

موجه و مدلل

سواد مالیاتی

قاعده و اصول

ضوابط تفسیر

اصول کاربردی

اصول بنیادی

# حقوق مالیاتی

موجه و مدلل بودن گزارش ها و آرای مالیاتی

به اهتمام مهدی غریب - آذر ماه ۱۴۰۳ - ویرایش نخست (سه نسخه ویرایش دارد)

شروع

# به اهتمام

باسلام

این محتوا با جمع آوری اطلاعات از گزارش راهبردی اصول و ضوابط تفسیر قوانین مالیاتی، دفتر مطالعات حقوقی مرکز پژوهشهای مجلس شورای اسلامی؛ مقالات تخصصی حقوق و قوانین مالیاتی تهیه تدوین شده است.



نام

مهدی غریب

ایمیل

mahdi.gharib@yahoo.com

## تقدیم به



تقدیم به روح بزرگ مرد عدالت خواه مالیاتی جناب آقای تاجمیر ریاحی و تقدیم به همه کسانی که در مسیر عدالت و قانون گام برمیدارند.

# کاربرد این محتوا

این محتوا برای کسانی که مسولیت تنظیم؛ تصویب؛ مجری و قاضی امور مالیاتی هستند، می تواند مفید واقع شود، همچنین این محتوا برای فعالان اقتصادی که به نحوه رسیدگی مالیاتی خود معترض می باشند مورد استفاده قرار گیرد.

حسابداران، حسابرسان و مشاوران عالی رتبه نیز می توانند از این محتوا برای پیش بینی و انجام امور مالیاتی خود از این محتوا بهره خوبی داشته باشند.

قانون به مثابه کالای عمومی مهم ترین محصول حقوقی در جوامع دموکراسی محور به شمار می آید. این محصول به عنوان ارزش اجتماعی در مقام مشروعیت بخشی به عملکرد نهادهای حکومتی و افراد جامعه است. بنابراین از جمله ویژگی های اقتصادی قانون عبارت از کارآمدی، عقلانی بودن، شفافیت، اعتبار و در دسترس بودن آن است. در ادبیات تحلیل اقتصادی حقوق اساسی، قانون خوب (کارآمد) در مقابل قانون بد (ناکارآمد) به کار می رود. مراد از قانون خوب، قانون استاندارد و مطلوبی است که ضمن کنترل هزینه تولید، توزیع و مصرف قانون، باعث کارآمدی و افزایش رفاه اجتماعی نیز می شود.

## این محتوا در باره چیست...

در این محتوا سعی بر آنست که با توجه به آنکه تفسیر قوانین ومقررات مالیاتی چالش های زیادی را برای مودیان و ماموران مالیاتی ایجاد می کند نسبت به ارائه اصول بنیادی و کاربردی تفسیر قوانین مالیاتی را مورد بررسی قرار دهیم تا زمینه را برای فهم بهتر و اجرای عادلانه تر قوانین مالیاتی فراهم شود.

براساس بند «۹» سیاست های کلی نظام قانون گذاری، قوانین باید واضح، روشن و بدون ابهام باشند تا بدینوسیله نیاز به تفسیر قوانین به حداقل برسد. با این وجود هرچند قانونگذار دقت کافی در تدوین و تصویب قانون به عمل آورد، ممکن است در مقام اجرا، دچار ابهاماتی شود که نیاز به تفسیر احساس شود.

هیچ قانونگذار نمیتواند همه قیود و شرایط و حالت های مرتبط با احکام و موضوع های قانونی را پیش بینی و در وضع قانون لحاظ کند. از طرف دیگر کلی بودن قوانین و همچنین خطاپذیری انسان، بر ابهام قانون می افزاید. محدودیتهای قانون گذاری و همچنین عدم احاطه قانونگذار به تمام مسائل مورد تقنین، به سکوت قانون در بسیاری از موارد منجر می شود، زمینه ساز طرح شدن هر مونتیک حقوقی (روشن شناسی علم حقوق) (که ناظر به قوانین و سیاست های کلی اعلام شده از سوی قانونگذار است، در اواخر قرن بیستم شد. از این رو تفسیر صحیح قوانین، دارای اهمیت و کارکرد فراوانی در علم حقوق است.

## حقوق چیست؟

حقوق، جهان اعتبار است. اگر بنا باشد در تصویر سازی رایانه ای رشته های نامرئی جهان اعتباری را به شکل نمادین و با نخ های رنگی ترسیم کنیم، جامعه بشری به شکل کلاف بزرگ - چه بسا سردرگم - نمایش داده خواهد شد. در عالم اعتبار، ما با یک دشواری منحصر به فرد روبه رو هستیم! در این عالم پیشاپیش هیچ چیزی تعریف نشده است. بنابراین قانون در عالم اعتباری مترادف قانون در عالم حقوق نیست! اینگونه است که قوانین در فیزیک "کشف" میشود و در حقوق "وضع". از این رو، تغییر قانون در فیزیک نیازمند کشف جدید است و تغییر قانون در عالم حقوق نیاز به "فهم" و توافق جدید دارد. مادامی که ما ارزیابی صحیح و درستی از تعریف و اهمیت مساله نداشته باشیم، ارائه راه حل برای آن ناشدنی است و هر پاسخی برای آن نادرست نیست. پس حقوق را می توان به نوعی پذیرش باورهای تکرار پذیر در جامعه متمدن دانست که قانون همانند نوری است که رشته های نامرئی روابط و ضوابط حاکم بر آن را آشکار و تنظیم می کند.

# الزامات حقوق مالیاتی

مالیات ، جهان اعتماد است.

نظام مالیاتی مهمترین نقطه اتصال و تعامل جامعه و نظام حکمرانی است. نظام مالیاتی سه کارکرد ویژه درآمدی، اجتماعی و مدیریت اقتصادی در عرصه حکمرانی دارد.

