



# گزارش راهبردی اصول و ضوابط تفسیر قوانین مالیاتی



*Archive of SID*

لله الحمد والبرحمه



مرکز پژوهش‌های  
مجلس شورای اسلامی

عنوان گزارش:

گزارش راهبردی

اصول و ضوابط تفسیر قوانین مالیاتی

نام دفتر:

مطالعات حقوقی (گروه حقوق اقتصادی)

تهیه و تدوین کنندگان:

امین‌اله پاک‌نژاد، مهدی بهرامی حسن‌آبادی، امیرحسین بامتی طوسی

ناظر علمی:

محمدبرزگر

ویراستار ادبی:

شیوا امین اسکندری

صفحه‌آرا:

نرجس امیراحمدی

واژه‌های کلیدی:

۱. تفسیر

۲. قوانین مالیاتی

۳. حقوق مالیاتی



## فهرست مطالب

۶	چکیده
۷	خلاصه مدیریتی
۸	مقدمه
۹	اصول حقوقی در تفسیر قوانین مالیاتی
۹	اصول بنیادی تفسیر قوانین مالیاتی
۹	۱. اصل قانونی بودن مالیات‌ها
۱۰	۲. اصل سهولت مالیات
۱۰	۳. اصل عطف به ماسبق نشدن قوانین مالیاتی
۱۰	۴. اصل اجرای فوری قوانین مالیاتی
۱۱	۵. اصل محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی
۱۱	۶. اصل تساوی افراد در مقابل مالیات
۱۱	۷. اصل اطمینان
۱۲	اصول کاربردی تفسیر قوانین مالیاتی
۱۲	۱. اصل رعایت صلاحیت در تکالیف مالیاتی
۱۲	۲. اصل عدم تحمیل بار مقرر ات‌گذاری ضعیف به مودی مالیاتی
۱۳	۳. اصل تفسیر مضیق معافیت‌های مالیاتی
۱۴	۴. اصل تفسیر به نفع مودی در وضع مالیات (اصل تفسیر مضیق و محدود قوانین مالیاتی)
۱۵	۵. اصل سالانه بودن
۱۵	۶. اصل عدم مرور زمان مالیاتی
۱۶	ضوابط تفسیر قوانین مالیاتی
۱۶	۱. لزوم رعایت اسناد بالادستی در تفسیر قوانین و مقررات مالیاتی
۱۹	۲. لزوم رعایت اصول دادرسی منصفانه در تفسیر قوانین مالیاتی
۲۱	۳. تفسیر مالیاتی مبتنی بر متن و روح قوانین
۲۲	۴. عرف به مثابه منبع تکمیلی تفسیر قوانین مالیاتی
۲۴	۵. ضرورت شناخت صحیح مأخذ مالیاتی (موضوع شناسی)
۲۷	نتیجه‌گیری
۲۸	منابع و مأخذ



## گزارش راهبردی اصول و ضوابط تفسیر قوانین مالیاتی

### چکیده



بر اساس بند «۹» سیاست‌های کلی نظام قانونگذاری، قوانین باید واضح، روشن و بدون ابهام باشند تا بدین وسیله نیاز به تفسیر قوانین به حداقل برسد. با این وجود هر چند 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. به‌طور کلی تفسیر قانون، امری دشوار و دارای ظرافت است و باید دارای اصول و ضوابط باشد تا از تفسیرهای شخصی و سلیقه‌ای جلوگیری شود. این امر در خصوص قوانین مالیاتی نیز مطرح است. به‌دلیل اصل قانونی بودن مالیات و همچنین رعایت حقوق مؤدیان مالیاتی، وجود اصول و ضوابطی تفسیری که از تفسیر سلیقه‌ای مجری جلوگیری نماید و در مقام اجرا، هر چه بیشتر به مراد قانونگذار عمل شود، دارای اهمیت است. به‌عبارت دیگر با عنایت به اینکه قوانین مالیاتی، دارای اقتضات اقتصادی و حقوقی، اجتماعی و... مخصوص به خود می‌باشد، ارائه اصول و ضوابطی تفسیری که متناسب با این اقتضات باشد، امری اجتناب‌ناپذیر است. از این‌رو در این گزارش سعی شد، اصول و ضوابط تفسیری قوانین مالیاتی با بررسی نمونه‌هایی عینی ارائه شود.

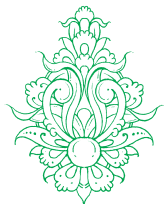


هیچ قانونگذاری نمی‌تواند همه قیود و شرایط و حالت‌های مرتبط با احکام و موضوع‌های قانونی را پیش‌بینی و در وضع قانون لحاظ کند. از طرف دیگر کلی بودن قوانین و همچنین خطاپذیری انسان، بر ابهام قانون می‌افزاید. محدودیت‌های قانونگذاری و همچنین عدم احاطه قانونگذار به تمام مسائل مورد تقنین، به سکوت قانون در بسیاری از موارد منجر می‌شود، زمینه‌ساز طرح شدن هر مونوتیک حقوقی (روش‌شناسی علم حقوق) که ناظر به قوانین و سیاست‌های 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.**

نحوه برداشت از قوانین، دارای اصول و قواعدی است که در تفسیر قوانین اعم از مالیاتی باید مدنظر قرار گیرند. در بسیاری از کشورها، تفسیر قوانین مالیاتی از همان اصول کلی و عام تفسیر سایر قوانین پیروی می‌کند؛ اما با این وجود نمی‌توان از جنبه‌های خاص حقوق مالیاتی و تفسیر منشعب از آن چشم‌پوشی کرد. **قوانین مالیاتی با عنایت به مبانی و جنبه‌های اقتصادی آن می‌تواند دارای ویژگی‌های منحصر به فرد خود باشد.** شناخت صحیح اصول و ضوابط تفسیر قوانین مالیاتی، با عنایت به اقتضات این حوزه، کمک شایانی در بهبود نظام مالیاتی چه از حیث درآمدی و تنظیم‌گری نظام مالیاتی و چه از حیث تحقق عدالت اجتماعی خواهد شد. از این رو این پژوهش در صدد بازشناسی و بیان اصول و ضوابطی است که باید در تفسیر قوانین مالیاتی مدنظر قرار گیرد تا از تزییع حقوق دولت و مردم جلوگیری شود.

در کاربرد اصول مالیاتی، ابتدا باید توجه داشت که زمانی می‌توان به این اصول مراجعه کرد که ادله بیانگر حکم واقعی مورد بررسی قرار گرفته باشند؛ ولی در عین حال کماکان ابهام باقی مانده باشد. **لذا کاربرد اصول در جایی است که دلیل متقنی وجود نداشته باشد (قاعده «الاصل دلیل حیث لا دلیل»).** در این پژوهش، به‌طور کلی اصول مربوط به تفسیر قوانین مالیاتی، جمع‌آوری و در دو دسته اصول بنیادی و کاربردی دسته‌بندی شده است. در **اصول بنیادی** به اصول هفتگانه «قانونی بودن مالیات‌ها»، «سهولت مالیات»، «عطف به ماسبق نشدن قوانین مالیاتی»، «اجرای فوری قوانین مالیاتی»، «محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی»، «تساوی افراد در مقابل مالیات»، «اطمینان» اشاره شد و در **اصول کاربردی** نیز ۶ اصل ذیل مورد اشاره قرار گرفت که اصول «رعایت صلاحیت در تکالیف مالیاتی»، «عدم تحمیل بار مقرراتگذاری ضعیف به مؤدی مالیاتی»، «تفسیر مضیق معافیت‌های مالیاتی»، «تفسیر به نفع مؤدی در وضع مالیات»، «سالیانه بودن»، «عدم مرور زمان مالیاتی» در این دسته جای می‌گیرند.

در **تفسیر قوانین مالیاتی، باید ضوابطی مورد توجه قرار گیرند تا مفسر قوانین مالیاتی را (اعم از مقام سیاسی یا اجرایی، قضایی) به تفسیر صحیح راهنمایی کند.** ضوابط مورد اشاره عبارتند از: «لزوم رعایت اسناد بالادستی در تفسیر قوانین و مقررات مالیاتی»، «لزوم رعایت اصول دادرسی منصفانه در تفسیر قوانین مالیاتی»، «تفسیر فرامتنی در قوانین مالیاتی»، «نقش عرف در تفسیر قوانین مالیاتی»، «شناخت صحیح مآخذ مالیاتی (موضوع‌شناسی)».



## مقدمه

قانونگذار در زمان تدوین و تصویب قوانین سعی می‌کند با به‌کارگیری صحیح کلمات و جملات، مقصود خود را به‌صورت صریح و روشن بیان کند. این امر بدین منظور صورت می‌پذیرد که تمام مفاد و قواعد مدنظر قانونگذار بر همه مصادیق و موارد صدق کند و مواردی که مدنظر قانونگذار نبوده از شمول قواعد قانونی خارج شود. با این وجود، در برخی موارد قانون از وضوح و شفافیت لازم برخوردار نبوده و به‌دلیل اجمال، ابهام و ناقص بودن، قانون نسبت به بعضی مصادیق ساکت یا فاقد پیش‌بینی لازم است. در این حالت است که تفسیر از قانون موضوعیت پیدا می‌کند [۱]. باید مدنظر داشت که هیچ قانونگذاری نمی‌تواند همه قیود و شرایط و حالت‌های مرتبط با احکام و موضوع‌های قانونی را پیش‌بینی و در وضع قانون لحاظ کند. از طرف دیگر کلی بودن قوانین و همچنین خطاپذیری انسان، بر ابهام قانون می‌افزاید. محدودیت‌های قانونگذاری و همچنین عدم احاطه قانونگذار به تمام مسائل مورد تقنین، به سکوت قانون در بسیاری از موارد منجر می‌شود، زمینه‌ساز طرح شدن هر مونتیک حقوقی (روش‌شناسی علم حقوق) که ناظر به قوانین و سیاست‌های کلی اعلام شده از سوی قانونگذار است، در اواخر قرن بیستم شد [۲]. از این رو تفسیر صحیح قوانین، دارای اهمیت و کارکرد فراوانی در علم حقوق است.

تفسیر صحیح از قوانین در حوزه قوانین مالیاتی نیز مطرح می‌شود. در بسیاری از کشورها، تفسیر قوانین مالیاتی از همان اصول کلی و عام تفسیر سایر قوانین پیروی می‌کنند [۳]؛ اما با این وجود نمی‌توان از جنبه‌های خاص حقوق مالیاتی و تفسیر منشعب از آن چشم‌پوشی کرد. قوانین مالیاتی با عنایت به مبانی و جنبه‌های اقتصادی آن می‌تواند دارای ویژگی‌های منحصر به فرد خود باشد. شناخت صحیح اصول و ضوابط تفسیر قوانین مالیاتی، با عنایت به اقتضات این حوزه، کمک‌شایانی در بهبود نظام مالیاتی چه از حیث درآمدی و تنظیم‌گری نظام مالیاتی و چه از حیث تحقق عدالت اجتماعی خواهد شد. از این رو این پژوهش در صدد بازشناسی و بیان اصول و ضوابطی است که باید در تفسیر قوانین مالیاتی مدنظر قرار گیرد تا از تضییع حقوق دولت و مردم جلوگیری شود. در این پژوهش سعی شده در دو بخش اصول و ضوابط تفسیر قوانین مالیاتی مورد بررسی قرار گیرند.



