

# بررسی تطبیقی رویکرد عدالت در قانون مالیات‌های ایران و کشورهای منتخب

حبیب‌الله نخعی<sup>۱</sup>

احسان صادقی<sup>۲</sup>

شهرام کیان مهر<sup>۳</sup>

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۷/۱۲/۲۲

تاریخ دریافت: ۱۳۹۷/۱۰/۱۷

## چکیده

مالیات امری عمومی بوده که کلیه دولت‌ها به گونه‌ای متفاوت از آن بهره می‌برند و به عنوان اصلی‌ترین منبع درآمد کشورها می‌باشد. عدالت مالیاتی یکی از موضوعات دشوار مالی است که اختلاف نظرهای اساسی در مورد آن وجود دارد. شفافیت و صداقت در رفتارهای اقتصادی و عملکرد مالی فعالان اقتصادی، فاکتور مهمی در برقراری عدالت مالیاتی می‌باشد و از طرفی دولت در تعیین مقدار و سادگی و قابل فهم بودن مالیات‌ها برای مردم اهتمام می‌ورزد که همه مردم از درک مفاهیم و مقررات و قوانین مربوط به شکلی مناسب برخوردار شوند. در این مقاله سعی شده جایگاه و عوامل عدالت مالیاتی و وظایف متقابل دولت و مردم به عنوان مودیان مالیاتی به منظور اجرای عدالت مالیاتی و بهبود وضعیت زندگی شهروندان عرضه شود.

طبقه بندی JEL: K34, H2, D63

کلیدواژه‌ها: دولت، عدالت مالیاتی، مالیات

۱. استادیار و مدیرگروه رشته حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد بیرجند، آدرس ایمیل: h.nakhaei48@yahoo.com

۲. دانش پژوه دکتری تخصصی حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قاینات، آدرس ایمیل: sehsan73@yahoo.com

۳. دانش پژوه دکتری تخصصی حسابداری، دانشگاه آزاد اسلامی واحد قاینات.

## مقدمه

عدالت، قانون حاکم بر جهان آفرینش است. نظام هستی بر محور عدل استوار است. در حوزه سیاست و اجتماع، دادورزی و اجرای عدالت با سابقه‌ترین آرمانی است که همواره دغدغه خاطر حکیمان و مصلحان اجتماعی بوده است. افلاطون کتاب جمهوری را به منظور تبیین این اندیشه نوشت. او معتقد بود که مدینه فاضله زمانی شکل می‌گیرد که حاکم، مدینه خود را وقف عدالت کند و جامعه بر محور عدل سامان یابد.

مالیات ابزار حکومتی و منبع مالی توسعه اقتصادی است و دولت‌ها از طریق برنامه‌های مالیاتی سمت‌گیری اقتصادی کشور را نشان می‌دهند (سلیمی، ۱۳۸۴). مالیات هدف نیست؛ بلکه وسیله و ابزار توسعه اقتصادی و تامین کننده هزینه های دولت است. با این تعریف به نظر می‌رسد اولاً دولت باید با برقراری نظام کارآمد، دستگاه دیوان سالاری خود را کوچک کند تا متعاقب آن هزینه های جاری دولت نیز کاهش یابد (دوانی، ۱۳۹۶). یکی از ویژگی یک نظام مالیاتی کارآمد، عدالت مالیاتی است. این عدالت که در نظام مالیاتی به عدالت افقی یا اخذ یکسان مالیات از درآمدهای یکسان نامیده می‌شود، راهکاری جز توسل به مالیات ستانی ندارد، اما باید توجه نمود که توسل به مالیات ستانی عدالت عمودی یا اخذ مالیات بیشتر از دارندگان درآمد بالاتر، اساساً هیچگاه در ایران به طور جدی از سوی قانونگذار مورد توجه قرار نگرفته است (دوانی، ۱۳۹۶).

## مبانی نظری

عدالت همان قانون عامی است که نظام آفرینش براساس آن حرکت می‌کند. جامعه انسانی نیز در روند حرکت تکاملی‌اش، ناگزیر از رعایت عدالت است. هرگونه افراط و تفریط در زندگی (فردی و اجتماعی) انسان، پیامدهای ناگوار و چه بسا سقوط را در پی دارد. قانون صحیح، قانون‌گرایی، عدالت اخلاقی، شایسته سالاری، نظارت اجتماعی (امر به معروف و نهی از منکر)، پیوند استوار حکومت و مردم، مردم داری حاکمان و مبارزه قاطع با ستمگران، راهکارهایی هستند که مردم و حکومت را در برپایی عدالت راهنمایی و یاری می‌کنند. به هر نسبتی که جامعه از این سازوکارها بهره‌مند باشد، به همان نسبت در اجرای عدالت توفیق خواهد داشت (سلیمی، ۱۳۸۴).

## بررسی نظریه‌های مربوط به عدالت

**فیثاغورث:** عدالت، در نظر گرفتن شایستگی‌های فردی است؛ که از راه رعایت حقوق افراد مطابق با استعداد طبیعی‌شان تحقق می‌یابد و افراد نیز براساس این استعدادها در جایگاه مخصوص قرار می‌گیرند.

**سقراط:** عدالت در وجود انسان نوعی تناسب و هماهنگی درونی است. هنگامی این هماهنگی و تناسب

به وجود می آید که شخص تحت حاکمیت اراده ای عاری از دوگانگی قرار گیرد و از هر عملی که موجب ناهماهنگی درون آدمی می شود، به دور باشد. بنابراین از نظر وی، عمل عادلانه همان عمل سودمند است (لشکری، ۱۳۸۸).

**افلاطون:** عدالت در جامعه یعنی هر کس و هر طبقه ای در جایگاه مناسب خود قرار گیرد. مردم در هر جامعه ای به سه طبقه عوام، سرباز و فرمانروا تقسیم می شوند. عدالت هنگامی برپا خواهد شد که هر کس در هر طبقه ای که قرار دارد، به کار خود مشغول باشد و پا را از گلیم خود بیرون نکند.

