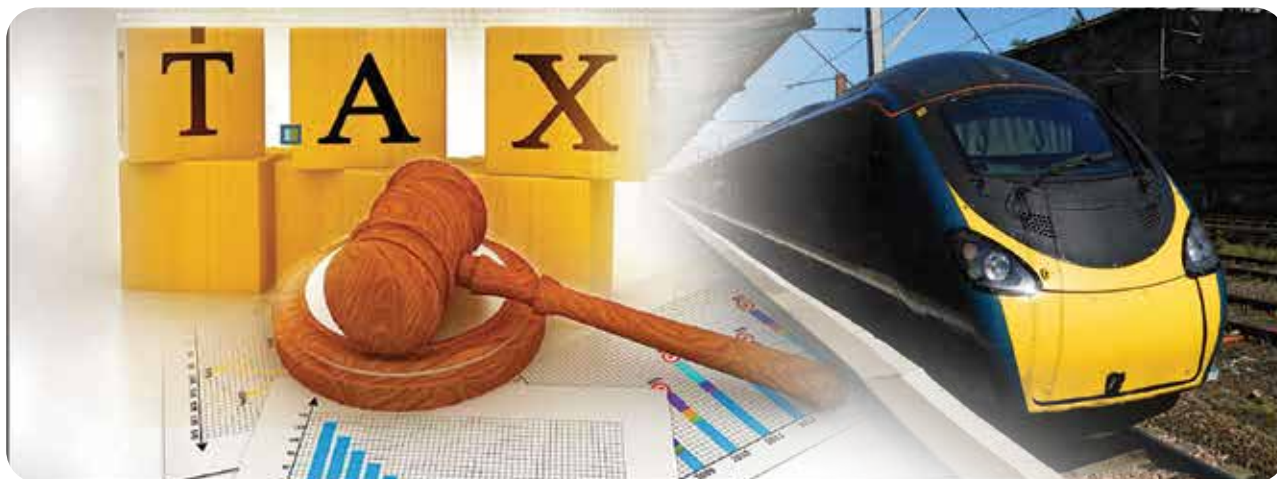


# تضاد بین روح قانون مالیات ریلی با فرایند تفسیر و اجرای قانون

## نگاهی متفاوت و موشکافانه به چالش‌های مالیاتی شرکت‌های ریلی



امیر ایزدی  
عضو هیأت مدیره و مدیر عامل شرکت ریل‌گردش ایرانیان



چالش‌هایی که شرکت‌های ریلی در موضوع مالیات با آن مواجهند، موجب دغدغه‌ی مدیران و مالکان کسب‌وکارهای این بخش شده است. به‌عنوان مثال؛ با وجود تصویب و اجرایی شدن قانون مالیات بر ارزش افزوده و تصریح قانون‌گذار بر معافیت خدمات حمل‌ونقل، اعم از بار مسافر درون شهری، برون شهری و بین‌المللی ریلی از این مالیات، تفسیرهای خاصی از این قانون به‌وسیله‌ی ذی‌نفعانی همچون شرکت راه‌آهن به‌عمل آمده و مبنای پرداخت یا عدم پرداخت مالیات قرار گرفته که اکنون مشکلاتی را برای سایر ذی‌نفعان، از جمله؛ شرکت‌های ریلی بخش خصوصی ایجاد کرده است. امیر ایزدی عضو هیأت مدیره و مدیر عامل شرکت ریل‌گردش ایرانیان، نگاهی موشکافانه و تحقیقی به چالش‌های مالیاتی شرکت‌های ریلی داشته است که در ادامه آن را می‌خوانید.