## اصول حقوقی در تفسیر قوانین مالیاتی



اصول حقوقی که با معانی مختلفی در حقوق به کار رفته است، در واقع در مقابل «فرع» قرار می‌گیرد و دارای مفهومی خودبنیاد و مستقل است و متکی و وابسته به غیر نیست [۴]. در واقع اصول حقوقی مجموعه احکامی هستند که قواعد دیگری از آن سرچشمه می‌گیرد و بیانگر ارزش‌های حقوقی حاکم بر جامعه به‌شمار می‌رود [۵]. 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 [۶] و در مورد موضوع‌های مختلف، به صورت یک معیار تشخیص عمل می‌کند [۷]. اصول حقوقی می‌تواند در تفسیر حقوقی قانون و همچنین بر طرف کردن خلأها و آسیب‌های قانون نقش اساسی ایفا کند.

باید توجه داشت، اصول در زمان شک، نسبت به حکم واقعی مورد استناد قرار می‌گیرند. اما هر شکلی 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 «لاصل دلیل حیث لادلیل»، بیانگر این موضوع است که اصول در عرض ادله نیستند، بلکه در طول آنها قرار دارند. در ادامه به برخی از مهم‌ترین اصول تفسیر قوانین مالیاتی در دو بخش بنیادی و کاربردی اشاره می‌شود.

### اصول بنیادی تفسیر قوانین مالیاتی

#### ۱. اصل قانونی بودن مالیات‌ها

بر اساس 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 تنها دولت و سایر نهادها نمی‌توانند بدون اذن قانونی اقدامی در این خصوص انجام دهند، مجلس شورای اسلامی نیز نمی‌تواند این اختیار را به نهاد دیگری واگذار کند. منظور از قانون در این اصل، قانون به معنی اخص، یعنی مصوبه مجلس قانونگذاری است و منظور از مالیات نیز اعم از مالیات به معنی اخص و عوارض و موارد شبیه مالیات و به طور کلی اخذ هر گونه وجه به اجبار از مردم تحت هر عنوان و رسمی مثل عوارض، حق همیاری و غیره است [۸]. در قوانین عادی نیز اصل قانونی بودن مالیات مورد توجه قرار گرفته و دریافت وجه بدون مجوز قانونی، جرم‌انگاری شده است. بر اساس تبصره ماده (۷۱ مکرر) قانون محاسبات عمومی «دریافت و پرداخت هر گونه وجهی تحت هر عنوان توسط دستگاه‌های اجرایی موضوع ماده (۵) قانون مدیریت خدمات کشوری و ماده (۵) قانون محاسبات عمومی باید در چهارچوب قوانین موضوع کشور باشد و هر گونه دریافت و پرداخت برخلاف مفاد این ماده در حکم



تصرف غیر قانونی در اموال دولتی است. کلیه مسئولان و مقامات ذی ربط، مدیران، ذی حسابان و مدیران مالی حسب مورد مسئول اجرای این حکم می‌باشند».

## ۲. اصل سهولت مالیات

بانک جهانی در میان ۱۰ ملاک ارائه شده برای بررسی وضعیت محیط کسب و کار، به ملاک سهولت پرداخت مالیات اشاره دارد. این ملاک دارای سه معیار تعداد پرداخت در سال، زمان مصرف شده برای پرداخت مالیات در یک سال و نرخ کل مالیات از درصد سود می‌باشد [۹]. 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 [۱۰]. مطابق این اصل فرایند دریافت و پرداخت مالیات ساده و روان می‌شود و هر گونه تکلف و پیچیدگی باید حذف شود. مالیات باید به گونه‌ای وصول شود که در بهترین زمان و مکان و مناسب‌ترین شیوه ممکن، وصول شود و برای مؤدیان و دستگاه‌های مالیاتی کمترین ناراحتی و زحمت ایجاد کند [۱۱].

## ۳. اصل عطف به ماسبق نشدن قوانین مالیاتی

قلمرو یک قانون از نظر زمان، محدود به تاریخ لازم‌الاجرا شدن آن است و نسبت به ماقبل آن، اثری ندارد مگر اینکه در خود قانون بدان تصریح شود [۱۲]. این اصل بر مبنای اصل قابل پیش‌بینی بودن، مطرح شده است که براساس آن، حقوق و تکالیف اشخاص باید قابل پیش‌بینی باشد [۱۳]. براساس این اصل اثر قوانین مالیاتی به بعد از تصویب و لازم‌الاجرا شدن آن بازمی‌گردد 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.

## ۴. اصل اجرای فوری قوانین مالیاتی

این اصل قرابت زیادی با اصل عطف به ماسبق نشدن قوانین مالیاتی دارد و در خصوص مبدأ اجرای قوانین مالیاتی است. براساس این اصل در اجرای قوانین مالیاتی، قانون نسبت به وضعیت‌های موجود به صورت فوری اجرا می‌شود و صرفاً نسبت به وضعیت‌هایی که بعد از لازم‌الاجرا شدن قانون ایجاد می‌شود، مجری نیست و شامل همه وقایع در جریان اعمال می‌شود [۱۴].

## ۵. اصل محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی

برای تعیین میزان مالیات متعلق به مؤدی باید در فعالیت‌ها و اقدام‌های وی تحقیق و تفحص صورت گیرد و از هزینه‌ها و درآمدهای وی اطلاعات لازم به‌دست آید. برای همین منظور قانونگذار ناگزیر اجازه دسترسی و بررسی به دفاتر و اسناد و مدارک مربوط به فعالیت اقتصادی مؤدی را داده است. این اطلاعات همیشه مدارک عادی و معمولی نیستند و گاهی ممکن است برای مؤدی مهم باشد چراکه ممکن است برای رقبای اقتصادی خود، دارای اهمیت باشد که افشای آن می‌تواند به فعالیت مؤدی ضرر وارد کند. به‌دلیل همین مسئله یکی از اصول مهم و اساسی در امر مالیات‌ستانی حفظ جنبه محرمانگی اطلاعاتی است که در حین فرایند بررسی دفاتر و اسناد و مدارک مربوط به‌دست می‌آید. در همین خصوص قانونگذار برای حمایت از حقوق مؤدی و در راستای رعایت اصل محرمانگی اطلاعات مؤدی، مقررات مختلفی برای افشای اطلاعات مالی به‌منظور جلوگیری از وقوع آن برای کارمندان دولت در نظر گرفته است [۱۵]. این اصل در نظام مالیاتی مابین موارد توجه قرار گرفته است: «اداره امور مالیاتی و سایر مراجع مالیاتی باید اطلاعاتی را که ضمن رسیدگی به امور مالیاتی مؤدی به‌دست می‌آورند محرمانه تلقی و از افشای آن جز در امر تشخیص درآمد مالیاتی نزد مراجع ذی‌ربط در حد نیاز خودداری نمایند و در صورت افشا طبق قانون مجازات اسلامی با آنان رفتار خواهد شد» (ماده ۲۳۲) قانون مالیات‌های مستقیم).

## ۶. اصل تساوی افراد در مقابل مالیات

بر اساس این اصل همه افراد جامعه در مقابل مالیات برابر هستند و در وضع و اجرای قوانین مالیاتی هیچگونه تفاوت و تبعیضی وجود نداشته باشد. اصل حاضر یکی از اقسام اصل برابری افراد در مقابل قانون محسوب می‌شود که ریشه در آزادی‌های عمومی و حقوق بشر دارد [۱۶]. در اصول نوزدهم و بیستم و بند «۹» اصل سوم قانون اساسی به اصل تساوی اشاره شده است که می‌تواند منشأ اعمال این اصل در حقوق مالیاتی باشد.

## ۷. اصل اطمینان

بر این اساس، مالیات باید دقیق و مشخص و قابل پیش‌بینی باشد، به‌نحوی که مؤدی از درستی و دقت 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 به‌طور 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 لازم را در اختیار مؤدیان بگذارد [۱۷]. در همین راستا، قانونگذار اساسی، مبادرت به وضع اصل پنجاهویکم قانون اساسی کرد. اصل پنجاهویکم قانون اساسی بیان می‌دارد: «هیچ نوع مالیات وضع نمی‌شود مگر به موجب قانون. موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی به موجب قانون مشخص می‌شود». یکی از دلایل تأکید قانون اساسی به تعیین مالیات، موارد معافیت و بخشودگی و تخفیف مالیاتی از طریق قانون، به تضمین اصل اطمینان برمی‌گردد. به‌عبارت‌دیگر، قانونگذار اساسی، به‌طور ضمنی برای تأمین و تحقق اصل اطمینان، راهی جز پذیرش وضع مالیات به موجب قانون را نداشت.



## اصول کاربردی تفسیر قوانین مالیاتی

### ۱. اصل رعایت صلاحیت در تکالیف مالیاتی

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. به عنوان نمونه، صلاحیت وضع یا معافیت مالیاتی در اصل پنجاه و یکم قانون اساسی بر عهده مجلس شورای اسلامی گذاشته شده است. بر این اساس قوه مجریه، نمی‌تواند در این حوزه ورود کند و اقدام‌های ایشان در این حوزه باطل است. ضمن اینکه براساس اصل هشتاد و پنجم قانون اساسی، مجلس شورای اسلامی نیز حق واگذاری صلاحیت وضع یا معافیت مالیاتی را به عنوان شأن قانونگذاری به نهادی دیگر ندارد. معنای دیگر این اصل این است که دستگاه دولتی تا جایی که قانون اجازه داده است صلاحیت اتخاذ تصمیم و انجام عمل دارند؛ لذا نمی‌توان با استفاده از سکوت، ابهام و نقص قانون، به نهادی صلاحیتی را اعطا کرد. به عبارت دیگر صلاحیت نهادهای دولتی صرفاً در مواردی است که قانون تصریح دارد مگر اینکه بتوان از روح قوانین حقی برای دستگاه دولتی استنباط کرد [۱۸]. آنچه در این اصل اهمیت دارد، عدم صلاحیت نهادهای دولتی در حوزه مالیاتی است، مگر اینکه قانون به صورت صریح و واضح امر خاصی را در صلاحیت نهاد دولتی قرار داده باشد. در خصوص مقرراتی که سازمان امور مالیاتی وضع می‌کند، آنچه باید مبنای عمل سازمان امور مالیاتی قرار گیرد، رعایت حدود قانونی و عدم ورود به صلاحیت سایر نهادهاست. برای مثال در رأی شماره ۱۰۰۵ مورخ ۱۴۰۱/۶/۱۸ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری، با موضوع «ابطال بند «۱۰» ضوابط اجرایی موضوع بند «ب» تبصره «۶» قانون بودجه سال ۱۴۰۰ (موضوع بخشنامه شماره ۶۳۲۱-۴/۲۳/۱۴۰۰ وزیر اقتصاد و دارایی)» که براساس آن جرائم مربوط به بخشی از پرونده‌های مالیات بر ارزش افزوده توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی غیر قابل بخشودگی اعلام شده، به علت مغایرت با بند «ب» تبصره «۶» قانون بودجه سال ۱۴۰۰ و ماده (۱۹۱) قانون مالیات‌های مستقیم و خروج از حدود اختیار مقام تصویب‌کننده اعلام شده است.

