مالیات

فصلنامه تخصصی مالیاتی

سال چهاردهم انتشار

تابستان ۱۳۸۵

(شماره مسلسل ۴۱)

مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار

دبیر: دکتر محمد توکل

صاحب امتیاز: سازمان امور مالیاتی کشور

لیتوگرافی، چاپ و صحافی: چاپ بهمن، خیابان ری، ایستگاه آبشار شماره ۸۶۶

مطالب مجله الزاما مبین نظر صاحب امتیاز و مسئولان آن نیست. مجله در رد یا قبول مقالات وارده یا هرگونه ویرایش آنها آزاد است. نقل مطالب مجله فقط با ذکر کامل ماخذ (نام مجله مالیات، شماره و تاریخ آن بعلاوه نام نویسنده یا مترجم) مجاز است. مطالب رسیده بازگردانیده نمی شود.

نشانی دفتر مجله مالیات: سازمان امور مالیاتی
خیابان شهید دادمان – شهرک قدس – تهران
پست الکترونیک : tavakkolmohammad.yahoo.com

بسم الله الرحمن الرحیم

فهرست مطالب

سرآغاز	دکتر علی اکبر عرب مازار	۲
مالیات و اقتصاد زیر زمینی	دکتر محمد توکل	۴
شرحی بر رأی دیوان عدالت اداری		
بررسی بین‌المللی در مقررات راجع به وکالت مالیاتی (بخش یکم)	دکتر علی اکبر عرب مازار	۹
معافیت صادرات در قانون مالیاتی و قانون برنامه	الوند کوهی	۱۸
معافیت مالیات حقوق مبنای آستانه مالیاتی	ت. اکباتان	۲۴
مالیات و بازرگانی الکترونیک (بخش چهارم)		۲۸
مرور زمان مالیاتی و مطالبات قدیمی	برزو چکاد	۳۵
تاریخ مالیات – مصر باستان	دکتر محمد توکل	۴۰
ترکیب هیأت های حل اختلاف مالیاتی	م. ت. همدانی	۵۲
مالیات و اهداف سیاسی	زریر ایران	۵۵
مالیات سلامت		
بخش انگلیسی		

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

به نام خدا

سرآغاز

امر دادرسی مالیاتی را می توان از جمله موجبات عمدهٔ سامان بخشیدن به مجموعهٔ نظام مالیاتی یک کشور به شمار آورد. وجود ترتیباتی منسجم و منطقی برای دادرسی مالیاتی از طرفی قابلیت آن را دارد که تمایلاتِ احتمالیِ اجتناب از وظایف مالیاتی را در مؤدیان ضعیف سازد و آنان را از اندیشهٔ اتخاذ روش های نا سازگار با قانون باز دارد، و از سوی دیگر می‌تواند مجریان قانون مالیاتی را نیز به سعی بیشتر در اجرای درست مقررات و رعایت حقوق مؤدیان وادارد که این به نوبهٔ خود همکاری بیشتر مؤدیان را به همراه خواهد آورد.

در نظر داشته باشیم که در سیستم مالیاتی کشور ما امر دادرسی به شکل خاصی پیش‌بینی شده است. در بسیاری از کشورها رسیدگی مالیاتی در دو مرحله جداگانهٔ اداری و قضایی صورت می پذیرد، اما نظام دادرسی ما به هیچ یک از این دو مشابهت ندارد و بلکه عناصری از هر دو مرحله در آن گنجانیده شده‌است، ضمن این که شرکت نمایندگان مجامع غیر دولتی نظیر اتاق های بازرگانی و تعاونی و غیره را نیز دربر دارد. این نظامِ ویژه در صورتی که به درستی عمل کند می تواند بسیاری از جنبه های مطلوب سایر انواع دادرسی مالیاتی را با کارآیی محقق سازد و مایه مباهات کشور ما تلقی گردد.

نیل به این غایت اسباب و لوازمی را طلب می کند. گام نخست طبعاً انجام درست جنبه های سازمانی قضیه مانند انتصاب های مناسب، آموزش کافی و امثال آن است. ولی از این مرحله که بگذریم، مسأله شرکت فعال و مسئولیت پذیرانه در کار دادرسی مطرح می شود. این هدف بهتر است از سوی هر سه طرف قضیه دنبال شود که عبارتند از مرجع دادرسی، مؤدی و مرجع مالیاتی. اما در رابطه با مرجع دادرسی و مرجع مالیاتی علاوه بر استحسان، پای وظیفه و ضرورت نیز در میان است، به این معنی که قانون مالیاتی وظایف قاطعی را با همین هدف برای این دو گروه منظور داشته است. به علاوه شرکت فعال و هدف گرایانهٔ دو مرجع اخیر می تواند هم جاذبه‌ای برای این نوع مشارکت از سوی مؤدی فراهم آورد و هم این که وی را بالضروره به این کار وادارد.

نیاز به گفتن نیست که روش های احتمالی مانند عدم حضور فیزیکی در جلسات دادرسی در تغایر آشکار با هدف یادشده و در تناقض صریح با مدلول و منطوق قانون است و به هیچ روی قابل پذیرش نخواهد بود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

این قاعده به مرجع مالیاتی و مرجع دارسی هر دو مربوط می شود. اما بحث ما از حضور فیزیکی و رفع تکلیف به این شکل بسیار فراتر می رود. هدف، شرکت فعال همه طرف های قضیه در کار دادرسی مالیاتی است. مرجع مالیاتی باید از تشخیص خود با جدیت دفاع کند. این نحوهٔ عمل از طرفی سبب احقاق حقوق حقهٔ دولت و حفظ شخصیت مأموران مالیاتی خواهد بود و از سوی دیگر به آنان خواهد آموخت که در آینده کار خود را بر مبانی محکم تری استوار سازند و از تشخیص های مالیاتیِ بی پایه و سرسری بپرهیزند تا در مقام مدافعه در نمانند.

ما همچنین مؤدیان را فرا می خوانیم که به همین نحو عمل کنند. مبانی قانونی کار خود را مستحکم برپا نمایند و انطباق ادعاهای خود را با قانون و مقررات به درستی نشان دهند و به اثبات رسانند. بد نیست در این مقام اشاره کنیم که لایحه جدیدی در مورد امر مشاوره مالیاتی در قوهٔ مقننه مطرح شده است تا به این جنبهٔ کار، که در اکثر کشورها رشتهٔ وکالتی جداگانه ای به شمار می رود، سامان داده شود و جریان امور از این جهت نیز انتظام یابد.

اما بالا تر از همهٔ این ها وظیفهٔ اعضای مراجع دادرسی قرار دارد. رسیدگی فعال به دعاوی نه تنها وظیفهٔ قانونی این مرجع است، بلکه مصالح و انتظارات دولت و مردم نیز در همین جهت است. این انتظار متوجه هر سه عضو هیأت های حل اختلاف است. اهتمام آنان نسبت به رعایت واقعیات قضیه و صدور رأی بر اساس حقوق دولت از یک سو و حقوق مؤدیان مالیاتی از سوی دیگر، نظام مالیاتی را به سوی تعالی و پیشرفت هدایت خواهد نمود. نیاز به گفتن نیست که این اهداف و لوازم نسبت به شورای عالی مالیاتی و اعضای آن نیز صادق است.

البته هیچ یک از مقولاتی که فوقاً بیان شد مانع از توجه به ضرورت مبرمِ دیگری نیست و آن اتخاذ روش‌هایی است جهت آن که تا حد امکان از ایجاد دعاوی مالیاتی احتراز گردد. این مطلب نیز بسیار حائز اهمیت است که در فرصت دیگری به آن خواهیم پرداخت. چنان بحثی نه تنها وظایف مأموران و ادارات مالیاتی را از جهت کوشش برای جلوگیری از ایجاد دعاوی دربر می گیرد، بلکه همچنین شامل یافتن راه‌هایی خواهد بود که از طرح دعاوی بی اساس از سوی مؤدیان نیز اجتناب گردد.

علی اکبر عرب مازار

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

مالیات و اقتصاد زیر زمینی

شرحی بر رأی دیوان عدالت اداری

دکتر محمد توکل

اصطلاح اقتصاد زیر زمینی در رابطه با یک سلسله فعالیت های اقتصادی به کار می رود که از چشم دولت به دور مانده و در نتیجه از شبکه مالیاتی کشور می گریزد. اصطلاحات دیگری مانند اقتصاد سیاه، بازار سیاه، اقتصاد غیر رسمی، اقتصاد سایه و اقتصاد نقدی نیز به همین مفهوم به کار می روند. توسل به اقتصاد زیر زمینی از مصادیق بارز گریز مالیاتی است که در همهٔ کشورها خلاف قانون و مستلزم تعلق جریمه و مجازات است. سازمان های مالیاتی موظف به کشف و مقابله با معاملاتِ مربوط به این گونه اقتصاد هستند. سازمان مالیاتی ایران نیز از این امر مستثنی[1] نیست و به موجب ماده ۲۱۹ قانون مالیات های مستقیم موظف به «شناسائیِ» درآمدهای مشمول مالیات است. ماده ۱۸ آئیننامه اجرائی ماده ۲۱۹ مطلب را بیشتر شکافته و می گوید: **«شناسایی عبارت است از مجموعهٔ اقداماتی که جهت شناخت هویت مؤدیان مالیاتی، نوع، شروع و میزان فعالیت های اقتصادی و سایر منابع درآمد مشمول مالیات آنها انجام می گیرد».**

چند سال قبل مدیریت مالیاتی ضمن صدور بخشنامه ای (به تاریخ ۷۸/۱۰/۲۱) یکی از مصادیق این گونه معاملات را مطرح ساخت و آن خرید خودروهای متعدد از شرکت های سازنده و فروش آنها بدون انعکاس در مراجع مالیاتی بود. در متن بخشنامه آمده است: **«به قرار اطلاع برخی اشخاص حقیقی و حقوقی به‌قصد انتفاع مبادرت به خرید خود رو به تعداد زیاد از شرکت های خودرو سازی و فروش آن می نمایند. به دلیل عدم شناسایی، از این دسته از مؤدیان بابت فعالیت های یادشده هیچ گونه مالیاتی مطالبه نمی گردد».** بخشنامه سپس ترتیباتی را برای شناسایی و تشخیص و مطالبه مالیاتِ متعلق مقرر می دارد. متعاقباً

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی نیز دستورالعملی در همین باب به تاریخ ۷۸/۱۰/۲۱ صادر می نماید و جزئیاتی را در مورد نحوهٔ اجرای بخشنامه اعلام می دارد.

پس از گذشت چند سال شکایتی در این باب نزد دیوان عدالت اداری با خواستهٔ ابطال بخشنامه مذکور مطرح می گردد و به صدور دادنامه شماره ۵۶۰ مورخ ۸٤/۱۰/۱۱ منتهی می‌گردد که در روزنامه رسمی مورخ ۸٤/۱۲/۲۲ منعکس گردیده است. در این دادنامه بخشنامه مورد بحث با استدلال زیر ابطال گردیده است:

«قانونگذار به شرح مقرر در شقوق ماده یک قانون مالیات های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ ملاک اخذ مالیات از اشخاص اعم از حقیقی و حقوقی را کسب درآمد اعلام نموده و کسب درآمد از طریق فروش خودرو را با رعایت مقررات مربوط مشمول پرداخت مالیات اعلام داشته است. بنا بر این بخشنامه شماره ۴۳۲۸۸ مورخ ۷۸/۱۰/۲۱ وزیر امور اقتصادی و دارایی که با عنایت به مفاد بند یک دستورالعمل شماره ۳۱/۷۶۵۹۳ مورخ ۷۸/۱۰/۲۱ اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی مبین جواز اخذ مالیات از خریداران خودروهای متعدد فارغ از فروش آن به اشخاص دیگر می باشد خلاف هدف و حکم صریح مقنن در باب شرایط وصول مالیات تشخیص داده می شود و مستنداً به قسمت دوم ماده ۲۵ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌گردد».

استدلال دیوان در این باب که قانون، درآمد را مشمول مالیات قرار داده است به طور اصولی درست است که راجع به آن می‌توانستند بجای ماده یک دقیقاً سراغ مواد اصلی قانون در فصل مالیات بر درآمد مشاغل و مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، یعنی مواد ۹۳ و ۱۰۵ بروند، زیرا معاملات مورد بحث در قالب یکی از این دو ماده قرار می گیرند. این مواد از قدرتِ موضوعیِ بیشتری برخوردارانند، زیرا به اصل قضیه مربوط اند. به موجب هر دو ماده آنچه مشمول مالیات قرار می گیرد «درآمد» است.

اما باید دید که بخشنامه ابطال شده تا چه حد با مسأله «درآمد» بیگانه است که به سبب آن مورد ابطال قرار گرفته است. قسمت اصلی بخشنامه را بالاتر نقل کردیم و دیدیم که صراحتاً از «خرید»، «فروش» و «انتفاع» سخن می گوید. مگر درآمدِ مورد نظر در باب مشاغل و اشخاص حقوقی غیر از این است؟ یک مؤدیِ فصل مالیات بر درآمد مشاغل، مثلاً یک بازرگان، بچه نحو درآمد تحصیل می کند؟ مگر نه این است که کالایی را می خرد و به قصد انتفاع می فروشد؟ در مورد اشخاص حقوقی هم وضع از همین قرار است. درآمد، مازادِ قیمت فروش نسبت به بهای خرید است. اما این که چگونه کسب درآمد روشن می‌گردد، واضح است که رسیدگی مالیاتی از

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

سوی مراجع تشخیص این قضیه را روش می‌کند و اگر هم مؤدی نپذیرد و معترض باشد، قانون مراجعی را برای احقاق حق معین کرده است که از جمله در موارد خاص خود دیوان عدالت اداری است. کراراً اتفاق می افتد که مؤدی ادعا می کند درآمدی تحصیل نکرده است ولی پس از رسیدگی خلاف آن ثابت می‌شود.

بخشنامه مورد ابطال نه تنها منکر تعلق مالیات بر درآمد نشده است، بلکه به دنباله مطالبی که یاد کردیم مقرر داشته است: «**حسب مورد حوزه های رسیدگی کننده به پرونده مالیاتی اشخاص حقوقی و یا مشاغل ... نسبت به تشخیص و مطالبه مالیات متعلق با رعایت قوانین و مقررات اقدام نمایند**». به این ترتیب بخشنامه حکم نکرده است که بدون رسیدگی مالیات مطالبه شود، بلکه تصریح کرده است که تشخیص و مطالبه مالیات با رعایت قوانین و مقررات صورت پذیرد.

با این توضیحات ابطال بخشنامه قابل تأمل است. تصور می رود استنباط دیوان عدالت اداری به دستورالعمل اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی مربوط باشد که ضمن بند ٦ مقرر داشته است: «**در تعیین درآمد مشمول مالیات مؤدیان موضوع بند ۲ با استفاده از فرمول جدول ضرائب مالیاتی ابتدا خرید به فروش تبدیل و فروش به دست آمده به عنوان قرینه ملاک عمل قرار گیرد**». در این خصوص مراتب زیر قابل ذکر است:

۱. اولاً این مطلب فقط در رابطه با یک دسته از مؤدیان یعنی اشخاص فاقد محل کسب ذکر گردیده است و در مورد دارندگان محل کسب مطلب به جریان معمولی و رسیدگی مالیاتی موکول گردیده است و صریحاً اعلام شده است که حوزه های مالیاتی با رعایت قوانین و مقررات مالیاتی نسبت به تشخیص و مطالبه و وصول مالیات اقدام خواهند نمود.

۲. حتی در مورد آن یک گروهِ فاقد محل کسب هم قضیه قابل بحث است. این که خرید به عنوان قرینهٔ تعیین مالیات در نظر گرفته شود نکتهٔ بیگانه با مقررات نیست. ضمن ماده ۱۵۲ قانون مالیات های مستقیم «خرید سالانه» بالصراحه جزء قرائن مالیاتی معرفی شده و سپس به موجب ماده ۱۵۳ اجازه داده شده است که ضریب مالیاتی در چنین قرینه ای اِعمال شود و به این ترتیب درآمد مشمول مالیات تعیین گردد. این گونه فرایند ها به حالت تشخیص علی الرأس مربوط می شود که دسترسی به اطلاعات دقیق مقدور نمی باشد و به هر تقدیر اجازه ای است که قانون داده است. قانون مالیاتی به ماده یک آن منحصر نمی شود بلکه در هر باب قوانین موردیِ خاص وجود دارد که قطعاً باید در نظر گرفته شوند.

۳. با تمام این احوال اگر هم به رغم حکم مواد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

۱۵۲ و ۱۵۳ فوق تصور می شد که چنین دستوری خلاف قانون است کافی بود تنها به‌ابطال همین یک بند از دستورالعمل اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی اقدام می شد. بویژه بخشنامه وزارتی هیچ اشاره ای به اخذ مالیات بدون توجه به درآمد نداشته است تا به این دلیل سزاوار ابطال شناخته شود.

دلیل جدید

در کنار همهٔ مطالب فوق یک نکتهٔ جانبی در رابطه با دلایل مندرج در رأی دیوان جلب توجه می نماید و آن این که ادلّهٔ اقامه شده از سوی شاکی غیر از دلیلی است که مبنای رأی دیوان قرار گرفته است. چنان که از متن دادنامه بر می آید، شاکی سه دلیل بر اثبات خواسته خود ارائه داده است:

۱. بخشنامه مورد شکایت مغایر قانون اساسی ا ست.

۲. این بخشنامه مخالف موازین شرعی است.

۳. بخشنامه مغایر قانون مجازات اسلامی است.

ولی دیوان عدالت اداری هیچ یک از این دلایل را مبنای رأی خود قرار نداده و بلکه بخشنامه را به این دلیل ابطال نموده است که مغایر ماده یک قانون مالیات های مستقیم است. در این مورد دو سئوال مطرح می شود:

الف. آیا تحصیل دلیل از سوی دادگاه به سود یکی از طرفین دعوی' جایز است؟ یعنی اگر دلایل اقامه شده از سوی مدعی وافی به‌مقصود نبوده و ثابت کنندهٔ حقانیت وی نباشد، آیا دادگاه می تواند خود دلایل جدیدی را جستجو نموده و به سود او اساس رأی قرار دهد؟ لا اقل در مورد دعاوی حقوقی یک قاعدهٔ قدیمی وجود دارد که طبق آن چنین کاری مجاز نخواهد بود، مگر این که گفته شود دیوان وضع خاصی دارد. در این خصوص مبنای قانونی، مقررات دیوان عدالت اداری است و تا حدی که به دعوای مورد بحث مربوط می شود محتملاً صلاحیت دیوان مبتنی بر بند ۲ ماده ۱۱ این قانون متکی است که می گوید:

«رسیدگی به اعتراضات و شکایات از آراء و تصمیمات قطعی دادگاه های اداری، هیأت های بازرسی و کمیسیون هایی مانند کمیسیون های مالیاتی، شورای شهرداری ها، کمیسیون موضوع ماده ۵۶ قانون حفاظت و بهره برداری از جنگل ها و منابع طبیعی منحصراً از حیث نقض قوانین و مقررات یا مخالفت با آنها»

البته مقدمه قانون هم قابل ذکر است که ضمن آن مبنای صلاحیت دیوان را اصل ۱۷۳ قانون اساسی به این شرح قرار داده است: «**به منظور رسیدگی به شکایات، تظلمات و اعتراضات مردم نسبت به مامورین یا واحدها یا آیین نامه های دولتی و احقاق حقوق آنها، دیوانی به نام دیوان عدالت اداری زیر نظر**

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

رییس قوه قضاییه تاسیس می گردد. حدود اختیارات و نحوه عمل این دیوان را قانون تعیین می کند».

داوری در این باب که دیوان می تواند به سود یکی از طرفینِ دعوی' در مقام جستجو و تحصیل دلیلی برآید که خود اقامه نکرده اند، با توجه به این مقررات قابل بررسی است.

ب. سئوال بعدی این است که به فرض دیوان بر خلاف محاکم حقوقی چنین وظیفه و صلاحیتی داشته باشد، آنگاه آیا نباید به طرف مقابل فرصت و اجازه داده شود که این دلیل یا دلایل جدید را هم مطالعه کند و اگر پاسخی دارد ارائه نماید؟ در اینجا دیگر تصور نمی رود بتوان پاسخ منفی به چنین پرسشی داد. چنین جوابی با فلسفهٔ وجودی دادگاه و امر قضا مغایرت خواهد داشت. مثلاً در همین دعوای منجر به صدور دادنامهٔ مورد بحث، نخست شاکی دلایلی اقامه کرده و این دلایل به اطلاع طرف مقابل رسانیده شده است و این طرف هم پاسخ و استدلالات خود را ارائه نموده است. استدلالات طرف دعوی' دقیقاً در پاسخ دلایل شاکی بوده است. اکنون دیوان دلایل مدعی را مؤثر در مورد ندانسته و خود دلیل تازه ای اقامه کرده است و بر این اساس رأی به ابطال بخشنامه صادر نموده است. به طرف دعوی' هم باید لااقل یک بار امکان داده می شد که نظر خود را در باب دلیل جدید ابراز دارد.

پیشنهاد – آنچه فوقاً در باب این رأی خاص از دیوان عدالت اداری بیان شد و نیز مندرجات گفتاری از شماره پیشین مجله مالیات پیرامون رأی دیگری از همین دیوان، می تواند نشان دهد که در این گونه دعاوی احتمالاً تمام جوانب قضایا انعکاس کافی پیدا نمی کند. یک قضیه مالیاتی می‌تواند دربر گیرندهٔ بخش ها و مواد مختلفی از جای جایِ قانون مالیاتی و مقررات جنبی آن باشد. همواره چنین نیست که یک ماده واحد از کل قانون به تنهایی مؤثر در نتیجه کار باشد. نیاز به گفتن نیست که مؤدی یا وکیل او طبعاً به مواد و مقرراتی استناد خواهند کرد که مؤید مصلحت ایشان باشد و انتظار بیش از آن از آنان زائد بر طبیعت امور خواهد بود. آنچه می ماند دوسوی دیگر دعاوی مورد بحث است، یعنی دیوان عدالت اداری و مرجع مالیاتی. در رابطه با دیوان تصور می رود انتخاب مشاور یا مشاوران مالیاتی – البته در صورتی که صلاح بدانند – مؤثر باشد، تا دعاوی مطروحه را با دید کارشناسی نیز بررسی کنند و احتمالاً گزارشی تهیه نمایند تا علاوه بر سایر جهات مورد بررسی قرار گیرد. بدیهی است این جنبهٔ قضیه کاملاً به مصلحت بینی دیوان بستگی دارد، اما در ارتباط با مراجع مالیاتی نحوهٔ مدافعه مطرح است. شاید بهتر باشد دفاع به نحو جامع تری انجام پذیرد و زوایای

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

بیشتری از دعاوی را دربر گیرد. اکتفا به ردّ استدلال و موضع طرف شاید مناسب نباشد، زیرا همان گونه که دیدیم دیوان نیز ممکن است به بررسی دلایل طرف اکتفا ننماید. بنا بر این علاوه بر ردّ دلایل طرف، محتملاً مناسب خواهد بود که صحت عملکرد طرف مالیاتی نیز به اثبات برسد. ممکن است گاهی لازم باشد حتی فلسفه و مصلحتی که در ورای تصمیم و اظهار نظر مراجع مالیاتی قرار دارد روشن شود و بویژه به عواقب منفی صدور رأی بر اساس خواستهٔ شاکی اشاره شود. در مجموع مضمون پیشنهاد حاضر **تجدید نظر در سیاست مدافعه** در برابر این دسته از شکایات است. در مورد جزئیات، مقامات و مراجع ذیربط با تجاربی که در این زمینه دارند، خود اصلح هستند. ضمناً تمامی آنچه بیان شد نظر شخصی نگارنده است که بالطبع می تواند مورد نقد قرار گیرد.

