثار آن در حقوق ایران

زهرا کردزاده<sup>۱</sup>

\* نوع مقاله: پژوهشی / تاریخ دریافت: ۱۴۰۳/۰۱/۱۱ / تاریخ پذیرش: ۱۴۰۳/۰۲/۱۶

## چکیده

سازمان امور مالیاتی با توجه به حیطة اختیارات این دستگاه در برخورد با مؤدیان مالیاتی و اهمیت وصول درآمدهای مالیاتی و همچنین جلوگیری از قرار مالیاتی مؤدیان در جایگاه ویژه ای قرار داشته و به شکلی نماد مدیریت قاطع دولت به شمار می رود. از همین رو توجه به حقوق مؤدیان مالیاتی از نظر علم مدیریت حقوق، اقتصاد و همچنین جامعه شناسی در پیشبرد اهداف استراتژیک این سازمان نقش قابل تأملی ایفاء می کند. هدف از انجام این پژوهش ماهیت حق دولت بر مالیات مؤدیان و آثار آن در حقوق ایران می باشد. روش انجام این پژوهش توصیفی تحلیلی است. در این تحقیق از روش کتابخانه ای برای گردآوری و طبقه بندی اطلاعات مورد نیاز برای انجام تحقیق استفاده شده است. صرفاً موارد اندکی از حقوق مؤدیان مذکور در قانون اخبر الذکر مثل حق رازداری را به مالیات بر ارزش افزوده جاری کرده است. بدیهی است. رعایت این حقوق که حق دینی دولت بر گردن مودی است میتواند موجبات مشارکت و همکاری مؤدیان مالیاتی با دستگاه مالیاتی را در مراحل تشخیص و وصول مالیات فراهم کند و باعث بهبود و ارتقای فرهنگ مالیاتی و افزایش بازدهی مالیات بشود و از توسل دستگاه مالیاتی به اقتدارات و اختیارات بعضاً قهر آمیز خود بکاهد.

واژگان کلیدی: ماهیت حق دولت، مالیات، مؤدیان، حقوق ایران.

<sup>۱</sup> کارشناسی ارشد حقوق خصوصی، مؤسسه آموزش عالی رسالت، کرمان، ایران. (نویسنده مسئول)

## مقدمه

اعطای این سطح از اختیارات به دوایر مالیاتی برگرفته از توجه به حاکمیت دولتی در حقوق عمومی تحت عنوان امتیازات قدرت عمومی و در حقوق مالیاتی تحت عنوان اعمال قدرت مالیاتی» می باشد. (رستمی، ۱۳۸۸: ۲۳)، لذا بایستی به این نکته توجه داشت که این اختیارات دستگاه مالیاتی، بدون توجه به حقوق متقابل مؤدیان مالیاتی کم اثر خواهد بود. چرا که توجه به حقوق شهروندی مودیان، سبب شکل گیری اعتماد در میان مؤدیان و همکاری بیشتر آنها می گردد. از طرفی یکی از ضعف های بنیادی نظام قانون و حقوقی کشور در حیطه امور مالیاتی عدم تصریح دقیق و عینی مواد مرتبط با رعایت حقوق مؤدیان و بالاخص توجه به حقوق شهروندی مؤدیان میباشد صفایی (۱۳۹۳: ۳۴)، بر اساس ماده ۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات و الحاقات بعدی هر شخص اعم از حقیقی و حقوقی که ملزم به پرداخت مالیات، مودی مالیاتی به حساب می آید. این ماده اشخاص مشمول الزام به پرداخت مالیات را در پنج دسته بیان میکند. همچنین ماده ۱۸۲ قانون مالیات مستقیم اشخاص دیگری را بر شمرده که در حکم مؤدی بوده و با آنان همانند مودی رفتار میشود نظیر کسانی که مطابق این قانون مکلف به پرداخت مالیات دیگران هستند و همچنین کسانی که پرداخت مالیات دیگران را ضمانت یا تعهد می نمایند. (پیرنیا، ۱۳۹۵: ۶۵) اما مشکل عمده و کلی در عدم شفافیت قوانین مالیاتی در راستای توجه به حقوق شهروندی مؤدیان و عدم رسیدگی قضایی بی طرفانه با حفظ حقوق حقه مؤدیان می باشد. سازمان امور مالیاتی به منظور اطمینان از اجرای مقررات مصوب در قانون سامانه مودیان و پایانه های فروشگاههای جرایم مختلفی را برای کسانی که از انجام تکالیف قانونی سامانه مودیان خودداری می کنند، در نظر گرفته است. در صورتی که مودی پس از فراخوان سامانه مودیان و سازمان امور مالیاتی نسبت به ثبت نام در این سامانه اقدام نکند، باید ۱۰ درصد از مجموع مبلغ فروش به سازمان امور مالیاتی بپردازد. علاوه بر این، معافیت های مالیاتی نرخ صفر و مشوق های قانون مالیاتهای مستقیم در آن سال مالی برای متخلفان اعمال نخواهد شد. جریمه های نامبرده شده در صورت عدم استفاده از پایانه فروشگاههای با حافظه مالیاتی و استفاده کردن از حافظه مالیاتی سایر مودیان با واگذاری حافظه مالیاتی خود به دیگران نیز برای فرد متخلف اعمال می شود. با اینکه رعایت حقوق شهروندی در مراجع دادرسی مالیاتی با ساز و کارهای حق دادرسی منصفانه در مراجع شبه قضایی مالیاتی نیز در قانون اساسی تصریح گردیده است.



## ۱- مفاهیم

## ۱-۱- تعریف مالیات

واژه مالیات که از کلمه مال گرفته شده است از نظر فرهنگ شناسان در معانی زیر بکار برده شده است: اجر و پاداش؛ زکات مال سرپرستی و چراندن گله های گوسفند؛ جریمه ای که حکومت بمناسبت ارتکاب جرائم ویژه از مرتکبین میگیرد؛ باج؛ خراج و بالاخره مالی که دولت ها بطور سالانه از شهروندان خود می گیرند. اما در اصطلاح اقتصاد دانان جدید مالیات اینگونه تعریف شده است مالیات مقدار پول و یا مالی است که شهروندان یک کشور طبق قانون به دولت خود می پردازند تا در جهت اداره امور کشور تأمین کالاها و خدمات عمومی و ضروری تضمین امنیت و دفاع همگانی و عمران و آبادانی توسط دولت مورد بهره برداری قرار بگیرد. قسمتی از درآمد با دارایی افراد است که به منظور پرداخت مخارج عمومی و اجرای سیاست های مالی در راستای حفظ منافع اقتصادی، اجتماعی، سیاسی کشور به موجب قوانین و به وسیله ی اهرم های اداری و اجرایی دولت وصول میشود. عده ای از صاحب نظران مالیات را مبلغی میدانند که دولت از اشخاص شرکت ها و مؤسسات بر طبق قانون برای تقویت عمومی حکومت و تأمین مخارج عامه می گیرد، پس مالیات برای پرداخت مخارج عمومی و اجرای سیاست گذاری مالی لازم است. البته قانون گذار در متن قانون مالیات های کشور ما اشاره ای به هدف توزیع عادلانه ی ثروت نکرده است (رنگریز، ۸۷: ۱۳۹۶)

## ۱-۲- انواع مالیات

مالیات را بر پایه مبانی ملاک ها و اعتبارات گوناگون می توان تقسیم بندی کرد و انواع آن را مشخص نمود. در اینجا به دو محور اصلی تقسیم بندی در قانون مالیاتهای کشور از حیث مستقیم و غیر مستقیم می پردازیم:

## ۱-۲-۱- مالیات مستقیم

مالیات مستقیم بدون هیچ واسطه ای روی درآمد افراد و یا سازمانها و موسسات اقتصادی بسته می شود و توسط مامورین دولتی بطور مستقیم وصول میشود مانند مالیات سرانه ای که دولت بر اساس افراد ساکن در کشور و طبق آمار افراد هر خانوار مالیات می گیرد و یا مالیاتی که دولت بطور مستقیم از حقوق کارمندان خود کسر میکند. مالیات مستقیم اگر بر اساس میزان دارانی و یا درآمد



