

بررسی و تحلیل نظام مالیاتی در راستای ارتقاء حقوق

شهروندی مؤدیان در نظام حقوقی ایران

(تاریخ دریافت ۱۴۰۱/۱۲/۱۵، تاریخ تصویب ۱۴۰۲/۰۳/۱۸)

مجتبی عوض نژاد^۱

دکتر عاطفه امینی نیا

چکیده

حقوق مؤدیان را باتوجه به اختیارات گسترده و منحصر به فرد دستگاه مالیاتی در مراحل مختلف اعم از تشخیص و وصول مالیات باید مهمترین بخش حقوق مالیاتی به شمار آورد. موضوع حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی در دوران معاصر بر اثر توجه به حقوق بشر و حقوق شهروندی مورد اهتمام ویژه‌ی نظام‌های مالیاتی پیشرفته قرار گرفته و شیوه‌های مختلف را در تبیین و اجرای آن در حقوق مالیاتی خود به کار برده‌اند. از سوی دیگر به طور کلی مالیات از مظاهر حاکمیت دولت به شمار می‌رود و به عنوان مهمترین منبع درآمدهای عمومی نقشی برجسته در تأمین هزینه‌های عمومی ایفا می‌کند. به نحوی که می‌توان گفت تداوم فعالیت‌های دولت و حتی استمرار و دوام آن به وصول مالیات بستگی دارد. بدین لحاظ در نزد دولتها وصول مالیات از اهمیت و جایگاه به سزایی برخوردار است. در حقوق مالیاتی اکثر کشورها اختیارات گسترده و فوق العاده‌ای به دستگاه مالیاتی اعطا شده‌است و یکسری امتیازات ویژه‌ای برای دستگاه مالیاتی در نظر گرفته می‌شود تا وصول یکی از مهمترین منابع در آمدی دولت‌ها به تأخیر نیافتد. در کنار این امتیازات ویژه که دستگاه مالیاتی را در مقام و مرتبه بالاتری از مودیان مالیاتی قرار می‌دهد، بحث و بررسی درباره حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی اهمیت و حساسیت بیشتر می‌یابد. به ویژه این که رعایت این حقوق می‌تواند به تعدیل رابطه نابرابر کمک کند و موجبات اعتماد و اطمینان مؤدیان مالیاتی به دستگاه مزبور و همکاری را فراهم سازد و توسل به اختیارات یاد شده را متفی و یا حداقل کاهش دهد.

واژگان کلیدی: حقوق شهروندی، مالیات، دستگاه مالیاتی، اعلامیه حقوق مؤدیان مالیاتی.

بخش اول: کلیات

مالیات به مثابه یک استثناء و نوعی مداخله در حقوق مالکیت، موضوعی چند وجهی است، از یک سو با نظام اقتصادی و نظام حقوقی در ارتباط است و از سوی دیگر فرایند اخذ آن از شهروندان تمام ساختارهای حکومت و قوای سه گانه را درگیر می نماید. حتی از نظر مخالفان نیز پرداخت مالیات، در نهایت امری مقبول و اجتناب ناپذیر است. اگر چه در نظر لیبرال ها، اساسا پرداخت مالیات از جایگاه خوشایندی برخوردار نیست و پرداخت مالیات از سوی شهروندان در تضاد با ایده اصالت مالکیت خصوصی است، اما پرداخت آن از مجرای دموکراسی و رضایت شهروندان مورد پذیرش واقع شده است. از نظر لاک شرایپی که در آن مالیات به رضایت شخصی افراد نیاز دارد، تنها از طریق دموکراسی حاصل می شود. شهروندان باید تشویق شوند تا حمایت های مالی شهروندی را محقق سازند، اما نباید آن ها را مجبور به این کار ساخت. سیستم های اقتصادی و اجتماعی جوامع مکلفند که به گونه ای بر اساس اصل تفاوت و عدالت رفتار کنند که عدالت بین نسلی را برای نسل های آینده رعایت کنند و در این میان مالیات نقش قابل توجهی دارد (حقیقت ۱۳۸۲ ص ۸۷).

مالیات باید از مفهوم ساده و ابتدایی آن که عبارت از انتقال زورگویانه و اجباری مالیات از یک شخص یا گروه به اشخاص یا گروه های دیگر است، فراتر رفته و به مفهومی متحول شود که ریشه در مفاهیمی چون اخلاق شهروندی، حقوق بشر، برابری و عدالت توزیعی دارد، از منظر حقوق بشر مالیات یک مکانیزم مهم برای عملی کردن نقش دولت در راستای تحقق حق های بشری و حمایت از شأن اخلاقی انسان محوریت پیدا می کند.

بر اساس اعلامیه حق توسعه، اصلاحات اجتماعی و اقتصادی مناسب باید با در نظر گرفتن ریشه کن سازی کلیه بی عدالتی های اجتماعی صورت پذیرد، اعلامیه، خواستار اصلاح حکومت از جمله در بخش های مالی و بودجه ای است که مبتنی بر درک روشنی از رابطه بین بهره مندی از حقوق بشر و سیاست دولت در موضوعاتی مانند مقررات مالی و مالیاتی و نحوه پاسخگویی در بحران های مالی است.

بخش دوم: مفهوم حقوق شهروندی و مفهوم حقوق مؤدیان مالیاتی

در این مقاله سعی بر آن است تا حقوق شهروندی و بررسی آن از بعد حقوق مؤدیان مالیاتی صورت گیرد و این مفهوم از زاویه و ابعاد مسائل مورد نظر در حوزه مالیات مورد بررسی قرار گیرد به همین دلیل نخست مفهوم حقوق شهروندی در پرتو حقوق مؤدیان بررسی خواهد شد. سپس مفهوم مؤدی مالیاتی به مثابه جزئی از مفهوم شهروندی بررسی خواهد شد.

بنداول: مفهوم حقوق شهروندی

حقوق شهروندی از مهمترین مباحث حقوق بین‌المللی و حقوق بشر به ویژه در شاخه امنیت انسانی است بحث حقوق شهروندی از جمله اعلامیه حقوق بشر، میثاق حقوق اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی اعلامیه حقوق بشر و در اعلامیه استقلال آمریکا و شهروندان فرانسه پس از اعلام جمهوری این کشور و کنوانسیون اروپایی حمایت از حقوق بشر و آزادی‌های اساسی و بسیاری دیگر از اسناد حقوقی بین‌المللی به طوری صریح و منسجم اما پیش از آنکه به مفهوم اهمیت حقوق شهروندی پردازیم، لازم است تعریف دقیقی از دو واژه حقوق و شهروند ارائه دهیم. حقوق از نظر لغوی جمع حق است و حق عبارت است از اقتداری که قانون به افراد می‌دهد تا عملی را انجام دهند. آزادی عمل، رکن اساسی حق در این تعریف می‌باشد؛ یعنی آدمیان در انجام یا عدم انجام آن عمل آزادند. (سیدحسن امامی، حقوق مدنی، ج ۱، ۱۲۵) به تعبیر دیگر، حق امری اعتباری است که پشتوانه قانونی دارد. ثمره آن حفظ نظم جامعه است. از این رو، طبق این دیدگاه، «حق»، غیر از اعتبار شدن توسط اجتماع شأن دیگری ندارد.

و در تعریفی دیگر حقوق عبارت است از، اختیارات، توانایی‌ها و قابلیت‌هایی که به موجب قانون، شرع، عرف و قرارداد برای انسان‌ها لحاظ شده و در اصطلاح حقوق عبارت است از اصول، قواعد و مقرراتی که روابط انسان‌ها را با هم در حقوق خصوصی و روابط حاکمان و شهروندان را در حقوق عمومی و حقوق اساسی تنظیم می‌نماید.

