مالیات

فصلنامه تخصصی مالیاتی

سال پانزدهم انتشار

پاییز ۱۳۸۶

(شماره مسلسل ۴۶)

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
درآمد تحصیل شده از خارج ومسائل مالیاتی مرتبط با آن	دکتر محمد توکل	٤
نظام بین‌المللی مالیاتی	دکتر علی اکبر عرب مازار	١٤
عقد رهن و رأی دیوان عدالت اداری	حمدالله مستوفی	۲۷
بررسی مالیاتی در مورد امارات متحده عربی	ارغوان رویین	۳۳
تاریخ مالیات - وقایع سال ۱۳۸۱ انگلستان	زریر ایران	٤۳
درآمد مشمول مالیات و کسر معافیت ها	مهیار قارن	۵۱
روایتی از گذشته ها - وصول مالیات در عهد قاجار		۵٤
بخشنامه ها و مقررات مالیاتی		٥٦
بخش انگلیسی		

سایت های فصلنامه مالیات در اینترنت:

سایت فارسی: http://irantax.tripod.com

سایت انگلیسی: http://e-tax.tripod.com

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

به نام خدا

سرآغاز

از مطالعهٔ سوابق مذاکرات مجلس شورای اسلامی (جلسه مورخ ۸۶/۳/۶) چنین بر می آید که اندیشهٔ تدوین و تنقیح قوانین و مقررات کشور در این ارگان قانونگذاری جانبدارانی پیدا کرده و پس از تهیه مقدمات و انجام کار کارشناسی هم اکنون به صورت طرحی با یک فوریت در دستور کار قوهٔ مقننه قرار دارد. ظاهراً کار کارشناسی در همین مرحله نیز ادامه خواهد یافت و از صاحبنظران هر سه قوهٔ مجریه، مقننه و قضائیه جهت تبادل نظر در این خصوص دعوت به عمل خواهد آمد.

تنقیح به مفهوم زدودن حشو و زوائد و عیوب و نقائص از امر یا چیزی است و بر این اساس باید دید که مجلس تا چه حد در این وادی به پیش خواهد رفت. اما از همان مذاکرات چنین مستفاد می گردد که یکی از مظاهر عمدهٔ عیوب و نقائص مورد نظر، کیفیت نا مطلوبی است که بر اثر عدم توجه به آثار وضع قوانین جدید در باقی مصوبات موجود حادث گردیده و می گردد. به عبارت دیگر قوانین بسیاری از تصویب مجلس می گذرند که نه تنها در محدودهٔ اهداف اصلی خود تأثیر گذار هستند، بلکه بنا به موازین و اصول حقوقی در برخی مقررات دیگر نیز آثاری بجای می گذارند. از جملهٔ این موازین و اصول، قاعدهٔ نسخ قانون قدیم به موجب قانون معارض جدید می باشد که مطلبی است بدیهی و از طبیعت امر قانونگذاری ناشی می گردد. نکتهٔ مهم اینجا است که برای این گونه اثرگذاری تصریح قانونی هم ضرورت ندارد و همین قدر که اجرای قانون جدید با اجرای قانون قبلی تعارض پیدا کند، قانون قدیم به سود مقررات جدید به کنار نهاده می‌شود.

حال بحث بر سر این است که آیا حدوث چنین حالتی در مورد یک یا چند قانون موجود (یعنی الغاء کلی یا جزئی مقررات پیشین) هنگام تدوین و تصویب قانون جدید واقعاً مورد نظر و از جمله اهداف قانونگذار بوده است، یا این که چنین نتیجه‌ای ناخود آگاه حاصل شده و فارغ از

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

برنامه ریزی و تفکر قبلی بوده است؟

تأیید این مطلب که در تدوین و تصویب هر قانونی واقعاً به نکتهٔ حساس فوق توجه وافی مبذول می گردد، کار آسانی نیست و واقعیات امور بارها خلاف آن را نشان داده است. از جمله قرائن عدم توجه کافی به چنان تاثیراتی را در عبارات کلیشه‌ای می توان جستجو نمود که فرمول وار در متن اکثر مقررات جدید گنجانیده می شود و بر اساس آن تصریح می شود که کلیه قوانین و مقررات مغایر با قانون مورد نظر از تاریخ تصویب یا اجرای آن ملغی‌الاثر خواهند بود. درج چنین فرمولی در متن قانون بلاشک کار را برای تهیه کنندگان و تصویب کنندگان قانون آسان و سهل می سازد. ولی چه کسی می تواند تضمین کند که تمامی آنچه به این ترتیب لغو می شود، واقعاً غیر ضرور است و فقد آن در تعامل با باقی مقررات مربوط مشکلی را پدید نخواهد آورد؟

بروز مسألهٔ مورد بحث تنها از قاعدهٔ ناسخ و منسوخ ناشی نمی شود و اصول حقوقی دیگری نیز در این رابطه آثار مشابهی را برجای می گذارند. از جمله می توان به قاعدهٔ معروف عامّ و خاصّ اشاره کرد که نسبت به کلیه مصوبات قانونی مقبول و مورد عمل است. به موجب این قاعده اگر مقررات عامّی در جریان باشد و سپس قانون جدیدی مغایر با آن وضع شود، اما دامنهٔ عمل قانون جدید محدود تر از قانون قبلی باشد، در آن صورت قانون موجود نسبت به قانون تازه عامّ به شمار می رود و در مقابل، قانون جدید خاصّ به حساب خواهد آمد. در چنین حالتی قانون عام موجود قدرت اجرائی خود را فقط نسبت به مصادیقی از موارد شمول خویش از دست می دهد که مشمول قانون جدید هستند و نسبت به باقی مصادیق به حیات حقوقی خود ادامه می دهد. اگر عکس این حالت رخ دهد، یعنی قانون تازه عامّ باشد و قانون موجود خاصّ، آنگاه قانون عام جدید قانون خاص قدیم را نقض نمی کند و آن قانون خاص کماکان نسبت به مصادیق خود نافذ خواهد ماند. در اینجا نیز همان بحث قبلی مطرح می شود که آیا در زمان تدوین و تصویب قانون جدید به چگونگی آن از لحاظ قیاس با قوانین عام یا خاص پیشین توجه لازم به عمل آمده است یا خیر.

توجه به این گونه مسائل و مشکلات و طرح اندیشهٔ تنقیح قوانین فی نفسه امری است که باید از آن استقبال نمود، هرچند که باید منتظر نحوهٔ اقدام و چگونگی پیاده کردن چنین فکری بود. در مورد مقررات مالیاتی نه تنها مسأله به همین شکل مطرح است، بلکه باید مشکل خاصی را هم به آن

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

افزود که به طور عمده از تداخل صلاحیت ها ناشی می شود. کشور ما در مورد مالیات های مستقیم دارای قانون واحد و جامعی است که همهٔ مقررات شکلی و ماهوی مالیاتی را در بر دارد و به طور طبیعی انتظار می رود که هرگونه تغییر و اصلاح در این زمینهٔ خاص با تغییر در مواد همین قانون صورت پذیرد. اما این قاعده همواره مورد رعایت قرار نمی گیرد و در مواردی لوایح یا طرح های مالیاتی به طور جداگانه از سوی سایر مراجع تهیه و به تصویب می رسد که مستقیم یا غیر مستقیم موجبات تغییر در مقررات مالیاتی را فراهم می آورد. این گونه اقدام نه تنها با اصل جامعیت قانون مالیاتی در تضاد است و آن را دچار اختلال می نماید، بلکه غالباً در تنظیم چنان مقرراتی به این نکته توجه نمی شود که با تصویب آنها چه تاثیری در اجرای قسمت‌های دیگر قانون بر جای نهاده خواهد شد. در این سرمقاله فرصت برشمردن مقررات پراکنده‌ای از این گونه وجود ندارد. نمونه هایی از این دست در شماره های مختلف فصلنامه مالیات مطرح شده است و خوانندگان با آنها آشنایی دارند. امید است اکنون که فکر تنقیح قوانین با توجه به عوامل و جهاتی از این گونه در مجلس شورای اسلامی مطرح شده است، این گونه جنبه‌های قضیه که به مقررات مالیاتی مرتبط اند، نیز مورد عنایت و چاره جویی قرار گیرند.

علی اکبر عرب مازار

درآمد تحصیل شده از خارج

و مسائل مالیاتی مرتبط با آن

دکتر محمد توکل

این گفتار به درآمدهایی اختصاص دارد که اشخاص ایرانی اعمّ از حقیقی و حقوقی در سایر نقاط جهان کسب می نمایند. تکلیف این نوع درآمدها از دید حقوق مالیاتی ایران چیست و توجه یا پرداختن به آن تا کنون به چه میزان بوده است؟ اهمیت قضیه بویژ

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

هنگامی آشکار می گردد که سرمایه گذاری های هنگفت پاره‌ای از ایرانیان در کشورهای دیگر، خصوصاً برخی نقاط نزدیک به ایران، را مورد توجه قرار دهیم. جنبه های مالیاتی موضوع راتحت عناوین زیر بررسی می نماییم.

احکام کلی

دو ماده نخست قانون مالیات های مستقیم از جهت بیان احکام عامّ مالیاتی بسیار حائز اهمیت هستند. این دو ماده تعیین می نمایند که چه کسانی مشمول مالیات ایران می‌باشند و چه کسانی از شمول آن خارج اند. بندهای ۲ و ۴ ماده یک که به بحث ما مرتبط اند بالصّراحه می گویند هر شخص ایرانی مقیم ایران، خواه حقیقی و خواه حقوقی، «**نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می نماید**» مشمول مالیات ایران است. بنا بر این از جهت بحث اصولی تکلیف روشن است، به این معنی که درآمد تحصیل شده از سوی فرد ایرانی مقیم ایران یا شرکت ایرانی اساساً مشمول مالیات ایران است، خواه این درآمد درون کشور کسب شده باشد یا خارج از آن. نهایت این که تفاصیل و ما بازای احکام کلی و اصولی ماده یک را باید در باقی مقررات قانون مالیاتی جستجو نمود. به عبارت دیگر احکامی را که فوقاً نقل کردیم، نمی توان منحصراً بر اساس مطالب ماده یک به مرحلهٔ اجراء درآورد و بلکه برای جزئیات و نحوه اجرای آنها باید به مواد دیگر قانون مراجعه کرد. به این منظور و برای سهولت کار موضوع را در دو بخش مربوط به اشخاص حقیقی و اشخاص حقوقی مورد بحث قرار می دهیم.

اشخاص حقیقی

مقررات تفصیلی قانون مالیات های مستقیم از این جهت خاص چندان راهگشای کار به‌نظر نمی رسند. به بیان دیگر بحث ما راجع است به آن دسته از اشخاص حقیقی ایرانی مقیم ایران که درآمدی از منابع خارجی به دست می آورند و این درآمد بنا به حکم کلی ماده یک مشمول مالیات ایران است. اما زمانی که به بخش های مختلف قانون مالیاتی رجوع می‌کنیم، لا اقل در مواردی مقررات روشنی را ملاحظه نمی نماییم و یا دقیق تر بگوییم راه را برای اجرایی کردن حکم کلی بند ۲ ماده یک قانون گشاده نمی بینیم. به عنوان مثال بخش املاک را در نظر می گیریم. ماده ۵۲ که اولین ماده این بخش است اساساً مالیات بر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

درآمد املاک را نسبت به املاک واقع در ایران قابل اِعمال دانسته است. حال چه باید کرد؟ آیا باید نتیجه گرفت که درآمد شخص حقیقی ایرانی از املاک فقط در صورتی مشمول مالیات ایران است که چنین املاکی در ایران واقع باشند و نسبت به ملک واقع در کشورهای دیگر هیچگاه ادعای مالیاتی وجود ندارد؟

در مورد مالیات بر درآمد حقوق نیز با وضع مشابهی روبرو می شویم. ماده ۸۱ تصریح کرده است که درامد حقوق «**بابت اشتغال در ایران**» مشمول چنین مالیاتی است. پرسش این است که آیا به این ترتیب درآمد حقوق شخص حقیقی ایرانی بابت اشتغال در خارج از کشور طی هیچ شرایطی مشمول مالیات ایران نمی باشد؟[1]

حال وضع مالیات بر درآمد مشاغل را بررسی می کنیم. این بخش از جهت بحث ما اهمیت بسیار زیاد تری را حائز است، به این معنی که نه تنها شامل درآمد شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل می شود، بلکه هر نوع درامد دیگری را هم که در سایر فصل های قانون عنوانی به آن اختصاص داده نشده است، به حکم ماده ۹۳ در بر می گیرد، ضمن این که عنوان مشاغل خود سرفصل بسیار گسترده و مهمی است که صدها و هزاران ممرّ گوناگون و رنگارنگ ارتزاق و کسب درامد را شامل می شود. با این اوصاف قانون

---

۱. باید گفت که از بین سه نوع درآمدهای ذکر شده در متن مقاله، درآمد حقوق از اهمیت کم تری برخوردار است و ذکر موضوع بیشتر بخاطر این است که به هر حال مالیات حقوق نیز از حیث نظری می تواند در بحث مربوط به درآمدهای تحصیل شده در خارج مطرح باشد. البته شاید گفته شود که اساساً مالیات بر درآمد حقوق در هر کشوری جزء مالیات های تقریباً حتمی است که کم‌تر سوخت می شود و به این ترتیب مالیات آن در خارج به هر تقدیر پرداخت می شود و احتمال باقی ماندن تفاوتی به سود مالیات داخلی بسیار ضعیف است. این استدلال، با این که اصولاً درست است، ولی ممکن است در مورد مناطقی که جاذبه های نیرومندی برای جذب سرمایه گذاری خارجی دارند صادق نباشد. نمونه آن را در مقاله دیگری از همین شماره مجله مالیات که راجع به نظام مالیاتی امارات متحده عربی است می توان ملاحظه نمود. در آن سرزمین اساساً مالیات بر درآمد حقوق وجود ندارد. نهایت این که توجه عمده گفتار حاضر به سایر انواع درآمدها نظیر درامد مشا غل، اشخاص حقوقی و املاک است و مالیات حقوق مقام مهمی را احراز نمی‌نماید. ضمن این که شرط اقامت در ایران (لااقل شش ماه ظرف یک سال مالیاتی) نسبت به اشخاص حقیقی که در خارج درآمد حقوق کسب می نمایند بسیار ضعیف است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

مالیاتی در این مورد هم همان راه مربوط به درآمد املاک و درآمد حقوق را در پیش گرفته و می گوید درامد شخص حقیقی در صورتی مشمول مالیات این فصل است که «در ایران» تحصیل شده باشد. به این ترتیب باز پرسش قبلی به ناچار تکرار می شود: آیا درامد شخص حقیقی که از طریق اشتغال به مشاغل یا سایر عناوین مورد نظر ماده ۹۳ از منابع خارجی یا در خارج از کشور تحصیل شده باشد از شمول مالیات این فصل هم خارج است؟

اگر پاسخ پرسش های مشابه فوق (در رابطه با درآمد املاک، حقوق و مشاغل) مثبت باشد، آنگاه سئوال یا بهتر بگوییم ابهام اصلی مطرح می شود. پس منظور بند ۲ ماده یک قانون که درآمد ایرانیان مقیم ایران نسبت به **«کلیه درآمدهای کسب شده در خارج از ایران»** را مشمول مالیات می شناسد چیست؟

خصوصاً به واژه های «کلیه» و «در خارج» توجه کنید. اگر درآمد املاک، حقوق و مشاغل را کنار بگذاریم، دیگر چیز مهمی بجای نمی ماند (نیازی به گفتن نیست که مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی اصولاً به شخص حقیقی مربوط نمی باشد و همچنین لازم به ذکر نیست که فصل مالیات بر درآمد اتفاقی هم مقولهٔ بسیار مستبعد و ضعیفی است که نمی‌توان حکم اصولی و کلی بند ۲ ماده یک را تنها معطوف به آن دانست).

نکته دیگری که پرسش یا ابهام فوق را پر رنگ تر می کند، مقررات مربوط به تکلیف تسلیم اظهارنامه و پرداخت مالیات در هر سه بخش املاک، حقوق و مشاغل است. ماده ۸۰ کلیه مؤدیان فصل مالیات بر درآمد املاک را موظف نموده است که اظهارنامه مالیاتی خود را به **«اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک»** تسلیم کنند و مالیات متعلق را هم به همان اداره پرداخت نمایند. همچنین ماده ۸۶ پرداخت کنندگان حقوق را مکلف ساخته است که مالیات متعلق و فهرست حقوق بگیران را به **«اداره امور مالیاتی محل»** تسلیم نمایند. مشابه همین حکم را ماده ۱۰۰ در مورد مؤدیان فصل مشاغل پیش بینی کرده و مقرر داشته است که اظهارنامه و مالیات باید به **«اداره امور مالیاتی محل شغل»** ارائه گردد. در همهٔ این موارد متن قانون حکایت از آن دارد که درآمد مشمول مالیات در ایران تحصیل شده است. ملک منبع درآمد در ایران واقع است. کار حقوق بگیران در ایران انجام شده و مشاغل نیز در ایران واقع اند و در مجموع آنها توجهی به این حالت فرضی نشده است که درآمد مؤدی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

از ملک واقع در خارج به دست امده باشد، حقوق بگیر درآمد خود را بابت اشتغال در خارج تحصیل کرده باشد و یا مشاغل مورد نظر در خارج از کشور واقع باشند. این وضع بر ابهامی که از آن یاد کردیم و به مورد مذکور در بند ۲ ماده یک مربوط است، می افزاید.

راهگشائی نسبی ماده ۱۸۰ – بحث مقیم و غیر مقیم

در برابر ابهامات فوق، ماده ۱۸۰ قانون مالیات های مستقیم پنجره جدیدی را می گشاید و نشان می دهد که حکم بند ۲ ماده یک قانون مالیاتی بالمرّه فاقد مابازاء نیست و از استحکام لازم برخوردار می باشد. بهتر است متن این ماده و تبصره آن را عیناً نقل کنیم:

«هر شخص حقیقی ایرانی که با ارائه گواهی نمایندگی های مالی یا سیاسی دولت جمهوری اسلامی ایران در خارج ثابت کند که از درآمد یک سال مالیاتی خود در یکی از کشورهای خارج بعنوان مقیم مالیات پرداخته است از لحاظ مالیاتی در آن سال مقیم خارج از کشور شناخته خواهد شد مگر در یکی از موارد زیر:

۱ – در سال مالیاتی مزبور در ایران دارای شغلی بوده باشد.

۲ – در سال مالیاتی مزبور لااقل ششماه متوالیا یا متناوبا در ایران سکونت داشته باشد.

۳ – توقف در خارج از کشور به منظور انجام ماموریت یا معالجه یا امثال آن بوده باشد.

تبصره – اشخاص حقیقی یا حقوقی ایرانی مقیم ایران در صورتی که درآمدی از خارج کشور تحصیل نموده و مالیات آنرا به دولت محل تحصیل درآمد پرداخته باشند و درآمد مذکور را در اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان خود حسب مورد طبق مقررات این قانون اعلام نمایند مالیات پرداختی آنها در خارج از کشور و یا آن مقدار مالیاتی که به درآمد تحصیل شده در خارج کشور با تناسب به کل درآمد مشمول مالیات آنان تعلق می گیرد هر کدام کمتر باشد از مالیات بردرآمد آنها قابل کسر خواهد بود»

چنان که می بینیم شرط اقامت که ضمن بند ۲ ماده یک بیان شده بود، هم در متن ماده ۱۸۰ و هم در تبصره آن بار دیگر مورد تاکید قرار گرفته است. شخص حقیقی ایرانی در صورتی بابت درآمد حاصل از منابع خارجی مشمول مالیات ایران شناخته می شود که مقیم ایران باشد و این کاملاً منطقی است، زیرا در غیر این صورت جمع کثیری از ایرانیان که در ممالک دیگر کار می کنند یا مشاغلی را در آنجا دایر نموده و کسب درآمد می‌نمایند، مشمول مالیات ایران می گردیدند، حال آن که اساساً در کشور دیگری اقامت دارند و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

رابطه اقتصادی خود و منبع درآمدشان با کشور اصلی قطع شده است.
شرایط سه گانه ای که ماده ۱۸۰ در ارتباط با اقامت منظور داشته نیز قابل بررسی هستند. کسی که در ایران شغلی داشته باشد، از دید قانون مالیاتی این کشور دیگر مقیم خارج به حساب نمی آید، هرچند که کشور خارجی ذیربط از نظر مقررات داخلی چنین شخصی را مقیم خود شناخته و بر همین اساس او را مشمول مالیات قرار داده باشد. بند دیگر ماده ۱۸۰ به ضابطه دیگری اشاره کرده و آن سکونت لااقل شش ماه متوالی یا متناوب در ایران ظرف یک سال مالیاتی است. این ضابطه تقریباً جنبه جهانی دارد، نهایت این که بجای شش ماه مدت ۱۸۳ روز را در نظر می گیرند. کسی که قسمت اعظم سال را در کشوری سکونت داشته باشد، منطقی ا ست که در آن سال از جهت مالیاتی مقیم همان کشور شناخته شود. بالاخره بند سوم ماده ۱۸۰ قصد و علت وجود مؤدی در کشور خارجی را نیز مهم دانسته است. اگر سفر به خارج و ماندن در آنجا به مقاصدی باشد که ذاتاً جنبهٔ موقت دارند، نظیر انجام مأموریت، معالجه و امثال آنها، در آن صورت نیز شخص حقیقی ایران از جهت مالیاتی مقیم خارج شناخته نمی شود.
در کلیه این حالات بحث بر سر شناسائی اقامت مؤدی در خارج یا داخل کشور مطرح است و این که از جهت مالیاتی در سال مربوط مقیم خارج شناخته شود یا ایران. نتیجه این شناسایی تعلق یا عدم تعلق مالیات ایران بر مؤدی است، زیرا همان گونه که بالاتر اشاره کردیم شخص حقیقی ایرانی به موجب بند ۲ ماده یک قانون مالیات های مستقیم در صورتی نسبت به درآمد حاصل در خارج ایران مشمول مالیات این کشور شناخته می‌شود که خود مقیم ایران باشد. بنا بر این تشخیص محل اقامت از نظر تعلق مالیات ایران حائز اهمیت است. اما همین تشخیص در مورد درآمد حاصل در ایران بلا تاثیر است زیرا به هر حال چنین درامدی مشمول مالیات ایران شناخته می شود، خواه صاحب درآمد مقیم ایران باشد یا خارج از ایران. حتی تابعیت وی نیز در این خصوص بی اثر خواهد بود، یعنی حتی اشخاص غیر ایرانی هم بابت درآمدهای حاصل در ایران مشمول مالیات ایران می باشند (بندهای ۳ و ۵ ماده یک ملاحظه شود).