بررسیِ بین‌المللی در مقررات راجع به وکالت مالیاتی

دکتر علی اکبر عرب مازار

مقدمه

ایران از جملهٔ معدود کشورهایی است که در قوانین آنها توجه اندکی به امر وکالت مالیاتی مبذول گردیده است. با این که سال های سال است این گونه وکالت و مداخلهٔ وکیل در امور مالیاتی عملاً رایج است و ادامه دارد، اما فکر سامان دادن به این مسأله کم تر مورد توجه بوده است. تنها در سال های اخیر یک بار لایحه ای در مورد تشکیل جامعهٔ مشاوران مالیاتی آماده و به جریان تصویب نهاده شد که آن هم مورد قبول قوهٔ مقننه قرار نگرفت. البته مجدداً در همین زمینه اقدام

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

به‌عمل آمده و طرح مشابهی در مجلس شورای اسلامی مطرح شده است که باید منتظر نتیجهٔ آن بود. این طرح یک چارچوب بسیار کلی را منظور داشته و آن تشکیل ارگانی به نام جامعهٔ مشاوران رسمی مالیاتی است و هرگونه مقررات اجرایی و تفاصیل قضیه به آیین‌نامه‌ای موکول شده است که متعاقباً باید به تصویب هیأت وزیران برسد. به این ترتیب آیین‌نامه مورد نظر از اهمیت زیادی برخوردار خواهد بود زیرا تکلیف همهٔ مسائل مربوط به این قضیه بر عهدهٔ آن محول گردیده است. به همین دلیل لازم است بررسی های کافی در این زمینه صورت پذیرد تا بتوان با آمادگی لازم نسبت به تهیه آیین‌نامه یادشده اقدام نمود. از جملهٔ این بررسی ها، تحقیق روی مقررات مشابهی است که در سایر کشورها در همین زمینه به‌تصویب رسیده و مورد عمل می باشد.

نوشتار حاضر موردی از بررسی های یادشده است که در مورد مقررات مربوطهٔ کشور آمریکا تهیه گردیده است. این کشور از لحاظ حجم درآمدهای مالیاتی مقام اول را در جهان حائز است و به همین سبب گسترده ترین مقررات مالیاتی را نیز دارا می‌باشد. وکلای مالیاتی نقش بس مهمی را ایفاء می کنند و مانند هر رشته دیگری از وکالت، مهارت های خود را جهت کاستن از بار مالیاتی مؤدیان به کار می‌برند و انواع راهکارهای مالیاتی را به این منظور ابداع کرده و می کنند. در مقابل سازمان مالیاتی نیز بالطبع می کوشد تأثیرات چنین فعالیت هایی را در حدّ قابل قبولی نگاهدارد. نتیجهٔ کلی این کوشش های متقابل ایجاد مقرراتی است که آثار همهٔ کنش ها و واکنش های حقوقی و مهارتی در آنها منعکس است و از این نظر شاید بتوان مقررات مذکور را یکی از حرفه‌ای ترین قوانینِ همانند خود در جهان امروز دانست. برای آن که بتوان به اهمیت موضوع پی برد، کافی است به برآوردهای مربوط به آنچه اصطلاحاً شکاف یا فاصلهٔ مالیاتی (tax gap) نامیده می شود توجه کنیم. فاصلهٔ مالیاتی مقیاسی است که برای سنجش میزان اجتناب از پرداخت مالیات در یک کشور به کار می رود. این میزان از مقایسهٔ بین درآمد مشمول مالیاتِ اعلام شده از سوی مؤدیان با مالیات محاسبه شده بر مبنای سایر اطلاعاتِ دقیق تر روشن می‌گردد. سازمان مالیاتی آمریکا (سرویس درآمدهای داخلی وابسته به وزارت خزانه داری – اختصاراً IRS) رقم مذکور را بین ۲۵۷ تا ۲۹۸ میلیارد دلار در سال برآورد کرده است.[1] بخشی از این شکاف به فعالیت های وکلای مالیاتی و مهارت های حرفه‌ای آنان در تنظیم برنامه های

1. New IRS Study Provides Preliminary Tax Gap Estimate, IRS News Release 2005-38 (03/29/05) – www.irs.gov

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

مالیاتی مشتریان خود باز می‌گردد که طبعاً مورد توجه سازمان مالیاتی بوده و سعی در مقابله و جبران آن می نماید. یکی از مهم ترین راه های مقابله با این وضع اصلاح و تنقیح مقررات مربوط به وکالت است که نتیجهٔ آن انسجام و تمامیتِ قوانینِ مورد عمل خواهد بود. انتخاب مقررات مورد بحث برای مقالهٔ حاضر نیز بر همین اساس بوده است. پس از بیان مقدمهٔ فوق، مطالب مورد نظر را به شرح زیر عرضه می داریم.

مقررات مربوط

مقررات راجع به وکالت مالیاتی جزئی از مجموعهٔ مقررات فدرال آمریکا[1] (اختصاراً CFR) است. این مجموعه از تعداد زیادی سرفصل (Title) تشکیل شده است که هریک از آنها به چند فصل (Part) تقسیم می شود و در هر فصل نیز چندین قسمت فرعی یا باب (Subpart) وجود دارد. ضمن این مجموعهٔ مفصل مقررات مربوط به سازمان های اجرایی گنجانیده شده‌است.[2]

فصل دهم از سرفصل ۳۱ مقررات حاکم بر وکالت نزد سازمان مالیاتی کشور آمریکا را دربر دارد[3] که به بحث ما مرتبط است و در این گفتار مورد بررسی قرار می گیرد. آخرین اصلاح در مقررات مورد سخن در دسامبر سال ۲۰۰۴ انجام شد که از ۲۰ ژوئن ۲۰۰۵ قوت اجرایی پیدا کرده است. این مقررات با توجه به بخشنامه ای که طی آن اعلام شده است در مجموع به بخشنامه یا مصوّبهٔ ۲۳۰ نیز شهرت دارد. ما نیز بخاطر اختصار و سادگی از همین عنوان استفاده خواهیم کرد.[4] مباحث گفتار حاضر تحت عناوین زیر ارائه می گردد.

---

1. Code of Federal Regulations
2. Black's Law Dictionary; Code of Federal Regulations

۳. اختصاراً IRS - Rules of Practice before the IRS اختصاری است برای سرویس درآمدهای داخلی (Internal Revenue Service) که سازمان مالیاتی آمریکا است و به وزارت خزانه داری یا دارائی آن کشور (Department of the Treasury) وابسته می باشد.

۴. مصوبه ۲۳۰ به نوبهٔ خود به چند قسمت فرعی (Subpart) تقسیم می شود و در هر یک از این قسمت های فرعی چند بخش (Section) گنجانیده شده است. برای این عناوین به ترتیب از واژه های باب و بخش استفاده خواهیم کرد. در هر بخش نیز اجزایی مندرج است که با اعداد و حروف نمایش داده شده اند. از کلمات «بند» و «جزء» در این موارد استفاده خواهد شد. ضمناً شماره بندی بخش ها به طور مسلسل است و با شروع باب های تازه از نو آغاز نمی گردد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

قسمت اول – وکالت مالیاتی

بخش ۱۰ از باب دومِ مصوبهٔ ۲۳۰ (مشتمل بر تعاریف) برای وکالت مالیاتی از عنوان «وکالت نزد سازمان مالیاتی»[1] استفاده کرده وآن را مجموعهٔ اقدامات و اعلاماتی دانسته است که نزد سازمان یا یکی از ادارات و کارکنان آن در رابطه با حقوق، امتیازات یا وظایف و تعهداتی به عمل می آید که طبق قوانین و مقررات برای مؤدی شناخته شده و اجرای آنها بر عهدهٔ سازمان مالیاتی محول گردیده است. تهیه و تسلیم مدارک، مکاتبات و اسناد به سازمان و اقدام به نمایندگی از سوی موکلین در جلسات، دادرسی ها و مراجعات، از جمله کارهایی معرفی شده اند که در حیطهٔ کار وکالت مالیاتی قرار دارند.

پذیرش به حرفهٔ وکالت مالیاتی

مسائل مربوط به این حرفه نزد اداره ای به نام «ادارهٔ وکالت مالیاتی» متمرکز است که جزئی از سازمان وزارت دارایی است و مدیر آن را هم وزیر دارایی معین می کند. رسیدگی به کلیه تقاضاهای پذیرش به حرفهٔ وکالت، تنظیم و برگزاری امتحانات، صدور پروانه، مراقبت برکار وکلا، اقامه دعوای انتظامی علیه وکلا به مناسبت تخلفات آنها، عزل و تعلیق وکلا و هرگونه ا مور دیگرِ مربوط به این حرفه از سوی همین اداره مورد اقدام و حل و فصل قرار می گیرد (بخش ۱/۱۰).

تقاضای پذیرش به حرفه باید روی فرم مخصوصی (معروف به فرم شماره ۲۳) تنظیم و همراه هرگونه مدارک و اطلاعات لازم به اداره وکالت مالیاتی تسلیم شود. بررسی های لازم در مورد صلاحیت های پایه‌ایِ متقاضیان از قبیل نداشتن سوء سوابق و غیره از جانب ادارهٔ نامبرده به‌عمل می آید و امتحانات مرسوم برگزار می گردد. البته در صورت ردّ تقاضا حق واخواهی برای متقاضیان شناخته شده است و آنها می توانند شکایات خود را به وزیر دارایی یا مقامی که از سوی او تعیین می شود تسلیم نمایند (بخش ۱۰/۵).

پس از تأیید صلاحیت متقاضی و قبولی او در امتحان، به حرفهٔ وکالت مالیاتی پذیرفته می‌شود و کارتی با اعتبار زمانی معین برای او صادر می گردد. کارت مالیاتی در فواصل چند ساله باید تجدید شود و تقاضای لازم از سوی وکیل مالیاتی قبل از انقضای مهلت به اداره وکالت مالیاتی تسلیم گردد. نکته جالب در این رابطه قاعده‌ای است که تحت عنوان «شرط تجدید» ضمن بند «ج» از بخش ۱۰/۶ مقرر گردیده است. شرط مذکور به تجدید آموزش و افزایش اطلاعات و دانش

1. Practice before the IRS

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

وکلای مالیاتی مربوط است. متقاضی تمدید باید مدارک و شواهدی ارائه کند که در این فاصله دوره های آموزشی به مدت معین را با موفقیت گذرانیده است. قابل ذکر این که طول مدت آموزش با گذشت زمان افزوده می شود. مثلاً برای تمدید پروانه وکالت از آخر مارس ۲۰۰۴ به بعد، گذرانیدن حد اقل ۱۶ ساعت آموزش ضروری دانسته شده است. این مدت از اول آوریل ۲۰۰۷ به بعد به حد اقل ۷۲ ساعت افزایش می یابد. تهیه و چاپ مقالات و کتب در زمینه مسائل مالیاتی و همچنین تدریس در این رشته در مؤسسات آموزشی می تواند جایگزین دوره‌های آموزشی مورد بحث شود. جزئیات محاسبات و اندازه گیری های مربوط به هر یک از این موارد ضمن مصوبه ۲۳۰ ذکر شده است.

نکتهٔ جالب دیگر پرداختن به صلاحیت آموزش دهندگان است (بند g – بخش ۱۰/۶). این اشخاص و مؤسسات علاوه بر این که باید از سوی مراجع آموزشی ذیربط واجد صلاحیت شناخته شده باشند، خود و برنامه هایشان باید مورد قبول و تأیید ادارهٔ وکالت مالیاتی نیز قرار داشته باشد. شرایط شناسائی ادارهٔ وکالت مالیاتی در متن مقررات تعیین شده است، از جمله:

– برنامه های آموزشی بایستی توسط اشخاصِ واجد صلاحیت در مسائل مربوط تهیه شده باشد.

– موضوع برنامه ها باید جدید و متضمن مسائل جاری باشد.

– آموزش دهندگان، سخنرانان و غیره نیز باید از صلاحیت لازم در شته های مربوط برخوردار باشند.

– درمتن برنامه ها باید وسیلهٔ ارزیابی محتوای فنی آنها و درستیِ ارائه مطالب گنجانیده شود.

– گواهی شرکت در برنامه ها باید به اشخاصی داده شود که برنامه را با موفقیت به پایان رسانیده باشند (یعنی صِرف شرکت در کلاس کفایت نمی کند).

– کلیه سوابق آموزشی، مشخصات شرکت کنندگان، اساتید، برنامه ها و غیره باید حداقل تا سه سال پس از خاتمهٔ دوره ها نگاهداری شود تا در صورت نیاز مورد بررسی قرار گیرد.

– سازمان های حرفه‌ای و مؤسسات آموزشی ذیربط در صورت تمایل باید تقاضاهای خودرا جهت احراز صلاحیت به ادارهٔ وکالت مالیاتی تسلیم نمایند. در صورت قبول صلاحیت، این قبولی فقط برای یک دوره خواهد بود و پس از آن ارزیابیِ مجدد صورت خواهد پذیرفت.

موارد قصور – تشخیص این که وکلای مالیاتی وظایف یادشده را انجام داده و برای تمدید پروانه وکالت واجد صلاحیت هستند یا خیر، با ادارهٔ وکالت مالیاتی می باشد و در صورت منفی بودن

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

این تشخیص، وکیل مالیاتی در حالت غیر فعال (inactive status) قرار می گیرد. البته مکانیزم اعتراض و رسیدگی به شکایاتِ وکلا در این زمینه نیز پیش بینی شده است. ضمناً قرار گرفتن در حالت غیر فعال به‌معنی یک تنبیه انضباطی به شمار نمی رود و هر کس در این حالت واقع شود می تواند پس از گذشت یک دوره تقاضای بازگشت به حالت فعال (active satus) تسلیم دارد که در صورت احراز شرایط مجدداً به شرکت فعال در حرفه عودت داده می شود. ورود به حالت غیر فعال فقط به موارد قصور وکلا در گذرانیدن آموزش های لازم و مسائلی که مذکور افتاد منحصر نمی شود و کسانی هم که عملاً در کار خود فعال نیستند می‌توانند تقاضای قرار گرفتن در این حالت را بنمایند تا زمانی که احتمالاً دوباره بخواهند فعال شوند که در آن صورت درخواست لازم را جهت رسیدگی و اخذ تصمیم به اداره وکالت مالیاتی تسلیم می نمایند (بند I بخش ۱۰/۶).

قسمت دوم – وظایف وکیل مالیاتی

این وظایف ضمن باب «ب» (B) مصوبهٔ ۲۳۰ درج گردیده است که مهم ترین آنها عبارتند از:

ارائه اطلاعات – وکیل مالیاتی موظف است هرگونه اطلاعات مورد تقاضای اداره وکالت مالیاتی را که خود دارد و یا نزد موکل او است بدون درنگ در اختیار اداره مذکور قرار دهد و در صورتی که اطلاعات مورد نظر نزد اشخاص ثالث باشد، موضوع را به آگاهی اداره نامبرده برساند. هرگاه در نظر باشد تحقیقاتی پیرامون نقض مقررات و وقوع تخلفات صورت گیرد و موضوع از سوی رئیس اداره وکالت مالیاتی مطرح گردد، وکیل مالیاتی موظف خواهد بود اطلاعات و دانسته های خود را در اختیار قرار دهد، هرچند که به پرونده های مالیاتی موجود نزد خود او هم مربوط نباشد. البته اجازهٔ امتناع از این گونه همکاری ها و ارائه اطلاعات هم به وکلای مالیاتی داده شده است و آن در صورتی است که وکیل با حسن نیت و بنا به جهات و دلایل معقول و موجّه معتقد باشد که اطلاعات مورد نظر از نوع اطلاعات ممتازه[1] است (بخش ۱۰/۲۰).

---

۱. اطلاعات ممتازه (privileged information) به روابط و مناسباتی مربوط می شود که به حکم قانون الزام اشخاص به افشای آن جایز نیست. فرضاً مسائل مربوط به روابط زن و شوهر از این جمله است. البته درجهٔ حرمت این گونه اطلاعات و عدم قابلیت الزام به افشای آنها بر حسب مورد فرق می کند. (از جمله ملاحظه شود: Black's Law Dictionary, Privileged; Privileged communications; journalist's privilege; conditionally privileged; etc.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

اهتمام و مراقبت در صحت و دقت کارها – بخش ۱۰/۲۲ از مصوبه ۲۳۰ وکیل مالیاتی را موظف می سازد که دقت و اهتمام لازم را در تنظیم (و یا کمک در تنظیم) اظهارنامه، اسناد و هرگونه مدارک و اعلامات دیگر به کار برد. همچنین در صورتی که وکیل مالیاتی در اقدامات خود به گفته‌ها و نظرات دیگران متکی بوده باشد، فرض قانون بر این خواهد بود که وی کمال دقت را در حصول اطمینان نسبت به صحت و دقتِ چنان گفته ها و نظراتی اِعمال کرده است. بر این اساس وکیل مالیاتی نخواهد توانست در دفاع از اقدامات خود به خطای دیگران و بی تقصیری خود استناد کند و هرگونه عدم توجه و اهمال او نسبت به مسائل به منزلهٔ تخلف از قانون به شمار خواهد رفت.

سرعت در عمل – وکیل مالیاتی حق ندارد امور را بدون دلیلِ موجه به عهده تعویق و اطاله بیافکند و باید آنها را در اسرع وقت ممکن انجام دهد (بخش ۱۰/۲۳).

ممنوعیت از انجام برخی وظایفِ مشابه دفاتر اسناد رسمی – در مواردی که به‌نحوی به کار وکالتی وکیل مالیاتی مربوط است، حق کارهایی از قبیل تصدیق امضاء، اخذ سوگند، گواهی مدارک و امثال آن برای وکیل مالیاتی وجود ندارد (بخش ۱۰/۲۶).

حق الزحمه وکیل – حق الزحمه وکیل باید معقول باشد و او حق تعیین حق الزحمه های خارج از اندازه را ندارد. بخش ۱۰/۲۷ مصوبه ۲۳۰ پس از ذکر این حکم، به بیان حق الزحمه مشروط می‌پردازد و آن به این معنی است که حق الزحمه یا بخشی از آن موکول به پذیرش اظهارنامه یا اقدامات وکیل از سوی مراجع مالیاتی گردد. این گونه قرارداد در مورد تنظیم اظهارنامه اصلی و اولیه و اقدامات مربوط به آن ممنوع است. اما نسبت به اظهارنامه تکمیلی و اصلاحی و یا تقاضای استرداد مالیات در رابطه با همین اظهارنامهٔ اصلاحی، مجاز شناخته شده است.

وظیفه استرداد مدارک – وکیل موظف است در هر زمان که موکل بخواهد اسناد و سوابقی را که از وی نزد خود دارد به او باز گرداند و نمی تواند به بهانهٔ عدم پرداخت حق الزحمه از سوی موکل از استرداد سوابق خودداری کند، مگر این که طبق قوانین ایالتی چنین حقی برای وی شناخته شده باشد. در آن صورت هم موظف خواهد بود لااقل مدارکی را که باید ضمیمه اظهارنامه و غیره شود به وی باز گرداند و در عین حال حق مراجعهٔ موکل به سایر اسناد را هم برای او بشناسد. اما در هر حال وکیل حق دارد کپی مدارکی را که باز می گرداند نزد خود نگاه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

دارد (بخش ۱۰/۲۸).

تعارض منافع ـ تعارض منافع در دو حالت پیش بینی شده است. نخست این که وکیل، وکالتِ دو مؤدی را بر عهده داشته باشد که حفظ منافع یکی از آنها مستقیماً مستلزم زیان دیگری باشد. حالت دوم وقتی است که مغایرت منافع به این اندازه مستقیم نباشد اما به هر حال موجب محدودیت در کار وکیل نسبت به یکی از دو پرونده شود و یا مغایرت مورد بحث با منافع خود وکیل یا اشخاص ثالثِ وابسته به او باشد. در این حالات وکیل باید از قبول یکی از دو وکالت خودداری کند، مگر این که هر دو موکل رضایت خود را کتباً اعلام دارند و یا قضیه در حالی باشد که وکیل به نحو معقول و موجهی قانع شود که می تواند منافع هر دو موکل را حفظ کند و بالاخره اگر در مواردی قانون خود اجازه اقدام در چنین حالاتی را داده باشد (بخش ۱۰/۲۹).

تبلیغات و مشتری یابی

در تبلیغات وکلای مالیاتی کاربرد مطالب و ادعاهای کذب، تقلب آمیز، فریبکارانه یا توأم با حالت اجبار و اکراه ممنوع است. وکلا حق ندارند از عناوین فریبنده برای خود استفاده کنند. هرگونه تبلیغات و بازاریابی باید با ذکر واقعیت همراه باشد، یعنی اعلام شود که مطالبِ اعلام شده جنبهٔ تبلیغات و آگهی دارد.

وکلای مالیاتی اجازه دارند صورت نرخ های خود را آگهی کنند و در این صورت باید به آن پای‌بند بمانند. نرخ ها ممکن است به طور ساعتی، مقطوع و یا به صورت ارقام متفاوت برای انواع خدمات معین شود. تکلیف هزینه های احتمالی هم باید روشن شود که آیا قیمت تعیین شده هزینه‌ها را هم در بر می‌گیرد یا خیر.

تبلیغات از طرق مختلف مجاز است: آگهی در راهنمای تلفن، ارسال نامه با پست یا پست الکترونیک، فکس و اعلان از طریق رسانه های مختلف. سعی در ارسال اوراق تبلیغاتی برای کسانی که اظهار بی‌میلی برای دریافت آنها کرده اند ممنوع است. سوابق کلیه کارهای تبلیغاتی و متن آگهی ها و غیره باید حداقل تا ۳۶ ماه نگاهداری شود (بخش ۱۰/۳۰).

رفتار بهتر

بخش ۱۰/۳۳ مصوبه مبحثی را تحت عنوان بهترین نحوهٔ وکالت (best practice) مطرح ساخته است که در واقع از توقعات اصلی قانون تجاوز می کند و به همین سبب رسیدن به این سطح از رفتار الزامی نیست، هرچند وکلا و مشاوران مالیاتی به کوشش جهت نیل به چنین معیارهایی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

ترغیب شده اند. پاره ای از مصادیق رفتار بهتر به شرح زیر معرفی شده است:

- تفاهم شفاف با موکل، به این معنی که مسائل با روشنی در میان گذارده شود به‌طوری که برداشت موکل از قضایا و انتظارات او به درستی معلوم شود و همچنین در مورد چگونگی و زوایای نظرات وکیل و آنچه در نظر دارد انجام دهد برای موکل ابهامی باقی نماند.

- تعیین دقیق حقایق و واقعیات پرونده و ارزیابی درست از قضایا و منطقی بودن اقدامات مورد نظر، همچنین ارتباط دادن صحیح قانون (و نیز نظریه های قضائی) با آن حقایق به نحوی که نتیجه گیری نهایی با واقعیات پرونده و مقررات مربوط صحیحاً منطبق باشد.

- آگاه ساختن موکل از پیامدهای نتیجه گیریِ انجام شده و از جمله تعیین این مطلب که بر این اساس آیا احتمال جریمه و مجازات های قانونی به زیان مؤدی وجود دارد یا خیر.

- رعایت انصاف و صداقتِ کامل در کار وکالت مالیاتی.

- بذل مراقبت از این بابت که اگر وکیل وابسته به یک مؤسسه وکالتی و امثال آن است، رفتار اعضای مؤسسه نیز با معیارهای فوق مطابقت داشته باشد.

