

## Jurisprudential Review of Incidental Income Tax With a View to Donation and Gift

Noushin Shahsavan<sup>1</sup>, Mostafa Rajaeipour<sup>\*2</sup>, Mohsen Razmi<sup>3</sup>

1. PhD Student Department of Jurisprudence and Fundamentals of Islamic Law, Mashhad Branch, Islamic Azad University, Mashhad, Iran.

2. Associate Professor Department of Jurisprudence and Fundamentals of Islamic Law, Mashhad Branch, Islamic Azad University, Mashhad, Iran.

3. Assistant Professor Department of Jurisprudence and Fundamentals of Islamic Law, Mashhad Branch, Islamic Azad University, Mashhad, Iran.

### ARTICLE INFORMATION

**Article Type:** Original Research

**Pages:** 69-86

**Article history:**

**Received:** 12 May 2023

**Edition:** 7 Jul 2023

**Accepted:** 06 Aug 2023

**Published online:** 23 Mar 2024

### Keywords:

Tax, Incidental Income, Donation, Gift.

### Corresponding Author:

Mostafa Rajaeipour

### Address:

Iran, Mashhad, Islamic Azad University, Mashhad Branch, Jurisprudence and Fundamentals of Islamic Law, Department of Theology and Islamic Studies.

### Orchid Code:

0000-0003-4800-0272

### Tel:

09155156295

### Email:

Rajaeipour0250@mshdiau.ac.ir

### ABSTRACT

**Background and Aim:** One of the important topics in the tax field is the incidental income tax. One of the different areas of taxation is incidental income tax. The purpose of this article is to examine the legal jurisprudence of incidental income tax with a view to giving and gifting.

**Materials and Methods:** This article is Analytical descriptive and the library method uses.

**Ethical Considerations:** In this article, Originality of texts, honesty and trusteeship Has been complied with.

**Results:** The findings indicate that from a jurisprudential point of view, according to what is called government tax and the Islamic ruler, by resorting to rules such as the use of the right of guardianship according to the expediency and necessity of the community and the administration of community affairs, it is possible to impose a tax on incidental income in cases such as It has giving and gift. In Iran's tax law system, incidental income tax is also accepted and examples such as gift tax are also mentioned. The legislator has not distinguished between cash and non-cash income regarding the inclusion of incidental income.

**Conclusion:** The tax system does not include all incidental income. Capital gains are incidental incomes that are not considered in the direct taxes law. One of the reasons for the weakness of the tax system in economic policies is the limited tax bases and, as a result, not including a significant part of individuals' incomes at the time of calculating and collecting taxes.

### Cite this article as:

Shahsavan N, Rajaeipour M, Razmi M. *Jurisprudential Review of Incidental Income Tax With a View to Donation and Gift*. Economic Jurisprudence Studies. 2024.



### بررسی فقهی حقوقی مالیات بر درآمدهای اتفاقی با نگاهی به هبه و هدیه

نوشین شاهسوان<sup>۱</sup>، مصطفی رجائی پور<sup>۲\*</sup>، محسن رزمی<sup>۳</sup>

۱. دانشجوی دکتری فقه و مبانی حقوق اسلامی، واحد مشهد، دانشگاه آزاد اسلامی، مشهد، ایران.

۲. دانشیار گروه فقه و مبانی حقوق اسلامی، واحد مشهد، دانشگاه آزاد اسلامی، مشهد، ایران.

۳. استادیار گروه فقه و مبانی حقوق اسلامی، واحد مشهد، دانشگاه آزاد اسلامی، مشهد، ایران.

#### چکیده

**زمینه و هدف:** یکی از مباحث مهم در حوزه مالیات، مالیات بر درآمد اتفاقی است. هدف مقاله حاضر بررسی فقهی حقوقی مالیات بر درآمدهای اتفاقی با نگاهی به هبه و هدیه است.

**مواد و روش‌ها:** روش مقاله حاضر توصیفی تحلیلی است. مواد و داده‌ها نیز کیفی است و از فیش‌برداری در گردآوری مطالب و داده‌ها استفاده شده است.

**ملاحظات اخلاقی:** در این مقاله، اصالت متن، صداقت و امانت‌داری رعایت شده است.

**یافته‌ها:** از منظر فقهی، مطابق با آنچه مالیات حکومتی نامیده می‌شود و حاکم اسلامی با توسل به قواعدی چون استفاده از حق ولایت امر مطابق مصلحت و ضرورت اجتماع و اداره امور جامعه، امکان وضع مالیات بر درآمد اتفاقی در مواردی مانند هبه و هدیه را دارد. در نظام حقوق مالیاتی ایران نیز مالیات بر درآمد اتفاقی قانونی است و از مصادیقی چون مالیات بر هبه نیز به عنوان مالیات بر درآمد اتفاقی نام برده شده است. از دید قانون‌گذار بین درآمد نقدی و غیرنقدی در خصوص مشمول بودن درآمد اتفاقی تفاوتی وجود ندارد.

**نتیجه:** نظام مالیاتی همه درآمدهای اتفاقی را شامل نمی‌شود. عایدی سرمایه از جمله درآمدهای اتفاقی است که در قانون مالیات‌های مستقیم مورد توجه قرار نگرفته است. یکی از دلایل ضعف نظام مالیاتی در سیاست‌گذاری‌های اقتصادی، محدود بودن پایه‌های مالیاتی و به تبع آن مشمول نبودن بخش قابل‌توجهی از درآمدهای اشخاص در زمان محاسبه و اخذ مالیات است.

#### اطلاعات مقاله

نوع مقاله: پژوهشی

صفحات: ۶۹-۸۶

سابقه مقاله:

تاریخ دریافت: ۱۴۰۲/۰۲/۲۲

تاریخ اصلاح: ۱۴۰۲/۰۴/۱۶

تاریخ پذیرش: ۱۴۰۲/۰۵/۱۵

تاریخ انتشار: ۱۴۰۳/۰۱/۰۴

#### واژگان کلیدی:

مالیات، درآمد اتفاقی، هبه، هدیه

#### نویسنده مسئول:

مصطفی رجائی پور

#### آدرس پستی:

ایران، مشهد، دانشگاه آزاد اسلامی، واحد مشهد، گروه الهیات و معارف اسلامی.

#### تلفن:

09155156295

#### کد ارکید:

0000-0003-4800-0272

#### پست الکترونیک:

Rajaepoor0250@mshdiau.ac.ir

## ۱. مقدمه

با توجه به این که دولت‌ها وظایف بسیاری در جهت تأمین نیازها و خواسته‌های جامعه دارند؛ بنابراین برای نائل آمدن بر آن‌ها، نیازمند منابع مالی کافی هستند که یکی از منابع اصلی تأمین نیازهای مالی دولت، اخذ مالیات است. مالیات بر درآمدهای اتفاقی یکی از انواع پایه‌های درآمدی است و در اکثر نظام‌های مالیاتی کشورهای دیگر بخش قابل توجهی از درآمدهای وصول شده مالیاتی را به خود اختصاص داده است. مالیات بر درآمدهای اتفاقی برخلاف دیگر پایه‌های مالیاتی مانند: مالیات بر املاک، مشاغل، حقوق و شرکت‌ها دارای یک طیف گسترده و نامحدود می‌باشد، با استفاده از این پایه مالیاتی می‌توان بخش قابل توجهی از درآمدهای موجود در جامعه را که تاکنون توسط قوانین مالیاتی شناسایی نگردیده است را مشمول مالیات دانست. این نوع درآمد از بین درآمدهای مالیاتی موجود در قانون متفاوت، پیچیده‌تر و نیازمند یک نظام مالیاتی کارآمد و پیشرفته برای شناسایی و وصول به‌موقع است. در صورتی که درآمدهای اتفاقی به عنوان یک بخش از درآمدهای مالیاتی، به صورت دقیق و متناسب توسط قانون‌گذار مورد شناسایی قرار بگیرد و به گونه‌ای کارآمد وصول شود می‌تواند به سهم خود موجب افزایش درآمدهای دولت و به تبع آن، ارائه خدمات بیشتر به جامعه و سرمایه‌گذاری در بخش‌های زیربنایی کشور گردد.

آنچه بررسی مالیات بر درآمدهای اتفاقی را به یک ضرورت مبدل ساخته است، فرار مالیاتی در این نوع درآمدهاست. توانایی و کارایی هر نظام مالیاتی در شناسایی دقیق و اخذ به موقع درآمدهای جامعه می‌باشد، این درحالی است که بخش زیادی از درآمدهای ایجاد شده در جامعه مشمول هیچ‌یک

از بندهای قانون مالیات‌های مستقیم نبوده و به راحتی امکان فرار مالیاتی را برای فرصت طلبان ایجاد می‌کند. با اصلاح قوانین مالیاتی موجود و استفاده از پایه‌های مالیاتی جدید می‌توان این درآمدها را شناسایی و وصول نمود و از این طریق سبب افزایش درآمدهای مالیاتی شد.