به هر میزان نظام مالیاتی کارآمد و مبتنی بر عقلانیت اجتماعی باشد؛ نظام حکمرانی اجتماعی پایدار خواهد بود. **اهمیت موضوع اعتماد** عمومی در نظام حکمرانی تاحدی است که امکان موفقیت و یا شکست هر خط مشی به میزان وضعیت اعتماد عمومی و پذیرش آن از سوی جامعه وابسته است و غفلت از عنصر اعتماد عمومی در نظام حکمرانی مالیاتی، شکنندگی، ناپایداری و موقتی بودن طرح ها و برنامه ها را در پی خواهد داشت. مضافاً اینکه مهمترین عوارض ناشی از کاهش اعتماد عمومی به نظام مالیاتی «ایجاد اصطکاک در زنجیره عملکردی بخش های مختلف نظام اجتماعی- اقتصادی، گسترش قانونگریزی و اختلال در نظم عمومی جامعه» است.

# فهرست

۱. حقوق در نظام مالیاتی
۲. نظام حکمرانی مالیاتی
۳. اصول بنیادی تفسیر قوانین مالیاتی
۴. اصول کاربردی تفسیر قوانین مالیاتی
۵. ضوابط تفسیر قوانین مالیاتی
۶. هرم سواد مالیاتی
۷. قاعده و اصول در تعیین درآمد های مالیاتی
۸. گونه ها و مصادیق اختلاف مالیاتی
۹. قاعده موجه و مدلل بودن آرا مالیاتی
۱۰. انواع آرای هیات های حل اختلاف مالیاتی
۱۱. انواع آرای شورای عالی مالیاتی
۱۲. ضوابط حقوقی حاکم بر تشخیص مالیات



# سلسله مراتب قواعد حقوقی

۱- فرامین رهبری

۲

- قانون اساسی

- نظرات تفسیری شورای نگهبان

۳- سیاست های کلی نظام

۴

- مصوبات مجمع تشخیص مصلحت نظام

- مصوبات شورای عالی انقلاب فرهنگی

- مصوبات شورای عالی فضای مجازی

- مصوبات شورای عالی امنیت ملی

- مصوبات مجلس خبرگان رهبری

۵

- قوانین عادی

- نتایج همه پرسی تقنینی

- موافقتنامه های بین المللی که ایران به آنها پیوسته است

۶

- مصوبات هیات وزیران

- مصوبات کمیسیونهای متشکل از چند وزیر

- مصوبات شوراهای دولتی

۷- مصوبات هر يك از وزیران

۸- ضوابط مصوب سایر دستگاههای اجرایی

# اصول بنیادی

درواقع اصول حقوقی مجموعه احکامی هستند که قواعد دیگری از آن سرچشمه میگیرد و بیانگر ارزش های حقوقی حاکم بر جامعه به شمار میرود. باید به این نکته توجه داشت که اصول حقوقی جنبه تاریخی دارند و در طول زمان به نوعی مورد قبول وجدان عمومی قرار گرفته و جنبه جهانی به خود گرفته که نیاز به اثبات آن به تدریج از بین رفته است و در مورد موضوعهای مختلف، به صورت یک معیار تشخیص عمل میکند اصول حقوقی میتواند در تفسیر حقوقی قانون و همچنین برطرف کردن خلاءها و آسیب های قانون نقش اساسی ایفا کند.

باید توجه داشت، اصول در زمان شک، نسبت به حکم واقعی مورد استناد قرار میگیرند. اما هر شکی مجوز رجوع به اصول نیست، بلکه هنگامی میتوان به اصول مراجعه کرد که به قدر کفایت به جستجوی ادله (ادله بیانگر حکم واقعی) پرداخته شود و حکم واقعی در ابهام باقی بماند.

گفتنی است، عبارت «الاصل دلیل حیث لادلیل»، بیانگر این موضوع است که اصول در عرض ادله نیستند، بلکه در طول آنها قرار دارند.

# اصول بنیادی

۵

۴

۳

۲

۱

**محرمانه**

اصل محرمانه بودن  
اطلاعات مالیاتی

**اجرایی فوری**

اصل اجرای فوری قوانین  
مالیاتی

**عطف به ماسبق**

اصل عطف به ماسبق نشدن  
قوانین مالیاتی

**اصل سهولت**

اصل سهولت مالیات

**قانونی بودن**

اصل قانونی بودن مالیاتها

# اصول بنیادی

۱۰

۹

۸

۷

۶

اصل وضوح

اصل وضوح و شفافیت در  
قوانین مالیاتی

اصل انطباق

اصل انطباق با قوانین  
فراملی در تفسیر قوانین  
مالیاتی

روح قانون

اصل توجه به روح قانون در  
تفسیر مالیاتی

اصل اطمینان

اصل اطمینان

اصل تساوی

اصل تساوی افراد در مقابل  
مالیات

## ۱- قانونی بودن

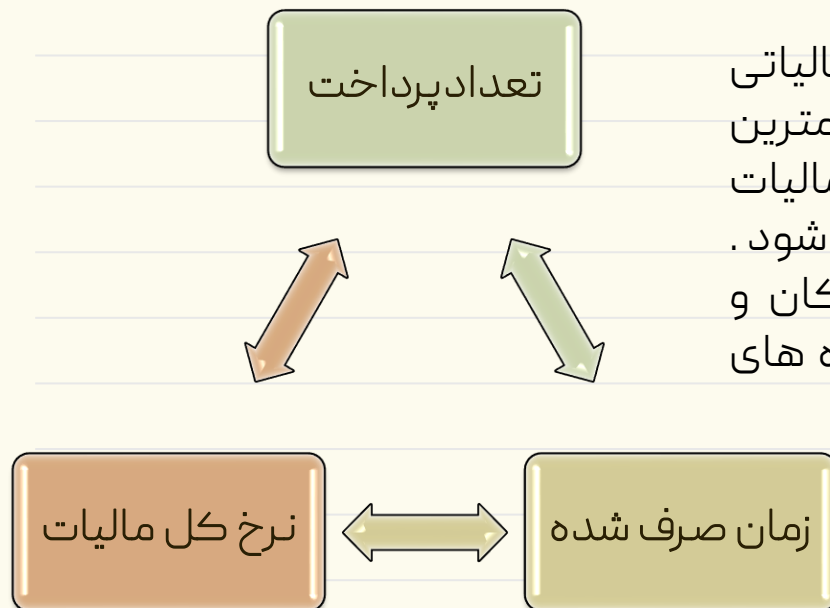
براساس اصل پنجاه و یکم قانون اساسی «هیچ نوع مالیات وضع نمیشود مگر به موجب قانون». موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص میشود». این اصل منشأ اصل قانونی بودن مالیاتها در نظام حقوق مالیاتی ایران است. بر این اساس وضع، اخذ و وصول مالیات باید صرفاً به موجب قانون باشد از این رو نه نهاد دولت و سایر نهادها نمی توانند بدون اذن قانونی اقدامی در این خصوص انجام دهند، مجلس شورای اسلامی نیز نمی تواند این اختیار را به نهاد دیگری واگذار کند. تعیین هر گونه عوارض و وجوه پرداختی به دولت حسب قانون است.

