



طرح روی جلد: حمیدرضا محسنی

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

مالیات

فصلنامه مالیاتی

شماره دهم، پائیز و زمستان ۱۳۷۴

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی
مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار
زیر نظر هیأت تحریریه
دبیر هیأت تحریریه: دکتر محمد توکل
امور مالی: بهرام گرایلی افرا

صفحه آرائی: مجید رستمی

حمیدرضا محسنی

طرح ها: حمیدرضا محسنی

حروفچینی: مجید رستمی

لینوگرافی و چاپ: چاپخانه بهمن

- سرآغاز
استان خراسان و مسائل مالیاتی و اقتصادی آن
مصاحبه با آقای ظریف گلزار مدیرکل امور اقتصادی و دارائی خراسان
بحث تحلیلی پیرامون مالیات بر ارزش افزوده
سیاست توسعه نرم افزار کامپیوتری در هند
و جنبه های مالیاتی آن
وزرای دارائی دوران مشروطیت
ماهیت ۱۰ درصد اضافی موضوع مواد ۲۱۱ و ۲۱۵ قانون مالیات های مستقیم:
شرحی بر رای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی
پاسخ به خوانندگان
قانون نحوه جلوگیری از آلودگی هوا
جای خالی ابزارها و انگیزه های مالیاتی
بررسی های تطبیقی:
نرخ مالیات بر شرکت: تایلند، تایوان، و ایران
اصطلاحات بین المللی مالیاتی
خبرها
ورزش، پول، و رسوائی مالیاتی
آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی
سندی از وزارت مالیه دوران مشروطیت
مقررات و بخشنامه های مالیاتی، و آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی
بخش انگلیسی
- دکتر علی اکبر عرب مازار ۲
دکتر محمد توکل ۱۲
دکتر علی اکبر عرب مازار ۱۸
دکتر محمد توکل ۲۷
م.ت. همدانی ۲۶
دکتر محمد توکل ۲۷
دکتر محمد توکل ۳۴
۳۹
۴۲
۴۴
۴۶
۴۸

- مطالب مندرج در مجله الزاماً مبین رأی و نظر مسئولان آن نیست.
مجله در ویرایش و حذف مقالات آزاد است.
مطالب رسیده بازگردانیده نمی شود.

دفتر مجله مالیات: دانشکده امور اقتصادی
شماره ۱۵۳، خیابان طالقانی، بین حافظ و ولی عصر، کد پستی: ۱۵۹۱۸، تهران.
صندوق پستی: ۱۱۱۱ - ۱۵۸۷۵، تهران.
فاکس: ۶۴۱۹۷۱۶
تلفن: ۶۴۶۴۵۱۸

شماره دهم، پائیز و زمستان ۷۴

مالیات

به نام خدا

این نشریه از بدو ایجاد پرداختن به قضایا و مسائلی را که در انسجام و تنسيق نظام مالیاتی کشور مؤثر است، سرلوحه اهداف و وظائف خویش قرار داده است. نظام مالیاتی مقوله‌ای است جامع و چند بعدی که در آن مودیان و مسائل ایشان جایگاه بس پرارجی را به خود اختصاص داده است. وجود یک سیستم مالیاتی شایسته، ضمن غفلت از مودی و حقوق وی، فرضی بعید و دور از منطق عقلانی است. اما این حقوق وابسته به قانون و مقررات از یک سو، و آئین و رویه‌های حاکم بر جریان تشخیص و وصول و دادرسی مالیاتی از سوی دیگر است. هر یک از این دو جنبه مسأله نیز از زوایا، ظرافت‌ها، و پیچ و خم‌های فراوانی برخوردار است که از عملکرد سال‌ها و دهه‌ها پدید آمده و احاطه بر آنها مستلزم دانش و آگاهی و ممارست بسیار است.

تصور مؤدیانی که به سبب بی‌اطلاعی از این مراتب دچار مشکل شوند، کار دشواری نیست، و این خصلت مادر زادی هر فرایند حقوقی است. در عالم قضاء این منطق به درستی مورد عنایت بانیان دادگستری نوین ایران قرار گرفته، و بر اثر آن حرفه وکالت دعاوی زمانی بس دراز است که جای خود را در کشور ما باز کرده، و نزد همگان شناخته و مقبول است.