وی با اشاره به اساسی‌ترین اصل حاکم بر قوانین مالیاتی کشور می‌گوید: در ابتدا باید به رابطه‌ی مالیات با دولت اشاره کرد. در این زمینه در ماده (۵۱) قانون اساسی به‌صراحت درج شده است؛ «هیچ مالیاتی وضع نمی‌شود، مگر به‌موجب قانون». بنابراین؛ در استقرار قوانین مالیاتی، مبنای اصلی بین مؤدی با دولت، قانون است. چنان‌چه بخواهیم موضوع مالیات بین دولت و مؤدی را به‌صورت سلبی بیان کنیم، باید گفت؛ این رابطه عرفی و یا تفسیری نیست. چراکه رویکرد تفسیری به قانون مالیاتی، آثار منفی آنی و چشم‌گیری بر موقعیت حقوق هر یک از مؤدیان ایجاد خواهد کرد.

ایزدی در ادامه با اشاره به قانونی که محل مناقشه‌ی مالیاتی در حوزه‌ی ریلی شده است، می‌گوید: در ماده‌ی ۵۲ قانون برنامه‌ی توسعه‌ی ششم، قانون‌گذار تغییر یک رویه‌ی قانونی را به شرح زیر از دولت مطالبه کرده است: «به‌منظور تقویت اقتصاد حمل‌ونقل ریلی و ترغیب سرمایه‌گذاری بخش غیردولتی در این زمینه و تسریع و تسهیل اجرای طرح‌ها و افزایش رضایت‌مندی و اقبال عمومی از خدمات ارائه شده در این نوع حمل‌ونقل:

ب: مالیات بر ارزش افزوده‌ی خدمات حمل‌ونقل ریلی علاوه بر مالیات، معافیت‌های مذکور در بند «۱۲» ماده‌ی (۱۲) قانون مالیات بر ارزش افزوده با نرخ صفر محاسبه خواهد شد.»

در ارتباط با چرایی بند «ب» فوق، احتمال قریب به یقین، چنان‌چه فعال اقتصادی باشیم و یا حتی در حدود دانش یک حسابدار اقتصاد را درک کرده باشیم، به‌راحتی خواهیم دانست که این بند در مقابل معافیت خدمات ریلی از مالیات بر ارزش افزوده (مصوب ۱۳۸۷)، مصوب شده و قصد دارد آثار سوء این معافیت که افزایش قیمت

تفسیر دیگری نیز برقرار است که از آن به‌عنوان تفسیر قضایی نام برده می‌شود که توسط دادرس در خصوص حل مناقشه‌ای خاص انجام می‌شود.

مدیرعامل ریل‌گردش ایرانیان می‌افزاید؛ اما مهم‌تر از نوع تفسیر، هدف تفسیر است که عبارت است از؛ «به دست دادن درکی موجه از قانون برای تمیز دادن حق». با تمام این اوصاف، بلاشک آن‌چه در تمام کشورها اصل اساسی قوانین مالیاتی است، اصل «قانونی بودن مالیات» است که تفسیر بردار نیست! طبق این اصل مالیاتی وضع نخواهد شد، مگر به‌موجب قانون. شناسایی این اصل باعث می‌شود مراجع مالیاتی از توسعه دادن قانون مالیاتی منع شوند.



**لزوم درک صحیح از بند «ب» ماده‌ی (۵۲) قانون برنامه‌ی ششم توسعه**

### تفسیر پنهان قوانین به‌وسیله‌ی دولت

با این وجود، همانند هر قانونی، فضای تفسیر، از فرایندهای اجتناب‌ناپذیر اجرای قانون و برقراری آیین دادرسی است و در این فضا آن‌چه ضروری به نظر می‌رسد، وجود «تفسیر ادبی قانون مالیات» (interpretation of statute) است که در کشورما چنین مرجع یا رویه‌ای در قانون‌گذاری یا تفسیر قانون متأسفانه وجود ندارد.