تبصره ماده ۱۸۰ و درآمد حاصل از خارج

این تبصره به بخش اصلی بحث ما مرتبط است. درآمدی که شخص ایرانی مقیم ایران از

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

خارج تحصیل می کند بنا به مستفاد از این تبصره مشمول مالیات ایران است و این تاکیدِ دگرباره ای است بر همان قاعده کلی که بند ۲ ماده یک مقرر داشته است. احکامی که از تبصره مذکور مستفاد می گردد به شرح زیر اند:

۱. درآمد شخص مقیم ایران که از خارج تحصیل شده همانند درآمدهای داخلی اصولاً مشمول مالیات ایران است.

۲. در عین حال این قاعده نباید موجب تعلق مالیات مضاعف گردد، به این معنی که اگر بابت درامد حاصل از خارج مالیاتی به دولت محل تحصیل درآمد پرداخت شده باشد، قابل آن خواهد بود که از مالیات تعلق گرفته در ایران کسر شود.

۳. استفاده از ارفاق مذکور مشروط به دو شرط است. نخست این که مؤدی درآمد به‌دست آمده در خارج را کتمان نکرده و عیناً در اظهارنامه یا ترازنامه و حساب سود و زیان خود طبق مقررات قانون مالیاتی ایران اعلام نماید. دیگر این که مالیات پرداختی به کشورِ خارجی بابت درآمد تحصیل شده در آن کشور بیش از مالیاتی نباشد که طبق قانون ایران به همان درامد تعلق می گیرد. در غیر این صورت مبلغ قابل کسر از مالیات معادل همان مبلغی خواهد بود که در صورتِ اعمال مقررات مالیاتی ایران بر درآمد مورد نظر (به تناسب کل درآمد مشمول مالیات) تعلق خواهد گرفت.

پرسش های باقی مانده

با این که ماده ۱۸۰ و تبصره آن به شرحی که دیدیم تکلیف درآمدهای حاصل در خارج را تا مقدار زیادی روشن کرده اند، اما ضمن آنها تفاصیل موضوع به حد کافی روشن نشده است تا بتوان ابهاماتی را که بالا تر اشاره کردیم کاملاً مرتفع دانست. مسأله این بود که قانون مالیات های مستقیم در سه بخش درآمد املاک، درآمد حقوق و از همه مهم تر درآمد مشاغل در همان آغاز تصریح کرده است که این نوع مالیات ها مربوط به درآمدهایی است که به نحوی منشأ داخلی دارند. یعنی راجع اند به املاک واقع در ایران درآمد حقوق از محل اشتغال در ایران و درآمد مشاغل که در ایران تحصیل شده باشد به‌این ترتیب اگر ملاک را مقررات همین بخش ها از قانون مالیات های مستقیم قرار دهیم جایی برای رسیدگی به درآمد حاصل در خارج باقی نمی ماند، مگر این که قائل شویم که

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

ماده ۱۸۰ و بویژه تبصره آن وارد بر مقررات قبلی قانون هستند و آن مقررات را در هماهنگی یا تعامل با این تبصره بایستی تعبیر و اجراء نمود. به عبارت دیگر به رغم این که در همه آنها سخن از درآمد حاصل در ایران است ولی به سبب وجود تبصره ماده ۱۸۰ و حکم آن، مؤدیان می بایستی ضمن اعلام درآمدهای سه گانه فوق، درآمدهای مشابهی را هم که از خارج عایدشان شده است به درآمدهای داخلی بیافزایند و به درستی اعلام دارند. توسل به قاعده عامّ و خاصّ نیز همین استنتاج را تأیید می کند. به این معنی که حکم ماده ۱۸۰ وتبصره آن را می توان احکام خاص دانست در برابر مقررات عامِ فصول مربوط به انواع درآمدها در بخش های قبلی قانون مالیاتی. در آن صورت هرگونه تناقض فیمابین را به نفع حکم خاص می توان حل کرد.

اگر استدلال فوق پذیرفته شود، تکلیف جنبه های مختلف موضوع روشن خواهد شد، از آن جمله است مسائلی مانند مهلت های قانونی، مراجع صلاحیتدار و نظایر آن. به عنوان مثال اگر درآمد حاصل از خارج که تبصره ماده ۱۸۰ اشاره کرده است، بابت اجاره بهای ملک واقع در خارج باشد، آنگاه رفتار مالیاتی از حیث تعیین مبلغ مشمول مالیات، مستندات قابل قبول در تعیین میزان اجاره بها، مهلت تسلیم اظهارنامه، نرخ مالیاتی و غیره با توجه به مقررات بخش املاک و سایر مقررات مربوطهٔ قانون مالیات های مستقیم تعیین خواهد شد. همین ترتیب در مورد باقی انواع درامدها مورد رعایت قرار خواهد گرفت.

اشخاص حقوقی

ابهاماتی که در رابطه با درآمد اشخاص حقیقی در خارج از کشور ذکر کردیم نسبت به اشخاص حقوقی صادق نیست و تکلیف این گونه درآمدهای اشخاص حقوقی به روشنی بیشتری معین گردیده است. بویژه حکم ماده ۱۰۵ در رأس مقررات فصل مربوط به مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی در این رابطه قابل ذکر است. این ماده بر خلاف آنچه از فصول مربوط به مالیات بر درآمد املاک، مالیات بر درآمد حقوق و مالیات بر درآمد مشاغل ذکر کردیم، به وضوح می گوید که «**جمع درآمد شرکت ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقیقی که از منابع مختلف در ایران یا خارج از ایران تحصیل می شود ... مشمول مالیات به نرخ ۲۵ درصد خواهد بود**». به این ترتیب تکلیف همه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

چیز از همان آغاز روشن می شود و درآمد حاصل از خارج جزئی از درآمد کلی شرکت را تشکیل می‌دهد و تابع مقرراتی می گردد که ضمن همین فصل مقررگردیده است. البته تبصره ماده ۱۸۰ نسبت به درآمد اشخاص حقوقی از خارج نیز نافذ و قابل اجراء خواهد بود که چون بالاتر ذکر کردیم نیازی به تجدید مطلب نمی بیند.

بررسی وضعیت موجود

با توجه به آنچه گفته شد می توان نتیجه گرفت که برای تعلق مالیات ایران بر درآمدهای حاصل از خارج شرط لازم این است که اگر پای شخص حقیقی در میان است، چنین شخصی ایرانی و مقیم ایران باشد. در مورد شخص حقوقی هم یگانه شرط ایرانی بودن آن است. بر این اساس تصور می رود نوعی بررسی ضرورت داشته باشد تا اطلاعاتی از سرمایه گذاری های اشخاص ایرانی در سایر کشورها به طور تقریب به دست آید. از حجم و گسترهٔ این نوع فعالیت ها و سرمایه گذاری ها، بویژه در برخی از مناطق نزدیک به ایران، سخن بسیار می رود و موضوع زبانزد همگان است. برای نزدیک شدن به واقعیت بهتر است بررسی های دقیق تری انجام شود که تصور نمی رود کار بسیار مشکلی باشد. چنین بررسی در عین حال باید شامل این نکته جانبی نیز باشد که چند درصد از صاحبان این گونه سرمایه ها، اگر اشخاص حقیقی هستند، مقیم ایران اند و اگر پای شرکت ها در میان است تعیین شود چه تعداد از آنها ثبت شده در ایران هستند و شرکت ایرانی به حساب می آیند، زیرا همان گونه که گفتیم برای تعلق مالیات ایران روشن شدن این جنبه ها ضرورت دارد.

در صورتی که چنان بررسی هایی نتایج قابل توجهی به دست دهد، یعنی بتوان برآورد نمود که میزان درآمدهای حاصل از خارج برای اشخاص مقیم ایران و شرکت های ایرانی در سطح بالایی قرار دارد و از طرفی روشن شود که بخش مهمی از چنین درآمدهایی انعکاس مالیاتی نداشته است، انگاه برنامه ریزی های مناسب را می توان در دستور کار قرار داد. البته در کنار همه این مطالب به اصطلاح یک «امّا» باقی می ماند به این شرح:

مالیات پرداختی در خارج

متن تبصره ماده ۱۸۰ را بالاتر نقل کردیم. به موجب آن اگر مؤدی ایرانی بابت درآمد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

حاصل در خارج مالیاتی به دولت محل تحصیل درآمد پرداخته باشد و آن را در اظهارنامه خود طبق مقررات اعلام نماید، در آن صورت مالیات پرداختی وی حد اکثر تا حدّ مالیات داخلی که به تناسب درآمد حاصل از خارج تعلق می گیرد، از جمع بدهی مالیاتی مؤدی کسر می شود. در بعید ترین حالات ممکن است بتوان فرض نمود که:

اولاً – در تمام کشورهای ذیربط درامد مورد نظرِ مؤدیان ایرانی مشمول مالیات شناخته شده باشد،

ثانیاً – این مالیات ها در همه کشورهای مورد نظر از مالیات متعلقهٔ ایران بیشتر و یا لااقل مساوی باشد،

ثالثاً – تمام یا اکثریت قابل ملاحظه مؤدیان مورد بحث بابت درآمد حاصل از خارج مالیات حقه خود را به دولت محلی پرداخت کرده باشند، و

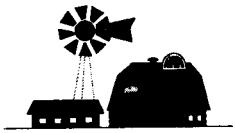
رابعاً – همه یا اکثریت آنها چنان درآمدهایی را به درستی به مراجع مالیاتی ایران اعلام کرده باشند.

اگر واقعاً همه شرایط بالا جمع باشد، طبعاً از این ممرّ درآمد قابل توجهی برای صندوق مالیاتی کشور متصور نخواهد بود و اساساً اگر فرض بر این بوده باشد، فایده ای هم بر وجود بندهای ۲ و ٤ ماده یک و همچنین بر ماده ۱۸۰ و تبصره آن مترتب نخواهد بود. اما تجربه سال ها و بلکه قرن ها زندگی بشری مستبعد بودن این گونه فرض ها و حتی فرض‌های ضعیف تر از آن را به قدرت نشان می دهد. ضمن آن که سخن ما به طور عمده متوجه نقاطی از جهان است که جاذبه نیرومندی برای جذب سرمایه ها و فعالیت های خارجی دارند. در این مناطق معمولاً سخت گیری مالیاتی رایج نیست و بلکه بعکس انواع ارفاقات و معافیت ها برقرار است، چنان که مالیات قابل پرداخت را به میزان قابل توجهی کاهش می دهد و یا حتی به صفر می رساند. منتهی به حکم تعقل بهتر است بررسی هایی که بالاتر اشاره کردیم شامل برخی از جنبه های مطلب اخیر نیز بشود. از جمله می توان چند کشور عمدتاً محل توجه سرمایه های ایرانی را انتخاب کرد و مقررات مالیاتی آنها را در ارتباط با مسأله مورد بحث بررسی نمود و این که شرایطِ عملاً جاری در مناطق مذکور در همین رابطه از چه قرار است (در همین شماره از مجله نظام مالیاتی کشور امارات متحده عربی، که شهرت زیادی از حیث جذب سرمایه های خارجی دارد، مورد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

بحث قرار گرفته است).

در پایان یادآور می شود که بررسی بیشتر در باره جنبه هایی از قضیه مورد بحث که به مسأله مالیات مضاعف مربوط است، نیز حائز اهمیت است که از جمله می تواند شامل مقررات قراردادهای مالیات مضاعف نیز بشود. این خود مطلب جداگانه ای است که آن را به فرصتی دیگر موکول می نماییم.



نظام بین‌المللی مالیاتی

دکتر علی اکبر عرب مازار

در این گفتار پیرامون نظریه‌ای سخن می گوییم که از سوی برخی از حقوقدانان مالیاتی مطرح می‌شود و بر حسب آن یک نظام منسجم بین‌المللی مالیاتی در جهان امروز شکل گرفته است که دارای اصول و موازین خاص خود بوده و به عنوان جزئی از حقوق بین‌الملل جا افتاده است. از جمله طرفداران این نظریه می توان از کسانی مانند Hugh Ault, Yariv Brauner, McDaniel, Richard Vann, Diane Ring و Reuven S. Avi-Yonah نام برد که شخص اخیر (استاد حقوق و مدیر گروه مالیات بین‌المللی در دانشگاه میشیگان) نظریه مذکور را ضمن مقالهٔ جامعی در شماره آوریل ۲۰۰۷ بولتن مالیات بین‌المللی از انتشارات مؤسسه IBFD هلند مطرح نموده است و ما با استفاده از همین مقاله نظریه یادشده را مورد بررسی قرار می دهیم.

آیا یک نظام مالیاتی بین‌المللی وجود دارد؟

در آغاز باید بگوییم که نظریه مورد بحث مخالفینی نیز دارد. از جمله نویسنده مقاله به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

سخنرانی سال ۱۹۹۸ David Rosenbloom در دانشگاه نیویورک اشاره می کند که منکر وجود چنین نظامی در سطح جهان گردیده و این عقیده را نوعی پندار و وهم به حساب آورده بود، زیرا در عالم واقع انواع مقررات مالیاتی در کشورهای عالم وجود دارد که با یکدیگر موارد اختلاف فاحش نیز دارند. نویسنده (Avi-Yonah) در پاسخ می گوید هرچند این گفته دور از واقعیت نیست، اما تمامی حقیقت را دربر ندارد. در کنار آن این واقعیت نیز وجود دارد که ما شاهد همگرایی مالیاتی بین کشورهای توسعه یافته حتی در زمینه مقررات مالیاتی داخلی این ممالک هستیم. این همگرایی نه تنها در زمینه وحدت ترمینولوژی پدید آمده است، به این معنی که کارشناسان و وکلای مالیاتی در کشورهای مختلف زبان یکدیگر را بخوبی می فهمند، بلکه مسائلی هم که مقامات مالیاتی با آنها روبرو هستند در بسیاری از موارد بین کشورها همانند است و در نتیجه اگر هم در نقطه شروع با یکدیگر اختلافی داشته باشند در مرحله حل قضایا غالباً به هم نزدیک می شوند. ضمناً طبیعی است که این تقارب و همگرایی در ارتباط با مسائل بین‌المللی مالیاتی بیشتر و محسوس تر می گردد، زیرا در این مرحله است که کشورهای مختلف ناگزیر به تعامل با یکدیگر و یافتن راه حل های مورد تراضی می گردند.

اما مهم ترین نشانه نظام بین‌المللی مالیاتی وجود قراردادهای متعدد مالیات مضاعف بین کشورها است. این قراردادها بسیار به یکدیگر نزدیک هستند. مسائل مطروحه در آنها غالباً یکی است و حتی ترتیب فصول و مواد همانند است، ضمن این که اکثریت قریب به اتفاق قراردادهای مالیاتی مبتنی بر دو الگوی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و سازمان ملل متحد می باشند که این دو نیز بسیار به هم نزدیک اند. در عین حال بسیاری از کشورها اصل تقدم قراردادها بر مقررات داخلی را پذیرفته اند، به این معنی که قراردادهای بین‌المللی را نمی توان به موجب قوانین داخلی نقض نمود. امروزه بیش از ۲۰۰۰ قرارداد مالیاتی معتبر در جهان موجود است که به طور عمده از حیث اصول و حتی از جهت نحوه بیان و زبان به کار رفته در آنها به یکدیگر شبیه اند. وجود همین قراردادها خود دلیل بر وجود یک نظام بین‌المللی مالیاتی است. این قراردادها اصول و مبانی مشخصی دارند که همین اصول بیان کننده مبانی بین‌المللی نظام مذکور نیز می‌باشند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

Avi-Yonah در برابر کسانی که منکر وجود نظام بین‌المللی مالیاتی هستند پرسشی را مطرح کرده و می گوید فرض کنید شما مأمور نوشتن قانون مالیات بر درآمد برای کشوری هستید که بجهاتی سابقه چندانی در این زمینه ندارد. آنگاه اگر لازم باشد مقرراتی را در همین قانون بگنجانید که دارای جنبه بین‌المللی است، در آن صورت تا چه حدّ خود را آزاد احساس خواهید کرد که این بخش از مقررات مالیاتی را بر خلاف اصول شناخته شده مالیاتی جهانی تنظیم نمایید، در حالی که می دانید کشور در حال توسعهٔ مورد نظر در صدد جلب اطمینان جهانی و سرمایه های خارجی است؟

وی پاسخ این سئوال را کاملاً منفی می داند و می گوید آزادی عمل در این گونه زمینه ها، حتی اگر پای قرارداد مالیاتی هم در بین نباشد، کاملاً محدود است. اگر هم چنین حرکاتی انجام شده باشد، تحت فشار عوامل اقتصادی ناگزیر از تغییر آن خواهند بود. مثال های زیادی در این رابطه می توان ذکر نمود. فرضاً کشور مکزیک به طور سنتی دارای مقررات و فرمول‌های دور و درازی در رابطه بامسائل مربوط به قیمت گذاری انتقالات (Transfer pricing) بود، ولی از آنجا که می خواست با توجه به منافع اقتصادی خود به سازمان همکاری و توسعه اقتصادی بپیوندد، ناچار به ترک مقررات مالیاتی خویش در این زمینه گردید. همچنین کره جنوبی که مقررات و تعابیر ویژه ای از مقرّ دائم داشت، ناچار به ترک آن و همگرایی با موازین مورد قبول سازمان همکاری و توسعه اقتصادی گردید تا بتواند به این سازمان ملحق شود. حتی کشوری مانند ایالات متحده آمریکا از این گونه فشارها مصون نیست. این کشور در سال ۱۹۹۳ در صدد وضع مقررات جدیدی در زمینه قیمت گذاری انتقالات بود که با موازین شناخته شده بین‌المللی هماهنگی نداشت. این امر سر و صدای زیادی به راه انداخت به حدی که آمریکا ناچار شد مقررات نهایی خود در این زمینه را با قبول رهنمودهای سازمان همکاری و توسعه اقتصادی به تصویب رساند.

نمونه دیگر به مسأله سرمایه گذاری رقیق (Thin capitalization) مربوط است. مفهوم آن این است که برخی از شرکت ها بخش قابل توجهی از سرمایه خود را به صورت وام تأمین می‌نمایند و در نتیجه می توانند مدتها مبالغ قابل توجهی بهره پرداختی به حساب سود و زیان خود منظور کنند و به این ترتیب مالیات کم تری را بپردازند. کشورهای آمریکا و آلمان هر دو مقرراتی جهت مقابله با این ترفند وضع کردند. اما روش آنها با

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

یکدیگر متفاوت بود. آمریکا از همان آغاز مقررات خود را با دقت تمام متوجه شرکت های آمریکایی و غیر آمریکایی به طور مساوی نمود تا به این ترتیب از تهمت رفتار تبعیض آمیز اجتناب نماید، زیرا این گونه رفتار به موجب حقوق بین‌الملل مالیاتی منع گردیده و در تمام قراردادهای مالیاتی لزوم عدم تبعیض بین مؤدیان داخلی و خارجی مورد تاکید قرار گرفته است. اما لبهٔ تیز مقررات آلمان متوجه خارجیان بود و اختلاف در این باره به دیوان دادگستری اروپا کشید که رأی به تبعیض آمیز بودن رفتار مالیاتی دولت آلمان داد و این کشور ناگزیر از تغییر مقررات خود شد. مجموع این اوضاع و احوال و این گونه جوّ و محیط قابل درک نخواهد بود مگر این که قائل به وجود یک نظام بین‌المللی مالیاتی در جهان امروز گردیم.