مثال: بند ۳ ماده ۲۵۵ ق.م.م- اظهار نظر در مورد موضوعات و مسایل مالیاتی که وزیر امور اقتصادی و دارایی یا رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور حسب اقتضا برای مشورت و اظهار نظر به شورای عالی مالیاتی ارجاع می نماید. در موارد موضوع این بند نظر اکثریت اعضای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی موضوع ماده (۲۵۸) این قانون پس از تنفیذ وزیر امور اقتصادی و دارایی یا رئیس کل سازمان امور مالیاتی کشور، حسب مورد، برای کلیه مأموران و مراجع مالیاتی لازم‌الاتباع است

مثال: ماده ۹۷ و ۱۰۶ ق.م.م- اینتا کد و ارزش منصفانه

## ۲- اصل سهولت

بانک جهانی در میان ه املاک ارائه شده برای بررسی وضعیت محیط کسب و کار، به ملاک سهولت پرداخت مالیات اشاره دارد. این مالک دارای سه معیار تعداد پرداخت در سال، زمان مصرف شده برای پرداخت مالیات در یک سال و نرخ کل مالیات از درصد سودمی باشد.



براساس این اصل، مالیات باید در مساعدترین شرایط از مؤدی مالیاتی دریافت شود؛ به نحوی که برای مؤدی مالیاتی و اداره مالیاتی، کمترین مشکل را ایجاد نکند مطابق این اصل فرایند دریافت و پرداخت مالیات ساده و روان میشود و هرگونه تکلف و پیچیدگی باید حذف شود. مالیات باید به گونهای وصول شود که در بهترین زمان و مکان و مناسب ترین شیوه ممکن، وصول شود و برای مؤدیان و دستگاه های مالیاتی کمترین ناراحتی و زحمت ایجاد کند.

مثال : سامانه مودیان- صورتحساب الکترونیکی

### ۳- عطف به ماسبق

قلمرو یک قانون از نظر زمان، محدود به تاریخ لازم الجرا شدن آن است و نسبت به ما قبل آن، اثری ندارد مگر اینکه در خود قانون بدان تصریح شود. این اصل بر مبنای اصل قابل پیشبینی بودن، مطرح شده است که براساس آن، حقوق و تکالیف اشخاص باید قابل پیشبینی باشد. براساس این اصل اثر قوانین مالیاتی به بعد از تصویب و لازم الجرا شدن آن باز می‌گردد و نسبت به وقایعی که قبل از تصویب قانون رخ داده است قابل اجرا نیست؛ چرا که تغییر قوانین مالیاتی نسبت به امور که قبلاً رخ داده است و منجر به زیان شخص مؤدی می‌شود به دور از عدالت و انصاف است. مؤدیان مالیاتی تصمیمات اقتصادی خود را براساس شرایط و قوانین و مقررات مجری اتخاذ میکنند و تحمیل شرایطی که موجود نبوده، مغایر امنیت اقتصادی است. در نظام حقوقی ایران، عطف به ماسبق نشدن در اصل (۱۶۹) قانون اساسی و ماده (۴) قانون مدنی مورد تأکید قرار گرفته است.

مثال: قانون بودجه ۱۴۰۲ تبصره ۷ ماده ۱۰۵ ق.م.م. – قانون تسهیل سامانه مودیان مصوب آذر ۱۴۰۲ – مالیات خودرو و خانه لوکس

#### ۴- اجرایی فوری

این اصل قرابت زیادی با اصل عطف ماسبق نشدن قوانین مالیاتی دارد و درخصوص مبدأ اجرای قوانین مالیاتی است. براساس این اصل در اجرای قوانین مالیاتی، قانون نسبت به وضعیتهای موجود به صورت فوری اجرا می شود نسبت به وضعیتهایی که بعد از لازم الاجرا شدن قانون ایجاد میشود، مجری نیست و شامل همه وقایع و صرفاً در جریان اعمال می شود.

مثال : قانون دائمی مالیات بر ارزش افزوده - نرخ - مهلت



## ۵- محرمانه

مالیات بر اساس اطلاعات مالی و مالیاتی و بررسی کلیه اسناد و مدارک ابرازی مودیان شناسایی و محاسبه می شود، لذا این داده های مودیان، دارایی های اطلاعاتی آنهاست که برای آنان بسیار حیاتی است و ادارات مالیاتی می بایست در حفظ و نگهداری آن قانونی عمل نمایند.

اداره امور مالیاتی و سایر مراجع مالیاتی باید اطلاعاتی را که ضمن رسیدگی به امور مالیاتی مودی به دست می آورند جز در موارد مربوط به حوزه قضاء فقط با تصویب کارگروه تعامل پذیری دولت الکترونیک به سایر دستگاه ها ارائه دهند و در غیر این صورت طبق قانون مجازات اسلامی با آنها رفتار خواهد شد - ماده ۲۳۲ ق.م.م.

دستورالعمل نحوه دسترسی به اطلاعات سامانه مودیان توسط کارگروه تعامل پذیری دولت الکترونیک تعیین می شود. ماده ۱۵- قانون پایانه فروشگاهی و سامانه مودیان

مثال : ارسال صورتحساب الکترونیکی و امضای دیجیتال عمومی؛ سامانه مودیان و شرکت معتمد مالیاتی

## ۶- اصل تساوی

براساس این اصل همه افراد جامعه در مقابل مالیات برابر هستند و دروضع و اجرای قوانین مالیاتی هیچ گونه تفاوت و تبعیضی وجود نداشته باشد. اصل حاضر یکی از اقسام اصل برابری افراد در مقابل قانون محسوب میشود که ریشه در آزادی های عمومی و حقوق بشر دارد. در اصول نوزدهم و بیستم و بند "۹" اصل سوم قانون اساسی به اصل تساوی اشاره شده است که می تواند منشأ اعمال این اصل در حقوق مالیات یباشد.

