مالیات

فصلنامه تخصصی مالیاتی

سال چهاردهم انتشار

پاییز ۱۳۸۵

(شماره مسلسل ۴۲)

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
سیاست های ناپایدار مالیاتی	دکتر محمد توکل	۴
بررسی بین‌المللی در مقررات راجع به وکالت مالیاتی (بخش دوم)	دکتر علی اکبر عرب مازار	۱۲
مالیات بر ارزش افزوده - یک قانون آزمایشی	ت. الوند کوهی	۲۵
مالیات و نکته‌ای در رابطه باآثار اقتصادی آن		۲۸
مالیات و بازرگانی الکترونیک (بخش ششم)	دکتر محمد توکل	۳۱
جایزه خوش حسابی و نیت مؤدی		۴۰
تاریخ مالیات – انگستانِ دوران فئودالیزم	برزو چکاد	۴۶
نکاتی چند در ارتباط با تبصره ۲ ماده ۵۴ قانون مالیات‌های مستقیم	م. ت. همدانی	۵۰
اقدام مالیاتی مغولستان در رابطه با افزایش بهای طلا و مس	زریر ایران	۵۶
بخشنامه ها و مقررات مالیاتی		۵۷
بخش انگلیسی		

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

به نام خدا

سرآغاز

هرگاه هدف ایجاد تحول در یک سازمان به منظور پیراستن و ارتقاء کارآیی آن مطمح نظر باشد، یکی از مقدمات لازم برای چنین منظوری بررسی مستمر روی دیدگاه ها و روش‌هایی است که با گذشت زمان در آن سازمان راه یافته و بنا به عوامل مختلف به صورت امری رایج و جا افتاده در اذهان راسخ گردیده است. در ارتباط با سازمان مالیاتی، این بحث را می توان در زمینهٔ یکی از مهم ترین وظایف آن یعنی تشخیص درآمد مشمول مالیات مؤدیان مورد توجه قرارداد. قانون مالیاتی طریق اصلی و اساسی این کار را رسیدگی به وضع واقعی مؤدی و سود و زیان راستین وی قرار داده است. وسیله و ابزار کار را هم در درجه نخست دفاتر قانونی و اسناد و مدارک مؤدیان معرفی نموده است. البته به ناچار و بر حسب ضرورت حالتی را هم پیش‌بینی نموده است که یا دفاتر و اسناد لازم قابل دسترسی نباشند و یا دارای عیوبی باشند که از حیث تعیین درآمد واقعی مؤدی، امکان استفاده معقول از آنها وجود نداشته باشد. برای چنین مواردی قانون راهکارهای لازم، نظیر تشخیص علی‌الرأس، توسل به قرائن و ضرائب و امثال آن را پیش‌بینی نموده است. اما حالات اخیر جنبه استثناء دارند و گسترش آنها به حدی که از صورت استثناء خارج شده و جنبه قاعده مسلط بر خود گیرند، مورد نظر قانونگذار نبوده و به منزله دوری جستن از هدف قانون تلقی می گردد.

از سوی دیگر دست یازیدن به روش‌های استثنائی مورد بحث بیش از حدی که طبیعت امور و نظر قانونگذار ایجاب می کند، در عین حال می تواند نشانه آسان طلبی و احتراز از زحمت و قبول مسئولیت نیز تلقی گردد. نتیجه، کنار نهادن دفاتر و مدارک به بهانه های جزئی و تعیین درآمد و مالیات بر اساس قرائن و ضرائب در بسیاری از موارد خواهد بود. به دنبال آن انبوه دعاوی و اختلافات مالیاتی نیز پدید می آیند که مایه هدر رفتن وقت و منابع گرانبهای سازمان و مؤدیان نیز می گردد.

شیوه مذکور مخلوق امروز و دیروز نیست و از زمان های دور به یادگار مانده است. نشانه برخی کوشش ها را که برای مقابله با آن مبذول گردیده است در خلال اصلاحات به‌عمل آمده در قانون مالیاتی کشور می توان ملاحظه نمود. نمونه آن تبصره ۲ ماده ۹۷ قانون است. این ماده

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

اصالتاً به موارد تشخیص علی‌الرأس مربوط است، ولی در متن آن یا دقیق تر بگوییم در پایان آن بالصراحه روی مصلحت تعیین درآمد واقعی مؤدی بر مبنای اسناد و مدارک تأکید شده است.
البته شیوه یاد شده جنبه عمومی نداشته و تنها گروهی از مأموران مالیاتی به آن تمایل دارند. اما به هر تقدیر روندی است که با اندیشه پویائی سازمان و سیاست مالیاتی کشور همخوانی ندارد و باید کوشید که دامنهٔ عمل آن را هرچه محدود تر ساخت.
ضمناً تمامی آنچه گفته شد به این مفهوم نیست که روش تشخیص علی‌الرأس متروک گردد، بلکه منظور هدایت امور به مجرای طبیعی و قانونی آن است. اگر موجبات واقعی برای توسل به این روش وجود داشته باشد، استفاده از آن مجاز و قانونی است. بحث حاضر به مواردی مربوط است که این راه حل قانونی بدون توجه به هدف قانونگذار مورد عمل قرار گیرد و به دستاویزی برای رهایی از کوشش لازم جهت تعیین درآمد و مالیات بر مبنای واقعیت های مربوط به فعالیت مؤدی بدل گردد. در اینجا شایسته است به حکم ماده ۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم اشاره کنیم که به موجب آن حتی در صورت تشخیص علی‌الرأس هم باید کوشش های لازم جهت کسب اطلاعات از مراجع و مبانی مختلف به عمل آید و انتخاب قرائن بر مبنای آگاهی و اطلاع و با چشم باز صورت پذیرد.
در خاتمه بد نیست به ماده ۲۳۷ قانون مالیاتی نیز توجه کنیم که فی حدّ ذاته از اهمیت بسیار برخوردار است و باید هادی و نصب‌العین همهٔ ما قرار گیرد: «**برگ تشخیص مالیات باید بر اساس مأخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیت های مربوط و درآمدهای حاصل از آن به طور صریح در آن قید و برای مؤدی روشن باشد**». این حکمِ مؤکدِ قانون در واقع روح و هدف تمامی مطلبی است که گفتار حاضر در پی بیان آن است و در عین حال گواه آشکاری بر صحت همان مطلب نیز به شمار می رود. نیازی به تأکید نیست که هدایت امور به این مجرا در عین حال موجبات جلب اعتماد و همکاری بیش از پیش مؤدیان را فراهم خواهد ساخت و فواید جنبی دیگری، مانند کاستن از موارد اختلاف، تقویت مأموران مالیاتی در دفاع از موضع خود و اعتلای منزلت آنان و سازمان متبوعشان، نیز در پی خواهد داشت.

علی اکبر عرب مازار

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

سیاست های ناپایدار مالیاتی

دکتر محمد توکل

استمرار سیاست های مالیاتی لااقل برای یک دورهٔ معقول ایدهٔ مطلوبی به نظر می رسد و تصور نمی رود اندیشه ای خلاف آن طرفداران زیادی داشته باشد. اوضاع و احوال مالیاتی به عنوان یکی از چند عامل مهم در تصمیم گیری های اقتصادی مطمح نظر قرار می گیرد و لذا عدم ثبات مقررات از این جهت نیز غیر سازنده خواهد بود. باید دید چه نکات و عواملی سبب بروز حالاتی خلاف این ایدهٔ مطلوب می گردد. این عوامل هرچه باشند تردیدی نیست که عدم تأمل و شور کافی در تدوین سیاست ها از جمله مهم ترین آنها به شمار می رود، بویژه تأمل رویٰ آثار و عواقبی که وضع مقررات جدید می تواند در پی داشته باشد بسیار حائز اهمیت است. چنان شور و مداقّه ای خصوصاً می تواند با مؤسسات و مراجعی صورت پذیرد که از سیاست های جدید متأثر می گردند. برای آن که نمونه ای از این گونه قضایا به دست داده شود، نخست به قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی می پردازیم. ضمن ماده ۲ این قانون گفته می شود:

« ماده۲ـ به‌منظور برقراری انضباط مالی و بودجه‌ای در طی سالهای برنامه :

الف ـ دولت مکلف است سهم اعتبارات هزینه‌ای تأمین شده از محل درآمدهای غیرنفتی دولت را به‌گونه‌ای افزایش دهد که تا پایان برنامه چهارم، اعتبارات هزینه‌ای دولت به‌طور کامل از طریق درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدهای غیرنفتی تأمین‌گردد.

ب .....»

البته در مطلوبیت اندیشه‌ای که ضمن این ماده بیان شده است کم تر کسی تردید دارد. ماده مذکور بیانگر یک سیاست، یا بهتر بگوییم آرمان و آرزوی قدیمی رایج دراین کشور است. نتیجهٔ قبول سیاست مالیاتی بر این اساس به طور طبیعی آن خواهد بود که به سایر منابع درآمد توجه بیشتری شود که در رأس آنها بلا تردید مالیات قرار دارد. دقیقاً بر پایه همین هدف یعنی اتکای هرچه بیشتر بر درآمدهای مالیاتی بجای عواید نفت است که ماده ۴ همان قانون مقرر داشته است:

«ماده۴ـ برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح و یا معافیت از پرداخت مالیات (اعم از مستقیم یاغیرمستقیم) و حقوق ورودی علاوه بر آنچه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

که در قوانین مربوطه تصویب شده است برای اشخاص حقیقی و حقوقی ازجمله دستگاههای موضوع ماده (۱۶۰) این قانون در طی سال‌های این برنامه ممنوع می‌باشد»

ماده ٤ قانون برنامه خود نتیجه طبیعی پذیرش سیاست مالیاتی مذکور در ماده ۲ همین قانون است، اگر قرار باشد اتکای کشور در آینده از عواید نفت برداشته شود و در درجه اول به درآمدهای مالیاتی معطوف گردد، چنین منظوری با نفی برقراری معافیت ها و تخفیفات مالیاتی ملازمه خواهد داشت.

ضمناً صرف نظر از وضع خاص ایران از جهت اتکاء بر درآمد نفت و کوشش جهت رهایی از چنین وضعی، اندیشه کاستن از شمار معافیت های رنگارنگی که تحت عناوین مختلف برای این گروه یا آن گروه از مؤدیان برقرار شده است، از بحث های پر طرفدار جهان امروز است. می‌گویند شماری از سیستم های کنونی توسل به ترفندهای قانونی برای کاستن از بدهی مالیاتی را تشویق می کنند و این از خصلت نظام های مالیاتی سرچشمه می گیرد که در آنها انواع معافیت ها، ارقام قابل کسر، مستثنیات و غیره پیش بینی شده است. این گریزگاه ها امکان برنامه ریزی برای کاستن از بار مالیاتی را فراهم می آورد و ضمناً بازار وکلای مالیاتی را گرم نگاه می دارد. به نظر گروه مذکور اثر منفی این وضعیت پیچیدگی مقررات مالیاتی است و انواع هزینه ها را، هم برای مؤدیان و هم برای سازمان مالیاتی، به وجود می آورد که اگر نظام مالیاتی ساده تر و فارغ از این زوائد می بود، همهٔ این منابع صرفه جویی می شد و در نهایت آرامش بیشتری را حتی برای مؤدیان نیز فراهم می آورد. آنگاه مؤدیان کم بضاعت هم در مقام خسران دیده قرار نمی‌گرفتند، زیرا با ساده شدن مقررات مالیاتی آنان نیز بدون تحمل مخارج سنگین وکیل و غیره خود قادر به تشخیص حقوق و تکالیف مالیاتی و تنظیم اظهارنامه و غیره می گردند، بی آن که ناآگاهی ار پیچیدگی های قانون آنان را رنج دهد.

قانون بودجه سال ۱۳۸۵

سیاست مالیاتی برقرار شده از جانب قانون برنامه چهارم که فوقاً شرح دادیم، به نحوی به قانون بودجه سال جاری نیز راه یافت و از جمله به موجب بند «ی» تبصره یک آن چنین مقرر گردید:

«به منظور تحقق درآمدهای پیش بینی شده در ردیف ۱۱۰۴۰۰ منظور در قسمت سوم این قانون کلیه معافیت ها و تخفیف های گمرکی (به استثنای معافیت های موضوع ماده ۳۷ قانون امور گمرکی و ماده ۸ قانون سازماندهی مبادلات مرزی مصوب ۸۴/۷/۸) برای اشخاص حقیقی و حقوقی و برای کلیه کالاها از هر مرز ورودی به کشور منظور در قوانین و مقررات خاص و عام

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

در سال ۱۳۸۵ لغو می شود»

بند ۱۱۰۴۰۰ مذکور بنا به مندرجات صفحه ۱۹۸ کتابچه بودجه سال ۸۵ دارای عنوان «مالیات بر واردات» می باشد که بند چهارم از بخش اول تحت عنوان «درآمدهای مالیاتی» را تشکیل می دهد. بند ۱۱۰۴۰۰ از حیث مبلغ معادل ۴۸۲۶۷ میلیارد ریال است. عنوان دیگر این مبلغ «حقوق ورودی» است. بنا به ماده ۲ قانون تجمیع عوارض، «حقوق ورودی» عنوانی کلی است که جایگزین عناوین قبلی یعنی حقوق گمرکی، مالیات، حق ثبت سفارش کالا و انواع عوارض و وجوه دریافتی از کالاهای وارداتی شده است و به این ترتیب به طور عمده ماهیت مالیاتی دارد.

حال بحث بر سر این است که چنین سیاست ها یا تدابیری به عنوان یک رهنمود و مبنای حرکت تا چه اندازه بر پایه های محکمی استوار گردیده و در نتیجه تا چه حد می تواند استمرار و ثبات داشته باشد. کمی بالا تر از ماده ٤ قانون برنامه چهارم یاد کردیم که بر اساس سیاست ارائه شده ضمن ماده ۲ به تصویب رسیده و متضمن جلوگیری از برقراری معافیت ها و تخفیفات جدید مالیاتی است. اما راه دور نرویم. دقیقاً در متن همین قانون چندین مورد معافیت مالیاتی منظور گردیده است که از آن جمله می توان به موارد زیر اشاره کرد:

- بند «و» تبصره ٦ ماده ۷ به این شرح: «نقل و انتقال سهام در ارتباط با اجرای این ماده (ناشی از ادغام، انحلال و تجدید سازمان) از پرداخت مالیات معاف است».

- بند «د» ماده ۳۳ : «برقراری هرگونه مالیات و عوارض برای صادرات کالاهای غیرنفتی و خدمات در طول برنامه ممنوع می‌باشد. . . .»

- بند «و» ماده ۳۵ : «مبادلات کالا بین مناطق آزاد و خارج از کشور و نیز سایر مناطق آزاد از کلیه حقوق ورودی، عوارض (به‌استثنای عوارض موضوع ماده «۱۰» قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری ـ صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۲/۶/۷) و مالیات معاف می‌باشند»

دلایل مستثنیات

کاملاً ضرور می داند یادآوری نماید که منظور از بیان مطالب فوق به هیچ وجه نفی یا قبول استدلالی نیست که جهت اثبات ضرورت برقراری مستثنیات مورد بحث ارائه شده است. بدون تردید همواره دلایلی در جهت تأیید موارد معافیت بیان می گردد که طبعاً برقراری معافیت با توجه به آن دلایل صورت می پذیرد. اما به هر تقدیر نتیجه نهایی اعاده به وضع پیشین است که در عمل سیاست مالیاتی ارائه شده را نقض می نماید، در حالی که فرض بر این است که در تدوین سیاست های مورد نظر همه عواقب و احتمالات قضیه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

مورد نظر قرار گرفته و احتمالاً نتیجه چنین حاصل شده است که مصلحت موجود در ورای سیاست جدید به آن ا ندازه حائز اهمیت است که منافع کوچک تر حاصل از برقراری معافیت های جدید را فرع بر آن مصلحت بزرگ و در نتیجه قابل انصراف می‌داند.

بند «ی» تبصره یک قانون بودجه

در مورد این بند مسأله به فاصله مدتی کم تر از سه ماه از تاریخ اجرای بودجه مطرح شده است. نگارنده مذاکراتِ دو جلسه از جلسات مجلس شورای اسلامی را در این خصوص ملاحظه نموده است: جلسه مورخ سوم خرداد ۱۳۸۵ و جلسه منعقد در بیست و دوم همان ماه. مطالب مربوط به هر جلسه را جداگانه بیان می داریم.

جلسه مورخ سوم خرداد ۱۳۸۵ - در این جلسه تکیه بحث روی مشکلاتی بوده است که بند «ی» تبصره یک قانون بودجه ممکن است در جذب سرمایه داخلی و خارجی برای توسعه صنایع ایجاد کند. در مذاکرات مجلس به مصوبه سال ۱۳۵۹ شورای انقلاب اشاره شده که طبق آن کلیه ماشین آلات تولیدی، صنعتی و معدنی که برای طرح های تولیدی در کشور وارد می شود از پرداخت حقوق گمرکی و سود بازرگانی معاف بوده است و اکنون بند «ی» تبصره یک قانون بودجه به شرحی که دیدیم همهٔ این گونه معافیت ها را لغو کرده است. این تغییر مقررات مغایر اندیشهٔ جذب سرمایه گذاری داخلی و خارجی در رشته صنایع و معادن دانسته شده است. مستفاد از مذاکرات جلسه نخست مجلس این است که هدف از طرح مسأله، اعادهٔ معافیتِ برقرار شده به موجب مصوبه سال ۱۳۵۹ شورای انقلاب بوده است.

جلسه مورخ ۲۲ خرداد ۸۵ – در این جلسه مسأله به شکل گسترده تری مطرح شده و به چند مشکل دیگرِ حادث شده بر اثر تصویب بند «ی» مورد بحث نیز اشاره شده است که در مورد آنها بهتر است از متن مذاکرت مجلس به شرح زیر استفاده کنیم:

«یک دسته از اموری که با تصویب این بند دچار مشکل و اختلال شده، اقلام عمده دفاعی کشور است که بواسطه حساسیت و اهمیتی که دارند این اقلام الآن در گمرکات برای ترخیص معطل شدند، به دلیل این که معافیت‌ها حذف شده و گمرک مطالبه حقوق گمرکی می‌کند و وزارت دفاع و پشتیبانی نیروهای مسلح هیچگونه اعتباری برای پرداخت حقوق گمرکی و سایر عوارضی که بموجب این بند به این اقلام تعلق می‌گیرد، دراختیار ندارد.

مورد دوم از ایجاد اشکال در اموری که بوجود آمده اقلامی است که این اقلام مربوط به لوازم امدادی اهدایی به جمعیت هلال‌احمر جمهوری اسلامی ایران و سایر نهادهای به‌اصطلاح

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

مددرسانی به جامعه هستند که این‌ها معمولاً از هدایا و کمک‌های خارجی که معمول است استفاده می‌کنند، این هدایا و کمک‌ها با این بند «ی» که در تبصره یک تصویب شده مشمول حقوق گمرکی می‌شود و از آن تخفیفات مستثنی شده و این‌ها هم با دستگاه‌ها و نهادهای امدادی مثل بهزیستی، هلال‌احمر و سایر نهادهای ما در رابطه با ترخیص این کالاها هم دچار اشکال و مشکل شده‌اند.»

در این قسمت از مذاکرات مجلس به سه مشکل اشاره شده است که فوقاً ملاحظه نمودیم. ولی از خلال باقی مذاکرات چنین بر می آید که با تسلیم لایحه، رفع مشکلات دیگری نیز مورد نظر است، از جمله مشکل ایجاد شده در رابطه با قانون ساماندهی مبادلات مرزی و معافیت های برقرار شده به موجب آن، و نیز مشکل دیگری که ظاهراً در ارتباط با معافیت های مناطق ویژه و مناطق آزاد پیش آمده است. متن لایحه در روزنامه رسمی یا جای دیگری مشاهده نشد تا بتوان مجموع مطالب مطرح شده را با دقت بیشتری بررسی نمود.

بر اساس این مطالب، نخستین ابهام به چگونگی بررسی های زمان تدوین و تصویب بند «ی» تبصره یک قانون بودجه مربوط می شود که مسائل یادشده فوق به چه نحو در این بررسی ها مورد بحث و مطمح نظر قرار گرفته و بویژه دقت به کار رفته در مورد نتایج کار تا چه اندازه بوده است؟ از آن که بگذریم مطالب چندی در ارتباط با شیوه های اتخاذ شده جهت حل مشکل، شایان ذکر است. در مجموع دو روش به این منظور دنبال شده است که اولی به جلسه نخست و دیگری به جلسه دوم مربوط می شود. بررسی این شیوه ها صرف نظر از اصل قضیه می تواند جالب باشد.

شیوه اول – استفساریه

چنان که از مذاکرات دو جلسهٔ یادشده بر می آید ابتدا در نظر بوده است که مسأله به صورت ارائه طرح از سوی نمایندگان حل شود. ولی این فکر با مشکل اصل ۷۵ قانون اساسی مواجه بوده است که به موجب آن:

« طرح های قانونی و پیشنهادها و اصلاحاتی که نمایندگان در خصوص لوایح قانونی عنوان می کنند و به تقلیل درآمد عمومی یا افزایش هزینه عمومی می انجامد، در صورتی قابل طرح در مجلس است که در آن طریق جبران کاهش درآمد یا تامین هزینه جدید نیز معلوم شده باشد»

حال اگر متن بند «ی» تبصره یک قانون بودجه با ارائه طرحی از سوی نمایندگان و تصویب آن اصلاح می شد، نتیجه کاهش درآمد عمومی بود، زیرا مبالغ قابل توجهی از درآمد مالیاتی و گمرکی کشور معاف می گردید. تدبیری که جهت رفع محظور فوق اندیشیده شد این بود که طرح ارائه شده از سوی نمایندگان به شکل استفساریه باشد. چنان که

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

می دانیم به موجب اصل ۷۳ قانون اساسی **«شرح و تفسیر قوانین عادی در صلاحیت مجلس شورای اسلامی است»**. بر این اساس طرحی که از سوی نمایندگان به مجلس داده شد به شکل استفساریه بود. در متن مذاکرات مجلس گفته می شود: **«موضوع استفساریه این است که آیا لغو کلیه معافیت‌ها و تخفیف‌های گمرکی مذکور در بند «ی» تبصره یک قانون بودجه ۸۵ برای اشخاص حقیقی و حقوقی و برای کلیه کالاها از هر مرز ورودی به کشور، منظور در قوانین و مقررات خاص و عام، شامل معافیت موضوع ماده واحده راجع به معافیت ماشین‌های تولیدی که توسط واحدهای تولیدی، صنعتی و معدنی مجاز وارد می‌شود»** می گردد یا خیر؟

چنان که گفتیم تفسیر قانون با خود مجلس است و طرح استفساریه بر این تفکر استوار بود که مجلس می تواند نظر بدهد که منظور از لغو معافیت ها به موجب بند «ی» تبصره یک قانون بودجه این نبوده است که معافیت ماشین آلات وارداتی جهت طرح های تولیدی هم از میان برود. آنگاه نیازی به اصلاح قانون بودجه باقی نمی ماند و بدون آن معافیت مورد نظر مجدداً بر قرار می گردید.

بد نیست در این باب به متن مذاکرات مجلس نیز رجوع کنیم.

«استفساریه و تفسیر، قانون نویسی و یا تصویب قانون نیست. داریم می‌پرسیم که آیا هدف این بوده است یا نبوده است. اگر بگویند هدف این نبوده است، درنتیجه، در قانون، درآمد آن هم دیده نشده. بنابراین اصل بر این است که آیا موقعی که این در قانون وضع شده است این نظر بوده است یا نه؟ بنابراین موافق و مخالفی که در ماهیت و در دفاع صحبت می‌کنند، غلط است. ما نمی‌توانیم الان دفاع از یک امر کنیم، ما فقط باید یک مسأله را مطرح کنیم که آیا هدف قانونگذار این هم بوده است یا نه»

مفهوم عبارت فوق این است که کسی در مقام تغییر قانون نیست تا گفته شود که چنین تغییری مآلاً سبب کاهش درآمد دولت می گردد، پس مشکل اصل ۷۵ به میان می آید. بلکه ما فقط می‌پرسیم آیا بند «ی» تبصره یک قانون بودجه معنای معینی را می دهد یا نه؟ حال اگر مجلس نظر داد که بند «ی» تبصره یک قانون بودجه شامل معافیت برقرار شده به موجب مصوبه شورای انقلاب نمی شود، در آن صورت معلوم می شود از اول هم نظر قانون بر این بوده است که آن معافیت های معین به جای خود بمانند و به همین دلیل چیزی از درآمد خزانه کسر نشده است تا پای مشکل ماده ۷۵ قانون اساسی به میان آید.

