سازمان امور مالیاتی کشور
معاونت برنامه ریزی و پژوهشی
دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی

مالیات

فصلنامه تخصصی مالیاتی

سال پانزدهم انتشار

بهار ۱۳۸۶

(شماره مسلسل ۴۴)

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
مقررات مربوط به مالیات املاک و قانون تسهیل تنظیم اسناد رسمی	دکتر محمد توکل	۵
صلاحیت مراجع فراملیتی برای رسیدگی به اختلافات مالیاتی (بخش دوم)	دکتر علی اکبر عرب مازار	۱۷
یک بررسی تاریخی - اصلاحات مالیاتی دوران ساسانی (بخش یکم)	دکتر محمد توکل	۲۹
تجارت الکترونیک - بخش هفتم طرح یک قضیه مالیاتی	ارغوان رویین	۳۹
بهره برداری از سرمایه در ایران مبحثی در ارتباط با حقوق بین‌الملل مالیاتی	مهیار قارن	۴۹
بخشنامه ها و مقررات مالیاتی		۵۵
بخش انگلیسی		

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

به نام خدا

سرآغاز

تأمین انسجام در نظام مالیاتی مستلزم تحقق عوامل و موجبات متعددی است که هر یک از آنها نیاز به بحث و بررسی جداگانه دارد. از جملهٔ این عوامل می توان از لزوم رعایت شرایط و ضوابطی در ارتباط با قانونگذاری مالیاتی نام برد. در اینجا از واژهٔ «قانونگذاری» مفهوم عام و گستردهٔ آن در نظر است که شامل تدوین و وضع هرگونه مقررات، از قانون به معنی اخصّ آن گرفته تا تصویبنامه و سایر مصوبات لازم‌الاجرای کشوری، می باشد.

آنچه در مجموع می توان از آن تحت عنوان «حقوق مالیاتی» نام برد، مجموعه ای است از مقررات و مصوبات که بر کار ارگان های مالیاتی از یک سو و حقوق و وظایف مؤدیان از سوی دیگر تأثیر مسلم بر جای می گذارد و در نهایت اقتصاد کشور و وضع مالی دولت را نیز تحت تأثیر قرار می دهد. چنین مقولهٔ مهمی را نمی توان به دست پراکندگی و از هم گسیختگی سپرد.

اجازه دهید در مورد کشور خودمان مثال بزنیم. حقوق مالیاتی ایران یک هستهٔ مرکزی دارد که همانا قانون مالیات های مستقیم است. در این قانون هر دو گروه مقررات ماهوی و شکلی گنجانیده شده است، یعنی هم احکامی که به ماهیت حق و تکلیف طرفینِ این نوع از روابط حقوقی مرتبط اند و هم آئین ها و تشریفاتی که نحوهٔ عمل مأموران مالیاتی و شیوه های رفتاریِ پیش روی مؤدیان را تعیین می کنند. گروه نخست یعنی مقررات ماهوی از حیث دامنهٔ تسرّی همهٔ انواع مالیات های مستقیم شامل مالیات بر دارایی و درآمد را در بر می گیرد. حال آن که در بسیاری از کشورها این گونه تمرکزِ انواع مالیات ها در مجموعهٔ قانونی واحد مشاهده نمی شود. قانون مالیاتی ایران علاوه بر این همهٔ

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

مراحل رسیدگی و تشخیص مأموران مالیاتی، چگونگی احقاق حق مؤدیان، آئین دادرسی و حتی تشکیلات و اصول کار ارگان های انضباطی مالیاتی را در بر دارد.

چنان مجموعهٔ فراگیری در جریان اجراء در طول سال ها و دهه های متمادی جا افتاده و برای خود موازین و رویه هایی پیدا کرده است که حاصل کار نسل های متوالی از مأموران مالیاتی و تعامل با قشرهای متعددی از مؤدیان طی این سال ها و دهه ها می‌باشد. تأثیر این گونه سوابق و رویه ها در شکل گیری مجموعهٔ حقوق مالیاتی کشور را نمی توان نادیده گرفت و به این ترتیب آنچه به عنوان قانون مالیات های مستقیم در برابر ما قرار دارد علاوه بر متن قانون جای پای همهٔ کنش ها و واکنش های مرتبط با سوابق اجرای قانون را نیز به همراه دارد.

اکنون ما با مجموعه ای از این گونه رو برو هستیم که اجزاء آن به حکم طبیعت امور با یکدیگر پیوستگی یافته اند و هرگونه تغییر یا افزودن و کاستن در عناصر متشکّلهٔ آن می‌تواند در عملکرد و چگونگی اجرای لا اقل برخی دیگر از اجزاء تأثیر گذارد. پس برای رسیدن به این استنتاج نیاز به تفکر چندانی نیست که در وارد ساختن چنان تغییرات و افزایش و کاهش هایی، منظور داشتن مجموع ساختار حقوق مالیاتی امری مطلوب و بلکه قطعاً حائز ضرورت است. با پذیرش این استدلالِ ساده و آشکار چندان دشوار نخواهد بود که نتیجهٔ منطقی آن را نیز پذیرا شویم. منظور این است که ما با مجموعهٔ به هم پیوسته ای روبرو هستیم و لذا در اِعمال هرگونه تغییر و جابجایی در اجزاء آن باید مراقب تأثیر عمل خود نسبت به باقی اجزاء باشیم.

اکنون پرسش این است که چنان مراقبتی از سوی چه ارگانی باید صورت پذیرد تا انجام اصلاحات و تغییرات به نحو مطلوب و با حدّ اقل آثار منفی در مجموعهٔ ساختار قانونی امکان پذیر گردد؟ در پاسخ بدون تردید باید به سازمان دارندهٔ تولیت امر مالیاتی کشور مراجعه نمود که دورانی بس طولانی در جریان زیر و بم همهٔ تحولات نظام مالیاتی کشور و نحوهٔ اجرای قانون مالیاتی قرار داشته است.

سخن تنها از مقررات تازه ای نیست که عنوان و موضوع اصلی آنها یک یا چند مطلب مالیاتی است، بلکه همهٔ نظاماتی که تحت عنوان قانون، تصویبنامه، آئیننامه و غیره

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

به‌نحوی و در جایی از مندرجات خود مسأله ای مالیاتی را مورد حکم قرار می دهند، شایسته است که با کسب نظر از دستگاه متولی امر مالیات به جریان رسیدگی و تصویب قرار داده شوند. بسیار دیده شده است که طرح یک قانون یا تصویبنامه در اصل به مطلب و هدفی غیر مالیاتی مرتبط است، اما در متن آن انواع مقرراتِ مؤثر در حقوق و تکالیف مالیاتی مؤدیان و حتی دستگاه مالیاتی گنجانیده شده است. هنگامی که به بررسی دقیق جنبه های مالیاتی چنان طرح هایی می پردازیم ممکن است نه تنها متوجه آن شویم که با اجرای چنان مصوباتی از جهت ماهیت در میزان درآمد مالیاتی اثر منفی به بار خواهد آمد، بلکه حتی مشکلات و بن بست های اجرایی را در پی خواهد داشت. دلیل آن هم واضح است، زیرا بخش مالیاتی چنان مقرراتی باید در بطن مجموع حقوق مالیاتی کشور مورد بررسی واقع شود و سبک وسنگین گردد تا اجرای آن به درستی مقدور باشد. ولی نبود چنان هماهنگی ممکن است بروز دشواری های ماهوی و شکلی را در پی داشته باشد.

در همین رابطه نکتهٔ مهم دیگری نیز قابل ذکر است و آن لزوم توجه به سیاست های مالیاتی کشور است که در اسناد مختلف مملکتی منعکس می باشد. توجه شایسته به این گونه سیاست ها و در نظر گرفتن سوابق و روح مفهوم شده از مفاد آنها به طور طبیعی و بر حسب وظیفه از سوی سازمان متولی امر مالیاتی مقدور است. و بالاخره توجه به صلاحیت های وزارت و سازمان عهده دار تولیت مالیات‌ها نیز خود مسأله ای است که رعایت آن الزام قانونی دارد. نظارت و اِشراف بر مسائل مالیاتی از جملهٔ همین وظایف و صلاحیت ها است.

نتیجهٔ غائی که مورد نظر است، همانا بهبود در کیفیت و تأمین قابلیت اجرائی مقررات جدید مالیاتی است و آنچه بیان گردید بر منطقی ساده و طبیعی مبتنی است که امید است مورد توجه قرار گیرد.

علی اکبر عرب مازار

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

مقررات مربوط به مالیات املاک

و قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی

دکتر محمد توکل

از زمان تصویب و ابلاغ اصلاحیه بهمن ماه ۱۳۸۰ قانون مالیات های مستقیم تا کنون تغییرات جدید در این قانون به طور غیر مستقیم و از طریق مقررات دیگری اعمال گردیده است. از آن جمله می توان از الحاقات انجام شده به موجب قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۱۳۸۲/۵/۲۶ نام برد که به موجب آن مطالبی به تبصره ۲ ماده ۱۳۲ و تبصره ۳ ماده ۱۳۸ قانون مالیات های مستقیم افزوده شد. اخیراً احکام تازه ای به مقررات مربوط به مالیات بر درآمد املاک اضافه شده است که منشأ آن قانون تازه ای است به نام «**قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی**» مصوب ۸۵/۵/۲۴ که در تاریخ ۸۵/۶/۱۳ از سوی ریاست جمهوری جهت اجراء به وزارت دادگستری ابلاغ گردیده است. اولین نکته هم در رابطه با این قانون همین مطلب است، یعنی قانونی که واجد جنبه‌های بارز مالیاتی است چگونه جهت آگاهی متولیان امر مالیات ابلاغ نگردیده است. یادآور می شود که حتی از حیث حجم نیز مطالب مالیاتی این قانون قسمت قابل توجهی از مجموع مندرجات آن را دربر می گیرد. با توجه به همین مطلب سئوالی که به حکم تجربه به ذهن می آید این است که آیا در تنظیم این قانون که به هر حال موجب تغییر بخشی از مقررات مالیاتی می گردد، دستگاه مالیاتی کشور مورد مشاوره قبلی قرار گرفته است یا خیر؟ از این که بگذریم مطالب چندی در رابطه با این قانون قابل ذکر اند:

الف. سابقه موضوع

به قراری که از صورت مذاکرات جلسه مورخ ۲۸ تیرماه ۱۳۸۵ مجلس شورای اسلامی بر می‌آید لایحه مربوط به قانون مورد بحث (که بخاطر آسانی کار از آن به عنوان قانون تسهیل نام خواهیم برد) ابتدا در مجلس ششم مطرح شده بوده است. لکن در آن دوره کار انجام نپذیرفته و مجدداً بر اساس تقاضای

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

دولت در دستور کار مجلس هفتم قرار گرفته است. در این مجلس لایحه مورد بحث جهت رسیدگی شور دوم به کمیسیون قضایی و حقوقی مجلس ارجاع شده است. این کمیسیون تغییرات چندی در متن لایحه انجام داده و مآلاً گزارش کار خود را به مجلس تسلیم داشته است که طی جلسات ۲۴۱ الی ۲۴۶ مجلس (از ۲۸ تیر تا ۲۴ مرداد ۱۳۸۵) مورد بحث قرار گرفته و مآلاً به شکل کنونی آن به تصویب رسیده است. کمیسیون قضایی و حقوقی در این جریان کمیسیون اصلی رسیدگی کننده به لایحه به‌شمار می رفته است. ظاهراً کمیسیون اقتصادی نیز در این جریان یکی از کمیسیون های فرعی بوده است ولی گزارشی در این باب تسلیم نداشته است، هرچند همان طور که گفتیم لایحه دارای جنبه های مالیاتی مهمی است.

اهداف لایحه

در متن قانون ذکری از اهداف آن به عمل نیامده است، اما در خلال مذاکرات مجلس اشاراتی به این موضوع مشاهده می شود که مهم ترین آنها را به شرح زیر عیناً از متن مذاکرات نقل می کنیم:

- **«برای این که هم سریع تر و هم مطمئن تر متعاملین بتوانند به تنظیم و دریافت سند انتقالشان برسند»** (از مذاکرات جلسه ۲۸ تیر ۸۵)

- **«با این هدف تنظیم شده بود که مشکلاتی بر سر راه ساماندهی وظایف دفاتر اسناد رسمی وجود دارد و مشکلاتی هم فراروی مردم بلحاظ تنظیم اسناد عادی، عدم امنیت اجتماعی، اقتصادی، قضایی، بی ثباتی در معاملات و افزایش دعاوی در محاکم و به منظور رفع مشکلاتی از این قبیل دولت این لایحه را تقدیم کرده است»** (جلسه ۲۸ تیر)

- **«همکاران محترم، ما برای کارهایی که به حکومت مربوط است و حکومت موظف است به مردم سرویس بدهد چقدر باید مردم را معطل کنیم؟ ... واقعاً گروکشی در ادارات باید جمع شود»** (از مذاکرات جلسه ۲۸ تیر – ظاهراً منظور از گروکشی مواردی است که مالیات یا عوارض اصطلاحاً با استفاده از گلوگاه ها به حیطهٔ وصول در می آید. مثل این که بدهی های مالیاتی را هنگام تنظیم سند انتقال ملک یا اموال دیگر وصول کنند و جریمه‌های رانندگی را به هنگام فروش خود رو و نظایر آنها)

- **«کمیسیون ... مواردی را که مطرح کرده در راستای حقوق مردم است که ما مردم را علاف نکنیم از این اداره به آن اداره ... واقعاً ما داستان گروکشی را در سیستم اداری از بین ببریم»** (جلسه ۲۸ تیر)

از این گونه اظهارات چنین بر می آید که ظاهراً سه هدف مورد نظر حامیان لایحه بوده است: ایجاد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

سرعت در ثبت نقل و انتقالات املاک، از بین بردن آنچه اصطلاحاً گروکشی نامیده اند و ایجاد اطمینان و ثبات در معاملات. دو هدف اول را می توان به لایحه ای از این نوع نسبت داد، اما در این که قانون مصوب بتواند اطمینان و امنیت و ثبات را در معاملات افزایش دهد جای تردید بسیار وجود دارد که ضمن مقاله به این مطلب خواهیم پرداخت. ضمناً علاوه بر اهداف فوق هدف دیگری نیز بویژه در کمیسیون قضایی و حقوقی مجلس دنبال شده است و آن واگذاری کار وصول مالیات بر معاملات املاک به دفاتر اسناد رسمی بوده است که از این بابت کارمزدی هم برای آنها پیش بینی شده بود. منتهی این بخش از لایحه اصلاحی در رأی گیری به تصویب نرسید و ردّ شد.

ج. مالیات نقل و انتقال و بدهی مالیاتی

این مطلب ضمن بند «ج» ماده یک قانون مصوب انعکاس یافته است. برای درک بهتر مندرجات این بند باید سابقه آن را قبل از تغییرات داده شده از سوی کمیسیون و متعاقباً مجلس ملاحظه نمود. ماده یک لایحه اصلی دولت (قبل از تغییرات اعمال شده از سوی مجلس) مقرر می داشت که تنظیم و ثبت هرگونه سند انتقال در دفاتر اسناد رسمی برای املاک به چند استعلام و گواهی معین نیاز دارد که این موارد ضمن بندهای ماده یک شمارش شده بود. از جمله آنها یکی هم مفاصا حساب مالیاتی موضوع بند «هـ» ماده یک بود و سپس تبصرهٔ متعاقب همین بند می گفت: **«ادارات امور مالیاتی موظفند حسب مورد نسبت به صدور مفاصا حساب مالیاتی و یا اعلام وضعیت مالیاتی ملک مورد معامله بنا به درخواست مالکان اقدام نمایند»**. ماده ۲ لایحه دولت مهلت صدور گواهی های مورد نظر و از جمله مفاصای مالیاتی را بیست روز تعیین نموده بود و ماده ۳ مقرر می داشت: **« اعلام نظر مخالف یا مشروط و یا مقید مراجع مزبور باید روشن و با ذکر علت و مستند به دلایل قانونی باشد»**. چنان که دیده می شود ضمن لایحه دولت دقیقاً از لزوم ارائه مفاصا حساب مالیاتی سخن به میان آمده بود که جنبه عموم و اطلاق داشت و می توانست شامل بدهی های گذشته مربوط به ملک از یک سو و مالیات مربوط به معاملهٔ مورد نظر از سوی دیگر باشد. ضمناً لایحه دولت راهی هم برای گریز از این الزام یعنی ارائه مفاصای مالیاتی باقی ننهاده بود.

اما کمیسیون قضایی و حقوقی مجلس دگرگونی جدّی در این بخش از لایحه به وجود آورد. به این معنی که اولاً بدهی مالیاتی را به دو بخش تقسیم نمود. نخست بدهی گذشته و دوم بدهی مربوط به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

معاملهٔ در حال انجام. تکلیف بدهی گذشته ضمن بند «ج» ماده یک اصلاحیه کمیسیون تعیین شده بود که می گفت: **«دفاتر اسناد رسمی مکلفند هنگام نقل و انتقال عین املاک، مفاصا حساب مالیاتی گذشته و بدهی موضوع ماده ۳۷ قانون تأمین اجتماعی را از انتقال دهنده مطالبه و در سند تنظیمی قید کنند».** چنان که دیده می شود اصلاحیه کمیسیون، مفاصای مالیاتی را فقط در مورد بدهی مالیاتی گذشتهٔ ملک ضرور دانسته بود. علاوه بر این بلا فاصله عباراتی را افزوده بود که این ضرورت را سخت سست و بی‌بنیاد می ساخت: **«مگر این که انتقال گیرنده ضمن سند تنظیمی متعهد به پرداخت بدهی احتمالی گردد که در این صورت متعاملین نسبت به پرداخت آن مسؤولیت تضامنی خواهند داشت».** پایین تر در این باب سخن خواهیم گفت. اما نسبت به مالیاتِ نقل و انتقال، کمیسیون قضایی و حقوقی مجلس گام شگفتی را برداشته بود که آن را می توان ابداع یا به قول یکی از نمایندگان «دأب» جدیدی به شمار آورد. این مطلب ضمن ماده چهارِ مطرح شده از سوی کمیسیون و تبصره آن به شرح زیر گنجانیده شده بود:

«ماده ٤ ـ دفاتر اسناد رسمی موظفند هنگام ثبت هرگونه نقل و انتقال راجع به عین (عرصه و اعیان) و یا حق واگذاری محل (حق کسب و پیشه یا سرقفلی یا حقوق ناشی از موقعیت تجاری و اداری) اعم از این که توأم با مالکیت باشد یا جدا از آن، مالیات نقل و انتقال را حسب مورد طبق ارزش معاملاتی املاک یا ارزش حق واگذاری محل به نرخ مقرر در ماده ۵۹ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳٦٦ و اصلاحیه بعدی آن محاسبه، فیش آن را جهت پرداخت به حساب خزانه از طریق سیستم بانکی، به انتقال دهنده تسلیم و مشخصات آن را در سند تنظیمی قید نمایند

تبصره (۱) ـ وزارت امور اقتصادی و دارایی موظف است جداول ارزش معاملاتی املاک و ارزش حق واگذاری محل را به دفاتر اسناد رسمی ابلاغ و از تاریخ ابلاغ، جداول مذکور مبنای محاسبه مالیات نقل و انتقال خواهد بود. همچنین مبنای محاسبه مساحت و عرصه و اعیان املاک و نوع کاربری آن حسب مورد سند مالکیت، صورتمجلس تفکیکی صادره از ادارات ثبت و گواهی پایان ساختمان یا گواهی عدم خلاف صادره از شهرداری و درصورت عدم وجود مدارک مذکور، اعلام متعاملین است. حق‌الزحمه دفاتر اسنادرسمی جهت انجام وظایف ناشی از این ماده دو درصد مأخذ مالیات خواهد بود که از متعاملین اخذ خواهد شد»

ضمن مذاکرات مجلس طرفداران اصلاحاتِ کمیسیون قضایی و حقوقی از مطلب فوق یعنی واگذاری وظیفهٔ وصول مالیات به دفترخانه ها به طور جدی دفاع کردند و حتی موضوع را در کادر وسیع تری مورد بحث قرار دادند و آن اساس فکر واگذاری امر وصول مالیات به بخش خصوصی بود. از جمله اظهار شد: **«اگر باشند مؤسسات خصوصی که قانونگذار صلاحیت آنها را تأیید کند و وظیفه وصول**

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

مالیات را بعهده آنها بگذارد و آنها درست هم عمل کنند چه مانعی دارد؟ این درست همان کوچک کردن دولت است. این دقیقاً همان برداشتن یک سری مسؤولیت ها و وظایف و تکالیف اضافی از دوش دولت و واگذار کردن آنها به بخش غیردولتی جهت هم کوچک کردن دولت و هم درست انجام شدن موضوع است» (از مذاکرات جلسه مورخ ٤ مرداد ٨٥ مجلس شورای اسلامی). در جای دیگری از مذاکرات همان جلسه گفته شده است: **«یکی از مسؤولین محترم در نامه‌ای که منتشر هم کرده است در این زمینه می‌گوید که ما در این زمینه، کار وصول مالیات را بعهده دفاتر اسناد رسمی می‌گذاریم، وقت کارمندان و کارشناسانی که در وزارت اقتصاد این کار را دارند می‌کنند آزاد بشود تا مالیات بر ارزش افزوده را که قرار است در مجلس تصویب بشود آنها انجام بدهند»** (جلسه ٢٨ تیر).

در این میان پیش بینی درآمدی معادل ٢ درصد از مأخذ مالیات برای دفاتر اسناد رسمی بسیار جلب توجه می کند. در نظر بگیرید که با توجه به حجم بالای معاملات املاک (اعم از انتقال عین، سرقفلی و غیره) و نیز بهای قابل توجه املاک (حتی در حدّ ارزش معاملاتی) رقم ٢ درصد چه درآمد هنگفتی را تشکیل می دهد. به این ترتیب با تصویب این قانون دفاتر اسناد رسمی برای انجام معاملات آزادی عمل بیشتری به دست می آورند و از طرف دیگر اگر تبصره ماده ٤ به این شکل تصویب می شد، سرچشمه درآمدهای سرشاری برای آنان فراهم می‌گشت. در مقابل، این سئوال به ذهن خطور می کند که اگر آن طور که گفته شده است هدف تسهیل کار معامله کنندگان بوده است، برقراری چنین هزینه اضافی هنگفتی چگونه می توانست در جهت تحقق چنان هدفی عمل کند؟

اصلاحات مجلس روی حاصل کار کمیسیون

مخالفان تغییرات انجام شده از سوی کمیسیون قضایی و حقوقی مجلس در ارتباط با آنچه تا کنون بیان شد، مطالب مختلفی را مطرح کردند که از این جمله آنچه به ثمر رسید و در متن نهائی قانون اعمال گردید حذف ماده ٤ بود که اجازهٔ تشخیص و دریافت مالیات بر معاملات املاک را به دفترخانه ها می‌داد و برای آنها حق‌الزحمه نیز تعیین کرده بود. این ابداع کمیسیون کلاً منتفی گردید.