اشخاص و موسسات استوار باشد و شامل درآمدهای سطح پائین نگردد در تأمین عدالت اجتماعی نقش بسزایی خواهد داشت. در کشور ما در هر سال کف معافیت مالیاتی حقوق کارمندان و کارگران مصوب و از سوی سازمان امور مالیاتی کشور اعلام می گردد تا رقم معافیت مالیاتی در پرداخت حقوق آنان اعمال گردد. از دیگر نمونه های معافیت های این بخش میتوان به معافیت ۵۰ درصدی درآمد حقوق در برخی مناطق کمتر توسعه یافته اشاره نمود. (جعفری صمیمی و صالح نژاد، ۱۳۹۶: ۶۷)

### ۱-۲-۲- مالیات غیر مستقیم

آن است که با واسطه و بطور غیر مستقیم از اصل در آمد شهروندان گرفته میشود و اغلب پرداخت کننده می تواند آنها را به اشخاص دیگری منتقل کند و خود وسیله پرداخت مالیات باشد. مالیات غیر مستقیم در شکلهای گوناگونی قابل پیاده شدن میباشد و پرداخت آن نیز با اینکه بر دوش همگان می باشد ولی محسوس نیست بطور معمول عموم مردم وجود آن را احساس نمی کنند. مانند: عوارض گمرگی که بر ورود و صدور کالاها بسته میشود که در نهایت از نوع مالیات غیر مستقیم بشمار می آید زیرا وارد کننده کالا به میزان عوارضی که از این بابت به دولت می پردازد به نرخ فروش کالا در بازارهای داخلی می افزاید چنانکه صادر کنندگان کالاهای داخلی به خارج نیز در هنگام خرید و فروش میزان عوارضی را که باید بابت صدور کالا بپردازند از نظر دور نمی دارند مالیات بر فروش از دیگر شکلهای مالیات غیر مستقیم می باشد. و آن به این صورت است که ابتدا دولت روی یک کالای ویژه مالیات می بندد و در نتیجه بطور قهری قیمت آن برای مصرف کنندگان افزایش می یابد و در مجموع باید گفت سنگینی مالیاتهای غیر مستقیم بر دوش اکثریت قشرهای کم درآمد و فقیر جامعه میباشد زیرا در پرداخت این مالیات آن کس که دارد و آن کس که ندارد هر دو باید زیر یک بار بروند در این صورت فشار بر کسی است که ندارد (جعفری صمیمی و صالح نژاد، ۱۳۹۶: ۶۷).

### ۱-۳- تعریف مودی مالیاتی

معنی مودی از لحاظ لغوی اداکننده و گزارنده و پردازنده حق کسی را گزارنده ادا کننده پرداخت کننده می باشد. (معین، ۱۳۷۱: ۶۵) کلمه مودی از لحاظ اصطلاحی به معنای کسی است که چیزی را ادا میکنند در خصوص تعریف از مودیان مالیاتی می گوید: مودی مالیاتی نیز به فردی که مالیات را ادا و پرداخت می کند گفته می شود. اعم از این که مالیاتی را که پرداخت می کند. مالیات مستقیم باشد یا مالیات غیر مستقیم به طور کلی به افرادی که مالیات خود را پرداخت



میکنند از هر قشر و در هر زمینه شغلی که باشند، مودیان مالیاتی می گویند. در حال حاضر آن چیزی که در جامعه مرسوم شده است این است که مودی مالیاتی به کسی گفته میشود که دارای شغل آزاد است و مالیات بر درآمد خود را به سازمان امور مالیاتی پرداخت می کند. اصلی ترین حقوقی که برای مودیان مالیاتی وجود دارد این است که مالیاتی که توسط این افراد پرداخت میشود بر اساس قانون باشد و قانون مشخص میکند که چند درصد و برابر چه اصول و قواعدی باید مالیات پرداخت شود. قانون نیز باید نرخ مالیات را عادلانه مقرر کند و نحوه محاسبه و وصول مالیات را نیز به نحوی تنظیم کند که شفاف بوده و مودی بتواند به راحتی مراحل مربوطه را با قانون تطبیق داده و در صورت اعتراض به نحوه اجرای آن به مراجع قانونی ذیربط شکایت کند. (راجی درویشوند ۱۳۹۰: ۲۱) مودی به صورت عام به معنی ادا کننده و کسی که وجهی را پرداخت می کند و به صورت خاص به معنی پرداخت کنندگان مالیات به اشخاص حقیقی و حقوقی که به موجب قانون مکلف به پرداخت مالیات هستند گفته میشود (سمیعی ۱۳۹۷: ۴۵ منظور از مودی مالیاتی، پرداخت کننده مالیات و همچنین عوارض است و باید حقوق او را در تمام قوانین مربوط به مالیات ها و عوارض جستجو کرد. اما با توجه به جامعیت قانون مالیاتهای مستقیم در این نوشتار به بررسی این موضوع در قانون مذکور بسنده میکنیم. البته از دیدگاه صاحب نظران راهکار مناسب در این خصوص، تجمع و تمرکز حقوق مودی در قانون واحدی تحت عنوان قانون مدیریت و رویه مالیاتی و عناوین مشابه است که ناظر بر همه ی انواع مالیات ها باشد (ویکتور، ۱۳۸۹: ۱۲). هر شخص اعم از حقیقی و حقوقی که ملزم به پرداخت مالیات میباشد مودی مالیات محسوب می شود. رستمی، ۱۳۸۸: ۱۴)

ماده ۱ قانون مالیاتهای مستقیم اشخاص مشمول مالیات را به عنوان مؤدیان مالیاتی چنین برشمرده است :

(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 هم چنین نسبت به درآمدهایی که بابت واگذاری امتیازات با سایر حقوق خود و با دادن تعلیمات و کمکهای فنی و یا واگذاری فیلم های سینمایی که به عنوان بها یا حق نمایش یا هر عنوان دیگر عاید آنها می گردد از ایران تحصیل می کند. همچنین ماده ۱۸۲ ق. م. م. اشخاصی را برشمرد که در حکم مؤدی قلمداد شده و با آنان همانند مؤدی برخورد میشود این ماده مقرر می دارد: کسانی که مطابق مقررات این قانون مکلف به پرداخت مالیات دیگران میباشند و هم چنین هر کس که پرداخت مالیات دیگری را تعهد با 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 خواهد شد. همچنین ماده ۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده (۱۳۸۱/۷/۲۸) نیز مؤدی مالیاتی را چنین تعریف نموده است. 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. البته در کنار مؤدی مالیاتی مفهوم دیگری با عنوان بدهکار مالیاتی مطرح می شود. اگرچه مؤدی مالیاتی بدهکار مالیاتی محسوب میشود اما در مواردی دستگاه مالیاتی شخصی را که مؤدی نیست. بدهکار مالیات می شناسد و میتواند مالیات را از وی وصول نماید.

#### ۱-۴- حق عینی

حق عینی حقی است که شخص به طور مستقیم و بی واسطه نسبت به چیزی پیدا می کند و می تواند از آن استفاده کند پس در حق عینی تنها دو عنصر وجود دارد.

(۱) شخصی که صاحب حق است اعم از شخص طبیعی یا حقوقی

(۲) چیزی که موضوع حق قرار میگیرد حق عینی به طور مستقیم بر موضوع خود اعمال می شود و لازم نیست که اجراء و رعایت آن از اشخاص دیگری مطالبه شود ولی هرگاه موضوع حق در تصرف دیگری باشد و او مانع اجرای آن کرده صاحب حق میتواند رد مال را از متصرف بخواهد کامل ترین نوع حق عینی مالکیت است که به موجب آن مالک حق همه گونه انتفاع و تصرف را در ملک خود پیدا می کنند حق انتفاع و ارتفاق از اجزاء و شاخه های حق مالکیت است و صاحب آن به طور محدود می تواند در عین مال تصرف کند و از منافع آن بهره مند شود پیش از تحول اقتصادی سده های اخیر و دگرگونی مفاهیم دارایی و حقوق اجتماعی و ارزش یافتن نوعی پاره ای از رابطه های حقوق مانند اسکناس و استاد در وجه حامل و سهام شرکتها و برگهای اعتباری و وام حقوق عینی



ارزش و اعتبار بیشتری داشت و رابطه حقوقی با ارزش اهمیت کنونی را دارا نبود چنان که قانون مدنی نیز عقود و تعهدات را به عنوان یکی از اسباب تملک مطالعه می کند.

