

مالیات و مشوق مالیاتی در گردونه عدالت اجتماعی

حسن آقا نظری^۱

الله محمدآقائی^۲

سید حمید جوشقانی نائینی^۳

تاریخ دریافت: ۱۳۹۰/۶/۳۰ تاریخ پذیرش: ۱۳۹۰/۱۰/۲۸

چکیده

بررسی‌ها نشان می‌دهد نظام مالیاتی کشور یکی از معودترین نظامهایی است که در آن تمامی اشکال مختلف مشوق مالیاتی به طیف وسیعی از مخاطبان اعطاء می‌شود. در این میان تعطیلی مالیاتی و یا به تعبیر عام‌تر معافیت کامل از پرداخت مالیات در بسیاری از بخشها و فعالیتهای اقتصادی و فرهنگی از شایع‌ترین و گسترده‌ترین شکل مشوق‌ها در کشور است. در حالی که ادبیات موجود و مطالعات تجربی نشان می‌دهند که این نوع مشوق از بی‌اثرترین و در عین حال پرهزینه‌ترین مشوق‌های مالیاتی بشمار می‌آید. فرض بر این است که عدالت به معنای دادن حق به صاحب آن (ذی حق) است. عدالت اجتماعی نیز از برآیند رعایت حقوق متقابل افراد و دولت بدست می‌آید. یکی از حقوق مالی دولت اسلامی درآمد مالیات رسمی است. ملاک تمام عیار این نوع حق دقیقاً مصلحت‌سنگی است. از این رو بین مفهوم عدالت اجتماعی و مصلحت‌سنگی در مورد سیاست‌های مالیاتی از قبیل تعیین پایه‌های مالیاتی، نرخ مالیات، معافیتها و مشوق‌های مالیاتی رابطه منطقی - واقعی برقرار می‌شود. بنابر اصل حاکم عدالت، بهطور کلی اعمال مشوق‌های مالیاتی (ترجیحات و معافیتها) مالیاتی به منظور تشویق اهداف خاص اقتصادی و اجتماعی) را باید کاهش داد. در صورت ضرورت استفاده از مشوق مالیاتی جهت سرمایه‌گذاری و جذب آن، لازم است تأثیر این مشوق‌ها و معافیتها احراز شود. چنانچه مشوق ممزوج با خود مالیات در نظر گرفته شود، انتظار می‌رود علاوه بر تأمین هدف استفاده از تشویق مالیاتی؛ از کارائی بیشتری برخوردار باشد. روند گسترش طرفیت‌های مالیاتی و تکنرخی شدن مالیات و پایه مالیاتی نیز شیوه دیگری در تشویق مالیاتی توأم با عدالت و افزایش درآمد مالیاتی محسوب می‌شود.

واژه‌های کلیدی: مالیات، مشوق مالیاتی، عدالت اجتماعی، کارائی، فقه اسلامی و سرمایه‌گذاری

۱- عضو هیأت علمی پژوهشگاه حوزه و دانشگاه (نویسنده مسئول)

۲- کارشناس ارشد اقتصاد

۳- کارشناس ارشد موسسه آموزشی و پژوهشی امام خمینی (ره) mirsadry@gmail.com

۱- مقدمه

مشوق مالیاتی یک سیاست مالیاتی است که از طریق آن دولتها برای رسیدن به اهداف توسعه‌ای، افزایش سرمایه‌گذاری و افزایش اشتغال به گروه خاصی از سرمایه‌گذاران و یا فعالان اقتصادی (مشوق) هدفمند و یا به همه آنها (مشوق عام یا غیرهدفمند) با اعطای انواع تخفیف، ترجیحات، ارفاق، اعتبار و تعویقات مالیاتی، رفتارهای تبعیض‌آمیز مالیاتی می‌کند. یکی از مشکلات عمدی بین مردم و حکومت‌ها اخذ مالیات است. این مسأله حتی باعث سوء تفاهم و ایجاد شکاف بین مردم و طبقه حاکم می‌شود. میزان مالیات، نوع رفتار با مؤدیان مالیاتی، هدفمند نبودن معافیت مالیاتی از جمله اموری است که می‌تواند حس تبعیض و بی‌عدالتی را در مردم تقویت کند. از این‌رو باید اصل عدالت که یک ملاک و معیار در نظام اسلامی برای تمام ابعاد زندگی فردی و اجتماعی است؛ چه در اصل مالیات و چه در مشوق‌های مالیاتی لحاظ شود.

معمولًاً مشوق مالیاتی به منظور جذب سرمایه اعطاء می‌شود. هر چند مشوق‌ها از کارکردهای متفاوتی از جمله حمایت‌های منطقه‌ای، بخشی و گروهی برخوردارند؛ ولی نتایج بررسی‌ها از بی‌تأثیری یا تأثیر ناچیز آن حکایت دارد. اعطای مشوقهای مالیاتی به هر شکلی که باشد دارای هزینه اقتصادی و مالی است. در کنار تردیدهایی که از اثربخشی این سیاست مالیاتی در تحقق اهداف مورد نظر دولتها وجود دارد، بحث الحق تدریجی کشورهای جهان به سازمان تجارت جهانی و الزام آنها به کاهش و شفافسازی حمایتهای مالیاتی و غیرمالیاتی خود از صنایع و شرکتها، بسیاری از کشورهای جهان را بر آن داشته تا در سیاست‌های مالیاتی و به ویژه مشوق مالیاتی خود تجدید نظر نمایند. امروزه بسیاری از کشورها و سازمانهای بین‌المللی نظیر بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول بر کاهش و هدفمند کردن مشوقهای مالیاتی تأکید دارند و حتی این دو نهاد پولی بین‌المللی بسیاری از وامها و کمکهای خود را به حذف یا کاهش مشوقهای مالیاتی مشروط کردند.^۱

در ادبیات مالیاتی نظامهای مالیاتی بر اساس دو اصل توانایی پرداخت و اصل بهای خدمات و یا ترکیبی از این دو شکل گرفته‌اند. در واقع توانایی پرداخت همان اصلی است که به عدالت اجتماعی و توزیع ثروت در جامعه از طبقات بالا به سطح پایین بر می‌گردد که این کار از طریق مکانیزم بودجه کشور که بخشی از آن از طریق وصول مالیات است تأمین می‌شود. رعایت نرخ پائین مالیات و استفاده از نظام تک نرخی و

۱- بازنگری مشوق‌های مالیاتی در ایران (موضوع ماده ۱۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه)، ویرایش سوم، معاونت برنامه ریزی و فناوری اطلاعات، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی سال ۱۳۸۹.

اعمال عمومی و فرآگیر مالیات نسبت به مشمولین در وصول به عدالت و کارائی از یک طرف و کسب درآمد و جذب سرمایه‌گذاری از سوی دیگر مؤثر است.

این مقاله بعد از مرور مفاهیم و وضعیت مشوق‌های مالیاتی و نتایج برخی مطالعات تجربی در این زمینه، روشن نمودن معنای عدالت و عدالت اجتماعی؛ با کمک از آموزه‌های دینی به دنبال بررسی این مطلب است که چگونه حاکمیت اسلامی علاوه بر مالیاتهای ثابت شرعی از قبیل خمس و زکات می‌تواند بر اساس مصالح اجتماعی مالیات متغیر و رسمی نیز وضع نماید. همچنین بررسی چگونگی بکارگیری مشوق‌ها با استفاده از آموزه‌های دینی در راستای دستیابی به عدالت اجتماعی در نظام مالیاتی انجام و سپس نتیجه-گیری ارائه می‌شود.

۲- ادبیات موضوع

۲-۱- مروری بر پیشینه تحقیق

آقایی و همکارانش (۱۳۸۰)، در مطالعه‌ای تحت عنوان «بررسی معافیت زیر بخش‌های کشاورزی در نظام مالیاتی ایران»، بر ضرورت بازنگری جامع در سیاست معافیت مالیاتی بخش کشاورزی تأکید دارد. این مطالعه نشان می‌دهد که وضع مالیات بر برخی از زیر بخش‌های کشاورزی که درآمد بالایی دارند اثر منفی بر انگیزه تولید کنندگان نخواهد داشت.

پژویان و موسوی جهرمی (۱۳۷۲)، در مطالعه خود با عنوان «اثر مالیات بر شرکت‌ها در سرمایه‌گذاری بخش خصوصی» با استفاده از دو روش خرد و کلان تأثیر مالیات بر سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در ایران را بررسی کرده‌اند. نتایج سطح کلان نشان می‌دهد که در دوره زمانی (۱۳۵۳ تا ۱۳۶۶) مالیات بر درآمد شرکتها بر روی سرمایه‌گذاری بخش خصوصی تأثیری نداشته است. در سطح خرد نیز محققان مذکور با استفاده از تکنیک آنالیز واریانس یک طرفه در مورد نمونه‌ای منتخب از جامعه شرکتها تولید کننده فرآورده‌های نساجی تحت پوشش صنایع ملی (و با اخذ اطلاعاتی از پرونده‌های مالیاتی آنها در فاصله سالهای ۱۳۶۶-۱۳۶۲)، به این نتیجه می‌رسند که در تصمیم‌گیری سرمایه‌گذاری در جامعه مورد پژوهش، مالیات عامل مهمی نبوده است.^۱

۱- با عنایت به ارتباط مستقیم تحلیل‌های ارائه شده در این مقاله در فصول بعد مجدداً و به تفصیل از یافته‌های این تحقیق سخن خواهیم گفت.

چشمی (۱۳۸۱) در پایان نامه کارشناسی ارشد خود با عنوان «مالیات بشرکت‌ها و تأثیر آن بر سرمایه‌گذاری بخش خصوصی و تبیین علل آن» تأثیر مالیات بر نرخ سرمایه‌گذاری بخش خصوصی را برآورد نموده است. نتایج این مطالعه نشان می‌دهد که اندوخته طرح و توسعه که طبق قانون مالیاتهای مستقیم از معافیت مالیاتی برخوردار است اثر مثبتی بر سرمایه‌گذاری شرکتهای صنعتی و معدنی دارد. با این حال، نظر به یکسان بودن قانون مالیاتی برای سودهای تقسیم شده و نشده می‌توان گفت: «قانون مالیات بر شرکتها اثر بازدارنده قبل توجهی در کاهش پس انداز و سرمایه‌گذاری شرکتها دارد» و لذا این خود ضرورت سیاستهای تشویقی افزایش سود تقسیم نشده برای اهداف سرمایه‌گذاری را بیان می‌کند.

حکیم (۱۳۷۷)، در رساله کارشناسی ارشد خود با عنوان «بررسی اثرات معافیت‌ها و جرائم مالیاتی مندرج در قوانین جاری بر کارائی نظام مالیاتی ایران از دیدگاه ممیزان کل در استان تهران»، نشان می‌دهد: ۱) معافیت‌ها و جرائم مالیاتی باید به موازات افزایش نرخ تورم تعديل شوند تا اثربخشی خود را از دست ندهند؛ ۲) عدم تناسب معافیتها با سطح درآمد افراد موجب فرار مالیاتی می‌شود؛ و ۳) انعطاف‌ناپذیر بودن معافیتها و جرائم مالیاتی نسبت به شرایط اقتصادی، اثربخشی آنها را کاهش می‌دهد.

فليحي و همكارانش (۱۳۸۷) در طرح تحقیقاتی بررسی اثر معافیت‌های مالیاتی منطقه‌ای (موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم) به این نتیجه دست یافته‌اند که در سطح کشور (در تحلیل کلان) ضریب مالیات در سطح ۱۰ درصد معنی‌دار است، در سطح استانها (در تحلیل خرد) اظهارنظر دقیقی در خصوص اثرگذاری مالیات اشخاص حقوقی و به تبع آن، معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۲ بر سرمایه‌گذاری در بخش‌های تولیدی و معدنی ارائه نشده است. این مسئله را می‌توان به شرایط جغرافیایی، اقتصادی و اجتماعی هر یک از استانهای موجود در کشور نسبت داد که منجر به اهمیت بیشتر یا کمتر مالیات در سرمایه‌گذاری غیردولتی در آنها می‌شود. در عین حال، پیشنهاد شده است که إعمال معافیت موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم با عنایت به تأثیر مثبتی که بر افزایش میزان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در سطح کلان کشور از خود نشان داده است، کماکان استمرار یابد.

