

## **Institutional Foundations of Just Tax Governance; An Islamic Approach**

**Mohammad Javad Rezaei\***  
**Mahdi Movahedi Beknazar\*\***

Received: 2021/02/01  
Accepted: 2022/08/21

### **Abstract**


Taxation, while influencing the choices of individuals in society, determines the type of government relations with the people and to some extent the quality of the relationship of individuals in society. One of the agendas of economic policymaking is to pay attention to the dimensions and characteristics of desirable or fair tax governance. The purpose of this article is to extract the characteristics of a fair tax system; Accordingly, the question of this research is: "From an Islamic approach, what are the institutional principles or rules of a fair tax governance?" This research is exploratory and does not have a priori assumptions about the characteristics of a fair tax administration; To this end, by focusing on the three main components of governance as well as the three main functions of taxation, we have considered the area of "tax governance". Then, based on our understanding of Islamic justice, the rules that govern each of the nine sections of the tax governance structure. The final result of this study is fifteen rules that govern the various dimensions and levels of the tax governance structure; These rules can be used as a basis for reforming or evaluating a tax system from an Islamic just perspective.

**Keywords:** Public Finance, Tax Justice, Tax Governance, Islamic Economics

**JEL Classification Codes:** D63, H11, I38, P43

\* Assistant Professor, Faculty Of Humanities, Shahed University, Tehran, Iran (Corresponding author);

mjrezaei@shahed.ac.ir

 0000-0002-4931-5199

\*\* Assistant Professor, Faculty Of Humanities, Shahed University, Tehran, Iran; m.movahedi@Shahed.ac.ir

## مبانی نهادی حکمرانی عادلانه مالیاتی؛ رویکردی اسلامی<sup>۱</sup>

محمدجواد رضائی \*

تاریخ دریافت: ۱۴۰۰/۱۱/۱۲ تاریخ پذیرش: ۱۴۰۱/۰۵/۳۰

مهدی موحدی بکنظر \*\*

مقاله برای اصلاح به مدت ۷ روز نزد نویسندگان بوده است.

### چکیده

مالیات ستانی ضمن تأثیرگذاری بر انتخاب‌های افراد جامعه، تعیین‌گر نوع رابطه دولت با مردم و تا حدی کیفیت رابطه افراد جامعه با یکدیگر است. از جمله دست‌ورکارهای سیاست‌گذاری اقتصادی، توجه به ابعاد و مشخصات یک حکمرانی مالیاتی مطلوب یا عادلانه است. هدف این مقاله استخراج مشخصات یک نظام عادلانه مالیاتی است؛ بر این اساس سؤال این پژوهش بدین شرح است که «از منظری اسلامی، یک حکمرانی عادلانه مالیاتی از چه مبانی نهادی یا قواعدی برخوردار است؟» این تحقیق از نوع اکتشافی بوده و به شکل پیشینی واجد فرضیاتی در باب مشخصات یک حکمرانی عادلانه مالیاتی نیست؛ بدین منظور با تمرکز بر سه مؤلفه اصلی در یک فضای حکمرانی و نیز سه کارکرد اصلی مالیات، جغرافیای «حکمرانی مالیاتی» را مورد دقت قرار داده‌ایم. سپس بر اساس درک خویش از عدالت اسلامی، قواعد لازم‌الرعایه در هر یک از نه بخش ساختار حکمرانی مالیاتی تصریح گردید. نتیجه نهایی این مطالعه، پانزده قاعده ناظر به ابعاد و سطوح مختلف ساختار حکمرانی مالیاتی در نه بخش پیش‌گفته است؛ این اصول می‌تواند به‌عنوان مبنایی برای اصلاح یا ارزیابی یک نظام مالیاتی از یک منظر اسلامی در باب عدالت مورد استفاده قرار گیرد.

**واژگان کلیدی:** مالیه عمومی، عدالت مالیاتی، حکمرانی مالیاتی، اقتصاد اسلامی

طبقه‌بندی JEL: P43, I38, H11, D63

انسخه اولیه این مقاله در نخستین کنفرانس ملی سیاست‌گذاری عمومی و حکمرانی اسلامی در سال ۱۴۰۰ پذیرفته گردیده که با تغییرات و اصلاحاتی در این مجله منتشر می‌شود.

\* استادیار دانشکده علوم انسانی دانشگاه شاهد، تهران، ایران؛

mjrezaei@Shahed.ac.ir

0000-0002-4931-5199

m.movahedi@shahed.ac.ir

\*\* استادیار دانشکده علوم انسانی دانشگاه شاهد، تهران، ایران؛

## مقدمه

نظام مالیاتی به عنوان بخشی از ساختار اقتصادی یک جامعه، وظیفه مهمی در ایجاد ارتباط میان دولت و مردم ایفا می کند. دولت برای احقاق حقوق اقتصادی آحاد جامعه نیازمند تأمین مالی از جانب خود مردم است؛ از این رو چارچوب تعاملی میان دولت و افراد جامعه در حوزه مالیات از جمله موضوعات مورد توجه سیاست گذاران، تصمیم گیران و قانون گذاران است.

هر آنجا که بحث از تعامل و رابطه مطرح می شود، می توان در باب عادلانه بودن آن تعامل یا رابطه تأمل نمود؛ نظام مالیاتی نیز از این واقعیت مستثنا نیست. اساساً اهمیت عادلانه بودن نظام مالیاتی موجب آن شده است که از جمله دستورکارهای سیاست گذاران اقتصادی، کنکاش پی مشخصات یک نظام مالیاتی عادلانه و ارزیابی و انجام اصلاحات در آن راستاست. نظر به اهمیت این موضوع، هدف مقاله استخراج مشخصات یک نظام مالیاتی عادلانه است.

در ادبیات اقتصادی، سیاسی و مدیریتی معمولاً از دو مفهوم «حکمرانی» و «نهاد» برای تبیین مشخصات و چارچوب تعاملی میان افراد استفاده می شود. همان طور که خواهیم دید، استفاده از این دو مفهوم موجب دقت ورزی بیشتر و کمک به تقسیم بندی بهتر ابعاد و سطوح ساختار نظام مالیاتی خواهد شد؛ بر این اساس سؤال این پژوهش آن است که «یک حکمرانی عادلانه مالیاتی از چه مبانی نهادی برخوردار است؟» در این مقاله با تمرکز بر مفهوم حکمرانی، قصد داریم با طبقه بندی مؤلفه های چارچوب تعاملی میان دولت و مردم در حوزه مالیات، برخی اصول سازگار با حکمرانی عادلانه مالیاتی را پیشنهاد دهیم. پس از اشاره به مطالعاتی که به نوعی به موضوع این پژوهش پرداخته اند، در بخش دوم مقاله در پی آنیم که ادراک خویش از مفاهیمی چون «حکمرانی مالیاتی» و «مبانی نهادی» و تا حدی منظور خویش از «عادلانه بودن» را تصریح کرده و بر اساس این قراردادهای مباحث بعدی را پیش ببریم. بخش سوم مقاله به ارائه اصول و قواعد پیشنهادی

و البته عادلانه در عرصه‌های مختلف حکمرانی مالیاتی اختصاص یافته است. در این بخش با تفکیک مقولات مربوط به حکمرانی مالیاتی به سه کارکرد مالیات و سه مؤلفه از ابعاد حکمرانی، مجموعاً پانزده قاعده پیشنهاد شده است. افزون بر درک شهودی نویسندگان از عدالت، اتکای ادارک نگارندگان از عدالت و مبانی حکمرانی مطلوب مالیاتی، آموزه‌های اسلامی، مطالعات صورت گرفته در حوزه اقتصاد اسلامی و نیز قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران است. بخش پنجم نیز به جمع‌بندی مباحث و ارائه دستاوردهای مقاله می‌پردازد.

#### ۱. پیشینه پژوهش

پرسش از نظام مالیاتی عادلانه از جمله سؤالات مهمی است که نظریه پردازان و سیاست‌گذاران اقتصادی، به طور مستقیم یا غیرمستقیم، به آن پرداخته‌اند. هرچند در مطالعات مورد جستجو، مشخصات حکمرانی عادلانه مالیاتی-آنگونه که در بخش دوم مقاله تعریف و تشریح شده است، مورد توجه نبوده است اما به هر حال می‌توان پژوهش‌های صورت گرفته در باب چیستی مالیات منصفانه، مشخصات مالیات‌های اسلامی یا حقوق مالیاتی، می‌تواند به عنوان پرسش‌های همسایه و مرتبط با موضوع مقاله حاضر تلقی شود.

پیش از پرداختن به برخی مطالعات خاص، تذکر دو مفهوم مرتبط به عدالت در ادبیات مالیات‌ستانی لازم به نظر می‌رسد؛ «برابری عمودی»<sup>۱</sup> و «برابری افقی»<sup>۲</sup> دو مشخصه‌ای هستند که در نظام‌های مالیاتی به عنوان اولین برداشت‌ها از عادلانه بودن مالیات مورد توجه قرار می‌گیرد (ماسگریو & ماسگریو ۱۳۸۴، ص. ۳۱۴). برابری عمودی به معنای آن است که افراد دارای درآمد یا بهره‌مندی بیشتر در مقایسه با افراد کم‌تر برخوردار، مالیات بیشتری بپردازند. تحقق برابری افقی نیز به معنای آن است که افراد دارای درآمد

---

۱ Vertical Equity

۲ Horizontal Equity

یا برخورداری برابر مالیات یکسانی پرداخت کنند؛ هرچند این دو مشخصه به نوعی ویژگی‌های صوری به نظر می‌رسند و چون درباب پایه‌ی مالیاتی عادلانه اظهارنظری نداشته، از نظر محتوایی کاربرد چندانی ندارند اما به هر حال پس از تعریف صحیح مؤدیان و پایه‌های مالیاتی عادلانه، ملاکی برای اجرای عادلانه قوانین مالیاتی خواهند بود.

محبی و طالب نجف‌آبادی (۱۳۹۷) در مطالعه‌ی خویش از هفت مشخصه به عنوان حقوق مؤدیان مالیاتی در نهج‌البلاغه، به مثابه یک نظام عادلانه، یاد می‌کنند؛ این مشخصات به شرح زیر هستند (۱) حق برخورداری از رفتار محترمانه، مهرورزانه و منصفانه، (۲) حق بهره‌مندی از بخشودگی‌ها در شرایط سخت، (۳) حق رازداری، (۴) حق کسب اطلاع و اخذ توضیحات لازم، (۵) حق ارزیابی صحیح، (۶) حق خوداظهاری و (۷) حق اعتراض و تجدیدنظرخواهی.

مروتی و دارابی (۱۳۹۲) با تمرکز بر تجربه حکمرانی امیرالمؤمنین ع، در پی ارائه مشخصات یک نظام مالیاتی عادلانه برآمده‌اند؛ در این پژوهش ابتدا تفکیکی میان دو حوزه «روش اخذ مالیات» و «راه‌های مصرف مالیات» مورد نظر قرار گرفته و سپس مشخصاتی چون «رعایت اصول اخلاقی در برخورد با مؤدیان»، «تقویت انگیزه‌های ایمانی مردم» و «تخفیف به مالیات دهندگان» متعلق به حوزه نخست و صرف درآمدهای مالیاتی در زمینه‌هایی چون «آموزش و پرورش»، «بازنشستگان و از کار افتادگان»، «بدهکاران» و «ایجاد رفاه عمومی» مربوط به حوزه دوم پرده برداری شده است.

