مالیات

فصلنامه تخصصی مالیاتی

سال سیزدهم انتشار

زمستان ۱۳۸۴

(شماره مسلسل ۳۹)

مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار

دبیر: دکتر محمد توکل

صاحب امتیاز: سازمان امور مالیاتی کشور

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

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

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

بسم الله الرحمن الرحیم

فهرست مطالب

سرآغاز	دکتر علی اکبر عرب مازار	۲
مالیات و بازرگانی الکترونیک (بخش دوم)	دکتر محمد توکل	۴
تأملاتی در بارهٔ نظام منصفانه مالیاتی	دکتر علی اکبر عرب مازار	۱۴
هیأت ماده ۲۵۱ مکرر مرجعی فوق العاده برای دادخواهی مالیاتی	م. ت. همدانی	۲۴
الحاقیه قانون تنظیم وبحثی پیرامون ماده ۶۶ آن	م. الوند کوهی	۳۱
گفتاری پیرامون لایحه بودجه سال ۱۳۸۵	محمد توکل	۳۶
تاریخ مالیات نقش مالیات در بروز جنگ های استقلال آمریکا		۴۳
ارزیابی اموال شرکت های دولتی و آثار مالیاتی آن	م. اکباتان	۵۰
مشوق مالیاتی و توسعهٔ اشتغال		۵۳
هزینه های غیر واقعیِ غیر قابل قبول تفسیری بر قسمت اخیر تبصره ماده ۱۹۲	م. چکاد	۵۵
مالیات و چگونگی ثبت شرکت ها		۵۹
مقررات و بخشنامه های مالیاتی		۶۰
بخش انگلیسی		

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

به نام خدا

سرآغاز

اکنون سیزدهمین سال انتشار فصلنامه مالیات رو به سپری شدن است و به زودی این نشریه به چهاردهمین سال انتشار خود گام می نهد. طی این مدت بالنسبه طولانی حوادث بسیاری رخ داده و تحولات عدیده ای در حیات اقتصادی و اجتماعی کشور و جهان پدید آمده است. اما به رغم همهٔ این رخدادها اهمیت مالیات در صحنهٔ اقتصاد و کشورداری همچنان پا برجای مانده و سیر وقایع تنها تأثیری که داشته است افزودن بر این مقام و جایگاه بوده است. آنچه در شماره نخست مجله پیرامون همین نکته نگاشتیم، اکنون صحت خود را بیش از هر موقع دیگری نشان می دهد. آن سال ها بر این نکته تأکید ورزیدیم که با توجه به حقایق غیر قابل انکار دوران معاصر و با درس گرفتن از تاریخ یکصد سال اخیر کشور و جهان، بیش از پیش آشکار می‌گردد که باید کوشید نقش منابع سالمی همچون مالیات را در قیاس با درآمدهایی مانند نفت در تأمین هزینه های عمومی کشور افزایش داد و این حقیقت در زمان حاضر بیش از یک دههٔ قبل صحت و قوت خود را باز می نماید.

با قبول این واقعیت، باید دید چه گام هایی در این طریق می توان برداشت تا سیر امور در جهت از قوه به فعل درآوردن هدفی از این گونه محقق شود. تعیین سیاست مالیاتی به عنوان بخشی از سیاستگذاری کلی اقتصادی و اجتماعی کشور در صلاحیت مقامات عالیه کشوری است که آنچه تا کنون در این زمینه متجلّی گردیده است مؤید همین هدف به نظر می رسد. نمونه آن را در قانون برنامه چهارم توسعه کشور می توان یافت که قبلاً در این نشریه مورد بحث و استناد قرار گرفته است. اقدامات قانونگذاری مبسوطی هم طی سال های گذشته صورت پذیرفته است که انجام اصلاحات کلیِ قانون مالیات های مستقیم در بهمن ماه ۱۳۸۰ مهم ترین آنها بوده است. تهیه لایحه مالیات بر ارزش افزوده نیز از همین گونه اقدامات است که هم اکنون تحت بررسی مجلس شورای اسلامی قرار دارد. اقدامات تکمیلی و اصلاحی در زمینهٔ قانونگذاری با ملحوظ داشتن هدفی که از آن سخن گفتیم طبعاً مفید بوده و می تواند نیل به مقصود را تسهیل نماید.

اما این مهم وجه دیگری نیز دارد و آن بهینه ساختن عملکرد دستگاه مالیاتی و رفع نواقص و کمبودهای آن است. کاری خطیر و مستلزم برنامه ریزی، تلاش بی وقفه و از همه مهم تر همکاری جمعی در به ثمر

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

رسانیدن آن. هر گامی که بتوان در این طریق برداشت تأثیری مثبت و سازنده در بازده کار داشته و در خدمت هدفی عالی تلقی خواهد گردید که همانا رهایی هرچه بیشتر از وابستگی به صدور دارائی نفتی و در نتیجه بهبود اقتصاد و مآلاً تحکیم استقلال کشور است.

واضح است که در یک سوی چنین برنامه ای مجریان قرار دارند. طرز عمل و کوشش های ایشان در نتیجه بخشی کار تأثیر قطعی خواهد داشت. اما در آن سوی قضیه همکاری بیش از پیش مردم و مؤدیان لازمهٔ همین ثمربخشی خواهد بود تا ضرب المثل قدیمی که یک دست صدا ندارد مصداق پیدا نکند. این که چگونه می توان مردم را به درجات مؤثری از همکاری و علاقه مندی سوق داد، مورد سئوال و جستجوی تقریباً همهٔ سازمان های مالیاتی جهان است. شاید بتوان برای تحقیق در این باره برنامه ریزی کرد و به صرف وقت و هزینه پردخت. اما قبل از آن هم پاره ای نکات و مسائل کلی هستند که به حکم تجربه و به هدایت عقل سلیم می توان نام برد و کار را از همین حدّ اقل ها آغاز کرد.

نحوهٔ رفتار با مؤدیان و ارباب رجوع نخستین نکته ای است که در این رابطه به ذهن خطور می کند و تصور نمی رود کسی را بتوان یافت که تأثیر نحوهٔ رفتار در نوع بشر را منکر شود. حفظ حرمت و حریم شخصیت آدمی امری است مطبوع همگان و جز در موارد استثنائی قطعاً نتیجهٔ مثبت به بار خواهد آورد. این نکته منحصراً به خوش خلقی و خوشرویی محدود نمی شود و بلکه باید آماده بود که به پرسش های مؤدیان با دقت و حوصله پاسخ داد و حقانیت مالیات مطالبه شده و مطابقت آن با قانون را برای ایشان روشن ساخت. نکات قانونی که احتمالاً مؤدیان روی آنها تکیه می کنند، باید استماع شود و اگر صحیح باشد مورد توجه و عمل قرار گیرد. ممکن است چنین فرایندی به ظاهر وقت گیر جلوه کند. اما متقابلاً می تواند در کاهش موارد اختلاف و طرح دعاوی در مراجع دادخواهی مالیاتی و قضائی تأثیر داشته باشد و در حساب نهایی از اتلاف منابع اعم از هزینه و وقت جلوگیری کند، خواه منابع سازمان مالیاتی باشد و خواه منابع مؤدیان. امروزه در جهان همه جا روی این نکته انگشت نهاده و بحث های مفصلی در جریان است که چگونه می‌توان با ساده کردن امور از اتلاف منابع در همین رابطه جلوگیری کرد. کشور ما نیز از این جریان مستثنی نیست و باید آن را به عنوان یک امر مهم مورد توجه و چاره اندیشی قرار داد. گام بسیار ساده در همان مرحلهٔ نخست کار است که مبنای قانونی آن هم موجود است و ضمن مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ قانون مالیات های مستقیم مورد تأکید قرار گرفته است. سازمان مالیاتی نیز متوجه این نکته مهم بوده و با صدور دستورهای مکرر به اهمیت آن اشاره کرده و ماموران را به همت گماردن به انجام آن فراخوانده است.

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

از این که بگذریم مسأله شناسایی و جدیت در مطالبه مالیات های حقه نیز باید بسیار جدی گرفته شود. امر مهم تحقیقات نیز مکان ممتازی را در این رابطه به خود اختصاص می دهد و بسیاری نکات دیگر که در فرصت های بعدی به آنها خواهیم پرداخت.

علی اکبر عرب مازار

مالیات و بازرگانی الکترونیک

(بخش دوم)

دکتر محمد توکل

در شمارهٔ گذشته کلیاتی پیرامون بازرگانی الکترونیک و مسألهٔ اخذ مالیات از آن بیان داشتیم و به پاره ای مراحل اشاره کردیم که به عنوان مقدمه جهت پیاده کردن یک سیستم مالیاتی برای این گونه از داد و ستد در ایران می توان طی نمود و آنگاه باقی بحث را به بعد موکول کردیم. مسائل متعددی در رابطه با جنبه های مالیاتی تجارت الکترونیک در جهان امروز مطرح است که در این شماره یک فقره از این جمله را مورد بررسی قرار می دهیم و آن اشاره به شناخته ترین مسائل و مشکلاتی است که در راه اِعمال مالیات نسبت به معاملات الکترونیک قابل بروز است.

مسائل و چالش ها

همان طور که در شمارهٔ قبل گفتیم تجارت الکترونیک در کشور ما مراحل ابتدایی و اولیه خود را طی می کند و هنوز مشکل جدی در امر مالیات و مالیات گیری فراهم نیاورده است. اما بعید است که وضع به همین قرار بماند و این رشته از بازرگانی مانند هر پدیدهٔ نو دیگر راه خود را در این

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

کشور باز خواهد کرد و همراه با تسهیلات و مزایایش مسائل و مشکلات ویژهٔ خود را به همراه خواهد آورد که یکی از آنها، و شاید مهم ترینشان، دشواری هایی خواهد بود که از نظر اِعمال مالیات به ارمغان خواهد آورد. برای رسیدن به چنان مرحله ای راه بسیار درازی در پیش خواهد بود و به همین سبب اصلح این است که از هم اکنون در اندیشهٔ یافتن طرق مقابله با مسائل یادشده پرداخت و با آمادگی کافی از بروز اختلالات شدید در آینده جلوگیری نمود. این منطق مورد قبول شماری از کشورهای در حال توسعه قرار گرفته و الزاماً به امر تحقیق و بررسی جدی در این زمینه پرداخته اند. مشکلات و چالش های قابل تصور بیشتر ناشی از امکانات فنّاوری جدید بویژه در رابطه با صنعت کامپیوتر و شبکه های جهانی ارتباط الکترونیک و وسایل و ابزارهای کمکی و فرعی آنها از یک سو، و خصلت رو به تحول و پیشرفت بازرگانی و داد و ستد در سطح داخلی و بین المللی از سوی دیگر است. تردیدی نیست که اوضاع و احوال خاص هر کشور نیز در شکل گیری و ابعاد هریک از مشکلات و مسائل مورد بحث مؤثر خواهد بود. در ارتباط با فقرهٔ اخیر شاید نخستین مطلب قابل ذکر این باشد که وضعیت خاص کشورها می تواند در سرعت شکل گیری مشکلات و شدت و ضعف آنها و سهولت یا صعوبت مقابلهٔ با آنها تأثیر به سزایی داشته باشد و به اصطلاح آنچنان را آنچنان تر سازد. همین نکته را شاید بتوان به عنوان دلیلی تلقی کرد که کشورهای در حال توسعه باید بیشتر در اندیشهٔ فردا باشند و بررسی و ایجاد آمادگی را جدی تر تلقی کنند، زیرا از حیث کارآییِ سیستم مالیاتی خود و سرعت در مقابله با پیچیدگی ها و دشواری ها در وضع نا مناسب تری قرار دارند. به هر تقدیر ذیلاً خواهیم کوشید شماری از چالش های مهمی را که نظام مالیاتی ممکن است در رابطه با تجارت الکترونیک با آنها مواجه شود برشماریم و توضیح دهیم.

هویت و موقعیت طرفین

استفاده از شبکهٔ جهانی برای انجام معاملات، امکان قابل توجهی را از جهت ناشناخته ماندن برای طرفین معامله فراهم می آورد. این ناشناختگی از طرفی در رابطه بین طرف های معامله قابل تصور است، به این معنی که ممکن است هویت واقعی و همچنین محل سکونت یا اقامت هر یک از ایشان برای طرف مقابل مجهول بماند. از سوی دیگر همین وضع در ارتباط با مراجع مالیاتی قابل حدوث است. این حالت بویژه در مواردی تشدید می شود که کل معامله از طریق الکترونیک انجام پذیرد، یعنی کالا یا خدمت مورد معامله جنبهٔ دیجیتال داشته باشد و پرداخت نیز به شیوه الکترونیک انجام گیرد که اصطلاحاً آن را پول یا نقدینهٔ الکترونیک (e-cash) می نامند.

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

البته در مواردی پاره ای دلایل و قرائن و نشانه ها وجود دارند که از حدّتِ مشکل می‌کاهند. اولاً صاحبان مشاغل و شرکت های شناخته شدهٔ معروف و نیمه معروف ممکن است مصلحت بلند مدت خود را در تضادّ با استفاده از این گونه شیوه ها ببینند و از آن بپرهیزند، به این معنی که با وجود استفاده از تجارت الکترونیک، امکان همه گونه شناسایی خود و معاملاتشان را ارائه دهند. ثانیاً در سایر حالات نیز مواردی وجود دارد که قرائن و ردّ پاهایی در معاملات الکترونیک قابل شناسایی و پیگیری است. فرضاً برای بازکردن یک سایت الکترونیک، متقاضی (که به فرض عرضه کننده کالا و خدمات از طریق تجارت الکترونیک است) باید نام و مشخصات و نشانی و شماره تلفن و فکس و آدرس پست الکترونیک خود را اعلام دارد و در فواصل، حق اشتراک بپردازد که همهٔ این موارد قابل ردّ گیری هستند. همچنین عنوانی که صاحب سایت برای خود انتخاب می کند (اصطلاحاً domain name) نیز امکان دیگری برای ردّگیری است. ولی این گونه امکاناتِ ساده و اولیه در مجموع جهت رفع مشکل تکافو نمی کنند. به عنوان مثال مؤسساتی وجود دارند که امکان افتتاح سایت اینترنتی را به طور رایگان در اختیار متقاضیان قرار می دهند و نیز غالباً تعیین نشانی غیر واقعی اشکال جدی در راه بازکردن سایت ایجاد نمی کند، به نحوی که می توان در هر نقطه ای غیر از محل اقامت یا فعالیت متقاضی تعیین آدرس نمود. بنا بر این سازمان های مالیاتی باید در اندیشهٔ اقدامات جدی تری در این زمینه باشند که در پایان بحث به برخی از آنها اشاره خواهیم کرد.

۲. ناشناختگی معاملات و حسابها

پنهانکاری در مورد حسابها در تجارت سنتی نیز مقولهٔ رایجی است. در مورد معاملات الکترونیک امکان این کار به سهولت بسیار بیشتری موجود است. به عنوان مثال مؤسسات می توانند حساب های خود را در سِروِری نگاه دارند که در نقطهٔ دیگری از جهان قرار دارد. از جمله شیوه های رایج در این مورد قرارداد نگاهداری برنامه کاربردی است. مؤسسهٔ مورد نظر امتیاز بهره برداری دائمی از یک برنامهٔ کاربردی را به دست می آورد و با مالک یک سِروِر توافق می کند که آن برنامه را در سِروِر خود کپی و راه اندازی کند و از جهت فنی پشتیبانی نماید تا به درستی عمل کند. در مواردی که صاحب امتیاز (مؤسسه تجاری) می خواهد از برنامه مورد نظر استفاده عملی ببرد، می تواند از دو کار یکی را انجام دهد: نخست این که آن را به حافظهٔ موقت (RAM) کامپیوتر خود منتقل نماید، و دوم این که مستقیماً به سِروِر رجوع کند. از جمله مواردی که می توان از این روش استفاده کرد برنامه های حسابداری و مالی، کنترل موجودی (انوانتر)، امور

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

پرسنلی و نظایر آن هستند. به این ترتیب مؤسسهٔ تجاری می تواندکلیه سوابق حسابداری، موجودی انبار و اطلاعات مشابه خود را به سِروِری منتقل کند که در نقطهٔ دیگری از جهان قرار دارد. در این حالت اداره کنندگان سِروِر به یک ارائه کننده خدماتِ مربوط به برنامه های کاربردی بدل می شوند که اصطلاحاً Application Service Provider خوانده می شود و آن را اختصاراً ASP می نامند. منظور بیان این نکته است که اینترنت و تجارت الکترونیک چه امکاناتی برای ناشناخته ماندن معاملات و حساب ها در اختیار نهاده است که طبعاً چالشی در برابر سازمان های مالیاتی به شمار می رود.

۳. افزایش دشواری در تحصیل ادلّه و مدارک

آنچه فوقاً در مورد امکان نگاهداری حساب و سوابق در دوردست و خارج از دسترس مأموران مالیاتیِ محلی ذکر کردیم خود گویای این واقعیت است که در عالم تجارت الکترونیک تا چه اندازه ممکن است دسترسی به مدارک و ادلّهٔ اثباتِ تعلق مالیات دشوار شود. دفاتر تجارتی مهم ترین مدارک جهت بررسی وضع مالیاتی مؤدیان به شمار می روند و نیازی به گفتن نیست که با ظهور امکاناتی از آن گونه که ذکر کردیم تا چه حد این مسأله دشوار می گردد. برای درک بهتر مطلب سری به مقررات قانون مالیات های مستقیم در مورد ترتیب رسیدگی، تشخیص علی الراس، انتخاب قرائن و نظایر آنها بزنید، ملاحظه خواهید کرد که تا چه اندازه اِعمال صحیح این مقررات در رابطه با تجارت الکترونیک دشوار خواهد بود.

٤. واسطه زدایی

توسعهٔ تجارت الکترونیک سبب از میان رفتن یا کاهش شمار عناصر واسطه می گردد. در بسیاری از موارد هر صاحب کالا یا خدمتی می تواند مستقیماً با مشتری تماس بگیرد. فرضاً یک هنرمند خواننده در حال عادی مجبور است این خط سیر را طی کند: شرکت صدابرداری – عمده فروش – خرده فروش. در شرایط الکترونیک حد اقل دو واسطهٔ اخیر کنار می روند. از نظر مالیاتی نتیجه، از میان رفتنِ امکان استفاده از عنصر واسطه است که می تواند هم از نظر کسب اطلاعات مفید واقع شود و هم از جهت اخذ مالیات در منبع. به این ترتیب ممکن است لطمهٔ قابل توجهی از حیث مالیات های تکلیفی وارد آید. مالیات بر ارزش افزوده را نیز نباید فراموش کرد که همین جریان مشکل مشابهی را در رابطه با آن ممکن است پدید آورد. این مالیات هنوز در ایران برقرار نشده است ولی لایحهٔ قانونی آن تهیه شده و هم اکنون در مجلس شورای اسلامی مورد بحث است و

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

طبعاً پس از مدتی ما نیز دارای چنین مالیاتی خواهیم شد. مسائلی که تجارت الکترونیک در ارتباط با مالیات های بر مصرف و از جمله مالیات بر ارزش افزوده می تواند به وجود آورد، خود نیاز به بحث جداگانه ای دارد که امید است فرصتی برای پرداختن به آن پیش آید. برای آن که به مشکل واسطه زدایی بهتر توجه شود به یاد آورید که چه موارد کثیری از درآمدهای پراکنده در منبع به صورت تکلیفی اخذ می شود و حال اگر مشکل جدی در این راه بروز کند رفتن به سراغ این همه مؤدی پراکنده تا چه اندازه مشکل و در مواردی محال خواهد بود.

۵. قیمت گذاری انتقالات

اصطلاح قیمت گذاری انتقالات در مورد قیمت‌هایی به کار می رود که برای خدمات یا دارایی های انتقال یافته از سوی شرکت ها به شرکت های فرعی و وابسته به آنان (بویژه دارایی های غیر ملموس) تعیین می گردد. چون این قیمت ها در بازار آزاد و باز مورد توافق قرار نگرفته و طرفین معامله به یکدیگر وابسته اند، ممکن است با قیمت هایی که معمولاً بین اشخاص مستقل از یکدیگر در معاملات مشابه و تحت شرایط یکسان رایج است، متفاوت باشد. به عبارت دیگر ممکن است قیمت ها به طور تصنعی و غیر واقعی تعیین شوند با اهداف معین و بویژه با هدف پایین آوردن مالیات مؤسسهٔ تجاری و وابستگان آن. به عنوان مثال ممکن است هزینهٔ تحقیق و توسعه که برای ایجاد فنّاوری معینی انجام شده است بین شرکت های دخیل در آن که اعضای گروه اند به طور غیر واقعی تقسیم و سهم هریک از آنها به نحو تصنّعی معین شود و یا قیمت تعیین شده از سوی یک عضوگروه برای کالایی که تولید کرده و به عضودیگری از همان گروه فروخته است، به همین نحو غیر واقعی باشد. در چنین حالاتی مشکل قیمت گذاری قابل حدوث است. اگر این قیمت ها گران تر از واقع تعیین شده باشد در حساب فروشنده سود اضافی و در حساب خریدار سود کم تر از واقع منعکس می شود و در حالت عکس خلاف آن پیش می آید. قیمت گذاری انتقالات زمانی متضمّن سوء استفاده است که با هدف کاستن از بار مالیاتی صورت گرفته باشد، فرضاً به این شکل که قسمت اعظم سود حاصل، در کشوری مشمول مالیات قرار گیرد که از بار مالیاتی نازل تری برخوردار است.

پیرامون قیمت گذاری انتقالات در شماره های پیشین مجله مالیات یک سلسله مقالات به طور تفصیل نگاشته شده است که خوانندگان در صورت تمایل می توانند به آنها رجوع کنند. البته مشکل مربوط به قیمت گذاری انتقالات پدیدهٔ ناشی از تجارت الکترونیک نیست و از مدت ها پیش در مورد داد و ستد سنتی نیز وجود داشته است، اما بازرگانی الکترونیک موجبات پیچیده تر شدن

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

آن و تسهیل کار مبادرت کنندگان به این گونه تقلبات را فراهم می آورد. وجود شبکهٔ جهانی امکان یک کاسه کردن منابع از اکناف عالم برای ایجاد یک کالا یا خدمت را بسیار تسهیل می نماید.

۶. تسهیل دسترسی به بهشت های مالیاتی

راجع به بهشت های مالیاتی و امکانات عظیمی که آنها جهت گریز از مالیات برای اشخاص و شرکت ها فراهم می آورند در شماره های گذشته مجله مالیات به تفصیل سخن گفته ایم. اطلاق نام بهشت مالیاتی به این مراکز با توجه به امکان نپرداختن مالیات و یا تقبّل مالیات بسیار نازل در آنها است. سازمان دهندگان بهشت های مالیاتی مترصد اند تا از آخرین پیشرفت های تکنولوژیک جهت تسهیل هرچه بیشتر کار مالیات گریزان استفاده کنند و آنها را به سوی خود جلب نمایند. هم اکنون شماری از آنها برای مشتریان خود حساب هایی باز می کنند که فقط با شماره یا کد شناخته می شود و در عین حال به مشتری امکان می دهد که نقل و انتقالات بانکی را به شیوهٔ الکترونیک و با سهولت بسیار انجام دهد. این تسهیل همراه با سنت حفظ اسرار مالی مشتریان که قویاً در این مراکز رعایت می شود و انواع دیگر امکانات و تسهیلات، امکان مالیات گریزی را بیش از پیش فراهم ساخته است. بنا به برآوردی سالانه حدود پانصد میلیارد دلار درآمد مالیاتی از طریق بهشت های مالیاتی تنها از کیسهٔ کشورهای در حال توسعه خارج می شود (ملاحظه شود مقالهٔ «بهشت های مالیاتی بریتانیا» ص ۹۵، شماره ۳۸ مجله مالیات).

سرمایه گذاری بخش خصوصی کشورهای عضو گروه هفت (آمریکا، کانادا، ژاپن، انگستان، آلمان، ایتالیا و فرانسه) در بهشت های مالیاتی منطقهٔ کارائیب و جنوب اقیانوس آرام بین سال های ۱۹۸۵ تا ۱۹۹٤ معادل ۵۵ برابر افزایش یافته است. کشور ایرلند که دارای شرایط بهشت مالیاتی است به برکت همین وضعیت توانسته است وضع اقتصاد خود را سر و سامان دهد. در سال ۱۹۹٦ تولید ناخالص داخلی سرانه در ایرلند زیر متوسطِ کشورهای اتحادیه اروپا بود و فقط به ۷۷ درصد آن می رسید. هم اکنون این درآمد از میزان متوسط مذکور گذشته و از این جهت کشوری مانند انگلستان را پشت سر گذاشته است. امکانات مربوط به تجارت الکترونیک دسترسی به بهشت های مالیاتی را آسان تر کرده و آن را در اختیار شمار هرچه بیشتری از مؤدیان مالیاتی در اکناف جهان قرار داده است.

۷. تسهیل در اختفای دارایی ها

برای وصول بستانکاری مالیاتی غالباً دسترسی به دارایی های مؤدیان ضرورت دارد. شرایط

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

جدید بازرگانی الکترونیک امکان پنهانکاری در این خصوص را نیز افزایش داده است. سهولت انتقال دارایی نقد در این گونه معاملات وسیلهٔ عمدهٔ این پنهانکاری است که بویژه در چرخهٔ کامل معاملهٔ الکترونیک قابل بروز است، یعنی وقتی که تحویل کالا یا خدمت از طریق الکترونیک انجام پذیرد و پرداخت قیمت نیز به همین شیوه عملی گردد. چنین وجوهی به آسانی قابل انتقال به مراکز مالی ناشناس و خارج از دسترسِ مراجع مالیاتی داخلی خواهند بود.

