مالیات

فصلنامه تخصصی مالیاتی

سال چهاردهم انتشار

زمستان ۱۳۸۵

(شماره مسلسل ۴۳)

مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار

دبیر: دکتر محمد توکل

صاحب امتیاز: سازمان امور مالیاتی کشور

لیتوگرافی، چاپ و صحافی: چاپ بهمن، خیابان ری، ایستگاه آبشار شماره ۸۶۶

مطالب مجله الزاما مبین نظر صاحب امتیاز و مسئولان آن نیست. مجله در رد یا قبول مقالات وارده یا هرگونه ویرایش آنها آزاد است. نقل مطالب مجله فقط با ذکر کامل ماخذ (نام مجله مالیات، شماره و تاریخ آن بعلاوه نام نویسنده یا مترجم) مجاز است. مطالب رسیده بازگردانیده نمی شود.

نشانی دفتر مجله مالیات: سازمان امور مالیاتی
خیابان شهید دادمان - شهرک قدس - تهران
پست الکترونیک: tavakkolmohammad.yahoo.com

بسم الله الرحمن الرحیم

فهرست مطالب

سرآغاز	دکتر علی اکبر عرب مازار	۲
مفاهیم مربوط به قیمت گذاری انتقالات و مقررات مالیاتی ایران	دکتر محمد توکل	۴
صلاحیت مراجع فراملیتی برای رسیدگی به اختلافات مالیاتی	دکتر علی اکبر عرب مازار	۱۴
تهاتر مالیاتی اجاره بها - رأیی از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری	خسرو قبادان	۳۰
تاریخ مالیات - صفحه ای از تاریخ انگلستان	م. ت. همدانی	۳۲
توسعه اختیارات از طریق مقررات مالیاتی	یادگار زریران	۳۷
تفسیر قانون مالیاتی بر پایه اصول حقوقی	حمدالله مستوفی	۳۹
مقالات خوانندگان		۴۱
تسهیل دیگری در رابطه با جنبه‌های بین‌المللی امر مالیات	برزو چکاد	۴۷
بخشنامه ها و آراء مالیاتی		۵۱
بخش انگلیسی		

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

به نام خدا

سرآغاز

فرجام نیکوی تدابیر و اقدامات مالیاتی بیش از هر چیز به گزینش هدفمند آنها در بدایت امر بستگی دارد. اهدافی که به هنگام اتخاذ سیاست ها و اصلاحات مالیاتی مورد نظر است باید به دقت تعیین گردد و آنگاه بررسی لازم با این دید به عمل آید که بر پایه چنان تدابیری امکان تحقق اهداف اولیه تا چه اندازه خواهد بود. بررسی مذکور حائز کمال اهمیت است و سرنوشت بسیاری از امور به آن بستگی دارد. سبک گرفتن کار و اخذ تصمیم بر پایه برداشت ها و تصورات کلی از مسائل و عوامل مؤثر در قضیه می تواند حاصل نهائی اقدامات مورد بحث را از مقصود و هدف اصلی سیاستگذاران منحرف سازد و با ناکامی مواجه نماید. آگاهی کافی از شرایط حاکم بر مناسبات اقتصادی جامعه از جمله مقدمات لازم جهت این گونه بررسی است. بویژه توجه به تجارب گذشته در ارتباط با واکنش های احتمالی مؤدیان و اقتصاد کشور نسبت به اقدامات و اصلاحات مالیاتی مشابه از ضرورت بسیار برخوردار است.

دانش اقتصادی اگر به گونه ای فراگیر و همه جانبه مطمح نظر قرار گیرد، مسلماً می تواند نقش مهمی را در این زمینه ایفاء کند. اما اکتفا به این یا آن نظریه یا باور اقتصادی بدون ملحوظ داشتن کلیه جوانب قضیه، و بویژه شرایط خاصی که در هر دوره بر اوضاع و احوال اقتصادی و اجتماعی حاکم است، ممکن است نه تنها فایدهٔ مطلوب را حاصل نسازد، بلکه موجبات خسران و تضرّر را از جهات مختلف فراهم آورد که از جمله می تواند شامل از دست رفتن برخی منابع مالیاتی نیز باشد.

به عنوان مثال اگر معافیت مالیاتی معینی به گونه ای برقرار شود که همه یا اکثریت قریب به اتفاق مؤدیان ذیربط را دربر گیرد، معلوم نیست چنین معافیتی بتواند اهداف اقتصادی مورد نظر را برآورده سازد. حتی اهداف اجتماعی نیز از این طریق به درستی قابل تأمین نخواهد بود. در مقابل آنچه از مجموعه این جریان بلا تردید قابل حصول خواهد بود، از دست رفتن بخشی از منابع مالیاتی است.

مثال دیگر را می توان در زمینهٔ آن نوع از اقدامات مالیاتی نام برد که ممکن است از یک برداشت کلی در ارتباط با باورهای اقتصادی نشأت گرفته باشد، بی آن که دیگر جوانب امر مورد نظر قرار گیرد. فرضاً این

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

نکته می تواند با منطق اقتصادی سازگار بنماید که اگر از مجموع هزینه های یک رشته از فعالیت اقتصادی عنصر مالیات حذف شود و یا به میزان قابل توجهی کاهش یابد، از طرفی موجبات تشویق فعالیت ها در آن رشته فراهم خواهد آمد و از سوی دیگر حاصل کار مآلاً به بهایی نازل تر در اختیار گروه های نیازمند جامعه قرار خواهد گرفت و به این نحو اهداف اقتصادی و اجتماعی در آن واحد تأمین خواهد شد. ولی به رغم این ظاهر موجّه، احتمال آن هم وجود دارد که شرایط جاری بازار و وضع عرضه و تقاضا به عنوان عاملی تعیین کننده وارد عمل شود و در قیمت ها اثر گذارد و در مقابل عنصر تشویقی مالیاتی در برابر چنان عامل نیرومندی رنگ ببازد و بخش عمده تأثیر خود را از دست بدهد. در آن صورت تنها اثر ارفاق مالیاتی از دست رفتن بخشی از درآمد عمومی خوهد بود، بی آن که فایده چندانی بر آن مترتب باشد.

اثر جانبی دیگرِ چنان جریانی این نکته منفی است که برقراری مجدد مالیات های معاف شده از جهت روانی و اجتماعی کار چندان ساده ای نیست و به مراتب دشوار تر از ادامهٔ مالیات های موجود می باشد. فرضاً در صورتی که نرخ مالیات بر درآمد گروه مهمی از مؤدیان به موجب اصلاحات مالیاتی به میزان فوق‌العاده ای تنزل یافته باشد، در نظر بگیرید که اگر اهداف پیش بینی شده به هنگام اِعمال چنین تنزل فاحشی محقق نگردد و بخواهند به اصطلاح آب رفته را به جوی باز گردانند، چه عکس‌العمل شدیدی را بر خواهد انگیخت. صعوبت کار ممکن است چندان زیاد باشد که سیاستگذاران به ناچار از خیر آن درگذرند و وضع موجود را با همه ناکامی پذیرا گردند. دقیقاً همین نکته خاص اهمیت آن را دارد که سیاستگذاران را در مرحلهٔ تدوین مقررات جدید و انجام اصلاحات مالیاتی، و بویژه برقراری ارفاق های گسترده مالیاتی، به تأمل هرچه بیشتر وادارد و بررسی های فراگیر و هر چه عمیق تری را به هنگام دست زدن به این گونه تغییرات و اصلاحات سبب گردد.

جنبه دیگر موضوع می تواند به مرحلهٔ وارسی کار مربوط شود. هنگامی که تغییرات عمده ای در مقررات مالیاتی صورت می پذیرد به امید آن که آثار اقتصادی معینی را پدید آورد، منطق حکم می کند که پس از گذشت دوره ای از زمان نتایج امر مورد وارسی قرار گیرد و روشن شود که امیدهای بسته شده به اصلاحات قانون تا چه حد محقق گشته و به این ترتیب درستی پیش بینی ها برآورد گردد. چنین کاری علاوه بر آن که صحت و سقم برآوردهای اولیه را نشان می دهد، در صورت تکرار در موارد مختلف می تواند آیینه روشنی باشد از این واقعیت که اتکاء بر برداشت کلی از باورهای اقتصادی تا چه اندازه کارساز و قرین مصلحت است و یا بالعکس نتیجه امر تا چه حد موجب تنبّه است تا به این نحوهٔ عمل اکتفا نکرده و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

همه جوانب قضایا و بویژه تجارب گذشته را نیز علاوه بر باورهای یادشده در اقدامات خود ملحوظ نظر قرار دهیم.

مجموع آنچه گفته شد خصوصاً از این جهت قابل توجه است که ظرف سال های اخیر اعطای ارفاق های مالیاتی بابت هر نوع اقدام اقتصادی و اجتماعی رایج گردیده و شمار کثیری از قوانین و آئیننامه ها و مصوبات دیگر را می توان یافت که معافیت ها و ارفاق های مالیاتی کوچک و بزرگ در آنها گنجانیده شده است، هرچند که در عین حال تکیه بر اهمیت مالیات به عنوان مناسب ترین جایگزین برای درآمدهای نفتی نیز همواره مورد تأکید بوده و هست.

علی اکبر عرب مازار

مفاهیم مربوط به قیمت گذاری انتقالات و مقررات مالیاتی ایران

شرحی بر یک بخشنامه مالیاتی

دکتر محمد توکل

مسأله قیمت گذاری انتقالات قبلاً نیز در این نشریه مورد بحث و تحلیل قرار گرفته است. این مقوله هنگامی مطرح می گردد که نقل و انتقالات یا داد و ستدهایی بین وابستگان و اجزاء یک مؤسسه متعددالاطراف و پر شاخ و برگ بین‌المللی صورت پذیرد. هرگونه کالا، خدمات، اوراق بهادار، حقوق و امتیازات (از قبیل علائم تجارتی، حق اختراع) و غیره می تواند موضوع چنین انتقالاتی بین اجزاء مؤسسه قرار گیرد. طبیعی است که برای چنین داد و ستدهایی در روابط بین شرکت ها و اجزاء وابسته به یکدیگر قیمت تعیین می گردد که در مورد آن از اصطلاح قیمت گذاری انتقالات (Transfer pricing) استفاده می‌شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

اگر مجموعه این جریان به دقت و درستی و با انعکاس حقیقت صورت پذیرد، مسأله ای پدید نمی‌آید. اما چه بسا اتفاق می افتد که قیمت های تعیین شده برای نقل و انتقالات مورد بحث با واقعیت امر تطابق ندارد و در چنین حالتی است که داستان بار منفی پیدا می کند. این بار منفی بویژه در زمینهٔ تأثیر مالیاتیِ قضایا مورد توجه و بحث و فحص است. برای فهم بهتر موضوع باید به جنبه بین‌المللی ماجرا توجه داشت. مؤسساتی که در مورد آنها اوصافی مانند بین‌المللی، چند ملیتی، فراملیتی و نظایر آنها استفاده می شود، معمولاً شاخ و برگ خود را در چند کشور گسترده اند و همین جنبه ا مر به آنها اجاره می دهد با توسل به فعل و انفعالاتی، تعلق مالیات نسبت به معاملات و داد وستدهای خود را از یک نقطه جهان به نقطه دیگری متوجه سازند که در آنجا مقررات سبک تری حاکم است و در نتیجه از مجموعِ بار مالیاتی در حساب اخر کاسته می‌شود و موجبات تعلق سود نهائی بیشتری برای کل مؤسسه فراهم می آید. از جمله وسائل عمدهٔ نیل به چنین منظوری دستکاری در همان قیمت گذاری انتقالات بین اجزاء مؤسسه است. اگر فرضاً انتقال کالا، خدمات یا حقوق وامتیازات بین شرکت «الف» و«ب» در دو کشور مختلف صورت پذیرد، با تعیین قیمت کم تر یا بیشتر از واقعیت، سود یکی از این دو شرکت در سطحی بالا تر یا پایین تر از میزان حقیقی قرار می گیرد. حال اگر شرکتی که حساب هایش سود بیشتری را نشان می دهد مشمول مالیات کشوری باشد که بار مالیاتی نازلی در آن حکمفرما است، و بالعکس آن که سودی کم تر از واقع نشان می دهد، مقیم کشور دیگری با بار مالیاتی سنگین تری باشد، در آن صورت اختلاف مالیاتی قابل توجهی حاصل خواهد گردید و از آنجا که هر دو شرکت به نحوی به یکدیگر (و یا هر دو شرکت به شرکت ثالثی) وابسته اند، در مجموع اختلاف مالیاتی به سود این مجموعه و به زیان سازمان مالیاتی کشور معینی پدید می آید.

بخشنامه مورد بررسی

پس از ذکر مقدمه فوق به بحث در باره بخشنامه شماره ۲۳۲/۱۶۲۳/۱۸۹۲۱ مورخ ۸۵/۵/۲۱ می‌پردازیم که در مرداد ماه سال جاری از سوی مدیریت مالیاتی کشور صادر گردید. این بخشنامه به مسائل مالیاتی مربوط به شعب و نمایندگی های مؤسسات خارجی پرداخته و کوشیده است رویه واحدی در رسیدگی به پرونده های مالیاتی آنها ارائه دهد. مفاد بخشنامه را از حیث موضوع می توان شامل شش بخش دانست که بویژه یک بخش آن به بحث مقاله حاضر مرتبط است و ما نیز روی آن متمرکز خواهیم شد. اما برای این که تصویری کلی از مجموع

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

مندرجات بخشنامه در دست باشد، باقی قسمت ها را در آغاز به نحو ایجاز بیان می داریم:

۱. **بخش نخست (بندهای یک و دو بخشنامه)** – این بخش حکم خاصی را اعلام نداشته و تنها به توضیح دو نکته پرداخته است. نخست این که طبق مقررات، نمایندگی و شعب شرکت های خارجی فقط برای هفت رشته فعالیت معین قابل ثبت در ایران هستند که این هفت رشته نام برده شده اند. دیگر این که در مواردی اشخاص حقیقی و حقوقی ایرانی خود را به عنوان نماینده شرکت های خارجی معرفی می کنند و امور مربوط به نمایندگی جزئی از فعالیت های اقتصادی آنان است.

۲. **بخش دوم (بندهای ۳، ٤، ۵، ۶ و ۹ بخشنامه)** - در این بخش به مأموران مالیاتی یادآوری شده است که می توانند مدارک و اطلاعات معینی را (علاوه بر دفاتر و مدارک معمولاً به) جهت احاطه بر اوضاع و احوال شعب و نمایندگی های خارجی به دست آورده و مورد بررسی قرار دهند. این موارد عبارتند از:

الف. گزارش توجیهی ثبت شرکت یا ادامه فعالیت شرکت، با توجه به این که شعب و نمایندگی های مؤسسات خارجی همان گونه که گفتیم فقط برای فعالیت های معینی قابل ثبت هستند. توجیه یادشده در رابطه با همین نکته است (بند ۳ بخشنامه).

ب. صورت های مالی حسابرسی شده، با توجه به الزامی که از این جهت قانوناً بر عهده مؤسسات نامبرده قرار دارد (بند ۴ بخشنامه).

ج. مجوز دستگاه دولتی ذیربط، با توجه به این که برای ثبت شعب و نمایندگی های خارجی اخذ مجوز از مؤسسات دولتی ضرورت دارد (بند ۵ بخشنامه).

د. گزارش سالانه شرکت اصلی (مادر) مشتمل بر گزارش های مالی حسابرسی شده از سوی حسابرسان مستقل مقیم کشور مربوط، زیرا طبق آیینامه ثبت شعب و نمایندگی های خارجی ارائه چنین گزارشی به دستگاه صادر کننده مجوزِ یادشده لازم است (بند ۶ بخشنامه).

هـ. قرارداد نمایندگی بین نماینده و شرکت اصلی، زیرا امر نمایندگی معمولاً مبتنی بر قرارداد بین طرفین است (بند ۹ بخشنامه).

۳. **بخش سوم** – این بخش که شامل بندهای هفت و هشت بخشنامه است به فعالیت های اضافی شعب و نمایندگی های شرکت های خارجی مربوط می شود. بند ۷ بخشنامه نخست به تبصره ۳ ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم اشاره می کند. طبق این تبصره:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

« شعب و نمایندگی های شرکت ها و بانک های خارجی کـه بـدون داشـتن حـق انجـام معاملـه بـه امـر بازاریابی و جمع آوری اطلاعات اقتصادی در ایران برای شـرکت مـادر اشـتغال دارنـد و بـرای جبـران مخارج خود از شرکت مادر وجوهی دریافت می کنند، نسبت به آن مشمول مالیـات بـر درآمـد نخواهنـد بود». اکنون بند هفت بخشنامه ضمن چند بند فرعی مواردی را به شرح زیر ذکر می کند که شـعب و نمایندگی های مذکور ممکن است از محـدودهٔ مقـرر در تبـصره ۳ مـاده ۱۰۷ فراتـر رونـد و بـه فعالیت های دیگری نیز اشتغال ورزند:

الف. فعالیت بازاریابی و جمع آوری اطلاعات اقتصادی برای سـایر اشـخاص (عـلاوه بـر شـرکت مادر) – این قسمت از فعالیت مشمول مالیات شناخته شده است (بند ۱-۷ بخشنامه).

ب. اشتغال به کارهای مربوط به خدمات پس از فروش – بند ۲-۷ بخشنامه در این حالت شـعب و نمایندگی ها را، هم بابت درآمـد احتمـالیِ ایـن گونـه خـدمات و هـم از جهـت درآمـد کمیـسیونری خارجی مشمول مالیات دانسته است.

ج. برخی از نمایندگی ها به رغم وضعیت پیش بینی شده برای آنان در متن مقررات، در مواردی با ارائه پیش فاکتور و همچنین عقد قرارداد از طرف شـرکت مـادر بـه فعالیـت مـی پردازنـد. در ایـن صورت دیگر از شمول تبصره ۳ ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مـستقیم خـارج مـی گردنـد و بابـت درآمدهای خود مشمول مالیات می باشند (بند ۳-۷ بخشنامه).

د. همچنین در حالتی که معلوم شود شرکت اصلی مستقیماً اقدام به فروش کـالا یـا ارائـه خـدمات می‌نماید، در این صورت نیز بخشنامه قائل به خروج شعب و نمایندگی هـا از حالـت غیـر انتفـاعی می‌باشد، مگر این که وجود شخص حقوقی یا حقیقی دیگـری بـه عنـوان نماینـده فـروش مـستقیم محرز شود (بند ۸ بخشنامه).

٤. بخش چهارم – ایـن بخـش (شـامل بنـدهای ۱۳ و ۱۴ بخـشنامه) مطـالبی را در رابطـه بـا امـر حسابرسی شعب و نمایندگی های خارجی، و یا بهتر بگوییم تأمین استقلال این حـسابرسی، دربـر دارد:

الف. شعب و نمایندگی های مورد بحث طبق مقررات موظفند حسابرس و یا بازرس قانونی خود را از مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران انتخاب کنند. در صورتی که به ایـن وظیفه عمل کنند و صورت های مالی به این ترتیب ارائه گردد، آنگاه چنین گزارشی تا حـد امکـان مبنای عمل قرار خواهد گرفت (بند ۱۳ بخشنامه).

ب. بند ۱۴ بخشنامه، گزارش های حسابرسی خانگی را فاقد اعتبار دانسته است. گزارش خانگی آن

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

است که توسط حسابرس مسئول تهیه حساب ها و نگاهداری دفاتر مؤسسه تهیه شده باشد.

۵. بخش پنجم - قسمت دیگری از بخشنامه (بندهای ۱-۱۵ و ۱۶) به حالتی مربوط است که شعب و نمایندگی ها خود اقدام به فروش کالا و ارائه خدمات نمایند. در این حالت میزان فروش یا درآمد حاصل از خدمات جهت محاسبه مالیات بر اساس قانون مالیات‌های مستقیم مورد توجه قرار خواهد گرفت. این حکم، هم در حالتی جاری است که شعب و نمایندگی ها به چنان اموری مبادرت ورزند (بند ۱-۱۵) و هم در صورتی که اشخاص حقیقی و حقوقی ایرانی که دارای نمایندگی انحصاریِ شرکت‌های خارجی می باشند اقدام به تحصیل درآمد از این طریق نمایند (بند ۱۶).

۶. بخش ششم - و بالاخره به آن قسمت از احکام بخشنامه می رسیم که به بحث اصلی مقاله حاضر، یعنی مفاهیم مربوط به قیمت گذاری انتقالات راجع است. این بخش از مطالب را تحت عنوان جداگانه زیر مورد بررسی قرار می دهیم:

مؤسسات وابسته و اصل معامله کنندگان مستقل

در آغاز این گفتار مبحث قیمت گذاری انتقالات را شرح دادیم و گفتیم که مسأله‌ای تحت این عنوان هنگامی مطرح می شود که پای مؤسسات اقتصادی و تجاری وابسته به یکدیگر به میان می آید. از جمله موارد آشکار این وابستگی رابطه بین شعبه یا نمایندگیِ یک شرکت با خود آن شرکت است. منافع این دو از بسیاری جهات به یکدیگر وابسته است و این احتمال وجود دارد که ارقام و اعداد و محاسبات بین این دو بر اساس واقعیات منعکس نگردد و بلکه ملاحظات دیگر، و از همه مهم تر و رایج تر منافع و جهات مالیاتی، از این بابت ملحوظ نظر قرار گیرد.
نخستین مطلبی که از این جهت می توان مطرح کرد تعریف مؤسسات وابسته به یکدیگر است. ممکن است تصور شود که مفهوم چنین مؤسساتی روشن است و نیازی به تعریف جداگانه ای وجود ندارد. اما از طرفی موضوع به امر مالیات و تعیین بدهی مالیاتی مربوط است که مبانی و حدود و ثغور آن باید معین باشد. از سوی دیگر در این مبحث خاص غالباً پای مؤسساتی در میان است که جنبه بین‌المللی دارند و دامنه فعالیت آنها به دو یا چند کشور مختلف کشیده می شود. از همین رو در دست داشتن تعریف مشخصی از این بابت ضرورت دارد.
تعریف رایج و مقبول در این باب ضمن کنوانسیون های بین المللی اجتناب از اخذ مالیات مضاعف

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

به عمل آمده است که به همین نحو در قراردادهای مالیات مضاعف ایران نیز انعکاس یافته است. از آنجا که این قراردادها به تصویب قوه مقننه ایران رسیده و قانونی به شمار می روند، لذا تعریف مورد بحث جنبه قانونی نیز دارد. بند ۱۰ بخشنامه مدیریت مالیاتی که مورد بررسی است، به همین تعریف پرداخته و روی آن تأکید نموده است. بنا بر این توجه به تعریف مذکور حائز ضرورت است. متن پذیرفته شده در این باب به شرح کنوانسیون مُدل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی به شرح زیر است:

« هر گاه:

الف. مؤسسه تجاری یک دولت متعاهد به طور مستقیم یا غیرمستقیم در مدیریت، کنترل یا سرمایه مؤسسه تجاری دولت متعاهد دیگر شرکت داشته باشد، و یا:

ب. اشخاص معینی به طور مستقیم یا غیرمستقیم در مدیریت، کنترل یا سرمایه مؤسسه تجاری یک دولت متعاهد و مؤسسه تجاری دولت متعاهد دیگر شرکت‌داشته باشند،

و در هر یک از دو حالت فوق شرایطی که در مورد روابط بازرگانی یا مالی دو مؤسسه مورد توافق قرار گرفته یا مقرر گشته است، متفاوت از شرایطی باشد که‌معمولاً بین مؤسسات تجاری مستقل از یکدیگر برقرار می‌گردد، در آن صورت هر گونه منافعی که قاعدتاً می‌بایستی عاید یکی از مؤسسات تجاری مذکورمی‌گردید ولی به سبب وجود آن شرایط عاید نگردیده است، می‌تواند جزء منافع چنان مؤسسه‌ای منظور و بر آن پایه مشمول مالیات قرار گیرد».