باقی معیارهای مربوط به اقدامات وکلا و مشاوران مالیاتی (معیارهای عادی) به شرح زیراند:

ضوابط مربوط به تهیه اظهارنامه

ضابطهٔ احتمال واقع بینانه (realistic possibility standard) – اگر وکیل مالیاتی به این نتیجه برسد که موضع اتخاذ شده در اظهارنامه ماهیتاً چنان است که یک برآورد واقع بینانه احتمال موفقیت آن را تأیید نمی کند، می بایستی از اعلام نظر موافق نسبت به آن خودداری کند و شخصاً نیز در تهیه اظهارنامه بر این مبنا شرکت نجوید. از این قاعده تحت عنوان ضابطهٔ احتمال واقع بینانه[1] یاد شده است که وکلا و مشاوران مالیاتی باید در مورد اظهارنامه ها رعایت کنند و مراقبت نمایند که مطالب اظهارنامه بی پایه نباشد و در موارد لزوم به مؤدی تذکر دهند که مسائل را مخفی نداشته و آنها را در اظهارنامه و مدارک تسلیمی به مراجع مالیاتی اعلام دارد و آشکار سازد، زیرا به موجب قانون پنهانکاری نکردن و اعلام آشکار قضایا از موجبات عدم تعلق جریمه و مجازات یا

۱. احتمال در صورتی واقع بینانه است که اگر موضع اتخاذ شده در اظهارنامه بر مبنای اطلاعات کافی و تحلیل معقول و کارشناسانه از واقعیات پرونده و مبانی قانونی بررسی شود، به این نتیجه منجر گردد که امکان مقبولیت آن یک به سه خواهد بود. مصوبهٔ مورد بحث ضمن به دست دادن تعریف مذکور شرط می‌کند که در این بررسی احتمالاتی مانند این که پروندهٔ مربوط ممکن است در جریان انتخاب پرونده ها طبق شیوهٔ نمونه گیری از رسیدگی معاف بماند و نظایر آن، نبایستی مورد توجه قرار گیرد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

تخفیف آن به شمار می رود (بخش ۱۰/۳۴)

بخش نخست گفتار را در همین جا به پایان می رسانیم. در شمارهٔ آینده سخن را از مبحثی آغاز می کنیم که به موجب آخرین اصلاحیه مصوبهٔ ۲۳۰ افزوده شده و سر و صدای زیادی از سوی وکلا و مشاوران مالیاتی به راه انداخته است. قضیه به مقوله ای تحت عنوان «اظهارنظر مشمول» (covered opinion) مربوط است که در شمارهٔ آتی به شرح آن خواهیم پرداخت.

معافیت صادرات در قانون مالیاتی و قانون برنامه

مسائل و ابهامات اجرایی

الوند کوهی

تشویق صادرات به دلایل معلوم در دستور کار اغلب کشورها قرار دارد و یکی از وسایل تشویق اعطای معافیت ها و ارفاقات مالیاتی است. قانون مالیاتی ایران نیز به این مطلب توجه نموده و ضمن ماده ۱۴۱ مقرر داشته است:

«صد در صد(۱۰۰٪) درآمد حاصل از صادرات محصولات تمام شده کالاهای صنعتی و محصولات بخش کشاورزی (شامل محصولات زراعی، باغی، دام و طیور، شیلات، جنگل و مرتع) و صنایع تبدیلی و تکمیلی آن و ۵۰٪ درآمد حاصل از صادرات سایر کالاهایی که به منظور دست یافتن به اهداف صادرات کالاهای غیر نفتی به خارج از کشور صادر می شوند از شمول مالیات معاف هستند . فهرست کالاهای مشمول این ماده در طول هر برنامه به پیشنهاد وزارتخانه های امور اقتصادی و دارائی، بازرگانی، کشاورزی، و جهاد سازندگی و وزارتخانه های صنعتی بتصویب هیات وزیران می رسد»

چنان که دیده می‌شود ماده ۱۴۱ کالاهای صادراتی را به چهار دسته تقسیم کرده است:

الف. صادرات محصولات تمام شدهٔ کالاهای صنعتی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

ب. صادرات محصولات بخش کشاورزی

ج. صنایع تبدیلی و تکمیلی فراورده های کشاورزی

د. صادرات سایر کالاها

درآمد حاصل از صادرات سه نوع اول کلاً از مالیات معاف دانسته شده است، اما درآمد مربوط به صدور کالاهای نوع «د» فقط تا پنجاه درصد مشمول این معافیت قرار گرفته است. ضمناً مسألهٔ تشخیص کالاهای مشمول معافیت به نظر مأموران مالیاتی واگذار نشده است، بلکه موکول به صدور فهرستی گردیده است که باید به تصویب هیأت وزیران برسد.

از طرفی قانون برنامه چهارم توسعهٔ اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب سال ۱۳۸۳ مجلس شورای اسلامی نیز توجه خاصی به امر صادرات مبذول داشته و ضمن ماده ۳۳ نخست اهدافی را مقرر نموده است که از جمله شامل افزایش سهم کشور در تجارت جهانی و توسعهٔ صادرات کالاهای غیر نفتی و خدمات و تقویت توان رقابتی محصولات صادراتی کشور در بازارهای بین‌المللی می‌باشد. به این منظور ماده ۳۳ یک سلسله تمهیداتی را منظور داشته است و از جمله ضمن بند «د» می‌گوید:

«برقراری هرگونه مالیات و عوارض برای صادرات کالاهای غیرنفتی و خدمات در طول برنامه ممنوع می‌باشد. دولت مجاز است به‌منظور صیانت از منابع و استفاده بهینه از آنها، عوارض ویژه‌ای را برای صادرات مواد اولیه فرآوری‌نشده وضع و دریافت نماید. تشخیص این قبیل مواد برعهده شورای عالی صادرات خواهدبود. میزان عوارض به پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های بازرگانی، امور اقتصادی و دارایی، صنایع و معادن و جهاد کشاورزی و تصویب هیأت وزیران تعیین و تصویب خواهد شد»

به این ترتیب اولاً برقراری هرگونه عوارض و مالیات برای صادرات کالاهای غیر نفتی در طول برنامه ممنوع شده است. ثانیاً مشابه همین ممنوعیت نسبت به صادرات خدمات نیز منظور گردیده است. و ثالثاً در مورد یک دسته از کالاهای صادراتی، یعنی صادرات مواد اولیه فراوری نشده، دولت مجاز گردیده است که عوارض ویژه ای را وضع و دریافت نماید. البته برقراری چنین عوارضی الزامی نیست و بلکه دولت مختار گردیده است که در صورت مصلحت دیدن به چنین کاری مبادرت نماید.

از آنجا که قانون برنامه متأخر از قانون مالیات های مستقیم و وارد بر آن است، صحیح خواهد بود

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

که بگوییم در صورت تعارض بین ماده ۱۴۱ قانون مالیاتی و بند «د» ماده ۳۳ قانون برنامه بـه شـرح فوق، اجرای آن بخش از ماده ۱۴۱ که دارای تعارض است در طول برنامه، که هـم اکنـون در حـال گذرانیدن آن هستیم، متوقف می ماند و حاکمیت بـا قـانون برنامـه خواهـد بـود. بـدیهی اسـت در صورت نبود تعارض هر دو قانون نسبت به مورد خود قابلیت اجرایی خواهند داشت.

بنا بر این باید دو متن قانونی را با یکدیگر سنجید و ملاحظه نمود آیا تعارضـی بـین آن دو موجـود است یا نه، و اگر هست در کدام قسمت ها وجود دارد. بـالا تـر ضـمن بررسـی مـاده ۱۴۱ قـانون مالیات های مستقیم کالا ها را به چهار گروه تقسیم کردیم. اکنون اگر بند «د» ماده ۳۳ قـانون برنامـه را در رابطه با چهار گروه فوق در نظر بگیریم، نتایجی به شرح زیر به دست می آید:

۱. درآمد حاصل از صادرات نوع «الف» و «ج» (یعنـی صـادرات محـصولات تمـام شـدهٔ کالاهـای صنعتی و محصولات صنایع تبدیلی و تکمیلی کـشاورزی) بـر اسـاس مـاده ۱۴۱ قـانون مالیـاتی از مالیات معاف است. قانون برنامه مطلبی خلاف آن مقرر نداشـته اسـت و بـه همـین سـبب معافیـت مذکور کماکان برقرار خواهد بود.

۲. در مورد صادرات نوع «ب» یعنی صادرات محصولات بخش کشاورزی نیز معافیت مالیـاتیِ مـاده ۱۴۱ همچنان برجای خواهد بود و قانون برنامه نیز مؤیـد چنـین معـافیتی اسـت. امـا قـسمت قابـل توجهی از این گونه محصولات ممکن است بدون «فراوری» و به صورت خـام صـادر شـود. در آن صورت باید دید آیا عنوان «ماده اولیه» را نیز بر آنها می توان صادق دانست یا خیر. اگر پاسخ مثبـت باشد، چنین صادراتی هرچند از مالیات معاف است، اما ممکن است مشمول عوارضی گردد که طبق قانون برنامه دولت مجاز به برقراری آن گردیده است. به عبارت دیگر در این موارد بحـث تعـارض بین قانون برنامه و قانون مالیاتی مطرح نیست، بلکه موضوعِ تشخیص عنوان «مـاده اولیـه» بـه میـان می‌آید که آیا می توان محصولات فراوری نشدهٔ کشاورزی را مـاده اولیـه دانـست یـا خیـر. تـصور نمی‌رود بتوان پاسخ یکسانی در این خصوص ارائه نمود. فرضاً شاید بتوان غوزهٔ پنبـه را مـاده اولیـه تولید نخ و پارچه به شمار آورد. در آن صورت چون فراوری هم روی آن انجام نشده و جنبـه خـام دارد، ممکن است مشمول عوارض مورد بحث قرار گیرد. ولی نسبت بـه میـوه تـازه مـشکل بتـوان عنوان ماده اولیه را صادق دانست. ضمناً هر چند تشخیص ماده اولیه فراوری نشده بر عهدهٔ شـورای عالی صادرات محول شده است، اما گمان نمی رود این شورا بتواند خلاف مدلول قـانون و منظـور

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

قانونگذار نظر بدهد، یعنی فرضاً میوه تازه را به عنوان ماده اولیه اعلام کند. چنین اقدامی از سوی مراجع ذیربط قابل ابطال خواهد بود.

۳. در مورد آخرین بخش که ضمن بند «د» به آن اشاره شد، یعنی صادرات سایر کالاها، بحث بیشتری لازم است. چنان که دیدیم ماده ۱۴۱ قانون مالیات های مستقیم این دسته از کالاها را فقط تا پنجاه درصد از معافیت برخوردار نموده است. اکنون ببینیم آیا قانون برنامه تغییری در این وضع داده است؟ مجدداً عبارت مربوطهٔ بند «د» ماده ۳۳ قانون برنامه را نقل می کنیم: **«برقراری هرگونه مالیات و عوارض برای صادرات کالاهای غیرنفتی و خدمات در طول برنامه ممنوع می‌باشد»**. بحث بر سر این است که آیا این عبارت با قسمت مربوطهٔ قانون مالیاتی تعارض دارد یا خیر. پاسخ منوط به برداشتی است که از عبارت «برقراری مالیات و عوارض» می توان به عمل آورد.

عبارت مذکور را به دو نوع می توان تعبیر کرد. یکی این که منظور **وضع مالیات جدید** است، به این مفهوم که طی دورهٔ برنامه مالیات و عوارض تازه ای برای صادرات وضع نشود. بر اساس این تعبیر اگر در گذشته مالیات هایی برقرار شده باشد کماکان قابل اجراء خواهد بود. در نتیجه بین قانون مالیاتی و قانون برنامه از این جهت تعارضی وجود نخواهد داشت و لذا مالیات پنجاه درصدی پیش‌بینی شده در ماده ۱۴۱ قانون مالیات های مستقیم همچنان پابرجای بوده و در طول برنامه نیز نسبت به «سایر کالاها» قابل وصول خواهد بود. تعبیر دیگر این است که منظور **عدم تعلق هرگونه مالیات و عوارض** در دوران برنامه است که در این صورت حتی مالیات های وضع شده از قبل نیز متوقف مانده و قابل وصول نخواهد بود. آنگاه مالیات پنجاه درصدیِ ماده ۱۴۱ قانون مالیاتی هم به‌همین منوال باید به حال تعلیق درآید. همان طور که گفتیم قبول یکی از این دو تعبیر به برداشت ما از عبارت **«برقراری هرگونه مالیات و عوارض .... در طول برنامه ممنوع می باشد»** بستگی دارد.

اما تعبیر دوم از دید دیگری قابل تأمل است. این تعبیر برداشتی است از عبارت «برقراری هرگونه مالیات و عوارض». در این نوع تعبیر، کلمه «برقراری» به مفهوم «تعلق» مالیات و عوارض گرفته می‌شود. اما همین عبارت در جای دیگری از قانون برنامه چهارم به معنی دیگری به کار رفته است و آن ماده ٤ است که می گوید:

«برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح و یا معافیت از پرداخت مالیات (اعم از مستقیم یاغیرمستقیم) و حقوق ورودی علاوه بر آنچه که در قوانین مربوطه تصویب شده است برای اشخاص حقیقی و حقوقی ازجمله

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

دستگاههای موضوع ماده ۱۶۰ این قانون در طی سالهای این برنامه ممنوع می‌باشد»

اینجا نیز سخن از «برقراری» در میان است ولی در این ماده قرینه ای وجود دارد که نشان می دهد عبارت «عدم برقراری» را نمی توان به معنی «عدم تعلق» گرفت و بلکه به معنی «عدم وضع» مورد نظر است. قرینه مذکور عبارت بعدی ماده ٤ است که قید می کند: «**علاوه بر آنچه که در قوانین مربوطه تصویب شده است**»، یعنی آنچه قبلاً به تصویب رسیده است به قوت خود باقی است و برقراری موارد جدید ممنوع است. به این ترتیب واژهٔ «برقراری» به معنی مصطلح آن یعنی «وضع» و «ایجاد» گرفته شده است و نه به مفهوم «تعلق» و اجرای موارد موجود قبلی. این قرینه که در ماده ٤ همین قانون آشکارا بکار رفته است، از قدرت تعبیر دوم می کاهد.

نظر ابراز شده

چنان که از بخشنامه ۵۸/۱/۱۹ مدیریت مالیاتی در همین خصوص بر می آید، معاونت حقوقی ریاست جمهوری در این باب نظر داده است که « **ماده ۱٤۱ قانون مالیات های مستقیم به لحاظ مغایرت با معافیت مقرر در ماده ۳۳ برنامه چهارم توسعه (و به استناد ماده ۱٦۱ این قانون[1]) در طول برنامه چهارم توسعه متوقف الاجرا شده است**». بخشنامه بر پایه همین اظهار نظر اعلام داشته است که بنا بر این در طول برنامه چهارم «**صد درصد درآمد حاصل از صادرات کالاهای غیر نفتی و خدمات از هرگونه مالیات و عوارض (اعم از مالیات مستقیم و غیر مستقیم و هرگونه عوارض) معاف خواهد بود**».

این عبارات حاکی از پذیرش تعبیر دوم از متن قانون برنامه چهارم است که بالاتر توضیح دادیم.

به هر تقدیر مفاد اظهارنظر معاونت حقوقی ریاست جمهوری و بخشنامه مدیریت مالیاتی را باید با عنایت به دو قید زیر مورد توجه قرار داد:

اولاً – مغایرت بین ماده ۱٤۱ قانون مالیاتی و بند «د» از ماده ۳۳ قانون برنامه که ضمن اظهار نظر معاونت حقوقی خاطر نشان شده است، طبعاً راجع به همان مالیات پنجاه درصدی مربوط به «سایر کالاها» است که به موجب ماده ۱٤۱ قانون مالیات های مستقیم برقرار شده است، وگرنه از سایر جهات مغایرتی بین این ماده و قانون برنامه وجود ندارد.

---

۱. متن ماده ۱٦۱ چنین است: «کلیه قوانین و مقررات مغایر با این قانون در طول اجراء آن ملغی‌الاثر می‌باشد».

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

ثا نیاً - عوارض ویژهٔ پیش بینی شده در بند «د» ماده ۳۳ قانون برنامه که نسبت به صادرات مواد اولیه فراوری نشده جاری است، در مورد «سایر کالاها»ی مذکور در ماده ۱٤۱ قانون مالیاتی هم ممکن است مورد پیدا کند و آن در صورتی است که چنین کالاهایی را مصداق ماده اولیه فراوری نشده بدانیم. پس وقتی که معافیت از هرگونه عوارض را ذکر می کنیم، در واقع به استثنای عوارض ویژهٔ مورد بحث می باشد که ا حتمال دارد در طول برنامه چهارم نسبت به مواد اولیه فراوری نشده وضع گردد.

خدمات

نوآوریِ قانون برنامه افزودن صادرات خدمات است که در قانون مالیاتی پیش بینی نشده است. دلیل آن هم روشن است، زیرا صدور خدمات پدیدهٔ تازه‌ای است که در صحنهٔ روابط بازرگانی ایران تجلی می یابد. اکنون که قانون برنامه فتح بابی در این زمینه نموده است، مناسب خواهد بود که مطلب در رابطه با قانون مالیاتی نیز مورد توجه قرار گیرد و ماده ۱٤۱ با افزودن معافیت برای صدور خدمات تکمیل شود.

یکی از نکات قابل بحث در ارتباط با خدمات تعیین مصادیق آن است و از جهت بحث این مقاله باید دید صدور خدمات در چه مواردی محقق می گردد. از جمه مصداق های آن صدور خدمات مهندسی و فنی توسط شرکت های ایرانی به بعضی ممالک خارجی است. این کار با قبول و انجام پروژه ها از سوی شرکت های مذکور صورت می پذیرد. در زمینهٔ تعیین مصادیق صادرات خدمات برداشت های غیر دقیق نیز وجود دارد و به طور کلی به سبب تازه بودن موضوع، تعاریف و مصادیق به خوبی روشن نشده اند. به عنوان مثال گاهی تصور می شود که کادر فنی و عموماً کارکنان ایرانی که به خارج فرستاده می شوند و برای انجام پروژه های مذکور یا به مناسبت های دیگر به کار اشتغال می ورزند، در واقع به صادرات خدمت پرداخته اند. از جمله در تصویبنامه مورخ ۷۷/۶/۳ هیأت وزیران درآمد کارگران و کارکنان ایرانی خارج از کشور درآمد حاصل از صادرات خدمت تلقی شده است. ولی واقعیت این است که صادرات خدمت نه از سوی کارکنان، بلکه توسط همان شرکت های ایرانی طرف قرارداد انجام می شود و در نتیجه درآمد همین شرکت ها است که با توجه به بند «د» ماده ۳۳ قانون برنامه چهارم از مالیات معاف می باشد. آنچه کارکنان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

شرکت به سبب اشتغال در خارج جهت انجام پروژه یا در رابطه با هر امر دیگری دریافت می‌دارند، ماهیت حقوق دارد و تابع مقررات فصل مربوط بـه مالیـات بـر درآمـد حقـوق اسـت. طبـق همـین مقررات برای شمول مالیاتِ ایران بر درآمد آنان یکی از عناصر لازم وجـود نـدارد و آن اشـتغال در ایران است (به ماده ۸۲ قانون مالیات های مستقیم رجوع شود). عدم توجهِ مالیات به درآمد آنان بـه این مناسبت است و نه به سبب معافیت صادراتیِ مذکور در قانون برنامه.

بحث صدور خدمات در زمینهٔ تجارت الکترونیک نیز مطرح می شـود. خـدماتی کـه از ایـن طریـق عرضه می گردد کلاً تحـت عنـوان خـدمات غیـر ملمـوس یـا خـدمات معنـوی (intangible or intellectual services) نامگذاری شده اند. خدمات حرفه ای، خدمات مـالی و بـانکی، خـدمات بازرگانی و انواع و اقسام خدمات دیگر می توانند در عرصهٔ صادرات وارد شوند. مثلاً حتـی اظهـار نظر مشورتی از سوی یک حقوقدان ایرانی که از طریق سایت خود و در ازای دریافت حق الزحمـه در اختیار مشتریان خارجی قرار دهد، خود نوعی صادرات خدمت به شمار می رود. چنین مـواردی هنوز در ایران رواج نیافته است ولی در جهان غرب رایج است و روز به روز هم بر دامنهٔ آن افزوده می شود.

معافیت مالیات حقوق - مبنای آستانهٔ مالیاتی

ت. اکباتان

ماده ۸۴ قانون مالیات های مستقیم که درآمد حقوق را تا میزان معینی از مالیات معـاف مـی دارد، از اهمیت خاصی برخوردار است زیرا اثر آن محدود به این گونه درامد نبـوده و نـسبت بـه انـواع دیگری از درآمد نیز به عنوان آستانهٔ مالیاتی مورد قبول قرار گرفته است. آستانهٔ مالیاتی سـطحی است از درآمد، منافع، فروش و غیره که اِعمال مالیات از آن به بعد صورت مـی پـذیرد. نـسبت بـه درآمدهای زیر این سطح مؤدی از مالیات بر درآمد معاف است و اگر ارثیه اشخاص هم زیر چنان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

سطحی باشد مالیات به آن تعلق نمی گیرد. همچنین فروشنده ای که میزان فروش وی زیر آستانهٔ مالیاتی است معمولاً از مالیات بر ارزش افزوده معاف شناخته می شود.

به موجب ماده ۸۴ مذکور رقم آستانهٔ مالیاتی معادل یکصد و پنجاه برابر حد اقل حقوق مبنای جدول حقوق موضوع ماده یک قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت تعیین شده است. این مبنا با گذشت زمان و با توجه به روند تورمی تغییر داده می شود و به این خاطر ضریبی منظور گردیده است که تغییر مورد بحث در آن اِعمال می گردد. ضریب مذکور طی سال های گذشته معمولاً رو به افزایش بوده است و پا به پای این افزایش آستانهٔ مالیاتی نیز بالا برده می شود و رسماً از سوی مدیریت مالیاتی کشور اعلام می گردد. آخرین اصلاح در این خصوص به موجب مصوبه مورخ ۸۵/۱/۲۱ هیأت وزیران صورت پذیرفته و متعاقباً از سوی سازمان امور مالیاتی کشور جهت اجراء ابلاغ گردیده است. بر اثر این اصلاحیه رقم استانهٔ مالیاتی افزایش یافته و سالانه به ۲۵۹۲۰۰۰۰ ریال بالغ گردیده است. به این نحو نرخ های مالیاتی نسبت به درآمدهای متجاوز از این آستانه قابل اِعمال خواهد بود.

تعمیم آستانه

همان گونه که گفته شد معافیت مورد بحث منحصراً شامل درآمد حقوق نمی گردد و در موارد دیگری نیز به عنوان آستانهٔ مالیاتی شناخته شده است. این موارد عبارتند از:

الف – درآمد مستغلات به شرط این که مؤدی شخص حقیقی باشد و هیچ درآمد دیگری جز این نوع درآمد نداشته باشد. این مطلب ضمن ماده ۵۷ آمده است که می گوید: «**در مورد شخص حقیقی که هیچ گونه درآمدی ندارد تا میزان معافیت مالیاتیِ درآمد حقوق موضوع ماده ۸۴ این قانون از درآمد مشمول مالیات سالانهٔ مستغلات از مالیات معاف و مازاد طبق مقررات این فصل مشمول مالیات شناخته می شود**». دلیل تعمیم رقم آستانهٔ مربوط به مالیات حقوق به این مورد روشن است. تغییر در میزان حد اقل حقوق به منظور آن صورت می گیرد که افزایش هزینه های زندگی به سبب تورم و غیره تا حدودی جبران شود. این مصلحت در مورد صاحب مستغلاتی که یگانه درآمدش از همین طریق تأمین می گردد، نیز صادق است.

ب – نسبت به درآمد مشاغل که در این باب ماده ۱۰۱ می گوید: «**درآمد سالانهٔ مشمول مالیات مؤدیان موضوع این فصل که اظهارنامه مالیاتی خود را طبق مقررات این فصل در موعد مقرر تسلیم کرده اند تا میزان معافیت موضوع ماده ۸۴ این قانون از پرداخت مالیات معاف و مازاد آن به نرخ های مذکور در ماده ۱۳۱ این قانون مشمول مالیات خواهد بود**». در این مورد نیز تعمیم آستانهٔ مالیاتیِ

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

مربوط به درآمد حقوق همان است که بالاتر ذکر شد. فرض قانون کنار نهادن مبلغی است به عنوان حد اقل درآمد تا این مبلغ برای هر فرد یا خانواده ای مصون از تأثیر مالیات بماند. به این ترتیب قانون رفتار یکسان و متساوی را منظور داشته است. اما شرط برخورداری صاحبان مشاغل از این ارفاق تسلیم به موقع اظهارنامه مالیاتی است، نهایت این که چند سال است در قوانین بودجه کل کشور مقرراتی گنجانیده می شود که گروهی کثیر از صاحبان مشاغل را از الزام به این شرط معاف می دارد. این گروه مشمولان بند «ج» ماده ۹۵ هستند که به سبب کوچک بودن سطح شغل و درآمد خود تکالیف سبک تری در زمینهٔ نگاهداری دفاتر و سوابق برعهده دارند و طبعاً از لحاظ تعداد بسیار بیش از باقی صاحبان مشاغلِ مذکور در بندهای الف و ب همان ماده هستند (از جمله ملاحظه شود بند «و» تبصره یک قانون بودجه سال ۱۳۸۵).

