

دریچه ۳

نقدی بر؛

گستره و شمول قانون مالیات بر ارزش افزوده

تاریخ دریافت: ۱۳۹۰/۶/۴

تاریخ پذیرش: ۱۳۹۰/۶/۲۰

محمد زارعی^۱

«انتشار» در لغت به معنای فاش کردن چیزی و پراکندن به کار رفته است و به معنای خاص آن، فرآیندی است که قوانین و مقررات به اطلاع عموم رسانده می‌شود و چون به آگاهی و اطلاع رساندن قوانین به آحاد مردم محال و تکلیف مالایطاق می‌نماید، انتشار قوانین در روزنامه‌ای خاص، زیرعنوان «روزنامه رسمی جمهوری اسلامی ایران» دلیل بر آگاهی آحاد مردم، فرض می‌گردد.

الف - تعریف قانون

قانون در معنای خاص، به مصوبات قوه مقننه پس از تأیید شورای نگهبان، اطلاق می‌گردد. (مستنبط از اصل ۹۳ ق.ا.ا) اما قانون به معنای عام، شامل آیین‌نامه‌ها، بخشنامه‌ها و نتیجه همه‌پرسی است. لذا با استنباط از مواد ۲، ۳ و ۴ ق.م. معنای عام قانون مورد اشاره است.

ب - تعریف اماره

طبق ماده ۱۳۲۳ ق.م.، امارات قانونی، اماراتی است که قانون آن را دلیل به امری قرار داده است. لذا امارات به مطلق و نسبی تقسیم می‌گردد.

۱. سردفتر دفتر اسناد رسمی شماره ۲۳ قم.

اماره قانونی مطلق، اماره‌ای است که مقنن اجازه نمی‌دهد کسی در مقام اثبات خلاف آن برآید. اماره قانونی نسبی، اماره‌ای است که خود مقنن در متن قانون اثبات خلاف آن را تجویز کرده است. غالب امارات قانونی، امارات نسبی‌اند.

سؤالی که مطرح می‌گردد این است که انتشار قانون، اماره‌ای مطلق است یا نسبی؟ به نظر می‌آید انتشار قوانین، اماره‌ای است مطلق که خلاف آن، قابل اثبات نیست و یا حداقل قابل پذیرش در هیچ یک از محاکم نخواهد بود. هر چند ممکن است که این تصور پیش آید که چنین اماره‌ای چندان صحیح به نظر نمی‌رسد.

ج - برخی استثنائات

ماده ۶۴ ق.م.ا. چنین مقرر می‌دارد: «زنا در صورتی موجب حد می‌شود که زانی یا زانیه بالغ و عاقل و مختار بوده و به حکم و موضوع آن نیز آگاه باشد». به عبارت واضح‌تر، دادستان بایستی اثبات نماید که متهم به حکم قانون آگاه و از آن مطلع بوده است و به عبارت دیگر، اصل، عدم اطلاع از قانون است.

ماده ۱۶۶ همان قانون مقرر می‌دارد: «حد مسکر بر کسی ثابت می‌شود که بالغ و عاقل و مختار و آگاه به مسکر بودن و حرام بودن آن باشد». بدین ترتیب، بایستی ثابت شود که مرتکب این جرم، هم آگاه باشد بر این که آنچه نوشیده، مسکر است و هم از مجازات آن آگاه باشد. در واقع، علم به حکم قانون داشته باشد.

همچنین قسمت دوم ماده ۲ ق.م. چنین حکم کرده است: «... مگر در خود قانون ترتیب خاصی برای موقع اجرا مقرر شده باشد».

برخی مفاد این قسمت ماده یاد شده را چنین تفسیر می‌نمایند که قانون می‌تواند پیش‌بینی نماید بدون انتشار، لازم‌الاجرا باشد. چنین تفسیری، اشتباه محض است و مغایر اماره مطلق انتشار قوانین می‌باشد. تفسیر صحیح قسمت دوم این ماده آن است که قانون می‌تواند مدت زمان لازم‌الاجرا شدن قانون را پس از انتشار، افزایش یا کاهش دهد یا منوط به زمان معینی نماید و به‌هیچ وجه بدان معنا نیست که می‌توان از انتشار قوانین چشم‌پوشی نمود.

د - قانون مالیات بر ارزش افزوده

ماده ۵۳ قانون مالیات بر ارزش افزوده چنین مقرر می‌دارد که: «تاریخ اجرای این قانون در رابطه با مواد ۱۸، ۲۴، ۲۵، ۲۸، ۳۱، ۳۵، ۳۶، ۴۲ و ۴۸ از تاریخ تصویب و در مورد ماده ۵۱ از اول ماه پس از تصویب این قانون خواهد بود و سایر مواد آن از اول مهرماه سال ۱۳۸۷ است...»

این قانون در جلسه مورخ ۸۷/۲/۱۷ کمیسیون اقتصادی مجلس شورای اسلامی طبق اصل ۸۵ ق.ا. تصویب گردید و در تاریخ ۸۷/۳/۲ به تأیید شورای نگهبان رسیده است و در روزنامه رسمی شماره ۱۶۲۷۳/۹ مورخ ۸۷/۴/۳ منتشر گردیده است.