بنابراین اگر فرضاً شرکت «الف» مقیم کشور شماره ۱ بخشی از سرمایه شرکت «ب» را که در کشور شماره ۲ مقیم است، مالک باشد، در چنین صورتی شرکت‌های‌الف و ب وابسته به یکدیگر به شمار می‌روند. اما ملاک وابستگی فقط شرکت در سرمایه نیست بلکه شرکت در مدیریت و کنترل نیز مطرح است. فرضاًشخص حقیقی یا مؤسسه واقع در ایران که نمایندگی شرکت مقیم خارج را دارا می‌باشد ممکن است سرمایه قابل توجهی نداشته و یا در صورت داشتن تمام‌آن را خود مالک باشد، اما در عین حال اقدامات این نماینده به نحوی تحت کنترل شرکت اصلی می‌باشد که در کشور دیگر مقیم است.

جزء ب بند ۱ ماده ۹ کنوانسیون حالت دیگری از وابستگی را توصیف می‌کند و آن این که شخص واحدی (اعم از حقیقی یا حقوقی) در آن واحد در سرمایه، مدیریت یاکنترل دو مؤسسه تجاری واقع در دو کشور طرف قرارداد شرکت داشته باشد. در چنین حالتی این دو مؤسسه به سبب وابستگی به آن شخص واحد، خود نیزوابسته به یکدیگر به شمار می‌روند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

در تمامی این حالات احتمال آن وجود دارد که قیمت نقل و انتقالات بین اعضای گروه یا مؤسسات وابسته به طور تصنعی و بنا به مقاصد معین (بویژه اهداف مالیاتی) معین شده باشد.
با توجه به توضیحات فوق شعب و نمایندگی های شرکت های خارجی در ایران و شرکت های اصلی و مادر آنها که در خارج مقیم هستند از جمله مصادیق مؤسسات وابسته به شمار می روند. بنا بر این موجّه و منطقی است که دیده شود آیا مناسبات بین این دو بر اساس واقعیت جریان دارد و انعکاس می یابد و یا این که مصالح و منافع گروهی انحرافاتی را از این جهات باعث گردیده است. ضابطهٔ بین‌المللی شناخته شده در باب چنین تشخیص و شناسایی تحت عنوان Arm's Length Principle معروف شده است که از آن می توان به «اصل معامله کنندگان مستقل» تعبیر نمود. برداشت بخشنامه مدیریت مالیاتی نیز بر همین مبانی استوار است که ضمن بند ۱۰ بخشنامه تصریح گردیده است. اکنون به توضیحاتی در باره اصل مذکور می پردازیم.

اصل معامله کنندگان مستقل

هرگاه روابط تجاری و مالی بین مؤسسات وابسته به یکدیگر (از جمله بین شرکت اصلی و نمایندگی یا شعبه آن) به نظر غیر عادی برسد، یعنی از نوع روابطی نباشد که معمولاً بین دو مؤسسه تجاری مستقل از یکدیگر برقرار می شود، آنگاه احتمال آن که چنین وضعیتی به منظور استفاده های مالی و از جمله اجتناب از پرداخت مالیات حقهٔ یکی از دو یا چند کشورِ محل فعالیت مؤسسه و وابستگان آن پدید آمده باشد، وجود دارد. ضابطهٔ اصلی که می تواند در چنین مواردی هادی مقام مالیاتی قرار گیرد (و بخشنامه مدیریت مالیاتی نیز در این باب تصریح نموده است) رفتار اقتصادی معمول در روابط بین مؤسسات مستقل از یکدیگر است. این گونه مؤسسات معمولاً روابط خود را بر اساس شرایط و عوامل بازار نظیر عرضه و تقاضا تعیین می کنند و ظاهراً دلیلی ندارد که قیمت ها و ارقام پولی را به طور تصنّعی تعیین نمایند. این ضابطه همان است که به Arm's Length Principle معروف شده است. Arm's Length به مفهوم فاصله، دوری و غریبه بودن با یکدیگر به کار می رود و در اینجا به معنی شیوهٔ معاملهٔ اشخاص غریبه و غیر وابسته به یکدیگر می باشد. این اصل بر منطق طبیعی معاملات استوار است. بند ۱۰ بخشنامه که توضیحات فوق را به طور کلی تأیید می نماید متنی به شرح زیر دارد:

«مطابق نمونه قراردادهای بین‌المللی (OECD) و همچنین قوانین اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین ایران و سایر کشورها در صورتی که مؤسسه یک دولت متعاهد به طور مستقیم یا غیر مستقیم در اداره یا کنترل یا سرمایه یک مؤسسه دولت متعاهد دیگر شرکت داشته باشد یا همین اشخاص به طور

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

مستقیم یا غیر مستقیم در اداره یا کنترل یا سرمایه مؤسسه دولت متعاهد دیگر شرکت داشته باشند و هر یک از دو مؤسسه از لحاظ روابط تجاری یا مالی تحت شرایطی (مورد تراضی یا تحمیلی) با یکدیگر مربوط باشند که این شرایط با شرایطی که ممکن است بین مؤسسات مستقل برقرار شود متفاوت باشد (Arm's Length Principle/third party comparision basis) **. در این صورت منافعی را که در صورت فقد این شرایط ممکن بود عاید یکی از مؤسسات گردد و عملاً به علت وجود همین شرایط عاید نشده است، می توان جزء منافع این مؤسسه محسوب و در نتیجه مشمول مالیات نمود»**

اجرای اصل معامله کنندگان مستقل

بحث های فراوان و عمده ای در این باب وجود دارد. اجرای اصل معامله کنندگان مستقل با وجود برخورداری از منطق، در عمل کار آسانی نیست و نکات و جزئیات متعددی در مورد آن باید بررسی شود. پرداختن به این تفاصیل از حوصله گفتار حاضر بیرون است و خوانندگان در صورت تمایل می توانند به سلسله مقالاتی که در همین باب در شماره های پیشین فصلنامه مالیات به چاپ رسیده است (از شماره ۲۴ به بعد) رجوع کنند. اما بخشنامه مدیریت مالیاتی در این زمینه در مقام ساده کردن کار برآمده و کوشیده است شرایط حاکم بر معامله کنندگان مستقل را از جهت مسأله نمایندگیِ مؤسسات خارجی به نحوی تعیین و معرفی کند. در این خصوص به بند ۱۱ بخشنامه رجوع می کنیم:

«بنا بر این در محاسبه درآمد و شناسائی سود می بایست اصول قانونی و ضوابط معامله در شرایط عادی رعایت شده باشد. لذا مقرر می دارد مأموران مالیاتی ضمن بررسی موضوع نحوه و چگونگی ارتباط بین شعب و نمایندگی شرکت خارجی در ایران را با شرکت اصلی با توجه به مدارک و مستندات به‌دست آمده بررسی و در نتیجه از صحت و سقم قراردادهای نمایندگی و درآمدهای ابرازی به نحوی اطمینان حاصل نمایند. با توجه به عرف بین‌المللی در خصوص نمایندگی و دلالی، قراردادهای به‌صورت هزینه به اضافه چند درصد (cost plus)**، مبالغ مقطوع درآمد و یا تأمین هزینه در قبال ارائه خدمات نمایندگی در صورتی مورد پذیرش است که از مبانی منطقی و شرایط مشابه برخوردار باشند (مشابه قرارداد با اشخاص غیر وابسته که در آنها به طور معمول درآمد تحت عنوان کمیسیون یا حق‌الزحمه به صورت درصدی از مبلغ صورتحساب قطعی فروشنده تعیین می شود. ملاک، صورتحساب فروشنده خارجی است که بر مبنای هرگونه اعتبار اسنادی به صورت نقدی ،برات اسناد، بدون انتقال ارز و طرق دیگر بانکی است) لذا اگر درآمد ابرازی با توجه به نرخ معمول کمیسیونری توسط اشخاص مستقل نباشد، باید مبالغ قطعی اعتبارات گشایش یافته و هم ارز ریالی آن و هم ارز ریالی ثبت سفارش بدون انتقال ارز و سایر موارد مربوط مبنای تعیین درآمد کمیسیونری یا نمایندگی**

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

قرار گیرد»

چنان که می بینیم از دید بخشنامه مورد بحث در چنین مواردی:

اولاً – درآمد نمایندگی از عنوان کمیسیون یا حق‌الزحمه برخوردار است.

ثانیاً – این کمیسیون یا حق‌الزحمه به صورت در صدی از مبلغ صورتحساب قطعی فروشنده تعیین می شود و ملاک در این مورد صورتحساب فروشنده بر مبنای اعتبارات اسنادی است.

با وجود این بند ۱۱ بخشنامه یک نکته را مبهم نهاده است و آن این که نرخ معمول کمیسیونری تعیین شده از سوی اشخاص مستقل را چگونه می توان تعیین کرد؟ فقط گفته شده است: **«اگر درآمد ابرازی با توجه به نرخ معمول کمیسیونری توسط اشخاص مستقل نباشد»** آنگاه باید سراغ مبالغ قطعی اعتبارات اسنادی و ثبت سفارش رفت و آن اقلام را مبنای محاسبه قرارداد. در این خصوص مراجعه به بند ۱۲ بخشنامه نیز بی فایده نخواهد بود:

«به استناد بند ۱۶ ماده ۲۰ آیین‌نامه تحریر دفاتر، ثبت هزینه ها و درآمدها و اقلام مالی غیر واقع در دفاتر به شرط احراز موجب ردّی دفاتر می باشد. بنا بر این واحدهای مالیاتی با بررسی قراردادهای ارائه شده و همچنین بررسی موارد مشابه در قراردادهای کمیسیونری و با در نظر گرفتن شرایط عادی معامله، مواردی را که طبق عرف بین‌الملل و شرایط بازار به صورت غیر واقعی ابراز شده به هیأت سه نفری موضوع بند ۳ ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم ارجاع نمایند»

چنان که دیده می شود راه حل قضیه مراجعه به موارد مشابه ذکر شده است. به طور خلاصه این که ارقام ابراز شده باید با «موارد مشابه در قراردادهای کمیسیونری» مقایسه گردد و داوری لازم بر این اساس صورت پذیرد. حال که چنین است می توان پرسید آیا به این ترتیب به آغاز بحث دیگری نمی رسیم؟ منظور تعیین وصف «مشابهت» به درستی است، یعنی این که چه هنگامی می‌توانیم دو موردِ قیاس را با هم «مشابه» بدانیم؟ آیا این وظیفه بر عهده مأموران مالیاتی محول شده است که به تشخیص خود عمل کنند و یا این که لازم است حدّ اقل ضوابط و حدود و ثغوری در این باب تعیین گردد؟

فرضاً آیا لازم نیست در تعیین مشابهت، شرایط و اوصاف دو معاملهٔ مورد قیاس همسان باشد؟ اوصاف کالا یا خدمات مورد نظر را هم باید در نظر گرفت یا نه؟ میزان دشواری و پیچیدگی کار نمایندگی، اختلاف در شرایط بازار، مسئولیت ها و امور جانبی، و سایر جنبه هایی که مؤثر در قضیه به نظر می رسند، از جمله نکاتی هستند که تصور می رود در تعیین مشابهتِ مورد بحث دخیل باشند. مجموعه این گونه مباحث هستند که تحت عنوان پیچیدگی های مربوط به نحوه اجرای اصل معامله کنندگان مستقل از آنها یاد کردیم. می توان پرسید که آیا در اجرای حکم فوق

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

باید به این گونه اختلافات که ممکن است در شرایط معاملات وجود داشته باشد، نیز توجه داشت، و یا این که کافی است یک قرارداد کمیسیونری منعقد شده بین اشخاص غیر وابسته را پیدا کنیم که با پرونده مورد رسیدگی شباهت کلی و اجمالی داشته باشد و همان را مبنای تصمیم گیری قرار دهیم؟

در دنباله بحث راجع به مفاد بخشنامه در همین زمینه چندمطلب زیر نیز قابل ذکر است:

الف. همان گونه که دیدیم بند ۱۲ بخشنامه به ماده ۲۰ آیین‌نامه تحریر دفاتر استناد کرده است که ثبت هزینه ها و درآمد ها و اقلام غیر واقعی در دفاتر را به شرط احراز موجب ردّی دفاتر می‌داند. بر این اساس از واحدهای مالیاتی خواسته شده است که اگر تشخیص دهند موارد مربوط به صورت غیر واقعی ابراز شده است، موضوع را به هیأت سه نفری موضوع بند ۳ ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم ارجاع نمایند. به این ترتیب طبعاً راه اقدامِ مؤدی نیز نشان داده شده است تا در صورت قائل بودن به حقانیت خود، به مدافعه و احقاق حق بپردازد.

ب. بند ۱۵/۲ بخشنامه نیز به همین بحث راجع به اصل معامله کنندگان مستقل مربوط می شود. به موجب آن هرگاه بر اساس قرارداد بین شعب و نمایندگی ها با شرکت اصلی، فروش توسط شرکت مادر انجام شده و نمایندگی صرفاً نسبت به ثبت تخفیف های دریافتی یا حق‌العمل در دفاتر اقدام کرده باشد، در آن صورت اقلام ثبت شده نباید از حدّ متعارف و موارد مشابه کم تر باشد و اگر در این خصوص هم اصل معامله کنندگان مستقل رعایت نشده باشد، مراجع مالیاتی باید با توجه به قراردادها و موارد مشابه نسبت به محاسبه و تعیین درآمد اقدام کنند.

ج. اصل معامله کنندگان مستقل و انعکاس آن در گزارش حسابرسی

بند ۱۵ بخشنامه می گوید: **«حسابداران رسمی که امور حسابرسی مالی شعب و نمایندگی شرکت های خارجی در ایران را به عهده دارند باید در گزارش حسابرسی خود به شرایط عادی عملیات تجاری در شناسائی درآمد و هزینه صاحب کار و صحت درآمدهای ابرازی اعم از حق‌العمل، کارمزد یا تخفیف دریافتی اظهار نظر صریح نموده و فرم پیوست را تکمیل نمایند»**

این حکم به مفهوم آن است که حسابرسان مورد بحث نیز بایستی احراز اصل معامله کنندگان مستقل را گواهی کنند و فرم پیوست بخشنامه را در تأیید همین مطلب امضاء نمایند. به موجب این فرم ابتدا مشخصات شرکت اصلی و نماینده، شعبه یا عهده دار خدمات پس از فروش و میزان درآمد حاصل تعیین می گردد. قسمت بعدی فرم دقیقاً به اصل معامله کنندگان مستقل مربوط است. حسابرس تعیین می کند که آیا درآمد ابرازی «بر اساس اصول حاکم بر معاملات آزاد»

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

ابراز گردیده است یا خیر و در صورت اخیر درآمد مربوط بـه توجـه بـه همـین اصـول از سـوی حسابرس تعیین شده و در متن فرم قید می گردد.

به این ترتیب مسائل مربوط به قیمت گذاری انتقالات و بویژه اصل معامله کنندگان مستقل به طور رسمی در مباحث مالیاتی ایران وارد می گردد و جنبهٔ اجرایـی بـه خـود مـی گیـرد. بـدیهی اسـت هرگونه کمبودهای احتمالی در این زمینه با گذشت زمـان و حـصول تجربـه قابـل برطـرف کـردن خواهد بود. (از نظر اهمیت بخشنامه مورد بحث، متن کامل آن در قسمت مقررات مالیاتی در پایـان بخش فارسی همین شماره از مجله خواهد آمد)

صلاحیت مراجع فراملیتی

برای رسیدگی به شکایات و اختلافات مالیاتی

دکتر علی اکبر عرب مازار

(بخش یکم)

از گذشته دور قاعدهٔ رایج در رابطه با امـر مالیـات همـواره ایـن بـوده اسـت کـه مالیـات در محـدودهٔ حـق حاکمیت کشورها قراردارد و هر جامعهٔ مستقلی در قلمرو خود حق وضع و اجرای مقررات مالیـاتی را دارا می باشد. بر این اساس رسیدگی به مسائل و اختلافات مالیاتی نیز در حیطهٔ صلاحیت هر کشوری قـرار دارد و کشورها می توانند بر مبنای قوانین مصوب خود – و بدون قبول مداخله سایر دول و مجامع – بـه حـل و فصل آنها بپردازند. حتی از جهت تقسیم بندی رشته های حقوقی به دو نوع عمـومی و خـصوصی، گـرایش غالب همیشه این بوده است که حقوق مالیاتی در محدودهٔ حقوق عمومی قرار داده شـود و بـه ایـن ترتیـب اقدامات دولت ها در این زمینه به عنوان اعمال حق حاکمیت تلقی گردد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

ولی همان گونه که در سایر موارد مشابه مرسوم و مقبول است، در اینجا نیز اگر دولتی به میل خود وارد روابط قراردادی با سایر کشورها شود، ممکن است از این طریق حقوقی را برای طرف قرارداد بشناسد که در همان حدّ فی‌الواقع از حق حاکمیت مطلق خود عدول می‌کند. چنین وضعی معمولاً به مفهوم نقض حاکمیت محسوب نمی‌گردد زیرا از رضا و تمایل خود کشورها نشأت می گیرد. به رغم این حقیقت، ممکن است دامنهٔ این گونه قراردادها و محتوای آنها چنان باشد که وقتی حاصل نهایی را بررسی کنیم، با اوضاع و احوالی بسیار متفاوت از گذشته ها روبرو شویم و تصور کنیم که دگرگونی های اساسی در مفاهیم مربوط به حاکمیت مالیاتی دولت‌ها پدید آمده است.

تغییرات مذکور زائیده شرایط بسیار متحول جهان امروز است. تا آنجا که به موضوع مقاله حاضر مربوط می‌شود، پیدایش اتحادیه اروپا و صلاحیت های مجامع و ارگان های آن را می‌توان مثال بارزی از این گونه تحولات به شمار آورد. بحث ما نیز روی اختیارات و فعالیت های همین اتحادیه در زمینه مسائل مالیاتی متمرکز خواهد بود.

مطالب این گفتار طی سه بخش عرضه می گردد. نخست کلیاتی پیرامون وظایف مالیاتی ارگان های مختلف اتحادیه اروپا و دوم و سوم شرح صلاحیت ها و اقدامات دو دادگاه بین‌المللی در درون اتحادیه، یکی دیوان دادگستری جوامع اروپا [1] و دیگری دادگاه حقوق بشر اروپا. رسیدگی به دعاوی مالیاتی از جمله صلاحیت های هر دو دادگاه به شمار می‌رود، البته با تفاوت هایی از جهت رنگ و بوی دعاوی و مبانی و محدودهٔ رسیدگیِ هر یک از این دو مرجع.

اتحادیه اروپا و مسائل مالیاتی

فکر نزدیکی کشورهای اروپایی با یکدیگر به گذشته های دور تر از برپائی اتحادیه اروپا و به سال های

---

۱. همان گونه که در سطور بعد خواهیم دید قبل از پیدایش اتحادیه اروپا جوامع اروپایی نظیر جامعهٔ انرژی اتمی اروپا و جامعه اقتصادی اروپا وجود داشتند. از این رو دیوان مورد بحث نیز دیوان دادگستری جوامع اروپا (The Court of Justice of European Communities) نامیده می شد که هنوز هم به همین نام خوانده می شود. در این گفتار هر جا از جوامع اروپا نام برده می شود، منظور جوامع نامبرده هستند. ضمناً از بین جوامع مذکور جامعهٔ اقتصادی اروپا بعداً به موجب قرارداد ماستریخت به جامعه اروپا (اختصاراً EC) تغییر نام یافت که در متن گفتار از عنوان جدید نیز استفاده شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

پس از جنگ جهانی دوم باز می گردد. در آغاز، تقارب و همکاری در زمینه‌های معین مورد توجه قرار گرفت و مایه پیدایش جوامعی به نام جامعه ذغال و فولاد اروپا، جامعهٔ انرژی اتمی اروپا و جامعهٔ اقتصادی اروپا گردید که مجمع اخیر بعداً به طور خلاصه جامعهٔ اروپا (European Community) خوانده شد. بر اساس تجارب حاصل از این همکاری ها و نضج گرفتن تمایلات وحدت گرایی در اروپا، عاقبت در فوریه سال ۱۹۹۲ قرارداد ماستریخت منعقد گردید و اتحادیه اروپا را پدید آورد. اندیشه هایی همچون ایجاد پول واحد اروپایی، ساختار سیاسی فدرال، سیاست مشترک در زمینه روابط خارجی و امور امنیتی و همکاری نزدیک در مسائل داخلی و قضائی از جمله اهداف تشکیل اتحادیه اروپا به شمار می رفت که تا کنون نیز همچنان از سوی این اتحادیه دنبال می شود.

اتحادیه اروپا از حیث گسترهٔ جغرافیایی و دربر گیری اعضای جدید بسیار توسعه یافته و در آینده نیز رو به توسعه خواهد بود. شمار اعضای اتحادیه تا چندی پیش ۲۵ کشور بودند و بلغارستان و رومانی هم قرارداد الحاق به اتحادیه را امضاء کرده اند. برخی کشور ها نیز در لیست انتظار قرار دارند.

اداره اتحادیه وسیلهٔ ارگان های زیر انجام می شود: کمیسیون اروپا، شورای وزیران، مجمع عمومی یا پارلمان اروپا، کمیتهٔ شورای اقتصادی و اجتماعی، کمیتهٔ مناطق، بانک سرمایه گذاری اروپایی و دیوان حسابرسی. دو مرجع قضایی نیز در بطن اتحادیه پدید آمده اند که بویژه از جهت گفتار حاضر حائز اهمیت می باشند. این دو عبارتند از دیوان دادگستری جوامع اروپا و دادگاه حقوق بشر اروپا.

پاره‌ای از ارگان ها و ادارات اتحادیه اروپا در امور مالیاتی اثر گذار هستند. به همین سبب ابتدا شرح مختصری پیرامون وظایف آنها ارائه می داریم. همچنین از برخی مفاهیم و اصطلاحات که به نحوی با فعالیت‌های مالیاتی اتحادیه مرتبط هستند، تعریفی کوتاه به دست خواهیم داد.

کمیسیون اروپا – تشکیل این کمیسیون به زمان قبل از عقد قرارداد ماستریخت باز می‌گردد، به این نحو که در سال ۱۹۶۷ برای جامعهٔ ذغال و فولاد اروپا، جامعهٔ انرژی اتمی اروپا و جامعهٔ اقتصادی اروپا تشکیلات مشترکی تحت عنوان کمیسیون اروپا (European Commission) به وجود آمد. این کمیسیون در همهٔ کشورهای عضو نماینده دارد و صلاحیت های وسیعی را دارا می باشد. به عنوان مثال می توان از تدوین رهنمودها (Directives)، مذاکره جهت عقد قرارداد به نمایندگی از سوی اتحادیه اروپا و مرتفع ساختن موارد مخلّ به رقابت نام برد. وظیفهٔ نظارت بر اجرای مقررات اتحادیه نیز با کمیسیون اروپا است و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

این ارگان اصطلاحاً نگهبان قراردادهای اتحادیه (Guardian of treaties) نامیده می شود. بر اساس این وظیفه که به‌موجب ماده ۲۱۱ قرارداد اتحادیه اروپا تصریح شده است، کمیسیون اروپا حق و وظیفه دارد که اجرای مقررات اتحادیه از سوی کشورهای عضو را مورد مراقبت و پیگیری قرار دهد و در صورت لزوم به تشکیل پرونده و تعقیب موارد تخلف بپردازد که ممکن است به طرح قضیه در دیوان دادگستری اروپا نیز بیانجامد.

