مالیات

فصلنامه تخصصی مالیاتی

سال شانزدهم انتشار

بهار ۱۳۸۷

(شماره مسلسل ٤٨)

مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار

دبیر: دکتر محمد توکل

صاحب امتیاز: سازمان امور مالیاتی کشور

مدیر داخلی: مرتضی عباس زاده

ویراستار: علیرضا خان جان

لیتوگرافی، چاپ و صحافی: چاپ بهمن، خیابان ری، ایستگاه آبشار شماره ٨٦٦

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 ، شماره و تاریخ آن بعلاوه نام نویسنده یا مترجم) مجاز است. مطالب رسیده بازگردانیده نمی شود.

نشانی دفتر مجله مالیات: سازمان امور مالیاتی کشور میدان امام خمینی- خیابان داور- طبقه چهارم-دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی.

پست الکترونیک : INFO@ TAXRESEARCH.IR

WWW.INTAMEDIA.IR

بسم الله الرحمن الرحیم

فهرست مطالب

سرآغاز	دکتر علی اکبر عرب مازار	۲
بررسی تطبیقی در باب مالیاتهای املاک و مستغلات	دکتر محمد توکل	۳
انتقال امتیاز دفتر اسناد رسمی: شرحی بر دیوان عدالت اداری	م.ت.همدانی	۱۹
ابهام دیگری در ارتباط با اصلاحیه سال ۱۳۸۰ ق.م.م	ت.اکباتان	۲٦
خانه های خالی و اراضی بایر، بازگشت به گذشته	ت.الوندکوهی	۳۱
بررسی تبصره ۲ ماده ۹۷ق.م.م ومشکلات اجرایی آن	احمد غفارزاده	۳۵
چالش های دادرسی مالیاتی پس از حذف مرحله تجدید نظر از ترکیب هیئت های حل اختلاف مالیاتی	محمد شعبانی	٤۰
بخشنامه ها و مقررات مالیاتی		٦۵
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 2026-09-16]

به نام خدا

سرآغاز

فصلنامه تخصصی مالیات در شرایطی شماره جدید خود را در اختیار دوستداران عرصه مالیات قرار می دهد که دیگرسردبیرسالیان قبل خود را به همراه ندارد. فصلنامه مالیات به خوبی می داند که تولد، رشد و بالندگی خود را مرهون تلاشهای صادقانه و دلسوزانه مردی از قبیله علم و عشق و ادب بوده است. و امروز فصلنامه مالیات تولد شانزده سالگی خود را زمانی جشن می گیرد که یار همیشگی خود را به همراه ندارد.مرحوم دکتر محمد توکل چهره در نقاب خاک کشیده و سفر افلاکی خود را آغاز کرده است.

مرحوم دکتر محمد توکل سالیان سال چون درختی پر بار تمام اندوخته ها و دانش خود را بی هیچ منتی دراختیار دوستداران علم و دانایی، بخصوص اصحاب امور مالیاتی قرارداد. مردی که با دیدنش بی اختیار این جمله در ذهن نقش می بست که : "جهانی است بنشسته در گوشه ای."

دکتر توکل علاوه بر مشاغل سطوح بالای مدیریتی در دهه ۱۳۶۰ از قبیل معاونت امور بین الملل وزارت امور اقتصادی و دارایی و مشاوره حقوقی در مجامع بین المللی، صاحب آثار برجسته ای می باشد.ترجمه بی بدیل و نایاب فتوح البلدان احمدبن یحیی بن جابر بلاذری و تالیف کتاب گرانقدر *فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین المللی* مالیاتی و ترجمه کتاب *قانون مالیاتهای مستقیم* به زبان انگلیسی از آثار ارزشمند آن مرحوم می باشند.این شماره از نشریه مالیات دربردارنده آخرین نوشته های ایشان می باشد.دکتر توکل با منش عالی و کنش فروتنانه، تصویری زیبا و چهره ای ماندگار از خود به یادگار گذاشتند. روحش شاد وراهش پررهروباد.

علی اکبر عرب مازار

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

بررسی تطبیقی در باب مالیاتهای املاک و مستغلات

دکتر محمد توکل

برای آن که مبنای بررسی روشن باشد، نخست نظری اجمالی به انواع مالیات های مقرر در قانون مالیاتی ایران در همین رابطه می افکنیم. قبل از اصلاحات سال ۱۳٦۰ سه نوع مالیات بر دارایی وجود داشت که مستقیماً به املاک مربوط بودند: مالیات بر املاک، مالیات بر اراضی بایر و مالیات بر مستغلات مسکونی خالی. این سه نوع مالیات کلاً از متن قانون حذف شدند و از انواع مالیات بر دارایی تنها مالیات بر ارث مانده است که طبعاً می‌تواند توارث املاک را هم دربر بگیرد. نهایت اینکه مالیات بر ارث مبحث خاصی است که منظور از برقراری آن دنبال کردن هیچ فلسفه یا مصلحتی در ارتباط با وضعیت خاص املاک و مستغلات نمی باشد تا به این مناسبت جایی در بحثِ موضوع این گفتار را به‌خود اختصاص دهد.

به این ترتیب آنچه از قانون مالیاتهای مستقیم در ارتباط با املاک و مستغلات بجای می‌ماند، به طور عمده در همان فصل مالیات بر درآمد املاک مطرح است که ما نیز همان را مبنای بحث و قیاس قرار می دهیم. البته اخیراً در جراید می خوانیم که سخن از برقراری مجدد برخی از انواع مالیات بر دارایی به میان آمده است. این بحث دست کم در مورد دو نوع از مالیات های ملغی شده قبلی یعنی مالیات بر اراضی بایر و مالیات بر مستغلات مسکونی خالی مطرح است. ولی تا وقتی که موضوع به مرحلهٔ عمل نرسد ملاک همان مقررات کنونی است.

درآمدهای مشمول فصل مالیات بر درآمد املاک را عمدتاً به چهار نوع می توان تقسیم کرد: مالیات بر درآمد اجاره، مالیات نقل و انتقال ملک و سرقفلی، مالیات بر انتقال حقوق عرفی محلی (موضوع ماده ۷٤) و مالیات بر انتقال سایر حقوق مربوط به املاک (موضوع ماده ۷٦). از این چهار نوع، سومی و چهارمی در مقایسه با نوع اول و دوم چندان مهم نیستند و موارد وقوع آنها به اندازه دو گروه نخست نمی باشد. از این رو، برای سهولت بررسی بحث خود را روی دو نوع اول متمرکز می سازیم.

مالیات بر درآمد اجاره املاک مقولهٔ روشنی است و در اغلب کشورها کم و بیش به یک

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

مفهوم استنباط می گردد. در مورد نوع دوم یعنی انتقال املاک ذکر یک نکته مناسب به نظر می رسد و آن این که هرچند عنوان کلی فصل مربوطهٔ قانون «**مالیات بر درآمد املاک**» است، و نیز با وجود این که در شرایط اقتصادی زمان حاضر انتقال ملک غالباً با تحصیل سود همراه است، اما نمی توان نادیده گرفت که حکم قانون مالیاتی در این خصوص (ماده ۵۹) کلاً منصرف از قضیه کسب سود یا تحمل زیان است و انتقال ملک را به هرحال و صرف نظر از این جنبهٔ قضیه مشمول مالیات می داند. به عبارت دیگر، در اینجا مالیات بر عمل انتقال تعلق می گیرد و نه سود و زیان حاصل. در چنین شرایطی مالیات مورد بحث را نمی توان با آنچه در حقوق مالیاتی غربی capital gains tax (مالیات بر عایدات سرمایه‌ای) می نامند مرتبط دانست، زیرا مالیات اخیر بر سود حاصل از واگذاری دارایی های سرمایه‌ای (مشتمل بر اموال غیر منقول) تعلق می گیرد و برای محاسبهٔ آن معمولاً تفاوت میان قیمت فروش و قیمت یا ارزش مال هنگام تحصیل آن در نظر گرفته می شود. البته روش کار ممکن است متفاوت باشد، چنان که برخی از کشورها مالیات جداگانه ای تحت همین عنوان یعنی مالیات بر عایدات سرمایه‌ای وضع نموده اند و برخی دیگر چنین منافع و درآمدی را به عنوان قلمی از اقلام درآمدهای مؤدی منظور داشته و به همان نرخ های عادی مشمول مالیات قرار می دهند. ولی به هر تقدیر این گونه مالیات با مالیات بر نقل و انتقال املاک فرق دارد و این دو مقولات جدا از یکدیگر به شمار می روند. آنچه ماده ۵۹ قانون مالیات های مستقیم در نظر گرفته است همان مالیات بر نقل و انتقال املاک می‌باشد.

با توجه به مقدمات فوق بهتر است نوعی تقسیم بندی در بحث خود منظور داریم. نخست در مورد هر کشور خواهیم دید که آیا مالیات بر دارایی را نسبت به املاک اعمال می نمایند یا خیرو اگر چنین است انواع آن از چه قرار می باشد. سپس خواهیم دید که آیا مالیات بر نقل و انتقال املاک نظیر ماده ۵۹ قانون مالیات های مستقیم ایران دارند یا نه. عنوان بعدی مالیات بر درآمد اجاره است و بالاخره ملاحظه خواهیم نمود که در مورد عایدات سرمایه ای یعنی درآمد و سود حاصل از فروش اموال غیر منقول به چه نحو عمل می نمایند. سعی می کنیم این موارد را در ارتباط با کشورهای مصر، اندونزی و کره جنوبی (تا آنجا که اطلاعات به دست آمده اجازه می دهد) مورد بررسی قرار دهیم.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

مصر

وضع مصر از چند جهت بی شباهت به ایران نیست. این کشور با فشار جمعیت و هجوم اهالی به پایتخت و شهرهای بزرگ مواجه است که از این جهت ایران نیز وضع مشابهی دارد. تقاضا برای مسکن بسیار بالا است و این امر اسباب بروز مشکلات عدیده از یک سو و توسل اهالی و دست اندرکاران بازارهای مربوط به مسکن به انواع تدابیر و حیل از سوی دیگر را فراهم آورده است. به طور کلی، با یک بازار پر هیجان (hectic) در زمینهٔ املاک و مسکن روبرو هستیم و قیمت ها سیر صعودی شدیدی را طی می کنند. موارد تشابه جغرافیایی و تاریخی نیز بین دو کشور موجود است. هرچند مساحت مصر از ایران کم تر است، ولی در عین حال مانند ایران یک کشور با وسعت به شمار می رود که همانند ایران بخش قابل توجهی از آن را کویر و بیابان تشکیل می دهد. و بالاخره با این که ایران از لحاظ قدمت تاریخی به پای مصر نمی رسد، اما هر دوی آنها کشورهای باستانی با سابقهٔ تاریخی کهن محسوب می گردند. اینک به بحث مالیاتی می پردازیم.

مالیات بر دارایی

این نوع مالیات نسبت به املاک در مصر اِعمال می گردد. مأخذ مالیات ارزش برآوردی اجارهٔ سالانه املاک است که چیزی شبیه ارزش معاملاتی در ایران است و هر سال یک‌بار از سوی کمیسیون هایی با در نظر گرفتن عوامل مختلف برای هر منطقه معین می گردد. در مورد اراضی ساخته نشده و بایر نرخ عمومی مالیات ۳۰ درصد است که در قاهره و اسکندریه به ۳۲ درصد می رسد.

ساختمانهای واقع در محدوده شهرها و همچنین اراضی کشاورزی نیز مشمول مالیات بر دارائی مشابهی است که آن هم بر اساس ارزش اجاری برآوردی سالانه محاسبه می شود اما نرخ ها در این مورد متفاوت است. در صورتی که ساختمان مورد نظر خالی باشد، نرخ مالیاتی ۱۰ درصد است و اگر مورد سکونت باشد، مالیات مربوط بر حسب ارزش اجاری ملک از ۲۰

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

درصد تا ٤٠ درصد متغیر خواهد بود. البته ٢٠ درصد از رقم مأخذ مالیات (یعنی ارزش اجاری ملک) بابت هزینه های نگاهداری و مخارج مشابه کسر می شود و مابقی مشمول مالیات قرار می گیرد. ضمناً ساختمان ها علاوه بر مالیات مذکور مشمول یک مالیات اضافی تحت عنوان خفر (Khafar) هستند که معادل ٢٠ درصد اصل مالیات است. اما ساختمان های مسکونی که غیر لوکس شناخته شوند و از تاریخ ٩ سپتامبر سال ١٩٧٧ به بعد ساخته شده باشند، از مالیات مذکور و خفر معاف هستند.

در مورد اراضی کشاورزی نیز همین مالیات گرفته می شود که نرخ آن ١٤ درصد ارزش اجاری برآوردی سالانه ملک (پس از کسر ٢٠ درصد بابت هزینه های نگاهداری و غیره) می باشد. خفر نیز در این مورد جاری است.ضمناً کلیه مالیات های پرداختی مورد بحث در محاسبهء مالیات بر درامد سالانه مالک به عنوان هزینه قابل کسر پذیرفته می شوند.

مالیات های فوق را می توان شبیه مالیات بر املاک و مالیات بر اراضی بایر در قانون مالیاتی ایران قبل از اصلاحات سال ١٣٨٠ دانست. ولی امروزه دیگر قانون ایران فاقد چنین مالیات هایی است و به این ترتیب، صاحبان املاک در ایران از این جهت متحمل بار مالیاتی کم تری هستند و یا دقیق تر بگوییم فارغ از چنین باری می باشند.

مالیات بر نقل و انتقال املاک

این مالیات نیز در مصر گرفته می شود. هر زمان که زمین یا ساختمانی فروخته می شود مالیاتی به نرخ ٢/٥ درصد به چنین معاملاتی تعلق می گیرد. این مالیات روی رقم واقعی معامله اِعمال می گردد و به همین سبب نباید تصور کرد که بار مالیاتی در آن کشور نصف رقم ٥ درصد در ماده ٥٩ قانون مالیاتی ایران است زیرا در ایران مأخذ مالیات ارزش معاملاتی است که بسیار کم تر از قیمت روز املاک یا قیمت واقعی معامله می‌باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

مالیات بر درآمد اجاره

اجاره بها یا هر درآمد دیگری از مستغلات مشمول مالیات بر درآمد سالانه است. درآمد کم تر از ۵۰۰۰ لیره مصری در سال از این گونه مالیات معاف است. از باقی ۵۰ درصد جهت جبران هزینه‌های نگاهداری و غیره قابل کسر می باشد و آنچه می ماند درآمد مشول مالیات به نرخ ۲۰ درصد است. به این ترتیب، می توان گفت که نرخ مؤثر مالیات ۱۰ درصد روی درآمد سالانهٔ مستغلات می باشد.

در مورد مال‌الاجاره قانون مالیاتی ایران بجای ۵۰ درصد یادشده رقم ۲۵ درصد را منظور داشته است که بابت هزینه ها و استهلاکات و تعهدات مالک از کل اجاره بها قابل کسر می باشد. از جهت، نرخ ماده ۱۳۱ جاری است که به موجب آن نرخ های تصاعدی بین ۱۵ تا ۳۵ درصد منظور شده است. متوسط این نرخ ها نیز از نرخ واحد ۲۰ درصدی مصر بیشتر است. به این ترتیب، می توان گفت قانون مالیاتی ایران در ارتباط با درآمد اجاره به طور اصولی بار مالیاتی سنگین تری را منظور داشته است.

مالیات بر عایدات سرمایه ای (capital gains tax)

در کشورهایی که چنین مالیاتی رایج است معمولاً منافع مشمول مالیات بر اساس تفاوت بین قیمت فروش از یک سو، و قیمت یا ارزش مال هنگام تحصیل آن بعلاوهٔ هزینه های انجام شده برای همان مال در فاصله بین تحصیل و فروش از سوی دیگر، محاسبه می‌شود و در برخی موارد منافعی که به این ترتیب محاسبه می شود با توجه به نوسانات ارزش پول و شاخص های تورمی تعدیل می گردد. مالیاتی با این اوصاف نه در ایران وجود دارد و نه در مصر مگر این که به طور تصنعی قائل شویم به این که مثلاً در مورد ماده ۵۹ قانون مالیات ایران فرض قانونگذار بر این بوده است که با اِعمال همان ۵ درصد مالیات بر ارزش معاملاتی اخذ مالیات از عایدات سرمایه ای محقق گردیده است. یا در مورد مصر فرض قانون بر این است که با اِعمال نرخ ۲/۵ درصد در واقع هدف اخذ مالیات بر عایدات سرمایه ای صورت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

تحقق پیدا کرده است. واضح است که چنین فرض‌هایی با حقیقت قضیه منطبق نبوده و همان گونه که گفتیم کاملاً تصنعی خواهد بود.

در خاتمه این بخش از مقاله نتایج حاصل از مقایسه های انجام شده را بار دیگر ذکر می‌کنیم. در مصر مالیات بر دارایی نسبت به املاک اعم از اراضی بایر، اراضی کشاورزی و ساختمان ها وجود دارد، حال آن که در ایران این نوع مالیات به موجب اصلاحیه سال ۱۳۸۰ قانون مالیاتی ملغی گردیده است. مالیات بر نقل و انتقال ملک، هم در ایران و هم در مصر وجود دارد. نرخ آن در مصر ۲/۵ درصد و در ایران ۵ درصد است ولی چون در ایران ارزش معاملاتی و در مصر قیمت واقعی معامله مأخذ تعلق مالیات قرار می گیرد، به نظر می رسد تفاوت نرخ مذکور به این ترتیب خنثی می شود و بار مالیاتی را در این رابطه بین دو کشور می توان کم و بیش در یک سطح تلقی کرد. در مورد مالیات بر درآمد اجاره بنا به دلایلی که بالا تر ذکر شد بار مالیاتی قانون ایران به طور نسبی سنگین تر به نظر می‌رسد. با این حال، در مجموع بار مالیاتی پیش بینی شده در قانون مالیاتی مصر برای درآمدها و معاملات مربوط به املاک از آنچه در قانون مالیات های مستقیم ایران مورد حکم قرار گرفته بیشتر و سنگین تر است.

اندونزی

بررسی وضع مالیات های مورد بحث در مورد کشوری مانند اندونزی با توجه به ویژگی‌های آن می تواند جالب باشد. این بزرگ ترین کشور اسلامی جهان با قلمروای حدود دو میلیون کیلومتر مربع، یعنی فقط ٢٤ درصد بیش از ایران، اضلاع خود را در منطقه‌ای بس پهناور قریب ٤٧ درجه جغرافیایی گسترده است و به حکم این وضعیت طبعاً از مجموعه‌ای از جزایر خرد و کلانِ پراکنده تشکیل می شود. به رغم این شرایط، منابعی که مورد بررسی قرار گرفته اند نشان می دهند که نظام مالیاتی عمومی این کشور به طور نسبی منسجم و یکپارچه است، به طوری که لااقل خطوط عمدهٔ مطلب را می توان با دشواری نه چندان زیادی استخراج و ارائه نمود. در مورد این کشور نیز موضوع را به‌همان ترتیب قبلی مورد بحث قرار می دهیم.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

مالیات بر دارایی

این نوع مالیات تحت عنوان مالیات بر اراضی و ابنیه نسبت به زمین ها و ساختمان های موجود در اندونزی اِعمال می گردد، صرف نظر از این که درآمدی از آنها کسب می شود یا خیر. مأخذ مالیات قیمت عادلهٔ زمین و ساختمان است که مقررات و موازین آن را وزارت دارایی تعیین می نماید. از اول سال ۲۰۰۱ به بعد حداقل معافیتی معادل ۱۲ میلیون روپیه اندونزی (IDR) در این مورد منظور گردیده است. وزیر دارایی می تواند در صورت لزوم در این رقم تجدید نظر نماید.

علاوه بر ارزش عادله، عنوان دیگری به نام قیمت ارزیابی وجود دارد که عبارت است از درصد معینی روی همان قیمت عادله. اگر ارزش زمین یا ساختمان کم تر از یک میلیارد روپیه باشد، نرخ مذکور ۲۰٪ خواهد بود و در غیر این صورت نرخ ٤۰٪ اِعمال می شود. به این ترتیب، در تعیین پایه مالیات بر حسب مورد ۲۰ یا ٤۰ درصدِ قیمت عادله منظور می‌گردد و نیم درصد آن بدهی مالیاتی را تشکیل می دهد.

املاک متعلق به کارکنان دولت و نیروهای مسلح و بازنشستگان از مالیات بر دارایی معاف است مشروط بر این که حقوق دولتی یا بازنشستگی یگانه ممرّمعاش این اشخاص باشد. املاک دارای کاربرد مذهبی، اجتماعی، بهداشتی، آموزشی، فرهنگی و نیز گورستان‌ها، محدودهٔ آثار باستانی و پارک های ملی از این مالیات معاف هستند. املاک برخی سازمان های بین‌المللی معین نیز از همین معافیت برخوردارند.