غفارزاده (۱۳۸۶) در مقاله «بررسی اثربخشی معافیت‌های مالیاتی منطقه‌ای»، اثربخشی معافیت‌های مالیاتی منطقه‌ای در ایران و در دوره‌های مختلف قانون مالیاتهای را با استفاده از آمار توصیفی و شاخصهای رشد و توسعه صنعت بررسی نموده و نشان داده است که برقراری معافیت‌های مالیاتی منطقه‌ای در ایران اهداف پیش‌بینی شده را محقق ننموده است. نتایج حاصل از بررسی‌های انجام گرفته، اثربخشی معافیت مالیاتی واحدهای تولیدی و صنعتی در مناطق محروم کشور بر اساس ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم

مصوب اسفند ماه ۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن را نشان نمی‌دهد هر چند هدف این نوع معافیتها محرومیت زدایی از طریق تشویق به ایجاد صنایع و واحدهای تولیدی در مناطق محروم و دور افتاده است (مطالعه تطبیقی ساختار جرائم و مشوّقه، ۱۳۸۹: ۲۲).

در بعضی از این تحقیقات اثر وضع مالیات بررسی شده که آیا تأثیر منفی بر سرمایه‌گذاری دارد یا خیر؟ و در برخی دیگر از تأثیر حذف مالیات با عنوان مشوق تحقیق شده است. این مطالعات نشان می‌دهد که معافیت یا مشوق مالیاتی در کشور ایران تأثیر چشم‌گیر و مثبت نداشته است و حتی در بعضی موارد به بی‌اثر بودن یا اثر منفی آن توجه شده است و از سوی دیگر اخذ مالیات در روند سرمایه‌گذاری اثر منفی بدنیال ندارد. یعنی مالیات ابزار سیاستی مناسبی برای هدف مذکور نیست.

مطالعات انجام شده در کشورهای دیگر در خصوص مالیات بویژه مشوّقه‌های مالیاتی بر رفتار بنگاهها و تصمیمات سرمایه‌گذاران نیز از دوگانگی نتایج حکایت دارد. در برخی از کشورها نتایج مطالعات از تأثیر مثبت مشوّقه‌های مالیاتی و در برخی دیگر از تأثیر ناچیز آنها حکایت دارد. در مجموع نتایج مطالعات از عدم تأثیر و یا تأثیر بسیار ناچیز مشوّقه‌های مالیاتی بر سرمایه‌گذاری در حال توسعه حکایت دارد (بانزنگری مشوق‌های مالیاتی در ایران، ۱۳۸۹: ۸۵).

آثار و نتایج فوق حاصل بررسی‌های تجربی است. شاید بتوان ادعا کرد که مفاد آموزه‌های دینی از منظر عدالت اجتماعی نیز تا حدودی همین امور باشد. سؤالی که مطرح می‌شود این است که آیا مشوق مالیاتی ابزار مناسبی برای دولت جهت اهدافی نظیر توسعه اقتصادی در صنعت یا منطقه خاص، ورود دانش و تکنولوژی، افزایش صادرات، افزایش اشتغال است؟ آیا در بررسی مشوق‌ها فقط بررسی اثر اقتصادی آنها کافی است یا توجه به اثر درآمدی (اثر مالی) آنها برای دولت و اثرات اجتماعی آنها نیز لازم است؟

۲-۲-۱- مبانی نظری

۲-۲-۲- وضعیت مشوق‌ها در نظام مالیاتی

در هر جامعه‌ای که قانون و مباحث مالیاتی مطرح است، تسهیلات و امتیازات مالیاتی نیز به موازات آن و با عنوانی مختلف مانند «معافیت مالیاتی»، «بخشودگی مالیاتی»، «تحفیض مالیاتی»، «امتیاز مالیاتی»، «اعتبار مالیاتی» و غیره مطرح می‌شود. به هر حال موضوع مالیات از عوامل ایجاد چالش و تنفس، بین مؤدیان و دولت است. تولید کنندگان و مدیران بنگاههای خدماتی و کارگری با این اعتراض که درآمد حاصل از نیروی کار از حیث ماهیت از درآمدهای حاصل از تجارت و داد و ستد متفاوت است؛ انتظار معافیت و یا تسهیلات

مالیاتی را دارند. زیرا کسب سود و درآمد، در خرید و فروش به سهولت امکان‌پذیر است برخلاف کار تولید و خدماتی که با دردسرها و دوندگی و مسئولیت‌های عدیده مواجه هستند.

سیستم مالیاتی کشور ایران بسیار پیچیده است بطوری که نقص اصول کارآمدی نظام مالیاتی را می‌توان در آن مشاهده نمود. به طور نمونه معافیت‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی در سطح بسیار متنوع و گسترده با ابهام و پیچیدگی زیاد همراه است. انواع مشوق مالیاتی ابزاری است که در ایران بیشتر برای حل و فصل پرونده‌های عدیده و تسوبیه حساب مالیاتی و وصول مالیات‌های عموق و پاسخ‌گویی به مقررات قوانین بودجه کل کشور سالانه (وصول مالیات‌های سقف مقرر در قانون بودجه) از آن بهره برداری شده است. به هر صورت در قانون مالیاتی کشور حسب مورد، اصل مالیات یا پایه مالیاتی و یا نرخ مالیاتی؛ مشمول حذف یا بخشودگی یا تعدیل و تخفیف واقع می‌شود.

معافیت‌های مالیاتی رایج در ایران از حیث دایرة شمول ممکن است مطلق یا نسبی باشد. معافیت‌های نسبی برای مدت یا به میزان یا با درصد معین و با قیود و شرایط خاصی برقرار می‌شود.^۱ برخی از معافیت‌های به منظور حمایت از مشاغل معین و فعالیت در رشته‌های خاص اعطاء می‌شود. مشاغل و فعالیت‌های مذبور ممکن است به لحاظ جنبه‌های بهداشتی، علمی، فرهنگی، هنری، اقتصادی، صنعتی، تولیدی، تعاونی و یا مؤلفه‌های خاص دیگر مورد حمایت قانونی واقع شوند.^۲ همچنین به منظور ترغیب اشخاص حقیقی و حقوقی برای سکونت یا اشتغال یا سرمایه‌گذاری در نقاط یا مناطق خاص کشور، ممکن است در موارد مهاجرت به آن مناطق معافیت‌ها و تسهیلات مالیاتی ویژه‌ای وضع شود.^۳ معافیت معیشتی، معافیت به لحاظ

۱- برای مثال معافیت درآمدهای ابزاری ناشی از فعالیت‌های تولیدی و معدنی به میزان ۸۰٪ یا ۱۰۰٪ و برای مدت چهار سال یا ده سال طبق ماده «۱۳۲»، معافیت ۵۰٪ تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی موضوع تبصره «۳» ماده «۱۳۲»، معافیت ۵۰٪ سود ابزاری مصروف در بازسازی و نوسازی و تکمیل و یا ایجاد واحدهای صنعتی جدید طبق ماده «۱۳۸» و برخی معافیت‌های موضوع ماده «۱۳۹» قانون مالیات‌های مستقیم در زمرة معافیت‌های نسبی تلقی می‌شوند.

۲- معافیت واحدهای تولیدی و معدنی و صنعتی موضوع ماده «۱۳۲» و «۱۳۸»، معافیت شرکت‌های تعاونی موضوع ماده «۱۳۳»، معافیت واحدهای انتشاراتی و مطبوعاتی و فرهنگی و هنری دارای مجوز از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی موضوع بند "L" ماده «۱۳۹» و معافیت مدارس، دانشگاه‌ها و مراکز آموزش عالی غیرانتفاعی موضوع ماده «۱۳۴» هر چند در زمرة سایر معافیت‌های طبقه بندی شده فوق الذکر نیز قرار می‌گیرند) و معافیت درآمدهای ناشی از صادرات موضوع ماده «۱۴۱» قانون مالیات‌های مستقیم از جمله معافیت‌های قابل ذکر موضوع این بند و بند ب ماده ۱۰۴ قانون برنامه پنجم توسعه می‌باشد.

۳- از نمونه‌های معافیت مهاجرتی می‌توان معافیت موضوع تبصره «۳» ماده «۱۳۸» قانون مالیات‌های مستقیم را نام برد. طبق این تبصره، کارخانه‌های واقع در محدوده آبریز تهران که تعداد کارکنان آنها کمتر از پنجاه نفر نباشد، در صورتی که تأسیسات خود را کالاً به خارج از شعاع یکصد و بیست کیلومتری مرکز تهران انتقال دهند، بر اساس ضوابطی تا ده سال از تاریخ بهره برداری در محل جدید از پرداخت مالیات بر درآمد ناشی از فعالیت صنعتی مربوط معاف خواهند بود.

ایجاد سهولت و رعایت صرفه‌جویی در وصول مالیات‌ها، معافیت به لحاظ مسائل اجتماعی و معافیت‌های منطقه‌ای از دیگر انواع طبقه بندی معافیت‌ها است (بازنگری مشوق‌های مالیاتی در ایران، ۱۳۸۹).

عدم توجه به مدت و میزان استفاده از معافیت‌ها می‌تواند علاوه بر عدم تأمین اهداف معافیت‌ها (مانند حمایت از سرمایه‌گذاری و غیره)، موجب کاهش درآمدهای مالیاتی شود. اگر معافیت مالیاتی برای دوره طولانی و یا با ضریب ثابتی اعطاء شود، نه تنها عدالت اجتماعی تأمین نمی‌شود و کارایی افزایش نخواهد یافت؛ بلکه به محض پایان یافتن دوره معافیت، ممکن است فعالیت ورشکسته شده و یا از حیات اقتصادی بازماند. همانگونه که نرخ بالای مالیات، ممکن است شرایطی را برای اجتناب سرمایه‌گذار از پرداخت مالیات و یا فرار مالیاتی و یا به طور کلی عدم تمایل به سرمایه‌گذاری را فراهم کند.

۲-۲-۲- ماهیت مشوق‌ها

عمده عنوانین و اصطلاحاتی که تاکنون در ادبیات مالیاتی کشورهای مختلف در باره مشوق مالیاتی بکار رفته و در حقیقت معنی معافیت مالیاتی از ان مستفاد می‌شود، عبارتند از «معافیت مالیاتی^۱»، «بخشودگی مالیاتی»، «تحفیف مالیاتی^۲»، «امتیاز مالیاتی»، «اعتبار مالیاتی^۳»، «كسور مالیاتی»، «تسهیلات مالیاتی» و «مالیاتی^۴» و «ارفاق مالیاتی^۵». برای این نام‌گذاری‌ها و انتخاب عنوانین مذکور، اصولاً دلیل و برهان روشن و قابل اثباتی نمی‌توان ارائه داد.

به نظر می‌رسد بیشتر دامنه شمول هر یک از عوامل کاهنده مزبور و روش‌های محاسباتی مرتبط با آن، سبب انتخاب هر مورد از آن عنوانین بوده است. به علاوه باید توجه داشت که معافیت به شیوه مذکور همواره نسبت به اصل مالیات اعمال نمی‌شود، بلکه به مقتضای هر قانون یا هر منبع مالیاتی و یا هر گروه مؤدیان، ممکن است حسب مورد، اصل مالیات یا پایه مالیاتی و یا نرخ مالیاتی مشمول حذف یا بخشودگی یا تعديل و تخفیف واقع شود.