هدف مقاله حاضر بررسی فقهی حقوقی مالیات بر درآمدهای اتفاقی با نگاهی به هبه و هدیه است. در خصوص مالیات پژوهش‌های متعددی انجام شده است: فرهاد خداداد کاشی و سیاوش جانی، در مقاله‌ای به بررسی امکان برقراری مالیات بر سود سپرده‌های بانکی در ایران با تأکید بر کارایی تخصیصی پرداخته است. یافته‌های مقاله مذکور دلالت بر آن دارد که بانک‌ها در هدایت سپرده‌ها به سمت سرمایه‌گذاری نقش مثبتی را ایفاء می‌نمایند در حالی که مخارج دولت (که بخشی از آن ناشی از درآمدهای مالیاتی است) تأثیر منفی بر سرمایه‌گذاری بخش خصوصی دارد. علاوه بر این دریافتیم که کارایی سرمایه‌گذاری بخش خصوصی در مقایسه با سرمایه‌گذاری دولتی در اثر گذاری بر تولید بیشتر است. این نتایج گویای این واقعیت هستند که مالیات بر سود سپرده، موجب انحراف در تخصیص منابع شده و زیان اجتماعی را در پی خواهد داشت. خداداد کاشی؛ جانی، (۱۳۹۴). مریم نبی‌پور نیز در مقاله‌ای، نحوه اثرگذاری اخذ مالیات از عواید دارایی‌های سرمایه‌ای را بررسی کرده است. بر اساس نتایج مقاله مورد اشاره، محوریت قانون مالیات بر عایدی سرمایه، باز توزیع ثروت است که از طریق کاهش میزان جذابیت در بازارهای غیرمولد و کنترل فعالیت‌های سوداگرانه محقق خواهد شد. این قانون، معاملات بازارهای خودرو، ارزهای خارجی، طلا و مسکن را شامل می‌شود و بر اساس آن، اگر فردی در یک دوره زمانی مشخص

## ۲. مواد و روش‌ها

روش مقاله حاضر توصیفی تحلیلی است. مواد و داده‌ها نیز کیفی است و از فیش‌برداری در گردآوری مطالب و داده‌ها استفاده شده است.

## ۳. ملاحظات اخلاقی

در این مقاله، اصالت متن، صداقت و امانت‌داری رعایت شده است.

## ۴. یافته‌ها

از منظر فقهی، مطابق با آنچه مالیات حکومتی نامیده می‌شود و حاکم اسلامی با توسل به قواعدی چون استفاده از حق ولایت امر مطابق مصلحت و ضرورت اجتماع و اداره امور جامعه، امکان وضع مالیات بر درآمد اتفاقی در مواردی مانند هبه و هدیه را دارد. در نظام حقوق مالیاتی ایران نیز مالیات بر درآمد اتفاقی قانونی است و از مصادیقی چون مالیات بر هبه نیز به عنوان مالیات بر درآمد اتفاقی نام برده شده است. از دید قانون‌گذار بین درآمد نقدی و غیرنقدی در خصوص مشمول بودن درآمد اتفاقی تفاوتی وجود ندارد.

## ۵. بحث

در این قسمت مبانی نظری پژوهش مورد بحث و بررسی قرار می‌گیرد.

### ۵-۱. درآمد اتفاقی

درآمد پولی است که یک فرد یا یک شرکت در بازه زمانی مشخص از محل کالاها یا خدماتی که برای دیگران فراهم کرده یا سرمایه‌گذاری‌هایی که داشته است، به دست می‌آورد. معمولاً درآمد برای تأمین مخارج روزانه مصرف می‌شود. درآمد از طریق ضرب قیمت فروش کالاها و خدمات در تعداد واحدها یا مقدار فروخته شده محاسبه می‌گردد. «درآمد عبارت است از مجموع همه دستمزدها، حقوق، سود، پرداخت بهره، اجاره و

از خرید و فروش در بازارهای مذکور منتفع شود، باید معادل درصدی از سود تحصیل‌شده را به‌عنوان مالیات پرداخت کند (نبی‌پور، ۱۴۰۰). هم‌چنین محمد جعفر رجاء، در مقاله‌ای آثار اقتصادی وضع مالیات بر سود سپرده بانکی در بانکداری متعارف را مورد بررسی قرار داده است. نتایج حاکیست از نگاه مباحث اقتصادی، مالیات یکی از هزینه‌های اجتماعی است که مردم یک جامعه در برابر استفاده از انواع خدمات و کالاها و در مجموع بهره‌برداری و بهره‌گیری از امکانات و منابعی که دولت فراهم کرده‌اند می‌پردازند. مالیات بر سود سپرده بانکی نیز در واقع نوعی مالیات بر پس‌انداز به شمار می‌آید. دریافت مالیات از سود سپرده‌های بانکی مدت‌هاست که در محافل اقتصادی مطرح شده با وجود اینکه این موضوع هنوز به قانون مالیاتی ایران افزوده نشده، اما در بسیاری از کشورها دریافت مالیات از سود سپرده‌های بانکی یکی از پایه‌های مهم مالیاتی به شمار می‌رود. وضع مالیات بر سود سپرده بانکی می‌تواند برخی متغیرهای اقتصادی از قبیل پس‌انداز خانوار، عرضه نیروی کار و سرمایه‌گذاری را تحت تاثیر قرار دهد (رجاء، ۱۴۰۰). اما در مقاله حاضر تلاش شده به بررسی این سؤال پرداخته شود که رویکرد فقه و حقوق موضوعه در خصوص مالیات بر درآمدها اتفاقی مانند هبه و هدیه چگونه است؟ به منظور بررسی سؤال مورد اشاره، ابتدا مفهوم درآمد اتفاقی، هبه و هدیه بررسی می‌شود، سپس دیدگاه فقه در خصوص درآمد اتفاقی مورد بررسی قرار می‌گیرد و در ادامه از رویکرد حقوق در زمینه مالیات بر درآمد اتفاقی در مواردی چون هبه و هدیه بحث می‌شود.

آن به عطایا یاد می‌شود (شیروانی، ۱۳۷۹، ج ۱، ۱۹۷).

علما و فقهای امامیه در اقسام هبه آورده‌اند، هبه دو نوع است: ۱. هبه‌ی معوضه، هبه‌ای است که واهب در هنگام عقد، به متهب عوض چیزی را که به او می‌دهد، شرط کند، او نیز عوض آن را رایگان به واهب بدهد یا این که متهب بدون این که واهب شرطی بیاورد، در مقابل هبه‌ای که گرفته، چیزی را رایگان به واهب بدهد. ۲. هبه‌ی غیرمعوضه، هبه‌ای است که واهب در هنگام عقد هبه، شرط پرداخت عوض به متهب نکرده باشد و متهب هم چیزی در عوض هبه به واهب پرداخت نکند (قاروبی تبریزی، ۱۴۰۹، ج ۹، ۱۱۵؛ امام خمینی، ۱۳۸۵، ج ۲، ۵۵۵).

هبه در حقوق عبارت از عقدی است که به موجب آن یک نفر مالی را مجانی به شخص دیگری تملیک کند (جعفری لنگرودی، ۱۳۹۵، ۲۸۱). معنای لغوی و اصطلاحی هبه در حقوق نزدیک به یکدیگر بوده و عبارت از تملیک مجانی مال است، خواه هدف از آن کمک به شخص، تکریم، تشویق یا قصد قربت باشد (کاتوزیان، ۱۳۶۹، ج ۳، ۵).

از نظر ماهیت، هبه، عقدی غیرمعوض است، ولی در قانون مدنی آمده است: «هبه ممکن است معوض هم باشد. یعنی واهب می‌تواند شرط کند، که متهب مالی را به او هبه کند». اما اصل این است که هبه غیرمعوض باشد، البته استثنا هم می‌تواند وجود داشته باشد (ماده ۸۰۱ قانون مدنی). برخی از علما من جمله شهید ثانی هبه را معوض می‌دانند (شهید ثانی، ۱۴۱۳، ج ۱، ۳۶۷؛ نجفی، ۱۴۰۱، ج ۲، ۱۵۸؛ طباطبایی یزدی، ۱۴۰۹، ج ۲، ۱۵۹؛ امامی، ۱۴۰۰، ج ۲، ۳۷۵). و برخی از علمای شیعه، معتقدند که با وجود شرط عوض، هبه ماهیت مجلنی بودن خود را حفظ می‌کند

سایر شکل‌های درآمد که در یک دوره زمانی دریافت می‌شود» (کیس، ک. و فیر، ۲۰۰۷، ۵۴). درآمد اتفاقی، درآمد نقدی و یا غیرنقدی است که شخص حقیقی یا حقوقی به صورت بلاعوض و یا از طریق معاملات محاباتی و یا به‌عنوان جایزه یا هرعنوان دیگر از این قبیل تحصیل می‌نماید. مطابق ماده ۱۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد اتفاقی، «درآمد نقدی و غیرنقدی است 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». در واقع منظور از درآمد اتفاقی، درآمدهایی است که فرد حقیقی یا حقوقی بدون پرداخت هیچ هزینه‌ای آن را دریافت کرده است. این نوع درآمدها انواع مختلفی دارند؛ مثلاً درآمد اتفاقی برنده شدن جوایز، برنده شدن در قرعه‌کشی‌های بانک، انتقال‌های بلاعوض و ملک هبه.