**ارسطو:** عدالت رفتاری برابر با افراد و رفتاری نابرابر با افراد نابرابر است. ارسطو رعایت قانون را مبنا و مظهر عدالت می داند؛ اما به نوعی خاص از عدالت یعنی انصاف باور دارد. انصاف وظیفه اش تصحیح قانون است (مرامی، ۱۳۷۴).

پس از ارسطو تا قرون وسطی نیز اندیشه عدالت به عنوان فضیلتی که در تناسب و هماهنگی اجزا است، همچنان مورد توجه بوده است. سیسرون نیز عدالت را به معنای قانون طبیعی گرفته که در همه جا به صورت یکسان و تغییرناپذیر و برای همگان الزام آور است. همه قوانین برای آنکه عادلانه باشند، باید با قانون طبیعی هماهنگ باشند. این نگرش به عدالت در سرتاسر قرون وسطی حاکم بوده است (لشکری، ۱۳۸۸).

**رالز:** رالز (۲۰۰۲-۱۹۲۱)، نظریه عدالت را در دهه هفتاد بر مفهوم حق بنا نهاد که مبتنی بر دو اصل تصدیق حق مساوی برای همه برای برخورداری از آزادی های اساسی مثل آزادی های سیاسی، بیان و ... و توجیه نابرابری های اجتماعی به شرطی که برای مصالح همگان سازمان یافته باشند، است. از دید رالز، آزادی دربرگیرنده مفاهیم برابری و عدالت نیز هست و عدالت از درون آزادی سر برمی آورد.

**نوزیک:** نوزیک (۲۰۰۲-۱۹۳۸) نظریه رالز را نقد کرد. او از صاحب نظران دهه هشتاد میلادی بود و نظریاتش در باب عدالت از جدیدترین نظریه ها شمرده می شود. وی طرفدار نظریه اصالت فرد و فردگرایی ناب است و اعتقاد دارد هر انسانی برای خود، هدف و غایت است و نباید به سبب انسان های محروم دیگر، مورد تجاوز قرار گیرد. در هر شرایطی حق فرد باید محفوظ بماند و هویت فردی او محترم شمرده شود. حقی که مبنای رالز است، در نظریه نوزیک هیچ جایگاهی ندارد و مبنای حق را مخالف اصل عدالت می داند. هرگونه توزیع و بازتوزیع در نظر وی، ناحق و غیرعادلانه است و اظهار می دارد که هر انسانی دارای یک رشته حقوق طبیعی همانند مالکیت است و هیچ کس حق تجاوز به این حقوق را از طریق اخذ مالیات و امثال آن ندارد؛ چرا که چنین تجاوزی عدول آشکار از مرز عدالت است.

**برای تعریف مالیات در لغت نامه دهخدا چنین آمده است:** مالیات سهمی است که به موجب اصل

تعاون ملی و بر وفق مقررات، هریک از سکنه کشور موظف است که 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 بپردازد (دهخدا، ۱۳۷۷).

مالیات یک هزینه اجتماعی است که شهروندان پرداخت می‌کنند تا دولت وظایف حاکمیتی مندرج در قانون اساسی را همچون حفاظت از مرزها آموزش و پرورش و تربیت بدنی رایگان، برخورداری عمومی از تامین اجتماعی و خدمات بهداشتی درمانی و ... را انجام دهد (دوانی، ۱۳۹۶).

اصلی‌ترین سیاست نظام مالیاتی، اجرای عدالت مالیاتی است و تمامی اصلاحات و برنامه‌های سازمان در راستای تحقق این سیاست است (تقوی نژاد، ۱۳۹۶).

## عدالت مالیاتی<sup>۱</sup>

عدالت یک مفهوم ارزشی است و بر اساس قضاوت‌ها و معیارهای مختلف ارزشی به صورت‌های متفاوت تعبیر و تفسیر می‌گردد. صاحب‌نظران معتقدند که مفهوم عدالت نتیجه تفکر و رضایت اجتماعی است، اما از نظر آن‌ها دو نوع تعبیر و تفسیر از مفهوم عدالت وجود دارد (الهیاری، پورزمانی و ترابی، ۱۳۹۷):

### ۱- عدالت افقی<sup>۲</sup>

عدالت افقی، سرشکن شدن بار مالیاتی بطور مساوی در شرایط یکسان و بطور نامساوی در شرایط غیریکسان است؛ برای رسیدن به عدالت افقی، باید شرایط مشابه برای افراد ایجاد نمود تا بر اساس آن به طور برابر مشمول پرداخت مالیات گردند. بعضی از صاحب‌نظران می‌گویند عدالت افقی، رفتار برابر با اشخاص در وضعیت‌های برابر است؛ حتی اگر درآمد خود را از راه‌های مختلف بدست آورده باشند (الهیاری و همکاران، ۱۳۹۷).

### ۲- عدالت عمودی<sup>۳</sup>

عدالت عمودی که به اصل قدرت پرداخت تعبیر می‌شود، آن است که مالیات‌ها باید با اشخاصی که از نظر اقتصادی در وضعیت متفاوتی هستند، به صورت نامساوی برخورد کند. به بیان دیگر، برای تحقق عدالت عمودی، لازم است مالیات‌ها برای افرادی که در گروه‌های متفاوت درآمدی و ثروت قرار دارند، به شیوه نابرابر وضع شود. همچنین می‌توان گفت: در عدالت عمودی رفتار مختلف افراد در موقعیت‌های گوناگون نسبی می‌باشد. برای رسیدن به عدالت عمودی لازم است نرخ مالیات برای افراد با درآمدهای مختلف، یکسان نباشد و با افزایش

- 
1. Tax Equity
  2. Horizontal Equity
  3. Vertical Equity

درآمد تصاعدی شود. مشکل در عدالت عمودی؛ اندازه گیری توانایی یا قدرت پرداخت افراد است (الهیاری و همکاران، ۱۳۹۷).

