

مفهوم و عناصر درآمد در حقوق مالیاتی با نگاهی به حقوق تطبیقی

احمد شهینیایی^۱

چکیده

واژه «درآمد» با وجود داشتن معانی گوناگون در سایر حوزه‌ها، در حوزه حقوق مالیاتی دارای مدلول و عناصر مشخصی است. در هیچ نظام مالیاتی، این واژه دارای دلالت مطلق و عام شامل هر نوع عایدی نیست، بلکه واجد قیود و عناصر ماهوی است لذا پرسش اساسی این است که درآمد مالیات‌پذیر از نظر حقوقی چیست و واجد چه عناصری است. مفهوم و عناصر درآمد مالیات‌پذیر، بر اساس مبانی متعددی همچون نظریه منبع، عایدی سرمایه و نیز عناصر ماهوی همچون افزایش در ثروت مؤدی، سلطه مؤدی از حیث مصرف از آن و شرط تحقق درآمد تبیین و تحلیل می‌شود. تبیین مدلول حقوقی واژه درآمد نیازمند ارجاع به ماهیت اقتصادی آن است لکن این تبیین، با تحلیل حقوقی اسباب، مصادیق، عناصر و آثار آن ممکن است. این مقاله درصدد است با تحلیل حقوقی این مبانی و عناصر، بر اساس نظریه‌های علمی و نیز تبیین رویه‌های مالیاتی و قضایی، مفهوم و عناصر درآمد مالیات‌پذیر را در حقوق مالیاتی شناسایی و ارائه کند.

واژه‌های کلیدی: درآمد، منبع درآمد، عایدی سرمایه، افزایش ثروت، اصل ۵۱ قانون اساسی، حق مالی، قانون مالیات‌های مستقیم

۱- مقدمه

درآمد، موضوع و محور اصلی مالیات قانونی است. الزام به پرداخت مالیات بر درآمد، فرع بر شناسایی و تحقق درآمد است. لفظ "درآمد" دارای معنا و مدلول متفاوت و مختلف بر حسب حوزه‌ها و علوم گوناگون است. با توجه به اصل قانونی بودن مالیات (اصل ۵۱ قانون اساسی)، اجرای صحیح حکم مالیاتی در مورد مالیات بر درآمد، نیازمند تبیین و ارائه مدلولی متقن از این لفظ است. در هیچکدام از قوانین ایران مربوط به مالیات بر درآمد، از جمله قانون مالیات‌های مستقیم، تعریفی از درآمد و یا حکمی صریح دال بر عناصر و شرایط آن پیش‌بینی نشده است. به همین جهت، در خصوص بسیاری از اقسام عایدات و تلقی از آنها بعنوان درآمد، اختلافاتی وجود دارد. روشن است که در حقوق مالیاتی، هر عایدی را نمی‌توان بعنوان "درآمد مالیات‌پذیر" مشمول مالیات دانست لذا تبیین مفهوم ماهوی برای درآمد مالیات‌پذیر و بیان عناصر و شرایط آن در حقوق مالیاتی، لازم است. پرسش مفهوم و عناصر درآمد، در ادبیات حقوق مالیاتی و نظام حقوق مالیاتی سایر کشورها نیز بعنوان موضوعی اساسی مطرح شده و نظریه‌های علمی و نیز رویه‌های قضایی در این خصوص بیان و ایجاد گردیده است. پرسش‌های اساسی در این مسأله عبارت است از اینکه با وجود دلالت‌های مختلف واژه درآمد در حوزه‌های علوم اقتصادی و حسابداری، از نظر حقوق مالیاتی، درآمد مالیات‌پذیر چیست، برای اینکه یک عایدی، درآمد مالیات‌پذیر باشد، باید واجد چه عناصری باشد. در این مقاله کوشش شده با تبیین و تحلیل مبانی و تئوری‌های علمی در خصوص موضوع، همراه با انعکاس و تحلیل رویه مالیاتی و قضایی ایران در خصوص موضوع، مبانی و احکام مطرح در حقوق و قوانین مالیاتی برخی کشورهای دیگر نیز تبیین و بررسی شود و در نهایت نظریه‌ای علمی جهت تبیین مفهومی حقوقی از درآمد، در مالیات بر درآمد فراهم نماید.

۲- مبانی نظری در مورد مفهوم درآمد

واژه درآمد برحسب زمینه کاربرد، دارای معانی متفاوتی است. در حقوق مالیاتی نیز، بسته به رویکرد موسع یا مضیق نسبت به درآمدهای مالیات‌پذیر و نیز سیاست‌های مالیاتی، تعریف ارائه شده متفاوت خواهد بود. بدلیل دشواری ارائه تعریفی جامع از درآمد و نیز تاثیر پذیری قلمرو درآمد مالیات‌پذیر از سیاست‌های مالیاتی، در قوانین کمتر کشوری تعریفی صریح از درآمد پیش‌بینی شده است. قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ نیز فاقد حکمی در تعریف درآمد است. در حقوق مالیاتی بریتانیا، تعریف موضوعه‌ای از درآمد وجود ندارد (Tiley, 2004:3) و این امر بیشتر ناشی از منبع محور بودن نظام مالیاتی این کشور است که در نتیجه ی آن، به جای ارائه نظریه عمومی در مورد تعریف درآمد، درآمدهای مالیات‌پذیر بصورت مصادیق غیر حصری در جداول و منبع‌های قانونی، پیش‌بینی

می‌شوند. در آمریکا عدم وجود تعریفی صریح از درآمد، موجب شده که احکام قانون مالیاتی در مورد مفهوم درآمد بطور موسع تفسیر شوند و معافیت‌ها و استثنائات مالیاتی، تفسیر مضیق شوند (Mumford, 2002:90).

حقوق مالیاتی آمریکا، دارای سابقه و ادبیات علمی و قضایی قابل توجهی در مورد مفهوم درآمد مالیاتی است. از مباحث مهم در تبیین مفهوم درآمد این است که آیا درآمد مالیات‌پذیر، باید از منبع مشخص "سرمایه" و یا "کار" مؤدی تحصیل شود و یا اینکه بدست آمدن هر گونه عایدی صرفنظر از منبع کار یا سرمایه مؤدی، درآمد مالیات‌پذیر است. تعریف قضایی درآمد در حقوق آمریکا، متأثر از حکم عام و موسع اصلاحیه شانزدهم قانون اساسی آمریکا^۱ در مورد اختیار وضع مالیات توسط کنگره بوده است. بموجب این اصلاحیه، کنگره می‌تواند بر درآمد تحصیل شده از هر گونه منبعی، مالیات وضع کند. ظاهر این حکم متضمن مفهومی مطلق از درآمد است. پرونده قضایی مهم در خصوص تعریف درآمد در حقوق آمریکا، که مورد بحث در تئوری‌های علمی قرار می‌گیرد، پرونده Eisner V Macomber مطرح در سال ۱۹۲۰ است. در این پرونده، دیوان عالی کشور آمریکا، برداشتی مضیق از مفهوم درآمد ارائه داد. بموجب این رأی قاعده ساز در مورد تعریف درآمد، "درآمد مالیات‌پذیر عبارت است از عایدی تحصیل و نیز محقق شده از سرمایه و یا کار مؤدی" (Abreu, 2011:301). براساس رأی دیوان عالی در پرونده یاد شده، دریافت سهام اضافی بعنوان سود سهام توسط سهامدار^۲، ماهیتاً درآمد مالیات‌پذیر برای سهامدار نیست، زیرا سهام دریافتی صرفاً تغییر شکل حقوق سهامدار در شرکت است، نه افزایش دارایی. رأی مزبور تفاوت مفهوم حقوقی درآمد با ماهیت اقتصادی آن را منعکس نموده است. تعریف مضیق درآمد در این رأی متضمن این حکم بود که اصلاحیه شانزدهم قانون اساسی در مورد مالیات، نباید با برداشت موسع، تسری یابد. از سوی دیگر، از جهت ارتباط مفهوم مالیات بر درآمد با اصلاحیه شانزدهم قانون اساسی، رأی یاد شده موجب این نکته مهم است که مسأله اینکه چه چیزی درآمد است، مسأله‌ای راجع به تفسیر قانون اساسی نیز می‌باشد (Barker, 2003:840). براساس این رأی، برای درآمد تلقی کردن عایدی، "ماهیت" و عناصر ماهوی عایدی ملاک است، نه صرف "صورت" و دریافت آن. در واقع برای مالیات‌پذیر بودن یک عایدی، باید ماهیت و عناصر آن بررسی شود و نه صرف عایدی بودن آن (Hall, 2005:5). از نظر دیوان عالی، دریافت سهام اضافی بعنوان سود توسط سهامدار، علی‌رغم داشتن "صورت" درآمدی، فاقد وصف ماهوی درآمد بر اساس اصلاحیه شانزدهم قانون اساسی است، زیرا موجب یک دریافتنی مالی بعنوان یک عنصر اساسی تشکیل دهنده درآمد نیست (Hall, 2005:7). از این دیدگاه واژه "درآمد" لفظی است ثابت با مصادیق و محتوای معین که باید محدود به قدر متیقن مصادیق درآمد بماند (Barker, 2003:867).

در این رأی، دیوان عالی مقرر نمود واژه درآمد با وجود داشتن معانی متفاوت در حوزه‌های تجارت، اقتصاد و

1 . The Sixteenth Amendment to the Unites states Constitution (Amendment XVI)

2. Pro Rata Stock Dividend

حسابداری، از نظر قانون اساسی، دارای "ماهیت حقوقی" بوده و در واقع این معنای حقوقی، ملاک عمل است، هرچند تبیین ماهیت حقوقی درآمد، بی نیاز از تحلیل‌های اقتصادی یا حسابداری نیست (Barker, 2003:843).

۳۵ سال بعد از رأی قاعده‌ساز دیوان عالی آمریکا در تعریف مضیق درآمد مالیات‌پذیر، موضع دیوان عالی در مورد تعریف درآمد، تغییراتی یافت و به تعریفی موسع از درآمد مالیات‌پذیر گرایش یافت؛ دیوان عالی در سال ۱۹۵۵ در رأی قاعده‌ساز پرونده Commissioner v. Glenshaw Glass Co، با بیان تعریفی موسع از درآمد، خسارت تنبیهی^۱ دریافت شده توسط مؤدی را با وجود اینکه ناشی از کار یا سرمایه وی نبوده بلکه صرفاً به جهت تنبیه پرداخت کننده است، درآمد تلقی نموده است. بر اساس این رأی، "درآمد"، مستفاد از بخش ۶۱ "قانون درآمد ملی"^۲، عبارت است از هر گونه افزایش قطعی در دارایی مؤدی که بطور مسلم تحقق یافته و مؤدی بر آن کنترل مطلق دارد. در نتیجه، هر گونه درآمدی با شرایط یادشده، درآمد مالیات‌پذیر بوده و مشمول مالیات است مگر اینکه قانون درآمد مشخصی را از مالیات معاف کرده باشد (Abreu, 2011:297). این تغییر قاعده در مورد مفهوم درآمد عمدتاً متأثر از تغییر سیاست مالیاتی بعد از جنگ جهانی دوم و نیاز به تامین درآمدهای عمومی از طریق توسعه پایه مالیاتی از یک سو و نیز رواج قابل توجه نظریه علمی "هایگ - سیمونز" در مورد مفهوم درآمد بر اساس معیاری اقتصادی بوده است (Abreu, 2011:301). بر اساس نظریه علمی یاد شده، درآمد، عبارت است از افزایش در دارایی خالص فرد در طول دوره مشخص زمانی (Barker, 2003:843). این رویکرد به مفهوم درآمد، در آلمان بوسیله گئورگ اسپانز توسعه پیدا کرد (Abreu, 2011:304). اندیشمند آمریکایی، رابرت هایگ، با مفهومی ساده‌تر، تعریف یاد شده را صورت بندی کرد؛ "درآمد، ارزش مالی افزایش خالص در توانایی اقتصادی یک شخص، بین دو نقطه زمانی است" (Barker, 2003:843). هایگ در این تعریف از یک صاحب‌نظر آمریکایی بنام ادوین سلیگمان پیروی کرد که تأثیر زیادی بر شکل‌گیری مفهوم اولیه مالیات بر درآمد داشت. وی، درآمد را به "امکان مصرف آن" توسط دریافت کننده مرتبط کرده بود؛ درآمد عبارت است از میزانی از افزایش ثروت مالک با امکان مصرف، به گونه‌ای که با وجود امکان مصرف آن، مانده سرمایه وی همچنان دست نخورده و همان اندازه باقی بماند (weisbach, 1998:2). در نتیجه، دو عنصر جدید برای مفهوم درآمد طرح گردید که هنوز هم مطرح هستند؛ اینکه درآمد باید توانایی مصرف آزادانه برای دریافت کننده ایجاد نماید، لذا دریافتی فاقد این عنصر، درآمد نیست و دوم اینکه درآمد باید مستقل از سرمایه باشد لذا عایدی حاصل از فروش سرمایه، درآمد بمعنی اخص نیست. مبنای اینکه در حقوق بریتانیا عایدی سرمایه، درآمد تلقی نمی‌شود این است که عایدی حاصل از واگذاری سرمایه، ماهیتاً بخشی از خود سرمایه است نه درآمد (Barker, 2003:844).

