




The University of Tehran Press

## Public-Law Basis and Mechanisms for Tax Decentralization in Non-Centralized States

Vali Rostami<sup>1✉</sup>  | Mehdi Bahrami<sup>2</sup>

1. Corresponding Author; Prof., Public Law, Faculty of Law and Political Science, University of Tehran, Tehran, Iran. Email: [vrostami@ut.ac.ir](mailto:vrostami@ut.ac.ir)
2. Ph.D. Student in Public Law, Alborz Campus, University of Tehran, Tehran, Iran. Email: [mehdibahrami@ut.ac.ir](mailto:mehdibahrami@ut.ac.ir)

Article Info	Abstract
<b>Article Type:</b> Research Article	Nowadays, fiscal decentralization and strengthening local governments are welcomed among many countries. Fiscal decentralization is the transfer of expenditure responsibilities and revenue assignments to local governments. Local governments need revenue to implement local policies. In fact, the independence of local governments is directly related to their financial independence. To achieve financial independence, there is a need to define a source of revenue and give authority on how to spend it. Since the most important source of income for governments is tax, tax decentralization plays an important role in decentralizing governments financially. This paper, seeks to answer what public law bases of tax decentralization are and what mechanisms for designing an efficient decentralized tax system in which the principles of tax law are also respected exist. A review of tax decentralization from the perspective of public law shows that tax decentralization is rooted in the principles such as public participation, transparency and public oversight, public interest, equity, conformity and the distribution of tax legislative power, designing an appropriate administrative system and oversight are the most important mechanisms of tax decentralization.
<b>Pages:</b> 429-449	
<b>Received:</b> 2021/06/14	
<b>Received in revised form:</b> 2021/09/29	
<b>Accepted:</b> 2021/12/26	
<b>Published online:</b> 2024/03/20	
<b>Keywords:</b> <i>fiscal decentralization, tax decentralization, local governments, local revenues.</i>	
<b>How To Cite</b>	Rostami, Vali; Bahrami, Mehdi (2024). Public-Law Basis and Mechanisms for Tax Decentralization in Non-Centralized States. <i>Public Law Studies Quarterly</i> , 54 (1), 429-449. DOI: <a href="https://doi.com/10.22059/JPLSQ.2020.293308.2260">https://doi.com/10.22059/JPLSQ.2020.293308.2260</a>
<b>DOI</b>	10.22059/JPLSQ.2020.293308.2260
<b>Publisher</b>	The University of Tehran Press. 



## مبانی حقوق عمومی و سازوکارهای تمرکززدایی مالیاتی

## در دولت - کشورهای غیر متمرکز

ولی رستمی<sup>۱</sup> | مهدی بهرامی<sup>۲</sup><sup>۱</sup> نویسنده مسئول؛ استاد، گروه حقوق عمومی، دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دانشگاه تهران، تهران، ایران. رایانامه: [vrostami@ut.ac.ir](mailto:vrostami@ut.ac.ir)<sup>۲</sup> دانشجوی دکتری حقوق عمومی، پردیس البرز دانشگاه تهران، تهران، ایران. رایانامه: [mehdibahrami@ut.ac.ir](mailto:mehdibahrami@ut.ac.ir)

اطلاعات مقاله	چکیده
<p><b>نوع مقاله:</b> پژوهشی</p> <p><b>صفحات:</b> ۴۲۹-۴۴۹</p> <p><b>تاریخ دریافت:</b> ۱۳۹۸/۰۹/۱۳</p> <p><b>تاریخ بازنگری:</b> ۱۳۹۹/۰۱/۱۰</p> <p><b>تاریخ پذیرش:</b> ۱۳۹۹/۰۴/۰۲</p> <p><b>تاریخ انتشار برخط:</b> ۱۴۰۳/۰۱/۰۱</p> <p><b>کلیدواژه‌ها:</b> تمرکززدایی مالی، تمرکززدایی مالیاتی، حکومت‌های محلی، درآمدهای محلی.</p>	<p>امروزه تمرکززدایی مالی و تقویت حکومت‌های محلی مورد استقبال بسیاری از کشورها قرار گرفته است. تمرکززدایی مالی به معنای اعطای اختیار درآمدی و هزینه‌کردی به حکومت‌های محلی است. حکومت‌های محلی برای اجرای سیاست‌های محلی مدنظر نیاز به درآمد دارند؛ در حقیقت استقلال حکومت‌های محلی ارتباط مستقیمی با استقلال مالی آنها دارد. برای استقلال مالی، نیاز به تعریف منبع درآمد و اعطای اختیار هزینه‌کرد آن است. از آنجا که مهم‌ترین منبع درآمد دولت‌ها مالیات است، تمرکززدایی مالیاتی نقش مهمی در غیرمتمرکز کردن دولت از نظر مالی ایفا می‌کند. مقاله حاضر درصدد پاسخگویی به این پرسش است که مبانی حقوق عمومی تمرکززدایی مالیاتی کدام‌ها هستند و برای طراحی نظام غیرمتمرکز مالیاتی کارا که در عین حال اصول حقوق مالیاتی نیز در آن رعایت شده باشد، چه سازوکارهایی مورد نیاز است. بررسی تمرکززدایی مالیاتی از دریچه حقوق عمومی نشان می‌دهد که تمرکززدایی مالیاتی ریشه در اصولی مانند مشارکت عمومی، شفافیت و نظارت همگانی، منافع عمومی، برابری و انطباق دارد و توزیع قدرت قانونگذاری مالیاتی، طراحی نظام اداری مناسب، نظارت و حل‌وفصل اختلاف‌های مالیاتی در محل از مهم‌ترین سازوکارهای اجرای آن است.</p>
<b>استناد</b>	رستمی، ولی؛ بهرامی، مهدی (۱۴۰۳). مبانی حقوق عمومی و سازوکارهای تمرکززدایی مالیاتی در دولت - کشورهای غیرمتمرکز. <i>مطالعات حقوق عمومی</i> ، ۵۴ (۱)، ۴۲۹-۴۴۹. DOI: <a href="https://doi.com/10.22059/JPLSQ.2020.293308.2260">https://doi.com/10.22059/JPLSQ.2020.293308.2260</a>
<b>DOI</b>	10.22059/JPLSQ.2020.293308.2260
<b>ناشر</b>	مؤسسه انتشارات دانشگاه تهران.



## ۱. مقدمه

کشورها از سبک‌های مختلفی برای اداره امور حکومتی و انجام خدمات عمومی استفاده می‌کنند. با توجه به اینکه در یک تقسیم‌بندی کلی، می‌توان امور را به ملی و محلی تقسیم کرد، سطوح حاکمیت نیز قابل تقسیم به ملی و محلی خواهند بود؛ بر همین اساس، کشورها را از نظر سبک اداره به کشورهای بسیط یا یکپارچه (متمرکز و غیرمتمرکز) و غیربسیط یا مرکب (فدرال) تقسیم می‌کنند (هاشمی، ۱۳۷۵: ۳۷۹). در گذشته غالب کشورها از شیوه متمرکز برای اداره امور سیاسی، اداری و مالی استفاده می‌کردند؛ تصمیمات در مرکز اتخاذ شده و توسط مأموران ملی یا محلی به مرحله اجرا گذاشته می‌شد و نظارت سلسله‌مراتبی از طرف دولت مرکزی بر آنها اعمال می‌شد. لکن با پیشرفت فکر مردم‌سالاری و به‌منظور مشارکت بیشتر شهروندان در اداره امور، به مرور زمان، کشورها تصمیم به اعطای برخی اختیارات به واحدهای محلی کمابیش مستقل از قوه مرکزی گرفتند و تمرکززدایی، به‌عنوان یکی از سبک‌های اداره کشور، با توجه به فواید انجام غیرمتمرکز امور محلی توسط ساکنان در محل، در بسیاری از کشورها مورد توجه قرار گرفت. در حال حاضر، بسیاری از کشورها، اشکال متفاوتی از سیاست عدم تمرکز را به کار می‌بندند. در واقع، با توجه به میزان اختیاراتی که از طرف دولت مرکزی به حکومت‌های محلی واگذار می‌شود و نهادهایی که بدین‌منظور شکل می‌گیرد و همچنین نوع نظارت دولت مرکزی بر مقامات محلی، اشکال گوناگونی از تمرکززدایی در کشورها اجرا می‌شود. تمرکززدایی از لحاظ نوع صلاحیت اعطاشده به دولت‌های محلی، به سیاسی، اداری و مالی تقسیم می‌شود (UNDP, 1999: 7). تمرکززدایی مالی به معنای انتقال قدرت در حوزه مالی و اعطای صلاحیت کسب درآمد و اختیار هزینه‌کرد آن از سوی حکومت مرکزی به حکومت‌های محلی است.