اما در مورد مالیات بر ارث، مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و مالیات بر درآمد اتفاقی از رقم آستانهٔ مالیات حقوق استفاده نشده است. در رابطه با مالیات بر ارث، آستانهٔ دیگری ضمن ماده ۲۰ قانون پیش بینی شده است که معادل سی میلیون ریال از سهم الارث هر وارثِ می باشد. در صورتی که وارث کم تر از بیست سال سن داشته یا محجور و یا معلول از کار افتاده باشد، این رقم به پنجاه میلیون ریال افزایش می یابد. در عین حال این معافیت منحصراً به وراث طبقه اول مربوط است و نسبت به باقی ورثه جاری نمی باشد. دلایل رفتار غیر مساوی با وراث بر حسب قرابت آنها با مورّث روشن است و نیازی به تکرار آن نمی بیند، ضمن این که در اغلب کشورهای جهان نیز چنین تفاوت رفتاری ملحوظ گردیده است.

نسبت به درآمد اتفاقی اساساً رقم آستانه منظور نگردیده است و دلیل آن هم روشن است. عنوان این گونه درآمد خود گویای مطلب است. ماده ۱۱۹ در توصیف درآمد اتفاقی می گوید: «**درآمد نقدی یا غیر نقدی که شخص حقیقی یا حقوقی به صورت بلاعوض و یا از طریق معاملات محاباتی و یا به عنوان جایزه و یا به هر عنوان دیگری از این قبیل تحصیل می کند**». همین اوصاف منظور نداشتن حد اقل درآمد معاف از مالیات را توجیه می کند.

اشخاص حقوقی

در مورد مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی موضوع قابل بحث است. در اصلاحات بهمن ماه سال ۱۳۸۰ ارفاق عظیمی در حق اشخاص حقوقی به عمل آمد و آن کاهش فوق العاده در نرخ مالیات بر درآمد بود. قبلاً حد اکثر نرخ مالیاتی در مورد اشخاص حقیقی ۵۴ درصد بود (ماده ۱۳۱). علاوه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

بر این مالیات دیگری به عنوان مالیات بر شرکت به نرخ ۱۰ درصد وجود داشت (بند «د» ماده ۱۰۵) که از جمع درآمد مشمول مالیات گرفته می شد. ضمناً نرخ ۵۴ درصدی یادشده هرچند به آخرین لایه درآمدیِ شرکت ها، یعنی درآمد مازاد بر سی میلیون تومان مربوط بود و درآمدهای پایین تر مشمول نرخ های سبک تر قرار می گرفت، اما می توان گفت که امروزه سی میلیون تومان در سال و یا ۲/۵ میلیون تومان در ماه برای اکثر شرکت ها عایدی قابل توجهی نیست و قسمت اعظم درآمد آنها، بویژه با توجه به اثرات تورم، به آسانی به این سطح صعود می کند و در آن صورت می توان گفت که نرخ حد اکثر یعنی ۵۴ درصد (در صورتی که ملغی' نمی شد) بخش مهمی از درآمد لا اقل شرکت های بزرگ و متوسط را در بر می گرفت که با افزودن نرخ ۱۰ درصد مالیات بر شرکت به شرح فوق، این گونه شرکت ها در واقع تابع نرخ مالیاتی روی شصت در صد می شدند. اکنون این نرخ بالای شصت درصد به ۲۵ درصد فرو افتاده است که به منزلهٔ ارفاق بس بزرگی در حق اشخاص حقوقی به شمار می رود.

منظور از بیانات فوق این بود که منظور نداشتن رقم آستانه همانند بخش مشاغل و غیره محتملاً با توجه به همین کاهش فوق العاده نرخ مالیاتی بوده است که جایی برای ارفاق بیشتر باقی نمی‌گذارد. ضمن این که سود سهامِ پرداختی به سهامداران نیز به موجب تبصره ٤ ماده ۱۰۵ از مالیات معاف شناخته شده است. این منطق قابل فهم است، اما در عین حال نمی توان وضع شرکت های کوچک، یا بهتر بگوییم شرکت های ضعیف، را در این میان نادیده گرفت. صِرف دارا بودن عنوان شرکت با درآمد بالا ملازمه ندارد. چه بسا صاحبان مشاغلی که بدون تشکیل شرکت درآمدی به مراتب بالا تر از برخی شرکت ها دارند و در عین حال از ارفاق مربوط به آستانهٔ مالیاتی بهره می گیرند. ضمن این که وجود شرکت مستلزم تعدد شرکا است حال آن که عنوان مشاغل به مفهوم واحد بودن سرمایه گذار است.

آنچه توجه به نکتهٔ فوق را بیشتر ایجاب می کند، این نکته است که نظام پیش بینی شده در قانون مالیاتی ایران فاقد مکانیزم معروف به سیستم انتساب یا سیستم اعتبار مالیاتی (imputation system) است. تحت این نظام مجموع سود مشمول مالیاتِ شرکت به نرخ یا نرخ های قانونی مشمول مالیات بر شرکت قرار می گیرد. سپس بعد از تقسیم سود، هر سهامداری استحقاق استفاده از یک اعتبار مالیاتی معادل تمام یا درصدی از مالیات بر شرکتِ پرداختی متناسب با سود سهام خود را خواهد داشت. سهامداران به هنگام محاسبه و پرداخت مالیات بر درآمد شخصی خود سود سهام دریافتی را نیز به عنوان یک قلم از درآمد منظور می نمایند و سپس مالیات آنان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

در مجموع تعیین می شود و از رقم مالیات، آن اعتبار مالیاتیِ مربوط به سود سهام که ذکر کردیم از عدد مالیاتی کسر می شود. حتی اگر با کاربرد این روش اعتبار مالیاتی مذکور از بدهی مؤدی تجاوز کند، وی می تواند استرداد مالیات مازاد را تقاضا کند. اما در قانون مالیاتی ایران چنین ترتیباتی وجود ندارد. البته قبلاً مقررات مربوط به مالیات بر جمع درآمد در قانون مالیات های مستقیم وجود داشت که از جمله دلایل آن پرداختن به همین گونه مسائل بود. اما چنان که می‌دانیم این بخش به موجب اصلاحات بهمن ماه ۱۳۸۰ از متن قانون حذف شد، ضمن این که در زمان بقاء هم به درستی اجرا نمی شد. به هر تقدیر با توجه به مجموع این ملاحظات و دلایل شاید بتوان راهکاری را برای جبران عدم تعادلی که فوقاً شرح دادیم جستجو نمود که تصور نمی رود کار چندان مشکلی باشد.



مالیات و بازرگانی الکترونیک

(بخش چهارم)

محمد توکل

در شماره های پیشین مسائل مختلفی را در زمینهٔ تجارت الکترونیک و جنبه های مالیاتی آن مطرح ساختیم. در این شماره به مبحث خاصّی می پردازیم که در مذاکرات و بررسی های جهانی پیرامون همین جنبه از بازرگانی الکترونیک مورد توجه می‌باشد و آن اصول کلی است که باید در تعیین چهارچوب و سیاست مالیاتیِ این نوع از داد و ستد مورد رعایت قرار گیرد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

اصول مالیاتی و تجارت الکترونیک

همان طور که قبلاً بیان داشتیم، از بین مراجع بین‌المللی، سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی (OECD) بیشترین توجه را به جنبه های مالیاتی تجارت الکترونیک معطوف داشته است. مبحث این شماره از مجله را با یادآوری اقدامات و یافته‌های همین سازمان آغاز می کنیم. در کنفرانس تورگو (فنلاند) که به همت این سازمان در نوامبر سال ۱۹۹۷ تحت عنوان «برچیدن موانع تجارت الکترونیک» تشکیل شد، توجه عمده (همان گونه که از عنوان کنفرانس بر می آید) معطوف به ایجاد محیط و جوّی بود که مناسب حال توسعهٔ کامل بازرگانی الکترونیک باشد. اما در کنار آن مسألهٔ مالیات خود نمایی می کرد و به این حقیقت توجه شد که باید نوعی تعادل بین دو مصلحت پدید آید. نخست مصلحت توسعه و شکوفائی تجارت الکترونیک و دیگری حفظ منابع مالیاتی که بخش عمده ای از هزینهٔ دولت ها بر آن استوار است. قضیه مالیاتی در کنفرانسی که بعداً در اتاوا (کانادا) تشکیل شد بیشتر مورد توجه قرار گرفت. در این کنفرانس (تحت عنوان: جهان بی مرز – ارتقاء ظرفیت بازرگانی الکترونیک) وزرای دول عضو سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی و نمایندگان برخی دولت های خارج از سازمان و همچنین بخش خصوصی شرکت داشتند. از دست آوردهای مهم این اجلاس توافق بر سر چند اصل معین بود که توصیه شد در تدوین سیاست مالیاتی کشورها مورد رعایت قرار گیرد. آگاهی از چنین اصولی برای سیاست گذاری های آینده ایران در زمینهٔ مسائل مربوط به تجارت الکترونیک حائز اهمیت خواهد بود. به همین مناسبت مطالب این شماره از مجله را به بحث پیرامون اصول مذکور اختصاص می دهیم که عبارتند از:

۱. بی طرفی

به موجب این اصل وضع مالیات ها باید به نحوی باشد که در رابطه با نوع سنّتی بازرگانی از یک سو و گونهٔ الکترونیک آن از سوی دیگر، جنبهٔ بی طرفی رعایت گردد و مقولهٔ مالیات نسبت به تفاوت های بین این دو به نحو خنثی' عمل کند. نتیجه باید چنان باشد که تصمیمات تجاری در گرایش به سوی یکی از این دو نوع داد و ستد، فارغ از جنبه های مالیاتی قضیه صورت پذیرد و بر ملاحظات اقتصادی استوار باشد. لازمهٔ چنین رفتاری بویژه این خواهد بود که مؤدیان با پرداختن به معاملات مشابه در هر یک از این دو دسته از تجارت، تابع سطح مالیاتی مساوی قرار گیرند. هرگونه معافیت، تخفیف و ارفاق مالیاتی نیز طبعاً باید به طور یکسان برقرار شود، هرچند که به نظر می رسد وجود این گونه ارفاقات به سبب پیچیدگی که در تطبیق قانون پدید می آورد،

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

به هرحال ممکن است موجبات انحراف از قاعدهٔ فوق را فراهم آورد، ضمن این که با اصل «سادگی و اطمینان» نیز که پایین تر به آن اشاره خواهیم کرد در تعارض خواهد بود.

البته توجه به این نکته ضرورت دارد که این گونه بی طرفی و تساوی رفتار، محدود به مقولهٔ مالیاتی خواهد بود و مساوات فقط از این جهت رعایت خواهد شد. این که تجارت الکترونیک و بازرگانی سنّتی در مجموع از شرایط یکسان برخوردار باشند، امری است به غایت بعید. از هر چیز که بگذریم هزینه های بازرگانی الکترونیک به مراتب نازل تر از مخارجی است که بازرگانان سنّتی در زمینه های مشابه ناگزیر از پرداخت آنها هستند. تنها هزینه های تبلیغات را در نظر بگیریم که تا چه حدّ در عالمِ مجازیِ الکترونیک سهل تر و ارزان تر از تجارت سنتی و انجام شده در دنیای واقعی و فیزیکی تمام می شود. انواع هزینه های دیگر نیز همین وضع را دارند. تعداد کارکنان به حدّ اقلّ تنزل می یابد. هزینهٔ ارتباطات، تأمین محل و غیره و غیره همگی با صرفه جوئی بسیار نسبت به تجارت سنتی انجام شدنی هستند. البته این تفاوت ها ناشی از خصلت و طبیعت امور هستند و به همین جهت شاید نتوان تعدیلی از این جهت پدید آورد و تدبیر مؤثری اندیشید. ولی آنچه به محدودهٔ مالیات مربوط می شود، حدّ اقلّ کاری که می توان کرد، تأمین رفتار مساوی در قبال دو نوع بازرگانی مورد بحث است. البته در همین حدّ هم به نظر می رسد قضیه چندان ساده نباشد و مستلزم بررسی و اتخاذ تصمیم های مناسب در هر مورد است. به عنوان مثال در مورد ایران می توان پرسید آیا کافی است که فرضاً مندرجات فصل های مالیات بر درآمد مشاغل، مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی، معافیت ها، هزینه های قابل قبول، جرایم و تشویقات و نظایر آنها را در متن قانون مالیات های مستقیم بدون تمایز و تفاوت نسبت به تجارت الکترونیک نیز قابل اجرا بدانیم؟ آیا در این صورت رفتار مساوی مالیاتی نسبت به هر دو نوع از بازرگانی تأمین خواهد شد؟ به نظر نمی رسد پاسخ به این سئوال کار آسانی باشد و قطعاً مستلزم بررسی مورد به مورد خواهد بود که در عین حال همه جانبه نیز باشد، یعنی توأم با ملاحظهٔ شرایطِ عینیِ بازرگانی الکترونیک صورت پذیرد.

در اینجا لازم است یادآور شویم که شرط بی طرفی مالیاتی ضمن سیاست های تجارت الکترونیک جمهوری اسلامی ایران هم پذیرفته شده است. تصویبنامه شماره ۲۱۰۶۷/ت ۲۵۵۹۸/ هـ مورخ ۱۳۸۲/۵/۶ هیأت وزیران تحت عنوان «**سیاست تجارت الکترونیکی**[1] **جمهوری اسلامی ایران**» به مسائل

(۱) یادآوری می‌شود که واژه الکترونیک خود صفت است و اتفاقاً پسوند آن که نشانهٔ صفت می‌باشد، مشترک بین بسیاری از زبان‌های هند و اروپایی و از جمله فارسی است. کلماتی مانند نزدیک، تاریک،

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

مربوط به این نوع تجارت پرداخته و از جمله ضمن بند ۹ مـی گویـد: «**وزارتخانـه‌هـای امـور اقتـصادی و دارایی و بازرگانی موظفند ترتیبی اتخاذ نمایند که مالیـات‌هـا و حقـوق گمرکـی اخـذ شـده از کالاهـا و خدمات مبادله شده در این روش افزون‌تر از سایر روش‌ها نباشد**» بـه ایـن ترتیـب تـصویبنامه مـورد بحث خواسته است اصل بی طرفی مالیاتی در رابطه با بازرگانی الکترونیک را بیان کند، امـا نحـوهٔ بیان قابل بحث است. وزارتخانه های نامبرده در مقام اجرای قـانون هـستند و حـق وضـع مالیـات ندارند تا بخواهند تبعیضی را در این زمینه اِعمال نمایند.

۲. کارآیی

این اصـل بـه دشـواری هـا و هزینـه هـای لازم جهـت اجـرای قـانون مالیـاتی توجـه دارد. چنـین هزینه‌هایی هم متوجه مؤدیان است و هم بر عهدهٔ سازمان های مالیاتی قـرار مـی گیـرد. برحـسب اصل مذکور هزینه ها و مشکلات مورد بحث باید به حدّ اقلّ ممکـن کـاهش داده شـود. البتـه ایـن قاعده انحصاری به تجارت الکترونیک نـدارد و نـسبت بـه مجمـوع نظـام مالیـاتی صـادق اسـت و مطلوبیت دارد، منتهی وضع بازرگانی الکترونیک چنان است که موضوع را به صورت نیازی حـادّ و مبرم مطرح می نماید. معاملات الکترونیک با خصلت گریز و لغزندگی که ذاتی آنها است، خود به اندازهٔ کافی مسأله ساز هستند که اگر با پیچیدگی ها و طول و تفصیل های اجرایـی هـم درآمیزنـد واقعاً برای هر دو سوی قضیه، یعنی مؤدیان و دستگاه مالیاتی، مشکل آفرین خواهند بود.

۳. سادگی و اطمینان

به موجب این اصل مقررات مالیاتی باید روشن، ساده و به آسانی قابل فهـم باشـد بـه نحـوی کـه مؤدی بتواند با اطمینان خاطر نتایج مالیاتیِ معاملات و اقدامات خود را پیش بینی کنـد و بدانـد کـه بار مالیاتیِ آن معاملات چه اندازه است، به چه نحو باید محاسبه شود و در چـه زمـانی و بـه چـه ترتیب کارسازی گردد. رعایت این قاعده وسیلهٔ تحقق اصل قبلی را نیز فراهم مـی آورد. پیچیـدگی مقررات و دستورالعمل های مالیاتی خود مشکل آفرین و هزینه زا است. اگر قانون مالیاتی ساده و مستلزم حد اقل تشریفات باشد، بسیاری از هزینه ها و زحماتی که بابت اجرای قانون بر سـازمان

باریک، تاجیک و غیره نمونه‌های آن به شمار می‌روند. بنابراین ما به عنوان صفت به همـان لفـظ الکترونیـک بسنده کردیم، امّا در متن تصویبنامه - و بسیاری متـون دیگـر- از صـفت مـذکور مجـدداً صـفت سـاخته و الکترونیکی گفته‌اند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

مالیاتی و مؤدیان تحمیل می شود صرفه جویی خواهد شد و مرتفع خواهد گردید. این اصل نیز مناسب حال هر دو نوع بازرگانی سنّتی و الکترونیک است، ولی در اینجا هم باز وضعیت خاصّ معاملات الکترونیک قاعدهٔ مورد بحث را به یک ضرورت بدل می کند و از حالت بحث نظری خارج می سازد.

٤. مؤثر بودن و منصفانه بودن

منظور این است که نظام مالیاتی باید چنان باشد که از طرفی امکان گریز مالیات و اجتناب از پرداخت مالیات به حدّ اقلّ برسد و از سوی دیگر اقدامات متقابل و ضمانات اجراییِ قانون متناسب با تخلفات و خطرات ناشی از آن باشد. در صورت تأمین منظور فوق مالیات ها به میزان صحیح و در زمان قانونی به حیطهٔ وصول در می آیند و سیستم مالیاتی به طور مؤثر عمل خواهد نمود. گریز مالیاتی به معنی استفاده از شیوه های غیر قانونی و پنهانکاری و ارائه اطلاعات نادرست به‌قصد ندادن مالیات یا کم تر دادن آن است. حالت دیگر، اجتناب از پرداخت مالیات با استفاده از گریزگاه های قانون است به نحوی که ظاهراً تخلفی از قانون صورت نگرفته است و بلکه مؤدی با مهارت و بهره گیری از نقاط ضعف یا خلأ قانون بدهی مالیاتی خود را کاهش می دهد. این همه به‌سبب نارسایی و نقص قانون و بویژه پیچیدگی ها و ابهامات آن مقدور می گردد. در رابطه با بازرگانی الکترونیک این نارسایی ها و پیچیدگی ها آثار منفی خود را به مراتب بیشتر ظاهر می‌سازند و هم مایه کاهش درآمدهای مالیاتی می گردند و هم می توانند موجبات درد سر و هزینه تراشی برای دست اندرکاران تجارت الکترونیک را فراهم آورند.

٥. انعطاف پذیری

خصلت بارز تجارت الکترونیک تحول سریع آن پا به پای پیشرفت های تکنولوژیک است. این واقعیت باید در تدوین موازین مالیاتی مورد نظر قرار گیرد به نحوی که بتواند همراه آن تحولات انعطاف و قابلیت تطبیق نشان دهد.

جنبه های بین‌المللی قضیه

پنج قاعدهٔ مذکور تمامی آن چیزی است که سازمان همکاری و توسعه اقتصادی به عنوان اصول لازم‌الرعایه در تدوین سیاست ها و موازین مالیاتی ارائه داشته است. اما داستان چهره دیگری هم دارد و آن مسائلی است که تجارت الکترونیک در صحنهٔ مناسبات بازرگانی بین کشورها پدید

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

می‌آورد. بسیاری از این مسائل می توانند در حیطهٔ قراردادهای مالیات مضاعف مورد بررسی قرار گیرند و آن در صورتی است که چنین قراردادهایی بین کشورهای مربوط منعقد شده باشد. اما اگر قرارداد مالیاتی وجود نداشته باشد، طبعاً بایستی مقررات بین‌المللیِ قوانین داخلی را مورد نظر قرارداد و روی آنها تأمل نمود. منظور مقرراتِ راجع به مواردی است که به نحوی پای یک قلمرو خارجی، تابعیت خارجی، اقامتگاه خارجی و مقولاتی نظیر آنها به میان آورده می شود. فرضاً بند ۳ ماده یک قانون مالیات های مستقیم که از شخص حقیقی ایرانی مقیم خارج سخن می‌گوید و یا بند ۵ آن که به شخص غیر ایرانی مربوط است و همچنین ماده ۱۰۷ که تکلیف مالیات بر مؤسسات مقیم خارج را تعیین می کند، همگی را می توان جزء مقررات بین‌المللی قانون مالیاتی ایران به شمار آورد.

حال بحث بر سر این است که اولاً قواعد پنجگانهٔ فوق را می توان شامل جنبه های بین‌المللی تجارت الکترونیک هم دانست یا خیر؟ و ثانیاً آیا علاوه بر این ها گنجانیدن اصل یا اصول دیگری در رابطه با جنبه های بین‌المللی داد و ستد الکترونیک هم ضرورت دارد یا نه؟ به نظر می رسد نسبت به سئوال نخست بتوان به آسانی پاسخ مثبت داد. اصول یادشده حاوی نکات مثبتی هستند که اگر قبول آنها نسبت به معاملات داخلی مطلوب باشد، دلیل مهمی وجود ندارد که از پذیرش آنها نسبت به داد و ستد بین‌المللی اباء کنیم.

اما در مناسبات بین‌المللی مسائلی وجود دارند که برای حل آنها به نظر می رسد افزودن قاعده یا قواعد ویژه ای ضرورت داشته باشد. عامل خاصی که این طرز تفکر را القاء می کند سابقهٔ تاریخی قضایا و تجاربی است که از این ممرّ حاصل شده است. هرگونه داد وستد و تجارتی ظاهراً دو طرف دارد، ولی علاوه بر آنها طرف سومی نیز فعالانه در این رابطه دخیل می باشد و آن دولت است که علاوه بر تحمیل قواعد و مقررات خود بر چگونگی مناسبات طرفین، سهم خود را نیز به صورت مالیات طلب می کند. در مناسبات بین طرف های اصلی معامله غالباً قاعدهٔ تحصیل سود حاکم است و در مورد طرف سوم، مالیات مسألهٔ اصلی مورد نظر را تشکیل می‌دهد. حال اگر همین داد و ستد و رابطه بازرگانی جنبه بین‌المللی پیدا کند، پای طرف چهارمی هم به‌میان می‌آید که دولتِ طرف خارجیِ معامله است و او نیز سهم مالیاتی خود را جستجو می کند. از طرفی همان گونه که در مناسبات بین خریدار و فروشنده رقابت بر سر منافع وجود دارد و هر یک سعی در تأمین سود بیشتر برای خود دارد، بین طرف های سوم و چهارم یعنی دولت های متبوع معامله گران اصلی نیز رقابت مشابهی از جهت تحصیل سهم بیشتری از مالیات متعلق به این گونه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

معاملات وجود دارد و این عامل جدیدی است که در مناسبات بازرگانی داخلی مطرح نمی باشد. وجود همین عامل جدید سبب می شود که ما را به اندیشه وادارد که آیا لازم نیست اصل جدیدی بر اصول پنجگانهٔ OECD بیافزاییم که در ارتباط با تجارت الکترونیک برون مرزی قابل اِعمال باشد؟

اصل تسهیم منصفانهٔ مالیات

کمی قبل به تجارب گذشته اشاره کردیم. واقعیت این است که رقابتِ مورد بحث لااقل در اندیشهٔ دول غربی وجود داشته و دارد. در شمارهٔ قبل همین مجله مقاله ای تحت عنوان «کشورهای در حال توسعه و قراردادهای مالیات مضاعف» به چاپ رسیده است که نمونه های چنین رقابتی را در ارتباط با مواد ۷ و ۱۲ قراردادهای مالیاتی نشان می دهد. رقابت مذکور نخست در ارتباط با مناسبات اقتصادی بین کشورهای غربی با ممالک در حال توسعه دنبال می شده است. در سال‌های اخیر نمونه ای از آن در مناسبات بین اتحادیه اروپا از یک سو و ایالات متحده آمریکا از طرف دیگر بروز نمود و اتفاقاً نمونهٔ اخیر به بازرگانی الکترونیک مربوط بود. برای اطلاع از این جریانات خوانندگان را به خواندن مقالهٔ مذکور دعوت می کنیم و در اینجا مختصراً یادآور می‌شویم که فرضاً به موجب ماده ۷ قراردادهای مالیات مضاعف **«منافع ناشی از فعالیت تجاری حاصله توسط مؤسسه تجاری یک دولت متعاهد فقط مشمول مالیات همان دولت خواهد بود»**. این به معنی آن است که اگر شرکت های غربی کالا یا خدماتی را به کشورهای در حال توسعه صادر کنند، هرگونه مالیاتی که به این فعالیت اقتصادی تعلق گیرد تماماً از آنِ کشور محل اقامت شرکت صادر کننده خواهد بود و با این که منبع درآمد، کشور وارد کننده بوده است، چیزی از آن مالیات نصیب کشور اخیر نمی شود. ماده ۱۲ نیز وضع مشابهی را در مورد صادرات تکنولوژی پیش بینی کرده است. منطق قضیه اینجا است که صادرات کشورهای صنعتی به دنیای در حال توسعه به مراتب گسترده تر و از حیث ارزش بسیار بالا تر از صادراتی است که در جهت عکس صورت می پذیرد. در زمینهٔ تکنولوژی نیز وضع روشن است که قسمت اعظم این گونه انتقالات از جهان غرب به کشورهای در حال توسعه صورت می پذیرد و نقش کشورهای اخیر در این زمینه بسیار ضعیف و غیر قابل توجه است.

