

# مالیات

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِيْمِ

## فصلنامه تخصصی مالیاتی

سال چهاردهم انتشار

پاییز ۱۳۸۵

### (شماره مسلسل ۴۲)

## فهرست مطالب

۲	دکتر علی اکبر عرب مازار	سرآغاز
۳	دکتر محمد توکل	سیاست های ناپایدار مالیاتی
۱۲	دکتر علی اکبر عرب مازار	بررسی بین المللی در مقررات راجع به وکالت مالیاتی (بخش دوم)
۲۵	ت. الوند کوهی	مالیات بر ارزش افزوده - یک قانون آزمایشی
۲۸		مالیات و نکتهای در رابطه با آثار اقتصادی آن
۳۱	دکتر محمد توکل	مالیات و بازرگانی الکترونیک (بخش ششم)
۳۰		جایزه خوش حسابی و نیت مؤیدی
۴۶	برزو چکاد	تاریخ مالیات - انگلستان دوران فنودالیزم
۵۰	م. ت. همدانی	نکاتی چند در ارتباط با تبصره ۲ ماده ۵۴ قانون مالیات های مستقیم
۵۵	زریر ایران	اقدام مالیاتی مغولستان در رابطه با افزایش بهای طلا و مس
۵۷		بخشنامه ها و مقررات مالیاتی بخش انگلیسی

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

مطلوب مجله الزاماً مبين نظر صاحب امتیاز و مسنون آن نبیست. مجله در ردیا با قبول مقالات واردہ یا هرگونه ویرایش آنها آزاد است. نقل مطالب مجله فقط فقط با ذکر کامل مأخذ (نام مجله مالیات، شماره و تاریخ آن بعلاوه نام نویسنده یا مترجم) مجاز است. مطلب رسیده بازگردانیده نمی شود.

نشانی دفتر مجله مالیات: سازمان امور مالیاتی خیابان شهید دادمان - شهری قدس - تهران پست الکترونیک: tavakkolmohammad@yahoo.com

## به نام خدا

### سرآغاز

هرگاه هدف ایجاد تحول در یک سازمان به منظور پیراستن و ارتقاء کارآیی آن مطمع نظر باشد، یکی از مقدمات لازم برای چنین منظوری بررسی مستمر روی دیدگاه‌ها 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 می‌توان در زمینه 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، نظری تشخیص علی‌الرأس، توصل 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 می‌گردد.

از سوی دیگر دست یازیدن به روش‌های استثنائی مورد بحث بیش از حدی که طبیعت امور و نظر قانونگذار ایجاب می‌کند، در عین حال می‌تواند نشانه آسان طلبی و احتراز از زحمت و قبول مسئولیت نیز تلقی گردد. تیجه، کثار نهادن دفاتر و مدارک به بهانه‌های 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 می‌آیند که مایه هدر رفتن وقت و منابع گرانبهای سازمان و مؤدیان نیز می‌گردد.

شیوه مذکور مخلوق امروز و دیروز نیست و از زمان‌های دور به یادگار مانده است. نشانه برخی کوشش‌ها را که برای مقابله با آن مبذول گردیده است در خلال اصلاحات به عمل آمده در قانون مالیاتی کشور می‌توان ملاحظه نمود. نمونه آن تبصره ۲ ماده ۹۷ قانون است. این ماده

اصلاتاً به موارد تشخیص علی الرأس مربوط است، ولی در متن آن یا دقیق تر بگوییم در پایان آن بالصرافه روی مصلحت تعیین درآمد واقعی مؤذی بر مبنای استاد 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 دامنه عمل آن را هرچه محدود تر ساخت.

ضمناً تمامی آنچه گفته شد به این مفهوم نیست که روش تشخیص علی الرأس 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 واقعیت‌های مربوط به فعالیت مؤذی بدل گردد. در اینجا شایسته است به حکم ماده ۹۸ قانون مالیات‌های مستقیم اشاره کنیم که به موجب آن حتی در صورت تشخیص علی الرأس هم باید کوشش‌های 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 ۲۲۷ قانون مالیاتی نیز توجه کنیم که فی حد ذاته از اهمیت بسیار برخوردار است و باید هادی و نصب العین همه ما قرار گیرد: «برگ تشخیص مالیات باید بر اساس مأخذ صحیح و منکی به دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیت‌های مربوط و درآمدهای حاصل از آن به طور صریح در آن قید و برای مؤذی روشن باشد». این حکم مؤکد 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 می‌رود. نیازی به تأکید نیست که هدایت امور به این مgra در عین حال موجبات جلب اعتماد و همکاری بیش از پیش مؤذیان 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 متبع‌عشان، نیز در پی خواهد داشت.

## علی اکبر عرب مازار



## سیاست های ناپایدار مالیاتی

دکتر محمد توکل

« ماده ۲- به منظور برقراری انضباط مالی و بودجه ای در طی سالهای برنامه :

الف - دولت مکلف است سهم اعتبارات هزینه ای تأمین شده از محل درآمدهای غیرنفتی دولت را به گونه ای افزایش دهد که تا پایان برنامه چهارم، اعتبارات هزینه ای دولت به طور کامل از طریق درآمدهای مالیاتی و سایر درآمدهای غیرنفتی تأمین گردد.

ب ..... »

البته در مطلوبیت اندیشه ای که ضمن این ماده بیان شده است کمتر کسی تردید دارد. ماده مذکور بیانگر یک سیاست، یا بهتر بگوییم آرمان و آرزوی قدیمی رایج در این کشور است. نتیجه قبول سیاست مالیاتی بر این اساس به طور طبیعی آن خواهد بود که به سایر متابع 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:

« ماده ۴- برقراری هرگونه تخفیف، ترجیح و یا معافیت از پرداخت مالیات (اعم از مستقیم یا غیرمستقیم) و حقوق ورودی علاوه بر آنچه

استمرار سیاست های مالیاتی لاقل برای یک دوره معقول ایده 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 ایده مطلوب می گردد. این عوامل هرچه باشد تردیدی نیست که عدم تأمل و شور کافی در تدوین سیاست ها از جمله مهم ترین آنها به شمار می رود، بویژه تأمل روی آثار و عواقبی که وضع مقررات جدید می تواند در پی داشته باشد بسیار حائز اهمیت است. چنان شور و مذاقه 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:

انواع هزینه‌ها را، هم برای مُؤديان و هم برای سازمان مالياتي، به وجود می‌آورد که اگر نظام مالياتي ساده‌تر و فارغ از اين زوائد می‌بود، همه اين منابع صرفه جويي می‌شد و در نهايت آرامش بيشتری را حتى برای مُؤديان نيز فراهم می‌آورد. آنگاه مُؤديان کم بضاعت هم در مقام خسaran دیده قرار نمی‌گرفتند، زيرا با ساده شدن مقررات مالياتي آنان نيز بدون تحمل مخارج سنگين وکيل و غيره خود قادر به تشخيص حقوق و تکاليف مالياتي و تنظيم اظهارنامه و غيره می‌گردند، بي آن که ناآگاهی ار پيچيدگي هاي قانون آنان را رنج دهد.

#### قانون بودجه سال ۱۳۸۵

سياست مالياتي برقرار شده از جانب قانون برنامه چهارم که فوقاً شرح داديم، به نحوی به قانون بودجه سال جاري نيز راه يافت و از جمله به موجب بند «ي» تبصره يك آن چنین مقرر گردید:

«به منظور تحقق درآمدهای پيش بینی شده در ودیف ۱۱۰۴۰۰ منظور در قسمت سوم این قانون کلیه معافیت‌ها و تخفيض‌های گمرکی (به استثنای معافیت‌های 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 کالاهای از هر مرز ورودی به کشور منظور در قوانین و مقررات خاص و عام

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

ماده ۴ قانون برنامه خود نتيجه طبیعی پذيرش سياست مالياتي مذكور در ماده ۲ همين قانون است، اگر قرار باشد اتكاى كشور در آينده از عواید نفت برداشته شود و در درجه اول به درآمدهای مالياتي معطوف گردد، چنین منظوري با نفی برقراری معافيت‌ها و تخفيفات مالياتي ملازمه خواهد داشت.

ضمناً صرف نظر از وضع خاص ايران از جهت اتكاء بر درآمد نفت و كوشش جهت رهایي از چنین وضعی، اندیشه کاستن از شمار معافیت‌های رنگارنگی که تحت عنوان مختلف برای اين گروه یا آن گروه از مُؤديان برقرار شده است، از بحث‌های پر طرفدار جهان امروز است. می‌گويند شماری از سیستم‌های کنونی توسل به ترفندهای قانونی برای کاستن از بدھی مالياتي را تشویق می‌کنند و اين از خصلت نظام‌های مالياتي سرچشم‌می‌گيرد که در آنها انواع معافیت‌ها، ارقام قابل کسر، مستثنیات و غيره پيش بینی شده است. اين گريزگاه‌ها امكان برنامه ريزی برای کاستن از بار مالياتي را فراهم می‌آورد و ضمناً بازار وکلای مالياتي را گرم نگاه می‌دارد. به نظر گروه مذکور اثر منفی اين وضعیت پيچيدگي مقررات مالياتي است و

- بند «و» تبصره ۶ 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 من نوع می باشد...»

- بند «و» ماده ۳۵: «مبادلات کالا بین مناطق آزاد و خارج از کشور و نیز سایر مناطق آزاد از کلیه حقوق و روایی، عوارض (به استثنای عوارض موضوع ماده «۱۰» قانون چکونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب (۱۳۷۲/۶/۷) و مالیات معاف می باشند»

### 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 مستثنیاتِ مورد بحث ارائه شده است. بدون تردید هموارده 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

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 و روایی» است. بنا به ماده ۲ قانون تجمیع عوارض، «حقوق و روایی» عنوانی کلی است که جایگزین عنوانین قبلی یعنی حقوق گمرکی، مالیات، حق ثبت سفارش کالا و انواع عوارض و وجوده 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 تابیری 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 بالاتر از ماده ۴ 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:

شرحی که دیدیم همه این گونه معافیت‌ها را لغو کرده است. این تغییر مقررات مغایر اندیشه جذب سرمایه‌گذاری داخلی و خارجی در رشته صنایع و معادن دانسته شده است. مستفاد از مذاکرات جلسه نخست مجلس این است که هدف از طرح مسأله، اعاده معافیت 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 دیگر 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 دارد این اقلام آن در گمرکات برای ترجیح 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 بوجوب این بند به این اقلام تعلق می‌گیرد، در اختیار ندارد.

مورد دوم از ایجاد اشکال در اموری که بوجود آمده اقلامی است که این اقلام مربوط به لوازم امدادی اهدایی به جمیعت هلال احمر جمهوری اسلامی ایران و سایر نهادهای به اصطلاح

مورد نظر قرار گرفته و احتمالاً نتیجه چنین حاصل شده است که مصلحت موجود در ورای سیاست جدید به آن اندازه حائز اهمیت است که منافع کوچک تر حاصل از پرقراری معافیت‌های 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 می‌داریم.

