مالیات

فصلنامه تخصصی مالیاتی

سال پانزدهم انتشار

تابستان ۱۳۸۶

(شماره مسلسل ۴۵)

مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار

دبیر: دکتر محمد توکل

صاحب امتیاز: سازمان امور مالیاتی کشور

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

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

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

بسم الله الرحمن الرحیم

فهرست مطالب

سرآغاز	دکتر علی اکبر عرب مازار	۲
مقررات مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۸۶	دکتر محمد توکل	۴
خدمات از منظر قراردادهای مالیات مضاعف دیدگاه های دوگانه	دکتر علی اکبر عرب مازار	۹
ساعت کار بانک ها محملی برای طرح مالیاتی بدیع که فرجام نیافت	طاهر ذوالقدر	۲۰
یک بررسی تاریخی - اصلاحات مالیاتی دوران ساسانی (بخش دوم)	دکتر محمد توکل	۲۴
اتحادیه اروپا و مالیات بر ارزش افزوده	ارغوان رویین	۳۲
تحولی بزرگ در قانون نویسی		
قانون جدید دیوان عدالت اداری	برزوچکاد	۴۰
مالیات و بازرگانی الکترونیک (بخش هشتم)	زریر ایران	۴۷
بخشنامه ها و مقررات مالیاتی		۵۹
بخش انگلیسی		

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

به نام خدا

سرآغاز

گسترش سرمایه گذاری و فعالیت های اقتصادی به عنوان عاملی مؤثر در تامین رشد و توسعه و بهروزی جامعه مورد قبول همگان است. در این رابطه کسان بسیاری بر امنیت اقتصادی به عنوان مقدمه‌ای لازم جهت رسیدن به چنان اهدافی تاکید می نمایند که این نکته نیز از جهت اصولی مورد انکار کسی نمی باشد، چنان که فرضاً ضمن بند ۴۵ از سیاست های کلی برنامه چهارم توسعه اقتصادی، فرهنگی و اجتماعی صریحاً به لزوم تثبیت فضای اطمینان بخش برای فعالان اقتصادی و سرمایه گذاران اشاره شده است. اما نباید فراموش کرد که جامعه با اعطای حقوق، نیل به اهداف عالیه خود را دنبال می کند. در همین رابطه بند ۲ از سیاست های کلی نظام در خصوص امنیت اقتصادی می گوید هدف از امنیت سرمایه گذاری ایجاد رفاه عمومی و رونق اقتصادی و زمینه سازی برای عدالت اقتصادی و از بین بردن فقر در کشور است.

ضمناً در ورای هر حقی به حکم منطق وظایفی نیز باید مراعات گردد. در کشورهای دیگر جهان و بویژه آنهایی که از جهت اقتصادی آزاد ترین ممالک به شمار می روند، ضمن احترام و اهتمام نسبت به برقراری امنیت اقتصادی، اصول دیگری را نیز ملحوظ نظر قرار می دهند که یکی از مهم‌ترین آنها لزوم رعایت شفافیت در همهٔ ابعاد فعالیت های اقتصادی و مالی است. این گونه شفافیت از جمله عوامل بسیار مهمی است که جوامع می توانند با بهره گیری از آن حقوق متقابل خود را دنبال و تامین نمایند.

به عبارت دیگر مسأله تنها به این گونه مطرح نیست که همه بکوشند موانع موجود بر سر راه سرمایه گذاری را از میان بردارند فقط به این منظور که امکان تحصیل منافع برای فعالان اقتصادی فراهم آید، بی آن که تأمین اهداف دیگری مورد نظر بوده باشد. ایجاد امنیت سرمایه گذاری و فعالیت اقتصادی یک جنبهٔ قضیه است که طبعاً باید رعایت شود، اما همان گونه که از سیاست های کلی نظام نقل کردیم، کشور نیز مقاصد خود را دنبال می کند و آن ایجاد رفاه عمومی و رونق اقتصادی و زمینه سازی برای عدالت اقتصادی و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

کاهش فاصله طبقاتی و از بین بردن فقر است.

چنان اهدافی چگونه قابل دسترسی است؟ یکی از مهم ترین شرایط آن و قبل از هر چیز همان شفافیت اقتصادی است که در همه جا مود تایید و اهتمام است. لازم به گفتن نیست که چنان شفافیتی در عین حال سبب ساز ممانعت از انواع بی قانونی ها و انحرافات، که لازمه امنیت اقتصادی است، نیز خواهد بود. قضیه در بعد مالیاتی بسیار حائز اهمیت است، زیرا بویژه این جنبهٔ مسأله است که می تواند در جهت نیل به اهدافی مانند رفاه عمومی، عدالت اقتصادی، از بین بردن فقر و حتی به طور غیر مستقیم در تأمین رونق اقتصادی تأثیر به سزایی بر جای گذارد.

البته گفتهٔ فوق به مفهوم آن نیست که گسترش فعالیت های اقتصادی و سرمایه گذاری فی نفسه و صرف نظر از جنبه های مالیاتی موضوع، عامل مهمی در ارتباط با رونق اقتصادی، ایجاد مشاغل، رفاه عمومی و امثال آن به شمار نمی رود. لکن چون رسالت این نشریه معطوف به جنبه های مالیاتی قضیه است، طبیعی است که تکیه مباحث مطروحه نیز بر همین جنبه امر باشد. ضمن آن که شفافیت اقتصادی تأثیر و تجلّی خود را در ارتباط با مسائل مالیاتی بیش از هر مورد دیگری بر جای می گذارد.

عدالت و ملاحظات اجتماعی نیز مستلزم برقراری شفافیت اقتصادی و مالی است. لازمهٔ امنیت اقتصادی آن است که جامعه بکوشد هرگونه موانع غیر ضرور بر سر راه سرمایه گذاری و بهره‌گیری از سرمایه را از میان بر دارد تا میدان برای فعالیت و رقابت اقتصادی فراهم آید. اما تصور نمی رود کسی بتواند منکر آن شود که چنان رقابت و فعالیت هایی باید سالم و غیر آلوده و در عین حال منطبق با الزامات قانونی صورت پذیرد و کنترل این ملاحظات بدون وجود شفافیت اقتصادی مقدور نخواهد بود. در چنان حالتی، یعنی وجود شفافیت اقتصادی اجرای قانون مالیاتی نیز به سهولت و با دسترسی هر چه بیشتر به اطلاعات صحیح مالیاتی میسّر خواهد بود و در آن صورت است که هم فعالان اقتصادی و سرمایه گذاران به منافع مشروع و قانونی خود دست خواهند یافت، هم جامعه از برکات این گونه فعالیت ها بهره مند می شود و هم خزانه مملکت تأمین می گردد تا در راه انواع مصارف عمرانی و جاری صرف شود و رفاه و استحکام و شکوفائی کشور را سبب گردد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

البته چگونگی و ابعاد شفافیت اقتصادی نیز باید روشن شود. در جهان امروز بسیار در این زمینه پیشرفت حاصل شده است، تا جایی که افتتاح یک حساب بانکی و واریز وجه به آن نیز باید با درجات معینی از شفافیت و آشکاری همراه باشد. قضیه قابل بررسی است، چه از حیث اوضاع و احوال و جو حاکم بر فعالیت های اقتصادی کشور و چه از جهت آنچه در دنیای خارج بویژه کشورهای پیشرفته می گذرد، تا موازین معقول و قابل اجرایی در این زمینه تدوین و به مرحله اجراء نهاده شود. در زمینه مالیات ها مقررات موجود تا حدودی جوانب امر را روشن ساخته اند که بدیهی است می بایستی مورد بررسی و اصلاح و تکمیل بیشتری قرار گیرد تا با الزامات مربوط به تأمین شفافیت به مفهوم امروزی آن منطبق گردد. در کنار آن اراده و حمایت های لازم نیز حائز ضرورت بسیار است که در آن صورت شفافیت مالیاتی نه تنها در محدودهٔ خود خواهد توانست به تأمین منابع مالی بیشتر و نیل به هدف جایگزینی درآمد نفت با درآمدهای غیر نفتی یاری فراوانی رساند، بلکه راهگشای تأمین شفافیت اقتصادی به طور عام نیز خواهد بود که به‌حکایت آنچه از اسناد بسیار مهم اقتصادی کشور نقل کردیم، مورد عنایت خاص جامعه ایرانی و رهبری عالی کشور نیز می باشد.

علی اکبر عرب مازار

مقررات مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۸۶

دکتر محمد توکل

بودجه کلّ کشور در سال جاری معادل دو کادریلیون و سیصد و هفده تریلیون ریال به‌تصویب رسیده است که این رقم مانند سال‌های پیش به دو بخش بودجه عمومی دولت و بودجه شرکت‌های دولتی تقسیم می شود. سهم اعظم بودجه یعنی قریب ۷۲/۴ درصد آن (معادل ۱۶۷۷ تریلیون ریال) به شرکت های دولتی اختصاص دارد و باقی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

(۲۷/۶ درصد) از آنِ دولت به معنای اخصّ کلمه (شامل وزارتخانه‌ها و سازمان های دولتی) است. البته رقم مندرج در ماده واحدهٔ بودجه برای دولت قریب ۶۹۲ تریلیون ریال است که اندکی بیش از ۲۷/۶ درصد مذکور در فوق است. تفاوت بین این دو (معادل ۵۲ تریلیون ریال) مبلغی است که هرچند جزء بودجه دولت گنجانیده شده است، لکن عیناً باید برای جبران زیان شرکت های دولتی زیانده به این گروه کمک شود. در نتیجه بودجهٔ خالص دولت به حدود ۶۴۰ تریلیون ریال بالغ خواهدشد که نسبت به بودجهٔ کلّ همان درصد یادشده را تشکیل می دهد.

پس از شرح مختصر فوق پیرامون ارقام بودجه، اینک به بیان مقررات مالیاتی قانون بودجه می‌پردازیم:

بند «ب» تبصره یک

ضمن این بند به جمع ارقام مندرج در ردیف های ۱۱۰۱۰۲ و ۱۱۰۱۰۶ قسمت سوم قانون بودجه معادل ۴۵۲۵۱/۵ میلیارد ریال اشاره شده است که ردیف نخست مالیات علی‌الحساب اشخاص حقوقی دولتی را دربر دارد و عنوان ردیف بعدی (۱۱۰۱۰۶) «مالیات عملکرد نفت» است. رقم اخیر در واقع برآوردی است معادل پنج درصد بهای فروش نفت خام که به عنوان مالیات قطعی عملکرد سال ۱۳۸۶ شرکت ملی نفت ایران در بودجه کل کشور منظور شده است. در مورد ردیف دوم ضمن بحث پیرامون بند «ج» تبصره ۱۱ قانون بودجه باز سخن خواهیم گفت.

بند «ب» تبصره یک بودجه در مقام بیان یک حکم خاص مالیاتی در مورد درآمدهای پیش بینی شده ضمن دو ردیف فوق‌الذکر است. به این معنی که می گوید رقم مذکور باید به اقساط متساوی ماهانه و به صورت علی‌الحساب در طول سال بودجه به سازمان امور مالیاتی کشور پرداخت گردد. حال آن که اگر ا ین حکم نمی بود وصول درآمد مالیاتی می بایستی طبق موازین قانون مالیاتی در رابطه با اشخاص حقوقی صورت می پذیرفت که خوانندگان با آن آشنایی دارند.

نیاز به گفتن نیست که حکم مالیاتی فوق مربوط به آن دسته از اشخاص حقوقی است که در بودجه سال ۱۳۸۵ آنها سود ویژه پیش‌بینی شده است، وگرنه شرکت های زیانده همان طور که گفتیم جهت جبران زیان خود از بودجه عمومی دولت کمک نیز دریافت می‌دارند. ضمناً به موجب بند «ج» تبصره یک شرکت های سود ده موظف شده اند علاوه بر پرداخت مالیات عملکرد سال ۱۳۸۶ به شرح فوق، و نیز پرداخت مالیات بر درآمد عملکرد سال ۱۳۸۵، حد اقل چهل درصد از سود ویژه ابرازی خود بابت عملکرد همین سال را نیز به حساب درآمد عمومی موضوع ردیف ۱۳۰۱۰۱ قسمت سوم قانون بودجه واریز نمایند. ردیف یادشده به سود سهام شرکت های دولتی مربوط است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

بند «د» تبصره یک

این بند به نرخ مالیات و عوارض بنزین در سال ۱۳۸۶ مربوط است که از ثابت ماندن این نرخ در سال جاری حکایت دارد (بیست درصد بهای فروش به عنوان مالیات و ده درصد دیگر به عنوان عوارض).

بند «و» تبصره یک

این بند که تکرار بند مشابهی در بودجه سال گذشته است به قسمت اخیر ماده ۱۰۱ قانون مالیات‌های مستقیم مربوط است. به موجب این ماده درآمد سالانه صاحبان مشاغل تا حدّ معافیت پیش بینی شده در ماده ۸۴ همان قانون برای حقوق بگیران از مالیات معاف می‌باشد. ولی شرط استفاده از معافیت این است که اظهارنامه خود را در موعد مقرر تسلیم کرده باشند. بند «و» تبصره یک شرط اخیر را در مورد صاحبان مشاغل موضوع بند «ج» ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم برای عملکرد سال ۱۳۸۶ موقوف‌الاجراء نهاده است. بند «ج» آن دسته از صاحبان مشاغل هستند که عناوین شغلی آنها ضمن فهرست های مندرج در بندهای «الف» و «ب» همان ماده ذکر نشده است (یعنی همه صاحبان مشاغل غیر از دو گروه ذکر شده در بندهای «الف» و «ب» و در واقع صاحبان مشاغل کوچک تر).

بند « هـ » تبصره ۴

تبصره ۴ قانون بودجه یک سلسله تدابیر را برای نیل به سیاست های کلی اصل ۴۴ قانون اساسی و توسعه بخش های غیر دولتی در نظر گرفته است و از جمله ضمن بند «هـ» مقرر داشته است که **«مالیات علی‌الحساب موضوع بند «الف» ماده ۸ قانون برنامه چهارم توسعه .... در سال ۱۳۸۶ به عنوان مالیات مقطوع محسوب می شود و وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام مطالبه نمی شود».**

به موجب ماده ۸ قانون برنامه چهارم وجوه حاصل از محل فروش سهام شرکت های دولتی باید در حساب مخصوصی به نام خزانه داری کل کشور نزد بانک مرکزی واریز و به چند منظور اختصاص داده شود. از جملهٔ این موارد یکی هم مالیات بر عملکرد شرکت مادر تخصصی ذیربط یا شرکت های تحت پوشش آن است که بیست درصد از بهای سهام به طور علی‌الحساب به این منظور تخصیص داده می شود (بند «الف» ماده ۸). بند «هـ» تبصره ۴ قانون بودجه به همین مورد خاص ارتباط دارد و می گوید بیست درصد مذکور هرچند به موجب ماده ۸ قانون برنامه چهارم جنبه علی‌الحساب دارد، اما طی سال بودجه به عنوان مالیات مقطوع منظور می شود و مبلغ دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام قابل مطالبه نخواهد بود. مسائل مالیاتی مربوط به این قضیه ضمن ماده ۱۴۳ قانون مالیات های مستقیم پیش‌بینی شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

بند «د» تبصره ۶

تبصره ۶ به مسائل مربوط به مسکن اختصاص دارد. بند «د» آن، که بسیار هم مفصل است، یک رشته اقدامات و سیاست‌هایی را به منظور تحقق بخشیدن به اهداف مندرج در اصول ۳۱ و ۴۳ قانون اساسی و سیاست های کلی برنامه چهارم توسعه و قانون برنامه در جهت تأمین مسکن، مقرر داشته است. از این جمله به جزء های ۴ و ۶ بند «د» مذکور اشاره می کنیم که حاوی مقرراتی در زمینه معافیت مالیاتی هستند. در اولین بند فرعی از جزء ۴ به دولت اجازه داده شده است تا سقف معینی «کمک سود تسهیلات بانکی» برای سازندگان غیر دولتی منظور دارد. برای استفاده از این کمک شرایط متعددی در نظر گرفته شده است که در صورت تطبیق وضعیت سازندگان با آن شرایط، واحدهای مسکونی ساخت آنها از پرداخت اولین مالیات نقل و انتقال معاف خواهند بود.

مورد مشابهی ضمن اولین بند فرعی از جزء ۶ بند «د» تبصره ۶ پیش بینی شده است. بند فرعی مذکور برای شرکت ها و مؤسسات غیر دولتی که به تولید انبوه مسکن با فناوری روز و رعایت برخی شرایط و معیارهای دیگر اقدام به تولید مسکن می نمایند، حمایت های معینی را در نظر گرفته است که اولین آنها به این شرح است: «**معافیت از مالیات اولین نقل و انتقال در مجموعه‌هایی که الگوی مسکن رعایت می شود**».

بند «ج» تبصره ۱۱

تبصره ۱۱ به مسائل مربوط به انرژی راجع است. بخش هایی از بند «ج» این تبصره به‌موضوع بحث ما مرتبط است که متن آنها از این قرار است:

۱. «**معادل ۹/۵ درصد از ارزش نفت خام تولیدی که به حساب بستانکار دولت منظور می شود به‌ترتیب معادل پنج درصد و چهار و نیم درصد به عنوان مالیات عملکرد سال ۱۳۸۶ و سود سهام قطعی دولت بابت عملکرد سال یادشده قابل احتساب و ثبت در دفاتر وزارت نفت از طریق شرکت‌های دولتی تابعه ذیربط به حسابهای مربوط می باشد**» (پاراگراف دوم از جزء یک بند «ج» تبصره ۱۱).

۲. پاراگراف دوم از جزء ۴ بند «ج» مذکور نیز به همین مطلب مربوط است و می گوید:

«**چنانچه مبلغ مالیات عملکرد وزارت نفت از طریق شرکت های دولتی تابعه ذیربط در سال ۱۳۸۶ طبق مقررات قانون مالیات های مستقیم و اصلاحیه های آن و قوانین مربوط بیشتر از مبلغ منظور شده در ردیف ۱۱۰۱۰۶ قسمت سوم این قانون باشد، مبلغ مازاد قابل وصول خواهد بود**»

به این ترتیب آنچه به عنوان مالیات عملکرد نفت به شرح بند یک قبلی پرداخت می شود جنبه علی‌الحساب دارد و پرداخت آن موجب نهایی تلقی کردن قضیه نمی شود، بلکه مالیات عملکرد شرکت های تابعه وزارت نفت (از

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

جمله شرکت ملی نفت ایران) باید طبق مقررات و موازین قانونی، بویژه قانون مالیات های مستقیم، مورد رسیدگی قرار گیرد. آنگاه دو حالت قابل تصور است: یکی این که نتیجه رسیدگی مبلغ مالیات عملکرد را بیش از پنج درصد ارزش نفت خام نشان دهد. در آن صورت همان رقم بالا تر به دست آمده به‌موجب رسیدگی ملاک عمل خواهد بود. حالت یا فرض دوم این است که رسیدگی مالیاتی رقم پایین تری را نشان دهد. در این صورت نیز مستنبط از مقررات فوق این است که مبلغ بزرگ تر یعنی پنج درصد ارزش نفت خام تولیدی منظور خواهد گردید.

۳. جزء ۱۱ از بند «ج» تبصره ۱۱ نیز در دنباله همین بحث قابل ذکر است:

«در سال ۱۳۸۶ کلیه قوانین و مقررات خاص و عام مغایر با این بند [یعنی بند «ج» تبصره ۱۱] .... ملغی‌الاثر است و روابط مالی و حقوقی بین دولت (وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی) و وزارت نفت از طریق شرکت های دولتی تابعهٔ ذیربط در مورد دریافت سود سهام و انواع مالیات‌ها و عوارض صرفاً طبق احکام مقرر در این بند و همچنین احکام مربوط به مالیات های مقرر در تبصره های این قانون، قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحیه های بعدی آن و قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه ..... و چگونگی برقراری عوارض و سایر وجوه از تولید کنندگان کالا و ارائه دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی مصوب ۱۳۸۱ خواهد بود ....».

بخش هایی از بند «ج» تبصره ۱۱ که فوقاً نقل کردیم، بویژه جزء ۱۱ مذکور، می توانند بسیار حائز اهمیت تلقی گردند. این احکام از آن حکایت دارند که روابط مالی دولت با وزارت نفت، شرکت ملی نفت ایران و سایر شرکت های تابعه آنها باید در چارچوب مقررات ذکر شده قرار گیرد و از جمله مسائل مالیاتی این مؤسسات به طور خاص بر اساس مقررات زیر حل و فصل شود:

الف. قانون مالیات های مستقیم.

ب. احکام مالیاتی مندرج در بند «ج» تبصره ۱۱ مورد بحث که آن نیز دقیقاً حاکی از رعایت مقررات قانون مالیاتی و لزوم رسیدگی مالیاتی می باشد.

ج. مقررات عمومی مربوط به عوارض قابل دریافت.

لذا در ارتباط با مالیات، جهت گیری قانون بودجه وارد ساختن مسائل مالیاتی نفتی در حیطه حاکمیت مقررات عمومی مالیاتی می‌باشد. البته در دنباله باید افزود که قانون بودجه متعاقب عباراتی که از جزء ۱۱ مذکور نقل کردیم، می گوید: **«آئیننامه اجرائی این بند و ساز و کار تسویه حساب بین خزانه داری کل کشور و وزارت نفت از طریق شرکت های دولتی تابعه ذیربط و شرکت های ملی پالایش و پخش فراورده های نفتی ایران ... به پیشنهاد مشترک وزارتخانه های نفت، امور اقتصادی و دارایی، .... سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران به تصویب هیأت**

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

وزیران می رسد».

تبصره ۱۳

این تبصره به مسائل حمل و نقل از یک سو و مسأله حفظ محیط زیست از سوی دیگر مربوط است. در زمینه محیط زیست همانند گذشته یک سلسله اقدامات و تدابیر در نظر گرفته شده است که ضعیف ترین آنها به مالیات های زیست محیطی مرتبط است. یگانه موردی که از این بابت در نظر گرفته شده بند «الف» تبصره ۱۳ است که به موجب آن نیروی انتظامی مکلف شده است **«در سال ۱۳۸۶ به هنگام شماره گذاری خودرو هایی که برای اولین بار شماره گذاری می شوند، نسبت به اعمال عوارض مصوب هیأت وزیران بر خودروهای وارداتی به نسبت مصرف سوخت و آلایندگی آنها و متناسب با مجموع ارزش گمرکی و حقوق ورودی برای خودروهای وارداتی را از صاحب خود رو اخذ و به درآمد عمومی ... واریز نماید ...»**.

چنان که دیده می شود این عوارض محدود به نخستین شماره گذاری خودرو ها است و بسیار بسیار موارد دیگر را شامل نمی شود. به طور کلی مالیات های زیست محیطی بین سیاست های مربوط به حفاظت محیط زیست، ضعیف ترین حلقه را تشکیل می دهند. حتی بودجه سال گذشته مقررات اندک بهتری را در این زمینه پیش بینی کرده بود (به تبصره ۱۳ بودجه سال قبل رجوع شود). با توجه به این که آلایندگی وسائط نقلیه و سایر عوامل آلوده ساز موجبات تخریب محیط زیست را به مقیاس وسیعی فراهم آورده و این حقیقت مورد انکار کسی نمی باشد، بجا می بود که مالیات های زیست محیطی مورد توجه بیشتری قرار می گرفت.

خدمات از منظر قراردادهای مالیات مضاعف
دیدگاه های دوگانه

دکتر علی اکبر عرب مازار

نقش خدمات به عنوان یک رشته مهم بازرگانی و کسب درآمد، و در نتیجه منبعی ممتاز جهت وصول مالیات، حاصل تحولات زمان های اخیر است. بررسی قانون مالیاتی ایران خود به نحوی گویای همین نکته است. در این قانون تنها خدمات مبتنی بر استخدام است که فصل خاصی را

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

تحت عنوان مالیات بر درآمد حقوق به خود اختصاص داده است و باقی به طور عمده در بطن فصل های مربوط به مشاغل و اشخاص حقوقی نهفته اند و جایگاه جداگانه ای را احراز ننموده‌اند. مشابه این وضع را تا حدودی در ارتباط با قراردادهای اجتناب از مالیات مضاعف نیز مشاهده می‌کنیم. این قراردادها تنها در موارد خاص و معین مقرراتی را به خدماتی اختصاص داده اند که به طور عمده شامل مستخدمان، بازنشستگان و یا اشخاصی می گردد که در استخدام کسی نیستند ولی کارهای مشابه کسانی را که در خدمت دیگران هستند انجام می دهند. اما باقی مواردی که عنوان خدمات بر آنها صادق است و در عین حال از حیث اهمیت و میزان درآمد در سطح بسیار بالاتری قراردارند، و روز به روز هم بر اهمیت آنها افزوده می شود، عمدتاً در بطن بخش مربوط به سود حاصل از کسب و کار گنجانیده شده اند (البته بجز مورد مربوط به حمل و نقل بین‌المللی که تحت عنوان جداگانه ای منظور گردیده است).