## ۵-۲. هبه

هبه در لغت به معنای بخشش و انعام، بخشیدن و دادن چیزی بلاعوض (فیومی، ۱۹۷۷، ج ۲، ۶۷۳) و بخشش خالی از هرگونه عوض است (راغب اصفهانی، ۱۳۸۳، ج ۱، ۸۳۲). همچنان که خداوند در قرآن، سوره مبارکه انعام می‌فرماید: «به او اسحاق و یعقوب را بخشیدیم و...» (انعام، ۸۳). معنای هبه در لغت و اصطلاح فقهی بسیار نزدیک بوده و دلالت بر تحویل رایگان به دیگری دارد. واهب آن چیزی را که ملک خودش می‌باشد، بدون عوض و رایگان به دیگری منتقل می‌کند. هبه بر چهار قسم است: صدقه، هدیه، سکنی و تحبیس. علمای شیعه‌ی امامیه معتقد هستند، هبه در مفهوم عام، عطیه نامیده شده و شامل انواع هبه اعم از صدقه، هدیه، جایزه، وقف و نخله می‌شود. هم چنین از

(طباطبایی یزدی، ۱۴۰۹، ج ۲، ۱۵۹؛ امامی، ۱۴۰۰، ج ۲، ۳۷۵).

در حقوق مدنی ایران آمده است که شرط عوض در هبه، آن را معوض نمی‌کند. به عنوان مثال شخصی خانه‌اش را به دیگری هبه نموده و شرط می‌کند که متهب اتومبیل‌اش را به او بفروشد. شرط فروش اتومبیل، در واقع عوض عین موهوبه (خانه) نمی‌باشد. بنابراین شرطی که واهب برای موهوبه تعیین می‌کند، ممکن است با ارزش‌تر از مال موهوبه باشد.

در عقد هبه مبنای تملیک، تراضی است و اراده واهب به تنهایی کارگزار نیست. باید توجه داشت که مفهوم تملیک و تملک را نمی‌توان از هم جدا کرد و اگر واهب بتواند مال خود را تملیک کند، معنایش این است که حق دارد تملک آن را بر متهب تحمیل کند. در ماده‌ی ۷۹۷ قانون مدنی آمده است: "عقد هبه، عقدی تملیکی و عینی است و عقد هبه با ایجاب، قبول و قبض سبب انتقال مالکیت عین موهوبه به موهوب‌له می‌شود و اگر قبل از قبض، واهب یا متهب فوت کند، هبه باطل است" (کاتوزیان، ۱۳۶۹، ج ۳، ۳۳). ماده‌ی ۷۹۵ قانون مدنی نیز، هبه را عقد تملیکی می‌داند که به موجب آن یک نفر مالی را مجانی به شخص دیگری تملیک می‌کند.

### ۵-۳. هدیه

هدیه در لغت به معنای تحفه، ارمغان و آنچه به رسم تحبیب و بزرگداشت به کسی تقدیم شود، می‌باشد. تعاریف راغب اصفهانی فیروزآبادی و فراهیدی از این واژه تأییدی بر تعریف فوق در لغت‌نامه دهخدا می‌باشد و می‌توان گفت اهل لغت، تعریف واحدی از هدیه دارند (سعدی، ۱۴۰۷، ۳۶۷؛ دهخدا، ۱۳۷۷، ج ۱۵، ۴۵۴). هدیه در لغت به معنای پیشکش است. برخی از حقوقدانان معتقد هستند

که هدیه در حقوق عبارت است از تملیک مالی از شخصی در مقام اجتماعی پایین‌تر، به قصد تعظیم و اکرام به دیگری که مقامش بالاتر از او می‌باشد. برای مثال، کشاورزی آهوپی را صید کند و نزد مالک قریه خود برده و به او تقدیم کند (امامی، ۱۴۰۰، ج ۲، ۶۳).

شهید ثانی در بررسی مفهوم اصطلاحی، هدیه را دفع مال به دیگری جهت کسب مودت تعریف نموده‌اند (شهیدثانی، ۱۴۱۳، ج ۱۳، ۴۲۱). مرحوم محقق آشتیانی فرموده‌اند: «و آن چیزی است که به وجه هبه آن را می‌بخشد تا دوستی و مودت به ارث برده شود» (آشتیانی، ۱۴۱۳، ج ۱، ۱۳۴؛ طباطبایی، ۱۴۱۸، ج ۱، ۵۴).

سبحانی تبریزی از ملحقات عروه، کلامی را نقل می‌کنند که صاحب عروه هدف از هدیه را نزدیک شدن به گیرنده یا کسب مودت او، بدون داشتن انگیزه‌ی خاص می‌دانند؛ ایشان بذلی را که بدون هیچ انتظار عملی صورت می‌گیرد هدیه دانسته‌اند (سبحانی تبریزی، ۱۴۱۸، ج ۱، ۳۱۷). برخی از معاصران، هدیه را مالی می‌دانند که دافع، آن را به شخص می‌دهد تا با آن محبت و مودت خود را نسبت به ایشان آشکار سازد و این که چنین دفع مالی، برای امر حق یا باطل باشد، تفاوتی قائل نشده‌اند (موسوی اردبیلی، ۱۳۸۱، ج ۱، ۱۲۳). با توجه به معنای اصطلاحی هدیه می‌توان گفت مفهوم هدیه در اصطلاح، فاصله‌چندانی از معنای لغوی آن ندارد.

هدیه در اشکال مختلف متصور است. هدیه گاهاً به صورت متقابل است. هدیه‌ای است که در مقابل هدیه‌ی دیگر داده می‌شود. مانند معروفی است که می‌گوید: (کاسه جایی رود که باز آرد قدح)، این نوع هدیه از دیرباز در برخی مناطق ایران مرسوم بوده است، برای مثال افرادی هدایایی را برای

عروس و داماد می‌بردند تا در آینده آن‌ها یا خانواده ایشان هدایایی برای عروس و دامادهای دیگر ببرند. هم‌چنین گاهی پولی به عنوان هدیه جمع‌آوری شده و به عروس و داماد جهت کمک مالی هدیه می‌شد. این نوع هدیه در اسلام ممنوع نیست، ولی پسندیده هم نیست و اخلاق آن را نمی‌پذیرد، زیرا سبب می‌شود تا دیگری در معذوریت اخلاقی و مانند آن قرار گیرد و ناچار شود تا همان مقدار یا بیشتر را هدیه کند. از این رو حضرت علی (علیه‌السلام) فرموده‌اند: «برای کسی هدیه ببر که می‌دانی برای تو هدیه نمی‌آورد» (کلینی، ۱۴۰۷، ج ۵، ۱۴۱). ممکن است هدیه، مصانعه باشد. مصانعه به معنای مدارا و کارسازی است، که آورنده‌ی آن انگیزه‌ای جز ظاهرسازی ندارد و این ظاهرسازی به دلیل خودنمایی، کارسازی، رشوه و مانند آن است. این نوع هدیه در برخی مواقع، بدترین نوع هدیه شناخته می‌شود. به عنوان مثال هدیه‌هایی که برای کارمندان دولت یا مسئولان و صاحب‌منصبان، جهت خدمات بهتر یا تزیین حقی داده می‌شوند، از این قبیل هستند.

**۴-۵. مالیات بر درآمد اتفاقی / هبه و هدیه در فقه**

با توجه به گستردگی مسؤلیت‌ها و وظایف دولت اسلامی در زمینه‌های سیاسی، اجتماعی و اقتصادی طبیعی است که مالیات‌های ثابت اسلامی مانند: خمس، زکات، خراج و جزیه برای اداره حکومت و تأمین هزینه‌های آن به منظور رسیدن به اهداف ترسیم شده، کافی نباشد. در این صورت ولی فقیه و حاکم اسلامی حق دارد، جهت تأمین هزینه‌ها و بر مبنای مصلحت جامعه و مردم مالیات‌هایی را تعیین کند که می‌توان آن‌ها را مالیات‌های حکومتی یا متغیر نامید، این مالیات‌ها بر حسب شرایط، مصالح، ضرورت‌ها و از نظر موارد تعلق،

نصاب اموال، مقدار، موارد مصرف و غیره متغیر می‌باشد و تشخیص آن‌ها نیز برعهده‌ی حکومت-اسلامی و از اختیارات ولی امر مسلمین می‌باشد (آزینی، ۱۳۷۴، ۲۰۴-۲۰۵؛ کرمی؛ پورمند، ۱۳۸۰، ۱۶۰-۱۶۱). امام خمینی (قدس سره) درباره اختیارات حاکم اسلامی فرموده است: «برای فقیه عادل همه آن شئونی است که برای رسول اکرم (ص) و ائمه (علیهم‌السلام) از امور راجع به حکومت و سیاست است و فرق میان آن‌ها معقول نیست؛ زیرا والی هر که باشد مجری احکام شریعت و برپادارنده حدود الهی و گیرنده‌ی خراج و سایر مالیات‌ها و تصرف کننده در آن‌ها بنا بر مصلحت مسلمین است (موسوی خمینی، ۱۳۶۶، ج ۲، ۴۶۷). بنابراین فقیه حاکم براساس ولایتی که دارد، برحسب ضرورت‌ها و با تشخیص مصلحت جامعه، حق وضع مالیات را دارد، ناگفته نماند که قوانین-مالیاتی توسط عقلاء جهت حفظ مصالح عمومی مردم و نیاز جامعه ایجاد و تصویب می‌شوند.