جلسه مورخ سوم خرداد ۱۳۸۵ - در این جلسه نکیه 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 طرح‌های تولیدی در کشور وارد می‌شود از پرداخت حقوق گمرکی و سود بازارگانی معاف بوده است و اکنون بند «ی» تبصره یک قانون بودجه به

مطلوب 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 جلسه 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 محظوظ فوق اندیشیده شد این بود که طرح ارائه شده از سوی نمایندگان به شکل استفساریه باشد. چنان که

مددرسانی به جامعه هستند که اینها معمولاً از هدایا و کمکهای خارجی که معمول است استفاده می کنند، این هدایا و کمکها با این بند «ی» که در تبصره یک تصویب شده مشمول حقوق گمرکی می شود و از آن تخفیفات مستثنی شده و اینها هم با دستگاهها و نهادهای امدادی مثل بهزیستی، هلال احمر و سایر نهادهای مادر رابطه با تறخیص این کالاها هم دچار اشکال و مشکل شده اند.»

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 طرح 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

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 قانونکذار این هم بوده است یا نه؟

مفهوم عبارت فوق این است که کسی در مقام تغییر قانون نیست تا گفته شود که چنین تغییری مآل سبب کاهش درآمد دولت می‌گردد، پس مشکل اصل ۷۵ به میان می‌آید. بلکه ما فقط می‌پرسیم آیا بند «ی» تبصره یک قانون بودجه معنای معینی را می‌دهد یا نه؟ حال اگر مجلس نظر داد که بند «ی» تبصره یک قانون بودجه شامل معافیت برقرار شده به موجب مصوبه شورای انقلاب نمی‌شود، در آن صورت معلوم می‌شود از اول هم نظر قانون بر این بوده است که آن معافیت‌های 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

می‌دانیم 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 می‌شود: «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 کالاهای 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» می‌گردد یا خیر؟

چنان که گفته شد تفسیر قانون با خود مجلس است و طرح استفساریه بر این تفکر استوار بود که مجلس می‌تواند نظر بدهد که منظور از لغو معافیت‌ها به موجب بند «ی» تبصره یک قانون بودجه این نبوده است که معافیت ماشین آلات وارداتی جهت طرح‌های تولیدی هم از میان برود. آنگاه نیازی به اصلاح قانون بودجه باقی نمی‌ماند و بدون آن معافیت موردنظر مجدداً برقرار می‌گردید. 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

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 فوریت‌ها - آنچه در هر دو جلسه مذاکرات به طور عمدۀ مورد توجه و بحث قرار گرفته دو مسأله بوده است. یکی این که بر اثر تغییر حکم بند «ی» تبصره یک قانون بودجه برخی معافیت‌های مالیاتی مجدداً برقرار می‌شود 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 عمدۀ دفاعی که الان در بنادر و گمرکات برای ترجیص معطل شده، خوب وزارت دفاع بخاطر این که ترجیص 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 عمدۀ دفاعی را بخواهد ترجیص کند نیاز به پول نداشته باشد، این پول را بروز از جای دیگر بگیرد، بلکه این پول را بایستی از دولت کسب کند و بروز اقلام خودش را ترجیص کند.».

بحث داغ دیگر مسأله فوریت‌ها 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

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 نمی‌بود. حکم بند «ی» تبصره یک قانون بودجه بسیار فراگیر است و از جمله مصوبه شورای انقلاب را نیز شامل می‌شود. عبارات «کلیه کالاها از هر مرز ورودی کشور»، «أشخاص حقیقی و حقوقی» و «منظور در قوانین و مقررات خاص و عام» گواه همین استنباط‌اند. در نتیجه حتی صرف نظر از غرابت شیوه به کاررفته، دادن پاسخ دلخواه به استفساریه مذکور کار آسانی نمی‌بود.

بالاخره ابهام دیگر این بود که چرا دولت خود مستقیماً نسبت به تسلیم لایحه ای جهت اصلاح بند «ی» تبصره یک قانون بودجه اقدام نمی‌کند تا هم مشکل اصل ۷۵ پیش نیاید و هم این که شیوه غیر منطقی طرح استفساریه به طور تصنیعی 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

تا همه 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 بخواهدن چنین کاری را انجام دهنده لاقل از طریق همین قانون عملی سازند. ولی به عنوان مثال به قانون برنامه چهارم توسعه اقتصادی مراجعه کنید که در شهریورماه سال ۱۳۸۲ به تصویب رسیده است. در این قانون از جمله ضمن بند «د» ماده ۲۳ گفته می شود: «... دولت مجاز است به منظور صیانت از منابع و استفاده بهینه از آنها، عوارض ویژه ای را برای صادرات مواد اولیه فرآوری نشده وضع و دریافت نماید. تشخیص این قبیل مواد بر عهده شورای عالی صادرات خواهد بود. میزان عوارض به پیشنهاد مشترک وزارت خانه های 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.

شده است که رد شده و فقط یک فوریت به تصویب رسیده است. ولی آنچه مورد توجه قرار نگرفته مسئله 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 مدافعانه 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 عوایق 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

## بررسی بین‌المللی در مقررات راجع به وکالت مالیاتی

(بخش دوم)

دکتر علی اکبر عرب مازار

در شماره گذشته بخش هایی از مقررات وکالت مالیاتی آمریکا را که به بخشنامه یا مصوبه ۲۲۰ معروف است ارائه نمودیم. مفهوم وکالت مالیاتی، شرایط پذیرش به حرفه 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 باشد. 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 ۱۰/۲۵ 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 عمدۀ در قالب برخانمه ریزی های مالیاتی (tax planning) صورت می پذیرد، یعنی برای مجموع کسب و کار موکل یا بخشی از آن قالب هایی ارائه می دهند که نتیجه اش پرداخت مالیات کم تر است، بی آن که

ظاهر قانون نقض شده باشد. چنین کاری با استفاده از الفاظ و عبارات قانون و مقررات راجع به ارافق‌های مالیاتی و هرگونه راه گریزها و خلاصهای قانونی صورت می‌پذیرد که می‌توان اصطلاح ترفند مالیاتی را در مورد آن به کار برد. اصطلاح رایج دیگر «پناهگاه مالیاتی» یا ایجاد پناهگاه برای درآمدها است<sup>۱</sup>، زیرا برنامه‌های مالیاتی ارائه شده از سوی مشاوران و وكلای مالیاتی درآمدهای مؤدیان را محفوظ از اعمال مالیات قرار می‌دهد.

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 بالتبه مبسوط هستند، ولی به اختصار می‌توان گفت «نظریه مشمول» یا «اظهار نظر مشمول» آن است که:

۱. به صورت کتبی و یا نامه الکترونیک (e-mail) باشد. بنا بر این اظهار نظر یا توصیه شفاهی را دربر نمی‌گیرد.
۲. در زمینه یک یا چند مسأله مربوط به مالیات فدرال باشد.
۳. اظهار نظر ارائه شده با اوصاف فوق به یکی از آشکال زیر باشد:
  - الف. ترتیبات و راهکارهایی که سازمان مالیاتی فهرست آنها را به عنوان ترفندهای اجتناب از پرداخت مالیات منتشر نموده است، و یا برنامه‌های مالیاتی که شباهت زیادی به این ترفند ها داشته باشند. این موارد را اختصاراً ترفندهای فهرست شده می‌نامند<sup>۲</sup>.
  - 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 عمده 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 می‌کند که در آن انواع ترفندهای قانونی رایج جهت کاستن از بار مالیاتی به آگاهی عموم می‌رسد. این فهرست به مرور زمان تکمیل می‌شود و به روز در می‌آید. کاربرد آن از طرفی در رابطه با برخی مقررات قانونی (از جمله همین مصوبه ۲۲۰) می‌باشد 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 می‌گردد.

نظری باید متنضمَن یکی از اوصاف زیر هم باشد:

- از نوع «اظهار نظر اطمینان بخش» باشد، و یا:
- از نوع «اظهار نظر بازاریابی» باشد، و یا:
- متنضمَن شرط محترمانه 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<sup>۱</sup> نتیجه کار مورد اعتراض سازمان مالیاتی واقع نخواهد شد.

- اظهار نظر بازاریابی نظر یا توصیه‌ای است که به عنوان مزایای مالیاتی پروژه‌های مانند سرمایه‌گذاری‌ها، ایجاد مشارکت‌ها و غیره در تبلیغات بازاریابی برای این گونه پروژه‌ها مورد استفاده قرار می‌گیرد و وکیل مالیاتی ارائه دهنده چنان نظری از این مسأله آگاه است.

- شرط محترمانه بودن به این معنی است که وکیل مالیاتی با دریافت کننده نظر و توصیه خود شرط کند که از افشاءی 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 مؤیدی شرط کند که اگر توصیه‌های وی به نتیجه نرسد و مورد قبول سازمان مالیاتی قرار نگیرد، تمام یا قسمی از حق الوکاله را مسترد خواهد داشت.

## مستثنیات

مصوبه ۲۲۰ یک سلسله اظهارنظرهای وکلای مالیاتی را صراحتاً از عنوان «اظهارنظر مشمول» خارج ساخته است. این موارد که طبعاً از شمول ضوابط سخت گرانه مربوط به «نظر مشمول» معاف هستند عبارتند از:

۱. اظهار نظر متعاقب – یعنی اگر پس از تسلیم اظهارنامه مالیاتی از سوی مؤیدی 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 (مثلًا برای

۱. عبارت «به احتمال زیاد» را در برابر "more likely than not" آورده‌یم. بنا به تعریف مصوبه ۲۲۰ این حالت به احتمال بیش از پنجاه درصد مربوط می‌شود.

تهیه و تسلیم اظهارنامه اصلاحی) و قرائت حاکی از آن باشد که علی القاعده 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 مؤسسه‌ای 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 منقی 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 راهنمائی‌هایی نباشد که مقصود اصلی آن اجتناب از پرداخت مالیات با استفاده از ترفندهای قانونی و یا گریز مالیاتی است (که قبل از 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 بهادر باشد. منظور اظهار نظرهای مالیاتی است که معمولاً همراه توضیحات دیگر به صورت بروشور و امثال آن به معامله کنندگان این اوراق داده می‌شود و وضع مالیات فدرال را در رابطه با درآمد، نقل و انتقال و سایر معاملات مربوط به اوراق بهادر روشن می‌سازد.

ج. یک اظهار نظر مقدماتی باشد. اگر خود اظهار نظر یا شرایط حاکم بر آن چنان باشد که توقع برد 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 نظر مشمول در مورد آن رعایت شود.

#### الزمات 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 جنبه کار

است که جوهر اصلاحیه اخیر مصوبه 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 مؤثر قضیه مالیاتی را به نحوی روشن، مشخص کند و اگر اظهار نظر او متضمن 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 درجه 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. فرضًا اگر وکیل در استدلال خود به پیش بینی 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 متضمن تحلیل های حقوقی متضاد 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 (فرضًا 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 درجه احتمال موقفيت مؤدى را نسبت به موارد مربوط تعیین کند. اگر وکیل نتواند بابت یک یا چند مسأله به نتیجه 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 - اظهار نظر وکیل نبایستی بر شانس و احتمال استوار باشد. به عنوان مثال وکیل نباید کار خود را بر این مبنای قرار دهد که در رسیدگی به پرونده ها بر

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 نظر 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 پردازد.