با فزونی گرفتن نقش خدمات در اقتصاد و بازرگانی، اهمیت مسائل خاص این رشته از کسب و کار ظاهر می گردد و توجه محافل ذیربط را به خود جلب می نماید. در داخل کشور به تدریج شاهد ظهور مقوله خدمات در متن مقررات اقتصادی و مالیاتی هستیم و در ارتباط با قراردادهای مالیات مضاعف نیز مسأله به همین نحو خودنمایی می کند که گفتار حاضر به همین جنبهٔ اخیر مرتبط است.

توضیح این که سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) با توجه به آنچه در باب افزایش نقش خدمات گفته شد در صدد تعیین تکلیف مالیاتی این رشته از فعالیت های اقتصادی از نظر قراردادهای مالیات مضاعف برآمده است. چنان که می دانیم این سازمان مقام مهمی در رابطه با قراردادهای مالیات مضاعف دارد و اکثر قراردادهای مالیاتی جهان به طور عمده با الگوبرداری از قرارداد مُدل OECD تنظیم شده اند. بنا بر این پرداختن به این مطلب از اهمیت برخوردار است، زیرا از یک سو ایران طرف شمار قابل توجهی از قراردادهای مالیات مضاعف است که در آینده نیز بر تعداد آنها افزوده خواهد شد و از سوی دیگر استنتاجات حقوقی که سازمان مذکور به دنبال بحث های پیرامون همین موضوع به اصطلاح جا خواهد انداخت، در طرز تفکر و برداشت های خارج از محدودهٔ قراردادهای مالیات مضاعف نیز تاثیر خواهد داشت و احتمالاً آنها را هم به‌دنبال خود خواهد کشانید.

یکی از ارگان های مهم سازمان همکاری و توسعه اقتصادی کمیته امور مالی است که گروه کار شماره یک را جهت رسیدگی به «قراردادهای مالیاتی و مسائل مرتبط با آن» پدید آورده است. گروه اخیر در سال ۲۰۰۴ میلادی گروه فرعی دیگری را به این منظور تاسیس نمود که پیرامون وضع مالیاتی خدمات از نظر کنوانسیون مدل OECD به بررسی بپردازد و بویژه سیاست

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

سازمان را در زمینهٔ چگونگی تقسیم حقوق مالیاتی ناشی از درآمد خدمات بین دولت اقامتگاه (محل اقامت ارائه دهنده خدمات) و دولت منبع (کشوری که بهای خدمات را می پردازد) روشن سازد. گزارش گروه اواخر سال گذشته مسیحی آماده گردید و از سوی سازمان به بحث عمومی گذارده شد.[1] بخش های مهم این گزارش را طی مقاله حاضر مورد بررسی قرار می دهیم.

دیدگاه های دوگانه

نظرات مندرج در این گزارش به صورتی تنظیم شده است که پس از نهایی شدن به عنوان جزئی از تفسیرنامه سازمان منظور و در متن این تفسیرنامه گنجانیده شود. تفسیرنامه مذکور کتاب یا سندی است بالنسبه مفصل که با هدف روشن ساختن موارد اجمال کنوانسیون مُدل سازمان تهیه شده است. بدیهی است همان گونه که کنوانسیون مدل یا قرارداد مالیات مضاعف الگوی سازمان تبیین کننده نقطه نظرها وسیاست های OECD می باشد، در تفسیرنامه این سازمان نیز سعی شده است تا آنجا که امکان دارد همین نظرات و سیاست ها منظور گردد.

گروه کاری مورد بحث نقطه اساسی مؤثر در تعیین تکلیف مالیاتی درآمد حاصل از خدمات را مفهوم مقر دائم (Permanent establishment) دانسته و بحث خود را به طور عمده روی آن متمرکز نموده است.از آنجا که حکم اصلی قرارداد مدل سازمان در باره مقر دائم ضمن ماده ۵ این الگو بیان گردیده است، گزارش گروه به صورت یک بند (با چندین بند فرعی) تهیه شده است که به بندهای مربوط به ماده ۵ ضمن تفسیرنامه سازمان افزوده شود.

فکر اصلی که در گزارش ارائه شده این است که ارائه خدمات در اصل نوعی داد و ستد بازرگانی است و در نتیجه باید تابع رفتاری باشد که برای داد و ستد کالاها منظور گردیده است. بر این اساس موضوع به طور اصولی به ماده ۷ کنوانسیون راجع می گردد که عنوان آن سود کسب و کار (Business profits) است. پس برای تعیین تکلیف مالیاتی موارد مربوط به خدمات اصل بر این است که باید به ماده ۷ رجوع کرد، مگر در مورد حالاتی که قرارداد مالیات مضاعف خود حکم جداگانه ای برای بعضی از انواع خدمات تعیین نموده باشد.

اما در کنار این دیدگاه اصلی، تهیه کنندگان گزارش ناچار شده اند به وجود دیدگاه دیگری نیز اذعان کنند که ظاهراً تصور می رود طرفداران جدی داشته باشد زیرا در متن همین گزارش به طور ضمنی پذیرفته اند که این دیدگاه دوم را هم نمی توان کنار نهاد و ناگزیر امکان گنجانیدن آن

---

۱. عنوان کامل گزارش چنین است:
Discussion draft on proposed commentary changes on the tax treaty treatment of services
برای ملاحظه متن گزارش به این نشانی در اینترنت مراجعه شود: http://www.oecd.org/

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

در متن قراردادهای مالیات مضاعف را در نظر گرفته اند.

یافتن این که تفاوت عملی دو دیدگاه مذکور در چیست کار مشکلی نیست. بر اساس نظر اول ارائه خدمات تابع همان رفتاری می گردد که برای خرید و فروش کالا ضمن ماده ۷ پیش بینی شده است. به موجب این ماده چنین درآمدی فقط مشمول مالیات کشوری می‌شود که فروشنده در آن مقیم است و کشور خریدار را بر آن حقی نیست مگر در یک مورد و آن این که فروشنده معاملهٔ خود را از طریق یک مقر دائم در کشور خریدار انجام داده باشد. بر اساس نظر مذکور همین وضع نسبت به خدمات نیز به موجب ماده مذکور قابل اجرا است. نتیجه این خواهد بود که سهمی از درآمد مالیاتی مربوط به خدمات عاید کشورهای خریدار نخواهد شد و دقیقاً همین عامل اقتصادی است که موجبات پیدایش دیدگاه دوم را فراهم آورده است. دیدگاه دوم از آن دولت‌هایی است که می خواهند کشور منبع (یعنی کشور پرداخت کننده بهای خدمات) محق به دریافت سهمی از درآمد مربوط به داد و ستد خدمات به عنوان مالیات باشد. به نظر طبیعی می رسد که کشورهای دارای موازنه منفی بازرگانی در این زمینه طرفدار چنین دیدگاهی باشند. محتملاً وضع کشورهایی مانند چین و هند و برخی دیگر از ممالک در حال توسعه نیز در تقویت دیدگاه دوم بی تأثیر نباشد. این کشورها در زمانهای اخیر توان توسعهٔ بالایی در تولید و صادرات خدمات پیدا کرده اند که از آن جمله می توان به ظرفیت های آنان در زمینه های نرم افزاری، حسابرسی و موارد مشابه اشاره کرد.

به هر تقدیر، چنان که از گزارش مورد بررسی بر می آید، تهیه کنندگان آن هر دو دیدگاه را در گزارش خود منعکس کرده اند. البته آنها کار خود را بر این اساس تقسیم بندی نکرده اند ولی گفتار حاضر بر اساس همین تقسیم بندی ارائه می گردد.

بخش اول – دیدگاه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی

همان گونه که گفتیم تهیه کنندگان گزارش OECD نظر خود را به طور اصولی بر تفسیر ماده ۷ قرارداد مالیات مضاعف قرار می دهند که در واقع به تفسیر عنوان این ماده یعنی «سود کسب و کار» (Business profits) باز می‌گردد. این گونه سود نه تنها شامل سود حاصل از فروش کالا، بلکه شامل سود خدمات هم می گردد. اگربازرگانی که مقیم یک کشور است با خریدار مقیم کشور دیگر وارد معامله شود و کالایی را به آن کشور صادر کند، سود حاصل از این معامله فقط مشمول مالیات کشور محل اقامت فروشنده می گردد و بر اساس ماده ۷ کشور خریدار را سهمی از این بابت نیست مگر در صورت وجود مقر دائمی در کشور ثانی که معامله مورد نظر از طریق آن انجام شده باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

به موجب گزارش مورد بحث خرید و فروش خدمات نیز تابع همین مقررات است مگر در مواردی که قرارداد مالیات مضاعف خود حکم خاصی را معین کرده باشد. در گزارش مذکور گفته می‌شود که الفاظ و عبارات قرارداد مالیات مضاعف از جهت حقوقی دقیقاً همین استنباط را تایید می کند، ولی علاوه بر آن ملاحظات مربوط به سیاست ها و اصول مورد قبول مالیاتی و نیز ملاحظات عملی مربوط به سهولت اجراء نیز مؤید آن هستند. از جمله سیاست ها و اصول یادشده یکی این است که هر فرد یا مؤسسه ای را در صورتی می توان مشمول مالیات سایر کشورها دانست که حدّ اقل مشارکت لازم را در حیات اقتصادی آن کشور ایفاء نماید و تنها در این صورت است که می توان وی را تابع صلاحیت های مالیاتی کشور ثانی دانست. ایده مقرّ دائم نیز بر اساس همین اصل یا سیاست مالیاتی مطرح شده است. اصل یا سیاست دیگر که در گزارش به آن اشاره شده این است که بازرگانی و خرید و فروش خدمات باید مشمول همان رفتار مالیاتی شناخته شود که در مورد باقی انواع بازرگانی و کسب و کار بویژه خرید و فروش کالاها معمول است.

در متن گزارش به برخی مشکلات و نارسائی ها نیز اشاره شده است که در صورت اتخاذ روشی مغایر نظر فوق نسبت به خدمات قابل بروز است. فرضاً گفته شده است که اگر خدمات مستقیماً به مصرف کننده فروخته شود، معمولاً بعید است که به اطلاع مراجع مالیاتی رسانیده شود. دیگر این که برای ارائه خدمات، بیشتر از نیروی انسانی استفاده می شود و چنان که در صفحات بعد خواهیم دید برای ارضاء دیدگاه مغایرِ نظر کلی سازمان راه عملی این دانسته شده است که وجود همین نیروی انسانی طی مدت معینی به منزلهٔ وجود مقر دائم شناخته شود که نتیجه آن تعلق سهم مالیاتی به کشور خریدار خدمات خواهد بود. در آغاز گزارش به مشکل احتمالی همین طریقه نیز اشاره شده است و آن این که ممکن است فروشنده خدمات در نظر داشته باشد کارکنان خود را برای مدت کوتاهی در محل نگاهدارد تا عنوان مقر دائم پیش نیاید. ولی احتمال آن وجود دارد که ناچار از تمدید ماموریت آنان گردد و مورد به عنوان مقر دائم شناخته شود. آنگاه مؤسسه ناچار خواهد بود تمام الزامات مربوط به یک مقر دائم را انجام دهد که از جمله شامل نگاهداری دفاتر و سوابق، کسر مالیات های تکلیفی و غیره می گردد. اشکال کار بویژه از آنجا ناشی می شود که این وظایف باید به طور قهقرائی برای تمام دوره اقامت کارکنان عملی گردد.

پس به طور خلاصه نظر تهیه کنندگان گزارش و مآلاً سازمان همکاری و توسعه اقتصادی این است که به موجب مفهوم حقوقی مواد کنونی قرارداد مدل سازمان، سود حاصل از خرید و فروش خدمات فقط تابع مالیات کشور محل اقامت فروشنده یا صادرکننده خدمات است جز در صورت وجود مقر دائم که آنگاه فقط آن قسمت از درآمد که حاصل فعالیت و مداخلهٔ همین مقر دائم بوده است می تواند مشمول مالیات کشور منبع یعنی کشور محل اقامت خریدار خدمات گردد. بر اساس

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

دیدگاه اول در مفهوم و دامنهٔ شمول مقر دائم نیز نباید تغییری داده شود. به این ترتیب گزارش مورد بحث هیچ گونه تغییری در متن قرارداد الگو را لازم نمی داند و این قرارداد را به شکل کنونی آن جوابگوی نیازها و الزامات مربوط به خدمات تلقی می کند.

بخش دوم - دیدگاه دیگر

چنان که بالا تر اشاره کردیم تهیه کنندگان گزارش ضمن تاکید بر نظر خود به شرح فوق، ناچار از قبول این واقعیت شده اند که شماری از کشورها خواستار تغییر وضع اند و از منابع مالیاتی مربوط به بازرگانی خدمات سهم بیشتری را طلب می کنند. گزارش به واقعیت مذکور اشاره کرده و پذیرفته است که این دیدگاه نیز می تواند در قراردادهای مالیات مضاعف منعکس گردد. به این ترتیب می توان انتظار داشت که در آینده شاهد ظهور دو نوع قرارداد باشیم. نخست آنهایی که به همین شکل کنونی منعقد می‌گردند و دیگر آنهایی که متضمن نظرات گروه دوم هستند. آنگاه هر کشوری بر اساس مصالح خود تصمیم گیری خواهد کرد و محتملاً چانه زدن هایی هم به دنبال خواهد آمد. در این شرایط اندیشه پیرامون موضعی که هر کشوری اتخاذ خواهد نمود قاعدتاً باید از هم اکنون آ غاز گردد. هنوز در مراحل نخستین کار هستیم و باید منتظر و مراقب تحولات آتی در همین رابطه نیز بود.

مطالب مربوط به این دیدگاه دوم را به نحوی که در گزارش منعکس گردیده است به شرح زیر مورد بحث قرار می دهیم:

۱. به نظر این دولت ها باید خواست آنان مبنی بر سهیم بودن کشور منبع از سود خدمات به عنوان یکی از اصول و سیاست های مالیاتی مقبول در متن قراردادهای مالیات مضاعف گنجانیده شود، هرچند نتوان چنین سودی را به وجود مقرّ دائم به مفهوم کنونی آن منسوب ساخت. کشورهای مذکور در توجیه نظر خود به قوانین داخلی بسیاری از ممالک استناد می کنند که در آنها مشابه همین وضع مقرر گردیده‌است.

۲. دولت های مذکور اظهار می دارند که بازرگانی خدمات وضع ویژه خود را دارد و غالباً مستلزم وجود یک مقرّ دائمی به مفهوم کنونی آن نمی باشد تا سبب تعلق بخشی از حقوق مالیاتی به کشور منبع گردد. لذا در شرایط کنونی احتمال برخورداری کشورهای منبع از مالیات مورد بحث بسیار ضعیف است.

۳. آنها همچنین می گویند مشکلات اجرائی مورد استناد گروه نخست (که بالا تر از آنها یاد کردیم) نمی‌تواند چشم پوشی از حقوق مالیاتی مورد نظر ایشان را توجیه کند. در متن گزارش در همین رابطه گفته می شود که محتملاً منظور گروه دوم این است که راهی برای مواجه نشدن با چنان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

مشکلاتی وجود دارد و آن توسل به کسر مالیات در منبع توسط خریداران خدمت است.

۴. البته در گزارش به این نکته نیز اشاره شده است که بین دو گروه در چند مورد وحدت نظر وجود دارد. از جمله این که اگر خدمت ارائه شده در خارج از قلمرو کشور منبع انجام شده باشد، کشور اخیر را حقی بر آن نخواهد بود. به عبارت دیگر صِرف اقامت خریدار در کشور منبع برای تعلق سهم مالیاتی مورد بحث کفایت نخواهد کرد.

۵. مورد توافق دیگر (البته به حکایت گزارش) راجع به مبلغ مشمول مالیات است. جز در موارد استثنائی که قراردادهای مالیات مضاعف خود پایه مالیات را رقم دریافتی مؤدی دانسته اند، در باقی موارد شایسته این است که سود مشمول مالیات قرار گیرد و نه درآمد. به عبارت دیگر هزینه ها و اقلام قابل کسر از درآمد باید کاسته شود تا به سود برسیم.

۶. و بالاخره در گزارش گفته می شود هر دو گروه توافق دارند که در پاره ای شرایط بایستی از تعلق سهم مالیاتی به کشور منبع صرف نظر کرد که مورد مهم آن هنگامی است که ارائه خدمات ظرف مدت کوتاهی انجام گرفته باشد.

۷. بر اساس آنچه بیان شد گزارش به این نتیجه رسیده است که می توان گروه دوم از کشورها را مجاز دانست که در قراردادهای دو جانبه خود مقرراتی را بر همین مبانی منظور دارند تا به این ترتیب هم نظر آنان تامین شود و هم این که حدود و ثغوری برای موضوع تعیین گردد و تعلق سهم مالیاتی به کشورهای منبع در محدودهٔ همین مقررات عملی گردد و بیشتر از آن مقدور نباشد.

۸. متن پیشنهادی ارائه شده در گزارش به شرح زیر است که عیناً باید به ماده ۵ قراردادهای مالیات مضاعف افزوده شود:

«علی رغم مقررات بندهای ۱، ۲، و ۳ در صورتی که مؤسسه یک کشور متعاهد در کشور متعاهد دیگر خدماتی را :

الف. از طریق فردی انجام دهد که طی یک دوره یا چند دوره مجموعاً متجاوز از ۱۸۳ روز در هر دورهٔ دوازده ماهه در آن کشور دیگر حضور داشته باشد و بیش از پنجاه درصد از درآمد نا خالص ناشی از کسب و کار فعال مؤسسه طی آن دوره یا دوره ها از خدمات انجام شده توسط همان فرد در آن کشور حاصل شده باشد، و یا

ب. طی یک یا چند دوره مجموعاً متجاوز از ۱۸۳ روز در هر دورهٔ دوازده ماهه انجام دهد و این خدمات در مورد هر پروژهٔ واحد و یا پروژه های مرتبط توسط یک یا چند فرد عملی گردد که به انجام چنین خدماتی در آن کشور دیگر مبادرت می نمایند و یا به منظور انجام چنین

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

خدماتی در آن کشور دیگر حضور دارند،

چنان فعالیت هایی که در آن کشور دیگر برای انجام این خدمات صورت می پـذیرد بـه منزلـهٔ انجام از طریق یک مقرّ دائم تلقی خواهد شد، مگر این که این خدمات محدود به موارد مذکور در بند ۴ باشد که اگر از طریق یک محل ثابت کسب و کار هم انجام پذیرد به موجب مقررات همـان بند چنان محل ثابتی به یک مقرّ دائم بدل نخواهد شد»

به این ترتیب سازمان همکاری و توسعه اقتصادی برغم تمایل باطنی خـود – کـه علناً هـم آن را ابراز می‌دارد – راه را برای کشورهای گروه مقابل باز می گذارد تا در صورت اصرار مقرراتـی را به این شکل در متن قراردادهای مالیات مضاعف خود بگنجانند. آنگاه طبعاً از این جهـت خـاص دو نوع قرارداد مالیاتی خواهیم داشت. یکی آنهایی که فاقد چنین مقـررات افـزوده ای هـستند و دیگـر آنهایی که واجد آن می باشند. اما در عین حال سازمان همان گونـه کـه در مـتن گـزارش تـصریح شده مقررات مورد بحث را به نحوی تنظیم کرده است که چند قاعدهٔ محدود کننده ای که بالا تر به آنها اشاره شد نیز رعایت گردد.

شرح مقررات جدید

بندهایی از گزارش متضمن تفسیر همین مقررات پیشنهادیِ مربوط به خدمات است کـه در سـطور زیر به قسمت های مهم این تفاسیر و همچنین سایر ملاحظات مربوط به موضوع می‌پردازیم:

۱. همان گونه که از ملاحظهٔ بند پیشنهادی بر می آید تهیه کنندگان گزارش خواسته اند قضیه را با افزودن مقرراتی به ماده ۵ قراردادهای مالیات مضاعف راجع به مقرّ دائم حـل کننـد. ایـن راه حـل مبتنی بر فرض وجود مقرّ دائم در حالاتی است که اگر چنین مقررات افزوده ای نباشـد نمـی تـوان بر اساس مقررات کنونی ماده ۵ قائل به وجود مقرّ دائم گردیـد. ایـن کـه در مـتن پیـشنهادی گفتـه می‌شود «**علی رغم مقررات بندهای ۱، ۲ و ۳**» ناشی از همین وضـعیت اسـت، بـه ایـن معنـی کـه هرچند در حالات مذکور در این متن پیشنهادی وجود مقر دائـم از نظـر بنـدهای ۱، ۲ و ۳ مـاده ۵ منتفی است، با وجود این طرفین می پذیرند که در این حالات نیز فرض بر وجـود مقـر دائـم قـرار می‌گیرد تا آنگاه بتوان خدمات ارائه شده را مشمول مالیات کشور منبع یعنی کشور پرداخت کننده بهای خدمات قرار داد (کاربرد واژهٔ «علی رغم» در متن پیشنهادی نیز با توجه به همین مطلب بوده است). نکتهٔ ظریف این که به این ترتیب سازمان تمامیت ماده هفت قراردادهای مالیات مـضاعف را حفظ می کند. خدمات نیز مانند کالا ها در محـدودهٔ مـاده هفـت (سـود کسب و کـار) مـورد حکـم مالیاتی قرار می گیرد و تعلق مالیات به کشور منبع نیز بـه حکـم همـین مـاده خواهـد بـود کـه در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

صورت وجود مقرّ دائم آن بخش از سود را که قابل انتساب به مقر دائم باشد مشمول مالیات کشور منبع قرار می دهد. ضمناً بر همین اساس کلیه محدودیت ها و الزامات مربوط به انتساب سود به مقر دائم که ضمن بندهای ۴ و ۶ ماده ۵ و بندهای مختلف ماده ۷ پیش بینی شده است، در مورد خدمات نیز لازم‌الرعایه خواهد بود.

۲. همان گونه که از متن مورد بحث بر می آید و ضمن گزارش نیز تایید شده است، متن مذکور دو حالت را طی بندهای «الف» و «ب» در نظر گرفته است. به موجب بند «الف» برای این که بتوان قائل به فرض مقرّ دائم گردید در درجهٔ نخست باید برای انجام خدمت، شخص حقیقی مدتی متجاوز از نیم سال (۱۸۳ روز) در هر دوره یک ساله در کشور منبع حضور فیزیکی داشته باشد. سپس در درجهٔ دوم شرایطی هم در مورد درآمد مورد نظر معین گریده است. در حالت دوم (بند ب) در درجه اول به انجام خدمت توجه می شود، یعنی برای فرض وجود مقر دائم لازم است که انجام خدمت مدتی بیش از ۱۸۳ روز در هر دوره یک ساله به طول انجامیده باشد. البته در درجه دوم شرایطی هم در مورد افراد انجام دهنده خدمت بیان شده است.

تا همین جای مطلب دیده می شود که با کشیدن ماجرا به داستان مقرّ دائم چگونه امکان تعلق مالیات به کشور منبع محدود شده است. اگر خدمت مورد نظر در هر سال کم تر از ۱۸۳ روز به طول انجامد و یا کارکنان طرف خارجی برای ا نجام خدمت کم تر از این مدت در هر سال در کشور منبع حضور داشته باشند، مالیات کشور منبع منتفی خواهد بود.