### عدالت مالیاتی از منظر نهج البلاغه

اصل عدالت مالیاتی، ابتکار امام علی (ع) در تاریخ اندیشه سیاسی بشری است. آن حضرت نخستین نظریه پرداز سیاسی در تاریخ اندیشه سیاسی بشری است که تفکر عدالت مالیاتی را مطرح فرموده و برقراری آن را وظیفه دولت دانسته و آن را در تامین نیازهای اساسی تمامی شهروندان ضروری شمرده اند. از این رو، این دیدگاه را باید از دیدگاهی که در آن عدالت مالیاتی میان اقشار و طبقات جهت کاهش فاصله طبقاتی و دیدگاهی که در آن عدالت مالیاتی برای جامعه، ضروری اعلام شده است، متمایز کرد. امام علی (ع) در تعیین مقدار مالیاتها و راهکارهای وصول مالیات، بسیار دقت می کردند که در حق هیچ یک از شهروندان ظلمی روا نشود. ایشان بارها به مأموران وصول مالیات تذکر می دادند که حد و حدود را رعایت کنند و هیچگاه لوازم و مایحتاج ضروری افراد را به عنوان مالیات از آنها نگیرند. آن حضرت مبنای اخذ مالیات را رضایت همه شهروندان قرار دادند؛ آنچنان که همه مالیات دهندگان از پرداخت آن احساس رضایت کنند. امام علی (ع) پس از گردآوری مالیات، برای مصرف کردن آن نیز تمامی جوانب را می سنجیدند تا مالیات گردآوری شده در همه امور اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی مورد نیاز و در نتیجه در جهت آبادانی و پیشرفت تمامی آحاد جامعه صرف شود و این، از بارزترین خصوصیات رهبری و مدیریت این امام گرانقدر است که تسلط جامع به تمامی اقشار، آحاد و طبقات کشور داشتند و هیچگاه تک بعدی و به قشر خاصی محدود نبودند.

### بررسی تطبیقی اقدامات کشورهای منتخب در جهت برقراری عدالت مالیاتی در چارچوب قوانین مالیاتی

فناوری اطلاعات و ارتباطات عملاً منجر به بهبود پیشرفت سازمان مالیاتی در زمینه های عدالت مالیاتی، مدیریت حسابرسی، تشخیص، وصول مالیات و مدیریت سایر فرایندهای مالیاتی گردیده است. به همین دلیل، امروزه کشورهای زیادی در حال مدرنیزاسیون دستگاه مالیاتی خود هستند. با این حال بایستی به این نکته توجه کرد که نسخه واحدی برای اصلاح نظام مالیاتی به منظور برقراری عدالت مالیاتی وجود نداشته و لزوماً برنامه اصلاح مالیاتی که در یک کشور موفق باشد، دلیلی برای موفقیت آن در کشور دیگر وجود ندارد. در ادامه تجربه برخی از کشورها در جهت برقراری عدالت مالیاتی مرور می شود (میرمحمدی و جنتی، ۱۳۹۵).

## کشورهای آسیایی و اقیانوسیه

تجربه برخی از کشورهای آسیایی و اقیانوسیه نظیر نیوزیلند، استرالیا، چین، هنگ کنگ، هند، اندونزی، ژاپن، کره، مالزی، مالدیو، فیلیپین، گینه نو، سنگاپور، چین تایپه، تاجیکستان و تایلند از عدم واگذاری وظایف مربوط به مدیریت فناوری اطلاعات و ارتباطات به خارج از دستگاه مالیاتی حکایت دارد. در نیوزیلند، با استفاده از سیستم موسوم به فرست، عملیات مربوط به شناسایی مودیان و تخصیص کد شناسایی انجام می‌شود. با استفاده از این سیستم، اظهارنامه‌های مالیاتی مودیان بررسی و بدهی مالیاتی و استرداد محاسبه می‌شود. ژاپن با استفاده از سیستم متمرکزی با نام سیستم مدیریت جامع مالیات ملی که در سال ۲۰۰۱، عملیاتی شد، تمام امور مالیاتی را مدیریت می‌کند. کره جنوبی سیستم یکپارچه مالیاتی را با محوریت مدیریت اطلاعات مالیاتی در سال ۱۹۹۷ اجرا نمود. در استرالیا زیر ساخت‌های فناوری اطلاعات و ارتباطات دستگاه مالیاتی از اواخر دهه ۱۹۹۰ و سیستم‌های پردازش مرکزی، شبکه و پشتیبانی ارتباطات نیز اخیراً برون سپاری شده است. سیستم تکمیل الکترونیکی اظهارنامه مهمترین خدمتی است که بر اساس فناوری اطلاعات و ارتباطات بمنظور اجرای عدالت مالیاتی ارایه می‌شود.

### کانادا

این کشور از سال ۲۰۱۴، خدمت جدیدی در حوزه پرداخت الکترونیک معرفی کرده و برنامه‌هایی را جهت استفاده از کارت‌های اعتباری و بدهی ویزا و افزایش استفاده از کارت‌های بدهی به عنوان گزینه پرداخت، در آینده تدوین نموده است.

در این کشور در سال ۲۰۱۴، نرم افزار مبتنی بر تلفن همراه معرفی شد که به واحدهای کسب و کار امکان می‌دهد تا اقساط، اظهارنامه‌ها و پرداخت‌های مالیاتی شان را به آن‌ها یادآوری کند. نرم افزار دیگری مبتنی بر تلفن همراه در سال ۲۰۱۵ معرفی شد که به افراد امکان دسترسی به اطلاعات مفید مربوط به استرداد وجوه را فراهم می‌آورد.

### انگلستان

اداره درآمد و گمرکات سلطنتی انگلستان، برنامه‌ای برای تحقق عدالت مالیاتی و بهبود تمکین مالیاتی تدوین نموده که ارائه خدمات برخط (آنلاین) از بخش‌های مهم این برنامه است و مودیان از این طریق می‌توانند امور بانکی و خرید خود را به طور آنلاین انجام دهند (اداره درآمد و گمرکات انگلستان، ۲۰۱۴). ارایه خدمات دیجیتال به اکثر مودیان امکان مدیریت امور مالیاتی و پرداخت آنلاین را فراهم کرده است. همچنین ارایه خدمات پشتیبانی و مشاوره به مودیان در هر زمان و مکان از طریق کانال‌های تلفنی، پستی، رو در رو، و برخط

امکان پذیر است. حرکت به سمت خدمات جدید دیجیتال، شامل موارد مختلفی است که بعضی از آن ها در حال گذر از مراحل اولیه و پیاده سازی اجرایی خود هستند. مهمترین این موارد خدمات پرداخت برخط (آنلاین)، خود اظهاری دیجیتال، حساب مالیاتی شما، خدمات سلف سرویس مالیاتی کارگزاران می باشد.