۶. اظهار نظر محدود – وکیل می تواند بجای پرداختن به همه مسائل مالیاتی مهم که در قضیه مورد نظر مطرح است، به یک یا چند مسأله از مجموع آنها پردازد 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 گیرنده قضایائی مانند ترفندهای فهرست شده یا راه حل هایی نباشد که هدف اصلی آنها گریز مالیاتی یا اجتناب از پرداخت مالیات با توصل به ترفندهای قانونی باشد. همچنین اظهار نظر ارائه شده نبایستی از نوع بازاریابی باشد (که قبلاً همه 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 مالیاتی 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 برآورده نیست و دلایل آن را هم ذکر نماید.

۸. صلاحیت حرفه ای و اتفاقاً به نظر دیگران – وکیل مالیاتی باید نسبت به کلیه مسائل مالیاتی فدرال آگاهی کارشناسانه داشته و صاحب اطلاع باشد و اگر در موردي 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 نظر مشمول» ذکر شود:  
الف. رابطه بین وکیل مالیاتی و تبلیغ کنندگان – هرگاه وکیل برای یافتن مشتری جهت اظهار

نظرها و راهکارهای مالیاتی خود از وجود تبلیغ کنندگان استفاده کند و برای این کار بین او و اشخاص مذکور قراردادهایی در مورد حق‌الزحمة 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 قبلًا بیان داشتیم. در این گونه اظهار نظرها نکات زیر باید تصویر شود:

- نظر اعلام شده به منظور بازاریابی جهت پروژه‌ها و سرمایه‌گذاری‌هایی 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 تصویر مراتب زیر ضرورت دارد:

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

- تصویر به این که ممکن است مسائل مالیاتی دیگری نیز در رابطه با امری که اظهار نظر باختر 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 محدوده اظهار نظر هستند تعیین نگردیده است و در نتیجه نمی‌توان به این اظهار نظر به عنوان رافع یا تخفیف دهنده مسئولیت در رابطه با اعمال جرمیه‌ها و مجازات‌های مالیاتی استناد نمود.

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

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

دوم. بنا بر این اظهار نظر ارائه شده تکلیف مسائل مذکور را تعیین نمی‌کند و نمی‌تواند به عنوان رافع یا تخفیف دهنده مسئولیت از جهت اعمال جرمیه‌ها و مجازات‌های مالیاتی مورد استناد قرار گیرد<sup>۱</sup>.

۱. تعیین جرمیه‌ها و سایر مجازات‌های مالیاتی نوعی کیفر است و همان گونه که در تعیین سایر کیفرها به عنصر نیت توجه می‌شود، در اینجا نیز اگر تخلف مؤدی عمدى نبوده و ناشی از برداشت او از درستی

## توضیحاتی در باره ضوابط مربوط به اظهار نظر مشمول

ضوابطی که فوقاً بر شمردیم به اظهار نظرها و مشاوره هایی مربوط می شدند که عنوان «اظهار نظر مشمول» بر آنها صادق است. مصادیق اظهار نظر مشمول را بالاتر 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 همدیفان ایشان نظیر حسابداران رسمی و غیره ابداع می شوند با این هدف که بار مالیاتی مؤدیان را سبک سازند، بی آن که ظاهر 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 یک واقعیات پرونده را مطرح سازد و نشان دهد که وضع مؤدی را بر اساس کدام حوادث و واقعیت‌ها منظور نظر داشته است و سپس مواد قانونی (و در صورت لزوم حتی دکترین‌ها و رویه‌های حقوقی) را با این واقعیات تطبیق دهد و نتیجه گیری کند که قضیه تابع کدام ماده یا مواد قانونی است و این مطابقت دان را توجیه کند و مستدل سازد. وکیل باید این کارها را نسبت به فرد فرد مسائل مالیاتی که در پرونده مطرح است و یا به قضیه مالیاتی 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 روش سازد که به چه مناسبت این کار امکان نداشته است.

این ضوابط سخت و دقیق از طرفی هزینه 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 دهنده 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 نیت صحیح بودن انجام داده است. از همین رو در مراجعت مالیاتی برخی از کشورها وجود اظهار نظر وکیل می تواند رافع مسئولیت، یا لااقل وسیله تخفیف آن شمرده شود و در نتیجه جریمه را منتفی سازد و یا تعديل کند.

تمام جواب قضیه در اظهار نظر مالیاتی منعکس شده است، امکان استدلال مقابله از سوی مراجع مالیاتی گستردۀ تر می شود. ضمناً پاره ای از این الزامات واقعاً فراری دهنده موکل است. از جمله این که وکیل تصریح نماید که تتوانته است در مورد این یا آن مسأله مالیاتی به نتیجه برسد، یا موکل نمی تواند به اظهار نظر او به عنوان رافع مسئولیت از جهت تعلق جرمیه و مجازات استناد کند. باید توجه داشت که یکی از علل عدمه اقبال مؤیدیان 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 مجموعه این ضد انگیزه ها سبب گریزان شدن وکلا و مؤیدیان 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 جنبه عمومیت دارند و به هر حال باید مورد رعایت قرار گیرند. از آن جمله بودند: وظیفة ارائه اطلاعات، اهتمام و مراقبت در صحت و دقت کارها، عدم مداخله در انجام وظایف مشابه دفاتر استاد رسمی، ضوابط مربوط به حقالزحمة وکیل، ضوابط تبلیغ و مشتری یابی و توجه به مسأله تعارض منافع.

علاوه بر این ها، بخش ۱۰/۳۷ مصوبه ۲۰۰ 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 مؤبدی و سایر اشخاص اظهار نظر نماید. همچنین وکیل نباید کار خود را بر مبنای شанс و احتمالات استوار سازد (از این قبیل که ممکن است اساساً پرونده در غربال انتخاب برای رسیدگی به شیوه نمونه گیری باقی نماند).

در همین بخش از مصوبه ۲۰۰ گفته می شود برای تعیین درجه اهتمام وکیل در رعایت این

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 مخصوص اجتناب از پرداخت مالیات یا گریز مالیاتی مورد استقاده قرار گیرد، آنگاه جهت تعیین درجه تقصیر وکیل در این رابطه معیارهای سخت گیرانه تری از لحاظ لزوم رعایت احتیاط و بذل دقت مورد توجه قرار خواهد گرفت.

#### قسمت چهارم – ضمانت اجرائی نقض مقررات

تبیخ، 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 اعمال کنند، البته پس از ابلاغ موضوع و دادن امکان رسیدگی و فرصت دفاع به وکیل. مجازات های فوق بابت موارد زیر اعمال می شوند: ۱. اگر از وکیل قرائن حاکی از عدم صلاحیت یا رفتار منافی شئون وکالت مشاهده شود. ۲. عدم رعایت مقررات مصوبه مورد بحث.

#### عدم صلاحیت و رفتار منافی شئون وکالت

عنوانین 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 زمینه خیانت در امانت و نقض اعتماد و اطمینان.
۳. محکومیت به هرگونه مجازاتی که طبق قوانین فرانل 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 عمدى از تسلیم اظهارنامه مالیاتی یا سعی در گریز مالیاتی و یا توصیه چنین رفتارهایی به موکل.
۷. خودداری از ایصال به موقع وجوهی که از سوی مؤدى برای پرداخت بدھی مالیاتی یا

- سایر تعهدات وی دریافت کرده است، به مراجع ذیربیط.
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 وكلای دادگستری و حسابداران یا کارشناسانی که در امور مالیاتی اقدام می‌کنند، در صورتی که این اشخاص به حکم مراجع ذیربیط از اقدام تحت این عنوانین محروم شده یا معلق گردیده باشند.
  ۱۰. رفتار ناشایسته در جریان انجام کار وکالتی از قبیل کاربرد لحن توهین آمیز، افتراء 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 ناآگاهی فاحش.

#### نقض مقررات

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

۱. هرگاه عامدًا هریک از مقررات مصوبه ۲۲۰ را نقض کند. البته مقررات بخش ۱۰/۳۳ از این حکم مستثنی است، زیرا همان طور که بالاتر گفته بخش مذکور نوعی رفتار ایده آل را ارائه می‌دهد که قانون نیل به آن را ترغیب می‌کند. اما نرسیدن به این کمال مطلوب نمی‌تواند 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 همه 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 می‌شود. ولی در صورتی که وکیل با علم و اطلاع قانون را نقض کند، مجازات های مربوط حتی در موارد حائز اهمیت کمتر نیز قابل اعمال 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

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

## قسمت پنجم - رسیدگی انضباطی

رسیدگی به دعواهی انضباطی علیه وکلای مالیاتی با مقامی است که قاضی مقررات اداری<sup>۱</sup> نامیده می‌شود. اقامه دعوی<sup>۲</sup> یا شکایت از سوی مدیر اداره وکالت مالیاتی انجام می‌پذیرد ولی این مقام می‌تواند قبل از مراجعته به دادگاه وکیل مختلف 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 مجازات‌ها رضایت دهد و طرفین در این باب توافق کنند، دیگر نیازی به مراجعته به دادگاه نبوده و مدیر اداره وکالت مالیاتی می‌تواند رأساً همان مجازات را اعمال کند و در سوابق منعکس نماید. در غیر این صورت شکایت لازم تنظیم شده و به دادگاه اداری تسلیم می‌گردد و نسخه‌ای از آن برای پاسخگویی به وکیل ابلاغ می‌گردد. مقررات ابلاغ، تبادل لواح، رسیدگی به دلایل، قرارهای ضمن دعوی<sup>۳</sup>، جلسات استماع طرفین و سایر ترتیبات مربوط به آئین دادرسی ضمن مصوبه ۲۲۰ روشن شده است. بخاطر اختصار، از این جمله به ذکر چند مورد اکتفا می‌کنیم:

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<sup>۴</sup>.
۳. تعیین زمان و مکان جلسات رسیدگی و ترتیبات آن.
۴. اخذ تصمیم در مورد ارائه دلایل، استماع شهود و مثال آن.
۵. اخذ تصمیم در مورد تقاضای تحقیقات خارج از دادگاه.
۶. 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 می‌آید به دادرسی در مسائل مربوط به دعاوهی و شکایات اداری می‌پردازد و کارهایی را که قضات محکم در زمینه دعاوهی حقوقی و جزائی انجام می‌دهند، در رابطه با دعاوهی اداری اعمال می‌نماید.

تقاضایی داشته باشند و نیز اجازه برگزاری چنین جلساتی بدون شرکت خود او.

۸. انجام هرگونه اقدامی جهت برگزاری بهتر دارسی.

۹. اخذ تصمیم در باره دعوی.

اعتراض به رأی - طرفین دعوی' 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 اعمال 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 باره اعمال 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 حرفة وکالت مالیاتی است. ولی پس از گذشت پنج سال از تاریخ صدور حکم، وکیل معزول می تواند تقاضای بازگشت به حرفة 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 قرائنا و دلایل قانع شده باشد که رفتار وکیل در آینده مغایر با قانون نخواهد بود و اعطای اجازه 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 حرفة را خواهد داشت. توبیخ به هر حال سبب محرومیت از ادامه شغل وکالت نمی شود. اما در همه 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 ۲۲۰ مثالی ذکر شده است. اگر فرضآ توبيخ وکیل با خاطر 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 معین نسخه ای از کلیه رضایت های گرفته شده از موکلین را به اداره مذکور ارسال دارد.