مثال : مالیات سکه- مالیات خودرو لوکس

## ۷- اصل اطمینان

بر این اساس، مالیات باید دقیق و مشخص و قابل پیشبینی باشد، به نحوی که مؤدی از درستی ودقت نظام مالیاتی آسوده خاطر باشد. دقت و اطمینان زمانی حاصل میشود که مسائل مربوط به مالیات از قبیل مأخذ مالیات، نحوه تشخیص مالیات، نرخ، میزان و زمان پرداخت و شیوه پرداخت مالیات به طور دقیق روشن و معین باشند و نه تنها به میل مجری بستگی نداشته باشد، بلکه متضمن اصل سهولت نیز باشد. بر این اساس، قوانین مالیاتی باید ساده، شفاف و دقیق باشند و دستگاه مالیاتی اطلاعات کامل و الزم را در اختیار مؤدیان بگذارد.

یکی از دلایل تأکید قانون اساسی به تعیین مالیات، موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی از طریق قانون، به تضمین اصل اطمینان برمیگردد. به عبارت دیگر، قانون گذار اساسی، به طور ضمنی برای تأمین و تحقق اصل اطمینان، راه پی جز پذیرش وضع مالیات به موجب قانون را نداشت.

مثال : محاسبه مالیات خانه و خودرو لوکس – برگ قطعی ارزش افزوده صادره سنوات قبل

## ۸- اصل توجه به روح قانون در تفسیر مالیاتی



مثال : قانون تسهیل سامانه مودیان مصوب آذر ۱۴۰۲

## ۹- اصل انطباق با قوانین فراملی در تفسیر قوانین مالیاتی

### موافقت نامه ها

۱

موافقت نامه های بین المللی  
مربوط به مالیات رعایت شود.

### قوانین

۲

قوانین فراملی مربوط به مالیات مورد توجه قرار گیرد.

### انطباق

۳

تفسیر قوانین مالیاتی با قوانین فراملی همخوانی داشته باشد.

مثال : قانون بودجه ....

## ۱۰- اصل وضوح و شفافیت در قوانین مالیاتی

### وضوح

قوانین مالیاتی باید به طور روشن و دقیق نگارش شوند تا مالیات دهندگان به راحتی آن‌ها را درک کنند.

### شفافیت

کلیه قوانین مالیاتی باید به طور کامل و بدون هیچ پنهان کاری در دسترس عموم قرار گیرند.

### اطلاع رسانی

مالیات دهندگان باید از طریق رسانه‌های مختلف و به زبان ساده از قوانین مالیاتی آگاه شوند.

براساس بند (الف) ماده ۳ قانون ارتقاء سلامت نظام اداری و مقابله با فساد مصوب سال ۱۳۹۰، دستگاه‌های مشمول بندهای (الف)، (ب) و (ج) ماده ۲ این قانون و از جمله کلیه دستگاه‌های اجرایی و مدیران و مسئولان آنها مکلفند: «کلیه قوانین و مقررات اعم از تصویب‌نامه‌ها، دستورالعمل‌ها، بخشنامه‌ها، رویه‌ها، تصمیمات مرتبط با حقوق شهروندی نظیر فرآیندهای کاری و زمان‌بندی انجام کارها، استانداردها، معیار و شاخص‌های مورد عمل، مأموریتها، شرح وظایف دستگاهها و واحدهای مربوط، همچنین مراحل مختلف اخذ مجوزها، موافقت‌های اصولی، مفاصاحسابها، تسهیلات اعطایی، نقشه‌های تفصیلی شهرها و جداول میزان تراکم و سطح اشغال در پروانه‌های ساختمانی و محاسبات مربوط به مالیاتها، عوارض و حقوق دولت، مراحل مربوط به واردات و صادرات کالا را در دیدارگاه‌های الکترونیک به اطلاع عموم برسانند...»

مثال : دسترسی به اینتا کد

# اصول کاربردی

در این بخش به بررسی اصول کاربردی تفسیر قوانین مالیاتی خواهیم پرداخت. این اصول برای درک دقیق قوانین مالیاتی و اعمال صحیح آنها در عمل ضروری هستند. با فهم دقیق این اصول، می‌توانیم از بروز اختلافات و سوء تفاهمات با سازمان امور مالیاتی پیشگیری نماییم.

## ۱- جلوگیری از اختلافات

تفسیر درست از بروز اختلافات با سازمان مالیاتی جلوگیری می‌کند.

## ۲- اطمینان از رعایت قانون

تفسیر صحیح قوانین مالیاتی به اطمینان از رعایت صحیح آنها کمک می‌کند.

## ۳- شفافیت در تصمیم‌گیری

تفسیر صحیح قوانین مالیاتی، شفافیت و عدالت را در تصمیم‌گیری‌ها ارتقا می‌دهد.

# اصول کاربردی

۵	۴	۳	۲	۱
سالیانه بودن	تفسیر به نفع مودی	تفسیر مضیق	مقررات گذاری ضعیف	رعایت صلاحیت
اصل سالیانه بودن مالیات	اصل تفسیر به نفع مودی در وضع مالیات (اصل تفسیر مضیق و محدود قوانین مالیاتی)	اصل تفسیر مضیق معافیت های مالیاتی	اصل عدم تحمیل بار مقررات گذاری ضعیف به مودی مالیاتی	اصل رعایت صلاحیت در تکالیف مالیاتی



# اصول کاربردی

۱۰

۹

۸

۷

۶

**مفاسد اقتصادی**

**عرف و رویه**

**پیامدهای تصمیمات**

**اصل نسبی**

**اصل عدم مرور**

اصل جلوگیری از مفاسد اقتصادی

اصل تبعیت از عرف و رویه جاری

اصل توجه به آثار و پیامدهای تصمیمات

اصل نسبی بودن قوانین مالیاتی

اصل عدم مرور زمان مالیاتی

## ۱- رعایت صلاحیت

یکی از اصولی که در تفسیر ناشی از اصل حاکمیت قانون باید لحاظ شود، اصل رعایت صلاحیت است. مطابق این اصل، حدود صلاحیت و وظایف باید براساس قانون باشد و نهادهای واضع قوانین و مقررات مالیاتی در رفتار مالیاتی خارج از محدوده قانونی اقدام نکنند.