برای ایجاد نظام غیرمتمرکز کارا، استقلال حکومت‌های محلی باید تضمین شود. بدین‌منظور، حکومت‌های محلی باید از نظر مالی تأمین شوند؛ به بیان دیگر، ایجاد یک منبع درآمدی و اعطای اختیار هزینه‌کرد آن، برای استقلال حکومت‌های محلی یک ضرورت محسوب می‌شود. حکومت‌های محلی برای پیشبرد اهداف خود و اداره امور محلی، در وهله اول به درآمد نیاز دارند. از آنجا که مالیات مهم‌ترین منبع درآمد عمومی حکومت‌هاست، از این‌رو تمرکززدایی مالیاتی به‌عنوان اصلی‌ترین ابزار برای ایجاد نظام غیرمتمرکز مالی مطرح می‌شود. تمرکززدایی مالیاتی در تعریف کلی به معنای واگذاری تمام یا قسمتی از درآمدهای مالیاتی محلی یا ملی به حکومت محلی<sup>۱</sup> است. بر این اساس نسبت تمرکززدایی مالیاتی عبارت از سهم حکومت محلی از درآمد مالیاتی<sup>۲</sup> به نسبت سهم حکومت مرکزی از کل درآمد مالیاتی است.

1. Local Government

2. TLG

هدف از نگارش پژوهش حاضر، پاسخگویی به این پرسش است که مبانی حقوق عمومی و سازوکارهای حقوقی تمرکززدایی مالیاتی چیست و امروزه در نظام‌های غیرمتمرکز مالیاتی مختلف چه ابزارها و سازوکارهای حقوقی استفاده می‌شود.

مقاله حاضر بر این فرض استوار است که تمرکززدایی ریشه در اصولی چون مشارکت همگانی، پاسخگویی، شفافیت، انطباق، برابری، تداوم ارائه خدمات عمومی و توازن میان منافع عمومی و خصوصی دارد و در صورت به کارگیری سازوکارهایی چون توزیع قدرت قانونگذاری، ایجاد نهادهای نظارتی، طراحی نظام اداری متناسب، وجود نهادهای دادرسی و داوری مالیاتی در محل، قیمومت اداری و پیش‌بینی ابزارهای لازم برای مداخله مردم، به کارایی، تأثیر، شفافیت و رشد و ثبات اقتصادی منجر می‌شود. از این رو به منظور معرفی مبانی، اصول و سازوکارهای حقوقی مناسب برای نیل به اقتصادی کارا و شفاف با هدف توزیع عادلانه ثروت و تخصیص صحیح و عادلانه منابع عمومی و ارائه خدمات عمومی به نحو مطلوب، ابتدا از دریچه حقوق عمومی، مبانی حقوقی تمرکززدایی مالیاتی را شناسایی کرده و سپس در بخش دوم با توجه به سطح اختیارات مالیاتی تفویض شده به بررسی انواع تمرکززدایی مالیاتی پرداخته و در انتها سازوکارهای حقوقی برای ایجاد نظام غیرمتمرکز مالیاتی بهینه و کارا را معرفی خواهیم کرد.

## ۲. مبانی حقوق عمومی تمرکززدایی مالیاتی

از دیدگاه حقوق عمومی مبانی تمرکززدایی مالیاتی را می‌توان به شرح زیر برشمرد:

### ۲.۱. مشارکت عمومی

یکی از مهم‌ترین مبانی حقوق عمومی توجیه‌کننده تمرکززدایی مالیاتی، تقویت مشارکت همگانی یا اصل مشارکت عمومی است. هسته اولیه و اصل اساسی نظام‌های مردم‌سالار یا دموکراتیک عبارت از مشارکت شهروندان است.

امروزه مشارکت شهروندان در حکومت‌داری و ارائه خدمات عمومی با هدف بهبود عملکرد حاکمیت، به طور گسترده‌ای دنبال می‌شود. تأثیر مشارکت همگانی بر اساس تأثیر آن بر مؤلفه‌های اصلی ارائه خدمات عمومی یعنی تخصیص کارآمد منابع، عدالت در ارائه خدمات عمومی، پاسخگویی و کاهش فساد، کیفیت خدمات و بازپرداخت هزینه‌ها ارزیابی می‌شود (Rugo Muriu, 2013: 1-2).

مشارکت عمومی هسته اصلی نظام‌های مردم‌سالار یکی از حق‌های شهروندی است. شهروندی که مطابق قوانین مختلف باید بخشی از دسترنج و عایدی خود را به عنوان مالیات به حکومت پردازد، حق

دارد در تصمیم‌گیری در خصوص پایه‌ها، نرخ‌های مالیاتی<sup>۱</sup>، مبادی هزینه‌کردی و میزان آن در تصمیم‌گیری‌ها شرکت داده شود، از چگونگی هزینه‌کرد آن آگاهی یابد و در نهایت بتواند بر این فرایند نظارت کند و از مسئولان انتظار پاسخگویی داشته باشد. هرچه این مشارکت مستقیم‌تر باشد، اعتماد مردم به دولت محلی بیشتر می‌شود و در نتیجه شهروندان با رغبت بیشتری مالیات می‌پردازند و همین مسئله به ایجاد فرهنگ مالیاتی مطلوب کمک می‌کند.

مشارکت، سبب ایجاد حس مالکیت شهروندان در خصوص سیاست‌های متخذه می‌شود و بدین ترتیب آنها را برای پرداخت هزینه خدمات عمومی ترغیب می‌کند (Rugo Murio, 2013: 12). مردم با مشارکت خود می‌توانند تعیین‌کننده اولویت‌های اصلی خدمات عمومی باشند و به حذف هزینه‌ها یا خدمات غیرضروری کمک کنند.

دموکراسی، حکومت قانون متکی به رضایت عمومی است و مصرف مالیات نیز به این نحو باید به رضایت عمومی متکی باشد؛ دقیقاً برخلاف نظام‌های غیردموکراتیک که مالیات شهروندان خود را صرف اموری مغایر با رضایت عمومی می‌کنند (رستمی و همکاران، ۱۳۹۶: ۶۰۳). صرف مالیات برای اموری که برای شهروندان اهمیتی ندارد یا تغییر ملموسی در زندگی و سطح خدمات عمومی ایجاد نمی‌کند، از دلایل فرار مالیاتی و ناکامی دولت‌ها در وصول کامل مالیات است.

## ۲.۲. شفافیت و نظارت همگانی

«مسئله پدید آمدن حق نظارت از طریق مالیات به مدل اروپایی گذار به دموکراسی نسبت داده می‌شود. مثال کلاسیک پدید آمدن این حق انگلستان است که طی مدت ۶۰۰ سال درگیری مردم با حکومت، به قانونمند شدن وصول مالیات منجر شد» (رستمی و همکاران، ۱۳۹۶: ۶۱۱). «اگر نظام مالیاتی به صورت دقیق، سریع و جامع، فرایندهای درآمدی را بررسی کند، اثر مثبتی نیز به بار می‌آورد. کسب درآمدهای غیرقانونی دچار مشکل اساسی می‌شود و در نتیجه تأثیرگذاری این منابع ثروت در فرایندهای اقتصادی و سیاسی (مانند انتخابات یا تبلیغات یا اعمال نفوذ بر نخبگان سیاسی) به شدت کاهش می‌یابد» (رستمی و همکاران، ۱۳۹۶: ۶۱۳).

تمرکززدایی مالیاتی از طریق نزدیک‌تر کردن نهاد وضع و وصول مالیات به مردم و کوچک‌تر کردن آن -در مقایسه با یک نهاد یا سازمان مرکزی مالیاتی در سطح ملی- امکان نظارت وسیع‌تر و دقیق‌تری فراهم می‌آورد. «تجربه نیز نشان داده است هر گاه مردم یک منطقه یا شهر و روستا به‌طور شفاف مشاهده کنند که عوارض خاصی که می‌پردازند، به‌طور روزشمار برای تأمین مالی یک پل زیرگذر، اصلاح

هندسی جاده‌های پرخطر، ایجاد یک قطعه از بزرگراه حیاتی و مانند آن اختصاص می‌یابد، با میل و اشتیاق این عوارض یا مالیات را پرداخت می‌کنند. مزیت دیگر شفافیت، وصول سریع پرداخت مالیات با وقفه‌های اندک است که در ادبیات اقتصادی مالیات‌ها اهمیت بسزایی دارد» (خادم‌علیزاده، ۱۳۹۵: ۲۱۲).

### ۳.۲. خدمات عمومی

هدف از ارائه خدمات عمومی تأمین نفع عمومی است. منفعت عمومی در یک تعریف کلی و بسیط عبارت است از هر خدمت یا کالایی که عموم مردم از آن منتفع شوند و مطلوب آنها باشد؛ اگرچه برخی از آنها به‌طور بالفعل از آن منتفع نشوند. «سود عام از مفاهیم کلیدی نظریات سیاسی و حقوق عمومی به‌ویژه حقوق اداری است. غایت تمام اعمال زمامداران و مقامات اداری برآوردن سود عمومی است. از دیدگاه آبراهام لینکلن نیز «حکومت برای مردم» از عناصر اساسی حکومت‌های دموکراتیک است. «حکومت برای مردم» را می‌توان به حکومت برای برآوردن خیر مشترک تأویل کرد. به دیگر سخن دموکراسی عبارت است از حکومت مردم بر مردم برای برآوردن خیر مشترک» (گرچی از ندریانی، ۱۳۹۰: ۲۱۲).