استنباط سازمان امور مالیاتی از ماده ۵۳ قانون یادشده این است که از زمان تأیید شورای نگهبان، برخی مواد قانون از جمله ماده ۴۲ در رابطه با اخذ مالیات از نقل و انتقال وسایل نقلیه، لازم‌الاجرا است خصوصاً جهت تنظیم اسناد و کالت فروش خودرو.

لذا بدون این که آحاد جامعه یا مکلفین از مفاد قانون مطلع باشند و فرض اطلاع آنان از قانون وجود داشته باشد، مکلف به اجرای آن می‌باشد که این تکلیف مالا یطاق است و استنباط صحیحی از قانون نمی‌باشد. زیرا ما نمی‌توانیم اماره مطلق انتشار قوانین را نادیده انگاریم.

در سال‌های اخیر، با انبوهی از قوانین و مقررات روبه‌رو هستیم که هر کدام، تکالیف متعددی را بر آحاد مردم وضع نموده بدون این که به آثار و نتایج ناشی از این تکالیف توجه شود. بسیاری مراجع گوناگون و متنوع قانون‌گذاری و شبه‌قانون‌گذاری، انبوهی از وظایف را تحمیل می‌نمایند به گونه‌ای که عموم مردم و دستگاه‌های حاکمیتی و اجرایی با حجم وسیعی از هنجارهای تکلیفی مواجه‌اند.

از جمله این قوانین، قانون مالیات‌های مستقیم است که از مالیات برارث شروع شده تا مالیات بر درآمد مشاغل، مالیات بر حقوق، مالیات بر اجاره، مالیات بر نقل و انتقال املاک و مالیات پیمانکاری و....

و اما قانون شهرداری‌ها؛ عوارض احداث بنا، عوارض تراکم، عوارض حذف پارکینگ، عوارض نوسازی، عوارض خدمات محله‌ای، عوارض آسفالت و عوارض... و آن قدر مراجع

گوناگون و مقررات و آیین‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها و مصوبات متنوع دارد که مؤدی بایستی ماه‌ها صرف وقت و هزینه نماید تا این‌که با گوشه‌ای از انبوه این مقررات پیچیده و متنوع آشنا شود و آن‌گاه به خانه اول می‌رسد که باید وجه پرداخت شود و تأخیر در پرداخت، جریمه‌ای نابخشودنی است. هنگامی که سخن از اجرای قانون مالیات‌بر ارزش‌افزوده می‌رفت، بیان شد که این قانون در بیش از ۱۲۰ کشور جهان اجرا می‌گردد^۱ و مزایا و محاسن آن وصف‌ناشدنی است. علی‌ای‌حال، اکنون، این قانون تصویب و به اجرا گذارده شده است. در این نوشتار، جای پرداختن به تعریف مالیات بر ارزش افزوده نیست ولی به‌طور خلاصه مالیات بر مصرف است و پرداخت آن برعهده مصرف‌کننده است.

نویسنده این یادداشت معتقد است با اجرای این قانون بایستی قانون مالیات‌های مستقیم ملغی گردد. زیرا آنچه بیش از همه چیز در بحث مالیات، از آن سخن می‌رود، عدالت مالیاتی است.

عدالت مالیاتی، عدالتی است که مالیات برای پرداخت‌کننده، رضایت‌بخش و تحمل‌آور باشد. این احساس رضایت و اقتناع وجدانی، رضایت‌مندی او را از قانون فراهم می‌آورد. نگارنده عقیده دارد مالیات‌های مضاعف برعهده مؤدیان سنگینی می‌نماید و هزینه‌های تولید را افزایش می‌دهد.

فرض بر این است که دولت‌ها اخذ مالیات را وجهه همت خود قرار نداده‌اند بلکه آن‌را ابزاری برای تعدیل ثروت می‌دانند.

لذا در اینجا فقط به قانون مالیات بر ارزش افزوده می‌پردازیم.

الف - موارد شمول قانون

در این مورد، اجرای قانون، مشمول کالاها و خدمات است.

۱ - عرضه کالا

انتقال کالا از طریق هر نوع معامله می‌باشد. دایره شمول تعریف فوق شامل هر نوع

۱. معصومی، سید عزیز، «مالیات بر ارزش افزوده و عدالت مالیاتی»، مجله پژوهش‌های حقوقی، سال پنجم، ش. ۱۰، پاییز - زمستان ۱۳۸۵، ص. ۲۰۳.

کالا می‌گردد لذا هر نوع کالا که دارای ارزش اقتصادی باشد و در بازار مبادله شود در شمول اجرای قانون قرار می‌گیرد. (به استثنای موارد معافیت در مواد ۱۲ و ۱۳ قانون یادشده)

۲- انجام خدمات

هر نوع خدمت که مابه‌ازا داشته باشد در شمول اجرای قانون قرار می‌گیرد. طبیعی است خدماتی که ارزش اقتصادی و مبادله‌ای داشته باشد، در این تعریف ارائه خدمت، گستره و شمول بسیار وسیعی خواهد داشت.