در ایران پس از اصلاحات سال ۱۳۸۰ سه گروه مالیات بر دارایی روی املاک ملغی گردید. در حال حاضر مالیات هایی مشابه موارد فوق وجود ندارد. اما اگر همین مقررات اندونزی در مورد ایران جاری بود بابت هر یک میلیون تومان قیمت عادلهٔ زمین و ساختمان رقمی بین هزار تا دو هزار تومان مالیات سالانه تعلق می گرفت که ناگفته پیدا است با افزایش سرسام آور قیمت ملک در شرایط کنونی رقم مالیاتی به چه سطحی بالغ می گردید. با توجه به این نکته می توان درجهٔ تفاوت بار مالیات بر دارایی بین دو کشور را درک نمود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

مالیات بر نقل و انتقال املاک

این مالیات شامل دو جزء می باشد که یکی از فروشنده و دیگری از خریدار گرفته می‌شود. نرخ هر دو جزء ۵ درصد است و برای تعیین مأخذ آن قیمت عادله بازار و قیمت فروش زمین یا ساختمان در نظر گرفته می شود و نرخ مالیاتی بر رقم بالاترِ اعمال می‌گردد. موارد معافیت از این گونه مالیات نیز وجود دارد که از جمله شامل انتقال ملک موروثی به وراث و انتقال برای مقاصد مذهبی می باشد. در ایران نرخ مربوط به انتقال املاک ۵٪ است (ماده ۵۹) که نصف مجموع ۱۰ درصد رایج در اندونزی می باشد. ضمناً مأخذ مالیات در ایران ارزش معاملاتی است که از قیمت عادلهٔ بازار بسیار نازل تر است. بنا براین، در مجموع بار مالیاتی از این بابت در اندونزی سنگین تر از ایران می باشد.

مالیات بر اجاره بها

درآمد اجاره مشمول مالیات واحدی به نرخ ۱۰ درصد است که روی مبلغ اجاره بهای ساختمان یا زمین به طور ناخالصِ اعمال می گردد. این مالیات از نوع تکلیفی است و در منبع کسر و پرداخت می شود. در ایران نرخ های تصاعدی ماده ۱۳۱ اعمالِ می شوند که به طور متوسط بیش از رقم ۱۰ درصد فوق می باشند. ولی از طرفی ۲۵ درصد اجاره بها به عنوان هزینه ها و استهلاکات از رقم ناخالص درآمد کسر می شود و از سوی دیگر، معافیت های قابل توجه مالیاتی در ایران وجود دارد که مشابه آنها در مورد اندونزی مشاهده نگردید. مجموع این عوامل تفاوت بار مالیاتی را تخفیف می دهد.

مالیات بر عایدات سرمایه‌ای

مالیات جداگانه‌ای تحت این عنوان وجود ندارد و یا به عبارت روشن تر، منافع سرمایه‌ای مانند هر سود و درآمد دیگری مشمول مالیات بر درآمد قرار می گیرد.

پس به طور خلاصه در اندونزی مالیات بر دارائی قابل توجهی بر املاک تعلق می گیرد که

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

ایران فاقد آن است. مالیات بر انتقال املاک در هر دو کشور موجود است ولی بار آن در اندونزی سنگین تر است. عکس این حالت در مورد اجاره بها صادق است و مالیات بر عایدات سرمایه‌ای جداگانه در هیچ یک از دو کشور وجود ندارد. در مجموع، بار مالیات بر املاک در اندونزی سنگین تر از ایران به نظر می رسد.

کره جنوبی

این کشور را می توان پدیدهٔ شگفتی در دنیای امروز به شمار آورد. غرابت امر زمانی آشکار می گردد که به تاریخ یک قرن اخیر کره نظر بیافکنیم. در آغاز این دوره کره دارای یکی از عقب مانده ترین نظام های اجتماعی و اقتصادی عالم بود. شاید کسی باور نکند که آن زمان در کره هنوز نظام برده داری برقرار بود و جامعه به طبقات کاملاً جدا از هم تقسیم می شد چنانکه اگر مردی از طبقه عوام با زنی از اشراف ازدواج می کرد مجازات مرگ در انتظارش بود زیرا گفته می شد که با این کار خود به طبقه نجبا اهانت کرده است. بردگان همه جا وجود داشتند و اولاد و احفاد برده نیز به بردگی محکوم بودند. چه بسا که در خشکسالی ها روستائیان برا ی زنده ماندن خود را به طیب خاطر به بردگی ارباب، با قبول همهٔ عواقب هولناک آن،می سپردند. اینان مانند بردگان آمریکای قرون گذشته از آفریقا ربوده نشده بودند و شهروندان عادی کره با همان نژاد و سوابق تاریخی بودند. ناگفته پیدا است که جامعه ای با این خصوصیات تا چه حد عقب افتاده بوده است.

در اوایل قرن بیستم مصیبت تازه ای بر این مردم وارد آمد و آن افتادن در ورطهٔ استعمار ژاپن بود که مدتی حدود نیم قرن به طول انجامید و شیرهٔ مردم و کشور به دست اجانب کشیده شد. جنگ جهانی دوم با شکست ژاپن خاتمه یافت و کره ظاهراً از چنگال استعمار رهایی یافت. اما این تازه اول مصیبت بود. کره به دو بخش شمالی و جنوبی تقسیم شد و هر جزء تحت سلطه یکی از دول فاتح قرار گرفت و چیزی نگذشت که جنگ بین این دو جزء آغاز گردید و آنچه از غارت ژاپنی ها مانده بود طعمه جنگ خانمانسوز گردید. پس از خاتمه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

جنگ تقسیم کره به قوت خود باقی ماند که هنوز هم همچنان بر پا است. نیمه جنوبی که مورد بحث ما است زندگی جدیدی را شروع کرد که در آغاز با رقابت های سیاسی و زیاده روی های سیاستمداران مواجه بود و مدت ها نیز وقت خود را به این شیوه تضییع نمود.

خلاصه این که هم اکنون شاید فقط حدود سه دهه باشد که مردم کره می توانند نفسی بکشند و شگفتی مطلب به همین نکته باز می گردد که ظرف این مدت کوتاه کشوری با مساحت کم تر از صد هزار کیلو متر مربع که باید یک جامعه پنجاه میلیون نفری را نان بدهد و فاقد منابع مهمی همچون نفت و گاز به میزان قابل توجهی می باشد، توانسته است به چنین مرحله ای از رشد و توسعه دست یابد که کسانی آن را معجزه کره نامیده اند. انتخاب کشوری با این خصوصیات برای بررسی موضوع این مقاله به‌نوبه خود می تواند جالب باشد. اینک به بحث مالیاتی می پردازیم که در مورد این آخرین کشور مورد بررسی بالنسبه جامع تر می باشد.

مالیات بر دارایی

مالیات بر دارایی از اشخاص زیر گرفته می شود:

مالکان ساختمان های به ثبت رسیده در دفاتر مالیات بر دارایی، مالکان شناورها، سفاین هوایی و مالکان اراضی.

مأخذ مالیات ارزش دارایی است و نرخ های مقرر به شرح زیر اند:

ساختمان کارخانه ها و کارگاه ها ۰/۵ درصد – خانه های مسکونی بین ۰/۱۵ تا ۰/۵ درصد بر حسب ارزش ملک – ویلا ها، محل‌های اختصاص داده شده به بازی گلف و مراکز تفریحی سطح بالا ٤ درصد – اراضی بین ۰/۲ تا ۰/٤ درصد بر حسب ارزش ملک – اراضی خشک، شالیزارها، اراضی مخصوص پرورش گل و اراضی جنگلی ۰/۰۷ درصد – زمین های کارخانه ها، چراگاه ها، زمین های مربوط به تأسیسات برق، زمین هایی که در معرض فروش به قطعات نهاده شده و زمین های مربوط به چند شرکت توسعه اراضی و خانه سازی و برخی موارد مشابه دیگر به نرخ ۰/۲ درصد – زمین های اختصاص داده شده به مصارف تفریحی لوکس مانند بازی گلف و سایر سرگرمی ها و نیز زمین ویلاها به نرخ ٤ درصد. ضمناً اگر کارخانه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

های تازه در محدوده شهرهای بزرگ تاسیس شوند نرخ مالیاتی تا ۵ سال معادل ۵۰۰ درصد نرخ مربوطه خواهد بود.

موارد معافیت:

۱. املاک متعلق به دولت، مراجع خود گردان محلی و دول خارجی
املاکی که بلا واسطه از سوی موسسات غیر انتفاعی برای مقاصد مذهبی، آموزشی،هنری و نظایر آن مورد استفاده قرار می گیرد.
۲. ساختمان های مناطق روستایی دارای ارزش کم تر از یک میلیون وُن (KRW)
۳. سایر مواردی که به موجب قانون معافیت اعطاء شود.

مالیات شهرسازی

مالکان اراضی و ابنیه واقع در مناطق اعلام شده از سوی مراجع بلدی مشمول مالیاتی به‌این عنوان قرار می گیرند که نرخ آن بین ۰/۲ تا ۰/۳ درصد است.تا چندی پیش مالیات دیگری به نام «**مالیات بر افزایش فوق‌العاده قیمت زمین**» وجود داشت که نخست به موجب رای دادگاه قانون اساسی خلاف قانون اساسی شناخته شد و سپس نیز به موجب قانون متعاقبی ملغی گردید.

مالیات در منبعِ جامعِ املاک

این مالیات تازه از اول سال ۲۰۰۵ برقرار شده و شامل مالکینی می باشد که ارزش ساختمان آنها بعلاوه زمین مربوط به همان ساختمان از ٤٥٠ میلیون KRW بیشتر است. نرخ مالیاتی بر حسبت ارزش ملک بین یک تا سه درصد است.
علاوه بر این اراضی خالی (بدون ساختمان) در صورتی که در مناطق معینی قرار داشته و ارزش مجموع آنها از ۳۰۰ میلیون KRW بیشتر باشد و برای مصارفی مانند خانه سازی یا جنگل کاری اختصاص داده شده باشند تابع نرخ عمومی مالیاتی مرکب نیز هستند و اگر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

ارزش آنها از دو میلیارد KRW به بالا باشند نرخ تفصیلی مالیاتی مرکب در مورد آنها جاری خواهد بود. نرخ های نوع اول بین یک تا چهار درصد و نوع دوم بین ۰/٦ تا ۱/٦ درصد (بر حسب میزان ارزش ملک) می باشند.

مالیات بر تملک دارایی

این مالیات از خریداران دارایی هایی مانند املاک، وسایط نقلیه و امثال آنها گرفته می شود و نرخ آن دو درصد است. همین نرخ در مورد خرید دارایی های لوکس و سطح بالا مانند ویلاها و مراکز تفریحی و امثال آنها ۱۵ درصد می باشد. در مورد خرید املاک مشابه برای مقاصد تجاری در شهرهای بزرگ نرخ مذکور ۱۰ درصد تعیین شده است.

مالیات بر عایدات سرمایه‌ای

در مورد شرکت ها مالیات بر عایدات سرمایه ای جداگانه وجود ندارد و این نوع درآمد در ردیف سایر درآمدها منظور شده و مآلاً نرخ های عادی مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی اِعمال می گردد. اما در مورد اشخاص حقیقی این مالیات به طور جداگانه در نظر گرفته شده است. موارد شمول مالیات از جمله عبارتند از منافع حاصل از انتقال ملک اعم از زمین و ساختمان و نیز انتقال هرگونه حقوق مرتبط با اموال غیر منقول که سرقفلی نمونه بارز آن است.

موارد استثناء و معافیت نیز در نظر گرفته شده است که از جمله شامل موارد زیر می باشد: اگرفروش املاک در حال ورشکستگی مالک صورت گیرد؛ اگر انتقال در مورد مزارع بوده و به صورت ناخواسته، مثلاً به موجب حکم دادگاه، انجام شود؛ و برخی موارد دیگر.

تعیین مالیات بر اساس ارزش دفتری دارایی صورت می گیرد ولی مؤدی می تواند درخواست کند که مبلغ معامله مورد نظر قرار گیرد. هزینه های قابل کسر از درآمد موضوع عایدات سرمایه‌ای از جمله مشتمل است بر هزینه تحصیل و انتقال ملک، برخی هزینه های لازم در مورد تاسیسات و بهبود وضع ملک انتقال یافته و سایر هزینه های

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

سرمایه ای. طول مدتی که ملک مورد انتقال در مالکیت فروشنده بوده است نیز می تواند سببی برای کسور بیشتر از مبلغ درآمد شود. حد اقل مدت باید از سه سال کمتر نباشد. برای مدت های زائد بر آن می‌توان بین ۱۰ تا ۳۰ درصد از رقم مربوط کسر نمود. علاوه بر همه این ها یک ارفاق عمومی وجود دارد که در مورد همه مؤدیان قابل استفاده است و آن رقم قابل کسری معادل ۲/۵ میلیون ون کره KRW است.

حساب سود و زیان – مؤدی می تواند سود و زیان مربوط به انتقالات مختلف را با هم تهاتر کند و مالیات را بر سود حاصل اعمال نماید. اما شرط لازم برای این کار وجود شباهت و تناسب بین موارد انتقال است به این معنی که فقط موارد انتقال مشابه یکدیگر را می توان تهاتر نمود. به عنوان مثال، موارد مربوط به انتقال ملک، سرقفلی و سایر حقوق غیر منقول قابل تهاتر هستند ولی همین موارد را نمی‌توان مثلاً با سود و زیان مربوط به انتقال اوراق بهادار تهاتر نمود.

نرخ مالیات – در این مورد نرخ های تصاعدی بین ۸ تا ۳۵ درصد بر حسب لایه های مختلف درآمدی منظور شده است که حداکثر آن در مورد درآمدهای بیش از ۸۰ میلیون وُن (KRW) جاری است.

مالیات بر درآمد اجاره

در مورد شرکت ها این درآمد جزء سایر درآمدها منظور شده و یکجا مشمول نرخ های عادی مالیات بر شرکت قرار می گیرد. در مورد شخص حقیقی نیز درآمد اجاره جزء مجموع درآمد سالانه به حساب گرفته می شود و مشمول نرخ های مربوط می‌گردد. اگر موجر علاوه بر مال‌الاجاره ودیعه دریافت داشته باشد این مبلغ نیز در تعیین درآمد مورد نظر قرار می گیرد. هزینه های لازم جهت کسب درآمد اجاره نیز به حساب پذیرفته می شود. جمع درآمد خالص مؤدی که از جمله شامل درآمد اجاره نیز می باشد به چند گروه تقسیم می شود و هر گروه تابع نرخ های مخصوص به خود می باشد. گروهی که درآمد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

اجاره در آن قرار می گیرد تابع یک جدول نرخ های تصاعدی به شرح زیر است:

درآمد (KRW)		نرخ
	تا ۱۰،۰۰۰،۰۰۰	٪۸
از ۱۰،۰۰۰،۰۰۰	تا ۴۰،۰۰۰،۰۰۰	٪۱۷
از ۴۰،۰۰۰،۰۰۱	تا ۸۰،۰۰۰،۰۰۰	٪۲۶
بیش از ۸۰،۰۰۰،۰۰۰		٪۳۵

مالیات بر انتقال ملک

مبنای مالیات قیمت اعلام شده از سوی متعاملین است. اما اگر این قیمت معقول به نظر نرسد یعنی با آنچه قیمت استاندارد نامیده می شود و از سوی مراجع دولتی ذیربط معین می گردد تناسب نداشته باشد، در آن صورت قیمت استاندارد ملاک قرار خواهد گرفت. ثبت املاک برای مقاصد مذهبی، آموزشی و برخی موارد دیگر از این گونه مالیات معاف است. نرخ مالیات بر حسب نوع انتقال، ارزش مورد انتقال، نحوه انتقال، نوع حقوق مورد انتقال و عواملی از این قبیل فرق می کند. فرضاً در مورد انتقال به موجب توارث اگر ملک زمین زراعی باشد نرخ مالیات ۰/۳ درصد است و برای سایر املاک ۰/۸ درصد. اگر انتقال ملک و حقوق غیر منقول رایگان باشد نرخ ۱/۵ درصد خوهد بود و در صورتی که بها پرداخت شده باشد برای ملک زراعی یک درصد و برای سایر املاک ۳ درصد خواهد بود.

با توجه به آنچه بیان شد، می توان گفت که از لحاظ مالیات بر دارایی بار مالیاتی قابل توجهی در کره پیش بینی شده است که نظام مالیاتی ایران فاقد آن می باشد. در مورد اجاره بها نرخ ها بین ۸ تا ۳۵ درصد می باشند که تفاوت چشمگیری با مورد مربوط به ایران ندارد. در ارتباط با مالیات بر انتقال املاک وجه تمایز عمده مقررات کره در اِعمال

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

نرخ های متفاوت برای حالات و فرض های مختلف است. روی هم رفته، قدر مطلق نرخ ها از ایران نازل تر است با این تفاوت که در ایران مبنای مالیات برای انتقال ملک ارزش معاملاتی و در آن کشور نرخی نزدیک تر به بهای واقعی است که قیمت استاندارد نامیده می شود. با توجه به این ملاحظات می توان گفت که در این مورد خاص شاید نتوان تفاوت زیادی در بار مالیاتی بین دو کشور ملاحظه نمود. می ماند مالیات بر عایدات سرمایه‌ای که لااقل در مورد اشخاص حقیقی قابل توجه است. این بار در نظام مالیاتی ایران وجود ندارد که ریشه واقعی آن به نبود مکانیزم مالیات بر جمع درآمد در ایران باز می گردد. در حساب نهایی بار مالیاتی مربوط به املاک در کره نیز سنگین تر از ایران به نظر می رسد و این نتیجه ای است که از مجموع بررسی های موضوع این گفتار در رابطه با هر سه کشور مورد مقایسه حاصل می‌شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

منابع:

1. Middle East Taxation @ Investment, Country Analysis, Egypt (a publication of the IBFD, Amsterdam).

2. Asia Pacific Tax & Investment, Country Analysis, Republic of Korea (a publication of the IBFD, Amsterdam).

3. Asia Pacific Tax & Investment, Country Analysis, Indonesia (a publication of the IBFD, Amsterdam).

4. Property Showrooms: http://www.propertyshowrooms.com/egypt/property

5. Global rental income tax comparison:

http://www.globalpropertyguide.com

6. Tax on buying property:

http://www.direct.gov.uk/en/MoneyTaxAndBenefits/Taxes/TaxOnPropertyAndRentalIncome

7. Tax on rental income - an overview, ibid.

8. The Global Legal Information Network (GLIN), Library of Congress >> Law Library of Congress: http://www.glin.gov/search.action;jsessionid

+++++

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

انتقال امتیاز دفتر اسناد رسمی:
شرحی بر رأی دیوان عدالت اداری

م.ت.همدانی

سردفترانی که قریب به بازنشستگی هستند معمولاً امتیاز دفتر خود را به اشخاص جدید منتقل می سازند. این کار که به موجب قانون دفاتر اسناد رسمی مجاز شناخته شده، دو ماه قبل از بازنشستگی سر دفتر قبلی از طریق معرفی شخص جدید صورت می پذیرد. انتقال دفتر به این شیوه از سوی ورثهٔ سر دفتر متوفی نیز امکان پذیر است. ناگفته پیدا است که چنین واگذاری خواه توسط سر دفتر انجام شود و یا ورثهٔ او بدون قرار و مدار قبلی بین انتقال دهنده و انتقال گیرنده مقدور نیست و چنین قرار و مداری بر حسب طبیعت اجتناب ناپذیر امور بلا عوض نمی تواند باشد. همین مسألهٔ عوض طبعاً پای بحث تعلق مالیات را به میان می کشد زیرا درآمدی را برای انتقال دهنده متضمن است و کسب درآمد نیز می تواند مشمول مالیات شاخته شود.

همین جنبهٔ قضیه موجب بروز اختلاف بین مرجع مالیاتی و سردفتران گردیده است. به دنبال آن کانون سردفتران و دفتریاران مداخله نموده و به طرح شکایت در محضر دیوان عدالت اداری پرداخته است. بحث ما نیز به مسائل مطروحه در جریان این شکایت و نتیجهٔ حاصل یعنی رأی هیأت عمومی دیوان در باب موضوع مرتبط است.

خواسته و استدلال شاکی

کانون سردفتران خواستار ابطال دستورالعمل مورخ ۸۳/٤/۱٤ سازمان امور مالیاتی گردیده است. این دستورالعمل ظاهراً نامه ای است که سازمان ضمن آن دریافت های مربوط به انتقال امتیاز دفاتر را مشمول مالیات شناخته است. شاکی همچنین ابطال نظریه مورخ ۸۲/٦/۱٤ هیأت تعیین ضرائب مالیاتی را تقاضا کرده است که طی آن ضریب مالیاتی قابل اِعمال در همین رابطه اعلام

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

گردیده است. در توجیه این خواسته شاکی دلایل زیر را اقامه کرده است:

۱. دفاتر اسناد رسمی زیر مجموعهٔ قوهٔ قضائیه بوده و طبق ماده ۲۹ قانون دفاتر اسناد رسمی مکلف به رعایت نظامات قوهٔ مذکور می باشند. تجاری تلقی نمودن یکی از زیرمجموعه های قوهٔ قضائیه که یک نهاد حکومتی است (و نه دولتی) بر خلاف مدلول قانون دفاتر اسناد رسمی و خلاف نظر قانونگذار در تدوین تشکیلات دفاتر اسناد رسمی است.

۲. طبق نامه مورخ ۸۲/۱۱/۲۵ ریاست سازمان ثبت اسناد و املاک **«تجاری تلقی شدن واگذاری امتیاز دفاتر اسناد رسمی مردود شناخته شده است»**.