با عنایت به سیال بودن مفهوم نفع عمومی و متغیر بودن آن با توجه به زمان و مکان، می‌توان گفت که هرچه دایره افراد گسترده‌تر شود، تضاد منافع آنها نیز به همان اندازه بیشتر شده و گنجاندن آنها در دایره منفعتی که برای همگان مطلوب باشد، سخت‌تر می‌شود. مردم واحدهای کوچک‌تر مانند یک محله یا یک شهر، منافع مشترک بیشتری نسبت به کل جامعه دارند. ویژگی‌های مشترک قومی، نژادی، جغرافیایی، فرهنگی و اجتماعی هر محل یا منطقه سبب می‌شود که ساکنان آن منافع مشابه بیشتری در قیاس با کل جامعه و مناطق دیگر داشته باشند؛ تشخیص منفعت عمومی در یک حوزه کوچک به‌مراتب آسان‌تر از تشخیص آن در مقیاس بزرگ‌تر است. برای مثال ممکن است تولید یک کالا برای منطقه‌ای، با توجه به وضعیت خاص آن، غیرضروری باشد و در منطقه‌ای دیگر بسیار حیاتی باشد. در این وضعیت می‌توان با وضع مالیات سنگین از تولید بی‌رویه محصولات غیرضروری جلوگیری کرد و در منطقه دیگر با پیش‌بینی معافیت‌های مالیاتی، تولید همان کالا را تشویق کرد. از طرف دیگر، با توجه به نزدیکی و آگاهی بیشتر مقامات محلی نسبت به محل، وضع قوانین مالیاتی منطبق با منافع عمومی مردم محل بسیار ساده‌تر از زمانی است که قوانین مالیاتی توسط مقامات ملی وضع و اجرا شوند. این یک باور اغلب پذیرفته‌شده است که یکی از بنیادی‌ترین کارویژه‌های حکومت، ارائه خدمات عمومی جهت تأمین ارزاق عمومی است (Anomaly, 2015: 109)؛ عمده‌ترین منبع تأمین هزینه‌های ارزاق عمومی، مالیات است. مؤدیان مالیاتی در ازای مالیاتی که می‌پردازند، انتظار دارند تا کالاها و خدمات عمومی توسط دولت برای آنها تأمین و فراهم شود. از طرفی، اولویت‌ها در میان عامه مردم یکسان نیست و از محلی به محل دیگر

متفاوت است؛ بدین ترتیب نوع و چگونگی ارائه خدمات عمومی از محلی به محل دیگر نیز تفاوت دارد. از این رو اعطای اختیارات مالیاتی به دولت‌های محلی به توانمند کردن ایشان در انتخاب میزان و چگونگی تجهیز منابع مالی و هزینه کرد آن با توجه به منافع عامه ساکنان منطقه منجر می‌شود. در این روش، دولت محلی به منظور تجهیز منابع مالی خود نیازی به دولت مرکزی برای تخصیص اعتبار ندارد و خود می‌تواند با در نظر گرفتن منافع ساکنان محل، در زمانی کوتاه‌تر، منابع مالیاتی اخذ شده از ساکنان را به صرف تأمین ارزاق عمومی اولویت‌دار برساند. این رویه در مقایسه با زمانی که تجهیز منابع و هزینه کرد آن در اختیار دولت مرکزی باشد، منافع عمومی را بهتر تأمین می‌کند. برای نمونه در فرانسه با توجه به صلاحیت عام شوراهای شهر و روستا، این نهادها می‌توانند برای رفع نیازهای عمومی به ایجاد و ارائه خدمات عمومی محلی در زمینه‌های ورزشی، اجتماعی، فرهنگی، اقتصادی، صنعتی، بازرگانی نیز بپردازند (عباسی، ۱۳۸۷: ۲۸۵).

## ۲.۴. اصل برابری

اصل برابری در پرداخت هزینه‌های عمومی و بهره‌مندی از خدمات عمومی که از مفاهیم بنیادین حقوق عمومی است، با تمرکززدایی مالیاتی بهتر تأمین می‌شود. «برابری در پرداخت هزینه‌های عمومی مفهومی نسبتاً نوین است. این مفهوم بیشتر در مثال سنتی آن، یعنی مالیات‌ها و برابری مالیاتی مورد بحث قرار می‌گیرد، زیرا بیشتر هزینه‌های عمومی از طریق انواع مالیات تأمین می‌شود. برابری در پرداخت مالیات، یا به‌طور عام هزینه‌های عمومی، بدین معناست که شهروند باید بر طبق معیارهای عمومی که بر همه شهروندان به‌طور یکسان اعمال می‌شود، سهم خویش را از هزینه‌های عمومی بپردازد» (ویژه، ۱۳۸۳: ۳۴۱). برای تحقق برابری مالیاتی، باید به وضع ویژه ساکنان هر محل اعم از وضعیت اقتصادی، معیشتی، درآمدی، جغرافیایی، فرهنگی و به‌طور کلی وضعیت کسب‌وکار مردمان آن توجه کرد و در تدوین قوانین مالیاتی این شاخص‌ها را مدنظر قرار داد.

استفاده از تمرکززدایی مالیاتی، روشی است که در قالب آن می‌توان تفاوت‌های عینی و معقول ساکنان هر منطقه را در تدوین قوانین مالیاتی مدنظر قرار داد. هرچه دایره مؤدیان مالیاتی کوچک‌تر باشد، مشابهت‌ها و تفاوت‌های مؤدیان قابلیت تشخیص بیشتری برای تصمیم‌گیرندگان و واضعان قوانین مالیاتی دارد و در نتیجه برابری ایشان در پرداخت هزینه‌های عمومی و استفاده از خدمات عمومی بهتر تأمین می‌شود. تمرکززدایی مالیاتی می‌تواند به برابری هرچه بیشتر مؤدیان مالیاتی در استفاده از خدمات عمومی منجر شود؛ تفاوت در استعدادها، ظرفیت‌ها، موقعیت‌های اقتصادی، جغرافیایی، فرهنگی و اجتماعی سبب می‌شود که هر منطقه به خدمات عمومی خاص خود نیاز داشته باشد. برای مثال، نیاز به

توجه به آموزش و پرورش و بهداشت در مناطقی همچون سیستان و بلوچستان یا مناطق محروم دیگری از این دست بسیار بیشتر از مناطقی همچون تهران احساس می‌شود، حال آنکه برابری در استفاده از خدمات آموزشی و بهداشتی برای ساکنان تهران و سیستان و بلوچستان، با توجه به تفاوت‌های موجود میان آنها، عین نابرابری است؛ درحالی‌که هر دو منطقه در پرداخت هزینه‌های عمومی یکسان است و مالیات برابری را پرداخت می‌کنند. از این رو دادن اختیار تعیین نرخ، پایه و وصول مالیات به مقامات محلی سبب می‌شود که اولاً وضعیت‌های عینی هر فرد یا گروه محلی برای تعیین مالیات بیشتر مدنظر قرار گیرد و از طرف دیگر دادن اختیار هزینه‌کردی به مقامات محلی سبب می‌شود که خدمات عمومی قابل ارائه با توجه به موقعیت هر محل تعیین شده و در نهایت برابری در استفاده از خدمات عمومی در سطح ملی تأمین شود.

## ۲.۵. تداوم و استمرار ارائه خدمات عمومی

در حقوق اداری، اصل تداوم خدمات عمومی از اصول کلی حقوق است. اصل تداوم خدمات عمومی از اصول کلی حقوق است که شورای قانون اساسی فرانسه، آن را دارای اعتبار قانون اساسی دانسته است (رضایی‌زاده و کاظمی، ۱۳۹۱: ۳۳). طبق این اصل، خدمات عمومی باید به صورت مداوم و بدون وقفه ارائه شوند و دستگاه‌های متولی خدمات عمومی به شکل مستمر این خدمات را به عموم شهروندان ارائه دهند. از جمله آثار مترتب بر اصل استمرار یا ثبات ارائه خدمات عمومی، تکلیف دستگاه‌های اداری به طرح و تجهیز وسایل و امکانات خود به نحوی است که در ارائه خدمات وقفه‌ای ایجاد نشود (گرچی‌زندیانی و مرادی، ۱۳۹۳: ۷۵). بنابراین، تمرکززدایی مالیاتی با اعطای اختیار تعیین و وصول مالیات به مقامات محلی مستلزم برخورداری مقامات یادشده از اختیار تجهیز وسایل و امکانات ارائه خدمات به نحوی است که از وقفه در ارائه خدمات عمومی ضروری هر منطقه تا حد امکان جلوگیری شود. همچنین اعطای اختیار هزینه‌کردی به مقامات محلی سبب کاهش مواجهه با بوروکراسی اداری و درخواست از حکومت مرکزی شده و بدین ترتیب به‌ویژه در مواقع اضطرار، ارائه خدمات عمومی، کمتر با احتمال تعطیلی مواجه می‌شود.

## ۳. انواع تمرکززدایی مالیاتی

تمرکززدایی مالیاتی با توجه به عواملی مانند میزان صلاحیت و اختیار حکومت محلی در قانونگذاری یا تصمیم‌سازی مالیاتی، اختیار تعیین یا تغییر نرخ‌ها و پایه‌های مالیاتی، اختیار هزینه‌کردی، اختیار اعطای بخشش یا معافیت مالیاتی، اختیار رسیدگی و حل‌وفصل اختلاف‌های مالیاتی به انواع مختلفی تقسیم می‌شود. در این قسمت دو الگوی عمده تمرکززدایی مالیاتی بررسی می‌شود.