-
- 1- Tax Exemptions
 - 2- Tax Relief
 - 3- Tax Credit
 - 4- Tax Deferral
 - 5- Tax Allowances

صاحبنظران بر اساس معیارهای مختلف تقسیم‌بندی‌های گوناگونی از انواع مشوق‌های مالیاتی ارائه داده‌اند. یکی از معروف‌ترین آنها که مقبولیت زیادی در نزد پژوهشگران دارد از طرف ساندفورد^۱ ارائه شده است. بر این اساس مشوق‌های مالیاتی در پنج گروه عمده طبقه‌بندی می‌شوند:

(۱) ارافق‌های مالیاتی: اقلامی هستند که از سود ناخالص مؤدی کسر می‌شوند تا درآمد مشمول مالیات (پایه مالیاتی) وی به دست آید. خالص مزایایی که از طریق ارافق مالیاتی نصیب مؤدی می‌شود به نرخ مالیات و ساختار نرخ‌گذاری (تصاعدی، تنازی یا تنازلی بودن نرخ) بستگی دارد. در قوانین مالیاتی ایران ارافق مالیاتی را می‌توان با «هزینه‌های قابل قبول مالیاتی» مترادف دانست.

(۲) معافیت‌های مالیاتی: به آن بخش از درآمدهای خاص مؤدی که در هنگام محاسبه پایه یا درآمد مشمول مالیات وی کنار گذاشته می‌شوند و جزو درآمد مشمول مالیات به حساب نمی‌آیند، اطلاق می‌شود.

(۳) اعتبارات مالیاتی: بخشی از مالیات متعلقه است که به مؤدی بازگردانده می‌شود. تأثیر خالص اعتبار مالیاتی به میزان درآمد مؤدی بستگی ندارد و برای تمامی مؤدیان یکسان است زیرا در صورت اعطای این گونه مشوق، بدون توجه به نرخ نهایی مالیات، یک مبلغ پولی یکسان و مشخصی از کل مالیات متعلقه مؤدی کسر می‌شود و یا اینکه درصد معینی از مالیات متعلقه تمامی مؤدیان کسر و به عبارتی دیگر بخشوذه می‌شود. اعتبار مالیاتی به شکل کاستن از مالیات متعلقه در واقع روش جایگزینی برای اعطای تخفیف مالیاتی بر مبنای شرایط فردی مؤدیان است.

(۴) تخفیفات مالیاتی: با اعطای تخفیف مالیاتی گروهی از مؤدیان یا فعالیت‌های خاصی با نرخ پایین‌تری مشمول مالیات قرار می‌گیرند (چه بسا با نرخ صفر درصد). در نظام‌های مالیاتی برخی کشورها تخفیف مالیاتی از خود مالیات متعلقه کسر می‌شود و در بعضی دیگر، از درآمد مشمول مالیات یا همان پایه مالیاتی.

(۵) تعویقات مالیاتی (تقسیط و دادن مهلت): بر این اساس به مؤدی اجازه داده می‌شود که بدھی مالیاتی خود را با تأخیر پردازد.^۲

1- Sandford, 2000

۲- در انتخاب برابر نهاده‌های فارسی اصطلاحات از معادلهای پیشنهادی مرحوم دکتر محمد توکل در ترجمه کتاب «فرهنگ اصطلاحات مالیاتی بین‌الملل» استفاده شده است.

بدیهی است معافیت‌های مالیاتی با هر اسم و عنوان و روش محاسباتی که مطرح شود، در نهایت موجب کاهش در میزان مالیات مورد وصول و یا به عبارت دیگر، به مفهوم عامل کاهنده مالیات متعلقه خواهد بود. بنابراین باید از اتخاذ سیاست مشوق مالیاتی، هدفی مهم‌تر از هدف اخذ مالیات دنبال شود.

۲-۳-۳- اهداف مشوّقها

در کنار مخارج و هزینه‌هایی که مربوط به اداره دولت است؛ پرداختن به امور اجتماعی از جمله وظایف دولت است که هزینه‌هایی را بر آن تحمیل می‌کند. دولت به منظور تأمین این هزینه‌ها، اقدام به کسب درآمد از طریق مالیات می‌نماید. ابزار مالیاتی علاوه بر هدف درآمدی، می‌تواند برای اهداف دیگری نیز کاربرد داشته باشد. به طور کلی اهداف مورد انتظار از قانون مالیات متعارف را در دو دسته زیر می‌توان خلاصه کرد:

۱. اهداف اولیه:

- ایجاد و تولید عایدی درآمدی مناسب برای پوشش اهداف مختلف اقتصادی و اجتماعی؛
- با توجه به سطح تولید و بهره‌گیری از روش‌های اجرایی آسان؛ عرضه و تقاضای کالاها و خدمات را معادل سازد.

۲. اهداف ثانویه:

- اصول کارآئی و عدالت اقتصادی را حفظ نماید؛
- حمایت از اجرای مؤثر سایر سیاست‌های اقتصادی یا حداقل اجازه انتزاعی سیاست‌های مالیاتی در برابر سایر سیاست‌های اقتصادی.

بنابراین سیاست‌گذاری مالیاتی یک نوع ایجاد تعادل بین اهداف متعدد بوده و نیازمند انتخاب بهینه اهداف مختلف سیستم مالیاتی است؛ چراکه بین این اهداف یعنی بین تحقق اصل عدالت و اصل کارایی سیاست‌های اقتصادی یا بین اصل عدالت و اصل درآمد، تنافض و تضاد می‌تواند بروز کند. برای برقراری تعادل بین این اهداف، به انواع معافیت و مشوّق‌های مالیاتی توجه شد.

اگرچه بخشودگی‌ها و یارانه‌های مالیاتی برای تشویق فعالیتها تأثیر گذار هستند، ولی بنا به نظر متخصصین مالی در سالهای اخیر که در ادامه می‌آید؛ سیاست مشوق مالیاتی، علاوه بر ناکارآمدی در تأمین اهداف مورد نظر خود، به دلیل بوجود آمدن مشکلاتی از قبیل از بین رفتن بخشی از پایه مالیاتی، غیر مؤثر بودن برخی از ابزارهای انگیزشی، تبدیل شدن این ابزار به یکی از علل نابرابری و تسهیل شدن فعالیتهای سوداگرانه غیر قابل قبول هستند.

ساختارهای مالیاتی معمولاً هنگامی از کارآیی بیشتری برخوردار هستند که با بهبود در مدیریت مالیاتی همراه باشد که مهمترین عامل در این مورد رفع پیچیدگی بیش از حد قوانین مالیاتی و کاهش بار اجرایی تحمیل شده از این طریق در بسیاری از کشورهای در حال توسعه است. همگام با این تغییر نظرات، طراحان اصلاح نظام مالیاتی بر دو مطلب تأکید کرده اند: (الف) محدود کردن کاربرد انگیزه‌های مالیاتی که می‌توانند منجر به بروز اختلالاتی در تخصیص منابع در کلیه بخشها شوند؛ و (ب) ایجاد درآمد از طریق بسط پایه مالیاتی به جای افزایش نرخ‌ها.

۴-۲-۲- آثار مشوق‌های مالیاتی

به طور کلی مشوق‌های مالیاتی دو نوع تأثیر اقتصادی و مالی به همراه دارند. اثرات اقتصادی مشوق‌های مالیاتی گسترده‌تر از تأثیرات مالی آنها است. ایجاد اشتغال، افزایش سرمایه‌گذاری و نتیجتاً افزایش جریان درآمدی خانوارها و بنگاهها از جمله تأثیرات مهم اقتصادی مشوق‌های مالیاتی هستند. البته باید به این نکته توجه کرد که در کنار تأثیرات مثبت مشوق‌ها در ایجاد اشتغال، افزایش سرمایه‌گذاری و درآمد بیشتر، هزینه‌هایی نیز متوجه اقتصاد کشور می‌شود که باید در محاسبه اثر نهایی مشوقها مورد توجه قرار گیرند.

تیموتی بارتیک^۱، از کارشناسان با سابقه در زمینه مشوق‌های مالیاتی در ایالات متحده، معتقد است برای ارزیابی اثرات اقتصادی مشوق‌ها باید به برخی از سوالات توجه ویژه شود از جمله اینکه میزان دستمزد حاصل از مشاغل ایجاد شده چقدر است؟ و آیا مشاغلی که ایجاد می‌شوند خوب و مناسب هستند؟ آیا این مشوق‌ها منجر به ایجاد بنگاههای جدید می‌شوند یا این بنگاهها تنها جایگزین بنگاههای دیگر خواهند شد؟. علی‌رغم اینکه هدف اصلی مشوق‌های مالیاتی بهره‌مندی از اثرات اقتصادی آنهاست اما باید به اثرات مالی مشوق‌ها نیز توجه کرد. اثرات مالی به جریان درآمد مالیاتی دولت اشاره دارد. در بسیاری از موارد، اعطای مشوق مالیاتی منجر به تأثیر اقتصادی مثبت و تأثیر مالی منفی برای دولت می‌شود.

باید در اعطای مشوق‌های مالیاتی نهایت دقت صورت گیرد. به عبارت دیگر قبل از هر اقدامی لازم است با انجام تحلیل‌های هزینه- فایده، منافع و هزینه‌های اعطای مشوق مالیاتی ارزیابی شوند. گاهی اوقات درآمدی که در اثر اعطای مشوق‌ها از دست می‌رود می‌تواند صرف امور ضروری و زیربنایی نظیر آموزش، بهداشت و ... شود.

1- Timothy Bartik

در یک جمع‌بندی کلی ماسترز (۲۰۰۶) آثار مثبت و منفی مشوق‌های مالیاتی را به شرح ذیل بر شمرده است^۱:

۲-۴-۱- آثار مثبت اعطای مشوق‌های مالیاتی

- سود بیشتر برای سرمایه‌گذاران: اعطای هر نوع مشوق مالیاتی باعث افزایش نرخ بازده سرمایه‌گذاری‌ها می‌شود؛
- آثار جانبی مثبت: در نتیجه اباحت دانش و نوآوری ایجاد می‌شود؛
- قابلیت تأمین سایر اهداف: مشوق‌های مالیاتی-علاوه بر وصول درآمد- بر سایر اهداف سیاستی نظیر ایجاد اشتغال، توسعه مناطق محروم و... نیز تأثیر می‌گذارد؛
- علامت‌دهی مثبت: مشوق‌های مالیاتی می‌توانند نشانه‌ای دال بر عزم یک کشور برای تسهیل شرایط سرمایه‌گذاری و کسب و کار در بخش‌های خاص و مورد نظر باشند؛
- تحرک سرمایه: با کاهش نرخ مؤثر مالیات بر سرمایه، جریان ورود سرمایه خارجی به کشور تسهیل و پس-اندازهای داخلی در کشور جذب می‌شود؛
- رقابت‌پذیری مالیاتی: مشوق‌های مالیاتی رقابت‌پذیری مالیاتی را در کشور افزایش می‌دهند؛
- جبران سایر ناکارایی‌ها: مشوق‌های مالیاتی می‌توانند آثار عدم کارایی‌ها در سایر بخشها مانند زیرساخت‌های ضعیف یا پر هزینه، بی‌ثباتی اقتصادی یا نظام حقوقی و قضایی ناکارآمد را جبران کنند؛
- کسب درآمد: اگر در غیاب مشوق‌های مالیاتی سرمایه‌گذار سرمایه‌خود را خارج کند زیان درآمدی برای دولت ایجاد نمی‌شود اما در مقابل این امر روی اشتغال تأثیر منفی می‌گذارد؛
- پوشش سیاسی: هزینه اعطای مشوق‌های مالیاتی نامشهودتر از سایر برنامه‌های دولت مانند مخارج بودجه‌ای آشکار است.

