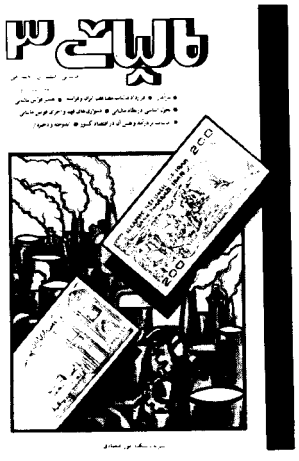
مالیات

فصلنامهٔ مالیاتی، اقتصادی، اجتماعی
سال اوّل، شمارهٔ سوّم، پائیز و زمستان ۱۳۷۲
صاحب امتیاز: دانشکدهٔ امور اقتصادی
مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب‌مازار
زیر نظر هیئت تحریریه
دبیر هیئت تحریریه: دکتر محمّد توکل
دبیر بخش انگلیسی: هرمز گودرزی تبریزی

صفحه آرائی: آتلیه ایده؛ محمّدرضا حنائی
طرحها: آتلیه ایده؛ حمیدرضا محسنی
حروفچینی، صفحه آرایی، نظارت فنی بر چاپ: مؤسسه ایده
آماده‌سازی چاپ: شرکت قلم
چاپ: پیشرو

● مطالب مندرج در مجله ضرورتاً مبین رأی و نظر مسئولان آن نیست.
● مجله در ویرایش و حذف مقالات آزاد است.
● مطالب رسیده بازگردانده نمی‌شود.

دفتر مجلهٔ مالیات
تهران دانشکدهٔ امور اقتصادی
شمارهٔ ۱۵۳، خیابان طالقانی
(کد پستی ۱۵۹۱۸)
تلفن: ۶۴۶۴۵۱۸
فاکس: ۶۴۱۹۷۱۶
صندوق پستی: ۱۱۱۱ ـ ۱۵۸۷۵



طرح روی جلد: حمیدرضا محسنی

سرآغاز ـــــ ۲
از قرارداد مالیات مضاعف ایران و فرانسه چه خبر؟ ـــــ دکتر علی اکبر عرب‌مازار ـــــ ۳
رأی هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی و مسأله تفسیر قانون ـــــ دکتر محمّد توکل ـــــ ۵
ضرورت ایجاد تحول اساسی در نظام مالیاتی ایران ـــــ علی اصغر عابدی ـــــ ۸
دشواری‌های فهم و اجرای قوانین مالیاتی ـــــ عباس هشتی ـــــ ۱۱
مالیات بر درآمد و نقش آن در اقتصاد کشور ـــــ عین‌الله علاء ـــــ ۱۴
اندوخته و ذخیره ـــــ محمدحسین سیدزمانی ـــــ ۱۹
هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی ـــــ حسن ابهریان ـــــ ۲۱
مالیات بر ارزش افزوده ـــــ ۲۳
آشنائی با مالیات بر فروش ـــــ محمدتقی نژادعمران ـ علی اصغر شایانی ـــــ ۲۴
مبحثی از حقوق بین الملل مالیاتی ـــــ دکتر محمّد توکل ـــــ ۲۷
مالیات دلالی و کمیسیونری معلاملات خارجی ـــــ بخش تحقیقات مالیاتی دانشکده امور اقتصادی ـــــ ۳۱
شورای عالی مالیاتی، قوانین استفساریه و دیوان عدالت اداری ـــــ ۳۵
اصطلاحات مالیاتی بین المللی ـــــ ۳۷
اقتصاددانان و مالیات ـــــ ۴۱
گزیده‌های تاریخی ـــــ ۴۴
خبرها ـــــ ۴۶
آراء مراجع عالی قضائی ـ مالیاتی ـــــ ۵۰
مقررات، آراء و بخشنامه‌های مالیاتی ـــــ ۵۳
معرفی کتاب ـــــ ۵۷
بخش انگلیسی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

به نام خدا

سرآغاز

شماره سوم مجله مالیات را در حالی منتشر می‌کنیم که چندی است از انتشار مصوبه شورای اقتصاد پیرامون شاخص‌های کلان برنامه دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران می‌گذرد. در بخش درآمدهای بودجه به عنوان مهمترین هدف، افزایش قابل ملاحظه نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی ملحوظ شده است. این بدان معنی است که درآمدهای مالیاتی باید طی دوره برنامه دوم از رشد چشمگیری برخوردار باشد، و سهم بارزی را نسبت به کل درآمدهای دولت به خود اختصاص دهد.

این مصوبه گویای خط‌مشی دولت در جهت تأمین هرچه بیشتر هزینه‌های عمومی از محل درآمدهای مالیاتی است که مدتها است از آن سخن می‌رود و این حرکتی نیست که تنها در این کشور و یا در چند کشور معدود مطرح باشد، بلکه خود جزئی از تکاپوی جهانی در جهت نیل به چنین اهدافی است. زیرا این باور بیش از هر زمان دیگر در اذهان رسوخ یافته که تکیه بر منابعی همچون نفت و امثال آن نامعقول، زیان‌بخش و ناپایدار است، و اتکاء دولت‌ها بر درآمدهای مالیاتی یکی از سالم‌ترین و منطقی‌ترین طرق تأمین نیازهای آنان است.

نسبت مجموع مالیات دریافتی سالانه به تولید ناخالص داخلی از جهتی ملاک عملکرد درست مالیاتی و از سوی دیگر نشانه سلامت بودجه کشور به شمار می‌رود. زیرا این نسبت می‌تواند نشان دهد که سیستم مالیاتی تا چه حد توانسته است سهم خود را از مجموع ثروتهای تولید شده در یک جامعه دریافت کند و پا به‌پای افزایش درآمدها به پیش رود، و از سوی دیگر بودجه عمومی تا چه میزان بر درآمدهای سالمی همچون مالیات استوار می‌باشد.

در این زمینه کشورهای صنعتی جهان پیشگام هستند و نسبت مالیات در این ممالک بسیار بالا تر از جهان رو به توسعه حرکت می‌کند. طبق ارقام منتشره از سوی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی طی سالهای ۱۹۹۰ ــ ۱۹۸۷ نسبت مذکور در ۲۴ کشور عضو سازمان حداقل ۲۲/۸ درصد و حداکثر ۵۶/۹ درصد بوده است (رقم بالنسبه کوچک ۲۲/۸ درصد مربوط به یگانه کشور غیرصنعتی عضو سازمان یعنی ترکیه است). کشورهای در حال توسعه نیز از تجارب تلخ گذشته پند آموخته و این ایده را به‌طور اصولی پذیرفته‌اند که حرکت معقول، افزایش اتکاء بر درآمدهای مالیاتی است.

اما این که تا چه حد در این مقصود توفیق ــ توأم با سلامت ــ حاصل شود، علاوه بر آن که با حرکت کلی اقتصاد کشور ملازمه دارد، به برنامه‌ریزی و اقدام سنجیده در کلیه زوایای امر مالیاتی نیز نیازمند است. هم اکنون مسأله تصحیح و تکمیل قوانین مالیاتی، بازنگری در تشکیلات و روشهای اخذ مالیات و اندیشه‌های دیگری از این گونه مورد توجه مدیریت مالیاتی کشور است که امید است از بوته امتحان با سرفرازی به در آید و سلامت هرچه بیشتر مجموعه نظام مالیاتی مملکت را به ارمغان آورد.

شاید بجا باشد که بر مجموعه برنامه‌ها و اهداف مربوط به امر مالیات اجزاء ــ و یا چاشنی‌های ــ دیگری نیز افزوده شود. همان گونه که گفتیم توجه روزافزون به نقش درآمدهای مالیاتی در تأمین هزینه‌های دولتی یک تمایل جهانی است، ولی در جهان حرکت‌های دیگری نیز به چشم می‌خورد که از آن جمله می‌توان حرکت به سوی دگرگونی قوانین مالیاتی در جهت تقویت جنبه‌های عینی آن‌ها را نام برد، به نحوی که اجرای آن هرچه بیشتر بر ضوابط خارج از نظرات و ذهنیات شخصی استوار باشد. هم در این جهت شایسته است در برخورد اصولی با مقررات مالیاتی تحولی حاصل شود. قانون مالیاتی را چگونه باید استنباط کرد و تفسیر آن تابع چه مبانی و اصولی است؟ آیا تاکنون این مطلب مورد توجه بوده و به آن بهای کافی داده شده است؟ و اگر پاسخ منفی است آیا وقت آن نرسیده است که این نکته مهم مورد بحث و موشکافی قرار گیرد؟

اقداماتی از این گونه اگر به درستی انجام پذیرد می‌تواند مبانی فکری و اجتماعی لازم را برای قبول برنامه‌های مالیاتی دولت فراهم سازد، و از همین رو یکی از لوازم قطعی هرگونه اصلاح مالیاتی به شمار می‌رود.

نشریه مالیات با وقوف بر نکات و مسائل یاد شده همهٔ کوشش خود را به کار خواهد برد تا رسالتی را که در هریک از این زمینه‌ها بر عهده دارد به انجام رساند. در شماره کنونی مجلّه گفتارهای تازه‌ای در زمینهٔ مسائل مربوط به حقوق مالیاتی ارائه شده است که امید است راه را برای بحث‌های بیشتر در این زمینه هموار سازد.

علی اکبر عرب مازار

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

از قرارداد مالیات مضاعف ایران و فرانسه چه خبر؟

دکتر علی اکبر عرب مازار

مقدمه

«موافقتنامه بین ایران و جمهوری فرانسه به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار از پرداخت مالیات» در آبانماه سال ۱۳۵۲ به امضاء رسید و یک ماه و اندی بعد از سوی پارلمان ایران نیز مورد تصویب قرار گرفت. ولی مبادله اسناد تصویبیه قرارداد با تاخیر انجام پذیرفت و در نتیجه قرارداد یک ماه پس از انجام این تشریفات از ۲۱ فروردین ۵۳ قوت اجرائی یافت.

ماده ۲۳ موافقتنامه ترتیب اجتناب از اخذ مالیات مضاعف را به این شرح تعیین می‌کند:

الف. در مورد ایران: هرگاه مالیاتی طبق این موافقتنامه از درآمدهای کسب شده در فرانسه اخذ شده باشد. اگر در جمهوری فرانسه هرگونه مالیاتی که این موافقتنامه ناظر بر آن است از درآمدهای کسب شده در آن کشور اخذ شده باشد، و همان درآمد در ایران نیز مشمول مالیات شناخته شود، آنگاه دولت ایران مبلغی معادل مالیات پرداخت شده در فرانسه را از درآمد مورد مطالبه خود کسر خواهد کرد. حداکثر این مبلغ نباید از مالیات مورد مطالبه ایران تجاوز کند.

ب. در مورد فرانسه: نسبت به فرانسه تکلیف در سه قسمت جداگانه معین شده است:

۱. سود سهام، بهره، حق الامتیاز، حق الزحمه مدیران، حق حضور و دریافتی های مشابه که در شرکت ها معمول است، و درآمد هنرمندان و ورزشکاران. در این موارد اگر مالیاتی در ایران تعلق گرفته باشد معادل آن یک اعتبار مالیاتی به صاحبان درآمد تعلق خواهد گرفت که از مالیات ایشان در فرانسه (تحت عنوان مالیات شخص حقیقی یا حقوقی) کسر خواهد شد.

۲. اگر دولت ایران به منظور تشویق توسعه اقتصادی معافیت و ارفاقهای مالیاتی خاصی در مورد سود سهام یا حق الامتیازهای مذکور در بند ۱ فوق برقرار ساخته باشد، باز هم دولت فرانسه موظف است به رغم این معافیت یا ارفاق، عین رقم مالیاتی را که در صورت نبود چنین ارفاقهائی تعلق می‌گرفت به عنوان اعتبار مالیاتی به مودیان مورد بحث اعطاء کند.

۳. بقیه درآمدها، غیر از موارد فوق، که براساس این قرارداد مشمول مالیات ایران شناخته شده از تأدیه مالیات بر اشخاص حقیقی و حقوقی در فرانسه معاف خواهد بود.

ارفاقهای مالیاتی سود سهام و حق الامتیاز

آنچه به طور خاص مورد بحث ما است بند ۲ از سه مورد فوق (مطابق با جزء ج بند ۲ ماده ۲۳ کنوانسیون) می‌باشد. دولت ایران ممکن است تصمیم بگیرد سود سهام یا درآمد حاصل از حقوق و امتیازات معینی را مشمول کاهش یا معافیت مالیاتی قرار دهد تا از این طریق موجبات جلب سرمایه و تشویق توسعه اقتصادی فراهم آید. آنگاه چون مؤسسه یا فرد خارجی مشمول بخشودگی، در این حد مالیاتی نپرداخته، بنابراین از اعتبار مالیاتی مورد نظر استفاده نخواهد کرد و فایده معافیتی که دولت ایران به وی داده بدین طریق منتفی می‌شود. برای آن که چنین نتیجه‌ای حاصل نشود، دو دولت به نحوی که اشاره شد توافق کرده‌اند که در این حالت طرف فرانسوی فرض را بر نبود معافیت مالیاتی قرار دهد و بر آن فرض اعتبار مالیاتی پیش‌بینی شده در قرارداد را همچنان به مؤسسه یا فرد صاحب درآمد اعطا کند. پس این جزء از قرارداد (قسمت ج از بند ۲ ماده ۲۳) در واقع به نفع ایران و در جهت توسعه اقتصادی این کشور پیش بینی شده است.

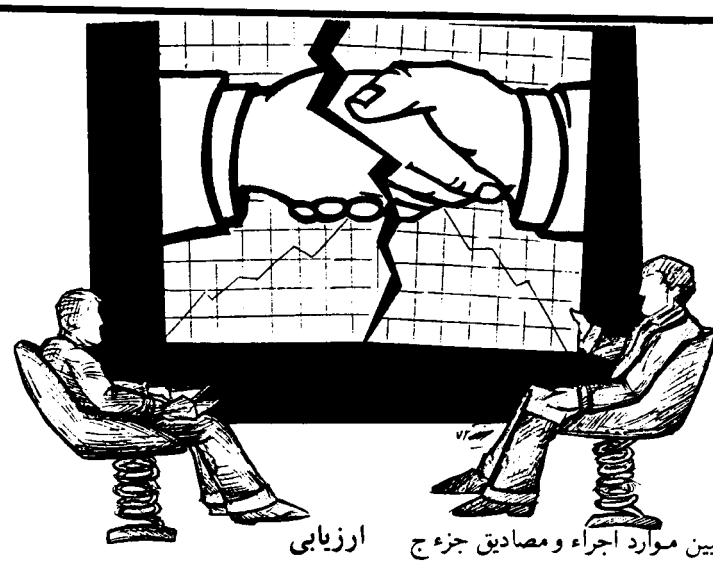
اما خبر تازه

مراجع مالیاتی فرانسه اخیراً گزارشی را به پارلمان آن کشور تسلیم داشته و طی آن از یازده کشور و از جمله ایران نام برده‌اند که همه آن‌ها قراردادهائی مشابه آنچه توصیف کردیم با فرانسه داشته‌اند و در مورد همه آن‌ها اعتبار مالیاتی کم و بیش مشابه جزء ج یاد شده برقرار بوده است. اکنون دولت فرانسه چنین اعتبار مالیاتی را در مورد هیچ یک از این کشورها قابل ادامه نمی‌داند و در مورد هریک از آنها به استدلالهای مختلفی توسّل جسته است.

استدلالی که در مورد ایران مطرح شده چنین است: ذیل قسمت ج بند ۲ ماده ۲۳ قرارداد عبارتی به این مضمون افزوده شده

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

تا آنجا که به مفاد قرارداد مالیات مضاعف ایران و فرانسه مربوط می شود، پیش بینی خاصی به این گونه به عمل نیامده است که یک ماده یا بخش معینی از قرارداد به سبب عدم توافق طرفین بر سر نحوه اجرای آن منتفی و ملغی گردد.



است که تعیین موارد اجراء و مصادیق جزء ج با مقامات صلاحیت‌دار دو طرف است. یعنی وزارتخانه‌های اقتصاد و دارائی دو طرف ضمن تبادل نظر تعیین خواهند کرد که فرضاً به موجب قوانین ایران فلان معافیت یا ارفاق مالیاتی با هدف تشویق توسعه اقتصادی

ارزیابی

چند نکته در این زمینه قابل ذکر است:

۱. تا آنجا که به مفاد قرارداد مالیات مضاعف ایران و فرانسه مربوط می‌شود، پیش‌بینی خاصی به این گونه به عمل نیامده است که یک ماده یا بخش معینی از قرارداد

۱۹۹۳) نقل شد و بر ما پوشیده است که تماس و مذاکره با مقامات ایرانی در این رابطه تا چه حد و به چه ترتیب بوده است. از ظاهر خبر چنین برمی‌آید که مسأله به‌طور جدی بین طرفین حلاجی نشده و جرّ و بحث تا آنجا نکشیده است که بتوان قضیه را غیرقابل فیصله از طریق مذاکره تلقی کرد. معلوم نیست که آیا مقامات ایرانی قبلاً در جریان تصمیم دولت فرانسه مبنی بر اعلام بلااثر بودن جزء ج بند ۲ ماده ۲۳ موافقتنامه قرار گرفته اند یا نه.

۳. این احتمال را هم از نظر دور نباید داشت که دولت فرانسه با اخذ این تصمیم که یکباره ۱۱ کشور طرف قراردادهای مالیات مضاعف را دربر گرفته، در واقع جنبه‌های مالی و اقتصادی قضیه و تحصیل عواید بیشتر را مورد نظر داشته و مسأله حقوقی طرح شده بهانه‌ای برای نیل به چنین هدفی بیش نبوده

این احتمال را هم از نظر دور نباید داشت که دولت فرانسه با اخذ این تصمیم که یکباره ۱۱ کشور طرف قراردادهای مالیات مضاعف را در بر گرفته، در واقع جنبه های مالی و اقتصادی قضیه و تحصیل عواید بیشتر را مورد نظر داشته و مساله حقوقی طرح شده بهانه ای برای نیل به چنین هدفی بیش نبوده است.

پیش‌بینی شده، پس دولت فرانسه باید به فرض این که چنین معافیتی داده نشده مؤدی ذی‌ربط فرانسوی را کماکان مشمول معافیت مالیاتی پیش‌بینی شده در قرارداد بشناسد.

در گزارش وزارت دارائی فرانسه گفته شده است که چون مقامات صالحه نتوانسته اند نسبت به تعیین مواردی که برحسب قوانین ایران چنان ارفاقهای مالیاتی پیش‌بینی شده به توافق برسند. پس اعتبار مالیاتی قابل اعطاء از سوی فرانسه در چنین مواردی منتفی است.

به سبب عدم توافق طرفین بر سر نحوه اجرای آن منتفی و ملغی گردد. آنچه در متن قرارداد پیش‌بینی شده قابلیت فسخ کامل آن است، و ماده ۳۰ تصریح کرده است که «کنوانسیون حاضر تا زمانی که توسط یکی از دول متعاهد فسخ نگردیده است معتبر خواهد بود». معتبر بودن قرارداد شامل همه مواد آن و از جمله جزء ج بند ۲ مذکور در فوق است.

۲. خبری که از آن یاد کردیم از نشریه TAX NEWS SERVICE (مورخ ۵ ژوئیه

است. یادآور می‌شود که تعداد کل کشورهائی که در قراردادهای ایشان با فرانسه چنین شرطی پیش‌بینی شده از ۲٤ تجاوز نمی‌کند (ملاحظه شود: Guides to European Taxation, vol. II, France, 8, 3, 1, 3)

٤. در صورتی که مقامات ذی‌ربط مالیاتی مایل به اظهارنظر پیرامون این مطلب و روشن ساختن جوانب مبهم مسأله باشند، مجله مالیات مشتاقانه نسبت به درج نظرات ایشان مبادرت خواهد نمود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی
و
مسألهٔ تفسیر قانون

دکتر محمد توکل

مقدمه:

در این مقاله رأی مورخ ۷۲/۳/۱۸ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مورد بحث قرار می‌گیرد. مسأله طرح شده نزد شورا به‌طور خلاصه از این قرار بوده است:

حق واگذاری محلّی به صورت بلاعوض به شخصی منتقل می‌شود و او به سبب تملّک رایگان آن حق، تحصیل کنندهٔ درآمد اتفاقی شناخته می‌شود و مالیاتی را که به صاحبان این گونه درآمد تعلق می‌گیرد می‌پردازد. پس از چندی همین شخص، آن «حق واگذاری محل» را به ثالثی می‌فروشد و این معامله مشمول مقررات مالیاتی فصل مالیات بر درآمد املاک شناخته می‌شود.

مسأله از دید مقرراتِ پیش از اصلاحیه اردیبهشت ۱۳۷۱ قانون مالیاتهای مستقیم مطرح می‌شود، بدین معنی‌که‌از شورای عالی مالیاتی می‌خواهند نظر خود زا با توجه به ماده ۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم سال ۱۳۴۵ و مشابه آن ماده ۷۹ قانون سال ۱۳۶۶ اعلام دارد. توضیح این که طبق این دو ماده اگر شخصی غیر از مالکِ ملک بر اثر واگذاری پاره‌ای حقوق خود نسبت به املاک و از جمله انتقال «حق واگذاری محل» درآمدی تحصیل کند، در آن صورت درآمد مشمول مالیات وی عبارت خواهد بود از اضافه دریافتی وی «نسبت به آنچه که برای تحصیل این حقوق... قبلاً پرداخت نموده است». مسأله این است که چون شخص مورد نظر، حق واگذاری محل را بلاعوض مالک شده آیا باید ارزش همین حق را به مبلغی که مبنای محاسبه مالیات اتفاقی قرار گرفته بوده از دریافتی او بابت انتقال به شخص ثالث ــ برای تعیین درآمد مشمول مالیات املاک ــ کسر کنیم، یا این که «در این رابطه فقط مالیات پرداختی قبلی قابل کسر خواهد بود؟»

مسأله در هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مورد بررسی قرار می‌گیرد و به سبب حاصل نشدن توافق آراء، اکثریت و اقلیت اعضاء هیأت هریک رأی خود را صادر می‌کنند.

اکثریت عین عبارت متن قانونی را بدین شرح: «اضافه دریافتی صاحب حق نسبت به آنچه که برای تحصیل این حقوق... قبلاً پرداخت نموده» مبنای رأی قرار می‌دهد. به نظر اکثریت چون در قضیه مورد بحث انتقال دهندهٔ حق واگذاری محل قبلاً برای تحصیل آن فقط مبلغی به عنوان مالیات درآمد اتفاقی پرداخت کرده، پس فقط همین رقم «از مبلغ حق واگذاری دریافتی قابل کسر خواهد بود»، و کسر قیمتی که مأخذ محاسبه مالیات بر درآمد اتفاقی بوده موردی نخواهد داشت.

در مقابل اقلیت اعضاء هیأت اظهارنظر کرده‌اند که: «عقیده دارد مبلغی که مأخذ محاسبه مالیات بر درآمد اتفاقی قرار گرفته است از مبلغ دریافتی انتقال دهنده قابل کسر می‌باشد». اقلیت در این نتیجه گیری خود که درست نقطه مقابل استنتاج اکثریت است به‌طور عمده بر چند نکته تکیه کرده است. نخست این که «به‌طور کلی نظر مقنن دریافت مالیات مضاعف از موضوع واحد نمی‌باشد». منظور این است که مودّی به هنگام تملک بلاعوض حق واگذاری محل یک بار مالیات بر درآمد اتفاقی بابت بهای آن پرداخت کرده و اکنون اگر همان قیمت مأخذ مالیات قبلی را در محاسبه درآمد مشمول مالیات قابل کسر ندانیم، نتیجه این خواهد بود که دقیقاً از همان رقم مجدداً مالیات وصول کنیم.

دومین استدلال اکثریت، که در واقع ادامه منطقی استدلال فوق به‌شمار می‌رود، این است که اگر با وجود شرایطی که توصیف شد، کل مبلغی که بابت انتقال دریافت شده مشمول مالیات بر درآمد املاک واقع شود «قطع نظر از این که مبتنی بر عدالت مالیاتی نیست از وجاهت قانونی برخوردار نمی‌باشد».

استدلال دیگر اقلیت اتخاذ ملاک از مقررات مشابه مالیاتی است. فرضاً ماده ۲۳ قانون مالیاتهای مستقیم سال ۱۳۴۵ احکام مربوط به تعیین درآمد مشمول مالیات در مورد نقل و انتقالات آتی املاک را بیان می‌دارد و آن را به‌طور اصولی اضافه بهای فروش نسبت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

به خرید تلقی می‌کند. ولی در آخرین بخش این ماده (پایان تبصره ٦) آمده است: «در صورتی که تملک ملک به سبب ارث و یا نقل و انتقالات بلاعوض و محاباتی باشد ارزش ملک در تاریخ تملک که مبنای مالیات قرار گرفته است بهای خرید ملک محسوب می‌شود». همچنین به موجب تبصره ماده ۷۹ قانون سال ۱۳٦٦ اگر وراث حق واگذاری محل استیجاری را که از طریق ارث به آنها رسیده منتقل کنند مبلغی که از این بابت جزء ماترک آنها منظور شده و قطعیت یافته از دریافتی زمان انتقال کسر خواهد شد. اقلیت به مواد قانونی دیگری نیز از همین نوع استناد کرده که همهٔ آنها حکم مشابهی را نسبت به برخی موارد نظیر مقرر داشته اند[1].

است». مفهوم واژهٔ پرداخت و عبارتی که این اصطلاح در متن آن قرار دارد از جهت لغوی و دستوری مورد تحلیل قرار می‌گیرد و راه به جائی نمی‌برد جز آن که فقط مبلغ عملاً پرداخت شده یعنی مالیات درآمد اتفاقی را در محاسبه درآمد مشمول مالیات بر درآمد املاک قابل کسر بدانیم.

ولی استدلال اقلیت با روش یا طرز فکر دیگری در زمینهٔ تفسیر قوانین مطابقت دارد، و آن روش تفسیر منطقی است. طرفداران این روش می‌گویند بسیار اتفاق می‌افتد که قانونگزار نظر و مقصود خود را با ابهام بیان می‌دارد و یا به نظر می‌رسد که مفاد ماده معینی از قانون با برداشت کلی همان قانون و یا حتی با بقیه سیستم حقوقی کشور ناهماهنگ

قوانین موضوعه و عرف و عادت مسلم قضیه را قطع و فصل نمایند». این حکم قانونی که عمر کهنی در نظام حقوقی ما دارد همان منطقی را بیان می‌دارد که فوقاً اشاره کردیم. قانون ممکن است ناقص، مبهم، متناقض و یا ساکت باشد. در این موارد باید موافق روح و مفاد قوانین موضوعه حکم نمود. قانون مفادی دارد و روحی و این دو مقولات جداگانه ای هستند. مفاد به معنی محتوی و مضمون قوانین است که از طریق تفسیر ادبی و گرامری قابل کشف است. روح قانون در مقابل مفاد آن و به معنی قصد عملی قانون و منطقی است که ارائه نموده و عدالتی که درپی برقراری آن است.

رای اقلیت هیئت عمومی شورای عالی

اهمیت ویژه رای شورای عالی مالیاتی به خاطر ارائه دو روش یا سیستم مختلف برای تفسیر قانون، و به طور اخص قانون مالیاتی است

بحث پیرامون رأی

این رأی صرف نظر از این که مبلغ مالیات مورد اختلاف به چه میزان بوده و یا نظایر این قضیه در سال چندبار ممکن است طرح شود، فی حدّ ذاته از اهمیت بسیاری برخوردار است. اهمیت ویژهٔ رأی شورای عالی مالیاتی به خاطر ارائه دو روش یا سیستم مختلف برای تفسیر قانون، و به طور اخص قانون مالیاتی، است.

در رأی اکثریت از روش تفسیر ادبی یا گرامری قانون استفاده شده که معمولاً بر پایه تحلیل الفاظ و عبارات قانون صورت می‌پذیرد. متن قانون صریح است به این که: «درآمد مشمول مالیات... عبارت است از اضافه دریافتی صاحب حق نسبت به آنچه برای تحصیل این حقوق... قبلاً پرداخت نموده

است، و یا از این حیث کسری و نقص خاصی دارد. در این قبیل موارد صرف توجه به الفاظ و عبارات و مفاهیم دستوری کافی نیست. مندرجات یک ماده معین قانون نباید به نحو مجزّا مورد نظر قرار گیرد، بلکه بررسی و تحلیل آن باید در پرتو مجموعه مواد همان قانون که مجموعاً از منطق و برداشت معینی برخوردار است، صورت پذیرد، و حتی در صورت لزوم باید مقررات دیگر مملکت و اصول کلی حاکم بر سیستم حقوقی کشور را نیز در مدنظر گرفت.

ماده ۳ آئین دادرسی مدنی ایران در این زمینه عبارتی بدین مضمون دارد: «... در صورتی که قوانین موضوعه کشوری کامل یا صریح نبوده و یا متناقض باشد یا اصلاً قانونی در قضیه مطروحه وجود نداشته باشد دادگاههای دادگستری باید موافق روح و مفاد

مالیاتی استدلالی نزدیک به این مفاهیم را ارائه می‌دارد. به موجب این رأی گفتن این که چون شخص مورد نظر هنگام تملک حق واگذاری محل وجهی پرداخت نکرده، پس باید کل مبلغ دریافتی وی هنگام انتقال را یکجا مشمول مالیات بر درآمد املاک بدانیم «مبتنی بر عدالت مالیاتی نیست» و «وجاهت قانونی ندارد». قائل شدن به این که قانون در پی تأمین عدالت معینی است و قانون باید از وجاهت و منطق خاصی برخوردار باشد در واقع بیان مفاهیمی است مشابه آنچه فوقاً بیان داشتیم.

آنگاه اقلیت به کاوش در متن قانون می‌پردازد و می‌کوشد تا روح قانون و عدالتی را که قانون مالیاتهای مستقیم در همین مایه عرضه داشته کشف کند. کوشش اقلیت به صورت عرضهٔ چندین مورد مشابه تجلّی

۱ ــ متن کامل رأی در بخش «مقررات، آراء و بخشنامه های مالیاتی» همین شماره مجله چاپ شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

می‌کند. آن موارد به درجات مختلف حکایت از این دارند که اگر کسی حقوق مربوط به املاک را به اسبابی که متضمّن پرداخت وجه

متضاد حقوق طبیعی و حقوق موضوعی را به میان خواهد آورد که از حوصله این گفتار خارج است. هنگامی که همین بحث را به

آن بخش قوانین مالیاتی منظور شود بی آن که هم‌آهنگی و هم‌خوانی جدّی و جامع الاطرافی ازاین حیث به عمل آید. از سوی دیگر سازش

به نظر می رسد در موارد عدم صراحت قوانین مالیاتی تفسیر موسع آن به زیان مودی (همانند قوانین جرائی) جائز نباشد

نباشد (مثل ارث، انتقال بلاعوض و غیره) تحصیل کرده باشد، به هنگام انتقال همان حق باوی رفتاری مشابه انتقال دهندگان دیگری معمول می‌گردد که وجهی پرداخت کرده‌اند. بدین سان که بهای حق متعلّق به ملک به هنگام تملک بلاعوض به نحوی در حکم وجه پرداخت شده از سوی وی تلقی می‌گردد و در محاسبه درآمد مشمول مالیات از مبلغ دریافتی مودی کسر می‌شود.

به هر تقدیر رأی اقلیت به ویژه از حیث توسّل به شیوه‌های نوین تفسیر قانون درخور توجه است. نهایت این که تفسیر مورد بحث از لحاظ منافع مؤدی جنبهٔ مثبت دارد و باید دید که اگر قضیّه به عکس باشد تکلیف چیست؟ مثلاً اگر به موجب قانون، مالیاتی برعهدهٔ گروهی از مودیان قرار گرفته که انطباق آن با جمعی دیگر محلّ تردید باشد و حکم صریحی هم نداشته باشیم آیا می‌توانیم با توسّل به همین گونه تفسیر، مالیات مورد نظر را شامل آن گروه ثانی نیز بدانیم؟ به نظر می‌رسد در موارد عدم صراحت قوانین مالیاتی تفسیر موسّع

قلمرو قوانین مالیاتی بکشانیم موضوع با حساسیت‌ها و پیچیدگی‌هائی که خاص این رشته از حقوق است مواجه می‌گردد. آیا قوانین مالیاتی را می‌توان تابع اصول کلی عدالت و منطق عامّی از این حیث دانست و یا چنین قانونی را باید فی نفسه یک حقیقت بدائی (apriori) و علّت نخستین فرض کرد و در نتیجه فارغ از آن اصول کلی و منطق عام مورد تفسیر قرار داد؟

و تلفیق بین این گونه هدفهای پراکندهٔ قانون مالیاتی با منطق کلّی عدالت و مفاهیم اساسی حقوق طبیعی با دشواری‌هائی همراه خواهد بود. گذشته از این که عادلانه یا غیرعادلانه بودن برخی ضوابط، در محدودهٔ مسائل مالیاتی مورد مناقشه است.

با این همه چنین بحثی نه‌تنها بی تردید مفید است، بلکه از آن گزیری نیست. هربار که مسأله تفسیر قانون مطرح می‌شود طبعاً مقام تفسیرکننده با همین گونه پرسش‌ها روبرو می‌شود. مسأله برای مودیان مالیاتی و مشاوران ایشان نیز مطرح است. به همین خاطر از صاحب‌نظران در امور مالیاتی دعوت می‌شود که این بحث را ــ البته نه در کلیات حقوقی محض بلکه در رابطه کامل با قوانین مالیاتی و رویه مالیاتی و به ویژه در رابطه با کشور خودمان ــ دنبال کنند.

در پایان به منظور پاسخ گوئی به خرده گیری‌های لفظی مقدّر ذکر این نکته را لازم می‌داند که واژهٔ تفسیر در این مقالهٔ همه‌جا به مفهوم عام لغوی آن، یعنی فرایند

آنچه بر دشواری و پیچیدگی مساله تفسیر قوانین مالیاتی می افزاید تداخل عوامل مالی، اقتصادی، توسعه ای و اجتماعی مختلف در تدوین این قوانین است

آن به زیان مودی (همانند قوانین جزائی) جائز نباشد.

بحث در باب نحوهٔ تفسیر قانون بسیار است و توسعه این بحث طبعاً به گفتگو پیرامون منشأ حقوق خواهد کشید و پای دو مکتب

آنچه بر دشواری و پیچیدگی مسأله تفسیر قوانین مالیاتی می افزاید تداخل عوامل مالی، اقتصادی، توسعه ای و اجتماعی مختلف در تدوین این قوانین است. هریک از این اهداف ممکن است به‌طور مستقل در این یا

کشف و بیان مفهوم یک قانون یا هر مقولهٔ مشابه دیگر، به کار رفته است. به عبارت دیگر منظور یک تفسیر «معمولی» است و نه تفسیر «قانونی» که از سوی پارلمان صورت می‌پذیرد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

ضرورت ایجاد تحول اساسی در نظام مالیاتی ایران

علی اصغر عابدی

به جرأت می‌توان گفت که هیچیک از قوانین موضوعه به اندازه قانون مالیاتها و هیچ کارگزار دولتی به اندازه مأموران تشخیص مالیات در حقوق عمومی و فردی جامعه دخالت مستمر ندارند. هر شخص حقیقی یا حقوقی که به فعالیت اقتصادی اشتغال دارد، چه به صورت داوطلبانه و چه به حکم الزام، برای پرداخت مالیات درآمد یا دارائی خود با قوانین مالیاتی و مأموران تشخیص مالیات تلاقی و رویاروئی دارد.

نظام مالیاتی با همه اهمیت و حساسیت آن، چنانکه باید و شاید مورد توجه دولتمردان و سیاستگزاران اقتصادی کشور ما قرار نگرفته است. اگرچه تحقق اهداف مالیاتی بودجه کشور در سالهای اخیر از کارآئی و توفیق دستگاه مالیاتی حکایت دارد، ولی موفقیت سازمان تشخیص و وصول مالیات در تأمین درآمدها را نباید الزاماً به فقدان نارسائی در نظام مالیاتی تعبیر نمود.

نظام مالیاتی ایران در سالهای پس از انقلاب، چه در زمینه قانون و چه روشهای اجرائی تقریباً دست‌نخورده باقی مانده است، در زمینه قانون، اگر اصلاحات مقطعی سالهای اول انقلاب را نادیده بگیریم، قانون مصوب سال ۱۳۶۶، به عنوان قانون مالیاتهای دوران پس از انقلاب، نه‌تنها پاسخگوی نیازها و شرایط زمان ارزیابی نمی‌گردد، بلکه در مقایسه با قانون قبل و مقتضیاتی که شرح آن خواهد آمد، گامی به پس نیز تلقی می‌شود. قانون مذکور از نظر بافت کلی، اقتباس صریحی از قانون مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ است. بطوریکه حدود ۹۰ درصد مباحث آن همان مقررات قانون قبلی است که غالباً با جابجائی فصول و عبارات به این قانون نقل شده است.

وجوه امتیاز قانون سال ۱۳۶۶ نسبت به قانون پیشین که عمدتاً شامل اصلاحاتی در زمینه نرخ مالیات بر ارث وراث طبقه اول، تعبیه جدول نرخهای تصاعدی موضوع ماده ۱۳۱ و برقراری ضوابط جدید جهت اعطاء معافیت به واحدهای تولیدی بود، عموماً ضمن اصلاحیه مورخ ۷۱/۲/۷ یعنی سه سال پس از تاریخ اجرای قانون مورد تجدید نظر و اصلاح قرار گرفت. «مالیات سالانه املاک» و «مالیات مستغلات مسکونی خالی» به عنوان تنها دستاوردهای قانون جدید به سبب نادیده گرفتن مشکلات اجرائی، هزینه بری زیاد و وصولی کم، وبال گردن دستگاه اجرائی شده و می‌رود به همان سرنوشتی دچار شود که مالیات بر «جمع درآمدها» درگذشته و حال.

در زمینه روشهای اجرائی، با توجه به این که خطوط کلی تشریفات و ترتیبات رسیدگی، تشخیص و حل و فصل اختلافات مالیاتی در متن قانون پیشین ترسیم گردیده، لذا در خلال اقتباس، فارغ از این که روشهای اجرائی موضوع قانون به عنوان عنصر اصلی نظام مالیاتی باید به‌طور جداگانه مورد بررسی و ارزیابی قرار گیرد، همان مقررات سابق عیناً به قانون جدید راه یافته است.