# مالیات بر ارزش افزوده – یک قانون آزمایشی

## ت. الوند کوهی

بحث مالیات بر ارزش افزوده مدت‌های مديدة است که در این کشور مطرح می‌باشد. برای پی‌بردن به سابقه 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 می‌شود: «... سال‌ها 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 سال‌ها هنوز موفق به اعمال این مالیات در کشور نشده‌ایم». کلیات لایحه مالیات بر ارزش افزوده که هم اکنون در مجلس مطرح است بنا به مستقاد 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 «بحث‌های بسیار مفصلی داشته و هنوز هم به جمع بندی نرسیده» است.

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

«مجلس نمی‌تواند 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 می‌نماید به صورت آزمایشی اجرا می‌شود 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. مسئله 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 جزو به جزء مورد شور و مباحثه

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 بالتبه طولانی تر فراهم خواهد شد.

**نظرات مخالف** – در مقابل، مخالفان اندیشه 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 با خاطر 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 مصرف کننده گرفته شود ولی امروز بزرگترین مصیبت تولید این است که تمام این مالیات را خودش باید بپردازد و عموماً هم بدلیل این که مصرف کننده حاضر نیست از تولید کننده کالا را بخرد و بعد خودش تقبل پرداخت آن را بکند، همه این فشار به تولید وارد می‌شود»

بنابراین از آن گونه که بیان شد، ضمن مذاکرات مجلس گفته شده است: «این بحث، بحث 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 چکونه است، امروز می‌بینید بدلیل این که تولید کننده 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 مصرف کننده که اصلاً مثل تجمیع عوارض شدنی نیست، مجدداً به تولید که بقای اقتصاد کشور، ایجاد اشتغال، توامندی اقتصادی است، این را بباییم 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، باید و در صحن علنی مطرح شود و نگذاریم دوباره مسئله تجمیع عوارض که سه ماه قبل ما دچار مشکل بزرگی در بعضی از واحدهای تولیدی بودیم که دولت مجبور

شد مستقیماً وارد قضایا شود، این را دچار مشکل کنیم» با وجود این مخالفت‌ها 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 می‌توان 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 داشت. 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 حداقل باید تا پایان سال ۱۳۸۸ انتظار کشید.

### مسائل دیگر

از متن مذاکرات جلسه مذکور چند نکته قابل ذکر دیگر در رابطه با لایحه مالیات بر ارزش افزوده استنبط می‌گردد:

الف. ظاهراً قرار است با برقراری مالیات بر ارزش افزوده تغییراتی در وضع مالیات‌های موجود داده شود و احتمالاً برخی از آنها حذف گردند: «اولين نکته اين است که ما خودمان را آماده کرده‌ایم تا در تناسب با دیگر مالیات‌ها این مالیات را بنویسیم. مثلاً قرار نیست این مالیات بباید تصویب شود، مالیات‌های دیگر هم عیناً حفظ شود. نه! ما باید در آنها تجدیدنظر کنیم.» در این رابطه بویژه از قانون تجمعیع عوارض و همچنین قانون مالیات‌های 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<sup>۱</sup> نمود. اما در مورد قانون مالیات‌های 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<sup>۱</sup> را شروع کنیم، دارویی را شروع کنیم، فلزی را شروع کنیم، کافی غیرفلزی‌الی آخر...». می‌توان پرسید آیا واقعاً این گونه زمان بندی در مورد مالیات بر ارزش افزوده (آن هم در متن خود قانون) پیاده خواهد شد؟ آیا پیچیدگی‌های حاصل از چنین ترتیبی بر

۱. محتملاً منظور «غذایی» بوده است

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 مذکرات 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 به خاطر 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 وضع به همین نحو باشد، می‌توان 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 می‌انجامید.

د. مالیات و تولید - در کنار بحث اصلی مربوط به مالیات بر ارزش افزوده، ضمن مذکرات مجلس به نکته جالب دیگری اشاره شده است که نمی‌توان از کنار آن بی‌توجه گذشت. ولی به خاطر کلی بودن این مبحث و این که به امر مالیات به طور عام مرتبط است، مطلب کوتاهی را دنبال مقاله حاضر به آن اختصاص می‌دهیم. (مطالب منقول در این گفتار و گفتار بعدی از مذکرات جلسه مورخ ۲۱ تیر ۱۳۸۵ مندرج در شماره ۱۱ مرداد ۸۵ روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران گردیده است).



## مالیات و نکته‌ای در رابطه با آثار اقتصادی آن

مذکرات به بحثی کلی در رابطه با تأثیر مالیات روی تولید پرداخته شده است. به عبارت دقیق‌تر این نکته مطرح شده است که آیا در این کشور وجود مالیات می‌تواند

گفتار قبلی این شماره از مجله به لایحه مالیات بر ارزش افزوده مرتبط بود که بر اساس مذکرات جلسه مورخ ۸۵/۴/۲۱ مجلس شورای اسلامی تهیه گردیده بود. در بخشی از این

به عنوان 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 مسئله 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 شکرفی که در بخش‌های مهم قانون صورت گرفت بیش از همه با استدلال بر نقش کلیدی مالیات روی بخش‌های مربوطه اقتصادی توجیه می‌گردید. به عنوان نمونه می‌توان به لغو مالیات بساز و بفروشی از یک سو و کاهش فوق العاده نرخ مالیات بر شرکت از سوی دیگر نام برد. تغییر نخست به موجب ماده ۱۲۸ 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 می‌گردید، 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 می‌آمد، ولی عدد ریالی لایه مربوط به نرخ حد اکثر، بر اثر تورم چنان از ارزش افتاده است که می‌توان گفت در صورت بقای قانون قبلی، بخش عدده درآمد اکثر شرکت‌ها مشمول همان نرخ حد اکثر می‌گردید که با احتساب مالیات بر شرکت اضافی 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 می‌گذرد، بررسی همه جانبه و جدی در این باب صورت گرفته است که آیا بهبود چشمگیری روی شاخص‌ها و اوضاع و احوال اقتصادی مرتبه با این اصلاحات حاصل شده است یا خیر؟ مثلاً در رابطه با اصلاحات گستردۀ مربوط به بخش مسکن، آیا روشن شده است که حذف مالیات بساز و بفروشی و یا معافیت های معتبرابه که به سود مالکان مجتمع‌های مسکونی نسبت به اجاره بهای دریافتی آنها داده شد (فرضاً به موجب تبصره ۱۱ ماده ۵۲ قانون) آیا رونق شایانی در بخش مسکن و ساختمنان پدید آمد و یا توقفی در صعود

پیاده کردن همان ایده ها در این کشور نیز اولًا به درستی و دقت امکان پذیر است یا خیر و ثانیاً همان نتایج مورد نظر را به بار می آورد یانه، مسأله دیگری است که برای پاسخگویی به آن بررسی های جدگانه لازم است. میدان مهم و زنده بررسی مورد بحث همین نتایج حاصل از اجرای اصلاحیه سال ۱۲۸۰ قانون مالیات های مستقیم است، بویژه روی تغییرات عمده و مهم آن از قبیل کاهش فوق العاده نرخ مالیات بر شرکت، حذف مالیات بساز و بفروشی، ارافق های بزرگ در حق دارندگان مجتمع های 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 درجه صحت آن پیش‌بینی ها معین شود، علاوه بر فوایدی که فوقاً بیان شد، سابقه نیکویی برای کارهای آتی در زمینه سیاستگذاری مالیاتی و اصلاح مقررات مالیاتی پایه گذاری خواهد شد و بذل دقت بیشتر در اخذ تدابیر مشابه در آینده را سبب خواهد گردید.

اجاره بها و افقهای در وضع خیل مستأجران در شهرهای بزرگ کشور به وجود آمد؟ یا حتی تغییری در رفتار مالیاتی شرکت ها - بر اثر ارافق 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 می‌تواند بسیار مفید باشد و صحت و دقیق 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 می‌گیرد، مأخذ از اظهارنظرهای کارشناسان و اهل خبره سایر کشورها بویژه جهان غرب است. اما این که



# مالیات و تجارت الکترونیک

## (بخش پنجم)

دکتر محمد توکل

پیرامون جنبه های مالیاتی بازرگانی الکترونیک در شماره های پیشین مطالب گوناگونی بیان داشتیم. در این شماره مبحث خاصی را که تجارت الکترونیک بروز 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 شیوه الکترونیک انجام پذیرند، به نحوی که بتوان عنوان تجارت الکترونیک را بر آنها صادق دانست، آنگاه ممکن است از جهت انتباطی 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 زمینه 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 مسئله تعیین وصف قراردادی معاملات الکترونیک گردید که البته کار خود را روی قرارداد مدل مالیات مضاعف سازمان همکاری و توسعه اقتصادی متصرف 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 مسئله مورد بحث می تواند با امور

مالیاتی شمار زیادی از کشورها ارتباط پیدا کند.

هدف از تعیین وصف قراردادی این است که دانسته شود معاملات الکترونیک 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 بازارگانی سنتی به سهولت بیشتری امکان پذیر است. ولی در محیط الکترونیک با شرایط متفاوتی روبرو هستیم که تحت آن تطبیق مورد با عنوانین قراردادی به سهولت گذشته امکان پذیر نمی باشد. در نتیجه ناگزیر مبحث جدیدی در زمینه روابط مالیاتی بین کشورها پدید آمده است که موضوع مقاله 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 ترجمه Business profits دقیقاً همان معنایی را در ذهن متبار نمی کند که فارسی برگزیده شده است. اصطلاح انگلیسی business 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 مصاديقی که در گفتار حاضر از اصطلاح مورد بحث نقل خواهیم کرد، می توان گفت بهتر بود بحای منافع تجاری از ترجمه دیگری، مثل «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 مانیز از اصطلاح منافع تجاری استفاده خواهیم کرد، ولی با قيد به توضیحی که هم اینک ارائه داشتیم.