آیا نظام مالیاتی بین‌المللی جزئی از حقوق بین‌الملل است؟

در این که شبکه گسترده قراردادهای مالیاتی جزء مهمی از حقوق بین‌الملل است تردیدی نیست. پرسش اصلی به نظر Avi-Yonah این است که آیا این قراردادها بعلاوه مقررات و رویه های مورد عمل بین‌المللی در زمینه مسائل مالیاتی مجموعاً نشانه وجود یک نظام بین‌المللی هستند که بتوان آن را جزئی از حقوق بین‌الملل عرفی نامید؟ این نوع حقوق بر حسب تعریف حاصل عملکرد عمومی و مستمرّ دولت ها است، به این معنی که طی مدتی طولانی به یک سلسله قواعد و اصول عمل می کنند و این کار را بخاطر احساس نوعی الزام حقوقی انجام می دهند. به عبارت ساده تر آن اصول و قواعد در ذهن عمومی دولت‌ها به عنوان عرف و رسمِ لازم‌الاتباع جایگزین شده است. در مورد قراردادهای منعقده بین کشورها می توان گفت که هر قراردادی برای عاقدین آن یک قانون لازم‌الاجراء به شمار می رود ولی اگر فراگیری قراردادها مورد نظر باشد، به این معنی که جهت الحاق همه کشورها مطرح شده باشد و در عمل نیز اکثر کشورها به آنها ملحق گردیده باشند، در آن صورت می توان گفت نوعی حقوق بین‌الملل عرفی (Customary international law) پدید آمده است. این وضعیت در مورد قراردادهای مالیاتی امروزه دنیا صادق است، لذا قراردادهای مذکور جزء مهمی از نظام بین‌المللی مالیاتی و مآلاً حقوق بین‌الملل عرفی به شمار می روند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

علاوه بر قراردادها یک سلسله اصول شناخته شده در زمینه روابط مالیاتی بین‌المللی وجود دارد که عمل به آنها نشانه یک رفتار صحیح بین‌المللی تلقی می گردد، صرف نظر از این که این اصول ضمن قراردادهای معینی مورد تأکید قرار گرفته باشند یا نه. به‌عنوان مثال این یک قاعده شناخته شده جهانی است که کشورها نمی توانند اشخاص غیر مقیم را بابت درآمدی که منبع خارجی دارد مشمول مالیات قرار دهند. فرضاً همین قاعده را از بندهای مختلف ماده یک قانون مالیات های مستقیم ایران می توان استنباط نمود، زیرا در کلیه این بندها شرط اقامت در ایران و یا منشأ ایرانی درآمد جهت تعلق مالیات ایران تصریح شده است. به نظر Avi-Yonah پای بندی به این قاعده نه تنها از توجه به جنبه‌های عملی قضیه یعنی مشکلات ناشی از اخذ مالیات در صورت قبول عکس این حالات ناشی می شود، بلکه برخاسته از احساس نوعی الزام حقوقی نیز می باشد که همین معنی مؤید وجود یک حقوق بین‌الملل عرفی (فارغ از بود یا نبود قرارداد) می باشد.

مثال دیگر به اصل عدم تبعیض مربوط می شود. مفهوم آن این است که رفتار مالیاتی نسبت به خارجیان نباید نا مناسب تر از رفتار اتخاذ شده نسبت به اتباع کشور باشد. این اصل در کلیه قراردادهای مالیاتی مورد تصریح قرار گرفته است، ولی به نظر Avi-Yonah قدرت الزام آوری آن فقط از وجود قرارداد ناشی نمی شود، بلکه به عنوان قاعده ای از قواهد حقوق بین‌الملل عرفی نیز جا افتاده است. اصل معامله کنندگان مستقل (Arm's length principle) نیز از همین زمره است که در رابطه با قیمت گذاری انتقالات کاربرد دارد. به موجب این اصل در معاملات بین طرف های وابسته به یکدیگر که احتمال تصنّعی بودن قیمت های تعیین شده می رود، ملاک، قیمتی است که در روابط بین طرف های مستقل از یکدیگر در معاملات مشابه برقرار است. این قاعده از دهۀ سی قرن گذشته به بعد رایج گردید و همواره به عنوان ضابطه اصلی در این رابطه مورد توجه قرار می گیرد. Avi-Yonah با استناد به دلایل و موارد فوق قائل به وجود یک نظام بین‌المللی مالیاتی می‌گردد که جزئی از حقوق بین‌الملل عرفی جهان به شمار می رود. قبول این نظریه آثار تبعی مهمی دارد. در آن صورت نقض اصول و موازین این نظام، خواه از طریق قانونگذاری و یا در عمل، نوعی تخلف از حقوق بین‌الملل به شمار خواهد رفت. علاوه بر این، اصول و موازین مورد بحث در مجامع و محاکم بین‌المللی نیز در کنار سایر منابع

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

حقوق بین‌الملل مورد توجه و استناد قرار خواهد گرفت.

ساختار نظام بین‌المللی مالیاتی

اگر چنین نظامی وجود دارد باید دید مبانی عمدهٔ آن کدام اند. Avi-Yonah معتقد است که دو نکته زیر مهم ترین مسائل مورد اهتمام این نظام به شمار می روند:

۱. مالیات مناسب در مورد معاملات برون مرزی کدام است؟

۲. درآمد مالیاتی حاصل از این گونه معاملات به چه ترتیب باید بین دو کشور ذیربط تقسیم شود؟

در مورد پرسش نخست Avi-Yonah اصل مالیات واحد را پاسخگو می داند که بر حسب آن معاملات مورد بحث باید فقط یک بار مشمول مالیات قرار گیرند، نه کم تر و نه بیشتر. این اصل در واقع بیانگر هدف اجتناب از اخذ مالیات مضاعف است که در دهه های بیست و سی قرن گذشته انگیزهٔ پیدایش و شکل گرفتن نظام بین‌الملل مالیاتی قرار گرفت. مفهوم اصل مذکور در عین حال این نکته نیز هست که درآمد حاصل از معاملات بین‌المللی نباید مشمول مالیات کم تر و یا عدم شمول مالیات قرار گیرد.

نرخ مناسب برای مالیات مورد بحث بر اساس قاعده یا اصل دوم تعیین می گردد و آن اصل فایده یا منافع (Benefits principle) است که پایین تر به شرح آن خواهیم پرداخت. بر اساس این اصل حق اخذ مالیات در مورد درامدهای فعال در درجه اول به کشور منبع تعلق می گیرد و این حق در مورد درآمدهای غیر فعال از آن کشور اقامتگاه است[۱]. از همین رو نرخ مناسب مالیاتی در مورد دسته اول همان نرخی است که در کشور منبع نسبت به درآمدهای فعال برقرار است و نسبت به دسته دوم یعنی درآمدهای غیر فعال نرخ مناسب نرخی است که در کشور اقامتگاه نسبت به این گونه درآمدها جاری است. البته در هر یک از دو مورد اگر در کشور اصلی و دارای حق تقدم، مالیاتی در این رابطه

---

۱. درآمد فعال از اشتغالاتی مانند تجارت، کسب و کار، حرفه های مختلف، استخدام و نظایر آن حاصل می شود. در مقابل آن درآمد حاصل از سرمایه مانند سود سهام، بهره و امثال آنها درآمد غیر فعال به شمار می رود. کشور منبع کشوری است که منبع درآمد یعنی پرداخت بهای معاملات به شمار می رود و کشور اقامتگاه کشوری است که تحصیل کننده درآمد در آن مقیم است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

برقرار نباشد و یا مالیاتِ اندکی وجود داشته باشد، در آن صورت کشور مقابل می تواند مابه‌التفاوت را مقرر و اخذ نماید تا حالت نبود مالیات یا کسری مالیات نسبت به حدّ مناسب مالیاتی پیش نیاید. این حدّ مناسب به نظر Avi-Yonah حد اقل نرخ مقرر در کشور منبع و حد اکثر نرخ موجود در کشور اقامتگاه است، زیرا معمولاً نرخ کشور منبع نازل تر از نرخ کشور اقامتگاه است.

اصل مالیات واحد هم از جهت نظری و هم با توجه به ملاحظات عملی قابل توجه است. در صورتی که درآمد حاصل از معاملات بین‌المللی به میزانی سنگین تر از موارد مشابه داخلی مشمول مالیات قرار گیرد، این حالت انگیزه نامناسبی برای کاهش این گونه معاملات و توجه به منابع و فعالیت های داخلی فراهم خواهد آورد. در حالت عکس اگر در مورد معاملات برون مرزی بار مالیاتی سبک تری نسبت به موارد مشابه داخلی برقرار باشد، انگیزه نامناسب دیگری برای توجه سرمایه ها به فعالیت های بین‌المللی به زیان موارد مشابه داخلی فراهم خواهد آورد که اثر منفی آن کم تر از وجود بار مالیاتی سنگین تر برای معاملات بین‌المللی نخواهد بود.

از جهت عملی Avi-Yonah مثالی را مطرح کرده است. فرض کنید در دنیا فقط دو کشور A و B وجود دارند و در هر یک از این دو کشور هم فقط یک شرکت فعالیت می نماید: شرکت X در کشور A و شرکت Y در کشور B. حال اگر هر دو کشور مذکور، هم درآمدهای اتباع خود از منابع خارجی و هم درآمد خارجیان از منابع داخلی را مشمول مالیات قرار دهند و هیچگونه مقرراتی هم جهت اجتناب از اخذ مالیات مضاعف وجود نداشته باشد، در آن صورت هر دو شرکت X و Y از داد و ستد خارجی صرف نظر کرده و منابع خود را صرف فعالیت های داخلی خواهند نمود. نتیجه از میان رفتن مناسبات اقتصادی بین‌المللی خواهد بود، هرچند درامدهای مالیاتی دچار خلل چندانی نشود. در حالت عکس اگر هر دو کشور، هم درآمدهای شهروندان خود از منابع خارجی و هم درآمد خارجیان از منابع داخلی را از مالیات معاف نمایند، در آن صورت انگیزه نیرومندی برای توسعه معاملات خارجی فراهم خواهد آمد، اما خلل فاحشی در درآمد مالیاتی دولت پدیدار خواهد شد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

تقسیم پایه مالیاتی، اصل فایده

پس از بحث در باره هدف نظام مالیاتی بین‌المللی مبنی بر برقراری مالیات واحد بر درآمدهای برون مرزی، مسأله بعدی این است که همین مالیات واحد بر چه اساسی باید بین کشورهای ذیربط تقسیم شود. اصل فایده یا منافع (Benefits principle) مستلزم آن است که کشور اقامتگاه در اخذ مالیات از درآمدهای غیر فعال اولویت داشته باشد و این اولویت در مورد درآمدهای فعال از آنِ کشور منبع باشد. ضمناً همان طور که گفتیم نرخ مناسب مالیاتی نیز به پیروی از همین قاعده تعیین می شود، به این معنی که نرخ جاری در کشور منبع نسبت به درآمدهای فعال و نرخ کشور اقامتگاه در مورد درآمدهای غیر فعال، نرخ‌های مناسب به شمار می روند. Avi-Yonah در توجیه این نظریه می گوید قاعده یا اصل فایده قاعدهٔ معقولی است زیرا معمولاً این اشخاص حقیقی هستند که درآمدهای غیر فعال (نظیر بهره، سود سهام و امثال آن) را تحصیل می نمایند و در مقابل شرکت ها به طور عمده درآمدهای مربوط به کسب و کار به دست می آورند. در مورد افراد، مالیات مبتنی بر اصل اقامت مناسب تر و منطقی تر است، زیرا اولاً تعیین اقامتگاه در مورد افراد نسبت به شرکت ها آسان تر است. ثانیاً اشخاص حقیقی معمولاً وابسته به یک جامعه واحد و معینی هستند و تعیین این که سود و درآمدهای حاصل عاید همان جامعه شده است در مقایسه با شرکت ها آسان تر و عملی تر است.

اما مشابه وضعیت فوق در مورد اشخاص حقوقی همواره صادق نیست، بویژه در مورد شرکت های چند ملیتی که امروزه بخش مهمی از داد و ستد و مناسبات اقتصادی بین‌المللی را در دست دارند، تعیین اقامتگاه واقعی کار پیچیده، و در مواردی حتی کاری بی معنی، به شمار می رود. انواع دستکاری ها و ظاهرسازی ها در این رابطه رواج دارد. ضمناً شرکت های چند ملیتی به یک جامعه معین و واحد تعلق ندارند تا معلوم شود درآمدهای مورد نظر عاید همان جامعه شده است و این دلیلی قرار گیرد که به قاعده کشور اقامتگاه متوسل شویم. علاوه بر اینها همان گونه که بالاتر گفتیم شرکت ها به طور عمده درآمدهای مربوط به کسب و کار یعنی درآمدهای فعال تحصیل می نمایند.

دلیل دیگری که Avi-Yonah برای توجیه قاعده اولویت کشور منبع در وضع مالیات نسبت به درآمدهای فعال اقامه می کند این است که درامدهای فعال بیشتر از سوی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

شرکت ها تحصیل می شود و شرکت ها از خدمات و امتیازات وسیعی در کشورهای منبع برخوردار می شوند. به عنوان مثال مـی تـوان اسـتفاده از امکانـات زیربنـایی، آمـوزش و همچنین سیاست های اقتصادی دولت ها را نام برد که از جمله می کوشـند تـا نـرخ ارز را حتی‌المقدور ثابت و نرخ بهره را پایین نگاه دارند. به این ترتیب کـشور منبـع در تحـصیل سود برای شرکت هـا سـهمی را ایفـاء مـی نمایـد کـه در ازای آن بایـد از حقـوق مالیـاتی برخوردار گردد. به همین سبب اعطای اولویت در تعیـین مالیـات بـر درآمـدهای فعـال بـه کشور منبع بر چنین منطقی نیز استوار است.

چالش هایی که فراراه نظام بین‌المللی مالیاتی قرار دارد

اصولی که به شرح فوق نظام بین‌المللی مالیاتی را تشکیل می دهنـد در شـرایط کنـونی بـا انواع چالش ها نیز روبرو هستند که به نظر Avi-Yonah مهم ترین آنها به شرح زیر اند:

۱. چالش های مربوط به درآمدهای غیر فعال

چنان که گفتیم بر حسب موازین نظـام بـین‌المللـی مالیـاتی اولویـت در تعیـین مالیـات بـر درآمدهای غیر فعال از آنِ کشور اقامتگاه است. فرضاً اگر مقیم کشور «الف» بـه مؤسـسه مقیم کشور «ب» بهره پرداخت کند، حق وضع و اخذ مالیات نـسبت بـه چنـین درآمـدی در درجه اول با کشور «ب» است که اقامتگاه دریافت کننده درآمد در آنجـا قـرار دارد. همـین ترتیب نسبت به باقی درامدهای غیر فعال نظیر سود سهام، حق‌الامتیاز و منـافع یـا عوایـد سرمایه ای (سود حاصل از انتقال دارایی های سرمایه ای) نیز جـاری اسـت. مـشابه ایـن قاعده در متن قراردادهای مالیات مضاعف نیز گنجانیده شده است (به عنـوان مثـال مـواد ۱۰، ۱۱، ۱۲ و ۱۳ قرارداد مالیاتی ایران با اسپانیا منعقده در تاریخ ۲۸ تیـر ۱۳۸۲ ملاحظـه شود).

چالشی که بر سر راه این قاعده قـرار دارد بـه طـور عمـده ناشـی از رقابـت بهـشت هـای مالیاتی است. بهشت مالیاتی به کشور یا منطقه ای می گویند که در آن ارفاق های مالیاتی گسترده ای برقرار است، مقررات شدید بانکی و تجارتی در زمینه حفظ اسـرار مـشتریان، عدم کنترل ارزی، خودداری از همکاری مالیاتی با سایر کشورها و ترتیبـاتی از ایـن گونـه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

برقرار است تا سبب جلب سرمایه ها و فعالیت های مالی و اقتصادی گردد. عامل تشدید کننده دیگر رفتار آمریکا در سال ۱۹۸۴ بود که اخذ مالیات در منبع نسبت به بهره اوراق بهادارِ سبد[1] مؤسسات را لغو نمود. این معافیت به مرور به انواع دیگر درآمدهای غیر فعال نیز گسترش داده شد و روند مشابهی را در سایر کشورهای غربی برانگیخت. به این ترتیب با نبود مالیات تکلیفی در کشور منبع و نحوه عمل بهشت های مالیاتی، امکان کسب اطلاعات کافی از سوی کشور اقامتگاه نیز ضعیف می شود و نتیجه کلی می تواند عدم تعلق مالیات باشد که خود همان گونه که گفتیم سبب نقض اصل مالیات واحد می گردد که از مبانی عمده نظام بین‌المللی مالیاتی به‌شمار می رود.

واضح است که خسارت عمده از این راه بر کشورهای اقامتگاه وارد می شود که حق وضع مالیات در رابطه با درآمدهای غیر فعال به آنها تعلق دارد. به همین سبب کشورهای مذکور دست به یک سلسله اقداماتی جهت مقابله با این وضع زده اند که این اقدامات به طور عمده از طریق سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و همچنین اتحادیه اروپا به عمل درآمده است. سازمان مذکور در سال ۱۹۹۸ گزارشی را در مورد رقابت های مالیاتی زیانمند منتشر ساخت و فشار زیادی بر بهشت های مالیاتی وارد ساخت. اصلاح ماده ۲۶ قرارداد مدل مالیات مضاعف در زمینهٔ تبادل اطلاعات مالیاتی گام دیگر این سازمان بود و متعاقب آن اقدام به تنظیم یک قرارداد مدل جداگانه در همین رابطه یعنی چگونگی مبادله اطلاعات مالیاتی بین دولت ها نمود. اتحادیه اروپا نیز رهنمودی را به تصویب رسانیده است که بر اساس آن کشورهای عضو موظف اند هرگونه پرداخت بهره از منابع یک کشور عضو به دریافت کنندگان کشور دیگر را تابع الزامات مربوط به اطلاع رسانی و یا کسر مالیات در منبع قرار دهند. علاوه بر این ها تعداد زیادی قرارداد مبادله اطلاعات بین کشورهای غربی و بهشت های مالیاتی منعقد شده است.

Avi-Yonah نسبت به کفایت و مؤثر بودن اقدامات مذکور چندان خوشبین نیست و خود دو اقدام را توصیه می کند. یکی ایجاد شماره هویت مالیاتی بین‌المللی است که کمک بزرگی به مقامات مالیاتی جهت کشف حقیقت می نماید و دیگری برقراری عمومی مالیات

---

۱. Portfolio interest – منظور سود متعلق به مجموعه ای از اوراق بهادار است که مؤسسات و شرکت ها به عنوان جزئی از سرمایه خود نگاهداری می نمایند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

در منبع نسبت به درآمدهای غیر فعال با این قید که ترتیبات لازم جهت انتقال این درآمدها به کشورهای اقامتگاه نیز تنظیم و مورد توافق قرار گیرد.

اما در شرایط کنونی هم Avi-Yonah همین اندازه توجه و اهتمام کشورهای غربی به حل مشکلات موجود بر سر راه قاعده تعلق حق مالیاتی به کشور اقامتگاه در مورد درامدهای غیر فعال را نشانه واضحی از قبول جهانی بودن این قاعده تلقی می کند که خود دلیل بر وجود نظام بین‌المللی مالیاتی است.

۲. چالش های مربوط به درآمدهای فعال

در دهه های اخیر رقابت مالیاتی به منظور جلب سرمایه گذاری های خارجی گسترش یافته است که بویژه شرکت های چند ملیتی از آن سود می جویند. فرض کنید یک شرکت چند ملیتی که مقیم کشور «الف» است در کشور «ب» که یک کشور در حال توسعه است سرمایه گذاری نموده و کارخانه ای به راه انداخته است. سپس محصولات این کارخانه را به طور عمده در کشور «ج» به فروش می رساند. کشور اخیر تنها در صورتی می تواند شرکت را مشمول مالیات قرار دهد که دارای مقرّ دائم باشد و با امکانات امروزی اجتناب از برپائی مقر دائم کار دشواری نیست. اما کشور «ب» که نیاز به سرمایه گذاری و توسعه صنایع و تولیدات دارد، به آسانی قابل فرض است که معافیت مالیاتی در این زمینه اعطاء نموده باشد. می ماند کشور «الف» که اقامتگاه شرکت در آنجا واقع است. این کشور نیز در صورت سخت گیری موجبات تغییر اقامتگاه قانونی شرکت را فراهم خواهد آورد. چنین کاری بویژه برای شرکت های چند ملیتی به سهولت میسّر است و می توانند با توسل به انواع ظاهرسازی ها و ترفندهای حقوقی اقامتگاه خود را در جای مناسب تری تعیین کنند. خلاصه این که امکان عدم پرداخت مالیات بر درآمد این گونه فعالیت ها که درآمد فعال به شمار می رود موجود است و این معنی با اصل مالیات واحد که بنای نظام مالیاتی بین‌المللی است مغایرت دارد (توجه داشته باشید که نه تنها مالیات مضاعف بلکه عدم پرداخت مالیات نیز با اصل مورد بحث مغایر شناخته می شود).

برای مقابله با این چالش نیز اقداماتی در سطح جهانی صورت می پذیرد. سازمان همکاری و توسعه اقتصادی از یک سو و سازمان تجارت جهانی از سوی دیگر می کوشند تا

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

کشورهای در حال توسعه را متقاعد سازند که از ایجاد بهشت های مالیاتی جهت ایجاد صنایع و گسترش تولیدات منصرف شوند. این فشارها در مواردی مؤثر نیز بوده است، چنان که در مذاکرات دور دوحه (قطر) بسیاری از کشورهای آمریکای لاتین پذیرفتند که در این سیاست تعدیل قائل شوند. اقدامات مناسبی از سوی کشورهای منبع نیز به عمل آمده است تا شرکت های چند ملیتی خود را به رعایت قاعده پرداخت مالیاتِ درآمدهای فعال به کشور اقامتگاه ملزم سازند.