### ۱.۳. تسهیم مالیاتی بین دولتی<sup>۱</sup>

تسهیم مالیاتی به معنای اختصاص بخشی از درآمد مالیاتی محل به حکومت همان محل است. تسهیم درآمد مالیاتی، از مهم‌ترین موضوعات در زمینه روابط مالی بین دولت مرکزی و دولت‌های محلی است. این موضوع سه جنبه اصلی دارد؛ واگذاری جزئی اختیارات مالیاتی، تسهیم عمودی مالیات از دولت ملی به دولت‌های محلی و بازتوزیع افقی درآمد حاصل از مالیات تسهیمی بین دولت‌های محلی (Gurumurthi, 1998: 401). مرز باریکی بین تسهیم مالیاتی و اعطای اعتبار دولتی<sup>۲</sup> وجود دارد؛ ممکن است آنچه در یک کشور سهم مالیاتی نامیده می‌شود، در کشوری اعتبار دولتی محسوب شود و برعکس. فایده عملی تمایز میان این دو مفهوم در جایی مشخص می‌گردد که گفته می‌شود، تسهیم مالیاتی اقتدار و اختیارات بیشتری را به دولت‌های محلی در مقایسه با اعتبارات دولتی، اعطا می‌کند. در روش اعطای اعتبار، اغلب در متون قانونی یا قانون اساسی پیش‌بینی می‌شود که دولت محلی درآمد مالیاتی خود را افزایش ندهد و به جای آن، اعتباراتی از دولت در لایه‌های بالاتر یا دولت مرکزی دریافت کند. در این روش، دولت مرکزی، درآمد مالیاتی خود را افزایش داده و از محل آن، بودجه‌ای به دولت محلی اختصاص می‌دهد. در مقام مقایسه می‌توان گفت که اعطای سهم مالیاتی به جای اعتبار دولتی، به دولت‌های محلی جرأت ریسک مالی بیشتری می‌دهد. در روش تأمین مالی دولت‌های محلی از طریق اعطای اعتبار، حفظ استقلال دولت‌های محلی دشوار است. از طرف دیگر، اعتبار نامحدود و بی‌قیدوشرط، ممکن است به بی‌مسئولیتی دولت‌های محلی منجر شود و از سوی دیگر مشروط کردن چگونگی هزینه‌کرد اعتبارات می‌تواند خودمختاری و استقلال دولت محلی را به کلی نابود کند (Vanistendael, 1996: 51). از این رو ایجاد تعادل میان آنها از مهم‌ترین مسائل برای دستیابی به نظام مطلوب مالیاتی غیرمتمرکز است. یکی از راه‌های ایجاد تعادل برقراری نظارت با استفاده از روش قیمومت اداری است که در بخش سازوکارها به آن خواهیم پرداخت.

در همین زمینه سیستم اروپایی حساب‌های ملی و منطقه‌ای<sup>۳</sup>، سازمان آمار مالی دولتی<sup>۴</sup> و شورای اروپایی<sup>۵</sup>، راهنماهایی را به منظور تمایز میان دو مفهوم سهم مالیاتی و اعتبار دولتی تهیه کرده‌اند. بیشتر آنها از تفاوت میان دو مفهوم «جمع‌آوری یا وصول»<sup>۶</sup> و «ذی‌نفعی»<sup>۷</sup> برای تفکیک میان این دو روش بهره برده‌اند؛ با توجه به میزان اختیار دولت محلی در زمینه سهم خود از مالیاتی که توسط دولت ملی

1. Intergovernmental Tax Sharing

2. Governmental Grants

3. The European System of National and Regional Accounts (ESA)

4. The Government Finance Statistics (GFS)

5. The Council of Europe (CE)

6. Collecting

7. Beneficiary

وصول شده است، می‌توان گفت که مبلغ تخصیص داده شده، سهم مالیاتی است یا اعتبار دولتی (Blochliger & Petzold, 2009: 2-3). اگر دولت محلی اختیار هزینه‌کردی وسیع داشته باشد، می‌توان گفت که مبلغ تخصیصی توسط دولت ملی، سهم مالیاتی است و اگر دولت محلی اختیار چندانی در نحوه هزینه مبلغ نداشته باشد، با اعتبار صرف دولتی مواجهیم. برای مثال، مطابق چارچوب ارائه شده توسط سازمان سیستم اروپایی حساب‌های ملی و منطقه‌ای، درآمدهایی را که به صورت خودکار به دولت‌های محلی انتقال می‌یابد، باید سهم مالیاتی در نظر گرفت یا شورای اروپایی، تسهیم مالیاتی را سازوکاری می‌داند که در آن، دولت محلی، قدرت تعیین نرخ مالیاتی را داشته باشد (Blochliger & Petzold, 2009: 2). برای تمایز میان این دو مفهوم، OECD، چهار معیار معرفی می‌کند: الف) تسهیم خطر<sup>۱</sup>؛ بدین معنا که آیا ریسک کمبود مالیات و نوسانات مالی به دولت محلی نیز تسری پیدا می‌کند؟ ب) بی‌قیدوشرط بودن<sup>۲</sup>؛ بدین مفهوم که آیا دولت محلی در هزینه‌کرد درآمد اختصاص داده شده است، آزاد است یا محدودیت دارد؟ ج) ثبات قاعده<sup>۳</sup>؛ آیا درآمدی که میان دولت ملی و محلی تسهیم می‌شود، از قبل تعیین شده است و در طول سال مالی تغییرناپذیر است؟ د) تناسب فردی<sup>۴</sup>؛ بدین مفهوم که آیا سهم درآمدی هریک از دولت‌های محلی کاملاً حاصل آن چیزی است که در قلمرو خود تولید می‌کند یا خیر. اگر پاسخ به هر چهار پرسش بالا مثبت باشد، درآمد تخصیصی را باید سهم مالیاتی بدانیم؛ اگر تنها پاسخ سه پرسش نخست مثبت باشد، می‌توان آن را سهم مالیاتی دانست و اگر پاسخ سه پرسش نخست منفی باشد، درآمد را باید اعتبار دولتی به‌شمار آورد. البته باید خاطرنشان ساخت که خود تسهیم مالیاتی نیز به تسهیم شدید و ساده تقسیم می‌شود؛ بدین معنا که اگر روشی هر چهار معیار مذکور را داشته باشد، تسهیم شدید و اگر فاقد معیار چهارم باشد، تسهیم ساده نامیده می‌شود (Blochliger & Petzold, 2009: 5).

### ۲.۳. تفویض اختیارات مالیاتی

این مسئله فراتر از تسهیم مالیات به معنای اختصاص سهمی از مالیات‌های محلی به دولت‌های محلی است و مفهوم آن مبتنی بر انتقال و تفویض قدرت در جهت کسب درآمد از جمله اختیار تصمیم‌سازی و تعیین برخی پایه‌ها و نرخ‌های مالیاتی است. «در وهله نخست، تعیین مالیات، وصول آن و تصویب هر گونه مقررات مالیاتی که حقوق و منافع شهروندان را تحت تأثیر قرار می‌دهد باید بر مبنای قانون و معیارهای قانونی باشد، هر گونه اقدام غیرقانونی در این باره باید واکنش حقوقی و قضایی را در بر داشته

1. Risk Sharing
2. Un-Conditionally
3. Formula Stability
4. Individual Proportionality

باشد» (رستمی و کاظمی، ۱۳۹۵: ۱۷۹). این اصل به اصل قانونی بودن مالیات‌ها مشهور است و از اصل حاکمیت قانون<sup>۱</sup> نشأت می‌گیرد. البته باید توجه داشت که اختیار وضع قوانین مالیاتی با محدودیت‌هایی مانند قانون اساسی یا اصول حقوقی زیربنایی، توافقتنامه‌های بین‌المللی، تفسیر قوانین مالیاتی توسط دادگاه‌ها، چارچوب کلی حقوق مدنی و حقوق عمومی و ساختار سیاسی جامعه از حیث تمرکز یا عدم تمرکز بستگی دارد و قوانین مالیاتی باید با در نظر گرفتن این عوامل و در این چارچوب وضع شوند.