۲-۴-۲- آثار منفی مشوق‌های مالیاتی

- زیان درآمدی برای دولت؛

- از دست رفتن بخشی از درآمد مالیاتی به دلیل فرار و اجتناب مالیاتی؛

1- Masters, Andrew (2006), " Strategies for Improving the Incentive Structure of Tax Systems: A Southern African Perspective" Retrived from www.imf.org/external/np/seminars/eng/2006/rppia/pdf/master.pdf in 2011-04-10.

- تأثیر سوء بر مدیریت نظام مالیاتی؛ نظام مالیاتی مجبور می‌شود بخشی از منابع محدود خود را از بخش وصول مالیات و اجرای قانون خارج کند و به کار تشخیص مؤدیان برخوردار از مشوق اختصاص دهد؛
- هزینه اقتصادی تعدیلات مالی؛ زیان درآمدی ناشی از اعطای مشوق‌ها یا باید با تحمیل بار اضافی بر دوش سایر مؤدیان و با توصل به روش‌های تأمین مالی پرهزینه جبران شود؛
- اخلال‌های اقتصادی؛ اعطای مشوق می‌تواند باعث کاهش کارایی و بهره‌وری شود؛
- بی عدالتی؛ مشوق‌های مالیاتی ممکن است موجب افزایش احساس بی‌عدالتی از سوی فعالان اقتصادی شده که به نوبه خود تمکین عمومی را متاثر می‌سازد؛
- فقدان شفافیت؛ بسیاری از مشوق‌های مالیاتی از نظر شفافیت و پاسخ‌گویی وضعیت چندان مطلوبی ندارند؛
- مسائل سیاسی؛ ارزش پولی مشوق‌های مالیاتی می‌تواند انگیزه‌ای برای بهره‌برداری سیاسی و فعالیت‌های مفسدانه باشد؛
- ارجحیت سایر گزینه‌ها؛ دیگر ابزارهای سیاستی می‌توانند مطلوب‌تر باشند و آثار پایدارتری داشته باشند.

۲-۵- نتایج تجربی مشوق‌های مالیاتی

مشوق مالیاتی یک سیاست مالیاتی است که از طریق آن دولتها برای رسیدن به اهداف توسعه‌ای، افزایش سرمایه‌گذاری و افزایش اشتغال با گروه خاصی از سرمایه‌گذاران و یا فعالان اقتصادی (مشوق هدفمند) و یا با همه آنها (مشوق عام یا غیرهدفمند) با اعطای انواع تعطیلی، تخفیف، ترجیحات، ارفاق، اعتبار و تعویقات مالیاتی، رفتارهای تبعیض‌آمیز مالیاتی می‌کنند. دنبال کردن اهدافی نظیر توسعه منطقه‌ای، انتقال دانش و فناوری، افزایش صادرات، افزایش اشتغال، حمایت از سرمایه‌گذاری در صنایع یا بخش‌های خاص و مورد نظر از اهم اهداف سیاستهای حمایتی مالیاتی قلمداد می‌شود (بازنگری مشوق‌های مالیاتی در ایران، ۱۳۸۹).

مشوقهای مالیاتی ممکن است به صورت عام و در سطحی گسترده برای تمام سرمایه‌گذاران جدید یا سرمایه‌گذاران خارجی و یا به طور خاص و در سطحی محدود برای سرمایه‌گذاری در صنایع و فعالیتهای خاص با یک حداقل مشخصی از سرمایه‌گذاری هدفمند شود. هدفمند کردن مشوقهای مالیاتی منافع و معایب خاص خود را به همراه دارد. از عده‌ترین منافع آن می‌توان به تعیین نوع سرمایه‌گذاری و نیز کاهش هزینه‌های اعطای مشوق به دلیل کاهش تعداد کسانی که از مشوق استفاده می‌کنند، اشاره کرد.

تعطیلی مالیاتی و یا به تعبیر عامتر معافیت کامل از پرداخت مالیات در بسیاری از بخشها و فعالیتهای اقتصادی و فرهنگی از شایعترین و گسترده‌ترین شکل مشوق‌ها در کشور است. در حالی که ادبیات موجود و

مطالعات تجربی نشان می‌دهند که این نوع مشوق از بی اثرترین و در عین حال پرهزینه‌ترین مشوق‌های مالیاتی است.

۲-۶-۲- عدالت اجتماعی

در کلمات واردۀ از امامان معصوم (علیهم السلام) عدالت به عنوان عاملی معرفی شده است که امور بر اساس استحقاق‌های طبیعی و واقعی در نظر گرفته می‌شود و به هر کس مطابق آنچه به حسب کار و استعداد لیاقت دارد؛ داده می‌شود. امام علی (علیه السلام) در این مورد می‌فرمایند:

«العدل يضع الامور مواضعها»^۱ عدل امور را جای خودش قرار می‌دهد.

و نیز در فرازی دیگر می‌فرماید:

«العدل ملاک؛^۲ عدل، معيار و ملاک همه چیز است.»

بر خلاف نظریه قرارداد اجتماعی که عدالت را به دلیل گره‌گشایی و راه گریز از بن‌بسته‌های اجتماعی و همچون دارویی تلخ و غیرمطبوع، ناگریز و لازم می‌پنداشد عدالت در نگاه حضرت امیر(ع) یک سیاست گزینشی و شیوه انتخابی نیست تا در ارزیابی خط مشی‌ها اولویت یافته باشد؛ بلکه حضرت عدالت را ملاک و معیار همه امور و یک سیاست عمومی معرفی می‌نمایند.

علامه طباطبائی(ره) در تحلیل مفهوم عدل می‌نویسد:

«عدل به معنای ملازمت با راه میانه و گریز از افراط و تفریط در کارهاست. و البته این معنای مفهومی عدل است و گرنۀ حقیقت عدل برقراری مساوات و داشتن هماهنگی در کارها است. در عدالت به هر کسی سهم بايسته داده می‌شود و بنابراین همگان در رسیدن به سهم خود و قرار گرفتن در جایگاه بايسته خود برابر می‌شوند. عدل در اعتقادات یعنی ایمان به آنچه حق و سزاوار است و عدالت در میان مردم یعنی قرار گرفتن هر کس در جایگاه بايسته خود که در عقل یا شرع و یا عرف برای او منظور شده است ... با این توضیح همسانی مفهوم عدل با زیبایی نیز روشن می‌شود...»^۳

۱- حدیث به طور کامل اینگونه است: الإمام علی (علیه السلام) – لما سُئل عن العدل والجود أيهما أَفْضَل؟ – العدل يضع الامور مواضعها، و الجود يُخرجها من جهتها، و العدل سائنس عام، والجود عارض خاص، فالعدل أشرفهما، وأفضلهما. (بحارالأئمّة، ج: ۳۵، ص: ۷۷)

۲- حدیث به طور کامل اینگونه است: العدل ملاک، الجور هلاک. (غورالحكم، ج: ۹۹، الفصل الأول في معنى العدل و فضلاته)

۳- «إنَّ العدل هو لزوم الوسط والاجتناب عن جانبِ الإفراط والتفرط في الأمور، وهو من قبيل التفسير بالازم المعنى، فإنَّ حقيقة العدل هي إقامة المساواة والموازنة بين الأمور بآن يعطى كل من السهم ما ينتبه ان يعطاه فيتساوى في آن كلاً منها واقع موضعه الذي يستحقه. فالعدل في الاعتقاد أن يؤمن بما هو الحق، والعدل ... في الناس وبينهم ان يوضع كل موضعه الذي يستحقه في العقل او الشرع او في المرف ففيثاب المحسن بحسنه ويعاقب المسيء على اساءته وينتصف للمظلوم من الطالم ولا يبعض في اقامه القانون ولا يستثنى. و من هنا

نیکی عدل و حقانیت آن از این رو نیست که همه را در یک ردیف و یک صف قرار دهد و هیچ فرقی بین آنها نگذارد، بلکه به این دلیل است که هر چیزی را در جای خود و محل سزاوار خود قرار دهد. مقتضای عدالت الغای تفاوتها نیست بلکه رعایت استحقاق‌هاست. به عبارت دیگر عدالت باعث ایصال افراد به حق خود است.

عدالت مفهومی است که برای فهم بهتر و انطباق آن با شرایط جامعه و افراد، نیازمند عملیاتی شدن است. احکام اسلامی عدالت اجتماعی و اقتصادی را در دل عبادات و از شروط صحت آن قرار می‌دهد. تحقق اصل عدالت اجتماعی در بعد اقتصادی از نظر اسلام منوط به تأمین زندگی متوسط اجتماعی برای فقرا و جلوگیری از تداول ثروت در دست اغњیاء است.

عدالت اقتصادی یکی از مصادیق عدالت شمرده می‌شود. جهت تفسیر عدالت اقتصادی از نظر اسلام، تبیین سه نکته اساسی: رابطه حق و عدالت، شناخت تحلیلی حق، و حقوق اقتصادی متقابل بین حاکمیت و ملت ضرورت دارد.

عدالت اجتماعی تضمین کننده برقاری برابری و مساوات در حق افراد جامعه است که به پیروی از آن به هر کس آن چه را که حق اوست داده می‌شود؛ در صورتی که این حق بر اساس هدایت آسمانی و بر اساس قانون شناخته شده و نیز در صورتی که به منافع ملی و عمومی زیان نرساند.

تبیین مفهوم عدالت اقتصادی و شاخص‌های آن یکی از دغدغه‌های اقتصاددانان است. تدوین شاخص‌های عدالت اقتصادی در دیدگاه اسلامی مستلزم تفکیک میان چهار معنای عدالت یعنی تساوی، دادن حق صاحبان حق، توازن و اعتدال و همچنین تمایز میان قلمروهای آن است. عدالت اقتصادی در عرصه‌های تولید، توزیع، مصرف و فرصت‌ها و خدمات عمومی ظهور پیدا می‌کند. معیار عدالت در توزیع فرصتها، برابری و مساوات، و در توزیع کارکردی - استحقاقی سهمی است که با تراضی به دست می‌آید و شاخص آن قیمت بازاری است. معیار عدالت در توزیع درآمد و ثروت، توازن است. معیار عدالت در رعایت حقوق نیازمندان، استحقاق در حد کفاف و شاخص آن حد کفاف و در پرداخت حقوق مالی بستگان، استحقاق عرفی است و شاخص آن اعتدال عرفی است (رجایی و معلمی، ۱۳۹۰).

سنجهش عدالت اقتصادی در گفتمان نظری و پارادایم موجود عدالت که مبتنی بر آموزه‌های لیبرالیسم اقتصادی است، در قالب شاخص‌هایی از جمله: ضریب جینی، شاخص رفاه اجتماعی و فقر

بیظیر ان العدل یساوق الحسن و یلازمه اذ لا معنی بالحسن الا ما من طبعه ان تُمیل اليه النفس و تنجدب نحوه علامه طباطبائی، المیزان، ذیل آیه ۹۰ سوره نحل، علامه طباطبائی، المیزان، ج ۱۲، ص ۳۳۰.

تبیین می‌شود که هر کدام از آن‌ها از منظر شکلی و محتوایی واجد نقد بوده به نحوی که نمی‌توانند در حد ظرفیت واژه عدالت، تعیین کننده آن در عالم واقع باشد.

آمارتیا سن: با یک مثال ساده و زیبا به روشنی نشان می‌دهد که عدالت یک مبحث تک بعدی نیست و موضوعی چند بعدی است. عدالت را نمی‌توان بدون بینش و ذهنیت شناسایی کرد.

رالز: نهادی فرضی را برای عدالت ترسیم می‌کند که در آن شخص بدون آگاهی در مورد جایگاه خود باید در مورد ترتیباتی که عادلانه می‌شمرد، نظر بدهد و اگر جامعه در چنین چارچوبی به راه حلی رسید که مورد توافق همگان بود، از نظر رالز این راه حل عادلانه محسوب خواهد شد.

