

بسمه تعالی

اصول قانونگزاری مالیاتی

کنکاشی در جهت ارائه چارچوبی برای ارزیابی و اصلاح مقررات مالیاتی

Principles of Tax Legislation

An Endeavour to Provide a Framework for Tax Laws Evaluation and Reform

تدوین و نگارش:

سید حسن موسوی

چکیده:

تلاش در جهت وضع چهار چوبی مناسب برای یک خط مشی مالیاتی صحیح و یا به عبارتی اصول قانونگزاری مالیاتی یکی از دغدغه های همیشگی جوامع مختلف بوده است. در دنیای کهن معدود علما و حاکمان متفکری بوده اند که به بیان پاره ای از این اصول پرداخته و یا در عمل به رعایت این اصول همت گماشته اند.

در دنیای مدرن، اولین بار اقتصاد دان برجسته قرن هجدهم، آدام اسمیت، در کتاب ثروت ملل در سال ۱۷۷۶ تلاش نمود تا چهارچوب های یک خط مشی مالیاتی درست را تبیین نماید و در این راه چهار اصل معروف خود را ارائه نمود که به نحو گسترده ای مورد استفاده نظام های قانون گذاری کشورهای مختلف قرار گرفت. پس از او نیز تلاش برای یافتن چهارچوب های یک نظام مالیاتی بهینه و کارا و نیز اصول قانونگزاری مالیاتی توسط سایر علما در جوامع مختلف پیگیری شد و هر عالمی بسته به جامعه ای که در آن زندگی می کرد و تجربیات و توانایی های علمی خود مدلی را پیشنهاد میداد.

تا به امروز این بحث ها همچنان بر قوت خود باقی است و پا به پای تحول روابط اقتصادی و اجتماعی نظریات نیز متحول شده و به پختگی و تکامل بیشتری میرسند. در جستار حاضر تلاش شده است تا آن اصولی که به عنوان اصول راهبردی یک سیاست مالیاتی مطلوب و قانونگزاری مناسب مورد تأکید مراجع علمی معتبر قرار گرفته اند، ارائه شود.

۱. مقدمه:

تلاش در جهت وضع چهار چوبی مناسب برای یک خط مشی مالیاتی صحیح و یا به عبارتی اصول قانونگزاری مالیاتی یکی از دغدغه های همیشگی جوامع مختلف بوده است. در دنیای کهن معدود علما و حاکمان متفکری بوده اند که به بیان پاره ای از این اصول پرداخته و یا در عمل به رعایت این اصول همت گماشته اند. از جمله این حاکمان الهی دنیای کهن حضرت امیرالمومنین علی علیه السلام است که در فرمان انتصاب مالک به فرمانداری مصر، ضمن یادآوری اهمیت خراج (مالیات) برای حکومت و اداره جامعه می فرماید:

((مالیات و بیت المال را به گونه ای واریسی کن که صلاح مالیات دهندگان باشد. زیرا بهبودی مالیات و مالیات دهندگان، عامل اصلاح امور دیگر اقشار جامعه میباشد و تا امور مالیات دهندگان اصلاح نشود کار دیگران نیز سامان نخواهد گرفت، زیرا همه مردم نان خور مالیات و مالیات دهندگان اند. باید تلاش تو در آبادانی سرزمین بیشتر از جمع آوری خراج باشد که خراج جز با آبادانی (و رونق کسب و کار) فراهم نمیگردد و آنکس که بخواهد خراج را بدون آبادانی (و ایجاد رونق در کسب و کار) بدست آورد، شهرها را خراب و بندگان خدا را نابود می کند و حکومتش جز اندک مدتی دوام نیاورد.))^۱

در دنیای مدرن، اولین بار اقتصاد دان برجسته قرن هجدهم، آدام اسمیت، در کتاب ثروت ملل در سال ۱۷۷۶ تلاش نمود تا چهارچوب های یک خط مشی مالیاتی درست را تبیین نماید و در این راه چهار اصل معروف خود را ارائه نمود^۲ که به نحو گسترده ای مورد استفاده نظام های قانون گذاری کشورهای مختلف قرار گرفت. پس از او نیز تلاش برای یافتن چهارچوب های یک نظام مالیاتی بهینه و کارا و نیز اصول قانونگزاری مالیاتی توسط سایر علما در جوامع مختلف پیگیری شد و هر عالمی بسته به جامعه ای که در آن زندگی میکرد و تجربیات و توانایی های علمی خود مدلی را پیشنهاد میداد.

