







جزوه درس مالیه عمومی

کد درس: ۲۱۱۱۰۷

تعداد واحد: ۲

نام مدرس: آقای دکتر ولی رستمی

سال تهیه: ۱۳۸۶

تاریخ آخرین بازنگری:



فهرست مطالب

۱.....	فصل اول: مبانی و کلیات.....
۳.....	۱- تعریف و موضوع مالیه عمومی.....
۳.....	۱-۱) تعریف مالیه عمومی.....
۳.....	۱-۲) موضوع مالیه عمومی.....
۳.....	۲- تاریخچه مالیه عمومی.....
۵.....	۳- وظایف مالیه عمومی.....
۵.....	۳-۱) وظیفه تخصیص منابع.....
۵.....	۳-۲) وظیفه توزیع درآمد و ثروت.....
۶.....	۳-۳) وظیفه تثبیت اقتصادی.....
۶.....	۴- جایگاه مالیه عمومی.....
۶.....	۴-۱) ارتباط مالیه عمومی با برخی از علوم.....
۶.....	۴-۱-۱) ارتباط مالیه عمومی با علم اقتصاد.....
۶.....	۴-۱-۲) ارتباط مالیه عمومی با علوم سیاسی.....
۷.....	۴-۱-۳) ارتباط مالیه عمومی با علم حقوق.....
۷.....	۴-۲) جایگاه مالیه عمومی در تقسیمات علم حقوق.....
۸.....	۵- منابع مالیه عمومی.....
۸.....	۵-۱) قانون.....
۸.....	۵-۱-۱) قانون اساسی.....
۹.....	۵-۱-۲) قانون عادی.....
۹.....	۵-۱-۳) مقررات دولتی.....
۱۰.....	۵-۱-۴) معاهدات بین‌المللی.....
۱۰.....	۵-۲) رویه قضایی.....
۱۰.....	۵-۳) سایر منابع.....
۱۰.....	۶- پرسشهای مهم برای تمرین فصل اول.....
۱۳.....	فصل دوم: مخارج (هزینه های) عمومی.....
۱۵.....	۱- انواع هزینه‌های عمومی.....

- ۱-۱) طبقه‌بندی هزینه‌های عمومی از جهت اداری..... ۱۵
- ۲-۱) طبقه‌بندی هزینه‌های عمومی از جهت اقتصادی..... ۱۶
- ۱-۲-۱) هزینه‌های عمومی مصرف‌کننده ثروت یا هزینه‌های عمومی جاری..... ۱۶
- ۲-۲-۱) هزینه‌های عمومی توزیع‌کننده ثروت یا هزینه‌های عمومی انتقالی..... ۱۶
- ۳-۲-۱) هزینه‌های عمومی تولیدکننده ثروت یا هزینه‌های سرمایه‌گذاری..... ۱۷
- ۳-۱) سرمایه‌گذاری‌های دولتی..... ۱۷
- ۱-۳-۱) سرمایه‌گذاری‌های زیربنایی..... ۱۷
- ۲-۳-۱) سرمایه‌گذاری‌های اجتماعی..... ۱۷
- ۳-۳-۱) سرمایه‌گذاری‌های انتفاعی..... ۱۸
- ۲- طبقه‌بندی هزینه‌های عمومی در بودجه سالانه کل کشور ایران..... ۱۸
- ۱-۲) هزینه‌های عمومی..... ۱۸
- ۲-۲) هزینه‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای..... ۱۹
- ۳-۲) هزینه‌های تملک دارایی‌های مالی..... ۱۹
- ۴-۲) هزینه از محل درآمدهای اختصاصی..... ۲۰
- ۳- پرسش‌های مهم برای تمرین فصل دوم..... ۲۰
- ۲۱) فصل سوم: درآمد عمومی..... ۲۱
- ۱- انواع درآمدهای عمومی..... ۲۳
- ۱-۱) درآمدهای غیر مالیاتی..... ۲۳
- ۱-۱-۱) درآمدهای فاصله‌ای..... ۲۳
- ۲-۱-۱) درآمدهای استقراری..... ۲۴
- ۳-۱-۱) درآمدهای پولی..... ۲۵
- ۲-۱) درآمدهای مالیاتی..... ۲۶
- ۱-۲-۱) تصريف مالیات..... ۲۶
- ۲-۲-۱) ویژگی‌های مالیات..... ۲۶
- ۳-۱) تعريف عوارض و تفاوت آن با مالیات..... ۲۷
- ۴-۱) مراحل مالیات..... ۲۸
- ۵-۱) طبقه‌بندی (انواع) مالیاتها..... ۲۹
- ۲- انواع مالیاتها بر اساس انتخاب مأخذ مالیات..... ۲۹
- ۱-۲) مالیات شخصی و مالیات حقیقی بر اساس انتخاب اجتماعی..... ۲۹
- ۲-۲) مالیات بر درآمد، مالیات بر سرمایه و مالیات بر مصرف بر اساس انتخاب اقتصادی..... ۲۹
- ۳-۲) مالیاتهای مستقیم و مالیاتهای غیر مستقیم بر اساس انتخاب حقوقی..... ۳۰

۳۱	۲-۳-۱) ضوابط تشفیص مالیاتهای مستقیم و غیر مستقیم
۳۲	۲-۳-۲) مزایا و معایب مالیاتهای مستقیم
۳۳	۲-۳-۳) مزایا و معایب مالیاتهای غیر مستقیم
۳۴	۳- انواع مالیاتها بر اساس تشخیص مالیات
۳۴	۳-۱) مالیات توزیعی و مالیات نرخی
۳۵	۳-۲) مالیات تناسبی و مالیات تصاعدی
۳۵	۴- انواع مالیاتها بر اساس وصول مالیات
۳۵	۵- ترکیب درآمدهای عمومی در بودجه کل کشور ایران
۳۵	۵-۱) درآمدهای عمومی
۳۵	۵-۱-۱) درآمدهای مالیاتی
۳۵	۵-۱-۲) دریافت کمکهای اجتماعی
۳۶	۵-۱-۳) درآمدهای ماصل از مالکیت دولت
۳۶	۵-۱-۴) درآمد ماصل از فروش کالا و خدمات
۳۶	۵-۱-۵) دریافت کمکهای بلاعوض
۳۶	۵-۱-۶) درآمدهای جرایم و فسادات
۳۶	۵-۱-۷) درآمدهای متفرقه
۳۷	۵-۲) واگذاری داراییهای سرمایه‌ای
۳۷	۵-۲-۱) درآمد ماصل از صادرات و فروش نفت خام و گاز
۳۷	۵-۲-۲) درآمد ماصل از اموال منقول و غیر منقول
۳۷	۵-۲-۳) واگذاری داراییهای مالی
۳۷	۵-۲-۴) درآمدهای اختصاصی
۳۷	۶- پرسشهای مهم برای تمرین فصل سوم
۳۹	فصل چهارم: درآمد عمومی و مخارج عمومی در مالیه اسلام
۴۱	۱- زکات و موارد مصرف آن
۴۱	۱-۱) زکات فطره
۴۱	۱-۲) زکات اموال
۴۲	۱-۳) مصارف زکات
۴۳	۲- خمس و موارد مصرف آن
۴۳	۲-۱) منابع خمس
۴۳	۲-۲) مصارف خمس
۴۴	۳- انفال و فیء و موارد مصارف آنها
۴۴	۳-۱) انفال

- ۴۵.....۲-۳) فیه.....
- ۴۵.....۴- جزیه و خراج و سایر درآمدهای عمومی.....
- ۴۵.....۱-۴) جزیه.....
- ۴۶.....۲-۴) خراج.....
- ۴۶.....۳-۴) سایر درآمدهای عمومی.....
- ۴۷.....۵- پرسشهای مهم برای تمرین فصل چهارم.....

۴۹..... فصل پنجم: اصول مالیات.....

۵۱..... ۱- اصول مالیات از نظر علمای مالیه و اقتصاددانان.....

۵۱..... ۱-۱) اصول کلاسیک.....

۵۱..... ۱-۱-۱) اصل عدالت.....

۵۱..... ۱-۱-۲) اصل سهولت.....

۵۱..... ۱-۱-۳) اصل اطمینان.....

۵۲..... ۱-۱-۴) اصل صرفه‌جویی.....

۵۲..... ۲-۱) اصول جدید مالیات.....

۵۲..... ۱-۲-۱) اصل شفصی سافتن مالیات.....

۵۲..... ۲-۲-۱) اصل دفالت.....

۵۳..... ۲-۲-۳) اصل مطلوبیت درآمد یا اصل تصاعدی بودن نرخ مالیات.....

۵۳..... ۲-۲-۴) اصل بهای فدمات، اصل فداکاری و اصل توانایی پرداخت.....

۵۴..... ۲- اصول حقوقی مالیات.....

۵۴..... ۱-۲) اصل قانونی بودن مالیات.....

۵۴..... ۲-۲) اصل تساوی افراد در مقابل مالیات.....

۵۶..... ۳-۲) اصل محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی.....

۵۷..... ۳- پرسشهای مهم برای تمرین فصل پنجم.....

۵۹..... فصل ششم: مأخذ تعلق مالیات در ایران.....

۶۱..... ۱- انواع مالیاتهای مستقیم در ایران.....

۶۱..... ۱-۱) مالیات بر دارایی.....

۶۱..... ۱-۱-۱) مالیات بر ارث.....

۶۳	۱-۱-۲) حق تمبیر.....
۶۳	۱-۲) مالیات بردرآمد.....
۶۳	۱-۲-۱) مالیات بر درآمد املاک.....
۶۴	۱-۲-۲) مالیات بر درآمد کشاورزی.....
۶۵	۱-۲-۳) سوم مالیات بر درآمد مقوق.....
۶۶	۱-۲-۴) مالیات بر درآمد مشاغل.....
۶۷	۱-۲-۵) مالیات بر درآمد اشخاص مقوقی.....
۶۷	۱-۲-۶) مالیات بر درآمد اتفاقی.....
۶۸	۲- انواع مالیاتهای غیر مستقیم در ایران.....
۶۸	۲-۱) حقوق و عوارض گمرکی و حقوق ورودی.....
۶۹	۲-۲) مالیات بر معاملات و مالیات بر مصرف.....
۶۹	۳- پرسشهای مهم برای تمرین فصل ششم.....
۷۱	فصل هفتم: تشخیص مالیات.....
۷۳	۱- ارزیابی مأخذ.....
۷۳	۱-۱) ارزیابی به وسیله شخص مؤدی.....
۷۵	۱-۱-۱) (اهکارهای مهم برای جلب مشارکت و همکاری مؤدی در این زمینه.....
۷۵	۱-۱-۲) اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی جهت الزام مؤدیان در این زمینه.....
۸۰	۱-۲) ارزیابی به وسیله دستگاه مالیاتی.....
۸۰	۱-۲-۱) (ارزیابی مستقیم یا آزاد.....
۸۰	۱-۲-۲) (ارزیابی بر اساس قرائن و شواهد.....
۸۰	۱-۲-۳) (ارزیابی مقطوع.....
۸۱	۱-۳) ارزیابی به وسیله اشخاص ثالث.....
۸۱	۲- اعمال نرخ.....
۸۱	۲-۱) نرخ تناسبی.....
۸۲	۲-۲) نرخ تصاعدی.....
۸۲	۲-۱-۱) نرخ تصاعدی مستقیم.....
۸۲	۲-۲-۱) نرخ تصاعدی کلی.....
۸۳	۲-۲-۳) نرخ تصاعدی طبقه‌ای.....
۸۳	۳-۲) نرخ تنازلی.....
۸۳	۳- پرسشهای مهم برای تمرین فصل هفتم.....
۸۵	فصل هشتم: وصول مالیات.....

- ۱- شکل وصول مالیات، نحوه پرداخت و زمان وصول آن..... ۸۷
- ۱-۱) شکل وصول مالیات..... ۸۷
- ۲-۱) نحوه پرداخت مالیات..... ۸۸
- ۳-۱) زمان وصول مالیات..... ۸۸
- ۲- چه کسی باید مالیات را بپردازد (تمیز مؤدی و بدهکار مالیاتی)..... ۹۰
- ۱-۲) تضامن (مسئولیت تضامنی) در پرداخت مالیات..... ۹۱
- ۲-۲) وصول مالیات از منبع توزیع درآمد..... ۹۲
- ۱-۲-۲) نامرئی بودن..... ۹۲
- ۲-۲-۲) امنیت..... ۹۲
- ۳-۲-۲) سرعت..... ۹۲
- ۴-۲-۲) سهولت و صرفه‌جویی..... ۹۲
- ۵-۲-۲) تنظیم فشار مالیاتی..... ۹۲
- ۳- تضمین‌های وصول مالیات..... ۹۲
- ۱-۳) وصول مالیات از طریق عملیات اجرایی (وصول قهری مالیات)..... ۹۳
- ۱-۱-۳) مرمله صدور و ابلاغ برگ (اخطار) اجرایی..... ۹۳
- ۲-۱-۳) مرمله توقیف اموال..... ۹۳
- ۳-۱-۳) مرمله فروش اموال..... ۹۴
- ۲-۳) سایر تضمینات وصول..... ۹۴
- ۱-۲-۳) مسئولیت تضامنی..... ۹۴
- ۲-۲-۳) جرایم مالیاتی..... ۹۴
- ۳-۲-۳) مجازات‌های اداری و انتظامی..... ۹۵
- ۴-۲-۳) مجازات‌های کیفری..... ۹۵
- ۵-۲-۳) تکالیف اشخاص ثالث..... ۹۵
- ۶-۲-۳) حق تقدم مالیه..... ۹۶
- ۷-۲-۳) اختیار افذ قرار تأمین مالیات و اجرای آن..... ۹۶
- ۸-۲-۳) اختیار ممنوع الفروع کردن بدهکاران مالیاتی..... ۹۶
- ۹-۲-۳) اختیار پیگیری ابطال اسناد صوری نقل و انتقال اموال مؤدیان..... ۹۶
- ۴- پرسش‌های مهم برای تمرین فصل هشتم..... ۹۷
- فصل نهم: مبانی و کلیات بودجه..... ۹۹
- ۱- تعاریف، تاریخچه و مراحل بودجه..... ۱۰۱
- ۱-۱) تعاریف بودجه..... ۱۰۱
- ۲-۱) تاریخچه بودجه..... ۱۰۳

۱۰۴	ج- مراحل بودجه
۱۰۵	۲- گفتار دوم - اصول بودجه
۱۰۵	۱-۲ الف- اصول سیاسی بودجه
۱۰۵	۱-۲-۱-۱ اصل سالانه بودن
۱۰۶	۱-۲-۲-۱ دوم - اصل تعادل
۱۰۷	۱-۲-۳-۱ سوم - اصل ومدت
۱۰۸	۱-۲-۴-۱ چهارم - اصل تقدم درآمد بر هزینه
۱۰۹	۱-۲-۵-۱ پنجم - اصل جامعیت یا کاملیت
۱۰۹	۱-۲-۶-۱ ششم - اصل شمولیت یا تفصیل
۱۱۰	۲-۲ اصول اقتصادی - مالی بودجه
۱۱۰	۱-۲-۲-۱ اول - اصل تمرکز عایدات
۱۱۰	۱-۲-۲-۲ دوم اصل تفصیص
۱۱۱	۱-۲-۳-۲ سوم - اصل انصاف‌پذیری
۱۱۲	۳- پرسشهای مهم برای تمرین فصل نهم
۱۱۳	فصل دهم: تهیه و پیشنهاد بودجه و تصویب آن
۱۱۵	۱- تهیه و پیشنهاد بودجه
۱۱۵	۱-۱ فرآیند اداری تهیه و تنظیم و پیشنهاد بودجه
۱۱۸	۲-۱ شیوه فنی تهیه و تنظیم بودجه
۱۱۹	۱-۲-۱ (روش‌های فنی پیش‌بینی درآمدهای عمومی
۱۱۹	۱-۲-۱ (روش‌های فنی برآورد هزینه‌های عمومی
۱۲۰	۲- تصویب بودجه
۱۲۱	۱-۲ نحوه رسیدگی و تصویب بودجه
۱۲۳	۲-۲ ویژگی‌های قانون بودجه
۱۲۴	۳- پرسشهای مهم برای تمرین فصل دهم
۱۲۷	فصل یازدهم: اجرای بودجه
۱۲۹	۱- مراحل مقدماتی اجرای بودجه
۱۲۹	۱-۱ ابلاغ بودجه :
۱۳۰	۲-۱ تخصیص اعتبار :
۱۳۱	۳-۱ مبادله و موافقتنامه :
۱۳۱	۲- مراحل تفصیلی اجرای بودجه
۱۳۱	۱-۲ مرحله مقدمات پرداخت هزینه‌ها

- ۱-۱-۲) تشفیص : ۱۳۲
- ۲-۱-۲) تأمین اعتبار : ۱۳۲
- ۳-۱-۲) تعهد ۱۳۳
- ۴-۱-۲) تسجیل ۱۳۳
- ۵-۱-۲) مواله ۱۳۳
- ۲-۲) مرحله پرداخت هزینه‌ها ۱۳۴
- ۱-۲-۲) درفواست وجه : ۱۳۴
- ۲-۲-۲) هزینه : ۱۳۴
- ۳- خزانه ۱۳۴
- ۱-۳) نقش و جایگاه خزانه در اجرای بودجه ۱۳۴
- ۲-۳) عملیات خزانه ۱۳۷
- ۱-۲-۳) ۱- استفاده از تنفواه‌گردان ۱۳۷
- ۲-۲-۳) ۲- انتشار اسناد فزانه ۱۳۸
- ۳-۲-۳) ۳- استقراض از بانک مرکزی ۱۳۸
- ۴- پرسشهای مهم برای تمرین فصل یازدهم ۱۳۹
- فصل دوازدهم: نظارت بر اجرای بودجه ۱۴۱
- ۱- نظارت اداری ۱۴۳
- ۲- نظارت قضایی ۱۴۳
- ۳- نظارت پارلمانی ۱۴۶
- ۱-۳) نظارت پارلمانی در جریان اجرای بودجه ۱۴۷
- ۲-۳) نظارت پارلمانی پس از اجرای بودجه ۱۴۷
- ۴- پرسشهای مهم برای تمرین فصل دوازدهم ۱۴۷



فصل اول

مبانی و کلیات



مالیه عمومی یکی از دروس پایه کارشناسی رشته حقوق قضایی است که دربارهٔ درآمدها و هزینه‌های عمومی و خط مشی مالی دولت بحث می‌کند. این درس واجد دو جنبهٔ اقتصادی و حقوقی است که در رشتهٔ حقوق، جنبهٔ حقوقی آن بیشتر مورد توجه قرار می‌گیرد. برای ورود به مباحث آن، ابتدا به بررسی تعاریف و موضوعات پایه‌ای و کلیات این علم می‌پردازیم.

۱- تعریف و موضوع مالیه عمومی

به طور کلی دولت‌ها از دیرباز وظایفی را بر عهده داشته‌اند. انجام این وظایف که حدود و ثغور آن از ابتدای پیدایش دولت در حال تحول و تکامل بوده است مستلزم تحمل مخارج و هزینه‌های قابل توجهی است که برای تأمین آنها لازم است که دولت منابع درآمدی کافی در اختیار داشته باشد. به عبارتی بدیهی است که دولت خرج دارد و برای تأمین آن باید درآمدهایی را کسب کند. مالیه عمومی دربارهٔ این درآمدها و هزینه‌های دولت بحث می‌کند که در تعریف و موضوع آن نیز انعکاس یافته است.

۱-۱) تعریف مالیه عمومی

اقتصاددانان و حقوقدانان، تعاریف مختلفی از مالیهٔ عمومی ارائه کرده‌اند. از دیدگاه اقتصاددانان مالیه عمومی که تحت عنوان اقتصاد بخش عمومی یا اقتصاد عمومی نیز از آن بحث می‌کنند؛ علمی است که دربارهٔ درآمدها و هزینه‌های عمومی و آثار آن در اقتصاد بحث و تجزیه و تحلیل می‌کند. از نظر حقوقدانان، مالیه عمومی به عنوان شاخه‌ای از حقوق عمومی به مجموعهٔ قواعد حقوقی حاکم بر درآمدها و هزینه‌های عمومی و بودجه دولت گفته می‌شود که از آن تحت عنوان «حقوق مالی» نیز نام می‌برند. مهمترین شاخهٔ حقوق مالی را «حقوق مالیاتی» می‌گویند که قواعد حقوقی و مقررات حاکم بر مهمترین منبع درآمدهای عمومی یعنی مالیاتها را مورد بحث و بررسی قرار می‌دهد.

۱-۲) موضوع مالیه عمومی

با توجه به تعریف مالیه عمومی، می‌توان گفت که درآمدهای عمومی و هزینه‌های عمومی و برنامه مالی دولت (بودجه دولت) موضوع اصلی مالیه عمومی را تشکیل می‌دهند. از دیدگاه حقوقی، قواعد حقوقی و مقررات مربوط به این موضوعات در مالیه عمومی مورد توجه است که عمدتاً در دو شاخه مهم **حقوق مالیاتی** و **حقوق بودجه** مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرند.

۲- تاریخچه مالیه عمومی

به طور کلی تاریخ تحول و تکامل مالیه عمومی به تغییر و تحول وظایف دولتها برمی‌گردد.

قبل از قرن بیستم تحت تأثیر عقاید مکاتب اقتصادی فیزیوکراتها (طبیعیون) و کلاسیکها، دولتها به طور مستقیم در امور اقتصادی مداخله نمی‌کردند و صرفاً وظیفه حفظ نظم و امنیت داخلی و خارجی و تأمین عدالت اجتماعی (تا اندازه‌ای) را بر عهده داشتند.

«فیزیوکراتها» معتقد بودند که نظام جامعه بشری لزوماً ناشی از وجود یک رشته قوانین غیر قابل تغییر و نظام خاص است که در طبیعت وجود دارد و اصولاً اجتماع انسانها بر همین اساس بنیان گرفته است. سرپیچی از این قوانین طبیعی، انسان و جامعه را دچار رنج و درد بسیار خواهد ساخت. عدم مداخله دولت در امور اقتصادی، آزادی کسب و کار در داخل کشور و آزادی بازرگانی، اساس نظر آنها دربارهٔ فعالیتهای اقتصادی بود. این مکتب اقتصادی زمین را یگانه منشأ ثروت ملی می‌دانست و بر همین اساس می‌گفت که به جای مالیاتهای متعدد، باید یک مالیات واحد از اراضی اخذ شود.

«مکتب کلاسیکها» نیز مخالف دولت در امور اقتصادی بود. آزادی کسب و کار اولین اصل این مکتب به شمار می‌رفت، که طبق آن می‌گفتند: بهترین دولتها، دولتی است که کمتر حکومت کند زیرا نیروی رقابت و سودجویی و آزادی کسب و کار، خود بخود تولید و توزیع کالاها و خدمات را به سوی تعادل و اشتغال کامل عوامل تولید هدایت می‌کند و بنابراین در صورتی که آزادیهای فردی و اصل رقابت و آزادی داد و ستد وجود داشته باشد، اصولاً نیازی به مداخله دولت نیست.

«آدام اسمیت» که وی را بینانگذار این علم و پدر علم اقتصاد نیز می‌نامند در کتاب مشهور خود به نام «ثروت ملل» وظایف دولت را به سه دسته تقسیم می‌کند: ۱- حفظ جامعه از حمله خارجی، ۲- ایجاد سازمانهای قضایی در داخل کشور و ۳- انجام آن گروه از فعالیتهایی که کارفرمایان بخش خصوصی به علت بازده کم، مایل به انجام آن نیستند.

بنابراین تا زمانی که دامنه فعالیتهای دولت به همین موارد مورد نظر این مکاتب محدود می‌گردید اهمیت مالیه عمومی نیز در حدود این وظایف محدود بود. به عبارت دیگر مالیه عمومی به علت عدم مداخله دولت در امور اقتصادی یک مالیه عمومی غیرفعال جلوه می‌کرد.

با تزلزل عقاید کلاسیکها که به علت شکست نظام سرمایه‌داری در تأمین رفاه اقتصادی و اجتماعی برای جامعه بود و همچنین به واسطه تجربیات تلخ و بحرانهای اقتصادی نیمه اول قرن بیستم و نظرات سوسیالیستها و علمای اقتصاد جدید مانند «جان مینسارد کینز» در مورد عدم توانایی اقتصاد و سرمایه‌داری برای تأمین و برقراری موارد فوق، زمینه برای فعالیت بیشتر دولت در امور اقتصادی و اجتماعی فراهم گردید و «دولت ژاندارم» مورد نظر کلاسیکها جای خود را به «دولت ارشادی» و «دولت رفاه» داد. مالیه عمومی نیز در این راستا همگام با افزایش وظایف دولت و اهمیت وظایف آن به منظور ارشاد اقتصاد و تأمین رفاه اجتماعی و اقتصادی برای افراد مردم، اهمیت فراوانی پیدا کرده است.

امروزه با تزلزل و فروپاشی نظام اقتصاد برنامه‌ای یا دولتی (سوسیالیستی) (که مبتنی بر دخالت

گسترده دولت در اقتصاد بود) پس از فروپاشی اردوگاه بلوک شرق از یک سو و ترویج برنامه خصوصی‌سازی در کشورهای دارای نظام اقتصادی ارشادی از سوی دیگر، مالیه عمومی نیز تحت تأثیر این تحولات، به گونه‌ای دیگر متحول شده است.

۳- وظایف مالیه عمومی

با توجه به تحول مالیه عمومی، وظایف آن نیز تغییر و تحول پیدا کرده است. در گذشته وظایف مالیه عمومی، تعیین درآمدهای عمومی برای تأمین هزینه‌های عمومی و ایجاد تعادل بین آنها بوده. اما امروزه برای مالیه عمومی وظایف مهمتری مطرح شده است. علمای علم مالیه عمومی، سه وظیفه عمده برای این علم قائل هستند که عبارتند از:

❖ وظیفه تخصیص منابع

❖ وظیفه توزیع درآمد و ثروت

❖ وظیفه تثبیت اقتصادی

که به ترتیب به بررسی آنها می‌پردازیم.

۳-۱) وظیفه تخصیص منابع

منظور از وظیفه تخصیص، تقسیم منابع تولید بین کالاها و خدمات دولتی یا خصوصی و کالاها و خدمات اجتماعی یا عمومی است یا به عبارت دیگر ترتیب مراحل است که از آن طریق کلیه منابع موجود در جامعه به نحو صحیحی برای تولید کالاهای عمومی و خصوصی یا مختلط تقسیم گردند.

وظیفه تخصیص شامل برنامه سیاست‌های مختلف دولت در خصوص تخصیص منابع تولید (کار، سرمایه، فن‌آوری و مدیریت) بین دو بخش خصوصی و عمومی است از قبیل عرضه کالاها و خدمات عمومی و همچنین وضع قوانین مختلف تأثیرگذار بر فعالیت‌های اقتصادی جامعه.

۳-۲) وظیفه توزیع درآمد و ثروت

منظور از این وظیفه، استفاده از ابزارهای مالی برای تعدیل توزیع درآمد و ثروت یا به عبارتی توزیع مجدد آن در جامعه است که اغلب به صورت انتقال مالیات انجام می‌گیرد. اقداماتی که بدین منظور انجام می‌شود به نحوی است که موجبات توزیع درآمدهایی که برای استفاده خصوصی آماده است را فراهم می‌کند بدون اینکه، به تولید کالاها و خدمات اجتماعی لطمه‌ای وارد کند. مثلاً می‌توان با وضع مالیات‌های تصاعدی به تأمین مالی کالاها و خدمات اجتماعی که منافع آن عاید عموم مردم می‌شود اقدام کرد یا با وضع مالیات‌های عمومی با هدف تأمین خدمات اجتماعی مانند خانه‌سازی برای افراد کم‌درآمد جامعه یا با مصرف درآمدهای عمومی در امور فرهنگی، بهداشت و اجرای برنامه‌هایی برای بهبود نیروی کار، به امر توزیع مجدد درآمد کمک کرد.

مع‌الوصف این تدابیر و اقدامات بایستی با رعایت ملاحظات اقتصادی و آثار اقتصادی آنها اتخاذ

گردد و بین این وظیفه و کارایی اقتصادی، تعادل و توازن برقرار شود.

۳-۳) وظیفه تثبیت اقتصادی

وظیفه تثبیت یا ثبات اقتصادی، شامل اهداف اقتصادی مهمی مانند اشتغال کامل و رفع بیکاری، تثبیت قیمت‌ها و جلوگیری از تورم، و ایجاد رشد و توسعه اقتصادی است که امروزه دولت‌ها با ابزارهای مالیه عمومی و سیاست‌های مالی، آنها را دنبال می‌کنند. به عنوان مثال بیکاری یک معضل اجتماعی و اقتصادی است. سیاست‌های مالی دولت در مبارزه با رکود از جمله کاهش مالیات‌ها و افزایش هزینه‌های عمومی بویژه سرمایه‌گذاری‌های زیربنایی، انگیزه مناسبی برای سرمایه‌گذاری بخش خصوصی است و به نوبه خود موجب افزایش اشتغال و کاهش بیکاری می‌شود.

۴- جایگاه مالیه عمومی

برای شناخت جایگاه مالیه عمومی در میان رشته‌های علمی، ابتدا به ارتباط آن با برخی از علوم انسانی مرتبط مانند علم اقتصاد و علوم سیاسی می‌پردازیم و سپس جایگاه آن را در تقسیمات علم حقوق بررسی می‌کنیم.

۴-۱) ارتباط مالیه عمومی با برخی از علوم

مالیه عمومی ارتباط تنگاتنگی با برخی از علوم انسانی بویژه اقتصاد، حقوق و علوم سیاسی دارد به نحوی که می‌توان گفت لازمه شناخت و مطالعه این علم، آشنایی با مفاهیم این علوم است.

۴-۱-۱) ارتباط مالیه عمومی با علم اقتصاد

موضوع علم اقتصاد، تأمین نیازهای مادی جامعه است به نحوی که با کمترین هزینه، بیشترین بازده به دست آید. در این علم درآمدهای کلی جامعه و نحوه هزینه آن مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد. در صورتی که موضوع مالیه عمومی درآمدها و هزینه‌های عمومی دولت یا دستگاه حکومت به عنوان بخشی از اجتماع است. بنابراین مالیه عمومی جزئی از اقتصاد کلی اجتماع محسوب می‌شود. بدین لحاظ علم مالیه عمومی در گذشته شاخه‌ای از علم اقتصاد به شمار می‌رفت و امروزه نیز علیرغم استقلال آن به واسطه نزدیکی با علم اقتصاد، علمای اقتصادی از آن تحت عنوان اقتصاد بخش عمومی یا اقتصاد عمومی نام می‌برند.

۴-۱-۲) ارتباط مالیه عمومی با علوم سیاسی

موضوع علوم سیاسی بررسی قدرت و نحوه توزیع آن در جامعه و همچنین مطالعه سازمان و تشکیلات دولت و اقتدارات و اختیارات آن است. دستگاه مالیه یکی از مهمترین سازمانهای دولت به شمار می‌رود. مالیه عمومی، تأمین کننده منابع مالی لازم برای انجام فعالیتهای ارکان حکومت و سازمانهای دولتی است و مهمترین ابزار تحقق اهداف دولت محسوب می‌شود. از سوی دیگر سیاست‌گذاری، بدون تأمین منابع مالی و برنامه ریزی مالی و تخصیص بودجه امکان‌پذیر نیست. این عوامل رابطه مالیه عمومی با علوم سیاسی را به خوبی نشان می‌دهند.

۴-۱-۳) ارتباط مالیه عمومی با علم حقوق

مالیه عمومی ارتباط نزدیکی با علم حقوق دارد. اصل حاکمیت قانون بر درآمدها و هزینه‌های عمومی و بودجه دولت که امروزه در قانون اساسی کشورها نیز تجلی پیدا کرده، باعث پیدایش قواعد حقوقی در این ارتباط شده است که از آن به عنوان حقوق مالیه عمومی یا حقوق مالی نام می‌برند. برای آشنایی بیشتر با این ارتباط بهتر است جایگاه مالیه عمومی را در تقسیمات علم حقوق تبیین کنیم.

۴-۲) جایگاه مالیه عمومی در تقسیمات علم حقوق

تقسیم‌بندی متداول در علم حقوق، تقسیم آن به دو شعبه حقوق عمومی و حقوق خصوصی است. حقوق عمومی به مجموعه قواعد و مقرراتی اطلاق می‌شود که حاکم بر روابط دولت با افراد است. حقوق خصوصی به مجموعه قواعد و مقررات حاکم بر روابط افراد با یکدیگر گفته می‌شود. با توجه به تعریفی که از مالیه عمومی بیان کردیم تردیدی نیست که مالیه عمومی شاخه‌ای از حقوق عمومی محسوب می‌شود زیرا در تمام مسائل و موضوعات آن نقش دولت و روابط آن با افراد وجود دارد.

مع‌الوصف باید گفت که مالیه عمومی با حقوق خصوصی کاملاً بیگانه نیست و با آن نیز پیوند دارد. زیرا درآمدهای عمومی بویژه مالیاتها و عوارض باید از دارایی‌ها یا درآمدهای افراد، وصول شود که قواعد حقوق خصوصی حاکم بر آنها است. به علاوه بسیاری از اعمال و اقدامات این اشخاص مانند معاملات و فعالیت‌های تجاری که مشمول مالیات قرار می‌گیرند در چارچوب این قواعد شکل می‌گیرند و اخذ مالیات از آنها مستلزم شناسایی مفاهیم حقوق خصوصی مانند عقد، انتقال مالکیت و آثار حقوقی حاکم بر آنها است.

مالیه عمومی با شاخه‌های حقوق عمومی نیز وابستگی نزدیکی دارد که این ارتباط با حقوق اداری بیشتر است. حقوق اداری از قواعد حاکم بر اداره و نحوه ارتباط آن با افراد بحث می‌کند. دستگاه مالیه مهمترین اداره محسوب می‌شود که وظایف و اقتدارات آن می‌تواند در حقوق اداری مورد بحث و بررسی قرار گیرد. به علاوه تعیین درآمدها و هزینه‌های سازمانهای اداری بر عهده مالیه عمومی است و سازمانهای اداری بدون تعیین این موضوعات نمی‌توانند فعالیت کنند.

مالیه عمومی و بویژه اصل قانونی بودن مالیاتها، نقش مهمی در پیدایش قوانین اساسی کشورها در دنیا داشته است معمولاً در قوانین اساسی کشورها، اصول مهمی مربوط به مالیه عمومی وجود دارد که بیانگر ارتباط بین این دو رشته حقوق عمومی است.

همچنین مالیه عمومی با حقوق جزا ارتباط دارد زیرا جرایم و ضمانت اجرای کیفری از جمله جرایم مالیاتی و جرایم مالی کارکنان دولت نقش مهمی در اجرای قوانین و مقررات مالیه عمومی ایفا می‌کنند که از آن می‌توان تحت عنوان حقوق کیفری مالی نام برد.

۵- منابع مالیه عمومی

منظور از این عنوان، بررسی منابعی است که قواعد حقوق مالیه عمومی از آنها سرچشمه می‌گیرد. این منابع در واقع همان منابع حقوق هستند که در اینجا در چارچوب نظام حقوقی ایران آنها را به ترتیب مورد بحث و بررسی قرار می‌دهیم.

۵-۱) قانون

قانون، مهم‌ترین منبع حقوق در کشورهای دارای نظام حقوقی مدون یا نوشته مانند ایران و فرانسه به شمار می‌رود و خود شامل قانون اساسی، قانون عادی و مقررات دولتی است.

۵-۱-۱) قانون اساسی

معمولاً در قانون اساسی هر کشور، اصول کلی، سیاست‌ها و خط‌مشی‌های اساسی نظام مالیه عمومی آن کشور مشخص می‌شود. همانطور که در گفتار قبلی بیان شد، مالیه عمومی و بویژه اصل قانونی بودن مالیاتها نقش بسزایی در پیدایش قانون اساسی کشورها داشته است و امروزه در قانون اساسی کشورهای مختلف کم و بیش اصولی درباره مالیه عمومی و بویژه مالیاتها و بودجه دولت وجود دارد. در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نیز اصولی به این موضوعات اختصاص یافته است.

اصل پنجاه و یکم قانون اساسی با تکیه بر اصل قانونی بودن مالیات مقرر می‌دارد:

«هیچ نوع مالیاتی وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود».

طبق اصل پنجاه و دوم:

«بودجه سالانه کل کشور به ترتیبی که در قانون مقرر می‌شود از طرف دولت تهیه و برای رسیدگی و تصویب به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌گردد. هر گونه تغییر در ارقام بودجه نیز تابع مراتب مقرر در قانون خواهد بود».

اصل پنجاه و سوم با بیان اصل کاملیت یا جامعیت بودجه، تأکید دارد:

«کلیه دریافت‌های دولت در حسابهای خزانه‌داری کل متمرکز می‌شود و همه پرداختها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می‌گیرد».

اصل پنجاه و چهارم درباره سازمان و جایگاه دیوان محاسبات کشور به عنوان مرجع اصلی نظارت بر اجرای بودجه کل کشور اشعار می‌دارد:

«دیوان محاسبات کشور مستقیماً زیر نظر مجلس شورای اسلامی می‌باشد. سازمان و اداره آن در تهران و مراکز استانها به موجب قانون تعیین خواهد شد».

اصل پنجاه و پنجم، چارچوب وظایف و مسئولیت‌های دیوان محاسبات کشور را بیان می‌کند و مقرر می‌دارد:

«دیوان محاسبات به کلیه حسابهای وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکتهای دولتی و سایر دستگاههایی که به نحوی از انحاء از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند به تریبی که قانون مقرر می‌دارد رسیدگی یا حسابرسی می‌نماید که هیچ هزینه‌ای از اعتبارات مصوب تجاوز نکرده و هر وجهی در محل خود به مصرف رسیده باشد. دیوان محاسبات، حسابها و اسناد و مدارک مربوطه را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود.»

۵-۱-۲) قانون عادی

منظور از قانون عادی، مصوبات مجلس شورای اسلامی است که باید در چارچوب قانون اساسی و موازین شرعی تصویب شوند. در کشور ما تاکنون قوانین متعددی در ارتباط با مالیه عمومی وضع شده است که در زیر به مهمترین آنها اشاره می‌کنیم:

- ❖ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن
- ❖ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن
- ❖ قانون برنامه و بودجه مصوب ۱۳۵۱
- ❖ قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۱
- ❖ قانون اصلاح قانون دیوان محاسبات کشور مصوب ۱۳۶۲
- ❖ قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین مصوب ۱۳۷۴ و اصلاحات بعدی آن.
- ❖ قانون اجازه وصول مالیات غیر مستقیم از برخی کالاها و خدمات مصوب ۱۳۷۴
- ❖ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۰
- ❖ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۴
- ❖ قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و چگونگی برقراری و وصول عوارض و سایر وجوه از تولیدکنندگان کالا، ارایه دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی مصوب ۱۳۸۱، مشهور به قانون تجمیع عوارض.
- ❖ قانون انتشار اسناد خزانه و اوراق قرضه مصوب ۱۳۴۸ و اصلاحات بعدی آن
- ❖ قوانین برنامه توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران
- ❖ قوانین بودجه سالانه کل کشور

۵-۱-۳) مقررات دولتی

منظور از مقررات دولتی، قواعد و مقرراتی است که بر اساس اختیارات قانونی به تصویب

مراجعی غیر از قوهٔ مقننه (عمدتاً قوه مجریه) می‌رسد و شامل آئین‌نامه، تصویب‌نامه، بخشنامه، دستورالعمل و مصوبه است. مقررات دولتی که جنبهٔ فنی و تخصصی دارند از کثرت بالایی برخوردارند. تعداد آنها در موضوعات مالیه عمومی از جمله مالیاتها، عوارض، بودجه، محاسبات عمومی نیز بسیار زیاد است.

۴-۱-۵) معاهدات بین‌المللی

طبق ماده ۹ قانون مدنی:

«مقررات عهدی که بر طبق قانون اساسی بین دولت ایران و سایر دول منعقد می‌شود، در حکم قانون است.»

در موضوعات مالیه عمومی، موافقت‌نامه‌های بین‌المللی دو جانبه در خصوص اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار مالیاتی و همکاری‌هایی گمرک متداول‌تر و مهم‌تر هستند که کشور ما نیز با کشورهای مختلفی از این نوع موافقت‌نامه‌ها منعقد کرده است.

۲-۵) رویه قضایی

معمولاً از عبارت رویه قضایی، آرای محاکم قضایی به ذهن متبادر می‌شود. در کشور ما آراء مرجع اختصاصی قضایی یعنی دیوان عدالت اداری و مراجع اختصاصی اداری یا شبه‌قضایی شامل هیأت حل اختلاف مالیاتی و شورای عالی مالیاتی و هیأت‌های مستشاری دیوان محاسبات کشور در زمینه موضوعات مالیه عمومی قابل توجه هستند. بویژه آراء هیأت عمومی دیوان عدالت اداری و هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در این خصوص از اهمیت بیشتری برخوردارند.

۳-۵) سایر منابع

از منابع دیگر مانند عرف و نظریهٔ علمای حقوق می‌توان در این ارتباط نام برد که به طور غیرمستقیم در مالیه عمومی و بویژه تحول و توسعهٔ آن اثر می‌گذارند.

۶- پرسشهای مهم برای تمرین فصل اول

- ۶-۱) مالیه عمومی را تعریف و موضوع آن را بنویسید؟
- ۶-۲) تاریخچه مالیه عمومی و سیر تحول و تکامل آن را بررسی کنید؟
- ۶-۳) وظایف مالیه عمومی را نام ببرید و هر یک را جداگانه توضیح دهید؟
- ۶-۴) ارتباط مالیه عمومی با علم اقتصاد و علوم سیاسی را تبیین نمایید؟
- ۶-۵) جایگاه مالیه عمومی را در تقسیمات علم حقوق بررسی کنید؟
- ۶-۶) رابطه مالیه عمومی با حقوق اداری و حقوق اساسی را بنویسید؟
- ۶-۷) منابع مالیه عمومی را نام ببرید و به اختصار توضیح دهید؟
- ۶-۸) قانون اساسی را به عنوان یکی از منابع حقوق مالیه عمومی بررسی کنید؟

- ۶-۹) قانون عادی و معاهدات بین المللی را به عنوان دو منبع حقوق مالیه عمومی بررسی کنید؟
- ۶-۱۰) جایگاه مقررات دولتی را در منابع حقوق مالیه عمومی تبیین کنید؟
- ۶-۱۱) رویه قضایی را به عنوان یکی از منابع حقوق مالیه عمومی در نظام حقوقی ایران توضیح دهید؟







فصل دوم

مخارج (هزینه های)

عمومی



با توجه به اینکه مخارج یا هزینه‌های عمومی، یکی از موضوعات اصلی مالیه عمومی به شمار می‌رود لذا در این فصل آن را مورد بحث قرار می‌دهیم. مخارج عمومی که ناشی از وظایف دولت است تحت تأثیر این موضوع و به موازات تحولات آن، تغییر و تحول یافته است. در قانون بودجه کل کشور ۱۳۸۵ و ۱۳۸۶ از مخارج عمومی تحت عنوان «مصارف دولت» نام برده شده است و قبلاً تحت عنوان هزینه‌های عمومی در قوانین بودجه سالانه کل کشور درج می‌شد. در این فصل ضمن تعریف مخارج عمومی، به بررسی انواع آن در چارچوب دسته‌بندی‌های متداول می‌پردازیم و سپس طبقه‌بندی آن را در قانون بودجه کل کشور سالهای اخیر مورد بحث و بررسی قرار می‌دهیم.

۱- انواع هزینه‌های عمومی

قبل از بررسی انواع هزینه‌های عمومی، لازم است تعریفی از این موضوع ارائه دهیم و مفهوم آن را روشن کنیم. همانطور که قبلاً نیز بیان شد، دولت برای انجام وظایف و فعالیتهای خود ناگزیر به استفاده از کالاها و خدمات مورد نیاز است که بایستی برای تحصیل آنها مبالغی را پرداخت کند. بنابراین می‌توان گفت که مخارج یا هزینه‌های عمومی، بهای کالاها و خدماتی است که دولت به منظور انجام وظایف و فعالیتهای خود می‌پردازد.

هزینه‌های عمومی از ابتدای شکل‌گیری دولتها و پیدایش مالیه عمومی، همراه با تغییر و تحول مفهوم دولت و وظایف آن در حال تغییر و تحول بوده و انواع آن نیز دستخوش تغییر و دگرگونی شده است. در گذشته کلاسیکها هزینه‌های عمومی را به دو دسته مخارج عادی و مخارج فوق‌العاده تقسیم می‌کردند. در دیدگاه این مکتب، مخارج عادی مخارجی است که دولت به تناسب وظایفی که بر عهده دارد به طور معمول و مستمر هزینه می‌کند و مخارج فوق‌العاده به هزینه‌های غیر مستمر، اتفاقی و استثنایی اطلاق می‌شود مانند مخارج جنگی، مخارج حوادث غیر مترقبه و مخارج مربوط به سرمایه‌گذاریهای دولت.

در مالیه جدید با توجه به تغییر و تحول وظایف دولت و کارکردها و وظایف جدید مالیه عمومی، تقسیم‌بندی قدیمی فوق‌جایگاهی ندارد. زیرا مخارجی که قبلاً فوق‌العاده تلقی می‌شد مانند مخارج سرمایه‌گذاری‌های دولتی، امروزه جنبه استمرار به خود گرفته است. در مالیه عمومی جدید، هزینه‌های عمومی را عمدتاً از دو جهت اداری و اقتصادی طبقه‌بندی می‌کنند و انواع آن را برمی‌شمارند.

۱-۱) طبقه‌بندی هزینه‌های عمومی از جهت اداری

در این روش هزینه‌های عمومی را بر اساس هزینه‌های عملیات اداری و خدمات وزارتخانه‌ها و سازمانهای دولتی مختلف دسته‌بندی می‌کنند و سپس هزینه‌های هر دستگاه بر حسب موضوع هزینه به طبقات دیگری تقسیم می‌شود. جمع کلیه طبقات فرعی نشان می‌دهد که دولت برای

اهداف و وظایف خود چقدر هزینه می‌کند.