۸. مسائل حقوقی و قراردادی

گسترش تجارت الکترونیک پدید آورندهٔ بسیاری مسائل و پیچیدگی های قانونی و قراردادی خواهد بود که شمار قابل توجهی از آن ها به مقولهٔ مالیات ارتباط پیدا می کنند. این مسائل بسیار متنوع و پیچیده هستند و از حوصلهٔ این بخش از گفتارهای ما خارج اند. به طور جداگانه و در دنبالهٔ این سلسله از مقالات به ذکر و بررسیِ لا اقل بخش هایی از آنها خواهیم پرداخت. اما در نقطهٔ حاضر از بحث ناگزیر به اشاراتی کلی اکتفا می نماید.[۱]

بحث در این باب هم به حقوق داخلی و در ارتباط با تجارت داخلی الکترونیک مطرح است و هم در زمینهٔ آنچه می توانیم اصطلاح حقوق بین‌الملل مالیاتی را در باب آن ابداع کنیم، یعنی آن بخش از مقررات مالیاتی که با مسائل مالیاتیِ مربوط به اشخاص مقیم خارج یا درآمدها و دارایی های دارای منشأ خارجی ارتباط پیدا می کنند، بعلاوهٔ مقررات قراردادهای مالیات مضاعف. در خصوص حقوق مالیاتی داخلی بحث مورد نظر می تواند بالقوه بسیار گسترده باشد، بویژه احکام و مقررات آئینی و شکلی در این زمینه بسیار قابل بررسی هستند. به عنوان مثال ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم به سه نوع مدارکی اشاره می کند که مؤدیان مکلف به نگاهداری آنها هستند. این مقررات و مقررات مشابه آنها از آغاز با توجه به شرایط بازرگانی سنتی تنظیم شده اند و قطعاً باید در مورد تجارت الکترونیک تکمیل شده و مناسب حال آن نوع از داد و ستد به روز درآیند. مثال دیگر به مقولاتی مانند اقامتگاه، محل ثابت شغل، محل کار، محل فعالیت اصلی و نظایر آنها مربوط می شود (از جمله به مواد ۹۷، ۱۰۰، ۱۰۷ و ۱۱۰ رجوع شود). موضوع قابل بررسی است که آیا همین عناوین و اصطلاحات و تعاریفِ راجع به آنها در حقوق ایران در متن تجارت الکترونیک نیز قابل استفاده خواهند بود یا خیر.

در زمینهٔ حقوق بین‌الملل مالیاتی و بویژه قراردادهای مالیات مضاعف، موضوع در سطح بین‌المللی بسیار مطرح بوده و بحث های مفصلی پیرامون مسائل مطروحه به عمل آمده است. باز به عنوان نمونه به یکی از آن موارد مهم اشاره می کنیم. تقریباً در تمامی قراردادهای مالیات

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

مضاعف مقوله ای به نام permanent establishment گنجانیده شده است که در متن فارسی قراردادهای مالیاتی ایران ترجمهٔ مقرّ دائم در این خصوص به کار رفته است. از جمله قرارداد مالیات مضاعف ایران و ازبکستان را مورد بحث قرار می دهیم که از اول سال ۱۳۸۴ در ایران نافذ شناخته شده است. مقرّ ثابت یا دائم به محل ثابتی گفته می شود که از طریق آن مؤسسهٔ یک دولت طرف قرارداد در قلمرو دولت دیگر طرف همان قرارداد به کسب و کاکر اشتغال دارد، مانند شعبه، دفتر، کارخانه و نظایر آنها (به ماده ۵ همان قرارداد ایران و ازبکستان رجوع شود). ماده ۷ قرارداد دارای عنوان درآمدهای تجاری است و ضمن آن گفته می شود: **«درآمد مؤسسهٔ یک دولت متعاهد فقط مشمول مالیات همان دولت خواهد بود مگر این که این مؤسسه از طریق مقرّ دائم واقع در دولت متعاهد دیگر امور تجاری خود را انجام دهد»** و در این صورت **«درآمد آن مؤسسه فقط تا حدودی که مرتبط با مقرّ دائم مذکور باشد، مشمول مالیات دولت دیگر می شود»**. پس باید مقرّ دائم وجود داشته باشد تا بتوان سودی را که مؤسسات تجاری یک کشور از کشور مقابل تحصیل می کنند مشمول مالیاتِ کشور محل تحصیل دانست.

حال بحث بر سر این است که فلسفه مذکور در مورد تجارت سنتی می تواند مقبول جلوه کند، اما با پیشرفت تکنولوژی جدید اعتبار آن سست می شود. در تجارت الکترونیک احتیاج به داشتن شعبه، دفتر و نظایر آنها در کشور طرف معامله می تواند کلاً منتفی شود و انواع معاملات از طریق پایگاه اینترنتی صورت می پذیرد بی آن که فروشنده هیچگونه شعبه، نماینده و امثال آن در قلمرو کشور محل اقامت خریداران داشته باشد. به همین سبب از مدت ها پیش به این سو بحث های حقوقی مبسوطی جریان دارد که تکلیف مقررات قراردادهای مالیات مضاعف راجع به مقرّ دائم در ارتباط با تجارت الکترونیک چه خواهد بود. در این نقطه از مقالهٔ حاضر فرصتی برای پرداختن به این مباحث نیست و آن را به آینده موکول می کنیم. منظور تنها نمایش این نکته بود که مسائل و پیچیدگی های حقوقی و قانونی پدید آمده بر اثر مظاهر بازرگانی الکترونیک از چه قرارند.

پاسخگویی به چالش ها

در شمارهٔ گذشته اشاره شد که گام نخست برای کشورهایی مانند ایران که هنوز در آغاز راهند به طور طبیعی مطالعه و شناسائی وضع موجود از جهت داخلی و جهانی است که باید با همفکری و همکاری با مراجع دست اندرکار داخلی و بین‌المللی نیز توأم گردد. در این شماره فهرستی از

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

برخی اقدامات مؤثر در این زمینه را ارائه می دارد :

۱. استفاده از تکنولوژی جدید جهت آن که سیستم مناسب و صحیحی جهت تعیین هویت، موقعیت و فعالیت های کاربران تجاری اینترنت و شبکه های مشابه پدید آورده شود. همان گونه که مالیات گریزان از ترقیات فنی و تکنولوژیک جهت یافتن طرق سبک کردن بار مالیاتی خود بهره می گیرند، سازمان های مالیاتی نیز بدون تردید باید از همین امکان برای خنثی کردن برنامه های آنان استفاده کنند. چنین امکاناتی هم اکنون وجود دارند و با پیشرفت فنّاوری کاملاً قابلیت توسعه دارند. در این خصوص به یک نکته اشاره می کنیم. همهٔ ما از وجود خرابکاران اینترنتی یا hacker ها و آسیب رسانی های آنها آگاهیم. ولی اغلب این خرابکاران با تمام مهارت هایشان به آسانی و ظرف مدت کوتاهی شناخته و مورد تعقیب قرار می گیرند. این خود قرینه ای است بر این که امکان تجهیز سازمان مالیاتی با تکنولوژی پیشرفته جهت مقابله با مالیات گریزان در حیطهٔ تجارت الکترونیک وجود دارد.

در درون خود سازمان (سازمان امورمالیاتی) نیز می توان واحدهایی را – فرضاً در هر ادارهٔ کل – پدید آورد که دارای تخصص کافی بوده و در موارد لزوم از نظر فنی اقدام به ردّگیری و شناسائی افراد و مؤسسات ذیربط نمایند. در کشور ژاپن چنین واحدهایی وجود دارند. البته شرایط و لوازم قانونی کار نیز باید فراهم آید، به این معنی که اختیارات قانونی جهت چنین ردّگیری هایی قبلاً اخذ شود. مقرراتی در زمینهٔ الزام به افشای معاملات و مقولاتی مانند امضای دیجیتال و کد رمز (encryption code) نیز محتملاً ضرورت خواهد داشت که هم صاحبان سایت ها و هم مؤسسات واسطه نظیر سِروِرها و غیره را دربر گیرد. حدود و ثغور این مسائل باید قانوناً روشن شود.

۲. همکاری با مراجع داخلی و بین‌المللی

در شماره گذشته به اهمیت این نوع همکاری اشاره کردیم. اکنون مجدداً با تأکید روی آن برخی جنبه های عملی قضیه را مورد بحث قرار می دهیم. در سطور قبل به لزوم برقراری سیستم پیشرفته ای جهت تعیین هویت و فعالیت های کاربران تجاریِ شبکهٔ جهانی اشاره کردیم. در زمینهٔ همین سیستم بسیار مناسب تر و صحیح تر خواهد بود که همکاری نزدیکِ مراجعی مانند گمرک ایران، بانک مرکزی، وزارت بازرگانی، اتاق بازرگانی، سازمان های مامور مبارزه با جرایمی نظیر پولشویی و مراجع و سازمان‌های خواستار کسب اطلاعات مشابه جلب شود. طبعاً از نظرات مشورتی دست اندرکاران حرفه های مربوط نظیر سِروِرها و غیره نیز می توان هم در طراحی

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

سیستم و هم در اجرای آن کمک گرفت.

در زمینهٔ بین‌المللی نیز این همکاری بسیار مؤثر و راهگشا خواهد بود. به عنوان نمونه به مطلبی اشاره می کنیم که می تواند آگاهی مفیدی در این زمینه تلقی گردد. سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی مدت ها است پیرامون مسائل و مشکلات مالیاتی ناشی از توسعهٔ تجارت الکترونیک مشغول بحث و فحص است. کمیتهٔ امور مالی این سازمان چندین گروه مشاورهٔ فنی (اختصاراً TAG) تشکیل داده است که یکی از آنها تحت عنوان گروه سنجش داده های حرفه ای (Professional Data Assessment TAG) مشغول بررسی شیوه های سنجش صحت اطلاعات است. این شیوه ها از سوی کارشناسان خارج از سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی ارائه شده وسریعاً در دست بررسی و تنقیح و به‌روزدرآوری است. هدف این است که دیده شود آیا این روش ها و شیوه های سنجش صحت اطلاعات در حیطهٔ عمل تجارت الکترونیک نیز قابل استفاده هستند یا خیر، تا در صورت تأیید به سازمان های مالیاتی کشورهای عضو توصیه شود. خوب است این بررسی ها تعقیب شود و اصولاً سازمان مالیاتی در فعالیت های بین المللی در این زمینه و سایر زمینه های مالیاتی وارد شود و مشارکت داشته باشد.

۳. مسائل مربوط به وجوه الکترونیک (e-cash)

این رشته می تواند جداگانه مورد بررسی قرار گیرد. امکانات مربوط به پرداخت الکترونیک یعنی انتقال وجوه به این شیوه انجام شمار کثیری از خریدهای کوچک را در زمانی کوتاه مقدور می سازد و درنتیجه ممکن است حجم قابل توجهی از مبادلات ناشناخته بمانند. این سیستم برای حفظ حالت خصوصی روابط پولی افراد از یک سو و جلوگیری از انباشت انبوه اطلاعات از سوی دیگر به وجود آمده است. اما در عین حال می‌تواند برای تسهیل تقلّب، مالیات گریزی، خریدهای غیر قانونی و انواع اقدامات مجرمانه مانند پولشویی، اخاذی و غیره مورد سوء استفاده قرار گیرد. بنا بر این کوشش هایی به عمل می آید که سیستم وجوه الکترونیک کنترل شده (controlled e-cash system) به‌وجود آورند که در آن امکان ردّ گیری اشخاص یا ردّ گیری پول ها گنجانیده شود. مدل اول برای ردّ گیری چگونگی اجرای مقررات مالی نسبت به مبادلات بزرگ مالی است زیرا نتیجهٔ آن به ردّ گیری شخص منتهی می شود که مثلاً طی مدت معینی چه قدر پول ردّ و بدل کرده است. هدف روش دوم ردّ گیری تقلّبات و سایر اقدامات مجرمانه است و شباهت دارد به ردّ گیری از طریق شماره سریال اسکناس های معمولی. پیشرفت هایی که در زمینهٔ شیوه های استفاده از وجوه الکترونیک وجود دارد و در حال تکامل است از یک سو و فعالیت هایی که در کشورهای

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

توسعه یافته جهت مقابله با انحرافات و سوء استفاده از این امکان جدید به عمل می آید، از جمله مسائلی هستند که شایسته است به طور منظم مورد بررسی قرار گیرند و در صورت نیاز در آینده از آنها جهت اجرای مقررات مالیاتی استفاده شود.

٤. سایر مسائل

هم نسبت به مواردی که فوقاً بیان شد و هم در مورد سایر مشکلاتی که در رابطه با تجارت الکترونیک قابل پیش بینی است حدّ اقل کاری که می توان انجام داد مطالعهٔ این مسائل و بررسی ها و اقدامات سایر کشورها و مجامع بین المللی در همین زمینه ها است. فرضاً مشکل بهشت های مالیاتی یکی از این موارد است. بررسی ها و اقدامات سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی در این مورد بسیار گسترده و از هر جهت قابل استفاده است. این سازمان همواره اعلام داشته است که آمادهٔ پذیرش همکاری مراجع مالیاتی سایر کشورها و تبادل نظر با آنها است. می توان از این امکان بهره جست. کنوانسیون مدلِ مالیات مضاعفِ سازمان مذکور که در قراردادهای مالیات مضاعف ایران همواره مورد اقتباس قرار می گیرد، مرتباً در حال وارسی و اصلاح است. این تغییرات باید منظماً بررسی شود و در صورت لزوم مورد استفاده قرار گیرد. برخی از کشورها نیز در برابر در برابر جاذبه های بهشت های مالیاتی و فرار مالیاتی از این طریق حساسیت بسیار دارند و مرتبا مقررات خود را به منظور مقابله با این وضعیت تکمیل می کنند. بررسی مقررات این کشورها و اقدامات آنها نیز می تواند بسیار مفید واقع شود . (ادامه دارد)



سایت های فصلنامه مالیات در اینترنت:

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

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

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

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

تأملاتی در بارهٔ نظام منصفانهٔ مالیاتی

دکتر علی اکبر عرب مازار

(بخش اول)

ادبیات مالیاتی سال های اخیر در جهان غرب و بویژه آمریکای شمالی مشحون از بحث های موافق و مخالف در زمینهٔ لزوم تغییر ساختاری نظام مالیاتی جاری و جایگزینی آن با نظام جدیدی است که بیشتر با موازین انصاف منطبق بوده و معقول تر باشد. نظر به گستردگی و اهمیت این مباحث و برای این که نشریه مالیات از جریان تحولات مالیاتی جهان به دور نباشد، نمونه هایی از مطالب منتشره در این زمینه را، که منعکس کننده آراء هر دو گروه موافق و مخالف است، طی دو بخش به آگاهی خوانندگان می رساند.

نظام مالیاتی مبتنی بر انصاف

تمامی بحث های انجام شده در این باب حول رعایت انصاف در نظام مالیاتی دور می زند. به عبارت دیگر هر دو گروه مخالف و موافق با تکیه بر همین نکته، نظرات خود را ابراز می دارند. مخالفان نظام کنونی ضمن انتقاد شدید از آن، خواهان سیستمی هستند که از آن می توان تحت عنوان «مالیات یکسان با نرخ واحد» (flat tax) [1] یاد کرد، هر چند در اجزاء بین آنها توافق نظر کامل وجود ندارد. موافقان، مبانی و اصول کلی نظام جاری را، هم معقول تر و هم بیشتر با موازین انصاف منطبق می دانند، هر چند که اغلب آنها نظام مذکور را در جزئیات قابل انتقاد دانسته و قائل به لزوم اصلاح موارد نقص قانون

۱. همان گونه که در متن خواهیم دید، «مالیات یکسان با نرخ واحد» مالیاتی است فاقد هرگونه استثناء، معافیت، تخفیف و نظایر آن که در تمام موارد به طور یکسان اجراء گردد و اهداف اجتماعی، تشویق های اقتصادی، انواع بازدارندگی ها و ملاحظات دیگری از این گونه در وضع آن مورد نظر نبوده باشد و فارغ از سیستم تصاعدی به نرخی واحدی در تمام موارد اِعمال گردد و در عین حال فهم و پیاده کردن آن کاملاً ساده بوده و از پیچیدگی و ابهام خالی باشد.

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

هستند. در مقالهٔ حاضر نخست به بیان نظرات مخالفان میپردازیم و از میان مطالب انتشار یافته در این باب نمونه ای را برگزیده ایم که ضمن آن استدلال های شاخهٔ اصلی گروه به نحوی روشن و بی پرده بیان شده و منشأ نظری این گونه باورها را از خلال آن می توان دریافت. سپس به بیان نظرات برخی دیگر از طرفداران نظام مالیات یکسان با نرخ واحد خواهیم پرداخت و بعداً هم در بارهٔ اظهارات موافقان مبانی کنونی نظام مالیاتی سخن خوهیم گفت.

عناصر یک سیستم منصفانهٔ مالیاتی

عبارت فوق عنوان گفتاری[1] است از Ridger K. Foley Jr. عضو یک گروه حقوقی که در اورگان[2] آمریکا به امر وکالت ومشاوره حقوقی اشتغال دارد و صاحب نظر در مسائل مربوط به قانون و حقوق و دارای مقالات متعدد در این باب است. وی از نظر مشرب فکری به مکاتب طرفدار آزادی تجارت و عدم مداخلهٔ دولت در امور اقتصادی و نظراتی از این دست وابسته است. بنا بر این مطالبی را که ذیلاً از او نقل می شود باید با عنایت به این سابقه مورد توجه قرارداد.

نویسنده ابتدا در مقدمهٔ گفتار خود می گوید که او در پی بحثی جدی راجع به منطق هرگونه سیستم مالیاتی و جهات موجّههٔ آن است و می کوشد یک چارچوب تعقّلی را بیابد که قدرت دولت در وضع و اخذ مالیات در محدودهٔ آن تعریف شود. سپس تحت عنوان «مبنی' و پایه مالیات و کاربردهای آن» می افزاید: ریشه های ایدئولوژیک مالیات در زمین مستحکمِ حاکمیت استوار است که متضمن قدرت الزام آور دولت در رابطه با حقوق افراد می باشد. حاکمیت به طور سنتی از سه توانایی برخوردار است: قدرت برقراری انتظامات، قدرت مالیات گیری و قدرت اخذ املاک خصوصی. به نظر او از زمان های بسیار کهن که بشر به حالت عشیره ای زندگی می کرد تا امروز، مسألهٔ مالیات از جهت نظری و فلسفی تغییر چندانی پیدا نکرده است. همواره سخن از اخذ دارایی از رعایای گذشته یا شهروندان کنونی به منظور تأمین هزینه های انجام تعهدات و خدمات حکومت بوده و هست.

---

1. Foley, Ridgway K., Jr. "The Elemente of a Fair System of Taxation", Freeman (a publication of the Foundation for Economic Education, Inc.), Vol 32, No. 9
فهرست جامعی از منابع در پایان مقاله (آخر بخش دوم) خواهد آمد

2.Oregon

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

آقای Foley برای قدرت دولت دراخذ مالیات سه منظور یا کاربرد را قابل فرض دانسته است: تحصیل درآمد، غارت شهروندان و اِعمال سیاست های اجتماعی. وی میگوید به حکم منطق از بین این سه فرض فقط نخستین آنها قابل تأیید است. مالیات گیری به عنوان وسیلهٔ تحصیل درآمد محتملاً از دوران ماقبل تاریخ مدون بشری وجود داشته است. شهریاران قدیم و همردیفان امروزی آنها همواره استدلال کرده اند که افراد جامعه در محدودهٔ یک قلمروِ حکومتی از وجود نظم و آرامش بهره می برند و بر اساس این فرض به قدرت قانون، مالیات مطالبه و اخذ نموده اند. وی طبعاً کاربرد دوم مالیات (وسیله چپاول شهروندان) را مردود می شمارد و در مورد کاربرد سوم (اِعمال سیاست های اجتماعی) با توجه به دیدگاه های نظری خود که بالاتر اشاره کردیم، چنین اظهار می دارد که استفاده از مالیات برای اِعمال سیاست های اجتماعی ابداع زمان های اخیر است «ولی آن هم به اندازهٔ همان عادت گذشتگان برای استفاده از مالیات جهت غارت دارایی های فردی ظالمانه و زشت است .... توده گرایانی (populists) که در رأس قدرت هستند ممکن است افراد متمکّن جامعه را سزاوار تمامی ثروتی که از راه کسب شرافتمندانه بدست آورده اند ندانند و بنا بر این مقررات مالیاتی تصاعدی برقرار سازند که هرچه ثروت بیشتری تولید شود مالیات زیادتری تحمیل گردد تا از این طریق فرایند برابر سازی و نوعی مساوات طلبی بیجا و تصنّعی محقق گردد». نویسنده این رفتار را به کارهایی تشبیه کرده است که شخصیت افسانه ای انگلیسی به نام رابین هود انجام می داده است. وی اموال ثروتمندان را می ستانده و در اختیار تهیدستان و نیازمندان قرار می داده است.

همان گونه که گفتیم چنین نظراتی ریشه در مشرب فلسفی نویسنده دارد که مبتنی بر محدودیت صلاحیت های دولت، عدم مداخله در امور اقتصادی و آزادی اراده و حقوق فردی به سبک کلاسیک این گونه نظریات است. آنگاه در گفتار مورد بررسی سئوالاتی به شرح زیر مطرح گردیده و به آن پاسخ داده شده است:

آیا وضع مالیات به هر تقدیر کار درستی است؟

Foley در این رابطه می گوید طرح سئوال به این شکل که «نظام منصفانهٔ مالیاتی کدام است؟» کار درستی نیست و بلکه باید پرسش را به این شکل مطرح کرد: « آیا وجود یک ساختار مالیاتی به هر تقدیر با فلسفهٔ آزادی سازگار است تا در نتیجه بتواند از جهت فلسفه و مبنای کار مقولهٔ مجازی تلقی

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

گردد؟». (منظور وی از آزادی همان موازین اصالت فرد و آزادی های اقتصادی است). طرح سئوال به این شکل به درستی مبانی فکری طرفداران اصلاحات مالیاتی مورد بحث را نشان می دهد. سخن از بازگشت به نحوهٔ تفکر دوران انقلاب صنعتی و نظریات متفکرین کلاسیک مانند آدام اسمیت و همفکران وی است و دوری از نظراتی که بویژه در قرن بیستم تجلّی یافت و بر اساس آنها اصلاحات متعددی در نظام های سیاسی، اقتصادی و اجتماعی جهان غرب پذیرفته شد و به مرحلهٔ عمل درآمد.

نویسنده سپس در پاسخ به سئوال طرح شده می گوید: «به نظر من توجیه وجود دولت و ادامهٔ حیات آن از قاعدهٔ ضرورت ناشی می شود که آن هم بر طبیعت مسلّم نوع بشر استوار است. سوسیالیست ها و آنارشیست ها هر دو در رابطه با همین نکته دچار اشتباه مشابهی شده اند و آن توجه نداشتن به این واقعیت است که نوع بشر قابلیت رسیدن به حدّ کمال را ندارد و بلکه در طبیعت او جنبهٔ شرارت نیز موجود است و با این که می تواند در جهت بهبودی گام بردارد ولی هیچگاه از توان ذاتی برای نیل به کمال برخوردار نیست. همین قانون ضرورت است که ایجاب می کند جامعه برای آزاد و با انتظام بودن نیاز به نیروی دولت داشته باشد تا از وقوع تخلفات و تجاوزات داخلی و خارجی جلوگیری کند و دارای محاکمی باشد که اختلافات و منازعات در آخرین مرحله به آنها رجوع شود، زیرا در غیر این صورت لاینحلّ باقی خواهد ماند». اما پس از این بیان بلافاصله می افزاید: «ولی دولت نبایستی در بازار فعالیت های خلاقهٔ بشری دخالت کند».

چرا مالیات داوطلبانه مقوله ای است غیر عملی؟

چنان که دیده می شود Folcy سئوال را به نحوی مطرح کرده است که از آغاز امکان داوطلبانه بودن مالیات را منتفی جلوه می دهد. وی می گوید مالیات داوطلبانه مفهوم ناشدنی و ناممکنی است و در ذات خود متضمّن تضاد و تناقض است، زیرا مالیات بر حسب تعریف قبول شدهٔ آن متضمّن اجبار و الزام است که با داوطلبانه بودن در تعارض است. البته ممکن است مردم به وجود دولت و کاربرد قوهٔ قهریّه از سوی آن عادت کنند، ولی این به مفهوم داوطلبانه بودن نخواهدبود. وی در تأیید نظر خود استدلال می کند که دکترین مالیات داوطلبانه می تواند متضمن این فرض باشد که پس باید پروژه های مربوط به خدمات و کارهای عمومی به رأی گذاشته شود و آنها که رأی مخالف می دهند بتوانند رأی خود را نشان دهند و اجازهٔ معافیت از پرداخت مالیات مربوط را به دست آورند. چنین روش و فرایندی

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

طبعاً غیر عملی است ولی گذشته از این ، قبول حالت داوطلبانه بودن مالیات فی نفسه می تواند در جهت تأیید و توجیه مداخلات دولت در اموری عمل کند که ذاتاً خارج از صلاحیت آن است. اگر ما بپذیریم که واگذاری کار ساختن و نگاهداری تسهیلاتی مانند فرودگاه ها، سالن اجتماعات، استادیوم های ورزشی، پروژه های برق آبی و بسیاری از امور مشابه دیگر، به دولت امر اشتباهی است، در آن صورت خطا بودن آن حتی در حالتی هم برجای خواهد بود که به فرض رأی دهندگانِ مخالف پروژه ها را هم از پرداخت مالیات مربوط به آنها معاف بداریم. فعالیت هایی سوای حفظ آرامش و فیصلهٔ اختلافات را بخش خصوصی با کارآیی و کمال و سلامت اخلاقی بیشتر انجام می دهد و رأی دهندگان هم ناچار نخواهند بود با رأی خود (اعمّ از موافق یا مخالف) مداخلهٔ دولت را در اموری که به آن مربوط نیست به طور ضمنی تأیید کنند.

نویسنده پس از تأکید بر نظرات خود مبنی بر لزوم محدود ماندن دولت به وظایف قدیمی و سنتی به شرح فوق به امر مالیات باز می گردد و می گوید: عدالت اقتضاء می کند که اعضای یک جامعه سهم منصفانه ای از هزینه های حفظ نظم در آن جامعه را برعهده گیرند. در اینجا دیگر معاف داشتن مخالفان از پرداخت سهم خود در چنین مواردی صحیح نخواهد بود. اگر کار مورد نظر از نوعی است که به درستی باید از سوی دولت انجام پذیرد، همگان باید در تأمین هزینه آن متساویاً سهیم شوند و اگر خارج از صلاحیت های محدود دولت است، هیچ کس را نباید برای تأمین هزینهٔ آن جریمه کرد و بلکه به فرضِ ضرورتِ انجام، بایستی به بخش خصوصی محول گردد.

