

حقوق مالیاتی، شاخه‌ای نوین از دانش مالیاتی

امر مالیات از گذشته‌های بسیار دور مورد توجه دولت‌ها در سراسر جهان بوده و نقش مهمی را در طول تاریخ بشری ایفا کرده است؛ اما ابعاد و نقش این مقوله طی قرن گذشته و به ویژه در دهه‌های اخیر به حد و مرزی رسیده است که به هیچ وجه قابل قیاس با زمان‌های گذشته نیست. نگاهی گذرا به ارقام نجومی مالیات‌های وصولی در چند کشور پیشرفته جهان و سهم این ارقام در جمع درآمد دولت‌ها از یک سو و نسبت آن به درآمد ناخالص داخلی کشورها از سوی دیگر می‌تواند ما را از اقامه هرگونه دلیل دیگر بر صحت گفته فوق بی‌نیاز سازد. جدول مختصر زیر که بر اساس اطلاعات مندرج در سایت اینترنتی سازمان توسعه و همکاری اقتصادی (OECD) تنظیم گردیده، به این منظور نقل می‌شود.

نام کشور	تولید ناخالص داخلی (GDP) (میلیارد دلار)	درآمد مالیاتی (میلیارد دلار)	نسبت مالیات به GDP	نسبت کل درآمد دولت به GDP	جمعیت به هزار نفر	مالیات دریافتی به ازای هر نفر دلار
دانمارک	۱۶۰/۴	۷۸/۲۷	٪۴۸/۸	٪۵۳/۱	۵۳۴۰	۱۴۶۵۸
فنلاند	۱۲۰/۸	۵۶/۶۵	٪۴۶/۹	٪۵۰/۸	۵۱۸۱	۱۰۹۳۵
اتریش	۱۹۰/۷	۸۳/۳۴	٪۴۳/۷	٪۴۷/۱	۸۱۱۰	۱۰۲۷۶
ژاپن	۴۷۶۵/۳	۱۲۹۱/۴	٪۲۷/۱	٪۲۹/۴	۱۲۶۹۲۶	۱۰۱۷۴
بلژیک	۲۲۸/۰	۱۰۳/۹۷	٪۴۵/۶	٪۴۷/۸	۱۰۲۵۱	۱۰۱۴۲
فرانسه	۱۳۰۵/۴	۵۹۰/۴۳	٪۴۵/۲۳	٪۴۷/۵	۵۸۸۹۲	۱۰۰۲۵
هلند	۳۷۰/۹	۱۵۳/۵۵	٪۴۱/۴	٪۴۲/۱	۱۵۹۸۷	۹۶۰۵

۸۶۲۲	۸۲۲۰۵	٪۴۴/۴	٪۳۷/۹	۷۰۸/۸۴	۱۸۷۰/۳	آلمان
۴۶۵۰	۳۸۵۰	٪۳۵/۶	٪۳۵/۱	۱۷/۹۰	۵۱/۰	نیوزیلند

● ارقام جدول به سال مالی ۲۰۰۰ مربوط است.

تحت این شرایط و در حالی که از یک طرف چنان درصدهای بالایی از بودجه بسیاری از کشورها از محل درآمدهای مالیاتی تأمین می‌شود و از طرف دیگر، مالیات چنان بار سنگینی را بر دوش شهروندان این کشورها قرار می‌دهد، ایجاد نظم و نسقی منطبق با شرایط و اوضاع و احوال دوران معاصر در کلیه جوانب و زوایای این امر به یک ضرورت غیرقابل‌گریز بدل می‌شود. جنبه‌های متنوع این مقوله از قبیل زمینه‌های اقتصادی، اجتماعی، حسابداری و حسابرسی، مدیریت و غیره هر یک حائز کمال اهمیت بوده، بحث و فحص فراوان درباب جزء جزء آنها به عمل آمده و منظمأ در حال رشد و گسترش است.

در کنار این جنبه‌ها - و شاید به عنوان یکی از مهم‌ترین آنها - زمینه‌های حقوقی امر مالیات نیز طبعاً مورد توجه جدی بوده و پیشرفت‌های متناهی در ارتباط با آن، به ویژه در کشورهای توسعه‌یافته، حاصل شده است. در این محدوده، رشته مستقلی از دانش حقوقی به نام حقوق مالیاتی پا به عرصه وجود نهاده و سیر تحولی خاص خود را جدا از رشته‌های سنتی حقوق طی می‌کند.