۲-۱) طبقه‌بندی هزینه‌های عمومی از جهت اقتصادی

بر اساس این روش که متداول‌تر است هزینه‌های عمومی به سه گروه تقسیم می‌شوند:

- ❖ هزینه‌های عمومی مصرف‌کننده ثروت یا هزینه‌های عمومی جاری
- ❖ هزینه‌های عمومی توزیع‌کننده ثروت یا هزینه‌های عمومی انتقالی
- ❖ هزینه‌های عمومی تولیدکننده ثروت یا هزینه‌های عمومی سرمایه‌گذاری

۱-۲-۱) هزینه‌های عمومی مصرف‌کننده ثروت یا هزینه‌های عمومی جاری

این گروه هزینه‌هایی هستند که ثروت عمومی را برای تأمین نیازهای عمومی و انجام وظایف جاری دولت به مصرف می‌رسانند و شامل حقوق کارمندان و خرید لوازم مورد نیاز اداری است و معمولاً استمرار دارد و به آن هزینه‌های اداری نیز می‌گویند.

۲-۲-۱) هزینه‌های عمومی توزیع‌کننده ثروت یا هزینه‌های عمومی انتقالی

این دسته، هزینه‌هایی هستند که دولت در مقابل پرداخت یا انجام آنها مستقیماً کالا یا خدمتی را دریافت نمی‌کند و در واقع هزینه‌هایی هستند که درآمد یا قدرت خرید را از یک واحد اقتصادی به واحد دیگر به طور بلاعوض انتقال می‌دهند. به همین خاطر اصطلاحاً هزینه‌های انتقالی نامیده می‌شوند.

این هزینه‌ها خود به سه گروه، شامل هزینه‌های انتقالی اجتماعی، هزینه‌های انتقالی مالی و هزینه‌های انتقالی اقتصادی تقسیم می‌شوند.

• هزینه‌های انتقالی اجتماعی

هزینه‌هایی هستند که دولت‌ها در جهت مقابله با فقر و کمک و حمایت از اقشار محروم و آسیب‌پذیر جامعه مصرف می‌کنند. این نوع هزینه‌ها در اثر تحولات اقتصادی و اجتماعی پس از انقلاب صنعتی و توسعه اقتصادی کشورها و بروز بحرانهای اجتماعی و اقتصادی پس از جنگهای جهانی اول و دوم که دولت‌ها را وادار به دخالت در امور اجتماعی و اقتصادی کرد پدیدار شده است. هزینه‌های مذکور به دو صورت جمعی و انفرادی انجام می‌گیرد. هزینه‌های انتقالی اجتماعی جمعی معمولاً در قالب کمکهای اقتصادی و مالی دولت به مؤسسات و نهادهای عام‌المنفعه عمومی و غیر دولتی و از جمله شهرداریها و مؤسسات خیریه صورت می‌پذیرد. هزینه‌های انتقالی اجتماعی انفرادی شامل کمک و حمایت از فقرا، بیکاران، معلولان و بیمه‌های اجتماعی کارگران است.

• هزینه‌های انتقالی مالی

این نوع هزینه‌ها ناشی از قروض عمومی دولت است و عبارت از هزینه‌های پرداخت اصل (استهلاک) و فرع دیون و بدهیهای سالهای گذشته است. با توجه به اینکه دولت در مقابل پرداخت اصل و فرع دیون در سال پرداخت، کالا و یا خدمتی دریافت نمی‌کند، بلکه عمل پرداخت در مقابل

خدمات مالی گذشته است و از این طریق سهمی از درآمد ملی به وام دهندگان دولت، مانند صاحبان اوراق قرضه یا اوراق مشارکت منتقل می‌شود لذا علمای مالیه عمومی این نوع هزینه‌ها را هزینه‌های انتقالی مالی می‌نامند.

• هزینه‌های انتقالی اقتصادی

این نوع هزینه‌ها ناشی از دخالت دولتها در امور اقتصادی و اعمال اقتصاد ارشادی است که توسط دولت به منظور تثبیت قیمت‌ها و تعدیل نرخ مزد انجام می‌گیرد و در زمان جنگ جهانی دوم و پس از آن با اهداف مذکور و در جهت کاهش و مهار بحران‌های اقتصادی مانند تورم و رکود، متداول شده است.

این نوع هزینه‌ها شامل قیمت تولیدات داخلی و کالاهای وارداتی است و معمولاً به صورت پرداخت یارانه به تولید کننده یا وارد کننده و یا مصرف کننده صورت می‌گیرد.

۱-۲-۳) هزینه‌های عمومی تولیدکننده ثروت یا هزینه‌های سرمایه‌گذاری

این گروه هزینه‌های عمومی نتیجه تحولات عقاید اقتصادی و مالیه عمومی است که زمینه را برای انجام فعالیتهای سرمایه‌گذاری دولت به منظور افزایش ظرفیت و توان تولیدی جامعه فراهم کرد و به آن هزینه‌های عمرانی و سرمایه‌ای نیز می‌گویند.

۱-۳) سرمایه‌گذاری‌های دولتی

سرمایه‌گذاری دولتی به سه طریق، صورت می‌گیرد:

- سرمایه‌گذاریهای زیربنایی
- سرمایه‌گذاریهای اجتماعی
- سرمایه‌گذاریهای انتفاعی

۱-۳-۱) سرمایه‌گذاری‌های زیربنایی

سرمایه‌گذاری‌هایی است که به منظور تقویت شبکه اقتصادی یا زیربنای اقتصادی کشور انجام می‌گیرد که توسعه تولید را تسهیل می‌کند، مانند طرحهای عمرانی بزرگ سدسازی، راه‌سازی، راه‌آهن، آبیاری، نیروگاه تولید برق و مانند اینها.

۱-۳-۲) سرمایه‌گذاری‌های اجتماعی

به سرمایه‌گذاری‌هایی که به منظور تقویت شبکه اجتماعی صورت می‌گیرد، گفته می‌شود. شبکه اجتماعی شبکه‌ای است که از نظر فرهنگ، بهداشت و سایر امور اجتماعی، زمینه پیشرفت اقتصادی را فراهم می‌کند.

سرمایه‌گذاری در جهت توسعه بهداشت مانند احداث بیمارستانها و درمانگاههای عمومی و در زمینه توسعه فرهنگ از قبیل احداث مدارس، دانشگاهها و کتابخانه‌های عمومی و در راستای توسعه تربیت بدنی و تفریحات سالم مثل احداث ورزشگاهها و بوستانها از جمله سرمایه‌گذاری‌های اجتماعی

محسوب می‌شوند.

با توجه به اینکه سرمایه‌گذاری‌های زیربنایی و اجتماعی زودبازده نیستند یا کم بازده هستند معمولاً بخش خصوصی رغبت چندانی به انجام آنها ندارد لذا غالباً توسط دولت انجام می‌گیرند.

۱-۳-۳ سرمایه‌گذاری‌های انتفاعی

این دسته از سرمایه‌گذاری‌های دولتی به دو منظور انجام می‌شوند :

❖ تقویت و توسعه بنیه مالی دولت

❖ تقویت حس ابتکار واحدهای اقتصادی در بخش خصوصی

دسته اول سرمایه‌گذاری‌هایی هستند که هدف آنها علاوه بر توسعه و مهار تولید، کسب سود و درآمد برای تأمین هزینه‌های عمومی است و شامل فعالیتهای تولیدی و تجاری دولت است مانند تولیدات انحصاری دخانیات و خدمات کشتیرانی. دسته دوم سرمایه‌گذاری‌هایی هستند که بخش خصوصی یا به علت نیاز به منابع مالی فراوان قادر به انجام آن نیست مانند صنایع هواپیماسازی یا به علت ابهام در قدرت سودرسانی تمایل به انجام آنها ندارد مانند ساخت واحدهای مسکونی ارزان قیمت یا استیجاری.

۲- طبقه‌بندی هزینه‌های عمومی در بودجه سالانه کل کشور ایران

در بودجه سالانه کل کشور ایران که در واقع سند تطبیق درآمدها و هزینه‌های عمومی کشور است تا چندی پیش هزینه‌های عمومی به چهار فصل و بیست ماده طبقه‌بندی می‌شد. این فصول شامل هزینه‌های پرسنلی، هزینه‌های اداری، هزینه‌های سرمایه‌ای و پرداخت‌های انتقالی بود. در بودجه کل کشور سالهای ۱۳۸۵ و ۱۳۸۶ در راستای اجرای بودجه علمیا، هزینه‌های عمومی تحت عنوان مصارف دولت به چهار فصل اصلی جدید طبقه‌بندی می‌شوند و هر کدام از فصول اصلی نیز به فصول فرعی تقسیم می‌شوند. فصول اصلی مصارف دولت عبارتند از :

❖ هزینه‌های عمومی

❖ تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

❖ تملک دارایی‌های مالی

❖ هزینه از محل درآمدهای اختصاصی.

۲-۱) هزینه‌های عمومی

در طبقه‌بندی جدید هزینه‌های عمومی در بودجه کل کشور، عنوان هزینه‌های عمومی، فصل اول مصارف دولت را به خود اختصاص داده است و خود به ۷ فصل فرعی تقسیم می‌شود که عبارتند از :

- جبران خدمات کارکنان (هزینه‌های پرسنلی)

- استفاده از کالاها و خدمات (هزینه‌های اداری)
- هزینه اموال و دارایی
- یارانه
- کمک‌های بلاعوض
- رفاه اجتماعی
- سایر هزینه‌ها

هر کدام از این فصول نیز به عناوین جزئی تقسیم می‌شوند و بنابراین در بودجه‌های فعلی کل کشور، فصول و مواد هزینه‌های عمومی مفصل شده است. با توجه به فصول فوق می‌توان گفت که هزینه‌های عمومی در طبقه‌بندی جدید بودجه کشور شامل هزینه‌های اداری و هزینه‌های انتقالی اجتماعی و اقتصادی در دسته‌بندی متداول هزینه‌های عمومی پیش گفته است.

۲-۲) هزینه‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای

این هزینه‌ها در واقع همان هزینه‌های سرمایه‌گذاری دولت در تقسیم‌بندی متداول است. منظور از دارایی سرمایه‌ای، دارایی‌های تولید شده یا تولید نشده‌ای است که طی مدت بیش از یک سال در فرآیند تولید به کار می‌روند و هزینه‌های انجام شده برای آنها را هزینه‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای می‌گویند.

دارایی‌های تولید شده دارایی‌هایی هستند که در فرآیند تولید حاصل شده‌اند و شامل دارایی‌های ثابت مثل ساختمان، ماشین‌آلات و تجهیزات، موجودی انبار و اقلام گرانبها است. دارایی‌های تولید نشده، دارایی‌هایی هستند که تولید بشر نمی‌باشند و برای تولید کالاهای دیگر به کار می‌روند و شامل دارایی‌های طبیعی مشتمل بر زمین و ذخایر معدنی و دارایی‌های تولید نشده نامشهود، مثل حق‌الامتياز قراردادهای قابل انتقال می‌باشد.

قبلاً در قوانین بودجه سالانه کل کشور این هزینه‌ها تحت عنوان هزینه‌های سرمایه‌ای نامیده می‌شد و اعتبارات مربوط به آن در قالب اعتبارات عمرانی به کار می‌رفت. در حال حاضر اعتبارات مربوط به این نوع هزینه‌ها تحت عنوان اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای در قانون بودجه درج می‌شود و به دو بخش انتفاعی و غیر انتفاعی تقسیم می‌گردد. اعتبارات تملک دارایی‌های سرمایه‌ای انتفاعی مربوط به طرحهایی هستند که بهره‌برداری از آنها به شرکتهای دولتی واگذار می‌شود. این واگذاری به موجب ماده ۳۲ قانون برنامه و بودجه در قالب موافقتنامه و به عنوان وام انجام می‌شود و شرکت دولتی مکلف به بازپرداخت آن در مهلت مقرر است.

۳-۲) هزینه‌های تملک دارایی‌های مالی

این هزینه‌ها در واقع همان هزینه‌های عمومی انتقال مالی در دسته‌بندی متداول هزینه‌های عمومی و شامل موارد زیر است :

- ❖ واگذاری سهام شرکت‌های دولتی
- ❖ بازپرداخت اصل اوراق مشارکت
- ❖ بازپرداخت اصل تسهیلات سیستم بانکی
- ❖ پرداخت تعهدات پرداخت نشده سالهای قبل (هزینه‌ای و سرمایه‌ای)
- ❖ بازپرداخت اصل وام‌های خارجی و تعهدات


۲-۴) هزینه از محل درآمدهای اختصاصی

درآمدهای اختصاصی طبق ماده ۴ قانون محاسبات عمومی کشور عبارت است از درآمدهایی که به موجب قانون برای مصرف یا مصارف خاص در بودجه تحت عنوان درآمدهای اختصاصی منظور می‌شود.

عمده درآمدهای اختصاصی در قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین مصوب ۱۳۷۳/۱۲/۲۸ پیش‌بینی شده است که البته با اصلاحات بعدی و حذف موارد مصرف معین آنها دیگر نمی‌توان درآمدهای موضوع این قانون را درآمدهای اختصاصی دانست. در حال حاضر این نوع درآمدها در ردیف‌های خاص بودجه سالانه کل کشور یا در قوانین خاص برای هزینه‌های مشخصی پیش‌بینی می‌شوند.

۳- پرسش‌های مهم برای تمرین فصل دوم

- ۱-۳) مخارج عمومی را تعریف و سیر تحول آن را بنویسید؟
- ۲-۳) طبقه‌بندی هزینه‌های عمومی از جهت اقتصادی را بنویسید و به اختصار توضیح دهید؟
- ۳-۳) هزینه‌های عمومی جاری را تعریف و تفاوت آن را با سایر هزینه‌های عمومی بررسی کنید؟
- ۴-۳) منظور از هزینه‌های عمومی انتقال چیست. انواع آن را نام ببرید و توضیح دهید؟
- ۵-۳) مفهوم هزینه‌های عمومی سرمایه‌گذاری را بنویسید و انواع آن را نام برده و توضیح دهید؟
- ۶-۳) سرمایه‌گذاری‌های انتفاعی دولت به چه منظورهایی انجام می‌شوند.
- ۷-۳) طبقه‌بندی هزینه‌های عمومی (مصارف) را در قانون بودجه سالانه کل کشور بررسی کنید؟ و با طبقه‌بندی متداول در مالیه عمومی تطبیق دهید؟
- ۸-۳) هزینه‌های تملک دارایی‌های سرمایه‌ای و مالی را توضیح دهید و تفاوت آنها را بنویسید؟
- ۹-۳) هزینه‌های عمومی را در طبقه‌بندی مصارف بودجه سالانه کل کشور توضیح دهید؟
- ۱۰-۳) هزینه از محل درآمدهای اختصاصی را در طبقه‌بندی مصارف بودجه سالانه کل کشور بررسی کنید؟



فصل سوم

درآمد عمومی



درآمدهای عمومی یکی از موضوعات اصلی مالیه عمومی است که بخش عمده‌ای از مباحث این علم را به خود اختصاص داده است. درآمدهای عمومی که در قانون بودجه کل کشور سالهای اخیر تحت عنوان منابع مالی دولت نام برده می‌شود همانند مخارج عمومی تحت تأثیر تغییر و تحول ماهیت دولت و وظایف آن همواره در حال توسعه و تغییر و تحول قرار دارد. در این فصل ابتدا به بررسی انواع درآمدهای عمومی می‌پردازیم و سپس طبقه‌بندی درآمدهای عمومی را در قانون بودجه کل کشور مورد بحث و بررسی قرار می‌دهیم.

۱- انواع درآمدهای عمومی

درآمدهای عمومی، درآمدهایی است که دولت برای تأمین هزینه‌های عمومی کسب می‌کند. این درآمدها همواره تحت تأثیر دو عامل افزایش حجم و تغییر ماهیت در حال تحول است. توسعه مداوم هزینه‌های عمومی از یک طرف باعث توسل دولت به منابع جدید درآمدی و افزایش حجم آن و از طرف دیگر موجب تغییر ماهیت درآمدهای عمومی و کنار گذاشتن برخی منابع درآمدی و جایگزینی منابع تأمین درآمدی جدید می‌شود.

کلاسیکها درآمدهای عمومی را به دو گروه شامل درآمدهای مطلق و درآمدهای حاصل از اسناد خزانه و قرضه تقسیم می‌کردند. از نظر آنها درآمدهای مطلق شامل درآمدهای حاصله از املاک و اموال دولت و مالیاتها است که در واقع درآمدهای واقعی هستند. درآمدهای گروه دوم، درآمدهای غیر واقعی و جنبه تعهدی دارد و باید فقط در موارد استثنایی و برای تأمین هزینه‌های غیر عادی یا فوق‌العاده، تحصیل شوند.

در مراحل اولیه تحول دولت، درآمدهای خالصه یعنی درآمدهای حاصل از اموال و دارایی‌های دولت، بویژه اراضی کشاورزی مهمترین منبع درآمدهای عمومی بود. در قرن نوزدهم تحت تأثیر عقاید لیبرالها، دخالت دولت در امور اقتصادی محدودتر شد و مالیاتها به عنوان منبع اصلی درآمد دولت اهمیت بیشتری پیدا کرد. در قرن بیستم تحول نظام اقتصاد سرمایه‌داری به اقتصاد ارشادی باعث تحول هزینه‌های عمومی و درآمدهای عمومی از نظر کمی و کیفی شد و موجبات تنوع درآمدهای عمومی را فراهم آورد. به نحوی که امروزه درآمدهای عمومی را به دو دسته کلی شامل درآمدهای مالیاتی و درآمدهای غیر مالیاتی تقسیم می‌کنند که به ترتیب آنها را بررسی می‌کنیم.

۱-۱) درآمدهای غیر مالیاتی

این درآمدها خود شامل درآمدهای خالصه‌ای، درآمدهای استقراضی و درآمدهای پولی است. البته دو نوع درآمد اخیر، درآمد به معنی واقعی نیستند بلکه منابع تأمین اعتبار محسوب می‌شوند.

۱-۱-۱) درآمدهای خالصه‌ای

خالصه در قدیم به املاک مزورعی دولت اطلاق می‌شد که بعداً به کلیه املاک و دارایی‌های

اختصاصی دولت، تسری پیدا کرد تا قبل از قرن نوزدهم درآمد حاصل از آنها مهمترین درآمد عمومی محسوب می‌گردید. در اثر افزایش مداخلات دولت در امور اقتصادی و اجتماعی در قرن بیستم، نوع و تعداد دارایی‌های دولت نیز متحول شد و افزایش یافت و دولت‌ها دارایی‌های گوناگونی از قبیل معادن، کارخانجات و شرکت‌های تولیدی و تجاری را به مالکیت خود درآورد که می‌توان به آنها خالصه‌های صنعتی، بازرگانی و خدماتی گفت که در چارچوب فعالیت‌های تصدی‌گرایانه دولت قرار می‌گیرند و هدف مهم آنها کسب سود و درآمد برای تأمین هزینه‌های عمومی است. البته معروف است که می‌گویند دولت تاجر خوبی نیست. بدین لحاظ در سالهای اخیر در پرتو موج خصوصی‌سازی در بیشتر کشورها، دولت‌ها قسمتی از این تصدی‌ها را به بخش خصوصی واگذار نموده‌اند.

معمولاً درآمدهای حاصل از استخراج و بهره‌برداری از معادن مثل نفت و گاز که امروزه در کشور ما مهمترین منبع درآمدهای عمومی است و همچنین درآمد حاصل از خدمات اداری دولتی خاص دارای تعرفه مانند حق ثبت خدمات ثبتی و حتی اخذ هر گونه وجه از مردم در قالبی غیر از مالیات و عوارض از قبیل ورودیه، حق پروانه، جرایم و مانند اینها را در این عنوان قرار می‌دهند که البته قرار دادن موارد اخیرالذکر تحت عنوان مذکور جای تأمل دارد.

۱-۱-۲) درآمدهای استقراضی

منظور از درآمدهای استقراضی وجوهی است که دولت از مردم یا منابع خارجی قرض می‌کند. اگر چه استقراض باعث افزایش درآمد دولت می‌شود اما این افزایش درآمد، موقتی و غیر واقعی است زیرا دولت مجبور به پرداخت اصل وقوع قروض در آینده است به همین خاطر این منبع درآمد به معنی واقعی نیست و از منابع تأمین اعتبار به حساب می‌آید. البته امروزه دولت‌ها برای اهداف دیگری مانند مهار نقدینگی و تورم از آن استفاده می‌کنند.

استقراض، معمولاً به دو صورت داخلی (ملی) و خارجی صورت می‌گیرد. استقراض داخلی که نوعی اخذ وام از مردم است از طریق عرضه اوراق قرضه عمومی یا همان اوراق مشارکت فعلی انجام می‌گیرد. استقراض خارجی یا به صورت مستقیم از طریق اخذ وام از دولت‌ها یا بانک‌های خارجی یا سازمانها و مؤسسات اعتباری بین‌المللی، مثل بانک جهانی و صندوق بین‌المللی پول انجام می‌پذیرد و یا از طریق فروش اوراق قرضه بین‌المللی صورت می‌گیرد. هر کدام از این روشهای استقراض، معایب و محاسنی دارد.

استفاده از استقراض، دلایل و اهداف مختلفی دارد. مهمترین دلیل آن تأمین کمبود درآمدهای عمومی یا به عبارت دیگر تأمین کسری بودجه است. در این راستا گاهی اوقات با توجه به نوسانات درآمدهای عمومی مانند مالیات‌ها، دولت‌ها معمولاً به قرضه‌های کوتاه‌مدت مثل انتشار اسناد خزانه متوسل می‌شوند و ضمن رفع احتیاج فوری به درآمد، اصل و فرع وام مأخوذه را در زمان افزایش درآمدهای مالیاتی پرداخت می‌کنند. از سوی دیگر در مواقع فوق‌العاده مثل جنگ و بحرانهای

اقتصادی ممکن است دولت با کسری بودجه مواجه شود و برای جبران آن به استقراض متوسل گردد.

دلیل دیگر استقراض، سرشکن کردن هزینه‌های عمومی مربوط به برنامه‌های توسعه و آبادانی کشور در اجرای طرح‌های عمرانی بزرگ مثل سدسازی و راه‌سازی بین چند نسل و انتقال قسمتی از آن به نسل‌های آینده است که از منافع این طرح‌ها بهره‌مند می‌شوند مثل اوراق مشارکت طرح‌های عمرانی کشور که در واقع، دولت اصل و فرع آن را از محل درآمدهای عمومی مثل مالیات‌ها در سال آینده پرداخت می‌کند.

دلیل بعدی بویژه در استقراض داخلی، مهار نقدینگی بخش خصوصی و در نتیجه مهار تورم است زیرا افزایش نقدینگی در جامعه یکی از عوامل مهم مؤثر در افزایش تورم محسوب می‌شود. ضمن اینکه استفاده از این نقدینگی در جهت توسعه و عمران کشور و هدایت آن به سمت سرمایه‌گذاری‌های مولد و ایجاد اشتغال را نیز نباید از نظر دور داشت و این موضوع نیز می‌تواند به عنوان یکی از دلایل و اهداف استقراض مورد توجه قرار گیرد.

۱-۳) درآمدهای پولی

منظور از درآمدهای پولی، استفاده از ابزارهای پولی مانند نشر اسکناس برای کسب درآمد و تأمین هزینه‌های عمومی است که همانند درآمدهای استقراضی، درآمد به معنی واقعی تلقی نمی‌شود بلکه یکی از منابع تأمین اعتبار و عمدتاً کسری بودجه تلقی می‌شود.

درآمدهای پولی معمولاً به چند روش انجام می‌گیرد. روش اول رجوع به بانک مرکزی از طرف دولت و انتشار اسکناس جدید توسط این بانک به عنوان ناشر انحصاری اسکناس در کشور است. البته انتشار اسکناس جدید باید متناسب با حجم کالا و خدمات در جامعه باشد یا به عبارتی باید دارای پشتوانه باشد در غیر اینصورت نوعی پول اضافی است که دارای اثرات تورمی خواهد بود. روش دیگر، اخذ وام از نظام بانکی بویژه بانک مرکزی است که در واقع نوعی استقراض محسوب می‌شود. کیفیت، شرایط و ضوابط این روش را قانون تعیین می‌کند.

طریق بعدی، استفاده از اعتبارات بانکی است. بدین صورت که بانکها اقدام به گشایش اعتبار برای تأمین نیازهای مالی سازمانهای دولتی می‌کنند و معمولاً دولت در اعتبارات بلندمدت، متعهد به بازپرداخت آن در آینده می‌شود. این موضوع در مورد گشایش اعتبار اسناد خارجی برای واردات، در ماده ۶۲ قانون محاسبات عمومی کشور پیش‌بینی شده است.

روش قابل ذکر دیگر رجوع به بانکها و استفاده از نقدینگی آنها در قبال در اختیار گذاردن اسناد خزانه است. البته این اسناد، قابل تنزیل قبل از سررسید نزد بانک مرکزی است که در این صورت چون به میزان اسناد تنزیل شده پول اضافی وارد جریان گردش پول می‌شود دارای آثار تورمی است.

۲-۱) درآمد‌های مالیاتی

امروزه مالیات منبع اصلی درآمد‌های عمومی بویژه در کشورهای پیشرفته است. درآمد‌های مالیاتی را می‌توان شامل مالیات به معنی اخص و درآمد شبه مالیاتی یعنی عوارض دانست که باید با مفاهیم و ویژگیها و تفاوت آنها آشنا شویم. مسائل و موضوعات مربوط به مالیات، بخش عمده‌ای از مالیه عمومی را شامل می‌شود و مباحث حقوقی مختلفی را مطرح می‌کند که از آن تحت عنوان حقوق مالیاتی نام می‌برند. در این بند نکات و موضوعات کلی و پایه‌ای مربوط به مالیات را بررسی می‌کنیم و سایر مسائل حقوق مالیاتی را در فصول بعدی مورد بحث و بررسی قرار می‌دهیم.

۱-۲-۱) تعریف مالیات

با توجه به اینکه تعریف قانونی از مالیات وجود ندارد، علمای مالیه عمومی، اقتصاددانان و حقوقدانان تعاریف متعددی از مالیات ارائه کرده‌اند. با توجه به تعاریف مزبور می‌توان گفت:

«مالیات مبلغی است که دولت به موجب قانون، به اجبار و بلاعوض از اشخاص حقیقی و حقوقی بر حسب توانایی پرداخت آنها به منظور تأمین هزینه‌های عمومی و اجرای سیاست‌های مالی دریافت می‌کند».

۲-۲-۱) ویژگی‌های مالیات

با در نظر گرفتن تعریف فوق، می‌توان سه ویژگی مهم را برای مالیات برشمرد که عبارتند از:

- ❖ اجباری بودن مالیات
- ❖ بلاعوض بودن مالیات
- ❖ برداشت مالیات بر حسب توانایی پرداخت

۱-۲-۲-۱) اجباری بودن مالیات: مالیات از مظاهر حاکمیت دولت‌ها به شمار می‌رود و بدین لحاظ به طور یک جانبه برقرار و به اجبار وصول می‌شود. این ویژگی نشان می‌دهد که پرداخت مالیات یک عمل ارادی و اختیاری نیست بلکه جنبه الزامی و اجباری دارد. ویژگی مذکور ظاهراً با اصل رضای به مالیات تعارض دارد. اما قانونی بودن مالیات و لزوم تقویت مالیات توسط مجلس قانونگذاری که در اصل پنجاه و یکم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران نیز آمده و ریشه در حکومت‌های مردم سالار دارد، این تعارض را حل می‌کند. به علاوه خصوصیت یاد شده استثنایی بر قاعده تسلیط (الناس مسلطون علی اموالهم) است. این استثنا ایجاب می‌کند که مالیات در حداقل ممکن محدود بماند. یعنی دولت نتواند به هر میزان که بخواهد از مال مردم برداشت کند. به قول منتسکیو برای احتیاجات موهوم، دولت نباید از احتیاجات حقیقی ملت چیزی برداشت کند زیرا در غیر این صورت، دولت با عده‌ای چپ‌ولگر تفاوتی نخواهد داشت. ویژگی فوق باعث می‌شود درآمد شبه مالیاتی یعنی عوارض که آن هم به اجبار وصول می‌شود به مالیات نزدیک گردد.

۱-۲-۲) **بلاعوض بودن**: دربارهٔ بلاعوض بودن یا نبودن مالیات بین علمای مالیه عمومی اختلاف نظر وجود دارد. برخی مانند **دیوید هیوم** مالیات را حق بیمه تلقی کرده‌اند و معتقدند که هر شهروند، بخشی از دارایی یا درآمد خود را به دولت می‌پردازد تا از بقیهٔ آن در پناه امنیت برقرار شده توسط دولت، به آسودگی بهره‌بردار. این نظریه بر پایهٔ برداشت اشتباهی از بیمه گذاشته شده است زیرا بر خلاف بیمه‌گر، اگر سانحه‌ای اتفاق افتاد دولت جبران خسارت نمی‌کند.

بعضی دیگر نیز مالیات را قیمت امتیازاتی می‌دانند که دولت در اختیار افراد جامعه می‌گذارد یا بهای خدماتی است که مردم از دولت می‌گیرند. این دیدگاه نیز نادرست است زیرا نمی‌توان بین مالیات پرداختی هر مؤدی و خدمات دولت برای وی تناسب برقرار کرد.

در مقابل برخی دیگر مانند **گاستون ژژ** معتقدند که مالیات نقدینه‌ای است که به اجبار و بلاعوض و بدون استرداد و بر حسب قدرت پرداخت هر مؤدی برای تأمین مخارج عمومی وصول می‌شود. البته منظور از بلاعوض بودن، نفی رابطهٔ کلی بین خدمات دولت و مالیات نیست زیرا قسمت عمده‌ای از مالیات برای تأمین خدمات عمومی هزینه می‌شود که مالیات‌دهندگان از آن بهره‌مند می‌شوند اما برقراری رابطهٔ مستقیم بین این دو امکان‌پذیر نیست.

مع‌الوصف این رابطه در مورد درآمدهای شبه مالیاتی (عوارض) که به اجبار در مقابل برخی خدمات خاص وصول می‌شود وجود دارد.

به هر حال دیدگاه‌های فوق را می‌توان دربارهٔ ماهیت مالیات نیز مورد توجه قرار داد.

۱-۲-۳) **وصول مالیات بر حسب توانایی پرداخت**: به موجب این ویژگی هر کس بر حسب توانایی پرداخت و نه بر حسب منفعتی که از خدمات دولتی می‌برد باید متحمل هزینه‌های عمومی شود و برای آن مالیات بپردازد. در این ویژگی، اندیشهٔ همبستگی ملی نهفته است یعنی همهٔ کسانی که در جامعهٔ ملی زندگی می‌کنند و با همبستگی ملی پیوند خورده‌اند، مؤدی محسوب می‌شوند. بر این اساس از ویژگی فوق، اصل عمومیت مالیات و محکومیت امتیازات مالیاتی، نتیجه‌گیری و برقرار می‌شود.

به علاوه خصوصیت یاد شده باعث می‌شود تا هر چیزی که بیانگر توانایی پرداخت است مانند درآمد و دارایی، به عنوان مأخذ و مبنای مالیات قرار گیرد و نرخ آن هم با توجه به قدرت پرداخت تعیین شود.

۳-۱) تعریف عوارض و تفاوت آن با مالیات

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 در صورتی که اینها با هم تفاوت دارند و تابع نظام حقوقی واحدی نیستند. لذا تشخیص مفهوم و ماهیت و تفاوت آنها از اهمیت بسزایی

برخوردار است.

عوارض مبلغی است که دولت یا سازمانهای اداری محلی و یا مؤسسات عمومی، به اجبار در قبال انجام خدمتی عمومی و بدون تناسب با قیمت آن از استفاده‌کنندگان ممتاز خدمت، وصول می‌کنند، مانند عوارض عبور از بزرگراهها، عوارض نوسازی شهرداری و عوارض صید و شکار. عوارض مانند مالیات توسط قانون برقرار و به اجبار وصول می‌شود و از این حیث به مالیات نزدیک است اما با آن تفاوت اساسی دارد زیرا مالیات در ازاء معادلی نیست در صورتی که عوارض به مناسبت خدمات معینی دریافت می‌شوند از قبیل استفاده از بزرگراه.

عوارض با قیمت خدمات نیز تفاوت دارد. در مواردی سازمانهای اداری بویژه شرکتهای دولتی در قبال خدماتی که انجام می‌دهند مانند تأمین آب، برق، تلفن و پست وجوهی را به عنوان بهای این خدمات دریافت می‌کنند. تفاوت عوارض با قیمت خدمات این است که اولاً عوارض برخلاف قیمت، موضوع و هدف خدمت نیست اما به دلیل خدمت دریافت می‌شود در صورتی که قیمت، ما به ازای خدمتی صنعتی یا تجاری است و موضوع و هدف آن محسوب می‌شود. عوارض به منظور جبران خدمتی است که به نفع عمومی برقرار می‌شود و فرع خدمت به نظر می‌آیند. بنابراین عوارض می‌توانند از بین بروند ولی خدمت پابرجا و پایدار بماند مثلاً دولت می‌تواند از وصول عوارض بزرگراه صرفنظر کند بدون آنکه خدمت از بین برود. برعکس تصور ادامه خدمات صنعتی و تجاری با از بین رفتن قیمت آنها بعید است و به عنوان مثال انتظار نمی‌رود که شرکت هواپیمایی یا راه‌آهن دولتی، کالاها و مسافری را رایگان حمل نمایند.

ثانیاً برخلاف قیمت خدمات، عوارض به زور و اجبار وصول می‌شود و تابع نظام حقوقی مختلفی هستند. زیرا عوارض مانند مالیات به وسیله قانون برقرار و با زور و اجبار وصول می‌شود. در صورتی که برای وصول قیمت خدمات دولتی، هیچگونه زور و اجباری به کار نمی‌رود. جاذبیت و کیفیت خدمات است که مصرف‌کننده را به پرداخت قیمت آن ترغیب می‌کند. بنابراین اساساً مداخله قانونی برای تعیین قیمت، لزومی ندارد بلکه قیمت بر اثر مذاکره آزادانه بین خریدار و فروشنده و یا به موجب تصمیم هیأت مدیره واحد صنعتی و خدماتی یا تصمیم وزارتی تعیین می‌شود.

۱-۴) مراحل مالیات

در همه نظامهای مالیاتی، سه مرحله جداگانه در مورد هر نوع مالیاتی وجود دارد. در مرحله اول هر چیزی که باید مشمول مالیات قرار گیرد مانند دارایی، درآمد و مصرف را تعیین می‌کنند که به آن مرحله انتخاب یا تعیین مأخذ مالیات می‌گویند. سپس در مرحله دوم مأخذ را ارزیابی نموده و بر اساس آن و با اعمال نرخ مبلغی که باید مؤدی به عنوان مالیات بپردازد را به دقت محاسبه و مشخص می‌کنند که این، مرحله تشخیص مالیات است. بالاخره در مرحله سوم یا آخر، مبلغی که بدین ترتیب محاسبه و مشخص شده را از مؤدی دریافت کرده و به صندوق خزانه دولت منتقل می‌کنند، این مرحله پایانی مرحله وصول مالیات نام دارد.

در فصول بعدی دربارهٔ این مراحل سه گانه مالیات در نظام مالیاتی ایران بحث و بررسی خواهیم کرد.

۱-۵) طبقه‌بندی (انواع) مالیاتها

از قدیم‌الایام بر اساس معیارهای گوناگون و در چار چوب مراحل سه گانه مالیات، مالیاتها را طبقه‌بندی می‌کردند که برخی از آنها امروزه متداول نیست. لذا بیشتر به بررسی طبقه‌بندی متداول مالیاتها می‌پردازیم.

۲- انواع مالیاتها بر اساس انتخاب مأخذ مالیات

معمولاً سه نوع انتخاب مأخذ مالیاتی در نظامهای مالیاتی وجود دارد که بر اساس آنها مالیاتها طبقه‌بندی می‌شوند.

۲-۱) مالیات شخصی و مالیات حقیقی بر اساس انتخاب اجتماعی

اگر برای تعیین مالیات، فقط عوامل ثروت را در نظر بگیرند، مالیات حقیقی است ولی اگر عوامل دیگری را در نظر بگیرند که وضع مؤدی را مشخص کند مالیات شخصی است. مالیات شخصی دو مفهوم دارد. در مفهوم محدود و قدیمی، مالیات به شخص مؤدی تعلق می‌گیرد و مؤدی خود مأخذ مالیات قرار می‌گیرد که همان مالیات سرانه است. این نوع مالیات که به تعداد افراد بستگی دارد امروزه متداول نیست. در مفهوم موسع و جدید مالیات شخصی، ثروت را به عنوان مأخذ مالیات در نظر می‌گیرند و عوامل وابسته به شخص مؤدی را که بر توانایی پرداخت وی مؤثر هستند در تعیین مالیات دخالت می‌دهند که امروزه در قالب مالیاتهای مستقیم مثل مالیات بر درآمد و دارایی رایج است.

مالیات حقیقی به میزان مصرف و داد و ستد کالاها تعلق می‌گیرد که عمدتاً شامل مالیاتهای غیرمستقیم است.

۲-۲) مالیات بر درآمد، مالیات بر سرمایه و مالیات بر مصرف بر اساس انتخاب اقتصادی

درآمد، جوهری است که از منبعی ثابت و به طور مکرر به دست می‌آید. مالیات بر درآمد می‌تواند به دو صورت شامل مالیات بر کل درآمد و مالیات بر درآمدهای خاص اعمال شود. امروزه معمولاً به صورت دوم کاربرد بیشتری دارد مانند مالیات بر درآمد حقوق، مالیات بر درآمد مشاغل. مالیات بر سرمایه، همان مالیات بر دارایی است. این نوع مالیات نیز می‌تواند به دو صورت، شامل مالیات بر همه دارایی و مالیات بر دارایی‌های خاص برقرار شود که امروزه عمدتاً به صورت دوم مانند مالیات بر ارث و مالیات بر املاک به کار می‌رود.

در مالیات بر مصرف، هر بار که عاملی از دارایی یا درآمد مؤدی به مصرف برسد مالیات به آن تعلق می‌گیرد. مصرف تا حدودی نشان دهندهٔ توانایی مالیاتی است. مالیات بر مصرف نیز به دو صورت شامل مالیات بر کل مصرف و مالیات بر مصارف خاص، قابل اعمال است. مالیات بر کل

مصرف از طریق مالیات بر معاملات برقرار می‌شود که خود نیز به سه صورت شامل مالیات واحد بر تولید، مالیات متعدد بر معاملات و مالیات بر ارزش افزوده قابل اجرا است.

مالیات واحد بر تولید مبتنی بر این فرض است که همه کالاهایی که تولید می‌شوند به مصرف می‌رسند و اگر کالاها در زمان تولید مشمول مالیات قرار گیرند مالیات در قیمت کالا وارد شده و به وسیله مصرف‌کننده پرداخت خواهد شد. این مالیات یک بار و با نرخ بالایی به کالا تعلق می‌گیرد و به همین خاطر امکان تقلب و فرار از پرداخت آن زیاد است.

در مالیات متعدد بر معاملات هر بار که محصولی معامله می‌شود، مالیات آن وصول می‌شود. یعنی مالیات در هر مرحله از معاملات وصول خواهد شد و این مالیات به تمام ارزش کالا و با نرخ نازلی تعلق می‌گیرد. این روش علیرغم امتیازاتی که دارد از جمله اینکه امکان تقلب و فرار مالیاتی را کاهش می‌دهد، مشکلات اقتصادی ایجاد می‌کند. لذا امروزه بویژه در کشورهای پیشرفته، روش مالیات بر ارزش افزوده که ترکیبی از مالیات بر تولید و مالیات بر معاملات است به وجود آمده است. این روش مبتنی بر این فکر است که هر بار محصولی به دست واسطه‌ای برسد، ارزشی به آن محصول می‌افزاید مثلاً دباغ با دباغی کردن چرم، کفاش با تولید کفش از چرم و فروشنده با عرضه کفش به مشتری، به ارزش آن اضافه می‌کند. در این شیوه هر واسطه‌ای به اندازه افزایش ارزشی که ایجاد کرده مالیات می‌پردازد.

مالیات بر ارزش افزوده به نظام اطلاعاتی پیشرفته و سامانه تجهیزاتی احتیاج دارد و در کشور ما تاکنون اجرا نشده است. البته قانون مربوط به آن در شرف تصویب نهایی مجلس شورای اسلامی قرار دارد.

مالیات بر مصارف خاص به صورت مالیات بر کالاهای اساسی مانند قند و شکر و گوشت، مالیات بر کالاهای تجملی مانند لوازم تزئینی و مالیات بر کالاهای عادی مصرفی مانند لوازم‌التحریر قابل اعمال است. حقوق و عوارض گمرکی بر کالاهای وارداتی در شمار این نوع مالیات بر مصرف قرار می‌گیرد.

۳-۲) مالیاتهای مستقیم و مالیاتهای غیر مستقیم بر اساس انتخاب حقوقی

منظور از این نوع انتخاب، انتخابی است که توسط قانونگذار در قوانین مالیاتی اعمال شده است. معمولاً در قوانین مالیاتی کشورهای مختلف و از جمله ایران مالیاتها به دو صورت مالیاتهای مستقیم و مالیاتهای غیر مستقیم طبقه‌بندی شده‌اند.

مالیات مستقیم مالیاتی است که مستقیماً از خود مؤدی گرفته می‌شود و غالباً وی نمی‌تواند آن را به دیگری انتقال دهد. انواع مالیات بر درآمد و مالیات بر دارایی در این دسته قرار می‌گیرند. مالیات غیر مستقیم از شخصی که ظاهراً مؤدی محسوب می‌شود دریافت می‌گردد و به طور غیرمستقیم به مؤدی واقعی (مصرف‌کننده) تحمیل می‌شود. مالیات بر مصرف، منطبق بر این نوع مالیات است.

علمای مالیة عمومی برای تشخیص و تمایز این دو دسته مالیات ضوابطی را مطرح کرده‌اند که مبتنی بر ویژگیهای آنها است، ضمن اینکه برای هر کدام نیز معایب و محاسنی برشمرده‌اند که در اینجا مورد بحث و بررسی قرار می‌دهیم.

۲-۳-۱) ضوابط تشخیص مالیاتهای مستقیم و غیر مستقیم

۲-۳-۱-۱) ضابطه اول اداری است: بر اساس این ضابطه مالیات مستقیم در قلمرو صلاحیت اداره مالیاتهای مستقیم و مالیات غیر مستقیم در قلمرو صلاحیت اداره مالیاتهای غیر مستقیم قرار دارد که نحوه عمل و اقدام هر کدام متفاوت است. در مورد مالیاتهای مستقیم، مرحله تشخیص از مرحله وصول جدا است و برای هر مرحله، سازمان اداری خاصی وجود دارد اما در مورد مالیاتهای غیر مستقیم عملیات مربوط به این دو مرحله همزمان به وسیله یک اداره انجام می‌شود. از سوی دیگر وظیفه اساسی اداره مالیاتهای مستقیم، تشخیص مالیات مؤدی و تنظیم فهرست اسامی و مشخصات مؤدیان از لحاظ میزان درآمد و دارایی در دفتری است که دفتر جز و جمع نامیده می‌شود. در این دفتر، مالیات مستقیمی که هر مؤدی باید پرداخت کند و شماره و تاریخ اظهارنامه و تاریخ قطعی شدن مالیات و دیگر اطلاعات لازم مربوط به هر مؤدی درج می‌شود، در صورتی که در مورد مالیاتهای غیر مستقیم که از اشیاء یا به مناسبت انجام اعمالی وصول می‌شود این دفتر وجود ندارد.

این ضابطه پایه علمی ندارد و بلکه کاربردی و عملی است.

۲-۳-۱-۲) ضابطه دوم معیار اقتصادی است: که مبتنی بر پدیده انتقال مالیات است. در این رابطه باید کسی که مالیات را می‌پردازد و کسی که متحمل وزن آن می‌شود را از یکدیگر متمایز کرد. معمولاً گفته می‌شود مالیاتی مستقیم است که مؤدی قانونی، تحمل‌کننده آن است و نمی‌تواند آن را به دیگری انتقال می‌دهد. برعکس مالیاتی غیر مستقیم است که پرداخت‌کننده قانونی مالیات، امکان دارد آن را به دیگری انتقال دهد.

این ضابطه اگر چه علمی است اما از نظر عملی با واقعیات چندان منطبق نیست و تابع اوضاع و احوال و شرایط اقتصادی جامعه است و بستگی به قدرت و ناتوانی اقتصادی مؤدی دارد. زیرا بر حسب این عوامل، گاهی اوقات مالیات مستقیم هم انتقال می‌یابد و یا انتقال مالیات غیر مستقیم با مشکل مواجه می‌شود.

۲-۳-۱-۳) ضابطه سوم به دوام و ثبات مأخذ مالیات توجه دارد: بر اساس این ضابطه موضوع مالیات مستقیم، معمولاً پدیده‌ای دائمی است مانند دارایی و درآمد. در حالی که مالیات غیر مستقیم شامل اعمال متناوب اتفاقی موقتی، مثل مصرف و معاملات می‌شود.

این ضابطه می‌تواند پایه‌ای علمی برای ضابطه اداری باشد. اما ارزش و اعتبار آن مطلق نیست.

۲-۳-۱-۴) ضابطه چهارم معیار قانونی است. به موجب این ضابطه هر کدام از مالیاتهای مستقیم و غیر مستقیم، تابع قانون مشخص و جداگانه‌ای است. در کشور ما قواعد و مقررات

مربوط به مالیاتهای مستقیم، در یک قانون خاص و مدون به نام « قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با آخرین اصلاحات» تعیین شده است در صورتی که قانون خاصی به نام مالیاتهای غیر مستقیم وجود ندارد و قانونگذار در قوانین مختلفی از جمله قانون اجازه وصول مالیات غیر مستقیم از برخی کالاها و خدمات مصوب ۱۳۷۴، قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و چگونگی برقراری و وصول عوارض و سایر وجوه، از تولید کنندگان کالا، ارائه‌دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی مصوب ۱۳۸۱ (مشهور به قانون تجمیع عوارض) و قوانین بودجه سالانه کل کشور به این موضوع پرداخته است.

این ضابطه مانند ضابطه اول جنبه عملی و کاربردی دارد و فاقد جنبه علمی است.