به این ترتیب Foley بر نظرات دائر بر آزادی اقتصادی و محدود ماندن دولت بر وظایف سنتی خود پای می فشارد و این وظایف را به طور عمده شامل دو بخش می داند: یکی حفظ نظم و آرامش در جامعه و جلوگیری از تجاوزات داخلی و خارجی تا فعالیت افراد و مؤسسات در متن آن به آرامی و سهولت جریان یابد، و دیگری فراهم ساختن یک دستگاه مؤثر قضائی جهت رسیدگی و فیصلهٔ اختلافات و دعاوی و اجرای آراء و احکام آن. مداخلهٔ دولت در امور اقتصادی و تجاری و اتخاذ سیاست های اجتماعی با استفاده از ابزار مالیاتی نیز به نظر وی بایستی ترک گردد. این نظرات ضمن این که نشأت گرفته از مشرب فکری نویسنده است، مقدمهٔ لازمی نیز به حساب می آید برای اصلاح مالیاتی مورد نظر وی و همفکرانش. چنان که خواهیم دید کاستن از تعهدات مالی دولت لازمهٔ پیاده کردن نظام مالیاتی یکسان با نرخ واحد خواهد بود. البته بودجه های سرسام آور کنونی بر پایه نظام مالیاتیِ

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

پیشنهادی این گروه امری نزدیک به محال خواهد بود. لذا Foley در عین حال متوجه اشکالات پیاده کردن نظام مورد نظر خود بوده و می گوید: «باید به این نکته هم توجه داشت که در خلال ۶۰۰۰ سال تاریخ ثبت شدهٔ بشری هیچگاه دولت از جهت این بحث به حدّ کمال نرسیده است، یعنی دولتی موجّه و مشروع اما محدود به وظایف و مسئولیت های اصلی خود. به این ترتیب همانند دیوژن که در پی یافتن انسان شریف بود[1]، جستجوی ما هم برای نیل به یک نظام منصفانه مالیاتی ... ادامه خواهد یافت».

انواع مالیات ها در جهان امروز

Foley طرفدار مالیات یکسان و تک نرخی است که مالیات ساده ای است و طبعاً با تعدد مالیات ها مخالف است و به همین جهت تحت عنوان فوق کثرت مالیات های موجود را شدیداً به باد انتقاد گرفته و می گوید: انواع مالیات ها ابداع می شوند و تا جایی که قوهٔ تخیّل یا استعداد بشری اجازه می دهد رو به گسترش است. ظرف دویست سالی که از تاریخ آمریکا می گذرد، مردم شاهد انبوه مالیات ها به اشکال مختلف بوده اند: مالیات بر درآمد خالص به نرخ های تصاعدی در سطح ملی و محلی، حق تمبر پروانه ها، اجازه های کسب و نظایر آنها که از سوی ایالات وضع و اخذ می گردد، مالیات ایالتی فروش که بر خریدارانِ تمام یا برخی از کالاها اِعمال می گردد. نمایندگان مجلس برای برقراری مالیات بر ارزش افزوده که در اروپا رایج است و بر هر گامی از تولید و توزیع تعلق می گیرد، جار و جنجال برپا می کنند. ماترک خالص شهروندانِ متوفی جداگانه مشمول مالیات – هم در سطح فدرال و هم از سوی دولت های محلی (و گاهی در چند ایالت) - قرار می گیرد که در اینجا نیز با نرخ های تصاعدی همراه است. مالیاتِ شاهراه ها بر مصرف بنزین اِعمال می شود. حتی هدایا هم بیش از بهای معینی مشمول مالیات تصاعدی است. اموال غیر منقول دستخوش انواع و اقسام تشریفات هستند و در سطح ایالتی و محلی مشمول بار مالیاتیِ خارج از تناسبی قرار می گیرند. برخی اجناس لوکس مشمول مالیات های اضافی شناخته می شوند. حقوق گمرکی بر واردات نیز جای خود را دارد. در برخی مناطق اموال شخصی یا کالاها سالی یک بار به منظور تحمیل مالیات مورد ارزیابی قرار می گیرند. «**یک دور تسبیح می توان بر این سلسله افزود چنان که سر آدمی را به دوران خواهد افکند**».

---

[1]. اشاره به همان داستان است که در ادبیات فارسی چنین بیان شده است:

دی شیخ با چراغ همی گشت دور شهر کز دیو و دد ملولم وانسانم آرزوست

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

اشکال مستتر مالیات

نویسنده سپس به شرح مواردی می پردازد که ظاهراً عنوان مالیات در میان نیست، با این حال پرداخت های مربوط، ماهیت مالیاتی دارند. از آن جمله پرداخت های تأمین اجتماعی را ذکر کرده و می گوید در اینجا مالیات تحت نام بیمه استتار می شود، حال آن که این نوع پرداخت ها جنبه اجباری دارند که خود وصف مالیات است و نه بیمه که امری است اختیاری. در مورد مالیات های تکلیفی و مالیات های علی‌الحساب نیز نوعی تحمیل اضافی استتار شده وجود دارد، زیرا بین تاریخ پرداخت این وجوه تا سررسید قانونی مالیات معمولاً یک فاصلهٔ زمانی موجود است که طی آن مؤدی از منافع پول خود محروم می ماند. وجود تورم را هم قطعاً نوعی مالیات می توان به شمار آورد. اطلاق نام مالیات بر آن به این سبب صحیح است که تورّم براثر مداخلهٔ دولت در سیستم بازار به وجود می آید. پادشاهان گذشته این کار را با دستکاری در عیار سکه های زر و سیم انجام می دادند و اکنون دولتِ ما دهه ها است با بودجه های دارای کسری کار می کند و به این طریق بیش از امکانات مالی خود خرج می کند و برای پر کردن فاصله، خروارها دلار کاغذی اضافی به جریان می گذارد.

هرچه پول در گردش از ارزش واقعیِ کالاها و خدمات تولید شده بیشتر باشد، موجودی دلاری اشخاص آبکی تر می شود و قدرت خرید کم تری پیدا می کنند. تورّم یکی از خشن ترین انواع مالیات است، زیرا اولاً به ظاهر برچسب مالیات روی آن نمی زنند و این جنبه را استتار می کنند. ثانیاً تورم اتفاقاً افرادی را تنبیه می کند که اهل قناعت و صرفه جویی هستند. و ثالثاً با این که تورم زائیدهٔ سیاست های دولت است، اما سیاستمداران گناه آن را معمولاً به گردن عوامل دیگری می اندازند و از توجه انتقاد سازندهٔ مردم به علت اصلی قضیه جلوگیری می کنند. نمی توان حالتی را از این غیر منصفانه تر تصور کرد که کارگری با تحمّل هزار نوع مشقّت و محرومیت در طول عمر خود فرضاً ۵۰۰۰۰ دلار صرفه جویی می کند تا در زمان پیری و درماندگی مورد استفاده قرار دهد. سپس در پایان متوجه می شود که ارزش واقعی پول او فقط ۵۰۰۰ دلار سابق است و نه ۵۰۰۰۰ دلار. این حالت عیناً در فاصلهٔ بین خاتمهٔ جنگ جهانی دوم تا اواخر قرن بیستم به عنوان یک واقعیت به وقوع پیوسته است.

موضوع منصفانه بودن – عنوانی کشدار

نویسندهٔ مقالهٔ مورد بحث متوجه بوده است که صفت «منصفانه» از نقاط ضعف نظریه مالیات یکسان و

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

یک نرخی است. اولین نکته ای که در این رابطه به چشم هر ناظری می خورد این است که نظام های مالیاتی کنونی به طور عمده بر اصل توان پرداخت استوار اند، یعنی هرکس از قدرت مالی بیشتری برخوردار است، نسبت بیشتری از بار مالیاتی را بر عهده می گیرد. پیدایش سیستم تصاعدی و چند نرخی مالیاتی بر همین پایه استوار است. بنا بر این بایستی از جهت فکری و استدلالی توجیهی برای منصفانه بودن نظام مالیات یکسان و تک نرخی ارائه داد. از همین رو Foley تحت عنوان فوق قضیه را به این شکل مطرح می کند: از جهت فکری و نظری می توان قائل به این گردید که یک سیستم معقول و منصفانهٔ مالیاتی حائز دو عنصر اساسی خواهد بود. نخست این که هر شهروندی بایستی سهم منصفانهٔ خود از هزینه های دولت را بپردازد و دوم این که دولت باید فقط ارزش های ایجاد شدهٔ واقعی را مشمول مالیات قرار دهد و نه آنچه را که بر اثر تورم به صورت پول بی پشتوانه پدید آمده است.

اما در امر مالیات منصفانه بودن به چه معنی است؟ در درجهٔ اول درآمد مالیاتی باید فقط برای پرداخت هزینه های مجاز یک دولتِ واجد صلاحیت های مشخص و محدود صرف شود. در مرحلهٔ بعدی از آنجا که هر شهروندی از جهت نظری از مزایای خدمات و اقدامات دولت منتفع می گردد، بنا بر این همهٔ آنها باید در مقیاس بالنسبه مشابه با دیگران در تأمین چنان هزینه هایی سهیم شوند. قاعدهٔ اساسی در امر مالیات این است که افرادِ بهره مند از اقدامات دولت هزینهٔ این اقدامات را برعهده گیرند.

طرفداران مالیات تصاعدی می گویند: «از هرکس به تناسب توانائی پرداخت او و به هرکس به نسبت نیازش». به نظر Foley این فرض بر مغلطه و خطاهای گفته شده و ناگفته ای استوار است. از خدمات و اقداماتی که دولت در چارچوب صلاحیت های اصلی خود انجام میدهد، هم پدید آورندگان ارزش ها و هم افراد سهل انگار و غیر فعال یکسان استفاده می کنند. استفادهٔ نهایی از کارهای اصلی دولت ایجاد امنیت شخصی و امکان حلّ اختلافات از طریق مراجع دارای صلاحیت ها و توانایی های لازم است که همگان از آن بهره می گیرند. اصل «توانائی پرداخت» در تحلیل نهایی بر قاعدهٔ « قدرت موجد حقّ است» متکی است، زیرا این امر را توجیه می کند که کسانی متحد شوند و از شخصی آنچه را که تولید کرده است به زور بستانند و در اختیار افراد دیگری قرار دهند. چون این توجیه بی پایه است، اصلِ مبتنی بر آن هم فاقد اعتبار خواهد بود.

به همین سان گرفتن قهریِ پول در ارتباط با برخی از دارایی ها و خریدها بدون آن که جنبهٔ عمومیت داشته باشد با خصلت منصفانه بودن سازگاری ندارد. مثلاً مالیات وضع شده بر املاکِ مسکونی و

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

تجاری همراه با معافیت املاک متعلق به دولت و وابستگانش، تحمیل سنگینی است بر یک گروه از شهروندان در حالی که مابقی از آن معاف اند. کسانی که ملکی ندارند چنین مالیاتی را نمی پردازند و این بویژه در مواردی تشدید می شود که مقولاتی مانند اجاره بها، دستمزدها و قیمت ها تحت کنترل دولت قرار دارند. مالیات بر فروش، مالیات بر اشیاء تجملی و نظایر آنها نیز بر جمعی از مردم تحمیل می شود و دیگران از آن برکنار اند و به این ترتیب جنبهٔ عمومیت ندارد.

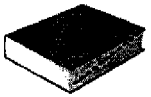
اتلاف منابع

Foley پس از توجیه مسأله انصاف به شرح فوق (که معلوم نیست تا چه حد با برداشت یک فرد بی طرف و فارغ از بستگی های مشربی و مسلکی از مقولهٔ انصاف و عدالت سازگار باشد) به یکی از نقاط ضعف بسیار مهمِ نظام کنونی مالیاتی حمله می برد که اتفاقاً می تواند در رابطه مستقیم با گستردگی و تنوع مالیاتی تلقی گردد. وی می گوید: گذشته از موارد اساسی و فراگیر غیر منصفانه بودن، نظام های نوین مالیاتی دچار عدم کارآیی کلی بوده و سبب هدر دادن منابعِ کمیاب نیز می گردند. میزان عظیمی از انرژی انسانی که می تواند در خدمت کارهای خلاقه قرار گیرد صرف بجا آوردن الزامات غیر منطقی و غیر ضروری می گردد که به موجب مقررات مختلف بر عهدهٔ مؤدیان مقرر است. دستگاه های مختلف دولتی خود انبوهی از کارکنان را به خدمت می گیرند که به کار نوشتن، تعبیر و تفسیر و کشف رمز مقررات مالیاتی بپردازند. مقرراتی که آنقدر گوناگون و وسیع هستند که تسلط بر همهٔ آنها از عهدهٔ هر بشری خارج است. همین سازمان ها ماموران اجرائی زیادی را هم در خدمت دارند که همّ خود را صرف به اجرا درآوردن مقرراتی می کنند که به نحو غیر لازمی پیچیده و بغرنج هستند.

از سوی دیگر مؤدیان نیز باید وقت و انرژی عظیمی را برای تسلط بر قوانین و مقررات و اجرای دستورالعمل ها و غیره صرف کنند که می توانست مصروف کارهای خلاقه ایشان شود. آخر، وقت و انرژی انسان مولد ترین و گرانبها ترین منابع کمیابِ ما به شمار می روند که باید صرف کارهای عالی تری شوند. همچنین مؤدیان باید سپاهی قابل اعتماد از حسابداران خبره، متخصصان مالیاتی، وکلا، دفترداران، کارکنان دفتری و نظایر آنها را گرد آورند تا بتوانند کلاف سر در گمِ قوانین و مقررات و دستورالعمل هایی را به مرحلهٔ اجراء درآورند که وجود آنها چهرهٔ معقول عدالت را خدشه دار کرده است. این هزینه ها از جهت اقتصادی و هدر دادن منابع انصافاً بهای سنگینی هستند که بخاطر معایب

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

نظام مالیاتی کنونی باید پرداخت شود. (آنگاه Foley به ارائه راه حل می پردازد و در این زمینه مباحثی را مطرح می کند که در شماره آینده مجله به آنها خواهیم پرداخت)



هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر

مرجعی فوق العاده برای رسیدگی به دعاوی مالیاتی

م. ت. همدانی

آئین دارسی مالیاتی ایران مانند سایر کشورهای جهان مراجع دادخواهی معینی را برای کسانی که مدعی وقوع بی قانونی و اجحافی هستند پیش بینی کرده است. این مراجع را می توان از جهتی به دو نوع منقسم ساخت. نخست مراجع عادی که در محدودهٔ قانون مالیاتی به طور عمده مشتمل بر هیأت های حل اختلاف مالیاتی و شورای عالی مالیاتی هستند (دیوان عدالت اداری صلاحیت خود را از قوانین غیر مالیاتی اخذ می نماید). دوم مرجعی فوق العاده به نام هیأت سه نفری موضوع ماده ۲۵۱ مکرر قانون مالیات های مستقیم که همین نوع ثانی موضوع بحث ما در این نوشتار است. مبنای قانونی کار هیأت در چارچوب ماده مذکور معین شده است که طبعاً مایه بحث را تشکیل خواهد داد، اما علاوه بر آن دستورالعمل وزارتی جدیدی نیز در نیمه دوم دیماه گذشته در تبیین موضوع و نحوهٔ عمل به آن صادر گردیده است که با توجه به اختیار وزارت مقرر در ماده ۲۵۱ مکرر به عنوان مکمّلِ مطلب مورد توجه و استناد قرار خواهد گرفت. برای ساده کردن موضوع، ابتدا متن ماده ۲۵۱ مکرر را عیناً نقل می کنیم و سپس مفاد آن را به اجزاء متشکّله اش تجزیه می کنیم و هر یک را به ترتیب مورد بررسی قرار می دهیم. متن ماده چنین است:

«در مورد مالیات های قطعی موضوع این قانون و مالیات های غیر مستقیم که در مرجع دیگری قابل طرح نباشد و به ادعای غیر عادلانه بودن مالیات مستنداً به مدارک و دلایل کافی از طرف مؤدی شکایت و تقاضای تجدید رسیدگی شود وزیر اموراقتصادی و دارایی می تواند پروندهٔ امر را به هیأتی مرکب از سه نفر به انتخاب خود جهت رسیدگی ارجاع نماید. رای هیأت به اکثریت آراء قطعی و لازم‌الاجراء می‌باشد ... »

چنان که می بینیم ماده ۲۵۱ مکرر شرایط متعددی برای استفاده از این شیوهٔ دادخواهی مقرر داشته است و این تعدد شرایط از طبیعت طریقهٔ مورد بحث نشأت می گیرد که خود راهکاری است فوق العاده و خارج از جریان

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

عادی امور. شرایط و اجزاء زیر از ماده یادشده قابل ذکر اند:

الف. موضوع دعوی

ماده ۲۵۱ مکرر سخن را از مالیات های معینی آغاز می کند و دلالت روشن دارد بر این که طریقهٔ دادرسی مورد نظر باید به چنین مالیات هایی مرتبط باشد. بر اساس این دلالت صریح دو رشته مالیات می توانند موضوع دعوی را تشکیل دهند:

۱. مالیات های قطعی موضوع قانون مالیات های مستقیم – بنا بر این دعوی باید راجع به مالیات‌هایی باشد مانند مالیات بر ارث، حق تمبر، مالیات بر درآمد املاک، کشاورزی، حقوق، مشاغل، اشخاص حقوقی، اتفاقی. البته برخی موارد خاص هم که در خلال سایر مواد همین قانون ذکر شده اند با وجود جای نداشتن در یکی از فصول مختصِّ انواع چندگانهٔ مذکور، باز می توانند موضوع دعوی بر اساس ماده ۲۵۱ مکرر قرار گیرند. از آن جمله می توان از مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام، حق تقدم سهام و سهم‌الشرکه و اندوخته صرف سهام نام برد که ضمن تبصره های ماده ۱۴۳ قانون مالیات های مستقیم از آنها نام برده شده است.

۲. مالیات های غیر مستقیم – انواع مالیات های غیر مستقیمی که در حال حاضر برقرار اند، می‌توانند موضوع دعوی[1] بر اساس ماده ۲۵۱ مکرر قرار گیرند. هم اکنون لایحهٔ مالیات بر ارزش افزوده در دست بررسیِ قانونگذاری است. در صورت تصویب و اجرا شدن، همین حکم نسبت به مالیات بر ارزش افزوده هم جاری خواهد بود، مگر این که خلاف آن تصریح شود.

بر اساس آنچه گفته شد مواردی خارج از دو مورد فوق علی‌القاعده قابل طرح در محضر هیأت سه نفری موضوع ماده ۲۵۱ مکرر نخواهند بود. از آن جمله می توان مواردی نظیر برخی از عوارض، مالیات بر واردات، سود بازرگانی و هر مورد مشابه دیگری را نام برد که مبتنی بر مقرراتی خارج از قانون مالیات های مستقیم قوت اجرایی پیدا کرده اند، مگر این که بتوان وصف غیر مستقیم را بر آن ها صادق دانست.

روی دیگر سکّه مقولات غیر مالیاتی هستند که بنا به سببی در متن قانون مالیات های مستقیم گنجانیده شده و به موجب همین قانون تحت دادرسی و صدور رای از سوی مراجع مالیاتی قرار می گیرند. نمونهٔ آن مورد مذکور در ماده ۲۱۶ قانون مالیاتی به شرح زیر است:

«مرجع رسیدگی به شکایات ناشی از اقدامات اجرایی راجع به مطالبات دولت از اشخاص اعم از حقیقی یا حقوقی که طبق مقررات اجرایی مالیات ها قابل مطالبه و وصول می باشد، هیأت حل اختلاف مالیاتی خواهد بود. به شکایات مزبور به فوریت و خارج از نوبت رسیدگی و رای صادر خواهد شد. رای صادره قطعی و لازم‌الاجراست».

موضوع این شکایات مطالبات غیر مالیاتی است و ماده ۲۵۱ مکرر دامنهٔ تسرّی خود را به «مالیات‌ها» محدود کرده است و بر این پایه امکان طرح دادخواهی از این دسته از آراء هیأت حل اختلاف در مرجع فوق العاده موضوع ماده ۲۵۱ مکرر منتفی به نظر می رسد. با این وصف ضمن بند ۲ دستورالعمل وزارتی که بالا تر به آن اشاره کردیم مورد مربوط به ماده ۲۱۶ فوق هم در ردیف مواردی ذکرشده است که می تواند تحت شرایطی موضوع رسیدگی مجدد بر اساس ماده ۲۵۱ مکرر قرار گیرد و این مطلب نظر به توضیحاتی که داده شد قابل تأمل خواهد بود. اما نکته دیگری نیز در اینجا مطرح است و آن این که هرچند اصل ماده ۲۱۶ به مالیات ارتباطی ندارد، اما دو تبصرهٔ ذیل آن هر دو جنبهٔ مالیاتی دارند و اتفاقاً هر دو متضمن رای هیأت حل اختلاف نسبت به شکایات اجرایی به ترتیب در رابطه با مالیات های مستقیم و غیر مستقیم هستند. لذا این سئوال پیش

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

می آید که آیا منظور تبصره های یک و دو ماده ۲۱۶ بوده است که بجای آن اشتباهاً از اصل ماده ۲۱۶ نام برده شده است؟ اگر پاسخ مثبت باشد، ابهام مربوط برطرف خواهد شد، ولی در این صورت بهتر خواهد بود که موضوع در متن دستورالعمل قید شود.

ب. قطعیت مالیات

ماده ۲۵۱ مکرر در مورد مالیات های مستقیمی که موضوع دادخواهی قرار می گیرند شرط قطعی بودن را مطرح کرده است. در اینجا شرط قطعی بودن متوجه مالیات است و لازمهٔ قطعی شدن این نیست که حتماً کار به طرح اختلاف و صدور رأی از مراجع رسیدگی به دعاوی مالیاتی کشیده شده باشد. به عبارت دیگر قطعی شدن مالیات با صدور رای قطعی ملازمه ندارد و بلکه احتمال قطعیت آن بر اثر عدم شکایت ذینفع و دنبال نکردن قضیه اختلاف نیز وجود دارد.

ج. عدم قابلیتِ طرح در مراجع دیگر

ماده ۲۵۱ مکرر ضمناً شرط کرده است که دعوای مربوط در مراجع دیگری قابل طرح نباشد. در این خصوص نکاتی زیر قابل دکر اند:

۱. آیا شرط مذکور در واقع بیان وصف مالیات قطعی است یا خود شرط جداگانه ای به شمار می رود؟ به عبارت دیگر آیا قانون می خواهد با ذکر این شرط منظور خود از مالیات قطعی را بیان کند یا نه؟ به نظر می رسد پاسخ به این سئوال منفی باشد. دلیل سادهٔ آن این که فرضاً آراء قطعی هیأت های حل اختلاف مالیاتی در شورای علی مالیاتی قابل طرح است. قطعی بودن بارها در متن قانون با وصف لازم‌الاجراء همراه شده است. به عنوان نمونه به تبصره یک ماده ۲۴۴، خود ماده ۲۵۱ مکرر و ماده ۲۵۷ رجوع شود که همه جا وصف لازم‌الاجراء به انبال اصطلاح قطعی آمده است. مفاد دستورالعمل وزارتی از این جهت خاص چندان روشن نیست. فرضاً ضمن بند یک آن فقط شرط قابل طرح نبودن در مراجع دیگر ذکر شده است و به قطعی بودن مالیات به عنوان شرط جداگانه ای اشاره نشده است. آیا منظور این است که این هر دو به یک معنی است و مالیات قطعی آن است که در مراجع دیگری قابل طر ح نباشد؟ دستورالعمل از این جهت مبهم به نظر می رسد ولی اگر چنان باشد یعنی دو شرط مذکور به یک معنی گرفته شده باشند در مواردی ممکن است نتیجه عملی متفاوتی به دست آید.

۲. ترکیب «مراجع» دیگر در متن ماده ۲۵۱ مکرر به نحو اطلاق به کار برده شده است و به این ترتیب لا اقل هیأت های حل اختلاف مالیاتی و شورای عالی مالیاتی را دربر می گیرد. البته منطقاً می توان گفت که در رابطه با شورای عالی مالیاتی موضوع وقتی مورد پیدا می کند که ادعای مدعی نوعاً مسائل شکلی و غیر ماهوی را دربر گیرد به نحوی که متضمّن نقض قوانین و مقررات یا ادعای نقص رسیدگی باشد زیرا با توجه به تصریح بند ۴ ماده ۲۵۵ قانون مالیات های مستقیم صلاحیت شورای عالی مالیاتی به این گونه مسائل محدود می شود و نمی تواند در ماهیت امور وارد شود. اما آیا دیوان عدالت اداری را نیز می توان به عنوان یکی از «مراجع دیگر» تلقی کرد؟ آنچه از روح کلی ماده ۲۵۱ مکرر و نیز دستورالعمل وزارتی بر می آید، تصور نمی رود بتوان پاسخ مثبت به این پرسش را توجیه کرد.