اما بنابه هر علت و انگیزه، وکالت مالیاتی در این کشور سرنوشت دیگری پیدا کرده و از همزاد خود وکالت دعاوی فاصله بسیار گرفته است. باید گفت سازمان مالیاتی کشور در گذشته آماده شناسائی این حرفه نبوده و به تعبیری وجود آن را نادیده گرفته است. جست و گریخته اشاراتی مختصر در متون قانونی به امر وکالت مالیاتی صورت گرفته که آن هم غالباً جنبه بازدارنده داشته و خود از یک دید نه چندان مثبت به این قضیه حکایت می‌کرده است.

در کنار این برخورد منفی واقعیات زندگی جریان داشته و آثار و نتایج طبیعی خود را بر جای می‌نهادند. نیاز مبرم به مشاوره و وکالت مالیاتی به هر تقدیر وکیل و مشاور مالیاتی به وجود آورده، و مراجعه مردم به آنان - و مراجعه ایشان به ادارات مالیاتی - دهها سال است که خواه و ناخواه ادامه دارد. ولی مجموعه این وضعیت یعنی عملکرد وکالت مالیاتی در جوی ناپذیرا و غیررسمی خود واقعیت دیگر زندگی است که نمی‌توان از واکنش‌ها و آثار آن مصون ماند. درک این نکته چندان مشکل نیست که در چنین شرایطی احتمال ورود چه افرادی به حرفه مشاوره مالیاتی وجود دارد، و تا چه اندازه ممکن است حقوق مودیان و دولت دستخوش نوسان و تضییع قرار گیرد.

باتوجه به برخی گام‌های کم سابقه که مدیریت مالیاتی کشور در چند زمینه - و از جمله مسأله شماره اقتصادی - برداشته، جای آن است که پس از یک قرن عاقبت گام شایسته‌ای نیز در این جهت برداشته شود و سامان در خوری به این حرفه به هر تقدیر ضرور و اجتناب‌ناپذیر داده شود. نه مودیان مالیاتی از اصحاب دعوی در محاکم قضائی ارج کمتری دارند، و نه حقوق آنان شأنی دون خواسته مراجعان روزمره دادگستری دارد. سال‌ها است که شغل وکالت دادگستری تحت نظم و انضباط درآمده و علاوه بر منظور داشتن فصل جداگانه برای امر وکالت در آئین دادرسی مدنی، یک سلسله مقررات و آئیننامه‌های ویژه وکلا نیز به تصویب رسیده و کانون مخصوصی جهت آنان تأسیس شده است. انتخاب داوطلبان برای این حرفه منوط به دارا بودن تحصیلات معین، گذراندن دوره کارآموزی، انجام امتحان و اختیار، و طی تشریفات دیگر شده است. پس از انتخاب به حرفه نیز، وکلای دادگستری مقتد به ضوابط و رفتارنامه قانونی مشخصی هستند که مناسبات وکیل و موکل و نحوه عمل در محاکم و سایر جوانب کار را به دقت معین کرده است. تخلف از موازین و تکالیف قانونی وکالت نیز عواقب و کيفرهای روشنی را به دنبال خواهد داشت.

در مقابل، حرفه غیررسمی وکالت مالیاتی وضعی را دارد که همه از آن آگاهیم، و می‌توان گفت مودی مالیاتی از حیث تضییع حقوق خود و هرگونه رفتار احتمالی وکیل مالیاتی و پی‌آمدهای ناگوار عدم شناسائی وی از سوی مراجع مالیاتی پناه قانونی ندارد و کم و بیش آسیب‌پذیر است. همین وضع ممکن است در مورد وکیل مالیاتی هم به وجود آید، ضمن این که ادارات مالیاتی نیز همواره در تعارض با این وضع غیررسمی به سر می‌برند.