هر قاعده حقوقی که به صورت قانون در حقوق موضوعه درمی‌آید دارای خصوصیات

زیر است:

الزام آور است، چگونگی رعایت آن از طرف دولت تنظیم شده است، کلی و عمومی است، وهدف آن تنظیم روابط اجتماعی است. در علم حقوق و علوم سیاسی از حق بحث

می‌شود. اصطلاح حقوقی، حق به حقوق و تکالیف افراد و گروه‌ها و هر انسان ذی‌حیاتی که برای تداوم حیاتش از حقوق انسانی و الهی برخوردار هستند، اطلاق می‌شود. اما در اصطلاح سیاسی، با نوع نگاه به مسئله حق در نحوه مناسبات و روابط بین حکومت و اجزای آن با شهروندان این حق شکل می‌گیرد. به عبارتی در اصطلاح سیاسی، حق، به امتیازاتی که شهروندان در جامعه نسبت به هر آن چیزی که لایق برخوردار بودن از آن‌ها هستند، اطلاق می‌شود. امتیازاتی که برای اتباع یک کشور در رابطه با مؤسسات عمومی؛ مانند حقوق اساسی، حق استخدام شدن، حق انتخاب کردن و انتخاب شدن، حق گواهی دادن در مراجع رسمی، حق داوری و مصدق واقع شدن، مفهوم می‌یابد. بنابراین، واژه مذکور از حقوق سیاسی است. اما شهروند صرفاً کسی نیست که در شهر زندگی می‌کند هر چند در لغت چنین معنایی از آن ادراک می‌شود بلکه معنایی فراتر از این دارد. شهروند عبارت است از کلیه افراد اعم از زن و مرد، کوچک و بزرگ، از هر نوع دین و آئین و قومیت و طبقه اجتماعی که در یک جامعه زندگی می‌نمایند (ملکی، ۱۳۸۷ به نقل از ساعی ارسعی، ۱۳۹۱).

شهروند به اتباع یک شهر یا کشور اطلاق می‌شود که توسعه و رعایت و ایجاد مصادیقی مانند: آزادی، مالکیت، امنیت و غیره برای آحاد مردم در نظر گرفته می‌شود. شهروند در گذشته به کسی گفته می‌شد که در شهر ساکن بوده و مطابق قانون از مزایای مدنی آن بهره‌مند می‌گردید. امروزه شهروند اصطلاحی است که با نفوذ حقوقی مدرن و تلقی‌های جدید مفهوم وسیعی یافته و مترادف تمام اتباع یک کشور به کار می‌رود و مصادیق آن آزادی، مالکیت و امنیت است (همان منبع: ص ۱۳۹).

"شهروند" به دلیل عضویت در یک واحد سیاسی به نام دولت، دارای حقوق و تکالیفی است که این حقوق و تکالیف را "حقوق شهروندی" می‌نامند. از این رو، شهروندی، وابستگی شهروند به یک جامعه است و حقوق شهروندی، حقوق و تکالیف شهروند نسبت به جامعه‌ای است که به آن تعلق دارد.

به عبارتی دیگر مجموعه حقوق و امتیازاتی که به شهروندان یک کشور با لحاظ کردن دو اصل کرامت انسانی و حق امنیت اجتماعی، به منظور ایجاد زمینه‌های رشد شخصیت فردی و اجتماعی شهروندان در نظام حقوقی هر کشور به آنان تعلق می‌گیرد، حقوق شهروندی نامیده

می‌شود. حقوق شهروندی، یک مفهوم نسبتاً گسترده‌ای است که شامل حقوق سیاسی و غیرسیاسی (حقوق مدنی و بهره‌مندیهای فردی و اجتماعی که دارای صبغه سیاسی نیستند) میباشد. از این رو، حقوق شهروندی را مجموع هر سه نسل حقوق بشری که شامل حقوق مدنی، سیاسی و اقتصادی و اجتماعی است می‌دانند (حقیقت ۱۳۸۲ ص ۱۳۵).

بند دوم: راهکارهای تقویت حقوق شهروندی

نخستین و بنیادی‌ترین گام در مسیر حل یک مساله، شناخت دقیق ابعاد مختلف آن است. یکی از بهترین و ضروری‌ترین راهکار در ارتقای حقوق شهروندان، به رسمیت شناختن آن است. تبیین گستره حقوقی این مجموعه حقوقی (حقوق شهروندی)، ایجاد ضمانت‌های اجرایی متقن و موثر برای این حقوق، ایجاد ساز و کارهای تنبیهی برای خطاکاران به عنوان عنصری بازدارنده، افزایش سطح آگاهی عمومی نسبت به حقوق شهروندی، تربیت شهروندان مسوول و کارآمد و بالا بردن سطح آگاهی شهروندان نسبت به حقوق قانونی و مشروع خود، فراهم آوردن زمینه‌ها و حمایت‌های لازم بویژه در حوزه حقوقی برای ایجاد و فعالیت نهادهای مدنی، گروه‌ها، تشکلهای، انجمن‌ها و... می‌تواند موجب تقویت حقوق شهروندان شود. همچنین از طریق گسترش ارزش‌های والای انسانی در جامعه و نهادی کردن آنها، آموزش احترام به کرامت‌های انسانی به دانش‌آموزان، آموزش نظم، وجدان کاری و فرهنگ کار به دانش‌آموزان، برگزاری سمینارها و دوره‌های آموزش حقوق شهروندی میتوان در ارتقای فرهنگ و حقوق شهروندی گام‌هایی موثر برداشت (ذکایی، ۱۳۸۱).

بند سوم: مفهوم مؤدی مالیاتی

اساساً شخصی که باید مالیات بپردازد به موجب قانون تعیین می‌شود. شخصی که مالیات را پرداخت می‌کند و به اصطلاح وزن حقوقی مالیات را متحمل می‌شود، یعنی مکلف به پرداخت مالیات با رعایت مقررات قانونی است، مؤدی نامیده می‌شود یعنی هر شخص حقیقی یا حقوقی دانست که به نوعی با حاکمیت سرزمینی یک دولت در ارتباط است و به همین دلیل ملزم به پرداخت مالیاتی هست (رستمی، ۱۳۹۳ ص ۱۵۸).

بند چهارم: مفهوم حقوق مودیان مالیاتی

حقوق شهروندی مودیان مالیاتی از مقوله‌های خاص حقوق شهروندی به شمار می‌رود که با توجه به اقتدارات و اختیارات گسترده دستگاه مالیاتی از اهمیت بسزایی برخوردار است. این

نوع حقوق، در سال‌های اخیر در پرتو توجه به حقوق شهروندی در حوزه‌های تخصصی، مورد توجه ویژه دولت‌ها قرار گرفته و سازوکارهای مختلفی را برای تبیین و اجرای آن در نظام مالیاتی خود به کار برده‌اند. در قوانین و مقررات مالیاتی ایران این عنوان هنوز کاربردی ندارد اما برخی از جنبه‌های آن به صورت پراکنده و نامنظم مورد توجه قانونگذار قرار گرفته است که در خور بحث و بررسی هستند. در حقیقت مالیات که به معنای برداشت اجباری قسمتی از مال شهروندان توسط دولت است که با توجه به علقه مالکیت برای شهروندان هم بسیار مهم جلوه می‌کند و از سوی دیگر، اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در این زمینه بر اهمیت آن می‌افزاید. این ویژگی‌ها ضرورت طرح و توجه به حقوق شهروندی مودیان مالیاتی را نمایان می‌کند که بدون تردید، رعایت آن می‌تواند به تعدیل رابطه نابرابر بین دو طرف معادله مالیاتی منجر شود و حتی موجبات اعتماد و اطمینان مودیان مالیاتی به دستگاه مالیاتی و دولت را فراهم سازد (طاهری تاری، ۱۳۹۴ ص ۸۵).

