مالیات

فصلنامه تخصصی مالیاتی

سال پانزدهم انتشار

زمستان ۱۳۸۶

(شماره مسلسل ۴۷)

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
بهشت های مالیاتی خلیج فارس و رفتار دوگانهٔ جهان غرب	دکتر محمد توکل	۴
برخورد مقامات مالیاتی هند در ارتباط با فنّاوری اطلاعات و مسائل راجع به قیمت گذاری انتقالات	دکتر علی اکبر عرب مازار	۱۰
دعوایی نو بر سر بخشنامه‌ای کهن شرحی بر رأی دیوان عدالت اداری	حمدالله مستوفی	۲۲
نظام مالیاتی سه کشور مینیاتوری دیگر در حاشیه خلیج فارس - (دنبالهٔ بحث گذشته)	ابراهیم ادهم	۳۰
جنبه هایی از یک رأی مالیاتی – حقوقی	دکتر محمد توکل	۴۰
تاریخ مالیات - مالیات نمک و استقلال هند	مهیار قارن	۵۰
بخشنامه ها و مقررات مالیاتی		۵۵
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 2026-10-06]

به نام خدا

سرآغاز

مالیات دیربازی است که نقش های مختلفی را در زمینه های اقتصادی و اجتماعی بر عهده دارد. این عامل ارزنده و پر اهمیت نه تنها وسیلهٔ تأمین بودجه کشور و نیازهای مالی دولت است، بلکه در زمینهٔ هدایت فعالیت های اقتصادی و نیل به اهداف اجتماعی نیز به عنوان ابزاری مؤثر مورد استفاده قرار می گیرد. از جمله موارد متعدد این نوع بهره‌گیری از مالیات می توان به مورد مربوط به مسکن اشاره نمود. سال ها است که امر مسکن به عنوان مسأله‌ای مهم و بلکه حاد در مرکز توجه مدیران کشور قرار گرفته و به انواع تدابیر در جهت کاستن از حدّت آن توسل جسته‌اند. منطق این گونه توجه و اهتمام بر کسی پوشیده نیست، زیرا که ابعاد اقتصادی و اجتماعی قضیه بسیار گسترده است و قشرهای وسیعی از جامعه را تحت تأثیر قرار می دهد.

از بین ابزارهایی که جهت تحقق اهداف دولت در این زمینهٔ حیاتی به کار گرفته شده است، یکی هم مالیات و مقررات مالیاتی است. نمونه های بارزی از چنان به‌کارگیری هایی را می توان در قانون کنونی مالیات های مستقیم جستجو نمود که از آن جمله تبصره های ۱۰ و ۱۱ ماده ۵۳، ماده ۶۵، ماده ۶۹ و بخش اخیر ماده ۷۷ قابل ذکراند. این ارفاق ها از طرفی جهت تشویق ساخت و ساز هر چه بیشتر مسکن اعطاء گردیده است تا از این طریق هدف فراوانی عرضه و مآلاً کاهش فشار قیمت بر خریداران و بویژه طبقات کم درآمد مردم تأمین گردد. برای رسیدن به چنین غایتی علاوه بر مشوق مالیاتی از وسایل مالی نیز کمک گرفته شده است که بویژه شامل تسهیلات وامی و اعتباری نسبتاً ارزان قیمت بوده است.

اما به نظر می رسد نتیجه حاصل کاملاً وفق مراد نبوده است زیرا مجموع این ارفاق‌ها و تسهیلات در مواجهه با برخی عوامل رنگ باخته اند و از تأثیر آنها کاسته شده است. مهم ترین این عوامل و در رأس آنها فشار جمعیت و وجود تقاضای سرسام آور برای مسکن در تهران و شهرهای بزرگ بوده است که این عامل همراه با سود طلبی فروشندگان و هیجان بازار معاملات به جریانی بازدارنده در برابر اهداف سیاست مالیاتی عمل نموده است. ارفاق های مالیاتی در جهت تعدیل

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

سرعت افزایش اجاره بها نیز با وضع کم و بیش مشابهی روبرو شده است. به سبب همان مشکلات و عوامل، تسهیلات مالیاتی نتوانسته است چنان که باید و شاید به نتیجه رسد و میزان اجاره بها به سطوح اسفباری رسیده است که همگان از آن آگاهند.

اکنون پس از زمان طولانی که از اعطای این گونه معافیت ها و ارفاقات مالیاتی می گذرد، و وضع موجود از قراری است که بیان داشتیم، نخستین پرسش این خواهد بود که آیا زمان بازاندیشی در این موارد و مقولات فرا نرسیده است؟ عقل سلیم پاسخ مثبت به این سئوال را ایجاب می نماید. به‌کارگیری عقل سلیم مستلزم آن نیز هست که مانند گذشته به صِرف قبول این یا آن نظر و اعتقاد اقتصادی اکتفا نشود، از آن گونه که باور کنیم اگر فرضاً مالیات مربوط به فعالیت یا درآمد خاصی را حذف کنیم، الزاماً فلان نتیجه مطلوب اقتصادی حاصل خواهد شد. این نوع تفکر می‌تواند به مفهوم حرکت در سطح قضایا، ساده گرفتن کارها و گریز از زحمت بررسی همه‌جانبه تلقی شود. بهتر است هر مسأله‌ای را با نظرداشت مجموعهٔ عواملی بررسی کنیم که محیط پیرامونی آن را تشکیل می دهند و خواه و ناخواه در یکدیگر اثر گذار هستند.

در مورد مسکن به طور خاص عوامل پیرامونی قضیه بسیار مؤثر اند. تجارب سال ها و دهه های اخیر صحت این نکته را به خوبی نشان داده است. گاهی عوامل پیرامونی چندان مهم و اجتناب ناپذیر اند که درمان مالیاتی در برابر فشار آنها بسیار ضعیف می نماید و در نهایت راه به جایی نمی‌برد. تجربه ارفاق های مالیاتی اعطاء شده جهت رسیدن به ارزانی نسبی مسکن و اجاره بها کفایت می کند که ما را به چنین استنتاجی هدایت نماید.

بازاندیشی، با خصوصیاتی که ذکر شد، قبل از هرچیز مستلزم بررسی همهٔ جوانب و ویژگی‌های مختلف قضیه است که از جمله می تواند، و به مصلحت است، که شامل پژوهش روی سوابق عمل سایر کشورها بویژه کشورهای دارای شرایط مشابه با ایران باشد. باید دید که برای حل مسأله مسکن در آن کشورها چه سیاست های اقتصادی، و محتملاً اجتماعی، در نظر گرفته شده و به چه نتایجی منتهی گردیده است. بویژه قابل بررسی است که نقش سیاست مالیاتی به شکل اعطای ارفاق ها و معافیت ها در این مجموعه اقدامات و تدابیر چه بوده است و اگر جایگاه مهمی برای این نوع راه حل ها قائل شده اند میزان اثربخشی آنها چه بوده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

از جهت داخلی یک جنبه قضیه روشن است و آن افزایش قیمت مسکن و اجاره بها به میزان قابل توجهی طی دوران های اخیر است که به این نکته بالاتر اشاره کردیم. برداشت اولیه نسبت به معافیت ها و ارفاقات مالیاتیِ اعطاء شده در این رابطه می تواند این باشد که درجهٔ تأثیر این گونه مقررات در قیاس با افزایش قیمت ها اندک و شاید غیر قابل توجه بوده است. منتهی شایسته آن است که همین جنبه موضوع به طور دقیق تر و به شیوهٔ علمی مورد بررسی قرار گیرد تا اگر نتیجهٔ مطالعات همین استنباطِ نخستین را تأیید کند آنگاه ملاحظه شود که در آن صورت چه میزان از درآمد مالیاتی به سبب ارفاقات و معافیت های مورد بحث کاهش یافته، و مهم تر این که حاصل آن چه بوده است.

چنین پژوهش هایی می تواند هادی سیاستگذاران در تدوین رهنمودهای جدید قرار گیرد و در بهبود مقررات مالیاتی مورد استفاده واقع شود، به نحوی که بتوان ملاحظات دقیق تر و مناسب‌تری را در زمینه تعلق مالیات بر فعالیت های اقتصادی مورد بحث ملاک عمل قرار داد. مراجع مختلفی می توانند عهده دار این گونه بررسی ها شوند که دست اندرکاران وظایف و مسائل مالیاتی، مسکن، ارگان های مأمور بررسی های اقتصادی و همچنین مراجع دانشگاهی از آن جمله‌اند. این نشریه نیز خواهد کوشید تا حد امکان سهمی را در این زمینه ایفاء نماید و نتیجه پژوهش های خود را به اگاهی خوانندگان برساند.

علی اکبر عرب مازار

✿✿✿

بهشت های مالیاتی خلیج فارس

و رفتار دوگانهٔ جهان غرب

دکتر محمد توکل

در شماره قبلی و شماره کنونی مجله مالیات نظام مالیاتی چند کشور ساحلی خلیج فارس مورد بررسی قرار گرفته است. این بررسی ها و نتایج آنها گذشته از آشنایی با شرایط

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

حاکم بر این کشورها، بویژه از جهت مسأله تعلق مالیات داخلی بر درآمدهای حاصل از سرمایه گذاری ها و فعالیت های اقتصادی انجام شده در آن ممالک صورت پذیرفت. اما خارج از موضوع تعلق یا عدم تعلق مالیات ایران، مسأله از دید دیگری نیز قابل بحث است و آن این که آیا وضعیت این کشورها، یا لا اقل برخی از آنها، با شرایط موجود در بهشت‌های مالیاتی تشابه ندارد؟ و اگر پاسخ مثبت است واکنش بین‌المللی نسبت به این جریان چه بوده است؟

اصطلاح بهشت مالیاتی از حیث محتوا و دامنهٔ شمول در طول زمان دستخوش تغییر و تحول شده است. تا زمان های نه چندان دور این اصطلاح در هاله ای از پندار و رؤیا در اذهان تداعی می شد و توجه همگان به جزایر دور دستی در دریای کارائیب و امثال آن جلب می شد که گروهی از صاحبان ثروت های کلان به آنجا روی آورده و در پناه مؤسسات مالی اسرار آمیز و قدرت های محلی به طور ناشناس به تکثیر ثروت و بهره‌گیری از لذات و تنعمات مادی سرگرم اند. ولی امروز چنان پندارهایی فراموش شده و عنوان بهشت مالیاتی به مفهوم قابل لمس و آشکاری بدل گردیده است که وجود آن حتی در قلب اروپا و در کشورهای پیشرفته‌ای همچون سویس و لوکزامبورگ برای کسان بسیاری محسوس و ملموس است.

بهشت های مالیاتی به مفهوم کلاسیک آن علاوه بر امکان استفاده از بار سبک و نازل مالیاتی که انگیزه اصلی روی آوردن به این مراکز به شمار می رفت، از جاذبه های دیگری نیز برخوردار بودند که از جمله شامل امکان تطهیر پول (پولشویی) ، اختفاء اسرار مالی و شخصی و تجاری و بسیاری خدمات حقوقی، اداری و حتی کارهایی نظیر تهیه اجازه اقامت، تابعیت، گذرنامه، کارت هویت و حتی تدارک القاب و عناوین اشرافی برای مشتریان و انواع وسایل و تفریحات برای آنان بود.

اما به تدریج عنوان بهشت مالیاتی آن رنگ و بوی رؤیائی گذشته را از دست داده و تکیه عمده بر نقش اساسی این بهشت ها متمرکز گردیده است که همان جاذبه های چشمگیر مالیاتی است؛ مفهومی که نام بهشت مالیاتی بخوبی گویای آن است. بهشت مالیاتی یعنی جایی که مؤدی از حیث مالیاتی خود را در راحت بسیار همانند یک بهشت احساس کند. چین احساسی در صورت رهایی از بار سنگین مالیاتی و وجود معافیت ها و ارفاقات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

گسترده می تواند به کسی دست دهد.

امروزه به طور ساده از رقابت مالیاتی سخن می رود، به این معنی که کشوری بکوشد با اعطای معافیت ها و ارفاقات مالیاتیِ بیش از حد متعارف امکان جذب سرمایه ها و فعالیت‌های اقتصادی را فراهم آورد. این گونه رقابت بویژه برای کشورهای در حال توسعه بسیار زیان آور و دردناک است، زیرا آنها نیز متقابلاً ناچار می شوند بار مالیاتی خود را به حد اقل برسانند تا بلکه بتوانند از فرار پایه های مالیاتی به خارج ممانعت به‌عمل آورند، و در عین حال اگر بتوانند به جذب منابع ثروت باقی کشورها بپردازند. البته این به آن معنی نیست که کشورهای صنعتی از آسیب رقابت‌های مالیاتی مصون می‌مانند. اتفاقاً نیاز این کشورها به درآمدهای مالیاتی بسیار زیاد است، چنان که بالا ترین نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی بین کشورهای پیشرفته اروپایی ملاحظه می شود.

امارات و بحرین

در بررسی های راجع به نظام مالیاتی کشورهای خلیج فارس وضع مالیاتی امارات متحده عربی، بحرین، قطر و کویت را ملاحظه نمودیم. از این چهار کشور لا اقل دوتای اولی از بهشت مالیاتی، دست کم به مفهوم امروزی آن، چیزی کم و کسر ندارند و شاید بتوان گفت از این حد نیز فرا تر رفته و به مفهوم کلاسیک بهشت مالیاتی نزدیک تر شده‌اند، با این تفاوت که بهشت های مالیاتی کلاسیک به پنهانکاری شهره بودند اما در امارات و بحرین قضایا را بر سر کوی و برزن با فخر و مباهات جار می زنند و در مقررات رسمی آشکارا می گنجانند. نمونه ای از این گونه اعلامات را از حاکم دبی در شماره گذشته نقل کردیم که بد نیست به تکرار آن در این مقام بپردازیم. شیخ محمد بن راشد در این باب گفته است:

«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]

---

۱. أما سؤالك عن الضرائب، وإرجاعها إلى دولة الإمارات، أنا محمد بن راشد سأكون من المحاربين

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

این که آیا جاذبه های دیگر بهشت های کلاسیک مالیاتی در این کشورها هم به نحوی وجود دارد یا خیر، خود مسأله دیگری است. برخی از آنها قطعاً وجود دارند که از آن جمله می توان نبود محدودیت ارزی را نام برد. از مسأله پنهانکاری و عدم شفافیت مالی و بانکی به عنوان یکی دیگر از مزایای مهم بهشت های کلاسیک مالیاتی نام برده می شود. ذهنیت نگارنده این است که این جنبهٔ منفی در کشورهای مورد بررسی محتملاً چندان صادق نیست، اما این فقط یک برداشت از ذهنیت ها است و اهل فن باید بررسی کنند که کشورهایی مانند امارات و بحرین تا چه اندازه در رعایت شفافیت ها، خصوصاً غور و مداقّه در سلامت سرمایه های جذب شده از خارج، وسواس نشان می‌دهند.

اما به هر حال در این که عناصر بهشت مالیاتی به معنای نوین آن در کشورهای مورد بحث وجود دارد، تردید چندانی نمی توان داشت. کار آنها از اعطای ارفاقات مالیاتی معمولی و نرخ های نازل گذشته و تقریباً بر بار مالیاتی انگشت نیل کشیده اند. عنوانی جز رقابت زیانمند مالیاتی و تشکیل بهشت مالیاتی بر چنین اقداماتی نمی توان نهاد.

تحت این شرایط باید دید تکلیف کشورهای دیگری که بر اثر این رقابت زیانمند، سرمایه‌ها و پایه های مالیاتی خود را از دست می دهند، چه می شود؟ مسأله اصلی در واقع به این پر سش باز می گردد که آیا در اوضاع و احوال کنونی جهان رفتارهایی از این گونه پسندیده و یا دست کم بلا مانع است؟ دقیق تر بگوییم آیا نُرم های مقبول بین‌المللی در ارتباط با این موضوع پدید نیامده و یا در حال پدید آمدن نیست؟

واکنش های جهانی

در پاسخ سئوال فوق حد اقلِ چیزی که می توان گفت این است که توجه جهانی به قبح چنان رفتاری جلب شده است؛ دلیل آن هم آشکار شدن آثار مخرب رقابت های زیانمند مالیاتی است. یک مؤسسه خیریه انگلیسی به نام Oxfam گزارشی را در سال ۲۰۰۰ منتشر ساخت که طبق آن تنها میزان خسارت وارده بر کشورهای نیازمند جهان بر اثر

أو منع الضرائب أن تكون في دولة الإمارات، لأن هذه هي حرية التجارة، والإمارات نشطة بالتجـــارة والاقتصاد، ولا نريد شيئاً يزعزع هذا الشيء. (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).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

اقدامات بهشت های مالیاتی سالانه بیش از ۵۰ میلیارد دلار بوده است. خسارت مذکور طبق برآورد مؤسسه مذکور شش برابر رقمی است که برای فراهم آوردن امکانات تحصیل جهت تمام کودکان محروم جهان لازم است و سه برابر هزینهٔ تأمین کمبودهای بهداشتی در سراسر دنیا است.

حرکت بین‌المللی به منظور مقابله با این گونه رقابت از سوی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) سازماندهی شده است. این سازمان که تمامی کشورهای پیشرفته جهان غرب و برخی ممالک صنعتی درجه دوم در آن عضویت دارند از اواخر دهه نود قرن گذشته کوشید تا یک چارچوب بین‌المللی جهت مقابله با گسترش رقابت های مالیاتی فراهم آورد و گزارشی را تحت عنوان **«رقابت زیانبخش مالیاتی، یک مشکلِ در حال ظهور جهانی»** به تصویب شورای وزیران خود رسانید. شورای وزیران علاوه بر این یک سلسله قطعنامه هایی را نیز در مقابله با رقابت های زیانمند مالیاتی تصویب نمود. بر اساس این مصوبات یک مرجع خاص درون سازمان همکاری و توسعه اقتصادی به منظور پیگیری موضوع، تهیه گزارش ها و سایر اقدامات لازم برای رسیدن به اهداف سازمان در این زمینه پدید آمد. نکتهٔ قابل توجه در گزارش سال ۱۹۹۸ سازمان همکاری و توسعه اقتصادی گنجانیدن مقوله ای تحت عنوان **«اقدامات دفاعی»** بود، به این معنی که کشورهای قربانی رقابت های زیانبخش مالیاتی سیاست های خود را در این رابطه هماهنگ سازند و به نحو مشترک در جهت مقابله با چنان رفتارهایی حرکت نمایند.

مرجع مذکور نسبت به شناسائی بهشت های مالیاتی جهان اقدام نمود و توانست شمار قابل توجهی کشور یا منطقه را تحت این عنوان مشخص سازد. آنگاه با مقامات این مراکز تماس گرفته شد تا بلکه روش خود را اصلاح نمایند. تعداد کمی از آنها در آن مرحله قول همکاری دادند و نام باقی بهشت های مالیاتی در گزارش مرجع رسیدگی به مسأله رقابت زیانبخش مالیاتی درج و منتشر گردید. در این فهرست اتفاقاً نام بحرین به عنوان یک بهشت مالیاتی ذکر شده بود ولی نامی از امارات متحده عربی به میان نیامده بود.

شگفت این که ایالات متحده آمریکا با وجود عضویت در سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در برابر این اقدامات جبهه گرفت و وزارت خزانه داری (دارایی) آن کشور ضمن یک اعلامیه مطبوعاتی عدم موافقت خود را نسبت به مقابله با رقابت های مالیاتی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

بیان داشت. ولی در مقابل جامعهٔ کشورهای مشترک‌المنافع بریتانیا (کامنولت) از ابتکار سازمان همکاری و توسعه اقتصادی استقبال نمود و اجلاس مشترکی به منظور بحث در همین خصوص در ژانویه سال ۲۰۰۱ در باربادوس تشکیل شد که برخی سازمان های بین‌المللی مانند صندوق بین‌المللی پول، بانک جهانی و بانک توسعهٔ منطقه دریای کارائیب نیز در آن شرکت جستند. طی این اجلاس اعضای کامنولت بریتانیا موافقت خود را با اقدامات سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در زمینه مقابله با رقابت زیانبخش مالیاتی اعلام داشتند.

در سال ۲۰۰۰ گزارش دیگری تحت عنوان «**پیشرفت در زمینهٔ تشخیص و حذف روش های زیانبخش مالیاتی**» منتشر شد و ضمن آن از جمله کشورها یا مناطق حائز شرایط بهشت مالیاتی مشخص گردیدند. عنوان ملایم تری که سازمان در رابطه با همین مفاهیم به کار می برد کشور یا منطقه ای است که شرایطِ حاکی از رقابت زیانبخش مالیاتی در آن وجود دارد. چنین سرفصلی طبعاً گروه بیشتری را در بر می گیرد که در گزارش سال ۲۰۰۱ این تعداد معادل ۴۷ کشور یا منطقه ذکر شده بود. در گزارش بعدی تحت عنوان «**گزارش سال ۲۰۰۱ در باب پیشرفت های حاصل**» منتشر شد و سپس در آوریل سال ۲۰۰۲ گزارش مربوط به بهشت های مالیاتی مستنکف از همکاری انتشار یافت.

گزارش پیشرفت کار بعدی مربوط به سال ۲۰۰۴ است که در آن وضع رقابت مالیاتی درون کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی شرح داده شده، اما از اطلاق نام «بهشت مالیاتی» که عنوان سخت تری است احتراز گردیده است. بخش دیگری از گزارش به بهشت های مالیاتی اختصاص دارد و از آن چنین بر می آید که تا آن تاریخ چندین بهشت مالیاتی به نحوی قول همکاری داده اند که بحرین هم یکی از آنها است.