گریبنو و جلالی<sup>۱</sup> (۲۰۱۷) یک حکمرانی خوب مالیاتی را ساختار مسئول در قبال اجتماع دانسته و آن را بر پایه وجود انگیزه‌های درونی برای ارتقای شفافیت<sup>۲</sup> می‌داند؛ منظور از شفافیت در این مطالعه، شفافیت در حوزه فعالیت‌های مؤدیان و وجود مشخصه پاسخگویی است.

۱ Gribnau and Jallai

۲ Transparency

ماسگریو و ماسگریو (۱۳۸۴، ص. ۳۰۵) ضمن تأکید بر گسترده بودن مؤلفه‌های قابل شمارش برای تعیین یک ساختار خوب مالیاتی از «عادلانه بودن توزیع بار مالیاتی»، «حصول هدف‌های تثبیت و رشد اقتصادی»، «مدیریت منصفانه و غیردلبخواهی مالیات و البته قابل درک برای مؤدیان» و «حداقل بودن هزینه‌های اداره و تمکین» به عنوان مهم‌ترین این مشخصات یاد می‌کند.

نوع تمرکز این مقاله برای درک حکمرانی عادلانه مالیاتی متفاوت با مطالعات موجود در این حوزه است؛ همان‌طور که روشن خواهد شد، با تأکید بر طبقه‌بندی و نوع نگاهی که از منظر حکمرانی به مقوله مالیات‌ستانی می‌توان وارد نمود و البته پس از تفکیک جزئی تر کارکردهای مالیات، این مقاله به مشخصات و قواعدی دست خواهد یافت که در مقایسه با دستاوردهای مطالعات مشابه از جزئی‌نگری و دسته‌بندی‌های دقیق‌تری برخوردار بوده و طبیعتاً کاربردپذیری بالاتری برای ارزیابی یا اصلاح نظام مالیاتی با خود به همراه دارد.

## ۲. مفروضات و قراردادها

### ۱،۲. منظور از حکمرانی عادلانه

هرچند مفهوم حکمرانی<sup>۱</sup> (حاکمیت) در مباحثات سیاست‌گذاران و محققان علوم اجتماعی و اقتصادی به طور گسترده‌ای مورد استفاده قرار می‌گیرد اما اجماعی بر یک تعریف از حکمرانی یا کیفیت نهادی<sup>۲</sup> وجود ندارد.

(Kaufmann، Kraay، and Mastruzzi, 2011، p.222)

---

۱ Governance

۲ Institutional Quality

بر اساس یکی از تعاریف ارائه شده برای این مفهوم، حکمرانی بیانگر ساختارها<sup>۱</sup> و فرایندهایی<sup>۲</sup> است که در غیاب یک مرجع<sup>۳</sup> مرکزی هماهنگ کننده، مجموعه‌ای از بازیکنان خصوصی و عمومی را قادر می‌سازد تا نیازها و منافع وابسته به همدیگر<sup>۴</sup> را از طریق ایجاد و تنفیذ تصمیمات سیاسی هماهنگ<sup>۵</sup> کنند برگرفته از (Krahmann, 2003, p.11).

سه مؤلفه مهم از این تعریف که می‌تواند محل تأکید بوده و بر اساس آن ایده این نوشتار پیگیری شود (۱) عوامل تحت حکمرانی، (۲) هدف حکمرانی و (۳) ابزارهای حکمرانی هستند؛ افراد مختار و تصمیم‌گیر به‌عنوان بازیکنان عرصه اجتماع به‌عنوان «عوامل ذیل یک حکمرانی»، هماهنگ‌سازی میان نیازها و خواسته‌های این عوامل به‌عنوان «هدف حکمرانی» و ساختارها و فرایندها نیز به مثابه «ابزارهای این هماهنگ‌سازی» قابل تلقی هستند. بنابراین اگر بخواهیم بر اساس ادراک انتخاب شده از حکمرانی و البته ناظر به عرصه مالیات ستانی به دقت‌ورزی بیشتری دست بزنیم، می‌توان جستارماییه (موضوع مورد نظر) حکمرانی مالیاتی را «شیوه هماهنگ‌سازی بازیکنان دخیل در مقوله مالیات با استفاده از ابزارهای مربوطه» تعریف کرد.

با مشخص شدن سه مؤلفه مهم مقوله حکمرانی، «عادلانه بودن حکمرانی» برای هر سه مؤلفه نیز بدین شکل قابل تعریف است؛ (۱) عادلانه بودن ناظر به مؤلفه نخست (افراد مختار و تصمیم‌گیر به‌عنوان بازیکنان عرصه اجتماع) بدان معناست که عوامل تحت حکمرانی باید به نحو عادلانه‌ای تعریف شوند؛ چه بسا در وضعیت موجود، عوامل دخیل در حکمرانی مالیاتی به اشتباه تعریف شده باشند؛ به دیگر بیان از منظری عادلانه، فرد، صنف یا نهادی می‌بایست در حوزه حکمرانی مالیاتی مشارکت داشته باشد و به نوعی

۱ Structures

۲ Processes

۳ Authority

۴ Interdependent Needs And Interests

۵ Coordinate

ذی‌حق باشد، اما در حال حاضر نیست؛ حتی ممکن است فردی که در حال حاضر در عرصه حکمرانی مالیاتی واجد حقوقی شناخته شده، اما بر اساس درک مختار از عدالت، این فرد مکلف به اقدام یا حق خاصی نیست و به اشتباه جایگاه وی در عرصه عوامل تحت حکمرانی تعریف شده است. بنابراین رعایت عدالت در مؤلفه نخست مستلزم تعریف عادلانه ذی‌حقان و صاحبان تکلیف در آن حوزه از حکمرانی هستند.

(۲) عادلانه بودن ناظر به مؤلفه دوم حکمرانی یعنی «هدف حکمرانی»، به معنای عادلانه بودن شیوه هماهنگ‌سازی میان نیازها و خواسته‌های عوامل یا افراد ذی ربط است؛ بنابراین در این مؤلفه، از عادلانه بودن شیوه «هماهنگ‌سازی حقوق و تکالیف عوامل» بحث به میان می‌آید؛ مبتنی بر ایده مورد اختیار در باب عدالت، هماهنگ‌سازی میان نیازها و خواسته‌ها یا همان حقوق و تکالیف صورت می‌گیرد. بدیهی است که ایده ما در باب عدالت است که تعیین می‌کند در کشاکش توزیع حقوق و تکالیف میان ذی‌حقان، ذی‌نفعان و مرتبطان به مقوله مالیات چه موقعیتی را انتخاب کنیم.

(۳) ساختارها و فرایندهای تصویب شده و اجرا شده نیز می‌تواند متصف به صفت عادلانه یا غیرعادلانه باشد. در ساحت این مؤلفه، عادلانه یا ناعادلانه بودن ابزارهای انتخاب شده به سازگاری ساختارها و فرایندهای عرصه حکمرانی مالیاتی با هدف اتخاذ شده ارتباط دارد؛ اگر ساختارها و فرایندهای تأیید و اجرا شده در حوزه حکمرانی مالیاتی، محقق‌کننده هدف حکمرانی باشد، می‌توان از «درست بودن»، «روا بودن» یا «عادلانه بودن» آن ساختارها و فرایندها صحبت به میان آورد.<sup>۱</sup>

---

۱ ممکن است این پرسش مطرح شود که عادلانه بودن ساختارها و فرایندهای مالیاتی منحصر در همین ابعاد است؟ آیا مؤلفه‌ها یا سطوح دیگری را نیز می‌توان در ارزیابی یک نظام مالیاتی در نظر گرفت؟ پاسخ اجمالی آن است که با توجه به تبیین و تعریف خود از «حکمرانی»، بررسی این مؤلفه‌ها برای ارزیابی یا جهت‌گیری اصلاحات در فضای حکمرانی مالیاتی لازم است؛ این مقاله ادعای توجه به جمیع تعاریف از حکمرانی و ارائه بسته‌ای برای ارزیابی مطلق و کامل یک حکمرانی مالیاتی از منظر عدالت را ندارد.



هر چند تلاش شد که منظور از عادلانه بودن در موضوع مورد نظر روشن شود اما هنوز در باب چگونگی تشخیص ذی حق و نیز شیوه تعریف و هماهنگ سازی حقوق و تکالیف سؤالاتی مطرح است؛ تاریخ فلسفه اخلاق و نظریات عدالت رویکردها و معیارهای مختلف و متنوعی در باب عدالت به خود دیده است؛ مبتنی بر کدام نظریه عدالت می‌بایست به تعریف و تنظیم روابط پرداخت؟ اساساً چگونه می‌توان میان نظریات مختلف فلسفی و اجتماعی در باب عدالت، دست به گزینش زد؟

هرچند تصریح موضع نگارندگان در باب عدالت از مجال این مقاله خارج است اما ذکر نکاتی به فراخور موضوع لازم است؛ با توجه به تکرر ادعاها و معیارها در باب چپستی عدالت و البته به نوعی قیاس ناپذیر بودن این نظریات با یکدیگر، نگارندگان بر این باورند که با فرض مطلوبیت ذاتی عدالت برای همگان، دشواری اصلی در تعیین معیارهای عدالت و بالتبع مصادیق انتخاب‌های عادلانه است. به بیان ابن سینا «بر قراردادهای، سنت و عدل و برای سنت و عدل نیز قانون گذار و اجرا کننده عدالتی ضرورت دارد. این اشخاص به میان مردم می‌روند و سنت خود را بر آنان جاری می‌کنند. پس باید انسانی وجود داشته باشد که اجازه ندهد تا مردم با توجه به نظرات خود عمل کنند، زیرا در این صورت نظرات گوناگون پدید خواهد آمد و هر یک از آنان، آنچه را که نفع اوست، عدل و آنچه را به ضرر اوست ظلم تلقی می‌کند (ابن سینا به نقل از محمدی‌کیا ۱۳۸۶، صص. ۱۶۲-۶۳)».

در باب گزینش از میان انواع متنوع ایده‌ها در باب کار درست یا عادلانه، تمرکز نگارندگان ارجاع به آموزه‌ها و اصول اسلامی است؛ بدیهی است که این ارجاع بر پایه قرائت و درک نگارندگان از آموزه‌های اسلامی بوده و طبیعتاً می‌تواند مورد کنکاش و مباحثه مستقلی قرار گیرد.