### نیجریه

نیجریه دستگاه مالیاتی خود را برای دستیابی به عدالت مالیاتی در حوزه های مختلف مکانیزه کرده است. پروژه شماره شناسایی مؤدیان، یک سیستم الکترونیکی شناسایی است که بر اساس آن به هر یک از مؤدیان با در نظر گرفتن دارایی ها، مشخصات شخصی و جزییات بیومتریک، یک کد شناسایی منحصر به فرد تخصیص داده شده است. پروژه فکت سیستم الکترونیکی یکپارچه ثبت نام، پرداخت و حسابداری مالیاتی است. همچنین سیستم دیگری با نام اختصاری ایتاس راه اندازی شده است که طراحی فرایند شغلی، توسعه سیستم ها، تغییر مدیریت و خودکارسازی وظایف مالی و حساب ها مانند مفاصا حساب ها، استردادها و مرکز مدیریت تماس ها با آن مدیریت می شود (اوبینکا، ۲۰۱۴).

### اسپانیا

اسپانیا در سال های اخیر اقدامات زیادی در جهت مکانیزاسیون دستگاه مالیاتی برای اجرای عدالت مالیاتی انجام داده است. پروژه پایگاه اطلاعاتی الکترونیکی تحت عنوان اینفورما یکی از مواردی است که جهت پاسخگویی به سوالات مؤدیان در خصوص مالیات های ایالتی (شرکت ها و ارزش افزوده) ایجاد گردیده است و محتوای آن به طور مستمر توسط خدمات مرکزی به روز رسانی مروری بر تجربه اصلاح نظام مالیاتی در ایران و جهان با تاکید بر مدرنیزاسیون دستگاه مالیاتی می شود. دستگاه مالیاتی اسپانیا، برنامه جدیدی را مبتنی بر فناوری اطلاعات توسعه داده است که هدف آن ارائه خدمات تکمیل اظهارنامه مالیاتی آنلاین از طریق اینترنت، دسترسی مؤدیان به همه اطلاعات مالیاتی جمع آوری شده در طول سال نظیر درآمد سالیانه، مالیات تکلیفی و سایر کسورات مالیاتی است که برای فرایند اظهارنامه سالانه پیش تکمیل شده مالیات بر درآمد اشخاص لازم است. مؤدیان مالیاتی پس از دریافت اظهارنامه های پیش تکمیل شده، در صورت موافقت، آن را تکمیل نموده و پس از امضا به اداره مالیاتی ارسال می نمایند (واسکوئیز مارتینز، ۲۰۰۷).

### نیوزلند

این کشور در سال ۱۹۹۱ اقدام به راه اندازی سیستم جامع ارتباطی اطلاعاتی، در داخل دستگاه مالیاتی نمود. این سیستم که به فرست موسوم است برای انجام وظایف متعددی از جمله ایجاد عدالت مالیاتی و سایر موارد که از آن جمله می توان به موارد زیر اشاره نمود:

۱- شناسایی مؤدیان و ثبت آن‌ها با یک شماره شناسایی خاص،

۲- محاسبه دیون مالیاتی،

۳- مبالغ قابل پرداخت و یا مبالغ قابل استرداد،

۴- پردازش اظهارنامه‌ها و سایر مکاتبات.

در نیوزلند از سیستم‌های نوین الکترونیکی برای ارائه خدمات به مؤدیان در جهت ایجاد عدالت مالیاتی استفاده می‌شود. در سال ۲۰۱۲، بیش از ۷۱ درصد اظهارنامه‌های مالیات بر درآمد، ۸۰ درصد مالیات بر درآمد شرکت‌ها و ۸۵ درصد اظهارنامه‌های مالیات بر ارزش افزوده به صورت الکترونیکی تنظیم شده‌اند. همچنین مالیات بیش از ۹۵٪ اظهارنامه‌های الکترونیکی، به صورت اینترنتی پرداخت شد. در این کشور از موبایل و اینترنت برای اطلاع‌رسانی، ارائه فرم‌ها، محاسبه آن لاین مالیات و ابلاغ مهلت تنظیم اظهارنامه، پاسخگویی به سوالات پر تکرار، دسترسی به قوانین مالیاتی استفاده می‌شود.

### ترکیه

در این کشور بیشتر برنامه‌های توسعه نظام مالیاتی در راستای ارائه خدمات الکترونیکی به مؤدیان برای سوق به عدالت مالیاتی است. در این ارتباط می‌توان به برخی از اقدامات انجام شده در راستای الکترونیکی کردن فرایندها اشاره کرد: ارائه خدمات اطلاع‌رسانی از طریق ایمیل؛ پیام کوتاه و شبکه‌های اجتماعی؛ دفاتر خدمات مالیات الکترونیکی؛ اخبار و بولتن‌های خبری، قوانین مالیاتی تریکه و آمارهای درآمدی، فرم‌ها، بروشورها و سوالات پر تکرار؛ تنظیم الکترونیکی اظهارنامه (که ابتدا در سال ۲۰۰۴ معرفی شد، در اول ژانویه ۲۰۰۵ برای برخی مؤدیان اجباری شد و در حال حاضر ۹۹٪ اظهارنامه‌ها به صورت الکترونیکی ارائه می‌شوند)؛ کسب اطلاعات (کسب اطلاعات در مورد شماره شناسایی مؤدی، تایید ثبت نام الکترونیکی)؛ محاسبات مالیاتی و پرداخت؛ فاکتورهای الکترونیکی و دفاتر حسابداری الکترونیکی؛ تسلیم اسناد ضروری (فهرست فاکتورها و غیره) برای مطالبه مالیات بر ارزش افزوده (تیرمیناسیان، ۲۰۰۹).

### جامائیکا

یکی از ابعاد اصلی فرایند اصلاحات در جامائیکا، پیاده‌سازی سیستم یکپارچه کامپیوتری در ادارات مالیاتی است. در پروژه ای تحت عنوان آرپ، دولت جامائیکا با یک شرکت انگلیسی برای توسعه سیستم یکپارچه کامپیوتری قرارداد امضا کرد.