در اینجا نیز Avi-Yonah اظهار عقیده می نماید که صرف نظر از میزان موفقیت این گونه اقدامات، صِرف توجه دولت ها به مقابله با چالش مذکور نشان دهنده آن است که قواعد و موازین نظام بین‌المللی مالیاتی در ذهن حقوقی دولت ها راسخ گردیده و سعی در نشان دادن پای بندی به آن می نمایند.

میانداری مالیاتی (Tax arbitrage)

اصطلاح Arbitrage در بازرگانی به معنی خرید و فروش همزمان کالا، ارز یا اوراق بهادار در بازارهای مختلف به منظور تحصیل سود از تفاوت قیمت ها است. Avi-Yonah همین اصطلاح را در رابطه با مالیات به کار برده و آن را به معنی معاملات و فعل و انفعالاتی دانسته است که با هدف بهره گیری از تفاوت بین نظام های مالیاتی مناطق مختلف صورت می پذیرد تا از این طریق بار مالیاتی را سبک تر ساخته یا اساساً از پرداخت مالیات اجتناب نمایند.

به گفته Avi-Yonah وقایع سال های ۱۹۸۴ به بعد نشان داد که ایالات متحده آمریکا و همچنین سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در باب مقابله با این نوع ترفندها اتفاق نظر دارند. به عنوان مثال آمریکا در آن سال قرارداد مالیاتی خود با آنتیل هلند را به این دلیل نقض نمود که در آن منطقه مطالبه مالیات بر اساس قاعده اقامت وجود نداشت و این امر موجب عدم تعلق مالیات بر مؤدیان می گردید. از آن پس هم آمریکا از عقد قراردادهای مالیاتی با بهشت های مالیاتی اجتناب نمود و اساساً این نظر را دنبال کرد که اگر در میزان مالیات کشور منبع تخفیفی وجود دارد فرض بر این است که مابه‌التفاوت در کشور اقامتگاه وصول خواهد شد. همین دیدگاهِ منفی نسبت به میانداری مالیاتی در اقدامات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

سایر دول پیشرفته نیز دیده می شود. در سال ۲۰۰۶ نشریه International Tax Review فهرستی از قوانین ضد میانداری مالیاتی را منتشر کرد که در سال های اخیر از سوی استرالیا، کانادا، ژاپن، انگلستان و ایرلند وضع و به موقع اجراء نهاده شد. از این میان مقررات کشور انگلیس جامع تر و شدید تر بود، چنان که فریاد اعتراض بسیاری از وکلای مالیاتی را برانگیخت.

مجموعه این مقررات و اقدامات نیز از وجود نظام بین‌المللی مالیاتی حکایت می کند و دولت‌ها با توجه به پذیرش همین واقعیت است که الزام حقوقی جهت مقابله با چالش های یادشده احساس نموده و دست به اقدام می زنند.

برخی منابع قابل استفاده در مسائل مرتبط با این مقاله:

Reuven S. Avi-Yonah, "Tax Competition, Tax Arbitrage and the International Tax Regime", Bulletin for International Taxation, April 2007, IBFD, Amsterdam, The Netherlands.

Hugh, J. Ault, "The Importance of International Cooperation in Foreign Tax Policy", 26 Brooklyn Journal of International Law, 1693, 2001.

West, Philip R., "Foreign Law in U.S. International Taxation", 3 Florida Tax Review 147 (1996).

Rosenbloom, H. David, " International Tax Arbitrage and the International Tax System", 53 Tax Law Review 137 (2007).

Dagan, Tsilly, "The Tax Treaties Myth", 32 NYU Journal of International Law and Policy, 939 (2006).

Graetz, Michael J. and Michael M. O' Hear, "The Original Intent of U.S. International Taxation, 46 Duke Law Journal 1021 (1997).

Roin Jullie, "Competition and Evasion: Another Perspective on International Tax Competition", 89 Georgetown Law Journal 543 (2001).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

عقد رهن و دیوان عدالت اداری

حمدالله مستوفی

در سال جاری رأیی از سوی دیوان عدالت اداری پیرامون یکی از بخشنامه های بسیار قدیمی سازمان مالیاتی صادر گردید (دادنامه شماره ۴ مورخ ۱۳۸۶/۱/۱۹) که در گفتار حاضر مورد بررسی قرار می گیرد. این بخشنامه (به شماره ۳۰/۵/۶۰۰۴۸ مورخ ۲۴بهمن ۱۳۷۲) به امضای معاون وقت درآمدهای مالیاتی صادر گردیده بود که احتمالاً در سال گذشته مورد شکایت قرار گرفته بوده است. برای آن که بتوان موضوع شکایت را به درستی روشن ساخت بهتر است نخست سخن را از ماده ۱۸۷ قانون مالیات های مستقیم آغاز کنیم و به این منظور لازم است ابتدا متن ماده را عیناً نقل کنیم:

«در کلیه مواردی که معاملات موضوع فصل چهارم از باب دوم و همچنین فصول اول و ششم باب سوم این قانون بموجب اسناد رسمی صورت میگیرد صاحبان دفاتر اسناد رسمی مکلفند قبل از ثبت و یا اقاله یا فسخ سند معامله، مراتب را با شرح و مشخصات کامل و چگونگی نوع و موضوع معامله مورد نظر به اداره امور مالیاتی محل وقوع ملک و یا محل سکونت مودی حسب مورد اعلام و پس از کسب گواهی انجام معامله اقدام به ثبت یا اقاله یا فسخ سند معامله حسب مورد نموده و شماره و مرجع صدور آنرا در سند معامله قید نمایند.

گواهی انجام معامله حداکثر ظرف ده روز از تاریخ اعلام دفترخانه، پس از وصول بدهی‌های مالیاتی مربوط به مورد معامله از مودی ذیربط، از قبیل مالیات بردرآمد اجاره املاک و همچنین وصول مالیات حق واگذاری محل، مالیات شغلی محل مورد معامله، مالیات بردرآمد اتفاقی و مالیات نقل و انتقال قطعی املاک حسب مورد صادر خواهد شد»

نکته اصلی به همین گواهی انجام معامله باز می گردد که باید آن را در واقع اعلام بلامانع بودن انجام معامله از نظر مالیاتی دانست. مسألهٔ مورد توجه و رأی دیوان عدالت هم همین مطلب است که این گواهی (یا اجازه) از نظر قانون دقیقاً در چه مواردی لازم است و اگر دامنهٔ بحث را محدود تر کنیم آیا به طور خاص در مورد رهن املاک هم ضرورت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

دارد؟ از آنجا که رهن ممکن است با تصرف ملک ار طرف مرتهن همراه باشد یا خیر، آیا به طور اخصّ رهن غیر تصرفی هم مشمول ضرورت مربُوط به اخذ گواهی انجام معامله می باشد یا نه. در کنار این نکته اصلی باید این مطلب را هم ا فزود که مسأله بویژه در رابطه با مواردی مطرح شده بود که املاک جهت دریافت تسهیلات بانک نزد مؤسسات مربوط به رهن گذارده می شود.

اما فلسفه حکم ماده ۱۸۷ قانون مالیاتی نیز در همین مقام شایان ذکر است. فلسفه مذکور که ضمن پاراگراف دوم ماده ۱۸۷ بیان گردیده این است که هرگونه بدهی مالیاتی که به نحوی به ملک مورد نظر ارتباط پیدا می کند وصول شود. قانون خود مثال زده است: از قبیل مالیات بر درآمد اجاره ملک، مالیات سرقفلی، مالیات شغلی محل ملک، مالیات بر درآمد اتفاقی و مالیات نقل و انتقال قطعی املاک.

بخشنامه مورد شکایت ابتدا به همین فلسفه اشاره کرده و گفته بود: «**بعضاً مشاهده شده است راهن از محل اجاره ملک مربوط و یا هرنوع استفاده دیگر درآمدهایی را کسب نموده که نهایتاً موجب تعلق مالیات و ایجاد بدهی مالیاتی برای مالک ذیربط گردیده است**». به عبارت دیگر ملکی که به رهن گذارده می شود، ممکن است به اجاره واگذار شود و در نتیجه بابت این درآمد بدهی مالیاتی ایجاد شود. این احتمال حتی در صورتی هم موجود است که رهن به تصرف مرتهن داده نشود. به این ترتیب فلسفه‌ای که به آن اشاره کردیم مورد عمل پیدا می کند و بر همین اساس بخشنامه از سازمان ثبت اسناد و املاک کشور می خواهد به دفاتر اسناد رسمی ابلاغ نماید که از این پس «**در تمام مواردی که اشخاص حقیقی و حقوقی قصد واگذاری هرگونه حقوق مربوط به املاک خود را اعم از عین یا منفعت، به صورت وثیقه و یا رهن تصرفی یا غیر تصرفی و یا تحت هر عنوان دیگر به بانک ها و شرکت های دولتی یا سایر اشخاص دارند، هنگام تنظیم یا بر حسب مورد فسخ و یا اقالهٔ اسناد آنها گواهی انجام معامله مورد نظر را اخذ و شماره آن را در اسناد تنظیمی قید نمایند**».

استدلال شاکی

شاکی در دادخواست خود دلایل زیر را ارائه می دارد:

۱. «**چنانچه اسناد رهنی مورد نظر قانونگذار در ماده ۱۸۷ می بود، فقط به رهن تصرف در ماده ۵۳ اشاره نمی شد**»

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

۲. «تبصره یک ماده ۱۸۶ قانون مالیات های مستقیم در خصوص موضوع حکم خاص اعلام و اجرای آن را به عهده بانک ها قرار داده» است.

۳. «تفسیر قانون از وظایف و اختیارات مجلس شورای اسلامی است، لذا وزارت امور اقتصادی و دارایی بنا به میل خود حق تفسیر در اخذ یا عدم اخذ گواهی مالیاتی را ندارد».

٤. «ایجاد تکلیف برای دفاتر اسناد رسمی و ارباب رجوع هنگام تنظیم اسناد رهنی (به استثنای رهن تصرف) و موکول نمودن تنظیم سند به اخذ مفاصا حساب بدهی های احتمالی مالیاتی بدون نص قانونی» بوده و صدور بخشنامه مذکور خارج از اختیارات وزارت امور اقتصادی و دارایی و «برخلاف صریح ماده ۱۸۷ قانون مالیات های مستقیم می باشد».

رأی هیأت عمومی دیوان عدالت

متن رأی از این قرار است:

«قانونگذار به شرح ماده ۵۳ قانون مالیات های مستقیم در مقام تعیین مالیات بر درآمد املاکی که به طرق مختلف مذکور در آن ماده به تصرف غیر داده می شود منحصراً در مورد رهن تصرف، راهن را مشمول مالیات اعلام داشته است. نظر به مراتب فوق‌الذکر و این که به حکم مقنن مطالبه مالیات منوط به کسب درآمد بر اساس مقررات مربوط است و حکم مقرر در ماده ۱۸۷ قانون فوق‌الاشعار نیز مؤید این معنی است، بنا بر این اطلاق بخشنامه شماره ۴۶۳۸/۶۰۰۴۸- ۵ مورخ ۱۳۷۲/۱۱/۲۴ و تعمیم حکم مقنن به «رهن غیر تصرفی» خارج از حدود ا ختیارات معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارایی تشخیص داده می شود و مستنداً به بند یک ماده ۱۹ و ماده ۴۲ قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۸۵ عبارت «یا غیر تصرفی» از متن بخشنامه مزبور ابطال و حذف می‌شود»

بررسی موضوع – رهن غیر تصرفی

چنان که دیده می شود مهم ترین دلیل شاکی و همچنین دیوان عدالت اداری این است که در متن قانون فقط یک بار از رهن تصرف نام برده شده و آن سومین پاراگراف ماده ۵۳ است که می گوید: «در رهن تصرف راهن طبق مقررات این فصل مشمول مالیات خواهد بود». چون از رهن غیر تصرفی در متن قانون نامی برده نشده است، بنا بر این در مورد این گونه از رهن اخذ گواهی موضوع ماده ۱۸۷ ضرورتی ندارد. بنا بر این ما نیز بررسی خود

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

را ابتدا، و مهم تر از همه، روی همین نکته متمرکز می سازیم. به این منظور بهتر است موضوع را بیشتر بشکافیم و این کار را از ماده ۱۸۷ آغاز می کنیم. حکم این ماده به کلیه مواردی مربوط است که معاملات موضوع فصل چهارم از باب دوم و همچنین فصول اول و ششم از باب سوم قانون به موجب اسناد رسمی صورت می گیرد. از این میان بحث ما به معاملات موضوع فصل اول از باب سوم تحت عنوان «مالیات بر درآمد املاک» مربوط می شود. پس باید دید که این فصل شامل چه نوع معاملاتی است. نخستین ماده فصل یعنی ماده ۵۲ حکم کلی را از این بابت بیان داشته و می گوید: **«درآمد شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در ایران پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون مشمول مالیات بردرآمد املاک می‌باشد».**

به این ترتیب یک رشته از معاملاتی که منظور ماده ۱۸۷ است، معاملاتی هستند که به موجب آنها حقوق اشخاص نسبت به املاک واگذار می گردد. اکنون باید دید که آیا به رهن دادن ملک به مفهوم واگذاری حقی در رابطه با آن به شمار می رود یا خیر. پاسخ این سئوال قطعاً مثبت است، زیرا پس از وقوع عقد رهن حقوق مالک نسبت به آن تا حدود زیادی کاسته می شود و در مقابل مرتهن حقوق معینی را نسبت به آن پیدا می کند. مثلاً مالک دیگر حق فروش مورد رهن را نخواهد داشت و این به معنی نقص حق مالکیت او است. در عوض مرتهن حق استیفاء طلب خود از محل همین ملک را بر اساس شرایط قانونی خواهد داشت و موارد دیگری از این گونه که در قانون مدنی مورد ذکر قرار گرفته‌است.

شاکی و دیوان عدالت به این مسائل نپرداخته، بلکه می گویند لازم می بود که معاملات مورد نظر ماده ۱۸۷ در متن مواد فصل مربوط به املاک یک یک ذکر می شد. در متن قانون فقط از رهن تصرف نام برده شده و بنا بر این رهن غیر تصرفی از گردونه خارج می شود.

اما این که برای شمول ماده ۱۸۷ چنان ضرورتی واقعاً وجود دارد یا نه، محل تأمل است زیرا:

اولاً – حکم کلی قضیه ضمن ماده ۵۲ بیان شده و این حکم شامل واگذاری به صورت رهن اعم از تصرفی و غیر تصرفی نیز می شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

ثانیاً – علت این که ماده ۵۳ یکجا به رهن تصرف اشاره می کند منظور این نیست که در مقام شمارش تک تک معاملات مشمول فصل مالیات بر درآمد املاک می باشد. سبب ذکر این بوده است که ماده ۵۳ که بسیار هم مفصل است در واقع احکام راجع به اجاره و مالیات بر درآمد اجاره را ذکر می کند و از آنجا که رهن تصرف مشابه اجاره است، حکم آن نیز در متن همین ماده بیان گردیده است.

ثالثاً – ساختار قانون مالیات های مستقیم و بویژه همین فصل مالیات بر درآمد املاک چنان است که خلاف استدلال شاکی و دیوان را نشان می دهد. در درجه اول به ماده اصلی این فصل یعنی ماده ۵۲ مراجعه کنیم. در اینجا از واگذاری حقوق به طور کلی سخن در میان است و به موارد خاص اشاره‌ای نشده است. مهم تر از آن ماده ۷۸ را در نظر بگیریم. این ماده توجه داشته است که برخی موارد خاص ضمن مواد بعدی فصل مورد بحث یعنی مواد ۵۳ تا ۷۷ ذکر شده اند، اما ماده اصلی یعنی ماده ۵۲ از واگذاری هر نوع حقوق صحبت می کند و این حقوق تنها مشتمل بر موارد ذکر شده در چند ماده مذکور (یا به عبارت دیگر موارد خاص) نمی باشد و معاملات دیگری باقی هستند که برای آنها نیز باید تکلیف تعیین شود. این تکلیف را ماده ۷۸ خود معین نموده است. منتهی بحث دقیقاً بر سر این نکته است که همین تعیین تکلیف از طرف ماده ۷۸ جنبه کلی دارد و بر خلاف نظر شاکی و دیوان به شمارش مورد به مورد باقی حقوق پرداخته نشده است. این دیگر ربطی به تفسیر قانون ندارد و بلکه عین قانون چنین روشی را اتخاذ نموده است. حال اگر از استدلال مبنی بر لزوم ذکر مورد به مورد معاملات پیروی کنیم، تکلیف ما با همین ماده ۷۸ چه می شود؟

تصور می رود پاسخ آن «بن بست» باشد. شاکی ایراد گرفته است که بخشنامه مورد شکایت به تفسیر خودسرانه قانون پرداخته است، حال آن که تفسیر قانون از وظایف مختصه مجلس شورای اسلامی است. اما اگر دقت کنید نظر شاکی مبنی بر لزوم ذکر مورد به مورد قضایا خود تفسیر آشکار قانون است که آن را حتی می توان اجتهاد مقابل نص دانست. منظور از نصّ همان نصّ مواد ۵۲ و ۷۸ است، بویژه ماده ۷۸ که ذکر مورد به مورد معاملات را ضرور ندانسته و صریحاً ذکر کلی حکم را کافی و وافی به مقصود دانسته است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

گذشته از همه اینها جنبه های عملی قضایا و آنچه در عالم خارج می گذرد نیز برای سازمان مالیاتی مطرح است (و برای هر مدیری مطرح می باشد). فلسفه ماده ۱۸۷ را بالاتر ذکر کردیم. این ماده بخاطر آن وضع شده است که از سوخت شدن درآمدهای مالیاتی مربوط به املاک جلوگیری شود. احتمال تحصیل درآمد مشمول مالیات برای مالک ملکی که به رهن گذارده شده است موجود است و بخشنامه مالیاتی هم به این نکته اشاره کرده و در واقع دلیل عملی و عقلی برای صدور چنین بخشنامه ای را جلوگیری از احتمال سوخت شدن این گونه درآمدها ذکر کرده است.

رابعاً – در کنار قضیه اصلی بد نیست مطلبی که به مناسبت های مختلف در مورد تفسیر قانون گفته می شود و نمونه آن را در شکایت شاکی می بینیم اندکی مورد حلاجی قرار گیرد و تکلیف آن روشن شود. این که به منظور توجیه خواسته خود به هر مناسبت اظهار می دارند که تفسیر قانون در صلاحیت قوه مقننه است و با این اظهار می خواهند استدلال مقابل را پاسخ گویند، به چه ترتیب باید تلقی شود و بخصوص حدود و ثغور مطلب کجا است؟ البته اصل ۷۳ قانون اساسی نکته ای را در این باب متضمن است و می گوید شرح و تفسیر قوانین عادی در صلاحیت مجلس شورای اسلامی است. ولی از طرفی همان اصل اضافه می کند: «**مفاد این اصل مانع از تفسیری که دادرسان در مقام تمیز حق از قوانین می کنند نیست**». البته مأموران مالیاتی را نمی توان در ردیف دادرسان به شمار آورد، اما آیا مراجع دادخواهی مالیاتی هم شباهتی با داردرسان محاکم ندارند؟

از سوی دیگر همان گونه که گفتیم باید پرسید که حدود و ثغور قضیه کدام است؟ آیا حق بررسی قانون و مداقّه در مفاد آن و یا مقایسه آن با سایر موارد و بررسی سوابق قانونگذاری جهت فهم منظور مقنّن و اقداماتی از این قبیل که به منظور پی بردن به حکم قانون صورت می پذیرد، از مراجع مختلف سلب شده است؟ آنگاه تکلیف اداره امور و اجرای قانون چه خواهد شد؟ به هر تقدیر به نظر می رسد توسل به این گونه استدلال را باید با احتیاط و در مواردی در جهت کوشش به منظور تحقق خواسته ها، صرف نظر از استحکام حقوقی مطالب، تلقی نمود.

خامساً – استدلال دیگر شاکی این است که قضیه مالیاتی مورد بحث در رابطه با مواردی پیش آمده است که واگذاری حقوق مالک نسبت به ملک و از جمله به رهن نهادن آن برای

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

دریافت تسهیلات بانکی بوده است. نسبت به این موارد حکم تبصره ماده ۱۸۶ وجود دارد که به موجب آن اعطای تسهیلات منوط به اخذ چند گواهی، از جمله **«گواهی پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی قطعی شده»** گردیده است. شاکی از این حکم به عنوان حکم خاص یاد کرده است. ظاهراً منظور این است که به سبب وجود حکم خاص باید مورد را فقط مشمول همین تبصره دانست و این تبصره وظیفه مطالبه گواهی انجام معامله را بر عهده بانک قرار داده است و نه دفاتر ا سناد رسمی.

بررسي مالياتي در مورد امارات متحده عربي

ارغوان رویین

یکی از مقالات همین شماره از مجله مالیات به مبحثی تحت عنوان «درآمد تحصیل شده در خارج و مسائل مالیاتی مرتبط با آن» اختصاص داده شده است. در قسمت های پایانی این مقاله توصیه شده است که وضع مالیات ها در پاره ای مناطق مورد بررسی قرار گیرد تا ملاحظه شود احتمال مورد داشتن نکات مطرح شده در آن گفتار نسبت به چنان مناطقی تا چه اندازه است. به همین منظور و برای آن که این نشریه نیز در چنان پژوهش هایی سهمی ایفاء نماید، اکنون به بررسی مسائل مالیاتی امارات متحده عربی می‌پردازیم که یکی از مناسب ترین کشورها در این رابطه به شمار می رود.