1 . Punitive Damage

2. The Internal Revenue Code of 1986

هایگ توضیح داد که درآمد، با معیار نوعی^۱ ایجاد امکان برای دریافت کننده جهت ارضای خواسته‌های اقتصادی (یعنی قابلیت مصرف) تعریف می‌شود، نه صرف رضایت شخصی دریافت کننده از وصول آن. مفاهیم ضمنی در تعاریف اسچانز و هایگ، بعدها توسط سیمونز، روشن‌تر بیان شد؛ درآمد تحصیل شده یک شخص عبارت است از جمع جبری ۱- ارزش متعارف حقوق قابل استفاده، و ۲- افزایش در ارزش مانده حقوق مالی در یک دوره زمانی مشخص (Barker, 2003:844) (Nasiri Aghdam, et al, 2015:64)، (Abreu, 2011:304) و (Rebble QC, John, 2015:301). این تعریف، قلمرو بسیار وسیعی به مفهوم درآمد می‌دهد و شامل هر گونه افزایشی است اعم از اینکه این افزایش، قابل مصرف باشد یا نگهداری. همچنین این تعریف، عایدی تحصیل شده از هر نوع منبعی را شامل شده و تمایزی بین انواع درآمد از حیث منبع آن (کار یا سرمایه یا ترکیبی از آن دو) ایجاد نمی‌کند لذا موجد امتیازی برای درآمد ناشی از فعالیت‌های خاص از جهت عدم شمول مالیات بر آنها نیست (Abreu, 2011:304) و به همین جهت این تعریف را در جهت عدالت مالیاتی نیز دانسته‌اند. در حقوق مالیاتی آمریکا، که نسبت به سایر کشورها دارای رویکردی وسیع نسبت به قلمرو درآمد مالیات‌پذیر است، تعریف ارائه شده توسط سیمونز و نیز هایگ، به عنوان تعریفی کلاسیک و مرجع برای متخصصین حقوق مالیاتی، در نظر بوده است (Duff, 2005:2) و بیشتر صاحب‌نظران مالیاتی، بخش ۶۱ قانون درآمد ملی در مورد درآمد مالیاتی را در چارچوب اصل اقتصادی منعکس در تعریف هایگ - سایمونز برداشت می‌کنند (Abreu, 2011:296).

با وجود اینکه در تعاریف علمی یاد شده از درآمد، شرط تحقق درآمد و استقلال یافتن آن از سرمایه مؤدی مطرح نیست (Hasen, 2003:400) لکن در رأی دیوان پیرامون تعریف درآمد در پرونده Glanshaw، شرط مزبور همچنان لازم است (Abreu, 2011:305).

۳- مفهوم درآمد در قانون مالیات‌های مستقیم

قانون مالیات‌های مستقیم فاقد تعریفی روشن از درآمد است و نظام مالیاتی کشور در برداشت مفهومی از درآمد با دو مبنای متفاوت مواجه است؛ از یک سو اصل قانونی بودن مالیات در اصل ۵۱ قانون اساسی، که متضمن ممنوعیت وضع مالیات مگر به حکم مشخص قانون است، مستلزم تفسیر مضیق درآمد مالیات‌پذیر است (Shahniaei, 2021:8). در اثر تفسیر مضیق قانون مالیاتی، برداشت از "درآمد مالیات‌پذیر" و یا منبع مالیاتی منجر به برداشت مفهوم حداقلی از درآمد مشمول مالیات، براساس قیود و عناصر ماهوی می‌گردد. (Harris, 2010:29)، (Thuronyi, 2003:145). در بیشتر مواردی که هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، مقرره‌ای از سازمان امور مالیاتی در مورد مالیات‌پذیر بودن عایدی خاصی را رد کرده است، اصل ۵۱ قانون اساسی،

1. Objective Standard

مستند اصلی این گونه آراء بوده است. از جمله در رأی شماره ۵ مورخ ۱۳۸۶/۰۱/۱۹، هیأت عمومی دیوان عدالت اداری به استناد اصل ۵۱ قانون اساسی و اصل قانونی بودن مالیات و اینکه وضع و برقراری مالیات منوط به حکم صریح قانون است، دریافت حصه مال مشاع توسط شریک در نتیجه تقسیم را درآمد مشمول مالیات تلقی نکرده است. همچنین باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم که احکام مالیات بر درآمد را در شش منبع درآمدی مشخص احصاء نموده، برداشت حداقلی از مفهوم درآمد را توجیه می‌کند.

با این حال، اطلاق عبارات "درآمدهای مشمول مالیات" در مواد ۱، ۹۳، ۹۴ و ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم، دلالت بر برداشت عام از مفهوم درآمد دارد. با وجود ظاهر مطلق لفظ درآمد در ماده ۱ قانون، این لفظ نمی‌تواند از نظر حقوقی واجد معنایی بدون قید باشد.^۱ در هیچ نظام مالیاتی در دنیا، حتی در نظام‌هایی که برداشت موسعی از مفهوم درآمد دارند، درآمد، لفظی مطلق شامل هرگونه عایدی نیست، بلکه دارای مفهوم حقوقی مشخص و عناصر ماهوی محدود کننده است. حتی در نظام‌های مالیاتی مجموعی^۲ که مصادیق درآمد مالیات‌پذیر را محدود نمی‌کنند، نظریه‌های قضایی، مفهوم و مصادیق درآمد را با عناصر مشخصی مقید می‌کنند.

۴- شرایط ماهوی درآمد

برای اینکه یک عایدی، بعنوان درآمد مالیات‌پذیر قلمداد شود، نظرات علمی شرایطی همچون افزایش ثروت، قابلیت استمرار، تحصیل از منبع مشخص و تحقق درآمد به شکل مستقل از منبع تحصیل آن را برای عایدی مطرح کرده‌اند (Holmes, 2000:35).

۴-۱- عنصر افزایش در ثروت^۳

عایدی در صورتی درآمد مالیات‌پذیر است که موجب افزایش در ثروت مؤدی گردد. این اولین و حداقل عنصر برای توصیف یک عایدی به عنوان درآمد است. در واقع درآمد چیزی است که با ورود به دارایی مؤدی، بعنوان "درآمد" و با خروج از دارایی بعنوان هزینه تلقی می‌شود (Protoba et al, 2009:32). افزایش ثروت یا برخورداری مالی، متضمن معیاری اقتصادی در تعریف درآمد است. این عنصر بویژه مبین تعریف کلاسیک درآمد توسط رابرت هایگ تئوری پرداز معروف مالیاتی در امریکا است. در تعریف موسع هایگ، درآمد مالیاتی عبارت است از هر گونه افزایش بهره‌مندی اقتصادی شخص در طول دوره مالیاتی (Thuronyi, 2003:235). مبانی این عنصر، در حقوق مالیاتی آمریکا، که برداشتی موسع از مفهوم درآمد مالیات‌پذیر دارد، توسعه یافته است. این عنصر در قانون بیان نشده بود اما از طریق رویه‌های اداری و قضایی توسعه یافت و در نهایت در تصمیم دیوان عالی در

۱. از نظر اصول حسابداری نیز هر گونه دریافتی را نمی‌توان درآمد تلقی کرد بلکه درآمد مقید به شرایط مشخصی است (Nabavi, 2019: 58).

2. Global Tax System

3. Accretion Concept

سال ۱۹۵۵ صورت بندی و تصریح شد. در پرونده Commissioner V. Glenshaw Co دادگاه اعلام نمود که درآمد عبارت است از افزایش در ثروت، که به طور قطعی محقق می شود و مؤدی بر آن اختیار و تصرف کامل دارد. (Thurony, 2003:236; Abreu & Greenstein, 2011:296)

در حقوق مالیاتی ایران، جنبه اقتصادی و مالی درآمد، متضمن عنصر افزایش در ثروت مؤدی است. براساس اصول حسابداری نیز، درآمد، موجب افزایش سرمایه صاحب موسسه بوده و لازمه تحصیل درآمد، افزایش در سرمایه صاحب موسسه است (Nabavi, 2019: 58,86) و (Horn Gran et al, 2021:28). همچنین در بند ۸ استاندارد حسابداری شماره ۳، تعریف حسابداری «درآمد» متضمن افزایش در حقوق صاحبان سرمایه است (Audit Organizations, 2021: 40).

در رویه قضایی و مالیاتی ایران نیز، عنصر افزایش در ثروت برای درآمد مالیات پذیر، با استقراء از مصادیق متعدد آراء و نظرات قضایی و مالیاتی دال بر آن قابل شناسایی است؛ شورای عالی مالیاتی در نظریه شماره ۳۰/۴/۱۳۷۷ مورخ ۱۳۷۵/۱۲/۲۸، مبالغی که توسط شرکتهای خودروسازی و یا پیش فروش ساختمان بعنوان سود مبالغ پیش پرداختی به خریداران محصول پرداخت شود را درآمد مالیات پذیر تلقی نکرده با این استدلال که مبالغ دریافتی یاد شده ماهیتاً نوعی تخفیف فروش است که شرکت خودرو ساز به خریداران پرداخت می کند. مبنای این رأی متضمن عنصر افزایش ثروت است زیرا از دیدگاه نظریه یاد شده، دریافتی مزبور صرفاً نوعی تخفیف معاملاتی بوده و ماهیتاً موجب افزایش برخورداری برای دریافت کننده نیست.

در دادنامه شماره ۵ مورخ ۱۳۸۶/۰۱/۱۹ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، تحصیل مال توسط شریک مال مشاع در نتیجه تقسیم مال را درآمد مشمول مالیات تلقی ننموده است. نتیجه این رأی را باید مبین عنصر افزایش در ثروت دانست زیرا تقسیم مال مشاع بین شرکاء متضمن هیچگونه افزایشی در ثروت شریک نیست. از نظر حقوق مدنی و مبنای فقهی آن، تقسیم مال مشاع ماهیتاً بیع یا صلح و موجد تحصیل مال نیست بلکه تمیز حق هر یک از شرکاء از یکدیگر است اگر چه مستلزم پرداخت به رد باشد (Emami, 1997: 140).

در دادنامه دیگری به شماره ۳۴۸ مورخ ۱۳۹۶/۰۴/۲۰، هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، در مورد تقبل زیان انباشته شرکت از سوی سهامداران، برخلاف نظر شورای عالی مالیاتی، رأی داده که چون تقبل زیان شرکت توسط سهامداران شرکت، هیچگونه منفعتی برای شرکت ایجاد نمی کند، لذا نمی تواند مشمول عنوان درآمد برای شرکت باشد. تعبیر "عدم ایجاد منفعت"، مبین عنصر "افزایش ثروت مؤدی" برای درآمد مالیات پذیر است.

بر اساس بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۹/۱۶ مورخ ۱۳۹۹/۰۱/۳۱ سازمان امور مالیاتی در مورد نحوه بررسی و رسیدگی به اطلاعات پولی و مالی واصله از تراکنش بانکی، دریافتی هایی همچون تسهیلات بانکی، قرض گرفتن و ودیعه دریافتی، فاقد ماهیت درآمدی عنوان شده اند. با توجه به اینکه تسهیلات بانکی و یا قرض

گرفتن، علی‌رغم ماهیت دریافتی آن، از نظر حسابداری منفعتی را به سرمایه صاحب آن افزوده نمی‌کند (Horn Gran et al, 2021: 25)، (Nabavi, 2019: 57) و از نظر حقوقی نیز با موجد تعهد بازپرداخت بوده و موجب زیادت ثروت مؤدی نمی‌شود لذا این حکم از بخشنامه را باید بر مبنای عنصر یاد شده، موجه دانست.

۴-۲- شرط تحقق درآمد^۱

منظور از شرط تحقق درآمد این است که عایدی باید بصورتی جدا و مستقل از دارایی مؤدی، تحصیل و تحقق یابد. قاعده این است که تا زمانی که عمل مؤدی منجر به مبادله موجد درآمد به شکل دریافت یا تخصیص مابه‌الازاء نشده باشد (چه به شکل دریافت و چه به شکل تخصیص)، درآمد مشمول مالیات، قابل شناسایی نیست. به عنوان مثال، در فرض خرید یک مال تجاری توسط مؤدی و تفاوت ارزش فروش آن به نسبت قیمت خرید، تا زمان فروش عملی آن در مقابل مابه‌الازاء، درآمدی محقق نشده است.