در گذشته در فقه، مسئله مالیات‌های حکومتی کمتر مطرح بود. حتی در برخی روایات، از مالیات‌هایی که دولت‌های فاسد بنی‌امیه و بنی‌عباس به عنوان «عشور» می‌گرفته‌اند، سخت نکوهش شده است. البته این احتمال وجود دارد که این نکوهش به دلیل ناحق بودن آن دولت‌ها بوده است نه اینکه حکومت حق نیز نتواند، مالیاتی غیر از مالیات‌های ثابت وضع کند. به‌رحال می‌توان از یکی از راه‌های ذیل، مشروعیت گرفتن مالیات را از نظر فقهی اثبات کرد (دفتر همکاری حوزه و دانشگاه، ۱۳۷۱، ۱۱۹-۱۲۱).

یکی از مهمترین مبانی اخذ مالیات بر درآمد، استفاده از حق ولایت امر است. ولی امر جامعه اسلامی برای اداره جامعه حق دارد، در صورتی که مصلحت بداند، مالیات وضع کند؛ زیرا طبق آیه‌ی

دولتی را امری موقت دانسته و نیاز به جعل مالیات را فقط برای تأمین کمبود مالی دولت در زمان‌های محدود دانسته و امر سیاست‌گذاری مالی دولت که متفرع بر وجود مالیات با نرخ متغیر است را نادیده پنداشته‌اند. گرچه روایات حصر موارد زکات زیاد است، اما روایات متعددی دلالت دارد که مقدار زکات برای تأمین فقرا و نیازمندان کافی است و اگر کمبود داشت خداوند بیش از آن را واجب می‌کرد» (حرعاملی، ۱۴۰۳، ج ۶، ۵-۳).

از دیدگاه برخی فقهای دیگر، «استفاده از اختیارات حاکم اسلامی در تغییر موارد مستحب به واجب است. با توجه به موارد عیدیه زکات مستحب مانند مال التجاره و فوائد کسب محصولات کشاورزی غیر از غلات اربع و به علت کاهش شدید مقدار زکات واجب در دوران کنونی و گستردگی مصارف آن هرگاه حاکم اسلامی لازم دانست، بتواند، در دائره موارد مستحب زکات، آن را واجب کند تا هزینه‌های دولتی تأمین شود. زیرا امیر مؤمنان مانند جعل زکات بر اسب از ولایت شرعی در این موارد استفاده نموده و زکات موارد مستحب را الزامی کردند. بر این اساس، شرایط زکات موارد مستحب، باید لحاظ شود و تا حدی هزینه مصارف تأمین می‌شود» (صدر، ۱۴۰۲، ۷۲۱-۷۲۸). مطابق آنچه گفته شد، حاکم اسلامی این اختیار را دارد بر مواردی چون هبه و هدیه به عنوان درآمد اتفاقی، مالیات وضع نماید.

#### ۵-۵. مالیات بر درآمد اتفاقی / هبه و هدیه در

##### حقوق موضوعه

مواد قانونی که به موجب آن‌ها به درآمد اتفاقی و به هبه مالیات تعلق می‌گیرد عبارت‌اند از (۱) ماده ۱۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم. مطابق ماده مذکور: «درآمد نقدی و یا غیرنقدی که شخص - حقیقی یا حقوقی به صورت بلاعوض و یا از طریق

«النبی اولی بالمؤمنین من انفسهم» (احزاب، ۶) پیامبر(ص) نسبت به جان‌های مؤمنین اولی است و بدیهی است که او نسبت به اموال آنان اولویت بیشتری دارد؛ زیرا کسی که بر جان، تسلط و ولایت دارد؛ بر متعلقات آن و از جمله مال وی نیز سرپرستی و ولایت دارد.

پیامبر(ص) حق داشت احکامی صادر کند و دستورهایی بدهد که به‌عنوان آیات قرآنی از ناحیه خداوند نازل نشده بود؛ از جمله زکات را از بیش از نه مورد عفو فرمود (حرعاملی، ۱۴۱۱، ج ۹، ۵۹-۵۸). از فروش کالا به مقدار مجهول به بهای مجهول نهی می‌کرد؛ به انصار امر فرمود؛ که بخشی از امکانات زندگی خود را به صورت رایگان در اختیار مهاجران قرار دهند. این اختیارات از آن حضرت به امامان معصوم(ع) رسیده است؛ زیرا اداره جامعه، بدون این گونه امر و نهی‌ها ممکن نیست و امام حق دارد، هر آنچه برای اسلام و مسلمین مصلحت می‌داند، دستور دهد؛ از جمله حق دارد، بخشی از اموال مردم را به‌عنوان مالیات بگیرد.

«بر طبق نظریه مشهور، تنها مالیات موظف شرعی مسلمانان، زکات و خمس است. این دو در کنار دیگر منابع مالی عهده‌دار تأمین هزینه‌های عمومی دولت و غیر آن هستند. زکات واجب بر موارد نُه‌گانه وضع می‌شود. گرچه در دوران گذشته حجم بالای درآمدهای دامپروری و کشاورزی و رواج سکه‌های فلزی باعث زیادی زکات می‌شد و امروزه مقدار زکات شدیداً کاهش یافته است. اما به علت نصوص متعدد درحصر موارد زکات به نُه مورد نمی‌توان موارد زکات را گسترش داد. بر اساس این نظریه در صورت وجود دولت اسلامی و نیاز به منابع مالی و کمبود زکات و خمس، وضع مالیات به صورت اضطراری و حکم ثانوی پذیرفته می‌شود» (جواد آملی، ۱۳۷۹، ۲۵۹). از این منظر «کاهش درآمدهای



معاملات محاباتی و یا به عنوان جایزه یا هر عنوان دیگر از این قبیل تحصیل می‌نماید مشمول مالیات اتفاقی به نرخ مقرر در ماده (۱۳۱) این قانون خواهد بود.» به عنوان مثال چنانچه پدری بخواهد پیش از فوت اموال خود را به صورت مساوی میان فرزندان خود تقسیم کرده و تصمیم بگیرد در قالب عقد هبه به این امر مبادرت ورزد می‌بایست برای نقل و انتقال رسمی املاک، مبلغی از سوی فرزندان به عنوان مالیات پرداخت شود. ۲) ماده ۶۳ قانون مالیات‌های مستقیم: بر اساس ماده مورد اشاره، «نقل و انتقال قطعی املاکی که به صورتی غیر از عقد بیع انجام می‌شود به استثنای نقل و انتقال بلاعوض که طبق مقررات مربوط مشمول مالیات است، مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک برابر مقررات این فصل خواهد بود و چنانچه عوضین، هر دو ملک باشند هر یک از متعاملین به ترتیب فوق مالیات نقل و انتقال قطعی مربوط به ملک واگذاری خود را پرداخت خواهند نمود.»

قانون‌گذار در ماده مذکور، از نقل و انتقال قطعی املاکی به غیر از عقد بیع سخن به میان آورده است و سازمان امور مالیاتی به منظور تبیین و روشن نمودن هر چه بهتر مفهوم آن برای ادارات تابعه اقدام به صدور بخشنامه‌ای به شماره ۱۳۵۳۰ مورخ ۲۷/۰۷/۱۳۸۴ نمود. طبق این بخشنامه «منظور از نقل و انتقال قطعی املاک به صورتی غیر از عقد بیع، عقود از قبیل صلح، هبه و معاوضه می‌باشند. چنانچه هبه به صورت معوض باشد، انتقال‌دهنده ملک برابر ماده ۵۹ مشمول مالیات خواهد بود و اگر بلاعوض باشد، انتقال‌گیرنده مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی طبق مقررات فصل ششم، باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم شناخته می‌شود. یادآوری می‌نماید که قید مال الصلح تقریباً بی‌ارزش (مانند یک سیر نبات یا یک سیر نمک که

بنا به شیوه‌های مرسوم به منظور تکمیل ارکان معامله در اسناد قید می‌شود) در اسناد به‌منزله پرداخت عوض نبوده و این‌گونه عقود به‌عنوان بلاعوض تلقی خواهند شد.» در نظام مالیاتی ایران از مالیات بر هبه سخن به میان آمده است اما از مالیات بر هدیه نمی‌توان به ماده قانونی مشخصی اشاره کرد. آنچه با توضیحاتی که قبلاً اشاره شد شاید بتوان در عمل هدیه و هبه را یکی تلقی کرد.