بدون شک آنچه به یک جامعه اسلامی قوام و دوام می‌بخشد، در کنار مسائل عقیدتی و معنوی، مسئله اقتصادی است. پس در یک جامعه اسلامی که افراد با خواست و اراده خود قسمتی از اموالشان را به حاکم اسلامی می‌بخشند، امر مالیات یک امر حساس و مهم تلقی می‌شود. همچنین مسئله مالیات نیز یکی از مسائل مهمی است که در حیطه جامعه و بروز مشکلات و کسری بودجه در مورد هزینه‌های دولت اسلامی موضوعیت می‌باید. عدالت اجتماعی زیر بنای بحث مالیات و مسائل متفرع بر آن است. یعنی اصل عدالت باید به عنوان اصل حاکم و عام لحاظ شود. در بحث مالیات‌ها و مشوق‌های مالیاتی؛ برخی از مشوق‌ها فی نفسه با عدالت در تضاد است و برخی دیگر به علت اینکه مؤیدان مالیاتی به طرق مختلفی خود را مشمول آن می‌کنند تا مالیات را پرداخت نکنند، با عدالت اجتماعی در تضاد است.

۷-۲-۲- شاخص‌های رعایت عدالت اجتماعی

در ادبیات مالی، نظامهای مالیاتی بر اساس دو اصل توانایی پرداخت و اصل بھای خدمات و یا ترکیبی از این دو شکل گرفته‌اند. در واقع برگشت اصل توانایی پرداخت به اصل عدالت اجتماعی است. بنابر شاخص توزیع مجدد درآمد، ثروت در جامعه از طبقات بالا به سطح پایین جامعه تزریق می‌شود. این کار از طریق مکانیزم بودجه کشور که بخشی از آن از طریق وصول مالیات است تأمین می‌شود. تحقق عدالت اجتماعی منوط به اتخاذ تدابیر و سیاست‌هایی در ابعاد مختلف اجتماعی است. بدون تدبیر در امور فردی و اجتماعی افراد یک جامعه و اعمال نگرش کلان به موارد تضاد بین منافع فرد و جامعه، تحقق عدالت اجتماعی را نباید انتظار داشت. سیاستهایی که با اتخاذ آنها می‌توان عدالت اقتصادی-اجتماعی را تقویت کرد، به طور خلاصه

به این شرح هستند:

سیاستهای گسترش حقوق و آزادی‌های اقتصادی؛

سیاستهای بهبود ساز و کار رقابت سالم؛

سیاستهای توانمندسازی؛

سیاستهای مستقیم کاهش فقر و بازتوزیع درآمد.

بر این اساس نیز می‌توان شاخص‌هایی را برای سنجش میزان عدالت اجتماعی در جامعه ارائه داد. نسبت توانمندی فعالان و فعالیت‌های اقتصادی نسبت به زمان مشابه، درصد تأثیر باز توزیع مالیات به رفع فقر و نسبت گردش ثروت بین دهکهای بالای درآمدی و دهکهای پایین، برخی از این شاخص‌ها هستند.

۲-۸-۲- عدالت اجتماعی در منظر فقه اسلامی

در فقه، معانی متعددی از جمله میانه‌روی و انصاف برای عدل ذکر شده است. فقهای متاخر عدالت را ملکه نفسانی می‌دانند که باعث انگیزش انسان به تقوی و مروت می‌شود(رجایی و معلمی، ۱۳۹۰). عدالت اجتماعی برآیند رعایت حقوق متقابل فرد و جامعه و دولت است که از روحیه تقوای فردی و جمعی نشأت می‌گیرد. اسلام اجرای عدالت و به طور خاص عدالت اجتماعی را هدف برنامه‌های خود قرار داده است. از نظر اسلام عدالت اجتماعی در بعد اقتصادی با تعديل ثروت اغنياء و تأمین زندگی متوسط اجتماعی برای همه افراد جامعه تحقق می‌یابد. در قرآن تمرکز و تداول ثروت در دست اغنياء امر نامطلوبی شمرده شده است.^۱ چراکه تراکم ثروت در دست عده‌ای باعث محرومیت اکثریت افراد جامعه و باعث ضعف اقتصادی جامعه در سطح کلان می‌شود (پژوهشکده حوزه و دانشگاه، ۱۳۸۷، ص ۴۱۱-۴۱۶).

یکی از ابزارهای تعديل ثروت وضع مالیات است. در کنار مالیات‌های واجب در اقتصاد اسلامی، به حاکم جامعه اسلامی نیز این اختیار داده شده است که با وضع مالیات از شکل‌گیری تداول ثروت و موجبات بی‌عدالتی اجتماعی جلوگیری کند. عدالت اجتماعی مستلزم این است که در وضع مالیات دقت شود تا نوع و نرخ مالیات، باعث سلب انگیزه بخش خصوصی برای فعالیت اقتصادی نشود.

تباور عدالت اجتماعی در مالیات و به عبارتی عدالت مالیاتی در اقتصاد اسلامی در دو مالیات واجب خمس و زکات است. در این دو مالیات عمومیت اخذ مالیات از مشمولان رعایت شده است و از سوی دیگر در خمس هزینه‌های معيشی و شغلی فرد با حفظ شأن از تلقی مالیات معاف شده است. همچنین در زکات کمتر از حداقل نصاب را مشمول مالیات نمی‌داند. گویا اصل را بر عدم شمول مالیات خمس و زکات مگر در موارد فزونی درآمد بر هزینه و محصول بر حداقل نصاب قرار داده است.

۱- ما افاء الله على رسله من اهل القرى فللهم وللرسول ولذى القرى و اليتامي و المساكين و ابن السبيل كى لا يكون دولة بين الاغنياء منكم.(سوره حشر/۷)

در تمامی موارد و مسائل کنار هر عدل و عدالتی، حقی موضوعیت می‌یابد. در بحث مالیات و عدالت مالیاتی نیز همراه با حق دولت اسلامی مبنی بر اخذ مالیات و وظیفه مؤدی مبنی بر پرداخت، به طور متقابل مؤدی حقوقی دارد که باید توسط دولت رعایت شود. این حقوق شامل حقوق ثابت معین در شریعت و حقوق متغیر مصوب در مجلس شورای اسلامی است. رعایت متقابل مجموعه این حقوق و برآیند آن منشأ عدالت اجتماعی در بعد اقتصادی جامعه می‌شود.

۲-۹-۲- ارتباط عدالت اجتماعی با فرار مالیاتی

همانطور که گفتیم عدالت، یک مفهوم ارزشی است و از این بعد به قلمرو فلسفه اخلاق مرتبط می‌شود. عدالت اجتماعی در مفهوم تقوای حاکم بر رفتار افراد در جهت حفظ نظام جامعه و اجتماع شناخته شده است. به گفته دکارت لازمه تحقق چنین عدالتی وجود شهروندانی است که حداقل رفتار منطقی را در ذهنشان ملکه کرده باشند. توانایی بر رقابت سالم است که مجوز عقلائی بر نقض اصل برابری در شرایط یکسان می‌شود. در این صورت است که کسب امتیاز، عادلانه تلقی می‌شود.

مردم در جامعه‌ای که از طریق درآمدهای مالیاتی اداره می‌شود از دولت پاسخ می‌خواهند. این مطلب در جوامعی که به سمت حکومت مردمی پیش می‌روند از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. مردمی که حکومت خود را قبول داشته باشند در هزینه‌های آن مشارکت می‌کنند. اگر سازمان امور مالیاتی و حسابرسان این سازمان نشان دهن شفافیت در نظام مالی وجود دارد، جوّ اعتماد و اطمینان و در نتیجه مقبولیت حکومت بوجود خواهد آمد.

طبقه‌بندی عدالت نشان می‌دهد که تلقی مالیات دهنگان از هریک از جنبه‌های عدالت می‌تواند بر روی سطح رفتار و عملکرد مؤدیان تأثیرگذار باشد. روش‌های کارآمد تمکین مالیاتی بر این فرض محدود شده‌اند که مؤدیان مالیاتی تلاش می‌کنند درآمدهای خود را به حداکثر برسانند و دیگر نگران عدالت و سایر قضایا نباشند.

اما باید در اینجا اشاره کنیم که تلقی افراد نسبت به مقوله عدالت، به صورت فردی یا گروهی یا اجتماعی می‌تواند بر چگونگی پرداخت مالیات توسعه آنها تأثیرگذار باشد. به هر حال اکثر مطالعات نشان داده است که موقعیت فرار یا اجتناب از پرداخت مالیات تعیین شده همواره به سطح نگرش آنها، نه به درک آنها از عدالت بستگی دارد.

در سطح گروهی، مؤدیان مالیاتی با سه معیار زیر به ارزیابی عدالت می‌پردازند:

۱- بار مالیاتی؛

۲- منافع مالیاتی؛

۳- فرصت فرار مالیاتی (برای گروه خودشان و هر گروه دیگر).

موضوع مالیات بر ثروتمنان در جامعه به عنوان یکی از جنبه‌های عدالت نظام مالیاتی مطرح می‌شود و اگر چنین باوری در جامعه رواج نیابد بر عدالت اجتماعی تأثیر منفی بر جای خواهد گذاشت. توزیع بار مالیاتی ناعادلانه دلیل اصلی فرار مالیاتی گسترده در میان مؤدیان مالیاتی و شرکتهای با نفوذ است.

در طبقه بندی عدالت حاکم بر تمکین مالیاتی تأثیر متقابل دو دسته عدالت مطرح می‌شود:

۱- عدالت افقی

۲- عدالت عمودی

تأثیر متقابل این دو عدالت شامل ارزش سودهای دولت از بابت سرمایه‌گذاری از محل درآمدهای مالیاتی و خدمات دریافتی جامعه است. عدالت عمودی شامل بار مالیاتی بر طبقه خاصی از جامعه در برابر طبقات اجتماعی دیگر است. عدالت افقی شامل بار مالیاتی اعضاء اقشار جامعه است.

عدالت مالیاتی به معنای افزایش معافیتها یا تخفیفها نیست بلکه منظور محاسبه سریع، درست و عادلانه مالیات‌ها و رعایت عدل و انصاف و آسان‌نگری در برخورد با مؤدیان است. مؤدیان مالیاتی نه تنها از اصل پرداخت مالیات ابراز نارضایتی ندارند؛ بلکه نرخ‌های بالا و متنوع، پیچیدگی و زیاد بودن قانون، عدم شفافیت و حیف و میل در هزینه کرد مالیات‌های دریافتی، مشوق‌های بی‌مورد و تبعیض‌های ناروا که به تلقی رفتار ناعادلانه منجر می‌شود؛ نارضایتی مؤدیان و تصمیم به فرار مالیاتی و یا اجتناب از پرداخت مالیات توسط آنها را به دنبال دارد.

اصطلاح فرار مالیاتی برای هرگونه تلاش عامدانه جهت نادیده گرفتن قوانین و مقررات مالیاتی و با هدف کاهش غیرقانونی بدھی مالیاتی به کار می‌رود. فرار مالیاتی به روشهای متفاوتی صورت می‌پذیرد که از آن جمله می‌توان به بیش‌گویی^۱ کسورات قانونی، کم‌گویی^۲ درآمد مشمول مالیات یا عدم اظهار معاملات

1- Overstatement

2- Understatement

در اظهارنامه‌ها ، خودداری از تسلیم اظهارنامه و غیره اشاره نمود^۱. اجتناب مالیاتی^۲ نیز نوعی فرار مالیاتی محسوب می‌شود که عبارت است از بهره‌گیری از فرصتهای قانونی قابل دسترس با توصل به ترتیبات تصنیعی در امور شخصی و شغلی برای کاهش دیون مالیاتی، قرار دادن دارایی‌ها در محدوده‌های جغرافیایی مالیاتی معاف و تأخیر در بازگردانیدن سود حاصل به کشور محل اقامت در مواردی که چنین سودی از قلمروهای خارجی با مقررات نازل مالیاتی به دست آمده باشد.