شورای وزیران و پارلمان اروپا

شورای وزیران از وزرای ممالک عضو تشکیل می شود که غالباً وزیران امور خارجه در آن شرکت می‌جویند. پارلمان اروپا همان گونه که از نام آن بر می آید مجلس منتخب از سوی مردم است. سبب ذکر این دو ارگان در کنار یکدیگر این است که می توان گفت امر قانونگذاری در اتحادیه اروپا به نحوی در صلاحیت مشترک هردوی آنها قرار داده شده است. پارلمان اروپا مانند پارلمان های دیگر از قدرت قانونگذاری و تصویب بودجه و نظارت برخوردار است. مقررات جدید را کمیسیون اروپا پیشنهاد می کند و پارلمان و شورای وزیران هر دو باید آن را تصویب کنند. اما مقررات مالیاتی این ویژگی را داراست که شورای وزیران باید به اتفاق آراء آن را به تصویب برساند. به این ترتیب قاعده حاکمیت ملی اعضاء نسبت به امور مالیاتی مورد رعایت قرار می گیرد و بنا براین زمانی که یک کشور عضو مصوبات مالیاتی اتحادیه را در قلمرو خود اجرا می نماید، در واقع به قانونی عمل می کند که خود به آن رضایت داده است.

کمیته اقتصادی و اجتماعی

این کمیته جامعهٔ مدنی، کارگران و کارفرمایان اتحادیه اروپا را نمایندگی می کند. در امور مالیاتی کمیته اقتصادی و اجتماعی موظف است نظرات خود را در مورد مقررات پیشنهادی از سوی کمیسیون اروپا (که شرح آن فوقاً گذشت) ابراز دارد. کمیته به ابتکار خود نیز می تواند نظر خویش را نسبت به هر گونه مسأله مالیاتی مطرح نزد اتحادیه اروپا اعلام دارد.

کمیته مناطق - این کمیته نماینده مراجع و مقامات محلی و منطقه ای است و در مسائل مالیاتی هنگامی اعلام نظر می نماید که موضوع حائز تأثیرات منطقه ای باشد.

دادگاه ها - چون دو بخش از گفتار حاضر به دادگاه هایی که بالا تر از آنها یاد کردیم اختصاص داده

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

شده است، شرح جداگانه ای را در این مقام ضرور نمی داند.

مفاهیم قابل توضیح - بیان توضیحاتی مختصر در باب چند اصطلاح زیر را که به نحوی به این گفتار مربوط می شوند لازم می داند:

مقررات اتحادیه اروپا

مقررات اتحادیه ار وپا را معمولاً به دو دسته تقسیم می کنند:

۱. مقررات اولیه (Preliminary) – این اصطلاح در مورد قراردادهای اصلی تأسیس جوامع اروپایی و سپس اتحادیه اروپا به کار می رود که بویژه شامل قرارداد سال ۱۹۷۵ رم و قرارداد سال ۱۹۹۲ ماستریخت می‌باشد. قرارداد رم جامعهٔ اقتصادی اروپا را به وجود آورد که هدف عمده آن رفع موانع تجارت در محدوده کشورهای عضو بود و در این رابطه اصطلاح بازار مشترک رایج گردید. قرارداد ماستریخت هم همان است که قرارداد اتحادیه اروپا نامیده می شود.

۲. **مقررات ثانوی** (Secondary legislation) - به مقرراتی گفته می شود که از سوی ارگان های صالحهٔ اتحادیه به تصویب می رسد. این اصطلاح شامل عناوینی مانند رهنمود (دیرکتیو)، تصمیم، توصیه (یا اظهار نظر) و مقررات می باشد. رهنمود خطاب به دولت های عضو صادر می شود و آنان را ملزم می‌دارد در قوانین داخلی خود تغییرات لازم را جهت اجرای مقررات اتحادیه اروپا معمول دارند. در متن رهنمود اهداف مورد نظر و مقرراتی که باید وضع شود و همچنین تاریخ اجرای آنها تعیین می شود. رهنمود را تا آنجا که هدف آن مطرح است یک مصوبهٔ الزام آور می‌توان به شمار آورد. اما کشورهای عضو در مورد نحوه اجرای آن آزادی عمل دارند. منتهی اگر دولت عضو از اجرای رهنمود در فرصت تعیین شده خودداری کند، ممکن است مفاد آن مستقیماً لازم‌الاجراء شود، حتی بدون آن که قوانین اجرائی لازم در مورد آن در کشور مربوط به تصویب رسیده باشد که در مورد این مقوله از اصطلاح «اثر مستقیم» استفاده می شود.

اصطلاح مقررات (Regulations) در مورد آن نوع از مصوبه‌های هیأت قانونگذاری اتحادیه اروپا به کار می‌رود که احکامِ دارای کاربرد عام در آنها منظور گردیده و در هر یک از کشورهای عضو الزام آور می‌باشد. شاید بجای مقررات بتوان از واژه «نظامات» در این مورد استفاده کرد.

تصمیم یا حکم (Decision) - منظور تصمیم قانونی شورای قانونگذاری اتحادیه اروپا است که جنبهٔ الزام

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

آوری دارد. اما این الزام آوری فقط در حق دولت، مؤسسه یا فردی است که حکم یا تصمیم در خصوص آن صادر شده است. توصیه یا نظریه (Recommendation or opinion) را نیز هیأت قانونگذاری اتحادیه اروپا اعلام می دارد که معمولاً راجع به قضایای خاص و معینی است و ضمناً جنبه الزام آوری هم ندارد.

رهنمودهای مالیاتی

اکنون به بحث اصلی خود باز می گردیم و آن صلاحیت مجامع فراملیتی در مسائل مالیاتی داخلی کشورها است. چنان که دیدیم اتحادیه اروپا از خود قوه مقننه‌ای دارد که می تواند مقررات مالیاتی به تصویب رساند و این مصوبات را کشورهای عضو ناگزیراند در داخل قلمرو خود به مرحلهٔ عمل درآورند و حتی قوانین ملی خود را جهت انطباق با آن مصوبات تغییر دهند. البته درست است که در مورد مسائل مالیاتی رهنمودهای اتحادیه با ملحوظ داشتن نوعی اتفاق آراء به تصویب می رسد، اما به هر تقدیر گردش امور از مجرایی خارج از فرایند تصمیم گیری و قانونگذاری داخلی، جریان امر را به شکلی درآورده است که در مجموع فوق ملی یا فراملیتی احساس می شود.

بویژه شمار رهنمودها در زمینهٔ مسائل مالیاتی بالنسبه زیاد است و هر یک از آنها مجموعه‌ای از مقررات ریز و درشت را در زمینه های مربوط ارائه می دارد که کشورهای عضو ناچار از رعایت و اجرای مفاد آنها می باشند. همان گونه که گفتیم اجرای مقررات اتحادیه از سوی کمیسیون اروپا مورد پیگیری و مراقبت قرار می گیرد و حتی ممکن است تخلفات اعضاء به اقامه دعوا به طرفیت آنان در دیوان دادگستری اروپا بیانجامد. ضمناً کمیسیون مذکور همه ساله گزارشی را منتشر می سازد که به طور خاص مربوط به همین جنبه کار یعنی رعایت یا عدم رعایت مقررات اتحادیه از سوی کشورهای عضو در سال ماقبل می باشد. علاوه بر این موارد تخلف اعضاء و تصمیمات اتخاذ شده در این باب مورد به مورد در یک سایت اینترنتی اتحادیه درج می گردد. رهنمودهای اتحادیه انواع مسائل مالیاتی را دربر می گیرد که شامل مالیات های مستقیم، مالیات بر مصرف، مالیات بر ارزش افزوده، عوارض و غیره می باشد.

پس از بیان کلیات فوق در باب تشکیلات، صلاحیت ها و جنبه های مالیاتی فعالیت های اتحادیه اروپا، اکنون به شرح سازمان و وظایف و اقدامات دو دادگاهِ وابسته به اتحادیه یعنی دیوان دادگستری جوامع اروپا و دادگاه حقوق بشر اروپا می پردازیم.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

دیوان دادگستری جوامع اروپا

به موجب ماده یک اساسنامه دیوان دادگستری جوامع اروپا، این مرجع فراملیتی بر اساس موادی از قرارداد اتحادیه اروپا، قرارداد جامعه اروپا و قرارداد تشکیل جامعه انرژی اتمی اروپا پدید آمده‌است. دامنهٔ صلاحیت های دیوان بسیار گسترده است و در مجموع با انجام وظایف خود می کوشد قراردادها و مقررات اتحادیه اروپا و ارگان های آنها به درستی مورد عمل قرار گیرد و موارد تخلف جبران شود. ورود در تفاصیل قضیه بحث را بسیار به درازا خواهد کشانید و در اینجا به ذکر کلیاتی در باب اهمّ صلاحیت های دیوان اکتفا می نماید.

رأی مقدماتی – این عنوان را معادل Preliminary ruling در نظر گرفته ایم. منظور صدور رأی برای تعیین تکلیف قضایائی است که مقدمهٔ آراء محاکم داخلی کشورهای عضو قرار می‌گیرد. توضیح این که قوانین ومقررات اتحادیه باید در آراء دادگاه های داخلی اعضاء مورد رعایت قرار گیرد و این کشورها نمی توانند آرائی صادر کنند که مغایر مقررات اتحادیه باشد. لذا بسیار رخ می‌دهد که محاکم داخلی در صورت مواجه شدن با نکات مبهم حقوقی در رابطه با تفسیر مقررات اتحادیه، دادرسی را متوقف گذارده و نظر دیوان را در باب قضیه خواستار می گردند. چنین نظری نه تنها برای دادگاه پرسش کننده الزام آور است، بلکه رویه ای را ایجاد می کند که مراجع سایر کشورهای عضو نیز در موارد مشابه ملزم به رعایت آن خواهند بود. به این ترتیب هماهنگی گسترده‌ای در جمع اتحادیه در رابطه با تفسیر واحدی از مقررات پدید می آید.

نقض تعهدات – دول عضواتحادیه اروپا مکلف اند وظایفی را که با عضویت در اتحادیه بر عهدهٔ آنان مقرر می‌شود انجام دهند. در صورت تخلف، اقامه دعوا به طرفیت دولت مربوط در دیوان امکان پذیر است. این نوع از دعاوی بیشتر از سوی کمیسیون اروپا اقامه می گردد و از جانب دول عضو نیز قابل طرح است. معمولاً کمیسیون اروپا قبل از رجوع به دیوان سعی می کند قضیه را با دولت ذیربط حل کند و در صورتی که این کوشش به نتیجه نرسد، مسأله به دیوان ارجاع خواهد شد. امکان وضع جریمه های مالی سنگین از سوی دیوان وجود دارد که ممکن است یک قلم مقطوع باشد یا این که به طور دوره‌ای مقرر گردد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

ابطال اقدامات - اقداماتی که از سوی ارگان های خود اتحادیه، حتی پارلمان و شورای اروپا، اتخاذ می‌گردد (که از جمله شامل مصوبات این ارگان ها نیز می باشد) می تواند موضوع شکایت و تقاضای صدور حکم به ابطال آنها قرار گیرد. چنین شکایتی از سوی یک ارگان اتحادیه به طرفیت ارگان های دیگر نیز قابل طرح است. در صورتی که غیر قانونی بودن این اقدامات روشن گردد، نخست از ارگان‌های مربوط خواسته می شود اقدام به لغو و جبران عمل خود کنند و در صورتی که مؤثر واقع نشود، قضیه در دیوان رسیدگی شده و مورد حکم قرار خواهد گرفت که الزام آور است.

در کلیه رسیدگی های دیوان دادگستری اروپا مسائل مالیاتی نیز امکان بروز و طرح دارد، به این معنی که شکایات قابل طرح در دیوان ممکن است به یک امر مالیاتی ارتباط داشته باشد. اتحادیه اروپا انواع مسائل مالیاتی را مورد بررسی قرار می دهد و مصوبات و مقررات مختلف پیرامون آنها وضع می‌کند، به نحوی که مصوبات مالیاتی یکی از گسترده ترین رشته های قانونگذاری اتحادیه به شمار می رود. تخلفات ارگان های داخلی ممالک عضو در رابطه با این مصوبات می تواند مورد شکایت قرار گیرد. همچنین اقدامات ارگان های ذیربط اتحادیه در صدور چنین مصوباتی ممکن است غیر حقوقی و غیر مجاز شناخته شده و خود مورد شکایت واقع شود. احکام صادر از مراجع حل اختلاف مالیاتی و دادگاه های داخلی کشورهای عضو در مورد مسائل مالیاتی نیز رشتهٔ وسیع دیگری از شکایات را می‌تواند سبب شود. در مجموع شمار دعاوی مالیاتی طرح شده در دیوان بسیار قابل توجه است. ضمناً آراء مالیاتی صادر از دیوان برای کلیه مراجع و محاکم داخلی و مقامات و سازمان های دولتی کشورهای عضو الزام آور است و این نمونه بارزی است از آنچه در آغاز گفتار پیرامون واگذاری بخشی از حق حاکمیت مالیاتی به مجامع فراملیتی بیان داشتیم.

ترکیب دیوان

دیوان دادگستری اروپا از ۲۵ قاضی (judge) و ۸ وکیل عمومی (general advocate) تشکیل می‌شود. کلیه این افراد از بین حقوقدانان و قضات برجسته کشور های عضو انتخاب می شوند و معمولاً از درجات بالایی از صلاحیت از لحاظ احراز بیطرفی، حسن شهرت و تجربه و دانش قضایی و حقوقی برخوردارند. رئیس دیوان دادگستری را قضات دیوان مستقیماً از بین خودشان بر می گزینند. وکلای عمومی در واقع دستیاران دیوان هستند و هر زمان از آنان خواسته شود، نظریه های مستقل و بیطرفانه پیرامون مطلب ارجاع

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

شده ارائه می‌دارند.

شعب دیوان از سه، و در مواردی از پنج قاضی تشکیل می شوند. هیأت عمومی دیوان (Grand Chamber) از سیزده قاضی به وجود می‌آید. این هیأت در مسائل مهم و پیچیده و یا به تقاضای کشور عضو یا ارگانی از اتحادیه که طرف دعوا است مداخله می نماید.

رویه قضائی دیوان قواعد و اصول قابل توجهی را پدید آورده است. این قواعد در زمینهٔ کار دیوان جا افتاده و راسخ گردیده اند. از جمله آنها می توان به اصل یا «**قاعدهٔ اثر مستقیم**» در رابطه با قوانین اتحادیه اشاره کرد. دعوای یک شرکت حمل و نقل علیه دولت هلند منشأ ابراز و پا گرفتن این قاعده شد. این شرکت به حمل کالا از آلمان به هلند اشتغال داشت و به خاطر افزایش‌های حاصل در حقوق گمرکی که می‌بایستی پرداخت می کرد، به دادگاه هلند شکایت برد، زیرا به موجب مقررات جوامع اروپا افزایش حقوق گمرکی در بازرگانی بین دول عضو منع گردیده بود. به این ترتیب دعوای طرح شده بخاطر مغایرت مقررات داخلی با قوانین اتحادیه مطرح می‌گشت. دادگاه هلندی نظر دیوان را در این باب خواستار شد که آیا اشخاص و شهروندان می توانند در برابر محاکم داخلی مستقیماً به مقررات جوامع اروپا استناد کنند یا خیر ؟ دیوان پاسخ مثبت به این پرسش داد و به این ترتیب قاعدهٔ تأثیر مستقیم را پذیرفت که مفهوم آن همین نکته است، یعنی شهروندان اروپایی می توانند در برابر مراجع داخلی مستقیماً به مقررات اتحادیه اروپا استناد کنند.

قاعدهٔ اولویت قانون جوامع اروپا – در سال ۱۹۶۴ یک دادگاه ایتالیایی رأی مقدماتی دیوان را در این باب خواستار شد که آیا قوانین ملی کردن صنایع تولید و توزیع برق با مقررات جوامع اروپا تطابق دارد یا خیر؟ دیوان ضمن جواب خود اولویت قانون جوامع اوپا بر قوانین داخلی را اعلام داشت که از آن زمان به عنوان یک اصل، برقرار شده و مورد استناد است.

اصل جبران خسارت ناشی از نقض مقررات جوامع اروپا – این قاعده در رابطه با دعوایی که در سال ۱۹۹۱ مطرح شد، اعلام گردید. به موجب آن در صورت نقض مقررات جوامع اروپا (و امروزه اتحادیه اروپا) از سوی مراجع کشورهای عضو، شهروندان آن کشورها می‌توانند جبران خسارت وارده بر خود بر اثر چنین اقداماتی را خواستار گردند. شرح دعوا از این قرار بود که دو شهروند ایتالیایی از کارفرمای خود مطالباتی داشتند و این کارفرما ورشکست شده بود. جوامع اروپا مقرراتی را به تصویب رسانیده بودند

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

که به موجب آن در چنین حالتی کارکنانِ کارفرمای ورشکست شده باید از طرف دول عضو مورد حمایت قرار گیرند. یک دادگاه ایتالیایی در این باب رأی مقدماتی دیوان را خواستار شد و دیوان نظر داد که رهنمود دیوان در رابطه با این موضوع از طرف مراجع دولتی نقض شده است و شهروندان ذینفع در چنین حالتی حق تقاضای خسارت از دولت بخاطر عدم اجرای مقررات جوامع اروپا را دارا می باشند.

نمونه هایی از احکام دیوان

برای درک بهتر اقدامات قضایی و حقوقی دیوان به ذکر دو نمونه می پردازیم که اولی یک رأی مقدماتی است (به مفهومی که قبلاً توضیح داده ایم) و دیگری رأیی در جهت ابطال اقدامات دول عضو در مواردی که مغایر با موازین و حقوق اتحادیه اروپا شناخته می‌شود.

رای مقدماتی دیوان دادگستری اروپا در دعوای یک شرکت یونانی به طرفیت وزارت دارائی آن کشور

شرح دعوا – شرکت یونانیِ المکا (Elmeka) که مالک یک کشتی نفتکش است، تانکر خود را به شرکتی به نام اُشیانیک (Oceanic) مقیم کشور پاناما اجاره می دهد. اجاره کننده که به تجارت مواد نفتی اشتغال دارد از تانکر مذکور جهت حمل سوخت از پالایشگاه های واقع در نزدیکی بندر پیرایوس یونان و تحویل آن به کشتی ها در داخل آبهای آن کشور استفاده می کند. این جریان حدود سه سال به طول می‌انجامد و هر بار که المکا بابت خدمت انجام شده (تحویل گرفتن سوخت از پالایشگاه و تحویل آن به کشتی های مورد نظرِ اُشیانیک) بارنامه صادر کرده و وجه آن را از کارفرما دریافت می کند، مالیات بر ارزش افزوده را ضمن بارنامه منظور نمی کند، زیرا برداشت وی این بوده است که در این گونه موارد مالیات بر ارزش افزوده تعلق نمی گیرد. منشأ این برداشت هم چنین بوده است که المکا موضوع را با اداره مالیات بندر پیرایوس در میان می گذارد و اداره مذکور طی نامه ای مورد را معاف از مالیات اعلام می‌دارد.

اما بعداً مرجع مالیاتی نظر دیگری پیدا می کند و مورد را مشمول مالیات بر ارزش افزوده می شناسد. دلیلی هم که می آورند این بوده است که خدمت ارائه شده از سوی المکا درون آبهای داخلی یونان انجام شده‌است و این که گیرنده یا منتفع شونده از خدمت یعنی شرکت اُشیانیک خارج از قلمرو اتحادیه اروپا

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

مقیم است، مؤثر در مورد نمی باشد (به عبارت دیگر صادرات خدمت در اینجا صادق نیست تا معافیت از مالیات مطرح شود). بر این اساس مرجع مالیاتی المکا را ملزم به پرداخت مالیات سه ساله و جریمه و زیان دیرکردِ متعلق می نماید.

مؤدی به ترتیب به چند مرجع حل اختلاف و محاکم داخلی مراجعه می کند و غالباً محکوم به بیحقی می‌شود، جز در یک مورد که هر چند دادگاه (محکمه استیناف اداری پیرایوس) از لحاظ ماهیت دعوا شمول مالیات را مسجل می داند، اما به یک اصل حقوقی استناد می‌کند و آن قاعدهٔ «توقّع موجّه» است. منظور این بود که اظهار نظر اولیه اداره مالیاتی دائر بر عدم تعلق مالیات مدتها در ذهن مؤدی بوده است و این که از اُشیانیک مالیات بر ارزش افزوده مطالبه نکرده است، بخاطر همین باور بوده است. چنین حالتی می تواند مشروعیت مطالبه مالیات از المکا را دچار خلل سازد ولی مشروط به یک شرط و آن این که پرداخت مالیات موجبات اختلالِ مؤثر در وضع مالی مؤدی را فراهم سازد. از آنجا که چنین ادعایی از سوی المکا مطرح نشده و دلیلی بر ایجاد حالت عُسر و حرجِ مالی اقامه نشده است، لذا مؤدی نمی تواند به قاعدهٔ مذکور به سود خود استناد کند.

آخرین مرجعی که المکا به آن مراجعه می کند تصمیم می گیرد که طبق مقررات اتحادیه اروپا دعوا را متوقف سازد و در مورد چند نکته حقوقی از دیوان دادگستری اروپا کسب نظر و تکلیف کند، یا به اصطلاح خواستار رأی مقدماتی شود تا همان طور که بالاتر توضیح دادیم رأی نهائی خود را بر اساس این رأی مقدماتی صادر کند. چون این رأی مقدماتی در رابطه با چند بند از ماده ۱۵ رهنمود شماره ۶ اتحادیه اروپا راجع به مالیات بر ارزش افزوده تقاضا شده و صادر گردیده است، لازم است نخست بخش های مربوطهٔ ماده ۱۵ را نقل کنیم.

ماده ۱۵ رهنمود شماره ۶

«با حفظ سایر مقررات جامعه، کشورهای عضو موارد زیر را از مالیات معاف خواهند نمود و شرایط اجرای صحیح و مستقیم این معافیت (و ممانعت از هرگونه گریز، ترفند یا سوء استفاده مالیاتی) را خود وضع خواهند نمود.

۱، ۲، ۳ ....

۴. عرضه سوخت و آذوقه به کشتی هایی که

الف. جهت کار دریانوردی در دریای آزاد و حمل مسافر در ازای دستمزد، یا انجام فعالیت های بازرگانی، صنعتی یا ماهیگیری مورد استفاده قرار می گیرند، و یا

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

ب. جهت تجارت و نجات در دریا یا ماهیگیری ساحلی اشتغال دارند که در مورد کشتی های نوع اخیر تحویل آذوقه از این قاعده مستثنی خواهد بود.

.....

۵. عرضه، اصلاح، تعمیر، نگهداری، اجاره و اجاره دربست کشتی های دریارو مذکور در جزءهای الف و ب بند ۴ و همچنین عرضه، اجاره، تعمیر و نگهداری تجهیزاتِ کار گذارده شده یا مورد استفاده در همین کشتی‌ها.

.....