آنچه در این اصل اهمیت دارد، عدم صالحیت نهادهای دولتی در حوزه مالیاتی است، مگر اینکه قانون به صورت صریح و واضح امر خاصی را در صالحیت نهاد دولتی قرار داده باشد. درخصوص مقرراتی که سازمان امور مالیاتی وضع میکند، آنچه باید مبنای عمل سازمان امور مالیاتی قرار گیرد، رعایت حدود قانونی و عدم ورود به صالحیت سایر نهادهاست. برای مثال در رأی شماره 1005 مورخ 8/6/1401 هیئت عمومی دیوان عدالت اداری، با موضوع «ابطال بند 10 ضوابط اجرایی موضوع بند «ب» تبصره 6» قانون بودجه سال 1400 موضوع بخشنامه شماره 23/4/1400-63218 وزیر اقتصادی و دارایی» که براساس آن جرائم مربوط به بخشی از پروندههای مالیات بر ارزش افزوده توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی غیرقابل بخشودگی اعلام شده، به علت مغایرت با بند «ب» تبصره 6» قانون بودجه سال 1400 و ماده 91 قانون مالیاتهای مستقیم و خروج از حدود اختیار مقام تصویب کننده اعلام شده است.

مثال: ماده 97 و 106 ق.م.م - اینتا کد و ارزش منصفانه

## ۲- مقررات گذاری ضعیف

در تحلیل و تفسیر قوانین مالیاتی، نباید صرفاً به جنبه هایی از قبیل تأمین بودجه عمومی یا سوءاستفاده مؤدی توجه کرد در تفسیر قوانین مالیاتی، ضمن دقت به سازگاری با امنیت حقوقی مؤدیان، باید طوری رفتار کرد که خطر (ریسک) ضعف قانون در پیشبینی وضعیت های مالیاتی و بیان حکم روشن در مورد آن، به مؤدی منتقل نشود؛ چراکه مؤدی در نوشتن قانون نقشی نداشته و این حق را داراست که رفتار و امور خود را براساس دلالت های روشن قانونی تنظیم کند. به عبارت دیگر نمیتوان بار ضعف قانونگذاری را به مؤدی مالیاتی تحمیل کرد. ازاین رو اصل تفسیر به نفع مؤدی مالیاتی، اقتضا می کند که قانونگذار در مقام وضع قانون، قیود البته باید توجه داشت در همه مواردی که موجبات تفاسیر متعدد از قانون ایجاد میشود، نمیتوان اصل عدم تحمیل بار مقررات گذاری ضعیف به مؤدی مالیاتی را جاری کرد؛ چراکه در برخی از موارد، اصول قانونگذاری صحیح رعایت شده است ولی در عمل مجری قانون یا مؤدی مالیاتی با اهداف مختلف، سعی در ارائه تفاسیری متفاوت دارند.

به عنوان مثال ممکن است، مؤدی مالیاتی با انگیزه اجتناب مالیاتی و یا دولت با انگیزه وصول مالیات بیشتر، تفسیری ارائه کند که خلاف اصول تفسیر صحیح است و قانونگذار در این زمینه اصول قانونگذاری صحیح را رعایت کرده است. برای مثال ابهام در درآمدهای کتمان شده یا هزینه های غیرواقعی غیرقابل قبول در ماده (۱۹۲) قانون مالیاتهای مستقیم و به تبع آن ابهام در نوع اینگونه درآمدها و هزینه ها موضوع بخشنامه شماره ۱۷۹۴۰ مورخ ۱۳۸۴/۱۰/۱۲ اشاره کرد، یکی از موارد قصور قانونگذار است. اما درخصوص معافیت مالیاتی «شکر» موضوع، بند «۴» ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده (مصوب ۱۳۸۷)، نمیتوان آن معافیت را به «شکر آماده مصرف» محدود کرد و اطلاق و منظور قانون بهصورت شفاف بر انواع شکر، ازجمله «شکر خام» دلالت دارد. این مهم در رأی شماره ۴۸ مورخ ۱۳۹۶/۱/۲۹ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری مورد تأکید قرار گرفته است.

### ۳- تفسیر مضیق معافیت مالیاتی

با توجه به مواد «۱» و «۲» قانون مالیاتهای مستقیم، اصل بر شمول مالیات نسبت به همه داراییها و درآمدهای موضوع این مواد است و همچنین مستفاد از ماده ۱۰۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده نیز عرضه کالاها و ارائه خدمات در ایران و واردات و صادرات آنها مشمول این مالیات خواهد بود. بر این اساس معافیتهای مالیاتی درحقیقت مواردی هستند که مقنن به شکل استثنایی از شمول قاعده عام الشمول فوق خارج شده اند و لذا باید به هنگام تفسیر این احکام به اصل تفسیر مضیق **(پایبندی به محدوده ای که قانون گذار تعیین کرده است)** از معافیتهای مالیاتی پایبند بود. به موجب این اصل باید موارد معاف از مالیات را به مصادیق اجلی و آشکار، محدود کرد و در صورت تردید در شمول یا عدم شمول معافیت، اصل را بر عدم شمول معافیت دانست. در مواردی که شمول معافیت مالیاتی بر یک موضوع، محل شک و تردید باشد، اصل بر عدم معافیت مالیاتی است. به عبارت دیگر، عموماً مربوط به لزوم پرداخت مالیات در مواقع شک حاکم بوده و اگر تردیدی در باب معافیت مالیاتی حاصل شود امکان اعمال معافیت وجود نداشته و در اعمال معافیت باید به قدر مُتَیَقَّن (امری یقینی و بدون شک) اکتفا کرد. از طرف دیگر بر مبنای متفاوت، اصل پنجاه و یکم قانون اساسی بر اصل قانونی بودن، مالیات و معافیتهای مالیاتی اشاره دارد. از این رو مالیات و همچنین معافیتهای مالیاتی جنبه استثنایی دارد؛ لذا در این خصوص باید به قدر متیقن و نص اکتفا کرد.