۳. معرفی جانشین از سوی سردفترِ قریب به بازنشستگی یا ورثهٔ سردفتر متوفی الزاماً به معنی قبول حتمی نامزد معرفی شده نیست. شخص جدید باید واجد شرایط بوده و از عهدهٔ آزمون های مربوط برآید.

٤. قانون مالیات های مستقیم کنونی سالها است (از اول سال ۱۳٦۸) که لازم‌الاجراء گردیده و اگر مطالبهٔ مورد بحث قانونی بوده است می بایستی از همان آغاز به مورد اجراء گذارده می شد.

۵. استناد مرجع مالیاتی به تبصره ۵ ماده ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم است. اما اشاره این ماده به جزء «ج» ماده ۹۵ است که به صاحبان دفاتر اسناد رسمی ربطی ندارد. این اشخاص جزء گروه بند «ب» ماده مذکور هستند که در ردیف ۱۵ بند «ب» ماده ۹٦ از آنان نام برده شده است.

با دقت در موارد فوق می توان ملاحظه نمود که استدلال کانون سردفتران در واقع حول دو نکته دور می زند. یکی این که دفاتر اسناد رسمی و فعالیت های آنها، از جمله انتقالی امتیاز دفاتر، را نباید تجاری تلقی نمود. دیگر این که اگر چنین انتقالی مشمول مالیات بوده است چرا از همان آغاز اجرای قانون مالیات های مستقیم مطالبهٔ مالیات نشده است؟ البته استدلال بند ۵ فوق نیز مطرح شده که کمی پایین تر به آن خواهیم پرداخت ضمن این که در اصل قضیه یعنی تعلق یا عدم تعلق مالیات بر انتقال امتیاز دفاتر تأثیر اصولی ندارد.

شاکی اصطلاح «تجاری» را به کار برده است. مفهوم این اصطلاح از دیدگاه های مختلف

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

ممکن است متفاوت باشد. یک مفهوم آن بازرگانی و امور و فعالیت های مربوط به حیطهٔ قانون تجارت است. اگر همین مفهوم مورد نظر بوده است، پاسخ آن ساده است. شمول مالیات منحصر به امور بازرگانی نیست. مثلاً حقوق بگیران مشمول مالیات هستند ولی کار آنان را نمی توان یک فعالیت بازرگانی نامید. مفهوم کلی تر و شاید بتوان گفت عامیانه اصطلاح مذکور هرگونه فعالیت برای کسب معاش و ارتزاق است. گسترهٔ شمول مالیات حتی از این حد هم فراتر است. مثلاً کسی که مالی را به ارث می برد فعالیتی برای کسب روزی و تأمین اقتصاد خود انجام نداده است اما موظف به پرداخت مالیات هست. در عین حال، این مفهوم واژه دقیقاً بر کاری که سردفتر یا ورثهٔ او انجام می دهند یعنی کسب درآمد با انتقال امتیاز صادق است. صرف نظر از همهٔ اینها، همان گونه که مرجع مالیاتی در پاسخ به دعوای مطروحه اعلام داشته و شاکی نیز خود یادآور شده است، صاحبان دفاتر اسناد رسمی صریحاً در قانون مالیات های مستقیم جزء صاحبان مشاغل اعلام شده و مکلف به نگاهداری دفاتر گردیده اند.

در رابطه با بحث تجاری بودن از ذکر یک نکته نمی توان صرف نظر کرد و آن عبارت به کار رفته در همان دستورالعمل یا نامهٔ سازمان امور مالیاتی است که مورد شکایت کانون سردفتران قرار گرفته است. عین عبارتی که در متن رأی دیوان نقل شده چنین است: « ... **در مواردی که به موجب اسناد و مدارک مثبته محرز گردد که سردفتران اسناد رسمی ... بابت معرفی جانشین و اشخاص واجد صلاحیت برای تصدی دفترخانه که نوعی حق‌الامتیاز تلقی می‌گردد درآمدی کسب نموده‌اند، می بایست پس از تسلیم اظهارنامه مالیاتی نسبت به پرداخت مالیات آن اقدام نمایند**». ملاحظه می شود که دستورالعمل مورد اعتراض سخن از محرز شدن دریافت وجه بابت انتقال امتیاز دفاتر به موجب اسناد و مدارک مثبته می نماید. با توجه به چنین تصریحی می توان پرسید آیا به زعم کانون سردفتران با وجود محرز بودن موضوع و مسلم شدن دریافت وجه از سوی انتقال دهنده، باز هم باید چشم بر واقعیت دوخت و رفت دنبال این استدلال که دفاتر اسناد رسمی زیر مجموعهٔ قوهٔ قضائیه هستند و نمی توانند «تجاری» باشند؟ این نحوهٔ استدلال منحصر به کانون سردفتران و همین مورد خاص نمی باشد بلکه مبتنی بر تفکر معینی است که حتی بین مراجع مالیاتی هم مشابه آن ملاحظه می شود. اساس

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

فکر از مکتب تفسیر تحت‌اللفظ و اتکاء بر صورت مقررات و مصوبات و دستور ها و امثال آن سرچشمه می گیرد. البته طبع راحت طلب آدمی نیز در توسل به این شیوهٔ تفسیر بی دخالت نمی باشد زیرا جستجوی واقعیت و ماهیت قضایا معمولاً مستلزم زحمت است.

اما این که به اظهار شاکی، سازمان ثبت اسناد و املاک تجاری شدن واگذاری امتیاز دفاتر را مردود شناخته است، مسأله ای است که سخن گفتن در باب آن موکول به رؤیت متن دقیق نامه سازمان مذکور است. البته یک احتمال این است که منظور سازمان ثبت اسناد برحذر داشتن صاحبان دفاتر اسناد رسمی از تبدیل موضوع به یک راه کسب درآمد هرچه بیشتر و توجه به عامل مادی بیش از سایر ملاحظات بوده است که ممکن است آثار منفی بر تمامیت و سلامت این حرفه بجای گذارد. این فقط یک احتمال است اما اگر موضوع از همین قرار بوده باشد، در آن صورت مسلم است که ربطی به مسأله تعلق یا عدم تعلق مالیات نخواهد داشت.

اما استدلال دوم در این باب که چرا از آغاز اجرای قانون مالیاتی در این خصوص اقدام نشده است، نکته ای است که باید درستی آن معلوم شود. ولی اگر هم چنین بوده باشد، بعنی مطالبهٔ مورد نظر از زمان صدور دستورالعمل مورد اعتراض شروع شده باشد، باز هم از حیث شمول یا عدم شمول مالیات در هر زمان بلا تأثیر است و به هر حال، نمی‌تواند دلیلی بر عدم تعلق مالیات تلقی شود.

ماهیت امر

اما گذشته از هر چیز یک نکته در مجموع اظهارات کانون سردفتران به چشم می خورد و آن این که هیچ گاه به این نکته اصلی و ماهوی پرداخته نشده است که آیا به نظر این کانون عملاً در انتقال امتیاز دفاتر عوضی از سوی انتقال گیرنده به انتقال دهنده داده می شود یا این که چنین واگذاری و انتقالی تبرعاً و بلاعوض صورت می گیرد؟ تمامی بحث شاکی در سطح قضایا ارائه می شود و به این پرسش اساسی نمی پردازد. حال آن که در مورد مسائل مالیاتی نکتهٔ مهم پرداختن به ماهیت و واقعیت امور است. پیرامون این جنبهٔ اصولیِ حقوق مالیاتی قبلاً در این نشریه سخن گفته شده است. در رابطه با مالیات قاعده ای در جهان امروز رعایت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

می شود که از آن تحت عنوان ماهیت فوق شکل نام برده می شود. مفهوم آن این است که در هر مورد باید دید ماهیت و واقعیت قضیه از چه قرار بوده است و همان را مبنای کار در تشخیص مالیات قرار داد. اگر شکل ظاهری قضایا چیز دیگری غیر از آن ماهیت را نشان دهد، از جهت مالیاتی باید آن واقعیت و ماهیت امر ملاک تشخیص قرار گیرد و نه صورت ظاهریِ رابطهٔ بین طرفین.

نظام مالیاتی ایران نیز از این قاعده مستثنی نیست. با دقت در مفاد قانون اصلی مالیاتی، یعنی قانون مالیات های مستقیم، همین نحوهٔ برخورد را در احکام مربوطهٔ قانون می توان ملاحظه نمود. روح این قاعده با اندکی دقت همه جا قابل درک است ضمن این که تصریح به همین قاعده نیز در جای جای قانون ملاحظه می شود. به عنوان نمونه، ماده ۹۰ قانون در رابطه با مالیات بر درآمد حقوق روی میزان واقعی درآمد مالیاتی تکیه می کند. و یا ماده ٥٤ حاکی از آن است که در مورد مالیات بر درآمد اجاره اگر اجارهٔ واقعی ملک بیش از حتی مبلغ مذکور در سند رسمی باشد، ملاک تعیین مالیات همان اجاره بهای واقعی است.

ابهامات

در اظهارات کانون سردفتران که در متن دادنامه دیوان منعکس است چند مورد ابهام نیز به چشم می خورد. یکی این که گویا ضمن دستورالعمل یا نامه مورخ ۸۳/٤/۱٤ سازمان امور مالیاتی (مورد شکایت شاکی) این سازمان وجه دریافتی بابت انتقال امتیاز دفاتر را «به عنوان درآمد اتفاقی» مشمول مالیات دانسته است. اما اولاً ضمن پاسخی که دفتر فنی مالیاتی ارسال داشته و در متن دادنامه نقل شده است، دریافتی مورد بحث مشمول مالیات بر درآمد مشاغل دانسته شده است که مقوله ای است جدا از درآمد اتفاقی. ثانیاً بخشی از دستورالعمل مذکور در متن رأی دیوان آمده است که در آنجا نیز سخنی از درآمد اتفاقی در میان نمی باشد. ثالثاً وجوهی که بابت انتقال امتیاز دفاتر ردّ و بدل می‌شود بلا عوض و محاباتی نیست تا بتواند مشمول مالیات بر درآمد اتفاقی شود. با دقت در مقررات فصل مربوط به مالیات بر درآمد اتفاقی ملاحظه می شود که وصف عمومی چنین درآمدهایی همانا محاباتی و بلاعوض بودن

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

اتفاقی ملاحظه می شود که وصف عمومی چنین درآمدهایی همانا محاباتی و بلاعوض بودن آنها است. در گذشته هم از این نوع درآمد تحت عنوان نقل و انتقالات بلاعوض یاد می شد.

ابهام دیگر این قسمت از اظهارات شاکی است که می گوید: استناد مرجع مالیاتی به تبصره ۵ ماده ۱۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم است. اما اشاره این ماده به جزء «ج» ماده ۹۵ است که به صاحبان دفاتر اسناد رسمی ربطی ندارد. این اشخاص جزء گروه بند «ب» ماده مذکور هستند که در ردیف ۱۵ بند «ب» ماده ۹۶ از آنان نام برده شده است. متن دستورالعمل یا نامه سازمان در اختیار نگارنده نیست ولی موضوع مبهم به نظر می رسد. اساساً تصور نمی رود در اظهار نظر سازمان نیازی به ورود در این جزئیات وجود داشته است. البته واضح است که تبصره ۵ ماده ۱۰۰ ربطی به سردفتران ندارد ولی به هر حال پرداختن به این بحث تاثیری در اصل قضیه یعنی تعلق یا عدم تعلق مالیات بر درآمد حاصل از انتقال امتیاز دفاتر اسناد رسمی ندارد تا قابل بحث بیشتری باشد.

استدلالات مرجع مالیاتی

پاسخ شاکی به موجب نامه مورخ ۸۴/۲/۲۸ دفتر فنی مالیاتی اعلام شده است که حاوی نکات زیر می باشد:

۱. استناد به بند ۲ ماده یک قانون مالیات های مستقیم دائر بر این که ایرانیان مقیم ایران نسبت به هر درآمدی مشمول مالیات می باشند.

۲. استناد به اصل ۵۱ قانون اساسی که طبق آن وضع مالیات و همچنین معافیت از مالیات تنها به موجب قانون ممکن است.

۳. استناد به بند ۱۵ جزء «ب» ماده ۹۶ قانون مالیات های مستقیم که صاحبان دفاتر اسناد رسمی را جزء صاحبان مشاغل و مکلف به نگهداری دفاتر درآمد و هزینه نموده است.

۴. مسلم بودن دریافت عوض به هنگام واگذار امتیاز دفاتر اسناد رسمی که چنین عوضی درآمد به شمار رفته و مشمول مالیات است.

۵. تعیین ضرائب برای این گونه درآمد نیز به موجب مقررات مربوطهٔ قانون مالیاتی بوده و به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

درستی صورت پذیرفته‌است.

رأی دیوان

متن رأی هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به شرح زیر است:

«احکام و مقررات .... مربوط نمی باشد».

+++++++

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

ابهام دیگری در ارتباط با اصلاحیه سال ۱۳۸۰ قانون مالیاتهای مستقیم

ت.اکباتان

در اواخر سال ۱۳۵۸ اصلاحیه مفصلی روی قانون مالیات های مستقیم به تصویب رسید که هم اکنون در دست اجرا است. بر نخستین چاپ قانون پس از اصلاحات مذکور مقدمه‌ای نگاشته شده است که طی آن پس از ذکر ۱۲ مورد فواید و محاسن اقتصادی – اجتماعی اصلاحیه، از تلاش و زحمات بی وقفه‌ای سخن می رود که کارشناسان، صاحبنظران و نمایندگان مجلس در راه تنظیم و تدوین آن مبذول داشته اند. با این حال، به نظر می رسد در کنار همهٔ محاسن و پیشرفت ها، اصلاحیه مورد بحث را دست کم از یک جهت نمی توان در خور چنان توصیفی دانست و آن بذل دقت کامل در تنظیم مواد است به نحوی که نتیجه حاصل را بتوان به عنوان مجموعه ای از هر جهت منسجم و در همهٔ موارد خالی از ضعفِ ارتباط بین مواد و تبصره های متن نهایی به شمار آورد. نمونه های چندی از این گونه مواردِ ضعف ارتباط را در شماره های پیشین مجله *مالیات* تحت عنوان «نکته هایی از اصلاحیه سال ۱۳۸۰» نقل نمودیم و در این شماره نمونهٔ بارز دیگری را مورد بحث قرار می دهیم.

نکته به فصل مالیات بر درآمد املاک از قانون مالیات های مستقیم مربوط است. همان گونه که می دانیم ماده ۵۲ در آغاز این فصل **«درآمد شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در ایران»** را پس از کسر معافیت های مقرر مشمول مالیات بر درآمد املاک می داند. سپس ضمن مواد ۵۳ تا ۷۷ قانون چند نوع از این گونه حقوقِ مرتبط با املاک تحت عناوینی مانند اجاره، رهن، انتقال ملک، انتقال حق واگذاری محل و انتقال حقوق عرفیِ محلی شرح داده شده و احکام مالیاتی هر یک بیان گردیده است. طبعاً این چند مورد نمی تواند شامل کلیه حقوق مربوط به املاک باشد و احتمال باقی ماندن انواع دیگری نیز وجود دارد که باید حکم آن موارد هم تعیین شود. این کار را ماده ۷۸ انجام داده و می گوید:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

«در مورد واگذاری هر یک از حقوق مذکور در ماده ۵۲ این قانون از طرف مالک عین غیر از مواردی که ضمن مواد ۵۳ تا ۷۷ این قانون ذکر شده است دریافتی مالک به نرخ‌های مذکور در ماده ۵۹ ماخذ محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت»

بحث ما نیز دقیقاً مرتبط با همین ماده ۷۸ می باشد که صریحاً می گوید نرخهای مالیاتی مربوط به واگذاری سایر حقوق مربوط به املاک همان هایی هستند که ضمن ماده ۵۹ ذکر شده اند. اما صحبت بر سر این است که ماده ۵۹ به موجب اصلاحیه سال ۱۳۸۰ دستخوش تغییر شده است. قبل از این اصلاحات متن ماده ۵۹ به شرح زیر بود:

«نقل و انتقال قطعی املاک به مأخذ ارزش معاملاتی و همچنین انتقال حق واگذاری محل به مأخذ ارزش معاملاتی حق واگذاری محل در تاریخ انتقال از طرف مالکین عین یا صاحبان حق به طور مجزا یا توأماً به شرح زیر مشمول مالیات می باشد:

تا ۲۰ میلیون ریال	به نرخ ٤٪
تا ٦٠ میلیون ریال نسبت به مازاد ۲۰ میلیون ریال	به نرخ ۸٪
نسبت به مازاد ٦٠ میلیون ریال	به نرخ ۱۲٪

در آن زمان وقتی که ماده ۷۸ می گفت **«نرخ های مذکور در ماده ۵۹ مأخذ محاسبه مالیات قرار خواهد گرفت»**، توجه به نرخ های تصاعدی این ماده یعنی ٤٪، ۸٪ و ۱۲٪ داشت. اما پس از اصلاحات سال ۱۳۸۰ دو نرخ جداگانه ۵٪ و ۲٪ تعیین گردید که اولی در مورد نقل و انتقال قطعی املاک جاری است و دومی به انتقال سرقفلی مربوط است. مأخذ یکی ارزش معاملاتی و از آنِ دیگری ارزش واقعی معامله است. حال فرض کنید موردی برای اجرای ماده ۷۸ پیش می آید یعنی مالک یا متصرف ملکی حقی را در رابطه با آن ملک واگذار می‌کند که غیر از حقوق پیش بینی شده در مواد ۵۳ تا ۷۷ می باشد. برای این «سایر حقوق» می توان مثال هایی پیدا کرد. مثلاً به نظر نگارنده اگر مالک ساختمان مرتفعی که در یک ناحیه مناسب و چشمگیر قرار دارد به شرکتی اجازه دهد که تابلوی بزرگی به منظور تبلیغات تجاری روی آن ساختمان نصب کند و از این بابت مبلغی دریافت دارد، چنین درآمدی می تواند مصداق ماده ۷۸ شناخته شود. اکنون در نظر بگیرید که مرجع مالیاتی یا خود مؤدی می خواهد برای این دریافت نرخی تعیین

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

کند. به حکم ماده ۷۸ باید به ماده ۵۹ رجوع کند. اگر قبلاً این کار را می کرد تکلیف روشن بود. ماده ۵۹ با این که سه نرخ را دربر داشت ولی در مجموع همهٔ آنها یک جدول واحدِ نرخ تصاعدی را تشکیل می دادند که می توانست ملاک عمل قرار گیرد. ولی پس از اصلاحات سال ۱۳۸۰ آن جدول واحد از میان رفته و دو نرخ جداگانهٔ غیر مربوط به هم و دارای مآخذ مختلف جایگزین شده است که هر کدام در یک مورد کاربرد دارند. ضمناً ماده ۷۸ از «نرخ» سخن نگفته است بلکه اعمال «نرخ‌ها» را تصریح کرده است. تحت این شرایط تکلیف چه خواهد بود؟ آیا بایستی هر دو نرخ ۵ درصد و ۲ درصد به کار برده شوند؟ آیا فقط از یک نرخ باید استفاده کرد؟ اگر پاسخ مثبت است، اولاً کدام یک از آنها، پنج درصد یا دو درصد؟ و ثانیاً تکلیف حکم ماده ۷۸ چه می شود که صریحاً از «نرخ‌ها» نام برده است و نه از یک نرخ؟

پاسخ درست به همهٔ سئوالات یادشده توجه به حقیقت است. واقعیت این است که اساساً باتغییری که به موجب اصلاحیه سال ۱۳۸۰ در متن ماده ۵۹ داده شده، ساختار این ماده دگرگون شده و وضع کنونی آن به قول معروف با هیچ سریشی به ماده ۷۸ نمی چسبد و این است مفهوم بی دقتی در تنظیم و تدوین اصلاحیه که بالا تر به آن اشاره کردیم. این نکتهٔ پیچیده و نادانسته ای نیست که پس از هرگونه اصلاح و دگرگونی در شماری از مواد یک مجموعه قانونی، به طور قطع بایستی زحمت بازخوانی کلّ آن تقبل شود تا معلوم شود که آیا با اصلاحاتی که به عمل آمده است باز هم هماهنگی و ارتباط درونی اجزاء مجموعهٔ اصلاح شده حفظ شده است یا خیر که نمونهٔ زنده آن همین رابطهٔ بین ماده ۷۸ و ماده ۵۹ است. این دو ماده به وضوح به یکدیگر مرتبط اند. اگر بازخوانی دقیق به معنایی که گفته شد به عمل می آمد، زمانی که به ماده ۷۸ می رسیدیم باید به ماده ۵۹ باز می‌گشتیم و بررسی می کردیم که اولاً در متن ماده ۵۹ تغییراتی داده شده است یا خیر. ثانیاً اگر پاسخ مثبت است آیا با وجود آن تغییرات اشکالی در اجرای درست ماده ۷۸ حاصل شده است یا نه؟ اگر همین اندازه زحمت به جان خریده می‌شد، مسأله‌ای که شرح دادیم پیش نمی‌آمد.