## ۲.۲. علت وجودی یا کارکردهای مالیات

هنگامی که از حکمرانی مالیاتی صحبت به میان می‌آید، طبیعتاً باید تعریفی از مالیات و البته ناظر به کارکرد و هدف آن مدنظر قرار گیرد. در این مقاله، تعریف مورد نظر از مالیات، تعریف به کارکرد آن در نظر گرفته شده است. در یک تقسیم‌بندی اولیه می‌توان هدف از مالیات‌ستانی را تحقق سه عملکرد مربوط به «کارکرد درآمدی»، «کارکرد بازتوزیعی» و «کارکرد تنظیمی» عنوان کرد. کسب درآمد برای تحقق بخشی از وظایف دولت/حکومت در جهت تولید و تدارک کالاهای عمومی همچون آموزش عمومی، بهداشت عمومی و امنیت به‌عنوان کارکرد درآمدی مالیات تعریف می‌شود. بخشی از درآمدهای مالیاتی نیز با هدف کاهش شکاف طبقاتی در جامعه، به طبقات فرودست اقتصادی و در قالب برنامه‌های حمایتی پرداخت می‌شود. در نهایت، اصلاح برخی رفتارهای نامناسب تولیدی، واسطه‌ای یا مصرفی و حتی تشویق برخی انتخاب‌ها<sup>۱</sup> به‌عنوان کارکرد سوم نظام مالیاتی تلقی می‌شود.

شایان ذکر است که تعیین و تصریح کارکردهای مالیات نیز مانند بسیاری هدفگذاری‌ها یا غایت‌انگاری‌ها نسبت به نهادها و ابزارهای اقتصادی و اجتماعی با قبض و بسط‌هایی مواجه بوده است. آنچه در این مقاله به عنوان کارکردهای سه‌گانه مالیات لحاظ شده است، براساس تعاریفی است که در برخی منابع ارائه شده است. همچون (Avi- (Yonah 2006؛ برخی نیز بر کارکرد تثبیتی<sup>۲</sup> سیاست‌گذاری عمومی، از جمله سیاست‌های مالیاتی و بودجه‌ای به عنوان یکی از ابعاد مهم تأکید دارند (ماسگریو and ماسگریو ۱۳۸۴، صص. ۷-۸). مطالعات قابل توجهی نیز مبتنی بر کارکرد کنترلی-اطلاعاتی مالیات به پژوهش در حوزه مالیات‌ستانی دست زده‌اند همچون (

---

۱ در اینجا منظور از «تشویق برای اتخاذ برخی تصمیمات» یا «هدایت انتخاب‌ها»، ناظر به مباحث اقتصاد رفتاری و تدوین تلنگرهای (Nudge) است که می‌توان ناظر به کارکرد سوم به کار گرفته شود.

۲ منظور از کارکرد تثبیتی مالیات و بودجه، استفاده از آن‌ها برای حفظ اشتغال در سطحی بالا همراه با میزان معقولی از ثبات در سطح عمومی قیمت‌ها و نرخ مناسب رشد اقتصادی است.

(Basnukayev et al. 2020). برای پرهیز از اطباب و نیز مستند به منبع پیش گفته، کارکرد مورد توجه از مالیات در این مقاله منحصر در موارد سه گانه فوق شده است.

### ۳،۲. منظور از نهاد و مبانی نهادی

در علوم اجتماعی شاهد استفاده گسترده‌ای از واژه «نهاد»<sup>۱</sup> یا صفت «نهادی» در طیف متنوعی از تلقیات و کاربردها هستیم؛ همانند دشواری تعریف «حکمرانی»، در اینجا نیز می‌توان اعلام داشت اجماعی بر یک تعریف مشخص از نهاد میان محققان حوزه علوم اجتماعی وجود ندارد. در این بخش ادراک انتخابی خویش برای پیگیری مباحث را تبیین می‌کنیم؛ یکی از تعاریف مورد ارجاع در مطالعات اقتصادی، تلقی داگلاس نورث<sup>۲</sup> از نهاد است؛ وی با استفاده از استعارات و تأکیدات متنوعی، منظور خود راجع به نهاد را در قالب چند عبارت، این‌طور اعلام می‌دارد (North, 1990, pp.3-4) نهادها قواعد بازی در جامعه هستند؛ نهادها قیودی هستند که تعاملات انسانی را شکل می‌دهند؛ نهادها راهنمایی برای تعاملات انسانی هستند؛ نهادها تعریف‌کننده و محدودکننده مجموعه انتخاب‌های افراد هستند.

یکی از تفکیک‌های اولیه در باب نهاد، تقسیم آن‌ها به «نهادهای رسمی» و «نهادهای غیررسمی» است (گروینوگن، اسپیتھوون & ون دن برگ ۱۳۹۱، صص. ۴۶-۴۷). نهادهای رسمی قواعد طراحی شده، اجرا شده و تضمین شده توسط مقامات و افراد برخوردار از قدرت قانون‌گذاری، اجرا و نظارت است. قوانین دولتی، مدنی و تجارت از جمله این نهادهای رسمی هستند. نهادهای غیررسمی، معمولاً قواعد رفتاری خصوصی است که به تدریج و به شکل خودجوش پدیدار شده که شامل نوعی از سازوکارهای خودنظارتی یا خودتضمینی هستند؛ هنجارها و مقولات فرهنگی ذیل نهادهای غیررسمی قابل طبقه‌بندی شدن هستند. بنابراین هنگامی که از محیط نهادی<sup>۳</sup> در عرصه مالیات

<sup>۱</sup> Institution

<sup>۲</sup> Douglass North

<sup>۳</sup> Institutional Environment

صحبت به میان می‌آید، به طور ساده نظر به مجموعه‌ای از قواعد- اعم از رسمی و غیررسمی- است که به‌عنوان قواعد تعامل، اصول راهنمای عمل یا قیود حاکم بر کنش یا انتخاب‌های بازیکنان در این عرصه قابلیت حاکم شدن، تعریف شدن، اجرا شدن یا پیگیری را دارند.

بنابراین منظور از «مبانی نهادی» در این مقاله، «قواعد حاکم بر روابط میان افراد و هویت‌ها» است به نحوی که این قواعد می‌بایست در سطوح و ابعاد مختلف نظام مالیاتی حاکم باشد.

### ۳. مبانی نهادی سازگار با حکمرانی عادلانه مالیاتی

همان‌طور که اشاره شد، نهادها اصول راهنمای عمل یا قواعد محدودکننده تعاملات عوامل بوده و از این‌رو منظور از مبانی نهادی حکمرانی عادلانه، بنیادها، اصول یا قواعدی است که بنا بر ادراک مورد نظر این نوشتار از عدالت، باید بر ساختار حکمرانی مالیاتی حاکم باشند.

با وجود سه کارکرد درآمدی، بازتوزیعی و تنظیمی از مالیات، عرصه برای تعریف دقیق‌تر یا مقید کردن سه مؤلفه اساسی حکمرانی، یعنی «عوامل»، «هدف» و «ابزار»‌های مربوط به حکمرانی مالیاتی مهیا می‌شود. آنچه در پی می‌آید توجه به هر یک از این سه مؤلفه و پیشنهاد قواعد یا مبانی نهادی در ماتریس نه بخشی مربوطه (حاصل تقاطع سه کارکرد و سه مؤلفه حکمرانی) است.

همان‌طور که خواهیم دید، هرچند برخی از این اصول به ظاهر مربوط یا برگرفته از نهادها یا سیاست‌گذاری‌های خارج از حیطه مسئولیت و اختیارات مقامات مالیاتی است اما به‌عنوان اصول حاکم بر عرصه مالیات، باید مورد توجه باشد. بنابراین آنچه در مجموعه قواعد پیشنهادی استخراج شده مورد توجه بوده، قواعد سازگار با یک حکمرانی عادلانه مالیاتی است.

### ۳-۱. مبانی نهادی ناظر به عوامل حکمرانی مالیاتی

(قاعده ۱) تعیین دقیق و بدون استثناء عوامل ذی ربط یا ذی حق: تصریح دقیق بازیکنان یا عوامل دخیل در عرصه حکمرانی مالیاتی مقوله‌ای است که با توجه به تعریف پذیرفته شده از مالیات صورت می‌پذیرد. نظر به پذیرش سه کارکرد اصلی برای مالیات، می‌توانیم انتظار وجود عوامل متعددی را به‌عنوان اشخاص دخیل در حوزه حکمرانی مالیاتی داشته باشیم.

کارکرد درآمدی مالیات مربوط به ارائه کالاها و خدمات عمومی توسط دولت و البته دریافت هزینه آن از مؤدیان مالیاتی توسط دولت است. همان‌طور که انتظار می‌رود تکلیف دولت در ارائه این نوع کالاها و خدمات به معنای وجود حق برای پرداخت‌کنندگان مالیات در حق بهره‌مندی از این کالاها و خدمات است. نتیجه آنکه از منظر کارکرد درآمدی، (۱) دولت و (۲) پرداخت‌کنندگان مالیات افراد ذی مدخل در عرصه حکمرانی مالیاتی خواهند بود.

کارکرد دیگر مالیات مرتبط با اصلاح توزیع درآمد میان افراد جامعه است؛ هرچند در باب الگو یا فرایند مطلوب توزیع درآمد در جامعه مجادلات و اختلاف‌نظرهای شدیدی در ادبیات اقتصادی و فلسفه سیاسی وجود دارد، اما اجمالاً می‌توان سه دسته عوامل دخیل در کارکرد توزیعی مالیات را برشمرد؛ بازیگرانی که صاحبان حق یا مکلف به انجام تعهداتی در این باره هستند؛ (۱) دولت، (۲) پرداخت‌کنندگان مالیات و (۳) دریافت‌کنندگان حمایت‌های مستقیم مالی. همان‌طور که در بخش بعدی به نحو تفصیلی اشاره خواهد شد، تحقق فرایند مطلوب توزیعی در جامعه مستلزم تکلیف دولت به پرداخت حمایت‌های مالی مستقیم به جامعه هدف از منابع مختلف و در صورت نیاز اخذ مالیات از پرداخت‌کنندگان مالیات برای پوشش این وظیفه است.

تعریف بازیکنان دخیل در عرصه حکمرانی مالیاتی در چارچوب کارکرد تنظیمی نیازمند تفکیک انواع تنظیم‌گری‌های مورد نظر است؛ دسته‌ای از تنظیم‌گری‌ها با هدف

کاهش فعالیت‌های اخلاص‌زای اقتصادی، محدود کردن برخی انواع واسطه‌گری‌ها و کاهش سرعت تغییرات قیمتی برخی کالاها مهم و اساسی است؛ شاید بتوان اعلام داشت که وجه مشترک این فعالیت‌های اخلاص‌زا را می‌توان بهره‌مندی افراد از سودهای غیرمتناسب با فعالیت و تلاش و نیز تأثیرگذاری آن بر شرایط اقتصاد کلان دانست. اگر هدف از تنظیم‌گری، هدایت این قبیل از فعالیت‌ها باشد، (۱) دولت و (۲) عواملی که دست به چنین اقداماتی می‌زنند دو بازیکن دخیل در عرصه حکمرانی مالیاتی هستند که باید حقوق و تکالیف آن‌ها را در گام‌های بعدی تعریف نمود.