۳. اما مطلب به همین جا ختم نمی شود. در هر دو مورد بندهای الف و ب مذکور شرایط دیگری نیز منظور داشته اند. در حالت مربوط به بند الف بایستی بیش از پنجاه درصد از درآمد ناخالص ناشی از کسب و کار فعال مؤسسه طی دوره مربوط از خدمات انجام شده توسط فرد اعزامی مؤسسه در کشور منبع حاصل شده باشد. کسب و کار فعال (Active business income) آن است که از اشتغالاتی مانند تجارت، حرفه های مختلف، استخدام در خدمت دیگران و نظایر آن حاصل شود. در برابر آن درآمد حاصل از سرمایه مانند سود سهام، بهره و امثال آن قرار دارد که به آن درآمد غیر فعال می گویند. البته درآمد حاصل از انجام خدمت نیز نوعی درآمد فعال است. به این ترتیب سازمان خواسته است اولاً تعلق مالیات را فقط متوجه درامد حاصل از خدمات مورد نظر نماید تا نتوان به بهانه مالیات متعلق بر درآمد خدمات سراغ باقی درآمدهای احتمالی مؤسسه خارجی رفت. ثانیاً از این طریق حضور فیزیکی کارکنان مؤسسه و مربوط بودن درآمد به کار آنان جهت قائل شدن به فرض وجود مقر دائم مورد تاکید قرار گرفته است. این تاکید ضمن بند «ب» نیز به عمل آمده است. ارائه خدمت باید با حضوز کارکنان مؤسسه خارجی طی مدت معین و انجام کار توسط آنان صورت پذیرد تا تعلق مالیات امکان داشته‌باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

پس اگر ارائه خدمت بدون اعزام نیروی انسانی امکان داشته باشد و یا با اعزام افراد به مدتی کم‌تر از نیم سال در هر سال مقدور باشد و یا حتی اگر نقش کارکنان اعزامی در تامین درآمد فعال مؤسسه خارجی کم تر از پنجاه درصد باشد، مسأله تعلق مالیات به کشور منبع منتفی خواهد گردید.

۴. ضمن گزارش مورد بحث نقطه نظرهای دیگری نیز به عنوان تفسیر بند پیشنهادی (برای افزودن به ماده ۵) مطرح شده است که از جمله می توان به موارد زیر اشاره کرد:

الف. بند «ب» مقررات پیشنهادی همان گونه که دیدیم از پروژه های مرتبط (Connected projects) سخن می گوید. با توجه به مطالبی که ضمن گزارش آمده است، منظور پروژه های مرتبط با یکدیگر است (و نه مثلاً مرتبط با پروژه اصلی). از نظر تهیه کنندگان گزارش این ارتباط از دید مؤسسه خارجی مطرح است و نه از دید خریدار خدمت. در متن گزارش مثال زده شده است که اگر مؤسسه خارجی قراردادی برای دو پروژه مختلف با مشتری واحد منعقدسازد که یکی برای ارائه مشاوره مالیاتی باشد و دیگری برای کارآموزی در زمینه های غیر مرتبط با امر مالیات، در آن صورت انجام خدمات برای «پروژه های مرتبط» صورت نپذیرفته است، هر چند که از دید برنامه ها و اهداف کارفرما این دو پروژه برای مقصد واحد تنظیم شده باشد.[۱]

ب. مقررات پیشنهادی فقط مربوط به خدمات است و نه مقولات دیگر. گزارش تعریف یا ضابطه‌ای در این مورد ارائه نداده است. هرچند مفهوم خدمت ممکن است روشن و بی نیاز از تعریف به نظر رسد، اما احتمال بروز اختلاف در این زمینه منتفی نیست.

ج. ضمن جزء ۴۲ از بند ۴۲ گزارش به احتمال وقوع نوعی ترفند مالیاتی در رابطه با مدت ۱۸۳ روز اشاره شده است و آن این که مؤسسه خارجی کار را تقسیم کند و هر قسمت را یکی از وابستگان مؤسسه به طور جداگانه عهده دار شود و در نتیجه انجام کار کم تر از ۱۸۳ روز به طول انجامد. تهیه کنندگان گزارش جهت مقابله با این ترفند به ضابطه مؤسسات وابسته متوسل شده و در همین مایه پیشنهاد کرده اند که دول ذیربط در صورت تمایل متنی به شرح زیر در قراردادهای خود بگنجانند:

«اگر مؤسسه یک کشور متعاهد که در کشور متعاهد دیگر به ارائه خدمات اشتغال دارد طی مدتی با مؤسسه دیگری که در همان کشور دیگر خدمات عمدتاً مشابهی را برای همان پروژه یا پروژه های مرتبط انجام می دهد، وابسته باشد و این کار توسط افرادی انجام پذیرد که طی

---

۱. نکته جالب این که ظاهراً مفهوم پروژه های مرتبط چنان که باید برای گروه کار مربوط روشن نبوده است زیرا خواستار اظهار نظر صاحبنظران در این خصوص شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

همان دوره به انجام چنین خدماتی در آن کشور مشغول اند و یا به منظور انجام این خدماتِ مشابه در آن کشور حضور دارند، در آن صورت فرض بر این خواهد بود که مؤسسه نخست طی دوره مذکور در آن کشور دیگر به انجام خدمات برای آن پروژه یا پروژه های مرتبط از طریق این افراد اشتغال دارد.

از جهت جمله قبلی دو مؤسسه را در صورتی می توان با یکدیگر وابسته دانست که یکی از آنها به طور مستقیم یا غیر مستقیم در کنترل دیگری باشد و یا هردوی آنها مستقیماً یا غیر مستقیم در کنترل اشخاص معینی باشند، هر چند که این اشخاص مقیم یکی از دو کشور متعاهد نباشند».

د. در گزارش آمده است که بر اثر اجرای مقررات پیشنهادی مآلاً حکم خدمات به ماده هفت قراردادهای مالیات مضاعف راجع می گردد. این ماده از سود کسب و کار سخن می گوید و نه از درآمد. بنا بر این اگر هم قرار است درآمد خدمات مشمول مالیات کشور منبع قرار گیرد، چنین مالیاتی نباید بر درآمد دریافتی مؤسسه تحمیل شود و بلکه باید هزینه ها و اقلام قابل کسر از درآمد مربوط کاسته شود و مالیات بر سود یا درآمد خالص تعلق گیرد. در این صورت مسأله نگاهداری دفاتر و حساب و کتاب ارائه‌کنندگان خدمات مطرح می شود. البته هر مقرّ دائمی علی‌القاعده موظف به چنین کاری است، منتهی شرط لازم این است که از آغاز کار معلوم باشد که کارکنان طرف خارجی به مدت کافی در کشور مقابل خواهند ماند و یا پروژه به این مدت طول خواهد کشید تا مقدمات کار از آغاز به درستی پیش رود. اما اگر تصور اولیه بر این باشد که مثلاً انجام کار فقط نیازمند چهار یا پنج ماه زمان است ولی در عمل از ۱۸۳ روز تجاوز کند در آن صورت به همان مشکلِ انجام تکلیف به صورت قهقرایی بر خواهیم خورد که معلوم نیست کار آسانی باشد.

به هر تقدیر، مطلب را در همین مقام به پایان می بریم. از آنجا که کار هنوز ادامه دارد باید دید کشورهای گروه مقابل نسبت به پیشنهاد مورد بحث چه واکنشی نشان می دهند و صورت نهائی قضیه چه خواهد بود. در این میان بویژه مصلحت کشورها از یک سو و امکان به کرسی نشاندن این مصلحت از سوی دیگر مطرح است. مسائلی مانند نقش خدمات در بازرگانی خارجی و اقتصاد هر کشور نیز باید مورد توجه قرار گیرد. داد و ستد خدمات با سایر کشورها به چه میزان و موازنهٔ آن از چه قرار است و وضع آینده را در این رابطه چگونه می توان پیش بینی کرد. این امور و ملاحظات مشابه دیگر باید در مدّ نظر گرفته شود. ولی صرف نظر از هر چیز پیگیری موضوع و اندیشه در باب سیاستی که در این خصوص باید دنبال گردد حائز اهمیت است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

ساعت کار بانک ها

محملی برای طرح مالیاتی بدیع که فرجام نیافت

طاهر ذوالقدر

داستان ساعت کار بانک ها یا دقیق تر بگوییم زمان شروع کار آنها را همگان می دانند و اساساً بحث ما به اصل این ماجرا ارتباط پیدا نمی کند، بلکه به موضوعی مالیاتی راجع است که در جریان بحث های مجلس شورای اسلامی پیرامون قضیه مذکور مطرح گردید. از مذاکرات جلسه ۲۸۵ مجلس مورخ ۱۳ دیماه ۱۳۸۵ که در صفحات ۲۱ تا ۲۶ شماره ۱۸۰۳۵ روزنامه رسمی مندرج است چنین بر می آید که مصوبهٔ نخست مجلس پیرامون این قضیه در رسیدگی شورای نگهبان مورد ایراد قرار گرفته بوده است. ظاهراً شورای نگهبان تعیین ساعت شروع کار بانک ها از سوی مجلس را به عنوان نوعی مداخلهٔ قوهٔ مقننه در صلاحیت های قوهٔ مجریه تلقی کرده و به این سبب آن را در حدّ نوعی مغایرت با قانون اساسی دانسته بوده است. مصوبه برای رفع مشکل به مجلس اعاده می شود و در جلسهٔ یاد شده مورد بحث نمایندگان قرار می گیرد.

نمایندگان چهار پیشنهاد برای اصلاح مصوبهٔ قبلی مطرح نموده اند. یکی از این پیشنهادها قبل از طرح و مورد بحث قرار گرفتن از سوی تهیه کنندگان آن پس گرفته می شود و سه پیشنهاد دیگر باقی می‌ماند. یکی از این پیشنهادها به موضوع گفتار حاضر مربوط است و به همین دلیل نخست به بررسی آن می پردازیم و در پایان اشاره مختصری به دو پیشنهاد باقی مانده دیگر (که یکی از آنها مآلاً به تصویب می رسد) خواهیم نمود.

ارائه کننده پیشنهاد مورد نظر ما (آقای محمد مهدی مفتح) ضمن سعی در فع مشکل مطرح شده از سوی شورای نگهبان یک مقوله جدید مالیاتی و یا بهتر بگوییم یک نکتهٔ بدیع مالیاتی را مطرح ساخته است. برای روشنی مطلب نخست عین پیشنهاد را نقل می کنیم:

«تعیین ساعات کار کلیه شرکتها و بنگاههای اقتصادی من‌جمله بانکها از حقوق اشخاص حقوقی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

مذکور بوده که توسط هیأت مدیره آنها تعیین می‌شود. در صورتیکه فعالیت شرکتهای مذکور در برخی ساعات شبانه‌روز متضمن هزینه اجتماعی باشد (مثل ترافیک، آلودگی هوا و هزینه‌های اجتماعی دیگر) دولت می‌تواند برای جبران آن طی لایحه‌ای که به مجلس شورای اسلامی تقدیم می‌نماید، مالیات خاصی را پیشنهاد نماید».

چنان که ملاحظه می شود این پیشنهاد متضمن دو بخش جداگانه است که هر دو به نحوی ابتکاری به شمار می روند و در این کشور تازگی دارند. نخست واگذاری اختیار تعیین ساعات کار کلیه مؤسسات اقتصادی (از جمله بانک ها) به مدیران آنها و دوم امکان اخذ مالیات بابت جبران هزینه‌های اجتماعی که بر اثر چنین تصمیماتی ممکن است به بار آید. در مورد بخش نخست بهتر است توجیهات به عمل آمده از سوی خود پیشنهاد کننده را بازگو کنیم:

«پیشنهادی که بنده برای رفع ایراد شورای نگهبان خدمت عزیزان ارائه کردم ناظر بر این معناست که تعیین ساعت کار هر شرکتی از جمله حقوق آن شرکت است. یعنی یک بنگاه اقتصادی وقتی فعالیت اقتصادی را آغاز می‌کند یک سری حقوقی دارد، از جمله حقوق این بنگاه این است که بتواند ساعت کار خودش را خود بنگاه تعیین کند. یعنی من‌جمله در ارتباط با بانکها که این موضوع مطرح است، ما می‌بینیم که در یک فضای رقابتی بانکها دارند با هم رقابت می‌کنند و این هم نکته بسیار خوب و پسندیده‌ای است. ما همچنان که در شرایط مختلف می‌بینیم که بانکها با هم رقابت می‌کنند، چه اشکالی دارد که برای رفاه حال بیشتر مردم، در ساعت کار هم اینها با هم رقابت کنند. هر کسی بتواند ساعت کار بیشتری را برای ارائه خدمات به مردم برای بانک خودش تعیین کند و مردم بتوانند با رفاه بیشتر در ساعات بیشتری از خدمات بانکی بهره ببرند»

حتی در رابطه با بانک ها و شرکت های دولتی نیز استدلال شده است که هرچند دولت به عنوان دارنده این مؤسسات می تواند هر ساعتی را بخواهد برای شروع کار آنها تعیین کند، اما وقتی که مقرراتی به این شکل به تصویب برسد، دولت نیز منافع اقتصادی خود را در نظر خواهد گرفت، زیرا به این ترتیب با رقابت بخش خصوصی مواجه است و ناگزیر خواهد بود در مورد ساعات کار نیز همین جنبهٔ رقابتی را رعایت نماید.

مسأله مالیاتی

بحث ما بویژه متوجه این بخش از پیشنهاد است. در ورای این قسمت از پیشنهاد منطق خاصی قرار دارد که در دنیای امروز بسیار مورد توجه و اهتمام است. فعالیت های اقتصادی در عین فوایدی که دارند ممکن است مشکلات و مسائل اجتماعی را نیز به دنبال داشته باشند. شاید یکی از

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

بارزترین شواهد آن به کشور چین مربوط باشد. رشد اقتصادی این کشور جهانیان را متحیر ساخته است که خوانندگان نیز به خوبی از آن آگاهند. اما همین رشد سریع به تدریج دارد چنان مشکلات و بلکه مصائب زیست محیطی را به همراه می آورد که حلاوت پیشرفت و توسعه در مذاق مردم کشور به تلخی می گراید. دشواری های حاصل از فعالیت های شهروندان در پایتخت کشور خودمان نیز نمونه دیگری از این ماجرا است. جابجا شدن ملیون ها نفر در روز ضمن این که مایه انجام فعالیت های اقتصادی است، مشکلات اجتماعی ناشی از آن نیز بر کسی پوشیده نیست که به طور عمده به دو مسأله آلودگی و دشواری ترافیک مربوط می شود.

حال بحث بر سر این است که مقابله با جنبه های منفی قضیه به چه صورت یا صورت هایی باید انجام شود. انواع اقداماتی که از سوی مسئولان جهت برنامه ریزی بهتر جهت کاهش مشکل صورت می پذیرد طبعاً جای خود را دارد و باید دنبال شود. اما در کنار آن باید به این اصل نیز توجه شود که پدید آورندگان مشکل هم سهمی را در جهت جبران خسارات وارده بر عهده گیرند. عدالت نیز مستلزم برقراری چنین قاعده ای است و به همین سبب در حقوق ایران هم اصل فکر به‌نحوی مورد تأیید قرار گرفته است. قانون مدنی ایران که بر قواعد شرعی نیز متکی است این نکته را تحت عنوان تسبیب مورد توجه قرار داده است. بخشی از این قانون دارای عنوان ضمان قهری است که چهار چیز را به عنوان عامل ایجاد این گونه ضمان معرفی کرده است: غصب، اتلاف، تسبیب و استیفاء. از این موارد تسبیب به طور خاص مورد نظر ما است که در کنار کارهایی مانند غصب اموال دیگران یا تلف کردن مال غیر برای مسبّب ایجاد ضمان و مسئولیت می کند (مواد ۳۳۱ تا ۳۳۵ قانون مدنی). به عنوان مثال ماده ۳۳۱ می گوید: «**هرکس سبب تلف مالی شود باید مثل یا قیمت آن را بدهد و اگر سبب نقص یا عیب آن شده باشد باید از عهدهٔ نقص قیمت برآید**».

البته منظور ما این نیست که پیگیری جبران خسارت اجتماعی ناشی از فعالیت های اقتصادی با استفاده از مواد قانون مدنی راجع به تسبیب صورت گیرد. بلکه توجه دادن به این نکته مورد نظر است که اساس فکر جبران خسارت ریشه در قواعد حقوقی شناخته شده همه ملل جهان دارد. اگر اصل این فکر مورد قبول است، جبران زیان های عظیم و فاجعه بار ناشی از آلودگی و امثال آن می تواند جای استوار حقوقی خود را داشته باشد.

فکر مقابله با هزینه های اجتماعی مشابه آلودگی مدت ها است در جهان مورد توجه بوده و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

به‌خوبی جا افتاده است. یکی از مهم ترین وسائل مقابله با این مشکل هم همانا مقولهٔ مالیات شناخته شده است. در ایران هنوز این اندیشه جایگاه مناسب خود را پیدا نکرده است و اساساً مالیات های زیست محیطی چندان رایج نمی باشد. این در حالی است که از طرفی هزینه های اجتماعی ناشی از مسائلی مانند ترافیک و آلودگی در ایران بسیار محسوس و زبانزد همگان است و از طرف دیگر سایر تدابیر هم تأثیر چندانی تا کنون بر جای ننهاده است.

پیشنهاد ارائه شده در مجلس شورای اسلامی بر منطقی از این گونه استوار است. مشکلاتی هم که سبب تغییر ساعت کار بانک ها گردید بیشتر از همین دو نکته، یعنی ترافیک و آلودگی ناشی می‌گردیده و برای مقابله با آنها صورت گرفته است. پیشنهاد ارائه شده در مجلس هم دقیقاً راهکاری را در همین جهت ارائه داده است.

البته هر دو مشکل فوق بسیار گسترده تر از آن هستند که در حدّ مسائل مربوط به ساعت کار بانک‌ها حل شوند. اما صرف توجه به اصل مطلب یعنی تحمیل درصدی از هزینه های اجتماعی ناشی از فعالیت های اقتصادی بر مسبّبین آنها، اندیشه منطقی به نظر می رسد. لازم به ذکر است که این پیشنهاد در رای گیری نمایندگان تعداد آراء موافق لازم را به دست نیاورد و ردّ شد. اما به هر حال شروع بحث در این باب کار بکر و بدیعی بود که امید است به عنوان یکی از راه های مقابله با چنان هزینه هایی در آینده مورد بحث و توجه بیشتر قرار گیرد.

همان گونه که گفتیم دو پیشنهاد دیگر نیز در رابطه با مصوبهٔ مورد ایراد شورای نگهبان در همان جلسه مجلس مطرح شد. نخست پیشنهادی در زمینه مسکوت ماندن قضیه به مدت یک ماه که در رای گیری مردود شناخته شد، و بالاخره پیشنهادی به این مضمون: «**دولت موظف است ساعات کار بانکها را بگونه‌ای تنظیم نماید که بانکها قبل از شروع ساعات کار ادارات و سازمانهای دولتی فعالیت و کار خود را آغاز و ارائه خدمات نمایند**» که همین پیشنهاد اخیر به تصویب نمایندگان رسید. البته همان گونه که گفته شد اصل قضیه یعنی ساعت کار بانک ها به بحث ما مربوط نیست و تنها قسمت مالیاتی پیشنهادی که بالا تر به آن پرداختیم موضوع گفتار حاضر را تشکیل می دهد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

یک بررسی تاریخی

اصلاحات مالیاتی دوران ساسانی

دکتر محمد توکل

(بخش دوم)

در شمارهٔ پیشین علل توجه ساسانیان به انجام رفرم مالیاتی در نیمه اول قرن ششم میلادی رابیان داشتیم و سپس چگونگی آن را در مورد مالیات ارضی بررسی نمودیم. در این شماره ابتدا راجع به مالیات سرانه سخن می گوییم و آنگاه یک ارزیابی کلی از نظام مالیاتی مورد بحث ارائه می داریم.

مالیات سرانه

آنچه در شماره گذشته گفتیم به مالیات ارضی یعنی مالیات متعلق به حاصل زمین (اعم از غلات، علوفه و میوه ها) مربوط بود ولی مالیات سرانه نیز چه در دورهٔ قبل از این اصلاحات و چه پس از آن وجود داشته است. نسبت به گذشته و میزان آن اطلاع درستی در دست نیست. ولی در مورد آنچه پس از اصلاحات بر قرار شد روایات معینی وجود دارد که بر اساس آنها موضوع را تحت عناوین زیر بررسی می نماییم:

مشمولان مالیات – به گفته طبری: «**کسانی که کم تر از بیست سال یا بیش از پنجاه سال سن داشتند به پرداخت مالیات سرانه ملزم نبودند**[1]». وی معافیت زنان از پرداخت مالیات سرانه را تصریح نکرده است ولی عباراتی که به کار برده از همین نکته حکایت دارد، آنجا که مالیات سرانه را به چند نرخ مقطوع تقسیم کرده و می گوید برقراری هر یک از این مبالغ به «**میزان ثروتمندی یا ناداری هر مرد بستگی داشته است**» (اکثارالرجل و اقلاله). کاربرد واژه مرد حکایت از همین نکته یعنی عدم تعلق مالیات سرانه بر زنان دارد. مورخان و محققان غربی نیز عموماً گفته طبری در باب مشمولان مالیات، از جمله عدم تعلق مالیات بر زنان، را تأیید کرده اند.

---

۱ ولم یلزموا الجزیهٔ من کان أتی له من السن دون العشرین أو فوق الخمسین.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

علاوه بر زنان، طبقات زیر نیز به گفته طبری از مالیات سرانه معاف بوده اند: «**اشراف و بزرگان و جنگجویان و هیربدان و کاتبان و کسانی که در خدمت پادشاه بودند**[1]». به این ترتیب اشراف، نظامیان، روحانیون و کارکنان دولت از مالیات سرانه معاف بوده اند. اما املاک و اراضی و نخلستانها و باغات همین طبقات از مالیات ارضی معاف نبوده و از جهت مالیات ارضی مانند سایر مردم با آنان رفتار می شده است.

نرخ مالیات - مالیات سرانه به چند نرخ مقطوع تقسیم می شده است و مؤدیان به تناسب وضع درآمد و ثروت خود تابع یکی از مبالغ مقطوع قرار می گرفته اند. به گفته طبری این نرخ ها به ترتیب معادل دوازده درهم و هفت درهم و شش درهم و چهار درهم بوده است. فردوسی در باب مالیات سرانه و میزان آن می گوید:

کسی کش درم بود و دهقان نبود — نبودش غم و رنج کشت و درود

گذارنده از ده درم تا چهار — بسالی از او بستدی کارداد

به این ترتیب فردوسی نرخ حد اقل را همانند طبری تعیین کرده است ولی نرخ حد اکثر را اندکی کم تر از طبری دانسته است. منابع غربی اطلاعات دقیق تری ارائه نداده و به عباراتی کلی از این گونه اکتفا کرده اند که مالیات سرانه به چند طبقه مقطوع بر حسب ظرفیت درآمدی و ثروت اشخاص تقسیم می شد.

مالیات سرانه اقلیت ها - از این نوع مالیات طبری و شاهنامه چیزی نقل نکرده اند ولی محققان غربی به نقل از تلمود کتاب فقهی و مذهبی یهودیان اظهار نظر کرده اند که مالیات سرانه اقلیت‌های مذهبی مانند یهودیان و مسیحیان سنگین تر از مالیات سرانه زرتشتیان بوده است. اما ارقام مشخصی از این بابت ارائه نداده اند. ضمناً گفته شده است که اگر افراد وابسته به اقلیت ها تغییر مذهب داده و زرتشتی می‌شدند از این نوع مالیات معاف بودند. مالیات سرانه اقلیت ها را رهبران مذهبی آنان گرد آورده وتأدیه می نمودند.

زمان پرداخت مالیات - تقریباً همه منابع در این باب متفق‌القولند که نظام جدید پرداخت مالیات‌ها را در سه قسط یعنی هر چهار ماه یک بار تعیین کرده بود. از این میان به نقل گفته فردوسی اکتفا می کنیم:

به هر چار ماهی یکی بهر از این — بخواهید با داد و با آفرین

و در جای دیگر:

کسی بر کسی بر نکردی ستم — بسالی سه بهره ببود این درم

---

۱. ما خلا أهل البيوتات والعظماء والمقاتلة والهرابذة والكتاب ومن كان في خدمة الملك

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

گذارنده بودی به دیوان شاه از این باژ بهری به هر چار ماه

ارزیابی نظام مالیاتی جدید

برای آن که بتوان در باب اصلاحات مالیاتی مورد بحث داوری نمود لازم است به چند نکته توجه شود:

الف. قیاس با گذشته

اگر آنچه در باره اوضاع و احوال مالیاتی قبل از اصلاحات مذکور روایت شده است با اطلاعات موجود در خصوص همین اصلاحات مقایسه کنیم، قطعاً این اصلاحات را گام مهمی به پیش می‌توان ارزیابی نمود. از طرفی روش پیشین که به موجب آن مشمولان مالیات ارضی می بایستی صبر می کردند تا مأموران مالیاتی در محل حاضر شده و سهم دولت را تعیین کنند و بر گیرند، می توانسته است منجر به خرابی و حتی نابودی جزء یا کل محصول شود که قبلاً به این نکته اشاره کردیم. نظام جدید که مبتنی بر نرخ های مالیاتی معینی نسبت به انواع اراضی و محصولات بود از چنان تالی فاسدی جلوگیری می کرد. گذشته از این، نرخ مالیاتی بنا به همین روایات بسیار تنزل نمود و از ارقامی بین یک چهارم تا نصف محصول به نرخ های بسیار متعادل تری که ذکر نمودیم پایین آمد.