تصور نمی رود بتوان انتظار داشت که در آینده نزدیک این گونه کوشش ها به ثمر برسد، اما همین قدر که مسأله در سطح جهانی مطرح شده و در حال پیگیری است، می تواند نشانه آن تلقی شود که در ذهن حقوقی جهانیان اندیشهٔ ناپسند بودن چنان رفتار های غیر متعارف در زمینهٔ رقابت مالیاتی در حال شکل گیری است و توجه عمومی به این حقیقت جلب شده است که چه آثار مخربی برای کشورهای هدف چنین رقابت هایی، بویژه ممالک در حال توسعه، از این ممرّ قابل حدوث و وقوع است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

رفتار دو گانه

در بررسی هایی که نسبت به چهار کشور خلیج فارس انجام دادیم این نتیجه حاصل شد که لا اقل بحرین و امارات متحده عربی دست به رقابت های زیانبخش مالیاتی زده اند و حتی وضع آنها به بهشت های مالیاتی بیشتر مشابهت دارد. اکنون می بینیم که سازمان همکاری و توسعه اقتصادی نیز همین نتیجه گیری را در مورد بحرین به عمل آورده است. اما نکته مهم این است که امارات متحده عربی نیز دارای شرایطی همانند بحرین است و حتی این گونه رفتار را به عنوان سیاست رسمی خود آشکارا اعلام داشته و به عنوان امر مطلوبی از آن یاد می کند. با این حال معلوم نیست به چه سبب احتراز شده است از این که این کشور نیز در کنار بحرین گنجانیده شود، و چه ملاحظاتی این گونه رفتار دوگانه را از نظر سازمان همکاری و توسعه اقتصادی ایجاب نموده است؟ بویژه از دید کشورهایی که اوضاع و احوال حاکم بر امارات متحده عربی موجبات خروج سرمایه ها و سایر منابع آنان را فراهم آورده، مسأله حائز اهمیت و قابل بررسی است.

❁❁❁

برخورد مقامات مالیاتی هند

در ارتباط با فنّاوری اطلاعات ومسائل راجع به قیمت گذاری انتقالات

دکتر علی اکبر عرب مازار

کشور هند از جمله پیشگامان فنّاوری اطلاعات در قاره آسیا به شمار می رود و از این مهارت خود بویژه در زمینهٔ ارائه خدمات به شرکت های چند ملیتی جهان غرب بهره می‌جوید. شرکت ها و مؤسسات غربی با ورود به این صحنه از حیات اقتصادی هند، یک سلسله ابهامات و مسائل مالیاتی را که از آن تحت عنوان قیمت گذاری انتقالات (Transfer pricing) نام برده می شود در آن کشور مطرح ساخته اند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

شرح این ماجرا و همچنین واکنش مقامات مالیاتی هند در قبال چالش مذکور موضوع این گفتار را تشکیل می دهد که با استفاده از چند منبع تهیه و ذیلاً ارائه گردیده است.

تعاریف و توضیحات

به منظور تبیین مطالب و مفاهیم مندرج در متن مقاله ذکر پاره ای توضیحات را در آغاز سخن لازم می داند. از جمله اصطلاحات به کار رفته در این گفتار یکی «واگذاری کار به منابع بیرونی» است که این عنوان را در برابر Busuness process outsourcing (اختصاراً BPO) برگزیده ایم. از زمان پیدایش این اصطلاح زمان زیادی نمی گذرد و مفهوم آن این است که مؤسسه ای انجام یک یاچند رشته از کارها و وظایف خود را به مؤسسه دیگری واگذار کند. مثال ساده آن این است که فرضاً شرکتی امور مربوط به تنظیم لیست کارکنان و یا وظایف حسابداری خود را به مؤسسه دیگری در قبال حق‌الزحمه واگذار نماید.

واگذاری کار به منابع بیرونی معمولاً در مورد امور و وظایفی صورت می گیرد که انجام آنها ضرورت دارد ولی برای مؤسسه در درجه اول اهمیت قرار نداشته و یا هزینهٔ بیشتری در بر دارد. چنین واگذاری یا ارجاعی ممکن است به مؤسسات داخلی صورت گیرد و یا مؤسساتی که در خارج از کشور قرار دارند عهده‌دار انجام کار شوند. اصطلاح دومی «خدمات متکی به فنّاوری اطلاعات» است که به عنوان معادلی برای Information technology enabled services (اختصاراً ITES) انتخاب شده است. این‌گونه خدمات در واقع نوعی از کارهایی هستند که ممکن است موضوع «واگذاری کار به منابع بیرونی» یا BPO قرار گیرند. پیشرفت فنّاوری اطلاعات این امکان را فراهم ساخته است که انجام بسیاری از خدماتِ واگذار شده از سوی شرکت‌های چند ملیتی به مؤسسات واقع در سایر کشورها با کارآئی مناسبی امکان پذیر گردد.

اصطلاح دیگر Captive unit است که از آن می‌توان به «واحد تحت اختیار» تعبیر نمود. منظور واحدهای شغلی است که انجام فرایندها و خدمات مورد بحث به آنها ارجاع می‌گردد. این واحدها که معمولاً در کشور محل انجام خدمات برپا می گردند تماماً دراختیار شرکت اصلی قرار دارند و از این رو است که اصطلاح captive به معنی مقید و اسیر در مورد آنان به کار می رود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

انتخاب کشور خارجی محل استقرار واحدهای تحت اختیار بر اساس محاسبات استراتژیک معینی صورت می پذیرد که از آن جمله است وجود مهارت های لازم (بویژه در زمینهٔ فنّاوری اطلاعات، دانستن زبان های مهمی چون انگلیسی و امثال آن)، وجود زیربنای فنی و ا قتصادی لازم، دسترسی به نیروی کار مورد نیاز و مسأله اساسیِ صرفه جویی در هزینه‌ها که یکی از مهم ترین انگیزه‌های سوق دادن شرکت های چند ملیتی به این شیوهٔ عمل است.

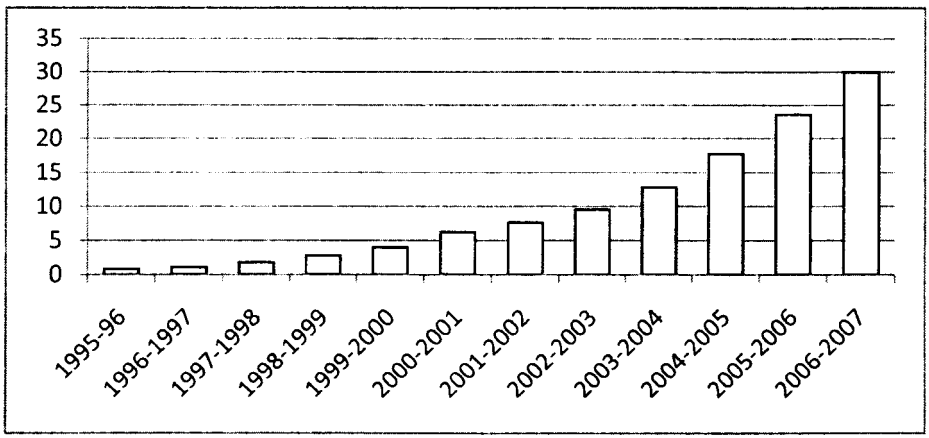
و بالاخره اصطلاح قیمت گذاری انتقالات (Transfer pricing) در مواردی به کار می رود که هرنوع کالا، خدمات یا دارایی (بویژه دارایی های غیر ملموس) بین شرکت های وابسته به یکدیگر معامله و منتقل گردد. برای این گونه انتقالات طبعاً قیمتی تعیین می شود ولی به سبب وابسته بودن اطراف معامله به یکدیگر احتمال تصنّعی بودن چنین قیمت گذاری وجود دارد. دستکاری در قیمت بویژه ممکن است با هدف گریز از مالیات یا پایین آوردن بار مالیاتی صورت پذیرد. چنین احتمالی خصوصاً در مورد شرکت های چند ملیتی وجود دارد که بساط خودرا در اکناف عالم گسترده اند و اختلاف در مقررات و بار مالیاتی کشورهای مختلف می تواند انگیزهٔ مناسبی برای توسل به قیمت گذاری غیر واقعی انتقالات یادشده باشد به‌نحوی که کسب درآمد و تعلق مالیات به مناطقی سوق داده شود که از بار مالیاتی نازلی برخوردارند. نظر به اهمیت و گسترهٔ درآمد و معاملات شرکت های چند ملیتی، قیمت‌گذاری انتقالات چالش بزرگی برای مراجع مالیاتی کشورهای مختلف به شمار می رود و در نتیجه بحث و فحص در این باب بسیار پیش رفته و انواع تدابیر جهت مقابله با چنین ترفندی ابداع گردیده است که همین اوضاع و احوال متقابلاً چالش بزرگی را فرا راه شرکت های چند ملیتی و وابستگان آنها نیز قرار داده است. نکته اصلی گفتار حاضر نیز به همین قیمت گذاری انتقالات راجع می گردد.

نقش کشور هند

اقتصاد هند در زمان های اخیر دستخوش تحولی ساختاری شده است. از جمله مظاهر عمدهٔ این تحول روی آوردن هند به قبول فرایندهای شغلی است که از سوی مؤسسات وابسته به کشورهای توسعه یافته ارجاع می گردد. این فعالیت که بویژه در زمینه‌های مربوط به فنّاوری اطلاعات (نظیر تهیه نرم افزار) و همچنین در زمینهٔ «خدمات متکی به فنّاوری اطلاعات» صورت می‌پذیرد، ظرف

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

چهار پنج سال اخیر با سرعت چشمگیری رو به افزایش بوده است. طبق آمار ارائه شده از سوی انجمن ملی شرکت های نرم افزار و خدمات (اختصاراً NASSCOM [1]) که نوعی اتاق بازرگانی به‌شمار می رود، درآمد بخش‌های فناوری اطلاعات و خدمات متکی به همین فناوری از ۵/۷ میلیارد دلار در سال مالی ۲۰۰۰-۱۹۹۹ به ۳۶/۳ میلیارد دلار در سال ۰۶-۲۰۰۵ ارتقاء یافته است. این ارقام در عین حال نشان دهندهٔ افزایش قابل توجه سهم بخش‌های مذکور در تولید ناخالص داخلی کشور (از ۲/۷ درصد در سال ۲۰۰۰-۱۹۹۹ به ۴/۸ درصد در سال ۰۶- ۲۰۰۵) می‌باشند. برای سال مالی ۰۷-۲۰۰۶ رقم درآمد حدود ۴۷/۸ میلیارد دلار و سهم آن در تولید ناخالص داخلی ۵/۴ درصد پیش بینی می‌شود. آنچه از محل خدمات مورد بحث تحت عنوان صادرات هند منظور گردیده در سال ۲۰۰۰-۱۹۹۹ معادل ۳/۹۶۲ میلیارد دلار بوده‌است که با افزایش چشمگیری به رقم ۲۳/۶ میلیارد دلار در سال ۰۶- ۲۰۰۵ رسیده است. رقم پیش بینی شده برای سال ۰۷-۲۰۰۶ بین ۲۹ تا ۳۰ میلیارد دلار است. این ارقام به خوبی گویای سرعت روز افزون این بخش از اقتصاد و تجارت هند می باشند که در صورت استمرار می‌تواند مقام مهمی را در صحنه روابط بین‌المللی برای این کشور تأمین نماید (کلیه قرائن و بررسی ها مؤید چنان استمراری می باشند). نمودار زیر برداشتی عینی از سیر تحولی فوق را به دست می دهد:



میزان اشتغال حاصل از این نوع خدمات نیز رو به افزایش بوده است. تعداد شاغلین این رشته ها از

1. National Association of Software and Service Companies

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

حدود ۸۳۰ هزار نفر در سال ۰۴-۲۰۰۳ به ۱/۰۵۸ میلیون و ۱/۲۹۴ میلیون نفر به ترتیب در دو سال مالی بعد از آن رشد یافته است. این رقم برای سال مالی ۰۷-۲۰۰۶ حدود ۱/۶۲۰ میلیون نفر تخمین زده می شود.

مؤسساتی که به انجام خدمات یادشده اشتغال دارند در دو دسته از مناطق هند متمرکز شده اند. نخست در شهرها و نواحی مهمی همچون بنگلور، حیدرآباد، کلکته، دهلی نو، فرید آباد، پونه، بمبئی و امثال آنها که از امکانات زیربنائی قابل توجهی برخوردارند. اما به سبب افزایش روز افزون هزینه های استفاده از همین امکانات و تسهیلات، توجه دست اندرکاران به نقاط درجه دومی همچون احمدآباد، چاندیگار، جایپور، مادورای، بمپور، ناگور و نظایر آنها نیز جلب شده‌است.

برای آن که نمونه ای از «واگذاری کار به منابع بیرونی» در مورد مؤسسات هندی در دست باشد به ذکر چند نمونه مبادرت می کنیم. شماری از خطوط هوائی اروپایی (از جمله بریتیش ایرویز) انجام خدماتی را که به عملیات پشت صحنه (Back office operations) معروف اند (نظیر حسابداری، امور مربوط به صورتحساب ها، خریدها و امثال آنها) به مؤسساتی که به این منظور در دهلی پدید آمده‌اند واگذار کردند. نمونه دیگر از همین گونه ارجاع از سوی شرکت امریکن اکسپرس به عمل آمد که عملیات پشت صحنه شعب خود در ژاپن و منطقه اقیانوس آرام را به مؤسسه ای که در دهلی نو پدید آمد واگذار نمود. شرکت جنرال الکتریک نیز اقدام مشابهی را به‌عمل آورده است.

در همین مقام ذکر یک نکته ضرورت دارد و آن این که هرچند مؤسسات هندی عهده‌دار خدمات ارجاعی مورد بحث به عنوان «واحد تحت اختیار» تأسیس شده اند و وابسته به شرکت های خارجی ارجاع کننده خدمات به شمار می روند، اما این مطلب نباید به آن معنی گرفته شود که همه آنها همچنان به صورت شرکت ها و مؤسسات کم اهمیت و خرد باقی می مانند. با گذشت زمان در وضع این مؤسسات تغییر حاصل شده و شمارئ از آنها در عرصه رقابت و فعالیت تجاری حائز اهمیت گردیده و چه از حیث مقیاس و حجم و چه از لحاظ موقعیت استراتژیک خود به شرکت های مهمی بدل شده‌اند. در راس آنها شرکت های مهمی همچون Tata, Wipro, WNS,

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

HCl و دیگران از شهرت جهانی برخوردار گردیده اند. این توضیح بویژه از آن جهت داده شد تا تصور نشود مسائل مالیاتی واحدهای شغلی محقّری موضوع اختلافات مورد بحث گردیده است.

وابستگی و مسأله قیمت گذاری انتقالات

اغلب مؤسسات هندی که طرف ارجاعات مورد بحث از سوی شرکت های بزرگ غربی هستند، وابسته به همان شرکت های چند ملیتی می باشند و همین نکتهٔ خاص است که مسأله قیمت گذاری انتقالات و عواقب و آثار آن را در مورد آنها مطرح ساخته است. به عبارت روشن تر داده ها و ستانده های این مؤسسات که در حساب ها و دفاتر آنها منعکس است به طور عمده بین دو طرف وابسته به یکدیگر صورت پذیرفته است. در نتیجه می تواند ایجاد تردید نماید که آیا وجود همین وابستگی سبب تعیین مبالغ و قیمت‌های رد و بدل شده به طور تصنّعی نگردیده است تا از این طریق موجبات تقلیل بار مالیاتی فراهم آید؟

ظاهراً بحث و مقابله بین مؤسسات دست اندرکار از یک سو و مراجع مالیاتی هند از سوی دیگر در این رابطه بالا گرفته است. بنا به اطلاعاتی که در همین زمینه ضمن مقاله ای در شماره ژوئیه/اوت ۲۰۰۷ مجله قیمت گذاری انتقالات بین‌المللی درج گردیده است، طی سال‌های مالی ۰۲-۲۰۰۱ تا ۰۴-۲۰۰۳ به ترتیب ۸۰۰، ۱۵۰۰ و ۲۵۰۰ پرونده اختلاف مالیاتی به همین مناسبت تشکیل شده است. مراجع مالیاتی در این سال ها بدهی مالیاتی مؤسسات ذیربط را به ترتیب ۱۲ میلیارد، ۲۵ میلیارد و ۳۵ میلیارد روپیه هندی افزایش داده اند که پرونده های اختلاف مالیاتی به همین مناسبت تشکیل شده است. چنان که از همین اعداد بر می آید دامنه اختلاف چه از حیث تعداد پرونده ها و چه از جهت ارقام تعدیلات مالیاتی انجام شده مداماً در حال گسترش بوده است.

موارد و ماهیت اختلافات

اختلاف عمده بین مؤدیان و مراجع مالیاتی به چگونگی رابطه بین مؤسسات هندی عهده دار این گونه خدمات و کارفرمایان ایشان، که غالباً از شرکت های چند ملیتی هستند باز می گردد. مؤدیان مالیاتی، این رابطه را با رابطه‌ای که در موارد ارجاع خدمات مشابه به مؤسسات داخلی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

کشورهای توسعه یافته بین طرفین ذیربط وجود دارد، قابل قیاس نمی‌دانند و در توجیه این نظر به دو رشته استدلال توسل می جویند. نخست این که مؤسسات هندی مورد بحث همان گونه که بالا تر گفتیم «واحدهای تحت اختیار» هستند و بر همین اساس از یک رشته امتیازات خاص برخوردارند. به عنوان مثال از مخاطره و ریسک شغلی تا حدود زیادی مصون هستند، نسبت به پایداری حجم ارجاعات از اطمینان نسبی برخوردارند، شرایط و مشخصات کارهای ارجاعی به‌وضوح از سوی کارفرمایان روشن شده است، کارهای در دست اجراء منظماً از طریق شبکه کامپیوتری کنترل می شود و در نتیجه احتمال اشتباه کاهش می یابد. ضمناً احتمال سوخت شدن حق‌الزحمه ها نیز بسیار اندک است.

استدلال دیگر این است که اساساً توسل شرکت های عمده غربی به این نحوه عمل (یعنی ارجاع خدمات به مؤسسات مقیم کشورهایی مانند هند) اختلاف در سطح هزینه های انجام کار است. این اختلاف باید کاملاً قابل توجه باشد تا انگیزه ای برای چنان ارجاعاتی پدید آورد.

به گفته مؤدیان نظر به همین جهات و دلایل معمولاً قراردادهای طرفین بر اساس روش امانی یا هزینه بعلاوه درصد (Cost plus) و یا بر اساس واحد کار تنظیم می شود. البته حتی در صورت اخیر هم غالباً ارقام تعیین شده ماهیتاً درصدی از هزینه های مؤسسات تحت اختیار به شمار می‌روند. گفته می شود که میزان حق‌الزحمه به هر تقدیر به رقمی بین ۱۰ درصد تا ۱۵ درصد هزینه های تقبل شده از سوی واحدهای تحت اختیار بالغ می گردد که علاوه بر خود هزینه ها عاید ایشان می گردد.

اما برآوردهای مذکور مورد قبول مقامات مالیاتی هند نمی باشد و ایشان تعیین ارقام به این شکل را به ماهیت رابطه بین مؤسسات هندی و شرکت های چند ملیتی نسبت می‌دهند که یکی به دیگری وابسته است و از همین رو به ادعای مراجع مالیاتی قیمت ها به طور تصنّعی تعیین شده اند تا وسیله‌ای جهت کاهش بدهی مالیاتی در کشورِ میزبان شود.

نحوهٔ حل مسأله

وقتی که مقامات مالیاتی به نتایجی از این گونه برسند طبعاً در صدد تصحیح وضع بر می آیند تا قیمت های مناسبی را برای نقل و انتقالات و داد و ستدهای انجام شده بین طرف‌های وابسته

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

به‌یکدیگر برآورد نمایند و جایگزین مبالغ ادعا شده از سوی مؤدیان نمایند. با گسترش دامنهٔ این گونه مباحث انواع و اقسام روش ها ابداع گردیده است تا بتوان مبالغ و قیمت هایی را تعیین نمود که حتی‌المقدور به ارقامی که در شرایط مشابه بین معامله کنندگان غیر وابسته و مستقل از یکدیگر قابل رد و بدل شدن می باشد نزدیک گردد. ضمن مباحث مربوط به قیمت گذاری انتقالات در این خصوص اصطلاح Arm's length principle رایج است که از آن می توان به «اصل معامله کنندگان مستقل» تعبیر کرد.

مراجع مالیاتی هند در بسیاری از رسیدگی های خود به «روش معاملاتیِ سود خالص» (اختصاراً TNMM[1]) توسل جسته اند که طبق آن سود خالص مؤدی در قیاس با مبانی معینی مانند قیمت تمام شده یا دارایی های به کار رفته مورد بررسی و تحلیل قرار می‌گیرد تا معلوم شود آیا تناسب معقولی بین این دو وجود دارد یا خیر. در تعیین این تناسب طبعاً وضع موسسات و معاملات مستقلِ مشابه در نظر گرفته می شود، یعنی باید بررسی شود که در مواردی که همین نوع خدمات از سوی مؤسسات مشابه به اشخاص و مؤسسات غیر وابسته ارجاع گردیده است، نسبت سود مؤسسات طرف ارجاع به قیمت تمام شده خدمات در چه سطحی بوده است. آنگاه حد متوسطی از این درصدها مبنای داوری و تشخیص مرجع مالیاتی قرار می گیرد.

بر اثر این رسیدگی ها مقامات مالیاتی هند به دو معیار به شکل درصدهایی به عنوان سود ویژه دست یافته اند. درصد اول به موارد «واگذاری کار به منابع بیرونیِ» مستلزم خدماتِ متکی بر فناوری اطلاعات مربوط می شود که سود ویژه فرضی در این مورد حدود ۳۷ درصد تعیین شده است. درصد دوم به طور کلی به فعالیت های مربوط به فناوری اطلاعات (بویژه تهیه نرم افزارها) راجع می گردد که در این خصوص رقم ۲۵ درصد منظور می گردد.

عامل مهمی که در این گونه رفتار مراجع مالیاتی مؤثر بوده است اعتقاد آنان به این نکته است که شرکت های چند ملیتی ذیربط از عملکرد واحدهای تحت اختیار در هند صرفه‌جوئی عظیمی از لحاظ هزینه ها کسب می کنند که به حدود ۸۰ درصد بالغ می‌گردد. بر این اساس مقامات مالیاتی می گویند حتی اگر سود مؤسسات هندی را از ۱۰ درصد و ۱۵ درصد به ۴۰ درصد هم بالا ببریم

1. Transactional Net Margin Method

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

در آن صورت قیمت تمام شده همین خدمات فقط به ۲۸ درصد قیمتی بالغ خواهد شد که در صورت ارجاع خدمات مشابه از سوی شرکت های چند ملیتی به مؤسسات داخلی کشورهای صنعتی ذیربط حاصل می گردید[۱].