مقدمه

کشور کوچک امارات متحده عربی متشکل از شش امیر نشین حاشیه جنوبی خلیج فارس

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

با مساحتی حدود ۸۳۶۰۰ کیلو متر مربع و با آب و هوا و شرایط اقلیمی نه چندان مناسب توانسته است به برکت جمع آمدن ارادی و تصادفی انواع شرایط و مقتضیات شهرت کنونی خود را از حیث تمرکز سرمایه ها و غیره کسب نماید.

اقتصاد امارات به طور عمده بر استحصال نفت و گاز مبتنی است که حدود یک سوم از تولید ناخالص داخلی مرهون آن است. بالا رفتن قیمت نفت، بویژه از سال ۲۰۰۲ به بعد، و همراه آن افزایش سهمیه های اوپک موجبات رونق اقتصادی بی سابقه این کشور را فراهم آورده است. این وضعیت توأم با کمی جمعیت سبب شده است که امارات متحده عربی چهارمین تولید ناخالص داخلی سرانه را در جهان به خود اختصاص دهد. از بین شش امیر نشین عضو اتحادیه، دبی و ابو ظبی ممتاز ترین وضع را دارا می باشند و حدود ۸۰ درصد از تولید ناخالص کشور از آنِ آنها است.

از نفت و گاز که بگذریم امارات کشاورزی قابل توجهی ندارد و این بخش تنها سه درصدِ تولید ناخالص داخلی را تشکیل می دهد. در کنار نفت، دولت می کوشد موجبات تنوع فعالیت ها و منابع اقتصادی را فراهم آورد. امور مالی و بانکی، ساختمان و حمل و نقل، برخی زمینه های صنعتی (بویژه پردازش فلزات، مواد غذایی، جواهر سازی و تولید اثاث) و همچنین جهانگردی بیشترین سهم را پس از نفت دارا می باشند. خدمات نیز از سهم بسیار مهمی برخوردار است که به حدود ٤٥ درصد تولید ناخالص داخلی بالغ می گردد. ترکیب جمعیت بسیار استثنایی است، به این معنی که شهروندان امارات تنها حدود بیست درصد جمعیت را تشکیل می دهند و باقی خارجی، خصوصاً هندی، هستند. در زمینه تجارت هم امارات متحده عربی کاملاً فعال است و جوّ بازرگانی در آن کشور بسیار باز و رقابتی است. ایجاد و گسترش مناطق آزاد خصوصیت دیگر اقتصاد امارات است و از جمله موجبات بسیار عمدهٔ جلب سرمایه های خارجی به شمار می رود. ضمناً در این کشور هیچ گونه محدودیت ارزی حاکم نیست.

در باب اقتصاد امارات سخن بسیار می توان گفت، اما بحث ما به طور عمده متوجه نکاتی است که ضمن گفتار اصلی راجع به درآمدهای تحصیل شده در خارج مطرح گردیده بود. به عبارت دیگر هدف روشن ساختن وضع مالیاتی امارات متحده عربی است. در این رابطه هم بیشتر روی جنبه‌هایی متمرکز خواهیم شد که می تواند به نحوی پاسخگوی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

پرسش های طرح شده در همان گفتار باشد. به همین سبب برای خوانندگان گفتار حاضر مطالعه قبلی آن گفتار ضرورت دارد. اما قبل از آن که به بحثِ صرفاً مالیاتی برسیم، لازم است (با توجه به محتوای گفتار اصلی) مسائل حقوقی مربوط به کسب و کار در امارات، بویژه در رابطه با خارجیان، را بررسی نماییم و سپس شرایط مالیاتی را از جهت انواع فعالیت های اقتصادی مورد بحث قرار دهیم.

تشکیل شرکت و انواع آن

قانون شرکت ها مصوب سال ۱۹۸٤ است و مفاد آن شامل کلیه شرکت های تأسیس شده در امارات متحده عربی است. اما چند دسته از شرکت ها از شمول آن خارج می باشند که عبارتند از شرکت های فعال در زمینه نفت و گاز، شرکت های فعال در مناطق آزاد، شرکت‌هایی که به موجب قرارداد خاص با دولت مرکزی یا یکی از دول عضو از شرایط ویژه برخوردار اند و بالاخره شرکت هایی که به موجب قانون خاص از شمول قانون شرکت ها خارج می باشند.

از لحاظ نوع شرکت های اماراتی را کم و بیش می توان همانند شرکت های پیش بینی شده در قانون تجارت ایران تحت عناوین شرکت تضامنی، شرکت با مسئولیت محدود، شرکت مختلط سهامی، شرکت مختلط غیر سهامی، شرکت سهامی عام و شرکت سهامی خاص دانست. ولی علاوه بر این ها ترکیبی به نام مشارکت یا joint venture (به تقلید از حقوق اروپایی) نیز وجود دارد. تشکیل آن بویژه به این شکل است که یک شهروند اماراتی امتیاز انجام پروژه ای را تحصیل می کند و سپس یک یا چند شخص دیگر به وی ملحق می شوند و مجموعاً وسایل اجرای آن پروژه را فراهم می آورند. قرارداد مشارکت حقوق و وظایف اعضاء را تعیین می کند. ولی در عین حال این ترکیب دارای شخصیت حقوقی به شمار نمی رود و تحت عنوان شخص حقوقی هم به ثبت نمی رسد.

شرکت های تضامنی، مختلط سهامی و مختلط غیر سهامی مخصوص شهروندان امارات است و خارجیان نمی توانند نسبت به ایجاد و ثبت چنین شرکت هایی در امارات متحده عربی اقدام کنند. ولی البته این شرکت ها در صورتی که در خارج تأسیس شده باشند، می‌توانند در امارت شعبه افتتاح کنند. در مورد سایر شرکت ها مشارکت خارجیان مجاز

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

است اما غالباً میزان آن تا سقف ٤٩ درصد تعیین شده است و ٥١ درصد باقی باید از آن شهروندان اماراتی باشد. در شرکت های سهامی اعم از خاص و عام لازم است که رئیس هیأت مدیره و اکثریت اعضای آن اماراتی باشند. حد اقل سرمایه شرکت های سهامی عام ده میلیون درهم اماراتی و از آنِ سهامی خاص دو میلیون درهم است. حد اقل سرمایه در شرکت های با مسئولیت محدود بسیار کم تر و معادل ٣٠٠٠٠٠ درهم تعیین شده است. بسیاری از خارجیان به تشکیل این نوع شرکت خصوصاً در دبی روی آورده اند.

سایر طرق قانونی برای فعالیت اقتصادی خارجیان

علاوه بر مشارکت در شرکت های اماراتی در موارد مجاز، شرکت های خارجی می توانند در امارات شعبه به ثبت برسانند. برای این کار تقاضای لازم باید به ادارات محلی وزارت اقتصاد و تجارت تسلیم شود. در امارات حرفه یا شغلی به وجود آمده است تحت عنوان عامل یا نماینده. شرکت های خارجی در صورت افتتاح شعبه می توانند کار خود را از طریق عامل انجام دهند. حرفه نمایندگی یا عاملیت از حرفه های رسمی است که ویژه اتباع آن کشور می باشد. اشخاص حقوقی هم می توانند عهده دار این سمت شوند به شرط این که تمام سرمایه شخص حقوقی متعلق به شهروندان امارات باشد. عامل با اصیل یعنی طرف خارجی قرارداد عاملیت منعقد می کند و در ازای خدمات خود حق‌الزحمه دریافت می نماید. وی انجام امور محلی مربوط به اصیل از قبیل مراجعه به ادارات، کسب اجازه ها و پروانه های لازم و غیره را عهده دار می شود.

مشاغل و حرفه ها

اشخاص حقیقی خارجی هم می توانند در امارات کسب و کار دایر کنند یا به حرفه های مختلف نظیر طبابت، حسابرسی و انواع دیگر حِرف اشتغال ورزند. برای این امور کسب پروانه های مخصوص و استفاده از عامل ضرورت دارد. رایج ترین پروانه ها در این رابطه عبارتند از پروانه تجارتی دربر گیرنده همه انواع فعالیت های بازرگانی، پروانه های حرفه ای در رابطه با صاحبان حِرف، امور خدماتی، کارهای هنری و امثال آنها و بالاخره پروانه صنعتی جهت تأسیس صنایع و کارگاه ها.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

مناطق آزاد

فعالیت در مناطق آزاد از بسیاری الزامات و شرایط فارغ است و اساساً منطقه آزاد از نظر حقوقی خارج از قلمرو مقررات داخلی به شمار می رود و تابع قوانین و نظامات خاص خود است. این مقوله در امارات به نحو شگفتی توسعه پیدا کرده است. منطقه آزاد سعدیه در ابو ظبی، منطقه آزاد جبل علی در دبی، منطقه آزاد فرودگاه دبی، منطقه آزاد حمریه در شارجه، منطقه آزاد فرودگاه بین‌المللی شارجه، منطقه آزاد فجیره، منطقه آزاد عجمان، منطقه آزاد بن رشید در ام‌القوین، واحهٔ سیلیکون در دبی (در زمینه تکنولوژی مدرن)، منطقه آزاد رأس‌الخیمه و پارک تحقیقاتی بیوتکنولوژی دبی مهم ترین این مناطق هستند.

سرمایه گذاری های افسانه‌ای در این مناطق و گسترهٔ فعالیت های آنها زبانزد همگان است. مزایایی که برای فعالیت های اقتصادی در مناطق آزاد قائل شده اند به طور عمده عبارتند از: امکان مشارکت صد در صدی خارجیان در شرکت ها و مؤسساتی که در این مناطق دایر می‌شوند، معافیت از همه انواع حقوق گمرکی، امکان خارج ساختن سرمایه ها و منافع آن به طور کامل، انرژی ارزان، مقررات کار بسیار سهل و مناسب برای استفاده از نیروی کار و متخصصان، پشتیبانی های اداری در سطوح مختلف، معافیت از شرط داشتن عامل یا نماینده که بالا تر از آن یاد کردیم، نبود محدودیت مربوط به اجازه کار، نبود هیچ گونه محدودیت ارزی و بالاخره معافیت کامل مالیاتی که از نظر بحث ما حائز اهمیت است.

مسائل مالیاتی

در آغاز این بحث عباراتی را از شیخ محمد بن راشد حاکم کنونی دبی نقل می کنیم که بخوبی گویای سیاست امارات در زمینه امور مالیاتی است. این مطلب را وی در تاریخ ۲۰۰٤/٥/١٦ طی مراسمی که در باشگاه اقتصادی اردن برپا شده بود در پاسخ یکی از حاضران اعلام داشت. سئوال این بود که شیخ مکتوم بن حشر جد همین شیخ محمد در سال ۱۹۰۳ میلادی کلیه مالیات ها را لغو کرده بود، اما اکنون مجدداً سخنانی پیرامون برقراری مالیات ها در امارات به گوش می رسد، نظر شیخ در این خصوص چیست؟ شیخ

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

محمد که در آن زمان ولی عهد دبی بود چنین پاسخ داد:

«اما سئوال شما در باره مالیات ها و بازگشت آن به دولت امارات، من محمد بن راشد از مبارزه کنندگان با این فکر خواهم بود که مالیات ها در امارات برقرار شود، زیرا این قضیه به آزادی تجارت مربوط می شود و فعالیت و نشاط امارات در زمینهٔ تجارت و اقتصاد است. ما نمی‌خواهیم چیزی در ارکان آن خلل وارد کند»[1]

در سایت رسمی امیر نشین دبی تحت عنوان «حكومة دبي الالكترونية» مقاله‌ای به تاریخ آن امیر نشین اختصاص داده شده است. ضمن این مقاله مطالبی به شرح زیر قابل توجه است:

«فرمول دبی برای توسعه برای همه روشن شده بود: آینده بینی در رهبری، زیربنایی با کیفیتی عالی، جوی مناسب فعالیت و سرمایه گذاری خارجیان، مالیات صفر در مورد درآمد شرکت ها و افراد و حقوق گمرکی نازل بر واردات. نتیجه این شد که دبی به سرعت به نقطهٔ تمرکز کسب و کار و جهانگردی برای منطقه‌ای بدل شود که از مصر تا شبه قاره هند و از آفریقای جنوبی تا ممالکی گسترده است که در حال حاضر به کشورهای مستقل مشترک‌المنافع [جمهوری های عضو اتحاد شوروی سابق] **معروف‌اند».**

این عبارات ماهیت و ذات سیاست مالیاتی دولت امارات را به خوبی نشان می دهد. جامعهٔ اماراتی به مالیات های مستقیم روی خوش نشان نمی دهد و به همین جهت کوشش ها و نظرات مغایر این سیاست نتیجه عملی چندانی به دست نداده است. البته از مدت ها پیش برخی فرامین و مقررات در زمینه مالیات بر شرکت ها از سوی امیر نشین های منطقه صادر شده است، ولی این هم یکی از ویژگی های امارات است که بین وضع مقررات و اجرای آن ممکن است فاصله زیادی وجود داشته باشد. نظرات و روابط شخصی از اهمیت بیشتری نسبت به مقررات برخوردار هستند. بالا تر در مورد قانون شرکت ها و شرایط و الزامات آن سخن گفتیم، اما افزودیم که ممکن است شرکتی قرارداد خاصی بایکی از امیر نشین ها منعقد سازد و به موجب آن از بسیاری از چنان الزاماتی مصون

---

۱. أما سؤالك عن الضرائب، وإرجاعها إلى دولة الإمارات، أنا محمد بن راشد سأكون من المحاربين أو منع الضرائب أن تكون في دولة الإمارات، لأن هذه هي حرية التجارة، والإمارات نشطة بالتجارة والاقتصاد، ولا نريد شيئاً يزعزع هذا الشيء

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

ماند و در عوض تابع شرایط همان قرارداد شود. تازه خود قانون شرکت ها هم پس از تصویب سال ها گذشت تا عاقبت وحدت نظر نسبت به اجرایی شدن آن حاصل گردید. فرامین مالیاتی هم با وجود صدور به سبب تلاقی با سیاست بسیار جا افتاده و قدیمی که به آغاز قرن گذشته باز می گردد عملاً متروک مانده اند. این نکتهٔ پوشیده ای نیست و بالصراحه اعلام می گردد. به عنوان مثال در سایت رسمی دولت امارات در اینترنت (حکومة الامارات الالکترونیة) ذیل عنوان مالیات بر درآمد می خوانیم:

«امارات متحده عربی قانون مالیات بر درآمدی که نسبت به کسب و کار عمومی اجراء شود ندارد. هر یک از امیر نشین ها فرمانی در خصوص مالیات بر درآمد صادر کرده اند، اما در عمل اجرای این فرامین محدود به بانک های خارجی و شرکت های نفتی شده است»

دست بر قضا مفاد این فرامین سخت گیرانه هم هست. فرضاً نرخ مالیات بر شرکت از ۱۰ درصد تا ۵۰ درصد است که برای درآمدهای از یک میلیون درهم در سال به بالا منظور گردیده است. در مورد امیر نشین دبی به طور خاص نرخ مالیاتی مربوط به لایه‌های درامدی بالا تر بایستی نسبت به مجموع درآمد اِعمال شود و نسبت به مبالغ حد فاصل عین درآمد قابل وصول است. به عنوان مثال، درآمدهای بین یک تا دو میلیون درهم تابع نرخ ۱۰ درصد است. لایه بعدی درآمد بین ۲ تا ۳ میلیون درهم و نرخ آن ۲۰٪ است. حال فرض کنید درآمد مشمول مالیات شرکت ۲/۱۱۰/۰۰۰ درهم باشد. نخست دو میلیون درهم آن به نرخ بالا تر یعنی ۲۰ درصد مشمول مالیات می شود و سپس ۱۰۰/۰۰۰ درهم بقیه هم عیناً بایستی به عنوان مالیات منظور شود (زیرا در غیر این صورت نرخ بالا تر بعدی یعنی ۳۰ درصد نسبت به کل درآمد مشمول مالیات قابل اِعمال می بود). در نتیجه جمع مالیات به سیصد هزار درهم بالغ می گردد که مقرراتی از این نوع در کم تر جای دیگر مشاهده می شود.

ولی همان گونه که گفتیم مالیات بر درآمد در عمل فقط نسبت به شرکت های نفتی و بانک‌ها اِعمال می گردد و سایر انواع کسب و کار از شمول آن خارج می ماند. در مورد درامدهای شخص حقیقی نیز همین وضع برقرار است. در امارات از مالیات حقوق، مشاغل و غیره عملاً خبری نیست. ضمناً مقوله کسر مالیات در منبع یا مالیات های تکلیفی هم در آن کشور وجود ندارد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

از جمله پرداخت های مالیاتی موجود می توان به موارد زیر اشاره کرد:

شرکت های نفتی – این شرکت ها باید نسبت به درآمد مشمول مالیات خود مالیات بپردازند که نرخ آن در دبی ۵۵ درصد و در سایر امیرنشین ها ۵۰ درصد است. این نرخ‌ها جنبه قانونی دارند یعنی به موجب فرامین امیر نشین ها برقرار شده اند، اما در عمل آنچه حاکم است قراردادهای منعقد شده با شرکت های نفتی است.

بانک ها – نرخ مالیاتی در مورد بانک ها عموماً ۲۰ درصد است که نسبت به درآمد مشمول مالیات اِعمال می شود.

مالیات ها و عوارض شهرداری – در اغلب امیر نشین ها شرکت ها باید ۵ درصد ارزش اجاری محل سکونت مدیر شرکت و ۱۰ درصد ارزش اجاری محل شرکت و انبارهای آن را به شهرداری ها بپردازند. خدمات هتل ها نیز مشمول عوارض پنج درصدی به نفع شهرداری ها است.

حق صدور پروانه ها و اجازه های دولتی - انواع چنین پرداخت هایی رایج است که می‌توان آنها را به مقررات مربوط به حق تمبر در قانون مالیات های مستقیم تشبیه نمود.

مسألهٔ گفتار اصلی

وضع مالیاتی را در امارات متحده عربی به نحو اختصار بیان داشتیم. چنان که دیده می‌شود این وضع به هیچ وجه با مقررات مالیاتی بسیاری از کشورها و از جمله ایران قابل قیاس نیست. وجود این حالت بخوبی قابل درک است و نکته عجیب و دور از ذهنی به نظر نمی رسد. هر کشور دیگری هم که از شرایط امارات برخوردار بود و همان اهداف اقتصادی را دنبال می کرد، طبعاً به چنین وضعی متمایل می شد. درآمد هنگفت نفت، جمعیت اندک و شرایط و موقعیت جغرافیایی دست به دست هم داده و کشور را در راستای این گونه سیاست های مالی قرار داده است. شاید به بیانی دیگر بتوان گفت که کشورهایی مانند امارات درآمدهای مالیاتی را که مورد توجه و تأکید اغلب ممالک جهان است در مقایسه با منافع اقتصادی و مالی جلب سرمایه ها و فعالیت های اقتصادی در درجه بعدی اهمیت قرار داده اند که البته این گونه قیاس تنها در مورد مناطقی با چنان اوضاع و احوال و شرایطی ممکن است منطقی به نظر برسد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

نکته شایان ذکر در همین رابطه این است که به نظر نمی رسد سیاست مالیاتی این کشور در آینده قابل پیش بینی دستخوش تغییر عمده ای گردد. بیانات حاکم دبی را بالا تر نقل کردیم. این گفته ها از ادامه وضع فعلی حکایت می کنند. در همان سایت مربوط به دولت امارات در اینترنت در رابطه با سیاست و روش مالیاتی مورد بحث می خوانیم: «**به نظر نمی رسد که این روش در آینده نزدیک تغییر یابد**». نکته دیگری نیز در این رابطه قابل ذکر است و آن این که پیش بینی می شود که منابع نفت امارات تا صد سال دیگر قابل بهره برداری جهت تأمین هزینه های این کشور باشد. این واقعیت نیز به تأیید دوام سیاست مالیاتی امارات کمک می کند.

با این مقدمه می توان نتیجه گرفت که سرمایه گذاری ها و فعالیت های اقتصادی خارجیان در امارات از بار مالیاتی به میزان قابل توجهی مصون است. پرداخت های مالیاتی و شیوه‌های مالیاتی موجود هم از حیث نوع ربطی به انواع مالیات های رایج در کشورهای متبوع آن خارجیان ندارد. مثلاً وجوه پرداختی از سوی مؤدیان ایرانی به شهرداری ها و غیره جهت دریافت اجازه ها و پروانه های مختلف از نوع فرضاً مالیات بر درآمد مشاغل یا مالیات بر اشخاص حقوقی در نظام مالیاتی ایران نمی باشد. این مطلب را در ارتباط با موضوعات طرح شده در گفتار اصلی پیرامون درآمدهای تحصیل شده در خارج مطرح می کنیم. در آنجا روی تبصره ماده ۱۸۰ تکیه شده است که به موجب آن اشخاص حقیقی یا حقوقی ایرانی مقیم ایران اگر درامدی از خارج کشور تحصیل نموده و مالیات آن را به دولت محل تحصیل درآمد پرداخته باشند و این مراتب را ضمن اظهارنامه‌های خود اعلام کرده باشند، در آن صورت مالیات پرداختی در خارج از بدهی مالیاتی آنان در ایران کسر خواهد شد. ولی آنچه در امارات پرداخت می شود فرضاً از نوع مالیات مشاغل پیش‌بینی شده در قانون مالیاتی ایران نیست تا در ازای مالیات مذکور در فصل مالیات بر درآمد مشاغل در این قانون تهاتر شود. مثلاً هزینه دریافت پروانه ها و اجازه ها یا عوارض شهرداری را نمی توان در ازای مالیات مشاغل و یا مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی به حساب آورد. به این ترتیب اگر بر اساس همان تبصره مالیاتی بابت فعالیت های خارجی در ایران تعلق گیرد، مالیات های قابل تهاتر از آن چندان زیاد نخواهد بود.