چنین بود شرح شیوه نخست حل مشکل مورد بحث که در مورد آن نکات زیر قابل بررسی است:

۱. این شیوه حل مشکل تازگی و غرابت دارد. طرح استفساریه از سوی خود تصویب

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

کنندگان قانون فی نفسه و صرف نظر از هر چیز دیگری قابل تأمل است، بویژه اگر منظور کسب پاسخ معینی جهت رفع مشکل خاصی باشد، بی آن که واقعاً ابهامی در فهم قانون در بین بوده باشد.

۲. البته گرفتن چنان پاسخ معین و مطلوبی هم چندان ساده نمی بود. حکم بند «ی» تبصره یک قانون بودجه بسیار فراگیر است و از جمله مصوبهٔ شورای انقلاب را نیز شامل می شود. عبارات «کلیه کالاها از هر مرز ورودی کشور»، «اشخاص حقیقی و حقوقی» و «منظور در قوانین و مقررات خاص و عام» گواه همین استنباط اند. در نتیجه حتی صرف نظر از غرابتِ شیوه به کاررفته، دادن پاسخ دلخواه به استفساریه مذکور کار آسانی نمی بود.

بالاخره ابهام دیگر این بود که چرا دولت خود مستقیماً نسبت به تسلیم لایحه ای جهت اصلاح بند «ی» تبصره یک قانون بودجه اقدام نمی کند تا هم مشکل اصل ۷۵ پیش نیاید و هم این که شیوه غیر منطقی طرح استفساریه به طور تصنعی و به منظور حل مشکل معین، آن هم از سوی خود تصویب کنندگان قانون، مطرح نشود.

شیوه دوم – لایحه

مذاکرات جلسه دوم مجلس حاکی از این است که محتملاً با توجه به همین محظورات و تناقضات، عاقبت دولت خود پا پیش نهاده و لایحه اصلاحی در ارتباط با بند «ی» تبصره یک قانون بودجه به مجلس تسلیم داشته است.

کاهش درآمد و فوریت ها - آنچه در هر دو جلسه مذاکرات به طور عمده مورد توجه و بحث قرار گرفته دو مسأله بوده است. یکی این که بر اثر تغییر حکم بند «ی» تبصره یک قانون بودجه برخی معافیت های مالیاتی مجددا برقرار می شود که نتیجه آن کاهش درآمد دولت خواهد بود و این امر به نوبه خود سبب ایجاد کسر بودجه خواهد گردید. نماینده دولت پاسخ داده است که با تصویب لایحه « **درآمدی کم نشده، بلکه از یک جیب دولت به جیب دیگر دولت است. بعنوان مثال همین اقلام عمده دفاعی که الان در بنادر و گمرکات برای ترخیص معطل شده، خوب وزارت دفاع بخاطر این که ترخیص کند قطعاً نیاز به این دارد که از خزانه دولت پولی دریافت کند، یعنی چه؟ یعنی این که هزینه‌های آن افزایش پیدا می‌کند. این گونه نیست که حالا وزارت دفاع آمد این اقلام عمده دفاعی را بخواهد ترخیص کند نیاز به پول نداشته باشد، این پول را برود از جای دیگر بگیرد، بلکه این پول را بایستی از دولت کسب کند و برود اقلام خودش را ترخیص کند**».

بحث داغ دیگر مسأله فوریت ها بوده است. در جلسه نخست یک فوریت مورد تقاضا بوده که تصویب نشده است. در جلسه دوم برای لایحه دولت درخواست موافقت با دو فوریت مطرح

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

شده است که رد شده و فقط یک فوریت به تصویب رسیده است.

ولی آنچه مورد توجه قرار نگرفته مسأله مورد نظر ما، یعنی استمرار و ثبات در پیگیری سیاست های مالیاتی است. سخن بر سر این نیست که استدلالات ارائه شده در مورد لزوم تغییر این یا آن ماده یا بند قانونی قابل توجه نیستند. بلکه منظور ارائه یک نتیجه گیری است و آن این که مداقّه و توجه بیشتر در مرحله وضع سیاست ها و مقررات مالیاتی از مطلوبیت بالایی برخوردار است و بویژه حائز ضرورت است که نظر مؤسسات و دستگاه های متأثر از چنین مقرراتی به درستی کسب شود و مورد مشاوره قرار گیرند تا با توجه به عواقب احتمالی آنها نسبت به تصویب چنین مقرراتی اقدام گردد. در آن صورت با سبک و سنگین کردن نتایج می توان تصمیم راسخ تر و پایدارتری را اتخاذ نمود و به آن استمرار بخشید.

تجمیع عوارض

اکنون که از مصلحت ثبات و استمرار در ارتباط با سیاست های مالیاتی سخن می رود، بد نیست به مطلب دیگری نیز اشاره کنیم. خوانندگان با قانون تجمیع عوارض آشنا هستند. توجه به پراکندگی و تعدد عوارض که مشکلات عدیده و مزمنی را سبب گردیده بود، مایه همت گماردن به تدوین این قانون گردید تا همهٔ انواع عوارض زیر چتر قانون واحدی گرد آید و تکلیف همگان از این بابت روشن شود. قرار هم این بود که مصوبه مورد نظر از ابتدای سال ۱۳۸۲ عملی گردد و انتظار چنین بود که از آن تاریخ به بعد از تصویب عوارض جدید در متن سایر قوانین خودداری شود و هرگاه بخواهند چنین کاری را انجام دهند لا اقل از طریق همین قانون عملی سازند.

ولی به عنوان مثال به قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی مراجعه کنید که در شهریورماه سال ۱۳۸۳ به تصویب رسیده است. در این قانون از جمله ضمن بند «د» ماده ۳۳ گفته می شود: «... **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**». پس ملاحظه می کنیم که چیزی از قرار و مدار قانون تجمیع عوارض نگذشته است که عوارض جدیدی در قانونی سوای قانون مذکور پیش بینی می شود. این مورد را نیز می توان به عنوان نمونه دیگری از عدم ثبات در پیگیری سیاست های اتخاذ شده تلقی نمود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

بررسیِ بین‌المللی در مقررات راجع به وکالت مالیاتی

(بخش دوم)

دکتر علی اکبر عرب مازار

در شمارهٔ گذشته بخش هایی از مقررات وکالت مالیاتی آمریکا را که به بخشنامه یا مصوبهٔ ۲۳۰ معروف است ارائه نمودیم. مفهوم وکالت مالیاتی، شرایط پذیرش به حرفهٔ وکالت مالیاتی و قسمت هایی از وظایف وکلای مالیاتی مطالبی بودند که در آن شماره بررسی گردید و اینک بحث را از آنجه «اظهار نظر مشمول» نامیده می شود آغاز می کنیم.

قسمت سوم - اظهار نظر مشمول (Covered opinion)

این بخش از ضوابط تعیین شده برای اظهار نظر وکلا و مشاوران مالیاتی از اهمیت خاصی برخوردار است. اصلاحیه دسامبر سال ۲۰۰۴ که از ژوئن ۲۰۰۵ قابلیت اجرایی پیدا کرده است بیشتر مربوط به همین قسمت از مصوبه است. عنوان «نظریه مشمول» یا «اظهار نظر مشمول» راجع به مشاوره های مالیاتی است که مشمول این بخش از مصوبه می باشند. اصلاحیه مذکور کوشیده است ضوابط و ضمانت های اجرائی دقیق تر و سخت گیرانه تری برای این نوع از فعالیت وکلای مالیاتی برقرار سازد. مسائل مربوط به «اظهار نظر مشمول» در بخش ۱۰/۳۵ مصوبه گنجانیده شده است که ذیلاً مورد بررسی قرار می گیرد.

برای درک بهتر این مبحث توجه خوانندگان را مجدداً به مطلبی جلب می نماید که در آغاز سخن بیان گردید. مشاوران و وکلای حرفه‌ای مالیاتی نقش مهمی در کمک به مؤدیان مالیاتی جهت سبک ساختن بار مالیاتی آنان ایفاء می کنند. این یاوری به طور عمده در قالب برنامه ریزی های مالیاتی (tax planning) صورت می پذیرد، یعنی برای مجموع کسب و کار موکل یا بخشی از آن قالب هایی ارائه می‌دهند که نتیجه اش پرداخت مالیات کم تر است، بی آن که

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

ظاهرِ قانون نقض شده باشد. چنین کاری با استفاده از الفاظ و عبارات قانون و مقررات راجع به ارفاق های مالیاتی و هرگونه راه گریزها و خلأهای قانونی صورت می پذیرد که می توان اصطلاح ترفند مالیاتی را در مورد آن به کار برد. اصطلاح رایج دیگر «پناهگاه مالیاتی» یا ایجاد پناهگاه برای درآمدها است[1]، زیرا برنامه های مالیاتی ارائه شده از سوی مشاوران و وکلای مالیاتی درآمدهای مؤدیان را محفوظ از اِعمال مالیات قرار می دهد.

گسترش ترفندها و مانورهای یادشده به چالشی برای سازمان مالیاتی بدل گردیده و در مقام چاره جویی، مقرراتی از نوع ضوابط مربوط به «اظهار نظر مشمول» را پدید آورده است. مقررات مربوط در این زمینه پیچیده و بالنسبه مبسوط هستند، ولی به اختصار می توان گفت «نظریه مشمول» یا «اظهار نظر مشمول» آن است که:

۱. به صورت کتبی و یا نامهٔ الکترونیک (e-mail) باشد. بنا براین اظهار نظر یا توصیه شفاهی را دربر نمی گیرد.

۲. در زمینهٔ یک یا چند مسألهٔ مربوط به مالیات فدرال باشد.

۳. اظهار نظر ارائه شده با اوصاف فوق به یکی از أشکال زیر باشد:

الف. ترتیبات و راهکارهایی که سازمان مالیاتی فهرست آنها را به عنوان ترفندهای اجتناب از پرداخت مالیات منتشر نموده است، و یا برنامه های مالیاتی که شباهت زیادی به این ترفند ها داشته باشند. این موارد را اختصاراً ترفندهای فهرست شده می نامند[2].

ب. هرگونه برنامه ریزی مالیاتی که **هدف اصلی** آن اجتناب از پرداخت مالیات (با استفاده از ترفندهای قانونی) یا گریز مالیاتی باشد.

ج. هرگونه برنامه ریزی و راهکار مالیاتی که **یکی از اهداف عمدهٔ** آن اجتناب از پرداخت مالیات با استفاده از ترفندهای قانونی و یا گریز مالیاتی باشد. در این حالت برای آن که بتوان اظهار نظر و توصیه مشاور مالیاتی را «اظهار نظر مشمول» به حساب آورد، چنین اظهار

---

1. Tax shelter, Tax sheltering

۲. سازمان مالیاتی فهرستی منتشر می کند که در آن انواع ترفندهای قانونی رایج جهت کاستن از بار مالیاتی به آگاهی عموم می رسد. این فهرست به مرور زمان تکمیل می شود و به روز در می آید. کاربرد آن از طرفی در رابطه با برخی مقررات قانونی (از جمله همین مصوبه ۲۳۰) می باشد که پاره ای از موارد آن در بررسی حاضر مورد بحث قرار گرفته است. از طرف دیگر توجه مؤدیان به نا مطلوب بودن این ترفندها از نظر سازمان امور مالیاتی و پی آمدهای توسل به آنها جلب می گردد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

نظری باید متضمّن یکی از اوصاف زیر هم باشد:

– از نوع «اظهار نظر اطمینان بخش» باشد، و یا:

– از نوع «اظهار نظر بازاریابی» باشد، و یا:

– متضمّن شرط محرمانه بودن باشد، و یا:

– به شرط موفقیت باشد.

– اظهار نظر اطمینان بخش به این معنی است که در مورد آن مشاور یا وکیل مالیاتی اطمینان داده باشد که به احتمال زیاد[1] نتیجه کار مورد اعتراض سازمان مالیاتی واقع نخواهد شد.

– اظهار نظرِ بازاریابی نظر یا توصیه ای است که به عنوان مزایای مالیاتیِ پروژه هایی مانند سرمایه گذاری ها، ایجاد مشارکت ها و غیره در تبلیغاتِ بازاریابی برای این گونه پروژه ها مورد استفاده قرار می گیرد و وکیل مالیاتیِ ارائه دهندهٔ چنان نظری از این مسأله آگاه است.

– شرط محرمانه بودن به این معنی است که وکیل مالیاتی با دریافت کنندهٔ نظر و توصیه خود شرط کند که از افشای آن برای دیگران خودداری کند تا به این ترتیب راهکارهای ابداعی او محفوظ بماند.

– اظهار نظر به شرط موفقیت، به این مفهوم است که وکیل با مؤدی شرط کند که اگر توصیه‌های وی به نتیجه نرسد و مورد قبول سازمان مالیاتی قرار نگیرد، تمام یا قسمتی از حق‌الوکاله را مسترد خواهد داشت.

مستثنیات

مصوبهٔ ۲۳۰ یک سلسله اظهارنظرهای وکلای مالیاتی را صراحتاً از عنوان «اظهارنظر مشمول» خارج ساخته است. این موارد که طبعاً از شمول ضوابط سخت گیرانه مربوط به «نظر مشمول» معاف هستند عبارتند از:

۱. اظهار نظر متعاقب – یعنی اگر پس از تسلیم اظهارنامه مالیاتی از سوی مؤدی به مراجع مالیاتی، وکیل نسبت به صدور اظهار نظر اقدام کرده باشد، آن را اظهار نظر مشمول به حساب نخواهند آورد. ولی اگر مفاد اظهار نظر یا شرایط حاکم بر قضیه چنان باشد که نشان دهد این اظهار نظر بعداً به نحوی از طرف موکل مورد استفاده واقع خواهد شد (مثلاً برای

---

۱. عبارت «به احتمال زیاد» را در برابر "more likely than not" آوردیم. بنا به تعریفِ مصوبهٔ ۲۳۰ این حالت به احتمالِ بیش از پنجاه در صد مربوط می شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

تهیه و تسلیم اظهارنامه اصلاحی) و قرائن حاکی از آن باشد که علی‌القاعده وکیل بایستی از چنین امکانی آگاهی داشته باشد، در آن صورت باز هم اظهار نظر وکیل به عنوان «اظهار نظر مشمول» شناخته خواهد شد.

۲. اظهار نظر خانگی – اگر مشاور یا وکیلی که در استخدام مؤسسه ای است برای کارفرمای خود اظهار نظر مالیاتی تهیه کند، به هر حال اظهار نظر وی از نوع مشمول نخواهد بود.

۳. اظهارنظری که حاکی از حل یک قضیه مالیاتی فدرال به سود موکل نباشد (مثلاً یک اظهار نظر منفی به این معنی که وکیل نظر داده باشد که رأی مرجع مالیاتی به نفع موکل صادر نخواهد شد).

۴. سایر مستثنیات

اگر اظهار نظر اعلام شده از نوع ترفندهای فهرست شده و یا راهنمائی هایی نباشد که مقصود اصلی آن اجتناب از پرداخت مالیات با استفاده از ترفندهای قانونی و یا گریز مالیاتی است (که قبلاً هر دو مورد را توضیح داده ایم) در آن صورت اگر به یکی از اشکال زیر باشد دارای وصف اظهار نظر مشمول شناخته نخواهد شد:

الف. اگر اظهار نظر اعلام شده فقط در مقام توصیف مشخصات و اوصاف یک برنامه ریزی مالیاتی معین باشد.

ب. از نوع اظهار نظرهای راجع به اوراق بهادار باشد. منظور اظهار نظرهای مالیاتی است که معمولاً همراه توضیحات دیگر به صورت بروشور و امثال آن به معامله کنندگان این اوراق داده می شود و وضع مالیات فدرال را در رابطه با درآمد، نقل و انتقال و سایر معاملات مربوط به اوراق بهادار روشن می سازد.

ج. یک اظهار نظر مقدماتی باشد. اگر خودِ اظهار نظر یا شرایط حاکم بر آن چنان باشد که توقع برود که وکیل متعاقباً اظهار نظر کامل تری تسلیم خواهد داشت، در آن صورت چنین اظهار نظر مقدماتی از نوع «اظهار نظر مشمول» به حساب نخواهد آمد و لازم نیست شرایط و سخت گیری‌های مربوط به اظهار نظرِ مشمول در مورد آن رعایت شود.

الزاماتِ اظهار نظر مشمول

اگر اظهار نظر وکیل مالیاتی دارای اوصافی باشد که بتوان آن را از نوع اظهار نظر مشمول به شمار آورد، در آن صورت الزامات و شرایط سخت تری باید رعایت شود و همین جنبهٔ کار

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

است که جوهر اصلاحیه اخیر مصوبهٔ ۲۳۰ را تشکیل می دهد و نگرانی و سر و صدای وکلا را برانگیخته است. مهم ترین این شرایط و الزامات به شرح زیر اند:

۱. **تعیین واقعیات قضیه مالیاتی** – وکیل باید ضمن اظهار نظر خود کلیه واقعیت های مؤثرِ قضیه مالیاتی را به نحوی روشن، مشخص کند و اگر اظهار نظر او متضمّن برخی برآوردها و پیش بینی ها نسبت به آینده است، آن موارد را هم باید تعیین کند. در مجموع دلایل و قرائن و منطق مربوط به انتخاب واقعیات مورد بحث و درجهٔ تأثیر آنها در وضع مالیاتی پرونده باید بیان گردد.

۲. **احتراز از فرضیات و برآوردهای غیر معقول** – وکیل باید از فرض ها و احتمالات غیر معقول و ضعیف خودداری کند. فرضاً اگر وکیل در استدلال خود به پیش‌بینی های اقتصادی و وضع بازار و عواملی از این قبیل استناد کند، باید به نحو معقولی از صحت آنها مطمئن باشد و اگر معلوم باشد که برآوردهای مربوط از سوی مراجع و اشخاص فاقد آگاهی و صلاحیت لازم ارائه شده است، از اتکاء بر آنها خودداری کند. وکیل موظف است در این رابطه دقت لازم را به کار برد. وکیل همین وظیفه را در مورد کاربرد دقت روی اظهارات و برآوردهای موکل نیز بر عهده دارد و در صورت بی پایه یا سست بودن این اظهارات باید از اتکاء بر آنها در تدوین نظریه خود اجتناب کند.

۳. **ارتباط قانون با واقعیات پرونده** – وکیل موظف است مقررات قانونی مربوط به اظهار نظر خود را به روشنی ذکر کند. اظهار نظر وکیل نباید متضمّن تحلیل های حقوقی متضادّ باشد.

ارزیابی وکیل از مسائل مهم مالیاتی فدرال – وکیل باید در اظهار نظر خود کلیه مسائل مهم مالیاتی فدرال را که پرونده مالیاتی مربوط می تواند در بر داشته باشد تعیین کند و مورد بررسی قرار دهد (فرضاً تعیین این که آیا مورد مشمول مالیات فدرال هست یا نه، اقلام قابل کسر از درآمد کدام اند، سود مشمول مالیات چه اندازه است و نظایر آنها). وکیل باید درجهٔ احتمال موفقیت مؤدی را نسبت به موارد مربوط تعیین کند. اگر وکیل نتواند بابت یک یا چند مسأله به نتیجهٔ مشخصی برسد، باید این مطلب را در اظهار نظر خود تصریح کند. حتی این بخش از اظهار نظر وکیل هم بایستی با استدلال و توجیه منطقی و حقوقی همراه باشد.

۴. **شانس و احتمالات** – ا ظهار نظر وکیل نبایستی بر شانس و احتمال استوار باشد. به عنوان مثال وکیل نباید کار خود را بر این مبنا قرار دهد که در رسیدگی به پرونده ها بر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

اساس نمونه گیری، احتمال رسیدگی به پرونده کم است و امثال آن.

۵. **شرط مربوط به اظهار نظر بازاریابی** – همان طور که قبلاً گفته شد، این گونه اظهار نظر در رابطه با جنبه های مالیاتی پروژه های سرمایه گذاری و نظایر آن است که اشخاص و مؤسساتِ ارائه کننده سعی در بازاریابی برای آنها دارند. در این گونه اظهار نظر باید نتیجه گیری به عمل آید که مؤدی از این طریق به احتمال زیاد (بیش از پنجاه درصد) نسبت به مسائل مالیاتی مربوط توفیق حاصل خواهد نمود. در صورتی که وکیل قائل به چنین نتیجه گیری نباشد، باید از صدور اظهار نظرِ بازاریابی خودداری کند. هرگاه این عدم امکان اظهار نظر مثبت فقط نسبت به برخی از مسائل مالیاتی مهم فدرال باشد، در آن صورت وکیل می تواند به نوع دیگری از اظهار نظر به شرح زیر بپردازد.

۶. **اظهار نظر محدود** – وکیل می تواند بجای پرداختن به همهٔ مسائل مالیاتی مهم که در قضیه مورد نظر مطرح است، به یک یا چند مسأله از مجموع آنها بپردازد و اظهار نظر خود را محدود به آن موارد بنماید. اما چنین کاری مشروط به شرایط زیر است:

اولاً – وکیل و موکل باید همین مراتب را مورد توافق و تفاهم قرار داده باشند.

ثانیاً – اظهار نظر مربوط دربر گیرندهٔ قضایائی مانند ترفند های فهرست شده یا راه حل هایی نباشد که هدف اصلی آنها گریز مالیاتی یا اجتناب از پرداخت مالیات با توسل به ترفند های قانونی باشد. همچنین اظهار نظر ارائه شده نبایستی از نوع بازاریابی باشد (که قبلاً همهٔ این مفاهیم را توضیح داده ایم).

۷. **نتیجه گیری کلی** – وکیل باید در مجموع برآورد کلی خود را از اقدام مرجع مالیاتی نسبت به مسائل مالیاتیِ مطرح در قضیه مورد نظر اعلام دارد و جهات و دلایل آن را هم ذکر کند. هرگاه این کار برای وکیل امکان نداشته باشد، باید تصریح کند که قادر به چنان برآوردی نیست و دلایل آن را هم ذکر نماید.

۸. **صلاحیت حرفه‌ای و اتکاء به نظر دیگران** – وکیل مالیاتی باید نسبت به کلیه مسائل مالیاتی فدرال آگاهی کارشناسانه داشته و صاحب اطلاع باشد و اگر در موردی هم بخواهد به نظر کارشناس دیگری استناد کند، باید نسبت به درستی آن و صلاحیت ابراز کننده اطمینان داشته باشد و ضمناً در اظهار نظر خود مراتب را با ذکر منبع تصریح نماید.

۹. **نکاتی که باید اعلام و تصریح گردد** – نکات زیر باید در «اظهار نظرِ مشمول» ذکر شود:

الف. رابطه بین وکیل مالیاتی و تبلیغ کنندگان – هرگاه وکیل برای یافتن مشتری جهت اظهار

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

نظرها و راهکارهای مالیاتی خود از وجود تبلیغ کنندگان استفاده کند و برای این کار بین او و اشخاص مذکور قراردادهایی در مورد حق‌الزحمهٔ آنان وجود داشته باشد، در این صورت وکیل موظف خواهد بود در متن اظهار نظر خود وجود چنین قراردادهایی را اعلام دارد.