دسته دیگری از فعالیت‌ها و رفتارهایی که نیازمند اصلاح یا تنظیم‌گری هستند، فعالیت‌های تولیدی یا مصرفی ایجادکننده آثار خارجی در شرایطی است که طرفین امکان تعامل و جبران هزینه‌ها یا ضررها برایشان وجود ندارد. اگر شاهد بروز آثار خارجی منفی باشیم (۱) دولت، (۲) متضررین و (۳) ضررزنندگان سه دسته از عوامل دخیل در عرصه حکمرانی مالیاتی با اهداف تنظیم‌گری هستند؛ اگر شاهد بروز آثار خارجی مثبت باشیم، (۱) دولت و (۲) فایده‌رسانندگان دو بازیگر اصلی در عرصه حکمرانی مالیاتی خواهند بود.

یکی دیگر از اقسام تنظیم‌گری، توجه به مقوله کنز است؛ توضیح آنکه استناد اصلی در منابع اسلامی در مقوله کنز به آیه ۳۴ سوره توبه<sup>۱</sup> است؛ در این آیه کنز ناظر به ذخیره نمودن طلا و نقره و خارج کردن آن از جریان اقتصادی است. در اینجا منظور از تنظیم‌گری، کاهش انگیزه افراد برای انباشت و حبس اموال و دارایی در قالب‌های مختلف است.

---

۱ «يَا أَيُّهَا الَّذِينَ آمَنُوا إِن كَثِيرًا مِّنَ الْأَخْبَارِ وَالرَّهْبَانِ لَيَأْكُلُونَ أَمْوَالَ النَّاسِ بِالْبَاطِلِ وَيَصُدُّونَ عَن سَبِيلِ اللَّهِ وَالَّذِينَ يَكْتُمُونَ الذَّهَبَ وَالْفِضَّةَ وَلَا يُنْفِقُونَهَا فِي سَبِيلِ اللَّهِ فَبَشِّرْهُمْ بِعَذَابٍ أَلِيمٍ؛ ای کسانی که ایمان آورده‌اید! بسیاری از دانشمندان (اهل کتاب) و راهبان، اموال مردم را به باطل می‌خورند، و (آنان را) از راه خدا بازمی‌دارند! و کسانی که طلا و نقره را گنجینه (و ذخیره و پنهان) می‌سازند، و در راه خدا انفاق نمی‌کنند، به مجازات دردناکی بشارت ده!»

دو نکته مهم در تطبیق این قاعده با آنچه در ادبیات فقهی و روایی به عنوان حرمت کنز وجود دارد باید مورد توجه قرار گیرد. نکته نخست به شرایط اطلاق کنز برمی‌گردد. اکثریت فقها و مفسرین اکتناز حرام را مستلزم انباشت ثروت و عدم پرداخت زکات دانسته‌اند؛ بر اساس این نظر اگر زکات مال انباشت شده پرداخت شود دیگر مصداق کنز نخواهد بود. در مقابل برخی شمول نهی در این آیه را مربوط به مواردی که زکات پرداخت شده اما مصداق گنج اندوزی است، می‌دانند. شایان ذکر است که بر اساس مراجعه به روایات و جمع میان ادله، نظر دوم مرجح بوده و نفس جلوگیری از اکتناز و انباشت ثروت ممنوع شده است (محمودی گلپایگانی، ۱۳۸۹)؛ اساساً «مفاد آیه کنز، نفی تکاثر در انباشت سرمایه، پرهیز از راکد گذاشتن پول (مال) و لزوم هزینه کردن آن در راه‌های خدایسندانه اعم از مصارف شخصی، مشارکت‌های اجتماعی و سرمایه‌گذاری است (حسینی، ۱۳۸۹، ص. ۱۰۶)». آنچه مورد نظر ما در این قاعده است، همراهی با نظر غیرمشهور در باب شرایط وقوع اکتناز حرام است؛ صرف وجود انباشت قابل توجه ثروت، مورد نهی بوده و مبنایی برای اخذ مالیات از آن وجود دارد.

نکته دوم آنکه به نظر می‌رسد ذکر طلا و نقره در آیه به عنوان مصادیق ممکن برای تحقق کنز، خصوصیتی نداشته و شامل دارایی‌های غیرپولی نیز که ویژگی انباشته شدن و راکدگذاشتن را داشته باشند نیز خواهد بود؛ چرا که از نظر فاعل کنز و نیز هدف اکتناز، تفاوتی میان انباشتن و راکدگذاشتن در قالب پول با سایر انواع دارایی‌ها همچون منزل، ارز خارجی یا اتومبیل وجود ندارد. در این نوع از فعالیت‌های تنظیم‌گرانه نیز می‌توان (۱) دولت و (۲) افراد اقدام کننده به کنز را صاحبان حقوق و تکالیفی در عرصه حکمرانی مالیاتی دانست.

جدول ۱ خلاصه عوامل مرتبط با حکمرانی مالیاتی هستند که با تفکیک کارکردهای مختلف مالیات، تعریف شده اند.

**جدول ۱ عوامل ذی‌مدخل در حکمرانی مالیاتی بر اساس قاعده ۱**

کارکرد تنظیمی			کارکرد توزیعی (در قالب حمایت یا پرداخت مالی)	کارکرد درآمدی برای دولت
[ناظر به خالص ثروت افراد]	[ناظر به فعالیت‌های تولیدی یا مصرفی ایجاد کننده آثار خارجی منفی یا مثبت در مواردی که طرفین امکان تعامل و جبران هزینه‌ها یا منافع اجتماعی وجود ندارد]	[ناظر به فعالیت‌های اختلال‌زا و واسطه‌گری‌های منجر به سودهای فاقد پشتوانه ارزشی]	• دولت • پرداخت‌کنندگان مالیاتی • دریافت‌کنندگان حمایت مالی	• دولت به‌عنوان دریافت‌کننده مالیات و ارائه‌کننده کالاها و خدمات عمومی • پرداخت‌کنندگان مالیات به‌عنوان بهره‌مندان از خدمات و کالاهای عمومی و پرداخت‌کننده مالیات
• دولتیان صاحبان انواع دارایی‌های قابل توجه خارج شده از فرایند تولید یا مبادله که حالت کنز به خود گرفته است.	• ایجادکنندگان آثار جانبی منفی • ایجادکنندگان آثار جانبی مثبت • ضرردیدگان	• دولت • عوامل ایجادکننده فعالیت‌های اختلال‌زا		

### ۲.۳. مبانی نهادی ناظر به هدف حکمرانی مالیاتی

تفکیک دقیق‌تر عوامل دخیل در حکمرانی مالیاتی، زمینه را برای تصریح دقیق‌تر «هدف حکمرانی» در هر یک از انواع مختلف کارکردی مالیاتی فراهم می‌کند. در این بخش قواعد ۲ تا ۷ پیشنهادی این مقاله ارائه خواهد شد؛ همان‌طور که در تبیین این اصول آمده، این اصول ناظر به حوزه خاصی از روابط میان عوامل ذی‌ربط است چرا که اساساً با توجه به کارکردهای مختلف مالیات و تعریف عوامل متعدد، نمی‌توان اصلی کلی برای تنظیم حقوق و تکالیف ارائه کرد.



(قاعده ۲) تضمین ارائه حذاقلی از کالاها و خدمات عمومی از جانب دولت برای آحاد جامعه: توجه به کارکرد درآمدی دولت در وهله نخست نیازمند توجه به اولویت‌های مخارج دولت است. تأکید بر آن است که دولت ملزم به ارائه سطح حذاقلی از خدمات و کالاهای عمومی به آحاد جامعه است. از این منظر شهروندان یا آحاد جامعه برخوردار از حق دسترسی به سطح حذاقلی از خدمات و کالاهای عمومی، همچون امنیت، بهداشت عمومی و آموزش عمومی برخوردارند. در مقابل برای دولت، تکلیف تدارک این خدمات و کالاها برای آحاد جامعه، فارغ از موقعیت جغرافیایی یا ویژگی‌های قومی‌شان، ایجاد می‌شود.

در این بُعد از حکمرانی مالیاتی و مقید به کارکرد درآمدی مالیات، با دو بازیگر اصلی مواجهیم؛ تکلیف پرداخت‌کنندگان مالیات برای تامین مالی این وظیفه دولت، ناشی از دو واقعیت است؛ نخست آنکه خود پرداخت‌کنندگان مالیات از این خدمات و کالاهای عمومی بهرمنند می‌شوند؛ ثانیاً پرداخت مالیات برای تضمین ارائه حذاقلی از خدمات و کالاهای عمومی برای آحاد جامعه را می‌توان به‌عنوان تکلیف دولت یا پرداخت‌کنندگان مالیات در قبال جامعه تلقی کرد.

این قاعده بر شیوه بودجه‌ریزی دولت نیز اثرگذار خواهد بود؛ چرا که تصریح عادلانه حقوق و تکالیف عوامل این عرصه از حکمرانی مالیاتی مستلزم آن است که ابتدا مصارف بودجه‌ای مربوط به تدارک کالاها و خدمات عمومی تعیین شده و با توجه به آن سمت درآمدی در بودجه که همان اخذ مالیاتی باشد، تنظیم گردد؛ به دیگر بیان در این سطح از ارائه خدمات و کالاهای عمومی، درآمد برنامه‌ریزی شده مالیاتی تابعی از بودجه تعریف شده برای تحقق این کارکرد می‌باشد.

شایان ذکر است که این قاعده همراستا با تکلیف تصریح شده دولت در قانون اساسی ج.ا.ا. مبنی بر «آموزش و پرورش و تربیت بدنی رایگان برای همه در تمام سطوح (اصل

۳ ق.ا.)» و نیز سازگار با حداقل چهار اصل<sup>۱</sup>، ۲۰، ۲۹ و ۴۳ قانون اساسی ج.ا.ا. است. در مقدمه قانون اساسی نیز چنین توجهی صورت گرفته است: «تأمین امکانات مساوی و متناسب و ایجاد کار برای همه افراد و رفع نیازهای ضروری جهت استمرار حرکت تکاملی او بر عهده حکومت اسلامی است (مقدمه ق.ا.).»

(قاعده ۳) ارائه کالاهای عمومی متناسب با مالیات پرداختی برای سطوح فراتر از میزان حداقلی: همان‌طور که در تبیین قاعده ۲ اشاره شد می‌توان متصور بود که میزان پرداخت مالیات متأثر از میزان مصارف برنامه ریزی شده برای تحقق ارائه سطح حداقلی از خدمات و کالاهای عمومی باشد اما این قاعده نمی‌تواند تنها قاعده حاکم بر تنظیم حقوق و تکالیف عوامل دخیل در عرصه حکمرانی مالیاتی باشد. اگر جامعه و دولت به نمایندگی از جامعه قصد تدارک میزان بیشتری از سطح حداقلی ارائه خدمات و کالاهای عمومی باشند، نیازمند ارائه قاعده‌ای مجزا هستیم؛ دلالت اصلی این قاعده آن است که پس از تضمین ارائه سطح حداقلی از خدمات و کالاهای عمومی برای آحاد جامعه، مصارف بودجه تابعی از درآمدهای مالیاتی یا همان خواست مردم باشد. به دیگر بیان مبتنی بر قاعده ۳، مخارج بودجه‌ای تابعی از درآمدهای مالیاتی خواهد بود. این قاعده

۱ «مردم ایران از هر قوم و قبیله که باشند از حقوق مساوی برخوردارند و رنگ، نژاد، زبان و مانند اینها سبب امتیاز نخواهد بود (اصل ۱۹ ق.ا.).»