از لحاظ نظری، تلقی از عواید محقق نشده بعنوان درآمد، می‌تواند وابسته به قلمرو تعریف مورد نظر از درآمد باشد. تعریف عام از درآمد، ممکن است موجب شمول آن بر عایدات محقق نشده نیز بگردد. بر اساس تعریف معروف هایگ و سیمونز از درآمد، هرگونه عایدی که موجب بهره‌مندی اقتصادی شخص شود درآمد است. دلالت ضمنی تعریف عام هایگ و سیمونز از درآمد آن است که عایدات مالی تحت مالکیت مؤدی که در طول دوره مالیاتی تخصیص یابند نیز درآمد هستند اعم از اینکه این عایدات در واقع از طریق فروش یا سایر انتقالات، عملاً محقق بشود یا نشود (Hasen, 2003:400). وقتی که درآمد، آنگونه که هایگ و سیمونز تعریف می‌کنند، ارزش مالی افزایش خالص در برخورداری اقتصادی شخص بین دو دوره باشد، اهمیت ندارد که این برخورداری به شکل درآمد نهایی درآمده باشد یا نه. تعریف سیمونز از درآمد بعنوان جمع جبری ۱- ارزش متعارف حقوق قابل اعمال و مصرف با ۲- تغییر در ارزش مانده حقوق مالی در دوره مالیاتی، مستلزم این است که معیار درآمد، افزایش در ارزش حقوق مالی باشد و فروش یا واگذاری این حقوق اهمیتی نداشته باشد. هایگ استدلال می‌کند تحقق قطعی درآمد، شرط تلقی از آن بعنوان درآمد مالیات‌پذیر نیست زیرا این واقعیت اقتصادی که مالک با برخورداری از چنین حقوق مالی، این حقوق را در تصرف اقتصادی می‌گیرد و باعث افزایش ثروت می‌شود، کافیت. (Duff, 2005:23). با این حال دو نظریه پرداز یاد شده، به دشوار بودن انعکاس درآمد محقق نشده در صورتهای مالی توجه داشتند و گفته‌اند اگر انعکاس این حقوق در صورتهای مالی غیرممکن باشد، مشمول مالیات نخواهد بود (Duff, 2005:23).

در حقوق مالیاتی آمریکا، با وجود نفوذ قابل توجه تعریف هایگ و سیمونز از درآمد، عنصر تحقق برای مفهوم درآمد مالیات‌پذیر همچنان لازم است (Abreu, 2011:301). این شرط نخستین بار در سال ۱۹۲۰ در پرونده Eisner V Macomber مورد توجه دیوان عالی قرار گرفت. از آنجا که دیوان در رأی یاد شده، برداشت "عرفی" از

1. Realization Requirement

اصلاحیه شانزدهم قانون اساسی را معیار مهمی برای تعریف واژه درآمد تلقی می‌کرد، یکی از مبانی شرط تحقق درآمد این بود که از نظر دیوان عالی، عرف چیزی را درآمد می‌داند که تحقق قطعی یافته باشد (White, 1990: 2045-2046). بر این اساس، عنصر جدا شدن و استقلال یافتن درآمد از منبع، موجد شرط "تحقق و به فعلیت یافتن" درآمد بوده و همچنان از عناصر تعریف درآمد است (Abreu, 2011:301).

در قانون مالیاتی ایران شرط تحقق درآمد، از عبارات قانونی قابل استنتاج است؛ علاوه بر اینکه اصطلاح قانونی "تحصیل"^۱ درآمد در مواد گوناگون قانون از جمله مواد ۱، ۸۲ (مالیات بر درآمد حقوق)، ۹۳ (مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی) و ۱۰۵ (مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی)، دلالت عرفی بر تحقق واقعی درآمد دارد، در ماده ۹۴ قانون نیز "درآمد مشمول مالیات"، شامل "فروش" کالا و خدمات شده است که فروش از نظر حقوقی دلالت بر تحقق حق مؤدی بر مابه‌الازاء فروش به معنای درآمد محقق شده دارد.

از نظر رویه عملی مراجع مالیاتی و قضایی نیز، هر چند عنصر تحقق درآمد، با عبارت مزبور مورد اشاره صریح قرار نگرفته ولی مصادیق مرتبط با مفهوم یاد شده در چارچوب برخی آرای صادره دیوان قابل تبیین است؛

بموجب بخشنامه‌های ابطال شده به شماره‌های شماره ۴۳۲۸۸ مورخ ۱۳۷۸/۰۸/۲۹، و ۳۱/۷۸۵۹۳ مورخ ۱۳۷/۱۰/۲۱ سازمان امور مالیاتی، مقرر گردید اشخاص حقیقی یا حقوقی که به قصد انتفاع، مبادرت به خرید خودرو به تعداد زیاد (در مورد اشخاص حقیقی، بیش از یک خودرو در یکسال) از شرکتهای خودرو سازی و فروش آن می‌نمایند، درآمد آنان برحسب مورد، مشمول مالیات مشاغل (در مورد اشخاص حقیقی) و یا مالیات اشخاص حقوقی (در مورد اشخاص حقوقی) است لکن هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، بموجب دادنامه شماره ۵۶۰ مورخ ۱۳۸۴/۱۰/۱۱ در رسیدگی به اعتراض به بخشنامه یاد شده اعلام نموده که چونکه مقنن در ماده ۱ قانون، ملاک اخذ مالیات را، کسب درآمد اعلام نموده و کسب درآمد خرید خودرو، از طریق فروش خودرو، مشمول مالیات می‌شود لذا بخشنامه یاد شده که مبین جواز اخذ مالیات از خریداران خودروهای متعدد، فارغ از فروش آنها به اشخاص دیگر است، بر خلاف قانون و باطل است. در واقع این دادنامه، بخشنامه سازمان را بر این مبنا ابطال نموده که عمل مالیاتی، در صورتی موجد درآمد خواهد بود که این درآمد، از طریق مربوطه (مثلاً فروش) و تخصیص یا دریافت مابه‌الازاء، محقق شده باشد.

با این حال، دیوان عدالت اداری، در پذیرش عنصر تحقق درآمد همیشه این چنین سخت گیر نبوده است زیرا در رأی دیگر دیوان در مورد مالیات مربوط به خرید سکه، در برابر این ایراد آشکار و درست بر دستورالعمل سازمان امور مالیاتی که تا زمان فروش سکه و تحصیل ما به‌الازاء آن، هنوز عایدی محقق نشده است تا مشمول مالیات شود، ضمن تأیید دستورالعمل و رد استدلال یاد شده اعلام نموده که در صورت طرح ادعای عدم فروش توسط

1. Derive

مؤدی، این ادعا قابل رسیدگی است. این رأی دیوان متضمن حق مؤدی در ادعای عدم فروش مال برای اعتراض به مالیات، بطور ضمنی متضمن این است که درآمد، تا زمان معامله کالا یا خدمت که موجب حق مالی باشد، محقق نیست.

۴-۳- عنصر تحصیل از یک منبع قانونی

۴-۳-۱- کلیات و مبانی

بموجب نظریه منبع، هر عایدی لزوماً درآمد مالیات‌پذیر نیست بلکه عایدی در صورتی درآمد است که از یکی از منابع مشخصی که توسط مقنن پیش‌بینی شده باشد، بدست آمده باشد.

بویژه در نظام‌های منبع محور، یک دریافتی، برای اینکه ماهیت درآمدی داشته باشد، باید در یکی از فهرستهای قانونی غیر حصری^۱، به عنوان درآمد مالیات‌پذیر توصیف شده باشد. اگر عایدی خاصی در یکی از این فهرستها قرار نگیرد درآمد مشمول مالیات نخواهد بود حتی اگر از نظر اقتصاد دانان یا صاحب نظران، آن عایدی، درآمد تلقی شود (Tiley, 2012:137). این رویکرد، در نظام‌های مالیاتی منبع محور و نظام‌های قضایی که اصول حقوق مالیاتی خود را از بریتانیا گرفته‌اند پر رنگ تر است (Thuronyi, 1998:3).

مفهوم منبع، برآمده از اندیشه اقتصاد دانان کلاسیک است که بموجب نظرات آنها، درآمد، ثمره مستمر^۲ یک منبع دائمی است. نظریه منبع در حقوق مالیاتی، عایدی‌های غیر مترقبه^۳ مثل جوایز لاتاری، بخشش و پاداش پایان خدمت، عایدی سرمایه و سایر عایدات مشخصی که قابل انتساب به یک منبع مصرح قانونی نباشد را از مفهوم درآمد خارج می‌کند، به همین دلیل این گونه عواید، صرفاً بطور خاص با وضع قانون، مشمول مالیات می‌شوند (Thuronyi, 2003:236).

مفهوم منبع در حقوق مالیاتی فرانسه هم استفاده می‌شود (Thuronyi, 2003,236). در حقوق مالیاتی بریتانیا، تفسیر جداول و دسته‌های درآمدی، تحت حاکمیت نظریه منبع است. از نظر دادگاه‌ها، درآمد، باید از یک منبع تحصیل شده باشد، به مثابه تحصیل میوه (درآمد) از درخت (منبع). قانون ۲۰۰۵ این مفهوم و نظریه را با توصیف و شناسایی منابع و عناوین خاص درآمد تقویت کرد (Tiley, 2012:144).

در کانادا، دادگاه عالی رأی داده است که مبالغ دریافتی توسط اعتصاب کنندگان، درآمد نیست زیرا از یک منبع مشخص قانونی تحصیل نشده است. همچنین دادگاه عالی مقرر کرده که مبلغ دریافتی کارگر از کارفرما بابت جبران خسارت نقض قرارداد استخدام قبل از شروع دوره استخدام، درآمد از یک منبع تلقی نمی‌شود زیرا تا زمان شروع استخدام، منبع قانونی برای درآمد وجود نداشته است (Thuronyi, 2003:236).

1. No Exhaustive Statutory List

2. Periodic Fruit

3. Windfall Gains

در حقوق مالیاتی آمریکا، همانگونه که تشریح شد، با توجه به بخش ۶۱ قانون درآمد ملی مبنی بر اینکه درآمد مشمول مالیات، درآمد تحصیل شده از هر منبعی است و نیز رأی دیوان عالی کشور، نظریه منبع مورد پذیرش قرار نگرفته است و عایدی از هر منبعی، درآمد مالیات‌پذیر است.

۴-۳-۲- نظریه منبع در حقوق مالیاتی ایران

در قوانین مالیاتی ایران حکم صریحی در مورد شرط تحصیل درآمد از منبع مشخص برای مالیات‌پذیر بودن آن وجود ندارد و نظام مالیاتی و قانون مالیات‌های مستقیم در وضعیت متعارضی در این خصوص است. از یک سو، درج احکام قانونی مالیات بر درآمد در ذیل عناوین مشخص درآمد مقتضی آن است که عایدی شخص، در صورتی درآمد مالیات‌پذیر تلقی شود که مشمول یکی از عناوین مشخص درآمد باشد. احکام مالیات بر درآمد، در باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم، ذیل عناوین محدودی شامل منابع درآمد املاک (ماده ۵۲)، درآمد کشاورزی (ماده ۸۱)، درآمد حقوق (ماده ۸۲)، درآمد مشاغل (ماده ۹۳)، درآمد اشخاص حقوقی (ماده ۱۰۵) و درآمد اتفاقی (ماده ۱۱۹) احصاء شده است. بعلاوه اصل قانونی بودن مالیات که بموجب آن وضع هر گونه مالیات مستلزم حکم قانون است اقتضای آنرا دارد که درآمد مشمول قانون نباشد مگر اینکه قانون دلالت روشنی بر شمول مالیات بر آن داشته باشد و در صورت تردید در مورد مالیات‌پذیر بودن درآمد خاصی، اصل بر عدم تعلق مالیات است. این قاعده موجب برداشت مضیق از مفهوم درآمد مالیات‌پذیر و عدم شمول مفهوم درآمد بر عایدی‌های فاقد منبع قانونی است.