ب. مفهوم اظهار نظر بازاریابی را قبلاً بیان داشتیم. در این گونه اظهار نظرها نکات زیر باید تصریح شود:

- نظر اعلام شده به منظور بازاریابی جهت پروژه ها و سرمایه گذاری هایی صادر شده است که این اظهار نظر در رابطه با آنها اعلام گردیده است.

- این که مؤدی باید با توجه به اوضاع و احوال خاص خود نظر یک مشاور مستقل مالیاتی را جویا شود.

ج. در مورد اظهار نظر محدود نیز تصریح مراتب زیر ضرورت دارد:

- محدود بودن اظهار نظر اعلام شده به یک یا چند مسأله مالیاتی فدرال.

- تصریح به این که ممکن است مسائل مالیاتی دیگری نیز در رابطه با امری که اظهار نظر بخاطر آن انجام پذیرفته است، وجود داشته باشد که این اظهار نظر به آن نپرداخته است.

- ذکر این که در اظهار نظر ارائه شده تکلیف مسائل مهم مالیاتی دیگری که خارج از محدودهٔ اظهار نظر هستند تعیین نگردیده است و در نتیجه نمی توان به این اظهار نظر به عنوان رافع یا تخفیف دهندهٔ مسئولیت در رابطه با اِعمال جریمه ها و مجازات های مالیاتی استناد نمود.

د. در مورد اظهار نظرِ قاصر از نتیجه گیری - اگر وکیل مالیاتی در اظهار نظر خود نتوانسته باشد برآوردی از تصمیم سازمان مالیاتی نسبت به یک یا چند مسأله مهم مالیاتی فدرال به دست دهد، در آن صورت باید تصریح کند که:

یکم. این اظهار نظر، برآوردی با درجهٔ احتمال زیاد (بیش از پنجاه درصد) نسبت به نتیجه کار در رابطه با یک یا چند مسأله مهم مالیاتی فدرال ارائه نمی نماید.

دوم. بنا بر این اظهار نظر ارائه شده تکلیف مسائل مذکور را تعیین نمی کند و نمی‌تواند به عنوان رافع یا تخفیف دهندهٔ مسئولیت از جهت اِعمال جریمه ها و مجازات های مالیاتی مورد استناد قرار گیرد[1]

---

۱. تعیین جریمه ها و سایر مجازات های مالیاتی نوعی کیفر است و همان گونه که در تعیین سایر کیفرها به عنصر نیّت توجه می شود، در اینجا نیز اگر تخلف مؤدی عمدی نبوده و ناشی از برداشت او از درستیِ

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

توضیحاتی در بارهٔ ضوابط مربوط به اظهار نظر مشمول

ضوابطی که فوقاً برشمردیم به اظهار نظر ها و مشاوره هایی مربوط می شدند که عنوان «اظهار نظر مشمول» بر آنها صادق است. مصادیق اظهار نظر مشمول را بالا تر ذکر کردیم. با دقت در مشخصات آنها می توان دلیل سخت گیری قانون را دریافت. به عنوان نمونه به اظهار نظرهایی اشاره می کنیم که راهنمائی ارائه شده در آنها شبیه ترفندهای فهرست شده از سوی سازمان امور مالیاتی است. این ترفندها به مرور از سوی وکلای مالیاتی و همردیفان ایشان نظیر حسابداران رسمی و غیره ابداع می‌شوند با این هدف که بار مالیاتی مؤدیان را سبک سازند، بی آن که ظاهرِ قانون نقض شده باشد. حال سازمان مالیاتی در مقام مقابله با این وضع که سبب کاهش درآمدهای مالیاتی می گردد، ضوابط سختی را مقرر داشته است. از جمله اظهار نظر وکیل باید مبسوط باشد و یک واقعیات پرونده را مطرح سازد و نشان دهد که وضع مؤدی را بر اساس کدام حوادث و واقعیت ها منظور نظر داشته‌است و سپس مواد قانونی (و در صورت لزوم حتی دکترین ها و رویه های حقوقی) را با این واقعیات تطبیق دهد و نتیجه گیری کند که قضیه تابع کدام ماده یا مواد قانونی است و این مطابقت دادن را توجیه کند و مستدلّ سازد. وکیل باید این کارها را نسبت به فرد فردِ مسائل مالیاتی که در پرونده مطرح است و یا به قضیه مالیاتیِ مؤدی مربوط می شود انجام دهد و نمی تواند به کلی گویی اکتفا کند و قضایا را به اجمال برگزار نماید. به عبارت دیگر وکیل در ارائه نظر و راهنمائی مالیاتی خود باید مانند حالتی رفتار کند که انگار در محضر دادگاه حاضر است و باید مسائل را در چنین مقامی توجیه کند. حتی اگر در مورد یک مسأله خاص مالیاتی امکان چنین استدلال و استنتاجی برایش وجود نداشته باشد، باید این نکته را تصریح کند و روشن سازد که به چه مناسبت این کار امکان نداشته است.

این ضوابطِ سخت و دقیق از طرفی هزینهٔ خدمات وکیل را بالا می برد. از طرف دیگر چون

اقدام مالیاتی اش بوده باشد، این کیفیت می تواند به عنوان یکی از عوامل تخفیف دهندهٔ مجازات و جریمه تلقی شود. وقتی که مؤدی اقدام خود را بر اظهار نظر یک وکیل رسمی مالیاتی استوار می سازد، فرض بر این خواهد بود که او اقدام خود را با نیّتِ صحیح بودن انجام داده است. از همین رو در مراجع مالیاتی برخی از کشورها وجود اظهار نظر وکیل می تواند رافع مسئولیت، یا لا اقل وسیلهٔ تخفیف آن شمرده شود و در نتیجه جریمه را منتفی سازد و یا تعدیل کند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

تمام جوانب قضیه در اظهار نظر مالیاتی منعکس شده است، امکان استدلال مقابل از سوی مراجع مالیاتی گسترده تر می شود. ضمناً پاره ای از این الزامات واقعاً فراری دهندهٔ موکل است. از جمله این که وکیل تصریح نماید که نتوانسته است در مورد این یا آن مسأله مالیاتی به نتیجه برسد، یا موکل نمی تواند به اظهار نظر او به‌عنوان رافع مسئولیت از جهت تعلق جریمه و مجازات استناد کند. باید توجه داشت که یکی از علل عمده اقبال مؤدیان به اخذ نظر وکلای مالیاتی اثبات همین حسن نیت خودشان است که با اطمینان به نظر اهل خبره‌ای چون وکلای رسمی مالیاتی اظهارنامه خود را تنظیم نموده یا فلان اقدام مالیاتی را انجام داده اند.
سازمان مالیاتی به این امید است که مجموعهٔ این ضدّ انگیزه ها سبب گریزان شدن وکلا و مؤدیان از آن نوع اظهار نظرهای مالیاتی گردد که عنوان « اظهار نظر مشمول» بر آنها صادق است، تا به این ترتیب راه اجتناب از پرداخت مالیات با توسل به ترفندهای قانونی تا حدودی بسته شود.

سایر اظهار نظرها

ضمناً باید در نظر داشت که سایر اظهار نظرها، یعنی اظهار نظرهایی هم که عنوان «اظهار نظر مشمول» بر آنها صادق نیست، فارغ از ضوابط و معیارهای قانونی نیستند. وظایف وکلای مالیاتی که در صفحات قبل ذکر کردیم جنبهٔ عمومیت دارند و به هرحال باید مورد رعایت قرار گیرند. از آن جمله بودند: وظیفهٔ ارائه اطلاعات، اهتمام و مراقبت در صحت و دقت کارها، عدم مداخله در انجام وظایفی مشابه دفاتر اسناد رسمی، ضوابط مربوط به حق‌الزحمهٔ وکیل، ضوابط تبلیغ و مشتری یابی و توجه به مسأله تعارض منافع.
علاوه بر این ها، بخش ۱۰/۳۷ مصوبهٔ ۲۳۰ نیز به طور خاص یک سلسله ضوابطی را در مورد اظهار نظرهای غیر مشمول بر شمرده است، از جمله:
وکیل نباید نظر خود را بر فرض های غیر معقول در رابطه با مسائل پرونده و مبانی حقوقی قضیه قرار دهد و یا بر مبنای اظهارات و استدلالات و توافقات غیر منطقی مؤدی و سایر اشخاص اظهار نظر نماید. همچنین وکیل نباید کار خود را بر مبنای شانس و احتمالات استوار سازد (از این قبیل که ممکن است اساساً پرونده در غربال انتخاب برای رسیدگی به شیوهٔ نمونه گیری باقی نماند).
در همین بخش از مصوبه ۲۳۰ گفته می شود برای تعیین درجهٔ اهتمام وکیل در رعایت این

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

ضوابط و صحت و دقت در کارها، کلیه جوانب قضیه و از جمله حدود و ثغور توافق وی با موکل مورد توجه قرار خواهد گرفت. بویژه اگر اظهار نظر وی از سوی اشخاص برای تبلیغ پروژه ها و برنامه های متضمّن اجتناب از پرداخت مالیات یا گریز مالیاتی مورد استفاده قرار گیرد، آنگاه جهت تعیین درجهٔ تقصیر وکیل در این رابطه معیارهای سخت گیرانه تری از لحاظ لزوم رعایت احتیاط و بذل دقت مورد توجه قرار خواهد گرفت.

قسمت چهارم – ضمانات اجرائیِ نقض مقررات

توبیخ، تعلیق یا محرومیت از وکالت مالیاتی مجازات هایی هستند که وزیر دارایی یا مقام تعیین شده از سوی او می توانند در حق وکلای مالیاتی اِعمال کنند، البته پس از ابلاغ موضوع و دادن امکان رسیدگی و فرصت دفاع به وکیل. مجازات های فوق بابت موارد زیر اِعمال می‌شوند: ۱. اگر از وکیل قرائن حاکی از عدم صلاحیت یا رفتار منافی شئون وکالت مشاهده شود. ۲. عدم رعایت مقررات مصوبهٔ مورد بحث.

عدم صلاحیت و رفتار منافیِ شئون وکالت

عناوین فوق از جمله شامل موارد زیر است، بدون این که محدود به این موارد باشد:

۱. محکومیت به تخلفات کیفری به موجب قوانین مالیاتی.

۲. محکومیت به جرائم کیفری در زمینهٔ خیانت در امانت و نقض اعتماد و اطمینان.

۳. محکومیت به هرگونه مجازاتی که طبق قوانین فدرال یا ایالتی مستلزم محرومیت از وکالت مالیاتی باشد.

۴. ارائه اطلاعات کذب و گمراه کننده به سازمان مالیاتی یا محاکم مالیاتی با علم به خلاف بودن آنها.

۵. سعی در جلب مشتری به نحوی که مغایر با ضوابطی باشد که قبلاً در این رابطه ذکر کردیم و یا ارائه اطلاعات و ادعاهای کذب و گمراه کننده برای جلب موکل، از جمله ادعای برخورداری از آشنایی و نفوذ در مراجع مالیاتی.

۶. خودداری عمدی از تسلیم اظهارنامه مالیاتی یا سعی در گریز مالیاتی و یا توصیه چنین رفتارهایی به موکل.

۷. خودداری از ایصالِ به موقعِ وجوهی که از سوی مؤدی برای پرداخت بدهی مالیاتی یا

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

سایر تعهدات وی دریافت کرده است، به مراجع ذیربط.

۸. سعی مستقیم یا غیر مستقیم در اغوای مأموران مالیاتی به همراهی با خود از طریق رشوه، تهدید، افتراء و نظایر آنها.

۹. در مورد وکلای دادگستری و حسابداران یا کارشناسانی که در امور مالیاتی اقدام می کنند، در صورتی که این اشخاص به حکم مراجع ذیربط از اقدام تحت این عناوین محروم شده یا معلق گردیده باشند.

۱۰. رفتار ناشایسته در جریان انجام کار وکالتی از قبیل کاربرد لحن توهین آمیز، افترای کذب و امثال آن و یا نشر نوشته هایی به همین شکل.

۱۱. ارائه اظهار نظرهای خلاف واقع و غلط به طور عمدی یا از روی سهل انگاری و غفلت و یا به سبب عدم صلاحیت و ناآگاهیِ فاحش.

نقض مقررات

وکیل مالیاتی در موارد زیر ممکن است توبیخ شود، از کار وکالت برای مدتی به حال تعلیق درآید و یا به محرومیت از وکالت محکوم گردد:

۱. هرگاه عامداً هریک از مقررات مصوبهٔ ۲۳۰ را نقض کند. البته مقررات بخش ۱۰/۳۳ از این حکم مستثنی[1] است، زیرا همان طور که بالا تر گفتیم بخش مذکور نوعی رفتار ایده آل را ارائه می دهد که قانون نیل به آن را ترغیب می کند. اما نرسیدن به این کمال مطلوب نمی تواند تخلفِ موجب مجازات شناخته شود.

۲. در صورتی که به سبب عدم صلاحیت و ناآگاهی فاحش یا به علت غفلت و سهل انگاری مرتکب نقض برخی از بخش های مهم قانون گردد. این بخش ها عبارتند از ضوابط راجع به تنظیم اظهارنامه، ضوابط مربوط به «اظهار نظر مشمول» و نیز ضوابط مربوط به اظهار نظرهای غیر مشمول که همهٔ این موارد در صفحات قبل توضیح داده شده اند. به عبارت دیگر عدم رعایت مقررات اگر از روی سهل انگاری و ناآگاهی باشد، فقط در موارد مهم سبب مجازات می شود. ولی در صورتی که وکیل با علم و اطلاع قانون را نقض کند، مجازات های مربوط حتی در مواردِ حائزِ اهمیت کم تر نیز قابل اِعمال خواهد بود. البته خود مجازات هم از لحاظ شدت و ضعف سه نوع است که طبیعی است در موارد کم اهمیت تر ممکن است مثلاً به توبیخ اکتفا شود.

اعلام تخلفات – به موجب بخش ۱۰/۵۳ هریک از مقامات و کارکنان سازمان مالیاتی و یا هر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

شخص دیگری می توانند موارد وقوع تخلف از ناحیه وکیل را اعلام دارند.

قسمت پنجم – رسیدگی انضباطی

رسیدگی به دعوای انضباطی علیه وکلای مالیاتی با مقامی است که قاضیِ مقررات اداری[1] نامیده می شود. اقامهٔ دعوی[1] یا شکایت از سوی مدیر اداره وکالت مالیاتی انجام می پذیرد ولی این مقام می تواند قبل از مراجعه به دادگاه وکیل متخلف را احضار کند و با او جلسه‌ای تشکیل دهد و مجازاتی را که در نظر دارد تقاضا کند با خود او مطرح سازد و در صورتی که وکیل به یکی از مجازات ها رضایت دهد و طرفین در این باب توافق کنند، دیگر نیازی به مراجعه به دادگاه نبوده و مدیر اداره وکالت مالیاتی می‌تواند رأساً همان مجازات را اِعمال کند و در سوابق منعکس نماید. در غیر این صورت شکایت لازم تنظیم شده و به دادگاه اداری تسلیم می گردد ونسخه ای از آن برای پاسخگویی به وکیل ابلاغ می گردد. مقررات ابلاغ، تبادل لوایح، رسیدگی به دلایل، قرارهای ضمن دعوی[1]، جلسات استماع طرفین و سایر ترتیبات مربوط به آئین دادرسی ضمن مصوبهٔ ۲۳۰ روشن شده است. بخاطر اختصار، از این جمله به ذکر چند مورد اکتفا می کنیم:

اختیارات قاضی اداری – به موجب بخش ۱۰/۷۰ قاضی اداری از جمله دارای اختیارات زیر است:

۱. اخذ سوگند، شهادتنامه و نظایر آنها.
۲. اخذ تصمیم در مورد صدور قرارهای ضمن دعوی[1].
۳. تعیین زمان و مکان جلسات رسیدگی و ترتیبات آن.
٤. اخذ تصمیم در مورد ارائه دلایل، استماع شهود و امثال آن.
٥. اخذ تصمیم در مورد تقاضای تحقیقاتِ خارج از دادگاه.
٦. دریافت و رسیدگی به استدلالات طرفین.
۷. برگزاری جلسات جداگانه برای ایجاد توافق بین طرفین در صورتی که هردوی آنها چنین

---

۱. Administrative law judge – این مقام همان گونه که از عنوان آن بر می آید به دادرسی در مسائل مربوط به دعاوی و شکایات اداری می پردازد و کارهایی را که قضات محاکم در زمینه دعاوی حقوقی و جزائی انجام می دهند، در رابطه با دعاوی اداری اِعمال می نماید.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

تقاضایی داشته باشند و نیز اجازه برگزاری چنین جلساتی بدون شرکت خود او.
۸. انجام هرگونه اقدامی جهت برگزاری بهتر دادرسی.
۹. اخذ تصمیم در بارهٔ دعوی[1].

اعتراض به رأی – طرفین دعوی[1] یعنی وکیل مالیاتی و اداره وکالت مالیاتی ظرف ۳۰ روز حق اعتراض نسبت به رأی دادگاه اداری را دارند. این تقاضا به وزیر دارایی یا مقامی که از جانب او تعیین شده است تسلیم می گردد. رسیدگی در این مرحله با توجه به واقعیات پرونده صورت می پذیرد و این که آیا در صورت وجود چنان واقعیاتی رأی صادره با اِعمال درست قانون همراه بوده است یا خیر. اما اگر محتویات پرونده حاکی از نقص رسیدگی و تحقیق باشد، یعنی معلوم باشد که بعضی واقعیات مهم مورد بررسی قرار نگرفته اند، در آن صورت وزیر دارایی یا مقام تعیین شده از سوی او تکمیل تحقیقات را از دادگاه اداری خواهد خواست و سپس نظر نهایی در بارهِ اِعمال صحیح قانون صادر می گردد و به طرفین ابلاغ می شود.

آثار محکومیت – در صورتی که حکم دادگاه حاکی از محرومیت از وکالت باشد، پس از قطعی شدن حکم، اثر آن ممنوعیت دائمی وکیل از پرداختن به حرفهٔ وکالت مالیاتی است. ولی پس از گذشت پنج سال از تاریخ صدور حکم، وکیل معزول می تواند تقاضای بازگشت به حرفه را تسلیم اداره وکالت مالیاتی نماید. اخذ تصمیم در این مورد با مدیر اداره وکالت مالیاتی خواهد بود و او در صورتی مجاز به دادن چنین اجازه ای است که بر حسب قرائن و دلایل قانع شده باشد که رفتار وکیل در آینده مغایر با قانون نخواهد بود و اعطای اجازهٔ اشتغال مجدد منافاتی با مصالح عمومی نخواهد داشت.

اما اگر حکم محکومیت دائر بر تعلیق باشد، ضمن آن مدت تعلیق معین می شود و پس از گذشت آن وکیل مجدداً حق اشتغال به حرفه را خواهد داشت. توبیخ به هرحال سبب محرومیت از ادامهٔ شغل وکالت نمی شود. اما در همهٔ این حالات اداره وکالت مالیاتی می تواند شرایط معینی را برای مدتی تعیین کند که طی آن مدت وکیل ناگزیر از رعایت چنان شرایطی خواهد بود. در متن مصوبه ۲۳۰ مثالی ذکر شده است. اگر فرضاً توبیخ وکیل بخاطر عدم کسب رضایت کتبی موکل (در موارد لزوم) صورت پذیرفته باشد، در آن صورت اداره وکالت مالیاتی ممکن است وکیل را ملزم سازد که طی دوره معینی نسخه ای از کلیه رضایت های گرفته شده از موکلین را به اداره مذکور ارسال دارد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

مالیات بر ارزش افزوده – یک قانون آزمایشی

ت. الوند کوهی

بحث مالیات بر ارزش افزوده مدت های مدیدی است که در این کشور مطرح می باشد. برای پی بردن به سابقهٔ طولانی قضیه بد نیست به مذاکرات جلسه مورخ ۲۱ تیر ۱۳۸۵ مجلس شورای اسلامی مراجعه کنیم که ضمن آن در رابطه با مالیات بر ارزش افزوده گفته می شود: « **... سال ها است که دولت‌های ما هم از زمان دولت جناب آقای مهندس موسوی و جناب آقای هاشمی رفسنجانی به دنبال این بودند که این مالیات را در کشور برقرار کنند، ولی به دلایلی متأسفانه به تأخیر افتاده و ما بعد از سال ها هنوز موفق به اعمال این مالیات در کشور نشده ایم**». کلیات لایحه مالیات بر ارزش افزوده که هم اکنون در مجلس مطرح است بنا به مستفاد از مذاکرات جلسه مذکور متجاوز از یک سال و نیم قبل به تصویب رسیده و سپس به کمیسیون اقتصادی ارجاع شده که در آن کمیسیون **«بحث های بسیار مفصلی داشته و هنوز هم به جمع بندی نرسیده»** است.

محتملاً به خاطر همین وضع، فکر استفاده از راه حل پیش بینی شده در اصل ۸۵ قانون اساسی به میان آمده و در مجلس مطرح شده است. ضمن اصل مذکور گفته می شود:

«مجلس نمی تواند اختیار قانونگذاری را به شخص یا هیاتی واگذار کند ولی در موارد ضروری می‌تواند اختیار وضع بعضی از قوانین را با رعایت اصل هفتاد و دوم به کمیسیون های داخلی خود تفویض کند، در این صورت این قوانین در مدتی که مجلس تعیین می نماید به صورت آزمایشی اجرا می شود و تصویب نهایی آنها با مجلس خواهد بود... » (اصل هفتاد و دوم به لزوم عدم مغایرت قانون با شرع و قانون اساسی مربوط است).

پیشنهاد اجرای اصل ۸۵ نسبت به لایحه مالیات بر ارزش افزوده در همان جلسه با ۱۲۲ رأی موافق از مجموع ۱۹۵ نماینده حاضر در جلسه به تصویب رسیده است و به این ترتیب سرنوشت قانون مورد بحث از پیش به عنوان یک قانون آزمایشی رقم خورده است. برای توجیه چنین تدبیری در مجموع دلایل زیر اقامه شده است:

۱. مسأله زمان، به این معنی که اگر لایحه مورد بحث مسیر عادی خود را طی کند، یعنی پس از تصویب در کمیسیون، به صحن علنی مجلس بیاید و در آنجا جزء به جزء مورد شور و مباحثه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

قرار گیرد، مدت طولانی وقت خواهد گرفت که با توجه به زمان بسیاری که تا کنون صرف شده است، چنین وضعی مطلوب نخواهد بود.

۲. تصویب قانون به صورت آزمایشی خود به عنوان یک امر مطلوب تلقی گردیده است، زیرا از نظر طرفداران آن سبب خواهد شد نقاط ضعف و مشکلات قانون طی دوره آزمایشی روشن شود و پس از اصلاح معایب به جریان تصویب نهایی گذارده شود.

۳. ایجاد ثبات – استدلال شده است که به سبب طی دوره آزمایشی و رفع مشکلات و نواقص قانون از این طریق، امکان پایداری آن برای یک دوره بالنسبه طولانی تر فراهم خواهد شد.