### ۲. اصل عدم تحمیل بار مقررات گذاری ضعیف به مؤدی مالیاتی

در تحلیل و تفسیر قوانین مالیاتی، نباید صرفاً به جنبه‌هایی از قبیل تأمین بودجه عمومی یا سوءاستفاده مؤدی توجه کرد. از آنجایی که در روابط مالیاتی میان دولت و مؤدی حقوق و تکالیف متقابل وجود دارد، نمی‌توان به صرف دلایل مذکور، به تحلیل مواد قانونی پرداخت. در تفسیر قوانین مالیاتی، ضمن دقت به سازگاری با امنیت حقوقی مؤدی، باید طوری رفتار کرد که خطر (ریسک) ضعف قانون در پیش‌بینی وضعیت‌های 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 دلالت‌های روشن قانونی تنظیم کند. به عبارت دیگر نمی‌توان بار ضعف قانونگذاری را به مؤدی مالیاتی تحمیل کرد. از این رو اصل تفسیر به نفع مؤدی مالیاتی، اقتضای می‌کند که قانونگذار در مقام وضع قانون، قیود

مدنظر خود را بیان کند و در غیر این صورت، قیود فراموش شده را نمی توان به جز با دلایل متقن، بر مؤدی بار کرد. می توان گفت اصل ثبات و پیش بینی پذیری که در بند «۹» سیاست های کلی نظام قانونگذاری نیز به آن اشاره شده، اقتضای عدم تحمیل شرايطی را دارد که در قانون به صورت صریح به آن اشاره نشده است و فعال اقتصادی در پیش بینی آن شرایط ناتوان است. به عبارت دیگر، قابل پیش بینی بودن فضای کسب و کار عامل مهمی در توسعه تولید است که این امر با اصل ثبات قوانین و جلوگیری از پیچیدگی قوانین و مقررات محقق می شود. همان طور که قصور قانونگذار در خصوص قانونگذاری متعدد، پراکنده و نامنظم، باعث از بین رفتن اصل ثبات و پیش بینی پذیری می شود، تفاسیر متعدد، نامنظم و غیر منسجم، باعث اختلال در اصل مذکور می شود.

البته باید توجه داشت در همه مواردی که موجبات تفاسیر متعدد از قانون ایجاد می شود، نمی توان اصل عدم تحمیل بار مقررات گذاری ضعیف به مؤدی مالیاتی را جاری کرد؛ چرا که 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 غیر واقعی غیر قابل قبول در ماده (۱۹۲) قانون مالیات های مستقیم و به تبع آن ابهام در نوع این گونه درآمدها و هزینه ها موضوع بخشنامه شماره ۱۷۹۴۰ مورخ ۱۳۸۴/۱۰/۱۲ اشاره کرد، یکی از موارد قصور قانونگذار است. اما در خصوص معافیت مالیاتی «شکر» موضوع، بند «۴» ماده (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده (مصوب ۱۳۸۷)، نمی توان آن معافیت را به «شکر آماده مصرف» محدود کرد و اطلاق و منظور قانون به صورت شفاف بر انواع شکر، از جمله «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. اصل تفسیر مضیق معافیت های مالیاتی

با توجه به مواد «۱» و «۲» قانون مالیات های مستقیم، اصل بر شمول مالیات نسبت به همه دارایی ها و درآمدهای موضوع این مواد است و همچنین مستفاد از ماده (۲) 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 معافیت های مالیاتی در حقیقت 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 از معافیت های 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 [۱۹]. 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 متیقن اکتفا کرد. از طرف دیگر بر مبنای متفاوت، اصل



پنجاه‌ویکم 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 به‌قدر متیقن و نص اکتفا کرد. به‌عنوان مثال در رأی شماره ۲۸۹۵ مورخ ۱۳۹۸/۱۰/۲۰ هیئت عمومی دیوان عدالت اداری، با ارائه تفسیری مضیق از معافیت بند «۹» قانون مالیات بر ارزش افزوده (مصوب ۱۳۸۷) در خصوص معافیت «خدمات درمانی»، آن را صرفاً در محدوده مواردی نموده است که ارتباط مستقیم با روند درمان دارند. در خصوص اصل تفسیر مضیق در مورد معافیت‌های مالیاتی، باید به این نکته دقت کرد که زمانی می‌توان به اصل مزبور متمسک شد که قرینه‌ای لفظی وجود نداشته باشد. قرینه‌های لفظی در متن قانون مفسر را به‌سوی برداشته‌های خاص هدایت می‌کند و عاملی است که مانع تمسک به اصل مزبور می‌شود. برای مثال در خصوص بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه پنج‌ساله پنجم توسعه<sup>۱</sup>، با عنایت به اطلاق حمایت قانونگذار از واحدهای اقتصادی در مناطق مذکور، نمی‌توان به اصل مذکور استناد کرد. اطلاق عبارت صدر ماده (۱۵۹) قانون برنامه ششم توسعه (به‌منظور تسهیل و تشویق سرمایه‌گذاری صنعتی و معدنی)، شامل سرمایه‌گذاری‌های انجام شده و سرمایه‌گذاری‌های جدید می‌شود. از این رو، نمی‌توان با تمسک به اصل تفسیر مضیق واحدهای اقتصادی را که قبل از برنامه پنجم توسعه سرمایه‌گذاری کرده‌اند از شمول بند «ب» ماده (۱۵۹) قانون برنامه خارج کرد. بر این اوصاف رأی شماره‌های ۱۲۸۸-۱۲۸۷ دیوان عدالت اداری مبنی بر ابطال بخشنامه سازمان امور مالیاتی که در آن واحدهای اقتصادی سرمایه‌گذاری کرده قبل از برنامه پنجم توسعه را از شمول ماده مذکور خارج کرده است، صحیح صادر شده و مطابق اصول حقوقی است.

#### ۴. اصل تفسیر به نفع مؤدی در وضع مالیات (اصل تفسیر مضیق و محدود قوانین مالیاتی)

در نظام مالیاتی ایران، با عنایت به نحوه نگارش اصل پنجاه‌ویکم قانون اساسی که صورت سلبی است، اصل بر عدم پرداخت مالیات است مگر به موجب قانون [۲۰]. از آنجا که مالیات در نظام حقوقی ایران، به‌صورت استثنایی مطرح شده است در مقام تفسیر قوانین مالیاتی (وضع مالیات، معافیت مالیاتی، هزینه‌های قابل قبول و ...)، صرفاً باید به ظاهر و متن عبارات قانونی دقت داشت و نمی‌توان با استناد به روح قوانین مالیاتی دامنه شمول قانون را توسعه داد [۲۱]. به‌جز 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 خلاف اصل براءت است و براساس این اصل در موارد ابهام در تعهد مؤدی مالیاتی، قانون مالیاتی باید به‌صورت مضیق و در راستای اصل براءت تفسیر شود که این می‌تواند مبنای تفسیر به نفع مؤدی باشد. از مبانی اصل تفسیر به نفع

۱. ماده ۱۵۹- به منظور تسهیل و تشویق سرمایه‌گذاری صنعتی و معدنی در کشور اقدامات زیر انجام می‌شود:

الف) معافیت موضوع ماده (۱۳۸) قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاحات بعدی در طول برنامه به میزان پانزده واحد درصد (۱۵٪) افزایش می‌یابد.

ب) میزان معافیت مالیاتی واحدهای صنعتی و معدنی مناطق کمتر توسعه یافته تا سقف معافیت‌های منظور شده در مناطق آزاد تجاری-صنعتی افزایش می‌یابد.

مؤدی، می‌توان به «اصل تفسیر متن به ضرر نویسنده آن»، «اصل تفسیر به نفع طرف ضعیف‌تر» و عدم تحمیل ریسک مقررات‌گذاری ضعیف (قصور مقررات‌گذار) به مؤدی مالیاتی اشاره کرد [۲۲].

تفسیر به نفع مؤدی، در ماده (۲۸۱) گزارش کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی در خصوص لایحه اصلاح قانون مالیات‌های مستقیم (شماره ثبت ۱۶۵) این‌گونه بیان شده بود: «در مواردی که اجرای احکام و مقررات قوانین مالیاتی، متضمن ابهام در نحوه عمل و برداشت از قانون می‌باشد، رویه‌ها و بخشنامه‌های اجرایی بایستی با رعایت منافع مؤدیان مقرر شود». این ماده که در حقیقت مبتنی بر اصل تفسیر به نفع مؤدی ارائه شده بود در صحن مجلس شورای اسلامی حذف شد. استدلال نمایندگان در حذف این ماده مغایرت با اصل (۷۳) قانون اساسی بود؛ توضیح آنکه بر اساس این اصل، تفسیر احکام قانونی کشور در حوزه مالیات بر عهده مجلس شورای اسلامی است و مجلس نمی‌تواند تفسیر را جز در خود مجلس به جای دیگری ارجاع دهد. به عبارت دیگر، ابهام در برداشت از قانون باید از سوی مجلس برطرف شود و دولت نمی‌تواند رأساً این ابهام را برطرف کند. از طرف دیگر استدلال دیگری که در خصوص حذف این ماده مطرح شد، عدم منطبق حقوقی در تفسیر به نفع مؤدی مالیاتی است. در واقع در خصوص به وجود آمدن ابهام در رویه‌های اجرایی قوانین مالیاتی (استدلال نماینده دولت)، نباید به نفع دولت یا مؤدی مالیاتی ختم شود و در این حالت باید حق مدنظر قرار گیرد. [۲۳] باید در نظر داشت، تفسیر بیان شده در اصل (۷۳) قانون اساسی، تفسیر قانونی بوده و این اصل نافی تفسیر قضایی یا اداری نیست و تفاسیر اخیر امری اجتناب‌ناپذیر است.

### ۵. اصل سالیانه بودن

برای تشخیص درآمد مشمول مالیات یک بازه زمانی در نظر گرفته می‌شود تا از آن طریق بتواند به صورت دقیق مالیات مؤدی را مشخص کند. در اغلب کشورها، دوره اخذ مالیات به صورت یک‌ساله در نظر گرفته می‌شود. در خصوص مالیات‌های غیرمستقیم از قبیل مالیات بر ارزش افزوده، مالیات یک‌ساله وجود ندارد چرا که 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.

### ۶. اصل عدم مرور زمان مالیاتی

مرور زمان مالیاتی مقرراتی است که به موجب آن عمل حقوقی معینی طی یک دوره زمانی مشخص قابل اعمال است [۲۵]. 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. هر چند 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.



## ضوابط تفسیر قوانین مالیاتی



پس از بیان اصول تفسیری در حوزه قوانین مالیاتی و بررسی آن در بخش گذشته، اکنون به بررسی ضوابطی می‌پردازیم که راهنمای مفسر در تفسیر قوانین مالیاتی است. برای فهم بهتر موضوع، مثال‌هایی از حوزه مالیاتی بیان شده است تا مطلب جنبه کاربردی بیشتری پیدا کند. ضوابط مورد اشاره در این بخش عبارتند از: «لزوم رعایت اسناد بالادستی در تفسیر قوانین و مقررات مالیاتی»، «لزوم رعایت اصول دادرسی منصفانه در تفسیر قوانین مالیاتی»، «تفسیر فرامتنی در قوانین مالیاتی»، «نقش عرف در تفسیر قوانین مالیاتی»، «شناخت صحیح مأخذ مالیاتی (موضوع‌شناسی)».