### ۱-۵- حقوق دینی یا شخصی

حق دینی حقی است که شخص نسبت به دیگری پیدا می کند و به موجب آن می تواند انجام دادن کاری را از او بخواهد صاحب این حق را دائن یا طلبکار و کسی را که ملزم است مدیون یا بدهکار می نامند اصل حق نیز به اعتبار صاحب، آن طلب است و به لحاظ مدیون تعهد یا دین نام دارد و ممکن است ناظر به

(۱) انتقال مال

(۲) انجام دادن کار

(۳) خودداری از امری باشد. کسی که دارای حق دینی است فقط به وسیله مدیون و به طور غیر مستقیم می تواند آن را بر روی اشیاء اعمال کند و راه عملی اجرای حق این است که الزام مدیون را به اجرای تعهد از دادگاه بخواهد برای مثال در فرضی که مالک زمینی در قولنامه تعهد به انتقال آن می کند طرف تعهد خریدار (قولنامه می تواند الزام مالک را به انتقال از دادگاه بخواهد و پیش از آن حق تصرف و انتفاع از زمین را ندارد زیرا پس از تعهد نیز ملکیت مدیون باقی است.

### ۲- هدف دولت از وصول مالیات

هر دولتی برای اداره جامعه نیازمند امکانات مالی است تا بتواند وظایفی را که از جانب مردم به عهده گرفته به نحوه مطلوبی انجام دهد. عمده ترین این وظایف عبارتند از: ۱- حفظ استقلال و تمامیت کشور از طریق تأمین وسایل و تجهیزات دفاعی استقرار و اداره نیروهای نظامی و انتظامی

۲- ایجاد و توسعه راههای ارتباطی و وسایل حمل و نقل

۳- تأمین بهداشت آب، برق، مخابرات و سایر وسایل ارتباطی جمعی برای عموم.

۴- تأمین آموزش در همه سطوح

۵- تأمین قوه قضائیه برای حل و فصل دعاوی و استقرار امنیت اجتماعی



۶- تأمین ما یحتاج عمومی افراد جامعه در یک سطح قابل قبول

۷- تأمین زیر ساخت های اقتصادی و صنایع مادر و کلیدی برای ایجاد زمینه های تولید و اشتغال و تعادل اقتصادی

۸- تقویت روح بررسی تحقیق از طرح تأسیس مراکز پژوهشی و تحقیقاتی و حمایت و تشویق محققان.

۹- تأمین خود کفایی در علوم و فنون، صنعت و کشاورزی

۱۰- تامین خدمات و حمایت های مالی در جهت برخورداری از تأمین اجتماعی، بازنشستگی، بیکاری پیری و از کار افتادگی و تأمین خدمات درمانی و بهداشتی به صورت بیمه همگانی و فراهم آوردن موجبات داشتن مسکن متناسب با خانواده ها بنابر این ملاحظه میشود که دولت برای دستیابی به اهداف خود برای پاسخگویی به نیازهای جامعه که به خلاصه ای از آن اشاره شد نیازمند منابع مالی است (مهندسی و تقوی ۱۳۹۴: ۱۵) امروز در کلیه کشورها صاحب نظران مسائل اقتصادی بهترین منبع تأمین هزینه های دولت را مالیات می دانند، زیرا علاوه بر آن که اتکا دولت را به منابع خدادادی مثل نفت که یک ثروت ملی و متعلق به نسل های آینده نیز هست را کم می کند یک شور و اشتیاق ملی برای مشارکت در امور کشور در آحاد افراد جامعه ایجاد می کند. مالیات در واقع یک نوع هزینه اجتماعی است که آحاد یک ملت در راستای بهره برداری از امکانات و منابع یک کشور موظفند آن را به دولت پرداخت نمایند تا امکان جایگزینی این امکانات و منابع برای استفاده مجدد فراهم شود. تامین هزینه های عمومی کشورها همچون تامین امنیت بهداشت و درمان، آموزش و... نیازمند منابع مناسب و مستمر برای دولت ها میباشد و مهمترین منبع درآمدی دولت ها برای تامین این هزینه ها در جهان امروز مالیات است. این منبع مالیات ها در کشورهای پیشرفته و توسعه یافته اکثر قریب به اتفاق درآمدهای دولتها را تشکیل میدهد و اساساً تکیه بر درآمدهای مالیاتی که منبعی پایدار هستند حکایت از سلامتی اقتصاد کشورها دارد سازمان امور مالیاتی معاونت مالیات بر ارزش افزوده (۱۳۹۲) با توجه به اینکه هر دولتی مسئولیتهایی بر عهده دارد برای انجام آن نیاز به منابع و درآمدهایی دارد. خدماتی که دولت ارائه می کند دو نوع است، بخشی از خدمات به صورت مشخص به افراد قابل شناسایی و معینی ارائه میشود که دولت در ازای ارائه این نوع خدمات مبلغی به عنوان اجرت یا حق الزحمه دریافت می کند؛ مانند عرضه آب برق گاز و... بخش دیگری از خدمات دولت جنبه عمومی داشته و مورد استفاده همه مردم است بدون آنکه استفاده کنندگان این خدمات قابل شناسایی و تفکیک باشند،



از این دسته خدمات میتوان امنیت شهرها و راه‌ها حفظ مرزها ایجاد عمران و آبادانی عمومی مانند احداث راه‌ها، خیابان‌ها اداره رسانه‌های گروهی مانند رادیو و تلویزیون و... را نام برد سازمان امور مالیاتی کشور. (۱۳۹۲) دولت در برابر ارائه اینگونه خدمات نمی‌تواند مبلغ معینی به عنوان اجرت کار خویش دریافت کند زیرا ماهیت این خدمات به گونه‌ای است که نمیتوان مقدار استفاده افراد را از آن مشخص و تفکیک نمود؛ مثلاً نمی‌توان محاسبه کرد هر کدام از افراد یک شهر از کل هزینه‌ای که صرف تأمین امنیت آن شهر شده، چند درصد یا چقدر استفاده کرده‌اند؛ یا اگر هواپیمایی برای دفاع از کشور خریداری شود، نمی‌توان سهم افراد را از نتایج استفاده از این هواپیما مشخص نمود. علاوه بر این دولت‌ها برخی از خدمات نوع اول را به‌دلیل پاره‌ای مصالح به صورت رایگان عرضه می‌کنند، مثلاً طبق قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران آموزش و پرورش عمومی باید رایگان باشد. پس مسلماً باید منبعی برای تأمین مخارج آن وجود داشته باشد به هر حال معمولاً درآمد ناشی از خدمات مشخصی که دولت ارائه میکند در صورت کارایی بخش دولتی و موفقیت آن جبران هزینه همان خدمات بیشتر نخواهد بود پس برای تأمین هزینه سایر خدمات دولت نیاز به درآمدهای دیگری دارد که غالباً از راه دریافت مالیات تأمین می‌گردد (سازمان امور مالیاتی کشور، ۱۳۹۷).

### ۳- اهمیت و جایگاه مالیات

از جمله وظایف دولت تخصیص منابع بین بخشهای مختلف کشور توزیع درآمد و ثروت بین گروه‌های مختلف جامعه و دست‌یابی به اهدافی مانند تثبیت قیمت‌ها، اشتغال کامل و رشد اقتصادی می‌باشد. دولت برای انجام وظایف و مسئولیتهای خود هزینه‌هایی را متقبل و برای تأمین این هزینه‌ها، به منابع مختلف مالی نیازمند است سازمان امور مالیاتی کشور. (۱۳۹۲) نظام مالیاتی نقشی اساسی و چندگانه‌ای در مدیریت اقتصاد کشور دارد زیرا از یک طرف بخش بزرگی از هزینه‌های دولت را از محل درآمدهای اشخاص حقیقی و حقوقی تأمین میکند و از طرفی دیگر عاملان اقتصادی را به سمت فعالیتهای مورد نظر دولت و اقتصاد کشور سوق میدهد. ساختار نظام مالیاتی دارای دو جز اصلی زیر است:

الف: قوانین و تعرفه‌های مالیاتی که ضرایب مالیاتی بخشودگی‌ها و معافیت‌ها جرائم و مجازات‌ها و نظام‌های محاسباتی مالیاتی را تشکیل میدهند. ب: روشهای اجرایی و نظام وصول مالیات که رابطه بین مودیان و ماموران مالیاتی نحوه ثبت حساب‌ها و چگونگی رسیدگی به آنها و مکانیسم و ساز و