ایجاد و توسعه این رشتهٔ بالنسبه نوین حقوقی، با شکل‌گرفتن اصول و مبانی و ضوابط ویژه همین رشته محقق گردیده است، اصول و ضوابطی که رنگ و بوی خاص خود را دارند و طبعاً نمی‌توانند در همه موارد در چهارچوب اصول سنتی حقوق قابل فهم و تعبیر باشند و تازگی این رشته نیز بیش از هر چیز ناشی از همین ویژگی است. گسترش حقوق مالیاتی در فاصلهٔ چند دهه اخیر بسیار سریع بوده و از جمله عوامل مؤثر در این فرایند می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

الف) افزایش بی‌سابقه سهم مالیات در تأمین منابع بودجه‌ای دولت‌ها و رشد درصد آن نسبت به درآمد ناخالص داخلی آنها.

ب) تنوع بسیار قابل توجه رشته‌های کسب و کار و انواع درآمدها و دارایی‌های مشمول مالیات که در گذشته یا اساساً وجود نداشته‌اند و یا از ابعادی به این حد

برخوردار نبوده‌اند. ضمناً این تنوع با پیچیدگی چشمگیر عملیات و فرایندهای مرتبط با بسیاری از رشته‌های مذکور همراه بوده است.

ج) گسترش بی‌سابقه مناسبات اقتصادی و تجاری بین‌المللی که انواع مسائل مالیاتی را در رابطه بین کشورها مطرح ساخته است. در این زمینه به ویژه نقش شرکت‌های چند ملیتی و فراملیتی بسیار قابل توجه است.

د. توسعه خیره‌کننده ارتباطات و به ویژه شبکه جهانی اینترنت که در کنار همه آثار عمده دیگر مایه پیدایش و گسترش غیرقابل کنترل کسب و کار از طریق سایت‌های اینترنتی گردیده است. این فرایند به نوبه خود مسائل و معماهای بسیاری را از نظر مالیاتی مطرح ساخته و مقدمه تدوین انواع قوانین و مقررات و تلاش بین‌المللی در همین باره گردیده است.

ه) ابداع و اعمال انواع بسیار گوناگون ترفندها و شگردهای مالیاتی با توسل به خلأها و گریزگاه‌های مقرراتی و یا استفاده از شیوه‌های متعدد و روزافزون فرار مالیاتی. طبیعی است در این شرایط، وظیفه حقوق و قانون نیز یافتن و ارائه طرق مقابله با چنین پدیده‌هایی است.

و. گسترش حجم مالیات‌ها و بار عظیمی که بر دوش مؤدیان قرار داده می‌شود، در عین حال مستلزم آن است که توجه بیشتر و دقیق‌تری به حقوق آنان مبذول گردد و این حقوق به نحو سامان یافته و روشن تبیین و تعریف گردد. چنین کار مهمی طبعاً باید به کمک قانون و مقررات انجام پذیرد.

جهات و عوامل دیگری را نیز می‌توان بر شمرده، اما همین موارد که به اختصار بیان شد کافی است تا نشان دهد در مورد کلیه جنبه‌های مرتبط با امر مالیات باید تحول و نوآوری صورت می‌پذیرفت و با ابزارهای سنتی و قدیمی، مقابله با مقتضیات ناشی از چنین اوضاع و احوالی مقدور نبوده است. غفلت از پویایی در هر یک از این زمینه‌ها می‌تواند نظام مالیاتی کشورها را با وضع نابهنجاری مواجه سازد. یک مثال ساده مطلب را به خوبی روشن می‌سازد. در زمان‌های گذشته با جمعیت اندک شهری و محدودیت انواع کسب و کار و طرق تحصیل درآمد، برای مأموران مالیاتی امکان آن وجود داشت که با تشکیل پرونده کاغذی برای هر مؤدی و رسیدگی مستقیم به آنان، به هر تقدیر کار را با دقت لازم فیصله دهند؛ ولی در شرایطی که هم شمار مؤدیان به ارقام نجومی رسیده و

هم انواع راه‌های کسب درآمد و یا معاملات و دارایی‌های مشمول مالیات بسیار فزونی یافته است، توسل به ابزارهای جدید و در رأس آن‌ها کامپیوتر اجتناب‌ناپذیر است و استفاده از ابزارها و طرق قدیمی نتیجه مناسبی به دست نمی‌دهد و بر آشفتگی کارها می‌افزاید.