نکته ابهام – اما پیشنهاد دیگری نیز از سوی مخالفان مطرح شده بود و آن این که تقسیم بندی بدهی مالیاتی به گذشته و حال منتفی شود و به این منظور در متن بند «ج» ماده یک کلمه «گذشته» حذف گردد. مخالفان، همچنین پیشنهاد کردند که عبارت **«مگر این که انتقال‌گیرنده ضمن سند تنظیمی متعهد به پرداخت بدهی احتمالی گردد که در این صورت متعاملین نسبت به پرداخت آن مسؤولیت تضامنی**

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

خواهند داشت» در قسمت اخیر همین بند «ج» نیز حذف شود. اگر این پیشنهاد ها مورد قبول قرار می گرفت مفاصای مالیاتی که می بایستی برای انجام معامله ارائه می شد هم شامل بدهی مالیاتی گذشتهٔ مربوط به ملک می گردید و هم مالیات نقل و انتقال ملک و سرقفلی را دربر می گرفت. اما به حکایت مذاکرات جلسه مورخ ۲۸ تیر ۱۳۸۵ مجلس شورای اسلامی این هر دو پیشنهاد به رأی گیری نهاده شده و هیچ یک به تصویب نرسیده اند و بلکه بنا به مذاکرات مربوط به جلسه مورخ ۳ مرداد ۸۵ مجلس بند «ج» ماده یک با بقای کلمه «گذشته» پس از لفظ بدهی و نیز با بقای جمله اخیر همان بند به شرح فوق به تصویب رسیده است.

اما در متن نهائی قانون که در شماره ۱۷۹۲۳ مورخ ۸۵/۶/۱۶ روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران چاپ شده است کلمهٔ گذشته از متن بند ج ماده یک قانون حذف شده است. دو احتمال در این خصوص می توان داد. یکی این که چنین تغییری طبق نظر شورای نگهبان داده شده است و دیگر این که پای اشتباه چاپی در میان بوده باشد. اگر احتمال اول درست باشد، دلیلی که برای آن می توان تصور کرد این است که پس از حذف ماده چهار مورد نظرِ کمیسیون قضایی و حقوقی دیگر مسأله تفکیک بدهی مالیاتی به بدهی های گذشته ملک و بدهی مربوط به مالیات نقل و انتقال ملک منتفی گردیده است و بنا بر این مفاصای مالیاتی را بایستی نسبت به هر دو فقره مطالبه نمود.

اما قبول هریک از دو احتمال فوق مشکل خاص خود را دارد. اگر فرض کنیم که متن چاپ شده قانون نهایی است و مفاصای مالیاتی باید شامل بدهی گذشته و حال هردو باشد، در آن صورت هرچند چنین حکمی فی نفسه منطقی است، اما در این صورت باقی ماندن عبارت اخیر بند «ج» مسأله زا است. در این حالت عبارت مذکور به وضوح حکایت از این خواهد داشت که حتی بدون دریافت مفاصا نسبت به مالیات مربوط به همان معاملهٔ مورد ثبت نیز امکان ثبت سند و تکمیل معامله وجود دارد. تصور می رود این یکی دیگر نتیجهٔ ناخواستهٔ اصلاحات انجام شده باشد. به عبارت دیگر کسانی که پیشنهاد کرده بودند لفظ «گذشته» از متن بند «ج» ماده یک حذف شود، با این کار قصد داشتند به سود نظم مالیاتی و درآمد مالیاتی کشور عمل کنند و اتفاقاً این پیشنهاد را، هم نسبت به واژهٔ «گذشته» داده بودند و هم در مورد مجموع عبارت قسمت اخیر بند «ج» که به داستان مسئولیت تضامنی و امکان ثبت معامله بدون دریافت مفاصا مربوط می شود. اکنون اگر متن نهائی قانون همانی باشد که در روزنامه رسمی به چاپ رسیده است، به سبب حذف کلمه «گذشته» ولی باقی ماندن عبارت مربوط به مسئولیت تضامنی، نتیجه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

این خواهد بود که امکان ثبت سند بدون دریافت مفاصای مربوط به بدهی گذشته ملک و حتی بدون وجود مفاصا نسبت به مالیات انتقال ملک و سرقفلی وجود داشته و به همین شکل کار معامله و ثبت سند می تواند پایان پذیرد.

اما اگر درج قانون به این نحو در روزنامه رسمی ناشی از اشتباه چاپی باشد و بعداً اصلاح شود، باز قضیه خالی از اشکال نخواهد بود. در آن صورت معلوم می شود مفاصای مالیاتی فقط باید نسبت به بدهی گذشتهٔ ملک مطالبه شود و تکلیف مالیات بر خود معاملهٔ انجام شده مسکوت می ماند. به طور کلی شاید بتوان گفت که پس از هریک از مراحل تغییر قانون بهتر است مجموع آن مورد بازبینی دقیق قرار گیرد و در صورت لزوم موارد نقص مرتفع شود تا در نهایت از انسجام قانون به عنوان یک ساختار کلی و واحد اطمینان حاصل شود و از ناسازگاری و خلأ های احتمالی که بر اثر همین تغییرات قابل حدوث است جلوگیری گردد.

تعهد پرداخت بدهی مالیاتی

صرف نظر از موارد ابهام یادشده که از حذف واژهٔ «گذشته» در متن چاپی بند «ج» ماده یک ناشی می‌شود، مسأله تعهد پرداخت بدهی مالیاتی نیز فی نفسه قابل بحث است. بدهی مالیاتی اعمّ از این که به گذشته مربوط باشد یا بابت انتقال ملک، به هر حال بدهی حال است نه مؤجّل تا آن را بتوان به آینده موکول نمود. آینده‌ای که موعد آن معلوم نیست و نحوهٔ اجرای مسأله نیز نامعین. در این خصوص بد نیست به قسمتی از مطالبی که ضمن مشروح مذاکرات مجلس از معاون حقوقی و امور مجلس وزارت امور اقتصادی و دارایی نقل شده است توجه کنیم: **«ما اگر حقوق دولت را محول بکنیم به این که یک نفر تعهد می‌کند در دفتر اسناد که آقا! این بدهی بعهده من، در کجای این لایحه پیش‌بینی شده که تا چه وقت آن کسی که تعهد کرده این حقوق دولت را باید بپردازد و ضمانت اجرایی این تعهد چیست؟ فرض کنیم که دفتر اسناد رسمی قبول کرد و تعهدی از خریدار گرفت که آقا! این بدهی مالیاتی بعهده شما، تا چه وقتی؟ تا چه زمانی باید بیاید تسویه بکند و اگر نکرد چه ابزاری برای استیفای حقوق دولت وجود دارد؟»**. (از مذاکرت جلسه ۲۸ تیر). همین بلاتکلیف ماندن قضیه و موکول کردن دینی حال به آیندهٔ نامعلوم نکتهٔ حائز اهمیتی است که حاصل این بخش از قانون جدید می باشد. ضمن این که تنها مسأله تأخیر ساده بدهی در میان نیست. در این باره نیز بهتر است مطالب اظهار شده از سوی یکی از نمایندگان را نقل کنیم که بخوبی گویای این نکتهٔ است: **«ببینید! در یک ملک، هم مالیات مستغلات**

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

بدهکار می‌شود، هم مالیات سرقفلی و هم اشخاص حقیقی و حقوقی که در آن ملک فعالیت کسب و پیشه دارند. وقتی که استعلام بشود و برود به حوزه مالیاتی و ظرف چند روز بهرحال این نفر پرداخت کننده مالیات راضی نباشد و تمکین نکند به پرداخت مالیات، قطعاً مدت سپری می‌شود، به متعاملین و انتقال‌گیرنده هم که نمی‌گوید مثلاً من چندین میلیون و یا احیاناً چند صد میلیون تومان از بابت این ملک بدهکاری دارم، بهرحال می‌گوید من یک مبلغ جزیی دارم، آنجا برایم تسویه حساب صادر نکردند، ۱۰۰ تومان است، ۲۰۰ تومان است، الی آخر... بهرحال یک طوری راضی می‌شود، می‌گوید من ۱۰۰ تومان از قیمت پایین می‌آورم، در سند هم تنظیم می‌کنیم، تعهد می‌کنم که خریدار متقبل است که پرداخت بکند. درصورتی که خریدار نمی‌داند در آن پرونده مالیاتی، در حوزه مالیاتی صاحب این ملک چقدر بدهی دارد یا احیاناً صاحب این ملک در شهرستان های دیگر چقدر بدهی دارد که در سیستم اداره اجراء و وصول مالیات های وزارت اقتصاد و سازمان مالیاتی هست؟ این آقا دارد برای فرار از پرداخت مالیات دست به چنین کاری می‌زند» (جلسه ۱۸ تیر).

تبصره ماده یک

به موجب تبصره ماده یک قانون مصوب: **«در موارد مذکور در ماده فوق مراجع ذیربط مکلفند در تاریخ مراجعه به مراجعه کنندگان گواهی وصولِ تقاضا تسلیم و ظرف بیست روز از تاریخ صدور گواهی یادشده پاسخ آن را صادر نمایند»**. اما تبصره مذکور حاوی دو نکته مهم نیز می‌باشد. نخست این که در صورت عدم وصول پاسخ ظرف ۲۰ روز ثبت سند بلا مانع خواهد بود. این هم سستی دیگری است که بر امکان وصول مالیات در مرحله انجام معامله وارد می‌شود. این حکم حتی از آنچه در مورد بند «ج» ماده یک گفتیم شدیدتر است. در آنجا لااقل اخذ تعهد از خریدار و مسئولیت تضامنی قید شده بود، ولی در اینجا از آن هم خبری نیست. به صرف نرسیدن پاسخ ظرف ۲۰ روز معامله قابل انجام و ثبت رسمی خواهد بود و فروشنده و خریدار هر یک به راه خود خواهند رفت، بویژه فروشنده که در این حالت از بار تعهدات مالیاتی گذشته و حال ملک رها می گردد و در مورد خریدار هم قضایا به آینده ای نا معلوم و مبهم محول می شود. در این خصوص نقل اظهارات یکی از نمایندگان بی مناسبت نیست: **«حالا سؤال دقیقاً این است که اگر این ۲۰ روز برای یکی از این ادارات کافی نبود یا نه، این ۲۰ روز کافی بود اما کسی در یک جایی از این وزارتخانه‌ها به هر دلیلی بخاطر این که مشکل را مطرح نکنند و سند تنظیم شود پاسخ ندهد. ما که نظام اداری خودمان را خوب می‌شناسیم ما که معتقد نیستیم با تصویب این مقوله یک انقلابی خواهد شد و همه بلحاظ اداری متحول می‌شوند و پاسخ را در موعد خودش می‌دهند. در اینجا اولاً کسی که پاسخ ندهد هیچ مسؤولیتی ندارد بعد شما مواجه**

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

می‌شوید با این که دفترخانه سند را ثبت می‌کند، سندی که بعدها ممکن است اعلام شود دهها مشکل دارد» (جلسه ۲۸ تیر)

اما در همین تبصره نکته دیگری هم وجود دارد. پاسخی که از ادارات مورد استعلام می رسد **«باید روشن و با ذکر علت و مستند به دلایل قانونی باشد»**. دقیقاً به دنبال همین شرط آمده است: **«در غیر این صورت ثبت سند با تصریح موضوع در سند تنظیمی بلامانع خواهد بود»**. به عبارت دیگر پاسخ استعلام نه تنها بایستی حد اکثر ظرف بیست روز واصل شود، بلکه باید از چنین شرایطی هم برخوردار باشد. به این ترتیب دفترخانه به‌آسانی می‌تواند خود را د رمقام تشخیص درستی نظر مراجع ذیربط و از جمله مراجع مالیاتی قرار دهد. دفتر خانه می تواند مدعی شود که نظر مراجع مالیاتی روشن نیست، بر دلایل موجّهی مبتنی نمی باشد و از نظر قانونی اشکال دارد، و در آن صورت نسبت به مسأله مالیاتی طبق برداشت و استدلال خود اقدام کند و بر همین اساس سند انتقال را تنظیم و بدون توجه به نظر مرجع مالیاتی (و یا توسل به مکانیزم حل اختلاف) ثبت کند.

قابل ذکر این که در متن قانون راه مقابله و استدلال مخالفی هم در برابر این گونه برداشت دفترخانه ارائه نشده است. مرجع مالیاتی ممکن است قائل به صحت نظر خود باشد و استدلال دفترخانه را نپذیرد. در آن صورت لااقل قانون مورد بحث (قانون تسهیل) از این بابت ساکت است. می توان پرسید که آیا در چنین حالتی داستان باید خاتمه یافته تلقیٰ شود؟ موضوع در هیأت حل اختلاف مطرح شود؟ و یا طریقه عمل دیگری وجود دارد؟

عدم وصول پاسخ استعلامات

ماده ۲ قانون تسهیل حالت دیگری را نیز پیش بینی کرده است و آن این که پاسخ استعلامات (و از جمله استعلام در مورد بدهی مالیاتی) واصل نگردد. در آن صورت دفتر خانه باید خریدار را آگاه سازد که می توان بدون وصول چنین پاسخی هم معامله را انجام داد و سند را ثبت نمود، منتهی در آن حالت بدهی احتمالی مالیات متضامناً بر عهدهٔ وی و فروشنده خواهد بود. **«در این صورت طرفین پس از تنظیم سند و نقل و انتقال ملک متضامناً مسئول و پاسخگوی کلیه تعهدات قانونی و بدهی های مربوط به ملک که تا زمان تنظیم سند طبق قوانین محقق و مسلم بوده می باشند»**

بالا تر از بند «ج» ماده یک همین قانون سخن گفتیم که به موجب آن امکان ثبت سند و انجام معامله در این شرایط (یعنی قبول مسئولیت تضامنی) بُدون انتظار کشیدن برای دریافت پاسخ مرجع مالیاتی و اساساً

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

بدون مطالبه مفاصای مالیاتی هم ممکن است. اکنون ماده ۲ قانون تسهیل همین حکم را برای حالت ضعیف تری تکرار می کند و آن این که پاسخ استعلام مالیاتی واصل نگردد. وجه ممیزه ماده ۲ عبارتی به این مضمون است که خریدار و فروشنده در این صورت متضامناً مسئول تعهداتی هستند که تا زمان تنظیم سند **«طبق قوانین محقق و مسلم بوده»** است. منظور از افزودن اوصاف غلاظ و شداد در چنین موضعی چیست؟ آیا تغییری در وضع رسیدگی به اختلافات مالیاتی حاصل می شود؟ آیا مراجع مالیاتی در دفاع از نظر خود باید شیوه ای متفاوت از روش های متعارف در پیش گیرند؟ آیا نوع دلایل و مدارکی که باید ارائه شود تفاوت می کند؟

انتقال بلاعوض و معافیت ماده ۶

ماده ۶ قانون تسهیل به نوبهٔ خود قابل بحث است. به موجب این ماده:

«هرگونه انتقال بلا عوض به نفع دولت و شهرداری ها از پرداخت عوارض و اخذ هرگونه گواهی به استثنای پاسخ استعلام از اداره ثبت اسناد و املاک محل معاف می باشد»

اولین مطلبی که از ملاحظه این ماده به ذهن می آید معافیت از عوارض بدون اشاره به مالیات است. آیا منظور این است که این گونه انتقال فقط از عوارض معاف است و مثلاً از مالیات نقل و انتقال املاک موضوع ماده ۵۹ قانون مالیات های مستقیم معاف نمی باشد؟ نکتهٔ روشن این است که اصطلاح عوارض را نمی توان شامل مالیات دانست و این دو در فرهنگ حقوقی کشور هریک مقام و مصادیق جداگانه‌ای دارند. بویژه باید در نظر داشت که به موجب قانون اساسی نه تنها برقراری مالیات نسبت به هر موردی نیاز به قانون دارد، بلکه معافیت از مالیات هم محتاج به تصریح قانونی است (اصل ۵۱ قانون اساسی). به این ترتیب به دست دادن تفسیر موسّعی از ماده ۶ قانون تسهیل به نحوی که شامل معافیت مالیاتی هم بشود، ممکن نمی باشد.

آنچه در عمل واقع شده است نیز مؤید برداشت فوق می باشد. در متن ماده شش پیشنهادی کمیسیون قضایی و حقوقی لفظ مالیات نیز وجود داشته است. در برابر آن نمایندگان مخالف به آیینامه داخلی مجلس و ماده ۴ قانون برنامه چهارم توسعه استناد کردند: **«آقای رئیس! البته من تذکر ماده ۲۲۳ هم در این زمینه دارم، در ماده ۲۲۳ می‌گوید که برنامه مصوب را نمی‌شود در طی لوایح دیگر اصلاح کرد. ماده ٤ قانون برنامه چهارم می‌گوید برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح و یا معافیت از پرداخت مالیات و حقوق ورودی برای اشخاص حقیقی و حقوقی، از جمله دستگاه های موضوع ماده ۱۶۰ ممنوع**

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

می‌باشد. در ماده ۷ که کمیسیون محترم پیشنهاد کرده، پیشنهاد معافیت از پرداخت مالیات هست و این با ماده ٤ قانون برنامه مغایرت دارد و درواقع اصلاح قانون برنامه می‌شود که مغایر ماده ۲۲۳ آئین‌نامه داخلی مجلس است» (جلسه ۲۲ مرداد ۸۵).

در مقابل موافقان اظهار داشتند: **«این ماده ۷ مربوط است به هرگونه انتقال بلاعوض بنفع دولت و شهرداری ها که این را از پرداخت مالیات و عوارض ممنوع کردند. یعنی می‌گویند کسی می‌خواهد یک ملکی را مثلاً فرض کنید صدها میلیون تومان بیارزد بلاعوض به دولت و شهرداری هبه بکند، حالا این هم باید مالیات بدهد یا نه؟ یعنی این خیلی سخت است برای کسی که می‌خواهد ملکش را بدهد، بعد بگویند که مالیات هم بدهد!»** (جلسه ۲۲ مرداد). حتی پیشنهاد شده بود که برای رفع مشکل ماده ٤ قانون برنامه را اصلاح کنند. ولی مآلاً در جلسه ۲٤ مرداد ۸۵ راه دیگری را برگزیدند و آن حذف کلمه مالیات از ماده پیشنهادی بود که در نتیجه تنها معافیت عوارض باقی ماند.

مسأله دیگر به قسمت اخیر ماده ۶ راجع می گردد که می گوید در مورد چنین نقل و انتقالاتی اخذ هرگونه گواهی به استثنای استعلام از ادارات ثبت منتفی خواهد بود. به نظر می رسد واژهٔ «گواهی» در این ماده به مفهوم عامّ آن به کار رفته و از جمله مفاصا حساب مالیاتی را هم دربر می گیرد. اگر چنین باشد، عدم مطالبهٔ هرگونه گواهی ظاهراً به سبب وجود معافیت است. ولی همان گونه که گفتیم معافیت مورد بحث فقط شامل عوارض است و مالیات را دربر نمی گیرد. در آن صورت به چه سبب نبایستی مفاصا حساب مالیاتی مطالبه شود؟ از طرف دیگر در متن قانون تسهیل از اصطلاح «مفاصا حساب مالیاتی» استفاده شده است و می توان استدلال کرد که مفاصای مالیاتی از جمله شامل بدهی های احتمالی گذشتهٔ ملک مورد انتقال نیز می تواند باشد و در آن صورت عدم مطالبه مفاصا توجیه روشنی نخواهد داشت.

مطلب پایانی

از مجموع آنچه گفته شد و ملاحظه فحوای کلی قانون تسهیل و نیز متن مذاکرات جلسات مربوطهٔ مجلس به نظر می رسد که در تدوین قانون مورد بحث ایجاد سهولت در تنظیم و ثبت اسناد مربوط به معاملات املاک در قبال الزامات ناشی از مقررات سازمان های اجرائی مختلف مطمح نظر بوده است که ضمناً به تسهیل و بهبود کار دفاتر اسناد رسمی نیز می انجامد. در ازای این هدف، مسائلی مانند اطمینان از وصول مالیات در درجه دوم اهمیت تلقی شده است ضمن این که برای موارد ابهامی هم که

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

از مجرای این اصلاحات قابل بروز است تدابیر روشنی منظور نگردیده است. با توجه به همین مطلب شاید بتوان پیش بینی نمود که تلفیق مقررات این قانون با مقررات مربوطهٔ قانون مالیاتی نکات و پرسش های اجرائی چندی را بر انگیزد و تفسیر و تعبیرهای جدیدی را برای پیاده کردن قانون سبب گردد.

طرح نظریات و ایده های جدید ضمن مذاکرات مربوط به این قانون نیز نکتهٔ قابل ذکر دیگری است که بویژه می توان از ایده واگذاری امر تشخیص و وصول مالیات به بخش خصوصی، مردود دانستن شیوه وصول مالیات در گلوگاه ها (یا به اصطلاح برخی نمایندگان گروکشی) نام برد. علاوه بر این ها روی نظریه دیگری نیز تکیه می شد و آن این که در مورد انتقال املاک آنچه مهم است انتقال مالکیت است و بسیاری از استعلاماتی که از مراجع دولتی انجام می شود ربطی به نقل و انتقال ملک ندارد و فرایندهایی از این گونه نبایستی مانعی در راه استفاده از حق مالکیت شود.

البته این هم می تواند یک سئوال باشد که آیا صاحبان حق در نهایت از این مقررات به میزان در خور توجهی بهره مند خواهند شد؟ پرسش را به طور دیگری می توان مطرح کرد: آیا بهتر نیست که متعاملین چند روزی را صرف روشن ساختن وضع تعهدات مربوط به ملک نمایند و به این ترتیب درجات بالاتری از اطمینان نسبت به استقرار و ثبات حق مالکیت خود حاصل کنند، تا این که فعلاً باری به هر جهت سریعاً معامله را انجام دهند و فردا با مشکلات پنهان مانده و ناخواسته روبرو شوند؟ در این رابطه بویژه حقوق خریدار از حساسیت بیشتری برخوردار است، زیرا برای فروشنده امکان گریز بیشتری از تعهدات آشکار نشده وجود دارد. اگر حقایق موجود در جامعه و احتمالات مربوط به پنهان سازی قضایا در انجام معاملات را در نظر بگیریم، در مجموع می توان گفت بویژه از نظر خریداران املاک و حقوق وابسته به املاک، دادن پاسخ مثبت به این سئوال که آیا مقررات قانون تسهیل در نهایت به سود آنان است، کار آسانی نیست. اما از نظر دفاتر اسناد رسمی و تا حدودی فروشندگان کفهٔ قانون به سود آنان بیشتر می‌چربد. و بالاخره این نکته نیز گفتنی است که ضمن مذاکرات جلسه ۲۸ تیر ماه مجلس از جمله اظهار شد: « **روی این لایحه کار بسیار زیادی شده است، نظر کارشناسان مختلف وزارت دارایی، سازمان تأمین اجتماعی، وزارت جهادکشاورزی، مسکن و شهرسازی، شهرداری و سازمان ثبت دیده شده. ساعت های زیادی وقت گذاشته شده**». عبارت «دیده شده» از اصطلاحات سال های اخیر است. اگر مفهوم آن این باشد که نظر کارشناسان وزارت دارایی رعایت شده است، انگاه جالب خواهد بود که دیده شود این بخش از نظرات کارشناسی بر چه مبانی و استدلالاتی استوار بوده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

سازمان امور مالیاتی
معاونت برنامه ریزی و
دفتر مطالعات و تحقیقات

(در آستانه تحویل این شماره از فصلنامه مالیات به چاپخانه یعنی مدتی کوتاه پس از تصویب و انتشار قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی بخشنامه جدیدی از سوی مدیریت مالیاتی در همین رابطه صادر گردید. اقدامی به این سرعت در برابر قانون را می توان نشانه صحت ارزیابی گفتار حاضر پیرامون قانون مذکور به شمار آورد، نکته ای که مفاد بخشنامه نیز مؤید آن است. نقاط ابهام و مسائلی که در مرحلهٔ اجراء در رابطه با قانون یادشده متصور است، همان گونه که در متن گفتار خاطر نشان گردید توسل به یک سلسله توضیحات و تعبیرها را ایجاب می کند و این برآورد هم اکنون قبل از زیر چاپ رفتن مقاله صورت تحقق به خود گرفته است. متن کامل قانون تسهیل و همچنین متن بخشنامه اخیرالذکر در بخش مقررات از همین شماره مجله نقل شده است).