با این حال، عبارات متعددی در قانون، دال بر شرط نبودن تحصیل درآمد از منبع مشخص قانونی است؛ در ماده ۱ قانون در مورد اشخاص مشمول مالیات، بطور مطلق "کلیه درآمدهای" اشخاص، مشمول مالیات قرار گرفته‌اند. همچنین، در ماده ۹۳ قانون در مورد مالیات بر درآمد مشاغل، علاوه بر درآمد تحصیل شده از طریق اشتغال به مشاغل، درآمد اشخاص حقیقی با "عناوین دیگر" نیز مشمول مالیات بر درآمد قرار گرفته است که مبین این است که درآمد شخص حقیقی با هر عنوانی درآمدی، مشمول مالیات است و ضرورتی به تحصیل از منبع مشخصی نیست. بعلاوه، در ماده ۹۴ قانون در مورد درآمد مشمول مالیات، "سایر درآمدهای مؤدیان" نیز علاوه بر فروش کالا و خدمات از اقلام درآمد مشمول مالیات مؤدی قید شده‌اند. افزون بر اینها، در مواد قانونی در مورد معافیت مالیاتی، عوایدی بعنوان مصادیق مشمول معافیت قرار گرفته‌اند که قابل انتساب به هیچکدام از منابع درآمد قانونی نیستند (مثل جهیزیه و مهریه و جوایز علمی در ماده ۱۴۴ و یا سود یا جوایز سپرده در ماده ۱۴۵ قانون). ماهیت "معافیت" مالیاتی و تمایز آن از "عدم شمول" مالیاتی، از نظر حقوقی دلالت بر آن دارد که درآمدهایی مثل مهریه و یا جهیزیه، گرچه ناشی از منبع مصرح قانونی نیستند ولی مالیات‌پذیر فرض می‌شوند که صرفاً به حکم قانون از پرداخت مالیات معاف شده‌اند.

شرط نبودن تحصیل درآمد از منبع مشخص قانونی برای مالیات‌پذیر بودن آن، در مورد درآمد اشخاص حقوقی بطور روشن‌تری قابل استدلال است زیرا مالیات اشخاص حقوقی، بر خلاف مالیات اشخاص حقیقی، در زمره مالیات مجموعی بوده و شامل هر نوع درآمد صرفنظر از منبع آن است و بر اساس ماده ۱۰۵ قانون "جمع درآمد" شرکت‌ها "از منابع مختلف" بعنوان درآمد مشمول مالیات عنوان شده است. بر این اساس می‌توان استدلال کرد که در نظام حقوق مالیاتی ایران، درآمد از هر منشا و منبعی حاصل شود، به شرط داشتن عناصر ماهوی، درآمد مالیات‌پذیر است.

این تلقی در روبه اخیر دیوان عدالت اداری نیز قابل ملاحظه است. در دستورالعمل شماره ۵۰۷/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۱۲ سازمان امور مالیاتی، درآمد حاصل از دریافت سکه، به استناد اطلاق ماده ۹۳ قانون در مورد درآمد، مشمول مالیات اعلام شد و با وجودیکه یکی از استنادات معترضین به اخذ مالیات از دریافت سکه در دیوان، عدم وجود مبنا و مستند قانونی مالیات‌پذیری خرید سکه اعلام شده بود لکن هیأت تخصصی مالیاتی بانکی دیوان در دادنامه شماره ۱۱۰۷۵/۹۸۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۰۷۵ تا ۲۰۴۴ مورخ ۱۳۹۸/۱۲/۰۷، به استناد اطلاق مواد ۱ و ۹۳ قانون در مورد مالیات‌پذیری کلیه درآمدها، به طور ضمنی تحصیل درآمد از منبع مصرح قانونی را برای مالیات‌پذیری درآمد شرط ندانسته و با عدم شناسایی شرط یاد شده، بر دستورالعمل مزبور صحه گذاشت.

در دادنامه دیگری به شماره ۱۰۴ مورخ ۱۳۸۶/۰۲/۲۳، هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، درآمد حاصل از واگذاری امتیاز دفتر اسناد رسمی را، علی‌رغم اینکه از منبع مشخص قانونی تحصیل نشده است، به استناد اطلاق عبارت ماده ۹۳ قانون در مورد شمول مالیات بر درآمد با هر عنوان، مشمول مالیات دانسته است (موضوع بخشنامه شماره ۵۷۷۶/۲۱۱ مورخ ۱۳۸۳/۰۴/۱۴ سازمان امور مالیاتی).

۴-۴- عنصر تحصیل از طریق فعالیت انتفاعی

در نظام حقوق مالیاتی برخی کشورها، مبلغ تحصیل شده، در صورتی درآمد مالیات‌پذیر است که منبع آن، یک فعالیت حرفه‌ای و انتفاعی باشد. از شاخص‌های عنصر انتفاعی بودن، تکرار پذیری درآمد و قابل پیش‌بینی بودن آن است. بنابراین عایدات بدست آمده خارج از فعالیت عادی و انتفاعی که بطور غیر مترقبه و غیر تکراری محقق شود مالیات‌پذیر نیستند، مگر اینکه بموجب حکم قانون در منبع دیگری مشمول مالیات شناخته شده باشند.

بر مبنای این عنصر، درآمد، از فعالیت اقتصادی آگاهانه ناشی می‌شود و بطور مرتب محقق می‌شود. عایدی‌های اتفاقی، نامنظم و غیر منتظره چه از فروش زمین حاصل شود و چه دارایی و یا هبه‌ها، مشمول مفهوم درآمد نیستند. مبنای عنصر "تحصیل از طریق فعالیت انتفاعی"، به نظریه منبع نیز قابل انتساب است. وجود یک منبع مستمر مثل یک مزرعه کشاورزی یا بنگاه تجاری، برای مفهوم درآمد ضروری است. نمی‌توان انتظار داشت درآمدهای بدون منبع، بطور مرتب و قطعی اتفاق بیفتند. یک فرد معقول، این عایدی‌ها را از درآمد معمول متمایز

می‌کند (Thuronyi, 2003:236).

در رویه قضایی بریتانیا، برای آنکه یک عایدی، درآمد مالیات‌پذیر تلقی شود، یا باید ماهیتاً ناشی از فعالیت انتفاعی باشد و یا اینکه واجد اوصاف اساسی عایدی‌های ناشی از فعالیت‌های انتفاعی باشد. این قاعده در برخی کشورهای اروپای قاره‌ای نیز جاری است. بر عکس، در آمریکا، بر اساس نظریه موسع درآمد که بوسیله دادگاه‌ها توسعه یافته است، درآمد شامل هرگونه افزایش محقق شده در ثروت، از هر طریق، است (Thuronyi, 1998:9). در استرالیا، پاراگراف ۱-۱-۶ قانون «شناسایی درآمد مالیاتی» مصوب ۱۹۹۷ مقرر کرده که درآمد مالیات‌پذیر شامل درآمد قانونی^۱ و درآمد عادی^۲ است. منظور از درآمد قانونی هر درآمدی است که صراحتاً بموجب قانون مالیاتی بعنوان درآمد مالیات‌پذیر شناخته شده باشد. درآمد عادی، درآمدی است که از دیدگاه عرفی، بعنوان درآمد تلقی شود. تشخیص مصادیق درآمد عادی با دادگاه‌ها است. رویه قضایی، فعالیت‌های انتفاعی را با مصادیق «فعالیت استخدامی» (مالیات حقوق)، «فعالیت سرمایه‌گذاری» و «فعالیت بهره‌برداری از ترکیب کار و سرمایه» یا تجارت شناسایی کرده است. دادگاه‌ها تصدیق کرده‌اند که چنانچه مبلغ تحصیل شده ای، واجد برخی اوصاف اساسی درآمد استخدامی، درآمد تجارت و درآمد سرمایه‌گذاری باشد، از قبیل تکرار پذیری^۳ و قابل پیش‌بینی بودن حصول^۴، نیز می‌تواند ماهیتاً درآمد عادی باشد گر چه منبع آن در یک فعالیت انتفاعی نباشد مثل حقوق بازنشستگی و حق سنوات (Thuronyi, 1998:3).

در کشورهای اروپای قاره‌ای، متأثر از نظریه "منبع"، عایدی سرمایه که از طریق فعالیت غیرانتفاعی بدست آمده واجد مفهوم درآمد و مشمول مالیات نیست مگر اینکه قانونگذار صراحتاً آن را بعنوان دسته خاصی از درآمد، مشمول مالیات قرار داده باشد. این امر با تفاوت‌هایی در بیشتر کشورهای اروپای قاره ای، مصداق دارد (Thurony, 2003:240).

در آلمان نیز بر اساس تئوری درآمد انتفاعی^۵، مالیات، به درآمد حاصل از فعالیت انتفاعی با هدف کسب درآمد، تعلق می‌گیرد. این تئوری در تطابق با نظریه منبع است که برای درآمدهایی غیر از درآمدهای تجاری، حرفه‌ای و کشاورزی مورد استناد قرار می‌گیرد (Thuronyi, 2003:236).

در حقوق مالیاتی ایران گر چه در برخی تعاریف عمومی ارائه شده از درآمد مالیاتی، به عنصر "تکرار پذیری" درآمد و "ثبات" منبع آن اشاره شده است (Rostami, 2011: 879) با این حال رویه عملی مراجع مالیاتی و دیوان عدالت ادرا می‌بین این است که این عنصر، در مواقع اعمال سیاست‌های مالیاتی مورد نظر، مورد شناسایی قرار نگرفته

1. Statutory Income
2. Ordinary Income
3. Periodity
4. Anticipation of Receipt
5. Market Income Theory

است. دادنامه شماره ۱۰۴ سال ۸۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری، دریافتی سردفتر، حاصل از واگذاری امتیاز دفتر اسناد رسمی را، با وجودی که عایدی ناشی از فعالیت انتفاعی سردفتر نیست و فاقد وصف تکرار پذیری است، به استناد اطلاق ماده ۹۳ قانون متضمن شمول مالیات بر درآمد شخص حقیقی که "به هر عنوان" تحصیل شده باشد، بعنوان درآمد مالیات پذیر و مشمول مالیات دانسته است. در دادنامه شماره ۱۱۰۷۵/۹۰۶۰۹۰۶۰۹۹۷۰/۹۸۰ تا ۲۰۴۴ مورخ ۱۳۹۸/۱۲/۷ هیأت تخصصی دیوان عدالت اداری در مورد مالیات بر عایدی حاصل از دریافت سکه از بانک مرکزی، هیأت تخصصی دیوان، عایدی مورد نظر را درآمد مالیات پذیر تلقی نمود در حالیکه عایدی یاد شده می تواند فاقد عنصر «ناشی شدن از فعالیت انتفاعی یا حرفه‌ای» و یا وصف تکرار پذیری بوده باشد.

۴-۵- وضعیت عایدی سرمایه

یکی از موضوعات مطرح در ادبیات علمی حقوق مالیاتی این است که آیا عایدی سرمایه، ماهیتاً درآمد است یا خیر. عایدی سرمایه به زبان ساده عبارت است از عایدی حاصل از تفاوت فروش یک دارایی (Leach, 2011:235) یا تفاوت قیمت فروش یک دارایی نسبت به قیمت خرید آن (Tutunchi Maleki, et al, 2014: 44). از نظر اقتصادی، عایدی سرمایه عبارت است از تفاوت بین ارزش فعلی درآمد مورد انتظار دارایی در زمان فروش، با ارزش فعلی درآمد مورد انتظار آتی آن دارایی در زمان خرید آن (Taghavi, et al, 2009: 124) و (Tutunchi Maleki, et al, 2014: 44). دارایی میتواند شامل هر مال سرمایه‌ای از قبیل سهام و یا اوراق بهادار، دارایی‌های غیر جاری، املاک و یا حق سرقفلی باشد (Desai, 2009:4).

۴-۵-۱- مبانی نظری و تاریخی

این مسأله که آیا عایدی سرمایه ماهیتاً درآمد است یا خیر، برای نخستین بار در انگلستان مطرح شد (Infantry, 2015:117). در حقوق مالیاتی بریتانیا، عواید سرمایه فاقد ماهیت درآمدی بوده است از جمله بر این مبنا که این عایدی‌ها فاقد عنصر تداوم و تکرار پذیری است (Barker, 2003:844). از نظر حقوق مالیاتی بریتانیا، عایدی سرمایه، تنها در صورتی درآمد تلقی میشود که دارای کیفیتی از تکرار پذیری باشد (Tiley, 2012:144). بعلاوه، عایدی سرمایه، از آنجا که خود ناشی از فروش منبع است، ماهیتاً درآمد نیست (Thuronyi, 2003:236).