در یک تحلیل کلی، تشخیص مالیات در قانون فعلی به دو روش «رسیدگی به مدارک حساب مودی» و «علی الرأس» پیش‌بینی شده است. در روش نخست، اساس رسیدگی و تعیین درآمد مشمول مالیات، اظهارنامه مودی و مستندات آنست که در موعد مقرر تسلیم و مطابق موازین قانونی تنظیم شده است. در این حالت صرفاً هزینه‌های اظهار شده با مقررات مربوط تطبیق و درآمد مشمول مالیات تشخیص می‌گردد.

روش تشخیص «علی الرأس» در مواردی اعمال می‌شود که یا دفاتر و مدارک حساب مودی برای تعیین درآمد مشمول مالیات فاقد اعتبار قانونی تشخیص داده شود و یا اصولاً مودی از تسلیم اظهارنامه و یا مستندات ارقام آن خودداری کند. در این گونه موارد مأموران تشخیص مالیات مکلف شده‌اند ابتدا عوامل اصلی موجد درآمد مودی مانند میزان خرید، فروش یا درآمد ناویژه را از طریق معاینه محل،

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

تحقیق از اطرافیان و یا مراجعه به اسناد و مدارک مودی و اشخاص ثالث برآورد و سپس ضرایب یا درصدهائی را که از پیش متناسب با انواع فعالیت‌ها تعیین شده است، بر این عوامل (که به قراین مالیاتی موسومند) اعمال کنند و حاصل آن را به عنوان درآمد مشمول مالیات مأخذ محاسبه مالیات قرار دهند. اگرچه قصد قانونگزار از تعبیه این روش و تأکید بر رعایت آن حصول درآمد نزدیک به واقع مودی است، ولی دستیابی به چنین قرائنی درعمل، آن هم به نحوی که با واقعیت نزدیک باشد، غیرممکن و مسائل تبعی آن محور تمامی معضلات نظام مالیاتی است.

تنوع فعالیت‌های اقتصادی، تعدد مشاغل خرده‌پا، عدم صدور صورتحساب فروش در بخش جزئی فروشی، عدم توسعه سیستم حسابداری در سطح این گونه مشاغل و بالاخره عدم استفاده از ماشین حساب صندوق از جانب مالیات دهندگان و متقابلاً کمبود نیروی انسانی و امکانات اجرائی، فقدان سیستم اطلاعاتی مجهز و ضعف اطلاعات تخصصی مأموران تشخیص مالیات از جانب دستگاه اجرائی از موانع مهم تحقق این منظور است.

مستند نبودن مبانی تشخیص بخش اعظم پرونده‌های مالیاتی و در نتیجه، کاربرد وسیع روش علی الرأس تشخیص درآمد مشمول مالیات در نظام مالیاتی ما، عواقب نامطلوبی را به همراه داشته است، آثار اعمال این روش به صورت‌های گوناگون در مراحل اجرای قانون به چشم می‌خورد: دخالت نظر و سلیقه در تشخیص و تعیین مالیات (اعمال ممیزی و داوری به جای رسیدگی و حسابرسی) بروز تبعیض و ناهماهنگی در سطح عمومی مالیاتها (به لحاظ تفاوت مهارتها و تنوع نقطه نظرها)، طرح بیشتر این گونه پرونده‌ها در مراجع حل اختلاف مالیاتی تا آخرین مرحله رسیدگی، اعمال تخفیف‌های بی اساس در مراجع مذکور (به سبب نبودن ملاک مشخص برای قضاوت مستدل) عدم امکان تعقیب انتظامی مأموران تشخیص خاطی و نیز مودیان متخلف به همان ملاحظاتی که ذکر شد و تجویز بخشودگی تمام یا قسمتی از جرایم تخلفات مودیان از نتایج مسلم روش علی الرأس و مستند نبودن مبانی تشخیص مالیات است. بعلاوه، معضل فوق زمینه نارضائی عمومی، اشاعه فرهنگ بی اعتمادی، توسعه روش تعقیب و گریز، واسطه کاری در امر تشخیص و حل و فصل اختلافات مالیاتی و تبانی و سوءاستفاده از حقوق عمومی را نیز مساعد

اگر چه تحقق اهداف مالیاتی بودجه کشور در سالهای اخیر از کارآئی و توفیق دستگاه مالیاتی حکایت دارد، ولی موفقیت سازمان تشخیص و وصول مالیات در تامین درآمدها را نباید الزاماً به فقدان نارسائی در نظام مالیاتی تعبیر نمود

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

تحول نقش مالیات و روندر رو به رشد نسبت مالیاتها بنوبه خود تحول در نظام تشخیص مالیات را طلب می کند

مستند سازی نظام معاملات محور اصلی تحول نظام مالیاتی ایران است

می‌سازد.

سیستم‌های مالیاتی پیشرفته برای رفع معضلات فوق، دو شیوه اساسی زیر را در قالب برنامه‌های وسیع ملی توأماً اعمال کرده‌اند:

۱ ــ مستندسازی معاملات و تعمیم نگهداری حساب تا پائین‌ترین سطوح مشاغل و فعالیت‌های اقتصادی با تضمین مؤثر قانونی و کاربرد مکانیزم‌های اجرائی متناسب.

۲ ــ برقراری یک سیستم نظارتی ــ اطلاعاتی مجهز و مؤثر، بر فعالیت‌های اقتصادی با استفاده از ماشینهای محاسب الکترونیکی.

تمهیدات فوق در واقع مکمل یکدیگرند و استفاده از یکی بدون اعمال دیگری نتایج مطلوب را به دست نخواهد داد. اعمال روش نخست سبب شده است که تعداد مودیانی که اسناد و مدارک حساب نگهداری نمی‌کنند به حداقل ممکن کاهش یابد و کاربرد روش دوم در واقع ضمانت اجرای مؤثری است برای ارائه مدارک حساب به سیستم مالیاتی.

مقایسه نسبت درآمدهای مالیاتی به کل درآمدهای عمومی در سال ۱۳۷۰ (۳۹/٤ درصد) با نسبت مشابه آن در سال ۱۳۵٦ (۱۹/۱ درصد)، بیانگر آنست که نقش مالیات در تأمین هزینه‌های عمومی کشور ما تحول اساسی یافته است. تحول نقش مالیات و روند رو به رشد نسبت مالیاتها به نوبه خود تحول در نظام تشخیص مالیات را طلب می‌کند. مستندسازی نظام معاملات محور اصلی تحول نظام مالیاتی ایران است.

تنظیم و اجرای برنامه جامعی برای «مستندسازی معاملات» در قالب یک طرح ملّی و تضمین ارائه مدارک حساب به دستگاه تشخیص مالیات، علاوه بر رفع نارسائیهای یاد شده در زمینه مالیاتی، تنظیم برنامه‌های سنجیده اقتصادی، استفاده از تکنولوژی مدرن در حسابداری ملی و اعمال سیاستهای مطلوب اقتصادی، اجتماعی را تضمین می‌کند.

پروژه‌های در دست بررسی و اجرای وزارت امور اقتصادی و دارائی در زمینه تخصیص شماره اقتصادی به مودیان و تدارک زمینه اجرای مالیات بر ارزش افزوده که از ابزارهای اولیه مستندسازی سیستم معاملات به حساب می‌آیند، چنانچه مجدانه پیگیری و ازسوی دولت و نهادهای عمومی و خصوصی پشتیبانی شود و پابه‌پای آن سیستم نگهداری حساب تا سطح مشاغل خرده‌پا تعمیم یابد و بالاخره یک سیستم مشاوره رسمی و ذی‌صلاح مالی ـ مالیاتی برای راهنمائی مودیان پیش‌بینی گردد، انتظار می‌رود در پایان برنامه دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی گامی اساسی در جهت تحول نظام مالیاتی کشور برداشته شود.

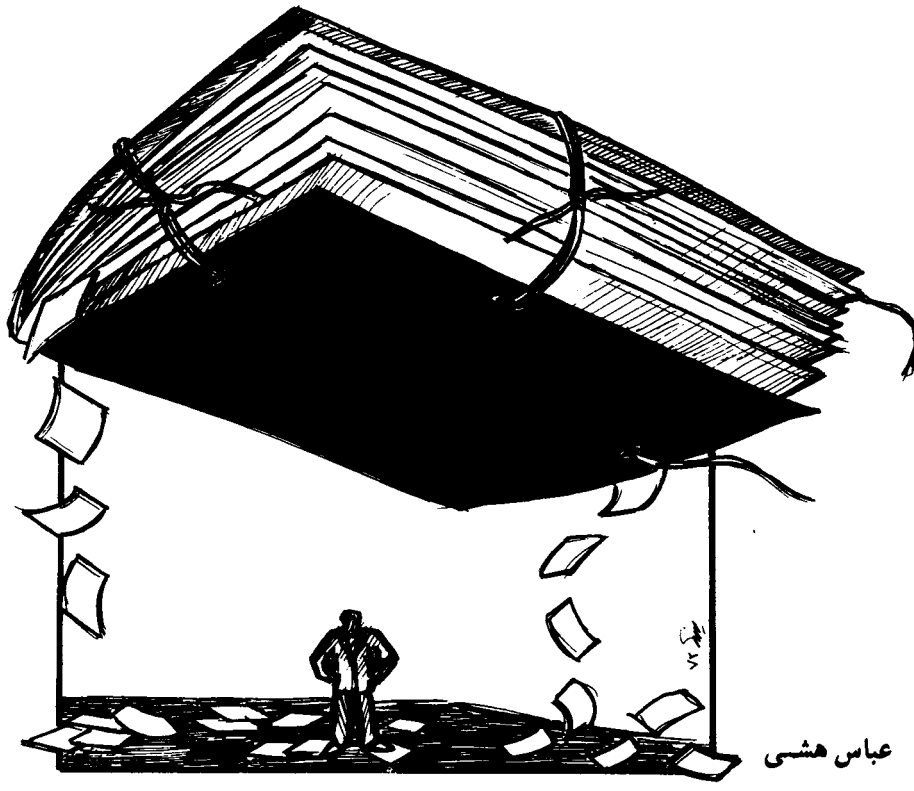
نکته

هزینه‌های قابل قبول

هایدی فلایس زن جوانی که در هالیوود روسپی خانهٔ سطح بالائی به راه انداخته و از هر مشتری خود ۱۵۰۰ دلار مطالبه می‌کرد طبعاً با افراد مرفّه و پولدار سروکار داشت و بیشترین مراجعان او را «بیزنس‌من»های ثروتمند تشکیل می‌دادند. این مشتریان گاهی از محل حساب‌های بانکی شرکت خود چک صادر می‌کردند و آن را به حساب «هزینه‌های تولید» منظور می‌کردند تا از رقم سود ویژهٔ مشمول مالیات ایشان کسر شود! (به نقل از مجله تایم اینترنشنال شماره ۱٦ اوت ۹۳، صفحات ٤۱ و ٤۲).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

دشواری‌های فهم و اجرای قوانین مالیاتی



عباس هشی

یکی از ویژگی هائی که در تنظیم قوانین مالیاتی باید رعایت شود سادگی متن و در عین حال حفظ جامعیت آن است، به نحوی که فهم و اجرای درست قانون هم برای مأموران تشخیص و هم برای مودیان مالیاتی میسّر باشد. این معنی چنان که باید و شاید تاکنون مورد توجّه نبوده وهر قانون جدیدی با حفظ سیاق عبارات و نحوهٔ انشاء و اصطلاحات قانون سلف خود تدوین یافته و به ناچار پس از اندک زمانی جریان صدور بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌ها برای روشن ساختن نحوهٔ اجرای آن آغاز شده است. فی المثل: تعداد بخشنامه‌های اجرائی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۴۵ به حدّی رسید که متن ۵۰ صفحه‌ای قانون هنگامی که همراه بخشنامه‌های مربوط بدان چاپ می‌شد یک مجموعه ۵۰۰ صفحه‌ای را تشکیل می‌داد.

با تصویب قانون جدید مالیاتهای مستقیم در اسفندماه ۱۳۶۶ (که از آغاز سال ۱۳۶۸ قابل اجراء شناخته شد) قانون پیشین ملغی گردید. هرچند در تنظیم این قانون شرایط و اوضاع و احوال اقتصادی و اجتماعی سال‌های منتهی به اسفند ۱۳۶۶ در نظر گرفته شده، ولی متن قانون تا حدود زیادی در چارچوب همان قوانین قبلی تدوین یافته و به همین لحاظ چیزی از اجرای آن نگذشته بود که صدور بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مالیاتی اجتناب‌ناپذیر شد.

پس از چندی به خاطر اشکالات موجود در قانون جدید بار دیگر در اردیبهشت ماه ۱۳۷۱ اصلاحات متعددی در مواد قانون صورت پذیرفت که به نظر می‌رسید این اصلاحیه همراه با متن اصلی قانون وافی به مقصود باشد. با این حال مسائل و موارد ابهام قانون همچنان باقی است و در نتیجه صدور دستورها و بخشنامه‌های اجرائی کماکان ادامه دارد.

بخشنامه‌های مالیاتی

اکنون ببینیم که آیا این طریقهٔ مقابله باموارد ابهام و اشکال قانون یعنی صدور بخشنامه‌ها در همه موارد کارساز است و به‌طور خاص اگر قانون خود زمینه‌ساز اشکالاتی نظیر طول و تفصیل محاسبه و پیچ درپیچی کار باشد آیا بخشنامه می‌تواند این گونه دشواریهای ذاتی قانون را به حدّ چشم گیری تخفیف دهد؟ گمان نمی‌رود دادن پاسخ مثبت به این سؤال آسان باشد. به عنوان مثال به بخشنامه شماره ۳۰/۵/۳۳۲۵/۵۰۵۰۴ مورخ ۷۱/۱۰/۱۳ که در خصوص نحوه محاسبه مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی صادر شده و متن آن در شماره نخست مجلهٔ مالیات به چاپ رسیده، اشاره می‌کنیم (نحوه محاسبه مالیات اشخاص حقوقی به ویژه شرکت‌های سهامی عام از مدتی پیش مورد توجه بوده و پیشنهادهای اصلاحی چندی از سوی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

تعداد بخشنامه های اجرائی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۴۵ به حدی رسید که متن ۵۰ صفحه ای قانون هنگامی که همراه بخشنامه های مربوط بدان چاپ می شد یک مجموعه ۵۰۰ صفحه ای را تشکیل می داد

متخصصان و همچنین بورس اوراق بهادار در این زمینه تسلیم مسئولان امر شده است).

بخشنامه ای که از آن یاد کردیم به تبعیت از طول و تفصیل پیش‌بینی شده در متن قانون، ناگزیر بسیار مبسوط و مفصّل است و مطمئناً برای تنظیم مثال مندرج در بخشنامه و راه‌حل آن حدود ۳ تا ٤ روز کاری وقت صرف شده است. نگارنده این متن نیز حدود یک روز کاری وقت صرف نمود تا از این محاسبات اطلاع حاصل کند. مجریان بخشنامه ممیزین مالیات بر شرکت‌ها هستند که بد نیست وضع آنان را از حیث میزان وقتی که می‌توانند صرف این کار نمایند بررسی کنیم.

هر ممیز مالیاتی به‌طور متوسط مسئولیت حدود ۵۰ پرونده را بر عهده دارد که از این تعداد دست کم ۲۰ پرونده به شرکت‌های سهامی مرتبط است. اگر تعداد روز مفید کاری در هر سال را ۲۰۰ روز فرض کنیم ممیز مالیاتی به‌طور متوسط برای هر پرونده فقط ٤ روز وقت رسیدگی خواهد داشت. در این چهار روز مراحل مختلف کاری مربوط به هر پرونده باید تماماً انجام پذیرد. از آن جمله است: دریافت اظهارنامه و تشکیل پرونده، صدور برگ دعوت، مراجعه به محل کار مودی برای رسیدگی (و یا ارسال دفاتر توسط مودی به حوزه به منظور صرفه جوئی در وقت)، رسیدگی به حساب‌های مودی و تعیین سود مشمول مالیات محاسبات مالیاتی و صدور برگ تشخیص و ابلاغ آن. در صورتی که مودی برگ تشخیص را قبول و مالیات متعلق را بپردازد پرونده مختومه می‌شود که این مراحل نیز مستلزم صرف وقت است.

حتی در چنین حالت فرضی ساده و بدون اعتراض مودی نیز ممیز مالیاتی وقت زیادی را باید برای هر پرونده صرف کند که تنها محاسبات مالیاتی مورد بحث حدود یک روز از چهار روز وقت وی را خواهد گرفت. حال اگر مودی مالیاتی نسبت به برگ تشخیص معترض باشد، سود مشمول مالیات می‌تواند در مراحل مختلف بعدی یعنی رسیدگی ممیز کل، رسیدگی هیئت بدوی و رسیدگی هیئت تجدیدنظر تغییر یابد و در هریک از این مراحل انجام محاسبه مجدد ضرورت خواهد داشت. به عبارت ساده‌تر دست کم یک تا دو روز وقت رسیدگی اضافی برای پرونده‌های مورد اعتراض لازم خواهد بود و در نتیجه ممیز مالیاتی ناچار است وقت بیشتری را به هر پرونده اختصاص دهد.

نکته قابل توجه این است که شرکت‌های سهامی عام عمدتاً تولیدی بوده و از معافیت صنعتی موضوع ماده ۱۳۲ و سایر معافیت‌های مندرج در قانون برخوردارند. حال اگر تعدادی از شرکت‌های مورد نظر از نوع سهامی عام با فعالیت‌های تولیدی بوده و از چنان معافیتی هم برخوردار باشند و از جمله درآمدهای شرکت سود بانکی باشد و شرکت سهامدار دولتی نیز داشته باشد (که سود متعلق به چنین سهامداری از معافیت مالیاتی استفاده نمی‌کند) در آن صورت محاسبات مالیاتی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

راه حل منطقی و اصولی تدوین و نگارش قوانین مالیاتی به نحوی است که به آسانی قابل فهم و اجرا باشد تا از میزان نیاز به صدور بخشنامه و دستور العمل بکاهد

مربوط به چنین شرکتی مطمئناً بیش از دو روز وقت نیاز خواهد داشت.

آیا کادر تشخیص مالیاتی از وقت کافی به این حدّ برای رسیدگی های خود برخوردار است؟ مطمئناً خیر. مضافاً به اینکه در برخی موارد کادر تشخیص در شهرستانها، و حتی در تهران نیز، از تجربه کافی برخوردار نیست.

نتیجه

در شرایط کنونی که تنظیم قوانین و از جمله قوانین مالیاتی بدون توجه به سهولت یا دشواری اجرای آن صورت می‌پذیرد شاید یکی از طرق حلّ مشکل همان صدور بخشنامه ها به ویژه به صورت «حل المسائل» یعنی با طرح مسأله و بیان حل آن باشد، به نحوی که بتواند مورد استفاده مأموران تشخیص و مودیان مالیاتی قرار گیرد.

امّا راه‌حل منطقی و اصولی تدوین و نگارش قوانین مالیاتی به نحوی است که به آسانی قابل فهم و اجرا باشد تا از میزان نیاز به صدور بخشنامه و دستورالعمل بکاهد و طبیعی است اگر صدور بخشنامه نیز ضرورت پیدا کند همین قاعده در مورد بخشنامه ها نیز باید رعایت شود. یعنی هر بخشنامه ای باید از مبنای ساده‌نویسی و قابل فهم بودن برخوردار باشد و به نحوی تنظیم شود که به راحتی قابلیت اجرائی داشته باشد.

از جمله موارد وقت گیر در محاسبات مالیاتی نرخ های مختلف مالیاتی ماده ۱۳۱ قانون است که مشتمل بر ۹ طبقه بین ۱۲ تا ۵۴ درصد است و بر مبنای تصاعدی نسبت به سطوح مختلف درآمد مشمول مالیات قابل اعمال است. تعداد این نرخ ها زیاد است و مودیان و مأموران تشخیص باید وقت زیادی را صرف محاسبه آن ها نمایند. ضمناً با این که افزایش درآمد ملاک اعمال نرخهای تصاعدی مذکور است (که بحث راجع به آن از موضوع این مقاله خارج است) با این حال مبانی تصاعدی هریک از مبالغ مورد سئوال است. برای رفع این مشکل و تأمین سهولت اجرای قانون لااقل در این مورد خاص، پیشنهاد می‌شود نرخهای مالیاتی به تعداد کمتر و با در نظر گرفتن مبالغ معقول مشمول مالیات مورد تجدیدنظر لازم قرار گیرد.

اگر قانون خود زمینه ساز اشکالاتی نظیر طول و تفصیل محاسبه و پیچ در پیچی کار باشد آیا بخشنامه می تواند این گونه دشواریهای ذاتی قانون را به حدّ چشم گیری تخفیف دهد؟ گمان نمی رود دادن پاسخ مثبت به این سوال آسان باشد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

مالیات بر درآمد و نقش آن در اقتصاد کشور

عین الله علاء

مالیات بر درآمد بخشی از درآمد اشخاص حقیقی یا حقوقی است که برحسب قانون و برای تأمین هزینه های عمومی و حفظ منافع اقتصادی، سیاسی و اجتماعی کشور به نسبت توانائی پرداخت مؤدیان به خزانه دولت تعلق می‌گیرد. مالیات بر درآمد به‌طور سنّتی شایع‌ترین نوع مالیات در کشورهای پیشرفته تلقی می‌شده و غالباً جنبهٔ تصاعدی داشته است. افزایش نسبت مالیات بر درآمد در مجموع مالیاتهای وصول شده نشانهٔ سلامت نظام مالیاتی و اقتصاد کشور به شمار می‌آمده است.

در گذشته علمای علم مالیه عمومی برای مالیات بر درآمد با نرخهای بالا و تصاعدی ارزش ویژه‌ای قائل بودند، زیرا این نوع مالیات از خصیصهٔ عادلانه بودن و تأثیر در اجرای برنامه توزیع عادلانه درآمد و ثروت برخوردار است. عادلانه بودن آن مبتنی بر این نگرش است که صاحبان درآمدهای بالا به خاطر آن که مطلوبیت آخرین واحدهای درآمد ایشان نسبت به کسانی که درآمد اندکی دارند، کمتر است لذا می‌توانند سهم بیشتری از درآمد خود را به عنوان مالیات به خزانهٔ دولت بپردازند تا جائی که فشار بار مالیات به تساوی میان همهٔ افراد جامعه توزیع شود. با این طرز نگرش به مسأله اصل تساوی در فداکاری شکل می‌گیرد که زیربنای اصل عدالت مالیاتی را ــ اعم از آن‌چه به عنوان عدالت عمودی یا افقی مشهور است ــ تشکیل می‌دهد. اصل مذکور درعین حال توجیه کنندهٔ تصاعدی بودن مالیات بر درآمد نیز به حساب می‌آید.

جان استوارت میل عدالت عمودی را بر پایه تساوی در فداکاری مورد توجه قرار می‌داد. بر این اساس مودیانی که با پرداخت مالیات متحمّل فداکاری مساوی یا زیان مساوی در رفاه می‌شوند باید از رفتار مالیاتی یکسان برخوردار شوند. زیان در رفاه از زیان در درآمد و کاهش آن ناشی می‌شود. اگر سطح رفاه به عنوان تابعی از درآمد (یعنی مطلوبیت نهائی منحنی درآمد) برای تمام مودیان یکسان باشد، قاعدهٔ تساوی در فداکاری حکم می‌کند که افراد با درآمد (توان پرداخت) یکسان به میزان مساوی مالیات پرداخت کنند، و طبعاً دارندگان درآمدهای متفاوت باید مالیات متفاوت بپردازند. پرسش دشوار این است که چگونه باید این تفاوت ها را مشخص کرد؟ برای پاسخ به آن باید وضع مطلوبیت نهائی منحنی درآمد افراد مختلف را بشناسیم و حتی با وجود آن هم پاسخ تفاوت می‌کند. چون این امر بستگی به تفسیری دارد که از اصطلاح «مساوی» می‌شود. در هر صورت این موضوع را می‌توان با استفاده از بدیل های فداکاری مطلق، فداکاری نسبی و فداکاری نهائی مورد بحث و بررسی قرار داد که فعلاً از دایرهٔ بحث ما خارج است.

اقتصاد رایج بعد از رکود بزرگ و دوران پس از جنگ جهانی دوم اقتصاد کینزی بود. در این اقتصاد دولت ها نقش اساسی و درخور توجّهی در مقابله با رکود و تورّم و فراهم آوردن زمینهٔ رشد و رونق اقتصادی ایفاء می‌کنند. بدین سان که در شرایط رکودی با اتخاذ سیاست های انبساطی از طریق ایجاد کسر بودجه و کاهش مالیات ها و انجام سرمایه گذاری های زیربنائی، اجتماعی و اقتصادی موجبات رشد و توسعه اقتصادی را فراهم می‌سازند و به هنگام تورّم از طریق سیاست های انقباضی و کاهش سرمایه گذاری ها و افزایش مالیات ها، به ویژه مالیات بر درآمد تصاعدی، سبب کاهش و مهار تورّم گردیده و اقتصاد را به مسیر طبیعی خود و اشتغال کامل رهنمون می‌شوند.

با این دیدگاه مالیات بر درآمد در سیاست های اقتصادی دولت جایگاه ویژه‌ای داشته و نقش بسیار حساسی را ایفاء می‌کرده است. ولی از سالهای ۱۹۷۰ با رفع موانع عمده رشد و توسعه و شکوفائی اقتصادی و تأمین رفاه اجتماعی نسبی در کشورهای پیشرفته، سیاست های تعدیل اقتصادی رایج شد و اقتصاددانان را دیدگاه دیگری نسبت به مالیات بر درآمد پدید آمد. این دیدگاه از آنِ اقتصاد طرف عرضه ــ منقسم به دو نوع اصولی و متداول ــ است که مقالات و کتابهای زیادی پیرامون آن به رشتهٔ تحریر درآمده است. دیگر بالا بودن مالیات بر درآمد در مجموعهٔ مالیات های وصولی دولت نشان از سلامت نظام مالیاتی نمی‌دهد، و تصاعدی بودن نیز بار

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

در گذشته علمای علم مالیه عمومی برای مالیات بردرآمد با نرخهای بالا و تصاعدی ارزش ویژه ای قائل بودند

عادلانه بودن را با خود حمل نمی‌کند و ستارهٔ اقبال مالیات بر درآمد درخشش خود را از دست داده و اندک اندک رو به افول نهاده است.

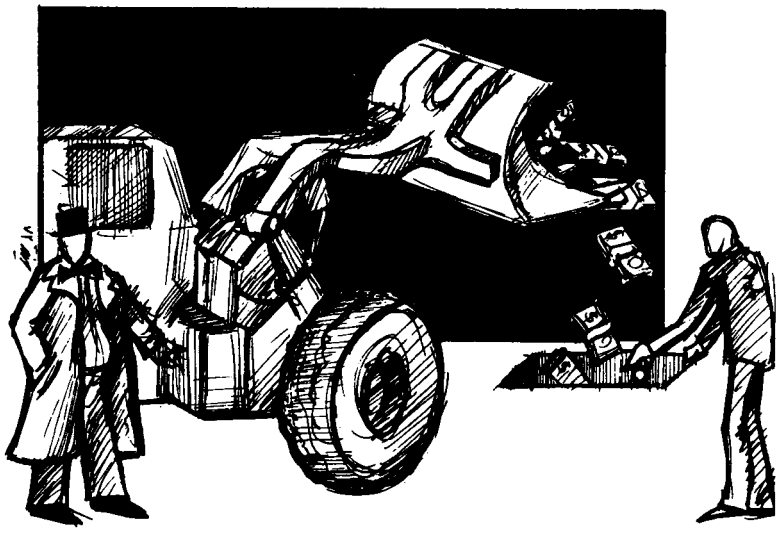
بهتر است قبل ازپرداختن به سیاست مالیاتی در اقتصاد طرف عرضه، دیدی کلی از این نوع اقتصاد داشته باشیم تا فهم مطلب آسان شود.

اصطلاح اقتصاد طرف عرضه از ایالات متحده امریکا در سالهای میانهٔ دهه ۱۹۷۰ نشأت گرفته سپس رواج عام یافت. این مکتب ابتدا به عنوان واکنشی نسبت به سیاست‌های اقتصادی دولت که برپایه اقتصاد کلان کینزی استوار بود ظهور کرد و شیوهٔ جدیدی برای نگرش به سیاست‌های اقتصادی دولت را پدید آورد.

دیدگاه اقتصاد طرف عرضه

اساس استدلال نویسندگان و طرفداران اقتصاد طرف عرضه این است که بازارهای آزاد، جز در موارد استثنائی، منابع اقتصادی موجود را به کارآترین وجه تخصیص می‌دهند. باور کارآ بودن بازارهای آزاد هم ازعقاید اقتصادی و هم از شیوهٔ نگرش ایشان به سیاست و نظامات اجتماعی برمی‌خیزد.

از لحاظ سیاسی اقتصاددانان مذکور به دولت به عنوان یک انحصارگر می‌نگرند که توجهی به قاعدهٔ بیشینه کردن سود ندارد و به سبب عدم رعایت مقررات بازار و داشتن



گرایش به رشد بی حد و مرز، آن را ذاتاً غیرکارآ می‌دانند. از آنجا که نمایندگان دولت دارای هدف‌های شخصی مغایر با هدف‌های وسیع و فراگیر جامعه هستند، بنابراین به سیاست‌مداران و دیوان سالاران نمی‌توان اطمینان کرد که در موقعیت برنامه ریزی به‌طور مؤثر در جهت منافع جامعه عمل کنند.

این گروه از نظر اقتصادی بر این باورند که هر سیاستی که قیمت‌های تعیین شده توسط بازار را منحرف سازد و به صورت غیرواقعی درآورد، به تخصیص منابع آسیب می‌رساند. اینان این باور را بر پایه سه استدلال مهم که پیامدهای عمده‌ای برای سیاست دولت دربر دارد استوار می‌سازند:

۱. اکثر مقررات دولتی که با هدف حمایت از مصرف کنندگان، به ویژه کارگران و کارمندان، وضع شده معمولاً هزینه بر بوده و اگر ملاک را نسبت‌های هزینه ــ فایده قرار دهیم غیرعملی خواهند بود. لذا حذف این قوانین و مقررات تخصیص منابع را در اقتصاد بهبود خواهد بخشید.

۲. برنامه‌های رفاهی غالباً انگیزهٔ تلاش برای کار را کاهش می‌دهد. دسترسی محدود به چنین امتیازاتی برای خانواده‌های فقیر انگیزه‌ای را پدید نمی‌آورد.

۳. مالیات بر درآمد افراد ذاتاً نسبت به تلاش کاری، پس انداز و سرمایه گذاری حالت بی طرفی ندارد و به گونهٔ جانب دارانه

اگر سطح رفاه به عنوان تابعی از درآمد (یعنی مطلوبیت نهائی منحنی درآمد) برای تمام مودیان یکسان باشد ، قاعده تساوی در فداکاری حکم می کند که افراد بادرآمد (توان پرداخت) یکسان به میزان مساوی مالیات پرداخت کنند

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

عمل می‌کند. نرخ‌های نهائی مالیاتی بسیار بالا این جهت گیری نامناسب را به میزان قابل توجهی شدت می‌بخشند و به عکس کاهش نرخ‌های نهائی مالیاتی عرضهٔ کار، پس انداز و سرمایه گذاری را افزون می‌سازد.

به طور کلی اقتصاددانان معتقد به اقتصاد طرف عرضه تأکید می‌ورزند که باید انحرافات و تغییر در قیمت‌های نسبی تعیین شده توسط بازار به حداقل برسد. این انحرافات را نیز ناشی از مقررات قانونی، سوبسید دادن و مالیات بر درآمد زیاد می‌دانند و بر این باورند که کاهش یا حذف این گونه انحرافات نسبت به قیمت‌ها سبب تشویق پس انداز و تولید می‌شود، زیرا به انگیزه‌های اقتصادی بازار آزاد اجازه می‌دهد که به خوبی و به طور کارآ عمل کنند. می‌گویند بخش خصوصی معمولاً توانائی فراهم آوردن زمینه‌های رشد اقتصادی را دارد، به طوری که دیگر نیازی به تحمّل زیان‌های ناشی از عدم کارآئی و بی کفایتی فراوان دولت نخواهد بود.

حداقل دو تفسیر یا برداشت از اقتصاد طرف عرضه، و در نتیجه از سیاست مالیاتی طرف عرضه، در این چارچوب وجود دارد. این دو عبارتند از:

۱. اقتصاد طرف عرضه اصولی
۲. اقتصاد طرف عرضه متداول

اقتصاد طرف عرضه اصولی: بازگشت به اقتصاد کلاسیک و کلاسیک جدید

براساس اقتصاد طرف عرضه اصولی، سیاست‌های دولت باید بیشتر روی عرضهٔ کل تاکید داشته باشد تا تقاضای کل. از آنجا که عرضهٔ کل نتیجهٔ رفتار اقتصادی تولیدکنندگان است، لذا آنان را ــ و نه مصرف کنندگان را ــ باید به عنوان نیروی سائقه و پیش برنده در اقتصاد تلقی کرد و رفتار اقتصادی ایشان را مهمترین عامل تعیین کنندهٔ فعالیت‌های اقتصادی واقعی دانست. سیاست‌های اقتصادی دولت می‌تواند اثرات جانشینی منفی زیادی داشته باشد، بدین معنی که عاملین اقتصادی را از تصمیمات منطقی اقتصادی دور کند (که غالباً نیز وضع از همین قرار است). از این رو باید آن سیاست‌ها را چنان جهت داد که اثر جانشینی مورد بحث به حداقل برسد.

اقتصاد طرف عرضهٔ اصولی بر هدف تخصیص کارآی منابع بیش از اهداف سیاست اقتصادی تاکید می‌ورزد و آثار منفی جانشینی سیاست‌های اقتصادی ــ به ویژه سیاست مالیاتی ــ دولت را به عنوان امر مهمی تلقی می‌کند. این گروه بر این باورند که سیاست مالیاتی دولت می‌تواند میان قیمت‌های تولیدکننده قبل و بعد از مالیات و بازده عوامل تولید شکاف پدید آورد و با ایجاد اثر منفی جانشینی رفتار اقتصادی تولیدکنندگان و فروشندگان عوامل تولید را دچار انحراف سازد. اینان همچنین معتقدند که با توجه به اهمیت تخصیص کارآی منابع برای تولید کل می‌توان انحرافات مربوط به تخصیص منابع را کاهش داد و ابزار کاهش را هم باید در مالیات‌های مختلف و ساختارهای مالیاتی جستجو کرد.

این انحرافات از تعدادی عوامل به شرح زیر ناشی می‌شود:

۱. کل اقتصاد که مأخذ وضع مالیاتها به شمار می‌آید.

۲. قوانین و مقرراتی که بر مأخذ مالیات تولیدکنندگان و فروشندگان عوامل تولید تأثیر می‌گذارد.

۳. بالا بودن نرخهای مالیاتی و درجه تصاعدی بودن جدول نرخ‌ها.

٤. کنش متقابل میان تورم، مآخذ مالیات و میزان بدهی مالیاتی.

این توصیه که سیاست مالیاتی در امتداد

از سالهای ۱۹۷۰ با رفع موانع عمده رشد و توسعه و شکوفائی اقتصادی و تامین رفاه اجتماعی نسبی در کشورهای پیشرفته، سیاست های تعدیل اقتصادی رایج شد و اقتصاددانان را دیدگاه دیگری نسبت به مالیات بردرآمد پدید آمد

اساس استدلال نویسندگان و طرفداران اقتصاد طرف عرضه این است که بازارهای آزاد، جز در موارد استثنائی، منابع اقتصادی موجود را به کارآترین وجه تخصیص می دهند

بر اساس اقتصاد طرف عرضه اصولی، سیاست های دولت باید بیشتر روی عرضهٔ کل تاکید داشته باشد تا تقاضای کل

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

چنین خطوطی اصلاح شود امر تازه‌ای نیست و در ادبیات مالیه عمومی سخن بسیاری در این مقوله رفته است. اکثر کتاب‌هائی که در زمینهٔ مالیه عمومی سنتی به رشته تحریر درآمده آثار مالیات‌های مختلف بر تخصیص منابع را مورد تحلیل قرار داده‌اند. ادبیات اخیر مربوط به «مالیات بهینه» نیز به قدر کافی به این امر پرداخته است و در چارچوب کلاسیک جدید به نتایج مختلفی در مورد اصلاح ساختار مالیاتی رسیده است.

آثار انتخاب درآمد یا مصرف به عنوان منبع مالیات، بر پس‌انداز کراراً مورد بحث واقع شده و نیز آثار قوانین مالیاتی و ذخایر لازم (مثل ذخائر استهلاک، ارزیابی موجودی‌ها، امکان جبران زیان و انتقال آن به سنوات آتی، بدهی بابت حقوق صاحبان سهام و غیره) بر تشکیل سرمایه، قبول خطر و سیاست‌های مالیاتی به‌طور مشروح در ادبیات مالیه عمومی مورد بحث و تحلیل قرار می‌گیرد.

با توجه به آنچه گذشت به نظر می‌رسد سیاست مالیاتی طرف عرضه اصولی با نظرات اقتصاددانانی که انجام اصلاحات زیر را به منظور حصول کارآئی توصیه می‌کنند تفاوت قابل توجهی نداشته باشد:

۱. مأخذ اقتصادی که بر مبنای آن مالیات وضع می‌شود.

۲. طبقات مختلف مالیاتی و راه‌های فرار از مالیات که به مفهوم علائم انحراف اقتصادی تلقی می‌شود.

۳. نرخ‌های اسمی مالیاتی و درجهٔ تصاعدی بودن آن‌ها.

٤. قوانین مالیاتی و نیز انواع ذخیره‌ها و امتیازات مالیاتی که نرخ‌های مؤثر مالیاتی را در زمان تورم افزایش می‌دهند.

اقتصاد طرف عرضهٔ متداول: خوش‌بینی کشش‌پذیری

دیدگاهی که از اواسط دههٔ ۱۹۷۰ مقبولیت عام یافت و توجه همگان را به خود جلب کرد اقتصاد طرف عرضهٔ متداول بود و نه اقتصاد طرف عرضهٔ اصولی. طرفداران این مکتب در خصوص بالا بردن کارآئی سیاست‌های اقتصادی به‌طور کلی و سیاست‌های مربوط به مالیات بر درآمد به‌طور خاص راه گزافه پیموده‌اند و کتاب‌ها و مقالات متعددی طی چند سال اخیر به رشته تحریر درآورده‌اند.