مقامات مالیاتی همچنین وضع موجود را مغایر منافع هند می دانند. حساب‌های سنوات اخیر نشان داده است که بسیاری از واحدهای تحت اختیار در سال های نخست فعالیت خود فقط دارای قراردادهای زمان - مواد (Time and materials contract) می باشند، به این معنی که تنها دستمزد ساعات کار انجام شده و بهای مواد مصرف شده را در یافت می دارند و نه این که یک مؤسسه سودآور باشند. در نتیجه هزینه های اولیه تأسیس مؤسسه را غالباً مؤسسات هندی خود متقبل می شوند. تنها پس از جا افتادن این مؤسسات است که قراردادهای امانی با آنها منعقد می‌گردد.

مسأله ریسک

روش اتخاذ شده از سوی مراجع مالیاتی هند را بالا تر توضیح دادیم. در مقابل، مؤدیان و برخی صاحبنظران این ایراد را مطرح کرده اند که مراجع مذکور در بررسی و تشخیص خود عامل وجود یا فقد ریسک و یا شدت و ضعف آن را دخالت نداده اند. منظور این است که اگر مقایسه‌ای بین مؤسسات وابسته و غیر وابسته جهت پی بردن به وضع حاکم بر بازار آزاد و معاملات مستقل صورت می پذیرد، لازم است به این نکته توجه شود که آیا دو طرف مقایسه از لحاظ میزان ریسک پذیری با یکدیگر مشابهت دارند یا خیر. مؤسسات هندی طرف ارجاعِ خدمات مورد بحث به عنوان واحدهای تحت اختیار کاملاً وابسته به شرکت های چند ملیتی هستند که ارجاع از سوی آنها صورت می پذیرد. میزان ریسک پذیری در چنین مؤسسات وابسته ای بسیار ضعیف است

---

۱. اگر هزینه‌های مؤسسه هندی را ۱۰۰ منظور کنیم با احتساب ٤٠ درصد حق‌الزحمه، قیمت تمام شده برای کارفرما فقط ١٤٠ خواهد بود. اما با توجه به فرض ۸۰ درصد صرفه جویی که در متن اشاره شد هزینه مشابه در کشورهای توسعه یافته از ۱۰۰ به ۵۰۰ افزایش می یابد. آنگاه عدد ١٤٠ فقط ۲۸ درصد رقم اخیر خواهد بود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

چنان که اصطلاح عایق بندی در مورد آنها رایج است، به این معنی که واحدهای تحت اختیار از لحاظ مخاطرات و ریسک شغلی عایق بندی (Insulated) شده اند. در مقابل مؤسسات مستقلِ مقیم کشورهای توسعه یافته از ساختار شغلی پیچیده تری برخوردارند و به منظور بقاء در صحنهٔ رقابت ناگزیراند انواع اقدامات و کوشش ها را به عمل آورند، سرمایه های هنگفت به کار اندازند و در تمامی جریان حیات و فعالیت اقتصادی خود درجات بالایی از ریسک و مخاطره را در زمینه های مختلف تقبل نمایند. بنا بر این اگر خدمات مورد بحث به چنین مؤسسات مستقلی در کشور مبدأ ارجاع شود، نمی توان به صِرف تشابه نوع خدمات، آنها را مؤسسه مشابه و قابل قیاس با واحدهای تحت اختیار در کشوری مانند هند تلقی کرد و بر مبنای چنین مقایسه ای سطح درآمد و سود مشابهی برای مؤدیان هندیِ مورد سخن در نظر گرفت.

لذا به باور مؤدیان، قیاس این دو گروه از مؤسسات با یکدیگر قیاس مع‌الفارق خواهد بود، مگر این که محاسبات و نتیجه گیری های مربوط با توجه به همین عاملِ ریسک پذیری مورد تعدیل قرار گیرد. ایراد مذکور بویژه به این سبب پر رنگ تر می شود که حتی مقررات مالیاتی کشور هند هم در ارتباط با مسائل راجع به قیمت گذاری انتقالات لزوم توجه به عامل ریسک پذیری در قیاس بین شرکت ها و موسسات را خاطر نشان ساخته‌اند[1].

مقامات مالیاتی در پاسخ اظهار می دارند که مؤسسات هندیِ عهده دار خدمات مورد بحث نیز ریسک های عادی شغلی را بر عهده دارند که از آن جمله است ریسک های مرتبط به وضعیت و رفتار نیروی انسانی، وضعیت تسهیلات زیربنایی، ریسک های مربوط به احتمال نقض مقررات راجع به دارایی‌های معنوی، برخی ریسک های مالی و امثال آن. اما این پاسخگویی با توجه به اختلاف در میزان و درجهٔ اهمیت چنین ریسک هایی در مقایسه با ریسک پذیری مؤسسات مستقلِ مقیم کشورهای توسعه یافته قانع کننده دانسته نشده است.

---

۱. لازم به یادآوری است که هند دارای مقررات خاصی در زمینه قیمت گذاری انتقالات و مسائل مربوط به آن می باشد. این مقررات پس از بالا گرفتن کار مؤسسات هندی دست اندر کار فعالیت‌های مورد بحث در سال ۲۰۰۱ به قوانین مالیاتی آن کشور افزوده شد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

قیاس دو کشور ارجاع دهنده و ارجاع گیرنده

ایراد دیگر که به نحوهٔ برخورد مقامات مالیاتی هند گرفته می شود این است که اوضاع و احوال حاکم بر بازار و اقتصاد کشورهای ارجاع دهندهٔ خدمات مورد بحث را نمی توان ملاک داوری در باره مؤسساتی دانست که در کشور ارجاع گیرنده پدید آمده و به کار اشتغال دارند. سودی که در کشور منبع برای موسسات ارجاع گیرنده خدمات یادشده قابل کسب است صرفاً از میزان تخصص و کارآئی این مؤسسات ناشی نمی شود بلکه شرایط حاکم بر بازار کشورهای پیشرفته صنعتی و پویائی اقتصاد این کشورها را نیز باید در نظر گرفت. با توجه به چنین اوضاع و احوالی است که فرضاً یک مهندس نرم افزار با دارا بودن سطح بالایی از تخصص در این رشته در کشوری مانند آمریکا ممکن است درآمد سالانه ای حدود ۲۰۰ هزار دلار کسب نماید، حال آن که متخصصین هم سطح وی در شرایط رقابتی بازار هند حد اکثر ممکن است ۴۰ هزار دلار در سال به دست آورند. طرح کنندگان ایراد مذکور می گویند به همین دلیل کار مقامات مالیاتی هند که توجه خود را به سطح درآمد و سود در کشورهای مبدأ معطوف داشته و استدلال خود را بر آن متکی می سازند صحیح نیست زیرا در واقع به طور تصنّعی سود شرکت های سرمایه گذار را برای مؤسسات هندی منظور می دارند و حقایق بازار و همچنین ریسک و مخاطره ای را که متوجه سرمایه گذاران می باشد در نظر نمی گیرند.

انتقاد کنندگان از طرز عمل مراجع مالیاتی می گویند این مراجع برای آن که سود مؤسسات هندی را با توجه به اصل معامله کنندگان مستقل (Arm's length principle) تعیین کنند باید بررسی خود را روی بازار هند متمرکز سازند که تحت شرایط مساوی درآمد یا سود این مؤسسات در چه سطحی قابل تعیین است و نه آن که اوضاع و احوال موجود در کشور اصلی را ملاک کار خود قرار دهند.

مصلحت اقتصادی

مخالفانِ روش مراجع مالیاتی همچنین می گویند اجرای این روش به مفهوم سعی در تغییر الگوی دینامیزم اقتصادی و تجاری موجود در کشورهای اصلی است تا از این طریق بخشی از منابع اقتصادی به کشور میزبان انتقال داده شود. دولت هند از شرایط و زمینه هایی که پدید آورد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

توانست به عنوان یک سکوی پرتاب استفاده کند و به سرعت به جایگاه کنونی خود در اقتصاد جهانی برسد. به نظر منتقدان ادامه چنین روشی از سوی مقامات مالیاتی می تواند به همان سکوی پرتاب آسیب رساند و از ادامه جهش در آینده ممانعت به عمل آورد.

برخی منابع قابل استفاده در رابطه با این مسأله:

Vispi T. Patel and Vishweshwar Mudigenda, "Information Technology Industry and Related Transfer Pricing Issues", International Transfer Pricing Journal, January/August 2007, pp 233-236.

BPO Industry in India- A Report,
http://www.bpoindia.org/research/bpo-in-india.shtml

Strategic Outsourcing, http://www.outsource2india.com /strategic-outsourcing

Top 10 BPO Companies in India, http://www.chillibreeze.com/articles/

BPO tax regime keeps confusion alive, http://www.rediff.com/

BPO firms worry over service tax, Hindustani Times, 20 Feb. 2007.

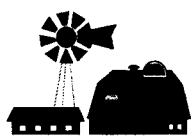
Sushma Ramachandran, BPO tax continues on OECD norms, The Hindu (Newspaoer) on line, http://www.hindu.com

Business Process Outsourcing, From Wikipedia Encyclopedia.

ITES, Information Technology Enabled Services, From Wikipedia Encyclopedia.

Business Process Outsourcing in India, From Wikipedia Encyclopedia.

سلسله مقالات پیرامون قیمت گذاری انتقالات در شماره های ۲۴ و ۲۶ تا ۳۰ فصلنامه مالیات.



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

دعوایی نو بر سر بخشنامه‌ای کهن

شرحی بر رأی دیوان عدالت اداری

حمدالله مستوفی

در شماره مورخ ۱۸ تیرماه سال جاریِ روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران دادنامهٔ جدیدی از دیوان عدالت اداری به چاپ رسیده که تاریخ صدور آن ۱۳۸٦/۱/۱۹ است. اما موضوعاً به بخشنامه‌ای راجع می گردد که متجاوز از بیست سال پیش در آذرماه سال ۱۳٦٦ از سوی دستگاه مالیاتی آن زمان کشور صادر گردیده بوده است. تاریخ صدور بخشنامه به زمان قبل از تصویب قانون مالیاتی اسفند ماه ۱۳٦٦ باز می گردد و در نتیجه به مقررات بسیار قدیمی تر یعنی مصوبات شورای انقلاب جمهوری اسلامی ایران و مآلاً به قانون مالیاتی سال ۱۳٤٥ (مصوب چهل سال پیش) مرتبط و متکی است. شکایت مطروحه و چگونگی رای و سایر مراتب مربوط به این مطلب را طی عناوین زیر مورد بررسی قرار می دهیم.

موضوع شکایت

چنان که از مقدمه دادنامه بر می آید اعتراض شاکی (کانون سردفتران و دفتر یاران) نسبت به یک فقره بخشنامه به شماره ۳٤۷۹۲/۲۰۳٦/۲۰ بوده است که به استناد ماده ۱۰ لایحه قانونی اصلاح پاره‌ای از مواد قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۵۹/۳/۳ شورای انقلاب در تاریخ ۱۳٦٦/۹/۱ صادر شده بوده است. ماده ۱۰ مذکور به روایت مقدمه رای حکمی شبیه ماده ۱۸۷ قانون فعلی مالیات های مستقیم را دربر داشته است، به این معنی که در مورد یک سلسله از معاملات دفاتر اسناد رسمی مکلف بودند قبل از ثبت معامله مراتب را به مرجع مالیاتی ذیربط اعلام دارند و پس از کسب **«گواهی انجام معامله»** اقدام لازم در مورد ثبت به عمل آورند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

اصطلاح گواهی انجام معامله در واقع به مفهوم اجازه انجام معامله و به این معنی است که مرجع مالیاتی پس از رسیدگی نتیجه گرفته است که در رابطه با دارائی مورد معامله بدهی مالیاتی معینی مشاهده نشده است. فلسفه قضیه هم روشن است. هدف قانونگذار استفاده از موقعیت پیش آمده یعنی نیاز به ثبت معامله (یا اقاله و یا فسخ آن) به منظور وصول هرگونه مطالبات مالیاتیِ مربوط به املاک می باشد. دستگاه مالیاتی آن زمان نیز بر این اساس ضمن بخشنامه مورد شکایت اعلام داشته بوده است که همین مراتب هنگام تنظیم تقسیم نامه بین کسانی که به نحو اشاعه مالک ملکی هستند (مالکین مشاعی) رعایت شود و از آنان نیز اخذ گواهی انجام معامله خواسته شود. ضمناً در آن زمان هم مانند امروز (ماده ۲۰۰ قانون مالیات های مستقیم) دفاتر اسناد رسمی در صورت تخلف از انجام تکالیف مقرر در قانون مالیاتی مشمول جریمه شناخته می شده اند. به هر تقدیر کانون سردفتران شکایت خود را از آن بخشنامه در زمان حاضر مطرح می کند که به اخُذ رای طبق خواسته خود نیز موفق می شود.

استدلال شاکی

شاکی اعلام داشته است که بخشنامه یادشده (و همچنین نامه دیگری که در تایید همان بخشنامه متعاقباً از سوی مرجع مالیاتی صادر شده بوده است) به دلایل زیر از حدود اختیارات وزارت امور اقتصادی و دارائی خارج بوده و بر خلاف قانون است:

۱. بخشنامه مورد بحث بر پایه مقررات قانون مالیات های مستقیم سال ۱۳۴۵ صادر شده‌است که جای خود را به قانون مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدی آن داده و اکنون منسوخ و غیر قابل ا جراء می باشد.

۲. در قانون مالیات های مستقیم سال ۱۳٤٥ تقسیم ملک مشاعی مشمول مالیات نبوده است.

۳. بخشنامه مورد شکایت با ماده ۱۸٦ قانون مالیات های مستقیم کنونی مغایرت دارد.

پاسخ سازمان مالیاتی

به حکایت مندرجات رای، دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی در پاسخ، نامه شماره ۲٦۷۳-

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

۲۱۱ مورخ ۸۳/۶/۳۱ دفتر فنی مالیاتی را ارسال می دارد که طی آن به این شرح استدلال شده بوده است:

«صرفنظر از این که تقسیم مال مشاع معامله تلقی شود یا خیر، هنگام تقسیم اموال مشاع (اعم از منقول یا غیر منقول) الزاماً حصه اختصاصی و مشاعی منقسمین مساوی و برابر نخواهد بود. لذا امکان وجود تفاوت فرضیه، عینه و یا متصوره میان آنها وجود دارد. از این رو در متن اسناد تقسیم نامه و در خاتمه آنها، اصحاب تقسیم به موجب عقد خارج لازم هرگونه تفاوت ارزش فرضی و یا واقعی میان حصه اختصاصی و سهم مشاعی خود را از هر حیث و جهت به صورت بلاعوض یا محاباتی به یکدیگر صلح و سازش می‌نمایند. تردیدی نیست این بخش از اسناد تقسیم نامه واجد اوصاف معاملات مصرح در ماده ۱۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه‌های بعدی آن بوده و در نتیجه مشمول مقررات فصل ششم از باب سوم و به تبع آن حکم ماده ۱۸۷ قانون مزبور می‌گردد. لذا تنظیم اسناد تقسیم نامه منصرف از مفاد بخشنامه‌های مورد شکایت بنا به صراحت حکم ماده۱۸۷ قانون مستلزم اخذ گواهی انجام معامله می‌باشد»

(عبارات فوق عیناً از روزنامه رسمی نقل شده است. این توضیح به خاطر آن است که شاید مواردی از اشکال ادبی به نظر خوانندگان برسد)

رأی دیوان

متن رای از این قرار است:

«به صراحت اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. نظر بـه مراتب فوق‌الذکر و این که وضع و بـرقراری مالیات منوط به حکم صریح قانونگذار است و تقسیم اموال مشاع به فرض عدم تساوی و لزوم پرداخت یا اصلاح یا سازش مابه التفاوت سهام مالکین مشاع در پایان تقسیم از مصادیق موارد مصرح در مادتین ۱۱۹ و ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم و سایر درآمدهای مشمول مالیات محسوب نمی‌شود، بنابراین بخشنامه‌های شماره ۳۴۷۹۲/۲۰۳۶/۲۰ مورخ ۱۳۶۶/۹/۱ و ۴۸۲۶۰/۲۵۶۰/۲ مورخ ۱۳۶۶/۱۱/۳ معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارائی از جهت این که امر تقسیم را به شرح مندرج در مصوبات مزبور مشمول مالیات اعلام داشته است، خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات قانونی مربوط تشخیص داده می‌شود و به استناد بند (الف) ماده ۱۹ و ۴۲ قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۸۵ ابطال می‌گردند»

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

نکات قابل ذکر

الف. مصوبات غیر جاری

در مجموعِ اظهارات و اظهارات متقابل فوق نخستین مطلبی که جلب توجه می کند طرح شکایت در ارتباط با بخشنامه بسیار قدیمی مربوط به بیست و اندی سال پیش است. آنچه بیشتر بر شگفتی موضوع می افزاید، این که بخشنامه مورد شکایت همان گونه که بالا تر اشاره شد قبل از تصویب قانون مالیاتی اسفند ماه سال ۱۳٦٦ صادر شده و به همین سبب طی آن به مصوبه شورای انقلاب در اوایل سال ۱۳٥٦ استناد شده و مآلاً بر قانون چهل و اندی سال پیش یعنی قانون مالیات های مستقیم سال ۱۳٤٥ متکی بوده است. در نظر داشته باشیم که قانون سال ۱۳٦٦ مالیات های مستقیم خود دارای مقررات روشنی در باب موضوع اصلیِ همین بخشنامهٔ مورد اعتراض است که صریحاً ضمن ماده ۱۸۷ اعلام گردیده است.

بر این اساس می توان پرسید که سبب طرح شکایت نسبت به بخشنامه بسیار قدیمی که به قانون از میان رفتهٔ قدیمی تر از خود متکی است چه بوده است؟ توجیه چنین اقدامی تنها در یک صورت قابل تصور است و آن این که ادارات مالیاتی کماکان به استناد همان بخشنامه دفاتر اسناد رسمی را ملزم به اخذ گواهی انجام معامله در مورد تقسیم نامهٔ مالکان مشاعی می نمایند و بر آن پای می فشارند. در این باب می توان گفت به نظر بعید می رسد که ادارات مالیاتی بخشنامه متکی بر مقررات منسوخه را در زمان حاضر مبنای کار خود قرار داده باشند، زیرا اساساً نیازی به این کار نیست و با استفاده از ماده ۱۸۷ قانون کنونی مالیاتی به سادگی می توان خواستار اقدام مشابه از سوی مؤدیان گردید. اگر هم برای تایید قضیه به بخشنامه ای نیاز باشد، صدور آن کار چندان دشواری نیست.

ثانیاً – اما اگر واقعاً استناد به بخشنامه قدیمی مورد بحث ادامه داشته و طرح شکایت به این مناسبت بوده باشد، قضیه صورت دیگری پیدا می کند و دست کم طرح شکایت بی معنی جلوه نمی کند. منتهی در چنین حالتی استدلال اساسی این خواهد بود که بخشنامه مورد شکایت بر مبنای قانون منسوخ صادر شده و اکنون مبنای کار در چنین زمینه هایی ماده ۱۸۷ قانون مالیات های مستقیم جاری است و نه مصوبه شورای انقلاب یا قانون

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

مالیاتی سال ۱۳٤٥. چنان که دیدیم شاکی به همین نحو استدلال نموده و منسوخ بودن مقرراتِ مبنای بخشنامه را دالّ بر مردود بودن آن دانسته است. همین نکته است که برای خواننده ایجاد تردید می نماید که آیا واقعاً برخی از مراجع مالیاتی در باب اخذ گواهی انجام معامله به این بخشنامه خاص استناد می نمایند؟ مبنای اطلاعات ما همان متن دادنامه دیوان عدالت اداری است که در آن مشاهده نمی شود طرف دعوی پاسخی به این ایراد منطقی داده باشد.

ب. پلی به مقررات جاری

عجیب این که شاکی در بحبوحهٔ اعتراض و اقامه دلیل علیه بخشنامه قدیمی و متکی بر مقررات منسوخ، ناگهان به مقررات کنونی می پردازد و سراغ ماده ۱۸۷ قانون فعلی مالیات‌های مستقیم می رود. وی می گوید بخشنامه مورد شکایت بر خلاف مقررات ماده ۱۸۷ قانون مالیات های مستقیم کنونی صادر گردیده است. این گفته از نوعی تداخل استدلال و خلط مبحث حکایت می کند. در زمان صدور بخشنامه مورد شکایت اساساً قانون اسفند ماه سال ۱۳٦٦ به تصویب نرسیده بود تا نگارنده بخشنامه به آن توجه داشته باشد. پس اگر هم بخشنامه مورد بحث با ماده ای از این قانون در تعارض باشد (که البته این خود جای بحث دارد) مع ذلک قصوری و اشتباهی از این بابت متوجه صادر کننده بخشنامه نبوده است که اکنون مورد اعتراض واقع شود.

ج. مضی' ما مضی'

البته دو طرف دیگر ماجرا یعنی هم سازمان امور مالیاتی و هم دیوان عدالت اداری نیز کار شاکی را تکرار کرده و هر دو سراغ ماده ۱۸۷ و علاوه بر آن ماده ۱۱۹ قانون کنونی مالیات های مستقیم رفته اند و هیچ یک به داستان قدمت بخشنامه و منسوخ بودن مقرراتِ مبنای آن نپرداخته اند. به نظر می رسد ذهن همهٔ اطراف قضیه ناخود آگاه به این نکته منصرف گردیده است که آن بخشنامه قدیمی و مقررات مبنای آن یعنی مصوبهٔ شورای انقلاب و قانون مالیاتی سال ۱۳٤٥ را رها کرده و در رابطه با موضوع طرح شده سراغ مقررات کنونی مالیاتی را بگیرند و اختلاف را در این چارچوب فیصله بخشند: مقررات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

جاری مالیاتی چه می گویند و حکم قضیه با توجه به وضع فعلی چگونه است؟

بازگشت به بخشنامه

اما همان گونه که اشاره شد انتقال خاطر اطراف قضیه از بخشنامه قدیمی به مقررات جاری به طور ناخود آگاه انجام شده است. از همین رو نکتهٔ مذکور صریحاً شکافته نشده و بلکه نحوهٔ بیان مطلب از عدم توجه به چنین دقایقی حکایت می کند. درست به همین خاطر است که می بینیم رای دیوان به رغم انتقال به مقررات کنونی قانون مالیاتی، در خاتمه مجدداً به همان بخشنامه و نامه قدیمی و مبتنی بر مقررات منسوخه بازگشته و نتیجه نهایی را این می داند که بخشنامه ها را ابطال شده اعلام دارد.