د. ادعای غیر عادلانه بودن مالیات

غیر عادلانه بودن مالیات را به یک اعتبار می توان به معنی مالیات تعیین شده بدون توجه به حقایق و فاکت های قضیه از یک سو و عدم رعایت مقررات ماهوی و شکلی قانون از سوی دیگر دانست. فرضاً اگر درآمد تشخیص شده برای مؤدی بیش از حدّ واقع بوده باشد و

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

یا هرگونه مقررات مربوط به رسیدگی و تعیین مالیات نادیده گرفته شده باشد، می توان مورد را مصداق خروج از عدالت دانست. ولی کاربرد عبارت غیر عادلانه بودن مالیات بجای عدم رعایت و تخلف از قانون امکان تعبیر وسیع تری از این حکم ماده ۲۵۱ مکرر را پدید می آورد. به عبارت دیگر ممکن است حالاتی پیش آید که تخلفی از قانون را نتوان یافت و با این حال وقوع بی عدالتی را بتوان احساس نمود. به عنوان مثال احتمال دارد که مؤدی از وضع پرونده مالیاتی خود غافل مانده و مهلت مدافعه در برابر برگ تشخیص را نیافته است و زمان گذشته و فرصت اعتراض منقضی گشته است. از طرفی مبالغ معتنابهی جریمه نیز به وی تعلق گرفته است و اینک راه شکایت هم بر وی مسدود شده است. در این مثال شاید نتوان انحراف از قانون را جستجو نمود اما وقوع بیعدالتی را می توان احساس کرد.[1] این بحث بویژه از آن رو اهمیت پیدا می کند که پاره ای از تشریفات قانون به آسانی قابل دور زدن و صورت سازی هستند، اما می توانند تأثیر مهمی در سرنوشت اشخاص برجای گذارند. نمونهٔ آن مقررات راجع به ابلاغ اوراق مالیاتی است که ممکن است چنان که باید مورد رعایت قرار نگیرند، حال آن که ظاهر امر وقوع ابلاغ قانونی را حکایت نماید. حقیقت قابل توجه دیگر ناآگاهی برخی از مؤدیان از قوانین و جزئیات مربوط به فرایند ابلاغ و دادرسی مالیاتی و غیره است که ممکن است فرصت و امکان احقاق حق را از ایشان بگیرد و به بی عدالتی در حق آنان منجر شود، ضمن این که به ظاهر تخطی از قوانین مربوط انجام نشده است. مجموعهٔ این ملاحظات ایجاب می کند که عدالت را در این مقام وسیع تر از صرف ا نطباق مسائل و فرایند ها با مقررات بگیریم و به همان مفهوم عدالت کلی و طبیعی تلقی نماییم. این نکته را هم نباید فراموش کرد که ادعای غیر عادلانه بودن مالیات باید ابتداءاً از سوی شاکی مطرح شود که این نکته مستنبط از حکم ماده ۲۵۱ مکرراست.

هـ. وجود مدارک و دلایل کافی

به موجب ماده ۲۵۱ مکرر شاکی باید شکایت خود را مستندا به مدارک و دلایل کافی ابراز دارد. البته این که ادعا و شکایت باید مبتنی بر دلایل و مدارک کافی باشد امر تازه ای نیست و در هر دعوایی باید ادلّه لازم اقامه گردد. اما سبب تأکید خاص بر روی چنین مطلبِ بدیهی این است که در همان بادی نظر و قبل از آن که رسیدگی شروع شود بایستی حدّ اقلِ شواهد و دلایل لازم همراه شکایت باشد تا در آغاز کار اجمالاً استحکام ادعای مدعی روشن باشد و به این نحو از تجمّع شکایاتِ بی محتوا و ضعیف در این مرجع جلوگیری شود تا بتواند خصلت فوق العاده و استثنائی خود را حفظ کند. مفاد دستورالعمل وزارتی نیز در چند موضع مؤید همین نکته است (قسمت ثانیاً از بند ۱، بند ۴، بند۵ و بند ۶).

و. تجدید رسیدگی

ضمن ماده ۲۵۱ مکرر شاکی می بایستی تقاضای تجدید

---

۱. این همان احساس است که طرفداران حقوق طبیعی روی آن تکیه می کنند. به نظر آنان قوانین موضوعه مخلوق آدمی است و در مقابل آن اصولی هستند که بالذّاته و خارج از ارادهٔ انسان وجود دارند و ملاک عدالت و حق واقعی را تشکیل می دهند. چه بسا اتفاق می افتد که همهٔ مادر بارهٔ قوانین وضع شده از سوی بشر داوری می کنیم و می گوییم فلان قانون ظالمانه است. به نظر طرفداران حقوق طبیعی این همان توجه ناخودآگاه به وجود اصول عدالت طبیعی است که قوانین موضوعه ممکن است با آن تطبیق داشته یا نداشته باشند.

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

رسیدگی مطرح سازد. عنوان «تجدید رسیدگی» را می توان شامل رسیدگی به ماهیت پرونده مالیاتی دانست. این به آن معنی است که حتی اگر شکایت مدعی به طور عمده متوجه ایرادات شکلی و نقض قانون باشد، به هر حال در نهایت بایستی پرونده مالیاتی از نو مورد رسیدگی قرار گرفته و حکم در ماهیت امر صادر شود.

ز. اختیارات وزیر امور اقتصادی و دارایی

قانون مالیاتی برای آن که این طریقه رسیدگی به شکایات جنبهٔ استثنایی و فوق العادهٔ خود را حفظ کند و از تراکم دعاوی در آن جلوگیری شود، پس از ذکر همهٔ شرایط و محکم کاری های یادشده، باز هم در نهایت اخذ تصمیم را بر عهدهٔ وزیر امور اقتصادی و دارایی نهاده است. این شرط اخیر خارج از شروط قبلی و علاوه بر آنها مورد نظر قانونگذار است و موضوع به مصلحت‌بینیِ عالی ترین مقام وزارتخانه محول گردیده است. انتخاب اعضای هیأت نیز به همین مقام محول شده است تا کسانی برگزیده شوند که بتوانند هم این مصلحت ها و هم مسائل شکلی و ماهوی قانون را در نظر بگیرند و هم این که استعداد تشخیص عدالت به معنای طبیعی آن (صرف نظر از عادات حاصل از کار قانونی روزمرّه) را داشته باشند. نکتهٔ اخیر از حیث فلسفهٔ کلیِ ماده ۲۵۱ مکرر حائز اهمیت ویژه ای است.

ح. نکاتی در رابطه با دستورالعمل وزارتی

ضمن بند «ب» این مقاله گفتیم که از مفاد دستورالعمل وزارتی نوعی تقسیم بندی در مورد انواع شکایاتِ اقامه شده استنباط می گردد. البته این فقط یک استنباط است و مستقیماً شکایات قابل طرح دسته بندی نشده اند. به این منظور نخست قسمت هایی از دستورالعمل را که مبنای چنین استنباطی است نقل می کنیم.

قسمت «ثانیا» از بند یک دستورالعمل: «**پس از قطعیت یافتن آن مؤدی هنوز نسبت به رای نهایی معترض بوده و الزاماً برای اعتراض خود دلیل و مدارک قابل ارائه داشته باشد**». در اینجا اشاره به حالتی است که مؤدی قبلاً به مراجع رسیدگی به دعاوی مالیاتی رجوع کرده و رای نهایی نسبت به دعوای وی صادر شده است. با توجه به کاربرد اصطلاح «نهایی» می توان حکم این بند از دستورالعمل را، هم شامل رای هیأت حل اختلاف دانست، بی آن که به شورای عالی مالیاتی مراجعه شده باشد و هم موردی که پس از صدور رای هیأت حل اختلاف، قضیه در شورای عالی مالیاتی نیز مطرح گردیده و به صدور رای از آن شورا منجر شده است که حالت اخیر باز شامل دو حالت خواهد بود، یکی این که رای شورا به سود مؤدی نبوده و قضیه در همین مرحله خاتمه یافته است و دیگر حالتی که رای مورد شکایت از طرف شورای عالی مالیاتی نقض شده و پرونده امر مجدداً در هیأت حل اختلاف مورد رسیدگی قرار گرفته و به صدور رای تازه منجر گردیده است و با وجود این مؤدی مدعی عدم احراز عدالت است و به مرجع ماده ۲۵۱ مکرر متوسل می شود.

بند ۲ دستورالعمل وزارتی: «**در مواردی که شکوائیه های واصل مربوط به مؤدیان مالیاتی است که مطابق مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ و نیز تبصره ۵ ماده ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم نسبت به مالیات متعلق توافق یا تمکین نموده اند و یا در مواردی که پس از صدور رای مراجع مالیاتی موضوع مواد ۳۷، ۲۱۶، تبصره ماده ۱۵۷ و ۲۵۱ آن قانون معترض می باشند می بایست ضمن ارائه دلایل و مدارکی که با معاذیر موجه در مراحل قبلی قابل ارائه و یا در دسترس نبوده، تقاضای رسیدگی نمایند**».

چنان که دیده می شود بند ۲ مذکور چندین مورد مختلف را شامل می باشد که همهٔ آنها مشمول حکم واحدی قرار گرفته اند. حکم مذکور این است که شاکیان

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

بایستی مدارک و دلایل جدید ارائه کنند و ثابت کنند که این مدارک و دلایل جدید در مراحل قبلی یا در دسترس نبوده اند و یا این که به جهاتی در آن مراحل قابل ارائه نبوده اند. به عبارت دیگر مشمولان بند ۲ دستورالعمل وزارتی در دعوای خود نمی توانند صرفاً به محتویات پرونده استناد کنند و بلکه برای اثبات حقانیت خود باید ادلّه جدیدی ارائه کنند که قبلاً مطرح نشده بوده است. این در واقع یک شرط اضافی است که گروه های مذکور در بند ۲ دستورالعمل را دربر می گیرد. با توجه به همین خصوصیت و توجه به دو قسمتی که فوقاً نقل شد (قسمت ثانیاً از بند ۱ و عین بند ۲) می توان نتیجه گرفت که از نظر دستورالعمل وزارتی طرح کنندگان دعاوی موضوع ماده ۲۵۱ مکرر به دو دسته کلی تقسیم میشوند. اول گروه های مذکور در بند ۲ که ناگزیر به اقامه دلایل جدید هستند و دوم باقی شاکیان که از این گروه ها خارج اند و الزامِ ارائه دلایل جدید شامل ایشان نمی باشد. با توجه به اختیارات مقام وزارت امور اقتصادی و دارایی تحت ماده ۲۵۱ مکرر مبتنی بر دارا بودن حق اخذ تصمیم نهایی در این باب، تقسیم بندی فوق و برقراری الزامی که از آن نام بردیم قانوناً قابل توجیه خواهد بود.

ط. گروه های موضوع بند ۲ دستورالعمل

بند ۲ دستورالعمل خود شامل دو دسته از مؤدیان می باشد:

۱. مؤدیانی که به نحوی نسبت به مالیات متعلق توافق یا تمکین کرده اند. در این باب به مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ از یک سو و تبصره ماده ۱۰۰ از سوی دیگر اشاره شده است و به این ترتیب شامل مؤدیان زیر می گردد:

یکم. مؤدیانی که پس از ابلاغ برگ تشخیص ظرف سی روز به اداره امور مالیاتی مراجعه کرده و از طریق مکانیزم پیش بینی شده در این ماده بر سر میزان مالیات توافق کرده اند.

دوم. مؤدیانی که ظرف همان مدت قبولی خود را نسبت به مالیات موضوع برگ تشخیص کتباً به اداره امور مالیاتی اعلام داشته اند.

سوم. مؤدیانی که هرچند سخنی از قبولی یا عدم قبولی به میان نیاورده اند، ولی به هر حال عملاً مالیات موضوع برگ تشخیص را پرداخت کرده اند یا ترتیب پرداخت آن را داده اند. این مورد را در واقع می توان مصداق تمکین دانست.

چهارم. مؤدیان موضوع تبصره ۵ ماده ۱۰۰ – به موجب این تبصره سازمان امور مالیاتی می تواند در مورد بعضی از منابعِ فصل مالیات بر درآمد مشاغل، مالیات مؤدیان مشمول بند «ج» ماده ۹۵ را با نظر اتحادیه مربوط تعیین کند. مالیات تعیین شده قطعی به حساب می آید. بند ۲ دستورالعمل وزارتی این مورد را نیز مصداق قبول یا تمکین از سوی مؤدی دانسته است که شاید اصطلاح دوم مناسبت بیشتری با آن داشته باشد.

قبل از آن که باقی گروه های بند ۲ دستورالعمل را بررسی کنیم، در همین مقام قابل ذکر می داند که به این ترتیب از نظر دستورالعمل وزارتی نیز قطعیت مالیات اعم از این دانسته شده است که از مراحلی نظیر هیأت حل اختلاف و شورای عالی مالیاتی عبور کرده باشد و یا در مراحل اولیه و قبل از طرح در این مراجع قطعی شده باشد، زیرا اگر غیر از این بودموارد فوق قابل طرح در مرجعِ موضوع ماده ۲۵۱ مکرر شناخته نمی شد.

۲. ورثهٔ متوفّی که در جریان رسیدگی به پروندهٔ مالیات بر ارث مدارک تازه ای ارائه می کنند حاکی از وجود بدهی جدید برای متوفّی[1] یا عدم تعلق برخی دارایی ها به وی که طبعاً موجب کاهش مالیات بر ارث خواهد شد. در این خصوص هیأت حل اختلاف رسیدگی کرده و رای صادر می کند (ماده ۳۷). در اینجا نیز دستورالعمل وزارتی ارائه مدارک جدید را لازم دانسته است تا بتوان از رای

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

هیأت حل اختلاف به مرجع ماده ۲۵۱ مکرر شکایت برد. مفهوم این حکم دستورالعمل را در رابطه با مورد فوق می توان چنین تعبیر کرد که منظور ارائه مدارک جدیدی است که پس از صدور رای هیأت حل اختلاف، حاکی از بدهی های اضافی برای متوفّی یا عدم تعلق دارایی های جدید به وی، به دست آمده است (و نه مدارک جدیدی که قبلاً به هیأت ارائه شده بود).

۳. مورد مربوط به ماده ۲۱۶ – در این خصوص قبلاً ضمن بند «الف» همین مقاله توضیح داده شده بود.

٤. مورد مربوط به ماده ۱۵۷ – این ماده راجع به حالتی است که مالیات از غیر مؤدی مطالبه شده است. در آن صورت ادعای مربوط به این امر از سوی هیأت حل اختلاف مالیاتی رسیدگی می گردد و بر اساس رای آن عمل می شود. اگر از این رای بر اساس ماده ۲۵۱ مکرر دادخواهی شود، آنگاه طبق دستورالعمل وزارتی ارائه مدارک و دلایل جدیدی لازم خواهد بود که در مرحله رسیدگیِ هیأت مطرح نشده بود.

۵. مورد مربوط به ماده ۲۵۱ – ماده ۲۵۱ حکم کلی راجع به امکان شکایت از آراء هیأت حل اختلاف در شورای عالی مالیاتی را دربر دارد که باید به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی مطرح شود. اکنون بند ۲ دستورالعمل وزارتی می گوید اگر پس از صدور رای بر اساس این ماده، مؤدی معترض باشد بایستی دلایل و مدارک جدید اقامه کند. رایی که بر اساس ماده ۲۵۱ صادر می شود در درجه اول همان رای شورای عالی مالیاتی است که به فرض شکایت مؤدی را رد می کند و آنگاه او به ماده ۲۵۱ مکرر متوسل می شود. در درجهٔ بعدی حالتی مطرح است که شورا رای هیأت حل اختلافِ مربوط را نقض می کند و قضیه از سوی هیأت حل اختلاف همعرض مورد تجدید رسیدگی قرار می گیرد و رأیی صادر می شود که مورد رضایت مؤدی نیست و او برای دادخواهی متوسل به ماده ۲۵۱ مکرر می گردد. در هر دو حالت طبق بند ۲ دستورالعمل وزارتی مؤدی باید مدارک و دلایل تازه مطرح سازد و نمی تواند صرفاً به محتویات پرونده استناد کند.

در پایان بحثِ راجع به تقسیم بندی های قابل استنباط از دستورالعمل وزارتی نتایج کلی زیر را بار دیگر مطرح می سازد:

یکم. از نظر ماده ۲۵۱ مکرر و نیز دستورالعمل وزارتی قطعیت مالیات که ضمن ماده مذکور ذکر شده است جنبه عام دارد، یعنی هم مواردی را دربر می گیرد که قبلاً شکایت مالیاتی در مراجع دادخواهی نظیر هیأت حل اختلاف و شورای عالی مالیاتی مطرح گردیده و به صدور رای منتهی شده باشد و یا این که به سبب حالاتی دیگر مانند تمکین مؤدی و عدم اعتراض او قطعیت مالیات حاصل شده باشد و در نتیجه در هر دو حالت شکایت قابل طرح در مرجع موضوع ماده ۲۵۱ مکرر خواهد بود.

دوم. اما بر اساس بند ۲ دستورالعمل وزارتی شکایات مطروحه به دو دسته تقسیم شده اند. نخست مواردی که ارائه دلایل و مدارک جدید ضرور دانسته شده است و دوم مواردی که از این شرط اضافی معاف اند. چون موارد نخست یک یک برشمرده شده اند، پس آنچه می ماند مشمول حالت دوم خواهد بود. و بالاخره ذکر یک نکته را شایسته می داند و آن این که در مقالهٔ حاضر (مانند سایر مقالات) مطالب بیان شده استنباط نویسنده و نظر شخصی او است که طبعاً می تواند مورد نقد قرار گیرد. **(موادی از دستورالعمل وزارتیِ مورد بحث در بخش مقررات مالیاتی در خاتمه قسمت فارسی همین شماره از مجله نقل شده است).**

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

الحاقیه قانون تنظیم

و بحثی پیرامون ماده ۶۶ آن

م. الوندکوهی

در سال ۱۳۸۰ مقرراتی به تصویب رسید به نام «قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت» که از آن پس هرازگاهی مواد جدیدی به آن افزوده شده و دستخوش تجدید نظرهایی قرار می گیرد. در مجموع می‌توان این رشته از مقررات را پدیده ای نوین در تاریخ قانونگذاری کشور به شمار آورد و به سبب همین الحاقات و تغییرات مستمر، آن را در ردیف قوانین دوره ای نظیر قوانین برنامه و تبصره های سالانهٔ قانون بودجه کل کشور قرارداد. بویژه شباهت آن با قوانین سنواتی بودجه بسیار زیاد است، زیرا به طور عمده مقررات هزینه ای را دربر دارد و نام آن هم گویای همین مطلب است. اما باز هم مانند همان تبصره های قوانین بودجه در اینجا نیز علاوه بر مطالب هزینه ای و مالی به معنای اخصّ کلمه، انواع و اقسام مسائل مملکتی مورد تقنین قرار می گیرد. از آن جمله است امور مربوط به صادرات و واردات، اشتغال، آموزش و پرورش، تحصیلات عالیه، فناوری، گردشگری، امور گمرکی، قاچاق کالا، میراث فرهنگی، انرژی و غیره که ضمن مواد این رشته از قوانین گنجانیده می شود (بخاطر سهولت کار از قوانین مورد بحث اختصاراً تحت عنوان «قوانین تنظیم» یاد می کنیم).

از بین مسائل و موارد فوق امر مالیات نیز غالباً در این گروه از مقررات برای خود جایی دارد و همانند قوانین بودجه چند حکم مالیاتی هم در متن قوانین تنظیم گنجانیده می شود، نهایت این که در این مورد — و سایر موارد مندرج در این قوانین — مقررات مصوب جنبهٔ ثابت و پایدار پیدا می کنند، حال آن که تبصره‌های قانون بودجه به حکم ماهیت خود خاص دوره های یک ساله هستند. با توجه به این خصلت باید گفت که قوانین تنظیم در موارد مالیاتی همانند قانون مالیات های مستقیم عمل می کنند و در واقع مصوبات آنها در مقام تغییر و اصلاح قانون مالیاتی کشور هستند.

بحث ما روی آخرین الحاقیه قانون تنظیم تحت عنوان «قانون الحاق موادی به قانونِ تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت» است که در تاریخ ۸۴/۸/۱۵ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است. ضمن مواد مختلف این الحاقیه برخی مقررات مالیاتی نیز به طور پراکنده گنجانیده شده است. بین آنها ماده ۶۶ از

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

جهاتی که اشاره خواهد شد جلب توجه می نماید و در واقع موضوع اصلی مقاله حاضر را تشکیل می دهد. ذیلاً به بررسی این ماده می پردازیم.

ماده ۶۶

مفاد این ماده را با دقت بیشتری مورد بحث قرار می دهیم و در واقع بحث ما بیشتر روی همین قسمت از الحاقیه قانون تنظیم متمرکز است. متن ماده به شرح زیر است:

«در راستای منظور نمودن معافیت های مالیاتی برای سرمایه گذاری های صنعتی، استثنای مذکور در تبصره ۲ ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۸۰/۱۱/۲۷ حذف و صدور پروانه تأسیس تنها در مواری که برخوردار از معافیت مالیاتی باشد مجاز است»

برای روشن شدن مطلب نخست مفاد ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم و تبصره ۲ آن را بررسی می کنیم. ماده ۱۳۲ نخستین ماده از فصل معافیت های قانون مالیاتی است. به موجب آن: **«درآمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیت های تولیدی و معدنی در واحدهای تولیدی یا معدنی در بخش های تعاونی و خصوصی که از اول سال ۱۳۸۱ به بعد از طرف وزارتخانه های ذیربط برای آنها پروانه بهره برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد می شود، از تاریخ شروع بهره برداری یا استخراج به میزان هشتاد درصد و به مدت چهار سال و در مناطق کمتر توسعه یافته به میزان صد در صد به مدت ۱۰ سال از مالیات موضوع ماده ۱۰۵ این قانون معاف هستند».** منظور از مالیات ماده ۱۰۵ مالیات بر درآمد شرکت ها و سایر اشخاص حقوقی است که نرخ آن ۲۵ درصد است. تبصره ۲ ماده ۱۳۲ تعدادی از مؤسسات را به شرح زیر از معافیت مذکور محروم ساخته است:

«معافیت های موضوع این ماده شامل درآمد واحدهای تولیدی و معدنی مستقر در شعاع یکصد و بیست کیلومتری مرکز تهران و پنجاه کیلومتری مرکز اصفهان و سی کیلومتری مراکز استان ها و شهرهای دارای بیش از سیصد هزار نفر جمعیت بر اساس آخرین سرشماری، به استثنای شهرک های صنعتی استقرار یافته در شعاع سی کیلومتری مراکز استان ها و شهرهای مذکور، نخواهد بود»

پس تبصره ۲ نخست یک رشته از واحدهای تولیدی و معدنی را با توجه به محل وقوع آنها از معافیتِ یادشده مستثنی ساخته است. به عبارت دیگر تنها آن دسته از واحدهای تولیدی و معدنی می توانند از معافیت مذکور استفاده کنند که فاصله آنها با نقاط مشخص شده در تبصره ۲ به ترتیب بیش از ۱۲۰ کیلومتر، ۵۰ کیلومتر و ۳۰ کیلو متر باشد. به این ترتیب استثنایی بر قاعدهٔ معافیت مذکور در ماده ۱۳۲ برقرار شده است.

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

آنگاه در درون این استثناء، استثنای دیگری برقرار شده است و آن مربوط است به واحدهای مستقر در شهرک های صنعتی که در شعاع سی کیلومتری مراکز استانها و شهرهای دارای جمعیت بیش از سیصد هزار نفر برپا شده اند. لذا در تبصره ۲ دو نوع استثناء وجود دارد. یکی موارد استثناء بر معافیت موضوع اصل ماده و دوم استثنایی بر استثنای نخست. اولی را می توانیم استثنای بیرونی و دومی را استثنای درونی بنایم.

قبل از این که به ماده ۶۶ الحاقیه قانون تنظیم مصوب ۸۴/۸/۱۵ رجوع کنیم لازم است یک نکته را تذکر دهیم و آن این که در سال ۱۳۸۲ دامنهٔ شمول استثنای درونیِ مذکور به موجب مرحلهٔ دیگری از قانون تنظیم ، یعنی ماده ۶ الحاقیه قانون تنظیم مصوب ۸۲/۵/۲۶، افزوده شد و این استثنای درونی «واحدهای تولیدی فنّاوری اطلاعات با تأیید وزارتخانه های ذیربط» را نیز دربر گرفت. به عبارت دیگر تبصره ۲ ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم به موجب الحاقیه سال ۸۲ قانون تنظیم با افزودن عبارتی به شرح فوق مورد تجدید نظر قرار گرفت. به این نحو استثنای درونی مورد بحث شامل دو دسته از مؤسسات می شود: واحدهای تولیدی فنّاوریِ مورد تأیید وزارتخانه های ذیربط و شهرک های صنعتی مستقر در شعاع سی کیلومتری مراکز استانها و شهرک های مذکور در فوق.

اکنون بار دیگر قانون تنظیم سال ۸۴ در همین تبصره مداخله کرده و ماده ۶۶ آن به شرحی که دیدیم گفته است که «استثنای مذکور در تبصره ۲ ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم» حذف می شود. ولی این ماده تعیین نکرده است که منظورش کدام استثناء است؟ استثنای بیرونی یا استثنای درونی؟ بویژه باید به این نکته توجه داشت که استثنای واقعی همان حکم اصلی تبصره ۲ ماده ۱۳۲ است که از آن تحت عنوان «استثنای بیرونی» یاد کردیم و استثای دوم یعنی استثنای درونی در نفس امر و واقعیت قضیه استثناء به شمار نمی رود و در حقیقت بازگشت به حکم اصلی است، به این معنی که موارد مستثنی شده به موجب استثنای درونی در واقع بر می گردند به حکم اصلی ماده ۱۳۲ یعنی برخورداری از معافیت و نه استثنای از آن.

بنا بر این از حیث مفهوم، درک ماده ۶۶ الحاقیه قانون تنظیم با اشکال رو برو می شود و ناچار باید از تفسیر کلمات و عبارات یاری گرفت که از دو نوع دلالت مختلف حکایت دارند. نخست آنچه از عبارت «استثنای مذکور در تبصره ۲» در متن ماده ۶۶ بر می آید. بر این اساس باید سراغ جایی از تبصره ۲ ماده ۱۳۲ رفت که کلمه استثناء «ذکر شده» باشد. کلمه استثناء در تبصره ۲ در رابطه با استثنای دوم یا استثنای درونی ذکر شده است. در صورت توسل به این تفسیر نتیجه این خواهد بود که بگوییم منظور قانونگذار حذف

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

استثنای درونی بوده است و آنگاه عبارت «به استثنای واحدهای تولیدی فنّاوری اطلاعات با تأیید وزارتخانه های ذیربط و شهرک های صنعتی استقرار یافته در شعاع سی کیلومتری مراکز استان ها و شهرهای مذکور» از متن تبصره ۲ حذف خواهد شد و این استثنای درونی از میان خواهد رفت. فلسفهٔ حکم قانون را هم به این شکل می توان تعبیر کرد که قانونگذار می خواهد هرچه بیشتر واحدهای صنعتی و معدنی را از شهرهای بزرگ دور نگاهدارد و به شهرهای کوچک و مناطق روستایی سوق دهد و این مطلبی است که فهم آن در شرایط کنونی کشور و در زمینهٔ بحث های جاری مملکتی قابل فهم و توجیه است.