ایده تمایز عایدی سرمایه از درآمد مالیاتی، از نظر تاریخی و نظری ریشه در مفاهیم مشابه در نهاد حقوقی "تراست" (مشابه وقف) در حقوق کامن لا دارد (Tiley, 2004:8)؛ وقتی که متولی مال موقوفه، بخشی از مال موقوفه را می فروشد، عوض دریافتی از فروش را در بخش دیگری از موقوفه سرمایه‌گذاری می کند و این عوض دریافتی بعنوان افزایش ثروت که به ذینفع قابل پرداخت باشد تلقی نمی شد، زیرا فروش بخشی از مال موقوفه، در واقع ارزش مال موقوفه را کم کرده و باعث استهلاک ارزش باقی منافع مال موقوفه شده است. مثلاً شوهری،

1. Trust

مال خود را به نفع همسرش وقف می‌کند تا درآمد حاصل از مال موقوفه به همسر پرداخت گردیده و پس از مرگ همسر، متولی، مابقی مال موقوفه را بین فرزندان همسر تقسیم کند. در این مثال، همسر دارای حق بر درآمد مال موقوفه است. حال اگر متولی، یکی از اموال موقوفه را بفروشد و وجه نقد دریافت کند پرسش این است که این وجه دریافتی، بعنوان عایدی، ماهیتاً درآمد بوده و باید به ذینفع آن (همسر) پرداخت شود و یا درآمد نبوده و باید صرف سرمایه‌گذاری دوباره در موقوفه برای توزیع آینده بین فرزندان شود؟ دعوای بین فرزندان با متولی، منجر به این تصمیم دادگاه شد که عایدی حاصل از فروش اموال نباید درآمد تلقی شود زیرا این سود باید دوباره توسط متولی، برای توزیع بین فرزندان بعدی، در مال موقوفه سرمایه‌گذاری شود. همین ایده در خصوص تمایز بین ماهیت درآمد با ماهیت عایدی سرمایه، در حقوق مالیاتی نیز تعمیم یافته است (Thuronyi, 2003:238).

۴-۵-۲. آثار نظریه عایدی سرمایه در قوانین و حقوق مالیاتی

هم نظریه منبع و هم نظریه عایدی سرمایه، موجب خروج عایدی سرمایه از مفهوم درآمد شده است لکن با دلایل و آثار نسبتاً متفاوت. ثمره این تفاوت، در موضوع مالیات‌پذیری عواید سرمایه که از طریق منبع اشتغال ایجاد می‌شود بروز می‌کند. بر اساس نظریه منبع، این گونه عواید (عواید حاصل از اشتغال به خرید و فروش سرمایه) از آنجا که از منبع اشتغال تحصیل می‌شوند، مالیات‌پذیر هستند. در کشورهای اروپای قاره ای، درآمد ناشی از اشتغال به خرید و فروش سرمایه، بدون ایجاد تمایزی بین «عواید درآمدی» با «عواید سرمایه»، مشمول مالیات هستند (Thuronyi, 2003:239). در این کشورها، تأثیر مفهوم «منبع» این است که عواید سرمایه که از طریق فعالیت غیر حرفه‌ای بدست آمده باشد مشمول مالیات نیست مگر اینکه قانونگذار صراحتاً آن را بعنوان دسته خاصی از درآمد مشمول مالیات کرده باشد. این قاعده با تفاوت‌هایی در بیشتر کشورهای اروپای قاره ای، شناسایی شده است. برخی کشورها، مثلاً فرانسه، بموجب قانون، بر همه انواع عواید سرمایه، مالیات وضع می‌کنند. سایر کشورها مثل آلمان، بر عواید سرمایه، در موارد مشخص و خاص که یک منفعت ماهوی برای بنگاه ایجاد کند، مالیات وضع می‌کنند و نیز عوایدی که از معاملات سفته بازی در سرمایه ایجاد شود نیز مشمول مالیات می‌شوند زیرا این عواید از منبع اشتغال تحصیل می‌شوند (Thuronyi, 2003:240).

در برخی کشورهایی که قوانین مالیاتی ایده حقوقی تمایز بین عایدی سرمایه از درآمد مالیات‌پذیر را با وضع قانون دور زده‌اند، ساختار قانونی مالیات شامل یک قانون خاص برای مالیات بر عایدی سرمایه می‌باشد که جدا از مالیات بر درآمد و حاکم بر آن است. در بریتانیا، عایدی سرمایه شرکت‌ها، بموجب قانون مالیات بر عایدی سرمایه، مشمول مالیات می‌شود. در برخی موارد نیز، عایدی سرمایه، بعنوان منبع و دسته مشخصی از درآمد، مشمول مالیات بر درآمد می‌شود (Thuronyi, 2003:239).

موضع حقوق مالیاتی آمریکا در مورد عایدی سرمایه بسیار متفاوت است. دیوان عالی آمریکا بارها مقرر

نموده که مفهوم درآمد، شامل عواید حاصل از فروش یا مبادلات اموال و نیز دارایی نیز می‌گردد اعم از اینکه این مبادلات زیاد یا کم باشد و اعم از اینکه این مبادلات در جریان فعالیت شغلی صورت گیرد یا به طور موردی (Mumford, 2002:91).

لازم به ذکر است در حالیکه مفاهیم و عناصر «منبع» و «سرمایه» در ارتباط با مفهوم درآمد، هنوز بعنوان مبانی و عناصر اساسی در تبیین مفهوم درآمد مالیات‌پذیر در تعدادی کشورها کاربرد دارند، قانونگذاران در بیشتر کشورها تصمیم گرفته‌اند که چنین عناصری، سیاست مالیاتی آنها برای رسیدن به عدالت مالیاتی را محدود نکند. به همین جهت، در صورت لزوم، تعاریف حقوقی از درآمد را به گونه‌ای اصلاح می‌کنند تا شامل آن گونه عوایدی نیز بگردد که بر مبنای مفاهیم منبع و عایدی سرمایه، درآمد تلقی نمی‌شوند. با این حال قانونگذاران و نظریه پردازان حقوق مالیاتی به این مهم نیز توجه دارند که حفظ مفهوم بنیادین و علمی درآمد، برای جامعیت و انسجام نظام قانون مالیاتی لازم است. میزان قابل توجهی همگرایی بین رویه قضایی و اندیشه‌های حقوقی از یک سو و سیاست‌های قانونگذاری از سوی دیگر در مورد اینکه چه چیزی مشمول تعریف حقوقی درآمد باشد، ایجاد شده است و عناصر و مفهوم قانونی درآمد، همچنان تا حد قابل توجهی بر مبنای مفاهیم علمی از درآمد بنا شده‌اند (Thuronyi, 2003:240-241).

۴-۵-۳- عایدی سرمایه در حقوق مالیاتی ایران

در حقوق مالیاتی ایران، هر چند حکم عامی در خصوص مالیات‌پذیر بودن عواید سرمایه وجود ندارد و تلقی از آن بعنوان درآمد مالیاتی تاکنون مورد عمل نیز نبوده است، با این حال نبود تعریف مشخص از درآمد در قوانین ایران و نیز اطلاق مواد ۱ و ۹۳ و ۹۴ قانون در مورد درآمدهای مشمول مالیات اشخاص حقیقی و نیز ماده ۱۰۵ در مورد درآمد اشخاص حقوقی، همچنین عدم شناسایی نظریه منبع، خارج نمودن عایدی سرمایه از مفهوم درآمد مالیات‌پذیر را دشوار می‌کند. علاوه همانگونه که بیان شد عنصر تکرار پذیری درآمد و نیز ناشی شدن از فعالیت حرفه‌ای، که از مبانی خروج عایدی سرمایه از درآمد مالیات‌پذیر است، در قانون مالیاتی ایران شناسایی نشده است. در مورد درآمد خرید و فروش سرمایه و دارایی از طریق اشتغال به فعالیت حرفه‌ای، بی تردید می‌توان چنین درآمدی را از طریق ارجاع آن به منبع مالیاتی مربوطه (مشاغل یا اشخاص حقوقی، بر حسب مورد) مالیات‌پذیر تلقی کرد.^۱

دستورالعمل شماره ۵۰۷/۹۸/۲۰۰ مورخ ۱۳۹۸/۰۳/۱۲ سازمان امور مالیاتی که بموجب آن به استناد

۱. کمیسیون هیأت وزیران موضوع اصل ۱۳۸ قانون اساسی، طی تصویب نامه شماره ۶۳۱۸۹/ت/۴۲۶۸۷ ک مورخ ۱۳۸۸/۰۳/۲۴ مقرر نمود نقل و انتقال املاک و حق واگذاری محل توسط اشخاص بیش از ۲ بار در سال بعنوان شغل تلقی می‌شود و عواید حاصل از آنرا حسب مورد مشمول مالیات درآمد مشاغل و اشخاص حقوقی نمود لکن رئیس مجلس شورای اسلامی به موجب نامه شماره ۶۲۱۵۶/۸۲۰، در اجرای اصل ۸۵ و ۱۳۸ قانون اساسی، این حکم را فاقد مستند و مبنای قانونی دانسته و باطل نموده است.

ماده ۱ و ماده ۹۳ قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد حاصل از خرید و فروش سکه (تفاوت مبلغ خرید سکه با مبلغ فروش و یا بهای روز سکه) را مشمول مالیات بر درآمد دانسته است و این دستورالعمل براساس دادنامه شماره ۱۳۹۸/۱۲/۰۷ مورخ ۲۰۴۴ تا ۹۸۰۹۹۷۰۹۰۶۰۱۱۰۷۵ هیأت تخصصی بانک مالیاتی دیوان تأیید شده است، مبین پذیرش ماهیت درآمدی عایدی سرمایه توسط مراجع اجرایی و قضایی است. در دادنامه دیوان، اطلاق عبارت "کلیه درآمدها" در مواد ۱ و ۹۳ و ۱۰۵ قانون، بعنوان مستند اصلی شناسایی ماهیت درآمدی برای عایدی خرید و فروش سکه عنوان شده است.

۵- بررسی ماهیت درآمدی برخی مصادیق عایدی

درخصوص ماهیت درآمدی انواع مشخصی از عواید، در مبانی علمی و نیز رویه‌های عملی مباحثی قابل طرح است.

۵-۱- درآمد غیر نقدی

برای اینکه یک عایدی بعنوان درآمد مالیات‌پذیر تلقی شود لزومی ندارد بصورت نقدی و پولی قابل تحصیل باشد. بلکه عایدی غیر نقدی نیز به شرط اینکه دارای ارزش مالی باشد می‌تواند درآمد مالیات‌پذیر تلقی شود (Brooks, 2018:267) زیرا تحصیل حق مالی غیر پولی نیز موجب بهره‌مندی مالی و افزایش دارایی است (Brooks, 2108:259).

در حقوق مالیاتی ایران نیز مفهوم درآمد منحصر به دریافتی نقدی نیست و تحصیل هر گونه حقوق مالی قابل تقویم به پول، می‌تواند درآمد تلقی شود زیرا عناصر درآمد از قبیل افزایش ثروت مؤدی و تحقق درآمد ملازمه‌ای با نقدی بودن آن ندارد بلکه تحصیل حق مالی قابل تقویم به پول نیز واجد عناصر درآمدی است. بعنوان نمونه‌هایی از قاعده یاد شده، مصادیق مصرحی از درآمد غیر نقدی مالیات‌پذیر در قانون پیش‌بینی شده است. براساس ماده ۱۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم، درآمد اتفاقی شامل درآمد غیر نقدی نیز است. در ماده ۸۲ قانون، درآمد دریافتی شخص حقیقی در قبال تسلیم نیروی کار، اعم از نقدی نقد یا غیر نقد باشد بعنوان درآمد مالیات‌پذیر تصریح شده است. در مورد مالیات بر درآمد اجاره املاک نیز بر اساس ماده ۵۳ قانون، کل مال الاجاره اعم از نقدی و غیر نقدی مشمول مالیات شده است.

شرط لازم برای مالیات‌پذیر بودن درآمد غیر نقدی این است که این درآمد موجب منفعت اقتصادی و مالی برای تحصیل‌کننده باشد و معیار آن نیز قابلیت تقویم و تبدیل دریافتی غیر نقدی به پول است. از نظر حقوقی، حق مالی آنست که اجرای آن مستقیماً برای دارنده ایجاد منفعتی نماید که قابل تقویم به پول باشد (Emami, 1996:4). طلب مالی اعم از پولی یا غیر پولی نیز از نظر حقوقی از مصادیق حق مالی است که جزئی از دارایی طلبکار و مؤدی می‌شود (Katouzian, 1995:12).

حقوقی که قابل تبدیل به پول نباشد را نمی‌توان درآمد تلقی کرد. بموجب دکترین مطرح در حقوق بریتانیا راجع به مفهوم قضایی درآمد، منافع غیر نقدی^۱ که قابل تبدیل به وجه نقد نباشد از شمول درآمد خارج است. چنین عایداتی تنها در صورتی درآمد مالیات‌پذیر تلقی می‌شوند که قانون صراحتاً آن را مالیات‌پذیر شناخته باشد. یعنی اصل بر غیر درآمدی بودن دریافتی غیر نقدی تبدیل‌ناپذیر به وجه نقد است مگر به حکم صریح قانون (Thuronyi, 1998:13).