ضمناً تصور می رود بخش عمده سرمایه گذاری ها و فعالیت های اقتصادی خارجی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

مؤدیان متوجه مناطقی شبیه همین امارات متحده عربی باشد که با در نظر گرفتن تسهیلات و شرایط مناسب در این گونه مناطق امری طبیعی به نظر می رسد. البته در کنار هر بحثی مسأله اقامت در ایران (لااقل برای شش ماه در سال) شرط اصلی تعلق مالیات داخلی نسبت به فعالیت های مورد بحث به شمار می رود. در غیر این صورت موضوع منتفی خواهد بود.

قراردادهای مالیات مضاعف

در کنار مباحثی که فوقا به آنها پرداختیم، بررسی قراردادهای مالیات مضاعف امارات متحده عربی نیز خالی از فایده نخواهد بود. این مورد نیاز به گفتار جداگانه ای دارد که امید است در آینده بتوانیم به آن بپردازیم.

برخی منابع قابل استفاده در رابطه با موضوع این گفتار:

Middle East Taxation and Investment, United Arab Emirate. (A publication of the International Bureau for Fiacal Documentatin, Amsterdam, The Netherlands)

FITA (The Federation of International Trade Associations), http://www.fita.org/countries/uae.html

Site of MGT: http://www.mgiworld.com/public

حكومة الامارات الالكترونية (http://www.government.ae/gov)

موقع الشيخ محمد بن راشد آل مكتوم (http://www.sheikhmohammed.ae/arabic)

حكومة دبي الالكترونية (http://www.dubai.ae)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

وقایع سال ۱۳۸۱ انگلستان

زریر ایران

سال ۱۳۸۱ میلادی در تاریخ انگلستان از اهمیت زیادی برخوردار است. در این سال ناآرامی های شدیدی در کشور رخ داد که هرچند به ظاهر فرو نشانده شد، اما در عین حال خلل‌های چندی در نظام فئودالی انگلستان پدید آورد که در حدّ خود مقدمه ضعف و فتور این نظام طی زمان های بعدی گردید. سخن از آشوب دهقانی سال ۱۳۸۱ است که در تاریخ انگلستان از شهرت بسیار برخوردار است. این حرکت ریشه در مجموع فشارهایی داشت که نظام فئودالی و سلطنت مطلقهٔ مبتنی بر آن بر طبقات محروم جامعه بویژه روستائیان، و البته قشرهای محروم شهری، طی سال ها و قرن ها تحمیل نموده‌بود، هرچند که نقطهٔ اوج ماجرا و بهانه شروع حرکت به ظاهر یک مسأله مالیاتی بود.

وضع اقتصادی و اجتماعی جامعهٔ روستائی قرون وسطی در انگلستان

برای درک ریشه های موضوع بد نیست وضع جوامع دهقانی آن زمان در متن نظام فئودالی انگلیس را مختصراً مرور نماییم . شاید کاربرد لفظ دهقان در این مقام مناسب نباشد، زیرا در ذهن خوانندهٔ ایرانی تصویری را مجسم می کند که با هم‌شغل های آنان در جامعهٔ قرون وسطای اروپا متفاوت است. تصور نمی رود نظام ارباب- رعیتی گذشتهٔ ایران را بتوان با آنچه در سیستم فئودالی انگستان می‌گذشت قیاس نمود. واژه ای که در زبان های اروپایی برای اعضای این قشر انبوه از جامعهٔ آن روزی به کار می رود، سِرف (serf) است و در مورد نظام حاکم بر وضع آنان از لفظ سِرواژ استفاده می شود. سِرف در حقیقت نوعی نیمه برده به شمار می رفت (هرچند بردگان کامل هم بویژه در مجامع

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

روستایی آن روز انگلستان وجود داشتند). او به زمین اربابی وابسته بود و نمی توانست آن را ترک کند، مگر این که خود را بازخرید می کرد که این کار از عهدهٔ کم تر کسی بر می آمد. اغلب اوقات سه رشته کار بر عهدهٔ سِرف ها قرار داشت. نخست روی زمینی که در اختیار خود او بود ولی از جهت مالکیت به ارباب تعلق داشت و لذا در ازای استفاده از زمین، سهم اربابی باید جداگانه پرداخت می شد. کار دوم روی زمین های دیگری بود که ملک خاص اربابی به شمار می رفت و سومین کار روی اراضی متعلق به کلیسا صورت می پذیرفت. این دو رشته اخیر کاملاً رایگان بود و سِرف یا رعیت چیزی در ازای آن دریافت نمی داشت. ضمناً کار مورد بحث شامل نگاهداری از احشام اربابی و کلیسا نیز بود. با این اوصاف ناگفته پیداست که از وقت رعایا برای کار در زمین خود به میزان قابل توجهی کاسته می‌شد.

خانه های رعیتی خود داستان دیگری داشت. ماده اولیه ساخت آنها مخلوطی از گل، کود حیوانی و کاه بود. پنجره های خانه عبارت از تعدادی سوراخ بودند زیرا شیشه قیمت گرانی داشت. درون خانه از جریان آب، وسیلهٔ شستشو و حتی آبریزگاه خبری نبود. در کنار همهٔ این ها رعایا ناچار بودند حیوانات اهلی خود را هم شب‌ها به درون خانه بیاورند، زیرا در غیر این صورت ممکن بود طعمهٔ حیوانات وحشی شوند، مورد سرقت قرار گیرند و یا خود از منطقه دور شوند. شستشوی بدن یک امر لوکس به شمار می رفت و حتی افراد ثروتمند هم سالانه فقط چند بار استحمام می کردند. در این گونه موارد هم غالباً برای هدر ندادن آب چند نفر از موجودی آب واحد بهره می جستند، چنان که آب به مایع غلیظی بدل می شد و آن را به طعنه آبگوشت (stew) می گفتند. آب مناطق روستایی یا مستقیماً از رودخانه یا چاه تأمین می شد و یا با کشیدن کانال آب را به داخل روستاها می آوردند. ضمناً از همان رودخانه‌ها برای تخلیه فضولات انسانی و غیره استفاده می‌شد.

از این ها که بگذریم مسأله مالیات مطرح می شد. مالیات هم به شاه و هم به کلیسا پرداخت می گردید. مالیات کلیسا thithe به معنی عشر نامیده می شد و شامل یک دهمِ ارزش مجموع فراورده های سالانه رعیت می گردید. مالیاتِ دولت یا شاه بر پایه ممیزی‌های انجام شده روی اراضی و املاک کشور مطالبه می شد و در نتیجه تکلیف هر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

کسی معلوم بود که چه مبلغی را باید بپردازد و راه چانه زدن چندان باز نبود.
البته مطلب به همین جا ختم نمی شد. رعایا از بسیاری جهات دیگر نیز تحت فشار و تعدّی بودند. فرضاً اجازهٔ ازدواج فرزندان ایشان اعمّ از دختر و پسر با ارباب بود. غلات خود را می بایستی در آسیاب اربابی آرد می کردند. به سبب الودگی آب ها معمولاً به جای آب از نوشابه‌ای استفاده می شد که تهیه‌کنندگان آن می بایستی مبلغی را به ارباب بدهند و این مبلغ بین رعایا سرشکن می شد، هرچند اصلاً از نوشیدن آن منصرف می شدند. مردهٔ رعیت هم از این گونه تحمیلات راحت نمی شد. تکالیف انجام نشدهٔ متوفی در قبال ارباب و کلیسا باید از محل ماترک او جبران می شد که این امر گاهی ورثه را بر زمین سیاه می‌نشانید.

وقایعی که در شکل گیری جریان تأثیر نهاد

وضع اسفبار دهقانان یا سِرف ها را در انگلستان قرون وسطی بسیار مختصر توضیح دادیم. طی سال‌های قبل از بروز آشوب دهقانی سال ۱۳۸۱ یک رشته وقایع نیز رخ داد که در شکل گیری جریان مؤثر بودند. از آن جمله می توان به بروز طاعون در اواسط قرن چهاردهم اشاره کرد. این بیماری اغلب نقاط اروپا را در نوردید و برآورد می شود که بین یک سوم تا نصف جمعیت را در انگلستان به کام مرگ کشانید. داخل کشتی های تجارتی از چین موش های سیاهی راه یافته بودند که حامل میکرب طاعون بودند و به این ترتیب بیماری به اروپا رخنه یافته بود که به انگلستان نیز سرایت کرد. در آن زمان داروهایی برای درمان طاعون وجود نداشت و پزشکان هم از شناسائی موجبات آن عاجز بودند. در نتیجه آن قدر کشتار می کرد تا خود ضعیف شود و بالاخره فرو نشیند.
با تلفاتی که طاعون به بار آورد از شمار نفوس بویژه در مناطق روستایی بسیار کاسته شد و همین مطلب از نظر اقتصادی موجب فزونی گرفتن تقاضای کار بر عرضهٔ آن گردید. دهقانان دستمزد بیشتری مطالبه می کردند و اربابان قادر به کنترل آنان نبودند و غالباً فرار از مناطق روستایی پیش می آمد. دولت برای مقابله با این وضع قانونی را اعلام داشت به نام قانون کارگران که مقرر می داشت مزدها باید به سطح قبل از بروز طاعون باز گردد. از آنجا که اجرای چنین دستوری عملاً امکان نداشت، ضمانات اجرایی برای آن

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

در نظر گرفته بودند، از جمله:

«هرگاه فردی دروگر، علف چین و یا سایر کارگران و خدمه که در هر وضع و شرایطی در خدمت شخصی قرار داشته باشند، بدون علت معقول یا کسب اجازه قبل از خاتمهٔ دورهٔ کار خود آن را ترک کنند، مجازات زندان خواهند داشت. ضمناً هیچ کس دیگری حق پذیرفتن و نگاهداری و به کار گرفتن چنین افرادی را ندارد و در صورت تخلف مشمول همان مجازات خواهد بود»

پیداست که چنین رفتاری موجبات نارضایی و آشفتگی امور را بیش از پیش فراهم می‌ساخت. مسأله دیگر جنگ های طولانی بین انگلستان با فرانسه بود که بویژه در این سال ها با ناکامی های زیادی برای ارتش انگلستان همراه بود، ضمن این که در کار بحریه انگلیس در زمینهٔ تجارت خارجی آن کشور هم ایجاد اختلال کرده بود. این شرایط موجبات خرابی وضع اقتصادی را بیش از پیش فراهم می ساخت. رسوایی های مالی و فساد دستگاه دولتی نیز به اوج رسیده بود و زبانزد و مورد انتقاد عامّ و خاصّ بود.

مسأله مالیاتی

آخرین ضربه را یک مسأله مالیاتی وارد ساخت. خرابی وضع خزانه که بیش از همه بر اثر مخارج سرسام آور جنگ و پس از آن فساد مالی دربار و دولت پدید آمده بود، سبب شده بود که به فکر برقراری مالیات های جدید برای تأمین هزینه ها برآیند. ابتدا در سال ۱۳۷۷ اقدام به وضع مالیات سرانه به مبلغ چهار پنس نمودند. سپس در سال ۱۳۷۸ مالیات سرانه دیگری وضع کردند که جنبهٔ تصاعدی داشت و به نسبت ثروتمندی مؤدیان به رقم آن افزوده می شد. بالاخره بار سوم در سال ۱۳۸۰ مالیات سرانه تازه ای تصویب شد که مبلغ آن بسیار بالا بود و به یک شیلینگ (۱۲ پنس) بالغ می گردید. این مبلغ در آن زمان بسیار قابل توجه به شمار می رفت. فر ضاً دستمزد یک شخمکار یا چوپان برای یک سال تمام ۱۳ شیلینگ و ۴ پنس بود. ضمناً این بار مالیات برقرار شده جنبهٔ تصاعدی نداشت و فقیر و غنی باید آن را یکسان می پرداختند. هر فرد بالغ بالای ۱۵ سال سن موظف به تأدیه این مالیات بود. این ضربهٔ آخری کاسهٔ صبر پرشده را بالاخره لبریز کرد.

وصول مالیات جدید از ابتدای سال ۱۳۸۱ شروع شد ولی با موفقیت همراه نبود. برای

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

پوشانیدن ناکامی به دست بردن در فهرست های مالیاتی مبادرت کردند، چنان که در مجموع از کاهش سی و شش درصدی جمعیت از سال ۱۳۷۷ به بعد حکایت می کرد. مقاومت در برابر مالیات جدید آغاز گردید و رو به تزاید بود. دولت و پارلمان در صدد تنظیم فهرست های جدید مالیاتی برآمدند که شمار واقعی مؤدیان را معین کند و نسبت به اخذ آن فشار وارد آید. نتیجه بررسی شگفت آور و نشانه گریز مالیاتی عظیمی بود. حکومت مصمم به وصول کامل مالیات گردید و در مقابل مقامت روستائیان بالا می‌گرفت. روز سی ماه مه مأموری به نام Thomas Bampton همراه دو درجه دار ارتشی به Brentwood برای رسیدگی و وصول مالیات اعزام گردیدند. در نقطه ای به نام Fobbing نمایندهٔ روستائیان به آنان گفت که مالیات این محل قبلاً وصول شده بوده است و رسیدی را در این رابطه نشان داد. مأموران نپذیرفتند و چون روستائیان مقاومت می کردند در صدد دستگیری بعضی از آنان برآمدند. ولی دهقانان با یاری روستائیان سایر مناطق نزدیک آنان را از محل به زور اخراج کردند. خبرها همه جا شایع شد و روستائیان غالب مناطق تصمیم به همکاری و مقاومت دسته جمعی گرفتند. به تدریج نواحی Essex, Kent, Canterbury و بسیاری مناطق دیگر به مقاومت کنندگان پیوستند و یک طغیان تمام عیار آغاز گردید. از بین آنان رهبرانی برخاستند که حرکت را رهبری می کردند. از جمله می‌توان Abel Ker, Jack Straw, Thomas Farringdon و مهم تر از همه، Tyler Watt را نام برد. شخص اخیر بعداً به عنوان رهبر عمومی شورش انتخاب شد.

شورش با تخریب خانه های لردها، آتش زدن اسناد و قباله های اربابی، مدارک مربوط به بردگی بردگان و بویژه مدارک و فهرست های مالیاتی و پرونده های قضایی آغاز شد. آنان زندان ها و سیاه چال های قلعه ها و مناطق را شکستند و زندانیان را آزاد کردند. ضمناً هرجا می رفتند اشراف و مقامات کلیسائی سطح بالا را به ادای سوگند وفاداری به حرکت دهقانی و خواسته های آنان وادار می کردند. حرکت شورشیان به سوی لندن آغاز شد. شمار آنان حدود شصت هزار نفر برآورد شده است. در شهر لندن نیز طبقات محروم شامل کارگران و صنعتگران، روحانیون کم بضاعت و نظایر آنان هوادار قیام کنندگان بودند که تعداد آنان بین ۳۰ تا ۴۰ هزار نفر تخمین زده شده است. همین هواداران بودند که دروازه شهر را به روی آنان گشودند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

دربار نتوانست به موقع نیروی لازم را سازمان دهد. به گفتهٔ مورخان در بین مقامات کسی فکر نمی کرد که رعایا و سِرف ها بتوانند چنین کار عظیمی را انجام دهند، همان گونه که هیچ بشری فکر نمی کند روزی یک دسته از حیوانات، مثلاً سگ ها، دسته جمعی عاصی شوند و این عصیان را علیه بشر سازمان دهی کنند. همین مثال طرز فکر رایج در آن زمان در قبال سِرف ها و رعایا را بازگو می کند که در واقع مقامی نه چندان بالا تر از حیوانات را حائز بودند.

در برج لندن تنها ۱۲۰۰ سرباز وجود داشت که آن هم معلوم نبود آیا مثل باقی مردم هوادار شورشیان شده اند یا نه. شاه ریچارد دوم که در آن زمان فقط ۱۴ سال سن داشت، همراه عموی خود John of Gaunt ، وزیر خزانه داری Robert Hale ، مقام عالی مالیاتی John Legge و سراسقف کانتربری Simon of Sudbury و Sir William Walworth شهردار لندن در همان برج لندن پناه گرفتند و به فکر چاره برآمدند.

در این میان فعالیت شورشیان ادامه داشت. رهبر معنوی آنان یک فرد روحانی از طبقات محروم روحانیت به نام John Ball بود که نطق های او این روزها معروف است، بویژه یکی از بیانات او به این عبارت: «**زمانی که آدم زمین را شخم می کرد و حوّا دوک می ریسید، این اشراف و نجبا کجا بودند؟**». دربار به فکر چاره بود و لذا شاه شورشیان را دعوت کرد که در نقطه ای به نام Blackheath ملاقات کنند و خواسته های خود را بیان دارند. قرار ملاقات گذارده شد و شاه در قایقی به ساحل رودخانه کنار این منطقه آمد. مردان تایلر خواستار سَرِ عموی شاه، اسقف کانتربری و خزانه دار شدند و خواستند که شاه پیاده شود و در ساحل با آنها صحبت بدارد. همراهان شاه به درشتی پاسخ دادند و قایق از محل دور شد. شورشیان به شهر سرازیر شدند و به تخریب و غارت خانه های اشراف درجه اول دست زدند. اکثریت مردم شهر نیز هوادار شورشیان بودند. از جمله مناطقی که تخریب شد یکی قصر ساوُی (Savoy) اقامتگاه عموی شاه بود که آن زمان با نفوذ ترین فرد انگلستان و گردانندهٔ واقعی کشور به شمار می‌رفت. ملک اربابی وزیر خزانه داری که در واقع وزیر دارایی به شمار می رفت نیز به آتش کشیده شد و بسیاری از زندان ها شکسته شد و زندانیان آزاد شدند. مدارک و پایگاه های دولتی نیز طعمهٔ حریق شد.

شاه و اطرافیان او مجدداً به فکر چاره برآمدند و تصمیم به خدعه گرفتند، به این نحو که

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

در حال حاضر خواست های شورشیان را بپذیرند و آنان را از شهر دور کنند و پس از گردآوری قوای لازم آنان را از میان بردارند و به وعده ها هم عمل نکنند. بار دیگر شاه به شورشیان پیام برای مذاکره فرستاد تا در نقطه ای به نام Mile End برای گفتگو حاضر شوند.

در وقت مقرر طرفین در محل حاضر شدند. تایلر رهبر شورشیان تقاضاهای جماعت را مطرح کرد که عبارت بودند از لغو نظام سِرواژ، فروش اراضی به رعایا به قیمت هر acre (معادل ۴۰۴۷ متر مربع) چهار پنس، آزادی معاملات و خرید و فروش برای رعایا، مجازات مقامات فاسد و اعطای عفو عمومی. ریچارد دوم پس از کمی چانه زدن طبق برنامه همهٔ تقاضاهای مطرح شده را پذیرفت. اما کمی بعد روستائیان وارد برج لندن شدند و جمعی را دستگیر کردند که از جمله وزیر خزانه داری، سر اسقف کانتربری و پزشک مخصوص عموی شاه بین آنان بودند. شورشیان این اشخاص را به تپه مجاور برج لندن بردند و همگی را اعدام کردند.

به دنبال این وقایع ترتیب ملاقات سوم در نقطه ای به نام Smithfield داده شد. این بار تایلر رهبر شورشیان تقاضاهای بیشتری مطرح کرد: مقام لُردی در انگلستان از میان برود و فقط مقام سلطنت باقی بماند، املاک و دارایی های کلیسا به نفع عامّه مصادره شود و مقام سراسقفی (Archbishop) برداشته شود و تنها اسقف‌ها (Bishops) در سراسر انگلستان انجام وظیفه کنند. این بار نیز ریچارد دوم با تمام تقاضاها موافقت کرد. مقارن همین زمان اتفاقی افتاد که در باب آن نظر واحد و روشنی وجود ندارد. ظاهراً تایلر رهبر شورشیان از افراد خود جدا می شود و به نزدیکی شاه می رود و در آنجا به دست شهردار لندن کشته می شود. منابع درباری نقل کرده اند تایلر با شاه به درشتی سخن می‌گوید و گویا خنجر خود را هم می کشد. این است که به دست Walworth شهردار لندن به قتل می رسد. ولی موضوع به شکل دیگری هم نقل شده است و آن این که پس از پایان صحبت شاه و وعده های او برای انجام خواسته های شورشیان، تایلر که در آن لحظه از همراهان خود دور شده بود قصد بازگشت می کند ولی اطرافیان شاه وقت را غنیمت شمرده و تایلر را می کشند. اما گویا تودهٔ شورشیان این صحنه را به درستی نمی‌بینند و شاه شخصاً با اسب به سوی جماعت می رود و می گوید همه چیز درست است و همه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

خواسته ها انجام خواهد شد و قرار است تایلر را به مقام شوالیه‌ای برسانند. لذا از مردم خواسته می شود به خانه های خود باز گردند و آنان نیز چنین می کنند. روایات دیگری هم هست، ولی هیچ یک از آنها کاملاً قانع کننده به نظر نمی رسند. اما به هر حال در مجموع چند نکته مسلم است: تایلر کشته می شود، شورشیان پراکنده می‌شوند، شاه و اطرافیان وی تمام وعده ها را زیر پا می گذارند. جریان دستگیری و اعدام رهبران شورشی آغاز می گردد و سرکوب شدیدی به عمل می آید. به این ترتیب در آن مقطع زمانی خواسته های شورشیان عملی نمی گردد و مقررات نظام سِرواژ با شدت به اجراء نهاده می شود. اما رشد آگاهی های اجتماعی همراه با الزامات توسعه اقتصادی به تدریج پایه های سیستم مذکور را سست می گرداند که در نهایت به کل نظام فئودالی خاتمه می بخشد. از جهت مالیاتی اثر مهم این جریان آن بود که لا اقل مالیات سرانه به شکلی که در سال ۱۳۸۵ برقرار شد و بروز آن ناآرامی های عظیم را سبب گردید، دیگر تکرار نشد.