بخش سوم: تبیین حقوق شهروندی و نسبت آن با مالیات

حقوق شهروندی به راحتی می‌تواند تحت تأثیر دستگاه قندر مالیاتی قرار گرفته و با توجه به اختیارات گسترده دستگاه مالیاتی احتمال نقض حقوق شهروندی همواره وجود دارد، بررسی و تحلیل این موضوع از اهمیت به سزایی برخوردار است. در این مقاله سعی بر آن است تا این مفهوم شهروندی از زاویه و ابعاد بررسی مسائل مورد نظر در حوزه مالیات مورد بررسی قرار گیرد. نظریه پرداخت مالیات به عنوان یک وظیفه یا الزام اجتماعی، پایه‌های خود را از مسائلی نظیر اخلاق شهروندی و قرارداد اجتماعی اخذ می‌نماید، بر اساس ایده مبتنی بر اخلاق شهروندی که با برابری مالیاتی شهروندان نیز مرتبط است، افراد دارای الزامات اخلاقی در حمایت از اعضای جامعه خود هستند و مقدار الزام اجتماعی هر فرد باید به یک شیوه مثلاً با توجه به درآمد و استطاعت مالی وی در پرداخت تعیین گردد، این موضوع به دلیل اینکه الزامات مالیاتی را از طریق استطاعت در پرداخت مالیات به جای منافی که از دولت دریافت می‌شود مرتبط می‌کند، در مقایسه با بحث منافع و مزایا توجه و اقبال بیشتری داشته است. در این دیدگاه مالیات یک نوع مشارکت اجباری شهروندی محسوب می‌شود و در واقع با اهمیت-ترین مشارکت شهروندی است. از سوی دیگر پرداخت مالیات توسط شهروندان در چارچوب

نظریه قرارداد اجتماعی نیز قابل تبیین بوده و مستقیماً با بحث توسعه ارتباط می‌یابد. در ادبیات توسعه، یک قرارداد اجتماعی بین شهروندان و دولت وجود دارد و هر یک از طرفین رابطه در حفظ قرارداد اجتماعی نقش ایفا می‌کنند. با فراهم ساختن کالاهای ضروری و تضمین حقوق بنیادین شهروندان مشروعیت دولت افزایش می‌یابد و شهروندان می‌توانند اعتماد معقولی به توانایی دولتشان در نیل به کارآمدی داشته باشند (بلامی، ۱۳۹۴ ص ۱۰۹).

بخش چهارم: فلسفه وجودی مالیات

برای مالیات تعاریف گوناگونی در حوزه‌های مختلف علوم ارائه شده است. در اصطلاح اقتصادی هر گونه تحمیلی بر هزینه‌های افراد با سرمایه‌هایشان توسط دولت می‌تواند به عنوان مالیات تلقی شود، بدیهی است که از نظر حقوقی تورم (که برابر تعریف یاد شده، یک نوع تحمیل هزینه‌ها به شهروندان است)، از نظر حقوقی، مالیات و جوهی است که اشخاص حقیقی یا حقوقی، بنا بر قانون، ملزم به پرداخت آن به دولت‌اند و معمولاً بدون چشمداشت به خدمت معینی پرداخت می‌شود. این پرداخت می‌تواند از سر میل و رغبت یا با اکراه صورت گیرد (توکلی، ۱۳۹۱ ص ۲۰۰).

پس مالیات یک مفهوم دو سویه است، از یک سو افراد جامعه به مثابه شهروندانی مسئول و فعال، ملزم به پرداخت آن می‌شوند و از سوی دیگر دستگاه مالیاتی دولت با استفاده بهینه از منابع مالیاتی می‌تواند به اثر بخشی فعالیت‌های اقتصادی و رفاه عمومی کمک شایانی نماید. پس نظام مالیاتی منصفانه می‌تواند نقش ارزشمندی در خلق عناصر یک دولت کارآمد داشته باشد. جمع‌آوری مالیات می‌تواند رابطه بین دولت و شهروندان را محکم سازد و شهروندان را در جهت پاسخگو نمودن دولت توانمند سازد و بنابراین به دولت‌ها کمک نماید تا در مقابل شهروندان پاسخگوتر باشند (martin، ۲۱۳:۵).

بخش پنجم: مفهوم حق دادخواهی مالیاتی

اختلاف مالیاتی مبین تضاد منافع دولت و شهروندان است. از یک سو دولت مالیات را تعیین کرده و از سوی دیگر شهروند به دلایلی نسبت به مالیات تعیین شده معترض است یا از پرداخت آن استنکاف می‌ورزد و همواره احتمال بروز اختلاف وجود دارد، چرا که دستگاه مالیاتی از اقتدار و اختیار گسترده و منحصر به فردی در زمینه تشخیص و وصول مالیات

برخوردار است (رستمی، ۱۳۹۵ ص ۱۷۵). طبیعی است که در اکثر موارد، مؤدیان نسبت به دستگاه مالیاتی معترض باشند. رعایت حقوق مؤدی ایجاب می‌کند که قانون‌گذار، حق اعتراض وی را نسبت به اقدامات و تصمیمات دستگاه مالیاتی به رسمیت بشناسد. با توجه به مطالب گفته شده در بند پیشین این حق به عنوان حق دادخواهی مالیاتی قابل مطالبه است. دادخواهی مالیاتی را حق مراجعه مؤدی و یا اشخاص در حکم مؤدی به اداره امور مالیاتی و مراجع حل اختلاف مالیاتی و یا مراجع قانونی و قضایی رسیدگی کننده به اعتراض دعوا یا شکایت مالیاتی تعریف کرده‌اند (طاهری تار، ۱۳۹۴ ص ۸۵).

از جمله مراجع شبه قضایی در موضوع مالیات مراجع حل اختلاف مالیاتی که عموماً با عناوینی چون هیأت یا کمیسیون یا شورا در نظام‌های حقوقی تأسیس شده‌اند از جمله مراجع شبه قضایی در موضوع مالیات هستند در حقوق ایران سه مرجع شبه قضایی برای رسیدگی به دعاوی و شکایات مالیاتی پیش بینی شده است. فصول سوم و چهارم از باب پنجم قانون اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم (مصوب ۱۳۹۴/۴/۳۱) سه مرجع شبه قضایی مالیاتی را معرفی می‌کند: مهمترین مرجع که مرجع اصلی محسوب می‌شود هیأت حل اختلاف مالیاتی است که در دو سطح بدوی و تجدیدنظر رسیدگی می‌کند. علاوه بر آن، ورای عالی مالیاتی و هیأت فوق‌العاده مقرر در ماده ۲۵۱ مکرر قانون یاد شده از جمله دیگر نهادهای رسیدگی کننده به اعتراضات و شکایات مالیاتی هستند. براساس ماده ۲۲۴ قانون مالیات‌های مستقیم «مرجع رسیدگی به کلیه اختلافات مالیاتی جز در مواردی که ضمن مقررات این قانون مرجع دیگری پیش بینی شده، حل اختلاف مالیاتی است. هر هیأت حل اختلاف مالیاتی از سه نفر به شرح زیر تشکیل خواهد شد...». حق مذکور در این ماده برای مؤدیان را می‌توان همان حقدادخواهی دانست که امروزه در زمره اصول دادرسی منصفانه قرار می‌گیرد و بر این اساس باید مستقل و بی طرف باشد (کاظمی، رستمی، ۱۳۹۵ ص ۱۷۷).