پس از پذیرش اصل فکر در زمینه شناسائی حرفه وکالت در امر مالیاتی، مرحله بررسی و تمهید مقدمات فرامی‌رسد. برای آن که نتیجه و حاصل کار وفق مراد باشد مطالعه و احتیاط بسیار لازم است. همه تجارب موجود در زمینه وکالت مالیاتی - در همان حد که عملاً در این کشور برقرار بوده - باید مورد تحلیل قرار گیرد. علاوه بر این سابقه امر وکالت دادگستری و همه جنبه‌های مثبت و منفی آن نیز باید بررسی شود تا آنچه نیکو است اخذ گردد، و از تجلیات نامطلوب آن درس لازم برای جلوگیری از بروز چنان نتایجی در امر مالیات گرفته شود. زمینه مطالعه بسیار مهم و لازم دیگر بررسی تطبیقی در زمینه امر وکالت مالیاتی در کشورهای دیگر جهان است که می‌تواند ایده‌ها و راه‌حل‌های بسیار مناسبی فراراه ما قرار دهد.

مجله مالیات به اهمیت این امر واقف بوده و حتی در نخستین شماره خود مقاله خاصی را به مسأله وکالت مالیاتی اختصاص داده است. در آینده نیز ما به این مطلب خواهیم پرداخت و از هم اکنون آمادگی خود را برای مشارکت در بررسی‌هایی که به آن اشاره کردیم اعلام می‌داریم، باشد که در سایه کوشش‌هایی که در این زمینه به عمل خواهد آمد و توجه مسئولان، نتایج مطلوب و خالی از جنبه‌های منفی حاصل گردد.

دکتر علی اکبر عرب‌مازار

استان خراسان

و

مسائل اقتصادی

و مالیاتی آن



مصاحبه با آقای علی ظریف گلزار
مدیرکل امور اقتصادی و دارائی خراسان

مجله مالیات به منظور طرح مسائل مالیاتی استان‌های مختلف کشور - که طبعاً وضع اقتصادی هر استان نیز ضمن آن منعکس می‌شود - پیش از این مصاحبه‌ای را با مدیرکل استان اصفهان به عمل آورده بود، که در شماره چهارم مجله به چاپ رسید. دومین مصاحبه از این نوع با آقای ظریف گلزار مدیرکل اقتصادی و دارائی استان خراسان صورت پذیرفته، که متن آن ذیلاً نقل می‌شود.

بسیار پائین بوده و از حدود یک نفر در کیلومتر تجاوز نمی‌کند. ۲۷٪ جمعیت در مشهد و ۲۲/۴٪ آن در شهرهای نیشابور - سبزوار - بجنورد - بیرجند - و تربت حیدریه، و مابقی در بقیه شهرهای استان سکونت دارند.

متوسط سن جمعیت استان خراسان ۱۶/۵۲ سال است که از جوان بودن جمعیت حکایت می‌کند.

تعداد شاغلان خراسان حدود ۱۴۴۸ هزار نفر است که در مقایسه با سرشماری سال ۶۵ مجموعاً ۱۹۹ هزار شغل جدید در استان ایجاد شده است.

طبق آخرین آمار به دست آمده جمعیت شاغل بخش کشاورزی ۴۵۰ هزار نفر و در بخش صنعت و معدن ۲۳۰ هزار نفر است.

بر اثر کوششی که در جهت تحقق اهداف اشتغال به عمل آمده نرخ بیکاری جمعیت فعال از ۱۱/۱٪ به ۹/۸٪ تنزل کرده است که باتوجه به موقعیت نسبی استان هنوز درصد بالائی را نشان می‌دهد.

پرسش: لطفاً وضع کلی اقتصاد استان و مهم‌ترین منابع فعالیت و درآمدهای منطقه را، که مآلاً می‌تواند موضوع عواید مالیاتی قرار گیرد، به اختصار بیان فرمائید

پاسخ: استان خراسان با وسعتی بالغ بر ۳۱۳ هزار کیلومتر مربع بزرگترین استان کشور به شمار می‌رود، و ۲۳ شهرستان شامل مشهد، نیشابور، بجنورد، بیرجند، سبزوار، طبس، فردوس، گناباد، قوچان، شیروان، تربت جام، تربت حیدریه، کاشمر، قائنات، خواف، نهبندان، اسفراین، درگز، طرقبه، چناران، تایباد، سرخس و فریمان را دربر می‌گیرد.