معرفی برخی منابع در رابطه با مطالب این مقاله:

John Gower, Vox Clamatis (a Latin poem that recounts the events and tragedy of the 1381 Peasants' Rising).

Geoffrey Chaucer, the Canterbury Tales, 'The Nun's Priest's Tale'

Jean Froissart, Chronicle (written in French and covers the years 1322 until 1400), Book 1, "The Black Death" and Book 2, "The Peasants' Revolt", "Watt Tyler's Rebellion".

William Morris, A Dream of John Ball (A prose work).

History Learning Site > Medieval England > Peasants Revolt, http://www.historylearningsite.co.uk/peasants_revolt.htm

The Lifestyle of Medieval Peasants, http://www.historylearningsite.co.uk/medieval_peasants.htm

Revolt of 1381 (History in Depth), ISBN 0-333-25505-4, A collection of source materials.

Alastair Dunn (2004), The Peasants' Revolt: England's Failed Revolution Of 1381, ISBN 0-7524-2965-5

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

P. J. P. Goldberg (2004), Medieval England 1250-1550: A Social History, ISBN 0-340-57745-2 Chapter 13 is devoted to the Peasants' Revolt.

John J. Robinson, (1990), "Born in Blood" ISBN 0-87131-602-1 Chapters 1-5 are dedicated to the Peasants' Revolt.

درآمد مشمول مالیات و کسر معافیت ها

مهیار قارن

عنوان درآمد مشمول مالیات ظاهراً مفهوم روشن و مشخصی به نظر می رسد ولی با مداقّه در مقررات مختلف قانون مالیات های مستقیم برخی موارد ناهمگونی و شاید ابهام نیز در این رابطه مشاهده می گردد. فرضاً در مورد مالیات املاک ماده ۵۲ قانون می‌گوید: **«درآمد شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در ایران پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون مشمول مالیات بردرآمد املاک می‌باشد»**. با ملاحظه این ماده خواننده می تواند نتیجه بگیرد که برای تعیین درآمد مشمول مالیات، معافیت های قانونی باید از درآمد مؤدی کسر شود. به عبارت دیگر وقتی می گوییم «درآمد مشمول مالیات»، مفهوم آن این است که هرگونه معافیت قانونی کسر شده باشد.

ولی بلافاصله در مورد درآمد اجاره تعریف دیگری ارائه داده و می گوید: **«درآمد مشمول مالیات املاکی که به اجاره واگذار می گردد عبارت است از کل مال‌الاجاره، اعم از نقدی و غیر نقدی، پس از کسر ۲۵ درصد بابت هزینه ها و استهلاکات و تعهدات مالک نسبت به مورد اجاره»**. این ماده از کسر هزینه ها و استهلاکات سخن می گوید ونامی از کسر معافیت‌های قانونی به میان نیاورده است. درآمد اجاره یکی از رایج ترین انواع درآمدهای ملکی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

می‌باشد و می توان پرسید آیا تعریف اصلی ماده ۵۲ به این زودی رنگ باخته‌است؟ و از آن مهم تر آیا در مورد درآمد اجاره کسر معافیت های قانونی موردی ندارد؟

به فصل مالیات حقوق سر می زنیم. ماده ۸۲ درآمد شخص حقیقی در خدمات دیگران در قبال تسلیم نیروی کار خود را «**که به طور نقد یا غیر نقد تحصیل می کنند مشمول مالیات بر درآمد حقوق**» شناخته است. در اینجا هم اشاره ای به کسر معافیت ها جهت رسیدن به درآمد مشمول مالیات مشاهده نمی شود. آیا باز هم باید نتیجه گرفت که برای رسیدن به درآمد مشمول مالیات کسر معافیت ها لازم نیست؟ اما بلافاصله ماده ۸۳ وضع را تغییر می دهد و می گوید: «**درآمد مشمول مالیات حقوق عبارت است از حقوق (مقرری یا مزد، یا حقوق اصلی) و مزایای مربوط به شغل اعم از مستمر و یا غیر مستمر قبل از وضع کسور و پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون**».

وضع مالیات بر درآمد مشاغل هم کم و بیش از همین قرار است. به موجب ماده ۹۳ «**درآمدی که شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا به عناوین دیگر غیر از موارد مذکور در سایر فصل‌های این قانون در ایران تحصیل کند پس از کسر معافیت‌های مقرر در این قانون مشمول مالیات بردرآمد مشاغل می‌باشد**» اما ماده بعدی تعریف دیگری به دست داده و می‌گوید: «**درآمد مشمول مالیات مودیان موضوع این فصل عبارتست از کل فروش کالا و خدمات به اضافه سایر درآمدهای آنان که مشمول مالیات فصول دیگر شناخته نشده پس از کسر هزینه ها و استهلاکات مربوط طبق مقررات فصل هزینه های قابل قبول و استهلاکات**». در اینجا هم بار دیگر ذکری از کسر معافیت‌ها به منظور رسیدن به درآمد مشمول مالیات مشاهده نمی کنیم.

فصل مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی از این نوع تعارض لااقل در همان آغاز کاز مصون است. ماده ۱۰۵ تصریح کرده است که درآمد مشمول مالیات پس از کسر معافیت‌های مقرر به دست می آید: «**جمع درآمد شرکت ها و درآمد ناشی از فعالیت‌های انتفاعی سایر اشخاص حقوقی که از منابع مختلف در ایران یا از خارج از ایران تحصیل می شود پس از وضع زیان های حاصل از منابع غیر معاف و کسر معافیت های مقرر به استثنای مواردی که طبق مقررات این قانون دارای نرخ جداگانه ای می باشد،مشمول مالیات به نرخ بیست و پنج درصد (۲۵٪) خواهد بود**».

سه در هزار سهم اتاق بازرگانی و صنایع و معادن

مسأله تشخیص مفهوم درآمد مشمول مالیات به نحوی به چگونگی محاسبه سه در هزار

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

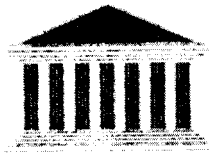
سهم اتاق های بازرگانی و صنایع و معادن نیز تسرّی پیدا کرده است. سه در هزار مذکور به موجب قانون نحوهٔ تأمین هزینه های اتاق بازرگانی و صنایع و معادن مصوب سال ۱۳۷۱ برقرار شده است. در رابطه با قانون فوق این پرسش به میان آمده است که منظور از عنوان «درآمد مشمول مالیات» چیست؟ آیا برای تعیین این درآمد باید معافیت ها نیز از درآمد مؤدیان کسر شده باشد یا خیر؟ این نکته موضوع بخشنامه‌ای را تشکیل می‌دهد که به تاریخ ۸۶/۲/۳ صادر گردیده است.

چنان که بالا تر گفتیم در مورد مشاغل اگر قائل به تفسیر تحت‌اللفظی باشیم امکان دادن هر دو پاسخ مثبت و منفی وجود دارد، اما در مورد اشخاص حقوقی کفّه ترازو به سوی پاسخ مثبت می چربد. در این مورد خاص مفاد بخشنامه مذکور از پاسخ منفی در این زمینه حکایت دارد. چنین پاسخی می‌توانست بر ماده ۹۴ قانون مالیاتی متکی گردد که در مقام تعریف درآمد مشمول مالیات است اما نامی از کسر معافیت ها جهت رسیدن به این درآمد به میان نیاورده‌است. ولی در متن بخشنامه استدلال دیگری شده و آن «**اتخاذ ملاک از مقررات ماده ۱۸۶ قانون مالیات های مستقیم**» است. بر این اساس نتیجه گیری شده است که درآمد مشمول مالیات مذکور در ماده واحده نحوهٔ تأمین هزینه های اتاق بازرگانی و صنایع و معادن عبارت است از «**درامد مشمول مالیات قطعی شده مؤدیان ذیربط قبل از کسر معافیت‌های مقرر قانونی**».

ماده ۱۸۶ صدور کارت بازرگانی و پروانه کسب و کار را منوط به ارائه گواهی از اداره امور مالیاتی ذیربط مبنی بر پرداخت یا ترتیب پرداخت «**بدهی مالیاتی قطعی شده**» دانسته است. در این خصوص ابهاماتی به نظر می رسد. نخست این که ماده ۱۸۶ از بدهی مالیاتی قطعی شده سخن می گوید و نه از «**درآمد مشمول مالیات قطعی شده**»، دیگر این که بدهی مالیاتی حتی بدون استفاده از صفت «قطعی شده» مؤید این مطلب است که معافیت های مالیاتی قانونی از درآمد مؤدی کسر شده است. شاید مناسب تر می بود که از تبصره ۲ ماده ۱۸۶ اتخاذ ملاک می شد که می گوید سازمان امور مالیاتی مجاز است یک در هزار «**درآمد مشمول مالیات قطعی شده**» صاحبان مشاغل را وصول نماید تا تحت شرایطی به تشکل های صنفی و مجامع حرفه ای که در امر تحصیل مالیات همکاری می نمایند پرداخت شود، زیرا در آنجا به فصل مشاغل ارجاع داده شده و در این فصل درآمد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

مشمول مالیات به شرحی که دیدیم طی ماده ۹۴ بدون اشاره به کسر معافیت ها تعریف شده است. البته در نهایت وجود صفت «مشمول مالیات» خود پذیرش این نکته را دشوار می سازد که بتوان حتی از جهت لغوی و اصطلاحی هم مورد را فارغ از کسر معافیت ها تصور نمود.



روایتی از گذشته ها

وصول مالیات در عهد قاجار

صرف نظر از مسائل مربوط به نظام مالیاتی، مسأله وصول مالیات و اجحافات مأموران مالیاتی در دوران های گذشته غالباً مطرح بوده است و گاهگاهی که فرمانروایی گام مؤثری در راه مقابله با این وضع بر می داشته به عنوان صفحه زرینی ثبت تاریخ می‌گردیده است. نمونه ای از آن را که به دوران سلطنت ناصرالدین شاه قاجار مربوط است از کتاب تاریخ فارسنامه ناصری تألیف حاج میرزا حسن حسینی فسائی (چاپ تهران، سال ۱۳۱۳ قمری) نقل می کنیم. نگارنده کتاب شخص بسیار فاضل و بویژه مسلط به تاریخ، جغرافیا و خصیات اقتصادی و اجتماعی ایالت فارس بوده است. وی در ذیل وقایع سال ۱۲۹۳ هجری قمری از کوشش های فرهاد میرزا معتمدالدوله جهت اصلاح نابسامانی های فارس پس از رسیدن به حکومت این ایالت سخن می‌گوید. فرهاد میرزا (عموی ناصرالدین شاه) به عنوان یک سیاستمدارِ با خرد و مبتکر و نیز به عنوان یک شخصیت علمی و ادبی زمان خود شهرت به سزایی دارد. مؤلف کتاب پس از بیان بسیاری از کارهای انجام شده توسط فرهاد میرزا در زمینهٔ رفع آشفتگی ها و قانون

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

شکنی های موجود، در رابطه با وصول مالیات می نویسد:

«رسوم ستمکاری و ستم شریکی را از فارس برداشته مرسوم تازه بنا نهادند. رسم پیشکش و رشوه و هدیه را بر انداختند ... از رسوم ردّیه فارس آن که اگر قسط مالیاتی بلوکی از وعده می‌گذشت یا کسی را از بلوکی به شیراز می خواستند، مرد معتبری با پنج شش نفر و هفت هشت سر اسب به مأموریت آن خدمت روانه می‌نمودند و خدمتانه که به اندازهٔ معیشت سالیانه مأمور بود در رقم می نوشتند و این مأمور بعد از ورود قناعت به اصل خدمتانه نکرده مبلغی از ضابط بلوک به رسم رشوه و مهلتانه دریافت می نمود و مبلغی گزاف به مخارج یومیه این مأمور می‌رفت و در آخر سال دیوانیان مخارج را به خرج ضابط بلوک نمی‌آوردند و ضابط لابد باید از رعیت دریافت نماید و چون رعیت از عهده نیاید فرار به جانب بصره و هندوستان نماید و به این وسیله سالی دو سه بلوک از حیّز آبادی می افتاد و مالیاتِ آن را به اسم باقی و تخفیف از دیوان اعلی در دفاتر ثبت می نمودند. حضرت والا [فرهاد میرزا] زید توفیقاته برای وصول اقساط و احضار مردمان به شیراز یک نفر شاطر پیاده را مأمور می فرمود و خدمتانه او را بملاحظه دوری راه و نزدیکی کم و زیاد می نمودند. مثلاً خدمتانه شاطر از یک تومان بود تا ده تومان و خدمتانه محصلین حکام سابق از پنجاه تومان بود تا هزار تومان به غیر از شام و ناهار و جیره و علیق و رشوه و پیشکش و در حقیقت این مخارج ار کیسه دولت اعلی می رفت»

مفهوم برخی اصطلاحات به کار رفته در متن فوق:

خدمتانه – مفهومی نزدیک به فوق‌العاده مأموریت امروزی دارد.

مهلتانه – رشوه در ازای دادن مهلت برای پرداخت مالیات.

باقی – آن قسمت از بدهی پیش بینی شده مالیاتی که به حیطهٔ وصول در نیامده است. در گذشتهٔ نزدیکِ به ما اصطلاح «بقایا» رایج بود.

شاطر – مأموران چاپک، سریع و آماده خدمت.

محصل – به معنی مأمور وصول است. در تاریخ مالیاتی ایران در اغلب دوره ها نام «محصل» اندیشه فشار و تعدی بر مؤدیان، و توأم با آن رشوه خواری، را به ذهن تداعی می کرده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

علیق – علوفه و خوراک اسب و چارپایان.

زید توفیقاته – نوعی دعا در حق کسی است، به معنی: «موفقیت های او فزون باد».

ضابط – کلانتر محلی هر بلوک را می گفتند که در کارهای دولتی از جمله وصول مالیات طرف مراجعه مأموران بود.

بلوک – ایالت فارس در ان زمان به ۶۳ بلوک تقسیم می شد و هر بلوک مشتمل بر تعدادی قریه، ده و در مواردی شهر بود. مثلاً آباده با توابع آن یک بلوک به حساب می آمد. لارستان، ممسّنی، کازرون، جهرم، بوشهر و عباسی (شامل بندر عباس) نیز از جمله بلوک های فارس بوده اند. روزگاری کشور امروزی بحرین هم یکی از بلوک های ایالت فارس به حساب می آمده است.

تومان – برای آن که ارزش مبلغ یک تومان در آن زمان روشن شود از جمله یادآور می‌شود که به حکایت همان کتاب در سال ۱۲۹۸ هجری قمری به سبب خشکسالی بهای نان در شیراز بسیار ترقی کرده و به ۹۰۰ دینار در هر یک من رسیده بود. هر هزار دینار معادل بک قران و هر ۱۰ قران برابر یک تومان بود. یعنی بهای بسیار گران شدهٔ یک من نان در سال قحطی به کم تر از ده درصد یک تومان رسیده بوده است. توجه باید داشت که در آن زمانها خبری از سوبسید دولتی در بین نبود و قیمت نان در بازار آزاد تعیین می شد. یک منِ شیراز معادل هفتصد و بیست مثقال (حدود ۳۳۷۵ گرم) بوده است.

مقررات، آراء و بخشنامه های مالیاتی

بخشنامه شماره ۵۶۶۴ مورخ ۱۳۸۶/۱/۲۹

ضریب جدول حقوق موضوع ماده ۳۳ قانون استخدام کشوری از تاریخ ۱۳۸٦/۱/۱ چهارصد و پنجاه و چهار (٤٥٤) ریال اعلام گردیده است. بنا بر این از تاریخ مذکور و بنا

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

به مقررات ماده ٨٤ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ٨٠/١١/٢٧ میزان معافیت سالانه موضوع ماده فوق‌الذکر کلیه حقوق بگیران در سال ١٣٨٦ به شرح زیر خواهد بود:

درآمد سالانه معاف از مالیات بر درآمد حقوق (ریال) ١٥٠×٤٠٠×٤٥٤ =٢٧/٢٤٠/٠٠٠

معافیت ماهانه درامد حقوق (ریال) ٢٧/٢٤٠/٠٠٠ ÷١٢ =٢/٢٧٠/٠٠٠

ضمناً جداول محاسبه مالیات بر درآمد حقوق کارکنان مشمول قانون کار و مشمول قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت جهت بهره برداری لازم به پیوست ابلاغ می گردد.

علی اکبر عرب مازار

بخشنامه شماره ٧١١٠ مورخ ١٣٨٦/٢/٣

نظر به این که در خصوص مأخذ محاسبه سه در هزار سهم اتاق بازرگانی ابهام و سئوالاتی مطرح گردیده، لذا به منظور رفع ابهام و اتخاذ رویه واحد مقرر می دارد:

با اتخاذ ملاک از مقررات ماده ١٨۶ قانون مالیات های مستقیم و پیرو بخشنامه شماره ٢١١-۴٠٩۴/١٨٨٥٠ مورخ ٨۴/١٠/٢۶ موضوع دریافت اصل رسید واریز سه در هزار به حساب اتاق بازرگانی و صنایع و معادن ایران و اتاق تعاون ایران و همچنین مفاد بخشنامه شماره ١٠١٧١ مورخ ٨٣/۶/١٥ که در خصوص نحوه صدور گواهی ماده ١٨۶ صادر و ابلاغ گردیده، منظور از درآمد مشمول مالیات مذکور در بخشنامه صدرالاشاره درآمد مشمول مالیات قطعی شده مؤدیان ذیربط قبل از کسر معافیت های مقرر قانونی می باشد.

علی اکبر عرب مازار

بخشنامه شماره ٧٣٠٤ مورخ ١٣٨۶/٢/٤

اداره کل امور مالی

بنا به اختیار حاصل از تبصره ماده ١٥٩ قانون مالیات های مستقیم مصوب ١٣٨٠/١٢/٢٧ و در اجرای ماده ٥٤ آئیننامه اجرائی ماده ٢١٩ قانون مزبور، دستورالعمل نحوه محاسبه درآمد مشمول مالیات و مالیات متعلقه به سود و کارمزد پرداختی به سرمایه گذاران و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

بانک های خارجی بابت تسهیلات مالی و وام های اعطایی موضوع بخشنامه ٤٦٥٠٢ مورخ ۸۵/۹/۲۷ و وصول آن در منبع به شرح زیر اعلام می گردد:

۱. ادارات امور مالیاتی به منظور محاسبه مالیات سود و کارمزد تسهیلات مالی و وام‌های اعطایی اشخاص مذکور ابتدا می بایست با اعمال ضریب مربوط (بانک ها و مؤسسات مالی و اعتباری بانکی و غیر بانکی) مندرج در جدول ضرائب عملکرد سال مربوط بر روی سود و کارمزد ناخالص پرداختی به بانک ها و سرمایه گذاران خارجی، درآمد مشمول مالیات را تعیین و سپس با اعمال نرخ های مقرر در مواد ۱۰۵ (اشخاص حقوقی) و یا ۱۳۱ (اشخاص حقیقی) قانون یادشده حسب مورد نسبت به محاسبه مالیات متعلقه اقدام نمایند. چنانچه جداول ضرائب مالیاتی سال مربوط در تاریخ تعیین درآمد مشمول مالیات تدوین و ابلاغ نشده باشد، آخرین جداول ضرائب مالیاتی ملاک عمل قرار گیرد.