کشورها، در موضوع عدم تمرکز مالیاتی و تفویض اختیارات مالیاتی و حدود و ثغور آن، با یکدیگر متفاوت‌اند؛ در برخی کشورها، اصل قانونی بودن مالیات‌ها غیرمنعطف و سخت بوده و به این معناست که هیچ نوع نمایندگی و تفویض اختیاری مجاز نیست. در برخی دیگر از کشورها، اصل قانونی بودن مالیات به این مفهوم است که مالیات باید مبنای قانون اساسی داشته باشد و اگر در همان قانون اجازه تفویض اختیار داده شده باشد، تفویض اختیار مالیاتی مجاز شمرده می‌شود. رویکرد میانی و سومی نیز وجود دارد که مطابق آن محدودیت‌هایی برای نمایندگی قائل می‌شوند، در این دسته از کشورها اعتقاد بر این است که برای حفظ اصل قانونی بودن مالیات‌ها باید عناصر اساسی و حدود آن در یک قانون مخصوص ذکر شود. در روش تسهیم مالیاتی، دولت‌های محلی صرفاً سهمی از برخی پایه‌های مالیاتی را دریافت می‌کنند، اما به سبب عواملی چون ملاحظات سیاسی، برابری و کارایی، به طور معمول این مبالغ همه هزینه‌های دولت محلی را پوشش نمی‌دهد و مبلغی نیز به عنوان اعتبار دولتی از دولت مرکزی به دولت محلی داده می‌شود. لکن گفته می‌شود در صورتی که دولت‌های محلی بتوانند بیشتر بر پایه‌های مالیاتی خود متکی بوده و قدرت و صلاحیت تغییر برخی نرخ‌های مالیاتی را در چارچوبی مشخص داشته باشند، با کمبود بودجه و نارسایی کمتری مواجه می‌شوند؛ چراکه از این طریق می‌توانند خود را با شرایط و شوک‌های اقتصادی، تطبیق دهند. افزون بر این، تکیه بر منابع خود می‌تواند انگیزه‌ای به منظور کنترل کردن هزینه‌ها باشد و فشار بر دولت مرکزی را کاهش دهد (Dillinger & Webb, 1999: 3).

اختیارات مالیاتی را می‌توان در یک تقسیم‌بندی با معیار نوع مالیات از جمله مالیات بر درآمد، مالیات بر مصرف، مالیات بر دارایی و مانند اینها تقسیم و برخی از آنها را به دولت محلی واگذار کرد. در تقسیم‌بندی دیگری می‌توان مالیات‌ها را با توجه به ساختار یا عناصر اساسی آن مانند موضوع مالیات یا نوع مؤدیان مشمول، پایه یا نرخ مالیاتی و شیوه‌های جمع‌آوری مالیات دسته‌بندی کرد و برخی از آنها مانند اختیار تعیین نرخ و پایه مالیاتی را به حکومت مرکزی داد و فرایندهای اجرایی را به حکومت‌های محلی واگذار کرد.

#### ۴. سازوکارهای حقوقی تمرکززدایی مالیاتی

مهم نیست که یک کشور چگونه می‌خواهد نظام مالیاتی خود را طراحی کند یا اینکه فکر می‌کند از دیدگاه سیاسی و فرهنگی یا توسعه‌ای چه کاری باید انجام گیرد، همیشه آنچه می‌خواهد انجام دهد با مانع آنچه می‌تواند انجام دهد، مواجه می‌شود. ساختار اقتصادی، ظرفیت اداری و نهادهای سیاسی همگی محدودیت‌هایی بر سر راه انتخاب سیاست‌های مالیاتی هستند؛ هرچند در محدودترین حالت‌های ممکن نیز همیشه انتخاب‌هایی وجود دارد (Bird, 2008: 5).

با وجود اعتقاد بسیاری از اندیشمندان مبنی بر مطلوب بودن تمرکززدایی مالیاتی و افزایش سهم و اختیارات دولت‌های محلی، راه‌ها و سازوکارهای حقوقی آن مشخص نشده است؛ آیا می‌توان صرفاً با اعمال فشار، پایه یا نرخ مالیاتی وضع کرده و از مردم اخذ کرد، به‌خصوص با تأثیر منفی که وضع مالیات‌های بیشتر یا با نرخ بالاتر بر سرمایه‌گذاری و جذب سرمایه خارجی دارد و در برخی موارد به مهاجرت شهروندان منجر می‌شود. امروزه بسیاری از اقتصاددانان عقیده دارند که نرخ‌های بالای مالیاتی نه تنها فعالیت‌های اقتصادی را تضعیف و تحریف می‌کند، بلکه در بازتوزیع درآمد و ثروت نیز ناکارآمدند (Bird, 2008: 6). از این رو در تمرکززدایی مالیاتی باید نظامی طراحی کرد که اولاً اصول حاکم بر حقوق مالیاتی شامل اصل قانونی بودن، اصل عدالت مالیاتی، اصل مشخص بودن مالیات، اصل سهل‌الوصول بودن مالیات، اصل صرفه‌جویی، اصل سالانه بودن، اصل پرهیز از اخذ مالیات مضاعف، اصل توجه به حقوق مؤدیان مالیاتی مانند اصل محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی و مواردی از این دست در آن لحاظ شود و در ثانی اهدافی چون نیل به اصل منفعت عمومی، اصل برابری در تحمیل هزینه‌های عمومی، اصل ارائه خدمات عمومی، اصل شفافیت و کارایی، اصل تداوم ارائه خدمات عمومی و اصل انطباق تأمین شود. در زیر برخی از مهم‌ترین سازوکارها بررسی می‌شود.

#### ۱.۴. توزیع قدرت قانونگذاری مالیاتی

توزیع قدرت قانونگذاری مالیاتی به معنای تقسیم صلاحیت قانونگذاری در زمینه مالیات بین سطوح مختلف حکومتی در یک کشور است. اختیار قانونگذاری مالیاتی و به‌طور خاص وضع و تعیین پایه‌ها و نرخ‌های مالیاتی در درجه اول به حکومت مرکزی اختصاص دارد؛ لکن برای غیرمتمرکز کردن مالیات و تأمین مالی دولت‌های محلی، اختیار قانونگذاری مالیاتی شامل تعیین پایه و نرخ مالیاتی را به دولت‌های محلی واگذار می‌کنند. اهمیت واگذاری اختیار تعیین پایه مالیاتی به دولت محلی به‌حدی است که می‌توان گفت مالیات‌هایی که نرخ و پایه آن را دولت مرکزی تعیین می‌کند، نمی‌توان مالیات محلی تلقی کرد. در این‌گونه موارد در واقع، این دولت مرکزی است که سهم معینی از مالیات‌های ملی را به دولت‌های محلی

اختصاص می‌دهد که می‌توان آنها را درآمدهای اختصاص یافته نامید. به عقیده بنتیک و اولوو، چهار معیار برای تشخیص مالیات محلی وجود دارد؛ پایه مالیاتی آن باید توسط دولت محلی تعیین شود؛ نرخ آن باید توسط دولت محلی تعیین شود؛ جمع‌آوری آن باید توسط دولت محلی انجام گیرد و درآمد و عایدات آن باید به دولت محلی اختصاص یابد (مداح و همکاران، ۱۳۹۷: ۲۰۳). همان‌طور که ملاحظه می‌شود، دو اختیار اول ناشی از تفویض قدرت قانونگذاری مالیاتی به دولت‌های محلی و دو معیار بعدی مربوط به مرحله وصول و هزینه‌کرد مالیات است که در غیرمتمرکزترین حالت، اختیار تصمیم‌سازی و اداره و نحوه هزینه‌کرد مالیات به دولت محلی اختصاص می‌یابد.

در نظام مالیاتی غیرمتمرکز، افزون بر تفویض قدرت قانونگذاری، اعطای اختیار هزینه‌کردی از زیربنایی‌ترین موضوعات است. در واقع ایجاد تعادل میان درآمد و هزینه‌های دولت محلی از مهم‌ترین نیازها برای ایجاد نظام مالیاتی غیرمتمرکز کارا و مؤثر است.

کشورها با توجه به معیارهای عینی مانند گستردگی جغرافیایی و فرهنگی، نوع نظام سیاسی و عواملی از این دست، درجات مختلفی از قدرت قانونگذاری مالیاتی به سطوح متفاوت حکومتی اعطا می‌کنند. در این خصوص می‌توان گفت گستردگی در کنار متغیرهای فرهنگی، قومی، دینی و نژادی ضرورت توزیع قدرت سیاسی و اداری را ایجاد می‌کند (شمس، ۱۳۹۱: ۸). برای نمونه، در کشورهایی که نژادها، زبان و فرهنگ‌های مختلفی وجود دارد، با توجه به تفاوت‌های قومی و فرهنگی و زبانی باید ناحیه‌بندی براساس ضوابط قومی-زبانی و جغرافیایی صورت بگیرد تا بتوان عدالت اجتماعی را برقرار کرد؛ در چنین نظامی دادن اختیارات از سوی دولت مرکزی موجب علاقه‌مندی این گروه‌ها به آب و خاک و توسعه و عمران کشور می‌شود (حجی‌پناه و همکاران، ۱۳۹۷: ۵۴۱). یکی از روش‌های متداول در برخی کشورها بدین صورت است که دولت مرکزی اختیار تعیین موضوع مشمول مالیات، پایه مالیات و مقررات اجرایی را بر عهده دارد، اما قدرت تعیین نرخ مالیات به دولت محلی واگذار می‌شود. این روش در برخی کشورهای اروپایی و ژاپن اجرا می‌شود. در برخی موارد، در کنار تفویض اختیار تعیین نرخ مالیاتی، اختیار تعیین پایه مالیاتی در چارچوب پایه مالیاتی تعیین شده از سوی دولت مرکزی، به دولت محلی واگذار می‌شود و در بعضی موارد، قدرت تعیین پایه و نرخ مالیاتی در خصوص یک گونه از مالیات، به‌طور همزمان و موازی در اختیار دولت مرکزی و دولت‌های محلی قرار دارد. البته به دلیل ایجاد تعارض، نمونه‌های زیادی از این دست وجود ندارد. برای مثال، در بلژیک، مالیات بر درآمد حاصل از اجاره املاک و مستغلات، حداقل در بین چهار سطح حکومتی تقسیم می‌شود: دولت مرکزی، نواحی، استان‌ها و شهرداری‌های محلی. دولت مرکزی، قواعد عمومی و کلی در خصوص پایه مالیاتی وضع می‌کند. نواحی توانایی تعیین نرخ مالیات ثابت مستقلی در چارچوب پایه‌های تعیین شده از طرف دولت مرکزی، با اختیار تعیین معافیت‌های خاص و نیز کسر قسمتی از مالیات را دارند و در نهایت استان‌ها و شهرداری‌ها مجاز به دریافت مبالغ اضافی افزون‌بر