۲ «همه افراد ملت اعم از زن و مرد یکسان در حمایت قانون قرار دارند و از همه حقوق انسانی، سیاسی، اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی با رعایت موازین اسلام برخوردارند (اصل ۲۰ ق.ا.).»

۳ «برخورداری از تأمین اجتماعی از نظر بازنشستگی، بیکاری، پیری، ازکارافتادگی، بی‌سرپرستی، در راه ماندگی، حوادث و سوانح، نیاز به خدمات بهداشتی و درمانی و مراقبت‌های پزشکی به صورت بیمه و غیره، حقی است همگانی. دولت موظف است طبق قوانین از محل درآمدهای عمومی و درآمدهای حاصل از مشارکت مردم، خدمات و حمایت‌های مالی فوق را برای یک یک افراد کشور تأمین کند (اصل ۲۹ ق.ا.).»

۴ «برای تأمین استقلال اقتصادی جامعه و ریشه کن کردن فقر و محرومیت و برآوردن نیازهای انسان در جریان رشد، با حفظ آزادی او، اقتصاد جمهوری اسلامی ایران بر اساس ضوابط زیر استوار می‌شود: (۱) تأمین نیازهای اساسی: مسکن، خوراک، پوشاک، بهداشت، درمان، آموزش و پرورش و امکانات لازم برای تشکیل خانواده برای همه (بخشی از اصل ۴۳ ق.ا.).»

زمینه ساز مطالبه‌گری مردم از دولت و نیز پاسخگویی دولت به مردم خواهد بود؛ اساساً حکمرانی عادلانه مالیاتی موجب تنفیذ حق مردم در مشارکت در فرایندهای تصمیم‌گیری عمومی خواهد شد. شایان ذکر است که تحقق قاعده ۳ نیازمند الزاماتی در حوزه نظام بودجه‌ریزی از نظر شیوه تسهیم اخذ مالیات و مصارف بودجه‌ای از منظر محلی و ملی است که خود می‌تواند محل کنکاش‌های مربوط به نظام تصمیم‌گیری عمومی و میزان تمرکز سیاسی و اداری در کشور است.

شایان تأکید است که هرچند در اصول بودجه‌نویسی اصل تناسب درآمد و هزینه مورد توجه است اما توجه همزمان به قاعده ۲ و قاعده ۳، توجه دهنده به این پرسش اساسی‌تر است که در تدوین بودجه، به لحاظ مبنایی برای تعیین سطح درآمدهای مالیاتی و مصارف بودجه‌ای، کدام تابع دیگری است. جمع بندی مورد نظر در این مقاله آن است که ناظر به تحقق قاعده ۲، درآمدهای مالیاتی - که البته در بودجه‌ریزی نیز مورد توجه است - تابعی از مصارف بودجه‌ای مربوطه بوده اما در تحقق قاعده ۳، مصارف بودجه‌ای تابعی از میزان درآمدهای مالیاتی است. به دیگر سخن، در بُعد بودجه‌ای، برای تحقق دو قاعده مذکور، برابری درآمدها و مصارف مورد لحاظ خواهد بود اما آنچه مورد تأکید است، تعیین میزان درآمدهای مالیاتی و مصارف بودجه‌ای است.

دلالت مهم دیگری که توجه همزمان به قواعد ۲ و ۳ با خود به همراه دارد، نوعی داوری در باره یکی از قدیمی‌ترین موضوعات مجادله برانگیز در مباحث نظری مالیات ستانی است؛ اخذ مالیات بر اساس «اصل منفعت» صورت گیرد یا بر اساس «اصل توانایی پرداخت»؟ توضیح آنکه براساس رهیافت اصل منفعت که به آدام اسمیت و نویسندگان قبل از او برمی‌گردد، مالیات عادلانه مستلزم اخذ مالیات براساس منفعتی است که مؤدی از خدمات عمومی به دست می‌آورد. مدافعان توجه به اصل توانایی پرداخت، برای هر سطح کل درآمد مورد نیاز از هر مؤدی خواسته می‌شود برحسب توانایی پرداخت در مالیات مشارکت نماید (ماسگریو و ماسگریو ۱۳۸۴، صص. ۳۰۷-۸). آنچه در این مقاله

مورد تأکید قرار گرفته است، توجه به اصل توانایی پرداخت در حوزه ارائه سطح حداقلی کالاها و خدمات عمومی و توجه به اصل منفعت برای مخارج بودجه‌ای و خدمات عمومی فراتر از سطح حداقلی است که توسط دولت صورت می‌پذیرد.

(قاعده ۴) تضمین حداقلی از درآمد با بهره‌گیری از سازوکار مالیات منفی بر درآمد: هنگامی که از کارکرد توزیعی مالیات صحبت به میان می‌آید، باید در باب عادلانه یا ظالمانه بودن بازتوزیع، چیستی توزیع عادلانه و تلقی خود از استحقاق آحاد جامعه در برخورداری از حق مربوطه موضع‌گیری نمود؛ هرچند این موضوع بحثی دامنه‌دار است اما اجمالاً آنچه مورد نظر ماست، تضمین حداقلی از درآمد برای همه افراد جامعه است. بدیهی است که نمی‌توانیم نسبت به ارتباط حکمرانی مالیاتی با سایر ابعاد حکمرانی اقتصادی و سیاسی بی‌تفاوت باشیم؛ یکی از این ارتباطات، نگاه کلیت ساختار اقتصادی و قانونی جامعه به حقوق اقتصادی آحاد جامعه است. در اینجا نیز تأکید بر آن است که تحقق این قاعده باید همراستا با مؤلفه‌ای مهم در حکمرانی نظام بهره‌برداری از انفال و منابع طبیعی باشد. پیشنهاد اصلی برای منبع اصلی تضمین‌کننده حداقل درآمد همگانی، متکی بر بهره‌مندسازی از عواید ناشی از منابع طبیعی است؛ منابع طبیعی و خدادادی از آن همه افراد بوده و می‌توان بر اساس یک قرائت از توزیع عادلانه آن قائل به تقسیم بالسویه باشیم<sup>۱</sup>. با پیشنهاد این قید، به نظر می‌رسد نیاز چندانی بر تمرکز به اخذ مالیات

۱ هرچند توضیح در باب شیوه توزیع انفال و استدلال در تقویت توزیع بالسویه آن میان آحاد جامعه از مجال این مقاله خارج است اما با فرض در اختیار بودن انفال در اختیار حاکم اسلامی، شیوه توزیع برابر میان آحاد جامعه به عنوان یکی از گزینه‌های انتخابی توسط حاکم اسلامی قابل تأمل است. در باب توزیع انفال، اصل حاکم توزیع برحسب صلاحدید حاکم عادل اسلامی است؛ به بیان برخی روایات-همچون این روایت از حضرت صادق ع که «الْأَنْفَالُ مَا لَمْ يُوجَفْ عَلَيْهِ بِخَيْلٍ وَ لَارِكَابٍ، أَوْ قَوْمٍ صَالِحُوا، أَوْ قَوْمٍ أُعْطُوا بِأَيْدِيهِمْ، وَ كُلُّ أَرْضٍ خَرَبَةٍ، وَ بَطُونُ الْأَوْدِيَةِ، فَهُوَ لِرَسُولِ اللَّهِ صَلَّى اللَّهُ عَلَيْهِ وَ آلِهِ، وَ هُوَ لِلْإِمَامِ مِنْ بَعْدِهِ يَضَعُهُ حَيْثُ يَشَاءُ» (کلینی ۱۳۸۷، ۷۱۷) - و نیز دامنه گسترده انفال نزد فقهای شیعه - «آنچه در بین فقهای ما مصطلح است این است که انفال همه اموال عمومی را که متعلق به اشخاص نیست در بر می‌گیرد (منتظری بی‌تا، ۳۰۲)». حاکم اسلامی برای توزیع انفال حسب صلاحدید رفتار کرده که یکی از این انتخاب‌ها، توزیع علی‌السویه است. برخی محققان (همچون منتظری مقدم

از دهک‌های بالای درآمدی برای توزیع میان دهک‌های پایین‌تر درآمدی نباشد؛ اما اگر به هر دلیلی عواید حاصل از منابع طبیعی - که جزء حقوق افراد جامعه بوده و دولت مکلف به تنفیذ آن است - تضمین‌گر سطح مناسب و حداقلی از درآمد نبود، می‌توان از مالیات به‌عنوان ابزار بازتوزیعی بهره‌گرفت.

نکته مهم در چنین درکی از استحقاق اقتصادی آحاد جامعه و کارکرد بازتوزیعی مالیات، تفاوت آن با رویکرد رایج در ادبیات مالیه عمومی و مالیات‌ستانی است؛ مبنای اصلی موجه‌کننده اخذ مالیات با اهداف بازتوزیعی، نظریه «فایده‌گرایی»<sup>۱</sup> و پذیرش ایده افزایش کاهنده مطلوبیت نهایی است؛ از منظر فایده‌گرایی اگر مجموع افزایش مطلوبیت افراد دریافت‌کننده مالیات‌های اخذ شده از ثروتمندان بیشتر از کاهش مطلوبیت از دست دادن درآمد توسط ثروتمندان باشد، باید از ابزار مالیات برای بازتوزیع استفاده کرد. استدلال مبنایی در این بخش، نه متکی بر تبیین فایده‌گرایانه بلکه بر مبنای تعریف حداقلی از درآمد برای آحاد جامعه است.

شایان ذکر است که ایده تضمین حداقلی از درآمد در قالب‌های مختلفی در ادبیات اقتصادی و مباحث تأمین اجتماعی وجود دارد. با توجه به اینکه پرداختن به این تنوع و مقایسه آن‌ها در این مجال میسر نیست، به همین توضیح اجمالی بسنده می‌شود که این ایده مستلزم پرداخت حمایت‌های مالی به افراد به نحوی است که با استفاده از «مالیات منفی بر درآمد»<sup>۲</sup>، سطح حداقلی از درآمد برای همگان تضمین شده، با توجه به افزایش درآمد افراد، میزان این کمک مالی کاهش یافته و پس از رسیدن درآمد خالص فرد به میزان معینی، از وی مالیات اخذ خواهد شد.

۱۳۸۹) نیز با پیگیری همین پیشنهاد، شیوه توزیع برابر از انفال (به عنوان بخشی از بیت‌المال که مصارف خاصی برای آن تعیین نشده) را توزیعی مرجح و عادلانه دانسته‌اند.