اما بیان روشن و آگاهانه (و نه ناخود آگاه) مطالب می توانست چنین باشد که از طرفی آن بخشنامه و آن نامهٔ مورد اعتراض شاکی اساساً مبتنی بر مقررات غیر جاری و منسوخ بوده و به این دلیل موضوعاً منتفی و غیر قابل استناد می باشند. اما از طرف دیگر به‌سبب استناد طرفین دعوا به مواد مربوطهٔ قانون مالیاتی کنونی حکم دیوان در مورد اصل مسأله مطروحه بر مبنای مقررات قانون جاری چنین است و چنان است. اگر قضیه را به درستی بشکافیم وضع از این قرار است که شاکی (نه آگاهانه و مستقیم بلکه به طور ضمنی و توأم با ابهام) دو مطلب را در شکایت خود گنجانیده است. یکی نا صحیح بودن آن بخشنامه و نامه قدیمی، و دیگری این که هم اکنون هم مقررات جاری مالیاتی (بویژه ماده ۱۸۷) اجازه آن را نمی دهد که در مورد تقسیم ملک مشاعی ثبت موضوع به صدور گواهی انجام معامله از سوی مرجع مالیاتی موکول شود. ضمناً طرف شکایت نیز روش مشابهی را در پیش گرفته و ناخود آگاه خواسته است بگوید که طبق مقررات جدید تکلیف مطالبهٔ گواهی انجام معامله در مورد تقسیم نامه املاک مشاعی وجود دارد، صرف نظر از این که آن بخشنامه و نامه قدیمی چه گفته اند.

اگر مسائل به این شکل واضح و آگاهانه مطرح می شد، آنگاه دیوان می توانست پاسخ دو سئوال جداگانه مذکور را یک یک بدهد و در نتیجه تکلیف قضیه بهتر روشن می شد. اکنون استنتاج نهایی رای دیوان چنین است که آن بخشنامه و نامه قدیمی ابطال شده اند ولی پاسخ پرسش دوم تا حدودی به حالت ابهام رها شده است. آیا طبق مقررات کنونی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

هم تکلیف مطالبهٔ گواهی انجام معامله در مورد ثبت تقسیم نامه ملک مشاعی وجود ندارد؟ استدلال میانه رای در جهت همین گونه پاسخ حرکت می کند (یعنی نبود چنان تکلیفی) اما در نتیجه گیری نهایی رای این نکته گنجانیده نشده و به ذکر ابطال بخشنامه قدیمی اکتفا شده است.

بررسی نکته اصلی

اکنون بگذارید مسائل شکلی را به یک سو بنهیم و به موضوع اصلی که در ارتباط با خواسته مدعی مطرح است بپردازیم. به عبارت دیگر می خواهیم اصل قضیه را صرف نظر از نحوه بیان و عملکرد شاکی، مشتکی عنه و دادگاه بررسی کنیم. آنگاه مساله به این شکل مطرح می شود: فرض کنید مالکان یک ملک مشاع قصد تفکیک و تقسیم ملک را بین خود داشته باشند و پس از مذاکره بالاخره بر سر نحوه تقسیم با هم توافق کنند و سهم هر یک به این ترتیب روشن شود و آنگاه بخواهند تقسیم نامه ای به همین مضمون در دفتر اسناد رسمی به ثبت برسانند و ضمن سندی که به این منظور تنظیم می شود قید کنند که اگر سهام تعیین شده بر اساس توافق مالکان با سهمی که قانوناً از ملک مشاع به ایشان رسیده است تفاوتی موجود باشد، این نوع تفاوت را همهٔ مالکان به طور بلاعوض به یکدیگر صلح می نمایند تا متعاقباً ادعا و دعوایی در این رابطه قابل طرح نباشد.

آیا در چنان حالتی مورد مشمول حکم ماده ۱۸۷ قانون مالیات های مستقیم دائر بر لزوم اخذ گواهی انجام معامله از مرجع مالیاتی قبل از ثبت سند خواهد بود یا خیر؟ چنین است سئوال اصلی که در ماهیت امر مطرح است و در عمل نیز مسیر شکایتِ شاکی به همین پرسش سوق داده شده است. اکنون ببینیم پاسخ هر یک از سه طرف قضیه (شاکی، مشتکی عنه و دادگاه) به این سئوال چگونه بوده است.

شاکی به این اکتفا کرده است که بگوید بخشنامه مورد نظر **«برخلاف مقررات ماده ۱۸۷ قانون مالیات های مستقیم صادر گردیده است»**. این عبارت را باید چنین تعبیر کرد که طبق قانون مالیاتی فعلی هم در مورد قضیه مطروحه (ثبت گواهی تقسیم ملک مشاع) اخذ گواهی انجام معامله ضرورت ندارد. به این ترتیب پاسخ شاکی به مساله مورد بحث را صرفاً یک «نه» باید تلقی کرد، به این معنی که متضمن هیچ گونه استدلالی نیست.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی به عنوان خوانده یا مشتکی عنه استدلال خاصی را در رابطه با سئوال مذکور مطرح کرده است که مفهوم آن چنین است: وقتی که چنان تقسیم‌نامه ای بین مالکان ملک مشاع تنظیم می شود این امکان وجود دارد که حصه یا سهم معین شده برا ی هر مالکی عیناً معادل همانی نباشد که قانوناً به وی تعلق می گیرد. به همین سبب امکان هرگونه تفاوت احتمالی بین ارزش سهم واقعی و ارزش سهم مورد توافق را به طور بلاعوض به یکدیگر صلح می کنند. آنگاه اگر احتمال مذکور واقعیت داشته باشد مآلاً و در عمل صلح بلا عوض انجام شده است و این یکی از مصادیق بارز معاملات محاباتی است که به موجب ماده ۱۱۹ قانون مالیات های مستقیم مشمول مالیات شناخته شده است. از طرفی فلسفه ماده ۱۸۷ قانون مالیاتی هم روشن است. دفتر اسناد رسمی باید صبر کند تا مرجع مالیاتی رسیدگی نماید که آیا چنان احتمالی محقق گشته و در عالم واقع ارزش حصه قانونی یک یا چند تن از شرکاء بیش از سهمی بوده است که ضمن تقسیم نامه معین گردیده است یا خیر. اگر چنان اختلاف ارزشی واقعاً وجود داشته است، پس صلح غیر معوض یا معامله محاباتی انجام شده است که به حکم ماده ۱۱۹ مشمول مالیات خواهد بود. اگر هم این نتیجه حاصل نشد گواهی انجام معامله صادر می‌گردد. با این استدلال طرف شکایت یعنی سازمان امور مالیاتی چنان تقسیم نامه‌هایی را مشمول حکم ماده ۱۸۷ تلقی کرده است.

اما عباراتی که دیوان در همین رابطه به کار برده چنین است: «**تقسیم اموال مشاع به فرض عدم تساوی و لزوم پرداخت یا اصلاح یا سازش مابه التفاوت سهام مالکین مشاع در پایان تقسیم از مصادیق موارد مصرح در مادتین ۱۱۹ و ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم و سایر درآمدهای مشمول مالیات محسوب نمی‌شود**» و بنا بر این دیوان نظر طرف دعوی را «**از جهت این که امر تقسیم را به شرح مندرج در مصوبات مزبور مشمول مالیات اعلام داشته است، خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات قانونی مربوط تشخیص داده**» است. اما همان طور که دیدیم دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی نگفته بود که تقسیم اموال مشاع فی نفسه یک معامله مشمول مالیات (نظیر اجاره یا انتقال ملک و سرقفلی) می باشد، بلکه گفته بود صلح بلاعوضِ مابه‌التفاوت ارزش های سهام واقعی و سهام مورد توافق است که به حکم ماده ۱۱۹ مشمول مالیات قرار می گیرد و چون چنین احتمالی وجود دارد به بررسی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

قبلی نیاز هست و به همین سبب قضیه مشمول حکم ماده ۱۸۷ دائر بر لزوم اخذ گواهی انجام معامله می گردد. به این ترتیب استدلال اصلی دفتر حقوقی در رای دیوان مسکوت مانده است و رای را می توان از این دید خاص نیازمند به تکمیل دانست.

نظام مالیاتی سه کشور مینیاتوری دیگر در حاشیه خلیج فارس

(دنبالهٔ بحث گذشته)

ابراهیم ادهم

در شمارهٔ پیشین مجله مالیات مقاله ای تحت عنوان « **درآمد تحصیل شده از خارج ومسائل مالیاتی مرتبط با آن**» به چاپ رسید که ضمن آن بحثی پیرامون مالیات قابل تعلق به اشخاص مقیم ایران بابت درآمدهای کسب شده در خارج با استفاده از برخی مواد قانون مالیاتی مطرح گردید. ضمناً با توجه به سرمایه گذاری ها و فعالیت های تجاری قابل توجهی که بویژه در برخی مناطق خلیج فارس صورت پذیرفته و می پذیرد، برخی از جنبه‌های نظام مالیاتی امارات متحده عربی در ارتباط با نکتهٔ مذکور طی گفتار دیگری مورد بررسی قرار گرفت. اکنون دنبالهٔ همان بحث را در مورد سه کشور کوچک دیگر خلیج فارس یعنی بحرین، کویت و قطر پی گیری می‌کنیم تا ملاحظه شود که مسأله مالیاتی یادشده (راجع به درآمدهای اشخاص مقیم از محل کسب و کار و فعالیت های اقتصادی ایشان در خارج) نسبت به این امیر نشین ها نیز تا چه حد ممکن است مورد پیدا کند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

بحرین

بحرین از ۳۵ جزیره در ۲٤ کیلومتری ساحل عربستان و ۲۸ کیلو متری ساحل غربی قطر در خلیج فارس قرار گرفته است و مساحت آن به ۷۱۵/۸۵ کیلومتر مربع بالغ می گردد. جمعیت بحرین (طبق آمار سال ۲۰۰۵) معادل ٦۸۸ هزار نفر است که حدود یک سوم آن را خارجیان تشکیل می دهند. ذخایر نفت بحرین به تدریج کاهش یافته و اکنون به حدود ۱۲٦ میلیون بشکه تخمین زده می شود که انتظار می رود از سال ۲۰۱۰ به بعد این منابع پایان پذیرد. از همین رو بحرین نه تنها نفت خام صادر نمی کند، بلکه مقادیری نفت از عربستان وارد می کند که به مصرف تصفیه برساند. اما در عوض بحرین صادر کنندهٔ مواد نفتی بویژه بنزین، سوخت دیزل و نفت سفید است. منابع گاز بحرین نیز اندک است (حدود ٤٦ میلیارد متر مکعب) و قسمت اعظم گاز تولیدی در داخل مصرف می شود.

علاوه بر پالایش و فروش مواد نفتی، بحرین سعی در تنوع بخشیدن به صنایع خود دارد که بویژه در زمینهٔ صنعت آلومینیوم پیشرفت خوبی حاصل کرده است. صادرات فراورده‌های آلومینیوم حدود ٤۰ درصد مجموع صادرات بحرین را تشکیل می دهد. بخش خدمات نیز در بحرین بسیار ترقی کرده و این کشور در منطقه خلیج فارس به مرکز ارائه خدمات بدل شده است، بویژه در زمینه بیمه، بانکداری، مخابرات، حمل و نقل، منابع انسانی و توریسم. بخش خدمات اکنون حدود ٦۰ درصد تولید ناخالص داخلی بحرین را تشکیل می دهد. توریسم به تنهایی ۱۰ درصد تولید ناخالص داخلی را شامل می شود. سالانه حدود ۳ میلیون نفر توریست به بحرین می آیند که دو سوم آنها از عربستان هستند. هتل های موجود در این کشورِ کوچک جمعاً ۵۰۰۰ اتاق را شامل می باشند و تقریبا نصف این هتل ها از نوع پنج ستاره هستند. حدود شصت درصد درآمد صادراتی بحرین از صدور فراورده های نفتی به دست می آید. پس از آن فراورده‌های آلومینیوم قرار دارند که ۱۳ درصد صادرات را به خود اختصاص داده اند.

نظام مالیاتی

از مطالب فوق می توان پی برد که جلب

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

سرمایه ها برای بحرین حائز اهمیت ویژه می‌باشد زیرا همان گونه که گفته شد بحرین کشوری نیست که بتواند بر استخراج و فروش نفت خام و گاز طبیعی تکیه کند و عمده تکیه خود را بر توسعه برخی رشته‌های صنایع و پاره ای انواع خدمات قرار داده است که عموماً نیازمند سرمایه گذاری می باشند. همین اوضاع و احوال می تواند وضع خاص نظام مالیاتی بحرین را توجیه کند که از جمله شامل مقرراتی به شرح زیر می باشد.

مالیات بر درآمد – در بحرین فقط یک دسته از شرکت ها مشمول مالیات می‌باشند و آن هم شرکت هایی هستند که در بحرین به امر اکتشاف، تولید و پالایش نفت اشتغال دارند. نرخ مالیاتی ۴۶ درصد است که شامل هر دو دسته شرکت های بحرینی و غیر بحرینی به‌طور یکسان می‌باشد. در رابطه با درآمد اشخاص حقیقی از مشاغل و غیره نیز مالیاتی وجود ندارد. طبعاً از مالیات های تکلیفی (در منبع) نیز خبری نیست. در مورد مالیات بر مصرف، تنها درصد کوچکی بر مصرف بنزین تعلق می گیرد و مورد دیگری وجود ندارد. حتی مالیاتی که تا چندی پیش از نقل و انتقال املاک و سهام گرفته می شد اکنون بنا به آخرین اطلاعات متروک گردیده است.

به این ترتیب بحرین نیز گام در همان طریقی نهاده است که امارات متحده عربی در پیش گرفته و حتی از آن کشور تا حدودی هم پیش تر رفته است، زیرا انگیزه‌های قوی تری برای این کار داشته است. اگر امارات تا ۱۰۰ سال دیگر می‌تواند از منابع نفت خود استفاده کند، این مهلت برای بحرین بسیار کوتاه است و شبح پایان پذیرفتن منابع نفت هم اکنون بر آن سایه افکنده است. شاید بتوان گفت امارات در زمینهٔ توسعه اقتصادی دستخوش بلند پروازی شده است، اما بحرین باید به نیازهای مبرم و عاجل خود پاسخ دهد. محتملاً به همین مناسبت است که می بینیم این کشور چنین سخاوتمندانه از منابع مالیاتی خود چشم می پوشد تا آن را با جلب سرمایه ها و تشویق گام‌های سریع در جهت توسعه اقتصادی و جبران کمبودها تاخت بزند. اما اگر کسی این وضع را نه از درون بلکه از خارج بنگرد ممکن است این سئوال در ذهنش خطور کند که آیا بحرین به یک بهشت مالیاتی بدل نشده است؟

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

قطر

کشور قطر شبه جزیره ای است خشک و بی حاصل که از خاک عربستان به درون خلیج فارس برآمده و مساحتی معادل ۱۱۴۳۷ کیلومتر مربع را دربر گرفته است. در گذشته مردم این سرزمین از فقیرترین اعراب به شمار می رفتند و به مرارت روزگار می گذرانیدند. اما به برکت منابع نفت و گاز اکنون درامد سرانه در این کشور کوچک در ردیف بالا ترین های جهان قرار دارد. بنا به آخرین آمارها جمعیت قطر ۹۰۷ هزار نفر است که شمار قابل توجهی از آنها غیر قطری هستند.

ذخایر شناخته شده نفت در قطر حدود ۱۶ میلیارد بشکه است که این مقدار نفت در سطح برداشت کنونی تا ۲۳ سال قابل دوام است. اما مهم تر از نفت، گاز طبیعی است که میزان آن بنا به محاسبات سال ۲۰۰۵ حدود ۲۵ تریلیون متر مکعب، یعنی بیش از پنج درصد ذخایر جهانی تخمین زده شده است. در همان سال استخراج نفت و گاز به حدود شصت درصد تولید ناخالص داخلی قطر بالغ می گردیده است. سهم بخش خدمات از تولید ناخالص داخلی قریب ۲۰ درصد است. باقی صنایع شامل پالایش نفت، مواد شیمیائی، آهن، فولاد، سیمان، پلاستیک و نساجی نیز نزدیک به ۲۰ درصد را شامل می گردد. نقش کشاورزی و رشته های وابسته در این میان بسیار ضعیف است و از یکی دو درصد تجاوز نمی کند.

صادرات عمدهٔ قطر گاز طبیعی مایع (LNG) و فراورده های نفتی است که بین ۸۰ تا ۹۰ درصد کل صادرات را دربر می‌گیرد. باقی از آن کود شیمیائی و فولاد است. در آینده نه چندان دور شاهد صادرات گاز طبیعی از قطر به مقیاس وسیع خواهیم بود.

نظام مالیاتی

به این ترتیب وضع قطر و دورنمای اقتصادی آن با بحرین بسیار متفاوت است. این کشور می تواند با آسودگی خیال بر منابع عظیم گاز طبیعی تکیه کند، حال آن که بحرین چنان که دیدیم به وارد کننده نفت خام بدل شده است و بنا بر این باید به فکر توسعه سایر رشته‌های

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

اقتصادی و جلب سرمایه ها باشد. این منطق ساده از جهت سیاست مالیاتی ظاهراً در مورد قطر نیز صادق درآمده است زیرا که این سیاست در جهت عکس سیاست مالیاتی بحرین حرکت می کند.

اگر نظام مالیاتی قطر را از جهت مسأله مورد بحث بررسی کنیم به طور بسیار ساده می توان گفت این نظام در جهت تبعیض کامل به سود شهروندان قطر و به زیان خارجیان عمل می کند. مالیات بر درآمد تابع فرمان قانونی شماره ۱۱ سال ۱۹۹۳ است که به موجب آن این نوع مالیات شامل هر مؤسسه تجاری خارجی است که در قطر به فعالیت اقتصادی بپردازد. مفهوم مؤسسه تجاری (یا شغلی) شامل هر شخص حقیقی یا حقوقی است که به هر نوع کسب و کار در قلمرو قطر به منظور تحصیل سود اشتغال ورزد. در مقابل هر گونه منافع و سود متعلق به شهروندان قطر از مالیات معاف است اعم از این که سهام شرکت تماماً از آن اتباع قطر باشد و یا بخشی از سهام آن متعلق به قطری ها باشد و یا شخص حقیقی قطری بدون تشکیل شرکت به کسب و کار بپردازد. در هر حال هر بخشی از منافع که به شهروندان قطر تعلق داشته باشد از مالیات معاف است. همین وضع یعنی معافیت مالیاتی به سود شهروندان قطر و تعلق مالیات به زیان خارجیان در مورد حرفه های مختلف نظیر پزشکی، دندان پزشکی و غیره نیز صادق است.

اما وضع فوق و اساساً تعلق مالیات فقط در مورد درآمد حاصل از کسب و کار وجود دارد که آن هم چنان که گفتیم منحصر به خارجیان است. در مقابل مالیات بر درآمدهای شخصی وجود ندارد خواه شخص مورد نظر قطری باشد یا خارجی و در نتیجه درآمدهایی مانند حقوق و دستمزد و مزایای استخدامی و بازنشستگی، بهره دریافتیِ اشخاص حقیقی و نظایر آنها اصولاً مشمول مالیات نمی باشد.

علاو بر این ها فعالیت های کشاورزی و ماهیگیری و نقل و انتقال اموال غیر منقول و اوراق بهادار نیز کلاً از مالیات معاف است. ضمناً در قطر مالیات بر ارث هم وجود ندارد. از مقولاتی مانند کسر مالیات در منبع (مالیات تکلیفی)، کسر حق بیمه‌های اجتماعی (جز در مورد کارکنان دولت و برخی شرکت های معین) و مالیات بر مصرف هم در قطر خبری نیست. البته چه در مورد قطر و چه در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

مورد سایر کشورهای عضو شورای تعاون خلیج فارس بحثی در جریان است که از سال ۲۰۱۲ به بعد مالیات بر ارزش افزوده برقرار شود که در این باب باید منتظر آینده بود. و بالاخره شرکت های نفتی از جهت مالیاتی تابع مقررات مربوط به قراردادهای خاص خود می باشند.

نتیجه کلی که در مورد نظام مالیاتی قطر می توان گرفت در یک کلام همان نکته‌ای است که قبلاً ذکر شد: تبعیض مالیاتی به سود شهروندان خودی و به زیان خارجیان، و به این ترتیب نسبت بهشت مالیاتی را در مورد این کشور نمی توان صادق دانست.

کویت

کویت کشور کوچکی است در گوشه شمال غربی خلیج فارس با ۱۷۸۱۸ کیلومتر مربع مساحت و جمعیتی حدود ۳/۱ میلیون نفر که از این تعداد ۱/۲ میلیون نفر خارجی هستند. کویت از منابع نفت قابل توجهی برخوردار است که مقادیر شناخته شده آن در صورت ادامه سطح برداشت کنونی برای ۱۰۰ تا ۱۵۰ سال آینده کافی خواهد بود. در پایان سال ۱۹۹۹ ذخیره شناخته شده نفت در کویت ۹۶۵۰۰ میلیون بشکه یعنی حدود ۱۰ درصد ذخایر جهانی بوده است. ذخایر گاز طبیعی نیز حدود ۱۴۹۰ تریلیون متر مکعب برآورد شده است که بیشتر از نوع گاز همراه نفت است.

دومین منبع عمده درآمد کویت عواید حاصل از سرمایه گذاری در خارج از کشور می‌باشد که مقدار آن در اواخر دهه ۹۰ معادل ۴۵ میلیارد دلار بوده است. این سرمایه گذاری ها که بویژه در آمریکا، اروپای غربی و ژاپن صورت پذیرفته است از سوی صندوقی به نام «صندوق ذخیره برای نسل های آینده» نگاهداری می شود. مدیریت صندوق با سازمان سرمایه گذاری کویت است و هر سال ۱۰ درصد از درآمد نفت باید به‌آن تعلق گیرد.