۸. ارائه خدماتی غیر از آنچه ضمن بند ۵ بیان شد، جهت رفع نیازهای مستقیم کشتی های دریارو مذکور در همین بند و یا در رابطه با بار آنها»

در ارتباط با مقررات فوق و سوابق پرونده، دادگاه یونانی سه پرسش را در برابر دیوان دادگستری اروپا مطرح می کند و در مورد آنها خواستار رأی مقدماتی می شود. مضمون سئوال های مذکور چنین بود:

۱. تعیین مفهوم دقیق جزء «الف» از بند ۴ ماده ۱۵، به این معنی که جزء الف خود شامل دو نوع از کشتی ها می باشد. یکی آنهایی که به کار حمل مسافر می پردازند و دیگر آنهایی که به انجام فعالیت های بازرگانی، صنعتی یا ماهیگیری اشتغال دارند. در آغاز جزء الف هم صفت دیگری ذکر شده است و آن دریانوردی در دریای آزاد است. حال پرسش این است که همین صفت اخیر شامل هر دو دسته از کشتی های مذکور می باشد یا این که فقط شامل کشتی هایی است که به حمل مسافر در دریای آزاد اشتغال دارند. اگر پاسخ اول را بپذیریم در آن صورت کشتی های نوع دوم هم می بایستی فعالیت های بازرگانی، صنعتی یا ماهیگیری خود را در دریای آزاد انجام دهند تا مشمول جزء الف بند ۴ ماده ۱۵ شوند و آنگاه عرضه سوخت و آذوقه به آنها از مالیات بر ارزش افزوده معاف شناخته شود. ولی اگر تعبیر دوم پذیرفته شود، صِرف پرداختن به هر نوع فعالیت بازرگانی، صنعتی یا ماهیگیری از سوی کشتی های مربوط موجب شمول معافیت مورد بحث خواهد گردید، ولو این که این فعالیت ها در آبهای داخلی یک کشور انجام گیرد.

۲.سئوال دوم در ارتباط با بند ۸ ماده ۱۵ مطرح شد. چنان که دیدیم ابتدا بند ۵ ماده ۱۵ یک سلسله خدمات را بر می شمارد که به همان کشتی هایی که فوقاً توصیف کردیم ارائه می گردد. سپس بند ۸ می گوید اگر خدماتی غیر از آنچه ضمن بند ۵ بیان شد در جهت رفع نیازهای مستقیم کشتی های مذکور ارائه گردد، این گونه خدمات نیز معاف از مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود. در واقع نیز خدمتی که المکا به کارفرمای

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

پانامائی خود (شرکت اُشیانیک) ارائه می دارد جزء همین «سایر خدمات» قرار می گیرد. در این رابطه سئوال به این شکل مطرح شد: آیا منظور از ارائه خدمات جهت رفع نیازهای مستقیم کشتی ها، این است که این خدمات مستقیماً به مالک کشتی و اداره کننده آن ارائه شود یا خیر؟ توضیحاً یادآور می گردد که المکا خدمت خود را در واقع به کارفرمای خود یعنی اُشیانیک ارائه می کند، هرچند که در عمل به وکالت و عاملیت از سوی کارفرمای خود متصدی و عامل تحویل سوخت به کشتی ها نیز می گردد. همین نکته باریک حقوقی بود که محتوا و فلسفه سئوال دوم را تشکیل می داد.

۳. سئوال سوم دادگاه یونانی از دیوان دادگستری اروپا به اظهار نظر اولیه اداره مالیاتی پیرایوس مربوط می شد که در پاسخ استعلام المکا مورد را از شمول مالیات بر ارزش افزوده خارج دانسته بود و المکا با دلگرمی به این پاسخ بارنامه های خود را طی مدتی طولانی بدون منظور داشتن مالیات مذکور صادر می کرد و در نتیجه نتوانسته بود مالیات را به دریافت کننده و منتفع از خدمات انتقال دهد. اکنون دادگاه با استناد به قاعدهٔ «توقع موجه» (legitimate expectation) می پرسید آیا با توجه به نظامات و مبانی حقوقی جامعهٔ اروپا اظهار نظر مالیاتی به شرح فوق، عدم اقدام المکا در مطالبه مالیات از شرکت اشیانیک را توجیه نمی کند؟

رأی دیوان دادگستری اروپا

الف. پاسخ سئوال اول

در این باب دیوان اعلام داشت که هرچند ممکن است جزء الف از بند ۴ ماده ۱۵ به نحو دو پهلویی انشاء شده باشد، ولی قرائن دیگری وجود دارد که نشان می دهد به هر حال تمامی این جزء در رابطه با کشتی‌هایی است که به کار دریانوردی در دریای آزاد اشتغال دارند. مهم ترین قرینه، عنوان کلی ماده ۱۵ در متن رهنمود شماره شش به این شرح است: «معافیتِ صادرات از جامعه اروپا و معاملات مشابه و حمل و نقل بین‌المللی». به عبارت دیگر هدف اصلی از اعطای معافیت، برخوردار ساختن صادرات و فعالیت های مرتبط با صادرات بوده است. بنا بر این معافیت مورد بحث نمی تواند شامل فعالیت های داخلی گردد. ضمن این که رویه قضائی دیوان یعنی آراء قبلی این مرجع نیز مؤید همین نظر است. به این منظور به چند رأی پیشین دیوان در همین رابطه ارجاع داده شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

ب. پاسخ سئوال دوم

در این خصوص نیز دیوان به همان فلسفهٔ عمدهٔ ماده ۱۵ اشاره نمود که همانا تعمیم اصل معافیت صادرات و موارد شبیه صادرات است. لذا به نظر دیوان خدمات مذکور در بند ۸ ماده ۱۵ رهنمود شماره ۶ در صورتی معاف از مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود که مستقیماً و به طور نهایی به مالک یا اداره کننده کشتی ها ارائه گردد.

ج. پاسخ سئوال سوم

به نظر دیوان رعایت قاعدهٔ «توقع موجه» و نیز قاعده «عدم تردید حقوقی» (legal certainty) از موازین شناخته شده نظم حقوقی اتحادیه اروپا است. بر این اساس موازین مذکور باید محترم شمرده شده و مورد رعایت قرار گیرد. دیوان به شماری از آراء سابق خود در همین رابطه استناد نموده است. نهایت این که از نظر دیوان باید با توجه به اوضاع و احوال پرونده و سوابق امر به این باور رسید که آنچه رخ داده است واقعاً توقع و اعتقاد لازم را در مؤدی دائر بر معافیت مورد بحث پدید آورده بوده است. دیوان پاسخ به این پرسش اخیر را در صلاحیت دادگاه یونانی استعلام کننده دانست و با قبول اصل مطلب به سود المکا، اظهار نظر در این جزء از قضیه را به خود دادگاه داخلی ارجاع نمود.

هزینه ها – در باب هزینه ها و خسارات، دیوان نظر داد که آنچه در محضر دیوان گذشته است در واقع جزئی از محاکمه اصلی است و بنا بر این مسأله هزینه ها نیز باید در آنجا دنبال شود و فیصله یابد.

رأی دیگر دیوان در مورد ابطال مقررات مالیاتی هیأت قانونگذاری منطقه آزور (پرتغال)

اقدامات دول عضو هرچند به امور داخلی آنها مرتبط باشد، نبایستی با مقررات و نظامات عمومی اتحادیه اروپا منافات داشته باشد. همان طور که بالا تر گفتیم، کمیسیون اروپا مسئول اصلی رعایت این وظیفه است و به اصطلاح نگهبان قانون اتحادیه به شمار می‌رود. در صورتی که مورد نقضی مشاهده شود، کمیسیون در درجه اول اقدام لازم را جهت اصلاح وضعیت به عمل می آورد و از دولت نقض کننده می خواهد که عمل خود را جبران کند. دولت ذیربط اگر معترض باشد می تواند قضیه را به دیوان دادگستری اروپا ارجاع دهد. کمیسیون نیز در صورت عدم اقدام دولت مورد نظر، می تواند رأی دیوان را جهت الزام وی خواستار

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

شود. بنا بر این رفع اختلاف در این مورد مهم نیز با دیوان دادگستری اروپا است. برای روشنی مطلب نمونهٔ جدیدی از این نوع مداخلهٔ دیوان را نقل می کنیم که در اعلامیه مورخ ۶ سپتامبر ۲۰۰۶ دیوان منعکس گردیده است.

جزایر آزور متعلق به کشور پرتغال در حاشیه یا مرز غربی اتحادیه اروپا واقع اند. در سال ۱۹۹۹ هیأت قانونگذاری منطقهٔ آزور مقررات مالیاتی خاصی را وضع نمود که هدف آن تعدیل قانون مالیاتی پرتغال و تطبیق آن با شرایط و نیازمندی های منطقه آزور عنوان شده بود. به موجب این قانون نرخ مالیات بر درآمد و مالیات بر شرکت برای عموم مؤدیان منطقه کاهش داده شد تا محدودیت ها و ضعف های اقتصادی ناشی از موقعیت دور افتاده این جزایر به نحوی جبران گردد.

این مصوبه با تأخیر به کمیسیون اروپا گزارش شد و بدون کسب اجازه از این مرجع به مرحله اجراء درآمد. کمیسیون خود به بررسی پرداخت و نتیجه گرفت که این مقررات در واقع به منزلهٔ نوعی کمک دولتی به شمار می رود. کمک های دولتی مناطق به موجب مقررات اتحادیه اروپا در صورتی قابل قبول است که در توسعهٔ مناطق مربوط مؤثر باشد و با اوضاع نا مطلوبی که کمک مورد نظر را ایجاب نموده است تناسب داشته باشد. تا همین جای موضوع کمیسیون نظر داد که لااقل فعالیت های مالی و همچنین فعالیت‌های بین گروهی ارتباط چندانی با امر توسعهٔ منطقه ای ندارند و تأثیر کافی از جهت این گونه توسعه نخواهند داشت. توضیحاً فعالیت بین گروهی آن است که شرکت های وابسته به یک گروه معین از جهت ارائه خدمات به مؤسسات وابسته به گروه انجام می دهند. کمیسیون از دولت پرتغال خواستار شد که هرگونه استفاده مالی انجام شده از سوی این مؤسسات و شرکت ها بخاطر اجرای مقررات جدید استرداد گردد.

دولت پرتغال در مقام اعتراض نسبت به این تصمیم کمیسیون اروپا برآمد و قضیه را در دیوان دادگستری اروپا مطرح نمود. دیوان پس از بررسی موضوع نظر خود را در چند مورد به شرح زیر اعلام داشت:

۱. قبل از هر چیز به نظر دیوان مقررات عهدنامهٔ جامعهٔ اروپا اعطای کمک دولتی را به صورت اقدامات گزینشی ممنوع می دارد، یعنی اقداماتی که در وضع مؤسسات معین یا کالاهای معینی مؤثر باشد، مگر این که خصلت یا ساختار نظام مالیاتی دست زدن به چنان ترتیبی را ایجاب کرده باشد.

۲. برای تشخیص گزینشی بودن اقدامات اتخاذ شده از سوی هیأت ها و مجامع مادون دولت (infra-state body - نظیر مجامع قانونگذاری محلی) نخست باید دید که آیا این هأت ها و مجامع با برخورداری از

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

استقلال کافی در قبال دولت مرکزی نسبت به وضع مقررات مورد بحث اقدام کرده اند یا خیر. ملاک بعدی که باید رعایت شود این است که آیا تأثیر اقدام مورد نظر بدون تمایز روی تمام مؤسسات اقتصادی مشمول مالیات و یا کلیه کالاها بدون تمایز و تبعیض بوده است یا نه.

۳. در مورد مسأله استقلال عمل نیز به چند نکته باید توجه داشت. یکی این که هیأت اتخاذ کننده تصمیم مورد بحث بایستی از نظر قانون اساسی شخصیت و وضعیت سیاسی و اداری جدا از دولت مرکزی داشته باشد. دیگر این که چنان تصمیمی بدون امکان مداخله دولت مرکزی در مورد محتوای تصمیم، اتخاذ شده باشد. و بالاخره اثرات ناشی از کاهش نرخ مالیاتی مورد نظر به نحوی با انتقال کمک و یارانه از سایر مناطق یا دولت مرکزی جبران نشده باشد و جبران عواقب کار بر عهده مراجع محلی ذیربط قرار داشته باشد.

اما در عمل کاهش نرخ مالیاتیِ حاصل از مصوبه مورد بحث برای جبران کاستی های ناشی از حالت دور افتادگی و انزوای جزایر آزور از جهت مالی با انتقال اعتبارات و بودجه از سوی دولت مرکزی همراه بوده است. به همین جهت به نظر دیوان، دیگر قضاوت در خصوص مورد را نمی توان به منطقه آزور محدود کرد، بلکه مسأله را در قلمرو کشور پرتغال باید در نظر گرفت. آنگاه نتیجه این خواهد بود که هرچند تصمیم راجع به کاهش نرخ مالیاتی در حدّ منطقه آزور بلا تبعیض بوده و همه فعالیت های اقتصادی را دربر می گرفته است، اما با عمومی شدن قضیه به شرحی که گفتیم، مسأله را باید در سطح کشور در نظر گرفت که در این حالت گرینشی بودن تصمیم هیأت محلی مسلم می گردد که مغایر با مقررات اتحادیه است. تنها نکته ای که باقی می‌ماند و می تواند در جهت توجیه مسأله (با وجود گزینشی بودن آن) مؤثر باشد، این است که چنان تصمیمی در جهت عملکرد بهترِ نظام مالیاتی کشور انجام گرفته باشد. اما دولت پرتغال هیچ استدلالی در جهت توجیه موضوع بر این اساس اقامه نکرده است. در نتیجه دیوان مآلاً رأی به ابطال اقدام مورد بحث داد.

(در شماره بعد به شرح مسائل و قضایای مربوط به دادگاه حقوق بشر اروپا خواهیم پرداخت)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

تهاتر مالیاتی اجاره بها

رأیی از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

خسرو قبادان

به موجب ماده ۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم: **«هر گاه مالک خانه یا آپارتمان مسکونی، آن را به اجاره واگذار نماید و خود محل دیگری برای سکونت خویش اجاره نماید یا از خانه سازمانی که کارفرما در اختیار او می گذارد استفاده کند در احتساب درآمد مشمول مالیات این فصل میزان مال الاجاره‌ای که بموجب سند رسمی یا قرارداد می پردازد یا توسط کارفرما از حقوق وی کسر و یا برای محاسبه مالیات حقوق تقویم می گردد از کل مال الاجاره دریافتی او کسر خواهد شد»**

مفهوم این ماده و فلسفه آن روشن است و نیاز چندانی به بحث ندارد. اما مواد قانونی به هر اندازه هم روشن باشند، بروز اختلاف در نحوهٔ تطبیق و اجرای آنها امر اجتناب ناپذیری است. نکته ای که موضوع این مقاله را تشکیل می دهد در واقع به محل وقوع مسکن ثانی مربوط می شود که موجرِ مذکور در ماده ۵۵ جهت سکونت خویش اجاره می کند. به عبارت دیگر اگر این محل دوم در کشور دیگری قرار داشته باشد، تکلیف چیست؟ فرضاً اگر شخصی ملک خود را به اجاره واگذار کند و خود عازم کشور دیگری شود و در آنجا خانه ای برای سکونت خود اجاره کند، آنگاه اجاره بهای پرداختی وی در خارج قابل کسر از اجاره بهای ملک اجاره داده شده در ایران خواهد بود یا خیر؟

سبب طرح این مسأله رأیی است که اخیراً هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نسبت به دعوای مرتبط با همین موضوع صادر کرده است. رأی مذکور به سبب صدور آراء متعارض از سوی شعب دیوان در مقام ایجاد وحدت رویه صادر شده است. ابتدا در شعبه شانزدهم دعوایی طرح می گردد در این باب که شاکی خانه مسکونی خود را در ایران اجاره داده و خود به انگلستان می‌رود و در آنجا برای سکونت خانه ای اجاره می کند. ولی مرجع مالیاتی، ماده ۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم را در این مورد قابل اجراء ندانسته و به همین جهت مؤدی به دیوان شکایت می برد. مراجع مالیاتی چنین استدلال می کنند که

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

حاکمیت قانون نسبت به داخل کشور بوده و تسرّی آن به خارج از قلمرو ایران نیاز به تصریح دارد و لذا مقررات ماده ۵۵ نسبت به خارج از کشور قابل اجراء نخواهد بود. شعبه شانزدهم دیوان همین استدلال را می پذیرد و حکم به ردّ شکایت صادر می نماید.

دعوای مشابهی از سوی یکی از مأموران دولت در شعبه ششم دیوان مطرح می شود. او نیز خانه خود را در ایران به اجاره واگذار نموده و به مأموریت چهار ساله در یکی از کشورهای خارجی می رود و در آنجا خانه ای برای سکونت اجاره می کند. در مورد این شخص نیز همان وضعیت تکرار می شود و شکایت به دیوان عدالت اداری می برد. شعبه ششم دیوان نیز رأیی بر اساس نظر مرجع مالیاتی صادر می کند. اما شاکی پژوهشخواهی می کند و در این مرحله شعبه پنجم دیوان نظر مرجع مالیاتی را ردّ می‌کند و رأی به سود شاکی صادر می نماید.

به این ترتیب آراء متعارض در مسأله واحد از سوی شعب صادر می گردد و این بار دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارایی در محضر دیوان طرح مسأله می نماید و خواستار اعلام تعارض آراء صادره از سوی شعب دیوان و رفع تعارض می نماید. در نتیجه قضیه در هیأت عمومی دیوان به بحث گذارده می شود و این هیأت با قبول تعارض آراء، وارد در ماهیت دعوا می گردد و در این باب به متن ماده ۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم استناد می نماید. به نظر هیأت ماده ۵۵ اجازه می دهد مالکانی که خانه‌های خود را اجاره داده اند و خود مسکن دیگری اجاره کرده اند، اجاره بهای پرداختی بابت مسکن استیجاری را از اجاره بهای دریافتی از ملکِ به اجاره داده شده خود کسر کنند. به نظر دیوان این اجازه حالت اطلاق دارد و **«مفید شمول حکم مقنن به اجاره محل مسکونی دیگر فارغ از محل وقوع آن در داخل یا خارج از کشور است و مُفهمِ اختصاص آن به اماکن مسکونی داخل کشور نیست»**. بنا بر این فرق نمی‌کند که مسکن دوم در ایران واقع باشد یا در کشور دیگری و به هر حال در صورت احراز باقی شرایطِ ماده ۵۵، تهاتر مال‌الاجاره های پرداختی و دریافتی از نظر مالیاتی مجاز خواهد بود.

در واقع نیز قانون مالیات‌های مستقیم از جهت هرگونه تمایز و تفاوتی در این زمینه خاص ساکت است و به نحوی مطلق انشاء شده است. ضمن این که قانون مالیاتی از لحاظ توجه به جریانات مالیاتی مؤدیان در خارج از کشور، آنقدرها بیگانه نیست به نحوی که بتوان گفت از هیچ جهت قابل تسرّی به چنان جریاناتی نمی باشد. به عنوان نمونه می توان تبصره ماده ۱۸۰ را مثال زد که مالیات پرداختی در کشورهای دیگر را تحت شرایطی قابل کسر از بدهی مالیاتی مؤدیان دانسته

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

است.

صرف نظر از این مباحث و به هر تقدیر در پایان رأی دیوان چنین آمده است: «**این رأی به استناد قسمت اخیر ماده ۲۰ قانون دیوان عدالت اداری برای شعب دیوان و سایر مراجع ذیربط در موارد مشابه لازمالیاتباع می‌باشد**». متن ماده ۲۰ مذکور از این قرار است: «**هرگاه در موارد مشابه آراء متناقض از یک یا چند شعبه دیوان صادر شود، رئیس مکلف است به محض اطلاع موضوع را در هیأت عمومی دیوان مطرح نماید. برای تشکیل هیأت عمومی دیوان حضور لااقل سه چهارم رؤسای شعب لازم است. رأی اکثریت هیأت عمومی برای شعب دیوان و سایر مراجع مربوط در موارد مشابه لازم‌الاتباع است**»

بر اساس برداشت های فوق شاید بتوان گفت رویه تازه ای در رابطه با ماده ۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم پدید آمده است و طرح موضوع در این گفتارِ کوتاه نیز بیشتر به همین خاطر بوده است.

(متن رأی در قسمت مقررات و بخشنامه های همین شماره از مجله مالیات نقل شده است)

تاریخ مالیات

کتاب روز قیامت (Doomsday Book)

صفحه‌ای از تاریخ انگلستان

م. ت. همدانی

داستان به قرن یازدهم میلادی باز می گردد. در نیمه های این قرن حادثه بس مهمی در تاریخ انگلستان رخ داد و آن حمله نورمن ها از نواحی شمال فرانسه به خاک انگلیس و تصرف این کشور از سوی ایشان بود. این واقعه نه تنها به خروج سلطنت از دست آنگلوساکسون ها و افتادن آن به دست نورمن‌ها منجر شد، بلکه سرآغاز برقراری نظام فئودالی در انگلستان نیز به‌شمار می رفت که مدت ها در آن سرزمین ادامه یافت. حتی زبان انگلیسی هم بر اثر نفوذ

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

نورمن‌ها دچار دگرگونی های شدیدی گردید و پایه های اولیه زبان انگلیسی به شکل کنونی آن از همان دوران نهاده شد.

داستان به طور خلاصه چنین آغاز گردید که ادوارد پادشاه انگلستان در تاریخ ۵ ژانویه ۱۰۶۶ بی آن که وارثی برای تاج و تخت برجای گذارد، فوت نمود و این وضع سبب بروز اختلاف و جنگ بین سه مدعی سلطنت شد. مدعی نخست هارولد گادوینسون (Harold Godwinson) مشاور بسیار قدرتمند و ذی نفوذ ادوارد بود که در عین حال برادر زن وی نیز به شمار می آمد. او نزد اشراف و نجبای کشور هم طرفداران بسیاری داشت. ضمناً چنین شهرت یافت که ادوارد در حالت احتضار هارولد را به جانشینی خود معین کرده است. با توجه به مجموع این شرایط بزرگان کشور وی را به سلطنت برداشتند و او بلافاصله پس از مرگ ادوارد تاجگذاری نمود که آغاز شومی برای وی محسوب می گشت.

چیزی نگذشت که مدعی دوم یعنی هرالد هردرادا (Harald Hardrada) پادشاه نروژ سر برافراشت. ادعای او بسیار عجیب تر بود. وی برای مدتی همراه پادشاه دیگری بنام مانگوس (Mangus) به طور مشترک بر نروژ حکم می راندند که شخص اخیر در سال ۱۰۴۲ فوت نمود. او در زمان حیات مدعی بود که با حکمران دیگر انگلستان بنام هارتاکوت (Harthacut) قرار گذارده است که هر کدام زود تر از دیگری فوت کند، سلطنت وی از آنِ نفر دوم باشد. اکنون هردرادا پادشاه نروژ ادعا می‌کرد که چون وی قائم مقام مانگوس شده است، پس حقی که به شرح فوق از آن مانگوس بوده است، مآلاً به وی می رسد!

مدعی سوم، ویلیام دوک نرماندی بود. او که شخص بسیار پر تحرک و پر توان و در عین حال از جبّاران زمان بود، ادعایی از همین قماش مطرح می کرد. می گفت ادوارد پادشاه انگلستان در زمان حیات خود پیامی توسط همین هارولد پادشاه تازه برای وی فرستاده و به موجب آن ویلیام را به جانشینی خود تعیین کرده بود. همچنین مدعی بود که هارولد در همان مجلس که پیام را تسلیم می کرد، به استخوان مقدسین سوگند یاد کرد و پیمان وفاداری با ویلیام منعقد ساخت. بنا بر این اکنون که تاج سلطنت انگلستان را بر سر نهاده است، هم حق وی را غصب نموده و هم سوگند خود را نقض کرده است. البته برای این ادعاها شاهدی جز اطرافیان خود ویلیام وجود نداشت.