۱ Utilitarianism

۲ Negative Income Tax

مستندات قابل ارائه برای این اصل، همپوشانی زیادی با مستندات ارائه شده برای قاعده ۲ نیز دارد؛ البته تفاوت آن در شیوه حمایت و ارائه خدمات است، در قاعده ۲ تمرکز بر ارائه خدمات و کالاهای عمومی است اما در قاعده ۴، موضوع تضمین حداقلی از درآمد برای افراد جامعه است. نکته اصلی آنجاست که با درگیری ذهنی و عملی افراد برای دستیابی به حداقل کالاها خدمات عمومی و نیز سطح حداقلی از درآمد، افراد توانایی تأمل بر استعدادهای خود، رشد آن و بهره‌گیری از توانایی‌های خود برای خلق ثروت و تعامل مناسب با دیگر افراد جامعه را از دست خواهند داد؛ دغدغه‌های افراد نسبت به خیرها و خدمات اساسی و اولیه، با محدود کردن انگیزه و نوع نگاه افراد، راه را بر نگاه‌های بلندمدت، تحقق امر به معروف و نهی از منکر نسبت به حکومت و تعاملات منصفانه در جامعه می‌بندد. از این رو تضمین حداقل درآمد همگانی برای آحاد جامعه را می‌توان تسهیل‌گر «کرامت و ارزش انسان (اصل دوم ق.ا.)» نیز دانست.

در باب میزان تطبیق چنین ایده‌ای با حمایت‌ها یا پرداخت‌های مستقیم مالی به افراد در صدر اسلام نیازمند پژوهش‌های دقیقی هستیم؛ برخی محققان در این باره بر این باورند که هرچند منطقی موجه‌کننده مفهوم غربی از درآمد پایه مشابه آنچه در اسلام وجود دارد نیست اما تقارن بسیاری میان این دو مفهوم وجود دارد که البته نیازمند تحقیقات بیشتر برای کشف این شباهت‌ها هستیم (Al Shami and Bullock 2019, p.48).

(قاعده ۵) بهره‌گیری از مالیات در مواجهه با فعالیت‌های اخلاقی را برای مدیریت تغییرات بی‌ثبات‌کننده و ناگهانی در اوضاع اقتصاد کلان: هدف حکمرانی مالیاتی در حوزه کارکرد تنظیم‌گری، ناظر به موضوع فعالیت‌های اقتصادی اخلاقی، تعیین شیوه توزیع حقوق و تکالیف میان ذی‌مدخلان است؛ در اینجا پیشنهاد اصلی بهره‌گیری از ابزار مالیات برای عاملان این قبلی از فعالیت‌ها به نحو یکه‌موجب کاهش یا رفع آن‌ها و در نتیجه ممانعت از بروز تغییرات بی‌ثبات‌کننده و ناگهانی در شرایط اقتصاد کلان به دلیل فعالیت‌های واسطه‌گری ناموجه و همراه با سودهای بادآورده است.

(قاعده ۶) جبران آثار خارجی برای متضررین یا ایجادکنندگان آن: تنظیم‌گری کلی در حوزه فعالیت‌های تولیدی و مصرفی ایجادکننده آثار خارجی منفی مستلزم ممانعت از ایجاد ضرر، وضع استانداردها یا زمینه‌سازی برای تعامل میان ضرردیدگان و ایجادکنندگان ضرر و تضمین استیفای حقوق دسته نخست است؛ اگر این اقدامات منجر به نتیجه نشود، در نهایت جبران ضررهای ایجاد شده به جامعه زیان‌دیده از وظایف ساختار مالیاتی است. البته برای تحقق این اصل، جبران باید تا حد امکان ناظر به جامعه متضررین بوده و هدف صرفاً اخذ نوعی جریمه از ایجادکننده آثار خارجی منفی نیست. فعالیت‌های تولیدی یا مصرفی ایجادکننده آثار خارجی مثبت نیز مستلزم بهره‌گیری از برخی ابزارهای حمایتی می‌باشند.

(قاعده ۷) اخذ مالیات از اموال و دارایی‌های کنز شده: بنا به ادله حرمت اکتناز حرام اموال و دارایی‌ها، برای دولت و نیز مالکان این قبلی از ذخایر می‌توان تکالیف مالیاتی تعریف نمود. مبنای تعیین میزان این تکلیف نیز ایجاد انگیزه برای عدم کنز اموال توسط افراد در جامعه است.

### ۳.۳. مبانی نهادی ناظر به ابزار حکمرانی مالیاتی

اهمیت جنبه‌های اجرائی و ابزارهای حکمرانی مالیاتی که به‌عنوان ساختارها و فرایندهای مالیاتی از آن یاد شد، اساساً کمتر از اصول نظری حاکم بر نظام مالیاتی نیست. نتیجه جالب و مهم دو تن از محققان در باب تغییرات تاریخی نظام‌های مالیاتی آن است که اجرائیات مالیاتی<sup>۱</sup> به درآمد مالیاتی و ساختار مالیاتی<sup>۲</sup> شکل داده، درآمد مالیاتی بر اجرائیات مالیاتی اثرگذار است و ساختار مالیاتی بر درآمد مالیاتی و اجرائیات مالیاتی تأثیر می‌گذارد (Kiser and Karceski 2017, p.87). این درهم‌تنیدگی ضرورت توجه به اصول حاکم بر این مؤلفه از حکمرانی مالیاتی را به خوبی توجیه می‌کند. در این بخش

<sup>۱</sup> tax administration

<sup>۲</sup> tax structure

قواعد پیشنهادی ۸ تا ۱۴ که به زعم نگارندگان قواعد لازم برای برخورداری از حکمرانی عادلانه مالیاتی است، تبیین می‌شود.

(قاعده ۸) تمرکز بر «مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی» ناظر به کارکردهای درآمدی و توزیعی مالیات: با توجه به قاعده ۴ و نیز با توجه به اینکه اخذ مالیات از پایه‌ای چون مصرف برای کارکردهای درآمدی و توزیعی مالیات قابل دفاع نیست، تمرکز اصلی در نظام مالیاتی باید بر استفاده از نظام مالیات بر مجموع درآمد باشد؛ چرا که پذیرش قاعده ۴ مستلزم توجه به مجموع درآمد اشخاص و تصمیم به حمایت یا اخذ مالیات بر اساس آن است چرا که «شناسایی فقرا از طریق این سیستم مالیاتی راحت‌تر انجام می‌شود. بنابراین این سیستم به اجرای هدفمند سیاست‌های حمایتی کمک کرده و از مفاسد مالی پیشگیری می‌کند (نصیری اقدم ۱۳۹۸، ص. ۸۶۹) اخذ مالیات از مصرف نیز تناسبی با کارکرد درآمدی و توزیعی مالیات ندارد؛ مضاف بر اینکه با تأمل بر ساختار مالیاتی و تأمین مالی حکومت اسلامی، اخذ مالیات (علی‌الخصوص مصداق مهم آن یعنی خمس) از درآمد، قابلیت الهام‌بخشی بیشتری برای یک نظام مالیاتی عادلانه را با خود به همراه دارد.

در انواع پایه‌های مالیاتی مختلفی که در ادبیات اقتصادی و قوانین مالیاتی وجود دارد، افزون بر مالیات بر مصرف، مالیات بر ارث نیز مشاهده می‌شود. تأکید بر آن است که به اعتبار ادله و امارات، می‌توان با وضع این نوع از مالیات نیز مخالفت نمود؛ به دلیل آنکه ارث نوعی انتقال قهری به دلیل اعتبار شارع است و از طرف دیگر فرض بر آن است که مالیاتِ ماترک به ارث رسیده قبلاً توسط متوفی پرداخت شده، سازوکار اخذ مالیات از ارث نمی‌تواند موجه باشد؛ مضاف بر آن اینکه دلیل اصلی اخذ مالیات بر ارث، هبه و جایزه که همان ایده فایده‌گرایی است، مورد قبول نبوده و تأکید اصلی بر بهره‌گیری از ابزار «مالیات بر درآمد» است.



مالیات بر شرکت‌های یا اشخاص حقوقی نیز از جمله مالیات‌هایی است که به عنوان بدیل مالیات بر مجموع درآمد می‌تواند مطرح شود؛ براساس قاعده ۸، می‌بایست مالیات بر سود شرکت‌ها، که در حال حاضر در کشور از جمله منابع مهم مالیاتی به شمار می‌رود، حذف یا کاهش یابد. مستند قابل اتکا برای پرهیز از اخذ مالیات از شرکت‌ها، سازگاری نظام مالیاتی اسلام با ویژگی مورد ادعای برخی محققان، یعنی «تشویق سرمایه‌گذاری» است (علم الهدی، ۱۳۹۵، ص. ۱۰۵)؛ مبتنی بر این مشخصه، انباشت سرمایه در شرکت و به کارگیری آن برای طرح‌های توسعه‌ای شرکت و عدم تبدیل آن به سود سهام اشخاص، انگیزه قابل توجهی برای تشویق سرمایه‌گذاری و ارتقای فناوری‌های تولیدی ایجاد خواهد کرد.

به لحاظ اجرایی، فایده تمرکز بر اشخاص حقیقی، دوری جستن از چالش مهم موجود در نظام مالیاتی موجود در کشور است؛ در حال حاضر به دلیل نبود نظام مالیات بر مجموع درآمد اشخاص، شاهد تهیه پرونده‌های مختلف برای هر یک از پایه‌های درآمدی هستیم؛ در ساختار موجود کاملاً قابل تصور است که یک فرد به ازای پایه‌های مختلف مشمول مالیات، چندین پرونده مختلف مالیاتی داشته و عملاً هزینه‌های اداری محاسبه و وصول مالیات و نیز هزینه تمکین مالیات افزایش می‌یابد؛ مضاف بر اینکه تحقق عدالت در مواجهه سازمان امور مالیاتی با افراد نیز خدشه‌دار خواهد شد.<sup>۱</sup>

(قاعده ۹) تنظیم ادراک آحاد جامعه نسبت به شیوه منصفانه دریافت مالیات و هزینه کرد منصفانه بودجه: دولت افزون بر تعهد به اجرای اصول ۲ تا ۷ که مربوط به عرصه هدف حکمرانی مالیاتی است، باید از ابزارهایی بهره‌بردار که این تحقق را نشان دهد و این نمایش برای مردم باورپذیر نیز باشد. این لزوم به اهمیت مقوله «ادراک<sup>۲</sup> افراد از

۱ شایان ذکر است که ایده مالیات بر درآمد در سه قالب «مالیات بر مجموع درآمد»، «مالیات بر درآمد دوگانه» و «مالیات بر درآمد یکنواخت» قابلیت اجرایی شدن دارد (نصیری اقدم ۱۳۹۸، صص. ۸۵۸-۶۲) که تفصیل تفاوت آن‌ها و ارزیابی میان آن‌ها از حوصله این مقاله خارج است.

عدالت» برمی‌گردد؛ ارزیابی مردم از نهادهای رسمی، نه لزوماً مبتنی بر کارکرد واقعی آنها بلکه بیشتر متأثر از ادراک‌شان از کارکرد آن نهادهاست. به دیگر بیان ادراک افراد از منصفانه بودن نظام مالیاتی و شیوه مخارج دولت، می‌تواند متفاوت با آن چیزی باشد که در واقعیت رخ داده است. شفافیت مالی در هر دو سمت مداخل و مخارج دولت و انتشار همگانی و البته همه‌فهم این اطلاعات از جمله این ابزارها هستند.