تفسیر دوم را با کمک عبارت نخست ماده ۶۶ قانون تنظیم می توان به عمل آورد و آن چنین است: «در راستای منظور نمودن معافیت های مالیاتی برای سرمایه گذاری های صنعتی». این عبارت را می توان حاکی از آن دانست که قانون تنظیم در پی تعمیم معافیت مالیاتی به منظور تشویق ایجاد واحدهای صنعتی است که در چنین صورتی قاعدتاً باید در جهت برداشتن استثنای بیرونیِ تبصره ۲ ماده ۱۳۲ عمل کند و نه رفع استثنای درونی که ماهیتاً به معنی ایجاد محدودیت بیشتر برای صنایع خواهد بود. اگر این تفسیر ثانی را بپذیریم نتیجه این خواهد بود که وجود تبصره ۲ ماده ۱۳۲ بکلی منتفی شناخته شود. آنگاه این پرسش مطرح می شود که آیا بهتر نبود واضح نوشته می شد که برای نیل به چنان مقصودی تبصره ۲ ماده ۱۳۲ کلاً حذف می گردد، تا امکان چنین تفسیرهای متضادی هم باقی نماند؟

نکته هایی از عبارت اخیر ماده ۶۶

چنان که دیدیم در پایان ماده ۶۶ قانون تنظیم آمده است که «صدور پروانه تأسیس تنها در مواردی که برخوردار از معافیت مالیاتی باشد مجاز است». مفهوم این عبارت نیز بسته به قبول یکی از دو تفسیر فوق تفاوت خواهدکرد. اگر تفسیر اول را بپذیریم، باید بگوییم منظور این است که پروانه تأسیس فقط برای آن دسته از واحدهای تولیدی و معدنی صادر خواهد شد که محل استقرار آنها خارج از محدوده های مستثنی شده بموجب تبصره ۲ ماده ۱۳۲ – پس از اصلاح اخیر به شرح فوق – قرار دارد. یعنی به فرض اگر یک واحد تولیدی جدید بخواهد در فاصله ۲۰ کیلومتری از مرکز شهر مشهد دایر شود – ولو این که نقطه مورد نظر در دل یک شهرک صنعتی واقع باشد – برای چنان واحدی پروانه تأسیس صادر نخواهد شد. اما در صورت قبول تفسیر دوم، برای صدور پروانه اساساً تبصره ۲ در نظر گرفته نخواهد شد، زیرا همان گونه که گفتیم تفسیر دوم به معنی کلی حذف تبصره ۲ خواهد بود. آنگاه برای صدور پروانه تطابق واحدهای مورد نظر با مفاد اصل ماده ۱۳۲ درنظر گرفته خواهدشد. در این رابطه نکات زیر قابل ذکر است:

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

اولاً – تنظیم قانون به این شکل، که برای درک مفهوم آن باید به تفسیر و تعبیر و برداشت از قرائن و اوضاع و احوال قضیه پرداخت که تازه آن هم نتایج دوگانه متضادی به شرح فوق به دست می دهد، نکته قابل تأملی است.

ثانیاً – صرف نظر از نحوهٔ تنظیم قانون، مسأله دیگر محلی است که برای ذکر چنان حکمی انتخاب شده است. این عبارت از حیث ماهیت خود حکمی است در محدودهٔ مقررات راجع به نحوهٔ صدور پروانهٔ تأسیس جهت واحدهای تولیدی و صنعتی، یعنی شرطی را تعیین می کند که برای صدور پروانه تأسیس ضرورت دارد. مسلماً این تنها شرط برای صدور چنین پروانه ای نیست و انواع شرایط دیگر نیز وجود دارد که قاعدتاً ضمن مقررات جداگانه ای که مربوط به دستگاه های ذیربط است (مانند وزارت صنایع) گنجانیده شده است. جای عبارت مورد بحث هم ضمن همان مقررات است و نه در یک ماده مالیاتی. این نکته قابل توجه را باید در کنار مطلب دیگری در نظر گرفت و آن استفاده از قانون تنظیم برای اِعمال نظرات و دیدگاه های مالیاتیِ سازمان های متولی صنعت و معدن کشور. قبلاً نیز در سال ۱۳۸۲ همین تبصره ۲ ماده ۱۳۲ از طریق بخش دیگری از قانون تنظیم مورد تغییر قرارگرفته و نه تنها استثنای درونی آن تبصره دست نخورده بود، بلکه بر موارد شمول آن هم افزوده شده بود و اکنون هم وضع به نحوی است که ملاحظه کردیم. قانون تنظیمِ سال ۸۲ همچنین تبصره ۳ ماده ۱۳۸ قانون مالیات های مستقیم را در رابطه با واحدهای صنعتی و معدنی تغییر داده بود. اکنون به شرحی که دیدیم یک تبصره مالیاتی یعنی تبصره ۲ ماده ۱۳۲ وسیلهٔ درج مقررات غیر مالیاتی نیز قرار می گیرد که این هم نکته دیگری است قابل تأمل.

با توجه به آنچه گفته شد جای آن دارد که پرسیده شود آیا سازمان متولی امر مالیات از آغاز در جریان این نوع تغییرات و اصلاحات قانونی قرار داشته است یا خیر. آنچه ممکن است موجب تردید در این باب شود، نحوهٔ غیر تخصصی تدوین ماده ۶۶ قانون تنظیم است که برای جمع و جور کردن و به سامان رسانیدن مفهوم آن باید به انواع ظنّ و گمان و قرائن و حدسیات متوسل گردید. گنجانیدن مسأله غیر مالیاتی در متن ماده مالیاتی نیز که بالا تر به آن توجه دادیم تردید در مشارکت دستگاه مالیاتی را در تدوین مقررات یادشده تقویت می کند.

اما صرف نظر از آنچه گفته شد باید دید پس از همهٔ این سخنان بالاخره تکلیف تبصره ۲ ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم چه می شود. کدام یک از دو برداشتی که در سطور قبل از مفاد ماده ۶۶ الحاقی به قانون تنظیم به عمل آوردیم باید به طور نهایی مورد قبول قرار گیرد؟ اگر برداشت اول را بپذیریم، همان

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

طور که گفتیم نتیجه این خواهد بود که قائل به لزوم حذف عبارت «به استثنای واحدهای تولیدی فنّاوری اطلاعات با تأیید وزارتخانه های ذیربط و شهرک های صنعتی استقرار یافته در شعاع سی کیلومتری مراکز استانها و شهرهای مذکور» از متن تبصره ۲ ماده ۱۳۲ گردیم. و در صورت قبول برداشت دوم تمامی تبصره قابل حذف به نظر می رسد. مجموع داستان و استنتاجاتی به این اندازه مبتنی بر قرائن و حدسیات سابقه چندان مطلوبی را برای آینده پایه گذاری نمی کند.

گفتاری موقت پیرامون

لایحه بودجه سال ۱۳۸۵ کل کشور

محمد توکل

وصف «موقت» را در این مورد از آن رو به کار بردیم که در زمان تنظیم مقالهٔ حاضر (اواسط بهمن ماه ۸۴) لایحه بودجه مراحل اولیه خود را در بررسی های قوهٔ مقننه می گذرانَد و مدت قابل توجهی تا پایان مذاکرات مجلس شورای اسلامی و تصویب نهائی بودجه باقی است. امید است فرصت بررسی قانون مصوب بودجه به نحو اختصار در شماره آینده مجله مالیات به دست آید. (آنچه از متن لایحه بودجه در این مقاله استفاده شده است، برگرفته از سایت سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور در اینترنت است).

ارقام کلی بودجه

بودجه سال ۱۳۸۵ مانند سال های پیش به دو بخش اصلی تقسیم شده است: قسمت اعظم بودجه (اندکی بیش از هفتاد درصد آن) به شرکت های دولتی و بانک ها و مؤسسات انتفاعی وابسته به

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

دولت[1] اختصاص دارد که به ۱/۳۸۶ کادریلیون ریال بالغ می گردد. باقی آن (کم تر از سی درصد) بودجه عمومی دولت مربوط به مجموع تشکیلات دولتی بدون منظور داشتن گروه نخست است. رقم این بخش ۶۲۹ تریلیون ریال است که باز هم حدود ۹/۳ درصد آن، معادل ۵۸/۲ تریلیون ریال برای جبران زیان شرکت های دولتیِ زیانده به گروه اول کمک می شود و آنچه برای گروه دوم می ماند اندکی بیش از ۵۷۰ بریلیون ریال است. اما در همین مقام باید افزود که در مورد گروه نخست رقمی حدود ۶۹ تریلیون ریال تحت عنوان مالیات و سود سهام پیش بینی شده است که عاید بودجه عمومی دولت می شود. نتیجه کلی این است ک در حساب نهایی کل سهم دولت از محل گروه بسیار عظیم اول حدود ۱۰/۸ تریلیون ریال خواهد بود که ۱/۹ درصد از خالص بودجهٔ آن را تشکیل می دهد.

مبلغ ۶۲۹ تریلیون ریال جمع بودجه عمومی دولت از مبالغی به شرح زیر تأمین می شود:

ارقام به: تریلیون ریال	
از محل درآمد ها :	۲۳۹/۵
از محل واگذاری دارایی های سرمایه ای	۱۶۷/۸
از محل واگذاری دارایی های مالی	۱۸۲/۹
از محل درآمدهای اختصاصی دولت	۳۸/۸
جمع	۶۲۹/۰

منظور از واگذاری دارایی های سرمایه ای به طور عمده همان درآمد حاصل از فروش نفت است که از این بابت ۱۶۵/۲ تریلیون ریال در بودجه منظور شده است. عنوان واگذاری دارایی های مالی

---

۱. چنان که از متن لایحه بودجه بر می آید منظور از مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت فقط دو مؤسسه، یعنی سازمان صنایع دفاع و سازمان بنادر و کشتیرانی هستند که برای مجموع آنها قریب ۱۶ تریلیون ریال به عنوان درآمد، ۵،۷ تریلیون ریال وام داخلی و خارجی و نزدیک ۲ تریلیون ریال تحت عنوان سایر دریافت ها پیش بینی شده است. به این ترتیب جمع رقم بودجه این مؤسسات (در هر یک از دو سوی منابع و مصارف) به ۲۳/۷ تریلیون ریال بالغ می گردد. ضمناً هیچ گونه رقمی به عنوان سود سهام نیز طبعاً در مورد آنها منظور نگردیده است. با توجه به این توضیحات نقش مؤسسات انتفاعی وابسته به دولت در مباحث مربوط به بودجه گروه اول - بویژه از جهت مسائل مالیاتی - چندان قابل توجه نخواهد بود. به همین سبب در بسیاری از موارد در این گفتار بخاطر اختصار از ذکر نام این دسته خودداری کرده و به عنوان «شرکت ها و بانک های دولتی» اکتفا خواهیم کرد.

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

نیز از چند قلم تشکیل می شود که درصدی بسیار بالا از آن (۱۴۷/۱ تریلیون ریال) تحت نام استفاده از موجودی حساب ذخیره ارزی ذکر شده است که باز به همان درآمد نفت باز می گردد. باقی اقلام این فقره به طور نسبی بسیار کوچک تراند و عبارتند از درآمد حاصل از خصوصی سازی شرکت های دولتی (۱۶/۴ تریلیون ریال)، وام داخلی و خارجی (تحت دو عنوان فروش اوراق مشارکت و استفاده از تسهیلات خارجی) جمعاً قریب ۱۳/۴ تریلیون ریال، برگشتیِ سنوات قبل (۵/۳ تریلیون ریال) و رقم بسیار کوچکی تحت عنوان دریافت اصل وام ها (۷۴۱ میلیارد ریال).

ارقام درآمدها به شرح زیراند:

ارقام به: تریلیون ریال	
درآمد های مالیاتی	۱۶۶/۲
درآمد های حاصل از مالکیت دولت	۵۰/۳
درآمد از محل فروش کالاها و خدمات	۸/۶
از محل جرایم و خسارات	۲/۷
درآمدهای متفرقه	۱۱/۷
جمع	۲۳۹/۵

در مورد قلم اول یعنی درآمد های مالیاتی نخست باید به این نکته توجه داشت که بخشی از درآمد مذکور در رقم مربوط به درآمدهای اختصاصی منظور شده است که به ۶۸۳/۷ میلیارد ریال بالغ می گردد (ردیف ۱۱۰۰۰۰) و به این ترتیب جمع درآمد مالیاتی را باید معادل ۱۶۶/۵۸ تریلیون ریال به حساب آورد.

در ترکیب رقم ۱۶۶/۸ تریلیون ریال درآمد مالیاتی پیش بینی شده در بودجه (ردیف ۱۱۰۰۰۰) نقش اول را مالیات اشخاص حقوقی دولتی تشکیل می دهد که به حکایت ارقام و اطلاعات ارائه شده در صفحات ۱۹۵ و ۱۹۶ کتاب بودجه جمعاً به ۵۵/۷ تریلیون ریال یعنی نزدیک به ثلث رقم پیش بینی شده برای درآمدهای مالیاتی بالغ می گردد. از رقم اخیر قریب ۴۸٪ آن یعنی ۲۶/۱۳ تریلیون ریال رقم پیش بینی شده در ردیف ۱۱۰۱۰۶ بودجه تحت عنوان مالیات عملکرد نفت است که در مورد آن مطالب بند هـ تبصره ۱۱ بودجه قابل توجه است. در قسمتی از این بند گفته می شود: «**معادل ۹/۵ درصد از ارزش نفت خام تولیدی که به حساب بستانکار دولت منظور می شود، به ترتیب معادل ۵ و ۴/۵ درصد به عنوان مالیات قطعی عملکرد سال ۱۳۸۵ و علی‌الحساب سود سهم دولت**

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

بابت عملکرد سال یادشده قابل احتساب و ثبت در دفاتر شرکت ملی نفت ایران به حساب هـای مربـوط می باشد». کمی بعد گفته می شود: **«چنانچه متوسط بهای نفت خام صادراتی طی سال ۱۳۸۵ بیـشتر از مبلغ محاسبه شده در جداول این قانون باشد، مازاد یادشده به عنوان سود سهام دولـت بایـستی بـه حساب بستانکار (خزانه داری کل کشور) موضوع این قانون منظور شود. چنانچه مبلغ مالیـاتِ عملکـرد سال ۱۳۸۵ شرکت ملی نفت ایران طبق مقررات قانون مالیات های مستقیم و اصلاحیه های آن بیشتر از مبلغ منظور شده در ردیف ۱۱۰۱۰۶ قسمت سوم این قانون باشد، مبلغ مازاد قابل وصول خواهد بود».**

مجموع مطالب فوق حاکی از این است که مبلغ منظور شده در ردیف ۱۱۰۱۰۶ بودجه تحت عنـوان «عملکرد نفت» در واقع بخشی از بهای فروش نفت خام تولیدی است کـه در لایحـه بودجـه معـادل ۲۶/۱۳ تریلیون ریال پیش بینی شده است. لذا این رقم نیز ماهیتاً جزئی از درآمد نفت اسـت. همـین مطلب در مورد ٤/٥ درصد قیمت فروش نفت خام صادق است که به شـرح فـوق بـه عنـوان سـود سهام دولت منظور می شود. رقم مربوط به آن با توجه به همـین محاسـبه ۲۳/۵۲ تریلیـون ریـال خواهد بود که آن را نیز می توان به نحوی جزئی از درآمد نفت منظور شده در بودجـه بـه شـمار آورد. جمع این دو رقم با ۱٦٥/۲ و ۱٤۷/۱ تریلیون ریالی که قبلاً ذکر کردیم، سهم درآمـد نفـت در تأمین بودجه عمومی را به حدود ۳٦۲ تریلیون ریال بالا می برد. ضمناً مالیات نهادهـا و بنیادهـای انقلاب اسلامی معادل ۷۰۷ میلیارد ریال منظور شده است.

اکنون پاره ای از اقلام دیگر مالیاتی را که تحت قانون مالیات های مستقیم وصول می شوند ذیـلاً ذکر می نماییم :

ارقام به میلیارد ریال	
مالیات اشخاص حقوقی غیر دولتی	۲۳٦۸۰
مالیات حقوق	۹۰۱۰
مالیات مشاغل	۸٦۹۹
مالیات مستغلات	۱۰۳۹
مالیات های متفرقه	۸٦
مالیات بر ارث	٤۸۲
مالیات های اتفاقی	۱٤
مالیات نقل و انتقالات سرقفلی	۱۰۱۷
مالیات نقل و انتقال سهام	۳۳۲
مالیات نقل و انتقالات املاک	۱۰۸۳
حق تمبر و اوراق بهادار	۳۱٦٥

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

البته ارقام دیگر مالیاتی مانند مالیات بر واردات، مالیات بـر کالاهـا و خـدمات، مالیـات بـر فـروش فراورده های نفتی، عوارض خروج مسافر از کشور و انواع مالیـات هـای غیـر مـستقیم دیگـر نیـز وجود دارد که در جمع رقم مالیاتی منظور شده است، ولی به خاطر اختـصار از نقـل آنهـا صـرف نظرمی کنیم.

با توجه به مجموع ارقام و توضیحات یادشده می توان گفت کـه از ۵۷۰ تریلیـون ریـال باقیمانـده اعتبار بودجه عمومی دولت (پس از کسر کمک هایی که از این محل جهت جبران زیان شرکت های دولتی کمک می شود) قسمت اعظم آن یعنی ۸۸ درصد از دو محل تأمین می گردد: از محل درآمـد نفت جمعاً حدود ۳۶۲ تریلیون ریال و درآمدهای مالیاتی حدود ۱۴۰ تریلیـون ریـال (پـس از کـسر مالیات عملکرد نفت به شرحی که ذکر آن گذشت). با عنایت بـه ایـن وضـع، اهمیـت مالیـات هـم از جهت نقش آن در بودجه کنونی روشن می گردد و هم از لحاظ جلب توجه به ایـن واقعیـت کـه در صورت تضعیف نقش نفت (خواه بر حسب اجبـار و ناشـی از سـیر رخـدادها باشـد و یـا ارادی و برحسب برنامه ریزی های مشخص) همت گماشتن به تقویـت مقولـهٔ مالیـات تـا چـه انـدازه حـائز ضرورت است. (در پایان این بخش یادآور می گردد که در بررسی های مجلـس شـورای اسـلامی صحبت از تعدیل ارقام درآمد نفت از یک سو و افزایش مبالغ مالیاتی از سوی دیگر به میـان آمـده است که طبعاً اظهارنظر نهایی موکول به ملاحظه آخرین نتایج خواهد بود).

تبصره های مالیاتی بودجه

بند ب تبصره یک

این بند در مقام دریافت مالیات عملکرد سال ۱۳۸۵ شرکت ها و بانک های دولتـی در سـال بودجـه است که طبعاً جنبهٔ علی‌الحساب خواهد داشـت. اشـخاص حقـوقی دولتـی سـودده بـر ایـن اسـاس موظف شده اند مالیات مذکور را به اقساط ماهانه از قـرار هـر مـاه یـک دوازدهـم در خـلال سـال عملکرد یعنی سال ۱۳۸۵ بپردازند.

مبنای محاسبه پیش بینی های بودجه است به این معنی کـه در قـسمت سـوم بودجـه طـی ردیـف ۱۱۰۱۰۲ مبلغ ۱۰/۶ تریلیون ریال تحت همین عنوان (مالیات علی الحساب اشخاص حقوقی دولتـی) منظور شده است. همچنین در ردیف ۱۱۰۱۰۶ بودجه نیز تحت عنـوان مالیـات عملکـرد نفـت مبلـغ ۲۶/۱ تریلیون ریال دیگر ذکر شده است. جمع این دو رقم که ۳۶/۷ تریلیون ریال است بایستی بـه

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

صورت علی الحساب و به اقساط ماهانه طی سال ۱۳۸۵ تأدیه گردد.

بند «ج» تبصره یک

این بند نیز مقرر داشته است که کلیه شرکت ها و بانک های دولتی موظفند در سال ۱۳۸۵ علاوه بر پرداخت مالیات بر درآمد عملکرد سال ۱۳۸٤، حد اقل ٤۰ درصد سود ویژه ابرازی خود برای سال مذکور را به حساب درآمد عمومی موضوع ردیف ۱۳۰۱۰۱ واریز کنند. این ردیف مربوط به سود سهام شرکت های دولتی است.

بند «د» تبصره یک

به موجب این بند نرخ مالیات و عوارض بنزین در سال ۱۳۸۵ به میزان ۳۰ درصد قیمت فروش تعیین شده است که ۲۰ درصد آن عنوان مالیات و ده درصد باقی عنوان عوارض را خواهد داشت. این حکم تکرار حکم مشابهی در بودجه سال گذشته است.

بند «و» تبصره یک

طبق این بند شرط قسمت اخیر ماده ۱۰۱ قانون مالیات های مستقیم در مورد عملکرد سال ۱۳۸٤ صاحبان مشاغل موضوع بند «ج» ماده ۹۵ قانون مذکور جاری نخواهد بود. ماده ۱۰۱ درآمد سالانه صاحبان مشاغل را تا میزان معافیت مقرر برای حقوق بگیران (ماده ۸٤) از مالیات معاف دانسته است، اما به شرط این که اظهارنامه خود را به موقع تسلیم کرده باشند. اکنون بند «و» تبصره یک بودجه این شرط را برای یک دسته از صاحبان مشاغل در مورد عملکرد سال ۸٤ موقوف ساخته است و آنها کسانی هستند که عنوان شغل آنها در بندهای الف و ب ماده ۹٦ فهرست نشده است.

بند «ب» تبصره ۸

به موجب این بند **«مالیات علی الحساب موضوع بند الف ماده ۸ قانون برنامه چهارم توسعه .... در سال ۱۳۸۵ به عنوان مالیات مقطوع محسوب می شود و وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام مطالبه نخواهد شد».**

ماده ۸ قانون برنامه چهارم مقرر داشته است که وجوه حاصل از فروش سهام شرکت های دولتی در حساب خاصی نزد بانک مرکزی به نام خزانه‌داری کل کشور، متمرکز و به طور علی‌الحساب

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

به چند منظور اختصاص می یابد. یکی از این موارد که ضمن بند الف ماده مذکور آمده است مربوط به مالیات بر عملکرد شرکت مادر تخصصی ذیربط یا شرکتهای تحت پوشش آن می باشد. ۲۰ درصد از بهای سهام به طور علی‌الحساب از این بابت منظور می گردد. اکنون بند «ب» تبصره ۸ لایحه بودجه می گوید همین ۲۰ درصد به عنوان مالیات مقطوع بر درآمد نقل و انتقال سهام فروخته شدهٔ شرکت های دولتی منظور می شود و وجه دیگری از این بابت قابل مطالبه نخواهد بود. مالیات مورد بحث به ماده ۱۴۳ قانون مالیات های مستقیم مربوط می شود.

بند هـ تبصره ۱۱

قسمت هایی از مطالب این بند را در صفحات قبل بیان داشتیم و اکنون به بحث در باره جزء ۸ آن می پردازیم که از نظر مالیاتی حائز اهمیت ویژه ای است. بر این اساس روابط حقوقی و مالی شرکت ملی نفت ایران با دولت و از جمله تکالیف و حقوق مالیاتی آن منحصراً تابع این مقررات خواهد بود: قانون مالیات های مستقیم، قانون تجمیع عوارض و مقررات مالی و مالیاتی مذکور در تبصره های همین بودجه. این مصوبه احتمالاً حرکتی است در جهت وارد کردن مسائل مالی و مالیاتی صنعت نفت در چارچوب مقررات عمومی دولت که البته برحسب طبیعت قانون بودجه فعلاً در محدوده زمانی یک ساله جاری خواهد بود، ولی نیاز به گفتن نیست که احتمال تمدید یا دائمی کردن آن هم وجود دارد. در این مقام بد نیست یادآور شویم که در گذشته نیز وضع از همین قرار بود و حتی موادی از قانون مالیات های مستقیم در رابطه با احکام مالیاتی مربوط به شرکت های نفتی تنظیم شده بود و بخش خاصی نیز در درون وزارتخانه به همین منظور تعبیه گردیده بود که از سال های ۱۳۷٤-۱۳۷۳ به بعد این تدابیر و تشکیلات رو به سستی نهاد و در نهایت متروک گشت.

علاوه بر این جزء ۹ بند هـ تبصره ۱۱ مورد بحث اصلاح اساسنامه های شرکت ملی نفت ایران، شرکت ملی گاز ایران و شرکت ملی صنایع پتروشیمی را پیش بینی کرده است که بایستی لایحه آن تا اواخر خرداد ۸۵ به مجلس شورای اسلامی تقدیم شود.

تبصره ۱۳

تبصره ۱۳ لایحه بودجه به امر محیط زیست پرداخته و در آن هدف هایی مانند توسعه حمل و نقل عمومی، خارج کردن خودروهای فرسوده از چرخه حمل و نقل، مقابله با آلودگی هوا، گازسوز کردن وسائط نقلیه و امثال آنها مورد توجه قرار گرفته است. از جهت مالیاتی بویژه جزء ٤ بند

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

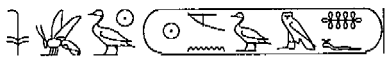
«ب» این تبصره قابل توجه است که به موجب آن شهرداری ها مکلف شده اند در سال ۱۳۸۵ از خودروهای سواری و وانت دو کابین (به استثنای گازسوزها) و موتورسیکلت های با عمر بیش از ده سال در ازای هر سال اضافه مبالغ زیر را دریافت کنند:

۱. معادل ۱۵٪ از مبلغ عوارض سالانه آنها موضوع بند «و» ماده ٤ قانون تجمیع عوارض علاوه بر وصولی خود شهرداری ها.

۲. معادل ۱۵٪ مبلغ تعرفه معاینه فنی سالانه آنها علاوه بر مبلغ قابل وصول از این بابت.