در میان توصیه‌هائی که این طرز تفکر اقتصادی ارائه می‌دارد، کاهش نرخ‌های نهائی مالیات بر درآمد مهمترین و مشهورترین آن‌هاست. در گذشته هرگز اقتصاددانان این‌چنین به نرخ‌های نهائی مالیات بر درآمد، به ویژه نرخ‌های بالا و کاستن از درجهٔ تصاعدی آن‌ها به عنوان مرکز توجه اصلاح سیاست‌های اقتصادی دولت اهمیت نمی‌داده‌اند. البته نباید فراموش کرد که این حرکت طرفداران اقتصاد طرف عرضه متداول واکنشی است نسبت به دو روند در سال‌های اخیر:

اول، واکنشی است نسبت به جهت‌گیری عدالت مالیاتی در ادبیات سنتی این رشته. زیرا این ادبیات شیفتگی خاصی نسبت به اصل توانائی پرداخت مالیات و اصل فداکاری داشته و بر این اساس تصاعدی بودن نرخ‌های اسمی مالیات بر درآمد را توجیه می‌کرده است.

دوم، واکنشی است نسبت به نظام‌های مالیات بر درآمد تصاعدی تمام کشورها. توضیح این که در سال‌های اخیر بر تصاعدی بودن مالیات‌ها تکیه زیادی می‌شد و به دلیل کنش متقابلی که میان نرخ‌های تورم و طبقات مختلف مالیاتیِ مبتنی بر درآمدهای اسمی وجود داشت، مودیان در دوران‌های تورمی مستمراً به سوی طبقات بالای درآمدی سوق داده می‌شدند و پرداخت مالیات بیشتری بر عهده ایشان قرار می‌گرفت. در نتیجه به عقیده اقتصاددانان طرف عرضه متداول نظام مذکور میزان تأثیر بر قیمت نسبی کالاها و خدمات و تبعیض مالیاتی را شدت می‌بخشد و اثرات خردکننده‌ای بر انگیزه‌های تولید به جای می‌گذارد.

بنابراین اولین مشخّصهٔ اقتصاددانان معتقد به اقتصاد طرف عرضه متداول که آنان را از اقتصاددانان طرف عرضهٔ اصولی جدا می‌سازد، دل‌مشغولی ایشان به سیاست مالیاتی، و در این سیاست توجه به مسألهٔ تصاعدی بودن مالیات بر درآمد و نرخ‌های نهائی بالا، به جای اصلاح تمام جنبه‌های نظام مالیاتی می‌باشد.

دومین مشخصه‌ای که آنان را از سایرین متمایز می‌کند ادعای مفرط آنان نسبت به اثرات کاهش نرخ‌های نهائی مالیات بر درآمد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

در گذشته هرگز اقتصاددانان این چنین به نرخ های نهائی مالیات بردرآمد، به ویژه نرخ های بالا و کاستن از درجه تصاعدی آن ها به عنوان مرکز توجه اصلاح سیاست های اقتصادی دولت اهمیت نمی داده اند

بر اقتصاد می‌باشد. سخن آنان این است که چون آثار جانشینی منفی مالیات بر درآمد بسیار است؛ لذا کاهش نرخ های نهائی مالیات بر درآمد منتج به رشد سریع شده و افزایش قابل توجه در درآمدهای مالیاتی، افزایش تند در پس اندازها و کاهش نسبتاً بی دردسری در تورم را به دنبال خواهد داشت.

گروه مذکور بر این باورند که کاهش در نرخ های نهائی مالیات بر درآمد، به ویژه بالا ترین نرخ ها، عرضه کار را با انتقال از فراغت به کار و از فعالیت های غیر مبتنی بر اصول بازار به فعالیت های بازار پسند ــ به صورت افزایش دستمزدهای خالص پس از کسر مالیات ــ افزایش می‌دهد، و در نتیجه محصولات مورد پسند بازار افزایش یافته و از نرخ تورم به آرامی کاسته خواهد شد. همچنین با فزونی مقدار پس انداز و سرمایه از طریق تشویق و انتقال وسیع از مصرف به پس انداز نرخ های بهره نیز کاهش خواهد یافت.

ترتیب فوق سرانجام منابع را از سرمایه گذاری غیرمولد و فعالیت های غیربازاری به مصارف مولد و فعالیت های بازار پسند هدایت خواهد کرد و بدین وسیله بهای تمام شده واحد کالا یا محصول را کاهش داده و بهره‌وری را افزون خواهد ساخت و تنگناهای عوامل تولید و عرضه را مرتفع خواهد کرد. خلاصه این که: کاهش نرخ های نهائی مالیات بر درآمد به طور قابل توجهی رفتار اقتصادی خانوارها و بازرگانی و کسب و کار را به نفع کار، پس انداز و سرمایه گذاری های مولد و به زیان فراغت، مصرف و سرمایه گذاری های غیرمولد تغییر خواهد داد. چنانچه آخرین نرخ های جدول مالیاتی رشد کم تر و ملایم تری داشته و حرکت تصاعدی آن زیاد تند نباشد، تا حد زیادی انگیزه اجتناب ازمالیات را ازمیان برده و فرار ازمالیات را کاهش خواهد داد.

این همان خوش بینی کشش پذیری است که زمینهٔ پیدائی منحنی لافر را فراهم کرد و توسط اقتصاددانان طرف عرضهٔ متداول مورد قبول قرار گرفت. طبق نظر لافر درآمدهای مالیاتی دولت ابتدا با افزایش نرخ های مالیاتی، و مادام که نرخهای مذکور به اصطلاح در «دامنه عادی» قرار دارند، رو به فزونی می‌نهد. بعد به بالا ترین سطح خود می‌رسد که به نام «تپه لافر» معروف است. آنگاه در زمانی که نرخ های مالیاتی افزایش یافته و به «دامنهٔ ممنوع» می‌رسد میزان درآمد تقلیل می‌یابد. لافر و هم فکران وی عقیده دارند که کاهش در نرخ های مالیاتی بعد از دامنه ممنوع سبب افزایش بسیار در فعالیت های اقتصادی و تمکین مالیاتی مودیان خواهد شد و از این طریق درآمد مالیاتی دولت افزایش خواهد یافت.

کاهش نرخ های نهائی مالیات بردرآمد به طور قابل توجهی رفتار اقتصادی خانوار ها و بازرگانی و کسب و کار را به نفع کار، پس انداز و سرمایه گذاری های مولد و به زیان فراغت، مصرف و سرمایه گذاری های غیر مولد تغییر خواهد داد

با وجود همهٔ آن‌چه گفته شد باید دانست که نظام های مالیاتی و اوضاع و شرایط اقتصادی و اجتماعی کشورهای در حال توسعه با شرایطی که بر ممالک توسعه یافته حکم‌فرما است، تفاوت های بسیار دارد و نظراتی که بیان شد به طور عمده با توجه به اوضاع و احوال آن کشورها شکل گرفته است. بنابراین دیدگاه اقتصاددانان طرف عرضه در مورد سیاست مالی هنگامی که برای اجرا در کشورهای رو به توسعه مورد توجه قرار می‌گیرد باید با احتیاط لازم تلقی شود و بررسی های همه جانبه پیرامون چنین منظوری انجام پذیرد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

اندوخته و ذخیره

محمدحسین سیدزمانی

● این دو واژه که یکی فارسی و دیگری عربی است و از حیث لغوی مفهومی نزدیک به یکدیگر دارند، از دید قانون تجارت موارد کاربرد جداگانه‌ای را به خود اختصاص داده‌اند. ماده ۲۳۷ این قانون در تعریف سود خالص شرکت‌ها می‌گوید: این سود «در هر سال مالی عبارتست از درآمد حاصل در همان سال منهای کلیه هزینه‌ها و استهلاکات و ذخیره‌ها». بدین ترتیب از نظر قانون تجارت ذخیره در عرض هزینه‌ها و استهلاکات قرارداد و همراه این اقلام از درآمد شرکت کسر می‌شود تا سود خالص به دست آید. سپس ماده ۲۳۸ اضافه می‌کند که از سود خالص شرکت پس از وضع زیان‌های سنوات قبل «باید معادل یک بیستم آن طبق ماده ۱۴۰ به عنوان اندوخته قانونی موضوع شود». این ماده به وضوح اندوخته را عنصری می‌داند که از سود خالص باید کنار نهاده شود. مواد ۲۳۹ و ۲۴۰ نیز عیناً موید همین معنی است.

از مجموع این مواد چنین برمی‌آید که ذخیره از مصادیق هزینهٔ یک دوره مالی به شمار می‌آید که قبل از تهیه ترازنامه و حساب سود و زیان تحقق پیدا می‌کند. حال آن که سخن از اندوخته هنگامی به میان می‌آید که سود سالانه معین شده باشد. به عبارت دیگر پس از آن که سودی به دست آمد بخشی از آن به عنوان اندوخته منظور می‌شود. و اگر سودی در میان نباشد اندوخته‌ای نیز نخواهیم داشت.

این جدائی کاربرد بین دو اصطلاح ذخیره و اندوخته به طور کلی در قوانین مالیاتی نیز مورد نظر بوده است. از آن جمله درفصل هزینه‌های قابل قبول و استهلاکات ضمن ماده ۱۴۸ که این گونه هزینه‌ها را برمی‌شمارد به ذخیرهٔ مطالبات مشکوک الوصول برمی‌خوریم (بند ۱۱) که طی شرایطی می‌تواند به عنوان نوعی هزینه قابل کسر در محاسبهٔ مالیات مورد قبول واقع شود. بند ۲۶ همان ماده راجع است به «ذخیره مربوط به هزینه‌های قابل قبول که به سال مورد رسیدگی ارتباط دارد». جزء و بند ۲ ماده مذکور نیز تلویحاً درصدی از حقوق پرداختی سالانه کارکنان را که به منظور تأمین حقوق بازنشستگی و وظیفه و پایان خدمت و خسارت اخراج کارکنان اختصاص داده می‌شود به عنوان ذخیره تلقی کرده و آن را نیز تحت شرایطی جزء هزینه‌های قابل قبول شناخته است.

امّا در باب اندوخته از بند د ماده ۱۰۵ قانون شاهد می‌آوریم. بند د مذکور در مقام تعیین مالیات چند گروه از شرکت‌ها و طبعاً راجع به زمانی است که سود سالانه شرکت معین شده است. ضمن این بند از جمله میزان مالیات نسبت به اندوخته سهم صاحبان سهام با نام و شرکای ضامن و یا اعضای شرکت‌های تعاونی معین شده است و خود حکایت از آن دارد که اندوخته به مرحلهٔ پس از تعیین سود مرتبط است.

ولی ماده ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم این تمایز بین دو اصطلاح اندوخته و ذخیره را نقض کرده و در چند مورد آنچه را که براساس تفکیک فوق باید اندوخته نامیده می‌شد تحت عنوان ذخیره یاد کرده است. از جمله ضمن بند الف می‌گوید: «آن قسمت از سود ابرازی حاصل از فعالیت‌های صنعتی و معدنی که شرکتها برای بازسازی و توسعه یا تکمیل واحدهای صنعتی و معدنی... ذخیره نمایند از پرداخت مالیات معاف است...». بند ب ماده مذکور آن قسمت از سود ابرازی شرکت‌های مورد بحث را که برای ساختن مسکن کارکنان کنار نهاده می‌شود ذخیره

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

ذخیره از مصادیق هزینه یک دوره مالی به شمار می آید که قبل از تهیه ترازنامه و حساب سود و زیان تحقق پیدا می کند. حال آن که سخن از اندوخته هنگامی به میان می آید که سود سالانه معین شده باشد. به عبارت دیگر پس از آن که سودی به دست آمد بخشی از آن به عنوان اندوخته منظور می شود

نامیده است.

نکتهٔ جالب این که ماده ۱۰۸ قانون مالیاتهای مستقیم که خود اصطلاح اندوخته را دقیقاً به مفهوم آنچه پس از تعیین سود مؤسّسه عنوان اندوخته را به کار برده است.

آنچه فوقاً بیان شد حکایت از آن دارد که کاربرد اصطلاح ذخیره در ماده ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم به جای اندوخته با تفکیک

است که مقررات مالیاتی از سادگی، انسجام و عینیّت برخوردار باشد چنان که امکان تداخل نظرات و سلیقه های شخصی در تفسیر قانون به حداقل ممکن کاهش یابد. کوشش

کاربرد دو اصطلاح متفاوت برای مفهوم واحد (که شاید بتوان عنوان homoterm یا «هم اصطلاح» را برای آن ابداع کرد) انسجام و یک پارچگی متن قانون را دچار خلل می سازد و ابهام و سردرگمی پدید می آورد. چنین کیفیتی راه را برای تعبیر و تفسیر شخصی قانون باز می کند

تحقق می‌یابد به کار برده، حکم خاصی را نسبت به آن نوع از اندوخته که مالیاتی بدان تعلق نگرفته و سپس بین شرکاء تقسیم شده بیان داشته و آنگاه اشاره به همان ماده ۱۳۸ مورد بحث ما می‌کند و می‌گوید این حکم شامل حال اندوخته های موضوع آن ماده نخواهد بود.

به عبارت دیگر هرچند ماده ۱۳۸ وجوهی را که براساس تفکیک یاد شده باید اندوخته نامیده می‌شد ذخیره خوانده است ولی ماده ۱۰۸ که دقیقاً اشاره به همین وجوه و متن ماده ۱۳۸ دارد اشتباه ماده اخیر را اصلاح کرده و

اصولی بین کاربرد این دو اصطلاح در سایر مواد همین قانون و قانون تجارت و ادبیات مصطلح حسابداری همخوانی ندارد

حتی اگر قانون تجارت را نیز نادیده بگیریم صرف کاربرد دو اصطلاح متفاوت برای مفهوم واحد (که شاید بتوان عنوان homoterm یا «هم اصطلاح» را برای آن ابداع کرد) انسجام و یک‌پارچگی متن قانون را دچار خلل می‌سازد و ابهام و سردرگمی پدید می‌آورد. چنین کیفیتی راه را برای تعبیر و تفسیر شخصی قانون باز می‌کند.

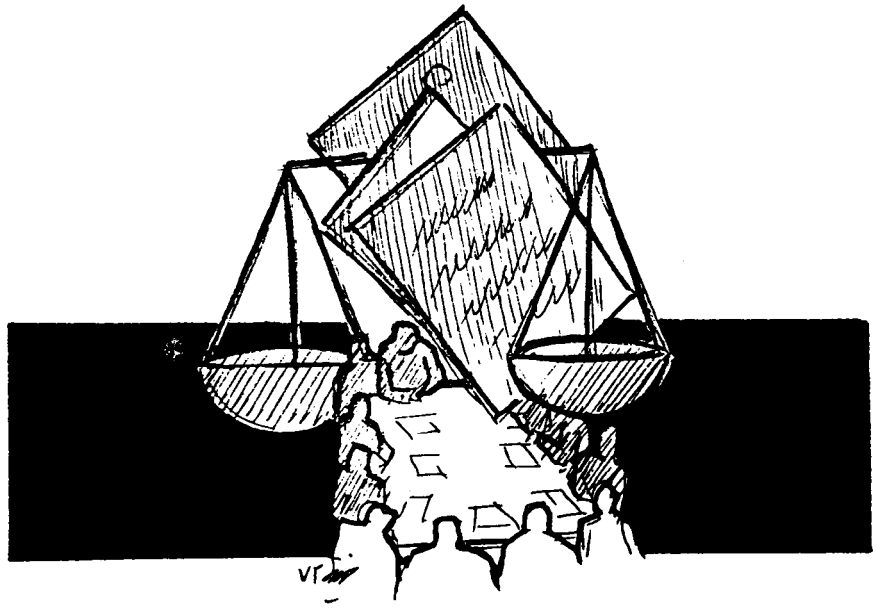
در زمان حاضر کوشش عمومی بر این

مذکور در ایران نیز آغاز شده و مسأله ساده‌سازی قوانین مالیاتی مورد توجه مسئولان امر قرار گرفته است. از جمله عوامل مهم ساده‌سازی همین نکته‌ای است که بدان اشاره کردیم و شایسته است که مجموعه قانون از این دید خاص یعنی اجتناب از کاربرد «هم اصطلاح» مورد وارسی قرار گیرد. اگر چنین حرکتی آغاز شود بدیهی است که باید مجموع سیستم حقوقی کشور و به‌ویژه قوانین مرتبط با بخش‌های مختلف قانون مالیاتی نیز ملحوظ نظر قرار گیرد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی

حسن ابهریان



هرچند در قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران تشکیل محاکم خاصّ بدان گونه که در قوانین پاره‌ای از کشورهای جهان پیش‌بینی شده منع نگردیده و رسیدگی به دعاوی مالی و حقوقی بین افراد جامعه با دولت نیز اختصاصاً و انحصاراً در اختیار قوه قضائیه قرار نگرفته است، ولی از احکام متعدد قانون اساسی و سایر قوانین و همچنین لزوم اتکاء مقررات موضوعه بر موازین اسلامی و اصول عدالت چنین استنباط می‌شود که داوری به هر صورت و بر عهده هر مرجعی که باشد باید آن محکمه و مرجع صالح و بی نظر بوده و رسیدگی هایش به دور از هرگونه وابستگی و گرایشی صورت پذیرد. در مقدمه قانون اساسی در خصوص قضا در جمهوری اسلامی پاسداری از حقوق مردم و عدل اسلامی پیش‌بینی شده و حکم قانون با قسمتی از یک آیه قرآن مجید در مورد حکمیت به عدالت پایان یافته است.

از جمله محاکم اختصاصی کشور که بر پایه قانون مالیاتهای مستقیم پدید آمده هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی است که داوری مالی بین افراد جامعه و سازمان مالیاتی را بر عهده دارد. ترکیب اعضاء و نحوه تشکیل این محکمه در همان قانون پیش‌بینی شده و ضمن آن سعی شده است صلاحیت اعضاء آن جامع الاطراف و از نظر شکلی درست باشد.

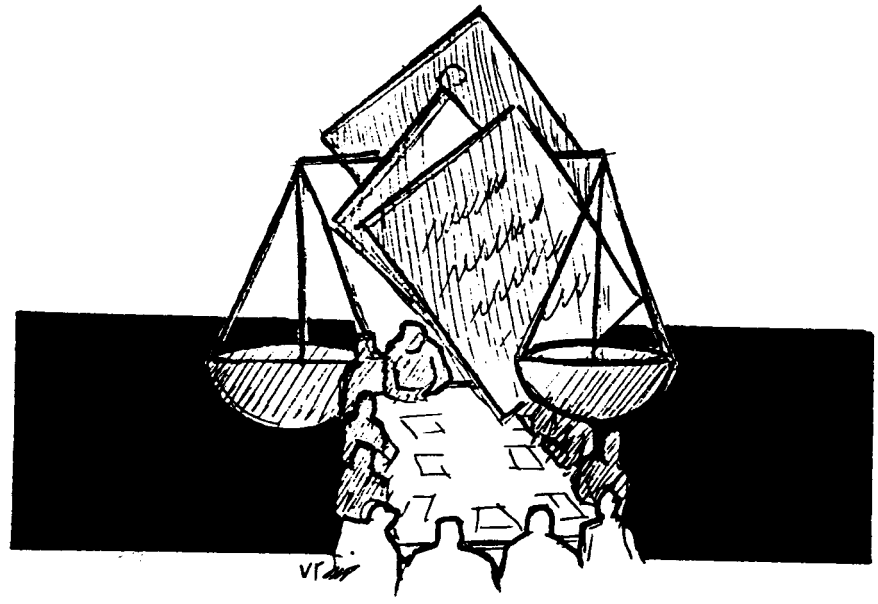
نماینده قوه قضائیه (دادگستری) به عنوان حقوقدان رعایت موازین حقوقی و مطابقت مورد اختلاف با مقررات موضوعه و صحت موارد شکلی را بر عهده دارد.

نماینده وزارت امور اقتصادی و دارائی به عنوان کارشناس مسائل مالیاتی و صاحب خبره در احکام و موازین این رشته ایفاء نقش می‌کند.

عضو سوم هیئت که بنا به اقتضای رشته‌های مختلف شغلی و حرفه‌ای مرتبط با موارد اختلاف انتخاب می‌شود باید فردی بصیر به آن امور از نظر جنبه‌های تخصصی و وجهه اجتماعی موضوع بوده و اظهارنظر وی در خصوص مورد طرح شده مستدل و نافذ باشد.

اگر برای رسیدگی به دعاوی و اختلافات مالیاتی چنین هیئت یا محکمه‌ای تشکیل شود و همه اعضاء آن شرایط لازم و کافی (از نظر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]



حقوقی و تخصصی) را داشته باشند و هیئت با رعایت بی طرفی عمل نماید جای بحث و ایرادی باقی نگذارده و عدالت مالیاتی و متعاقب آن عدالت اجتماعی صورت تحقق خواهد یافت. چنین ترتیبی مایه برقراری تفاهم میان مودیان و سازمان مالیاتی کشور خواهد شد که غایت مطلوب مدیریت مالیاتی هر جامعه و مقدمه وصول توأم با سلامت درآمد مالی دولت به شمار می‌رود.

ولی وجود شرایط خلاف طبعاً آثار نامطلوبی بر جای خواهد نهاد و به هر اندازه که مرجع رسیدگی از اصول مربوط به یک داوری منصفانه و فارغ از جانبداری فاصله بگیرد به همان میزان از امید مودیان به احقاق حق می‌کاهد و اتخاذ شیوه‌های ناسالم را ترغیب می‌نماید، و در مجموع آن که بیش از همه زیان می‌بیند مالیه کشور است. از آنجا که طیف وسیعی از جامعه با مراجع مالیاتی سروکار دارند انعکاس عدالت مالیاتی یا نبود آن در جامعه بسیار وسیع و سریع است و در فرهنگ مالیاتی مردم و قضاوت عمومی اجتماع اثر به سزائی دارد.

عواملی که می‌توانند امر دادرسی مالیاتی را از مسیر مطلوب آن دور سازند به دو گروه قابل تقسیم‌اند: نخست عوامل ذاتی و ساختاری و دیگر موجبات عرضی و موردی. علقه استخدامی و حقوق بگیر بودن عضو متخصص هیئت از همان سازمانی که خود طرف اختلاف است، از نوع نخست این عوامل به حساب می‌آید، به ویژه که او مؤثرترین عضو هیئت محسوب است و غالباً حرف آخر را نیز هم او می‌زند. البته دو عضو دیگر کمیسیون نیز با توجه به دریافت برخی مزایای قانونی از همان سازمان، چندان از این معنی به دور نخواهند بود. نتیجه دیگر همین وابستگی ایجاد تعصّب و حمیّت سازمانی است که ممکن است سبب شود مرجع رسیدگی سعی کند تا حد امکان از نقض آنچه در مرحله تشخیص بر روی کاغذ آمده اجتناب کند.

از جمله عوامل نوع دوم نبود افراد واجد شرایط به حد کفایت و درنتیجه استفاده از سایر کادرها به عنوان اعضاء هیئت‌ها است، که این کیفیت در شهرستان‌ها بیشتر ممکن است پیش آید.

مطلب قابل ذکر دیگر این است که در مواردی اعضاء دیگر هیئت‌های حل اختلاف یعنی نمایندگان دادگستری و اصناف نقش فعالی را بر عهده نمی‌گیرند وباررسیدگی و اخذ تصمیم بیشتر بر عهده نماینده وزارت اقتصاد و دارائی است. این رفتار در محدودهٔ عوامل نوع دومی است که بدان اشاره کردیم، زیرا قانون فرض خود را بر حضور و شرکت فعال همهٔ اعضاء هیئت قرار داده و تصور نمی‌رود اتخاذ ترتیبی خلاف آن وجهی داشته باشد.

نکته نخستی که از آن تحت عنوان عوامل ذاتی یاد کردیم یعنی مسأله وابستگی عضو هیئت حل اختلاف به سازمان طرف دعوای مالیاتی بسیار حساس است و طبعاً پیرامون آن باید بررسی های فراوان صورت گیرد تا بتوان طرق جایگزینی مناسبی ارائه نمود. مطالعه تطبیقی در این زمینه حائز کمال اهمیت است. بررسی تشکیلات و آئین رسیدگی محاکم مالیاتی کشورهای اروپائی که بسیاری از آنها خارج از سازمان مالیاتی عمل می‌کنند بسیار ضرورت دارد. البته منظور این نیست که بی مطالعه از چنین سیستم هائی تقلید شود. می‌توان مطالعات مورد نظر را با بررسی اوضاع مشابه در کشورهای رو به توسعه درآمیخت و نتایج عملکردها را در نظر گرفت و با ملحوظ داشتن اوضاع و احوال اقتصادی و اجتماعی کشور خودمان راه‌حل منطقی و منطبق با مصلحت جستجو نمود.

امّا آنچه به عوامل نوع ثانی مربوط می‌شود حل مشکل تنها نیاز به همت، مراقبت و قبول زحمت دارد. تهیه و تربیت کادر واجد شرایط به حد کفایت، نسق بخشیدن به کار هیئت‌ها چنان که شرکت فعال همه اعضاء آن مقدور گردد و مسائل دیگری ازاین قبیل از چارچوب ساختار قانونی و اجرائی فعلی خارج نیست، و خیر و صلاحی که می‌تواند بر اثر چنان کوشش هائی به بار آید تقبّل هرگونه زحمتی را در این مایه توجیه می‌نماید.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

مالیات به زبان ساده

این روزها عنوان مالیات بر ارزش افزوده در سراسر جهان بر سر زبان‌هاست و علاوه بر کشورهای پیشرفتهٔ صنعتی ممالک در حال توسعه نیز اندک اندک به پذیرش این نوع از مالیات روی آورده‌اند، چنان که می‌توان گفت مالیات بر ارزش افزوده به تدریج دارد جهان شمول می‌شود. در کشور ما نیز گفتگو پیرامون مالیات بر ارزش افزوده بسیار است، با این حال برای اکثر مردم مفهوم این گونه مالیات چندان روشن نیست و در چنین حالتی طبیعی است که علاقه‌مندان به مطالعه مسائل مالیاتی، به ویژه خوانندگان این نشریه، خواهان کسب اطلاعات بیشتری در این زمینه باشند. به همین سبب در این شماره از مجلّه نخست بخشی از یک گزارش ویژه را که در همین زمینه تهیه شده درج می‌نماید و سپس مقالهٔ کوتاهی را که آن نیز پیرامون مالیات بر فروش و مالیات بر ارزش افزوده تنظیم گردیده خواهیم آورد. هر دو مقاله به زبان ساده نوشته شده و امید است مورد توجه خوانندگان قرار گیرد.

مالیات بر ارزش افزوده

این مالیات همان گونه که از نام آن برمی‌آید بر ارزش افزوده بسته می‌شود. پس نخست باید دید ارزش افزوده به چه معنی است. یک موسسه تجاری که کالا یا خدماتی را عرضه می‌دارد و به فروش می‌رساند معمولاً برای تدارک همان کالا یا خدمات، خود مبالغی را صرف خرید کالاها یا خدمات واسطه‌ای می‌نماید. مثلاً موسسه‌ای که اتومبیل تولید می‌کند قطعاً باید برای این کار مواد خام و برخی اجزاء نیمه‌تمام و ساخته شده را خریداری کند و در ساخت اتومبیل به کار برد، و در عین حال از خدمات و امکانات معینی نظیر مهارتهای کارکنان، محل کار، ماشین آلات، امکانات مالی و غیره بهره جوید. اگر از عایدات فروش کالا یا خدماتی که یک موسسه به مشتریان خود عرضه می‌کند بهای کالاها و خدمات واسطه‌ای صرف شده به همین منظور را کسر کنیم، ارزش افزوده به دست می‌آید.

اگر موضوع را در کل مملکت در نظر بگیریم آنگاه مجموع ارزش‌های افزودهٔ یک جامعه برابر خواهد بود با ارزش کلیه معاملات منهای معاملات واسطه‌ایِ قبل از هریک از آن‌ها. با کمی دقت متوجه می‌شویم که مجموع ارزش‌های افزوده با این حساب عبارت خواهد بود از همهٔ مبالغی که تحت عناوینی نظیر حقوق نیروی کار، بهرهٔ پول، اجاره محل و استهلاک اموال پرداخت شده به علاوهٔ مجموع سودهای حاصل برای افراد و مؤسسات.

همین عوامل در مجموع چیزی را به وجود می‌آورند که به نام تولید ناخالص ملی یک کشور معروف است. پس ارزش افزوده از سوئی برابر است با مجموع معاملات پس از کسر معاملات واسطه‌ای، و ازسوی دیگر مساوی است با تولید ناخالص ملّی. علاوه بر این اگر مراحل مختلف تولید نهائی یک کالا، مثلاً کفش، را در نظر بگیریم یعنی وضع تولیدکننده و فروشندهٔ پوست، کارخانه تولید چرم، کارخانهٔ تولید کفش و کفش‌فروش را بررسی کنیم، صاحبان هریک از این مشاغل برای خود ارزش افزوده‌ای دارند که عبارتست از تفاوت بین قیمت فروش کالای همان شخص منهای آنچه صرف تدارک همان کالا کرده است. اگر این ارزش‌های افزوده را باهم جمع کنیم مجموع آن‌ها مساوی خواهد بود با قیمت فروش کفش آماده به مصرف کنندهٔ نهائی. پس مجموع ارزش‌های افزوده با مجموع قیمت‌های نهائی کالا هم برابر است (شکل شماره ۱)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

با توجه به همهٔ این برابری ها می‌توانیم فرمول زیر را داشته باشیم:

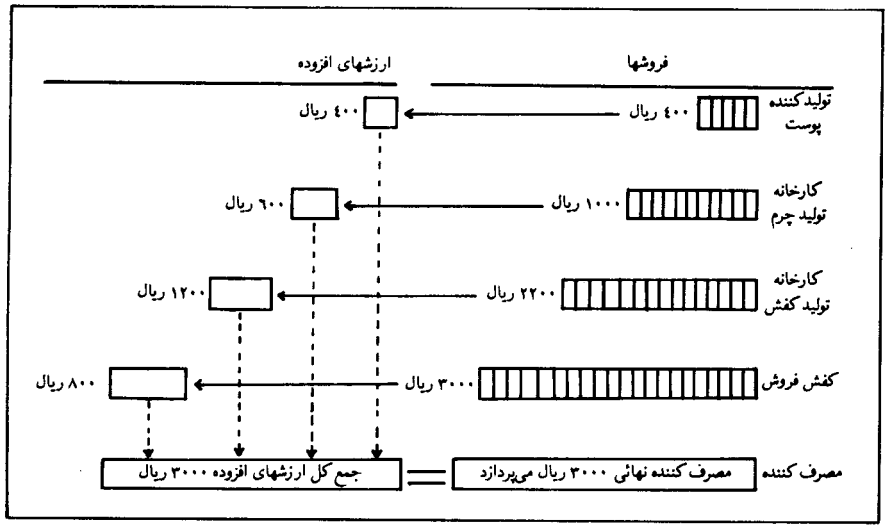
ارزش افزوده = (کل معاملات منهای معاملات واسطه ای) = قیمت فروش نهائی = تولید ناخالص ملی = (هزینه حقوق + بهره + اجاره + استهلاک + سود).

حال که ارزش افزوده به شرحی که در فرمول فوق دیدیم با هزینه حقوق، بهره، اجاره، استهلاک و سود از طرفی و کل معاملات منهای معاملات واسطه ای از طرف دیگر برابر است پس برای تعیین مالیات بر ارزش افزوده می‌توانیم نرخ مالیاتی را روی هریک از این دو ترکیب به کار بندیم. ولی روش متداول در جهان استفاده از ترکیب دوم است، بدین معنی که نرخ مالیاتی را روی صادره‌های موسسه یعنی کالاها یا خدمات عرضه شده اعمال نموده سپس از رقم حاصل مالیات متعلق به خدمات و کالاهای وارده و واسطه ای را کسر می‌کنند و مالیات قابل پرداخت به دست می‌آید.

ترجیح این طریقه از طرفی به خاطر سهولت عمل است، زیرا به سادگی می‌توان مالیات متعلق را در صورت حساب های فروش محاسبه و منعکس نمود. و از سوی دیگر کنترل و حسابرسی مالیاتی برای ماموران تشخیص در این طریقه آسان‌تر است. ضمناً اگر سیستم مالیاتی مربوط چندنرخی باشد استفاده از این طریقه با سهولت بیشتری همراه خواهد بود. اجرای این روش سبب می‌شود که مودیان ناگزیر از نگاهداری صورت حساب ها و مدارک معاملات خود شوند که سامان بیشتر نظام مالیاتی را به دنبال خواهد داشت.

در روش مذکور مالیات همه معاملات با نرخ یا نرخهای مقرر و بدون توجه به نهائی یا واسطه ای بودن کالاها محاسبه می‌شود و پس از کسر مالیاتهای پرداختی قبلی تفاوت حاصل به سازمان مالیاتی داده می‌شود

شکل شماره ۱ ارزش افزوده در مراحل مختلف تولید کالا (کفش)



تشریح نحوه عمل مالیات بر ارزش افزوده در فرآیند تولید و توزیع «پیراهن» با فرض نرخ ده درصد مالیات بر ارزش افزوده

شکل شماره ۲

	قیمت فروش	مالیات متعلق	مالیات پرداختی بدولت
کشاورز پنبه تولید و آنرا به کارخانه نخ ریسی می‌فروشد	۲/۰۰۰ ریال	—	—
کارخانه نخ ریسی نخ تولیدی را به کارخانه پارچه بافی می‌فروشد	۴/۰۰۰ //	۴۰۰ ریال	
مالیات پرداختی توسط نخ ریسی.....			۴۰۰ = (۰ - ۴۰۰)
کارخانه پارچه بافی به عمده‌فروش پارچه می‌فروشد	۶/۰۰۰ //	۶۰۰ ریال	
مالیات پرداختی توسط پارچه بافی			۲۰۰ = (۴۰۰ - ۶۰۰)
عمده‌فروش به پیراهن دوز پارچه می‌فروشد	۱۰/۰۰۰ //	۱/۰۰۰ //	
مالیات پرداختی توسط عمده‌فروش.....			۴۰۰ = (۶۰۰ - ۱۰۰۰)
پیراهن دوز پیراهن را به پیراهن فروش می‌فروشد	۱۴/۰۰۰ //	۱/۴۰۰ //	
مالیات پرداختی توسط پیراهن دوز.....			۴۰۰ = (۱۰۰۰ - ۱۴۰۰)
پیراهن فروش به مصرف کنندگان	۲۰/۰۰۰ //	۲/۰۰۰ //	
مالیات پرداختی توسط پیراهن فروش			۶۰۰ = (۱۴۰۰ - ۲۰۰۰)
جمع کل مالیات وصول شده در مراحل مختلف برابر است با..... جمع مالیات پرداختی توسط مصرف کنندگان.			۲/۰۰۰ ریال که معادل است با

آشنائی با مالیات بر فروش

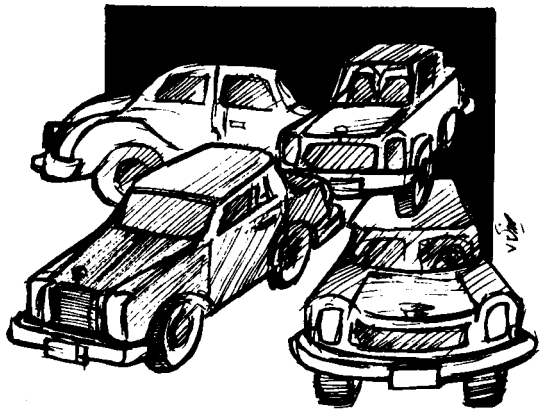
مالیات بر فروش، مالیاتی است که نسبت به معاملات وضع می‌شود، مبنا و مأخذ مالیات عبارتست از بهائی که برای کالاها و خدمات مورد مبادله پرداخت می‌شود. مالیات بر فروش می‌تواند طیف گسترده‌ای از کالاها را دربر گیرد. مالیات بر فرآورده‌های نفتی، مالیات بر سیگار و یا مالیات بر نوشابه های غیرالکلی یک نوع مالیات بر فروش به حساب می‌آیند. وقتی که از مالیات بر فروش نام برده می‌شود

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

آشنایی با مالیات بر فروش

محمدتقی نژادعمران ــ علی اصغر شایانی

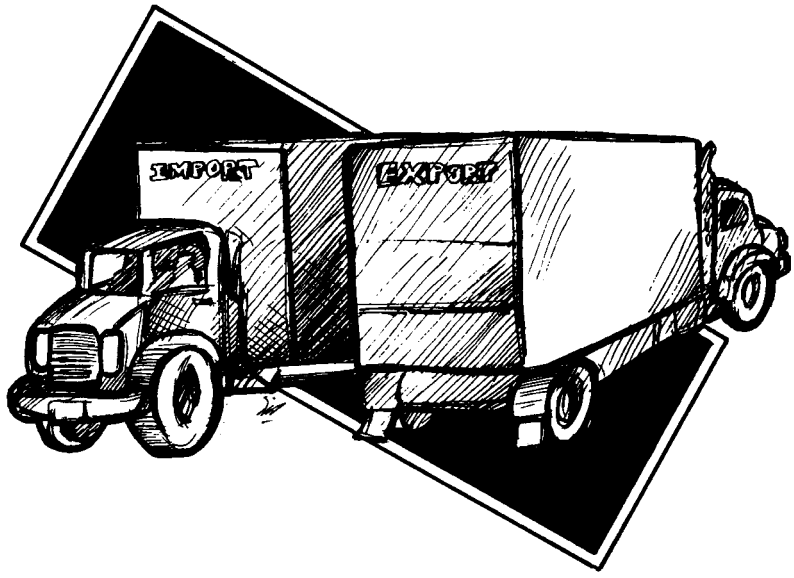
معمولاً آن نوع مالیاتی مورد نظر است که بر فروش عمومی در سطح خرده‌فروشی برقرار شده است. منظور از «عمومی» آنست که مبنا و پایه مالیات بسیار گسترده باشد و بسیاری از کالاها و خدمات را مشمول مالیات سازد. در قبال «عمومی» یک نوع مالیات بر فروش دیگر بنام «انتخابی» وجود دارد که صرفاً تعداد بسیار معدودی از کالاها و خدمات را دربر می‌گیرد مثل مالیات بر سیگار، مالیات بر اتومبیل و غیره. منظور از اصطلاح خرده‌فروشی آنست که این مالیات فقط در مرحله فروش کالا به مصرف کنندگان نهائی اخذ می‌شود. نرخ رایج و معقول چنین مالیاتی معمولاً بین ۳ تا ۵ درصد است. این مالیات را می‌توان در مراحل مختلف گردش کالا و خدمات در جامعه وضع کرد. مثلاً در مرحله تولید، واردات، توزیع یا مصرف. در بعضی از کشورها این گونه مالیات بر کلیه مراحل مختلف چرخه کالا، یعنی تولید و توزیع و مصرف، همزمان بسته می‌شود.