۲-۳-۲) مزایا و معایب مالیاتهای مستقیم

۲-۳-۲-۱) مزایای مالیاتهای مستقیم عبارتند از :

- ❖ ثبات بازده : بازده مالیات مستقیم ثابت است و با بحران اقتصادی کمتر تغییر می‌کند زیرا به امور ثابت مانند دارایی تعلق می‌گیرد. البته این موضوع به فنون ارزیابی مأخذ نیز بستگی دارد.
- ❖ کشش قانونی : حساسیت بازده مالیات نسبت به تغییرات نرخ آن را کشش قانونی می‌گویند. مالیات مستقیم چون به امور ثابت تعلق می‌گیرد، افزایش نرخ آن غالباً موجب از بین رفتن مأخذ مالیات نمی‌شود و حتی به افزایش متناسب بازده، منتهی می‌گردد.
- ❖ صرفه‌جویی : هزینه وصول مالیات مستقیم کمتر است چون شامل مأخذ ثابتی می‌شود و بررسی‌های متعدد و هزینه‌های زیادی برای وصول، لازم ندارد.
- ❖ عادلانه‌بودن : زیرا با مشمول، بر وضعیت‌های ثابت و شناخت ویژگی‌های فردی مؤدی، امکان شخصی کردن مالیات را می‌دهد و می‌تواند با توانایی پرداخت هر مؤدی از طریق اعمال نرخ تصاعدی انطباق یابد.
- ❖ هوشیارسازی : این نوع مالیاتها باعث آگاهی اجتماعی مؤدیان می‌شوند. زیرا پرداخت‌کننده مالیات همواره احساس می‌کند در مخارج دولت سهمی دارد و بنابراین منتظر است که بهره‌ای از مخارج و فعالیت‌های دولت نصیبش گردد.

۲-۳-۲-۲) معایب مالیاتهای مستقیم عبارتند از :

- ❖ تأخیر در وصول : مهلت پرداخت مالیاتهای مستقیم طولانی است و بنابراین غالباً تأخیر در وصول دارند. زیرا لازمه وصول این نوع مالیات، گذشت مدت زمانی بین پدیدار شدن مأخذ مالیات و وصول مالیات مربوط به آن است. در زمان تورم و کاهش ارزش پول، این عیب بیشتر

جلوه می‌کند و مشکلاتی را برای سازمان مالیاتی جهت تأمین درآمدهای عمومی به وجود می‌آورد.

- ❖ قابل رؤیت بودن و دردآفرین بودن : زیرا مستقیماً از مؤدی وصول می‌شود. این عیب امروزه بویژه با توجه به مبلغ بالای مالیات بیشتر جلوه می‌کند و بنابراین دردآفرین نیز هستند.
- ❖ پذیرفتنی نبودن : زیرا به طور غیر مساوی شامل طبقات مختلف درآمد می‌شود. بر حسب ماهیت درآمد، می‌تواند شامل تمام یا قسمتی از درآمد گردد. امروزه برای کارمندان و کارگران به دلیل وصول از منبع توزیع درآمد (حقوق) سنگین است و برای افرادی که امکان فرار دارند مانند مشاغل آزاد، سبک است.
- ❖ گریزپذیری : طفره رفتن و گریختن (فرار مالیاتی) از مالیاتهای مستقیم بسیار امکان‌پذیر است و امکان تقلب و فریب در آن زیاد است زیرا مبتنی بر اصل صداقت می‌باشد.
- ❖ فنی و پیچیده بودن : تشخیص و وصول این نوع مالیاتها مستلزم به کارگیری روشهای فنی بسیار پیچیده است که لازمه آن داشتن سازمان مالیاتی خیلی کارآمد و توانا و دارای اطلاعات و تخصص‌های حقوقی، اقتصادی، مالی و فنی لازم است.

۲-۳-۳) مزایا و معایب مالیاتهای غیر مستقیم

۲-۳-۱) مزایای مالیاتهای غیر مستقیم عبارتند از :

- ❖ بازده بزرگ : مالیاتهای غیر مستقیم، بازده بزرگی دارند زیرا امکان فرار مالیاتی و تقلب و فریب در آنها کم است. این مزیت در مواقع احتیاج خزانه دولت، امتیاز بزرگی محسوب می‌شود.
- ❖ سهولت پرداخت : مالیاتهای غیر مستقیم معمولاً در قیمت کالا و خدمات وارد و به مصرف‌کننده تحمیل می‌شوند. مصرف‌کننده که مالیات را می‌پردازد آن را نمی‌بیند و متوجه نمی‌شود. پرداخت‌کننده به لحاظ اینکه می‌داند مالیات به مؤدیان اصلی (مصرف‌کنندگان) منتقل می‌شود مقاومتی در برابر پرداخت آن به دولت نشان نمی‌دهد.
- ❖ با کشش بودن : کشش اقتصادی این مالیاتها جالب‌تر است. اگر این مالیاتها را بر کالاهای ضروری یا کالاهایی که تقاضا برایشان بی کشش است سرشکن کنیم، با کشش خواهند بود. بر این اساس بازده این نوع مالیات، با توسعه اقتصادی افزایش می‌یابد که امتیاز مهمی محسوب می‌شود.
- ❖ سرعت پرداخت : مالیات همراه با عمل ایجاد کننده مالیات مانند مصرف کالا پرداخت می‌شود و فاصله‌ای بین پدیدار شدن مأخذ و وصول مالیات وجود ندارد. این امتیاز بویژه در دوران تورم و کاهش ارزش پول امتیاز بزرگی است.

❖ گریزناپذیری: این مزیت در ذات مالیاتها غیر مستقیم قرار دارد. زیرا این نوع مالیات در قیمت کالاها و خدمات وارد می‌شود و با آن عجین و یک کاسه است لذا امکان فرار مالیاتی در آنها وجود ندارد.

۲-۳-۳) معایب مالیاتهای غیر مستقیم عبارتند از:

❖ غیر اقتصادی بودن: هزینه‌های وصول این نوع مالیاتها بویژه در مورد حقوق و عوارض گمرکی سنگین است. این امر در همه کشورهای یکسان نیست و به سامانه وصول آن بستگی دارد.

❖ نامعین بودن: میزان مالیات غیر مستقیم تحمیلی بر یک کالا را همواره نمی‌توان پیش‌بینی کرد و بنابراین دولت در مورد پیش‌بینی درآمدهای عمومی از محل این نوع مالیاتها دچار مشکل می‌شود.

❖ ظالمانه بودن: زیرا بر فقیرترین و پرجمعیت‌ترین خانواده‌ها فشار بیشتری وارد می‌کند. بویژه اگر شامل کالاهای ضروری شود. البته با معافیت این نوع کالاها از شمول مالیات غیر مستقیم و اعمال نرخ‌های تبعیضی بر کالاهای تجملی و کمک به خانواده‌های کم‌بضاعت و پرجمعیت، می‌توان از شدت این عیب کاست.

❖ ایجاد مزاحمت: برای تولیدکنندگان و واردکنندگان کالا ایجاد مزاحمت می‌کند زیرا موجب انجام تشریفات و نظارت‌هایی مانند تشریفات گمرکی می‌شود که مزاحمتی برای فعالیتهای اقتصادی مؤدی و توسعه اقتصادی است.

❖ هوشیارناسازی: با توجه به اینکه این نوع مالیاتها احساس نمی‌شوند لذا آگاهی‌بخش و هشیارساز هم نیستند.

۳- انواع مالیاتها بر اساس تشخیص مالیات

۳-۱) مالیات توزیعی و مالیات نرخ

مالیات توزیعی مالیاتی است که نرخ معین و از پیش تعیین شده‌ای ندارد. در گذشته ابتدا میزان کل مالیات سکنه کشور را تعیین می‌کردند، سپس مبلغ مزبور به نسبت جمعیت بین استانها و شهرها و روستاها و نهایتاً مؤدیان، سرشکن می‌شد و مالیات هر مؤدی مشخص می‌گردید. برعکس مالیات نرخ مالیاتی است که بر اساس اعمال نرخ مالیات در مأخذ متعلق به هر مؤدی به دست می‌آید. این نوع مالیات نیز به دو صورت انجام می‌شود که در بند بعدی بررسی می‌کنیم.

۳-۲) مالیات تناسبی و مالیات تصاعدی

مالیات تناسبی، مالیاتی است که نرخ مالیات در همه موارد ثابت است و با کاهش یا افزایش ارزش مأخذ مالیات تغییر نمی‌کند. برعکس در مالیات تصاعدی، نرخ مالیات به نسبت افزایش میزان مأخذ تغییر می‌کند و درصد آن به صورت تصاعدی است.

۴- انواع مالیاتها بر اساس وصول مالیات

بر این اساس دو نوع مالیات جنسی و مالیات نقدی مطرح می‌شود. مالیات جنسی، مالیاتی است که به اندازه مالیات متعلقه از اموال و محصولات و کالاهای متعلق به مؤدی برداشت می‌شود که امروزه به علت مشکلات اخذ، نگهداری و حمل و نقل اجناس، تقریباً متروک شده است و جنبه استثنایی دارد و لذا عمده‌تأ وصول مالیات به صورت نقدی، یعنی وجه رایج کشور است و حتی مؤدی مکلف به رساندن آن به خزانه دولت می‌باشد.

۵- ترکیب درآمدهای عمومی در بودجه کل کشور ایران

در قانون بودجه کل کشور سالهای اخیر، به جای عنوان درآمدهای دولت اصطلاح جدیدی تحت عنوان منابع (مالی) دولت به کار رفته است. طبق قانون مذکور، بودجه دولت از حیث منابع شامل موارد زیر است:

- درآمدهای عمومی
- واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای
- واگذاری دارایی‌های مالی
- درآمدهای اختصاصی

۵-۱) درآمدهای عمومی

این بخش، مهمترین دسته منابع مالی دولت است که به موجب قانون از اشخاص جامعه وصول و مستقیماً به خزانه دولت واریز می‌شود و در واقع درآمد به معنی واقعی است. طبق قانون بودجه کل کشور ۱۳۸۶، درآمدهای عمومی عبارتند از:

۵-۱-۱) درآمدهای مالیاتی

شامل مالیاتهای مستقیم و غیر مستقیم است که موارد آنها را بعداً در فصول آتی بررسی می‌کنیم.

۵-۱-۲) دریافت کمکهای اجتماعی

کمک‌های اجتماعی در اصل شامل حق بیمه‌های اجتماعی سهم کارفرما و بیمه شده است که در کشور ما متعلق به سازمان تأمین اجتماعی است. با توجه به اینکه این سازمان، مؤسسه عمومی غیردولتی محسوب می‌شود، لذا از سال ۱۳۸۴ به بعد کلاً درآمدهای سازمان مذکور در قانون بودجه

لحاظ نمی‌شود. اکنون دریافت کمک‌های اجتماعی در قانون بودجه شامل ۱۰٪ حق بیمه شخص ثالث سرنشین و مازاد است که بر اساس ماده ۱۲ قانون برنامه چهارم توسعه به صورت درآمد اختصاصی (ملی) جهت هزینه‌های درمان مصدومان ترافیکی جاده‌ای و رانندگی از شرکت‌های بیمه تجاری وصول و در اختیار وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی قرار می‌گیرد.

۵-۱-۳) درآمدهای حاصل از مالکیت دولت

این نوع درآمد شامل حق بهره‌برداری از دارایی‌های تولید نشده با منشاء طبیعی است که درآمد از دارایی هم می‌گویند و درآمد حاصل از اجاره یا واگذاری دارایی‌های تولید شده مثل ساختمان است.

بهره مالکانه، حق‌الارض، سود و کارمزد سرمایه‌گذاری‌های دولت، سود سهام و حق بهره‌برداری، اجزای اصلی درآمد از دارایی را تشکیل می‌دهند. درآمد حاصل از اجاره مانند درآمد حاصل از اجاره اماکن آموزشی، مراکز رفاهی، فرهنگی و تفریحی و مانند اینها است.

۵-۱-۴) درآمد حاصل از فروش کالا و خدمات

درآمد حاصل از خدمات مانند خدمات قضایی، ثبتی، اقتصادی، آموزشی، فرهنگی، بهداشتی و درمانی، کشاورزی و صنعتی است که توسط دستگاههای اجرایی به غیر از شرکت‌های دولتی در قبال وجه ارائه می‌شوند. درآمد حاصل از فروش کالا نیز شامل فروش برخی کالاهای تولیدی دستگاههای مذکور است. شایان ذکر است شرکت‌های دولتی که فعالیت تعدی‌گرایانه انجام می‌دهند منبع اصلی درآمد آنها را همین موضوع تشکیل می‌دهد در صورتی که در مورد سایر دستگاههای دولتی که وظیفه و فعالیت حاکمیتی بر عهده دارند این امر جنبه استثنایی داشته و خلاف قاعده است.

۵-۱-۵) دریافت کمک‌های بلاعوض

کمک‌های بلاعوض انتقالات اختیاری است که واحدهای دولتی از یکدیگر و یا دولت‌های خارجی و سازمانهای بین‌المللی دریافت می‌کنند و به دو صورت جاری و سرمایه‌ای است.

۵-۱-۶) درآمدهای جرایم و فسادات

این درآمدها انتقالات جاری ناشی از نقض قوانین و مقررات کیفری اداری و انتظامی است مانند مجازات‌های نقدی و جرایم ناشی از جرم‌های کیفری، جرایم رانندگی، جرایم تعزیرات حکومتی، جرایم قاچاق مواد مخدر، قاچاق کالا و ارز و اموال میراث فرهنگی و مانند اینها.

۵-۱-۷) درآمدهای متفرقه

درآمدهای پراکنده و ناپایداری است که می‌تواند شامل فروش کالاهای مستعمل و هدایای داوطلبانه مردم و مؤسسات غیر دولتی باشد.

۵-۲) واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای

این بخش از منابع در قانون بودجه شامل موارد زیر است :

۵-۲-۱) درآمد حاصل از صادرات و فروش نفت خام و گاز

که بخش عمده منابع مالی دولت را تشکیل می‌دهد.

۵-۲-۲) درآمد حاصل از اموال منقول و غیر منقول

شامل فروش ساختمان و تأسیسات دولتی مانند ساختمانهای فرسوده و غیر قابل استفاده، فروش و واگذاری اراضی مانند فروش اراضی ملی و منابع طبیعی، فروش ماشین‌آلات و تجهیزات، فروش و واگذاری سایر دارایی‌های سرمایه‌ای مانند فروش اموال اسقاطی، تملیکی، ضبطی و قاچاق است.

۵-۲-۳) واگذاری دارایی‌های مالی

همان درآمدهای استقرای و پولی است که در ماده ۱۲ قانون محاسبات عمومی تحت عنوان سایر منابع تأمین اعتبار به کار رفته است و درآمد به معنی واقعی محسوب نمی‌شوند. واگذاری دارایی‌های مالی در قانون بودجه شامل موارد زیر است :

- ❖ فروش اوراق مشارکت : که نوعی قرضه عمومی داخلی است.
- ❖ استفاده از تسهیلات خارجی: مانند وام‌های بانک جهانی و بانک توسعه اسلامی
- ❖ استفاده از موجودی صندوق ذخیره ارزی : صندوقی است که مازاد درآمدهای نفتی به آن واریز می‌شود و با قانون برنامه سوم توسعه ایجاد شده است.
- ❖ دریافت اصل و فرع وام‌های داخلی و خارجی دولت : که دولت به داخل و یا خارج اعطا کرده است.
- ❖ وصول از محل واگذاری سهام شرکتهای دولتی : که در قالب خصوصی‌سازی و از طریق مزایده یا عرضه در بورس اوراق بهادار صورت می‌گیرد و با تصویب سیاستهای کلی اصل ۴۴ گسترده خواهد شد.
- ❖ برگشتی از پرداخت‌های سال‌های گذشته : مازاد اعتباراتی است که در بودجه سال‌های قبل پیش‌بینی شده و هزینه نشده است.

۵-۲-۴) درآمدهای اختصاصی

- ❖ قبلاً در مبحث مصارف دولت راجع به آن توضیح دادیم.

۶- پرسشهای مهم برای تمرین فصل سوم

- ۶-۱) درآمدهای عمومی را تعریف و سیر تحول و مفهوم آن را بنویسید؟
- ۶-۲) انواع درآمدهای عمومی را برشمارید و به اختصار توضیح دهید؟

- ۳-۶) درآمدهای غیر مالیاتی را نام ببرید و به اختصار توضیح دهید؟
- ۴-۶) درآمدهای خالصه‌ای را به عنوان یکی از درآمدهای غیر مالیاتی دولت توضیح دهید؟
- ۵-۶) درآمدهای استقراضی را به عنوان یکی از درآمدهای عمومی غیر مالیاتی توضیح دهید؟
- ۶-۶) درآمدهای پولی را به عنوان یکی از درآمدهای عمومی غیر مالیاتی توضیح دهید؟
- ۷-۶) مالیات را تعریف و ویژگیهای آن را برشمارید و توضیح دهید؟
- ۸-۶) عوارض را تعریف و تفاوت آن را با مالیات و قیمت خدمات بنویسید؟
- ۹-۶) مراحل مالیات را برشمارید و توضیح دهید؟ انواع مالیات را بر اساس این مراحل نام ببرید؟
- ۱۰-۶) انواع مالیاتها را بر اساس انتخاب مأخذ مالیات برشمارید و به اختصار توضیح دهید؟
- ۱۱-۶) انواع مالیاتها را بر اساس انتخاب اجتماعی مأخذ برشمارید و تعریف کنید و تفاوت آنها را بنویسید؟
- ۱۲-۶) انواع مالیاتها را بر اساس انتخاب اقتصادی مأخذ نام برده و تعریف کنید و توضیح دهید؟
- ۱۳-۶) مالیات بر ارزش افزوده را توضیح دهید؟ و تفاوت آن را با سایر انواع مالیات بر مصرف بنویسید؟
- ۱۴-۶) مالیاتهای مستقیم و مالیاتهای غیر مستقیم را تعریف و با هم مقایسه کنید؟
- ۱۵-۶) مزایا و معایب مالیاتهای مستقیم و مالیاتهای غیر مستقیم را بنویسید؟
- ۱۶-۶) انواع مالیاتها را بر اساس تشخیص مالیات و وصول مالیات نام برده و توضیح دهید؟
- ۱۷-۶) ترکیب درآمدهای عمومی در بودجه کل کشور ایران را بنویسید؟
- ۱۸-۶) انواع درآمدهای عمومی در بودجه کل کشور ایران را بنویسید؟
- ۱۹-۶) واگذاری دارایی‌های سرمایه‌ای و واگذاری دارایی‌های مالی را توضیح دهید و تفاوت آنها را بنویسید؟



فصل چهارم

درآمد عمومی

و

مخارج عمومی

در

مالیه عمومی اسلام



اسلام به عنوان آخرین و کامل‌ترین دین الهی، یک نظام کامل اجتماعی و سیاسی محسوب می‌شود که در آن مسائل حکومتی از جمله وظایف دولت اسلامی، درآمدهای عمومی و مخارج عمومی یا به عبارت دیگر مسائل مالیه عمومی مطرح شده است. در مالیه عمومی اسلام که عمدتاً در کتب فقهی فقها و علمای مسلمان انعکاس یافته، بدون تفکیک و بحث جداگانه پیرامون درآمدهای عمومی و مخارج عمومی، برای هر کدام از درآمدهای عمومی یا منابع مالی دولت اسلامی، مخارج (مصارف) معینی پیش‌بینی شده است. لذا در این فصل به پیروی از این دسته‌بندی فقهی، به ترتیب منابع مالی دولت اسلامی یا درآمدهای عمومی در مالیه عمومی اسلام را به همراه موارد مصارف آنها مورد بحث و بررسی قرار می‌دهیم.

این منابع به ترتیب عبارتند از :

- ❖ زکات
- ❖ خمس
- ❖ انفال و فیه
- ❖ جزیه و خراج
- ❖ سایر منابع

۱- زکات و موارد مصرف آن

این نوع مالیات ثابت و واجب شرعی یکی از احکام عبادی فروع دین اسلام محسوب می‌شود و بر دو نوع است یکی زکات فطره و دیگر زکات اموال. زکات اولین منبع مالی دولت اسلامی و یکی از مهمترین منابعی است که در قرآن کریم بارها مورد تأکید قرار گرفته است. خداوند در قرآن کریم به دادن زکات امر فرموده و زکات‌دهندگان را در زمره پرهیزگاران و مؤمنین واقعی بر شمرده است.

۱-۱) زکات فطره

مالیات سرانه‌ای است که در شب عید فطر هر سال واجب می‌شود و مقدار آن یک صاع یعنی سه کیلوگرم از قوت قالب و غذای معمولی فرد مسلمان یا قیمت آن می‌باشد که بایستی برای خود و نیز هر یک از عائله‌اش به افراد فقیر بدهد.

۱-۲) زکات اموال

مقدار مشخصی از برخی اموال است که به ترتیب معینی سالانه به آنها تعلق می‌گیرد. بر اساس موازین اسلامی، زکات مال به منابع نه گانه زیر واجب است و تعلق می‌گیرد که به سه دسته عمده طبقه‌بندی شده‌اند :

- ❖ غلات چهارگانه : شامل گندم، جو، خرما و کشمش.
- ❖ انعام (حیوانات اهلی) سه گانه : شامل شتر، گاو و گوسفند
- ❖ نقدین یعنی طلا و نقره

فقه‌ها برای هر سه دسته منابع فوق، شرایطی مانند حد نصاب معینی را برشمرده‌اند که از تفصیل آنها درمی‌گذریم. صرفاً متذکر می‌شویم که اکثر فقها موارد زکات را فقط منحصر در این موارد نه‌گانه می‌دانند. برخی دیگر مانند ابن بابویه، مال‌التجاره و کسب را به این موارد انحصاری اضافه کرده‌اند و در مقابل بعضی از علمای معاصر موارد زکات را منحصر در این موارد ندانسته و تعیین موارد دیگری و شرایط آنها را از اختیارات حاکم اسلامی (ولی فقیه) برشمرده‌اند که در این صورت دامنه شمول زکات اموال، گسترده خواهد شد و آن را به مفهوم کنونی مالیات نزدیک می‌کند.

۳-۱) مصارف زکات

با توجه به اینکه زکات فطره باید به افراد فقیر داده شود محل مصرف آن رفع نیازهای افراد فقیر و مستمند جامعه اسلامی است که به تعبیر امروزی در زمره هزینه‌های عمومی انتقالی اجتماعی قرار می‌گیرد. در خصوص مصارف زکات اموال، آیه ۶۰ سوره توبه چنین می‌فرماید :

«انما الصدقات للفقراء والمساكين والعاملین علیها والمؤلفه قلوبهم و فی الرقاب والغارمین و فی سبیل الله وابن السبیل فریضه من الله والله علیم حکیم».

یعنی:

«صدقات (زکاتها) برای فقیران، مسکینان، عاملان زکات، دلجویی‌شدگان، بردگان، بدهکاران، فی سبیل الله (در راه خدا) و در راه‌ماندگان است.

طبق این آیه شریفه مصارف زکات عبارتند از :

- ❖ اول و دوم: فقرا و مسکینان - مفسرین قرآن و فقها دربارهٔ اینکه این دو کلمه مترادفند یا مستقلند اختلاف نظر دارند. در برخی منابع اسلامی آمده است که مسکین بدحال‌تر از فقیر است. به هر حال این محل مصرف زکات جنبهٔ حمایتی دارد و به تعبیر امروزی در زمره هزینه‌های عمومی انتقالی اجتماعی قرار می‌گیرد.
- ❖ سوم: مأموران جمع‌آوری زکات - نوعی هزینه اداری یا جاری است.
- ❖ چهارم: دلجویی‌شدگان - منظور کافران و مسلمانان ضعیف‌العقیده‌ای هستند که به منظور گرایش به دین اسلام و یا تقویت ایمانشان به آنها زکات داده می‌شود.
- ❖ پنجم: بندگان مکاتب - بندگان بوده‌اند که با مولای خود شرط کرده‌اند که در مقابل پرداخت مبلغی به او خود را آزاد کنند.

- ❖ ششم: بدهکاران - کسانی هستند که بدون اسراف و گناه بدهکار شده‌اند و توانایی پرداخت دین خود را ندارند.
- ❖ هفتم: فی سبیل‌الله - این نوع مصرف زکات اموال می‌تواند شامل مصالح عمومی اسلام و مسلمین مانند کارهای عمرانی و عام‌المنفعه از قبیل ساختن پل، جاده و خیابان و نظایر آنها باشد.
- ❖ هشتم: ابن‌السبیل - منظور کسی است که به واسطهٔ مسافرت مباح در غربت در مانده شود. اگر چه در شهر خودش بی‌نیاز باشد.

۲- خمس و موارد مصرف آن

خمس دومین مالیات شرعی واجب و منبع مالی دولت اسلامی است که مانند زکات در قرآن کریم مورد توجه و تأکید قرار گرفته است. این واژه در لغت به معنای یک پنجم است و در اصطلاح شرعی مالیاتی معادل یک پنجم مالی است که در موارد معینی واجب می‌شود و مصارف خاصی به آن تعلق می‌گیرد. خمس مانند زکات یکی از ضروریات دین اسلام است و از احکام عبادی فروع دین آن به شمار می‌رود.

در اینجا به منابع و مصارف خمس به ترتیب می‌پردازیم.

۲-۱) منابع خمس

طبق موازین اسلامی، خمس در هفت چیز واجب است :

- ❖ غنایم جنگی
- ❖ معدن
- ❖ گنج
- ❖ جواهر دریا یعنی آنچه از فروختن در آب به دست می‌آید مانند لولو و مرجان
- ❖ درآمد کسب و کار و افزایش مال
- ❖ زمینی که کافر ذمی از مسلمان بخرد
- ❖ مال حلال مخلوط به حرام

فقه‌ها برای موارد هفت‌گانه خمس، شرایط و ضوابطی را بیان کرده‌اند که از تشریح آنها در می‌گذریم. ضمن اینکه دربارهٔ موارد تعلق خمس و انحصار یا عدم انحصار در موارد هفت‌گانه فوق میان فقه‌های مذاهب مختلف اسلامی اختلاف نظر وجود دارد، بر اساس دیدگاه عدم انحصار منابع خمس، این منبع به مالیات نزدیک می‌شود.

۲-۲) مصارف خمس

خداوند در آیه ۴۱ سوره انفال قرآن مجید دربارهٔ موارد مصرف خمس چنین می‌فرماید:

«واعملوا آتما غنمتم من شيء فأنّ لله خمسة وللرسول ولذی القربی والیتیمی
والمساکین وابن السبیل».

یعنی:

«بدانید هر آنچه غنیمت و فایده بردارید خمس آن برای خدا، رسول خدا، ذی القربی،
یتیمان، مسکینان و در راه مانده است».

بنابر این آیه شریفه، خمس، شش سهم می‌شود یا به عبارتی موارد مصرف آن ۶ مورد است. یک سهم برای خداوند تعالی، یک سهم برای پیامبر اکرم (ص) و سهم سوم برای ذی القربی که طبق روایات بستگان پیامبر (ص) می‌باشند. این سه سهم امروزه به عنوان سهم امام متعلق به امام زمان عجل الله تعالی است که به نایب وی در زمان غیبت پرداخت می‌شود تا توسط امام (ع) یا جانشین وی در کارهای خیر به مصرف برسد. سه سهم دیگر طبق روایات برای یتیمان، مسکینان و در راه مانده از فرزندان عبدالمطلب است که به وسیله پدر به ایشان منسوب شده باشند و به آن سهم سادات می‌گویند.

البته گروهی از فقها و دانشمندان اسلامی معاصر معتقدند که خمس یک سهم و یک حقیقت بیش نیست و آن حق الله است که در اختیار حکومت اسلامی قرار می‌گیرد و موارد دیگری که در آیه مبارکه به آنها اشاره شده است، بیان موارد مصرف است. آنها ایجاد مالکیت ذاتی نسبت به خمس نمی‌کنند یعنی حاکم اسلامی در صورت صلاحدید می‌تواند در موارد مذکور به مصرف برساند. دیدگاههای جدید درباره منابع و مصارف خمس و زکات می‌تواند آنها را به مالیات و اصول حاکم بر آن نزدیک سازد.

۳- انفال وفیء و موارد مصارف آنها

انفال و فیء بخشی از درآمدهای عمومی حکومت اسلامی است که امروزه اصطلاحاً به آنها درآمدهای خالصه یا حاصل از مالکیتها و انحصارات دولت گفته می‌شود.

۳-۱) انفال

انفال جمع نفل به معنای زیاده است و از نظر فقهی اصطلاحاً اموالی است که به حاکم اسلامی یعنی پیغمبر (ص)، امام (ع) یا ولی فقیه تعلق دارد. این اموال عبارتند از: اراضی انفال، جنگل‌های طبیعی و نیزارها و مانند اینها، اموال اشخاص بلاوارث و مجهول‌المالک، اموال شخصی روسای ممالک خارجی مغلوب در جنگ با حکومت اسلامی، اشیاء مطلوب که از غنایم جنگی قبل از تسلیم آن، خود پیغمبر (ص) یا امام (ع) جدا کند (صفایاه)، غنایم جنگی در جنگی که بدون دستور امام (ع) صورت گرفته باشد، دریاها و اقیانوسها و رودهای طبیعی و آنچه از آنها صید می‌شود مانند مروارید.

در قرآن کریم سوره‌ای به همین نام وجود دارد که در آیه اول آن می‌فرماید:

«یسنلونک عن الانفال، قل الانفال الله و للرسول»

یعنی:

« از تو درباره انفال سؤال می‌کنند به آنها بگو انفال به خدا و پیامبر (ص) اختصاص دارد...».

از این آیه شریفه مستفاد می‌شود که انفال در اختیار حاکم اسلامی قرار دارد تا در راه مصالح عالیه حکومت اسلامی هزینه کند. طبق اصل ۴۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران:

«انفال و ثروت‌های عمومی از قبیل زمین‌های اموات یا رها شده، معادن، دریاها، دریاچه‌ها، رودخانه‌ها و سایر آبهای عمومی، کوهها، دره‌ها، جنگل‌ها، نیزارها، بیشه‌های طبیعی، مراتعی که حریم نیست، ارث بردن وارث و اموال مجهول‌المالک و اموال عمومی که از غاصبین مسترد می‌شود در اختیار حکومت اسلامی است...».

۳-۲) فِیء

این واژه در لغت به معنی رجوع و بازگشت است و منظور از آن در اصطلاح زمین‌هایی است که از کفار به پیامبر اکرم (ص) اعاده شده است. زیرا در اصل این اراضی به خداوند و رسولش تعلق دارد اما کافران در اختیار داشته‌اند و اکنون با صلح یا واگذاری با صلح یا واگذاری به صاحب اصلی‌شان بازگشت کرده است.

در حقیقت فِیء چیزی مستقل از انفال نیست بلکه از اقسام آن است که قبلاً تحت سلطه کافران درآمده بود. برخی از فقها گفته‌اند که مراد از فِیء نوعی از غنایم است که به آسانی و بدون مشقت به دست آمده باشد. به هر حال فِیء همانند انفال در اختیار حاکم اسلامی است که مشابه انفال به مصرف می‌رساند.

۴- جزیه و خراج و سایر درآمدهای عمومی

در مالیه عمومی اسلام، مالیات‌های شرعی برای همه ساکنین بلاد اسلامی یکسان نیست. خمس و زکات مالیات‌های شرعی است که بر مسلمانان واجب است اما بر کفار یا غیر مسلمانان، مالیات دیگری تعلق می‌گیرد که جزیه نام دارد. خراج - که مفهوم مالیات را به ذهن متبادر می‌کند - و همچنین منابع مالی دیگری در اختیار حکومت اسلامی قرار دارد که در اینجا به آنها اشاره می‌کنیم.

۴-۱) جزیه

جزیه مالیاتی است که کفار اهل کتاب یا ذمی به طور سرانه و به جای زکات و خمس به دولت اسلامی می‌پردازند. جزیه به طور سالانه پرداخت می‌شود و هر گاه کافر ذمی مسلمان شود از پرداخت آن معاف می‌گردد. تعداد و نصاب جزیه در شرع معین نشده و به نظر حاکم اسلامی بستگی دارد.

حکم جزیه در آیه ۲۹ سوره توبه مقرر شده است که می‌فرماید:

« قتلوا الذین لا یؤمنون بالله و لا بالیوم الآخر و لا یحرمون ما حرم الله و رسوله و لا یدینون دین الحق من الذین اوتوا الکتب حتی یعطوا الجزیه عن یدوهم صغرون ».

یعنی:

«با کسانی که به خدا و روز قیامت ایمان نیاورده‌اند و چیزهایی که خدا و رسولش حرام شمرده، حرام نمی‌دانند از کسانی که کتاب آسمانی بر آنها نازل گشته و به دین حق نگرورده‌اند بجنگید تا آن هنگام که به دست خویش جزیه بپردازند در حالی که در برابر اسلام خاضع هستند».

این نوع مالیات می‌تواند نشانه‌ای از همزیستی مسالمت‌آمیز و مبتنی بر صلح و همبستگی در جامعه اسلامی با کفار اهل کتاب و رعایت حقوق آنها باشد. به عبارت دیگر در جامعه بزرگ و متحد اسلامی که رعایای غیر مسلمان (اهل کتاب) نیز طبق پیمان مشترک (ذمه) در آن شرکت کرده‌اند؛ مسلمانان مالیات خود را به عناوین مختلفی مانند زکات، خمس و کفارات به دولت صلاحیت‌دار اسلامی می‌پردازند و تنها مالیاتی که متحدین (ذمیان) بر اساس قرارداد مشترک به پرداخت آن موظف می‌شوند، جزیه‌ای است که از آنها گرفته می‌شود. جزیه در اختیار حکومت اسلامی است که در چارچوب وظایف خود آن را به مصرف می‌رساند.

۴-۲) خراج

خراج، مالیات مخصوص اراضی بوده است که دولت اسلامی از مسلمین یا بیگانگان، تحت ضوابط و مقررات مشخصی دریافت می‌کرده و گاهی هم تحت عنوان «مقاسمه» به کار رفته است. مقدار این مالیات نیز مانند جزیه توسط امام مسلمین یا حاکم اسلامی تعیین می‌شود. به نظر فقهای شیعه باید بین جزیه و خراج جمع کرد. بدین معنا که هر گاه خراج از زمین گرفته می‌شود، جزیه که مالیات سرانه کافر ذمی است ساقط می‌شود.

خراج نیز مانند جزیه در اختیار حاکم اسلامی است و مانند آن به مصرف می‌رساند.

۴-۳) سایر درآمدهای عمومی

از دیگر درآمدهای عمومی در مالیه عمومی اسلام می‌توان از «کفاره» نام برد. کفاره مالی است که فرد مسلمان برای برائت خویش از بعضی از گناهان و جرایم، رأساً می‌پردازد و در واقع نوعی جریمه یا مجازات خود کیفری است. کفارات موارد متعددی دارد، مانند کفاره افطار روزه ماه مبارک رمضان، کفاره تأخیر قضای روزه از سالی به سال دیگر، کفاره شکستن عهد و قسم و کفاره قتل عمدی و غیر عمدی و کفاره ترک مناسک حج.

«طسق» درآمد عمومی دیگری است. طسق خراجی است که برای انواع زراعت در هر جریب تعیین می‌شد. همچنین عشر (عشور) قابل ذکر است که زکات زمین‌های آباد شده توسط مسلمانان بوده است، به علاوه موارد کم اهمیتی دیگری از درآمدهای عمومی حکومت اسلامی وجود دارند که از بحث آنها درمی‌گذریم.

۵- پرسشهای مهم برای تمرین فصل چهارم

- ۱-۵) درآمدهای عمومی در مالیه عمومی اسلام را نام ببرید و به اختصار توضیح دهید؟
- ۲-۵) زکات و موارد مصرف آن را به عنوان یکی از درآمدهای عمومی در مالیه عمومی اسلام توضیح دهید؟
- ۳-۵) خمس و موارد مصرف آن را به عنوان یکی از درآمدهای عمومی در مالیه عمومی اسلام توضیح دهید؟
- ۴-۵) انقال و فئی را در مالیه عمومی اسلام توضیح دهید؟
- ۵-۵) جزیه و خراج را به عنوان دو منبع از درآمدهای عمومی در مالیه عمومی اسلام توضیح دهید؟
- ۶-۵) خمس و زکات را با مالیات مقایسه کنید؟
- ۷-۵) جزیه و خراج را با مالیات مقایسه کنید؟
- ۸-۵) کفاره و سایر درآمدهای عمومی در مالیه عمومی اسلام را توضیح دهید؟





فصل پنجم

اصول مالیات



از ابتدای پیدایش علم مالیه عمومی، علمای این علم، اصولی را برای مالیات برشمردند. این اصول همراه با تحول مالیه عمومی، متحول و متنوع شده‌اند؛ بنحوی که امروزه اصول جدیدی از سوی اقتصاددانان مطرح می‌باشد. اما اصول کلاسیک نیز در خور بحث و بررسی است. به علاوه از دیدگاه حقوقی نیز اصولی برای وضع و اجرای مالیاتها بیان شده است. در اینجا اصول مالیات را از دیدگاه اقتصاددانان و علمای علم مالیه و از نظر حقوقی بررسی می‌کنیم.

۱- اصول مالیات از نظر علمای مالیه و اقتصاددانان

با توجه به تحول اصول مالیات در مالیه کلاسیک و جدید و اختلاف نظر علمای مالیه عمومی و اقتصاددانان قدیم و جدید در این خصوص، این اصول را تحت عنوان اصول کلاسیک و اصول جدید مورد بحث و بررسی قرار می‌دهیم.

۱-۱) اصول کلاسیک

اقتصاددانان مالیه کلاسیک، اصولی را برای تعیین و وصول مالیات مطرح کرده‌اند. مشهورترین آنها اصول چهارگانه **آدام اسمیت**، بنیانگذار این مکتب در کتاب ثروت ملل است که عبارتند از :

۱-۱-۱) اصل عدالت

به موجب این اصل مالیات باید به طور عادلانه بین مردم تقسیم و وصول شود. از نظر آدام اسمیت مالیاتی عادلانه است که متناسب با توانایی پرداخت مؤدی باشد که اصطلاحاً به آن مالیات تناسبی یا نسبی می‌گویند. در این نوع مالیات، نرخ مالیات ثابت است. ویژگی دیگر مالیات عادلانه، برابری است یعنی اینکه همه کسانی که در شرایط یکسان مالیاتی قرار دارند باید مالیات برابر بپردازند. ویژگی آخر مالیات عادلانه، فراگیری یا عمومیت است بدین معنا که تمام افراد 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 کم‌بضاعت یا در راستای اعمال سیاستهای اقتصادی مانند تشویق تولید و سرمایه‌گذاری نیست.

۱-۱-۲) اصل سهولت

منظور از این اصل همان سهل‌الوصول بودن مالیات است. یعنی مالیات باید به گونه‌ای وضع شود که در بهترین زمان و مکان و مناسب‌ترین شیوه وصول شود و برای مؤدیان و دستگاه مالیاتی، کمترین ناراحتی و زحمت ایجاد کند.

۱-۱-۳) اصل اطمینان

بر اساس این اصل مالیات باید کاملاً مشخص و معین باشد به نحوی که مؤدی بتواند از درستی و دقت عمل مأموران مالیاتی اطمینان حاصل کند. این دقت و اطمینان وقتی بوجود می‌آید که

مسائل مربوط به مالیات از قبیل مأخذ تعلق مالیات، نحوه تشخیص، نرخ، میزان و زمان پرداخت و شیوه پرداخت مالیات به طور دقیق روشن و معین باشد و هیچ یک از این امور به نظر و میل و اراده و دلخواه مأموران تشخیص و وصول مالیات واگذار نشود. بر این اساس باید قوانین مالیاتی، شفاف و دقیق باشند و دستگاه مالیاتی اطلاعات کامل و لازم را در اختیار مؤدیان بگذارد.

۱-۱-۴) اصل صرفه‌جویی

منظور از این اصل آن است که هزینه‌های وصول مالیات باید به حداقل ممکن کاهش یابد، به نحوی که نسبت بین این هزینه‌ها و درآمدهای مالیاتی ناچیز و اندک باشد و درآمدهای خالص دولت را بالا ببرد. امروزه از این اصل تحت عنوان اصل بازده نام می‌برند و منظور آن است که بازدهی مالیات از طریق کاهش هزینه‌های تشخیص و وصول مالیات و افزایش دامنه شمول آن بالا باشد.

۱-۲) اصول جدید مالیات

در اثر تحولات علم مالیه عمومی، علمای این علم و اقتصاددانان اصول جدیدی برای مالیات برشمرده‌اند که عبارتند از :

۱-۲-۱) اصل شفافی سافتن مالیات

طبق این اصل در برقراری و وصول مالیات باید خصوصیات مؤدی، وضعیت زندگی، نحوه کسب درآمد وی مورد توجه قرار گیرد و به عنوان مثال از مؤدیان متأهل و عائلهمند نسبت به مؤدیان مجرد مالیات کمتری دریافت شود و یا میزان مالیات بر درآمد حاصل از کار، کمتر از درآمد حاصل از سرمایه باشد و مالیات بر درآمدهای اتفاقی مانند هبه و مالیات بر ارث بیشتر باشد. این اصل از طریق ایجاد معافیت‌ها و تخفیف‌ها و بخشودگی‌های مالیاتی و اعمال نرخ‌های متفاوت برای درآمدهای مختلف حاصل می‌شود.

۱-۲-۲) اصل دخالت

در گذشته کلاسیکها با توجه به طرفداری از اصل آزادی و تعادل اقتصادی و عدم دخالت دولت در امور اقتصادی و اجتماعی، به اصل بیطرفی مالیاتها اعتقاد داشتند و می‌گفتند در برقراری مالیاتها نباید اهداف اقتصادی و اجتماعی و مداخله‌گیری دولت در این امور مورد توجه قرار گیرد. اما اقتصاددانان جدید، برعکس، قائل به دخالت دولت در این امور جهت ارشاد و فعالیتهای اقتصادی و استفاده از ابزارهای مالی، بویژه مالیات در این خصوص هستند.

بر این اساس امروزه دیگر مسئله بی‌طرفی مالیاتها مطرح نمی‌باشد بلکه مالیات علاوه بر تأمین درآمد عمومی، به عنوان وسیله مؤثری برای اعمال اقتصاد ارشادی مورد استفاده دولتها قرار می‌گیرد و یکی از ابزارهای مهم سیاست‌های مالی دولتها است.

دخالت دولت در امور اقتصادی از طریق مالیات را «اصل دخالت مالیات» می‌گویند که می‌تواند اهداف اقتصادی متفاوتی داشته باشد. مثلاً ممکن است دولت به وسیله افزایش یا کاهش مالیات،

بحرانهای اقتصادی مانند تورم و رکود را مهار کند یا از طریق کاهش نرخ مالیات یا برقراری معافیت‌ها، بخشودگی‌ها و تخفیف‌های مالیاتی، فعالیت‌های اقتصادی مولد و اشتغال‌زا و مطلوب مانند تولیدات کالاهای ضروری و اساسی را تشویق نماید و یا با افزایش نرخ مالیات و عدم تخفیف، بخشودگی و معافیت مالیاتی، فعالیت‌های اقتصادی نامطلوب مانند تولیدات یا واردات سیگار و کالاهای تجملی را محدود سازد.

۱-۲-۳) اصل مطلوبیت درآمد یا اصل تصاعدی بودن نرخ مالیات

برخلاف کلاسیکها که معتقد بودند با اعمال اصل مالیات نسبی، عدالت مالیاتی برقرار می‌شود، اقتصاددانان جدید با توسل به قانون مطلوبیت نهایی نزولی، معتقدند به علت اینکه مطلوبیت نهایی هر واحد پول (درآمد) برای افراد کم‌درآمد، بیشتر از مطلوبیت نهایی آن برای افراد پردرآمد است، لذا اگر به نسبت مساوی از درآمد این دو طبقه مالیات اخذ شده فرد کم‌درآمد مقدار بیشتری مطلوبیت از دست می‌دهد. به همین دلیل این عده می‌گویند که مالیات نسبی کاملاً عادلانه نیست و برای اینکه از دست دادن مطلوبیت، برای هر دو گروه برابر شود باید ضریب (نرخ) مالیات با بالا رفتن درآمد افزایش یابد یا به عبارتی نرخ مالیات تصاعدی گردد که به آن مالیات تصاعدی می‌گویند. مثلاً شخصی که ۵۰۰,۰۰۰ واحد پولی درآمد دارد با نرخ ۱۰٪ و دیگری که درآمدش ۷۵۰,۰۰۰ واحد پولی است با نرخ ۱۵٪ مالیات بپردازند. امروزه بیشتر کشورها از جمله کشور خود ما از نظام مالیات تصاعدی در مورد مالیات بر درآمد استفاده می‌کنند.

۱-۲-۴) اصل بهای خدمات، اصل فداکاری و اصل توانایی پرداخت

درباره ماهیت مالیات و فلسفه وضع آن، نظرات مختلفی از سوی اقتصاددانان و علمای علم مالیه عمومی مطرح شده است. به عقیده برخی، مالیات هر کس باید به گونه‌ای برقرار شود که متناسب با بهای خدماتی که از دولت دریافت می‌کند، مالیات پرداخت کند. مثلاً کسی که اتومبیل شخصی دارد و بنزین بیشتری مصرف می‌کند باید به نسبت افراد فاقد اتومبیل شخصی، مالیات بیشتری بپردازد.

عده‌ای دیگر این دیدگاه را درست نمی‌دانند زیرا اغلب کسانی که از خدمات دولتی استفاده می‌کنند، توان پرداخت مالیات سنگین را ندارند. مثلاً در جامعه ما افراد کم‌بضاعت از بیمارستانها و مدارس دولتی بیشتر استفاده می‌کنند، در صورتی که مالیات کمتری می‌پردازند. به نظر این عده، مالیات باید به گونه‌ای برقرار شود که نوعی فداکاری که مطلوب جامعه است بین افراد به وجود آورد. به عبارت دیگر برخی افراد که از تمکن مالی بالایی برخوردار هستند، باید فداکاری کرده و بیشتر از ارزش خدماتی که از دولت عایدشان می‌شود مالیات پرداخت کنند و اشخاص دیگر، کمتر از ارزش خدمات دریافت کرده از دولت، مالیات بپردازند. این دیدگاه که به آن «اصل فداکاری» می‌گویند، اصل توانایی پرداخت را نیز به ذهن متبادر می‌کند که قبلاً در مبحث ویژگی‌های مالیات درباره آن توضیح دادیم. یعنی آنان که تواناترند مالیات بیشتر و ناتوانان مالیات کمتری پرداخت کنند.