نظرات مخالف – در مقابل، مخالفان اندیشهٔ قرار دادن لایحه در کادر اصل ۸۵ قانون اساسی استدلال کرده اند که قانون مالیات بر ارزش افزوده از نظر اثرات آن بر امر تولید قانون بسیار حساسی است و احتمال آن وجود دارد که بر خلاف منظور اصلی از برقراری این مالیات، یعنی انتقال آن به مصرف کننده، بار اصلی بر عهده تولید کنندگان قرار گیرد که این ترتیب بویژه بخاطر نواقص ساختاری موجود قابل حدوث است. در این رابطه به عنوان مثال به قانون تجمیع عوارض اشاره شده است: **« شما می‌دانید که قانونی بنام قانون تجمیع عوارض تصویب شد که در آن قانون قرار بود مالیات از مصرف‌کننده گرفته شود ولی امروز بزرگترین مصیبت تولید این است که تمام این مالیات را خودش باید بپردازد و عموماً هم بدلیل این که مصرف‌کننده حاضر نیست از تولید کننده کالا را بخرد و بعد خودش تقبل پرداخت آن را بکند، همه این فشار به تولید وارد می‌شود»**

بنا به دلایلی از آن گونه که بیان شد، ضمن مذاکرات مجلس گفته شده است: **«این بحث، بحثی عمومی است. نیاز به بحث و جدل‌های کارشناسی در صحن علنی مجلس دارد، بیرون رفتن این از صحن علنی مجلس یعنی مجدداً یک فشار به تولید که امروز شما وضع تولید را می‌بینید چگونه است، امروز می‌بینید بدلیل این‌که تولیدکننده قادر نیست حتی هزینه‌های متعارف خودش را بپردازد عموماً بنگاه‌های اقتصادی دچار مشکلات عجیبی هستند و تولید دچار نابسامانی است. لذا کاری نکنید که برای ایجاد یک سیستم نوین کسب مالیات از مصرف‌کننده که اصلاً مثل تجمیع عوارض شدنی نیست، مجدداً به تولید که بقای اقتصاد کشور، ایجاد اشتغال، توانمندی اقتصادی است، این را بیاییم و با این مطالب دچار یک مشکل زیادتری کنیم. لذا من اعتقاد دارم این لایحه نیاز است در صحن علنی مجلس بررسی شود، نظر همه کارشناسان مربوطه نه فقط در بحث وصول مالیات بلکه توجه به قضیه مشکلات پیچیده بخش تولید، بیاید و در صحن علنی مطرح شود و نگذاریم دوباره مسأله تجمیع عوارض که سه ماه قبل ما دچار مشکل بزرگی در بعضی از واحدهای تولیدی بودیم که دولت مجبور**

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

شد مستقیماً وارد قضایا شود، این را دچار مشکل کنیم»

با وجود این مخالفت ها و استدلالات، همان گونه که گفتیم پیشنهاد به اصطلاح «اصل هشتاد و پنجمی کردن» لایحه مالیات بر ارزش افزوده به تصویب رسید. به این ترتیب منطقاً می توان انتظار داشت که کار در همان کمیسیون اقتصادی فیصله یابد و از آنجا که کمیسیون اقتصادی متجاوز از یک سال و نیم است به بحث و فحص در این باب می‌پردازد، بنا بر این پایان کار را باید نزدیک دانست. ولی در متن مذاکرات همان جلسه از مجلس عباراتی وجود دارد که با چنین انتظاری تطابق ندارد. پیش بینی خوش‌بینانه طرفداران آزمایشی کردن قانون این بوده است که: **«دولت انشاء الله موفق شود تا قبل از اتمام برنامه چهارم مالیات بر ارزش افزوده را اعمال کند»**. بنا بر این حد اقل باید تا پایان سال ۱۳۸۸ انتظار کشید.

مسائل دیگر

از متن مذاکرات جلسه مذکور چند نکتهٔ قابل ذکر دیگر در رابطه با لایحه مالیات بر ارزش افزوده استنباط می گردد:

الف. ظاهراً قرار است با برقراری مالیات بر ارزش افزوده تغییراتی در وضع مالیات های موجود داده شود و احتمالاً برخی از آنها حذف گردند: **« اولین نکته این است که ما خودمان را آماده کرده‌ایم تا در تناسب با دیگر مالیاتها این مالیات را بنویسیم. مثلاً قرار نیست این مالیات بیاید تصویب شود، مالیاتهای دیگر هم عیناً حفظ شود. نه! ما باید در آنها تجدیدنظر کنیم.»** در این رابطه بویژه از قانون تجمیع عوارض و همچنین قانون مالیات های مستقیم نام برده شده است. این جنبه کار بسیار قابل بحث است. در مورد عوارض شاید مسأله چندان پیچیده نباشد و احتمالاً بتوان با برقراری مالیات بر ارزش افزوده تمام یا بسیاری از عوارض را ملغی[1] نمود. اما در مورد قانون مالیات های مستقیم موضوع به این سادگی نخواهد بود.

ب. ضمن مذاکرات گفته شده است: **«قرار این است که ما این مالیات را از جهت زمانبندی و کیفیت اجراء با توجه به نوع گروه‌ها معین کنیم که از چه گروه‌هایی شروع کنیم. مثلاً آیا باید گروه‌های شیمیایی را شروع کنیم، قضایی[1] را شروع کنیم، دارویی را شروع کنیم، فلزی را شروع کنیم، کانی غیرفلزی الی آخر...»**. می توان پرسید آیا واقعاً این گونه زمان بندی در مورد مالیات بر ارزش افزوده (آن هم در متن خود قانون) پیاده خواهد شد؟ آیا پیچیدگی های حاصل از چنین ترتیبی بر

---

۱. محتملاً منظور «غذایی» بوده است

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

مشکلات ناشی از اجرای مالیاتی که تا کنون در ایران سابقه نداشته است، نخواهد افزود؟ مگر دوران آزمایشی بودن قانون چند سال است که بتوان این گونه مراحل را هم ضمن آن پیاده کرد و به محک آزمایش درآورد؟

ج. مطلب دیگری در این مذاکرات بیان شده است حاکی از این که گویا هنوز روی الگوی مالیات بر ارزش افزوده در کمیسیون اقتصادی توافق حاصل نشده است: **«درمورد مالیات بر ارزش افزوده سه، چهار الگو داریم. یک الگوهای غربی داریم که خوب، ما نمی‌توانیم آنها را پیاده کنیم. یک الگوهایی را هم باید ما تلفیقی مطرح کنیم، این‌ها کار تخصصی است».**

شاید به‌خاطر وجود همین بحث‌ها و اوضاع و احوال است که پیاده کردن قانون تا آخر دوره برنامه چهارم به عنوان یک آرزو بیان شده است. و باز اگر و ضع به همین نحو باشد، می توان گفت که برای طرح «اصل هشتاد و پنجمی کردن» لایحه مالیات بر ارزش افزوده دلیل محکمی در دست بوده است، زیرا با چنین کارهای وسیعی که مورد نظر است، اگر قرار بود موضوع «هشتاد و پنجمی» نشود، دانسته نبود که کار تا چه زمانی به طول می انجامید.

د. **مالیات و تولید** – در کنار بحث اصلیِ مربوط به مالیات بر ارزش افزوده، ضمن مذاکرات مجلس به نکته جالب دیگری اشاره شده است که نمی توان از کنار آن بی توجه گذشت. ولی به‌خاطر کلی بودن این مبحث و این که به امر مالیات به طور عام مرتبط است، مطلب کوتاهی را دنبال مقاله حاضر به آن اختصاص می دهیم. **(مطالب منقول در این گفتار و گفتار بعدی از مذاکرات جلسه مورخ ۲۱ تیر ۱۳۸۵ مندرج در شماره ۱۱ مرداد ۸۵ روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران اخذ گردیده است).**

مالیات و نکته‌ای در رابطه با آثار اقتصادی آن

گفتار قبلی این شماره از مجله به لایحه مالیات بر ارزش افزوده مرتبط بود که بر اساس مذاکرات جلسه مورخ ۸۵/۴/۲۱ مجلس شورای اسلامی تهیه گردیده بود. در بخشی از این مذاکرات به بحثی کلی در رابطه با تأثیر مالیات روی تولید پرداخته شده است. به عبارت دقیق تر این نکته مطرح شده است که آیا در این کشور وجود مالیات می تواند

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

به‌عنوان مانعی در راه تولید تلقی گردد؟ به این پرسش پاسخ منفی داده شده و تصریح گردیده است که: **«مانع تولید دیگر اسمش امروزه مالیات نیست .... مشکل، دیگر امروز مالیات نیست. مالیات فرع است»**. و باز در جای دیگر: **«از من بپذیرید امروز دیگر مالیات مسأله اول تولید نیست»**.

شاید این مورد نادری باشد که به کم رنگ بودن نقش مالیات در تحولات اقتصادی اشاره می‌شود. اگر به سابقه موارد اصلاح مقررات مالیاتی بویژه قانون مالیات‌های مستقیم رجوع کنید خواهید دید که تا چه حد روی تأثیر این یا آن حکم قانون روی توسعه اقتصادی، یا به عنوان ترمز کننده رشد اقتصادی، تأکید شده است. مذاکرات و اظهار نظر های مربوط به آخرین اصلاحات قانون مالیاتی گویای همین نکته است. تغییرات شگرفی که در بخش‌های مهم قانون صورت گرفت بیش از همه با استدلال بر نقش کلیدی مالیات روی بخش های مربوطهٔ اقتصادی توجیه می گردید. به عنوان نمونه می توان به لغو مالیات بساز و بفروشی از یک سو و کاهش فوق‌العاده نرخ مالیات بر شرکت از سوی دیگر نام برد. تغییر نخست به موجب ماده ۲۸ اصلاحیه سال ۱۳۸۰ اعمال گردید. بر اساس تغییر دوم که بر اساس ماده ۴۷ همان اصلاحیه صورت پذیرفت، نرخ مالیات بر شرکت که جمعاً به ۶۴ درصد بالغ می گردید، ناگهان به ۲۵ درصد سقوط کرد. البته درست است که نرخ ۶۴ درصد با احتساب حد اکثر نرخ مندرج در جدول ماده ۱۳۱ سابق به دست می آمد، ولی عدد ریالیِ لایه مربوط به نرخ حد اکثر، بر اثر تورم چنان از ارزش افتاده است که می توان گفت در صورت بقای قانون قبلی، بخش عمدهٔ درآمد اکثر شرکت ها مشمول همان نرخ حد اکثر می‌گردید که با احتساب مالیات بر شرکتِ اضافیِ ۱۰ درصدی جمعاً نرخ ۶۴ درصد حاصل می‌شد.

تغییر عظیم در نرخ مذکور با امید به اثرات مثبت آن روی مسائل اقتصادی پذیرفته شد. ولی آیا تا کنون که قریب یک دوره پنج ساله از زمان تصویب و اجرای اصلاحیه جدید می گذرد، بررسی همه جانبه و جدی در این باب صورت گرفته است که آیا بهبود چشمگیری روی شاخص ها و اوضاع و احوال اقتصادیِ مرتبط با این اصلاحات حاصل شده است یا خیر؟ مثلاً در رابطه با اصلاحات گسترده مربوط به بخش مسکن، آیا روشن شده است که حذف مالیات بساز و بفروشی و یا معافیت های معتنابهی که به سود مالکان مجتمع های مسکونی نسبت به اجاره بهای دریافتی آنها داده شد (فرضاً به موجب تبصره ۱۱ ماده ۵۳ قانون) آیا رونق شایانی در بخش مسکن و ساختمان پدید آمد و یا توقفی در صعود

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

اجاره بها و افاقه‌ای در وضع خیل مستأجران در شهرهای بزرگ کشور به وجود آمد ؟ یا حتی تغییری در رفتار مالیاتی شرکت ها – بر اثر ارفاق های مالیاتی بزرگی که از آنها یاد کردیم – پدید آمده است ؟ و به طور کلی آثار اقتصادی اصلاحات مورد بحث چه بوده است؟ خلاصه و ساده این که آن امیدهای بزرگی که نسبت به این اصلاحات ابراز می شد، به نحو چشمگیری محقق گردیده است یا نه؟ و آثاری که توقع می‌رفت به درستی به بار آمده است یا خیر؟

البته منظور یک بررسی جدی و واقعی روی مسائلی از این گونه است، و نه کارهایی سطحی در حد رفع تکلیف. مطالعاتی از این گونه می تواند بسیار مفید باشد و صحت و دقت محاسبات اولیه را روشن خواهد نمود. ضمناً یک نکته مهم نیز روشن خواهد شد و آن قابلیت انطباق نظریات و تئوری های ابراز شده در رابطه با اوضاع و احوال خاص این کشور است. توضیح این که در اکثر موارد، استدلالات اقتصادی از نوع آنچه مبنای این گونه تغییرات قانونی قرار می گیرد، مأخوذ از اظهارنظرهای کارشناسان و اهل خبره سایر کشورها بویژه جهان غرب است. اما این که پیاده کردن همان ایده ها در این کشور نیز اولاً به درستی و دقت امکان پذیر است یا خیر و ثانیاً همان نتایج مورد نظر را به بار می آورد یا نه، مسأله دیگری است که برای پاسخگویی به آن بررسی های جداگانه لازم است. میدان مهم و زنده بررسی مورد بحث همین نتایج حاصل از اجرای اصلاحیه سال ۱۳۸۰ قانون مالیات‌های مستقیم است، بویژه روی تغییرات عمده و مهم آن از قبیل کاهش فوق‌العاده نرخ مالیات بر شرکت، حذف مالیات بساز و بفروشی، ارفاق‌های بزرگ در حق دارندگان مجتمع‌های مسکونی در زمینه اجاره بها و امثال آن.

اگر بررسی مؤثر و همه جانبه ای با این هدف انجام پذیرد و نتایج آن با سوابق استدلالات و توجیهات ارائه شده به هنگام طرح اصلاحیه مورد بحث مقایسه گردد و درجهٔ صحت آن پیش‌بینی‌ها معین شود، علاوه بر فوایدی که فوقاً بیان شد، سابقه نیکویی برای کارهای آتی در زمینه سیاستگذاری مالیاتی و اصلاح مقررات مالیاتی پایه‌گذاری خواهدشد و بذل دقت بیشتر در اخذ تدابیر مشابه در آینده را سبب خواهد گردید.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

مالیات و تجارت الکترونیک

(بخش پنجم)

دکتر محمد توکل

پیرامون جنبه های مالیاتی بازرگانی التکرونیک در شماره های پیشین مطالب گوناگونی بیان داشتیم. در این شماره مبحث خاصی را که تجارت الکترونیکِ برون مرزی در رابطه با قراردادهای مالیات مضاعف پدید می آورد، مورد بحث قرار می دهیم.

تعیین وصف قراردادی معاملات الکترونیک

چنان که می دانیم قراردادهای مالیات مضاعف جنبه های مالیاتی مناسبات اقتصادی و بازرگانی بین کشورها را مورد توجه قرار داده و احکام معینی را در این رابطه برقرار می سازند. هرگاه این گونه داد و ستد ها به شیوهٔ الکترونیک انجام پذیرند، به نحوی که بتوان عنوان تجارت الکترونیک را بر آنها صادق دانست، آنگاه ممکن است از جهت انطباق چنین معاملاتی با عناوین مذکور در قراردادهای مالیات مضاعف ابهامات و پرسش هایی به میان آید که مبحث یادشده (یعنی تعیین وصف قراردادی معاملات الکترونیک) در مقام پاسخگویی به همین نوع از پرسش ها است. در شماره های قبلی از فعالیت های سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) در زمینهٔ مسائل مربوط به تجارت الکترونیک سخن گفتیم و از جمله به کنفرانس سال ۱۹۹۸ وزیران سازمان در اتاوا (کانادا) اشاره کردیم که در آن نمایندگان بخش خصوصی و همچنین نمایندگانی از برخی کشورهای غیر عضو نیز شرکت داشتند. به دنبال این کنفرانس برنامه های کاری زیادی سازماندهی شد و از جمله چندین گروه مشورتی تشکیل شد تا همچنان بحث و بررسی در این زمینه ها را ادامه دهند. یکی از این گروه ها عهده دار بررسی مسأله تعیین وصف قراردادی معاملات الکترونیک گردید که البته کار خود را روی قرارداد مُدلِ مالیات مضاعفِ سازمان همکاری و توسعه اقتصادی متمرکز نمود. خوانندگان با این کنوانسیون آشنا هستند. قراردادهای مالیات مضاعف بسیاری از کشورها، و از جمله ایران، به طور عمده اقتباس شده از همین کنوانسیون هستند و بنا بر این مسأله مورد بحث می تواند با امور

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

مالیاتی شمار زیادی از کشورها ارتباط پیدا کند.

هدف از تعیین وصف قراردادی این است که دانسته شود معاملات الکترونیکِ انجام شده مشمول کدام یک از عناوین مندرج در قراردادهای مالیات مضاعف هستند تا بر همان اساس با آنها رفتار شود. این کار در مورد بازرگانی سنتی به سهولت بیشتری امکان پذیر است. ولی در محیط الکترونیک با شرایط متفاوتی روبرو هستیم که تحت آن تطبیق مورد با عناوین قراردادی به سهولت گذشته امکان پذیر نمی باشد. در نتیجه ناگزیر مبحث جدیدی در زمینهٔ روابط مالیاتی بین کشورها پدید آمده است که موضوع مقالهٔ حاضر را تشکیل می دهد.

بحث مذکور بویژه در رابطه با دو ماده از قراردادهای مالیات مضاعف پدید می آید، یکی ماده ۷ و دیگری ماده ۱۲. عنوان ماده ۷ در متن فارسی قراردادها «منافع تجاری» است که در ترجمهٔ Business profits برگزیده شده است. اصطلاح انگلیسی business دقیقاً همان معنایی را در ذهن متبادر نمی کند که فارسی زبانان از «تجارت» و «تجاری» استنباط می کنند و بلکه عام تر از آن است. با توجه به این مطلب و نیز با توجه به مصادیقی که در گفتار حاضر از اصطلاح مورد بحث نقل خواهیم کرد، می توان گفت بهتر بود بجای منافع تجاری از ترجمهٔ دیگری، مثلاً «سود کسب و کار» استفاده می شد. ولی به هر حال ترجمه به این شکل انجام شده و در تمام قراردادهای مالیات مضاعف ایران به کار رفته است. بنا بر این ما نیز از اصطلاح منافع تجاری استفاده خواهیم کرد، ولی با قید به توضیحی که هم اینک ارائه داشتیم.

هرگونه خرید و فروش می تواند مشمول این عنوان گردد، اعمّ از این که راجع به کالاها باشد یا خدمات. بنا بر این اگر داد و ستدهای انجام شده به شیوهٔ الکترونیک هم مصداق خرید و فروش کالا یا خدمات قرار گیرند، برای تعیین حکم مالیاتی آنها باید به ماده هفت رجوع کرد. این ماده یک حالت اصلی و یک حالت استثنایی را پیش بینی کرده و حکم هر یک را جداگانه تعیین نموده است. این تفکیک به وجود یا نبودِ مقوله ای بستگی دارد که در ترجمهٔ فارسی قراردادها از آن تحت عنوان «مقرّ دائم» (Permanent establishment) یاد شده است. بنا به تعریف ماده ۵ قراردادهای مالیات مضاعف، مقرّ دائم به محل ثابت شغلی اطلاق می شود که مؤسسات تجاری در کشور مقابل پدید می آورند و تمام یا بخشی از فعالیت تجاری خود را در آن کشور از طریق آن انجام می دهند. هرگونه شعبه، دفتر، فروشگاه، کارگاه، سایت معدن و نظایر آنها می توانند به عنوان مقرّ دائم شناخته شوند.

اگر شرکت یا مؤسسه مقیم یک کشورِ طرف قرارداد فاقد هرگونه شعبه، دفتر، نمایندگی و نظایر آنها در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

کشور مقابل باشد و بدون مداخلهٔ آن دست به معاملهٔ تجاری بزند و کالا یا خدمات به اشخاص و مؤسسات مقیم کشور ثانی بفروشد، آنگاه حالت اصلی مورد نظرِ ماده هفت محقق شده است. حکم حالت اصلی چنین است: «منافع ناشی از فعالیت های تجاری حاصل توسط مؤسسه تجاری یک دولت متعاهد فقط مشمول مالیات همان دولت خواهد بود». مفهوم این حکم روشن است. به موجب آن بابت چنین داد و ستدی هیچ گونه مالیاتی به کشور وارد کننده کالا یا خدمات تعلق نخواهد گرفت و مالیاتی که بر منافع متصورهٔ این گونه معاملات قابل تعلق باشد، از آنِ کشور محل اقامت شرکت یا مؤسسه صادر کننده خواهد بود.

اما در حالت ثانی، یعنی وجود مقرّ دائم، حکم مالیاتی به این شرح است. چنانچه فعالیت تجاری مؤسسه یک کشور در کشور طرف قرارداد از طریق مقرّ دائمِ واقع در محل انجام گیرد آنگاه «منافع آن مؤسسه تجاری می تواند مشمول مالیات دولت دیگر شود، لکن فقط آن قسمتی از منافع که مرتبط با مقرّ دائم مذکور باشد».

لذا در این حالت غیر اصلی و استثنایی (یعنی فعالیت از طریق مقرّ دائم) شرط خاصی وجود دارد و باید بررسی شود که اولا چنان مقرّ دائمی در مورد معاملهٔ انجام شده، مثلاً فروش کالا، نقشی داشته است یا خیر. ثانیاً این نقش تا چه حد بوده است و به هر حال فقط درصدی از مالیات به کشور وارد کنندهٔ کالا تعلق خواهد گرفت که به نقش مقرّ دائم مربوط باشد. بنا بر این حل مسأله مالیاتی چندان ساده و سر راست نخواهد بود. ضمناً در متن قرارداد هم انواع محدودیت ها و اما و اگر ها جهت قبول نقش مقرّ های دائم پیش بینی شده است که پرداختن به آنها بحث را به درازا خواهد کشانید. ولی در مجموع می توان گفت که از نظر قراردادهای مالیات مضاعف واقعاً شقّ دوم (یعنی تعلق مالیات به کشور خریدار بخاطر فعالیت مقرّهای دائم) استثناء بر اصل به شمار می رود و حالت اصلی همان نبود مقرّ دائم است که بر اساس آن کلیه مالیات متعلق بر منافع متصوّرهٔ معاملات بین‌المللی به کشور محل اقامت فروشنده تعلق می گیرد.

ماده ۱۲

خوانندگان با این ماده از قراردادهای مالیات مضاعف نیز آشنایی دارند. عنوان ماده Royalties است که در قراردادهای مالیاتی ایران به حق‌الامتیاز ترجمه شده است. منظور از امتیاز، حقوقی است از قبیل حق مؤلف، حق اختراع، علامت تجاری، حق استفاده از فرمول ها و فرایندهای علمی و صنعتی و نظایر آنها. بخش عمده ای از این موارد به آن مقوله ای مرتبط می شود که اصطلاحاً انتقال تکنولوژی نامیده می شود. وجوهی که در برابر انتقال این گونه حقوق و یا واگذاری حق استفاده از آنها ردّ و بدل می شود، از عنوان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

royalty یا حق‌الامتیاز برخوردار است. چون برای انتقال دهنده منافعی حاصل می گردد، لذا بر آن مالیات تعلق می گیرد و اکنون بحث بر سر تعیین دولتی است که حق دریافت چنین مالیاتی را طبق قرارداد دارا می باشد. در این مورد کنوانسیون مُدل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی مالیات متعلق را از آنِ کشور محل اقامت انتقال دهندهٔ حقوق مذکور می داند. ولی شماری از کشورها به این فرمول اکتفا نکرده و با استفاده از کنوانسیون مُدلِ سازمان ملل متحد، اجازهٔ اخذ مالیات را به کشور وارد کننده نیز اعطاء کرده اند. ایران از جملهٔ این کشورها است. ولی در این موارد معمولاً سقفی برای حق تعیین مالیات از سوی کشور وارد کننده تعیین می شود که در قراردادهای ایران پنج درصد و گاهی ده درصد است.

در این رابطه توجه به ماده ۱۰۷ قانون مالیات های مستقیم نیز ضرورت دارد. طبق این ماده درآمد مشمول مالیاتِ واگذارندگان این گونه حقوق و امتیازات بین ۲۰ درصد و ۴۰ درصد از مبلغ ناخالص حق‌الامتیاز پرداختی تعیین گردیده است. اکنون با اِعمال نرخ مالیات بر شرکت معادل ۲۵ درصد بر این ضرائب، ارقامی بین ۵ درصد تا ۱۰ درصد به دست می آید. تصور می رود سعی شده است ماده ۱۲ قراردادهای مالیات مضاعف نیز بر همین مبنا تنظیم گردد، به نحوی که ایران بتواند درآمد مالیاتی اصلی خود را از این محل ها حفظ کند.