کار وصول مالیات را بیان می کند. ساختار نظام مالیاتی فعلی از هر دو وجه نیازمند اصلاح است و در هر دو زمینه فاقد کارایی و دارای نقاط ضعف است. (صنعتی، ۱۵: ۱۳۹۷)

اصولاً درآمدهای دولت به دو گروه کلی تقسیم بندی می شود:

الف) درآمدهای مالیاتی

ب) درآمدهای غیر مالیاتی

درآمدهای مالیاتی: یکی از مهم ترین راه های تامین مخارج دولت جمع آوری مالیات است. به عبارت دیگر، هر چه سهم مالیات ها در تامین مخارج دولت بیشتر باشد از آثار نامطلوب اقتصادی کاسته می شود. در کشورهای پیشرفته بر خلاف کشورهای در حال توسعه که مالیات ها نقش ناچیزی دارند تقریباً تمامی مخارج دولت از این طریق تامین می شود. مالیات ها به طور کلی بر سه پایه درآمد، ثروت و مصرف وضع می شود، و به دو صورت مستقیم و غیر مستقیم وصول میشوند. مالیات بر ارزش افزوده از انواع مالیات های غیر مستقیم محسوب می شود که بر مصرف وضع میگردد سازمان امور مالیاتی معاونت مالیات بر ارزش افزوده (۱۳۹۲)

درآمدهای غیر مالیاتی: درآمدهای غیر مالیاتی وجوهی هستند که دولت از فعالیتهای اقتصادی خود جمع آوری می کند. این درآمدها یا به شکل درآمدهای ناشی از سرمایه گذاری های مختلف است یا دریافت کارمزد است که دولت از خدمات گوناگون خود دریافت میکند. برخی از این نوع درآمدها عبارتند از: سود ناشی از انحصارات دولت مانند نفت راه آهن، برق، تلفن و غیره کارمزد برای خدمات گوناگون مانند عوارض ها که توسط سازمانهای دولتی اخذ می گردد درآمدهای ناشی از املاک عمومی فروش یا اجاره وام و استقراض از مردم با مقامات پولی انتشار پول) (سازمان امور مالیاتی، ۱۳۹۲). در بحث مالیات لازم است به دو نکته توجه شود: اولاً اینکه مالیات پرداخت بدون عوض به دولت است و هر پرداختی که در ازای آن خدمت خاصی از دولت دریافت شود، در تعریف مالیات نمی گنجد مانند بهای آب، برق، تلفن و عوارض استفاده از جاده ها به عبارت دیگر، گرچه گرفتن مالیات به وسیله دولت برای انجام مسئولیتهایی است که بر عهده دارد اما مالیات به عنوان عوضی در برابر خدمت ارائه شده خاصی نیست بلکه مسئولیتهای دولت ایجاب میکند مالیات بگیرد تا بتواند به وظایف خود عمل کند. نکته دوم اینکه پرداخت مالیات الزاماً باید بر اساس قانون باشد و دریافت هرگونه وجهی خارج از این ضابطه ممنوع است. در ایران نیز در اصل ۵۱ قانون اساسی تصریح شده هیچ نوع مالیاتی وضع نمی شود مگر به موجب قانون بنابراین می توان گفت مالیات



وجهی است که دولت به موجب قانون و برای انجام تعهدات و وظایف خود از مردم دریافت میکند. سازمان امور مالیاتی معاونت مالیات بر ارزش افزوده (۱۳۹۲) نکته قابل توجه اینکه در ایران و سایر کشورهایی که دارای منابع و ذخایر معدنی و نفتی می باشند دریافت مالیات برای انجام هزینه های دولتی جنبه عدالت بین نسلی نیز پیدا می کند؛ زیرا منابع طبیعی یک کشور متعلق به همه نسل ها از جمله نسلهای آینده میباشد و مصرف این منابع توسط یک یا چند نسل، در واقع خیانت در امانت آیندگان است به همین دلیل در مصرف اینگونه منابع و ذخایر بایستی جانب اعتدال را رعایت کرد و به فکر تأمین مخارج دولت از منابع دیگر بود که مهمترین منبع در این زمینه در اکثر کشورهای جهان مالیات است.

روند مالیاتهای غیر مستقیم در ایران را میتوان به سه دوره تقسیم نمود :

(الف) دوره اول تا قبل از اجرای قانون موسوم به تجمیع عوارض (قبل از سال ۱۳۸۲)

(ب) دوره دوم اجرای قانون موسوم به تجمیع عوارض سال ۱۳۸۲ (۱۳۸۷/۷/۰۱)

(ج) دوره سوم اجرای مالیات بر ارزش افزوده از مهر ماه ۱۳۸۷ به بعد) (سازمان امور مالیاتی معاونت مالیات بر ارزش افزوده، ۱۳۹۲)

یکی از سیستم های مالیاتی جدید که در چند دهه اخیر بسیار مورد توجه کشورها قرار گرفته است، مالیات بر ارزش افزوده می باشد. این مالیات همانطور که از اسم آن بر می آید از ارزش افزوده بنگاه ها در مراحل مختلف زنجیره تولید و توزیع اخذ می شود. این مالیات می تواند کلیه فعالیتهای اقتصادی را شامل شده و تمام مراحل زنجیره تولید توزیع را در برگیرد از این رو دارای پایه مالیاتی وسیعی می باشد که میتواند منبع قابل اطمینانی برای درآمد دولتها باشد. قدرت درآمدزایی این مالیات به آن اعتباری بعنوان ماشین پول ساز برای دولت ها داده است. این مالیات اگر به صورت کارا اجرا شود یک حالت خود اجرایی خواهد داشت بطوریکه فروشنده کالا یا خدمت بعنوان نماینده دولت این مالیات را اخذ می نماید و بنابر این نسبت به سایر مالیات ها هزینه های اجرایی کمتری خواهد داشت. (آقایی، ۱۳۹۷: ۲۱) قوانین و مقررات مالیاتی هر کشوری قبل از آنکه برای یافتن طرز اداره سیستم مالیاتی تلاش کنند باید تاثیر روشنی از حدود آن سیستم داشته باشد همچنین باشد اطلاع دقیقی از انواع مالیات ها، نرخ ها و افراد مشمول و دیگر نکات فراهم گردد نخستین گام برای بهبود اداره مالیات گردآوری و یک کاسه کردن قوانین مختلف مالیاتی



است. (صمیمی، ۶۸ ۱۳۹۷) تشویق های مالیاتی علاوه بر معافیت ها و بخشودگی های مالیاتی تشویق هایی نیز در منابع مالیاتی برای مودیان لحاظ گردیده است (صمیمی، ۶۸: ۱۳۹۷)

#### ۴- حق دولت بر مالیات

درآمد کسب شده توسط افراد به پنج دسته تقسیم شده و از هر دسته با قوانین خاص خود و به طور جداگانه مالیات گرفته می شود. حقوق و دستمزد انرخ مالیات برای کارمندان بخش عمومی ۱۰٪ سایر بخش ها: (۱۰ تا ۳۵٪) درآمد از مشاغل، تجارت و منابع متفرقه.

مطابق ماده ۸۴ مالیات مستقیم ایران نرخ تمام دستمزد کارکنان از ابتدای سال مالی ۱۳۹۶ به شرح زیر است:

هر ساله معافیت مالیاتی دستمزد سالانه توسط سازمان امور مالیاتی اعلام میشود، نرخ مالیات بر درآمد تا این سطح برابر صفر است. نرخ مالیات برای افرادی که تا ۵ برابر میزان درآمد مشمول معافیت، درآمد دارند ۱۰٪ است.

نرخ مالیات برای بیش از این سطح ۲۰٪ است.