مثال: ارزش افزوده خدمات بیمه تکمیلی - معافیت ۱۵ درصدی ماده ۱۳۸ و افزایش معافیت مناطق کمتر توسعه به ۲۰ سال

#### ۴- تفسیر به نفع مؤدی

در نظام مالیاتی ایران، با عنایت به نحوه نگارش اصل پنجاه و یکم قانون اساسی که صورت سلبی است، اصل بر عدم پرداخت مالیات است مگر به موجب قانون. از آنجاکه مالیات در نظام حقوقی ایران، به صورت استثنایی مطرح شده است در مقام تفسیر قوانین مالیاتی (وضع مالیات، معافیت مالیاتی، هزینه های قابل قبول و ...)، صرفاً باید به ظاهر و متن عبارات قانونی دقت داشت و نمی توان با استناد به روح قوانین مالیاتی دامنه شمول قانون را توسعه داد به جز مواردی که قانونگذار امتیازی به مؤدیان مالیاتی اعطا کرده است، اقتضای تفسیر مضیق قوانین مالیاتی، تفسیر به نفع مؤدی مالیاتی است. **از طرف دیگر، در صورت نبود حکم صریح و روشن قانونی، تعهد و تکلیف مالیاتی خالف اصل برائت است** و براساس این اصل در موارد ابهام در تعهد مؤدی مالیاتی، قانون مالیاتی باید به صورت مضیق و در راستای اصل برائت تفسیر شود که این میتواند مبنای تفسیر به نفع مؤدی باشد. از مبانی اصل تفسیر به نفع مؤدی، میتوان به «اصل تفسیر متن به ضرر نویسندگان»، «اصل تفسیر به نفع طرف ضعیف تر» و عدم تحمیل ریسک مقررات گذاری ضعیف (قصور مقررات گذار) به مؤدی مالیاتی اشاره کرد.

## ۵- سالیانه بودن

برای تشخیص درآمد مشمول مالیات یک بازه زمانی در نظر گرفته میشود تا از آن طریق بتواند بهصورت دقیق مالیات مؤدی را مشخص کند. در اغلب کشورها، دوره اخذ مالیات بهصورت یکساله در نظر گرفته میشود. درخصوص مالیاتهای غیرمستقیم از قبیل مالیات بر ارزش افزوده، مالیات یکساله وجود ندارد چراکه در مالیاتهای غیرمستقیم وضع مالیات در همان زمان مشخص میشود اما در مالیاتهای مستقیم درآمد مؤدی در یک سال باید سنجیده شود [۲۴]. (در ماده (۱۵۵) قانون مالیاتهای مستقیم ذکر شده است که سال مالیاتی، یک سال شمسی است که از اول فروردین آغاز و تا آخر اسفند ختم میشود.

مثال :

## ۶- اصل عدم مرور

مرور زمان مالیاتی مقرراتی است که به موجب آن عمل حقوقی معینی طی یک دوره زمانی مشخص قابل اعمال است برای مثال طبق ماده (۲۳۸) قانون مالیاتهای مستقیم مهلت رسیدگی مجدد از برگ تشخیص صادر شده، سی روز از تاریخ ابلاغ است و پس از آن اعتراض مورد رسیدگی قرار نمیگیرد. هرچند در نظام حقوقی ایران در مرحله وصول مالیات مرور زمان مالیاتی وجود ندارد ولی در مرحله تشخیص ماده (۱۵۷) قانون مالیاتهای مستقیم بدان اشاره دارد.

### مثال:

مالیات متمم ماده ۲۲۷ ق.م.م.

ماده ۳۰ آیین نامه ماده ۲۱۹ ق.م.م.

بخشنامه ۲۳۰/۹۷/۱۱۵ مورخ ۱۳۹۷/۰۸/۱۴ - تاریخ اثر آراء هیات عمومی دیوان عدالت اداری بر پرونده های مطرح در مراحل

### حسابرسی، تشخیص و دادرسی مالیاتی

چنانچه حسابرسی یا رسیدگی به اعتراض مالیاتی، قطعی و در زمان حاکمیت مصوبه سابق تمام مراحل قانونی را طی کرده باشد، مشمول رأی هیات عمومی دیوان نیست و باید برابر مصوبه سابق عمل گردد. لیکن چنانچه مراحل حسابرسی و رسیدگی به اعتراض مالیاتی پایان نیافته باشد و پرونده در جریان باشد استناد به مصوبه سابق که به موجب رأی هیات عمومی دیوان باطل گردیده است، فاقد وجاهت قانونی است

## ۶- اصل عدم مرور

دادنامه ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۶۶۸ و ۱۴۰۰۹۹۷۰۹۰۵۸۱۲۶۶۹ مورخ ۱۴۰۰/۱۰/۷

قائم مقام دبیر شورای نگهبان به موجب نامه شماره ۱۵۲/۲۸۵۱۵ - ۱۴۰۰/۹/۷ و در رابطه با جنبه شرعی بخشنامه شماره ۲۳۰/۹۷/۱۱۵ - ۱۳۹۷/۸/۱۴ سازمان امور مالیاتی کشور درخصوص اثر آرای هیأت عمومی در پرونده‌های مطرح در مراحل حسابرسی، تشخیص و دادرسی مالیاتی اعلام کرده است که: «اطلاق صدر بخشنامه مورد شکایت مبنی بر عدم شمول اثر ابطال مصوبات ذیربط توسط دیوان عدالت اداری بر پرونده‌های مالیاتی که حسابرسی یا رسیدگی به اعتراض مالیاتی آنها قطعی شده است، در فرضی که مصوبات ذیربط به دلیل مغایرت با موازین شرع مقدس اسلام ابطال شده‌اند، خلاف شرع شناخته شد. همچنین اطلاق ذیل بخشنامه مبنی بر عدم قابلیت استناد به مصوبات ابطال شده توسط دیوان عدالت اداری در مورد پرونده‌های مالیاتی جاری، در فروضی که امکان پرداخت مالیات محاسبه شده جدید با کنار گذاشتن احکام مذکور در بخشنامه‌های ابطال شده قبلی توسط مؤدی وجود ندارد، از قبیل مالیات بر ارزش افزوده‌ای که مؤدی در زمان سابق (پیش از ابطال بخشنامه‌های ذیربط) باید از خریداران کالا و خدمات طرف حساب خود اخذ می‌کرده است و در زمان رسیدگی به پرونده مالیاتی، امکان اخذ آن را ندارد و نیز مواردی که مؤدی با اجرای بخشنامه‌های سابق (که در حین رسیدگی ابطال شده‌اند) مبنی بر بخشودگی یا تخفیف مالیاتی و نظایر آن؛ منابع ذیربط را هزینه کرده و موضوع مالیات ذیربط موجود نمی‌باشد، خلاف شرع شناخته شد. تشخیص قانونی بودن بخشنامه برعهده دیوان عدالت اداری است.» با توجه به مفاد نظریه مزبور و با عنایت به احکام مقرر در تبصره ۲ ماده ۸۴ و ماده ۸۷ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مبنی بر لزوم تبعیت هیأت عمومی دیوان عدالت اداری از نظر فقهای شورای نگهبان، اطلاق بخشنامه شماره ۲۳۰/۹۷/۱۱۵ - ۱۳۹۷/۸/۱۴ سازمان امور مالیاتی کشور درخصوص اثر آرای هیأت عمومی در پرونده‌های مطرح در مراحل حسابرسی، تشخیص و دادرسی مالیاتی در فرضی که مقررهای از جهت خلاف شرع بودن ابطال شده یا بشود و اثر ابطال آن به پرونده‌های قطعی و مختومه تسری نیابد و همچنین در فروضی که امکان پرداخت مالیات محاسبه شده جدید با کنار گذاشتن احکام مذکور در بخشنامه‌های ابطال شده قبلی توسط مؤدی وجود ندارد، خلاف شرع شناخته شد و مستند به بند ۱ ماده ۱۲ و مواد ۱۳ و ۸۸ قانون تشکیلات و آیین دادرسی دیوان عدالت اداری مصوب سال ۱۳۹۲ از تاریخ تصویب ابطال می‌شود. رئیس هیأت عمومی دیوان عدالت اداری - حکمتعلی