در حقوق انگلستان نیز امروزه دیوان‌های ویژه تخصصی مالیاتی با توجه به نوع مالیات تأسیس شده‌اند که به شکایات مالیاتی به صورت تخصصی رسیدگی می‌کنند. از جمله این مراجع می‌توان به مرجع رسیدگی به حقوق و مالیات بر ارزش افزوده اشاره کرد (رستمی ۱۳۸۸ ص ۱۲۲).

در حقوق انگلستان نیز امروزه دیوان‌های ویژه تخصصی مالیاتی با توجه به نوع مایات تأسیس شده‌اند که به شکایات مالیاتی به صورت تخصصی رسیدگی می‌کنند. از جمله این مراجع می‌توان به مرجع رسیدگی به حقوق و مالیات بر ارزش افزوده اشاره کرد (نیکبخت ۱۳۹۲ ص ۷۶). همچنین دیوان‌های دیگری چون «داوران رسیدگی به معافیت‌های مالیاتی آموزش صنعتی»، «دیوان رسیدگی به شکایات مالیات بر شرط‌بندی»، «کمیسیون‌های ویژه مالیات بر درآمد» از جمله دیوان‌های تخصصی مالیاتی هستند. همه این دیوان‌ها به موجب قانون «دیوان‌ها، دادگاه‌ها و اجرای احکام» مصوب ۲۰۰۷ تأسیس شده‌اند. در حال حاضر رسیدگی به دعاوی و شکایت مالیاتی توسط یک نهاد مستقل دادرسی رسیدگی می‌شود که مستقل از «اداره گمرکات و مالیات بریتانیا» است. اعتراضات و شکایات مؤدیان مالیاتی در ساختمانی که به «هیأت داوری بریتانیا» تعلق دارد، رسیدگی می‌شود. این هیأت داوری به دو دسته «هیأت داوری بدوی» و «هیأت داوری عالی» دسته‌بندی می‌شود در کشور انگلستان علاوه بر شناسایی حق دادخواهی به شرح یادشده، اصول و مفاهیمی در دکتین و رویه قضایی و قانون‌گذاری شکل گرفته که بدون تبیین آنها مفهوم دادخواهی مالیاتی به روشنی قابل درک نیست.

به نظر می‌رسد که در نظام حقوق اساسی ایران به دلیل وجود قانون اساسی مدون و صراحت موجود در آن، اصل دادخواهی به نحو مطلوبی مورد شناسایی قرار گرفته‌است. با توجه به صراحت و شفافیتی که در اصل ۳۴ قانون اساسی وجود دارد، حق مراجعه شهروندان به محاکم دادگستری به صورت مطلق و بدون هیچ استثنایی رسمیت پیدا کرده‌است (کاظمی ۱۳۹۵ ص ۱۷۴).

بخش ششم: تفاوت مالیات و عوارض

منظور از مالیات در اینجا همان مفهوم اصطلاحی آن است که عبارت از «مبلغی است که دولت به موجب قانون به اجبار و بلاعوض از اشخاص حقیقی یا حقوقی برحسب توانایی پرداخت آنها به منظور تامین هزینه‌های عمومی و اجرای سیاست‌های مالی دریافت می‌کند».

در کنار مالیات اصطلاح مشابه دیگری نیز وجود دارد که «عوارض» نامیده می‌شود. معمولاً عوارض را شبه مالیات تلقی می‌کنند و گاهی قانونگذار در مفاهیم این دو اشتباه می‌کند و عوارض را به جای مالیات (غیر مستقیم به کار می‌برد). «عوارض مبلغی است که دولت یا

سازمان‌های اداری محلی و یا موسسات عمومی به اجبار در قبال انجام خدمتی معین و بدون تناسب با قیمت آن از استفاده کنندگان ممتاز خدمت وصول می‌کنند؛ مانند عوارض عبور از بزرگراه‌ها، عوارض نوسازی شهرداری، عوارض صید و شکار).

عوارض مانند مالیات به وسیله قانون برقرار و به اجبار وصول می‌شود و از این حیث به مالیات نزدیک است اما تفاوت اساسی با آن دارد زیرا مالیات در ازای معادل نیست در صورتی که عوارض به مناسبت خدمات معینی دریافت می‌شود از قبیل استفاده (عبور) از بزرگراه.

از آنجا که عوارض مانند مالیات به اجبار وصول می‌شود و معمولاً دستگاه وصول عوارض نیز مانند دستگاه مالیاتی برای تشخیص و وصول آن از اختیارات و اقتداراتی برخوردار است بنابراین حقوق مودیان عوارض در ارتباط با آن، اهمیت و اعتباری نظیر حقوق مودیان مالیات دارد و جا دارد که باهم مورد بحث و بررسی قرار گیرند. بر این اساس منظور ما از مودی مالیاتی، پرداخت کننده مالیات همچنین عوارض است که باید حقوق آنها را در تمام قوانین مربوط به مالیات و عوارض جست‌وجو کرد (ابراهیمی، ۱۳۹، ص ۱۰۳).

بخش هفتم: آموزش حقوق مالیاتی به شهروندان

حال که با مفاهیم مذکور آشنا شدیم قبل از هر چیز لازم به ذکر است که مؤدیان مالیاتی باید با این مفهوم و حقوق شهروندی خود در ارتباط با دستگاه مالیاتی آشنا و آگاه شوند و به صورت مناسب و مطلوب به آنها اطلاع‌رسانی و آموزش داده شود. در این راستا، دستگاه مالیاتی باید قبل از انجام هرگونه ممیزی و تشخیص مالیات، مودی مالیاتی را از حقوق خود آگاه کند و توصیفی جامع از آن را برای وی فراهم سازد. این موضوع می‌تواند به صورت تنظیم و ابلاغ منشور یا بیانیه حقوق مؤدیان مستخرج از قوانین و مقررات مالیاتی یا حداقل در قالب تهیه کتابچه راهنمای حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی انجام شود. البته تدوین و اجرای دوره‌های آموزشی حقوق شهروندی، اطلاع‌رسانی و آموزش رسانه‌های گروهی بویژه صدا و سیما و توسعه دانش حقوق عمومی و حقوق بشر در این زمینه بسیار موثر و مفید خواهد بود.

این موضوع بسیار مهم در نظام حقوقی ایران چندان مورد توجه قرار نگرفته است ولی قانون دستگاه‌های اجرایی را مکلف کرده است که مردم را با حقوق و تکالیف خود در تعامل با دستگاه‌های اجرایی آشنا کنند، از طریق وسایل ارتباط جمعی به ویژه صدا و سیما جمهوری

اسلامی ایران، سطح آگاهی‌های عمومی در این زمینه را ارتقا و اطلاعات لازم را به نحو مطلوب و مناسب در اختیار مردم قرار دهند. در اجرای این ماده دستگاه مالیاتی هم می‌تواند زمینه آگاهی و آشنایی مودیان مالیاتی با حقوق شهروندی خود را فراهم کند.

به علاوه قانون مدیریت خدمات کشوری نیز طی یک نوآوری بی‌سابقه در قوانین و مقررات اداری و استخدامی از «حقوق مردم» در ارتباط با دستگاه‌های اجرایی نام می‌برد. فصل سوم این قانون به عنوان مهم مذکور اختصاص دارد و در ماده ۲۵ ذیل این فصل از منشور اخلاقی مدیران و کارمندان دستگاه‌های اجرایی نام می‌برد. بدون شک ذی‌نفع اصلی در این قانون همان مؤدی مالیاتی است که می‌تواند به دلیل رعایت نشدن مقررات قانون یادشده و از جمله رعایت نکردن حقوق قانونی خود توسط ماموران و مقامات مالیاتی به مرجع مذکور شکایت کند (امامی، ۱۳۸۴، ۱۳۰).