درآمد ناگهانی یا باد آورده

درآمد املاک و مستغلات

درآمد حاصل از کشاورزی

از آنجایی که درآمد مشمول مالیات متشکل از حقوق و مزایا است کارفرمایان موظفند کسر مالیات لازم را از لیست حقوق و دستمزد کارمندان خود انجام دهند و آنها را به مقامات مالیاتی تحویل دهند. اما در هنگام محاسبه درآمد مشمول مالیات اعمال معافیت و کسورات مجاز است. در سال ۲۰۰۹، فقط کارمندان دولت سهم عادلانه مالیات بر درآمد خود را پرداخت می کردند. افراد با تابعیت ایرانی مقیم ایران مشمول مالیات بر تمام درآمد خود هستند؛ چه این درآمد در ایران کسب شده باشد و چه در خارج از کشور اتباع خارجی که در ایران کار میکنند نیز بر اساس حقوقشان مشمول همان نوع مالیات بر درآمد میشوند. افراد غیر مقیم فقط بر درآمد حاصل از فعالیت های خود در ایران مالیات پرداخت می کنند. کارکنان خارجی نمی توانند ویزای خروج از ایران را دریافت کنند مگر اینکه اثبات کنند که مالیات خود را پرداخت کرده اند؛ و از آنجا که اگر حضور



آنها در ایران مبتنی بر اجازه کار باشد، نیاز به گرفتن مجوز خروج دارند دولت میتواند به راحتی این قانون را اجرا کند. دولت با توجه به موقعیت شغلی و کشور مبدأ، حقوق مشخصی برای کارمندان فرض می کند. حداقل حقوق ماهانه فرض شده در سال ۲۰۰۴ از ۲۵۰۰ دلار برای کارگران غیر ماهر اروپایی تا ۷۰۰۰ دلار برای مدیران عامل اجرایی اروپایی است مطلبی و همکاران، ۱۳۹۷، ۳۲) حال حق دولت بر مالیات بر درآمد و ... در فرض عینی دانستن شمول مقررات پولشویی در خصوص وی منظور است به این نحو که بر اساس ماده ۱ قانون مبارزه با پولشویی تحصیل، تملک و نگهداری عواید حاصل از جرم پولشویی محسوب می شود. به طور کلی پول شویی عبارت است از هر نوع عمل یا اقدام به عمل برای مخفی کردن یا تغییر ظاهر دادن هویت عواید نامشروع به طوری که وانمود شود که از منابع قانونی سرچشمه گرفته اند. به عبارتی پول شویی فرایندی است که طی آن شکل مبدأ مشخصات نوع افراد ذی نفع یا مقصد نهایی پولهای آلوده تغییر می کند. تدابیر اعمال شده در بازارهای مالی پیشرفته برای شناسایی و تعقیب موارد پولشویی و تعقیب موارد پول شویی فعالیت تبهکارانه را به بازارهای کمتر توسعه یافته از نظر نظام مالی سوق داده است. اگر با فعالیتهای پول شویی مقابله نشود می تواند نظام مالی را فاسد و کوششهای توسعه را در بازارهای نو با زمین گیر کند. پول شویی اغلب شامل سلسله پیچیده ای از معاملات است؛ اما شامل دو مرحله قابل توجه می باشد: مرحله اول جایگذاری تزریق پولهای جداسازی رابطه بین عواید غیر قانونی با مبدأ یا فعالیت های موجود آن ها. مرحله دوم یکپارچه سازی دادن ظاهر قانونی به ثروت حاصل از عواید غیر قانونی آثار اقتصادی پول شویی عبارتند از: اخلال و بی ثباتی در اقتصاد کاهش در آمد دولت کاهش کنترل دولت بر سیاست های اقتصادی تغییر جهت سرمایه گذاری ها و خروج سرمایه ها از کشور تضعیف امنیت اقتصادی تضعیف بخش خصوصی - ایجاد موانعی برای خصوصی سازی تضعیف یکپارچگی و تمامیت بازارهای مالی تاثیر منفی بر نرخ بهره و ارزش افزایش ریسک اعتباری علاوه بر آن پول شویی باعث انتقال قدرت اقتصادی از بازار دولت و شهروندان به مجرمان و سازمانهای متخلف می گردد. قدرت اقتصادی منتقل شده به سازمان ها و اشخاص مجرم آثار مخربی بر همه ارکان و اجزای جامعه دارد. در مجموع پدیده پول شویی می تواند با آلوده کردن و بی ثباتی بازارهای مالی ارکان سیاسی اقتصادی و بنیانهای اجتماعی را به خطر اندازد. به طور کلی نکته مشترک تمامی اقدامات بین المللی انجام یافته برای مبارزه با پول شویی توجه به پول به عنوان مهم ترین عامل انگیزشی تمامی انواع جرایم و فعالیتهای بزهکارانه نهفته در پس آن است.



## ۴-۱- آثار پولشویی

۱- افزایش پولشویی سبب تزریق نقدینگی میشود که اصولاً در چرخه اقتصادی به وجود نیامده اند، از این رو سبب افزایش بیش از حد نقدینگی در مقایسه با GNP خواهد شد و این امر سبب ایجاد تقاضای کاذب در اقتصاد شده و منجر به تورم می شود.

۲- پولشویی بر توزیع درآمد در سطح جامعه نیز تاثیر می گذارد. در سطوح وسیع، فعالیت های غیر قانونی نهفته درآمد را از پس انداز کنندگان بزرگ به سمت سرمایه گذاران و پس انداز کنندگان کوچک یا از سرمایه گذاری های شفاف به سمت سرمایه گذاری هایی پرریسک و با کیفیت پایین هدایت می کند و در نتیجه بر رشد اقتصادی تاثیر خواهد گذاشت.

۳- پولشویی سبب آلودگی مبادلات قانونی خواهد شد بدین صورت که اعتماد به بازارها و مبادلات قانونی به دلیل آلودگی ناشی از سطح وسیع اختلاس و کلاهبرداری ها مورد تردید قرار خواهد گرفت.

۴- پولشویی موجب شیوع بیشتر جرایم میشود و تمایل به سرمایه گذاری در فعالیت های مولد را کاهش داده و موجب تضعیف بنیانهای اقتصادی کشور می شود.

۵- تضعیف بخش خصوصی پولشویان با هدف پنهان کردن عواید حاصل از فعالیت های غیر قانونی خود، با استفاده از شرکتهای پیشرو عواید مزبور را با وجوه قانونی مخلوط میکنند. از آنجایی که این شرکتها به وجوه غیر قانونی قابل توجهی دسترسی دارند که به آنها کمک می کند تا محصولات و خدمات خود را با قیمتی کمتر از سطح قیمت بازار ارائه دهند این امر رقابت را برای شرکت های قانونی بسیار مشکل میکند و باعث بیرون رانده شدن توسط شرکتها و سازمانهای مجرم از بازار و تضعیف بخش خصوصی قانونی در اقتصاد می شود.

۶- تضعیف یکپارچگی و تمامیت بازارهای مالی موسسات مالی متکی به عواید حاصل از فعالیت های مجرمانه در مدیریت مناسب دارایی ها انجام به موقع تعهدات و عملیات خود با مشکلات بیشتری مواجهند.

۷- کاهش کنترل دولت بر سیاستهای اقتصادی در بعضی از کشورهای در حال توسعه این عواید غیر قانونی ممکن است میزان بودجه دولت را تحت تاثیر قرار دهد و در نتیجه کنترل دولت را بر سیاستگذاری های اقتصادی کاهش دهد. در واقع گاهی حجم زیاد دارایی های انباشته شده مبتنی



بر عواید حاصل از پولشویی، بازارها یا حتی اقتصادهای کوچک را در تنگنا قرار می دهد. از دیگر اثرات منفی، پولشویی فرار سرمایه به صورت غیر قانونی از کشور است. بدین صورت که پول های خلاف برای تطهیر و سرمایه گذاری به کشورهای توسعه یافته غربی منتقل می شوند. اهمیت پولشویی زمانی روشن میشود که توجه نماییم ارتکاب جرایم تنها در صورتی می تواند موفقیت آمیز باشد. که بتوان وجوه حاصل از آن را بدون افشای منبع اصلی مورد بهره برداری قرار داد. افزون بر این فعالیت های مجرمانه از طریق سرمایه گذاری مجدد گسترش می یابد و پولشویی ابزاری است که برای این منظور مورد استفاده قرار می گیرد. مجرمین زیادی در سراسر جهان به طور سازمان یافته فعالیت می کنند که ظاهر فعالیت آنها کاملاً مشروع و قانونی به نظر می رسد. لکن این گروه ها با ارتکاب فعالیت های نامشروع اعتبار و حیثیت قانونی اقتصاد را خدشه دار کرده و امنیت اقتصادی را به خطر می اندازند. پولشویی، به واسطه اینکه حجمی از پول بدون پشتوانه فعالیت اقتصادی وارد سیستم اقتصادی می شود، تقاضای کاذب ایجاد نموده و سبب افزایش نقدینگی و به دنبال آن تورم خواهد شد. چنانچه اعتبار نظام بانکی در نتیجه جرایم سازمان یافته از بین برود تمام سیستم مالی کشور دچار آسیب جدی میشود. به همین دلیل امروزه مبارزه با پولشویی به ضرورتی انکار ناپذیر تبدیل شده است. با توجه به توضیحات فوق حق دولت بر مالیاتهای مکتسبه مودی حقی است دینی است. و دینی است که بر عهده مودی قرار دارد و فرص پولشویی بر دولت متصور نمی شود.