## ۷- اصل نسبی بودن قوانین مالیاتی

### مثال

درآمدهای مختلف، نرخهای مالیاتی متفاوتی را به خود اختصاص می‌دهند.

### مفهوم

قوانین مالیاتی باید با توجه به توانایی مالی اشخاص و نهادها وضع شوند.

## ۸- اصل توجه به آثار و پیامدهای تصمیمات

تأثیر

۱

در تفسیر قوانین مالیاتی، آثار

و پیامدهای تصمیمات باید مورد توجه قرار گیرد.

عدالت

۲

این اصل به حفظ عدالت و جلوگیری از تصمیمات نامناسب کمک می‌کند.

مثال : ماده ۱۶۳ ق.م.م.

## ۹- اصل تبعیت از عرف و رویه جاری

## تفسیر

1

در تفسیر قوانین مالیاتی، عرف و رویه جاری نیز می‌تواند ملاک قرار گیرد.

## قانون

2

در صورت عدم وجود نص صریح در قانون، عرف و رویه جاری می‌تواند ملاک عمل باشد.

مثال: مالیات سرقتی

**۱۰- اصل جلوگیری از مفاسد اقتصادی**

- ۱ قوانین مالیاتی باید به گونه‌ای وضع شوند که از بروز فساد اقتصادی جلوگیری کنند.
- ۲ شفافیت در قوانین مالیاتی می‌تواند به کاهش فساد و افزایش اعتماد عمومی کمک کند.
- ۳ تفسیر صحیح قوانین مالیاتی می‌تواند از سوءاستفاده‌های احتمالی در سیستم مالیاتی جلوگیری کند.

## مستدل و مستند

۱. اصل ۱۵۶ قانون اساسی اعلام میدارد: «احکام دادگاهها باید مستدل و مستند به مواد قانونی و اصولی باشد که براساس آن حکم صادر شده است»

۲. ماده ۲۴۸ ق.م.م: رای هیات حل اختلاف مالیاتی بایستی متضمن اظهارنظر موجه و مدلل نسبت به اعتراض مودی بوده و در صورت اتخاذ تصمیم به تعدیل درآمد مشمول مالیات، جهات و دلایل آن توسط هیات در متن رای قید شود.

۳. ماده ۲۳۷ ق.م.م: برگ تشخیص مالیات باید براساس ماخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیت‌های مربوط و درآمدهای حاصل از آن به طور صریح در آن قید و برای مودی روشن باشد.

## رای موجه

برخی در معنای موجه بودن رأی آورده اند: «معنای خاص موجه بودن رأی، مبتنی بودن آن بر جهات عقلایی، منطقی، قانع کننده و همه جانبه نگریستن به مسائل مورد اختلاف است، به نحوی که خواننده احساس کند، همه امور مورد اختلاف قطعی یا احتمالی مورد توجه دادگاه بوده و پاسخ روشنی به انتظار اصحاب دعوی داده است.

به نظر می رسد منظور از موجه بودن رأی «وجاهت حقوقی» رأی یا همان مستند بودن آن است. (که رأی باید مستند به «قوانین موضوعه»، «منابع معتبر اسلامی»، «فتاوی معتبر» و «اصول حقوقی» باشد.

## رای مدلل

در خصوص مدلل بودن رأی دو تفسیر میتوان ارائه داد. از بیان برخی برمیآید که مدلل بودن رأی به مفهوم ذکر ادله اثبات دعوی در رأی است؛ در مقابل به نظر میرسد برخی مدلل بودن رأی را به مفهوم «استدلال» گرفته اند. برخی دیگر نیز در خصوص تصمیم مدلل گفته اند: «هدف از استدلال آن است که آنچه را که طرفین میخواهند اتخاذ تصمیم مستدل است»

## مدلل و موجه؟

واژه های «**مدلل**» و «**موجه**» مترادف نیستند، مقنن نیز به تفاوت معنایی آنها آگاه بوده است و به همین جهت آنها را جداگانه ذکر کرده زیرا روشن است که قانونگذار از تکرار و استعمال کلمات مترادف خودداری نموده و اصل عقلانیت بر رفتار او و مفید بودن تک تک الفاظ قانون حاکم است.

**منظور از «موجه بودن» یا «مستدل بودن»** رای این است که قاضی (به معنای عام) تلاشی منطقی برای رسیدن به نتیجه الزم بنماید و نظر خود را در رای، همراه با استدلال حقوقی، منطقی یا عقلی ذکر نماید، به نحویکه انسان بیطرف، بامطالعه رای به روشنی دریابد که قاضی برای رسیدن به آن نتیجه، چه اقداماتی انجام داده و به چه جنبه هایی از دعوا توجه کرده و آیا تلاش او قانع کننده است یا خیر؟

اما منظور از «**مدلل بودن**»، به کارگیری ادله ابرازی طرفین و نتیجه تحقیقات قانونی انجام شده توسط قاضی در راستای اثبات نتیجه رای است.