تا به امروز این بحث ها همچنان بر قوت خود باقی است و پا به پای تحول روابط اقتصادی و اجتماعی نظریات نیز متحول شده و به پختگی و تکامل بیشتری میرسند. در جستار حاضر تلاش شده است تا آن اصولی که به عنوان اصول راهبردی یک سیاست مالیاتی مطلوب و قانونگزاری مناسب مورد تأکید مراجع علمی معتبر قرار گرفته اند، ارائه شود.

^۱ نهج البلاغه، امیرالمومنین امام علی علیه السلام، نامه ۵۳ به جناب مالک اشتر.

^۲ چهار اصل اول مورد اشاره در این جستار همان چهار اصل مد نظر آدام اسمیت می باشد که به طور گسترده ای مورد استفاده نظام های مالیاتی و قانونگزاران مالیاتی در کشور های مختلف بوده است.

(See The Wealth of Nations, edited by Edwin Cannan, New York, The Modern Library, 1994, pages 887 to 890)

۲. هدف از ارائه اصول قانونگزاری مالیاتی

امروزه گاه و بیگاه بحث هایی میان سیاست مداران ، اقتصاددانان، کارشناسان مالیاتی، اصناف و حتی توده مردم، در خصوص ایجاد تغییرات در مقررات مالیاتی و اصلاح ساختار سیستم مالیاتی، تاکید بر افزایش نقش مالیات در تامین درآمد های دولت و ... مطرح می شود. به علاوه ظهور مسائل جدیدی همچون تجارت الکترونیک یا کار و کسب در فضای سایبر (e-commerce) به عنوان یک راه جدید برای انجام کسب و کار و تجارت بحث های تازه ای را در ارتباط با چگونگی اعمال مالیات بر درآمد، فروش و ... در همه کشورها به وجود آورده است که در پاره ای از کشورهای پیشرفته حتی منتهی به ارائه طرح ها و لوایحی برای اصلاح مقررات ملی مالیاتی شده است.^۳

هرگونه پیشنهاد و طرحی برای اصلاح و تغییر مقررات مالیاتی - چه در سطح کلان و چه به صورت جزئی - این سوال را مطرح میکند که چگونه میتوان به بهترین نحو ممکن، به تحلیل و مقایسه طرح ها و لوایح پیشنهادی پرداخت. بنابراین یک چهارچوب استوار و مبتنی بر خط مشی های مالیاتی مناسب مورد نیاز است تا در پرتو آن به تحلیل مؤثر طرح ها و لوایح مالیاتی پرداخته شود.

در جستار حاضر تلاش شده است چهارچوبی برای پاسخ به این سوال کلیدی فراهم آید که "چگونه باید طرح های معطوف به تغییر مقررات موجود مالیاتی را تحلیل و ارزیابی نمود؟" تلاش شده است به این سوال در غالب اصول مذکور در ذیل پاسخ داده شود ، اصولی که به طور گسترده به عنوان اصول مبنایی و کلیدی در خط مشی های مالیاتی کشورهای دارای سیستم های مالیاتی پیشرفته مورد استفاده و رجوع بوده است.

۳. اصول یک سیاست مالیاتی مناسب^۴

این اصول که چهارچوب مناسبی را برای محک زدن مقررات مالیاتی عرضه میکنند عبارتند از:

الف: متساوی و منصفانه بودن (Equity and fairness) : از مالیات دهندگان مشابه باید به میزان مشابه مالیات گرفته شود.

³ Electronic Commerce and the State Retail Sales Tax: A Challenge to American Federalism, Journal of International Tax and Public Finance, Volume 6, Number 2 / May, 1999, 193-224.

⁴ One framework that is frequently used to define good tax policy was laid out by economist Adam Smith in his 1776 work entitled The Wealth of Nations. (See The Wealth of Nations, edited by Edwin Cannan, New York, The Modern Library, 1994, pages 887 to 890). A review of tax systems at each level of government today shows the influence of Adam Smith's maxims of tax policy. For example, see Joint Committee on Taxation, Description and Analysis of Proposals to Replace the Federal Income Tax (JCS-18-95), June 5, 1995, pages 58 to 59.