### ۱. لزوم رعایت اسناد بالادستی در تفسیر قوانین و مقررات مالیاتی

وجود نظم سلسله‌مراتبی در میان هنجارهای حقوقی به‌عنوان یکی از شاخصه‌های حاکمیت قانون در جوامع امروزی شناخته شده است که از طریق آن می‌توان مصونیت هنجارهای اصلی نظام حقوقی از دستبرد هنجارهای مادون را تضمین کرد. نظام حقوقی جمهوری اسلامی ایران همانند هر سیستم حقوقی دیگر، هر می از اصول و قواعد حقوقی را که نتیجه اصل حاکمیت قانون است، مدنظر داشته و به شیوه‌های مختلف در اصول قانون اساسی، لزوم کنترل قواعد به‌منظور حفظ همگونی و تجانس نظم حقوقی ملی را شناسایی کرده است.

مبنای نظام حقوقی، هنجار حقوقی و مهم‌ترین خصیصه نظام حقوقی هنجارمندی آن است. سلسله‌مراتب هنجارها به‌عنوان یکی از ارکان حاکمیت قانون شناخته می‌شود. سلسله‌مراتب هنجارها زمینه اعمال صیانت از قانون اساسی و قانون مداری است و قوام و دوام نظام حقوقی به آن بستگی تام دارد. به عبارت دیگر، تمامی هنجارهای موجود در نظم حقوقی براساس نظم خاصی سازمان یافته‌اند [۲۶] تبعیت هنجارهای فرودین از هنجارهای فرازین یکی از نتایج مهم این بحث به‌شمار می‌آید.

در نظام جمهوری اسلامی ایران، قانون اساسی در رأس هرم هنجارهای حقوقی قرار دارد. سازوکارهایی برای صیانت از قانون اساسی به جهت تضمین تبعیت سایر هنجارهای حقوقی از آن در خود قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران وجود دارد. با وجود آنکه مطابق اصل هفتادویکم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، مجلس شورای اسلامی در عموم مسائل می‌تواند قانون وضع کند لکن این قوانین باید با اصول و احکام مذهب رسمی کشور و قانون اساسی مطابقت داشته باشد. بر همین اساس اصل هفتادودوم قانون اساسی مقرر می‌دارد: «مجلس شورای اسلامی نمی‌تواند قوانینی وضع کند که با اصول و احکام مذهب رسمی کشور یا قانون اساسی مغایرت داشته باشد. تشخیص این امر به ترتیبی که در اصل نودوششم آمده برعهده شورای نگهبان است».

بنابر این یکی از ضمانت‌اجراهای صیانت از قانون اساسی، نظارت شورای نگهبان است که براساس اصل نودوششم



قانون اساسی، تشخیص عدم مغایرت مصوبات مجلس شورای اسلامی با احکام اسلام با اکثریت فقهای شورای نگهبان است. علاوه بر این، مطابق با اصل یکصد و سیزدهم قانون اساسی، رئیس جمهور نیز مسئول اجرای قانون اساسی شناخته شده است. به نظر می رسد مطابق با اصل مورد اشاره، مصوبات هیئت وزیران که در سلسله مراتب هنجارهای حقوقی تحت عنوان مقرر شده شناخته می شوند، نباید با قانون اساسی مغایرت داشته باشد. علاوه بر این، در اصل یکصد و سی و هشتم قانون اساسی به صراحت اشاره شده است که: «مفاد این مقررات نباید با متن و روح قوانین مخالف باشد». از این رو هیئت وزیران یا وزیری مأمور تدوین آیین نامه های اجرایی قوانین می شود و یا کمیسیون های متشکل از چند وزیر که عهده دار تصویب برخی از امور مربوط به وظایف دولت می شوند، مکلف به رعایت قوانین از جمله قانون اساسی هستند.

ضمانت اجرای عدم مغایرت مقررات با سلسله مراتب مقررات دولتی را در اصول یکصد و هفتاد و یکصد و هفتاد و سوم قانون اساسی می توان یافت. به موجب اصل یکصد و هفتاد و سوم قانون اساسی اگر مقررات اجرایی خارج از حدود اختیارات قوه مجریه باشند، قاضی می تواند از اجرای آنها خودداری کند. همچنین به موجب اصل یکصد و هفتاد و سوم قانون اساسی نیز دیوان عدالت اداری به منظور رسیدگی به شکایات، تظلمات و اعتراضات مردم نسبت به مأموران یا واحدها با آیین نامه های دولتی و احقاق حقوق آنها، تأسیس می شود.

بنابراین با توجه به نکات ذکر شده در سطور قبل، باید گفت که در رأس سلسله مراتب هنجارهای حقوقی، قانون اساسی قرار دارد که لزوم رعایت مفاد آن در همه قوانین و مقررات مطابق با اصول هفتاد و یکم، هفتاد و دوم، نود و یکم، نود و ششم، نود و هشتم، یکصد و سیزدهم و یکصد و سی و هشتم قابل استنباط است.

پس از قانون اساسی، سیاست های کلی ابلاغی از سوی رهبری به عنوان دومین لایه از سطوح هرم هنجارهای حقوقی معرفی می شود. برای توجیه سیاست های کلی در نظام جمهوری اسلامی ایران، دلایلی بدین شرح مطرح شده است:

۱. رهبری به عنوان رئیس قوه مجریه است. به استناد اصول شصت و یکصد و سیزدهم قانون اساسی، وی رئیس کشور است و بسیاری از نهادها همچون صداوسیما، نیروهای مسلح و ... به طور مستقیم به رهبری وابسته اند و چون رهبری به نوعی رئیس قوه مجریه است و اعمال مدیریت می کند و هر امر اجرایی و مدیریتی نیاز به سیاست گذاری، برنامه ریزی و خط مشی گذاری دارد، بنابراین، حق تعیین سیاست های کلی به رهبر اعطا شده است. [۲۷] این نظریه چندان قابل قبول نیست؛ زیرا، بند «۱» اصل یکصد و دوم، به تعیین سیاست های کلی نظام تصریح دارد و فقط به برخی از نهادها و سازمان ها اختصاص نیافته است. پس سیاست های کلی، شامل کل نظام و همه قوا و نهادها می شود [۲۸].



۲. نظریه دیگری وجود دارد که ضرورت سیاست‌های کلی نظام را در هماهنگی بین قوا توجیه می‌کند. بر اساس این نظریه، رهبر مطابق اصل پنجاه و هفتم قانون اساسی، بر قوای سه‌گانه نظارت دارد. برای اینکه این قوا هماهنگ عمل کنند، تعیین سیاست‌های کلی بر عهده رهبری گذاشته شده است.

۳. ضرورت تعیین سیاست‌های کلی نظام توسط رهبری را باید در عنصر «ولایت» و «امامت» جستجو کرد. بر اساس اصول پنج‌م و پنجاه و هفتم قانون اساسی، رهبری دارای حق ولایت و امامت است که یکی از ابزارهای لازم برای اعمال این حق، تعیین سیاست‌های کلی توسط اوست. [۲۹]

بنابر این سیاست‌های کلی به لحاظ ماهیتی و صوری، قانون تلقی نمی‌شود، بلکه بستری برای شکل‌گیری قوانین، طرح‌ها و یا لوایح قانونی است یعنی برای اینکه سیاست‌ها جنبه الزامی و اجرایی پیدا کنند، باید به لباس و خلعت قانون، ملبس شوند؛ نظیر برخی از اصول قانون اساسی (مانند: اصول هشتم، پنجاه و چهارم، شصت و دوم، یکصد و شانزدهم و یکصد و هفتاد و سوم قانون اساسی و ...) که قانونگذار به تصویب قوانین عادی برای اجرایی شدن آنها مکلف شده است. سیاست‌های کلی نیز از چنین سرنوشتی برخوردارند. به محض اینکه سیاستی تعیین و ابلاغ شد، همه قوا مکلفند در جهت آن سیاست‌ها، اولاً: سیاست‌های اجرایی پیش‌بینی و تنظیم کنند و ثانیاً: طرح‌ها و لوایح قانونی تهیه کنند و به تصویب برسانند و اعمال مدیریت و امور اجرایی و قضایی نیز باید بر اساس همان قوانین و در جهت تحقق سیاست‌های کلی باشد که این امر در ابلاغیه‌های مقام معظم رهبری نیز تأکید شده است. [۳۰]

حال پس از شناخت سلسله مراتب هنجاری در نظام حقوقی ایران، در هنگام تفسیر قوانین و مقررات مالیاتی نیز، توجه به قانون اساسی و سیاست‌های کلی ابلاغی مقام معظم رهبری الزامی است. شورای نگهبان در موارد متعددی به استناد اصول قانون اساسی، استفساریه را معایر قانون اساسی دانست. برای نمونه در نظر شماره ۹۰/۳۰/۴۲۷۹۲ مورخ ۱۳۹۰/۴/۸ شورای نگهبان در خصوص طرح استفساریه ماده (۲۸) قانون انتخابات مجلس شورای اسلامی مصوب ۱۳۷۸ و اصلاحات بعدی آن، مصوب ۱۳۹۰/۴/۷ مجلس شورای اسلامی بیان می‌دارد: «... همچنین اطلاق یک دوره نمایندگی به کمتر از چهار سال، تبعیض ناروا و مغایر بند «۹» اصل سوم قانون اساسی است.»

بنابر این همان‌طور که ملاحظه می‌فرمایید، شورای نگهبان، مجلس را در مقام تفسیر ملزم به رعایت اصول قانون اساسی از جمله بند «۹» اصل سوم قانون اساسی کرده است و به عبارتی استفساریه را به جهت اینکه از مصادیق تبعیض ناروا بوده، مغایر قانون اساسی شناخته است. در موارد دیگری نیز شورای نگهبان، استفساریه‌های صورت گرفته از سوی مجلس را به جهت عدم رعایت مفاد قانون اساسی مغایر قانون اساسی اعلام کرده است.<sup>۱</sup> علاوه بر این، چنانچه استفساریه‌های مجلس شورای اسلامی به موجب نظر هیئت عالی نظارت بر حسن اجرای سیاست‌های

۱. برای نمونه شورای نگهبان در نظر شماره ۸۲/۳۰/۶۷۸۲ مورخ ۱۳۸۲/۱۲/۲ در خصوص لایحه استفساریه ماده (۱۱) قانون برنامه سوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۱۳۷۹، مصوب ۱۳۸۲/۱/۸ مجلس شورای اسلامی اشعار داشته است: «مصوبه مجلس علاوه بر اینکه جنبه تفسیری ندارد، خلاف اصل ۴۴ قانون اساسی است.»

کلی، مغایر سیاست‌های کلی ابلاغی مقام معظم رهبری شناخته شود، شورای نگهبان چنین استفسارهای را مغایر بند «۲» اصل یکصد و دهم قانون اساسی شناسایی می‌کند. از این رو، مجلس در مقام تفسیر قوانین، ملزم به در نظر گرفتن سیاست‌های کلی نیز است.

بنابراین چه در مقام وضع و چه در مقام تفسیر، رعایت احکام مندرج در اسناد بالادستی از جمله قانون اساسی و سیاست‌های کلی لازم‌الاتباع است و قوانین مالیاتی باید متکی و مبتنی بر اسناد بالادستی تفسیر شوند. رویکرد حاکم در اسناد بالادستی نقش اساسی در تفسیر قانونی و اجرایی دارد. از این رو اگر در تفسیری از قوانین مالیاتی رویکردی از اسناد بالادستی مورد غفلت واقع شود، تفسیر مذکور فاقد اعتبار است و از لحاظ حقوقی جایگاهی ندارد. به عبارت دیگر اصل لزوم رعایت اسناد بالادستی در تفسیر قوانین و مقررات مالیاتی، به‌عنوان اصلی سلبی، مانع تعدی مفسر مالیاتی از حدود تعیین شده در اسناد بالادستی می‌شود و معیاری برای ارزیابی تفسیر ارائه شده است. گفتنی است ضرورت دارد، شورای نگهبان به‌عنوان مرجع تشخیص عدم مغایرت قوانین با قانون اساسی و شرع و همچنین دیوان عدالت اداری به‌عنوان مرجع نظارت قضایی بر مقررات دولتی، به این اصل توجه بیشتری کنند. تأکید مراجع مزبور بر رعایت این اصل، زمینه‌های تمام نهادها را ذی‌ربط به اسناد بالادستی و به تبع آن، اجرای بهتر این اسناد می‌شود.