نتیجه این که تقسیم درامد مالیاتی بین این دو دسته از کشورها منصفانه انجام نمی شود و کشورهای غربی که مبتکر قراردادهای مالیات مضاعف بوده اند، طبعاً به فکر سهم خود بوده اند و ممالک در حال توسعه را بی نصیب، و یا کم نصیب، نهاده اند. همین وضعیت در مورد تجارت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

الکترونیک نیز صادق است، بویژه که قسمت اعظم صادرات فراورده ها و خدمات الکترونیک از جهان صنعتی به دنیای در حال توسعه صورت می پذیرد.

با توجه به این وضعیت آیا نمی توان خواهان آن شد که اصل ششمی بر اصول پنجگانه طرح شده از سوی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در زمینهٔ تجارت الکترونیک افزوده شود که عبارت از «**تسهیم منصفانهٔ مالیات**» باشد؟ البته با این قید که اصل مذکور در مناسبات مربوط به تجارت بین‌المللی الکترونیک مقبول افتد. همچنین در روابط بین دول یا ایالات جزء فدرال نیز می توان از همین قاعده استفاده کرد، به این معنی که اگر داد و ستد الکترونیک بین ایالات یک کشور فدرال صورت پذیرد، طبعاً مسألهٔ تعلق مالیات به این گونه تجارت مطرح خواهد شد که آنگاه می توان از قاعدهٔ فوق استفاده نمود، به این معنی که درآمد مالیاتی به نحو منصفانه ای بین ایالت یا کشور منبع و ایالت یا کشور محل اقامت تقسیم شود. منظور از کشور اقامتگاه آنجایی است که شرکت یا مؤسسهٔ صادر کننده و فروشنده مقیم است و کشور منبع آن است که درآمد مشمول مالیات از آنجا نشأت گرفته است.

مرور زمان مالیاتی

و

مطالبات قدیمی

برزو چکاد

حقوق ایران در رابطه با مسائل مالیاتی موضوع مرور زمان را مورد پذیرش قرار داده و احکام آن را ضمن مواد ۱۵۶ و ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم معین نموده است.

اما به حکم طبیعت خاص مالیات، مرور زمان در اینجا از مفهوم ویژه‌ای برخوردار است و با آنچه در گذشته ضمن آئین دادرسی مدنی پیش بینی شده بود متفاوت است. در آنجا

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

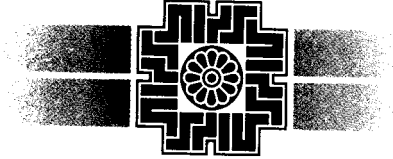
مرور زمان عبارت بود از گذشتن مدتی معین که به موجب قانون پس از انقضای آن دعوی' شنیده نمی شود. به عبارت دیگر فقط وقتی که پای دعوی' و مراجعه به محاکم برای احقاق حق پیش می آمد، مسألهٔ مرور زمان مطرح می گردید و صحبتی از اسقاط حق ماهوی مدعی به سبب گذشتن زمان در میان نبود، هرچند که با قبول مرور زمان ضمانت اجرائی حق یعنی استفاده از دادگاه و امکانات آن منتفی می گشت. این نحوهٔ برخورد با طبع دعاوی مدنی تناسب داشت، زیرا در این دعاوی مدعیِ حق به مرجعی که دارای اقتدار قضایی و بی طرف است رجوع می کند و با شخص مقابل در شرایط مساوی در محضر این مرجع قرار می گیرد. اما در مسائل مالیاتی طرفین وضع دیگری دارند. یک سوی قضیه مرجع دولتی است که همواره در مقام مطالبه است و از اقتدارات خاصی نیز برخوردار است. رسیدگی به موضوع هم لااقل در مراحل نخست تحت همین شرایط جریان می یابد. این که همانند دعاوی مدنی بیایند و بگویند اگر قضیه در هیأت حل اختلاف یا شورای عالی مالیاتی طرح شد و مدعی به مرور زمان استناد نمود، در آن صورت هیأت یا شورا از رسیدگی خودداری خواهد نمود، مناسب دعاوی مالیاتی نخواهد بود.

از سوی دیگر در مورد مؤدیان دو حالت مختلف ممکن است پیش آید. یکی این که اظهارنامهٔ خود را به موقع تسلیم داشته و ارقامی را به عنوان سود یا زیان تعیین کرده باشند. در این حالت اساساً قضیه به استماع یا عدم استماع دعوی' ارتباطی پیدا نمی کند و بلکه بحث بر سر قبول یا عدم قبول اظهارنامه خواهد بود که اگر مرور زمان حاصل شده باشد، رقمی که مؤدی خود به عنوان درآمد مشمول مالیات معین کرده است، ملاک اعتبار خواهد بود و مرجع مالیاتی حق تشخیص رقمی زائد بر آن را ندارد. اما حالت دوم به زمانی مربوط می شود که به طور کلی اظهارنامه ای تسلیم نشده باشد و این اعمّ از آن است که مؤدی موظف به تسلیم اظهارنامه بوده و با این حال از انجام این تکلیف خودداری کرده باشد، و یا این که مؤدی طبق قانون مکلف به تسلیم اظهارنامه در سررسید پرداخت مالیات نباشد. در این شرایط اساساً حق مطالبهٔ مالیات بر اثر مرور زمان منتفی می گردد، مگر این که قبل از حصول مرور زمان برگ تشخیص مالیات از سوی مرجع مالیاتی صادر شده و به مؤدی ابلاغ شده باشد.

پس ملاحظه می شود که مسألهٔ مرور زمان در همان مر حلهٔ تشخیص باید مورد توجه قرار گیرد و نه این که موضوع در مراجع رسیدگی به اختلاف قابل طرح باشد. از طرفی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

تاریخ .....
شماره .....
پیوست .....



سازمان امور مالیاتی کشور

[illegible]

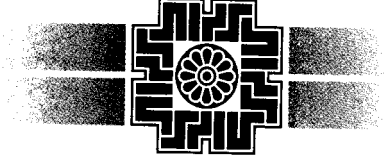
[illegible]

تهران- شهرک قدس- بلوار شهیدداودمان(پونک باختری) کد پستی: ۱٤٦٧٨٨١٣٤١ صندوق پستی: ۱٤٦٦٥/۱۳۸۸ تلفن: ۸۵۷۳۷۳۷ نمابر: ۸۳٦۹۰٤۱ www.storg.ir

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

تاریخ .....
شماره .....
پیوست .....



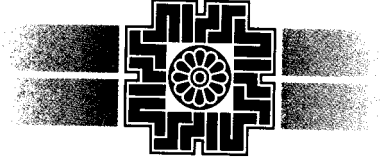
سازمان امور مالیاتی کشور

تهران، شهرک قدس، بلوار شهیددادمان(پونک باختری) کد پستی: ۱۴۶۷۸۸۱۳۴۱ صندوق پستی: ۱۴۶۶۵/۱۳۸۸ تلفن: ۸۵۷۳۷۳۷ نمابر: ۸۳۶۹۰۴۱ www.storg.ir

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

تاریخ .....
شماره .....
پیوست .....



سازمان امور مالیاتی کشور

تهران، شهرک قدس، بلوار شهیددادمان(یونک باختری) کد پستی: ۱۴۶۷۸۸۷۳۴۱ صندوق پستی: ۱۴۶۶۵/۱۳۸۸ تلفن: ۸۵۷۳۷۳۷ نمابر: ۸۳۶۹۰۴۱ www.storg.ir

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

فحوای مواد ۱۵۶ و ۱۵۷ قانون مالیات های مستقیم چنان است که می توان گفت مرور زمان مالیاتی اساساً مُسقطِ حقّ است یعنی حقّ مطالبه را (زائد بر آنچه مؤدی خود پذیرفته است) از میان می برد. در اینجا دیگر ضرورتی ندارد که مؤدی به حصول مرور زمان استناد کند تا حق مطالبه از میان برود، بلکه بدون آن هم حق مرجع مالیاتی برای مطالبه منتفی می گردد. قانون مالیاتی ضمن تعیین چنین مراتبی، ضمانت اجرائی خاصّی هم برای آن تعیین کرده است که در قسمت اخیر بند ۲ ماده ۲۷۰ قانون مالیات های مستقیم منعکس است. به موجب آن اگر مأموران مالیاتی خارج از مهلت مرور زمان مالیاتی موضوع مواد ۱۵۶ و ۱۵۷ مطالبهٔ مالیات نمایند، به موجب حکم دادگاه های دادگستری به حبس تأدیبی از شش ماه تا دو سال محکوم می شوند. چنان که دیده می شود تخلف از مقررات مربوط به مرور زمان جرم شناخته شده و برای آن کیفر زندان تعیین گردیده است.

مطالبات کهنه

پس از توصیف مقررات قانون مالیاتی، اجازه می خواهد مسألهٔ خاصّی را مطرح سازد که با فلسفهٔ مرور زمان چندان بیگانه نیست. هدف مرور زمان تعیین تکلیف امور در مهلت های معقول و جلوگیری از امکان طرح دعاوی و اختلافات پس از سپری شدن زمان طولانی از منشأ و بدایت آن است. در مورد مالیات ها علاوه بر این ملاحظات، موجبات و دلایل خاصّی نیز وجود دارد و آن الزام مأموران مالیاتی به انجام تکالیف خود در فاصلهٔ زمانی مناسب و منطقی است تا هم موجبات وصولِ به موقعِ مطالبات دولت فراهم آید و هم این که تکلیف مؤدیان زود تر روشن شده و برای مدت های طولانی دستخوش مشکلات مربوط به تعقیب دعاوی و غیره نباشند. بخاطر همین موجبات و ملاحظاتِ اخیر بوده است که بند ۲ ماده ۲۷۰ می گوید اگر مالیاتِ مؤدیان بر اثر مسامحه و غفلت مأموران مالیاتی مشمول مرور زمان یا غیر قابل وصول گردد، مقصّر به موجب رأی هیأت عالی انتظامی از خدمات مالیاتی برکنار و حسب مورد به مجازات متناسبِ مقرر در قانون رسیدگی به تخلفات اداری محکوم می شود.

حال که چنین فلسفه ای مورد نظر قانونگذار بوده است، شاید بتوان بحث را در رابطه با بخش دیگری از دعاوی و مطالبات مالیاتی دنبال نمود که دیگر مسألهٔ مرور زمان قانونی در مورد آنها مطرح نیست، اما مدت بسیار طولانی از منشأ و زمان حدوث آنها گذشته است و از جهت همین اطاله و به درازا کشیدنِ مطالبات است که با فلسفهٔ مرور زمان ارتباط و مناسبت پیدا می کنند. صحبت از آن دسته

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

از مطالبات مالیاتی است که می توان در مورد آنها از وصف کهنه یا قدیمی استفاده کرد. چنان که می دانیم استفاده از عنوان مرور زمان برای خاتمه بخشیدن به دعاوی و مطالبات مالیاتی تا زمانی مقدور است که مالیات به مرحلهٔ تشخیص و تعیین ارقام بدهی منتهی نشده است. پس از این مرحله که ممکن است با طی مراحل حلّ اختلاف و غیره نیز همراه بوده یا نباشد، دیگر نمی توان به حصول مرور زمان استناد نمود و بلکه مطالبهٔ مالیات و اقدام برای وصول آن همچنان ادامه خواهد داشت.

اما بحث بر سر این است که چنین مرحله ای تا کی می تواند ادامه داشته باشد؟ ببینیم قانون مالیات های مستقیم چه پاسخی را برای این پرسش ارائه می دهد. جواب مستقیمی را در متن قانون نمی توان یافت، ولی به طور غیر مستقیم می توان استنباط نمود که قانون پایانی را برای مرحلهٔ مذکور مقرر نداشته است و بلکه اختتام آن موکول به تصریحِ قانونی است. به عبارت دیگر وظیفهٔ مطالبه و پیگیری مالیات و متعلقات آن همچنان ادامه می یابد، مگر این که قانون خود صریحاً مطالبات مربوط را غیر قابل مطالبه یا مشمول بخشودگی بشناسد. به عنوان دلیلی بر اثبات این نظر از جمله به تبصره ماده ۱۳۰ قانون مالیات های مستقیم استناد می نماید که می گوید: **«وزارت امور اقتصادی و دارایی می تواند بدهی مالیات هایی که سال تحصیل درآمد مربوط یا تعلق آنها حسب مورد قبل از سال ۱۳۶۸ باشد را تا سقف یک میلیون ریال برای هر مؤدی در نقاطی که مقتضی بداند کلاً یا جزءاً مورد بخشودگی قرار دهد»**. به این ترتیب مالیات بر درآمدهایی که لااقل ۱۷ سال از رسیدن آنها به دست مؤدیان می گذرد، هنوز قابل مطالبه است. هفده سال عدد حدّ اقلّ است و منعی وجود ندارد که بیست سال یا بیش از آن هم از چنان تاریخی گذشته باشد. نکتهٔ دقیق تر این که تبصره مذکور جزء افزوده های اصلاحیه اواخر سال ۱۳۸۰ می باشد، یعنی وجود چنین کیفیتی کماکان مورد قبول و تأیید قانون می باشد[1]

اِشکال موضوع وقتی ظاهر تر می شود که به مسألهٔ جریمه ها توجه کنیم. به عنوان مثال در نظر بگیرید که به موجب ماده ۱۹۰ قانون مالیات های مستقیم تأخیر در پرداخت مالیات مستوجب تعلق جریمه ای معادل ۲/۵ درصدِ مالیات به ازای هر ماه، یعنی ۳۰ درصد در سال، می باشد و این جریمه حدّ ایست و توقفی ندارد و همچنان می تواند برای سال ها

---

۱. نمونهٔ دیگر تبصرهٔ ماده ۱۷۶ است که به موجب آن «مالیات هایی که سال تحصیل درآمدِ مربوط یا تعلق آن حسب مورد قبل از سال ۱۳۴۶ می باشد و تا تاریخ تصویب این قانون پرداخت نشده باشد، قابل مطالبه نخواهد بود».

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

تاریخ ۸۵/۵/۱۱
شماره ۲۸۴/۲۰۰۶
پیوست .....

سازمان امور مالیاتی کشور
حوزه ریاست ، روابط عمومی و امور بین الملل

جناب آقای علی اصغر سنایی
مدیر کل محترم دفتر طرح و برنامه

باسلام و احترام
به پیوست یک جلد از تازه ترین شماره های فصلنامه تخصصی مالیات

جهت ملاحظه و بهره مندی از پیشنهادهای ارزنده جنابعالی تقدیم می شود.۳۰۴۸

محمد متین
مدیر کل

تهران، شهرک قدس، بلوار شهیددادمان(پونک باختری) کد پستی: ۱۴۶۷۸۸۷۳۴۱ صندوق پستی: ۱۳۸۸ ۱۴۶۶۵ تلفن: ۸۷۵۳۶۹۶ نمابر: ۸۳۶۹۰۲۶ www.storg.ir

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

و دهه ها ادامه یابد. در نظر بگیرید که مجموع این عوامل می تواند چه حالت بغرنج، نامطلوب و غیر معقولی را پدید آورد.

اکنون پرسش این است که آیا این اندازه اطالهٔ کارها از نظر اداره و ساماندهی امور به مصلحت است؟ در حالی که مرور زمان مالیاتی برای مواردی که مؤدی اظهارنامه تسلیم داشته است، فقط یک سال است، باز گذاشتن درها برای مطالبهٔ مالیات پس از بیست سال و بیش تر از بیست سال قاعدتاً بایستی منطق خاصی داشته باشد که چندان روشن نیست. شاید راه صحیح این باشد که فرضاً پرونده های مالیاتیِ دارای منشأ ۱۵ سال یا بیشتر مورد مطالعه قرار گیرد و دیده شود که از حیث مبلغ و اهمیت در چه حدّی هستند و آیا مفتوح ماندن آنها به صلاح هست یا خیر. چنین بررسی می تواند راهگشای آینده نیز باشد تا شاید بتوان قاعده ای منطقی در این مورد پایه گذاری کرد و در متن قانون جای داد.

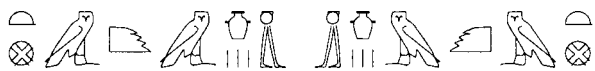
علاوه بر مورد فوق که افزودهٔ اصلاحات اخیر قانون مالیاتی است، برخی مواد دیگر قانون نیز هستند که به همین نحو اشاره به گذشتهٔ دور دارند و از کاربرد مقرراتی سخن می گویند که معلوم نیست در زمان حاضر نیز مورد عملی دارند یا خیر. البته این موارد به مسألهٔ مرور زمان و قدیمی بودن مطالبات مربوط نیستند ، بلکه از حالاتی سخن می گویند که فرض بقاء آنها بعید است. از جمله ماده ۹۹ به قراردادهای پیمانکاری اشاره می کند که پیشنهاد آنها قبل از اسفند سال ۱۳٦٦ تسلیم شده است و تکلیف مالیاتی آنها معین شده است. آیا هنوز قراردادهای پیمانکاریِ در حال اجرا وجود دارند که مقدمات عقد آنها به بیست سال پیش باز می گردد؟ تبصره همین ماده هم حالت مشابهی را ترسیم می کند. تبصره ماده ۱۰٤ نیز به همان قراردادها اشاره دارد و فرض آن این است که هنوز پرداخت های مربوط به این قراردادها ادامه دارد و می گوید از هر پرداخت پنج درصد علی‌الحساب ماده ۱۰٤ باید کسر و به ادارات دارایی ارسال گردد.

البته هر سه مورد اخیر باقی مانده از متن اصلی قانون سال ۱۳٦٦ هستند. در زمان تصویب قانون مذکور صحیح همین بود که مطالبی از این قبیل در متن قانون گنجانیده شود و اکنون فقط پرسش این است که آیا بهتر نبود ضمن اصلاحات پایان سال ۱۳۸۰ تکلیف این موارد هم روشن می شد و در صورت لزوم نسبت به حذف این قسمت از قانون اقدام می گردید؟ و اگر آن زمان چنین کاری انجام نشد، آیا در فرصت مناسب بهتر نیست این مواد و تبصره ها و موارد مشابه آنها از متن قانون برداشته شوند؟

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

عبارت «این قانون»

اکنون که بحث موادی از قانون به شرح فوق به میان آمد، بد نیست به یک نکتهٔ جانبی در رابطه با برخی از این گونه مواد اشاره کنیم و آن کاربرد عبارت «این قانون» است که گاهی منظور از آن قانون اسفند ماه سال ۱۳۶۶ است و گاهی اصلاحیه بهمن ماه سال ۱۳۸۰ مورد نظر می باشد. علاوه بر این عبارت «این اصلاحیه» نیز در متن قانون به چشم می خورد که به اصلاحیه سال ۱۳۷۱ قانون مالیاتی مربوط است. البته این تفاوت مأخذ در مواردی تأثیر خاصی برجای نمی گذارد، ولی مواردی نیز وجود دارند که در آنها چنین تفاوتی دارای اثرات وضعی است. به عنوان مثال ماده ۱۷۳ می گوید: **« این قانون از اول فروردین سال ۱۳۶۸ بموقع اجراء گذاشته می شود و مقررات آن شامل کلیه مالیاتها و مالیات بر درآمدهائی است که سبب تعلق مالیات یا تحصیل درآمد حسب مورد بعد از تاریخ اجرای این قانون بوده... الخ»**. در مقابل به موجب ماده ۲۷۳: **«تاریخ اجرای این قانون از اول سال ۱۳۸۱ خواهد بود ... الخ »** همچنین ماده ۲۵۱ مکرر راجع به هیأت رسیدگی کننده به شکایات موضوع این ماده می گوید: **«... حکم این ماده نسبت به عملکرد سنوات ۱۳۶۸ تا تاریخ تصویب این اصلاحیه نیز جاری خواهد بود»**. نیازی به گفتن نیست که قانون مالیات های مستقیم به صورت ادغام شده منتشر می شود و به عنوان قانون واحد و یکپارچه ای منعکس می گردد. در نتیجه چنان موادی ابهام زا خواهند بود، بویژه برای کسانی که از تاریخچه تحولات قانون آگاهی ندارند.



تاریخ مالیات

مصر باستان

دکتر محمد توکل

در این گفتار معادل هیروگلیفیِ برخی واژه های مصری آورده شده است. از آنجا که نقل آنها درمتن گفتار سبب ناموزونی سطور می شد، همگی را به صورت زیرنویس صفحات آورده ایم. هیروگلیفی خط کتابت مصر باستان است که کاربرد آن از حدود سه هزارسال قبل از میلاد تا اواسط قرن سوم میلادی ادامه داشته است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

کشوری که امروزه به نام مصر خوانده می شود کهن ترین تاریخ جهان را دارا می باشد. شروع دوران تاریخی - یعنی پیدایش دولت و جامعه سیاسی - در این سرزمین به هزارهٔ چهارم پیش از میلاد باز می‌گردد. نخست دو دولت جداگانه در شمال و جنوب مصر پدید آمدند. این دو بخش از خصوصیات جغرافیایی متفاوتی برخوردارند و موقعیت های استراتژیک آنها نیز در آن زمان متفاوت بود. این وضع چند قرن ادامه داشت تا در اواخر هزاره چهارم هر دو بخش تحت سلطهٔ فرمانروائیِ واحدی قرار گرفتند و دورانی در تاریخ مصر آغاز شد که به دوران سلسله‌ها معروف است. از آن زمان تا حملهٔ اسکندر و برقراری حکومت جانشینان وی جمعاً ۳۲ سلسله در مصر به‌فرمانروایی رسیدند. اما در این دوران هم باز به دو بخش شمالی و جنوبی مصر به عنوان دو ناحیه ممتاز از یکدیگر می نگریستند، کما این که فراعنه مصر را پادشاه مصر علیا و مصر سفلی[۱] می نامیدند. حتی امروزه هم این تقسیم بندی به نحوی رعایت می شود.

از زمان فرمانروائی جانشینان اسکندر به بعد استقلال مصر خاتمه یافته تلقی می شود و این کشور برای مدتی متجاوز از دو قرن و نیم تحت سلطه یونانیان قرار گرفت و از آن پس نیز به‌مستعمرهٔ روم بدل شد که این وضع تا اوایل قرن هفتم میلادی ادامه داشت و آنگاه بلافاصله اعراب جایگزین رومیان شدند و دوران اسلامیِ تاریخ مصر آغاز گردید.