در نبود این مرجع یا فرایند، مجری (دولت) بعضاً دست به تفسیر پنهان قوانین می‌زند. از جمله؛ این مراجع شورای عالی مالیاتی است که مطابق مفاد ماده‌ی (۲۵۵) قانون مالیات می‌تواند در خصوص شیوه‌ی «اجرای قانون» رأی یا پیشنهاد بدهد. تفسیر قانون بر اساس اصل (۷۳) قانون اساسی بر عهده و انحصاراً در اختیار مجلس است. اما



تاریخ	رویداد	اقدام کننده	مرجع تصمیم گیری
فروردین ۱۳۹۶	تصویب و ابلاغ قانون توسعه‌ی ششم	دولت	مجلس
اسفند ۱۳۹۷	اقدام برای رفع ابهام و ارجاع موضوع به شورای عالی مالیاتی و پیشنهاد صرفاً ۲ نظریه به شورا؛ ۱: با توجه به معنای نرخ صفر در قانون مالیات‌های مستقیم (ماده ۱۳۲)، تسری نرخ صفر در مالیات ارزش افزوده، خروج موضوعی دارد و استرداد قابل قبول نیست. ۲: با توجه به اشاره‌ی صریح قانون گذار به «قانون مالیات بر ارزش افزوده»، نرخ صفر قابل اعمال بوده و استرداد مالیات قابل پذیرش است.	معاون مالیات بر ارزش افزوده	
اسفند ۱۳۹۷	نظر اکثریت شورا؛ با توجه به معافیت مالیاتی بخش مسافری در ماده‌ی (۱۲) قانون بخش ریلی می‌تواند از مزیت قانون بهره‌مند شود.	دبیرخانه‌ی شورا	شورای عالی مالیاتی
خرداد ۱۳۹۸	اعتراض یک شخص حقیقی به دیوان عدالت اداری، به اعمال استثنای به‌وسیله‌ی شورای عالی در خصوص مشمول نبودن تبصره‌ی «۲» ماده‌ی (۱۷) به مشمولین نرخ صفر	یک شخص حقیقی (و نه یک ذی‌نفع مستقیم)	هیأت عمومی دیوان عدالت اداری
فروردین ۱۴۰۰	صدور رأی دیوان مبنی بر خارج اختیار بودن اعمال استثنای به‌وسیله‌ی شورای عالی	هیأت عمومی دیوان عدالت اداری	دیوان عدالت اداری

تمام شده‌ی خدمات است را برطرف و در نتیجه «اقتصاد حمل‌ونقل ریلی» را تقویت کند.

علاوه بر این؛ می‌توان از آن چه در مذاکرات مجلس و همچنین؛ پیشینه‌ی این ماده بر می‌آید، این هدف را درک کرد. اما این که چرا در مراحل اجرای قانون به نتایج موجود رسیده‌ایم، مسأله‌ی «بستر» (context) است که در ادامه بدان خواهیم پرداخت.

فرایند اجرای قانون مزبور به‌طور خلاصه به شرح جدول فوق بوده است:

واضح است که دولت در اجرای قانون حداقل با ۲ سال تأخیر مواجه بوده و در شورای عالی مالیاتی آن چه روی داده، تفسیر قانون (همان استثنای کردن) است که برخلاف مفاد ماده‌ی (۲۵۵) قانون مالیاتی است و همین دو عدم کار کرد دولت، منجر به عدم اجرای قانون شده است.

وی می‌افزاید: بنابراین؛ بر اساس اصل قانونی بودن مالیات، این سؤال را می‌توان مطرح کرد که آیا ادامه‌ی دریافت مالیات بر ارزش افزوده از خدمات حمل‌ونقل ریلی (از ابتدای سال ۹۶ تا پایان ۱۴۰۱)، قانونی است؟ برای پاسخ به این سؤال ابتدا نظر مخاطبان به یک نظریه‌ی تفسیری از معاونت حقوقی مجلس جلب می‌شود تا نشان دهیم که آیا می‌شد به‌جز ۲ نظریه‌ی مطرح شده در شورای عالی مالیاتی به‌گونه‌ی دیگر موضوع را مشاهده کرد و به‌جای تفسیر موسع و خارج از متن به تفسیر درون‌متنی پایند بود و در درون قانون توسعه نحوه‌ی اجرای قانون را استخراج کرد؟