در همین زمینه یعنی مقایسه با زمان های قبل به نکته دیگری نیز باید توجه داشت. همان طور که بالاتر گفتیم اعیان و اشراف و صاحبان قدرت از مزایان خاصی استفاده می کردند و مالیات ارضی را نیز به درستی پرداخت نمی نمودند و در نتیجه بخش عمده فشار متوجه روستائیان و قشرهای محروم می‌گردید. نظام جدید بویژه در مورد مالیات ارضی – که مهم ترین مالیات زمان به شمار می رفت – بدون استثناء شامل همه اراضی و املاک گردید و به این ترتیب تبعیض بزرگی از میان برداشته شد. ریچارد فرای در قسمتی از کتاب خود به نام تاریخ ایران باستان که به اصلاحات خسرو انوشیروان مربوط است برای این نکته اهمیت زیادی قائل شده و می نویسد پس از آن که کلیه اراضی بدون هرگونه تمایز و تبعیض از نظر مالیاتی تجدید مسّاحی و ممیزی شد و بر اساس این ممیزی مشمول مالیات قرار گرفت، نتیجه بسیار مهم آن این بود که درآمد مالیاتی که قبلاً در اغلب موارد عاید فئودال ها و اشراف می شد مستقیماً روانه خزانه دولت مرکزی گردد.

این اقدام انوشیروان را می توان با آنچه در شماره های پیشین مجله مالیات از ویلیام فاتح روایت کردیم (شماره ۴۳ ص ۳۶-۳۲) مقایسه نمود. ویلیام فاتح پس از رسیدن به مقام سلطنت انگلستان (در سال ۱۰۶۶ میلادی) همانند انوشیروان دستور داد همه اراضی و املاک کشور مساحی شود و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

میزان مالیات ها برای هر مورد معین گردد و کلیه سوابق را در کتاب بزرگی (به نام Doomsday Book) گرد آورد. نتیجه مهم این کار علاوه بر تهیه یک بانک اطلاعاتی وسیع و حاوی همه داده‌های مربوط به امرمالیات، این بود که رابطه بین دولت و مؤدی به صورت مستقیم در می آمد و واسطه بودن فئودال ها و اشراف از میان می رفت. در نتیجه همه مالیات ها راهی خزانه دولت می‌گردید و دست اشراف به هر عنوان از آن کوتاه می شد. همین کار را انوشیروان پنج قرن قبل از ویلیام فاتح انجام داده بود. شباهت کار این دو زمامدار را از خلال اشعار شاهنامه می توان فهمید که می‌گوید:

گزیت و خراج آنچه بد نام برد — به سه روزنامه به موبد سپرد
یکی آن که بر دست گنجور داد — نگهبان آن نامه دستور داد
دگر تا فرستد به هر کشوری — به هر نامداری و هر مهتری
سه دیگر که نزدیک موبد برد — گزیت و سر باژ ها بشمرد

این یعنی ایجاد یک فهرست مرکزی از کلیه سوابق و اطلاعات مالیاتی و کنترل اجرای آن از مرکز. یک نسخه در دست خزانه دار، نسخه دیگر برای اجرا به مقامات مربوط و نسخه سوم به مرجع صاحب نفوذ معنوی جهت کنترل اضافی نسبت به امر مالیات. مفهوم همه این ها کوتاه کردن دست اشراف و فئودال ها از مداخله در مسأله مالیات و جذب بخش قابل توجهی از آن بوده است تا درآمد مالیاتی تماماً در خزانه دولت مرکزی گردآید. فردوسی در تأیید همین استنتاج و پس از چند بیت اخیر می افزاید:

به فرمان او بود کاری که بود — ز باژ و خراج و ز کشت و درود

طبری مشابه همین مطالب را چنین بیان می دارد:

«کسری فرمان داد تا مالیات های برقرار شده در چند نسخه تدوین شود. نسخه ای از آن را در دیوان خویش نگاه داشت و نسخه ای را به مأموران خراج فرستاد تا به گردآوری خراج مربوط به خود بپردازند و نسخه ای را به قضات ایالات فرستاد و به آنان دستور داد که از زیاده خواهی مأموران خراج فوق آنچه در نسخه ارسالی مقرر شده است ممانعت به عمل آورند»[1]

فردوسی در مورد نسخه سوم از موبد نام می برد و طبری از قاضی. ولی به نظر می رسد منافاتی بین این دو نباشد زیرا مقام قضا جنبه مذهبی داشته و امکان جمع بین این دو در شخص واحد بعید نبوده است. راولینسون در کتابی که بالا تر از آن نام بردیم در همین رابطه می نویسد:

---

[1]. وأمر كسري فدونت وضائعه نسخا فاتخذت نسخة منها فی ديوانه قبله ودفعت نسخة إلي عمال الخراج ليجتبوا خراجهم عليها ونسخة إلي قضاة الكور وأمر القضاة أن يحولوا بين عمال الكور والزيادة علي أهل الخراج فوق ما فی الديوان الذی دفعت إليه نسخته

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

برای آن که مأموران قادر به اجحاف مالیاتی نسبت به افراد نباشند، انوشیروان به توصیه موبدان موبد (عالی ترین مقام مذهبی) روحانیون زرتشتی را همه جا اختیار داد که به کار مأموران مالیاتی نظارت کنند و مانع شوند که بیش از میزان حقه مالیات گرفته شود.

با توجه به تمامی آنچه گفته شد می توان نتیجه گرفت که اصلاحات جدید مالیاتی نسبت به گذشته از امتیازات قابل توجهی برخوردار بوده است.

ب. ایرادی که بر نظام جدید گرفته شد

طبری داستانی را روایت کرده است که نشان می دهد ایراداتی بر اصلاحات مورد نظر انوشیروان در همان آغاز کار مطرح شده بوده است. در شورایی که جهت بررسی نظام نوین مالیاتی تشکیل شده بود و بالا تر به آن اشاره کردیم، انوشیروان پس از بیان ایده های خود از حاضران می‌خواهد که نظر خود را در این باب اعلام دارند. به گفته طبری کسی سخنی بر زبان نیاورد و انوشیروان سه بار گفته خود را تکرار کرد. «**آنگاه مردی از میان جماعت برخاسب و به کسری گفت ای پادشاه خداوند عمرت دهد می خواهی خراج دائمی بر موارد فانی شونده قرار دهی؟ بر تاکستانی که بمیرد و زراعتی که خشک شود و نهری که فروکش کند و چشمه یا قناتی که آبش قطع شود؟**»[1]. این ایرادِ کلی به نظر هر کسی ممکن است برسد، ولی بنا به روایات موجود در طرح مالیاتی جدید برای چنین مواردی نیز به نحوی فکر شده بود. از طرفی در همان متن طبری گفته می شود انوشیروان دستور داد تا اگر زراعت یا محصول کسی آفت و خسارتی ببیند، مالیات او به همان نسبت کم شود[2]. فردوسی در همین باب می گوید:

بجایی که باشد زیان ملخ	اگر تفّ خورشید تابد بشخ
اگر برف و باد از سپهر بلند	بدان کشتمندان رساند گزند
همان گر نبارد به نوروز نم	ز خشکی شود کشت خرم دژم
مخواهید باژ اندر آن بوم و رست	که ابر بهارش بباران نشست

تدبیر دومی که در این باره اندیشیده شد تجدید کار مسّاحی و ممیزی اراضی و باغات در فواصل چند ساله بود. به عبارت دیگر به برآوردها و محاسبات اولیه نمی شد اکتفا کرد زیرا روشن است که در طول زمان ممکن است شرایط و عوامل مؤثر در میزان تولید تفاوت کند. اکثر نویسندگان

---

۱. فقام رجل من عرضهم وقال لکسري أتضع أيها الملک عمرک الله الخالد من هذا الخراج علي الفانی من کرم يموت وزرع يهيج ونهر يغور وعين أو قناة ينقطع ماؤها

۲. وأن يرفعوا الخراج عن کل من أصاب زرعه أو شيئا من غلاته آفة بقدر مبلغ تلک الآفة

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

غربی به این تدبیر اشاره کرده و گفته اند که انوشیروان این تجدید ارزیابی های چند سال یک بار را به امری نهادینه بدل کرد.

ج. سخت گیری ها

روایات موجود از سخت گیری بسیار چه در زمینه به کرسی نشانیدن نظام جدید و چه در رابطه با پیگیری آن حکایت دارد. طبری همان جا که در باره شروع کار و پیاده کردن طرح جدید سخن می گوید و به شورایی اشاره می کند که جهت بررسی موضوع تشکیل شده بود، نظر مخالف یکی از حاضران را نقل می کند که بالا تر از آن سخن گفتیم. آنگاه واکنش انوشیروان را به این شکل بیان می دارد: «**کسری به او گفت ای مزاحم شوم تو از کدام طبقات مردمی؟ گفت من مردی از کاتبانم. پس کسری گفت وی را با دوات ها بزنید تا بمیرد. پس او را بویژه کاتبان بزدند تا نزد کسری از عقیده او و آنچه از او سر زده‌بود برائت جویند و وی را بکشتند و مردمان گفتند ای پادشاه به خراجی که تو ما را بدان ملزم سازی خرسند هستیم**[1]».

فردوسی از دستورالعملی سخن می گوید که انوشیروان در باب اجرای نظام جدید به عمال خود فرستاد. ضمن این نامه از جمله در باره خاطیان گفته می شود:

کسی کو بر این یک درم بگذرد — به بیداد بر یک نفس بشمرد
بیزدان که او داد دیهیم و فرّ — که برّم میانش به برّنده ارّ
جز این نیست باد افره کردگار — بباید چو تخم بد آید به بار

و در جای دیگر:

کسی را که باشد در این پای کار — اگر گیرد این کار دشوار خوار
کنم زنده بر دار جایی که هست — اگر سرفرازست اگر زیر دست

به گفته محققان غربی در هر شهر و قریه و روستا تابلوی مالیاتی نصب می شد و میزان بدهی فرد فرد مؤدیان در آن ذکر می گردید تا همه از آنچه باید بپردازند دقیقاً آگاه گردند و ضمناً امکان زیاده خواهی هم منتفی شود. به گفته همین منابع انوشیروان شمار زیادی از بازرسان و جاسوسان را پدید آورده بود که از همه نقاط کشور مستقیماً به خود به او گزارش می دادند[2]. در

---

۱. فقال له کسری یا ذا الکلفة المشؤوم من أي طبقات الناس أنت قال أنا رجل من الکتاب فقال کسری اضربوه بالدوي حتی یموت فضربه بها الکتاب خاصة تبرؤا منهم إلی کسری من رأیه وما جاء منه حتی قتلوه وقال الناس نحن راضون أیها الملك بما أنت ملزمنا من خراج

۲. به گفته فردوسی: پراکند کارآگهان در جهان — که تا نیک و بد زاو نماند نهان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

مواقع لزوم که قضیه جدی بود یک هیأت تحقیق معین می کرد با تمام اختیارات تا قضایا را بررسی کرده و به او گزارش دهند. مجازات خاطیان سریع و برای همگان هشدار دهنده بود. گفته شده است که به دنبال گزارش یکی از همین هیأت های تحقیق در یک مورد هشتاد محصّل مالیاتی (مأمور وصول) بسبب اخاذی از مؤدیان اعدام شدند.

د. قابلیت دوام

در چنین شرایطی یک پرسش اساسی که می تواند مطرح شود این است که نظام مالیاتی با این خصوصیات تا چه مدت قابل دوام خواهد بود. ریچارد فرای در کتابی که فوقاً نام بردیم مطلبی را بیان داشته است که پاسخ سئوال فوق را شاید بتوان از خلال آن جستجو نمود. وی می گوید اصلاحات مالیاتی مورد بحث همراه با اقدامات دیگر چهره امپراتوری ساسانی را تغییر داد به نحوی که این امپراتوری در زمان حکمرانی پادشاهی مقتدر و با صلابت دارای قدرت و نیرومندی بیشتری می‌شد، اما در زمان حکومت فرمانروایان ضعیف در معرض فروپاشی قرار می گرفت.

درهم ساسانی

در پایان ارائه برخی توضیحات پیرامون درهم ساسانی را بی مناسبت نمی داند. چنان که دیدیم همه جا میزان مالیات به درهم تعیین شده است. درهم یا درم به دو معنی به کار می رفته است. یکی معنی پولی و دیگری معنی وزنی. آنچه مورد نظر ما است ارزش پولی آن است. خود واژه از کلمه یونانی دراخما (Δραχμα) گرفته شده است که در آن کشور واحد پول بوده است و هنوز هم وضع از همین قرار است. در عهد ساسانی سکه طلا نیز وجود داشته است، اما ظاهراً چندان رسم نبوده و به مناسبت های مهم ضرب می شده است. پشیز یا پول خرد ضرب شده از فلزات کم بها نظیر مس، برنز و حتی روی نیز وجود داشته است که غالباً برای مصارف محلی و منطقه ای تهیه می شده است. اما نوع مهم و در عین حال متداول سکه از نقره ضرب می شده است که لفظ درهم نیز بر همین نوع از سکه اطلاق می شده است. سکه های زیادی از عهد ساسانی چه در ایران و چه در سایر نقاط عالم یافت شده است. حتی بعضی از آنها در نقاط دوردستی مانند سوئد و چین کشف شده است. وزن یک درهم به طور معمول چهار گرم نقره بوده است. بسیار مشاهده شده است که از این وزن رسمی مقدار کمی تجاوز شده است. خصوصاً درهم های به وزن ۴/۲ گرم زیاد یافت شده است. روی سکه معمولاً تصویر شاه وقت با تاج به طور نیمرخ داخل یک دایره نقش می‌شده است. پشت سکه غالباً یک آتشکده نقش می گردیده که در دو سوی آن نگاهبانان آتش قرار داشته اند. هم در روی سکه و هم پشت آن مطالبی به خط پهلوی حک می شده است که

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

از جمله شامل محل ضرب و زمان آن بوده‌است.

منابع

شاهنامه حکیم ابوالقاسم فردوسی، بخش مربوط به ساسانیان، پادشاهی خسرو انوشیروان.

محمد بن جریر الطبری أبو جعفر، تاریخ الأمم والملوک، دار الکتب العلمیة – بیروت، الطبعة الأولی، ١٤٠٧، الجزء الاول.

کارنامه اردشیر بابکان، متن عهد ساسانی (ترجمه های متعددی از آن در دست است)

فرهنگ زبان پهلوی، تألیف دکتر بهرام فره وشی، از انتشارات دانشگاه تهران، ١٣٥٨

Richard N. Frye, *The History of Ancient Iran,* The Reforms of Chosroes Anushirvan, Publisher, Date: Verlag C. H. Beck, 1984

Rika Gyselen, Economy of Ancient Iran, Economy in the Sasanian Iran, http://www.cais-soas.com/CAIS/Law/economy_sasanian.htm

George Rawlinson, The Seven Great Monarchies of the Ancient Eastern World; Volume III, History of the Sassanian or New Persian Empire, Chapter XXI, (Gutenberg E-books)

F. Altheim and R. Stiehl, *Ein asiatischer Staat. Feudalismus unter den Sasaniden und ihren Nachbarn*, Wiesbaden, 1954.

R. Gyselen, *La geographie administrative de l'empire sassanide. Les temoignages sigillo-graphique*, Paris, 1989.

N. V. Pigulevskaïa, Economic Relations in Iran during the IV-VI Centuries A.D, *Journal of the K. R. Cama Oriental Institute* 38, 1956, pp. 60-81.

Christensen, Arthur, 1875-1945. L'Iran sous les Sassanides. Copenhague, Levin & Munksgaard; Paris, P. Geuthner, 1936.

World Coin Catalog, Sasanian Empire, http://www.worldcoincatalog.com/index.htm,

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

اتحادیه اروپا و مالیات بر ارزش افزوده

تحولی بزرگ در قانون نویسی

طاهر ذوالقدر

مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای عضو اتحادیه اروپا از اهمیت فراوان برخوردار است و بخش بسیار قابل توجهی از درآمدهای مالیاتی این کشورها را تشکیل می دهد. اما زمام امور مالیاتی را اتحادیه خود به نحوی در دست دارد و میدان عمل مستقلی برای دول عضو چندان باقی نمانده است.[1] در زمینهٔ مالیات بر ارزش افزوده به طور خاص استخوان بندی حقوقی را یکی از دیرکتیوهای اتحادیه تشکیل می دهد که به نام دیرکتیو ششم معروف است. واژهٔ دیرکتیو (Directive) در این نشریه همواره به رهنمود ترجمه شده است که ما نیز از همین عنوان استفاده خواهیم کرد. از بین مقررات اتحادیه دو فقره حائز اهمیت حقوقی بیشتری هستند. نخست رهنمودها و دیگری مقررات (Regulations). هردوی آنها از قدرت الزام آوری برخوردارند، نهایت این که مخاطب آنها فرق می کند. مخاطب رهنمود دول عضو اتحادیه هستند که مکلف به رعایت مفاد رهنمودها هستند و در صورت اقتضاء می بایستی قوانین داخلی لازم را جهت پیاده کردن آنها به تصویب برسانند. اما مخاطب مقررات هم دول عضو و هم شهروندان کشورهای عضو اتحادیه اروپا هستند و بدون نیاز به تصویب قوانین داخلی قوهٔ اجرائی پیدا می کنند.

رهنمود یا دیرکتیو ششم در رابطه با مالیات بر ارزش افزوده سی سال پیش تحت شمارهٔ ۷۷/۳۸۸/EEC مورخ ۱۷ مه ۱۹۷۷ به تصویب رسید. در نشریات و ادبیات مالیاتی اتحادیه این قانون را قلب مقررات مالیات بر ارزش افزودهٔ اروپا می نامند، شبیه قانون مالیات های مستقیم ایران که قانون اصلی مالیاتی کشور به شمار می رود. بدیهی است طی چنان دورهٔ طولانی قانون مالیاتی بدون تغییر نمی ماند. اصلاحات لازم متدرجاً به موجب رهنمودهای متوالی که شماره آنها به ۸۹ فقره می رسید در متن

---

۱. در این رابطه به مقالهٔ «صلاحیت مراجع فراملیتی برای رسیدگی به اختلافات مالیاتی» مندرج در صفحات ۲۹-۱۴ شماره ۴۲ مجله مالیات (زمستان ۱۳۸۵) رجوع شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

رهنمود شماره شش اعمال گردید. بدیهی است این اندازه تغییر و تحول در قانون واحد آن را به متنی پیچیده و صعب‌الفهم بدل می کند. گذشت زمان و تغییر شرایط نیز بر مشکل رهنمود اصلی می افزود.
عامل مؤثر دیگر از اینجا ناشی می گردید که کشورهای عضو هرچند ناگزیرانند مفاد رهنمودهای اتحادیه را مراعات کنند و قوانین داخلی لازم را جهت اجرایی کردن آنها به تصویب رسانند، اما الزام آنها متوجه محتوا و اهداف و الزامات رهنمودها است. به این معنی که می بایستی مفاد و الزامات رهنمودها را در قالب مقررات داخلی بگنجانند. اما در انتخاب عبارات و تقسیم بندی قانون داخلی آزادی عمل دارند. همین نکته و گذشت زمان طولانی سبب شده بود که نسبت به برخی از مقررات رهنمود اختلاف در فهم و تعبیر بین کشورهای عضو ظهور کند.
مطلب قابل ذکر دیگر به ساختار رهنمود ششم باز می گردد. این رهنمود بالنسبه حجیم است و حتی قسمت اصلی آن (بدون ضمائم) از مجموع قانون مالیات های مستقیم ایران مفصل تر است. اما برای متنی به این گستردگی فقط ۳۸ ماده در نظر گرفته شده بود که در نتیجه اغلب مواد بسیار طولانی و دربر گیرندهٔ مطالب و احکام متعدد بودند. این وضعی بر پیچیدگی و دشواری فهم مطالب می افزود.
مجموع این عوامل بحث های زیادی را پیرامون لزوم اصلاح قانون از جهت شکلی پدید آورده بود و بر پایه این بحث ها اقدام جهت تدوین متنی جدید آغاز گردید و در نهایت سال گذشته متن تازه‌ای تهیه شد و تحت عنوان رهنمود مالیات بر ارزش افزوده به شماره ۲۰۰۶/۱۱۲/EC مورخ ۲۸ نوامبر ۲۰۰۶ از سوی شورای اروپا به تصویب رسید.

اصلاح شکلی و نه ماهوی

عنوان اختصاری این رهنمود همان رهنمود ششم (Sixth Directive) است، زیرا در واقع اصلاح شدهٔ همان رهنمود است، نهایت این که اصلاح به عمل آمده جنبهٔ شکلی دارد و نه ماهوی. به عبارت دیگر آنچه اتحادیه را به چنین دگرگونی عظیمی واداشته همان مشکلات شکلی بوده است که بالا تر برشمردیم. بنا بر این سعی شده است که محتوا و مضمون قانون همانی باشد که قبلاً بوده است و تنها ساختار شکلی آن با هدف ارائه متنی روشن تر، قابل فهم تر و با شفافیت بیشتر اصلاح گردد. در این زمینه بارز ترین تغییر پدید آمده افزایش بسیار چشمگیر شمار مواد رهنمود است. حاصل کار این که جمع ۳۸ ماده دیرکتیو قدیمی به ٤١٤ ماده در متن جدید بدل شده و یا بهتر بگوییم در این ٤١٤ ماده گسترده شده است. اما در حجم نهائی کار افزایش بسیار زیادی پدید نیامده است و اضافه حجم

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

مختصری هم که حاصل گردیده بیشتر نتیجهٔ طبیعی چندین برابر شدن تعداد مواد و عناوین آنها است. اکنون با افزایش شمار مواد، هر ماده مطالب و احکام اندک تری را شامل می باشد و در مجموع هم بسیار خلاصه تر است. در نتیجه بسیار سهل تر می توان مفاد آنها را درک کرد و به خاطر سپرد.[1] علاوه بر این در انتخاب واژه ها و جملات نیز دقت بیشتری به کار رفته و کوشیده اند از حیث لفظی هم متن رهنمود را دقیق تر و مناسب تر ارائه نمایند.

در برخی از مقالات و نوشته های مربوط به رهنمود جدید به جنبهٔ خاصی از تأثیر این تغییرات شکلی عظیم نیز اشاره کرده اند. از جمله این که وکلای مالیاتی و امثال ایشان ناگزیر اند تمرین و زحمت زیادی را تقبل کنند تا بتوانند بر تقسیم بندی های رهنمود تازه مسلط شوند و مهارتی که از این جهت خاص طی سالها کسب کرده بودند فایده خود را از دست می دهد. همچنین است وضع کتب و نشریات مربوط به همین رشته یعنی مالیات بر ارزش افزوده در محدودهٔ اتحادیه اروپا. کلیه ارجاعاتی که در این انتشارات به مواد و اجزاء رهنمود قبلی داده شده است در چاپ‌های بعدی باید اصلاح شود.

این نکات تا حدود زیادی واقعیت دارند و از هم اکنون کوشش هایی برای مسلط شدن بر وضع جدید آغاز گردیده است. یکی از آنها چاپ هر دو متن در سمت چپ و راست صفحات است که معمولاً در سمت چپ متن جدید گنجانیده می شود و در سمت راست مقررات مربوطهٔ متن قبلی درج می گردد. بدیهی است غالباً شماره مواد در دو سوی صفحه با یگدیگر بسیار متفاوت است. رهنمود جدید نیز خود گامی را در همین جهت برداشته است. ضمیمهٔ شماره ۱۱ این رهنمود شامل یک جدول تطبیق مواد (Correlation table) است که در یک سمت آن مواد رهنمود قبلی (به تفکیک اجزاء هر ماده) ذکر شده و سمت دیگر در مقابل هر یک از این مواد و اجزاء، مواد مربوطهٔ رهنمود جدید مندرج است تا کسانی که به متن قبلی تسلط دارند بتوانند بفهمند مقررات مربوط به هر ماده و اجزاء آن در کدام یک از مواد متن جدید گنجانیده شده است. این جدول بسیار مفصل و شامل چندین صفحه است.