امروزه در این کشور خدمات ذیل به صورت الکترونیکی ارائه می‌شود: دسترسی برخط به حساب مؤدیان در مواقع ضروری و بر طبق مقررات؛ ارائه پروفایل مالیاتی جامع مؤدیان از طریق تجمیع انواع مالیات‌ها در یک



حساب؛ ارائه تسهیلات بیشتر به مودیان که بتوانند مالیات را در هر مکانی پرداخت نمایند؛ مجوز نگهداری خودکار حساب های درآمد ملی؛ مجوز بهبود ارتباطات از طریق ارتباط خودکار؛ مجوز انتخاب مودیان برای حسابرسی انجام شده از طریق تحلیل ثبت کامپیوتر؛ ارائه طیف وسیعی از گزارش های اطلاعاتی مدیریت.

## برزیل

یکی از کشورهای پیشرو در استفاده از فناوری اطلاعات و ارتباطات در مدیریت و عدالت مالیاتی کشور برزیل است. این کشور با اصلاحات اخیر مالیاتی به دستاوردهای خوبی به شرح ذیل دست یافته است:

- دسترسی به اطلاعات جامع مؤدیان مالیاتی به کمک فناوری اطلاعات و ارائه خدمات مودیان و نظارت های مناسب بر آنها،

- بهبود کیفیت اطلاعات معاملات مؤدیان و به تبع آن بهبود تنظیم اظهارنامه و تسویه مالیات ها و تمکین مؤدیان،

- امکان دریافت حجم عظیم اطلاعات از مؤدیان و سازمان ها و پردازش سریع آنها. بسیاری از روش های سنتی کنترل، اکنون به شکل تعاملی و برخط (آنلاین) انجام می گیرد.

- تسهیل تعامل و دریافت گزارش از اشخاص ثالث. در سال ۲۰۰۵ سیستم نگهداری کامپیوتری حساب ها بنام اسپد راه اندازی شد و شرکت ها ملزم شدند تا کلیه حساب ها و اسناد خود را به صورت الکترونیکی ثبت کنند.

- امکان تعامل با همه واحدهای مالیاتی و کارکنان آن و تسهیل دسترسی کارکنان به اطلاعات از طریق پرتابل اینترنتی و ایمیل در کلیه سطوح.

- امکان دسترسی کارکنان به سیستم های اطلاعاتی و اطلاع از جریان پردازش های یکپارچه که در سطوح مختلف سازمانی و در مکان های مختلف انجام می گیرد.

- تسهیل حسابرسی مالیاتی به دلیل دسترسی به اطلاعات و نیز وجود نرم افزارهای محاسب آنها.

- تسهیل خدمات تنظیم الکترونیکی اظهارنامه، پرداخت الکترونیکی مالیاتها، اطلاع رسانی و ارائه مشاوره.

## جایگاه عوامل موثر بر عدالت مالیاتی

### تکالیف مودیان:

بدون شک پرداخت مالیات وظیفه و تکلیف هر شهروندی است زیرا از امکانات کشور برای درآمد زایی و کسب و کار خود استفاده می کند و باید بخشی از درآمد حاصله را به عنوان سهم دولت و جامعه بپردازد تا صرف ایجاد امکانات رفاهی و عمران و آبادانی کشور شود.

## ارائه اظهارنامه

اشخاص حقوقی مکلفند اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر و اسناد و مدارک خود را حداکثر تا چهار ماه پس از سال مالیاتی همراه با فهرست هویت شرکاء و سهامداران و حسب مورد میزان سهم شرکت یا تعداد سهام و نشانی هر یک از آن‌ها را به اداره امور مالیاتی که محل فعالیت اصلی شخص حقوقی در آن واقع است ارائه و مالیات متعلق را پرداخت نمایند. پس از ارائه اولین فهرست مزبور، ارائه فهرست تغییرات در سنوات بعد کافی خواهد بود. محل تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات اشخاص حقوقی خارجی و موسسات مقیم خارج از ایران که در ایران دارای اقامتگاه یا نمایندگی نمی‌باشند، تهران است. حکم این ماده در مورد کارخانه داران و اشخاص حقوقی در دوران معافیت نیز جاری مالیاتی خواهد بود (ماده ۱۱۰ ق.م.م).

## پلمپ دفاتر قانونی

در سنوات گذشته اشخاص حقوقی پس از تهیه دفاتر قانونی (روزنامه و کل) به اداره ثبت شرکت‌ها مراجعه و اقدام به پلمپ دفاتر می‌نمودند. اما طی سال‌های اخیر باجه‌های ویژه‌ای در ادارات پست برای این امر (پلمپ دفاتر) اختصاص داده شده که اشخاص حقوقی می‌توانند با مراجعه به آن‌ها و تکمیل فرم‌های مربوطه و پرداخت بهای دفاتر و هزینه ارسال آن‌ها نسبت به تحویل دفاتر پلمپ شده توسط باجه‌های مربوطه اقدام نمایند. ذکر این مطلب نیز ضروری است که اشخاص مذکور بایستی قبل از شروع سال مالی جدید اقدام به پلمپ دفاتر نمایند. اشخاص حقوقی علاوه بر پلمپ دفاتر (روزنامه و کل) بموجب ماده (۶) فصل پنجم آیین نامه اجرائی موضوع ماده (۹۵) قانون مالیات‌های مستقیم، مکلف به رعایت موارد ذیل نیز می‌باشند.

۱- رویدادهای مالی باید براساس استانداردهای حسابداری و روزانه به ترتیب تاریخ وقوع در دفتر روزنامه ثبت و حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفتر کل منتقل گردد.

۲- مودیانی که دفاتر دستی نگهداری می‌نمایند، مکلفند برای هر سال مالیاتی فقط از دفاتری که طی سال مالیاتی قبل نزد مراجع قانونی ذی ربط ثبت شده استفاده نمایند. در مواردی که دفاتر ثبت شده مذکور در هر سال برای ثبت عملیات مالی مودیان تا پایان سال مالیاتی کفایت ننماید، مجاز به استفاده از دفاتر ثبت شده طی همان سال می‌باشند.