همین استدلال در مورد جنبه‌های حقوقی و قانونی قضیه نیز صادق است. اصول سنتی حقوق و مقررات عمومی آن نمی‌توان رفع نیاز کند و در مواردی خود به مانعی در راه عملکرد شایسته نظام مالیاتی بدل می‌شود. برای مثال، اصولی مانند حرمت قراردادهای و آزادی اراده متعاملین و طرف‌های قرارداد از جمله قواعد سنتی حقوقی به شمار می‌روند و براساس آن‌ها معاملات و عقود منعقد بین اشخاص و مؤسسات در صورتی که منافعی قانون نباشد، نافذ و معتبرند؛ اما این گونه قواعد مقبول و تثبیت شده حقوقی در تماس با مسائل مالیاتی و در محدوده حقوق مالیاتی نوین تحت‌الشعاع قاعده دیگری قرار می‌گیرند که از اصول بسیار مهم حقوق مالیاتی به شمار می‌رود و از آن می‌توان به عنوان «ماهیت فوق شکل»^۳ تعبیر کرد. این قاعده نقش فائق و عملکرد گسترده‌ای در حقوق مالیاتی جدید دارد و از جمله می‌تواند در موارد بسیار، قواعدی نظیر حرمت قراردادهای و آزادی اراده را از دید مالیاتی بی‌اثر سازد. بر حسب این قاعده یا دکتین، مقامات مالیاتی می‌توانند شکل حقوقی ترتیبات برقرار شده بین طرف‌های معامله یا قرارداد را نادیده بگیرند و به ماهیت واقعی موضوع یا قیاس با موارد معمول به توجه کنند. در این موارد، مراجع مالیاتی در جستجوی آن برمی‌آیند که ببینند آیا در انعقاد معامله معین، دلیل و موجبات مرتبط با امر مالیات وجود داشته است یا خیر. به عبارت دیگر باید دید آیا شکل حقوقی معامله یا قرارداد برای آن انتخاب نشده است که وسیله‌ای برای اجتناب از پرداخت مالیات قرار گیرد؟ در صورتی که پاسخ مثبت باشد با استناد به قاعده ماهیت فوق شکل، معامله یا قرارداد منعقد از سوی مؤدی از نظر مالیاتی نادیده گرفته می‌شود و سعی می‌گردد تشخیص مالیات براساس واقعیات قضیه و یا با قیاس نسبت به موارد معمول به و جریان‌ات روزمره بازار آزاد صورت پذیرد. نتیجه چنین فرایندی این خواهد بود که قواعد شناخته شده، سنتی حقوق از دید مالیاتی به کناری

نهاده شده و براساس قواعد حقوق مدرن مالیاتی اقدام گردد.

از موارد قابل ذکر دیگر در همین زمینه، معاملات بین شرکت‌های وابسته را می‌توان ذکر کرد که یکی از آن‌ها درصد معینی از سهام دیگری را دارا است و یا این که درصد معینی از سهام هر دو آن‌ها متعلق به شرکت ثالثی است و به این ترتیب امکان کنترل یک شرکت توسط شرکت دیگر وجود دارد. همین رابطه مبحثی را تحت عنوان قیمت‌گذاری انتقالات* در حقوق مالیاتی پدید آورده است. اگر شرکتی کالا، خدمات یا دارایی غیرملموسی را به شرکت وابسته خود منتقل کند، تعیین بها برای این معاملات، قیمت‌گذاری انتقالات نامیده می‌شود. از آن‌جا که این قیمت‌ها در یک بازار آزاد و در رابطه بین طرف‌های مستقل از یکدیگر مورد توافق قرار نگرفته‌اند، ممکن است با قیمت‌هایی که معمولاً بین اشخاص مستقل از هم در معاملات مشابه و تحت شرایط یکسان تعیین می‌گردد، منطبق نباشند. احتمال آن وجود دارد که این گونه قیمت‌گذاری تصنعی با هدف مالیاتی صورت گیرد و رایج‌ترین شکل آن، سوق دادن سود نهایی به یکی از شرکت‌های عضو گروه است که مقیم کشوری است که در آن جا نظام معاقبت مالیاتی برقرار است و یا این که به طور نسبی، بار مالیاتی نازل‌تری دارد. در بسیاری از کشورها یک سلسله مقررات به تصویب رسیده که هدف آن‌ها خنثی کردن فعل و انفعالاتی از این قبیل است. مقررات مربوط به قیمت‌گذاری انتقالات با اصل آزادی اراده و حرمت قراردادهای سازگاری ندارد و از آن‌جا که دامنه این گونه مقررات روز به روز گسترده‌تر می‌شود، در حقیقت اصولی مانند آزادی اراده و حرمت قراردادهای از جهت مالیاتی در موارد زیادی در انزوا قرار می‌گیرند و مهجور می‌گردند.

آنچه گفته شد بیانی اجمالی از یکی دو مبحث از مباحث متعدد و متنوع مطرح در حقوق مالیاتی نوین بود تا خوانندگان را اندکی با حال و هوای خاص حقوق مالیاتی که با مباحث مربوط به رشته‌های سنتی حقوق متفاوت است آشنا سازد. مقاله حاضر هدفی را در همین حد دنبال می‌کند. ورود در تفصیلات امر و مباحث مختلف و فراوان این رشته خاص نیاز به سلسله‌ای از مقالات دارد که به فرصت‌های دیگر موکول می‌گردد.