مبالغ وضع شده توسط نواحی بدون حق تغییر دادن پایه‌های مالیاتی هستند. روش دیگری که امروزه در دنیا استفاده می‌شود، توزیع قدرت مالیاتی براساس سطح اعمال آن است؛ در این روش قواعد عمومی و کلی مرتبط با مالیات، پایه و نرخ مالیاتی توسط دولت مرکزی وضع می‌شود، درحالی‌که جزئیات عینی چگونگی اعمال و اجرای قواعد مالیاتی به سطوح پایین‌تر واگذار می‌شود (Vanistendael, 1996: 54). یکی از موضوعات مهمی که در این قسمت باید به آن توجه کرد، جلوگیری از پرداخت مالیات مضاعف توسط مؤدیان مالیاتی است. به بیان دیگر، یک نظام غیرمتمرکز مالیاتی مطلوب باید به‌گونه‌ای طراحی شود که میزان مالیاتی که مؤدی طبق قوانین مالیاتی وضع شده توسط دولت‌های محلی می‌پردازد، از مبلغی که طبق قوانین مالیاتی ملی ملزم به پرداخت آن است، کسر شود. از طرف دیگر، اگر دولت محلی بتواند بدون هیچ‌گونه محدودیتی، میزان مالیاتی را که مؤدی محلی می‌پردازد، به‌عنوان اعتبار از میزان مالیات ملی کسر کند، احتمال بسیار قوی وجود داد که دولت محلی با افزایش میزان مالیات، درآمد مالیاتی دولت مرکزی را به‌طور کامل از بین ببرد.

#### ۲.۴. طراحی نظام اداری مناسب

طراحی نظام اداری مناسب مالیاتی از مهم‌ترین ملزومات تمرکززدایی مالیاتی است. نظام سیاسی کشور و مشخصه‌های تاریخی، اجتماعی، فرهنگی و جغرافیایی و اینکه چه نهاد و مرجعی و با چه روشی متکفل امور مالیاتی در سطح محلی باشد و کدام نوع از انواع مالیات را با چه حوزه اختیارات و از چه طریقی وضع و وصول کند، باید در طراحی نظام اداری متناسب مورد توجه قرار گیرد.

از مهم‌ترین ویژگی‌های نظام اداره مالیاتی مطلوب، کارایی در عین سادگی، سرعت و دقت است. از طرفی باید توجه کرد که اگرچه ممکن است یک نظام اداری ساده برای اداره انواع مالیات شامل مالیات بر درآمد محلی، مالیات بر ارزش افزوده محلی و مالیات بر کسب و کارهای محلی مناسب باشد، لکن فرایندهای وضع و وصول برخی از انواع مالیات در سطح محل پیچیدگی و دشواری‌های خاص خود را دارد و برای واحدهای محلی، دشوار و هزینه‌بر است و کارایی نظام مالیاتی را با مشکل مواجه می‌کند. برای نمونه، در بحث مالیات بر دارایی، با توجه به پیچیدگی‌های نحوه ارزیابی دارایی‌ها، ضعف‌هایی مشاهده می‌شود؛ برای مثال در موضوع املاک و مستغلات، اگر ملاک در ارزیابی صرفاً مساحت باشد، به ارزیابی پیچیده‌ای نیاز نیست و واحدهای محلی اعم از بزرگ و کوچک قادر به محاسبه و وصول آن‌اند، لکن از طرفی تکیه بر عوامل تک‌بعدی چون مساحت موجب نادیده گرفتن سایر عوامل اقتصادی مؤثر می‌شود و بهینه بودن و کارایی نظام مالیاتی را با چالش مواجه می‌کند.

به‌منظور رفع این مشکلات، در وهله نخست، طراحی مالیات‌های محلی باید کاملاً متناسب با

امکانات، سبک و شرایط اداری موجود یک محل یا منطقه باشد. برای مثال، یک واحد محلی کوچک با امکانات محدود، می‌تواند مبنای مالیات بر درآمد کسب‌وکارهای محلی را مطابق پایه مالیاتی استاندارد تعیین شده توسط دولت مرکزی، مثل میزان جریان نقدینگی محاسبه و وصول کند. همچنین در سیاستگذاری مالیاتی محلی می‌توان از رویه‌های اداری موجود و نیز نهادهای دولتی یا غیردولتی استفاده کرد. برای مثال، ارزیابی‌های پیچیده‌تر را می‌توان از طریق دولت مرکزی انجام داد. افزون بر این، برخی مالیات‌ها را می‌توان با عنوان «اضافه‌بها»<sup>۱</sup> خدمات ارائه‌شده مانند برق و تلفن، از طریق نهادهای خصوصی یا نیمه‌دولتی اخذ و به حساب دولت محلی واریز کرد. البته دولت محلی نیز باید هزینه خدمات اداری ارائه‌شده توسط نهادهای دولتی، نیمه‌دولتی و خصوصی را بپردازد (Spahn, 1995: 8).

#### ۳.۴. نظارت

یکی دیگر از مسائل مهم در طراحی نظام اداری مالیاتی محلی مناسب، نظارت است. در بحث تمرکززدایی مالیاتی، دولت‌های محلی با توجه به میزان اختیارات و مسئولیت‌هایی که از سوی دولت مرکزی به آنها واگذار می‌شود، باید در برابر شهروندان و دولت مرکزی پاسخگو باشند؛ از این رو دولت محلی باید تحت نظارت باشد. در مبحث نظارت، نوع نظارت، موضوع و حوزه نظارت و نهادهای متولی آن باید به‌طور دقیق مشخص شود. در خصوص نوع نظارت با توجه به نظام عدم تمرکز و لزوم استقلال و خودمختاری دولت‌های محلی، نظارت سلسله‌مراتبی و عمودی گزینه مناسبی نیست، چراکه از یک طرف مقامات محلی از لحاظ سلسله‌مراتب مادون مقامات مرکزی محسوب نمی‌شوند و از طرف دیگر، نظارت شدید سبب از بین رفتن استقلال می‌شود. به بیان دیگر، اساساً نظارت سلسله‌مراتبی با ذات تمرکززدایی همخوانی ندارد. از این رو در یک نظام غیرمتمرکز از نظارت قیمومتی استفاده می‌شود. در نظام قیمومت اداری، آزادی اصل و محدودیت استثناست؛ در واقع قیمومت اداری دربردارنده اختیارات محدود قانونی برای نهادها و مأموران حکومت مرکزی برای نظارت بر اعمال و تصمیمات مقامات محلی است. نکته مهم در بحث قیمومت این است که هم مقامات ناظر باید به موجب قانون معین شده باشند و هم اختیارات نظارتی آنها به‌صراحت در قانون قید شده باشد، در غیر این صورت اثری از خودمختاری دولت‌های محلی باقی نمی‌ماند. در نظارت قیمومتی سه نوع نظارت شامل نظارت قانونی، نظارت مالی و اداری و نظارت سیاسی بر دولت‌های محلی اعمال می‌شود.

نظارت قانونی یعنی بررسی مطابقت اعمال و تصمیمات مقامات محلی با قوانین بالادستی که از طریق نهاد ناظر حکومت مرکزی، دادگاه‌های داخلی و نهادهای غیرقضایی مستقل از دولت مرکزی و

1. Surcharge

محلی مانند آنبودزمان<sup>۱</sup> صورت می‌گیرد. نظارت اداری توسط دولت مرکزی و نظارت مالی توسط نهادهای تخصصی مانند دیوان محاسبات در ایران و نظارت سیاسی توسط مقامات سیاسی قوه مرکزی مانند آنچه در خصوص موارد انحلال و سلب عضویت از اعضای شورای اسلامی شهر و روستای ایران وجود دارد، صورت می‌گیرد.

در بحث تمرکززدایی مالیاتی، با توجه به اصل قانونی بودن مالیات‌ها و حساسیت ویژه آن، وضع پایه و نرخ مالیاتی باید کاملاً در چارچوب‌های تعیین‌شده از سوی دولت مرکزی باشد و ضروری است که دولت مرکزی نظارت شدیدی بر آن اعمال کند و حق ابطال و اصلاح پایه‌ها و نرخ‌های مالیاتی را داشته باشد. افزون بر آن دادگاه‌های داخلی باید صلاحیت عدم اجرای مصوبات و قوانین مالیاتی محلی غیرقانونی را داشته باشند. درآمد و هزینه کرد دولت‌های محلی نیز باید تحت نظارت قرار گیرد تا از چارچوب مصوبات آنها تجاوز نکند و هر درآمدی در محل مناسب آن و با در نظر گرفتن منافع محلی هزینه شود؛ بدین منظور دولت مرکزی می‌تواند از نهادهایی مانند دیوان محاسبات یا از مؤسسات حسابداری و حسابرسی مستقل با حق تحقیق و تفحص در خصوص درآمدها، دارایی‌ها، اموال و حساب‌های بانکی دولت‌های محلی استفاده کرده و آنها را ملزم به ارائه صورت‌های مالی و اسناد مورد نیاز به این نهادها و مؤسسات کند.