۳- مودیان برای استفاده از سیستم الکترونیکی (نرم افزار) جهت ثبت رویدادهای مالی خود، مکلفند از نرم افزارهای مورد قبول که دارای ویژگی‌ها، معیارها و ضوابط اعلامی سازمان باشد استفاده نمایند. سازمان موظف است ویژگی‌ها، معیارها و ضوابطی که نرم افزار باید دارا باشد را اعلان عمومی کند.

استفاده از نرم افزارهای قبلی تا مدت سه سال از لازم الاجرا شدن اصلاحیه قانون (۱۳۹۵/۱/۱) مجاز خواهد بود. استفاده از نرم افزارهای مذکور بعد از مهلت فوق الذکر منوط به مطابقت آن با ویژگی ها، معیارها و ضوابط اعلامی از سوی سازمان است.

مودیان مکلفند تا قبل از مطابقت نرم افزار مورد استفاده با ویژگی ها، معیارها و ضوابط اعلامی از سوی سازمان، حداقل ماهی یکبار خلاصه عملیات داده شده به ماشین های الکترونیکی را در دفتر روزنامه ثبت و حداکثر تا پانزدهم ماه بعد به دفتر کل منتقل کنند.

در اجرای این بند، سازمان می تواند به منظور بررسی انجام وظایف محوله از ظرفیت علمی و تخصصی اشخاص حقوقی دولتی و غیردولتی استفاده نماید.

۴- نگهداری دفتر روزنامه واحد برای ثبت کلیه عملیات و یا دفاتر روزنامه متعدد برای هر بخش از عملیات مجاز است.

۵- اشتباه در شماره گذاری صفحات و همچنین اشتباهات ناشی از ثبت دفاتر در مراجع قانونی ذی ربط در صورت احراز، خللی به اعتبار دفاتر وارد نخواهد کرد.

۶- نوشتن دفاتر با وسایلی که به سهولت قابل محو است (مانند مواد گرافیت) در دفاتر دستی ممنوع است.

۷- دفاتر و اسناد حسابداری می بایست بر اساس واحد پول رایج کشور و همچنین به زبان فارسی تحریر گردد.

۸- در مواردی که دفاتر موضوع این آئین نامه توسط مقامات قضائی یا سایر مراجع قانونی و یا به عللی خارج

از اختیار مودی از دسترس مودی خارج شود صاحب دفاتر از تاریخ وقوع این امر حداکثر ظرف دو ماه دفاتر جدید ثبت و عملیات آن مدت را در دفاتر جدید تحریر کند و تأخیر تحریر عملیات در این مدت به اعتبار دفاتر خللی وارد نخواهد کرد.

۹- تأخیر تحریر دفاتر در مورد اشخاص حقوقی جدیدالتاسیس از تاریخ ثبت شخص حقوقی و در مورد سایر

اشخاص از تاریخ شروع فعالیت تا دو ماه مجاز خواهد بود.

۱۰- اشخاصی که دارای شعبه هستند مکلفند با توجه به روش های حسابداری مورد عمل، خلاصه عملیات

شعبه یا شعب خود را در صورتی که دارای دفاتر ثبت شده باشند، لااقل سالی یکبار (تا قبل از بستن حسابها) و

در غیر این صورت عملیات هر ماه را تا پایان ماه بعد در دفاتر مرکز ثبت کنند.

۱۱- ثبت دفاتر ضمن سال مالی مشروط بر اینکه تا تاریخ ثبت هیچگونه فعالیت مالی و پولی صورت نگرفته

باشد، مجاز است.

۱۲- ارائه دفاتر سفید و نانویس در حکم عدم ارائه دفاتر محسوب می شود.

۱۳- مودیان مکلف به نگهداری دفاتر، باید نسبت به نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک اقدام و در صورت درخواست اداره امور مالیاتی ارائه نمایند. در مورد نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک بصورت ماشینی، اطلاعات باید به همان قالبی (فرمتی) که تولید، ارسال یا دریافت شده، نگهداری شود.

### پرداخت حق تمبر

اشخاص حقوقی باید ظرف مدت دو ماه از تاریخ ثبت قانونی، مالیات نیم در هزار حق تمبر را پرداخت نمایند. ضمناً در مورد شرکت‌هایی که به افزایش سرمایه اقدام می‌نمایند، مکلفند ظرف دو ماه از تاریخ افزایش سرمایه در اداره ثبت شرکت‌ها نسبت به ابطال تمبر اقدام نمایند. (ماده ۴۸ و تبصره آن) ضمناً در صورتی که اشخاص مذکور از این امر تخطی نمایند متخلف محسوب شده و علاوه بر پرداخت اصل حق تمبر، معادل دو برابر آن نیز مشمول جریمه می‌گردد (ماده ۵۱).

همچنین به موجب ماده (۲۷) قانون رفع موانع تولید رقابت پذیر و ارتقاء نظام مالی کشور، شرکت‌های پذیرفته شده در بورس اوراق بهادار یا بازار خارج از بورس موضوع قانون بازار اوراق بهادار جمهوری اسلامی ایران که از محل آورده نقدی یا مطالبات حال شده سهامداران، افزایش سرمایه می‌دهند، از پرداخت حق تمبر موضوع ماده (۴۸) قانون مالیات‌های مستقیم و تبصره آن معاف می‌باشند.

### ارائه لیست حقوق بگیران

اشخاص حقوقی بایستی هنگام پرداخت یا تخصیص حقوق، مالیات متعلق را طبق مقررات ماده ۸۵ قانون مذکور محاسبه و کسر و تا پایان ماه بعد ضمن ارائه لیست حقوق بگیران که حاوی مشخصاتی نظیر نام و نشانی دریافت کنندگان حقوق و میزان آن می‌باشد به اداره امور مالیاتی محل، پرداخت نموده و در ماه‌های بعد فقط تغییرات را اعلام نمایند.