به هر تقدیر، مطالب فوق حاکی از این است که اگر موضوع انتقال را مشمول ماده هفت یا دوازده قراردادهای مالیات مضاعف بدانیم، نتیجه از جهت تعلق مالیات به کشور انتقال گیرنده تفاوت می‌کند. بحث ما، یعنی تعیین وصف قراردادی داد و ستدها نیز از همین جهت حائز اهمیت است. در تجارت سنتی تشخیص مورد به آسانی بیشتری امکان پذیر است. ولی هنگامی که پای تجارت الکترونیک به میان می آید، قضیه پیچیده تر می شود و بحث انگیز خواهد بود.

قبل از بیان سایر مطالب ذکر نکته ای را بی فایده نمی داند و آن این که تفاوت بین ماده ۷ و ماده ۱۲ قرارداد از جهت تقسیم بندیِ موضوعِ انتقالات به کالا و خدمات نیست. ماده هفت به تجارت و کسب و کار بین دو کشور مربوط است و این اعمّ از آن است که موضوع کسب و کار کالا باشد یا خدمات. به عبارت دیگر اگر مؤسسهٔ مقیم یکی از دو کشور طرف قرارداد به کشور مقابل کالا یا خدمات صادر کند، آنگاه منافع متصوّره از این داد و ستد از جهت مالیاتی تابع ماده ۷ قراردادهای مالیات مضاعف خواهد بود.

حال اگر مؤسسه مقیم یکی از دو کشور متعاهد فرضاً اجرای یک پروژه ساختمانی یا صنعتی را در کشور مقابل بر عهده گیرد و کارکنان خود را به این منظور به کشور ثانی اعزام دارد، در واقع به صدور خدمات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

دست زده است و اینجا است که منافع مؤسسه تابع ماده ۷ قرارداد می شود. اما نسبت بـه درآمـد فـرد فـرد کارکنان مؤسسه که در کشور طرف به ارائه خدمت می پردازند، ماده ۷ مـصداقی پیـدا نمـی کنـد و بلکـه سایر مواد قرارداد نسبت به مورد قابل اجراء خواهند بود.

توضیح فوق مخصوصاً به این خاطر ارائه گردید که نظراتی خلاف آنچه گفته شد به مناسبت هـای مختلـف ابراز شده است. در کشور ما، هم صدور خدمات به معنی بازرگانی آن تازه آغاز شده و سابقهٔ چندانی ندارد و هم تجارت الکترونیک مقولهٔ تازه ای به شمار می رود. به همین خاطر تعبیرات و برداشـت هـایی در ایـن زمینه ابراز می گردد که (لا اقل از دید نگارنده این سطور) چندان دقیق به نظر نمی رسـد. در جدیـد تـرین اظهار نظری که نگارنده مشاهده کرده است تفاوت بین منافع تجاری و حق‌الامتیاز که فوقاً شـرح دادیـم بـه تفاوت بین کالا و خدمات تعبیر شده است.

وصف قراردادی انواع معاملات الکترونیک

سازمان همکاری و توسعه اقتصادی ۲۸ نوع فعالیت اقتصادی در محدوده تجـارت الکترونیـک را تـشخیص داده و تکلیف هر مورد را از نظر انطباق با یکی از دو عنوان سود تجاری و حق‌الامتیاز (که موضوع بحث ما است) روشن کرده است. در این گفتار چند مورد مهم از این موارد را بازگو می کنیم، هرچند بدیهی اسـت که اجماع جهانی پیرامون همه آنها وجود ندارد. هدف، آشنائی خوانندگان به بحث هایی است که در جهان امروز پیرامون جنبه های مالیاتی تجارت الکترونیک جریان دارد. مواردی که به این منظور انتخاب شده اند به شرح زیر اند:

سفارش الکترونیک و حمل و تحویل سنتی

فروشنده فروشگاه خود را به صورت یک سایت الکترونیک عرضـه مـی کنـد و مـشتری متـاع مـورد نظـر خویش را از میان اقلام سایت بر می گزیند و با بهره گیری از راهکاری که در همان سایت تعبیه شده است، ترتیب سفارش کالا و پرداخت وجه را می دهد. اما کالای انتخاب شـده جنبـهٔ فیزیکـی دارد کـه در مکـان معین انبار شده و با وسیله نقلیه ملموس و موجود در عالم خارج به مقصد خریدار حمل می گـردد. تکلیـف این مورد بسیار روشن است و معامله جنبهٔ خرید و فروش کالا را دارد. به همـین سـبب منـافع متـصوّرهٔ آن جنبهٔ سود تجارتی را داشته و از جهت مالیاتی تابع ماده ۷ قراردادهای مالیات مضاعف شناخته می شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

سفارش الکترونیک و انتقال الکترونیک

این حالت به فراورده های دیجیتال باز می گردد. کتاب، فیلم، موسیقی و نظایر آنها به صورت دیجیتال فراهم شده و در سایت فروشنده قرار می گیرد. خریدار آنچه را می خواهد بر می گزیند و از طریق همان سایت سفارش می دهد. پس از آن که ترتیب پرداخت بها داده شد، مورد معامله به شیوهٔ الکترونیک به کامپیوتر خریدار انتقال می یابد. برای این گونه معاملات دو حالت تشخیص داده شده است. یکی این که شرایط معامله همان باشد که در خرید فیزیکی چنین اقلامی مشاهده می شود، مثلاً خریدار حق تکثیر کتاب خریداری شده را ندارد. در این صورت معامله انجام شده فرقی با خرید سنتی کالا ندارد و موضوع از جهت مالیاتی مشمول ماده ۷ قراردادهای مالیات مضاعف می گردد. حالت دیگر این است که معامله با نوعی انتقال حقوق مؤلف یا ناشر به خریدار همراه است. مثلاً خریدار حق پیدا می کند که تمام یا بخشی از مندرجات کتاب را تکثیر کند و به فروش برساند و در ازای آن فرضاً بابت هر نسخه از فروش درصد معینی را به فروشنده بپردازد. در اینجا پرداخت های مربوط مصداق حق‌الامتیاز را داشته و مشمول ماده ۱۲ قراردادهای مالیات مضاعف می گردد. یاد آور می شود که مثال اخیر را نباید به تفاوت بین صدور کالا و خدمات تعبیر نمود و بلکه مسأله به تفاوت بین سود تجاری و حق‌لامتیاز راجع می‌گردد. چنین خلط مبحثی در برخی مواردِ مالیاتیِ مربوط به ایران مشاهده شده است.

میزبانی

منظور میزبانی پایگاه های اینترنتی است. دارندهٔ یک سرور، فضایی را در تجهیزات خود به سایت مشتری اختصاص می دهد تا آن را در حدّ قراردادِ فیمابین و بر حسب نیازها و سلیقه خود تنظیم کند. کارمزدی به تناسب مدت زمان استفاده از سایت به صاحب سرور پرداخت می شود. به این ترتیب مشتری در واقع از یک خدمت بهره‌مند می شود و دیگر پای کالا در میان نیست. با این حال، منافع حاصل از خدمت نیز همان گونه که گفتیم اگر جنبهٔ درآمد به دست آمده از کسب و کار را داشته باشد، همانند سود حاصل از فروش کالا مشمول ماده ۷ قرارداد مالیات مضاعف می‌گردد و ربطی به ماده ۱۲ ندارد. تشخیص سازمان همکاری و توسعه اقتصادی نیز از همین قرار است.

مورد فوق مثالی بود که می تواند شاهدی بر بحث قبلی ما در مورد مفهوم Business profits تلقی گردد. در زبان فارسی قدری مشکل است که درآمد میزبانی سایت الکترونیک به شرح فوق را منافع تجاری به حساب آورد، ولی اگر از اصطلاح عام تری مانند «کسب و کار» استفاده می شد، با سهولت بیشتری قابل

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

پذیرش می نمود.

تبلیغات

مؤسسه ای کالاها یا خدمات خود را در سایت متعلق به مؤسسه دیگری آگهی می کند. کسانی که این آگهی ها را ملاحظه می کنند با فعال کردن آنها به سایت مؤسسه نخست هدایت می شوند و پس از مشاهده جزئیات بیشتر و آگاهی از قیمت و سایر شرایط، احیاناً دست به معامله می زنند. کارمزد قابل پرداخت از سوی مؤسسه تبلیغ کننده به صاحب سایت بر اساس قرارداد بین آنها تعیین می شود. یک شیوهٔ رایج در این مورد تعیین کارمزد بر اساس دفعاتی است که آگهی از سوی کاربران فعال می شود. رابطهٔ بین دو مؤسسهٔ مورد بحث نیز رابطهٔ بین فروشنده خدمت و خریدار خدمت است و بنا بر این وجوه حاصل مشمول عنوان منافع تجاری گردیده و مشمول ماده هفت قراردادهای مالیات مضاعف قرار می گیرد.

بازارچه

صاحب سایت کاتالوگ های فروشندگان مختلف را به بینندگان عرضه می دارد و مشتری با انتخاب کالالوگ مورد نظر خود به سایت فروشندهٔ اصلی منتقل می شود و معامله را از آن طریق انجام می دهد. این نیز نوعی آگهی و تبلیغات بازرگانی است و بنا بر این وجوه ردّ و بدل شده بابت آن از جهت مالیاتی در محدودهٔ ماده هفت قرار می گیرد.

به روز درآوردن

بسیار اتفاق می افتد که نرم افزارهای فروخته شده به مشتریان به مرور زمان تکمیل می گردد، به این معنی که در نحوهٔ عمل آنها بهبودی حاصل می شود و یا امکانات تازه ای به آنها اضافه می‌گردد. این کار به دو شکل انجام می پذیرد. نخست به گونهٔ فیزیکی، مثلاً تحویل یک دیسکت یا سی دی جدید به مشتری. حالت دیگر انتقالِ این اضافات و اصلاحات به شیوهٔ الکترونیک، یا به اصطلاح download کردن آنها است. در هر دو حالت، قضیه به خرید و فروش کالا شباهت دارد و منافع متصوّرهٔ آن در محدودهٔ سود تجاری قرار می گیرد که مشمول ماده هفت خواهد بود. البته این به شرط آن است که هیچ قرار و مدار اضافی بین خریدار و فروشنده در باب تکثیر تمام یا بخشی از نرم افزارِ تعدیل شده از سوی مشتری در ازای پرداخت پورسانت و غیره وجود نداشته باشد. در صورت وجود چنان قراردادی، مورد به استفاده از

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

حق مؤلف شبیه می شود که از مصادیق حقوق و امتیازات مذکور در ماده ۱۲ قراردادهای مالیات مضاعف است و طبعاً از بابت مالیاتی تابع ماده اخیر می گردد.

پشتیبانی آن لاین

فروشندهٔ نرم افزار ممکن است تعهد پشتیبانی از آن را نیز در قبال خریدار و در ازای وجه قبول کند و این کار را به صورت الکترونیک و به اصطلاح به صورت **Online** انجام دهد. چنین ترتیبی نیز از مصادیق ارائه خدمت است و در محدودهٔ واگذاری حق استفاده از امتیازات و حقوق مشابه قرار نمی گیرد و به همین سبب وجوه دریافتی آنان از جهت مالیاتی مشمول ماده هفت قراردادهای مالیات مضاعف قرار می گیرد.

مشاورهٔ الکترونیک

منظور خدمات حرفه‌ایِ کسانی مانند پزشکان، حقوقدانان و نظایر ایشان است که نظرات مشورتی خود را از طریق پست الکترونیک، کنفرانس ویدیوئی و امکانات مشابه در اختیار متقاضیان قرار می دهند. کاری که این افراد حرفه ای انجام می دهند در واقع ارائه خدمت است و نه واگذاری دانش فنی و حقوق و امتیازات. به همین سبب جنبه مالیاتی قضیه مشابه موارد مربوط به فروش خدمات خواهدبود.

دانش فنی اختصاصی

مشتری اطلاعات فنی اختصاصی و فاش نشده ای را در رابطه با فراورده یا فرایند معینی دریافت می کند. نمونه آن مشخصات و دیاگرام های مربوط به فرایندهای تولیدی است. چنین موردی مصداق واگذاری حق استفاده از دانش فنی به مفهوم ماده ۱۲ قراردادهای مالیات مضاعف است و از جهت مالیاتی نیز مشمول همین ماده قرار می گیرد.

ارائه اطلاعات غیر اختصاصی

اگر اطلاعاتی که به شیوهٔ الکترونیک انتقال می یابد جنبهٔ اختصاصی نداشته باشد وجوه پرداختی بابت آنها از جهت مالیاتی مشمول ماده هفت قراردادهای مالیات مضاعف قرار می گیرد. فایدهٔ چنین معامله ای برای خریداران سهولت و سازماندهی و نظم کار است. مشتری می تواند مقدار زیادی اطلاعات مورد نیاز خود را

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

در فواصل منظم و در فرصت هایی که مطابق سلیقه او است، به سهولت دریافت دارد.

استفاده از سایت های تفریحی با امکان مشارکت مشتری

صاحب سایت انواع سرگرمی ها نظیر موسیقی، فیلم، بازی، گپ زدن و غیره را در اختیار بینندگان قرار می‌دهد تا به میل خود از آنها استفاده کنند و خود نیز به نحوی در آنها شرکت جویند. آنچه از این طریق در اختیار مشتری قرار می گیرد، نوعی خدمت است و به دانش و اطلاعات فنی اختصاصی مربوط نمی شود و به همین جهت از لحاظ مالیاتی در محدودهٔ ماده هفت قراردادهای مالیات مضاعف قرار می گیرد.

مطالب محتوایی

منظور مطالبی از قبیل اخبار، داستان و نظایر آنها است. دارندگان بعضی از سایت ها برای جلب بینندگان طبق قرارداد وجوهی به تهیه کنندگان این گونه مطالب می پردازند و نتیجه کار را در سایت خود قرار می دهند. در این حالت فی‌الواقع صاحب سایت از حقوق مؤلف استفاده کرده است که یکی از مصادیق امتیازات و حقوق مذکور در ماده ۱۲ قراردادهای مالیات مضاعف به شمار می رود و از همین رو از جهت مالیاتی نیز مشمول همین ماده می باشد. اما این در صورتی است که اطلاعات و مطالب مورد نظر به طور اختصاصی برای صاحب سایت تهیه نشده باشد و بلکه تدارک کنندهٔ مطالب، قبلاً آنها را تهیه کرده و در ازای دریافت حق مؤلف به صاحب سایت اجازهٔ استفاده داده است. اگر چنین مطالب محتوایی به سفارش صاحب سایت و برای خود او تهیه شده باشد، در آن صورت با کمی دقت روشن می شود که تهیه کننده در واقع خدمتی را به صاحب سایت در ازای وجه ارائه کرده است و به این ترتیب جنبهٔ مالیاتی قضیه مشابه موارد مربوط به فروش خدمات خواهد بود.

نگاهداری برنامهٔ کاربردی

مؤسسه یا شخصی که امتیاز بهره برداری از یک برنامهٔ کاربردی را دارا می باشد، با صاحب یک سِرور قراردادی منعقد می نماید که به موجب آن برنامهٔ مذکور را در سِرور خود ضبط و راه‌اندازی کند و از جهت فنی مورد پشتیبانی قرار دهد تا به درستی عمل کند. پس از آن هر زمان که مؤسسهٔ صاحب امتیاز بخواهد از آن برنامه استفاده کند، یا آن را به حافظهٔ موقت کامپیوتر خود منتقل می نماید و یا این که برای انجام عملیات مورد نظر مستقیماً به سِرور رجوع می کند. چنین ترتیباتی در مورد برنامه های حسابداری و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

مالی، کنترل موجودی، امور پرسنلی و امثال آنها رایج است. با دقت در این نوع رابطه می توان پی برد که صاحب سِرور در واقع به ارائه خدمت می پردازد و پای واگذاری حق استفاده از امتیازات و حقوق مشابه در میان نیست. به همین جهت قضیه از لحاظ مالیاتی مشمول ماده هفت قراردادهای مالیات مضاعف خواهد بود.



جایزه خوش حسابی و نیت مؤدی

قانون مالیات های مستقیم دو نوع جایزهٔ خوش حسابی برای مؤدیان در نظر گرفته است. یکی جایزه موضوع ماده ۱۸۹ برای اشخاص حقوقی و صاحبان مشاغل مذکور در بندهای «الف» و «ب» ماده ۹۵ که سه سال متوالی ترازنامه و حساب سود وزیان و مدارک قابل قبول ارائه داده و مالیات هر سال را به موقع و بدون طرح اختلاف پرداخت کرده باشند. این جایزه معادل پنج درصد اصل مالیات در نظر گرفته شده است. نوع دوم مربوط به ماده ۱۹۰ است که موضوع گفتار حاضر را تشکیل می دهد. به موجب این ماده: **«علی‌الحساب پرداختی بابت مالیات عملکرد هر سال مالی قبل از سررسید مقرر در این قانون برای پرداخت مالیات عملکرد، موجب تعیین جایزه ای معادل یک درصد مبلغ پرداختی به ازای هر ماه تا سررسید مقرر خواهد بود که از مالیات متعلق همان عملکرد کسر خواهد شد»**

عبارات این ماده به نحوی است که از ظاهر آن تنها شرایط زیر برای تعلق جایزه مستفاد می گردد. نخست این که مالیات مورد نظر بابت عملکرد یک سال مالی باشد. بنا بر این شاید بتوان گفت که به مواردی نظیر مالیات بر ارث و مالیات بر درآمد اتفاقی ارتباط پیدا نمی کند، زیرا در مورد این گونه از مالیات ها محاسبه سالانه مورد نظر نمی باشد. شرط دیگر پرداخت قبل از سررسید مقرر برای تأدیه مالیات است. این که آیا کاربرد واژهٔ «علی‌الحساب» خود به منزلهٔ شرطی جدا از شرط دوم مذکور می باشد، جای بحث دارد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

شاید گفته شود که احتمال دارد کسی اساساً اظهارنامه خود را زود تر از سررسید قانونی تسلیم کند و مالیات را هم همزمان بپردازد، کما این که فرضاً ماده ۱۱۰ راجع به اشخاص حقوقی چنین احتمالی را دربر دارد. در این صورت دیگر کاربرد اصطلاح «علی‌الحساب» بی مورد خواهد بود و آنچه پرداخت شده است از دید مؤدی پرداخت نهایی با بت عملکرد سال مربوط می باشد. حال باید دید با وجود این که عنوان علی‌الحساب منتفی است، آیا باز هم جایزهٔ خوش حسابی تعلق می گیرد یا خیر.

به پرسش فوق در سطور آتی باز خواهیم گشت. مضمون سئوال به بحث اصلی این مقاله ارتباطی ندارد، بلکه منظور گشودن حالت ابهام آمیزی این ماده است که به یک مورد ختم نمی‌شود. چنان که گفتیم شرایط یادشده تنها قیود قابل استنباط از این ماده هستند و شرط دیگری از آن فهمیده نمی شود. اما کاربرد آن بر اساس چنین برداشتی سبب بروز ابهام می گردد. یک نمونهٔ ابهام حدود ۱۲ سال پیش رخ داد که شرح آن از این قرار است. چنان که می دانیم در مورد مالیات های تکلیفی غالباً محاسبهٔ اصلی مالیات به طور سالانه ا نجام می پذیرد و آنچه مورد به مورد پرداخت می شود جنبهٔ علی‌الحساب دارد و طبعاً به همین سبب پرداختِ زود تر از موقع به شمار می رود. با توجه به این شرایط، همین قضیه اواخر سال ۱۳۷۳ در هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح شد و به صدور رأیی به شرح زیر منجر گردید:

«چون در خصوص مالیات های تکلیفی، پرداخت کنندگان حسب تکلیف قانونی ملزم به کسر و پرداخت مالیات به نرخ مقرر قانونی بوده و به هیچ وجه نیت مؤدی (صاحب درآمد) مؤثر در پرداخت و یا عدم پرداخت به موقع نمی باشد، علی هذا کسر و پرداخت مالیات های مذکور سبب شمول جایزه خوش حسابی معادل چهار درصد نخواهد بود»

چنان که دیده می شود این رأی بر استدلال خاصی مبتنی است و آن این که نیت مؤدی اصلی، مثلاً فرد حقوق بگیر، در چنین پرداخت علی‌الحسابی دخالت ندارد و بلکه او بخواهد یا نخواهد کارفرما بر حسب تکلیفی که دارد نسبت به کسر و پرداخت مالیات مورد بحث اقدام می کند. به عبارت دیگر از دید این رأی، ماده ۱۹۰ در صورتی قابل اجرا است که مؤدی اصلی شخصاً اقدام به پرداختِ زودتر از موقع مالیات بنماید و چون این شرط در مورد مالیات تکلیفی صدق نمی کند، بنا بر این جایزهٔ خوش حسابی تعلق نخواهد گرفت. بدیهی است چنین اظهار نظری به منزلهٔ کنار نهادن تعبیر تحت‌اللفظی قانون است، به این معنی که به ظاهر عبارات قانون توجه نشود و بلکه سعی در فهم مقصود قانونگذار شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

توضیح این که ماده ۱۹۰ به فعل توجه کرده است و نه به فاعل. یعنی پرداخت زودتر از موقع را مستحق جایزه دانسته است و نه این که پرداخت کننده چه کسی باشد. بنا بر این استدلال مندرج در رأی مذکور به منزلهٔ عدم توسل به تفسیر تحت‌اللفظی است.

مسأله جدید

مورد ابهام فوق مربوط به گذشتهٔ دور بود ولی اخیراً نیز مورد ابهام دیگری پیش آمد که قابل بحث است. ابتدا به شرح سابقهٔ موضوع می پردازیم. طی قوانین بودجه سال های اخیر مقرراتی گنجانیده شده است که بر حسب آن برای شماری از شرکت ها و بانک های دولتی و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت تکلیف مالیاتی خاصی تعیین شده است. از جمله ضمن بند «ب» تبصره یک قانون بودجه سال ۱۳۸۵کل کشور گفته می شود:

«به منظور تحقق مبلغ ۳۶۷۱۴۷۵۰۰۰۰۰۰۰ ریال درآمد عمومی موضوع ردیف های ۱۱۰۱۰۲ و ۱۱۰۱۰۶ منظور در قسمت سوم این قانون کلیه شرکت های دولتی و بانک ها و مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت که در پیوست شماره ۲ بودجه سال ۱۳۸۵ آنها سود ویژه پیش‌بینی شده است، مکلفند مبالغ تعیین شده در جدول پیوست یادشده از بابت مالیات عملکرد سال ۱۳۸۵ (شامل مالیات عملکرد نفت موضوع تبصره ۱۱ این قانون) را به صورت علی‌الحساب (هرماه معادل یک دوازدهم رقم مصوب) به سازمان امور مالیاتی کشور پرداخت نمایند تا به حساب ردیف درآمد عمومی یادشده منظور گردد»

قسمت سوم بودجه تحت عنوان «منابع بودجه عمومی دولت» مشتمل است بر «درامدها، واگذاری دارایی های سرمایه‌ای و واگذ اری دارایی های مالی» . منظور از «درآمدها» انواع درآمدهای مالیاتی، درآمدهای حاصل از مالکیت دولت (به طور عمده سود سهام)، درامد حاصل از محل فروش کالاها و خدمات وبرخی درآمدهای متفرقه دیگر است که از این جمله مهم ترین آنها همان درآمد مالیاتی است. منابع حاصل از واگذاری دارایی های سرمایه‌ای به طور عمده همان درآمد حاصل از فروش نفت است. عنوان واگذاری دارایی های مالی مشتمل است بر وام های داخلی و خارجی و استفاده از موجودی حساب ذخیره ارزی. اما دو ردیف بودجه که ضمن بند «ب» تبصره یک قانون بودجه به آنها اشاره شده است، یعنی ردیف های ۱۱۰۱۰۲ و ۱۱۰۱۰۶ به ترتیب عبارتند از «مالیات علی‌الحساب اشخاص حقوقی دولتی» به مبلغ ۱۰۵۸۰ میلیارد ریال و مالیات عملکرد نفت برابر ۲۶۱۳۴ میلیارد ریال. توضیح این که به موجب پیوست شماره ۲ بودجه اشخاص حقوقی دولتی به دو دسته سودده و زیانده تقسیم شده اند. در مورد دسته اول مبالغی به عنوان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

درآمد و ارقامی به عنوان مالیات و سود سهام تعیین گردیده است که طبعاً جنبهٔ پیش‌بینی و علی‌الحساب دارند. ارقام مالیاتی در ردیف های نامبرده ذکر گردیده اند که ردیف دوم (۱۱۰۱۰۶) به عنوان مالیات عملکرد سال ۱۳۸۵ شرکت ملی نفت ایران منظور شده است و در واقع عبارت است از پنج درصد ارزش نفت خام تولیدی که به طور علی الحساب بایستی طی سال عملکرد یعنی سال جاری به دولت پرداخته شود (رجوع شود به تبصره ۱۱ قانون بودجه سال ۸۵). باقی مبلغ یعنی ۱۰۵۸۰ میلیارد ریال مالیات علی الحساب بقیه اشخاص حقوقی دولتی ا ست که پیش بینی شده است در سال ۱۳۸۵ سود خواهند داشت و در نتیجه مالیاتی به این مبلغ برای آنها پیش بینی شده است.