هرگاه مالیات به یک مرحله از مراحل فوق وضع شود مالیات «یک‌مرحله‌ای» و اگر به کلیه مراحل گردش کالا وضع شود مالیات «چندمرحله‌ای» فروش نامیده می‌شود. یکی از اشکالات و نقائص مالیات بر فروش «چندمرحله‌ای» آنست که کالاها دارای چرخه و مسیر عبور یکسانی از مرحله تولید تا مرحله مصرف نیستند. بعضی از کالاها مسیر طولانی‌تری را سیر می‌کنند و برخی دیگر مسیر کوتاه‌تری را. بنابراین در وضع و پرداخت مالیات بر فروش چندمرحله‌ای بین کالاها تبعیض ایجاد می‌شود. یکی دیگر از نقائص و نارسائی های چنین مالیات بر فروشی آنست که هنگام عبور کالا از مرحله‌ای به مرحله دیگر مالیات پرداخت شده در مرحله قبل به عنوان بخشی از مبنا و مأخذ مالیات در مراحل بعدی قرار می‌گیرد. بنابراین کالاهائی که از چند مرحله از فرآیند تولید و توزیع می‌گذرند دارای مبنای محاسبه مالیات چندگانه و مضاعف می‌شوند یا به عبارت دیگر بر مالیات، مالیات محاسبه می‌شود. در چنین حالتی برای رفع این نقیصه و در شرایط رقابتی شدید موسسات تمایل و علاقه شدیدی به ادغام عمودی چه در مرحله تولید و چه در مرحله توزیع از خود نشان می‌دهند. بنابراین هرگاه موسسه‌ای بتواند از مرحله استخراج مواد اولیه تا مرحله خرده‌فروشی کالا در قالب یک شخصیت حقوقی واحد، فعالیت‌های تولیدی و توزیعی خود را سازمان‌دهی کند، فقط در مرحله آخر یعنی خرده‌فروشی (فروش کالا به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

ارزش افزوده از سوئی برابر است با مجموع معاملات پس از کسر معاملات واسطه ای، و از سوی دیگر مساوی است با تولید ناخالص ملی



مصرف کنندگان نهائی) مشمول مالیات بر فروش می‌شود و می‌تواند نسبت به موسسات دیگری که یک‌پارچه نشده‌اند تفوق رقابتی بهتری حاصل کند.

مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر فروش چندمرحله‌ای است که از وضع مالیات بر مالیات پرداختنی در مراحل مختلف تولید (یا واردات) و توزیع و مصرف جلوگیری می‌کند. مبنا و مأخذ مالیات عبارتست از ارزش افزوده‌ای که توسط هر موسسه به کالا یا خدمات وارد به آن اضافه می‌شود. این ارزش افزوده معمولاً با اجازه کسر کلیه

وقتی که از مالیات بر فروش نام برده میشود معمولاً آن نوع مالیاتی مورد نظر است که بر فروش عمومی در سطح خرده فروشی برقرار شده است

پرداختی ها از کلیه دریافتیهای ناخالص هر موسسه به دست می‌آید. با استفاده از این روش، مبنا و مأخذ مالیات هر موسسه محدود به سهم ارزش ایجاد شده از منابع متعلق به موسسه و از خدمات نیروی انسانی است که توسط موسسه به کار گرفته شده است.

البته اصطلاح «ارزش افزوده» را عده‌ای معادل واژه «سود» می‌گیرند. اما این تعریف برای ارزش افزوده، نمی‌تواند تعریف جامعی باشد، به عبارت دیگر، سود هم، خود بخشی از ارزش افزوده است.

ورودی‌های موسه عبارتند از مواد اولیه، خدمات حمل و نقل، اجاره، تبلیغات خریداری شده و غیره. بدیهی است که موسسه برای کار روی این وارده‌ها حقوق و دستمزد پرداخت می‌کند، تا آن‌که کالاها و خدمات نهائی آماده و فروخته شود و در انتها سودی به جای ماند. بنابراین ارزش افزوده را هم از جانب جمعی (دستمزد به اضافه سود) و هم از جانب کسری (خروجی یا فروش منهای ورودی یعنی خریدها و پرداختها) می‌توان دید و محاسبه کرد.

با توجه به مراتب فوق مالیات بر ارزش افزوده به چهار روش اساسی قابل محاسبه می‌باشد:

۱ ــ نرخ مالیات × (دستمزد + سود)

۲ ــ نرخ مالیات × دستمزد + نرخ مالیات × سود

۳ ــ نرخ مالیات × (خروجی ها - ورودی ها)

٤ ــ نرخ مالیات × خروجی ها (فروش ها) - نرخ مالیات × ورودی ها (خریدها)

از بین چهار روش محاسبه مالیات بر ارزش افزوده روش چهارم معمول‌تر و رایج‌تر است.

ارزش افزوده = دستمزدها + سود = خروجی ها - ورودی ها

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

مبحثی از:

حقوق بین‌الملل مالیاتی

دکتر محمد توکل

حقوق بین‌الملل مالیاتی رشتهٔ مهمّی از حقوق مالیاتی است که مسائل مالیاتی را ــ در هر مورد که به نحوی لااقل پای دو کشور به میان آید ــ مورد بحث قرار می‌دهد. مقررات مالیاتی ایران، مانند هر کشور دیگری، متضمن مسائل مربوط به حقوق بین‌الملل مالیاتی نیز هست. از آن جمله می‌توان بند ۵ مادهٔ ۱ قانون مالیاتهای مستقیم را نام برد که قاعده‌ای عام در مورد مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی غیرایرانی برقرار ساخته است. براساس این قاعده برای شخص غیرایرانی دو نوع درآمد مشمول مالیات فرض شده است. یکی درآمدی که «در ایران» به دست آورد که این بخش عمومیت دارد و هرگونه درآمدی را دربر می‌گیرد. نوع دوم درآمدی است که «از ایران» کسب کند. این نوع درآمد شامل چند مورد معین به این شرح است: درآمد حاصل از واگذاری امتیازات و سایر حقوق، درآمد حاصل از دادن تعلیمات و کمکهای فنی و درآمد حاصل از واگذاری فیلم‌های سینمائی.

علاوه بر این قاعدهٔ عام برای چند مورد معین نیز در بخشهای دیگر قانون احکام خاص پیش‌بینی شده است که به عنوان نمونه می‌توان حکم راجع به مالیات بر ارث اتباع خارجی (بند ۳ ماده ۱۷)، مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی خارجی (بند ج ماده ۱۰۵ و ماده ۱۰۷) و مالیات پیمانکاران خارجی (ماده ۱۱۱) را نام برد.

از ترکیب این احکام عام و خاص و بررسی رویه مالیاتی می‌توان مسائل متعددی را در زمینهٔ حقوق بین‌الملل مالیاتی استخراج نمود و مورد بحث قرار داد. یکی از این مسائل خود واژهٔ «ایران» است. ظاهراً مفهوم کلمه روشن است و نیازی به تفسیر ندارد. ولی در عمل ممکن است تعریف آن ضرورت پیدا کند. آیا ایران فقط متشکل از قلمرو خشکی و آبهای سرزمینی است، یا فراتر از آن مثلاً منطقهٔ فلات‌قاره را نیز دربر می‌گیرد؟

فرضاً اگر یک شرکت خارجی بدون ورود به خاک ایران عملیاتی را در همان منطقهٔ فلات‌قاره انجام دهد و بابت آن مبالغی را دریافت دارد، آیا دریافتی او تحصیل درآمد «در ایران» به شمار خواهد آمد یا نه؟

دو فقره قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین ایران و کشورهای آلمان و فرانسه پاسخ این سئوال را ــ البتّه از دید همین قراردادها ــ به شکلی داده است. ضمن ماده ۳ هر دو قرارداد عبارتی بدین مضمون به چشم می‌خورد: «از نظر این قرارداد جز در مواردی که مفاد عبارت مفهوم دیگری ایجاب نماید: الف. اصطلاح ایران اطلاق می‌شود به قلمرو دولت ایران».

ولی این پاسخ به‌رغم ظاهر آن مساله را به‌طور کامل و بی دغدغه حل نمی‌کند، زیرا:

اوّلاً: با این که اصطلاح قلمرو (برگزیده شده در ترجمهٔ واژهٔ Territory) در بادی نظر شامل منطقه خشکی و اعماق آن، آبهای داخلی، آبهای مرزی، آبهای سرزمینی و قلمرو هوائی است و در این حد می‌توان منطقه فلات‌قاره را از آن خارج دانست، ولی چنان نیست که منطقه فلات قاره به کلّی از حیطهٔ اقتدار و حاکمیت دولت خارج باشد و بلکه دولت ساحلی نسبت به منابع کف و زیر کف این منطقه اعمال حقوق حاکمیت انحصاری می‌نماید. علاوه بر این حق دارد که وسائل و تجهیزات و پایگاه‌های لازم را برای بهره‌برداری از منابع فلات‌قاره نگاه دارد و بر پا کند. همچنین می‌تواند ناحیه مناسبی را در اطراف این گونه پایگاه‌ها و تجهیزات به عنوان منطقهٔ ایمنی در نظر گیرد. چنین پایگاهها و تجهیزات و منطقهٔ ایمنی حول آن تحت اقتدار و صلاحیت دولت ساحلی قرار خواهد داشت.

ثانیاً: تعریف «ایران» به شرح فوق منحصراً در رابطه با اجرای دو فقره قرارداد مالیات مضاعف فوق الذّکر می‌باشد. عبارت «از نظر این قرارداد» که ضمن ماده ۳ هر دو

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

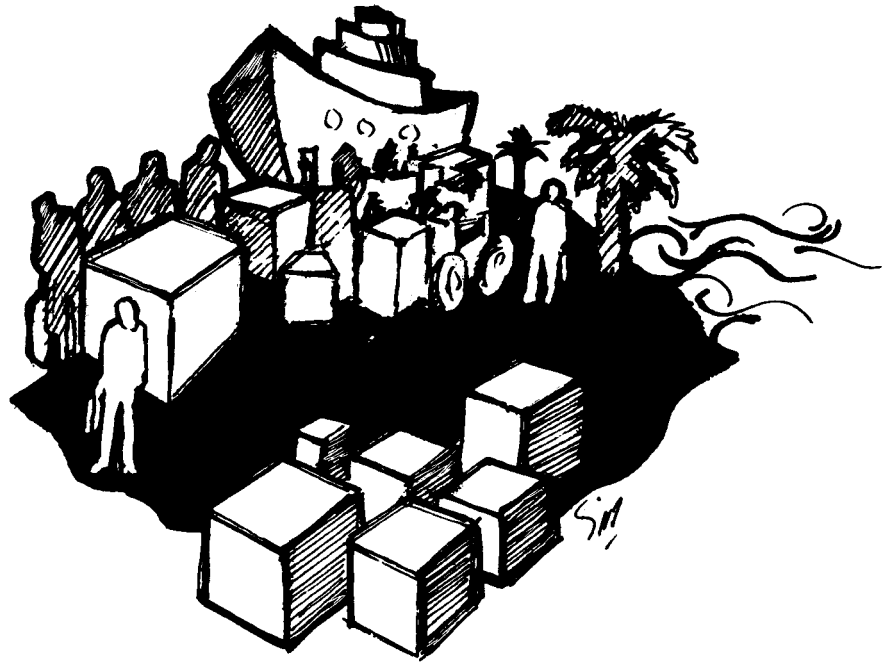
قرارداد آمده همین نکته را بیان می‌دارد، و به هرحال باید دید با این وجود آیا می‌توان همین تعریف واژهٔ «ایران» را نسبت به کل قانون مالیاتهای مستقیم نیز تسرّی داد، یعنی هرجا سخن از ایران می‌رود برای درک محدودهٔ آن به همین تعریف مراجعه کنیم؟ مشکل بتوان به چنین پرسشی پاسخ مثبت داد. قضیه‌ای که در ادامهٔ همین مقاله نقل می‌کنیم و مثال

این مملکت ــ مسأله فوق مانند بسیاری مسائل دیگر مربوط به حقوق بین الملل مالیاتی تاکنون مطرح شده و در رویه مالیاتی ایران پاسخ خود را گرفته است. امید است اهل خبره با استفاده از سوابق و قضایای مالیاتی پیش آمده بحث ما را در این زمینه تکمیل کنند.

نمونهٔ جالبی که در زیر (به نقل از شماره

موجب موازین حقوق بین الملل و به ویژه کنوانسیون ۲۹ آوریل ۱۹۵۸ ژنو شناخته شده است.

کشور نروژ با استفاده از همین موازین در تاریخ ۲۱ ژوئن ۱۹۶۳ قانون فلات‌قارهٔ خود را به تصویب رسانید و برحسب آن حقوق مربوط به منابع زیرزمینی فلات‌قاره و اختیار و اعطاء اجازه برای بهره‌برداری از آن را به دولت



تقریباً مشابهی ضمن آن طرح شده درست به مفهوم عدم ارتباط این گونه مفاهیم قرارداد مالیات مضاعف با کل سیستم مالیاتی کشور می‌باشد. یعنی تعاریف و محدوده‌های تعیین شده در یک قرارداد مالیات مضاعف الزاماً قابل تسرّی به قانون اصلی مالیات بر درآمد نیست.

در کنار این بحث توجه به رویّه و نحوه عمل مراجع مالیاتی ایران نیز ضرورت دارد. به احتمال زیاد در تاریخ مالیه ایران ــ با توجه به فعالیت‌های گسترده و طولانی اقتصادی در

مارس ۱۹۹۳ نشریه EUROPEAN TAXATION) می‌آوریم، در همین مایه و به مسأله تعیین قلمرو از حیث شمول مقررات مالیاتی مرتبط است. نقل این نمونه به خاطر آن است که دانسته شود مساله طرح شده صرفاً جنبهٔ فرضی و تصوّر ندارد و عملاً مشابه آن مبتلا به دولت‌ها بوده است.

محدودهٔ جغرافیائی قراردادهای بین المللی

حق حاکمیت دولتها نسبت به اکتشاف و بهره‌برداری از منابع فلات‌قاره خود، هرچند که از آبهای سرزمینی ایشان فراتر باشد، به

تفویض کرد.

در تاریخ ۱۱ ژوئن ۱۹۶۵ نخستین قانون نفت نروژ به تصویب رسید و ضمن آن تصریح شد که از نظر مالیاتی بهره‌برداری از ذخایر نفت مناطق دریائیِ مشمول قانون سال ۱۹۶۳ فلات‌قاره، همانند فعالیتهای شغلی انجام شده در قلمرو مملکت نروژ تلقی خواهد شد. دومین قانون نفت مصوب ۱۳ ژوئن ۱۹۷۵ از این بابت تصریح بیشتری به عمل آورد و مقرر داشت که اکتشاف از ذخایر نفت زیر دریا و هرگونه فعالیت و امور استخدامی مرتبط با

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

اکتشاف و بهره‌برداری ذخایر در فلات قاره نروژ مشمول مالیات این کشور خواهد بود.

آنگاه در سال ۱۹۸٤ یک شرکت سوئیسی وابسته به یک گروه چندملیتی مهندسی و ساختمانی، بخشی از عملیات مربوط به ساخت سکوهای حفاری در آبهای فلات قارهٔ نروژ را بر عهده گرفت.

شرکت مذکور با استفاده از وسائل و امکانات پیشرفته و بسیار پرظرفیت توانست سود سرشاری به دست آورد و ادارهٔ مالیات بر نفت نروژ این درآمد را با توجه به قانون نفت سال ۱۹۷۵ مشمول مالیات نروژ تشخیص داد.

شرکت سوئیسی بر این تشخیص معترض شد و با استناد به قرارداد مالیاتی[1] مورخ ۷ دسامبر ۱۹۵٦ دو کشور خود را از شمول مالیات نروژ خارج دانست. به موجب مادهٔ ٤ این قرارداد استحقاق نروژ به اخذ مالیات منحصر به مواردی است که شرکتهای مورد نظر دارای پایگاه ثابت در قلمرو نروژ باشند و شرکت سویسی منکر آن بود که هیچ گونه مؤسسه ثابتی در قلمرو نروژ داشته باشد.

ضمن قرارداد سال ۱۹۵٦ محدودهٔ جغرافیائی قرارداد به درستی روشن نشده و در مورد فلات قاره به طور اخص هیچ گونه ذکری به عمل نیامده بود. ضمناً به موجب بند ۲ مادهٔ ۱۰ قرارداد پیش‌بینی شده بود که در صورت بروز تردید یا مشکلی در رابطه با تفسیر و اجرای قرارداد «مقامات صالحهٔ» دو کشور در این خصوص با یکدیگر تبادل نظر و «توافق» خواهند نمود.

قابل توجه این که مدتها قبل از اعتراض شرکت سوئیسی یعنی در تاریخ ۲۹ نوامبر ۱۹۸۲ وزارت دارائی نروژ طی نامه‌ای به عنوان سازمان مالیاتی فدرال سوئیس مسألهٔ قرارداد مالیاتی دو کشور را مطرح ساخته و اظهارنظر کرده بود که قرارداد اشاره‌ای به فلات قاره ندارد و این منطقه را نمی‌توان جزء قلمرو دولت نروژ دانست و بر این اساس اگر شرکتهای سوئیسی در فلات قارهٔ نروژ وارد عمل شوند نخواهند توانست از امتیازات قرارداد استفاده کنند. وزارت دارائی نروژ

---

۱ ــ درمورد تعریف قرارداد مالیاتی به بخش فرهنگ اصطلاحات مالیاتی در همین شماره مجله رجوع شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

متقابلاً نظر سازمان مالیاتی سوئیس را به عنوان «مقام صالح» مذکور در مادهٔ ۱۰ قرارداد مالیاتی خواستار شده بود.

پاسخ دارائی سوئیس به این نامه چنین بود:

«به نظر سازمان مالیاتی فدرال، قرارداد مالیات مضاعف سوئیس-نروژ اشاره‌ای به فعالیت‌های فلات‌قاره ندارد. قرارداد مذکور فقط شامل قلمرو دولتین طرف قرارداد است و در مورد نروژ این مفهوم آبهای سرزمینی را به نحوی که در حقوق بین‌الملل توصیف شده دربر می‌گیرد و فعالیت‌های فلات‌قاره که در ورای آبهای سرزمینی انجام شود در محدودهٔ جغرافیائی قرارداد واقع نخواهد بود».

این تبادل‌نظر پیش از طرح اعتراض شرکت سوئیسی بود و هنگامی که این مسأله مطرح شد سازمان مالیاتی فدرال سوئیس اظهارنظر نمود که با توجه به دعوای طرح شده و جوانب آن در پاسخ قبلی خود تجدیدنظر می‌نماید:

«به نظر من یک قرارداد مالیاتی ــ صرف‌نظر از این که محدودهٔ جغرافیائی آن کدام است ــ در مقام حذف مالیات مضاعف نسبت به هرگونه مالیات بر درآمد یا مالیات بر سرمایه‌ای است که دول طرف قرارداد برقرار می‌سازند. در مواردی که قراردادی صریحاً نامی از مالیات معین و قلمرو خاصّی به میان نمی‌آورد، باید قرارداد را به‌طور ضمنی شامل آن موارد نیز دانست. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که قرارداد سال ۱۹۵۶ فلات‌قاره را نیز دربر می‌گیرد. استادان شهیر سوئیسی و امریکائی متخصّص در حقوق بین‌الملل نیز با این نظر موافقت دارند».

وزارت دارائی نروژ با این استدلال تازه سوئیس مخالفت کرد و نظر اولیه‌ای را که دارائی سوئیس ابراز داشته بود به منزلهٔ اظهارنظر «مقام صالح» مذکور در قرارداد تلقی کرد و آن را برای طرفین الزام‌آور دانست.

سازمان مالیاتی سوئیس در پاسخ مجدّد خود یادآور شد که محدودهٔ نروژ به نحوی که در ماده ۱ قرارداد آمده به روشنی تعیین نشده و طرفین در این باب تفاهم متقابل ندارند و تعیین محدودهٔ جغرافیائی قرارداد مسأله‌ای نیست که با تبادل نامه و تفاهم دو سازمان مالیاتی تعیین گردد. بنابراین نامه مورخ ۱۴ دسامبر ۱۹۸۲ باید به عنوان اظهارنظر غیررسمی تلقی شود که نه برای دولت سوئیس و نه برای نروژ الزام‌آور نخواهد بود.

وزارت دارائی نروژ مجدداً بر نظر خود اصرار ورزید و پاسخ داد که اظهارنظر اولیه دارائی سوئیس را نافذ می‌داند و اضافه کرد که تنها یک مسأله باقی است و آن این که چنین تبادل‌نظرهایی بین مقامات مالیاتی می‌تواند در حقوق مودیان مالیاتی براساس قرارداد مورد بحث نیز مؤثر واقع شود یا خیر. به عبارت دیگر آیا محاکم نیز در صورت شکایت مودی باید چنین توافقهای متعاقب قرارداد اصلی را نیز معتبر بشناسند یا نه. در این خصوص وحدت‌نظر کامل وجود ندارد. طبق ماده ۳۲ تفسیرنامه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در بخشی که به بند ۳ ماده ۲۵ کنوانسیون مدل اجتناب از اخذ مالیات مضاعف مربوط است، پاسخ به این سئوال را باید در حقوق داخلی کشورهای طرف قرارداد جستجو کرد، تا آنجا که به نروژ مربوط است و از نظر قوانین داخلی این کشور چون تبادل‌نامه و توافق طرفین در خصوص عدم شمول قرارداد نسبت به فلات قاره براساس ماده ۱۰ قرارداد انجام شده، خود به منزلهٔ قرارداد محسوب و برای طرفین الزام‌آور است.

شرکت سوئیسی ناچار در ژوئن سال ۱۹۸۶ در دادگاه شهرستان Stavanger اقامه دعوی نمود. محکمهٔ نروژی با قبول استدلالات وزارت دارائی و تکرار آنها حکم به نفع وزارتخانهٔ مذکور داد. محکومٌ‌علیه در دادگاه استیناف Gulating پژوهش‌خواهی کرد. محکمهٔ استیناف رای دادگاه بدوی را ابرام کرد و در این باب علاوه بر دلایل قبلی به مفاد قرارداد وین سال ۱۹۶۹ پیرامون تفسیر قراردادها استناد جست. به نظر دادگاه مبادلهٔ نامه بین مقامات صالحهٔ طرفین در سال ۱۹۸۲ خود یک قرارداد الزام‌آور بین طرفین تلقی می‌شود.

دعوی به دادگاه عالی نروژ کشید و در آنجا نیز نتیجه محکومیت طرف سوئیسی بود. دادگاه عالی استدلال کرد که در اواخر سالهای هفتاد نیز شرکتهای سوئیسی در فعالیت‌های فلات‌قارهٔ نروژ شرکت داشتند و در همان زمان هم تردید در باب این که قرارداد مالیاتی طرفین شامل فلات‌قاره نیز می‌شود یا خیر، وجود داشت. با توجه به همین تردیدها بود که طرفین قرارداد متوسّل به مبادلهٔ نامه شدند تا تکلیف قضیه را روشن کنند و این اقدام برخلاف ادعای سازمان مالیاتی فدرال سوئیس جنبه غیررسمی نداشته و بلکه کاملاً رسمیت داشت و دقیقاً براساس مکانیزم پیش‌بینی شده در بند ۲ ماده ۱۰ قرارداد مالیات مضاعف دو دولت انجام پذیرفت که تفسیر قرارداد را برعهده مراجع صالحهٔ دو کشور یعنی وزارت دارائی نروژ و سازمان مالیاتی فدرال سوئیس محول کرده است. بنابراین نظر ابرازی دو طرف به حکم خود قرارداد توافق رسمی بین طرفین تلقی می‌شود و برای سوئیس و نروژ هردو الزام‌آور است. بر این اساس نتیجهٔ حاصل حکم یک توافق دوجانبه را دارد که احد طرفین یعنی سازمان مالیاتی فدرال سوئیس حق ندارد نظر خود را پس بگیرد و توافق حاصل را یک‌طرفه نقض کند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

مالیات دلالی و کمیسیونی معاملات خارجی

بخش تحقیقات مالیاتی دانشکده امور اقتصادی

بررسی های انجام شده از سوی بخش تحقیقات مالیاتی دانشکده امور اقتصادی نشان می‌دهد که درآمد حاصل از فعالیت‌های دلالی و کمیسیونری به‌طور کامل مورد شناسائی قرار نمی‌گیرد و در نتیجه وصول مالیات از این گونه درآمدها به درستی میسّر نیست. دلالی و کمیسیونری نسبت به معاملات داخلی و خارجی در همه کشورهای جهان و از جمله کشور ما امری رایج است و به‌طور معمول معاملات عمده بدون دخالت واسطه انجام‌پذیر نیست. هرچند شناسائی درآمد واسطه گری معاملات داخلی و وصول مالیات از این گونه درآمدها جایگاه خاص خود را دارد، و باید به‌طور جداگانه مورد بررسی قرار گیرد، ولی در این مقاله بحث ما به‌طور عمده روی دلالی و کمیسیونری معاملات خارجی متمرکز است، و در این باب نخست به تصویبنامه ویژه‌ای از هیئت دولت اشاره می‌کنیم که متن آن چنین است:

شماره: ۲۳۹۷۴۰ ــ ۳۱۷۹ هـ. تاریخ: ۱۳۷۱/۷/۸

خطاب به: وزارت بازرگانی ــ وزارت امور اقتصادی و دارائی

هیأت وزیران در جلسهٔ مورخ ۱۳۷۱/۶/۱۱ بنا به پیشنهاد شماره ۳۹۳۱۵ مورخ ۱۳۷۰/۸/۱۸ وزارت صنایع سنگین و به استناد اصل ۱۳۸ قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران تصویب نمود: به منظور برقراری روش‌های صحیح در داد و ستد بین المللی و توسعه سیستم‌های بازاریابی، اطلاعات صنعتی و تکنولوژی و گسترش هرچه بیشتر خدمات بعد از فروش از تاریخ ۱۳۷۱/۱۰/۱ خرید هرگونه تجهیزات، ماشین آلات و خدمات از شرکت‌های خارجی منوط به وجود نمایندگی رسمی ثبت شده فروشنده خارجی در ایران است. حسن حبیبی معاون اول رئیس جمهور

هرچند تهیه این مصوبه به پیشنهاد وزارت صنایع سنگین و به منظور ملزم ساختن فروشندگان خارجی به داشتن دفاتر نمایندگی جهت ارائه خدمات بعد از فروش بوده است، ولی در عین حال درج نام وزارت امور اقتصادی و دارائی به عنوان مخاطب تصویبنامه از اهمیت خاصی برخوردار است، و در همین رابطه ضمن مقاله حاضر مسائل مرتبط با جنبه مالیاتی قضیه مورد بحث قرار می‌گیرد.

فعالیت شرکت‌های خارجی

طبق عرف متداول در داد و ستد بین المللی امر فروش محصولات شرکت‌ها بر عهده نمایندگان مقیم در کشورهای خریدار تفویض می‌گردد، که این نمایندگان می‌توانند اشخاص حقیقی، شرکت‌های محلّی و یا شعبه شرکت‌های خارجی فروشنده باشند. نمایندگان مذکور امور بازاریابی، جلب مشتری، ارائه پیش فاکتور و نهایتاً انجام معامله را تسهیل می‌نمایند و بابت خدمات ارائه شده حق‌الزحمه خود را که معادل درصدی از مبلغ معامله است دریافت می‌دارند. آنان خدمات لازم را در چارچوب قراردادی که با فروشنده خارجی بسته‌اند انجام می‌دهند و نحوه پرداخت کمیسیون نیز ضمن همان قرارداد پیش‌بینی می‌شود. کمیسیون متعلق معمولاً پس از تحقق معامله (گشایش اعتبار اسنادی و واریز وجه آن به حساب فروشنده، یا پس از پرداخت وجه معامله به فروشنده اگر پرداخت وجه به طرق دیگر معامله از قبیل یوزانس و غیره باشد) به نماینده ذی ربط پرداخت می‌شود.

با توجه به آنچه گفته شد فعالیت معمول نمایندگی شرکت‌های خارجی در ایران می‌تواند به اشکال زیر انجام گیرد:

الف. انتخاب یک شرکت ثبت شده ایرانی به عنوان نماینده

ب. انتخاب یک شخص حقیقی مقیم

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

تجربه نشان داده است که در آمد کمیسیون از جمله درآمدهای نامرئی است که شناسائی آن برای حوزه مالیاتی به سادگی مقدور نیست

ایران به عنوان نماینده

ج. ثبت شعبه در ایران که ضمن فعالیت بازاریابی امور نمایندگی را نیز انجام می‌دهد.

د. ثبت شعبه در ایران برای امور بازاریابی و داشتن نمایندگان جداگانه برای انواع محصولات خود.

ذکر این نکته حائز ضرورت است که نمایندگی های مؤسسات خارجی ضمن ارائه خدمات معمول بازاریابی و ایجاد تسهیلات برای تحقق معامله، از شرکت خارجی می‌خواهند که رأساً نسبت به صدور پیش فاکتور و ارسال آن برای خریدار اقدام کند و در مواردی نیز خود در ایران اقدام به صدور پیش فاکتور می‌نمایند.

شرکت های خارجی هنگام عقد قرارداد نمایندگی تعهدات مالیاتی و دولتی مرتبط با هریک از طرفین قرارداد را مشمول قوانین کشور متبوع همان طرف می‌دانند و لذا بر این عقیده هستند که نماینده مربوط خود را ملزم به اجرای کلیه مقررات کشور خود و از جمله تعهدات مالیاتی نسبت به کمیسیون دریافتی خویش می‌دانند.

رسیدگی مالیاتی نسبت به این گونه درآمدها

با توجه به این که طبق عرف متداول تجاری دریافت کمیسیون نسبت به معاملات خارجی یک واقعیت روشن و امری رایج به شمار می‌رود، باید دید که آیا تمامی کسانی که به فعالیت نمایندگی در ایران اشتغال دارند، درآمد خود را ابراز و مالیات آن را پرداخت می‌کنند یا خیر. مطمئناً به راحتی نمی‌توان پاسخ مثبتی به این سؤال داد. تجربه نشان داده است که درآمد کمیسیون از جمله درآمدهای نامرئی است که شناسائی آن برای حوزه مالیاتی به سادگی مقدور نیست. در تأیید این نظر می‌توان آمار واردات عمده سنوات قبل را به تفکیک نام فروشنده تهیه و با انتخاب تعدادی از اسامی و مراجعه به خریداران (حداقل بخش دولتی) اطلاعات مرتبط با اشخاص حقیقی یا حقوقی را که در معاملات مربوط نقش نمایندگی داشته‌اند، به دست آورد و با بررسی پرونده مالیاتی این نمایندگان دید که آیا کمیسیون معاملات مورد بحث به نحو صحیح در دفاتر آن ها به ثبت رسیده است یا نه.

همچنین می‌توان به در و دیوار شهر تهران و اتوبوس های شرکت واحد نظر انداخت که با آگهی تبلیغ انواع محصولات خارجی از یخچال گرفته تا کره، ساعت و خودنویس پوشش یافته است. سپس با مراجعه به شرکت هائی که مسئول تبلیغات داخل شهر می‌باشند آمار و مشخصات پرداخت کنندگان وجوه تبلیغات را شناسائی و با مراجعه به پرونده مالیاتی آنها از نحوه انعکاس کمیسیون مرتبط با معاملات کالاهای مورد نظر در دفاتر آنها آگاهی پیدا نمود. و نیز می‌توانیم به نمایشگاه بین المللی مراجعه و ملاحظه کنیم که شرکت های فروشنده خارجی به طور عمده از طریق نمایندگان رسمی خود در ایران اقدام به اجاره محوطه برای عرضه کالا و محصولات خود کرده‌اند. این گونه کالاها در ایران مشتری داشته و عملاً توسط افراد و شرکت های ایرانی خریداری می‌شود. با اخذ اطلاعات مربوط به شرکت کنندگان در نمایشگاه سوابق نمایندگی ها را می‌توان

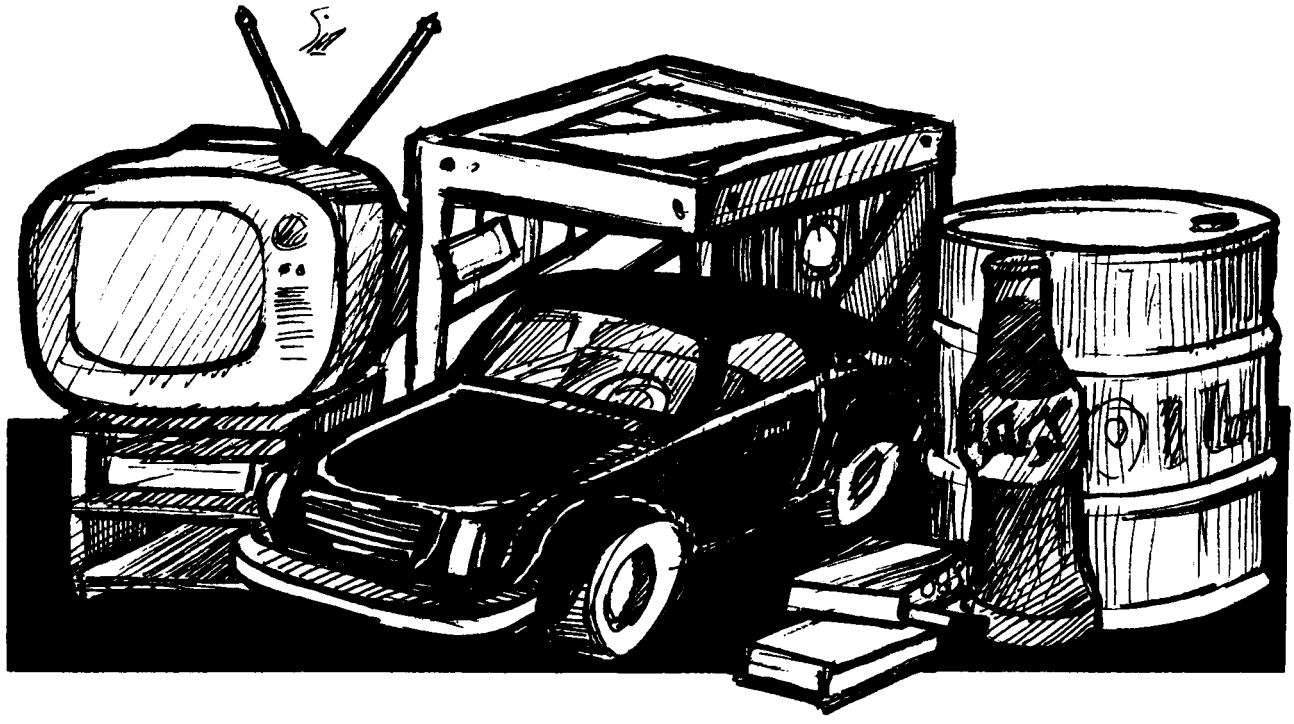
ذکر این نکته حائز ضرورت است که نمایندگی های موسسات خارجی ضمن ارائه خدمات معمول بازاریابی و ایجاد تسهیلات برای تحقق معامله، از شرکت خارجی می خواهند که رأساً نسبت به صدور پیش فاکتور و ارسال آن برای خریدار اقدام کند و در مواردی نیز خود در ایران اقدام به صدور پیش فاکتور می نمایند

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

استخراج نمود و با تطبیق آن با سوابق مالیاتی آن‌ها از نحوه انعکاس درآمد کمیسیون این گونه معاملات باخبر شد.

کل درآمد ارزی کشور حدود ۱۰ میلیارد دلار آن صرف خریدهای خارجی شود و دلالان و تناسب دارد.

ضمناً موضوع نمایندگی شرکت‌های



اگر از کل درآمد ارزی کشور حدود ۱۰ میلیارد دلار آن صرف خریدهای خارجی شود و دلالان و کمیسیونرها فقط ۲ درصد کمیسیون دریافت کنند، درآمد حاصل حدود ۲۰۰ میلیون دلار خواهدبود

کنترل‌های یاد شده نشان خواهد داد که همه نمایندگان دارای سوابق مالیاتی نبوده و برخی از آنان هم که دارای پرونده مالیاتی هستند تمامی درآمد کمیسیون خود را در دفاتر منعکس نساخته‌اند. نتیجه این بررسی می‌تواند به شناسائی صاحبان درآمد نامرئی کمک مؤثری بنماید. برای روشن شدن موضوع به ذکر یک محاسبه ساده می‌پردازیم. اگر از کمیسیونرها فقط ۲ درصد کمیسیون دریافت کنند، درآمد حاصل حدود ۲۰۰ میلیون دلار خواهد بود. اگر به فرض زیاد بودن تعداد واسطه‌ها این درآمد را مشمول نرخ مالیاتی حداقل ۲۰ درصد بدانیم، مالیات متعلق حدود ۴۰ میلیون دلار یعنی به نرخ شناور ارز حدود ۶۰ میلیارد ریال خواهد بود، که باید دید تا چه حد با عملکرد مالیاتی آنان و میزان وصولی‌ها

خارجی در چارچوب فعالیت‌های پیمانکاری و فروش تجهیزات و همچنین عملیات بیمه و بازرسی کالا نیز از جمله فعالیت‌های مرتبط با موضوع همین تحقیق است که آن نیز به همین ترتیب باید مورد توجه قرار گیرد. فعالیت شرکت‌های خارجی در ایران با توجه به مصوبه اخیر دولت یا از طریق ثبت شعبه و یا با معرفی نماینده رسمی در ایران انجام می‌پذیرد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

نمایندگی ثبت شده در ایران هزینه های خود را از محل وجوه دریافتی از شرکت خارجی تأمین می‌کند که این وجوه به عنوان کمیسیون یا حق العمل نسبت به مبلغ معامله و یا به صورت مبالغ ارسالی از طرف اداره مرکزی (در مورد شعب شرکت های خارجی) در دفاتر این گونه نمایندگان انعکاس می‌یابد.