نظام مالیاتی

اطلاعات مختصر فوق تا حدودی می تواند سیاست مالیاتی کویت را نیز روشن سازد. این کشور دارای منابع قابل توجه مواد هیدرو کربور بویژه نفت خام

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

می‌باشد به نحوی که می تواند سال ها بر درآمد آن تکیه کند. از سوی دیگر کویت از جهت سرمایه گذاری تمایل به خارج دارد بعنی تا کنون کوشیده است سرمایه گذاری‌های کلانی در کشورهای پیشرفته صنعتی به عمل آورد و از این راه کسب درآمد نماید. لازم به تاکید نیست که این نوع تمایل در جهت عکس تمایل به جذب سرمایه‌ها از خارج حرکت می‌کند. محتملاً با توجه به این اوضاع و احوال است که می بینیم کویت نیز از جهت مالیاتی به‌شکل دیگری در همان جهتی سیر می‌کند که قطر در آن گام نهاده است، به این معنی که اراده‌ای در جهت اعطای ارفاق های مالیاتی گسترده به خارجیان در این کشور مشاهده نمی‌شود. از همین رو است که می بینیم درآمد دولت در سال منتهی به ۳۰ ژوئن ۲۰۰۰ بالغ بر ۲۲۲٤ میلیون دینار کویتی بوده است که تنها ۱۱۷/۷ میلیون دینار آن (حدود پنج درصد) درآمد مالیاتی بوده است. از این درآمد مالیاتی هم ۸٤/۷ میلیون دینار به تجارت و معاملات بین‌المللی مربوط بوده است. در مقابل درآمد دولت از محل عواید نفت ۱۷٦۱ میلیون دینار و از محل درآمد شرکت ها و مؤسسات دولتی حدود ۳۰۰ میلیون دینار بوده است.

مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی

این گونه مالیات به موجب فرمان شماره ۳۵ سال ۱۹۵۵ برقرار شد. طبق ماده یک فرمان یا قانون مذکور مالیات بردرآمد شامل هر شخص حقوقی می شود که در کویت به کسب و کار اشتغال داشته باشد، خواه اصیل در معاملات باشد یا به عاملیت از طرف اصیل، و نیز اعم از این که مستقیماً به کسب و کار در کویت بپردازد یا توسط عامل و نماینده خود، و صرف نظر از این که در هر کشور یا نقطه‌ای به ثبت رسیده و تشکیل شده‌باشد. چندی پس از صدور فرمان قانونی سال ۱۹۵۵ وزیر دارایی تفسیری در مورد مفهوم شخص حقوقی به عمل آورد و این نوع شخصیت را به مفهوم آن دانست که شرکت شخصیت کاملاً مستقل از تشکیل دهندگان آن داشته باشد. در آن زمان ثبت شرکت و ایجاد شخصیت حقوقی در کویت سابقه نداشت و این تنها شرکت های تشکیل شده در خارج بودند که چنین وضعیتی را دارا بودند. در نتیجه مالیات بر درآمد فقط شامل اشخاص حقوقی و شرکت های خارجی می شد که در کویت به کسب و کار می پرداختند. سیاست

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

مالیاتی دولت کویت هم بر همین پایه استوار بود که کویتی ها مشمول مالیات نشوند.

اما پس از تصویب قانون شرکت ها در سال ۱۹۶۰ وضع موجود دگرگون شد و شرکت‌های کویتی تشکیل شدند. در نتیجه قبول شخصیت حقوقی برای این شرکت‌ها موجب تعلق مالیات بر درآمد آنها می‌گردید که خلاف سیاست مالیاتی کویت بود. مشکل بویژه در مورد شرکت های کویتی که سرمایه آنها مشترک بین خارجیان و کویتی ها بود پررنگ تر می‌شد. یا بایستی هر دو گروه مشمول مالیات می شدند و یا هر دو معاف می‌گردیدند که هیچ یک مورد نظر دولت کویت نبود. برای حل این مشکل به وضع قانون نپرداختند و بلکه در عمل روش گذشته را ادمه دادند یعنی سهامداران کویتی معاف از مالیات و شرکت‌ها و سهامداران خارجی مشمول مالیات. نتیجه این که سود شرکت یا متعلق به سهامداران کویتی است که عملاً مالیاتی به آن تعلق نمی گیرد و یا از آنِ سهامداران خارجی است که مشمول مالیات می شود. نرخ های مالیاتی از صفر تا ۵۵ درصد بر حسب لایه‌های مختلف درآمدی مقرر گردیده است. اما به هر حال پس از پرداخت مالیات در سطح شرکت، سود سهام پرداختی به خارجیان هم از شمول مالیات معاف است.

در مورد درآمدهای شخصی نظیر حقوق و دستمزد و بهره دریافتیِ افراد و نظایر آنها کویت مانند سایر همتایان خود در خلیج فارس مالیاتی مقرر نداشته است. ضمناً کسر مالیات در منبع و مالیات بر مصرف هم در کویت وجود ندارد.

به این ترتیب کویت را می توان از جهت نظام مالیاتی در ردیف قطر قرار داد که سیاست تبعیض مالیاتی به سود شرکت ها و شهروندان خودی را دنبال می کند و بعکس خارجیان را مشمول مالیات قرار می دهد.

✿✿✿

پس از ذکرکلیاتی در باب نظام و سیاست مالیاتی چهار کشور ساحلی خلیج فارس یعنی امارات متحده عربی، بحرین، قطر و کویت (اولی در شماره قبلی مجله و سه کشور اخیر در گفتار حاضر) به موضوع مطرح در مقاله اصلی تحت عنوان «**درآمد تحصیل شده از**

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

خارج ومسائل مالیاتی مرتبط با آن» باز می گردیم که در شماره قبلی فصلنامه مالیات درج گردیده بود. به طور خلاصه بحث بر سر این است که با توجه به مواد مربوطهٔ قانون مالیات های مستقیم مانند بندهای ۲ و ٤ ماده یک و ماده ۱۸۰ و از همه مهم تر تبصره ماده ۱۸۰، اشخاص حقیقی یا حقوقی ایرانی که در ایران اقامت دارند و در مناطق مورد سخن سرمایه گذاری نموده و به فعالیت های اقتصادی اشتغال دارند، آیا بابت درامد حاصل از چنین منابعی مشمول مالیات ایران می گردند یا خیر، و اگر پاسخ مثبت است از جهت حجم سرمایه گذاری و درآمدها احتمال تعلق میزان قابل توجهی از مالیات تا چه اندازه است. جنبه حقوقی و قانونی قضیه یعنی موضوع تعلق مالیات بر حسب حقوق مالیاتی ایران در شماره گذشته مجله ضمن همان مقاله مبسوطاً مورد بحث قرار گرفت که به پاسخ مثبت در قبال پرسش مذکور رسیدیم و نیازی به تکرار مطلب در این مقام نمی‌بیند، جز این که به منظور آمادگی ذهنی بیشتر متن تبصره ماده ۱۸۰ را بار دیگر عیناً نقل می کنیم:

«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»

اما مطلب بعدی یعنی این که امکان تعلق میزان قابل توجهی از این گونه مالیات بابت درآمدهای حاصل از هریک از کشورهای مورد بررسی تا چه حد است، خود از دو جنبه می تواند مورد بررسی قرار گیرد. نخست از جهت آماری و یافتن واقعیت ها، به این معنی که سطح سرمایه گذاری ها و فعالیت های اقتصادی اشخاص ایرانی در هر کشور جداگانه بررسی شود تا بتوان برآوردی از حجم قضایا به دست آورد. چنین کاری را کارشناسان و مراجع ذیربط باید انجام دهند. جنبه بعدی توجه به مقررات مالیاتی کشورهای مورد بررسی ا ست که تا چه حد برای تعلق مالیات ایران جایی باقی می‌گذارد.

از بررسی های مختصر و مقدماتی فوق می توان برآورد نمود که مسأله در چهار کشور یادشده از یک قرار نیست. بیشترین امکان تعلق مالیاتِ مورد بحث ابتدا در مورد امارات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

متحده عربی وجود دارد و پس از آن در مورد بحرین. شاید هم به همین مناسبت باشد که آوازهٔ سرمایه گذاری های مورد بحث بویژه در امارات همه جا پیچیده است. در ا ین دو کشور چنان که دیدیم اصل بر عدم تعلق مالیات است، چه در ارتباط با اشخاص حقوقی و چه نسبت به اشخاص حقیقی. این سیاست امر پنهان و پوشیده ای نیست، بلکه بالصراحه در متن مقررات گنجانیده می شود و از سوی مسئولان اعلام می گردد و حتی به آن فخر می کنند.

با توجه به این واقعیت ها می توان نتیجه گرفت که درآمدهای خارجیان در این دو کشور مشمول ارفاق های بسیار بالا و بیش از حد متعارف می گردد. آنگاه اگر طبق مقررات کشورهای متبوع آن خارجیان چنین درآمدهایی مشمول مالیات شناخته شود، امکان مناسبی برای تعلق مالیات داخلی وجود خواهد داشت. در رابطه با ایران موضوع را در شماره گذشته مشروحاً مورد بررسی قرار دادیم و دیدیم که قانون مالیات های مستقیم عیناً به همین نحو طرح ریزی شده و در نتیجه در موارد عدم شمول مالیاتِ محل کسب این درآمد، امکان تعلق مالیات داخلی بر پایه شرایط معین وجود دارد. البته شرط ا صلی در این مورد همان طور که در شماره گذشته ذکر کردیم مقیم بودن صاحب درآمد در ایران ظرف سال مالیاتی مورد نظر است.

در مورد قطر و کویت چنان که دیدیم شرایط دیگری حکمفرما است و حد اقل در رابطه با شرکت ها و اشخاص حقوقی سیاست مالیاتی این دو کشور در جهت دیگری سیر می کند. این سیاست چنان که گفتیم در جهت تبعیض مالیاتی به زیان خارجیان حرکت می کند و به‌این سبب نمی تواند حاکی از ارفاقات مالیاتی قابل توجهی به سود خارجیان باشد. البته چه در این دو کشور و چه در امارات و بحرین همان گونه که گفتیم درآمدهای شخصی نظیر حقوق و دستمزد، بهره پول، سود سهام و امثال آنها به هر حال از مالیات معاف است، کسر مالیات در منبع وجود ندارد، و برخی مقررات ارفاقی مشابه دیگر که این نکات نیز در هر صورت باید در نظر گرفته شود. لا اقل نسبت به چنین مواردی حتی در مورد قطر و کویت نیز امکان تعلق مالیات ایران بر پایه دلایلی که ذکر شد منتفی نیست.

نهایت این که در تمام موارد توجه به واقعیات و آنچه در عمل می گذرد حائز ضرورت است. از جمله واقعیات مهم در این رابطه برآورد حجم درآمد مالیاتی احتمالی است که

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

می‌تواند ارزش ورود به چنین جریانی را توجیه کند (و البته ملاحظات دیگری که محتملاً توجه به آنها به مصلحت تشخیص داده شود). بررسی های آماری و واقعیت یابی که قبلاً ذکر شد نقش مهمی را در این خصوص ایفاء می نماید.

جنبه هایی از یک رأی مالیاتی – حقوقی

دکتر محمد توکل

در شمارهٔ ۱۸۲۱۰ مورخ ۸۶/۶/۱۵ روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران متن دادنامه‌ای از دیوان عدالت اداری به‌چاپ رسیده است که در نوع خود کم تر مشابه داشته و از چند جهت جلب توجه می نماید. نه مقدمه رای و نه متن آن از حیث بازگوئی کمّ و کیف قضیه چندان گویا نیستند و تنها با دقت چند باره و به یاری سوابق ذهنی می توان جریان امر را استنباط نمود. قضیه از این قرار بوده است که شخصی به موجب سند رسمی ملکی را به اجاره واگذار می کند، اما شروع رابطه استیجاری را چند مدت پس از تاریخ تنظیم و ثبت سند قرار می دهد. مرجع مالیاتی بر اساس اظهار نظر کسب شده از شورای عالی مالیاتی تاریخ تنظیم سند را از جهت مالیاتی ملاک قرار می دهد و از همان تاریخ مطالبه مالیات می نماید. مؤدی اختلاف را به دیوان عدالت اداری می کشاند و ابطالِ نظر اعلام شده از سوی شورای عالی مالیاتی را خواستار می شود که دیوان نیز رای خود را به همین ترتیب صادر می نماید. جنبه های جالب و قابل ذکر این رأی به شرح زیراند:

تمرکز روی بحث حقوقی بجای بحث مالیاتی

اولین نکتهٔ این رأی که جلب توجه می نماید تمرکز طرفین دعوا و دیوان روی مباحث حقوقی است به طوری که جنبه‌های مالیاتی قضیه کاملاً تحت‌الشعاع قرار می گیرد. البته متن اظهار

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

نظر شورای عالی مالیاتی در اختیار نگارنده نیست ولی اگر مندرجات دادنامه دیوان را ملاک قرار دهیم، مرجع مالیاتی استدلال خود را روی ماده ۱۳۰۵ قانون مدنی متمرکز ساخته است. متن این ماده چنین است:

«در اسناد رسمی تاریخ تنظیم معتبر است حتی بر علیه اشخاص ثالث. ولی در اسناد عادی تاریخ فقط در باره اشخاصی که شرکت در تنظیم آنها داشته و ورثهٔ آنان و کسی که به نفع او وصیت شده معتبر است»

از محتوای دادنامه چنین بر می آید که مرجع مالیاتی بر اساس همین ماده تاریخ تنظیم سند اجاره را مبدأ ایجاد رابطه استیجاری بین مالک و مستاجر قرار داده و مالیات را هم از همان تاریخ مطالبه کرده است، هرچند در متن همان اجاره نامه طرفین تاریخ شروع اجاره را زمانی متأخر از تاریخ تنظیم سند قرار داده بوده اند. به این ترتیب استدلال و تکیه اصلی مرجع مالیاتی روی مباحث حقوقی و به طور خاص روی ماده ۱۳۰۵ قانون مدنی متمرکز بوده است.

همین روش را هم مؤدی دنبال کرده و استدلال خود را بر موادی از قانون مدنی و قانون ثبت اسناد و املاک قرار داده است. از قانون مدنی وی مواد ۴۶۶، ۴۶۸ و ۴۶۹ را برگزیده است که همگی در مبحث عقد اجاره قرار دارند. ماده ۴۶۶ عقد اجاره را تعریف می کند و ماده ۴۶۸ به اجاره اشیاء، و نه املاک، مربوط است. لذا این دو ماده ارتباطی به اصل مسأله نداشته و چیزی را ثابت نمی کنند. اما ماده ۴۶۹ واقعاً به بحث اصلی مرتبط بوده و مقرر می دارد:

«مدت اجاره از روزی شروع می شود که بین طرفین مقرر شده و اگر در عقد اجاره ابتدای مدت ذکر نشده باشد از وقت عقد محسوب است»

مؤدی با استناد به این ماده می خواهد بگوید که قانون مدنی راه را باز گذاشته است که مالک و مستأجر تاریخ شروع اجاره را روزی غیر از تاریخ وقوع عقد تعیین کنند که در این صورت به‌حکم همین ماده تاریخ تعیین شده از سوی طرفین آغاز رابطه استیجاری خواهد بود.

از قانون ثبت اسناد و املاک، مؤدی مواد ۷۰ و ۷۱ را برگزیده است که متن آنها به شرح زیر است:

«ماده ۷۰ – سندی که مطابق قوانین به ثبت رسیده رسمی است و تمام محتویات و امضاهای مندرجه در آن معتبر خواهد بود مگر این که مجعولیت آن سند ثابت شود ...

ماده ۷۱ – اسناد ثبت شده در قسمت راجعه به اموال غیر منقوله که بر طبق مقررات راجعه به ثبت املاک ثبت شده است نسبت به طرفین معامله و قائم مقام قانونی آنها و اشخاص ثالث

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

دارای اعتبار کامل و رسمیت خواهد بود»

البته مؤدی شماره ماده ۷۱ را اشتباهاً ۷۲ نوشته است و ضمناً در متن ماده ۷۰ دست برده و قبل از عبارت «**معتبر خواهد بود**» کلمات «**برای ادارات**» را از خود افزوده است، گویا که متن این قسمت چنین است: «**... و تمام محتویات و امضاهای مندرجه در آن برای ادارات معتبر خواهد بود**». هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز در رأی خود صرفاً به همین مباحث حقوقی پرداخته و به طور خاص به ماده ۴۶۸ قانون مدنی و ماده ۷۰ قانون ثبت استناد کرده است.

به این ترتیب می بینیم که هر سه طرف قضیه یعنی مؤدی، مرجع مالیاتی و دادگاه همگی به مباحث حقوقی پرداخته اند به نحوی که در این دعوا مباحث مالیاتی و یا قانون مالیاتی نقشی را ایفاء نمی نماید که همین مطلب ویژگی دعوا و دادنامه مورد بحث را تشکیل می‌دهد.

آشفتگی اظهارات شاکی

این نیز ویژگی دیگر دعوای مورد بحث است. اظهارات شاکی در چند مورد دارای آشفتگی است که بویژه دو مورد آن جالب و قابل ذکر است. مورد نخست را، که شاید بتوان نام «زرنگی» و تحریف بر آن نهاد، دست بردن در متن ماده ۷۰ قانون ثبت اسناد و املاک است چنان که گویا ماده مذکور به این شرح است: «**سندی که مطابق قوانین به ثبت رسیده رسمی است و تمام محتویات و امضاهای مندرجه در آن برای ادارات معتبر خواهد بود مگر این که مجعولیت آن سند ثابت شود ...**». حال آن که در این ماده هیچ گونه اشاره ای به «ادارات» به‌عمل نیامده و دو کلمهٔ «برای ادارات» افزوده شاکی است.

شاکی همچنین شماره ماده ۷۱ را اشتباهاً ۷۲ نوشته و علاوه بر آن خطاهای دیگری را هم در استدلال خود مرتکب شده است که بدون شک از نوعی آشفتگی حکایت دارد. همان گونه که گفتیم اختلاف مؤدی و مرجع مالیاتی ناشی از تفاوت بین تاریخ تنظیم سند و تاریخ شروع عقد اجاره یا رابطهٔ استیجاری می باشد، یعنی در متن سند تنظیمی تاریخ شروع این رابطه برای مدتی بعد معین شده است که مرجع مالیاتی آن تاریخ متأخر را با استناد به ماده ۱۳۰۵ قانون مدنی نپذیرفته و تاریخ تنظیم سند را آغاز عقد اجاره و تعلق مالیات گرفته‌است. مثلاً اگر تاریخ تنظیم سند اول خرداد بوده است، تاریخ شروع رابطه استیجاری اول آذر ماه تعیین گردیده است. بدیهی است اگر خلاف این بود،یعنی تاریخ تنظیم سند پس از شروع رابطه استیجاری می بود و قرارداد بر این پایه منعقد می گردید استناد مرجع مالیاتی به ماده ۱۳۰۵ قانون مدنی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

معنی پیدا نمی کرد و اساساً این مرجع دیگر اعتراضی نمی داشت.

اما به رغم این مطلب ساده مؤدی در بحبوحهٔ اعتراضات و استدلالات خود ناگهان به همین نحو معکوس استدلال می کند و می گوید: «**از آنجا که تنظیم و صدور اسناد رسمی در هر معامله ای مستلزم رعایت کلیه تشریفات قانونی و اخذ پاسخ استعلامات متعدد از مراجعی همچون دارایی، شهرداری، تامین اجتماعی و ... می باشد که غالباً تنظیم آن حد اقل چندین ماه به طول می انجامد، در نتیجه تاریخ تنظیم و صدور سند رسمی همواره مدتی پس از تاریخ وقوع عقد خواهد شد**». اگر دنبال این استدلال را بگیریم به این نتیجه می‌رسیم که مؤدی خود می پذیرد که مدت ها قبل از تنظیم سند، اجاره بها دریافت می کرده است. آنگاه مرجع مالیاتی به چه سبب می بایستی معترض باشد و اصرار کند که خیر، تاریخ عقد و ایجاد رابطه استیجاری را نمی پذیرم و همان تاریخ تنظیم سند باید ملاک تعیین اجاره‌بها قرار گیرد؟

البته باید گفت که این در واقع نوعی آشفتگی در بیان مطلب است وگرنه خواسته و استدلال اصلی مؤدی و دیوان عدالت همان است که بالا تر بیان شد.

حلّ جنبه حقوقی قضیه

در همین مقام طبعاً پرسشی به میان می آید و آن این که از دید حقوقی چه اظهار نظری می‌توان نسبت به قضیه مطروحه به عمل آورد. همان گونه که گفتیم استدلال حقوقی مؤدی و دیوان عدالت از طرفی بر قانون مدنی و از سوی دیگر بر قانون ثبت اسناد و املاک متکی است. در اینجا بحث قانون مدنی را دنبال می کنیم. متن ماده ۴۶۸ قانون مدنی را قبلاً ملاحظه کردیم. این ماده مصرّح است به این که طرفین می توانند تاریخ شروع اجاره را خود تعیین کنند و اگر چنین کردند همان تاریخ ملاک اعتبار خواهد بود. اما اگر این تاریخ ضمن عقد تعیین نشده باشد، شروع اجاره از همان تاریخ وقوع عقد به حساب خواهد آمد. پس به‌طور اصولی و از نظر حقوقی امکان متفاوت بودن تاریخ عقد و تاریخ شروع اجاره امکان پذیراست. اما از طرفی می بینیم که ماده ۱۳۰۵ همان قانون مدنی گفته‌است: «**در اسناد رسمی تاریخ تنظیم معتبر است حتی بر علیه اشخاص ثالث**». به حکایت دادنامه، مرجع مالیاتی دقیقاً با استناد به همین ماده اعلام داشته است که با وجود قید در سند به این که شروع اجاره در زمان متأخری خواهد بود، ولی با توجه به ماده ۱۳۰۵ به شرح فوق همان تاریخ تنظیم سند ملاک

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

شروع اجاره و تعلق مالیات تلقی خواهد شد. پس تمامی بحث و جان مطلب (از نظر حقوقی) به عبارت صدر ماده ۱۳۰۵ قانون مدنی باز می‌گردد و بحث ما نیز در این مرحله باید بر همان عبارت متمرکز گردد.