۱۰-۲-۲- اصل در مالیات و مشوق مالیاتی

چنانچه ذکر شد موضوع مالیات از عواملی است که بین مؤدیان و دولت دائمً ایجاد چالش و تنفس می‌نماید. هر نظام اقتصادی در صدد است در این مسأله چالش برانگیز به گونه‌ای قانون‌گذاری و عمل کند تا در عین حال که به هدف از وصول مالیات - تأمین مخارج دولت - نائل می‌شود؛ از آثار منفی آن در امان باشد. دیدگاه نظام اقتصادی اسلام که اصل کلی و عام عدالت اجتماعی حاکم بر کلیه روابط اقتصادی فردی و اجتماعی آن است قابل توجه و دقت است.

از آنجا که وضع مالیات از اختیارات ولی و حاکم شرع است و به فراخور نیاز زمانی و مکانی قابلیت وضع و افزایش و کاهش را دارد و چون مالیات برای تأمین هزینه‌های دولت اسلامی است، دولت نیز باید با کاهش حجم خود هزینه‌ها و مخارج خود را کاهش یا ثابت نگه دارد. برای اداره حکومت و جامعه اسلامی نیز به همان مالیات شرعی خمس و زکات اکتفاء می‌شود. دولت نیز باید با کم کردن و کوچک نگه داشتن بدنی خود هزینه‌ها و مخارج خود را کاهش داده یا ثابت نگه دارد.

حضرت علی(علیه السلام) در سخنرانی، «زیاد بن ابیه» - جانشین ابن عباس در ایران - را از اینکه صدر برنامه هایش «گرفتن مالیات از مردم باشد» نهی فرمود. امام (علیه السلام) در ادامه به «زیاد بن ابیه» می‌فرمایند:

« استعمل العدل، و احذر العسف و الحيف، فإن العسف يعود بالجلاء، و الحيف يدعو إلى السيف» (نهج البلاغة، حکمت : ۴۶۸).

^۱- در تهیی این مطلب از فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی (۱۳۷۹) دکتر محمد توکل، کتاب بررسی اصلاحات مربوط به جرایم مالیاتی(۱۳۸۶)، آقای محمدقاسم رضایی و خانم فاطمه نبیمی و کتاب بررسی اثر معافیتهای مالیاتی منطقه‌ای (۱۳۸۷) آقایان علیرضا خان- جان و بهرام نقی مقدم و خانم الهام غلامی استفاده شده است.

2-Tax avoidance

در امر مالیات عدالت را رعایت کن و از ستمگری و بی‌عدالتی برحدر باش که ستم و تجاوزگری، منجر به جلای وطن می‌شود و بی‌عدالتی مردم را به طرف اسلحه (و برخورد) می‌کشاند.^۱ مالیات بیش از اندازه باعث تضعیف اقتصادی حکومت می‌شود. زیرا مؤدیان مالیاتی در صورتی که توان پرداخت مالیات را نداشته باشند یا تشخیص دهند که با بار مالیاتی دیگر استغال به صنعت خاصی صرفه ندارد از آن فعالیت دست کشیده به کار دیگر یا مکان دیگری رو می‌آورند. هرچند دولت اسلامی به عنوان اجرای وظایف حاکمیت اسلامی حق دارد که مالیات وضع نماید، همچنانکه وظیفه دارد نوع مالیات و میزان آنرا با رعایت عدالت و مصالح جامعه تعیین نماید. بنابراین فعالان اقتصادی بخش خصوصی باید بدون احساس تبعیض – در قالب تشویق یا معافیت مالیاتی – هزینه‌های زیربنایی را تأمین نمایند. در واقع از آموزه‌های اسلامی چنین استفاده می‌شود که هر کس مشمول پرداخت مالیات می‌شود بدون معافیت و استثناء باید مالیات را پرداخت نماید؛ همچنانکه هر کس مشمول پرداخت خمس و زکات می‌شود لازم است آنرا پرداخت نماید. بر همین اساس، اصل اولی ایجاب می‌کند که هر کس مشمول مالیات می‌شود، مالیات را بایستی به عنوان حق دولت پرداخت نماید. در واقع در وضع مالیات اصل عمومیت را مورد توجه قرار دهد. بنابراین ویژگیهای مالیات بر اساس عدالت عبارتند از اینکه:

۱- فراغیر باشد؛ و

۲- متناسب با درآمد باشد.

برنامه‌ریزی برای گرفتن مالیات باید به گونه‌ای باشد که توان اقتصادی و ثروت مردم، مسائل جانبی آن و همچنین به تأثیرات مالیات بر اقشار مختلف مردم توجه شود. امام علی (علیه السلام) در دستورنامه خود به مالک اشتر فرماندار مصر پیرامون امر مالیات می‌فرمایند:

۱- گویا شیوه عمال خلیفه سوم ابن گونه بوده است. ابن أبي الحبيب در این باره می‌نویسد: «كانت عادة أهل فارس في أيام عثمان أن يطلب الوالي منهم خراج أملأكمهم قبل بيع الشمار على وجه الاستسلام ، أو لأنهم كانوا يظنون أن أول السنة القرمية هو مبدأ وجوب الخراج كأجرة العقار ، فكان ذلك يجحف بالناس و يدعوا إلى عسفهم و حيفهم ». صاحب منهاج البراعة در توضیح احتجاف عمال عثمان می‌نویسد: « و يظهر من ذلك شدة السف و الجور، لأنَّ هذا الاستسلام يضيق المعاش على أهل فارس من وجوده ، فإنَّ أخذ الخراج قبل بيع الثمرة معناه تقويم الثمرة عليهم بأعلى ثمن، ثمَّ الضغط عليهم في تسليم الخراج من مالهم فيلجهون إلى بيع الثمرة سلفاً بأخص القيم ، أو الاقتراض بالربح المحقق ، وهذا الضغط يوجب جلائهم عن الأرياف والمزارع فينجر إلى الخراب والذمار ، أو إيجاثتهم إلى المقاومة و الشورة فينجر إلى الحرب و إعمال السيف و القتل و التدمير و لا ينتج إلا الخراب و نقصان الخراج و كان زيد أخذ أهل فارس على سنة عمال عثمان ، فنهاه عليه السلام عن طلب الخراج قبل بيع الثمار ، وبين له أنَّ هذا العسف و الحيف يوجب خراب البلاد و قطع الخراج رأساً للجوء أهلها إلى الجلاء عنها أو القيام بالسيف على وجه الحكومة و الدولة ، و هو أكثر فساداً وأخيب مغبةً ». منهاج البراعة في شرح نهج البلاغة، خوئی»

« و تفقد أمر الخراج بما يصلح أهله، فإنَّ فِي صلاحه و صلارهم صلاحاً لمن سواهم، و لا صلاح لمن سواهم إلَّا بهم، لأنَّ النَّاسَ كُلُّهُمْ عيالٌ عَلَى الْخِرَاجِ وَ أَهْلِهِ، وَ لِيَكُنْ نَظَرُكَ فِي عَمَارَةِ الْأَرْضِ أَبْلَغُ مِنْ نَظَرِكَ فِي اسْتِجَابَةِ الْخِرَاجِ، لِأَنَّ ذَلِكَ لَا يَدْرِكُ إلَّا بِالْعَمَارَةِ، فَإِنْ شَكُوا ثَقَلاً أَوْ عَلَّةً أَوْ انْقِطَاعَ شَرْبٍ أَوْ بَالَّهُ أَوْ إِحَالَةَ أَرْضِ اغْتَمَرُهَا غُرْقٌ أَوْ أَجْحَفَ بِهَا عَطْشٌ خَفَّتْ عَنْهُمْ بِمَا تَرَجَّوْ أَنْ يَصْلَحَ بِهِ أَمْرُهُمْ، وَ لَا يَثْقَلُنَّ عَلَيْكَ شَيْءٌ خَفَّتْ بِهِ الْمَؤْوِنَةُ عَنْهُمْ، فَانْهَ ذَخْرٌ يَعُودُونَ بِهِ عَلَيْكَ فِي عَمَارَةِ بَلَادِكَ وَ تَزْيِينَ وَ لَيْكَ مَعَ اسْتِجَابَكَ حَسْنَ ثَنَائِهِمْ وَ تَبْجِحُكَ بِاسْتِفَاضَةِ الْعَدْلِ فِيهِمْ مَعْتَمِداً فَضْلُّ بِمَا ذَخَرْتَ عَنْهُمْ مِنْ اجْمَامِكَ لَهُمْ وَ الثَّقَةُ مِنْهُمْ بِمَا عَوْدَتْهُمْ مِنْ عَدْلِكَ عَلَيْهِمْ وَ رَفِيقَكَ بِهِمْ فَرِبَّمَا حَدَثَ مِنَ الْأَمْرِ مَا إِذَا عَوْلَتْ فِيهِ عَلَيْهِمْ مِنْ بَعْدِ احْتَمَلُوهُ طَبِيعَةً انْفَسِهِمِ الْعُمَرَانِ مُحْتَمِلَ مَا حَمَلْتَهُ» (نهج البلاغة، نامه ۵۳).

«به مالیات (خرج) آنگونه که صلاح مؤدیان مالیات است رسیدگی کن زیرا بهبودی مالیات و مالیات دهنگان، عامل اصلاح امور دیگر اشار جامعه است. و اصلاح در امور دیگران حاصل نمی‌شود مگر به اصلاح امور مؤدیان مالیات زیرا همه مردم نان خور مالیات و مالیات دهنگان هستند. رأی و نظرت بیشتر به عمران و آبادانی باشد تا جذب مالیات، چراکه خراج جز با آبادی زمین حاصل نمی‌شود. اگر مؤدیان مالیات از سنگینی بار مالیات، آفتزدگی، خشک شدن آب چشمدها، کمی باران، خراب شدن زمین در سیالابها یا خشکسالی شکایت کردند؛ به آن میزان که امید اصلاح و بهبودی در کارشان باشد، مالیات را کاهش بده. مبادا این تخفیف باعث نگرانی تو شود زیرا این تخفیف و اغماس، خود ذخیره‌ای است که بعد از آنکه موانع رفع شد و مملکت رو به آبادانی و عمران رفت باز به خزان مالیات بر می‌گردد، همچنین سبب آراستگی و پاکی حکومت تو می‌شود، به علاوه مورد حمایت و ستایش مردم قرار می‌گیری و به سبب عدالتی که در میان مردم اعمال کرده‌ای خوشحال و سرفراز خواهی بود و می‌توانی نسبت به این مردم اعتماد و اطمینان پیدا کنی به جهت رفاه و آسایشی که نزد آنان اندوخته‌ای و اعتماد آنان را در حمایت از حکومت جلب کرده‌ای و عدالتی که در میان مردم برقرار کرده‌ای و مهر و محبتی که به آنان مبذول داشته‌ای و علاوه بر اینها چه بسا کارها و مشکلاتی پیش آید که انجام آنرا به خود مردم واگذار کنی و آنان نیز با طیب خاطر و اطمینان کامل، آنها را نپذیرند در این حالت که مردم درآسایش و رفاه و در عمران و آبادانی و زیر چتر حمایت عدالت و محبت حکومت به سرمی برنده، قادر به تحمل هر مشکلی هستند.»^۱

کتاب دعائم الإسلام^۲ در ادامه عبارت فوق از قول حضرت (علیه السلام) این گونه آورده است:

۱- این ترجمه بر گرفته از ترجمه‌های آقایان مکارم شیرازی، انصاریان و محمد دشتی است.

۲- دعائم الإسلام ج : ۱ ص : ۳۶۲. للقاضي أبي حنيفة النعمان بن محمد التميمي المغربي.

«ولکن أجمع أهل الخراج من كل بلد، ثم مرهם فليعلمون حال بلادهم والذى فيه صلاحهم، وحال أرضهم وجزاء خراجهم»^۱

«مؤديان ماليات از هر شهری را جمع کن و به آنان دستور بده که تو را از اوضاع مناطق خود و اموری که باعث صلاح آن مناطق می‌شود و از اوضاع اراضی آن مناطق و از آنچه منجر به سهولت، تحکیم و تداوم امر ماليات می‌شود باخبر کنند.»