ضمناً نباید تصور کرد که مشکل حاصل از این گونه عدم بازخوانی منحصر به همین مورد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

ماده ۷۸ است. موارد دیگری هم از این گونه وجود دارند. به عنوان نمونه، به ماده ۲۶۱ و تبصره آن رجوع کنید. ماده ۲۶۱ اعضای هیأت عالی انتظامی مالیاتی را بر می‌شمارد و سپس تبصره همان ماده می گوید «**کارمندانی که مدارج مذکور در ماده ۲۲۰ این قانون را طی نموده و در یکی از استان های کشور بجز استان تهران به عنوان مدیر کل خدمت کرده باشند در انتخاب به سمت فوق حق تقدم دارند**». این تبصره که از قبل باقی مانده و اصلاحات سال ۱۳۸۰ در آن تغییری نداده است به ماده ۲۲۰ ارجاع داده است. متن ماده ۲۲۰ قبل از اصلاحات سال ۱۳۸۰ چنین بود: «**مأموران تشخیص مالیاتی عبارتند از کمک ممیز مالیاتی، ممیز مالیاتی، سرممیز مالیاتی و ممیز کل مالیاتی**». در این حالت ارجاع تبصره ماده ۲۶۱ به ماده ۲۲۰ کاملاً قابل فهم و معنی دار بود. اگر کسی در یکی از شهرستان های کشور غیر از تهران مدیر کل شده بود و قبل از آن مدارج کمک ممیزی، ممیزی، سرممیزی و ممیز کلی را هم طی کرده بود، در انتخاب به عضویت هیأت عالی انتظامی حق تقدم می داشت. ولی اصلاحات سال ۱۳۸۰ آن ماده ۲۲۰ را بکلی از میان برد و متن جدیدی را جایگزین آن ساخت که اساساً از عالم دیگری سخن می گوید: شمارهٔ تعداد کثیری از مواد قانون ذکر شده و گفته شده است که در این موارد فلان عبارت جایگزین فلان عبارت می شود. یعنی اصلاً ربطی به عالم مأموران تشخیص مالیاتی و عناوین آنها ندارد. در اینجا هم باز همان نکته مطرح است که اگر پس از انجام اصلاحات بازخوانی دقیقی از قانون به عمل می آمد هنگامی که به تبصره ماده ۲۶۱ می رسیدند، به ماده ۲۲۰ باز می گشتند و می دیدند که وضع بکلی تغییر یافته و در وضعیت جدید ارجاع تبصره ماده ۲۶۱ به ماده ۲۲۰ کاملاً بی معنی است و آنگاه فکری به حال آن می‌کردند.

موارد اشکال ناشی از این گونه عدم دقت در متن اصلاحیه اندک نیست و تجربه ای که به طور طبیعی از آن می توان آموخت این است که اصلاح قانون با توجه به سیاست ها و تفکرات و ایده ها و تجارب حاصل یک مسأله است و نظم و ترتیب قانون و انسجام مواد و اجزاء آن و ارتباط منطقی و بلا اشکال بین این مواد و اجزاء مسأله دیگری است. هریک از این دو مقوله جای خود را دارند و باید جداگانه به هردوی آنها توجه شود. حتی شاید بهتر باشد که کار بازخوانی متن قانون پس از تغییرات انجام شده مشترکاً توسط گروهی انجام شود که

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

هم کارشناسان دست اندرکار اصلاح قانون و هم اشخاصی خارج از ایشان در آن عضویت داشته باشند و این است توصیه ای که هدف از طرح موضوع این گفتار را تشکیل می دهد.

++++++++++++++++++++++

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

خانه های خالی و اراضی بایر
بازگشت به گذشته

ت.الوندکوهی

در ایام اخیر پاره ای از مطبوعات به وجود طرح هایی برای برقراری دوبارهٔ مالیات بر اراضی بایر و خانه های خالی اشاره کرده اند. از جمله به نقل از کمیته مسکن مجلس شورای اسلامی در مطبوعات آمده است که ضمن لایحهٔ ساماندهی مسکن مسأله دریافت مالیات بر زمین های بایر دارای کاربری مسکونی نیز گنجانیده شده است. ظاهراً نرخ این مالیات ۱۲ درصد در نظر گرفته شده است که در صورت تصویب روی ارزش معاملاتی اراضی اِعمال خواهد شد. نگارنده از جزئیات لایحه آگاه نیست ولی دست کم همین نرخ ۱۲ درصد بسیار بیش از نرخ های مذکور در قانون مالیات های مستقیم (پیش از اصلاحات سال ۸۱) می باشد. ماده ۱۲ متن قبلی قانون مالیاتی این نرخ را بین دو تا پنج درصد منظور داشته بود.در مورد خانه های خالی نیز قانون پیشینِ مالیات های مستقیم فصلی را مشتمل بر مواد ۱۰ و ۱۱ پیش بینی کرده بود که به موجب آن اگر مستغلات مسکونی در مراکز استانها و شهرهای با جمعیت بیش از صد هزار نفر آماده برای اجاره باشد و بدون داشتن موانع قانونی زائد بر شش ماه متوالی خالی نگاه داشته شوند، نسبت به زمان بیش از آن مشمول مالیات می گردند. میزان مالیات بین دو تا چهار در هزار ارزش معاملاتی به ازای هر ماه خالی ماندن بود. در این مورد نیز صحبت از دریافت مجدد مالیات در میان است که در مطبوعات کشور نیز منعکس شده است.

به یاد داریم که یکی از موارد مهم اصلاحات گستردهٔ سال ۱۳۸۰ قانون مالیات های مستقیم حذف همین گونه مقولات از متن قانون بود. پس از تصویب اصلاحات سال ۸۰ چاپ جدیدی از قانون مالیاتی به همت سازمان مالیاتی آن زمان کشور منتشر شد که در مقدمه آن محاسن و پیشرفتهای اصلاحیه طی ۱۲ بند برشمرده شده بود. یکی از این پیشرفت ها و محاسن (موضوع بند ۲) چنین بود:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

«حذف منابع مالیاتی غیر کارآ شامل مالیات سالانه املاک، مستغلات مسکونی خالی و اراضی بایر به منظور کاهش هزینه های اجتماعی مؤدیان در پرداخت مالیات»

بر این اساس اصلاح کنندگان قانون در مورد حذف این گونه مالیات ها از ساختار نظام مالیاتی کشور به دو مصلحت توجه داشته اند: یکی این که چنین مالیات هایی را « غیر کارآ» یافته بودند و دیگر این که اجرای آنهارا متضمن «هزینه های اجتماعی» برای مؤدیان می دانسته اند. هر دو نقیصه و ایراد فوق از یک صفت واحد برخوردار هستند و آن این که در صورتی چنین ایرادهایی قابل طرح هستند که وجود آنها بر حسب تجربه احساس شده باشد. به عبارت دیگر، وقتی می گویند فلان مالیات کارآیی ندارد، چنین گفته ای نمی تواند صرفاً بر تئوری و نظریه مبتنی باشد. بلکه علی‌القاعده ابراز کنندگان در عمل می بایستی به این گونه عدم کارآیی پی برده باشند. بویژه باید در نظر گرفت که متن پیشین قانون مالیاتی قبل از اصلاحات سال ۱۳۸۰ سالها در دست اجرا بوده و به همین دلیل تجربهٔ کافی نسبت به آن وجود داشته است. در چنان حالتی از کسی پذیرفته نیست که راجع به کارآ نبودن قانون صحبت کند و در این بیان خود فقط به تئوری و نظریه استناد نماید بی آن که در نظر بگیرد در عمل چه نتایجی حاصل شده است. اگر تجربهٔ حاصل حاکی از کارآئی مالیات های مورد بحث باشد و به رغم این مطلب صرفاً به استناد تئوری و نظریه سخن از عدم کارآیی به میان آید، در مقابل تنها چیزی که می توان گفت این است که **بدا به حال چنان تئوری و نظریه‌ای**. این استدلال عیناً در مورد ایراد دومِ وارد بر مالیات های مذکور یعنی وجود هزینه های اجتماعی برای مؤدیان نیز صادق است. اگر تجربهٔ چندین ساله نشان داده باشد که چنین وصله ای بر جامهٔ مالیات های مورد سخن نمی چسبد، آنگاه چگونه می توان با طرح فلان تئوری و اظهار نظری تجربهٔ عملی را نادیده گرفت و بر وجود چنان عیبی پافشاری نمود؟به هر تقدیر اکنون که مجدداً برقراری چنان مالیات هایی امر صوابی تشخیص داده می‌شود، به حکم منطق چند نکته جلب توجه می کند و قابل ذکر می باشد:

۱. به نظر نمی رسد در فاصله بین تصویب اصلاحیه سال ۱۳۸۰ تا زمان حاضر تحول عمده‌ای در شرایط و اوضاع و احوال پدید آمده باشد به نحوی که شاهد تغییر مهمی در عوامل و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

عناصر متشکله موضوع بوده باشیم تا به استناد آن بتوانیم بگوییم مالیات های مورد سخن تا دیروز «کارآ» نبوده اند ولی اکنون به موجب این یا آن تحول عظیم کارآ شده اند و از آن عیب بری هستند و یا تا دیروز اجرای آنها برای مؤدیان هزینه های اجتماعی دربرداشته و اکنون ندارد. خلاصه این که در این فاصله شش ساله چنان تحول عمده‌ای در مسائل وشرایط پدید نیامده است که به استناد آن دلایل اعلام شده قبلی جهت توجیه اصلاحات سال ۸۰ در رابطه با مالیات بر اراضی بایر ومستغلات مسکونی خالی را (اگر آن توجیهات پایه واساسی داشته اند) بی اعتبار وافتاده از اثر تلقی کنیم.

۲. بنا بر این قضیه از حالات معینی خارج نخواهد بود:

- یکی این که آن توجیهات قبلی مبتنی بر تحقیق و بررسی کافی نبوده و بلکه به صِرف تصورات و برداشت های شخصی از این یا آن نظریه و باور اقتصادی یا جهات دیگری از این قبیل دست به تغییر قانون در این موارد زده‌اند.

- دیگر این که طرح کنندگان فکر برقراری دوبارهٔ مالیات بر اراضی بایر وخانه‌های خالی همان‌هایی نیستند که آن زمان چنین مالیات هایی را غیر کارآ و مستلزم هزینه های اجتماعی معرفی کرده بودند. از همین رو، شاید گروه جدید در مقام بررسی جدی روی آن مطالعات وتوجیهات قبلی بر نیامده اند تا ببینند اگر واقعاً آن مالیات های قبلی «کارآ» نبوده‌اند اکنون چگونه می خواهند به آن کارآیی ببخشند. و نیز اگر مالیات های قبلی واقعاً برای مردم درد سر و هزینه های اجتماعی دربر داشته اند، اکنون چگونه می خواهند این عیب فاحش را برطرف سازند. اگر چنین بوده و واقعاً گروه جدید درمقام توجه به سابقه موضوع و بررسی توجیهات گروه پیشین برنیامده باشند، قضیه از این بابت قابل تأسف خواهدبود.

- البته این احتمال نیز منتفی نیست که طرح کنندگان جدید مسأله به سوابق امر توجه داشته اند اما پس از بررسی آن در استدلالات و نقطه نظرها نارسایی هایی مشاهده کرده و به همین سبب آنها را نپذیرفته اند. منتهی هیچ گونه انعکاسی از درستی این گونه احتمال دست کم به نظر نگارنده نرسیده است.

۳. مطلب قابل ذکر دیگر این است که به موجب قرائن موجود، جنبه های مالیاتی این قضا

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

خارج از مراجع مالیاتی مورد بررسی و اقدام قرار گرفته است. اگر چنین بوده باشد، برای چندین و چندمین بار همان مسأله همیشگی مطرح می شود که بار دیگر امر مالیاتی از منبع دیگری غیر از مرجع مسئول امر مالیات سرچشمه می گیرد و مورد اقدام قرار می‌گیرد. در همین رابطه، بار دیگر باید این نکته بسیار بدیهی را یادآور شد که مصلحت اقتضاء می‌کند جنبه های مالیاتی هر گونه طرح یا لایحه‌ای نخست با مراجع مالیاتی مورد گفتگو قرارگیرد تا اگر تجربه این مراجع برخورد با موانع و مشکلات اجرایی را احتمال دهد، شرایط رفع این گونه دشواری‌هادر متن مقررات مورد نظر پیش بینی شود. اتخاذ چنین روشی علاوه بر این که کاملاً منطقی است و حائز ضرورت است، ضمناً سبب خواهد شد که از ایجاد تضاد بین مصوبات مالیاتی جدید با قانون اصلی و عمومی مالیاتی کشور جلوگیری شود.

+++++++

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

بررسی تبصره (۲) ماده (۹۷) قانون مالیاتهای مستقیم و مشکلات اجرایی آن

احمد غفارزاده*

از مهمترین اهداف نظامهای مالیاتی، تامین منابع مالی دولت و اجرای سیاست های توزیعی و تخصیصی دولت ها می باشد به گونه ای که در یک سیستم مالیاتی مناسب، ضمن نیل به اهداف اصلی، معیارهای کارایی نظام مالیاتی نیز بهبود می یابند که بخشی از این معیارها می تواند افزایش رضایت مندی مودیان، کاهش فرار مالیاتی، کاهش هزینه های اداری وصول مالیات و همچنین کاهش هزینه های تمکین مودیان، توزیع عادلانه بار مالی مالیاتها و ... باشند.

قوانین و مقررات مالیاتی یکی از ارکان اصلی سیستم مالیاتی است که ضمن تعیین پایه ها و نرخهای مالیاتی، معافیت ها، بخشودگی ها، تخفیفات، جرایم و تشویقات، چارچوب کلی تکالیف و وظایف مودیان و ماموران مالیاتی و نحوه تعامل آنها را مشخص می نماید. تلاش در جهت مکلف نمودن مودیان به مستندسازی فعالیت های اقتصادی شان و ترغیب سازمان مالیاتی به تعیین مأخذ محاسبات مالیاتی بر مبنای واقعیت ها، یکی از استراتژی های اصلاحات مالیاتی در سنوات اخیر می‌باشد. تبصره ۲ ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم(الحاقی۱۱/۲۷/ ۱۳۸۰) یکی از شاه بیت هایی است که تاکید بر رسیدگی به اسناد و مدارک مودیان نموده است. بر اساس این تبصره هر گاه طبق اسناد و مدارک ابرازی یا بدست آمده امکان تعیین درآمد واقعی مودی وجود داشته باشد، اداره امور مالیاتی مکلف است درآمد مشمول مالیات را بر اساس رسیدگی به اسناد و مدارک مزبور یا دفاتر، حسب مورد، تعیین کند، در صورت داشتن درآمد ناشی از فعالیت های مکتوم که مستند به دلایل و قراین کافی باشد، درآمد مشمول مالیات آن فعالیت ها همواره از طریق علی الراس تشخیص داده شده و به درآمد مشمول مالیات مشخص شده قبلی افزوده و ماخذ مطالبه مالیات واقع خواهد شد.

لازم به ذکر می باشد که حکم این تبصره قبلاً با دامنه اجرایی محدود که صرفاً در ارتباط با

• عضو شورایعالی مالیاتی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

موارد رد دفاتر قانونی بوده، در قانون قبل از اصلاحات اخیر در متن تبصره یک ماده ۹۸ قانون مالیاتهای مستقیم درج گردیده بود، ولی طبق اصلاحیه اخیر، دامنه اجرای حکم مزبور به کلیه مودیان، اعم از اینکه دارای دفاتر قانونی بوده یا اصولاً فاقد آن باشند تسرّی یافته است.

محدوده اجرایی تبصره قبل از اصلاح شامل مودیانی بوده است که حداقل دارای دفاتر قانونی و احتمالاً اسناد و مدارک حساب بودند که در اکثر موارد علیرغم اینکه در تحریر دفاتر اصول و موازین و استانداردهای حسابداری رعایت می گردید (از نظر حسابرسی مالی قابل قبول بودند) ولی به دلیل تخلف از مقررات سفت و سخت آئین نامهٔ تحریر دفاتر قانونی رد می گردیدند.

از جمله موارد رد دفاتر که باعث بی اعتباری دفاتر گردیده ولی امکان تعیین درآمد واقعی مودی از روی همان دفاتر وجود داشته، می توان به موارد ذیل اشاره نمود:

۱-در صورتیکه دفاتر ارائه شده به نحوی از پلمپ خارج شده باشد

۲-ثبت تمام یا قسمتی از یک فعالیت بین سطور

۳-جای سفید گذاشتن بیش از حد معمول

٤-تاخیر تحریر دفاتر

٥-اشتباه حساب حاصل در ثبت عملیات موسسه

٦-عدم استفاده از اوراق مخصوص موضوع ماده ١٦٩ ق.م.م

۷-استفاده از دفاتر ثبت و پلمپ شده سالهای قبل

به نظر می رسد در موارد مذکور امکان تعیین درآمد واقعی مودی از روی دفاتر مردود و اسناد و مدارک ابرازی مودی وجود دارد. ضمن اینکه مودی مشمول جریمه رد دفاتر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

گردید ولی تعیین درآمد از طریق رسیدگی به دفاتر موصوف انجام می پذیرفت.

در مقررات تبصره ۲ ماده ۹۷ ق.م.م (اصلاحی ۱۳۸۰/۱۱/۲۷)، روش جدیدی برای تعیین درآمد مودیان (به غیر از روشهای متداول «رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک» و «روش علی الراس») با عنوان «رسیدگی به اسناد و مدارک ابرازی یا بدست آمده» ارائه نموده است که مودیان را به سمت و سوی مستندسازی فعالیت های اقتصادی شان در حد توان سوق می دهد و ادارات مالیاتی را مکلف نموده است که به اسناد و مدارک ابرازی مودی رسیدگی نموده و به دنبال نیل به درآمد واقعی مودیان باشند که از این حیث اقدام مبارکی می باشد ولی وجود چندین ابهام در متن تبصره، عملاً اجرای آن را به استثنای مواردی که دفاتر قانونی مودیان به استناد ایرادات غیر اصولی یا دلایل ضعیف مردود اعلام می گردند غیرممکن نموده است که موارد مهم ابهام ذیلاً ارائه می گردند:

۱-مشخص نشدن نوع اسناد و مدارک و دفاتر

آیا منظور از اسناد و مدارک، اسناد حسابداری و مدارک منضم به آن می باشد یا شامل هر نوع اسناد و مدارکی است که مثبت تحقق درآمد یا هزینه باشند. در ضمن، در خصوص دفاتر، مشخص نمی باشد که نظر مقنن دفاتر قانونی شامل دفاتر «روزنامه و کل» و «درآمد و هزینه» است یا هر نوع دفتری می تواند ماخذ تعیین درآمد مشمول مالیات گردد.

۲-معین نبودن محدوده هزینه های قابل قبول

هر چند با اصلاح تبصره ماده۱٤۷ ق.م.م مقررات فصل هزینه های قابل قبول و استهلاک قابل تعمیم به مودیانی که درآمد مشمول مالیات آنها از طریق مقررات تبصره ۲ ماده ۹۷ تعیین می گردند، می باشد ولی پذیرش برخی از هزینه ها لزوماً نگهداری دفاتر و اسناد و مدارک حسابداری را ایجاب می کند مانند بند(۲٤) مادهٔ (۱٤۸)ق.م.م که پذیرش زیان حاصل از تسعیر ارز را منوط به رعایت اصول متداول حسابداری و مشروط به اتخاذ یک روش یکنواخت طی سالهای مختلف از طرف مودی نموده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

۳-درصورتی که نتیجه رسیدگی از طریق تبصره ۲ ماده ۹۷ منجر به احراز زیان مودی در سال مورد رسیدگی گردد، علیرغم تصریح تبصره مذکور مبنی بر تعیین درآمد مشمول مالیات، آیا زیان احرازی قابل پذیرش خواهد بود یا خیر؟ ضمناً در صورتی که رسیدگی از روی دفاتر مردود مودی انجام گرفته باشد و نتیجه رسیدگی نشان دهنده ضرر و زیان مودی باشد، آیا زیان احرازی مشمول مقررات بند (۱۲) ماده (۱٤۸) خواهد بود یا خیر؟

٤-منظور از «امکان» تعیین درآمد واقعی مودی چیست؟

کلمه «امکان» از اصطلاحات تعریف نشده در ق.م.م می باشد. در رویه های جاری موقعی که دفاتر و اسناد و مدارک و صورتهای مالی با رعایت اصول و استانداردهای حسابداری تدوین شده و نتیجه حسابرسی مالی مردود نمی‌باشد و صرفاً دفاتر مودی به دلیل عدم رعایت آیین نامه تحریر دفاتر مردود اعلام می‌گردد، به نظر می رسد امکان تعیین درآمد مشمول مالیات در چارچوب قوانین و مقررات مالیاتی وجود خواهد داشت ولی در مواقعی که مودی فاقد دفاتر و اسناد و مدارک حسابداری است یا نتیجه حسابرسی مالی مردود اعلام می‌گردد و همچنین در مواقعی که مودی صرفاً تعدادی مدارک در خصوص درآمدها و هزینه های خود ارائه می نماید، مفهوم «امکان» چه خواهد بود؟ عدم تعریف امکان موجبات اعمال سلایق مختلف و امکان برخی سوء استفاده ها را فراهم می نماید.