پس از این توضیحات به بحث اصلی خود باز می گردیم. از آنجا که مبلغ ۳۶۷۱۴ میلیارد ریال فوق، هم عنوان مالیات دارد و هم این که باید به صورت علی الحساب و مدت ها قبل از مهلت قانونی پرداخت شود، بنا بر این می تواند مصداق ماده ۱۹۰ قانون مالیات های مستقیم قرار گیرد و مبالغ عظیمی به عنوان جایزه خوش حسابی به آن تعلق گیرد. اگر بر اساس الفاظ قانون و به اصطلاح منطوق آن داوری کنیم، چنین ادعایی قابل طرح خواهد بود و با ظاهر قانون تطابق خواهد داشت. به همین سبب موضوع به عنوان یک مسأله مطرح شده و به صدور بخشنامه مورخ ۸۵/۳/۲۴ منجر گردیده است. در این بخشنامه پس از شرح قضیه چنین اظهار نظر شده است:

«پرداخت های مذکور تکلیفی و غیر داوطلبانه و به موجب قوانین بودجه کل کشور و بر مبنای بودجه مصوب صورت می گیرد و برای محاسبه جایزه موضوع ماده ۱۹۰ اصلاحیه قانون مالیات های مستقیم مصوب ۸۰/۱۱/۲۷ در قانون بودجه که حکم خاص می باشد، حکم یا مجوزی پیش بینی نگردیده است. بنا بر این با عنایت به رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره ۳۰/۴/۱۲۲۰۴ مورخ ۷۳/۱۲/۱ پرداخت مالیات های مذکور مشمول جایزه خوش حسابی موضوع ماده اخیرالذکر نخواهد بود»

چنان که دیده می شود به موجب این بخشنامه ماده ۱۹۰ قانون مالیات های مستقیم نمی تواند شامل پرداخت زود تر از موقع مالیات بر درآمد شرکت های مورد بحث گردد. دلایلی که در این خصوص اقامه شده اند به شرح زیر اند:

۱. پرداخت های مذکور تکلیفی هستند. البته در اینجا کلمه «تکلیفی» به آن مفهومی نیست که در مورد مالیات های تکلیفی به کار می رود و بلکه منظور این است که شرکت های مورد بحث طبق قانون بودجه مکلف به انجام چنین

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

پرداخت های علی الحسابی شده اند.

۲. این پرداخت ها غیر داوطلبانه هستند، یعنی شرکت های مورد بحث به میل خود به این کار دست نزده اند و بلکه قانون برای آنها تکلیف معین نموده است.

۳. مبالغ قابل پرداخت بابت مالیات های مورد بحث ضمن بودجه مصوب گنجانیده شده است و بنا بر این آنچه انجام می شود در واقع اجرای بودجه است.

۴. استناد به رأی مورخ ۷۳/۱۲/۲۱ هیأت عمومی شورا عالی مالیاتی که بالاتر شرح دادیم.

جوهر این استدلالات و عنصر عمدهٔ آنها توجه به نیت مؤدی است. حاصل این که قانونگذار به موجب ماده ۱۹۰ در مقام تعیین جایزه برای کسانی است که به طیب خاطر کاری را ورای عملکرد متداول انجام می دهند و این که به موجب قانون ناگزیر از چنان کاری باشند، با چنان برداشتی در تغایر است.

موارد دیگر

به موجب دوفقره اظهار نظر مشروحه فوق حد اقل ضابطه و ملاکی به دست آمد که شایسته است در صورت بروز موارد مشابه مطمح نظر و مبنای داوری قرار گیرد، زیرا احتمال مطرح شدن ابهاماتی از همین قبیل را در آینده نمی توان منتفی دانست..



تاریخ مالیات

انگلستان دوران فئودالیزم

برزو چکاد

در این گفتار وضع مالیات ها را در قرون شانزدهم و هفدهم میلادی مورد بحث قرار می دهیم. در این دوران با این که بر حسب تقسیم بندی کلاسیک تاریخ، قرون وسطی پایان پذیرفته و عصر جدید آغاز گشته بود، با این حال نظام اقتصادی و حکومتی کما بیش نشانه ها و اوصاف زمان‌های گذشته را همراه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

داشت. از جمله در رابطه با مالیات ها تفکر سنتی بر این اندیشه استوار بود که باید بین درآمدهای عادی و فوق‌العاده حکومت تفاوت قائل شد. اصل بر این بود که در اوضاع و احوال عادی هزینه های دولت از محل درآمدهای عادی تأمین شود. منابع عمده این نوع از درآمد عبارت بودند از عواید حاصل از اراضی و املاک سلطنتی، سهمی که بر حسب حقوق مربوط به سلسله مراتب فئودالی از طبقات فئودال دریافت می شد، حقوق و کارمزدها و جریمه های دریافتی در رابطه با اداره محاکم و اجرای عدالت و بالاخره برخی حقوق گمرکی. علاوه بر این ها دربار و پادشاه درآمدهایی از محل عواید کلیسا نیز دریافت می کردند که در ردیف درآمدهای عادی دستگاه حکومت به شمار می رفت. در آن زمان کلیسا املاک و دارایی‌های وسیعی را در تملک خود داشت که بویژه بخش عظیمی از اراضی کشور را دربر می گرفت. میزان این املاک بر حسب زمان های مختلف بین یک پنجم تا یک سوم مجموع اراضی انگلستان برآورد شده است.

اما درآمدهای فوق‌العاده به زمان های غیر عادی ارتباط داشت که از همه مهم تر جنگ خارجی و گاهی شورش ها و منازعات داخلی بود. در این حالات فوق‌العاده بود که حکومت به وضع مالیات‌های مستقیم می پرداخت. هم کلیسا و هم مردم عادی مشمول این مالیات ها قرار می‌گرفتند. اما برقراری چنین مالیات هایی به هر حال نیاز به تصویب داشت. اگر مالیات های مورد نظر به مردم عادی و غیر روحانی مربوط می شد، مصوبه لازم از پارلمان می‌گذشت. در این مورد از اصطلاحاتی مانند grant و subsidy استفاده می شد. کاربرد این الفاظ به مفهوم آن بود که پارلمان با تصویب چنین مالیاتی در واقع به دستگاه حکومت و سلطنت یاری می دهد و حق فوق‌العاده‌ای عطا می کند تا بتواند از عهده مقابله با اوضاع و احوال فوق‌العاده ای که پیش آمده است برآید. اما در موارد مربوط به کلیسا و روحانیت، مصوبه لازم باید از سوی مجامع کلیسایی اعطاء می‌گردید که این مجامع را convocation می نامیدند.

ضمناً مالیات های فوق‌العاده همان گونه که از این عنوان بر می آید جنبه مستمر نداشتند و برای رفع نیازهای جنگی و امثال آن وضع می گردیدند. بنا بر این اصولاً برای یک بار قابل وصول بودند و اگر نیاز به چنین منبعی ادامه می یافت، مجدداً می بایستی اقدام به عمل می آمد و مصوبه جدیدی می گذشت.

در مورد مالیات های فوق‌العاده نوع اول یعنی مصوبات پارلمان به دوران سلطنت تئودورها در قرن

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

شانزدهم مراجعه می کنیم که از لحاظ نوع و اوصاف از دوام بیشتری برخوردار بوده است. این مالیات ها در عهد هانری هشتم (۴۷-۱۵۰۹)، ادوارد ششم (۵۳-۱۵۴۷)، ماری (۵۸-۱۵۵۳) و الیزابت یکم (۱۶۰۳-۱۵۵۸) و حتی در دهه های نخست سلطنت استیوارت ها (جیمز یکم و چارلز یکم تا ۱۶۴۹) با تفاوت های نه چندان زیادی تکرار می شدند. بین سال های ۱۵۱۲ تا ۱۶۴۲ پارلمان اجازه مربوط به چنین مالیات هایی را ۳۴ بار اعطاء نمود. از این مجموع به عنوان نمونه مالیات‌های دوران هانری هشتم را مختصراً شرح می دهیم.

نمونه های دوران هانری هشتم

چنان که گفتیم آن زمان ها در مورد چنین مالیات هایی از دو اصطلاح grant (اعطاء، اجازه) و subsidy (کمک، یاری) استفاده می کردند. اصطلاح دوم همان است که امروزه سوبسید می نامند و در برابر آن ترجمه یارانه را برگزیده اند. ولی در انگلستانِ آن زمان به مفهوم کمک و اجازه اعطائی پارلمان به حکومت بود تا بتواند به اخذ مالیات بپردازد. به موجب این اجازه های پارلمانی در عهد هانری هشتم موارد مشمول مالیات به سه نوع یا گروه تقسیم می شدند. گروه اول شامل اراضی، املاک استیجاری، و سایر اموال غیر منقولِ قابل توارث و درآمدهای سالانهٔ همین نوع اموال نظیر اجاره بهای سالانه املاک، می گردید.

گروه دوم اموال منقول و نیز مطالبات را دربر می گرفت. چارپایان و مواشی نیز در این گروه قرار داشتند. و بالاخره گروه سوم شامل دستمزدها می‌شد که صنوف مختلف دستمزد بگیر و حق‌الزحمه بگیر نظیر کارگران، صنعتگران، کارمندان، خدمه و نظایر آنان را دربر می گرفت.

پارلمان نرخ مالیات را برای هر گروه جداگانه مقرر می داشت و آن یک عدد پولی بود در ازای هر پوند از ارزش سالانه دارایی یا درآمد مشمول مالیات. ضمناً هر مؤدی فقط در یک گروه قابل ارزیابی و تعیین مالیات بود و اگر بر حسب وضع خود می توانست در بیش از یک گروه قرار گیرد، آنگاه در گروهی قرار داده می شد که مالیات بیشتری را عاید سازد. هر مؤدی تنها در محل اقامت معمولی خود مورد ارزیابی و تعیین مالیات قرار می گرفت و مالیات اتباع خارجی دو برابر شهروندان انگلستان تعیین می شد. اگر فرد خارجی فاقد دارایی مشمول مالیات بود، می‌بایستی مالیات سرانه بپردازد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

اداره امور مالیاتی

مأموران مالیاتی، یا به اصطلاح کمیسرهای مالیاتی، را پارلمان برای هر منطقه تعیین می کرد. مقامات داخلی برای مناطق و حوزه‌های فرعی را کمیسرها خود معین می کردند و سازمان می‌دادند. همین کار را مأمورانِ معین شده برای مناطق فرعی مجدداً نسبت به تقسیمات کشوریِ ریزتر و فرعی تر انجام می دادند. این مقامات نتیجه کار را به کمیسرهای بالاتر از خود گزارش می کردند.

مالیات های تشخیص شده و جداول مربوط به مأموران وصول تسلیم می شد و مسئولیت کامل وصول مالیات بر عهده آنان بود. وصولچی ها در موارد لزوم می توانستند به قوه قهریه نیز متوسل شوند که بویژه شامل توقیف اموال می گردید. اگر مؤدی یا مأمور وصول فوت می کرد و یا دارائی خود را از منطقه به نحوی خارج می ساخت، کمیسرها می توانستند مأمورانی را تعیین کنند که اقدامات لازم برای بازیافت مالیات را انجام دهند که از جمله شامل توقیف اموال متعلق به متخلف یا متوفی نزد اشخاص ثالث نیز می گردید. مأموران وصول محلی مالیات های وصولی را به مأموران وصولِ عالی رتبه تر تحویل می دادند و در نهایت همه وجوه در اختیار خزانه دار کل (Exchequer) که مقامی شبیه وزیر دارایی داشت، قرار می گرفت.

نرخ ها در دوره مورد بحث همواره ثابت نبوده است ولی از سال ۱۵۶۰ به بعد از ثبات بیشتری برخوردار گردید. معمولاً این نرخ معادل ۴ شیلینگ در هر پوند در مورد ارزش سالانه برآوردیِ درآمد املاک می گردید که به معنی نرخ ۲۰ درصد است[۱]. در مورد اموال منقول نرخ مالیاتی معادل ۲ شیلینگ و ۸ پنس در هر پوند، یعنی ۱۳/۳۳ درصد بود.

در مورد دسته سوم یعنی کارگران، صنعتگران، مستخدمان و خدمه، سیستمی برقرار بود که از طرفی به نظام های مالیات تصاعدی زمان حاضر شباهت داشت و از سوی دیگر آن را می توان از جهت وصول به مالیات های تکلیفی کنونی تشبیه نمود. حالت تصاعدی به این شکل عملی می شد که میزان مالیات به

---

۱. چون ممکن است برخی از خوانندگان از سابقه تقسیمات پولی انگلستان آگاهی نداشته باشند، یادآور می‌گردد که تا چند دهه پیش پوند انگلیس به ۲۰ شیلینگ و هر شیلینگ به ۱۲ پنس تقسیم می شد. ولی در زمان حاضر پول این کشور فقط به صد پنس تقسیم می شود. ضمناً در قرونی که مورد بحث مقاله حاضر است، گاهی از واحد مارک نیز استفاده می شد. یک مارک آن زمان معادل ۱۳ شیلینگ و ۴ پنس (یعنی دو سوم یک پوند) بوده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

نسبت دستمزد تغییر می کرد. اگر میزان دستمزد از چهل شیلینگ در سال تجاوز می کرد، مبلغ مالیات یک شیلینگ بود. به دستمزدهای بین ۲۰ تا ۴۰ شیلینگ مالیاتی معادل ۶ پنس تعلق می‌گرفت. در مورد دستمزدهای زیر ۲۰ شیلینگ در سال مالیات مقرر ۴ پنس بود. اما جنبه تکلیفی موضوع به این نحو بود که مالیات اساساً از کارفرما مطالبه می شد و از این بابت دستمزد بگیر با کارفرما مسئولیت تضامنی نداشت. ولی برای کارفرما پس از پرداخت این حق حاصل می شد که مبلغ پرداختی را از دستمزدهای بعدی خدمه کسر کند. دقیق تر بگوییم برای کارفرما نوعی طلب بر عهده خدمه ایجاد می شد که می‌توانست آن را از محل پرداخت های بعدی خود به آنان استیفاء کند.

مالیات کلیسا

کلیسای انگلستان تشکیلات عظیمی را در بر می گرفت و دارایی های بسیار وسیعی را در تملک خود داشت. تاریخ این کشور در رابطه با کلیسا دو دوره متفاوت را پشت سر گذارده است، قبل و بعد از سال ۱۵۳۲. تا آن سال کلیسای انگلیس همانند کلیسای بسیاری از کشورهای غربی به کلیسای رم وابسته بود و در نتیجه هم به پاپ مالیات می داد و هم به پادشاه. همان گونه که می‌دانیم در اثر وقایعی که در اروپا در قرن شانزدهم پیش آمد، بویژه به سلطنت رسیدن هانری هشتم و اقدامت معروف وی، این کشور با کلیسای رم قطع رابطه کرد. پاپ سلطه خود را از دست داد و پادشاه در رأس کلیسا قرار گرفت. دو رشته مالیات مهم در این تاریخ بر کلیسا مقرر گشت که به ترتیب «حاصل اول» (first fruit) و عشر (tenth) نامیده می شدند. منظور از حاصل اول این بود که هر شخصی به مقامی موظف در سلسله مراتب کلیسایی منصوب می شد، می بایستی درآمد سال نخست را به عنوان مالیات به حکومت بپردازد. همچنین اگر ملک یا دارایی تازه ای در اختیار کلیسا قرار می گرفت، عایدی سال اول آن به همین نحو حاصل اول یا میوه اول نامیده می شد و به عنوان مالیات اخذ می گردید. مالیات مذکور فقط برای یک بار قابل وصول بود، ولی عشر جنبه دائمی داشت و یک دهم عایدی مقامات کلیسایی را دربر می گرفت.

هر دو نوع مالیات فوق جزء مالیات های عادی از منابع کلیسایی به حساب می آمدند. اما علاوه بر این‌ها مالیات های فوق‌العاده نیز (همانند سایر مردم) بر کلیسا تعلق می گرفت که فقط در زمان جنگ و وقایع فوق‌العاده قابل برقراری بود. در اینجا نیز برقراری مالیات فوق‌العاده نیاز به تصویب داشت که این کار از

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

سوی مجامع کلیسایی (Convocation) انجام می پذیرفت. علاوه بر این هانری هشتم دست به یک سلسله مصادره ها از اموال کلیسایی به سود خود زد. از آن جمله شماری از صومعه ها را منحل نمود و دارایی های آن ها را مصادره کرد، هرچند که البته برای مقامات این بنیادها حقوق مستمری تعیین نمود. در مورد مالیات های فوق‌العاده، اعم از موارد مربوط به اشخاص عادی و کلیسا، یک نکته نیز قابل ذکر است و آن این که غالباً این مالیات ها با نیت تحصیل حد اقل درآمدی وضع می گردیدند، اما بسیار رخ می داد که در عمل چنین مبالغی وصول نمی شد. در نتیجه حکومت ناگزیر می شد تصویب مالیات های مجدد را تقاضا می‌کرد، زیرا مالیات های فوق‌العاده برای رفع نیاز خاص وضع می گردیدند و فقط برای یک بار قابل وصول بودند.

*****

برخی منابع در رابطه با موضوع گفتار:

Dowel, Stephan, "A History of Taxation and Taxes in England" (London: Frank Cass & Co. Ltd, 1965)

Sabine, B. E. V., A History of Income Tax (London, George Allen & Unwin Ltd., 1069)

Stubbs, William, "The Constitutional History of England" (Oxford Clarendon Press, 1869)

Sinclair, John, "The History of the Public Revenue of the British Empire" (London: A. Strahan, 1943).

Health, Peter, Church and Realm (London: Fontana Presss, 1988)

Elton, G.R. England under the Tudors (London: Routeledge, 1991)

Dietz, Fredrick C, English Government Finance 1485-1558 (London: Frank Cass & Co, Ltd., 1964)

Pugh, T. B. and C.D. Ross, "The English Baronage and the Income Tax", 26 Buuletin of the Institute of Historical Research, 1 (1953)

Dickinson, J. C., "An Eclrsiastical History of England, London", Adam & Charles Black, 1979)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

نکاتی چند در ارتباط با

تبصره ۲ ماده ۵۴ قانون مالیات های مستقیم

م. ت. همدانی

فصل اول از باب سوم قانون مالیات های مستقیم به مالیات بر درآمد املاک مربوط است. نخستین ماده از این فصل یعنی ماده ۵۲ چنین درآمدی را عبارت دانسته است از «**درآمد شخص حقیقی یا حقوقی ناشی از واگذاری حقوق خود نسبت به املاک واقع در ایران پس از کسر معافیت های مقرر**» در همان قانون. بنا بر این برای فهم دقیق تر از تعریف فوق باید دید چه حقوقی نسبت به املاک قابل واگذاری است تا درآمدی از محل چنین واگذاری بتوان برای واگذارنده تصور نمود. شماری از این مصادیق ضمن مواد بعدی فصل اول تعیین شده اند که اولین آنها درآمد اجاره بها است (مواد ۵۳ به بعد). در اینجا موجر حق ا نتفاع خود نسبت به ملک را به مستأجر واگذار می‌کند. قانون از رهن تصرف نیز نام برده و آن را از جهت مالیاتی در ردیف اجاره شناخته است (پاراگراف سوم ماده ۵۳).

دومین مصداق واگذاری، حق مالکیت ملک است که از آن تحت عنوان نقل و انتقال قطعی یاد شده است (مواد ۵۹ به بعد). مورد سوم مقوله ای است که قانون مالیاتی نام آن را «حق واگذاری محل» نهاده است و عامّه مردم در مورد آن از اصطلاح سرقفلی استفاده می کنند (ماده ۵۹). ماده ۷۴ از حقوق عرفیِ محلی نسبت به املاک سخن می گوید که طبعاً بایستی چیزی غیر از حق مالکیت، حق واگذاری محل و یا آن نوع از حق انتفاعی باشد که به موجب قراردادهای اجاره واگذار می‌گردد. ولی فرض قانون بر این است که سوای این چهار نوع، برخی مصادیق دیگری از حقوق قابل واگذاری نسبت به املاک ممکن است وجود داشته باشد که حکمِ این موارد غیر مصرّح را ماده ۷۸ تعیین کرده است. تفحص در این رشته حقوق واگذاری اخیر به نوبهٔ خود می تواند موضوع بررسی جداگانه ای باشد. در زمان حاضر شاید بتوان مصادیق تازه ای در این رابطه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

جستجو نمود. مثلاً می توان پرسید که اگر صاحب ملکی اجازهٔ نصب یا الصاق آگهی های تبلیغاتی روی دیوار یا بام ملک خود را به دیگران بدهد، آیا حقی از حقوق خود نسبت به آن ملک را واگذار نکرده است؟ پاسخ مثبت به این پرسش می‌تواند مصداقی از مصادیق ماده ۷۸ را از جهت مالیاتی ارائه دهد.

پس از این مقدمه به موضوع بحث گفتار حاضر باز می گردیم که به نوع اول از حقوق مورد بحث مربوط است، یعنی واگذاری ملک به اجاره و کسب اجاره بها با تکیه بر تبصره ۲ ماده ۵۴. احکام راجع به مالیات اجاره بها ضمن مواد ۵۳ تا ۵۷ قانون مالیات های مستقیم ذکر شده است که از جهت بحث ما اشاره به ماده ۵۴ ضرورت دارد. طبق این ماده مال‌اجاره از روی سند رسمی تعیین می شود و در صورت نبود سند رسمی یا عدم ارائه آن و یا در صورتی که موجر علاوه بر اجاره بها وجه اضافی به عنوان ودیعه و غیره دریافت کرده باشد، در این حالات اجاره بها بر اساس املاک مشابه تعیین خواهد شد. ضمناً به موجب همین ماده اگر متعاقباً مدارکی به دست آید که معلوم شود اجاره ملک بیش از مبلغی است که مأخذ تشخیص درآمد مشمول مالیات قرار گرفته است، مالیات مابه‌التفاوت قابل مطالبه خواهد بود.

تبصره ۲ ماده ۵۴

این تبصره که افزودهٔ اصلاحات اواخر سال ۱۳۸۰ است می گوید:

«از ابتدای سال ۱۳۸۲ مأخذ محاسبهٔ درآمد مشمول مالیاتِ اجاره املا ک ارزش اجاری خواهد بود که توسط کمیسیون تقویم املاک موضوع ماده ۶۴ این قانون برای محدودهٔ شهرها و روستاها و بر اساس هر متر مربع تعیین خواهد شد».