ابتدا مدعی دوم یعنی پادشاه نروژ برای احقاق حق مورد ادعای خود در ماه سپتامبر سال ۱۶۰۶ به سواحل شمالی انگلستان حمله برد و پس از غارت شماری از دهات و قصبات به شهر یورک

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

رسید. خبر این تجاوز به لندن رسید. هارولد با شتاب به سوی دشمن شتافت و پس از جنگ سختی شاه نروژ کشته شد و سپاهیانش هزیمت یافتند. در همین احوال ویلیام دوک نرماندی به ساختن کشتی و تهیه تدارکات سرگرم بود و پس از تکمیل آن به نواحی جنوبی انگلستان تاخت. این بار جنگ در نزدیکی هَستینگز (Hastings) در جنوب شرقی انگلیس صورت گرفت و با این که نخست هارولد وضع غالبی داشت، اما عاقبت شکست خورد و در میدان نبرد به قتل رسید. ویلیام که از آن پس به فاتح ملقب شد در کریستمس همان سال ۱۶۰۶ در کلیسای نوبنیاد وستمینستر (Westminster) تاج سلطنت انگلستان را بر سر نهاد و به این ترتیب هم انگلستان و هم بخش قابل توجهی از فرانسه را تحت حکمرانی خود گرفت.

اقدامات ویلیام فاتح

ویلیام در انگستان یک بیگانه به شمار می رفت و پایگاهی میان مردم نداشت. از طرفی او می‌بایست علاوه بر انگلیس بخش های وسیعی از فرانسه را نیز اداره کند زیرا در عین حال دوک نرماندی نیز به شمار می رفت. از همین رو ناچار بود بارها به فرانسه سفر کند و از انگلستان دور بماند که این موضوع نیز بر مشکل وی می افزود. از همین رو به دو اقدام مهم دست زد تا بتواند سلطه خود بر انگلستان و همچنین پر کردن خزانه را تأمین سازد. این دو اقدام یکی در زمینه استقرار نظام فئودالی بود و دیگری ایجاد مبنایی که گردآوری مالیات در سال های آتی را با استحکام هرچه بیشتر مقدور نماید.

فئودالیزم

ویلیام فاتح انگستان را به بخش های زیادی تقسیم کرد و اراضی هر بخش را به بزرگانی که همراه وی شجاعانه جنگیده بودند عطا نمود، یا دقیق تر بگوییم به اقطاع یا تیول واگذار کرد. هریک از تیولداران می‌بایستی سوگند وفاداری به ویلیام یاد کند و به موجب آن متعهد شود که مالیات های منطقه خود را جمع آوری نموده و در اختیار سلطان قرار دهد و نیز در موارد نیاز وی را با ارسال جنگجویان یاری دهد. برای درک اهمیت چنین سوگندی باید شرایط آن زمان را در نظر گرفت. قسم خوردن به کتاب مقدس بسیار حائز اهمیت بود و کم تر کسی جرأت نقض آن را داشت.

تیولداران مذکور از عناوین اشرافی مانند بارون، دوک و امثال آن نیز برخوردار بودند و در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

محدوده قلمرو خود شخص اول به حساب می آمدند. ضمناً یک نفر به تنهایی از عهده مدیریت این بخش ها که بسیار بزرگ بودند بر نمی آمد و لذا اراضی را به قسمت های کوچک تری تقسیم کرده و همانند کاری که شاه کرده بود، هر قسمت را به نجبای درجه دوم و شوالیه ها به اقطاع می داد. این نجبا نیز به نوبه خود به سود اشراف درجه اول سوگند وفاداری یاد می کردند و استدلال حقوقی رایج این بود که به این ترتیب آنان نیز به طور غیر مستقیم نسبت به سلطان قسم وفاداری خورده اند. ضمناً این نجبا هم مسئولیت گردآوری مالیات و همچنین تدارک سرباز در موارد لزوم را در حد قلمرو خود بر عهده می‌گرفتند.

همان گونه که گفتیم هیچ یک از دو دسته از اشراف و نجبا از جهت حقوقی مالکیت اراضی را دارا نبودند، بلکه نوعی اجاره دار به حساب می آمدند که در ازای بهره برداری از زمین می بایستی وظایفی را که گفتیم انجام دهند و نظم و قانون را در املاک خود حفظ کنند. این سلسله مراتب در نهایت به پادشاه ختم می‌شد و در نتیجه از جهت حقوقی او مالک همه اراضی به حساب می آمد.

در زیر این هرم، توده مردمِ شکست خورده انگلستان قرار داشتند که به نوبه خود در ازای استفاده از قطعات کوچک زمین موظف به تأدیه پول، محصول و خدمات بودند و در موارد لزوم به عنوان سرباز نیز بایستی در جنگ شرکت می کردند.

ویلیام نظام فئودالی را با دقت و سخت گیری بسیار در انگلستان پیاده کرد و پایه‌های محکمی برای آن به وجود آورد، چنان که قرن ها بعد از خود وی نیز دوام یافت. ساختن قلعه های متعدد در خاک این کشور اقدام مکملی بود که از سوی ویلیام عملی گردید. با قراردادن جنگجویان در این قلعه ها کنترل شدید نظامی وی بر سراسر مملکت تأمین می گردید.

اقدام مالیاتی – کتاب روز قیامت

تدبیر بسیار مؤثر دیگری که ویلیام فاتح برای حفظ سلطه خود بر کشور اندیشید، ایجاد یک نظام مالیاتی کارآمد بود. تأمین هزینه های بسیار گستردهٔ حکومت، نگاهداری سپاه و مصارف عظیم جنگی عموماً مستلزم تدارک پول بود و مهم ترین وسیله کسب آن مالیات به شمار می رفت. اندیشه ای که در این باب به ذهن ویلیام خطور نمود، تهیه یک منبع اطلاعاتی مطمئن و بسیار فراگیر بود. به اصطلاح زمان ما، او اقدام به درست کردن یک بانک جامع اطلاعاتی در حد امکانات آن روز نمود. در یک کلام، ویلیام در صدد برآمد مجموعه ای از اطلاعات را گردآوری کند که نشان دهد در سراسر کشور چه املاک و دارایی هایی وجود دارند و از آنِ چه کسانی هستند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

چنین اطلاعاتی به او امکان می داد که بفهمد هر مؤدی چه میزان مالیات باید به او بپردازد. در نتیجه همه چیز به ثبت می رسید و کسی نمی توانست منکر بدهی مالیاتی خود شود.

به این منظور ویلیام دستور داد که سراسر انگلستان مورد مساحی و ممیزی قرار گیرد. شگفت این که کاری به این وسعت ظرف مدتی کم تر از یک سال انجام شد و همین نکته میزان هیمنهٔ ویلیام و ترسی را که از او در دل ها بود نشان می دهد. نمونه ای از پرسش های انجام شده به منظور تهیه این اطلاعات در کلیسای جامع Ely به شرح زیر به دست آمده است:

«در ملک اربابی مورد ممیزی چند خیش گاوآهن وجود دارد؟ تعداد آسیاب ها و آبگیرهای پرورش و نگاهداری ماهی چند است؟ چه شماری از افراد آزاد، رعایای روستایی و بردگان در آن ملک زیست می‌کنند؟ افراد آزاد مقیم ملک به چه کاری اشتغال دارند؟ مقدار و مشخصات اراضی جنگلی، چراگاه ها و علفزارها از چه قرار است؟ ارزش ملک قبل از حمله نرمن ها، در زمان حمله و بعد از آن چه مبلغ بوده و هست ؟».

تحقیق کنندگان از بین فاتحان یعنی نورمن ها انتخاب می شدند و آنان پاسخ ها را کنترل می‌کردند. تحقیق از کدخدا وشش روستائی محل انجام می شد و اگر خلافی کشف می شد، مجازات خاطی بسیار شدید بود. مدارک موجود از دقت و جامعیت این اطلاعات حکایت می کند. روایت شده است که **«ویلیام این بررسی ها را چنان کامل به انجام رسانید که حتی یک قطعه زمین، یک گاومیش، گاو و خوک هم از شمول آن خارج نماند».**

جمعاً ۱۳۴۱۸ منطقه در این بررسی مورد ممیزی قرار گرفتند و مدرک نهایی توسط یکی از راهبان در وینچستر (Winchester) آماده گردید. مجموعه ای که به این ترتیب به وجود آمد به نام کتاب روز قیامت (Doomsday Book) شهرت یافت. همان گونه که روز رستاخیز کسی را از حساب کشیدن گریزی نیست، منظور این بود که در برابر این مجموعه اطلاعات نیز وضع از همین قرار است. سند مذکور تا زمان ما به جای مانده و یکی از منابع و مدارک مهم تاریخ انگلستان به شمار می رود زیرا اطلاعات ذیقیمتی در باره شرایط اقتصادی و اجتماعی آن زمان را شامل می باشد.

به این ترتیب ویلیام بر خلاف بسیاری از زمامداران دیگر چنین نکرد که برای هر منطقه سهمیه مالیاتی تعیین کند و مقامات محلی را موظف به تأمین آن نماید. در آن صورت بدیهی است که نظیر موارد مشابه مقامات محلی سهمی از مالیات را هم برای خود بر می داشتند. بجای این کار، تمامی مالیات مملکت که قابل برآورد هم بود می‌بایستی گردآوری می شد و تحویل سلطان می‌گردید. اما پس از همه این اقدامات ویلیام بسیار زنده نماند تا از حاصل کار بهره گیرد و نتیجه عاید جانشین او ویلیام دوم گردید.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

توسعه اختیارات

از طریق مقررات مالیاتی

یادگار زریران

مذاکرات جلسه مورخ ٤ مهرماه ۸۵ مجلس شورای اسلامی نکتهٔ بدیعی را دربر دارد که یک سوی آن به یکی از مقررات مندرج در قانون مالیات های مستقیم ارتباط پیدا می کند و از این جهت موضوع گفتار حاضر را تشکیل می دهد. موضوع به بند «ل» ماده ۱۳۹ قانون مالیاتی باز می گردد که به موجب آن «فعالیت های انتشاراتی و مطبوعاتی، فرهنگی و هنری که به موجب مجوز وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی انجام می شود، از پرداخت مالیات معاف است». تصور نمی‌رود ابهام چندانی در فهم مفاد و مقصود این بند وجود داشته باشد. کسانی که به چنان فعالیت هایی می پردازند بایستی برای انجام آن از وزارت ارشاد مجوز گرفته باشند تا بتوانند در رابطه با درآمد حاصل از معافیت مالیاتی استفاده کنند. مثلاً روزنامه یا مجله ای که بر اساس اجازه وزارت فرهنگ و ارشاد، تأسیس شده و انتشار می یابد، مصداق حکم بند «ل» ماده ۱۳۹ به شمار می رود. مطلب روشن است و به هر تقدیر یک نکته مسلم است و آن این که در اینجا به هیچ وجه سخن از معافیت خود وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی در میان نیست و بلکه فعالیت صاحبان جراید، هنرمندان و امثال ایشان مورد نظر است. ممکن است بیان این مطلب بدیهی عجیب و بی معنی جلوه کند ولی برای درک موضوع بهتر است به بخشی از مذاکرات مجلس رجوع کنیم که در آنجا پس از نقل متن بند «ل» ماده ۱۳۹ گفته می شود:

«ما در آنجا به وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی مجوز دادیم برای انجام این امور از پرداخت مالیات معاف باشد»

سپس به اصل مطلب پرداخته می شود و آن این که «صدا و سیما برای پخش بعضی از سریالها و برنامه‌های تولیدی خودش ناچار است که یک دور هرزی را بزند و همان مجوزی را که برای معافیت وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی دارد صدا و سیما هم این مجوز را از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

بگیرد. طراحان خواسته بودند که برای تسریع در کار، همزمان با وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی صدا و سیما هم این مجوز را داشته باشد که بتواند از این معافیت بصورت مستقیم، نه غیرمستقیم، الان سازمان صدا و سیما بصورت غیرمستقیم از این معافیت برخوردار است و ناچار است که برای گرفتن معافیت از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی این مجوز را بگیرد». منظور از «طراحان» در عبارات فوق نمایندگانی هستند که طرح قانونی مورد بحث در این جلسه به ابتکار آنان مطرح شده است. در مجموع بیانات مذکور حاکی از این است که گویا بند «ل» ماده ۱۳۹ قانون مالیاتی به وزارت ارشاد به طور مستقیم معافیت مالیاتی داده است و حالا به موجب طرح جدید قرار است سازمان صدا و سیما هم در وضعی مشابه وزارت ارشاد قرار گیرد تا بتواند به طور مستقیم از همان معافیت برخوردار شود.

چنان که گفتیم بند «ل» ماده ۱۳۹ در مقام اعطای معافیت به وزارت ارشاد نیست و بلکه معافیت موضوع بند «ل» به فعالان مطبوعاتی و فرهنگی و هنری کشور مربوط می شود که قبلاً برای فعالیت های خود از وزارت ارشاد مجوز گرفته اند. با این مقدمات سئوالی که مطرح می شود این است که اگر منظور معاف کردن فعالیت های سازمان صدا و سیما است، چرا سخن از این می رود که برای نیل به چنین هدفی باید سازمان صدا و سیما در وضعی مشابه وزارت ارشاد قرار گیرد؟ اما قضیه درست به همین شکل در متن مذاکرات آمده است:

«اصلاحیه این است: بعد از عبارت که بموجب مجوز وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی عبارت و سازمان صدا و سیمای جمهوری اسلامی ایران اضافه گردد»

اما واقعیت این است که اگر بند «ل» ماده ۱۳۹ به این شکل اصلاح شود نتیجه این نخواهد بود که معافیت مالیاتی به سازمان صدا و سیما اعطاء شود، بلکه نتیجه روشن آن این خواهد بود که فعالان مطبوعاتی و هنری و فرهنگی با اخذ مجوز از سازمان صدا و سیما از معافیت مالیاتی بند «ل» ماده ۱۳۹ برخوردار شوند. همان طور که گفتیم، بند ل ماده ۱۳۹ در مقام اعطای معافیت به وزارت ارشاد نیست تا اگرسازمان صدا و سیما هم در ردیف وزارت ارشاد قرار گیرد، آن هم بتواند از معافیت مورد بحث استفاده کند. پس معافیت متوجه کسانی می شود که از صدا و سیما مجوز فعالیت بگیرند. در نتیجه سازمان صدا و سیما بجای استفاده از معافیت مالیاتی در مقام صادر کننده مجوز فعالیت های موضوع بند «ل» ماده ۱۳۹ قرار می گیرد و این است مفهوم آنچه عنوان این مقاله را تشکیل می دهد، یعنی توسعه اختیارات قانونی از طریق مقررات مالیاتی. هرچند که دلیل اقامه شده در توجیه طرح، اعطای معافیت مستقیم (یعنی بدون نیاز به مراجعه به وزارت ارشاد) از بابت فعالیت های هنری و فرهنگی خود

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

سازمان صدا و سیما می باشد، ولی نحوهٔ اصلاح پیشنهاد شده چنان است که بجـای معافیـت مالیـاتی، سازمان در مقام صادر کننده مجوز برای این گونه فعالیت ها قرار می گیرد.

در مورد برخورداری سازمان صدا و سیما از معافیت مالیاتی راه ساده تر این بود که این معنـی جـدا از بند «ل» مورد حکم قرار می گرفت و به آن شکل به تصویب می رسید. بـه هـر تقـدیر طـی مـذاکرات مجلس شورای اسلامی مسأله مورد مخالفت نماینده وزارت ارشاد قرار گرفـت و در رأی گیـری طـرح پیشنهادی به تصویب نرسید و ردّ شد.

تفسیر قانون مالیاتی بر پایه اصول حقوقی

حمدالله مستوفی

در تقسیم بندی‌های حقوقی بنیادی تـرین آنهـا تقسیم بر اساس منشأ وضـع قـانون اسـت. از این جهت عناوینی همچون حقوق آلهی، حقـوق طبیعی و حقوق موضـوعه مطـرح مـی گـردد. حقوق موضوعه را که ساخته دست بشر است و به صورت عرف و قـانون تجلـی مـی یابـد، معمولاً به دو رشته حقـوق عمـومی و حقـوق خصوصی تقسیم می کننـد کـه در اولـی پـای اعمال حاکمیت از سوی دولت به میان می آیـد و دومـی بـر پایـه مناسـبات خـصوصی بـین اشـخاص مبتنـی اسـت. حقـوق مالیـاتی را از دیرباز جزء رشته های حقوق عمومی به شمار آورده اند. از جمله اوصاف رشته های مذکور غالباً توأم بودن با الزام و اجبار است، بـه ایـن معنی که بر اساس این گونـه قـوانین حقـوق و دارایی های شخصی به نحوی سلب می گردد، بی آن که بـه موافقـت و رضـای افـراد توجـه شود. آنچه این رفتار را می تواند توجیـه کنـد، صرفاً وجود قانون است که مظهر ارادهٔ جمعی اعضای جامعه بـه شـمار مـی‌رود. بـر مبنـای

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

همین استدلال، مدلول قانون باید روشن بوده و سلب دارایی و حقوق فردی تنهابر اساس چنین قوانینی عملی گردد.

در صورت ابهام و روشن نبودن قانون، تفسیر آن مجاز است، اما انجام تفسیر در صورتی که به زیان صاحبان حقوق باشد، جای بحث دارد زیرا برقراری حقوق به موجب قانون صورت گرفته است و سلب آنها نیز نیاز به قانون روشن و قابل فهمی دارد. این معنی در مورد مالیات به موجب قانون اساسی بسیاری از کشورها و از جمله ایران به روشنی تصریح شده است (اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران). اما این که تفسیر مقرراتِ حقوق عمومی در جهت عکس یعنی به سود صاحبان حقوقی نیز جایز است یا خیر، به نظر نگارنده پاسخ مثبت به چنین سئوالی بلااشکال خواهد بود، زیرا در جهت انطباق بامقررات موجود یعنی قوانین برقرار کننده حقوق شخصی صورت گرفته است.

در صورت پذیرش نظر فوق در زمینه امور مالیاتی، می توان نتیجه گرفت که مطالبهٔ مالیات نیاز به مقررات روشن دارد و هرگونه تفسیر موار ابهام باید بر این پایه صورت پذیرد. با این مقدمه به بخشنامه مالیاتی جدیدی مراجعه می کنیم که نکته ای را از این گونه در رابطه با ماده ۱۰۴ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مطرح ساخته است.

چنان که می دانیم، ماده ۱۰۴ مؤسسات دولتی،شهرداری ها، اشخاص حقوقی و برخی صاحبان مشاغل را موظف به کسر پنج درصد مالیاتِ در منبع از یک سلسله پرداخت ها نموده است که در شمارش این پرداخت ها از جمله به موارد زیر اشاره شده است: **«هرگونه حق‌الزحمه یا کارمزد ارائه خدمات به استثنای کارمزد پرداختی به بانک ها، صندوق تعاون و مؤسسات اعتباری غیر بانکی مجاز»**. اگر دقت کنیم بخش مستثنی شده از این دسته از پرداخت ها کاملاً روشن است و به وضوح نام برده شده است. اما بخش اصلی آن (به اصطلاح مستثنی منه) یعنی **«هرگونه حق‌الزحمه یا کارمزد ارائه خدمات»** واجد ابهام است. هم لفظ «خدمات» واژه عام و مطلقی است و هم **«حق‌الزحمه و کارمزد»**، بویژه که لفظ **«هرگونه»** نیز در آغاز عبارت آمده است. این کلیت و ابهام با بیان ماده ۱۰۴ در سایر موارد نیز ناسازگار است. در آن موارد دیگر که شمارشان هم زیاد است، انواع پرداخت ها با دقت بیشتری روشن شده اند و یافتن مصادیقشان کار راحتی است. همین مطلب یعنی ذکر بسیاری از «خدمات» معین در متن ماده ۱۰۴ از یک طرف و سپس ذکر واژه کلی «خدمات» ضمن عبارت مورد بحث فی نفسه مشکل دیگری است. فرضاً آیا لفظ خدمات ضمن عبارت مورد بحث شامل خدمات مالی و اداری که در جای دیگرِ ماده ۱۰۴ ذکر شده،

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

نیست؟ و یا خدماتی که بابت نظافت اماکن و ابنیه ارائه می شود، خدمت نیستند؟

به این ترتیب در متن قانون از جهت عبارتی که ذکر کردیم، ابهام وجود دارد و تفسیر چنین ابهامی بهتر است به نحوی صورت گیرد که مغایر با حقوق مؤدیان مالیاتی نباشد. بخشنامه مالیاتی شماره ۱۸۹۷/۲۲۹٤٦-۲۱۱ مورخ ۸۵/٦/۱٤ در این رابطه مقر داشته است: **«کسر علی‌الحساب مالیات مقرر در ماده قانونی یاد شده، منحصراً مربوط به وجوهی که بابت عناوین مصرح در متن ماده مذکور و سایر مواردی خواهد بود که حسب مقررات تبصره پنج توسط سازمان امور مالیاتی کشور، در موعد مقرر قانونی به عناوین فوق‌الذکر اضافه می گردد و قابل تسری به سایر موارد و حق‌الزحمه های پرداختی غیر مصرح نخواهد بود»**. اما در عین حال ضمن بخشنامه به تبصره پنج همین ماده ۱۰٤ اشاره شده است که به سازمان امور مالیاتی اجازه می دهد موارد جدیدی را به انواع پرداخت های مصرح در متن ماده ۱۰٤ بیافزاید: **«سازمان امور مالیاتی کشور تا پایان دیماه هر سال فهرست سایر موارد را که باید از آغاز سال بعد به امور مصرح در این ماده اضافه شود، از طریق درج آگهی در روزنامه رسمی و یکی از روزنامه های کثیرالانتشار کشور اعلام خواهد کرد»**. با توجه به این مطلب در پایان بخشنامه آمده است: **«شایسته است ادارات کل امور مالیاتی در اجرای حکم تبصره پنج ماده قانونی موصوف موارد پیشنهادی را تا پایان آبان ماه هر سال به معاونت فنی و حقوقی اعلام تا پیرو اطلاعیه قبلی، اقدام لازم در مهلت مقرر به عمل آید»**. این حکم از لحاظ اشاره به لزوم صریح بودن موارد شمول مالیات، با اصل ۵۱ قانون اساسی به شرحی که بالا تر مطرح شد منطبق به نظر می رسد.

مقالات خوانندگان

پاره ای مقالات از خوانندگان واصل گردیده است که با سپاس از همهٔ ایشان تعدادی از مطالب را برگزیده و مفاد آنها را موجزاً در این بخش عرضه می دارد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

آقای سید محمد رضا احمدی

ایشان تحت عنوان **«چگونگی تأمین نیروی انسانی مورد نیاز جهت استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده»** نخست کلیاتی در باب اهمیت مالیات در تأمین هزینه های عمومی نگاشته و در این زمینه بویژه روی آثار منفی **«اتکاء بیش از حدّ روی درآمدهای نفتی با توجه به نوسان های شدید بهای نفت در بازار جهانی»** تکیه کرده اند. آنگاه به ضرورت اصلاح و تجدید نظر در نظام مالیاتی کشور با توجه به این قرائن اشاره کرده و استفاده از مالیات بر ارزش افزوده را راهکار مناسبی در این رابطه و از جمله عناصر متشکّلهٔ برنامه های اصلی دولت دانسته اند. سپس در مورد موضوع اصلی مورد نظر خود نوشته اند:

«نقش ماموران مالیاتی در نظام مالیات بر ارزش افزوده اساساً متفاوت از نقش ماموران در نظام فعلی است. نقش عمده این ماموران در این نظام وصول مالیات و کنترل صحیح و به موقع تکالیف مالیاتی مؤدیان با تکیه بر روش های آماری، تحلیلی و کامپیوتری است. لذا برای تحقق این امر تشکیلات سازمانی برای تأمین نیروی انسانی از اهمیت فوق‌العاده ای برخوردار است»

در نباله مطلبی آماری از بانک جهانی نقل شده است که نشان می دهد نقش نسبی نیروی انسانی بین عوامل تشکیل دهنده ثروت ملل در کشورهای صنعتیِ دارای درآمد بالا به مراتب بیش از کشورهای در حال توسعه، بویژه ممالک صادر کننده مواد خام می باشد. نویسنده در پایان اظهار داشته اند که استقرار نظام مالیات بر ارزش افزوده نیازمند ارکانی است که مهم ترین آنها نیروی انسانی است. ایشان نیروی انسانی را متشکل از نیروی درون سازمانی و برون سازمانی دانسته و نوشته خود را با این عبارات خاتمه داده اند: **«گروه اول از آگاهی لازم در زمینه مالیه و مالیات ستانی برخوردارند و تجارب اجراء در این زمینه را دارند، در حالی که نیروی انسانی برون سازمانی از آمادگی بیشتری برای تحول و پذیرش یک نظام کاملاً نوینی برخوردار هستند. هر دو روشِ تأمین نیروی انسانی دارای معایب و مزایایی می باشد و تصمیم گیری در این موارد از مهم ترین عوامل مؤثر در نتایج اجرای این نظام مالیاتی است».**

آقای ابراهیم قاسمی

بحث آقای قاسمی روی متن ماده ۹۳ قانون مالیات های مستقیم متمرکز است که می گوید: **«درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا به عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصلهای این قانون در ایران تحصیل کند پس از کسر معافیتهای مقرر در این قانون**

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

مشمول مالیات بردرآمد مشاغل میباشد».