ضمن بند «ج» نیز شرکت های بیمه مکلف شده اند هنگام صدور بیمه نامه شخص ثالث علاوه بر هزینه بیمه خود از خودروهای با عمر بیش از ۱۵ سال به ازای هر سال اضافه ۵٪ هزینه بیمه نامه را دریافت و به حساب مشخصی واریز کنند.

در لایحه بودجه سال ۱۳۸٤ نیز نوعی مالیات های سبز برقرار شده بود که در مجلس به تصویب نرسید، حال آن که این گونه مالیات ها امروزه در اغلب کشورها متداول است و بیش از هر مالیات دیگری از توجیه انسانی و اجتماعی، و حتی مآلاً اقتصادی، برخوردار است.



تاریخ مالیات

نقش مالیات در بروز جنگ های استقلال آمریکا

تاریخ نیمهٔ دوم قرن هجدهم انگلستان و مستعمرهٔ آن آمریکا که مآلا به بروز جنگ بین این دو و استقلال آمریکا انجامید بیش از هرچیز از تصمیمات و مقررات مالیاتی دولت حاکم در رابطه با مستعمرهٔ آن سرچشمه می گرفت. داستان از رقابت های مستعمراتی انگلستان و فرانسه و بویژه منازعهٔ این دو بر سر تسلط بر هند از یک سو و آمریکای شمالی از سوی دیگر آغاز می گردد. پس از مدت ها کشمکش و زد و خورد عاقبت انگلستان در هر دو مورد برنده شد و قرارداد صلح پاریس در سال ۱۷۶۳ منعقد گردید. انگلستان د رهند از رقابت فرانسه آزاد شد

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

و قسمت اعظم آمریکای شمالی،مشتمل بر کانادا، را از آن خود ساخت.

اما برای حصول این پیروزی ها انگلستان ناچار از تحمل هزینه های گزافی شده بود که برای تأمین آنها دست به وامگیری زده بود. بویژه بانکداران انگلیسی و هلندی مبالغ گزافی از دولت انگلیس بستانکار شده بودند. میزان وام دولت در فاصلهٔ بین سال های ۱۷۵۴ تا ۱۷۶۳ تقریبا دو برابر شده و از ۷۵ میلیون پاوند به ۱۳۳ میلیون پاوند افزایش یافته بود که در آن زمان مبلغ بسیار کلانی به شمار می آمد. نگاهداری مستعمرات در آمریکا نیز هزینه های معتنابهی را ایجاب می کرد که بابت آن نیز بریتانیا فشار زیادی را احساس می نمود.

این جریانات مصادف شد با به پادشاهی رسیدن جورج سوم در انگلستان. وی سومین پادشاه از سلسله معروف به هانوری بود که تبار آلمانی داشتند و خانواده سلطنتی کنونی بریتانیا از اعقاب ایشان به شمار می آیند. دو پادشاه نخست این سلسله حتی زبان انگلیسی را به درستی نمی دانستند و با سنن و آداب و افکار آلمانی خود می زیستند. همین امر سبب شده بود که قدرت مقام سلطنت و مداخلات وی در امور کشور عملا تنزل کند هرچند که عرفا و رسما چنین حقی را دارا می بودند. در عمل سیاستمداران بریتانیا از گروه معروف به ویگ (Whig) – که بعدها حزب لیبرال با تشکل آنان به وجود آمد – این گونه قدرت را اِعمال می کردند. اما جورج سوم وضع دیگری داشت. وی زبان انگلیسی را مانند هر فرد دیگر کشور به خوبی تکلم می کرد و با آداب و رسوم انگلیسی بزرگ شده بود و شخصا نیز منش مدخله گر و بسیار پر جوش و خروشی داشت. وی در مقام ا حیاء اختیارات مقام سلطنت برآمد و در مقابلِ سیاستمداران «ویگ» که قدرت را قبضه کرده بودند از گروه سیاستمداران معروف به تُری (Tory) – اسلاف حزب محافظه کار بریتانیا – جانبداری نمود و آنان را به قدرت رسانید.

جورج سوم در عین حال مواجه با مشکلات مالی بود که فوقا به آنها اشاره کردیم و می بایستی راهی برای حل آنها پیدا می کرد. وی عاقبت تصمیم گرفت بخشی از مشکلات را با برقراری مالیات بر مناطق مستعمراتی خود بویژه آمریکا برطرف کند و این استدلال را مطرح می کرد که مخارج هنگفتی برای حفاظت و امنیت این مستعمرات صرف می کند و مردم همین مناطق باید در تحمل بار آن شریک باشند.

ضمنا اشاره به یک مطلب مقدماتی نیز ضرورت دارد. طی جنگ با فرانسه داد وستد بازرگانی بین انگلستان و مستعمرات آمریکائی آن بسیار رونق گرفته بود. هزینه های جنگی و افزایش تقاضا برای کالاها و خدمات بر درآمد و ثروت مستعمرات افزوده و همراه آن سطح قیمت ها را بالا برده بود. بویژه درآمدهای بادآورده را صرف خرید کالاهای صنعتی از انگلستان می کردند که روز به روز بر میزان آن افزوده می شد به نحوی که با وجود گسترش صادرات مواد کشاورزی، موازنه تجارتی به سود صادرکنندگان انگلیسی می چرخید. بازرگانان انگلیسی که در کوران نتایج انقلاب صنعتی بودند به دادن اعتبارات گسترده به مشتریان آمریکائی خود پرداختند و در نتیجه به طور روزافزونی بر میزان بدهی آمریکائی ها به طرف های انگلیسی خود افزوده می شد و این امر به

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

یک مسأله جدی بدل شده بود. آنچه بر شدت مسأله افزود خاتمه جنگ بود که رونق اقتصادی ناشی از حرارت جنگ را فرو نشاند و رکود شدیدی را بر مستعمرات حاکم نمود. در نتیجه بدهکاران آمریکایی در هر دو بخش شهری و کشاورزی با تنگنای اعتبار و درآمد روبرو شدند و این وضع بستانکاران انگلیسی را به شدت نگران ساخت.

وضعیت فوق مقامات داخلی اداره مستعمرات را نیز به اقدام واداشت. از جمله برخی مجالس محلی برای تأمین کسر بودجه ناچار دست به چاپ هرچه بیشتر پول کاغذی زدند که این به نوبه خود منشأ تورم و اختلال در بازرگانی می گردید. بویژه بازرگانان انگلیسی از قبول این نوع پول خودداری می کردند.

نخستین اقدام مالیاتی دولت انگلیس پس از روی کار آمدن جورج سوم تصویب قانون درآمد سال ۱۷۶۲ بود. هدف این قانون مقابله با سستی هایی بود که از سوی مقامات گمرکی انگلستان در قارهٔ آمریکا – بویژه در ارتباط با اجرای مقررات معروف به قانون ملاس (شیرهٔ نیشکر) – ملاحظه می شد. قانون ملاس یک قانون مالیاتی بود که در سال ۱۷۳۳ وضع شده و به موجب آن برای واردات نیشکر خارجی مالیات بالنسبه سنگینی وضع گردیده بود تا بخصوص با تجارت مستعمرات با جزایر فرانسوی تولید کننده نیشکر مقابله شود. اما وارد کنندگان آمریکایی این قانون را نادیده گرفته و کماکان به واردات ملاس ادامه می دادند. در مقابل ماموران گمرکی واکنش جدی نشان نمی دادند و غالباً با اخذ رشوه امکان قاچاق کالا و فرار از مالیات را برای متخلفان فراهم می آوردند. دولت انگلیس علاوه بر وضع قانون درآمد سال ۱۷۶۲ نیروی دریائی خود را به فعالیت شدید در زمینهٔ مبارزه با قاچاق در آمریکا وادار نمود، چنان که در نتیجهٔ مجموع این اقدامات درآمد گمرکات مربوط که قبلا به زور به ۲۰۰۰ پاوند در سال می رسید اکنون سالانه به بیش از ۳۰۰۰۰ پاوند بالغ می گردید.

در سال ۱۷۶۴ پارلمان انگلستان قانون دیگری به نام قانون پول رایج را گذرانید که به موجب آن استفاده از پول کاغذی در معاملات قانونی (نظیر مناقصه، مزایده و غیره) در مستعمرات ممنوع شد. این اقدام در واقع پاسخی بود به نگرانی های بازرگانان و وام دهندگان انگلیسی از مواجهه با عواقب انتشار پول کاغذی از سوی آمریکائیان.

کمی بعد قانون شکر به تصویب رسید که مکمل قانون ملاس سال ۱۷۳۳ بود و در واقع آن را تعدیل می کرد به این معنی که میزان مالیات بر واردات این محصول را به نصف کاهش می داد. به این ترتیب قانون جدید بار مالیاتی را سبک ترمی کرد اما در عوض مقررات سخت تری را نسبت به قاچاق کالا برقرار می ساخت. به موجب آن رسیدگی به این نوع جرائم از صلاحیت محاکم محلی خارج می شد و در حوزهٔ صلاحیت محاکم دریائی قرار می گرفت. امر دادرسی نیز تابع قواعد مبتنی بر حقوق عرفی (common law) نبود بلکه بر اساس قوانین موضوعه مصوب پارلمان صورت می گرفت. قضات محاکم دریائی با حکم پادشاه منصوب می شدند و هیأت منصفه محلی در محاکمات شرکت نداشتند. علاوه بر این قانون شکر بار اثبات را به طور عمده بر عهدهٔ متهمان

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

قرار می داد که ثابت کنند تجارت آنان قانونی بوده و مغایرتی با مقررات ندارد.
در سال ۱۷۶۵ قانون مالیاتی دیگری به تصویب رسید. مخارج استقرار نیروی نظامی کافی در مستعمرات حدود ۲۰۰۰۰۰ پاوند برآورد شده بود. نخست وزیر (جورج گرنویل) پارلمان را متقاعد ساخت که ۶۰۰۰۰ پاوند از این مبلغ با برقراری مالیات تمبر (حق تمبر) جبران شود. در نتیجه قانون حق تمبر در آن سال به تصویب رسید. به موجب این قانون ساکنان مستعمرات مکلف شدند از ادارات مالیاتی تمبر مالیاتی خریداری کرده و روی شمار وسیعی از اوراق و اسناد الصاق و باطل کنند. هرگونه مدارک و اسناد قانونی، اسناد مالکیت غیر منقول، کارت های بازی و حتی روزنامه ها مشمول قانون جدید شده بودند و برای خرید تمبر هم می بایستی لیرهٔ استرلینگ پرداخت شود و نه پول های کاغذی محلی. رسیدگی به تخلفات مالیاتی در این مورد نیز بر عهدهٔ محاکم دریائی با مقرراتی که قبلا اشاره کردیم قرار گرفت.
قانون حق تمبر مخالفت شدیدی را از ناحیه مردم و مؤسسات آمریکایی برانگیخت و این فقط به خاطر فشار مالی آن نبود، بلکه بیشتر به آن سبب بود که بدعت بی سابقه ای به شمار می رفت و مردم فکر می کردند اگر در برابر آن مقاومت نکنند سابقه ای برای گام های مشابه بعدی می شود. توضیح این که به موجب عرف بسیار جاافتاده‌ای که سابقه آن هم به درستی شناخته نبود وضع مالیات مستقیم در صلاحیت مجالس محلی به شمار می رفت و آنچه تا آن زمان از سوی دولت یا پارلمان انگلستان وضع شده بود جنبهٔ مالیات غیر مستقیم داشت که آن نیز به عنوان اقدامی در جهت تنظیم و سامان بخشیدن به امر تجارت تلقی می گردید و نه آن که صرفا منبعی برای تحصیل درآمد و تأمین بودجه به شمار آید. اکنون سکنه مستعمرات خود را با خطر برقراری و توسعهٔ انواع مالیات های مستقیم در آینده مواجه می دیدند و در صدد مقاومت بر آمدند.
مردم مستعمرات استدلال می کردند که آنها هیچ نماینده ای در پارلمان انگلیس ندارند و اگر قرار است مالیاتی در مورد آنان وضع شود باید برای آنها کرسی هایی در مجلس در نظر گرفته شود و مالیات با حضور نمایندگان ایشان برقرار گردد. لکن انگلیسی ها می گفتند وجود نماینده ضرورتی ندارد زیرا اعضای پارلمان به عنوان نماینده حوزهٔ انتخابیه خود در مجلس شرکت نمی نمایند و بلکه آنها از عامهٔ مردم بریتانیا نمایندگی می کنند.
مالیات تمبر مقاومت بی سابقه ای در آمریکا بر انگیخت و مایه تشکل آمریکائیان گردید. علاوه بر آنچه فوقا ذکر شد عوامل مختلف دیگری نیز به اعتراضات دامن می زد. از جمله این که مالیات مورد بحث با منافع روزنامه نگاران اصطکاک پیدا می کرد زیرا روی هر روزنامه ای بایستی تمبر مالیاتی الصاق و ابطال می شد. اکثر روزنامه نگاران آمریکا در آن زمان از نظرات گروه های افراطیِ خواهان استقلال آمریکا جانبداری می کردند. همچنین بازرگانان آمریکایی با مالیات جدید به سختی مخالف بودند زیرا وجود آن باعث خروج طلا از آمریکا می شد که در آن زمان برای بازپرداخت وام های بخش خصوصی به بازرگانان و شرکت های انگلیسی شدیدا مورد نیاز

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

بود. بازرگانان انگلیسی نیز در داخل آن کشور سر به مخالفت برداشتند زیرا این وضع سبب می شد که نتوانند مطالبات خود را از آمریکائیان وصول کنند.

در مجموع جوی پدید آمد که مناسب عرض اندام افراطی ترین عناصر سیاسی آمریکا بود (از قبیل پاتریک هنری از ویرجینیا، ساموئل اَدَمز از ماساچوست و کریستوفر فرگوسن از کارولینای جنوبی و نظایر ایشان). این شخصیت ها تصمیم گرفتند مقاومتی عمومی را سازمان دهند. در نتیجه در دسامبر سال ۱۷۶۵ یک اجلاس عمومی تحت عنوان «**کنگره قانون تمبر**» تشکیل شد و چند قطعنامه را به تصویب رسانید. از جمله این که حق وضع مالیات در مستعمرات باید منحصرا در صلاحیت مقامات منتخب همین مناطق باشد. معذلک کنگره هنوز در مقام نقض پای بندی خود نسبت به حاکمیت پارلمانی انگلیس بر نیامد و بلکه موضوع را به صورت یک تقاضا در برابر دولت انگلیس مطرح نمود. اما در عمل عناصر افراطی در سراسر شهرهای بندری عامل های فروش تمبر مالیاتی و ماموران وصول مالیات را مورد تعرض قرار دادندو سازمان دهی این کارها از سوی گروه تازه تأسیسی بنام «**پسران آزادی**» (sons of liberty) صورت می گرفت. آنها کرارا آدمک هایی از ماموران مالیاتی را به طور نمادین به آتش می کشیدند و خانه های این ماموران را غارت می کردند. در کنار این اقدامات تحریم عمومی کالاهای انگلیسی نیز اعلام شد تا از این طریق انگلستان را تحت فشار قرار دهند. این تحریم به طور گسترده ای مورد استقبال عمومی قرار گرفت و به معنای واقعی کلمه به اجرا نهاده شد.

مجموعهٔ این اعتراضات و اقدامات مؤثر واقع شد و نخست وزیر انگلستان (لرد راکینگهام) در مقام اصلاح وضع برآمد و ابتدا تجار انگلیسی را که سخت دچار زیان شده بودند تشویق نمود که آنان نیز بانگ اعتراض نسبت به قانون حق تمبر بردارند و سپس وارد اقدام شد و راه حل میانه ای را برگزید و آن این بود که مالیات تمبر لغو شود اما در مقابل اعلامیه ای صادر گردد و طی آن حق پارلمان در برقراری انواع مالیات در مستعمرات مورد تأکید قرار گیرد. وی با این کار می خواست جناح مقابل را نیز راضی نگاه دارد. به این ترتیب قانون تمبر ملغی شد و آمریکائیان پیروزی خود را جشن گرفتند.

اما سال بعد چارلز تاونز هند در کابینه بعدی انگلیس به مقام وزارت دارایی منصوب شد. وی از آن گروهی بود که به مستعمرات به چشم منبع درآمد امپراتوری نگاه می کردند و ضمنا در نظر داشت مالیات ارضی موجود در انگلستان را کاهش دهد. از همین رو برای جبران آن مقررات موسوم به قانون تاونزهند به تصویب رسید و بر اساس آن عوارضی بر شیشه، رنگ، قلع، کاغذ و چای وارداتی وضع گردید. وی در عین حال در صدد بود با این کار عایدی مناسبی در مستعمرات فراهم شود تا از محل آن حقوق و مزایای ماموران انگلیسی در این مناطق نیز تأمین شود. تا آن زمان همواره بودجه این مخارج از سوی مجامع قانونگزاری محلی به تصویب می رسید و به این نحو ماموران انگلیسی از لحاظ مالی به مستعمرات وابسته بودند. وزیر دارایی می خواست این وابستگی را – که به

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

یک مانع عمده در راه اجرای درست قوانین انگلیس بدل شده بود – از میان بردارد. وی همچنین گمرک آمریکا را تجدید سازمان داد و چهار محکمهٔ دریائی جدید در بوستون، فیلادلفیا، چارلستون و هالیفاکس به وجود آورد. مجددا گروه «پسران آزادی» و سایر عناصر افراطی در آمریکا دست به کار شدند و به تحریکات پرداختند و تحریم واردات و مصرف کالاهای انگلیسی را اعلام داشتند که باز مورد پشتیبانی قرار گرفت چنان که در سال ۱۷۶۹ موازنهٔ بازرگانی آمریکا که قبلا بسیار منفی بود متجاوز از ۸۰۰۰۰۰ پاوند بر واردات پیشی گرفت.

در سال ۱۷۷۰ لرد نورت (North) در انگلستان وزیر دارایی شد و برای اصلاح وضع، مالیات های برقرار شده را لغو کرد و فقط عوارض اندکی بر چای مقرر داشت و با این اقدامات وضع را تا حدودی آرام نمود. اما در سال ۱۷۷۳ مشکل دیگری ظهور نمود و آن خطر ورشکستگی کمپانی هند شرقی بود که همگان از سوابق فعالیت های استعماری آن در هندوستان آشنایی دارند. برای رفع این خطر، قانونی به نام قانون چای به تصویب رسید که در واقع هدف آن ایجاد انحصار به نفع کمپانی هند شرقی در بازار چای کلّ بریتانیا بود. بر اساس این قانون کمپانی اجازه یافت بدون پرداخت عوارض، چای به مستعمرات صادر کند و توسط عاملان خود به فروش رساند. یاد آور می شود که در آن زمان کمپانی هند شرقی موجودی بسیار عظیمی از چای در اختیار داشت. قدرت رقابتی کمپانی به این ترتیب بسیار افزایش یافت و در واقع صاحب انحصار در زمینهٔ تجارت چای گردید. مورخان این اقدام دولت انگلیس را اشتباه جبران ناپذیر و مهلکی ارزیابی می کنند که ضربهٔ نهایی را بر حاکمیت بریتانیا در آمریکا وارد ساخت.

در دسامبر ۱۷۷۳ کشتی حامل نخستین محمولهٔ چای کمپانی در بوستون پهلو گرفت. شورشیان آمریکایی که خود را به ظاهر سرخ پوستان آراسته بودند پا به درون کشتی نهادند و به شکستن صندوق های چای و ریختن محتویات آنها به دریا پرداختند. جان آدَمز خویشاوند ساموئل آدَمز سابق الذکر که بعدها به مقام ریاست جمهوری آمریکا رسید در یادداشت های خود نوشته است:

«شب گذشته سه محمولهٔ چای بوهی [نوعی چای سیاه] به دریا ریخته شد ... این مهم ترین حرکت نسبت به همهٔ جنبش های پیشین به شمار می رود. در این کوشش اخیر میهن پرستان یک نوع حیثیت، شکوه و افتخاری وجود دارد که من آن را عمیقا ستایش می کنم ... این اقدام به تخریب محموله های چای آنقدر شجاعانه، متهورانه و توأم با استحکام و عدم انعطاف بود که بایستی پی آمدهای مهم و طولانی به دنبال داشته باشد، چنان که آن را باید سرآغاز یک عصر جدید دانست. اما این یک حمله به اموال بود. مشابه این قدرت نمایی مردمی ممکن است لطمه به جان ها را نیز در پی داشته باشد. بسیاری از مردم خواهان آنند که به تعداد جعبه های چای اجساد مردگان در بندرگاه شناور شود. ولی تعداد جان های کم تر از این هم می تواند موجبات مصیبت ما را از میان بردارد»

یاد آور می شود که واقعهٔ به دریا ریختن محموله های چای در شب ۱۶ دسامبر ۱۷۷۳ رخ داد و نام کشتی

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

دارموت بود و تعداد صندوق های چای به ۳۴۲ می رسید که بهای روز مجموع آنها حدود ۱۰۰۰۰ پاوند برآورد شده است.

اخبار قضایا به لندن رسید و فریادها برای قدرت نمایی بلند شد و محافل افراطی دست بالا را پیدا کردند. در نتیجه پارلمان چند قانون معروف به «قوانین قهریه» (Coercive Acts) را به تصویب رسانید. به موجب یکی از این مقررات به نام قانون حکومت ماساچوست، منشور حقوق مستعمرات مصوب سال ۱۶۹۱ لغو شد و بسیاری از مجامع محلی ملغی گردیدند. قانون دیگری به نام لایحهٔ بندر، بندرگاه بستون را تعطیل کرد و افتتاح مجدد آن را به جبران خسارات وارد بر کمپانی هند شرقی موکول ساخت. به موجب قانون دیگری به نام قانون اسکان مقرر گردید که قوای نظامی در سراسر مستعمره برای حفظ نظم اقامت داده شوند.

این اقدامات اثر منفی برجای نهاد. در سپتامبر ۱۷۷۴ مجامع مستعمره یک کنگره در فیلادلفیا برپا نمودند. این کنگره با تمام احوال اقدامات قهرآمیز را توصیه نکرد و تنها تحریم تجاری و اقتصادی را تجویز نمود، آن هم تا وقتی که قوانین یادشده ملغی گردند.

ولی در انگلستان گوش بدهکاری نبود. در مجلس عوام محفل حامی منافع بازرگانان شکر نفوذ داشت و از رقابتی که در هند غربی با آنان جریان داشت خشمگین بود. افسران ارتش که از نیروهای مستعمراتی نفرت داشتند، دولت که به پول نیاز داشت و دکترین اعتقاد به این که وجود مستعمرات فقط برای تأمین منافع کشور مادر است، همهٔ این ها دست به دست هم دادند و امید به صلح را از میان برداشتند. به آمریکائیان پاسخ «نه» توأم با تحقیر داده شد.

از آن پس بر سرعت حوادث افزوده شد. حاکم نظامی ماساچوست ژنرال توماس گیج (Thomas Gage) کوشید مقررات حکومت نظامی را به اجراء درآورد ولی با وجود این که فرماندهٔ لایقی بود امکان انجام این کار را نداشت. تعداد سربازانش فقط چهار هزار نفر بود و در خارج از بوستون پایگاهی نداشت. در مقابل میهن پرستان ده هزار شبه نظامی در اختیار داشتند. آنها در ماه اکتبر یک کمیته امنیت به وجود آوردند و در اغلب نقاط آمریکا مردم به تمرین های نظامی و مسلح شدن روی آوردند. گردآوری تجهیزات نظامی و باروت نیز آغاز شد. توپ های مستقر در تأسیسات دولتی مصادره شد و نمایندگانی برای خرید اسلحه به خارج اعزام شدند. دو کشور اسپانیا و فرانسه به تقاضای دولت انگلیس جهت خودداری از این معاملات وقعی ننهادند و تجار هلندی باروت را داخل شیشه های بزرگ مشروبات به آمریکا فرستادند.

میهن پرستان سلاح ها ومهمات را در محلی به نام کنکورد در بیست مایلی بوستون انبار کردند. مجمع ماساچوست هم که پارلمان انگلیس آن را غیر قانونی اعلام کرده بود جلسات خود را همچنان برگزار می کرد. ژنرال گیج تصمیم گرفت به توقیف اسلحه و مهمات بپردازد و سامول اَدَمز و همکارانش را دستگیر کند. اما مردم

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

مستعمره با هشیاری مراقب اوضاع بودند و هر حرکت نظامیان انگلیسی را به مجمع اطلاع می دادند. تدارکات نظامی بین مناطق شمالی تر تقسیم شد و جان اَدَمز و همراهانش به لگزینگتون نقل مکان کردند. در ۱۸ آوریل ۱۷۷۵ هشتصد نیروی انگلیسی در تاریکی به سوی جاده کنکورد به راه افتادند، اما راز آنها فاش شد. یکی از نگهبانان به سوی لگزینگتون تاخت و اَدَمز و رفقایش را خبر داد که از محل خود بگریزند.

ساعت پنج صبح شبه نظامیان محلی لگزینگتون که تعداد آنها به ۷۰ تن می رسید آرایش جنگی به خود گرفتند. با طلوع آفتاب ستون قوای انگلیسی ظاهر شد و افسر فرمانده به شبه نظامیان اخطار کرد که پراکنده شوند. فرمانده شبه نظامیان این دستور را اجرا کرد. آمریکائیان دستور داشتند که حتی المقدور کسانی نباشند که اولین گلوله ها را شلیک می کنند. ولی در این بینابین بالاخره یک نفر شلیک کرد و پاسخ آن با رگبار داده شد. صفوف شبه نظامیان در هم ریخت و آشوبی برپا شد. قوای انگلیسی بازماندگان را به کناری زدند و به سوی کنکورد تاختند. اما قبلا انبار اسلحه و مهمات از آنجا تخلیه شده بود. از طرفی همه دهات و قصبات مسلح شده بودند و انگلیسی ها به زحمت توانستند راه خود را باز کرده و به بوستون برگردند. دشمن آنان را محاصره نمود و ارتباط بستون را با خارج قطع کرد.