در عمل دولتها در وضع مالیاتها از این مبانی فلسفی مالیات به طور کامل پیروی نکرده‌اند. بلکه حسب مورد یکی از آنها را برگزیده‌اند. مثلاً مبنای مالیات بر مصرف، اصل بهای خدمات است و مالیات بر درآمد، عمدتاً بر اصل فداکاری مبتنی است.

۲- اصول حقوقی مالیات

از دیدگاه حقوقی نیز اصولی را برای وضع و اجرای مالیات برشمرده‌اند که در اینجا به مهمترین آنها می‌پردازیم.

۲-۱) اصل قانونی بودن مالیات

تا قبل از پیدایش حکومت‌های مشروطه که مبتنی بر حکومت قانون مصوب مجلس قانونگذاری است، وضع و اجرای مالیات و میزان آن به میل و اراده حکام بستگی داشت و مالیات دهندگان هیچگونه نقش مستقیم یا غیر مستقیمی در این زمینه نداشتند و غالباً از سوی مأمورین مالیاتی دستگاه حاکم مورد اجحاف و تعدی قرار می‌گرفتند. همین خودسری و ظلم و ستم حاکمان و مأمورین مالیاتی آنها، کم کم منجر به پیدایش اندیشه لزوم اخذ مجوز قانونی برای مالیات گردید که به نوبه خود، ظهور حکومت قانون و مشروطه را در پی داشت و همانطوری که قبلاً بیان شد موضوع مزبور منشاء پیدایش این نوع حکومت تلقی می‌گردد.

مشهور است که در طول تاریخ برای اولین بار این قاعده در قرن سیزدهم میلادی در کشور انگلستان رخ داد. در سال ۱۲۱۵ میلادی پادشاه وقت این کشور تحت فشار و تأثیر زمین داران و فئودالها، منشوری را به نام «منشور بزرگ»^۱ به تصویب رساند که به موجب یکی از بندهای آن مقرر شد که هیچ نوع مالیاتی بدون موافقت شورای مملکتی وضع نخواهد شد.

امروزه اصل قانونی بودن مالیات، به تدریج در قوانین اساسی کشورهای مختلف و حتی اسناد بین‌المللی، مانند میثاق بین‌المللی حقوق مدنی و سیاسی انعکاس یافته است. به نحوی که می‌توان از آن به عنوان مهمترین اصل اساسی مالیاتها نام برد. اصل پنجاه و یکم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران با بیان این اصل مقرر می‌دارد:

«هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون، موارد معافیت، بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود.»

طبق اصل موصوف، وضع مالیات، صرفاً به موجب قانون مصوب مجلس قانونگذاری امکان‌پذیر است و قوه مجریه و سایر مقامات کشور رأساً و بدون اجازه قانون، حق وضع مالیات و اجرای آن را ندارند.

در نظامهای حقوقی برای جلوگیری از وضع و اجرای مالیات غیر قانونی و در واقع به منظور

اجرای اصل مذکور، ضمانت اجراهای لازم پیش‌بینی شده است. مهمترین و مؤثرترین ضمانت اجرا در این زمینه، ضمانت اجرای کیفری است که در نظام حقوقی ما تحت یک عنوان کلی که شامل مالیات نیز می‌گردد در ماده ۶۰۰ قانون مجازات اسلامی به نحو زیر بیان شده است:

«هر یک از مسئولین دولتی و مستخدمین و مأمورینی که مأمور تشخیص یا تعیین یا محاسبه یا وصول وجه یا مالی به نفع دولت است برخلاف قانون یا زیاده بر مقررات قانون اقدام یا وجه مالی اخذ کند یا امر به اخذ آن نماید به حبس از ۲ ماه تا یک سال محکوم خواهد شد. مجازات مذکور در این ماده در مورد مسئولین و مأمورین شهرداری نیز مجری است. در هر حال آنچه که برخلاف قانون و مقررات اخذ نموده است به ذی‌حق مسترد می‌شود».

همچنین می‌توان از ضمانت اجرای اداری مانند اعمال مجازاتهای اداری توسط مراجع انتظامی از قبیل هیأت عالی انتظامی مالیاتی و هیأت‌های رسیدگی به تخلفات اداری نام برد. ضمن اینکه در نظام حقوقی ایران، امکان شکایت از اعمال خلاف مأموران مالیاتی و مقررات دولتی خلاف قانون، به دیوان عدالت اداری و ابطال آنها وجود دارد.

۲-۲) اصل تساوی افراد در مقابل مالیات

این اصل همانند اصل قبلی بخاطر انعکاس در قوانین اساسی کشورهای مختلف از آن به عنوان یکی از اصول اساسی مالیاتها نام می‌برند و اصل عدالت مالیاتی را به ذهن متبادر می‌کند طبق اصل مزبور که می‌توان از آن به عنوان «اصل تساوی مالیاتی» و «اصل عدم تبعیض بین مؤدیان مالیاتی» نیز نام برد، همه افراد جامعه در مقابل مالیات یکسان و برابر هستند و در وضع و اجرای قوانین مالیاتی این تساوی بین افراد باید رعایت شده و نباید تفاوت و تبعیضی میان آنها گذاشته شود.

امروزه اصل مزبور به عنوان یکی از اجزا و اقسام اصل برابری افراد در برابر قانون و از لوازم آن تلقی می‌شود که ریشه در حقوق بشر و آزادیهای عمومی دارد و در اعلامیه جهانی حقوق بشر و میثاق بین‌المللی حقوق مدنی و سیاسی (ماده ۲۶) ذکر شده و بعلاوه در قانون اساسی کشورها نیز انعکاس یافته و مورد تأکید قرار گرفته است. اما در گذشته چنین اصلی رعایت نمی‌شد زیرا غالباً مالیات را از افراد طبقات پایین و زحمت‌کش جامعه وصول می‌کردند و نجبا و اشراف و حکمرانان و قدرتمندان، نه تنها مالیات پرداخت نمی‌کردند بلکه حتی مطالبه آن را نوعی بی‌احترامی و توهین نسبت به خودشان می‌دانستند.

اصل یاد شده در اصل ۹۷ متمم قانون اساسی مشروطیت ایران به صراحت بیان شده بود که مقرر می‌داشت:

«در موارد مالیاتی هیچ تفاوتی و امتیازی فی مابین افراد ملت گذارده نخواهد شد».

در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، نظیر چنین اصل صریح و روشنی در این باره وجود

ندارد. اگر چه از اصول مربوط در قانون اساسی در مورد برابری افراد در مقابل قانون و تساوی حقوقی قابل استنباط و استخراج است. در این راستا اصل نوزدهم قانون اساسی مقرر می‌دارد:

«مردم ایران از هر قوم و قبیله که باشند از حقوق مساوی برخوردارند و رنگ، نژاد، زبان و مانند اینها سبب امتیاز نخواهد بود».

همچنین طبق اصل بیستم:

«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».

ضمن اینکه مطابق بند نهم اصل سوم:

«رفع تبعیضات ناروا و ایجاد امکانات عادلانه برای همه در تمام زمینه‌های مادی و معنوی»

از جمله وظایف دولت جمهوری اسلامی ایران بر شمرده شده است. به علاوه در جهت تأکید بر اصل برابری افراد در مقابل قانون، قسمت اخیر اصل یکصد و هفتم قانون اساسی تصریح دارد که رهبر - به عنوان بالاترین مقام کشور- در برابر قوانین، با سایر افراد کشور مساوی است. اصل مورد بحث ایجاب می‌کند، سازمانهای اداری که فعالیتهای تصدی‌گرایانه مشابه اشخاص خصوصی انجام می‌دهند مانند شرکتهای دولتی و نیز فعالیتهای اقتصادی و تجاری دولت، مشمول مالیات قرار گیرد. ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و تبصره یک آن، چنین موضوعی را مورد حکم قرار داده است.

۲-۳) اصل محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی

با توجه به اینکه یکی از اختیارات و امتیازات مهم دستگاه مالیاتی در مرحله تشخیص مالیات، حق اخذ اطلاعات از کسب و کار و درآمد و فعالیتهای اقتصادی مؤدیان مالیاتی است، بر این اساس مأمورین تشخیص مالیات نه تنها می‌توانند طبق قانون به کلیه دفاتر و اسناد و مدارک مؤدیان مربوطه مراجعه و رسیدگی نمایند، و مؤدی مکلف به ارائه و تسلیم آنها است (ماده ۲۲۹ قانون مالیاتهای مستقیم) بلکه می‌توانند اسناد و مدارک و اطلاعات مربوط به کسب و درآمد مؤدیان مالیاتی را از اشخاص ثالث، اعم از اشخاص حقیقی و اشخاص حقوقی، حقوق خصوصی و عمومی نیز اخذ کنند (مواد ۲۳۰ و ۲۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم). همچنین حق بازرسی دفاتر و اسناد و مدارک مؤدیان مالیاتی را دارند (ماده ۱۸۱ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره آن). بدیهی است که دستگاه مالیاتی با توسل به اختیارات گسترده و فوق‌العاده می‌تواند به اطلاعات وسیعی از درآمد و فعالیتهای اقتصادی مؤدیان و امور مالی و اقتصادی آنها دست یابد، که افشای اندکی از آن برای مؤدی در عرصه رقابت تجاری و اقتصادی بسیار زیان‌آور و جبران‌ناپذیر خواهد بود. بدین لحاظ

قانونگذار، علاوه بر اینکه به موجب قوانین مختلف، افشای اسرار صنفی و حرفه‌ای و اداری را ممنوع و جرم و تخلف محسوب کرده است، در ماده ۲۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم، اصل محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی را مورد تصریح و تأکید قرار داده و مقرر دارد:

«مأموران تشخیص مالیات و سایر مراجع مالیاتی باید اطلاعاتی را که ضمن رسیدگی به امور مالیاتی مؤدی به دست می‌آورند، محرمانه تلقی و از افشای آن، جز در امر تشخیص درآمد و مالیات، نزد مراجع ذیربط در حد نیاز خودداری نمایند و در صورت افشا طبق قانون مجازات اسلامی با آنها رفتار خواهد شد.»

ارجاع این ماده به قانون مجازات اسلامی در مورد ضمانت اجرای اصل مزبور به ماده ۶۴۸ قانون مجازات اسلامی برمی‌گردد که اشعار می‌دارد:

«اطبا و جراحان و ماماها و داروفروشان و کلیه کسانی که به مناسبت شغل یا حرفه خود، محرم اسرار می‌شوند هر گاه در غیر از موارد قانونی، اسرار مردم را افشا کنند به سه ماه و یک روز تا یک سال حبس و به یک میلیون و پانصد هزار تا شش میلیون ریال جزای نقدی محکوم می‌شوند.»

۳- پرسشهای مهم برای تمرین فصل پنجم

- ۱-۳ اصول کلاسیک مالیات یا اصول چهارگانه آدام اسمیت را نام برده و توضیح دهید؟
- ۲-۳ اصول جدید مالیات را از نظر اقتصاددانان برشمرده و به اختصار توضیح دهید؟
- ۳-۳ اصل شخصی ساختن مالیات و اصل دخالت را توضیح دهید؟
- ۴-۳ اصل مطلوبیت درآمد یا تصاعدی بودن نرخ مالیات را شرح دهید؟
- ۵-۳ اصل بهای خدمات، اصل فداکاری و اصل توانایی پرداخت را شرح دهید؟
- ۶-۳ اصل قانونی بودن مالیات را با توجه به نظام حقوقی ایران بررسی کنید؟
- ۷-۳ اصل تساوی افراد در مقابل مالیات را شرح دهید؟
- ۸-۳ اصل محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی و ضمانت اجرای آن را در نظام حقوقی ایران بررسی کنید؟





فصل ششم

مأخذ تعلق مالیات
در ایران



برای بررسی مآخذ تعلق مالیات در ایران، باید به قوانین و مقررات حاکم بر دسته‌بندی متداول مالیاتها بر اساس انتخاب حقوقی مأخذ، یعنی مالیاتهای مستقیم و مالیاتهای غیر مستقیم، مراجعه کنیم که از دیرباز در کشور ما متداول بوده است. انواع مالیاتهای مستقیم در قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن آمده است، اما مالیاتهای غیر مستقیم، قانون واحدی تحت همین عنوان ندارد بلکه تابع قوانین متعددی است که در این فصل نگاهی به آنها می‌اندازیم.

۱- انواع مالیاتهای مستقیم در ایران

قانون مالیاتهای مستقیم، مصوب ۱۳۶۶ که ملهم از قانون قبلی مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۴۵ است، انواع مالیاتهای مستقیم را به دو دسته کلی شامل «مالیات بر دارایی» و «مالیات بر درآمد» تقسیم کرده است. در این قانون، ابتدا مالیات بر دارایی شامل پنج نوع مالیات تحت عناوین «مالیات سالانه املاک»، «مالیات مستغلات مسکونی»، «مالیات بر اراضی بایر»، «مالیات بر ارث» و مالیات «حق تمبر» بود که در اصلاحات سال ۱۳۷۱ و ۱۳۸۰، سه نوع مالیات موضوع فصول اول تا سوم، باب مالیات بر دارایی حذف شدند و تنها مالیات بر ارث و مالیات حق تمبر باقی ماندند. مالیات بر درآمد نیز مشتمل بر ۷ نوع مالیات و در هفت فصل جداگانه تحت عناوین «مالیات بر درآمد املاک»، «مالیات بر درآمد کشاورزی»، «مالیات بر درآمد اتفاقی»، «مالیات بر درآمد حقوق»، «مالیات بر درآمد مشاغل»، «مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی»، «مالیات بر جمع درآمدهای ناشی از منابع مختلف» مقرر شده بود که در اصلاحات بعدی، مورد آخر یعنی مالیات بر جمع درآمد از منابع مختلف از این فهرست حذف گردید.

۱-۱) مالیات بر دارایی

برابر آخرین اصلاحات قانون مالیاتهای مستقیم ایران، انواع مالیات بر دارایی عبارتند از: مالیات بر ارث و مالیات حق تمبر که در اینجا به بررسی آنها می‌پردازیم.

۱-۱-۱) مالیات بر ارث

مالیات بر ارث، قدیمی‌ترین و رایج‌ترین نوع مالیات بر دارایی است که بر دارایی یا سرمایه‌ای که وراثت از مورث خود به ارث برده‌اند تعلق می‌گیرد. از آنجایی که وراثت برای این نوع دارایی زحمتی نکشیده‌اند و در حکم کسب سرمایه اضافی است، لذا وراثت این نوع مالیات را بهتر از مؤدیان دیگر تحمل خواهند کرد و دولت نیز به آسانی می‌تواند آن را مشمول نرخ تصاعدی قرار دهد. از سوی دیگر مشمولین (مؤدیان) این نوع مالیات، متعدد و زیاد هستند. بنابراین با توجه به این مزیتها، مالیات بر ارث می‌تواند درآمد سرشار و قابل توجهی برای دولت به همراه داشته باشد. ضمن اینکه این مالیات به عنوان وسیله‌ای علیه تمرکز ثروت در کف عده‌ای قلیل و برای تعدیل سطح اختلافات

طبقاتی اجتماعی قابل استفاده است و قابلیت شخصی کردن آن بالا است.
طبق ماده ۱۷ ق.م.م:

«هر گاه در نتیجه فوت شخصی اعم از فوت واقعی یا فرضی، اموالی از متوفی باقی بماند، به شرح مذکور در این ماده مشمول مالیات است.»

مطابق این ماده مالیات مذکور بر سهم‌الارث وراثت تعلق می‌گیرد. معنای فوت واقعی روشن است و آن بیرون رفتن روح از بدن است که امری واقعی و مسلم می‌باشد. فوت فرضی در مورد غایب مفقودالثری پیش می‌آید که مدتی از غیبت او بگذرد و موت وی مسلم نباشد در این صورت برای پایان دادن به وضعیت متزلزل حقوقی چنین شخصی، فرض فوت او می‌شود. رسیدگی و صدور حکم در این خصوص به وسیله دادگاه به عمل می‌آید.

مطابق ماده ۱۸ ق.م.م، وراثت از نظر این قانون به سه طبقه تقسیم می‌شوند که تقریباً مشابه طبقات سه گانه ارث در قانون مدنی است با این تفاوت که زن و شوهر را در طبقه اول قرار داده است، در صورتی که در قانون مدنی جزو اقارب سببی هستند و در طبقات ارث ذکر نشده‌اند. طبقات سه گانه وراثت طبق این ماده عبارتند از :

- ❖ وراثت طبقه اول که عبارتند از : پدر، مادر، زن و شوهر، اولاد و اولاد اولاد.
- ❖ وراثت طبقه دوم- که عبارتند از اجداد، برادر، خواهر و اولاد آنها.
- ❖ وراثت طبقه سوم که عبارتند از : عمو، عمه، دایی، خاله و اولاد آنها.

به موجب ماده ۱۹ ق.م.م. اموال مشمول مالیات بر ارث عبارت است از کلیه ماترک متوفی در ایران یا خارج از ایران اعم از منقول و غیر منقول و مطالبات قابل وصول و حقوق مالی، پس از کسر هزینه کفن و دفن در حدود عرف و عادت و واجبات مالی و عبادی در حدود قواعد شرعی و دیون محقق متوفی.

ماده ۲۰، نرخ مالیات بر ارث نسبت به سهم‌الارث وراثت را بیان می‌کند. این نرخ تصاعدی است و به ترتیب طبقات ارث بالا می‌رود به نحوی که برای طبقه دوم بیشتر از طبقه اول و در مورد طبقه سوم بیشتر از طبقات دیگر است.

بر اساس ماده ۲۶ ق.م.م، وراثت (منفرداً یا مجتمعاً) یا ولی یا قیم یا نماینده قانونی آنها مکلفند ظرف شش ماه از تاریخ فوت متوفی، اظهارنامه‌ای روی نمونه مخصوصی که از طرف سازمان امور مالیاتی کشور تهیه می‌شود، حاوی کلیه اقلام ماترک با تعیین بهای زمان فوت و تصریح مطالبات و بدهی‌هایی که طبق مقررات این فصل قابل احتساب هستند به ضمیمه مدارک مذکور در این ماده به اداره امور مالیاتی صلاحیتدار تسلیم و رسید دریافت دارند. طبق ماده ۲۸ ق.م.م. مشمولین مالیات بر ارث مکلفند مالیات متعلق را بر اساس اظهارنامه تا سه ماه پس از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه به رسم علی‌الحساب پرداخت و رسید دریافت دارند.

۱-۱-۲) حق تمبر

حق تمبر، مالیاتی است که از طریق الصاق و ابطال تمبر مالیاتی بر روی اسناد و اوراق و مدارک اخذ می‌شود و علاوه بر آن موجب اعتبار قانونی و رسمی آنها می‌شود. با توجه به اینکه وجه حق تمبر مستقیماً از مؤدی وصول نمی‌شود، بلکه مرجع انتشار و صدور اسناد و املاک آن را به حساب خزانه دولت واریز می‌کند و سپس آن را از استفاده کننده وصول می‌کند، لذا به نظر می‌رسد که این نوع مالیات در شمار مالیاتهای غیر مستقیم قرار می‌گیرد، کما اینکه در قانون اجازه وصول مالیات غیر مستقیم از برخی کالاها و خدمات مصوب ۱۳۷۴ به عنوان این نوع مالیات ذکر شده است. مع الوصف از آنجا که در اصلاحات قانون مالیاتهای مستقیم ذیل مالیات بر دارایی آمده است در اینجا مختصراً آن را مورد بررسی قرار می‌دهیم.

موارد مشمول حق تمبر و میزان آنها در مواد ۴۴، ۴۵، ۴۶ و تبصره الحاقی آن، ۴۷ و ۴۸ ق.م.ا.م آمده است که شامل اسناد تجاری مانند چک، سفته و برات، انواع بارنامه زمینی، هوایی و دریایی، گواهینامه‌های رانندگی، کارت معافیت خدمت نظام وظیفه، کارنامه و گواهینامه‌های دانش‌آموزان دانشنامه و گواهی دانشنامه فارغ‌التحصیلان دانشگاهی، پروانه مشاغل پزشکی، قراردادهای منعقد شده بانکها با مشتریان خود، سهام و سهم‌الشرکه شرکت‌های ایرانی و مانند اینها است.

۱-۲-۲) مالیات بر درآمد

قوانین مربوط مالیات بر درآمد در ایران از سابقه دیرینه‌ای برخوردارند. به نحوی که قانون مالیات بر شرکتها در سال ۱۳۰۹، قانون مالیات بر عایدات در سال ۱۳۱۲ و قانون مالیات املاک مزروعی و مالیات بر درآمد در سال ۱۳۲۸ به تصویب رسیده است. بخش عمده‌ای از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ مثل قانون قبلی مصوب ۱۳۴۵ به مالیات بر درآمد اختصاص یافته است که در اینجا به موارد آن می‌پردازیم.

۱-۲-۱) مالیات بر درآمد املاک

با توجه به ماده ۵۲ ق.م.ا.م مالیات بر درآمد املاک، مالیاتی است که از درآمد شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در ایران وصول می‌شود. واگذاری حقوق نسبت به املاک ممکن است به صورت واگذاری حقوق مربوط به عین (نقل و انتقال ملک) یا منافع (اجاره ملک) یا حق کسب و پیشه یا رهن باشد.

بر اساس ماده ۵۳ ق.م.ا.م درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می‌گردد و عبارت است از کل مال الاجاره اعم از نقدی و غیر نقدی، پس از کسر بیست و پنج درصد بابت هزینه‌ها و استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره.

درآمد مشمول مالیات در مورد اجاره دست اول املاک مورد وقف یا حبس بر اساس این ماده محاسبه خواهد شد. در رهن تصرف، رهن طبق مقررات این فصل مشمول مالیات خواهد بود.

هر گاه موجر، مالک نباشد درآمد مشمول مالیات وی عبارت است از مابه‌التفاوت اجاره دریافتی

و پرداختی بابت ملک مورد اجاره.

مال الاجاره از روی سند رسمی تعیین می‌شود و در صورتی که اجاره نامه رسمی وجود نداشته باشد یا از تسلیم سند یا رونوشت آن خودداری گردد و یا موجر علاوه بر اجاره بها، وجهی به عنوان ودیعه یا هر عنوان دیگر از مستأجر دریافت نموده باشد، میزان اجاره بها بر اساس املاک مشابه تعیین خواهد شد. (ماده ۵۴ ق.م.م).

محل سکونت پدر یا مادر یا همسر یا فرزند یا اجداد و همچنین محل سکونت افراد تحت تکفل مالک، اجاری تلقی نمی‌شود مگر اینکه به موجب اسناد و مدارک ثابت گردد که اجاره پرداخت می‌شود (تبصره ماده ۵۴ ق.م.م)

هر گاه مالک خانه یا آپارتمان مسکونی، آن را به اجاره واگذار نماید و خود محل دیگری برای سکونت خویش اجاره نماید یا از خانه سازمانی که کارفرما در اختیار او می‌گذارد استفاده کند، در احتساب درآمد مشمول مالیات میزان مال الاجاره‌ای که به موجب سند رسمی یا قرارداد می‌پردازد یا توسط کارفرما از حقوق وی کسر می‌شود، از کل مال الاجاره دریافتی او کسر خواهد شد. (ماده ۵۵ ق.م.م)

طبق ماده ۵۹ ق.م.م، نقل و انتقال قطعی املاک، به مأخذ ارزش معاملاتی و به نرخ پنج درصد و همچنین انتقال حق واگذاری محل به مأخذ وجوه دریافتی مالک یا صاحب حق و به نرخ دو درصد در تاریخ انتقال از طرف مالکان عین یا صاحبان حق، مشمول مالیات می‌باشد.

حق واگذاری محل از نظر این قانون عبارت است از حق کسب یا پیشه یا حق تصرف محل یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری محل (تبصره ۲ ماده ۵۹ ق.م.م).

به موجب ماده ۵۷ ق.م.م در مورد شخص حقیقی که هیچگونه درآمدی ندارد تا میزان معافیت مالیاتی درآمد حقوق موضوع ماده ۸۴ این قانون (که بعداً بحث خواهیم کرد) از درآمد مشمول مالیات سالانه مستغلات، از مالیات معاف و مازاد مشمول مالیات می‌باشد.

۱-۲-۲) مالیات بر درآمد کشاورزی

در قدیم مالیات بر درآمد کشاورزی رایج‌ترین نوع مالیات بوده است. اما امروزه دولتها معمولاً به منظور حمایت از توسعه کشاورزی و تشویق و ترغیب به تولید و سرمایه‌گذاری در این بخش، درآمدهای کشاورزی را از مالیات معاف می‌کنند.

بر همین اساس، ماده ۸۱ ق.م.م مقرر می‌دارد: درآمد حاصل از کلیه فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل و پرورش طیور، صیادی و ماهیگیری، نوغانداری، احیاء مراتع و جنگلها، باغات اشجار از هر قبیل و نخیلات از پرداخت مالیات معاف می‌باشد.

دولت مکلف است مطالعات و بررسیهای لازم را در زمینه کلیه فعالیت‌های کشاورزی و آن رشته از فعالیت‌های مزبور که ادامه فعالیت آنها ضرورت داشته باشد، معمول و لایحه مربوط را حداکثر تا آخر برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران به مجلس

شورای اسلامی تقدیم نماید.

مع‌الوصف تاکنون که در شرف پایان یافتن برنامه چهارم توسعه هستیم لایحه مذکور تهیه و تقدیم مجلس شورای اسلامی نشده است و فعالیت‌های کشاورزی کماکان از پرداخت مالیات معاف هستند.

۱-۲-۳) سوم مالیات بر درآمد مقوق

درآمد حقوق طبق ماده ۸۲ ق.م.م درآمدی است که شخص حقیقی در خدمت شخص دیگر (اعم از حقیقی یا حقوقی) در قبال تسلیم نیروی کار خود بابت اشتغال در ایران حسب مدت کار انجام یافته به طور نقد یا غیر نقد تحصیل می‌کند. به عبارتی می‌توان گفت منظور از درآمد حقوق همان حقوق و مزایای مادی کارکنان دولت و کارگران است.

درآمد مشمول مالیات حقوق مطابق ماده ۸۲ ق.م.م عبارت است از حقوق (مقرری یا مزد یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل، اعم از مستمر یا غیر مستمر قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون است.

به موجب ماده ۸۴ ق.م.م تا میزان یکصد و پنجاه برابر حداقل حقوق مبنای جدول حقوق موضوع ماده یک قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت، مصوب ۱۳۷۰، درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق کلیه حقوق‌بگیران، از جمله کارگران مشمول قانون کار، از یک یا چند منبع از پرداخت مالیات معاف می‌شود. به علاوه طبق ماده ۹۱ ق.م.م برخی از درآمدهای حقوق به شرح مذکور در این ماده از جمله حقوق بازنشستگی و وظیفه و مستمری و پایان خدمت و خسارت اخراج و بازخرید خدمت و وظیفه یا مستمری پرداختی به وراثت و حق سنوات و حقوق ایام مرخصی استفاده نشده که در موقع بازنشستگی یا از کارافتادگی به حقوق‌بگیر پرداخت می‌شود (بند ۵) و هزینه سفر و فوق‌العاده مسافرت مربوط به شغل (بند ۶) و درآمد حقوق پرسنل نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران، اعم از نظامی و انتظامی، مشمولان قانون استخدامی وزارت اطلاعات و جانبازان انقلاب اسلامی و جنگ تحمیلی و آزادگان (بند ۱۴) از پرداخت مالیات معاف است.

نرخ مالیات بر درآمد حقوق، طبق ماده ۸۵ ق.م.م در مورد کارکنان مشمول قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت مصوب ۱۳۷۰ / ۶ / ۱۳ پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون به نرخ مقطوع ده درصد و در مورد سایر حقوق‌بگیران نیز پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون تا مبلغ چهل و دو میلیون ریال به نرخ ده درصد و نسبت به مازاد آن به نرخ‌های مقرر در ماده ۱۳۰ این قانون خواهد بود.

مالیات بر درآمد حقوق، سهل‌الوصول‌ترین نوع مالیات است زیرا توسط منبع توزیع درآمد و قبل از پرداخت درآمد وصول می‌شود. بر این اساس ماده ۸۶ ق.م.م مقرر می‌دارد:

«پرداخت کنندگان حقوق، هنگام هر پرداخت یا تخصیص آن مکلفند مالیات متعلق را طبق مقررات ماده ۸۵ این قانون محاسبه و ظرف سی روز ضمن تسلیم فهرستی،

متضمن نام و نشانی دریافت کنندگان حقوق و میزان آن به اداره امور مالیاتی محل پرداخت و در ماههای بعد فقط تغییرات را صورت دهند».

۱-۲-۴) مالیات بر درآمد مشاغل

طبق ماده ۹۳ ق.م.م. درآمدمشاغل، درآمدمدی است که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا به عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصلهای این قانون در ایران تحصیل می‌کند. این درآمد پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون، مشمول مالیات مذکور می‌باشد. به موجب ماده ۹۴ ق.م.م. درآمدمشمول مالیات مشاغل عبارت است از کل فروش کالا و خدمات به اضافه سایر درآمدهای آنان که مشمول مالیات فصول دیگر شناخته نشده، پس از کسر هزینه‌ها و استهلاکات مربوط طبق مقررات فصل هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات. درآمد مشمول مالیات صاحبان مشاغل با توجه به اسناد و مدارک مربوط به درآمد آنها تشخیص داده می‌شود. در این زمینه ماده ۹۵ ق.م.م. مقرر می‌دارد که صاحبان مشاغل مکلفند اسناد و مدارک مثبت کافی برای تشخیص درآمد مشمول مالیات خود نگهداری کنند. این ماده، صاحبان مشاغل را از لحاظ تشخیص درآمد مشمول مالیات را به سه گروه تقسیم می‌کند. گروه (الف) صاحبان مشاغلی که مکلف به ثبت فعالیت‌های شغلی در دفاتر روزنامه و کل، موضوع قانون تجارت هستند. گروه (ب) صاحبان مشاغلی که مکلف به ثبت فعالیت‌های شغلی خود در دفاتر درآمد و هزینه می‌باشند و گروه (ج) صاحبان مشاغلی که مشمول مقررات بندهای (الف) و (ب) نیستند، مکلفند صورت خلاصه درآمد و هزینه خود را طبق ضوابط و نمونه‌های تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور نگهداری کنند.

ماده ۹۶ ق.م.م. صاحبان مشاغل موضوع بندهای الف و ب را تعیین و برشمرده است. نحوه تشخیص مالیات بر مشاغل، حسب ماده ۱۰۰ ق.م.م. متکی بر اظهارنامه مالیاتی تسلیمی مؤدی است. بر این اساس مؤدیان مذکور مکلفند اظهارنامه مالیاتی مربوط به فعالیت‌های شغلی خود را در یک سال مالیاتی، برای هر واحد شغلی یا برای هر محل جداگانه طبق نمونه‌ای که به وسیله سازمان امور مالیاتی کشور تهیه خواهد شد. تنظیم و تا آخر تیرماه سال بعد به اداره امور مالیاتی محل شغل خود تسلیم و مالیات متعلق را به نرخ مذکور در ماده ۱۳۰ این قانون پرداخت نمایند. اظهارنامه مزبور طبق تبصره این ماده شامل ترازنامه و حساب سود و زیان یا حساب درآمد و هزینه یا خلاصه وضعیت درآمد و هزینه حسب مورد، طبق نمونه‌هایی که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تعیین می‌شود، خواهد بود.

حال چنانچه مؤدی تا موعد مقرر اسناد مذکور در این تبصره را تسلیم ننماید یا در صورت درخواست کتبی اداره امور مالیاتی مربوط، از ارائه دفاتر و مدارک حساب در محل کار خود خودداری نماید، و یا دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی غیر قابل رسیدگی تشخیص و رد شود، درآمد مشمول مالیات مؤدی از طریق علی‌الرأس، تشخیص خواهد شد (ماده ۹۷ ق.م.م.) که بعداً راجع به آن

توضیح بیشتری خواهیم داد.

۱-۲-۵) مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

شخص حقوقی یک مفهوم انتزاعی و اعتباری است که توسط قانون به وجود آمده است و عبارت است از گروهی از افراد انسانی یا منفعتی از منافع عمومی که قوانین موضوعه آن را در حکم شخص طبیعی و موضوع حقوق و تکالیف قرار داده باشد. شخص حقوقی بر دو نوع کلی، شامل اشخاص حقوقی حقوق عمومی و حقوق خصوصی است. دسته اول شامل دولت، مؤسسات دولتی، مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی و شرکتهای دولتی، و دسته دوم شامل شرکتهای تجاری و مؤسسات غیر تجاری، اعم از انتفاعی مانند مؤسسات چاپ و نشر و غیر انتفاعی مانند احزاب، انجمنهای خیریه، انجمنهای صنفی و تشکلهای سیاسی و مذهبی و سازمانهای غیر دولتی است.

طبق ماده ۱۰۵ ق.م.م جمع درآمد شرکتها و درآمد ناشی از فعالیتهای انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌شود، پس از وضع زیانهای حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیتهای مقرر، به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه می‌باشد، مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد خواهد بود.

مطابق ماده ۱۰۶ ق.م.م درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی، اصولاً از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی آنها طبق مقررات ماده ۹۴ و بند الف ماده ۹۵ این قانون و در موارد استثنایی مذکور در ماده ۹۷ به طور علی‌الرأس مشخص می‌گردد (که در بند قبلی بررسی شدند)، بر این اساس ماده ۱۱۰ ق.م.م اشخاص حقوقی را مکلف نموده است که اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر و اسناد و مدارک خود را حداکثر تا چهار ماه پس از سال مالیاتی، همراه با فهرست هویت شرکاء و سهامداران و حسب مورد میزان سهم‌الشرکه یا تعداد سهام و نشانی هر یک از آنها به اداره امور مالیاتی که محل فعالیت اصلی شخص حقوقی، در آن واقع است تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت نمایند.

۱-۲-۶) مالیات بر درآمد اتفاقی

به موجب ماده ۱۱۹ ق.م.م درآمد اتفاقی عبارت است از درآمد نقدی یا غیر نقدی که شخص حقیقی یا حقوقی به صورت بلاعوض و یا از طریق معاملات محاباتی و یا به عنوان جایزه یا هر عنوان دیگر از این قبیل تحصیل می‌نماید. که مشمول مالیات اتفاقی به نرخ مقرر در ماده (۱۳۱) این قانون خواهد بود.

واژه محابات در این ماده، در لغت به معنای یاری، کمک، مسامحه و تسامح است و در اصطلاح، منظور از معامله محاباتی معامله‌ای معوض است که تعادل بین عوض و معوض به کلی به هم خورده و طرفین آگاه به آن می‌باشند.

مطابق ماده ۱۲۰ ق.م.م درآمد مشمول مالیات اتفاقی عبارت است از صد درصد درآمد حاصله در صورتی که غیر نقدی باشد، به بهای روز تحقق درآمد، طبق مقررات این ماده تقویم می‌شود.

بنابراین مالیات بر درآمد مذکور، تخفیف و معافیتی ندارد. البته طبق ماده ۱۲۷ ق.م.م کمکهای نقدی و غیر نقدی بلاعوض سازمانهای خیریه یا عام‌المنفعه یا سازمانهای دولتی و عمومی به اشخاص حقیقی (غیر از مواردی که مشمول مالیات بر درآمد حقوق است) و همچنین وجوه یا کمکهای مالی اهدایی به خسارت‌دیدگان جنگ، زلزله، سیل، آتش‌سوزی و سایر حوادث غیر مترقبه و جوایزی که دولت برای تشویق صادرات و تولید و خرید محصولات کشاورزی پرداخت می‌نماید، مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی نیست.

۲- انواع مالیاتهای غیر مستقیم در ایران

انواع مالیاتهای غیر مستقیم در ایران با توجه به قوانین و مقررات موجود شامل «حقوق و عوارض گمرکی» یا به عبارت دقیق «حقوق ورودی» و مالیات غیر مستقیم بر برخی کالاها و خدمات یا به عبارتی مالیات بر معاملات و مالیات بر مصرف است که در اینجا نگاهی به آنها می‌اندازیم.

۲-۱) حقوق و عوارض گمرکی و حقوق ورودی

حقوق و عوارض گمرکی که در واقع مالیات بر واردات و صادرات هر کشور است، یکی از مهمترین منابع درآمد دولتها به شمار می‌رود که در مجموعه‌ای به نام تعرفه گمرکی درج می‌شود. در این تعرفه، ابتدا کالاها طبقه‌بندی و سپس نرخ‌بندی می‌شوند تا برای مأمورین گمرک و واردکنندگان کالا، برآورد میزان حقوق و عوارض گمرکی (که درصدی از ارزش گمرکی کالا است) روشن و قابل احراز باشد.

ضوابط و مقررات حاکم بر امور گمرکی در قوانین و آئین‌نامه‌های مربوط، مشخص می‌گردد. در کشور ما قانون جامعی تحت عنوان قانون امور گمرکی و آئین‌نامه اجرایی آن وجود دارد که ناظر بر نحوه ورود کالا به کشور است. صادرات کالا نیز تابع قانون خاصی تحت همین عنوان است. در حال حاضر دولت به منظور تشویق صادرات، حقوق و عوارضی از صادرات کالا و خدمات دریافت نمی‌کند. نرخ حقوق و عوارض گمرکی در ماده (۲) قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه و چگونگی برقراری و وصول عوارض و سایر وجوه از تولید کنندگان کالا و ارائه دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی، مشهور به قانون تجمیع عوارض مصوب ۱۳۸۱/۱۰/۲۲ آمده است به موجب این ماده، حقوق گمرکی، مالیات، حق ثبت سفارش کالا، انواع عوارض و سایر وجوه دریافتی از کالاهای وارداتی تجمیع گردیده و معادل چهار درصد ارزش گمرکی تعیین می‌شود. به مجموع این دریافتی و سود بازرگانی که طبق قوانین مربوط توسط هیأت وزیران تعیین می‌شود، «حقوق ورودی» اطلاق می‌شود.

بنابراین حقوق ورودی اعم از حقوق و عوارض گمرکی است و علاوه بر آن، شامل سود بازرگانی می‌باشد که میزان آن توسط هیأت وزیران تعیین می‌شود. معمولاً نرخ آن با توجه به سیاستهای

اقتصادی، اجتماعی و مالی دولت در جهت تقویت صنایع و محصولات داخلی، تنظیم بازار، تعادل قیمت‌ها و مانند اینها متغیر خواهد بود.

۲-۲) مالیات بر معاملات و مالیات بر مصرف

در حال حاضر این نوع مالیات‌های غیر مستقیم بر اساس مواد ۳ و ۴ قانون مشهور به تجمیع عوارض، تعیین شده است. ماده ۳ قانون مذکور مالیات و عوارض دریافتی از کالاها را معین می‌کند که به موجب آن برخی کالا و نرخ مالیات و عوارض آنها مانند انواع نوشابه‌های گازدار، دخانیات و فرآورده‌های نفتی، مشخص شده و سایر کالاهای تولیدی مشمول، موکول به تصویب هیأت وزیران گردیده است. به عنوان مثال طبق بند ج این ماده، بنزین مشمول مالیات و عوارض به نرخ بیست درصد قیمت مصوب فروش (ده درصد مالیات و ده درصد عوارض) می‌باشد.

در ماده (۴) قانون یاد شده مالیات و عوارض دریافتی از برخی خدمات از قبیل خدمات مخابراتی، واگذاری خطوط تلفن، خدمات هتل‌داری، حمل و نقل، شماره‌گذاری خودرو و نقل انتقال خودرو تعیین شده است. منظور از مالیات در این مواد همان مالیات غیر مستقیم است که می‌تواند به صورت مالیات بر معاملات مانند مالیات نقل و انتقال خودرو و یا مالیات بر مصرف مثل مصرف بنزین و سایر فرآورده‌های نفتی باشد و منظور از عوارض، عوارض ملی است که در سطح کشوری برای شهرداری‌ها و دهیاری‌ها پیش‌بینی شده است. لازم به ذکر است که قبل از قانون فوق، مالیات‌های غیر مستقیم به موجب قانون اجازه وصول مالیات غیر مستقیم از برخی کالاها و خدمات مصوب ۱۳۷۴ تعیین شده بود که با توجه به ماده یک قانون یاد شده، لغو شده است.

۳- پرسشهای مهم برای تمرین فصل ششم

- ۱-۳) انواع مالیات‌های مستقیم در ایران را دسته‌بندی کنید و از هر دسته یک مورد را توضیح دهید؟
- ۲-۳) انواع مالیات بر درآمد در ایران را نام ببرید و دو مورد را توضیح دهید؟
- ۳-۳) انواع مالیات بر دارایی در ایران را برشمرده و شرح دهید؟
- ۴-۳) مالیات بر درآمد املاک را شرح دهید؟
- ۵-۳) مالیات بر درآمد حقوق و مالیات بر درآمد مشاغل را شرح دهید؟
- ۶-۳) مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و مالیات بر درآمد اتفاقی را توضیح دهید؟
- ۷-۳) انواع مالیات‌های غیر مستقیم در ایران را شرح دهید؟ تفاوت حقوق و عوارض گمرکی با حقوق ورودی را بنویسید؟



فصل هفتم

تشخیص مالیات

تشخیص مالیات به معنای محاسبه و تعیین مالیات است. این مرحله از طریق ارزیابی مأخذ و اعمال نرخ مالیات بر آن صورت می‌گیرد که در اینجا به بررسی آنها می‌پردازیم.

۱- ارزیابی مأخذ

ارزیابی مهمترین و پیچیده‌ترین جنبه تشخیص مالیات است. منظور از ارزیابی، تعیین ارزش مأخذ مالیات می‌باشد. ارزیابی خوب و مطلوب مستلزم آن است که اولاً به درستی و دقت انجام شود. این ویژگی، بازدهی مالیات را افزایش می‌دهد؛ تضمینی برای عدالت مالیاتی است و می‌تواند از ایجاد مشکلات اقتصادی که ریشه در مالیات دارند جلوگیری نماید. ثانیاً ارزیابی برای مؤدی مزاحمت کمتری ایجاد کند و حتی‌المقدور وارد زندگی خصوصی او نشود. بین این دو ویژگی تا اندازه‌ای تعارض وجود دارد. زیرا لازمه دقت زیاد در ارزیابی افزایش تفتیش و بازرسی و ایجاد مزاحمت برای مؤدی است و برعکس خودداری از تفتیش و بازرسی به منظور جلوگیری از این مزاحمت موجب ارزیابی تقریبی و غیر دقیق مأخذ مالیات می‌شود.

ارزیابی بر سه نوع است و می‌تواند توسط اداره و یا مؤدی و اشخاص ثالث صورت گیرد. در راستای تعدیل تعارض مذکور، نظامهای مالیاتی ضمن تلاش برای جلب مشارکت مؤدی، تقدم ارزیابی را به مؤدی می‌دهند و از ارزیابی اداری و اختیارات اداره برای تأمین دقت و درستی ارزیابی نیز استفاده می‌کنند.

۱-۱) ارزیابی به وسیله شخص مؤدی

مؤدی دقیقتر و بهتر از هر کس دیگری از مأخذ مالیاتی خود و ارزش واقعی آن اطلاع دارد و می‌تواند آن را به خوبی ارزیابی کند. بنابراین اعلام مأخذ مالیاتی و ارزیابی آن توسط مؤدی و همکاری و مشارکت وی با دستگاه مالیاتی در این زمینه، تشخیص مالیات را آسانتر و به واقعیت نزدیکتر می‌سازد. این اقدام مؤدی از طریق تنظیم و تسلیم اظهارنامه صورت می‌گیرد. اظهارنامه، برگه نمونه (فرم) چاپی مخصوصی است که توسط سازمان امور مالیاتی کشور تهیه و در اختیار مؤدیان قرار می‌گیرد. برای شروع ارزیابی و تشخیص مالیات، قانونگذار اصل را بر تقدم تسلیم اظهارنامه توسط مؤدی گذاشته و بر این اساس کلیه مؤدیان را مکلف کرده است که در مواعد معینی این وظیفه را انجام بدهند. در فصل قبلی به تکلیف مؤدیان مختلف از جمله مشمولین مالیات بر ارث، صاحبان مشاغل و اشخاص حقوقی در این زمینه اشاره کردیم.

تسلیم به موقع و دقیق اظهارنامه توسط مؤدی بین منافع شخصی و وظیفه ملی و اجتماعی وی در تعارض است، اگر چه اعتماد مؤدی به نظام سیاسی، اجتماعی و اقتصادی حاکم و میزان رشد

اجتماعی و تربیت ملی و بویژه فرهنگ مالیاتی جامعه در این زمینه بسیار مؤثر است. اما در نظامهای مالیاتی تدابیر و تمهیداتی به این منظور پیش‌بینی شده است که در وهله اول مبتنی بر جلب مشارکت و همکاری مؤدی است و در گام بعد، توسل به اقتدارات و امتیازاتی است که به دستگاه مالیاتی جهت الزام مؤدیان به این تکلیف قانونی و جلوگیری از تقلب آنها اعطا می‌شود. در اینجا این موضوعات را با تکیه بر نظام مالیاتی ایران بررسی می‌کنیم.

۱-۱-۱) (راهکارهای مهم برای جلب مشارکت و همکاری مؤدی در این زمینه)

دو راهکار مهم برای جلب مشارکت و همکاری مؤدی در زمینه ارزیابی مآخذ مالیاتی به وسیله وی، قابل ذکر است که عبارتند از: خوداظهاری و تشویقات مالیاتی.

۱-۱-۱-۱) خوداظهاری

خوداظهاری روشی است که در آن دستگاه مالیاتی، اصل را بر صحت اظهارنامه مالیاتی مؤدی و ارزیابی انجام شده به وسیله وی می‌گذارد و اظهارنامه مؤدیان را بدون بررسی و رسیدگی قبول می‌کند و تنها برخی از آنها را به صورت نمونه‌گیری انتخاب و رسیدگی می‌نماید. این روش که باعث ترغیب مؤدیان به تسلیم به موقع و صحیح اظهارنامه مالیاتی می‌شود، در ماده ۱۵۸ ق.م.م.پیش‌بینی شده است که مقرر می‌دارد:

«وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌تواند در مورد بعضی از منابع مالیاتی کلاً یا جزئاً و در نقاطی که مقتضی بداند طبق آگهی منتشره در نیمه اول هر سال اعلام نماید که در سال بعد اظهارنامه مؤدیان مزبور را که به موقع تسلیم نموده باشند بدون رسیدگی قبول نموده و فقط تعدادی از آنها را به طور نمونه‌گیری و طبق مقررات این قانون مورد رسیدگی قرار خواهد داد».