صلاحیت مراجع فراملیتی

برای رسیدگی به شکایات و اختلافات مالیاتی

دکتر علی اکبر عرب مازار

(بخش دوم)

در بخش نخست این گفتار ابتدا کلیاتی پیرامون چگونگی تشکیل اتحادیه اروپا و اقدامات و فعالیت های آن در زمینهٔ مسائل مالیاتی بیان داشتیم و سپس در بارهٔ صلاحیت های مالیاتی دیوان دادگستری جوامع اروپا سخن گفتیم. اینک همین بحث را در رابطه با ارگان قضائی دیگری از این اتحادیه یعنی دادگاه حقوق بشر اروپا ادامه می دهیم.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

دادگاه حقوق بشر اروپا

این دادگاه به موجب میثاق اروپائی حقوق بشر برپا گردیده است که سال ها قبل از سوی شورای اروپا تدوین گردید و از نوامبر سال ۱۹۵۰ در شهر رم به امضای کشورهای عضو رسید. میثاق یا کنوانسیون مذکور که از سپتامبر سال ۱۹۵۳ قوت اجرایی پیدا کرده است، یک رشته حقوق و آزادی هایی را بر می شمرد و راهکارهای اجرائی آنها را نیز بیان می دارد. سه ارگان اتحادیه اروپا در رابطه با این میثاق دارای مسئولیت می‌باشند: کمیسیون حقوق بشر اروپا، دادگاه حقوق بشر اروپا و کمیتهٔ وزیرانِ شورای اروپا که عمدتاً از وزرای امور خارجهٔ کشورهای عضو اتحادیه تشکیل می شود. از این میان بویژه دادگاه حقوق بشر مورد بحث ما است که مقررات آن بخشی از میثاق را تشکیل می‌دهد.

به موجب مقررات اولیه میثاق، شکایات علیه کشورهای عضو از سوی سایر ممالک عضو و یا از جانب اشخاص (اعم از افراد، گروه ها و سازمان های غیر دولتی) قابل طرح بود. اما شکایتِ اشخاص تنها به طرفیت کشورهایی که به میثاق ملحق شده و صلاحیت دادگاه را به رسمیت شناخته بودند، قابل طرح بود. در این حالت هم شکایت مربوط مستقیماً قابل تسلیم به دادگاه نبود و بلکه نخست به کمیسیون اروپا ارائه می گردید تا بررسی مقدماتی روی آن انجام داده و تعیین کند که شکایت در اساس واهی نبوده و قابل طرح می باشد.

با گذشت زمان پروتکل های متعددی به میثاق حقوق بشر اروپا افزوده شد و اصلاحات بسیاری در آن اِعمال گردید. از جمله به تعداد حقوق و آزادی های مندرج در میثاق افزوده شد، برای دادگاه صلاحیت اظهار نظرهای مشورتی نیز شناخته شد، صلاحیت دادگاه در مورد کلیه کشورهای عضو اتحادیه الزامی گردید و از حیث تشکیلات و آئین رسیدگی اصلاحاتی به عمل آمد. در حال حاضر میثاق مذکور توأم با پروتکل های اصلاحی، مورد توجه و عمل قرار می گیرد.

کار دادگاه طی سال های موجودیت آن همواره رو به گسترش بوده است که بویژه از سال ۱۹۹۰ به بعد با الحاق کشورهای جدید به اتحادیه اروپا این سیر صعودی بسیار محسوس بوده است. تعداد دعاوی ثبت شده نزد دیوان از ۴۰۴ در سال ۱۹۸۱ به ۴۷۵۰ در سال ۱۹۹۷ افزایش یافت. همین تعداد برای سال های ۱۹۹۹ و ۲۰۰۲ به ترتیب معادل ۴۹۷۹ و ۱۳۸۷۵ بوده است. متناسب با این افزایش آماری، اصلاحات متعدد در ساختار و تشکیلات و آئین

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

رسیدگی دادگاه صورت پذیرفته است.

تشکیلات و آیین رسیدگی

دادگاه اروپائی حقوق بشر از ترکیب تعدادی قاضی تشکیل می شود که از سوی کشورهای عضو نامزد می شوند و توسط شورای اروپا برای مدت شش سال انتخاب می‌گردند. قضات با حفظ شخصیت فردی خود عمل می کنند و نماینده کشور متبوع خویش به حساب نمی آیند. دادگاه در یک اجلاس عمومی رئیس، نواب رئیس و رؤسای بخش ها را بر می گزینند. دادگاه در مجموع از چهار بخش (Section) تشکیل می شود که هر بخش در نوعی از نظام حقوقی تبحّر دارد. شعب دادگاه از جهت تشکیلاتی درون بخش ها انجام وظیفه می کنند و در هر شعبه (Chamber) هفت قاضی عضویت دارند که رئیس بخش و قاضی منتخب از کشور ذیربط جزء آنها می باشند. دادگاه یک هیأت عمومی (Grand Chamber) نیز دارد که از هفده قاضی تشکیل می شود. رئیس، نواب رئیس و رؤسای بخش ها جزء این هفده نفر هستند.

طرح دعاوی از سوی دولت های عضو و اشخاصی که خود را در موردی به خاطر نقض مفاد میثاق اروپائی حقوق بشر متضرّر می دانند، در مقرّ دیوان در استراسبورگ مطرح می گردد. جلسات استماع علنی است، مگر این که دادگاه خود محرمانه بودن آن را صلاح بداند. هرچند شاکیان می توانند رأساً به مدافعه بپردازند، ولی از زمانی که اوراق دعوا به دولت مورد شکایت ابلاغ می شود، معمولاً وکیل حضور می یابد. دادگاه برنامه معاضدت قضایی برای کمک به شاکیانِ فاقد امکان انتخاب وکیل نیز دارد. زبان رسیدگی انگلیسی و فرانسه است، هرچند که تقدیم شکایت به یکی از زبان های دیگر اتحادیه اروپا نیز مجاز است. ولی از آن پس جریان دعوا به یکی از دو زبان انگلیسی و فرانسه خواهد بود، مگر این که دادگاه ادامه کار به زبان شاکی را اجازه دهد.

قابل طرح دانستن شکایت

دعاوی طرح شده به یکی از بخش ها ارجاع می شود و رئیس بخش آن را به یک گزارشگر (Rapporteur) ارجاع می کند و او پس از رسیدگی مقدماتی نظر می دهد که آیا موضوع برای رسیدگی بیشتر به یک هیأت سه نفری و یا یک شعبه دادگاه ارجاع شود یا خیر. هیأت نظر مثبت یا منفی خود را در باب پذیرش مقدماتی شکایت یا ردّ آن در همان مرحله صادر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

می نماید. اگر نظر هیأت منفی باشد، و نیز در صورتی که گزارشگر از همان آغاز شکایت را به شعبه ارجاع کرده باشد و بالاخره در مواردی که شکایات از سوی دولت های عضو اقامه شده است، موضوعِ قابلیت پذیرشِ دعوا توسط شعبه دادگاه بررسی می شود که هم در باب قابلیت پذیرش رأی می دهد و هم راجع به ماهیت دعوا.

شعب در هر مرحله ممکن است از رسیدگی خودداری کرده و قضیه را به هیأت عمومی احاله دهند. این کار بیشتر در مواردی صورت می گیرد که ابهام یا مسأله مهمی در رابطه با تفسیر مواد میثاق و یا امکان انحراف از رویه قضائی موجود در میان باشد. به هر حال در این صورت نیز هیأت عمومی، هم در مورد قابلیت پذیرش و هم نسبت به ماهیت امر رأی خواهد داد.

در صورت پذیرش قابلیت طرح دعوا، شعبه طرفین را دعوت می کند که دلایل و ملاحظات خود را کتباً ارائه نمایند. شعبه می تواند هر یک از دول دیگر عضو و یا اشخاص حقیقی و حقوقی را برای ارائه اطلاعات و گواهی دعوت کند. در جریان رسیدگی دادگاه می توانند در مقام مصالحه بین طرفین برآید که به نحوی با یکدیگر توافق کنند و موضوع به این صورت خاتمه یابد.

صدور رأی و پژوهشخواهی – رأی شعبه به اکثریت آراء صادر می گردد و هر یک از قضات، اعم از موافق و مخالف، می تواند نظر خود را با توجیهاتی که لازم بداند همراه سازد. ظرف سه ماه از تاریخ ابلاغ رأی، هر یک از طرفین می توانند تقاضای رسیدگی پژوهشی نماید. این تقاضا ابتدا از سوی یک هیأت پنج نفری از جهت قابلیت طرح رسیدگی می شود. در صورت مقبول دانسته شدن پژوهشخواهی، قضیه در هیأت عمومی مورد رسیدگی قرار می‌گیرد و رأی به اکثریت آراء صادر می گردد که در هر حال قطعی و نهایی است.

قابلیت اجرایی – آراء قطعی دادگاه برای شاکی و دولت مورد شکایت الزام آور است. مسئولیت نظارت بر حسن اجرای احکام دادگاه با کمیتهٔ وزیرانِ شورای اروپا است که به این امر رسیدگی کرده و مراقب خواهد بود که دولت مربوط اقدامات لازم را در این زمینه انجام دهد.

نظرات مشورتی – در صورت تقاضای کمیته وزیرانِ شورای اروپا، دادگاه نسبت به مسائل مرتبط با کنوانسیون حقوق بشر اروپا اعلام نظر می نماید. این کار توسط هیأت عمومی انجام می پذیرد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

مسائل مالیاتی

همان گونه که گفتیم، صلاحیت دادگاه به محدودهٔ میثاق اروپائی حقوق بشر مربوط است، به این معنی که فقط به موارد نقض این میثاق رسیدگی می کند. اما موضوع مالیات در متن این میثاق تنها در یک مورد مطرح شده است و آن ماده یک پروتکل شماره یک الحاقی به میثاق تحت عنوان «حمایت از مالکیت» است که می گوید:

«هر شخص حقیقی یا حقوقی حق تمتع از مایملک خود را داراست. هیچ کس را نمی توان از دارایی هایش محروم ساخت مگر به خاطر مصالح عمومی و مشروط به شرایطی که قانون و اصول عمومی حقوق بین‌الملل مقرر داشته است. با این حال قاعدهٔ مذکور خللی در حق دولت ها جهت اعمال قوانینی که برای نظارت بر استفاده از دارایی با رعایت منافع عمومی و یا تأمین مالیات یا سایر پرداخت ها یا جریمه ها لازم بداند، پدید نخواهد آورد»

چنان که می بینیم این یگانه مورد مربوط به ذکر مالیات در میثاق اروپائی حقوق بشر میدان روشنی برای طرح دعاوی مالیاتی پدید نمی آورد و بلکه از جهتی بازتاب دهنده حقوق دولت در زمینهٔ امر مالیات است و در آن ذکری از حقوق مؤدیان به عمل نیامده است. بنا بر این استفاده از صلاحیت این دادگاه جهت طرح تظلمات مالیاتی به طور مستقیم نمی تواند باشد. منظور آن نوع شکایاتی است که فرضاً بر اساس ماده ۲۳۷ قانون مالیات های مستقیم ایران و مقررات مشابه آن می توان مطرح کرد. ماده مذکور صفاتی را برای برگ تشخیص بیان داشته است که تماماً مرتبط با حقوق مؤدی هستند و لذا نقض آنها به منزلهٔ نقض مستقیم حقوق مالیاتی مؤدی است و می تواند مبنای اقامهٔ شکایت نزد مراجع ذیربط قرار گیرد.

بنا بر این شکایات مالیاتی قابل طرح در دادگاه اروپائی حقوق بشر باید به طور غیر مستقیم صورت پذیرد، به این معنی که شاکی باید یکی از حقوق مصرّحه در میثاق اروپائی حقوق بشر را پیدا کند و نقض حقوق مالیاتی خود را بر اساس آن توجیه نماید. به عبارت دیگر شاکی می تواند بگوید که فلان بخش از مقررات مالیاتی کشور عضو اتحادیه اروپا و یا فلان رأی یا اقدام مراجع مالیاتی چنان کشوری مآلاً نتیجه ای را برای وی در پی دارد که معادل است با نقض این یا آن جزء از حقوق و آزادی های مقرر در میثاق.

برای آن که بتوان قضیه را به درستی روشن ساخت، و هم جهت آن که به هر حال نمونه هایی از دعاوی مطرح شده نزد دادگاه و آراء صادره از این مرجع بین‌المللی به دست داده شود، ذیلاً شرح موجزی از دو دعوا از این نوع را ارائه می داریم.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

دعوای اول – اطاله غیر لازم رسیدگی

شاکی که یک حسابدار مالیاتی و شهروند اتریش است مورد ظنّ مقامات مالیاتی قرار می‌گیرد و مأموران مؤسسه او را در دسامبر سال ۱۹۸۹ بازرسی می نمایند. در جریان این بازرسی و رسیدگی های بعدی، او می پذیرد که در اظهارنامه مالیاتی خود مطالب غیر واقع اعلام داشته است، به این ترتیب که بر خلاف واقعیت مدعی تحمل زیان هایی در رابطه با مشارکت خود در دو شرکت دیگر شده بوده است. اداره مالیاتی ذیربط (در شهر سالزبورگ) مؤدی را مرتکب گریز مالیاتی می داند و قضیه در تاریخ ۱۱ مه ۱۹۹۴ در مرجع رسیدگی کننده به اختلافات مالیاتی مطرح می شود. مرجع مذکور مؤدی را مقصر شناخته و به پرداخت جریمه و هزینه رسیدگی محکوم می کند. شکایت از این رأی سبب طرح آن در مرجع تجدید نظر می‌گردد که این مرجع رأی نخستین را در تاریخ ۲۵ ژوئن ۱۹۹۶ تأیید می کند.

شاکی در سپتامبر همان سال به مرجع دیگری یعنی دادگاه اداری رجوع می کند و در آنجا شکایت خود را به این شکل مطرح می کند که اولاً هیأت حل اختلاف بدوی مالیاتی فاقد صلاحیت جهت صدور چنان رأیی بوده است و ثانیاً مرجع تجدید نظر هم هیچ گونه پرسشی در جریان رسیدگی از او به عمل نیاورده است. دادگاه اداری قضیه را تا ۲۲ سپتامبر ۲۰۰۰ معلق نگاه می دارد و در آن تاریخ رأی به محکومیت مؤدی به بیحقی و جبران خسارات دادرسی صادر می نماید. ضمناً در جریان رسیدگی دادگاه اداری جلسات استماع از شاکی تشکیل نمی شود و رأی بدون این کار صادر می شود که در تاریخ ۲۰ اکتبر ۲۰۰۰ به وکیل مؤدی ابلاغ می گردد.

آنگاه مؤدی اتریشی در تاریخ ۹ آوریل ۲۰۰۱ به طرح دعوا به طرفیت دولت اتریش نزد دادگاه اروپائی حقوق بشر می پردازد. استدلالات و ادعاهای مدعی را می توان به شرح زیر خلاصه نمود:

الف. دادگاه اداری به رغم درخواست وی به استماع شفاهی از او نپرداخته است.

ب. دادگاه مذکور در مورد نظر خود دلایلی ذکر نکرده است.

ج. در مجموع جریان پرونده مدت بسیار مدیدی به طول انجامیده است.

مدعی در خصوص این موارد به بند یک ماده ۶ میثاق اروپائی حقوق بشر استناد نمود که از جمله مقرر می دارد:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

«ماده ۶ – حق برخورداری از دادرسی عادلانه

۱. هر شخصی در رابطه با اتخاذ تصمیم نسبت به حقوق و تعهدات مدنی وی و یا اتهامات وارده بر او حق دارد از یک دادرسی عمومی عادلانه ظرف مهلت معقول و از سوی یک محکمه مستقل و بیطرف که به موجب قانون برپا گردیده است، برخوردار شود ... »

نظر دادگاه در مرحلهٔ پذیرش دعوا

چنان که قبلاً نیز گفتیم، شکایت طرح شده نخست از این جهت مورد بررسی قرار می گیرد که معلوم شود اساساً بی پایه و واهی نبوده و اجمالاً قابل طرح می باشد. از این جهت دادگاه پیرامون سه استدلال و ادعای شاکی چنین اظهار نظر می نماید:

ادعای نخست شاکی یعنی عدم استماع شفاهی قابل قبول نیست، زیرا اساساً بند یک ماده ۶ میثاق از دادرسی نزد «محکمه» (tribunal) سخن می گوید. بر اساس رویه قضایی یعنی آرائی که قبلاً دادگاه حقوق بشر صادر کرده است، عنوان tribunal بر مراجعی مانند دادگاه اداری اتریش که مورد نظر شاکی است، صادق نمی باشد و به همین جهت ادعای وی از این جهت خاصّ بی مورد است و مردود شناخته می شود. اما مراجع حل اختلاف مالیاتی بدوی و تجدید نظر اتریش که شاکی به آنها اشاره کرده است، هر دو را می توان مصداق tribunal دانست. منتهی در این مراجع جلسات استماع و دادرسی با حضور شاکی و وکیل او تشکیل شده است و از این بابت موردی برای شکایت وجود ندارد. لذا دعوای نخست مدعی غیر قابل طرح شناخته می شود.

ادعای دوم این است که دادگاه اداری اتریش رأی خود را با توجیه و استدلال همراه نساخته است. دادگاه حقوق بشر در این خصوص اعلام داشته است که البته ماده ۶ میثاق محاکم را ملزم می سازد که تصمیمات خود را با ذکر دلیل اعلام دارند. اما از این ماده چنین فهمیده نمی شود که در جواب هر استدلالی الزاماً باید پاسخ مبسوط ارائه گردد. در قضیه مورد بحث هم دادگاه اداری در توجیه نظر خود راجع به صالح بودن مراجع حل اختلاف مالیاتی ذیربط، به رویه قضایی یعنی سوابق آراء همان دادگاه استناد نموده است و این به معنی ارائه توجیه می باشد. لذا ادعای دوم مدعی هم مردود و غیر قابل طرح شناخته می شود.

اما دادگاه حقوق بشر ادعای سوم شاکی را قابل طرح دانست و توضیح داد که بند یک ماده ۶ میثاق (همان گونه که فوقاً دیدیم) از دادرسی عادلانه «ظرف مهلت معقول» سخن می گوید. به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

نظر دادگاه شروع دعوا و اختلاف از تاریخ ۱۱ مه ۱۹۹۴ بوده است. در این تاریخ اداره امور مالیاتی ذیربط به طرح دعوا نزد مرجع حل اختلاف مالیاتی پرداخته است. دادگاه انتهای جریان را ۲۰ اکتبر ۲۰۰۰ دانست که در این تاریخ رأی دادگاه اداری به وکیل شاکی ابلاغ شده است. به این ترتیب ماجرا حدود شش سال و نیم به طول انجامیده است و لذا ادعای شاکی از این جهت ناوارد و بی پایه نیست و قابل طرح شناخته می شود.

ماهیت دعوا

ماهیت دعوا در واقع فقط به شکایت از اطالهٔ غیر لازم رسیدگی مربوط می شود. در این باب طرف دعوا (نماینده دولت اتریش) اعلام داشت که در شرایط مربوط به این پرونده مدت صرف شده غیر معقول نبوده است. این گفته از سوی شاکی رد شد و دادگاه اظهار نظر نمود که با توجه به رویه یعنی سوابق آراء مشابه، داوری در این باب مستلزم توجه به دو نکته است که عبارتند از بغرنجی و پیچیدگی موضوع اختلاف و نحوه عمل طرفین. به نظر دادگاه قضیه مورد اختلاف امر پیچیده و بغرنجی نبوده است. رفتار شاکی هم چنان نبوده است که از آن اطالهٔ دعوا استنباط گردد. تنها طرف قضیه یعنی مقامات دولتی موجب به درازا کشیدن جریان گردیده اند. حدود سه سال و ده ماه از مدت تأخیر بخاطر عملکرد دادگاه اداری بوده است. با توجه به مجموعهٔ جریانِ رسیدگی و حل اختلاف، دادگاه ضابطهٔ «مهلت معقول» را که ضمن ماده ۶ میثاق تصریح گردیده است، از سوی مراجع دولتی ذیربط نقض شده می داند.

جبران خسارات و هزینه ها

به موجب ماده ۴۰ میثاق: «اگر دادگاه دریابد که میثاق یا پروتکل های آن نقض شده است و اگر قوانین داخلی طرف متعاهدِ مربوط تنها جبران بخشی از خسارات را تأمین کند، دادگاه در صورت لزوم جبران عادلانه‌ای را برای طرف زیاندیده تأمین خواهد نمود».

مطالبهٔ خسارات از سوی اصحاب دعوا بر اساس همین ماده صورت می پذیرد. در دعوای مورد بحث شاکی به عنوان خسارت، پرداخت وجوه زیر را تقاضا نمود:

۱. مبلغ ۵۱۵۶۶ یورو بابت خسارت پولی. از این مبلغ ۵۰۸۷۱ یورو مربوط به جریمه ای بود که شاکی به آن محکوم شده بود و ۶۹۵ یورو بابت هزینه دادرسی در اتریش که وی محکوم به پرداخت آن بود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

۲. مبلغ ۱۴۵۳۵ یوروی دیگر بابت خسارات غیر پولی.

طرف دعوا (نماینده دولت اتریش) با این درخواست ها مخالفت نمود و دادگاه نظر داد که رابطه ای بین مورد نقض شده از میثاق و خسارات پولی ادعا شده نمی بیند. به عبارت دیگر تقصیر طرف دعوا اطالهٔ رسیدگی بوده است و محکومیت شاکی به جریمه و هزینه یادشده بابت گریز وی از پرداخت مالیات بوده است که این دو ربطی به هم ندارند. اما نسبت به مورد دوم دادگاه نظر داد که به هر حال شاکی متحمل زیان و خسارت غیر پولی شده است. مبلغ این خسارت را دادگاه ۴۵۰۰ یورو تعیین نمود.

جبران هزینه ها – از این بابت شاکی جمعاً ۱۸۳۹۷ یورو درخواست نمود که شامل مالیات بر ارزش افزودهٔ قابل تعلق نیز بود. این مبلغ مربوط به حق‌الوکاله وکیل در دادرسی داخلی اتریش و همچنین در محضر دادگاه حقوق بشر اروپا بود. نماینده دولت اتریش این مبلغ را زیاد دانست. اما نظر دادگاه چنین بود:

الف. تا جایی که به دادرسی داخلی مربوط می شود، تنها هزینه هایی را می توان به مورد نقض میثاق راجع دانست که برای جلوگیری از اطالهٔ رسیدگی به عمل آمده باشد، زیرا مورد نقض همین موضوع است. اما صورت درخواست های شاکی چنین هزینه خاصی را شامل نمی باشد و به آن اشاره ای نکرده است. بنا بر این دادگاه تقاضای مربوط به هزینه دادرسی انجام شده در داخل اتریش را ردّ کرد.

ب. اما در مورد هزینه مربوط به دادرسی در محضر دادگاه حقوق بشر، چون شاکی از امکانات معاضدت قضایی استفاده نکرده بود، اساس تقاضا موجه شناخته شد و دادگاه با توجه به موازین انصاف و موارد مشابه میزان خسارت را معادل ۲۰۰۰ یورو اعلام نمود.