اخبار لگزینگتون و کنکورد منتشر شد و حکام و افسران انگلیسی از بسیاری نقاط رانده شدند. آمریکائیان با بینش استراتژیک خود قسمت های علیای دره هودسن را اشغال کردند و به این ترتیب قوای انگلیسی از دریافت کمک از طریق کانادا محروم شد. جنگ استقلال آغاز شد و عاقبت به جدائی آمریکا از بریتانیا انجامید.



ارزیابی اموال شرکت های دولتی

و آثار مالیاتی آن

م. اکباتان

مرداد ماه سال ۱۳۸۴ آئیننامه ای در ارتباط با ماده ۶۲ تنفیذی قانون برنامه سوم موضوع ماده ۷ قانون برنامه چهارم از تصویب هیأت وزیران گذشت که متعاقباً طی تصویبنامه دیگری در آبانماه برخی جرح و تعدیل ها در آن به عمل آمد (به ترتیب تصویبنامه های

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

شماره ۲۷۹۳۹/ت ۳۳۳۹۲ هـ مورخ ۸٤/٥/۸ و شماره ۳۹۱۷٤/ت ۳۳۸۲٥ هـ مورخ ۸٤/۸/۱۰). ماده یک این آئیننامه به طور خلاصه حاکی از آن است که کلیه شرکت های دولتی مکلفند طی دوسال اول اجرای قانون برنامه چهارم یک بار دارایی های ثابت خود را با رعایت شرایطی مورد ارزیابی تازه قرار دهند و مازاد حاصل نسبت به قیمت دفتری را به حساب افزایش سرمایه منظور نمایند. البته این کار در صورتی باید انجام شود که قبلاً مشابه آن در طول برنامه سوم عملی نگردیده باشد. آئیننامه و اصلاحیه آن تفاصیل دیگری هم دارند که چون در بحث ما دخیل نیستند از اشاره به آنها جهت احتراز از اطالهٔ مطلب خودداری می کنیم و تنها یادآور می شویم که کل دارایی های ثابت شرکت های دولتی اعم از مشهود و غیر مشهود باید مشمول تجدید ارزیابیِ مورد بحث قرار گیرد.

مواد ۲ و ۳ و ٤ آئیننامه به امر مالیات مربوط اند و بحث ما نیز روی آنها متمرکز است. به موجب ماده ۲ قیمت دفتری جدید شامل اضافه ارزش ناشی از تجدید ارزیابی دارایی های ثابت، استهلاک پذیر می باشد و هزینهٔ استهلاک آنها از جمله هزینه های قبل قبول مالیاتی محسوب می شود. ماده ٤ در رابطه با همین مسأله استهلاک مقرر می دارد: «**نحوهٔ استهلاک دارایی های ثابتِ تجدید ارزیابی شدهٔ استهلاک پذیر از لحاظ مأخذ استهلاک و تاریخ شروع محاسبهٔ استهلاک تابع مقررات قانون مالیات های مستقیم و بر اساس نرخ جدول استهلاک قانون مزبور خواهد بود**».

به این ترتیب شرکت های دولتی مورد بحث نه تنها ارزش سرمایه خود را چندین و چند برابرِ ارقام قبلی افزایش خواهند داد و از این راه از اعتبار و وزن بالا تر و مزایای آن برخوردار می شوند، بلکه خواهند توانست بدهی مالیاتی خود را به میزان قابل توجهی نیز کاهش دهند، بی آن که در ازای آن هزینه ای کرده یا گذشتی نشان داده باشند. قضیه روشن است. تجدید ارزیابی قیمت اغلب دارایی های ثابت را به میزان قابل توجهی بالا می برد و این افزایش قیمت از دو جهت مؤثر است. نخست افزایش قیمت نسبت به بهای خرید یا قیمت تمام شدهٔ دارایی و دیگر افزایش بسیار بیشتر آن نسبت به بهای دفتری دارایی ها. قیمت دفتری بسیاری از دارایی ها بر اثر منظور داشتن استهلاک سنوات قبل کاهش یافته است و در موارد بسیاری حتی به صفر رسیده است و اکنون دگر باره ارقام نجومی تازه ای در رابطه با همین دارایی های به استهلاک رفته جایگزین گردیده و مشمول استهلاک مجدد می گردد که نتیجهٔ آن به هزینه بردن دوبارهٔ ارقام کلان استهلاک خواهد بود. نیازی به گفتن نیست که این ارقام کلان عموماً به حساب زیان منظور گردیده و سود مؤسسه را کاملاً کاهش می دهد که نتیجهٔ آن کاستن از

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

بدهی مالیاتی شرکت ها به میزان بسیار قابل توجهی خواهد بود. البته در این خصوص نرخ مالیاتی مؤثر است و از آنجا که این نرخ به موجب ماده ۱۰۵ قانون مالیات های مستقیم بیست و پنج درصد است، بنا بر این در مورد استهلاکات مورد بحث کاهش درآمد مالیاتی به نسبت همین نرخ خواهد بود.

از آنجا که نگارنده به ارقام مربوط به ارزش دفتریِ دارایی های ثابت شرکت های دولتی دسترسی ندارد، نمی تواند میزان کاهش درآمد مالیات بر اثر اجرای این آئیننامه را برآورد کند. اما دسترسی به این ارقام تصور نمی رود برای مسئولان و مأموران ذیربط کار مشکلی باشد و شایسته است نسبت به انجام چنین برآوردِ مقداری اقدام گردد.

در مقابل، آئیننامه مذکور از جهت مالیاتی راه استدلالِ متقابل را هم بسته است. توضیح این که ممکن است در مقابل به این استدلال توسل شود که بر اثر همین تجدید ارزیابی ارزش دارایی های شرکت افزایش قابل توجهی پیدا می کند و این افزایش ماهیتی شبیه سود دارد و به همین سبب باید به نحوی مشمول مالیات قرار گیرد. البته در مقابل ممکن است گفته شود که چنین افزایشی به مفهوم سود واقعی نیست، زیرا در عمل و از جهت فیزیکی تغییری در دارایی های شرکت داده نشده یا درآمدی عاید صندوق شرکت نشده است تا بتوان به آن اطلاق سود نمود. آئیننامه اجرایی مورد بحث برای آن که راه این گونه استدلال ها را مسدود سازد ضمن ماده ۳ مقرر داشته است: **«اضافه ارزش ناشی از تجدید ارزیابی دارایی های ثابت مشمول مالیات بر درآمد و سایر انواع مالیات ها از جمله حق تمبر نمی شود».**

به این ترتیب راه مطالبه مالیات بابت اضافه ارزش ناشی از تجدید ارزیابی مورد بحث بسته شده است. با این احوال باب بحث به کلی مسدود نخواهد بود. توضیح این که می توان گفت حکم ماده ۳ آئیننامه مربوط به منع مطالبه مالیات بابت ارزش اضافی حاصل است ولی سوای آن مطلب دیگری هم قابل طرح است و آن این که لا اقل همان اجازهٔ به استهلاک نهادنِ افزایش ها مآلاً سودی را به شکل کسر از بدهی مالیاتی عاید شرکت های ذیربط می سازد. عایدی خالصی که برای تحصیل آن عوضی داده نشده و مخاطره ای هم پذیرفته نشده است و دست کم این عایدی مسلم را می توان به منزلهٔ نوعی درآمد – و حتی سود خالص – تلقی کرد و به نحوی مشمول مالیات قرارداد. نهایت این که پرداختن به چنین ادعایی هم کار آسانی نبوده و به بحث کشداری بدل خواهد شد.

اما در صورت انصراف از طرح آن، باز هم به هر حال سئوالی به ذهن خطور خواهد کرد و آن این که فلسفهٔ چنین ارفاق بزرگ مالیاتی (از طریق اجازه به استهلاک نهادن اضافه ارزش

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

حاصل و مآلاً کاستن از مالیات متعلق) در حق شرکت های دولتی چیست؟ آیا تجدید ارزیابی دارایی ها زیانی را متوجه شرکت های دولتی می سازد که برای جبران آن به این راه حلّ توسل جسته می شود؟ شاید چنین باشد و نگارنده از آن بی اطلاع است.

مشوق مالیاتی و توسعهٔ اشتغال

هیأت دولت در مردادماه ۱۳۸۴ آئیننامه ای را در اجرای موادی از قوانین برنامه سوم و چهارم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران به تصویب رسانید که هدف از آن تشویق کارفرمایان مشمول قانون کار جهت استخدام نیروی کار جدید بود (تصویبنامه شماره ۲۸۲۰۷/ت ۳۳۳۹۱/ هـ مورخ ۸۴/۵/۹). به موجب بند «ب» این آئیننامه نیروی کار جدید به کسی اطلاق می شود که کارفرما علاوه بر نیروی کار موجود از بیکاران ثبت نام شده نزد ادارات کار و امور اجتماعی استخدام می نماید و در صورت به کار گیری نیروی کار تازه بجای کارگران اخراجی و مستعفی یا ترک کار نموده، کارفرما محقّ به استفاده از مزایای این آئیننامه نخواهد بود.

مزایای آئیننامه مورد بحث شامل دو نوع مشوق است. یکی معافیت کارفرمایان مربوط از پرداخت حق بیمه سهم کارفرما (موضوع ماده ۲۸ قانون تأمین اجتماعی) در رابطه با کارکنان جدیدالاستخدام خود، و دیگری نوعی ارفاق مالیاتی به این شرح که مالیات بر درآمدِ کافرمایانِ کارگاه ها و مؤسسات استخدام کننده نیروی کار جدید «**به میزان مالیات بر درآمد حقوق دریافتی از کارکنان جدیدالاستخدام کاهش می یابد**»، و این مشوق خاص است که به سبب جنبه مالیاتی آن مورد بحث می باشد.

پس اگر صاحبان کارگاه ها و مؤسسات علاوه بر کارکنان موجود خود کارکنان جدید استخدام کنند و این استخدام در باطن امر جنبه جایگزینی با کارکنان اخراجی، مستعفی یا ترک کار کرده نداشته باشد و ضمناً استخدام جدید از بین نیروی کار ثبت شده در ادارات کار و امور اجتماعی انتخاب شوند، در آن صورت مبالغی که ظرف سال بابت مالیات حقوق همین دسته از کارگرانِ جدیدالاستخدام به مراجع مالیاتی پرداخت می شود، محاسبه گردیده و در مجموع به عنوان کردیت یا بستانکاری مالیاتی کارفرما تلقی می شود و از مالیات بر درآمد

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

سالانه وی کسر می گردد. ضمناً شرط استفاده از مشوق فوق ارسال صورت مزد و حقوق کلیه کارکنان به ادارات امور اقتصادی و دارایی در مهلت های مقرر خواهد بود.

میزان تأثیر مشوّق مالیاتی

پرسش این است که انگیزهٔ مالیاتی مورد بحث تا چه اندازه در ترغیب کارفرمایان به استخدام نیروی کار جدید مورد نظر آئیننامه مصوب تأثیر گذار خواهد بود. در این خصوص ملاحظات زیر را باید مورد توجه قرار داد:

۱. صحبت از این است که کارفرما در استخدام نیروی کار جدید آزادی عمل ندارد، به این معنی که نمی تواند کارگران مورد نظر را از بازار آزاد کار و بر حسب سلیقه و تمایل خود انتخاب کند، بلکه باید به ادارات کار و امور اجتماعی رجوع کند و افراد مورد نیاز را از بین بیکاران ثبت نام شده نزد آنها استخدام نماید. به این محدودیت باید افزود مشکلات کارگری و کارفرمایی که بویژه در دهه های اخیر در مناسبات بین نیروی کار و صاحبان مؤسسات بروز کرده و روز به روز بر دامنه آن افزوده می شود. طبیعی است که اگر آزادی انتخاب هم در بین نباشد، بر میزان این مشکلات به مراتب افزوده خواهد شد. بنا بر این کارفرمایی که بخواهد بر اساس این آئیننامه اقدام به استخدام نیروی کار جدید کند، باید از انگیزه بسیار قوی برخوردار باشد. ولی آیا مشوق مذکور در آئیننامه داری چنین قوتی هست؟

۲. قوت انگیزه مذکور بستگی به میزان و سطح ارفاق مالیاتی مورد بحث دارد، یعنی باید درآمد حقوق این کارگران و کارکنان جدیدالاستخدام آنقدر بالا باشد که مالیات قابل توجهی به آن تعلق گیرد و در نتیجه بدهی مالیاتی کارفرما آنقدر کاهش یابد که وی را بر آن دارد ریسک استخدام کارگران ناشناخته را بر جان بخرد. ضمناً تعداد آنها هم باید زیاد باشد تا در مجموع مالیات حقوق آنان به رقم قابل توجهی بالغ گردد.

۳. ولی اولاً بخش عمده ای از این استخدام های جدید را کارگران تشکیل می دهند، آن هم به طور عمده کارگران ساده و یا دارای تخصص های پایین، زیرا اگر دارای تخصص های قابل توجهی بودند احتمال بیکاری و مراجعه ایشان به ادارات کار اندک بود، ضمن این که همه آنها به هر تقدیر کارگران تازه استخدام به حساب خواهند آمد. با این حساب ها غالب آنان از حقوق های سطح پایینی برخوردار خواهند بود و از طرفی معافیت مالیاتی درآمد حقوق طبق مقررات قانون مالیات های مستقیم نسبت به سطح حقوق ها در ایران کم نیست و در نتیجه احتمال تعلق مالیات حقوق چشمگیر و قابل توجهی به این جماعت چندان زیاد نخواهد بود.

۴. به مطلب فوق اضافه می نماید نکته خاصی را که در جامعهٔ کارگری و کارفرمایی مطرح است. در گذشته ها

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

رسم بر این بود که کارفرمایان سعی می کردند حقوق پرداختی به کارگران را کم تر از واقع به مراجع کار و تأمین اجتماعی گزارش کنند تا حق بیمه کم تری بپردازند که موضوع همواره مورد اعتراض و اقدامات متقابل مراجع نامبرده قرار می گرفت و از این جهت بین کارفرمایان و مراجع کار و تأمین اجتماعی تقابل و تعاض وجود داشت. ولی با گسترش روزافزون نیروی کار از یک سو و دامنهٔ هزینه های بیمه و تأمین از سوی دیگر، میزان تعهدات سازمان های ذیربط از این بابت آنقدر بالا رفته است که نگرانی از افزایش تعهدات به مسألهٔ دوجانبه برای هر دو طرف بدل شده است.

با توجه به عوامل و ملاحظات فوق تصور نمی رود منظور داشتن معافیت مالیاتی مورد بحث تأثیر چندان زیادی در تشویق کافرمایان به استخدام کارکنان جدید، آن هم تحت شرایطی که وصف شد، داشته باشد.



هزینه های غیر واقعیِ غیر قابل قبول

تفسیری بر قسمت اخیر تبصره ماده ۱۹۲

م.چکاد

در شماره ۳۷ مجله مالیات (بهار ۱۳۸۴، ص ۲۵) نگارنده مشکل خود را در فهم عبارتی از پاراگراف آخر تبصره ذیل ماده ۱۹۲ قانون مالیات های مستقیم به قلم آورد. این تبصره به اشخاص حقوقی و همچنین صاحبان مشاغلی مربوط است که مکلف به نگهداریِ دفاتر روزنامه و کل و یا دفاتر درآمد و هزینه هستند. دو گروه مذکور اگر از تسلیم اظهارنامه خودداری کنند مشمول جریمه غیر قابل بخشایشی معادل چهل درصد مالیات متعلق می

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

گردند. تا اینجای مطلب مورد بحث ما نیست. سخن از آخرین جملهٔ تبصره ماده ۱۹۲ در میان است که می گوید اگر چنین مؤدیانی اظهارنامه هم داده باشند باز همین جریمه در دو مورد اِعمال می شود، یکی در مورد مالیات متعلق به درآمدهای کتمان شده و دیگری «**هزینه های غیر واقعی که غیر قابل قبول نیز باشد**». همین عبارتِ پایانی است که موضوع این مقاله را تشکیل می دهد. مفهوم این عبارت چیست؟ برای انسان فارسی زبان دارای سواد معمولی درک آن دشوار نیست و در پاسخ سئوال ما خواهد گفت: منظور هزینه هایی است که هم غیر واقعی باشند و هم غیر قابل قبول، یعنی هر دو صفت بایستی در هزینه های اظهار شده موجود باشد تا بتوان جریمهٔ مورد بحث را در مورد آنها به کار برد. به عبارت دیگر هزینهٔ اظهار شده بایستی از طرفی صوری و فاقد حقیقت باشد و از سوی دیگر نوعاً نیز غیر قابل قبول باشد. مطلب بسیار ساده تر خواهد شد اگر عبارت مورد بحث را به سه جزء تجزیه کنیم: هزینهٔ غیر واقعی چیست؟ هزینهٔ غیر قابل قبول کدام است؟ و بالاخره نسبت بین دو جزء مذکور یعنی «غیر واقعی» و «غیر قابل قبول» چیست؟ از بین این اجزاء برای دومین آنها یعنی مفهوم هزینهٔ غیر قابل قبول رهنمودی در متن قانون وجود دارد، به این معنی که ماده ۱۴۷ تعریف هزینه های قابل قبول را به این شرح به دست داده است: «...**عبارت است از هزینه هایی که در حدود متعارف متکی به مدارک بوده و منحصراً مربوط به تحصیل درآمد مؤسسه در دورهٔ مالیِ مربوط با رعایت حدّ نصاب های مقرر باشد...**». برای آن که بحث طولانی نشود از ورود در این تعریف (که مفهوم آن لا اقل برای اهل فن روشن است) خودداری می کنیم و تنها نتیجه گیری می کنیم که هزینه غیر قابل قبول آن است که فاقد اوصاف هزینهٔ قابل قبول به شرح فوق باشد.

در مورد جزء دوم یعنی «هزینهٔ غیر واقعی» تعریفی ضمن قانون به دست داده نشده است، اما به نظر می رسد که به سبب روشنی مطلب نیازی به ارائه تعریفی نبوده است. مفهوم وصف «غیر واقعی» در مورد هزینه ها روشن است و آن را می توان به معنی دروغین بودن، صوری و ظاهری بودن دانست. به هر حال حتی اگر به رغم این روشنی و عدم نیاز به تعریف قانونی، موضوع به نظر کسانی محتاج تعریف و توضیح دانسته شود، باز هم مقصود حاصل است و چنین تعریف و توضیحی اخیراً به دست داده شده است که در سطور بعد به آن اشاره خواهیم کرد. اما نکته سوم مطلب اصلیِ مورد توجه این مقاله

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

را تشکیل می دهد. گفتیم که به موجب پاراگراف آخر تبصرهٔ ذیل ماده ۱۹۲ اگر مؤدیان مورد نظر هزینه هایی را ابراز کرده باشند که غیر واقعی بوده و «غیر قابل قبول نیز باشد» در آن صورت مشمول جریمه چهل درصدی غیر قابل بخشودگی مذکور در تبصره یادشده خواهند بود. حال در عبارت **«هزینه های غیر واقعی که غیر قابل قبول نیز باشد»** نسبت بین دو جزء آن یعنی «غیر واقعی» و «غیر قابل قبول» چیست؟

به سخن دیگر آیا وصف «غیر قابل قبول» در عبارت مذکور همعرض وصف «غیر واقعی» و در نتیجه «هم ارز» آن است و یا نقش دیگری را ایفاء می کند؟ منظور از همعرض و هم ارز بودن این است که این دو صفت همردیف یکدیگر و در نتیجه دارای نقش واحدی در متن عبارت یادشده تلقی گردند. اگر چنین باشد، مفهوم عبارت این خواهد بود که شمول جریمهٔ مورد حکم قانون دو شرط دارد. یکی این که هزینهٔ ابرازی غیر واقعی باشد و دیگر این که علاوه بر آن غیر قابل قبول نیز باشد. خوب، حال اگر شمول جریمه دو شرط دارد پس اگر فقط یکی از دو شرط محقق گردد و دیگری خیر، در آن صورت جریمه را نمی توان شامل گردانید. در عبارت **«هزینه های غیر واقعی که غیر قابل قبول نیز باشد»** کاربرد سه واژهٔ «که»، «نیز» و «باشد» به روشنی خواننده را در این جهت سوق می دهد که منظور همین است که در اینجا دوشرط مورد بحث همعرض و هم ارز یکدیگر ذکر شده اند، به این معنی که برای شمول جریمه وجود هر دو شرط ضرورت دارد (بویژه روی کلمه «باشد» دقت کنید).

اما این دلالت مستقیم و روشن قانون نتیجه ای عجیب به دست می دهد و آن این که اگر مؤدی صورتی به هزینهٔ ساختگی و غیر واقعی خود بدهد که به ظاهر قابل قبول جلوه کندو با تعریفی که ماده ۱۴۷ از هزینه قابل قبول به دست داده است تطبیق کند، در آن صورت جریمه منتفی خواهد شد. یعنی اگر هم هزینهٔ دروغین عنوان کند و هم به تقلب و ظاهرسازی برای قابل قبول جلوه نمودن آن مبادرت کند، از جریمهٔ سنگینی نجات پیدا می کند. ولی آن که فقط هزینهٔ غیر واقعی اظهار داشته است اما لا اقل به این خلافکاری مضاعف دست نزده است، بایستی جریمه شود. همین نکتهٔ ظریف بود که در شماره ۳۷ مجله مالیات تحت عنوان «نکته ها از قانون مالیاتی» طنز گونه بیان شد و هدف از آن توجه دادن به لزوم دقت بیشتر در تنظیم قانون بود.

راه حل

در دیماه سال گذشته بخشنامه ای از سوی

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

مدیریت مالیاتی صادر گردید که موضوع آن به طور خاص مفاد تبصره ذیل ماده ۱۹۲ قانون مالیات های مستقیم بود و از جمله به همین بحث هزینه های غیر واقعی و غیر قابل قبول پرداخته شد. در این بخشنامه نخست تعریفی از هزینه های غیر واقعی به دست داده شده است به این عبارت:

«هزینه های غیر واقعی موضوع قسمت اخیر تبصره ذیل ماده ۱۹۲ قانون مالیات های مستقیم هزینه هایی هستند که در دفاتر قانونی ثبت شده و ممکن است متکی به مدارکی نیز باشند، اما ماموران مالیاتی پس از تحقیقات لازم و یا دسترسی به قرائن و مدارک قابل اعتماد احراز نمایند که هزینهٔ موصوف صوری بوده و یا تحقق نیافته و یا مدارک مربوط به آنها نیز غیر واقعی و مجازی بوده است»

در صفحات قبل گفتیم که از هزینه غیر واقعی تعریف جداگانه ای ضمن قانون مالیاتی به دست داده نشده است و ظاهراً موضوع به استنتاج منطقی از این اصطلاح محول گردیده است. اکنون چنین تعریفی مشخصاً ضمن بخشنامه مورد بحث ارائه شده است و جای خالی از این جهت باقی نمانده است.

سپس در دو سطر آخر بخشنامه عباراتی گنجانیده شده است که به بحث اصلی ما مرتبط می گردد. این عبارات به شرح زیر اند:

«در این صورت این گونه هزینه ها [یعنی هزینه های غیر واقعی] که طبعاً واجد شرایط مقرر در مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مذکور هم نیستند، در حساب مالیاتی مؤدی غیر قابل قبول و مشمول جریمه مقرر خواهند شد».

از عبارت مذکور دو نکته قابل استنباط است:

۱. نخست این که اگر هزینه اظهار شده صوری و غیر واقعی باشدبر حسب طبیعت و ذات خود واجد شرایط قابل قبول بودن به شرح مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ نخواهند بود. به عبارت روشن تر منظور بخشنامه را می توان چنین دانست که اوصاف ذکر شده در مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ ناظر بر هزینه هایی است که بالذّاته واقعی و غیر تصنّعی باشند و اگر هزینه ای از آغاز دروغین و ساختگی باشد، وجود این کیفیت منافی شمول چنان اوصافی بر هزینه ابراز شده خواهد بود و جمع بین ضدّین ممکن نیست.

۲. دوم این که از قسمت اخیر بخشنامه مورد بحث به شرح فوق و با دلالت فوق می توان نتیجه گرفت که عبارت پاراگراف آخر تبصره ذیل ماده ۱۹۲ به این شرح : «**هزینه های غیر واقعی که غیر قابل قبول نیز باشد**» باید چنین تفسیر شود : «**هزینه های غیر واقعی که طبعاً غیر قابل قبول نیز هستند**». با قبول چنین تفسیری وصف «غیر قابل قبول» همعرض و هم ارزِ وصف «غیر واقعی» تلقی نخواهد شد و بلکه

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

تابع و حاصل آن خواهد بود. از آنجا که استنباط از قانون به نحوی جایز نیست که منجر بـه نتیجه گیری و اجرای غیر منطقی شود، به نظر می رسد که تفسیر انجام شده به هـر تقـدیر مـی توانـد راه حلی در این باب تلقی شود، نهایـت ایـن کـه در تغییرات آتـی قـانون بایـد اصـلاح ایـن بخـش از تبصره ذیل ماده ۱۹۲ نیز مورد توجه قرار گیرد.

مالیات و چگونگی ثبت شرکت ها

در شماره های پیشین مجله مالیات مسأله تشکیل و ثبت شرکت های تجارتی با سـرمایه هـای بـسیار نـازل را مطـرح کردیم و در آنجا خاطر نشان ساختیم که شمار این گونه شرکت ها به حدّ افراط زیاد است، چنان کـه روزی نیـست کـه آگهی ثبت انبوهی از این گونه شرکت‌ها را در روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران مشاهده نکنیم. و باز یادآور شـدیم که با توجه به شکل قانونی این شرکت ها که غالباً از محدود بودن مسئولیت در حدّ همان سرمایه اعلام شده برخوردارند، احتمال توجه خسارت به اشخاص و مؤسسات طرف رابطه با آنها موجود است. این نکته بویژه از این جهت تقویـت مـی شود که احتمال ورشکستگی چنین شرکت هایی اندک نیست.

چنان اوضاع و احوالی تصور نمی رود روی درآمد مالیاتی کشور بی تأثیر باشد. یک جنبه این تأثیر می تواند از اختلالاتی ناشی شود که وجود این گونه شرکت ها ممکن است در روابط تجاری و معاملات با سایر اشخاص و مؤسسات پدید آورد و در نتیجه به نحوی پایه مالیاتی را تضعیف کند. به بیان ساده تر توجه خسارت به اشخاص حقیقی و حقوقی بر اثر چنین وضعی می تواند موجبات کاهش درآمد مالیاتی را فراهم آورد.