۵-هر چند مقررات اجرایی مشمولین بند (ج) ماده(۹۵) ق.م.م مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، ضوابط نگهداری خلاصه و درآمد و هزینه را بدون الزام به نگهداری دفاتر تعیین نموده است و با آنکه هزینه های قابل قبول نیز در ضوابط مذکور تعیین گردیده است، لیکن نحوه اجرای تبصرهٔ (۲) ماده (۹۷) در خصوص این نوع مودیان، در صورتی که ضوابط اجرایی یاد شده را رعایت ننمایند مشخص نمی باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

پیشنهاد:

عملیاتی شدن قوانین نیاز به ارائه راهکار اجرایی می باشد. لذا علیرغم اینکه مقررات تبصره ۲ ماده ۹۷ ق.م.م از قوانین مترقی به منظور مستندسازی فعالیتهای اقتصادی و تعیین درآمد واقعی مودیان می باشد ولی به دلیل فقدان ترتیبات اجرای احکام مقرر و علیرغم تاکیدات مکرر سازمان امور مالیاتی کشور مبنی بر اجرای تبصره مذکور، قابلیت اجرایی نداشته و عملاً از طرف ادارات مالیاتی بموقع اجرا گذشته نشده است. لذا پیشنهاد می گردد در اجرای ماده ۲۱۹ ق.م.م ، ترتیبات اجرای حکم تبصره ۲ ماده ۹۷ در چارچوب آئین نامه ماده اخیر الذکر تدوین و ابلاغ گردد.

+++++++

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

چالش‌های دادرسی مالیاتی پس از حذف مرحله تجدیدنظر

از ترکیب هیئت‌های حل اختلاف

محمد شعبانی*

چکیده

این نوشته با هدف حصول به نتایج بهتر و تلاش در جهت کارآمد نمودن مجموعه قانون مالیات های مستقیم، با بهره گرفتن از تجارب مجریان و توجه به ویژگی ها و اصول یک قانون خوب سعی دارد با اتکاء به روش های مطالعه اسنادی و پژوهش میدانی صورت گرفته در این زمینه، به تحقیق و بررسی پیرامون تبعات و مسایل ناشی از حذف مقررات ماده ۲۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم پرداخته، ضمن ارزیابی کارشناسانه موضوع و اشاره به نقاط ضعف و قوت آن و انطباق با ویژگی های حقوقی یک قانون خوب، در نهایت به ارائه یک راه حل منطقی بپردازد. نتایج این مطالعه و بررسی که با اتکاء به مبانی حقوقی و توجه به داده های جمع آوری شده انجام گرفته است، نشان می دهد که هر چند این اقدام با هدف کاهش اطاله دادرسی مالیاتی و افزایش کارآیی نظام مالیاتی صورت پذیرفته است، ولی در عمل اهداف مذکور تحقق نیافته و حذف ماده قانونی مذکور اقدامی شتاب زده و ناکارآمد بوده و برقراری مجدد مرجع تجدید نظر حل اختلاف مالیاتی با انجام تمهیداتی ضروری به نظر می رسد.

* . پژوهشگر دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی و دانشجوی کارشناسی ارشد دانشگاه آزاد اسلامی واحد شهر ری.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

واژگان کلیدی:

ماده ۲۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم، هیأت حل اختلاف مالیاتی، قانون خوب، دادرسی مالیاتی، حق تجدید نظرخواهی.

مقدمه

آنچه مسلم است مبانی تئوریک و نوع نگاه به مساله پرداخت مالیات در جوامع مختلف متاثر از فرهنگ، مذهب، سنت های عقیدتی و شرایط تاریخی حاکم بر آن جوامع می باشد. دفاع از حقوق شهروندان در برابر حکومت و ایجاد راهکاری برای تضمین آن از عمده ترین مشغله متفکرین حقوق و نیز از مسائلی است که محل بیشترین تعارض مابین شهروندان و دولت بوده و داوری درباره اختلافات پیش آمده در این مورد از مسائل مهم و مورد بحث در حقوق اداری است.

در این میان، دادرسی مالیاتی به عنوان یکی از جنبه های حقوق مالی در قریب به اتفاق جوامع مدنی امروزی از جایگاه ویژه ای برخوردار گشته است. در کشور ایران نیز دادرسی مالیاتی همواره یکی از موارد محل بحث و مجادله میان اهل فن و یکی از چالش های حقوقی نظام مالیاتی کشور بوده است.

مراجع شبه قضائی و خاستگاه حقوقی آنها

به طور عام، طبق ویژگی‌های ساختار حقوقی حاکم بر کشور ایران (شامل حقوق عمومی و حقوق خصوصی) و حوزه عملکرد دولت در دو حیطه اِعمال حاکمیت و اِعمال تصدی، در دعاوی و اختلافاتی که یکی از طرفین دعوا دولت است و یا به نحوی به دولت ارتباط می یابد، اراده عمومی سیستم حقوقی و قضاء بر آن است که اختلافات حادث شده هر چه سریعتر مورد رسیدگی واقع شده و به نتیجه مطلوب برسند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

بنابراین در غالب مواردی که دولت یکی از طرفین دعوا باشد، قانونگذار ابتدا دعوت به سازش کرده است تا در صورتی که بحث پرداخت های مالی در میان باشد اثرات تورم را خنثی و هزینه های وصول حق و حقوق دولت را به حد اقل برساند. معمولاً در مراحل پس از عدم حصول به توافق و سازش است که بحث رسیدگی به دعاوی اداری مطرح می شود. اختلافات مالیاتی از جمله موارد مذکور است که در آن همیشه دولت –سازمان امور مالیاتی– یک طرف دعوا قرار می گیرد. حل و فصل سریع اختلافات مالیاتی با توجه به اثرات نرخ تورم و تحلیل هزینه–فایده، برای سازمان امو مالیاتی از اهمیت ویژه ای برخوردار است. بنابراین، قانونگذار قبل از پرداختن به حل اختلاف از طریق مراجع شبه قضائی، حل اختلاف به روش اداری را در ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم پیش بینی نموده است.

در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، تشکیل محاکم خاص مانند آنچه در برخی از کشورهای جهان مشاهده می شود، منع نگردیده و رسیدگی به دعاوی مالی و حقوقی بین اشخاص با دولت نیز اختصاصاً در انحصار و اختیار قوه قضائیه قرار نگرفته است. علاوه بر آن از احکام متعدد قانون اساسی و سایر قوانین مادر و همچنین لزوم اتکاء مقررات موضوعه بر موازین اسلامی و اصول عدالت چنین استنباط می شود که داوری به هر شکل و صورت و بر عهده هر مرجعی که باشد، باید آن مرجع و محکمه صالح و بی نظر بوده و رسیدگی هایش به دور از هر گونه وابستگی و گرایش شخصی و یا حزبی صورت پذیرد.

اصل ۳٤ قانون اساسی مقرر می دارد: «دادخواهی حق مسلم هر فرد است و هر کس می تواند به منظور دادخواهی به دادگاه های صالح رجوع نماید. همه افراد ملت حق دارند این گونه دادگاه ها را در دسترس داشته باشند و هیچکس را نمی توان از دادگاهی که به موجب قانون حق مراجعه به آن را دارد منع کرد». بر این اساس، مراجع دادرسی باید به روی همه باز بوده و تشریفات و آئین دادرسی آنها نباید دست و پاگیر و یا مستلزم هزینه های اضافی برای ارباب رجوع باشد. از سوی، دیگر مطابق اصل یکصد و پنجاه و نهم همان قانون، «مرجع رسمی تظلمات و شکایات، دادگستری است. تشکیل دادگاه ها و تعیین صلاحیت آنها منوط

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

به حکم قانون است».

بنابراین، استثناء بر اصول فوق الذکر و رسیدگی به دعاوی توسط **غیر دادگستری** نیاز به ارجاع قانون دارد، همچنان که ماده ده قانون آیین دادرسی مدنی مقرر می دارد: «رسیدگی نخستین به دعاوی، حسب مورد در صلاحیت دادگاه های عمومی و انقلاب است مگر در مواردی که قانون مرجع دیگری را تعیین کرده باشد». از طرف دیگر، به موجب اصل هفتاد و یکم قانون اساسی: «مجلس شورای اسلامی در عموم مسائل در حدود مقرر در قانون اساسی می‌تواند قانون وضع کند».

قانون خوب

طبق تعاریفی که در علم حقوق به عمل آمده است، روشن و صریح بودن، قابل فهم و بدون ابهام و ایهام بودن، الزام آور بودن، اجتماعی بودن و تضمین اجرا همراه با خصیصه نظم آوری و عدالت محوری از ویژگی های کلی یک قانون خوب است.[1]

اولین شرطی که یک قانون خوب باید داشته باشد، این است که صریح باشد. یعنی مقصود قانونگذار را چنان القاء کند که مجریان هیچ تردیدی در اجرای آن قانون پیدا نکنند. یکی از فنون دیگر این است که قانون باید از تفصیل بیهوده پرهیز کند؛ به علاوه در تدوین و بیان قانون باید رعایت زبان علم و اصطلاحات آن بشود. از دیگر شرایط قانون خوب این است که جایگاه آن قانون در نظام حقوقی روشن باشد. قانون باید قدرت الزام آور داشته باشد؛ به قول هابس حقوقدان و فیلسوف معروف، حقوق توصیه نیست بلکه فرمان است و اگر گاهی به توصیه یا تعریف می پردازد برای این است که آن فرامین و نواهی اجرا شود.

براین اساس درمی‌یابیم که الفاظ خواه و ناخواه ابزارهای اصلی وکلا و قضات هستند فلذا مهارت کافی در به کارگیری زبان فارسی از ویژگی‌های جدایی ناپذیر یک حقوقدان و یا

۱ . برای اطلاع بیشتر به مقاله اهمیت ذاتی قانون و فنون قانونگذاری کاتوزیان مراجعه شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

نویسنده متون حقوقی است.[1]

بیان مساله

به طور معمول اختلافات مالیاتی از تبعات و عواقب تشخیص و مطالبه مالیات است. اگر از آنچه که به حوزه تکالیف مؤدیان مالیاتی مربوط می شود در حال حاضر –تا فراهم شدن زمینه های اجرایی شدن تکالیفی مانند تنظیم دفاتر قانونی و نگهداشتن صورت حساب ها– بتوان صرفنظر کرد، چنین به نظر می‌رسد که اختلاف مالیاتی قبل از هر چیزی برآیند عملکرد مامورین مالیاتی در سازمان تشخیص می‌باشد.

زمانی که تشخیص مالیات بر مبانی غیر صحیح و نادرست استوار گردد و از قراین و شواهد محکم و قابل استناد بی بهره باشد، اعتراض و نارضایتی مؤدی را به دنبال خواهد داشت. هرچند تجربه نشان داده است در برخی موارد نارضایتی مؤدی مالیاتی نه به خاطر مالیات سنگین و نا عادلانه بلکه به دلیل سوء استفاده از عدم آگاهی کامل مأمور مالیاتی به موقعیت شغلی وی بوده است .

علاوه بر ضعف در سازمان تشخیص، عوامل دیگری از قبیل اشتباهات احتمالی، ضعف فرهنگ عمومی مالیاتی، میل مؤدیان به فرار از مالیات و یا به تعویق انداختن آن، عدم اطلاع رسانی صحیح سازمانی، نارسائی قوانین مالیاتی، عملکرد ضعیف و غیر مطلوب دولت در زمینه خدمات دهی به اشخاص و زمینه های تاریخی مالیات گریزی از عوامل دیگری هستند که در افزایش آمار تعداد اعتراضات به پرونده های مالیاتی مؤثرند.

به طور طبیعی حق تجدید نظر خواهی به دلیل اشتباهاتی که ممکن است در تصمیمات مصادر رای اولیه بروز نماید، از یک طرف و جهت اصلاح این اشتباهات و رعایت

---

۱. جهت اطلاع بیشتر ر.ک به آئین نگارش حقوقی ص ۱۶.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

حقوق اشخاص و پاسداری اصل عدالت، الزامی به نظر می رسد. ما باستثناء مواردی اندک، موردی قابل توجه و موفق را در مجموعه قوانین سایر کشورها و همچنین در قوانین موضوعه کشور خودمان سراغ نداریم که در آن قانونگذار حق تجدید نظر، واخواهی یا فرجام خواهی را از ذی نفع (یا ذی نفعان) موضوع رأی بدوی سلب کرده باشد. در مقابل موارد متعددی از ایجاد حق تجدید نظر در قوانین موضوعه کشورمان را می توان ذکر کرد. به عنوان نمونه، موادی از باب چهارم قانون آئین دادرسی مدنی -موضوع تجدید نظر- را می آوریم:

« ماده ۳۲۶ : آرای دادگاه های عمومی و انقلاب در موارد زیر نقض می گردد:

الف – قاضی صادر کننده رأی متوجه اشتباه خود شود.

ب – قاضی دیگری پی به اشتباه رأی صادره ببرد به نحوی که اگر به قاضی صادر کننده رأی تذکر دهد، متنبّه شود.

ج – دادگاه صادر کننده رأی یا قاضی، صلاحیت رسیدگی را نداشته اند و یا بعداً کشف شود که قاضی فاقد صلاحیت برای رسیدگی بوده است.

تبصره ۱-منظور از قاضی دیگر مذکور در بند (ب) عبارت است از رئیس دیوان عالی کشور، دادستان کل کشور، رئیس حوزه قضائی ویا هر قاضی دیگری که طبق مقررات قانونی پرونده تحت نظر او قرار می گیرد.

تبصره ۲-در صورتیکه دادگاه انتظامی قضات، تخلف قاضی را موثر در حکم صادره تشخیص دهد مراتب را به دادستان کل کشور اعلام تا به اعمال مقررات این ماده اقدام نماید»(آئین دادرسی مدنی ص ۱۲۰).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

نکته قابل توجه در متن ماده فوق این است که حتی با فرض عدم دادخواست تجدید نظر از جانب یکی از طرفین دعوا، و تنها به دلیل وجود اشتباه در متن رأی، قانونگذار کمترین حقوق متصوره برای ذینفعان رأی را مهم تلقی و ابطال رأی را در آنصورت پیش بینی نموده است.

«ماده ۳۳۰: آرای دادگاه های عمومی و انقلاب در امور حقوقی قطعی است، مگر در مواردی که طبق قانون قابل درخواست تجدید نظر باشد» (همان ص ۱۲۱).

«ماده ۳۳۱: احکام زیر قابل درخواست تجدید نظر می باشد:

الف –در دعاوی مالی که خواسته یا ارزش آن از ***سه میلیون*** *ریال متجاوز باشد،*

ب –کلیه احکام صادره در دعاوی غیر مالی،

ج–حکم راجع به متفرعات دعوا در صورتی که حکم راجع به اصل دعوا قابل تجدید نظر باشد ...»(همان ص ۱۲۱).

«ماده ۳۳۵: اشخاص زیر حق درخواست تجدید نظر دارند:

الف –طرفین دعوا یا وکلا و یا نمایندگان قانونی آنها.

ب –مقامات مندرج در تبصره (۱) ماده (۳۲۶) در حدود وظایف قانونی خود» (همان ص ۱۲۲).

ذکر موارد فوق از آن جهت مهم است که بپذیریم تجدید نظر خواهی در قوانین ما به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

صورت یک اصل پذیرفته شده است. مراجع قضائی و بالطبع پیکره جامعه ما سال‌هاست که با چنین مفاهیمی مألوف گشته اند. لذا خصیصه هایی از قبیل «هماهنگی قانون با نظام حقوقی» و «ویژگی نظم آوری» حکم می کند تا قانون مالیات های مستقیم نیز چون جزئی از اجزای مجموعه قوانین کشورمان با سایر عناصر این سیستم حقوقی هماهنگ بوده و باعث جاری ساختن نظم در جامعه باشد؛ زیرا که، انسان به نظم احتیاج دارد و می خواهد زندگیش قابل پیش بینی باشد. با شرح مختصری که گذشت، اکنون باید فرضیه ها و سؤالات پژوهش جهت و مسیر بعدی آن را هدایت کند.

فرض ما این است که حذف مرحله تجدید نظر هیئت حل اختلاف مالیاتی از یک طرف باعث افزایش ارجاع پرونده های مالیاتی به شورای عالی مالیاتی شده در نتیجه این شورا از وظایف اصلی و اساسی خود باز مانده است؛ از سوی دیگر با حذف مرحله تجدید نظر از پیکره هیئت های حل اختلاف، یکی از اصول اولیه حقوق مودیان مالیاتی که همان حق تجدید نظر خواهی است نادیده گرفته شده و نتیجه آن نارضایتی ارباب رجوع بوده است.

پیشینه تحقیق

در باب مرحله تجدید نظر هیئت های حل اختلاف مالیاتی به صورت خاص تاکنون پژوهش و تحقیقی صورت نگرفته و یا حداقل نگارنده از انجام چنین تحقیقاتی در این خصوص بی اطلاع بوده است. لیکن در باب هیئت های حل اختلاف مالیاتی -به صورت عام- اقداماتی انجام شده است:

۱ . آقایان هوشنگ عباسی و عبادالله عباسی اعضای هیئت علمی دانشگاه آزاد اسلامی در کتابی تحت عنوان *حقوق مالیاتی و آیین دادرسی آن*، به کلیاتی در مورد مالیات و خصوصیات آن، مالیه عمومی و اصول حقوقی حاکم بر مالیات اشاره می کنند؛ لیکن بحث آیین دادرسی مالیاتی در وضع موجود آن-پس از آخرین اصلاحات قانون مالیات های مستقیم

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷- مورد بحث واقع شده است. این کتاب تنها به ادبیات موضوع پرداخته و کنکاشی پیرامون نکات قوت و ضعف سیستم موجود دادرسی مالیاتی انجام نداده است.

۲ . آقای محمد رضا رفیع در پایان نامه تحصیلی دوره کارشناسی ارشد خود تحت عنوان *بررسی تحلیلی نظام رسیدگی به اختلافات مراجع تشخیص سازمان امور مالیاتی با مؤدیان در قانون اصلاح موادی از قانون مالیات های مستقیم مصوب ۸۰/۱۱/۲۷*، به بررسی کلی مراجع حل اختلاف مالیاتی پرداخته است. بخش دوم این نوشته هیئت های حل اختلاف را مورد بررسی قرار می دهد و اما قبل از هیئت های حل اختلاف، نقش ممیز کل را در قانون مالیاتی سابق برجسته می بیند، (ص ۱۵۳).

۳ . آقای حسن ابهریان طی نوشته ای زیر عنوان «هیأت های حل اختلاف مالیاتی» درفصلنامه *مالیات* (شماره ۳ سال ۱۳۷۲) به عوامل مؤثر در نامطلوبی امر دادرسی مالیاتی می-پردازد و این عوامل را در دو دسته قرار می دهد: ۱. عوامل ذاتی و ساختاری یعنی علایق استخدامی و حقوق بگیر بودن عضو متخصص هیئت ها از همان سازمانی که خود طرف دعوی است، و ۲. موجبات عرضی و موردی شامل نبود افراد واجد شرایط در ترکیب هیئت های حل اختلاف به حد کافی و مشارکت و عملکرد ضعیف نمایندگان دادگستری و اصناف در ترکیب این هیئت ها.

٤ . آقای علی اصغر عابدی در نوشته ای تحت عنوان «تشکیل اداره کل امور هیئت های حل اختلاف مالیاتی گامی در جهت بهبود دادرسی مالیاتی» فصلنامه *مالیات* (شماره ٦ سال۱۳۷۳)، به انتقادات وارد بر سیستم حل اختلاف مالیاتی وقت پرداخته است. ایشان اشاره می کند که جمع شدن وظایف تشخیص و حل و اختلافات ناشی از تشخیص مالیات در یک سازمان اداری از یک طرف، و جمع همان وظایف در داخل یک واحد سازمانی در درون همان اداره، دو انتقاد وارد بر سیستم حل اختلاف مالیاتی می‌باشند. وی بر این عقیده است که با تجویز رسیدگی شکلی دیوان عدالت اداری به آراء صادره از مراجع مالیاتی، موضوع نظارت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

قوه قضائیه پذیرفته شده و انتقاد اول تقریباً بر طرف شده است؛ اما انتقاد دوم به جاست.

روش تحقیق

در پژوهش حاضر روش های مطالعه کتابخانه‌ای و اسنادی بکار گرفته شده و خصوصاً در رابطه با مستندات قابل اتکا از کار میدانی نگارنده در دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی که زیر نظر دکتر اسدی به انجام رسیده استفاده شده است.

تذکر این نکته ضروری است که در رابطه با حذف ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم، به جز اظهارات شفاهی و غیر رسمی، هیچگونه مدرک مستند و یا گزارش توجیهی به دست نیامده است.

رسیدگی به اختلافات مالیاتی

فرایند رسیدگی به اختلافات مالیاتی در ایران طی دو مرحله مجزا و کاملاً متفاوت از هم صورت
می پذیرد که در اصطلاح تحت عناوین مرحله رسیدگی به شیوه اداری و رسیدگی به طریق شبه قضائی از آنها نام برده می شود.

الف) مرحله اداری حل اختلاف

طبق مقررات ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم، در مواردی که برگ تشخیص مالیات صادر و به مودی ابلاغ می شود، چنانچه مودی نسبت به آن معترض باشد می تواند ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ، به اداره امور مالیاتی مراجعه و با ارائه دلایل و اسناد و مدارک کتباً تقاضای رسیدگی مجدد نماید. مسئول مربوط موظف است پس از ثبت درخواست مودی در دفتر مربوط و ظرف مهلتی که نباید بیش از سی روز از تاریخ ثبت درخواست وی باشد، به موضوع

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

رسیدگی و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابراز شده را برای رد مندرجات برگ تشخیص کافی دانست، آن را رد و مراتب را ظهر برگ تشخیص درج و امضا نماید و در صورتی که دلایل و اسناد و مدارک ابرازی را موثر در تعدیل درآمد تشخیص دهد و نظر او مورد قبول مودی قرار گیرد، مراتب ظهر برگ تشخیص منعکس و به امضای مسئول و مودی خواهد رسید. این همان مقطعی است که قانونگذار برای جلوگیری از وارد شدن پرونده در جریان حل اختلاف به شیوه شبه قضائی و تحمیل هزینه های اضافی و اتلاف وقت و تاخیر در پرداخت مالیات، حل اختلاف به روش اداری و توافق را سفارش نموده است.