#### ۵-۵-۱. شناسایی، مطالبه و وصول و نحوه محاسبه مالیات بر درآمدهای اتفاقی

شناسایی و تشخیص مالیات و همچنین مطالبه و وصول مالیات بر درآمدهای اتفاقی مانند سایر درآمدهای مالیاتی دیگر برعهده سازمان مالیاتی قرار گرفته است. مدیران مالیاتی و مقامات بالاتر وظیفه‌ی شناسایی و تشخیص مالیات بر درآمدهای اتفاقی اشخاص را برعهده دارند و در این خصوص قوانین و مقررات، اختیارات و وظایفی را برای مأمورین رسیدگی معین نموده است. بعد از تشخیص مالیات توسط مأمورین مالیاتی، قانون برای مؤدیان حقوقی از جمله وجود مراجع اختصاصی در کنار مراجع قضایی مشخص نموده است تا اعتراض به مبلغ مالیات تشخیصی توسط مقام مالیاتی، پرونده جهت رسیدگی به آنجا ارسال شود. قانون‌گذار در مرحله مطالبه و وصول مالیات نیز مجموعه مراحل در نظر گرفته است تا دستگاه مالیاتی بتواند رأساً و بدون مراجعه به دادگستری بلکه از طریق اداره اجرائیات، خود این اقدامات را انجام دهد (وکیلی‌فرد و معتمدی، ۱۳۸۸: ۷۸).

برای اینکه بتوان از درآمدهای اتفاقی که اشخاص به دست می‌آورند مالیات وصول شود باید مأخذ، مشمول و نرخ مالیاتی، معین گردد. در قانون میزان مأخذ و نرخ محاسبه مالیات بر درآمدهای اتفاقی مشخص شده است.

## ۵-۵-۲. عدم شمولیت همه درآمدهای اتفاقی

اشاره شد که قانون‌گذار در باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم به بحث در مورد مالیات بر انواع درآمدها پرداخته و فصل ششم آن را به مالیات بر درآمدهای اتفاقی اختصاص داده است. براساس ماده ۱۱۹ قانون مذکور، «مالیات بر درآمد اتفاقی مالیاتی است که بر هرگونه درآمد نقدی و یا غیرنقدی شخص اعم از حقیقی یا حقوقی که به‌صورت بلاعوض و یا از طریق معاملات محاباتی و یا به‌عنوان جایزه یا هر عنوان دیگر از این قبیل تحصیل می‌نماید». در واقع، قانون‌گذار در ماده ۱۱۹ ق.م.م «کلیه درآمدهای نقدی و غیرنقدی اشخاص که به‌صورت بلاعوض و یا از طریق معاملات محاباتی و یا به‌عنوان جایزه یا هر عنوان دیگر از این قبیل تحصیل شود» را به‌عنوان درآمد اتفاقی تعریف نموده است. باید بیان نمود که ماده فوق تمامی مصادیق مالیات بردرآمدهای اتفاقی را شامل نمی‌شود و تنها برخی مصادیق از قبیل درآمدهای نقدی و غیرنقدی حاصل از هبه، صلح، جایزه و دیگر معاملات محاباتی را در برمی‌گیرد. یکی از مهم‌ترین درآمدهایی که اشخاص به دست می‌آورند درآمد حاصل از فروش اموال (منقول و غیرمنقول) می‌باشد. به این معنا که قیمت زمان فروش دارایی از قیمت زمان تملک با محاسبه نرخ تورم کسر می‌شود بنابراین آنچه باقی می‌ماند سود حاصل از فروش می‌باشد. برای مثال فردی ماشینی را به قیمت دویست میلیون ریال خریده و هنگام فروش، آن را به مبلغ سیصد میلیون ریال می‌فروشد و بعد از محاسبه نرخ تورم (فرضاً سی میلیون ریال به خاطر تورم ایجاد شده است) مشخص می‌شود که مبلغ هفتاد میلیون ریال از فروش ماشین درآمد اضافی کسب نموده است و به

برای محاسبه مالیات ابتدا باید یک مأخذ مشخص شود، منظور از مأخذ میزان ارزش ریالی است که براساس آن مالیات را محاسبه می‌نمایند. در ماده ۱۲۰ ق.م.م مقرر شده است که صد درصد درآمد حاصله به‌عنوان مأخذ محاسبه مالیات بر درآمد اتفاقی است. به عبارتی قانون‌گذار در خصوص اینکه مالیات بر درآمد اتفاقی تا چه حد باشد اقدام به تبیین نموده و در ماده ۱۲۰ تکلیف آن را مشخص نموده است. طبق این ماده «درآمد مشمول مالیات موضوع این فصل عبارت است از صد درصد درآمد حاصله و در صورتی که غیرنقدی باشد، به بهای روز تحقق درآمد طبق مقررات این قانون تقویم می‌شود مگر در مورد املاکی که در اجرای مفاد ماده (۶۴) این قانون برای آن‌ها ارزش معاملاتی تعیین شده است که در این صورت ارزش معاملاتی مأخذ محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت. برای مثال یک شخص حقیقی در قالب عقد صلح بلاعوض مبلغ ۱۰۰ میلیون ریال منتفع می‌شود در این صورت مأخذ برای محاسبه مالیات همان ۱۰۰ میلیون ریال است که با اعمال نرخ‌های مقرر در ماده ۱۳۱ ق.م.م؛ میزان مالیات بردرآمد اتفاقی آن مبلغ ۱۵ میلیون ریال است. در بند اول این ماده آمده است که تا میزان ۵۰۰ میلیون ریال مشمول نرخ ۱۵ درصدی می‌شود. بر اساس «تبصره ماده مورد اشاره: در مورد صلح معوض و هبه معوض به‌استثنای مواردی که مشمول ماده (۶۳) این قانون می‌باشد درآمد مشمول مالیات موضوع این فصل عبارت خواهد بود از ما به التفاوت ارزش عوضین که براساس مقررات این ماده تعیین می‌شود نسبت به طرف معامله‌ای که از آن منتفع شده است.

نوعی سود تحصیل نموده است، لذا این مبلغ را باید به عنوان مأخذ محاسبه مالیات بر درآمد اتفاقی منظور نمود و براساس نرخهای مقرر در قانون مالیات اخذ گردد. در نظام مالیاتی ایران، مابه-التفاوت ارزش زمان فروش نسبت به زمان خرید دارایی و همچنین مصادیق بسیار دیگری مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی نمی‌باشد و از این جهت بخش قابل توجهی از درآمدهای جامعه از پرداخت این مالیات معاف است. در حالی که اخذ این مالیات نه تنها موجب افزایش درآمدهای مالیاتی می‌گردد بلکه مهم‌تر از همه ابزاری مناسب برای کاهش شکاف نابرابری بین افراد ثروتمند و فقیر در جامعه و همچنین توزیع عادلانه ثروت در جامعه می‌باشد. لذا لزوم وضع مالیات فوق‌الذکر برای اشخاص حقیقی و حقوقی تحت عنوان مالیات بر درآمد اتفاقی، روشن می‌گردد.

یکی دیگر از مصادیق درآمد اتفاقی، عایدی سرمایه است. در طراحی نظام مالیات بر عایدی سرمایه باید در خصوص نحوه مواجهه با تورم، دوره زمانی، تعیین مأخذ مالیات، آستانه معافیت‌ها، مشمول بودن اشخاص حقیقی و حقوقی و انواع دارایی‌ها تصمیم‌گیری شود. در ادامه به برخی از این ملاحظات اشاره شده است. اولین مورد مسئله تورم می‌باشد، در صورتی که از افزایش قیمت تورمزدایی نشود و از تفاوت قیمت خرید و فروش مالیات اخذ شود، این مالیات دیگر مالیات بر درآمد نیست بلکه مالیات بر ثروت است و توجیه اقتصادی ندارد. به همین دلیل باید تورمزدایی در دستور کار قرار بگیرد و از افزایش ارزش دارایی به قیمت‌های واقعی به عنوان مأخذ مالیات استفاده می‌شود (حقیقت؛ توتونچی، ۱۳۹۲، ۴۲). اگر ارزش دارایی‌های سرمایه‌ای بدون تعدیل تورم، مشمول مالیات شود در این شرایط ممکن است به دلیل بالارفتن هزینه

مالیاتی نقل و انتقال و خرید و فروش دارایی‌ها، پدیده قفل‌شده دارایی‌ها در میان‌مدت و بلندمدت صورت گیرد. پدیده قفل‌شدن دارایی‌ها پدیده‌های است که در آن دارندگان دارایی انگیزه فروش و خرید را به دلیل هزینه بالای این امر از دست داده و دوره نگهداری دارایی طولانی می‌شود. این پدیده می‌تواند بازار نقل و انتقال این نوع از دارایی‌ها را دچار اختلال کرده و هزینه مبادله آن‌ها را افزایش دهد. نتیجه این اقدام کمبود عرضه و عدم تخصیص بهینه منابع و دارایی‌های فعالان اقتصادی است. این موضوع بازار دارایی‌های سرمایه‌ای را نیز از نقطه بهینه دور می‌کند که تبعات آن در قالب هزینه در بخش‌های مختلف ظاهر می‌شود.