به این ترتیب مصر از یک پیشینه تاریخی پنج هزار و پانصد ساله برخوردار است که حدود ۳۲۰۰ سال آن به دوران قبل از سلطه یونانیان و رومیان مربوط می شود. عهد یونانی - رومی جمعاً حدود نهصد سال به طول انجامید و دوره پس از آن هم دوران اسلامی تاریخ مصر را تشکیل می‌دهد. در تمامی این اعصار مدنیت مصری به طور عمده حاشیه رود نیل را در بر می گرفته است که از جنوب به سوی شمال جریان دارد. حیات مصر به نیل وابسته بوده و هست و آبادانی کشور همه به برکت نیل بستگی داشته است. کشاورزی که جزء اصلی اقتصاد کشور به شمار می‌رفته متکی به نیل بوده است و حمل و نقل نیز عمدتاً در مسیر نیل انجام می پذیرفته است.

از لحاظ محدودهٔ جغرافیایی کشور اصلیِ مصر از حدود آبشار اول در جنوب آغاز می شده و تا مصبّ نیل در منتهی‌الیه دلتای این رودخانه در کنار دریای مدیترانه ادامه داشته است. آبشارهای نیل نقاطی در مسیر این رودخانه بسیار طولانی هستند که تفاوت ارتفاعِ موجود در محل سبب فرو ریختن آب و اطلاق چنین نامی گردیده است. باقی آبشارهای نیل در خاک سودان قرار دارند.

۱- 

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

آبشار اول نزدیک همان جایی است که سد اسوان در سال‌های حکومت جمال عبدالناصر ساخته شد. در این نقطه از نیل جزیره فیل یا الفانتین قراردارد که در مصر باستان جزیره آبو[1] به معنی عاج فیل نامیده می شده و یک نقطه مرزی مهم و مرکز مبادلات بازرگانی سرحدی به شمار می رفته است.

قبل از ورود به بحث راجع به مالیات ها چند نکته را در مورد مصر باستان یاد آور می گردد:

۱. واژهٔ مصر از این سرزمین برنخاسته و بیگانه به شمار می رود. این کلمه را اقوام سامی نژاد با تلفظ های مختلف به کار می بردند (از قبیل موسور، مصرایم و مصر). حتی ایرانیان به تقلید از همسایگان سامی خود آن را مودور می نامیدند که در سنگ نوشته های هخامنشی موجود است. خود مصریان سرزمین خویش را به دو نام می خواندند. نخست آنچه کتابت هیروگلیفی آن در زیر نویس آمده است[2] (با تلفظ تقریبی «تا مِری» به معنی «سرزمین محبوب») و دیگری که رایج تر بود با تلفظ تقریبی کیمیت[3]. معنی لغوی واژه اخیر زمین سیاه به مفهوم حاصلخیز و آبادان است، زیرا خاک اراضی کنار نیل بر اثر گل و لای حاصل از طغیان نیل تیره و بسیار حاصلخیز بود. در مقابل مناطق صحرایی و خشک را زمین سرخ[4] می نامیدند، زیرا رنگ این گونه اراضی به سرخی می زند. تلفظ واژه اخیر دِشِرت است که احتمال دارد منشأ کلمه‌ای باشد که در برخی زبانهای اروپایی به معنی بیابان است (desert). لفظ کیمیت به معنی مصر در دوران های بعدی به کیمی و خیمی بدل شد، کما این که حتی امروزه در زبان قبطی همین نام ها در مورد کشور مصر به کار می روند. قبطیان سکنه اصلی مصر را تشکیل می دهند. واژه های کیمیا و شیمی ریشه در همین نام ها دارند و در واقع به معنی علم مصری به شمار می روند. مصریان بر این رشته از علوم سلطه فراوان داشتند. گواه آن مومیایی های مصری است که پس از هزاران سال هنوز پابرجای مانده اند.

۲. واژه فرعون که به معنی پادشاه مصر به کار می رود، در واقع به معنی کاخ سلطنتی است که در زبان مصری پِرعا[5] نوشته می شد. معنی لغوی این کلمه خانهٔبزرگ است که منظور همان قصر و بویژه قصر سلطنتی است. حرف «ن» در آخر کلمه فرعون (به شکلی که ما به کار می بریم)

---

۱.  ۲.  ۳. ۴. 

۵. 

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

افزوده زبان یونانی است، کما این که فرضاً در زبان انگلیسی بجای آن Pharaoh بدون «ن» می‌گویند. این اصطلاح در آغاز به معنی همان کاخ سلطنتی به کار می رفت، ولی در دوران های بعدی به معنی دربار نیز از آن استفاده شد و بالاخره کاربرد آن به معنی پادشاه مربوط به دوران های متأخر تاریخ مصر است. این که از حکومت و یا فرمانروای کشوری با کاربرد نام قصر حکومتی یاد کنند، در دنیا امر رایجی است. کما این که فرضاً دولت عثمانی را «باب عالی» می گفتند و یا امروزه کاخ کرملین را به مفهوم دولت روسیه و یا کاخ سفید را در اشاره به ریاست جمهوری آمریکا به کار می برند.

۳. در تاریخ مصر مدت ها اقتصاد مبادله‌ای برقرار بوده است، یعنی کالاها را با هم معاوضه می‌کردند. ورود پول به اقتصاد این کشور به دوران های بالنسبه متأخرِ تاریخ مصر باستان مربوط می‌شود.

پس از این مقدمه به ذکر مطالب مالیاتی می پردازیم.

مالیات کشاورزی

این رشته بنا به دلایلی روشن مهم ترین منبع درآمد مالیاتی در مصر با ستان به شمار می‌رفته است. اولاً همان طور که بالاتر اشاره کردیم، کشاورزی مهم ترین منبع ثروت در مصر به حساب می‌آمده است. سراسر مصر جز حاشیه نیل بسیار خشگ است و حتی بخش غربی کشور که به صحرای لیبی معروف است و ادامه صحرای آفریقا است، خشگ ترین قسمت این صحرا به حساب می آید. میزان بارندگی هم در مصر بسیار اندک است. در نتیجه تمامی توجه سکنه کشور به اراضی حاشیه نیل دوخته بوده است. البته منطقه دلتا در شمال وضع استثنایی دارد و به برکت شاخه شاخه شدن نیل وسعت اراضی حاصلخیز آن زیاد است. اما اولاً دلتا به طور نسبی بخش کوچکی از کشور را تشکیل می دهد، ثانیاً آبادانی این منطقه هم در واقع از برکت نیل است.

طغیان رود نیل سرآغاز ظهور برکات این نهر عظیم بوده است. گل و لای بجای مانده از طغیان چنان مایه حاصلخیزی و زورآوری به زمین می بخشیده است که کشت و زرع در این منطقه را به یکی از پربار ترین انواع کشاورزی در جهان بدل می ساخته است. طغیان در ماه ژوئیه صورت می گرفته و دست بر قضا آغاز آن با ظهور ستاره درخشان شعرای یمانی (Sirius) در آسمان مصر مقارن بوده است. به همین سبب یکی از دو نوع تقویم رایج در مصر هم از همین زمان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

شروع می شده است. نیل که در زمان عادی در زبان مصری همان رودخانه (ایترو[1]) نامیده می‌شده است، در دورهٔ طغیان نام جداگانه‌ای پیدا می کرده و آن را «هع پی»[2] می نامیده اند که در عین حال نام یکی از خدایان مصری نیز بوده است. به عبارت دیگر طغیان نیل با آن همه برکات عظیم خود مقوله ای مقدس و از مظاهر خدایی به‌شمار می رفته است. اما واژه نیل را یونانیان به‌کار می بردند، البته با تلفظ نیلُس (Νείλος).

ضمناً تقسیم بندی های سال مصری نیز به نحوی به مسأله طغیان نیل مربوط می شده است. سال فقط به سه فصل تقسیم می شد: فصل طغیان (با تلفظ تقریبی آخت[3])، فصل خروج (با تلفظ تقریبی پِرت[4]) و فصل خشکی (با تلفظ تقریبی شِمو[5]). منظور از خروج بیرون آمدن اراضی از زیر آب است.

این قرائن را به سبب اهمیت نیل و کشاورزی در حیات مردم مصر و اقتصاد آن کشور بیان داشتیم. نقش کشاورزی در تأمین درآمد های مالیاتی نیز با توجه به همین واقعیت بوده است. البته به عامل دیگری نیز در این رابطه باید توجه داشت و آن مبادله‌ای بودن اقتصاد مصر بوده است که بالا تر به آن اشاره کردیم. در اقتصاد کالا به کالا، آسان ترین وسیلهٔ گرفتن مالیات اخذ آن از عین محصول، مال‌التجاره و سایر انواع دارایی است که از این فقرات مطمئن ترین آنها محصولات کشاورزی است. کشاورز نمی توانسته است در اختیار داشتن زمین و کشت کردن آن را انکار کند، زیرا ممکن بود سب شود زمین یا محصول را ازدست بدهد. همچنین امکان پنهان کردن محصول به سبب حجم زیاد و سریع‌الفساد بودن آن وجود نداشت. ضمناً مأموران مالیاتی مهارت های لازم برای مسّاحی زمین و برآورد محصول و اندازه گیری آن را داشتند. با توجه به مجموع این عوامل و دلایل، کشاورزی تا مدت‌های طولانی مهم ترین و ثابت ترین منبع درآمد مالیاتی به شمار می رفت.

ممیزی مالیاتی

وظیفه ارزیابی و محاسبات و ممیزی مالیاتی بر عهده گروهی از کاتبان قرار داشت که برای این کار آموزش می دیدند. جهت روشن شدن موضوع یادآور می شویم که در مصر باستان کاتبان نقش فراگیر و مهمی را ایفاء می کردند. ضمناً هرگونه آموزش و پرورش در هر زمینه ای در معابد مصر متمرکز بود. از حساب و ریاضیات گرفته تا پزشکی و دارو سازی و مهندسی و

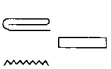
۱. ۲. ۳. ۴. ۵.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

معماری و شیمی و نویسندگی و غیره تماماً مشمول این قاعده بودند. کودکان را از آغاز برای فراگرفتن کتابت و هر رشتهٔ دیگری به تأسیسات آموزشیِ معابد می فرستادند. خط مصری هم در آنجا تعلیم داده می شد. کاتبان (با تلفظ تقریبی سِش[1]) برای خدمت نزد پادشاهان، مقامات دولتی و غیره آماده می شدند. برخی از آنها آموزش های حرفه ای خاص خود را هم می دیدند که از آن جمله آموزش های مالیاتی برای اندازه گیری ها و محاسبات مربوط به این حرفه و روش ها و مقرراتِ تشخیص و وصول مالیات بود.

مأموران مالیاتی سوابق مربوط به مالکیت اراضی کشاورزی و مشخصات و ابعاد آنها را ثبت و ضبط می کردند و در محاسبات لازم تخصص داشتند. شمارش و ثبت حیوانات اهلیِ مورد استفادهٔ کشاورزان و دامداران نیز با همین ماموران بود. دام های اهلی، روغن و هرگونه فراورده های دامی و دهقانی نیز مشمول مالیات قرار می گرفت. ولی مهم ترین نوع مالیات، مالیات قابل وصول از غلات بود.

به موجب سندی که از مصر باستان به جای مانده و به پاپیروس Wilbour معروف است، در عهد سلسله های نوین (۱۵۷۰ تا ۱۰۷۰ قبل از میلاد) حاصل اراضی پست که در زمان طغیان نیل به خوبی زیر آب می رفتند و زمین های مرغوب حساب می شدند، معادل ۱۰ «خار[2]» گندم در هرسچات[3]» بوده است. «خار» واحد حجم بود، اندکی کم تر از ۸۰ لیتر و «سچات» واحد سطح بود برابر ۲۷۳۵ متر مربع. به این ترتیب محصول مورد بحث تقریباً به ۱/۵ تن در هر هکتار بالغ می‌گردیده است. حاصل اراضیِ کمی بلند تر ۷/۵ «خار» در هر «سچات»، و از آنِ اراضی بازهم بلند تر که نامرغوب تر به حساب می آمد ۵ «خار» در هر «سچات» بود. مالیات بر اساس این ارزیابی گرفته می شد. زمین های متعلق به معابد و دولت که بسیار هم زیاد بودند کلاً از مالیات معاف شناخته می شدند. اما مأموران دولت در مورد املاک شخصی خود می بایستی مالیات بپردازند. میزان مالیات یعنی درصدی از محصولِ برآورد شده که باید به عنوان مالیات پرداخته می شد ظاهراً در دوران های مختلف یکسان نبوده است ولی اطلاعات مربوط به اوایل هزاره اول قبل از میلاد نسبت مالیات را ده درصدِ محصول نشان می دهد. شواهدی در دست است حاکی از این که در دوران های قدیم ترِ تاریخ مصر مالیات را از مجموع یک جامعهٔ روستایی دریافت می‌داشته اند.

۱.  ۲.  ۳. 

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

وصول مالیات کم تر به راحتی میسر می شد و غالباً با قهر و ا جبار همراه بود. مالیات باید به صورت جنسی در محل تحویل می شد ولی مؤدی می توانست به دادگاه شکایت کند که رسیدگی به آن تابع دادرسی فوری و اختصاری بود.

سایر مالیات ها

علاوه بر کشاورزی، دولت مصر همواره می کوشیده است از سایر منابع نیز مالیات دریافت دارد. اما به اندازهٔ کشاورزی توفیق حاصل نمی کرد. در دوران های متأخر، دولت همهٔ مردمِ مصر را ملزم ساخت که منابع درآمد خود را اعلام دارند. به گفتهٔ هرودوت فرعون آمازیس[1] «این قانون را برقرار ساخت که هر فرد مصری همه ساله باید به حاکم منطقهٔ خود اعلام دارد که زندگی خود را از چه منابعی تأمین کرده است و اگر کسی از این قانون تخلف کند و یا نتواند منبع شرافتمندانه‌ای را برای گذران زندگی خود اعلام دارد، به مجازات مرگ محکوم خواهد شد».

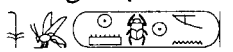
مالیات بر مقامات و کارکنان

این مالیات را از مقامات و مأموران محلی دریافت می داشتند و کلیه امور آن را در بالاترین سطح دو وزیر مصر علیا و مصر سفلی[1] بر عهده داشتند. در مقبرهٔ یکی از بزرگان مصر به نام «رِخ می رع[2]» که خود وزیر توتمس سوم[3] بوده است مطالبی به این شرح درج گردیده است: «حساب مالیات ها با وزیر شهر جنوبی بود و از حاکمان شهرها و بخش ها، کارکنان مناطق، ثبّاتان نواحی و کاتبان آنها و کاتبان محلی جنوب اخذ می شد که از آبو و قلعه سمینو آغاز می شود».
منظور از شهر جنوبی مرکز مصر علیا یعنی تبس یا اسیوط[4] بود و جزیره آبو همان الفانتین یا جزیرهٔ الفیل است. در نوشته های مقبرهٔ همین شخص (رخمیرع) آمده است که فرمانده قلعه ۲۰

---

۱.  – وی همان احمس دوم فرعون سلسله بیست و ششم است که بین سال هال ۵۶۹ تا ۵۲۶ قبل از میلاد بر مصر حکم می راند. احمس در زبان مصری به معنی «مه زاد» بوده است.

۲.  به معنی: دانا همچون رَع. رَع به معنی خورشید و همچنین خدای خورشید است.

۳.  فرعون سلسله هجدهم (۱۵۰۴ تا ۱۴۵۰ قبل از میلاد) لقب او مِن خِپِر رع بوده است که در کتابت هیروگلیفی مذکور منعکس است.

۴. 

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

دِبِن[1] طلا و بعضی اموال دیگرتأدیه می کرد وحاکم الفانتین ۴۰ دِبِن طلا. کاتبی که ثبت کننده وقایع در الفانتین بود شش دِبِن و شهردار ادفو هشت دِبِن می پرداختند. علاوه بر طلا از نقره، چارپایان، لباس و نظایر آن نیز به عنوان مالیات های دریافتی نام می برد. اما از بردگان در این فهرست نام برده نمی شود. دریافت برده به عنوان مالیات بر منطقه کوش تحمیل می شد. کوش[2] بخش شمالی سودان امروزی بوده است که در واقع مستعمرهٔ مصر به شمار می رفت.

محصلان مالیاتی

در روزگار ما رسم اعزام مأمور برای وصول مالیات در محل منسوخ شده است. اما تا حدود یک قرن پیش شیوهٔ رایجی بوده است. این اشخاص را در اصطلاح تشکیلات مالیاتی ایران محصّل یعنی تحصیل کننده می خواندند و لذا ما نیز در رابطه با گذشته ها از همین واژه استفاده می کنیم. در مصر کشاورزان از این محصلان مالیاتی سخت حساب می بردند و خود محصلان نیز در برابر مقامات مافوق همین وضع را داشتند. یک صحنه نقاشی از دوران سلسله ششم فراعنه مصر (از ۲۳۴۵ تا ۲۱۸۱قبل از میلاد) چند مقام مصری را نشان می دهد که به حضور «خنتیکا»یِ وزیر برده می شوند. این جماعت به سوء استفاده و تخلفات مالیاتی متهم هستند، زیرا تمامی مالیات دریافتی را به خزانه تحویل نداده اند. سه تن از آنها در برابر وزیر به خاک افتاده اند و دوتای دیگر در حال تعظیم کردن هستند. دو محکوم دیگر به ستون بسته شده و به آنها تازیانه زده می‌شود. مأموری که شلاق می زند، می گوید: «هدیه خوبی است. هیچ وقت چنین چیزی نصیبتان نشده بود». این جمله می تواند نشانه آن باشد که متهمان مقامات بالایی داشته اند که معمولاً دچار تنبیه و مجازات نمی شوند.

بعضی مدارک نشان می دهند که فشار بر مؤدیان حتی در موارد فقر و ناداری آنان زیاد بوده است. فرمانی از فرعون حورمحب[3] آخرین فرعون سلسله هجدهم بر روی یکی از برج های کارناک بجای مانده است که قسمت اعظم مفاد آن به تنبیه مأموران متجاوز دولتی مربوط است. از جمله در آن گفته می شود:

«من فرمان می دهم که اگر مردی مورد راهزنی قرار گیرد یا متاع خود را بر اثر دزدی از دست بدهد و فاقد کالا شود، مالیات به زور از او گرفته نشود. زیرا او دیگر بدون دارایی است و این کار

1 (واحد وزن معادل ۹۱ گرم) ۲. ۳.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

پسندیده نیست و از ظلم فاحش حکایت دارد. من فرمان می دهم که آنچه از او گرفته شده به وی باز پس داده شود».

در جای دیگری از این فرمان گفته می شود:

«اگر مردی مستمند قایقی ساخته و برای خدمت به فرعون آن را از آورده های مالیاتی برای مطبخ و کارگاه ماءالشعیر سازی وی انباشته باشد و مورد راهزنی قرار گرفته و قایق و اموال موضوع مالیات را از دست بدهد و به این سان از متاع و حاصل رنج خود محروم ماند، این ستم است و فرعون با اقدامات عالی خود جلوی آن را خواهد گرفت. اگر مرد مستمندی باشد که مالیاتِ مطبخ و کارگاه ماءالشعیر سازی فرعون را به دو نماینده وی می پردازد و متاعِ شخصی او و قایقش را هم می ستانند، در آن صورت من فرمان می دهم که هر مقامی که مالیات را بعلاوه قایقِ افراد مقیم این سرزمین می ستاند، باید قانون علیه وی اجراء شود و آن این است که بینی او قطع شود و خود به تارو[1] فرستاده شود»

این نوشته حاکی از آن است که برخی مأموران و مقامات مالیاتی علاوه بر اصل مالیات، قایق مؤدی و اموال دیگر ا و را هم می گرفته اند. سند مذکور با جملاتی آغاز می شود حاکی از این که فرعون حورمحب کوشیده است موارد تعدی مالیاتی را که در مصر رایج بوده است تعیین کند و قانونی برای جلوگیری از آن مقرر دارد.

مورد دیگر از این تخلفات به گله های گاو و گوسفند سلطنتی مربوط می شود که بعضی از آنها برای نگاهداری طبق قرارداد به افراد سپرده می شد. این اشخاص در مقابل تعهداتی داشته اند. در فرمان مذکور به دو فقره از این تعهدات اشاره شده است. یکی تحویل نتاج این حیوانات یعنی زاد و ولد آنها که شامل همهٔ گوساله ها و بره‌ها نمی شده و سهم هر طرف معین بوده است. مورد دوم تحویل پوست حیوانات است که جزئیات آن روشن نشده است. در مورد هر دو نوع تعهد به تخلفات مأموران اشاره می شود. در مورد نوع اول گفته می شود:

---

۱. دیودوروس سیکولوس (Diodorud Siculus) مورخ یونانی ـ رمیِ قرن یکم قبل از میلاد و صاحب اثر بسیار عظیم ۴۰ جلدی که نام آن را «کتابخانه تاریخی» نهاده بود (واکنون تنها بخش هایی از آن باقی است) از همین مجازات بینی بریدن نام می برد و می گوید احمس دوم (آمازیس) سخت در کار تنبیه مجرمین کوشا بوده است و پس از بریدن بینی، آنان را به نقطهٔ دور دستی در صحرا تبعید می کرده است. دیودوروس از این محل به نام Rhinocolura نام می برد (جلد یکم – فصل ۶۰) . اعتقاد مورخان براین است که این محل همان «تارو» بوده است که فرعون حورمحب نیز از آن سخن می گوید.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

«دو بخش از سپاه که در این سرزمین هستند، یکی در منطقه جنوبی و دیگری در منطقهٔ شمالی، هرگاه داغ مخصوص دربار را به چارپایانی بزنند که سهم آنها نیست و به این وسیله شمار گله را بیافزایند و اضافی ها را برای خود بربایند، همان مجازات در مورد آنها اِعمال خواهد شد». عبارات فوق روشن است. این جماعت علاوه بر بره ها و گوساله هایی که طبق قرارداد سهم دولت می‌شده است، تعدادی از بره ها و گوساله های سهم طرف قرارداد را هم با زورگویی داغ می کرده‌اند تا متعلق به دولت شناخته شود و آنگاه این تعداد اضافی را برای خود می برده اند.

نوع دوم از تخلف این بوده است که کسانی برای دریافت سهم پوست دولت مراجعه کرده و آنها را برای خود بر می داشته اند. متعاقباً مأموران اصلی همین پوست ها را از نگاهداران گله ها مطالبه می کرده اند و انواع فشار را برای گرفتن پوست ها به کار می برده اند. فرمان حورمحب به این مورد نیز پرداخته و در مورد رباینده‌گان پوست ها می گوید: «آنها را باید صد تازیانه بزنند چنان که در بدنشان پنج زخم دهان باز کند و آنچه را که ربوده اند از آنان باز پس گرفته شود». ضمناً حورمحب دستور می دهد که در چنان حالتی بابت پوست های مورد قرارداد از مردم چیزی خواسته نشود.

مطالبهٔ مالیات مردگان

مدارک به دست آمده از دوران سلطهٔ رومیان بر مصر حاکی از این است که اگر کسی فوت می‌کرد و یا اگر بردهٔ متعلق به کسی می مرد، باید مراتب به مقامات مالیاتی اطلاع داده می شد تا نام متوفی' را از صورت های مالیاتی حذف کنند. در غیر این صورت مالیات از بازماندگان متوفی' و یا مالک برده مطالبه می شد. در سندی از این دوران شخصی به نام ساراپیون خطاب به یکی از مقاطعه کاران مالیاتی اعلام می دارد:

«به فیلیسکوس مقاطعه کار مالیاتِ بافندگی از ساراپیون فرزند ساراپیون. بردهٔ من موسوم به آپولوفانس که یک بافنده بود در خارج فوت کرده است. لذا تقاضا می کنم که نام او در فهرست متوفیات ثبت شود. سوگند یاد می کنم به امپراتور نرون کلاودیوس سزار آگوستوس گرمانیکوس که این اطلاعیه صحیح است. سال هفتم از سلطنت امپراتور نرون کلاودیوس سزار آگوستوس گرمانیکوس. بیست و هفتم ماه مِخیر[1]» این سند به امضای فیلیسکوس مقاطعه کار مالیاتی نیز

---

۱. فرم یونانی شدهٔ نام ماه دوم از فصل خروج از سال مصری است که این ماه از حدود نیمه دسامبر آغاز می شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

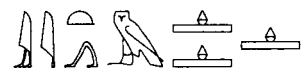
رسیده است. منظور از مقاطعه کار مالیاتی کسی است که مالیات یک منطقه و یا نوع معینی از مالیات را به مقاطعه می پذیرد. قرارداد مقاطعه معمولاً به مزایده گذارده می شد و هرکه پرداخت مبلغ بیشتری را تعهد می کرد برنده می شد. آنگاه خود سعی می کرد بیش از مبلغ قرارداد مالیات وصول کند تا مازادی برای وی باقی ماند (به مقاله مقاطعه مالیات در رم باستان در شماره ٤٠ مجله مالیات رجوع شود).