بخش هشتم: حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی در ارتباط با اداره مالیاتی

مالیات حلقه ارتباطی بین توسعه و حقوق بشر است که به مثابه موضوعی تعیین کننده به باز توزیع مسئولیت‌ها و منافع در یک جامعه سازمان یافته می‌پردازد. اما نظام مالیاتی در صورتی می‌تواند کارآمد و اثر بخش بوده و سیاست‌های باز توزیعی را به نحو احسن محقق سازد که منصفانه بودن نظام مالیاتی در گرو شناسایی حقوق و منافع شهروندان و حمایت از حقوق مؤدیان است. این حمایت، یک ایده گسترده حقوق بشری است که بعد از جنگ جهانی دوم مورد توجه قرار گرفت. اساساً جمع آوری مالیات زمانی محقق می‌شود که حقوق شهروندی شناسایی و تضمین شود، در جامعه‌ای که حقوق مالکیت افراد به هر نحوی شناسایی نشود، جمع آوری و وصول مالیات کار بسیار دشواری خواهد بود، این که دستگاه مالیاتی چگونه باید هم هزینه‌های دولت را در جهت باز توزیع کالاهای عمومی فراهم نماید و هم حقوق مؤدیان مالیاتی را تضمین نماید. مهمترین مسئله‌ای است که منجر به طرح و شناسایی حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی شده است (رستمی، ۱۳۹۱ ص ۱۰).

شناسایی حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی ابتدائاً منحصر به حق‌هایی بود که باید در اداره مالیاتی تضمین می‌شد، از جمله برخی از حقوقی که از نظام‌های مالیاتی به رسمیت شناخته شده است: می‌توان به حق رازداری یا منع افشای اطلاعات مالی مؤدیان، حق کسب اطلاع در

خصوص نحوه تشخیص درآمد و مالیات، حق بر ممیزی‌های معقول، حق اخذ توضیحات لازم، حق داشتن مشاور مالیاتی، حق مرور زمان مالیاتی، حق اعتراض و شکایت، حق دسترسی به اطلاعات و اسناد مالیاتی و حق دسترسی به پرونده مالیاتی اشاره کرد، که مختصر هر کدام را بررسی خواهیم نمود، اما این حقوق به تنهایی کافی نیست و در یک دیدگاه گسترده و حق مدار لازم است تا حقوق شهروندی مؤدیان در تمام فرایندهای مالیات از قانون‌گذاری مالیاتی گرفته تا ابلاغ برگ تشخیص و حل و فصل اختلافات مالیاتی شناسایی شود به عبارتی در مرحله قبل از تشخیص و وصول «قانون‌گذاری»، مرحله ممیزی و تشخیص «اداری» و مرحله بعد از تشخیص و ممیزی «دادرسی» تضمین شود (نیکبخت، ۱۳۹۲ ص ۱۳۲).

بخش نهم: حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی در مرحله اجرایی بند اول: حق رفتار منصفانه با مؤدی

حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی که باید توسط مقامات و ماموران مالیاتی و مراجع اختصاصی اداری حل و فصل اختلافات مالیاتی در برخورد و رفتار با مؤدیان مالیاتی رعایت شود، انواع مختلفی دارند. مهمترین جلوه این حقوق را می‌توان «حق رفتار منصفانه با مودی» در اداره و تضمینات مربوط به «حق بر دادرسی منصفانه» در مراجع حل اختلاف مالیاتی مانند «حق دسترسی به اطلاعات و اسناد و مدارک پرونده»، «حق شکایت و اعتراض»، «حق دفاع»، «حق تجدیدنظرخواهی» برشمرد. حقوق دیگری نیز مثل حق ارائه و اخذ توضیحات، حق کسب اطلاعات، حق رازداری، حق ممیزی معقول، حق داشتن مشاور مالیاتی و حق مرور زمان برای مؤدیان مالیاتی قابل توجه و ذکر هستند.

از سوی دیگر قوه قضاییه با عنایت به اصل ۱۵۶ قانون اساسی و بند (د) ماده ۲۱۱ قانون برنامه پنجم توسعه، مبنی بر گسترش فرهنگ حقوقی و قضایی، اصلاح رفتار حقوقی و قضایی مردم، نهادهای سازی فرهنگ قانون‌مداری و ارتقای دانش حقوقی به تبیین این قوانین مکلف شده است که این وظیفه مهم اکنون بر عهده مرکز آموزش‌های همگانی معاونت آموزش و تحقیقات قوه قضاییه است. این مرکز با هماهنگی و همکاری نهادهای مسئول در حوزه آموزش‌های عمومی و شهروندی کشور، نقش ناظر محتوایی و هماهنگ‌کننده ارشد را دارد و باید به صدور مجوز،

نظارت محتوایی و توانمندسازی فعالیت‌های آموزشی در سایر بخش‌های دولتی و غیردولتی اهتمام ورزد.

به هر حال تحلیل و تبیین این موضوع به ویژه با جست و جو در قوانین و مقررات مالیاتی ایران می‌تواند زمینه شناسایی رسمی و کاربرد دقیق و مؤثر آن را در نظام مالیاتی و پیشبرد یکی از جلوه‌های مهم حقوق شهروندی فراهم کند و موجب مشارکت و همکاری بیشتر مؤدیان مالیاتی با دستگاه مالیاتی و بهبود و ارتقای فرهنگ مالیاتی و افزایش بازدهی مالیات بشود. با وجود این، این موضوع مهم تاکنون در نظام مالیاتی و حتی نظام آموزش و پژوهش کشور ما مورد توجه قرار نگرفته است؛ بنابراین جا دارد که در مباحث حقوق شهروندی و همچنین حقوق مالیاتی مورد بحث و بررسی قرار گیرد تا زمینه انعکاس مناسب آن در قوانین و مقررات مالیاتی فراهم شود (ثورونی، ۱۳۸۲ ص ۳۷).

بند دوم: حق داشتن مشاور مالیاتی

اصولاً مالیات موضوعی فنی و تخصصی است. قوانین مالیاتی نیز ز پیچیدگی‌ها و مقرراتی خاص برخوردارند که تسلط بر آنها تخصص و تجربه مخصوص را ایجاب می‌کند. بدین لحاظ در قوانین مالیاتی برخی کشورها از جمله آمریکا پیش‌بینی شده‌است که مؤدیان مالیاتی باید در فرآیند هرگونه مذاکره و رویارویی با سازمان مالیاتی حق استفاده از مشاوره و نمایندگی متخصصان ذی صلاح را داشته باشند. لازم به ذکر است که مشاور مالیاتی با وکیل به و مشاور حقوقی تفاوت دارد و در برخی کشورها، حرفه‌ای رسمی محسوب می‌شود و دارای قوانین و مقررات خاص برای تأسیس و فعالیت است. در ایران جایگاه قانونی مشاوران مالیاتی در قانون مالیاتهای مستقیم وضع نشده‌است. از قرار اطلاع سازمان امور مالیاتی کشور این موضوع را در دستور کار داشته و مجلس شورای اسلامی طرحی قانونی در این زمینه را در مسیر تصویب گذاشته بود تا اینکه بالاخره این موضوع مهم در ماده ۲۸ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷/۲/۱۷ به صورت قاعده‌ای کلی در مورد کلیه مالیات‌ها و در ارتباط با تمام ادارات و مراجع مالیاتی و حتی کلیه مراجع ذی‌ربط دولتی به تصویب رسید. این ماده مقرر می‌دارد: «به منظور ارتقاء فرهنگ مالیاتی پرداخت کنندگان مالیات و ارائه خدمات مشاوره‌ای صحیح در امور مالیاتی به مؤدین مالیاتی بر مبنای قوانین و مقررات مالیاتی کشور و همچنین ارائه خدمات

نمایندگی مورد نیاز آنان برای مراجعه به ادارات و مراجع مالیاتی، نهادی به نام «جامعه مشاوران رسمی مالیاتی ایران» تأسیس می‌شود تا با پذیرش اعضاء ذی صلاح در این باره فعالیت نمایند. کلیه مراجع ذی ربط دولتی مکلفند پس از ارائه نمایندگی معتبر از سوی مشاوران مالیاتی عضو جامعه، در حوزه وظایف قانونی خود و در حدود مقررات مالیاتی با آنان همکاری نمایند (رستمی، ۱۳۸۸ ص ۸۷).