پس از صدور تصویبنامه ای که ذکر آن گذشت عملاً در عقد قراردادهای جدید موضوع

طبق عرف متداول در دادوستد بین المللی امر فروش محصولات شرکت ها بر عهده نمایندگان مقیم در کشورهای خریدار تفویض می گردد

نماینده رسمی و ثبت آن مورد توجه قرار می‌گیرد و با ثبت در ایران و ایجاد سوابق مالیاتی شناسائی درآمد آنها و وصول مالیات بر درآمد به نحو مؤثرتری به مرحله اجرا درخواهد آمد. یکی از دلایل ذکر نام وزارت امور اقتصادی و دارائی در مصوبه مذکور می‌تواند آن باشد که درآمد واسطه گری این گونه داد و ستدها شناسائی شده و مالیات آن به حیطه وصول درآید. مؤید این مطلب عملکرد برخی از حوزه های مالیاتی است که ضمن رسیدگی به حسابهای مودیان موضوع شناسائی درآمد کمیسیون را به طور جدی پی گیری کرده اند و در نتیجه به دنبال صدور مصوبه مورد بحث طی یک سال گذشته مبالغ قابل توجهی به عنوان مالیات این گونه درآمدها به حیطه وصول درآمده است.

از آنجا که طی سال های قبل نرخ های مختلف برابری ارز وجود داشته (رسمی، شناور، رقابتی...) در عمل به کارگیری نرخ برابری ارز از جمله موارد ابهام بوده که در این خصوص صدور دستورالعمل مالیاتی مناسب امری ضرورمی‌باشد. ذکر این نکته لازم است که به رغم گذشت حدود ۲ سال و ۱۰ ماه از اعلام نرخ شناور توسط بانک مرکزی که برای شرکت های خارجی قابل اجرا بوده تاکنون هیچ گونه بخشنامه یا دستورالعملی در این خصوص که راهنمای مودیان و مأموران مالیاتی باشد صادر نشده است و در عمل خود تشخیصی حوزه ها حاکم بر رسیدگی به پرونده مالیاتی این گونه مؤدیان بوده است.

موضوع دریافت کمیسیون از معاملات خارجی که در زمان حاضر از جمله مسائل روز به شمار می رود توجه مجلس شورای اسلامی را نیز به خود جلب کرده و منجر به تصویب قانون ممنوعیت اخذ پورسانت در معاملات خارجی شده است

موضوع دریافت کمیسیون از معاملات خارجی که در زمان حاضر از جمله مسائل روز به شمار می‌رود توجه مجلس شورای اسلامی را نیز به خود جلب کرده و منجر به تصویب قانون ممنوعیت اخذ پورسانت در معاملات خارجی شده است. (تیرماه ۱۳۷۲) این قانون دستگاه های دولتی را به طور مستقیم یا غیرمستقیم از دریافت کمیسیون منع کرده است و در تبصره ۳ آن اشاره شده است که اگر کمیسیونی قابل پرداخت باشد باید به حساب خزانه واریز شود.

ولی وجود این مصوبه منافاتی با آنچه گفتیم ندارد. عرف بازرگانی دلالی و حق العمل کاری را جزء لاینفک معاملات تجاری می‌داند، به نحوی که قانون تجارت فصولی را به این گونه عملیات اختصاص داده است. براساس این واقعیت طبعاً جنبه مالیاتی قضیه و شناسائی درآمدهای حاصل از این نوع فعالیت ها مطرح می‌شود. تشخیص درآمد عملیات دلالی و حق العمل کاری اشخاص حقیقی و حقوقی که نمایندگی شرکت های خارجی را برعهده دارند و اخذ مالیات قانونی نسبت به آن کلاً فارغ از قانون یاد شده است و ناقض آن به شمار نمی‌آید.

نتیجه:

با عنایت به آنچه مذکور افتاد، گمان نمی‌رود در اهمیت مسأله ای که مطرح ساختیم تردیدی به جای ماند. بدین سبب شایسته است مسئولان امر و مدیریت مالیاتی کشور در اجرای مصوبه هیئت دولت که ذکر آن گذشت تدابیر لازم بیاندیشند و پس از بررسی های همه جانبه دستور جامعی که تکلیف مودیان و نحوه عمل مأموران تشخیص در آن به روشنی تعیین شده باشد مدوّن سازند و به مرحله اجرا درآورند. خوانندگان گرامی اعم از مودیان، مأموران مالیاتی و سایر علاقه‌مندان می‌توانند نظرات مشورتی خود را در این باب برای ما ارسال دارند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

شورای عالی مالیاتی، قوانین استفساریه و دیوان عدالت اداری

قوانین مالیاتی ایران همواره شورای عالی مالیاتی را به عنوان مرجع عالی استفتاء پیرامون مسائل و مقررات مالیاتی شناخته است و این قاعده در طول زمان استمرار داشته و هیچ گاه به کناری نهاده نشده است. قوانین مالیاتی پس از پیروزی انقلاب اسلامی نیز عیناً همین شیوه را دنبال کرده و نقش کلیدی شورای عالی مالیاتی را در زمینهٔ پاسخ گوئی به نظرخواهی های مالیاتی مورد تأیید قرار داده است.

شورای عالی مالیاتی تاکنون مرجع اظهارنظر در مورد «شیوه اجرای قوانین و مقررات مالیاتی»، «تهیه آئین نامه ها و بخشنامه های مربوط به اجرای قانون»، «اظهارنظر در مورد موضوعات و مسائل مالیاتی» و رسیدگی به آراء قطعی مراجع حل اختلاف مالیاتی «از لحاظ عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی» بوده است. آراء هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی در موارد مشابه لازم الاتباع است و جز به موجب نظر همین هیئت و یا قانون متأخر قابل تغییر نخواهد بود.

شورای عالی مالیاتی تاکنون مرجع اظهار نظر در مورد «شیوه اجرای قوانین و مقررات مالیاتی» ، «تهیه آئین نامه ها و بخشنامه های مربوط به اجرای قانون»، «اظهار نظر در مورد موضوعات و مسائل مالیاتی» و رسیدگی به آراء قطعی مراجع حل اختلاف مالیاتی «از لحاظ عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی» بوده است

بدین ترتیب حداقل در این زمینه تردیدی به جای نمی‌ماند که هر زمان پای نظرخواهی پیرامون مفهوم و نحوه اجرای قوانین و مقررات مالیاتی در میان باشد باید در مرحله آخر به شورای عالی مالیاتی رجوع شود (بگذریم از این که قبل از رسیدن به این مرحله نیز مراجع دیگرحل اختلاف وجود دارند که آن ها هم موظف به رعایت مفهوم و منطوق قانون و اجرای عادلانهٔ مقررات مالیاتی هستند).

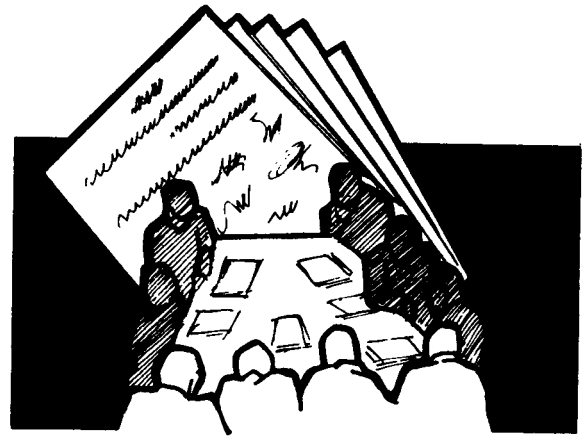
به رغم وجود این سنّت قدیمی که همواره بر حسب قوانین مالیاتی پابرجای شناخته شده است، در سالهای اخیر دو شیوهٔ قانونی دیگر وجود آمده اند. قبلاً بگوئیم که به هیچ وجه قصد ورود در بحث راجع به قانونی بودن هیچ یک از دو شیوهٔ فوق در میان نیست، بلکه موضوع به طور اصولی و اساسی مورد توجه است.

یکی از دو طریقهٔ یاد شده به نحوهٔ عمل دیوان عدالت اداری مربوط است. دیوان به شکایات مالیاتی رسیدگی می‌کند، قانون مالیاتی را مورد تعبیر قرار می‌دهد و براساس این تعبیر نتیجه گیری می‌کند و رای می‌دهد. مثلاً می‌گوید: نظر به این که ماده الف قانون مالیاتی سال... فاسخ ماده ب قانون مالیاتی سال... می‌باشد، پس ماده ب مذکور نسبت به مورد جاری نبوده... و بنابراین به مودی مالیات تعلق می‌گیرد یا نمی‌گیرد.

در سالهای اخیر دو شیوه قانونی دیگر نیز در همین مایه پدیدار گشته، یا بهتر بگوئیم دو رقیب تازه برای شواری عالی مالیاتی و مجموع مکانیزم رسیدگی و اظهار نظر نسبت به مفاهیم و مقررات مالیاتی و نحوه اجرای آن به وجود آمده اند

تکرار می‌کنیم که منظور اظهار تردید در وجود اختیار قانونی برای دیوان عدالت اداری جهت مبادرت به چنین عملی نیست، و بلکه به عکس قانون مالیاتهای مستقیم خود حکایت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]



دومین مورد قابل ذکر صدور قوانین معروف به «استفساریه» است که اخیراً بسیار رواج یافته است. بار دیگر یادآور می‌شود که به هیچ وجه مسأله صلاحیت مجلس شورای اسلامی مورد بحث نمی‌باشد. قطعاً مجلس چنین حقی را به موجب قانون اساسی داشته و دارد. ولی مسأله این است که اگر این روش گسترش یابد و مداماً برای بیان مفاهیم مربوط

در مورد آراء هیئت عمومی شواری عالی مالیاتی که جز به موجب قانون یا نظر بعدی همان مرجع قابل تغییر نمی باشد موضوع دیوان عدالت اداری چگونه است؟ به عبارت ساده تر آیا دیوان می تواند از قانون تعبیری جز تعبیر شورا به عمل آورد؟

از صلاحیت دیوان عدالت دارد. سخن از نفس چنین ترتیبی در میان است که دیوان همان کاری را انجام می‌دهد که شورای عالی مالیاتی باید انجام دهد.

سئوال این است که اگر قانون خود چنان صلاحیتی را برای شورای عالی مالیاتی شناخته و حق اظهارنظر پیرامون نحوهٔ اجرای قانون را به این مرجع تفویض کرده، وجود مرجع ثانی که درست همین کار را انجام می‌دهد به چه معنی است، و به ویژه در مورد آراء هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی که جز به موجب قانون یا نظر بعدی همان مرجع قابل تغییر نمی‌باشد موضوع دیوان عدالت اداری چگونه است؟ به عبارت ساده‌تر آیا دیوان می‌تواند از قانون تعبیری جز تعبیر شورا به عمل آورد؟

اگر پاسخ به این سئوال مثبت است پس فایده آن حکم قانون مالیاتی که رای هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی را جز به موجب قانون یا نظر مجدد همان هیئت قابل تغییر نمی‌داند چیست؟ و اگر پاسخ منفی است پس فایده ورود دیوان عدالت به این مقوله یعنی تعبیر و تفسیر قوانین مالیاتی کدام است؟ و یا خیر، آیا دیوان یک مرحله رسیدگی بین هیئت‌های حل اختلاف و شورای عالی مالیاتی را تشکیل می‌دهد، به نحوی که شورا می‌تواند رای آن را دست کم از حیث تعبیری که از قانون به عمل آورده نقض کند؟

توسل به تفسیر پارلمانی در گذشته چندان مرسوم نبوده و موارد انگشت شماری را می توان از این نوع ذکر کرد . در کشورهای دیگر جهان نیز تصور نمی رود از این شیوه کراراً استفاده شده باشد

به مقررات مالیاتی به مجلس رجوع شود، آنگاه نقش قانونی شورای عالی مالیاتی در همین زمینه با چه سرنوشتی مواجه خواهد شد؟ و آیا وسیله‌ای به دست نخواهد داد که برای گریز از مکانیزم مالیاتی موجود سعی در توسل به مجلس جهت صدور چنین تفسیراتی شود؟

توسّل به تفسیر پارلمانی در گذشته چندان مرسوم نبوده و موارد انگشت شماری را می‌توان از این نوع ذکر کرد. در کشورهای دیگر جهان نیز تصور نمی‌رود از این شیوه کراراً استفاده شده باشد و به هرحال طبیعی است که دامنه آن به مسائل مالیاتی محدود نمانده و می‌تواند صلاحیت ارگان‌های مشابه نظیر دیوان کشور را نیز دربر گیرد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

اصطلاحات مالیاتی بین المللی

شرکتهای وابسته AFFILIATED COMPANIES

این اصطلاح به‌طورعام رابطه بین دو یا چند شرکت را که براساس منافع مشترک معیّنی به یکدیگر پیوسته‌اند نشان می‌دهد. منافع مشترک مذکور ممکن است جنبهٔ مستقیم یا غیرمستقیم داشته باشد. حداقل منافع مشترک لازم به منظور آن که دو شرکت را بتوان به یکدیگر وابسته دانست از کشوری به کشور دیگر ــ و نیز برحسب سیاق عبارت و متنی که این اصطلاح در آن به کار می‌رود ــ متفاوت است. کلّاً این عنوان رابطه بین شرکت مادر و شرکتهای فرعی آن و همچنین رابطه میان شرکتهای برادر و خواهر را دربرمی‌گیرد و درعین حال ممکن است گاهی به رابطه‌ای ضعیف‌تر از آن نیز اطلاق شود.

معافیت وابستگی AFFILIATION PRIVILEGE

عبارت است از کاهش یا بخشودگی مالیاتی اعطائی به سود سهامی که شرکت وابسته به شرکت مادر خود می‌پردازد، البتّه به شرط آن که شرکت مادر حداقل درصدی از سهام شرکت وابسته را مالک باشد. منظور از این بخشودگی تخفیف و تعدیل بار مالیاتی است که ممکن است به‌طور مضاعف (یا چند برابر) برچنان سود سهامی تعلق گیرد. دربرخی از کشورها سود حاصل از فروش سرمایه مشارکت نیز از مالیات معاف است.

میزان مشارکت لازم در شرکت وابسته برای این منظور از کشوری تا کشور دیگر متفاوت است، و ممکن است حداقل دوره زمانی لازم برای چنین مشارکتی نیز ملحوظ گردد. به موجب قوانین برخی از کشورها، و نیز طبق پاره‌ای از قراردادهای مالیاتی، معافیت مورد بحث ممکن است به سود سهام دریافتی از شرکتهای وابستهٔ غیرمستقیم نیز تعمیم داده شود. معافیت وابستگی را بخشودگی مشارکت نیز می‌نامند.

نمایندگی AGENCY

این اصطلاح از جهت تعیین بدهی مالیات بر درآمد (یا مالیات برفروش و یا مالیات بر استفاده از کالا[1]) در رابطه با موسساتی که از برون مرزهای یک کشور یا ایالت عمل می‌کنند، حائز اهمیت است.

قاعدهٔ کلی بر این است که شخص مقیم خارج از یک کشور بابت منافع تجاری حاصل از معامله با اشخاص درون آن کشور ــ و به شرط آن که فعالیت وی به منزلهٔ داد و ستد «در» آن کشور تلقی شود ــ مشمول مالیات گردد. ولی در مورد منافع حاصل از تجارت «با» آن کشور مشمول مالیات نخواهد بود.

اما اگر شخص مقیم خارج از طریق نمایندگی به امر داد و ستد بپردازد، آنگاه نحوه عمل نمایندگی عامل تعیین کننده در این باب خواهد بود که آیا فعالیت مورد نظر داد و ستد «در» کشور مورد نظر به حساب می‌آید و یا فقط داد و ستدی «با» آن کشور به شمار می‌رود. نکتهٔ اساسی در این مقام معمولاً آن است که آیا عامل یا نماینده مستقل از موسسه‌ای است که از جانب آن عمل می‌کند، یا خیر. اگر نمایندگی مستقل بوده و بالاستقلال عمل کند، آنگاه موسسه اصلی در بادی نظر تجارت کنندهٔ «با» کشور مورد نظر تلقی خواهد شد و نه داد و ستدکنندهٔ «در» آن.

از نظر قراردادهای مالیاتی مبتنی بر مدل‌های سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) و سازمان ملل غالباً مساله اساسی این است که آیا نمایندگی مورد نظر یک پایگاه ثابت متعلق به شرکت مقیم خارج محسوب می‌گردد یا خیر. اگر نماینده مورد بحث یک دلال، حق العمل کار عمومی، یا عامل مستقلی باشد که در جریان کسب و کار روزمرّه و معمولی خود اقدام کرده باشد، درچنین حالتی علی القاعده نمی‌توان وی را مرتبط با مفهوم پایگاه ثابت تلقی کرد. بر همین سیاق اگر عامل دیگری به نمایندگی از سوی موسسهٔ مقیم خارج، در قلمرو کشوری عمل کند و در آن کشور عادتاً از اختیار نمایندگی موسسهٔ اصلی استفاده نموده و به مذاکرات و عقد قراردادها به نام شرکت خارجی بپردازد، در آن صورت نسبت

---

۱. USE TAX مالیاتی است که بر کالای مورد استفاده در قلمرو یک کشور یا ایالت وضع می‌شود، در حالی که خود کالا از یک قلمرو مالیاتی دیگر خریداری شده است. م.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

به هرگونه فعالیتی که از سوی شرکت اصلی انجام می‌دهد معمولاً به عنوان یک پایگاه ثابت به شمار می‌آید. در این حالت موسسه اصلی نسبت به هرگونه منافع حاصل از معاملات انجام شده توسط نمایندگی در کشور ثانی مشمول مالیات خواهد بود.

دولتهای عضو یک فدراسیون نیز ممکن است مقررات مشابهی را با یکدیگر مورد توافق قرار دهند که برحسب آن موارد شمول مالیات بر درآمد ایالات به دقت روشن شود. این گونه مسائل در مورد مالیات بر فروش و مالیات بر استفاده از کالا نیز ممکن است مطرح گردد.

باید دانست که اگر در کشوری امکان سرمایه گذاری خارجی محدود باشد ممکن است یگانه راه تجارت با مشتریان داخلی چنان کشوری فقط از طریق نمایندگی دائمی و ثابت مقدور باشد. همچنین در برخی کشورهای دارای سیستم مالیات بر ارزش افزوده تعیین عامل یا نماینده از سوی موسسات خارجی به منظور انجام امور مربوط به مالیات بر ارزش افزودهٔ ایشان ضرورت دارد.

کاربرد دیگر اصطلاح نمایندگی مربوط به موردی است که دولت با استفاده از اختیارات خود شخص معینی را به عنوان نماینده و عامل یک موسسهٔ غیرمقیم تلقی می‌کند تا بتواند مالیات درآمدهای حاصل در قلمرو خود نظیر سود سهام، بهره، درآمد حاصل از واگذاری حقوق و امتیازات، اجاره‌بها و سود کسب و کار) را که مشمول مالیات است، وصول نماید. شخصی که در چنین مواردی به عنوان نماینده شناخته می‌شود معمولاً کسی است که از طرف موسسه خارجی امر وصول درآمدهای مورد نظر را بر عهده می‌گیرد، اعم از این که وظایف دیگری را برحسب نوع درآمد یا مسائل مربوط به وصول و ایصال آن بر عهده داشته یا نداشته باشد.

تخفیف سنّی AGE RELIEF

تخفیف مالیاتی اعطائی به اشخاصی که به سن معینی ــ معمولاً ۶۵ سال ــ می‌رسند. این تخفیف میزان درآمد مشمول مالیات مودی را کاهش می‌دهد و در نتیجه مبلغ مالیات قابل مطالبه از وی را پائین می‌آورد.

همچنین ملاحظه شود تعریف اصطلاح ABATEMENT (در صفحه ۴۰ شماره یک مجله مالیات).

جمع درآمد AGGREGATION

این اصطلاح به مفهوم جمع زدن درآمد مودّی از منابع مختلف است تا بتوان نرخ مالیات بر درآمد قابل اعمال را تعیین نمود. در برخی از کشورها که مالیات خانوادگی مرسوم است، درآمد شوهر و زن (و غالباً اطفال صغیر ایشان) را از نظر مالیاتی باهم جمع می‌کنند، هرچند معمولاً درآمد کار و پیشه[1] را از این جمله مستثنی می‌دارند و صاحب درآمد را جداگانه مشمول مالیات قرار می‌دهند. روی جمع درآمد مشمول مالیات نرخهای مالیاتی تصاعدی اعمال می‌نمایند.

جمع درآمد گاهی در رابطه با مالیات بر ارث و هدایا (هبه و صلح غیر معوّض) نیز به کار می‌رود.

مالیات کشاورزی AGRICULTURE, TAXATION OF

مالیات مستقیم کشاورزی را به طور کلّی می‌توان به دو نوع تقسیم کرد. یکی مالیات بر درآمد کشاورزی و دیگری مالیات بر اراضی. وضع مالیات بر درآمد کشاورزی شیوهٔ مدرن مالیات گیری از مناطق روستائی به شمار می‌رود، حال آن که مالیات بر اراضی ــ با این که هنوز در پاره‌ای از کشورها رایج است ــ ریشه در زمانهای کهن دارد. در آن زمانها حاکمان سهمی از حاصل زمینهای زراعی را می‌ستاندند. مالیات ارضی عموماً بر محصولات زمینهای کشاورزی (به صورت نقد یا جنس) و یا بر خود اراضی ــ برحسب اندازه، حاصلخیزی یا ارزش زمین ــ تعلق می‌گیرد.

درآمد کشاورزی ممکن است به عنوان جزئی از مجموع درآمد مشمول مالیات مودی منظور شود، و یا این که درآمد خالص کشاورزی به طور جداگانه ــ و محتملاً براساس دفاتر و حسابهای مودی ــ مورد محاسبه و شمول مالیات قرار گیرد. اجرای هریک از این دو شیوه منوط به آن است

---

۱. عبارت مذکور در ترجمه اصطلاح EARNED INCOME برگزیده شد. این اصطلاح شامل حقوق و دستمزد کار و اجرت و حق‌الزحمه انجام خدمات است و در عین حال درآمد پیشه و کسب را نیز شامل می‌شود، به شرط آن که مدیریت و گردانیدن آن با صاحب پیشه و حرفه باشد. در مقابل آن درآمدهائی نظیر سود سهام، بهره پول و نظایر آنها قرار دارند که صاحب درآمد بابت تحصیل آن کوشش و فعالیت معینی را به کار نمی‌برد و بلکه فقط سرمایه خود را به کار انداخته است. م.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

که کشوری از سیستم مالیات بر درآمد مجزّا (تحلیلی)[1] برخوردار باشد یا خیر.

در صورت فقد یا نقص دفاتر و حسابهای مودی، از روشها و وسایل مختلفی برای تشخیص درآمد کشاورزی و تعیین مالیات آن استفاده می‌شود. مراجع مالیاتی می‌توانند درآمد مشمول مالیات مودی را تا حد امکان قریب به واقعیت و براساس بهترین تشخیص ممکن خود برآورد نمایند.

AIRPORT TAX ـــ DEPARTURE TAX
عوارض فرودگاهی ـــ عوارض خروج از کشور

عوارض خروج از کشور عموماً بر گروه خاصّی از مسافران عازم خارج یا همهٔ آنان وضع می‌گردد. اسامی دیگری نظیر عوارض فرودگاهی، حقّ‌الرّکوب[2]، عوارض مسافرین، حقوق خدمات فرودگاهی و غیره نیز در این مورد به کار می‌رود. این گونه عوارض یکجا بر هر فرد مسافر تعلق می‌گیرد. نسبت به پروازهای داخلی ممکن است هیچ گونه عوارضی وضع نشود و یا عوارض وضع شده کمتر از مالیات مربوط به سفرهای خارجی باشد.

در برخی از کشورها پرداختِ زمان سفر جنبهٔ پیش‌پرداخت مالیات بر درآمد متعلق به افراد مقیم مملکت را دارد که هنگام سفر به خارج از ایشان گرفته می‌شود. در این گونه موارد پیش‌پرداخت مذکور در هر سفر و علاوه بر عوارض فرودگاهی از مسافران گرفته می‌شود. ممکن است به جای چنین پرداختی از مسافران خواسته شود پیش از ترک کشور مفاصانامه مالیاتی ارائه دهند.

در اکثر موارد کادر دیپلماتیک و کنسولی و همچنین کارکنان شرکتهای هواپیمائی و کشتیرانی که منحصراً به امر ترافیک بین المللی اشتغال دارند، از پرداخت عوارض خروج از کشور معاف اند.

دریافت عوارض خروج از کشور ممکن است متضمّن این فلسفه نیز باشد که درعزیمت و اقامت در کشور خارجی نوعی احتمال کسب سود از فروش دارائی ها برای فرد مسافر مستتر است.

AIR TRANSPORT AGREEMENT ـــ TAX TREATY
قرارداد ترابری هوائی ـــ قرارداد مالیاتی

عنوان «قرارداد مالیاتی» اصطلاح عامیانه ای است که در مورد قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین دو یا چند کشور به کار می‌رود. قرارداد مالیاتی به دنبال مذاکرات بین کشورهای ذی ربط تدوین شده و براساس قوانین داخلی هر کشور به تصویب می‌رسد. هدف اساسی این گونه قراردادها توزیع حقوق مالیاتی متعلق به درآمد حاصل از معاملات بین المللی، میان کشورهای ذی‌مدخل است. درعین حال هدف ممانعت از گریز مالیاتی نیز مورد نظر است که از طریق مبادله اطلاعات بین مراجع مالیاتی طرفهای قرارداد تأمین می‌گردد. قراردادهای مالیاتی به طور کلی بر قوانین داخلی کشورها تقدّم دارد. (مع ذالک شناسهٔ «تقدم بر قرارداد[3]» ملاحظه شود).

قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف به دو رشتهٔ اصلی تقسیم می‌شوند. نوع مهم تر (که معمولاً از آن به عنوان قرارداد جامع مالیات بر درآمد یاد می‌شود) انواع درآمدها و (گاهی) سود حاصل از فروش دارائی ها را نیز دربر می‌گیرد. عنوان کامل این نوع قرارداد معمولاً چنین است: معاهدهٔ بین دولتهای «الف» و «ب» به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و ممانعت از گریز مالیاتی در رابطه با مالیات بر درآمد (یا مالیات بر درآمد و مالیات بر سود حاصل از فروش دارائی). در این قراردادها انواع مختلف درآمد ذکر شده و مقررات لازم پیرامون وضع مالیات بر عواید حاصل از منابع گوناگون (نظیر سود سهام، سود حاصل از فروش دارائی ها و درآمد اموال غیرمنقول) و درآمد ناشی از فعالیت های مختلف (مانند

---

۱. این ترجمه در برابر اصطلاح SCHEDULAR (OR ANALYTIC) INCOME TAX SYSTEM برگزیده شد. در این سیستم انواع درآمدها (نظیر درآمد فعالیت بازرگانی، حقوق و دستمزد، درآمد اوراق بهادار، درآمد مستغلات و غیره) جدا جدا مورد رسیدگی و تشخیص و اعمال مالیات قرار می‌گیرد. البته ممکن است کشوری ضمن دارا بودن چنین سیستمی مالیات بر جمع درآمد را نیز به نحوی مورد عمل قرار دهد. م.

۲. این ترکیب در ترجمه اصطلاح EMBARKATION FEE برگزیده شد. م.

۳. TREATY OVERRIDE متن کامل شناسه از این قرار است:

«برحسب قاعدهٔ کلی مقررات قرارداد مالیاتی حتی در صورت تعارض نیز بر قوانین داخلی مقدم است. در سالهای اخیر برخی از کشورها مقرراتی را به تصویب رسانیده‌اند که هدف آن به‌طور خاص تقدّم جوئی بر مفاد قراردادهای مالیاتی بوده است. از آن‌جا که مقدم داشتن قوانین داخلی بر قرارداد موجب نقض بالقوّهٔ تعهدات قراردادی است، این رفتار مورد انتقاد وسیعی قرار گرفته است».

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

مشاغل، خدمات و غیره)، و همچنین نحوهٔ تبادل اطلاعات و شیوه‌های معاضدت به منظور حل مسائل ناشی از اجرای قرارداد، پیش‌بینی شده است.

نوع دوم قرارداد مالیاتی (که معمولاً از آن به عنوان قرارداد محدود مالیاتی یاد می‌شود) مشتمل بر مالیات بر ارث (یا ماترک) و مالیات بر هدایا می‌باشد. عنوان کامل اغلب قراردادهای نوین مالیات بر ارث چنین است: قرارداد بین دولتین «الف» و «ب» به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و ممانعت از گریز مالیاتی در رابطه با مالیات بر ارث (یا ماترک) و هدایا.

انواع دیگری از قراردادهای محدود مالیاتی وجود دارد که فقط گونه‌های معینی از درآمدها، از قبیل درآمد کشتیرانی یا ترابری هوائی، را دربر می‌گیرد و یا تنها مالیات خاصی را شامل می‌شود. علاوه بر این پاره‌ای از کشورها قراردادهای معاضدت در وصول مالیات با یکدیگر منعقد می‌نماید.

اغلب قراردادهای مالیاتی دوجانبه هستند و براساس قراردادهای مالیاتی مدل ــ نظیر آن‌چه OECD (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی) و سازمان ملل متحد منتشر کرده‌اند ــ بسته شده‌اند. تنها شمار معدودی از قراردادهای مالیاتی چندجانبه وجود دارد.

شرط «درآمد فعال» AKTIVITAS VORBEHALT

(این اصطلاح به مفهوم قیدی است در رابطه با درآمد فعال). برحسب شرط مذکور تنها درآمدهای فعال ــ که نقطه مقابل درآمد غیرفعال است ــ می‌تواند مشمول مقررات قرارداد مالیاتی قرار گیرد. درآمد غیرفعال به طور عمده شامل سود سهام، بهره و درآمد ناشی از واگذاری حقوق و امتیازات می‌شود. از دید قراردادهای مالیاتی درآمد وقتی «فعال» به شمار می‌رود که عملاً مودی آن را در کشور مورد نظر به طور فعال اکتساب کرده باشد، نه آن که به طور غیرفعال خود به دست آمده باشد که در این حالت آن را درآمد غیرفعال می‌خوانند.

(ASOCIACION LATINOAMERICANA DE INTEGRACION) ALADI جامعهٔ وحدت امریکای لاتین

این مجمع (که آن را اختصاراً LAIA[1] نیز می‌نامند) در سال ۱۹۸۰ به موجب قرارداد مونته ویدئو پدید آمد تا جایگزین اتحادیه تجارت آزاد امریکای لاتین (اختصاراً LAFTA) شود. تصویب قرارداد مربوط در تاریخ ۲۷ مارس ۱۹۸۲ تکمیل شد. اعضای اتحادیه عبارتند از: آرژانتین، بولیوی، برزیل، شیلی، کلمبیا، اکوادور، مکزیک، پاراگوئه، پرو، اوروگوئه و ونزوئلا. هدف قرارداد ادامه امر وحدت و ادغام آغاز شده توسط LAFTA می‌باشد تا موجبات توسعه اقتصادی و اجتماعی این منطقه فراهم آید و یک بازار مشترک امریکای لاتین تشکیل شود. براساس این قرارداد یک سیستم مذاکرهٔ تجارتی با هدف لغو حقوق گمرکی و سایر موانع بازرگانی متقابل پیش‌بینی شده است.

(ASOCIACION LATINOAMERICANA DE LIBRE COMERCIO) ALAC اتحادیه تجارت آزاد امریکای لاتین

ALAC یا اتحادیه تجارت آزاد امریکای لاتین (که اختصار دیگر آن LAFTA[2] است) در سال ۱۹۶۰ تشکیل شد. اتحادیه هدف بلندپروازانه‌ای در پیش داشت که عبارت بود از ایجاد یک بازار مشترک امریکای لاتین تا پایان سال ۱۹۸۰. برای این کار قرار بود مذاکراتی در سطح منطقه صورت گیرد و از این طریق موانع تعرفه‌ای بازرگانی درون منطقه‌ای بین ۱۱ کشور عضو اتحادیه (آرژانتین، بولیوی، برزیل، شیلی، کلمبیا، اکوادور، مکزیک، پاراگوئه، پرو، اوروگوئه و ونزوئلا) از میان برداشته شود. ALAC از نیل به هدف خود قاصر ماند و جامعه وحدت امریکای لاتین (ALADI) جای آن را گرفت.

---

۱. حروف نخست ترجمه انگلیسی همین عنوان: LATIN AMERICAN INTEGRATION ASSOCIATION.م.

۲. حروف نخست ترجمه انگلیسی همین عنوان: LATIN AMERICAN FREE TRADE ASSOCIATION.م.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

• اقتصاددانان و مالیات

در شماره نخست مجله مالیات بخشی از کتاب ثروت ملل آدام اسمیت را نقل کردیم و اینک مقاله کوتاهی از دیوید هیوم (۱۷۷۶ ــ ۱۷۱۱) فیلسوف، اقتصاددان و مورخ بسیار مشهور انگلیسی می‌آوریم که عیناً از متن مندرج در مجموعهٔ DAVID HUME, WRITINGS ON ECONOMICS از انتشارات دانشگاه ویسکانسین امریکا (چاپ سال ۱۹۷۰) ترجمه کرده‌ایم.

پیرامون مالیاتها

قاعده‌ای در میان برخی از متفکّران رایج است که برحسب آن: هر مالیات جدیدی توان تازه‌ای را در مودیان برای تحمّل آن پدید می‌آورد و هر افزایشی در بار مالی عمومی، حرفه و صناعت مردمان را به تناسب فزونی می‌بخشد. طبع این قاعده چنان است که احتمال سوءاستفاده از آن بسیار می‌رود. ولی در عین این که متضمّن خطر است، واقعیت آن را هم انکار نمی‌توان کرد و باید پذیرفت که این باور ــ به شرط آن که محدودهٔ معینی برای آن قائل باشیم ــ پاره‌ای ریشه‌ها در تجربه و استدلال منطقی نیز دارد.

هر زمان که مالیات تازه‌ای بر کالاهای مورد مصرف عامه وضع شود، پی آمد الزامی آن این خواهد بود که یا فقرا سطح زندگی خود را کاهش دهند، و یا بر دستمزدهای خویش بیافزایند، به نحوی که بار مالیات را به تمامی بر عهدهٔ توانگران قرار دهند. ولی پی آمد ثالثی نیز در میان خواهد بود که معمولاً به دنبال وضع مالیاتها پدید می‌آید و آن این که مستمندان حرفه و صناعت خود را فزونی بخشند، بیشتر کار کنند و همانند گذشته بزیند، بی آن که مزد بیشتری در برابر کار معین خود بطلبند. اگر مالیاتها در حد اعتدال باشد، به تدریج وضع شود و مایحتاج اولیه زندگی را فرا نگیرد، در آن صورت چنان پیامدی بالطبیعه حاصل خواهد شد. مسلّم است که چنان باری غالباً کار و صناعت بیشتری را در مردمان برخواهد انگیخت و آنان را پرکارتر و غنی تر از آنانی خواهد ساخت که از بزرگترین امتیازات برخوردارند. به عنوان یک حالت مشابه می‌توانیم در نظر بگیریم که: اکثر ملل تاجر پیشه نه تنها همواره از اراضی حاصل خیز به مقیاس وسیع برخوردار نبوده‌اند، بلکه به عکس تحت شرایط بسیار نامساعد طبیعی به کار و کوشش پرداخته‌اند. صور، آتن، کارتاژ، ردس، جنوا، ونیز و هلند نمونه‌های بارزی در این زمینه به شمار می‌روند.

در سراسر تاریخ تنها به سه مورد برمی‌خوریم که کشورهای بزرگ و حاصل خیز از بازرگانی گسترده‌ای نیز برخوردار بوده‌اند. این سه عبارتند از هلند[1]، انگلستان و فرانسه. دو کشور نخست ظاهراً به خاطر موقعیت ممتاز دریائی خود و از این رو که ناچار بوده‌اند برای تأمین آن‌چه آب و هوای سرزمینشان از آنان دریغ داشته بود کراراً به بنادر خارجی رفت و آمد کنند، جذب امر تجارت شده‌اند. اما در مورد فرانسه، تجارت به این کشور پادشاهی دیرگام نهاده است، و به نظر می‌رسد اقبال بدان حاصل تفکّر و مداقّه در این مردم خلّاق و مبتکر بوده است. ثروتهائی که ملل همسایه بر اثر اهتمام در امر دریانوردی و بازرگانی کسب کرده بودند نظر ایشان را به خود جلب نمود.

سرزمین هائی که سیسرون[2] از آن‌ها به عنوان دارندگان عظیم‌ترین تجارت زمان خود یاد می‌کند عبارتند از: اسکندریه، لیسیا، ردس، کیوس، بیزانتیوم، لسبس، سمیرنا، میلتوم و کوس. همهٔ این مناطق، جز اسکندریه، یا جزیره‌ای کوچک و یا سرزمینی محدود بوده‌اند، و شهر اسکندریه تجارت خود را کلّاً مرهون موقعیت ممتاز خویش بوده است.

بنابراین، حال که پاره‌ای ضرورات و بی بهرگی از مزایا می‌تواند در رشد کسب و صناعت مفید افتد، چه دلیل دارد که تحمیلات مصنوعی نیز همان اثر را به بار نیاورد. می‌بینیم که سر ویلیام تمپل[3] صناعت هلندیان را کلّاً به ضرورت و نیاز نسبت می‌دهد و آن را حاصل وضع نامساعد طبیعی منطقهٔ ایشان می‌داند. وی این نظریه خود را با مقایسه جالبی بین هلند و ایرلند تجسّم می‌بخشد و می‌گوید: «در ایرلند به سبب بزرگی و فراوانی خاک و کمی جمعیت، مایحتاج زندگی به حدی ارزان است که یک مرد فعّال با دو روز کار می‌تواند درآمد کافی برای مخارج باقی ایام هفته را به دست آورد. این وضع را به نظر من می‌توان دلیل بسیار روشنی بر تن آسائی منسوب بدین مردم دانست. زیرا: مردمان طبعاً راحت را بر زحمت ترجیح می‌دهند و اگر بتوانند به آسایش زیست کنند به رنج تن نمی‌نهند. ولی اگر برحسب الزام و نیاز به کار و زحمت خو کنند، دیگر قادر به ترک آن نیستند و کار به عادت و رسمی بدل می‌شود که برای سلامت و سرگرمی ایشان ضرورت دارد.

شاید تغییر عادت از تن آسانی به کار و زحمت آسان‌تر باشد تا تغییر از کار مستمّر به

---

۱. چند سطر پیش نیز نام هلند در ردیف صور، آتن و غیره به میان آمد، ولی منظور از آن هلند کشوری قرون وسطائی بود که بخشی از هلند زمان ما را دربر می‌گرفت و این هلند دومی کشور جدید هلند است که وسیع‌تر از هلند قرون وسطائی است. م.