دومین مسئله تمایز بین اهداف (کسب منفعت یا تملک شخصی) است. بسیاری از افراد جامعه هنگام خرید و فروش دارایی قصد کسب منفعت ندارند و صرفاً می‌خواهند واحد مسکونی یا تجاری را خریداری و یا آن را تبدیل به احسن کنند. در صورتی که از عایدی سرمایه‌ای این قبیل افراد مالیات اخذ شود امکان تبدیل به احسن کردن املاک که نوعاً دارای مقاصد مصرفی می‌باشند کاهش می‌یابد. لذا مبادلاتی که دارای هدف مصرفی هستند باید از سایر مبادلات تفکیک شوند. در قوانین برخی از کشورها مالیات فقط به انتقالات یا تشخیص عایدی سرمایه در دوره کوتاه‌مدت (معمولاً یک سال یا کمتر) تعلق می‌گیرد و فروش دارایی در بلندمدت یا معاف است و یا با نرخ کمتری مشمول مالیات بر عایدی سرمایه می‌شود. دلیل این امر آن است که هدف نظام مالیاتی دریافت مالیات از فعالیت‌های سوداگرانه و کنترل این قبیل فعالیت‌ها و در نهایت حمایت از سرمایه‌گذاری‌های بلندمدت است. به عبارت دیگر اعمال این مالیات در معاملات کوتاه مدت دارایی‌ها

باعث می‌شود که هزینه نقل و انتقال دارایی‌ها در کوتاه مدت افزایش یابد که این موضوع محدودیتی برای عرضه و تقاضای دارایی‌ها در کوتاه مدت ایجاد می‌کند. این امر در نهایت سفته‌بازی و سوداگری در بازار این نوع از دارایی‌ها را کنترل و محدود می‌کند. لذا در دوره‌های کوتاه‌مدت تقریباً مسئله تورم و اثر آن بر ارزش دارایی منتفی است و قوانین موجود در این مورد تعدیل خاصی انجام نمی‌دهند ولی در بلندمدت مسئله تورم مطرح است. در کشور استرالیا عایدی کوتاه‌مدت و بلندمدت به صورت کامل، درآمد مشمول مالیات محسوب می‌شوند. اما در این کشور از عایدی دارایی‌هایی که کمتر از یک سال نگهداری می‌شوند، اثر تورمی کسر نمی‌شود. اما برای عایدی‌های بلندمدت اثر تورمی کسر می‌شود (موسوی جهرمی و دهقان، ۱۴۰۰، ۷۸).

از طرف دیگر باید برای جلوگیری سوء استفاده‌های احتمالی مالیات بر عایدی سرمایه به‌طور یکسان برای اشخاص حقیقی و حقوقی اعمال گردد. اگر این نوع از مالیات برای همه اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی نباشد ممکن است در این شرایط برخی اختلافات بروز کرده و معاملات املاک برخی از اشخاص حقیقی به نام اشخاص حقوقی رقم بخورد (به دلیل پایین‌تر بودن نرخ برای اشخاص حقوقی) که این مسئله موجب فساد می‌شود. این مالیات باید بدون تبعیض بر انواع دارایی اعم از ملک و سهام و ماشین‌آلات وضع گردد. در غیر این صورت، وضع مالیات بر عایدی ملک باعث سوق یافتن منابع به سمت بازار سرمایه می‌شود و بالعکس. همچنین با وضع مالیات بر عایدی سرمایه باید انواع مالیات بر نقل و انتقال املاک حذف شود.

اخیراً طرح مالیات بر عایدی سرمایه در صحن علنی مجلس با تغییر نام به مالیات بر سفته‌بازی و سوداگری تصویب شد، بازدهی درآمدی چهار دسته

دارایی را هدف مالیات‌گیری جدیدی قرار داده است: مسکن، خودرو، طلا (جواهرآلات) و نهایتاً ارز. این مالیات بر اساس تفاوت قیمت فروش دارایی و خرید آن در گذشته محاسبه می‌شود. هر چه در زمان فروش، مدت بیشتری از خرید دارایی گذشته باشد، نرخ دریافت مالیات به صورت پلکانی کاهش می‌یابد. برای سه دارایی اول هم معافیت‌هایی از نوع سقف مجاز در نظر گرفته شده است. یعنی مثلاً هر فرد تا یک دارایی یا هر خانوار به تعداد افرادش می‌تواند مسکن داشته باشد و برای فروش آن‌ها مالیات ندهد. یکی از بحث‌برانگیزترین بخش‌های طرح مالیات بر عایدی سرمایه، به تعدیل تورمی در آن برمی‌گردد. در این طرح، حذف اثر تورمی در رشد قیمت دارایی‌ها صرفاً به صورت نوعی امتیاز، برای دو دسته اول دارایی‌ها (مسکن و خودرو) و آن هم از سال سوم نگهداری دارایی به بعد صورت می‌گیرد. اگر شما خودرویی بخرید و بعد از پنج سال آن را بفروشید، صرفاً پنجاه درصد از عایدی تورمی در دو سال آخر نگهداری معاف از مالیات می‌شود. بعد از شش سال هم تمام عایدی تورمی، منتها با تعدیل تورمی قیمت از سال چهارم به بعد، معاف از مالیات است. بنابراین به سادگی مشخص است که سیاستگذار روی مالیات‌گیری از عایدی تورمی کاملاً حساب باز کرده است. در بحث مالیات بر عایدی سرمایه یک نکته بسیار مهم وجود دارد و آن این است که وقتی در جامعه انتظارات تورمی شکل بگیرد، ناخودآگاه مردم سرمایه‌های خود را به سمت مسیری سوق می‌دهند که در آینده سرمایه خود را چندین برابر کنند، بنابراین باید قبول کنیم تا دولت انضباط مالی نداشته باشد، نمی‌توان از جامعه و بخش خصوصی انتظار انضباط مالی داشت. روش اصلی برای مقابله با جهش قیمت دارایی‌ها و نوسانات بازار آن‌ها، مهار تورم مزمن و بالای فعلی

جامع و مانع بیان شود. این ایرادات و نقایص در بخش مالیات بر درآمدهای اتفاقی نیز وجود دارد و در برخی مواقع باعث عدم شناسایی یا کاهش وصول درآمدهای اتفاقی می‌گردد. عدم وجود ضمانت اجرای مناسب، وجود مرور زمان مالیاتی کوتاه‌مدت، عدم محاسبه‌ی صحیح و دقیق مأخذ درآمدها و همچنین عدم دسترسی آسان مأموران مالیاتی به حساب‌های درآمدی اشخاص از جمله مصادیقی است که گویای وجود ایرادات و ضعف‌هایی در بخش مالیات بر درآمد اتفاقی است. با توجه به اینکه قانون مالیات بردرآمدهای اتفاقی دارای نواقص و ایراداتی است لذا برای تأمین اهداف قانون‌گذار از وضع چنین پایه مالیاتی، باید سعی در رفع آن ایرادات نمود؛

#### ۵-۵-۴. حذف مرور زمان در مالیات

##### بدرآمدهای اتفاقی

بعد از انقلاب اسلامی، مرور زمان توسط شورای نگهبان در امور کیفری و مدنی خلاف شرع شناخته شد و از نظام حقوقی ایران حذف گردید ولی به دلیل مشکلات عملی، پذیرش مجدد آن لازم بود. بنابراین در سال ۱۳۷۸ مرور زمان کیفری در مجازات‌های بازدارنده پذیرفته شد (ساریخانی، ۱۳۸۱، ۵۶). مرور زمان تنها برای دعوی کیفری و حقوقی نیست، بلکه یکی از مهم‌ترین مباحثی که در بحث اجرای قوانین مالیاتی در زمان مطرح می‌باشد، بحث مرور زمان مالیاتی است. مرور زمان مالیاتی مقرراتی است که به موجب آن می‌توان عمل حقوقی معینی نظیر وصول مالیات، پژوهش خواهی از تصمیم مقام مالیاتی یا دادگاه بدوی و غیره را فقط طی یک دوره زمانی مشخص انجام داد (توکل، ۱۳۷۹، ۳۲).

وجود قاعده‌ی مرور زمان یکی از مهم‌ترین حقوق مالیاتی مؤدیان می‌باشد که با اعمال این قاعده

اقتصاد ایران است. اما وقتی از بازدهی تورمی دارایی‌ها هم قرار باشد مالیاتی نصیب دولت شود، عملاً دولت بیش از پیش در ایجاد تورم ذی‌نفع خواهد بود. بنابراین این مالیات نه تنها راهکار ریشه رفع تورم نیست، بلکه حتی شاید انگیزه دولت برای مهار تورم و در واقع کسری بودجه‌اش را کم کند.