شایان ذکر است که این قاعده به نوعی اشاره به مقوله فرهنگ مالیاتی نیز دارد؛ قاعده ۹ به نوعی تسهیل‌گر تأثیرگذاری عملکرد نهادهای رسمی بر شکل‌گیری نهادهای غیررسمی است؛ تحقق اهداف و درک مردم از این واقعیت موجب ارتقای فرهنگ مالیاتی و افزایش تمکین مالیاتی خواهد شد.

(قاعده ۱۰) اخذ مالیات از مابه‌التفاوت مبالغ خرید و فروش دارایی‌ها: این قاعده در حوزه اجرائیات، مستلزم به کارگیری مالیات بر عایدی سرمایه<sup>۱</sup> است.

(قاعده ۱۱) اخذ مالیات بر مصرف یا پرداخت یارانه: این قاعده ناظر به بروز آثار خارجی منفی یا مثبت است.

(قاعده ۱۲) اخذ مالیات بر ثروت<sup>۲</sup> در مصادیق کنز

(قاعده ۱۳) بهره‌گیری از سازوکارهای خودبسنده<sup>۳</sup> ابزار اطلاعات با تمرکز بر قیود انگیزشی و با کمترین نیاز به قضاوت و بررسی‌های پسینی: لزوم بهره‌گیری از اطلاعات در حوزه مالیات‌ستانی به قدری است که عبارت «بدون اطلاعات مالیات نخواهیم داشت»<sup>۳</sup> برگرفته از (Pomeranz, 2015) در ادبیات اقتصادی و مالیاتی تبدیل به نوعی شعار شده است. مسئله‌ای که مقامات مالیاتی و دولت در حوزه اطلاعات درآمدی، هزینه‌ای و هویتی با آن مواجهند، امکان تلاش برای کتمان یا انحراف اطلاعات از جانب مؤدیان مالیاتی است.

---

۱ Capital Gain Tax

۲ Wealth Tax

۳ No Taxation without Information

هرچند نظارت گسترده بر تعاملات اقتصادی افراد در جامعه ممکن نیست اما می‌توان از سازوکارهایی بهره جست که تا حد قابل توجهی افراد انگیزه عدم گزارش اطلاعات درست را کاهش دهد؛ این سازوکارها که خودبسندگی<sup>۱</sup> نظام اطلاعاتی مربوط به مؤدیان را تضمین می‌کند، شامل ابزارهایی چون «طراحی سامانه‌های ثبت برخی معاملات»، «تائید زنجیره‌ای اطلاعات هزینه‌ای یا درآمدی افراد» و «بهره‌گیری از انواع اعتبارات و معافیت‌های مالیاتی که در نهایت منجر به استرداد مالیاتی گردد» است.

بهره‌گیری از فناوری‌های نوین در تجمیع، تطبیق، پردازش داده‌ها و استخراج اطلاعات در سطح اجرایی مالیات‌ستانی می‌تواند موجب غلبه یا رفع نواقصی شود که در ساختار حکمرانی مالیاتی وجود دارد؛ تحقق این قاعده مستلزم بهره‌گیری از سازوکارهایی است که موجب یکپارچه‌سازی اطلاعات درآمدی و هزینه‌های افراد با بهره‌گیری از فناوری‌های نو در پردازش اطلاعات است.

شایان ذکر است که این قاعده با اصل خوداظهاری که به عنوان یکی از مشخصات نظام‌های مالیاتی مطرح می‌شود، تفاوت دارد. خوداظهاری به معنای تکمیل اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای مورد نیاز در اظهارنامه توسط مؤدی و پذیرش صحت آن اظهارنامه‌ها توسط نظام مالیاتی است مگر آنکه دلیلی بر وجود اختلاف یا انحراف وجود داشته باشد. مشخصه مورد تأکید در این مقاله آن است که صرف وجود خوداظهاری نمی‌تواند موجب تضمین عمل برحسب تکالیف و احقاق حقوق ذی‌حقان گردد؛ خوداظهاری اگر همراه با سازوکارهای انگیزشی مربوطه نباشد، جز افزایش هزینه حسابرسی توسط نظام مالیاتی و کاهش تمکین مالیاتی نتیجه‌ای دربرنخواهد داشت.

(قاعده ۱۴) اصل آگاهی مؤدیان و سادگی فرایندهای تشخیص و پرداخت مالیات: از لوازم مؤثر در تمکین مناسب مالیاتی و برخورداری آحاد جامعه از حقوق اقتصادی خویش، سادگی ارتباط با سازمان امور مالیاتی و درک شفاف از حقوق و تکالیف عوامل،

۱ Self-sustaining

شامل مؤدیان و کارکنان سازمان امور مالیاتی و نیز سایر افراد دخیل در حوزه مالیات‌ستانی است. سادگی در این مورد شامل سادگی نگارش قانون، سادگی تکمیل اظهارنامه، دسترسی به خدمات مشاوره مالیاتی، سهولت ثبت و اعلام گزارش اطلاعات درآمدی و هزینه‌ای برای مؤدیان و بهره‌گیری از ابزار مالیات‌ستانی در منبع<sup>۱</sup> است. ارتقای سواد مالیاتی<sup>۲</sup> نیز به عنوان یکی از ابزارهای در راستای ارتقای سادگی و آگاهی بخشی قابل تعمیم است؛ از آنجا که سواد مالیاتی می‌تواند منجر به غلبه بر پیچیدگی‌های مالیاتی، ارتقای اخلاق مالیاتی و تمکین بهتر مالیاتی شود (Cvrlje, 2015) از اهمیت قابل توجهی در حکمرانی مالیاتی برخوردار است.

(قاعده ۱۵) پویایی ساختار نظام مالیاتی و توجه به بازخوردها: از آنجا که عوامل حکمرانی مالیاتی و اساساً هر نوع حکمرانی در فضای اقتصادی و اجتماعی انسان‌های مختار در چارچوب نهادهای رسمی و غیررسمی هستند، باید به پویایی‌ها و انعطاف مورد نیاز در این عرصه‌ها توجه شود. یک ساختار عادلانه مالیاتی در کنار توجه به مبانی نظری و اصول اجرایی منصفانه و کارا همواره توجهی به نتایج اجرائیات خود و پایش تحقق اهداف خود دارد؛ تعیین نرخ‌های مالیاتی و در صورت نیاز تعریف طبقات مختلف مالیاتی و نیز تعریف انواع کسورات یا اعتبارات مالیاتی، در فرآیند بازخوردگیری و اصلاح دائمی و تکاملی صورت می‌پذیرد. در اینجا به طور خاص می‌توان تحقق قواعد ۲، ۳ و ۴ را به عنوان معیارهای اصلاح مالیاتی در نظر گرفت.

#### ۴. محدوده و محدودیت‌های تحقیق

همان‌طور که گذشت، در گستره مباحث ارائه شده، به انواع مختلف مالیات و مواجهه نظام مالیاتی با آن‌ها اشاره شد؛ مالیات‌هایی چون «مالیات بر جمع درآمد اشخاص حقیقی»، «مالیات بر ارث»، «مالیات بر مصرف»، «مالیات بر ثروت» و «مالیات بر عایدی سرمایه»؛

---

۱ Withholding Tax

۲ Tax literacy

اشاره به این مالیات‌ها به دلیل ارتباط آنها با محدوده تحقیق، یعنی حکمرانی مالیاتی بر اساس پذیرش سه کارکرد اساسی برای مالیات بود.

هرچند تلاش مقاله بر ارائه مبانی نهادی یا قواعد اساسی حاکم بر حکمرانی مالیاتی بوده، اما به دلایلی از تمرکز بر «مالیات بر اشخاص حقوقی» یا «مالیات بر شرکت‌ها» پرهیز شده و صرفاً کاهش یا حذف مالیات بر شرکت‌ها مورد اشاره قرار گرفت؛ مهم‌ترین دلیل در نپرداختن به این نوع از مالیات‌ها تشکیک در اعتبار و وجود شخصیت حقوقی و امکان اعمال تکالیف مالی بر آن از منظر نگارندگان است. این مهم نیازمند تحقیق مستقل فقهی-حقوقی است که نیازمند بررسی دقیق و البته فارغ از وضعیت موجود در نظام‌های مالیاتی دارد.

دیگر محدودیت تحقیق عدم بررسی وضعیت افرادی از جامعه است که در خارج از مرزهای کشور به فعالیت اقتصادی می‌پردازند؛ سؤالاتی از این دست که «این افراد با توجه به کارکردهای سه گانه مالیات، مشمول کدام نوع از این اقسام می‌شوند؟»، «نرخ و میزان مالیات اخذ شده از ایشان به چه شکلی باید باشد؟» و «تعامل نظام مالیاتی کشور با نظام‌های مالیاتی دیگر کشورها در این موضوع چگونه باید باشد؟»، از جمله موضوعاتی است که می‌تواند موضوع تحقیقات آتی قرار گیرد.

دیگر موضوعی که این مقاله به طور مبسوط به آن پرداخته، رفتار یکسان یا رفتار متفاوت با درآمد حاصل از کار در مقایسه با سایر انواع درآمدها (همچون درآمد حاصل از عایدی سرمایه و درآمد حاصل از بهره بانکی/سود حاصل از قراردادهای مشارکتی اقتصادی) است؛ در برخی از نظام‌های مالیاتی، نظر به اهدافی چون افزایش سرمایه‌گذاری، نرخ‌های مالیاتی برای پایه‌های مالیاتی مختلف، متفاوت است. هرچند موضع‌گیری نخست این مقاله در قبال چنین حمایت‌هایی مشخص است و اساساً این اهداف به سادگی در دایره کارکردهای مالیات نمی‌گنجد، اما دقت‌ورزی حول آن می‌تواند مورد بررسی قرار گیرد.

موضوعات دیگری که علیرغم اهمیت به دلیل محدودیت موضوعی مورد بررسی قرار نگرفت، «اختلاف مالیاتی» و اصول حاکم بر فرایند رسیدگی به اختلاف مالیاتی و نیز «تمرکز بر خانوار یا فرد» به عنوان واحد محاسبه و پرداخت کننده مالیات است.

##### ۵. جمع‌بندی و پیشنهادات سیاستی ناظر به نظام حکمرانی مالیاتی کشور

حکمرانی عادلانه مالیاتی در وهله نخست نیازمند نگاهی کلی به فلسفه وجودی مالیات و چگونگی تحقق اهداف اتخاذ شده است. این مقاله با ارائه نوعی طرح جامع، همراه با جزئیات و در عین حال کلان‌نگرانه به ابعاد مختلف حکمرانی مالیاتی، قواعدی را به عنوان قواعد حاکم بر ابعاد مختلف حکمرانی مالیاتی پیشنهاد داده است. در بخش نخست به ایضاح مفهومی «مبانی نهادی حکمرانی عادلانه مالیاتی» پرداخته، با تفکیک مؤلفه‌های حکمرانی به (۱) عوامل، (۲) اهداف و (۳) ابزارها و نیز تعیین سه کارکرد (۱) درآمدی، (۲) توزیعی و (۳) تنظیمی برای مالیات، ماتریس نه بخشی برای تدقیق موضوع، تصریح گردید.