ب: قطعی و معین بودن (Certainty) : قواعد مالیاتی باید به وضوح معین کنند که در چه زمانی مالیات باید پرداخت گردد، چگونه میبایست پرداخت گردد و میزان مالیاتی که میبایست پرداخت شود چگونه باید محاسبه گردد.

ج: ارائه تسهیلات و سهولت در پرداخت (Convenience of payment) : سررسید مالیات باید در زمانی باشد که بیشترین سهولت در پرداخت را برای مودی مالیاتی فراهم آورد.

د: جمع آوری بهینه و اقتصادی مالیات (Economy in collection) : هزینه های مربوط به جمع آوری و پرداخت مالیات، چه برای مودی مالیاتی و چه برای دولت، میبایست در حداقل ممکن حفظ شود.

ه: سادگی مقررات مالیاتی (Simplicity): مقررات مالیاتی باید ساده باشند تا مالیات دهندگان بتوانند به سهولت مقررات مالیاتی را فهمیده و آنها را به درستی و با کمترین هزینه مراعات کنند.

و: خنثی بودن مقررات مالیاتی (Neutrality) : آثار مقررات مالیاتی بر تصمیمات مالیات دهندگان در خصوص انجام دادن یا ندادن معاملات و یا چگونگی انجام معاملات و روابط تجاری باید به حداقل ممکن کاسته شود.

ز: رشد اقتصادی و کارایی (Economic growth and efficiency) : سیستم مالیاتی نمیبایست تحقق ظرفیت های تولیدی اقتصاد را با وقفه و یا کاهش مواجه کند.

ح: وضوح و شفافیت (Transparency and visibility) : مالیات دهندگان هم باید بدانند که یک مالیات وجود دارد و هم آگاه باشند چگونه و چه هنگام مشمول آن مالیات میشوند.

ط: حداقل شکاف مالیاتی (Minimum tax gap) : مالیات باید به نحوی برنامه ریزی شود که شکاف مالیاتی را به حداقل رساند.^۵

ی: تحقق مناسب درآمد مالیاتی برای دولت (Appropriate government revenues): یک نظام مالیاتی استوار و مناسب میبایست امکان پیش بینی و تخمین زمان و میزان تحقق درآمدهای مالیاتی، با ضریب اطمینان و صحت بالا را برای دولت بوجود آورد.

⁵ General Accounting Office (GAO), Reducing the Tax Gap – Results of a GAO-Sponsored Symposium, June 1995, GAO/GGD-95-157.

۴. توضیح اصول لازم الرعایه در وضع مقررات مالیاتی

الف: اصل متساوی و منصفانه بودن^۶:

از مالیات دهندگان مشابه باید به نحو مشابه مالیات اخذ شود. مفهوم عدالت و انصاف افقی^۷ (Horizontal Equity) یا هم سطح در حوزه حقوق مالیات بیان کننده این معناست که مالیات دهندگانی با توانایی پرداخت برابر باید میزان مالیات برابری را نیز پرداخت کنند. هرگاه یک مودی مالیاتی از توانایی پرداخت بالاتری برخوردار باشد، آنگاه مفهوم عدالت و انصاف خطی یا عمودی (Vertical Equity) مطرح می‌گردد، بدین معناکه آنکس که توان مالی بیشتری دارد باید مالیات بیشتری بپردازد.^۸ البته اینک چقدر بیشتر باید بپردازد مطلبی است که میتواند محل بحث های بسیار باشد.

اصل تساوی مالیاتی معمولاً به عنوان اصل منصفانه بودن در نظر گرفته میشود. به عبارتی بسیاری از مردم یک نظام مالیاتی منصفانه را نظامی می دانند که در آن مؤدیان با توان مالی بیشتر مالیات بیشتری هم بپردازند، حال آنکه اصطلاح منصفانه بودن معانی مختلفی را در قبال افراد مختلف در بر دارد. برای مثال در ارتباط با مالیات بر درآمد، یک سیستم مالیات بر درآمد ممکن است منصفانه تلقی شود اگر:

۱. همه مودیان مالیاتی با یک نرخ ثابت (مثلاً ۵٪ درآمد ماهانه) مالیات بدهند، زیرا در این شرایط، آنها که درآمد بیشتری دارند در مقایسه با آنها که درآمد کمتری دارند مالیات بیشتری می پردازند.
۲. مودیانی که درآمد بیشتری دارند مالیات بر درآمدشان با نرخ های بیشتری حساب شود نسبت به کسانی که درآمد کمتری دارند. (نوعی مالیات بر درآمد تساعدی که هرچه درآمد افزایش یابد نرخ مالیات هم به همان نسبت افزایش یابد)
۳. درآمد های کم و پایین از مالیات معاف و درآمدهایی که از یک حدی بیشتر هستند مالیات بدهند.
۴. ترکیب مورد اول و سوم
۵. ترکیب مورد دوم و سوم

بنابراین در کاربرد واژه منصفانه در خصوص مالیات باید به این مسائل نیز توجه کرد. به طور کلی در ارزیابی متساوی و منصفانه بودن یک سیستم مالیاتی باید تمام انواع مالیات هایی را که یک مالیات دهنده در آن سیستم میپردازد مدنظر قرارداد نه فقط یک نوع از مالیات پرداختی را.

^۶ Equity and fairness

^۷ Horizontal Equity, The Encyclopedia of Taxation and Tax Policy (1999 Urban Institute Press), edited by Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, and Jane G. Gravelle.

^۸ Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals, Issued by the Tax Division of the American Institute of Certified Public Accountants, 2001, New York.

ب: اصل قطعی و معین بودن^۹:

مقررات مالیاتی باید دقیقاً مشخص کنند که چه هنگامی مالیات باید پرداخت شود، چگونه پرداخت شود و میزان مالیات پرداختی چگونه می بایست محاسبه و مشخص گردد.^{۱۰} مسئولیت مالیاتی یک شخص می بایست معین و قطعی باشد، نه مبهم و نا مشخص. مقررات مالیاتی باید به وضوح زمان، نحوه و میزان پرداخت مالیات را مشخص کنند. قواعد یک سیستم مالیاتی می بایست این توانایی را برای مالیات دهندگان به ارمغان آورد که بتوانند اقلامی که بدانها مالیات تعلق میگیرد و نرخ مالیات تعلق گرفته را معین کنند. مالیات دهندگان می بایست بتوانند مسئولیت های مالیاتی خود را بر اساس ماهیت معاملات و تعاملاتشان با قطعیتی معقول معین کنند. هرچقدر بتوان معاملات و روابط مشمول مالیات را به سهولت شناسایی و ارزیابی نمود به همان میزان به تحقق اصل قطعیت و معین بودن نزدیکتر شده ایم.

قطعیت و معین بودن برای یک سیستم مالیاتی از اهمیت حیاتی برخوردار است زیرا به افزایش تبعیت از مقررات مالیاتی کمک شایان توجهی می نماید. قطعیت و معین بودن به طور کلی از قوانین و مقررات واضح و روشن و همچنین روندهای اداری منظم، دقیق و قابل فهمی سرچشمه میگیرد که به سهولت و به نحوی منظم و شفاف در اختیار مودیان مالیاتی قرار بگیرد.

اصل قطعیت و معین بودن رابطه ی تنگاتنگی با اصل سادگی مقررات مالیاتی دارد. هر چه مقررات و قوانین مالیاتی پیچیده تر باشد احتمال پایمال شدن این اصول نیز بیشتر می شود.

ج. اصل ارائه تسهیلات و سهولت در پرداخت^{۱۱}:

نحوه و موعد پرداخت مالیات ها باید به نحوی مقرر شود که بیشترین سهولت را برای مالیات دهندگان ایجاد کند.^{۱۲} برای مثال یک مالیات بر خرید کالا باید در زمان خرید ارزیابی و محاسبه شود یعنی در زمانی که فرد هنوز این امکان را دارد که کالای مورد نظر را خریداری نموده و مالیات مربوط به آن را بپردازد یا از خرید آن چشم پوشی کند. ایجاد سهولت در پرداخت و ارائه تسهیلات مربوط به پرداخت مالیات نقش بسیار مهمی را در افزایش مشارکت مالیاتی و تبعیت از مقررات مالیاتی ایفا میکند. هر چقدر پرداخت مالیات سخت تر باشد و تسهیلات ارائه شده برای پرداخت مالیات از کیفیت پایین تری برخوردار باشد احتمال تخلف از مقررات مالیاتی و پرداخت نشدن مالیات توسط مالیات دهندگان بیشتر می شود.