از اين فراز نامه امام(عليه السلام) به مالك اشتراحت زير قابل دقت و بررسی است:

۱- به منظور وضع قانون ماليات باید جانب مؤديان لحاظ شود.

۲- اصلاح امور جامعه وابسته به اصلاح و بهبودی امور ماليات و مؤديان ماليات است.

۳- بايستی عمران و توسعه در صدر برنامه‌های دولت قرار گيرد. از جمله فواید اين مسأله افزایش درآمد مالياتی است.

۴- گويا در نظر حضرت(عليه السلام) ماليات فقط به درآمدهای حاصل از زمين و کشاورزی تعلق می‌گيرد. با اينکه در فرازهای بعدی از «تجار و ذوى الصناعات» صحبت به ميان می‌آورند و به مالك اشتراحت فرماندار خود در مورد آنها توصيه‌هایی دارد اما نسبت به اخذ ماليات از اين گروه کلامی ندارند.

۵- تخفيف و به عبارت ديگر تشویق مالياتی (يعنى صرف نظر کردن از قسمتی از ماليات) فقط در مواردی مانند سنگيني بار ماليات، آفتزدگی محصول، خشك شدن آب چشممه‌ها، کمي باران، خراب شدن زمين در سيلابها يا خشکسالی جايز است. بنابراين به منظور جذب سرمایه‌گذار نمی‌توان از مورد خاصی ماليات نگرفت و بار آنرا به نحوی به ديگران تحميل کرد. در اين زمينه علاوه بر متن فوق می‌توان به نامه ايشان به حذيفه بن يمان فرماندار مدائن اشاره کرد:

«...و امرک ان تجبي خراج الارضين على الحق و النصفه، و لاتتجاوز ماتقدمت به اليك، و لاتدع منه شيئاً و لاتبتعد فيه امرا، ثم اقسمه بين اهله بالسوية و العدل...».»

«... به تو دستور می‌دهم که ماليات اراضی را بر طبق حق و انصاف، جمع آوری کنی؛ و از آنچه که به تو فرمان دادم، زياده روی نکنی؛ و چيزی از ماليات را وامگذاري؛ و در امر ماليات بدعتی ايجاد نکنی؛ سپس آن را بين اهlesh به طور مساوی و عادلانه تقسيم کنی...»^۱

۱- محمودی، نهج السعادة في مستدرک نهج البلاغة، نامه ۸، ج ۴، ص ۲۲.

۶- تخفیف و یا تشویق به میزانی است که صلاح و بهبودی امر مؤدی را به دنبال داشته باشد؛ نه کل مالیات تخفیف داده می‌شود و نه به میزان مشخصی در تمام موارد تخفیف داده می‌شود. بلکه ملاک در میزان تخفیف بهبودی امر هر مؤدی است. سرمایه‌گذار جدید نیز باید مالیات پرداخت کند، البته به میزانی که به کار او اخلاق وارد نشود.

۷- حضرت(علیه السلام) عمران بیشتر(که لازمه آن افزایش ظرفیت مالیاتی است) را در افزایش مالیات دخیل می‌دانند.

۸- کارایی جذب اطمینان و اعتماد بخش خصوصی و استفاده از ظرفیت آنها در حل مشکلات بیشتر از جذب و انباشتن مالیات است.

۹- تشکیل همایش از مؤدیان مالیاتی نواحی مختلف و استفاده از نظرات آنها در مورد وضع آن نواحی و چگونگی حل آنها و نحوه افزایش درآمد مالیاتی در پیشبرد اهداف مؤثر است.

۱۰- رعایت عدالت و انصاف بهترین اندوخته دولت برای حل مشکلات است. حضرت(علیه السلام) در نامه‌ای به مسئولان مالیات رعایت انصاف و رعایت حال مؤدیان را گوشزد می‌کنند: «أنصفوا الناس من أنفسكم، و اصبروا لحوائجهم فإنكم خزان الرعية و وكاء الأمة ... و لا تبيعن للناس في الخراج كسوة شتاء و لا صيف و لا دابة يعتملون عليها و لا عبدا، و لا تضربن أحدا سوطا لمكان درهم، و لا تمسن مال أحد من الناس مصلّ و لا معاهد ...»

«با مردم به انصاف رفتار کنید و در برابر انجام نیازمندیهای آنان شکیبا باشید زیرا شماها خزانه‌داران رعیت و وکلاء امت هستید... برای وصول مالیات، جامه تن مردم را چه زمستانی و چه تابستانی نفوشید و حیوانی که وسیله کار آنها است و عبد را هم بفروش نرسانید. بخارط یک درهم بدھی مالیات، احمدی را تازیانه نزنید، بمال احمدی (مسلمان باشد یا ذمی در پناه اسلام) دست درازی نکنید،...»

در این فراز از نامه حضرت(علیه السلام) رعایت انصاف و همراهی با مردم را در صبر در برآوردن حوائج رعیت، عدم مصادره اموال مورد نیاز مشمولان مالیات و تنبیه نکردن آنان می‌دانند. توصیف عاملان مالیاتی به «خزان الرعیه و وکلاء الامه» نشان از این دارد که باید این گروه امانتدار باشند و در امانت خیانت نکنند و در آنچه از امر امت به ایشان محول شده عدالت و مصلحت را رعایت کنند. منهاج البراعة فى شرح نهج البلاغة، خوئی، نامه ۵۰) به عبارت دیگر مالیات را باید در بیت المال نگه دارند و در مصالح رعیت هزینه کنند.

در این صورت نیز مالیات باید:

اولاً: مالیات بر درآمد باشد؛ ثانیاً: عمومی باشد؛ و ثالثاً: ارافق و تشویق در کار نباشد مگر در موارد خاص.

۱۱-۲- سیاست تعدیل مالیاتی بجای مشوق مالیاتی

تشویق مالیاتی سیاستی است که فرآیند نیست و چنانچه گذشت یا منطقه‌ای خاص و یا سرمایه‌گذاری خاصی را شامل می‌شود. البته توجیه اقتصادی این نوع تشویق‌ها نیز توسعه و جذب سرمایه‌گذاری است. ولی نتایج بررسی حداقل از تأثیر کم آن در کشورهای در حال توسعه و از جمله ایران حکایت دارد. از سوی دیگر این رفتار یک رفتار تبعیضی و خلاف عدالت محسوب می‌شود. همانطور که در برخی از بررسی‌ها (چشمی، ۱۳۸۱؛ پژویان و موسوی جهرمی، ۱۳۷۲؛^۴) اشاره شد اخذ مالیات تأثیری منفی در سرمایه‌گذاری مورد مطالعه نداشته است.

بنابراین به مقتضای اصل عدالت، در صورت تحمیل بار هزینه‌های دولت و حکومت بر مردم از طریق مالیات، لازم است این مالیات بین عموم توزیع شود و صنف یا گروه خاصی استثناء نشود. به جای تشویق مالیاتی نیز از همان ابتدا مالیات را به نرخ پائین وضع کنند تا این تشویق مشمول حال همه شود و همچنین مالیات برای همگان قابل پرداخت باشد. نفس کم بودن رقم مالیات خود انگیزه‌ای جهت تمکین به قانون مالیات و اجتناب از فرار مالیاتی به حساب می‌آید.

مطلوب دیگر اینکه سرمایه‌گذار در ترجیح دو گزینه:

(الف) صورتی که مالیات به صورت دائمی نرخ پائینی داشته باشد.

(ب) برای چند سال ابتدای فعالیت با نرخ کم و یا معافیت کلی مالیات مواجه باشد؛
حتماً گزینه «الف» را انتخاب می‌کند.

و همین طور دولت و مسئولان مالیاتی از دو گزینه:

(الف) مالیات به صورت شفاف دارای یک قاعده و مداوم باشد که امکان برنامه‌ریزی داشته باشد ولی با نرخ پائین؛

(ب) با چند قاعده روبرو بودن و مواجه شدن با دسته‌های مختلف مؤدی مالیات و اعمال انواع تشویق‌ها مثل معافیت، نرخ استهلاک و ... و هزینه‌های جانبی و امکان سوء استفاده از قانون مشوق‌ها؛
حتماً گزینه «الف» را انتخاب می‌کند.

این دو مورد در صورتی است که دولت به مالیات فقط به عنوان ابزار درآمدی نگاه کند و از استفاده از ابزار مالیات برای سیاست‌های مالیاتی خودداری کند.

کاهش نرخ مالیات و همچنین تنوع مالیات‌ها می‌تواند در جذب سرمایه‌گذاری مؤثر باشد. از این طریق درآمد مالیاتی دولت نیز افزایش می‌یابد.

بسیاری از کشورها نیز در راستای اصلاحات ساختار مالیاتی تعداد طبقات نرخ مالیات را به دو یا سه طبقه تقلیل داده‌اند. همچنین حداکثر نرخ مالیات را کاهش داده‌اند. در کنار این سیاست به راهکار گسترش پایه‌های مالیات بر درآمد اشخاص و درآمد شرکت‌ها رو آورده‌اند (نظری و گیلک، ۸۸-۸۹: ۲).

۱۲-۲-۲- سیاست گسترش ظرفیت مالیاتی بجای مشوق مالیاتی

عدالت مالیاتی اقتضای این را دارد که دولت قبل از اخذ مالیات، ظرفیت مالیاتی را کامل کند. یکی از راههایی که به ایجاد ظرفیت مالیاتی کمک می‌کند، کم کردن تصدی‌گری اقتصادی دولت و محدود کردن بدنی دولت است. تصدی امور اقتصادی توسط دولت باعث کاهش درآمدهای مالیاتی شده^۱ و از راه افزایش مالیات و تحمیل بار اضافی بر دوش مردم جبران می‌شود. بدینی، احساس تعییض و بی‌عدالتی از سوی مؤدیان و دلسُردهای مردم از کار و تلاش اقتصادی ره‌آورد این سیاست است.

از حضرت علی (علیه السلام) نقل شده که:

«من طلب الخراج بغير عمارة أخرب البلاد، وأهلك العباد، ولم يستقم أمره إلا قليلاً» (نهج البلاغة: نامه ۵۳. ترجمه دشتی).

«آنکس که بخواهد خراج را بدون آبادانی به دست آورد، شهرها را خراب، و بندگان خدا را نابود، و حکومتش جز اندک مدتی دوام نیاورد».

این حدیث مطالبه مالیات بدون آبادانی و به دیگر سخن بدون ایجاد ظرفیت را متنه‌ی به سه عارضه منفی می‌بیند: ۱- خرایی بلاد (توسعه نیافتگی)؛ ۲- هلاک مردم؛ و ۳- افول حکومت.

نتیجه این دور باطل ناتوانی دولت در تأمین مخارج خود و توسعه نیافتگی شهرها و روستاهای است.

برون رفت از این مشکل نیز استفاده از تشویق مالیاتی نیست. یکی از راههایی که به نظر می‌رسد توسعه

۱- به عنوان مثال به نقل تاریخی سیر نزولی مقدار مالیات در زمان خلفای عباسی دقت کنید: مقدار مالیات در زمان رشید: ۰۰۰ / ۳۲۰ در ۵۳۰ درهم، در زمان مأمون ۳۹۰ / ۸۵۵ درهم، و در زمان معتصم ۳۵۰ / ۲۹۱، ۳۸۸ و در عہد واثق میزان مالیات گرداوری شده به ۳۴۰ / ۲۶۵ درهم رسید. علت این امر نیز این بود که خلافاء موارد زیادی از زمین‌ها و مراکز مهم اقتصادی را به تملک خود در آوردند و همچنین از طریق زور و مصادره زمین‌های زیادی را صاحب شده بودند. این امر باعث کاهش درآمد مالیاتی شد. (الکلبی والكافی تألیف الدکتور الشیخ عبد الله الرسول عبد الحسین الغفار مؤسسه النشر الاسلامی التابعه لجمعۃ المدرسین بقم المشرفة، ص ۲۲۴، به نقل از: العالم الاسلامی فی العصر العباسی لحسن احمد محمود وأحمد ابراهیم الشریف: ص ۲۱۰. ط ۱ مطبعة المدنی، مصر و النظم الاسلامیة لحسن ابراهیم: ص ۲۹۳. تاریخ الطبری: ۱۰ / ۱۰۰ عصر الرشید و البرامكة).