# رای دادگاه یا هیات

رای دادگاه از سه قسمت مختلف تشکیل میشود که عبارتند از

۱- مقدمه که در آن، مشخصات اصحاب دعوی، خواسته، خالص های از ادعای خواهان و دفاعیات خوانده و استدالات آنها ذکر میشود.

۲- اسباب موجهه، جهات و دایلی است که موجب اقناع دادرس در حاکمیت یکی از دو طرف و انگیزه او در صدور حکم میشود که هم شامل ادله و هم شامل نص قانون یا روح آن و یا اصول است، به عبارت دیگر اموری که مبنا و اساس حکم را تشکیل میدهد و آن را موجه میسازد.

این قسمت از رای حالت اخبار دارد یعنی خبر از ادله و نحوه استفاده از ادله میدهد برخلاف نتیجه رای که یک امر انشایی است. این بخش دو قسمت دارد، اسباب موجهه موضوعی و اسباب موجهه حکمی، وقتی دادگاه در رای خود به ذکر استدلال پرداخته و ادعای یکی از طرفین را با ذکر دلیل بر ادعای طرف مقابل ترجیح میدهد، در حقیقت در مقام توجیه رای (مستدل کردن) و مدلل کردن آن است (اسباب موجهه موضوعی)، بنابراین، اسباب موجهه موضوعی خود دارای دو بخش است، در یک بخش دادگاه تالش می کند با ذکر استدلال منطقی یا حقوقی مبانی نتیجهای را که به دست آورده توجیه کند و در بخش دیگر با استفاده از ادله اثبات دعوی تصمیم خود را مدلل مینماید. بهاینترتیب، توجیه رای همان مستدل نمودن است. البته توجیه رای الزم نیست مبسوط باشد بلکه به فراخور موضوع دعوا، ممکن است مفصل یا کوتاه باشد، گاهی ذکر یک عبارت کوتاه در رای، برای موجه شدن آن کافی است. اسباب موجهه حکمی نیز یعنی استناد دادگاه به مواد قانونی، اصول و ...

۳- نتیجه، منطوق یا مفاد رای، در این بخش دادگاه تکلیف دعوی را از حیث قبول یا رد آن مشخص می نماید. البته واژه منطوق را بعضی از نویسندگان واژه نادرستی برای نتیجه رای (ذوالمقدمه) میدانند.

## نحوه تعیین مالیات - تکمیلی

تعیین مالیات:

مالیات عملکرد:

ابرازی : مودی مالیاتی - اظهارنامه - سامانه مودیان - معاملات فصلی

کتمان درآمد: احرار با مستندات طرف دوم مودی

کتمان فعالیت: احرار با تراکنش بانکی - بارنامه

بیش ابرازی : برگشت هزینه - بدون مستند متعارف - عدم ارتباط - خارج از سقف

کم اظهاری : فروش و تخفیف بدون مستندات - معافیت بدون مجوز

مالیات ارزش افزوده:

ماخذ مشمول مالیات بر ارزش افزوده

اعتبار مالیات بر ارزش افزوده

سایر:

ماخذ جرایم ماده ۱۶۹

ماخذ درآمد مشمول مالیات حقوق

ماخذ درآمد مشمول مالیات اجاره و سرقتی و نقل و انتقال، ارث ...

## ضوابط حقوقی حاکم بر تشخیص مالیات-تکمیلی

۱. لزوم وجود دلایل متقن و رعایت ضوابط کیفی
۲. لزوم اطلاع رسانی به مؤدی در مورد نحوه تشخیص و محاسبه مالیات
۳. صلاحیت عام مأموران مالیاتی در تشخیص مالیات
۴. مقید به زمان بودن تشخیص و ابلاغ
۵. ضرورت معیار بودن «ویژگی ماهوی» در شناسایی برگ تشخیص مالیاتی
۶. تعیین صحیح قانون حاکم بر تشخیص مالیات
۷. رعایت حریم خصوصی اشخاص و اصل محرمانگی اطلاعات مالیاتی

## نکات خاص - تکمیلی

۱. دستورالعمل اجرایی ماده ۲۳۸
۲. آیین نامه اجرایی ماده ۲۳۸
۳. دستورالعمل ۵۱۴/۱۴۰۲/۲۰۰ - ۲۶-۱۲-۱۴۰۲
۴. دستورالعمل ۵۱۱
۵. رای دیوان عدالت بازپرداخت مالیات اضافی و اثر رای
۶. دستورالعمل دادرسی جدید
۷. انواع آرای هیات جهت طرح در شورای عالی
۸. تبصره یک ماده ۱۴۶ مکرر و بخشنامه
۹. اطلاعات موجود در سامانه ها

# چالش های آتی تفسیر قوانین مالیاتی

۱

دیجیتالی شدن

تفسیر قوانین مالیاتی در دنیای دیجیتال.

۲

اقتصاد جهانی

تفسیر قوانین مالیاتی در اقتصاد جهانی.

۳

هوش مصنوعی

تاثیر هوش مصنوعی بر تفسیر قوانین مالیاتی.

## فهرست منابع

۱. گزارش راهبردی اصول و ضوابط تفسیر قوانین مالیاتی، ۱۴۰۲، دفتر مطالعات حقوقی مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی،
۲. قانون مالیات های مستقیم
۳. قانون مالیات بر ارزش افزوده
۴. قانون پایانه های فروشگاهی و سامانه مودیان
۵. حسام ایپکچی، ۱۴۰۱، مساله مالکیت در پروژه های نرم افزاری، فناوری های مالی
۶. سامان یوسفوند، ۱۴۰۳، مالیات به مثابه پروژه ائتلافی و مشترک دولت و جامعه، نشریه سامان
۷. نجاد الماسی، بهنام حبیبی درگاه، ۱۳۹۰، بررسی اصول حاکم بر قوانین کارآمد از منظر تحلیل اقتصادی حقوق

# Thank you and Welcome

Mahdi Gharib

Mahdi.gharib@yahoo.com  
(098) 912 167 00 74

Instagram : Mahdi.gharib.ir

Telegram: ir\_einvoice