هرگونه خرید و فروش می تواند مشمول این عنوان گردد، اعم از این که راجع به کالاها باشد یا خدمات. بنا بر این اگر داد و ستد های انجام شده به شیوه الکترونیک هم مصدق 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 نبود مقوله ای بستگی دارد که در ترجمه فارسی قراردادها از آن تحت عنوان «مقر دائم» (Permanent establishment) یاد شده است. بنا به تعریف ماده ۵ قراردادهای مالیات مضاعف، مقر دائم به محل ثابت شغلی اطلاق می شود که مؤسسات تجاری در کشور مقابله 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 مقر دائم شناخته شوند. اگر شرکت یا مؤسسه مقیم یک کشور طرف قرارداد فاقد هرگونه شعبه، دفتر، نمایندگی و نظایر آنها در

## ماده ۱۲

خوانندگان با این ماده از قراردادهای مالیات مضاعف نیز آشنایی دارند. عنوان ماده Royalties است که در قراردادهای مالیاتی ایران به حق الامتیاز 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. وجودی که در برابر انتقال این گونه حقوق و یا واگذاری حق استفاده از آنها رد و بدل می شود، از عنوان

royalty یا حق الامتیاز برخوردار است. چون برای انتقال دهنده منافعی حاصل می‌گردد، لذا بر آن مالیات تعلق می‌گیرد و اکنون بحث بر سر تعیین دولتی است که حق دریافت چنین مالیاتی را طبق قرارداد دارا می‌باشد. در این مورد کنوانسیون مدل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی مالیات متعلق را از آن کشور محل اقامت انتقال دهنده حقوق مذکور می‌داند. ولی شماری از کشورها به این فرمول اکتفا نکرده و با استفاده از کنوانسیون مدل سازمان ملل متعدد، اجازه اخذ مالیات را به کشور وارد کننده نیز اعطاء کرده‌اند. ایران از جمله این کشورها است. ولی در این موارد معمولاً سقفی برای حق تعیین مالیات از سوی کشور وارد کننده تعیین می‌شود که در قراردادهای ایران پنج درصد و گاهی ده درصد است. در این رابطه توجه به ماده ۱۰۷ قانون مالیات‌های مستقیم نیز ضرورت دارد. طبق این ماده درآمد مشمول مالیات واگذارندگان این گونه حقوق و امتیازات بین ۲۰ درصد و ۴۰ درصد از مبلغ ناخالص حق الامتیاز پرداختی تعیین گردیده است. اکنون با اعمال نرخ مالیات بر شرکت معادل ۲۵ درصد بر این ضرائب، ارقامی بین ۵ درصد تا ۱۰ درصد به دست می‌آید. تصور می‌رود سعی شده است ماده ۱۲ قراردادهای مالیات مضاعف نیز بر همین مبنای تنظیم گردد، به نحوی که ایران بتواند درآمد مالیاتی اصلی خود را از این محل‌ها 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 ستد 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 می‌آید، قضیه پیچیده‌تر می‌شود و بحث انگیز خواهد بود.

قبل از بیان سایر مطالب ذکر نکنده ای را بی‌فایده نمی‌داند و آن این که تفاوت بین ماده ۷ و ماده ۱۲ قرارداد از جهت تقسیم بندی موضوع انتقالات به کالا و خدمات نیست. ماده هفت به تجارت و کسب و کار بین دو کشور مربوط است و این اعم از آن است که موضوع کسب و کار کالا باشد یا خدمات. به عبارت دیگر اگر مؤسسه مقیم یکی از دو کشور طرف قرارداد به کشور مقابل کالا یا خدمات صادر کند، آنگاه منافع متصوره 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 فرضأً اجرای یک پروژه ساختمنی 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

دست زده است و اینجا است که منافع مؤسسه تابع ماده ۷ قرارداد می شود. اما نسبت به درآمد فرد کارکنان مؤسسه که در کشور طرف به ارائه خدمت می پردازند، ماده ۷ مصدقی پیدا نمی کند و بلکه سایر مواد قرارداد نسبت به مورد قابل اجراء خواهد بود.

توضیح فوق مخصوصاً به این خاطر ارائه گردید که نظراتی خلاف آنچه گفته شد به مناسبت های مختلف ابراز شده است. در کشور ما، هم صدور خدمات به معنی بازرگانی آن تازه آغار شده و سابقه چندانی ندارد و هم تجارت الکترونیک مقوله تازه ای به شمار می رود. به همین خاطر تعبیرات و برداشت هایی در این زمینه ابراز می گردد که (لا اقل از دید نگارنده این سطور) چندان دقیق به نظر نمی رسد. در جدید ترین اظهار نظری که نگارنده مشاهده کرده است تفاوت بین منافع تجاری و حق الامیاز که فوقاً شرح دادیم به تفاوت بین کالا و خدمات تعبیر شده است.

### وصف قراردادی انواع معاملات الکترونیک

سازمان همکاری و توسعه اقتصادی ۲۸ نوع فعالیت اقتصادی در محدوده تجارت الکترونیک را تشخیص داده و تکلیف هر مورد را از نظر انطباق با یکی از دو عنوان سود تجاری و حق الامیاز (که موضوع بحث ما است) روشن کرده است. در این گفتار چند مورد مهم از این موارد را بازگو می کنیم، هرچند بدیهی است که اجماع جهانی پیرامون همه آنها وجود ندارد. هدف، آشنازی 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 تحويل سنتی

فروشنده فروشگاه خود را به صورت یک سایت الکترونیک عرضه می کند و مشتری متاع مورد نظر خویش را از میان اقلام سایت بر می گزیند و با بهره گیری از راهکاری که در همان سایت تعییه شده است، ترتیب سفارش کالا و پرداخت وجه را می دهد. اما کالای انتخاب شده جنبه فیزیکی دارد که در مکان معین انبار شده و با وسیله نقلیه ملموس و موجود در عالم خارج به مقصد خریدار حمل می گردد. تکلیف این مورد بسیار روشن است و معامله جنبه خرید و فروش کالا را دارد. به همین سبب منافع متصوره آن جنبه سود تجاری را داشته و از جهت مالیاتی تابع ماده ۷ قراردادهای مالیات مضاعف شناخته می شود.

## سفرارش الکترونیک و انتقال الکترونیک

این حالت به فرآورده‌های دیجیتال باز می‌گردد. کتاب، فیلم، موسیقی و نظایر آنها به صورت دیجیتال فراهم شده و در سایت فروشنده قرار می‌گیرد. خریدار آنچه را می‌خواهد بر می‌گزیند و از طریق همان سایت سفارش می‌دهد. پس از آن که ترتیب پرداخت بها داده شد، مورد معامله به شیوه الکترونیک به کامپیوتر خریدار انتقال می‌یابد. برای این گونه معاملات دو حالت تشخیص داده شده است. یکی این که شرایط معامله همان باشد که در خرید فیزیکی چنین اقلامی مشاهده می‌شود، 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 می‌گردد. حالت دیگر این است که معامله با نوعی انتقال حقوق مؤلف یا ناشر به خریدار همراه است. مثلاً خریدار حق پیدا می‌کند که تمام یا بخشی از مندرجات کتاب را تکثیر کند و به فروش برساند و در ازای آن فرضًا باست هر نسخه از فروش در صد معنی را به فروشنده پردازد. در اینجا پرداخت های مربوط مصدق حق الامتیاز را داشته و مشمول ماده ۱۲ قراردادهای مالیات مضاعف می‌گردد. یاد آور می‌شود که مثال اخیر را نباید به تفاوت بین صدور کالا و خدمات تعبیر نمود و بلکه مسئله به تفاوت بین سود تجاری و حق لامتیاز راجع می‌گردد. چنین خلط مبحثی در برخی موارد مالیاتی مربوط به ایران مشاهده شده است.

## میزبانی

منظور میزبانی پایگاه‌های اینترنتی است. دارنده یک سرور، فضایی را در تجهیزات خود به سایت مستمری اختصاص می‌دهد تا آن را در حد قرارداد فیما بین و بر حسب نیازها و سلیقه خود تنظیم کند. کارمزدی به تناسب مدت زمان استفاده از سایت به صاحب سرور پرداخت می‌شود. به این ترتیب مشتری در واقع از یک خدمت بهره‌مند می‌شود و دیگر پای کالا در میان نیست. با این حال، منافع حاصل از خدمت نیز همان گونه که گفتیم اگر جنبه 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 می‌تواند 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 آورده، ولی اگر از اصطلاح عام تری مانند «کسب و کار» استفاده می‌شد، با سهولت بیشتری قابل

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 شیوه رایج در این مورد تعیین کارمزد بر اساس دفعاتی است که آگهی از سوی کاربران فعال می شود. رابطه بین دو مؤسسه مورد بحث نیز رابطه بین فروشنده خدمت و خریدار خدمت است و بنا بر این وجود حاصل مشمول عنوان منافع تجاری گردیده و مشمول ماده هفت قراردادهای مالیات مضاعف قرار می گیرد.

## بازارچه

صاحب سایت کاتالوگ های فروشنده گان مختلف را به بینندگان عرضه می دارد و مشتری با انتخاب کالالوگ مورد نظر خود به سایت فروشنده اصلی منتقل می شود و معامله را از آن طریق انجام می دهد. این نیز نوعی آگهی و تبلیغات بازارگانی است و بنا بر این وجود رده بدل شده باست آن از جهت مالیاتی در محدوده 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 نحوه عمل آنها بهبودی حاصل می شود و یا امکانات تازه ای به آنها اضافه می گردد. این کار به دو شکل انجام می پذیرد. نخست به گونه فیزیکی، مثلاً تحويل یک دیسکت یا سی دی جدید به مشتری. حالت دیگر انتقال این اضافات و اصلاحات به شیوه الکترونیک، یا به اصطلاح download کردن آنها است. در هر دو حالت، قضیه به خرید و فروش کالا شباهت دارد و منافع متصوّره آن در محدوده 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 افزار تعدیل شده از سوی مشتری در ازای پرداخت پورسانست و غیره وجود نداشته باشد. در صورت وجود چنان قراردادی، مورد به استفاده از

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

فروشنده 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 محدوده واگذاری حق استفاده از امتیازات و حقوق مشابه قرار نمی گیرد و به همین سبب وجوده دریافتی آنان از جهت مالیاتی مشمول ماده هفت قراردادهای مالیات مضاعف قرار می گیرد.

### مشاوره الکترونیک

منظور خدمات حرفه‌ای کسانی مانند پزشکان، حقوقدانان و نظایر ایشان است که نظرات مشورتی خود را از طریق پست الکترونیک، کنفرانس ویدیوئی و امکانات مشابه در اختیار متخصصان قرار می دهند. کاری که این افراد حرفه‌ای 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 خواهد بود.

### 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 مصدقاق 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 شیوه الکترونیک انتقال می یابد جنبه اختصاصی نداشته باشد وجوه پرداختی بابت آنها از جهت مالیاتی مشمول ماده هفت قراردادهای مالیات مضاعف قرار می گیرد. فایده چنین معامله ای برای خریداران سهولت و سازماندهی و نظم کار است. مشتری می تواند مقدار زیادی اطلاعات مورد نیاز خود را

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 می دهد 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 محدوده ماده هفت قراردادهای مالیات مضاعف قرار می گیرد.

### مطلوب محتوایی

منتظر 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 فی الواقع صاحب سایت از حقوق مؤلف استفاده کرده است که یکی از مصاديق 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 کننده مطالب، قبل آنها را تهیه کرده و در ازای دریافت حق مؤلف به صاحب سایت اجازه استفاده داده است. اگر چنین مطالب محتوایی به سفارش صاحب سایت و برای خود او تهیه شده باشد، در آن صورت با کمی دقت روش می شود که تهیه کننده در واقع خدمتی را به صاحب سایت در ازای وجه ارائه کرده است و به این ترتیب جنبه مالیاتی قضیه مشابه موارد مربوط به فروش خدمات خواهد بود.