به نظر ایشان ماده مذکور از جمله به دو عنصر جهت تعلق مالیات توجه دارد، یکی کسب درآمد و دیگری اشتغال به مشاغل. سپس هر دوی این عناصر مقید به قیدی شده اند و آن عبارت «در ایران» می باشد. اما متن قانون آنقدر صریح نیست که نشان دهد این قیدِ «در ایران» به «کسب درآمد» باز می گردد یا به «اشتغال به مشاغل». یعنی درآمد بایستی در ایران تحصیل شده باشد، یا شغل مورد نظر بایستی در ایران انجام پذیرفته شده باشد، تا سبب تعلق مالیات گردد. آنگاه نویسنده مثالی آورده اند با فرض این که شغل در خارج انجام گرفته است، اما درآمد در ایران تحصیل شده است و بالعکس مثال دیگری نشان می دهد شغل یا عمل مورد نظر در ایران انجام پذیرفته است، ولی انجام دهنده، درآمد خود را در کشور دیگری تحصیل کرده است.

به این ترتیب آقای قاسمی دو تعبیر مختلف را قابل اِعمال بر حکم ماده ۹۳ دانسته اند که دو نتیجه متفاوت به دست می دهد و بر همین اساس، یعنی امکان برداشت دوگانه از ماده ۹۳، پیشنهاد کرده‌اند که متن ماده مذکور به شرح زیر اصلاح شود تا مجالی برای تفسیرهای متفاوت باقی نماند:

«درامدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا به عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصل های این قانون در داخل یا خارج از کشور از منابع ایرانی به دست می آورد، پس از کسر معافیت های مقرر در این قانون مشمول مالیات بر درآمد مشاغل می باشد»

آقایان عباس مزیکی و محمد مهدی زاهدی

این آقایان مشترکاً مطلبی را تحت عنوان **«بررسی کارآیی جرایم مالیاتی در کوتاه کردن طول وقفه مطالبه و وصول مالیات همراه با ارائه راهکاری جایگزین»** مطرح ساخته اند. نوشته اند در همه کشورها مالیات با وقفه مطالبه و وصول می گردد که البته از جهت شدت و ضعفِ آن بین کشورها اختلاف مشاهده می شود. وجود پاره ای مجوزهای قانونی، ابهامات و خلأهای قانونی، اطالهٔ رسیدگی و تأخیر در عملیات اجرایی و عدم شناسائی فعالیت های اقتصادی به عنوان عوامل مؤثر در این گونه وقفه ها در ایران معرفی شده اند. آنگاه مواد قانونی مربوط به تعیین جرایم جهت مقابله با وقفه های مالیاتی ذکر شده و خاطر نشان گردیده است که اکثر این جریمه ها به موجب قانون قابل بخشودگی هستند. ضمناً جریمه دیرکرد ۲/۵ درصد در ماه نیز در صورت تجاوز دوره رسیدگی از یک سال قابل اِعمال نخواهد بود. این اوضاع سبب کاسته شدن از میزان جریمه ها و تخفیف اثر بخشی آنها خواهد بود. ضمناً به عامل دیگری نیز در این جریان اشاره

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

شده است و آن تفاوت بین نرخ سود پول در بازار غیر رسمی با نرخ جریمه دیرکرد می باشد که چه بسا مؤدیان را تشویق می کند ریسک تعلق جریمه را بپذیرند و در عوض از این تفاوت نرخ بهره گیرند.آنگاه آقایان مزیکی و زاهدی در مقام ارائه راه حل برآمده و نوشته اند:

«راهکار جایگزینی که می توان در این زمینه پیشنهاد نمود، بدین ترتیب است که مالیات به عنوان درآمد دولت و مالیات های معوق نیز دین مؤدیان تلقی گردد. با قبول این شرط، تبصره یک الحاقی به ماده ۱۰۸۲ قانون مدنی (در خصوص تعدیل مهریه) مصوب ۷۶/۲/۲۹ مجلس شورای اسلامی را می توان در تعدیل مطالبات دولت با مبنا قرار دادن شاخص قیمت سال سررسید و سال پرداخت مالیات به کار برد و این روش را در اصلاحات قانون مالیات ها جایگزین جریمه دیرکرد پرداخت مالیات ها نمود. ..... برای جلوگیری از تضییع حقوق دولت و مودیان در صورت بروز اختلاف، سازمان امور مالیاتی در صورت تمایل مودیان از آنها سپرده اخذ نموده و پس از قطعی شدن رقم مالیات چنانچه دستگاه مالیاتی طلبکار باشد، مابه‌التفاوت مبلغ سپرده سرمایه گذاری با رقم مالیات قطعی شده بر مبنای شاخص های معرفی شده از مودیان مطالبه می شود. اما اگر چانچه پس از صدور آراء قطعی، مودیان مالیاتی طلبکار گردند مبلغ اسمی طلب را در نسبت شاخص قیمت سال استرداد به سال سپرده گذاری ضرب و حاصل آن به صاحبان طلب مسترد خواهد شد». ضمناً این روش در مورد جرائم موضوع مواد ۱۹۰، ۱۹۷، ۱۹۹ و ۲۰۰ که وجود دین برای مودی محرز می باشد قابل اجراء دانسته شده و در مورد سایر جرایم روش کنونی منطقی شمرده شده است.

آقای نقی زهی

آقای زهی دو مقاله جداگانه ارسال داشته اند: «عوامل فزاینده فرار مالیاتی در سیستم مالیاتی کشور» و «فلسفه وجودی مالیات در نظام اسلام». در گفتار نخست ایشان ضمن توجه دادن به وجود فرار مالیاتی در کشور و جنبه های نامطلوب آن به بحث پیرامون عوامل فرار مالیاتی پرداخته اند که در واقع موضوع اصلی مقاله را تشکیل می دهد. جمعاً پانزده علت برای این پدیده ذکر شده است که عناوین آنها به شرح صفحات مقاله از این قرار است:

«عدم ترویج کارآمد فرهنگ مالیاتی در جامعه،

فقدان باور مالیاتی در بین آحاد مردم جامعه،

ضعف، تعدد و پیچیدگی قوانین و مقررات مالیاتی موجود،

بوروکراسی اداری و ساختار ناکارآمد مالیاتی موجود،

ناکارآمد بودن نظام و مکانیزم تشویق و تنبیه مالیاتی،

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

عدم موفقیت در شناسائی کامل مؤدیان مالیاتی پایه های مختلف مالیاتی،
الگو برداری، یادگیری و برداشت از کردار و عملکرد مالیاتی سایر مؤدیان،
وجود معافیت های متنوع و متعدد در ساختار مالیاتی موجود،
عدم وجود و یا ضعف نظارت و پی گیری اثر بخش در پروسه تشخیص و اخذ مالیات،
عدم توانمندی علمی، مهارتی برخی از مأموران مالیات در ممیزی و حسابرسی،
حسابسازی و کتمان درآمدی برخی از مؤدیان مالیاتی،
وجود فساد در میان مأموران مالیات، و
گسترش شغل های کاذب و فعالیت های زیر زمینی»

هریک از عوامل فوق ضمن مقاله تشریح گردیده اند که از آن میان برخی عبارات را نقل می نماید:

- «مردم ... بایستی به این حقیقت مسلم برسند که با ورود به زندگی اجتماعی بایستی هزینه این زندگی اجتماعی را بپردازند»
- «فرهنگ مالیاتی در بر گیرنده مجموعه رفتارها و کردارهای موجود در نظام مالیاتی می باشد.
- برای دستیابی به سهم بالای مالیات درGDP و نیز در بودجه کل کشور بایستی دو قطب نظام مالیاتی به هم اعتماد داشته و همدیگر را باور نمایند»
- «تعدد، پیچیدگی، عدم شفافیت و قابل درک و تفسیر نبودن قوانین و مقررات موضوعه توسط مردم، موجب می شود تا مؤدیان به راحتی با مفهوم و هدف قوانین آشنا نبوده و در تنظیم امور مالی خود با مشکل روبرو شوند»
- «اگر افرادی هم راغب به پرداخت مالیات مکلفه خود گردند، با ... موجه شدن با بوروکراسی موجود اداری از میزان تمایل و رغبت آنان کاسته می شود»
- «جرایم مالیاتی بایستی به گونه ای باشد که به صورت قاطعانه، بدون تبعیض، عاری از بخشش‌های بی مورد و با ضمانت اجرائی عامه پسند و مقتدر به اجراء درآید»
- «هنوز نظام جامع اطلاعات مالیاتی سرو سامان نگرفته که به سبب آن بسیاری از فعالیت های اقتصادی مشمول پرداخت مالیات برای دستگاه مالیاتی ناشناخته مانده است»
- «در زمینه مالیات نیز بایستی کادر تشخیص مالیات ضمن آشنایی با فلسفه و مفهوم مالیات، آموزش های لازم تخصصی را گذرانیده باشند»
- «متاسفانه در نظام مالیاتی کشور، مالیات علی‌الرأس معنی و مفهوم واقعی تشخیص علی‌الرأس را نداشته»

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

- «فساد مالی عامل مهم تهدید نظام مالیاتی کارآمد در کلیه جوامع می باشد»

مقاله دوم _ فلسفه وجودی مالیات در نظام اسلام

در این مقاله آقای زهی نوشته اند: «نظام مالیاتی در اصول حاکمیتی اسلام، جایگاه ویژه ای داشته و در حقیقت پشتیبان نظام اسلامی خواهد بود. ... وصول مالیات در نظام اسلامی بر براهین محکم و قابل استنادی که سرچشمه در دین مقدس اسلام دارد استوار است». در همین خصوص ایشان به ذکر مستندات مربوط به مالیات های اسلامی پرداخته و در این رابطه بویژه از مستندات و براهین قرآنی و مستندات و براهین روایتی نام برده اند و مواردی را نقل نموده اند. آنگاه در این مقاله منابع مالی در نظام اقتصادی اسلام شمارش شده است. در این مورد از انفال و منابع طبیعی، زکات، خمس، جزیه، فیء، عشر و مالیات های حکومتی نام برده شده است. در خاتمه مالیات های مورد بحث با تقسیم بندی دیگری شامل دو دسته دانسته شده که به روایت مقاله عبارتند از مالیات های ثابت یا شرعی و مالیات های متغیر و حکومتی.

بخش بعدی مقاله اصول حاکم بر نظام مالیاتی اسلام را بر می شمارد که عبارتند از اصل عدالت مالیاتی، اصل معنویت، اصل اعتماد، اصل انصاف و اصل ارجحیت منافع مردم. آنگاه به ذکر دلایل پرداخت مالیات در نظام مالیاتی اسلام پرداخته شده و در این زمینه پاره ای دلایل عقلی و سپس دلایل فطری و آنگاه دلایل اعتقادی نام برده شده است.

در قسمت دیگری از مقاله ویژگی های مالیات در نظام مالیاتی اسلامی ذکر شده است که عبارتند از: داوطلبانه بودن، عبادی بودن، مردمی بودن، توزیع مجدد عادلانهٔ ثروت، عدم انتقال مالیات به دیگران، اعتماد، عدم افت کارآیی به سبب پرداخت مالیات و نازل بودن هزینه وصول مالیات.

بالاخره در پایان مقاله مطالبی در باره جایگاه فرار مالیاتی در نظام مالیاتی اسلام نگاشته شده و از جمله پس از ذکر موارد مصرف عمومی مالیات گفته شده است: «**با عنایت به این که پرداخت آن توسط دین مقدس اسلام پی ریزی شده، عدم پرداخت آن و فرار مالیاتی مشروع نخواهد بود و در حقیقت فرار از پرداختِ یک حق عمومی و یک فریضه دینی و اعتقادی خواهد بود**».

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

تسهیل دیگری در رابطه با جنبه های بین‌المللی امر مالیات

برزو چکاد

در همین شماره از مجله مالیات به بحث در بارهٔ رأیی از دیوان عدالت اداری پرداختیم که به موجب آن اجازهٔ پیش بینی شده در ماده ۵۵ قانون مالیات های مستقیم به اجاره بهای پرداختی در خارج از کشور تعمیم داه شده بود. ماده مذکور اجازه می دهد که اگر مالک منزل مسکونی، محل سکونت خود را به اجاره واگذار کند و مسکن دیگری به این منظور اجاره نماید، اجارهٔ پرداختی از اجارهٔ دریافتی اش قابل کسر خواهد بود. رأی دیوان عدالت اداری قابلیت تهاتر را در حالتی نیز مجاز دانسته است که محل ثانی (مسکن استیجاری مالک) در خارج از کشور واقع باشد و اجاره بهای مربوط در کشور دیگری پرداخت گردیده باشد.

اکنون به مفاد بخشنامه ای از مدیریت مالیاتی می پردازیم که متضمن تسهیل تازه ای در رابطه با پرداخت های انجام شده در خارج از کشور است. این بخشنامه به مبحث هزینه های قابل قبول مربوط است. چنان که می دانیم ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم انواع هزینه های قابل قبول در محاسبهٔ مالیات را بر می شمارد و سپس تبصره یک همان ماده می گوید: «هزینه های دیگری که مربوط به تحصیل درآمد موسسه تشخیص داده می شود و در این ماده پیش بینی نشده است به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی جزو هزینه های قابل قبول پذیرفته خواهد شد». اکنون به حکایت بخشنامه شماره ۲۱۱/۲۱۲۵/۲۴۸۳۱ مورخ ۸۵/۶/۲۷ بر اساس این تبصره یک قلم به اقلام هزینه های قابل قبول به این شرح افزوده شده است: «سود و کارمزد پرداختی بابت تسهیلات دریافتی از بانک های خارجی که منابع مالی آن در سرمایه در گردش و یا ایجاد دارائی ثابت مشهود مؤدیان مالیاتی به کار گرفته می شود، با رعایت استانداردهای حسابداری جزء هزینه های قابل قبول پذیرفته خواهد شد».

ولی برای این نوع هزینه سقف معینی نیز تعیین شده است و آن نرخ LIBOR بعلاوهٔ حد اکثر ۷۵ صدم درصد است. LIBOR (London Interbank Offered Rate) به معنی نرخ بهرهٔ عرضه شده در مورد استقراضات بین بانک ها برای وام های کلان در بازار مالی لندن است. نوسانات این نرخ به طور نسبی متعادل است و در سطح جهان به عنوان یک نرخ استاندارد شناخته می شود. در بسیاری از موارد از این نرخ

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

به عنوان یک مبنای تعیین نرخ استفاده می شود تا به این ترتیب نوعی تعدیل نسبی از جهت نوسانات ناشی از شرایط اقتصادی حاصل گردد. برای تأمین هرچه بیشتر این ثبات معمولاً درصد معینی را به نرخ LIBOR می افزایند که خود ثابت است، چنان که بخشنامه مدیریت مالیاتی نیز همین روش را دنبال کرده و نرخ ثابت ۷۵ صدم درصد را بعلاوهٔ نرخ LIBOR منظور داشته است. جهت اطلاع خوانندگان اضافه می کند که در زمان نگارش این مقاله نرخ بهره LIBOR برای استقراضات یک ساله ۵/۳۷ درصد بوده است.

ضمناً وضع بانک خارجی اعطاء کننده تسهیلات دریافتی نیز باید روشن باشد، به این معنی که مدارک رسمی دالّ بر مجاز بودن بانک به عملیات مورد نظر ارائه گردد. مدارک مذکور «باید به تأیید مقامات دارای امضای مجاز سفارت جمهوری اسلامی ایران در آن کشور و مقامات ذیربط وزارت امور خارجه در تهران برسد». به این ترتیب بخشنامه از لزوم رسمی بودن مدارک ارائه شده سخن می گوید که با توجه به مفهومی که از این واژه در حقوق ایران استنباط می شود به معنی صدور مدارک یادشده از سوی مراجع دولتی کشور محل اقامت بانک خارجی است. اما اگر در این رابطه سازمان سرمایه گذاری و کمک های اقتصادی و فنی ایران مجوز لازم صادر کرده باشد، تأییدیه این سازمان در مورد وضعیت بانک اعطاء کننده تسهیلات کفایت خواهد کرد. نکتهٔ قابل ذکر این که در متن بخشنامه همه جا از «بانک خارجی» نام برده شده است. آیا این به معنی آن است که مؤسسهٔ واگذارندهٔ تسهیلات الزاماً بایستی عنوان «بانک» داشته باشد و مثلاً اگر از عنوان مؤسسه مالی اعتباری یا نظایر آن برخوردار باشد، امکان استفاده از بخشنامه منتفی خواهد بود؟ اگر قائل به تفسیر تحت اللفظی مقررات باشیم، طبعاً پاسخ سئوال اخیر مثبت خواهد بود. اما اگر تفسیر با هدف پی بردن به نیت واضعین مقررات صورت پذیرد، شاید بتوان گفت محتملاً در تدوین بخشنامه چنین نتیجه ای مورد نظر نبوده است. منطقی که اجازهٔ به هزینه گذاردن این گونه پرداخت ها را سبب شده است، می تواند در مورد اخذ وام و تسهیلات از مؤسسات مالی و شبه بانکی نیز صادق باشد. منتهی به شرط این که از سوی مقامات صالحهٔ کشور اقامتگاه رسماً به چنین عملیاتی مجاز شناخته شده باشند. توجه به مقررات مشابهی در متن ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم نیز می‌تواند در جهت این تعبیر مورد نظر قرار گیرد و آن بند ۱۸ ماده مذکور است که به عنوان یکی از اقلام هزینه های قابل قبول به مورد زیر اشاره کرده است: «سود و کارمزدی که برای انجام دادن عملیات موسسه به بانک ها، صندوق تعاون و همچنین مؤسسات اعتباری غیر بانکی مجاز پرداخت شده یا تخصیص یافته باشد».

اما صرف نظر از این شرایط که جنبه شکلی دارند و به صورت کار مربوط اند، در متن بخشنامه یک شرط ماهوی نیز به عمل آمده است و آن این که وام و تسهیلات دریافتی از بانک های خارجی «در سرمایه در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

گردش و یا ایجاد دارائی ثابت مشهود مؤدیان به کار گرفته شود». مفاد این عبارت حاکی از آن به نظر می رسد که مؤدی مالیاتی ابتدا باید تسهیلات دریافتی را در سرمایه در گردی خود منظور نماید و یا از محل آن به خرید و ایجاد دارائی ثابت مشهود بپردازد و آنگاه اجازه خواهد داشت که سود و کارمزد پرداختی بابت همین تسهیلات را به هزینه منظور نماید. انجام این مراتب باید به تأیید حسابدار رسمی مسئول حسابرسی صورت های مالی مؤدی نیز رسیده باشد. چنین حسابداری حسب مورد باید یک مؤسسه حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و یا سازمان حسابرسی باشد.

در مجموع بخشنامه مورد بحث گام دیگری در جهت به حساب آوردن واقعیت های دوران معاصر است که مناسبات اقتصادی بین‌المللی را به امری اجتناب ناپذیر بدل ساخته است و طبعاً آثار این واقعیت تجلّی خود را در متن مقررات مالیاتی کشور نیز پیدا می کند. با این حال مطالب معینی را در رابطه با چند نکته قابل ذکر می داند:

الف. ارتباط هزینه با درآمد – این نکته در متن فصل مربوطهٔ قانون مالیاتی دو بار مورد تأکید قرار گرفته است. نخست ماده ۱۴۷ به طور عام شرط می کند که هزینه در صورتی قابل کسر است که «منحصراً به تحصیل درآمد مؤسسه در دوره مالی مربوط با رعایت حدّ نصاب های مقرر باشد». سپس تبصره یک ماده ۱۴۸ (که مبنای صدور بخشنامه مورد بحث نیز بوده است) در مورد سایر هزینه‌ها که در آینده باید به شمار اقلام قابل کسر افزوده شوند، مجدداً شرط می کند که این هزینه ها هم بایستی «مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه تشخیص داده شوند». از طرفی ماده ۱۴۸ که انواع هزینه های قابل قبول را بر می شمارد با این عبارت آغاز می گردد: «هزینه هایی که حائز شرایط مذکور در ماده فوق [ماده ۱۴۷] می باشد به شرح زیر در حساب مالیاتی قابل قبول است». پرسش این است که در مورد فرد فرد انواع هزینه های شمارش شده در متن ماده ۱۴۸ بایستی بررسی شود که آیا «منحصراً به تحصیل درآمد مؤسسه» مربوط هستند و آنگاه اگر نتیجه بررسی مثبت بود، این هزینه ها مورد قبول قرار گیرند و یا این که صِرف نام بردن و شمارش این هزینه حاکی از آن است که چنین هزینه هایی به هر تقدیر نوعاً به تحصیل درآمد مؤسسه مربوط هستند؟ عبارت مذکور در مقدمه ماده ۱۴۸ اگر ظاهر آن ملاک قرار گیرد، می تواند در جهت نظر اول تعبیر شود یعنی لزوم بررسی فرد فرد این هزینه ها از لحاظ ارتباط با تحصیل درآمد مؤسسه، هرچند که ممکن است در نوع دیگری از تفسیر نظر دوم مورد تأیید قرار گیرد.

اما وضع تبصره یک ماده ۱۴۸ به نحو دیگری است. این تبصره تعیین رابطه بین هزینه های جدید با درآمد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

مؤسسه را بر عهدهٔ سازمان امور مالیاتی و وزیر ا مور اقتصادی و دارایی محول کرده است و مسأله ای که به شرح فوق در ارتباط با اقلام هزینه های مذکور در ماده ۱۴۸ ذکر کردیم، در این خصوص مطرح نمی شود. بنا بر این سود و کارمزد ذکرشده در این بخشنامه اصالتاً در ارتباط با تحصیل درآمد مؤسسه تلقی می گردد.

ب. در مورد همین موضوع سود و کارمزد بانکی قبلاً بند ۱۸ ماده ۱۴۸ ضمن اصلاحات بهمن ۱۳۸۰ به تصویب رسیده بوده است که به موجب آن سود و کارمزدی که برای انجام عملیات مؤسسه به بانک ها، صندوق تعاون و همچنین مؤسسات اعتباری غیر بانکی مجاز پرداخت شده یا تخصیص یافته باشد، جزء هزینه های قابل قبول تلقی گردیده است. این حکم ظاهراً جنبهٔ عام دارد و سود و کارمزد پرداختی به بانک های خارجی نیز ممکن است مشمول آن شناخته شود. صدور بخشنامه جدید می تواند حاکی از این تلقی گردد که پرداخت های بند ۱۸ منحصراً در رابطه با مؤسسات بانکی داخلی قابل تفسیر است. ضمناً اجازهٔ مذکور در بند ۱۸ از قیود کم تری (نسبت به بخشنامه) برخوردار است. مثلاً لازم نیست که وجوه دریافتی مرتبط با این نوع سود و کارمزد الزاماً به مصارف سرمایه ای برسد.