#### ۵-۵-۳. ضرورت اصلاح رویکرد نظام مالیاتی

اگرچه مالیات ستانی در ایران نوپا نیست و از وصول مالیات به طریق نظام شبه سیستمی حدود یک قرن است که می‌گذرد، اما همچنان نمی‌توان ادعا کرد که نظام مالیات‌گیری در ایران حتی شبیه کشورهای تقریباً در حال توسعه است. قوانین و مقررات مالیاتی به عنوان مجوز وصول مالیات از مؤدیان توسط دولت، رکن اساسی یک نظام مالیاتی محسوب می‌گردند، چراکه این قوانین و مقررات نه تنها در بردارنده سیاست‌های مالیاتی بلکه حاوی فرآیندهای کلی وصول مالیات نیز می‌باشند؛ بنابراین شاکله اصلی یک نظام مالیاتی در چارچوب قوانین مربوطه تعیین می‌گردد، از این رو می‌توان ادعان نمود که بهره‌مندی از یک نظام مالیاتی کارآمد در گرو بهره‌گیری از قوانین و مقررات مالیاتی کارا و اثر بخش خواهد بود به این دلیل همواره اصلاح قوانین و مقررات مالیاتی در راستای کارآمد ساختن و حفظ پویایی نظام مالیاتی مورد توجه سیاست‌گذاران و برنامه‌ریزان اقتصادی کشور قرار دارد. با این وجود براساس مطالعات صورت گرفته یکی از علل مهم ناکارآمدی نظام مالیاتی فعلی کشور وجود نقاط ضعف عدیده در قوانین و مقررات مالیاتی می‌باشد (کلانتری بنگر، ۱۳۹۲، ۷۱). یکی از مهم‌ترین عوامل مؤثر در تضعیف و عدم اثربخشی سیاست‌های مالیاتی، پیچیدگی و ابهام در قوانین و مقررات مالیاتی است؛ بنابراین در قدم اول باید قوانین و مقررات مالیاتی به‌طور شفاف، صریح،

تشخیص درآمد صادر ننموده باشد، مالیات ابرازی مؤدی قطعی خواهد شد.

«قوانین مالیاتی کشورها استثنائاتی را برای این قاعده حقوقی قائل شده‌اند، از جمله مواردی که در آن مرور زمان جاری نمی‌شود می‌توان به عدم تکمیل اظهارنامه از سوی مؤدی، تکمیل نادرست اظهارنامه به قصد فرار از پرداخت مالیات و یا فریب دستگاه مالیاتی اشاره کرد» (محبی‌فر، ۱۳۹۰، ۵۴).

بخش قابل توجهی از درآمدهای اتفاقی موجود در جامعه بنا به دلایلی من جمله عدم امکان شناسایی درصد بالایی از این درآمدها، عدم تمکین و خود اظهاری مؤدیان، مشمول نبودن بخشی از درآمدهای اتفاقی در قوانین فعلی و غیره بلاوصول مانده و اعمال قاعده مرور زمان مالیاتی برای این منبع درآمدی مانند سایر منابع دیگر سبب کاهش میزان وصول درآمدهای مالیاتی برای دولت می‌شود. با توجه به اینکه قانون ارزش‌افزوده ایران نیز همان‌گونه که قبلاً بیان شده بود فاقد قاعده مرور زمان مالیاتی است؛ لذا برای دستیابی به درآمدهای مالیاتی بیشتر که از حقوق حقه دولت می‌باشد باید این منبع درآمدی مانند قانون - ارزش‌افزوده مستثنی از اعمال قاعده مرور زمان گردد و یا حداقل مدت‌زمان ۵ ساله مرور زمان مالیاتی برای درآمدهای اتفاقی افزایش یابد.

### ۵-۵-۵. ایجاد ضمانت اجرای مناسب و کارآمد

وجود درآمدهای سهل‌الوصول از صادرات نفت در طول سال‌های متمادی باعث شده است که حاکمیت و قانون‌گذار نسبت به عدم انجام تکالیف مالیاتی به عنوان بخشی از حقوق عمومی و تخطی از وظایف شهروندی تلقی چندان جدی نداشته باشد و به تبع آن ضمانت اجرای مناسبی در این خصوص ایجاد نشده به گونه‌ای که عدم وجود

دستگاه مالیاتی مؤظف است، ظرف مدت معینی اقدام به تشخیص و مطالبه‌ی مالیات نماید و در صورت سپری شدن این مدت امکان مطالبه مالیات مقدور نمی‌باشد. در بسیاری از کشورهای پیشرفته قاعده مرور زمان مالیاتی هم در موقع تشخیص و هم در موقع وصول مالیات وجود دارد و مأموران مالیاتی ملزم هستند که در مؤعد مقرر قانونی، مالیات متعلق را تشخیص و آن را وصول نمایند؛ در صورتی که مهلت‌های قانونی اتمام یابد ولی مالیات متعلق تشخیص و یا وصول نشود، مالیات مؤدی مشمول مرور زمان می‌شود و دیگر قابل مطالبه نخواهد بود.

قانون مالیاتی ایران نیز در مرحله تشخیص مالیات، قائل به مرور زمان مالیاتی است و در ماده ۱۵۷ ق.م.ب بیان داشته است که: «نسبت به مؤدیان مالیات بر درآمد که در موعد مقرر از تسلیم اظهارنامه منبع درآمد خودداری نموده‌اند یا اصولاً طبق مقررات این قانون مکلف به تسلیم اظهارنامه در سررسید پرداخت مالیات نیستند مرور زمان مالیاتی پنج سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات می‌باشد و پس از گذشتن مدت مذکور مالیات متعلق قابل مطالبه نخواهد بود، مگر این که ظرف این مدت درآمد مؤدی تعیین و برگ تشخیص مالیات صادر و حداکثر ظرف سه ماه پس از انقضای پنج سال مذکور برگ تشخیص صادره به مؤدی ابلاغ شود...».

لازم به ذکر می‌باشد که مرور زمان پنج‌ساله در صورتی است که مؤدی در مؤعد مقرر اظهارنامه را تسلیم ننماید اما در صورت تسلیم به موقع اظهارنامه، مأموران مالیاتی مکلف‌اند که براساس ماده ۱۵۶ ق.م.ب ظرف یک سال رسیدگی نمایند و در صورتی که بعد از گذشتن یک سال از تاریخ انقضای مهلت معین برای تسلیم اظهارنامه، برگ

حقوق مالیاتی ایران نیز مالیات بر درآمد اتفاقی در مواردی چون هبه وضع شده است اما در خصوص هدیه قانون‌گذار سکوت کرده است. لازم به ذکر است که قوانین و مقررات مالیات بردرآمدهای اتفاقی در برخی موارد متناسب و کارآمد نبوده و دارای نقایص و ایراداتی می‌باشد. برای مثال وجود مرور زمان مالیاتی پنج‌ساله برای این قسم از درآمدها که قابلیت پنهان‌کاری زیادی دارند اندک و ناکافی است؛ برخی از پایه‌های مالیات بر درآمد اتفاقی تاکنون در نظام مالیاتی ایران شناسایی نگردیده است، مواردی از قبیل مالیات بر درآمد حاصل از فروش دارایی‌های اشخاص (زمین، ملک، ماشین‌آلات، تجهیزات) لذا پیشنهاد می‌شود که قاعده مرور زمان برای این منبع درآمدی با مدت بیشتری اعمال گردد. همچنین مبنای محاسبه‌ی مأخذ درآمدهای اتفاقی غیرنقدی (املاک) بر اساس ارزش معاملاتی اعلامی توسط کمیسیون تقویم می‌باشد که متناسب نبوده و سبب عدم وصول تمام مالیات از این درآمد اتفاقی می‌شود. ایراد اساسی که به مالیات بر عایدی سرمایه به عنوان درآمد اتفاقی وارد است این است که در حقیقت افزایش ارزش دارایی‌ها ناشی از تورم را نمی‌توان عایدی و بازدهی محسوب کرد. چرا که تازه این بخش توانسته پس‌انداز فرد را با نرخ سود صفر درصد حفظ کند. حال آن که در یک اقتصاد معمول دنیا که نرخ تورم پایین دارد، مردم با سپرده‌گذاری در بانک یا خرید اوراق مالی به عنوان سرمایه‌گذاری با ریسک بسیار کم، سالانه چند درصد افزایش درآمد واقعی هم دارند. اما در ایران، فرد برای فرار از تورمی که اندک پس‌اندازش را قورت می‌دهد، ممکن است اندکی طلا یا دلار بخرد تا با سود دلاری صفر (و حتی سود واقعی منفی، چرا که اقتصاد آمریکا هم مقداری تورم دارد) آن را حفظ

چنین ضمانت اجرایی تبدیل به یکی از ضعف‌های بزرگ نظام مالیاتی شده است. می‌توان گفت که در نظام مالیاتی ایران ضمانت اجرای مناسبی برای تکالیف قانونی مؤدیان وجود ندارد. برای مثال تنها ضمانت اجرایی که برای مقررات مالیات بر درآمدهای اتفاقی وجود دارد، جریمه مالیاتی است که در ماده ۱۹۲ ق.م.م، به صورت عام و برای کلیه منابع درآمدی است که به موجب قانون تکلیف به ارائه اظهارنامه شده است. اما با توجه به اینکه درآمدهای اتفاقی نیز بخش قابل توجهی از درآمدهای مالیاتی را تشکیل می‌دهد، لذا وجود نظام صحیح و کارآمد از ضمانت اجرای مالیاتی برای آن لازم و ضروری می‌باشد. (بارگاہی، ۱۳۹۹، ۴۵). عدم وجود ضمانت اجرای مناسب مالیاتی یکی از دلایل مهم برای فرار مالیاتی و کاهش خود اظهاری مؤدیان در ارائه اظهارنامه و پرداخت مالیات است. می‌توان گفت که در بین انواع گوناگون ضمانت اجراها، ایجاد مجازات جزایی و ممنوع الخروج نمودن مؤدیانی که از پرداخت مالیات بردرآمدهای اتفاقی امتناع نموده‌اند اثرگذارتر می‌باشد؛ لذا در بند اول به ممنوع الخروج نمودن بدهکاران مالیاتی و در بند دوم به مسئله مجازات کیفری پرداخته می‌شود.