ضمناً دادگاه هرگونه مالیاتی را که به پرداخت های مورد حکم تعلق گیرد به عنوان بدهی طرف دعوا اعلام نمود که باید به شاکی بپردازد. مقرر گردید که کلیه این وجوه ظرف سه ماه از تاریخ قطعی شدن رأی پرداخت گردد. در غیر این صورت خسارت تأخیر تأدیه به سود شاکی تعلق خواهد گرفت. رأی مورد بحث در تاریخ ۷ ژوئیه ۲۰۰۵ صادر گردیده است.

رأی دادگاه اروپایی را با ذکر اجزاء آن آوردیم تا کمّ و کیف مسائل مطرح در این دادگاه، مفهوم تخلف و نقض از نظر دادگاه مذکور و نحوهٔ استدلال آن تا حدی مشخص گردد. از همین مختصر چند نکته روشن می شود:

الف. کار دادگاه اروپائی حقوق بشر این نیست که ماهیت دعاوی و از جمله دعاوی مالیاتی را

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

رسیدگی کند و رأی در ماهیت دعوا صادر نماید. کار دیوان این است که ادعاهای نقض میثاق حقوق بشر را رسیدگی کند که در مورد مسائل مالیاتی ممکن است ربطی هم به ماهیت موضوع نداشته باشد. در دعوایی که مثال آوردیم آراء مراجع داخلی اتریش در مورد تقصیر و محکومیت شاکی به چالش گرفته نشده است بلکه فقط تأخیر طولانی در فیصله قضیه مالیاتی مورد ایراد قرار گرفته است که با عبارت «مهلت معقول» در متن ماده ۶ میثاق اروپائی حقوق بشر مغایر شناخته شده است. به بیانی دیگر هرچند شاکی در جریان رسیدگی های داخلی خود معترف بوده است که مرتکب تقلب مالیاتی شده است، ولی دادگاه حقوق بشر این مطلب را توجیه کنندهٔ رفتار مراجع اتریشی ندانسته است که چندین سال کار فیصله دعوا را به تأخیر انداخته اند و از این طریق به نحوی موجبات مزاحمت مؤدی را فراهم ساخته اند.

ب. ضمناً نقض حقوق مندرج در میثاق حتی در صورتی هم قابل شکایت است که رفتار مورد شکایت بر مبنای قوانین داخلی صورت گرفته باشد که این نکته از بررسی دعوای دیگری که ذیلاً به عنوان مثال می آوریم روشن می شود.

دعوای دوم – تبعیض رفتاری مندرج در مقررات داخلی

در این دعوا (پرونده ۶۶۳۸/۰۳ مورخ ۱۹ ژوئیه ۲۰۰۵) یک شاکی انگلیسی از مقرراتی شکایت کرده بود که به موجب آن حق کسر هزینه معینی از درآمد مشمول مالیات به گروهی از مؤدیان به سبب وضع حقوقی آنان داده نشده بود و در نتیجه مؤدیانی که فاقد وضعیت حقوقی مورد نظر قانون بودند، از همین امکان محروم مانده بودند. شاکی به ماده ۱۴ میثاق استناد نمود که می گوید:

«ماده ۱۴ – منع تبعیض

برخورداری از حقوق و آزادی های مندرج در این میثاق تأمین خواهد شد، بدون اِعمال تبعیض تحت هر عنوان، از قبیل زن و مرد بودن، نژاد، رنگ، زبان، مذهب، نظرات سیاسی و غیر آن، منشأ ملی و اجتماعی، وابستگی به اقلیت های ملی، وضع مالکیت، ولادت و یا سایر وضعیت ها»

استناد شاکی به همین نقطه آخر ماده ۱۴ بود که به موجب آن تاثیر دادن هرگونه اختلاف در وضعیت و موقعیت (علاوه بر موارد مصرّحه در ماده ۱۴) در برخورداری از حقوق مندرج در میثاق ممنوع شناخته شده است. عبارت «سایر وضعیت ها» می تواند شامل هرگونه وضعیت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

حقوقی اشخاص نیز بشود. بنا بر این وقتی که مقررات مالیاتی رفتار متفاوتی را نسبت به مؤدیان به سبب اختلاف در وضعیت حقوقی آنان قائل می شود، خود قانون مرتکب تبعیض شده است.

اما این که تبعیض مذکور متوجه کدام یک از حقوق مندرج در میثاق بوده است، شاکی به ماده یک پروتکل شماره یک الحاقی به میثاق رجوع نمود که بالا تر از آن نام بردیم: «**هر شخص حقیقی یا حقوقی حق تمتع از مایملک خود را داراست. هیچ کس را نمی توان از دارایی هایش محروم ساخت مگر به خاطر مصالح عمومی و مشروط به شرایطی که قانون و اصول عمومی حقوق بین‌الملل مقرر داشته است.**» اخذ مالیات موجب محرومیت از دارایی ها می شود وچنین کاری ممنوع است مگر این که به موجب قانون باشد، آن هم در حد ضوابط و اصول عمومی که حقوق بین‌الملل مقرر داشته است. عدم تبعیض به مناسبت جنس، نژاد، رنگ و سایر وضعیت ها، از جمله همین اصول عمومی حقوقی است، زیرا در متن میثاق‌های بین‌المللی مقرر گردیده است.

استدلال فوق از سوی دادگاه پذیرفته شد، هرچند که اختلاف در رفتار مالیاتی مورد بحث مبتنی بر مقررات داخلی کشور انگلستان بوده است.

ج. دادگاه معمولاً روی مطلب اصلی متمرکز می شود و این قاعده را نسبت به هر بخش از دعوا و رسیدگی رعایت می کند. مثلاً وقتی که شاکی مذکور در مثال اول بابت تعلق جریمه مالیاتی و یا هزینه دادرسی در داخل اتریش تقاضای جبران خسارت می کند، دادگاه با دقت مسائل را از هم تفکیک می کند و می گوید جریمه شدن یا تحمل هزینه دادرسی بابت نقض حقوق مندرج در میثاق اروپائی حقوق بشر نبوده است و بلکه به سبب تخلف مالیاتی شاکی بوده است. بنا بر این تقاضای شاکی را از این بابت مردود می‌شناسد و در مقابل فقط هزینه دادرسی و مخارج مربوط به دعوای اقامه شده نزد خود را قابل جبران می داند. همین مداقّه و جداسازی مسائل و تمرکز روی آنچه در محدودهٔ میثاق است، تقریباً در کلیه اظهار نظرهای دادگاه مشاهده می شود.

د. مراجعه به رویه قضایی خود دادگاه از اهمیت زیاد برخوردار است و غالباً اصحاب دعوا و محکمه هر دو به سوابق آراء گذشته دادگاه اروپائی حقوق بشر استناد می‌نمایند.

هـ. توجه به مبانی حقوقی (نظیر اصول عمومی حقوق بین‌الملل، موازین انصاف و امثال آنها) نیز در رابطه با کار دادگاه حائز اهمیت است که نمونه ای از آن را فوقاً ملاحظه نمودیم.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

منابع قابل استفاده در مسائل مرتبط با موضوع این مقاله

General Report on the Activities of the European Union, http://europa.eu/generalreport/

Bulletin of the European Union, http://europa.eu/bulletin/

Official site of the Court of Justice of the European Communities, http://www.curia.europa.eu/

Reports on application of Community law, Calendar for transposition of Directives, http://ec.europa.eu/community_law/

Court of Justice of the European Communities, judgments delivered as from 17.06.1997, http://www.curia.europa.eu/jurisp

Recueil of Jurisprudence in tax and customs cases (Judgments delivered between 1961 and 2003), http://eur-lex,europa.eu.en/index.htm

Court cases in the field of, or of particular interest for, direct taxation (pdf), http://ec.europa.en/taxation_customs/resources/documents

List of the infringement proceedings, http://ec.europa.en/community_law/eulaw

Statute of the Court of Justice, November 2005 (pdf), http://ec.europa.en/community_law/eulaw

RULES OF PROCEDURE OF THE COURT OF JUSTICE (pdf), http://ec.europa.en/community_law/eulaw

Official site of the European Court of Human Rights, http://www.echr.coe.int/ECHR/

EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS, SURVEY OF ACTIVITIES 1998-2005 (pdf), Information document issued by the Registrar of the European Court of Human Rights, http://www.echr.coe.int/ECHR/EN/Header/Reports

On prohibition of discrimination under European human rights law, De Schutter, Olivier, European Commission, 2005, http://www.echr.coe.int/ECHR/EN/Header/Reports

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

Convention for the Protection of Human Rights and Fundamental Freedoms with Protocols (pdf), http://www.echr.coe.int/ECHR/EN/Header/Reports

EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS, LIST OF JUDGMENTS AND PUBLISHED DECISIONS IN ALPHABETICAL ORDER, 1960-2006 (pdf), http://www.echr.coe.int/ECHR/EN/Header/Reports

EUROPEAN COURT OF HUMAN RIGHTS, September 2003, Information document issued by the Registrar of the European Court of Human Rights (pdf), http://www.echr.coe.int/ECHR/EN/Header/Reports

The Human Rights Act 1998 – what relevance to tax? Article by Michael Thomas, Barrister, Gray's Inn Tax Chambers. Published in December 2001 issue of Tax Adviser, http://www.tax.org.uk

یک بررسی تاریخی

اصلاحات مالیاتی دوران ساسانی

دکتر محمد توکل

یکی از رخدادهای مهم تاریخ اقتصادی و اجتماعی عهد ساسانیان رفرمی بود که در نیمهٔ اول قرن ششم میلادی در زمینهٔ امر مالیات صورت پذیرفت. از آنجا که این دگرگونی جزئی از یک تحول عمومی در این مرحله از تاریخ ایران به شمار می رود، شایسته است ابتدا سیر وقایعی را که به چنین جریانی منجر شد به نحو ایجاز مورد بحث قرار دهیم. بعد از شاپور دوم (ملقب به ذوالاکتاف) یعنی از اواخر قرن چهارم میلادی تا مدتی دولت مرکزی دچار ضعف و فتور نسبی بود. زمامداران کشور مدت کوتاهی بر سر کار می ماندند و از قدرت دولت در برابر طبقهٔ اشراف

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

کاسته شده بود. در نتیجه فشار این طبقه رو به فزونی بود و مانع اجرای برنامه های اقتصادی و اجتماعی بلند مدت می گردیدند. جنگ‌های متعدد و هزینه های آن نیز مزید بر علت شده بود، بویژه شکست از هیتالیان (هیاطله یاهون‌های سفید) در تضعیف دولت تأثیر زیادی داشت. اشراف و فئودال ها باتوجه به قدرتی که در قیاس با ضعف دولت مرکزی به دست آورده بودند مالیات درستی نمی پرداختند و دولت برای پر کردن خزانه بر طبقات محروم بویژه روستائیان فشار می‌آورد. حتی این روش هم بر اثر خشکسالی ها نتیجه درستی نمی داد.

این اوضاع و احوال، شرایط اجتماعی را برای نارضائی عمومی فراهم می آورد و در چنین زمینه‌ای بود که افکار و اندیشه های تند میدان پیدا می کرد که مآلاً به ظهور مزدک و تبلیغات اشتراکی او انجامید و مستمعین زیادی را برای این گونه تعالیم فراهم آورد. آنچه بر حدّت جریان می افزود این بود که دربار نیز برای مقابله با اشراف و زیاده روی آنها، نسبت به جریان مذکور مقاومتی بایسته نشان نمی داد و حتی خود به آن دامن می زد. در اوج این اوضاع و احوال بود که قباد اول پادشاه ساسانی شخصاً به مزدکیان پیوست. نتیجهٔ مجموع این عوامل آشوب و از هم گسیختگی اجتماعی بود، تا آنجا که عاقبت قباد تغییر رویه داد و در برابر مزدکیان ایستاد و سپس فرزند وی خسرو اول[1] ملقب به انوشیروان به سرکوب گستردهٔ مزدکیان پرداخت و بساط آنان را در هم نوردید.

آنگاه نخستین کار خسرو صلح با روم بود تا به امور داخلی بپردازد و بر اساس این صلح که در سال ۵۳۱ منعقد شد چندین قلعه را در لاذقیه تخلیه کرد و به رومیان داد. تحولات گسترده ای در تشکیلات اداری و نظامی پدید آمد که چون به بحث ما مربوط نیستند از بحث در بارهٔ آن

---

۱. نام اصلی انوشیروان خسرو بود. بخاطر شهرت و مقام او در بین پادشاهان ساسانی نام وی که یک اسم خاص بود بدل به اسم عام شد و به معنی پادشاه رایج گشت که هنوز هم به همین مفهوم به کار می رود. مشابه این جریان در مورد ژول سزار فرمانروای رومی پیش آمد و نام وی اسم عام شد برای فرمانروایان و امپراتوران روم (سزار تلفظ فرانسوی کلمه Caesar در زبان لاتینی است که زبان رومیان بود. تلفظ لفظ اخیر «کایسار» بود که در زبان عربی به قیصر بدل شد، کما این که خسرو را اعراب کسری گفتند). اما واژهٔ خسرو در اصل به معنی نیکنام و خوش آوازه است و از جهت لغوی ربطی به مفهوم پادشاه ندارد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

می‌گذریم و به مسأله رفرم مالیاتی می پردازیم.

اصلاحات مالیاتی

از منابع کهن و نوشته‌های محققان معاصر در باب مسألهٔ مالیاتِ عهد ساسانی می توان نتیجه گرفت که قبل از این اصلاحات وضع مالیات به قرار زیر بوده است:

الف. کشاورزی پایه اقتصاد را تشکیل می داده است و از همین رو مهم ترین منبع درآمدهای مالیاتی نیز به شمار می رفته است. طبیعی است که این واقعیت در دوران های بعدی نیز ادامه داشته و در اساس آن دگرگونی پیدا نشده بود. البته مالیات سرانه نیز وجود داشته است که پس از اصلاحات مورد بحث نیز کماکان ادامه پیدا کرد.

ب. نرخ مالیاتی بسیار سنگین بوده است. به گفته حکیم ابوالقاسم فردوسی در شاهنامه:

ز شاهان هر آنکس که بد پیش از او — اگر کم بدش جاه اگر بیش از او

ببخشید بهره ز کشت و درود — ز رسته کجا بیش از آن بود سود

سه یک بود یا چاریک بهر شاه — قباد آمد و ده یک آورد راه

منظور از «او» در این اشعار انوشیروان است. بر این اساس روش قبلی این بوده است که مالیات از حاصلِ به دست آمده از زراعت برداشته می شده و بین یک چهارم تا یک سومِ محصول به عنوان مالیات اخذ می گردیده است.

محمد بن جریر طبری فقیه، مفسّر و مورخ نامدار قرن نهم و اوایل قرن دهم میلادی در کتاب پرآوازهٔ خود بنام «تاریخ‌الامم و الملوک» می نویسد «پادشاهان فارس[1] قبل از سلطنت خسرو

---

۱. منظور از فارس در متون عربی کل ایران است و نه آن بخشی از کشور که ما خود آن را فارس می‌نامیم. اعراب این کاربرد را از یونانیان گرفته اند. سبب استفاده یونانیان هم از این واژه در اطلاق به کل مملکت آن بوده است که قوم پارسی یعنی هخامنشیان حکومت مجموع سرزمین را در دست داشته اند. علت این هم که زبان این مملکت فارسی نامیده می شود ریشه در همین دیدگاه یونانیان و سپس تقلید اعراب از آنان دارد، وگرنه حتی خود هخامنشیان هم زبان خود را فارسی یا پارسی نمی نامیده اند که این موضوع از ملاحظه بخشی از کتیبه بیستون بخوبی مشهود است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

انوشیروان از برخی ولایات یک سوم، از برخی یک چهارم، از برخی یک پنجم و از برخی یک ششم خراج می ستاندند و این به نسبت میزان دسترسی اراضی به آب و درجهٔ آبادانی آنها بوده است[۲]»

چنان که دیده می شود گفتهٔ این دو شخصیت بزرگ نسبت به اصل جریان با هم یکی است، اما در جزئیات اندکی متفاوت است. این وضعیت در مورد محققان دوران معاصر نیز مشاهده می شود. فرضاً جورج راولینسون (George Rawlinson) دانشمند و مورخ قرن نوزدهم انگلستان در جلد سوم کتاب معروف خود به نام «هفت پادشاهی بزرگ مشرق زمینِ عهد باستان» می نویسد قبل از اصلاحات مورد بحث هر زمینی باید نسبت معینی از محصول را به عنوان مالیات می پرداخت. میزان آن به نسبت حاصلخیزی اراضی فرق می کرد و بین یک دهم تا نصف بود.

با وجود اختلافی که به این ترتیب در مورد میزان دقیق مالیات در دوران قبل از انوشیروان بین راویان مختلف به چشم می خورد، با این حال مطلب اساسی همهٔ آنها دو چیز است. نخست این که مالیات بر محصولِ به دست آمده از کشاورزی تعلق می گرفته است، یعنی محصولی که عملاً در هر سال به دست می آمده است. دیگر این که نرخ مالیات بسیار سنگین بوده است.

ج. برداشتی که منطقاً می توان از وضع فوق به عمل آورد و محققان معاصر به آن اشاره کرده اند این است که چنان سیستمی نوعی ضدّ انگیزه برای بهبود کشاورزی به شمار می رفته است زیرا مؤدی طبعاً پیش خود حساب می کرده است که اگر با زحمت بیشتر، هزینه بالاتر و استفاده از ابتکار و خلاقیت میزان محصول را بالا ببرد، نرخ مالیاتی بسیار سنگین تری را باید تحمل کند و حاصل زحمات و مخارج وی را به عنوان مالیات خواهند گرفت.

د. ضمناً در این سیستم آزادی عمل کشاورزان نیز محدود بود، زیرا محصول می بایستی می ماند تا مأموران مالیاتی بیایند و سهم دولت را با توجه به میزان محصول تعیین کنند و برگیرند و آنگاه مؤدی نسبت به باقی آن اقدام کند. در این فاصله ممکن بود محصول خراب شود، باد و باران به آن آسیب رساند و حوادث ناگوار دیگری از این قبیل. علاوه بر این آزادی عمل زارع از جهت

---

۲. وكان ملوك فارس يأخذون من كور من كورهم قبل ملك كسرى أنوشروان في خراجها الثلث ومن كور الربع ومن كور الخمس ومن كور السدس على قدر شربها وعمارتها

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

فروشِ بموقعِ محصول و اخذ تصمیمات اقتصادی دیگر نیز در چنان نظامی بسیار محدود می‌گردیده است.

ه. در کنار اینها امتیازات مالیاتی نجبا و اشراف و نفوذ و قدرت آنان را نیز باید در نظر گرفت که امکان گریز از مالیات ارضی را برای آنان فراهم می آورد و در نتیجه قسمت اعظم فشار متوجه روستائیان و مؤدیان ضعیف می گردید.

و. علاوه بر مالیات ارضی که بر حاصل زراعت تعلق می گرفت، در دوران های قبلی مالیات سرانه نیز وجود داشته است. اما میزان دقیق آن به درستی روشن نیست.

زمینه های تسهیل کنندهٔ اصلاحات مالیاتی

در ابتدای گفتار علل و موجبات بروز نارضائی اجتماعی را به اختصار بیان داشتیم که منجر به ظهور مزدکیان و پیشرفت کار ایشان گردید. پس از رفع این مسأله آثار اقتصادی و اجتماعی آن بجای مانده‌بود که مهم ترین آنها بر هم ریختن وضع مالکیت بود. زمین های حاصلخیز اربابان و فئودال ها را عامه مردم ضبط کرده بودند و آشفتگی عظیمی از این جهت پدید آمده بود. نخست قباد اول و سپس خسرو انوشیروان در صدد استفاده از همین وضع برآمدند تا بر ریشه های قدرت چند صد ساله اشراف و نجبا ضربه وارد آورند و قدرت دولت مرکزی را در مقابل پا بر جای و استوار سازند. اصلاحات مالیاتی و نحوه انجام آن در واقع وسیلهٔ تحقق این هدف قرار گرفت، ضمن آن که هدف تأمین منابع مالی قابل اطمینان برای پر کردن خزانه نیز بدون شک مورد نظر بوده است.

اقدام نخستین که در این راستا به عمل آمد دستور مساحی و ممیزی کلیه اراضی زراعی، نخلستانها و باغات میوه توأم با سرشماری عمومی بود. این اقدام که به طرز بسیار فراگیر به عمل آمد، نخست به دستور قباد اول آغاز گردید. طبری می گوید: «پادشاه قباد بن پیروز در اواخر سلطنت خود فرمان داد تا کوه و دشتِ سرزمین را مساحی کنند تا تعیین خراج بر آن به درستی انجام گیرد. اما قباد پیش از آن که کار مساحی به پایان رسد بمرد و چون فرزندش خسرو به شاهی رسید امر نمود که این کار و نیز شمارش نخل و زیتون و انجام سرشماری

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

کامل شود»[1]

محققان و مورخان دوران معاصر نظیر راولینسون، فرای (Frye)، گیزلن (Gyselen)، آلتیم (Altheim) و دیگران همگی به این اقدام قباد و سپس انوشیروان در زمینه مساحی و ممیزی و سرشماری مالیاتی اشاره کرده و و قوع آن را تأیید نموده اند. ضمناً اکثر آنها خاطر نشان ساخته‌اند که اقدام مذکور سال های بعد نیز هرچند گاه یکبار تکرار می شده است تا تغییرات حاصل در وضع املاک و حاصلخیزی آنها و سایر جنبه های مؤثر در امر مالیات روشن شود و در سوابق منعکس گردد تا بر حسب آن اگر لازم باشد مشخصات مالیاتی مؤدیان اصلاح گردد.

تأمین درآمد خزانه

چنان که قبلاً اشاره کردیم تقویت دولت مرکزی و ایجاد یک نظام متمرکز هدف اصلی قباد و فرزندش خسرو انوشیروان بوده است. البته ساسانیان همواره چنینن هدفی را دنبال می کرده اند. در متون عهد ساسانی بارها به این موضوع برخورد می کنیم. نمونه آن مواردی است که از اثر معروف آن زمان بنام کارنامه اردشیر بابکان می توان نقل کرد. در آغاز این کتاب بلافاصله پس از حمد و ستایش پروردگار، با لحنی ملامت آمیز در مورد سیستم غیر متمرکز دوران اشکانی گفته می شود: «به کارنامه اردشیر بابکان چنین نوشته بود که پس از مرگ اسکندر رومی ایرانشهر را دو صد و چهل کدخدای بود[2]». سپس در فصل دیگری از کتاب مجددا به این موضوع پرداخته

---

۱. فأمر الملك قباذ بن فيروز في آخر ملكه بمسح الأرض سهلها وجبلها ليصح الخراج عليها فمسحت غير أن قباذ هلك قبل أن يستحكم له أمر تلك المساحة حتى إذا ملك ابنه كسرى أمر باستتمامها وإحصاء النخل والزيتون والجماجم. فردوسی نیز گوید: «زمین را ببخشید و بر زد رسن» که این مصرع اشاره به همان مساحی اراضی دارد.