### نگاهداری برنامه کاربردی

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

مالی، کنترل موجودی، امور پرسنلی و امثال آنها رایج است. با دقت در این نوع رابطه می‌توان پی برد که صاحب سرور در واقع به ارائه خدمت می‌پردازد 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

جایزه‌ای معادل یک درصد مبلغ پرداختی به ازای هر ماه تا سررسید مقرر خواهد بود که از مالیات متعلق همان عملکرد کسر خواهد شد «ubarat این ماده به نحوی است که از ظاهر آن تنها شرایط زیر برای تعلق جایزه مستفاد می‌گردد. 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 نمی‌کند، زیرا در مورد این گونه از مالیات‌ها محاسبه سالانه مورد نظر نمی‌باشد. شرط دیگر پرداخت قبل از سررسید مقرر برای تأدية مالیات است. این که آیا کاربرد واژه «على الحساب» خود به منزله شرطی جدا از شرط دوم مذکور می‌باشد، جای بحث دارد.

قانون مالیات‌های مستقیم دو نوع جایزه 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 متولی ترازنامه و حساب سود و زیان 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 می‌دهد. به موجب این ماده: «على الحساب پرداختی بابت مالیات عملکرد هر سال مالی قبل از سررسید مقرر در این قانون برای پرداخت مالیات عملکرد، موجب تعیین

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 مالیات‌های تکلیفی، پرداخت کنندگان حسب تکلیف قانونی ملزم به کسر و پرداخت مالیات به نزد مقر قانونی بوده و به هیچ وجه نیت مؤدى (صاحب درآمد) مؤثر در پرداخت و یا عدم پرداخت به موقع نمی باشد، علی‌هذا کسر و پرداخت مالیات‌های مذکور سبب شمول جایزه خوش حسابی معادل چهار درصد نخواهد بود».

چنان‌که دیده می شود این رأی بر استدلال خاصی مبنی است و آن این‌که نیت مؤدى 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 مؤدى اصلی شخصاً اقدام به پرداخت زودتر از موقع مالیات بنماید و چون این شرط در مورد مالیات تکلیفی صدق نمی کند، بنا بر این جایزه خوش حسابی تعلق نخواهد گرفت. بدیهی است چنین اظهار نظری به منزله کثار نهادن تعبیر تحت‌اللفظی قانون است، به این معنی که به ظاهر عبارات قانون توجه نشود و بلکه سعی در فهم مقصود قانونگذار شود.

شاید گفته شود که احتمال دارد کسی اساساً اظهارنامه خود را زود تر از سرسید قانونی تسلیم کند و مالیات را هم همزمان پیردازد، کما این‌که 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 مؤدى پرداخت نهایی باست عملکرد سال مربوط می باشد. حال باید دید با وجود این‌که عنوان علی‌الحساب منتفی است، آیا باز هم جایزه خوش حسابی تعلق می گیرد یا خیر.

به پرسش فوق در سطور آتی باز خواهیم گشت. مضمون سؤال به بحث اصلی این مقاله ارتباطی ندارد، بلکه منظور گشودن حالت ابهام آمیزی این ماده است که به یک مورد ختم نمی‌شود. چنان‌که گفته شرایط یادشده تنها قیود قابل استنباط از این ماده هستند و شرط دیگری از آن فهمیده نمی‌شود. اما کاربرد آن بر اساس چنین برداشتی سبب بروز ابهام می‌گردد. یک نمونه ابهام حدود ۱۲ سال پیش رخ داد که شرح آن از این قرار است. چنان‌که می‌دانیم در مورد مالیات‌های تکلیفی غالباً محاسبه اصلی مالیات به طور سالانه انجام می‌پذیرد و آنچه مورد به مورد پرداخت می‌شود جنبه علی‌الحساب دارد و طبعاً به همین سبب پرداخت زود تر از موقع

(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 «درآمدها، واگذاری دارایی های سرمایه‌ای و واگذاری دارایی های مالی». منظور از «درآمدها» انواع درآمدهای مالیاتی، درآمدهای حاصل از مالکیت دولت (به طور عمد سود سهام)، درآمد حاصل از محل فروش کالاهای خدمات ویرخی درآمدهای متفرقه دیگر است که از این جمله مهم ترین آنها همان درآمد مالیاتی است. منابع حاصل از واگذاری دارایی های سرمایه‌ای به طور عمد 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 علی الحساب 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

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 منزله عدم توسل به تفسیر تحتاللفظی است.

### مسئله جدید

مورد ابهام فوق مربوط به گذشته دور بود ولی اخیراً نیز مورد ابهام دیگری پیش آمد که قابل بحث است. ابتدا به شرح سابقه 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

۱۳۸۵ کل کشور گفته می شود:

«به منظور تحقق مبلغ ۳۶۷۱۴۷۵۰۰۰۰۰ 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 علی الحساب

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. بنابراین با عنایت به رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره ۳۰/۴/۱۲۰۴ مورخ ۷۳/۱۲/۱ پرداخت مالیات های مذکور مشمول جایزه خوش حسابی موضوع ماده اخیر الذکر 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

درآمد و ارقامی به عنوان مالیات و سود سهام تعیین گردیده است که طبعاً جنبه پیش بینی و علی الحساب دارند. ارقام مالیاتی در ردیف های نامبرده ذکر گردیده اند که ردیف دوم (۱۱۰۱۶) 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 است 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 ۲۶۷۱۴ 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، بنابراین می تواند مصدق 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 منطق آن داوری کنیم، چنین ادعایی قابل طرح خواهد بود و با ظاهر قانون تطابق خواهد داشت. به

به موجب ماده ۱۹۰ در مقام تعیین جایزه برای کسانی است که به طیب خاطر کاری را ورای عملکرد متدالو 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 حداقل 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..

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 عمدۀ آنها توجه به نیت مؤدی است. حاصل این که قانونگذار



## 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 زمان های گذشته را همراه

داشت. از جمله در رابطه با مالیات‌ها تفکر سنتی بر این اندیشه استوار بود که باید بین درآمدهای عادی و فوق العاده حکومت تفاوت قائل شد. اصل بر این بود که در اوضاع و احوال عادی هزینه‌های دولت از محل درآمدهای عادی تأمین شود. منابع عمدۀ این نوع از درآمد عبارت بودند از عواید حاصل از اراضی و املاک سلطنتی، سهمی که بر حسب حقوق مربوط به سلسله مراتب فنودالی از طبقات فنودال دریافت می‌شد، حقوق و کارمزدها و جریمه‌های دریافتی در رابطه با اداره محاکم و اجرای عدالت و بالاخره برخی حقوق گمرکی. علاوه بر این‌ها دربار و پادشاه درآمدهایی از محل عواید کلیسا نیز دریافت می‌کردند که در ردیف درآمدهای عادی دستگاه حکومت به شمار می‌رفت. در آن زمان کلیسا املاک و دارایی‌های وسیعی را در تملک خود داشت که بویژه بخش عظیمی از اراضی کشور را دربر می‌گرفت. میزان این املاک بر حسب زمان‌های مختلف بین یک پنجم تا یک سوم مجموع اراضی انگلستان برآورد شده است.

اما درآمدهای فوق العاده به زمان‌های غیر عادی ارتباط داشت که از همه مهم‌تر جنگ خارجی و گاهی شورش‌ها و منازعات داخلی بود. در این حالات فوق العاده بود که حکومت به وضع مالیات‌های مستقیم می‌پرداخت. هم کلیسا و هم مردم عادی مشمول این مالیات‌ها قرار می‌گرفتند. اما برقراری چنین مالیات‌هایی به هر حال نیاز به تصویب داشت. اگر مالیات‌های مورد نظر به مردم عادی و غیر روحانی مربوط می‌شد، مصوبه لازم از پارلمان می‌گذشت. در این مورد از اصطلاحاتی مانند grant و subsidy استفاده می‌شد. کاربرد این الفاظ به مفهوم آن بود که پارلمان با تصویب چنین مالیاتی در واقع به دستگاه حکومت و سلطنت یاری می‌دهد و حق فوق العاده‌ای عطا می‌کند تا بتواند از عهده مقابله با اوضاع و احوال فوق العاده‌ای که پیش آمده است برآید. اما در موارد مربوط به کلیسا و روحانیت، مصوبه لازم باید از سوی مجتمع کلیسا‌ی اعطاء می‌گردید که این مجتمع را convocation می‌نامیدند.

ضمّناً مالیات‌های فوق العاده همان‌گونه که از این عنوان بر می‌آید جنبه مستمر نداشتند و برای رفع نیازهای جنگی و امثال آن وضع می‌گردیدند. بنا بر این اصولاً برای یک بار قابل وصول بودند و اگر نیاز به چنین منبعی ادامه می‌یافت، مجدداً می‌بایستی اقدام به عمل می‌آمد و مصوبه جدیدی می‌گذشت.

در مورد مالیات‌های فوق العاده نوع اول یعنی مصوبات پارلمان به دوران سلطنت تئودورها در قرن

شانزدهم مراجعه می کنیم که از لحاظ نوع و اوصاف از دوام بیشتری برخوردار بوده است. این مالیات ها در عهد هانری هشتم (۱۵۰۹-۴۷)، ادوارد ششم (۱۵۴۷-۵۳)، ماری (۱۵۵۳-۵۸) و الیزابت یکم (۱۵۵۸-۱۶۰۳) 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 مالیات های دوران هانری هشتم را مختصرآ 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 سوبیسید می نامند و در برابر آن ترجمه یارانه را برگزیده اند. ولی در انگلستان آن زمان به مفهوم کمک و اجازه اعطائی پارلمان به حکومت بود تا بتواند به اخذ مالیات پردازد. 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 منقول قابل توارث و درآمدهای سالانه 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 می شد که صنوف مختلف دستمزد بگیر و حق الزحمه 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 درارایی یا درآمد مشمول مالیات. ضمناً هر مؤید 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 مؤید 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 قادر دارایی مشمول مالیات بود، می بایستی مالیات سرانه پردازد.

## اداره امور مالیاتی

مأموران مالیاتی، یا به اصطلاح کمیسرهای مالیاتی، را پارلمان برای هر منطقه تعیین می کرد. مقامات داخلی برای مناطق و حوزه های فرعی را کمیسرها خود معین می کردند و سازمان می دادند. همین کار را مأموران معین شده برای مناطق فرعی مجدداً نسبت به تقسیمات کشوری 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 متسل شوند که بویژه شامل توقيق اموال می گردید. اگر مژدی 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 توقيق اموال متعلق به مختلف یا متوفی نزد اشخاص ثالث نیز می گردید. مأموران وصول محلی مالیات های وصولی را به مأموران وصول عالی رتبه تر تحويل می دادند و در نهايیت همه وجوه در اختیار خزانه دار کل (Exchequer) که مقامی شبيه وزیر دارایی داشت، قرار می گرفت.

نرخ ها در دوره مورد بحث همواره ثابت نبوده است ولی از سال ۱۵۶۰ به بعد از ثبات بيشتری برخوردار گردید. عموماً اين نرخ معادل ۴ شيلينگ در هر پوند در مورد ارزش سالانه برآوردي درآمد املاک می گردید که به معنی نرخ ۲۰ درصد است.<sup>۱</sup> در مورد اموال منقول نرخ مالیاتی معادل ۲ شيلينگ و ۸ پنس در هر پوند، يعني ۱۳/۳۳ درصد بود.