۲. Marcus Tullius Cicero ـ نویسنده، سیاستمدار و سخنران بزرگ و چیره‌دست رومی (۴۳ ــ ۱۰۶ قبل از میلاد)

۳. Sir William Temple ـ سیاستمدار انگلیسی (۱۶۹۹ ــ ۱۶۲۸)

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

اکثر ملل تاجـــر پیشه نه تنها همواره از اراضی حاصل خیز به مقیاس وسیع برخوردار نبوده اند، بلکه به عکس تحت شرایط بسیار نامساعد طبیعی به کار و کوشش پرداخته اند.

آسایش و بی کاری». مؤلّف پس از این بیان سرزمین هائی را ــ مانند آن چه دیدیم ــ برمی‌شمرد که در زمانهای کهن و عصر حاضر تجارت بس شکوفائی را تجربه کرده‌اند. این سرزمین ها عموماً مناطق بسته و محدودی را تشکیل می‌دهند که نیاز به کسب و کار را برمی انگیزد.

بهترین مالیات ها آنهائی هستند که بر مصرف، و به‌ویژه بر کالاهای لوکس، وضع می‌شوند، زیرا مردم بارچنین مالیاتهائی را بسیار کم احساس می‌کنند. این مالیاتها تا اندازه‌ای داوطلبانه به نظر می‌رسند، زیرا هر فردی میزان مصرف خود از کالای مشمول مالیات را شخصاً تعیین می‌کند. مالیات بر مصرف به تدریج و بی آن که احساس شود پرداخت می‌گردد، و اگر از روی درایت وضع شود موجد اعتدال و صرفه‌جوئی در مصرف خواهد بود. اگر این مالیات با قیمت طبیعی کالاها درآمیخته و یکی شده باشد، مصرف کنندگان به ندرت متوجّه وجود آن خواهند شد. یگانه خصلت نامطلوب مالیات بر مصرف بالا بودن هزینهٔ وصول آن است.

مالیات بر دارائی هزینه وصول چندانی ندارد، ولی هر عیب دیگری در آن موجود است. با این حال بسیاری از دولتها به خاطر جبران کسر وصولی از سایر منابع به این نوع از مالیات توسّل می‌جویند. ولی مهلک ترین مالیاتها آن است که جنبهٔ دلخواه و خودسرانه داشته باشد. چنین مالیاتهائی معمولاً از سوی دستگاه مالیاتی بدل به مجازاتی نسبت به حرفه و صناعت می‌گردد و از آنجا که ناگزیر با عدم مساوات اعمال می‌شود بیش از آن چه بار واقعی آن ایجاب می‌کند، دردآور است. از همین رو اگر مواردی از آن در هریک از ملل متمدّن یافت شود، شگفت انگیز به نظر خواهد رسید.

مالیاتهای سرانه را کلّاً و حتی زمانی که جنبهٔ دلخواه هم نداشته باشد ــ حال آن که عموماً با چنین کیفیتی همراه است ــ می‌توان خطرناک به شمار آورد. زیرا برای فرمانروا بسیار آسان است که اندک اندک بر میزان آن بیافزاید، چنان که به روی هم ستمگرانه و غیرقابل تحمّل شود. حال آن که عوارض وضع شده بر کالاها خود خویشتن را از پیشرفت بازمی‌دارد، و شهریار به زودی درمی‌یابد که با افزایش این باج دیگر بر درآمد او افزوده نمی‌شود. از این رو وضع چنین مالیاتی نمی‌تواند مردمی را به تمامی مستأصل سازد.

چنان که مورّخان آگاهی می‌دهند یکی از علل عمدهٔ اضمحلال دولت روم تغییری بود که کنستانتین در مالیه کشور پدید آورد و آن این که به جای تقریباً همهٔ عشور، گمرکات و مالیات‌هائی که تا آن زمان درآمد امپراتوری را تشکیل می‌داد، مالیات سرانه جهان‌شمولی را برقرار ساخت. مردم در همهٔ ایالات چنان از ستم و اجحاف پوبلیکانوس‌ها[1] به جان آمده بودند که با طیب خاطر به آغوش بربرهای فاتح پناه بردند و سلطهٔ اینان را ــ که ساده‌تر بودند و نیازهای معدودتری داشتند ــ بر استبداد پرظرافت روم ترجیح دادند.

برخی از نویسندگان اقتصاد سیاسی نظریه‌ای را با حرارت و تعصّب رواج می‌دهند، حاکی از این که چون همهٔ مالیاتها ــ به اعتقاد ایشان ــ در نهایت بر اراضی بار می‌گردد، پس بهتر است که آن‌ها را از همان آغاز بر زمین وضع کنند و هرگونه مالیات بر مصرف راملغی سازند.[2] لکن ما منکر آن هستیم که همهٔ مالیاتها در نهایت به زمین بازمی‌گردد. اگر مالیاتی بر هرگونه کالای مورد مصرف یک صنعتگر وضع شود، وی برای پرداخت آن می‌تواند به دو تدبیر متوسّل شود. نخست آن که بخشی از هزینه‌های خود را صرفه‌جوئی کند، و دیگر آن که بر میزان کار خویش بیافزاید. این هردو شیوه بس آسان‌تر و طبیعی‌تر از آن است که بر مزد وی افزوده شود.

ما می‌بینیم که در تنگسالی ها، بافنده یا کمتر مصرف می‌کند، یا بیشتر به کار می‌پردازد، و یا با کاربرد این هردو تدبیر یعنی صرفه‌جوئی و کار توان آن را می‌یابد که سال را به پایان برد. این عادلانه است که وی به خاطر جامعه‌ای که حمایت خود را شامل حال او کرده، پذیرای حرمان و سختی شود ــ اگر بتوان رفتار وی را شایسته چنین توصیفی دانست. و به چه حیله می‌تواند اجرت کار خویش را افزایش دهد؟ صاحب کارخانه که وی را استخدام کرده مزد بیشتری نمی‌پردازد، و نمی‌تواند هم‌چنین کند زیرا بهائی که در بازار خارجی به او می‌پردازند معین است.

هر فردی مطمئناً مایل است بار هرگونه مالیاتی را که بر وی تحمیل شده از خود دور کند و آن را بر دوش دیگران بیافکند. ولی از آن جا که هر فرد دیگری نیز همین تمایل را دارد و حالت مدافعه به خود می‌گیرد، همهٔ آنان در این مسابقه پیروز نمی‌شوند. حال که چنین است، پس چرا صاحب زمین باید قربانی کل

---

۱. Publicanus ـ واژهٔ لاتینی که در رم قدیم به معنی مالیه‌چی و مامور وصول مالیات به کار می‌رفته است. م.

۲. منظور هیوم کسانی نظیر تورگو و سایر فیزیوکراتهای زمان خویش است که چنین باورهائی را عرضه می‌داشتند. م.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

شود و نتواند مانند دیگران از خود دفاع کند؟ تصوّر این امر برای من آسان نیست. البتّه همهٔ صاحبان کسب و کار مشتاقانه از او تمجید خواهند کرد و اگر بتوانند او را بین خود تقسیم خواهند کرد. امّا چنین تمایلی را آنان همیشه ــ و حتی اگر مالیاتی هم وضع نشده باشد ــ در سر دارند و صاحب زمین همان گونه که قبل از وضع مالیات هم خود را در برابر صاحبان کسب و تجارت حفظ می‌کرد، بعد از برقراری مالیات نیز به همان شیوه خود را حفاظت می‌کند و حریفان را وامی‌دارد که بار مالیات را با وی سهیم شوند. مالیاتها باید بسیار سنگین بوده و بسیار نابخردانه وضع شده باشد تا صنعتگر بدون افزایش مزد کارش، راساً و از طریق کار بیشتر و صرفه جوئی قادر به پرداخت آن نباشد.

من این مبحث را با ذکر این نکته به پایان می‌برم که ما در امر مالیات با حالتی که غالباً در نهادهای سیاسی رخ می‌دهد مواجه هستیم، و آن این که فرجام کارها با آنچه در بادی‌نظر تصور می‌شود بسیار متفاوت است. این یکی از اساسی‌ترین اصول حکومت عثمانی است که سلطان با این که مالک مطلق جان و مال هر فردی است، ولی اختیار تحمیل مالیات جدیدی را ندارد، و هر پادشاه عثمانی که کوشیده است خلاف این اصل عمل کند، یا ناگزیر شده گفتهٔ خود را بازپس گیرد و یا آثار مهلک خیره‌سری خود را تحمّل کند، ممکن است تصوّر شود که این قاعده ازلی و رای راسخ محکمترین سدّ در برابر اجحاف است. ولی مسلّم این است که نتیجه کاملاً خلاف این انتظار است. امپراتور که راه قانونی برای افزودن بر درآمد خود پیش روی ندارد، ناچار است اجازه دهد عموم پادشاهان و حکام رعایا را تحت اجحاف و فشار قرار دهند و آن گاه که از مقرّ حکم خویش بازمی‌گردند، خود شیرهٔ آنان را بمکد. حال آن که اگر می‌توانست همانند شهریاران اروپائی ما رأساً مالیاتهای تازه‌ای برقرار سازد منافع او با منافع مردم بدین طریق پیوند می‌خورد که فوراً آثار نامطلوب تحمیلات مالی بی رویه را احساس می‌کرد و پی می‌برد که یک پوند مالیات عمومی و به قاعده آثار مخرّبی بس کمتر از یک شیلینگ اخذ شده به شیوه‌های خودسرانه و دور از مساوات برجای می‌نهد.

نکته

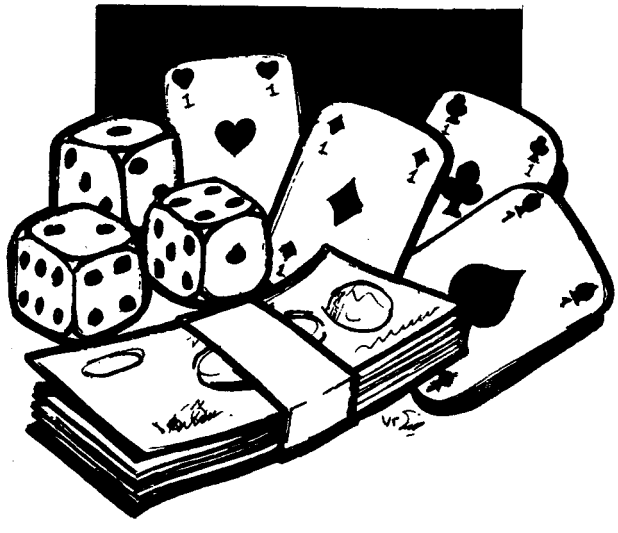
مالیات است یا شیتیلی دولاّ پهنا؟

از پارلمان اروپا استفسار می‌شود: «دولت آلمان برخلاف سایر دول عضو نه تنها از درآمد ماشین‌های قمار، بلکه از هر بردی هم مالیات ارزش افزوده می‌گیرد صرف نظر از این که برنده مبلغ برد را گرفته باشد و یا مجدداً آن را بازی کرده باشد» آیا در این حالت اقدام دولت آلمان «با اهداف رهنمود شماره ٦» شورای اروپا مغایرت دارد یا نه؟

پاسخ داده می‌شود:

«طبق رهنمود شماره ٦ مبلغ مشمول مالیات معاملات (!) و از جمله عملکرد ماشین‌های قمار... عبارت است از هر مبلغی که قمارباز عملاً به بازی می‌گذارد و این شامل بردهائی هم که بدون دریافت مجدداً به بازی گذارده می‌شود خواهد بود»

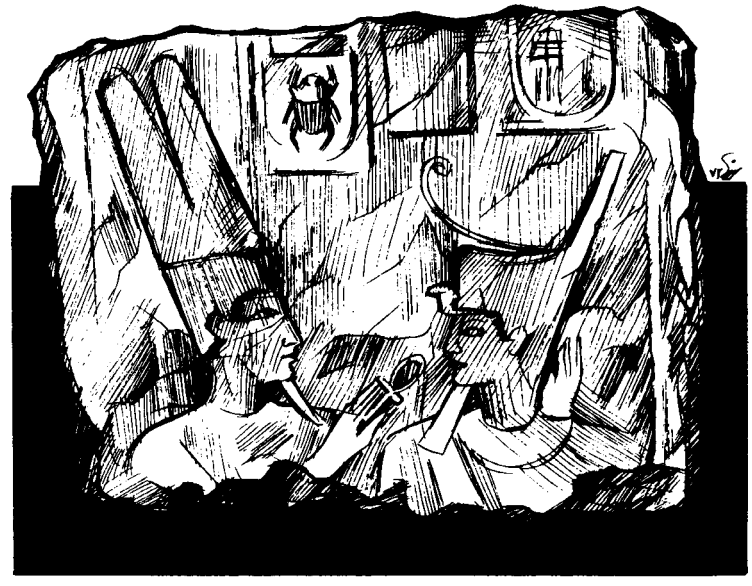
مطلب عیناً از نشریه International Vat Monitor (شماره مه ۱۹۹۳) نقل شد و همین طور که ملاحظه می‌فرمائید دولت آلمان ــ با تأیید پارلمان اروپا ــ دست شیتیلی بگیرهای سنتی قمارخانه‌ها را از پشت بسته است. صد رحمت به قدیمی‌ها!



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

گزیده‌های تاریخی

یک سند حسابداری از مصر باستان متعلق به ۳۸۰۰ سال پیش



از آغاز وحدت دو پارهٔ شمالی و جنوبی مصر تا زمان سلطهٔ اسکندر و جانشینانش، یعنی از حدود سه هزار سال پیش از میلاد تا اواخر قرن چهارم قبل از میلاد، ۳۰ سلسله از فراعنه ــ که برخی از آنها بیگانه بودند ــ بر سرزمین مصر حکم راندند. سندی که دربارهٔ آن سخن خواهیم گفت به دوران سلسله سیزدهم بازمی‌گردد که تا زمان ما بیش از ۳۸۰۰ سال از عمر آن می‌گذرد. این سند درآمد و هزینهٔ جنسی یک روزهٔ کاخ فرعون را نشان می‌دهد، ولی نه همهٔ درآمدها، بلکه فقط مقدار نان و فقاعی که در همان روز تحویل کاخ شده و آنچه از آن به مصرف رسیده و مقدار مانده صورت داده شده است (فقاع نوعی نوشیدنی است که مصریان آن را به فراوانی از جو مخصوصی می‌ساخته‌اند). در آن زمان‌ها مالیات به‌طور عمده آن چیزی بود که درآمد پادشاهان و حکام را تشکیل می‌داد و در بسیاری از موارد جنبهٔ جنسی داشت.

تصویر این سند که روی یک پاپیروس نگاشته شده و در موزهٔ بولاق قاهره نگاهداری می‌شود، همراه تصاویر تعدادی دیگر از پاپیروسهای همان موزه اواخر قرن گذشته توسط A. MARIETTE باستان‌شناس معروف فرانسوی در مجموعه‌ای چاپ و منتشر شد که مصرشناسان بسیاری از آن بهره جسته‌اند.

ضمناً همان گونه که می‌دانیم زبان مصری به خط هیروگلیف نوشته می‌شد که مجموعه عظیمی از تصاویر و علامات را تشکیل می‌داد. هیروگلیف مصری ترکیبی از سیستم‌های کتابت فونوگرافی و ایدئوگرافی است یعنی برخی از تصاویر و علامات موجود در آن هرکدام یک، دو یا سه حرف از حروف الفباء را القاء می‌کنند و برخی دیگر صرفاً ایدئوگرام هستند یعنی هرکدام یک شیئی، مفهوم یا ایده معین و یا مجموعه‌ای از چند ایده را بیان می‌دارند.

ما نخست متن هیروگلیفی سند را به شکل بازنویسی شده آن نقل می‌کنیم و سپس آوانویسی یعنی تلفظ واژه‌ها را می‌آوریم و آنگاه ترجمه کامل متن را ذکر می‌کنیم و توضیحات لازم را نیز بر آن می‌افزائیم. در مورد آوانویسی یادآور می‌شویم که سیستم کتابت مصری فاقد حروف باصداست (مانند خط فارسی که برای برخی از حروف باصدا نشانه‌ای ندارد). از همین رو در آوانویسی باید به نقل حروف بی صدا اکتفا کرد.

آوانویسی:

سطر اول: حسب ــ عقو ــ ن ــ نب ــ ن ــ حأت ــ سپ ۳ ــ أبد ۲ ــ أخت ــ عرقی.

سطر دوم: رخت ــ عقو ــ ن ــ نب ــ ن ــ حأت ــ سپ ۳ ــ أبد ۲ ــ اخت ــ عرقی.

سطر سوم: ین ــ ن ــ ف ــ م ــ عنخو ــ نسو ــ یننو ــ م ــ حوت ــ نچر ــ نت ــ أمن.

سطر چهارم: دمد / سشم ــ خنت ــ رخت ــ پن.

سطر پنجم: دیو ــ ر ــ ستپ سا ــ م ــ عق ــ ن ــ ودپو ــ ن ــ خنت.

سطر ششم: منت ــ نت ــ شنع ــ ددت ــ ن ــ رمچ ــ پر ــ منعوت.

سطر هفتم: منت ــ نت ــ شنع ــ ددت ــ ن ــ عقیو ــ عشأو.

سطر هشتم: دمد.

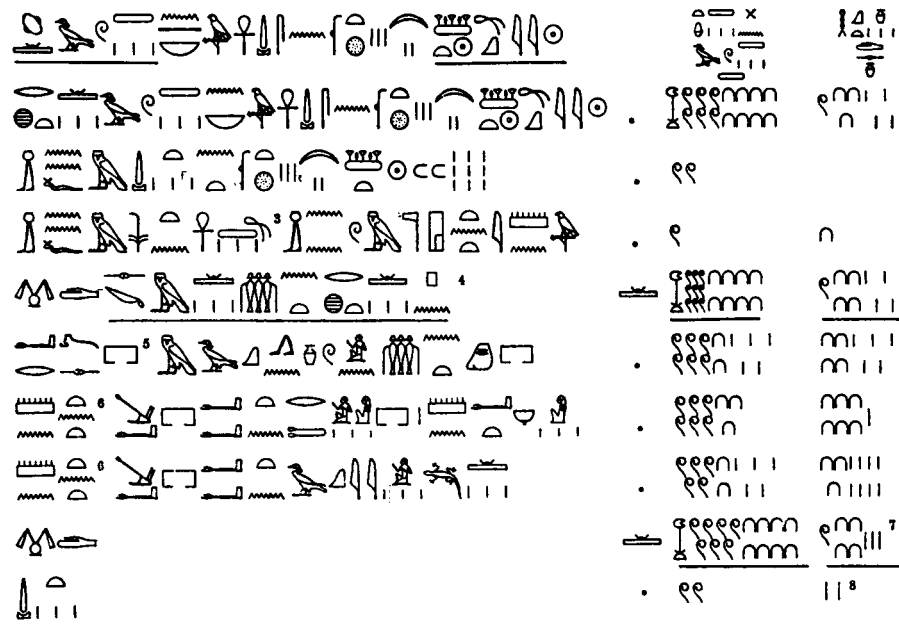
سطر نهم: جأت ــ ت.

سرفصل های دو ستون عددی: ت ــ شبن ــ عقو / حنقت ــ دس.

اعداد ــ تلفظ اعداد در زبان مصری به‌طور ناقص به دست آمده و رسم بر این است که همه‌جا عین اعداد را نقل کنند. ما نیز به همین منوال عمل کردیم.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

متن پاپیروس



ترجمهٔ متن:

	انواع نان درآمد ــ تعداد نان	فُقّاع تعداد ظرف
سطر اول: حساب درآمد سرور[1] ــ که جاوید، قرین دولت و به سلامت باد[2]		
ــ در روز آخر از ماه دوم از فصل طغیان[3] از سال سوم		
سطر دوم: میزان درآمد سرور ــ که جاوید، قرین دولت و به سلامت باد ــ در		
روز آخر از ماه دوم از فصل طغیان از سال سوم	۱۶۸۰	۱۳۵
سطر سوم: اضافه می‌شود به آن مانده روز ۲۹ از ماه دوم از فصل طغیان از سال سوّم	۲۰۰	ــ
سطر چهارم: اضافه می‌شود به آن، آنچه به عنوان طعام سلطان از معبد آمون[4] آورده شده است	۱۰۰	۱۰
سطر پنجم: جمع / مصارف از محل این ارقام[5]:	۱۹۸۰	۱۴۵
سطر ششم: تحویل شده به کاخ در محل اتاق ورودی ساقی حرم[6]	۶۲۵	۴۵
سطر هفتم: سهمیه کارکنان که به خانه پرستاران تحویل شده است	۶۳۰	۶۱
سطر هشتم: سهمیه کارکنان که به خدمه معمولی درب خانه تحویل شده است	۵۲۵	۳۸
سطر نهم: جمع	۱۷۸۰	۱۴۳[7]
سطر دهم: مانده	۲۰۰	۲[7]

۱. منظور فرعون است.

۲. این عبارت فرمولی است که در اکثر موارد دنبال نام فرعون ذکر می‌شود.

۳. مصریان سال را به سه فصل تقسیم می‌کردند: فصل طغیان (اخت) که مصادف با بالا آمدن آب نیل بود، فصل خروج (پرت) یعنی دوره‌ای که در آن اراضی از زیر آب خارج می‌شود، و فصل کم آبی (وشر).

۴. آمون یکی از بزرگترین خدایان مصری بوده است. طعام معبد مقدّس و متبرّک به شمار می‌آمده است.

۵. سطر پنجم از دو قسمت تشکیل شده است: یکی کلمه «جمع» که مربوط به بخش درآمد است. و دیگری عبارت «مصارف از محلّ این ارقام» که در واقع به بخش هزینه می‌خورد ولی ظاهراً به خاطر صرفه جوئی در کاغذ دنبال کلمه «جمع» آمده است.

۶. عنوان یکی از مقامات مهم کاخ که رئیس تدارکات اندرون به شمار می‌آمده است.

۷. حسابدار کاخ در جمع زدن اشتباه کرده است. رقم صحیح ۱۴۴ است و درنتیجه رقم درست مانده هم یک است و نه ۲.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

خبرها

شیلی ــ هم‌پیمان شدن به خاطر اصلاح قوانین مالیاتی

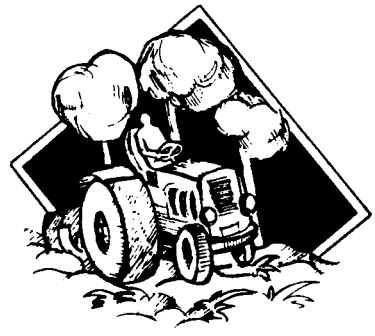
یک پیمان سه‌جانبه بین دولت شیلی، ائتلاف احزاب موافق دولت، و حزب عمدهٔ مخالف دولت بسته شد. موضوع این قرارداد انجام چند اصلاح معین در مقررات مالیاتی موجود است که از آن جمله تعیین نرخ واحد برای مالیات بر شرکتها، قابلیت به هزینه نهادن وجوه پرداختی بابت آموزش فنی، تقلیل نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی، افزایش نرخ مالیات بر ارزش افزوده را می‌توان نام برد. این هم یک شیوهٔ جدید برای خلاص شدن از بگومگوهای بعدی پارلمانی.

هندوستان ــ دادگاه ملی مالیاتهای مستقیم

دولت هند در نظر دارد دادگاهی را به این نام تأسیس کند و رسیدگی دعاوی مالیاتی در زمینهٔ مالیاتهای مستقیم را به آن محول کند. در حال حاضر این دعاوی در دادگاههای استیناف هند رسیدگی می‌شود و حدود ۳۰۰ هزار پرونده مالیاتی در این محاکم باقی است. همین امر دولت هند را به فکر تأسیس دادگاه خاص مالیاتهای مستقیم انداخته است.

سوریه ــ نرخ مالیاتی ارز

در این کشور نرخ برابری ویژه‌ای برای لیرهٔ سوری مقرر شده که فقط در مورد محاسبه حقوق و عوارض گمرکی کالاهای وارداتی لوکس به کار می‌رود. این نرخ جدید معادل ۲۳ لیره سوری در مقابل هر دلار می‌باشد، حال آن که نرخ معمولی، برابری معادل ۱۱ لیره در برابر هر دلار است. در تمام مواردی که نرخ حقوق گمرکی از ۷۵ درصد به بالا باشد این نرخ جدید حاکم خواهد بود.



مجارستان ــ مته لای خشخاش

در این کشور قواعد خاصّی برای استفاده اختصاصی از اتومبیل مؤسسه محل خدمت کارکنان وجود دارد. اخیراً طبق دستورالعملی مقرر شده است که اگر کارمندی از منزل خود سوار اتومبیل شرکت شود و مستقیماً به مؤسسه دیگری برای انجام امور شغلی برود کوتاه‌ترین فاصله بین منزل تا آن محل را می‌توان به عنوان ایاب و ذهاب برای امور شغلی و معاف از مالیات تلقی کرد. ولی اگر همین شخص وسط راه به محل شرکت خود نیز سر بزند مورد از مصادیق استفادهٔ شخصی و مشمول مالیات است.

جزایر آنتیل ــ الغاء مقررات مالیاتی توسط دادگاه

آنتیل هلند در منطقهٔ هند غربی در امریکا قرار دارد. با وجود تعلّق این جزایر به هلند، واردات از آن ناحیه مشمول حقوق گمرکی به نرخ ۳ تا ۶ درصد بود. اخیراً دادگاه هلند برقراری این مالیات بر کالاهای وارداتی از یک منطقه جزء قلمرو کشور را بی مورد دانسته و حکم به لغو فوری آن داده است.

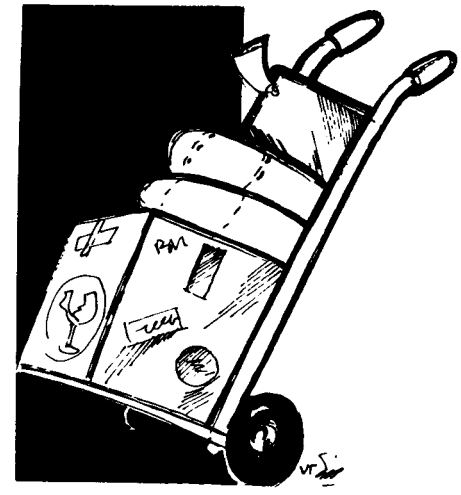
استرالیا ــ نرم افزارکامپیوتری از نظر مالیاتی

معاملاتی که روی نرم افزار کامپیوتر انجام می‌پذیرد توجّه مقامات مالیاتی این کشور را به خود جلب کرده است. مسأله بر سر این است که در چه مواردی می‌توان وجوه دریافتی بابت واگذاری نرم افزار را درآمد حاصل از واگذاری حقوق و امتیازات تلقی کرد. و در چه حالاتی آن را چیزی شبیه به بهای کالای فروخته شده می‌توان به حساب آورد.

طبق دستورالعملی که اخیراً صادر شده نرم افزاری که به منظور فروش ساخته شده و از سوی سازنده یا توزیع کنندگان فروخته می‌شود نوعی کالا به شمار می‌رود و دریافتی از این بابت نیز درآمد فروش است و نه درآمد حاصل از واگذاری امتیازات. فروش وسایلی مانند دیسک، دیسکت، نوار و امثال آن نیز فروش کالا به شمار می‌رود. ارائه خدمت به صورت ایجاد نرم افزار یا اصلاح آن نیز درآمد واگذاری حقوق و امتیازات شمرده نمی‌شود. ولی اگر وجوه دریافتی بابت اجازهٔ تکثیر یا تولید مجدّد نرم افزار ولو با تغییراتی باشد درآمد حاصل از واگذاری حقوق و امتیازات شمرده می‌شود، البته به شرط این که عدم کسب چنین اجازه‌ای به منزلهٔ نقض مقررات مربوط به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

مالکیت معنوی، حقوق مؤلف و نظایر آن باشد. ضمناً آنچه بابت واگذاری اطلاعات و دانش فنی از هر قبیل گرفته می‌شود نیز همین حکم را دارد.



ایرلند ــ عفو مالیاتی

گروه قابل توجهی از مودیان مالیاتی در این کشور وجود دارند که با توسّل به حیله‌های مالیاتی از پرداخت مالیات طفره رفته و پولهای خود را خارج از کشور نگاه می‌دارند. اخیراً دولت برای ختم پرونده‌ها و فیصله دادن موضوع لایحه‌ای به مجلس تسلیم کرده است که موضوع آن گذشت از تقصیرات این مودیان در قبال دریافت ۱۵ درصد از مجموع بدهی‌های مالیاتی مورد مطالبه از هریک از آنان است.

هنگ کنگ ــ حیلهٔ مالیاتی

فرض کنید یک شرکت هنگ کنگی که در عین حال وابسته به گروهی از شرکتهای خارجی است صاحب یک علامت تجارتی معروف است. این شرکت علامت تجارتی متعلق به خود را به شرکت دیگر عضو گروه که مقیم خارج است به مبلغی می‌فروشد. طبق قوانین موجود درآمد حاصل از فروش دارائی‌های سرمایه‌ای شرکت مشمول مالیات نیست بنابراین شرکت هنگ کنگی از این بابت مورد مطالبه مالیات قرار نمی‌گیرد. سپس شرکت مقیم خارج که علامت تجارتی را خریداری کرده، حق استفاده از همین علامت (و نه مالکیت آن) را مجدداً به شرکت هنگ کنگی واگذار می‌کند و در مقابل حق الامتیاز دریافت می‌کند.

طبق قوانین هنگ کنگ ۱۰ درصد از حق الامتیاز دریافتی به عنوان سود مشمول مالیات تلقی می‌گردد که به نرخ ۱۷/۵ درصد مشمول مالیات است. بدین ترتیب مالیاتی کمتر از ۲ درصد حق الامتیاز پرداختی عاید دولت می‌شود و در مقابل شرکت هنگ کنگی کل مبلغ حق الامتیاز پرداختی را به عنوان هزینه قابل قبول در محاسبه مالیات منظور می‌کند. نتیجه این که براساس همان نرخ مالیاتی ۱۷/۵ درصد درست معادل ۱۰ برابر مالیاتی که به درآمد شرکت خارجی بابت دریافت حق الامتیاز تعلق می‌گیرد، از مالیات

بر درآمد شرکت هنگ کنگی کسر می‌شود. ضمناً پول‌های رد و بدل شده بین دو شرکت یعنی بهای خرید علامت تجارتی (پرداختی شرکت مقیم خارج) و حق الامتیازهای متعلق (پرداختی شرکت مقیم هنگ کنگ) در واقع حرکت پول در داخلهٔ گروه است و وجهی از گروه خارج نمی‌شود.

پس با این حیله و با استفاده از مقررات مالیاتی بابت هر صد دلار حق الامتیاز رد و بدل شده بین گروه، ۱۵/۷۵ دلار از کیسهٔ دولت خارج و به جیب گروه سرازیر می‌شود. دولت اخیراً لایحه‌ای را تسلیم داشته که به موجب آن ۱۰۰ درصد این گونه حق الامتیازها به عنوان درآمد مشمول مالیات دریافت کننده تلقی می‌شود و در نتیجه با اعمال نرخ مالیاتی ۱۷/۵ درصد در هر دو مورد (یعنی هم در مورد شرکت خارج و هم برای شرکت هنگ کنگی رقم پرداختی مالیات با رقم کسر شده از مالیات مساوی می‌شود.

ولی برای آن که مقررات جدید دیگران را ــ که چنین حیله‌ای سوار نمی‌کنند ــ متضرّر نسازد، ضریب ۱۰ درصد هم پیش‌بینی شده است و آن در صورتی است که طرف، وزارت دارائی را متقاعد کند که هیچ شرکت یا صاحب شغل و درآمد مقیم کره به هیچ وجه و در هیچ زمان منافعی در مالکیت دارائی موضوع حق الامتیاز نداشته است.

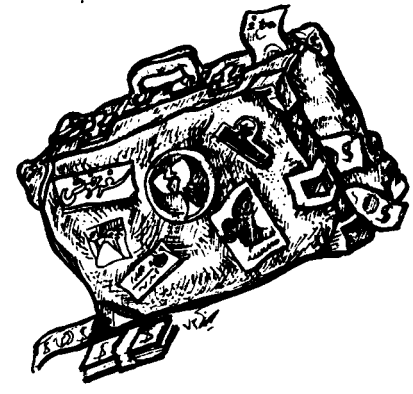
گابن ــ مالیات بر دفتر

تمام شرکتها و هریک از شعب شرکتها که در گابن دفتر و مقرّی دارند باید این مالیات را بپردازند. پایه مالیات درصدی از مخارج سالانه هر شرکت یا شعبهٔ شرکت است. فعلاً رقم قطعی این درصد تعیین نشده ولی پیش‌بینی می‌شود که معادل ۸ درصد باشد. روی این رقم نرخ مالیاتی ۴۰ درصد که نرخ معمولی مالیات بر شرکت است اعمال خواهد شد. بدین ترتیب هریک دفتر یا مقرّی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

که شرکتها و شعب آنها در اختیار داشته باشند باید ۳/۲ درصد از جمع هزینه های سالانه خود را به عنوان مالیات بپردازند.

سنگاپور ــ تشویق های مالیاتی برای صدور سرمایه



اقتصاد سنگاپور در سال ۱۹۹۲ برابر ۵/۸ درصد رشد داشته است و پیش بینی می‌شود در سال جاری این رشد به رقمی بین ٦ تا ۷ درصد بالغ شود. برای چند سال بعد نیز رشد سالانه ای حدود ۵ تا ٦ درصد برآورد می‌شود. این رشد غول آسا در بلندمدت مستلزم اتخاذ استراتژی ویژه ای است. یکی از حلقه های مهم استراتژی نوین سنگاپور فراهم آوردن موجبات صدور سرمایه و فعالیت های اقتصادی است تا بدین ترتیب اقتصاد کشور از یک بال نیرومند خارجی برخوردار شود.

به این منظور دولت سنگاپور انگیزه های مالیاتی متعددی را در نظر گرفته است، که از جمله موارد زیر را می‌توان نام برد:

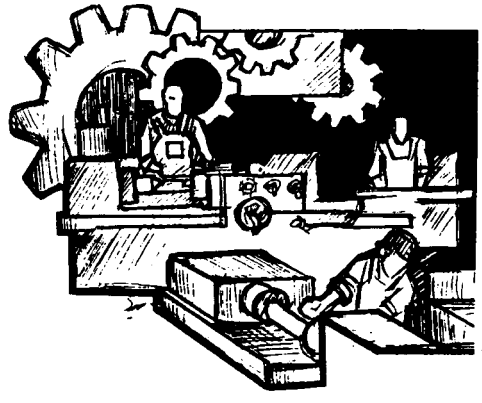
ــ سود سهامی که از سرمایه گذاری در شرکتهای خارجی دریافت می‌شود از اعتبار مالیاتی ویژه ای برخوردار می‌شود که سقف آن مجموع مالیات قابل پرداخت بابت این نوع درآمد می‌باشد. شرط استفاده از این امتیاز آن است که مودی حداقل ۲۵ درصد سرمایه شرکت خارجی را دارا باشد.

ــ درآمد حاصل از ارائه بسیاری از خدمات در تعداد زیادی از کشورهای آسیائی و اقیانوسیه نیز می‌تواند از اعتبارات مالیاتی معین استفاده کند. یادآور می‌شود که سنگاپور منطقه نفوذ اقتصادی خود را بیشتر در این منطقه جستجو می‌کند.

ــ مؤسسات سنگاپوری در صورتی که برای استفاده از فرصتهای سرمایه گذاری در خارج هزینه هائی متحمل شده باشند می‌توانند این هزینه ها را در محاسبه مالیات بر درآمد سنگاپور نیز منظور کنند هرچند که در احتساب مالیات کشور خارجی نیز همین اقلام منظور شده باشد.

ــ ارفاق مذکور در مورد هزینه های انجام شده در خارج برای توسعه صادرات و فروش بسیاری از کالاها و خدماتی که منشأ سنگاپوری دارند، نیز منظور شده است.

ــ شرکتهای هلدینگ سنگاپوری می‌توانند



زیان های سرمایه گذاری خود در خارج را در حساب سود و زیان شرکت منظور کنند، به شرط این که برای هر سرمایه گذاری حساب جداگانه ای نگاه دارند.

ــ برای تشویق شرکت در سرمایه گذاریهای جمعی در منطقه آسیا، اقیانوسیه و صندوقهای منطقه ای که به این منظور پدید می‌آید، سود اوراق قرضه یا سود سهام دریافتی از این طریق کلاً از مالیات معاف خواهد بود.

کشورهای امریکای لاتین مالیات بر ارزش ناخالص دارائی ها

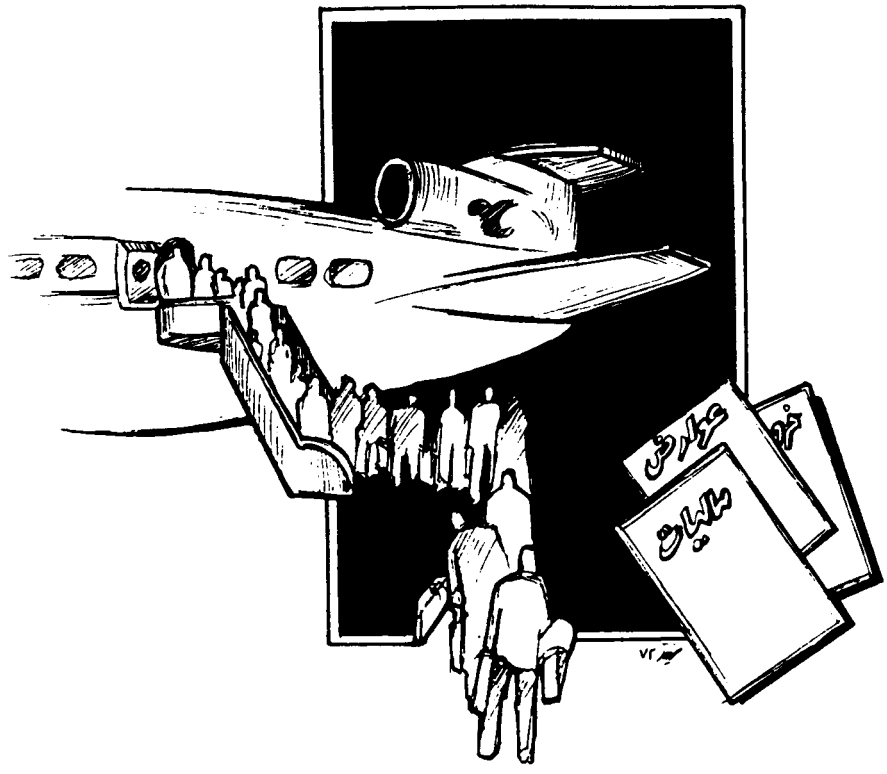
موج نوینی از تحوّل مالیاتی در این کشورها آغاز شده و رو به گسترش است. اشخاص حقیقی و حقوقی که به فعالیت شغلی و اقتصادی اشتغال دارند باید مالیات معینی را به نسبت ارزش ناخالص دارائی های خود بپردازند. البتّه بیشتر دارائی های فیزیکی و ملموس نظیر اموال غیرمنقول، ماشین آلات و امثال آن مورد توجه است، هرچند که برخی دارائی های غیرملموس نظیر حقوق و امتیازات نیز در این تحوّل مالیاتی مورد نظر می‌باشد. نخستین بار مکزیک در این راه گام نهاد و سپس آرژانتین به وی پیوست و هردو کشور مقررات تازه ای در این زمینه وضع کردند. اکنون نیز بولیوی، کستاریکا، پرو و اوروگوئه اقدامات خود را به همین منظور آغاز کرده اند. پیش بینی می‌شود که این مالیات تا پایان دهه حاضر اغلب کشورهای منطقه را فرا گیرد و شاید به مناطق دیگر جهان نیز سرایت کند.