پرداخت‌هایی که کارفرمایان به اشخاص حقیقی غیر از کارکنان خود که مشمول پرداخت کسورات بازنشستگی یا بیمه نمی‌باشند، با عنوان حق المشاوره، حق حضور در جلسات، حق التدریس، حق التحقیق و حق پژوهش پرداخت می‌کنند، بدون رعایت معافیت موضوع ماده (۸۴) قانون مالیات‌ها، مشمول مالیات مقطوع به نرخ ده درصد (۱۰٪) می‌باشد و کارفرمایان موظفند در موقع پرداخت یا تخصیص، مالیات متعلقه را کسر و ظرف مدت تعیین شده در ماده (۸۶) قانون مالیات‌ها با اعلام مشخصات دریافت کنندگان مطابق فرم نمونه اعلام شده توسط سازمان امور مالیاتی کشور به اداره امور مالیاتی پرداخت کنند و در صورت تخلف، مسئول پرداخت مالیات و

جریمه های متعلق خواهند بود (ماده ۸۶ و تبصره آن).

### صدور صورتحساب و درج شماره اقتصادی

اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغلی که حسب اعلام سازمان امور مالیاتی کشور موظف به ثبت نام در نظام مالیاتی می شوند، مکلفند برای انجام معاملات خود صورتحساب صادر و شماره اقتصادی خود و طرف معامله را در صورتحساب ها، قراردادها و سایر اسناد مشابه درج و فهرست معاملات خود را به سازمان مذکور ارائه کنند. عدم صدور صورتحساب یا عدم درج شماره اقتصادی خود و طرف معامله یا استفاده از شماره اقتصادی خود برای دیگران و یا استفاده از شماره اقتصادی دیگران برای معاملات خود، حسب مورد مشمول جریمه های معادل دو درصد مبلغ مورد معامله می شود. همچنین عدم ارائه فهرست معاملات انجام شده به سازمان امور مالیاتی کشور از طریق روش هایی که تعیین می شود مشمول جریمه های معادل یک درصد معاملات که فهرست آنها ارائه نشده است، می باشد.

در صورتی که طرف معاملات اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل موضوع این ماده، اشخاص حقیقی مصرف کننده نهائی کالا یا خدمات و نیز اشخاص حقیقی مشمول موضوع ماده (۸۱) قانون مالیات ها باشند، درج شماره اقتصادی اشخاص مذکور الزامی نیست (ماده ۱۶۹ ق م م و تبصره ۱ آن).

استفاده از سامانه صندوق فروش: مودیان مالیاتی موضوع ماده (۱۶۹) موظفند از سامانه صندوق فروش «صندوق ماشینی (مکانیزه) فروش» و تجهیزات مشابه استفاده کنند. معادل هزینه های انجام شده بابت خرید، نصب و راه اندازی تجهیزات فوق اعم از نرم افزاری و سخت افزاری از مالیات قطعی شده مودیان مزبور در اولین سال استفاده و یا سال های بعد آن قابل کسر است.

سازمان امور مالیاتی موظف است به تدریج و بر اساس اولویت، اشخاص مشمول حکم این تبصره را تعیین کند و تا شهریور ماه هر سال از طریق درج در یکی از روزنامه های کثیرالانتشار و روزنامه رسمی کشور اعلام و از ابتدای فروردین ماه سال بعد از آن اعمال نماید.

معادل ده درصد (۱۰٪) از مالیات ابرازی عملکرد مودیان که توسط سازمان امور مالیاتی ملزم به استفاده از سامانه صندوق فروش و تجهیزات مشابه شده اند مشروط به رعایت آیین نامه اجرائی مربوط، برای مدت دو سال اول بخشوده می شود. عدم اجرای حکم این تبصره موجب تعلق جریمه های به میزان دو درصد (۲٪) فروش می باشد (تبصره ۲ ماده ۱۶۹).

## ثبت نام در نظام مالیات بر ارزش افزوده

اشخاص حقوقی مکلفند علاوه بر تکالیف و وظایفی که قبلاً بدان‌ها اشاره شد، در نظام مالیات بر ارزش افزوده نیز ثبت نام نموده و به سایر وظایفی که در قانون مذکور برای آنان پیش بینی شده است پایبند باشند.

### وظایف دولت در اجرای عدالت مالیاتی:

از آنجا که تکریم و احترام به حقوق مردم همواره در سرلوحه کار دولت قرار داشته است، لذا در همین راستا و برای تحقق عدالت مالیاتی در قانون مالیات‌ها حقوق قانونی مودیان مالیاتی ذکر شده و چگونگی تعامل دستگاه مالیاتی با آن‌ها توضیح داده شده است. علاوه بر این مشوق‌هایی برای مودیان که خوش حساب بوده و نیز کسانی که در زمان مقرر قانونی نسبت به ارائه اظهارنامه خود اقدام کرده و اطلاعات صحیح از درآمد و کسب و کار خود را بدهند در نظر گرفته شده است.

در ماده ۲۴۲ قید شده اداره امور مالیاتی موظف است در هر مورد که به علت اشتباه در محاسبه، مالیات اضافی دریافت شده است و همچنین در مواردی که مالیاتی طبق مقررات این قانون قابل استرداد می‌باشد، وجه قابل استرداد را از محل وصولی جاری ظرف یک ماه به مودی پرداخت کند.

### نتیجه‌گیری و پیشنهادات

هدف این پژوهش بررسی وظایف متقابل مردم بعنوان مودیان مالیاتی و دولت در ایجاد عدالت مالیاتی در سطح جامعه بود که بمنظور استقرار این مهم، مودیان مکلف به انجام وظایف تعیین شده از سوی دولت می‌باشند و شفافیت و صداقت در رفتارهای اقتصادی و عملکرد مالی فعالان اقتصادی فاکتور مهمی در برقراری عدالت مالیاتی می‌باشد و از طرفی دولت در تعیین مقدار و سادگی و قابل فهم بودن مالیات‌ها برای مردم اهتمام ورزد که همه مردم از درک مفاهیم و مقررات و قوانین مربوط به شکلی مناسب برخوردار شوند و همچنین راهکارهای وصول مالیات وضعیت اقتصادی مردم را در نظر گیرد و مالیات گردآوری شده در همه امور اقتصادی، اجتماعی، فرهنگی و سیاسی مورد نیاز و در نتیجه در جهت آبادانی و پیشرفت تمامی آحاد جامعه صرف شود تا در نهایت موجب رضایتمندی مردم از پرداخت مالیات گردد.