در مورد دسته سوم يعني کارگران، صنعتگران، مستخدمان و خدمه، سیستمي برقرار بود که از طرفی به نظام های مالیات تصاعدی زمان حاضر شباht داشت و از سوی ديگر آن را می توان از جهت وصول به مالیات های تکليفی کتونی تشييه نمود. حالت تصاعدی به اين شكل عملی می شد که ميزان مالیات به

۱. چون ممکن است برخی از خوانندگان از سابقه تقسيمات پولي انگلستان آگاهی نداشته باشند، يادآور می گردد که تا چند دهه پيش پوند انگليس به ۲۰ شيلينگ و هر شيلينگ به ۱۲ پنس تقسيم می شد. ولی در زمان حاضر پول اين کشور فقط به صد پنس تقسيم می شود. ضمناً در قرونی که مورد بحث مقاله حاضر است، گاهی از واحد مارک نيز استفاده می شد. يك مارک آن زمان معادل ۱۳ شيلينگ و ۴ پنس (يعني دو سوم يك پوند) بوده است.

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 می گرفت. 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 می توانست آن را از محل پرداخت های بعدی خود به آنان استیفاء کند.

### مالیات کلیسا

کلیساي انگلستان تشکيلات عظيمی را در بر می گرفت و دارايی های بسيار وسیعی را در تملک خود داشت. تاريخ اين کشور در رابطه با کلیسا دو دوره متفاوت را پشت سر گذارده است، قبل و بعد از سال ۱۵۳۲. تا آن سال کلیساي انگلیس همانند کلیساي بسياري از کشورهای غربي به کلیساي رم وابسته بود و در نتیجه هم به پاپ مالیات می داد و هم به پادشاه. همان گونه که می دانیم در اثر وقایعی که در اروپا در قرن شانزدهم پيش آمد، بویژه به سلطنت رسیدن هانری هشتم و اقدامات معروف وی، این کشور با کلیساي رم قطع رابطه کرد. پاپ سلطه خود را از دست داد و پادشاه در رأس کلیسا قرار گرفت. دو رشته مالیات مهم در این تاريخ 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 کلیساي منصوب می شد، می بايستی درآمد سال نخست را به عنوان مالیات به حکومت پردازد. همچنین اگر ملک یا دارايی 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 يك بار قابل وصول بود، ولی عشر جنبه دائمی داشت و يك دهم عایدی مقامات کلیساي را دربر می گرفت.

هر دو نوع مالیات فوق جزء مالیات های عادي از منابع کلیساي به حساب می آمدند. اما علاوه بر اين ها مالیات های فوق العاده نيز (همانند سایر مردم) بر کلیسا تعلق می گرفت که فقط در زمان جنگ و وقایع فوق العاده قابل برقراری بود. در اينجا نيز برقراری مالیات فوق العاده نياز به تصويب داشت که اين کار از

سوی مجامع کلیسايی (Convocation) انجام می پذيرفت. علاوه بر اين هائزی هشتم دست به يك سلسه مصادره ها از اموال کلیسايی به سود خود زد. از آن جمله شماري از صومعه ها را منحل نمود و دارایي هاي آن ها را مصادره کرد، هرچند که البته برای مقامات اين بنیادها حقوق مستمری تعين نمود. در مورد ماليات هاي فوق العاده، اعم از موارد مربوط به اشخاص عادي و کلیسا، يك نکته نيز قابل ذكر است و آن اين که غالباً اين ماليات ها با نيت تحصيل حداقل درآمدی وضع می گردیدند، اما بسیار رخ می داد که در عمل چنین مبالغی وصول نمی شد. در نتیجه حکومت ناگزیر می شد تصویب ماليات هاي مجدد را تقاضا می کرد، زيرا ماليات هاي فوق العاده برای رفع نياز خاص وضع می گردیدند و فقط برای يك بار قابل وصول بودند.

\*\*\*\*\*

#### برخی منابع در رابطه با موضوع گفتار:

- Dowle, 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: Routledge, 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 Eclsiaistical History of England, London", Adam & Charles Black, 1979)



## 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 تحصور نمود. شماری از این مصادیق ضمن مواد بعدی فصل اول تعیین شده اند که اولین آنها درآمد اجاره به است (مواد ۵۲ به بعد). در اینجا موجز حق انتفاع خود نسبت به ملک را به مستأجر واگذار می کند. قانون از رهن تصرف نیز نام برده و آن را از جهت مالیاتی در ردیف اجاره شناخته است (پاراگراف سوم ماده ۵۳).

دومین مصدق 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 عامه مردم در مورد آن از اصطلاح سرفصلی استفاده می کنند (ماده ۵۹). ماده ۷۴ از حقوق عرفی محلی نسبت به املاک سخن می گوید که طبعاً بایستی چیزی غیر از حق مالکیت، حق واگذاری محل و یا آن نوع از حق اتفاقی باشد که به موجب قراردادهای اجاره واگذار می گردد. 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 حکم این موارد غیر مصرح را ماده ۷۸ تعیین کرده است. تفحص در این رشته حقوق واگذاری اخیر به نوبه خود می تواند موضوع بررسی جدگانه ای باشد. در زمان حاضر شاید بتوان مصادیق تازه ای در این رابطه

جستجو نمود. مثلاً می‌توان پرسید که اگر صاحب ملکی اجازه نصب یا الصاق آگهی‌های 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 می‌گردیم 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 مالیات‌های مستقیم ذکر شده است که از جهت بحث ما اشاره به ماده ۵۴ ضرورت دارد. طبق این ماده مال‌اجاره از روی سند رسمی تعیین می‌شود و در صورت نبود سند رسمی یا عدم ارائه آن و یا در صورتی که مجرر 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 مابه التفاوت قابل مطالبه خواهد بود.

## تبصره ۲ ماده ۵۴

این تبصره که افزوده اصلاحات اوآخر سال ۱۳۸۰ است می‌گوید:

«از ابتدای سال ۱۳۸۲ مأخذ محاسبه درآمد مشمول مالیات اجاره املاک ارزش اجاری خواهد بود که توسط کمیسیون تقویم املاک موضوع ماده ۶۴ این قانون برای محدوده شهرها و روستاهای و بر اساس هر متر مربع تعیین خواهد شد».

مفهوم تبصره ۲ بر حسب مدلول و منطق قانون این است که از ابتدای سال ۱۳۸۲ به هر تقدیر از نظر مالیاتی آنچه مورد توجه قرار می‌گیرد ارزش اجاری املاک است که فارغ از روابط قراردادی بین مجرر و مستأجر طبق موازین ماده ۶۴ قانون تعیین می‌گردد. منطق قضیه هم روشن است. قانونگذار خواسته است ضابطه 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 وجود 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

کش دادن قضایا بپردازند.

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

#### یک تکلیف ماده ۵۴

مفاد ماده ۵۴ را کمی قبل شرح دادیم، با اجرای تبصره ۲ ظاهراً اصل ماده از آغاز سال ۱۳۸۲ منتفی می‌گردد، زیرا اگر به ترتیبی که گفتم هدف، قطع اختلاف و تعبیر و تفسیرهای گوناگون باشد، به این منظور قانونگذار توجه خود را از ارقام و اعداد و محاسبات بین طرفین عقد اجاره برداشت و به یک ضابطه عینی پرداخته که همانا ارزش اجاری املاک است که از سوی مأموران صلاحیتدار معین می‌گردد و آنگاه دیگر چه فرقی می‌کند سند رسمی در مورد اجاره وجود دارد یا نه، مؤدی از تسلیم سند یا رونوشت آن خودداری می‌کند یا خیر، و دیغه گرفته است یا نگرفته است، بین سند و آنچه عملآ بایت اجاره دریافت می‌شود 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 می‌دهد و از نظر مالیاتی باید به اجرای تبصره ۲ توجه داشت.

#### دوم - مسئله اجرایی

فاصله زمانی بین تصویب اصلاحیه سال ۱۳۸۰ تا مبدأ قانونی اجرای تبصره ۲ ماده ۵۴ فقط اندکی بیش از یک سال است. به نظر می‌رسد در زمان تصویب به این نکته توجه نشده است که ممکن است نتوان در چنین فاصله‌ای 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 می‌کنیم، ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم نظام همانندی را در مورد نقل و انتقال قطعی املاک تعیین نموده و می‌گوید از نظر مالیاتی در چنین حالتی ارزش معاملاتی املاک مناطق اعتبار است که این ارزش طبق ماده ۶۴ تعیین می‌گردد. 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 برخلاف مورد مربوط به اجاره اینجا قانونگذار در اندیشه این نکته نیز بوده است که احتمال دارد تعیین ارزش معاملاتی برای همه املاک به عهده تأخیر بیافتد. از همین رو ضمن تبصره همان ماده ۵۹ گفته است: «چنانچه برای مورد معامله ارزش معاملاتی تعیین نشده

باشد، ارزش معاملاتی 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 بخارط 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 ۶۱۹۳-۸۷۱/۸۲/۹/۱ مورخ ۲۱۲-۸۷۱/۶۱۹۳ 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 ذکر شده 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 و دیعه 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 شرافت سازی قوانین و مقررات و جلب اعتماد مؤذیان 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 همه موارد «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 گستردگی 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 مؤدى مورد استفاده قرار گیرد؟ و یا این که نیت اصلی این بوده است که نظامی مشابه ارزش معاملاتی مذکور در ماده ۵۹ نسبت به مالیات

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 بلاfacile 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 مراجعته 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، مأخذ 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 مؤدى 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 فوق الذکر 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 مذرولات سند رسمی از جمله میزان مال‌الاجاره است. بنابراین اطلاق بخشنامه شماره ۲۱۳-۳۱ مورخ ۱۳۸۲/۲/۱۰ سازمان امور مالیاتی کشور که تعیین اجاره بهای 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 مقتن و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی در وضع مقررات دولتی می‌باشد و بخشنامه مذکور 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 ۵۴ «منصرف از حکم مقرر در فراز ماده ۵۴ قانون در زمینه اعتبار

مندرجات سند رسمی از جمله میزان مال الاجاره است. می توان پرسید منظور از این بیان که حکم تبصره ۲ منصرف از حکم ماده ۵۴ است، چیست؟ آیا منظور این است که تبصره ۲ ربطی به ماده ۵۴ 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 ۵۴ 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 ۵۴ از لحاظ بحث ما به زمان قبل از آن راجع می شود و انگاه اگر مفاد نامه یا بخشنامه مورد اعتراض شاکی هم حاکی از همین مطلب بوده باشد، ایراد اقامه شده متفق خواهد بود.

۲. ممکن است مفهوم دیگری از عبارت فوق (حکم تبصره ۲ منصرف از حکم ماده ۵۴ است) در نظر بوده باشد. ولی آنگاه این سئوال مطرح می شود که پس مفهوم تبصره ۲ ماده ۵۴ که الفاظ نامفهومی هم در آن به کار نرفته و کاملاً روشن می نماید، چه بوده است؟ بخشنامه شماره ۲۱۲-۸۷۱/۶۱۹۲ 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 باره 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.