## ۲. لزوم رعایت اصول دادرسی منصفانه در تفسیر قوانین مالیاتی

دادرسی مالیاتی به‌عنوان یک فرایند رسیدگی طرفینی شناخته می‌شود که اصل دادرسی عادلانه و منصفانه بایستی هم در فرایندهای آن، ظهور و بروز پیدا کند و هم در نحوه صدور رأی و تفسیر قوانین مالیاتی، نمود داشته باشد. یکی از وجوه اصل دادرسی عادلانه و منصفانه در تفسیر قوانین مالیاتی، رعایت برابری و بی‌طرفی است، به‌نحوی که منافع هیچ شخصی در تفسیر قانون ترجیح پیدا نکند و برای هیچ‌یک از طرفین دادرسی، بیش از آنچه در قانون تعیین شده، امتیازی مضاعف در نظر گرفته نشود. جلوه مهم این موضوع، اتخاذ رفتار مشابه با اشخاص در وضعیت‌های مشابه است که در نظام حقوقی برخی از کشورها پذیرفته شده است [۳۱]؛ به همین دلیل، گفته می‌شود، نباید هیچ‌یک از طرفین رسیدگی و اشخاص در فرایند دادرسی دارای ابزارها و امکاناتی باشند که دیگری در اختیار ندارد [۳۲].

همچنین نباید تفسیری ارائه کرد که عملاً حق خاص و برتری خاص برای یک نهاد و گروه خاص ایجاد کند؛ به‌عنوان مثال، نبایستی به‌گونه‌ای تفسیر کرد که اصل بر ترجیح نظرات اداره مالیاتی باشد. این موضوع، استقلال دادرسی مالیاتی را نیز زیر سؤال می‌برد؛ به همین دلیل، مقنن در ماده (۲۵۳) قانون مالیات‌های مستقیم به‌دلیل جلوگیری از اعمال فشار نسبت به اعضای شورای عالی مالیاتی و نتیجتاً نقض استقلال آنان، این اعضا را در دوران فعالیت خود، قابل تغییر ندانسته مگر به تقاضای خودشان یا به موجب حکم قطعی دادگاه اختصاصی اداری موضوع ماده (۲۶۷)



قانون مالیات‌های مستقیم ثانیاً بند «۱۱» دستورالعمل دادرسی مالیاتی هر گونه موضوعی که بتواند زمینه نقض استقلال اعضای هیئت‌ها را فراهم کند باعث ممانعت از رسیدگی وی می‌داند. ثالثاً طبق بند «۳۸» دستورالعمل دادرسی مالیاتی، اعضای هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی و کارمندان وزارت امور اقتصادی و دارایی و سازمان امور مالیاتی در جلسات هیئت‌های یادشده شائبه نقض استقلال اعضای هیئت‌ها را فراهم کند این امر طبق بند «۱۰» دستورالعمل مذکور ممنوع شده است [۳۳].

همچنین در چارچوب، اصل برابری، نبایستی خارج از اصل انصاف، قوانین را تفسیر نمود. رعایت اصل انصاف توسط مقام دادرسی مالیاتی، موجب خواهد شد، رویکرد تبعیض‌آمیز در آن کاهش پیدا کند و از عملکرد این نهاد دادرسی، برداشت‌های غرض‌آمیز نشود. اصل انصاف دارای کارکردهایی است که از جمله در صدور رأی و نظر، موجب دوری از قواعد غیرقابل انعطاف، در نظر گرفتن شرایط و جوانب هر مسئله و مطابقت با عدالت می‌شود. انصاف به نوعی تکمیل‌کننده و تصحیح‌کننده قواعد حقوقی است [۳۴]؛ به‌عنوان مثال، انصاف در تفسیر قوانین مالیاتی، موجب خواهد شد شرایط و اوضاع و احوال اشخاص در پرداخت مالیات، در نظر گرفته شود و آن بخش از برداشت قانونی که متناسب با وضعیت عینی و اقتضانات شخص مالیات‌پرداز است، مورد توجه قرار گیرد. از همین رو، در نظر گرفتن اوضاع و احوال جزئی مربوط به دعوی مالیاتی اهمیت دارد و صرفاً صدور حکم کلی براساس مستندات کفایت نمی‌کند. همین موضوع در ماده (۴) قانون آیین دادرسی مدنی منعکس شده که طبق آن: «دادگاه‌ها مکلفند در مورد هر دعوا به‌طور خاص تعیین تکلیف نمایند و نباید به‌صورت عام و کلی حکم صادر نمایند». بنابراین شعب دیوان ملزم به بررسی و صدور حکم مقتضی نسبت به تمامی جزئیات مطرح شده در شکایت مؤدیان هستند. [۳۵]

یکی از مواردی که می‌تواند در رعایت انصاف در تفسیر قوانین مالیاتی مورد توجه واقع شود، اصل حسن نیت است. هر چند این موضوع در حقوق خصوصی و تا حدی حقوق قراردادها بیشتر مطرح شده است، اما در حقوق عمومی نیز ملاک و معیاری برای ارزیابی تصمیمات مقامات دادرسی اداری، قرار گرفته است. همچنین، در برخی از نظام‌های حقوقی نیز برای تخلف از اجرای این اصل، ضمانت اجرای ابطال تصمیمات در نظر گرفته شده است. [۳۶] اساساً یکی از ویژگی‌های یک نظام دادرسی کارآمد این است که نباید صرفاً به دنبال یک فرد خاطی در آن بود، بلکه گاهی از مواقع، وجود تخلفات و عدم اجرای صحیح قوانین، به دلیل وجود اشکال‌های ساختاری است. به‌علاوه، در عین توجه به آرمان‌ها، اهداف و هنجارهای لازم‌الاجرا به نقاط مثبت و مزیت‌های نظارت‌شونده و محکوم نیز باید توجه شود؛ [۳۷] برای مثال، در تفسیر قوانین مالیاتی، چنانچه برای شخص مالیات‌پرداز در قانون، جریمه‌ای در نظر گرفته شده است، در تفسیر قانون و متعلق دانستن جریمه به شخص مورد نظر باید سوابق وی از جهت خوش حساب بودن مالیاتی و همچنین مشکلات اجرایی و ساختاری که مانع از پرداخت به‌موقع مالیات توسط وی شده است، در نظر گرفته شود.

همچنین اصل دادرسی منصفانه و عادلانه اقتضا دارد که چنانچه تفسیر مالیاتی مبتنی بر قوانین صورت می‌گیرد،

مبانی و مستندات قانونی مورد نظر نیز قید شود. مستدل و مستند بودن آرای مراجع دادرسی و الزام به ارائه دلایل و مبانی تصمیم نه تنها به عنوان یکی از اصول دادرسی منصفانه و عامل مشروعیت بخش به آرا تلقی می شود بلکه مطابق اصل یکصدوشصت و ششم قانون اساسی نیز، احکام دادگاه‌ها باید مستدل و مستند به مواد قانونی و اصولی باشد که بر اساس آن حکم صادر شده است. [۳۸] بنابراین اگر تفسیری ارائه شود که این مهم در آن نقض شده باشد، صحیح به نظر نمی رسد.

### ۳. تفسیر مالیاتی مبتنی بر متن و روح قوانین

برخی از حقوقدانان معتقدند، تفسیر آزاد یا فرامتنی با توجه به مبانی حقوقی موجود در ایران، فاقد مبانی حقوقی و فقهی لازم است. بر اساس این نظر، اصل یکصدوشصت و هفتم قانون اساسی منبع صدور رأی را قوانین مدونه و پس از آن منابع معتبر اسلامی یا فتاوی معتبر دانسته است و سایر منابع به رسمیت شناخته نشده‌اند. از طرف دیگر، در منابع فقهی نیز استفاده از ذرایع، استحسان، قیاس مستنبط‌العله که می تواند بر اساس عناصری همچون مصلحت و مفسده و مبانی اقتصادی و اجتماعی و ... باشد، فاقد اعتبار هستند. ضمن اینکه تفسیر فرامتنی با عنایت به اصل پنجاه و یکم قانون اساسی که به اصل قانونی بودن مالیات اشاره دارد، مناسبتی ندارد [۳۹]. بر این اساس اجرای قانون با تکیه بر اصول منطقی و قواعد استنباط حقوقی، تنها ابزارهایی است که برای تفسیر مراد مقنن در اختیار حقوقدان قرار دارد [۴۰]. اما با این وجود رشحاتی از این رویکرد در نظام حقوقی ایران وارد شده است؛ به عنوان مثال برخی حقوقدانان با وارد کردن مفهوم عدالت به عنوان هدف حقوق، در برخورد با قوانینی که عادلانه قلمداد نمی شود، تلاش دارند با ارائه تفاسیر جدید (بعضاً متفاوت از ظاهر قانون یا مقصود قانونگذار) مقرر قانونی را به عدالت نزدیک کند [۴۱]. برخی در موضوع لزوم انتخاب روش‌های تفسیری مناسب، توجه به هدف مقنن از وضع قوانین مالیاتی را، راهگشای مفسران می دانند [۴۲].

رویکردها و اختلاف نظر فوق در رویه تفسیری از قوانین مالیاتی نیز وجود دارد. از این رو تفاسیر درون متنی و فرامتنی در قوانین مالیاتی مورد استفاده قرار می گیرد؛ اما به نظر می رسد با توجه به مبانی و پایه‌های نظام حقوقی در ایران، اصل در تفسیر قوانین مالیاتی باید متن قانون باشد و در موارد استثنایی به تفاسیر فرامتنی رجوع کرد. به عبارت دیگر باید با رویکرد درون متنی به سراغ متون قانونی رفت و در عین حال، در مواردی که دلالت روشنی از تفسیر فرامتنی وجود دارد به آن دلالت توجه کرد.

از این رهیافت می توان به کاربرد عقل اعم از مستقلات عقلیه و غیر مستقلات عقلیه در تفسیر قوانین مالیاتی اشاره کرد که شامل مواردی از قبیل «استحاله جمع نقیضین»، «استحاله تکلیف به غیر مقدور»، «الاهم فالاهم»، «وجوب مقدمه واجب» و ... می شود. ممکن است گفته شود که اعتبار دلیل عقلی در تفسیر قوانین، موجب نسبی شدن احکام ناشی از دلیل عقلی می شود و با نظام متن محور همخوانی ندارد. در پاسخ باید گفت که ضمن اینکه نسبی



شدن منحصر در دلیل عقلی مستقل است و به دلیل عقلی غیرمستقل راه ندارد، در خصوص دلیل عقلی نیز باید محصور به آن احکامی شود که در همه نظام‌های حقوقی به رسمیت شناخته شده است. علاوه بر این در فضای فهم قوانین، قانونگذار به لوازم عقلی کلام خود پایبند است و نمی‌توان انتظار داشت که قواعدی که در همه نظام‌های حقوقی بدان پایبند هستند، از نگاه مفسر مورد غفلت واقع شود [۴۳].