البته برای جلوگیری از سوء استفاده احتمالی مؤدیان از این روش، ماده ۱۹۴ ق.م.م. تصریح می‌دارد:

«مؤدیانی که اظهارنامه آنها در اجرای مقررات ماده ۱۵۸ این قانون مورد رسیدگی قرار می‌گیرد، در صورتی که درآمد مشمول مالیات مشخصه قطعی با رقم اظهار شده از طرف مؤدی بیش از پانزده درصد اختلاف داشته باشد، علاوه بر تعلق جرایم مقرر مربوط که قابل بخشودن نیز نخواهد بود، تا سه سال بعد از ابلاغ مالیات مشخصه قطعی از هر گونه تسهیلات و بخشودگی‌های مقرر در قانون مالیاتها نیز محروم خواهند شد».

۱-۱-۱-۲) تشویقات

تشویق، انگیزه‌ای مادی برای ترغیب مؤدیان مالیاتی به انجام تکلیف قانونی خود مبنی بر تسلیم اظهارنامه به موقع و صحیح است. موادی از فصل هفتم باب چهارم قانون مالیاتهای مستقیم

که تحت عنوان «تشویقات و جرایم مالیاتی» نام دارد، به تشویقات مالیاتی و از جمله درباره تشویق به انجام تکلیف مزبور اختصاص یافته است. در این راستا ماده ۱۸۹ ق.م.م برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغلی که سه سال متوالی ترازنامه و حساب سود و زیان و دفاتر و مدارک آنان مورد قبول قرار گرفته باشد و مالیات هر سال را در سال تسلیم اظهارنامه بدون مراجعه به هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی پرداخت کرده باشند، جایزه‌ای تحت عنوان «جایزه خوش‌حسابی» معادل پنج درصد اصل مالیات سه سال مذکور پیش‌بینی کرده است.

تبصره ماده ۱۹۰ ق.م.م نیز مقرر می‌دارد:

«مؤدیانی که به تکلیف قانونی خود راجع به تسلیم اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان و پرداخت یا ترتیب دادن پرداخت مالیات طبق اسناد مذکور و حسب مورد ارائه به موقع دفاتر اسناد و مدارک خود اقدام نموده‌اند ... از هشتاد درصد جرایم مقرر در این قانون معاف خواهند بود».

۱-۱-۲) اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی جهت الزام مؤدیان در این زمینه

با توجه به اینکه در مورد ارزیابی به وسیله مؤدی، همواره خطر تقلب و یا اختفاء مأخذ مالیاتی به علت ترجیح منافع شخصی بر منابع اجتماعی وجود دارد، لذا قانونگذار به منظور پیشگیری از این موضوع و الزام مؤدیان به انجام صحیح و به موقع تکلیف خود در زمینه ارزیابی مأخذ مالیاتی، اقتدارات، اختیارات و امتیازات قابل توجه و منحصر به فردی به دستگاه مالیاتی اعطا کرده است که می‌توان آنها را به دو دسته کلی شامل «حقوق و اختیارات نظارت» و «اعمال ضمانت اجراها» طبقه‌بندی کرد.

۱-۱-۲-۱) حقوق و اختیارات نظارت

منظور از این حقوق و اختیارات آن است که دستگاه مالیاتی نظارت و مراقبت کند که مأخذ و منابع مالیاتی به درستی شناسایی و ارزیابی شوند و مؤدیان مالیاتی اظهارنامه به موقع و صحیح تسلیم نمایند و مالیات به صورت دقیق و درست تشخیص داده شود. در حقوق مالیاتی ایران، دستگاه مالیاتی از حقوق و اختیارات زیر در این زمینه برخوردار است.

- حق اخذ اطلاعات و اسناد و مدارک از مؤدی

در این باره ماده ۲۲۹ ق.م.م مقرر می‌دارد:

«مأمورین تشخیص مالیات می‌توانند برای رسیدگی به اظهارنامه و یا تشخیص هر گونه درآمد مؤدی، به کلیه دفاتر و اسناد و مدارک مربوط مراجعه و رسیدگی نمایند و مؤدی مکلف به ارائه آنها می‌باشد و گرنه بعداً به نفع او قابل استناد نخواهد بود، مگر آنکه قبل از تشخیص قطعی درآمد معلوم شود که ارائه آنها در مراحل قبلی به عللی خارج از حدود اختیارات مؤدی میسر نبوده است».

• حق اخذ اطلاعات و اسناد و مدارک از اشخاص ثالث

منظور از اشخاص ثالث، اشخاص حقیقی و اشخاص حقوقی اعم از حقوق عمومی و حقوق خصوصی است که در مواد ۲۳۰ و ۲۳۱ ق.م.م مورد حکم مذکور قرار گرفته‌اند. ماده ۲۳۰ درباره تکلیف اشخاص حقیقی و اشخاص حقوقی، حقوق خصوصی در این زمینه مقرر می‌دارد:

«در مواردی که مدارک و اسناد حاکی از تحصیل درآمد، نزد اشخاص ثالث به استثنای اشخاص مذکور در ماده ۲۳۱ (اشخاص حقوقی حقوق عمومی) موجود باشد، اشخاص ثالث مکلفند با مراجعه و مطالبه مأموران تشخیص دفاتر و همچنین اصل یا رونوشت اسناد مربوط و هر گونه اطلاعات مربوط به درآمد مؤدی یا فعالیت او را ارائه دهند و گرنه در صورتی که از این استتکاف آنها زیانی متوجه دولت شود به جبران زیان وارده به دولت محکوم خواهند شد...».

ماده ۲۳۱ نیز در مورد تکلیف اشخاص حقوقی حقوق عمومی در این باره اشعار می‌دارد:

«در مواردی که ادارات امور مالیاتی کتباً از وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شرکتهای دولتی و نهادهای انقلاب اسلامی و شهرداریها و سایر مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی، اطلاعات و اسناد لازم را در زمینه فعالیت و معاملات و درآمد مؤدی بخواهند، مراجع مذکور مکلفند رونوشت گواهی شده اسناد مربوط و هر گونه اطلاعات لازم را در اختیار آنان بگذارند، مگر آنکه مسئول امر ابراز آن را مخالف مصالح مملکت اعلام نماید که در این صورت با موافقت وزیر مسئول و تأیید وزیر امور اقتصادی و دارایی از ابراز آن خودداری می‌شود و در غیر این صورت به تخلف مسئول امر با اعلام دادستان انتظامی مالیاتی در مراجع صالحه قضایی، خارج از نوبت رسیدگی و حسب مورد به مجازات مناسب محکوم خواهد شد.».

• حق بررسی و رسیدگی

طبق ماده ۱۵۶ ق.م.م اداره امور مالیاتی مکلف است اظهارنامه مؤدیان مالیات بر درآمد را در مورد هر منبع که در موعد قانونی تسلیم شده است را حداکثر ظرف یکسال از تاریخ انقضاء مهلت مقرر برای تسلیم اظهارنامه رسیدگی کند. ترتیب این رسیدگی در فصل دوم از باب پنجم قانون مذکور تحت همین عنوان بیان شده است.

• حق بازرسی و تفتیش

مطابق ماده ۱۸۱ ق.م.م سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند به منظور نظارت بر اجرای قوانین و مقررات مالیاتی، هیأت‌هایی را مرکب از سه نفر جهت بازدید و کنترل دفاتر قانونی مؤدیان طبق آئین‌نامه‌ای که به پیشنهاد سازمان مذکور به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی خواهد رسید اعزام نماید. به موجب تبصره این ماده، هیأت‌های مذکور می‌توانند حسب تجویز سازمان یاد شده کلیه

دفاتر و اسناد و مدارک مالی مؤدیان را به منظور کسب اطلاعات لازم و ارائه آن به اداره امور مالیاتی مورد ارزیابی قرار دهند.

۱-۲-۲) اعمال ضمانت اجراها

منظور از ضمانت اجراها، ابزار و وسایلی هستند که قانونگذار برای برخورد با مؤدیان وظیفه‌شناس و مستنکف از انجام تکلیف قانونی خود در زمینه ارزیابی مأخذ مالیاتی، در اختیار دستگاه مالیاتی قرار داده است و چون جنبهٔ تهدیدی دارند. دستگاه مالیاتی می‌تواند با توسل به آنها از تخلفات و تقلبات مالیاتی در این ارتباط جلوگیری و پیشگویی نماید. این ضمانت اجراها شامل ضمانت اجرای اداری و کیفری است.

• ضمانت اجرای اداری

این ضمانت اجراها که رأساً توسط دستگاه مالیاتی قابل اجرا هستند شامل تشخیص علی‌الرأس، جرایم مالیاتی و محرومیت از معافیت‌ها، بخشودگی‌ها و تسهیلات مالیاتی است.

❖ تشخیص علی‌الرأس

مهمترین ضمانت اجرای اداری در این ارتباط را می‌توان تشخیص علی‌الرأس دانست که در مورد برخورد با مؤدیانی که از تسلیم به موقع اظهارنامه و دفاتر قانونی و سایر اسناد و مدارک قانونی خودداری کرده و یا آنها را برخلاف واقع و نادرست تسلیم کرده باشند، به کار می‌رود که در این صورت، دستگاه مالیاتی اظهارنامه آنها را نادیده گرفته و خود رأساً مالیات آنها را تشخیص می‌دهد. طبق ماده ۹۷ ق.م.م در موارد زیر درآمد مشمول مالیات مؤدی از طریق علی‌الرأس تشخیص خواهد شد :

الف) در صورتی که تا موعد مقرر، ترازنامه و حساب سود و زیان و یا حساب درآمد و هزینه و حساب سود و زیان حسب مورد تسلیم نشده باشد.

ب) در صورتی که مؤدی به درخواست کتبی اداره امور مالیاتی مربوط از ارائه دفاتر و مدارک حساب در محل کار خود خودداری نماید.

ج) در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی، برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر اداره امور مالیاتی غیر قابل رسیدگی تشخیص داده شود یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آئین‌نامه مربوطه، مورد قبول واقع نشود.

با توجه به مفاد ماده ۹۸ ق.م.م نحوه تشخیص درآمد مشمول مالیات به طور علی‌الرأس، مستلزم دو اقدام اساسی به شرح زیر است :

الف) انتخاب قرینه یا قرائن مالیاتی : طبق قسمت اول ماده مذکور در موارد تشخیص علی‌الرأس، اداره امور مالیاتی باید پس از تحقیقات و بررسی‌های لازم و کسب اطلاعات مورد نیاز از مراجع مختلف اعم از دولتی یا غیر دولتی، ابتدا قرینه یا قرائن مذکور در این قانون را که متناسب با وضعیت و موضوع فعالیت مؤدی باشد، انتخاب، و دلایل انتخاب نوع قرینه یا قرائن و رقم آنها را با

توجیه کافی در گزارش رسیدگی قید نماید.

قرائن مالیاتی طبق ماده ۱۵۴ ق.م.م عبارت است از عواملی که در هر رشته از مشاغل با توجه به موقعیت شغلی برای تشخیص درآمد مشمول مالیات به طور علی‌الرأس به کار می‌رود و فهرست آن به شرح زیر است :

۱- خرید سالانه، ۲- فروش سالانه، ۳- درآمد ناویژه، ۴- میزان تولید در کارخانجات ۵- ارزش حق واگذاری محل کسب، ۶- جمع کل وجوهی که بابت حق‌التحریر و حق‌الزحمه وصول عوارض و مصرف تمبر، عاید دفترخانه اسناد رسمی می‌شود یا میزان تمبر مصرفی آنها و ۷- سایر عوامل به تشخیص کمیسیون ضرایب.

ب) اعمال ضرایب: طبق قسمت آخر ماده ۹۸ ق.م.م اداره امور مالیاتی پس از اقدام فوق با اعمال ضریب یا ضرایب مقرر در قرینه یا قرائن انتخابی، درآمد مشمول مالیات مؤدی را تعیین می‌نماید و در صورتی که به چند قرینه، اعمال ضریب شود، معدلی که از نتایج اعمال ضریب به دست می‌آید درآمد مشمول مالیات خواهد بود.

ضرایب مالیاتی با توجه به تعریف ماده ۱۵۳ ق.م.م عبارت است از ارقام مشخصه‌ای که حاصل ضرب آنها در قرینه مالیاتی در موارد تشخیص علی‌الرأس، درآمد مشمول مالیات تلقی می‌شود. تعیین ضرایب مالیاتی به موجب ماده ۱۵۴ ق.م.م بر عهده کمیسیونی مرکب از نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارایی، بانک مرکزی و نماینده شورای مرکزی اصناف در مورد اصناف و نماینده نظام پزشکی در مورد مشاغل وابسته به پزشکی و نماینده اتاق بازرگانی و صنایع و معادن در مورد سایر مشاغل است که هر سال در این خصوص اقدام می‌نمایند.

❖ جرایم مالیاتی

این جرایم غالباً به صورت افزایش مالیات یعنی معادل درصدی از مالیات متعلق مؤدی متخلف است که بر حسب نوع تخلف، تفاوت دارد و عمدتاً در ذیل فصل هفتم باب چهارم قانون مذکور، یعنی فصل تشویقات و جرایم مالیاتی در مواد ۱۹۲ به بعد ذکر شده‌اند. به عنوان مثال طبق ماده ۱۹۲ در کلیه مواردی که مؤدی یا نماینده او که به موجب مقررات این قانون از بابت مالیات، مکلف به تسلیم اظهارنامه می‌باشد، چنانچه از تسلیم آن در موعد مقرر خودداری نماید، مشمول جریمه‌ای معادل ده درصد مالیات متعلق خواهد بود. مطابق تبصره این ماده، عدم تسلیم اظهارنامه توسط اشخاص حقوقی و برخی صاحبان مشاغل، موجب تعلق جریمه‌ای معادل چهل درصد مالیات متعلق می‌گردد و مشمول بخشودگی نمی‌شود. در مورد مؤدیانی که اظهارنامه خود را تسلیم می‌نمایند. حکم این تبصره نسبت به مالیات متعلق به درآمدهای کتمان شده یا هزینه‌های غیر واقعی که غیر قابل قبول نیز باشد، جاری خواهد بود.

همچنین به موجب ماده ۱۹۳ ق.م.م نسبت به مؤدیانی که به موجب مقررات این قانون، مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند، در صورت عدم تسلیم ترازنامه و حساب سود و زیان یا عدم ارائه

دفاتر، مشمول جریمه‌ای معادل بیست درصد مالیات برای هر یک از موارد مذکور و در مورد رد دفتر، مشمول جریمه‌ای معادل ده درصد مالیات خواهند بود.

❖ محرومیت از معافیت‌ها، تسهیلات و بخشودگی‌های مالیاتی

این ضمانت اجرای اداری علاوه بر جرایم مالیاتی است. به عنوان مثال طبق تبصره ماده ۱۹۴ ق.م.م، عدم تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان در دوره معافیت، موجب عدم استفاده از معافیت مقرر در سال مربوط خواهد بود. همچنین به موجب ماده ۲۰۱ ق.م.م:

«هر گاه مؤدی به قصد فرار از مالیات عملاً به ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر و اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات، ملاک عمل می‌باشد و برخلاف حقیقت تهیه شده است، استناد نماید یا برای سه سال متوالی از تسلیم اظهارنامه مالیاتی و ترازنامه و حساب سود و زیان، خودداری کند علاوه بر جریمه‌ها و مجازات‌های مقرر در این قانون از کلیه معافیت‌ها و بخشودگی قانونی در مدت مذکور محروم خواهد شد».

• ضمانت اجرای کیفری

این ضمانت اجراها همان مجازات‌های کیفری مقرر در قوانین جزایی هستند که در موارد پیش‌بینی شده در قانون مالیات‌های مستقیم، با شکایت سازمان امور مالیاتی، توسط مراجع قضایی مورد رسیدگی و صدور حکم مجازات قرار می‌گیرند که به شرح زیر می‌باشد:

الف) طبق تبصره ماده ۲۰۱ ق.م.م که مقرر می‌دارد

«تعقیب و اقامه دعوی علیه مرتکبین نزد مراجع قضایی از طرف رئیس سازمان امور مالیاتی به عمل خواهد آمد»

می‌توان گفت که مرتکبین مذکور در ماده فوق یعنی کسانی که برای فرار از پرداخت مالیات، عملاً به اسناد و مدارک خلاف واقع و جعلی استناد می‌کنند با تعقیب و اقامه دعوی از سوی سازمان مذکور در مراجع قضایی و در صورت اثبات جرم مزبور به مجازات‌های مقرر در قانون مجازات اسلامی (ماده ۵۳۶) محکوم خواهند شد.

ب) مطابق قسمت اخیر ماده ۲۳۱ ق.م.م که قبلاً بیان شد

«مسئولین سازمانهای دولتی و عمومی که بدون دلیل رونوشت گواهی شده اسناد و مدارک مربوطه و هر گونه اطلاعات لازم مورد درخواست کتبی ادارات امور مالیاتی را در اختیار آنان نگذارند به تخلف آنها با اعلام دادستان انتظامی مالیاتی در مراجع قضایی خارج از نوبت رسیدگی و حسب مورد به مجازات‌های مناسب محکوم خواهند شد (ماده ۵۷۶ ق.م.ا).»

۲-۱) ارزیابی به وسیله دستگاه مالیاتی

همانطور که قبلاً بیان شد در نظامهای مالیاتی، از جمله در ایران، تقدم ارزیابی با شخص مؤدی است. اما در مواردی ممکن است ارزیابی به وسیله دستگاه مالیاتی صورت گیرد که به آن اصطلاحاً ارزیابی اداری می‌گویند. ارزیابی اداری می‌تواند به صورت مستقیم (آزاد) یا غیر مستقیم (بر اساس قرائن و شواهد و یا مقطوع) باشد.

۱-۲-۱) ارزیابی مستقیم یا آزاد

در این نوع ارزیابی، اداره می‌تواند با در نظر گرفتن هر گونه عامل و استفاده از هر وسیله‌ای، مأخذ تعلق مالیات را ارزیابی کند و ارزش آن را بشناسد. پس از انجام ارزیابی، اگر مؤدی اعتراض داشته باشد صرفاً می‌تواند اثبات کند که مأخذ، با ارزش مورد ادعای دستگاه مالیاتی را در اختیار ندارد. این شیوه که به عنوان تنبیه علیه مؤدیان بدحساب به کار می‌رود در قانون مالیاتهای مستقیم پیش‌بینی نشده است.

۱-۲-۲) ارزیابی بر اساس قرائن و شواهد

در این شیوه، ارزیابی مأخذ تعلق مالیات با توجه به قرائن و نشانه‌های خارجی صورت می‌گیرد و همانطور که قبلاً بیان شد برابر قانون مالیاتهای مستقیم، تشخیص علی‌الرأس بر این اساس اعمال می‌شود. ماده ۱۵۲ قانون مذکور، قرائن مالیاتی را تعریف کرده که قبلاً در مبحث تشخیص علی‌الرأس آن را ارائه کردیم. این تعریف بر کاربرد قرائن مالیاتی در اعمال تشخیص مذکور تأکید دارد.

این شیوه ارزیابی، امتیازات یا محاسنی دارد. اولین و مهمترین امتیاز آن سادگی و سهولت است زیرا به بررسی‌های پیچیده نیاز ندارد. امتیاز دیگر آن، عدم نیاز اداره به تفتیش‌های موجب مزاحمت برای مؤدی است، و بالاخره اینکه از تقلب و تبانی برای فرار از مالیات جلوگیری می‌کند. اما ارزیابی مذکور از معایبی نیز برخوردار است. از جمله اینکه برخی مأخذها بر حسب نشانه‌های خارجی دقیقاً قابل ارزیابی نیستند. عیب دیگر اینکه این ارزیابی جنبه تقریبی دارد و به همین دلیل عادلانه نیست و ممکن است به دلیل بی‌عدالتی از بازده مالیات بکاهد. بالاخره اینکه در صورت تغییر مأخذ به علت بهبود شرایط اقتصادی، معمولاً به همان سرعت نشانه‌های خارجی تغییر نمی‌کند.

۱-۲-۳) ارزیابی مقطوع

ارزیابی مقطوع عبارت است از تثبیت مالیات یا ارزش‌گذاری مأخذ مالیات به میزان معین، بدون در نظر گرفتن و رسیدگی به آن. در این شیوه، مأخذ مالیات از روی عوامل معین به طور قطعی از طرف قانونگذار یا مقامات صلاحیتدار، پیش‌بینی می‌شود.

این روش به شیوه ارزیابی بر اساس قرائن و شواهد، نزدیک است، زیرا هر دو، جنبه غیر مستقیم و تقریبی دارند. با این تفاوت که برای ارزیابی مأخذ به جای توجه به نشانه‌ها و قرائن

خارجی به عاملی که مربوط به مأخذ است توجه می‌شود. مثلاً برای ارزیابی مقطوع درآمدهای تجارتي و صنعتی، رقم معاملات در نظر گرفته می‌شود که جزئی از مأخذ مذکور است و با آن وابستگی نزدیکی دارد. در حالی که در ارزیابی بر اساس قرائن و شواهد به نشانه‌های خارجی توجه می‌شود که به مأخذ وابستگی نزدیکی ندارند.

ارزیابی مقطوع، ممکن است به صورت قانونی و یا قراردادی باشد. در قانون مالیاتهای مستقیم، این نوع ارزیابی به صورت استثنایی مورد توجه قرار گرفته است. از جمله در تبصره ۵ ماده ۱۰۰ قانون مذکور، آمده است که سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند در مورد بعضی از منابع، فصل مشاغل در هر سال و در نقاطی که مقتضی بداند، درآمد مشمول مالیات تمام یا برخی از مؤدیان مشمول بند ج ماده ۹۵ این قانون را با نظر اتحادیه مربوط تعیین و مالیات متعلقه را که قطعی (مقطوع) خواهد بود وصول نماید.

۳-۱) ارزیابی به وسیله اشخاص ثالث

در این روش، ارزیابی به وسیله اشخاص ثالث صورت می‌گیرد که ذی‌نفع نیستند و بنابراین نفعی در ثقل مالیاتی ندارند. در برخی موارد شخص ثالث می‌تواند مانند خود مؤدی به ارزیابی دقیق و درست مأخذ مالیات مؤدی خاصی بپردازد. مثلاً برای ارزیابی درآمد اجاره املاک، اعلام مستأجر می‌تواند مانند اعلام موجر، دقیق باشد. این روش بیشتر در مواردی که مالیات از محل توزیع درآمد توسط توزیع‌کننده آن، وصول و پرداخت می‌شود کاربرد دارد و در قانون مالیاتهای مستقیم در ماده ۸۶ در مورد مالیات بر حقوق پیش‌بینی شده است که قبلاً بیان شد.

۲- اعمال نرخ

نرخ، درصدی از ارزش مأخذ مالیات است که مبنای محاسبه مالیات قرار می‌گیرد یا به عبارتی رقمی است که میزان برداشت از مأخذ مالیات را تعیین می‌کند. مبلغ مالیات با اعمال نرخ قانونی بر مأخذ مشمول مالیات به دست می‌آید. نرخ را قانونگذار تعیین می‌کند و به وسیله آن می‌تواند اصل شخصی کردن مالیات را اعمال کند. بنابراین نرخ مالیات از قبل مشخص است.

در قدیم که مالیات سرانه متداول بود، برعکس بدون اعمال نرخ، مبلغ مالیات را از قبل مشخص می‌کردند. چنین مالیاتی که مبلغ آن از قبل معلوم ولی نرخ آن مشخص نشده باشد بلکه از مجموعه عملیات احراز شود را «مالیات توزیعی» می‌گویند. اما امروزه در انواع مالیاتها، مبلغ مالیات از قبل معلوم نیست ولی نرخ آن مشخص است و با اعمال نرخ بر مأخذ مالیات، مبلغ مالیات به دست می‌آید. به این نوع مالیات «مالیات نرخی» گفته می‌شود.

نرخ مالیات بر سه نوع است که عبارتند از: نرخ تناسبی، نرخ تصاعدی و نرخ تنازلی.

۲-۱) نرخ تناسبی

به نرخی اطلاق می‌شود که بدون توجه به تغییرات مأخذ مالیات، همواره ثابت است. این نرخ

به یک نسبت مساوی مانند ده درصد یا بیست درصد به مقادیر متغیر مأخذ مالیات، تعلق می‌گیرد. مالیاتی که نرخ آن ثابت باشد را اصطلاحاً «مالیات تناسبی» می‌گویند. به عنوان مثال طبق ماده ۸۵ ق.م.م.نرخ مالیات بر درآمد حقوق در مورد کارکنان مشمول قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت، پس از کسر معافیت‌های مقرر به نرخ مقطوع ده درصد است. همچنین مطابق ماده ۱۰۵ ق.م.م.نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی ۲۵٪ می‌باشد. اساساً نرخ مالیات‌های غیر مستقیم، ثابت و تناسبی است.

۲-۲) نرخ تصاعدی

نرخ‌ی است که میزان آن با افزایش مقادیر مأخذ مالیات افزایش می‌یابد و در واقع به هر قسمتی از مأخذ مالیات، یک نرخ مشخص تعلق می‌گیرد و بنابراین برعکس نرخ تناسبی، نرخ مالیات غیر ثابت و متغیر است. مالیاتی که نرخ آن تصاعدی باشد را اصطلاحاً مالیات تصاعدی می‌گویند. نرخ تصاعدی بر مأخذی که کلی و غیر قابل تفکیک باشد مثل دارایی و سهم‌الارث و به طور کلی مالیات‌های مستقیم، قابل اعمال است و انواعی دارد:

۲-۲-۱) نرخ تصاعدی مستقیم

در این نوع نرخ تصاعدی، نرخ مالیات همواره با مأخذ مالیات افزایش می‌یابد تا به حدی برسد که قانون تعیین کرده است. به عنوان مثال اگر درآمد، مأخذ مالیات باشد و نرخ مالیات تا یک میلیون ریال درآمد به میزان ده درصد باشد و بعد از آن با هر یکصد هزار ریال افزایش درآمد، یک درصد به نرخ مالیات افزوده شود تا اینکه حداکثر به نرخ پنجاه درصد برسد و از این حد فراتر نرود، چنین نرخ‌ی، تصاعدی مستقیم خواهد بود.

۲-۲-۲) نرخ تصاعدی کلی

در این نرخ، مأخذ مالیات به چند طبقه (از پایین به بالا) تقسیم می‌شود و به هر طبقه نرخ مشخصی بالاتر از نرخ طبقه قبلی تعلق می‌گیرد. به نحوی که نرخ از طبقات پایین به بالا در حال افزایش است و به طبقه بالاتر نرخ بزرگتری اعمال می‌شود. مثلاً درآمدهای تا یک میلیون ریال در طبقه اول قرار می‌گیرند و مشمول نرخ ده درصد می‌شوند و درآمدهای تا دو میلیون ریال در طبقه دوم و مشمول نرخ پانزده درصد و درآمدهای تا سه میلیون ریال در طبقه سوم و مشمول نرخ بیست درصد خواهند بود.

در این نرخ به محض اینکه درآمد شخصی از یک طبقه فراتر رفت، جزء طبقه بعدی قرار می‌گیرد و مشمول نرخ بالاتری می‌شود به عنوان مثال کسی که درآمدش یک میلیون ریال است مشمول نرخ ده درصد قرار می‌گیرد و باید ۱۰۰,۰۰۰ ریال مالیات بپردازد اما به محض اینکه یک ریال به درآمدش افزوده شود و به یک میلیون و ده ریال برسد در طبقه دوم قرار می‌گیرد و مشمول نرخ پانزده درصد می‌شود و باید ۱۵۰,۰۰۱ ریال مالیات پرداخت کند. به همین خاطر چنین نرخ‌ی عادلانه نیست و چندان کاربرد ندارد.

۲-۲-۳) نرخ تصاعدی طبقه‌ای

نرخ‌ی است که برای هر یک از طبقات مأخذ مالیات، نسبت به مازاد طبقه قبل، نرخ طبقه مورد نظر اعمال می‌شود. مثلاً درآمدهای تا یک میلیون ریال مشمول نرخ ده درصد و درآمدهای تا دو میلیون ریال نسبت به مازاد طبقه قبلی یعنی یک میلیون ریال مشمول نرخ پانزده درصد و درآمدهای تا سه میلیون ریال نسبت به مازاد بیست میلیون ریال مشمول نرخ بیست درصد می‌شوند. این نرخ، عادلانه است و بیشتر کاربرد دارد. طبق ماده ۱۳۱ ق.م.م نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی به همین صورت است، همچنین نرخ مالیات بر ارث در ماده ۲۰ اینگونه است.

۲-۲-۳) نرخ تنازلی

این نرخ برعکس نرخ تصاعدی است یعنی نرخ از بالا به پایین کاهش می‌یابد و چندان متداول نیست.

۳- پرسشهای مهم برای تمرین فصل هفتم

- ۳-۱) مالیات چگونه تشخیص داده می‌شود. توضیح دهید؟
- ۳-۲) ارزیابی چیست، ارزیابی خوب چه ویژگی‌هایی دارد انواع ارزیابی را نام برده و به اختصار توضیح دهید؟
- ۳-۳) ارزیابی به وسیله شخص مؤدی را توضیح دهید؟
- ۳-۴) اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در مرحله تشخیص مالیات را شرح دهید؟
- ۳-۵) ارزیابی به وسیله دستگاه مالیاتی و اشخاص ثالث را شرح دهید؟
- ۳-۶) منظور از نرخ چیست. انواع آن را نام ببرید و توضیح دهید؟

فصل هشتم

وصول مالیات

آخرین مرحله مالیات، مرحله وصول مالیات است که از اهمیت بسزایی برخوردار است، زیرا در این مرحله، کلیه اقدامات و عملیات مراحل قبل به نتیجه می‌رسد و موجب انتقال بخشی از درآمد و دارایی افراد، به صندوق خزانه دولت می‌شود. به مجموعه عملیات و اقداماتی که با هدف خارج کردن وجه مالیات از جیب مؤدی و واریز آن به صندوق خزانه دولت صورت می‌گیرد وصول مالیات گفته می‌شود.

در این مرحله مسائل و موضوعات مختلفی مطرح می‌شود که عبارتند از اینکه مالیات به چه شکل باید وصول شود. نحوه پرداخت آن چگونه است. زمان وصول مالیات چه وقتی است. مالیات را باید چه کسی پرداخت کند و بالاخره اینکه تضمین‌های وصول مالیات کدامند.

۱- شکل وصول مالیات، نحوه پرداخت و زمان وصول آن

این مسائل و موضوعات که عمدتاً نسبت به گذشته متحول شده‌اند را به ترتیب مورد بحث و بررسی قرار می‌دهیم.

۱-۱) شکل وصول مالیات

امروزه شکل وصول مالیات نسبت به گذشته تفاوت اساسی پیدا کرده است. در گذشته وصول مالیات بیشتر به صورت جنسی بود زیرا پول کم بوده و تکافوی پرداخت مالیات را نمی‌کرده است. اما اکنون برعکس در وصول مالیات، اصل بر وصول نقدی است و وصول جنسی حنبه فرعی و استثنایی دارد.

درباره دلایل این اصل و تغییر شکل وصول مالیات می‌توان گفت که اولاً قیمت‌گذاری اجناس به پول رایج کشور چندان آسان نیست و همواره باعث اختلاف و اعتراض می‌شود. ثانیاً جمع‌آوری، حمل و نقل، نگهداری و فروش اجناس برای دستگاه مالیاتی، مشکل‌آفرین است. ثالثاً دولت‌های جدید به پول احتیاج بیشتری نسبت به اجناس دارند. معذک استثنائاً در مواردی سازمان مالیاتی ناگزیر از وصول جنسی مالیات است. از جمله اینکه ماده ۴۱ ق.م.م.د درباره وصول مالیات بر ارث مقرر می‌دارد:

«سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند در صورتی که جزء ماترک وجوه نقد نباشد به تقاضای کتبی وراث معادل مالیات متعلق، مالی را اعم از منقول یا غیر منقول از ماترک با توافق وراث، انتخاب و به قیمتی که مبنای محاسبه مالیات بر ارث قرار گرفته است به جای مالیات قبول کند.»

۲-۱) نحوه پرداخت مالیات

تحول جدید دیگری که در خصوص وصول مالیات رخ داده است این است که بر خلاف گذشته که دولت برای وصول مالیات، مأمور وصول مالیات یا تحصیلدار تعیین می‌کرد و به وسیله این مأمورین به سراغ مؤدی می‌رفت و اقدام به جمع‌آوری و وصول مالیات می‌کرد، امروزه مؤدی شخصاً مسئول پرداخت مالیات به حسابهای خزانه دولت نزد بانک مربوط است و باید اعلامیه بانک در این خصوص را به اداره مالیات تحویل دهد. این موضوع مشکلات و خطرات رساندن مالیات به خزانه دولت را بر عهده مؤدی قرار می‌دهد و از هزینه‌های وصول مالیات می‌کاهد.

در این راستا ماده ۱۶۴ ق.م.م سازمان امور مالیاتی کشور را مکلف کرده است که به منظور تسهیل در پرداخت مالیات و تقلیل موارد مراجعه مؤدیان به ادارات امور مالیاتی، حساب مخصوصی از طریق بانک مرکزی در بانک ملی افتتاح نماید تا مؤدیان بتوانند مستقیماً به شعب یا بجاهای بانک مزبور مراجعه و مالیاتهای خود را به حساب مذکور پرداخت نمایند.

۳-۱) زمان وصول مالیات

اصولاً به موجب مقررات قانونی، مؤدی باید مالیات قطعی متعلقه را به طور یکجا و فوری پرداخت نماید. به عبارت دیگر در مورد زمان وصول مالیات، اصل بر وصول فوری مالیات و نه وصول مؤجل (مدت‌دار) آن است. مع‌الوصف قانونگذار بنا به ملاحظات امکان پرداخت علی‌الحساب مالیاتی و پیش‌پرداخت مالیات را قبل از قطعیت مالیات و تقسیط مالیات را پس از قطعیت آن پیش‌بینی کرده است.

در زمینه علی‌الحساب مالیاتی از یک طرف ماده ۱۰۴ ق.م.م برخی اشخاص ثالث شامل کلیه اشخاص حقوقی (اعم از عمومی و خصوصی) و برخی صاحبان مشاغل را مکلف کرده است در مواردی که بابت امور مذکور در این ماده از جمله خدمات پزشکی، مشاوره، خدمات هنری و حمل و نقل و غیره وجهی را به هر عنوان پرداخت می‌کنند، پنج درصد آن را به عنوان علی‌الحساب مالیات مؤدی (دریافت‌کنندگان وجوه) کسر و ظرف سی‌روز به حساب تعیین شده از طرف سازمان امور مالیاتی کشور واریز و رسید آن را به مؤدی تسلیم نمایند.

از طرف دیگر علاوه بر اینکه مطابق ماده ۱۰۳ ق.م.م و کلاء دادگستری و کسانی که در محاکم اختصاصی شرکت می‌کنند، مکلفند در وکالتنامه‌های خود رقم حق‌الوکاله را قید نمایند و معادل پنج درصد آن، بابت علی‌الحساب مالیاتی بر روی وکالتنامه، تمبرالصاق و ابطال نمایند. همچنین ماده ۲۸ ق.م.م نیز مضمولین مالیات بر ارث را مکلف کرده است که مالیات متعلق را بر اساس اظهارنامه تا سه ماه پس از انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه به رسم علی‌الحساب، پرداخت و رسید دریافت دارند. مهمتر اینکه ماده ۱۶۳ به عنوان یک قاعده کلی در این زمینه مقرر می‌دارد:

«سازمان امور مالیاتی مجاز است که مضمولان مالیات را در مواردی که مالیات آنان در موقع تحصیل درآمد، کسر و پرداخت نمی‌شود کلاً یا بعضاً مکلف نماید در طول

سال، مالیات متعلق به همان سال را به نسبتی از آخرین مالیات قطعی شده سنوات قبل یا به نسبتی از حجم فعالیت به طور علی‌الحساب پرداخت نماید و در صورت تخلف، علی‌الحساب مذکور طبق مقررات این قانون وصول خواهد شد.»

همچنین قانونگذار اجازه تقسیط مالیات قطعی را داده است. در این باره ماده ۴۰ ق.م.م در مورد مالیات بر ارث به سازمان امور مالیاتی اجازه داده است تا در صورتی که مشمولین این مالیات قادر به پرداخت تمام یا قسمتی از مالیات خود نباشند، با اخذ تضمین معتبر، قرار تقسیط آن را تا مدت سه سال از تاریخ قطعی شدن مالیات متعلق بدهد. حتی فراتر از آن قانونگذار به منظور حمایت از تولید و اشتغال در ماده ۴۲ مقرر داشته است:

«در صورتی که جزء ماترک متوفی کارخانه یا کارگاه تولیدی باشد و ارزش سایر اموال متوفی تکافوی مالیات بر ارث متعلق به ماترک را نکند، پس از وصول مالیات از محل سایر اموال، نسبت به مازاد مالیات و همچنین در مواردی که متعلق به ماترک منحصر به کارخانه یا کارگاه تولیدی یا واحدهای کشاورزی باشد، سازمان امور مالیاتی کشور مکلف است در صورت تقاضای وراثت با تقسیط مالیات در مدت مناسبی موافقت نماید.»

مهمتر اینکه در ماده ۱۶۷ به عنوان یک قاعده کلی در این زمینه به وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان امور مالیاتی اجازه داده است تا نسبت به مؤدیانی که قادر به پرداخت بدهی مالیاتی خود اعم از اصل و جریمه به طور یکجا نیستند از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی، بدهی مربوط را حداکثر به مدت سه سال تقسیط نماید.

نکته مهم دیگر درباره زمان و نحوه پرداخت مالیات، اصل منع تهاتر بدهی مالیاتی است. تهاتر طبق بند ۵ ماده ۲۶۴ قانون مدنی، یکی از طرق سقوط تعهدات به شمار می‌رود. در بیان قاعده آن ماده ۲۹۴ قانون مذکور مقرر می‌دارد:

«وقتی دو نفر در مقابل یکدیگر مدیون باشند بین دیون آنها به یکدیگر ... تهاتر حاصل می‌شود.»

به موجب ماده ۲۹۵ قانون یاد شده:

«تهاتر قهری است و بدون اینکه طرفین در این موضوع تراضی نمایند حاصل می‌شود.»

مثلاً اگر دو نفر در مقابل یکدیگر مبلغی (فرضاً یک میلیون ریال) بدهکار باشند، بین دیون آنها تهاتر حاصل می‌شود و خود بخود ذمه هر دو بری خواهد شد.

اما در حقوق عمومی و از جمله حقوق مالی و مالیاتی تهاتر پذیرفته نشده و در اصل ممنوع است. مؤدی که مکلف به پرداخت نقدی و فوری بدهی مالیاتی خود می‌باشد، نمی‌تواند از تهاتر

استفاده کند و اگر طلبی از دولت داشته باشد با توسل به تهاجر و پا به پا کردن بدهی مالیاتی با طلب خود از دولت، از پرداخت مالیات خودداری کند، ممنوعیت تهاجر در حقوق عمومی دلایلی دارد. دلیل اول جنبه مالی دارد و آن اینکه خزانه دولت به پول مالیات احتیاج دارد و تهاجر پول نقد در اختیار خزانه نمی‌گذارد. دلیل دوم ماهیت بودجه‌ای دارد و آن مغایرت تهاجر با اصل کاملیت یا جامعیت بودجه است. به موجب این اصل که در اصل ۵۳ قانون اساسی ایران آمده است، کلیه دریافت‌های دولت در حسابهای خزانه‌داری کل متمرکز می‌شود و همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب، به موجب قانون انجام می‌شود. دلیل سوم مغایرت تهاجر با یکی از اصول اساسی و مهم حقوق عمومی یعنی اصل «منع اعمال قدرت علیه دولت» است. زیرا وقتی که طلبکار دولت، بدهی مالیاتی خود را نپردازد و اعلام تهاجر کند در واقع نوعی اعمال قدرت علیه دولت است که انحصاراً قدرت عمومی را در اختیار دارد و حاکمیت برتر محسوب می‌شود و قابل قبول نیست که اشخاص علیه این قدرت برتر، اعمال قدرت و گردنکشی کنند.

مع الوصف در موارد استثنایی، قانونگذار اجازه تهاجر در حوزه حقوق عمومی داده است، از جمله بر اساس ماده ۳۱ آئین‌نامه اجرایی قانون انتشار اسناد خزانه و اوراق قرضه، مؤسسات دولتی و وابسته به دولت موظفند که اسناد خزانه و اوراق قرضه را بعد از سررسید در مقابل بدهی مالیاتی بپذیرند.

۲- چه کسی باید مالیات را بپردازد (تمیز مؤدی و بدهکار مالیاتی)

اساساً شخصی که باید مالیات را بپردازد به وسیله قانون تعیین می‌شود. شخصی که مالیات را پرداخت می‌کند و وزن حقوقی مالیات را متحمل می‌شود (یعنی مکلف به پرداخت مالیات با رعایت مقررات قانونی است) مؤدی است. اما مؤدی که وزن حقوقی مالیات را متحمل می‌شود، همیشه وزن اقتصادی مالیات را تحمل نمی‌کند چون با پدیده انتقال می‌تواند وزن اقتصادی آن را به دیگری تحمیل کند. در موردی مالیاتهای غیر مستقیم مانند مالیات بر مصرف و معاملات، این انتقال قانونی است و در واقع خواسته قانون محسوب می‌شود. اما در مورد مالیاتهای مستقیم، گاهی که این انتقال صورت می‌گیرد علیرغم خواسته قانون است. مثلاً در مالیات بر درآمد مشاغل معمولاً صاحبان مشاغل با افزایش نرخ کالا و خدمات مربوط به شغل خود، سعی می‌کنند وزن اقتصادی را به دیگران تحمیل کنند.

از سوی دیگر در کنار مؤدی، شخص دیگری به نام بدهکار مالیاتی می‌تواند وجود داشته باشد و دستگاه مالیاتی از کسی که مالیات به نام او نیست آن را مطالبه کند. اصولاً مؤدی در عین حال بدهکار مالیاتی است و باید شخصاً مالیات خود را پرداخت کند. در چنین حالتی تمایز بین بدهکار و مؤدی با توجه به یکی بودن آنها مطرح نمی‌باشد. اما گاهی اتفاق می‌افتد که اداره مالیاتی شخص را که مؤدی نیست بدهکار مالیات می‌شناسد و مالیات را از او مطالبه می‌کند. در چنین مواردی تمیز بدهکار از مؤدی مهم است که معمولاً در دو حالت اساسی زیر اتفاق می‌افتد :

- بر اساس تضامن در صورت غیر قابل وصول بودن مؤدی

- در صورت وصول مالیات از منبع توزیع درآمد.

۱-۲) تضامن (مسئولیت تضامنی) در پرداخت مالیات

تضامن یا به عبارتی مسئولیت تضامنی، نوعی مسئولیت مشترک است. در این نوع ضمان (که عمدتاً در قانون تجارت به تبعیت از حقوق اروپایی پذیرفته شده است) ذمه‌ای به ذمه دیگری ضمیمه می‌شود یا اصطلاحاً مبتنی بر ضم ذمه به ذمه است. برخلاف ضمان در قانون مدنی که نقل ذمه به ذمه است. در این نوع مسئولیت، طلبکار می‌تواند به هر کدام از متعهدین، اعم از مدیون اصلی و ضامن و سایر متعهدها مجتمعاً یا منفرداً برای اخذ طلب خود رجوع کند و رجوع به یکی از آنها مانع مراجعه به دیگران نیست. ماده ۱۶۲ ق.م.م نیز این قاعده را برقرار نموده و مقرر می‌دارد:

«در مواردی که اشخاص متعدد مسئول پرداخت مالیات شناخته می‌شوند ادارات امور مالیاتی حق دارند به همه آنها مجتمعاً یا به هر یک جداگانه برای وصول مالیات مراجعه کنند و مراجعه به یکی از آنها مانع مراجعه به دیگران نخواهد بود».

ماده ۱۸۲ ق.م.م اشخاصی را که در حکم مؤدی محسوب می‌شوند برمی‌شمارد که در واقع موجبات تعدد اشخاص مسئول پرداخت مالیات را فراهم می‌کند. طبق این ماده:

«کسانی که مطابق مقررات این قانون مکلف به پرداخت مالیات دیگران می‌باشند و همچنین هر کسی که پرداخت مالیات دیگری را تعهد یا ضمانت کرده باشد و کسانی که در اثر خودداری از انجام تکالیف مقرر در این قانون مشمول جریمه شناخته شوند در حکم مؤدی محسوب و از نظر وصول بدهی طبق مقررات قانونی اجرای وصول مالیاتها با آنان رفتار خواهد شد».

با توجه به حکم ماده ۱۶۲ می‌توان گفت که اشخاص مذکور در ماده ۱۸۲ با مؤدی اصلی در پرداخت مالیات مسئولیت تضامنی دارند. به علاوه قانون مالیاتهای مستقیم در موارد متعددی به قاعده مسئولیت تضامنی حکم داده است. از جمله طبق ماده، ۱۹۹ هر شخص حقیقی یا حقوقی که به موجب مقررات این قانون مکلف به کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر می‌باشد در صورت تخلف از انجام وظایف مقرر با مؤدی در پرداخت مالیات مسئولیت تضامنی خواهد داشت. همچنین مطابق ماده ۱۶۱ در صورتی که اداره امور مالیاتی، مال مؤدی را که نزد اشخاص ثالث است در اجرای قرار تأمین مالیات توقیف کند. در صورتی که اشخاص ثالث به توقیف مذکور ترتیب اثر ندهند در پرداخت مالیات مؤدی مسئولیت تضامنی خواهند داشت.

فواید مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات این است که اولاً از غیر قابل دسترس بودن مؤدی و غیر قابل وصول شدن مالیات جلوگیری می‌کند و ثانیاً مانع سازش و تبانی بین مؤدی و برخی اشخاص ثالث به منظور تقلب و فرار مالیاتی می‌شود.