ج. از طرفی مسأله استهلاک دارایی های خریداری شده از محلّ تسهیلات بانکی نیز در خور توجه است زیرا استهلاک معمولاً روی قیمت تمام شده دارایی محاسبه می شود. از این رو باید دید که آیا سود و کارمزد پرداختی بابت وام دریافتی که از محل آن دارایی های ثابت خریداری شده است، جزء قیمت تمام شده این دارایی ها به حساب خواهد آمد یا خیر. اگر پاسخ به این پرسش مثبت باشد، در آن صورت ظاهراً این نتیجه حاصل خواهد شد که پرداختی واحد یک بار به استهلاک گذارده شود و بار دیگر مستقیماً به هزینه برده شود. این مسأله هم در رابطه با بند ۱۸ ماده ۱۴۸ و هم در ارتباط با بخشنامه جدید قابل تصور است.

در همین خصوص یادآور می گردد که به موجب مقررات بسیاری از کشورها آنچه هزینه سرمایه‌ای نامیده می شود، معمولاً در محاسبهٔ مالیات قابل ذکر نیست و بجای آن به استهلاک بردن این گونه هزینه ها رایج است. مسألهٔ یادشده را می توان به نحو دیگری مطرح نمود. آیا سود و کارمزد پرداختی جهت تحصیل وام که صرف خرید دارایی های ثابت سرمایه ای می شود، خود هزینه سرمایه ای به حساب می آید یا خیر.

متن بخشنامه در پایان همین شماره از مجله مالیات در قسمت مربوط به مقررات و بخشنامه ها آمده است. ضمناً اظهار نظر های به عمل آمده در این مقاله از نگارندهٔ آن است و طبعاً قابل نقد خواهد بود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

مقررات، آراء و بخشنامه های مالیاتی

(رأی و بخشنامه‌های زیر در رابطه با مقالات مجله نقل شده و مکمل آنها به شمار می‌روند)

دادنامه شماره ۲۷۰ مورخ ۱۳۸۵/۶/۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: مدیرکل دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارائی. موضوع شکایت و خواسته: اعلام تعارض آراء صادره از شعبه شانزدهم بدوی و شعبه پنجم تجدیدنظر دیوان عدالت اداری.
مقدمه: الف ـ شعبه شانزدهم در رسیدگی به پرونده کلاسه ۲۸٦/۷۹ موضوع شکایت آقای عبدالعلی غفاری به طرفیت، شورای عالی مالیاتی ـ وزارت امور اقتصادی و دارائی به خواسته، ابطال نامه ۱۰۵۹۷ـ۳/٤ مورخ ۱۳۷۷/۱۱/۱۹ شورای عالی مالیاتی و رأی شماره ٤/۱۵۳۲ مورخ ۱۳۷۸/۸/۲۱، کمیسیون سه نفره حل اختلاف به شرح دادنامه شماره ۹۷۷ مورخ ۱۳۷۹/۷/۱۱ چنین رأی صادر نموده‌است، وکیل شاکی اظهار می‌دارد، موکلش خانه مسکونی خود را در ایران اجاره داده و به علت ادامه تحصیل به انگلستان عزیمت نموده و آنجا ماهیانه مبلغ ٤۲۰ پوند اجاره مسکن پرداخت می‌کنند لذا مشمول ماده ۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم می‌باشد. ولی علیرغم معافیت مالیاتی، مشتکی عنه ماده قانونی مزبور را رعایت نکرده و برای موکل وی مالیات تعیین کرده‌اند لذا اعتراض دارد و مشتکی‌عنه به ارسال لایحه جوابیه استدلال نموده است که مقررات ماده ۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم به خارج از کشور تسری ندارد النهایه نظر به اینکه حاکمیت قانون نسبت به داخل کشور بوده و تسری آن به خارج از قلمرو جغرافیائی نیاز به نص صریح دارد، لذا حکم به رد شکایت صادر و اعلام می‌شود. ب ـ۱ـ شعبه ششم در رسیدگی به‌پرونده کلاسه ۱۷٤٦/۷۹ موضوع شکایت آقای ناصر ثقفی به طرفیت، وزارت امور اقتصادی و دارائی به خواسته، در تعیین مالیات یک باب منزل مسکونی مفاد قانون مالیاتهای مستقیم رعایت نگردیده است لذا تقاضای رسیدگی و رفع تعرض دارد، به شرح دادنامه شماره ۱۲۵٦ مورخ ۱۳۸۰/۷/۲۱ چنین رأی صادر نموده است، مفهوماً و به شرح دادخواست تقدیمی شاکی تقاضای استفاده از ماده ۵۵ قانون

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

مالیاتهای مستقیم را دارد که به عنایت به پاسخ شماره ۹۱/۵۷۰ مورخ ۱۳۸۰/۲/۱۹ مشتکی‌عنه و محتویات پرونده شکایت غیرموجه تشخیص حکم به رد شکایت صادر و اعلام می‌گردد. ب ـ۲ـ شعبه پنجم تجدیدنظر در رسیدگی به پرونده کلاسه ۱۱۶۰/۸۰ موضوع تقاضای تجدیدنظر آقای ناصر ثقفی به خواسته تجدیدنظر در دادنامه شماره ۱۲۵۶ مورخ ۱۳۸۰/۷/۲۱ صادر از شعبه ششم دیوان به شرح دادنامه شماره ۹۴۷ مورخ ۱۳۸۲/۷/۱۲ چنین رأی صادر نموده است. نظر به اینکه تجدیدنظرخواه در جلسه هیأت حل اختلاف مالیاتی اعلام داشته در اجرای ماموریت محوله از طرف وزارت امور خارجه ایران از تاریخ ۱۳۷۲/۲/۳۱ به مدت چهارسال در سفارت جمهوری اسلامی ایران ماموریت داشته و هیأت سه نفری موضوع ماده ۲۵۱ مکرر الحاقی به قانون مالیاتهای مستقیم نیز در رأی شماره ۱۷۲۰۶۱ مورخ ۱۳۷۸/۹/۱۳ خود نیز به حکم ماموریت خارج از کشور به شماره ۳۷۷۴ مورخ ۱۳۷۳/۲/۸ اشاره نموده و نظر به اینکه تجدیدنظرخواه در دوران ماموریت خارج از کشور ناگریز از پرداخت قسمتی از حقوق و مزایای ماموریت موضوع بند (ج) ماده ۳۹ قانون استخدام کشوری که از بودجه وزارت امور خارجه تادیه خواهد شد بابت اجاره محل سکونت بوده و بدین‌ترتیب اجاره‌بهای پرداختی در خارج از کشور تحمیل بر حقوق ماموریت شاکی بوده و تصریح به‌عدم تسری هزینه مذکور به مال‌الاجاره دریافتی در داخل کشور و عدم شمول ماده ۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم از طرف هیأتهای حل اختلاف مالیاتی و کمیسیونهای ذیربط موجه نبوده بنابراین با وارد دانستن اعتراض تجدیدنظرخواه ضمن فسخ دادنامه شماره ۱۲۵۶ مورخ ۱۳۸۰/۷/۲۱ صادره از شعبه ششم دیوان عدالت اداری رأی به نقض آراء صادره از هیأتهای حل اختلاف و رسیدگی مجدد در هیأت همعرض با در نظر گرفتن ماده ۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم راجع‌به عملکرد سالهای ماموریت تجدیدنظرخواه در خارج از کشور صادر می‌نماید. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق با حضور رؤسای شعب بدوی و رؤسا و مستشاران شعب تجدیدنظر تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می‌نماید.

رأی هیأت عمومی

اولاً با امعان نظر در نامه دفتر حقوقی وزارت امور اقتصادی و دارائی و بررسی آراء مورد اعتراض اصل تعارض بین آراء مسلم دانسته شد ثانیاً علاوه براینکه مفاد ماده یک قانون مالیاتهای مستقیم و سایر احکام قانون مزبور مصرح در جواز اخذ مالیات از دارائی و درآمد اشخاص پس از کسر هزینه‌های قانونی مربوط است، اساساً طبق ماده ۵۵ قانون فوق‌الذکر مقرر گردیده‌است که

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

« هرگاه مالک خانه یا آپارتمان مسکونی، آن را به اجاره واگذار نماید و خود محل دیگری برای سکونت خویش اجاره نماید یا از خانه سازمانی که کارفرما در اختیار او می‌گذارد استفاده کند در احتساب درآمد مشمول مالیات این فصل میزان مال‌الاجاره‌ای که به موجب سند رسمی یا قرارداد می‌پردازد یا توسط کارفرما از حقوق وی کسر و یا برای محاسبه مالیات حقوق تقویم می‌گردد از کل مال‌الاجاره دریافتی او کسر خواهد شد.» نظر به اینکه اطلاق عبارت «محل دیگری برای سکونت خویش اجاره نماید...» مفید شمول حکم مقنن به اجاره محل مسکونی دیگر فارغ از محل وقوع آن در داخل یا خارج از کشور است و مفهم اختصاص آن به اماکن مسکونی داخل کشور نیست، بنابراین دادنامه شماره ۹٤۷ مورخ ۱۳۸۲/۷/۱۲ شعبه پنجم تجدیدنظر که مبین این معنی می‌باشد صحیح و موافق قانون تشخیص داده می‌شود. این رأی به استناد قسمت اخیر ماده ۲۰ قانون دیوان عدالت اداری برای شعب دیوان و سایر مراجع ذیربط در موارد مشابه لازم‌الاتباع می‌باشد.

رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری ـ علی رازینی

بخشنامه شماره ۲۲۹٤۶/۲۱۱/۱۸۷۹ مورخ ۸۵/۶/۱٤

چون در خصوص مصادیق و موارد مندرج در ماده ۱۰٤ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۸۰/۱۱/۲۷ از جمله عبارت هرگونه حق‌الزحمه یا کارمزد ارائه خدمات ... سئوالات متعددی مطرح گردیده است، لذا به منظور شفافیت موضوع و اجرای صحیح مقررات یادآور می گردد:
کسر علی‌الحساب مالیات مقرر در ماده قانونی یادشده منحصراً مربوط به وجوهی که بابت عناوین مصرح در متن ماده مذکور و سایر مواردی خواهد بود که حسب مقررات تبصره پنج توسط سازمان امور مالیاتی کشور، در موعد مقرر قانونی به عناوین فوق‌الذکر اضافه می گردد و قابل تسری به سایر موارد و حق‌الزحمه های پرداختی غیر مصرح نخواهد بود.
شایسته است ادارات کل امور مالیاتی در اجرای حکم تبصره پنج ماده قانونی موصوف موارد پیشنهادی را تا پایان آبان ماه هر سال به معاونت فنی و حقوقی اعلام تا پیرو اطلاعیه قبلی، اقدام لازم در مهلت مقرر به عمل آید.

علی اکبر عرب مازار

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

بخشنامه شماره ۲۱۱/۲۱۲۵/۲٤۸۳۱ مورخ ۸۵/۶/۲۷

در اجرای تبصره یک ماده ۱٤۸ قانون مالیات های مستقیم و با توجه به پیشنهاد شماره ۱۱۵۵٤ مورخ ۸۵/٤/۳ این سازمان و موافقت مقام عالی وزارت بدین وسیله اعلام می دارد:

سود و کارمزد پرداختی بابت تسهیلات دریافتی از بانک های خارجی که منابع مالی آن در سرمایه در گردش و یا ایجاد دارائی ثابت مشهود مؤدیان مالیاتی به کار گرفته می شود، با رعایت استانداردهای حسابداری جزء هزینه های قابل قبول پذیرفته خواهد شد مشروط بر ا ین که:

الف. مدارک مربوط به مجاز بودن بانک به عملیات بانکی طبق مستندات و مدارک رسمی صادره در کشور محل پایگاه ثبت شده بانک مزبور ارائه شود. این مدارک باید به تأیید مقامات دارای امضاء مجاز سفارت جمهوری اسلامی ایران در آن کشور و مقامات ذیربط وزارت امور خارجه در تهران برسد. برای مواردی که مجوز لازم توسط سازمان سرمایه گذاری و کمک های اقتصادی و فنی ایران صادر می شود، تأیید مراتب فوق با سازمان مزبور است.

ب. مستندات مربوط به استفاده از این منابع مالی (تسهیلات) در سرمایه در گردش و یا خرید دارائی ثابت مؤدیان به تأیید حسابدار رسمی (حسب مورد مؤسسه حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی و یا سازمان حسابرسی) مسئول حسابرسی صورت های مالی مؤدی برسد.

ج. سقف پذیرش هزینه مزبور نرخ LIBOR + حد اکثر ۷۵٪ درصد است.

علی اکبر عرب مازار

بخشنامه شماره ۲۳۲/۱۶۲۳/۱۸۹۲۱ مورخ ۸۵/۵/۲۵

به منظور ایجاد وحدت رویه در رسیدگی به پرونده های مالیاتی شعب و نمایندگی شرکت های خارجی در ایران مقتضی است مأموران مالیاتی در رسیدگی های خود به این پرونده ها موارد ذیل را مورد توجه قرار دهند:

۱. دفاتر نمایندگی و شعب شرکت های خارجی که در اجرای قانون ثبت شرکت های خارجی در ایران بابت فعالیت های زیر به ثبت رسیده اند:

۱-۱ – ارائه خدمات بعد از فروش کالا یا خدمات شرکت خارجی

۱-۲ – انجام عملیات اجرایی قراردادهایی که بین اشخاص ایرانی و شرکت خارجی منعقد می‌شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

۳-۱ – بررسی و زمینه سازی برای سرمایه گذاری شرکت خارجی در ایران.

٤-۱ – همکاری با شرکت های فنی و مهندسی ایرانی.

٥-۱ – افزایش صادرات غیر نفتی.

٦-۱ – ارائه خدمات فنی و مهندسی و انتقال دانش فنی.

۷-۱ – انجام فعالیت هایی که مجوز آن توسط دستگاه های دولتی که مجاز به صدور مجوز هستند صادر می گردد. از قبیل ارائه خدمات در زمینه های حمل و نقل، بیمه و بازرسی کالا و بازاریابی و ....

۲. کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی ایرانی (شرکت های سهامی، با مسئولیت محدود، مؤسسات و ....) که نمایندگی شرکت های خارجی جزء فعالیت های آنها می باشد و خود را به عنوان نماینده آن شرکت ها معرفی می نمایند.

۳. در اجرای ماده یک آئیننامه اجرائی قانون اجازه ثبت شعب یا نمایندگی شرکت های خارجی در ایران مصوب ۷۸/۱/۱۱ هیأت محترم وزیران، شرکت های خارجی صرفاً در زمینه فعالیت های مندرج در بند یک قسمت الف فوق می توانند در ایران شعبه یا نمایندگی ثبت نمایند. بنا بر این مأموران مالیاتی در زمان رسیدگی گزارش توجیهی ثبت شرکت یا ادامه فعالیت شرکت را به استناد مواد ۳ و ۱۰ آئیننامه مذکور از شرکت خارجی اخذ نمایند.

٤. در اجرای ماده ۸ آئیننامه اجرائی ثبت شعب و نمایندگی شرکت های خارجی و همچنین بند هـ ماده ۲ آئیننامه اجرائی تبصره ٤ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی مأموران مالیاتی مکلفند در فرم دعوت ارائه دفاتر و اسناد و مدارک در اجرای بند ۲ ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم از شعبه یا نمایندگی شرکت های خارجی صورت های مالی حسابرسی شده را درخواست نمایند.

٥. نظر به این که یکی از شروط ثبت شعبه و نمایندگی خارجی در ایران به استناد ماده ٥ آئیننامه اجرائی قانون اجازه ثبت شعب و نمایندگی شرکت های خارجی در ایران اخذ مجوز از یکی از دستگاه های دولتی می باشد، در زمان درخواست ارائه اسناد و مدارک مجوز مذکور را از شرکت مورد نظر اخذ نمایند.

٦. طبق مفاد آئیننامه مذکور شعب شرکت های خارجی مکلفند هر سال گزارش سالانه شرکت اصلی مشتمل بر گزارش های مالی حسابرسی شده توسط حسابرسان مستقل مقیم در کشور

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

متبوع را به دستگاه ذیربط (صادر کننده مجوز) ارائه نمایند. بنا بر این مأموران مالیاتی از طریق مکاتبه با دستگاه های ذیربط با رعایت مقررات نسبت به اخذ اطلاعات مربوط اقدام نمایند.

۷. هرچند طبق حکم تبصره ۳ ماده ۱۰۷ قانون مالیات های مستقیم شعب و نمایندگی شرکت ها و بانک های خارجی در ایران که بدون داشتن حق انجام معامله به امر بازاریابی و جمع آوری اطلاعات اقتصادی در ایران برای شرکت مادر اشتغال دارند و برای جبران مخارج خود از شرکت مادر وجوهی دریافت می کنند نسبت به آن وجوه مشمول مالیات نخواهند بود، لیکن در خصوص فعالیت آنها در ایران توجه به نکات ذیل در انجام رسیدگی ها ضروری می باشد.

۷-۱. برخی از شعب و نمایندگی شرکت های خارجی علاوه بر انجام امور بازاریابی و جمع آوری اطلاعات برای شرکت اصلی (شرکت مادر) اقدام به امور بازاریابی و جمع آوری اطلاعات جهت سایر اشخاص خارجی نیز می نمایند، در این صورت فعالیت های انجام شده بابت سایر اشخاص مشمول مالیات خواهد بود.

۷-۲. برخی از شعب و نمایندگی شرکت های خارجی علاوه بر انجام امور بازاریابی و جمع آوری اطلاعات، در زمینه خدمات پس از فروش نیز فعالیت دارند. در این صورت موضوع فعالیت خدمات پس از فروش از مصادیق تبصره ۳ ماده ۱۰۷ نبوده و شعبه شرکت خارجی علاوه بر درآمد حاصل از خدمات پس از فروش که احتمالاً در برخی موارد عاید آن خواهد شد، در زمینه کمیسیونری خارجی نیز مشمول مالیات می باشد.

۷-۳. برخی از شعب و نمایندگی شرکت های خارجی هرچند طبق آگهی تأسیس در اداره ثبت شرکت ها و مالکیت صنعتی مجاز به فعالیت انتفاعی نمی باشند، لیکن درمواردی ممکن است با ارائه پیش فاکتور و یا همچنین انعقاد قرارداد از طرف شرکت مادر در ایران فعالیت نمایند. توجه شود شعب و نمایندگی های مذکور مشمول حکم تبصره ۳ ماده ۱۰۷ نبوده و می بایست مطابق با شرایط حاکم بر قواعد بین‌المللی نمایندگی نسبت به شناسایی درآمد اقدام نمایند.

۸. مأموران مالیاتی در اجرای تبصره ۳ ماده ۱۰۷ قانون مالیات های مستقیم با رسیدگی به اسناد و مدارک شرکت و جمع آوری اطلاعات لازم از نحوه و چگونگی انجام فعالیت شرکت در ایران اطمینان حاصل نمایند. در هر حال اگر جمع آوری اطلاعات منجر به آن شود که شرکت اصلی اقدام به فروش کالا و خدمات می نماید (فروش مستقیم)، در چنین حالتی وضعیت شعبه همانند

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

قبل نخواهد بود بلکه وارد فعالیت انتفاعی شده و یا این که شعبه مزبور باید نام شخص حقیقی یا حقوقی دیگری که امور نمایندگی فروش مستقیم را دارد معرفی کند.

۹. طبق اصول و ضوابط و مقررات بین‌المللی هرگونه فعالیت نمایندگی در چارچوب قرارداد صورت می گیرد و مؤدیان مکلفند در اجرای قوانین مالیاتی قرارداد نمایندگی مربوط که مرتبط به اسناد و مدارک درآمد آنها است در اختیار واحد مالیاتی قرار دهند.

۱۰. مطابق نمونه قراردادهای بین‌المللی (OECD) و همچنین قوانین اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین ایران و سایر کشورها در صورتی که مؤسسه یک دولت متعاهد به طور مستقیم یا غیر مستقیم در اداره یا کنترل یا سرمایه یک مؤسسه دولت متعاهد دیگر شرکت داشته باشد یا همین اشخاص به طور مستقیم یا غیر مستقیم در اداره یا کنترل یا سرمایه مؤسسه دولت متعاهد دیگر شرکت داشته باشند و هر یک از دو مؤسسه از لحاظ روابط تجاری یا مالی تحت شرایطی (مورد تراضی یا تحمیلی) با یکدیگر مربوط باشند که این شرایط با شرایطی که ممکن است بین مؤسسات مستقل برقرار شود متفاوت باشد (Arm's Length Principle/third party comparision basis) . در این صورت منافعی را که در صورت فقد این شرایط ممکن بود عاید یکی از مؤسسات گردد و عملاً به علت وجود همین شرایط عاید نشده است، می توان جزء منافع این مؤسسه محسوب و در نتیجه مشمول مالیات نمود.

۱۱. بنا بر این در محاسبه درآمد و شناسائی سود می بایست اصول قانونی و ضوابط معامله در شرایط عادی رعایت شده باشد. لذا مقرر می دارد مأموران مالیاتی ضمن بررسی موضوع نحوه و چگونگی ارتباط بین شعب و نمایندگی شرکت خارجی در ایران با شرکت اصلی با توجه به مدارک و مستندات به‌دست آمده بررسی و در نتیجه از صحت و سقم قراردادهای نمایندگی و درآمدهای ابرازی به نحوی اطمینان حاصل نمایند. با توجه به عرف بین‌المللی در خصوص نمایندگی و دلالی، قراردادهای به‌صورت هزینه به اضافه چند درصد (cost plus)، مبالغ مقطوع درآمد و یا تأمین هزینه در قبال ارائه خدمات نمایندگی در صورتی مورد پذیرش است که از مبانی منطقی و شرایط مشابه برخوردار باشند (مشابه قرارداد با اشخاص غیر وابسته که در آنها به طور معمول درآمد تحت عنوان کمیسیون یا حق‌الزحمه به صورت درصدی از مبلغ صورتحساب قطعی فروشنده تعیین می شود، ملاک، صورتحساب فروشنده خارجی است که بر مبنای هرگونه اعتبار اسنادی به صورت نقدی ،برات اسناد، بدون انتقال ارز و طرق دیگر بانکی است) لذا اگر درآمد ابرازی با توجه به نرخ معمول کمیسیونری توسط اشخاص مستقل نباشد، باید مبالغ قطعی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

اعتبارات گشایش یافته و هم ارز ریالی آن و هم ارز ریالی ثبت سفارش بدون انتقال ارز و سایر موارد مربوط مبنای تعیین درآمد کمیسیونری یا نمایندگی قرار گیرد.

۱۲. به استناد بند ۱۶ ماده ۲۰ آیین‌نامه تحریر دفاتر، ثبت هزینه ها و درآمدها و اقلام مالی غیر واقع در دفاتر به شرط احراز موجب ردّی دفاتر می باشد. بنا بر این واحدهای مالیاتی با بررسی قراردادهای ارائه شده و همچنین بررسی موارد مشابه در قراردادهای کمیسیونری و با در نظر گرفتن شرایط عادی معامله، مواردی را که طبق عرف بین‌الملل و شرایط بازار به صورت غیر واقعی ابراز شده به هیأت سه نفری موضوع بند ۳ ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم ارجاع نمایند.

۱۳. نظر به این که طبق ماده ۸ آئین‌نامه اجرائی ثبت شعب و نمایندگی شرکت های خارجی و همچنین بند هـ ماده ۲ آئین‌نامه اجرائی تبصره ٤ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی، شعب و نمایندگی شرکت های خارجی در ایران مکلفند حسابرس و یا بازرس قانونی خود را از مؤسسات حسابرسی عضو جامعه حسابداران رسمی ایران انتخاب نمایند، بنا بر این شعب و نمایندگی هایی که به تکلیف قانونی خود در این زمینه اقدام و صورت های مالی حسابرسی شده را به شرح فوق ارائه نموده اند در چارچوب قوانین و مقررات مربوط مورد بررسی قرار گیرد و تا حد امکان گزارش مذکور مبنای عمل قرار گیرد.