برای ذکر مصداق استفاده از تفاسیر فرامتنی در حقوق مالیاتی ایران، به نظریه شماره ۳۰/۴/۳۷۷۷ مورخ ۱۳۷۵/۱۲/۲۸ شورای عالی مالیاتی اشاره می‌شود. در این رأی سود پرداختی در قراردادهای پیش‌فروش، دارای ماهیتی «تخفیفی است که بابت پیش‌خرید، به مشتری منظور می‌گردد لذا درآمد مشتری نبوده و مشمول مالیات نیست». از نظر مقامات مالیاتی، به دلیل ابهام در مورد حکم مالیاتی سود دریافتی پیش‌خریدار، برای کشف مراد قانونگذار، بر اساس معیارهای اقتصادی، ماهیت عمل مؤدی مورد بررسی قرار گرفته و تداعی‌کننده تفسیر فرامتنی دانسته شده است [۴۴]. اگرچه ادبیات نظریه مذکور به دلیل ترکیب اقتصادی اعضای شورای عالی مالیاتی، این ذهنیت را ایجاد می‌کند که تفسیر ارائه شده خارج از متن قانون است؛ اما به نظر می‌رسد، این نظریه با رویکرد غالب تفسیری در نظام حقوقی ایران (متن‌گرا) مغایرتی ندارد. در قراردادهای پیش‌فروش که معمولاً از نوع عقود مشارکتی است، سود پرداخت شده به پیش‌خریدار، تابعی از اتمام فرایند مشارکت و تولید محصول است و ماهیت جداگانه‌ای ندارد. به عبارت دیگر میزان سود و زیان در عقود مشارکت، قطعی نیست و باید نسبت به انتهای کار سنجیده شود که در پایان قرارداد قطعی می‌شود. میزان سود و هزینه مشارکت در تهیه محصول، یکبار در زمان انعقاد قرارداد مشخص شده و مالیات آن پرداخت شده است، لذا دریافت مالیات مجدد بی‌معنا و مصداق مالیات مضاعف است.

#### ۴. عرف به مثابه منبع تکمیلی تفسیر قوانین مالیاتی

عرف را می‌توان به عنوان یکی از منابع تفسیر قوانین و مقررات، در نظام حقوقی ایران، تلقی کرد؛ چراکه عرف به معنای اصول حقوقی برآمده از عادات متداول جامعه و آرای اندیشمندان حقوقی، قابلیت استناد به عنوان منبع تکمیلی در این زمینه را دارد [۴۵]. بر اساس ماده (۳) قانون آیین دادرسی مدنی مصوب ۱۳۷۹/۱/۲۱ با اصلاحات و الحاقات بعدی،<sup>۱</sup> در مواردی که قوانین موضوعه، کامل یا صریح نباشد، یا متعارض محسوب شوند یا اساساً قانونی در زمینه مورد نظر وجود نداشته باشد، می‌توان به اصول حقوقی که مغایر با موازین شرع نباشد، استناد کرد. این اصول حقوقی نیز می‌تواند، اصول برآمده از عرف و عادات مسلم مردم و یا عرف حقوقدانان و کنشگران حقوقی باشد.

۱. ماده ۳- قانون آیین دادرسی مدنی: «... در صورتی که قوانین موضوعه کامل یا صریح نبوده یا متعارض باشند یا اصلاً قانونی در قضیه مطروحه وجود نداشته باشد، با استناد به منابع معتبر اسلامی یا فتاوی معتبر و اصول حقوقی که مغایر با موازین شرعی نباشد، حکم قضیه را صادر نمایند و نمی‌توانند به بهانه سکوت یا نقص یا اجمال یا تعارض قوانین از رسیدگی به دعاوی

صدور حکم امتناع ورزند...»

هر چند در این زمینه، مطابق با قانون آیین دادرسی مدنی، این اصول صرفاً در موارد عدم امکان بهره‌گیری کامل و صریح از قانون، قابل استفاده است و در صورتی که در موضوع مورد نظر، قانون دارای حکم مشخص باشد، نمی‌توان به اصول حقوقی مزبور استناد کرد. شرط دوم نیز این است که اصول حقوقی مذکور، نباید با موازین شرعی، مغایر باشد؛ در نتیجه، هر اصل حقوقی و هر عرف حقوقی، نمی‌تواند سنجه تفسیر و توجیه قوانین قرار گیرد، بلکه عرف غیرمغایر با شرع، قابلیت استناد خواهد داشت.

در برخی از موارد نیز قانونگذار، به‌طور خاص، مراجعه به عرف را لازم دانسته است که در این موارد، صرفاً بایستی با توجه به طریقه تشخیص مورد نظر قانونگذار عمل کرد؛ به‌عنوان مثال، قانونگذار در قانون مدنی در مبحث اموال و مالکیت، چگونگی تصرفات منتفع و صاحب حق ارتفاق در ملک غیر (مواد ۵۴ و ۱۰۷) و تشخیص توابع مال موقوفه و مبیع (مواد ۶۸ و ۳۵۶) را منوط به حکم عرف دانسته است. برخی از امور نیز هستند که به دلیل ماهیتشان، برای توصیف نیازمند، مراجعه به عرف هستند. برای مثال، اخلاق حسنه، مندرج در ماده (۹۷۵) قانون مدنی، امری است که برای شناسایی آن، نیازمند رجوع به عرف محسنین و اخلاق عمومی جامعه است [۴۶]. همچنین بسیاری دیگر از مفاهیم نظیر «نظم عمومی»، «منافع عمومی»، «امنیت عمومی»، «اخلال در نظام اقتصادی» و ... مفاهیم قانونی هستند که می‌توان با توجه به عرف، مصادیق و موارد مرتبط با آنها را در صورتی که شرایط بهره‌گیری از عرف رعایت شود، کشف و شناسایی کرد. به‌طور کلی در بسیاری از موارد در رویکرد تفسیری درون‌متنی، زمانی که اصالت به معنای الفاظ داده می‌شود، مفهوم عرفی الفاظ بر هر چیزی تقدم دارد. اگرچه می‌توان برای فهم معانی الفاظ از روش‌های مختلف استفاده کرد، اما در نهایت آنچه خروجی نهایی یک نظر تفسیری را تعیین می‌کند، معنای عرفی لفظ است. بر این اساس حتی در صورتی که قانونگذار در زمان تصویب قانون، معنای دیگری از لفظ به کار برده، در نظر داشته است در مقام تفسیر معنای عرفی ملاک و مبنا قرار می‌گیرد؛ مگر اینکه در زمان تصویب قانون، برداشت قانونگذار برای عموم مردم ارائه شده و آن برداشت جدید، به مفهوم عرفی برای مردم تبدیل شده باشد [۴۷].

در تفسیر قوانین و مقررات مالیاتی نیز، این موضوع قابل طرح است؛ چنانچه قوانین مالیاتی، در خصوص موضوعات و موارد معین، فاقد حکم صریح و مشخصی باشد و یا جنبه‌های گوناگون قابل تفسیر داشته باشد، دادرس مالیاتی می‌تواند با استناد به اصول حقوقی برآمده از عرف و عادات مسلم، آن را تفسیر کند؛ برای مثال، چنانچه در قانون، معافیت مالیاتی برای واردات کالاهای اساسی شناسایی شده باشد، اما در تعلق آن به یک کالای مشخص نظیر برنج، تردید وجود داشته باشد، می‌توان به اصلی مثالی و برآمده از عرف استناد کرد که چنانچه کالایی، بخشی از سبد روزانه یا هفتگی خانوارها را تشکیل دهد، کالای اساسی به حساب می‌آید؛ در نتیجه، کالای مورد نظر نیز مشمول آن خواهد شد. همچنین می‌توان نسبت به مفاهیمی نظیر «فرار مالیاتی» برای تبیین دقیق آن به عرف و عادات مسلم رجوع کرد، به این شرط که مصادیق مفهومی آن، در قانون انحصاری نباشند.

در مثال دیگر ممکن است، از قید بیان شده در صدر ماده (۱۵۹) (به‌منظور تسهیل و تشویق سرمایه‌گذاری صنعتی



و معدنی)، این گونه برداشت شود که در عرف اقتصادی عبارت «تسهیل و تشویق سرمایه‌گذاری» صرفاً برای واحدهای جدیدالتأسیس معنا دارد؛ چراکه سرمایه‌گذاری امری پسینی و عطف به آینده است نه امری پیشینی. با عنایت به اینکه قانون به زبان عموم نوشته می‌شود، به نظر می‌رسد این برداشت، صحیح نیست و تسهیل و تشویق شامل سرمایه‌گذاری‌های سابق نیز می‌شود؛ چراکه در خصوص این ماده، با افزایش معافیت‌های مالیاتی واحدهای اقتصادی مشمول این ماده، زمینه ماندگاری سرمایه‌گذاری صورت گرفته در منطقه تسهیل می‌شود و شرط بقای سرمایه‌گذاری در مناطق محروم، استمرار حمایت از آن است. باید توجه داشت که عبارت «تسهیل و تشویق سرمایه‌گذاری» عبارتی تخصصی نیست که برای فهم آن به واژگان تخصصی حوزه اقتصادی رجوع کرد.

### ۵. ضرورت شناخت صحیح مأخذ مالیاتی (موضوع‌شناسی)

هر کالا یا هر فعالیت اقتصادی را که مالیات به آن، تعلق می‌گیرد، مینا یا مأخذ مالیاتی می‌گویند. معمول‌ترین مأخذها و مبناهای مالیاتی در سه گروه درآمد، مصرف و ثروت تقسیم می‌شوند [۴۸]. تعیین صحیح مأخذ مالیاتی از عوامل بسیار مهم در عادلانه بودن مالیات است؛ زیرا مهم‌ترین مبنا برای تشخیص و وصول واقعی مالیات در یک نظام مالیاتی، تعیین درست مأخذ مالیاتی است. به عبارت دیگر، تمامی امور مالیاتی اعم از تشخیص، تخفیف و از این قبیل موارد براساس مأخذ مالیاتی صورت می‌گیرد؛ در نتیجه، روش عادلانه برای تشخیص و وصول مالیات، این است که تا حد ممکن این تشخیص، بر مبنای حدس و گمان نباشد و دقت لازم برای تعیین مأخذ مالیاتی به کار برده شود، در غیر این صورت، ممکن است تشخیص، لزوماً با واقعیت تطابق نداشته باشد و اشخاصی که نباید مالیات مذکور را بپردازند را تحت شمول قرار دهد؛ برای مثال، باید مشخص شود که یک کالای خاص به‌عنوان مثال خودروهای با ارزش بیش از ده میلیارد تومان، مشمول مالیات قرار دارند و نه اینکه صرفاً گفته شود، دارایی‌های لوکس یا اموال مازاد و غیر ضروری شخص. به همین دلیل است که در بخش مالیات بر ارزش افزوده از نوع مصرف، عدالت مالیاتی به شکلی دقیق‌تر رعایت می‌شود؛ چراکه مأخذ مالیاتی در این نوع مالیات، عینی‌تر است [۴۹].