۲-۲) وصول مالیات از منبع توزیع درآمد

در این حالت برای سهولت در وصول مالیات، قانون، پرداخت آن را بر عهده دیگری یعنی توزیع کننده درآمد قرار می‌دهد که مکلف است قبل از پرداخت درآمد به مؤدی، مبلغ مالیات متعلقه را از آن کسر و به دستگاه مالیاتی پرداخت کند و بدین لحاظ بدهکار مالیاتی محسوب می‌شود و به سادگی از مؤدی قابل تشخیص است. ماده ۸۶ ق.م.م در این خصوص مقرر می‌دارد: پرداخت‌کنندگان حقوق، هنگام هر پرداخت یا تخصیص آن مکلفند مالیات متعلق را طبق مقررات ماده ۸۵ این قانون محاسبه و کسر و ظرف ۳۰ روز با صورتی حاوی نام و نشانی دریافت‌کنندگان و میزان آن به اداره امور مالیاتی محل پرداخت کنند. وصول مالیات از منبع توزیع درآمد برای سازمان مالیاتی مزایای متعددی دارد که عبارتند از:

۲-۲-۱) نامرئی بودن

با توجه به اینکه در این حالت مالیات مؤدی قبل از دریافت درآمد کسر و پرداخت می‌شود از نظر روانی محروم شدن از مبلغی که به دست نیامده قابل تحمل‌تر است تا محروم شدن از درآمدی که به دست آمده است.

۲-۲-۲) امنیت

از آنجا که مالیات در زمان توزیع درآمد وصول می‌شود لذا حتی در صورت مفقود شدن مؤدی، زبانی متوجه اداره نمی‌شود و از سوی دیگر این روش امکان هر گونه تقلب مالیاتی را از بین می‌برد.

۲-۲-۳) سرعت

با توجه به اینکه مالیات از منبع توزیع درآمد برداشت می‌شود لذا نیازمند تسلیم اظهارنامه و طی مراحل قانونی نیست و به سرعت وصول می‌شود.

۲-۲-۴) سهولت و صرفه‌جویی

این روش، وصول مالیات را برای اداره آسان می‌کند زیرا به جای رجوع به تعداد زیادی حقوق‌بگیر، به اشخاص محدود توزیع کننده درآمد مراجعه و مالیات را مطالبه می‌کند و این فرآیند موجب صرفه‌جویی نیز می‌شود.

۲-۲-۵) تنظیم فشار مالیاتی

از آنجا که این روش باعث می‌شود که مؤدی مالیات سالانه را به تدریج (ماهانه) پرداخت کند و از پرداخت یکباره و یکجای مبلغ هنگفتی معاف می‌شود لذا فشار مالیاتی را تنظیم می‌کند. اما مؤدی نمی‌تواند از کاهش ارزش پول در طول سال استفاده کند.

۳- تضمین‌های وصول مالیات

قانونگذار به منظور افزایش امکان وصول مالیات، بویژه در صورتی که مؤدی از انجام وظیفه

قانونی خود در پرداخت مالیات خودداری کند، تضمین‌هایی را پیش‌بینی نموده و در اختیار دستگاه مالیاتی قرار داده است تا با توسل به آنها بتواند مالیات مؤدیان را وصول کند. مهمترین تضمین یا به عبارتی اقتدار و اختیار دستگاه مالیاتی در این مرحله، وصول مالیات به وسیله عملیات اجرایی یا وصول قهری و اجباری مالیات است. به علاوه تضمین‌های قابل توجه دیگری نیز در این زمینه وجود دارند که در اینجا به بررسی آنها می‌پردازیم.

۳-۱) وصول مالیات از طریق عملیات اجرایی (وصول قهری مالیات)

مهمترین تضمین برای وصول مالیات، اختیار وصول آن به قهر و اجبار یا به عبارتی به وسیله عملیات اجرایی است که اصطلاحاً «به اجرا گذاشتن مالیات» نامیده می‌شود و منظور از آن توسل دستگاه مالیاتی به قوه قهریه برای وصول مالیات است. نکته مهم در این زمینه آن است که قانون، اختیارات و اقتدار لازم برای انجام این شیوه وصول را به دستگاه مالیاتی داده است تا بتواند رأساً و بدون مراجعه به دادگستری و از طریق اداره اجرائیات خود، اقدام نماید. عملیات اجرایی وصول مالیات به موجب قوانین و مقررات موجود، در سه مرحله به ترتیب زیر انجام می‌گیرد:

۳-۱-۱) مرحله صدور و ابلاغ برگ (افطار) اجرایی

درباره این مرحله نخست وصول قهری مالیات، ماده ۲۱۰ ق.م.م.م. مقرر می‌دارد:

«هر گاه مؤدی مالیات قطعی شده خود را ظرف ده روز از تاریخ ابلاغ قطعی پرداخت نکند، اداره امور مالیاتی به موجب برگ اجرایی به او ابلاغ می‌کند که ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ، کلیه بدهی خود را بپردازد یا ترتیب پرداخت آن را به اداره امور مالیاتی بدهد.»

۳-۱-۲) مرحله توقیف اموال

هر گاه مؤدی پس از ابلاغ برگ اجرایی، در موعد مقرر مالیات مورد مطالبه را کلاً پرداخت نکند یا ترتیب پرداخت آن را به اداره امور مالیاتی ندهد، به اندازه بدهی مؤدی اعم از اصل و جرایم متعلق به اضافه ده درصد بدهی از اموال منقول، غیر منقول و مطالبات مؤدی، توقیف خواهد شد. صدور دستور توقیف و دستور اجرای آن به عهده اجرائیات اداره امور مالیاتی می‌باشد (ماده ۲۱۱ ق.م.م.م) و توسط مأمورین اجرای اداره اجرائیات به عمل می‌آید. ارزیابی اموال مورد توقیف هم به وسیله ارزیاب اداره امور مالیاتی صورت می‌گیرد.

ماده ۲۱۲ ق.م.م.م. اموالی که توقیف آنها ممنوع است یا به اصطلاح جزو مستثنیات دین است را برشمرده است. آئین‌نامه اجرایی وصول مالیاتها، اصل را بر توقیف اموال منقول گذاشته است. توقیف اموال غیر منقول توسط بازداشت نامه صورت می‌گیرد که در چهار نسخه تنظیم می‌شود و نسخه چهارم آن به اداره ثبت اسناد و املاک محل ارسال و ممنوعیت نقل و انتقال آن اعلام و اداره ثبت

مكلف به رعایت آن است.

۳-۱-۳) مرحله فروش اموال

در صورتی که مؤدی تا انقضای مدتی که برای توقیف اموال تعیین شده است، مالیات را پرداخت نکند و موجبات رفع توقیف اموال را فراهم نسازد سازمان امور مالیاتی حق دارد که اموال توقیف شده را وفق مقررات از طریق حراج یا مزایده به فروش رسانده و طلب دولت به اضافه کلیه هزینه‌های فروش را از محل آن برداشت و وصول کند. کلیه اقدامات مربوط به آگهی حراج و مزایده فروش اموال، به عهده مسئول اجرائیات اداره امور مالیاتی می‌باشد (ماده ۲۱۴ ق.م.م). در موارد اموال غیر منقول، در صورتی که پس از دو نوبت آگهی مزایده، خریداری برای اموال مذکور پیدا نشود، سازمان امور مالیاتی می‌تواند مطابق ارزیابی کارشناس رسمی دادگستری، معادل کل بدهی به علاوه هزینه متعلقه از مال مورد توقیف را تملک و بهای آن را به حساب مؤدی، منظور نماید (ماده ۲۱۵ ق.م.م).

ضمناً به موجب ماده ۲۱۶ ق.م.م مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از عملیات اجرایی، هیأت حل اختلاف مالیاتی است که به شکایات مذکور به فوریت و خارج از نوبت رسیدگی و رأی صادر خواهد کرد. رأی صادره قطعی و لازم‌الاجرا است. در فصل بعدی راجع به هیأت مذکور بحث خواهیم کرد.

۳-۲) سایر تضمینات وصول

تضمینات دیگری برای وصول مالیات در قانون مالیاتهای مستقیم پیش‌بینی شده است که در زیر به آنها اشاره می‌کنیم

۳-۲-۱) مسئولیت تضامنی

در گفتار قبلی راجع به مسئولیت تضامنی بحث کردیم و گفتیم که مبتنی بر مسئولیت مشترک است. بنابراین با توجه به اینکه این نوع مسئولیت، دامنه شمول مسئولین پرداخت مالیات را به نحو تضامنی گسترده می‌کند و به سازمان مالیاتی اجازه می‌دهد که به اشخاص متعددی برای وصول مالیات مجتمعاً و منفرداً مراجعه کند و رجوع به یکی از آنها مانع از رجوع به دیگران نیست، می‌توان گفت که امکان وصول مالیات را افزایش می‌دهد و بدین لحاظ در زمره تضمین‌های وصول مالیات قرار می‌گیرد.

۳-۲-۲) جرایم مالیاتی

این جرایم مانند جرایم مالیاتی مرحله تشخیص مالیات به صورت افزایش درصدی از مالیات متعلقه است که علیه مؤدیان و اشخاص ثالث متخلف اعمال می‌شود. طبق ماده ۲۱۰ ق.م.م چنانچه مؤدی در موعد مقرر مالیات قطعی متعلقه را پرداخت نکند و به مرحله وصول به وسیله اجرا برسد علاوه بر میزان بدهی مالیاتی به اندازه ده درصد آن نیز از اموال وی توقیف می‌شود. این ده درصد

اضافی در واقع جریمه محسوب می‌شود. همچنین به موجب ماده ۱۹۹ اشخاص حقیقی یا حقوقی که به موجب مقررات این قانون مکلف به کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر می‌باشند، در صورت تخلف از انجام وظایف قانونی مشمول جریمه‌ای معادل ۲۰٪ مالیات پرداخت نشده خواهند بود.

۳-۲-۳) مجازاتهای اداری و انتظامی

این مجازاتها برای اشخاص ثالث مستنکف از انجام وظایف قانونی در این مرحله پیش‌بینی شده است. از جمله اینکه به موجب تبصره ۱ ماده ۱۹۹ ق.م.م در مواردی که مکلفین به کسر مالیات وزارتخانه، شرکت یا مؤسسه دولتی و شهرداری باشند، مسئولین امر (متخلف) مشمول مجازات (اداری) مقرر، طبق قانون تخلفات اداری خواهد بود.

همچنین طبق ماده ۲۶۸ ق.م.م سردفتران اسناد رسمی مستنکف از انجام تکالیف مقرر در زمینه وصول مالیات مؤدیان دیگر به مجازاتهای انتظامی در مرجع صلاحیتدار مذکور در قانون دفاتر اسناد رسمی محکوم خواهند شد.

۳-۲-۴) مجازاتهای کیفری

این مجازاتها نیز برای اشخاص ثالث مستنکف از وظایف قانونی در این مرحله پیش‌بینی شده است. از جمله اینکه طبق تبصره ۲ ماده ۱۹۹ ق.م.م هر گاه مکلف به کسر مالیات، شخص حقوقی غیردولتی باشد، مدیر یا مدیران آن نیز علاوه بر مسئولیت تضامنی نسبت به پرداخت مالیات و جرایم متعلق به حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال، محکوم خواهند شد. همچنین مطابق تبصره ۳ ماده مذکور، چنانچه کسر کننده مالیات، شخص حقیقی باشد نیز به این مجازات محکوم خواهد شد. به علاوه برابر ماده ۱۶۱ در صورت تخلف مؤدی و اشخاص ثالث، در خصوص اموال مورد تأمین مالیات، مشمول این مجازات کیفری می‌شوند.

۳-۲-۵) تکالیف اشخاص ثالث

علاوه بر مواردی که تاکنون درباره تکالیف اشخاص ثالث در زمینه کسر و ایصال مالیات مؤدیان دیگر بیان کردیم، قانون مالیاتهای مستقیم به منظور وصول حتمی مالیات، تکالیف دیگری را نیز بر عهده برخی اشخاص ثالث گذاشته است. از جمله اینکه در ماده ۱۸۷ سردفتران اسناد رسمی را مکلف کرده است تا در صورتی که معاملات مربوط به اموال ارثی، املاک و درآمد اتفاقی به موجب سند رسمی صورت می‌گیرد، قبل از ثبت و یا اقاله یا فسخ سند معامله، مراتب را از اداره مالیاتی محل وقوع ملک یا محل سکونت مؤدی، حسب مورد، استعلام نموده و پس از گواهی انجام معامله نسبت به این موارد اقدام نمایند. گواهی مذکور نیز در قبال وصول بدهی مالیاتی صادر خواهد شد.

همچنین طبق ماده ۱۸۶، صدور یا تجدید یا تحدیر کارت بازرگانی و پروانه کسب یا کار اشخاص حقیقی و حقوقی از طرف مراجع صلاحیتدار، منوط به ارائه گواهی از اداره امور مالیاتی ذی‌ربط مبنی بر پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی قطعی شده، می‌باشد. همین حکم طبق تبصره ۱ ماده مذکور شامل اعطای تسهیلات بانکی به اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل از طرف

بانکها و مؤسسات اعتباری گردیده است.

۳-۲-۶) حق تقدم مالیه

این حق در ماده ۱۶۰ ق.م. تصریح شده که در واقع، بدهی مالیاتی را در ردیف دیون ممتازه قرار داده است. به موجب این ماده:

«سازمان امور مالیاتی کشور برای وصول مالیات و جرایم متعلق از مؤدیان و مسئولان پرداخت مالیات نسبت به سایر طلبکاران به استثنای صاحبان حقوق نسبت به مال مورد وثیقه و مطالبات کارگران و کارمندان ناشی از خدمت، حق تقدم خواهند داشت ...».

۳-۲-۷) اختیار افذ قرار تأمین مالیات و اجرای آن

مطابق ماده ۱۶۱ ق.م.م:

«در مواردی که مالیات مؤدی هنوز قطعی نشده یا مراحل اجرایی آن طی نشده است و بیم تفریط مال یا اموال از طرف مؤدی به قصد فرار از پرداخت مالیات می‌رود، اداره امور مالیاتی باید با ارائه دلایل کافی از هیأت حل اختلاف مالیاتی قرار تأمین مالیات را بخواهد و در صورتی که هیأت، صدور قرار را لازم تشخیص دهد، ضمن تعیین مبلغ، قرار تأمین مقتضی صادر خواهد کرد. اداره امور مالیاتی مکلف است معادل همان مبلغ از اموال و وجوه مؤدی که نزد وی یا اشخاص ثالث باشد، تأمین کند ...».

۳-۲-۸) اختیار ممنوع فروش کردن بدهکاران مالیاتی

به موجب ماده ۲۰۲ ق.م.م:

« وزارت امور اقتصادی و دارایی یا سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند از خروج بدهکارانی که میزان بدهی آنها از ده میلیون ریال بیشتر است از کشور جلوگیری نماید. حکم این ماده در مورد مدیر یا مدیران مسئول، اشخاص حقوقی بابت بدهی قطعی مالیات شخص حقوقی یا مالیاتهایی که به موجب این قانون، شخص حقوقی مکلف به کسر و ایصال آن می‌باشد و مربوط به دوران مدیریت آنان بوده نیز جاری است و مراجع ذی‌ربط با اعلام وزارت یا سازمان مربوط مکلف به اجرای این ماده می‌باشند».

۳-۲-۹) اختیار پیگیری ابطال اسناد صوری نقل و انتقال اموال مؤدیان

مطابق تبصره ماده ۲۰۲ ق.م.م:

« در صورتی که مؤدیان مالیاتی به قصد فرار از پرداخت مالیات، اقدام به نقل و

انتقال اموال خود به همسر یا فرزندان نمایند، سازمان امور مالیاتی کشور می‌تواند نسبت به ابطال اسناد مذکور از طریق مراجع قضایی اقدام نماید.»

۴- پرسشهای مهم برای تمرین فصل هشتم

- ۱-۴) شکل وصول مالیات و نحوه پرداخت آن را توضیح دهید؟
- ۲-۴) زمان وصول مالیات و مسائل مربوط به آن را شرح دهید؟
- ۳-۴) آیا بدهی مالیاتی قابل تهاتر است. توضیح دهید؟
- ۴-۴) موارد تمیز مؤدی و بدهکار مالیاتی را شرح دهید؟
- ۵-۴) مسئولیت تضامنی در پرداخت مالیات را توضیح دهید؟
- ۶-۴) مزایای وصول مالیات از منبع توزیع درآمد را بنویسید؟
- ۷-۴) تضمین‌های وصول مالیات را در حقوق مالیاتی ایران توضیح دهید؟
- ۸-۴) وصول مالیات از طریق عملیات اجرایی را شرح دهید؟

فصل نهم

مبانی و کلیات بودجه

همانطور که در فصل اول بیان شد، موضوع مالیه عمومی، درآمدها و هزینه‌های عمومی است و هدف اصلی مالیه عمومی، تطبیق دادن درآمدهای عمومی به هزینه‌های عمومی است. این امر مهم به وسیله سندی به نام بودجه انجام می‌گیرد. بودجه سندی است که در یک قسمت آن هزینه‌های عمومی تعیین و طبقه‌بندی شده و در قسمت دیگر آن، درآمدهای عمومی که برای تأمین این هزینه‌های عمومی باید وصول شود، برای یک دوره زمانی مشخص (یک سال) تعیین شده است. بودجه در واقع مهمترین و اساسی‌ترین سند در سازمان مالی و اداری دولت است و مبنای فعالیت آن قرار می‌گیرد و یکی از عوامل و ابزارهای مهم برای برنامه‌ریزی، هدایت و کنترل عملیات و فعالیتهای دولت و سازمانهای دولتی به شمار می‌رود به نحوی که امروزه بودجه را مساوی برنامه‌ریزی می‌دانند. بنابراین بودجه از اهمیت بسزایی برخوردار است و از اصول و قواعد ویژه‌ای پیروی می‌کند و ضوابط و مقررات خاصی بر نحوه تهیه و تنظیم، تصویب، اجرا و نظارت بر اجرای آن حاکم است و مسائل و موضوعات حقوقی، مالی و اقتصادی بحث‌انگیز و قابل توجهی درباره آن مطرح می‌شود که لازم است با آنها آشنا شویم.

البته اشخاص و سازمانهای خصوصی و غیر دولتی نیز برای تنظیم فعالیتهای خود، برنامه‌ریزی نموده و بدین منظور از ابزار بودجه استفاده می‌کنند. لیکن در اینجا بودجه عمومی یا به عبارت دقیق‌تر بودجه کل کشور مورد نظر است که در این فصل، مبانی و کلیات آن را طی دو گفتار جداگانه بررسی می‌کنیم. در گفتار اول به بررسی تعاریف، تاریخچه و مراحل بودجه می‌پردازیم و در گفتار دوم، اصول بودجه را مورد بحث قرار می‌دهیم. سایر مسائل و موضوعات بودجه را به فصول بعدی موکول می‌کنیم.

۱- تعاریف، تاریخچه و مراحل بودجه

برای ورود به بحث بودجه لازم است که ابتدا با مفاهیم و تعاریف بودجه و تاریخچه پیدایش و مراحل آن آشنا شویم.

۱-۱) تعاریف بودجه

از بودجه، تعاریف مختلف و متعددی از سوی علمای علم مالیه، اقتصاددانان و حقوقدانان ارائه شده و قانونگذار نیز آن را تعریف کرده است که در اینجا به چند نمونه از تعاریف بودجه اشاره می‌کنیم:

«بودجه یک سند مالی است مربوط به درآمدها و هزینه‌های دولت».

«بودجه سندی است که در آن درآمدها و مخارج یک سازمان یا دستگاه در دوره

همانطور که در فصل اول بیان شد، موضوع مالیه عمومی، درآمدها و هزینه‌های عمومی است و هدف اصلی مالیه عمومی، تطبیق دادن درآمدهای عمومی به هزینه‌های عمومی است. این امر مهم به وسیله سندی به نام بودجه انجام می‌گیرد. بودجه سندی است که در یک قسمت آن هزینه‌های عمومی تعیین و طبقه‌بندی شده و در قسمت دیگر آن، درآمدهای عمومی که برای تأمین این هزینه‌های عمومی باید وصول شود، برای یک دوره زمانی مشخص (یک سال) تعیین شده است. بودجه در واقع مهمترین و اساسی‌ترین سند در سازمان مالی و اداری دولت است و مبنای فعالیت آن قرار می‌گیرد و یکی از عوامل و ابزارهای مهم برای برنامه‌ریزی، هدایت و کنترل عملیات و فعالیت‌های دولت و سازمان‌های دولتی به شمار می‌رود به نحوی که امروزه بودجه را مساوی برنامه‌ریزی می‌دانند. بنابراین بودجه از اهمیت بسزایی برخوردار است و از اصول و قواعد ویژه‌ای پیروی می‌کند و ضوابط و مقررات خاصی بر نحوه تهیه و تنظیم، تصویب، اجرا و نظارت بر اجرای آن حاکم است و مسائل و موضوعات حقوقی، مالی و اقتصادی بحث‌انگیز و قابل توجهی درباره آن مطرح می‌شود که لازم است با آنها آشنا شویم.

البته اشخاص و سازمان‌های خصوصی و غیر دولتی نیز برای تنظیم فعالیت‌های خود، برنامه‌ریزی نموده و بدین منظور از ابزار بودجه استفاده می‌کنند. لیکن در اینجا بودجه عمومی یا به عبارت دقیق‌تر بودجه کل کشور مورد نظر است که در این فصل، مبانی و کلیات آن را طی دو گفتار جداگانه بررسی می‌کنیم. در گفتار اول به بررسی تعاریف، تاریخچه و مراحل بودجه می‌پردازیم و در گفتار دوم، اصول بودجه را مورد بحث قرار می‌دهیم. سایر مسائل و موضوعات بودجه را به فصول بعدی موکول می‌کنیم.

۱- تعاریف، تاریخچه و مراحل بودجه

برای ورود به بحث بودجه لازم است که ابتدا با مفاهیم و تعاریف بودجه و تاریخچه پیدایش و مراحل آن آشنا شویم.

۱-۱) تعاریف بودجه

از بودجه، تعاریف مختلف و متعددی از سوی علمای علم مالیه، اقتصاددانان و حقوقدانان ارائه شده و قانونگذار نیز آن را تعریف کرده است که در اینجا به چند نمونه از تعاریف بودجه اشاره می‌کنیم:

«بودجه یک سند مالی است مربوط به درآمدها و هزینه‌های دولت».

«بودجه سندی است که در آن درآمدها و مخارج یک سازمان یا دستگاه در دوره مشخصی از زمان مثلاً یک سال، پیش‌بینی شده و به تصویب مقام صلاحیتدار رسیده باشد».

۲-۱) تاریخچه بودجه

بودجه به مفهوم امروزی که مستلزم تصویب و نظارت قوه مقننه است نتیجه یک تحول تدریجی است که همزمان با پیدایش حکومت‌های مشروطه در دنیا طی چندین قرن به وقوع پیوسته است. سرآغاز این جریان به موضوع حق پارلمان در تصویب مالیاتها در سال ۱۲۱۵ میلادی در کشور انگلستان بر می‌گردد که با فرمان پادشاه مقرر شد مالیاتها و عوارض باید به تصویب پارلمان آن کشور برسد. لیکن این امر فقط مربوط به تصویب قسمتی از بودجه، یعنی بخش درآمدی آن بود. مدتها تصور می‌شد که وظیفه اصلی پارلمان فقط تصویب مالیاتها است و حق دخالت در نحوه هزینه این درآمدها و نظارت بر مخارج عمومی را ندارد. حتی همین حق تصویب مالیاتها و عوارض که در سال مذکور از طرف پادشاه به پارلمان آن کشور اعطا شد تا سال ۱۶۱۶ میلادی که با تصویب لایحه حقوق این حق تشبیت گردید عملاً اجرا نمی‌شد و با مخالفت‌هایی مواجه بود. اما این حق با حق تصویب سالانه بودجه که بعداً برقرار شد تفاوت داشت زیرا مالیاتی که یک بار تصویب می‌شد دولت آن را برای همیشه وصول می‌کرد.

نظارت پارلمان در امر مخارج و تصویب برنامه خرج آن در کشور یاد شده، از سال ۱۳۴۴ میلادی شروع شد که در آن سال برای اولین بار در پارلمان آن کشور مطرح شد که پارلمان نه تنها باید مالیاتها و عوارض را به تصویب برساند بلکه باید نسبت به نحوه مصرف درآمدهای عمومی از طرف دولت نیز اظهار نظر کند. این اصل علیرغم بیان مکرر در پارلمان با مخالفت‌های دولت روبرو گردید و فقط پارلمان موفق شد که گاهگاهی صورت حسابهای مربوط به مخارج و درآمدهای عمومی از دولت را دریافت کند و سرانجام با اصرار زیاد موفق شد که دولت آن کشور را وادار سازد که هر ساله اطلاعات جامع‌تر و صورت حسابهای بیشتری درباره مخارج خود به پارلمان تسلیم کند. این امر بویژه بیشتر در مواقعی صورت می‌گرفت که دولت برای تأمین کسری مخارج خود ناچار به مراجعه به پارلمان برای وضع مالیاتها و عوارض جدید می‌گردید و پارلمان نیز تصویب آن را منوط به تسلیم صورت حسابهای مخارج و درآمدهای عمومی و ضرورت مخارج جدید می‌کرد و دولت ناگزیر به تقدیم آنها به پارلمان می‌شد. به تدریج این رویه عمومیت یافت و هر سال وزیر مالیه آن کشور در زمان معینی برای پیشنهاد وضع مالیاتهای جدید، صورتی از مخارج عمومی سالانه دولت را نیز به پارلمان تسلیم می‌کرد. بدین ترتیب صورت پیش‌بینی مخارج و درآمدهای عمومی پس از سالهای متمادی اختلاف بین دولت و پارلمان، به طور منظم تسلیم پارلمان گردیده و روش تهیه و پیشنهاد بودجه آغاز شد و در اثر این تحول تدریجی، بالاخره در اوایل قرن هیجدهم میلادی موضوع تهیه و تصویب بودجه و الزام دولت به اجرای بودجه مصوب پارلمان در کشور انگلستان تشبیت و عملی گردید. در مرحله بعد، لزوم نظارت پارلمان بر اجرای بودجه در سال ۱۸۱۶ مطرح شد که منجر به تشکیل سازمانی نظارتی توسط پارلمان به نام دیوان محاسبات و تهیه و پیشنهاد قانون تفریغ بودجه می‌شود و بدین ترتیب سیکل یا دوره بودجه کامل گردید.

در کشور فرانسه این روند با ظهور انقلاب کبیر آن کشور در سال ۱۷۸۹ میلادی آغاز شد. در این کشور نیز مدتها حق پارلمان منحصر به تصویب مالیاتها بود و حق تصویب مخارج عمومی و حق نظارت بر اجرای بودجه در اواخر قرن نوزدهم میلادی تصویب و عمل شد.

در ایالات متحده آمریکا پس از اعلام استقلال آن کشور بر اساس قانون اساسی مصوب ۱۷۸۷ میلادی حق وضع مالیات در اختیار کنگره آمریکا و بویژه مجلس نمایندگان آن کشور قرار گرفت اما تا سال ۱۹۱۴ دولت مرکزی الزامی به پیشنهاد بودجه واحد کاملی حاوی تمام درآمدها و هزینه‌های عمومی کشور به کنگره نداشته است و اولین بودجه کامل در سال مذکور پیشنهاد و تصویب شد. در سایر کشورهای جهان نیز روش تهیه و تصویب و نظارت بر اجرای بودجه از اوایل قرن نوزدهم میلادی شروع شده است. اما اجرای کامل این روش به نوع نظام حکومتی آنها و درجه مردم سالاری آن بستگی دارد.

در ایران اولین لایحه بودجه کشور را منیع‌الدوله هدایت وزیر مالیه وقت در سال ۱۳۲۸ هجری قمری (۱۲۸۹ هجری شمسی) تهیه کرده است اما قبل از پیشنهاد آن به مجلس شورای ملی، در دوره دوم مورد سوء قصد سیاسی (ترور) قرار گرفته و وزیر بعد از او بودجه تهیه شده را به نام وی به مجلس همان دوره پیشنهاد کرده است. این بودجه علاوه بر اینکه به دقت و طبق اصول تهیه شده، مقدمه مفصلی داشته که اصول مربوط به تهیه بودجه و فواید آن را برای نمایندگان و مردم تشریح کرده است. میزان درآمد در بودجه مزبور ۱۴۱/۱۶۰/۰۰۰ ریال و میزان مخارج ۱۴۶/۱۸۰/۰۰۰ ریال بوده و بدین ترتیب در اولین بودجه پیشنهادی دولت ایران حدود ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال کسر بودجه پیش‌بینی شده است.

البته این بودجه به تصویب مجلس شورای ملی نرسید و بعداً نیز تا مدتها یا بودجه‌ای پیشنهاد نشد و یا اگر پیشنهاد شد به تصویب نرسید. اولین بودجه‌ای که به تصویب مجلس شورای ملی رسید مربوط به بودجه سال ۱۳۰۲ هجری شمسی است که در مرداد ۱۳۰۲ به تصویب رسیده است. از دوره چهارم مجلس به بعد همه ساله بودجه کشور به مجلس پیشنهاد گردیده و تصویب شده است.

۱-۳) ج - مراحل بودجه

با توجه به آنچه که درباره سیر تحول و تکامل بودجه بیان شد. بودجه عمومی در هر کشور دارای چهار مرحله است مرحله اول یا آغازین آن مرحله تهیه و پیشنهاد بودجه است که در صلاحیت قوه مجریه قرار دارد. مرحله دوم را مرحله تصویب بودجه می‌نامند که از جمله صلاحیتهای قوه مقننه محسوب می‌شود. مرحله سوم به مرحله اجرا مشهور است که توسط دستگاههای اجرایی اعمال می‌شود و بالاخره مرحله چهارم یا پایانی مرحله نظارت بر اجرای بودجه است که عمدتاً توسط قوه مقننه و از طریق نهادهای نظارتی مانند دیوان محاسبات صورت می‌گیرد.

این مراحل چهارگانه بودجه را اصطلاحاً دوره بودجه یا مراحل بودجه و یا سیکل بودجه می‌گویند که در فصول بعدی درباره نحوه اعمال آنها در نظام حقوقی ایران بحث خواهیم کرد.

۲- گفتار دوم - اصول بودجه

به نظر علمای علم مالیه عمومی برای تهیه و تنظیم، تصویب و اجرای بودجه رعایت اصولی که اصول بودجه نامیده می‌شود لازم و ضروری است. این اصول را می‌توان به دو دسته کلی شامل اصول سیاسی بودجه و اصول اقتصادی - مالی بودجه تقسیم‌بندی کرد که در اینجا به بررسی آنها می‌پردازیم.

۲-۱ الف - اصول سیاسی بودجه

منظور از اصول سیاسی بودجه، اصولی است که با حاکمیت دولت و روابط قوه مجریه و مقننه در امر بودجه و بویژه نظارت قوه مقننه بر اجرای بودجه، ارتباط دارند. این اصول را به شرح زیر برشمرده و مورد بحث و بررسی قرار می‌دهیم.

۲-۱-۱) اصل سالانه بودن

همانطوری که قبلاً در تعریف بودجه بیان شد اصولاً بودجه، پیش‌بینی و برآورد درآمدها و هزینه‌های عمومی است و این پیش‌بینی بدون محدودیت زمانی امکان‌پذیر نیست. لذا از ابتدای پیدایش بودجه، برای آن محدوده زمانی مشخصی تعیین کرده‌اند. امروزه در همه کشورها این محدوده زمانی یک سال است که اصطلاحاً به آن سال مالی می‌گویند.

این اصل حاصل تجربیات بودجه‌نویسی بوده و مهمترین دلیل پذیرش و اعمال آن، سیاسی است که به لزوم نظارت قوه مقننه بر اجرای بودجه برمی‌گردد. این نوع نظارت ایجاب می‌کند که دوره زمانی بودجه خیلی کوتاه نباشد به نحوی که قوه مجریه اختیارات لازم برای اجرای آن نداشته و قوه مقننه نیز فرصت کافی برای بررسی و نظارت بر اجرای آن به دست نیآورد. همچنین خیلی طولانی نباشد به گونه‌ای که نظارت قوه مقننه بر اجرای آن دچار سستی و کم توجهی قرار گیرد. دلیل دیگر، این اصل فنی است که بر لزوم دقت و درستی پیش‌بینی درآمدها و هزینه‌های عمومی و لزوم ثبات در اعتبارات دستگاههای اجرایی، استوار می‌باشد که عدم توجه به آنها موجب اختلال در فعالیتهای دستگاههای مذکور می‌شود. در نظام حقوقی ایران در اصل ۵۲ قانون اساسی، تهیه و تصویب بودجه کل کشور به صورت سالانه تعیین شده و بدین نحو بر اصل یاد شده تأکید کرده است. در قانون محاسبات عمومی و سایر قوانین نیز از عبارت بودجه سالانه کل کشور نام برده می‌شود. در ماده یک قانون محاسبات عمومی آمده است که بودجه کل کشور برنامه مالی دولت است که برای یک سال مالی تهیه ... می‌شود. به موجب ماده ۶ قانون مذکور سال مالی، یک سال هجری شمسی است که از اول فروردین ماه آغاز می‌شود و به پایان اسفند ختم می‌شود.

به موجب اصل فوق بودجه کل کشور به صورت سالانه تهیه و تصویب می‌شود و درآمدها و هزینه‌های عمومی مندرج در آن نیز برای یک سال مالی پیش‌بینی و برآورد می‌گردد.

البته اصل مزبور استثنائاً در برخی مواقع خاص به علت وقوع بحرانهای اقتصادی، مالی و سیاسی رعایت نشده و در این موارد با توجه به ضرورت اداره کشور و تداوم فعالیت دستگاههای

اجرائی، بودجه‌های چند دوازدهم مانند ۱/۱۲ یا ۲/۱۲ یا به عبارتی چند ماهه (یک ماهه و دو ماهه و ...) بر مبنای بودجه سال قبل تنظیم و تصویب شده است. به عنوان مثال بودجه دو ماهه فروردین و اردیبهشت ۱۳۵۹ در پایان سال ۱۳۵۸ معادل ۲/۱۲ بودجه مصوب سال ۱۳۵۸ کشور تهیه و تصویب گردیده است.

از دیدگاه حقوقی یکی از آثار مهم اصل سالانه بودن بودجه این است که احکام مقرر در بودجه، جنبه موقتی و سالانه دارند و بنابراین در قانون بودجه نباید احکامی که ماهیت بودجه‌ای نداشته و جنبه دائمی دارند پیش‌بینی کرد. این نکته مهم از ابتدای بودجه‌نویسی در ایران تا سالهای اخیر رعایت نشده است به نحوی که در تبصره‌های قوانین بودجه سالانه کشور، همواره برخی از احکام غیره موقتی و دائمی که ماهیت بودجه‌ای نداشتند درج می‌گردید که اصطلاحاً به آنها تبصره‌های دائمی می‌گفتند. این نوع تبصره‌ها دائمی بوده و مانند سایر قوانین مصوب مجلس تا زمانی که فسخ و بی‌اعتبار نشده‌اند لازم‌الاجرا هستند. خوشبختانه در سال ۱۳۶۵ شورای نگهبان به درستی به این رویه نادرست ایراد گرفت و پیش‌بینی احکام با ماهیت غیر بودجه‌ای و دائمی در قانون بودجه سالانه کشور را مغایر اصل ۵۲ قانون اساسی اعلام نمود که در آن اصل، سالانه بودن بودجه تأکید شده است. از آن زمان به بعد این رویه متوقف شده و تبصره‌های دائمی از قوانین بودجه سالانه کل کشور رخت بر بست به نحوی که می‌توان گفت اصل یاد شده در حال حاضر کاملاً رعایت می‌شود. به همین خاطر بنا به پیشنهاد دولت برخی احکام مالی که جنبه غیر موقتی و دائمی داشت و معمولاً از آن زمان به بعد با قید اعتبار سالانه در قوانین بودجه پیش‌بینی می‌شد و یا به علت ایراد شورای نگهبان قابل درج در قانون بودجه سالانه کل کشور نبود، در قانونی به نام قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۰ و الحاقیه آن مصوب ۱۳۸۵ پیش‌بینی و به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است.

۲-۱-۲) دوم - اصل تعادل

منظور از اصل تعادل بودجه این است که در بودجه کل کشور باید هزینه‌ها و درآمدهای عمومی با هم برابر و یک اندازه باشند، اگر میزان هزینه‌های عمومی بودجه بیشتر از درآمدهای عمومی آن باشد بودجه با کسری درآمدهای عمومی مواجه می‌شود که اصطلاحاً کسری بودجه نامیده می‌شود. در مالیه کلاسیک اصل تعادل بودجه به خاطر جلوگیری از پدیده کسری بودجه، از اصول خدشه‌ناپذیر تلقی می‌شد زیرا کسری بودجه را به علت وادار کردن دولت برای توسل به اخذ وام انتشار اسکناس موجب بروز خطر تورم و ورشکستگی دولت می‌دانستند. اما در مالیه جدید به نظر برخی از علمای مالیه عمومی و اقتصاددانان، کسری بودجه در برخی موارد بویژه برای تأمین اعتبارات عمرانی، اشکالی ندارد و حتی برای توسعه اقتصادی باید از سیاست کسری بودجه استفاده کرد. به نظر اینان در برخی مواقع عدم تعادل بودجه‌ای، توسعه اقتصادی مفید محسوب می‌شود.

البته بدیهی است که استفاده از کسر بودجه و توسل به انتشار اسکناس برای جبران آن به منظور تأمین هزینه‌های جاری دولت شدیداً تورم‌زا بوده و مذموم است.

از سوی دیگر ممکن است برعکس حالت فوق، دولت بنا به علل و عواملی مانند افزایش قیمت بین‌المللی صادرات با افزایش درآمدهای عمومی بودجه مواجه شود به نحوی که مازاد بر هزینه‌های عمومی پیش‌بینی شده در بودجه باشد. در این صورت معمولاً نحوه استفاده از درآمد اضافی در قانون بودجه پیش‌بینی می‌شود. غالباً مازاد درآمدهای عمومی به مصرف بازپرداخت دیون دولت می‌رسد یا به حساب یا صندوق ذخیره ارزی مخصوصی واریز و نگهداری می‌شود تا در جهت امور ویژه‌ای به منظور توسعه و پیشرفت اقتصادی کشور، هزینه گردد یا برای مقابله با بحران‌های اقتصادی و مالی احتمالی پس‌انداز شود. در ایران با توجه به افزایش قابل توجه قیمت بین‌المللی نفت خام صادراتی کشور در سالهای اخیر، برای اولین بار پس از انقلاب اسلامی در ماده ۶۰ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۸، حساب ذخیره ارزی حاصل از صادرات نفت خام صادراتی جهت نگهداری مازاد درآمدهای ارزی حاصل از صادرات نفت خام نسبت به ارقام پیش‌بینی شده در قانون مذکور پیش‌بینی گردید و نحوه مصرف آن بویژه در جهت توسعه اقتصادی کشور در این ماده نیز مشخص شده است. این موضوع مجدداً در ماده یک قانون چهارم توسعه تقریباً به همین نحو پیش‌بینی گردیده است.

۲-۱-۳) سوم - اصل وحدت

منظور از اصل وحدت بودجه این است که کل کشور باید دارای یک بودجه باشد و در این بودجه واحد، کلیه درآمدها و هزینه‌های تمام دستگاهها و سازمانهای دولتی پیش‌بینی گردد. به عبارت دیگر بودجه کل کشور باید در سند واحدی تنظیم و پیشنهاد شود و یکجا به تصویب مجلس برسد. این امر نظارت قوه مقننه بر اجرای بودجه را تسهیل می‌کند و به وسیله آن، ایجاد تعادل در بودجه نیز امکان‌پذیر می‌شود.

اصل ۵۲ قانون اساسی با بیان نحوه پیشنهاد و تصویب قانون بودجه سالانه کل کشور، این اصل را مورد پذیرش و تأکید قرار داده است و در قوانین عادی از جمله قانون محاسبات عمومی و قوانین بودجه سالانه کل کشور نیز این عبارت به کار رفته است. ماده یک قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ در تعریف بودجه کل کشور، اجزای آن را شامل بودجه عمومی کشور یعنی بودجه وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی، بودجه شرکتهای دولتی و بانکها و بودجه مؤسساتی که عنوانی غیر از عناوین فوق دارند برمی‌شمارد و بنابراین اصل وحدت بودجه را عملی کرده و بدان عینیت بخشیده است.

البته با توجه به ماهیت متفاوت فعالیت سازمانهای مختلف دولتی، تجمیع بودجه همه آنها در یک سند واحد به نام قانون بودجه کل کشور قدری مشکل است، زیرا فعالیت شرکتهای دولتی ماهیت انتفاعی و تصدی‌گرایانه دارد و با فعالیت وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی که واجد ماهیت غیر انتفاعی و حاکمیتی است ماهیتاً متفاوت است. به همین خاطر در بودجه کل کشور، بودجه

شرکتهای دولتی به صورت کلی درج می‌شود و بودجه تفصیلی آنها بر اساس ارقام مندرج در بودجه کل کشور به تصویب مجامع عمومی یا شوراهای عالی آنها می‌رسد.

شایان ذکر است که این اصل در ابتدای پیدایش بودجه و نظام بودجه‌ریزی دولتی کاملاً رعایت نمی‌شد و معمولاً بودجه‌های متعدد و متفرقی برای سازمانهای دولتی مختلف تهیه و به تصویب پارلمان می‌رسید، به نحوی که هر دستگاهی بودجه مستقلی داشت.

اصل وحدت بودجه، استثنائاً ممکن است به علت بروز بحرانها و مشکلات اقتصادی، مالی، سیاسی و ... رعایت نشود و دولت ناگزیر به پیشنهاد بودجه فوق‌العاده یا متمم بودجه گردد و مجلس نیز آن را تصویب نماید.

۲-۱-۴) چهارم - اصل تقدم درآمد بر هزینه

به موجب این اصل باید در تهیه و تصویب بودجه، ابتدا میزان درآمدهای عمومی از منابع مختلف را برآورد کرد و سپس میزان هزینه‌های عمومی و اعتبارات مربوط به آن را تعیین نمود. بر این اساس، در قانون بودجه ابتدا بخش درآمدها، و منابع تأمین اعتبار درج می‌شود و سقف آن معین شده و به تصویب می‌رسد و بعد از آن در چارچوب این سقف، هزینه‌های عمومی به موجب تبصره‌ها تعیین می‌شود.

البته رعایت این اصل، محل اختلاف و مناقشه است. امروزه با توجه به اینکه بودجه به ابزار مدیریتی و برنامه‌ریزی تبدیل شده است، برخی از اقتصاددانان به عکس این اصل یعنی تقدم هزینه بر درآمد اعتقاد دارند و می‌گویند بودجه، برنامه مالی دولت برای انجام عملیاتی است که منجر به نیل سیاستها و اهداف قانونی می‌شود. برای انجام این عملیات برنامه‌ریزی شده و هدفمند، ابتدا باید هزینه‌های عمومی را مشخص کرد و سپس درآمدهای عمومی را مورد بررسی قرار داد. این دیدگاه، اجازه کسری بودجه را به دولت می‌دهد. مع‌الوصف باید گفت که عملاً این تقدم و تأخر تأثیری ندارد و اساس همان تعادل بودجه است که باید رعایت شود.

در نظام حقوقی ایران تا قبل از قانون بودجه ۱۳۱۲، عکس این اصل عمل می‌شد. یعنی ابتدا دستگاههای دولتی، بودجه‌ای را که برای خود لازم بود از لحاظ میزان مخارج و اعتبارات مورد نیاز تعیین می‌کردند و وزیر مالیه می‌بایست بودجه درآمد را با توجه به مخارج آنها تعیین کند.

اکنون عملاً در مرحله تهیه و پیشنهاد لایحه بودجه کل کشور، این اصل رعایت می‌شود و در تصویب آن نیز با توجه به بند ۴ ماده ۲۲۴ قانون آئین‌نامه داخلی مجلس شورای اسلامی مصوب ۱۳۷۸ به این ترتیب اقدام می‌گردد. این بند مقرر می‌دارد:

«در جلسه علنی مجلس شورای اسلامی پس از رسیدگی به کلیات بودجه و تصویب آن، به پیشنهادهای مربوط به درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار بودجه عمومی دولت، رسیدگی و سقف آن به تصویب خواهد رسید و پس از آن پیشنهادهای مربوط به تبصره‌ها و ردیف‌ها رسیدگی می‌گردد.»

۲-۱-۵) پنجم - اصل جامعیت یا کاملیت

به موجب این اصل باید کلیه درآمدهای عمومی، عیناً و بدون کسر هیچگونه هزینه‌ای و به صورت ناخالص در بودجه درج شود و تمام هزینه‌ها نیز دقیقاً طبق اعتبارات مربوط منظور گردد. بنابراین هیچ دستگاهی حق ندارد ارقام درآمدها و هزینه‌های مربوط به خود را تهاتر نماید و خالص آن را در بودجه منعکس کند. مثلاً سازمان امور مالیاتی کشور نمی‌تواند میزان مالیاتهای وصولی از اشخاص را پس از کسر هزینه‌های مربوط به تشخیص و وصول مالیات (انجام عمل تهاتر) برآورد و حاصل آن را برای درج در بودجه اعلام نماید و یا دستگاه دیگری که میزان درآمدهای آن کمتر از هزینه‌هایش است پس از انجام عمل تهاتر، مابه‌التفاوت درآمدها و هزینه‌های خود را به عنوان اعتبار تقاضا کند.

این اصل که تهاتر را در حقوق عمومی و بویژه حقوق مالی منع می‌کند به نحوی در اصل ۵۳ قانون اساسی آمده است که مقرر می‌دارد:

«کلیه دریافت‌های دولت در حسابهای خزانه‌داری کل متمرکز می‌شود و همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می‌گیرد».