مقام رهنمود ششم و یک توصیه

بالا تر اشاره کردیم که مالیات بر ارزش افزوده در اتحادیه اروپا و کشورهای عضو آن از اهمیت

---

۱. در این مقام بی اختیار وضع شماری از مواد قانون مالیات های مستقیم تداعی می شود که هر یک آنقدر طولانی هستند که چند صفحه را به خود اختصاص داده اند (از جمله مواد ٦٤، ٩٦، ١٠٧، ١٣٩، ١٤٨ و ١٦٩ مکرر).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

بسیاری برخوردار است. سابقهٔ طولانی این نوع مالیات در درون اتحادیه اروپا و بحث و فحص‌ها و پرداختن به ریزه‌کاری های قضیه از جانب دول عضو، مؤدیان و ارگان ها و مقامات اتحادیه و بویژه وجود یک دادگاه بین‌المللی که واجد صلاحیت برای رسیدگی به اختلافات مالیاتی نیز هست، یعنی دیوان دادگستری اروپا و اقدامات و آراء آن طی سالهای متمادی، و بسیاری جهات و عوامل دیگر می‌تواند ما را به این نتیجه برساند که مقررات مالیات بر ارزش افزودهٔ اتحادیه اروپا از شأن و موقعیت ممتازی برخوردار است. از جهت حقوقی حاصل و چکیدهٔ این تجارب و بررسی‌ها و کند و کاوها در زمینه مالیات بر ارزش افزوده در همین دیرکتیو یا رهنمود ششم متجلی و منعکس است. تحت این شرایط جا دارد که کشورهای کم تجربه در این زمینه بخشی از فعالیت‌های خود جهت بررسی مسائل مربوط به مالیات بر ارزش افزوده را به این رهنمود و سوابق آراء و اقدامات اتحادیه اروپا در رابطه با مالیات مورد بحث اختصاص دهند. این مطلب بویژه در مورد کشور خودمان مصداق دارد که تازه در جریان تدوین و تصویب نخستین قانون مالیات بر ارزش افزوده خود می باشد و تجارب عملی در این زمینهٔ خاص ندارد.

ساختار رهنمود ششم

٤١٤ ماده این رهنمود بین پانزده باب یا عنوان (Title) تقسیم شده است. برخی از این ابواب دارای تقسیمات فرعی مانند فصل (Chapter)، بخش (Section) و جزء یا زیر بخش (Subsection) نیز می‌باشند. علاوه بر این مواد اصلی، رهنمود ششم ۱۲ ضمیمه نیز دارد که اکثر آنها شامل برخی موارد و فهرست هایی هستند که ضمن مواد اصلی به آنها اشاره شده است و اقلام تفصیلی به ضمائم موکول گردیده است.

بررسی مفاد رهنمود کار بس گسترده‌ای است که از حوصلهٔ گفتار حاضر خارج است. در اینجا به این اکتفا می کنیم که عناوین رهنمود را به اختصار بیان داریم و کار مبسوط تر را به فرصت های بعدی موکول نماییم. عناوین بخش اصلی رهنمود (بدون ضمیمه ها) به شرح زیر است:

۱. مفهوم مالیات بر ارزش افزوده به نحوی که در این رهنمود مورد نظر است (ماده یک)

۲. معاملات مشمول مالیات بر ارزش افزوده (ماده ۲)

۳. معاملات خارج از شمول مالیات بر ارزش افزوده (مواد ۳ و ٤)

٤. محدودهٔ جغرافیائی شمول مقررات رهنمود ششم (مواد ۵ تا ۸)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۵. اشخاص حقیقی و حقوقی مشمول مالیات (مواد ۹ تا ۱۳)

٦. معاملات مشمول مالیات در چهار بخش: عرضه کالاها، تحصیل درون-اتحادیه‌ای کالاها، ارائه خدمات و واردات کالا (مواد ١٤ تا ۳۰)

۷. محل انجام معاملات مشمول مالیات که شامل مباحث متعددی است در باب تعیین محل وقوع معامله در حالات مختلف، مثلاً در حالتی که کالا واگذار می گردد بدون ضرورت حمل و نقل ویا با چنان ضرورتی، و در صورت اخیر به فرض تحویل کالا به کشتی، هواپیما یا قطار، سپس حالتی که کالا از طریق سیستم توزیع واگذار می شود، تعیین محل انجام معامله در صورتی که معامله در درون اتحادیه اروپا صورت گیرد، همچنین مقرراتی در باب محل ارائه خدمات در اشکال مختلف آن، و بالاخره محل انجام معامله در مورد واردات کالا (مواد ۳۱ تا ٦١)

۸. واقعه موجب تعلق مالیات – منظور عمل یا رخدادی است که پس از وقوع آن مالیات بر ارزش افزوده قابل مطالبه می گردد، هرچند که پرداخت مالیات در زمان دیگری صورت گیرد. این مطلب در مورد حالات مختلف در نظر گرفته شده است: فروش و ارائه کالا ها و خدمات، خرید و فروش درون-اتحادیه‌ای کالاها و واردات کالا (مواد ٦٢ تا ۷۱)

۹. مبلغ مشمول مالیات – منظور تعیین مبلغی است که پایه محاسبه مالیات قرار می گیرد. عوض پرداخت شده بابت بهای کالا ها و خدمات، قیمت بازار آزاد، قیمت مبنای محاسبات گمرکی از جمله انواع قیمت هایی هستند که در حالات مختلف به عنوان عوض معامله و مبنای محاسبه مالیات در نظر گرفته شده اند (مواد ۷۲ تا ۹۲)

۱۰. نرخ ها – منظور نرخ مالیات بر ارزش افزوده است. در این قسمت از رهنمود سخن ار نرخ استاندارد به میان آمده است که نسبت به مبلغ مشمول مالیات اعمال می گردد. این نرخ بایستی نسبت به کالاها و خدمات یکسان باشد. هرچند حق تعیین نرخ به دول عضو واگذار شده است لکن در هر دوره نرخ حد اقلی از سوی اتحادیه تعیین می شود که نرخ تعیین شده از سوی دول عضو نباید از آن کم تر باشد. این نرخ حد اقل به موجب ماده ۹۷ معادل ۱۵ درصد تعیین شده است که البته در صورت اقتضا ممکن است در آینده تغییر داده شود. ماده ۹۸ اجازه داده است که نسبت به موارد مذکور در ضمیمهٔ شماره سه رهنمود نرخی نازل تر از نرخ استاندارد معین شود ولی به هر حال این نرخ نباید از پنج درصد کم تر باشد.

۱۱. معافیت ها – باب نهم رهنمود که به این بحث اختصاص دارد بالنسبه طولانی است و حدود ١٤

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

درصد از حجم قسمت اصلی رهنمود به آن اختصاص داده شده است. انواع معافیت ها بسیار متنوع هستند و غالباً جنبهٔ الزامی دارند. شماری از آنها با توجه به جنبه های انسانی، بهداشتی و اجتماعی خدمات مقرر شده اند و برخی دیگر جنبهٔ اقتصادی دارند. ملاحظات مربوط به روابط درون-اتحادیه‌ای و روابط با جهان خارج از اتحادیه نیز در تعیین معافیت ها مورد نظر قرار گرفته‌است (مواد ۱۳۲ تا ۱٦٦)

۱۲. اقلام قابل کسر – این بخش (مواد ۱٦۷ تا ۱۹۲) به طور عمده به همان بحث کلاسیک مالیات بر ارزش افزوده مربوط است، به این ترتیب که هر مؤدی مالیاتی هنگام پرداخت مالیات می‌تواند اقلام مالیات بر ارزش افزوده ای را که در مرحله قبل پرداخت شده و مآلاً بر وی تحمیل گردیده است از مالیات قابل پرداخت خود کسر کند، نهایت این که تفاصیل امر نیز ضمن مواد مربوط گنجانیده شده است. از جمله ریزه‌کاری های منظور شده این است که اگر ضمن اقلام متشکلهٔ پایه مالیات هزینه های لوکس، هزینه های مربوط به ایجاد سرگرمی و تفریحات و نظایر آن گنجانیده شده باشد، رقم مربوط به این گونه موارد قابل کسر از مالیات متعلق نخواهد بود. برای تعدیل و اصلاح اقلام قابل کسر نیز موادی در نظر گرفته شده است.

۱۳. وظایف اشخاص مشمول مالیات و سایر اشخاص – باب یازدهم رهنمود (مواد ۱۹۳ تا ۲۸۱) نیز که به این مبحث اختصاص دارد طبعاً گسترده و مفصل است (قریب ۱۸ درصد از حجم قسمت اصلی رهنمود). بحث ابتدا در باره این مطلب آغاز می گردد که چه کسانی مکلف به پرداخت مالیات هستند، یعنی چه کسانی باید این اقدام را انجام دهند. بخش دیگر به ترتیبات مربوط به نحوهٔ پرداخت اختصاص دارد. تعیین و ثبت هویت مشمولان مالیات و صدور شماره مالیاتی ویژه برای آنان مبحث بعدی است. آنگاه به مسأله صدور صورتحساب و محتوا و مشخصات آن پرداخته شده که در این رابطه امکان ارسال صورتحساب به شیوه الکترونیک نیز منظور گردیده است. آنگاه مواد متعددی به چگونگی نگاهداری حساب و سوابق و همچنین تهیه و تسلیم اظهارنامه اختصاص داده شده است.

۱٤. طرح ها یا برنامه های ویژه – باب دوازدهم (مواد ۲۸۲ تا ۳٦۹) به این مبحث مربوط است. منظور برنامه های ویژه و مقررات خاصی است که برای برخی مؤدیان و رشته های شغلی معین در نظر گرفته شده است. مثلاً در مورد کسب و کار و مشاغل کوچک اجازه داده شده است که پاره ای تسهیلات منظور گردد و از جمله وظایف آنها در مورد نگاهداری سوابق و حسابها و صدور صورتحساب و غیره ساده تر شود و یا اگر نرخ ها متفاوت است برای آنها نرخ واحد در نظر گرفته شود و تسهیلات دیگری از این قبیل. بخش‌های مشابهی از این باب به کشاورزان و آژانس های مسافرتی اختصاص داده

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

شده‌است. عنوان برنامه دیگر حاشیه سود (Margin Scheme) است. این برنامه برای دلالان وسایل دست دوم، اشیاء عتیقه، کلکسیون ها و آثار هنری است. به این اشخاص اختیار داده شده است که بجای مقررات اصلی رهنمود از مقررات ویژه این برنامه استفاده کنند. سبب اطلاق نام حاشیه سود به مورد مذکور این است که مبلغ مشمول مالیات در مورد آنها حاشیه سود ایشان است که ضمن همین برنامه تعریف شده است. برنامه دیگر به معاملات روی طلای قابل معامله در بازار شمش با درجه خلوص لااقل ۹۹۵ هزارم و نیر معاملات روی سکه های طلا با مشخصات معین مربوط است. بالاخره آخرین طرح یا برنامه ویژه به مؤدیانی راجع است که به ارائه خدمات الکترونیک به اشخاص مستقر در داخل اتحادیه اروپا ولی غیر مشمول مالیات اشتغال دارند، در حالی که خود مشمول مالیات اند اما در درون اتحادیه اقامتگاه و محل شغلی معینی ندارند.

۱۵. باب سیزدهم رهنمود (مواد ۳۷۰ تا ۳۹۶) شامل مقرراتی است که به دول عضو اجازه می دهد تا زمانی که نظامات نهایی مربوط به رهنمود[1] به تصویب نرسیده است در موارد معینی به روش پیشین خود در برخی زمینه ها ادامه دهند. این اجازه از چند جهت تقسیم بندی و تفکیک شده است. نخست برای کشورهایی که در تاریخ اول ژانویه ۱۹۷۸ عضویت جامعه اروپا را دارا بوده‌اند. دیگری برای آنهایی که پس از آن تاریخ به عضویت درآمده اند. علاوه بر این موارد دیگری هم پیش بینی شده است که به‌موجب آنها کشورهای عضو با کسب اجازه از اتحادیه می توانند پاره ای ترتیبات خاص را در کشور خود عملی کنند. برای آن که نمونه ای از مباحث این باب در دست باشد به ماده ۳۷۱ اشاره می نماید که طبق آن به ضمیمهٔ شماره ۱۰ همین رهنمود ارجاع داده شده و گفته شده است که کشورهایی که قبل از یکم ژانویه ۱۹۷۸ معاملات ذکر شده در بخش B ضمیمه مذکور را از مالیات معاف کرده بودند، کماکان می توانند این معافیت را ادامه دهند. بخش B مذکور راجع است به بلیط مسابقات ورزشی، خدمات هنرمندان، بازیگران، نویسندگان، حقوقدانان و مواردی مشابه آن.

۱۶. قسمت بعدی (باب چهاردهم شامل مواد ۳۹۷ تا ۴۰۱) به برخی امور متفرقه پرداخته است، از جمله اقداماتی که باید برای به اجرا درآوردن رهنمود از سوی ارگان های اتحادیه انجام گیرد، تشکیل یک کمیته مشورتی مالیات بر ارزش افزوده، نحوه تبدیل پول کشورهای عضو فاقد یورو به این پول و غیره.

---

[1]. ۱. منظور این نیست که مقررات رهنمود جدید جنبه موقت دارند، بلکه این عبارت دارای مفهوم خاصی است و راجع به برقراری اصل کشور مبدأ در آینده است. توضیح بیشتر در این خصوص ضمن بند ۱۷ زیر داده شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

۱۷. عنوان آخرین قسمت رهنمود (مواد ۴۰۲ تا ۴۱۴) مقررات نهایی است. در این بخش از جمله به این نکته اشاره شده است که اتحادیه اروپا در نهایت این اصل را برقرار خواهد کرد که معاملات کالاها و خدمات فقط در کشور مبدأ مشمول مالیات قرار گیرد. بنا بر این آن بخش از مواد رهنمود که وضعیتی غیر از این را مقرر می دارند جنبه موقت دارند و پس از آماده شدن شرایط جای خود را به ترتیبات نهایی خواهند داد که با هدف یادشده به تصویب خواهند رسید. در این بخش همچنین تصویب دیرکتیوهای مکمل جهت اجرای صحیح این رهنمود بر عهده شورای اروپا محول گردیده و نیز پیش بینی شده است که کمیسیون اروپا هر چهار سال یک بار گزارشی از نتایج اجرای رهنمود ششم را به پارلمان و شورای اروپا تسلیم دارد. از طرفی دول عضو موظف شده اند مقررات و نظامات لازم جهت اجرای رهنمود در قلمرو خود را به تصویب رسانند. ضمناً تاریخ اجرای رهنمود از یکم ژانویه ۲۰۰۷ تعیین شده و در پایان تصریح گردیده است که مخاطب این رهنمود دول عضو هستند. مفهوم این عبارت این است که دولت های عضو مکلف به اجراء و تحقق مفاد رهنمود هستند و وظیفه شهروندان هنگامی ظاهر خواهد شد که مفاد رهنمود در مقررات داخلی این کشورها گنجانیده شود.

برخی منابع قابل استفاده در مورد موضوع گفتار حاضر:

Sixth Vat Directive 2006/112, IBFD publications, Amsterdam, The Netherlands

Sixth Vat Directive 2007-1, Official Journal of the European Union, http://publications.europa.eu/general/oj_en.html

Sixth VAT Directive: Uniform basis of assessment, http://europa.eu/scadplus

Recast of the Sixth Vat Directive, Activities of the European Union in the Tax Fields in 2006, http://europa.eu/taxation

Sixth Vat Directive Brought Up to Date after 30 Years, Editorial, International Vat Monitor, January/February 2007

AN INTRIGING METHOD OF IMPLEMENTATION, Editorial, International Vat Monitor, March/April 2006



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

قانون جدید دیوان عدالت اداری

برزو چکاد

سوابق احکام و اقدامات دیوان عدالت اداری در رابطه با آراء و مصوبات مالیاتی بر خوانندگان پوشیده نیست. با فزونی گرفتن آراء مالیاتی دیوان، نقش این مرجع قضائی به نحوی در متن قانون مالیاتی کشور نیز منظور گردیده است. ماده ۲۵۷ قانون مالیات های مستقیم نخست تکلیف مواردی را روشن کرده است که رای مراجع حل اختلاف مالیاتی از سوی شورای عالی مالیاتی نقض می شود. سپس به موجب عبارت آخر همین ماده مقرر گردیده است که **«حکم این ماده در مواردی که آراء صادره از هیأت های حل اختلاف مالیاتی توسط دیوان عدالت اداری نقض می‌گردد نیز جاری است».**

علاوه بر این اشارهٔ قانون مالیاتی، قانون اصلی دیوان عدالت اداری مطرح است که اقدامات دیوان در هر زمینه و از جمله نسبت به مسائل مالیاتی با استناد به آن صورت می پذیرد. این قانون در سال ۱۳۶۰ به تصویب رسید و متعاقباً اصلاحاتی در آن انجام شد. سپس در سال های اخیر طرح جدیدی برای این قانون تهیه شد که سال گذشته در مجلس به تصویب رسید. اما چنان که از مندرجات شماره ۱۸۰۴۳ روزنامه رسمی بر می آید مصوبه مجلس بر اساس اصل ۱۲۳ قانون اساسی به مجمع تشخیص مصلحت نظام ارجاع گردیده و با اصلاحاتی از سوی این مجمع، مفاد آن موافق مصلحت نظام تشخیص داده شده است. همین عبارات حکایت از آن دارد که قانون جدید دیوان در مرحلهٔ رسیدگی شورای نگهبان از نظر شرعی یا موازین قانون اساسی دارای ایراد و اشکال شناخته شده بوده است که در نتیجه کار به مجمع تشخیص مصلحت کشیده است.

به هر تقدیر، با توجه به این که نقش دیوان عدالت اداری در فرایند رسیدگی ها و آراء مالیاتی مهم است، بی مناسبت نمی داند که قسمت هایی از قانون جدید را تحت چند عنوان مورد بررسی قرار دهد:

مراجع رسیدگی

تشکیلات دیوان ضمن مواد یک تا ۱۲ قانون جدید مشخص شده است. بدون ورود در جزئیات این مواد یادآور می گردد که سه نوع مرجع قضائی برای دیوان پیش بینی شده است. نخست شعب

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

معمولی دیوان که وظیفه رسیدگی به دعاوی به طور عام در صلاحیت آنها شناخته شده است. دوم شعبه هایی که از آنها تحت عنوان شعب تشخیص یاد شده است. کار اصلی شعب تشخیص رسیدگی پژوهشی در آن نوع از آراء دیوان است که به نحوی برای آنها امکان تجدید نظر قائل شده اند. ماده ۱۰ قانون که این وظیفه را برای شعب تشخیص معین کرده است در عین حال افزوده است که **«شعب تشخیص علاوه بر صلاحیت مذکور در این ماده صلاحیت رسیدگی به سایر پرونده ها را نیز دارند»**. این عبارت تا حدودی ابهام انگیز است. عنوان «سایر پرونده ها» بسیار فراگیر است و آن را می توان شامل پرونده های مربوط به شعب اصلی و معمولی دیوان هم به شمار آورد. حتی بعید نیست که گفته شود پرونده های مربوط به صلاحیت هیأت عمومی دیوان را هم بر همین اساس می توان به شعب تشخیص ارجاع نمود. بعید به نظر می رسد که چنین استنتاج هایی مورد نظر مقنن بوده باشد، هرچند که عبارات به کار رفته این گونه نتیجه گیری ناخواسته را القاء می نماید.

مرجع سوم هیأت عمومی دیوان است. صلاحیت های هیأت عمومی ضمن ماده ۱۹ روشن شده‌است که در سطور زیر به آن اشاره خواهد شد.

صلاحیت های دیوان

موارد صلاحیت دیوان بویژه ضمن مواد ۱۳ تا ۱۹ معین شده است. به موجب ماده ۱۳ صلاحیت های اصلی دیوان شامل موارد زیر است:

۱. رسیدگی به شکایات مربوط به تصمیمات و اقدامات سازمان ها و مؤسسات و شرکت های دولتی و شهرداری ها و تشکیلات و نهادهای انقلابی و مؤسسات وابسته به آنها. این نوع شکایات هم می تواند علیه خود این واحد ها و نهادها و سازمان ها مطرح شود و هم به طرفیت مأموران آنها.

۲. رسیدگی به شکایات از آراء و تصمیمات قطعی دادگاه های اداری و هیأت های بازرسی و ارگان های مشابه آنها.

۳. رسیدگی به شکایات قضات و کارکنان دولت و شهرداری ها و غیره از جهت حقوق استخدامی آنان.

کمیسیون های مالیاتی – قانون دیوان عدالت در مورد نوع دوم از شکایات مذکور یعنی شکایت از آراء قطعی مراجع دادگاهی و شبه دادگاهی به طور خاص به مراجع مالیاتی نیز پرداخته است و از آن ها تحت این عنوان یاد کرده است: **«کمیسیون هایی مانند کمیسیون های مالیاتی»**. استفاده از عنوان کمیسیون مالیاتی جالب توجه است. این اصطلاح به زمان های بسیار دور باز می گردد و

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

مدت ها است که در فرهنگ مالیاتی ایران منسوخ گردیده است. اکنون سال های سال است که دیگر ارگانی به این نام وجود ندارد. در این صورت باید دید عنوان کمیسیون مالیاتی را چگونه می‌توان تعبیر کرد. به نظر می رسد دو طریقهٔ تفسیر وجود داشته باشد. شیوه اول را شاید بتوان روش تاریخی نام نهاد. در تاریخ مالیاتی ایران عنوان کمیسیون مالیاتی شامل ارگان هایی می‌شده است که اکنون هیأت های حل اختلاف جایگزین آنها شده اند. در صورت توسل به این روش ممکن است شمول قضیه بر آراء شورای عالی مالیاتی و بویژه هیأت عمومی شورا بحث برانگیز شود. طریقه دوم توجه به سابقه عمل دیوان در این زمینه است که صلاحیت خود را نه تنها شامل آراء قطعی هیأت های حل اختلاف، بلکه حتی شامل آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی نیز می دانسته است. تازه این مربوط به زمانی است که هنوز اصلاحات اواخر سال ۱۳۸۰ در قانون مالیات های مستقیم به عمل نیامده بود و مواد این قانون در رابطه با آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی حکایت از آن داشت که این گونه آراء را فقط از دو طریق می توان نقض کرد: نخست به موجب آراء متعاقب خود شورا و دوم به موجب قانون جدید. در اصلاحیه سال ۱۳۸۰ این جایگاه پیش بینی شده برای آراء هیأت عمومی شورا حذف گردید و بنا بر این انتظار می رود دیوان عدالت بر روش سال های اخیر خود در این زمینه تأکید و مداومت نماید.

هیأت عمومی دیوان

ماده ۱۹ قانون دیوان عدالت رسیدگی به شکایات وارده نسبت به مصوبه هایی نظیر آئیننامه ها، تصویبنامه ها، بخشنامه ها و امثال آنها را در صلاحیت هیأت عمومی دانسته است که خوانندگان از سوابق کار در این زمینه آگاهی دارند. نوع دیگرِ صلاحیت هیأت عمومی دیوان عدالت به صدور آراء وحدت رویه مربوط می شود، به این معنی که اگر از چند شعبه دیوان نسبت به موضوع واحدی آراء متناقض و یا بالعکس مشابه صادر شده باشد، در آن صورت هیأت عمومی اقدام به صدور رای وحدت رویه می نماید.

مراحل رسیدگی

قانون مورد بحث ابتدا حکم قاطعی ضمن ماده ۷ در این خصوص داده است و آن این که «**آراء صادره توسط شعب دیوان قطعی است**». به این ترتیب جایی برای رسیدگی پژوهشی باقی نمی ماند. اما مواد دیگر قانون این نتیجه گیری اولیه را مرتفع می سازند که به برخی از آنها اشاره می کنیم:

۱. ماده ۱۰ می گوید: «**به منظور تجدید نظر در آراء شعب دیوان در مواردی که در مواد بعدی این**

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

قانون مشخص شده است، شعب تشخیص دیوان .... تشکیل می شود». بنا بر این امکان تجدید نظر وجود دارد نهایت این که موارد آن باید در متن قانون پیش بینی شده باشد.

۲. یکی از این گونه موارد تجدید نظر ضمن ماده ۱۶ پیش بینی شده است که از نظر اصول دادرسی بسیار قابل بررسی است: «**در صورتی که حد اقل یکی از دو قاضی یا دو قاضی از سه قاضی صادر کننده رأی متوجه اشتباه شکلی یا ماهوی در رسیدگی خود شوند ضمن اعلام نظر مستند و مستدل مکتوب پرونده را جهت ارجاع به شعبه تشخیص به دفتر رئیس دیوان ارسال می‌نمایند**».