مفهوم تبصرهٔ ۲ بر حسب مدلول و منطوق قانون این است که از ابتدای سال ۱۳۸۲ به هر تقدیر از نظر مالیاتی آنچه مورد توجه قرار می گیرد ارزش اجاری املاک است که فارغ از روابط قراردادی بین موجر و مستأجر طبق موازین ماده ۶۴ قانون تعیین می گردد. منطق قضیه هم روشن است. قانونگذار خواسته است ضابطهٔ روشنی در این زمینه برقرار سازد تا راه برای تعبیر و تفسیر مؤدیان و مأموران مالیاتی و ایجاد دعاوی و اختلافات باز نماند. اتخاذ چنین روشی از جهت سیاست مالیاتی همه جا پذیرفته است و از دوران آدام اسمیت تا کنون همواره، لا اقل از جهت نظری، بر آن تکیه شده است. آنگاه دیگر طرفین قضیه نیازی نخواهند داشت بر سر وجود یا نبود سند رسمی، دریافت یا عدم دریافت ودیعه و وجوه اضافی، تفاوت بین مفاد قرارداد و آنچه در عمل جریان دارد و نظایر این گونه مسائل با یکدیگر مشاجره داشته باشند و به طرح دعاوی و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

کش دادن قضایا بپردازند.

با این توصیف باید دید پاسخ به دو پرسش زیرین چه می تواند باشد:

یکم تکلیف ماده ۵۴

مفاد ماده ۵۴ را کمی قبل شرح دادیم. با اجرای تبصره ۲ ظاهراً اصل ماده از آغاز سال ۱۳۸۲منتفی می گردد، زیرا ا گر به ترتیبی که گفتیم هدف، قطع اختلاف و تعبیر و تفسیرهای گوناگون باشد، به این منظور قانونگذار توجه خود را از ارقام و اعداد و محاسبات بین طرفینِ عقد اجاره برداشته و به یک ضابطهٔ عینی پرداخته که همانا ارزش اجاری املاک است که از سوی مأموران صلاحیتدار معین می گردد و آنگاه دیگر چه فرقی می کند سند رسمی در مورد اجاره وجود دارد یا نه، مؤدی از تسلیم سند یا رونوشت آن خودداری می کند یا خیر، ودیعه گرفته است یا نگرفته است، بین سند و آنچه عملاً بابت اجاره دریافت می شود فرقی موجود هست یا نیست. بر این اساس، پاسخ سئوال طرح شده این خواهد بود که متن ماده ۵۴ با وجود تبصره ۲ همین ماده موضوعیت خود را از تاریخ معینی از دست می دهد و از نظر مالیاتی باید به اجرای تبصره ۲ توجه داشت.

دوم – مسأله اجرایی

فاصلهٔ زمانی بین تصویب اصلاحیه سال ۱۳۸۰ تا مبدأ قانونیِ اجرای تبصره ۲ ماده ۵۴ فقط اندکی بیش از یک سال است. به نظر می رسد در زمان تصویب به این نکته توجه نشده است که ممکن است نتوان در چنین فاصله ای ارزش اجاری همه املاک را به ترتیب مقرر در ماده ۵۴ تعیین نمود. آنگاه تکلیف مواردی که برای آنها ارزش اجاری تعیین نشده است چه خواهد بود؟

برای آن که قضیه روشن شود به مورد مشابهی در همین فصل از قانون مراجعه می کنیم. ماده ۵۹ قانون مالیات های مستقیم نظام همانندی را در مورد نقل و انتقال قطعی املاک تعیین نموده و می گوید از نظر مالیاتی در چنین حالتی ارزش معاملاتی املاک مناط اعتبار است که این ارزش طبق ماده ۶۴ تعیین می گردد. در اینجا نیز هدف قانون قطع مایه اختلاف بر سر قیمت واقعی معامله و تعیین یک ملاک عینی و خارج از اراده طرفین یعنی مؤدیان و مأموران مالیاتی بوده است. اما بر خلاف مورد مربوط به اجاره اینجا قانونگذار در اندیشه این نکته نیز بوده است که احتمال دارد تعیین ارزش معاملاتی برای همهٔ املاک به عهدهٔ تأخیر بیافتد. از همین رو ضمن تبصره همان ماده ۵۹ گفته است: «**چنانچه برای مورد معامله ارزش معاملاتی تعیین نشده**

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

باشد، ارزش معاملاتیِ نزدیک ترین محل مشابه مبنای محاسبه مالیات خواهد بود»

تبصره ۲ ماده ۵۴ چنین راه حلی را پیش پای مجریان قانون نگذارده است و در نتیجه ممکن است حالتی پیش آید که نه بتوان این تبصره را اجرا نمود و نه محملی جهت بازگشت به اجرای اصل ماده ۵۴ وجود داشته باشد و این پرسشی است که باید دید پاسخ به آن چگونه است.

تغییر مسیر

شاید بخاطر وجود بن بست مذکور و یا به جهات دیگر دو سند، یکی در آذرماه سال ۱۳۸۲ و دیگری در تیرماه سال جاری، صادر شد که جهت و سرنوشت دیگری برای تبصره ۲ ماده ۵۴ تعیین نمودند. سند اول بخشنامه ۸۷۱/۶۱۹۳-۲۱۳ مورخ ۸۲/۹/۱ بود که حکم اصلی آن در رابطه با مقام و موقعیت تبصره ۲ ماده ۵۴ به این شرح است: ضمن بند یک بخشنامه به توصیف اصل ماده ۵۴ پرداخته شده است که در تعیین اجاره بهای مأخذ مالیات روی مبلغ ذکرشده در سند تأکید نموده است و سپس به تفسیر بخشی از ماده ۵۴ پرداخته شده است که می گوید در صورت نبود سند رسمی یا عدم تسلیم آن و یا اگر موجر علاوه بر اجاره بها ودیعه و غیره نیز گرفته باشد، آنگاه «**میزان اجاره بها بر اساس املاک مشابه تعیین خواهد شد**».

ضمن بند ۲ بخشنامه به موضوع بحث ما یعنی تبصره ۲ پرداخته شده و نخست اهداف این تبصره به درستی بیان گردیده است: «**با توجه به اهداف اصلاحیه اخیر قانون مالیات‌های مستقیم از جمله شفاف سازی قوانین و مقررات و جلب اعتماد مؤدیان مالیاتی و به منظور پرهیز از اعمال سلیقه‌های شخصی، ایجاد هماهنگی و وحدت رویه در رسیدگی به پرونده‌های مالیات بر درآمد اجاره املاک**». این عبارات می توانند گویای همان مصلحتی باشند که در سطور قبل به عنوان دلیل پذیرش تبصره ۲ ماده ۵۴ معرفی گردید. اما در استنتاج از این توجیهات نتیجه دیگری اخذ شده است و آن این که: «**تبصره ۲ ماده ۵۴ جایگزین روش تعیین میزان اجاره بها بر اساس املاک مشابه شده است**».

در این باب نگارنده نظر شخصی خود را عرضه می دارد که بدیهی است می تواند مورد نقد و ایراد قرار گیرد. بر اساس این برداشت تبصره ۲ جنبه عام داشته و شامل همهٔ مواردِ «**محاسبه درآمد مشمول مالیات اجاره املاک**» می باشد و استنباط انحصار آن به موارد تعیین میزان اجاره بها بر اساس املاک مشابه آسان نیست. ضمن این که می توان پرسید آیا کار گسترده ای همچون تعیین ارزش اجاری همه املاک در سطح همه شهرها و روستاهای کشور فقط به منظور آن بوده است که برای موارد عدم ارائه سند رسمی از سوی مؤدی مورد استفاده قرار گیرد؟ و یا این که نیت ا صلی این بوده است که نظامی مشابه ارزش معاملاتی مذکور در ماده ۵۹ نسبت به مالیات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

بر درآمد اجاره بها نیز برقرار گردد؟ علاوه بر این ها فرض این که قانونگذار فکر می کرده است که تعیین ارزش اجاری برای همه املاک کشور بلافاصله بعد از تصویب قانون مقدور می باشد، معقول به نظر نمی رسد. در این صورت تکلیف مواردی که هنوز برای آنها ارزش اجاری تعیین نشده است چه خواهد بود؟ اگر درست باشد که تبصره ۲ ماده ۵۴ جایگزین روش تعیین اجاره بها بر اساس املاک مشابه شده است، دیگر مراجعه به اجاره بهای املاک مشابه بر اساس روش قبلی چگونه مقدور خواهد بود؟

سند دوم

سند دیگر رأی جدیدی است از هیأت عمومی دیوان عدالت اداری (دادنامه شماره ۴۶ مورخ ۲۵ تیر ۱۳۸۵). شکایت ارائه شده از نامه یا دستوری بوده است که گویا در اصل از دفتر فنی مالیاتی صادر شده بوده است. چنان که از شرح موضوع در مقدمه رأی بر می آید، ظاهراً نامه یا بخشنامه مورد شکایت حاکی از آن بوده است که **«به طور کلی و فارغ از وجود یا عدم وجود سند اجاره، ماخذ محاسبه درآمد مشمول مالیات اجاره املاک، ارزش اجاری است»**. این بیان در صورتی که در اصل هم به همین شکل بوده باشد، در واقع منعکس کننده وضع موجود قانون بر اساس حکم تبصره ۲ ماده ۵۴ بوده است. متن رأی دیوان به شرح زیر است:

«به صراحت ماده ۵۴ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰ «مال‌الاجاره از روی سند رسمی تعیین می‌شود...» و در صورت وجود سند رسمی و ارائه آن توسط مؤدی مالیاتی، مال‌الاجاره مقرر در اجاره‌نامه رسمی ملاک و مأخذ تعیین مالیات با رعایت سایر مقررات مربوط قرار می‌گیرد و حکم مقرر در تبصره ۲ ماده فوق‌الذکر در باب تعیین مالیات اجاره املاک مشمول قانون توسط کمیسیون موضوع ماده ۶۴ قانون مذکور منصرف از حکم مقرر در فراز ماده ۵۴ قانون در زمینه اعتبار مندرجات سند رسمی از جمله میزان مال‌الاجاره است. بنابراین اطلاق بخشنامه شماره ۳۱ـ۲۱۳ مورخ ۱۳۸۲/۲/۱۰ سازمان امور مالیاتی کشور که تعیین اجاره بهاء املاک استیجاری را به منظور تعیین میزان مالیات آن حتی در صورت وجود و ارائه اجاره‌نامه رسمی به کمیسیون مقرر در ماده ۶۴ محول کرده است، خلاف حکم صریح مقنن و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی در وضع مقررات دولتی می‌باشد و بخشنامه مزبور مستنداً به قسمت دوم ماده ۲۵ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌گردد»

با توجه به متن فوق استدلال اصلی هیأت عمومی دیوان را می توان در این عبارت جستجو نمود که حکم مقرر در تبصره ۲ ماده ٥٤ **«منصرف از حکم مقرر در فراز ماده ۵۴ قانون در زمینه اعتبار**

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

مندرجات سند رسمی از جمله میزان مال‌الاجاره است». می توان پرسید منظور از این بیان که حکم تبصره ۲ منصرف از حکم ماده ٥٤ است، چیست؟ آیا منظور این است که تبصره ۲ ربطی به ماده ٥٤ ندارد و هر یک در جای خود باید اجرا شوند؟ اگر منظور این باشد، قابل فهم است. ولی قبول آن نتیجه مندرج در رأی را به دست نخواهد داد. ماده ٥٤ و تبصره آن هریک بجای خود قابل اجراء هستند. در این صورت با توجه به عبارات صریح تبصره ۲ می توان گفت که تبصره ۲ از اول سال ۱۳۸۲ قابل اجرا است و حکم ماده ٥٤ از لحاظ بحث ما به زمان قبل از آن راجع می‌شود و انگاه اگر مفاد نامه یا بخشنامه مورد اعتراض شاکی هم حاکی از همین مطلب بوده باشد، ایراد اقامه شده منتفی خواهد بود.

۲. ممکن است مفهوم دیگری از عبارت فوق (حکم تبصره ۲ منصرف از حکم ماده ٥٤ است) در نظر بوده باشد. ولی آنگاه این سئوال مطرح می شود که پس مفهوم تبصره ۲ ماده ٥٤ که الفاظ نامفهومی هم در آن به کار نرفته و کاملاً روشن می نماید، چه بوده است؟ بخشنامه شماره ۸۷۱/۶۱۹۳-۲۱۳ مورخ ۸۲/۹/۱ که قبلاً به آن پرداختیم، تکلیف این سئوال مقدّر را چنین داده است که تبصره ۲ در رابطه با مواردی است که سند رسمی قابل دسترسی نباشد. اما در رأی دیوان موضوع مبهم مانده است.

۳. نکته قابل ذکر دیگر این که دیوان در رأی خود از ماده ۵۴ به عنوان «**ماده ۵۴ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۸۰**» نام می برد. تا آنجا که نگارنده اطلاع دارد ماده ۵۴ به شکل کنونی آن قبل از اصلاحات سال ۱۳۸۰ وجود داشته و این اصلاحات تغییری در آن نداده اند. آنچه به موجب اصلاحات مذکور افزوده شد همان تبصره ۲ ماده ۵۴ بود که به همین علت وارد بر اصل ماده ۵۴ به حساب می آید و می تواند درحدی که با آن در تعارض است، ناسخ ماده ۵۴ به حساب آید. نیازی به گفتن نیست که این اختلاف در برداشت در نتیجه گیری نیز کاملاً مؤثر خواهد بود.

۴. دانسته نیست که اگر مرجع مالیاتی نظر خود را در بارهٔ مفهوم قانون اعلام داشته باشد، چگونه می توان چنین اعلامی را به معنی «**وضع مقررات دولتی**» دانست؟

در پایان بار دیگر یادآور می گردد که نکات ارائه شده در این گفتار نظر شخصی نگارنده و قابل نقد و ایراد است.



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

اقدام مالیاتی مغولستان
در رابطه با
افزایش بهای طلا و مس

کشور مغولستان از شرایط تقریباً منحصر به فردی برخوردار است. قلمرو بسیار وسیع، آب و هوای نا مهربان، جمعیت بسیار کم و تهی دستی اقتصادی اهمّ این شرایط را تشکیل می دهند. از جمله منابع ثروت این کشور می توان از برخی معادن با ارزش طلا و مس نام برد که بهره برداری از آنها غالباً به شرکت های خارجی واگذار شده است. شرکت کانادائی .Ivanhoo Mines Ltd مقیم ونکوور امتیاز پروژه طلا و مس منطقه Oyu Tolgoi مغولستان را از آن خود ساخته است که یکی از بزرگ ترین پروژه های مشابه در سطح جهان به شمار می رود.

همگان از افزایش فوق‌العاده بهای طلا در زمان های اخیر آگاه هستند. بهای مس نیز در بازارهای جهانی رو به ا فزایش بوده است. هر دو خبر برای شرکت های صاحب امتیاز بسیار مطلوب و مطبوع به شمار می روند، زیرا سود آنان را به میزان بی سابقه ای بالا می برد. دولت مغولستان برای آن که سهم خود را از این منبع تأمین کند از طریق افزایش مالیات اقدام نمود و قانونی در پارلمان به تصویب رسید که به موجب آن اگر سود شرکت های دست اندرکار معاملات و فعالیت های مربوط به طلا و مس از حد معینی بگذرد، به عنوان «سود بادآورده» تلقی می گردد. در قانون مالیاتی ایران چنین عنوانی وجود ندارد ولی شاید بتوان عنوان «درآمد اتفاقی» یعنی فصل ششم از باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم را از جهتی نزدیک ترین سر فصل مالیاتی به عنوان سود بادآورده تلقی نمود.

به موجب قانون جدید مغولستان که از آن یاد کردیم، سود بادآورده حاصل از طلا و مس مشمول مالیات سنگین ۶۸ درصد می گردد. اما شمول عنوان فوق از زمانی آغاز می گردد که بهای طلا از مرز ۵۰۰ دلار در هر اونس و قیمت مس از ۲۶۰۰ دلار در هر تن تجاوز کند. در آن صورت سود مرتبط با چنین افزایشی مشمول نرخ فوق‌العاده مذکور خواهد بود. البته همان گونه که انتظار می‌رفت شرکت های خارجی بویژه شرکت کانادائی مذکور در مقام اعتراض برآمده و اعلام داشته‌اند که این قانون با عجله به تصویب رسیده و امکان اظهار نظر در مورد آن به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

بخش خصوصی و صاحب‌نظران داده نشده است.

خبر فوق از یک جهت قابل توجه است و آن این که تحولات قیمت طلا طبعاً همه کشورها را تحت تأثیر قرار داده و موجبات ایجاد منافع سرشاری برای این یا آن گروه از اشخاص و مؤسسات را فراهم نموده است. کشوری مانند مغولستان به این نحو در مقام تحصیل سهم عادلانه خود از سود بادآورده مس و طلا برآمده است. وضع در سایر کشورها از چه قرار بوده است؟ آیا مکانیزمی برای اخذ سهم مالیاتی از این گونه درآمدهای غیر منتظره و بادآورده وجود دارد؟ تعریف ماده ۱۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم در فصل مالیات بر درآمد اتفاقی این گونه درآمدها را در بر نمی گیرد و اگر هم می گرفت وافی به مقصود نمی بود، زیرا به هر حال نرخ های عادی جدول ماده ۱۳۱ در مورد آنها جاری است. تصور می رود مسأله، ارزش بذل توجه و بررسی و تأمل را داشته باشد تا اگر لازم باشد پیش بینی های مناسب برای موارد مشابه به عمل آید.



بخشنامه‌ها و مقررات مالیاتی

بخشنامه شماره ۱۳۱۱/۱۴۰۲۳-۲۱۱ مورخ ۱۳۸۵/۴/۲۱

نظر به این که در خصوص استهلاک زیان ابراز شده اشخاص حقیقی و حقوقی موضوع بند ۱۲ ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم برای سال های قبل و بعد از اصلاحیه مصوب ۸۰/۱۱/۲۷ ابهاماتی از سوی بعضی ادارات امور مالیاتی مطرح گردیده، لذا به منظور رفع ابهام و اتخاذ رویه واحد متذکر می گردد:

با توجه به این که برابر مقررات ماده ۱۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم، پذیرش هزینه قابل قبول طبق مقررات قانونی برای تشخیص درآمد مشمول مالیات دوره مالی مورد رسیدگی می باشد، از طرفی به جهت معاذیر اجرایی در نحوه نظارت، کنترل و شناسائی حساب ها نسبت به استهلاک زیان سنواتی دوره قبل و بعد از اصلاحی قانون فوق‌الذکر و نیز با عنایت به این که آخرین اراده

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

قانونگذار، مبنی بر استهلاک کل زیان تأیید شده سنوات قبل، از درآمد سال یا سال های بعد می‌باشد، بنا بر این برابر مقررات اصلاحی بند ۱۲ ماده ۱۴۸ مورد بحث کل زیان اشخاص حقیقی و حقوقی که از طریق رسیدگی به دفاتر آنان احراز گردد بدون تفکیک آن به سنوات قبل یا بعد از سال ۱۳۸۱ برابر مقررات قانونی مزبور قابل استهلاک از درآمد سال یا سال‌های بعد می باشد.

علی اکبر عرب مازار

بخشنامه شماره ۷۷۱/۱۳۱۱۶-۲۱۱ مورخ ۱۳۸۵/۴/۱۴

چون در خصوص تعلق یا عدم تعلق جریمه موضوع ماده ۱۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم به وزارتخانه ها یا شرکت‌ها یا مؤسسات دولتی یا شهرداری ها در موارد خودداری از تسلیم صورت یا فهرست یا قرارداد یا مشخصات راجع به مؤدی بر اساس احکام قانونی ذیربط سئوالاتی مطرح می باشد، لذا متذکر می گردد:

هرچند جرائم موضوع ماده ۱۹۷ و ۱۹۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصولاً متجانس و مرتبط با یکدیگر می باشد، از آنجا که تبصره ۱ ماده ۱۹۹ صرفاً و بالصراحه مشعر بر اعمال ضمانت اجرایی نسبت به مسئولین در خصوص «کسر مالیات» بوده که متفاوت از تکلیف تسلیم صورت یا فهرست یا قرارداد یا مشخصات راجع به مؤدی وسیله کارفرمایان وفق ماده ۱۹۷ قانون است، لذا تعمیم حکم تبصره ۱ ماده ۱۹۹ نسبت به مقررات ماده ۱۹۷ مزبور که حاکم بر جرائم عدم تسلیم یا تسلیم خلاف واقع مدارک مذکور می باشد، به دلیل فقد مجوز قانونی میسر نبوده و با این ترتیب وزارتخانه ها، شرکت‌ها یا مؤسسات دولتی و شهرداری‌ها نیز در صورت عدم رعایت مقررات راجع به تسلیم اسناد و اطلاعات موصوف مشمول جریمه موضوع ماده ۱۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم خواهند بود.

علی اکبر عرب مازار

بخشنامه شماره ۹۵۱/۱۲۳۷۲-۲۱۱ مورخ ۱۳۸۵/۴/۱۱

به‌قرار اطلاع واصله علی‌رغم صراحت تبصره ۱ ماده ۱۹۰ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۸۰/۱۱/۲۷، در خصوص اعمال معافیت جریمه موضوع تبصره مذکور رویه های مختلفی اعمال می گردد، لذا مؤکداً یادآور می گردد:

چنانچه مؤدیان محترم مالیاتی به تکالیف قانونی خود در صدر تبصره مذکور اقدام و برگ

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

تشخیص مالیاتی صادره را قبول یا با اداره امور مالیاتی توافق نمایند و **نسبت به پرداخت یا ترتیب پرداخت مالیات متعلقه قبل از ابلاغ برگ قطعی اقدام نمایند**، از ۸۰٪ جرائم مقرر در قانون معاف خواهند بود. لکن در مواردی که مؤدیان به تکالیف قانونی خود وفق صدر تبصره مذکور اقدام و برگ تشخیص مالیات را قبول یا با اداره امور مالیاتی توافق نموده **اما نسبت به پرداخت یا ترتیب پرداخت مالیات قطعی شده به شرح فوق اقدام ننموده باشند**، در صورتی که حد اکثر ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ برگ قطعی مالیات نسبت به پرداخت یا ترتیب پرداخت آن اقدام نمایند، از ٤٠٪ جرائم مقرر در قانون معاف خواهند بود.

ضمناً رؤسای امور مالیاتی موظفند پس از انجام توافق با مؤدیان مالیاتی بلافاصله حسب مورد درخواست ترتیب پرداخت مالیات را از مؤدی اخذ و نسبت به صدور دستور ثبت و تهیه قبوض مالیاتی به طور همزمان اقدام نمایند تا امکان برخورداری از تسهیلات ۸۰٪ برای مؤدیان محترم فراهم گردد.

علی اکبر عرب مازار

تصویبنامه شماره ۲۸۹۷۲/ت ۳۴۰۲۵ هـ مورخ ۱۳۸۵/۳/۲۲

وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی – وزارت رفاه و تأمین اجتماعی – وزارت امور اقتصادی و دارایی

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۸۵/۲/۳۲ بنا به پیشنهاد مشترک وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان بهزیستی کشور و به استناد تبصره ماده ١٤ قانون جامع حمایت از حقوق معلولان مصوب ۱۳۸۳ آیین‌نامه اجرائی ماده یادشده را به شرح زیر تصویب نمود:

آیین‌نامه اجرائی ماده ۱۴ قانون جامع حمایت از حقوق معلولان

ماده ۱ – صد در صد (۱۰۰٪) کمک ها و مشارکت های نقدی و بلاعوض کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی به سازمان بهزیستی کشور که جهت احداث مراکز توانبخشی، درمانی و حرفه‌آموزی و تأمین مسکن متناسب با نیاز افراد معلول پرداخت می گردد به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی عملکرد سال پرداخت منبعی که مؤدی انتخاب می نماید تلقی می گردد.

ماده ۲ – پذیرش هزینه قابل قبول مالیاتی موضوع ماده ۱ این آیین‌نامه، صرف نظر از نحوه تشخیص (علی‌الرأس و یا رسیدگی به دفاتر قانونی) قابل کسر از درآمد مشمول مالیات کلیه منابع

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

مالیات بر درآمد خواهد بود.

ماده ۳ – مشارکت غیر نقدی شامل اموال اعم از منقول و غیر منقول است که باید توسط کارشناس رسمی دادگستری تقویم گردد.