توجّه کشورهای امریکای لاتین به این نوع مالیات به خاطر دو مطلب بوده است: یکی تحصیل درآمد بیشتر در شرایط حادّ کنونی که این کشورها در حال اجرای برنامه های مهم «تعدیل» هستند و دیگر بروز این اعتقاد که در وضع تورّمی شدید فعلی روش سنتی اخذ مالیات براساس درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی به درستی عمل نمی‌کند. قابل ذکر این که مالیات مورد بحث را نباید با مالیات بر دارائی ــ با وجود شباهتی که دارند ــ یکی گرفت. مالیات بر ارزش ناخالص دارائی درواقع بر این فرض قرار دارد که رابطه ای بین قیمت این دارائی ها و درآمد مؤسسات و مشاغل وجود دارد و نظر بر این است که در آینده همین مالیات جایگزین مالیات بر درآمد شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

هنگ کنگ ــ درآمد سرشار و دست و دل بازی مالیاتی

این دولت شهر دیگر آسیائی نیز همانند سنگاپور از لحاظ اقتصادی وضع سکّه‌ای دارد، هرچند در آستانهٔ بازگشت به چین طبعاً



فارغ از تلاطم سیاسی نخواهد بود. طبق گزارش وزیر دارائی رشد اقتصادی سال گذشته هنگ کنگ به ارزش واقعی معادل ۵ درصد بوده و این رشد برای سال جاری برابر ۵/۵ درصد پیش‌بینی می‌شود. درآمد سرانه به ۱۶۰۰۰ دلار امریکائی و رشد صادرات به ۱۹ درصد رسیده است. صادرات مجدد از رشدی برابر ۲۵ درصد برخوردار بوده است. ضمناً قابل ذکر است که مازاد بودجه کشور به حدود ۲۰ میلیارد دلار هنگ کنگ رسیده حال آن‌که پیش‌بینی همین مازاد فقط معادل ۷/۵ میلیارد دلار بوده است.

با توجّه به این وضع درخشان دولت در نظر دارد ارفاقهای مالیاتی جالبی را به ویژه در مورد حقوق بگیران اعمال کند. بر اثر این ارفاقها برآورد می‌شود که حدود ۲۵۰/۰۰۰ نفر از کسانی که قبلاً مشمول مالیات حقوق بوده‌اند بکلّی از مالیات معاف شوند و ۱/۲۰۰/۰۰۰ نفر دیگر مالیات حقوق به مراتب کمتری بپردازند. مجموعاً ۹۰ درصد مشمولان مالیات حقوق از این ارفاقها بهره خواهند جست و دولت تا سال ۱۹۹۷ حدود ۱۷۰ میلیون دلار هنگ کنگ بابت مالیات حقوق از دست خواهد داد.

اوروگوئه ــ چاپ صورتحساب با اجازه ادارات دارائی

این کشور برای آن که بتواند مالیات بر ارزش افزوده را بهتر وصول کند شرکت‌ها و مؤسسات را موظف کرده است که هرگونه صورتحساب یا سند بدهکار و بستانکار را با اجازهٔ ادارات دارائی چاپ کنند. شماره سریال این اسناد به ترتیب حروف الفبا است و خود شماره با رقم شش صفر شروع می‌شود. هر شرکتی باید جزئیات جنس یا خدمت فروخته شده و شماره هویت مشتری را در سند بنویسد و قید کند که خریدار خود مشمول مالیات ارزش افزوده هست یا نه. مبلغ مالیات ارزش افزوده نیز در سند قید می‌شود و تنها با انجام این شرایط است که خریدار می‌تواند در دور بعدی مالیات بر ارزش افزودهٔ پرداختی قبلی خود را احتساب کند. ضمناً همهٔ چاپخانه‌هائی که بخواهند از این گونه اسناد چاپ کنند باید خود را در اداره دارائی محل به ثبت برسانند.

ایالات متحده امریکا ــ مالیات بر ارزش افزوده دارد جدی می‌شود

اواخر ماه فوریه امسال کلینتون رئیس جمهور امریکا با اشاره به مالیات بر ارزش افزوده اظهار داشت: «این مسأله‌ای است که من فکر می‌کنم در سالهائی که پیش روی داریم باید به آن بپردازیم». اقدامات و تحولاتی که متعاقب این اظهار رئیس جمهور پیش آمد نشان داد که منظور از سالهای آینده محتملاً همان ماههای آینده است و بالاخره این کشور هم مجبور شده است مصرف را زیر ضربهٔ مالیات بگیرد. در ماه آوریل دولت اعلام داشت که امکان استفاده از مالیات بر ارزش افزوده برای تأمین هزینه‌های عمومی بهداشت و درمان مورد بررسی است. از آن پس سلسله گسترده‌ای از مقالات پیرامون این مالیات در جراید امریکا به چاپ رسید و در سمینارها و اجلاسات مختلف موضوع مورد بحث قرار گرفت. تاکنون یک فقره طرح راجع به مالیات بر ارزش افزوده توسط دینگل نمایندهٔ میشیگان به مجلس نمایندگان تسلیم شده و ظاهراً نمایندهٔ فلوریدا نیز در نظر دارد طرح دیگری در همین خصوص تقدیم کند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

• آراء مراجع عالی قضائی-مالیاتی

کره جنوبی —
استرداد مالیات برارزش افزوده

یک مؤسسه کره‌ای که نمایندگی یک شرکت امریکائی را بابت خدمات پس از فروش ماشین‌آلات صادراتی شرکت برعهده داشته هنگامی که قطعات یدکی لازم برای انجام این خدمات را وارد می‌کرده مالیات بر ارزش افزودهٔ قطعات مذکور را می‌پردازد و سپس هنگام تسلیم اظهارنامه مالیاتی خود با توجه به این که در آن دورهٔ مالی بدهی او بابت مالیات بر ارزش افزوده صفر بوده استرداد تمامی مالیات پرداختی قبلی را تقاضا می‌کند. مرجع مالیاتی مربوط این تقاضا را رد می‌کند و بر اثر دادخواهی مودی قضیه در دادگاه مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. دادگاه چنین استدلال می‌کند:

طبق ماده ۱۷ قانون مالیات بر ارزش افزوده نهادهٔ مالیات اجناس وارداتی (یعنی مبلغی که تحت این عنوان هنگام ورود کالا پرداخت شده) به شرطی از مالیات بازده (یعنی مالیاتی که به کالا یا خدمات عرضه شده در مرحله بعدی) قابل کسر است که آن کالای وارداتی مستقیماً به کسب و کار خود مودی مربوط باشد. ولی در دعوای مطروحه وضع از این قرار نیست. وظیفهٔ خدمات پس از فروش در اصل برعهدهٔ شرکت صادرکنندهٔ امریکائی است که عیناً در قرارداد فروش ماشین‌آلات تصریح شده است.

امّا قراردادی که بین مؤسسه کره‌ای و شرکت امریکائی بسته شده در واقع مشابه عقد وکالت است و هرکاری که وکیل انجام دهد به نام موکّل و در اصل مربوط به اوست که در این قضیه همان شرکت امریکائی است. قطعات یدکی وارداتی هم در واقع به خاطر انجام تعهدات شرکت امریکائی مجاناً برای مؤسسه کره‌ای فرستاده شده است. ضمناً هیچ گاه این قطعات به عنوان دارائی مؤسسه کره‌ای و متعلق به او شناخته نشده وکسی چنین ادعائی ندارد. در واقع مؤسسه کره‌ای وسیله انتقال این قطعات از فروشنده ماشین‌آلات به خریداران بوده است. گذشته از این طبق ماده ٤ قراردادِ خدمات پس از فروش هرگونه هزینه و مالیات پرداختی مؤسسه کره‌ای در رابطه با این قرارداد (به استثنای مالیات بر شرکت سالانه مؤسسه) به اضافهٔ ۵ درصد باید توسط شرکت امریکائی جبران

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

شود.

با توجه به استدلال فوق دادگاه مالیات پرداختی شرکت کره‌ای را مربوط به کسب و کار این مؤسسه نشناخت و در نتیجه مالیات بر ارزش افزوده را غیرقابل استرداد تلقی نمود.

انگلستان ــ
تحول در شیوهٔ تفسیر قوانین مالیاتی

قاعده‌ای که در تفسیر قوانین مالیاتی قبلاً در انگلستان مرسوم بود بر این پایه قرار داشت که مقررات مالیاتی را فقط باید براساس الفاظ و عبارات موجود در آن مورد توجه قرار داد بی آن که لازم باشد به هدف اصلی قانونگذار مراجعه کنیم.

ولی در سالهای اخیر دادگاهها تمایلی خلاف این پیدا کرده‌اند و رجوع به شواهد و سوابقی را که نشان‌دهنده هدف اصلی قانون باشد مطلوب تشخیص داده‌اند. حادثه‌ای که راه را برای این تحوّل هموار کرد رأی مجلس لردان انگلیس در نوامبر سال گذشته بود. این مجلس که در عین حال عالی‌ترین مرجع قضائی بریتانیا نیز به شمار می‌رود ضمن رأیی که در خصوص دعوای Pepper به طرفیت Hart صادر کرد اظهارنظر نمود که در برخی موارد مراجعه به سوابق پارلمانی برای استنباط منظور قانونگزار در مسائل مالیاتی مجازاست، از جمله هنگامی که متن قانون مبهم و نامشخص و یا دوپهلو و قابل تفسیر باشد.

دعوای مطروحه از این قرار بود که استادان و صندوقدار کالجی در انگلستان فرزندان خود را در همان کالج به تحصیل گمارده بودند، نهایت این که فقط یک‌پنجم شهریه معمول از ایشان گرفته می‌شد. در این که افراد مذکور بدین ترتیب از نوعی مزایا استفاده می‌کردند تردیدی نبود و تنها مسأله تقویم این مزایا مورد اختلاف بود. آنها به عنوان مودی مالیاتی مدعی بودند که تنها هزینهٔ اضافی که کالج بابت اضافه شدن این تعداد محصّل تحمّل می‌کند مزایای مورد استفاده ایشان را تشکیل می‌دهد و همان شهریه یک‌پنجم که می‌پردازند این هزینه‌های اضافی را می‌پوشاند. بنابراین مزایای مورد استفاده آنها صفر است. در مقابل مرجع مالیاتی معتقد بود که مجموع هزینه‌های گردانیدن امور مدرسه باید به‌نسبت هر محصلّی تعیین شود و مبنای محاسبه مزایای مورد بحث قرار گیرد.

متن ماده قانونی مربوط چنین بود: «بهای مزایای مورد استفاده عبارت است از هرگونه هزینه‌ای که برای ارائه آن یا در رابطه با ارائه آن انجام می‌شود و از جهت این مقررات نسبت متناسبی از هرگونه هزینه‌ای را هم که بخشی از آن به این مزایا و بخش دیگر به سایر امور مربوط باشد، دربر می‌گیرد»

مجلس لردان پذیرفت که متن این ماده حائز ابهام و دوپهلوئی است و لذا مراجعه به سوابق پارلمانی برای فهم مقصود قانونگزار جایز است. دست برقضا سوابق پارلمانی موافق نظر مودیان از آب درآمد. وزیر وقت هنگام بحث درباره لایحه قانونی به عنوان مثال استفاده کارکنان راه‌آهن از قطار برای مسافرتهای شخصی را به میان آورده و گفته بود که چون با این استفاده هزینه اضافی برای راه‌آهن ایجاد نمی‌شود پس ارزش این استفاده را در محاسبه مالیات باید معادل صفر حساب کرد. بدین ترتیب طبعاً برداشت قوه مقننه هنگام تصویب ماده قانونی یاد شده عیناً همین بوده و نیت قانونگزار روشن شد و در نتیجه دعوی به نفع مودیان خاتمه یافت.

میدان عمل این رای مجلس لردان بسیار وسیع است و از این پس مزایای مورد استفادهٔ کارکنان و مدیران کلیه مؤسسات از تسهیلات مشابه عیناً به همین شکل یعنی براساس هزینه اضافی ارزیابی خواهد شد.

نظرخواهی درباره
مالیات دی اکسید کربن

چون قبلاً کمیسیون جوامع اروپائی طرحی را برای برقراری مالیات بر انرژی و مالیات بر تولید دی اکسیدکربن مورد تصویب قرار داده بود، نمایندهٔ دولت آلمان تقاضای تجدیدنظر در قسمتی از این تصمیم را تسلیم داشت و چنین استدلال نمود:

مالیات بر دی اکسیدکربن ترکیب کنونی انرژی مورد مصرف کشورهای عضو را برهم می‌زند و سبب توجه عمومی به مصرف گاز طبیعی می‌شود که محتوای دی اکسیدکربن کمتری دارد و درنتیجه بهای آن در بازارهای جهانی شدیداً افزایش خواهد یافت. ضمناً کشورهای در حال توسعه که توان پرداخت بهای این انرژی باز هم گرانتر را ندارند ناچار از مصرف فرآورده‌های نامرغوبتر خواهند شد و آثار زیست‌محیطی نامطلوب خود را بر جای خواهند نهاد. علاوه بر این یک مالیات عمومی بر انرژی می‌تواند مشوق صرفه‌جوئی در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

انرژی شود حال آن که مالیات بر تولید دی‌اکسیدکربن انگیزه کمتری را از این لحاظ دربر خواهد داشت.

کمیسیون چنین پاسخ داد:

هرچند وضع مالیات عمومی بر انرژی سبب صرفه‌جوئی در مصرف و تولید میزان کمتری از دی‌اکسیدکربن خواهد شد، ولی مالیاتی که مستقیماً بر تولید این ماده وضع شود بسیار مؤثرتر است و سبب انصراف از منابع انرژی غنی از کربن به منابع دارای محتوای کمتر کربن می‌شود. وضع مالیاتی به نرخ ۱۰۰ درصد به این منظور وسیله خوبی برای مبارزه با تولید دی‌اکسیدکربن به‌شمار می‌رود. امّا در مورد امکان افزایش قابل توجه بهای انرژی و به‌طور خاصّ قیمت گاز طبیعی یادآور می‌شود که حصول چنین پی‌آمدی الزامی نیست. تغییر قیمت منابع انرژی به چگونگی رقابت بین سوخت‌های مختلف بستگی دارد و تجربه نشان می‌دهد که مآلاً قیمت گاز نیز به تناسب بهای منابع انرژی رقیب نظیر نفت تنظیم خواهد شد.

دربارهٔ ناتوانی کشورهای رو به توسعه از مصرف گاز طبیعی، کمیسیون اظهارنظر نمود که این ناتوانی فقط به سبب بهای گاز نیست. بلکه این کشورها غالباً فاقد تأسیسات زیربنائی لازم (مانند لوله‌کشی، ترمینال‌های گاز مایع طبیعی و غیره) هستند و امکان سرمایه‌گذاری‌های سنگین به این منظور را هم ندارند.

با توجه به این استدلال کمیسیون بر نظر قبلی خود دائر بر لزوم وضع هردو مالیات یعنی مالیات بر انرژی و مالیات بر تولید دی‌اکسیدکربن باقی ماند.

هلند ــ به هزینه نهادن مخارج دادرسی

یک گروه از شرکتهای وابسته به یکدیگر که یک شرکت هلدینگ[1] نیز بین آنها بود ۲۶ درصد از سهام یک شرکت امریکائی را مالک بودند. این گروه سهام مذکور را تماماً به شرکت هلندی الف (که ۱۰۰ درصد سهام آن به شرکت هلدینگ یاد شده تعلق داشت) منتقل می‌کنند تا به عنوان یک شرکت واحد صاحب درصد قابل توجهی از سهام شرکت امریکائی وارد عمل شود و به تدریج قسمت بیشتری از سهام آن را خریداری کند. شرکت الف با لطائف‌الحیل موفق می‌شود تا ۵۶ درصد از سهام شرکت امریکائی را به دست آورد و این موفقیت را به گروه گزارش می‌کند. باقی سهامداران شرکت امریکائی اقدامات شرکت الف را مشمول عنوان «تحصیل غیردوستانهٔ کنترل» شرکت تلقی کرده اقامهٔ دعوی می‌نمایند. شرکت هلندی با فعالیت بسیار و صرف ۶/۰۰۰/۰۰۰ فلورن هلندی دعوی را به نفع خود خاتمه می‌دهد.

آنگاه شرکت هلندی مخارج دعوی را جزء اقلام قابل کسر در محاسبه مالیات بر درآمد خود منظور می‌کند و مورد مخالفت مراجع مالیاتی قرار می‌گیرد. درنتیجه قضیّه در دادگاه آمستردام مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. شرکت ادعا می‌کند که هزینهٔ دعوی نوعی مخارج مربوط به روابط عمومی و به خاطر حفظ اعتبار گروه بوده و به همین سبب باید قابل کسر شناخته شود. در مقابل مرجع مالیاتی استدلال می‌کند که این هزینه در واقع جزئی از مخارج لازم برای تحصیل مشارکت در شرکت امریکائی بوده و بنابراین نوعی هزینهٔ سرمایه‌ای است و نمی‌توان آن را به عنوان هزینه جاری قابل کسر تلقی کرد. گذشته از این که طبق ماده ۱۳ قانون مالیات بر شرکتها هزینهٔ دعوی در صورتی قابل کسر شناخته می‌شود که انجام دعوی و آن مخارج برای تحصیل درآمد مشمول مالیات کشور هلند ضرورت کامل داشته باشد. ولی چنین کیفیتی در مورد دعوای شرکت الف وجود نداشته است.

دادگاه آمستردام با قبول هردو استدلال مرجع مالیاتی رأی به زیان شرکت هلندی صادر می‌کند.

کانادا ــ اجاره به شرط تملیک

یک شرکت کانادائی با یک شرکت خارجی قرارداد اجاره به شرط تملیک منعقد می‌کند. وزارت دارائی اقساط پرداختی توسط شرکت کانادائی را به منزلهٔ اجاره‌بها می‌شناسد و با توجه به غیرمقیم بودن دریافت‌کننده، براساس مقررات مالیاتی آن کشور پرداختهای انجام شده را مشمول کسر مالیات در منبع (مالیات تکلیفی) تلقی می‌کند. بر اثر دادخواهی مؤدّی قضیّه در دادگاه مالیاتی کانادا مطرح می‌شود و دادگاه پس از رسیدگی رأی می‌دهد که وجوه پرداختی هرچند ظاهراً جنبهٔ اجاره‌بها دارد ولی باید از ظاهر قضیّه عدول کرد و به ماهیت و حقیقت قرارداد توجه نمود. طبق قرارداد در پایان مدت و پس از پرداخت اقساط اجاره‌کنندهٔ ظاهری حق دارد دارائی مورد نظر را به بهای اسمی ناچیز خریداری کند. پس در واقع او خریدار است و نه اجاره‌کننده و آنچه پرداخت می‌شود اقساط خرید دارائی است و نه اجاره‌بهای آن. براساس این استدلال دادگاه نظر داد که کسر مالیات تکلیفی مربوط به اجاره موردی ندارد. (بخشنامه شماره ۳۷۱۱/۵۶۱۰۲ ــ ۳۰/۵ مورخ ۷۱/۱۱/۱۴ وزارت امور اقتصادی و دارائی از جهاتی با این نظر دادگاه کانادائی مشابهت دارد ــ ملاحظه شود صفحه ۶۴ شماره اول مجله مالیات)

۱. در مورد تعریف این نوع شرکت به توضیحات زیرنویس شماره ۲ صفحه ۴۰ شماره اول مجله مالیات مراجعه شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

مقررات، آراء و بخشنامه‌های مالیاتی

قانون نحوه تأمین هزینه‌های اتاق‌های بازرگانی و صنایع و معادن جمهوری اسلامی ایران

ماده واحده ــ بمنظور تأمین هزینه‌های ضروری اتاقهای بازرگانی و صنایع و معادن جمهوری اسلامی ایران وزارت امور اقتصادی و دارائی مکلف است علاوه بر وصول مالیاتهای مقرر معادل سه در هزار درآمد مشمول مالیات دارندگان کارت بازرگانی را بعنوان سهم اتاق‌های بازرگانی و صنایع و معادن ایران وصول و به حساب درآمد عمومی کشور واریز نماید. همه ساله معادل صددرصد وجوه واریزی فوق از محل اعتباری که به همین منظور در قانون بودجه کل کشور منظور می‌شود در اختیار اتاقهای بازرگانی و صنایع و معادن قرار خواهد گرفت. حکم این ماده نسبت به عملکرد سال مالی منتهی به اسفندماه ۱۳۷۱ به بعد جاری خواهد بود.

قانون فوق مشتمل بر ماده واحده در جلسه علنی روز سه شنبه مورخ یازدهم آبان‌ماه یکهزار و سیصد و هفتاد و دو مجلس شورای اسلامی تصویب و در تاریخ ۱۳۷۲/۸/۱۹ به تأیید شورای نگهبان رسیده است.

رئیس مجلس شورای اسلامی ــ علی اکبر ناطق نوری

از قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری ــ صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۷۲/۶/۷ مجلس شورای اسلامی (تأیید شورای نگهبان ۷۲/۶/۲۸):

ماده ۱۳ ــ اشخاص حقیقی و حقوقی که در منطقه به انواع فعالیت‌های اقتصادی اشتغال دارند، نسبت به هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد از تاریخ بهره‌برداری مندرج در مجوز به مدت پانزده سال از پرداخت مالیات بر درآمد و دارایی موضوع قانون مالیاتهای مستقیم معاف خواهند بود و پس از انقضاء پانزده سال تابع مقررات مالیاتی خواهند بود که با پیشنهاد هیأت وزیران بتصویب مجلس شورای اسلامی خواهد رسید.

ماده ۱۴ ــ مبادلات بازرگانی مناطق با خارج از کشور پس از ثبت گمرکی از شمول مقررات صادرات و واردات مستثنی هستند و مقررات صدور و ورود کالا و تشریفات گمرکی در محدودهٔ هر منطقه بتصویب هیأت وزیران خواهد رسید مبادلات بازرگانی مناطق با سایر نقاط کشور اعم از مسافری و تجاری تابع مقررات عمومی صادرات و واردات کشور میباشد.

ماده ۱۵ ــ واردات کالای تولید شده در منطقه آزاد به سایر نقاط کشور، تا حد ارزش افزوده در آن منطقه با تصویب هیأت وزیران از پرداخت تمام یا قسمتی از حقوق گمرکی و سود بازرگانی معاف میباشند.

ماده ۱۶ ــ ورود کالاهائی که تمام یا بخشی از مواد اولیه آن از داخل کشور تأمین و در منطقه آزاد تولید میشود از تمام یا بخشی (متناسباً) از حقوق گمرکی و سود بازرگانی مربوط به مواد اولیه داخلی معاف خواهد بود.

ماده ۱۷ ــ کالاهائی که برای بکارگیری و مصرف در منطقه از داخل کشور به مناطق حمل میگردند، از موارد نقل وانتقال داخلی کشور است ولی صادرات آنها از منطقه به خارج تابع مقررات عمومی صادرات و واردات خواهد بود.

تصویبنامه شماره ۶۹۳۴/ ت ۱۸۳ هـ مورخ ۷۲/۶/۱۶

هیأت وزیران در جلسهٔ مورخ ۱۳۷۲/۵/۲۰ بنا به پیشنهاد شماره ۳۰/۵/۷۶۷/۵۶۱۹ مورخ ۱۳۷۲/۳/۱ وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد تبصره یک ماده (۱۴۸) قانون مالیاتهای مستقیم ــ مصوب ۱۳۶۶ ــ تصویب نمود:

هزینه تبلیغات برای فروش کالا، ارائه خدمات و توسعه صادرات در موارد زیر به عنوان هزینه قابل قبول مالیاتی محسوب خواهد شد:

۱ ــ هزینه تبلیغات برای تولید کالا (اعم از کشاورزی، صنعتی و معدنی) یا خدماتی که در دوره‌های آتی (قبل از بهره‌برداری) عرضه می‌شوند، ظرف ۵ سال از تاریخ شروع به فروش به اقساط مساوی و هر سال تا سقف دو درصد (۲٪) فروش آن سال مستهلک خواهد شد.

۲ ــ هزینه تبلیغات برای شناساندن و معرفی کالاهای تولید داخل (اعم از کشاورزی، صنعتی و معدنی) و همچنین خدمات در سال اول بهره‌برداری تا میزان پنج درصد (۵٪) و برای سال دوم تا سه درصد (۳٪) و سنوات بعد هر سال تا دو درصد (۲٪) فروش خالص همان محصول قابل قبول در هزینه تولید خواهد بود.

تبصره ــ شمول تسهیلات موضوع بندهای فوق‌الذکر در مورد کالاهای مشمول استاندارد اجباری منوط به داشتن پروانه کاربرد علامت استاندارد یا تاییدیه آن و یا تاییدیه موسسه استاندارد و تحقیقات صنعتی ایران خواهد بود.

۳ ــ هزینه تبلیغات کالاهای صادر شده هفت درصد (۷٪) قیمت کالاهای مذکور.

۴ ــ هزینه تبلیغات فیلم‌های سینمایی تولید داخل کشور تا میزان ده درصد (۱۰٪) فروش بلیط هر سال پس از کسر عوارض خواهد بود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

بخشنامه شماره ۸۷۹/۱۱۶۵۰ ــ ۳۰/۵ مورخ ۷۲/۳/۱۲

پیرو بخشنامه شماره ۱۴۱۶/۲۰۰۰۸ ــ ۳۰/۵ مورخ ۱۳۶۸/۴/۲۸ و بنا به اختیار حاصل از مقررات تبصره ماده ۲۲۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ بمنظور تسریع در کار مراجعین در مواردیکه محل وقوع املاک اشخاص حقوقی خارج از حوزه مالیاتی محل اقامتگاه قانونی آنها قرار دارد امر رسیدگی و صدور گواهی انجام معامله موضوع ماده ۱۸۷ بحوزه مالیاتی محل وقوع ملک واگذار و مقرر می‌گردد که پس از رسیدگی و صدور گواهی انجام معامله مراتب را همراه با رونوشت گواهی صادره به حوزه مالیاتی محل اقامتگاه اشخاص مذکور ارسال دارند. شایسته است مراتب بنحو مقتضی به حوزه‌های مالیاتی تابعه اعلام گردد.

احمد حسینی
معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۲۷۹۲/۳۰۳۰۲ ــ ۳۰/۵ مورخ ۷۲/۶/۲۳

نظر باینکه در ارتباط با تعلق یا عدم تعلق مالیات بر درآمد حقوق حقوق بگیران در ماه اول استخدام، که طبق قوانین موضوعه تمام یا قسمتی از حقوق مزبور بابت بیمه و بازنشستگی و غیره کسر و بحساب مربوطه واریز میشود، ممکن است برای بعضی از کارفرمایان، ذیحسابان و مسئولین حسابداریها ابهام وجود داشته باشد، لذا بموجب این بخشنامه تأکید می‌نماید که چون طبق ماده ۸۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ مجلس شورای اسلامی درآمد مشمول مالیات حقوق بصراحت مشخص و عبارت از حقوق و مزایای مربوط به شغل قبل از وضع کسور از جمله کسور بازنشستگی و بیمه حقوق بگیر و پس از کسر معافیتهای مقرر در قانون مذکور شناخته شده است بنابراین پرداخت کنندگان حقوق توجه خواهند داشت که کل درآمد حقوق حقوق بگیر قبل از وضع کسور حتی در مواردیکه حقوق ماهانه حقوق بگیر به صندوق بازنشستگی و بیمه پرداخت می‌شود مشمول مالیات بوده و عدم کسر مالیات از آنها فاقد وجهه قانونی میباشد، بدیهی است مفاد این دستورالعمل در موارد افزایش حقوق حقوق بگیر نیز جاری خواهد بود.

احمدحسینی
معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۳۰/۵/۹۴۹/۱۴۵۰۶ مورخ ۷۲/۳/۳۰

چون در ارتباط با حق جذب مذکور در بند ۶ ماده ۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ مجلس شورای اسلامی و نحوه احتساب آن از طرف برخی از ماموران تشخیص نظرات متفاوتی ابراز گردیده که در عمل مشکلاتی را فراهم نموده است بمنظور رفع تشتت آراء و هماهنگی در امر وصول مالیات بدینوسیله یادآور میشود وجوهی که کارفرما در حدود مقررات قانونی و طبق مقررات استخدامی مربوط تحت عناوین مذکور در بند ۶ فوق الذکر از جمله فوق العاده جذب پرداخت می‌نماید با رعایت مقررات قسمت اخیر این بند از مالیات معاف خواهد بود.

احمدحسینی
معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۱۰۶۴/۲۴۳۰۴ ــ ۳۰/۵ مورخ ۷۲/۵/۹

چون در تطبیق درآمد حقوق حقوق بگیران با مقررات مواد ۸۵ و ۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه آن مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ مجلس شورای اسلامی ابهاماتی وجود دارد، لذا بمنظور رفع مشکل و اجرای صحیح مقررات قانونی متذکر میگردد:

هرگاه شخص حقیقی بطور جداگانه و غیرمرتبط باهم در خدمت اشخاص مختلف بوده و در قبال تسلیم نیروی کار خود بابت اشتغال در ایران و برحسب مدت یا کار انجام‌یافته درآمد حقوق تحصیل نماید، هریک از پرداخت کنندگان (کارفرما) جداگانه مکلفند مالیات متعلق به حقوق تخصیصی یا پرداختی مربوط را براساس درآمد مشمول مالیات سالیانه و پس از کسر معافیت‌های مقرر در فصل سوم از باب سوم قانون و طبق نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ اصلاحی آن محاسبه و کسر و با رعایت سایر مقررات مربوط و در موعد مقرر به حوزه مالیاتی محل پرداخت نمایند. ضمناً توجه خواهند داشت که ماده ۸۶ قانون درباره پرداخت‌هائی است که از ناحیه پرداخت کنندگان مقرری، مزد یا حقوق اصلی صورت نمیگیرد. بعنوان مثال چنانچه شخصی که در استخدام وزارت آموزش و پرورش می‌باشد، بطور مأمور در مدرسه غیرانتفاعی مشغول به کار شده ولکن شخص مذکور از این مدرسه وجوهی علاوه بر حقوق دریافتی از وزارت متبوع خود، دریافت نماید بنا بمقررات ماده ۸۶ قانون مالیات متعلق به مبلغ دریافتی از مدرسه عبارت از ۱۰٪ این مبلغ خواهد بود.

احمدحسینی
معاون درآمدهای مالیاتی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

رای شماره ۳۶۱۳ ــ ۳۰/٤ مورخ ۷۲/۳/۵ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۲۶۰۱٤/۳۷ ــ ۷۰/۸/۱۱ اداره کال مالیات بر شرکتها عنوان جناب آقای حسینی معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع مورخ ۷۲/۳/۳ مشارالیه و در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳٦٦ در هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی مطرح است، و اجمال قضیه از این قرار است که اداره کل مزبور حسب استنباط از ماده ۲۵۷ معتقد است در مواردیکه شعبه شورایعالی مالیاتی رای هیئت حل اختلاف تجدیدنظر را صرفاً با یک دلیل خاص نقض میکند هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدید رسیدگی همعرض موضوع ماده ۲۵۷ قانون مکلف است فقط از جهت مذکور رسیدگی و اقدام به صدور رای نماید و لذا اگر هیئت مذکور بجهت یا جهات دیگری غیر از نظر شعبه شورایعالی مالیاتی اقدام به صدور رای نماید. رای صادره بر خلاف مدلول ماده ۲۵۷ بوده و قطعیت نداشته و قابلیت اجرا ندارد.

هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی با ملاحظه مدلول مواد ۲۵۱، ۲۵٦، ۲۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم و پس از بحث و تبادل نظر در اطراف و جوانب موضوع و عنایت برویه جاری بشرح آتی مبادرت بصدور رای مینماید:

طبق نص صریح ماده ۲۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳٦٦ هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده مزبور باید در رسیدگی مجدد با رعایت نظر شعبه شورایعالی مالیاتی رای مقتضی صادر نمایند. و با ملاحظه اینکه بموجب قسمت اخیر ماده یاد شده آراء صادره قطعی و لازم‌الاجراء است موقوف‌الاجراء گذاردن آنها بهیچوجه وجاهت قانونی ندارد.

رای شماره ۳۰٤/۳۰۵٤ مورخ ۷۲/۲/۲۷ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی

نامه شماره ۱۸۹۱ ــ ۳۰/۵ ــ ۷۱/۷/۱۹ دفتر فنی مالیاتی عنوان مقام معاونت درآمدهای مالیاتی مبنی بر بروز اختلاف نظر در مورد تشخیص املاکی که تملک آنها توسط وزارتخانه‌ها و موسسات و شرکتهای دولتی یا شهرداریها بحکم ماده ۷۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ٦٦/۱۲/۳ و اصلاحیه‌های بعدی از مالیات نقل و انتقال موضوع فصل مالیات بر درآمد املاک معاف هستند حسب ارجاع مشارالیه و در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مذکور در هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی مطرح است. هیئت عمومی پس از بحث و تبادل نظر بشرح آتی مبادرت بصدور رای مینماید: با اینکه رای شماره ۳۰/٤/۳۳٤۱ ــ ٦۸/۳/۲۸ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی نسبت بموضوع مطروحه صادر گردیده است، بار دیگر هیئت از حیث ملاک تشخیص املاک مشمول معافیت مذکور در ماده ۷۰ یاد شده، با ملحوظ داشتن اینکه از عبارات «از قبیل» و «نظایر آنها» مندرج در ماده مزبور افاده حصر نمیشود چنین اظهارنظر مینماید:

هرگاه وزارتخانه‌ها و موسسات و شرکتهای دولتی یا شهرداریها، براساس قوانین و مقررات موضوعه قادر باشند ملک مورد نیاز خود را قطع نظر از رضایت یا عدم رضایت مالک تملک نمایند و در واقع اراده مالک بموجب قوانین و مقررات موضوعه از لحاظ انتقال یا عدم انتقال ملک یا حقوق آن بمراجع فوق سلب شده و موثر در مقام نباشد، سلب اراده بدین نحو محمول بر این است که در مانحن فیه ملک و حقوق آن برای مرافق عامه تملک میشود و انتقال ملک اعم از اینکه مالک جهت انجام تشریفات انتقال حاضر شده یا تشریفات مربوط بدون حضور مالک یا وکیل او صورت گیرد مشمول معافیت مالیاتی مذکور در ماده ۷۰ خواهد بود. بدیهی است انتقالات در سایر موارد که مالک یا صاحب حق بدون وجود الزام قانونی خاصی مبادرت به انتقال ملک یا حقوق مربوط به ملک مینماید، مشمول معافیت مورد بحث نمیباشد. لذا بجهت ممانعت از بروز اشتباه در تشخیص لازم است متعاملین برای دریافت گواهی موضوع ماده ۱۸۷، اسناد و مدارک مربوط به معامله و مقررات تملک را به حوزه مالیاتی ارائه نمایند تا براساس مقررات مزبور نسبت به تشخیص صحیح و عندالاقتضاء اعمال معافیت اقدام شود.

نظر اقلیت:

در خصوص موارد مطروحه نظر قسمت اخیر دفتر فنی مورد تایید است.

رای شماره ۳۷۵۷ ــ ۳۰/٤ مورخ ۷۲/۳/۹ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی

نامه شماره ۳۰/۵/٦۳٤ ــ ۷۲/۲/۱۸ دفتر فنی مالیاتی عنوان مقام محترم معاونت درآمدهای مالیاتی در خصوص موقوفات عام و موسسات عام‌المنفعه مشعر بر اینکه یکی از موارد مذکور در بند ۳ ماده ۲ «تحقیقات فرهنگی» و مورد دیگر «تعلیم و تربیت» میباشد و با اینوصف موقوفات عام و موسسات عام‌المنفعه‌ای که درآمد آنها بمصرف امور هنری میرسد آیا با توجه بمفهوم عام کلمه «فرهنگ» و «تعلیم و تربیت» استحقاق استفاده از معافیت مالیاتی را دارند یا خیر؟

حسب ارجاع مشارالیه در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ٦٦ و اصلاحیه بعدی آن در هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی مطرح و پس از بحث و تبادل نظر بشرح آتی مبادرت بصدور رای گردید:

نظر به اطلاق و عموم کلمات «فرهنگ» و «تعلیم و تربیت» فعالیت‌های هنری خارج از امور فرهنگی و تعلیم و تربیت نمیباشد و موقوفات عام و موسسات عام‌المنفعه که درآمد آنها صرف فعالیتهای هنری نیز میشود استحقاق استفاده از معافیت مذکور در ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ٦٦ را بشرط رعایت سایر شرایط و آئین‌نامه مربوط خواهند داشت.