به این ترتیب تقاضای تجدید نظر باید از طرف اعضای دادگاه صورت گیرد و در این ماده راهی برای طرح همین تقاضا از سوی طرفین دعوی پیش بینی نشده است. اتفاقاً موضوع تجدید نظر هم بسیار جامع است، یعنی می تواند هم مسائل شکلی و آئینی را در بر گیرد و هم ماهیت دعوی را. به عبارت دیگر قانون امکان تجدید نظر کاملی را به این ترتیب پیش بینی کرده است ولی دست اصحاب دعوی را از آن کوتاه کرده است. این مطلب از نظر اصول حقوقی و بویژه با توجه به تأثیر آراء دیوان در مسائل بسیار مهم مملکتی قابل تامل است. در مورد مسائل مالیاتی نیز توجه به این نکته حائز اهمیت می باشد.

۳. ماده ۱۸ نیز به نحو دیگری به این قضیه پرداخته و می گوید: «**در صورتی که رئیس قوه قضائیه یا رئیس دیوان آراء دیوان را واجد اشتباه بین شرعی یا قانونی تشخیص دهد موضوع جهت بررسی به شعبه تشخیص ارجاع می شود. شعبه مزبور در صورت وارد دانستن اشکال اقدام به نقض رأی و صدور رأی مقتضی می نماید**». این ماده هم در همان جهت وضع شده است، یعنی سلب حق تجدید نظر خواهی از اصحاب دعوی و منحصر ساختن آن به مراجع و مقامات قضائی. در چنین حالتی راه حل عملی که برای طرفین دعوی باقی می ماند مراجعه به همین مقامات و خواستن وقت برای توضیح نظرات خویش است تا اگر اقناعی حاصل شود کار تجدید نظر به نحوی که شرح داده شد عملی گردد. این مطلب طبعاً شامل دعاوی مالیاتی نیز می گردد.

رفع ایراد

ایراد فوق لا اقل در رابطه با ماده ۱۸ قانون جدید ظاهراً توجه را به خود جلب نموده است، زیرا اواخر بهمن ماه گذشته قانون دیگری جهت اصلاح قسمتی از قانون تشکیل دادگاه های عمومی و انقلاب به تصویب رسید و ضمن آن به ماده ۱۸ قانون جدید دیوان عدالت اداری نیز پرداخته شد که مفاد آن از این قرار است:

«**نسبت به ماده ۱۸ متقاضیانِ خلاف بین قانون و شرع آراء دیوان عدالت اداری بایستی به رئیس دیوان عدالت اداری مراجعه و درخواست خودشان را به آن مرجع تسلیم نمایند تا رئیس دیوان به تکلیف مقرر**

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

در ماده ۱۸ عمل نماید و چنانچه در این مورد به رئیس قوه قضائیه یا حوزه نظارت قضائی ویژه یا دفتر نظارت و پیگیری مراجعه شود، درخواست آنها جهت بررسی و تهیه گزارش توأم با اظهار نظر به دیوان عدالت اداری ارجاع می گردد و دیوان عدالت اداری بایستی پس از بررسی و تنظیم گزارش نتیجه را همراه گزارش از طریق حوزه نظارت قضائی ویژه برای رئیس قوه قضائیه ارسال نماید. در صورتی که رئیس قوه قضائیه رأی دیوان عدالت اداری را خلاف بین شرع یا قانون تشخیص دهد از طریق رئیس دیوان به شعبه تشخیص دیوان می فرستد»

به این ترتیب راه برای هریک از طرفین دعوی باز شده است که به ترتیبی رأی صادر شده را به مرحلهٔ تجدید نظر بکشانند. اما آن قسمت از نقص کار که به ماده ۱۶ قانون جدید مربوط می شود و بالا تر توضیح دادیم بجای خود باقی است و ضمن اصلاحیه مذکور به آن اشاره نشده است.

٤. در همین مقام جا دارد که به امکان اعاده دادرسی نیز اشاره شود. به موجب ماده ۱۷ «**در صورتی که یکی از طرفین دعوی بعد از صدور رأی مدارک جدیدی تحصیل نماید که موثر در رای باشد می تواند با ارائه مدارک جدید از شعبه صادر کننده رای تقاضای اعاده دادرسی نماید. شعبه خارج از نوبت به موضوع رسیدگی می کند**». این ماده از نظر حفظ حقوق اصحاب دعوی حائز اهمیت است.

ترتیب رسیدگی

آئین رسیدگی ضمن فصل سوم قانون (از ماده ۲۱ به بعد) تعیین شده است که پرداختن به همهٔ مطالب آن از حوصلهٔ این مقاله خارج است و خوانندگان در صورت تمایل می توانند به متن قانون رجوع کنند. در اینجا فقط به طور کلی خاطر نشان می سازد که در قانون جدید بسیاری از نکات و مسائل مربوط به آئین رسیدگی مشمول مقررات آئین دادرسی دادگاه های عمومی در امور مدنی شناخته شده است. به عنوان نمونه می توان از مقررات مربوط به وکالت، مقررات توقیف و ضبط اموال نام برد که نسبت به همهٔ این مقولات طبق نظامات مربوط به دادگاه‌های عمومی عمل خواهد شد (مواد ۲۳، ۲۹، ۳۳ و ۳٦). به این ترتیب از طرفی دامنهٔ عمل شعب دیوان و اصحاب دعوا با ورود مقررات مربوط به آئین دادرسی عمومی (نظیر وکالت، ورود ثالث، جلب ثالث و غیره) بسیار گسترده می شود و از سوی دیگر برای طرفین دعوا تسلط بر شیوه ها و نکته های مربوط به دادرسی عمومی از اهمیت زیادی برخوردار می گردد تا بتوانند از راه هایی که آئین دادرسی مدنی در برابر آنها می گشاید به درستی بهره جویند. این مطلب در مورد دعاوی مالیاتی نیز طبعاً صدق می نماید و از اهمیت برخوردار است.

۳. مسائل مربوط به اجراء

فصل سوم قانون در مورد ترتیب رسیدگی دیوان شامل مسائل اجرایی نیز هست. منظور اجرای

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

نه تنها احکام بلکه اجرای دستورهای دیوان در مرحلهٔ رسیدگی نیز می باشد. مواد مختلفی در این رابطه پیش بینی شده است که وصف عمومی همه آنها شدت عمل در اجرا است. هرگونه کوتاهی با امکان مجازات، بویژه مجازات انفصال از خدمت روبرو خواهد بود. این شدت عمل بیشتر متوجه طرف شکایت است که با توجه به صلاحیت های دیوان به طور عمده ماموران دولتی خواهند بود. فرضاً تبصره یک ماده ۳۱ می گوید: «**در صورتی که شاکی پس از ابلاغ برای ادای توضیح حاضر نشود یا از ادای توضیحات مورد درخواست استنکاف کند شعبه دیوان با ملاحظه دادخواست اولیه و لایحه دفاعیه طرف شکایت یا استماع اظهارات او اتخاذ تصمیم می نماید و اگر اتخاذ تصمیم ماهوی بدون اخذ توضیح از شاکی ممکن نشود قرار ابطال دادخواست را صادر می کند**». اما تبصره ۲ همین ماده نسبت به طرف دعوی که عمدتاً مأموران خواهند بود می گوید: «**در صورتی که طرف شکایت شخص حقیقی یا نماینده شخص حقوقی باشد و پس از احضار بدون عذر موجه از حضور جهت ادا، توضیح خودداری کند، شعبه او را جلب نموده یا به انفصال موقت از خدمات دولتی به مدت یک ماه تا یک سال محکوم می نماید**». موارد انفصال از خدمت بسیار است که از آن جمله می‌توان به ماده ۲۶، تبصره های ۲ و ۳ ماده ۳۱، ماده ۳۲، ماده ۳۷ و ماده ٤٥ اشاره کرد.

٤. جبران خسارت

مقولهٔ جبران خسارت نیز در این قانون پیش بینی شده است، به این معنی که طرح کنندگان شکایات می توانند ادعا کنند که بر اثر تصمیمات و اقدامات ماموران سازمان های دولتی یا شهرداری ها یا تشکیلات و نهادهای انقلابی و یا همچنین بر اثر آراء و تصمیمات دادگاه های اداری و ارگان های مشابه آنها خساراتی متوجه ایشان گردیده است. در این صورت دیوان وارد در این قضیه شده و می تواند ورود خسارت را تصدیق کند. آنگاه میزان خسارت را دادگاه های عمومی تعیین خواهند نمود. این قاعده ضمن تبصره یک ماده ۱۳ بیان شده است و سپس ماده ١٤ با بیان دیگری وارد همین مقوله شده و می گوید: «**در صورتی که تصمیمات و اقدامات موضوع شکایت موجب تضییع حقوق اشخاص شده باشد، شعبه رسیدگی کننده حکم مقتضی مبنی بر رفع رای یا لغو اثر از تصمیم و اقدام مورد شکایت یا الزام طرف شکایت به اعاده حقوق تضییع شده صادر می‌نماید**». مندرجات ماده ۱۳ و تبصره یک آن و همچنین ماده ١٤ به نحوی است که ممکن است هم شامل اقدامات ماموران و ادارات تعبیر شود و هم آراء مراجعی مانند دادگاه های اداری و ارگان‌های مشابه آنها. در همین خصوص توجه به مواد ۳۵ و ۳٦ نیز بی مناسبت نیست. به موجب این مواد اگر شخص یا مرجع محکومٌ علیه از اجرای رای دیوان استنکاف نماید مراتب جهت اجراء به واحد اجرای دیوان ارجاع می شود. در آن صورت امکان توقیف حساب بانکی و برداشت از آن

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

و یا توقیف اموال وجود دارد.

ابهام بند یک ماده ۱۹

البته مواد ۱۳ و ۱٤ که فوقاً در بحث راجع به جبران خسارت به آنها اشاره کردیم به بخش مربوط به صلاحیت های هیأت عمومی دیوان ارتباطی ندارند و به همین جهت برداشت اولیه می تواند این باشد که نسبت به شکایات اقامه شده به خواستهٔ ابطال تصویبنامه ها، آئیننامه ها، بخشنامه ها و مصوبات مشابه آنها ادعای خسارت منتفی است. اما بند یک ماده ۱۹ که صلاحیت هیأت عمومی را در همین رابطه بیان می دارد واجد نکاتی است که موضوع را با ابهام مواجه می سازد:

اولاً - شکایات مورد بحث را فقط از حیث مغایرت تصویبنامه و مصوبات مشابه با قانون قابل طرح دانسته و نامی از مغایرت با شرع یا خروج از حدود اختیارات به میان نیاورده است، حال آن که ماده یک همین قانون به دو مورد اخیر نیز اشاره دارد. عبارت مربوط ضمن ماده یک به این شرح است: **«آئیننامه های دولتی خلاف قانون یا شرع یا خارج از حدود اختیارات مقام تصویب کننده»**.

ثانیاً - بند یک ماده ۱۹ که صرفاً مربوط به صلاحیت هیأت عمومی در رابطه با مصوبات مورد بحث است، به مسائل دیگری نیز پرداخته است که تصور می رود ناشی از اختلاط موضوعات باشد. بهتر است نخست متن بند یک ماده ۱۹ را عیناً نقل کنیم:

«رسیدگی به شکایات و تظلمات و اعتراضات اشخاص حقیقی یا حقوقی از آئیننامه ها و سایر نظامات و مقررات دولتی و شهرداری ها از حیث مخالفت مدلول آنها با قانون و احقاق حقوق اشخاص در مواردی که تصمیمات یا اقدامات یا مقررات مذکور به علت بر خلاف قانون بودن آن و یا عدم صلاحیت مرجع مربوط یا تجاوز یا سوء استفاده از اختیارات یا تخلف در اجراء قوانین و مقررات یا خودداری از انجام وظایف موجب تضییع حقوق اشخاص می شود»

به این ترتیب علاوه بر این که مسأله جبران خسارت در مورد تصویبنامه ها، بخشنامه ها و مصوبات مشابه به نحوی مطرح می شود، موارد مربوط به صلاحیت شعب اصلی دیوان نیز وارد محدودهٔ ماده ۱۹ می شود.

وقتی که از **«تصمیمات یا اقدامات یا مقررات مذکور»** و سپس از **«عدم صلاحیت مرجع مربوط یا تجاوز یا سوء استفاده از اختیارات یا تخلف در اجراء قوانین و مقررات یا خودداری از انجام وظایف»** صحبت می‌شود در واقع رجوع به همه صلاحیت های دیوان شده است. حال آن که ماده ۱۹ صرفاً به صلاحیت های هیأت عمومی مربوط است و ربطی به صلاحیت های شعب دیوان که قبلاً توضیح دادیم، ندارد.

به نظر نگارنده این اختلاط محتملاً ناشی از کاربرد عبارات قبلی قانون بدون توجه به تغییرات

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

انجام شده ضمن قانون جدید است. توضیح این که قانون کنونی دیوان (که تا قبل از لازم‌الاجراء شدن قانون جدید کماکان ادامه خواهد داشت) ضمن ماده ۱۱ همه انواع دعاوی و شکایات قابل طرح نزد دیوان را یکجا مورد حکم قرار داده بود و سپس برای مسأله تضییع حقوق شاکیان و احقاق حق ایشان در همه این حالات تعیین تکلیف کرده بود. اما قانون جدید یکی از این حالات یعنی شکایات مطرح شده در رابطه با تصویبنامه ها، بخشنامه ها و مصوبات مشابه را از باقی جدا کرده و ضمن ماده ۱۹ آن را در صلاحیت هیأت عمومی دیوان قرار داده است. منتهی عباراتی را هم که ضمن جزء «پ» بند یک قانون کنونی به کار رفته تکرار نموده است. حق این بود که ماده ۱۹ بر اساس تغییرات و اصلاحات قانون جدید تنظیم می گردید. بعید نیست که مانند مورد مربوط به ماده ۱۸ که بالا تر اشاره کردیم، در رابطه با ماده ۱۹ نیز پای اصلاح مجدد قانون جدید به میان آید.

تاریخ اجرای قانون

ماده ٤٨ اجرای قانون جدید را موکول به تهیه و تصویب لایحه قانونی دیگری نموده است تحت عنوان لایحهٔ آئین دادرسی دیوان. قوه قضائیه مکلف شده است ظرف شش ماه لایحهٔ مذکور را تهیه و از طریق دولت به مجلس شورای اسلامی تقدیم نماید. سپس ماده ٤٩ می افزاید از زمان لازم‌الاجراء شدن این قانون، قانون قبلی دیوان لغو خواهد شد. بنا بر این تا زمانی که چنین قانونی از سوی مجلس به تصویب نرسد ملاک عمل همان قانون قبلی دیوان عدالت اداری خواهد بود. در پایان یاد آور می گردد که مطالب ذکر شده در این گفتار مبتنی بر برداشت ها و نظرات شخصی نویسندهٔ آن است.



مالیات و بازرگانی الکترونیک

(بخش هشتم)

طی گفتارهای قبلی جنبه های متنوعی از مسائل مالیاتی مربوط به تجارت الکترونیک را مورد بحث قراردادیم. از آنجا که قرار است مالیات بر ارزش افزوده در ایران به مرحلهٔ اجرا درآید و هم اکنون لایحهٔ قانونی آن در مجلس شورای اسلامی تحت رسیدگی است، بی مناسبت نیست که

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

وضع این گونه مالیات را در رابطه با معاملات الکترونیک، موضوع بحث این بخش از گفتار قرار دهیم. این کار را با مراجعه به نمونه های پیشرفتهٔ مقررات مالیات بر ارزش افزوده انجام می دهیم و به این منظور به یکی از جدید ترین مجموعه های قانونی جهان غرب مراجعه می کنیم و آن مقررات اصلی اتحادیه اروپا در خصوص مالیات بر ارزش افزوده است که بنام دیرکتیو یا رهنمود ششم معروف است. مقاله جداگانه ای از همین شماره از فصلنامه مالیات به این مصوبه اختصاص داده شده است، لذا در گفتار حاضر توضیحات بیشتری را در باره اصل آن لازم نمی‌داند و خوانندگان در صورت نیاز می توانند به همان مقاله رجوع کنند. آنچه اکنون به آن می‌پردازیم قسمت هایی از مقررات مذکور است که به خدمات التکرونیک مربوط است و حکم مالیات بر ارزش افزوده را در رابطه با این نوع از داد و ستد یعنی ارائه و دریافت خدمات الکترونیک معین می‌نماید.

خدمات الکترونیک و مالیات بر ارزش افزوده

زریر ایران

دیرکتیو یا رهنمود ششم که مهم ترین قانون اتحادیه اروپا در مورد مالیات بر ارزش افزوده به شمار می رود سال گذشته از لحاظ شکلی مورد تجدید نظر کامل قرار گرفت، بی آن که از جهت ماهیت و محتوا تغییر مهمی در آن صورت پذیرد. صورت کنونی آن که از آغاز سال جاری میلادی قابلیت اجرایی پیدا کرده است مشتمل بر ٤١٤ ماده است که احکام راجع به خدمات و از جمله خدمات الکترونیک در خلال همین مواد گنجانیده شده است. رهنمود ششم علاوه بر مواد اصلی، دوازده ضمیمه نیز دارد که ضمیمه شماره دو آن به طور خاص به خدمات الکترونیک مربوط است. علاوه بر این مقررات شماره (EC) No 1777/2005 مورخ ۱۷ اکتبر ۲۰۰۵ اتحادیه اروپا نیز پاره ای ار احکام تفصیلی مربوط به برخی از مواد رهنمود ششم را در بر دارد. ماده ۱۱ این مقررات و همچنین ضمیمه شماره یک آن هم به خدمات الکترونیک مربوط است. در بحث خود راجع به خدمات الکترونیک به موارد یادشده رجوع خواهیم نمود. [۱]

۱. همان گونه که در گفتار دیگری از همین شماره مجله مالیات آمده است دو فقره از مصوبات مهم اتحادیه اروپا آنهایی هستند که یکی به نام دیرکتیو (Directive) و دیگری به نام مقررات (Regultions) نامیده می‌شوند. مخاطب دیرکتیو دولت های عضو اتحادیه هستند که باید قوانین داخلی لازم را جهت پیاده کردن

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

رهنمود ششم و خدمات الکترونیک

تعاریف

قبل از ورود در بحث اصلی مناسب است توضیحاتی پیرامون چند اصطلاح داده شود. اصطلاحات مورد نظر به شرح زیر اند:

۱. **مالیات بر ارزش افزوده** – بی فایده نخواهد بود اگر در آغاز ببینیم محتوای اصلی رهنمود ششم چیست. اولین عبارت از ماده یک رهنمود می گوید: **«این رهنمود سیستم عمومی مالیات بر ارزش افزوده را برقرار می سازد»**. آنگاه عبارت دوم همین ماده سیستم مذکور را از جهت آثار آن تعریف می کند و می گوید: **«سیستم عمومی مالیات بر ارزش افزوده متضمن برقراری یک مالیات عمومی بر مصرف نسبت به کالاها و خدمات – دقیقاً متناسب با قیمت آنها - می باشد، به هر تعداد که معاملات انجام شده در فرایند توزیع تا مرحلهٔ اعمال مالیات بالغ گردد»**، و آخرین عبارت ماده یک می‌افزاید: **«سیستم عمومی مالیات بر ارزش افزوده تا مرحلهٔ خرده فروشی را دربر می گیرد و شامل همین مرحله نیز می باشد»**. از این عبارات چند مشخصه مالیات بر ارزش افزوده را می‌توان استنباط نمود:

الف. مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر مصرف کالاها و خدمات است.

ب. این مالیات مجموع فرایند تولید و توزیع را در بر می گیرد و عاقبت در مرحله خرده فروشی به مبلغ نهائی مورد نظر قانون می رسد.

ج. معاملات مربوط قبل از مرحله خرده فروشی همگی مشمول مالیات هستند، منتهی واریز و تسویه نهایی مالیات به این مرحله مربوط است که کالا یا خدمات در اختیار مصرف کننده قرار می‌گیرد.

د. مبلغ مالیات به تناسب قیمت یعنی بهای فروش تعیین می شود و نرخ مالیاتی بر این قیمت اِعمال می گردد.

۲. **Supply** - لا اقل از جهت مقررات مالیات بر ارزش افزوده تا کنون ترجمهٔ بی درد سر و مطمئنی از این واژه به دست داده نشده است. یکی از رسوم نه چندان معقول که در کشور ما (و همچنین جهان عرب) جا افتاده است، انتخاب ترجمه‌ای برای یک واژه و سپس استفاده از همین یک

مفاد آنها در درون کشور خود به تصویب رسانند. اما مخاطب «مقررات» هم دولت ها و هم شهروندان کشورهای عضو هستند و بدون نیاز به تصویب قوانین داخلی در سراسر اتحادیه قابلیت اجرایی پیدا می‌کنند. اصطلاح دیرکتیو در این مجله همواره به رهنمود ترجمه شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

ترجمه برای تمام موارد استعمال آن واژهٔ خارجی است، حال آن که لفظ واحد ممکن است دارای معانی گوناگونی باشد و استفاده از ترجمه واحد برای همه آن مفاهیم چندان منطقی نخواهد بود. کلمهٔ supply یکی از همین اصطلاحات است که چون کاربرد اقتصادی آن از مدت ها پیش به «عرضه» ترجمه شده است، همه جا به همین شکل به کار برده می شود، از جمله در رابطه با مالیات بر ارزش افزوده. منظور از supply در قوانین مالیات بر ارزش افزوده این است که کلیه حقوق مربوط به کالا به خریدار منتقل شود و خدمت برای خریدار و به سود او انجام پذیرد و عملی گردد. برای یک فارسی زبان که در محیط ایران زیست کرده و بر این زبان مسلط است از کلمه «عرضه» چنین معنایی استنباط نمی گردد. نگارنده اجازه می خواهد در این گفتار بجای عرضه کالا و خدمات از «واگذاری کالا» و «ارائه خدمات» استفاده کند که تصور می رود تا خدودی گویاتر از «عرضه» باشد. البته این کاربرد نیز جنبه موقت دارد تا زمانی که معادل واحد و بی غلّ و غشّی برای اصطلاح مورد نظر از دید مسائل مربوط به مالیات بر ارزش افزوده پیدا شود.

۳. **عوض** – رهنمود ششم واگذاری کالا در مقابل عوض و نیز ارائه خدمات در برابر عوض را مشمول مالیات بر ارزش افزوده می داند. این عوض (Consideration) طبعاً در اکثر موارد مبلغ معینی از پول است، ولی هر چیز با ارزش دیگری هم اگر در ازای دریافت کالا یا خدمات داده شود، می تواند به عنوان عوض تلقی گردد.

۴. **اختصار** – چون اصطلاح مالیات بر ارزش افزوده در این گفتار بسیار تکرار می شود، به منظور سهولت کار ممکن است بجای آن از کلمهٔ واحدِ «مالیات» نیز ا ستفاده کنیم که منظور همان مالیات بر ارزش افزوده است.

۵. خدمات و خدمات الکترونیک

مالیات بر ارزش افزوده نسبت به معاملات مربوط به خدمات و کالاها اِعمال می گردد. خدمات انواع بسیار مختلفی دارند که یکی از آنها خدمات الکترونیک است. چون این گفتار به مسائل مربوط به خدمات الکترونیک راجع است، نخست ببینیم خدمات الکترونیک شامل چه موارد و مصادیقی است. به این منظور می توان به مقررات زیر مراجعه نمود:

۱. **بند k از پاراگراف یکم از ماده ۵۶ رهنمود ششم** – عنوان ماده ٥٦ «**ارائه خدمات متفرقه**» است و جمعاً ۱۲ نوع از خدمات را تحت این عنوان بر می شمارد که متن یازدهمین آنها به این

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

شرح است: «ک. **خدمات ارائه شده به شیوهٔ الکترونیک از آن نوع که در ضمیمه شماره ۲ به آنها اشاره شده است**».

۲. **ضمیمه شماره ۲ رهنمود ششم** – در این ضمیمه فهرستی ارائه شده که پنج گروه از خدمات الکترونیک را بر می شمارد. تفصیل هر یک از این گروه ها در مقررات دیگری آمده است که ذیلاً به آن اشاره می کنیم.