ه مؤدی و نه دیوان عدالت اداری هیچ یک خود را درگیر بحث جدی روی همین ماده ۱۳۰۵ کرده و قضیه را در سطح آن تلقی نموده و پاسخی در خور همین گونه برخورد اعلام داشته‌اند. عبارتی که مؤدی به کار برده از طرفی چنین است که گویا مرجع مالیاتی از مفاد ماده ۱۳۰۵ سوء برداشت کرده است واز طرف دیگر ماده ۱۳۰۵ به مفهوم بی‌اعتباری مندرجات سند نبوده و اصولاً قانونگذار چنین منظوری نداشته است. دیوان عدالت اداری نیز به این عبارت اکتفا کرده است که «**اعتبار تاریخ تنظیم سند به شرح ماده ۱۳۰۵ قانون مدنی نافی اعتبار آثار مترتب بر سایر مندرجات اسناد رسمی از جمله تاریخ شروع مدت اجاره مقرر بین طرفین نیست**».

چنان که می بینیم شاکی و دادگاه هر دو به ذکر حکمی یا برداشتی کلی اکتفا کرده اند بی آن که به استدلال و اثبات این گونه حکم متوسل شوند. البته شاکی مطلب دیگری هم عنوان کرده است و آن این که قانون ثبت اسناد و املاک متأخر از قانون مدنی است و بنا بر این اگر هم تعارضی بین مواد ۷۰ و ۷۱ قانون ثبت از یک سو و ماده ۱۳۰۵ قانون مدنی از سوی دیگر باشد، قانون ثبت را در این قسمت باید ناسخ حکم مورد بحث در ماده ۱۳۰۵ قانون مدنی و در نتیجه حاکم بر مورد دانست. بدیهی است این گونه استدلال نیز در سطح قضیه بوده و به معنی ورود در بطن مطلب نمی باشد.

برای درک ماهیت حکم مندرج در ماده ۱۳۰۵ قانون مدنی نخست باید موقعیت آن را در متن قانون در نظر گرفت. این بخش از قانون مدنی جزئی از جلد سوم این قانون است که کلاً به ادلهٔ اثبات دعوا مربوط است. یعنی در واقع مباحث ماهوی و مربوط به ماهیت حقوق و تکالیف دنبال نمی کند و بلکه جنبهٔ آئینی دارد یعنی جزئی از آئین دادرسی مدنی است. برداشت گارنده این است که محتملاً در زمان تصویب قانون مدنی هنوز قانون آئین دادرسی مدنی به تصویب نرسیده بوده است و تدوین کنندگان قانون مدنی خواسته بوده اند این جای خالی را تا حدودی در رابطه با دلایل اثبات دعوا پر کنند. به هر حال قانون مدنی ادله اثبات دعوا را ،ترتیب بر می شمارد که شامل اقرار، اسناد، شهادت، امارات و قسم هستند. تمامی این دلایل هنگامی موضوعیت پیدا می کنند که پای اختلاف و مرافعه پیش آید، کما این که در صدر مواد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

راجع به اسناد گفته می شود: «**سند عبارت است از هر نوشته که در مقام دعوا یا دفاع قابل استناد باشد**» (ماده ۱۲۸۴).

ماده ۱۳۰۵ نیز در همین بخش از قانون قرار دارد که متن آن را قبلاً ملاحظه کردیم. بار دیگر در این متن دقت کنید. قانونگذار می خواهد بگوید که تاریخ تنظیم سند رسمی معتبر است یعنی کسی نمی تواند بگوید که این تاریخ تنظیم که از سوی دفتر اسناد رسمی و یا مرجع صلاحیتدار دولتی در متن سند قید گریده مورد قبول نمی باشد. یعنی مثلاً ادعا کند که دفتر اسناد رسمی این تاریخ را نادرست نوشته است و تاریخ صحیح فلان زمان می‌باشد. چنین مطلبی را حتی شخص ثالث هم نمی تواند ادعا کند. در قضیه ای که به طرح اختلاف در دیوان عدالت اداری کشیده است، مرجع مالیاتی را می توان شخص ثالث دانست (شخص اول موجر و شخص ثانی مستأجر بوده اند). حال این شخص ثالث یعنی مرجع مالیاتی نمی تواند ادعا کند که من تاریخ تنظیم این سند اجاره را که روی آن قید شده است قبول ندارم. ولی اگر سند عادی باشد شخص ثالث می تواند ادعایی از این نوع را به عمل آورد.

مفهوم ماده ۱۳۰۵ از این قرار است که گفته شد، یعنی تاریخ تنظیم سند رسمی که از سوی دفترخانه قید شده است مورد قبول است و هیچ کس – از جمله مراجع مالیاتی – نمی توانند بگویند این تاریخ حقیقت ندارد و تاریخ واقعی فلان روز است. با این توصیحات روشن می شود که اساساً ماده ۱۳۰۵ قانون مدنی به قضیه مطروحه بی ارتباط بوده است، زیرا هیچ گونه بحثی در این زمینه مطرح نبوده است که آیا تاریخ تنظیم سند صحیح است یا غلط، بلکه بحث بر سر این بوده است که مالک و مستأجر تاریخ استفاده از مورد اجاره و شروع رابطه استیجاری را متأخر از تاریخ تنظیم سند قرار داده‌بوده اند و در این حالت آیا باید به این توافق طرفین ترتیب اثر داد یا نه؟

از نظر حقوقی پاسخ سئوال اخیر مثبت است که حکم آن را قبلاً از ماده ۴۶۸ قانون مدنی نقل کردیم. دیدیم که این ماده می گوید طرفین می توانند هر تاریخی را بخواهند ضمن عقد برای شروع اجاره تعیین کنند. بر اساس این استدلال می توان از دید حقوقی نتیجه گیری دیوان عدالت را بلامانع دانست و چنان که دیدیم طرف سوم قضیه یعنی مرجع مالیاتی هم به استدلال حقوقی بسنده کرده است. البته اگر مرجع مالیاتی وارد در ماهیت قضیه مالیاتی می‌شد و صحت ادعای شاکی دائر بر متأخر بودن زمان شروع اجاره نسبت به تاریخ وقوع عقد را نمی‌پذیرفت و استدلال خود را متوجه این جنبهٔ موضوع می نمود، داستان صورت دیگری

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

به‌خود می گرفت که ذیلاً به شرح آن می پردازیم.

از دید مالیاتی

ابتدا لازم است تصریح شود که این قسمت از بحث به اختلاف بین مؤدی و مرجع مالیاتی به‌شرح مندرج در دادنامه مورد بررسی ارتباطی ندارد و هدف قبول یا ردّ رأی صادر از دیوان عدالت نمی باشد. به قراری که از مطالب دادنامه دیوان بر می آید طرفین هر دو توجه خود را روی یک بحث صرفاً حقوقی و در نهایت روی ماده ۱۳۰۵ قانون مدنی متمرکز ساخته اند و تمامی اختلاف مآلاً به برداشت حقوقی از این ماده منتهی شده است و هیچگاه صحت ادعای مؤدی در مورد فاصله بین زمان تنظیم سند و شروع اجاره مورد تردید و موضوع بحث قرار نگرفته است. تحت این شرایط خاص رأی صادره (لا اقل از دید نگارنده) قابل ایراد به نظر نمی رسد.

به این ترتیب بحث حاضر جنبهٔ اصولی دارد و هدف از آن طرح یک نکته خاص است که صرفاً جنبه مالیاتی دارد و یا بهتر بگوییم جزئی از حقوق مالیاتی دوران معاصر و از جمله اصول و مبانی آن به شمار می رود. سخن بر سر قاعده ای از قواعد حقوق مالیاتی نوین است که ذیلاً به شرح آن می پردازیم.

قاعدهٔ ماهیت فوق شکل

مقدمتاً باید بگوییم که حقوق مالیاتی در زمان ما توسعهٔ بارزی پیدا کرده و به عنوان رشته ای مستقل از دانش حقوقی دارای ضوابط و مشخصات ویژهٔ خود گشته است. از جمله مباحث این رشته موضوع تفسیر قانون مالیاتی است. در این رابطه از مدتها پیش مسأله ای به این شکل مطرح بوده است که آیا تفسیر قوانین مالیاتی تفاوتی با تفسیر سایر قوانین ندارد و باید بر اساس همان ضوابط و معیارهایی صورت گیرد که در مورد قوانین غیر مالیاتی مراعات می‌گردد و یا این که علاوه بر آن برخی قواعد و معیارهای ویژهٔ حقوق مالیاتی نیز وجود دارند که به‌طور خاص باید هنگام تفسیر مقررات مالیاتی در نظر گرفته شود. آنچه ظهور این اندیشه را ایجاب نموده است آثار اقتصادی و اجتماعی قوانین مالیاتی و محیط اقتصادی ویژه‌ای است که قانون مالیاتی در متن آن عمل می کند.

بحث مذکور به پاسخ مثبت در قبال شقّ اخیر منتهی گردیده است، به این معنی که تفسیر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

قانون مالیاتی از برخی ویژگی ها برخوردار است و از موازین معینی پیروی می نماید. بر همین اساس در طول زمان چند ضابطه و معیار معین شکل گرفته است که در تفسیر قوانین مالیاتی کاربرد دارند. یکی از برجسته ترین آنها ضابطهٔ Substance over form است که می توان به قاعدهٔ «ماهیت فوق شکل» ترجمه نمود. مفهوم قاعدهٔ مذکور این است که هنگام طرح مسائل مالیاتی در ارتباط با هر معامله یا اقدام مشمول مالیاتی باید به ماهیت و حقیقت آن معامله و انگیزه های آن توجه داشت و فقط شکل ظاهری و قالب قانونی آن را نباید در نظر گرفت. بر پایه این قاعده اگر معامله ای با انگیزهٔ مالیاتی یعنی پرداخت مالیات کم تر از میزان حقّه منعقد شده باشد، ظاهر معامله را نادیده می گیرند و به کشف حقیقت و رابطه ای که به‌طور واقعی بین طرفین وجود داشته است می پردازند.

نکته جالب این که حقوق ایران لا اقل در یک مورد به همین ضابطه توجه داشته و به موجب ماده ۲۱۸ قانون مدنی چنین مقرر داشته است: «**هرگاه معلوم شود معامله به قصد فرار از دین به طور صوری انجام شده آن معامله باطل است**». به نظر نگارنده این ماده نسبت به مسائل مالیاتی نیز می تواند کاربرد داشته باشد. مالیات بلاشک دینی است بر عهدهٔ مؤدی و بنا بر این اگر او روابط حقوقی خود را به طور صوری و با انگیزهٔ نپرداختن مالیات تنظیم نماید، و یا نپرداختن مالیات یکی از انگیزه های تنظیم رابطه حقوقی به شکل مورد نظر باشد، آنگاه می‌توان به همین ماده ۲۱۸ قانون مدنی استناد جست و چنان شکل حقوقی معین را باطل و غیر قابل استناد دانست.

رویه دیوان عدالت اداری

نکتهٔ جالب تر این که سوابق آراء هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز خالی از قبول همین قاعدهٔ ماهیت فوق شکل نمی باشد. از جمله به دادنامه شماره ۳۱۶ مورخ ۱۳۷۵/۱۲/۲۵ دیوان می توان اشاره کرد که در رابطه با شکایت اتحادیه مرکزی تعاونی های مصرف کارگران ایران به خواستهٔ ابطال بخشنامه شماره ۲۷۹۹۶-۳/۴/۱۷۲۷ مورخ ۷۴/۵/۲۱ معاونت درآمدهای مالیاتی آن زمانِ وزارت امور اقتصادی و دارایی صادر شده بود. بخشنامه مذکور موضوعاً به ماده ۱۳۳ قانون مالیات های مستقیم مربوط بود که به موجب آن «**صد در صد درآمد شرکت‌های تعاون روستایی، عشایری، کشاورزی، صیادی، کارگری، کارمندی، دانشجویان و دانش آموزان و اتحادیه های آنها از مالیات معاف است**».

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

اگر قاعدهٔ ماهیت فوق شکل مراعات نگردد و تنها عبارات و الفاظ قانونی در نظر گرفته شود، آنگاه ماده ۱۳۳ مذکور را می توان چنین فهمید که صِرف ثبت و تشکیل شرکت های تعاونی جهت برخورداری از معافیت کافی است بدون این که لازم باشد به نوع فعالیت واقعی شرکت و ماهیت حقیقی درآمدهای آن توجه کنیم. اما بخشنامه مالیاتی توجه خود را بر ماهیت معطوف داشته و متذکر شده بود:

« باید توجه داشت که معافیت مذکور ناظر بر درآمدهایی است که در حدود مقررات و اساسنامه های تنظیمی بر اساس قانون بخش تعاون، منطبق با عنوان شرکت تعاونی تحصیل می شود. لذا در مواردی که فعالیت های شرکت تعاونی مغایر با عنوان شرکت‌های موصوف باشد درآمد تحصیل شده از محل فعالیت های مذکور مشمول معافیت نخواهد بود».

به این ترتیب مرجع مالیاتی دقیقاً قاعدهٔ ماهیت فوق شکل را به صورت الفاظ و عبارات فوق مطرح ساخت و بسیار جالب تر آن که هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نیز عیناً بر همین روال عمل نمود و مقرر داشت:

«مراد از حکم مقرر در ماده ۱۳۳ قانون اصلاح قانون مالیات های مستقیم مصوب سال ۱۳۷۱ معافیت شرکت های تعاونی از پرداخت مالیات ناشی از درآمد فعالیت های متناسب و هماهنگ با اهداف و اساسنامه شرکت های مزبور می باشد. بنا بر این بخشنامه مورد اعتراض که مبین همین معنی می باشد خلاف قانون تشخیص نگردید»

اکنون باز گردیم به رأی تازه دیوان عدالت اداری که موضوع اصلی مقالهٔ حاضر را تشکیل می‌دهد و بالا تر به شرح آن پرداختیم. در این مورد هیچ یک از اطراف قضیه یعنی شاکی، دادگاه و مرجع مالیاتی قدم از ظاهر مقررات فراتر نگذاشته و همگی مصرّانه بر الفاظ قانون تکیه کرده اند. مؤدی و دیوان روی ماده ۷۰ قانون ثبت اسناد و املاک پافشاری کرده اند که به موجب آن محتویات و امضاهای مندرج در سند رسمی معتبر است مگر این که مجعولیت سند ثابت شود. می توان پرسید آیا این امکان منتفی است که طرفین معامله مندرجات همان سند رسمی را بر خلاف واقع و با انگیزه های معینی اظهار بدارند و سند بر همین پایه ثبت شود؟ اگر پاسخ منفی به این سئوال بدهیم نه تنها منکر واقعیات زندگی روزمره شده ایم، بلکه به این نتیجه خواهیم رسید که ماده ۲۱۸ قانون مدنی هم بیهوده تدوین شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

پاسخ دقیق تر به چنان برداشتی را ماده ۵۴ قانون مالیات های مستقیم می دهد. این ماده ابتدا می گوید مال‌الاجاره از روی سند رسمی تعیین می شود. سپس حالاتی را پیش بینی می کند که اگر خوب شکافته شود حاکی از این است که قانونگذار امکان غیر واقعی بودن مفاد سند رسمی را منتفی نمی داند. یکی از این حالات این است که سند رسمی مبلغی را به عنوان اجاره بها تعیین کند اما این فقط ظاهر قضیه باشد و در عمل مستأجر علاوه بر اجاره بهای مندرج در سند، مابازای دیگری هم به مالک بدهد و آن بهرهٔ مبلغ معینی پول است که به عنوان ودیعه در اختیار مالک قرار داده است. حالت دوم از این هم واضح تر است یعنی غیر واقعی بودن سند را آشکار تر بیان می دارد و آن این است که معلوم شود «**اجاره ملک بیش از مبلغی است که مأخذ تشخیص درآمد مشمول مالیات قرار گرفته است**». به‌حکم همین ماده در حالت اول سند رسمی کان لم یکن تلقی می شود و بجای آن اجاره بهای املاک مشابه ملاک تعیین مالیات قرار می گیرد و در حالت دوم نیز سند رسمی را به کناری می نهند و مبلغ واقعی اجاره بها را از جهت مالیاتی ملاک عمل قرار می دهند.

این هم مورد دیگری است که قانون مملکتی بر قاعدهٔ ماهیت فوق شکل مهر تأیید می‌نهد و حکم به عدم رعایت سند رسمی در صورت آشکار شدن عدم واقعیت مندرجات آن می‌دهد.

اما در ارتباط با دادنامه جدید دیوان عدالت اداری و دعوای مطرح در آن همان گونه که گفتیم هیچ یک از طرف های قضیه به نکتهٔ مربوط به واقعیت جریان و بطن و ماهیت آن توجهی مبذول نداشته و عموماً در سطح قضایا یعنی الفاظ چند ماده قانونی حرکت کرده‌اند. به این مطلب هیچکس نپرداخته است که آیا ادعای مندرج در سند رسمی دایر بر این که شروع اجاره از زمانی متأخر از تاریخ وقوع عقد و تنظیم سند خواهد بود، با واقعیت قضایا انطباق داشته است یا خیر و همگی به بحث الفاظ روی مواد قانونی اکتفا کرده اند.

در خاتمه یادآور می گردد که مطالب بیان شده در این مقاله مبتنی بر نظرات شخصی نگارنده است و طبعاً قابل نقد می باشد. ضمناً متن دادنامه دیوان عدالت اداری در قسمت مربوط به مقررات مالیاتیِ همین شماره از مجله مالیات به چاپ رسیده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

تاریخ مالیات

مالیات نمک و استقلال هند

مهیار قارن

شبح استعمار بریتانیا بر تاریخ چند صد سالهٔ اخیر هند - تا اواسط قرن بیستم – سایه افکنده بود و منابع اقتصادی و انسانی این شبه قا ره به سود اربابان ا نگلیسی به یغما می‌رفت. شکل استعمار و بهره کشی نیز بسیار خشن و آزار دهنده بود که از جمله مظاهر آن را می توان در ارتباط با مالیات نمک جستجو نمود. این مالیات تاریخچه‌ای طولانی و بس ناخوشایند دارد. کمپانی هند شرقی بریتانیا که استعمار انگلیس با فعالیت های آن آغاز شد، بر این منبع گریز نا پذیر زندگی هندیان دست انداخت. در آغاز بابت استفاده از اراضی و مناطقی که از نمک آنها بهره برداری می شد وجوهی دریافت می گردید و سپس در اواسط قرن هجدهم این وجوه به نوعی عوارض بدل شدند. این نحوه عمل نه تنها مایه تضرر و فشار بر عامّه مردم بود، بلکه اثر جانبی دیگری نیز برجای نهاد و آن افزایش قیمت نمک بود که سبب شد صنعت داخلی نمک نتواند در برابر رقابت نمک وارداتی مقاومت کند و جریان واردات نمک از اسپانیا، رومانی، عدن و حتی از لیورپول انگلستان به هند آغاز شد.

در نیمه اول قرن بیستم دولت به وضع موجود اکتفا نکرد و رسماً قانون نمک را به‌تصویب رسانید که به موجب آن صنعت نمک رسماً در انحصار دولت درآمد و مصرف نمک مشمول مالیات گردید. در نتیجه هرگونه اقدام در جهت تولید و برداشت مستقیم نمک جرم محسوب می شد و متخلفین به مجازات زندان و مصادره موجودی نمک ایشان محکوم می شدند. بر اثر این اقدامات بهای نمک سیر صعودی طی نمود که فشار آن بویژه بر طبقات محروم فوق‌العاده بود. اکثریت مردم هند هنوز هم در فقر و فاقه به سر می برند تا چه رسد به آن زمان که پیدا است در چه شرایط اسفباری روزگار می گذرانیدند (درآمد متوسط یک هندی در روز کم تر از ۲ آنه بود، در حالی که درآمد نایب‌السلطنه هند روزانه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

به ۷۰۰ روپیه بالغ می گردید. روپیه آن زمان معادل ۱۶ آنه بود). برای چنین مردمی نمک یگانه چاشنی بود که می توانستند به غذای یک نواخت و محقَر خود بیافزایند، گذشته از این که برای حفظ سلامت بدن از جمله واجبات به شمار می رفت. نمک برای استفاده دام‌های روستائیان نیز از ضرورت برخوردار بود.

نقش مهماتما گاندی

تحت این شرایط زمینه برای یک جنبش عمومی آماده شده بود و بخت با هندیان یار بود که در آن زمان رهبری توانا پا به عرصه نهاده بود و ابتکار عمل را در این مورد به دست گرفت. وی موهانداس کارامچاند گاندی بود که در جریان خیزش از سوی مردم به لقب مهماتما (به معنی روح بزرگ) ملقب گشت. گاندی (متولد سال ۱۸۶۹ در پوربندر از ایالت گجرات هند) در ۱۹ سالگی به انگلستان رفت و در آنجا علاوه بر تحصیل در رشته حقوق به مطالعات فلسفی و اجتماعی پرداخت. در سال ۱۸۹۱ به هند بازگشت و از آنجا به آفریقای جنوبی رفت و به شغل وکالت دادگستری پرداخت. عمده فعالیت او در این دوره توجه به دفاع از حقوق هندیان مقیم آفریقای جنوبی بود که با مظالم و تحقیر و تخفیف‌های نژاد پرستانه حاکمان و عموماً سفید پوستان آن سرزمین مواجه بودند. در سال ۱۹۱٤ گاندی به هند بازگشت و از این پس تا پایان عمر زندگی خود را تماماً وقف کوشش و مبارزه برای رهائی هندیان از ستم ا ستعماری و استقلال هند نمود.