بند سوم: حق کسب اطلاع

امروزه حق دسترسی شهروندان به اطلاعات دولتی یکی از حقوق مهم شهروندی به شمار می‌رود. این حق در ارتباط با مؤدیان مالیاتی از اهمیتی بیشتر برخوردار است. بر اساس حق مذکور، مؤدیان مالیاتی باید حق داشته باشند که درباره نحوه تشخیص درآمد مشمول مالیات، هر گونه اقدام و تصمیم‌گیری در مورد حل و فصل اختلاف مالیاتی و هرگونه اقدام در جهت وصول قهری مالیات از اموال و دارایی خود کسب اطلاع کند و دستگاه مالیاتی نیز مکلف باشد که اطلاعات لازم در این موارد را در اختیار وی بگذارد.

تنها استثنایی که در این خصوص مطرح شده است عبارتست از: احراز خطر قریب‌الوقوع مبنی بر انتقال درآمد و دارایی از سوی مؤدی به قصد فرار از مالیات که آن هم باید مستند و معقول باشد.

بند چهارم: حق ممیزی‌های معقول

در قوانین مالیاتی برخی کشورها از جمله آمریکا تصریح شده است که مؤدیان مالیاتی باید از این حق برخوردار باشند که ممیزی مالیات در فرصتی معقول، در مکانی معقول و در محدوده‌ای مناسب صورت گیرد. از این حق به عنوان «اصول زمان و اخطار معقول» نام برده شده است. در این ارتباط ماده ۱۵۶ قانون مالیات‌های مستقیم، مدتی معقول برای رسیدگی به اظهارنامه تسلیمی مؤدیان مالیاتی و صدور برگ تشخیص مالیاتی پیش‌بینی کرده است که در واقع همان مدت ممیزی و تشخیص مالیات محسوب می‌گردد.

طبق این ماده، «اداره امور مالیاتی مکلف است اظهارنامه مؤدیان مالیات بر درآمد را در خصوص هر منع که در موعد قانونی تسلیم شده است، حداکثر ظرف یکسال از تاریخ انقضاء مهلت مقرر برای تسلیم اظهارنامه رسیدگی نماید. در صورتی که طرف مدت مذکور برگ

تشخیص درآمد صادر ننماید و یا تا سه ماه پس از انقضای یک سال فوق الذکر برگ تشخیص درآمد صادر ننماید و یا تا سه ماه پس از انقضای یک سال فوق الذکر برگ تشخیص درآمد مذکور را به مؤدی ابلاغ نکند اظهارنامه قطعی تلقی می‌شود. قانون مالیات بر ارزش افزوده علیرغم تصریح به تکلیف تسلیم اظهارنامه توسط مؤدیان مالیاتی در ماده ۲۱، فاقد چنین حکمی در مورد رسیدگی دستگاه مالیاتی به اظهارنامه مؤدیان می‌باشد.

درباره محدوده ممیزی مالیات، قانون فوق در خصوص هر نوع مالیات در فصل مربوط را بیان کرده‌است تا اندازه‌ای معقول به نظر می‌رسد. مثلاً در فصل چهارم از باب دوم درباره مالیات بر درآمد مشاغل ابتدا در ماده ۹۴ درآمد مشمول مالیات این نوع مؤدیان را بیان کرده و سپس در ماده ۹۵ انواع اسناد و مدارک مثبتۀ کافی برای تشخیص درآمد آنها را احصاء نموده‌است.

بند پنجم: تقاضای تقسیط مالیات

وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند بدهی مؤدیانی را که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود به صورت یکجا نیستند، به مدت سه سال از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی، تقسیط کند. ماد ۱۶۷ قانون مالیات‌های مستقیم حق تقاضای تقسیط مالیات را برای مؤدیان پیش‌بینی کرده‌است. علاوه بر این مؤدی مالیاتی حق دارد از اداره امور مالیاتی بخواهد چنانچه به هر دلیل وجوهی اضافه بر میزان مالیات واقعی خود پرداخته‌است به وی برگرداند. علاوه بر این، مبلغی که تحت عنوان خسارت واردشده، به اضافه پرداختی مزبور تعلق می‌گیرد هم قابل مطالبه است.

یکی از حقوق دیگری که برای مؤدیان مالیاتی در قانون در نظر گرفته شده‌است، حق برخورداری از حداقل معیشت برای در چارچوب قانون است. به موجب ماده ۲۱۲ قانون مالیات‌های مستقیم این حق برای مودی در نظر گرفته شده است که از اداره امور مالیاتی بخواهد در هر یک از مراحل مختلف وصول و اجرا، حق برخورداری از حداقل معیشت در چارچوب قانون و مقررات برای او در نظر گرفته شود (رستمی، ۱۳۹۱ ص ۸۷).

مؤدی مالیاتی حق دارد به جای خود وکیل یا نماینده قانونی خود را با رعایت مقررات مربوط به اداره امور مالیاتی بفرستد. وکیل یا نماینده مذکور، نباید از کارکنان شاغل یا آماده به خدمت در وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان امور مالیاتی کشور باشد. علاوه بر این

مؤدی می‌تواند یک نماینده از اتاق بازرگانی، صنایع و معادن یا اتاق تعاون یا جامعه حسابداران رسمی یا مجامع حرفه‌ای یا تشکل‌های صنفی یا شورای اسلامی شهر به انتخاب خود برای شرکت در هیأت حل اختلاف مالیاتی معرفی کند (مالکی مقدم، ۱۳۸ ص ۳۱).

بند ششم: حق راز داری یا عدم افشای اطلاعات مالیاتی

دستگاه مالیاتی در روند تشخیص و وصول مالیات به اطلاعاتی مهم از کسب و کار، درآمد و وضعیت مالی و اقتصادی مؤدی دسترسی پیدا می‌کند. به ویژه آنکه از اقتدارات و اختیارات قانونی فوق العاده در این زمینه برخوردار است. در قانون مالیات‌های مستقیم ایران طبق ماده ۲۲۹ آن مؤدی مکلف است تمام اسناد و مدارک و دفاتر قانونی خود را برای تشخیص مالیات در اختیار سازمان امور مالیاتی قرار دهد.

به علاوه به موجب مواد ۲۳۰ و ۲۳۱ قانون مذکور تمام اشخاص حقوقی حقوق خصوصی و حقوق عمومی مکلفند هرگونه اطلاعات، اسناد و مدارکی که درباره کسب و کار و درآمد مؤدی در نزد خود دارند در صورت درخواست دستگاه مالیاتی در اختیار آن قرار دهند. در غیر این صورت با ضمانت اجرای مذكور در این ماده مواد مواجه خواهند شد. بدیهی است افشای اندکی از این اطلاعات مالیاتی در میدان رقابت اقتصادی می‌تواند آثار ناگوار برای مؤدی و فعالیت‌های اقتصادی وی به همراه داشته باشد و حتی او را ورشکسته نماید. بدین لحاظ لازم است که مؤدیان مالیاتی از حق محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی و رازداری و عدم افشای آنها تا حداکثر ممکن برخوردار باشند (امامی، ۱۳۸۴ ص ۳۰).