۳. **مقررات شماره (EC) No. 1777/2005 مورخ ۱۷ اکتبر ۲۰۰۵** - این مقررات که از اول ژانویه ۲۰۰۶ قابلیت اجرایی پیدا کرده است در توضیح برخی از قسمت های متن قبلی رهنمود ششم و از جمله بخشی از آن متن تهیه شده بود که به موضوع بحث ما یعنی انواع خدمات الکترونیک مربوط بود. از آنجا که رهنمود جدید متن قبلی را از حیث محتوا تغییر نداده است، بنا بر این همان توضیحات در مورد متن جدید نیز صادق است (فرق بین رهنمود (Directive) و مقررات (Regulations) را بالا تر بیان داشتیم). ضمیمه شماره یک این مقررات مصادیق هر یک از پنج گروهی را که ضمن بند ۲ فوق اشاره کردیم بر می شمارد.

با توجه به مراتب فوق نخست تعریفی را که مقررات یاد شده از خدمات الکترونیک به عمل آورده است نقل می کنیم، سپس پنج گروه مورد بحث را ذکر می کنیم.

تعریف اصلی در مورد خدمات الکترونیک ضمن بند یکم ماده ۱۱ مقررات ۱۷۷۷ مذکور در فوق به این شرح بیان گردیده است:

«**خدمات ارائه شده به شیوهٔ الکترونیک به شرح مندرج در رهنمود ششم و ضمیمهٔ مربوطهٔ آن مشتمل بر خدماتی است که از طریق اینترنت یا هر شبکهٔ الکترونیک دیگر ارائه می گردد و بر حسب طبیعت خود به طور عمده جنبهٔ خودکار داشته و حدّ اقلّ مداخلهٔ انسانی را لازم دارد و بدون وجود فنّاوری اطلاعاتی تأمین این گونه خدمات ممکن نیست**».

«خدمات ارائه شده به شیوهٔ الکترونیک» (Electronically supplied services) عنوان دیگری است برای همان اصطلاح «خدمات الکترونیک» (Electronic services) که موضوع بحث ما است. رهنمود ششم در موارد مختلف از هر دو عنوان به یک مفهوم استفاده کرده است. از جمله بند ۲ ماده ۳۵۸ رهنمود می گوید: «**خدمات الکترونیک و خدمات ارائه شده به شیوه الکترونیک عبارت است از خدماتی که ضمن بند k از پاراگراف یکم ماده ۵۶ به آنها اشاره شده است**». بند k مذکور عنوان واحد «خدمات ارائه شده به شیوه الکترونیک» را به کار برده است و در عوض ماده ۳۵۹ از عنوان واحد «خدمات الکترونیک» استفاده کرده است. به این ترتیب هر خدمتی که به شیوه الکترونیک یعنی از طریق اینترنت و امثال آن ارائه شود، خدمت الکترونیک به شمار می آید و اگر همان خدمت بدون استفاده از اینترنت ارائه گردد، یک خدمت غیر الکترونیک محسوب می گردد. فرضاً اگر یک

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

دوره آموزشی به شیوه الکترونیک و از طریق اینترنت ارائه شود، عنوان ارائه خدمات الکترونیک صادق می آید. ولی اگر همان دوره بدون استفاده از اینترنت و شبکه های نظیر آن ارائه شود، دیگر یک خدمت الکترونیک به حساب نخواهد آمد، هرچند در کلاس های برگزار شده از کامپیوتر استفاده شود. به طور خلاصه شیوه ارائه خدمات است که آنها را به خدمات الکترونیک بدل می سازد و نه ماهیت یا شکل خود خدمات.

انواع خدمات الکترونیک

خدمات الکترونیک قابلیت احصاء دارند ولی منطقاً قابلیت حصر ندارند. به عبارت دیگر می توان انواع خدماتی را که ارائه آنها به شیوه الکترونیک در هر زمان رایج است، جستجو کرد و برشمرد، اما نمی توان خدامت الکترونیک را منحصر به همین موارد دانست، زیرا با گذشت زمان ممکن است انواع جدیدی از این گونه خدمات به فهرست قبلی افزوده شود. تصور می رود حتی در یک زمان معین نیز امکان برشمردن کلیه خدامت الکترونیکِ موجود در جهان کار مشکلی باشد. شاید به همین سبب باشد که رهنمود ششم از یک سو و مقررات شماره ۱۷۷۷/۲۰۰۵ از سوی دیگر هر یک به ارائه فهرستی پرداخته اند که در آنها خدمات الکترونیک نوعاً و به صورت گروهی ذکر شده است. گروه های مذکور در رهنمود ششم که ضمیمه شماره ۲ این رهنمود را تشکیل می دهند به شرح زیر اند:

۱. در اختیار نهادن وب سایت (پایگاه اینترنتی)، میزبانی سایت، خدمات جهت نگاهداری برنامه ها و تجهیزات مشتریان به صورت آنلاین.

۲. ارائه نرم افزار و به روز درآوردن آن.

۳. ارائه تصاویر، متون و اطلاعات و امکان دسترسی به بانک های اطلاعاتی.

۴. ارائه موزیک، فیلم، بازی، برنامه های سیاسی، فرهنگی، هنری، ورزشی، علمی و تفریحی.

۵. ارائه خدمات آموزشی.

مقررات ۱۷۷۷/۲۰۰۵ که بالا تر از آن نام بردیم در همین رابطه دو کار انجام داده است. نخست این که خود فهرست یا گروه بندی دیگری را ارائه داده است و دیگر این که برای همان فهرستِ پنجگانه مذکور در ضمیمه شماره دو رهنمود ششم شرح و بسط جداگانه ای ارائه داده و یا بهتر بگوییم انواع ریز آن گروه ها را هم تعیین کرده است. برای احتراز از طولانی شدن مطلب در اینجا به بیان فهرست مذکور در مقررات شماره ۱۷۷۷ اکتفا می کنیم که شامل موارد زیر است:

الف. ارائه فراورده های دیجیتال مشتمل بر نرم افزار و تغییرات یا ارتقاء آنها.

ب. خدمات به منظور امکان حضور مشاغل و اشخاص در یک شبکه الکترونیک از قبیل سایت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

شبکه یا صفحات شبکه (web site – web page).

ج. خدماتی که کامپیوتر به کمک اینترنت ویا شبکه الکترونیک دیگری می تواند در ازاء دریافت داده‌هایی از سوی دریافت کننده خدمت به طور خودکار تولید و ارائه نماید.

د. واگذاری حق استفاده از یک سایت اینترنتی که به صورت بازارِ آنلاین عمل می کند و استفاده کننده می تواند کالاها یا خدمات خود را برای فروش در آنها عرضه کند و خریداران بالقوه می‌توانند تقاضای خرید خود را با استفاده از یک روش خودکار اعلام دارند و جریان معامله از همین طریق عملی گردد.

هـ. بسته خدمات اینترنتی (ISp) – چنین بسته ای شامل مجموعه ای از خدمات الکترونیک نظیر دسترسی به اخبار، وضع هوا، گزارش های مربوط به خطوط مسافرتی و اطلاعات لازم در زمینه مسافرت، میزبانی سایت اینترنتی، دسترسی به امکان گفتگوی آنلاین و غیره خواهد بود.

مجدداً یادآور می گردد که هیچ یک از این دو فهرست به طور کامل همه خدمات الکترونیک را دربر نمی گیرند و بلکه خواننده را با نوع این گونه خدمات آشنا می سازند. شاید بتوان گفت که در تشخیص خدمات الکترونیک ضابطهٔ اصلی توجه به مفهوم خدمت از یک سو و صفت الکترونیک از سوی دیگر است. به عبارت دیگر آنچه بدون مداخلهٔ اینترنت و شبکه های مشابه یک خدمت به حساب می آید، در صورت مداخله انیترنت نیز همچنان یک خدمت خواهد بود. وصف الکترونیک نیز همان گونه که گفتیم به معنی ارائه خدمت از طریق اینترنت و شبکه های همانند آن است.

احکام مالیاتی در رابطه با خدمات الکترونیک

اینک به شرح مقررات مالیاتی رهنمود ششم تا آنجا که به خدمات الکترونیک مربوط است می‌پردازیم. مطالب عمدهٔ مالیاتی را تحت چند عنوان زیر مورد بررسی قرار می دهیم:

محل ارائه خدمت

تشخیص این که خدمت در چه محلی ارائه شده است از جهت مالیاتی حائز اهمیت است. اصل کلی که رهنمود ششم در رابطه با خدمات بیان داشته این است که محل ارائه خدمت همان محل استقرار ارائه دهنده خدمت است. رهنمود ششم بجای عناوینی مانند محل اقامت، محل کار و غیره از عنوان محل استقرار سخن گفته است. محل استقرار در درجه اول محلی است که شخص در آنجا کسب و کار خود را مستقر ساخته یا در آنجا دارای یک پایگاه ثابت است و از چنین محل‌هایی خدمت مورد نظر را ارائه می دارد. در صورت نبود چنین مکان هایی، نشانی ثابت وی محل استقرار به حساب خواهد آمد و اگر چنین نشانی در بین نباشد، محل بود و باش و اقامت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

معمولی وی در نظر گرفته خواهد شد (ماده ۴۳ رهنمود). در مورد خدمات الکترونیک نیز همین قاعده حکمفرما است زیرا آن هم نوعی خدمت است.

اصل فوق می تواند به سود کشورهای فروشنده خدمات باشد، زیرا فرض را بر این قرار داده است که خدمت در محل استقرار فروشنده آن ارائه شده و انجام گرفته است و در نتیجه به فرض تعلق مالیات، سهم مالیاتی عاید کشور اقامتگاه فروشنده خواهد شد. اما در مورد برخی از خدمات که شامل خدمات الکترونیک هم می‌شود، رهنمود ششم قائل به استثنائی به این شرح شده است: اگر دریافت کننده خدمت شخص مشمول مالیاتی باشد که در خارج از اتحادیه اروپا یا در کشوری از اتحادیه غیر از محل استقرار ارائه دهنده مستقر است، آنگاه محل استقرار او محل ارائه خدمت تلقی خواهد شد. البته این قاعدهٔ استثنایی تا آخر سال ۲۰۰۸ معتبر است و از آن به بعد اتحادیه تصمیم لازم را اتخاذ خواهد نمود.

در مورد خدمات الکترونیک رهنمود ششم اجازه داده است که کشورهای عضو بجای قواعد یادشده از ضابطه انتفاع مؤثر استفاده کنند. به موجب این ضابطه اگر طبق مقررات فوق محل ارائه خدمت در خارج یا داخل اتحادیه واقع شود، کشورهای عضو می توانند عکس آن را منظور کنند و آن در صورتی است که استفاده مؤثر از خدمت الکترونیک در کشور مقابل به عمل آمده باشد (ماده ۵۸). این نیز به سود کشورهای خریدار و استفاده کننده از خدمات الکترونیک است.

رخداد موجب تعلق مالیات

واقعه یا اتفاق موجب تعلق مالیات رخدادی است که وقوع آن به موجب قانون برای تعلق مالیات و قابلیت مطالبهٔ آن ضرورت دارد. طبق ماده ۶۳ رخداد موجب تعلق مالیات و قابلیت مطالبه آن زمانی است که کالا واگذار یا خدمت ارائه شود. با وجود این قاعدهٔ کلی، ماده ۶۶ رهنمود به کشورهای عضو اجازه می دهد که تعلق مالیات و قابلیت مطالبه آن را در مورد پاره‌ای از معاملات و برخی از اشخاص مشمول مالیات یکی از تاریخ های زیر قرار دهند:

الف. حد اکثر تا زمان صدور صورتحساب،

ب. حد اکثر تا زمان دریافت بها، و یا:

ج. در صورت عدم صدور صورتحساب، و یا در صورت تأخیر در صدور آن، ظرف مدت معینی از تاریخ وقوع رخدادِ موجب تعلق مالیات طبق قاعده اصلی.

مبلغ مشمول مالیات

مبلغ مشمول مالیات شامل هر چیزی می شود که واگذارنده کالا یا ارائه دهنده خدمت به عنوان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

عوض به دست می آورد و یا قرار است به دست آورد (ماده ۷۳). به موجب ماده ۷۸ مبلغ مشمول مالیات مشتمل بر عوامل زیر نیز خواهد بود:

الف. هرگونه مالیات، عوارض و پرداختی های مشابه به استثنای مالیات بر ارزش افزوده.

ب. هزینه های جاری مانند کمیسیون، هزینه بسته بندی، حمل و بیمه که ارائه دهنده بر عهده دریافت کننده خدمت قرار می دهد.

اما در مقابل ماده ۷۹ هزینه های زیر را از احتساب به عنوان جزئی از مبلغ مشمول مالیات مستثنی می سازد:

یکم. کاهش قیمت که به صورت تنزیل در موارد زود پرداخت منظور می شود.

دوم. تخفیف قیمت و ارفاق های اعطایی به مشتری.

سوم. مبالغی که مشتری بابت هزینه های مربوط به ارائه خدمت پرداخته است.

ماده ۸۰ به دول عضو اجازه داده است که اگر ارائه خدمات و کالاها به اشخاصِ وابسته صورت گرفته باشد، مبلغ مشمول مالیات را قیمت بازار آزاد قرار دهند.

کسور و نرخ ها

منظور از کسور (Deductions) در مورد مالیات بر ارزش افزوده کسر کردن مالیات های قبلی است، به این معنی که مؤدی حق دارد چنین مالیات هایی را از رقم بدهی مالیاتی خود کسر کند. کالاها و خدماتی که به مؤدی مورد نظر واگذار شده و این اقلام در ایجاد کالاها و خدمات واگذاری خود او مؤثر بوده اند، در زمان واگذاری و ارائه به وی مشمول مالیات بر ارزش افزوده قرار گرفته اند که در مرحله بعدی قابل کسر خواهد بود.

در مورد نرخ ها رهنمود ششم اساس کار را بر یک نرخ واحد و استاندارد برای مالیات بر ارزش افزوده قرار داده است که به صورت درصدی از مبلغ مشمول مالیات اِعمال شود و برای کالاها و خدمات یکسان باشد. حد اقل نرخ استاندارد از سوی اتحادیه اروپا تعیین می شود که فعلاً به موجب ماده ۹۷ رهنمود معادل ۱۵ درصد مقرر گردیده است. نرخ مذکور تا پایان سال ۲۰۱۰ میلادی جاری است و از آن پس شورای اروپا تصمیم گیری خواهد نمود. ولی رهنمود ششم (ماده ۹۸) در عین حال اجازه داده است که دول عضو نسبت به برخی از کالاها و خدمات یک یا دو نرخ نازل نیز منظور دارند، منتهی خدمات الکترونیک از فهرست مربوط به چنان خدماتی خارج است و در مقابل خدماتی که انجام آنها مستلزم ا ستفاده از نیروی انسانی به مقیاس وسیع می‌باشد و مستقیماً به مصرف کننده نهایی ارائه می گردند مشمول چنان نرخ نازلی خواهند بود (مواد ۱۰۶ و ۱۰۷).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

معاملات و اشخاص مشمول مالیات

ماده ۲ رهنمود ششم واگذاری کالا در قبال عوض و نیز ارائه خدمت در برابر عوض را به طور اصولی به عنوان معاملات مشمول مالیات تلقی می نماید. رهنمود همچنین ضمن ماده ۱۴ تعریفی از واگذاری کالا به دست داده و آن را به معنی انتقال حق تصرف مالکانه در دارایی های ملموس دانسته است. سپس ارائه خدمات را به معنی معامله مشمول مالیاتی دانسته است که عنوان واگذاری کالای ملموس بر آن صادق نباشد. به عبارت دیگر تعریف کلی و عامّی برای خدمات به صورت مستقل ارائه نشده است و خواننده باید مصادیق آن را از یک سو از خلال مصادیق خدماتِ ذکر شده در متن رهنمود، و از سوی دیگر از اوضاع و احوال حاکم بر بازار آزادِ خدمات استنباط نماید. اما در مورد خدمات الکترونیک که موضوع بحث اصلی ما است تعریف خاصی ارائه شده است که متعاقباً به آن خواهیم رسید.

در مورد اشخاص مشمول مالیات ابتدا یک تعریف اصولی ضمن ماده ۹ به دست داده شده است. به موجب آن شخص مشمول مالیات هر شخصی است که در هر نقطه ای مستقلاً به فعالیت اقتصادی می پردازد. کاربرد قید «مستقلاً» به مفهوم آن است که فعالیت اقتصادی کسانی که چنین فعالیتی را در خدمت دیگران انجام دهند و بین طرفین نوعی رابطه استخدامی وجود داشته باشد، مستثنی گردد. البته تعریف فوق یک تعریف اصولی است و احکام خاصی نیز در این باب وجود دارد. از جمله جهت به دست دادن مصادیق خاص گفته شده است هرگونه فعالیت تولیدکنندگان، بازرگانان یا ارائه دهندگان خدمات و از جمله فعالیت های معدنی و کشاورزی و حرفه ای به عنوان فعالیت اقتصادی به شمار می آید. بهره برداری از دارایی های ملموس یا غیر ملموس به منظور کسب درآمد به طور مداوم نیز فعالیت اقتصادی به شمار می آید.

تکلیف پرداخت مالیات

به موجب ماده ۱۹۳ رهنمود مالیات باید از سوی شخص مشمول مالیاتی پرداخت شود که به واگذاری مشمول مالیاتِ کالا یا ارائه مشمول مالیاتِ خدمات می پردازد، مگر در مواردی که حکم خاصی دیگری ضمن این رهنمود مقرر گردیده باشد. چندین حکم خاص از این گونه در متن رهنمود ششم پیش بینی شده است. از جمله ماده ۱۹۴ می گوید در مواردی که واگذاری کالا یا ارائه خدمات از سوی شخصی انجام می پذیرد که در کشورِ دارای حق مطالبه مالیات مستقر نمی‌باشد، کشورهای عضو می توانند مقرر دارند که شخص دریافت کننده کالا یا خدمات مکلف به پرداخت مالیات باشد. حکم خاص قابل ذکر دیگر که به بحث ما مربوط می شود ضمن ماده ۱۹۶ مقرر گردیده است. به موجب این ماده در مورد خدمات مذکور در ماده ۵۶ مالیات باید توسط

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

دریافت کننده خدمت پرداخته شود.

حکم ماده ۱۹۴ فوق که نسبت به ماده ۱۹۶ کلی تر است و بالاخص حکم ماده ۱۹۶ مسأله را از جهت خدمات الکترونیک روشن می سازد زیرا ماده ۵۶ مورد اشاره در ماده اخیر دربر گیرنده چند نوع خدمات است که یکی از آنها کلیه خدمات الکترونیک است. به این ترتیب در مورد خدمات الکترونیک تکلیف پرداخت مالیات بر عهده دریافت کننده خدمات مقرر گردیده است. چنین قاعده ای مناسب حال کشورهایی می تواند تعبیر شود که از جهت داد و ستد خدمات الکترونیک موازنهٔ بازرگانی منفی دارند.

صدور صورتحساب و اظهارنامه ها

به موجب ماده ۲۲۰ هر شخص مشمول مالیاتی در موارد ارائه کالا و خدمات به اشخاص دیگر باید صورتحساب صادر کند، اعم از این که گیرنده مشمول مالیات باشد یا نه. مشخصات صورتحساب ضمن مواد ۲۲۶ تا ۲۳۱ رهنمود تعیین شده است. ماده ۲۳۲ اجازه می دهد صورتحساب روی فرم کاغذی تهیه و ارسال گردد و یا به شیوهٔ الکترونیک، منتهی در مورد صورتحساب الکترونیک اولاً قبولی گیرنده شرط است و ثانیاً برای دول عضو هم مشروط به این است که اصالت صدور صورتحساب از سوی شخص مورد نظر و تمامیت آن از جهت مفاد و مندرجات سند به موجب شیوه هایی مانند استفاده از امضای التکرونیکِ مورد قبول اتحادیه اروپا تضمین شود (در مورد مفهوم امضای الکترونیک به صفحه ۴۱ شماره ۴۰ مجله مالیات رجوع شود). البته به دول عضو اجازه داده شده است که علاوه بر صورتحساب الکترونیک، ارسال یک صورتحساب خلاصه دیگر را نیز به صورت کتبی مقرر دارند.

در عین حال ماده ۲۳۷ مقرر داشته است که کمیسیون اروپا در پایان سال ۲۰۰۸ گزارشی تهیه و تسلیم دارد و ضمن آن تغییراتی را که لازم است نسبت به مقررات مربوط به صورتحساب التکرونیک صورت گیرد پیشنهاد نماید.

ضمناً در مواردی که صورتحساب ها به شیوهٔ الکترونیک صادر و سوابق آنها به صورت کامپیوتری ضبط شده است، مقامات مالیاتی حق دسترسی به این اطلاعات به صورت آنلاین و همچنین ضبط (download) و تجزیه و تحلیل و بررسی چنان اطلاعاتی را خواهند داشت، منتهی شرایط این امر باید به موجب قوانین داخلی تعیین گردد (ماده ۲۴۹).

همچنین اشخاص مشمول مالیات موظف به تسلیم اظهارنامه هایی هستند که حاوی کلیه اطلاعات لازم جهت محاسبه مالیات متعلق و مبالغ قابل کسر از آن باشد. تسلیم اظهارنامه به شیوهٔ الکترونیک با رعایت شرایطی که از سوی دول عضو تعیین می شود، مجاز خواهد بود (ماده ۲۳۰).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

طرح یا برنامه ویژه

رهنمود ششم چند برنامه یا طرح ویـژه (Special schemes) نیـز بـرای طبقـات معینـی از مؤدیـان منظور داشته است. مؤدیان ذیربط می توانند با استفاده از این برنامه ها از الزامات وسیع تری کـه مقررات عمومی رهنمود تعیین کرده است، معاف شوند و بنا بر ایـن نـوعی امتیـاز بـرای آنهـا بـه شمار می آید. از جمله این برنامه ها یکی هم برای آن دسته از ارائه دهنـدگان خـدمات الکترونیـک منظور شده است که خود در یکی از کشورهای عضو اتحادیه اروپا مستقر نیستند (یعنی نه محـل شغلی دارند، نه مقیم هستند و نه در آنجا نشانی ثابتی دارند) اما خدمات خود را به اشخاصی ارائه می‌کنند که در یکی از کشورهای عضو مستقر هستند منتهی خود مشمول مالیات بر ارزش افزوده نمی باشند.

به موجب طرح مذکور ارائه دهندگان خدمات الکترونیک باید یک دولت عضو اتحادیه را بـه عنـوان دولت شناسایی (State of identification) تعیین کنند. چنین دولتی بـرای هرگونـه تمـاس مالیـاتی انتخاب می شود و مؤدی در آغاز کار باید اطلاعات لازم پیرامون خود و کار خـود را بـه مقامـات مالیاتی دولت تماس ارائه دهد. دولـت تمـاس بـرای وی یـک شـماره هویـت ویـژه صـادر و ابـلاغ می‌نماید. اگر فعالیت مؤدی قطع شود و یا الزامات این برنامه را انجام ندهد، دولت تماس می توانـد نام او را به عنوان استفاده کننده از این برنامه حذف کند.

شخص مذکور باید اظهارنامه های خود را برای دوره های سه ماهه تهیه و به شیوهٔ الکترونیک به دولت تماس اعلام دارد. در این اظهارنامه اطلاعات زیر درج می گردد: شماره هویـت، قیمـت جمـع خدمات الکترونیک ارائه شده در هر دوره و به تفکیک کشورهای محل دریافت خدمات و نیـز نـرخ قابل اعمال و مبالغ مالیات مربوط. مؤدی باید در همان زمانِ تسلیم اظهارنامه مالیات متعلق را هـم به حساب بانکی تعیین شده از سوی دولت تماس وازیز نماید.

❖❖❖❖❖

سایت های فصلنامه مالیات در اینترنت

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

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

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

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

مقررات، آراء و بخشنامه های مالیاتی

مقررات مالیاتی قانون بودجه سال ۱۳۸۶

تبصره ۱، بند «ب» - به منظور تحقق مبلغ ٤٥٢٥٥٠٠ میلیون ریال موضوع ردیف های ۱۱۰۱۰۲ و ۱۱۰۱۰٦ منظور در قسمت سوم این قانون کلیه شرکت های دولتی و بانک ها که در پیوست شماره ۲ در بودجه سال ۱۳۸٦ آنها سود ویژه پیش بینی شده مکلفند مبالغ تعیین شده در جداول پیوست یاد شده از بابت مالیات عملکرد سال ۱۳۸٦ (شامل مالیات عملکرد نفت موضوع تبصره ۱۱ این قانون) را بصورت علی‌الحساب (هرماه معادل یک دوازدهم رقم مصوب) به سازمان امور مالیاتی کشور پرداخت نمایند تا به حساب ردیف درآمد عمومی یادشده منظور شود.