## اقدام مالیاتی مغولستان

در رابطه با

### افزایش بهای طلا و مس

تصویب رسید که به موجب آن اگر سود شرکت های دست اندکار 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 مالیات های 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 مشمول 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 فوق العاده مذکور خواهد بود. البته همان گونه که انتظار می رفت شرکت های خارجی بویژه شرکت کانادائی مذکور در مقام اعتراض برآمده و اعلام داشته اند که این قانون با عجله به تصویب رسیده و امکان اظهار نظر در مورد آن به

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 اهم این شرایط را تشکیل می دهد. از جمله منابع ثروت این کشور می توان از برخی معدن با ارزش طلا و مس نام برد که بهره برداری از آنها غالباً به شرکت های خارجی واگذار شده است. شرکت کانادائی Ivanhoe 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 فوق العاده بهای طلا در زمان های اخیر آگاه هستند. بهای مس نیز در بازارهای جهانی رو به افزایش 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

مالیاتی از این گونه درآمدهای غیرمنتظره و بادآورده وجود دارد؟ تعریف ماده ۱۱۹ قانون مالیات‌های مستقیم در فصل مالیات بر درآمد اتفاقی این گونه درآمدها را در بر نمی‌گیرد و اگر هم می‌گرفت وافی به مقصود نمی‌بود، زیرا به هر حال نرخ‌های عادی جدول ماده ۱۳۱ در مورد آنها جاری است. تصور می‌رود مسأله، ارزش بذل توجه و بررسی و تأمل را داشته باشد تا اگر لازم باشد پیش‌بینی‌های مناسب برای موارد مشابه به عمل آید.

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



## بخشنامه‌ها و مقررات مالیاتی

### بخشنامه شماره ۱۴۰۲۳/۲۱۱-۱۳۱۱/۱۴۰۲۳ 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 سال‌های 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 مذکور می‌گردد:

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 می‌باشد، از طرفی به جهت معاذیر اجرایی در نحوه نظارت، کنترل و شناسائی حساب‌ها نسبت به استهلاک زیان سنواتی دوره قبل و بعد از اصلاحی قانون فوق الذکر و نیز با عنایت به این که آخرین اراده

قانونگذار، مبنی بر استهلاک کل زیان تأیید شده سال‌ها قبل، از درآمد سال یا سال‌ها 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 سال‌ها قبل یا بعد از سال ۱۳۸۱ برابر مقررات قانونی مذبور قابل استهلاک از درآمد سال یا سال‌ها بعد می‌باشد.

### علی اکبر عرب مازار

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

چون در خصوص تعلق یا عدم تعلق جریمه موضوع ماده ۱۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم به وزارت‌خانه‌ها یا شرکت‌ها یا مؤسسات دولتی یا شهرداری‌ها در موارد خودداری از تسلیم صورت یا فهرست یا قرارداد یا مشخصات راجع به مؤدى بر اساس احکام قانونی ذیربسط سئوالاتی مطرح می‌باشد، لذا مذکور می‌گردد:

هرچند جرائم موضوع ماده ۱۹۷ و ۱۹۹ قانون مالیات‌های مستقیم اصولاً متجلانس و مرتب با یکدیگر می‌باشد، از آنجا که تبصره ۱ ماده ۱۹۹ صرفاً بالصرایح 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 مؤدى وسیله کارفرماییان وفق ماده ۱۹۷ قانون است، لذا تعیین حکم تبصره ۱ ماده ۱۹۹ نسبت به مقررات ماده ۱۹۷ مذبور که حاکم بر جرائم عدم تسلیم یا تسلیم خلاف واقع مدارک مذکور می‌باشد، به دلیل فقد مجوز قانونی میسر نبوده و با این ترتیب وزارت‌خانه‌ها، 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 خواهد بود.

### علی اکبر عرب مازار

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

به قرار اطلاع و اصله علی‌رغم صراحة تبصره ۱ ماده ۱۹۰ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۸۰/۱۱/۲۷ در خصوص اعمال معافیت جریمه موضوع تبصره مذکور رویه‌های مختلفی اعمال می‌گردد، لذا مؤکداً یادآور می‌گردد:  
چنانچه مؤدیان محترم مالیاتی به تکالیف قانونی خود در صدر تبصره مذکور اقدام و برگ

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 خواهد 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 ۴۰٪ جرائم مقرر در قانون معاف خواهد بود.

ضمناً رؤسای امور مالیاتی موظفند پس از انجام توافق با مؤدیان مالیاتی بلافاصله حسب مهورد 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 ۱۳۸۵/۳/۲۲ ت ۳۴۰۲۵ ه مورخ ۲۸۹۷۲

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

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۸۵/۲/۲۲ بنا به پیشنهاد مشترک وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان بهزیستی کشور و به استناد تبصره ماده ۱۴ 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 درصد (۱۰۰٪) کمک‌ها و مشارکت‌های نقدی و بلاعوض کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی به سازمان بهزیستی کشور که جهت احداث مراکز توانبخشی، درمانی و حرفه‌آموزی و تأمین مسکن مناسب با نیاز افراد معلول پرداخت می‌گردد به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی عملکرد سال پرداخت منبعی که مؤدی انتخاب می‌نماید تلقی می‌گردد.

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

مالیات بر درآمد خواهد بود.

ماده ۲ - مشارکت غیر نقدی شامل اموال اعم از منقول و غیر منقول است که باید توسط کارشناس رسمی دادگستری تقویم گردد.

ماده ۴ - ادارات کل بهزیستی استان مکلف 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 دهد.

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

ماده ۵ - ملاک برخورداری از تسهیلات این آییننامه گواهی از اداره کل بهزیستی استان ذیربسط با رعایت قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ با اصلاحات بعدی آن می باشد.

پرویز داوی دعاون اول رئیس جمهور

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

نظر به این که برخی مأموران مالیاتی در تشخیص درآمد مشمول مالیات مؤدیانی که دارای دفاتر قانونی و استناد و مدارک معتبر می باشند، بدون رعایت مفررات قانونی و با برگشت برخی از هزینه ها بدون دلایل متقن یا از طریق علی الرأس، 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 استناد، 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 استناد و مدارک ابرازی یا به دست آمده امکان تعیین درآمد واقعی مؤدی وجود داشته باشد، درآمد مشمول مالیات را بر اساس رسیدگی به استناد و مدارک مذبور یا دفاتر، حسب مورد تعیین نمایند و صرفاً به لحاظ مردودی دفاتر از طریق علی الرأس 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.

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 علی الرأس (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. فلذًا مأموران تشخیص مالیات توجه نمایند که درآمد مشمول مالیات این قبیل مؤدیان را بر اساس رسیدگی به دفاتر و استناد 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 رائمه 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 استناد و مدارک گردیده و زمینه های گسترش تشخیص مالیات را مستند به استناد و مدارک لازم بر اساس واقعیات فراهم نماید.

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

ثالثاً : نظر به این که اعمال ضرایب مالیاتی ممکن است به تنها یی 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 استناد و مدارک ابرازی، واقعی تشخیص ندهند، حسب اختیارات قانونی مصرح در قسمت اخیر ماده ۲۲۹ و ماده ۲۳۰ و نیز ماده ۲۴ آییننامه اجرائی ماده ۲۱۰ قانون مالیات های مستقیم، با رعایت کلیه جوانب امر و توجه کامل به دلایل و استناد 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 نظرارت خود را آموزش و راهنمایی نمایند تا در تهیه و تنظیم گزارشات رسیدگی ضمن جمع آوری

اطلاعات و استناد و مدارک و تجزیه و تحلیل آنها با توجیه کافی و به طور مستدل اقدام به صدور اوراق تشخیص مالیات با رعایت اصول مصربه 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 ۲۱۳-۳۱ مورخ ۱۳۸۲/۲/۱ سازمان امور مالیاتی کشور

شماره دادنامه: ۲۴۶ تاریخ: ۱۳۸۵/۴/۲۵ کلاسه پرونده: ۶۵۳/۸۲

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری. موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه

شماره ۲۱۲-۳۱ مورخ ۱۳۸۲/۲/۱ سازمان امور مالیاتی کشور.

مقدمه: شاکی به شرح دادخواست تقدیمی اعلام داشته است، طبق ماده ۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷، مال الاجاره از روی سند رسمی تعیین می شود. در تبصره ۲ ماده مذکور اعلام شده، از ابتدای سال ۱۳۸۲ مأخذ محاسبه درآمد مشمول مالیات اجاره املاک، ارزش اجاری خواهد بود که توسط کمیسیون تقویم املاک موضوع ماده ۶۴ قانون یاد شده برای محدوده شهرها و روستاهای براساس مترمربع تعیین خواهد شد. منظور تبصره مذکور اجاره نامه های غیررسمی می باشد. اما در بخشنامه مورد شکایت اجاره نامه رسمی را هم شامل دانسته و مدیر کل فنی مالیاتی مرقوم نموده اند، به طور کلی و فارغ از وجود یا عدم وجود سند اجاره مأخذ محاسبه درآمد مشمول مالیات اجاره املاک ارزش اجاری است. با عنایت به مراتب ابطال بخشنامه شماره ۲۱۲-۳۱ 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 ۲۱۲-۲۴۹۰ مورخ ۱۳۸۲/۱۲/۲۰ اعلام داشته اند، ۱- 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 لازم الاتّباع نبوده است تا قابلیت شکایت در هیأت عمومی دیوان عدالت اداری را داشته باشد. ۲- رئیس سازمان متبع به منظور اجرای صحیح حکم مقرر در ماده ۵۴ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره های ماده مرقوم مباردت به صدور و ابلاغ بخشنامه شماره ۲۱۲-۸۷۱/۶۱۹۳ مورخ ۱۳۸۲/۹/۱ نموده اند، که به موجب بند یک این بخشنامه بر تعیین مال الاجاره

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

### رأی هیأت عمومی

به صراحة ماده ۵۴ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۲۸۰ «مال الاجاره از روی سند رسمی تعیین می‌شود...» و در صورت وجود سند رسمی و ارائه آن توسط مؤذی مالیاتی، مال الاجاره مقرر در اجاره‌نامه رسمی ملاک و مأخذ تعیین مالیات با رعایت سایر مقررات مربوط قرار می‌گیرد و حکم مقرر در تبصره ۲ ماده فوق الذکر 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 مدرجات سند رسمی از جمله میزان مال الاجاره است. بنابراین اطلاق بخشنامه شماره ۲۱۲-۳۱ 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 مقتن و خارج از حدود اختیارات سازمان امور مالیاتی در وضع مقررات دولتی می‌باشد و بخشنامه مذبور مستندًا به قسمت دوم ماده ۲۵ 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 ۳۶) : <http://malyat.tripod.com>

سایت شماره دو انگلیسی (از شماره ۳۷ به بعد) : <http://e-tax.tripod.com>

پایان بخش فارسی شماره ۴۲

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*

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

## **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 thereby 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

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 per-

ceive 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>

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

**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

**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

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**

**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-