جمعیت خراسان حدود ۶/۲ میلیون نفر است که با نرخ رشد ۳/۱۷ درصد طی ۲۵ سال اخیر تقریباً سه برابر شده است. سهم جمعیت استان به کل کشور ۱۱٪ و تراکم آن حدود ۱۹ نفر در هر کیلومتر مربع است، که معادل نصف تراکم متوسط جمعیت کشور می‌باشد. این تراکم به علت کویری بودن مناطق جنوبی استان

موقعیت جغرافیائی استان به گونه ایست که از طرف شمال و شرق دارای مرزهای بین المللی است، و این نکته با وجود مسائلی که در سالهای اخیر از نظر امنیتی، جمعیتی و حمل قاقاق به وجود آورده، از حیث میادلات اقتصادی به ویژه با کشورهای تازه استقلال یافته آسیای میانه تاثیر مثبت و مهمی در ترکیب و شکل اقتصاد منطقه داشته است، و در نهایت بی تاثیر بر رشد و توسعه صادرات غیر نفتی کشور نمی تواند باشد. ایجاد حدود ده شرکت حمل و نقل بین المللی طی سال گذشته و قراردادهای تجاری فیمابین خود گواه این مدعاست.

وجود بارگاه ملکوتی امام رضا(ع) همه ساله تعداد بیشماری زائر را از داخل و خارج کشور به این استان جذب می کند. طبق آمار موجود تعداد زائران در سال ۱۳۷۳ حدود ۹ میلیون نفر بوده است.

علاوه بر فضای معنوی و مذهبی، از نظر فرهنگی و تاریخی نیز استان دارای جاذبه های ارزشمندی است، وجود آرمگاه شعرا، اندیشمندان و دانشمندان بزرگ خود انگیزه ایست جهت جذب توریست که در این زمینه نیز اخیراً برنامه ریزی های زیربنائی انجام پذیرفته است.

به سبب فقد یک نظام منسجم اطلاعاتی و محاسباتی منطقه ای برآورد میزان تولید

ناخالص و درآمدهای استان به راحتی ممکن نیست. براساس تخمین های موجود تولید ناخالص استان به قیمت های سال ۷۰ معادل ۳۹۴۶/۳ میلیارد ریال بوده است. سهم استان از تولید ناخالص داخلی بدون در نظر گرفتن درآمدهای نفتی ۸/۲٪ می باشد، که با مقایسه با سهم جمعیتی استان بیانگر فقر نسبی در مجموعه اقتصاد کشور است. ضمناً نرخ رشد ارزش افزوده فعالیت های خدماتی در استان از سایر بخش ها بیشتر بوده است.

در زمینه صنعت ۷/۷۵٪ کل کارگاه های بزرگ صنعتی کشور در استان خراسان جای دارد، که ارزش تولیدات آنها به حدود ۱۰۶ میلیارد ریال (قریب ۵٪ کل ارزش تولیدات کشور) بالغ می گردد. میزان ارزش افزوده این واحدها در استان کمی بیش از ۴۶ میلیارد ریال است.

براساس آمار وزارت معادن و فلزات تعداد ۹۴ معدن فعال در استان وجود دارد که مهم ترین آنها عبارتند از:

آهن سنگان، ذغال سنگ طبس (که دارای اهمیت ملی و بین المللی است)، کرمیت، نبتونیت، کائولن، فلدسپات، سنگهای

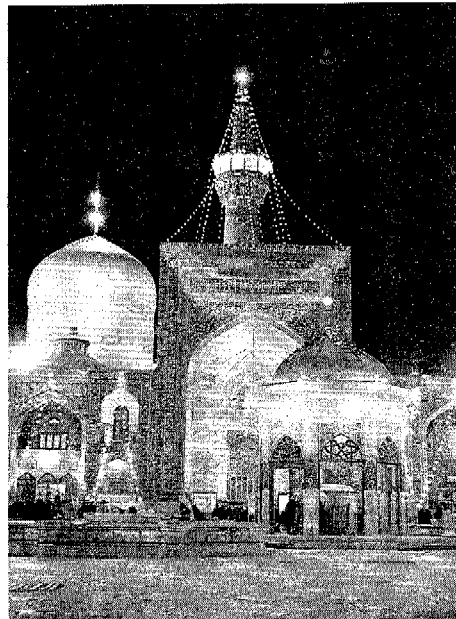
ساختمانی، فیروزه، و بالاخره ۴۰۰ میلیارد متر مکعب ذخائر گاز سرخس که ایجاد پالایشگاه خانگیران را سبب شده است.