بر اساس اصل مزبور، کلیه درآمدهای سازمانهای دولتی و هزینه‌های آنها باید عیناً در بودجه کل کشور پیش‌بینی شود و وصول درآمدهای خارج از موارد پیش‌بینی شده در بودجه کل کشور و انجام هزینه‌های بدون درج در آن ممنوع، و حسب مورد، تخلف مالی و اداری و جرم محسوب می‌شود. حتی درآمدهای اختصاصی که برای انجام هزینه‌های مشخص پیش‌بینی می‌شود نیز از این قاعده خارج نیست و رقم مربوط به درآمدهای مذکور نیز باید به صورت جداگانه در بودجه مصوب مشخص گردد و ردیف اعتباری خاصی هم برای هزینه‌های مربوط به آن اختصاص داده شود و بنابراین وجوه این نوع درآمدها در بودجه کل کشور را نمی‌توان استثنایی بر این قاعده تلقی کرد. اصل جامعیت بودجه برای اعمال نظارت قوه مقننه بر اجرای بودجه، مؤثر و ضروری است. در غیر این صورت اعمال این نوع نظارت با مشکل مواجه می‌شود و حتی می‌توان گفت که غیر ممکن خواهد شد.

۲-۱-۶) ششم - اصل شمولیت یا تفصیل

طبق این اصل باید در بودجه کل کشور، تمام درآمدها و هزینه‌های عمومی به تفکیک و به صورت جزئی و مفصل درج و پیشنهاد و تصویب گردد و از پیش‌بینی درآمدها به صورت کلی خودداری به عمل آید، زیرا در غیر این صورت نظارت قوه مقننه بر اجرای بودجه امکان‌پذیر نخواهد بود. بر این اساس، در بودجه کل کشور، درآمدها و هزینه‌های عمومی کلیه دستگاههای اجرایی به موجب نظام خاص بودجه‌ریزی و بودجه‌نویسی، طبقه‌بندی و احصاء می‌شوند و جزئیات آنها در جداول ضمیمه بودجه درج می‌گردد. بدین لحاظ قانون بودجه سالانه کل کشور علاوه بر ماده واحده و تعدادی تبصره که در آن، انواع درآمدهای عمومی و اعتبارات مربوط به هزینه‌های عمومی تعیین می‌شود، جداول مفصل و ضمیمه‌ای دارد که معمولاً مشتمل بر چند جلد قطور است. البته اصل

مزبور در مورد بودجه شرکتهای دولتی و بانکها در بودجه کل کشور دقیقاً رعایت نمی‌شود. بلکه همانطور که قبلاً بیان شد، بودجه این نوع سازمانهای دولتی به صورت کلی مشتمل بر ارقام درآمدها و هزینه‌های آنها در بودجه کل کشور درج می‌شود و بودجه تفصیلی یا مفصل آنها به تصویب مراجع ذیصلاح مربوط، یعنی مجامع عمومی یا شوراهای عالی آنها می‌رسد.

۲-۲) اصول اقتصادی - مالی بودجه

امروزه علاوه بر اینکه بودجه، ابزار سیاسی محسوب می‌شود، همچنین یک ابزار مهم اقتصادی - مالی برای رسیدن به اهداف اقتصادی، اجتماعی و مالی دولتها به شمار می‌رود و از این حیث نیز اصولی بر آن حاکم است که در اینجا آنها را بر شمرده و مورد بحث و بررسی قرار می‌دهیم.

۲-۲-۱) اول - اصل تمرکز عایدات

به موجب این اصل تمام درآمدهای دولت از هر منبعی که باشد باید در یک محل جمع شود و آن محل صندوقی است که اصطلاحاً خزانه نامیده می‌شود و همه دستگاههای دولتی که قانوناً مأمور وصول درآمدی هستند و هر نوع درآمد قانونی که دارند را باید به حسابهای خزانه واریز کنند و اگر برای انجام وظایف و مأموریتهای خود، لازم است هزینه‌ای داشته باشند، باید در حدود اجازه قانونگذار، طبق اعتبارات مصوب از آن محل برداشت کنند. این اصل، موجب ایجاد انضباط مالی و هماهنگی در اجرای بودجه می‌شود.

اصل ۵۳ قانون اساسی که قبلاً نیز ذکر شد، با بیان اصل مزبور تصریح می‌کند که کلیه دریافت‌های دولت در حسابهای خزانه‌داری کل متمرکز می‌شود و همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب، به موجب قانون انجام می‌گیرد. ماده ۳۹ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ در این راستا مقرر می‌دارد:

«وجوهی که از محل درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار منظور در بودجه کل کشور وصول می‌شود و همچنین درآمدهای شرکتهای دولتی به استثنای بانکها و مؤسسات اعتباری و شرکتهای بیمه، باید به حسابهای خزانه که در نزد بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران افتتاح می‌گردد، تحویل شود. خزانه مکلف است ترتیب لازم را بدهد که شرکتهای دولتی بتوانند در مورد بودجه مصوب، از وجوه خود استفاده نمایند».

۲-۲-۲) دوم اصل تفصیص

طبق این اصل، اعتبارات منظور در تبصره‌های قانون بودجه که طبق فصول و مواد مربوط برای هزینه‌های مشخصی تعیین شده یا اصطلاحاً تخصیص یافته است باید فقط در همان موارد معین قانونی، به مصرف برسد و هزینه شود و نمی‌توان برخلاف آن عمل کرد و اعتبار مصوب برای هزینه یک موضوع معین را در جای دیگری هزینه نمود. مثلاً اعتبار مربوط به یک طرح عمرانی یا به

عبارتی طرح تملک دارایی‌های سرمایه‌ای از قبیل احداث بیمارستان و مدرسه را به منظور پرداخت حقوق و مزایای کارکنان دستگاه، هزینه کرد.

اهمیت این اصل به اندازه‌ای است که طبق قانون دیوان محاسبات کشور، تخلف مالی محسوب می‌شود و فراتر از آن به موجب ماده ۵۹۸ قانون مجازات اسلامی، در حکم جرم تصرف غیر قانونی در وجوه و اموال عمومی قرار دارد. ناگفته پیداست که رعایت اصل مزبور، موجب انضباط مالی و نیل به اهداف مالی و اقتصادی بودجه می‌شود. البته قانونگذار استثنائاً اجازه داده است که در موارد محدودی با رعایت تشریفات خاصی در ارقام اعتبارات مواد و فصول هزینه‌ها انتقال و جابجایی صورت گیرد و به عبارتی اعتبارات بودجه منعطف گردد این موضوع را تحت عنوان اصل انعطاف‌پذیری در بند بعدی بررسی می‌کنیم.

۲-۲-۳) اصل انعطاف‌پذیری

این اصل، استثنایی قانونی بر اصل تخصیص محسوب می‌شود. از آنجایی که اعتبارات مصوب در بودجه کل کشور جنبه پیش‌بینی دارد و در مرحله اجرای بودجه عملاً ممکن است دستگاهها با مشکلاتی در مورد اعتبارات مصوب مواجه شوند، به نحوی که در برخی موارد با کمبود اعتبار و در موارد دیگری مازاد اعتبار داشته باشند. لذا قانونگذار با اعمال اصل انعطاف‌پذیری بودجه اجازه داده است که در موارد محدودی با رعایت تشریفات و شرایط خاصی در ارقام اعتبارات بودجه دستگاهها، تغییر و انتقال صورت گیرد و درصدی از اعتبار فصل یا ماده‌ای کسر و به اعتبار فصل یا ماده دیگری اضافه شود.

نکته مهم در اجرای این اصل، رعایت دقیق موازین و تشریفات قانونی است. در غیر این صورت هر گونه دخل و تصرف و جابجایی در اعتبارات بودجه مصوب، تخلف و جرم محسوب می‌شود. البته استفاده از اصل مزبور بیشتر در زمانی که اوضاع و احوال اقتصادی کشور دچار نوسانات شدید و غیر منتظره است مطلوب و ضروری می‌باشد و در زمان ثبات اقتصادی و آرامش و امنیت سیاسی و اجتماعی پسندیده نیست و باید کمتر مورد استفاده قرار گیرد. در حال حاضر در نظام حقوقی ایران ماده ۷۹ قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت، مصوب ۱۳۸۰ در این راستا قابل توجه است که مقرر می‌دارد:

«افزایش اعتبارات هزینه هر یک از برنامه‌ها و فصول هزینه وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی منظور در قوانین بودجه سالانه از محل کاهش دیگر برنامه‌ها و فصول هزینه دستگاه ذی‌ربط، مشروط به آنکه در جمع اعتبارات هزینه‌ای آن دستگاه تغییری حاصل نشود، حداکثر تا سی درصد به پیشنهاد بالاترین مقام دستگاه اجرایی و تأیید سازمان مدیریت برنامه‌ریزی کشور مجاز می‌باشد.»

لازم به ذکر است که جابجایی و تغییر در ارقام اعتبارات مصوب بودجه دستگاهها بیشتر از میزان مذکور در این ماده، مستلزم پیشنهاد اصلاحیه قانون بودجه توسط دولت و تصویب آن در

مجلس شورای اسلامی است. ضمناً قبل از تصویب ماده فوق، نحوه انعطاف‌پذیری اعتبارات بودجه و تشریفات آن در قوانین بودجه سالانه پیش‌بینی می‌شد.

۳- پرسشهای مهم برای تمرین فصل نهم

۱-۳) بودجه را از نظر علمی و قانونی تعریف کنید و با توجه به تعریف قانونی آن، اجزای بودجه کل کشور را بنویسید؟

۲-۳) تاریخچه بودجه را در جهان و ایران بنویسید؟

۳-۳) مراحل بودجه را بنویسید؟

۴-۳) اصول سیاسی بودجه را برشمارید و دو مورد را توضیح دهید؟

۵-۳) اصل سالانه بودن بودجه و آثار آن را توضیح دهید؟

۶-۳) کسری بودجه ناشی از عدم رعایت کدام یک از اصول حاکم بر بودجه است. اصل مزبور را توضیح دهید؟

۷-۳) اصل وحدت بودجه را شرح دهید.

۸-۳) اصل تقدم درآمد بر هزینه و نحوه اعمال آن را در نظام حقوقی ایران توضیح دهید؟

۹-۳) کدام یک از اصول حاکم بر بودجه، تهاتر در حقوق مالی را منع می‌کند. اصل مزبور را توضیح دهید؟

۱۰-۳) اصل شمولیت یا تفصیل را شرح دهید؟

۱۱-۳) اصل تمرکز عایدات و نحوه اعمال آن را در نظام حقوقی ایران توضیح دهید؟

۱۲-۳) اصل تخصیص و استثنای وارده بر آن را با توجه به نظام حقوقی ایران توضیح دهید؟

فصل دهم

تهیه و پیشنهاد بودجه

و

تصویب آن

همانطور که در فصل قبلی بیان شد بودجه دارای چهار مرحله جداگانه است که به آن مراحل بودجه یا دوره بودجه گفته می‌شود. در این فصل، مرحله آغاز بودجه یعنی، تهیه و پیشنهاد بودجه و مرحله دوم آن، تحت عنوان تصویب بودجه را به ترتیب مورد بحث و بررسی قرار می‌دهیم.

۱- تهیه و پیشنهاد بودجه

امروزه تهیه و پیشنهاد بودجه در تمام کشورهای جهان در صلاحیت انحصاری قوه مجریه قرار دارد و این اصل در قوانین اساسی کشورها تصریح شده است. دلایل این امر را می‌توان، گستردگی سازمانهای اجرایی، وظایف و اختیارات قانونی قوه مذکور برای وصول درآمدهای عمومی و منابع تأمین اعتبار و مصرف اعتبارات بودجه و بالطبع برخورداری از توان تخصصی، فنی و کارشناسی کافی جهت تخمین منابع درآمدهای عمومی و برآورد هزینه‌های عمومی برشمرد.

در نظام حقوقی ایران، اصل پنجاه و دوم قانون اساسی، این اصل را مورد پذیرش قرار داده و تصریح می‌نماید بودجه کل کشور به ترتیبی که در قانون مقرر می‌شود، از طرف دولت (یعنی قوه مجریه) تهیه و ... تسلیم می‌گردد. در این راستا اصل یکصد و بیست و ششم قانون اساسی مسؤلیت امور برنامه و بودجه کشور را مستقیماً بر عهده رئیس جمهور گذاشته است که رئیس دولت (قوه مجریه) محسوب می‌شود.

از این صلاحیت انحصاری قوه مجریه می‌توان نتیجه گرفت که صرفاً دولت می‌تواند پیشنهاد بودجه کل کشور را به صورت لایحه، جهت تصویب به مجلس تقدیم نماید و بنابراین مجلس یا قوه مقننه برخلاف سایر قوانین، از حق ابتکار تکوین قانون بودجه در قالب طرح نمایندگان مجلس، برخوردار نیست و این امر یکی از محدودیتهای وارده بر صلاحیت عام مجلس در خصوص پیشنهاد تصویب قوانین است.

تهیه و تنظیم و پیشنهاد بودجه از دو جنبه مهم فرآیند اداری و شیوه فنی قابل بحث و بررسی است.

۱-۱) فرآیند اداری تهیه و تنظیم و پیشنهاد بودجه

در ایران از ابتدای پیدایش بودجه تا سال ۱۳۴۳ تهیه و تنظیم بودجه بر عهده وزارت مالیه یا دارایی بود. وزارت مزبور هر سال بودجه دولت را تهیه و پس از تأیید نخست وزیر، جهت تصویب به مجلس پیشنهاد می‌داد. در این بودجه درآمدهای دولت و هزینه کل هر دستگاه منظور می‌شد و پس از تصویب بودجه، هر یک از دستگاهها موظف بودند بودجه تفصیلی خود را در چارچوب مواد هزینه به تصویب کمیسیون بودجه مجلس برسانند.

از سال ۱۳۴۳ وظیفه تهیه و تنظیم بودجه مستقیماً تحت نظر نخست وزیر قرار گرفت و با توجه به تشکیل سازمان بودجه، زیر نظر نخست‌وزیر، دفتر مرکزی بودجه در سال ۱۳۴۴ در سازمان مذکور تشکیل و مسؤلیت تهیه و تنظیم بودجه به عهده آن محول شد. این سازمان به موجب قانون برنامه و بودجه کشور مصوب ۱۳۵۱ به سازمان برنامه و بودجه تغییر نام داد و طبق این قانون وظیفه تهیه و تنظیم بودجه را بر عهده گرفت. بعد از پیروزی انقلاب اسلامی، به موجب اصل ۱۲۶ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، رئیس جمهور مسئولیت امور برنامه و بودجه و امور اداری و استخدامی کشور را مستقیماً بر عهده دارد و می‌تواند اداره آنها را به عهده دیگری بگذارد. بر این اساس رئیس جمهور اداره این امور را به سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور محول نموده که وابسته به ریاست جمهوری است و رئیس آن معاون رئیس جمهور محسوب می‌شد. این سازمان برابر مصوبه مورخ ۱۳۷۸/۱۲/۱۱ شورای عالی اداری، از ادغام سازمان برنامه و بودجه و سازمان امور اداری و استخدامی کشور به وجود آمده که اخیراً به موجب مصوبه یکصد و سی و سومین جلسه شورای مذکور مورخ ۱۳۸۶/۴/۱۸ به دو معاونت ستادی رئیس جمهور تحت عناوین معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی، و معاونت توسعه و مدیریت و سرمایه‌انسانی تبدیل شده است با این تغییر و تحول سازمانی، وظیفه تهیه و تنظیم بودجه بر عهده معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور قرار گرفته است.

اکنون که با مرجع سازمانی تهیه و تنظیم بودجه آشنا شدیم به بررسی فرآیند اداری آن می‌پردازیم. این فرآیند با ابلاغ بخشنامه بودجه توسط رئیس جمهور به کلیه وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی، شرکتهای دولتی و سازمانهایی که به نحوی از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند شروع می‌شود. بخشنامه بودجه توسط سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور (من بعد معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس‌جمهور) تهیه و پس از بررسی در هیأت دولت با امضای رئیس‌جمهور در اوایل نیمه دوم هر سال مالی ابلاغ می‌گردد. در بخشنامه بودجه، معمولاً سیاست‌ها و خط‌مشی‌های دولت، واقعیت‌ها و عملکرد بخش‌های مختلف اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی کشور، وضعیت مالی دولت، میزان سقف کلان بودجه عمومی دولت و خط‌مشی‌های اساسی و رهنمودهای اجرایی تهیه و تنظیم بودجه، مطرح می‌شود. همچنین برنامه زمان‌بندی تهیه و تنظیم لایحه بودجه کل کشور، دستورالعمل‌های تهیه و تنظیم بودجه و برخی دستورالعمل‌های دیگر و جدول سقف هزینه‌های عمومی دولت به همراه بخشنامه بودجه به دستگاههای ذی‌ربط ارسال می‌گردد. پس از ابلاغ بخشنامه بودجه، دستگاههای مخاطب آن، مکلفند بر اساس برنامه زمانی اعلام شده و دستورالعمل‌های مربوط و با رعایت خط‌مشی‌های اساسی و رهنمودهای اجرایی تهیه و تنظیم بودجه، نسبت به تهیه و تنظیم بودجه پیشنهادی خود اقدام و آن را به سازمان (معاونت) مذکور ارسال نمایند.

تهیه و تنظیم بودجه پیشنهادی دستگاهها توسط دفتر بودجه آنها انجام می‌شود. دستگاههای اجرایی برابر ماده ۱۴ قانون برنامه و بودجه مصوب ۱۳۵۱ باید هنگام ارایه بودجه پیشنهادی خود،

آن را به تأیید وزیر مربوط یا مجمع عمومی و یا بالاترین مقام مسئول دستگاه برسانند. پیشنهادهای دستگاههای اجرایی در دفاتر مختلف سازمان یا معاونت یاد شده بررسی می‌شود و پس از جرح و تعدیل و تلفیق آنها، پیش‌نویس لایحه بودجه سالانه کل کشور، بر اساس موازین مقرر در بخشنامه بودجه توسط مرجع موصوف تهیه و برای بررسی نهایی به هیأت وزیران ارسال می‌شود. هیأت وزیران نیز پس از بررسی‌های لازم و انجام اصلاحات و تغییرات مورد نظر در پیش‌نویس مذکور، لایحه بودجه سالانه کل کشور را تصویب می‌کند. سپس این لایحه همراه با اطلاعات زیر با امضای رئیس جمهور برای تصویب نهایی به مجلس شورای اسلامی تقدیم می‌شود:

- مقدمه بودجه شامل توضیحات لازم درباره لایحه بودجه پیشنهادی و آثار و نتایج آن
 - درآمدهای وصولی و هزینه‌های انجام شده در سال مالی قبل
 - پیش‌بینی درآمدها و برآورد هزینه‌های عمومی سال جاری
 - هر نوع اطلاع دیگری که ضروری تشخیص داده شود.
- لایحه مذکور از لحاظ شکلی، مشتمل بر یک ماده واحده و چندین تبصره است. در ماده واحده، میزان بودجه کل کشور از حیث درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار و هزینه‌ها به تفکیک در مورد اجزای بودجه کل کشور، یعنی:

- بودجه عمومی دولت شامل منابع درآمدهای عمومی و درآمدهای اختصاصی، و هزینه‌های وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی
 - بودجه شرکت‌های دولتی و بانکها، و
 - بودجه مؤسساتی که تحت عنوانی غیر از عناوین فوق قید می‌شوند پیش‌بینی می‌گردد.
- در تبصره‌های بودجه که هر یک شامل چندین بند و جزء است احکام مربوط به درآمدها و نحوه وصول آنها و اعتبارات مربوط به هزینه‌های عمومی درج می‌شود.
- در لایحه بودجه کل کشور بر اساس اصل وحدت بودجه مندرج در اصل ۵۲ قانون اساسی، بودجه تمام سازمانها و نهادهای مربوط به قوای سه گانه و نهادهای وابسته به مقام رهبری، مانند مجلس خبرگان و مجمع تشخیص مصلحت نظام و هر نوع سازمان عمومی که به نحوی از بودجه کل کشور استفاده می‌کنند، پیش‌بینی می‌شود. اما اختیار قوه مجریه در خصوص جرح و تعدیل و اصلاح بودجه پیشنهادی برخی دستگاهها با محدودیت قانونی مواجه است، در این راستا با توجه به ماده یک قانون مقررات مالی شورای نگهبان مصوب ۱۳۶۲ و نظریه تفسیری این شورا، قوه مجریه حق جرح و تعدیل و اصلاح بودجه پیشنهادی شورای نگهبان را ندارد و باید عیناً آن را در لایحه بودجه درج نماید. این موضوع درباره بودجه پیشنهادی مربوط به مجمع تشخیص مصلحت نظام نیز بر اساس نظریه تفسیری شورای نگهبان صدق می‌کند. مجلس شورای اسلامی تا قبل از سال ۱۳۷۸ برابر ماده ۱۸۳ قانون آئین‌نامه داخلی مجلس شورای اسلامی، مصوب ۱۳۶۱ در این خصوص استقلال داشت. این ماده مقرر می‌داشت:

«بودجه مجلس برای سال بعد به وسیله کارپردازان مجلس تهیه و پس از تصویب هیأت رئیسه به کمیسیون محاسبات برای تصویب نهایی ارجاع می‌شود و بودجه مصوب کمیسیون محاسبات از طریق رئیس مجلس، برای هیأت دولت ارسال تا عیناً در لایحه بودجه آورده شود».

لیکن با اصلاح قانون آئین‌نامه مذکور در سال ۱۳۷۸ با ایراد شورای نگهبان، مبنی بر مغایرت عدم اختیار قوه مجریه در مورد اصلاح بودجه نهایی مجلس شورای اسلامی با اصل ۵۲ قانون اساسی، استقلال مجلس در خصوص تهیه و تنظیم و درج بودجه خود در لایحه بودجه کل کشور از بین رفته است.

نکته مهم درباره تهیه و تنظیم و پیشنهاد بودجه، بررسی مهلت زمانی تقدیم بودجه به مجلس شورای اسلامی جهت تصویب است. قبلاً اصل بیستم قانون اساسی مشروطیت در این خصوص مقرر داشته بود که بودجه هر یک از وزارتخانه‌ها باید در نیمه آخر هر سال از برای سال دیگر تمام شده، پانزده روز قبل از عید نوروز حاضر باشد. اما قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران در این باره ساکت است و حکم خاصی ندارد. مع‌الوصف در برخی قوانین عادی، مهلت زمانی مشخصی برای تقدیم لایحه بودجه به مجلس مقرر شده بود. این مهلت طبق ماده ۲۶ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۴۹، پنجم بهمن ماه هر سال بود که این حکم در قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ نیامد و مسکوت باقی ماند تا اینکه تبصره ۳۵ قانون برنامه اول توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی مقرر داشت که از سال ۱۳۶۹ لایحه بودجه حداکثر تا ۱۵ آذرماه باید تقدیم مجلس شورای اسلامی گردد. این تاریخ در قانون برنامه دوم توسعه، به پنجم آذرماه اصلاح شد. لیکن در حال حاضر با توجه به نسخ و انقضای قوانین یاد شده و بی‌اعتباری آنها، حکم قانونی خاصی در مورد این موضوع مهم در نظام حقوقی ایران وجود ندارد. اگر چه منطق حقوقی ایجاب می‌کند که قوه مجریه با در نظر گرفتن مدت زمانی مناسب برای بررسی و تصویب نهایی لایحه بودجه در مجلس شورای اسلامی و اظهارنظر نهایی شورای نگهبان، لایحه بودجه را در فرصت زمانی مناسبی به مجلس شورای اسلامی تقدیم نماید، به نحوی که قانون بودجه کل کشور قبل از شروع سال مالی، مراحل نهایی تصویب را طی کرده و آماده اجرا باشد.

۲-۱) شیوه فنی تهیه و تنظیم بودجه

تهیه و تنظیم بودجه یا به عبارتی بودجه‌ریزی، نوعی برنامه‌ریزی است که باید بر اساس ضوابط فنی و منطقی به نحو مطلوب صورت گیرد تا هر چه بیشتر به واقعیت نزدیک‌تر شود و موجب استحکام بیشتر برنامه گردد. در این راستا روش‌های فنی مختلفی برای پیش‌بینی درآمدها و برآورد هزینه‌ها در بودجه مطرح است، که در اینجا به بررسی موارد مهم آنها می‌پردازیم.

۱-۲-۱) روش‌های فنی پیش‌بینی درآمد‌های عمومی

با توجه به اینکه درآمد‌های عمومی محل تأمین هزینه‌های عمومی است، لذا به کارگیری روش‌های فنی مناسب برای پیش‌بینی هر چه دقیق‌تر درآمد‌های عمومی برای دولت‌ها از اهمیت زیادی برخوردار است. روش‌های گوناگونی در این زمینه وجود دارد که در اینجا به دو مورد آن اشاره می‌کنیم.

❖ **روش سال ماقبل آخر**: این روش که از قدمت زیادی برخوردار است، برای اولین بار در کشور فرانسه در سال ۱۸۲۳ به کار رفته است. طبق این روش میزان درآمد‌های عمومی سال مالی بودجه در دست تنظیم، بر اساس درآمد‌های وصولی در دو سال قبل پیش‌بینی می‌شود. به عنوان مثال برای پیش‌بینی میزان درآمد‌های عمومی بودجه سال ۱۳۸۷ میزان درآمد‌های وصولی قطعی سال ۱۳۸۵ معیار قرار می‌گیرد. این روش اگر چه مبتنی بر تجربه واقعیات اقتصادی است، اما نوسانات اقتصادی از جمله افزایش قیمت‌ها را مورد توجه قرار نمی‌دهد و بنابراین نمی‌تواند معیار دقیقی برای پیش‌بینی برخی از درآمد‌های عمومی باشد.

❖ **روش ارزیابی مستقیم**: این روش که ابتدا در کشور انگلستان متداول شد، عبارت است از ارزیابی درآمد‌های عمومی بر مبنای نزدیک‌ترین اطلاعات اقتصادی. مثلاً ظرفیت احتمالی هر مالیات بر مبنای آخرین اطلاعات اقتصادی تعیین می‌شود. اساساً این روش مبتنی بر بررسی و اظهار نظر کارشناسی کارشناسان بودجه است و اعمال آن در صورت وجود اطلاعات صحیح و دقیقی از اوضاع و احوال اقتصادی کشور در آینده، مطلوب خواهد بود. بنابراین روش مذکور برای پیش‌بینی برخی درآمدها مثل مالیات‌ها کاربرد دارد. به طور کلی در بودجه‌ریزی، حسب نوع درآمد از یکی از این روش‌ها یا ترکیبی از آنها استفاده می‌شود.

۱-۲-۲) روش‌های فنی برآورد هزینه‌های عمومی

پیش‌بینی هزینه‌های عمومی، جنبه تحدیدی دارد و لذا از حساسیت بیشتری نسبت به درآمد‌های عمومی برخوردار است. مهمترین روش‌های فنی برآورد هزینه‌های عمومی به شرح زیر است:

❖ **روش بودجه متداول**: این روش، قدیمی‌ترین نوع بودجه‌ریزی است. در روش مزبور، اعتبارات مربوط به هزینه‌های هر دستگاه به تفکیک فصول و مواد هزینه، تقسیم‌بندی و برآورد می‌شود. در روش مذکور نوع و فعالیت هزینه‌ها نشان داده می‌شود ولی معلوم نمی‌شود که هر هزینه‌ای برای رسیدن به کدام هدف و مقصود یا اجرای چه نوع برنامه یا هدفی در بودجه منظور شده است.

در ایران تا سال ۱۳۴۳ که بودجه دولت را وزارت دارایی تهیه و تنظیم می‌کرد این روش متداول بود و پس از آن که این موضوع به سازمان برنامه و بودجه محول شد، روش بعدی یعنی روش بودجه برنامه‌ای معمول شده است.

❖ **روش بودجه برنامه‌ای** : در این روش اعتبارات هر دستگاه بر حسب وظایف، برنامه و فعالیت‌هایی که در سال مالی اجرای بودجه برای رسیدن به اهداف خود باید انجام دهد، برآورد و در بودجه منظور می‌شود. در بودجه برنامه‌ای، فعالیت‌های دستگاه‌های اجرایی طبقه‌بندی می‌شوند. این طبقه‌بندی در سطح کلی از امور، شروع و در سطح جزئی به برنامه ختم می‌شود و هزینه هر فعالیت طبقه‌بندی شده، در قالب فصول و مواد هزینه، محاسبه و پیش‌بینی می‌شود.

❖ **روش بودجه عملیاتی** : در این روش علاوه بر تفکیک اعتبارات دستگاه‌های اجرایی بر حسب فعالیتها و برنامه‌ها، حجم عملیات و هزینه‌های اجرای عملیات دولت و دستگاه‌های اجرایی، طبق روشهای علمی و فنی مانند حسابداری قیمت تمام شده و روش اندازه‌گیری کار، محاسبه و اندازه‌گیری شده و برآورد می‌شود. روش مذکور در بودجه کل کشور سالهای اخیر تا اندازه‌ای به کار رفته است.

در پایان این گفتار لازم به ذکر است که امروزه در بیشتر کشورهای جهان برای برنامه‌ریزی توسعه و پیشرفت کشور در زمینه‌های مختلف اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی، برنامه‌های توسعه بلندمدت چند ساله تهیه و به صورت قانون به تصویب مجلس می‌رسانند و مقرر می‌دارند که قوانین بودجه سالانه باید در چارچوب قوانین برنامه توسعه چند ساله تهیه و تنظیم گردند و با آن مغایرتی نداشته باشند. در ایران قبل از پیروزی انقلاب اسلامی، برنامه‌های عمرانی هفت ساله و سپس با تصویب قانون برنامه و بودجه مصوب ۱۳۵۱ بر اساس بند ۳ ماده یک آن، برنامه‌های عمرانی پنج ساله تهیه و تصویب شد و پس از آن اولین قانون برنامه توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران در سال ۱۳۶۸ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسید. اکنون نیز در مرحله اجرای قانون برنامه چهارم توسعه مصوب ۱۳۸۳ قرار داریم. به موجب ماده ۲۲۳ و تبصره یک ماده ۲۴۴ آئین‌نامه داخلی مجلس، دولت و مجلس در تنظیم و تصویب قانون بودجه و سایر قوانین مکلف به رعایت برنامه‌های پنج ساله توسعه هستند و پس از تصویب قانون برنامه نیز اصلاح آن تنها در قالب طرح‌ها و لوایح خاص خود قابل پذیرش است و نمی‌توان در ضمن لوایح بودجه و دیگر لوایح و طرح‌های قانونی، آن را اصلاح و یا تغییر داد. همچنین پیشنهادهای کمیسیونها و نمایندگان مجلس در خصوص لایحه بودجه مشروط به عدم مغایرت با برنامه قابل طرح در جلسه علنی مجلس است.

۲- تصویب بودجه

تصویب بودجه از جمله صلاحیت‌های مهم قوه مقننه به شمار می‌رود. منشاء این صلاحیت انحصاری قوه مقننه به نظام پارلمانی کشور انگلستان برمی‌گردد که در تاریخچه بودجه بحث شد.

امروزه این موضوع در قانون اساسی کشورها و از جمله در اصل ۵۲ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران تصریح شده است. اهمیت این اصل به حدی است که در کشورهای دارای نظام کامل پارلمانی، عدم تصویب بودجه پیشنهادی دولت به معنای مخالفت مجلس با برنامه‌های دولت تلقی می‌شود و منجر به سقوط دولت خواهد شد.

در اینجا ابتدا در بند الف، نحوه رسیدگی و تصویب بودجه در نظام حقوقی ایران را بررسی می‌کنیم و سپس در بند ب به بررسی ویژگیهای قانون بودجه مصوب می‌پردازیم.

۲-۱) نحوه رسیدگی و تصویب بودجه

با توجه به اهمیت قانون بودجه و ماهیت متفاوت آن با سایر قوانین، نحوه رسیدگی و تصویب لایحه بودجه سالانه کل کشور در مجلس شورای اسلامی منحصر به فرد و متمایز از دیگر لوایح و طرحهای قانونی است. مبحث چهارم از فصل دوم از باب دوم قانون آئین‌نامه داخلی مجلس شورای اسلامی به این موضوع اختصاص دارد که با توجه به مفاد آن به بررسی موضوع مزبور می‌پردازیم.

- معمولاً رئیس جمهور به همراه وزراء و اعضای دولت، لایحه بودجه سالانه کل کشور را در جلسه علنی مجلس شورای اسلامی تقدیم رئیس مجلس می‌نمایند. در این جلسه، رئیس جمهور به منظور توجیه لایحه بودجه، توضیحاتی درباره این لایحه و آثار مهم اقتصادی، اجتماعی، سیاسی و فرهنگی آن بیان می‌کند و ضمن آن گزارشی از وضعیت اقتصادی و اجتماعی و مدیریت اجرایی کشور ارائه می‌نماید.

- پس از تقدیم لایحه بودجه به مجلس، به منظور بررسی کارشناسی لایحه بودجه و ایجاد هماهنگی بین کمیسیونهای تخصصی مجلس، کمیسیون تلفیق بودجه مرکب از کلیه اعضا کمیسیون برنامه و بودجه و دیوان محاسبات و دو نفر از هر یک از دیگر کمیسیونهای تخصصی مجلس (به غیر از کمیسیونهای تحقیق، و تدوین آئین‌نامه داخلی مجلس) به انتخاب اعضای این کمیسیونها تشکیل می‌شود. لایحه بودجه برای بررسی به این کمیسیون و کمیسیونهای تخصصی مجلس ارجاع می‌شود و در اختیار کلیه نمایندگان مجلس قرار می‌گیرد. وظیفه اصلی کمیسیون مذکور، تهیه گزارش نهایی درباره لایحه بودجه است که حداکثر ۳۵ روز فرصت دارد تا این گزارش را تهیه و به جلسه علنی مجلس تقدیم کند. مأموریت کمیسیون یاد شده تا تصویب نهایی قانون بودجه ادامه می‌یابد. همچنین رسیدگی به لایحه چند دوازدهم بودجه، متمم و اصلاحیه بودجه در صلاحیت آن قرار دارد.

تشکیل این کمیسیون و نقش اصلی آن در مورد لایحه بودجه و همچنین اظهار نظر همه کمیسیونهای تخصصی مجلس، در بررسی لایحه بودجه یکی از تفاوتهای مهم نحوه رسیدگی و تصویب لایحه بودجه با سایر طرحها و لوایح قانونی است که معمولاً به یک کمیسیون اصلی و یک یا چند کمیسیون فرعی برای بررسی و اظهار نظر ارجاع می‌شوند.

- نمایندگان مجلس از زمان تقدیم و توزیع لایحه بودجه، تا مدت ده روز می‌توانند

پیشنهادهای خود را به کمیسیونهای تخصصی مجلس تقدیم نمایند. کمیسیونهای تخصصی نیز موظفند حداکثر تا ده روز پس از پایان مهلت اخذ پیشنهادهای نمایندگان، گزارش خود را درباره لایحه بودجه به کمیسیون تلفیق تقدیم نمایند. کمیسیون تلفیق نیز موظف است حداکثر ظرف مدت پانزده روز ضمن رسیدگی به گزارش کمیسیونهای تخصصی، گزارش نهایی خود را تنظیم و به جلسه علنی مجلس تقدیم کند. بنابراین بررسی لایحه بودجه در کمیسیونهای مجلس برخلاف سایر طرح‌ها و لوایح قانونی با محدودیت زمانی مواجه است.

• رسیدگی و تصویب لایحه بودجه در مجلس شورای اسلامی یک شوری است. برخلاف رسیدگی و تصویب طرح‌ها و لوایح قانونی دیگر که معمولاً دوشوری است مگر آنکه یک شوری بودن یا فوریت داشتن آنها (یک فوریتی، دو فوریتی و یا سه فوریتی) استثنائاً به تصویب مجلس رسیده باشد.

در جلسه علنی، پس از رسیدگی به کلیات بودجه و تصویب آن بلافاصله به جزئیات لایحه بودجه رسیدگی می‌شود. به این صورت که ابتدا به پیشنهادهای مربوط به درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار بودجه رسیدگی و سقف آن به تصویب می‌رسد و سپس پیشنهادهای مربوط به تبصره‌ها و ردیف‌ها رسیدگی می‌شود.

طبق ماده ۲۲۵ آئین‌نامه داخلی مجلس شورای اسلامی و تبصره آن، هنگام طرح لایحه بودجه در مجلس، جلسات باید بلاانقطاع در کلیه ایام هفته غیر از جمعه و تعطیلات رسمی و حداقل روزی ۴ ساعت منعقد گردد و تا موقعی که شور و مذاکره پایان نیافته و رأی مجلس اخذ نشده است از دستور خارج نمی‌شود و هیچ لایحه یا طرح دیگری نمی‌تواند مطرح شود مگر لایحه یک یا چند دوازدهم بودجه در صورت نیاز. در صورت ضرورت اگر مطالب فوری و فوتی اعم از طرح‌ها و لوایح دو فوریتی و غیره پیش آید که به تشخیص مجلس، تأخیر آن موجب زیان جبران‌ناپذیر باشد، در این صورت برای طرح و تصویب آن زمان مشخص تعیین می‌شود.

بر اساس بند ج ماده ۱۰۸ آئین‌نامه مذکور، مدت زمان مذاکره در باب کلیات لایحه بودجه ۱۰ ساعت (۳/۵ ساعت موافقین، ۳/۵ ساعت مخالفین، یک ساعت مخبر کمیسیون تلفیق و دو ساعت نماینده دولت) و برای هر ناطق ۳۰ دقیقه خواهد بود.

با توجه به مراتب مذکور می‌توان گفت که تصویب لایحه بودجه سالانه کل کشور در مجلس شورای اسلامی، ترتیب خاصی دارد و با محدودیت زمانی مواجه است. به علاوه اینکه با توجه به اصل سالانه بودن بودجه و اهمیت و ماهیت خاص قانون بودجه، مجلس شورای اسلامی همانند سایر قوانین نمی‌تواند تصویب آزمایشی لایحه بودجه را طبق اصل ۸۵ قانون اساسی به کمیسیونهای داخلی مجلس واگذار نماید. ماهیت لایحه بودجه مقتضای تصویب آن را در مجلس دارد و با تفویض اختیار که نتیجه آن قوانین آزمایشی است سازگار نیست.

• پس از تصویب لایحه بودجه، رئیس مجلس آن را مانند سایر مصوبات مجلس برای اظهار نظر به شورای نگهبان می‌فرستد تا طبق اصل ۹۴ قانون اساسی، از جهت عدم مغایرت با

موازن شرع و اصول قانون اساسی در شورای مزبور، مورد بررسی قرار گیرد. مهلت اظهار نظر شورای نگهبان طبق اصل مذکور، ده روز از تاریخ وصول مصوبه است که طبق اصل ۹۵ قانون اساسی برای ده روز دیگر قابل استمهال است. اگر شورای نگهبان مصوبه را با موازین و اصول فوق مغایر تشخیص دهد، برای تجدید نظر به مجلس باز می‌گرداند و اگر مجلس نظر شورای مزبور را تأمین نکند و بر نظر قبلی خود اصرار نماید، موضوع برای رفع اختلاف و تصمیم نهایی طبق اصل ۱۱۲ قانون اساسی به مجمع تشخیص مصلحت نظام ارجاع می‌شود؛ مثل قانون بودجه سالهای ۱۳۸۰، ۱۳۸۲ و ۱۳۸۳.

پس از تأیید لایحه بودجه مصوب مجلس از سوی شورای نگهبان و یا احیاناً رفع اختلاف احتمالی بین شورای مذکور و مجلس، توسط مجمع تشخیص مصلحت نظام، رئیس مجلس، قانون بودجه را به رئیس جمهور ابلاغ می‌کند و رئیس جمهور نیز در اجرای اصل ۱۲۳ قانون اساسی آن را امضاء می‌کند و برای اجرا در اختیار مسئولان می‌گذارد.

۲-۲ ویژگی‌های قانون بودجه

قانون بودجه از ویژگی‌های خاصی برخوردار است که آن را از سایر قوانین متمایز و برجسته می‌کند. مهمترین ویژگی‌های این قانون را می‌توان به شرح زیر برشمرد:

- قانون بودجه با توجه به اصل سالانه بودن بودجه برای یک سال مالی تصویب می‌شود و بنابراین احکام آن هم اعتبار یک ساله دارد و با پایان یافتن سال، دیگر اعتباری ندارند. در حال حاضر با توجه به نظریه شورای نگهبان در سال ۱۳۶۵، درج احکام دائمی در قانون بودجه خلاف قانون اساسی است و با ایراد شورای مزبور مواجه خواهد شد. لذا قانون بودجه قانونی موقتی و غیر دائمی است اما آثار اجرای احکام مندرج در آن ممکن است دائمی و مداوم باشد.
- ارقام هزینه مندرج در بودجه منشاء تعهدات دولت برای این هزینه‌ها نیست بلکه پرداخت بهای کالاها یا خدماتی که دولت قانوناً خریداری یا تحصیل کرده است منشاء بدهکاری و تعهدات دولت است. البته شرط انجام تعهد و ایجاد بدهکاری، وجود اعتبارات لازم در بودجه مصوب برای هزینه‌های معین می‌باشد.
- قانون بودجه فقط برای استفاده دولت در راستای برنامه‌ریزی فعالیتهای هدفمند آن تصویب می‌شود و اشخاص برای احقاق حقوق خود و یا دعای خود علیه دولت نمی‌تواند به آن استناد نموده و استفاده نمایند. مثلاً اگر شخصی بابت فروش کالا یا تسلیم خدمتی به یکی از دستگاههای اجرایی، خود را بدهکار دولت بداند و در بودجه هم برای هزینه پرداخت بهای آن نوع کالا یا خدمت اعتباری منظور شده باشد نمی‌تواند برای وصول طلب خود به این ردیف اعتباری در بودجه استناد کند و وصول طلب خود را از آن محل درخواست نماید. ماده ۵۰ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ در این باره مقرر می‌دارد که وجود اعتبار در بودجه کل کشور به خودی خود برای اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی ایجاد حق نمی‌کند و استفاده از

اعتبارات باید با رعایت مقررات مربوط به خود به عمل آید.

• اساساً ارقام درآمد مندرج در بودجه منشاء حقوقی مطالبات دولت نیست بلکه منشاء حقوقی آنها قوانین مالیاتی و سایر قوانین و مقرراتی است که به دولت اجازه وصول وجوهی را داده است (مانند قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین مصوب ۱۳۷۳) ماده ۳۷ قانون محاسبات عمومی در این خصوص اشعار می‌دارد که پیش‌بینی درآمد یا سایر منابع تأمین اعتبار در بودجه کل کشور مجوزی برای وصول از اشخاص تلقی نمی‌گردد و در هر مورد احتیاج به مجوز قانونی دارد.

البته ممکن است در قانون بودجه نیز اجازه وصول درآمد معینی به صورت یک ساله برای دولت منظور شود.

از سوی دیگر ارقام درآمد مندرج در بودجه، شرط طلبکاری دولت و وصول مطالبات نیست زیرا دولت می‌تواند طبق قوانین و مقررات مالیاتی و سایر قوانین مربوط، مطالبات خود را حتی بدون تصویب بودجه از اشخاص وصول کند و کسی نمی‌تواند به بهانه عدم تصویب قانون بودجه، بدهی‌های خود را به دولت پرداخت نکند. بدین لحاظ ماده ۳۸ قانون محاسبات عمومی تصریح می‌نماید:

«وصول درآمدهایی که در بودجه کل کشور منظور نشده باشد طبق قوانین و مقررات مربوط به خود، مجاز است.»

• در مورد درآمدها برخلاف هزینه‌ها، ذکر ارقام در قانون بودجه برای دستگاههای وصول درآمدهای دولت مثل سازمان امور مالیاتی کشور (به عنوان مسئول وصول مالیاتها) ایجاد تکلیف و وظیفه می‌کند. قسمت اخیر ماده ۳۷ قانون محاسبات عمومی در این باره مقرر می‌دارد:

«... مسئولیت حصول صحیح و به موقع درآمدها به عهده رؤسای دستگاههای اجرایی مربوط می‌باشد.»

• ارقام بودجه در بخش درآمدهای عمومی و سایر منابع تأمین اعتبار، جنبه تخمینی دارد. در حالی که ارقام بودجه در بخش مصارف (هزینه‌ها) واجد جنبه تحدیدی است. یعنی میزان هزینه‌ها را محدود می‌سازد به نحوی که هیچ دستگاهی نمی‌تواند بیشتر از حد اعتبار پیش‌بینی شده، هزینه کند.

۳- پرسشهای مهم برای تمرین فصل دهم

۳-۱) تهیه و تنظیم و پیشنهاد بودجه در صلاحیت کدام یک از قوای حکومت قرار دارد؟ این موضوع را تحلیل کنید.

۳-۲) فرآیند اداری تهیه و تنظیم و پیشنهاد بودجه را شرح دهید؟

- ۳-۳) لایحه بودجه کل کشور را از لحاظ شکلی بنویسید؟
- ۴-۳) آیا قوه مجریه در تهیه و تنظیم و پیشنهاد بودجه کلیه دستگاهها، صلاحیت و اختیار کامل دارد؟ توضیح دهید.
- ۵-۳) شیوه فنی تهیه و تنظیم بودجه را توضیح دهید؟
- ۶-۳) روشهای فنی پیشبینی درآمدهای عمومی در لایحه بودجه را توضیح دهید؟
- ۷-۳) انواع بودجه را با توجه به روشهای فنی برآورد هزینههای عمومی در لایحه بودجه نام برده و توضیح دهید؟
- ۸-۳) منظور از برنامههای توسعه در نظامهای حکومتی چیست و قوانین بودجه چه ارتباطی با آنها دارد؟
- ۹-۳) صلاحیت قوه مقننه در تصویب بودجه را تحلیل کنید؟
- ۱۰-۳) نحوه رسیدگی و تصویب لایحه بودجه در مجلس شورای اسلامی را توضیح دهید؟ و تفاوت این لایحه با سایر طرحها و لوایح قانونی از این حیث بنویسید؟
- ۱۱-۳) ویژگیهای قانون بودجه را توضیح دهید؟

فصل یازدهم

اجرای بودجه

اجرای بودجه که سومین مرحله از مراحل یا دوره بودجه محسوب می‌شود، در صلاحیت قوه مجریه قرار دارد و با توجه به ویژگیهای پیشگفته قانون بودجه، مسائل و موضوعات قابل توجهی را مطرح می‌کند که در اینجا طی سه گفتار جداگانه به بررسی آنها می‌پردازیم. در گفتار اول، مراحل مقدماتی اجرای بودجه را بررسی می‌کنیم. در گفتار دوم به بررسی مراحل تفصیلی اجرای بودجه در دستگاهها خواهیم پرداخت و در گفتار سوم با خزانه که نقش مهمی در اجرای بودجه به عهده دارد آشنا می‌شویم.