۵-۲- جبران خسارت دریافتی^۲

غرامت دریافتی مؤدی از سایرین بابت نقض قرارداد و یا حق قانونی وی ماهیتاً درآمد است زیرا غرامت دریافتی، وارد حسابهای سود و زیان دریافت‌کننده (مؤدی) می‌شود و عدم تحصیل سود برای زیان‌دیده (ناشی از نقض حقوق قانونی یا قراردادی وی) را جبران می‌کند (Tiley, 2012:381). اینکه موجبات این گونه دریافتی‌ها چه باشد (اعم‌رأی دادگاه یا حکم قانون یا توافق قراردادی)، در ماهیت درآمدی آنها تاثیری ندارد. در پرونده‌ای، مؤدی بابت عدم ایفای تعهد توسط طرف دیگر (تعمیر بموقع کشتی)، مبلغی بعنوان خسارت تاخیر دریافت نمود که معادل عدم‌النفع بود. این مبلغ بعنوان درآمد مالیات‌پذیر تلقی شد. این قاعده وجود دارد که مبالغ دریافتی بعنوان عدم‌النفع، یک دریافتی درآمدی است (Tiley, 2012:382). در حقوق بریتانیا، خسارت عدم‌النفع ناشی از اخراج غیر موجه مستخدم، درآمد مالیات‌پذیر است (Chitty, 2004:1505). با این حال، چنانچه خسارت وارده، به اموال غیر تجاری و سرمایه زیان‌دیده باشد، از آنجا که خسارت دریافتی بابت آن، صرفاً جنبه ترمیمی داشته و وارد حساب سود و زیان زیان‌دیده نمی‌شود لذا فاقد ماهیت درآمدی است (Tiley, 2012:382).

در حقوق قراردادهای بریتانیا، در محاسبه خسارت عدم‌النفع ناشی از آسیب بدنی، میزان جبران خسارت، باید بر مبنای خالص از دست رفته باشد (chitty, 2004:1505). به همین دلیل، دادگاه در پرونده BTC v. Gourley حکم داده در مورد دعوای خسارت عدم‌النفع ناشی از آسیب بدنی، زیان زننده باید کل خسارات وارده را بدهد و نباید در تعیین این خسارت، مالیاتی را که می‌توانست به درآمد و نفع از دست رفته تعلق بگیرد زیان‌دیده کسر کرد (Treitel, 2003:957).

در حقوق ایران، با توجه به هدف مسئولیت قراردادی و مسئولیت قهری، در مورد ماهیت درآمدی غرامت دریافتی، می‌توان دو نوع جبران خسارت را متمایز کرد: ۱- جبران خسارت از دست رفتن منافع آتی و ۲- جبران خسارت مادی وارده به اموال زیان‌دیده (مؤدی) (Katouzian, 2003:244). در مواردی که دریافت غرامت بابت جبران از دست رفتن منافع مسلم و نیز منافع متوقع قراردادی یا قانونی باشد، خسارت دریافتی توسط

1. Benefits in Kind

2. Compensation Payments

مؤدی، در واقع جایگزین این منافع متوقع بوده و با ورود به دارایی شخص، موجب افزایش دارایی مؤدی می‌گردد (Shahniaei, 2020: 159)، در نتیجه جبران خسارت دریافتی، ماهیت درآمدی دارد. لکن در موردی که غرامت دریافتی، بابت جبران زیان وارده به اموال و یا جبران کاهش ارزش پول باشد، از آنجا که صرفاً جنبه ترمیم نقص وارده به دارایی دارد و جبران خسارت، منفعت و زیادتی برای زیان‌دیده ایجاد نکرده است، غرامت دریافتی بابت جبران اینگونه خسارت، فاقد ماهیت درآمدی است. بر اساس نظریه شماره ۲۰۱/۳۶ مورخ ۱۳۹۲/۱۱/۰۲ شورای عالی مالیاتی، خسارت یک و نیم درصد ماهیانه دریافتی مؤدی بابت اضافه پرداختی مالیات، موضوع ماده ۲۴۲ قانون مالیات‌های مستقیم، به منزله جبران بخشی از خسارت بوده و فاقد ماهیت درآمدی است.

به موجب بخشنامه شماره ۲۰۰/۹۹/۱۶ مورخ ۱۳۹۹/۰۱/۳۱ سازمان امور مالیاتی در مورد نحوه بررسی و رسیدگی به اطلاعات پولی و مالی واصله از جمله تراکنش‌های بانکی، "وجه دریافتی ناشی از جبران خسارت" ماهیت درآمدی ندارد. این حکم بخشنامه از این جهت قابل نقد است که از نظر حقوقی، جبران خسارات در بسیاری موارد همچون خسارت عدم النفع و یا خسارت ناشی از اتلاف منافع قراردادی و وجه التزام قراردادی، موجد عایدی افزایشی برای دریافت‌کننده است که تمام شرایط ماهوی درآمد را داراست.

یارانه‌ها و کمک‌های دریافتی مؤدی بعنوان پرداختی‌های جبرانی نیز، تابع مبانی یاد شده هستند. در حقوق مالیاتی بریتانیا، از نظر دادگاه‌ها، ملاک درآمد تلقی کردن این کمک‌ها، ماهیت حرفه‌ای این مبالغ و هدف از دریافت آنها است. اگر هدف از دریافت این گونه یارانه‌ها، استفاده در تجارت و شغل باشد بعنوان دریافتی تجاری دارای ماهیت درآمدی خواهند بود. در مورد یارانه‌هایی که قرار است بازپرداخت شوند، مسأله این است که این یارانه‌های قابل بازپرداخت، درآمد هستند یا وام. دریافتی کارآفرینان از نهادهای عمومی بعنوان مشوق فعالیت، درآمد تلقی می‌شوند ولی یارانه‌های دریافتی با هدف و موضوع حمایت از اشتغال و با الزام به بکارگیری کارگران، درآمد تلقی نمی‌شوند. کمک‌های تجاری شرکت فرعی از شرکت مادر، دریافتی درآمدی بوده و مالیات‌پذیر هستند (Tiley, 2012:387).

در حقوق ایران، حکم قانونی یا رویه قضایی خاصی که موجد قاعده‌ای در مورد ماهیت درآمدی یارانه‌های دریافتی دولتی باشد وجود ندارد. بر حسب اظهار نظر شماره ۱۴۴۹۸-۲۰۱ مورخ ۱۳۸۸/۰۸/۱۰ شورای عالی مالیاتی، کمک دریافتی اشخاص از دولت جهت جبران بخشی از سود تسهیلات بانکی برای انجام امری مثل تشویق شاغلین متقاضی انتقال از تهران، از مصادیق تحصیل درآمد و مشمول مالیات نیست.

۵-۳- عایدات غیر حرفه‌ای

براساس برخی تئوری‌های حقوق مالیاتی، هر دریافتی را نمی‌توان درآمد مالیاتی دانست بلکه صرفاً دریافتی‌هایی مالیات‌پذیر هستند که در جریان و یا مرتبط با فعالیت حرفه‌ای و یا در قالب منبع مشخصی تحصیل می‌شوند لذا

دریافتی‌های غیر عملیاتی و غیر حرفه‌ای (مثل درآمد موردی حاصل از تحقیق علمی یک پزشک یا یک وکیل) از قلمرو درآمد مالیاتی خارج هستند. البته در مورد شرکت‌های تجاری، بدلیل تجاری بودن ماهیت شرکت و منحصر بودن وضعیت شخص حقوقی به فعالیت حرفه‌ای، چنین تفکیکی بدون مبنا است (Harris and Oliver, 2010:72) و با توجه به مجموعی بودن نظام مالیاتی^۱ اشخاص حقوقی (ماده ۱۰۵ قانون مالیات‌های مستقیم)، درآمد آنها اعم از عملیاتی یا غیر عملیاتی مشمول مالیات خواهد بود.

در کشورهای دارای نظام مالیاتی منبع محور^۲، در فرایند وضع تکلیف مالیاتی بر مؤدی، حداقل دو مرحله طی می‌شود؛ نخست توصیف فعالیت حرفه‌ای مؤدی ذیل یکی از منابع درآمدی و سپس انتساب عایدی مؤدی به درآمدهای مشمول آن منبع. این فرایند بمنظور تبیین اینکه آیا دریافتی مورد نظر، مرتبط یا ناشی از منبع مربوطه می‌باشد یا خیر صورت می‌گیرد (Harris and Oliver, 2010:74).

در بریتانیا، درآمدهایی که در جریان مبادله کالا یا خدمات و به مناسبت حرفه تحصیل می‌شوند دریافتی انتفاعی^۳ و مالیاتی است و سایر درآمدها، مالیاتی نمی‌باشند زیرا دریافتی‌های غیر منتظره^۴ هستند و جنبه فرعی در حرفه مؤدی مربوطه دارند لذا یک وکیل یا پزشک الزامی به درج یک بخشش از مشتری خود در حساب‌های عملکردی خود ندارد حتی اگر اعلام شده باشد که بخشش یاد شده بابت خدمات حرفه‌ای به فرد بخشنده بوده است (Tiley, 2012:376). تعریف کمیته استانداردهای حسابداری بین المللی از "درآمد" متضمن این قید است که درآمد باید در جریان فعالیت‌های عادی بنگاه حاصل شود (Holmes, 2000:130).

مسئله قابل طرح در حقوق مالیاتی ایران این است که آیا چنین عایداتی را می‌توان درآمد مالیات‌پذیر تلقی نمود. در مورد شرکت‌ها، کلیه درآمدهای آنها، اعم از عملیاتی یا غیر عملیاتی، درآمد مالیات‌پذیر است (اطلاق ماده ۱۰۵ قانون). در مورد مالیات بر درآمد مشاغل (اشخاص حقیقی)، در ماده ۹۳ قانون، علاوه بر درآمد تحصیل شده از طریق اشتغال به مشاغل، "درآمد تحصیل شده به عناوین دیگر" نیز مشمول مالیات عنوان شده است. این عبارت عام می‌تواند دلالت بر تسری مفهوم درآمد مالیاتی بر عایدات خارج از جریان عادی فعالیت شغلی مؤدی نماید. همین اطلاق نیز یکی از مستندات دادنامه شماره ۱۰۴ مورخ ۱۳۸۶/۰۲/۲۳ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در مورد مالیات‌پذیری درآمد حاصل از واگذاری امتیاز دفتر اسناد رسمی برای سردفتر بوده است.

۵-۴- عایدی تعهدی^۵

درآمد به صرف اینکه محقق شود و بصورت حق مالی به مؤدی تعلق گیرد مشمول مالیات می‌شود و مالیات‌پذیر

1. Global Income Tax System
2. Schedular Income Tax System
3. Trading Receipt
4. Windfall Receipt
5. Accrued Income

شدن آن موکول به دریافت عملی نمی‌ماند. در واقع، درآمد وقتی مالیات‌پذیر می‌شود که به اشکال دریافتی نقدی و یا قابل نقد و یا تحصیل مال یا حق مالی درآید. بطور معمول مبادله کالا یا خدمات بین مؤدی و طرف دیگری، بمعنی تحصیل و تحقق درآمد است. تحقق درآمد ممکن است به شکل حق مالی قابل دریافت به هنگام معامله و یا به شکل حق دریافت آن در آینده باشد (Holmes, 2000:113).

در حقوق بریتانیا، تا زمانی که پرداخت سود سپرده توسط بانک به سپرده‌گذار، معلق باشد، این سود، درآمد مالیات‌پذیر نیست. اعم از اینکه تعویق پرداخت سود، قهری باشد یا قراردادی و اختیاری. با این حال در پرونده‌ای مغایر، طبق توافق مقرر بوده سپرده‌گذار، تا زمانی که ضمانت‌نامه صادره به درخواست او فعال است، نتواند سود سپرده را برداشت نماید. دادگاه مقرر کرد این گونه سود، درآمد مالیات‌پذیر است با این توجیه که گرچه دریافتی صورت نگرفته ولی نوعی تخصیص مثبت برای سپرده‌گذار وجود داشته است. در رأی دیگری نیز با وجود تعلیق دریافت سود به آزاد شدن ضمانت، این سود معلق، از آنجا که در اعتبار سپرده‌گذار بود مالیات‌پذیر تلقی شد، هر چند احتمال دسترسی نهایی سپرده‌گذار به سود پایین بود (Tiley, 2012:479).