در زمینه صنایع دستی استان خراسان از غنای خوبی برخوردار است. وجود بیش از ۱۲۳۰۰۰ دار قالی بیانگر این واقعیت است.

از عمده تولیدات کشاورزی که تقریباً جنبه اختصاصی داشته و جزء محصولات صادراتی مهم نیز قلمداد می شود می توان از زعفران، زرشک، زیره، پنبه، و میوه های درختی نام برد.

درآمدهای مالیاتی

درآمدهای مالیاتی استان در سال ۱۳۷۳ معادل ۱۳۸ میلیارد ریال بوده است که به حدود ۲/۵ درصد درآمدهای وصولی کشور بالغ می گردد. این رقم باتوجه به کثرت مناطق محروم استان و معافیت های مربوط به بخش صادرات و نیز نهادهائی که طبق قانون از پرداخت مالیات معاف هستند، نسبت معقولی به نظر می رسد. ضمناً سهم درآمدهای مالیاتی نسبت به کل تولید ناخالص داخلی استان حدود ۳ درصد است. جدول زیر نسبت درآمدهای مالیاتی استان به تولید ناخالص داخلی، هزینه های جاری، و پاره ای ارقام دیگر را نشان می دهد:



عنوان

نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی استان	۳
نسبت درآمدهای مالیاتی به هزینه های جاری استان	۲۳/۲
نسبت درآمدهای مالیاتی به کل درآمدهای عمومی استان (شامل مالیات ها و درآمد ادارات)	۷۲
نسبت درآمدهای مالیاتی سال ۱۳۷۳ استان به سال ۱۳۷۲	۱۴۲
نسبت مالیات های مستقیم سال ۱۳۷۳ استان به سال ۱۳۷۲	۱۴۶
رشد درآمدهای استان در چهار ماهه اول سال جاری (۱۳۷۴) نسبت به درآمدهای چهار ماهه مشابه سال قبل (۱۳۷۳) نیز در جدول زیر منعکس گردیده است:	
درآمدها	رشد - درصد
مالیات های مستقیم	۶۱
مالیات های غیرمستقیم	۴۵
جمع درآمدهای مالیاتی (مستقیم و غیرمستقیم)	۵۹/۴
درآمد ادارات استان	۹۶
جمع درآمد استان (مالیات ها و درآمد ادارات)	۶۴/۳

پرسش: وصول مالیات نسبت به کدام منبع یا منابع مالیاتی با موفقیت بیشتری همراه بوده است؟ منابع دیگری را نیز که احتمالاً در وصول آنها توفیق کمتری حاصل شده همراه با دلایل آن (از قبیل تنگناها، نبود امکانات و غیره) بیان فرمائید.

پاسخ: در سال ۷۳ بالاترین سهم را مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی و شرکتهای با ۲۸/۴٪ و بعد از آن به ترتیب مالیات مشاغل و مالیات حقوق و دستمزد با نسبت‌هایی معادل ۲۲/۵ و ۱۸/۱ درصد

به خود اختصاص داده‌اند. درآمد حاصل از منبع مالیاتی نقل و انتقال املاک و سرقتی نیز به حدود ۱۰٪ کل مالیاتهای مستقیم بالغ گردیده است. در مجموع ترکیب مالیاتی سال ۷۳ و ۷۲ چندان تغییری نداشته ولی از نظر رشد وصولی نسبت به سال ۱۳۷۲، به ترتیب مالیات بر شرکت‌ها از رشدی معادل ۵۶٪، مالیات مشاغل ۴۵/۳٪، مالیات مستغلات ۴۱٪، مالیات حقوق ۱۸/۳٪، مالیات نقل و انتقال و سرقتی ۶۷٪، و ارث ۸۶/۷٪ برخوردار بوده‌اند. سایر منابع نیز گرچه سهم قابل ملاحظه‌ای در ترکیب درآمدهای مالیاتی نداشته‌اند، ولی خود از رشد قابل ملاحظه‌ای برخوردار بوده‌اند. مثلاً مالیات خانه‌های خالی ۴۶۳ درصد،



تعاون ملی ۲۵ درصد و اراضی بایر ۶۶ درصد رشد داشته‌اند، که عمدتاً ناشی از تلاش و پیگیری بیشتر و صرف نیرو و استفاده حداکثر از امکانات موجود بوده است.