لازم به ذکر است که فصل دوم قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶ به عنوان اجرای بودجه اختصاص دارد که بخش اول آن به «درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار» و بخش دوم «به هزینه‌ها و سایر پرداختها» عنوان گرفته و بدین ترتیب در اجرای بودجه به هر دو بخش بودجه یعنی درآمدها و هزینه‌های عمومی توجه کرده است. لیکن در مباحث اجرای بودجه، عمدتاً به نحوه پرداخت هزینه‌های عمومی تکیه می‌شود.

۱- مراحل مقدماتی اجرای بودجه

اجرای بودجه در دستگاههای اجرایی، مستلزم طی مراحل مقدماتی است به نحوی که پس از آن اعتبارات مصوب، برای انجام هزینه‌ها در اختیار دستگاهها قرار می‌گیرد و اجرای بودجه توسط آنها فراهم می‌شود. این مراحل را طی سه بند جداگانه به شرح زیر مورد بحث و بررسی قرار می‌دهیم:

۱-۱) ابلاغ بودجه :

پس از تصویب نهایی قانون بودجه، رئیس مجلس آن را به رئیس‌جمهور ابلاغ می‌کند. رئیس‌جمهور نیز در اجرای اصل ۱۲۳ قانون اساسی، قانون مزبور را امضا نموده و برای اجرا به سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور (معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس‌جمهور) ابلاغ می‌کند. سپس سازمان مذکور بر اساس ماده ۱۹ قانون برنامه و بودجه مصوب ۱۳۵۱، بودجه هر یک از دستگاههای اجرایی را به تفکیک اعتبارات جاری و عمرانی در قالب هر برنامه برای اجرا ابلاغ می‌شود.

ابلاغ قانون بودجه سرآغاز اجرای بودجه است که از مجلس شروع می‌شود و به پایین‌ترین واحدهای اجرایی دستگاهها امتداد می‌یابد و بدین ترتیب میزان اعتبارات کلیه دستگاههای اجرایی و واحدهای زیرمجموعه آنها مشخص و ابلاغ می‌نماید.

۲-۱) تخصیص اعتبار :

اعتبار به موجب ماده ۷ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶:

«عبارت از مبلغی است که برای مصرف یا مصارف معین به منظور نیل به اهداف و اجرای برنامه‌های دولت به تصویب مجلس شورای اسلامی می‌رسد.»

انواع اعتبارات بر اساس بندهای ۶ و ۷ ماده یک قانون برنامه و بودجه کشور شامل اعتبارات جاری و عمرانی است که قبلاً در فصل اول با مفاهیم آنها آشنا شدیم. اساساً صرف ابلاغ میزان اعتبارات دستگاهها برای اجرای بودجه کفایت نمی‌کند و با توجه به ماده ۵۰ قانون محاسبات عمومی حقی هم برای آنها و اشخاص ثالث ایجاد نخواهد کرد. بلکه استفاده از اعتبارات مقرر در قانون بودجه و هزینه کردن آنها در صورتی ممکن است که درآمدهای پیش‌بینی شده در قانون بودجه تحقق یابد. از آنجا که وصول این درآمدها در طول سال مالی به تدریج انجام می‌گیرد و معمولاً با نوسان مواجه است، به نحوی که میزان دریافت‌های خزانه در شش ماه دوم سال مالی بیشتر از شش ماه اول آن است، از سوی دیگر هزینه‌ها نیز به صورت تدریجی در طول سال انجام می‌شود، لذا بر این اساس به منظور ایجاد موازنه بین دریافت‌ها و پرداخت هزینه‌ها، اعتبارات مربوط به هزینه‌ها به تناسب وصول درآمدها نیز به تدریج و نه یکجا در اختیار دستگاهها قرار می‌گیرد. این امر از طریق تقسیط اعتبار صورت می‌گیرد. بدین طریق که بدواً میزان دریافت‌های دولت در ماههای مختلف سال پیش‌بینی می‌شود و به تناسب آن میزان پرداخت‌ها مشخص می‌گردد. سپس بر این اساس برای عملی کردن آن معمولاً سال را به دوره‌های سه ماهه یا چهار ماهه تقسیم می‌کنند و با در نظر گرفتن دریافت‌های هر دوره، اعتبار لازم همان دوره در اختیار دستگاه قرار می‌گیرد. به این فرآیند که موجب در اختیار گذاشتن قسمتی از اعتبار دستگاه از طریق تقسیط اعتبار می‌شود، اصطلاحاً تخصیص اعتبار می‌گویند.

در نظام بودجه‌ریزی ایران، این موضوع از سال ۱۳۴۶ شروع شد و به موجب ماده ۳۰ قانون برنامه و بودجه کشور نیز جنبه قانونی دائمی به خود گرفت. این ماده مقرر می‌دارد:

«کلیه اعتبارات جاری و عمرانی که در بودجه عمومی دولت به تصویب می‌رسد، بر اساس گزارش‌های اجرایی و پیشرفت عملیات در دوره‌های معین، توسط کمیته‌ای مرکب از نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان برنامه و بودجه، تخصیص داده می‌شود. نحوه تخصیص اعتبار فوق‌الذکر و دوره‌های آن به موجب آئین‌نامه‌ای خواهد بود که بنا به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان برنامه بودجه به تصویب هیأت وزیران می‌رسد.»

۱-۳) مبادله و موافقتنامه :

مطابق قسمت اخیر ماده ۱۹ قانون برنامه و بودجه کشور در اجرای بودجه، دستگاههای اجرایی مکلفند بر اساس شرح فعالیتها و طرحها که بین دستگاه اجرایی و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی (معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی رئیس جمهور) توافق می‌شود، در حدود اعتبارات مصوب عمل نمایند.

بنابراین دستگاههای اجرایی برای استفاده از اعتبارات تخصیص یافته، مکلف به مبادله موافقتنامه فعالیت‌های جاری و عمرانی با مرجع مزبور می‌باشند. این موافقتنامه‌ها به منزله یک قرارداد بین دو دستگاه مذکور محسوب می‌شود که طی آن از یک طرف سازمان (معاونت) یاد شده را متعهد می‌سازد که اعتبارات لازم در حدود بودجه مصوب و طبق ضوابط تخصیص بودجه در اختیار دستگاههای اجرایی قرار دهد و از طرف دیگر در مقابل، دستگاه اجرایی تعهد می‌کند که اعتبارات تخصیص یافته را برای اجرای عملیات پیش‌بینی شده در موافقتنامه هزینه کند. بدین لحاظ می‌توان گفت که موافقتنامه، ملاک مناسبی برای ارزیابی عملیات اجرایی دولت و ابزار مهمی برای فراهم کردن اعمال نظارت سازمان (معاونت) موصوف بر فعالیت‌های دستگاههای اجرایی به شمار می‌رود.

در قانون برنامه و بودجه کشور، تعاریف و ضوابط مربوط به موافقتنامه‌های جاری و عمرانی آمده است. از جمله اینکه موافقتنامه‌های طرح‌های عمرانی را به سه نوع انتفاعی، غیر انتفاعی و مطالعاتی تقسیم کرده است.

۲- مراحل تفصیلی اجرای بودجه

منظور از مراحل تفصیلی اجرای بودجه، مراحل مربوط به نحوه مصرف اعتبارات، توسط دستگاههای اجرایی از زمان دریافت وجه تا پرداخت هزینه‌ها است که پس از طی مراحل مقدماتی پیشگفته در اختیار آنها قرار می‌گیرد. اساساً پرداخت هزینه‌ها از محل اعتبارات مصوب که در اختیار دستگاه قرار می‌گیرد، مستلزم طی مراحل و تشریفات است که در قانون محاسبات عمومی ذکر شده است و می‌توان به طور کلی تحت عنوان مرحله مقدمات پرداخت هزینه‌ها، آنها را برشمرد و مورد بحث و بررسی قرار داد. پس از آن خود مرحله پرداخت هزینه‌ها نیز بر اساس قانون مذکور، مرحله دارد و مستلزم تشریفات خاصی است. در اینجا به بررسی مراحل تفصیلی اجرای بودجه تحت دو عنوان کلی فوق می‌پردازیم.

۲-۱) مرحله مقدمات پرداخت هزینه‌ها

به موجب ماده ۵۲ قانون محاسبات عمومی مصوب ۱۳۶۶:

«پرداخت هزینه‌ها به ترتیب پس از طی مراحل تشخیص و تأمین اعتبار و تعهد و تسجیل و حواله و با اعمال نظارت مالی به عمل خواهد آمد.»

بنابراین با توجه به مفاد این ماده، پرداخت هزینه‌ها مستلزم طی مراحل پنجگانه مذکور در این ماده است که به ترتیب مقرر قانونی آنها را بررسی می‌کنیم.

۲-۱-۱) تشفیص :

طبق ماده ۱۷ قانون محاسبات عمومی «تشخیص عبارت است از تعیین و انتخاب کالا و خدمات و سایر پرداختهایی که تحصیل یا انجام آنها برای نیل به اجرای برنامه‌های دستگاههای اجرایی ضروری است. ماده ۵۳ قانون مزبور، اختیار و مسئولیت تشخیص را به عهده وزیر یا رئیس مؤسسه گذاشته است که بر اساس تبصره یک آن مستقیماً و بدون واسطه از طرف مقام فوق به سایر مقامات دستگاه مربوطه قابل تفویض است.

۲-۱-۲) تأمین اعتبار :

به موجب ماده ۱۸ قانون محاسبات عمومی، تأمین اعتبار عبارت است از اختصاص دادن تمام یا قسمتی از اعتبار مصوب برای هزینه معین.

مسئولیت تأمین اعتبار طبق ماده ۵۳ قانون مزبور به عهده ذی‌حساب می‌باشد که نماینده وزارت امور اقتصادی و دارایی برای نظارت بر اجرای بودجه در دستگاههای اجرایی محسوب می‌شود. ماده ۳۱ قانون یاد شده می‌گوید:

«ذی‌حساب مأموری است که به حکم وزارت امور اقتصادی و دارایی، از بین مستخدمان رسمی واجد صلاحیت به منظور اعمال نظارت و تأمین هماهنگی لازم در اجرای مقررات مالی و محاسباتی وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکت‌های دولتی و دستگاههای اجرایی محلی و مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی به این سمت منصوب می‌شود و انجام سایر وظایف مشروحه زیر را به عهده خواهد داشت :

- نظارت بر امور مالی و محاسباتی و نگاهداری و تنظیم حسابها بر طبق قانون و ضوابط و مقررات مربوط و صحت و سلامت آنها
- نظارت بر حفظ اسناد و دفاتر مالی
- نگاهداری و تحویل و تحول وجوه و نقدینه‌ها و سپرده‌ها و اوراق بهادار
- نگاهداری حساب اموال دولتی و نظارت بر اموال مذکور»

طبق تبصره این ماده، ذی‌حساب زیر نظر رئیس دستگاه اجرایی وظایف خود را انجام می‌دهد. ماده ۹۱ قانون موصوف نحوه انجام وظیفه وی را درباره دستور خرج مقامات دستگاه اجرایی بیان می‌کند.

ذی‌حساب برابر تبصره یک ماده ۵۳ قانون فوق می‌تواند مسئولیت خود را به دیگری واگذار نماید که طبق ماده (۳۶) این قانون عامل ذی‌حساب نامیده می‌شود.

۲-۱-۳) تعهد

بر اساس ماده ۱۹ قانون محاسبات عمومی:

«تعهد از نظر این قانون عبارت است از ایجاد دین بر ذمه دولت ناشی از:

- تحویل کالا یا انجام دادن خدمت
- اجرای قراردادهایی که با رعایت مقررات منعقد شده باشد.
- احکام صادر شده از مراجع قانونی ذیصلاح
- پیوستن به قراردادهای بین‌المللی و عضویت در سازمانها یا مجامع بین‌المللی یا «اجازه قانون» اختیار و مسئولیت انجام تعهد برابر ماده ۵۳ قانون مزبور به عهده وزیر یا رئیس مؤسسه است که طبق تبصره یک آن مستقیماً و بدون واسطه از طرف وی به سایر مقامات دستگاه مربوط قابل تفویض است.

۲-۱-۴) تسجیل

مطابق ماده ۲۰ قانون محاسبات عمومی:

«تسجیل عبارت است از تعیین میزان بدهی قابل قبول به موجب اسناد و مدارک اثبات کننده بدهی».

اختیار و مسئولیت تسجیل نیز طبق ماده ۵۳ قانون مزبور به عهده وزیر یا رئیس مؤسسه است که مطابق تبصره یک این ماده می‌تواند آن را به یکی از مقامات دستگاه مربوط واگذار نماید.

۲-۱-۵) حواله

برابر ماده ۲۱ قانون محاسبات عمومی:

«حواله اجزای است که کتباً وسیله مقامات مجاز وزارتخانه یا مؤسسه دولتی و یا شرکت دولتی و یا دستگاه اجرایی محلی و یا نهادهای عمومی غیر دولتی و یا سایر دستگاههای اجرایی برای تأدیه تعهدات و بدهی‌های قابل پرداخت از محل اعتبارات مربوط عهده ذی‌حساب در وجه ذی‌نفع صادر می‌شود».

اختیار و مسئولیت حواله مطابق ماده ۵۳ قانون مزبور به عهده وزیر یا رئیس مؤسسه است که بر اساس تبصره یک ماده مذکور از سوی وی مستقیماً و بدون واسطه قابل تفویض به سایر مقامات دستگاه مربوط است. در پایان این بند لازم به ذکر است که به موجب قسمت اخیر ماده ۵۳ قانون یاد شده، در هیچ مورد تفویض اختیار و مسئولیت، سلب اختیار و مسئولیت از تفویض کننده نخواهد کرد. تبصره ۲ ماده مزبور نیز تصریح می‌نماید:

«در اجرای این ماده تفویض اختیارات و مسئولیت‌های مربوط به وزیر یا رئیس مؤسسه و ذی‌حساب به شخص واحد و نیز تفویض اختیار و مسئولیت‌های وزیر یا

رئیس مؤسسه به ذی حساب و یا کارکنان تحت نظر او مجاز نخواهد بود»

۲-۲) مرحله پرداخت هزینه‌ها

پس از طی مراحل پنجگانه مقدمات پرداخت هزینه‌ها که در بالا بیان شد امکان پرداخت هزینه‌ها فراهم می‌شود که بر اساس قانون محاسبات عمومی مستلزم دو مرحله جداگانه به ترتیب زیر است:

۲-۲-۱) درخواست وجه:

به موجب ماده ۲۲ قانون محاسبات عمومی:

«درخواست وجه سندی است که ذی حساب برای دریافت وجه و به منظور پرداخت حواله‌های صادر شده و سایر پرداخت‌هایی که به موجب قانون از محل وجوه متمرکز شده در خزانه مجاز می‌باشد، حسب مورد از محل اعتبارات و یا وجوه مربوط عهده خزانه در مرکز یا عهده نمایندگی خزانه در استان، در وجه حساب بانکی پرداخت دستگاه اجرایی ذی ربط صادر می‌کند».

با توجه به قسمت اخیر ماده ۵۳ قانون مذکور که مقرر می‌دارد تطبیق پرداخت با قوانین و مقررات به عهده ذی حساب می‌باشد، وی مکلف است پس از تطبیق حواله با قوانین و مقررات و با رعایت ماده ۹۱ قانون یاد شده، نسبت به درخواست وجه اقدام نماید.

۲-۲-۲) هزینه:

بر اساس ماده ۲۳ قانون محاسبات عمومی:

«هزینه عبارت است از پرداخت‌هایی که به طور قطعی به ذی نفع در قبال تعهد و یا تحت عنوان کمک و یا عنوان مشابه و با رعایت قوانین و مقررات صورت می‌گیرد که در نهایت منجر به صدور چک می‌شود».

۳- خزانه

خزانه یکی از مهمترین دستگاههای مالی است که در اجرای بودجه در کشورها نقش مهمی را به عهده دارد، لذا لازم است با این دستگاه مهم مالی کشور آشنا شویم. بدین لحاظ ابتدا کلیاتی پیرامون نقش و جایگاه و دستگاه مزبور در اجرای بودجه بیان می‌کنیم (بند الف) و سپس به بررسی عملیات خزانه می‌پردازیم (بند ب)

۳-۱) نقش و جایگاه خزانه در اجرای بودجه

همانطور که قبلاً بیان شد بودجه سند پیش‌بینی درآمدها و هزینه‌های عمومی دولت است. اصول تمرکز عایدات و جامعیت بودجه که امروزه حاکم بر وضع و اجرای بودجه در همه کشورها می‌باشد، ایجاب می‌کند که سازمانهای مأمور تشخیص و وصول درآمدهای عمومی، کلیه درآمدهای

وصولی را بدون کسر هزینه‌ها به دستگاه یا مرکز واحدی تحویل دهند و سازمانهای مأمور انجام هزینه‌های عمومی نیز وجوه لازم برای این کار را از آن دستگاه دریافت کنند. این دستگاه یا مرکز واحد در سازمان مالی کشورها خزانه نامیده می‌شود. خزانه در واقع دستگاهی است که بین سازمانهای دو گانه مذکور رابطه ایجاد می‌کند و بدون وجود آن اجرای بودجه امکان‌پذیر نخواهد بود. بنابراین خزانه، مرکزی است که کلیه سازمانها و دستگاههای مأمور وصول درآمدهای عمومی، درآمدهای وصولی خود را به آن تحویل می‌دهند و ادارات پرداخت کننده هزینه‌های عمومی، وجوه لازم برای پرداخت حواله را از آن مرکز دریافت می‌کنند و به عبارتی محل تمرکز درآمدها و هزینه‌های عمومی است، برای پرداخت هر وجهی از هر بودجه‌ای مأمورین پرداخت باید از حسابهای سازمان مربوط در خزانه یا حسابهایی که خزانه در اختیار آنها گذاشته است چک صادر کنند. این حکم در ماده ۲۲ قانون محاسبات عمومی راجع به تعریف درخواست وجه که قبلاً بیان شد آمده است.

بنا به مراتب فوق، می‌توان گفت که خزانه مخزن درآمدهای عمومی، صندوقدار وجوه عمومی و بانکدار بودجه‌ها است و لذا نقش مهمی در اجرای بودجه و برقراری نظم در مالیه کشور به عهده دارد.

این موضوع در اصل ۵۳ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران به صراحت پیش‌بینی شده است که مقرر می‌دارد:

«کلیه دریافت‌ها و پرداخت‌های دولت در حسابهای خزانه‌داری کل متمرکز می‌شود و همه پرداخت‌ها در حدود اعتبارات مصوب به موجب قانون انجام می‌گیرد».

ماده یک قانون محاسبات عمومی در مقام تعریف دریافت‌های دولت اشعار می‌دارد:

«دریافت‌های دولت عبارت است از کلیه وجوهی که تحت عنوان درآمد عمومی و درآمد اختصاصی و درآمد شرکت‌های دولتی و سایر منابع تأمین اعتبار و سپرده‌ها و هدایا به استثنای هدایایی که برای مصارف خاص اهداء می‌گردد و مانند اینها و سایر وجوهی که به موجب قانون باید در حسابهای خزانه‌داری کل متمرکز شود».

ماده ۳۹ قانون مذکور، درباره تمرکز درآمدهای عمومی در خزانه تصریح می‌نماید:

«وجوهی که از محل درآمدها و سایر منابع تأمین اعتبار منظور در بودجه کل کشور وصول می‌شود و همچنین درآمدهای شرکت‌های دولتی به استثنای بانکها و مؤسسات اعتباری و شرکت‌های بیمه باید به حسابهای خزانه که در بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران افتتاح می‌گردد تحویل شود. خزانه مکلف است ترتیبات لازم برای استفاده شرکت‌های دولتی از وجوه خود در حدود بودجه مصوب را انجام دهد».

از سوی دیگر ماده ۷۶ قانون یاد شده در مورد تمرکز پرداخت‌ها از حساب‌های خزانه مقرر می‌دارد:

«برای وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی و شرکتهای دولتی (به استثنای بانکها و شرکتهای بیمه و مؤسسات اعتباری و واحدهای تابعه آنها در مرکز و شهرستانها) حسب مورد از طرف خزانه یا نمایندگی خزانه در استانها در بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران یا سایر بانکهای دولتی که از طرف بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران نمایندگی داشته باشند به تعداد مورد نیاز، حسابهای بانکی برای پرداخت‌های مربوط افتتاح خواهد شد. استفاده از حسابهای مزبور در مورد وزارتخانه و مؤسسات دولتی با امضای مشترک ذی‌حساب یا مقام مجاز از طرف او و لاقلاً یک نفر دیگر از مقامات مسئول و مجاز دستگاه مربوط به معرفی خزانه و یا نمایندگی خزانه در استان به عمل خواهد آمد و کلیه پرداخت‌های دستگاههای نامبرده، منحصراً از طریق حسابهای بانکی مذکور مجاز خواهد بود. استفاده از حسابهای بانکی شرکتهای دولتی با امضای مشترک مقامات مذکور در اساسنامه آنها و ذی‌حساب شرکت یا مقام مجاز از طرف او ممکن خواهد بود.»

طبق تبصره این ماده،

«مؤسسات و نهادهای عمومی غیر دولتی (مثل شهرداریها) مادامی که از محل درآمدهای عمومی وجهی دریافت می‌کنند، در مورد وجوه مذکور مشمول مقررات یاد شده خواهند بود و وجوه و اعتباراتی که در قانون بودجه کل کشور برای این قبیل دستگاهها به تصویب می‌رسد، توسط خزانه و یا نمایندگی خزانه در استان، منحصراً از طریق حسابهای مذکور قابل پرداخت می‌باشد.»

به موجب ماده ۱۲۴ قانون فوق:

«حسابهای خزانه در بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران و یا شعب سایر بانکهای دولتی که از طرف بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران نمایندگی داشته باشند، به درخواست خزانه‌دار کل کشور و یا مقام مجاز از طرف او افتتاح و یا مسدود می‌گردد و استفاده از حسابهای مزبور با حداقل امضای مشترک دو نفر از مقامات خزانه‌داری کل که کارمند رسمی دولت باشند به معرفی خزانه‌دار کل کشور و در غیاب او مقامی که طبق حکم وزیر امور اقتصادی و دارایی موقتاً عهده‌دار وظایف او می‌باشد خواهد بود و کلیه مکاتباتی که موجب نقل و انتقال موجودی حسابهای خزانه گردد باید حداقل با دو امضای مجاز مذکور در این ماده صادر شود.»

خزانه‌دار کل کشور مذکور در این ماده، بالاترین مقام خزانه است که به عنوان معاون هزینه وزارت امور اقتصادی و دارایی و خزانه‌دار کل کشور انجام وظیفه می‌کند. ضمناً به موجب ماده ۷۳ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۹ نمایندگی خزانه در استان از ابتدای سال ۱۳۷۹ به خزانه معین استان تبدیل شده است.

۲-۳) عملیات خزانه

همانطور که در بالا بیان شد وظیفه اصلی خزانه‌داری کل، تأمین وجوه لازم برای پرداخت هزینه‌های عمومی است. اگر درآمدهای عمومی به طور کلی و در هر لحظه تکافوی پرداخت هزینه‌های عمومی را بنماید، انجام این وظیفه آسان است. در این صورت وظیفه خزانه‌داری فقط صندوقداری وجوه عمومی خواهد بود. اما واضح است که همیشه اوضاع مالی کشور بدین ترتیب نیست. زیرا اولاً ممکن است بودجه دارای مبلغی کسری باشد که خزانه باید آن را تأمین کند. ثانیاً اگر بودجه تعادل داشته باشد، چون بودجه فقط پیش‌بینی است، در جریان عمل ممکن است درآمدها مطابق پیش‌بینی وصول نشود و یا اینکه مخارج فوق‌العاده‌ای به وجود آید و خزانه برای تأمین هزینه‌ها با مشکل مواجه شود. ثالثاً امکان دارد بودجه متعادل باشد و درآمدها نیز به طور کلی طبق پیش‌بینی وصول شود و به طور کلی نیز برای پرداخت هزینه‌ها کفایت کند، اما بدیهی است که این وضعیت حتماً در هر لحظه وجود ندارد بلکه با توجه به اینکه وصول درآمدهای عمومی، مثل مالیاتهای مستقیم اصولاً مؤجل است و پرداخت آنها مواعیدی دارد، لذا در عمل در برخی مواقع میزان وصولی درآمدهای عمومی بیشتر و در مواقع دیگر بویژه اوایل سال مالی، کمتر است لیکن هزینه‌های عمومی مثل حقوق کارمندان بدون توجه به نوسان درآمدها باید پرداخت شوند و از این حیث نیز خزانه در پرداخت هزینه‌ها مشکل خواهد داشت. در مالیه عمومی برای رفع این مشکلات و تأمین به موقع پرداخت هزینه‌های عمومی از سوی خزانه در موارد مذکور، ترتیباتی پیش‌بینی و مقرر شده است که اصطلاحاً «عملیات خزانه» نامیده می‌شود. در اینجا به بررسی مهمترین ترتیبات عملیات خزانه می‌پردازیم.

۱-۲-۳) استفاده از تنخواه‌گردان

تنخواه‌گردان یا وجوه متحرک یکی از ترتیبات خزانه برای پرداخت هزینه‌های عمومی بویژه در اوایل سالی مالی است که معمولاً خزانه با کمبود وصولی درآمدهای عمومی مواجه است و منظور از آن همان اعتبار در حساب جاری است یعنی بانک مرکزی اعتباری در حساب درآمدهای عمومی نزد آن بانک منظور می‌کند تا در مواقعی که درآمدهای عمومی کفاف پرداخت هزینه‌های عمومی را نکند، کسری آن را از محل این اعتبار بپردازد و پس از اینکه درآمدهای عمومی واصل شد مبلغ استفاده شده را که به حساب بدهکاری خزانه منظور می‌شود به حساب مزبور مسترد داد.

طبق ماده ۲۴ قانون محاسبات عمومی:

«تنخواه‌گردان خزانه عبارت است از اعتبار بانکی در حساب درآمد عمومی نزد بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران که به موجب قانون اجازه استفاده از آن به میزان معین در هر سال مالی برای رفع احتیاجات نقدی خزانه در همان سال به وزارت امور اقتصادی و دارایی داده می‌شود و منتها تا پایان سال واریز می‌گردد».

ماده ۲۵ قانون مزبور تنخواه‌گردان استان را تعریف کرده است. در ایران برای اولین بار به موجب ماده واحده مصوب ۱۳۰۹ به وزارت مالیه اجازه داده شد که برای احتیاجات خزانه‌داری کل وجه متحرکی ایجاد و برای این منظور از بانک ملی ایران مساعده به مبلغ سی میلیون ریال دریافت کند. بعداً این میزان در قوانین بودجه سالانه افزایش یافت. اکنون به موجب تبصره الحاقی ماده ۲۴ قانون محاسبات عمومی کشور مصوب ۱۳۸۰ میزان تنخواه‌گردان خزانه حداکثر تا سه درصد بودجه عمومی دولت تعیین می‌شود.

۳-۲-۲- انتشار اسناد خزانه

یکی از مهمترین و رایج‌ترین شیوه‌هایی که خزانه‌داری در کشورها برای تأمین وجوه کوتاه‌مدت مورد نیاز استفاده می‌کند، انتشار اسناد خزانه است. به این وسیله خزانه مانند افراد عادی برای رفع نیازهای موقت خود از مردم قرض می‌کند و بدین منظور اسنادی به صورت اوراق بهادار انتشار می‌دهد که به اسناد خزانه موسوم است. این اسناد در دسترس مردم قرار می‌گیرد و قابل خرید و فروش است.

بر اساس ماده یک قانون انتشار اسناد خزانه و اوراق قرضه مصوب ۱۳۴۸:

«اسناد خزانه، اسناد بی‌نامی است که برای تأمین احتیاجات مالی خزانه‌داری کل در جریان سال مالی انتشار می‌یابد».

اسناد خزانه دارای سررسید هستند و باید هنگام سررسید، همراه با بهره متعلقه از سوی دولت پرداخت شوند. وجه اسناد خزانه از روز سررسید به وسیله دارنده آن قابل مطالبه است. طبق ماده ۸ قانون مزبور، انتشار اسناد خزانه عبارت است از واگذاری اسناد مزبور در قبال وجوهی که عاید خزانه‌داری کل می‌شود.

ماده - ۱ قانون مذکور مقرر می‌دارد که میزان اسناد خزانه در گردش هیچ وقت نباید از یک دهم هزینه‌های مصوب در بودجه کل کشور تجاوز نماید. به موجب ماده ۱۵ قانون یاد شده، اسناد خزانه به مدت سه ماه، شش ماه و یک سال خواهد بود.

۳-۲-۳- استقراض از بانک مرکزی

این روش به عنوان آخرین راه حل برای رفع نیازهای مالی خزانه و در صورت عدم کفایت راه حل‌های قبلی باید به ناچار مورد استفاده قرار گیرد. قبلاً در فصل اول راجع به این موضوع توضیح

دادیم و گفتیم این نوع استقراض اگر به صورت انتشار اسکناس بدون پشتوانه باشد، آثار تورمی دارد و به هر حال نیازمند مجوز قانونی است.

۴- پرسشهای مهم برای تمرین فصل یازدهم

- ۴-۱) مراحل مقدماتی اجرای بودجه را توضیح دهید؟
- ۴-۲) مراحل تفصیل اجرای بودجه را به ترتیب بنویسید و توضیح دهید؟
- ۴-۳) ذی حساب کیست و چه وظایفی بر عهده دارد؟
- ۴-۴) خزانه چیست و چه نقش و جایگاهی در اجرای بودجه دارد؟ توضیح دهید؟
- ۴-۵) عملیات خزانه را شرح دهید؟
- ۴-۶) نحوه استفاده از حسابهای خزانه توسط وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و شرکت‌های دولتی را جداگانه بنویسید؟

فصل دوازدهم

نظارت بر

اجرای بودجه

این مرحله آخرین مرحله بودجه است که به منظور بررسی تطبیق عملیات مندرج در بودجه با برنامه آن و جلوگیری از انحراف این عملیات با اهداف برنامه و پیشگیری از حیف و میل اموال بیت‌المال صورت می‌گیرد. به طور کلی هدف نظارت مزبور اطمینان از اجرای دقیق و درست بودجه توسط مرجع تصویب کننده آن، یعنی مجلس است و بدین لحاظ در همه کشورها این نوع نظارت در صلاحیت قوه مقننه قرار دارد. معذک قوه مجریه نیز وظایفی در این زمینه بر عهده دارد و مهمتر اینکه برای تضمین نظارت مذکور، سازمان خاصی با برخورداری از صلاحیت قضایی به نام دیوان محاسبات، وابسته به قوه مقننه به وجود آمده است. نظارت بر اجرا بودجه شامل سه نوع نظارت اداری، قضایی و پارلمانی است.

۱- نظارت اداری

نظارت اداری بر اجرای بودجه توسط دستگاههای اجرایی پیش از خرج یا ضمن آن صورت می‌گیرد. نظارت اداری پیش از خرج طبق ماده ۹۰ قانون محاسبات عمومی کشور، بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی است که از طریق ذی‌حساب که نماینده وزارت مزبور است انجام می‌گیرد. نحوه نظارت ذی‌حساب در ماده ۹۱ قانون مذکور آمده است. بخش دیگری از نظارت اداری پیش از خرج توسط خزانه صورت می‌گیرد که از طریق تطبیق درخواست وجه با اعتبارات مصوب، آن را انجام می‌دهد.

نظارت اداری حین یا ضمن خرج بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان مدیریت و برنامه‌ریزی کشور (معاونت برنامه‌ریزی و نظارت راهبردی ریاست جمهوری) قرار دارد.

۲- نظارت قضایی

نظارت قضایی بر اجرای بودجه، اختصاصاً بر عهده دیوان محاسبات کشور است. ضمن اینکه نظارت عام سازمان بازرسی کل کشور نسبت به حسن جریان امور و اجرای صحیح قوانین در دستگاههای اداری نیز در این ارتباط قابل ذکر است. دیوان محاسبات کشور از سازمانهای اقتباس گرفته از کشور فرانسه است که در سال ۱۸۰۷ میلادی به وسیله ناپلئون تشکیل شده و به موجب اصول ۱۰۱، ۱۰۲، ۱۰۳ قانون اساسی مشروطیت و طبق قانون مصوب ۱۳۱۲ در ایران به وجود آمد. بعد از پیروزی انقلاب اسلامی، اصول ۵۴ و ۵۵ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران به این سازمان اختصاص یافت و قانون تشکیل دیوان مذکور در سال ۱۳۶۱ به تصویب رسید.

طبق فصل دوم (مدل ۲ تا ۷) قانون مذکور، وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشور عبارت است از:

- حسابرسی یا رسیدگی کلیه حسابهای درآمد و هزینه و سایر دریافتها یا پرداختها و نیز صورت‌های مالی دستگاهها از نظر مطابقت با قوانین و مقررات مالی و سایر قوانین مربوط و ضوابط لازم‌الاجرا

- بررسی وقوع عملیات مالی در دستگاهها به منظور حصول اطمینان از حصول ارسال صحیح و به موقع درآمد و یا انجام هزینه و سایر دریافتها و پرداختها
 - رسیدگی به موجودی حساب اموال و دارایی دستگاهها
 - بررسی جهت اطمینان از برقراری روشها و دستورالعملهای مناسب مالی و کاربرد مؤثر آنها در جهت نیل به اهداف دستگاههای مورد رسیدگی
 - اعلام نظر در خصوص لزوم وجود مرجع کنترل کننده داخلی و یا عدم کفایت مرجع کنترل کننده موجود در دستگاههای مورد رسیدگی با توجه به گزارشات حسابرسیها و رسیدگیهای انجام شده جهت حفظ حقوق بیتالمال
 - رسیدگی به حساب کسری ابواب جمعی و تخلفات مالی و هر گونه اختلاف حساب مأمورین ذی ربط دولتی در اجرای قوانین و مقررات به ترتیب مقرر در قانون
 - تهیه و تدوین گزارش تفریغ بودجه کل کشور به انضمام نظرات خود و ارائه آن به مجلس شورای اسلامی
- ارکان مهم دیوان محاسبات کشور عبارتند از:

❖ رئیس دیوان

❖ دادستان دیوان

❖ هیأت‌های مستشاری دیوان رئیس

رئیس دیوان محاسبات کشور پس از افتتاح هر دوره قانونگذاری به پیشنهاد کمیسیون دیوان محاسبات و بودجه مجلس شورای اسلامی و تصویب نمایندگان ملت انتخاب می‌شود و به همین ترتیب نیز برکنار می‌شود.

دیوان محاسبات کشور دارای یک دادسرا است، دادسرای دیوان از یک دادستان و تعداد کافی دادیار و یک دفتر تشکیل می‌شود. دادستان طبق مواد ۱۴ و ۱۸ قانون صدرالذکر همانند رئیس دیوان، انتخاب و برکنار می‌شود. دادستان دیوان در حدود قوانین و مقررات مالی در حفظ حقوق بیتالمال اقدام می‌نماید و وظیفه اصلی وی کشف و تعقیب تخلفات مالی است. دادستان موظف است به مورد کسری ابواب جمعی مسئولین و تخلفات مالی، رسیدگی و پس از تکمیل پرونده با صدور دادخواست، مراتب را جهت طرح در هیأت‌های مستشاری به رئیس دیوان اعلام دارد. رئیس دیوان مکلف است حداکثر ظرف ده روز دادخواست دادستان را به هیأت‌های مذکور ارجاع دهد. آرای دیوان را دادستان یا نماینده وی برای اجرا به دستگاههای مربوط ابلاغ و نسخه‌ای از آن را به وزارت امور اقتصادی و دارایی ارسال و بر اجرای آن مراقبت می‌کند. دیوان محاسبات کشور دارای حداقل سه و حد اکثر هفت هیأت مستشاری است. هر هیأت مرکب از سه مستشار است که یکی از آنها رئیس هیأت خواهد بود. اعضای هیأت‌های مستشاری بنا به پیشنهاد رئیس دیوان و تصویب کمیسیون دیوان محاسبات، بودجه و امور مالی مجلس انتخاب می‌شوند.

مهمترین موارد صلاحیت هیأت‌های مستشاری طبق ماده ۲۳ قانون یاد شده به شرح زیر است :

- عدم ارایه صورت‌های مالی، حساب درآمد و هزینه، دفاتر قانونی و صورت حساب کسری و یا اسناد و مدارک در موعد مقرر به دیوان محاسبات کشور
- تعهد زاید بر اعتبار و یا عدم رعایت قوانین و مقررات مالی
- عدم واریز به موقع درآمد و سایر منابع تأمین اعتبار منظور در بودجه عمومی به حساب مربوط و همچنین عدم واریز وجوهی که به عنوان سپرده یا وجه‌الضمان و یا وثیقه یا نظایر آنها دریافت می‌گردد.
- عدم پرداخت به موقع تعهدات دولت که موجب ضرر و زیان به بیت‌المال می‌گردد.
- سوء استفاده و غفلت و تسامح در حفظ اموال و اسناد و وجوه دولتی و یا هر خرج یا تصمیم نادرست که باعث اتلاف یا تضییع بیت‌المال شود.
- ایجاد موانع و محظورات غیر قابل توجیه از ناحیه مسئولین ذیربط دستگاهها در قبال ممیزین و یا حسابرسها و سایر کارشناسان دیوان محاسبات کشور در جهت انجام وظایف آنان
- پرونده‌های کسری ابواب جمعی مسئولین مربوط
- پرداختها و یا دریافت‌هایی که خلاف قوانین موجود به دستور کتبی مقامات مسئول صورت گیرد.
- تأیید و یا صدور رأی، نسبت به گزارشات حسابرسان داخلی و خارجی شرکتها و مؤسسات و سازمانهای مربوط
- رسیدگی و صدور رأی نسبت به گزارش‌های حسابرسی و گواهی حساب‌های صادره توسط دیوان محاسبات کشور.

اساس رسیدگی و نحوه نظارت قضایی دیوان محاسبات کشور به نحوه کار هیأت‌های یاد شده مربوط می‌شود که به شرح زیر صورت می‌گیرد :

پس از ارجاع پرونده از سوی رئیس دیوان، رسیدگی هیأت شروع می‌شود. هیأتها با حضور سه نفر رسمیت می‌یابد و آراء صادر، با اکثریت معتبر است. رسیدگی به پرونده‌ها تابع تشریفات آئین دادرسی نبوده و هیأتها از طریق دفتر دیوان دستور تعیین وقت رسیدگی خواهند داد. دفتر بلافاصله به نحوی که ابلاغ وقت ممکن باشد وقت رسیدگی را به اطلاع اشخاص مربوط می‌رساند. هیأت پس از استماع نظر دادستان و یا نماینده او مبادرت به صدور رأی می‌کند. عدم حضور اشخاص ذیربط پس از ابلاغ وقت، مانع رسیدگی نیست رسیدگی غیر علنی و ممکن است غیر حضوری باشد و لذا واخواهی (رأی غیابی) ندارد. هیأتها در صورت احراز وقوع تخلف ضمن صدور رأی نسبت به ضرر و زیان وارد، متخلفین را حسب مورد به مجازاتهای اداری ذیل محکوم می‌نمایند :

الف) توبیخ کتبی با درج پرونده استخدامی

ب) کسر حقوق و مزایا حداکثر تا یک سوم از یک ماه تا یک سال

ج) انفصال موقت از یک ماه تا یک سال

د) اخراج از محل خدمت

ه) انفصال دایم از خدمات دولتی

هیأتها در صورت احراز وقوع جرم، ضمن اعلام رأی نسبت به ضرر و زیان وارده، پرونده را از طریق دادسرای دیوان، برای تعقیب به مراجع قضایی ارسال خواهند داشت، هر گاه ثابت شود که از ناحیه مسئولان بدون سوء نیت، ضرری به بیت‌المال وارد شده است، از طرف هیأتها رأی به جبران صادر خواهد شد. در مورد تخلفاتی که ناشی از دستور رئیس جمهور و وزراء بوده و اثر مالی داشته باشد علاوه بر جبران ضرر، گزارش لازم حسب مورد جهت استحضار و اخذ تصمیم به مجلس داده خواهد شد.

تصحیح و رفع ابهام آرای هیأت‌های مستشاری با هیأت‌های صادر کننده رأی است. مطالبات دولت، ناشی از آراء و احکام قطعی صادره دیوان، بر طبق مقررات اجرایی احکام مراجع قضایی خواهد بود. ضمناً رسیدگی و صدور رأی از دیوان مبنی بر جبران خسارت در مورد اشخاص، مانع رسیدگی و محکومیت آنان در مجازات‌های اداری یا تعقیب کیفری در مراجع صالحه نخواهد بود.

آرای دیوان در موارد بندهای «الف»، «ب» و «ج» فوق‌الذکر قطعی و لازم‌الاجرا و غیر قابل تجدید نظر است و در مورد بندهای «د» و «ه» در مدت ۲۰ روز از تاریخ ابلاغ، توسط اشخاص محکوم‌علیه قابل تجدید نظر است اما آراء مربوط به جبران خسارت و ضرر و زیان وارده به بیت‌المال در هر حال ظرف همین مدت از طرف محکوم علیه و دادستان قابل تجدید نظر است. مرجع رسیدگی به تقاضای تجدید نظر، محکمه صالحه است که تشکیل می‌شود از یک نفر حاکم شرع به انتخاب رئیس قوه قضائیه و دو نفر از مستشاران دیوان به عنوان کارشناس به انتخاب رئیس دیوان که در پرونده مطروحه سابقه رأی نداشته باشند، محل تشکیل محکمه تجدید نظر در تهران است. نظر مستشاران، مشورتی است اما حضورشان در جلسه الزامی است و محکمه بدون حضور آنها رسمیت ندارد و موظف به اظهار نظر کتبی بوده و حاکم شرع بدون اخذ نظر آنها رأی نخواهد داد.

ضمناً در ماده ۲۹ قانون دیوان، تقاضای اعاده دادرسی در مواردی پیش‌بینی شده است.

دیوان محاسبات دارای هیأت عمومی است که با حضور حداقل سه چهارم از مستشاران به دعوت و ریاست رئیس دیوان برای رسیدگی به ایجاد هماهنگی و وحدت رویه در انجام وظایف هیأت‌های مستشاری، صدور رأی در خصوص تفریح بودجه و گزارش‌هایی و سایر موارد مورد نظر رئیس دیوان تشکیل می‌شود. دادستان، بدون حق رأی باید در جلسه شرکت کند.

۳- نظارت پارلمانی

اساساً نظارت بر اجرای بودجه به عهده مجلس (پارلمان) است و نظارت قضایی دیوان محاسبات که بازوی نظارتی مجلس است نیز به نظارت مجلس برمی‌گردد. نظارت مذکور، ریشه در نظامهای

پارلمانی و مردم‌سالار دارد و بیانگر مسئولیت سیاسی دولت در مقابل مجلس است. این نظارت در دو مرحله در جریان اجرای بودجه و پس از اجرای بودجه صورت می‌گیرد.

۳-۱) نظارت پارلمانی در جریان اجرای بودجه

این نظارت در طی سال مالی انجام می‌شود و در چارچوب حق نظارت مجلس بر اعمال و فعالیت‌های دولت قرار می‌گیرد و ابزارهای اعمال آن نیز طبق اصول ۸۸ و ۸۹ قانون اساسی، سؤال، استیضاح و رأی عدم اعتماد است و در آئین‌نامه داخلی مجلس، ابزار تذکر نیز به آن اضافه شده است. به علاوه طبق اصل ۷۶ قانون اساسی، مجلس شورای اسلامی حق تحقیق و تفحص در تمام امور کشور از جمله نحوه اجرای بودجه را دارد.

۳-۲) نظارت پارلمانی پس از اجرای بودجه

نظارت مجلس پس از اجرای بودجه یا پایان سال مالی از طریق دریافت و بررسی و انتشار گزارش تفریغ بودجه کل کشور هر سال صورت می‌گیرد که از سوی دیوان محاسبات کشور تهیه و ارائه می‌شود. به موجب قسمت اخیر اصل ۵۵ قانون اساسی، دیوان محاسبات حساب‌ها و اسناد و مدارک مربوط را برابر قانون جمع‌آوری و گزارش تفریغ بودجه هر سال را به انضمام نظرات خود به مجلس شورای اسلامی تسلیم می‌نماید. این گزارش باید در دسترس عموم گذاشته شود. نحوه تهیه و تنظیم و تسلیم گزارش تفریغ بودجه در قانون محاسبات عمومی کشور، قانون دیوان محاسبات کشور و قانون تفریغ بودجه سالهای پس از انقلاب اسلامی مصوب ۱۳۶۵ مشخص شده است. تفریغ در لغت به معنای پرداخت کردن، آماده کردن، فارغ ساختن و فراغت یافتن است و در اصطلاح نیز به معنای فراغت یافتن دولت از اجرای بودجه و مفاصا حساب دولت به مجلس در این خصوص است.

گزارش تفریغ بودجه توسط دیوان محاسبات با در نظر گرفتن صورت حساب عملکرد سالانه بودجه کل کشور تهیه می‌شود و تهیه صورت عملکرد مذکور نیز بر عهده وزارت امور اقتصادی و دارایی است.

۴- پرسشهای مهم برای تمرین فصل دوازدهم

۴-۱) نظارت اداری بر اجرای بودجه را توضیح دهید؟

۴-۲) نظارت قضایی بر اجرای بودجه را شرح دهید؟

۴-۳) وظایف و اختیارات دیوان محاسبات کشور را بنویسید؟

۴-۴) صلاحیت‌های هیأت‌های مستشاری دیوان محاسبات کشور را برشمارید؟

۴-۵) نحوه رسیدگی و صدور حکم هیأت‌های مستشاری دیوان محاسبات کشور را توضیح دهید؟

۴-۶) تجدید نظر از آرای هیأت‌های مستشاری دیوان محاسبات کشور را توضیح دهید؟

۴-۷) نظارت پارلمانی بر اجرای بودجه را توضیح دهید؟

۴-۸) منظور از تفریغ بودجه چیست؟ در مورد گزارش تفریغ بودجه هر سال توضیح دهید؟