در حقوق مالیاتی ایران نیز، تعلق و تخصیص درآمد به مؤدی، برای شمول مالیات بر آن کافی است و مالیات‌پذیری آن معطل دریافت عملی نیست زیرا تخصیص به معنای بستنکار نمودن مؤدی بوده که از نظر حقوقی مبین حق مالی برای مؤدی است؛ در ماده ۸۶ قانون در مورد مالیات درآمد حقوق، تصریح شده که تعلق مالیات بر درآمد حقوق، هنگام پرداخت یا "تخصیص" درآمد حقوق است. در تبصره ماده ۱۰۹ قانون در مورد تکلیف کسر مالیات درآمد موسسات بیمه خارجی ناشی از قبول بیمه اتکایی نیز مقرر شده که کسر این مالیات در موقع "تخصیص" حق بیمه به نام بیمه‌گر اتکایی خواهد بود.

قاعده یاد شده را نمی‌توان در مورد "عایدی معلق" جاری کرد. برخلاف درآمد تعهدی که به سبب ایجاد حق مالی مسلم برای مؤدی، موجب تحقق درآمد است، در درآمد معلق، اساساً تحقق درآمد به معنای حق مالی برای مؤدی، برحسب قانون یا معامله و یا هر مبنای حقوقی دیگری، موکول به وقوع امر احتمالی دیگری در آینده شده است (Jafari Langroudi, 1999: 161) و با وجود اعتبار حقوقی تعهد معلق، چنین تعهد هنوز حق مالی موجود و مستقری برای متعهد له ایجاد نکرده تا وارد دارایی وی شده و مالیات‌پذیر تلقی شود لذا شناسایی آن بعنوان درآمد از نظر حقوقی مبنا ندارد.

لازم به ذکر است تحقق درآمد، موکول به وصول مطالبات ناشی از معامله درآمدی نیست. از نظر حقوقی به صرف معامله موجب حق مالی قابل تقویم به پول برای مؤدی، درآمد محقق می‌شود و وصول یا عدم وصول آن تاثیری در این امر ندارد. در حسابرسی مالیاتی نیز گفته می‌شود که برای تحقق و شناخت درآمد، انجام معامله کافیهست و در صورت عدم وصول مطالبات، مطالبات لاوصول برابر بندهای ۱۱ و ۲۳ ماده ۱۴۸ قانون، جزء

هزینه‌های قابل قبول مالیاتی است (Masihabadi, et al, 2013: 16) (Beigpour, 2019:204).

۵-۵- درآمد نامشروع

مسئله اینکه آیا درآمد ناشی از فعالیت نامشروع، مالیات‌پذیر است یا خیر، با دو مبنای متعارض مواجه است؛ از یک سو شمول نظام قانونی مالیات بر فعالیت نامشروع و درآمد حاصل از آن، ممکن است به معنی شناسایی فعالیت نامشروع بوده و ناسازگار با مبانی نظام حقوقی و نظم عمومی بنظر برسد. از سوی دیگر عدم شناسایی آن بعنوان درآمد نیز خلاف ماهیت اقتصادی درآمد و نیز سیاست و عدالت مالیاتی است.

از نظر نگارنده، تردیدی در مورد مالیات‌پذیر بودن درآمد حاصل از فعالیت نامشروع وجود ندارد. در حقوق مالیاتی، درآمد، واقعیت و ماهیت اقتصادی دارد و شرایط و عناصر درآمد مالیات‌پذیر مستلزم مشروع بودن فعالیت منبع درآمد نیست و هر گونه درآمد اقتصادی در صورت داشتن عناصر لازم، مالیات‌پذیر است. بعلاوه اخذ مالیات از درآمدهای نامشروع، بویژه در نظام‌هایی که مالیات‌پذیر بودن درآمد ارتباطی با منبع تحصیل آن ندارد، به معنی اعتبار بخشی به فعالیت نامشروع منشاء درآمد نیست. همچنین مالیات‌پذیر نمودن چنین عوایدی علاوه بر اینکه خود عامل بازدارنده برای ممانعت از فعالیت غیر قانونی است، مانع از بی عدالتی مضاعف تحصیل نامشروع درآمد و نقض حقوق عمومی ناشی از فعالیت ممنوعه است.^۱

در حقوق مالیاتی بریتانیا، در دعوی Minister of Finance v Smith، شورای عالی مشورتی^۲ نظر داد درآمد حاصل از تولید غیر قانونی مشروبات الکلی (در دوره ممنوعیت آن) مالیات‌پذیر بوده است. هم اکنون نیز قاعده این است که مؤدی نمی‌تواند در مقابل اداره مالیاتی، به غیر قانونی بودن فعالیت منشاء درآمد استناد کند (Tiley, 2012:324). حقوق مالیاتی آلمان نیز همچون بیشتر کشورها، بر درآمد ناشی از فعالیت‌های غیرقانونی مالیات اعمال می‌کند (Thuronyi, 2003:62).

البته باید توجه داشت در مورد عایدات ناشی از جرایمی همچون کلاهبرداری که تحصیل کننده عملاً محکوم به استرداد آن به ذینفع شده باشد، از آنجا که تحصیل در چنین فروضی موجب تملک حق مالی برای فرد نشده است، در صورت استرداد مال یا سلب عملی عنوان قانونی تصرف، درآمدی قابل تصور نخواهد بود.

۵-۶- عایدی‌های اعتباری

درآمد لزوماً بصورت دریافتی‌های معمول نیست. بسیاری از عقود و مبادلات در حقوق، موجب برخورداری‌های اعتباری هستند مثلاً در مواردیکه مؤدی، از طریق تهاتر، حقوقی را تصاحب می‌کند (ماده ۲۹۴ قانون مدنی) و در

۱. از نظر تاریخی نیز، در ابتدای شکل‌گیری نظام مالیاتی مدرن در ایران در سال‌های پایانی سده ۱۳ خورشیدی، گفته شده که در مورد مالیات بر درآمد خرید و فروش مشروبات الکلی، بدلیل حرمت شرب خمر در اسلام و گمان اینکه وضع مالیات بر مشروبات الکلی به منزله شناسایی رسمی آن است، وضع قانون برای دریافت مالیات از آن توسط مجلس عملاً موضوعیت نداشت لکن دولت به مثابه اقدامی بازدارنده و نیز کسب درآمد، از آن مالیات وصول می‌نمود (Schuster, ۲۰۱۹: ۲۱۲-۲۲۲).

2. The Privy Council

نتیجه‌ی این مبادله، ارزش معادلی به دست می‌آورد (Katouzian, 1995:414) و موجب افزایش ثروت می‌شود، تهاثر می‌تواند موجب درآمد مالیاتی باشد. همچنین در موردی که مؤدی، به جای دریافت مابه‌الازاء معامله، آنرا به نفع شخص ثالثی حواله و انتقال دهد، هر چند در عمل چیزی دریافت ننموده، ولی اثر دستور و حواله یاد شده، از نظر حقوقی موجب تحصیل حق مالی و نفع اقتصادی قطعی است، لذا با تحقق سایر شرایط و عناصر، چنین اعتباراتی کافی برای تلقی از آن بعنوان درآمد است.

دریافت اعتبار یک مبلغ به گونه‌ای که اعتبار مزبور به نفع صاحب آن قابل مصرف باشد نیز درآمد تلقی می‌شود. به هنگامی که پرداخت کننده مبلغی، بموجب تکلیف قانونی، مکلف به کسر مالیات بر درآمد دریافت کننده باشد مثل مالیات حقوق، مبلغ مکسوره نیز با وجودیکه عملاً به مؤدی پرداخت نشده، بخشی از درآمد تحصیل شده مؤدی و مشمول مالیات تلقی می‌گردد (Tiley, 2012:148).

۵-۷. عواید دریافتی با قید التزام به مصرف در محل خاص

در مواردی که بنا به حکم قانون قرار باشد که دریافتنی مؤدی به مصرف مشخصی برسد، آیا این دریافتنی ماهیت درآمدی دارد یا خیر. از آنجا که «قابلیت انتفاع و مصرف آزادانه» دریافتنی و سلطه دریافت کننده بر آن، از عناصر درآمد است (Barker, 2003:858)، دریافت مبلغی توسط مؤدی که مقید به مصرف در مورد خاصی باشد نمی‌تواند درآمد تلقی شود. از سوی دیگر از یک نقطه نظر، درآمد، عایدی است که بتواند با افزایش موجودی سرمایه مؤدی، «به مصرف» وی برسد (Holmes, 2000: 86).

با این حال شورای عالی مالیاتی، در موردی خاص، برابر نظریه شماره ۳۰/۴/۷۱۸۰ سال ۱۳۷۶، در جهت درآمد تلقی نمودن حق انشعاب دریافتنی شرکت برق استدلال نموده که لزوم مصرف وجوه حق انشعاب دریافتی شرکتهای برق منطقه‌ای برای هزینه‌های سرمایه‌ای، مانع از ماهیت درآمدی آن نیست چون این هزینه‌ها منجر به ایجاد دارایی و بعداً درآمد می‌شود و استرداد آن به مشترکین نیز می‌تواند بعنوان هزینه قابل قبول مالیاتی کسر گردد. به عبارت دیگر، دریافتی حق انشعاب را با وجود ضرورت مصرف آن در مورد الزامی، بعنوان مصداق درآمد بالقوه، مالیات‌پذیر تلقی کرده است. رأی یاد شده متضمن در نظر نگرفتن عنصر "کنترل" مؤدی است به این معنا که، عایدی در صورتی درآمد مالیات‌پذیر است که دریافت کننده امکان بهره‌مندی و مصرف آزادانه آنرا داشته باشد لذا حق انشعاب که دریافت آن صرفاً در جهت انجام تکلیف قانونی برای سرمایه‌گذاری در موارد مشخص قانونی است مبین عدم کنترل دریافت کننده بر آن بوده و عنصر یاد شده از درآمد مالیات‌پذیر را فاقد است.

۵-۸. عایدی عرضه به خود^۱

عایدی عرضه به خود عبارت است از نفع مالی تحصیل شده مؤدی ناشی از بهره‌مندی از محصول عرضه شده

1. Imputed income

توسط خود وی (Infantry, 2015:18) مثلاً نفع تحصیل شده برای پیمانکاری که ساختمانی را برای خود ساخته باشد. یکی از بحث‌هایی علمی در مورد ماهیت درآمدهای مالیاتی، بهره‌مندی انتفاعی مؤدی از خدمات و کالاهایی است که خود وی عرضه کرده است. از نظر هایگ، تلقی از درآمد عرضه به خود، بعنوان درآمد مالیات‌پذیر، بر مبنای مفهوم اقتصادی درآمد است که به عنوان جریان بهره‌مندی اقتصادی شناخته می‌شود (Duff, 2005:12). بنظر هایگ، از نقطه نظر انصاف، مهم است که تمام کالاها و خدمات دریافتی حتی از خود مؤدی نیز، در مواردی که قابل تبدیل به پول باشد به عنوان درآمد محاسبه شود. به همین جهت، از نظر وی درآمد عرضه به خود باید به عنوان درآمد مالیاتی تلقی شود. از نظر وی خیاطی که لباسی برای خود می‌دوزد و یا یک باغبان حرفه‌ای که باغ خود را زراعت یا مرمت می‌کند در حال کسب درآمد است (Duff, 2005:12). سیمونز هم عایدی عرضه به خود را بعنوان درآمد می‌داند البته نه بر مبنای استفاده از خدمات خود و یا استفاده از منافع قابل تقویم به پول بلکه بر مبنای اعمال حقوقی که موجب کنترل بر استفاده از منابع مالی است و نیز بر مبنای بهره‌مندی قابل مصرف (Duff, 2005:15).

از توجیهات ارائه شده برای درآمد تلقی کردن عایدات عرضه به خود این است که مؤدی با برخورداری از محصول و عدم پرداخت مبلغی برای دریافت آن از اشخاص دیگر، از نظر اقتصادی منتفع شده و در نهایت توان بهره‌مندی و ثروت وی اضافه شده است (Infantry, 2015:70).

بیشتر کشورها چنین عایدی را بعنوان درآمد مشمول مالیات تلقی نکرده‌اند (Infantry, 2015:69). در حقوق مالیاتی آمریکا نیز قاعده اصلی این است که درآمد عرضه به خود، مشمول مالیات نیست. با وجود قلمرو وسیع ماده ۶۱ قانون درآمد ملی در مورد درآمد، نه اداره مالیاتی و نه دادگاه‌ها، این گونه عایدی را درآمد تلقی نمی‌کنند (Alice G, (Greenstein, Richard K, 2011:297). بر اساس نظر دیوان عالی، ارزش اجاری ساختمان مورد استفاده توسط مالک، موجب مفهوم درآمد در چارچوب اصلاحیه شانزدهم قانون اساسی نیست (Barker, 2003:845).