در سال ۱۹۱۹ گاندی به عنوان یکی از رهبران حزب تازه تأسیس کنگره ملی هند برگزیده‌شد و در سال ۱۹۲۰ نوعی مبارزه و مقامت منفی و عدم همکاری علیه بریتانیا را آغاز نمود. وی هندیان را فراخواند که خود به ریسیدن پنبه و تهیه پارچه بپردازند و از خرید هرگونه پارچه انگلیسی خودداری کنند و حتی دادگاه ها و مراجع دولتی وابسته به انگستان را نیز تحریم نمایند. بر اثر این اقدام گاندی سال های ۱۹۲۲ تا ۱۹۲٤ را در زندان گذرانید.

راه پیمائی نمک

مهم ترین و پرآوازه ترین اقدام گاندی در آن زمان جنبشی بود که در جهت مقابله با

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

قانون نمک و مالیات نمک به راه انداخت. انتخاب مسأله نمک برای یک خیزش اساسی نشانه نبوغ و فراست گاندی به شمار می رفت. اولا نمک مورد احتیاج فرد فرد مردم است و بعد از آب و هوا شاید کم تر چیزی به این اندازه مورد نیاز عمومی باشد. ثانیاً نمک از امکانات کاملاً اولیه و ساده‌ای که طبیعت در اختیار عموم قرار داده است یعنی زمین و دریا تهیه می شود. به این دلایل اقدام هر دولتی در جهت ایجاد مانع برای استفاده مردم از چنین منبع حیاتی می تواند سمبل و مظهر قهر و زورگویی تلقی شود چنان که همگان وجود اجحاف و ستم را به آسانی درک نمایند.

گاندی در عین حال تحت تاثیر افکار فلاسفه و نویسندگانی همچون لِوْ تولستوی و هنری دیوید تورو (Thoreau) و اندیشه های خود نوعی فلسفه و طرز تفکری را پایه گذاری نموده بود که در زبان هندی ساتیا گراها (Satyagraha) به معنی «سرسپردگی به حقیقت» نامیده می‌شود. لازمهٔ پای بندی به این مکتب خودداری از اعمال قهر آمیز است و در مقابل خواست های به حق را باید از طرق مسالمت آمیز و بدون توسل به زور تامین نمود.

مجموعهٔ این عوامل گاندی را به ا نتخاب شیوهٔ خاصی سوق داد و آن برپا ساختن یک راه‌پیمائی طولانی در اعتراض به مقررات مربوط به انحصار و مالیات بر نمک بود. پیش از آن گاندی در مقام حل مسأله با مقامات انگلیسی حاکم بر هند (نایب‌السلطنه هند) برآمد. ولی این مذاکرات به جایی نرسید و بلکه دولت یکی از رهبران مهم جنبش به نام سردار پاتل (Vallabhbhai Patel) را دستگیر و محاکمه و محکوم نمود. بر اثر این اقدام مردم به هیجان آمدند و گاندی اعلام داشت که مبارزه اکنون آغاز شده است و بر ما است که آن را تا آخر ادامه دهیم. وی از عموم مردم دعوت کرد که به سر کارهایشان نروند، مغازه‌ها، کارگاه ها، مدارس و سایر مؤسسات را به تعطیل بکشانند ولی از هرگونه خشونت خودداری کنند و کار را تا به آخر بدون مبادرت به قهر و زور ادامه دهند.

در رابطه با مساله نمک گاندی لزوم مقاومت و شکستن قانون نمک را لازم دانست. او سه راه را برای نقض این قانون ارائه داد. نخست تولید نمک در نقاطی که مردم دستگاه ها و امکانات آن را دارا می باشند. دوم فروش نمک تهیه شده از دریا و خشگی علی رغم ممنوعیت پیش بینی شده در قانون مذکور و سوم خرید این گونه نمک غیر قانونی که خود

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

طبق همان قانون جرم شناخته شده است. وی از مردم خواست به هر یک از این راه ها و یا مجموعه ای از آنها جهت شکستن قانون نمک مبادرت نمایند.

آنگاه راه پیمائی تاریخی اعتراض به مالیات نمک که از مدت ها پیش طرح ریزی شده بود در ساعت شش و نیم صبح روز ۱۲ مارس ۱۹۳۰ آغاز شد راه پیمائی به پیشگامی گاندی و شرکت ۷۸ داوطلب از پیروان وی آغاز شد و در طول راه گروه های مردم به آنان می‌پیوستند. خبر راه پیمایی توده مردم هند را به هیجان آورد و کار مقاومت بالا گرفت. گاندی و همراهانش زیر گرد و خاک راه پیمایی می کردند و همین قدر که طلیعهٔ آنان در دهات و قصبات پدیدار می شد مردم فوج فوج به استقبال می شتافتند و باران گل و سکه‌های پول نثار آنان می کردند. در بورساد استقبال از گاندی و همراهان با استعفای دسته جمعی کدخدایان و سایر مقامات جشن گرفته شد. بیش از صد مقام هندی در ۲۵ روستا و قصبه استعفای خود را تسلیم داشتند. پس از ۳۲۰ کیلو متر راه پیمایی از سابارماتی اشرام تا دندی در کنار دریا بالاخره در ششم آوریل ۱۹۳۰ ساعت هشت و سی دقیقه صبح گاندی و همراهان قانون نمک را به این ترتیب نقض کردند که مقداری از نمک موجود در مخزنی را بدون اجازه برداشت کردند. گاندی خود زمانی که نمک را برمی داشت گفت: **«من با این کار بنیان امپراتوری بریتانیا را به لرزه در می آورم»**.

نمک به صورت سمبل و مظهر اراده مردم برای رسیدن به آزادی درآمد. به دنبال اقدام گاندی در سر تا سر هند لا اقل پنج میلیون هندی در بیش از پنج هزار اجتماعات کوچک و بزرگ همان اقدام سمبولیک گاندی را تکرار کردند. مقامات انگلیسی به خشم آمدند و به دستگیری های گسترده دست زدند چنان که زندان ها از مردم پر شد. گاندی نیز خود دستگیر و به زندان افتاد. اما در برابر مقاومت و خشم مردم عاقبت دولت انگلیس به زانو درآمد و قراردادی بین گاندی و ایروین نایب‌السلطنه هند منعقد گردید. انگلستان پذیرفت که کنفرانسی برای رسیدگی به درخواست های هند برپا سازد. گاندی خود به عنوان نماینده حزب کنگره به لندن رفت و در این مذاکرات لرد ایروین نایب‌السلطنه هند به عنوان همتای او شرکت کرد. جالب این که گاندی باهمان جامه ساده و فقیرانه خود که تمامی بدن او را هم نمی پوشانید در این مذاکرات شرکت جست و خشم بسیاری را بر انگیخت.

به این ترتیب بریتانیای کبیر که تا آن زمان حاضر نشده بود حزب کنگره را به رسمیت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

بشناسد یکی از مهم ترین مقامات کشور را به عنوان همتا و طرف مذاکره با گاندی تعیین کرده بود. وینستون چرچیل سیاستمدار پر آوازه انگلیسی در این خصوص عباراتی را به‌کار برده است که ملاحظه آن لازم و عبرت انگیز است: **«این هشیار دهنده و در عین حال تهوغ آوراست که ببینیم گاندی این حقوقدان فتنه انگیز میدل تمپل[1] با سر و وضع یک فقیر از آن گونه که در مشرق زمین بخوبی شناخته است، نیمه عریان از پله های قصر نایب‌السلطنه بالا می رود تا در شرایط مساوی با نمایندهٔ پادشاه امپراتور به مذاکره بپردازد، در حالی که هنوز مبارزهٔ نافرمانی مدنی خود را به نحو گستاخانه ای سازماندهی می کند و بر پا می‌دارد».**

راه پیمائی نمک از اهمیت زیادی در تاریخ هندوستان برخوردار است و در واقع مقدمهٔ مبارزات گسترده تری را فراهم آورد که عاقبت به تامین هدف نهائی گاندی یعنی استقلال هند انجامید. مورخان و صاحبنظران خصائص چندی را در این مورد بر شمرده اند. نخست این که گاندی به نقش مهم سمبولیزم در تهییج و به حرکت در آوردن مردم به‌خوبی پی برده بود و این به همت نبوغ ذاتی او بود و نه این که تحصیلات یا بررسی‌های ویژه ای را در این مورد به عمل آورده باشد. تصویر وی با عصایی در دست در حال حرکت در جاده های پر گرد و خاک با گام هایی استوار و نشانه های استحکام اراده در چهرهٔ وی تاثیر شگفتی در اذهان برجای می نهاد. دیگر این که برخلاف بسیاری از انقلابگران، گاندی هیچ گاه در صدد بر نیامد که حتی بخشی از نیات خود را پوشیده نگاه دارد. در نتیجه مقامات انگلیسی از همهٔ مقاصد و نقشه های او به خوبی آگاهی داشتند. گویی که گاندی به این ترتیب دولت انگلستان را دعوت می کرد او را دستگیر کند. سومین نکته این بود که گاندی بین داوطلبان شرکت در راه پیمایی که به‌دنبال او به راه افتادند حتی یک زن را قرار نداده بود. این در حالی بود که در سایر موارد زنان به طور فعال در پیروی از گاندی و نهضت او شرکت داشتند. علت این که در

---

۱. Middle Temple - نام ساختمانی است در لندن که همراه با سه ساختمان دیگر محل کار یا کانون چهار انجمن حقوقی در شهر لندن است. این انجمن ها نقشی مانند کانون وکلا را ایفاء می‌کنند و داوطلبان شغل وکالت باید به یکی از آنها وابسته بوده و از همان طریق جهت احراز چنین مقامی اقدام کنند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

این راه‌پیماییِ بخصوص زنان شرکت داده نشده بودند آن بود که بهانه ای به دست مقامات انگلیسی ندهد که مدعی شوند گویا به خاطر مراعات وضع زنان و ترحم به آنان از حمله به راه پیمایان و توقیف و آسیب رسانیدن به ایشان خودداری کرده اند. و بالاخره این راه‌پیمایی توانست نقش دیگری را به خوبی ایفاء کند و آن سیاسی کردن عامه مردم و توده های عقب افتاده و بسیار فقیر جامعه بود.

جالب این که گاندی در زمان این راه پیمایی شصت و یک ساله بود با بدنی نحیف و رنجور، اما با پای بندی شگفت و بی همتا به حقیقت و اراده ای آهنین که هیچگاه خللی در آن وارد نشد و عاقبت امپراتوری انگلستان را مستأصل ساخت. وینستون چرچیل بالاخره شکست را پذیرفت و در این باب نوشت: **«یک فقیر نیمه عریان قدرت امپراتوری بریتانیا را به زانو درآورد»**.

برای آن که گفتار خود را با مطلبی مالیاتی به پایان بریم یاد آور می شویم که قبل از شروع نا آرامی های مربوط به مالیات نمک درآمد دولت انگلیس از محل این مالیات سالانه به ۲۵ میلیون لیره استرلینگ بالغ می شد که در آن زمان رقم بسیار قابل توجهی به شمار می رفت.

مقررات، آراء و بخشنامه های مالیاتی

بخشنامه شماره ۳۸۹۶۳ مورخ ۱۳۸۶/۴/۳

نظر به این که در خصوص شمول یا عدم شمول معافیت صادرات کالاهای غیر نفتی و خدمات (منجمله فراورده های پتروشیمی، قیر، روغن موتور و نظایر آن) از پرداخت هرگونه مالیات و عوارض در اجرای بند «د» ماده ۳۳ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، ابهاماتی مطرح است، لذا حسب اظهار نظر مقام عالی وزارت عنوان معاون محترم حقوقی و امور مجلس رئیس جمهور

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

طی نامه شماره ٤٢١١ مورخ ٨٦/٣/١٦ با عنایت به شمول احکام و تعاریف بندهای الف و ب ماده ٤ قانون اساسنامه شرکت ملی نفت ایران مصوب ١٣٥٦ و ماده ١ قانون نفت ١٣٦٦، فراورده های پتروشیمی، قیر، روغن موتور و نظایر آن از جمله کالاهای نفتی محسوب شده و مشمول معافیت برای صادرات کالاهای غیر نفتی موضوع بند «د» ماده ٣٣ قانون برنامه چهارم توسعه نمی باشند، مراتب جهت اطلاع و بهره برداری لازم ارسال می گردد.

علی اکبر عرب مازار

بخشنامه شماره ١٩٥٣/٣٢٨١٦ - ٢/٣ مورخ ١٣٨٦/٤/١٣

اصلاحیه جدول استهلاکات دارایی های قابل استهلاک گروه ٢٠ (صنایع نفت و پتروشیمی) موضوع ماده ١٥١ قانون مالیات های مستقیم مصوب ١٣٨٠/١١/٢٧ که در تاریخ ١٣٨٦/٢/٢١ به تصویب وزیر محترم امور اقتصادی و دارایی رسیده است، جهت اجراء به شرح زیر ابلاغ می گردد:

از ردیف یک جدول گروه ٢٠ فهرست دارایی های قابل استهلاک (صنایع نفت و پتروشیمی) عبارت «حفاری» حذف و ردیف ٧ به صورت «**کلیه ماشین آلات، تجهیزات و تأسیسات خاص حفاری با عمر مفید شش سال**» در جدول گروه مذکور درج می گردد.

ضمناً اصلاحیه مزبور برای سال مالی که از ١٣٨٦/١/١ به بعد شروع می شود قابل اعمال خواهد بود.

علی اکبر عرب مازار

بخشنامه شماره ٥٢٥٠٩ مورخ ١٣٨٦/٦/١٠

گرچه مطابق قسمت اخیر مقررات بند ١٢ ماده ٢٠ آئیننامه روش نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک، تسلیم خلاصه عملیات موضوع ماده ١٧ آئیننامه مزبور در خارج از مهلت مقرر می تواند موجب بی اعتباری دفاتر مؤدیان محترم مالیاتی بشود، اما از آنجا که با وجود ایرادات اعلام شده از سوی ادارات امور مالیاتی، هیأت های سه نفری موضوع بند ٣ ماده ٩٧ قانون مالیات های مستقیم، مطابق تجویز ماده ٢١ آئیننامه موصوف، اختیار دارند نظر خود را مبنی بر قبولی دفاتر و اسناد و مدارک اعلام نمایند، بنا بر این مقرر می دارد به منظور تشویق و تکریم مؤدیان محترم مالیاتی در صورتی که تسلیم خلاصه عملیات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

موضوع ماده ۱۷ آئیننامه در خارج ار مهلت مقرر، به سبب عواملی خارج از اختیار مؤدی و یا دلایل موجه دیگر پدید آمده باشد، در این صورت هیأت های موضوع بند ۳ ماده ۹۷ قانون مالیات های مستقیم با رعایت واقعیت امر نظر خود را مبنی بر تایید دفاتر قانونی اعلام نمایند. مدیران کل و رؤسای ادارات امور مالیاتی مسئول حسن اجرای این بخشنامه می باشند.

علی اکبر عرب مازار

بخشنامه شماره ۲۳۳/۳۵۷۸۶ مورخ ۸۶/۴/۲۳

نظر به این که در خصوص مفاد بند ۴ تصویبنامه شماره ۳۰۳۳۰/ت ۳۴۹۲۵ هـ مورخ ۸۶/۲/۳۰ هیأت محترم وزیران ابهاماتی به وجود آمده لذا بدین وسیله اشعار می دارد:

با عنایت به این که طبق بند ٤ تصویبنامه مذکور مقرر گردیده که وزارتخانه ها، موسسات، شرکت های دولتی و سازمان تامین اجتماعی در **چارچوب قوانین و مقررات مربوط** نسبت به استمهال یا تقسیط بدهی بین سه تا پنج سال کارگاه های مشمول این تصویبنامه اقدام نمایند، لذا با توجه به این که طبق مفاد ماده ۱٦۷ قانون مالیات های مستقیم حد اکثر مهلت جهت پرداخت بدهی های مالیاتی (اعم از اصل و جریمه) از تاریخ ابلاغ مالیات قطعی، سه سال منظور شده است بنا بر این تقسیط بدهی مؤدیان ذیربط می‌بایست مطابق با مفاد مقررات ماده یادشده حد اکثر به مدت سه سال صورت گیرد.

محمود شکری

بخشی از تصویبنامه مورد اشاره در بخشنامه مذکور: «.... واحدهای اقتصادی دارای توجیه فنی و اقتصادی که تا تاریخ تصویب این تصویبنامه بدهی معوق دارند و در حال حاضر نسبت به رفع موانع تولید از جمله اصلاح ساختار فنی، مالی، اقتصادی و نیروی انسانی اقدام کرده و دارای محصول و خدمات مطمئن و قابل قبول در بازار بوده و با رفع موانع مالی از جمله بدهی معوق و تامین نقدینگی می توانند فعال شده و موجب اشتغال پایدار گردند و با راه اندازی توان پرداخت تسهیلات معوق و آتی را خواهند داشت، بر اساس شرایط ذیل و با نظر کارگروه اشتغال و سرمایه گذاری استان ها و با تایید بانک عامل می‌توانند از تسهیلات موضوع این تصویبنامه برخوردار گردند»

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

تصویبنامه شماره ۵۴۰۷۲/ت ۳۷۵۸۸ هـ مورخ ۸۶/۴/۱۰

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۳/۲۳ /۱۳۸٦ که در مرکز استان سمنان تشکیل گردید بنا به پیشنهاد مشترک وزارتخانه های امور اقتصادی و دارایی، صنایع و معادن و سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور و به استناد تبصره ۱ ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ تصویب نمود: شهرستان دامغان از مصادیق مناطق کم تر توسعه یافته موضوع تبصره ۱ ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ است.

پرویز داودی معاون اول رئیس جمهور

دادنامه شماره ۵ مورخ ۸۶/۱/۱۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در خصوص ابطال بخشنامه‌های شماره ۳۴۷۹۲/۲۰۳۶/۲۰ مورخ ۱۳۶۶/۹/۱ و ۴۸۲۶۰/۲۵۶۰/۲۰ مورخ ۱۳۶۶/۱۱/۳ معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارائی

مقدمه: شاکی [کانون سردفتران و دفتریاران] به شرح دادخواست تقدیمی اعلام داشته‌است، معاونت درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارائی به موجب بخشنامه شماره ۳٤۷۹۲/۲۰۳٦/۲۰ مورخ ۱۳٦٦/۹/۱، هنگام تنظیم تقسیم نامه بین مالکین مشاعی، دفاتر اسناد رسمی را مکلف به اخذ گواهی انجام معامله موضوع ماده ۱۰ لایحه قانونی اصلاح پاره‌ای از مواد قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۵۹/۳/۳ شورای انقلاب جمهوری اسلامی ایران نموده است. لکن در قبال درخواست اداره کل امور اسناد و سردفتران سازمان ثبت مبنی بر ارائه مستند قانونی، مشتکی عنه طی شماره ٤۸۲٦۰/۲۵٦۰/۲۰ مورخ ۱۳٦٦/۱۱/۳ ضمن تکرار مجدد درخواست خود اعلام داشته «بدیهی است قطع نظر از ابلاغ مفاد نامه مزبور به دفاتر اسناد رسمی که صرفاً به منظور ایجاد هماهنگی و رعایت صحیح مقررات قانون مالیاتهای مستقیم و در ارتباط با ماده ۹ آیین‌نامه نظارت بر عملیات صاحبان دفاتر اسناد رسمی درخواست گردیده، مأمورین مالیاتی وزارت متبوع به وظایف مقرر کماکان ادامه داده و در صورت مشاهده تخلفات مالیاتی دفاتر اسناد رسمی را مسئول تضییع حقوق دولت دانسته و طبق مقررات و قوانین مالیاتی، کلیه مالیاتهای متعلقه به اضافه ۲۵٪ جریمه تخلف را از آنان مطالبه و وصول خواهند کرد.» بخشنامه‌های مذکور بنا به دلائل زیر خارج از اختیارات وزارت امور

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

اقتصادی و دارائی و بر خلاف قانون است، ۱ـ بخشنامه شماره ۳٤۷۹۲/۲۰۳٦/۲۰ مورخ ۱۳٦٦/۹/۱ به ادعای استناد به ماده ۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳٤٥ صادر شده و با توجه به تصویب قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳٦٦ و اصلاحیه‌های بعدی آن خصوصاً اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ و نسخ قوانین قبلی، کلیه دستورالعملهائی که به استناد قوانین قبلی صادر شده‌اند فاقد قابلیت اجرا می‌باشند، مگر در مواردی که نسبت به آن از طرف قانونگذار حکم دیگری صادر شده باشد که این امر محقق نشده است. ۲ـ در قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳٤٥، تقسیم، مشمول مالیات نبوده و به تبع آن با تصویب ماده ۱۰ لایحه قانونی اصلاح پاره‌ای از مواد قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳٥۹/۳/۳ شورای انقلاب اسلامی اخذ گواهی انجام معامله نیز ضرورت نداشته بنابراین علیرغم گذشت ۲۱ سال از زمان تصویب قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳٤٥، صدور بخشنامه مذکور بر خلاف قانون بوده است. با امعان نظر به مراتب معروضه، بخشنامه‌های موصوف وزارت امور اقتصادی و دارائی خارج از حدود اختیارات قانونی مشتکی عنه و نیز بر خلاف مقررات ماده ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳٦٦ صادر گردیده است. مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره ٤۰۰۱ـ۲۱۲ مورخ ۱۳۸۳/۷/۱۲ مبادرت به ارسال تصویر نامه شماره ۲٦۷۳ـ۲۱۱ مورخ ۱۳۸۳/٦/۳۱ دفتر فنی مالیاتی نموده است. در نامه اخیرالذکر آمده است، صرفنظر از اینکه تقسیم،مال مشاع، معامله تلقی شود یا خیر، هنگام تقسیم اموال مشاع (اعم از منقول یا غیر منقول) الزاماً حصه اختصاصی و مشاعی منقسمین مساوی و برابر نخواهد بود. لذا امکان وجود تفاوت فرضیه، عینه و یا متصوره میان آنها وجود دارد. از این رو در متن اسناد تقسیم نامه و در خاتمه آنها، اصحاب تقسیم به موجب عقد خارج لازم هرگونه تفاوت ارزش فرضی و یا واقعی میان حصه اختصاصی و سهم مشاعی خود را از هر حیث و جهت به صورت بلاعوض یا محاباتی به یکدیگر صلح و سازش می‌نمایند. تردیدی نیست این بخش از اسناد تقسیم نامه واجد اوصاف معاملات مصرح در ماده ۱۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳٦٦ و اصلاحیه‌های بعدی آن بوده و در نتیجه مشمول مقررات فصل ششم از باب سوم و به تبع آن حکم ماده ۱۸۷ قانون مزبور می‌گردد. لذا تنظیم اسناد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

تقسیم نامه منصرف از مفاد بخشنامه‌های مورد شکایت بنا به صراحت حکم ماده۱۸۷ قانون مستلزم اخذ گواهی انجام معامله می‌باشد. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق با حضور رؤساء و مستشاران و دادرسان علی‌البدل شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می‌نماید:

رأی هیأت عمومی: به صراحت اصل ۵۱ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. نظر به مراتب فوق‌الذکر و اینکه وضع و برقراری مالیات منوط به حکم صریح قانونگذار است و تقسیم اموال مشاع به فرض عدم تساوی و لزوم پرداخت یا اصلاح یا سازش مابه التفاوت سهام مالکین مشاع در پایان تقسیم از مصادیق موارد مصرح در مادتین ۱۱۹ و ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم و سایر درآمدهای مشمول مالیات محسوب نمی‌شود، بنابراین بخشنامه‌های شماره ۲۰۳۶/۲۰/ ۳۴۷۹۲ مورخ ۱۳۶۶/۹/۱ و ۴۸۲۶۰/۲۵۶۰/۲ مورخ ۱۳۶۶/۱۱/۳ معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارائی از جهت اینکه امر تقسیم را به شرح مندرج در مصوبات مزبور مشمول مالیات اعلام داشته است، خلاف قانون و خارج از حدود اختیارات قانونی مربوط تشخیص داده می‌شود و به استناد بند (الف) ماده ۱۹ و ۴۲ قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۸۵ ابطال می‌گردند.