۲. مفهوم برخی واژه ها و اصطلاحات در این عبارت و باقی عبارات نقل شده از کتاب کارنامه اردشیر بابکان محتملاً نیازمند توضیح است: اسکندر رومی همان اسکندر مقدونی است. سبب کاربرد وصف رومی آن بود که در عهد ساسانی دولت روم شرقی (بیزانس) به وجود آمده بود که مرکز آن در یونان بود (شهر استانبول کنونی و کنستانتینوپول آن زمان جزئی از یونان به حساب می آمد). منظور از ایرانشهر کل مملکت ایران بوده است. شهر در اصل به معنی کشور بوده است و کاربرد آن به مفهوم امروزی مربوط به دوران های متأخر تر است. کدخدای یا سرخدای به معنی فرمانروای ایالات است. کسته به معنی ناحیه و منطقه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

شده و گفته می شود: «پس از آن اردشیر به کسته کسته شد و بسیار کازار و کشتار با سرخدایان ایرانشهر کرد و همواره چون کسته ای را خوب می کرد، دیگر کسته نیز به بازسری و نافرمانی می ایستاد. بر این مصلحت بسیار اندیشناک بود که مگرَم از پروردگار قسمت نباشد که ایرانشهر به یک پادشاهی آید و وضع اصلاح شود». هدف ایجاد دولت متمرکز در سراسر کتاب دنبال می شود تا این که زمان پادشاهی هرمز می رسد و او است که به نقل کتاب می تواند این منظور یعنی پایان دادن به نظام ملوک‌الطوایفی را عملی سازد. آخرین عبارات کتاب (مانند اولین آنها) به همین نکته مربوط است: «پس از آن چون هرمز به سلطنت رسید همگی ایرانشهر را به یک پادشاهی توانست آوردن و سرخدایان کسته کسته را هرمز به فرمانبرداری آورد و از روم و هندوستان باج و خراج خواست و ایرانشهر را او پیراسته تر و چابک تر و نامی تر کرد».

پس ایجاد دولت متمرکز هدفی نبود که به فکر انوشیروان رسیده باشد. قبل از او هم وجود داشته است، اما همان گونه که بالاتر گفتیم اوضاع و احوال حاکم بر کشور پس از مرگ شاپور دوم تحقق هدف مذکور را با اشکال مواجه ساخته بود. اکنون که کوشیده می شد این هدف به بالاترین وجهی عملی شود، از جمله لوازم بدیهی آن تقویت خزانه کشور بود. به این منظور می‌بایستی نظامی برقرار می شد که بتوان درآمدهای مالیاتی معینی را برای خزانه مملکت تأمین نمود. این امر صرف نظر از هر چیز برای پرداخت هزینه های جنگی در مواقع لزوم ضرورت داشت. نوشته های مربوط به قرون وسطی مشحون از مطالبی است در این باب که در مواقع بروز جنگ دولت‌ها ناچار از وضع مالیات های جدید می گردیدند که گاهی در طی یک جنگ این کار چند بار انجام می‌شد. قبلاً نمونه های آن را در مورد کشور انگلستان در شماره های پیشین مجله مالیات ذکر کرده ایم (از جمله رجوع شود به مقاله «تاریخ مالیات – صفحه ای از تاریخ انگلستان، شماره ۴۳، ص ۳۶-۳۲). منظور انوشیروان پر کردن خزانه بود تا نیاز به این گونه اقدامات دردآور و موردی و بسیار عذاب دهنده از نظر عامه مردم نباشد. طبری در همین باب می گوید پس از انجام مسّاحی ها و سرشماری های یادشده انوشیروان به کاتبانش دستور داد خلاصه کار

است و با لفظ coast در زبان انگلیسی خویشاوندی دارد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

انجام شده را استخراج کنند و مردمان را اجاره حضور داد و به کاتب خراج بفرمود تا خلاصه استخراج شده از انواع محصولات زمین و شمار نخل و زیتون و نتیجه سرشماری اشخاص را برای حضار بخواند. سپس گفت: «به نظر ما رسید مالیات هایی بر موارد احصاء شده و سرشماری شده وضع کنیم و دستور دهیم در سه قسط در طول سال قسط بندی شود و در خزانه ما اموال گرد آید تا اگر در مرزها یا نواحی دور دست خللی رخ دهد یا رخداد ناگواری پیش آید که محتاجِ به چاره جویی و رفع آن با صرف اموالی از دارایی هایمان گردیم، چنین اموالی نزد ما موجود و آماده باشد و نمی‌خواهیم که در چنان حالتی بار دیگر به گرفتن خراج بپردازیم[1]».

این گفته ها که طبری نقل کرده است عیناً گویای نکته ای است که در باب روش رایج در قرون وسطی گفتیم، یعنی ناچار شدن از تحمیل مالیات های ناگهانی بر مردم در زمانی که پای جنگ و حفظ کشور به میان می‌آمد.

ثبات درآمدها

دولت ساسانی در عین حال ثبات نسبی درآمدهای مالیاتی را خواستار بود. در نظام مالیاتی قبلی محصول به دست آمده مبنای مالیات ارضی قرار می گرفت و این محصول می توانست از دوره ای تا دوره دیگر بسیار متفاوت باشد. در نظام جدید میزان مالیات متعلق بر اساس مساحی ها و ممیزی‌های انجام شده برای مقدار معینی از اراضی زیر کشت و شمار معلومی از درختان معین گردید و این صرف نظر از آن بود که در عمل محصول یا میوه به دست آمده بیشتر یا کم تر از مقادیری باشد که مبنای تعیین مالیات قرار گرفته بود.

به گفته طبری در کتاب تاریخ‌الامم و الملوک: «کسری مردانی صاحب نظر و خیر خواه را برگزید و به آنان دستور داد تا نتایج مساحی و شمار نخل و زیتون و سرشماری مشمولان مالیات سرانه را که تسلیم شده بود مورد بررسی قرار دهند و به میزانی که صلاح رعیت وی و رفاه ایشان اقتضاء کند مالیات هایی را تعیین کرده و به اطلاع او برسانند. پس هریک از

---

۱. رأينا أن نضع على ما أحصي من جريان هذه المساحة من النخل والزيتون والجماجم وضائع ونأمر بإنجامها في السنة في ثلاثة أنجم ونجمع في بيوت أموالنا من الأموال ما لو أتانا عن ثغر من ثغورنا أو طرف من أطرافنا فتق أو شيء نكرهه واحتجنا إلى تداركه أو حسمه ببذلنا فيه مالا كانت الأموال عندنا معدة موجودة ولم نرد استئناف اجتبائها على تلك الحال

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

آنان در باب مبلغ مالیات مورد نظر خود سخن گفت و با یکدیگر تبادل نظر نمودند و آنگاه به اتفاق کلمه رسیدند که خراج بر مواردی که قوت مردمان و حیوانات است، یعنی گندم و جو و برنج و انگور و علوفه و خرما و زیتون وضع گردد. آنچه بر هر جریب زمین از مزارع گندم و جو وضع کردند یک درهم بود. بر هر جریب از تاکستان انگور هشت درهم، بر هر جریب علوفه هفت درهم، بر هر چهار نخل فارسی یک درهم، بر هر شش نخل نامرغوب به همین میزان و بر هر شش تنه درخت زیتون نیز به همین مبلغ. در مورد نخل ها فقط آنهایی را که در نخلستان ها و به صورت غیر پراکنده بودند خراج وضع کردند. خارج از محصولات هفت گانه فوق چیز دیگری را مشمول نساختند. پس مردمان در معاش خود قدرت گرفتند[1]».

فردوسی به تشکیل شورای تعیین مالیات به شرح فوق اشاره کرده و می گوید:

شدند انجمن بخردان و ردان　　بزرگان و بیدار دل موبدان

در باب مقدار خراج از خلال برخی اشعار وی می توان مطالبی استنباط نمود، از جمله:

گزیتی نهادند بر یک درم　　گر ایدونِ که دهقان نبودی دژم

ظاهراً این بیت اشاره به خراج مربوط به مزارع گندم و جو دارد که طبری نیز آن را معادل یک درهم در هر جریب دانسته است. گزیت به معنی مالیات و خراج است. در باب تاکستان و نخلستان ها گوید:

گزیت رز بارور شش درم　　بخرماستان بر همین زد رقم

رقم شش درهمِ مربوط به تاکستان ها از هشت درهمِ نقل شده توسط طبری کم تر است و نسبت به خرما ظاهر شعر بر این دلالت دارد که حکم آن شبیه حاصل انگور بوده است، یعنی در مورد خرما نیز مساحت معینی از نخلستان (خرماستان) را مشمول شش درهم مالیات قرار می دادند. حال آن که

---

۱. وإن كسرى اختار رجالا من أهل الرأي والنصيحة فأمرهم بالنظر في أصناف ما ارتفع إليه من المساحة وعدة النخل والزيتون ورؤوس أهل الجزية ووضع الوضائع على ذلك بقدر ما يرون أن فيه صلاح رعيته ورفاغة معاشهم ورفعه إليه فتكلم كل امرئ منهم بمبلغ رأيه في ذلك من تلك الوضائع وأداروا الأمر بينهم فاجتمعت كلمتهم على وضع الخراج على ما يعصم الناس والبهائم وهو الحنطة والشعير والأرز والكرم والرطاب والنخل والزيتون وكان الذي وضعوا على كل جريب أرض من مزارع الحنطة والشعير درهما وعلى كل جريب أرض كرم ثمانية دراهم وعلى كل جريب أرض رطاب سبعة دراهم وعلى كل أربع نخلات فارسية درهما وعلى كل ست نخلات دقل مثل ذلك وعلى كل ستة أصول زيتون مثل ذلك ولم يضعوا إلا على كل نخل [في] حديقة أو مجتمع غير شاذ وتركوا ما سوى ذلك من الغلات السبع فقوي الناس في معاشهم

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

طبری مالیات را بر تعداد درختان خرما جاری دانسته است.

اما ابیات بعدی بر ابهام قضیه می ا فزاید:

ز زیتون و جوز و ز هر میوه دار　　که در مهرگان شاخ بودی به بار

ز ده بن درم می رسیدی به گنج　　نبودی جز این تا سر سال رنج

این دو بیت می توانند حاکی از آن باشند که در مورد درختان زیتون و گردو و سایر درختان میوه شمار درختان مبنای محاسبه بوده و از هر ده درخت یک درهم مالیات وصول می شده‌است. این استنباط با آنچه از طبری نقل کردیم سازگاری چندانی ندارد. به گفته طبری خراجِ هر شش درخت زیتون یک درهم بوده است، ضمن این که نسبت به سایر درختان میوه طبری سخنی به میان نیاورده و بلکه تصریح کرده است که غیر از موارد ذکر شده در متنِ وی سایر کشت ها و درختان از مالیات معاف بوده است.

در عین حال روایت فردوسی حکایت ار تعلق مالیات به میوه های پاییزی دارد (که در مهرگان شاخ بودی به بار) ونسبت به میوه های غیر پاییزی خلاف آن را تصریح نموده است:

از آن خوردنی های خردادماه　　نکردی به بار اندرون کس نگاه

به این ترتیب میوه هایی مانند آلبالو، گیلاس، زردآلو، توت و سایر میوه های غیر پاییزی از مالیات معاف بوده است.

منابع غربی تا آنجا که به نظر نگارنده رسیده است وارد این جزئیات نشده اند و به ذکر عبارات کلی اکتفا کرده اند، فرضاً از این قبیل که نرخ مالیاتی متوسطی برای زمین هایی تعیین می شد که غلات تولید می‌کردند و نرخ های دیگری برای نخستان های خرما و زیتون با توجه به تعداد درختان بارور (فهرست منابع در پایان بخش دوم گفتار خواهد آمد).

بخش اول را در همین جا به پایان می رسانیم. در شماره آینده نخست راجع به مالیات سرانه سخن می گوییم و سپس ارزیابی کلی از نظام مالیاتی مورد بحث ارائه خواهیم داد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

تجارت الکترونیک

(بخش هفتم)

ارغوان روئین

تا کنون مطالب زیادی پیرامون بازرگانی الکترونیک و مسائل مالیاتی مربوط به آن بیان داشته ایم که در اکثر آنها موضوعات به شکلی که در جهان امروز مطرح است منعکس گردیده و در مواردی برخی نکات در رابطه با ایران نیز بیان شده است. در این شماره مطلبی طرح می گردد که به طور خاص به مسائل مالیاتی داخلی مرتبط است و سبب آن هم عنوان شدن این مطلب در داخل کشور می باشد. ضمناً لازم به یادآوری است که اظهار نظرهای به عمل آمده در این گفتار نظر شخصی نگارنده است.

هزینه های قابل قبول و بازرگانی الکترونیک

در این گفتار جنبه های عملی مسائل مالیاتی مربوط به تجارت الکترونیک مورد بحث قرار می‌گیرد، یا دقیق تر بگوییم قضیه (case) مالیاتی معینی را بررسی می نماییم. بنا بر این مستقیماً نکات اصلی موضوع را به صورت مثالی مطرح می کنیم و سپس به یافتن راه حل های ممکن با استفاده از مقررات قانون مالیاتی ایران و مباحث و مقررات بین‌المللی می پردازیم. فرض کنید یک شرکت ایرانی مقیم ایران قصد دارد آنچه اصطلاحاً خدمات میزبانی (Hosting) نامیده می شود به مشتریان داخلی خود ارائه کند، مانند این که امکان داشتن پست الکترونیک، پایگاه الکترونیک، Domain و امکانات مشابه در اختیار ایشان قرار دهد و از این طریق کسب درآمد کند. اما خمیر مایه این کار در خارج از کشور وجود دارد و شرکت ایرانی می بایستی متقابلاً به تدارک سِرورِ میزبان از یک شرکت خارجی اقدام کند و با استفاده از امکاناتی که به این نحو در اختیارش قرار می گیرد بتواند مشتریان ایرانی خود را به اصطلاح تغذیه کند. ضمناً فرض کنید که قرارداد بین طرفین به صورت یک متن الکترونیک در فضای مجازی پایگاه اینترنتی طرف خارجی در معرض مشاهده و تصمیم گیری طرف ایرانی قرار می گیرد و درون همین فضا مورد قبول و تأیید

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

مشتری واقع می شود. مکاتبات بین طرفین هم به صورت نامه الکترونیک (e-mail) مبادله می‌شود. رسید پرداخت های شرکت ایرانی هم به همین شیوه ارسال و دریافت می گردد. به عبارت ساده تر هم مکاتبات اولیه، هم متن قراردادِ مورد توافق، هم صورتحساب و هم رسید پرداخت ها تماماً به صورت متون و نامه های الکترونیک موجود اند که در کامپیوتر طرفین منعکس است و مدارک نوشته روی کاغذ در میان نیست.

با دقت در مثال فوق لااقل چند مسأله یا پرسش به شرح زیر مطرح می گردد که بررسی راه حل‌های ممکن برای پاسخگویی به آنها موضوع گفتار حاضر را تشکیل می دهد:

۱. آیا هزینه هایی که در رابطه با مثال مذکور از سوی شرکت ایرانی به طرف خارجی پرداخت می‌شود از لحاظ «نوع» قابل قبول است؟ برای روشنی مطلب یادآور می شود که در فصل هزینه‌های قابل قبول از قانون مالیات های مستقیم، ماده ۱۴۸ هزینه های قابل قبول را از لحاظ نوع آنها مورد توجه قرار داده و به این منظور بیست و هشت گونه هزینه را برشمرده است که هر نوع هزینهٔ مورد ادعای مؤدیان باید با یکی از این انواع سنخیت داشته باشد تا بتوان آن را قابل قبول به‌شمار آورد. در غیر این صورت هزینه مورد نظر بایستی بر اساس قانون دیگر یا تصویبنامه هیأت وزیران پرداخت شده باشد تا بتوان آن را پذیرفت (بر اساس قسمت اخیر ماده ۱۴۷). ضمناً تبصره یک همان ماده ۱۴۸ نیز اجازه می دهد که انواع جدیدی از هزینه به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و با تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی بر موارد فهرست شده در ماده ۱۴۸ اضافه شود. پس نخستین مسأله در مورد هزینه ها نوع آنها است.

۲. آیا متون و نامه های الکترونیک مبادله شده بین طرفینِ یک معامله می تواند با توجه به حکم ماده ۱۴۷ قانون مالیات های مستقیم «مدرک» به حساب آید، یا این که منظورِ ماده ۱۴۷ فقط مدارک کتبی مندرج روی اوراق کاغذ است که جنبه ملموس دارند؟ توضیح این که هزینه های قابل قبول علاوه بر این که نوعاً باید با یکی از موارد فهرست شده در ماده ۱۴۸ سنخیت داشته باشند، از حیث کیفیت و اعتبار نیز بایستی حائز شرایطی باشند که ضمن ماده ۱۴۷ به آنها اشاره شده است. این ماده برای هزینه های قابل قبول اوصاف زیر را قائل شده است:

- درحدود متعارف متکی به مدارک باشند،
- منحصراً مربوط به درامد مؤسسه باشند، و
- اگر حدّ نصابی برای آنها تعیین شده است، در همین حدّ قابل قبول خواهند بود.

از بین سه شرط مذکور نخستین آنها یعنی در حدود متعارف متکی به مدرک بودن، از نظر بحث

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

ما حائز اهمیت است و از همین جهت یکی از پرسش های موضوع این گفتار را تشکیل می دهد. البته این به آن معنی نیست که شرط های دوم و سوم فی نفسه اهمیت کمی دارند، اما بحث ما مسائلی را در بر می گیرد که تفاوت بین معاملات الکترونیک و معاملات سنتی موجد بروز آنها است، کما این که بین مدارکِ ردّ و بدل شده در معاملات الکترونیک و معاملات سنتی تفاوت های محسوسی وجود دارد و از همین رو از نظر این بحث، مسأله حائز اهمیت خواهد بود. ولی در مورد تشخیص قرار داشتن هزینه در حدّ نصاب قانونی و یا حتی مربوط به درآمد مؤسسه بودن، تصور نمی رود سنتی بودن یا الکترونیک بودن معامله تفاوت چندان بارزی را ایجاب نماید.

۳. مسأله بعدی به ماهیت معاملات الکترونیکِ انجام شده در روابط بین طرفینِ این گونه معاملات مربوط است، به این معنی که باید تشخیص داد معاملهٔ انجام شده فرضاً خرید و فروش کالا بوده است، ارائه و خرید خدمات بوده است، به منزله واگذاری امتیازات (نظیر حق مؤلف، حق اختراع و امثال آنها) بوده است و بحث هایی در این زمینه. اهمیت این بحث از آن رو است که انطباق مورد با یکی از این عناوین حکم مالیاتی قضیه را روشن می سازد. این مطلب هرچند مستقیماً به مقولهٔ هزینه ها مرتبط نیست اما از جهتی فی نفسه بسیار مهم است، زیرا مثالی که زدیم به یک معاملهٔ خارجی مرتبط است و طرفین معامله یکی در ایران و دیگری در کشور دیگر مقیم اند و از این جهت بر حسب نوع معامله و رابطه بین آنها ممکن است به طرف خارجی نیز مالیاتی تعلق بگیرد یا خیر. از سوی دیگر تشخیص ماهیت معاملات می تواند در بحث راجع به قابلیت قبول هزینه ها نیز از جهتی مؤثر باشد که به این مطلب در بررسی انطباق هزینه های مورد نظر با بندهای ماده ۱۴۸ متعاقباً خواهیم رسید. ذیلاً هریک از مسائل و پرسش های فوق را جداگانه مورد بحث قرار می‌دهیم:

پرسش یکم - قابلیت قبول هزینه ها از لحاظ نوع آنها (ماده ۱۴۸)

نخستین کار این است که سراغ موارد بیست و هشت گانه مذکور در ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم برویم و ببینیم در مثالی که زدیم آیا پرداختی های شرکت ایرانی به طرف خارجی با یکی از انواع فوق تطابق یا سنخیت دارد یا نه. به نظر نگارنده سه بند از بندهای ماده ۱۴۸ را به نحوی می توان در مورد مثال مذکور صادق دانست:

الف. بند ۱۷ که از جمله شامل «**هزینه نرم افزاری، طراحی و استقرار سیستم های مورد نیاز مؤسسه**» می باشد. این دو عنوان عام و فراگیر هستند و آنها را می توان شامل هزینه هایی دانست

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

که شرکت ایرانی مورد مثال بابت در اختیار گرفتن نرم افزار یا سیستم مربوط، بـه منظـور انجـام کار و کسب خود در ایران، تقبّل می نماید. قابل ذکر است که عناوین فوق از افـزوده هـای آخـرین اصلاحیه قانون مالیات های مستقیم به شمار می روند که با توجه بـه نیازهـای ناشـی از توسـعهٔ فنّ‌آوری اطلاعاتی جدید و مولـودات آن، از جملـه تجـارت الکترونیـک، بـه قـانون مالیـاتی ملحـق گردیده‌اند.

بند ۱۷ فوق می تواند به طور کلی قابل انطباق با مثالِ مورد بحث ما تـشخیص داده شـود، صـرف نظر از این که نوع معامله و رابطه بین طرفین از چه قماش است. اما اگر این بحـث را بـه موضـوع هزینه ها هم تسرّی دهیم، آنگاه ممکن است از بندهای دیگر ماده ۱۴۸ نیز بتوان بهره جست. بحـثِ مربوط به ماهیت و نوع معامله و رابطه بین طرفین را در سطور بعـد خـواهیم دیـد. اکنـون بـدون ورود به چنان بحثی فقط از جهت ارتباط این موضوع با تطبیق هزینه ها با موارد مـذکور در مـاده ۱۴۸ یادآور می شویم که معامله طرفین به طور خلاصه ممکن است خرید و فـروش خـدمت تلقـی شود و یا واگذاری حقوق و امتیازات. بندهای «ب» و «ج» زیر مسأله نوع هزینه ها را بر حسب یکی از دو حالت اخیر مورد توجه قرار می دهد:

ب. اگر معاملهٔ بین طرفین را از حیث خصلت و ماهیت نوعی واگذاری حقوق و امتیازات بـه شـمار آوریم در آن صورت می توان هزینه های پرداختی را با بند هفت مـاده ۱۴۸ قابـل تطبیـق دانـست. این بند صریحاً از «حق‌الامتیاز پرداختی» به عنوان نوعی هزینهٔ قابل قبول سخن می گوید و بنا بـر این تصور نمی رود هیچ گونه مشکلی از این جهت در میان باشد. البته به شـرط ایـن کـه مـورد را واگذاری حقوق و امتیازات به شمار آوریم. ولی چنان که پایین تر خواهیم دید نظر دیگری نیـز در این زمینه موجود است مبنی بر این که مورد مربوط به مثال ما ارائه و دریافت خدمت اسـت و نـه واگذاری حقوق و امتیازات. فرض اخیر را ضمن بند «ج» زیر بررسی می نماییم.

ج. بند یک ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم در صورتی قابـل اسـتفاده اسـت کـه معاملـهٔ بـین طرفین را مصداق ارائه و دریافت خدمت بدانیم و به این ترتیب مسألهٔ پرداخـت حـق‌الامتیـاز را بـه کناری بنهیم. آنگاه رابطه بین شرکت ایرانی و مشتریان ایرانی وی به میان می آیـد کـه بـر همـان اساس خود واگذاری خدمت به شمار می آید و حتی قبول خریـد و فـروش خـدمت در ایـن مـورد بسیار ساده تر خواهد بود. اینجا است که پای بند یک ماده ۱۴۸ به میان می آید. بند یک مذکور بـه شرح زیر اسـت: «**قیمت خرید کالاهای فروخته شده و یا قیمـت خریـد مـواد مـصرفی در کـالا و خـدمت فروخته شده**». بنا به فرض اخیر شرکت خارجی به شرکت ایرانی خدمات فروخته است، بنا بر ایـن

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

از جهت انطباق مورد با بند یک ماده ۱۴۸ از این نقطه نظر خاص مشکلی در میان نیست. باقی بحث باز می گردد به اصطلاح «موادّ مصرفی» یعنی آنچه در تدارک خدماتِ ارائه شده به مشتریان ایرانی مورد مصرف و استفاده قرار گرفته است. امکاناتی را که طرف خارجی در اختیار شرکت ایرانی قرار داده است می توان به منزلهٔ مواد مصرفی در تدارک خدمات از سوی شرکت اخیر تلقی کرد. به عبارت دیگر داده های دیجیتالی را که طرف خارجی ارائه کرده است می توانیم به عنوان ماده مصرفی در تدارک خدماتی به شمار آوریم که شرکت ایرانی به مشتریان داخلی خود ارائه می دهد. در این صورت تطبیق مورد با بند یک ماده ۱۴۸ بلا مانع خواهد بود.