بخش دهم: نگاهی به جایگاه حقوق مؤدیان مالیاتی در حقوق مالیاتی انگلیس

امروزه در بیشتر کشورهای توسعه یافته با عطف توجه به موازین حقوق بشر و ابعاد مختلف حقوق شهروندی، گام‌های قانونی لازم در خصوص تبیین نظام‌مند و واجد ضمانت اجرای مؤثر و کافی حقوق مؤدیان مالیاتی و به رسمیت شناختن این حقوق در حقوق مالیاتی خود برداشته‌اند (ثورونی، ۱۳۸۲ ص ۵۱). مهمترین و پیشرفته‌ترین جنبه این رویکرد نسبتاً جدید، تهیه و تنظیم منشورها یا بیانیه‌های رسمی درباره حقوق مؤدیان مالیاتی است که حقوق آنها را تبیین و تشریح می‌کند. مرجع صادر کننده این گونه اسناد غالباً مقامات و مراجع مالیاتی هستند. اسناد مذکور معمولاً نشأت گرفته از قانون مالیاتی و مؤید آن می‌باشند و حقوق مؤدیان

مالیاتی در قانون را تشریح می‌کنند و لذا ماهیت حقوق مستقل نداشته و بدون پشتوانه و مبنای قانونی قابلیت اجرایی ندارند.

از نظر قانونگذاری مالیاتی، حقوق انگلیس سابقه‌ای بیشتر از ایران دارد، از لحاظ قدمت و تنوع، حجم قابل توجهی از قوانین به قوانین مالیاتی اختصاص دارد، قانونی بودن وضع مالیات و سازمان‌دهی آن در چارچوب، قوانین مصوب پارلمان به قرن هفده میلادی باز می‌گردد.

دیدگاه دیگر درباره‌ی حقوق، فرض وجود قرارداد است. در این رویکرد، تشکیل حکومت به توافق اعضای جامعه نیاز دارد، هر چند که این قرارداد فرضی تصور شود و به صورت واقعی وجود نداشته باشد ولی محدوده اختیارات دولت و مردم بر اساس این توافق تنظیم می‌شود بنابراین، اگر دولتی حقوقی که برای مردم در این قرارداد تعلق گرفته را نقص نماید، مشروعیت خود را از دست می‌دهد. اما اشکال اساسی در این نظر عدم توانایی در ایجاد حقوق بنیادین و سامان‌دهی نظام حقوقی است. ضمن این که در این رویکرد به صرف‌نظر برخی حقوق افراد مانند حق حیات توسط خودشان و سلب این حقوق به وسیله دیگران توجه نشده است (نورونی ۱۳۸۲ ص ۹۳).

بخش یازدهم: تعامل حق شهروندی و اصل عدالت مالیاتی در پرداخت

یکی از مباحث‌های مفصل حاکم بر مالیات و اصول آن بحث عدالت اجتماعی است، در واقع در مباحث مربوط به حقوق مؤدیان مالیاتی اصل عدالت و انصاف به عنوان یک مفهوم واحد در دکتترین حقوق مالیاتی مورد مطالعه قرار می‌گیرد. از نظر آدام اسمیت اقتصاد دان کلاسیک، مالیاتی عادلانه است که اولاً مناسب با توانایی پرداخت شهروند باشد که به آن اصطلاحاً مالیات نسبی یا تناسبی می‌گویند. در این نوع مالیات، نرخ مالیات همواره ثابت است. ثانیاً ویژگی دیگر مالیات عادلانه، برابری است. یعنی همه شهروندانی که در شرایط یسان مالیاتی قرار دارند باید مالیات برابر بپردازند ثالثاً ویژگی آخر عدالت مالیاتی، فراگیری یا عمومیت است. بدین معنا که تمام شهروندان جامعه باید مالیات پرداخت کنند و تبعیضی بین آنها نباشد. البته این امر مانع از برقراری قانونی معافیت‌ها، بخشودگی‌ها، و تخفیف‌های مالیاتی برای اشخاص ناتوان و کم بضاعت یا در راستای اعمال سیاست‌های اقتصادی، مانند تشویق تولید و سرمایه گذاری نیست (رستمی ۱۳۹۳، ص ۹۹). بنابراین برای تحقق عدالت مالیاتی یک قانون

مناسب باید سه ویژگی بنیادین، برابری، همگانی بودن و تناسب را داشته باشد، یعنی قانون مالیاتی باید به گونه ای وضع شود که مالیات تعیین شده متناسب با توانایی و قدرت مالیات دهندگان باشد، همگانی بودن در قانون مالیاتی بر این امر تأکید دارد که قانون باید به گونه ای باشد که همه اشخاص و افراد عضو یک جامعه را مشمول پرداخت مالیات قرار دهد از این رو به این دلیل که مالیات های تناسبی از چنین ویژگی برخوردار است، از دیدگاه آدام اسمت عادلانه ترین نوع مالیات به شمار می رود (طاهری تازی ۱۳۹۳، ص ۱۶۹).

نتیجه گیری و پیشنهادها

حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی نیز از مقوله های خاص حقوق شهروندی به شمار می رود که با توجه به اقتدارات و اختیارات گسترده دستگاه مالیاتی از اهمیت بسزایی برخوردار است. این نوع حقوق در سالهای اخیر در پرتو توجه به حقوق شهروندی در حوزه های تخصصی، مورد توجه ویژه دولتها قرار گرفته و ساز و کارهای مختلفی را برای تبیین و اجرای آن در نظام مالیاتی خود به کار برده اند. توجه به حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی بدون تردید می تواند به تعدیل رابطه بین دو طرف معادله مالیاتی منجر شود و حتی موجبات اعتماد و اطمینان مؤدیان مالیاتی به دستگاه مالیاتی و دولت را فراهم سازد. برابر اصل عدالت و برابری مالیاتی، مالیات باید به صورت عادلانه بین مردم تقسیم شده و به توانایی پرداخت مالیات دهنده توجه شود. در حقوق مالیاتی تحقق عدالت کارکرد مهمی در احقاق حق مؤدیان مالیاتی دارد. از جمله حقوق مؤدیان عبارت است از حق دادخواهی علیه نظام مالیاتی، حق برخورداری از رفتار منصفانه، حق حریم خصوصی مؤدی، عدم افشای اطلاعات مؤدی، حق ممیزی معقول، حق اخذ توضیحات توسط مؤدی، حق داشتن مترجم، مشاور، حسابدار، کارشناس و وکیل مالیاتی، حق اعتراض و شکایت و... در یک نظام مالیاتی مطلوب هم به افزایش درآمدهای مالیاتی دولت و هم به رعایت حقوق شهروندی مؤدیان توجه می شود. یکی از اصول کلی حقوقی در حقوق مالیاتی اصل عدالت و برابری مالیاتی ستامروزه با تحول حقوق مؤدیان در نظام های مالیاتی جهان علاوه بر شناسایی این حق ضمانت اجراهای قانونی نیز در نظر گرفته می شود. در حقوق مالیاتی هدف از ضمانت اجراها که توسط نظام مالیاتی اعمال می شود الزام مؤدیان مالیاتی به تمکین مالیاتی، برخورد کیفری عادلانه با متخلفین مالیاتی الزام متخلفین مالیاتی به جبران