در بخش دوم بنا به رویکرد خویش نسبت به قواعد عادلانه در هر یک از حوزه‌های نه‌گانه پیش‌گفته - و البته برخی استنادات به منابع اقتصادی، حقوقی و اسلامی - قواعد پانزده‌گانه‌ای استخراج گردید که در جدول ۲ به تفکیک کارکردها و مؤلفه‌های حکمرانی گزارش شده است. به طور شفاف این جدول حاوی پاسخ به این پرسش است که «یک حکمرانی عادلانه مالیاتی از چه مبانی نهادی یا قواعدی برخوردار است؟»

دست‌آورد این مقاله برای محققان علوم اقتصادی و مالیه عمومی، ایجاد زمینه برای گفتگو حول اعتبار طبقه‌بندی‌های ارائه شده و نیز عادلانه بودن قواعد پیشنهادی است. توصیه سیاستی این پیشنهادیه در وهله نخست برای سیاست‌گذاران و تصمیم‌گیرانی است که امکان بازطراحی نظام مالیاتی کشور برایشان فراهم است؛ موقعیت‌ها و اسنادی چون برنامه هفتم توسعه کشور، پیشنهاد طرح‌ها و لوایح مالیاتی و نیز سند الگوی اسلامی ایرانی پیشرفت از جمله مجاری هستند که می‌توانند مخاطب این مقاله باشند. در گام بعدی، نظام

مالیاتی و ساختار اجرایی آن می‌تواند با تأمل بر این چارچوب مفهومی-اجرایی، کاربردپذیری آن را مورد بررسی قرار داده و از منظر این اصول، کلیت نظام اداری و اجرایی مالیات را مورد ارزیابی قرار دهند.



## جدول ۲ قواعد ناظر به ابعاد مختلف حکمرانی عادلانه مالیاتی

حکمرانی			مالیاتی		
کارکرد درآمدی برای دولت			کارکرد توزیعی		
کارکرد تنظیمی					
قاعده ۱: تعیین دقیق و بدون استثناء عوامل ذی ربط یا ذی حق			قاعده ۱: تعیین دقیق و بدون استثناء عوامل ذی ربط یا ذی حق		
<p>[ناظر به خالص ثروت افراد]</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>دولت</li> <li>صاحبان انواع دارایی‌های قابل توجه خارج شده از فرایند تولید یا مبادله که حالت کنز به خود گرفته‌اند.</li> </ul>	<p>[ناظر به فعالیت‌های تولیدی یا مصرفی ایجاد کننده آثار خارجی منفی یا مثبت در مواردی که طرفین امکان تعامل و جبران هزینه‌ها یا منافع اجتماعی وجود ندارد]</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>دولت</li> <li>ایجادکنندگان آثار جانبی منفی</li> <li>ایجادکنندگان آثار جانبی مثبت</li> <li>ضرردیدگان</li> </ul>	<p>[ناظر به فعالیت‌های اختلال‌زا و واسطه‌گری‌های منجر به سودهای فاقد پشتوانه ارزشی]</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>دولت</li> <li>عوامل ایجادکننده فعالیت‌های اختلال‌زا</li> </ul>	<p>قاعده ۱: تعیین دقیق و بدون استثناء عوامل ذی ربط یا ذی حق</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>دولت</li> <li>پرداخت‌کنندگان مالیاتی</li> <li>دریافت‌کنندگان حمایت مالی</li> </ul>	<p>قاعده ۱: تعیین دقیق و بدون استثناء عوامل ذی ربط یا ذی حق</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>دولت به عنوان دریافت کننده مالیات و ارائه کننده کالاها و خدمات عمومی</li> <li>پرداخت‌کنندگان مالیات به عنوان بهره‌مندان از خدمات و کالاهای عمومی و پرداخت کننده مالیات</li> </ul>	<p>عوامل حکمرانی (تعریف افراد ذی مدخل، ذی حقان و ذی ربط)</p>



<p>قاعده ۲. تضمین ارائه حداقلی از کالاها و خدمات عمومی از جانب دولت برای آحاد جامعه</p>	<p>قاعده ۳. ارائه کالاهای عمومی متناسب با مالیات پرداختی برای سطوح فراتر از میزان حداقلی</p>	<p>قاعده ۴. تضمین حداقلی از درآمد با بهره‌گیری از سازوکار مالیات منفی بر درآمد</p>	<p>قاعده ۵. بهره‌گیری از مالیات در مواجهه با فعالیت‌های اخلاص زا برای مدیریت تغییرات بی‌ثبات‌کننده و ناگهانی در اوضاع اقتصاد کلان</p>	<p>قاعده ۶. جبران آثار خارجی برای متضررین یا ایجادکنندگان آن</p>	<p>قاعده ۷. ایجاد انگیزه در افراد جامعه برای کاهش تحقق کنز</p>	<p>هدف حکمرانی (هماهنگی میان حقوق و تکالیف عوامل)</p> <p>ابزارهای حکمرانی (ساختارها و فرایندهای ایجاد شده در محیط نهادی مربوطه)</p>
<p>قاعده ۸. تمرکز بر «مالیات بر مجموع درآمد اشخاص حقیقی» ناظر به کارکردهای درآمدی و توزیعی مالیات</p>		<p>قاعده ۱۰. اخذ مالیات از مابه‌التفاوت مبالغ خرید و فروش دارایی‌ها</p>	<p>قاعده ۱۱. اخذ مالیات بر مصرف یا پرداخت یارانه</p>	<p>قاعده ۱۲. اخذ مالیات بر ثروت در مصادیق کنز</p>	<p>قاعده ۹. تنظیم ادراک آحاد جامعه نسبت به شیوه منصفانه دریافت مالیات و هزینه کرد منصفانه بودجه</p>	
<p>قاعده ۱۳. بهره‌گیری از سازوکارهای خودبسنده ابراز اطلاعات با تمرکز بر قیود انگیزشی و با کمترین نیاز به قضاوت و بررسی‌های پسینی</p>						
<p>قاعده ۱۴. اصل آگاهی مؤدیان و سادگی فرایندهای تشخیص و پرداخت مالیات</p>						
<p>قاعده ۱۵. پویایی ساختار نظام مالیاتی و توجه به بازخوردها</p>						

### منابع و مأخذ

- قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران
- حسینی، سیدرضا (۱۳۸۹). "تحلیل کنز از دیدگاه فقه و اقتصاد." *معرفت اقتصادی* ۱ (۱): ۸۳-۱۱۱.
- علم الهدی، سیدسجاد (۱۳۹۵). "تحلیلی از شاخص‌های نظام مالیات اسلامی به عنوان الگوی هدف برای نظام مالیاتی ایران." *اقتصاد تطبیقی* ۳ (۲): ۹۵-۱۰۹.
- کلینی، محمد بن یعقوب (۱۳۸۷). *الکافی*. م. درایتی. الکافی (دارالحدیث) ۲. قم: مؤسسه علمی فرهنگی دارالحدیث. سازمان چاپ و نشر.
- گروینوگن، جان، آنتون اسپیتھوون، و آنت ون دن برگ (۱۳۹۱). *مقدمه‌ای بر اقتصاد نهادگرا*. تهران: مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی. ترجمه اصلاص قودجانی.
- ماسگریو، ریچارد، و پگی ماسگریو (۱۳۸۴). *مالیه عمومی در تئوری و عمل*: جلد اول، تهران: سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور. ترجمه مسعود محمدی و یدالله ابراهیمی فر.
- محبی، داود، و اعظم طالب نجف‌آبادی (۱۳۹۷). "حقوق پرداخت‌کنندگان مالیات، مطالعه تطبیقی در آموزه‌های نهج‌البلاغه و نظام حقوق مالیاتی ایران." *حقوق بشر اسلامی* ۷ (۱۵): ۷۵-۹۳.
- محمدی‌کیا، طیبه (۱۳۸۶). "مفهوم نبی و جایگاه آن در فلسفه سیاسی ابن‌سینا." *فصلنامه علمی پژوهشی علوم سیاسی* ۱۰ (۳۷): ۱۴۱-۷۰.
- محمودی گلپایگانی، سیدمحمد (۱۳۸۹). "تحلیل فقهی احکام کنز." *فقه و مبانی حقوق اسلامی* ۴۳ (۲): ۱۱۹-۴۳.
- مروتی، سهراب، و فرشته دارابی (۱۳۹۲). "بررسی فرایند عدالت مالیاتی در نهج‌البلاغه." ۴ (۷): ۱۰۵-۲۴.
- منتظری، حسینعلی (بی‌تا). *مبانی فقهی حکومت اسلامی*. ج ۷. قم: کیهان. ترجمه محمد صلواتی.
- منتظری مقدم، حامد (۱۳۸۹). "شیوه‌های تقسیم بیت‌المال در صدر اسلام." *معرفت اقتصادی* ۱ (۲): ۱۳۷-۶۹.
- نصیری اقدم، ع (۱۳۹۸). *طراحی الگوی مناسب مالیات بر درآمد اشخاص و شبیه سازی آثار درآمدی و توزیعی آن: طرح پژوهشی*. سازمان امور مالیاتی کشور.
- Al Shami, Abdulla, and Katherine Bullock. 2019. "Islamic Perspectives on Basic Income." *The American Journal of Islamic Social Sciences* 36 (1): 29-52.

- Avi-Yonah. Reuven S. 2006. "The Three Goals of Taxation." Tax Law Review 60.
- Basnukayev, Musa, Lyudmila Popova, Boris Maslov, Irina Sugarova, and Ismail Batayev. 2020. "The Controlling Function Paradigm for Tax Authorities." 140–44. European Proceedings of Social and Behavioural Sciences: European Publisher.
- Cvrlje, Dajana. 2015. "Tax Literacy as an Instrument of Combating and Overcoming Tax System Complexity, Low Tax Morale and Tax Non-Compliance." The Macrotheme Review 4 (3): 156–67.
- Gribnau, Hans J.L.M., and Ave-Geidi Jallai. 2017. "Good Tax Governance: A Matter of Moral Responsibility and Transparency." Nordic Tax Journal 2017 (1): 70–88. <https://doi.org/10.1515/ntaxj-2017-0005>.
- Kaufmann, Daniel, Aart Kraay, and Massimo Mastruzzi. 2011. "The Worldwide Governance Indicators: Methodology and Analytical Issues." Hague Journal on the Rule of Law 3 (02): 220–46. <https://doi.org/10.1017/S1876404511200046>.
- Kiser, Edgar, and Steven M. Karceski. 2017. "Political Economy of Taxation." Annu. Rev. Polit. Sci. 20 (1): 75–92. <https://doi.org/10.1146/annurev-polisci-052615-025442>.
- Krahmman, Elke. 2003. "Conceptualizing Security Governance." Cooperation and Conflict 38 (1): 5–26. <https://doi.org/10.1177/0010836703038001001>.
- North, Douglass C. 1990. Institutions, Institutional Change and Economic Performance. Political economy of institutions and decisions. Cambridge: Cambridge University Press.
- Pomeranz, Dina. 2015. "No Taxation Without Information: Deterrence and Self-Enforcement in the Value Added Tax." American Economic Review 105 (8): 2539–69. <https://doi.org/10.1257/aer.20130393>.