به این ترتیب، در حالتی دیگر و در صورتیکه مسئول مربوطه (ممیّز کل یا رئیس اداره امور مالیاتی) دلایل و اسناد و مدارک ابرازی مودی را برای رد برگ تشخیص یا تعدیل درآمد موثر تشخیص ندهد و توافقی حاصل نشود، باید مراتب را مستدلاً در ظهر برگ تشخیص منعکس و پرونده امر را برای رسیدگی به هیات حل اختلاف ارجاع نماید. همچنین در مواردی که برگ تشخیص مالیات طبق مقررات تبصره های ماده ۲۰۳ و ماده ۲۰۸ قانون مالیات های مستقیم ابلاغ شده و مودی به شرح مقررات مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ همان قانون در جهت تمکین یا توافق و پرداخت مالیات اقدام نکرده باشد، در حکم معترض به برگ تشخیص شناخته شده و پرونده به هیأت حل اختلاف مالیاتی ارجاع داده می شود.

ب) رسیدگی از طریق هیأت های حل اختلاف مالیاتی

همان طوریکه اشاره شد، پس از عدم تمکین و سازش به روش اداری و عدم حصول توافق مودی با اداره امور مالیاتی، پرونده امر برای رسیدگی به هیئت حل اختلاف مالیاتی ارجاع داده می شود. متعاقب آن حوزه مالیاتی ضمن هماهنگی با نزدیک ترین شعبه هیئت حل اختلاف مالیاتی و تعیین وقت، به صورت کتبی از مودی مالیاتی برای شرکت در جلسه هیئت مذکور دعوت به عمل می آورد. فاصله ابلاغ این دعوتنامه و روز تشکیل جلسه هیئت –بدون احتساب روز ابلاغ و روز تشکیل جلسه– نباید کمتر از ۱۰ روز باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

پس از رسیدگی در جلسه بدوی هیئت حل اختلاف مالیاتی ممکن است رای صادره به یکی از صورِ زیر باشد:

۱. تعدیل درآمد مشمول مالیات و توافق با مودی برای پرداخت مالیات،
۲. صدور رای رفع تعرض از مودی مالیاتی یا به عبارتی رد برگ تشخیص مالیات،
۳. تایید مأخذ درآمدی که مشمول مالیات واقع شده و یا به عبارتی تایید اقدامات حوزه مالیاتی،
٤. صدور قرار رسیدگی مجدد و اعاده پرونده برای رسیدگی مجدد توسط مامور تشخیص دیگری به غیر از مامور امضاء کننده برگ تشخیص اولیه،
۵. صدور قرار رفع نقص به دلیل نقص و ایراد وارد بر تشخیص مالیات،
٦. صدور رای مبنی بر عدم قابلیت طرح پرونده در هیئت حل اختلاف مالیاتی که به نوعی حاکی از قطعیت مالیات موضوع برگ تشخیص است،
۷. عدم صلاحیت هیأت جهت رسیدگی به موضوع اختلاف و اعاده پرونده به حوزه مالیاتی جهت اقدامات بعدی.

واکنش هر کدام از طرفین دعوی –مودی مالیاتی و حوزه مالیاتی– به رای صادره با توجه به نوع و ماهیت رای متفاوت و گوناگون است. در صورتی که مضمون رای، تعدیل مأخذ درآمد مبنای محاسبه مالیات باشد و به نوعی با مودی توافق شده باشد و این تعدیل بیش از ۲۰ درصد باشد، به حکم بند ۲ ماده ۲٤۷ مامور تشخیص مالیات می‌توانست ظرف مهلت یک ماه از تاریخ ابلاغ رای، اعتراض کتبی خود را به قسمت وصول و ابلاغ و خدمات مالیاتی یا حسب مورد به حوزه مالیاتی مربوط تسلیم نماید. ممکن بود بنا به دلایلی، تعدیل مأخذ درآمد مبنای محاسبه مالیات رای بدوی، مورد قبول مؤدی هم نباشد. همچنین در حالتی که مأخذ درآمد مبنای صدور برگ تشخیص مورد تایید هیئت قرار گیرد، در هر دوی این حالات مودی مالیاتی هم می توانست به رای صادره مجدداً اعتراض کند. شرط اعتراض مودی به رای

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

هیئت مالیاتی بدوی (قبل از اصلاحیه ۸۰/۱۱/۲۷)، پرداخت حداقل ۱۰ درصد مالیات مبلغ مورد رای-با احتساب پرداخت های قبلی- ظرف مهلت یک ماه و تسلیم اعتراض کتبی در همان مهلت قرار داده شده بود.

اگر رای صادره از هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی رد برگ تشخیص و رفع تعرض از مودی مالیاتی و یا تعدیل درآمد مبنای صدور برگ تشخیص باشد، در هر دو حالت هیئت مکلف است که نسخه ای از رای صادره به انضمام رونوشتی از برگ تشخیص را به دادستانی انتظامی مالیاتی ارسال نماید تا ضمن بررسی مشخص شود که در جریان تشخیص و یا رسیدگی به اختلاف مالیاتی تخلفی روی داده است یا خیر. این بعد نظارتی که در دادستانی مالیاتی اعمال می شود، یکی از نقاط قوت قانون مالیات های مستقیم است که قانونگذار به درستی آن را پیش بینی نموده است. این امر باعث می شد هم ماموران تشخیص مالیات و هم اعضای هیأت های حل اختلاف مالیاتی در کار خود دقت بیشتری به عمل آورند؛ در حالیکه کمترین اتلاف وقت و کمترین هزینه های اداری را برای سازمان در پی دارد.

صورت دقیق مسأله از آنجا نمایان می‌شود که بر اساس آخرین اصلاحیه قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، رسیدگی هیأت های حل اختلاف مالیاتی یک مرحله ای شده است و بنابراین، رای صادره در هیئت های موضوع ماده ۲٤٤ قانون مالیات های مستقیم قطعی خواهد بود.

هیات های حل اختلاف مالیاتی؛ ترکیب و ساختار

اعضای هیات های حل اختلاف سه نفر می باشند که دو نفر آنها نماینده طرفین دعوی محسوب

می شوند و نمی توان عنوان دادرس به آنان داد. فقط عضو سوم بی طرف و بی نظر پیش بینی شده است. علاوه بر آن داشتن تحصیلات حقوقی برای عضو سوم الزامی و در هیئت یک قاضی بیان شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

هدف قانونگذار از طرح ریزی چنین ترکیبی چه بوده است؟ اگر از زاویه تحلیل مقصود به قضیه نگاه کنیم می توان چنین گفت که ظاهراً قانونگذار با این برداشت که نمایندگان سازمان و مؤدی هر کدام به انحای مختلف به یکی از طرفین دعوی تمایل دارند و نماینده آنان محسوب می شوند، وظیفه اصلی دادرسی را ضمن بهره گرفتن از تخصصِ دو عضو دیگر، به عضو حقوقدان در ترکیب هیات داده است. در حالیکه به نظر می رسد فاکتور تاثیر گذار دیگری که صدور رای را در تمام حالات تنها به نفع یک طرف دعوا (سازمان امور مالیاتی) محتمل تر می کند نادیده گرفته شده و آن هم گرفتن حق الزحمه همه اعضا از سازمان مالیاتی کشور می باشد.

حداقل تصور اینکه قاضیِ عضوِ هیات حل اختلاف مالیاتی از دستگاه اداری طرف دعوی حق الزحمه دریافت کند بسیار سوال برانگیز بوده است زیرا آن توازن و تعادلی را که برای سلامت دادرسی لازم است به هم می زند. متاسفانه این همان نقصی است که نظام دادرسی مالیاتی ایران تاکنون از داشتن آن مبرّا نبوده و اگر دریافت حق الزحمه از طرف نمایندگان مؤدی و سازمان امور مالیاتی را نیز از همان سازمان طرف دعوا متصور شویم، به ماهیت لرزان و متزلزل دادرسی مالیاتی در ایران بیش از پیش واقف خواهیم شد.

طبق مقررات ماده ٢٤٤ قانون مالیات های مستقیم، حق الزحمه اعضای هیات های حل اختلاف مالیاتی از محل اعتباری که در بودجه سازمان امور مالیاتی پیش بینی می گردد قابل پرداخت است.

همچنین نحوه تشکیل جلسات هیات ها نشان می دهد که قاضی بیشتر حالت مهمانی را دارد که به دعوت سازمان امور مالیاتی به محل سازمان آمده و داشتن همین احساس کافی است تا او را به همراهی با میزبان علاقه مند نموده، اصل بی طرفی در قضا را خدشه دار نماید. اینها در کنار عوامل دیگری همچون محل برپایی، مدیریت امور هیئت‌ها، عدم حضور برخی از اعضا در جلسه و احساس تعلق نماینده سازمان امور مالیاتی به دستگاه مربوطه، مسئله سلامت دادرسی را با ابهام روبرو می سازند.

با توجه به ویژگی های فوق و طبق بررسی های به عمل آمده در اکثر قریب به اتفاق

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

پرونده‌هایی که اعضای هیات ها درباره آنها به اتفاق نظر دست نیافته اند رای اقلیت از آنِ نماینده اتحادیه و یا نماینده سازمان امور مالیاتی بوده است.

بنابراین می توان ادعا کرد که اهداف قانونگذار در باب ایجاد هیئت های حل اختلاف به درستی محقق نشده و نیاز به اصلاح روش های دادرسی مالیاتی در ایران همچنان محسوس و قابل بحث است.

سایر مراجع حل اختلاف مالیاتی

- **هیئت موضوع ماده ۲۱۶ قانون مالیاتهای مستقیم**

بر اساس مقررات این ماده، «مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی راجع به مطالبات دولت از اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی که طبق مقررات اجرایی مالیات ها قابل مطالبه و وصول می باشد، هیات حل اختلاف مالیاتی خواهد بود . . .»

- **شورای عالی مالیاتی**

طبق قانون، شورای عالی مالیاتی مرکب از ۲۵ نفر عضو شامل یک رئیس و هشت شعبه سه نفری می باشد و وظایفی به شرح زیر دارد:

۱. تهیه آئین نامه ها و بخشنامه های مربوط به قانون مالیات های مستقیم ارجاعی از طرف وزیر امور اقتصادی و دارائی یا ضروری به نظر آن شورا،
۲. بررسی و مطالعه به منظور پیشنهاد و اعلام نظر در خصوص اجرای قوانین ومقررات مالیاتی،
۳. پیشنهاد اصلاح و تغییر قوانین و مقررات مالیاتی و یا حذف برخی از آنها به وزیر امور اقتصادی و دارائی و یا رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور،
٤. اظهار نظر در مورد مسائل و موضوعات مالیاتی ارجاعی از طرف وزیر اقتصاد یا رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور،
۵. رسیدگی به آرای قطعی هیات های حل اختلاف مالیاتی به صورت شکلی.

- **ماده ۲۵۱ مکرر**

این ماده در سال ۱۳۷۱ تصویب و از اول همان سال قابلیت اجرا یافته است. به موجب این

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

ماده:

«در مورد مالیاتهای قطعی موضوع این قانون و مالیات های غیرمستقیم که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و به ادعای غیرعادلانه بودن مالیات مستنداً به مدارک و دلایل کافی از طرف مودی شکایت و تقاضای تجدید رسیدگی شود وزیر امور اقتصادی و دارایی می تواند پرونده امر را به هیاتی مرکب از سه نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید. رای هیات به اکثریت آرا قطعی و لازم الاجرا می باشد. حکم این ماده نسبت به عملکرد سنوات ۱۳٦۸ تا تاریخ تصویب این اصلاحیه نیز جاری خواهد بود».

تجزیه و تحلیل

باید گفت که تحلیل مسأله حاضر نه تنها بر اساس داده های بدست آمده از طریق کار میدانی و پرسشنامه و نه صرفاً طبق مبانی نظری و ادبیات موضوع، بلکه حسب داده های کلی حاصل از هر دو روش میسّر و ممکن گردیده است. زیرا با توجه به ویژگی های روش پرسشنامه ای جمع آوری داده ها، احتمال اینکه برخی سؤالات به نسبت بعضی پرسش شوندگان گنگ و مبهم به نظر آید و یا اینکه با بی حوصلگی و عدم رغبت لازم پاسخ داده باشند بسیار زیاد است. خصوصاً اگر در انتخاب نمونه، به دلیل وجود مشکلات یا محدودیت هایی خاص، امکان رعایت استانداردها میسّر نباشد، نمی توان با اطمینان کامل داده های به دست آمده را مورد تجزیه و تحلیل قرار داد.

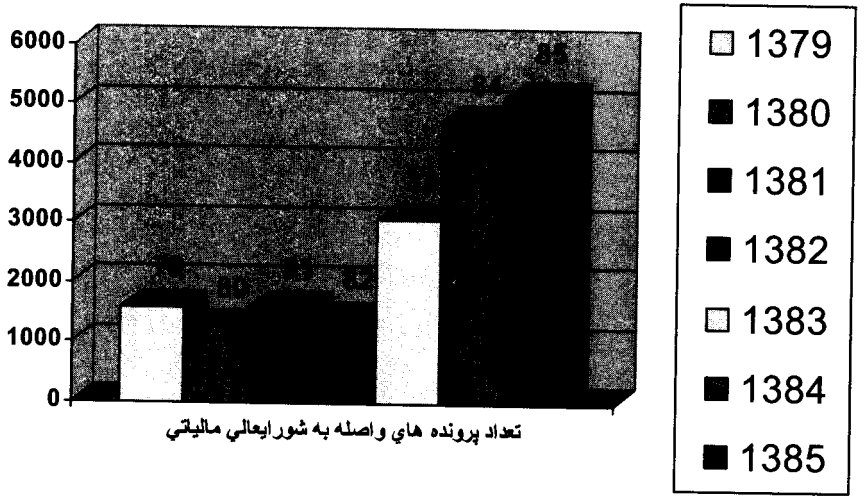
از سوی دیگر در زمینه برخی موضوعات تخصصی و حساسیت برانگیز ممکن است پاسخگو اطلاعات کاملی نداشته یا لااقل در آن هنگام حضور ذهن نداشته و یا تمایلی به بیان واقعیت ها نداشته باشد. مثلاً در زمینه سلب حق تجدید نظر خواهی از افراد به لحاظ حقوقی، و اندازه گیری واکنش های روحی و روانی آنان به این موضوع و سنجش بازتاب های آن در دیگر زمینه های رفتاری اشخاص در مورد مسأله مورد بحث، پاسخ های جامعه نمونه ما

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

تواند محل استناد محکمی باشد بلکه در اینگونه موارد، بهترین روش جمع آوری داده ها از نقطه نظر قابلیت اطمینان شاید همان روش مشاهده غیر علنی باشد که در مورد مساله حاضر به هیچ عنوان مقرون به صرفه نبوده است. بنا براین تحلیل خود از موضوع را با استفاده از داده های آماری به دست آمده از هر دو روش به کار گرفته شده پی می‌گیریم.

علی رغم اینکه هیأت های حل اختلاف پس از حذف مرحله تجدید نظر سعی نموده اند به هر شکل ممکن با مودی مالیاتی معترض به برگ تشخیص برای پرداخت مالیات به توافق برسند، با این وجود بررسی‌ها نشان می دهند که بیش از ۳۰ درصد پرونده های مورد اختلاف پس از ابلاغ رای هیئت مورد اعتراض مودی مالیاتی بوده اند و به دلایل مختلف تقریباً همان تعداد موفق شده اند به صورت مکتوب اعتراض خود را به مراجع بالاتر برسانند که افزایش تعداد پرونده های ارجاعی به شورای عالی مالیاتی پس از آخرین اصلاحیه صورت گرفته در قانون مالیات های مستقیم مؤید این مطلب است. مسلماً تعدادی از صاحبان اینگونه پرونده ها نیز به دلیل عدم قابلیت طرح پرونده در شورای عالی مالیاتی، برای طرح شکایت خود به مراجعی مانند هیأت های موضوع مواد ۲۱۶ و ۲۵۱ مکرر قانون مالیات های مستقیم و دیوان عدالت اداری شکایت کرده اند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]



تعداد پرونده هاي واصله به شورايعالي مالياتي

آمار تعداد شکایات مالیاتی واصله به دبیرخانه شورای عالی مالیاتی طی سال های ۷۹ و ۸۰ به ترتیب ۱۵۶۳ و ۱۲۷۶ مورد و طی سال های ۸۴ و ۸۵ به ترتیب تعداد ۴۷۲۳ و ۵۱۴۶ مورد بوده است. شایان ذکر است که اختلافات مالیاتی ناشی از عملکرد هر سال معمولاً با دو تا سه سال تأخیر از تاریخ تشخیص مالیات به شورای عالی مالیاتی واصل می شوند. بنابر این، برای حصول نتایج بهتر و دقیق تر در یک حالت مقایسه ای عملکرد دو سال قبل با دو سال پس از حذف مقررات ماده ۲۴۷ و با رعایت فاصله زمانی مذکور مورد مقایسه و بررسی قرار گرفته است. در این مقایسه مشخص شد که تعداد شکایات واصله به دبیرخانه شورا در سال ۱۳۸۴ نسبت به سال ۱۳۷۹ بیش از ۳۰۰ درصد رشد داشته و طی سال ۱۳۸۵ تعداد شکایات رسیده به همان مرجع نسبت به سال ۱۳۸۰ با رشدی بیش از ۴۰۰ درصد ادامه یافته است.

با ملاحظه اعداد و ارقام فوق می‌توان در تحقق یا عدم تحقق هدف قانونگذار در باب کاهش هزینه های اداری به قضاوت نشست. از یک طرف، علاوه بر افزایش پرونده های ارجاعی به کمیسیون های موضوع مواد ۲۱۶ و ۲۵۱ مکرر قانون مالیات های مستقیم، تعداد شکایات به شورای عالی مالیاتی به طور گسترده‌ای افزایش یافته و این امر با توجه به وظایف

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

خطیری که در نظام مالیاتی کشور بر عهده این نهاد گذاشته شده باعث افزایش هزینه های زیادی بر سازمان امور مالیاتی شده است. از سوی دیگر، افزایش شکایات و ارسال پرونده های مالیاتی به دیوان عدالت اداری هزینه هایی را برای دولت به طور کلی در پی دارد. در واقع می توان ادعا کرد که بیشتر این هزینه ها کاهش نیافته بلکه به جاهای دیگری در بدنه سازمان مالیاتی و یا دولت منتقل شده است.

تسریع در وصول مالیات ها یکی دیگر از اهداف قانونگذار در جریان حذف مرحله تجدید نظر هیأت های حل اختلاف مالیاتی بوده است. هرچند باید پذیرفت که با حذف این مرحله در وصول مالیات ها تسریع می شود، لیکن تجربه نشان می دهد به دلیل ضعف هایی که از این نظر متوجه سیستم اجرا می باشد، عملاً وصول مالیات پس از اخذ نتیجه نهایی در آخرین مرجع رسیدگی کننده به اختلاف مالیاتی صورت گرفته است. در این جا دو مطلب باید مورد توجه قرار گیرد: یکی بحث وصول مالیات و دیگری بحث حل و فصل اختلاف مالیاتی است. در گذشته همواره بحث حل و فصل اختلافات مالیاتی و جلب اعتماد مودی به سیستم مالیاتی در سایه وصول مالیات ها قرار گرفته است؛ لیکن با شکل گیری رویکردی جدید و مقبول در نظام مالیاتی کشور، حل و فصل اختلافات مالیاتی و جلب اعتماد مودی، اگر مهمتر از وصولی مالیات نباشد کمتر از آن هم نیست.

بنابراین، تسریع در وصول مالیات ها، به تنهایی نمی تواند ملاک خوب و قابل قبولی برای حذف مرحله تجدید نظر هیأت های حل اختلاف باشد بلکه در کنار آن و یا شاید مهمتر از آن امر تسریع در دادرسی مالیاتی است. این امر ضمن رعایت اصول و بنیان های حقوقی هر جامعه، باعث جلب اعتماد و اطمینان مودی به سیستم مالیاتی و ایجاد یک تعامل پایدار با سازمان امور مالیاتی می شود.