ب- اعمال تصدی

در مواردی، دولت همانند بازرگانان به اقدامات و فعالیت‌های تجاری مبادرت می‌ورزد.^۱ معمولاً دولت‌ها با ایجاد شرکت‌های دولتی، این‌گونه فعالیت‌ها را سامان می‌دهند. این‌گونه فعالیت‌ها که از طرف دولت تحت لوای شرکت تجاری صورت می‌گیرد هرچند از پرداخت مالیات بر درآمد مشاغل معاف است لیکن مشمول قانون مالیات بر ارزش‌افزوده می‌گردند و النهایه، این مصرف‌کننده است که مالیات آن‌را می‌پردازد. همچنین فعالیت‌های خدماتی که این شرکت‌ها انجام می‌دهند، مشمول این قانون و پرداخت مالیات بر ارزش‌افزوده می‌باشند.

ج- اعمال حاکمیت

بسیاری از فعالیت‌های دولت به منظور کسب درآمد و فعالیت اقتصادی نیست بلکه دولت به دلیل اقتدار و حاکمیت خود ملزم به انجام این‌گونه امور است.

ماده ۸ قانون مدیریت خدمات کشوری، امور حاکمیتی را این‌گونه تعریف می‌کند: «آن دسته از اموری است که تحقق آن موجب اقتدار و حاکمیت کشور است و منافع آن بدون محدودیت شامل همه اقشار جامعه گردیده و بهره‌مندی از این نوع خدمات موجب محدودیت برای استفاده دیگران نمی‌شود از قبیل: ... ه- قانون‌گذاری؛ امور ثبتی؛ استقرار نظم و امنیت؛ و اداره امور قضایی».

همان‌گونه که از تعریف فوق برمی‌آید انجام امور حاکمیتی مشمول قانون

۱. ر.ک.: دولت رفتار حقیقی، محمدرضا، مصونیت قضایی دولت در حقوق بین‌الملل، انتشارات ریاست جمهوری، ص. ۵۲.

مالیات‌بر ارزش افزوده نیست و از جمله امور عمومی از دیدگاه حقوق اداری است. امر عمومی، فعالیتی را گویند که متضمن رفع نیازها و تأمین منافع عمومی است و اداره آن از روابط آزاد و ابتکار خصوصی خارج شده و به‌گونه‌ای در اختیار دولت قرار گرفته است.^۱ به‌طور مثال، وزارت جهادکشاورزی به واگذاری اراضی موات و منابع طبیعی اقدام می‌نماید. وزارت راه و شهرسازی به واگذاری اراضی داخل محدوده شهر و حریم آن به متقاضیان وظایفی را به عهده دارد. شهرداری در قبال اخذ پروانه احداث بنا مبالغی را دریافت می‌دارد. ادارات ثبت اسناد در قبال خدمات خود مانند صدور سند مالکیت، فروش نقشه‌های کاداستر مبالغی را دریافت می‌دارند. این‌گونه خدمات مشمول قانون مالیات‌بر ارزش افزوده نیست. بالطبع دفاتر اسناد رسمی در قبال خدمات از جانب حاکمیت و جوهی را دریافت می‌دارند که موسوم به حق‌التحریر است. طبیعی است این‌گونه خدمات جنبه تجاری و فعالیت تجاری را نداشته و مشمول عملیات تجاری نیست و فاقد مالیات‌بر ارزش افزوده است و شمول قانون بر آن‌ها به دلیل بدیهیات حقوقی است.^۲

همچنین طبق تعریف ماده یک ق.د.ا.ر.ک. مصوب ۱۳۵۴، دفتر اسناد رسمی واحدی وابسته به قوه قضائیه است. لذا به‌گونه‌ای امور عمومی را سامان می‌دهد. همچنین بند ۸ ماده ۱۲ قانون مالیات‌بر ارزش افزوده، اموال غیرمنقول را به‌طور علی‌الاطلاق از شمول قانون معاف می‌نماید. لذا کلیه خدمات در رابطه با آن‌ها از شمول قانون معاف است. نگارنده معتقد است کلیه فعالیت‌ها در خصوص اموال غیرمنقول از جمله وکالت غیرمنقول، رهن غیرمنقول و سند غیرمنقول از شمول قانون معاف است.

پژوهشگاه علوم انسانی و مطالعات فرهنگی
پرتال جامع علوم انسانی

۱. طباطبایی مؤتمنی، منوچهر، حقوق اداری، تهران ۱۳۷۳، ص. ۲۵۶.

۲. برای آگاهی از تعریف بدیهیات حقوقی، ر.ک. جعفری لنگرودی، محمدجعفر، مقدمه عمومی علم حقوق، انتشارات کتابخانه گنج دانش، تهران، ۱۳۶۲.