مثال: شرکت ایرانی «الف» بابت وام دریافتی از بانک خارجی «H» در تاریخ ۸۵/۱۲/۲۵ علاوه بر پرداخت اصل وام دریافتی مبلغ ۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال نیز سود و کارمزد پرداخت می نماید. با توجه به این که شخص حقوقی (بانک) دریافت کننده وجوه مزبور خارجی و مقیم خارج از کشور است، لذا نحوه تعیین درآمد مشمول مالیات به صورت علی‌الرأس و به شرح زیر تعیین می گردد:

ناخالص سود و کارمزد	۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال
ضریب مالیاتی (بیست درصد) ۲۰٪ صفحه ۲۸ جدول ضرائب سال ۱۳۸۴	
نرخ مالیاتی موضوع ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم (شخص حقوقی) (بیست و پنج درصد) ۲۵٪	
درآمد مشمول مالیات	۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰×٪۲۰=۲۰/۰۰۰/۰۰۰
مالیات متعلق	۲۰/۰۰۰/۰۰۰×٪۲۵=۵/۰۰۰/۰۰۰

۲. ادارات امور مالیاتی مکلفند در هر مورد که استعلام از سوی پرداخت کننده وجوه مزبور صورت می گیرد، پس از ثبت آن در دفتر اداره امور مالیاتی مربوط، طبق بند یک فوق‌الذکر نسبت به محاسبه مالیات و صدور فیش مالیاتی به نام اشخاص خارجی دریافت کننده وجوه و با قید نام پرداخت کننده وجه اقدام نمایند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

۳. ادارات امور مالیاتی مکلفند مؤدیان محترم را راهنمایی فرمایند تا مالیات محاسبه شده به شرح فوق را از وجوه پرداختی کسر و حد اکثر ظرف ده روز از تاریخ پرداخت سود و کارمزد به حساب های تعیین شده ادارات امور مالیاتی مربوط واریز نمایند.

۴. ادارات امور مالیاتی مکلفند پس از اخذ مالیات متعلق گواهی لازم را مبنی بر بلامانع بودن حواله وجه به نفع اشخاص خارجی پرداخت کننده وام و تسهیلات مالی صادر و برای بانک استعلام کننده ارسال نمایند.

۵. سود و کارمزد پرداختی بابت وام و تسهیلات مالی دریافتی از مؤسسات مالی بین‌المللی (صندوق بین‌المللی پول، بانک جهانی و بانک توسعه اسلامی) با توجه به توافقنامه های فیما بین جمهوری اسلامی ایران و مؤسسات مزبور، در صورتی که اخذ وام و تسهیلات با تصویب دولت جمهوری اسلامی ایران باشد، از شمول این بخشنامه مستثنی می باشد.

۶. شمول سود و کارمزد پرداختی بابت وام و تسهیلات مالی دریافتی از سرمایه گذاران و بانک های خارجی مقیم کشورهایی که دارای موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف لازم‌الاجراء با جمهوری اسلامی ایران می باشند، مطابق مقررات موافقتنامه ذیربط خواهدبود.

با توجه به این که دفاتر نمایندگی بانک های خارجی در ایران با مجوز بانک مرکزی تأسیس می شوند و بر اساس مجوز مزبور این دفاتر مجاز به فعالیت بانکی در ایران نمی‌باشند، لذا در خصوص دریافت وام و تسهیلات مالی اشخاص ایرانی از بانک خارجی مقیم خارج از کشور دفاتر فوق‌الذکر علی‌الاصول فعال و ذینفع نبوده و لذا از این بابت مشمول مالیات نخواهند بود. بدیهی است دفاتر نمایندگی بانک ها و مؤسسات خارجی ثبت شده در مناطق آزاد و در سرزمین اصلی که طبق مقررات مجاز به فعالیت بانکی باشند، درآمد مشمول مالیات سود و کارمزد وام و تسهیلات پرداختی توسط آنان در ایران طبق قانون مالیات های مستقیم و مفاد ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری-صنعتی حسب مورد تعیین و مالیات متعلق مطالبه خواهد شد.

علی اکبر عرب مازار

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

بخشنامه شماره ۲۱۱/۳۳۶۸/۱۶۷۶۲ مورخ ۸۶/۲/۳۰

نظر به این که در خصوص احتساب یا عدم احتساب اندوخته ها و مانده سود سنواتی حاصل از منابع معاف از مالیات در ماخذ محاسبه مالیات آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی ابهاماتی مطرح گردیده است، لذا به منظور رفع ابهام و ایجاد وحدت رویه موارد زیر یادآور می گردد:

۱. بنا به صراحت ماده ۱۱۵ اصلاحیه قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ مأخذ محاسبه مالیات آخرین دوره عملیات اشخاص حقوقی که منحل می شوند ارزش دارائی شخص حقوقی پس از کسر بدهی ها و سرمایه پرداخته شده و اندوخته ها و مانده سودهایی که مالیات آن قبلاً پرداخت گردیده است، خواهد بود.

۲. از آنجایی که اندوخته ها و مانده سودهای ایجاد شده از محل سود حاصل از منابع معاف از مالیات در حکم اندوخته ها و سودهایی که مالیات آن قبلاً پرداخت گردیده است، تلقی نمی گردد، بنا بر این اندوخته ها و سودهای مزبور قابل کسر از ارزش دارایی های اشخاص حقوقی منحله در رسیدگی به مالیات آخرین دوره عملیاتی آنها (دوره انحلال) نخواهد بود.

علی اکبر عرب مازار

سایت های فصلنامه مالیات در شبکه جهانی

سایت فارسی: http://irantax.tripod.com

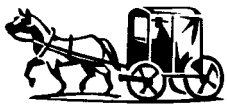
سایت انگلیسی: http://e-tax.tripod.com

پایان بخش فارسی شماره ۴۶

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

If all those conditions are met, no considerable tax revenue can be imagined to remain for the treasury. Beside that, paragraphs 2 and 4 of the article 1, DTA will remain idle and useless. But long-time human experience shows that extreme suppositions of that kind, even assumptions of less extremity, are far from realistic thought. In spite of that, expediency would require that studies be undertaken in this regard as well. A number of countries that are more targeted by Iranian investors are suitable choices for this kind of study. Tax laws and practices of these countries and actual circumstances prevailing there are to be studies in a proper way.[1]

Finally, the double taxation and treaty aspects of the issue are also to be taken into account. We hope to tackle this matter in the future.



Sites of Maliyat Journal at the internet

You can summon and read all issues of Maliyat Journal through the following sites:

English site: http://e-tax.tripod.com

Persian site: http://irantax.tripod.com

E-mail: tavakkolmohammad@yahoo.com

The End

1. More concentration is advisable to be made on business income, companies' activities and income from real properties. As far as the employment income (subject to salary tax) is concerned, possibility of finding considerable sources is, as we mentioned earlier, week and nehligible.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

Certain areas near to Iran are of special importance and are to be studied more carefully.

Rumors in this connection are very extensive, but it is better to find the actual situation by more exact studies, a job that seems to be not very difficult. For example, to see how many or what percentage of such investors are residents of Iran if they are real persons (individuals) and in case of companies, what number of them are registered in this country. As we mentioned above, such kind of information is necessary to find whether the relevant activities are taxable.

Should the studies reveal a high result and it becomes clear that foreign-source income of Iranian residents (both individuals and companies) are extensive, and a considerable part of these incomes are not internally reported, then appropriate measures may be taken. Nevertheless, there remains a problem to which we refer below.

Foreign taxation

We quoted above the text of the Note 1 of article 180. According to that Note, if Iranian residents, who have paid taxes on their foreign-source income to relevant local states, would declare the same in their tax returns, then the tax they have paid abroad will be credited against their internal tax liability up to the amount of the tax attributable to such foreign-source income under the internal tax regulations.

With regard to such taxes an extremely rare situation may come about under which:

First, the foreign-source income of Iranians is taxed in all or majority of countries,

Second, the taxes so applied are higher or at least equal to internal taxation, and

Third, all or majority of taxpayers would declare their foreign-source incomes to internal authorities.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

abroad, elements such as taxable amount, time limit for submission of returns, tax rate, etc. will be determined according to the regulations of the Direct Taxes Act concerning the tax on income from real properties. The same course of action will be followed in respect of other types of income.

Legal persons

The ambiguity referred to in this article does not exist in case of income derived by companies and other legal persons. The tax law has determined the issue in a clear way. In particular we can refer to the article 105, DTA at the head of regulations of the chapter five, title C of the DTA which is allocated to tax on the income of juridical persons. Contrary to what we mentioned about other chapters of the tax law regarding the income from real properties, salary income and business income, the article 105 has stated clearly that:

"The aggregate income of companies, and also the income from the profit-making activities of other juridical persons derived from different sources in Iran or abroad ... shall be taxed at the flat rate of 25%"

Thus, everything is made clear from the beginning and the foreign-source income as a part of overall income will be subject to the regulations of this very chapter. Meanwhile, the Note of article 180 is also applicable to foreign-source income of juridical persons.

Review of the current situation

Based on above analysis, we may conclude that for application of internal taxation to foreign-source income of individuals, they must have Iranian nationality and reside in Iran. As regards the companies and other juridical persons, taxation will apply if they are registered as Iranian companies in Iran.

Beside the legal aspects of the issue, probably a statistical study may become expedient, so that to find how considerable are the commercial activities and investments of Iranian persons abroad.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

tax return and other financial statements, according to the regulations of the tax law. Second, the tax paid abroad is equal to or less than the tax applicable under the domestic law to the same income. Otherwise, the deductible amount will be the tax that under the internal law can be attributed, in proportion with the taxpayer's total income, to the income derived abroad.

Remaining question

Though the article 180 and its Note have made the issue of foreign-source income clarified in some extent, but they have not provided enough details so that to remove the ambiguity we referred to above in a proper and complete way. The question concerns the fact that in respect of three main sections of the tax law (the tax on income from real properties, salary income, and most important, the tax on business income) it has been clearly confirmed that in all these cases the internal tax will apply to the income derived inside the country from internal sources. Thus, one may ask whether we have reached a deadlock on finding detailed regulations in connection with foreign-source income. The solution might be found by resorting to the same article 180 and it's Note. We can consider them as being special rulings in comparison with the general rules of the above-mentioned chapters of the tax law. This principle or axiom, namely the priority of special rule over the general ruling, is recognized under the legal system of many countries. In this country it conforms to both the positive and religious law and is fully adhered to.

In brief, notwithstanding the regulations of the aforesaid chapters of the tax law that consider the relevant taxes to be applicable to domestic-source income, the taxpayers must (by virtue of the ruling of article 180 and its Note) add their foreign-source income to their internal income and declare it to the tax organization.

By accepting that analysis, other aspects of the issue (such as legal time limits, competent forums, etc) will also be clarified. For instance in case of income earned from a property that is located

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

somewhere else and have no economic relation with Iran as far as their source of income is concerned.

But the same article 180 states that a person with foreign-source income will be recognized as resident of Iran in certain cases. Having an occupation in Iran is the first condition. Such a person will be treated as resident of Iran for tax purposes, even if another state would consider him its own resident during the relevant tax year. Dwelling in the country for not less than six months is another proviso for being regarded as resident of Iran. A similar criterion is recognized worldwide, that is the 183 day's rule. Finally, the purpose and reason of a person's staying abroad is also important. If it has been for temporary purposes, such as performing a mission or treatment, then he too will not be regarded as being resided abroad.

All those deliberations and analyses are for the sake of finding the residence of the taxpayer, since, as we mentioned earlier, the Iranian real person's liability to domestic taxation with respect to foreign-source income depends on his being a resident of Iran. But the same distinction will not be important when the income earned in Iran is at stake. Even the nationality of the taxpayer will not have any relevance in that case. Any person, whether Iranian or foreigner, will be subject to internal taxation for the income derived inside the country (see paragraphs 3 and 5, article 1, DTA).

Note of the article 180 and foreign-source income

That Note pertains to the core of our discussion. Its rulings are as follows:

1. Foreign-source income of Iranian persons residing in Iran is, like the internal income, subject to taxation.

2. But the above ruling should not cause double taxation. If any taxes in connection with such incomes are paid abroad, it will be deductible from the amount of the tax claimed internally.

3. That deductibility depends on two conditions. First, the taxpayer would not conceal his foreign-source income and declare it, in his

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

outside Iran. This would also add to the ambiguity arisen with regard to part 2 of the article 1, DTA about which we discussed above.

Article 180 shows the way

Against the aforesaid ambiguity, the article 180, DTA and its Note lead the way to some kind of solution. They read as follows:

*"**Article 180.** Every Iranian individual who may prove, by providing a certificate from the financial or diplomatic missions of the Islamic Republic of Iran in other countries, that he has paid, as a resident, taxes on his income of a tax year in one of the foreign countries, such person shall be considered, for tax purposes, to be resident abroad in the relevant year, except for cases of:*

(a) Having an occupation in Iran in the same year;

(b) Living in Iran at least for six consecutive or interrupted months in the same tax year; or

(c) Staying abroad for mission, treatment and the like.

***Note.** If the real or juridical persons who reside in Iran but earn income from abroad and pay taxes thereon to the local state of the place of earning, would declare such earnings in their tax return or balance sheet and profit and loss account, as the case may be, in conformity with the provisions of the present Act, then the taxes paid by them outside the country, or a part of the tax that can be attributed, in proportion with their total taxable income, to the income derived abroad, whichever be lesser, shall be deductible from their income tax"*

As it can be seen, the proviso of residence, that had been included in paragraph 2 of the article 1, is again emphasized here by the article 180 and the Note attached thereto. Iranian individuals will be subject to domestic taxation only if they are residents of this country. Otherwise, millions of Iranians who work abroad or established businesses there shall become subject to taxation, while they reside

Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12

Should the answer to those questions (with regard to the income from real properties, salary and business income) be positive, then a more important question, rather an ambiguity, would arise: in that case why the paragraph 2 of the first article of the tax law considers "all incomes derived abroad" by Iranian residents subject to taxation? Pay regard to the words "all" and "abroad" in particular. If the income from real property, business and salary are left aside, what else will remain, so that one may say: this and that are the incomes to which the paragraph 2 of the article one refers?[1]

There is another point that may increase the ambiguity in question. We mean the regulations of the tax law that relate to the submission of tax returns and payment of taxes in respect of the above-mentioned incomes. Article 80, DTA requires the taxpayers who have earned income from real properties to submit their returns and pay the appropriate taxes to the tax office of the area where the property is located. In respect of salary income, the article 86 states that the employers have to submit a list of employees and pay the applicable taxes to the local tax office, namely the tax office of the district where the office of the employer is situated. A similar provision has been envisaged under the article 100 in respect of business income. The tax returns and relevant taxes must be submitted to the tax office of the district where the business is located.

In all these occasions the law refers to incomes that are derived within the country. The real property is located in Iran, work of salary receiver is performed in Iran and the business from which the income is derived is situated in Iran. As far as these parts of the tax law are concerned, no reference can be found to situations where the income may be earned from a property located abroad, salaries derived from working in other countries or the business positioned

1. No need to say that the chapter of the tax on income of juridical persons (companies, etc.) does not pertain to individuals at all. There remains only one chapter which covers the tax on incidental income. This type of income may occur rarely and it does not seem to be of special relevance as far as general rules of the article 1 are concerned.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

are searching for. For instance, let us refer to the chapter on the tax on income from immovable properties. The article 59 at the beginning of the chapter clearly states that this type of taxation is applicable to properties that are located within Iran. By seeing that, one may ask whether under no conditions the income from real properties situated abroad may become subject to Iranian taxation.

The same is true in respect of the salary tax. The article 80, DTA states that this type of taxation applies to the salary paid for employment in Iran. Again we face the same question: whether under no circumstances the salary received abroad may become subject to domestic taxation?[1]

Let us now turn to the business income. This specific item is of utmost importance for our study. It concerns not only the income derived from businesses in proper sense of the word, any other incomes not dealt with by other sections of the tax law will also be subject to the regulations allocated to the tax on business income. Beside that, the term business covers a vast multitude of trades and occupations that people may embark on for earning a living. But here too the tax law (chapter of the tax on business income) confines the sphere of its regulations to the business income that is derived within the country. Once more the same question would arise: whether the business income derived by Iranians abroad never would become subject to this country's taxation?

---

1. It should be noted that among the three kinds of incomes mentioned above (income from real properties, salary income and business income) the second one may have least adherence to the present discussion as far as the practical aspects of the issue are concerned. More precisely speaking, for the main point raised by this article to have bearing on salary income, certain conditions are to be met. First, duration of residence of the salary receiver abroad must not be more than six months in each year and for the rest, he should have been resided in Iran. Second, no taxes are withheld from his salary abroad. Realization of such conditions is very week in respect of salary income. Therefore, our concentration is more on two other incomes, that is the income from real properties and more than that on business income.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

Tax Issues of the Foreign-Source Income

By: Dr. Mohammad Tavakkol

This writing is about the income derived by Iranians outside the country. How should the foreign-source income be treated under the tax law, and how earnestly this matter has been dealt with so far? The significance of the issue would become more evident by taking into account the great amounts of investments made by some Iranians abroad, especially in certain neighboring regions.

General rules of the law

Two first articles of the Direct Taxes Act (the country's main tax law) determine in a general way, to whom the Iranian taxation applies and to whom it would not be applicable. According to paragraphs 2 and 4 of the first article that are relevant to our study, any Iranian resident, whether individual or company, shall be subject to taxation on all his/its incomes that are derived inside or outside the country. So, the issue seems to be clear as far as the article one of the law is concerned. But general rulings of this kind would not suffice by themselves and they should be followed by more particularized regulations that would determine the details of their execution. Those details and particularities are to be searched for in other parts of the law. For that purpose we will study the subject, first in respect of individuals, then with regard to companies.

Individuals (real persons)

As regards the real persons, the detail regulations of the tax law do not seem, at first glance, to be so promising for our purpose. In other words, we are looking for particularized regulations regarding the individuals who earn foreign-source income. But when refer to those parts of the law that pertain to this or that category of real persons' income, we may not always find suitable detailed rulings we

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

the laws, as well as the legislators, are seldom aware of repercussions that new law may have on existing regulations as a result of the effect of the rule of general and special law. They would scarcely embark on detail study to find which regulations will be influenced in this way.

Such are the problems that have drawn the attention of legislators to the need for refining of laws. Their concern is quite understandable, and also appreciable, though one has to wait and see how the idea would be translated into action.

As regards the tax regulations, not only the problems of that kind are equally encountered, but further complications are also created because of interference of other organizations in domain of taxation. This country has a comprehensive and all-embracing law in the field of direct taxation. So, any additions or alterations in this regard should naturally be brought about through the amendment of the same law. But this logical and natural path is not always followed and this or that non-tax organization would deviate from it from time to time. They draft separate bills in respect of tax issues and follow them up till the final law is approved in the parliament.

Such measures would undermine the comprehensiveness of the tax law which is supposed to be adhered to in this country. Beside that, in majority of cases no care is taken of the impact that those separate laws may possibly have on respective parts of the tax code. There is no room in this editorial to enumerate enactments of that type. Some examples were given in different issued of this magazine and our readers are familiar with them.

Now that the thought of refining and correction of laws due to aforementioned factors and considerations is put forward in the parliament, we hope that the case of tax regulations would also be properly addressed and appropriate remedy be sought.

DR. ALIAKBAR ARABMAZAR

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

new and old laws would suffice to set aside the old regulations in favor of the new law.

Now the question is whether such legal consequence, namely abrogation of previous law (totally or partly) had been taken into account by those who were responsible for drafting or approving the new law, or not? It is not easy to give a positive answer to that question, since the realities of life have frequently shown that a different situation prevails in this respect. A clear indication is the cliché-like phrases that are usually added to new laws to state that all regulations and laws contrary to the rules of relevant law will be abolished as from the date of its approval or execution. Insertion of such clichés would somehow facilitate the work of drafting and approval of the law, but who can verify and guarantee that abrogated regulations were all really redundant and no problem would arise when other remaining parts of the law are going to be executed, while some elements from within of them are removed?

There are also other criteria and principles that may cause the same situation as described above. An example is the rule of general and special law. To be general or special is a relative concept and depends on extent of comprisal of the laws that are compared with each other. A law that is general in relation to another law may be considered special when compared with a third one. According to the rule in question when the old law is general and the new one (which is supposed to be in contradiction with the existing law) is special, the new law would abrogate the existing law only to the extent of its own coverage. All other cases and subjects that are covered by the old law, to which the new law does not pertain, would remain untouched and would continue to be governed by the old law. By contrast, if the new law is general in comparison with the existing law, the new enactment would not affect the old one and the latter will remain untouched.

Here again the same question would arise. Those who draft

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]

IN THE NAME OF ALLAH

FROM THE PRESIDENT

The idea of refining and correction of laws has been raised recently in the Islamic Consultative Assembly (Iranian parliament). As it can be understood from debates of the parliament in its session of 27 May 2007, the idea has found enough supporters among the MPs, so that a one-starred bill in this regard is now included in the agenda of that organ. The bill is prepared after certain degree of studies and deliberations by legislators and relevant experts. More studies will be apparently undertaken at this stage in which specialists from the parliament, judiciary and government will take part.

By the words refining and correction, removal of defects and redundancies of a thing or phenomenon is meant. So, we have to wait and see how far the parliament will advance in this realm. But as one can gather from the same parliamentary debates, an important manifestation of those defects and difficulties is an undesirable and troublesome situation that might be created as a result of ignoring the probable effect of new enactments on relevant existing regulations. In other words, the effect of a new law will not always be restricted to itself, but it may have repercussions on some other regulations as well.

That side effect is usually brought about as a result of certain legal principles and criteria. Among those principles one may refer to a rule according to which the new law would supersede any existing contradictory regulations. That is a quite reasonable rule and arises out from the very nature of the affair of legislation. The point is that for such legal effect to take place, nothing special is needed to be mentioned or specified in the text of new law to that effect. The mere existence of contradiction and conflict between the

[Downloaded from taxjournal.ir on 2024-10-12]