نکته ای که از جهت این بحث – و به طور کلی در ارتباط با تجارت الکترونیک – مطرح است و در جهان امروز تا حدّ زیادی جا افتاده است، لزوم توسل به تفسیر موسّع و گسترده در خصوص این گونه مسائل است. این نوع بازرگانی در فضای مجازی الکترونیک جریان دارد و از شرایطی برخوردار است که اگر با تفسیر مضیق و خشکِ مقررات روبرو شود، از سویی توسعهٔ آن با مانع مواجه می شود و از طرف دیگر سازمان های ذیربط نیز با محظور تطبیق مقررات روبرو می‌گردند، چنان که ممکن است گزیری نماند جز نفی مجموع ماجرا، به این معنی که هزینه ها غالباً ردّ شوند، وقوع معاملات و روابط الکترونیک قبول نشود و امثال آن که تصور می رود آنگاه به عنوان مانعی در راه گسترش این نوع از بازرگانی تلقی گردد.

این بحث را از آن جهت مطرح کردیم که فرضاً اگر قانون از «ماده مصرفی» سخن می گوید و ما با یک مسأله مربوط به بازرگانی الکترونیک مواجه هستیم، آنگاه تفسیر تحت‌الفظی «ماده» به عنوان شیئ ملموس و «مصرف» به عنوان کاربرد فیزیکی مشکل راحل نخواهد کرد. آوردن مثالی مطلب را روشن تر خواهد کرد. فرض کنید فروشنده ای کتب و نشریاتی را روی پایگاه اینترنتی خود قرار داده است و نیز عین آنها را به صورت دیسکت یا سی‌دی نیز تهیه کرده است. مشتریان می توانند به دو صورت عمل کنند: یا عین سی‌دی یا دیسکت را خریداری کنند و در محل وجه آن را بپردازند و یا این که بدون مراجعه به محل همان کتاب یا نشریه را از سایت فروشنده به کامپیوتر خود منتقل و به اصطلاح download کنند. در حالت نخست که مشتری سی‌دی یادیسکت می خرد، کسی تردید نمی کند که مورد مصداق خرید و فروش کالا است و احکام مالیاتی این نوع معامله باید بر موردِ اعمال شود. اما در حالت دوم (که به فرض انتقال قیمت هم به شیوهٔ الکترونیک انجام می شود) ممکن است از لحاظ تطبیق مورد با بیع کالا تردید حاصل شود زیرا هیچ گونه شیئ مادی و ملموسی ردّ و بدل نشده است تا با تعریف حقوقی از عقد بیع عیناً

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

تطبیق کند. ماده ۲۳۸ قانون مدنی در تعریف بیع می گوید: «**بیع عبارت است از تملک عین به عوض معلوم**». ولی این نوع تعریف را که مخصوص بازرگانی سنتی وضع شده است در رابطه با تجارت الکترونیک نمی توان به طور خشک و مضیّق تفسیر نمود. در مثالی که زدیم اکنون نظر مقبول در جهان این است که معامله انجام شده همان عقد بیع است و از جهت مالیاتی احکام راجع به خرید و فروش کالا بر آن صادق می باشد (در این باب ملاحظه شود بخش ششم از همین سلسله مقالات در شماره ۴۲ فصلنامه مالیات).

به هر تقدیر مطلب را خلاصه می کنیم که بند ۱۷ ماده ۱۴۸ به طورکلی بر هزینه های پرداختی از سوی شرکت ایرانی به طرف خارجی قابل تطبیق به نظر می رسد. بند هفت ماده در صورتی قابل استفاده است که معاملهٔ طرفین را مصداق حق واگذاری حقوق و امتیازات بشناسیم و بالاخره بند یک در صورتی که این معامله را نوعی ارائه و دریافت خدمت بدانیم.

پرسش دوم - «مدرک» بودن یا نبودن متون و نامه های الکترونیک

اصطلاح مدرک بیشتر در مورد سند کتبی و نوشته روی شیئ مادی و ملموس بویژه کاغذ به کار می رود. ولی در حقوق هر مملکتی و از جمله ایران نظر کارشناسی هم می تواند دارای ارزش مدرک تلقی شود. چنان که گفتیم در مسائل مربوط به بازرگانی الکترونیک تفسیر مقررات بهتر است به نحو موسّع و بازتری صورت پذیرد. از جهتی تصور نمی رود ارجاع به کارشناسی در مورد مسائل مالیاتی هم اشکالی داشته باشد. بنا بر این شاید بتوان به اهل خبرهٔ این رشته مراجعه نمود و از آنان خواست تعیین کنند آیا هزینه هایی که شرکت ایرانی مدعی پرداخت آنها به شرکت خارجی است برای انجام این نوع و مقدار معین از کار متعادل و منطقی است یا خیر؟ آیا وجود روابط قراردادی مورد ادعای شرکت واقعیت دارد یا خیر؟ همچنین آیا عملاً پرداخت های مورد نظر به همین منظور انجام شده است یا نه؟ البته این پرسش ها را به عنوان مثال ذکر کردیم و می توان هرگونه سئوال لازم دیگر راکه در حدّ وظیفه کارشناسی قرار داشته باشد به عمل آورد. حتی اظهار نظر در مورد شرط دیگرِ مطرح شده در ماده ۱۴۷ قانون مالیات های مستقیم یعنی ارتباط هزینه ها با درآمد مؤسسه را هم به اظهار نظرکارشناس موکول نمود. در صورت قبول چنین راهکاری، مسأله پرداخت هزینه های کارشناسی هم مطرح می شود. از آنجا که در این بحث شرکت ایرانی مدعی به شمار می رود، هم او مانند هر مدعی دیگری باید ادعای خود را ثابت کند و هزینه این اثبات هم بر عهده خود وی خواهد بود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

پرسش سوم – واگذاری حقوق و امتیازات یا ارائه خدمت؟

همان گونه که بالا تر گفتیم در مثال مورد نظر ما شرکت ایرانی خدمات میزبانی به مشتریان داخلی ارائه می دهد و برای تهیه خمیرمایه این کار متقابلاً به تدارک سرورِ میزبان از یک شرکت خارجی اقدام کرده است. حال بحث بر سر این است که آیا آنچه شرکت خارجی برای طرف ایرانی خود انجام می دهد ارائه خدمت است یا واگذاری حقوق و امتیازات. حکم مالیاتی قضیه در هر یک از این دو حالت تفاوت خواهد نمود که تأثیر آن روی هزینه های پرداختی شرکت ایرانی (از جهت تطابق با بندهای ماده ۱۴۸) را بالا تر مشاهده کردیم.

بحث تشخیص ماهیت و خصلت پرداخت ها و درآمدهای مربوط به تجارت الکترونیک در سطح جهان مطرح است. این بحث که بویژه در زمینه انطباق مورد با مواد قراردادهای مالیات مضاعف مورد توجه می باشد، اصطلاحاً Treaty characterization نامیده می شود، که به معنی تعیین وصف قراردادی معاملات الکترونیک می باشد. فصلنامه مالیات قبلاً این مطلب را مورد بحث قرارداده است که خوانندگان برای آگاهی بیشتر می توانند به آن مراجعه نمایند (شماره ۴۲، پاییز ۱۳۸۵، صفحات ۴۰-۳۱). همان گونه که آنجا ذکر شده است، این موضوع خصوصاً در رابطه با دو ماده از قراردادهای مالیات مضاعف یعنی مواد ۷ و ۱۲ مطرح است. ماده هفت به منافع حاصل از کسب و کار (Business profits) مربوط است که از جمله هرگونه خرید و فروش، اعمّ از این که راجع به کالاها باشد یا خدمات، از جمله مصادیق این عنوان به شمار می رود.

از سوی دیگر ماده ۱۲ تحت عنوان حق‌الامتیاز (Royalty) قرار دارد. منظور از امتیاز حقوقی است از قبیل حق مؤلف، حق اختراع، علامت ثبت شده تجارتی، حق استفاده از فرمول ها و فرایندهای علمی و صنعتی و نظایر آنها. بخش عمده ای از این موارد به آن مقوله ای مربوط است که اصطلاحاً انتقال تکنولوژی نامیده می شود و آنچه در ازای انتقال این گونه حقوق یا واگذاری حق استفاده از آنها پرداخت می شود عنوان حق‌الامتیاز یا Royalty را دارد. از همین مختصر می توان تا حدودی به خصلت امتیازات پی برد. در مجموعِ این حالات عنصر حق انحصاری به چشم می‌خورد. فرضاً در مورد حق مؤلف، نویسندهٔ یک اثر ادبی آن را به نام خود به ثبت می رساند و نسبت به آن از حقوق انحصاری برخوردار می شود که می تواند در دورهٔ بقای حق انحصاری از آن بهره گیرد. اکنون اگر همین حق را جهت استفاده برای تمامی مدت یا برای مدت معینی به یک مؤسسه انتشاراتی واگذار کند، آنچه در ازای آن دریافت می دارد حق‌الامتیاز به شمار می رود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

همین بحث صادق است در مورد یک مخترع که اختراع خود را به ثبت رسانیده است و یا کاشف یک فرایند صنعتی و نظایر ایشان.

اما کسانی که کار ایشان مصداق فروش کالا یا خدمات است، درآمدهایشان مشمول عنوانِ سود حاصل از کسب و کار و تجارت است. مثلاً همان ناشری که حق مؤلف را برای مدتی خریداری کرده و کتاب مورد نظر را منتشر می کند و به فروش می رساند، ممکن است این کار را به سه طریق انجام دهد. یکی این که کتاب را در چاپخانه به چاپ برساند و به صورت کتاب جلد شده بفروشد. دیگر این که متن کتاب را در دیسکت یا سی دی قرار دهد و به این شکل آن را به فروش رساند. و بالاخره می تواند متن کتاب را در سایت اینترنتی خود قرار دهد تا مشتریان بتوانند آن را به کامپیوتر خود منتقل یا به اصطلاح download کنند. در این که حالت های اول و دوم می‌تواند مصداق فروش کالا تلقی شود برا ی همگان قابل قبول است زیرا در هر دو حالت «عین» معینی از بایع به مشتری انتقال می یابد. اما در حالت سوم چنین امری به وقوع نمی پیوندد و پای عین در میان نیست. با این حال قاعده مقبول این است که در این حالت نیز قضیه را خرید و فروش کالا تلقی کنیم و از جهت مالیاتی احکام بیع را بر آن جاری سازیم. این نتیجه گیری از همان مصلحتی ناشی می شود که در بارهٔ لزوم تفسیر موسّع و باز نسبت به معاملات الکترونیک بیان داشتیم.

در حالات سه گانه فوق اگر طرفین معامله در دو کشور مختلف قرار داشته باشند چنان خرید و فروشی را در حالت اول و دوم (انتقال کتاب یا سی دی) به آسانی می توان پذیرفت که صادرات کالا انجام شده است. در حالت سوم (یعنی انتقال متن کتاب به کامپیوتر خواننده) نیز کار انجام شده با صادرات کالای ملموس و عینی قیاس می شود و به همان ترتیب با آن رفتار می شود.

مثال فوق راجع به کالا بود ولی خدمات نیز همین وضع را دارد. ممکن است آنچه یک طرف معامله در اختیار طرف مقابل قرار می دهد نوعی ارائه خدمت باشد. در اینجا نیز فرقی نمی کند که خدمت به صورت فیزیکی عرضه شود یا در عالم مجازی الکترونیک و به صورت خدمات دیجیتال. در هر دو حالت خرید و فروشِ خدمت انجام شده است که آن را نیز مشابه خرید و فروش کالا تلقی می‌کنند و اغلب احکام مربوط به خرید و فروش کالا بر آن هم صادق است. آنگاه اگر این خرید و فروشِ کالا در دو کشور جداگانه انجام شود، جنبهٔ صادرات خدمت را خواهد داشت که در بسیاری از کشورها از لحاظ احکام مالیاتی مشابه صادرات و واردات کالا با آن رفتار می شود. در قوانین مالیاتی ایران پرداختن به مقررات مربوط به معامله خدمات سابقه زیادی ندارد ولی در سال های اخیر متدرجاً به این قضیه پرداخته می شود و احکامی مشابه احکام مربوط به معاملات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

کالاها نسبت به ان منظور می گردد. به عنوان مثال ماده ۱۴۲ قانون مالیات های مستقیم حکم مالیاتی صادرات کالاها را معین کرده است، ولی در آن نامی از صادرات خدمات مشاهده نمی‌کنیم. اما قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی ضمن بند «د» ماده ۳۳ می گوید: «برقراری **هرگونه مالیات و عوارض برای صادرات کالاهای غیر نفتی و خدمات در طول برنامه ممنوع می باشد**». به عنوان مثال دیگر به لایحه مالیات بر ارزش افزوده اشاره می کنیم که هم اکنون در مجلس مورد بررسی است. در این لایحه غالباً معاملات مربوط به کالا و خدمات در عرض یکدیگر قرار داده شده اند.

تکلیف قضیه مورد بحث

با این مقدمات اکنون به مثال اصلی خود باز گردیم و ببینیم آنچه بین شرکت ایرانی و طرف خارجی آن به وقوع پیوسته است مصداق واگذاری و دریافت امتیازات می باشد یا می توان آن را نوعی ارائه و دریافت خدمت به شمار آورد. در مباحث بین‌المللی راجع به همین قضیه یعنی تشخیص بین دو مورد فوق انواع فعالیت هایی را که در عالم بازرگانی التکرونیک جریان دارد مورد تحلیل قرارداده و به نتایجی رسیده اند. یکی از این فعالیت ها میزبانی پایگاه های اینترنتی است به این معنی که دارندهٔ یک سِرور[1] فضایی را در تجهیزات خود به سایت مشتریان اختصاص می دهد تا آن را در حدّ قرارداد فیمابین و بر حسب نیاز خود تنظیم کنند. در مثالی که موضوع این گفتار است روابط بین طرفین به این وضعیت نزدیک است و در این حالات معمولاً نظر بر این است که مشتری در واقع از یک خدمت بهره مند می شود نه این که پای واگذاری حق استفاده از امتیازات در بین باشد. چنان که گفتیم انواع امتیازات حائز عنصر خاصی می باشند و آن حق انحصاری است، نظیر حق مؤلف، حق اختراع و امثالهم. اما در مثال مورد نظر ما وجود چنین حق انحصاری مطرح نمی باشد. رابطه بین شرکت ایرانی و شرکت خارجی مستلزم آن است که طرف خارجی تجهیزات و نرم افزارها و امکانات فنی معینی را در اختیار داشته باشد. این گونه تجهیزات و امکانات ممکن است گران قیمت باشد و کاربرد آنها تخصص فنی بالایی را اقتضاء کند

---

[1] ۱. سِرور (server) را به معنی کامپیوتر اصلی یک شبکه که باقی کامپیوترها را کنترل می کند تعریف کرده اند، و نیز به کامپیوتری از یک شبکه اطلاق می شود که خدمات معینی (مانند پست الکترونیک، domain و سایت و نظایر آنها) را ارائه می کند. منظور از دارندهٔ سرور مؤسسه ای است که تجهیزاتی را به این منظورها در اختیار خود دارد و از طریق آن به چنان فعالیت هایی می پردازد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

ولی این مقولات به معنی دارا بودن حق انحصاری یا به اصطلاح «امتیاز» نیست، کما این که شرکت ایرانی می توانست بجای مراجعه به این طرف خارجی معین، به شرکت خارجی هم سطح دیگری مراجعه کند و همین خدمات را دریافت نماید. خلاصه این که به نظر نگارنده در این مثال خاص آنچه ردّ و بدل شده نوعی خدمت است و ربطی به واگذاری امتیاز ندارد.

حکم قانون مالیاتی ایران

نتیجه گیری فوق از نظر مالیاتی قضیه حائز اهمیت است که در این رابطه نکات زیر را قابل ذکر می داند:

الف. در قانون مالیاتی ایران نسبت به حالتی که پای واگذاری امتیازات در میان است از اصطلاح «واگذاری امتیازات یا سایر حقوق» استفاده شده است و حکم آن در دو موضع روشن شده است. نخست ضمن بند ۵ ماده یک قانون مالیات های مستقیم. این بند در مقام تعیین حالاتی است که درآمد شخص غیر ایرانی مشمول مالیات ایران قرار می گیرد. این حالات به دو دسته تقسیم شده اند، یکی هنگامی که شخص خارجی درآمد خود را «در ایران» تحصیل می‌کند و دوم وقتی که این درآمد «از ایران» حاصل می شود. مثال ما به گروه دوم مرتبط است زیرا شرکت خارجی مقیم کشور دیگری است و درآمد «از ایران» برای وی فرستاده می شود. این حالت دوم شامل چند درآمد معین و مشخص گردیده است که یکی از آنها درآمد حاصل «بابت واگذاری امتیازات یا سایر حقوق» است. چنین درامدی همان است که در جای دیگر قانون یعنی بند هفت ماده ۱۴۸ از آن تحت عنوان «حق‌الامتیاز» یاد شده است و در حقوق غربی Royalty نامیده می شود.

سپس بند «ب» ماده ۱۰۷ قانون تکلیف جنبه های عملی و اجرائی قضیه را روشن کرده و می گوید قسمت مشمول مالیاتِ این گونه درآمد که اشخاص خارجی از ایران تحصیل می کنند عبارت است از بیست تا چهل درصد مجموع وجوهی که ظرف یک سال مالیاتی عاید طرف خارجی می گردد. تعیین دقیق درصد مذکور به تصویبنامه هیأت وزیران موکول شده است. ضمناً این نوع مالیات جنبه تکلیفی دارد و مالیات در منبع به شمار می رود. طرف ایرانی موظف است در هر پرداخت مالیات متعلق را با توجه به مبالغ پرداخت شده از اول سال تا زمان پرداخت کسر و به اداره مالیاتی مربوط تأدیه نماید.

به این ترتیب تشخیص این که معاملهٔ انجام شده واگذاری حقوق و امتیازات است یا ارائه خدمات، حکم مالیاتی قضیه را روشن می سازد. دستور قانون مالیاتی نسبت به حالت اول به شرح فوق بند

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

۵ ماده یک از جهتی و بند «ب» ماده ۱۰۷ از جهت دیگر می باشد. اما ببینیم نسبت به حالت دوم یعنی خرید و فروش خدمت چه حکمی وجود دارد. در پاسخ به این سئوال نخست باید در نظر بگیریم که طرف خارجی مقیم کشور دیگری است و برای این که شمول قانون ایران نسبت به وی محرز شود حکم قانونی لازم است. تکلیف کلی موضوع ضمن ماده یک قانون مالیاتی معین شده‌است که اشخاص مشمول مالیات را تحت پنج گروه بر می شمارد. آنچه به شخص غیر ایرانی بابت درآمد حاصل از ایران تعلق می گیرد دقیقاً همان مواردی است که ضمن بند ۵ تعیین گردیده است. در غیر این حالات شخص خارجی مقیم خارج مشمول مالیات ایران نمی گردد، مگر در دو حالت. یکی این که در ایران صاحب ملکی باشد که به نحوی مالیات ایران به آن تعلق گرفته باشد. دیگر این که در ایران مقرّ دائمی نظیر شعبه، نمایندگی و امثال آن داشته باشد و درآمد خود را به سبب فعالیت های این مقرّ دائم تحصیل کرده باشد که خود تابع احکام خاصی است و به هر حال هیچ یک از این مستثنیات به مورد مثال ما ربطی ندارند. پس می توان نتیجه گرفت که ارائه خدمت از سوی شرکت خارجی به طرف ایرانی در مثالی که موضوع بحث ما است جنبهٔ فروش یا صادرات خدمت را پیدا می کند و برای شمول مالیات ایران نسبت به آن از نظر نگارنده این سطور محملی وجود ندارد.

بهره برداری از سرمایه در ایران

مبحثی در ارتباط با حقوق بین‌الملل مالیاتی

وصف «بین‌الملل» معمولاً هنگامی به یکی از رشته های حقوق ملحق می گردد که در آن پای نوعی رابطهٔ بین‌المللی در میان باشد و برای این نوع رابطه وجود حدّ اقل دو کشور یا وابستگی به دو کشور ضرورت دارد. در قانون مالیاتی ایران چنین احکامی نادر نیستند. به عنوان نمونه می توان به بند ۵ ماده یک، تبصره ۷ ماده ۱۰۵، بند «ب» ماده ۱۰۷ و شمار دیگری از مقررات قانون مالیات های مستقیم اشاره کرد که به همین مقوله مرتبط اند. از این میان نقش بند ۵ ماده یک به سبب وقوع آن در همین ماده حائز اهمیت خاصی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

است. ماده یک کلی ترین حکم قانون در مورد تعیین مشمولان و غیر مشمولانِ مالیات ایران را بیان می دارد و آنگاه احکام تفصیلی هر یک ضمن باقی مواد قانون روشن می گردد. از جمله بند ۵ همین ماده در مقام بیان این مطلب است که کدام اشخاصِ غیر ایرانی را می توان مشمول مالیات ایران دانست. درآمد مشمول مالیات این اشخاص به دو نوع تقسیم شده است، یکی درآمدهایی که «در ایران» تحصیل می شود و دیگری آنهایی که «از ایران» به دست می آید. درآمدهای حاصل «از ایران» از جهت نوع مشخص شده و شمارش گردیده است. ولی درآمد حاصل «در ایران» جنبهٔ عام دارد و نوع یا انواع معینی برای آن احصاء نگردیده است. اولین نتیجه ای که می توان از این تفاوتِ در برخوردِ قانون مالیاتی گرفت این است که از نظر قانون میان دو مفهوم مذکور اختلاف اصولی موجود است و بنا بر این دقت در موارد شمول یکی از آن دو بر قضایای مالیاتی حائز اهمیت و ضرورت است. دیگر این که قانون مالیاتی نیازی به ارائه تعریف یا مثال هایی از نوع دوم درآمدها (درآمدهای حاصل در ایران) ندیده است و این محتملاً بخاطر آن بوده است که موضوع را برای خواننده ایرانی روشن می دانسته است. اما در عمل بروز ابهام در تشخیص مطابقت مورد با یکی از دو حالت فوق وجود دارد که نمونه ای از آن را در خلال سطور آتی خواهیم دید.

درآمد حاصل در ایران

چنان که دیدیم به حکم بند ۵ ماده یک قانون مالیات های مستقیم درآمدی که شخص خارجی «در ایران» تحصیل می کند به طور عام مشمول مالیات شناخته شده است. تبصره ۲ ماده ۱۰۵ تکلیف اجرائی همین مورد را در رابطه با اشخاص حقوقی و مؤسسات مقیم خارج روشن ساخته و درآمدهای مشمول مالیاتی را که این گروه در ایران تحصیل می‌کنند به دو گروه منقسم ساخته است. نخست درآمدی که «از بهره برداری سرمایه در ایران» به دست می آورند و دوم درآمدی که از هر نوع فعالیت دیگر ممکن است مستقیماً یا از طریق نمایندگی «در ایران» انجام دهند. هر دو نوع از این فعالیت ها به موجب تبصره مذکور مشمول مالیات ایران شناخته شده اند.