خسارت وارده می‌باشد. حقوق مودیان مالیاتی را با توجه به اختیارات و اقتدارات گسترده و منحصر به فرد دستگاه مالیاتی در مراحل تشخیص و وصول مالیات، باید مهم‌ترین بخش حقوق مالیاتی به شمار آورد. این موضوع در دنیای معاصر در اثر عطف توجه به حقوق بشر و حقوق شهروندی مورد اهتمام ویژه نظام‌های مالیاتی کشورهای پیشرفته قرار گرفته و شیوه‌های مختلف را در تبیین و اجرای آن در حقوق مالیاتی خود به کار برده‌اند. در قوانین مالیاتی ایران بدون تصریح به این موضوع، موادی پراکنده و غیرمنسجم وجود دارد که در خور بحث و بررسی است. این حقوق که باید توسط مامورین و مقامات و مراجع مالیاتی در مراحل تشخیص و وصول مالیات در برخورد و رفتار با مودیان مالیاتی رعایت شود؛ ابعاد و جنبه‌های مختلف دارد. بررسی و تبیین مصادیق این موضوع مهم می‌تواند به شناسایی بهتر و کاربرد دقیق‌تر آن در حقوق مالیاتی ایران و پیشبرد حقوق شهروندی کمک نماید. لازم به ذکر است که مؤدیان مالیاتی نیز باید با مفهوم و حقوق شهروندی خود در ارتباط با دستگاه مالیاتی آشنا شوند و به صورت مناسب و ملوب به آنها اطلاع‌رسانی و آموزش داده شود. در این راستا، دستگاه مالیاتی باید قبل از انجام هرگونه ممیزی و تشخیص مالیات، مؤدی مالیاتی را از حقوق خود آگاه کند و توصیفی جامع از آن را برای وی فراهم سازد. این موضوع می‌تواند به صورت تنظیم و ابلاغ منشور یا بیانیه حقوق مؤدیان مستخرج از قوانین و مقررات مالیاتی یا حداقل در قالب تهیه کتابچه راهنمای حقوق شهروندی مؤدیان مالیاتی انجام شود. البته تدوین و اجرای دوره‌های آموزشی حقوق شهروندی، اطلاع‌رسانی و آموزش رسانه‌های گروهی به ویژه صدا و سیما و توسعه دانش حقوق عمومی و حقوق بشر در این زمینه بسیار مفید و مؤثر خواهد بود. افزایش سهم مالیات در بودجه عمومی کشور اتفاق سازنده و مبارکی است که در سال‌های اخیر رخ نموده و چشم‌انداز امیدبخشی را برای اقتصاد کشور رقم زده است. این چشم‌انداز از آن جهت امیدبخش است که کاهش وابستگی به درآمدهای نفتی و رهایی از پیامدهای سوء آن را نوید می‌دهد. با این همه، افزایش اتکا بر درآمدهای مالیاتی در عمل الزامات و نتایجی به دنبال دارد که مدیریت آن جز با حسن تدبیر ممکن نیست. از جمله این الزامات این است که افزایش سهم مالیات از بودجه به معنای افزایش سهم و مشارکت مردم و فعالان اقتصادی در مدیریت امور مالی و اقتصادی جامعه است.

این افزایش مشارکت به خودی خود می‌تواند افزایش انتظارات آنها و در نتیجه افزایش مطالبه‌گری و پرسشگری آنها را در پی داشته باشد. در جامعه‌ای که مالیات از چنین نقش مهمی برخوردار است، انتظارات و خواسته‌های «مالیات دهندگان» نیز رفته رفته اولویت بیشتری به خود می‌گیرد. در کشورهای دارای اقتصادهای مبتنی بر مالیات اهمیت این خواسته‌ها به حدی است که دولت‌ها برای هزینه کرد مالیات‌های اخذ شده، خود را نیازمند جلب رضایت و اقبال مالیات دهندگان می‌بینند و از هیچ تلاشی در جهت ارائه خدمات مورد نیاز آنها نیز دریغ نمی‌ورزد. در چنین شرایطی بدیهی است که مالیات دهندگان قبل از آنکه در پی مطالبه چگونگی هزینه کرد مالیات‌های خود بر آیند انتظار داشته باشند با آنها با احترام و تکریم رفتار شود و در مقابل توجه به خواسته‌های آنها در جامعه گردد. همچنانکه مالیات دهندگان تکالیف قانونی خود را در قبال پرداخت مالیات انجام می‌دهند، حقوق آنها نیز از سوی دولت و نظام مالیاتی به رسمیت شناخته خواهد شد. آنها انتظار دارند حقوق آنها در وهله اول به عنوان شهروند و در وهله دوم به عنوان مودی مالیاتی از سوی کارگزاران دستگاه‌های دولتی و حاکمیتی محترم شمرده شود.

منابع و مآخذ

- ابراهیمی، محمد، ۱۳۹۱، نظام حقوقی حاکم بر وضع مالیات بر ارزش افزوده در ایران، تهران: انتشارات جنگل جاودانه.
 - امامی، محمد و سید نصرالله موسوی، ۱۳۸۳ مبانی مراجع شبه قضایی و جایگاه آنها در حقوق ایران، مجله علوم اجتماعی و انسانی دانشگاه شیراز، دوره ۲۱، شماره ۲.
 - امامی، محمد، ۱۳۸۴، کلیات حقوق مالی، چاپ اول، تهران، نشر میزان.
 - ثورونی، ویکتور (گردآورنده)، ۱۳۸۲، طراحی و نگارش قانون مالیاتی، جلد اول، ترجمه مرتضی ملانظر، تهران: سازمان امور مالیاتی کشور.
 - حقیقت، سیدصادق، میرموسوی، سیدعلی، ۱۳۸۱، مبانی حقوق بشر، چاپ اول، تهران، پژوهشگاه فرهنگ و اندیشه اسلامی.
 - ضیایی بیگدلی، م، ۱۳۸۲، حقوق بشر، حقوق بشردوستانه، حقوق بین الملل بشر، بررسی تحولات اخیر حقوق بشردوستانه بین المللی، چاپ اول، تهران، نشر نسیم.
- ص ۱۸
- ضیایی بیگدلی، محمد تقی و طهماسبی بلداجی، فرهاد، ۱۳۸۳، مالیات بر ارزش افزوده مالیاتی مدرن، تهران: ناشر پژوهشکده امور اقتصادی.
 - طاهری تاری، میر محسن، ۱۳۹۳، اصل برابری و عدالت مالیاتی در آیین حقوق بشر و حقوق مالیاتی نوین، چاپ دوم، تهران، مؤسسه مطالعات و پژوهش های حقوقی شهر دانش.
 - طاهری تاری، میر محسن، ۱۳۹۳، آیین دادرسی مالیاتی، چاپ او، جلد دوم، تهران، مؤسسه مطالعاتی و پژوهش های حقوقی شهر دانش.
 - فلاح زاده، علی محمد، ۱۳۸۶، نسبت حقوق شهروندی و حقوق بشر، مجله حقوقی دادگستری، شماره ۵۸.

- رستمی، ولی، بهار ۱۳۸۸. حقوق مؤدیان مالیاتی، فصلنامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دوره ۳۹، شماره ۱.
- رستمی، ولی و سلمان. ایزدی، ۱۳۹۱، قلمرو قوانین مالیاتی در زمان، فصلنامه پژوهش حقوق، سال چهاردهم، شماره ۳۶.
- رستمی، ولی و احمد کتابی رودی. ۱۳۹۱، بررسی تطبیقی ضمانت اجرایی مالیات ستانی در حقوق ابران و انگلیس، پژوهشنامه مالیات، شماره ۱۴. رنجوری، ابوالفضل و بادامچی، علی، ۱۳۸۴، حقوق مالی و مالیه عمومی، چاپ دوم، تهران: انتشارات مجد.
- نیکبخت، رسول، ۱۳۹۲، رسیدگی مالیاتی در حقوق ایران و انگلیس با تکیه بر دادرسی منصفانه.
- مالکی مقدم، هوشنگ و عباسی، عبادالله، ۱۳۸۲، حقوق مالیاتی و آیین دادرسی آن. چاپ اول. قم، خانه خرد.