بند «ج» تبصره ۱ - کلیه شرکت های دولتی که نام آنها در پیوست شماره ۲ این قانون منظور شده است .... موظفند در سال ۱۳۸٦ علاوه بر پرداخت مالیات بر درآمد عملکرد سال ۱۳۸۵، حد اقل ٤۰٪ سود ابرازی (سود ویژه) سال ۱۳۸۵ خود را به حساب درآمد عمومی موضوع ردیف ۱۳۰۱۰۱ قسمت سوم این قانون واریز نمایند.

بند «د» تبصره ۱ - نرخ مالیات و عوارض بنزین .... در سال ۱۳۸٦ به میزان ۳۰٪ قیمت مصوب فروش (۲۰٪ مالیات و ۱۰٪ عوارض) تعیین می شود.

بند «و» تبصره ۱ - شرط قسمت اخیر ماده ۱۰۱ قانون مالیات های مستقیم ... در مورد عملکرد سال ۱۳۸۵ صاحبان مشاغل موضوع بند «ج» ماده ۹۵ قانون مذکور جاری نخواهد بود.

بند هـ تبصره ۴ - «مالیات علی‌الحساب موضوع بند «الف» ماده ۸ قانون برنامه چهارم توسعه .... در سال ۱۳۸٦ به عنوان مالیات مقطوع محسوب می شود و وجه دیگری به عنوان مالیات بر درآمد نقل و انتقال سهام و حق تقدم سهام مطالبه نمی شود».

جزء ۴ از بند «د» تبصره ۶ - به دولت اجازه داده می شود تا سقف ۲۵٦۸۰۰ میلیون ریال از محل اعتبار طرح ٤۰۹۰٦۰۱۱ کمک سود تسهیلات بانکی برای سازندگان غیر دولتی ... تا سقف ۵۰٪ سود تسهیلات بانکی واحدهای مسکونی با زیربنای مفید تا الگوی مصرف مسکن و متناسب بامعکوس سطح زیربنا را تامین نماید .... سازندگان این واحدها از پرداخت اولین مالیات نقل و انتقال معاف هستند ...

جزء ۶-۱ از بند «د» تبصره ۶ - از شرکت ها و مؤسسات غیر دولتی تولید انبوه مسکن که با فناوری روز، صرفه جویی در مصالح، استفاده از مصالح نوین، بهینه سازی مصرف سوخت با

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

رعایت الگوی مصرف مسکن و مقررات ملی ساختمان اقدام به تولید مسکن می نمایند، به دو صورت زیر حمایت می شود:

۶-۱-۱ - معافیت از مالیات اولین نقل و انتقال در مجموعه هایی که الگوی مسکن رعایت می‌شود.

پاراگراف دوم از جزء یک بند «ج» تبصره ۱۱ - معادل ۹/۵ درصد از ارزش نفت خام تولیدی که به حساب بستانکار دولت منظور می شود به‌ترتیب معادل ۵٪ و ٤/۵٪ به عنوان مالیات عملکرد سال ۱۳۸٦ و سود سهام قطعی دولت بابت عملکرد سال یادشده قابل احتساب و ثبت در دفاتر وزارت نفت از طریق شرکت‌های دولتی تابعه ذیربط به حسابهای مربوط می باشد

پاراگراف دوم از جزء ۴ بند «ج» تبصره ۱۱ - چنانچه مبلغ مالیات عملکرد وزارت نفت از طریق شرکت های دولتی تابعه ذیربط در سال ۱۳۸٦ طبق مقررات قانون مالیات های مستقیم و اصلاحیه های آن و قوانین مربوط بیشتر از مبلغ منظور شده در ردیف ۱۱۰۱۰٦ قسمت سوم این قانون باشد، مبلغ مازاد قابل وصول خواهد بود

جزء ۱۱ از بند «ج» تبصره ۱۱ – در سال ۱۳۸٦ کلیه قوانین و مقررات خاص و عام مغایر با این بند [بند «ج» تبصره ۱۱] .... ملغی‌الاثر است و روابط مالی و حقوقی بین دولت (وزارتخانه ها و مؤسسات دولتی) و وزارت نفت از طریق شرکت های دولتی تابعهٔ ذیربط در مورد دریافت سود سهام و انواع مالیات‌ها و عوارض صرفاً طبق احکام مقرر در این بند و همچنین احکام مربوط به مالیات های مقرر در تبصره های این قانون، قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳٦٦ و اصلاحیه های بعدی آن و قانون اصلاح موادی از قانون برنامه سوم توسعه ..... و چگونگی برقراری عوارض و سایر وجوه از تولید کنندگان کالا و ارائه دهندگان خدمات و کالاهای وارداتی مصوب ۱۳۸۱ خواهد بود

آئیننامه اجرائی این بند و ساز و کار تسویه حساب بین خزانه داری کل کشور و وزارت نفت از طریق شرکت های دولتی تابعه ذیربط و شرکت های ملی پالایش و پخش فراورده های نفتی ایران ... به پیشنهاد مشترک وزارتخانه های نفت، امور اقتصادی و دارایی، .... سازمان مدیریت و برنامه ریزی کشور و بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران به تصویب هیأت وزیران می رسد

بند «الف» از تبصره ۱۳ – نیروی انتظامی جمهوری اسلامی ایران مکلف است در سال ۱۳۸٦ به هنگام شماره گذاری خودرو هایی که برای اولین بار شماره گذاری می شوند، نسبت به اعمال عوارض مصوب هیأت وزیران بر خودروهای وارداتی به نسبت مصرف سوخت و آلایندگی آنها و متناسب با مجموع ارزش گمرکی و حقوق ورودی برای خودروهای وارداتی را از صاحب خود رو اخذ و به درآمد عمومی ... واریز نماید

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

بخشنامه شماره ۲۳۲/۴۲۴۷/۶۱۱۷۷ مورخ ۸۵/۱۱/۱۶

نظر به این که طبق بند «ب» ماده ٦ قانون تنظیم بخشی از مقررات تسهیل نوسازی صنایع کشور و اصلاح ماده ۱۱۳ قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۸۲/۵/۲٦ کارخانه های واقع در شعاع یکصد و بیست کیلومتری تهران و حوزه استحفاظی شهرهای بزرگ (مشهد، تبریز، اهواز، اراک، شیراز و اصفهان) که تأسیسات خود را کلاً به شهرک های صنعتی مصوب انتقال دهند از تاریخ بهره برداری در محل جدید از نصف مدت معافیت مالیاتی موضوع تبصره ۳ ماده ۱۳۸ ق. م. م. برخوردار خواهند شد، لذا مقتضی است ادارات امور مالیاتی با رعایت مقررات نسبت به اعطای معافیت این دسته از مؤدیان اقدام لازم بعمل آورند.

محمود شکری معاون عملیاتی

بخشنامه شماره ۲۱۱/۳۳۲۳/۴۹۶۲۲ مورخ ۸۵/۱۰/۶

نظر به این که به موجب ماده ٦٦ قانون الحاق موادی به قانون تنظیم بخشی از مقررات مالی دولت مصوب ۸۰/۱۱/۲۷ که به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده و در شماره ۱۷۷۰۵ روزنامه رسمی نیز درج گردیده، استثنای مذکور در تبصره ۲ ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۸۰/۱۱/۲۷ حذف گردیده بنا بر این متن تبصره ۲ ماده ۱۳۲ که از تاریخ ۸٤/۹/۳۰ لازم‌الاجراست به شرح زیر ابلاغ می گردد:

تبصره ۲ ماده ۱۳۲: 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 نخواهد بود.

البته توجه خواهند داشت درآمد مشمول مالیات ابرازی ناشی از فعالیت های تولیدی و معدنی در بخش های تعاونی و خصوصی که از اول سال ۱۳۸۱ لغایت ۸٤/۹/۲۹ از طرف وزارتخانه های ذیربط برای آنها پروانه بهره برداری صادر یا قرارداد استخراج و فروش منعقد شده باشد از معافیت مالیاتی ماده ۱۳۲ قانون مالیات های مستقیم با رعایت مقررات تبصره ۲ ماده ۱۳۲ قبل از اصلاح مزبور و سایر مقررات مربوط با عنایت به حکم ماده ۱٤٦ قانون مالیات های مستقیم مصوب ۱۳٦٦ و اصلاحیه های بعدی آن بهره مند می باشند.

علی اکبر عرب مازار

پایان بخش فارسی شماره ۴۵

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

resorted to for such confrontation, taxes play an important role.
The very thought of changing the bank's working hours was raised as a measure to alleviate the problems of traffic and air pollution. Of course both problems have gone so far that measures of this type may not improve the situation. While imposition of a percentage of damages on those who have caused it not only seems to be logical and justified, but even may bring about positive results in respect of the same problems, if applied vastly and properly.
Nevertheless, the outcome of voting was negative and the proposal was rejected. In spite of that, the very start of discussion in this regard can be considered a novel and useful step. It may hopefully open the door to further deliberation on measures of that type as an effective way for mitigating the effects of the aforesaid social costs.
As we said earlier, two other proposals were also put forward in the same session of the parliament. The first one demanded the case to be postponed for a period of one month. That proposal was also rejected. The last proposal which was approved finally reads:
"The government is required to arrange the working hours of banks in a way that they would start their work before the beginning of the work of government offices and organizations"

The End



Sites of Maliyat journal in the Internet

Persian site: http://maliyat.homestead.com
Fist English site (issues No. 1 to 36): http://maliyat.tripod.com/tax
Second English site (No. 37 onwards): http://e-tax.tripod.com

Our mailing address: Tax Organization, Shahid Dadman St., Shahrak Qods, Tehran, Iran. E-mail: tavakkolmohammad@yahoo.com



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

services to its clients and the people avail themselves of those services more conveniently and during a longer time"
Even in case of government banks and companies the same reasoning is considered to be right. Though the government may, as owner of those institutions, take any decision regarding their working hours, but it also will be required to have in mind its economic interest, since in such an atmosphere it would face with the private sector's competition.

Taxation issue

Our discussion relates especially to the taxation aspect of the proposed draft of law. The logic behind this part of the proposal is quite understandable under the prevailing circumstances of today's world. As a witness we may refer to the example of China. This country has had an astonishing rate of growth during the recent years. But the same phenomenon created such environmental difficulties that are going to change the sweetness of progress to bitterness and tragedy for the people.
Problems encountered by inhabitants of our own capital city can be referred to as another example. Daily transportation of millions of people would facilitate the economic activities. But the social costs and problems created by the same process (air pollution and traffic jam in particular) are also well known to every body.
Now the question is how the negative aspects of the issue can be dealt with. Different solutions may be searched for and found. But beside that, a fact is clear and is to be adhered to. Those who create problems must accept a share for compensation of it. The Iranian civil law has also provided for a similar rule. Causation is the title used by the law in this respect. Anybody causing damage, even if unintentionally, should indemnify for the losses so incurred (Civil Code, Article 331).
By referring to the civil law we would not obviously mean that the indemnification of social costs caused by economic activities must be sought under the regulations of the said law. The purpose is to point out that idea of compensation of damages is well rooted in recognized legal rules of all nations. That being the case, much more significance is to be attached to indemnification of great and tragic losses caused by pollution and similar factors. The thought of confrontation with effects of pollution and similar calamities is properly established in many countries. Among the instruments

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

Council it gave rise to interference of the legislature with the work of the executive. Therefore the draft came back to the parliament for reconsideration, and the parliament dealt with it at the aforesaid session.

Four proposals were submitted by the members of the parliament for redrafting the law. The first one was taken back by those presenting it. From the remaining proposals, one pertains to our discussion; therefore we deal with the same first, and then will give a summary account of the two others at the end of this writing.

The MP who put forward the proposal (Mr. Mohammad Mahdi Mofatteh) while trying to remove the point of objection of the Guardian Council, introduced a new, better to say a novel, taxation idea for understanding of which let us narrate the very wording of his suggestion:

"To determine the working hours of all companies and economic institutions, including the banks, is a right of those legal entities that will be decided by their boards of directors. But if the activities of those institutions in some hours of day or night would entail social costs (like traffic problems, air pollution and other social coasts), then the government may submit to the Islamic Consultative Assembly [Parliament] a draft of law for compensation of the same by introduction of a special tax"

So, the proposal had two parts, both of which can be considered initiative and novel, at least so far as this country is concerned. The first part concerned the assignment to all enterprises (including banks) the right of fixing their own working hours, and the second, possibility of taxing the same enterprises for compensation of social costs that their decision may entail. As regards the first part of the proposal, it is better to see what the proposing MP had himself said for justification of his view:

"The proposal I submitted for removal of the Guardian Council's objection provides for the idea that the right of deciding upon the working hours of companies belongs to themselves. Any economic institution has, from the beginning of its activity, a series of rights including the right of determining its own working hours. The same is true in respect of banks. Presently an atmosphere of competition governs the working of banks, which is quite good and admirable. Then no problem if the same competition would extend to their working hours, so that more convenience is provided to the people. Let each bank be free to allocate more working hours for giving

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

(regarding taxation of public oil companies) would depend on preparation and approval of the latter by-law.

Note 13

Note 13 of the budget law relates to transportation issues on the one hand and environmental policies on the other hand. A series of measures are predicted for protection of the environment, among which the green taxes are very rare and negligible. More exactly speaking, the only measure envisaged in this respect is a duty that will be charged at time of numbering the cars and giving them number plate for the first time. That duty is to be determined on basis of some factors among which the degree of pollution any car may create and also the level of their consumption of fuel can be attributed to environmental considerations. Altogether, little attention is paid in this country to environmental taxes, while the harmful effects of pollution is felt, at least in majority of big cities.

Working hours of banks

An excuse for presentation of a novel tax that was frustrated

By: M. T. Hamadani

The story of working hours of banks is well known to everybody in this country. Our discussion does not pertain to the story itself, but relates to the idea of laying down a new tax that was proposed during the parliamentary debates on that subject.

As it can be understood from the parliamentary deb ates of January 3, 2007 (Official Gazette No 18035, dated 24 Jan. 2007), the parliament had previously approved a draft in which the banks had been required to start their daily work at a certain hour of the morning. But the Guardian Council of the Constitution found the draft to be contrary to the Constitution, since according to the

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

the tax on oil turnover and will be recorded as such in the books of the Oil Ministry and its relevant affiliated companies.

But the tax so computed is an on-account figure and the final amount will be determined after examination of returns and accounts on basis of ordinary procedure of such examination. The same section "E" of the Note 11 of the budget law refers (in paragraph 4) to that point and states that if the ordinary examination under the provisions of the tax law would show a higher result as the tax applicable to oil operations, then the same higher amount will be applied. The text of the budget is composed in a way that one may deduce that the same rule will not apply if examination would reveal lower result, namely a lesser amount of applicable tax.

Beside the tax described above, an amount equal to 4.5% of the same selling price of crude oil is to be designated as dividend payable to the government who is direct or indirect owner of those public companies.

2. Paragraph 11, section "E" of the Note 11 is of special importance and deserves a separate examination. First let us give a translation of some points of its text:

"As far as the payment of dividends and different kinds of taxes are concerned, the financial and legal relations between the government (ministries and state institutions) and the Oil Ministry, which operates through its affiliated companies, will be governed exclusively by the rules of this section and other regulations provided under the Notes of this law [budget law], the Direct Taxes Act of 1366 [1988] and its further amendments, and also the law of 1381 [2002] concerning the imposition of duties and other payments on production of goods and provision of services ..."

That ruling is of special significance, since it aims at bringing the taxation aspects of the oil trade and oil industry within the general stream of tax law and tax procedures. Nevertheless, the same part of the budget introduces later the following sentences:

"The by-law for execution of this section and the mechanism for settlement of accounts between the General Treasury and the Oil Ministry, which operates through its affiliated companies, shall be approved by the Council of Ministers on basis of a proposal to be submitted jointly by the Oil Ministry, the Ministry of Economic Affairs and Finance, Plan and Management Organization and the Central Bank..."

So, one may infer that the accomplishment of regulations described above

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

purposes. A portion equal to 20% of such receipts is envisaged (under the paragraph "A" of the said article 8) to be allocated to a special account as on-account payment of the tax on the operations of relevant holding companies and their associated corporations. Now the section "E" of the Note 4 of the budget law states that though the fourth development law has considered the said 20% as on-account payment of taxation, but for the budget year the same will be accepted as final amount of tax and no other payments will be claimed as the tax on transfer of comapanies' stocks under the art 143 of the Direct Taxes Act.

Section "D" of the Note 6

Dozens of measures and policies are laid down by the Note 6 of the budget law for improvement of housing situation in the country. Two of these directives involve tax regulations, both of which are presented through the section "D" of that Note. They are as follows:

1. The government is authorized to subsidize the housing projects that are undertaken by private constructors. The subsidy will be given in respect of the interest on bank loans that the constructors will receive to fund their projects. Payment of subsidies is conditioned on a number of stipulations that are enumerated in the same Note. In case all conditions are met, the first transfer of constructed housing units will be exempt from payment of the tax on transfer of immovable properties (first paragraph of the section "E" of the Note 6).

A similar rule is provided under the sixth paragraph of the same section "E" of the Note 6. The private companies and institutions that embark on mass production of houses by using new technology and observing certain other conditions and criteria, will take benefit from a number of supports, including tax abatement. First transfer of houses built within the housing complexes according to certain patterns and by observance of the aforesaid conditions, will be exempt from the tax on transfer of immovable properties.

Section "C" of the Note 11

The energy and its relevant problems and issues are subject matters of the Note 11 of the budget law. The following parts of the section "C" of that Note relate to our discussion:

1. The paragraph one of the section "C" of the Note 11 states that 5% of sale price of the crude oil produced in the country will be designated as

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

the budget.
Those tax items (corporate tax of state-owned oil companies and the tax on oil turnover) add up to 4525.5 billion Iranian Rials. Now the section "B" of the Note 1 of the budget law states that that amount of taxation is to be paid to the tax organization in twelve monthly installments during the budget year. This means obviously the prepayment of the tax, since otherwise the applicable tax had to be paid after expiration of taxable year and also after examination of tax returns.
The same profitable public corporations have also been required (under the section "C" of the Note 1) to pay not less than 40% of the net profit that they will declare in respect of their previous year operations. This amount will be considered as dividend of those corporations.

Section "D" of the Note 1
This section relates to the rate of tax on gasoline, which is determined, the same as in the previous year. Twenty per cent of the sale price of gasoline will be collected as tax and another ten per cent as excise duty.

Section "F" of the Note 1
As in the previous year, small businesses are exempted from a proviso of the article 101 of the Direct Taxes Act. According to the said article taking benefit from the threshold provided for businesses under the tax law, would depend on submission of tax return in due time. The budget law states that such restricting proviso will not be observed in respect of small businesses during the budget year.

Section "E" of the Note 4
Note 4 of the budget law provides for a series of measures and policies with the aim of securing the development of non-state sectors of the economy. One of such measures is referred to under the section "E" of the Note 4 which reads:
"The on-account tax mentioned in the part "A" of the article 8 of the law on fourth development plan shall be considered final and no other payments will be demanded as the income tax on transfer of shares and priority rights of shares during the year 1386"
The article 8 of the law on fourth development plan referred to above provides that the receipts from sale of shares of state companies shall be deposited with the General Treasury and will be allocated to several

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

Tax Regulations of the Budget Law

By: Dr. Mohammad Tavakkol

The budget of the current year (Iranian solar year 1386 beginning from 21 March 2007) amounts to a sum of 2.317 quadrillion Rials. As usual, the budget is divided to two separate parts. The first part relates to the government in its proper sense, namely organizations such as ministries, state institutions and the like. While the second part of the budget covers the public companies including banks. This latter section absorbs nearly 72.4% of total amount of the budget and the remaining portion of 27.6% is allocated to government ministries and organizations. Of course the figure mentioned in the budget for government ministries, etc. (692 trillion Rials) comes to a share of the total budget slightly more than the said percentage of 27.6%. The reason is that a part of that amount (equal to 52 trillion Rials) is to be spent for offsetting the losses envisaged for state-owned corporations. By subtracting that figure, the net budget of government agencies, etc. will amount to 640 trillion Rials, which is exactly 27.6% of total budget.

After that brief presentation of budget figures let us turn to the principal theme of this article, namely the tax regulations of the budget. Before dealing with monetary figures, the budget law first introduces several legal provisions whose validity duration is limited to the budget year. Each of these separate regulations is called a "tabsareh", which we would translate to "Note" in this writing. Notes are mostly divided to sections, subsections and the like. Meanwhile, the subjects dealt with by the Notes pertain to different matters. Therefore, our discussion will be confined to few Notes that refer to tax issues and will leave the non-tax regulations.

Section "B" of the Note 1

This section relates to the corporate tax of state-owned companies whose business is supposed to produce profits and therefore certain amounts of taxes are envisaged for them. As regards the operations of public oil companies and enterprises, a separate figure is forecast as the income tax applicable to this type of activities of those companies. The relevant item is entitled as the "tax on oil turnover" and inserted as a separate figure in

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

lucks the requisites of transparency. Transparency would cause the tax laws and regulations to be executed more easily and by better access to reliable information. Under such conditions, the investors and businesses may earn lawful profits, the society would take benefit from blessings of healthy economic activities, and necessary sources will also be secured for the treasury to be consumed for well being and progress of the country.

The domain and manner of application of transparency should obviously be defined and clarified. Considerable progress in this regard has been achieved in the world. Even opening of a bank account and transfer of money to it require the observance of certain degrees of transparency. Extensive studies are to be undertaken, not only in respect of the current circumstances and prevailing conditions of the internal economy, but also with regard to what is going on in the outer world, especially in developed countries for realization of financial and economic transparency. Based on such studies, reasonable and viable criteria can be codified and executed.

As regards the taxation, existing internal laws have dealt with some aspects of the issue. Further studies and endeavors are surely necessary to improve the situation and raise our regulations to a level compatible with requirements of transparency in its modern sense.

Beside that, enough will and support are also indispensable. In that case, the tax transparency would serve as a powerful tool for securing more financial revenues and thus reducing the reliance of country's budget on oil revenue. It would also facilitate the economic transparency in general, an objective to which, as we mentioned earlier, special attention is paid by the people and high leadership of the country.

DR. ALIAKBAR ARABMAZAR



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

material interests without acknowledging reciprocal duties for themselves. To provide security for investment and economic activities is only one side of the issue that should obviously be realized. But as we narrated above from the approved general principles, the society would also follow its own objectives, namely the public welfare, economic boom, justice and removal of poverty.

How the latter aims can be achieved? One important, or may be most significant, condition is the existence of economic transparency, which has been recognized as such everywhere. No need to say that transparency is a prerequisite for prevention of many unlawful actions and violations as well.

Transparency becomes much more vital when taxation aspect of the issue is at stake, since it is the very taxation that affords possibility for attainment of purposes such as the public welfare, social justice, removal of poverty, and even improvement of a country's economy.

What we said above does not obviously mean that the expansion of economic activities and growth of investment would not constitute by itself, and notwithstanding the taxation aspect of the issue, an important factor for creation of business boom, jobs, welfare and the like. But the taxation side of any matter is more pertaining to the work of this magazine that is wholly dedicated to tax studies. Beside that, the effects of economic transparency are apt to be manifested in the realm of taxation more than any other domain.

Justice and social considerations would also require the enforcement of economic transparency. To realize security for business activities, the society has to remove all kinds of unnecessary obstacles from the way of Investment and exploitation of it. But nobody can deny that the said activities must be performed in a sound and healthy manner, while the requirements of law are safely observed. These considerations may not be realized in an atmosphere that

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]

IN THE NAME OF ALLAH

FROM THE PRESIDENT

Growth of Investment and expansion of economic activities are the necessary factors for achievement of development and welfare in a society. For many, attainment of that purpose requires the establishment of economic security and protection of investment, which they consider a must and prerequisite in this regard.

That is a fact that nobody would deny. For instance, we can find among the general policies laid down for the fourth development plan, the paragraph 45 which refers to the "stabilization of a secure atmosphere for economic activities and investments" as a recognized policy. but it should not be forgotten that by granting rights and privileges, the society would follow the achievement of some higher goals and aims. That is why the second paragraph of general policies approved concerning the security of investment, states that the purpose of such security is to enhance general welfare and economic boom and also establishment of economic justice and removal of poverty.

The logic and good sense would also require that abidance by duties be expected from those to whom the rights are granted. In today's world, especially in the countries with most liberal and free economies, the respect and diligence towards the economic security is always accompanied by due observance and enforcement of certain principles as well. Among them, the most important one is the principle of transparency that must be adhered to in all aspects of economic and financial activities. This is an axiom through which the society may guarantee its rights in a suitable manner.

In other words, the case is not solely removal of obstacles from the way of investors, so that they could follow their

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-13]