⁹ Certainty

¹⁰ Optimal Taxation as a Guide to Tax Policy: A Survey, by Christopher Heady, Fiscal Studies (1993) vol. 14, no. 1, pp. 15-41

¹¹ Convenience of payment

¹² Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals, Issued by the Tax Division of the American Institute of Certified Public Accountants, issued September 2003.

د. اصل جمع آوری بهینه و اقتصادی مالیات^{۱۳}:

هزینه های مربوط به جمع آوری مالیات باید در حد اقل ممکن حفظ شود، هم برای دولت و هم برای مالیات دهندگان.^{۱۴} این هزینه ها از جمله در برگیرنده هزینه های مربوط به ادارات مالیات و ممیزان مالیاتی برای دولت است که در نهایت به مالیات دهندگان تحمیل می شود، همچنین هزینه های مربوط به تطبیق با مقررات مالیاتی که معمولاً به طور مستقیم توسط مالیات دهندگان پرداخت می شود نیز باید در حداقل ممکن حفظ شود زیرا برای محاسبه دقیق مالیات و حصول اطمینان از رعایت مقررات ممکن است مؤدیان مجبور شوند متخصصین مالیاتی را به خدمت بگیرند. با توجه به مطالب فوق الذکر به این نتیجه می رسیم که این اصل رابطه ای نزدیک با اصل سادگی مقررات مالیاتی دارد زیرا هر چه مقررات مالیاتی پیچیده تر باشد هم هزینه های دولت در زمینه اداره امور مالیاتی و وصول مالیات های مقرر بالاتر می رود و هم هزینه های تبعیت^{۱۵} از مقررات مالیاتی و حصول اطمینان از مطابقت با مقررات مالیاتی برای مؤدیان.

ه: اصل سادگی مقررات مالیاتی^{۱۶}:

مقررات مالیاتی می بایست ساده و راحت الفهم باشند^{۱۷} تا مالیات دهندگان بتوانند به سهولت آنها را فهمیده و به طور صحیح و با صرف کمترین هزینه آنها را رعایت کنند.^{۱۸} سادگی در یک سیستم مالیاتی هم برای مالیات دهندگان و هم برای کسانی که از جانب دولت مسئول اداره امور مالیاتی کشور هستند بسیار مهم و حیاتی است. پیچیدگی باعث بروز اشتباهات بیشتر و بیشتر شده و در نهایت موجب وهن سیستم مالیاتی و کاهش تبعیت و رعایت مقررات آن توسط مالیات دهندگان میشود.^{۱۹} سادگی هم برای افزایش تبعیت از مقررات مالیاتی مهم است و هم برای ایجاد این امکان برای مالیات دهندگان که بتوانند آثار و تبعات مالیاتی معاملات و تعاملاتشان را بهتر بفهمند و با یک درک بهتر و اطلاعات بیشتر نسبت به تبعات مالیات در مورد معاملاتشان تصمیم بگیرند. در واقع در یک تحلیل کلی تر میتوان گفت سادگی مقررات مالیاتی باعث میشود افراد با اطلاعات مالی بیشتر و بهتری وارد معاملات روزمره شده و امور اقتصادیشان را با درک بهتری مدیریت کنند.

¹³ Economy in collection

¹⁴ Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals, PICPA, Pennsylvania Institute of Certified Public Accounts.

¹⁵ Andreoni, J., B. Erard, and J. Feinstein, "Tax Compliance," 36 Journal of Economic Literature, No. 2, June 1998, 818-860.

¹⁶ Simplicity

¹⁷ Tax Reform and Tax Simplicity: A New and 'Simpler' Tax System, Paper prepared for a special issue on the Australian tax system of the UNSW Law Journal, by BINH TRAN-NAM, <http://www.austlii.edu.au/au/journals/UNSWLJ/2000/34.html>

¹⁸ Department of Treasury, Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth, Volume 1, November 1984. Chapter 2, page 16.

¹⁹ AICPA. Blueprint for Tax Simplification. AICPA, New York: 1992.