کار اجباری

کار اجباری را نیز می توان نوعی مالیات به شمار آورد که در مواردی انجام آن به سود جامعه هم بود، به این معنی که کارهای مربوط به مرافق عامه را در بر می گرفت. مهم ترین نمونه آن در مورد امر آبیاری بود که در مواردی نیاز به کار دسته جمعی داشت. کار اجباری می توانست شامل همه مردم شود ولی بعضی گروه ها از آن معاف بودند که در رأس آنها کارکنان و کارگران معابد و همچنین کارگران معادن طلا قرار داشتند. اما سیستم کار اجباری شدیداً ناکارآ و با سوء مدیریت همراه بود. بسیاری از اشخاص وظیفه خود را با دادن پول باز خرید می کردند و یا به مأموران رشوه می دادند. مقامات نیز از این قاعده سوء استفاده کرده و افراد را به کار اجباری به سود خود می گماردند.



واژهٔ مصری فوق (با تلفظ تقریبی اینو) به مفهوم هرگونه باج و مالیات و از جمله باج آورده از سوی ملل دیگر برای دولت مصر به کار می رفته است. معنی لغوی آن آورده و پیشکش است. این نوع درآمد بویژه در دوران های قدرت مصر به مبالغ قابل توجهی بالغ می گردیده است. در همین رابطه و برای آشنایی با نوشته‌های مصری بد نیست متنی را نقل کنیم از زبان همان رِخمیرَع سابق‌الذکر وزیر فرعون توتمس سوم که بر مقبره وی مندرج است. در این متن از آوردن باج توسط بزرگان «کِفتیو» یا همان جزیره کرت امروزی و جزایر دیگرِ دریای اژه سخن می رود که در حال حاضر همگی جزء فلمرو کشور یونان به شمار می روند.



آمدن آشتی جویانهٔ

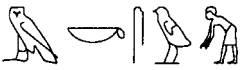


بزرگان «کِفتیو»

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]



و جزایری که فراز «سبز بزرگ۱» اند



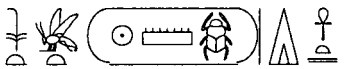
کرنش کنان



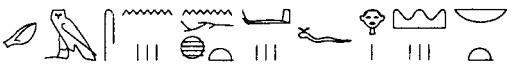
سر به زیر افکنده



بخاطر قدرت شهریار،



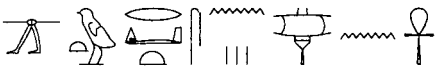
پادشاه مصر علیا و مصر سفلی «مِن خِپر رَع» که جاویدان زنده باد



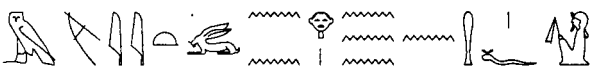
که پیروزی هایش را بر کشورها شنیده اند



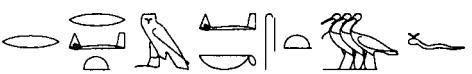
باج هایشان بر پشتشان است



تا باشد که دَم زندگی بر ایشان بدمد



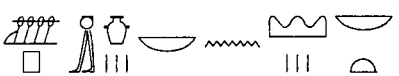
بخاطر رغبتشان بر این که «بر آبِ شهریار باشند۲»



تا وی آنان را مورد حمایت قرار دهد



این خدمتگذار با وفای سلطان، ناظر امور شهر، وزیر «رِخ می رَع» است



که باج های آورده از همهٔ کشورها را می ستاند



باج هایی که از قدرت شهریار همی آورند.

---

۱. «سبز بزرگ» را مصریان به معنی دریا به کار می بردند.

۲. بر آب کسی بودن به مفهوم وفاداری به وی است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

ترکیب هیأت های حل اختلاف مالیاتی

م. ت. همدانی

قانون مالیاتی ایران آمیزه ای است از مقررات ماهوی و شکلی. موادی از قانون که به ماهیت حق طرفینِ رابطهٔ مالیاتی، یعنی دولت و مؤدیان، راجع می گردد بخش ماهیتیِ قانون را تشکیل می‌دهد. باب های اول و دوم و سوم قانون مالیات های مستقیم قسمت های ماهویِ اصلی قانون به شمار می روند. فصول مربوط به معافیت ها، هزینه های قابل قبول، قرائن و ضرائب مالیاتی و تشویقات و جرائم مالیاتی نیز به نحوی در ماهیت حق مؤثر اند و از همین رو در ردیف مقررات ماهوی به‌حساب می آیند. در مقابل مواد مربوط به باب پنجم قانون تحت عنوان سازمان تشخیص و مراجع مالیاتی بخش آئینی و شکلی قانون را تشکیل می دهند. مقررات راجع به وظایف مؤدیان، وظایف اشخاص ثالث، ابلاغ و وصول مالیات نیز به نحوی جنبهٔ شکلی دارند و آنها را نیز باید در همین ردیف قرار داد.[1] با توجه به این گونه ساختار، قانون مالیات های مستقیم مقررات راجع به آئین دادرسی مالیاتی را نیز در خود جای داده است.

از طرفی دادرسی مالیاتی در کشور ما خصال و اوصاف ویژه ای دارد که آن را از بسیاری نظام های مالیاتی دیگر متمایز می سازد. اولاً ما دادگاه های مالیاتی به آن شکل که در کشورهای دیگر موجود است نداریم. ممکن است کسانی وضعیت دیوان عدالت اداری را متذکر شوند، اما این دیوان یک دادگاه مالیاتی نیست بلکه صلاحیت های آن تصمیمات کلیه

---

۱. البته تقسیم بندی یادشده و نسبت دادن فصول قانون به یکی از دو بخش ماهوی و شکلی به شرح فوق با توجه به جنبه های غالب در هر یک از این فصول صحیح است، وگرنه در مواردی تداخل مطالب نیز به چشم می خورد، به این معنی که مقررات ماهوی در فصل هایی که به طور عمده جنبهٔ شکلی دارند گنجانیده شده اند و بالعکس. فرضاً مقررات راجع به تشخیص علی الرأس در بطن فصل مربوط به مالیات بر درآمد مشاغل جنبه شکلی دارند و یا حکم تبصره ماده ۲۴۲ راجع به تعلق خسارت معادل ۱/۵ درصد در ماه به مبالغ اضافه دریافتی از مؤدیان جنبه ماهوی دارد هرچند ضمن فصل راجع به ترتیب رسیدگی گنجانیده شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

سازمان های اداری را دربر می گیرد و به همین استناد آراء نهائی مراجع مالیاتی و مصوبات مالیاتی را در ردیف اقدامات مشابهِ سایر مراجع اداری مملکت مورد بازبینی قرار می دهد و بر حسب مورد منطبق با قانون یا مغایر با آن تشخیص داده و بر همین اساس نظر می دهد. به این معنی عنوان دادگاه مالیاتی را بر دیوان عدالت اداری نمی توان صادق دانست محاکم مالیاتی نوعی مراجع اختصاصی هستند که به دعاوی مالیاتی رسیدگی می کنند و این رسیدگی در ماهیت اختلاف صورت می پذیرد.

وظیفهٔ محاکم مالیاتی در ایران بر عهده هیأت های حل اختلاف مالیاتی محول گردیده است که از لحاظ سازمانی، درون تشکیلات اداری کشور قرار دارند. اما به رغم این موقعیت سازمانی، چنان ساختاری برای هیأت های حل اختلاف پیش بینی شده است که آنها را از شکل یک مرجع اداری صِرف خارج می سازد و رنگ و بویی به این هیأت ها می بخشد که مایه امتیاز آنها از بسیاری مراجع همردیف خود در سایر کشورها می گردد. در ممالکی که دادگاه های مالیاتی انجام وظیفه می کنند، مراجع حل اختلاف اداری در درون تشکیلات مالیاتی هم پیش بینی شده است ولی از حیث ساختار با هیأت های حل اختلاف ایران تفاوت بسیار دارند. در آنجا مرجع حل اختلاف اداریِ صِرف است، اما ترکیب هیأت های حل اختلاف مالیاتی در ایران کاملاً متفاوت و ممتاز است.

ساختارپیش بینی شده در ایران سه جانبه است. از یک سو نماینده سازمان مالیاتی در آن عضویت دارد. عضو دیگر نمایندهٔ مجامع بازرگانی، صنعتی، تعاونی، صنفی و نظایر آنها است و بالاخره عضو ثالث یک قاضی است. نماینده سازمان مالیاتی دارای تبحّر در زمینه های مالیاتی و جزئیات و زوایای مقررات مالیاتی است، ضمن این که از مسائل و نقطه نظرهای سازمان خود نیز آگاه است و با چنین زمینه های تخصصی و اطلاعاتی در هیأت شرکت می کند. از طرف دیگر عضوی که به نمایندگی از سوی مجامع بازرگانی و غیره آمده است در زمینهٔ مسائل مربوط به بخش خصوصی صاحب اطلاع است و از دیدگاه های این بخش آگاهی دارد. بالاخره نفر سوم یعنی قاضی با دارا بودن تخصص در زمینهٔ مسائل قضائی و برخورداری از آنچه اصطلاحاً شمّ قضائی نامیده می شود، می تواند هیأت را یاری دهد، ضمن این که وجود او در کنار دو عضو دیگر که به ترتیبی از طرفین اختلاف نمایندگی می کنند می تواند مظهر بی طرفی و تعادل تلقی گردد.

می توان گفت قانون ایران با توجه به چنین ساختاری بوده است که خود را از وجود دادگاه های مالیاتی بی نیاز دیده و به برقراری

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

این مکانیزم روی آورده است. حال اگر قرار باشد این ساختار سه گانه با توسل به برخی شیوه ها از مسیر اصلی خود دور شود و نقش برخی از اعضای هیأت کم رنگ و بی اثر شود، در واقع نه تنها خلاف حکم قانون عمل شده است، بلکه می تواند تأثیر منفی بر مجموع رسالتِ هیأت های حل اختلاف برجای گذارد. چنین کاری ممکن است سبب شود که نمایندگی از سوی بخش خصوصی و یا علاوه بر آن شرکت فعال قاضی بی اثر گردد و در آن حالت هیأت های حل اختلاف تبدیل به مراجع اداری صِرف خواهند شد که در آنها فقط نمایندگان سازمان مالیاتی ایفای نقش خواهند نمود. البته همان طور که گفتیم در کشورهای دیگر هم، مراجع حل اختلافِ صرفا اداری و غیر قضایی وجود دارند اما در کنار آنها دادگاه های مالیاتی نیز به گستردگی انجام وظیفه می کنند و مؤدیان مالیاتی می توانند در صورت عدم رضایت به این محاکم رجوع کنند.

بنا بر این حفظ ساختار هیأت های حل اختلاف مالیاتی به نحوی که مورد نظر قانونگذار بوده است از اهمیت خاصی برخوردار است و به همین سبب قضیه همواره مورد توجه مدیریت مالیاتی قرار گرفته و طی دستورها و بخشنامه های متعدد بر حفظ این مصلحت تأکید شده است که جدید ترین نمونهٔ آن اواخر اسفند ماه سال قبل صادر شده است. نیازی به یادآوری نیست که به هر اندازه مؤدیان به امکان دادرسی بهتر و عادلانه تر دسترسی داشته باشند، به همان اندازه مایه دلگرمی و جلب همکاری آنان با دستگاه مالیاتی کشور خواهد شد و این گونه تمکین داوطلبانه مؤدیان غایت آمال هر سازمان مالیاتی است.

با توجه به مجموع آنچه گفته شد، اهتمام مدیریت مالیاتی کشور به نکته مورد بحث و پیگیری و تأکید مجدد بر موضوع فوق امری است طبیعی و قابل فهم. ضمن این که حکم صریح قانون نیز چنین دلالتی دارد. به موجب تبصره یک ماده ۲۴۴ قانون مالیات های مستقیم **«جلسات هیأت های حل اختلاف مالیاتی با حضور سه نفر رسمی است و رأی هیأت مزبور با اکثریت آراء قطعی است و لازم‌الاجراء است ولی نظر اقلیت باید در متن رأی قید گردد».** مفاد این تبصره بسیار روشن است ومقرر می دارد که در صورت عدم شرکت حتی یک عضو ار سه عضوِ مورد بحث، جلسهٔ هیأت رسمی نبوده و به این ترتیب اساساً رای قابل صدور نخواهد بود. اهمیت قضیه و اهتمام قانونگذار به این نکته بویژه هنگامی روشن تر می گردد که این تبصره را با متن قبلی آن (پیش از اصلاحات بهمن ماه سال ۱۳۸۰) مقایسه کنیم. متن تبصره قبلی به این شرح بود: **«رأی هیأت حل اختلاف مالیاتی به اکثریت قطعی است و نظر اقلیت باید در متن رای قید**

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

گردد و در صورتی که عضو موضوع بند ۳ این ماده معرفی نشود و یا با اطلاع از تشکیل جلسه هیأت غیبت نماید، هیأت با حضور دو عضو دیگر به پرونده رسیدگی و رای صادرخواهد کرد». ملاحظه می کنیم که قانونگذار همین اندازه سهل گیری را هم صحیح ندانسته و در اصلاحیه اخیر خود شرکت هر سه عضو را ضرور دانسته است. این نکته تأکید بیشتری است بر مصلحتی که بالا تر به آن اشاره کردیم و دقت و توجه مضاعفی را به این امر ایجاب می نماید.



مالیات و اهداف سیاسی

زریر ایران

برخی از کشورها به مناسبت دخالت دادن مسا ئل و اختلافات سیاسی در امور مالیاتی مورد انتقاد قرار دارند. بویژه وضع دو کشور از این جهت بسیار جلب توجه نموده و بحث های زیادی را بر انگیخته است؛ یکی فدراسیون روسیه و دیگری ایالات متحده آمریکا. در مورد روسیه داستان توقیف میخائیل خادارکوفسکی ثروتمند معروف که در مدت کوتاهی توانست از هیچ به همه چیز برسد و بزرگ ترین تأسیسات نفت و گاز کشور را صاحب شود، زبانزد همگان است. به ادعای محافل غربی انگیزه مهم ولادیمیر پوتین در مقابله با این شخص رقابت سیاسی بوده است، زیرا خادارکوفسکی در مقام رسیدن به سمت ریاست جمهوری روسیه است و از این جهت رقیب پوتین به شمار می رود. اما در عین حال انکار هم نمی کنند که اتهامات وارده بر خادارکوفسکی در زمینهٔ تخلفات مالیاتیِ بسیار سنگین و سایر موارد، خالی از حقیقت نیست. ضمن این که فرار مالیاتی بویژه از سوی مؤسسات بزرگ تجاری، دولت روسیه را واقعاً مستأصل کرده است و توقیف خادارکوفسکی بخاطر آن هم بوده است که دیگران را بر سر فکر بیاورند و به تغییر روشِ مالیات گریزانهٔ خود وادار کنند. به هر حال راجع به خادارکوفسکی و کارهای او و اقدامات دولت روسیه در شماره های قبلی مجله مالیات به تفصیل سخن گفته ایم و اکنون به کشور دوم یعنی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

ایالات متحده آمریکا می پردازیم.

در مورد کشور اخیر موضوع به چند دهۀ قبل باز می گردد. در سال های آغازین دهه هفتاد قرن گذشته ریچارد نیکسون رئیس جمهور وقت فهرستی از مخالفان خود تهیه کرد که حدود ۳۰۰ نام در آن گرد آمده بود. ۵۸ روزنامه نگار از آن جمله بودند. وسیله‌ای که نیکسون برای برخورد با این مخالفان اندیشیده بود، تعقیب مالیاتی و فشار آوردن روی پرونده های مالیاتی آنان بود. چند سال قبل تعدای نوار صوتی به دست آمد که صدای نیکسون در آن آشکار بود. گفته های وی حاکی از آن بود که قصد دارد رئیس سازمان مالیاتی آمریکا را تغییر دهد. در این نوار صدای نیکسون شنیده می شد که می گفت: «من یک نا به کارِ بی چشم و رو را می‌خواهم[1] که مطمئن باشم هرچه بگویم می کند، هر پرونده مالیاتی را که بخواهم نشان می دهد، دنبال دشمنان ما می‌رود و با دوستان ما کاری ندارد»[2].

کسی که نیکسون برای این مقام انتخاب کرد، جانی والترز[3] بود. اما این شخص نه تنها طبق میل نیکسون عمل نکرد، بلکه در سال ۱۹۷۳ لیستی را که از مخالفان وی تهیه شده بود به کمیسیون تحقیق ماجرای واترگیت سپرد. این سند یکی از قرائن بسیاری بود که نیکسون را به استعفا و ترک قبل از موعد پست ریاست جمهوری وادار کرد. به دنبال این قضایا کنگره آمریکا اصلاحاتی را در مقررات سازمان مالیاتی آمریکا به عمل آورد که هدف آن حفظ اشخاص در مقابل این گونه سوء رفتار بود.

اما مجدداً در دورۀ زمامداری بیل کلینتون روزنامه وال استریت جورنال (مورخ ۱۹ آوریل ۱۹۹۹، صفحه A ۱۴) ضمن مقاله ای به امکان تجدید این قضایا از سوی رئیس جمهور کلینتون اشاره کرد. این گفته به تحقق پیوست و در سراسر دوران ریاست جمهوری کلینتون شمار زیادی از اشخاص و گروه های مخالف وی مورد بازرسی و بررسی سازمان مالیاتی آمریکا قرار گرفتند. جمعی از زنان هم بین این جماعت قرار داشتند که عموماً ادعاهای مربوط به مسائل آنچنانی را در مورد رئیس جمهور مطرح ساخته بودند.

طی قسمت اعظم دوران کلینتون ریاست سازمان مالیاتی (سرویس درآمدهای داخلی) با مارگارت ریچاردسون بود که قبلاً جزء تیم برگزارکنندگان مبارزات انتخاباتی کلینتون بود و از دوستان همسر او هیلاری کلینتون به شمار می رفت. در سال ۱۹۹۵ دفتر مشاورۀ حقوقیِ کاخ سفید

---

[1] "I want to be sure he is a ruthless son of a bitch, ..."
[2] The Washington Post, Jan. 3, 1997, p. 1
[3] Jonnie M. Walters

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

گزارشی را در ۳۳۱ صفحه تهیه کرد که ضمن آن شمار زیادی از مؤسسات و شرکت‌های رسانه‌ای آمریکا تحت عنوان «جریان رسانه ایِ تجارت توطئه» نام برده شده بودند. به باور کسان بسیاری، این فهرست در واقع لیست مخالفان کلینتون به شمار می رفت. مؤسسات و شرکت های مذکور عموماً مورد حسابرسی و رسیدگی سازمان امور مالیاتی قرار گرفتند و حتی مؤسسات و اشخاصِ معاف از مالیات هم از این رسیدگی ها مصون نماندند[۱].

یکی از گروه های مورد بازرسی جمیت «شهروندان علیه حیف و میل های دولت» (اختصاراً CAGW) بود. رئیس این گروه (Tom Schatz) چنین اعتراض نمود: «سازمان مالیاتی باید وقت و منابع خود را صرف اجرای قا نون مالیاتی و وصول درآمد کند، نه این که به مسائل سیاسی بپردازد. این گونه حسابرسی های ناشی از انگیزه های سیاسی به ندرت ایجاد درآمد می کند. تا آنجا که به گروه ما مربوط است، درآمدی حاصل نشده و جریمه ای هم به ما تعلق نگرفته است».

با پایان گرفتن زمامداری دمکرات ها و روی کار آمدن رئیس جمهور کنونی ماجرا نه تنها در زمینه های قبلی خاتمه نیافت، بلکه زمینه تازه ای نیز بر آن افزوده شد. از طرفی تعقیب مالیاتیِ مخالفا ن داخلی کماکان انجام می پذیرد. نمونه آن در مورد «مجمع ملی پیشرفتِ مردم رنگین پوست» (اختصاراً NAACP) پیش آمد که به سبب مخالفت با سیاست های جورج بوش مورد رسیدگی سازمان مالیاتی قرار گرفت. این مجمع سیاست های بوش را در مورد مسائل آموزشی، اقتصادی و نیز جنگ عراق، مورد انتقاد قرار داده بود.

اما زمینه جدید این گونه اقدامات مالیاتی به اهداف سیاست خارجی دولت جمهوریخواه مربوط می‌شود که تحت عنوان زیز مورد بحث قرار می دهیم.

سازمان های غیر دولتی، مؤسسات خیریه، غیر انتفاعی و امثال آنها و شرط برخورداری از امتیازات مالیاتی

سازمان های نامبرده تقریباً در تمام جهان از ارفاق های مالیاتیِ ویژه برخوردارند و شرط

---

۱. باید توجه داشت که در امریکا قاعدهٔ رسیدگی بر اساس شیوهٔ نمونه گیری رایج است و رسیدگی به همه پرونده ها و مؤدیان صورت نمی گیرد. با توجه به این نکته است که رسیدگی گسترده روی یک گروه یا طیف معین می تواند سوء ظنِ ناظران را برانگیزد که ممکن است مسأله ای غیر از صِرف مالیات مطرح باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

استفاده از این امتیازات هم به طور معمول اجتناب از اقداماتی است که منافیِ خصوصیات و اوصاف اساسی چنین مؤسساتی تلقی می گردد. فرضاً ممکن است مبادرت به عملیات انتفاعی یا تقسیم سود بین اعضاء مغایر با وضعیت حقوقیِ این مؤسسات شناخته شود و سبب سلب امتیازات مالیاتی آنها گردد. در بسیاری از کشورها ورود این سازمان ها و مؤسسات به کشمکش های سیاسی نیز ممنوع است. به عنوان مثال مقررات مالیاتی ایالات متحده آمریکا کلیساها، مؤسسات خیریه و سایر سازمان های مشابه را که معاف از مالیات هستند از شرکت در فعالیت‌های سیاسی داخلی ممنوع داشته است. رعایت این قاعده از سوی سازمان مالیاتی مورد کنترل قرار می گیرد تا اگر تخلفی مشاهده شود نخست تذکر داده شود و سپس نسبت به تعلیق امتیازات مالیاتی آنها اقدام گردد.

اما همین مؤسسات و مجامع می توانند با کسب اجازه از وزارت خزانه داری آمریکا (که همان وزارت دارایی است) به منظور مقابله با نظام های مستقر در کشورهای مغضوب دولت آمریکا دست به فعالیت بزنند و هدف کمک به تغییر رژیم را دنبال کنند. در اجلاسی که اخیراً به همت مؤسسه حقوقی آمریکا و کانون وکلای دادگستری آن کشور تشکیل شد، یکی از سخنرانان به نام کلارا دیوید از مقامات ارشد وزارت خزانه داری اعلام داشت که سازمان های غیر دولتی می‌توانند به منظور کمک به انتقال کوبا از حالت فعلی به نظام دمکراتیک و سایر اهدافِ «جامعهٔ مدنی» فعالیت کنند و برای این کار از وزارت دارایی اجازهٔ یک ساله یا دوساله اخذ نمایند تا به این ترتیب از امتیازات مالیاتی قانون هم برخوردار بمانند. مقام نامبرده اعلام داشت که ترتیبات مشابهی در مورد سایر کشورهای مورد مخالفت دولت آمریکا پیش بینی شده است و به این منظور علاقه‌مندان را جهت کسب اطلاعات به ملاحظه سایت های اینترنتی مربوط (که به همین منظور ایجاد شده است) هدایت نمود.