۱۴. با توجه به این که امور حسابداری و نگهداری دفاتر قانونی اکثر شعب و نمایندگی های شرکت های خارجی را مؤسسات حسابرسی و خدمات مالی به عهده دارند توجه شود در اجرای اصل استقلال در حسابرسی، گزارش حسابرسی می بایست توسط حسابرس مستقل دیگری تهیه گردد. بنا بر این گزارش حسابرسی که توسط حسابرس مسئول تهیه حسابها و صورتحساب ها و نگهداری دفاتر شرکت تهیه شده باشد فاقد اعتبار است.

۱۵. حسابداران رسمی که امور حسابرسی مالی شعب و نمایندگی شرکت های خارجی در ایران را به عهده دارند باید در گزارش حسابرسی خود به شرایط عادی عملیات تجاری در شناسائی درآمد و هزینه صاحب کار و صحت درآمدهای ابرازی اعم از حق‌العمل، کارمزد یا تخفیف دریافتی اظهار نظر صریح نموده و فرم پیوست را تکمیل نمایند.

در خصوص شعب یا نمایندگی هایی که در ایران اقدام به فروش کالا و ارائه خدمات می کنند به صورت زیر عمل گردد:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

۱-۱۵ - شعب یا نمایندگی هایی که خود مستقیماً در ایران مبادرت به فروش کالا و ارائه خدمات می نمایند که در این حالت میزان فروش یا درآمد حاصل از ارائه خدمات می باید مبنای محاسبه مالیات با رعایت سایر مقررات قانون مالیات های مستقیم قرار گیرد.

۲-۱۵ - شعب یا نمایندگی هایی که به موجب قرارداد منعقده فی مابین خود و دفتر مرکزی (شرکت مادر) فروش توسط شرکت مرکزی انجام گرفته و دفاتر و نمایندگی ها صرفاً نسبت به ثبت تخفیف های دریافتی یا حق‌العمل فروش در دفاتر خود اقدام می نمایند که در این صورت حق‌العمل فروش یا تخفیف های دریافتی نباید از حد متعارف موارد مشابه کم تر باشد. لذا چنانچه این گونه دفاتر نمایندگی و شعب درآمد واقعی خود را همانند یک شعبه مستقل در دفاتر ثبت ننمایند یا با ارائه قراردادهای صوری درآمد کم تری ابراز نمایند، ادارات امور مالیاتی با تهیه اسناد و مدارک مستند و مستدل ضمن بررسی دقیق و بر اساس قراردادهای مشابه مربوط به سایر دفاتر نمایندگی های خارجی می توانند نسبت به محاسبه و تعیین درآمد این گونه مؤدیان اقدام نمایند.

۱۶. اشخاص حقوقی و حقیقی ایرانی که دارای نمایندگی انحصاری شرکت های خارجی می باشند و به امر خرید و فروش کالا و ارائه خدمات مربوط به کالاهای خارجی در ایران اشغال دارند، این گونه اشخاص مکلفند نسبت به ثبت درآمد از محل فروش کالاهای خارجی و خدمات ارائه شده اقدام نمایند، صرف نظر از این که درآمد مذکور به صورت نقدی (وجوه ارسالی) یا غیر نقدی (کالا و قطعات) باشد.

۱۷. سایر اشخاص حقیقی و حقوقی که به فعالیت نمایندگی شرکت های خارجی اشتغال دارند (فروش کالا، ارائه خدمات فنی، بازرسی و غیره) از نظر رسیدگی مشمول مفاد این دستورالعمل می باشند.

علی اکبر عرب مازار

فرم گواهی میزان درآمد کمیسیونری/نمایندگی/کارمزد و ...

شرکت .... به شماره ثبت ... در عملکرد سال منتهی به .../.../...۱۳۸ شعبه/نمایندگی/ خدمات پس از فروش شرکت .../شرکت های ... و ... از کشور/کشورهای ... و ... در ایران را داشته که از این بابت مبلغ ... دلار/یورو معادل ... ریال درآمد به شرح زیر ابراز نموده است:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

ردیف	شرکت طرف نمایندگی یا ...	موضوع نمایندگی یا ..	موضوع و مأخذ تعیین درامد	مبلغ مأخذ تعیین درآمد	نرخ یا مبنای تعیین درآمد	مبلغ درآمد ابرازی

☐ درآمد ابرازی به شرح فوق بر اساس اصول حاکم بر معاملات آزاد ابراز گردیده و مورد تأیید است.

☐ درآمد ابرازی به شرح فوق بر اساس اصول حاکم بر معاملات آزاد ابراز نگردیده و مسائل مربوط به نمایندگی و شرایط عدم استقلال در تعیین درآمد ابرازی مؤثر بوده است. لذا باتوجه به اصول حاکم بر معاملات آزاد و بدون در نظر گرفتن شرایط حاکم بر نمایندگی میزان درآمد متعلقه به شرح زیر تعیین می‌گردد:

ردیف	شرکت طرف نمایندگی یا ...	موضوع نمایندگی یا ..	موضوع و مأخذ تعیین درامد	مبلغ مأخذ تعیین درآمد	نرخ یا مبنای تعیین درآمد در شرایط عادی	مبلغ درآمد مشخصه

سایت های فصلنامه مالیات در اینترنت:

سایت فارسی: http://maliyat.homestead.com

سایت شماره یک انگلیسی (از شماره یک تا ۳۶): http://malyat.tripod.com

سایت شماره دوانگلیسی (از شماره ۳۷ به بعد): http://e-tax.tripod.com

پایان بخش فارسی شماره ۴۳

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

similar permission in respect of interests and fees paid to foreign banks. The case being so, a new interpretation of the subject is to be accorded to the whole situation. The paragraph 16, Article 148, DTA would, under that interpretation, relate to domestic, and the circular to foreign banks.

b) The new circular mentions the word "bank" only and does not refer to similar financial agencies, such as non-bank credit institutions and the like, while the latter agencies have been mentioned under the aforesaid paragraph 16 of the Article 148, DTA. The question is whether the omission of "other institutions" in the circular would mean that payments to latter category of agencies will not be considered as deductible? According to the writer of this article, the answer may not be positive, especially by taking into account the reasoning behind the permission granted under the circular, and also by comparing the same with the text of the paragraph 16, Article 148, DTA.

c) As it was mentioned earlier, a condition for deductibility of the paid interests and fees is to use the received facilities for increasing the capital of, or buying fixed assets for, the relevant entity. Now the price of fixed assets so bought will be subject to depreciation deduction over their economic life. The price so depreciable is the cost price and may include not only the purchase price paid to the seller, but the interest paid for its acquirement as well. This would mean that the one and the same expenditure be accounted for two times, once as a deductible expense and second time as depreciation.

The essence of the issue goes back to the fact that expenses of this kind may be considered as capital expenditures which are generally not deductible from current taxable income. Instead, in case of fixed assets depreciation is taken and any expenses incurred for their acquirement will be so compensated for. Thus, if the same expenditure is allowed to be deducted directly from the entity's income, it may lead to a king of double deduction. We have to wait and see how a problem of this nature will be tackled by the respective authorities.

The End

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

been issued from the tax administration, according to which any interest or fees paid to foreign banks against the receipt of bank facilities will be accepted as deductible expenses. But for these payments to be so accepted, certain conditions are to be met. Theses conditions can be summarized as below:

1. The received facilities (loans, etc.) should have been spent either for increasing the current capital of the respective entity, or for buying of fixed and tangible assets for the entity.
2. Accounting standards must have been duly observed.
3. The relevant bank (that has granted the facilities) is to be an officially authorized bank and have permission to embark on such kind of operations. The documents that show the bank's authorization should be verified by the relevant authorities in the Iranian embassies abroad, and in the Ministry of Foreign Affairs in Tehran. In cases where the Organization of Investment and Economic and Technical Assistance of Iran has authorized the issue, the verification of that organization is to be obtained and that will suffice.
4. As far as the using of the received facility is concerned, an official accountant must certify that the loan, etc. is added to current capital of the receiving entity or is spent for adding to its fixed and intangible properties. By the official accountant, either an accounting firm that is the member of the Iranian Association of Certified Public Accountants, or the Audit Organization is meant.
5. A ceiling has also been determined for the relevant interest rates and that is the rate of LIBOR (London Inter Bank Offered Rate) plus 0.75%.

Regarding these new regulations some points are worthy of mentioning.

a) Beside the said circular, we have another legal reference to acceptance of bank interest and fees as deductible expenses. That is the paragraph 18 of the Article 148, DTA, which rules that the following items are deductible:

"The interest and fees paid or allocated to banks, cooperative funds and non-bank credit institutions"

So, there we had already a legal permission for this purpose at hand. As it can be seen, a text of such phrases can be construed as to covering the interests and fees paid to both the domestic and foreign banks. But now the new circular letter has granted a

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

goods or services is carried out by the principal company and the agent would only record the discounts or commissions in books of accounts. In that case, the relevant figures should not be less than the amounts that the arm's length principle would require. Otherwise, tax offices will assess the taxable income on basis of similar cases and contracts.

3. Arm's length principle and audit report – The paragraph 15 of the circular states:

"The certified public accountants who are responsible for auditing of branches and agents of foreign companies in Iran, have to clearly express their opinion on normality of conditions of business operations of their clients and correctness of the declared incomes, whether the income consists of commission, fees or received discounts, and have to fill in the attached forms".

So, observance of arm's length principle must be examined and certified by relevant auditors. Under the form attached to the circular, the auditor should determine whether the income of the taxpayer is declared on basis of principles governing the arm's length transactions or not. In latter case, the income must be computed and mentioned on the form by due regard to those principles.

Thus, the transfer pricing concepts are officially introduced into the Iranian regulations, a phenomenon that would have to go some way before being efficiently integrated in the tax system.

Interest and fees paid to foreign banks Will be deductible

By: M.T. Hamadani

The topic of deductible expenses is dealt with in a special chapter of the Direct Taxes Act (Iranian main tax law). The Article 146 in the same chapter enumerates a series of different types of acceptable expenditures, then the Note 1 of that article provides: **"Other expenditures that are recognized as relevant to earning of entities' income, shall be accepted as deductible, after being proposed by the State Tax Organization and approved by the Minister of Economic Affairs and Finance".** Based on that article, a new circular letter has

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

clue to the ways of such determination. Paragraph 12 of the circular may clarify the issue in a better way. It reads:

"According to the paragraph 16 of the article 20 of the law on keeping the books of accounts, recording of unreal expenditures, incomes and financial items would, if ascertained, constitute a cause for rejection of the books of accounts. Wherefore, tax officials shall examine the submitted contracts and take into consideration the normal conditions of transaction, so that to find the cases of unreal presentation that are incompatible with international custom and conditions of the market, and refer such cases to the 3-member board of the paragraph 3, article 97 or the Direct Taxes Act for their examination"

Here again the solution depends on finding the similar cases. The figures declared by the taxpayer must be compared with those of similar transactions. In this way one may doubt whether we have not returned to the point of beginning? In other words, we are faced with the task of deciding on the meaning of similarity. It seems that for deciding whether two contracts or transactions are similar, one has to take into account different features such as the type and other specifications of relevant goods and services, complexity of the job, difference in conditions of the market and other conditions that are usually relied upon at the time of entering into respective contracts. One may ask whether the factors of those types are to be taken into consideration in deciding upon the existence of similarity between compared contracts, or it would suffice to find a commission contract of unrelated persons which looks like the relevant agency contracts vaguely and in general terms?

Other relevant provisions

The circular of the tax administration contains few other regulations that are somehow related to transfer pricing concepts. The following presentation of these points would bring our study to an end.

1. As it was mentioned earlier, if it becomes evident that financial statements and accounts of foreign branches and agents are not compatible with requirements of arm's length principle, such state of affairs is considered by the circular to mean the submission of unreal figures and accounts, which would necessitate the referral of the case to a forum for trial and examination. This means that a remedy is available to foreign agents and branches, should they consider themselves in the right.
2. The subparagraph 15-2 of the circular also has a connection with the arm's length principle. It relates to a situation where the direct selling of

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

It has determined the conditions supposedly prevailing in case of arms' length transactions, of course as the issue concerns the operations of foreign companies' branches and agents. Let us see the article 11 of the circular:

"Therefore, legal principles and criteria of transactions in normal circumstances must be observed for computation of income and determination of profits. So, it is hereby ruled that tax officials have to conduct inquiries into the type of relationship between branches and agents of foreign companies in Iran and relevant principal companies, and to study the evidence and documents they have obtained, and thus become sure about the correctness or incorrectness of agency contracts and declared incomes. International custom in respect of agency and brokerage requires that acceptability of contracts concluded on basis of cost plus, fixed amount of income or compensation of expenditures would depend on conformity of contracts with reasonable grounds and similar conditions (conditions similar to contracts concluded with uncontrolled persons, in which the relevant income is determined under the title of commission or fee and as a percentage of final invoice of the seller. The criterion in this respect will be the invoice of foreign seller issued on basis of any kind of letter of credit that is opened in cash, in the form of documentary bill, without transfer of foreign exchange, or other bank forms). If, therefore, the declared income would not conform with the usual rate of commission exchanged between independent persons, the income of the agency shall be determined by reference to final amount of opened documentary credit and its equivalent in Iranian Rial, equivalent of the amount of registered order in Iranian Rial, and other relevant factors".

Thus, according to the circular letter of the tax administration:

First, the income of agents of foreign companies usually is a kind of commission,

Second, the commission is, as a rule, determined as a percentage of final invoice of the principal seller, and

Third, that final invoice is based on the documentary credit opened for relevant transaction.

But an important point has not been determined by the circular and that is the customary rate of commission in each case. The circular considered it suffice to say **"If the declared income would not conform to the usual rate of commission exchanged between independent persons",** then we have to take the amount of relevant documentary credit as the basis for computation of customary rate of commission, without providing a

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

Iran whose relation with their principals is undoubtedly a clear example of relationship between connected or associated persons. So, it is legal and reasonable to see whether the operations and relations of these entities are duly conducted and reflected or not. A well known and internationally recognized criterion in this respect is the arms' length principle. The circular letter of the tax administration has also clearly referred to this rule. Therefore, we will continue our discussion by looking at the same circular.

Arms' length principle

In the business transactions between associated enterprises (for instance among two entities, one of whom controls the other or both of them are controlled by a third person), the prices and terms of transaction may differ from what prevails in dealings between unrelated parties. An arms' length price is the price independent parties would have agreed under the same or similar circumstances. As we said above, the arms' length principle is emphasized under the circular letter of the tax administration. Paragraph 10 of the circular reads:

"According to the model international treaty of the OECD and also the laws on treaties for avoidance of double taxation between Iran and other countries, where An enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State, and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises (arms' length principle / third party comparison basis), then any profits which would, but for those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly"

As it can be seen, the circular has repeated the wording of the article 9 of the OECD model and thus accepted the arms' length principle as a criterion for handling the problems that may arise in connection with the activities of foreign companies' branches and agents.

Application of arms' length principle

This is an area more easily stated than implemented. Many issues might be encountered, for solving of which detailed technicalities are developed so far. But the point has been somehow simplified by the circular.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

taxes in accordance with the law (subparagraph 15-1 of the circular). The same treatment will be accorded to Iranian persons (natural or legal) who are exclusive agents of foreign companies and engage in the same activity of direct selling (paragraph 16 of the circular).

F) The last category of rules envisaged under the circular letter of the tax administration deals with the subject matter of the present article, namely the topic of transfer pricing as far as it concerns the operations of foreign companies' branches and agents in Iran. Our discussion on that topic is presented under the following separate heading.

Connected enterprises and arm's length principle

The problem of transfer pricing would usually arise in case of prices charged for goods, services, intangible properties, etc. that are transacted between connected persons. As examples of connected persons we may refer to members of the same partnership, a corporation and its subsidiary, family relatives and the like. The term would obviously cover a company and its branches and agents as well.

For a more comprehensive and concrete definition of connected (or associated) persons we may look at the paragraph 1, article 9 of the OECD model tax treaty, which reads:

"Article 9– Associated Enterprises

1. Where:

(a) An enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or

(b) The same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State,

and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly"

Iran has entered into many double taxation treaties with other countries and all these treaties are approved by the legislature. Thus, the above definition is to be considered a legal one as far as the Iranian legal system is concerned.

Our study is confined to branches and agents of foreign companies in

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

entities, without having the right to make transaction, and receive remuneration from them against their expenditures, shall not be subject to taxation in respect of such remuneration"

Now the paragraph 7 of the circular specifies the cases where the said legal limitation is infringed and branches and agents in question are engaged in operations beyond that limitation. Paragraph 7 refers to the following cases:

a) Some foreign branches and agents engage in marketing and information gathering activities for other enterprises as well (those other than their own principals). Such extra activities shall be subject to taxation according to the law (subparagraph 7-1 of the circular).

b) Some others provide after-sale services beside the activities envisaged under the said Note 3 of the Article 107. Incomes from those additional works shall also be subject to taxation (subparagraph 7-2 of the circular).

c) There are cases where the said branches and agents enter into transactions by providing invoices and concluding contracts on behalf of principal (mother) enterprises. In such cases they shall not be subject to the said Note 3 of the Article 107 any more and will be taxed on their income (subparagraph 7-3 of the circular).

d) In case the principal company is involved in direct selling of goods or services, the non-profit status of its branch or agent shall be considered as terminated, unless they can show that there exists another agent with the task of direct selling (paragraph 8 of the circular).

D) Paragraphs 13 and 14 of the circular deal with the auditing of accounts:

1. The Paragraphs 13 refers to the regulations that require the branches and agents of foreign companies to choose their auditors from among the members of the Iranian association of chartered accountants. In that case the audit report will be accepted as basis of examination as far as possible.

2. Paragraph 14 states that domestic audit reports will be rejected. It means the reports drawn by the same auditors who were responsible for keeping the entity's books and preparation of its accounts.

E) Sometimes the foreign branches and agents engage in direct selling of goods and provision of services. In that case, the amount of sales and earnings from services will be taken as the basis for computation of

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

same part of the circular. It also refers to the fact that beside those registered as agents and branches, there are some Iranian persons (natural or legal) that consider themselves as the agents of foreign enterprises and are engaged in such activities in addition to their own economic operations.

B) The second category relates to documents and data that can be obtained by tax officials regarding the situation of the said branches and agents. The documents and information so obtainable are as follows:

1. As we mentioned above, the branches and agents of foreign companies can be registered as such only for engaging in certain activities. The report submitted by them to relevant authorities for justification of their status (or continuation thereof) on basis of the said requirement, can be obtained by tax officials from respective organizations (paragraph 3 of the circular).
2. Tax officials are entitled to ask the foreign branches and agents to submit their financial statements after such documents are audited by qualified auditors (paragraph 4 of the circular).
3. The branches and agents in question have to obtain agreement or permission of a government organization. Such permission would also be obtainable by tax officials from relevant organizations (paragraph 5 of the circular).
4. Under the regulations concerning registration of branches and agents of foreign companies, the financial statements of original (mother) companies must also be submitted to the government organizations that have issued the aforesaid permissions. Such statements should have been audited by independent auditors of the country where the mother company is resided. Tax officials are directed to obtain copy of these statements from relevant government organizations (paragraph 6 of the circular).
5. Paragraph 9 of the circular states that an agreement is usually concluded between mother companies and their agents. Tax officials are ordered to ask for submission of copies of such agreements as well.

C) Next type of provisions of the circular concerns the Note 2 of the Article 107 of the Direct Taxes Act (the country's main tax law), which provides:

"Branches and agents of foreign companies and banks in Iran that are engaged in information gathering or marketing activities for their parent

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

the aim of achieving certain economic results, it would logically necessitate checking, after elapse of a reasonable length of time, whether and to what extent the expected results are realized. That would show the correctness of initial estimations. If the same process is repeated in respect of further cases of tax amendments, can provide us with a clear picture of the fact that how inadvisable is to rely hastily on outward aspects of economic beliefs. Instead, we would be directed to take every angle of relevant factors, and especially the previous experiences, into consideration.

DR. ALIAKBAR ARABMAZAR

Concepts of Transfer Pricing

Comment on a Circular Letter of the Tax Administration

By: Dr. Mohammad Tavakkol

A circular letter has been recently issued from the State Tax Organization with the aim of providing a consistent and uniform approach in respect of taxation of foreign corporations' branches and agents. As regards the content of the circular, we may find six types of regulations therein. Though only one of these categories relate to subject matter of the present article, first we have to give a general view of other parts of the circular as well.

The categories referred to above can be summarized as follows:

A) This part of the circular (paragraphs 1 and 2) does not contain any specific provisions. It only points out that according to the current regulations, the agents and branches of foreign companies can be registered in this country solely for certain purposes that are enumerated in the

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

of tax revenue would certainly take place.
A similar situation may arise in connection with tax measures that are taken on basis of superficial understanding of economic opinions, while no attention is paid to other various aspects of the matter. For example, it may seem economically logical to believe that if the element of tax is removed, or decreased considerably, from the overall costs of an economic activity, that would encourage the same activity on one hand and the produce thereof would be supplied to needy strata of the society chipper and easier on the other hand. In spite of this justifiable appearance, a strong possibility would also exist that the market forces and the law of supply and demand enter into action and have their impact on prices in a way to offset the effects of the adopted tax policy. Then the only consequence of the tax abatement will be the loss of revenue, while no appreciable result is achieved in favor of people or the country.
A side effect of that situation relates to psychological hindrance that would impede the reversion of the state of affairs. To restore the exempted taxes is not an easy job from psychological and social points of view. Suppose that the rate of taxation is considerably reduced in favor of an important group of taxpayers. Then not only are the expected results of such considerable abatement not achieved, but certain negative impacts have also been observed in the same connection. Now, imagine what grave reactions might be shown if decision is taken for cancellation of the same abatement. The discontent may be so high that the authorities would prefer to leave the case as it is. This undeniable fact is of such importance to induce the policy makers to be cautious, especially when deciding on grant of extensive tax abatements. In such occasions much deeper and wider studies will be expedient and really advisable.
Verification and checking of the outcome would also constitute an important stage of the tax amendments. When considerable changes are introduced into tax regulations with

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]

IN THE NAME OF ALLAH

FROM THE PRESIDENT

The success of tax measures and policies would depend on whether they have been planned for achieving certain clear aims and objectives. The objectives of tax policies and amendments are to be determined carefully and in a proper way. The policy makers should focus on possibility of achieving the desired purposes on basis of adopted policies. Studies in this respect are of utmost importance and would greatly effect on overall result of respective measures. To take the job easy and adopting decisions on basis of superficial perception of main factors of the issue may divert the outcome of policies from what the policy makers had in mind at the beginning. A prerequisite for embarking on the said studies is the sufficient knowledge of the conditions that prevail in economic relations and social atmosphere of the society. Experiences gained in the past regarding the probable reactions of the economy as a whole, and taxpayers in particular, towards the similar tax measures, shall be of special importance and has to be taken into consideration as a critical factor.

Economic theory can play a valuable role in this connection, but on the condition that this aspect of the matter is dealt with very prudently and in an all-embracing way. Reliance on this or that economic belief or dogma, without scrutinizing all angles and details of the issue, may not only prevent the desired results from being realized, but it may also cause various losses, including the loss of some tax revenues, to be sustained.

For instance, if a tax exemption is granted in a way to include all, or overwhelming majority of, relevant taxpayers, such abatement may not necessarily lead to achievement of planned results. Even the social objectives may not be realized through a tax policy of this kind. But the loss of a part

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-09]