بهره برداری از سرمایه در ایران

آنچه به گفتار حاضر مرتبط است نوع اول از درآمدهای مذکور است یعنی درآمدی که شخص حقوقی مقیم خارج از بهره برداری سرمایه در ایران به دست می آورد و به همین سبب بحث خود را روی همین مقوله متمرکز می نماییم. این عبارت دارای سه جزء است:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

سرمایه، بهره برداری و «در ایران». سبب توجه به چنین تحلیلی صدور بخشنامه جدیدی است که در بخش آغازین آن گفته می شود: **«درآمد اشخاص خارجی از محل سود و کارمزد دریافتی از جمله فعالیت های آنان و از مصادیق بهره برداری از سرمایه در ایران می باشد. بنا بر این اعطای وام و تسهیلات مالی توسط سرمایه گذاران و بانک های خارجی که فعالیت خود را از طریق غیر مقرّ دائم و یا شعبه، کارگزار و امثال آنها در ایران انجام می دهند حسب مورد مشمول مالیات بر درآمد طبق مقررات قانون مالیات های مستقیم می باشد»**. برای روشنی بیشتر مطلب یادآور می گردد که این دستور پیرو بخشنامه شماره ۲۴۸۳۱ مورخ ۸۵/۶/۲۷ صادر شده است که متن آن قبلاً در صفحه ۵۴ شماره پیشین مجله مالیات درج شده است. بخشنامه مذکور راجع به موردی است که مؤسسات ایرانی از بانک های خارجی تسهیلات مالی (که بویژه شامل وام می گردد) دریافت کنند و از این بابت سود و کارمزد بپردازند. بخشنامه ۲۴۸۳۱ طی شرایطی اجازه داده بود که چنان پرداخت هایی جزء هزینه های مؤسسات ایرانی مورد قبول قرار گیرد.

از طرفی بخشنامه جدید که موضوع سخن ما است تصریح می نماید که بحث بر سر حالتی است که در قضیه مطروحه پای هیچ گونه مقرّ دائمی در کار نیست. اصطلاح مقرّ دائم که از متن قراردادهای مالیات مضاعف اقتباس شده است شامل هرگونه دفتر، شعبه، نمایندگی، کارگزار و امثال آنها می باشد که از سوی بانک خارجی در ایران تأسیس شده و فعالیت اعطای وام و تسهیلات مالی از طریق آن انجام پذیرفته باشد. منظور از این یادآوری آن است که حکم بخشنامه راجع به حالتی است که وام گیرنده ایرانی مستقیماً به بانک خارجی مقیم خارج رجوع کرده و نسبت به اخذ وام اقدام کرده است و کارمزد و سود متعلق را هم رأساً به همان بانک پرداخته است.

ضمناً همان گونه که در متن بخشنامه آمده است این بخشنامه موضوع را مصداق بهره برداری سرمایه در ایران دانسته است، یعنی بانک خارجی که وامی به شخص ایرانی پرداخته و بابت آن کارمزد و سود دریافت داشته است، این عمل او بهره برداری از سرمایه در ایران به شمار می‌رود. به بیان دیگر بخشنامه هر سه جزء یا عنصر موجود در این عبارت را نسبت به قضیه مورد بحث خود محقق دانسته است. نخستینِ این عناصر به واژهٔ سرمایه مربوط می شود. در این که وجوه واگذاری بانک خارجی به وام گیرندهٔ ایرانی مصداق سرمایه است، به نظر نگارنده مشکلی وجود ندارد. پول بارز ترین مثال برای اصطلاح سرمایه است. عنصر دوم بهره برداری از سرمایه است. این مورد نیز با آنچه رخ داده است قابل انطباق به نظر می رسد. اگر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

بانک خارجی سرمایه خود را از طریق دادن وام به کار انداخته و از آن سود و کارمزد دریافت داشته است، تصور نمی رود بتوان این کار را چیزی غیر از بهره برداری از سرمایه نام نهاد.

در ایران

آنچه می ماند همن قید «در ایران» است. موضوع را به دو شکل می توان تعبیر نمود. نخست این که مفهوم قید مذکور این است که مؤسسه خارجی سرمایه خود را به منظور بهره برداری در ایران به کار اندازد که نتیجه طبیعی توجه سود و زیان این گونه سرمایه گذاری به همان مؤسسهٔ خارجی خواهد بود. شاید بتوان مطلب را به نحو دیگری بیان نمود و آن این که قید «در ایران» به بهره برداری باز می گردد که در آن صورت لزوم بقاء سرمایه در مالکیت سرمایه گذار خارجی و مآلاً تحمل نتایج سرمایه گذاری از سوی مؤسسه خارجی نتیجه چنین تفسیری خواهد بود.

تعبیر دیگر می تواند این باشد که قید یا وصف «در ایران» به سرمایه باز می گردد و چون از طرفی مؤسسه مقیم خارج با اعطای تسهیلات و دریافت کارمزد و سود از سرمایه خود بهره برداری کرده است و از طرف دیگر این سرمایه در ایران به کار افتاده است، بنا بر این شرایط قانون در این مورد تحقق یافته و مورد مشمول مالیات ایران خواهد بود. تعبیر اخیر با حکم بخشنامه مورد بحث تناسب خواهد داشت.

ضمناً یک نکتهٔ مبتنی بر واقع بینی نیز ممکن است در این رابطه مطرح شود و آن این که امکان قبولانیدن موضوع به طرف خارجی ضعیف است و وام گیرنده ایرانی ممکن است خود ناچار از تقبّل مالیات متعلق گردد. اگر چنین شود، نتیجه می تواند کاستن از مطلوبیت وامگیری شود و از طرفی به نظر می‌رسد تأثیر ارفاق مندرج در بخشنامه قبلی نیز تضعیف گردد. منظور بخشنامه شماره ۲۴۸۳۱ است که بالا تر به آن اشاره کردیم. این بخشنامه اجازه می دهد که کارمزد و سود پرداختی بابت این گونه وام ها به عنوان هزینه قابل قبول پذیرفته شود. اما مشکل خواهد بود که بتوان مالیات تعلق گرفته به طرف خارجی را بتوان به عنوان جزئی از این گونه هزینه ها در نظر گرفت و مورد قبول قرارداد، زیرا نوعی پرداخت اضافی خواهد بود که نه عنوان کارمزد دارد و نه آن را می توان سود وام به حساب آورد و اساساً از دید قانونی ربطی به وام گیرنده ایرانی نخواهد داشت.

تعیین مبلغ مشمول مالیات

نکته ابهام دیگر (از نظر نگارنده این سطور) به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

نحوهٔ تعیین درآمد مشمول مالیات مربوط می‌شود که البته چنین ابهامی به طور کلی قابل طرح است و از صدور بخشنامه یادشده ناشی نمی گردد، هرچند که در صورت واقعیت داشتن می تواند مسأله را در ارتباط با اجرای بخشنامه نیز پدید آورد. تبصره ۲ ماده ۱۰۵ که بالا تر از آن یاد کردیم، نوع درآمدهایی را بر می شمارد که اشخاص حقوقی خارجی و مؤسسات مقیم خارج بابت آنها مشمول مالیات ایران قرار می گیرند. اما این که میزان درآمد مشمول مالیات آنان به چه نحو محاسبه می شود بر عهده ماده ۱۰۷ قانون مالیات های مستقیم قرار گرفته است. این ماده سه بند اصلی و پنج تبصره دارد. از این میان بند «الف» و چهار تبصره به امور پیمانکاری مرتبط اند. بند «ب» به درآمد حاصل از واگذاری حقوق و امتیازات و فیلم های سینمایی راجع است و یک تبصره نیز به فعالیت های خاصی از شعب و نمایندگی های اشخاص حقوقی خارجی در ایران ارتباط دارد. هیچ یک از این موارد به بحث ما مربوط نیستند. باقی می ماند بند «ج» ماده ۱۰۷ که هرچند به بهره برداری از سرمایه در ایران مربوط است، اما فقط مواردی را مورد نظر دارد که این بهره برداری از سرمایه توسط **«نمایندگی از قبیل شعبه، نماینده، کارگزار و امثال آن»** صورت گیرد. حال آن که بحث ما راجع به زمانی است که بانک خارجی به طور مستقیم وامی را به مؤسسات ایرانی داده است و بابت آن سود و کارمزد دریافت داشته است. در متن بخشنامه روی این نکته تأکید شده و گفته شده است: **«از طریق غیر مقرّ دائم و یا شعبه، نمایندگی، کارگزار و امثال آنها در ایران»**. ضمناً علت این که بند «ج» ماده ۱۰۷ حکم خود را منحصر به این حالات ساخته، روشن است. زیرا بند مذکور در چنین حالاتی موضوع را به ماده ۱۰۶ احاله کرده است که می گوید درآمد مشمول مالیات **«از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی طبق مقررات ماده ۹۴ و بند الف ماده ۹۵ این قانون و در موارد مذکور در ماده ۹۷ این قانون به طور علی‌الرأس تشخیص می گردد»**. بنا بر این اساس کار مراجعه به دفاتر قانونی است که این امر تنها در مورد نمایندگی های مؤسسات خارجی مقدور است وگرنه چگونه می توان به دفاتر شرکت مقیم خارج دسترسی پیدا کرد؟

به این ترتیب اجزاء ماده ۱۰۷ قانون مالیات های مستقیم هیچ یک به حالت مورد نظر ما ارتباط پیدا نمی کنند و آن حالتی است که شرکت خارجی مقیم کشور دیگری است و کار خود یعنی دادن وام و تسهیلات مالی را به طور مستقیم انجام داده است. پس به وضعیتی می رسیم که جهت تشخیص درآمد مشمول مالیاتِ یک مؤدی معین که شخص حقوقی است حکم خاصی معین نگردیده است

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

و به این ترتیب ناچار باید مورد را از این بابت تابع حکم ماده ۱۰۶ دانست که به موجب تصریح همان ماده در اصل مربوط به چنین حالتی است. اما این ماده هم همان گونه که دیدیم به دفاتر قانونی مؤدی ارجاع داده است، حال آن که مؤدی ما مقیم خارج است و دفاترش در همان جا است و از طریق مقرّ دائم نظیر شعبه، دفتر و غیره اقدام نکرده است.

اگر استنباط نگارنده به شرح فوق درست باشد، به یک دور منطقی و به حالتی می رسیم که از نظر تشخیص درآمد مشمول مالیات قانوناً راه مشخصی به نظر نمی رسد. البته در صورت قبول این استنباط می توان گفت که چنین وضعیتی از بخشنامه جدید که بالا تر به آن اشاره کردیم ناشی نمی شود و بلکه بدون آن هم مطرح است. از طرفی تبصره ۲ ماده ۱۰۵ بهره برداری از سرمایه در ایران را به دو حالت دانسته است. یکی این که از طریق مقرّ دائم صورت پذیرد و دیگر این که مؤسسه خارجی مستقیماً چنین کاری را انجام دهد. بند «ج» ماده ۱۰۷ تکلیف حالت اول را از جهت نحوهٔ تشخیص درآمد مشمول مالیات معین کرده و مطلب را به ماده ۱۰۶ احاله داده است که معنی آن مراجعه به دفاتر قانونی نمایندگی ها و شعب مؤسسات خارجی در ایران است. اما تکلیفی برای حالت دیگر یعنی بهره برداری از سرمایه و سایر فعالیت ها به طور مستقیم از سوی مؤسسه مقیم خارج معین نکرده است و اتفاقاً به همین دلیل تکلیف این مورد هم با توجه به تصریح ماده ۱۰۶ باز به همین ماده راجع می گردد که مجدداً همان مراجعه به دفاتر قانونی است. البته اگر فعالیت مؤسسه خارجی را مشمول عنوان پیمانکاری دانست به موجب قسمت های دیگر ماده ۱۰۷ می‌توان تکلیف قضیه را روشن ساخت. ولی اولاً همه فعالیت ها را نمی توان پیمانکاری دانست و ثانیاً بهره برداری از سرمایه به صورت دادن وام به طور اخصّ از مفهوم پیمانکاری دورتر می شود.

مالیات تکلیفی

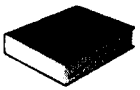
از آنجا که بخشنامه جدید قسمت مهمی از گفتار حاضر را به خود اختصاص داده است، و برای آن که موضوع ناگفته ای در رابطه با مندرجات آن باقی نماند، این مطلب را هم اضافه می نماید که بخشنامه مذکور پس از بیان حکمی که بالا تر اشاره کردیم، نکته دیگری را هم اضافه کرده است و آن استفاده از مقررات تبصره ماده ۱۵۹ قانون مالیات های مستقیم است. به موجب این تبصره: «**به سازمان امور مالیاتی کشور اجازه داده می شود که در مورد مودیان غیر ایرانی و اشخاص مقیم خارج از کشور کل مالیات های متعلق را به نرخ مربوط مقرر در منبع وصول نماید**». بر این اساس بخشنامه دستوری را به شرح زیر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

مقرر داشته است:

«مؤدیان محترم مالیاتی اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی هنگام پرداخت وجوه مذکور، ابتدا میزان مالیات متعلقه را از ادارات امور مالیاتی ذیربط استعلام و سپس نسبت به کسر و پرداخت مالیات از سود و کارمزد پرداختی در مهلت مقرر در قانون اقدام نمایند. در غیر این صورت علاوه بر مالیات متعلقه مشمول جریمه مقرر در قانون نیز خواهند بود. ادارات امور مالیاتی و حسابداران رسمی مکلفند در رسیدگی پرونده مالیاتی اشخاص مذکور از کسر و پرداخت به موقع مالیات های متعلقه اطمینان حاصل نموده و در گزارش خود موارد را قید نمایند»

در پایان ذکر این نکته را نیز بجا می داند که آنچه بیان شد نظر شخصی نگارنده است، ضمناًمتن بخشنامه مورد بحث نیزدر قسمت مقرراتِ همین شماره از مجله نقل شده است.



مقررات، آراء و بخشنامه های مالیاتی

قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی مصوب ۱۳۸۵/۵/۲۴

ماده ۱ـ دفاتر اسناد رسمی موظفند با رعایت بندهای زیر پس از دریافت دلایل مالکیت و پاسخ استعلام از اداره ثبت محل به منظور تطبیق سند با دفتر املاک و اعلام وضعیت ثبتی (حسب مورد) و عدم بازداشت نسبت به تنظیم سند رسمی انتقال عین اراضی و املاک اقدام نمایند:

الف ـ گواهی پایان ساختمان یا عدم خلاف موضوع تبصره (۸) ماده (۱۰۰) اصلاحی قانون شهرداری در مورد املاک مشمول قانون مذکور.

ب ـ اعلام نظر وزارت جهاد کشاورزی (حسب مورد سازمان امور اراضی و سازمان جنگلها و مراتع و آبخیزداری کشور) مبنی بر عدم شمول مقررات قانون مرجع تشخیص اراضی موات و ابطال اسناد آن و ماده (٥٦) قانون حفاظت و بهره‌برداری از جنگلها و مراتع، در مورد املاک واقع در خارج از محدوده قانونی شهرها.

ج ـ دفاتر اسناد رسمی مکلفند هنگام نقل و انتقال عین املاک، مفاصا حساب مالیاتی و بدهی موضوع ماده ۳۷ قانون تأمین اجتماعی مصوب ۱۳٥٤ را از انتقال‌دهنده مطالبه و شماره آن را در سند تنظیمی قید نمایند مگر اینکه انتقال‌گیرنده ضمن سند تنظیمی متعهد به پرداخت بدهی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

احتمالی گردد که در این صورت متعاملین نسبت به‌پرداخت آن مسؤولیت تضامنی خواهند داشت.

تبصره ـ در موارد مذکور در ماده فوق مراجع ذی‌ربط مکلفند در تاریخ مراجعه، به‌مراجعه‌کنندگان گواهی وصول تقاضا تسلیم و ظرف مدت بیست روز از تاریخ صدور گواهی یاد شده پاسخ آن را صادر نمایند. اعلام نظر مراجع مذکور باید روشن و با ذکر علت و مستند به دلایل قانونی باشد در غیر این‌صورت ثبت سند با تصریح موضوع در سند تنظیمی بلامانع خواهدبود.

ماده۲ـ دفاتر اسناد رسمی موظفند در صورت عدم وصول پاسخ استعلامات، منتقل‌الیه را از آثار و تبعات سند تنظیمی موضوع تبصره ماده (۱)، مطلع سازند در این صورت طرفین پس از تنظیم سند و نقل و انتقال متضامناً مسؤول و پاسخگوی کلیه تعهدات قانونی و بدهی‌های مربوط به ملک که تا زمان تنظیم سند، طبق قوانین محقق و مسلم بوده می‌باشند.

ماده۳ـ سردفتران دفاتر اسناد رسمی ذی‌ربط مسؤول صحت و اعتبار اسناد تنظیمی می‌باشند و در صورت تخلف مطابق مقررات قانونی با آنان عمل می‌شود.

ماده۴ـ دفاتر اسناد رسمی می‌توانند در صورت درخواست متعاملین نسبت به تنظیم سند رسمی راجع به نقل و انتقال تلفن ثابت و همراه اقدام نمایند. شرکت مخابرات ایران مکلف است پاسخ استعلام دفاتر در موارد مربوط را حداکثر ظرف مدت دو روز صادر نماید. اعتبار پاسخ استعلام یک روز پس از صدور است.

ماده۵ ـ نقل و انتقال ماشین‌های چاپ، لیتوگرافی و صحافی پس از ارائه موافقت وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی توسط مالک، باید در دفاتر اسناد رسمی انجام شود نقل و انتقالات مذکور در شناسنامه مالکیت که نمونه آن توسط سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی تهیه می‌گردد منعکس می‌شود.

ماده۶ ـ هرگونه انتقال بلاعوض به نفع دولت و شهرداریها از پرداخت عوارض و اخذ هرگونه گواهی به استثناء پاسخ استعلام از اداره ثبت اسناد و املاک محل، معاف می‌باشد.

ماده۷ـ آیین‌نامه اجرایی این قانون حداکثر شش ماه پس از ابلاغ با همکاری سازمان ثبت اسناد و املاک کشور و وزارت دادگستری تهیه و به تصویب هیأت وزیران خواهدرسید.

ماده۸ ـ کلیه قوانین و مقررات مغایر با این قانون از تاریخ تصویب این قانون لغو می‌گردد. قانون فوق مشتمل بر هشت ماده و یک تبصره در جلسه علنی روز سه‌شنبه مورخ بیست و چهارم

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

مردادماه یکهزار و سیصد و هشتاد و پنج مجلس شورای اسلامی تصویب و در تاریخ ۱۳۸۵/۶/۱ به تأیید شورای نگهبان رسید.

رئیس مجلس شورای اسلامی ـ غلامعلی حدادعادل

بخشنامه شماره ۴۶۵۰۲ مورخ ۸۵/۹/۲۷

پیرو بخشنامه شماره ۲۱۱-۲۱۲۵/۲۴۸۳۱ مورخ ۸۵/۶/۲۷ نظر به این که درآمد اشخاص خارجی از محل سود و کارمزد دریافتی از جمله فعالیت های آنان و از مصادیق بهره برداری از سرمایه در ایران می باشد. بنا بر این اعطای وام و تسهیلات مالی توسط سرمایه گذاران و بانک های خارجی که فعالیت خود را از طریق غیر مقرّ دائم و یا شعبه، کارگزار و امثال آنها در ایران انجام می دهند حسب مورد مشمول مالیات بر درآمد طبق مقررات قانون مالیات های مستقیم می باشد و سازمان امور مالیاتی کشور بنا به اختیار حاصل از مقررات تبصره ماده ۱۵۹ قانون یادشده مقرر می دارد:

مؤدیان محترم مالیاتی اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی هنگام پرداخت وجوه مذکور، ابتدا میزان مالیات متعلقه را از ادارات امور مالیاتی ذیربط استعلام و سپس نسبت به کسر و پرداخت مالیات از سود و کارمزد پرداختی در مهلت مقرر در قانون اقدام نمایند. در غیر این صورت علاوه بر مالیات متعلقه مشمول جریمه مقرر در قانون نیز خواهند بود. ادارات امور مالیاتی و حسابداران رسمی مکلفند در رسیدگی پرونده مالیاتی اشخاص مذکور از کسر و پرداخت به موقع مالیات های متعلقه اطمینان حاصل نموده و در گزارش خود موارد را قید نمایند.

علی اکبر عرب مازار

تصویبنامه شماره ۱۲۹۷۳۵/ت ۳۵۶۵۲ ه مورخ ۱۳۸۵/۱۰/۱۱

موضوع اصلاح ماده ۸ اصلاحی آیین‌نامه اجرایی ماده ۱۶۵ قانون مالیاتهای مستقیم

وزارت امور اقتصادی و دارایی ـ وزارت کشور

هیئت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۸۵/۱۰/۶ بنا به پیشنهاد شماره ۶۳۲۲۰/۳/۳۱ مورخ ۱۳۸۵/۵/۱۱ وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد ماده ۱۶۵ قانون مالیاتهای مستقیم ـ مصوب ۱۳۷۱ـ

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

تصویب نمود:

۱ـ ماده (۸) اصلاحی آیین‌نامه اجرایی ماده (۱۶۵) قانون مالیاتهای مستقیم، موضوع تصویب‌نامه شماره ۳۲۴۸۰/ت۲۷۲۵۸هـ مورخ ۱۳۸۱/۷/۷ به شرح زیر اصلاح می‌گردد:

« ماده ۸ ـ در مواردی که به تأیید کمیسیون موضوع ماده (۳) یا (٤) این آیین‌نامه (حسب مورد) بیش از پنجاه درصد (۵۰٪) اموال مودی (اموالی که دچار حادثه شده) از بین برود و مودی با ارایه دلایل مورد قبول اداره امور مالیاتی ذی ربط قادر به پرداخت بدهیهای مالیاتی خود نباشد، علاوه بر کسر معادل خسارت از درآمدهای مشمول مالیات سال وقوع حادثه و سنوات بعد، به پیشنهاد سازمان امور مالیاتی کشور و تصویب هیئت‌وزیران تمام یا قسمتی از بدهی مالیاتی مودی نیز بخشوده یا تقسیط طولانی خواهد شد.»

۲ـ در مورد خسارت‌دیدگان زلزله بم صدر ماده (۱۶۵) مبنی بر کسر معادل خسارت از درآمد مشمول مالیاتی سال ۱۳۸۱ به بعد نیز اعمال می‌گردد.

معاون اول رئیس جمهور ـ پرویز داودی

بخشنامه شماره ۲۳۲/۳۶۵۳/۵۰۵۸٤ مورخ ۸۵/۱۰/۱۱

احتراماً نظر به این که در اجرای قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی مصوب ۱۳۸۵/۵/۲۴ مجلس شورای اسلامی ابهاماتی برای برخی از ادارات کل امور مالیاتی ایجاد گردیده است بنا بر این مقرر می دارد:

۱. ماده یک قانون مذکور به انتقال عین اراضی و املاک مربوط بوده و به سایر معاملات از جمله رهن، اجاره، سرقفلی و ... تسری ندارد.

۲. طبق بند «ج» ماده یک قانون مذکور، و در صورت استعلام دفاتر اسناد رسمی در خصوص اعلام ارزش معاملاتی عین اراضی و املاک مورد انتقال، ترتیبی اتخاذ گردد تا ادارات امور مالیاتی پس از دریافت کلیه بدهی های مورد اشاره در قسمت اخیر ماده ۱۸۷ قانون مالیات های مستقیم نسبت به صدور گواهی انجام معامله (عدم بدهی) موضوع ماده مذکور و طبق روال گذشته اقدام نمایند.