ماده ٤ – ادارات کل بهزیستی استان مکلفند صورتجلسه دریافت کمک های غیر نقدی اعم از منقول و غیر منقول را که به تأیید مدیر کل و ذیحساب رسیده است، ظرف یک هفته در اختیار کمک‌کننده قرار دهند.

تبصره – صورتجلسه موضوع این ماده به عنوان گواهی سازمان بهزیستی کشور محسوب و به‌عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی تلقی می شود.

ماده ٥ – ملاک برخورداری از تسهیلات این آیین‌نامه ارائه گواهی از اداره کل بهزیستی استان ذیربط با رعایت قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳٦٦ با اصلاحات بعدی آن می باشد.

پرویز داودی معاون اول رئیس جمهور

بخشنامه شماره ۷۷۶/۱۶۱۹۹-۲۱۳ مورخ ۸۵/۵/۱۸

نظر به این که برخی مأموران مالیاتی در تشخیص درآمد مشمول مالیات مؤدیانی که دارای دفاتر قانونی و اسناد و مدارک معتبر می باشند، بدون رعایت مقررات قانونی و با برگشت برخی از هزینه ها بدون دلایل متقن یا از طریق علی‌الرأس، صرفاً بر مبنای ضریب مالیاتی مندرج در جدول ضرائب مالیاتی مبادرت به تشخیص درآمد مشمول مالیات می نمایند، که این امر موجبات نارضایتی و اعتراض مؤدیانی را که به تکالیف قانونی خود عمل می نمایند فراهم نموده است. از این رو به جهت صیانت از حقوق مؤدیان مذکور و رعایت منویات قانونگذار مبنی بر اولویت رسیدگی از طریق اسناد، مدارک و دفاتر ابرازی مؤدیان، توجه ادارات امور مالیاتی و مراجع حل اختلاف مالیاتی را به نکات ذیل جلب و مقرر می دارد:

اولاً : ادارات امور مالیاتی با عنایت به نص صریح مفاد تبصره ۲ ماده ۹۷ قانون موصوف، هرگاه طبق اسناد و مدارک ابرازی یا به دست آمده امکان تعیین درآمد واقعی مؤدی وجود داشته باشد، درآمد مشمول مالیات را بر اساس رسیدگی به اسناد و مدارک مزبور یا دفاتر، حسب مورد تعیین نمایند و صرفاً به لحاظ مردودی دفاتر از طریق علی‌الرأس و با اعمال ضریب به قرائن مالیاتی مبادرت به تشخیص درآمد مشمول مالیات ننموده که اقدام به ترتیب فوق به منزله نادیده گرفتن مفاد تبصره مذکور می باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

ثانیاً : ضرائب تشخیص درآمد مشمول مالیات که توسط کمیسیون تعیین ضرائب مالیاتی برای صاحبان مشاغل (اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی) بر حسب نوع فعالیت و با توجه به جریان معاملات و اوضاع و احوال اقتصادی تعیین می گردد در موارد تشخیص علی‌الرأس (مطابق مقررات مواد ۹۷ و ۹۸ قانون) و صرفاً در مورد مؤدیانی که به تکالیف و وظایف قانونی خود عمل نمی نمایند، می بایست مبنای محاسبه و تعیین درآمد مشمول مالیات قرار گیرد. فلذا مأموران تشخیص مالیات توجه نمایند که درآمد مشمول مالیات این قبیل مؤدیان را بر اساس رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک مثبته و با رعایت قوانین و مقررات مالیاتی و استانداردهای حسابداری و نه صرفاً هدف قرار دادن ضرائب مالیاتی، تعیین نموده و از اعلام نظر غیر کارشناسی و یا ارائه دلایل ضعیف در امور گزارشگری مالیاتی خودداری نمایند به نحوی که این امر به شکل مطلوبی منجر به تر غیب مؤدیان محترم مالیاتی به رعایت انضباط مالی و نگهداری و ارائه به موقع دفاتر و اسناد و مدارک گردیده و زمینه های گسترش تشخیص مالیات را مستند به اسناد و مدارک لازم بر اساس واقعیات فراهم نماید.

بدیهی است مبتنی بر استدلال فوق‌الذکر چنانچه میزان درصد سود مشمول مالیات تعیین شده بر اساس رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی یا به دست آمده بیش تر از ضریب مالیاتی فعالیت مورد نظر باشد، در این صورت ضریب مالیاتی مبنای تصمیم گیری نخواهد بود.

ثالثاً : نظر به این که اعمال ضرایب مالیاتی ممکن است به تنهایی معیار کاملی جهت تشخیص دقیق درآمد مشمول مالیات با توجه به شرایط خاص برای هر مؤدی به دست ندهد، لذا روسای امور مالیاتی و هیأت های حل اختلاف مالیاتی توجه نمایند چنانچه درآمد تشخیص شده را بر اساس اعمال ضرایب مذکور، با توجه به دلایل و اسناد و مدارک ابرازی، واقعی تشخیص ندهند، حسب اختیارات قانونی مصرح در قسمت اخیر ماده ۲۲۹ و ماده ۲۳۸ و نیز ماده ۳٤ آیین‌نامه اجرائی ماده ۲۱۰ قانون مالیات‌های مستقیم، با رعایت کلیه جوانب امر و توجه کامل به دلایل و اسناد و مدارک ابرازی و استماع دقیق اظهارات مؤدی و اهمیت موضوع، نسبت به تعیین درآمد مشمول مالیات واقعی و مالیات عادلانه مؤدی از طریق تحقیق و رسیدگی، اتخاذ تصمیم نمایند به نحوی که در راستای سیاست های اقتصادی و مالیاتی دولت موجبات رضایت، اعتماد، اطمینان، و تشویق مؤدیان به انجام تکالیف قانونی مربوطه فراهم گردد.

خاطر نشان می سازد در راستای رعایت موارد فوق مقتضی است مسئولین ذیربط مأموران تحت نظارت خود را آموزش و راهنمایی نمایند تا در تهیه و تنظیم گزارشات رسیدگی ضمن جمع آوری

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

اطلاعات و اسناد و مدارک و تجزیه و تحلیل آنها با توجیه کافی و به طور مستدل اقدام به صدور اوراق تشخیص مالیات با رعایت اصول مصرحه در ماده ۲۳۷ قانون نمایند.
مدیران کل امور مالیاتی مسئول حسن اجرای این بخشنامه و اعلام موارد تخلف از مفاد آن به دادستانی انتظامی مالیاتی می باشند.

علی اکبر عرب مازار

رأی شماره ۲۴۶ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

در خصوص ابطال بخشنامه شماره ۳۱ـ۲۱۳ مورخ ۱۳۸۲/۲/۱ سازمان امور مالیاتی کشور

شماره دادنامه: ۲٤٦ تاریخ: ۱۳۸۵/٤/۲۵ کلاسه پرونده: ٦۵۳/۸۲
مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری. موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۳۱ـ۲۱۳ مورخ ۱۳۸۲/۲/۱ سازمان امور مالیاتی کشور.
مقدمه: شاکی به شرح دادخواست تقدیمی اعلام داشته‌است، طبق ماده ٥٤ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، مال‌الاجاره از روی سند رسمی تعیین می‌شود. در تبصره ۲ ماده مذکور اعلام شده، از ابتدای سال ۱۳۸۲ ماخذ محاسبه درآمد مشمول مالیات اجاره املاک، ارزش اجاری خواهد بود که توسط کمیسیون تقویم املاک موضوع ماده ٦٤ قانون یاد شده برای محدوده شهرها و روستاها براساس مترمربع تعیین خواهد شد. منظور تبصره مذکور اجاره‌نامه‌های غیررسمی می‌باشد. اما در بخشنامه مورد شکایت اجاره‌نامه رسمی را هم شامل دانسته و مدیرکل فنی مالیاتی مرقوم نموده‌اند، به طور کلی و فارغ از وجود یا عدم وجود سند اجاره ماخذ محاسبه درآمد مشمول مالیات اجاره املاک ارزش اجاری است. با عنایت به مراتب ابطال بخشنامه شماره ۳۱ـ۲۱۳ مورخ ۱۳۸۲/۲/۱ سازمان امور مالیاتی کشور مورد تقاضا است. سرپرست دفتر حقوقی سازمان امور مالیاتی کشور در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره ۲٤۹۰ـ۲۱۲ مورخ ۱۳۸۲/۱۲/۲۰ اعلام داشته‌اند، ۱ـ آنچه شاکی به عنوان بخشنامه از آن یاد کرده، نظریه مشورتی دفتر فنی مالیاتی عنوان سازمان امور اقتصادی و دارائی آذربایجان شرقی بوده و برای ادارات امور مالیاتی لازم‌الاتباع نبوده است تا قابلیت شکایت در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری را داشته باشد. ۲ـ رئیس سازمان متبوع به منظور اجرای صحیح حکم مقرر در ماده ٥٤ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره‌های ماده مرقوم مبادرت به صدور و ابلاغ بخشنامه شماره ۸۷۱/٦۱۹۳ـ۲۱۳ مورخ ۱۳۸۲/۹/۱ نموده‌اند، که به موجب بند یک این بخشنامه بر تعیین مال‌الاجاره

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

از روی سند رسمی تأکید شده است. هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق با حضور رؤسای شعب بدوی و رؤسا و مستشاران شعب تجدیدنظر تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آتی مبادرت به صدور رأی می‌نماید.

رأی هیأت عمومی

به صراحت ماده ٥٤ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ١٣٨٠ «مال‌الاجاره از روی سند رسمی تعیین می‌شود...» و در صورت وجود سند رسمی و ارائه آن توسط مؤدی مالیاتی، مال‌الاجاره مقرر در اجاره‌نامه رسمی ملاک و مأخذ تعیین مالیات با رعایت سایر مقررات مربوط قرار می‌گیرد و حکم مقرر در تبصره ٢ ماده فوق‌الذکر در باب تعیین مالیات اجاره املاک مشمول قانون توسط کمیسیون موضوع ماده ٦٤ قانون مذکور منصرف از حکم مقرر در فراز ماده ٥٤ قانون در زمینه اعتبار مندرجات سند رسمی از جمله میزان مال‌الاجاره است. بنابراین اطلاق بخشنامه شماره ٣١ـ٢١٣ مورخ ١٣٨٢/٢/١٠ سازمان امور مالیاتی کشور که تعیین اجاره بهاء املاک استیجاری را به منظور تعیین میزان مالیات آن حتی در صورت وجود و ارائه اجاره‌نامه رسمی به کمیسیون مقرر در ماده ٦٤ محول کرده است، خلاف حکم صریح مقنن و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی در وضع مقررات دولتی می‌باشد و بخشنامه مزبور مستنداً به قسمت دوم ماده ٢٥ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌گردد.

سایت های فصلنامه مالیات در اینترنت:

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

سایت شماره یک انگلیسی (از شماره یک تا ٣٦) : http://malyat.tripod.com

سایت شماره دوانگلیسی (از شماره ٣٧ به بعد) : http://e-tax.tripod.com

پایان بخش فارسی شماره ۴۲

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

of communication, the affairs related to provision of frequencies, and principal systems of separation, exchange and management of distribution of base postal services.
7. Industries affiliated with the armed forces, except for necessary defense and security products as identified by the Commander-in-Chief).

Requirements of transfer

a) Pricing of the stock shall be conducted through the stock market.
b) Public bidding together with appropriate information providing for encouraging and inducing the public participation and preventing the creation of monopoly and information rent.
c) To insure appropriate output for the shares of the companies subject to transfer, necessary reform should be carried out with regard to market, pricing of products and proper management on basis of the Commercial Code.
d) Transfer of the companies subject to the project should be brought about in the form of specialized parent companies and affiliated companies by observance of considerations of overall expertise.
e) To improve the management of the enterprises subject to transfer and to enhance their productivity, necessary measures are to be taken for attraction of experienced, specialized and efficient managers by exploiting the managerial capacity of the country.
Selling in installments is hereby permitted in respect of 5% of the stock of the companies subject to section "C", to the managers and employees of such companies.
f) Since the section "C" of the general policies of the article 44 of the Constitution is hereby notified and thus the governmental functions are modified, the government has to regularize and execute its new role in connection with policy making, guidance and supervision over the national economy.
g) Allocation of a percentage of transferred resources to new areas of progressed technology towards the sovereignty functions is permissible.

Seyyed Ali Khamnei

The End

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

country,

- To change the role of the government from ownership and direct management of enterprises to policy making, guidance and supervision,
- Strengthening the private and cooperative sectors in the economy and protecting them, so as to enhance the competitiveness of products in the international market,
- To prepare the domestic enterprises for smart confrontation with rules of international trade in a gradual and directed process,
- Development of science base and specialized human capital,
- Developing and enhancing national standards and conforming the system of quality evaluation with international standards,
- Orientation of privatization towards the enhancement of competitiveness and public ownership, and

Based on the proposal of the Expediency Discretion Council, the section "C" of general policies of the article 44 of the Constitution of the Islamic Republic of Iran is hereby notified in accordance with the section 1 of the Article 110 of the Constitution:

- Transfer of eighty percent of the stock of state enterprises, as specified under the main section of the Article 44, to private sector, public joint stock cooperative companies and non-state public enterprises is authorized as is described below:

1. State enterprises that are active in the fields of major mines, major industries and mother industries (including major industries of oil and gas downstream operations), except the National Iranian Oil Company and companies of extraction and production of crude oil and gas).
2. State-owned banks, except the Central Bank of Iran, Bank Melli Iran, Bank Sepah, Bank of Industries and Mines, Bank of Agriculture, Bank Maskan and Export Development Bank.
3. State insurance companies, except the Central Insurance and Insurance of Iran.
4. Aviation and navigation companies, except the Civil Aviation Organization and Organization of Ports and Navigation.
5. Institutions responsible for provision of energy, except the primary networks of energy transmission.
6. Postal and communication institutions, except for mother networks

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

Policy lines of the section "C"

Of the

Article 44 of the Constitution

As our readers may recall, we had given an English translation of the general policies of the article 44 of the Iranian Constitution in No. 38 of this magazine (the issue of summer and autumn, 2005, pp 8-12). As it was mentioned in that issue, under the said article 44, three separate sections are recognized for the economy of the country: public, private and cooperative.

Meanwhile, the Constitution (article 110) has vested the High Leadership with the power to delineate general policies of the country after consultation with the Expediency Council. Such policies had been determined before in respect of the said article 44 of the Constitution, a translation of which was printed in the said issue of Maliyat journal.

But a part of those policies, namely the paragraph "C", article 44, had not been determined at that time. It had been postponed to a later occasion (see paragraph "C" of general policies, Maliyat, 38, 11). That section "C" has also been completed recently. Below you will find an English translation of these newly determined policies.

As we pointed out previously (Maliyat, 38, 8), the policies in question would have considerable impact on all aspects of the country's economy and therby on taxation. That is the reason why we have chosen to present the following translation.

General policies regarding development of non-state sectors through transfer of government activities and enterprises

In the name of God the merciful and compassionate

Section "C" of the general policies of the article 44 of the Constitution of the Islamic Republic of Iran:

- Having regard to the necessity of economic growth and development of the country on basis of realization of social justice and removal of poverty within the frame of twenty-year outlook of the

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

of the country) is concerned, the issue will certainly be more complicated.

b) It has been also mentioned at same session of the parliament that the Committee has in mind to introduce some kind of time table for enforcement of the law. For that purpose, the taxable goods (and perhaps the services as well) will be classified to categories such as alimental, chemical, pharmaceutical, metals, etc. The priorities for coverage of the law to different categories will be determined under the time table. Such timetabling is something new and had not been foreseen in the original text of the bill. More difficulties and delays may arise from alterations of this kind. One may ask whether the experimental term of the law is to be continued for how many years, that to permit such gradual execution? Taking into account the difficulties of enforcement of a wholly new and unprecedented taxation, we may perceive how a knotty situation would arise because of mixing those difficulties with inconveniences of the aforesaid timetabling.

c) In proceedings of the same session we find also this statement: **"In case of VAT, we have three, four models. One is the western model. Well, we can not follow that. We have to put forward models by compilation".**

Such being the case, one may become less optimistic about the availability of a VAT law in near future. May be just for the same reason a member of the parliament has expressed his wish, as an aspiration, that the VAT law may become at hand up to the end of the fourth development plan (March 2010). And finally, the same status of affairs may have persuaded the parliament to resort to mechanism of the article 85 of the Constitution, since otherwise much more delay would have been encountered.

Sites of Maliyat journal in the Internet

Persian site: http://maliyat.homestead.com

Fist English site (Issues No,1 to 36) : http://maliyat.tripod.com/tax

Second English site (37 onwards) : http://e-tax.tripod.com

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

have reverse effects on economy and production, because it would be apt to interpretations that may cause the burden of taxation to be transferred to producers, instead of consumers. Such unwanted situation may occur due to existing structural shortcomings and defects. As an example they referred to the Law on Aggregation of Duties, which had been enacted with a view to pass the burden of duties and similar charges to consumers. But the purpose of the law was not realized and in most cases it was the producer who endured the burden.

Based on that, the opponents of the proposal wanted the bill to be dealt with as an ordinary draft so that all MPs would have opportunity to express their views in open sessions of the parliament. In this way, according to them, the law would have better chance of being scrutinized and hammered out, so that the approved tax may sustain and serve its original and real purpose.

Notwithstanding the arguments of those against the proposal, it was, as we said earlier, approved by majority of MPs. As a result, the bill will be handled not by the parliament at large, but rather by an internal committee of it, namely the Economic Committee.

Expectation

Whereas the Economic Committee has been busy in reviewing the bill for a quite a long while, one may have justification to expect that ultimate fruit would at last ripen not far from now. But some indications against that expectation is inferable from the parliamentary proceedings of the same session of 12 July 2006, for instance:

a) The Committee may possibly have in mind to introduce some changes to existing tax laws simultaneously with approval of the VAT law. We find the following statement in this regard:

"The first point is that we have become prepared to write this law in coordination with other taxes. For example, it would not be the case that this tax [VAT] be approved while other taxes are remained untouched. No! We have to revise them as well". In proceedings reference has been especially made to the Direct Taxes Act and the Law on Aggregation of Duties. This issue may not appear so simple in practice. It might be easier in respect of the latter law, since it is possible to annul all or majority of existing duties after the VAT is established (a point that has been expressly foreseen in the text of the bill of VAT itself). But as far as the Direct Taxes Act (main tax law

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

unfortunately it has been delayed due to some reasons and we have not been able to apply this taxation in the country".

That statement means that the idea of having VAT goes back to decade of eighties of the past century.

The recent bill of VAT, which is presently under deliberation in the parliament, had its first reading completed and its generalities okayed around one and a half year ago. Then it was referred to the Economic Committee of the parliament for detailed examination. As it can be understood from the text of the parliamentary debates: **"The Committee has had lengthy talks in this regard and has not arrived at an overall conclusion so far".**

Probably those delays and postponements have induced the parliament to resort to a solution envisaged under the article 85 of the Constitution, which reads as follows:

"The parliament cannot delegate the power of legislation to an individual or committee. But whenever necessary, it can delegate the power of enacting certain laws to its own committees, by due observance of the Article 72 hereof. In such a case, the enacted laws will be executed on a tentative basis for a period specified by the parliament, and their final approval will rest with the parliament" (Article 72 states that enactments of the parliament must not be contrary to religion or the Constitution).

The proposal for application of the article 85 of the Constitution to the bill of VAT was approved by the majority of MPs present at the same session of 12 Jul. 2006. Thus, the first Iranian VAT law is going to be a tentative and experimental law, of course after being approved by the Economic Committee. The reasons provided for such treatment were as follows:

1. Saving the time – In case of going through the ordinary channel of the parliament, much more time would have to be spent as a result of long debates of the plenary session of the parliament.
2. Correcting the law – During the probationary period, defects and weaknesses of the law will be revealed and the final law will be drafted by removing the defects.
3. Stability – Since the law would go through an experimental period and thus its defections will be corrected, much more stability and durability can be expected from the final enactment.

Contrary side of the argument

Those against the proposal of approving the law in the frame of the article 85 of the Constitution, argued that the law on VAT may

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

drawn on a correct basis and must be substantiated by sufficient evidence and information, in a manner to reflect manifestly all related activities and incomes derived therefrom, so that to be clear for the taxpayer".

That ruling reflects the spirit of all the matters and reasoning provided in the present editorial, and beside that, would testify the conformity of the same reasoning with legal requirements.

No need to say that such a treatment would cause, at the same time, the confidence and sympathy of taxpayers to be attracted more than before. Reduction in number of disputes, betterment of position of tax officials in defending their decisions and securing more prestige for tax organization, are amongst the additional benefits attributable to such logical and dignified approach.

DR. ALIAKBAR ARABMAZAR

VAT – A tentative law

By: Dr. Mohammad Tavakkol

Deliberations and discussions on value added tax have been going on for quite a long period. To find out how long this process has been continuing, we would refer to proceedings of the parliament (Islamic Consultative Assembly) for the date of 12 Jul. 2006, where a member of the parliament stated: **"For many years our governments, beginning from the government of HE Engineer Mousavi, as well as the government of HE Hashemi Rafsanjani, had in mind to establish the VAT in this country. But**

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

sources of taxpayers, as well as those of the tax organization.

The practice in question is not a produce of today or yesterday. It has been the legacy of long long ago. Traces of certain efforts for curtailing its dimensions can be found in some amendments made to the tax law itself. As an example we can refer to the Note 2 of the Article 97 of the Direct Taxes Act. The basic purpose of that article is to determine the cases where the method of ex-officio assessment of taxable income may be applied. But in the same very article it has been emphasized that assessment of income must take place on basis of actuality and by referring to accounts and records of taxpayers as far as is practicable.

The fact should obviously be taken into account that the undesirable approach referred to above is not a common practice and only a group of taxmen are inclined to take benefit from it. But we have to admit that such a tendency is contrary to the idea of dynamism of tax organization and against the spirit of the law. We have, therefore, to hold it in check and do our best to restrict the application of ex-officio assessment to legally permitted occasions.

What mentioned above would not obviously mean that the procedure of ex-officio assessment is to be wholly abandoned. The purpose is to conduct the affair to its legal and natural channel. Should there exist real conditions for resorting to ex-officio assessment, its application would obviously be allowable. What is unacceptable is the mentality of evasion from endeavor and effort for ascertaining the real situation of tax cases. Even in case of ex-officio assessment, the law would require the utmost effort of officials for finding necessary information so that the assessment of income and application of tax indicia can be effected on basis of reliable data. Article 237 of the tax law is of special significance in this respect, which has to be taken into consideration in all discussions with regard to tax decisions. According to that article: **"The tax assessment notice should be**

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]

IN THE NAME OF ALLAH

FROM THE PRESIDENT

A necessary step towards reformation of an organization with the aim of enhancing its efficiency and effectiveness would be the embarking on a program of studying the practices and approaches established therein by lapse of time and evolved to an ordinary way of handling the current affairs. As regards the tax organization, a similar situation may be encountered with regard to one its significant functions, namely the assessment of chargeable income of taxpayers. According to the tax law, the principal and normal method for assessment of taxable income is determined to be the reference to statutory books, accounts and records of relevant taxpayers. Based on such a method, the real situation of taxpayers and their actual profits and losses ought to be ascertained as far as possible, and the same is to be taken as the basis of applicable taxes.

The law has also envisaged a situation where the taxpayers' accounts and records are out of reach, or they are deficient in a way to lack the necessary conditions for examination. Certain mechanisms are provided by the law for these cases, such as arbitrary or ex-officio assessment, application of tax indices and coefficients and the like.

But resorting to these devices should be confined to situations where ample justification would exist for such treatment. They must not be overused or misused in a way to convert them from exception to common rule. Having recourse to mechanisms in question frequently and beyond the limits which the law and the nature of cases would necessitate, may also be taken as an indication of tendency towards inactivity and evasion from difficulties of thorough investigation of details of relevant cases. A behavior of this kind would entail proliferation of unnecessary tax disputes and, as a consequence, waste of time and valuable re-

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-10]