ظرفیت‌های مالیاتی است. گسترش ظرفیت‌های مالیاتی و یا سرمایه‌گذاری و اشتغال جدید، علاوه بر ثبات اقتصادی، افزایش درآمد مالیاتی را به دنبال دارد.

دقت در خود واژه خراج نیز بر لزوم ایجاد ظرفیت تأکید دارد. چراکه خراج و اراضی خراجیه به زمین‌هایی اطلاق می‌شود که از سوی حکومت اسلامی در اختیار افراد قرار می‌گرفته تا با کار در آنها درآمدی کسب کنند و درصدی از آن را نیز به عنوان مالیات و خراج به حکومت پردازند.

۱۳-۲-۲- دقت در تعبیر قانون

قانون مالیاتها بواسطه بار مالی که برای مردم ایجاد می‌کند، غالباً باعث حساسیت مؤدیان نسبت به آن می‌شود. این حساسیت ممکن است در شکل اعتراض، فرار و اجتناب مالیاتی و یا عدم اقبال به سرمایه‌گذاری و انتقال سرمایه‌گذاری به کشورهای دیگر و یا تخصیص سرمایه به امور غیرلازم و واسطه‌ای ظهور یابد. دولتها نیز به ناچار برای جبران این معضل دست به مشوق‌های مالیاتی می‌زنند.

سخن این است که چنانچه در نظر باشد قانونی وضع شود و سپس به نام تشویق استثناء شود؛ از ابتدا به جای اینکه اصل را بر لزوم پرداخت مالیات بدانیم و استثناء کنیم؛ تعبیر به عدم لزوم مالیات را اصل قرار دهیم و اخذ مالیات را براساس مصلحت سنجی در مواردی استثناء کنیم.

در این رابطه باید از متخصصان روانشناسی اجتماعی و آگاه به روحیه مردم کمک گرفت و در باره آن با مردم مشورت کرد و افکارشان را مدد نظر قرار داد تا مالیات به عنوان یک بار سنگین برای جامعه محسوب نشود و فرهنگ اخذ مالیات نیز به خوبی جای خود را درسطح کشور بازکند، در غیر این صورت نمی‌توان از بدینی های پیرامون آن گذشت.

۳- نتیجه‌گیری

- ۱) از منظر فقه اسلامی دولت باید به درآمدهای مالیاتی به عنوان رفع نیازها نگاه کند و از استفاده مالیات به عنوان یک ابزار مالی در سیاست‌گذاری‌های خود تا حد امکان اجتناب نماید. حکومت برای جذب سرمایه‌گذاری در موضوعی خاص باید بجای استفاده از سیاست مشوق و معافیت مالیاتی از سیاست دیگری استفاده نماید چراکه مالیات پیش از اینکه یک سیاست اقتصادی قلمداد شود، یک شگرد حکومتی و سیاسی به معنای خاص خودش است. به طور کلی اعمال مشوق‌های مالیاتی (ترجیحات و معافیت‌های مالیاتی به منظور تشویق اهداف خاص اقتصادی و اجتماعی) را باید کاهش داد.

- ۲) دولت باید بجای استفاده از مشوق مالیاتی به منظور جذب سرمایه و سرمایه‌گذار، هزینه‌های مالی خود را با کاهش حجم تصدی‌ها و رعایت انضباط مالی سامان داده تا اینکه سیاست‌های مالیاتی زمینه ناکارآمدی سیاست‌های اقتصادی را فراهم نکند. بطور کلی کارآمدترین سیاست یا بسته حمایتی مالیاتی آن سیاستی است که به تحریک و افزایش تقاضا و مخارج مصرفی و یا افزایش مخارج سرمایه‌گذاری در کوتاه مدت منجر شود بدون اینکه موجب پدید آمدن مشکلات مالی برای دولت در بلندمدت شود.
- ۳) عدالت مالیاتی به معنای افزایش معافیت‌ها یا تخفیف‌ها نیست، بلکه منظور محاسبه سریع، درست و عادلانه مالیات‌ها و رعایت عدل و انصاف و آسان‌نگری در برخورد با مؤدیان است. مؤدیان مالیاتی از اصل پرداخت مالیات ابراز نارضایتی نمی‌کنند؛ بلکه نرخ‌های بالا و متعدد، پیچیدگی و تعدد قانون، عدم شفافیت و حیف و میل در هزینه‌گرد مالیات‌های دریافتی، مشوق‌های بی‌مورد و تبعیض‌های ناروا که به تلقی رفتار ناعادلانه منجر می‌شود، موجب نارضایتی آنها شده و تصمیم به فرار مالیاتی و یا اجتناب از پرداخت مالیات توسط آنها را سبب می‌شود.
- ۴) اصل در مالیات عمومیت آن و کاهش معافیت‌ها و تشویق‌های مالیاتی است و در صورت ضرورت استفاده از مشوق مالیاتی جهت سرمایه‌گذاری و جذب آن، لازم است تأثیر این تشویق‌ها و معافیت‌ها احراز شود.
- ۵) از منظر فقه اسلامی ایده‌آل‌ترین حالتی که مصلحت، استفاده از سیاست تشویق مالیاتی و عدول از اصل کلی عدالت را مجاز می‌داند؛ تعلق مشوق‌های مالیاتی به آن دسته از سرمایه‌گذاری‌هایی است که در صورت عدم اعطای مشوق مالیاتی، انجام نمی‌شوند.
- ۶) اگر مشوق ممزوج با خود مالیات در نظر گرفته شود، انتظار می‌رود علاوه بر تأمین هدف استفاده از تشویق مالیاتی؛ از کارائی بیشتری برخوردار باشد. برای مثال مالیات تا سطحی از درآمد به صورت درصدی از درآمد باشد و از این سطح درآمد به بالا، مالیات به صورت مطلق یا پلکانی مبلغ معینی باشد. این شیوه در سرمایه‌گذاری‌های تولیدی و دانش و فناوری صادق است اما در فعالیتهای واسطه‌ای و دلالی به صورت عکس عمل شود. روند گسترش ظرفیت‌های مالیاتی و تک نرخی شدن مالیات و پایه مالیاتی نیز شیوه دیگری در تشویق مالیاتی توأم با عدالت و افزایش درآمد مالیاتی محسوب می‌شود.
- ۷) با توجه به موارد فوق، اگر معافیت‌ها و تسهیلات مالیاتی اعطایی موافق با اصول و موازین حقوقی مقبول اقتصاددانان و صاحبنظران مالیه عمومی باشد، پسندیده بوده و موجب تقویت و حسن اجرای سیاست مالیاتی دولت و اشعه عدالت و جلوگیری از فساد و سوء استفاده و اجحاف خواهد بود. بر عکس، چنانچه به صورت

بی‌رویه و بر مبنای خواستها و اغراض شخصی و بدون توجیه مالی و اقتصادی اعمال شود، طبعاً موجب فساد و فرار مالیاتی بوده و موجبات بی‌اعتنایی سایرین نسبت به قوانین و مقررات مالیاتی را فراهم خواهد آورد(محور مشوق‌ها و معافیت‌های مالیاتی، ص۴).

فهرست منابع

۱. انصاریان، حسین؛ ترجمه نهج البلاغه.
۲. دشتی، محمد؛ ترجمه نهج البلاغه.
۳. عبدالحسین الغفار، شیخ عبدالله الرسول؛ الکلینی و الکافی؛ مؤسسه نشر اسلامی جامعه مدرسین قم.
۴. علامه طباطبائی (۱۴۱۷ ق.)، المیزان، ج ۱۲، دفتر انتشارات اسلامی جامعه مدرسین حوزه علمیه قم،
۵. علامه مجتبی آمدی، بحار الأنوار، ج ۷۲.
۶. عتمیمی آمدی، غرر الحکم و دررالکلم.
۷. قاضی أبي حنیفة النعمان بن محمد التمیمی المغربی، دعائم الإسلام ج ۱.
۸. معاونت برنامه ریزی و فناوری اطلاعات (۱۳۸۹)، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، بازنگری مشوق‌های مالیاتی در ایران (موضوع ماده ۱۱۹ قانون برنامه پنجم توسعه)، ویرایش سوم.
۹. معاونت برنامه ریزی و فناوری اطلاعات (۱۳۸۹)، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، مطالعه تطبیقی ساختار جرائم و مشوّقها در برخی از نظامهای مالیاتی کشورهای حوزه سند چشم‌انداز.
۱۰. مکارم شیرازی، ترجمه نهج البلاغه.
۱۱. محمودی، منهاج البراءة في شرح نهج البلاغة، خوئی، نامه ۵۰.
۱۲. نظری، حسن آقا، محمد تقی گیلک (۱۳۸۵)، نگرشی علمی به هزینه و درآمد دولت اسلامی؛ ج ۲؛ پژوهشگاه حوزه و دانشگاه.
۱۳. نهج السعادة في مستدرک نهج البلاغة، نامه ۸، ج ۴.
۱۴. فلیحی، نعمت و همکاران (۱۳۸۷)، طرح تحقیقاتی «بررسی اثر معافیت‌های مالیاتی منطقه‌ای (موضوع ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم)»، پژوهشکده امور اقتصادی، تهران.
۱۵. لیونز، سوزان (۱۳۷۹)، «فرهنگ اصطلاحات مالیاتی بین‌الملل»، توکل، محمد، دانشکده امور اقتصادی، چاپ اول.
۱۶. کوهی، شجاعت (۱۳۸۱)، «قانون مالیات‌های مستقیم»، تهران، انتشارات مکتب الزهرا(س)، چاپ اول.
۱۷. آقائی و همکاران (۱۳۸۶)، طرح تحقیقاتی «بررسی معافیتهای مالیاتی بخش کشاورزی»، معاونت امور اقتصادی، دفتر تحقیقات و سیاستهای مالی.
۱۸. رجایی، سید محمد کاظم و سید مهدی معلمی (۱۳۹۰)، درآمدی بر مفهوم عدالت اقتصادی و شاخص‌های آن، فصلنامه معرفت اقتصادی، ش ۴.

۱۹. معاونت برنامه ریزی و فناوری اطلاعات(۱۳۸۸)، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، «پروژه بازنگری و اصلاح قوانین و مقررات مالیاتی ، محور مشوق‌ها و معافیتهای مالیاتی».
20. Alex Easson and Eric M. Zolt (2003), "Tax Incentives", World Bank Course on practical issues of tax policy in developing countries
21. Masters, Andrew (2006)"Strategies for Improving the Incentive Structure of Tax Systems: A Southern African Perspective" Retrived from www.imf.org/external/np/seminars/eng/2006/rppia/pdf/master.pdf in 2011-04-10.
22. Sandford, C. (2000), "Why tax systems differ: A Comparative study of the political economy of taxation. Bath". Fiscal Publications, 2000
23. Victor Thurony(1998), Tax Law Design and Drafting (volume 2; International Monetary Fund
24. Selected Countries tax information retrived from webpages as follows:
25. <http://www.gib.gov.tr/index.php?id=469>
26. www.impots.gouv.fr/portal/.../p1/.../fichedescriptive_1006.pdf
27. www.lost-in-france.com/living-in.../810-french-tax-system
28. <http://www.sars.gov.za/>
29. <http://www.russian-tax-code.com/>
30. www.ibfd.org