و: اصل خنثی بودن مقررات مالیاتی^{۲۰}:

آثار مقررات مالیاتی بر تصمیمات مالیات دهندگان در خصوص انجام دادن یا ندادن معاملات و یا چگونگی انجام معاملات و روابط تجاری و شخصی باید به حداقل ممکن کاسته شود. باید توجه داشت که در یک اقتصاد آزاد، هدف اصلی از وضع مالیات تأمین هزینه های فعالیت های دولت است و نه لزوماً تأثیر گذاری بر روابط و تصمیمات تجاری و شخصی اشخاص. بنابراین مقررات مالیاتی نمی بایست به نحوی وضع شوند که به طور مستقیم یا غیر مستقیم اشخاص را به سمت اتخاذ تصمیمات خاص و یا انجام فعالیت های خاص سوق دهند^{۲۱} و در واقع آزادی اراده آنها را به نحوی مخدوش نمایند.

ز: اصل رشد اقتصادی و کارایی^{۲۲}:

سیستم مالیاتی نمی بایست تحقق ظرفیت های تولیدی اقتصاد را با وقفه و یا کاهش مواجه کند. یک نظام مالیاتی صحیح و استوار نباید موجب تضعیف و یا به تعویق افتادن اهداف اقتصاد ملی همچون رشد اقتصادی، تشکیل و افزایش سرمایه ها، افزایش توان رقابتی بنگاه های اقتصادی در سطح بین المللی و ... گردد. اصل رشد اقتصادی و کارایی زمانی در چهارچوب یک سیستم مالیاتی محقق میشود که آن نظام مالیاتی در راستای اصول اقتصادی و اهداف کشوری باشد که بناست در آن به اجرا درآید. برای مثال در مورد کشوری همچون ایالات متحده کارشناسان مالیاتی آن کشور معتقدند قواعد مالیاتی ایالات متحده نمی بایست باعث تضعیف توان رقابتی بنگاه های اقتصادی ایالات متحده به نسبت بنگاه های خارجی شود. قواعد مالیاتی که به صورت جانبدارانه و یکسویه به نفع صنعتی خاص یا سرمایه گذاری در بخشی خاص وضع میشوند، رشد اقتصادی و کارایی را دچار وقفه می نمایند^{۲۳} زیرا اینگونه مقررات باعث سرازیر شدن سرمایه و نیروی کار به سوی چنین بخش هایی میشود آن هم با توجیهاتی غیر اقتصادی که در نهایت موجب آسیب به سایر بخش های صنعت و حوزه های مستعد سرمایه گذاری شده و اقتصاد ملی را با چالش هایی مواجه میکند.

اصل رشد اقتصادی و کارایی با اصل لزوم خنثی بودن مقررات مالیاتی مرتبط است بدین معنا که اگر مقررات مالیاتی اراده و رفتار اقتصادی مالیات دهندگان را خدشه دار نماید یا در سدد تحمیل رفتاری خاص به مودیان باشد بی شک رشد و کارایی اقتصادی را در بلند مدت به مخاطره افکنده و روند تحقق یک اقتصاد شکوفا را کند میکند.

²⁰ Neutrality

²¹ Inflation, Tax Rules and Investment: Some Econometric Evidence, by Martin Feldstein, *Econometrica*, Vol. 50, No. 4 (Jul., 1982), pp. 825-862

²² Economic growth and efficiency

²³ Principles of Tax Policy and Targeted Tax Incentives, by David Brunori, *State and Local Government Review*, Vol. 29, No. 1 (Winter 1997): Pages 50-61.

ح: وضوح و شفافیت مقررات مالیاتی^{۲۴}:

مالیات دهندگان باید دقیقاً بدانند که یک مالیات وجود دارد و نیز بدانند که آنها و دیگران چگونه و چه هنگام مشمول آن مالیات میشوند.^{۲۵} وضوح و شفافیت مقررات مالیاتی باعث میشود اشخاص و بنگاه های اقتصادی بتوانند هزینه های واقعی معاملات و تعاملات اقتصادی شان را برآورد کنند. همچنین آنها را قادر میسازد مسئولیت مالیاتی خود را به خوبی محاسبه و پرداخت نمایند. در حالیکه اگر مالیات ها شفاف و واضح نباشند ممکن است در بی خبری مالیات دهندگان به راحتی افزایش یافته یا هم پوشانی هایی داشته باشند و مالیات دهندگان نتوانند از تاثیرات مالیات ها بر روند کار و کسب خود آگاه شوند.