در پاسخ به سؤالی که به صورت باز طرح شده بود، بیشتر پاسخ دهندگان (بیش از ۸۸٪) موافق برقراری مجدد مقررات ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم بوده اند که بعضاً

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

همراه با ارایه پیشنهاداتی برای اصلاح آن بوده است.[1]

نتایج تحقیق

پس از آخرین اصلاحات انجام شده در قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ و حذف مرحله تجدید نظر حل اختلاف از قانون مالیاتی و پیکره هیأت های حل اختلاف، اینک به فاصله چند سال پس از اجرای این اصلاحیه، ناکارآمدی و نارسایی های آن در جریان این تحقیق کاملاً نمایان شده اند؛ به نحوی که نه تنها اهداف قانونگذار محقق نشده بلکه اثرات منفی آن در قسمت هایی دیگر از بدنه دولت و قوه قضائیه (شورای عالی مالیاتی، کمیسیون های موضوع مواد ۲۱۶ و ۲۵۱ مکرر و دیوان عدالت اداری) انعکاس یافته است. شورای عالی مالیاتی از وظایف مهمی که طی ماده ۲۵۵ بر عهده آن گذاشته شده باز مانده و بسیاری از پرونده ها در کش و قوس های طولانی تر اداری برای مدت های طولانی تری بلا اقدام مانده اند.

صرفنظر از تحقق یا عدم تحقق اهداف و مقاصد قانونگذار پس از حذف مرحله تجدید نظر هیأت های حل اختلاف مالیاتی، از نقطه نظر حقوقی و قضائی که یک اصل بسیار اساسی در همه جوامع انسانی می‌باشد، سلب حق تجدید نظر خواهی از مودی مالیاتی به هیچ عنوان قابل اغماض نیست.

به این ترتیب، با ملاحظه و منظور داشتن جمیع جهات و دستاوردهایی که در جریان این تحقیق حاصل آمد به این نتیجه می‌رسیم که حذف ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم (موضوع مرحله تجدید نظر هیأت حل اختلاف مالیاتی) پیامد های موفق و قابل قبولی را به دست نداده و اعاده این ماده قانونی با انجام اصلاحاتی جزئی و مؤثر به صورت یک ضرورت

۱- رجوع شود به ضمائم « بررسی اثرات حذف ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم » اثر نگارنده در دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

اساسی دیده می شود.

ارائه پیشنهادات و راهکارها

با عنایت به نتایج حاصل از تحقیق حاضر، پیشنهاد می نماید مقررات ماده ۲۴۷ قانون مالیات های مستقیم با موضوعیت مرحله تجدید نظر هیأت حل اختلاف مالیاتی، با اصلا حاتی به شرح ذیل به متن قانون مالیات های مستقیم اعاده گردد:

۱ . اولین شرط اعتراض به رای بدوی برای مودی مالیاتی این باشد که مبلغ مالیات مندرج در برگ رای بدوی بیش از ***یک میلیون ریال*** باشد. زیرا از دیدگاه تحلیل هزینه-فایده، ارسال اینگونه پرونده ها به مرحله تجدید نظر ، منطقی نبوده و گذاشتن این شرط در کنار شروط ذیل الذکر عملاً درصد ارجاع اینگونه پرونده ها به مرحله تجدید نظر را به صفر می رساند. در حالیکه اختیارات ادارات امور مالیاتی در مرحله توافق اداری در مورد پروند های زیر یک میلیون ریال نیز بسیار مؤثر می باشد.

۲ . یکی از شروط احاله پرونده به هیأت تجدید نظر پس از ابلاغ رای بدوی، هم برای مؤدی و هم برای مامور تشخیص مالیات این باشد که ظرف ***مهلت ۲۰ روز*** (هماهنگ با نظام حقوقی و سیستم قضائی کشور و با توجه به پیشرفت های به دست آمده در زمینه ارتباطات و کوتاه شدن فواصل) به صورت کتبی به رای بدوی اعتراض کنند.

۳ . شرط دیگر برای حق تجدید نظر خواهی مودی این باشد که حداقل ***۲۰٪ مبلغ مالیات*** مورد رای را ظرف همان ***مهلت ۲۰ روز*** مذکور در شرط دوم پرداخت نماید. زیرا از یک طرف اگر مالیات واقعی مؤدی پس از قطعیت در مرحله تجدید نظر قادر به پوشش دادن بیش از ۵۰ درصد مالیات تشخیصی نباشد، در آن صورت مامور تشخیص باید پاسخگوی اقدامات خود باشد. از سوی دیگر، قرار دادن این شرط در کنار ۲٪ جریمه غیر قابل بخشودگی، درصد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

ریسک را برای مودی بالا برده در نتیجه، اعتراضات بی مورد را به شدت کاهش می دهد.

٤ . مبلغ دو درصد جریمه موضوع تبصره ١ بابت اعتراض غیر موجه به دو درصد **غیر قابل بخشودگی** اصلاح شود.

در مجموع پیشنهاد می شود ماده ٢٤٧ قانون مالیات های مستقیم به شرح زیر اصلاح، نگارش و در جای خود به متن قانون فعلی اضافه شود:

*«**ماده ٢٤٧** - رای هیأت حل اختلاف مالیاتی بدوی قطعی و لازم الاجرا است مگر در موارد ذیل که پرونده ی امر ظرف ده روز از تاریخ تسلیم اعتراض به هیأت حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر احاله خواهد شد:*

الف - در مورد مؤدیان به شرط آنکه:

١ . مبلغ مالیات مورد رای بیش از یک میلیون ریال باشد،

٢ . حداقل بیست درصد مبلغ مالیات مورد رای را با احتساب پرداخت های قبلی پرداخت یا به حساب سپرده واریز کرده باشند،

٣ . ظرف بیست روز از تاریخ ابلاغ رای بدوی اعتراض کتبی خود را به قسمت وصول و ابلاغ و خدمات مالیاتی یا حسب مورد اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم نمایند؛

ب - در مورد ماموران تشخیص به شرط آنکه:

١ . مبلغ مورد رای که ماخذ محاسبه مالیات قرار می گیرد با مبلغ مذکور در برگ تشخیص مالیات بیش از ٢٠ درصد اختلاف داشته باشد،

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

۲ . ظرف مهلت بیست روز از تاریخ ابلاغ رای اعتراض کتبی خود را به قسمت وصول و ابلاغ و خدمات مالیاتی یا حسب مورد به اداره امور مالیاتی مربوط تسلیم نماید،

رای صادره از هیات حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر قطعی و لازم الاجرا است،

تبصره ی ۱- چنانچه درآمد مورد رأی هیات حل اختلاف مالیاتی بدوی عیناً مورد تایید هیات حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر قرار گیرد، دو درصد درآمد مورد اختلاف به عنوان جریمه به لحاظ اعتراض غیر موجه از مؤدی مطالبه و وصول خواهد شد؛ این نوع جریمه غیر قابل بخشودگی خواهد بود.

تبصره ی ۲- نماینده سازمان امور مالیاتی کشور و قاضی عضو هیات حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر نباید قبلاً نسبت به موضوع مطروحه رای داده باشند.

تبصره ی ۳- در صورتیکه پرونده فقط از لحاظ یکی از طرفین قابل تجدید رسیدگی باشد، در مرحله تجدید رسیدگی فقط نسبت به اختلاف همان طرف رسیدگی و رای صادر خواهد شد».

همچنین پیشنهاد می شود، نقش ادارات امور مالیاتی در مرحله توافق اداری موضوع ماده ۲۳۸ قانون مالیات های مستقیم خصوصاً در مورد پرونده های مالیاتی با مبلغ کمتر از یک میلیون ریال از طریق بخشنامه های سازمانی برجسته شده تا از ارجاع اینگونه پرونده ها به هیأت های حل اختلاف مالیاتی جلوگیری شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

منابع و مآخذ:

- ابهریان، حسن(پاییز و زمستان۱۳۷۲)، «هیأت های حل اختلاف مالیاتی»، *مجله مالیات*، ۱۳۷۲، شماره ۳.

- رفیع، محمدرضا(۱۳۸۳)، *بررسی تحلیلی نظام رسیدگی به اختلافات مراجع تشخیص سازمان امور مالیاتی با مؤدیان در قانون اصلاح موادی از قانون مالیات های مستقیم مصوب ۸۰/۱۱/۲۷*.تهران: دانشگاه آزاد اسلامی واحد تهران مرکزی.

- شعبانی، محمد و میررستم اسدا.. زاده بالی(۱۳۸٦)، «چالش‌های دادرسی مالیاتی پس از حذف تجدیدنظرخواهی»، *مجموعه مقالات اولین همایش سیاستهای مالی و مالیاتی ایران*، دفتر مطالعات و تحقیقات مالیاتی، زمستان ۸٦: ٤٢٥-٤١٣

- شعبانی، محمد و میررستم اسدا.. زاده بالی(۱۳۸٦)، *بررسی اثرات حذف ماده ۲٤۷ قانون مالیات‌های مستقیم*، تهران: معاونت برنامه‌ریزی و فناوری اطلاعات.

- صدری افشار، غلامحسین(۱۳۸۲). *فرهنگ معاصر فارسی*، تهران: مؤسسه فرهنگ معاصر.

- صوفی، مریم(۱۳۷۹). *فرهنگ فارسی معلم* ، تهران: جاجرمی.

- عابدی، علی اصغر(پاییز۱۳۷۳)، «گامی در جهت بهبود دادرسی مالیاتی»، *مجله مالیات*، ۱۳۷۳، شماره ٦.

- *قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران.*

- *قانون مالیات های مستقیم با آخرین اصلاحات مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷* (۱۳۸۰)، تهران: سازمان امور مالیاتی کشور.

- *قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ٦٦* (۱۳٦٦)، تهران: دانشکده امور اقتصادی.

- کاتوزیان، ناصر. «اهمیت ذاتی قانون و فنون قانونگذاری»، www.iranbar.org

- کشاورز، بهمن(۱۳۷۸). *آئین نگارش حقوقی و کلیات عملی علم حقوق*، تهران: جهاد دانشگاهی دانشگاه بهشتی.

- کشوری، عیسی(۱۳۸۳). *آشنایی با علم حقوق(به زبان ساده)*، تهران: شرکت چاپ و نشر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

سپه.
- مالکی مقدم، هوشنگ و عبادالله عباسی(۱۳۸۲). *حقوق مالیاتی و آیین دادرسی آن*، قم: خانه خرد.
- منصور، جهانگیر(۱۳۸۳). *قوانین مقررات آیین دادرسی مدنی*، تهران: نشر دوران.
- منصور، جهانگیر(۱۳۸۳). *قوانین و مقررات آئین دادرسی مدنی با آخرین اصلاحیه ها و الحاقات همراه با آراء وحدت رویه*، تهران: نشر دوران.
- وهمن، روح الله(۱۳٤۹). *مجموعه قوانین مالیات های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳٤٥*، تهران: روح الله وهمن.

+++++

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

مقررات، آراء و بخشنامه های مالیاتی

بخشنامه شماره ۲۳۲/۱۰۸۵/۶۰۸۴۶ مورخ ۸۶/۷/۷

پیرو دستور العمل های شماره ۲۳۲/۴۲۶/۱۳۳۶۷ و ۲۳۲/۴۲۷/۱۳۳۶۴ مورخ ۸۶/۲/۱۹ توافق و تفاهم خود اظهاری مالیات عملکرد سال ۱۳۸۵ صاحبان محترم مشاغل موضوع ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم و به منظور افزایش فرهنگ خود اظهاری مالیات در جامعه و تکریم ارباب رجوع مقتضی است با هماهنگی اتحادیه ها و مجامع امورصنفی ترتیبی اتخاذ گردد تا چنانچه هر یک از صاحبان مشاغل مذکور (مودیانیکه در چارچوب توافق و تفاهم به عمل آمده نسبت به تسلیم اظهار نامه عملکرد سال ۱۳۸۵ اقدام نموده اند)، در اجرای بند های ۱۶ و۱۷ دستور العمل های مذکور نسبت به پرداخت یا ترتیب پرداخت مالیات قطعی شده لغایت سال ۱۳۸۴ خود تا پایان تیر ماه ۱۳۸۵ اقدام ننموده اند ، چنانچه حداکثر تا پایان مهر ماه سال جاری با مراجعه به اداره امور مالیاتی نسبت به پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی قطعی شده سنوات لغایت سال ۱۳۸۴ خود اقدام نمایند ، مشمول توافق و تفاهم خود اظهاری قرار گیرند.

علی اکبر عرب مازار

بخشنامه شماره ۹/۱۹۴۵ مورخ ۸۶/۱۱/۹

پیرو بخشنامه شماره ۳۸۹۶۲ مورخ ۸۶/۴/۳۰ درخصوص عدم شمول معافیت صادرات کالاهای غیر نفتی و خدمات موضوع بند «د» ماده ۳۳ قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی ، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران به فرآورده های پتروشیمی ، قیر ، روغن و نظایر آنها ، ضرورت دارد به منظور جلوگیری از مرور زمان مالیاتی ، ادارات امور مالیاتی وفق مقررات قانون مالیاتهای مستقیم ، نسبت به رسیدگی و صدور برگ تشخیص بابت درآمد حاصل از صادرات کالاهای فوق الذکر ، برای عملکرد مورد نظر و ابلاغ آن اقدام نمایند .

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

لیکن باتوجه به اظهارنظر معاون محترم حقوقی و امور مجلس رئیس جمهور طی نامه شماره ۷۲۹/۱۵۲۸۰۱ مورخ ۸۶/۱۰/۱۱ و پیگیری های وزارت متبوع و دستگاههای ذیربط ، مقتضی است ادارات امور مالیاتی پس از صدور و ابلاغ برگ تشخیص مالیات ، از ادامه مراحل قانونی به منظور قطعی کردن و وصول مالیات تا تعیین تکلیف نهایی خودداری نمایند .

علی اکبر عرب مازار

بخشنامه شماره ۶۸۹۵۰ مورخ ۸۶/۱۱/۹

با توجه به نامه ۱/۱۳۰۷۹ مورخ ۸۶/۹/۱۳ دفتر محترم مقام معظم رهبری و تأکید بر ابلاغ مفاد آن مبنی بر اینکه «تاریخ تصویب اساسنامه سازمان صنایع هوایی نیروهای مسلح که موخر بر قانون برنامه سوم توسعه جمهوری اسلامی و نیز اصلاحیه ی قانون مالیاتهای مستقیم می باشد و تصریح بند ۸ ماده ۹ اساسنامه سازمان مزبور ، اصولاً وضعیت مالیاتی سازمان صنایع هوایی نیروهای مسلح و شرکتهای وابسته و حقوق کارکنان آنها کاملاً شبیه و مطابق شرایط و وضعیت مالیاتی وزارت محترم دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح و سازمان صنایع دفاع می باشد» بنابه مراتب فوق و در جایگاه حکم تبصره ۳ ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن ، سازمان صنایع هوایی نیروهای مسلح و شرکتهای وابسته آن همانند وزارت مذکور نظامی تلقی و به تبع آن در تطبیق با حکم بند ۱۴ ماده ۹۱ قانون اخیرالذکر درآمد حقوق پرسنل آنها نیز از شمول مالیات بردرآمد معاف خواهد بود .

علی اکبر عرب مازار

بخشنامه شماره ۱۰۰۳۹۱ مورخ ۸۶/۱۱/۱۳

باتوجه به روند تغییرات ایجاد شده در سیاستگذاری بخش تأمین و توزیع پهنای باند اینترنت ، مطابق مصوبه شورایعالی انقلاب فرهنگی مبنی بر "توقف نقاط تماس بین المللی دسترسی به اینترنت از طریق ارتباطات ماهواره ای و الزام شرکتهای فوق الذکر در برقراری ارتباط صرفاً از طریق شرکت مخابرات ایران" و به منظور تبیین مقررات بند الف ماده ۴ قانون موسوم به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

تجمیع عوارض و جلوگیری از سوء استفاده های احتمالی ، جلسات مستمری بین سازمان امور مالیاتی کشور و سازمان تنظیم مقررات و ارتباطات رادیوئی تشکیل و مقرر گردید:

۱- کلیه شرکت های ارائه دهنده وتوزیع کننده خدمات اینترنت (ISDP و یاICP و همچنین آن دسته از شرکتهای ISP ارائه کننده خدمات به تأیید سازمان تنظیم مقررات) نسبت به آن قسمت از پهنای باند مورد نیاز خود (اعم از متقارن و غیرمتقارن) که به طور مستقیم از مراجع ذیربط وابسته به وزارت ارتباطات و فن آوری اطلاعات تأمین می نمایند به استناد مقررات بند الف ماده ٤ قانون موسوم به تجمیع عوارض مشمول پرداخت مالیات وعوارض مذکور خواهند بود که این امر از طریق اجرای تبصره ۲ ماده ٦ قانون مورد بحث توسط مراجع مذکور در مبادی ارائه خدمات صورت خواهد پذیرفت.

بدیهی است درآمد حاصل از توزیع و یافروش خدمات فوق الذکر توسط شرکت های ارائه دهنده و توزیع کننده خدمات (ICP هاویا ISDP ها و ISP های فوق الاشاره) که رأساً بعنوان ارائه کننده خدمات مخابراتی محسوب نمی گردند و از شمول مالیات مورد بحث (مالیات بر مصرف) خارج می باشند، در جایگاه خود ، حسب مورد مشمول مالیات (مالیات بر درآمد) با رعایت مقررات قانونی مربوط خواهد بود.

۲- مراجع ذیربط وابسته به وزارت ارتباطات و فن آوری اطلاعات که مبادرت به ارائه خدمات مخابراتی به اشخاص، اعم از حقیقی و حقوقی می نمایند بنا به حکم مذکور موظف به کسر و ایصال مالیات وعوارض پیش بینی شده در بند الف ماده ٤ قانون صدرالذکر می باشند .

قابل ذکر است وجوه دریافتی توسط شرکتهای مخابرات استانی بابت ارائه خدمات شبکه هوشمند (I,N) نیز مشمول حکم مذکور خواهد بود.

۳- شرکت هایی که تحت عنوان اپراتور (ایرانسل ، تالیا، موبایل و تلفن ماهواره ای ثریا ، pap

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

، sap ، GMPCS و...) که مبادرت به ارائه سرویس های مختلف مخابراتی می نمایند مکلفند بابت ارائه کلیه خدمات به مشترکین ویا استفاده کنندگان از خدمات مذکور مالیات و عوارض مربوطه را با رعایت مقررات و به موجب صورتحسابهای صادره دریافت و به حسابهای تعیین شده سازمان امور مالیاتی کشور واریز نمایند.

٤- وصول مالیات و عوارض موضوع بند الف ماده ٤ قانون یادشده توسط شرکتها و موسسات موضوع بند (١) این بخشنامه از استفاده کنندگان خدمات اعم از شرکت های ISP (توزیع کننده) و همچنین سایر اشخاص و موسسات از قبیل درمانی ، دانشگاهی و غیره فاقد وجاهت قانونی است.

مقررات این بخشنامه از تاریخ اجرای" مصوبه شورای عالی انقلاب فرهنگی " (اول آبان ١٣٨٥) توسط شرکتهای مورد اشاره در بندهای فوق درخصوص مورد قابل اجرا می باشد.

علی اکبر عرب مازار

بخشنامه شماره ٢١٣/٢٠٨٨٨/١١٢١٨٩ مورخ ٨٦/١٢/١٣

در اجرای مصوبه کمیسیون موضوع اصل ١٣٨ قانون اساسی به شماره ١٥٠٨٦٦/ت ٣٨٨٤٢ ک مورخ ١٣٨٦/١١/١٧ موضوع تصویبنامه مورخ ١٣٨٦/٨/١ وزرای عضو کار گروه حل مشکلات اصناف، بندهای ١ و ٢ مصوبه مذکور به شرح زیر جهت اقدام لازم ابلاغ می گردد:

١- واحدهای صنفی تولیدی مشمول قانون نظام صنفی در صورتی که دارای مجوز فعالیت از وزارت صنایع و معادن نباشند،از ابتدای سال ١٣٨٦ با توجه به آیین نامه اجرایی قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی ،اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و چگونگی برقراری و وصول عوارض و سایر وجوه از تولید کنندگان کالا،ارائه دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی، موضوع تصویب نامه شماره ٦٧٤٥٢/ت٢٨٣٢٨ هـ مورخ ١٣٨١/١٢/٢٨، مشمول مالیات و عوارض بند (هـ) ماده(٣)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

قانون موسوم به تجمیع عوارض نخواهند بود.

۲- پرونده مالیاتی (کالا و خدمات) مورد اختلاف در جریان رسیدگی و مطالبه سالهای قبل از سال ۱۳۸٦ واحدهای تولیدی صنفی مشمول قانون نظام صنفی با هماهنگی سازمان امور مالیاتی کشور و مجامع امور صنفی در مراجع قانونی مربوط حل و فصل گردد. رفع هر گونه اختلاف بین مودی وشهرداری در مورد عوارض شهرداریها از طریق کمیسیون موضوع ماده (۷۷) قانون شهرداری ها صورت خواهد گرفت.

علی اکبر عرب مازار

بخشنامه شماره ٦٥٦ مورخ ۸۷/۱/۱٤

در اجرای بند ۱ تصویب نامه شماره ۸۱۲۸٦/ت ۳۷۸٦۲ ک مورخ ۸٦/٥/۲۳کمیسیون موضوع اصل ۱۳۸ قانون اساسی پیرامون برقراری معافیت از عوارض و مالیات برای آن بخش از درآمد شرکتهای حمل و نقل بین المللی مربوط به حمل کالاهای صادراتی و نیز درآمد حاصل از پذیرش گردشگران خارجی ورودی توسط دفاتر خدمات مسافرتی با استناد به بند د ماده ۳۳ قانون برنامه چهارم و بند ه ماده ٤ تصویب نامه شماره ۲۰۰۸۷/ت۳۰۷۸٤ ک مورخ ۸۳/٤/۲۱ کمیسیون مزبور و تصویب نامه شماره ۹٤۲۹/ت ۳۲۱۷۲ ه مورخ ۸٤/۲/۲۱ هیأت محترم وزیران دستور العمل زیر مورد تصویب قرار گرفته که مراتب جهت اقدام لازم ابلاغ می گردد.