## ۶. نتیجه‌گیری

نتایج نشان داد مالیات بردرآمد اتفاقی به عنوان یکی از منابع درآمدی در قانون مالیات، نقش مهمی در افزایش وصول درآمدهای مالیاتی دارد. مالیات بر درآمد اتفاقی در فقه در قالب اصل اختیار حاکم اسلامی بر حسب ضرورت و نیاز، قایل اخذ است. از این منظر اخذ مالیات از درآمدهای موجود در جامعه نه تنها باعث ایجاد منبع درآمدی برای دولت است بلکه به عنوان یک ابزار برای توزیع عادلانه درآمد و کاهش فاصله‌ی طبقاتی مطرح است. در

کند. حالا با این طرح، دیگر اختیار این کار را هم ندارد.

#### **۷. سهم نویسندگان**

کلیه نویسندگان به صورت برابر در تهیه و تدوین پژوهش حاضر مشارکت داشته‌اند.

#### **۸. تضاد منافع**

در این پژوهش هیچگونه تضاد منافی وجود ندارد.



## منابع

## فارسی

- دهخدا، علی‌اکبر، کتاب لغت‌نامه، جلد پانزدهم، چاپ هفتم، تهران، موسسه چاپ و انتشارات دانشگاه تهران، ۱۳۷۷.
- رجاء، محمدجعفر، «آثار اقتصادی وضع مالیات بر سود سپرده بانکی در بانکداری متعارف» اولین همایش مدیریت، اقتصاد و علوم اسلامی، ۱۴۰۰.
- ساریخانی، عادل، «مطالعه تطبیقی مرور زمان در حقوق اسلام، ایران، فرانسه و مصر»، رساله دکتری دانشگاه تربیت مدرس، ۱۳۸۱.
- شیروانی، علی، دروس تمهیدیه فی العقیده اسلامیة، جلد اول، چاپ اول، قم، نشر مرکز بین‌المللی، ۱۳۷۹.
- کاتوزیان، ناصر، حقوق مدنی (عقود معین)، جلد سوم، چاپ چهارم، تهران، شرکت انتشار، ۱۳۶۹.
- کرمی، محمد مهدی؛ پورمند، محمد، مبانی فقهی اقتصاد اسلامی، چاپ اول، تهران، سازمان مطالعه و تدوین کتب علوم انسانی دانشگاه‌ها (سمت)، ۱۳۸۰.
- کلانتری بنگر، محسن، «مروری بر عملکرد طرح تحول نظام مالیاتی»، فصلنامه سیاست‌های مالی و اقتصادی، شماره اول، ۱۳۹۲.
- محبی‌فر، محمدصادق، حقوق و تکالیف متقابل مؤدیان مالیاتی و دستگاه‌های مالیاتی ایران، چاپ اول، تهران، انتشارات جنگل، ۱۳۹۰.
- موسوی جهرمی، یگانه و دهقان، سحر، نگاهی به کاربرد اقتصاد رفتاری در مالیات ستانی، چاپ اول، تهران، انتشارات شرکت چاپ و نشر بازرگانی، ۱۴۰۰.
- موسوی خمینی، روح‌اله، صحیفه امام، جلد دوم، چاپ سوم، قم، مؤسسه تنظیم و نشر آثار امام خمینی (ره)، ۱۳۸۵.
- آذینی، محسن، امام و اقتصاد اسلامی، چاپ اول، تهران، انتشارات کیهان، ۱۳۷۴.
- امامی، سیدحسن، حقوق مدنی، جلد دوم، چاپ سی و یکم، نشر اسلامیة، ۱۴۰۰.
- بارگاهی، احمد، تئوری، اصول و مدیریت مالیات ستانی، چاپ اول، انتشارات ترمه، ۱۳۹۹.
- توکل، محمد، «فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیات»، نشریه مجازی، شماره اول، ۱۳۷۹.
- جعفری لنگرودی، محمدجعفر، ترمینولوژی حقوق، چاپ چهارم، تهران، گنج دانش، ۱۳۹۵.
- جوادی آملی، عبدالله، مالیات‌های حکومتی از دیدگاه فقه، نظام مالی اسلام (مجموعه مقالات)، چاپ اول، تهران، پژوهشگاه فرهنگ و اندیشه اسلامی، ۱۳۷۹.
- حقیقت، جعفر؛ توتونچی ملکی، سعید، «معرفی پایه مالیاتی جدید: چگونه در ایران مالیات بر عایدی سرمایه را پایه‌گذاری کنیم؟»، فصلنامه تخصصی مالیات، شماره بیست و یکم، ۱۳۹۲.
- خدادادکاشی، فرهاد؛ جانی، سیاوش، «بررسی امکان برقراری مالیات بر سود سپرده‌های بانکی در ایران با تأکید بر کارایی تخصیصی»، پژوهشنامه مالیات، شماره هفتاد و چهارم، ۱۳۹۴.
- دفتر همکاری حوزه و دانشگاه، مبانی اقتصاد اسلامی، چاپ اول، تهران، انتشارات سازمان مطالعه و تدوین کتب دانشگاه‌ها، ۱۳۷۱.

- موسوی خمینی، روح ا...، البیع، جلد دوم، چاپ ششم، تهران، انتشارات وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی موسسه چاپ و نشر، ۱۳۶۶.
- نبی پور، مریم، «بررسی نحوه اثرگذاری اخذ مالیات از عواید دارایی‌های سرمایه‌ای»، نشریه بورس، شماره یکصد و نود و ششم، ۱۴۰۰.
- وکیلی فرد، حمیدرضا و معتمدی بهنام، کتاب حسابداری مالیاتی با رویکرد کاربردی: مالیات بر درآمد (شرکت‌ها، مشاغل، حقوق، اموال، اتفاقی و ...)، مالیات بر دارایی (ارث، حق تمبر و ...)، چاپ اول، تهران، انتشارات جاودانه، ۱۳۸۸.
- عربی**
- آشتیانی، میرزا محمدحسن بن جعفر، بحرال فوائد فی شرح الفوائد، جلد اول، قم، النشر ذوی القربی، ۱۴۳۰.
- اصفهانی، حسین بن محمد، ترجمه و تحقیق مفردات الفاظ القرآن، جلد اول، قم، انتشارات المکتبه المرتضویه لأحیاء آثار الجعفریه، ۱۳۸۳.
- حرعاملی، الشیخ محمد بن الحسن، وسائل الشیعه الی تحصیل مسائل الشریعه، جلد ششم، قم، مکتبه الاسلامیه، ۱۴۰۳.
- حرعاملی، محمد بن حسن، وسائل الشیعه الی تحصیل مسائل الشریعه، جلد نهم، قم، انتشارات موسسه آل‌البتیة لأحیاء التراث، ۱۴۱۱.
- سبحانی تبریزی، جعفر، نظام القضاء و الشهاده فی الشریعه الاسلامیة الغراء، جلد اول، قم، موسسه الامام الصادق (علیه السلام)، ۱۴۱۸.
- سعدی، ابوحبیب، القاموس الفقہی لغه و اصطلاحاً، دمشق - سوریه، دارالفکر، ۱۴۰۷.
- شهیدثانی، زین‌الدین بن علی، مسالک الافهام فی شرح شرایع الاسلام، جلد اول و سیزدهم، قم، معارف اسلامی، ۱۴۱۳.
- صدر، سید محمدباقر، اقتصادنا، بیروت، دار التعارف للمطبوعات، ۱۴۰۲.
- طباطبائی یزدی، سید محمدکاظم بن عبدالعظیم، العروه الوثقی، جلد دوم، بیروت، مؤسسه الأعلمی للمطبوعات، ۱۴۰۹.
- طباطبائی، علی بن محمدعلی، ریاض المسائل فی تحقیق الاحکام بالدلائل، جلد اول، قم، موسسه آل‌بتیة (علیهم‌السلام) لأحیاء التراث، ۱۴۱۸.
- فیومی، احمد بن محمد مقری، المصباح المنیر فی غریب الشرح الکبیر، جلد دوم، ایران، منشورات دارالراضی، ۱۹۷۷.
- قاروبی تبریزی، حسن، النضید فی شرح روضه البهیة الشہید الثانی، جلد نهم، قم، انتشار علامه، ۱۴۰۹.
- کلینی، محمد بن جعفر بن یعقوب، فروع کافی، جلد پنجم، بیروت، موسسه الأعلمی، ۱۴۰۷.
- موسوی اردبیلی، عبدالکریم، فقه القضاء، جلد اول، قم، موسسه النشر الجامعه المفید رحمه الله، ۱۳۸۱.
- نجفی، شیخ محمد حسن، جواهر الکلام، جلد بیست و هشتم، بیروت، دارالاحیاء التراث العربی، ۱۴۰۱.
- لاتین**
- Case, K. & Fair, R. Principles of Economics. Upper Saddle River, NJ: Pearson Education, 2007, p. 54.