اما تضرر سازمان مالیاتی از این ممرّ ممکن است به اشکال دیگری نیز تجلّـی کنـد. تـشکیل شـرکت و انجـام فعالیـت اقتصادی تحت چنین عنوان دهان پرکنی فی نفسه نوعی اعتبار و حیثیت تجاری به وجود می آورد کـه بـه آسـانی مـی تواند سبب جلب اطمینان اشخاص گردد و بر اساس همین اعتماد وجوه و اعتباراتی را به صندوق شـرکت سـرازیر کنـد، بویژه اگر ظاهر مجلل و به اصطلاح آبرومندی برای دفتر شرکت و متصدیان آن ساخته و پرداخته شود. نیازی به توضیح بیشتری نیست که همین کیفیت می تواند وسوسهٔ نیرومندی برای سوق دادن اشخاص در این جهت ایجاد کنـد کـه بـا سرمایه ناچیز و صرف مبالغ اندک منافع سرشـاری از امـوال ایـن و آن بـه چنـگ آورنـد و در فرصـت مناسـب اعـلام ورشکستگی کنند و یا به نحوی نا مطلوب تر از آن از صحنه خارج شوند. آنگاه نه تنهـا طـرف هـای معاملـه بـا چنـین شرکتی دچار خسارت می گردند، بلکه درآمدهای مالیاتی بالقوه قابل تحصیل از این معاملات و مناسبات نیز می تواند از صندوق دولت بگریزد.

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

بحث فوق صرفاً جنبهٔ تئوریک ندارد و موارد آن در عمل مشاهده شده است که به شکایات و تشکیل پرونده های کیفری متعدد منجر شده است. سهولت فوق العاده ثبت شرکت ممکن است سودجویان را حتی به تشکیل چند شرکت ترغیب کند و این کار را با توسل به تخلفاتی نظیر استفاده از اسامی اشخاص ثالث انجام دهند و در مجموع به سوء استفاده های کلانی دست بزنند که از جمله شامل گریزهای مالیاتی نیز خواهد بود. نیازی به گفتن نیست که بروز این حالات چه مشکلاتی می تواند هم برای مراجع و هم برای اشخاص ثالثی به وجود آورد که شرکت ها به نام آنها به ثبت رسیده اند. شرکت ها مهم ترین عاملان فعالیت های اقتصادی و تجارتی در هر کشوری به شمار می روند و در نتیجه یکی از مهم ترین منابع درآمد مالیاتی نیز به حساب می آیند. بنا بر این توجه به نکاتی که فوقاً طرح کردیم بسیار ضرور می نماید. همان گونه که گفته شد آنچه راه را برای بروز اختلالات یادشده هموار می کند فرایند تشکیل و ثبت شرکت های تجارتی است که شرح آن گذشت. چنان که گفتیم قضیه را از دو جهت می توان مورد توجه قرار داد. یکی از دید اشخاص خصوصیِ طرف رابطه با شرکت های مورد بحث و دیگری از نظر درآمد مالیاتی. بدیهی است هر دو جنبه حائز اهمیت هستند و باید موضوع از همان مرحلهٔ تشکیل شرکت ها مورد توجه مراجع ذیربط قرار گیرد. وَلی در این نشریه جنبه مالیاتی قضیه بیشتر مورد توجه است. راه حلّ سهل الوصول می تواند این باشد که ثبت شرکت ها موکول به رجوع مؤسسین شرکت به مراجع مالیاتی و تسلیم اظهارنامه یا اعلامنامه خاصی گردد که طی آن اطلاعات لازم به آگاهی مقامات مالیاتی برسد و واقعیتِ وجود مؤسسان، شرکاء و سایر مشخصات آنان احراز گردد و هرگونه احتیاط و محکم کاری لازم از جهت مالیاتی در همین مرحله به عمل آید و سپس ثبت شرکت عملی گردد. چنین اقداماتی بویژه از جهت جلوگیری از تخلفات و ظاهرسازی های اولیه (نظیر استفاده از اسامی و عناوین مجعول و غیره) می تواند مؤثر باشد، هرچند که اثر بخشی آن در صورتی کامل خواهد شد که برای اصلاح مقررات ثبت شرکت‌ها تدبیر لازم به عمل آید.

❋ ❋ ❋ ❋

مقررات و بخشنامه های مالیاتی

(در ارتباط با مقالات این شماره از فصلنامه مالیات)

دستورالعمل وزارتی شماره ۴۲۵۴۳ مورخ ۱۳۸۴/۱۰/۱۸

دبیرخانه هیأت موضوع ماده ۲۵۱ مکرر

نظر به ضرورت ساماندهی و تنظیم امور و تسریع در رسیدگی به امور مؤدیان محترم مالیاتی و به منظور رفع مشکلات موجود و نیل به اهداف مورد نظر مقنن مقرر می دارد ضوابط ذیل بموقع اجراء گذارده شود:

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

۱. وفق نص صریح ماده ۲۵۱ مکرر، فقط تقاضای مؤدیانی قابل بررسی جهت طرح در هیأت مذکور می باشد ک اولاً ادعای غیر عادلانه بودن مالیات مستند به مدارک و دلایل کافی بوده، و ثانیاً پرونده ذیربط در مرجع دیگری قابل طرح نباشد. فرایند دادرسی مالیاتی به تفصیل در قانون مالیات ها پیش بینی شده است و ضروری است:

اولاً : مواردی به هیأت ماده ۲۵۱ مکرر ارجاع گردد که کلیه مراحل قانونی مندرج در قانون مالیاتی را در همان مسیر قانونی طی کرده و قطعیت یافته باشند.

ثانیاً : پس از قطعیت یافتن آن مؤدی هنوز نسبت به رای نهایی معترض بوده و الزاماً برای اعتراض خود دلیل و مدرک قابل ارائه داشته باشد.

بدین لحاظ دبیرخانه هیأت ماده ۲۵۱ مکرر در مواردی که مالیات مورد شکایت به قطعیت نرسیده و یا به سبب موضوع شکایت قابل طرح در مراجع مالیاتی دیگری است، مؤدی را راهنمایی و پرونده امر را در هر مرحله که باشد مختومه نماید.

۲. در مواردی که شکوائیه های واصل مربوط به مؤدیان مالیاتی است که مطابق مواد ۲۳۸ و ۲۳۹ و نیز تبصره ۵ ماده ۱۰۰ قانون مالیات های مستقیم نسبت به مالیات متعلق توافق یا تمکین نموده‌اند و یا در مواردی که پس از صدور رای مراجع مالیاتی موضوع مواد ۳۷، ۲۱۶، تبصره ماده ۱۵۷ و ۲۵۱ آن قانون معترض می باشند می بایست ضمن ارائه دلایل و مدارکی که با معاذیر موجه در مراحل قبلی قابل ارائه و یا در دسترس نبوده، تقاضای رسیدگی نمایند.

۳. به منظور ارائه تقاضا و اعتراض به حکم قطعی مالیاتی، مؤدیان محترم باید فرم پیوست را تکمیل و مدارک و مستندات خود را به آن منضم نموده و به آن دبیرخانه تسلیم نمایند.

.....

۵. ..... بدیهی است در مواردی که مستندات کافی ارائه نمی گردد و یا فرم مذکور تکمیل و ارائه نمی شود، موضوع را بلا اقدام تلقی و مختومه نمایند

.....

۸. هیأت سه نفره پس از رسیدگی نسبت به تهیه و صدور حکم نهایی اقدام و دبیرخانه نیز بلافاصله حکم نهایی را از طریق سازمان امور مالیاتی به مراجع ذیربط و همچنین به مؤدی یا وکیل وی ابلاغ می نماید.

.....

داود دانش جعفری

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

بخشنامه شماره ۱۷۹۴۰ مورخ ۸۴/۱۰/۱۲

نظر به این که در خصوص درآمد کتمان شده و هزینه های غیر واقعی غیر قابل قبول موضوع قسمت اخیر تبصره ذیل اصلاحی ماده ۱۹۲ قانون مالیات های مستقیم تا کنون ابهام و سئوالاتی مطرح گردیده است، لذا به منظور رفع ابهام و اتخاذ رویه واحد مقرر می دارد:

۱. منظور از درآمد کتمان شده، درآمدیست که مؤدی در طول یک سال مالیاتی از فعالیت های اقتصادی خود به دست آورده اما در دفاتر قانونی خود ثبت ننموده و در اظهارنامه مالیاتی نیز ابراز نکرده باشد. در این صورت ماموران مالیاتی پس از دسترسی به اسناد و مدارک قابل اعتماد و یا دریافت اطلاعیه های مستند واصله از دفتر اطلاعات مالیاتی و سایر مراجع، و تطبیق آنها با مندرجات دفاتر قانونی و صورت های مالی ابرازی در مهلت مقرر و احراز عدم ثبت اطلاعات مربوط در دفاتر مؤدی، می توانند نسبت به تعیین و محاسبه درآمدهای کتمان شده و مطالبه مالیات متعلق طبق مقررات قانون فوق الذکر مبادرت نمایند. البته لازم به یادآوری است که هنگام استفاده از روش علی‌الراس برای تعیین درآمد مشمول مالیات، درآمدهای تخمینی بدون اتکا به مدارک یا انتخاب فروش ابرازی مؤدی به عنوان قرینه مالیاتی، درآمد کتمان شده موضوع مقررات تبصره ماده ۱۹۲ قانون مالیات های مستقیم نبوده و مشمول جریمه موضوعه نخواهد بود.

۲. هزینه های غیر واقعی موضوع قسمت اخیر تبصره ذیل ماده ۱۹۲ اصلاحی قانون مالیات های مستقیم هزینه هایی هستند که در دفاتر قانونی ثبت شده و ممکن است متکی به مدارکی نیز باشند، اما ماموران مالیاتی پس از تحقیقات لازم و یا دسترسی به قرائن و مدارک قابل اعتماد احراز نمایند که هزینه موصوف صوری بوده یا تحقق نیافته و یا مدارک مربوط به آنها غیر واقعی و مجازی بوده است. در این صورت این گونه هزینه ها که طبعاً واجد شرایط مقرر در مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مذکور هم نیستند، در حساب مالیاتی مؤدی هزینه غیر قابل قبول تلقی و مشمول جریمه مقرر خواهند شد.

علی اکبر عرب مازار

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

آئیننامه اجرائی ماده ۶۲ تنفیذی قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران موضوع ماده ۷ قانون برنامه چهارم توسعه .... به شماره ۲۷۹۳۹/ت/۳۳۳۹۲ هـ. مورخ ۸۴/۵/۸ با منظور داشتن و تلفیق اصلاحات انجام شده در آن به موجب تصویبنامه شماره ۳۹۱۷۴/ت ۳۳۸۲۵ هـ. مورخ ۸۴/۸/۱۰ هیأت وزیران

ماده ۱. کلیه شرکت های دولتی از جمله شرکت هایی که صد در صد سهام آنها متعلق به دولت و شرکتهای تابع و وابسته به آنها و شرکت هایی که شمول قانون بر آنها مستلزم ذکر یا تصریح نام است، می باشد و تجدید ارزیابی دارایی های ثابت آنها در طول دوره برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران میسر نشده است، مکلفند طی دو سال اول اجرای قانون برنامه چهارم توسعه .... یک بار دارایی های ثابت خود را برابر ضوابط مقرر در این آئیننامه طبق نظر کارشناس یا کارشناسان منتخب مجمع عمومی ارزیابی و مبلغ مازاد حاصل نسبت به مبلغ قیمت دفتری را پس از ارائه گزارش بازرس قانونی مربوط در مجمع عمومی مطرح و پس از تصویب، حسب مورد به حساب افزایش سرمایه دولت و یا شرکت دولتی مربوط در شرکت های دولتی یاد شده منظور نمایند. در مورد تجدید ارزیابی دارایی های ثابت شرکت های دولتی تابع و وابسته به شرکت های مادر تخصصی، سرمایه دولت نیز در شرکت یا شرکت های مادر تخصصی ذیربط معادل افزایش سرمایه شرکت دولتی سرمایه پذیر ناشی از اجرای این ماده ا فزایش می یابد.

تبصره – در مورد شرکت های دولتی موضوع بند «ک» ماده ۷ قانون برنامه چهارم توسعه .... که تجدید ارزیابی دارایی های ثابت آنها با رعایت ضوابط ماده ۶۲ قانون برنامه سوم توسعه .... و آئیننامه اجرائی آن انجام شده است، از زمان تجدید ارزیابی قابل اِعمال در حساب های مربوط خواهد بود.

ماده ۲ – قیمت دفتری جدید شامل اضافه ارزش ناشی از تجدید ارزیابی دارایی های ثابت استهلاک پذیر می باشد و هزینه استهلاک آنها از جمله هزینه های قابل قبول مالیاتی محسوب می شود.

ماده ۳ – اضافه ارزش ناشی از تجدید ارزیابی دارایی های ثابت، مشمول مالیات بر درآمد و سایر انواع مالیات ها از جمله حق تمبر نمی شود.

ماده ۴ – نحوه استهلاک دارایی های ثابت تجدید ارزیابی شده استهلاک پذیر از لحاظ مأخذ استهلاک و تاریخ شروع محاسبه استهلاک ، تابع مقررات قانون مالیات های مستقیم و بر اساس نرخ جدول استهلاک قانون مزبور خواهد بود.

ماده ۵ – شرکت های دولتی که شمول قوانین و مقررات عمومی بر آنها مستلزم ذکر یا تصریح نام است از جمله شرکت ملی نفت ایران و کلیه شرکت های فرعی آن مشمول این آئیننامه می باشند. **(پایان بخش فارسی)**

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

Paragraph "F" of the Note 11

Earlier, when discussing about figures of the budget, we said few words about certain provisions of this paragraph "F" of Note 11. Now, we will consider the section 8 of the same paragraph. This section provides that financial and legal relationships of the NIOC (National Iranian Oil Company), including its tax duties and rights, shall be exclusively subject to:

1. Regulations of the Direct Taxes Act (main tax law of the country);
2. Financial and tax regulations of the budget law itself; and
3. The law concerning the collection of duties.

NIOC is the most important state company in the field of oil industry, responsible for management of all commercial and industrial activities in the same field. It supervises over the operations of public gas and petrochemical corporations as well. So, the said provisions of the budget are of considerable importance.

Note 13

Note 13 deals with environmental issues. Certain green duties, among other measures, are provided therein. One of them is the imposition of extra duties on vehicles with a life exceeding 10 years. That would be an extra payment of 15% of the normal duty for each year of additional life of 10 years of age.



Sites of Maliyat journal in the Internet

Three separate sites are built for Maliyat journal in the Internet. The first one is for the Persian section of the magazine and two others relate to the English section. One of the English sites covers the first phase of the journal that is for numbers 1 to 36. .The last (third) site is built for the new phase of the journal, namely from the issue No. 37 onwards. Addresses of the sites are as follows:

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

Fist English site (1 to 36) : http://maliyat.tripod.com/tax

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

Our mailing address: Tax Organization, Shahid Dadman St., Shahrak Qods, Tehran, Iran.

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

1384);

b) Income tax applicable to the budget year (1385). This would mean prepayment of the tax, since income tax of each year should be paid during the subsequent year. Therefore the amount so paid will be considered on-account and is to be settled after expiry of the budget year and examination of final accounts of relevant taxpayers. Basis of computation of such on-account payments is provided in the budget itself. The tax must be paid in twelve monthly installments.

c) One additional amount, not less than 40% of net income of the preceding year, which will be considered as dividend of related public corporations.

Paragraph "D" of the Note 1

Rate of tax on gasoline is determined to be the same as in the previous year, namely 30% of the sale price

Paragraph "F" of the Note 1

According to that paragraph, a special restricting proviso of the Article 100 of the tax law will not take effect in case of a certain category of businesses. The proviso stipulates that taking benefit from the threshold provided for businesses under the law, would depend on submission of tax return in due time. Now, the said paragraph of the budget states that such proviso shall not be observed in case of small businesses.

Paragraph "B" of the Note 2

This paragraph relates to the provisions of the section "a" of the article 8 on the law on fourth development plan, according to which the receipts from selling of public companies shall be deposited with the General Treasury, and then will be divided between several purposes. A portion equal to 20% of it is to be allocated to a special account as on-account payment of the tax on transfer of companies' stocks under the article 143 of the tax law. Now, paragraph B of the Note 1 of the budget states that such on-account payment shall be considered final and no extra payment on basis of the said article 143 will be demanded.

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

Several indirect taxes are also listed in the budget, such as tax on imports, tax on goods and services, tax on sale of oil products, exit tax, etc.

As it was mentioned earlier, a part of the public budget (budget of ministries and other government organizations) is allocated to state-owned companies to cover their losses. So, the net amount of the public budget will amount to 570 trillion Rials. Now, taking into account other figures referred to above and explanations given about certain items of the budget that are in effect components of oil income, it can be said that around 88% of total amount of the public budget is to be derived only from two specific sources: oil revenue (362 billion Rials) and tax income (140 trillion Rials). This situation indicates not only the importance of tax revenue in overall structure of national budget, but it also directs our attention to the fact that how much more vital the role of tax would be in case the part of oil in composition of the budget would decline in the future, either as consequence of unwanted developments, or as a result of deliberate planning for diminishing the role of oil and putting emphasis of more safe resources.

Tax regulations of the budget

In addition to tables and schedules that contain the figures and monetary amounts, the draft of the budget law has several legal provisions that will be valid during the budget year only. Each part of these regulations is called a "tabsareh". The tabsarehs are considered to be notes to a single main article at the beginning of the budget (even the figures and tables of the budget are considered the attachments of the same main article). So, we will refer to tabsaras as "Notes" from here onwards.

Paragraphs "B" and "C" of the Note 1

As in the previous year, the state-owned corporations that are supposed to be profitable, are listed in an attachment of the budget. Paragraphs B and C of the Note 1 of the budget have required such corporations to make the following payments during the budget year:

a) Income tax of their operations during the preceding year (Iranian year of

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

As for the first figure, it should be noticed that a part of the tax income has been transferred to the assigned income (see the first table on the page 5). That amounts to IR 683.7 billion. Thus the total amount of tax revenue will be 166.85 trillion Rials. Nearly one third of it (IR 55.7 trillion) will be the corporate tax of public juridical persons (companies and banks). Close to 48% of this last amount (IR 26.13 trillion) is titled as "tax on oil turnover". To understand it, we have to have a look at the part "E" of the Note 11 of the budget. It rules that 5% of the value of the produced oil shall be assigned as the tax on operations of the National Iranian Oil Company (NIOC) in the budget year, and another 4.5% of the same source (value of the oil) shall be assigned as the dividend of the said company. The tax on operations of NIOC as is described here is the same as the "tax on oil turnover" that was referred to few lines earlier, namely the same amount of IR 26.13 trillion. So, this amount should be considered as another part of oil revenue, though is labeled as the tax on operations of NIOC. It will be true also in case of the aforementioned 4.5% of the value of the produced oil, which as was mentioned above is titled as the dividend of NIOC. Both figures are in substance the same as oil revenue. This latter one amounts to IR 23.54 trillion that when added to the other figure of IR 26.3 trillion, would nearly come to a total of IR 50 trillion.

There are several other taxes totaling to IR 111 trillion. Some of these are listed below:

Figures in Iranian biillion Rials

Corpora tax on private legal persons	23680
Tax on institutions of Islamic Revolution	707
Salary tax	9010
Tax on business income	8690
Tax on rental income	1039
Inheritance tax	482
Tax on transfer of good will	1017
Tax on transfer of companies' stocks	332
Tax on transfer of real property	1083
Stamp duty	3165

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

Figures in Iranian trillion Rials

Revenues	239.5
Transfer of capital assets	167.8
Transfer of financial assets	182.9
Assigned revenues	38.8
Total	629

To the first figure (239.5) we shall refer later. As for the second amount (167.8), main part of it relates to the oil revenue, which amounts to 165.2 trillion Rials. The next title "transfer of financial assets" consists of a few components, the most important of which is specified as "from the balance of the foreign exchange reserve" and amounts to IR 147.1 trillion. The reserve so designated is also related to the oil revenue.

The remaining items, which are relatively small, are the following ones:

Figures in Iranian trillion Rials

Revenue from privatization of state companies	16.4
Domestic and foreign loans	13.4
Amounts to be refunded from the previous year's payments	5.3
Amounts to be collected as the principle of granted loans	0.7

Revenues

Let us go back to the amount of IR 239.5 trillion namely the first item of the above figures. It is composed of the following incomes:

Figures in Iranian trillion Rials

Tax revenue	166.2
Income to be derived from the ownership of the government	50.3
Income from sale of goods and services	8.6
Amounts to be collected as fines and damages	2.7
Miscellaneous incomes	11.7
Total	239.5

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

Draft of the Budget Law

By Dr. Mohammad Tavakkol

The draft of the budget law for the Iranian year 1385 (21 March 2006-20 March 2007) has been recently submitted to the Islamic Consultative Assembly (parliament) for its approval and presently is under a hot deliberation in that forum. Our discussion about the draft will consist of two parts: looking at main figures of the budget and review of its tax regulations.

Principal figures of the budget

The budget of the coming year is divided - like previous years – to two parts. The main part of it (more than 70% thereof) is allocated to state-owned corporations and banks. This part of the budget amounts to 1.386 quadrillion Rials (one US $ = 9100 Iranian Rials approximately). The second part, which amounts to 629 trillion Rials, covers the budget of the government in its proper meaning that is the ministries and other government organizations. Something around 9.3% of the latter amount (IR 58.2 Trillion) will go again to the first category, namely the public companies and banks, to compensate for the losses sustained by certain state-owned corporations. So, the net amount to be remained for the second category would be a bit more than IR 570 trillion. Of course it should be pointed out that the public companies and banks have to remit to the treasury an amount of 69 trillion Rials as income tax and annual dividends. Thus in balance the government will receive an amount of IR 10.8 trillion (69-58.2) from the first group, which can be considered a negligible amount, taking into consideration the huge size and number of public commercial enterprises.

The amount of IR 629 trillion (total figure of the general budget) is composed of the following components:

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

respect and observance is pleasant for everybody and except in very rare cases would have agreeable results. The tax officials should be patient and listen to taxpayers carefully, pay attention to their cases and, more importantly to accept their arguments, should they find them right and lawful, and if cases are unacceptable, the officials must be tolerant enough to explain their views in a way that the rule of law is sufficiently elaborated for taxpayers.

It may sound a time consuming process, but one should bear in mind the impact of it on reducing the disputes and cases referring to the administrative and judicial forums for settlements of various tax claims.

Considerable amounts of time, money and energy might be spent by taxpayers, as well as tax organization in respect of tax cases and disputes. This problem is encountered by many countries all over the world and vast studies are undergone to cut down such a waste of resources by simplification, etc. Our country is not an exception to this common situation and remedies have to be sought. Simple, but effective, solution is close right away, which is to solve disputes at early stages and not allowing it to develop to lengthy cases.

Fortunately the tax law has provided us with a proper frame in articles 238 and 239. The tax organization has already placed emphasis on this subject and directed the relevant officials to the mechanism envisaged under those articles of the direct taxes act for solving cases at early phases.

Aside from that, the duty of finding unrecognized taxable people and economic activities and pursuing the payment of due taxes should also be taken very seriously. Research programs are also of a great significance and ought to be emphasized on. There are several other points and areas of interest that god willing will be dealt with in the future.

DR. ALIAKBAR ARABMAZAR

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

opment plan, about which some comments had been written in previous issues of this journal.

Other legislative measures have also been taken during recent years among which the extensive amendments of the "Direct Taxes Act" (the main tax law) were the most important ones. A draft of "Value Added Tax" law has also been submitted to the parliament (Islamic Consultative Assembly) which is under parliamentary deliberation at the moment. It would be expedient to take further steps for additional legal amendments with the aim of achieving the goals prescribed in this article.

But the point referred to above has another side that relates to optimization of functions of the tax administration and rectifying its defects and imperfections. A serious job which would necessitate continuous planning, unremitting endeavor, and most important of all, aggregate work and cooperation of all concerned. Any action and initiative in this way will have a positive effect on the result of the work and will serve a noble objective which is the deliverance from depending on oil export revenues and thereby strengthening the country's independence.

Efforts of the tax organization's personnel will be of an extreme importance undoubtedly, but constitutes just one side of the equation and the other side, the taxpayers, have to be paid due attention. The best output will just be achievable through coordination and interaction between the both sides of the issue. It is a crucial question for tax administration bodies all over the world to know how people can get induced to react in a sincere way to demands and requirements of the tax law. It may be worthy to allocate resources on a research program in this field, but before that, we can notice to some general points and considerations that are based on experience and common sense.

Manner of treating and dealing with taxpayers is the first issue which should be taken into consideration. Overwhelming majority of people would react positively to good and gentle behavior. To be treated with

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

IN THE NAME OF ALLAH

FROM THE PRESIDENT

By now, we are reaching to the dawn of the fourteenth year of publishing Maliyat journal, and we are on the verge of further stages of our journalistic affair. During the relatively long period, many events have been occurred and we have faced numerous developments, in both economic and social fields of the country, but in spite of all improvements, the role of taxation on the economy has remained stable and even has gotten more important. The evolution of events and circumstances has had only the effect of widening and deepening the degree of such significance.

We have been emphasizing on accuracy of every subject in the first issues of the magazine, the correctness of which is visible now more than any other time before.

Those days we had pointed out that regarding to the facts of the contemporary world and taking lessons from the recent history of our own country, and that of the world, it would certainly become obvious that the role of -safe and sound resources such as tax revenue instead of oil revenue – would be increased in securing necessary funds for the national budget. Soundness of this view is much more perceivable at the present than a decade earlier.

Now the point is that which steps should be taken to facilitate the progress of affairs towards the realization of the above mentioned goal. A realm of action would be the determination of tax policies as a part of general economic strategy of the country. That relates to the competence of high ranking authorities of the government. What have been published in this regard, all have been in harmony with the same idea so far. As an example one can refer to relevant provisions for the fourth devel-

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