ط: حداقل سازی شکاف های مالیاتی^{۲۶}:

مقررات مالیاتی باید طوری تدوین شوند که شکاف های مالیاتی را به حداقل رسانند. منظور از شکاف مالیاتی در واقع اختلاف میان مالیات اظهار و پرداخت شده توسط مودی با میزان مالیات واقعی است که می بایست پرداخت می شده است. یک شکاف مالیاتی معمولاً در هر مالیاتی وجود دارد که این امر ممکن است دلایل متعددی داشته باشد، از جمله: اشتباهات عمدی یا سهوی، ندانستن میزان دقیق درآمد، عدم تنظیم مناسب دفاتر تجاری، نادیده گرفتن و عدم ثبت معاملات، اشتباهات محاسباتی، عدم فهم درست مقررات مالیاتی و غیره.

برخی اوقات مقررات مالیاتی ممکن است، به انحاء مختلف، موجب تقویت چنین اشتباهاتی شوند مثلاً یک مقرره مالیاتی که به صورت پیچیده و غامض تدوین شده باشد، طوری که فهم درست و اجرای دقیق آن برای مالیات دهندگان مشکل باشد، می تواند شکاف های مالیاتی بسیاری را ایجاد کند. به طور کلی قواعد رسیدگی مناسبی در تمام سیستم های مالیاتی با هدف تشویق تبعیت از مقررات مالیاتی وجود دارند. قواعد تقویت کننده تبعیت از مقررات مالیاتی ممکن است شامل قواعد آمره ای همچون کسر مالیات بر درآمد در فیش حقوقی تا پیش بینی مجازات برای عدم پیروی از مقررات مالیاتی باشند. اصولاً اقدامات معطوف به افزایش و تقویت تبعیت از مقررات مالیاتی میبایست همواره تعادل میان ضرورت دستیابی به سطح مطلوب تبعیت مودیان، هزینه های اعمال و اجرای مقررات مالیاتی و نیز سطح دخالت سیستم مالیاتی در حوزه های شخصی افراد جامعه را مد نظر داشته باشند.^{۲۷}

²⁴ Transparency and visibility

²⁵ . A remodelling of Adam Smith's tax design principles, by Clinton Alley and Duncan Bentley, http://epublications.bond.edu.au/law_pubs/

²⁶ Minimum tax gap

²⁷ General Accounting Office (GAO), Reducing the Tax Gap – Results of a GAO-Sponsored Symposium, June 1995, GAO/GGD-95-157, page 13.

ی: تحقق مناسب درآمدهای مالیاتی برای دولت^{۲۸}:

یک نظام مالیاتی استوار و مناسب می بایست امکان پیش بینی و تخمین زمان و میزان تحقق درآمدهای مالیاتی، با ضریب اطمینان و صحت بالا را برای دولت بوجود آورد.^{۲۹} این امر بویژه برای دولت هایی که درآمدهای مالیاتی منبع اصلی بودجه سالانه آنهاست از اهمیت بسیار بالایی برخوردار می باشد. معمولاً بهتر است تمام انواع مالیات هایی که قرار است توسط دولت وصول شود در یک سبد قرارداد شده و محاسبه شود و از اتکا به یک نوع درآمد مالیاتی برای تامین برخی هزینه های دولت خود داری شود. زیرا تحقق انواع مختلف مالیات در شرایط مختلف اقتصادی ممکن است دچار تغییراتی شوند، حال آنکه دولت ها به سطحی از اطمینان در خصوص وصول و تحقق درآمدهای مالیاتی پیش بینی شده نیازمندند تا بتوانند بر اساس آن به برنامه ریزی بپردازند. برای مثال در شرایط رکود اقتصادی و گسترش بیکاری، میزان درآمد مالیاتی دولت از محل مالیات بر درآمد رو به کاهش میگذارد. در چنین شرایطی اگر دولت در سبد مالیاتی اش انواع دیگری از مالیات را نیز وصول کند که کمتر تحت تأثیر بیکاری هستند و یا اثر سوء بیکاری و رکود در بازار کار با سرعت کمتری خود را در آنها نشان میدهد، سبد درآمد های مالیاتی دولت و اجرای تصمیماتی که به اتکای درآمدهای سبد مالیاتی برنامه ریزی شده اند، در کل کمتر آسیب میبینند تا زمانی که دولت برای انجام برخی تصمیماتش مثلاً تنها روی مالیات بر درآمد حساب کرده باشد.