ماده ۱- حمل و نقل ترانزیت خارجی طبق ماده ۱ قانون حمل و نقل و عبور کالاهای خارجی از قلمرو جمهوری اسلامی ایران و در چارچوب قانون مذکور با در نظر گرفتن شرایط ذیل معاف از مالیات و عوارض می گردد.

الف: درآمدهای ارزی تحصیلی دارای منشأ خارجی که توسط اشخاص حقیقی و حقوقی و از طریق سیستم بانکی از خارج از کشور به حساب شرکت حمل و نقل صاحب درآمد واریز گردد و برای آن قرارداد یا صورت حساب صادر شده باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

ب: پروانه ترانزیت خارجی در چارچوب قانون حمل و نقل و عبور کالاهای خارجی از قلمرو جمهوری اسلامی ایران برای آن صادر و عملیات ترانزیت انجام و تسویه صورت پذیرفته باشد.

ماده ۲- درآمد ارزی حاصل از حمل کالاهای صادراتی در صورتی که مسئولیت حمل کالاها از مبدأ جمهوری اسلامی ایران تا مقاصد خارجی از کشور به عهده شرکت حمل و نقل بین المللی ایرانی واگذار شده باشد از مالیات و عوارض معاف می باشد.

ماده ۳- درآمد حاصل از حمل و نقل داخلی و حمل و نقل کالاهای وارداتی مشمول معافیت مالیاتی و عوارض فوق نمی گردد.

علی اکبر عرب مازار

بخشنامه شماره ٤٩٤٩ مورخ ۸۷/۱/۲۷

در خصوص کسر میزان معافیت حقوق سال ٨٦ از حقوق پرداختی در سال ۸۷ به طور علی الحساب

با توجه به تصویب قانون مدیریت خدمات کشوری مصوب ۱۳۸٦/۷/۸ و لغوقانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت مصوب ۱۳۷۰، به منظور انطباق مواد ٨٤ و ٨٥ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ٦٦ و اصلاحات بعدی آن با قانون اخیر التصویب لایحه اصلاح مواد مذکور در خصوص نحوه تعیین میزان معافیت مالیاتی در سیر مراحل تصویب مراجع قانون گذاری قرار گرفته است، لذا مقرر می دارد کلیه اشخاص(اعم از دولتی و خصوصی) پرداخت کننده حقوق با اعمال معافیت مالیاتی سال ۱۳۸٦ به طور علی الحساب در محاسبات مالیات بر درآمد حقوق و مزایای پرداختی سال ۱۳۸۷ اقدام نمایند. بدیهی است به محض تصویب اصلاحیه مذکور، میزان معافیت سال جاری و چگونگی اعمال و تعدیلات آن اعلام خواهد شد.

علی اکبر عرب مازار

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

تصویب نامه شماره ۱۹۲۹۷۶/ت۳۳۰۶۸ هـ مورخ ۸۶/۱۱/۲۸

هیئت محترم وزیران در خصوص مابه التفاوت نرخ ارز گشایش اعتبارات اسنادی و غیره احتساب اقساط پرداخت شده بعنوان مالیات سال جاری و سالهای آینده

۱- آن دسته از گشایش کنندگان اعتبارات اسنادی که به تایید حسابرسان عضو جامعه حسابداران رسمی کشور، ارزش کالاهای سرمایه ای موضوع مابه التفاوت نرخ ارز را با نرخ مندرج در اعتبارات اسنادی گشایش شده در صورتهای مالی خود درج نموده یا صورتهای مالی خود را به این صورت اصلاح نمایند و انجام این امر و پرداخت مالیات را به تایید سازمان امور مالیاتی کشور برسانند، از پرداخت مابه التفاوت نرخ ارزمعاف خواهند بود.

۲- آن دسته از گشایش کنندگان اعتبارات اسنادی که قرارداد پرداخت مابه التفاوت نرخ ارز با بانکهای عامل منعقده نموده اند، با رعایت شرط بند(۱) صرفاً برای اقساط پرداخت نشده از پرداخت مابه التفاوت نرخ ارز معاف می شوند و مبالغ پرداخت شده قبلی به عنوان مالیات سال جاری و سالهای آینده منظور و از بدهی مالیات آنان کسر خواهد شد.

۳- مهلت برخورداری از این تسهیلات یک سال از زمان ابلاغ این تصویب نامه می باشد و مشمولان موظفند حداکثر ظرف مدت یاد شده نسبت به تعیین وضعیت خود اقدام نمایند. در مدت مذکور بانکهای عامل محدودیتهای اعمال شده در مورد مدیران واحدهای تولیدی یا گشایش کنندگان اعتبارات اسنادی را با رعایت قوانین مربوط به حالت تعلیق درآورند.

پرویز داودی-معاون اول رییس جمهور

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

دادنامه شماره ۱٤۷ مورخ ۱۳۸٦/۳/٦ هیات عمومی دیوان عدالت اداری

مقدمه: شاکی به شرح دادخواست تقدیمی اعلام داشته است، به موجب ماده ۲٤۲ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره ذیل آن مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۸ اداره امور مالیاتی موظف گردیده است، در قبال اضافه دریافتی از مودی و پس از انجام مراحل قانونی در ازاء اضافه دریافتی مودی معادل ۱/۵ درصد ماهیانه به خسارت دیده پرداخت نماید. ضمن اینکه ماده ۲۷۳ همان قانون در فراز دوم خود تاریخ شروع اعمال این قانون را از اول فروردین ماه سال ۱۳۸۰ مقرر کرده است. اما متاسفانه سازمان امور مالیاتی بدون داشتن مجوز قانونی و با تفسیر قانون به نفع خویش و در جهت دریافت هر چه بیشتر مالیات طی بخشنامه ای کلیه دریافتهای گذشته را هر چند پرداخت آن سالهای بعد از تصویب قانون موکول شده باشد، خارج از شمول ماده مذکور پنداشته و از این رهگذر حاضر به پرداخت حقوق قانونی مودیان نمی باشد، تقاضای رسیدگی و ابطال بند دوم بخشنامه شماره ٤۹۰۹/۵۹۰۹ مورخ ۱۳۸۲/۸/۲٦ سازمان امور مالیاتی کشور را دارم. نماینده قضایی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره ۷۵٤۵-۱۱۲ مورخ ۱۳۸۳/۱۲/۱۵ مبادرت به ارسال تصویر نامه شماره ۲٤۵۵-۲۱۱ مورخ ۱۳۸۳/۷/۸ دفتر فنی مالیاتی نموده اند. در نامه اخیر الذکر آمده است، بخشنامه مورد شکایت در خصوص نحوه اجرای ماده ۲٤۲ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ تهیه و ابلاغ گردیده که به استناد ماده ۲۷۳ قانون اخیر الذکر از اول سال ۱۳۸۱ به بعد قابل اجراء می باشد. ضمناً لازم به ذکر است، صرفاً اشخاص حقوقی که سال مالی آنها از اول فروردین ماه سال ۱۳۸۰ به بعد باشد، از لحاظ ترتیب رسیدگی و نرخ مالیاتی مشمول مقررات قانون اصلاحی بوده و برای سایر اشخاص(اشخاص حقیقی) از ابتدای سال ۱۳۸۱ قابل اجراء خواهد بود و در قانون تاریخ دیگری مبنی بر اجرای آن قبل از تصویب پیش بینی نگردیده است. از طرفی عبارت سطر آخر بند یک بخشنامه موصوف صراحت دارد که خسارت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

موصوف قابل تسری به مبلغ اضافه دریافتی که تاریخ وقوع آن قبل از شروع سال ۱۳۸۱ بوده است، نمی باشد. زیرا چنین حکمی قبل از سال ۱۳۸۱ وجود نداشته و با توجه به اصل منع عقاب بلابیان حکم مزبور برای پرداختی های سنوات قبل از اجرای قانون فاقد وجاهت قانونی و دارای بار مالی پیش بینی نشده خواهد بود. هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق با حضور روسا و مستشاران و دادرسان علی البدل شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت به شرح آتی مبادرت به صدور رای می نماید.

رای هیات عمومی: قانونگذار به شرح ماده ۲۴۲ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰ ضمن تاکید بر ضرورت استرداد مالیاتی که در نتیجه اشتباه در محاسبه، اضافه دریافت شده و یا مالیاتی که طبق مقررات قانون مزبور قابل استرداد است و همچنین تعیین محل استرداد وجوه مزبور، مبالغ اضافه دریافتی از مودیان بابت مالیات موضوع این قانون را مشمول خسارتی به نرخ یک و نیم درصد در ماه از تاریخ دریافت تا تاریخ استرداد آن اعلام داشته است و به صراحت ماده ۲۷۳ الحاقی به قانون فوق الذکر، تاریخ اجرای قانون فوق الاشعار از جمله تبصره ماده ۲۴۲ قانون را ۱۳۸۱/۱/۱ تعیین کرده است. بنابراین بخشنامه شماره ۴۹۰۹/۵۹۰۹ مورخ ۱۳۸۲/۸/۲۶ سازمان امور مالیاتی کشور در قسمت مورد اعتراض که مبین هدف و حکم مقنن است، مغایرتی با قانون ندارد و خارج از حدود اختیارات سازمان مزبور در وضع مقررات دولتی نمی باشد.

معاون قضایی دیوان عدالت اداری–مقدسی فرد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

دادنامه شماره ۱۰٤ مورخ ۱۳۸٦/۲/۲۳ هیات عمومی دیوان عدالت اداری

مقدمه: شاکی به شرح دادخواست تقدیمی اعلام داشته است، سازمان امور مالیاتی طی دستورالعمل شماره ۵۷۷٦-۲۱۱-۱۱ مورخ ۱۳۸۳/٤/۱٤ و با عنایت به نظریه شماره ۲۵۳/۸۹۷۷ مورخ ۱۳۸۲/٦/۲٤ هیات تعیین ضرایب مالیاتی، معرفی جانشین توسط سردفتر در حال بازنشستگی و یا ورثه سردفتر متوفی را نوعی انتقال حق الامتیاز تلقی نموده و آن را به عنوان درآمد اتفاقی مشمول مالیات موضوع ماده ۱۳۱قانون مالیاتهای مستقیم دانسته است که دستور العمل و اتخاذ تصمیم مذکور بنا به دلایل زیر خارج از اختیارات وزارت مذکور و بر خلاف قانون می باشد. ۱- طبق نامه شماره ۱/۳٤/۳۲۰۱۷ مورخ ۱۳۸۲/۱۱/۲۵ معاونت قوه قضائیه و ریاست سازمان ثبت اسناد و املاک کشور تجاری تلقی شدن واگذاری امتیاز دفاتر اسناد رسمی مردود شناخته شده و انتصاب جانشین را منوط به طی مراحل فوق الذکر دانسته و معرفی جانشین را در حد(معرفی) معتبر دانسته است. ۲- قانون مالیاتهای مستقیم از اول سال ۱۳۸٦ لازم الاجراء گردیده لذا چنانچه مطالبه مالیات مذکور از سردفتران بازنشسته مطابق موازین قانونی می بود از زمان لازم الاجراء شدن قانون مذکور به مورد اجراء گذاشته می شد و قوانین و مقررات نمی توانند طبق نظر متصدیان امر تغییر گردند. از طرف دیگر چون طبق تبصره ٤ ماده ۳ آیین نامه بیمه و بازنشستگی مصوب ۱۳۸۱/۸/۱۲ صدور حکم برقراری حق بیمه بازنشستگی سردفتران منوط به پرداخت کلیه بدهیهای مسلم سردفتر در دوران عملکرد می باشد حوزه های مالیاتی از صدور گواهی جهت برقراری حق بیمه بازنشستگی سردفتر خودداری نموده و حتی در مواردی که فرزند سردفتر بجانشینی وی تعیین می شود صدور گواهی را منوط به دریافت مالیات حق الامتیاز واگذاری دفترخانه نموده و شروع به کار سردفتر جانشین و برقراری حق بیمه بازنشستگی در گرو پرداخت مالیات فوق شده است در نتیجه به علت تحت فشار قرار گرفتن سردفتر بازنشسته و همچنین سردفتر جانشین، امکان اعتراض و مراجعه به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

هیاتهای حل اختلاف و نیز دیوان عدالت اداری منتفی شده و طبق جدول ماده ۱۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم مبالغی به ناحق دریافت گردد. ۳- استناد وزارت امور اقتصادی و دارایی تبصره ۵ ماده ۱۰۰ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ می باشد. حال آن که مورد استناد این ماده مشمولین بند (ج) ماده ۹۵ قانون مالیاتهای مستقیم بوده و دفاتر اسناد رسمی مشمول بند(ب)ماده ۹۵ می باشند و در ردیف ۱۵ بند(ب) ماده ۹۶ برای آنها تعیین تکلیف شده است. ٤- برابر ماده ٦۹ قانون دفاتر اسناد رسمی، سردفتر می تواند ۲ ماه قبل از بازنشستگی شخص واجد شرایطی را به جانشینی معرفی نماید. این اختیار ضمن اینکه هیچگونه الزامی برای سازمان ثبت یا قوه قضائیه در صدور ابلاغ برای جانشین ایجاد نمی نماید و چنانچه فرد معرفی شده در آزمونها و اختیار و کارآموزی و غیره موفق نگردد حقی برای وی و سردفتر بازنشسته ایجاد ننموده و بعد از مدت زمان دو ماهه مذکور هیچگونه حقی برای سردفتر بازنشسته متصور نیست. لذا چون دفاتر اسناد رسمی زیر مجموعه قوه قضائیه بوده وطبق ماده ۲۹ دفاتر اسناد رسمی، سردفتر مکلف به رعایت نظامات قوه قضائیه می باشد تجاری تلقی نمودن یکی از زیر مجموعه های قوه قضائیه که در واقع یک نهاد حکومتی است(نه دولتی) بر خلاف مدلول قانون دفاتر اسناد رسمی و بر خلاف نظر قانونگذار در تدوین تشکیلات و تاسیس دفاتر اسناد رسمی بوده با توجه به نامه شماره ۳٤/۱۲۹۱۷ مورخ ۱۳۸۳/۷/۲۷ سازمان ثبت اسناد و املاک کشور استدعای رسیدگی و لغو دستورالعمل و نظریه مذکور را دارد.

مدیر کل دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره ۱۵۱۸-۲۱۲ مورخ ۱۳۸٤/۵/۱۸ مبادرت به ارسال تصویر نامه شماره ٤۳۲-۲۱۱ مورخ ۱۳۸٤/۲/۲۸ دفتر فنی مالیاتی نموده اند. در این نامه آمده است، طبق بند ۲ ماده یک قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳٦٦ و اصلاحیه های بعدی آن هر شخص حقیقی ایرانی مقیم ایران نسبت به کلیه درآمدهایی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می نماید، مشمول پرداخت مالیاتی می باشد. همچنین طبق اصل پنجاه و یکم قانون

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

اساسی" هیچ نوع مالیات وضع نمی شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می شود". از طرف دیگر طبق بند ۱۵ جزء (ب) ماده ۹۶ قانون مالیاتهای مستقیم صاحبان دفاتر اسناد رسمی جزء صاحبان مشاغل اعلام شده اند که مکلف به ثبت فعالیت شغلی خود در دفاتر درآمد و هزینه می باشند و ادعای کانون مبنی بر خودگردان بودن و یا غیرانتفاعی بودن فاقد وجاهت قانونی است.آنچه مسلم است سردفتران در موقع واگذاری امتیاز دفترخانه به دیگری که صلاحیت او توسط مراجع ذیربط تایید گردیده مبالغی را دریافت می نمایند که این وجوه دریافتی مشمول فصل چهارم از باب سوم (مالیات بر درآمد مشاغل) تلقی و حسب مقررات و قوانین ذیربط مشمول مالیات بر درآمد خواهد بود و هیچگونه معافیت مالیاتی یا بخشودگی را مقنن در این خصوص تجویز ننموده است. ضمناً در موقع تشخیص مالیات از طریق علی الراس نیز به درآمد مشمول مالیات مکتسبه بایستی اعمال ضریب گردد که این عمل نیز در اجرای مقررات ماده ۱۵٤ قانون مالیاتهای مستقیم توسط کمیسیون تعیین ضرایب مرکب از نمایندگان ذیربط تعیین و مشخص می گردد. بنا به مراتب فوق پاسخ اعلام شده طی نامه شماره ۵۷۷٦ مورخ ۱۳۸۳/٤/۱٤ رئیس کل سازمان امور مالیاتی و همچنین ضریب مالیاتی طی نظریه شماره ۲۵۳/۸۹۷۷ مورخ ۱۳۸۲/۲/۲٤ کمیسیون تعیین ضرایب حسب قوانین و مقررات مالیاتی بوده و مراتب مندرج در آن عیناً تایید می گردد. هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق با حضور روسا و مستشاران و دادرسان علی البدل شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رای می نماید.

رای هیات عمومی:احکام و مقررات قانون مالیاتهای مستقیم از جمله ماده ۹۳ آن قانون مصرح در تعلق مالیات به درآمد اشخاص در موارد مذکور در قانون و درآمد شخص حقیقی از طریق اشتغال به مشاغل یا عناوین دیگر است. بنابراین دستورالعمل و نظریه مورد اعتراض که اعلام داشته « .... در مواردی که به موجب اسناد و مدارک مثبته محرز

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

گردد که سردفتران اسناد رسمی موضوع ماده ٦٩ قانون دفاتر اسناد رسمی و کانون سردفتران و دفتریاران مصوب ١٣٥٤ بابت معرفی جانشین و اشخاص واجد صلاحیت برای تصدی دفترخانه که نوعی حق الامتیاز تلقی می گردد، درآمدی کسب نموده اند، می بایست پس از تسلیم اظهارنامه مالیاتی نسبت به پرداخت مالیات آن اقدام نمایند....» و متضمن هدف و حکم مقنن است مغایرتی با قانون ندارد و خارج از حدود اختیارات قانونی مربوط نمی باشد.

معاون قضایی دیوان عدالت اداری– مقدسی فرد

سایت های فصلنامه مالیات در شبکه جهانی

سایت فارسی: http://irantax.tripod.com

سایت انگلیسی: http://e-tax.tripod.com

پایان بخش فارسی شماره ٤٨فصلنامه مالیات

++++++++

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

*Challenges of Tax Dispute Settlement Process after Omitting the Appeal Stage

Mohammad Sha'bani*

Abstract:
The present paper, through making use of executives' experiences and paying attention to what is expected of a good law, is aimed at achieving some better tax results and making effort to make the Iranian Direct Taxes Act more effective. To do the task, it resorts to findings of a field research based on a documentary method in order to explore the consequences of omitting the article 247 of the aforementioned act regarding tax appeals. It has tried to technically assess the subject, to show the weaknesses and the strengths thereof, to compare the subject with characteristics of a good law and finally to present a reasonable alternative solution. The research findings, which have been relied on legal foundations and have been based upon collected data, indicate that in spite of the fact that the omission of article 247 has been aimed at decreasing the length of tax dispute settlement process and at increasing the overall effectiveness of the tax system, but in action, the mentioned goals have not been realized. It seems to be the case that the omission of article 247 has been a hasty and ineffective action. Therefore, the paper concludes that it is necessary to reestablish and to readjust the stage of making tax appeals once more.

Keywords:
Good law, Board of Tax Dispute Settlement, right of making appeal, article 247 of
The Iranian Direct Taxes Act

*- A Tax Researcher at the Tax Research Department, Tehran

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]

In The Name of God

Maliyat

Iranian Quarterly of Tax Review
Issue No. 48, Spring 2008

Concessionaire:
Iranian National Tax Administration

The Managing Director:
Dr. Aliakbar Arabmazar.

Editor-in-Chief:
The Late Dr. Mohammad Tavakkol

Executive Assistant:
Morteza Abbaszadeh

Editor:
Alireza Khanjan

Typist:
Mahtab Jalalian

Mailing Address:
Tax Research Department, 4th Floor, Iranian National Tax Administration, Davar St., Tehran, Iran

Tel: (+9821) 33967373
Fax: (+9821)33967372

Website:
www.intamedia.ir
Email address:
infor@intamedia.ir

Contents of This Issue ••••••••••••••

-A Comparative Study of Taxes on Properties and Real Estats.....3
The Late Dr. Mohammad Tavkkol

-Transfer of Licenses of Notary Public Offices: A Commentary on a Judgment Given by the Administrative Justice Court.....19
The Late M.T.Hamadani

-Another Ambiguity in relation to the Iranian Direct Taxes Act as Amended in 2002.....26
The Late T.Ekbatan

-Taxes on Unoccupied Dwelling Real Estates and Undeveloped Lands: A Return to the Past.....31
The Late T.Alvandkouhi

-Challenges of Tax Dispute Settlement Process after Omitting the Appeal Stage 35
Mohammad Sha'bani

-A Comment on the Note (2) of Article 97 in the Iranian Direct Taxes Act.....40
Ahmad Ghaffarzadeh

••••••••••••••••••••••••••••••••••••

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-09-16]