با مراجعه به سایت مذکور عباراتی به این شرح ملاحظه می شود: «را هنمای صدور اجازه و ثبت سازمان های غیر دولتی (NGO ها) : سازمان های غیر دولتی که می خواهند به فعالیت های انسان دوستانه در کشورهای مورد تحریم و مجازات بپردازند، می توانند برای ثبت یا اخذ پروانه به اداره کنترل دارایی های خارجی [اختصارا OFAC جزء سازمان وزارت دارایی آمریکا] مراجعه کنند». سپس برای هر کشورِ مورد تحریم و مجازات آمریکا یک بخش جداگانه اختصاص داده شده و شرایط ثبت نام معین گردیده است.

در بخشی که برای کوبا تهیه شده است مطالبی به این عبارت گنجانیده شده است: «راهنمای کسب

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

مجوز جهت کمک به مردم کوبا». سپس فعالیت های مجاز در رابطه با سازمان های زیرین ذکر شده است:

فعالیت سازمان های حقوق بشری مورد تأیید.

فعالیت سازمان های مستقلی که هدف آنها ترویج فکر انتقال مسالمت آمیز به دمکراسی باشد.

فعالیت افراد و سازمان های غیر دولتی مستقل که هدف آنها تقویت جامعه مدنی در کوبا است.

این گونه سیاست های مالیاتی، مورد اعتراض بسیاری از سازمان ها و شخصیت های مستقل قرار گرفته است. از جمله Rick Cohen مدیر اجرائی کمیتهٔ ملی انسان دوستیِ مسئولانه (اختصاراً NCRP) معتقد است که این عملِ وزارت دارایی که به سازمان های خیریه پروانه می‌دهد تا تغییرات سیاسی در سایر کشورها به وجود آورند «با ساختاری که سازمان های مذکور در این کشور در چارچوب آن فعالیت می کنند تناقض ذاتی دارد» و همچنین «با رسالت این سازمان‌ها نیز که به عنوان مجامع معاف از مالیات در آمریکا فعالیت می کنند در تضاد است». یکی از مقامات ارشد سابق سازمان مالیاتی آمریکا به نام Sheldon Cohen نیزمی گوید «دولت می خواهد بگوید که مؤسسات خیریه می توانند به کوبا هم بروند، اما به شرط این که همان کاری را بکنند که دولت از آنها می خواهد. دولت می خواهد در کوبا تغییر به وجود آورد و مؤسسات خیریه را وسیله این کار قرارداده است». انتقاد کنندگان ضمناً به خطراتی که مؤسسات مذکور در صورت اجرای چنان برنامه هایی با آن مواجه خواهند شد، نیز اشاره می کنند. در مجموع کشانیدن مسائل سیاسی، آن هم از این قماش، در بطن مقررات و صلاحیت ها و اهداف مالیاتی، برای مردم بسیاری از کشورهای جهان شگفت و باور نکردنی می نماید.

برگرفته از منابع زیر:

Auditing Your Enemies Away: Russians and U.S. Experiences, by Cordia Scott and Johanathan Rickman, Tax Notes International, Nov. 2004.

U.S. Charities Got Political in Cuba, by Christopher Quay, Tax Notes International, April 2006.

Guidelines for Licencing and Registration of Non-Govrnmental Organizations (NGOs), Treasury Office of Foreign Assets Control,
http://www.treas.gov/offices/enforcement/ofac/regulations/ngo.txt



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

مالیاتِ سلامت

بنا به گزارش روابط عمومی سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور، دولت در نظر دارد در سال ۱۳۸۵ لایحه ای را به منظور برقراری «مالیات سلامت» بر عوامل آسیب رسان به تندرستی، از جمله بر مصرف دخانیات، روغن جامد، اتومبیل و موارد دیگری که ضمن خبر نام برده نشده است، تهیه و پیشنهاد نماید. این خبر فی نفسه از یک اقدام مثبت حکایت دارد. اما در این رابطه چند نکته قابل ذکر می باشد:

۱. مالیات مذکور وجه اشتراکی با مالیات های زیست محیطی دارد ولی ممکن است سبب شود که اهمیت این گونه مالیات ها در سایه قرار گیرد. آنچه به نام مالیات های زیست محیطی یا مالیات های سبز شهرت دارد، امروزه در جهان از اهمیت زیادی برخوردار است و انواع آن به گستردگی در بسیاری از کشورها رایج است که البته این بحث یک جنبهٔ ارفاقی هم دارد، به این معنی که برخی ارفاق های مالیاتی در حق اشخاص و مؤسساتی برقرار می شود که بنا به مقاصد زیست محیطی سرمایه گذاری هایی به عمل می آورند. اجازه استهلاک سریع، کسور مالیاتی بیشتر و نظایر آنها از جمله این گونه ارفاقات به شمار می روند.

۲. در کشور ما به این مطلب چنان که باید ارج نهاده نشده است و اساساً به عنوان یک مقولهٔ مهم مالیاتی و زیست محیطی کم تر مورد بحث و اهتمام قرار گرفته است. به عنوان نمونه قانون برنامه چهارم توسعه فصلی را به مسأله محیط زیست اختصاص داده و احکام مبسوطی در این باب جاری ساخته است. اما در هیچ یک از این احکام و مواد اشاره ای به مالیات های زیست محیطی نشده است. در مواردی هم که استثنائاً برخی اقدامات بسیار کوچک و ناقص در این زمینه پیشنهاد شده است، چه بسا که نادیده گرفته شده و از تصویب آنها خودداری گردیده است. مثال آن لایحه بودجه سال ۱۳۸۴ بود که ضمن ماده ۱۳ آن گفته می شد: «**شهرداری شهرهای موضوع ماده ۶۲ قانون برنامه چهارم .... مکلفند در ازای هر ده سال عمر هر دستگاه خودرو برابر مبلغ عوارض سالانه خودرو علاوه بر مبلغ وصولی خود به عنوان عوارض زیست محیطی از مالکین وصول و به حساب درآمد عمومی ..... واریز نمایند**». قرار بود این وجوه به منظور بهبود حمل و نقل عمومی درون شهری و جایگزینی خودروهای فرسوده اختصاص یابد. گنجانیدن چنین نکته ای در قانون بودجه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

گام بسیار کوچکی بود که در این کشور در رابطه با وضع مالیات هـای زیـست محیطـی برداشـته می شد. اما همین اندازه اقدام هم پذیرفته نشد و این بخش از لایحه حذف گردید.

۳. بنا بر این گنجانیدن یکی دو مورد مالیات زیست محیطی ضمن یک سلسله مالیات های دیگر کـه در مجموع تحت عنوان «مالیات سلامت» نامگذاری شده اند، هرچند فی نفسه مثبت و مناسب اسـت، اما مقولهٔ مهمی همچون مالیات‌های سبز را در حاشیه قرار می دهد. چنـان کـه از گـزارش روابـط عمومی سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور بر مـی آیـد محـتملاً مـوارد بـسیاری در محـدودهٔ مالیات های سلامت قرار می گیرند که یا جنبهٔ زیست محیطی آنها ضعیف است و یـا اساسـاً فاقـد چنین جنبه ای هستند و به همین جهت کلاً موضوع به بخـش بهداشـت و سـلامت مربـوط دانـسته شده است و نه محیط زیست. به عنوان نمونه در این گزارش از دخانیات و حتی روغـن جامـد نـام برده شده است که ظاهراً منظور روغن خوراکی است. تصور می رود وضع مالیات بر این گونه از روغن مورد توجه باشد تا مردم به روغن مایع راغب شوند. به این ترتیب ملاحظـه مـی شـود کـه موارد زیست محیطی مانند اتومبیل تحت الشعاع باقی موارد قرار خواهد گرفت.

۴. با این توضیحات شایسته خواهد بود که جنبه های زیست محیطی قضایا جداگانـه مـورد توجـه قرار گیرد و بخش مالیاتی آن هم به عنوان یک موضوع مالیاتی – زیـست محیطـی مـستقلا مـورد پیگیری و اقدام جدی واقع شود. دستگاه عهده دار تولیت امور مالیاتی کشور هـم بایـد یـک طـرفِ اصلیِ قضیه شناخته شود تا بتواند نقش خود را در این باب با همکاری سازمان های ذیربط ایفـاء نماید. مطالعهٔ جدی روی اقدامات سایر کـشورها گـام مناسـب و لازمـی در ایـن زمینـه بـه شـمار می‌رود که در صورت وجودِ ارادهٔ لازم جهت چنین اقدامی، طبعاً باید آغاز گردد و ادامه یابد.



سایت های فصلنامه مالیات در اینترنت:

سایت فارسی: http://maliyat.homestead.com

سایت شماره یک انگلیسی (از شماره یک تا ۳۶) : http://malyat.tripod.com

سایت شماره دوانگلیسی (از شماره ۳۷ به بعد) : http://e-tax.tripod.com

پایان بخش فارسی شماره ۴۱

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

side of underground activities only, that is the number and price of purchased cars. As regards the price they had received from selling of the same cars, the said department had instructed the officials to take annual purchase as an indication for determining the taxable income. This procedure is based on articles 152 and 153, DTA. In addition, this latter guidance had been recommended only in case of one category of the persons engaged in the activities in question. In respect of other categories, no reference had been made to similar procedures and ordinary methods of examining and assessment of taxes had been recommended. Nevertheless, the verdict of the CAJ annulled not only the instruction of the aforesaid department, but the circular letter of the tax administration as well. The reason presented in the verdict is that the circular demanded the assessment of taxes on basis of purchases only without paying attention to selling and actual income realized from such transactions.

HEALTH TAX

The government has in mind to prepare a bill regarding some new taxes under the title of "health taxes". The news was declared by the public relations office of the Plan and Budget Organization. A blend of different things will be taxed under the bill. Tobacco products, solid cooking oil and cars are mentioned as examples of taxable items. The bill will be prepared as an ingredient of a series of measures in the field of public health. It will be presented to the parliament during the current Iranian year. Though the bill would contain some green taxes, but it may not be considered as an environmental law, since the green taxes would constitute only a part of the bill and many other non-environmental taxes will also be included in it. Very little attention has been paid to green taxes so far. Environmental issues are dealt with in various occasions, but relevant deliberations and measures do not usually tackle the taxation aspect of the subject.

The End

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

REFUNDING OF EXTRA TAXES

The tax law requires the refunding of extra taxes when they are collected as result of miscalculation, and also where tax is refundable under the provisions of the same law. A new circular letter of the tax administration draws the attention of tax officials to this matter and orders them to take necessary measures for repayment of such taxes on time and without delay. An interesting point in the circular is the prevention of officials from setting off the repayable amount against any tax claims that may exist at the time of refunding. It states: **"the extra tax must be repaid to taxpayer, irrespective of his indebtedness for any finalized taxes related to previous or subsequent years, unless the taxpayer himself would apply in writing for offsetting the extra tax against such finalized tax debts of other years".** General directors of tax departments are ordered to follow up the matter and report the cases of infringement to the office of the Disciplinary Prosecutor.

UNDERGROUND ECONOMY AND THE VERDICT OF CAJ

The Court of Administrative Justice has issued a verdict and annulled a circular letter of the tax administration. The circular relates to people who buy several cars during a year and sell them outside the formal business channels and thus escape the tax net. It had required the relevant officials to follow up such activities and take measures to ascertain the receipt of the applicable taxes. The circulation had been followed by a complementary instruction of the Department of Tax Information and Services that is a section of the tax administration. Under the latter instruction, the persons engaged in those activities had been divided to different categories, one of them being persons without any place of business. In respect of these people, the tax officials had been instructed to obtain relevant information from manufacturing companies who have sold the cars. Such information relates to one

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

composed of three members; a representative from the State Tax Organization, one judge and a person introduced by some civil organizations, such as the chamber of commerce, chamber of co-operatives, association of official accountants, guild organizations and the like.

As far as the Iranian tax system is concerned, that structure is of special importance. Ordinary tax tribunals do not exist in this country and all tax disputes are referred to BSTDs. That is why this forum has such a composition. The representative of tax organization is an expert in the field of tax affairs and aware of issues faced by, and viewpoints of, that organization. The man from civil organizations is supposed to have enough knowledge on current issues and problems of relevant sections of the private sector. And the judge would assist the BSTD with his judicial expertise and impartiality that is supposed to be the characteristic of his job.

Because of significance of that structure, the tax law has emphasized that **"the quorum for the sessions of the BSTD shall consist of three members"** (Note 1, article 253, DTA). It means that all three members pf the Board should take part in sessions. In spite of that, some BSTDs by-pass the rule and hear the cases without physical presence of one, or even two, members, namely the judge and the man from civil organizations. Thus, only the man from tax organization would actually participate in BSTD's session, while the other member, or members, would give their opinion later.

The tax administration has paid due attention to this problem and ordered, in a circular, that the legal composition of BSTDs should be strictly observed and all three members of the board must be physically present at relevant sessions and take part in deliberations of that forum. An organ called the Board for Supervision over the Work of BSTDs' Affairs has been given the mission to follow up the order and report cases of infringement to relevant authorities.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

ties are permitted to be imposed on exportation of services and non-oil goods during the term of the development plan" [namely from March 21, 2005 to March 20, 2010].

Comparison of those two regulations (article 141 of DTA and paragraph "d', article 33 of the fourth development plan) would show that the only difference between them relates to the category of "other goods" referred to under the DTA, namely any goods other than finished industrial goods and products of agricultural sector. These are subject to taxation under the DTA (of course in respect of 50% of the income derived from their exportation). But the rule of the development plan (concerning the tax exemption) does not differentiate between those categories of exported goods and services.

Now the point is that whether the phrase "to be imposed" in the aforementioned para "d", article 33 of the development plan means the creation of new taxes and duties or it prohibits collection of previously levied imposts? A new circular of the tax administration has decided in favor of the latter interpretation and stated that the rule of the article 141 of the DTA shall be suspended during the term of the fourth development plan, so that only the paragraph "d", article 33 of that plan would govern in respect of exportation of goods and services without exception in the course of the said period.

It should be mentioned that the said interpretation is based on an opinion given by the office of the Vice President in Charge of Legal and Parliamentary Affairs. It is also worthy of mentioning that the tax exemption granted for exportation of services is an innovation, the credit of which goes to the said law of development plan.

COMPOSITION OF A TAX FORUM

The forum for reviewing all tax disputes is the Board of Settlement of Tax Disputes (BSTD), except in cases where other forums are provided under the Direct Taxes Act (DTA). Every BSTD is

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

taxable income the dividends received (together with other items of his income) when submitting his annual return. Through that mechanism the corporate level tax would ultimately credited against the shareholder's own tax liability. If this imputation credit exceeds the shareholder's tax liability, he may claim refund of the excess. But if his liability exceeds the credit, he must pay the difference. No such arrangements are foreseen under the Iranian tax system. A less viable system of "tax on aggregate income" had been provided under the DTA, which did not implemented properly and was annulled totally by the last amendment of the law. Taking into account all these considerations, it seems appropriate to take measure for redressing the inequality that exists under the law in disadvantage of small companies as described above.

TAX NEWS

SUSPENSION OF A TAX DURING THE TERM OF DEVELOPMENT PLAN

The article 141 of the Direct Taxes Act (DTA) has exempted from taxation the income derived from exportation of industrial finished goods and products of agricultural sector. As regards other goods and products, the said exemption is restricted to 50% of exportation income, and the rest of it shall be subject to income tax. Such is the rule of DTA which is a permanent law. On the other hand, the Law of Fourth Development Plan (which is a temporary law and covers a period of 5 years only) had also provided for a special rule concerning the exportation of goods and services. It provides, under paragraph "d", article 33, that "**no taxes and du-**

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

gal entities in the form of a very considerable reduction of the tax rate. Before that, a flat rate of 10% applied to corporate profits and dividends were subject to a schedule of progressive rates. The rates begun from 12% and ended at 54%, the latter for incomes above 300 million Rials. Profits of such a size are fairly moderate and incomes of big and average companies would easily surpass this final bracket.

As a result, a large part of companies' profits was subject to that marginal rate of 54%, which by adding the aforesaid corporate income tax of 10% raised to 64%.

Now after the amendment, that rate of 64% has fallen to 25%, which is a flat rate applicable to taxable income of all legal persons. The corporate income tax of 10% has also been cancelled.

That huge abatement in favor of legal entities was, most probably, the reason why no tax threshold granted to this category of taxpayers. This proves to be true when considering another favor given to companies under the amendment. It was the exemption of dividends, and thus the shareholders, from taxation. Based on that reasoning, lack of threshold seems to be quite understandable, but one can not ignore another fact, that is the situation of small and weak companies. To have the title of company would not necessarily mean a sizeable amount of turnover and income.

There are many individual business owners who earn quite big amounts of profits without being registered as companies. Their financial and commercial potentialities are much higher than many weak and small companies. Beside that, the non-company businesses are owned by one person, while companies belong to a number of participants. This would result in allocation of less income to each shareholder, whereas in case of businesses all the profits would go to a single owner.

So, one may raise the question why no tax threshold has been provided at least for such weak companies, while the same favor is shown to single business owners? Another fact would also call for paying attention to this situation. It is the absence of imputation system in the Iranian tax law. Under an imputation system the taxable corporate profits are subject to corporate income tax. When the profits are distributed, each shareholder is entitled to a credit for the underlying corporation tax that can be attributed to dividends. Then the shareholder would declare as

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

same rationale has justified the extension of the threshold to business owners. A minimum amount of income is to be left untouched for individuals and their families, whether they are employees, business owners or persons whose only source of income is the rental of real estate. In case of business owners the abatement in question is conditioned on submission of tax return on time. But this requirement has been withdrawn by the budget laws of recent years. Of course not for all business owners, but only in favor of lower class of businessmen who at the same time constitute majority strata of these taxpayers (see ,for instance, paragraph "f", Note 1 of the budget law of the Iranian year 1385).

Other taxes

In case of other direct taxes no reference has been made to the tax threshold of salary income. As far as inheritance tax is concerned, a special threshold (other than that of the salary income) is applicable. The article 20, DTA provides for a threshold of 30 million Iranian Rials in respect of each of the first class heirs. The same shall be raised to 50 million Rials if a first class heir is under the age of twenty or is a ward or disabled and devoid of working ability. So, the threshold is applicable only in favor of first class heirs and other categories of heirs are deprived from it. The rationale for more favorable treatment with the heirs that are closer to the deceased person is clear and the same treatment is followed everywhere.

There remains two other types of direct taxes, namely the tax on legal entities and tax on incidental income. None of them is subject to any thresholds. The reason behind that is understandable in case of the incidental income. The very title of the tax would indicate the reason. The incidental income is defined under the article 119, DTA as **"the cash or non cash income that a real or juridical person earns ex gratia or through favoritism or as an award or under any other similar titles".** This qualification would by itself justify the lack of threshold in case of incidental income.

Legal entities

More discussion would be necessary in case of this specific category. Some time ago (in February 2006) the Direct Taxes Act (Iranian main tax law) underwent a thorough amendment. Among alterations, the most important one was a tremendous abatement granted to companies and other le-

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

be applied. A taxpayer with income below the threshold level would be exempt from income tax; an estate below a certain threshold value would be exempt from inheritance tax and a trader whose sales are below the relevant threshold would be exempt from value added tax.

The said threshold of the article 84, DTA is not a stable and permanent basis and would change in the course of time to compensate for inflation and upward trend of living costs. For that purpose a special coefficient has been included in civil service regulations that constitute the basis of determination of the said minimum salary. Necessary changes are usually applied to this coefficient and thereby to the base minimum salary, and then the threshold in question will also be changed through multiplying of the new base salary by 150.

The last increase in the above tax threshold of salary income took place recently on basis of the decree dated April 10, 2006 of the Council of Ministers and declared by the State Tax Organization to be observed from that date onward. As a result, the threshold has been raised to an annual salary of 25920000 Iranian Rials, namely 2160000 Rials per month. So, the tax would apply to salaries that exceed this threshold.

Other cases of application

As we said above, the threshold in question applies to some other kinds of taxes as well. They are as follows:

A. Rental income

Under the article 57, DTA, the annual taxable income of individuals with no other sources of income (except the rental income) has been exempted from taxation up to the level of tax exemption of salary income envisaged in the article 84 of the same law. It means that this category of taxpayers would also take benefit from the salary tax threshold as is applicable to salary receivers. The reason for extension of that threshold to individuals whose only income consists of rental is clear. They are in a situation very similar to salary receivers and are to be dealt with in the same manner.

B. Business income

According to article 101, DTA, the annual taxable income of the owners of businesses shall be exempted from taxation up to the same threshold that is described in respect of salary receivers, provided that they would submit their tax returns on time. Here again the

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

and due observance of the law, would lead the tax system to integrity and trustworthiness.
None of these matters should deter us from paying due attention to another vital necessity. That is the prevention of tax cases and claims to be created as far as possible. A considerable number of tax litigations can be prevented from being initiated, if properly handled at the beginning. Both, the tax officials and taxpayers can play important role in this regard. The relevant regulations and procedures should also be amended with a view to discourage the resorting of people to such kinds of litigations. This is a subject worth of further discussion, to which we will refer in a later occasion.

DR. ALIAKBAR ARABMAZAR

Tax Threshold of Salary Income

A Common Basis for other Kinds of Taxes

By: Dr. Mohammad Tavakkol

According to the article 84 of the Direct Taxes Act (DTA) the annual income subject to salary tax is exempt from taxation up to an amount equal to 150 times of the base minimum salary of a schedule envisaged in the Iranian civil service regulations. This tax threshold is not limited to the salary tax and is applicable to some other branches of taxation as well. Tax threshold means a level of income, sales, etc. at which tax commences to

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

participation is a matter of discharging their legal duties. But it would, at the same time, induce the taxpayers to be more serious about their cases and base them on more viable foundations.

The point does not concern the mere physical presence of members of forums or relevant tax officials in sessions of the Boards for Settlement of Tax Disputes (BSTDs). Refrainment from such physical presence is completely out of question and would constitute breach of a legal responsibility. Our discussion goes beyond the mere physical presence in sessions of the BSTDs. We have in mind an active and effective participation of all involved in the proceedings. The tax officials have to defend their assessments seriously and in a proper way. Thus, they would protect not only the public interests, but also their own prestige as well. A procedure of this type would also teach the officials to be more careful about their work and refrain from baseless assessments that may cause inability at the stage of defense before the tax fora.

We would also call the taxpayers to follow the same approach and found their cases on acceptable legal grounds. They should do their best to show the conformity of their statements with rulings of law and correctness of their claims. It is worthy of mentioning at this point that a bill has been recently submitted to the parliament with regard to tax consultants. In case of approval, the new bill would regularize the issue of tax practice, which in many countries is considered to be a special and separate branch of general attorneyship.

Of much more importance is the responsibility of members of dispute-settlement forums. Their diligence with respect to exact and correct examination of tax cases corresponds not only to requirements of their legal duties, but to expectations of the government and citizens as well. Our reference is to all three members of the BSTDs. Their attentiveness to facts of cases, rights of both parties to the dispute

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]

IN THE NAME OF ALLAH

FROM THE PRESIDENT

Legal procedure for adjudication of tax litigations is a factor that can play decisive role in regularization of the whole tax system of a country. Integrity and soundness of arrangements governing tax proceedings would contribute to weakening of tax-evasion tendencies among taxpayers. It would also persuade tax officials to be more careful in their decisions with regard to tax disputes, and thereby to be more attentive to legal rights of taxpayers. Such a course of action would play, by its turn, an important role in better compliance of taxpayers.

It should also be taken into account that the procedure envisaged under the Iranian tax law for settlement of tax disputes is a unique system. In most countries, tax cases are reviewed by two separate fora, namely the administrative boards and judicial courts. The Iranian system is similar to none of them, though elements of each of them are embodied in it. In addition, the representatives of business associations, such as chamber of commerce, cooperatives and the like, would also take part in the structure of relevant forums. This structure would be capable of realizing most of desirable aspects of other systems, provided that due attention is paid to its perfect actualization.

To achieve that purpose, certain measures are to be taken by relevant authorities. Organizational works, such as appropriate designations, effective education and the like, would obviously constitute the first step in this connection. Beside that, the active participation of all concerned, with a sense of responsibility, in the process of examination of cases, will be of great significance.

By the words "all concerned" we mean the taxpayers, members of adjudication forums and the pertinent tax officials. As far as forums and officers are concerned, such active

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-11]