طی اقداماتی که به‌واسطه‌ی انجمن ریلی صورت گرفت، مکاتباتی از طریق اتاق ایران با معاون محترم مجلس در خصوص دریافت نظریه‌ی حقوقی صورت پذیرفت که

ایشان پس از برگزاری چند جلسه‌ی تحلیلی، به اختصار این گونه اعلام کردند: «با توجه به رویکرد حمایتی مقنن از حمل‌ونقل ریلی در صدر ماده‌ی (۵۲) و با عنایت به مشروح مذاکرات این قانون، به‌ویژه تصریح ویژه‌ی رئیس وقت مجلس، بر همه‌ی مصادیق حمل‌ونقل ریلی، و از آن جا که هم معافیت مالیاتی و هم معافیت نرخ صفر در مورد یک کالا یا خدمت ممکن نیست، بنابراین؛ خدمات حمل‌ونقل ریلی مسافری موضوع بند «۱۲» ماده‌ی (۱۲) قانون مالیات‌های ارزش افزوده مصوب ۱۳۸۷ از تاریخ لازم‌الاجرا شدن قانون توسعه‌ی ششم از شمول معافیت‌های مالیاتی خارج و مشمول معافیت با نرخ صفر می‌گردد».

به‌طور مشهود نظریه‌ی معاون محترم حقوقی مجلس، درون‌متنی و در راستای اهداف قانون گذار است که نتیجه‌ی آن اجرای قانون است.

طبق مراجع حقوقی به‌طور خلاصه هر گونه تفسیری از قانون که به عدم اجرای قانون بیانجامد، خارج از اختیارات مجری است. این اصل در تفسیر، متأسفانه نه در رأی شورای عالی رعایت شده و نه در رأی دیوان عدالت به آن حساسیت نشان داده شده است.

### چرا قوانین تغییر می‌کنند؟

مدیرعامل ریل‌گردش ایرانیان در ادامه موضوع بحث را گسترده‌تر کرده و می‌افزاید؛ شرح ماقوع ماده‌ی (۵۲) قانون در لایه‌ی عمیق‌تر می‌تواند در برگزیده‌ی تحلیلی فرا حقوقی باشد. به این منظور لازم است به‌گونه‌ی به بحث اولیه بازگردیم. بر اساس مفهوم دام قابلیت، حکومت‌ها اقداماتی انجام می‌دهند که توفیقی در تغییر وضع موجود به‌دقت نمی‌آورند و در ارتباط با موضوع بحث ما، دقیقاً این اتفاق افتاده است. چنین اتفاقاتی را در مباحث تئوریک تحت عنوان «شکست پیروزمندانه» (Successful failure) یاد می‌کنند.

قانونی به‌وسیله‌ی دولت و پس از انجام فرایندهای پیچیده



### سؤال مهم در باره قانونی بودن مالیات ارزش افزوده از خدمات ریلی

وی می‌افزاید: بنابراین؛ بر اساس اصل قانونی بودن مالیات، این سؤال را می‌توان مطرح کرد که آیا ادامه‌ی دریافت مالیات بر ارزش افزوده از خدمات حمل‌ونقل ریلی (از ابتدای سال ۹۶ تا پایان ۱۴۰۱)، قانونی است؟ برای پاسخ به این سؤال ابتدا نظر مخاطبان به یک نظریه‌ی تفسیری از معاونت حقوقی مجلس جلب می‌شود تا نشان دهیم که آیا می‌شد به‌جز ۲ نظریه‌ی مطرح شده در شورای عالی مالیاتی به‌گونه‌ی دیگر موضوع را مشاهده کرد و به‌جای تفسیر موسع و خارج از متن به تفسیر درون‌متنی پایند بود و در درون قانون توسعه نحوه‌ی اجرای قانون را استخراج کرد؟

طی اقداماتی که به‌واسطه‌ی انجمن ریلی صورت گرفت، مکاتباتی از طریق اتاق ایران با معاون محترم مجلس در خصوص دریافت نظریه‌ی حقوقی صورت پذیرفت که