##### ۵- عوامل مؤثر بر حاکمیت مطلوب مالیاتی

اگر مالیات را یک هزینه اجتماعی بدانیم که شهروندان مودیان مالیاتی پرداخت می کنند تا دولت بتواند وظایف مندرج در قانون اساسی اعم از برقراری رفاه اجتماعی آموزش رایگان، سلامت عمومی، امنیت اجتماعی و حراست از مرزها را انجام دهد وفق حقوق مالیاتی این حق هم برای پرداخت کنندگان مالیات محفوظ است تا از دولت سوال کنند که منابع مالیاتی کجا و چطور خرج شده است. سال هاست که مالیات سرلوحه برنامه های اقتصادی دولتها بوده و اقتصاد دانان و در راس آن مسئولین نظام مالیاتی می کوشند با شفاف سازی و تبیین نقش مالیات در گرداندن چرخ اقتصادی کشور راهکارهایی را که موجب افزایش اعتماد عمومی معرفی مصادیق عینی مصرف مالیات است به دیگر سخن خود باوری و اعتقاد مودیان به پرداخت مالیات هنگامی به منصف ظهور می رسد که آنان بتوانند آثار آن را بطور ملموس مشاهده نمایند. مسلم است نهادینه شدن چنین باور و اعتقادی در اذهان و افکار مودیان موجب می گردد که آنان برداشتهای اشتباه پیشین خود را نسبت به مالیات کنار گذاشته و مالیات را به عنوان یک تکلیف تلقی نمایند. لذا باید با اتخاذ روشهای مناسب



به گونه ای عمل شود تا هر چه بیشتر مودیان به پرداخت داوطلبانه مالیات ترغیب گردند. برای این منظور نیازمند یک سیستم مالیاتی مناسب هستیم. شناسایی عوامل موثر بر حاکمیت مالیاتی مطلوب به دولت ها این امکان را میدهد که ضمن برقراری سیستم مالیات ستانی مناسب پاسخگویی مناسبی در این زمینه صورت انجام دهند. استفاده از معیارهای موثر بر حکمرانی مالیاتی خوب می تواند بر نحوه تعامل دولتها و سایر سازمانها اجتماعی نحوه ارتباط آنها با شهروندان و نحوه اتخاذ تصمیمات اثر گذار باشد. پذیرش عمومی حکومت و حاکمان از سوی شهروندان بر پایه معیارهایی همچون قانونی بودن و تصمیم گیری حاکمان خشنودی شهروندان و کارآمدی حکومت است. حکومت شهروندان و جامعه مدنی در برابر تصمیم ها و رفتارهای خود پاسخگو بوده و گردش آزاد اطلاعات با شفافیت در تصمیم گیری ها وجود داشته باشد. مشارکت آزاد برای همه گروه های سیاسی، اجتماعی و انجمن های دینی وجود داشته و جامعه به سمت و سوی مدیریت کارآمد در ابعاد سیاسی، فرهنگی، اقتصادی و اجتماعی حرکت کند. حاکمیت قانون حکمفرما بوده و حتی المقدور نابرابری ها و فساد در جامعه ریشه کن شود نظارت بصورت منطقی و دو سویه از جانب جامعه و دولت صورت پذیرد؛ و اصل تفکیک قوا بی طرفی دولت و وجود رسانه های مستقل بدرستی پیاده سازی شود. قوانین وضع شده باید صریح و واضح و بصورت عمومی تبیین و اعلام شود؛ همچنین قوانین اعلامی ناظر به آینده بوده و قابلیت پیاده سازی و پیروی شدن داشته باشند. دولت با نهادسازی مناسب توسعه را بسمت جلو هدایت کند و با تدوین و اجرای سیاستهای صحیح کارایی و اثربخش را افزایش دهد تصمیمات حکومت با توجه به منافع در از مدت مردم و با مشورت کردن با موافین و مخالفین اتخاذ شود. همچنین دولت با توانمند سازی اقشار آسیب پذیر و توزیع امکانات بر اساس شایستگی عدالت و انصاف را برقرار نماید. تدوین و اجرای قوانین و مقررات با کیفیت با حذف اشکالاتی چون صدور مجوزها موافقت نامه های دولتی دست و پا گیره محدودیتهای تجاری بار مالیاتی بالا و هزینه های اولیه بال برای سرمایه گذاری می تواند بر عملکرد اقتصادی جوامع تاثیر گذار باشد همچنین با کنترل فساد تا حدودی فرار مالیاتی را کاهش داده و موجبات با ال بردن درآمدهای مالیاتی به روشی کارآمد و معتدل را فراهم نماید. با مطالعه پیشینه پژوهش و با استناد به مولفه هایی که دانشمندان و سازمانهای بین المللی برای تعریف شاخص های حکمرانی مطلوب مالیاتی ارائه نمودند و با کمک خبرگان مالیاتی (رئیس گروه مالیاتی رئیس امور مالیاتی، معاون اداره و مدیر کل اداره امور مالیاتی شاخصهای موثر حاکمیت مالیاتی در ایران را شناسایی و در قالب پرسشنامه ای مدون که پایایی و روایی آن مورد تایید قرار گرفته تأثیر هر یک از عوامل مؤثر بر حاکمیت مطلوب مالیاتی پرداخته شده و مقایسه و اولویت بندی عوامل مؤثر بر حاکمیت مطلوب مالیاتی تشریح شده است. در این پژوهش محقق از ضریب آلفای کرونباخ



برای بررسی قابلیت اعتماد ابزار سنجش استفاده کرده است. که میزان آلفای کرونیخ بدست آمده ۱۹۳۹ بوده که این موضوع نشان دهنده همبستگی درونی مناسب بین متغیرها جهت سنجش مفاهیم مورد نظر است. بنابراین ابزار سنجش پژوهش از قابلیت اعتماد و یا پایایی الزم برخوردار است. سپس از جدول توزیع نسبی برای بررسی عوامل موثر بر حاکمیت مطلوب مالیاتی استفاده گردید. که مولفه های شفافیت و کیفیت قوانین دارای بیشترین تاثیر و در مقابل شاخص های انعطاف پذیری و اجتماع محوری دارای کمترین تاثیر بر حاکمیت مالیاتی را نشان میدهند. بمنظور سنجش عوامل موثر بر حاکمیت مطلوب مالیاتی از آزمون تی تک نمونه ای استفاده گردید که نتایج آزمون در خصوص ۲۰ شاخص موثر بر حاکمیت مالیاتی مطلوب نشان داد که به جزء شاخص انعطاف پذیری سایر شاخص ها از عوامل موثر بر حاکمیت مالیاتی مطلوب هستند. چرا که در کلیه شاخص ها میانگین بدست آمده بزرگتر متوسط مفروض ۵۰ می باشد با توجه به این که دامنه تغییرات اهمیت هر یک از شاخص ها بین ۱ تا ۹ بوده و متوسط آن عدد ۵ میباشد. لذا به منظور اولویت بندی شاخص های موثر بر حاکمیت مالیاتی از آزمون فرید من استفاده شده است که نتایج آن در سطح خطای کمتر از یک درصد و با اطمینان ۹۹ درصد بین اهمیت این شاخص ها تفاوت معناداری وجود دارد بطوری که ترتیب شاخص ها از بیشترین به کمترین تاثیر گذاری بر حاکمیت مالیاتی بصورت ذیل مشخص گردید شفافیت کیفیت قوانین و مقررات حاکمیت قانون کنترل فساد پاسخگویی عدالت و بی طرفی کاهش فرار مالیاتی کاهش شکاف مالیاتی، کارایی و اثر بخشی دولت ارتقای کارایی ثبات سیاسی رفتار خالق و حرفه ای تشخیص ریسک های مالیاتی مسولیت پذیری، استقلال، مشروعیت جامعیت مشارکت پذیری اجماع محوری و انعطاف پذیری با توجه به نتایج حاصل از پژوهش می توان بیان کرد که در نظر گرفتن معیارهای موثر بر حکمرانی مالیاتی می تواند. به عنوان یک الگوی جدید توسعه دولت به عنوان یکی از ارکان سه گانه با مشارکت بخش خصوصی و مدنی به فعالیتهای خود در خصوص دستیابی به توسعه پایدار بپردازد. هر چقدر دولت ها پاسخگوتر و کارآمدتر باشند، ثبات سیاسی بیشتر حاکمیت قانون گسترده تر و فساد محدود تر شود، حکمرانی خوب برقرار می شود. هانس گریبشانو و اوه گیدی جالبی در سال (۲۰۱۹) شفافیت اخالق حرفه ای و پاسخگویی را در رابطه با رفتار مالیاتی موثر دانسته اند. در تحقیق حاضر شفافیت بیشترین تاثیرگذاری بر حاکمیت مالیاتی در ایران را داشته و شاخص های پاسخگویی و اخالق حرفه ای نیز در زمره شاخص های تاثیرگذار بر حاکمیت مالیاتی مشخص شده اند. بنابراین ادعای قربات و نزدیکی در پژوهش ذکر شده قابل پذیرش است. همچنین نتایج این تحقیق تا حدودی با نتایج تحقیق لیان اوتس و پنلوپه تاکت در سال (۲۰۱۹) در تضاد است، چرا که در این تحقیق مشخص گردید که شفافیت بیشترین تاثیر گذاری بر حاکمیت مالیاتی را دار است ولی تاکت و