موضوع نظارت شامل تصمیمات، اعمال، سازمان و مأموران حکومت محلی است. دولت محلی به علت کارکرد دوگانه‌اش، وقتی به‌عنوان بخشی از حکومت مرکزی و نماینده دولت مرکزی عمل می‌کند، نظارت در فرایند انجام کار و با صدور دستورها از طریق نظارت عمودی و سلسله‌مراتبی اعمال می‌شود، لکن در جایی که دولت محلی در راستای صلاحیت‌های تفویضی، تصمیماتی را به‌طور کاملاً محلی و مستقل اتخاذ می‌کند و در حالتی که دولت محلی تمامی اختیارات مالیاتی را دارد، باید تصمیمات و اقدام‌هایی که بار مالیاتی برای شهروندان دارد، مورد نظارت قرار گیرد تا اختیارات به‌ابزار به‌منظور خودکامگی و سوءاستفاده مالی حکومت‌های محلی تبدیل نشود و با ایجاد نارضایتی در شهروندان منطقه به منافع ملی ضربه نزنند. از این رو نظارت بر تصمیمات حکومت محلی، با توجه به نقش دولت محلی (نماینده دولت مرکزی یا مستقل) و صلاحیت‌ها و اختیارات مالیاتی که به دولت محلی داده شده است، می‌تواند وسیع یا محدود باشد. از طرفی با توجه به اختیارات و اقتدارات ویژه دستگاه و مأموران مالیاتی در زمینه وصول مالیات، باید اعمال این مأموران نیز مورد نظارت قرار گیرد. این نظارت می‌تواند از طریق ادارات مالیاتی محلی، گزارش سازمان‌های مردم‌نهاد محلی، پیش‌بینی امکان شکایت از اعمال مأموران به مراجع قضایی و درج مقرراتی در قوانین استخدامی مانند نظام ارتقا و تنزل و اخطار و اخراج صورت گیرد.



#### ۴.۴. حل اختلاف‌های مالیاتی در محل

اقتدارات و اختیارات فوق‌العاده دستگاه و مأموران مالیاتی از یک طرف و پیچیدگی و فنی بودن قوانین مالیاتی و ناآگاهی عامه مردم از مقررات مالیاتی، ضرورت توجه ویژه و طراحی یک نظام با ویژگی‌های خاص به منظور رسیدگی به اختلاف‌های مالیاتی را نشان می‌دهد. در طراحی نظام حل و فصل اختلاف‌های بهینه و کارای مالیاتی، اصول شفافیت، سادگی و سرعت در رسیدگی باید پیش از همه چیز مدنظر قرار گیرد؛ هزینه دادرسی و فشار مالی بر مؤدیان، تأثیرات تورم بر کاهش ارزش پول، ضرورت ارائه خدمات عمومی و استمرار آن، اصل برابری، عدالت مالیاتی و ایجاد حس اطمینان به دستگاه مالیاتی از جمله عواملی‌اند که اهمیت سرعت و سادگی در رسیدگی‌های مالیاتی را برجسته می‌کند. امروزه در بیشتر کشورها از روش‌های اداری، شبه قضایی و قضایی برای حل و فصل اختلاف‌های مالیاتی استفاده می‌شود. برای نیل به مقصود سادگی، سرعت در عین دقت و عدالت در حل و فصل اختلاف‌ها، در بیشتر کشورها مرحله حل اختلاف‌های مالیاتی از طریق اداری پیش از رسیدگی قضایی پیش‌بینی شده است. در سال‌های اخیر روش‌های جایگزین حل اختلاف‌ها (ADR) به عنوان روش‌های ساده‌تر و کم‌هزینه‌تر از روش‌های قضایی برای حل و فصل اختلاف‌ها، مورد استقبال قرار گرفته است. در روش اداری سعی می‌شود به اختلاف‌های مؤدی و سازمان در خود اداره مالیاتی رسیدگی شود. برای نمونه، مؤدی می‌تواند در صورت اعتراض یا شکایت از اقدام‌های سازمان مالیاتی یا مأموران آن به مقام مسئول مأمور اطلاع و با وی مذاکره داشته باشد. در ایران نیز حل اختلاف‌ها از طریق مراجع اداری یا شبه قضایی توسط «هیأت حل و فصل اختلافات مالیاتی» موضوع ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم به عنوان مرجع شبه قضایی بدوی با صلاحیت عام، «هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم» و «شورای عالی مالیاتی» به عنوان مراجع اداری و شبه قضایی و همچنین امکان حل و فصل اختلاف‌ها در خود اداره مالیاتی در ماده ۲۳۸ قانون مالیات‌های مستقیم پیش‌بینی شده است. این مورد، تنها مرحله از رسیدگی به اعتراض مؤدی در داخل اداره مالیاتی است و هدف از آن حل و فصل اختلاف‌های مالیاتی در فضایی دوستانه و غیرقضایی و بدون انجام تشریفات مربوط به مراجع حل اختلاف است، لکن همان‌طور که می‌دانیم، اداره امور مالیاتی هر محل زیر نظر سازمان امور مالیاتی و غیرمستقل است و ماده ۲۳۸ نیز تنها امکان اعتراض به برگ تشخیص را پیش‌بینی کرده است. در این زمینه می‌توان گفت تمرکززدایی مالیاتی و حل و فصل اختلاف‌های ناشی از آن، زمانی کارایی لازم را پیدا می‌کند که برای حل و فصل اختلاف‌ها، در گام نخست از روش‌های جایگزین حل و فصل اختلاف‌ها و شیوه‌های اداری استفاده شود و ادارات متولی امر، در خود محل و به طور کاملاً مستقل از حکومت مرکزی عمل کنند. افزون بر این، پیش‌بینی

مراجع قضایی تخصصی محلی برای مرحله دوم حل و فصل اختلاف‌های مالیاتی، می‌تواند بسیار مفید واقع شود. این مسئله سبب می‌شود که اولاً فضات مالیاتی آشنا به فرهنگ مالیاتی، امور، مشکلات و خصوصیات مردم محل بر مسند قضاوت بنشینند و در حل اختلاف‌ها موارد پیش‌گفته را مدنظر قرار دهند و از طرف دیگر، سرعت و دقت در رسیدگی‌ها، با توجه به نزدیکی به محل، آشنا بودن به منطقه، نزدیکی و دسترسی بهتر و کم‌هزینه‌تر مؤدیان به یک مرجع تخصصی قضایی، بیشتر و بهتر تأمین شود.

## ۵. نتیجه‌گیری

امروزه کشورها در راستای کاهش فاصله میان شهروندان و حکومت، در تلاش‌اند تا از طریق اعطای صلاحیت به واحدهای کوچک‌تر، از یک سو اداره امور محلی را به خود مردم واگذار کنند و از سوی دیگر با شناخت بهتر نیازها در محل و نیز کاهش رویه‌های اداری، ارائه خدمات عمومی را اثربخش‌تر کنند. به‌منظور ایجاد نظام غیرمتمرکز واقعی، استقلال حکومت‌های محلی باید تضمین شود؛ این استقلال تا حد زیادی به میزان و نحوه اعطای اختیار به دولت‌های محلی برای کسب درآمد و چگونگی هزینه‌کرد آن بستگی دارد. از آنجا که مالیات مهم‌ترین منبع درآمدی دولت‌ها اعم از ملی و محلی است، ایجاد نظام غیرمتمرکز مالی نیازمند اعطای اختیارات مالیاتی به حکومت‌های محلی است. به بیان دیگر، بدون اعطای اختیار درآمدی و هزینه‌کردی به دولت‌های محلی، سخن گفتن از استقلال حکومت‌های محلی و در نهایت عدم تمرکز مالی، خالی از معناست. از مهم‌ترین اهداف تمرکززدایی ایجاد کاراترین و پاسخگوترین شکل ممکن یک حکومت است. در اغلب موارد تمرکززدایی به‌عنوان ابزاری برای ایجاد دولت مؤثر و پاسخگو و اطمینان از توزیع و تخصیص صحیح و درست منابع عمومی است. در عصر حاضر، عقیده عمومی بر این است که تمرکززدایی مالیاتی کارایی و پاسخگویی بخش عمومی را در ارائه خدمات عمومی افزایش می‌دهد؛ نتیجه‌ای که سبب توسعه روزافزون اقتصادی می‌شود و به کاهش تبعیض‌ها و تفاوت‌های مناطق مختلف یک کشور کمک شایانی می‌کند.