شفافیت مأخذ مالیاتی، اصلی‌ترین موضوعی است که باید در مرحله قانونگذاری مالیاتی مورد توجه قرار گیرد؛ چراکه اعمال قدرت مالیاتی در تمام مراحل سه‌گانه مالیات، شامل مراحل انتخاب مأخذ مالیات، تشخیص مالیات و بالاخره وصول مالیات وجود دارد. در مرحله اول، اصولاً وضع مالیات بر مأخذ و منابع گوناگون توسط قانون انجام می‌گیرد. از سوی دیگر، در مرحله تشخیص مالیات نیز، سازمان مالیاتی، ابتدا به ارزیابی مأخذ مشمول مالیات می‌پردازد و سپس نرخ‌های قانونی را بر آن، بار می‌کند [۵۰]؛ در نتیجه، شناسایی مأخذ مالیاتی یک‌بار در مرحله وضع و اعتبار قانون است و در مرحله اجرای قانون نیز تطبیق و تشخیص مأخذ مشخص شده در قانون بر مصداق خارجی، نمود پیدا خواهد کرد؛ در نتیجه، به هر میزان، قانون، شفاف و فاقد ابهام باشد، در مرحله اجرای قانون نیز تشخیص و تطبیق مصداق نیز از سوی سازمان مالیاتی به سهولت اتفاق خواهد افتاد. به علاوه، شفاف‌سازی مأخذ



مالیاتی در مرحله وضع قانون از عدم اقناع مالیات پرداز در مرحله اجرای قانون، نسبت به قانونی بودن وصول مالیات از وی، مؤثر خواهد بود و از بسیاری از دعوی حقوقی نیز جلوگیری خواهد کرد. همچنین ارزیابی دقیق تر و بهتر مأخذ مالیاتی، مورد مطالبه سازمان مالیاتی نیز خواهد بود. به علاوه، رفع ابهام مذکور، موجب خواهد شد که در مرحله تسلیم اظهارنامه مالیاتی نیز اشخاصی که تمایل به تقلب و فرار مالیاتی دارند، نتوانند خود را مستثنی از مأخذ مالیاتی مندرج در قانون بدانند و از پدیده اجتناب مالیاتی جلوگیری شود [۵۱، ۵۲].

اصل شفافیت در تعیین مأخذ مالیاتی در مقام قانونگذاری، قابل استناد به اصول قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران است؛ براساس اصل هشتاد و پنجم قانون اساسی، وظیفه قانونگذاری قابل واگذاری به قوه مجریه نیست و مرزی میان تقنین و اجرا وجود دارد. در حقیقت، نبایستی مجلس شورای اسلامی به گونه‌ای عمل کند که عملاً ضابطه گذاری به قوه مجریه محول شود. آنچه مسلم است طبق اصل پنجاه و یکم قانون اساسی، وضع مالیات در صلاحیت مجلس شورای اسلامی است و در نتیجه، تعیین مأخذ مالیاتی نیز در اختیار این نهاد خواهد بود؛ بنابراین، بیان مبهم مأخذ مالیاتی در مرحله قانونگذاری و احاله تعیین و تشخیص آن به آیین نامه اجرایی، موجب خواهد شد، عملاً ضابطه گذاری مالیاتی به دستگاه اجرایی محول شود و در برخی موارد، دستگاه اجرایی، مواردی غیر از مراد قانونگذار را تحت شمول مالیات قرار دهد و یا خلاف نظر قانونگذار، برخی از شمول مالیات خارج شوند. از این رو اصلی ترین راهکار برای شناخت بهتر مأخذ مالیاتی، این است که قانونگذار در مرحله وضع قانون، به جزئیات ورود نماید و با ارائه تعریف قانونی مشخص و شفاف، از ابهام در مأخذ مالیاتی و در نتیجه، غیر عادلانه بودن آن مالیات‌ها پیشگیری کند. در غیر این صورت، به نظر می‌رسد، این نحوه قانونگذاری با اصول هشتاد و پنجم و پنجاه و یکم قانون اساسی، مغایر است. عدم رعایت اصول مذکور در عمل به ابهام در شناسایی مصادیق مأخذ مالیاتی منجر می‌شود و زمینه تفسیر متعدد را فراهم می‌کند.

بسیاری از آسیب‌های مربوط به نظام مالیاتی و اختلاف‌ها نسبت به شمول یا تحت شمول مالیات قرار نداشتن برخی کالاها یا درآمدها به عدم رعایت اصول یادشده در قانون اساسی در مرحله قانونگذاری بازمی‌گردد؛ به عنوان مثال، در خصوص کمپوست قارچ، این اختلاف نظر وجود داشت که آیا کمپوست قارچ، مصدافی از موارد معافیت در ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۴۰۰/۱۱/۱۸ قرار می‌گیرد یا خیر؟ به همین منظور، طرح استفساریه ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم، اعلام وصول شد. با توجه به گزارش مطرح شده مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی در این زمینه، مبنای طراحی این استفساریه، این است که معافیت مالیاتی در ماده قانونی مورد نظر، به صراحت و شفاف بیان نشده است؛ در نتیجه، این امکان را به سازمان مالیاتی و دیوان عدالت اداری داده است تا طبق معیارهای مورد نظر خود، اقدام به تشخیص کنند و کمپوست قارچ را مشمول معافیت مالیاتی قرار ندهند [۵۳]؛ بنابراین، ریشه و مبنای اختلاف نظر مذکور در این زمینه و ارائه تفاسیر متعدد، به عدم رعایت اصل هشتاد و پنجم و اصل پنجاه و یکم قانون اساسی است.



یکی دیگر از مواردی که می‌تواند موجب مآخذشناسی صحیح مالیاتی شود، وجود عرف‌های دارای استحکام و ثبات است که با ضوابط عینی و دقیقی که ارائه می‌دهد، مأخذ مالیاتی را به درستی نشان دهد. همان‌طور که در این نوشتار در بخش نقش عرف در تفسیر قوانین مالیاتی، اشاره شد، عرف می‌تواند نقش مهمی در تشخیص و تطبیق مصادیق، ایفا کند. در حقیقت، وجود یک عرف مسلم و قابل اعتنا، قانونگذار را به این سمت سوق می‌دهد که در برخی از موارد، امر تشخیص را به عرف احاله کند، اما به گونه‌ای که عرف مذکور غیر شفاف و متکثر نباشد تا مقام مجری، بتواند، ضابطه و معیاری از خود ارائه کند. به‌طور مثال وجود عرف‌های باثبات، مورد قبول و مسلم صنفی، می‌تواند در این زمینه راهگشا باشد؛ چنانچه، اصناف حوزه تولید محصولات کشاورزی، معیارهای دقیق و مشخصی برای مفاهیم کشاورزی مورد نظر خود ارائه نمایند و این معیارهای مفهومی نیز به‌عنوان عرف مسلم شناسایی شوند، می‌توان در مقام قانونگذاری، مجری را در بخش تطبیق مصداق به این عرف‌ها مراجعه کرد، اما به این شرط که قانونگذار به عرف مذکور، اشراف داشته باشد و مسلم بودن، دقیق و مشخص بودن و قابل اعتنا بودن آن معیارهای مفهومی را احراز کند و سپس عرف مورد نظر را شناسایی نماید و به آن، ارجاع دهد.

از این‌رو به نظر می‌رسد در شناخت صحیح مأخذ مالیاتی، در ابتدا شفافیت قانونگذاری در ارائه تعریف و ضوابط مشخص از مأخذ مالیاتی اولویت دارد و مفسر باید تلاش کند از متون قانونی، مراد قانونگذار را کشف نماید. از طرف دیگر رجوع به عرف مسلم می‌تواند، در کشف اراده قانونگذار در رتبه بعدی قرار گیرد. اگر مراحل قبل نتوانست در شناسایی مأخذ مالیاتی مؤثر واقع شود، در این صورت باید به اصل تفسیر مضیق قوانین مالیاتی استناد کرد و موارد مشکوک را از شمول دامنه تکالیف قوانین مالیاتی حذف نمود.

## نتیجه گیری



تفسیر از قوانین امری اجتناب‌ناپذیر است و لزوم ارائه تفسیر صحیح از قوانین یکی از موضوع‌های مهم علم حقوق است. به عبارت دیگر نحوه برداشت از قوانین، دارای اصول و قواعدی است که در تفسیر قوانین اعم از مالیاتی باید مدنظر قرار گیرند. به‌طور معمول تفسیر قوانین مالیاتی از همان اصول کلی و عام تفسیر قوانین پیروی می‌کند. اما با این وجود ویژگی‌های خاص قوانین مالیاتی از بعد حقوقی و اقتصادی و ... سبب می‌شود تفسیر قوانین مالیاتی، دارای جنبه‌های منحصر به فردی نیز باشد که در این پژوهش سعی شده است چارچوب، ضوابط و اصول آن ارائه شود. در کاربرد اصول مالیاتی، ابتدا باید توجه داشت که زمانی می‌توان به این اصول مراجعه کرد که ادله بیانگر حکم واقعی مورد بررسی قرار گرفته باشند؛ ولی در عین حال کماکان ابهام باقی مانده باشد. لذا کاربرد اصول در جایی است که دلیل متقنی وجود نداشته باشد (قاعده «الاصل دلیل حیث لا دلیل»). در این پژوهش، به‌طور کلی اصول مربوط به تفسیر قوانین مالیاتی، جمع‌آوری و در دو دسته اصول بنیادی و کاربردی دسته‌بندی شده است. در اصول بنیادی به اصول هفتگانه «قانونی بودن مالیات‌ها»، «سهولت مالیات»، «عطف به ماسبق نشدن قوانین مالیاتی»، «اجرای فوری قوانین مالیاتی»، «محرمانه بودن اطلاعات مالیاتی»، «تساوی افراد در مقابل مالیات»، «اطمینان» اشاره شد و در اصول کاربردی نیز ۶ اصل ذیل مورد اشاره قرار گرفت که اصول «رعایت صلاحیت در تکالیف مالیاتی»، «عدم تحمیل بار مقررات گذاری ضعیف به مؤدی مالیاتی»، «تفسیر مضیق معافیت‌های مالیاتی»، «تفسیر به نفع مؤدی در وضع مالیات»، «سالانه بودن»، «عدم مرور زمان مالیاتی» در این دسته جای می‌گیرند.

در تفسیر قوانین مالیاتی، باید ضوابطی مورد توجه قرار گیرند تا مفسر قوانین مالیاتی را (اعم از مقام سیاسی یا اجرایی، قضایی) به تفسیر صحیح راهنمایی کند. ضوابط مورد اشاره عبارتند از: «لزوم رعایت اسناد بالادستی در تفسیر قوانین و مقررات مالیاتی»، «لزوم رعایت اصول دادرسی منصفانه در تفسیر قوانین مالیاتی»، «تفسیر مالیاتی مبتنی بر متن و روح قوانین»، «عرف به مثابه منبع تکمیلی در تفسیر قوانین مالیاتی»، «ضرورت شناخت صحیح مأخذ مالیاتی (موضوع شناسی)».



۱. گلدوزیان، ایرج (۱۳۷۷)، بایسته‌های حقوق جزای عمومی، چ اول، تهران: نشر میزان.
۲. بابایی مهر، علی (۱۳۸۸)، تفسیر، اصول و مبانی آن در حقوق عمومی، حقوق خصوصی، سال ششم، شماره چهاردهم، صص ۱۶۷-۱۹۶.