۳. در اجرای تبصره ماده یک قانون مذکور، ادارات امور مالیاتی ذیربط ترتیبی اتخاذ نمایند تا گواهی وصول تقاضا و مفاصا حساب مالیاتی (گواهی انجام معامله) برای انتقال دهنده به شرح فرم های پیوست و در تاریخ های مقرر صادر گردد و در صورت عدم پیگیری مؤدی جهت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

دریافت پاسخ مراتب در مدت مقرر (حد اکثر ظرف مدت بیست روز از تاریخ صدور گواهی وصول تقاضا) به دفتر خانه اسناد رسمی مورد نظر اعلام گردد.

۴. چنانچه طبق قسمت اخیر بند «ج» ماده یک قانون مذکور انتقال گیرنده ضمن سند تنظیمی متعهد به پرداخت بدهی احتمالی گردد، ادارات امور مالیاتی ذیربط ترتیبی اتخاذ نمایند تا اطلاعات واصله در اجرای ماده ۱۸۵ قانون مالیات های مستقیم مورد بررسی قرار گرفته و نسبت به مطالبه و وصول مالیات و جرایم متعلق به معاملاتی که بدون پرداخت مالیات و گواهی انجام معامله به ثبت رسیده است، با مراجعه به هر یک از متعاملین (مجتمعاً یا به هر یک جداگانه) اقدام گردد.

۵. مطابق مقررات ماده ۲۰۰ قانون مالیات های مستقیم ادارات مالیاتی ذیربط مکلفند در زمان رسیدگی به مالیات عملکرد دفاتر اسناد رسمی موارد مذکور در این ماده و ماده ۱۸۵ قانون مالیات های مستقیم را با رعایت مقررات قانون تسهیل تنظیم اسناد در دفاتر اسناد رسمی مورد توجه قرار دهند.

۶. در اجرای مقررات بند ۴ فوق ادارات کل امور مالیاتی در خصوص مطالبه مالیات نقل و انتقال عین اراضی و املاک که بدون گواهی انجام معامله به ثبت رسیده است به ترتیب زیر اقدام نمایند:

۱-۶. ادارات امور مالیاتی (واحد مالیاتی محل وقوع ملک) کلیه اطلاعات مربوط به ملک مورد معامله را جهت محاسبه مالیات متعلقه در اجرای تبصره یک و ۲ ماده ۸۰ قانون مالیات های مستقیم حسب مورد از انتقال دهنده یا انتقال گیرنده یا سایر مراجع اخذ نمایند.

۲-۶. پس از اخذ اطلاعات لازم در خصوص انتقال عین اراضی و املاک مذکور، واحد مالیاتی ذیربط ضمن تنظیم گزارش، مالیات متعلقه را محاسبه و پس از تأیید رئیس گروه مربوط نسبت به صدور برگ مطالبه مالیاتی (به شرح پیوست) از انتقال دهنده یا انتقال گیرنده یا هر دوی آنها اقدام نماید.

۳-۶. چنانچه پس از ابلاغ برگ مطالبه مالیات میزان مالیات مطالبه شده حد اکثر ظرف مهلت ۳۰ روز پس از تاریخ ابلاغ برگ مطالبه مورد اعتراض قرار گیرد، در اجرای مقررات تبصره یک ماده ۱۸۷ قانون مالیات های مستقیم از طریق عملیات اجرائی نسبت به وصول مالیات های متعلقه اقدام گردد.

محمود شکری معاون عملیاتی

پایان بخش فارسی شماره ۴۴

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

how much he owes in respect of the relevant property...This gentleman [the seller] play that trick to evade the payment of taxes".

A scenario like that is not out of question and the buyer is really threatened by dangers of that kind. So, one can ask whether it would not be better and safer, at least for the buyer, to wait few days more than to accept the risk of facing with unknown future which may bring forth the souvenirs of trouble and disaster?

The arguments offered in defense of the new law also deserved attention. The most outstanding was the idea of privatization of tax collection (and even tax assessment) that had been included in the text of the bill, though was withdrawn at the end. The next argument was against the practice or tradition of collecting taxes in the nick of time, e. g. when the owner of a real property wants to sell it. The odd suggestion of paying notaries public a large amount of fees for notarization of deeds was another innovation that had been included in the bill, but was set aside at the stage of voting. The last argument worthy of mentioning was the views of some MPs who believed that the purpose of the transactions in question is the transferring of ownership which is arisen evidently from legal right of the owner. So, emphasis is to be put on that right and its manifestations. Interference of taxation and similar matters in a way to impede its realization will be contrary to the nature of the issue and is to be abandoned.

Implementation of the law is another subject that is to be dealt with separately. Taking into account the different ambiguities referred to above, one may expect arising of cases that would need more effort and studies for interpreting the law with a view to integrate it in overall structure of the existing tax system.

*****

PS – It might be interesting to know that few days before getting this issue of the journal to print; the tax administration issued a circular letter especoally in respect of the law in question. The circular deals with points of ambiguity that may arise from the law at the stage of implementation. There is no room in this writing to reflect on details of the circular, but the mere issuance of it is an indication of reality of our impression regarding the aforesaid law.

The End

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

law except the amendment of the relevant plan law itself. In other words the parliament had to amend the law on the fourth development plan for that purpose. First they wanted to do the same, but later decided to simply delete the word "tax" from the text of the article 6.

So, we have the article 6 which grants exemption from duties when a property is transferred to the government or municipalities free of charge. In addition to that, no clearances, etc. are also necessary to be obtained from the relevant organizations. Now the question is: why no tax clearance should be obtained while the exemption from taxation has been withdrawn in respect of such kind of transfers? If they must pay the applicable taxes, then tax clearance should also be obtained. Again a point of inattention which could be avoided by thorough controlling of the texts after each step of changes and alterations.

Conclusion

By revision of what was said in this article, the general bearing of the law and also the debates of parliament on the bill of law, one would reach to the conclusion that the first and main purpose of the law has been the facilitation of notarization of transactions on real properties, a process that would favor the seller on the one hand and the notaries public on the other hand. As regards the tax compliance, this aspect of the issue is not handled as a matter of the first importance. The situation of the other party of the transaction, namely the buyer of realty (whether in case of ownership or good will) is not so illustrious as the seller and notary public. As far as speed is concerned, this can be achieved under the law, a fact that might be seemed positive for the buyer as well. But this is correct at the stage of notarization only. Afterwards the situation may differ considerably. Even grave consequences may arise as far as the interest of the buyer is concerned. To have a better understanding of this specific aspect of the issue, let us refer to the statements made by a member of the parliament at the session of 19 July 2006: ***"He [the seller] would not say that I owe a tax debt of several millions, probably hundreds of millions of Tumsns in connection with this property [Tuman = 100 Rials]. He would say I owe a small amount only and I am ready to decrease the price of the property for such and such amount, while I will also undertake the payment of accrued taxes. But the buyer is not aware of the tax file of the seller and does not know***

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

answer, only if the buyer and seller undertake joint and several responsibility for payment of any probable debts that are "legally certain and established".

We mentioned earlier that the last sentence of the paragraph "C" of the article 1 permits the notarization of documents even without waiting for authorities' answer at all and that was also conditioned only on acceptance of joint and several responsibility by the parties. When we have a general permission like that, repetition of the same with a little more restriction in the article 2 seems redundant.

Nevertheless, there is a difference between the said two parts of the law. The last sentence of the paragraph "C", article 1 referred simply to probable tax dues" without giving any qualification for "dues". But the article 2 says that the joint and several responsibility of the parties will be for "legally certain and established" tax dues. This also may be considered a further point of ambiguity. How the difference of phrases can be interpreted? Whether we have to handle these two situations differently, and if yes why and how? But if we have to deal with both situations equally (which seems more logical), how we can justify the existence of those qualifications in one case and absence of the same in another one?

Free transfer of properties to the government and municipalities

Under the article 6 of the law ***"any free transferring in favor of the government and municipalities will be exempt from payment of duties and obtaining any certificates, except the answer of inquiries from the local office of land and deeds registry"***. The first noticeable thing in this article is that it refers to exemption from duties and nothing is mentioned about taxation. The fact is that it originally contained the word tax as well, but some members of the parliament protested and stated that existence of the word tax in that article will be against the rule of the article 4 of the law on fourth development plan which prohibits the granting of any tax exemption and abatement during the five year period of that plan. Though the law on fourth development plan is an ordinary law and such laws can be amended, as a principle, by later ordinary enactments of the parliament, but the point is that the internal by-law of the parliament prohibits the amendment of the laws on development plans through any

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

will consequently arise. The paragraph "C", article 1 in that case will cover only the past tax dues with no solution left for the present dues. Altogether, it seems that paying more attention to overall structure of the law after each stage of various changes and amendments could plssibly produce better integrity for the final text.

Note 1 of the article 1

Under the said Note ***"In cases referred to in the above article [article 1] the respective authorities will be required, when applied by applicants, to give them a certificate indicating the receipt of their requests. Then they will have to issue their answers to such requests within a period of twenty days. The answer of authorities should be clear, reasoned and accompanied by legal evidence. Otherwise, notarization of the document, while mentioning the matter therin, will be allowed".*** In respect of this Note two points are worthy of mentioning:

1. It adds another weakness to the possibility of collecting taxes in the nick of time. In this case even the acceptance of joint and several responsibility by the parties will not be required. The seller will be freed and in case of the buyer the matter of taxation will be left to unknown developments of the future.
2. The Note 1 of the article 1 requires also the answer of authorities to be "clear, reasoned and accompanied by legal evidence". The Note is composed in a way that may easily lead to the conclusion that if the latter condition is not observed, it will be another cause for allowing the notaries public to ignore the answer of authorities and go ahead with notarization of the document. The point is that the judgment about observance or non-observance of that condition is left to the notary public and nothing is said as to whether the tax authorities will have right to challenge the finding of the notary public or not, and the probable dispute between the notary public and tax officer how, when and where will be settled.

Failure to answer

Article 2 of the law deals with the authorities' answer and says if no answer is received from the relevant authorities, the notary public will inform the buyer that the deed of transfer may be notarized without such

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

the parliament must be examined by that council lest they contain something contrary to the religion or the Constitution. In that case the relevant part of the enactment will be corrected and published afterwards. That is a weak possibility that may have occurred with regard to this section of our law. In other words, the Guardian Council may have found this specific part of the law unacceptable and the parliament has corrected and published it in its present form. Should that be the case, the concern of the Guardian Council is quite understandable. The parliament divided tax dues to past and present. As regards the past dues, paragraph "C", article 1 determined the way such duets are to be handled. But at the same time another part of the law that dealt with the present tax dues, namely the tax applicable to the transaction in hand, is deleted. The unavoidable result will be a grave lacuna namely to forget about the tax on transfer of real properties, good will, etc. at the very stage of transfer. This situation may have convinced the Guardian Council to take such an action.

The next possibility is the occurring of a typographical error. More exactly, a word that in Persian denotes the concept of "past" might be neglected in printing and the overall result is a text that lacks the division of tax dues to past and present.

Each of these possibilities would entail its own problems and ambiguities. The first assumption is of a certain merit as we pointed out earlier, but it had to be completed by another amendment to the bill, that is the removal of the last sentence of the paragraph "C", article 1. We commented earlier on this sentence and its negative effect on the whole structure of that paragraph. Before the deletion of the word "past" from the text of that paragraph, the effect of the said weakness was limited to tax dues pertaining to the past. But now that the division of tax dues between past and present is cancelled, that negative effect will extend to both the past and present dues. In other words, the parties to the transaction may escape from obtaining clearance in respect of both the past and present tax dues only by accepting joint and several responsibility regarding such dues in case of arising.

Now let us turn to the second possibility, namely the occurrence of a typographical error, more exactly suppose that the word "past" has been omitted from the paragraph "C", article 1. Then we will have to reinsert the same word, in which case the problem to which we referred above

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

amendments suggested simultaneous proposals that in case of approval could complete the issue and get rid of the points of uncertainty in the final text of the law. They wanted first to nullify the division made by the Committee between the past and present tax dues, on which we discussed earlier in detail. In that case the clearance of tax offices would cover any tax dues arisen up to the time of the relevant transaction on the one hand, and the tax applicable to the present transaction on the other hand. The opponents had also wanted the deletion of the sentence which as we said earlier allows the parties to the transaction to undertake joint and several responsibility with regard to tax dues and thus escape the necessity of getting clearance from the relevant tax offices.

But these latter proposals of the opponents were rejected and what happened in the parliament and afterwards at the stage of publication of the enacted law, not only caused retention of weakness of the law as regards the requirement of settlement of tax dues before notarization of documents, but also created a source of ambiguity as we will explain below. The following happenings are to be mentioned in this connection:

1. The parliament did not vote for canceling the division of tax dues between the past and present and thus the word "past" was retained in the text of the paragraph "C" of the article one. So, the clearance should only be obtained in respect of past dues and not for the tax applicable to the transaction in hand.
2. The legislature retained also the very sentence that allows the parties to escape the requirement of obtaining tax clearance in respect of past dues by undertaking joint and several responsibility for those tax dues.
3. On the other hand the parliament deleted the whole article of the bill that granted notaries public the right of tax collection and the fees that had been envisaged for them.
4. Final text of the approved law was published in the official gazette on September 7, 2006, but without any trace of division of tax dues to past and present.

All those developments are sources of ambiguity and uncertainty. The first thing to be decided is whether the aforesaid division of tax dues to past and present is really cancelled or not. We have to take two possibilities into account: first, the approved text of the bill has been reviewed by the Guardian Council of the Constitution. All enactments of

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

public for notarization of such documents. The fee, which had to be born by the parties of the transaction, was two percent of the tax base. A fee of this size would have amounted to a good deal. Realties have grown in price inconceivably during the recent decades, and taxable value would grow in proportion with the market price. As far as parties to the transaction are concerned, this would have mean a heavy burden, and thus one can doubt whether the objective of granting easiness to parties by the law in question could really be achieved through such evident encumbrance. As a whole, this part of the bill seems to be favorable to notaries public more than anybody else.

In case of being approved, that article would have introduce the idea of privatization into the realm of taxation. When some MPs protested and considered the taxation a domain of public law and sovereignty, others defended the concept of privatization in a serious manner. One of them said ***"If some institutions are found to accept this duty and their competence is confirmed by the legislature, and they would act properly, then no problem. This would exactly mean to have a smaller-scale government. It would mean disburdening the government from a series of additional responsibilities and assigning the same to the private sector, so that the government is made smaller and duties are performed more properly".*** Reference was also made to a statement from one of the authorities who had said that by those proposed provisions the time and energy of relevant employees of tax departments will be freed so that they might be employed for collection of value added tax that is to be approved by the parliament.

Amendments of the parliament on the outcome of the Committees' work

Those who were against the changes made by the Juridical and Legal Committee presented several arguments and discussed upon undesirability of such changes extensively. They succeeded to eliminate that part of the work of the Committee that granted the privilege of tax collection to notaries public. This section of the bill was completely removed from the bill.

Vagueness and confusion - When proposing the withdrawal of the notaries' right of tax collection, the opponents of the Committees'

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

departments, including the tax offices. The latter offices were required under the bill of law, either to deliver a clearance regarding the tax dues, or to declare the actual situation of the dues, namely the kind and amount of such dues. The tax dues under the original bill covered both the past dues related to the property and the amount of the tax applicable to the transaction in hand, that is the tax on transfer of ownership of real properties, transfer of good will or transfer of other rights in respect of the relevant property.

Such was the situation before the changes introduced by the Juridical and Legal Committee of the parliament. The first thing the Committee did was to divide the tax dues to two categories. First, the past dues somehow related to the property and second, the tax applicable to the transaction in hand. Even in case of past dues the Committee introduced a further sentence to the text of the law that would undermine the whole structure of the said requirement. The sentence added by the Committee reads: ***"Unless the transferee undertakes the payment of any dues that would probably arise, in which case the both parties will be jointly and severally responsible for the payment thereof"***. We will return later to this matter as well.

As regards the second category, namely the tax on the transaction in hand, a strange step was taken by the Juridical and Legal Committee. Since the Committee's initiation in this respect had been introduced through a special article of the bill, it seems more convenient to give an English translation of the same article:

"When registering any kind of transfers in connection with the real properties (including land and building) or the good will (namely the right of making business, key money or the rights arising from the commercial or administrative position of the property) whether the latter kind of transfer is accompanied by transfer of ownership or not, the notaries public shall be required to compute the transfer tax, either on basis of taxable value of the property or the value of the good will, as the case may be, at the rate of the article 59 of the Direct Taxes Act of the year 1989 including later amendments, and issue a note for payment thereof to the account of the treasury through the bank system. The note shall be delivered to the transferor for paying the tax and specifications thereof shall be recorded on the drawn up document".

Then a Note to the same article provided for a fee to be paid to notaries

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

tax organization.
- Some members of the parliament used a term which means to take or keep something as bailment or security for a debt or performance of an act. They meant the organizations such as the tax administration have used the need of people for notarization of their transactions as a kind of pawn or bailment to enforce them to pay their tax dues. By referring to that term they wanted really to condemn these types of restrictions.
- Deliverance of people from the bureaucratic troubles was another motive attributed by MPs to the law in question. It was said that people have to spend quite a long time and efforts for getting ok from relevant departments and go ahead with transactions.

By looking at the said objectives one may conclude that most of them can be logically attributed to a law of this kind, except of course one which is the achievement of assuredness and confidence with regard to transactions after removal of the very formalities and requirements that were so criticized by the majority of MPs. We will return to this subject later.

Another aim or purpose had also been followed, especially by the Juridical and Legal Committee, and even was inserted as an article in the bill of law, but it was finally rejected and withdrawn from the text of the law. The Committee had in mind to initiate a kind of privatization in the field of taxation by granting notaries public the right of collection, and even assessment, of taxes on real properties (or at least a part of such taxes). Even a fee had also been determined for notaries public against the collection of relevant taxes. But this specific part of the bill was rejected in final voting. We will refer later to this aspect of the law as well. Now we would examine the tax regulations of the law in detail.

A. Tax dues of real properties

This subject is dealt with in the paragraph "C" of the article 1 of the law. To understand the issue properly, we have to look at the background of the article 1 before the changes made by the Juridical and Legal Committee (and later by the general session of the parliament). The original text of the article 1, as had been presented by the government, provided that for notarization of documents relating to transfer of realties, a set of certificates and permissions are to be obtained from a number of

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

The law for facilitating the notarization of documents

By: Dr. M. Tavakkol

The above-mentioned law (of August 15, 2006) does not by its appearance relate to tax matters. But it actually contains certain provisions that would impact the taxation to a considerable extent. To include tax regulations within non-tax bills and thus amending the main tax law (Direct Taxes Act) or introducing new provisions thereto, is a procedure adhered to from time to time. The bill of the said law was first referred to the parliament in its previous term, where no action was taken, therefore it was again sent back to the current term of the parliament. Here the bill was referred to the Juridical and Legal Committee for reviewing and deliberation. The fact that the Juridical and Legal Committee (and not the Economic Committee) was appointed as the main and principal committee in respect of the bill indicates that taxation aspect of the law was not considered so important, while as we would see the latter aspect is also fairly significant.

Anyway, the Juridical and Legal Committee completed its work by introducing several important changes into the bill and presented the same to the parliament whose deliberations on it in general sessions continued from July 19 to August 15, 2006 and finally approved the law.

Objectives of the law

No mention is made in the law itself regarding the aims of its adoption. But some references to such objectives were made in the course of parliamentary deliberations that are worthy of mentioning:

- Enabling the parties to notarize their transactions easier, sooner and more assuredly and confidently.
- To remove the causes of delay that are usually associated with notarization of the deeds for transfer of realties, because of the permissions that are to be issued from certain departments, including the

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

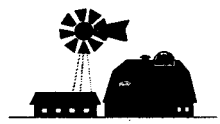
relates principally to non-tax matters, however it contains other provisions too that not only affect the tax revenue in a negative way, but certain complications or even impasses may also arise from enforcement of taxation elements that are included within such regulations. The reason is quite clear. The tax section of any regulations is to be studied and rectified under the light of the overall structure of the tax law, so that to become smoothly enforceable. Lack of such coordination may entail substantive and procedural difficulties.

The next important matter is the necessity of adherence to the government's tax policy. The tax administration by virtue of its responsibility and raison d'etre is the most knowledgeable organ in respect of the content and spirit of such policies. As a result, its competence for observance of tax policy with regard to new regulations is to be recognized.

The last observation regards the statutory duties and powers of the tax administration according to which the task of watching over the various activities and actions in the realm of taxation is assigned to that organization. So, looking for advice of the tax administration with regard to new tax regulations is not only based on discretion and sound judgement, but it would conform to the requirement of the law as well.

Our ultimate goal is to secure the enactment of indefectible and more viable law with no proneness to problems at the stage of implementation. No need to confirm that what was said above is based on a clear and obvious logic and we hope to be observed in a proper way.

DR. ALIAKBAR ARABMAZAR



[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

consecutive generations of taxmen, and also the result of interaction of various strata of taxpayers in the course of years and decades. These practices and precedents have had their own effect and role in shaping of the tax system. For understanding of the tax law, one has to take into account not only the written text of the laws and regulations, but also the trails of all actions, reactions and interactions that have been accompanying the implementation of the tax law so far.

So, we are faced with an aggregate whose elements are naturally interrelated and any additions thereto or subtraction thereof may generate different repercussions in some other parts of the same structure. That being the case, one has to have a fair awareness and familiarity with such an overall structure before embarking on amendment and alteration of the law. In other words, before introduction of changes into the tax law, we must be cautious about the impact of our action on other parts thereof.

Now the question is that to whom the task of taking care of such an important issue is to be assigned in order to bring about desired amendments in a proper way and with minimum negative effects on general configuration of the law. In response we must undoubtedly refer to the tax organization that has always been in the center of all developments of taxation affairs.

Our discussion is not restricted to the regulations, the principal theme of which concerns taxation, but it relates also to any enactments, etc. that contain some rulings regarding tax affairs, even though such reference to taxation would not constitute the main purpose or subject of relevant regulations. Discretion would require that the opinion of tax organization be sought in respect of both, the former and latter kinds of new regulations, before they are gone through the stage of approval.

It is not a rare happening that the draft of a law or decree

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]

IN THE NAME OF ALLAH

FROM THE PRESIDENT

To secure an integrated tax system certain factors and requirements are to be realized. Among them one can refer to conditions that must be observed in the field of tax law and tax legislation. By the term "tax law" we mean the general denotation of the word. Thus, it would cover all kinds of regulations including the law in its proper sense, state decrees and other binding civil ordinances. To put it another way, the tax law consists of an aggregate of enactments and rulings concerning the work of tax organs on the one hand and rights and duties of taxpayers on the other hand. It would ultimately impact the financial situation of the government as well. A phenomenon of such vast domain and significance may not be left to perils of scatter and disorder.

Let us turn to the example of our own country. The inner core of the Iranian tax law is the Direct Taxes Act (DTA). DTA encompasses both the substantive and procedural regulations, namely the rulings that identify the rights and duties of the parties of this type of legal relations, and also the procedures that are to be followed by tax official and the courses of action available to taxpayers. The first category, that is the substantive provisions, cover all classes of direct taxes including the property tax and the tax on different kinds of income. Such all embracing coverage is rarely met in other tax laws.

A tax system of such characteristic has become well-matured after being hammered out during a long period of enforcement. It has developed a series of traditions, solutions and practices that are the outcome of endeavors of

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-04-27]