## منابع و مأخذ

۱. ام برد، ریچارد، (۱۳۷۵). بهبود مدیریت مالیاتی در کشورهای درحال توسعه، دکتر علی اکبر عرب مازار و علی اصغر شایانی، نشر دانشکده امور اقتصادی.
۲. الهیاری، عباس، پورزمانی، زهرا و تقی ترابی، (۱۳۹۷). اثربخشی ابعاد حاکمیت شرکتی بر رابطه مسئولیت اجتماعی و عدالت اجتماعی. فصلنامه علمی و پژوهشی حسابداری مدیریت، شماره ۳۸، پاییز ۹۷، صص ۲۷ - ۴۶.
۳. اخوان کاظمی، بهرام، (۱۳۸۱). عدالت در نظام سیاسی اسلام، تهران، دانش و اندیشه معاصر، ۱۳۸۱ چاپ اول، صص ۵۷ - ۳۳.
۴. توسلی، حسین، (۱۳۸۸). مبنای عدالت در نظریه جان رالز، مجله نقد و نظر (ویژه‌نامه عدالت) سال چاپ، ش ۲-۳، صص ۱۲۲-۱۴۶.
۵. خزاعی، زینب و مرجان یزدان پور، (۱۳۹۴)، مالیات‌های اسلامی و جایگاه آن در تأمین منابع مالی، مجله اقتصادی، دوره ۱۵ شماره ۳ و ۴، صص ۸۹ - ۱۱۰.
۶. سازمان امور مالیاتی کشور (۱۳۹۲) گزارش بررسی تطبیقی نظام‌های مالیاتی کشورهای منتخب جهان، سازمان امور مالیاتی کشور.
۷. سلیمی، عبدالحکیم. (۱۳۸۴)، راهکارهای تأمین عدالت، مجله کتاب نقد، شماره ۳۷، صص ۲۹ - ۷۴.
۸. عسکری، علی (۱۳۹۲) کالبد شکافی اصلاح نظام مالیاتی کشور: چالش‌ها، برنامه‌ها و عملکرد نظام مالیاتی، فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، جلد یک شماره ۲، صص ۸۵ - ۱۲۰.
۹. قانون مالیات‌های مستقیم مصوبه ۱۳۹۴/۴/۳۱
۱۰. لشکری، علیرضا، (۱۳۸۸). حق، عدالت و جامعه، قم، سبحان، مجله جستارهای اقتصادی، ۱۳۸۸، سال ششم، ش ۱۲، ص ۳۳.
۱۱. مرامی، علیرضا. (۱۳۷۴)، بررسی مقایسه‌های مفهوم عدالت، تهران، انتشارات مرکز اسناد انقلاب اسلامی، ۱۳۷۴، چاپ ششم، ص ۱۴.
۱۲. مروتی، سهراب و فرشته دارابی، ۱۳۹۲، بررسی فرآیند عدالت مالیاتی در نهج البلاغه، پژوهش‌نامه علوی، دوره ۴، شماره ۷، صص ۱۰۵ - ۱۲۴.
۱۳. میرمحمدی، سیدمحمد و نادر جنتی (۱۳۹۵) مروری بر تجربه اصلاح نظام مالیاتی در ایران و جهان با تأکید بر مدرنیزاسیون دستگاه مالیاتی. پژوهشنامه مالیات شماره ۳۱، مسلسل ۷۹، صص ۷۹ - ۱۰۰.

۱۴. نهج البلاغه، ترجمه استاد دشتی
۱۵. یوسفی، احمدعلی، عدالت اقتصادی، مجله اقتصاد اسلامی، تهران، انتشارات پژوهشگاه فرهنگ و اندیشه اسلامی، ۱۳۸۴، ش ۷، ص ۱۰۹.

### وب سایت‌ها

۱. سازمان امور مالیاتی کشور [/http://www.intamedia](http://www.intamedia)
۲. پرتال جامع علوم انسانی [/http://www.ensani.ir](http://www.ensani.ir)

### سایر

۱. نشست کارشناسی آسیب شناسی قانون جدید مالیات‌های مستقیم دیماه ۱۳۹۵
۲. مجموعه سخنرانی‌های آقای دکتر تقوی نژاد ۱۳۹۷ ریاست سازمان امور مالیاتی کشور
۳. مجموعه سخنرانی‌های آقای دکتر عسکری آزاد ۱۳۹۴ ریاست اسبق سازمان امور مالیاتی
۴. مصاحبه دکتر غلامحسین دوانی با خبرگزاری خبرآنلاین در ۱۳۹۶/۱۱/۱۹

### منابع لاتین

1. Asian Development Bank (2014). "A Comparative Analysis of Tax Administration in Asia and the Pacific, April, 2014.
2. Bird, R.M. (1989). "The Administrative Dimension of Tax Reform in Developing Countries", in M. Gillis, ed., Tax Reform in Developing Countries (Durham NC: Duke University Press, 1989).
3. Bird, R.M and M. Casanegra de Jantscher, eds. (1992). "Improving Tax Administration in Developing Countries (IMF).
4. Bahl, R and J. Martinez-Vazquez (1992). "The Nexus of Tax Administration and Tax Policy in Jamaica and Guatemala", in R.M. Bird and M. Casanegra de Jantscher, eds., Improving Tax Administration in Developing Countries (IMF, 1992).



5. Oyeyinka, Ayodeji (2014). "Impact of ICT on Tax, Administration in Nigeria" College of Technology, Esa, Oke, Nigeria, Vol 5, No8, 2014.
6. Tanzi, Vito, (1996). "Fiscal Adjustment and Reform in Brazil. Speech delivered at the first Brazil seminar on Public Finance, Brasilia, September.
7. Tanzi, Vito and Anthony Pellechio (1995). "The Reform of Tax administration", IMF working papers, 95/22, Washington: International Monetary Fund.
8. Teresa Ter-Minassian (2009). "Challenges in Tax Reform for Turkey, in an International Perspective", UNDP Seminar on Tax Policy Options on the Way to EU Accession, Ankara, January 12-13, 2009.