رئیس هیئت عمومی دیوان عدالت اداری ـ علی رازینی

دادنامه شماره ۳ مورخ ۱/۱۹ ۱۳۸۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۳۰۴/۷۵۹۸ مورخ ۱۳۷۷/۸/۱۶ شورای عالی مالیاتی.

مقدمه: شاکی به شرح دادخواست تقدیمی اعلام داشته‌است، با توجه به مواد ۴۶۶، ۴۶۸، ۴۶۹ قانونگذار جهت تشخیص ابتداء و تاریخ شروع رابطه استیجاری دو فرض را پیش‌بینی نموده‌است که فرض اول براساس اصل آزادی اراده هنگامی است که طرفین در حین انعقاد قرارداد اجاره تاریخ شروع عقد را قید می‌نمایند. بدیهی است خواه این تاریخ با تاریخ وقوع عقد یکی باشد یا تاریخ شروع اجاره موخر بر تاریخ وقوع عقد باشد بین آنان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

معتبر است و در فرض دوم در صورت عدم تعیین تاریخ شروع اجاره قانونگذار شروع اجاره را همان تاریخ وقوع عقد دانسته‌است که کاملاً عقلانی می‌باشد. از طرفی بنابر مقررات فصل دوم از باب سوم قانون ثبت اسناد و املاک مصوب ۱۳۱۰ و تصریح ماده ۷۰ آن قانون تمام محتویات و امضاهای مندرجه در سند رسمی برای ادارات معتبر است مگر مجعولیت آن سند ثابت شود و حتی انکار مندرجات سند رسمی ممنوع و در صورتی که منکر مامورین دولت باشند مستحق انفصال موقت خواهندشد و ماده۷۲ آن قانون در مقام تاکید بیان داشته کلیه معاملات راجعه به اموال غیرمنقول که طبق مقررات راجع به [؟] ثبت‌شده نسبت به طرفین و قائم‌مقام آنان و حتی اشخاص ثالث دارای اعتبار کامل و رسمیت خواهدبود. از آنجا که تنظیم و صدور اسناد رسمی در هر معامله‌ای مستلزم رعایت کلیه تشریفات قانونی و اخذ پاسخ استعلامات متعدد از مراجعی همچون دارائی شهرداری و تامین‌اجتماعی و..... می‌باشد که غالباً تنظیم آن حداقل چندین ماه به طول می‌انجامد که در نتیجه تاریخ تنظیم و صدور سند رسمی همواره مدتی پس از تاریخ وقوع عقد خواهدشد. متاسفانه اداره کل امور اقتصادی و دارائی خراسان اقدام به استعلامی بی‌مورد نموده و از شورای عالی مالیاتی در اجرای ماده ٥٤ قانون مالیاتهای مستقیم درخواست نمود که بیان نمایند در اخذ مالیات کدام تاریخ ملاک محاسبه قرار خواهدگرفت و شورای عالی مالیاتی نیز بنا به بخشنامه غیرقانونی موضوع شکایت با توجیهی غلط و بی‌ارتباط به موضوع و سوء برداشت از مفاد ماده ۱۳۰۵ قانونی مدنی دقیقاً برخلاف مواد ٤٦٦، ٤٦٨، ٤٦٩ قانون مدنی و مواد ۷۰و ۷۲ قانون ثبت اسناد و املاک صرفاً تاریخ تنظیم سند رسمی را ملاک عمل و محاسبه مالیاتی دانسته است. از آنجا که معتبر بودن تاریخ تنظیم سند رسمی نسبت به طرفین و اشخاص ثالث مذکور در ماده۱۳۰۵ حکمی است که قانونگذار به منظور تقویت اعتبار اسناد رسمی نموده و هیچگاه به مفهوم بی‌اعتباری مندرجات سند نبوده و اصولاً قانونگذار چنین منظوری نداشته‌است. فلذا با عنایت به اینکه در اسناد رسمی اجاره تاریخ عقد صراحتاً قید می‌گردد، بی اعتنائی به آن تاریخ و ملاک قراردادن تاریخ تنظیم سند اجاره جهت اخذ مالیات اجاره ترجیح بلامرجع [؟] و برخلاف واقع‌است. اگر این ادعا وجود داشته‌باشد که بین ماده۱۳۰۵ و مواد ۷۰و ۷۲ قانون ثبت اسناد از حیث مفهوم تعارضی وجود دارد باید توجه داشت قانون ثبت مصوب ۱۳۱۰ و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

مؤخر برقانون مدنی است و از این حیث ملاک عمل قانون مؤخر است. با عنایت به شرح فوق اعمال بخشنامه مذکور مخالف قوانین موصوف بوده و ابطال آن مورد استدعاست.
مدیرکل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره ۲۲۹۰ـ۲۱۲ مورخ ۱۳۸٤/٤/۳۰ ضمن ارسال تصویر نامه شماره ۵۹۳۹ ـ۲۰۱ مورخ ۱۳۸۳/۸/٤ شورای عالی مالیاتی اعلام نموده‌است، نامه موضوع شکایت در مقام پاسخگوئی به استعلام نظر شماره ۱۰۳/۲۹۰۳۱ مورخ ۱۳۷۷/۷/۲۰ اداره کل امور اقتصادی و دارایی خراسان تهیه نموده، صرفاً جنبه ارشادی و مشورتی داشته الزام‌آور نبوده‌است و بخشنامه تلقی نمی‌شود. از این رو شکایت نسبت به آن قابلیت طرح و رسیدگی را در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری نخواهدداشت. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق با حضور رؤسا و مستشاران و دادرسان علی‌البدل شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رای می‌نماید.

رأی هیأت عمومی: به صراحت صدر ماده ٤٦٨ قانون مدنی، مدت اجاره از روزی شروع می‌شود که بین طرفین مقرر شده‌است و مطابق ماده۷۰ قانون ثبت اسناد و املاک کشور سندی که مطابق قوانین به ثبت رسیده رسمی است و تمام محتویات و امضاهای مندرجه در آن معتبر خواهدبود مگر آنکه مجعولیت آن ثابت شود. بنابه مراتب فوق‌الذکر و اینکه اعتبار تاریخ تنظیم سند به شرح ماده۱۳۰۵ قانون مدنی نافی اعتبار آثار مترتب بر سایر مندرجات سند رسمی از جمله تاریخ شروع مدت اجاره مقرر بین طرفین نیست، بنابراین اطلاق بخشنامه شماره ۳۰٤/۷۵۹۸ مورخ ۱۳۷۷/۸/۱٦ رئیس شورای عالی مالیاتی که منحصراً مفهم تاکید بر اعتبار تاریخ تنظیم سند رسمی حتی در صورت تفاوت آن با تاریخ شروع مدت اجاره است، خلاف قانون تشخیص داده می‌شود و مستنداً به بند یک ماده ٤۱۹و ماده٤۲ قانون دیوان عدالت اداری مصوب ۱۳۸۵ ابطال می‌شود.

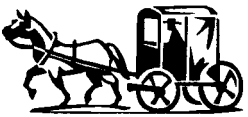
رئیس هیئت عمومی دیوان عدالت اداری ـ علی رازینی

پایان بخش فارسی شماره ٤۷ فصلنامه مالیات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

four Persian Gulf states show that at least two of them, namely Bahrain and the United Arab Emirates are involved seriously in harmful tax practices. Now we see that the same finding is confirmed in respect of Bahrain by the OECD as well. But nowhere can we find a similar conclusion with regard to the UAE, while this country is earnestly following the same behavior, even proudly declares it as its official policy. Under these circumstances, it is not known why the name of the UAE is not included, beside Bahrain, in the list of the countries engaged in harmful tax practices, even as a jurisdiction that meets the tax heaven criteria?

One may ask what have been the considerations that induced the Organization of Economic Cooperation and Development to refrain from paying due attention to the situation of the United Arab Emirates and choose such an evident double standard in its approach towards the issue of harmful tax competition. This big question is of special significance for the victim countries whose capitals and other resources are drained as a result of such harmful policies and practices.



Sites of Maliyat Journal at the internet

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

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

E-mail: tavakkolmohammad@yahoo.com

Our mailing address: Tax organization, Shahid Dadman Street, Shahrak Ghods (Gharb), Tehran.

The End

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

forts undertaken against tax competition. But the members of the British Commonwealth welcomed the respective initiation of the OECD. In a common session held in Barbados (January 2001), the members of the Commonwealth declared their agreement with the measures of the OECD against harmful tax competition. Several international financial organizations such as the IMF, World Bank and Caribbean Development Bank had also participated in the same session.

In the year 2000 the OECD issued another report entitled "Towards Global Tax Cooperation, Progress in Identifying and Eliminating Harmful Tax Practices". That report identified 35 jurisdictions that were found to meet the tax heaven criteria. A more moderate term used by the OECD is the harmful tax competition, which encompasses a wider range of countries and areas. The report identified 47 potentially harmful tax regimes.

The next report was issued in 2001, which was entitled "The 2001 Progress Report". Then in 2002 another report was published, which contained the list of uncooperative tax heavens. In March 2004 the OECD's "2004 Progress Report" was issued, which updated information on the harmful tax practices within the OECD itself. The term "tax heaven" which is a harder title is not used in this respect. A section of the report is assigned to tax heavens, according to which several tax heavens (including Bahrain) had promised to cooperate with the OECD in relevant spheres.

We may not, obviously, expect these efforts and measures to become fruitful in an ideal manner in near future. But the mere fact that the international community has paid attention to, and is following up this issue, is quite promising. It can be taken as sign of formation of a negative attitude in the international conscience vis-à-vis the harmful tax practices. The world is becoming concerned for destructive impacts of such behavior, especially on developing countries.

Double standard

As it was mentioned earlier, the studies in respect of tax regimes of

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

costs needed for removal of shortages in the field of health all around the world.

The international movement against harmful tax competition was begun by the Organization of Economic Cooperation and Development. This organization, which comprises all developed countries of the western world, plus a number of developing countries, initiated a project in last decade to counteract harmful practices in the field of tax competition. The project is carried out through the Forum on Harmful Tax Practices, a subsidiary of the OECD's Committee of Fiscal Affairs. The activity of the Forum has proceeded on three areas: 1) identifying and eliminating harmful tax practices within the OECD itself, 2) identifying tax heavens throughout the world and seeking their commitment to cooperate for elimination of their damaging practices, and 3) encouraging non-OECD countries to associate themselves with the work against harmful tax practices.

The first report of the Forum, "Harmful Tax Competition" was published in 1998. In addition to establishing certain criteria for identifying harmful tax practices and advancing standards in relation to transparency, the report also examined the measures designed to protect countries from negative effects of harmful tax practices. In this last regard the concept of "defensive measures" was provided, which means the coordination of measures of individual countries to support each other's efforts against harmful practices of tax heavens, etc.

The OECD took measures for identification of tax heavens and could find a considerable number of them. Then the authorities of those countries were contacted and encouraged to cooperate with the OECD in its endeavor for elimination of harmful practices. The names of other tax heavens were published as such in the OECD's report. Among them we can find the name of Bahrain, but no mention is made of the United Arab Emirates.

Ironically, the U.S. took a negative position in this regard, though it was an important member of the OECD. The U.S. Treasury issued a press release and announced its disagreement with the ef-

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

in this regard. Secrecy and absence of transparency in the field of financial and banking affairs is another advantage that lures people to tax heavens. The author is personally disposed to think that the latter negative aspect of classic tax heavens may not be true in respect of the countries in question. But this is a deduction based on mentality only and a real study is to be made to see how genuinely the states like UAE and Bahrain observe the rules of financial transparency in practice, especially with regard to healthiness of capitals that are flowed inward from abroad.

At all events, the elements of tax heaven in its contemporary sense do exist in case of the aforesaid states. They have gone far from lowering the rates or granting ordinary tax abatements, and moved towards abolition of taxation as a whole. No other name may be given to such behavior except the harmful tax competition and setting up of tax heaven.

Under such circumstances it is fair to take into account the destiny of victim countries that would thus lose their financial sources and tax bases. The main question in this regard is whether the policies and behaviors of this kind are permissible under the present conditions of international relations or not. More precisely speaking, are any international norms developed in this connection so far, or at least has the international community begun a course that would lead to formation of such norms?

International reaction

In response to that question, the minimum thing we can say is that the attention of international community has been drawn to impropriety of that behavior. The main reason that caused the word concern was the widespread destructive effects of harmful tax competition. According to a report published by Oxfam, a London based charity institution, the annual damage sustained by developing countries as a result of activities of tax heavens has exceeded a figure of $ 50 billion. Such a huge amount is, according to the same report, six times bigger than the money needed for education of all deprived children of the world, and three times as much as the

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

their own tax burden mutually, so that to prevent their sources of income from being drained to other countries and, if possible, to attract similar sources from abroad. It does not mean, of course, that developed nations are immune from the negative effects of tax competition. Ironically their need for tax revenues is very high, as it can be observed from the relevant statistics of European developed countries which show the highest percentage to their gross domestic product.

United Arab Emirates and Bahrain

As it was mentioned earlier, we have studied the tax regime of four countries of the Persian Gulf region, namely United Arab Emirates, Bahrain, Qatar and Kuwait. At least two of them (UAE and Bahrain) have nothing in defect to meet the tax heaven criteria, as far as the today's signification of the term is concerned. One may even find their conditions not so far from those of classic tax heavens. A notable difference between those mini states and classic tax heavens is the fact that the latter ones used to do their best for masking their real face, while those Persian Gulf states never mind about concealment and broadcast their intention and publicly declare that they are very proud of that.

As an example we may refer to a statement from Sheikh Mohammad Bin Rashed the present Amir of Dubai that was made by him during his staying in Jordan in May 2004. In response to a question about imposition of taxation in UAE, he said:

"As regards your question about taxation and restoration of it to the United Arab Emirates, I Mohammad Bin Rashed would contest the idea of imposition of taxation in the UAE, because the issue would concern the freedom of trade. The livelihood and prosperity of UAE are all founded on trade and economic activity. We don't want to shake that foundation"

Whether or not other inducements of classic heavens (in addition to taxation) do exist in Bahrain and UAE is a separate question. Some of those extra attractions do certainly exist. One of them is lack of foreign exchange regulations. No limitation or control is imposed

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

heaven" with a series of fantasies and misty imaginations. Everybody's attention used to be drawn to remote islands in areas like Caribbean and similar places, where rich people were busy with increasing their wealth and indulged in their every whim, while benefitting from patronage of mysterious financial organizations and local powers. Those fancies are forgotten today and the tax heaven has become a more concrete notion, the existence of which is felt even in the heart of Europe and in highly developed countries such as Switzerland and Luxemburg.

The classic tax heavens provided not only lower or no tax burden, which was considered as their principal attraction, but there were other advantages that used to lure the people to those centers, such as the possibility of money laundering, concealment of financial, personal and business secrets, provision of various legal and administrative services, and the like. Among those services one can refer to getting the visas, residence permit, citizenship, passports, identity cards, and even preparation of aristocratic titles and various entertainments for the customers.

The tax heavens gradually lost their previous illusionary characteristic and concentrated more and more on their principal attraction, namely provision of substantial tax advantages and abatements. Thus, the concept of tax heaven coincided more with the real denotation of this term. Tax heaven denotes an atmosphere in which taxpayers would feel themselves in a paradise as far as taxation is concerned. Such kind of comfort can be felt when the burden of taxation is removed or considerably lessened.

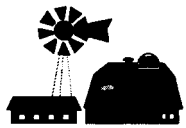
Nowadays people talk simply about the "harmful tax competition". That is the conduct of a state who tries to attract foreign investments and businesses through granting of sizeable tax exemptions and abatements. A practice of this kind would not only deprive the victim countries from the so drained resources, but also undermines their ability to collect necessary revenues for financing their budgets.

This kind of competition is much more painful for developing countries, since they would also become compelled to minimize

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

prove relevant regulations of the tax law, so that to base the taxation of respective businesses and activities on more realistic and prudent considerations. Different people and organs may embark on such studies including those responsible for taxation and housing, organizations engaged in economic research and also the academic institutions. Maliyat journal will also take its share in this field as far as its possibilities would permit.

DR. ALIAKBAR ARABMAZAR



Tax Heavens of Persian Gulf

And Double Standard of the Western World

By: Dr. M. Tavakkol

The tax regime of few mini states of the Persian Gulf area has been studied in this, as well as the previous, issues of Maliyat journal. The study was principally undertaken in relation to the incomes derived from investments made, and activities performed by foreigners in those countries. But, apart from the applicability of Iranian taxation to those incomes, the issue can be studied from another perspective, that is to see whether the prevailing conditions in such countries, or in some of them at least, is not similar to those existing in tax heavens of the present world? And if it is so, what reaction the international fora and organizations have shown to the issue so far?

Not too far before, the man in the street associated the term "tax

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

very effective. Sometimes they are so significant and unavoidable that treatment by taxation would seem quite weak in comparison with them and no remarkable results would produce at the end. The experience gained from the outcome of tax abatements aiming at reduction of rentals and housing prices would suffice for arriving at that deduction and result.

Reconsideration of the issue, of a kind mentioned above, would require, before anything else, a thorough study of all aspects and angels of housing problem. A study of this kind may, and is expedient to, include a systematic research on experiences of other countries, especially those with conditions similar to Iran. We should see what have been the economic and social policies adopted by those countries for resolving of housing problem and what has been the outcome and consequences of those policies. The role of tax policy, in particular, is to be studied with special attention. How far they have gone in this way and what has been the position and relative weight that has been given to this specific element within the overall housing strategy of those countries? Then if the position of taxation is found to be relatively significant, the most important thing would be to see whether effective and considerable results have been derived from those policies or not.

The first inference that can be drawn from the actual situation is that the tax abatements and exemptions granted in relation to housing and rentals have produced little or no desired effects. Nevertheless, this very aspect of the issue is better to be studied methodically and more carefully. In case the studies would confirm the same first deductions, then we will have to see what amounts of revenue have been lost due to such type of unproductive tax abatements.

The result of studies may be used by policy makers to im-

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

tain vigorous factors. The most important among those factors has been the rapid increase in the population and hectic demand for housing in the capital city Tehran and other big towns of the country. That element, in combination with greed of sellers and feverishness of the market, were the strong obstacles that prevented the purposes of tax policy to be realized. The same is true in respect of tax abatements and exemptions that were granted for checking the rentals from soaring upwards. Due to the factors and elements referred to above, tax facilities did not succeed in realization of expected outcome and rentals have risen to an unprecedented level that is known to everybody.

Now that a long interval has elapsed since those exemptions and abatements were provided and the prevailing situation is of the kind explained above, the question that would naturally arise is that whether the time has not come to have a new look over the issue and reassess all aspects of it more carefully and diligently? The common sense would require giving a positive answer to that question. It would also call for bewaring of being casual and carefree in dealing with such issues, so that to refrain from taking this or that theory or opinion as granted without taking into account the special circumstances of relevant cases.

We may not, for instance, believe that by mere elimination of tax burden from a business or activity, certain desired consequences would necessarily arise. That kind of mentality is a sign of carelessness and escaping from the hardship of thorough study of the issue. It would be expedient to examine cases and problems much more cautiously by going through all aspects and features of not only the core of the issue itself, but also of the factors that constitute its circumferential conditions as well.

As regards the case of housing, those peripheral factors are

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]

IN THE NAME OF ALLAH

FROM THE PRESIDENT

Since a long time taxation has been playing different roles in the field of economic and social affairs. This vital phenomenon is not only a must for financing the state budget, but it is used also as an effective tool for directing the economic activities and realizing the social goals.

One of the numerous problems of economic and social life, for solution of which the taxation has been resorted to, is the issue of housing. For years the question of housing has been a concern for administrators and they have looked for various plans to manage this critical affair. The logic behind such overall diligence is quite clear, since housing is a multidimensional issue with extensive socio-economic repercussions that would affect vast strata of the society.

Taxation is one of the devices used by the government to overcome that imperative problem. Examples of such usage can be found in the current taxation law. For instance, we may refer to Notes 10 and 11 of the Article 53, Articles 65 and 69 and also the last part of the Article 77 of the Direct Taxes Act. The abatements envisaged under those regulations were granted, first of all, for encouraging more building construction to achieve the goal of abundance of supply, reduction of prices, and thus to alleviate the burden that low-income classes endure. Other non-tax instruments, including low-cost loans and financial facilities in particular, have also been utilized for obtaining that result.

But overall outcome has not been revealed to be so encouraging, since all those abatements and facilities have lost their strength and effectiveness when confronted with cer-

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-06]