برخی کشورهای اروپایی، مؤدیان را مکلف کرده‌اند که ارزش اجاری اقامتگاه تحت مالکیت خود را در اظهارنامه مالیاتی درج کنند. مثل هلند و سوئد. همچنین قانون ایالت ویسکانسین آمریکا، مؤدی را مکلف می‌کرد که ارزش اجاری ملک خود را بعنوان درآمد درج کند (Duff, 2005:14).

در حقوق مالیاتی ایران روشن است که بدلیل محقق نبودن شرط تحقق درآمد در مورد عایدی عرضه به خود، این گونه عایدی، بعنوان درآمد قلمداد نمی‌شود و مبحث طرح شده پیرامون آن بیشتر جنبه نظری دارد لکن این موضوع از جهت تبیین مفهومی وسیع از پایه مالیاتی و تمهید سیاست مالیاتی توسعه‌گرا مهم است^۱.

۱. لازم به ذکر است در ادبیات قانونی مالیاتی، "عرضه به خود" مفهوم ناشناخته‌ای نیست و برحسب تبصره ۱ ماده ۲ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۴۰۰ و

۶- نتیجه گیری

مفهوم درآمد، با وجود داشتن قلمرو معنایی وسیع در حوزه‌های متفاوت، در حوزه حقوق مالیاتی، دارای مدلول و عناصر مشخصی است. با وجود مواضع متفاوت نظام‌های مالیاتی در مورد مفهوم درآمد و عناصر آن، هیچ نظام مالیاتی، درآمد مالیات‌پذیر را شامل هرگونه عایدی نمی‌داند. یافتن مدلول این لفظ، تابع عواملی همچون احکام بنیادین حقوقی از جمله اصل ۵۱ قانون اساسی مبنی بر قانونی بودن مالیات، ساختار قانونی نظام مالیاتی در مورد مجموعی یا منبع محور بودن درآمد، سیاست‌های مالیاتی، وضعیت حقوقی مؤدی (شخص حقیقی یا حقوقی بودن مؤدی)، تئوریهای علمی در مورد درآمد مالیات‌پذیر و زمینه‌های اقتصادی و حقوقی موضوع است.

در تمام نظام‌های پیشرفته مالیاتی، مبانی نظری به همراه رویه‌های قضایی، ادبیات حقوقی قابل توجهی در مورد مفهوم و عناصر درآمد مالیات‌پذیر فراهم نموده‌اند. نظریه‌ها و مفاهیمی همچون «منبع درآمد»، «افزایش ثروت»، «استقلال درآمد از منبع آن»، «کنترل مؤدی بر نحوه مصرف» و «استمرار، پیش‌بینی‌پذیری، انتفاعی بودن تحصیل»، از جمله نظریه‌های علمی برای تبیین مفهوم و عناصر درآمد مالیاتی هستند. در قانون مالیاتی و نیز رویه‌های قضایی و مالیاتی ایران، مبانی منسجمی در مورد مفهوم درآمد وجود ندارد. نبود تعریف روشنی از درآمد در حقوق مالیاتی می‌تواند ناشی از ماهیت اقتصادی و سیال مفهوم درآمد و نیز سیاست مالیاتی متغیر باشد. با توجه به ماهیت اقتصادی درآمد، نظریه حقوقی^۱، باید در جهت تحلیل حقوقی مفهوم درآمد از طریق تبیین عناصر، مصادیق و آثار حقوقی آن باشد. گرچه اصل ۵۱ قانون اساسی در مورد قانونی بودن مالیات اصولاً مستلزم تضییق مفهوم درآمد مالیاتی است و درج احکام قانونی مالیات بر درآمد در منابع مصرح درآمدی نیز برداشت حداقلی از مفهوم و قلمرو درآمد مالیات‌پذیر را تداعی می‌کند لکن اطلاق واژه درآمد در مواد مختلف قانون مالیات‌های مستقیم بویژه در مواد ۱ و ۹۳ و ۹۴ و ۱۰۵ و دلالت‌های عام آن در قانون، اقتضای برداشتی موسع از مفهوم درآمد در حقوق مالیاتی را فراهم نموده است. با این حال، عناصر مورد اجماع در مورد درآمد از قبیل افزایش در ثروت، قابلیت مصرف آزادانه آن توسط مؤدی، تحقق درآمد و جدایی آن از منبع تحصیل، همچنان تردیدناپذیر است.

تبصره ماده ۴ قانون مالیات بر ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷، کالاها و خدمات موضوع قوانین یاد شده که توسط مؤدی خریداری، تحصیل یا تولید می‌شود در صورتی که برای مصارف شخصی برداشته شود، عرضه کالا به خود محسوب و مشمول مالیات خواهد بود.

1. Legal Theory

فهرست منابع

1. Abreu, Alice G., Greenstein, Richard K. (2011). Defining Income, Florida Tax Review, Volume 11.
2. Award No. 104, Dated 13/05/2007 by the General Assembly of the Court of Administrative Justice (Persian).
3. Award No. 348, Dated 11/07/2014 by the General Assembly of the Court of Administrative Justice (Persian).
4. Award No. 5, Dated 08/04/2007 by the General Assembly of the Court of Administrative Justice (Persian).
5. Award No. 560, Dated 01/01/2006 by the General Assembly of the Court of Administrative Justice (Persian).
6. Award No 9809970906090611075 to 2044, Dated 17/03/2020 by the Specialized Board of the Court of Administrative Justice (Persian).
7. Barker, B William (2003). Statutory Interpretation, Comparative Law, and Economic Theory: Discovering the Ground of Income Taxation, San Diego Law Review, and Volume 40, No 3.
8. Beigpour, Mohammad Ali (2019). Tax Audit, the Kharazmi University, Eighth Edition (Persian).
9. Brooks, John R. (2018). The Definitions of Income, Georgetown University Law Center.
10. Chitty (2004), Chitty on Contracts, Twenty-Ninth Edition, Sweet and Maxwell, London.
11. Circular No 200/99/16, Dated 19/04/2020, the Iranian National Tax Administration (Persian).
12. Circular No. 211/5778, Dated 04/07/2004, the Iranian National Tax Administration (Persian).
13. Circular No. 31/78593, Dated 11/01/1995, the Iranian National Tax Administration (Persian).
14. Circular No. 43288, Dated 20/11/1999, the Iranian National Tax Administration (Persian).
15. David G. Duff (2005). Rethinking the Concept of Income in Tax Law and Policy, University of Toronto.

16. Desai, Mihir A, Gentry, William M. (2009). The Character and Determinants of Corporate Capital Gains, Nber Working Paper, No W10153.
17. Emami, Hassan (1996). Civil Law, Volume IV, Tehran, the Islamic Bookstore, Thirteenth Edition (Persian).
18. Emami, Hassan (1997). Civil Law, Volume II, Tehran, the Islamic Bookstore, Thirteenth Edition (Persian).
19. Hall, Arthur P (2005). Competing Concepts of Income and the Double Taxation of Saving, the Center for Applied Economics.
20. Harris, Peter and Oliver, David (2010). International Commercial Tax, Cambridge, Cambridge University Press.
21. Harris, Peter and Oliver, David (2010). International Commercial Tax, Cambridge: Cambridge University Press.
22. Hasen, David M. (2003). a Realization-Based Approach to Taxation on Financial Instruments, Tax Law Review, Vol. 57.
23. Holmes, Kevin (2000). The Concept of Income, A Multi – Disciplinary Analysis, a Thesis Summited to the Victoria University of Wellington, IBFD Publications Bv.
24. Horn Gran, Charles, Harrison, Walter, Robinson, Michael, translated and adapted by Noroush, Iraj, Karami, Gholamreza (2021). Principles of Accounting 1, Saffar Publications (Persian).
25. Infanthy, C Anthony (2015). Controverdies in Tax Law, Ashgate.
26. Instruction No. 507/98/200, Dated 02/06/2019, Iranian National Tax Administrations (Persian).
27. Jafari Langroudi, Mohammad Jafar (1999). Law of Obligations, Third Edition, Ganj-e-Danesh Library (Persian).
28. Katouzian, Amir Naser (1995). Civil Law, General Theory of Obligations, Tehran, First Edition, the Yalda Publications, (Persian).
29. Katouzian, Amir Nasser (2003). Non-Contractual Obligations: Coercive Guarantee, the University of Tehran Press, Third Edition (Persian).
30. Leach S. (2011) Tax Dictionary.
31. Masihabadi, Abolghasem, Shoorozi, Mohammad Reza, Dejlati, Javad (2013). Accounting Profits and Taxable Profits, Iranian Accounting Conference, Ferdowsi University of Mashhad, Volume 11, (Persian).
32. Mumford, Ann (2002). Taxing Culture: Towords of Tax Collection Law, Ashgate

- Publishing Company.
33. Nabavi, Aziz (2019). Principles of Accounting, Volume One, Fifty-ninth Edition, The Didar Publishing (Persian).
 34. Nasiri Aghdam, Ali and Razmi, Ashraf (2015). Taxation on the Total Income of Individuals and Similar Effects on Government Tax Revenues and Income Distribution, Quarterly Journal of Economic Research, Year 15, No. 58: 61.82 (Persian).
 35. Opinion No. 201/36, Dated 22/01/2014 by the Tax Supreme Council (Persian).
 36. Opinion No. 201.14498, Dated 01/11/2009 by the Tax Supreme Council (Persian).
 37. Opinion No. 30/4/13777, Dated 18/03/1997 by the Tax Supreme Council (Persian).
 38. Opinion No. 30/4/7180, Dated 1998 by the Tax Supreme Council (Persian).
 39. Prebble QC, John (2015). Income Taxation: A Structure Build on Sand, Sydney Law Review, Vol 24, No. 33: 301318.
 40. Protaba, Louis, Jean-Marie Coutre, Translated by Mohammad Ali Yazdanbakhsh (2009). Tax Law, the Khatoon Publishing (Persian).
 41. Rostami, Vali (2011). Public Finance, the Mizan Publishing, First Edition (Persian).
 42. Schuster, Morgan, translated by Afshar, Hassan (2019). Oppression of Iran, the Mahi Publishing. Fifth Edition (Persian).
 43. Shahniaei, Ahmad (2020). The Meaning and Rationales of the Expectation Interest Damage with a View to the Comparative Law and the Iranian Jurisprudence, Legal Studies, Shiraz University, Volume 12, Number 3: 159.190 (Persian).
 44. Shahniaei, Ahmad (2021). The Bases of Interpretation of Statute in the Tax Law with a View to the Comparative Law and Iranian Tax and Judicial Judgments, Public Law Studies Quarterly, Tehran University, doi: 10.22059/jpls.2021.311813.2595, (Persian).
 45. Taghavi, Mehdi, Darvishi, Baqer, Shahiki Tash, Mohammad Nabi (2009). Investigation of Capital Income Tax, Tax Quarterly, New Volume, Number 7:121. 153 (Persian).
 46. The Audit Organization (2021). Accounting Standards, the Audit Organizations, Thirty Second Edition (Persian).
 47. The Constitution of the Islamic Republic of Iran, Enacted in 1989 (Persian).
 48. The Iranian Civil Act, Enacted in 1929 (Persian).
 49. The Iranian Direct Taxes Act, Enacted in 1988, Amended in 2002 and 2016 (Persian).

50. The Iranian Value Add Tax Act, Enacted in 2008 (Persian).
51. Thuronyi, Victor (1998). Individual Income Tax, Tax Law Design and Drafting International Monetary Fund: Individual Income Tax, Volume 2, Chapter 14.
52. Thuronyi, Victor (2003). Comparative Tax Law, Hageue: Kluwer Law International.
53. Tiley, John (2004). Studies in the History of Tax Law, Hart Publishing.
54. Tiley, John and Loutzenhisser, Glen (2012). Revenue Law, Oxford, Hart Publishing Ltd.
55. Treitel, Guenter H. (2003). The Law of Contract, London: Sweet and Maxwell.
56. Tutunchi Maleki, Saeed and Haghighat Jafar (2014). Introduction of a New Tax Base: How to Establish a Capital Gains Tax in Iran? Tax Research Journal, No. 21: 39-68 (Persian).
57. Weisbach, David A. (1998). Line Drawing, Doctrine, and Efficiency in the Tax Law, University of Chicago Law School, John M. Olin Law and Economic Working Paper No.62.
58. White, Patricia D. (1990). Realization, Reconciliation, Rationality and the Structure of the Federal Income Tax System, Miichigan Law Review, Volume 88.