رای شماره ۳۰/٤/۲۳۰۰ مورخ ۷۲/۲/۱۸ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی

دفتر فنی مالیاتی گزارشی طی شماره ۲۵۲۳ ــ ۳۰/۵ ــ ۱۳۷۱/۱۱/۲٦ تقدیم معاونت محترم درآمدهای مالیاتی نموده که متن آن عیناً نقل میگردد:

«بطوریکه استحضار دارند طبق ماده ۱۱۰ و تبصره ماده ۱۹۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳٦٦/۱۲/۳ مجلس شورای اسلامی، اشخاص حقوقی، کارخانه‌داران و اشخاص حقیقی موضوع ماده ۹٦ قانون که مکلف به نگهداری دفاتر قانونی می‌باشند، در دوران معافیت از پرداخت مالیات نیز مکلف به تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان بوده و عدم انجام این تکلیف

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

قانونی درموعد مقرر موجب عدم استفاده آنها از معافیت در سال مربوطه خواهد بود. با در نظر گرفتن موارد فوق چون دوران معافیت مذکور در قانون روشن نبود مراتب به هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی ارجاع و نتیجه منجر به صدور رای شماره ۳۰/٤/٤٤٦۲ ــ ۱۳۷۰/۳/۲۷ مبنی بر اینکه حکم مذکور در ماده ۱۹۳ قانون صرفاً شامل کارخانه داران و اشخاص حقوقی بابت معافیتهای مقرر در فصل اول از باب چهارم (مواد ۱۳۲ لغایت ۱٤٦) قانون حسب مورد بوده و تبصره ماده ۱۹۳ نسبت به سایر معافیتها تسری نخواهد داشت، گردید. بنا بموارد فوق و چون مقررات اکثر مواد قانونی این فصل و نیز تبصره یک ماده ۲ قانون اصلاح گردیده است، چنانچه موافقت فرمایند موضوع مجدداً در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون در شورایعالی مالیاتی مطرح و نسبت به موارد زیر بررسی و اظهارنظر شود.

۱ ــ اشخاص موضوع مواد اصلاحی ۱۳۳، ۱۳٤، ۱٤۲ قانون که از مالیات بر درآمد معاف و لکن مشمول مالیات سالانه املاک، مستغلات مسکونی خالی و اراضی بایر حسب مورد میگردند مکلف به تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان میباشند یا خیر؟

۲ ــ با اصلاح تبصره ۱ ماده ۲ قانون آیا اصلاح آئین‌نامه مربوطه (تبصره ٤ ماده ۲) وافی به مقصود بوده یا اینکه اشخاص موضوع بندهای ۲ و ٤ ماده قانونی اخیرالذکر نیز مکلف به تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان در هر سال میباشند؟

گزارش مزبور حسب ارجاع معاون محترم درآمدهای مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم در جلسه مورخ ۱۳۷۲/۲/۷ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی مطرح و پس از شور و بررسی بشرح آتی در این باره اعلام رای گردید:

۱ ــ برخلاف مفاد صدر گزارش مزبور، کلیه اشخاص حقیقی موضوع ماده ۹٦ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳٦٦ (باستثنای کارخانه داران) در صورت عدم تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان در دوران معافیت، محروم از معافیت قانونی نخواهند بود بلکه با توجه به ماده ۱۱۰ قانون مذکور این شرط تنها شامل حال کارخانه داران و اشخاص حقوقی میباشد.

۲ ــ اصلاحیه قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ مجلس شورای اسلامی موثر در تشخیص مودیان مشمول حکم تبصره ماده ۱۹۳ آن قانون نبوده، رای شماره ۳۰/٤/٤٤٦۲ ــ ۱۳۷۰/۳/۲۷ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی کماکان معتبر است.

۳ ــ حکم تبصره ماده ۱۹۳ یاد شده در حقیقت بمنزله ضمانت اجرای حکم قسمت دوم ماده ۱۱۰ قانون مالیاتهای مستقیم (راجع به تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان در دوران معافیت) بوده در ضمن منحصراً ناظر به مالیات بر درآمد در دوران معافیت است و بهیچوجه رافع تکلیف مودیان مشمول مواد ۱۳۳، ۱۳٤، ۱٤۲ آن قانون در تسلیم اظهارنامه مالیات بر دارائی حسب مورد نمیباشد.

٤ ــ بنا به دلایل مذکور مشمولین بندهای ۲ و ٤ ماده ۲ (ضمن الزام به رعایت آئین‌نامه موضوع تبصره ٤ ماده ۲) و همچنین مواد ۱۳۳، ۱۳٤ و ۱٤۲ مورد بحث جزء مشمولین حکم موضوع تبصره ماده ۱۹۳ نخواهند بود.

رای شماره ۳۰/٤/٤۰٤۹ مورخ ۷۲/۳/۱۸ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۳۰/۵/٦۳۵ ــ ۱۳۷۲/۲/۱۸ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳٦٦ در جلسه مورخ ۱۳۷۲/۳/۹ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی مطرح است. موضوع گزارش مشعر بر طرح این مسئله است که در موارد انتقال بلاعوض حق واگذاری محل و به تبع آن پرداخت مالیات بر درآمد اتفاقی وسیله انتقال گیرنده، آیا موقع واگذاری بعدی، در احتساب درآمد مشمول مالیات موضوع ماده ۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳٤۵ و ماده ۷۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳٦٦ میبایستی مبلغی که مأخذ احتساب مالیات بر درآمد اتفاقی قرار گرفته، از دریافتی بابت حق واگذاری محل کسر گردد و یا آنکه در این رابطه فقط مالیات پرداختنی قبلی قابل کسر خواهد بود و یا احتمالاً راه قانونی دیگری قابل ارائه میباشد.

هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی پس از شور و تبادل نظر در این باره بشرح زیر اعلام رای مینماید:

رای اکثریت:

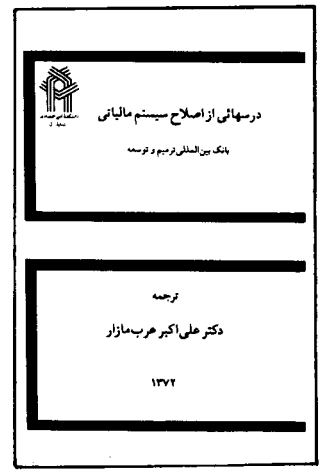
طبق نص صریح ماده ۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳٤۵ و ماده ۷۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳٦٦ درآمد مشمول مالیات در مورد واگذاری هریک از حقوق مربوط به ملک از طرف صاحبان حق غیر از مالک عین عبارتست از اضافه دریافتی صاحب حق نسبت به آنچه که برای تحصیل این حقوق یا استفاده از آن قبلاً پرداخت نموده است. بنابراین در احتساب درآمد مشمول مالیات موضوع مورد بحث، کسر مأخذ محاسبه مالیات بر درآمد اتفاقی از دریافتی بابت حق واگذاری محل منطبق با نص مذکور نبوده بلکه با عنایت به حکم عام مواد یاد شده، در این خصوص مالیات پرداختی (و حسب مورد ملحقات آن) بعنوان یکی از اقلام پرداختی جهت تحصیل این حق با استفاده از آن، از مبلغ حق واگذاری دریافتی قابل کسر خواهد بود.

نظر اقلیت:

به طور کلی نظر مقنن دریافت مالیات مضاعف از موضوع واحد نمیباشد بدین بیان که اگر عین یا منفعت مالی بلاعوض به شخصی منتقل شود، انتقال گیرنده بحکم مواد ۲٦ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳٤۵ و ۱۱۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳٦٦ برحسب مورد با توجه به سایر مواد بخش و فصل مالیات بر درآمد اتفاقی قوانین مذکور مشمول مالیات خواهد بود. حال اگر انتقال گیرنده که بشرح مذکور در فوق مالیات بر درآمد اتفاقی پرداخت نموده یا مینماید، پس از چندی درصدد انتقال به دیگری برآید تفوّه به اینکه چون این شخص در موقع مالک یا صاحب حق شدن وجهی پرداخت نکرده است باید کل مبلغی که بابت انتقال دریافت مینماید یکجا مشمول مالیات فصل مالیات بر درآمد املاک واقع شود قطع نظر از اینکه مبتنی بر عدالت مالیاتی نیست از وجاهت قانونی برخوردار نمیباشد و با اتخاذ ملاک از حکم قسمت اخیر ماده ۲۳ و مواد ٤۸ و ۵۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ٤۵ و اصلاحیه‌های بعدی آن و ماده ٦۰ و تبصره ماده ۷۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳٦٦ (قبل از اصلاحیه) و تبصره ماده ۱۲۰ و ماده ۱۲۳ قانون موصوف عقیده دارد مبلغی که مأخذ محاسبه مالیات بر درآمد انتقالی قرار گرفته است از مبلغ دریافتی انتقال دهنده قابل کسر میباشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

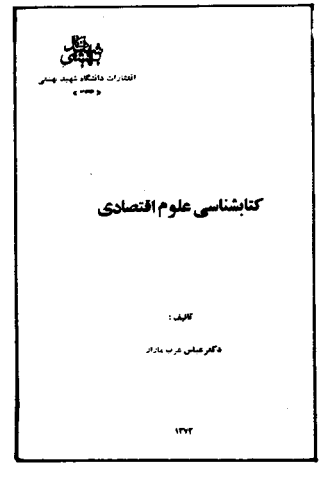
معرفی کتاب



درس‌هائی از اصلاح سیستم مالیاتی بانک بین المللی ترمیم و توسعه
تألیف: زمارک شالیزی
ترجمه: دکترعلی اکبر عرب‌مازار
از انتشارات دانشکده امور اقتصادی
تهران ۱۳۷۲
بها: ۱۳۰۰ ریال

در مقدمه‌ای که مترجم بر این کتاب نگاشته اهمیت ابزار مالی در جمهوری اسلامی ایران به عنوان عمده‌ترین اهرم اعمال سیاست‌های اقتصادی و مالی تشریح شده و در این زمینه بر لزوم توجه به مبانی علمی این مقوله تأکید شده است. ترجمه کتاب نیز به منظور ارائه یک نمونهٔ جالب از بررسی های علمی در این مورد صورت گرفته است. کتاب مورد بحث براساس حجم وسیعی از تجربیات علمی و تحقیقات نظری در داخل و خارج از بانک جهانی نوشته شده و ترکیبی فشرده از طرز تفکر و عمل جاری در زمینه اصلاح مالیاتی در کشورهای در حال توسعه را ارائه می‌کند.

مؤلف کتاب خود اقتصاددان ارشد بخش اقتصاد عمومی است و از نظرات مشورتی و کمک های بسیاری در نوشتن کتاب سود جسته است. بخش‌های عمده کتاب از این قرار است: ضرورت اصلاح مالیاتی ــ چه مواردی در اصلاح مالیاتی وجود دارد؟ ــ تجربیات و استراتژی‌های اصلاح مالیاتی ــ نظرات مشورتی و وام‌دهی تعدیلی بانک جهانی ــ نتایج و پیشنهادات ــ فهرست منابع انتخابی.



کتابشناسی علوم اقتصادی
مؤلف: دکترعباس عرب‌مازار
از: انتشارات دانشگاه شهید بهشتی
تهران، ۱۳۷۲
بها: ۴۰۰۰ ریال

برای معرفی کتاب از مطالب مقدمه آن به شرح زیر استفاده می‌شود:

اطلاعات یکی از نیازهای اساسی آموزش، تحقیق، پیشرفت و گسترش علوم است. علوم اجتماعی و خصوصاً علوم اقتصادی با توجه به گستردگی دامنه آن در دنیای امروز از این قاعده مستثنی نیست. در جهان معاصر، ابزارهای مکانیکی و الکترونیکی در این زمینه به خدمت گرفته شده و از این رو تحول شگرفی در نگهداری، دسته‌بندی و انتقال اطلاعات رخ داده است که در کشور ما هنوز در مراحل مقدماتی آن هستیم.

یکی از مهم‌ترین اطلاعات، آگاهی از تفکرات، تحقیقات و تجربیات پیشینیان است که به صورت مکتوب در اختیار ما قرار دارد. کتابشناسی تلاشی برای ارائه این گونه اطلاعات است. تلاشهای پراکنده‌ای در زمینه تهیه کتابشناسی انجام گرفته که شامل علوم اقتصادی نمی‌شود. فقدان کتابشناسی در رشتهٔ علوم اقتصادی مؤلف را بر آن داشت که در تهیه آن اقدام نماید. به دلیل کمبود بودجه اجباراً حوزه جمع آوری اطلاعات به منابع موجود در شهر تهران محدود شد. در مرحله اول از کتب اقتصادی فارسی کتابخانه های دانشگاههای شهید بهشتی، تهران، علامه طباطبائی و الزهراء فیش برداری شد. سپس فیش برداری از کتب اقتصادی فارسی کتابخانه سازمانها و مؤسسات اقتصادی مهم، نظیر سازمان برنامه و بودجه، بانک مرکزی، وزارت امور اقتصادی و دارائی، مرکز آمار ایران و... انجام شد. همزمان با انجام مراحل فوق و برای تکمیل کار، با ناشران خصوصی و دولتی سراسر کشور برای کسب اطلاع از کتب اقتصادی فارسی منتشر شده توسط آنها مکاتبه شد که متأسفانه علی رغم پیگیری، تعداد پاسخهای ارسالی از شمار انگشتان دست تجاوز نمی‌کرد.

اطلاعات جمع آوری شده در این مجلد مربوط به کتب فارسی فهرست‌نویسی شده در کتابخانه ها تا پایان سال ۱۳۷۰ است و احتمالاً شامل همه کتب منتشر شده در سال ۱۳۷۰ نمی‌شود. زیرا که بین چاپ کتاب، خریداری، فهرست‌نویسی و سرانجام در دسترس قرار گرفتن آن وقفه زمانی قابل توجهی وجود دارد.

گزارشات اقتصادی منتشر شده توسط مؤسسات به دلیل گستردگی و کمبود اطلاعات درباره آنها، در این مجموعه منظور نشده است. در موارد متعددی موضوع شناسی ارائه شده در برگه کتب نامتناسب بود ولی به دلیل مقبولیت سیستم دیویی و آشنائی کتابداران با آن، موارد عیناً نقل شده است.

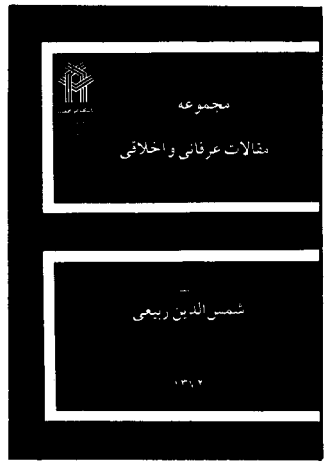
جهت هرچه مفیدتر شدن این مجموعه برای دانشجویان و پژوهشگران، اطلاعات کلی مربوط به پایان‌نامه های تحصیلی دوره‌های کارشناسی ارشد و دکتری رشته های مختلف اقتصاد تا پایان سال ۷۰ مربوط به دانشگاههای شهید بهشتی، تهران، تربیت‌مدرس، امام صادق(ع)، علامه طباطبائی، کشاورزی کرج به صورت مجزا ضمیمه شده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

خلاصه گزارش سمینار بررسی تحلیلی خصوصی سازی
دانشکده امور اقتصادی و مؤسسه توسعه اقتصادی
۲۳ ــ ۱۸ اردیبهشت ۱۳۷۲ ــ تهران
از انتشارات دانشکده امور اقتصادی، تابستان ۱۳۷۲

خبر تشکیل این سمینار و مسائلی که ضمن آن طرح شد قبلاً به صورت یک ضمیمه چهار صفحه‌ای در وسط شماره دوم مجله مالیات به آگاهی خوانندگان رسیده است. گزارش مفصل‌تر سمینار نیز اخیراً از سوی دانشکده امور اقتصادی به چاپ رسیده که ضمن آن اهداف سمینار، فرایند خصوصی سازی در سایر کشورهای جهان، اهداف دولت‌ها در اجرای سیاست خصوصی سازی، برنامه اجرائی خصوصی سازی، فرایند خصوصی سازی در ایران و بالاخره پیشنهادهای طرح شده در سمینار مورد بحث قرار گرفته است.

متن انگلیسی همین گزارش نیز به زودی از سوی دانشکده امور اقتصادی به چاپ خواهد رسید.



مجموعه مقالات عرفانی و اخلاقی
تألیف: شمس الدین ربیعی
از انتشارات دانشکده امور اقتصادی، خرداد ۱۳۷۲
بها: ۹۰۰ ریال

این کتاب گلچینی از مسائل عرفانی و اخلاقی را در چهارده فصل مستقل ارائه می‌دهد. نحوهٔ تنظیم مقالات چنان است که خواننده را به دنبال خود می‌کشاند و دانسته‌های بسیاری را در حجمی اندک به وی عرضه می‌دارد. لحن کتاب همانند موضوع مقالات پرحالت است و با شعر و تمثیل و حکایات و در مواردی طنز همراه است تا رغبت و تمایل خوانندگان را برانگیزد. عناوین فصول کتاب از این قرار است: عرفان؛ جذبات الهی؛ توبه و مخالفت با نفس سرکش؛ هبوط انسان و اسرار نی؛ عشق آفتاب عرفان؛ انسان و اخلاق اسلامی؛ سفر سالک؛ توبه؛ ورع؛ زهد؛ فقر؛ صبر؛ انسان و نجواهای تنهائی او؛ امراض قلوب در قرآن؛ داستانهای اخلاقی و عرفانی؛ حدیث معرفت نفس در منطق الطیر؛ و: ابلیس در قرآن.

پرسشهای مالیاتی از اقتصاددانان

برای پاسخ گوئی به این سئوالات آگاهی نسبی از مباحث و فرمول های رایج اقتصادی در زمینه مسائل مالیاتی ضرورت دارد. به همین سبب اقتصاددانان مخاطب قرار داده شده‌اند. از بین کسانی که پاسخ صحیح به دفتر مجله ارسال دارند ۵ نفر به قید قرعه انتخاب و برای هریک از آنان یک دوره یکسالهٔ اشتراک مجانی مجله منظور خواهد شد. امّا سئوال این شماره:

سال گذشته در کشور الف بهای سیف نوعی اتومبیل ساخته شده وارداتی معادل ۱۷۰۰۰۰ واحد پول این کشور و حقوق گمرکی و مالیات متعلق به هر اتومبیل ۵۰ درصد بوده است. در مقابل بهای سیف اجزاء وارداتی نوع مشابه اتومبیل به منظور مونتاژ برابر ۱۳۰۰۰۰ واحد پول و حقوق گمرکی و مالیات آن ۲۵ درصد بوده است. ضمناً برای هر اتومبیل مونتاژ شده ۱۰۰۰۰ واحد پول صرف خرید اجزاء ساخت داخل (نظیر رادیاتور، تایر و غیره) شده است. مطلوب است نرخ مؤثر حمایتی (EFFECTIVE RATE OF PROTECTION) دولت از صنعت مونتاژ نسبت به اتومبیل ساخته شده وارداتی.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

DEDUCTION OF ADVERTISING EXPENSES

A long list of deductible expense items for tax purposes are provided under the Article 148 of the DTA. Note 1 of the same article gives the Council of Ministers, subject to the proposal of MEAF, the power to approve additional eligible items of deductible expenses (other than those already listed).

Based on that decision, the Council of Ministers has recently decreed that the advertisement expenses incurred in connection with the promotion and sale of goods and services deemed for export are deductible in computing the taxable income.

The appropriate ratios spread between 2 to 10 percent of the price of goods and services sold or exported during a year, and are provided as limits for acceptable amounts of related advertising expendiures.

ENDOWMENTS AND ARTS

In accordance to the rulings of the article 2 of the DTA (subclauses 3 and 4), the tax exemption status of public institutions and endowments are binding, only if there are enough evidence to support that their income was spent on cultural, technical, educational, religious, and other fields of activity enumerated by the law. A question was raised by the technical Bureau of Taxation as to whether the law may include the activities in the fields of "Arts". The SCT decision clarifies the interpretation of the ruling, as to include the terms "Arts" in the domain of "Cultural" and "Educational", thereby granting exemption status to the institutions which are eligible and that their endowments are spent for the promotion of "Arts" and art activities.

SALARY TAX IN THE FIRST PERIOD OF PAY

Newly employed persons (especially the civil servants), have to pay out of their salary a considerable amount of money for insurance, pension, etc. That may result in a situation where a high percentage or even all of their first month salary might be deducted for such non-tax purposes.

There have been debates as to whether income tax from the first month's salary should be even paid considering such large deductions. According to the Ministry of Economic Affairs and Finance (MEAF) there is a legal obligation mandated by the law which requires specifically that income tax be calculated and paid before such deductions are carried out, even in such cases where residue funds are less than the total amount of other deductions.

MANDATORY FILING OF TAX RETURNS FOR THE PERIOD OF TAX EXEMPTION

Under Note 1, of Article 193, DTA, failure to file tax declaration and financial statements during the period of tax exemption, shall result in cancellation of tax exemption for the related fiscal year. Since the wording of this note seems to be absolute and common, it might be construed so as to cover vast categories of taxpayers. Therefore a question was submitted to SCT on the interpretation, and definition of the scope of this note.

The SCT ruled that the aforementioned note resort to sublcause 2 of article 110 of DTA, and is related to the same provisions only. According to that subclause, owners of factories and legal entities are required to submit their tax declaration, balance sheets, and profit and loss statements during the period of their tax exemption, in order to enjoy tax exemption status.

EMPLOYEES WORKING FOR MORE THAN ONE EMPLOYER

MEAF ruled that persons engaged in work by different employers are liable for separate salary taxes. Each employer is obliged by law to withhold salary taxes for his/her employees. But if taxpayers are engaged with jobs similar to their primary work, and draw salary from both sources, then the primary employer has to calculate the salary tax base as specified by the law, and the payments made by the second employer shall be subject to a flat rate of 10% tax.

TAX ALLOWANCE FOR ATTRACTING SKILLED PERSONS

Among educational institutions including most colleges and universities, a spcial honorarium is paid as an incentive for Co-operation. Such particular payments termed as "attraction allowance" was ruled by MEAF to be tax exempt.

FREE ZONE LEGISLATION

The law concerning the Administration of Commercial - Industrial Free Zones of the Islamic Republic of Iran was approved by the parliament and confirmed by the Council of the Constitutional Gaurdians. The free zones are located in Kish, Qeshm, and Chabahar. Certain privileges including tax exemption, are accorded to the free zones. All individuals and legal entities engaged in any kind of economic activities in the free zones are exempted from property and income taxes stipulated in DTA for a period of 15 years.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

TAX NEWS IN BRIEF

Contribution of Articles

Comments and articles are welcomed. Written assurance must be given that the article has not been published elsewhere. The author will be notified of the acceptance, rejection or need for revision as soon as possible. Please submit a brief description of your eductional and professional background and, if possible, a photograph.

BOARD OF SETTLEMENT OF TAX DISPUTES (BSTD) & SUPREME COUNCIL OF TAXATION (SCT)

The review and settlement of most tax disputes between taxpayers and the assessing authorities are carried out by the "Board of Settlement of Tax Disputes" - BSTD. Both taxpayers and tax assessors may file complaints with SCT against the final decision of BSTD. SCT shall, without dealing with the substantive aspects of the case, consider the matter further in order to find out whether BSTD did observe the legal procedures, the examinations were thorough and sufficient, and whether there were misrepresentation of the laws and regulations.

If the case is reversed the matter could be handed down to another BTSD for second opinion. The second BSTD reviews the matter, and can issue a verdict based on the opinion rendered by SCT. In one of the opinions put forward by the tax department officials regarding the legal phrasing of "by observing the opinion rendered by SCT", it concluded that the second BSTD has to base its decision solely on the same evidence and reasoning as observed by SCT in issuing the verdict, otherwise the decision could be nulled.

The case was referred back to SCT for review and comments. SCT concluded that the second BSTD's decision should be based on the last verdict issued by the SCT to bear the necessary legal grounds. And if observed, the decision will be final and binding. The opinion implies that the decision of the reviewing BTSD should be consistent with the SCT verdict, and resorting to extra evidences and reasonings by BSTD to reach the same conclusion as was pursued by SCT does not mean non-observance of SCT's verdict.

TAX EXEMPT STATUS OF LEGAL EXPROPRIATION

As in most countries, expropriation of property for the use of public services, such as roads, railways, pipelines, etc... are allowed under the Iranian laws.

According to the article 70, of DTA, the transfer of funds allocated to the propriator as the price of real estate or land expropriated, shall be exempt from the taxes stipulated for the case of transfer of immovable properties. SCT recently issued a verdict declaring that the propriators are tax exempt only when their properties are transferred under the relevant expropriation laws, namely when properties are legally transferable, even without the consent of the propriators. But if the transfer takes place in any other way (without application of any expropriation laws), then the taxes stiputated for transfer of real estates must be paid as usual.

Meanwhile, the sole application of expropriation law would - according to the verdict - suffice to consider the transfer as taken place for public service and welfare, and consequently to grant the owner tax exemption status provided for under the law.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

ABSTRACTS OF PERSIAN ARTICLES

WHAT ABOUT THE IRAN – FRANCE TAX TREATY ?

A brief history of conclusion of the said treaty is provided, then the article 23 of the treaty regarding the cases of double taxation avoidance between two countries is being reviewd. Special attention paid to section C of the said article, which provides for a matching credit on account of Iran-source dividends and royalties benefiting from Iranian special provisions aimed at promoting economic development. Then the recent action of French authorities for cancelling those matching credits under some excuses is being reviewed and criticised. The same article is provided in English section as well.

CRITICISM ON SUPREME COUNCIL OF TAXATION'S VERDICT OF JUNE 8th 1993

This interesting verdict was issued by the plenary Board of SCT. Both the majority and the minority members of the board rendered seperate opinions. Two different approaches for interpretation of tax laws are inferable from the reasoning provided by each group. The author concentrates mostly on this very aspect of the verdict. The same article is provided in the English section as well.

A TOPIC OF INTERNATIONAL TAX LAW

Article 1, of Direct Taxation Act deals with international tax regulations in Iran. It discusses in general terms various methods where taxes are applied to properties located in Iran, income earned in Iran, derived from Iran, or earned abroad by an Iranian citizen. The author concentrates mainly on the word "Iran" and its geographical borders. Issues surrounding the two cases of double taxation treaties (Iran-France and Iran-Germany) are also addressed in this article. Both treaties render definition for the word "Iran" as well, and its applicability outside the sphere of those treaties are also dealt with in the article. A specific international case of similar nature is also discussed.

SUPREME COUNCIL OF TAXATION, INTERPRETATIVE ACTS OF PARLIAMENT, AND ADMINISTRATIVE COURT OF JUSTICE

The supreme Council of Taxation (SCT) is the highest organ of the country for commenting on tax laws and issues. The final decisions of the Plenary Board of this organ (composed of the President and heads of the branches of SCT) is binding for all tax offices and authorities. The decrees cannot be changed except by a further opinion of the same board or by ammendment to the existing law. The parliament also is vested with the constitutional power to interpret all the laws, including tax laws. Recently several interpretation acts in respect of tax laws were approved by the parliament. Another organ, namely the Administration Court of Justice, is also competent to recieve complaints with regard to tax issues. Its judgment also are more or less, of interpretative nature. The article reviews these situations and comments on them.

HISTORICAL NOTE: ECONOMISTS AND TAXATION

In each issue we have attempted to present some historical footnotes on various aspects of taxation. In this issue extracts of David Hume's work on *Writings on Economics*, published by the University of Wisconsin, 1970. has been presented.

BOOK REVIEW

Authors and publishers that deal with topics of economics, taxation, and legal studies both in Iran and abroad, are encouraged to submit two copies of thier work to the editor for review. Space permitting in each issue we will review their work. Please note that the editorial board will not be responsible for the return of the submitted work.

TAX SIMPLIFIED

In each issue of this publication we have devoted a section for our non specific audience on current important issues of taxation. In the second issue we dealt with "Rental Income Tax". In this issue we have dealt with value added tax which is currently a subject of great debate in Iran.

REGULATIONS, RULINGS, AND OPINIONS

The text of latest laws, regulations, decrees, circulars and the opinions of the Supreme Council of Taxation are reported in the Persian section of the publication. A summary of the same is provided in English section under the heading: "Tax News in Brief"

TAX IN HISTORY

Excerpts from various primary sources on historical prospects of taxation and tax administration are gathered in each issue of this publication. The text quoted in this issue is a section of an Egyptian Papyrus of Accounts relating to the revenues of the Royal Court (Thirteenth Dynasty).

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

A VERDICT OF THE SUPREME COUNCIL OF TAXATION & INTERPRETATION OF THE LAW

Dr. Mohammad Tavakkol

Introduction

On June 8th 1993 The Iranian Supreme Council of Taxation (SCT) decided on a case involving an individual taxpayer who had sold a goodwill belonging to him.

Under the current tax regulations, the taxable income consists of the amount received by the seller in excess of the money previously paid by him for the acquisition of the same goodwill. But in this particular case, the previous owner of the goodwill had transfered it to the taxpayer without any financial compenstations. The donee (taxpayer) was assessed to a benefit equivalent to the current price of the goodwill and had paid the relevant income tax applicable to such cases (better known as incidental income or windfall earnings tax). The issue raised before the SCT is as follows:

How the taxable income of the seller of the goodwill (who had acquired it gratiously) shoud be determined?

In computing his income tax is it allowed to deduct from the selling price, an amount equal to the price of the same goodwill at the time it was acquired by the taxpayer, or only the incidental (windfall) income tax is allowed to be deducted? The second method would obviously result in a much higher amount of income tax.

The case was studied by the plenary board of SCT. But the members of the board did not arrive at a unanimous decision, and a separate opinion was rendered by the majority and minority board members.

OPINION OF THE MAJORITY

The majority based its decision on the very text of the law, which spcifies that; *the taxable income in the case of transfer of goodwill consists of the money received in excess of what previously paid for in acquiring the same goodwill.* So the only deduction permitted is the actual money paid for acquisition of the goodwill. What the taxpayer actually paid was the incidental income tax received from him when the goodwill was transferred to him gratiously. Therefore, according to the Majority only said incidental income tax and nothing else is deductible for computation of the taxpayer's taxable income.

OPINION OF THE MINORITY

The minority decided that the price of the goodwill, as had been estimated by the tax office for calculation of the incidental income tax at the stage of its acqusition by the taxpayer, should be considered as a deductible item for determining the income tax at selling stage of the goodwill.

The Minority based its opinion on the following reasonings:

1) The taxpayer has once paid an income tax on the price of the same goodwill, at the time of transaction. Now, if we don't allow the same price (once taxed) to be deducted from the gross receipt of the taxpayer, this would mean imposing taxes twice on the same item. This would result in double taxation on the same earnings, and requiring the taxpayer to pay two different taxes on the same income.

2) Such kind of action implies "non conformity with taxation justice" and "It is not based on legal justification".

To justify the argument, the Minority group referred to several other parts of the direct taxation Act (DTA), all confirming, according to the Minority, the same idea of equity in similar cases. In its deliberation the Minority made reference not only to the present text of DTA, but also went back to the 1966 rulings.

Based on all these reasonings and arguments, the Minority concluded that the price of the goodwill, at the time it was transferred to the taxpayer gratiously, should be deducted from the selling price of the same, in computing his taxable income at the present stage.

COMMENT:

Regardless of the amount of income tax involved, and no matter how frequent the cases of similar nature may occur, what was interesting in SCT's verdict were presentation of the two different approaches in interpreting the same tax laws. The reasoning rendered by the Majority and Minority groups are comparable to those adopted by two famous schools of legal theory, namely the Positivism and Naturalism. Our comment will concentrate on this very aspect of the verdict. The Majority used the legal language as the method of interpretation. According to this method, one has to rely solely on the context which the law conveys, and there is no room for any deviation therefrom, eventhough this may make taxes inequitable. This approach is not very uncommon either, it has long been established for purposes of tax laws in several countries (including in the U.K.).

But the Minority adopted the logical method of interpretation which coincides much more with the ideas and principles of natural law. They search for the general spirit of the law and for this purpose investigate many other similar cases provided by the law. Such approach is not confined to the investigation of present and current articles of the law, but it accumulates historical evidence, and citings from previous cases brought forward. The reasoning of the Minority is based on the spirit of the law and principles of "taxation justice". Equity requires that a taxpayer would not pay two taxes for one and the same earning. And the overall spirit of the law itself would confirm such underestanding.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

WHAT ABOUT THE IRAN-FRANCE TAX TREATY?

Dr. ALIAKBAR ARABMAZAR

INTRODUCTION

This year marks the twentieth anniversary of the 1352 (1973) agreement between the government of Iran and the Republic of France regarding the "avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income". The law confirming the treaty was approved, almost immediatly after the formal ceremonies, by the then Iranian parliament.

The article 23 of this treaty describes the cases of avoidance of double taxation as:

I) In the case of Iran:

The tax levied in France on income arising in that country shall be credited against the Iranian tax on that same income.

II) In the case of France:

a) Dividends, interests, royalties, remunerations received by the managers, and income made by athletes or artists - if they have been subject to income tax in Iran - would receive credit of an equal amount towards their income taxes in France.

b) In special cases where the Iranian government for the sake of promoting the economy of the country, offers tax incentives or heavens on dividends and royalties referred to in section II, a above, retroactively the government of France will be obliged to provide tax credits for the indivadual or the entity.

c) Incomes received by other than those mentioned above that are subject to the Iranian income taxes are exempted from any additional taxes levied in France.

TAX HOLIDAY ON DIVIDENDS AND ROYALTIES

We would like to concentrate on the section II, b above, which states that in order to promote the Iranian economy sometimes the Iranian tax laws allow foreign nationals to carry tax exempt status, or to be taxed at special reduced rates. However this means that tax credits could not be applied to income that is not taxed in the first place. It was reached to an agreement by the two nations that in such cases an amount equal to what the appropriated taxes would have been, should be credited against the French taxes on such dividends and royalties.

WHAT IS NEW IN THIS RESPECT?

French authorities have recently submitted a special report to the parliament with regard to similar matching credits stipulated under certain treaties. According to these treaties concluded by France with eleven other countries, including Iran, French residents are entitled to a matching credit on account of dividends and royalties received from these countries. However the French authorities concluded (under different excuses) that most of the matching credits contained under the respective treaties have ceased to exist. In the case of Iran-France treaty according to article 23,2,c, it provides matching credits on account of Iranian-source dividends and royalties benefiting from Iranian special provisions aimed at promoting economic development. These provisions are to be identified by mutual agreement of the competent authorities of the two states. Since - according to the French report - the competent authorities have not been able to reach a mutual agreement in this regard, the matching credits cease to apply. (source: TNS July 1993)

EVALUATION

The following points need further clarifications:

1) As far as the text of the treaty is concerned, the parties are entitled to denounce it completely, but none of them are allowed to cancel unilaterally a part of it. The exact wording of article 30 is as follows: "This convention shall remain in force as long as it has not been denounced by one of the Contracting States". Therefore article 23,2,c should be as binding as the rest of the treaty.

2) The above excerpt was reproduced from Tax News Service (July 5, 1993) and it is not clear as to what extent negotiations were carried out by the French and the Iranian authorities on this subject, and whether the case is signed and sealed.

3) In conjecture, France seems to be financially motivated in carrying through with this plan, and the fact that a broad based proposal is put forward towards all the eleven countries, it must be economically motivated as well.

comments and clarifications by the tax authorities and scholars are welcomed.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]

مالیات

IRANIAN TAX REVIEW
Vol. 1, No. 3 Autumn and Winter
(1993-1994)

PUBLISHER

COLLEGE OF ECONOMIC AFFAIRS
P.O.BOX: 15875 - 1111
No. 153, Taleghani Ave.,
Tehran, 15918, I.R. of Iran
Tel: (0098)21 6464518
Telefax: (0098) 21 6419716

President: *Dr. Aliakbar Arabmazar*
English section edited by
Hormoz Goodarzy-Tabrizi
Chief editor: *Dr. Mohammad Tavakkol*

• Subscription rates:
$15 a year, $4 a copy (inculsive of postage and handling)
Equivalent amount in other convertible currencies is acceptable
(see attached order form)

MALIYAT accepts advertisements.
Contact us for further information

IN THIS ISSUE

From the President 1
What about the Iran-France Tax Treaty 2
A Verdict of the Supreme Council of Taxation and Interpretation of the law 3
Abstracts of Persian Articles 4
Tax News in Brief 5

IN THE NAME OF GOD

FROM THE PRESIDENT

In time with publishing of the third issue of Malyat, the Iranian Economic Council has also submitted its macro economic indices to meet goals of the second economic, social and cultural plan of the Islamic Republic of Iran.

In the current plan and budget, tax revenues as a total share of GDP is considered to be a major factor and objective of the administration. Therefore taxes are going to play a more active role as an instrument in generating revenue.

This outlook is more or less in synchronisation with most other nations as well. The current legislation s are indicative of the government's objectives on meeting most of its public expenditure through revenues generated by various taxes. It is part of a global agenda which most nations view taxes as a healthier means of meeting their national objectives. It has become acceptable that most of natural resources, renewable or otherwise, are too scarce to be used indiscriminately, specially in light of their future value and options. An eqiutable, fair, and simple tax system as a revenue raising measure is by far a better alternative in the long run.

A larger ratio of total taxes collected as a portion of GDP is also indicative of a dynamic economy with a more accurate and planned fiscal agenda. It represents the degree which taxes as financial handles can play in raising the national income level of a society and its growth can be viewed as proportionally harmonious to the rest of the sectors. It also allows better planning of resources allocated to public expenditure, as unlike many other natural resources it is less influenced by world market fluctuations.

In comparison to the developing countries most industrial / developed countries have an edge in using taxes for meeting their financial objectives. According to the Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD's) 1987—90 figures, among the twenty four industrial nations taxes as a proportion of total GDP range from the low of 22.8 percent to 56.9 percent. The lowest figure is due to the only non-developing nation member, Turkey.

Developing countries have come to realize that it is more prudent and acceptable to rely more on taxes as a source of revenue for their national goals.

It is apparent that in order to achieve these economic goals at national level, it would also require planning for sound tax system as well. Currently, revision of the existing tax laws, introduction of new laws, and methods of revenue raising and collection are under scrutiny by the tax authorities in this country, It is hoped that all these efforts will result in a more equitable and fair system of taxation for this nation. It is appropriate to mention that as tax systems make their way in the current stream of modern economic activities, and as more nations rely on it for their fiscal agendas, there is more than ever a need to analyze and review the current laws in place, and also to look at the traditional ways which these laws have been interpreted. Such efforts if carried out properly will result in a better preparedness of the public opinion, and it would enhance introduction of new taxes.

In bringing these points to the attention of the authorities and the public, this publication is proud to serve as a source of current themes in taxation. In this current issue many aspects of the legal framework in the taxation has been brought to the readers.

A. ARABMAZAR

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-10-14]