۵. نتیجه گیری:

در یک جامعه آزاد و عدالت محور، قوانین و مقررات مالیاتی برجسته ترین بخش رابطه حکومت و شهروندان را تمثیت نموده و سطح و چگونگی این رابطه را منعکس می نمایند. مقررات مالیاتی تأثیر بسیار عمیقی را نه تنها بر اقتصاد و کسب و کار بلکه بر عرصه های مختلف حیات اجتماعی، سیاسی و حتی فرهنگی جوامع می گذارند. از این روست که تلاش برای فراهم آوردن اصول و معیارهایی که در پرتو آنها بتوان به ارزیابی و عنداللزوم اصلاح صحیح مقررات و نظام های مالیاتی پرداخت همواره مورد توجه علمای اقتصاد، حقوقدانان، سیاستمداران و قانونگذارانی که در عرصه وضع مقررات مالیاتی فعالیت می نموده اند، بوده است. در جستار حاضر تلاش شد تا عام ترین و مورد قبول ترین اصول قانونگزاری در حوزه مالیات که فراهم کنند چهارچوبی مناسب برای تحلیل و بررسی مقررات مالیاتی و نظام های مالیاتی را در اختیار میگذارند معرفی گردند تا با بهره گیری از آن بتوان یک نظام مالیاتی مؤثر و کارا ایجاد نمود.

²⁸ Appropriate government revenues

²⁹ A roadmap to achieve tax law transparency is given in AICPA Tax Policy Concept Statement 3, Guiding Principles for Tax Law Transparency (September 2003)

منابع و مأخذ:

¹. نهج البلاغه، اميرالمومنين امام على عليه السلام، نامه ٥٣ به جناب مالك اشتر.

- 1- A remodelling of Adam Smith's tax design principles, by Clinton Alley and Duncan Bentley, http://epublications.bond.edu.au/law_pubs/
- 2- A roadmap to achieve tax law transparency is given in AICPA Tax Policy Concept Statement 3, Guiding Principles for Tax Law Transparency (September 2003)
- 3- AICPA. Blueprint for Tax Simplification. AICPA, New York: 1992.
- 4- Department of Treasury, Tax Reform for Fairness, Simplicity, and Economic Growth, Volume1, November 1984. Chapter 2.
- 5- Electronic Commerce and the State Retail Sales Tax: A Challenge to American Federalism, Journal of International Tax and Public Finance, Volume 6, Number 2 / May, 1999.
- 6- General Accounting Office (GAO), Reducing the Tax Gap – Results of a GAO-Sponsored Symposium, June 1995,GAO/GGD-95-157.
- 7- Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals, Issued by the Tax Division of the American Institute of Certified Public Accountants, 2001, New York.
- 8- Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals, Issued by the Tax Division of the American Institute of Certified Public Accountants, issued September 2003.
- 9- Guiding Principles of Good Tax Policy: A Framework for Evaluating Tax Proposals, PICPA, Pennsylvania Institute of Certified Public Accounts.
- 10- Horizontal Equity, The Encyclopedia of Taxation and Tax Policy (1999 Urban Institute Press), edited by Joseph J. Cordes, Robert D. Ebel, and Jane G. Gravelle.
- 11- Inflation, Tax Rules and Investment: Some Econometric Evidence, by Martin Feldstein, *Econometrica*, Vol. 50, No. 4 (Jul., 1982).
- 12- Joint Committee on Taxation, Description and Analysis of Proposals to Replace the Federal Income Tax (JCS-18-95), June 5, 1995.
- 13- Optimal Taxation as a Guide to Tax Policy: A Survey, by Christopher Heady, *Fiscal Studies* (1993) vol. 14, no. 1.
- 14- Principles of Tax Policy and Targeted Tax Incentives, by David Brunori, *State and Local Government Review*, Vol. 29, No. 1 (Winter 1997).
- 15- "Tax Compliance," Andreoni, J., B. Erard, and J. Feinstein, 36 *Journal of Economic Literature*, No. 2, June 1998.
- 16- Tax Reform and Tax Simplicity: A New and 'Simpler' Tax System, Paper prepared for a special issue on the Australian tax system of the UNSW Law Journal, by BINH TRAN-NAM, <http://www.austlii.edu.au/au/journals/UNSWLJ/2000/34>.
- 17- The Wealth of Nations, edited by Edwin Cannan, New York, The Modern Library,1994.