### 3. Harris, Peter And Oliver, David (2010), International Commercial Tax, Cambridge University Press

۴. حیاتی، علی عباس (۱۳۹۷)، مفهوم «اصل حقوقی» و مقایسه آن با «قاعده حقوقی» (مطالعه تطبیقی در حقوق ایران و فرانسه)، دوفصلنامه دانش حقوق مدنی، سال هفتم، شماره دوم.
۵. دانش پژوه، مصطفی (۱۳۹۱)، منابع حقوق، تهران: جنگل.
۶. فیاض بخش، مرجان؛ عسگر خانی، ابومحمد؛ میرعباسی، سیدباقر (۱۳۹۷)، نقش اصول حقوقی در رفع اجمال و سکوت حقوق ایران (در پروتو ماده ۳ آیین دادرسی مدنی (۱۳۷۹)، مطالعات فقه و حقوق اسلامی، سال ۱۰، شماره ۱۹.
۷. کاتوزیان، ناصر (۱۳۹۰)، فلسفه حقوق، ج ۲، تهران: شرکت سهامی انتشار.
۸. رستمی، ولی (۱۳۹۵)، مالیه عمومی، تهران: میزان.
۹. ترک‌نژاد، احمد؛ شیرکوند، سعید (۱۳۹۰)، بررسی عوامل مؤثر بر سنجش و بهبود فضای کسب و کار در ایران، اتاق بازرگانی صنایع و معادن تهران.
۱۰. پیرنیا، حسین (۱۳۴۸)، مالیه عمومی، مالیات‌ها و بودجه، تهران: ابن سینا.
۱۱. رستمی، ولی (۱۳۹۵)، مالیه عمومی، تهران: میزان.
۱۲. جعفری لنگرودی، محمد جعفر (۱۳۷۸)، مبسوط در ترمینولوژی حقوق، ج ۴، تهران: گنج دانش.
۱۳. ویژه، محمدرضا (۱۳۸۲)، امنیت قضایی، کانون و کلا، شماره ۱۸۳.
۱۴. عبداللهی، حسین؛ مولا بیگی، غلامرضا (۱۴۰۰)، حقوق مالیاتی (با رویکردی تحلیلی - کاربردی)، تهران: جنگل.
۱۵. رنجبری، ابوالفضل؛ بادامچی، علی (۱۳۹۰)، حقوق مالی و مالیه عمومی، تهران: انتشارات مجمع علمی و فرهنگی مجد.
۱۶. رستمی، ولی (۱۳۹۵)، مالیه عمومی، تهران: میزان.
۱۷. رستمی، ولی (۱۳۹۵)، مالیه عمومی، تهران: میزان.
۱۸. امامی، محمد؛ استوارسنگری، کوروش (۱۳۸۸)، حقوق اداری، ج ۱، تهران: میزان.
۱۹. عبداللهی، حسین؛ مولا بیگی، غلامرضا (۱۴۰۰)، حقوق مالیاتی (با رویکردی تحلیلی - کاربردی)، تهران: جنگل.
۲۰. برای کسب اطلاعات بیشتر رجوع کنید به: میرمحسن طاهری تازی، کتاب آیین دادرسی مالیاتی، پاره دوم، صص ۴۱-۳۷.
۲۱. کاتوزیان، ناصر (۱۳۹۰)، فلسفه حقوق، ج ۳، تهران: شرکت سهامی انتشار.
۲۲. شهینیایی، احمد (۱۴۰۱)، مبانی تفسیر قانون در حقوق مالیاتی با نگاهی به آرای مالیاتی و قضایی، فصلنامه مطالعات حقوق عمومی، دوره ۵۲، شماره ۱، صص ۵۰۷-۵۲۹.
۲۳. مشروح مذاکرات جلسه ۲۴۶ دوره نهم (اجلاسیه سوم) مجلس شورای اسلامی اسلامی، مورخ ۱۳۹۳/۷/۹
۲۴. امامی، محمد (۱۳۹۲)، حقوق مالیه عمومی، تهران: نشر میزان.
۲۵. توکل، محمد (۱۳۷۹)، فرهنگ توصیفی اصطلاحات بین‌المللی مالیات، تهران: مجله تخصصی مالیات.

۲۶. ویژه، محمدرضا (۱۳۸۸)، تأملی بر سلسله مراتب هنجارها در نظام حقوقی جمهوری اسلامی، فصلنامه راهبرد، سال هجدهم، شماره پنجاه.
۲۷. هاشمی، سیدمحمد (۱۳۸۰)، حقوق اساسی جمهوری اسلامی ایران، جلد ۲، تهران، نشر دادگستر، چاپ پنجم.
۲۸. موسی زاده، ابراهیم (۱۳۸۷)، تأملی در مفهوم، ماهیت و جایگاه حقوقی سیاست‌های کلی نظام، فقه و حقوق، سال پنجم، شماره ۱۷.
۲۹. موسی زاده، ابراهیم (۱۳۸۷)، تأملی در مفهوم، ماهیت و جایگاه حقوقی سیاست‌های کلی نظام، فقه و حقوق، سال پنجم، شماره ۱۷.
۳۰. موسی زاده، ابراهیم (۱۳۸۷)، تأملی در مفهوم، ماهیت و جایگاه حقوقی سیاست‌های کلی نظام، فقه و حقوق، سال پنجم، شماره ۱۷.
۳۱. مشهدی، علی (۱۳۹۱)، اصول و معیارهای کنترل قضایی اداری در حقوق سوئیس، فصلنامه حقوق مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دوره ۴۲، شماره ۳، صص ۳۰۱-۲۹۱.
۳۲. عبداللهی، حسین؛ مولابیگی، غلامرضا (۱۴۰۰)، حقوق مالیاتی (بارویکردی تحلیلی - کاربردی)، تهران: جنگل.
۳۳. عبداللهی، حسین؛ مولابیگی، غلامرضا (۱۴۰۰)، حقوق مالیاتی (بارویکردی تحلیلی - کاربردی)، تهران: جنگل.
۳۴. مطیعی، انسیه؛ البرزی ورکی، مسعود (۱۳۹۷)، بررسی تطبیقی اصل انصاف و اصول عدل و انصاف، فصلنامه پژوهش‌های تطبیقی، دوره ۲۲، شماره ۳.
۳۵. عبداللهی، حسین؛ مولابیگی، غلامرضا (۱۴۰۰)، حقوق مالیاتی (بارویکردی تحلیلی - کاربردی)، تهران: جنگل.
۳۶. مشهدی، علی (۱۳۹۱)، اصول و معیارهای کنترل قضایی اداری در حقوق سوئیس، فصلنامه حقوق مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی، دوره ۴۲، شماره ۳، صص ۳۰۱-۲۹۱.
۳۷. رضایی مفرد، مهدی (۲۰۴۱)، مفهوم نظارت در حقوق عمومی، فصلنامه علمی تخصصی حقوق پردیس فارابی دانشگاه تهران، سال اول، شماره اول، بهار ۲۰۴۱، صص ۶۳-۹۲.
۳۸. عبداللهی، حسین؛ مولابیگی، غلامرضا (۱۴۰۰)، حقوق مالیاتی (بارویکردی تحلیلی - کاربردی)، تهران: جنگل.
۳۹. شهنیایی، احمد (۱۴۰۱)، مبانی تفسیر قانون در حقوق مالیاتی با نگاهی به آرای مالیاتی و قضایی، فصلنامه مطالعات حقوق عمومی، دوره ۵۲، شماره ۱، صص ۵۰۷-۵۲۹.
۴۰. شهیدی، مهدی (۱۳۹۰)، تشکیل قراردادها و تعهدات، جلد ۱، تهران: مجد.
۴۱. جاوید، محمدجواد؛ افشار، سجاد (۱۳۹۷)، رهیافت متن‌گرایی در تفسیر حقوقی؛ با تأکید بر قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، فصلنامه پژوهش حقوق عمومی، سال بیستم، شماره ۶۱، صص ۳۹-۶۰.
۴۲. عبداللهی، حسین؛ مولابیگی، غلامرضا (۱۴۰۰)، حقوق مالیاتی (بارویکردی تحلیلی - کاربردی)، تهران: جنگل.
۴۳. صفری، محسن؛ بادکوبه هزاوه، آرش (۱۴۰۰)، نقد و توجیه نقش دلیل عقلی در تفسیر گزاره‌های حقوقی، فصلنامه مطالعات حقوق خصوصی، دوره ۵۱، شماره ۱، صص ۷۷-۹۶.
۴۴. شهنیایی، احمد (۱۴۰۱)، مبانی تفسیر قانون در حقوق مالیاتی با نگاهی به آرای مالیاتی و قضایی، فصلنامه مطالعات حقوق عمومی، دوره ۵۲، شماره ۱، صص ۵۰۷-۵۲۹.
۴۵. محمدی ارانی، اکرم (۱۳۹۳)، نقش عرف در تفسیر قوانین خانواده، تهران: نشر میزان، چاپ اول.
۴۶. محمدی ارانی، اکرم (۱۳۹۳)، نقش عرف در تفسیر قوانین خانواده، تهران: نشر میزان، چاپ اول.
۴۷. بهادری، محمد؛ اصغری شورستانی، محمدرضا (۱۴۰۱)، جایگاه و نقش مبانی نظام حقوقی در تفسیر اصول قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران، فصلنامه دانش حقوق عمومی، سال یازدهم، شماره ۳۶، صص ۱۱۹-۱۴۸.



۴۸. کاشانی، مجید (۱۳۹۵)، چالش‌های مدیریتی در اجرای مالیات بر ارزش افزوده، نشریه مطالعات مدیریت و کارآفرینی، دوره ۲، شماره ۱، بهار ۱۳۹۵، صص ۹۹-۸۶.
۴۹. معصومی، سید عزیز (۱۳۸۵)، مالیات بر ارزش افزوده و عدالت مالیاتی، مجله پژوهش‌های حقوقی، شماره ۱۰، نیمسال دوم، صص ۲۲۳-۲۰۳.
۵۰. رستمی، ولی (۱۳۸۷)، اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران، فصلنامه حقوق مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، دوره ۳۸، صص ۱۸۹-۱۶۵.
۵۱. رستمی، ولی (۱۳۸۷)، اقتدارات و اختیارات دستگاه مالیاتی در حقوق مالیاتی ایران، فصلنامه حقوق مجله دانشکده حقوق و علوم سیاسی دانشگاه تهران، دوره ۳۸، صص ۱۸۹-۱۶۵.
۵۲. امامی، محمد (۱۳۸۴)، کلیات حقوق مالی، چاپ اول، تهران: نشر میزان.
۵۳. پاک‌نژاد، امین‌اله؛ برزگر خسروی، محمد (۱۴۰۱)، تحلیل حقوقی قانون «استفساریه ماده (۸۱) قانون مالیات‌های مستقیم» مصوب ۱۴۰۰/۱۱/۱۸ مجلس شورای اسلامی، گزارش مرکز پژوهش‌های مجلس شورای اسلامی، تاریخ انتشار: ۱۴۰۱/۸/۱.





مرکز پژوهش های مجلس شورای اسلامی

تهران، خیابان پاسداران، روبروی پارک نیاوران (ضلع جنوبی، پلاک ۸۰۲)

تلفن: ۷۵۱۲۰۰۰۰ صندوق پستی: ۵۸۵۵-۱۵۸۷۵ پست الکترونیک: [mrc@majlis.ir](mailto:mrc@majlis.ir)

وبسایت: [rc.majlis.ir](http://rc.majlis.ir)

[www.SID.ir](http://www.SID.ir)