---

همکاران معتقدند که افشای بیشتر بطور موثر نمی تواند نگرانی های مربوط به اجتناب مالیاتی را بر طرف کند.



## نتیجه گیری

طبیعتاً یک رابطه حقوقی بین دولت و مالیات وجود دارد که به دولت اجازه می دهد با انجام اقدامات قهری مودی را نسبت به پرداخت مالیات و تسلیم آن به دولت وادار کند. آیا صرف کسب درآمد توسط مودی سبب می شود بخشی از آن درآمد که لازم است به عنوان مالیات به دولت پرداخت شود، اساساً متعلق به دولت بشود که در دست مؤدی است و به تعبیری دولت نسبت به آن حق عینی دارد یا آنکه پرداخت مالیات در حق دولت، صرفاً دینی است که بر عهده مودی قرار گرفته و مؤدی مکلف است نسبت به پرداخت آن در حق دولت اقدام کند. این تفکیک آثار بسیار مهمی در بر دارد؛ از جمله مهمترین آثار چنین تفکیکی این که در فرض عینی دانستن حق دولت بر مالیات مکتسبه مؤدی شمول مقررات پولشویی در خصوص وی منصور است، به این نحو که بر اساس ماده ۱ قانون مبارزه با پولشویی تحصیل، تملک و نگهداری عواید حاصل از چرم پولشویی محسوب میشود. تنها در صورتی می توان فرض تحصیل و تملک را در خصوص مؤدی منصور دانست که بگوییم مال متعلق به دولت بوده حق عینی و مؤدی نسبت به تحصیل و تملک آن اقدام کرده است با توجه با توضیحات حق دولت بر مالیات مودیان حقی است دینی، حقوق مودیان مالیاتی را میتوان جدیدترین بحث حقوق مالیاتی بر شمرد که اخیراً در اثر عطف توجه به مقولات حقوق بشر و حقوق شهروندی مورد توجه و اهتمام ویژه ی نظام های مالیاتی کشورهای پیشرفته قرار گرفته و به انحاء مختلف وارد قوانین و حقوق مالیاتی آنها شده است. از سوی دیگر با توجه به اختیارات و امتیازات فوق العاده و منحصر به فرد دستگاه مالیاتی برای تشخیص و وصول مالیات مانند تشخیص علی الراس و وصول قهری یا اجباری مالیات این موضوع بویژه برای مودیان مالیاتی از اهمیت بسزایی برخوردار است. نخستین و مهمترین جنبه ی گرایش به این مقوله ی مهم و سرنوشت ساز به صدور منشور و اعلامیه و یا بیانیه ی حقوق مودیان مالیاتی در نظام مالیاتی برخی کشورها مثل فرانسه و کانادا بر می گردد که کم کم یا ورود به قوانین مالیاتی این کشورها از پشتوانه و ضمانت اجراهای قانونی لازم برخوردار شده است. فراتر از آن باید از تصویب قانونی خاص تحت همین عنوان در کشور آمریکا نام برد که به عنوان مهم ترین سند قانونی برای شناخت و بررسی مصادیق حقوق مودیان مالیاتی قابل استفاده است. در برخی کشورهای دیگر نیز فصل یا ماده و موادی را به این موضوع اختصاص داده اند در قانون مالیاتهای مستقیم ایران به عنوان مهمترین قانون مالیاتی بدون تصریح به این عنوان موادی پراکنده و غیر منسجم وجود دارد که شایسته ی بحث و بررسی است و استخراج و بازشناسایی آنها می تواند به شناسایی رسمی و مؤثر این موضوع در حقوق مالیاتی ایران کمک کند. امروزه در پرتو تحول حقوق مودیان مالیاتی در نظام



های مالیاتی کشورهای مذکور علاوه بر شناسایی رسمی این حقوق نه تنها برای رعایت آنها ضمانت اجراهای قانونی لازم مانند لغو ممیزی های انجام شده با آراء صادره پیش بینی شده بلکه آموزش و آگاهی مؤدیان مالیاتی از این حقوق خود نیز مورد توجه و تأکید قرار گرفته است و سازوکارهای لازم در این جهت در قوانین مالیاتی آنها وجود دارد. این حقوق که باید توسط مأمورین و مقامات و مراجع مالیاتی از جمله مراجع حل و فصل اختلافات مالیاتی در برخورد و رفتار با مؤدیان مالیاتی رعایت شوند ابعاد و جلوه های مختلف دارد و از مصادیقی متنوع و بحث انگیز برخوردار است مهم ترین جلوه و مصداق آن را توان حق رفتار منصفانه با مودی و تضمین های مربوط به حق برخورداری از دادرسی منصفانه در دعاوی مالیاتی مانند حق دسترسی به اطلاعات و اسناد و مدارک پرونده حق شکایت و اعتراض حق پژوهش خواهی نام برد. ضمن اینکه حقوق دیگری مثل حق ارائه و اخذ توضیحات حق کسب اطلاعات حق رازداری حق ممیزی های معقول، حق داشتن مشاور مالیاتی و حق مرور زمان مالیاتی در این راستا قابل توجه و ذکر هستند. تبیین و تحلیل مصادیق مزبور در حقوق مالیاتی ایران با توجه به عدم تصریح این موضوع در قوانین مالیاتی بسیار مهم و ضروری و در عین حال بغرنج و بحث انگیز است. اما می تواند زمینه ی شناسایی رسمی و کاربرد دقیق و مؤثر آن را در نظام مالیاتی و پیشبرد یکی از جلوه های مهم حقوق شهروندی فراهم نماید. قانون مالیات بر ارزش افزوده اگرچه باشناسایی حق برخورداری از مشاور مالیاتی و پیش بینی تشکیل نهاد جامع مشاوران رسمی مالیاتی ایران در زمینه حقوق مؤدیان مالیاتی گامی به جلو نهاده است اما در مورد سایر حقوق مؤدیان مالیاتی مشمول این نوع مالیات ضعیف تر از قانون مالیاتهای مستقیم است. زیرا صرفاً موارد اندکی از حقوق مؤدیان مذکور در قانون الخیر الذکر مثل حق رازداری را به مالیات بر ارزش افزوده جاری کرده است. بدیهی است رعایت این حقوق میتواند موجبات مشارکت و همکاری مؤدیان مالیاتی با دستگاه مالیاتی را در مراحل تشخیص و وصول مالیات فراهم کند و باعث بهبود و ارتقای فرهنگ مالیاتی و افزایش بازدهی مالیات بشود و از توسل دستگاه مالیاتی به اقتدارات و اختیارات بعضاً قهر آمیز خود بکاهد.