امروزه کشورهای مختلف، به‌منظور ایجاد نظام غیرمتمرکز مالیاتی، گستره مختلفی از اختیارات مالیاتی، از اعطای اختیار وصول قسمتی از سهم مالیاتی تا قدرت قانونگذاری مالیاتی برای تعیین پایه‌ها و نرخ‌های مالیاتی را به حکومت‌های محلی تفویض می‌کنند. به‌تبع این اختیارات، سطح و شدت تمرکززدایی مالیاتی نیز از پایین‌ترین سطوح آن، یعنی صرف دریافت اعتبار دولتی یا تسهیم مالیاتی بین دولتی، تا بالاترین سطوح آن، یعنی اعطای اختیار تعیین پایه و نرخ مالیاتی، تشخیص و وصول آن، طراحی نظام اداری و حل و فصل اختلاف‌های مالیاتی توسط حکومت‌های محلی متغیر است. از دیدگاه حقوق عمومی، تمرکززدایی مالیاتی، به افزایش مشارکت همگانی، ارائه بهتر خدمات

عمومی منطبق با نیازها و اولویتهای مردم محل، استمرار خدمات عمومی، برابری شهروندان و ارتقای کارایی و شفافیت منجر می‌شود. به‌منظور نیل به مزیت‌های ذکرشده، با توجه به نظام سیاسی و مشخصه‌های تاریخی، فرهنگی و جغرافیایی هر کشور سازوکارهای مختلفی به‌کار گرفته می‌شود. برای ایجاد نظام مالیاتی مطلوب باید توجه داشت که در وهله اول، این نظام می‌بایست اصول حاکم بر حقوق مالیاتی شامل اصل قانونی بودن و اصولی بودن عدالت مالیاتی، مشخص بودن مالیات، سهل‌الوصول بودن مالیات، صرفه‌جویی، سالانه بودن، پرهیز از اخذ مالیات مضاعف، توجه به حقوق مؤدیان مالیاتی مانند اصل محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی و مواردی از این دست را تأمین کند. از طرف دیگر، نیل به اهدافی چون اصل منفعت عمومی، اصل برابری در تحمیل هزینه‌های عمومی، اصل ارائه خدمات عمومی، اصل شفافیت و کارایی، اصل تداوم ارائه خدمات عمومی و اصل انطباق مدنظر قرار گیرد. به‌طور کلی برای ایجاد نظام غیرمتمرکز مالیاتی مطلوب، قدرت قانونگذاری مالیاتی باید به‌نحو مطلوب و متناسبی به مقامات محلی تفویض شود. از طرف دیگر، برای ایجاد موازنه میان اختیارات و مسئولیت‌ها و به‌منظور جلوگیری از خودکامگی و سوءاستفاده‌های احتمالی حکومت‌های محلی، دولت مرکزی باید بدون خدشه‌دار کردن استقلال دولت‌های محلی، نظارت مستمر و مؤثری بر این دولت‌ها اعمال کند. بدین ترتیب برای ایجاد موازنه مناسب، اعمال نظارت و حفظ اصل یکپارچگی در دولت-کشورهای غیرمتمرکز، طراحی نظام اداری متناسب، با در نظر گرفتن شرایط فرهنگی، اجتماعی، تاریخی، نژادی و سیاسی هر کشور از بنیادی‌ترین سازوکارهای ایجاد نظام غیرمتمرکز مالیاتی کارا و بهینه است.

## منابع

### ۱. فارسی

#### الف) کتاب‌ها

۱. شمس، عبدالحمید (۱۳۹۱)، *حاکمیت محلی: از تراکم‌زدایی تا تمرکززدایی و فدرالیسم*، تهران: مرکز آموزش مدیریت دولتی ریاست جمهوری.
۲. هاشمی، سید محمد (۱۳۷۵)، *حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران*، ج ۲، تهران: مجتمع آموزش عالی قم.

#### ب) مقالات

۱. حجتی‌پناه، نرگس؛ زرقانی، سید هادی؛ خوارزمی، امیدعلی (۱۳۹۷)، «تحلیل عوامل اجتماعی - فرهنگی در شکل‌گیری دولت محلی در ایران براساس نگرش سیستمی»، *پژوهش‌های جغرافیای انسانی*، دوره ۵۰، ش ۳، ص ۵۵۴-۵۳۷.
۲. خادم‌علیزاده، امیر (۱۳۹۵)، «نظام مالیاتی سازگار با اقتصاد مقاومتی در ایران (با تأکید بر تثبیت اقتصاد کالن».

۱. انعطاف‌پذیری، شفافیت و پاسخگویی»، پژوهشنامه مالیات، ش ۳۲ (مسلسل ۸۰)، ص ۱۷۶-۱۴۵.
۳. رستمی، ولی؛ کاظمی، داوود (۱۳۹۵). «مبانی و ابعاد حق دادخواهی مالیاتی در حقوق ایران و انگلستان»، پژوهش‌های حقوق تطبیقی، دوره ۲۰، ش ۳، ص ۱۹۹-۱۶۴.
۴. رستمی، ولی؛ محمدی، فاطمه؛ رنجبر، مسعود (۱۳۹۶)، «بررسی حقوقی نقش مالیات بر توسعه سیاسی و دموکراسی»، فصلنامه مطالعات حقوق عمومی، دوره ۴۷، ش ۳، ص ۶۲۰-۶۰۱.
۵. رضایی‌زاده، محمدجواد؛ رستمی، داود (۱۳۹۱)، «بازشناسی نظریه خدمات عمومی و اصول حاکم بر آن در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران»، نشریه علمی-پژوهشی فقه و حقوق اسلامی، سال سوم، ش ۵، ص ۴۶-۲۳.
۶. عباسی، بیژن (۱۳۸۷)، «بررسی وظایف و اختیارات شوراهای شهر و روستا در فرانسه»، فصلنامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، دوره ۳۸، ش ۴، ص ۲۹۵-۲۸۱.
۷. گرجی‌ازندریانی، علی‌اکبر (۱۳۹۰)، «ده فرمان حقوق عمومی: تأملی درباره اصول و مفاهیم بنیادین حقوق عمومی»، فصلنامه حقوق، مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، دوره ۴۱، ش ۲، ص ۲۲۳-۲۰۵.
۸. گرجی‌ازندریانی، علی‌اکبر؛ مرادی، نیکزاد (۱۳۹۳)، «برابری در استفاده از خدمات عمومی در آرای دیوان عدالت اداری»، فصلنامه حقوق اداری، سال دوم، ش ۵، ص ۹۰-۶۵.
۹. مداح، مجید؛ موسوی جهرمی، یگانه؛ رضائی، محمدقاسم (۱۳۹۷)، «معرفی مالیات بر نقل و انتقال املاک استان تهران به‌عنوان مالیات محلی و اثرات متقابل آن بر بهبود توسعه شهری و اقتصادی آن: رویکرد معادلات همزمان»، فصلنامه پژوهشنامه مالیات، ش ۳۷ (مسلسل ۸۵)، ص ۲۲۹-۱۹۹.
۱۰. ویژه، محمدرضا (۱۳۸۳)، «مفهوم اصل برابری در حقوق عمومی نوین»، فصلنامه حقوق اساسی، سال دوم، ش ۲، ص ۲۵۲-۲۱۳.

## ۲. انگلیسی

### A) Books

1. Stern, P & Dietz, Thomas (2008), *Public Participation in Environmental Assessment and Decision Making*, the National Academies Press.
2. Vanistendael, Frans (1996), "Legal Framework for Taxation", in: Victor Thuronyi, (eds.) *"Tax Law Design and Drafting"* volume 1, International Monetary Fund, pp. 15-71.

### B) Articles

3. Anomaly, Jonathan (2015), "Public Goods and Government Action", *Politics, Philosophy & Economics*, Vol. 14, No.2, pp. 109-128.
4. Bird, Richard M (2008), "Tax Challenges Facing Developing Countries", Inaugural Lecture of the Annual Public Lecture Series of the National Institute of Public Finance and Policy, New Delhi, India, *Institute for International Business Working Paper Series*, IIB Paper No. 9.
5. Dillinger, William R.; Webb, Steven Benjamin (1999), "Fiscal management in federal democracies: Argentina and Brazil", *Policy, Research working paper*; No. WPS 2121.

- 
- Washington, DC: World Bank.
6. Hansjörg, Blöchliger & Petzold, Oliver (2009), "Finding the Dividing Line between Tax Sharing and Grants: A Statistical Investigation", *OECD Network on Fiscal Relations across Levels of Government*, pp. 1-11.
  7. Jelik, Milan (2015), "Factors of Tax Decentralization in OECD Europe Countries", *European Financial and Accounting Journal*, vol. 10, No. 2, pp 39-42.
  8. Muriu, Abraham Rugo (2013), "Decentralization, citizen participation and local public service delivery: A study on the nature and influence of citizen participation on decentralized service delivery in Kenya", *Schriftenreihe für Public und Nonprofit Management*, No. 17, Universitätsverlag Potsdam, Potsdam.
  9. S. Gurumurthi (1998), "Intergovernmental Fiscal Relations: Three Faces of Tax Sharing: II", *Economic and Political Weekly*, Vol. 33, No. 36/37, pp. 2396-2401.
  10. United Nations Developing Program (1999), "Decentralization: A Sampling of Definitions", *UNDP Working Papers*, pp. 1-40.