## منابع

- ۱- احمدی موسوی، سید مهدی صالح ولیدی محمد و نجفی توانا، علی، (۱۳۹۴)، آسیب شناسی نظام مالیاتی ایران و تبیین علل موثر در بروز آسیب ها مجله حقوقی دادگستری سال هشتمادام شماره نود و ششم.
- ۲- امامی محمد، (۱۳۸۴)، کلیات حقوق مالی، چاپ اول، تهران: نشر میزان.
- ۳- امامی محمد و استوار سنگری، کوروش، (۱۳۸۶)، حقوق اداری جلد اول، چاپ اول، تهران: نشر میزان.
- ۴- آشوری، محمد، (۱۳۸۳)، مفاهیم عدالت و انصاف از دیدگاه کنوانسیون اروپایی حقوق بشر، حقوق بشر مفاهیم مساوات، انصاف و عدالت چاپ اول، تهران: نشر گرایش.
- ۵- آقای، الله محمد و احمد ناهید، (۱۳۹۷)، ساختار نرخ عدالت و معافیت در نظام مالیات بر ارزش افزوده فصلنامه مجلس و پژوهش دوره ۱۱، شماره ۴۵.
- ۶- پروتایا، لویی و ماری کوتره، (۱۳۸۷)، حقوق مالیاتی ترجمه محمد علی یزدان بخش، چاپ دوم، تهران انتشارات خاتون.
- ۷- پروتا بله لویی و ماری کوتره، (۱۳۶۷)، حقوق مالیاتی ترجمه محمد علی یزدان، چاپ اول، تهران شرکت چاپ و نشر و پخش خاتون.
- ۸- پژوهیان، جمشید، (۱۳۹۶)، اقتصاد بخش عمومی (مالیاتها)، انتشارات جنگل، تهران پژوهیان، جمشید (۱۳۹۳)، چالشهای نظام مالیاتی در اقتصاد ایران فصلنامه مجلس و پژوهش، دوره ۱۱ شماره ۴۵، ص ۱۱.
- ۹- پیرنیا، حسین، (۱۳۹۵)، مالیه عمومی مالیاتها و بودجه چاپ سوم تهران کتابخانه ابن سینا.
- ۱۰- پیری، فاطمه و قیوم زاده، محمود، (۱۳۹۵)، بررسی حقوق و تکالیف مراجع مالیاتی در نظام مالیاتی کشور. دومین کنفرانس بین المللی حسابداری و مدیریت در هزاره سوم.
- ۱۱- تاریکی، علی و شفیع جعفر، (۱۳۸۵)، آئین دادرسی مالیاتی در ایران ساختار اصول راهبردی مشکلات و موانع، مجله پژوهش های حقوقی شماره ۱۰.



۱۲- ثورونی، ویکتور، (۱۳۸۹)، طراحی و نگارش قانون مالیاتی ترجمه مرتضی ملانظر، جلد اول، تهران: سازمان امور مالیاتی کشور.

۱۳- جعفری صمیمی احمد و حمزه ای علی اکبر، (۱۳۹۶)، بررسی عوامل موثر بر قرار مالیاتی مطالعه موردی صنف طلا فروشان استان مازندران پژوهشها و سیاستهای اقتصادی جلد اول، شماره ۳۴ صفحات ۲۰-۳۱.

۱۴- رستمی، ولی و کتابی رودی احمد، (۱۳۹۲)، اختیارات و اقتدارات دستگاه مالیاتی؛ زمان و شیوه وصول مالیات (مطالعه موردی دو کشور ایران و انگلستان مطالعات حقوق تطبیقی دوره ۴، ش ۲.

۱۵- رستمی، ولی، (۱۳۸۷)، اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران فصلنامه حقوق مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی دوره ۳۸، شماره ۳.

۱۶- رستمی، ولی، (۱۳۸۸)، حقوق مودیان مالیاتی فصلنامه حقوق مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی دوره ۳۹، شماره ۱.

۱۷- رضایی زاده، محمد جواد، (۱۳۸۵)، حقوق اداری (۱) چاپ اول، تهران: نشر میزان.

۱۸- رنجبری، ابوالفضل، بادامچی، علی، (۱۳۸۴)، حقوق مالی و مالیه عمومی چاپ دوم، تهران، انتشارات مجد.

۱۹- رنگریز، حسن و خورشیدی، غلامحسین، (۱۳۹۷)، مالیه عمومی و تنظیم خط مشی مالی دولت، تهران: بازرگانی.

۲۰- سازمان امور مالیاتی کشور، (۱۳۹۲)، قانون مالیات بر ارزش افزوده.

۲۱- سازمان امور مالیاتی کشور، (۱۳۹۷)، آئین نامه اجرایی ماده ۲۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم.

۲۲- سعیدی، محمد علی، (۱۳۸۷)، حق عینی و حق دینی در حقوق ایران و فرانسه تهران، پایان نامه دکتری دانشگاه شهید بهشتی.

۲۳- صنعتی، محمد، (۱۳۹۷)، نظام مالیاتی ساختار و روشهای اجرایی مجله صنعت و مطبوعات، شماره ۶۴ صفحات ۳۹۴۲.



- ۲۴- کاتوزیان، ناصر، (۱۳۷۴)، اموال و مالکیت چاپ یکم، تهران: نشر بلد.
- ۲۵- مالکی، مقدم، هوشنگ و عباسی عبدالله، (۱۳۸۲)، حقوق مالیاتی و آئین دادرسی، آن چاپ اول، قم، خانه ی خرد.
- ۲۶- متین، علیرضاء، (۱۳۹۷)، فرهنگ قانون گریزی و ناکارآمدی نظام مالیاتی کشور، نشر قطره، تهران.
- ۲۷- مجیبی فر، محمد صادق، (۱۳۹۰)، حقوق و تکالیف متقابل موذیان و دستگاه های مالیاتی ایران چاپ اول. تهران، انتشارات جاودانه.
- ۲۸- محمد خانی، علی، (۱۳۹۷)، فرار مالیاتی، تبریز، نشر آسان.
- ۲۹- مهندسی ابو طالب و تقوی، مهدی، (۱۳۹۴)، مالیه عمومی، تهران.
- ۳۰- هاشمی، سید محمد، (۱۳۸۹)، حقوق بشر و آزادیهای اساسی تهران، نشر میزان، چاپ اول.
- ۳۱- یآوری، اسد الله، (۱۳۸۳)، حق برخورداری از دادرسی منصفانه و آئین دادرسی نوین، نشریه حقوق اساسی شماره ۳.
- 32- Ghafari, H., noori, M., & Younessi, A. (2016). Evaluating the efficiency of the tax system and its impact on economic growth. *Macroeconomic Research Letter*. 11 (21): 155-177.
- 33- Jaimovich, n. & Rebelo, s. (2017). Nonlinear Effects of Taxation on Growth. *Journal of Political Economy*, 125: 265-291.
- 34- Neog, Y. & Gaur, A. K. (2020). Tax Structure and Economic Growth in India: Insights from ARDL Model. *Indian Growth and Development Review*, 13 (3): 589-605.



---

## The nature of the government's right to taxpayers' taxes and its effects on Iranian law

Zahra Kordzadeh<sup>1</sup>

### Abstract

The Tax Affairs Organization is in a special position due to the authority of this institution in dealing with taxpayers and the importance of collecting tax revenues as well as preventing taxpayers from tax evasion, and it is considered a symbol of decisive government management. Therefore, paying attention to the rights of taxpayers in terms of the science of law management, economics, and sociology plays a significant role in advancing the strategic goals of this organization. The purpose of this research is the nature of the government's right to tax taxpayers and its effects on Iranian law. The method of conducting this research is descriptive and analytical. In this research, the library method has been used to collect and classify the information needed to conduct the research. Only a few of the taxpayers' rights mentioned in the Akhbar-e-Zekr law, such as the right to confidentiality, have been applied to the value-added tax. It is obvious. Compliance with these rights, which is the religious right of the government, can provide the participation and cooperation of taxpayers with the tax system in the stages of tax assessment and collection, and it can improve and improve the tax culture and increase tax efficiency, and prevent the tax system from resorting to authorities and Reduce his sometimes violent powers.

**keywords:** The nature of government rights, taxes, taxpayers, Iran's rights.

---

<sup>1</sup> Master's degree in private law, Resalat Institute of Higher Education, Kerman, Iran.  
(Corresponding Author)  
kordzadehzahra@gmail.com