عدم موفقیت در وصول برخی از مالیات‌ها به دلایل چندی مرتبط است که مهم‌ترین آنها عبارتند از:

- کمبود نیروی انسانی و لوازم و ابزار کار،
- مجهز نبودن به تکنولوژی جدید ضبط و پردازش الکترونیکی داده‌ها،

- عدم تأمین مالی کارمندان، که بعضاً سبب تقسیم توان کاری آنان بر اثر پرداختن به شغل دوم می‌شود،

- عدم کفایت اعتبارات بودجه‌ای اداره کل در مقایسه با نیازها و شرایط اقتصادی موجود،

- نبود امکان برای انجام تبلیغات لازم در سطح استان.

در مقابل توفیق اداره کل در وصول برخی از مالیات‌ها قابل ملاحظه بوده است. در زمینه مالیات بر شرکت‌ها این موفقیت بر اثر جلب توجه همکاران به ابعاد قانونی و تخصصی امر تشخیص،

قطعی کردن و وصول بموقع مالیات، افزایش هیات‌های حل اختلاف و به کارگیری موثر آنها (در مواردی تا سه شیفت کاری) و همچنین اقدام در جهت وصول مالیات‌های گذشته، حاصل شده است.

در مورد مالیات مشاغل می‌توان از اقدامات زیر نام برد: تشکیل حوزه‌های خاص مالیاتی به تعداد کافی و توزیع آنها در سرممیزی‌های مختلف، ایجاد یک ممیزکلی جدید، بهره‌برداری بهتر از نیروهای انسانی که قبلاً در حاشیه مشغول بودند، اصلاح رفتار سازمانی و برخورد همکاران با مودیان، اجرای تبصره ۶ ماده ۱۰۰ (فقط در مورد بعضی از گروه‌های صنفی ضعیف) و بجای آن جمع‌آوری اطلاعات و مستند کردن پرونده‌های مالیاتی، توافق‌های خارج از تبصره یادشده و نظرخواهی از مجامع امور صنفی و اتحادیه‌ها و تشکیل جلسات و توجیه و سخنرانی در این زمینه‌ها.

در مورد منبع حقوق می‌توان از اضافه کردن حوزه‌های مالیاتی حقوق، راهنمایی و گسترش فعالیت ماموران - به نحوی که کار تشخیص را در حدی بیش از رسیدگی به لیست‌های حقوق و فرمهای ارسالی انجام دهند، و از جمله به تحقیق در محل و استعلام از حوزه مالیاتی و سایر مراجع بپردازند - و

بالاخره استفاده از اهرم عدم بخشودگی جرائم نام برد.

در مجموع نیز تدابیر کلی زیر به منظور اصلاح و افزایش کارآئی سازمان مالیاتی استان صورت پذیرفته است:

توجه به کیفیت تشخیص و وصول مالیات‌ها و صدور دستورات اکید به همکاران در زمینه رعایت موازین قانونی و منطقی و مستند کردن پرونده‌ها و برخورد تخصصی با کار مالیاتی، تلاش در جهت ایجاد محیط آرام و توأم با صمیمیت بین همکاران در رابطه با مودیان مالیاتی.

توجیه اقشار مختلف در پرداخت مالیات از طریق برقراری ارتباط‌های مستقیم و تشکیل جلسات گوناگون.

توجه به مسائل و مشکلات همکاران بویژه نیازهای مادی آنان، رعایت عدالت اداری در نحوه توزیع پاداش، استفاده از روشهای جدید تشویق و ترغیب و ایجاد انگیزه.

نظارت و کنترل ادارات تابعه در شهرستانها و سرکشی و تشویق آنها، کنترل‌های مرتب چند روز یکبار در مورد میزان کار انجام شده و وصولی هر یک از واحدها.

ماموران تشخیص و سایر نیروهای موثر از جمله کارشناسان، حسابرسان، ماموران اجراء و نظایر ایشان)، قوانین و مقررات مالیاتی، ساختار تشکیلاتی و مودیان مالیاتی یا به طور کلی آحاد مردم که به نحوی با سیستم مالیاتی سروکار پیدا می‌کنند، عوامل متشکله این سیستم به شمار می‌روند.

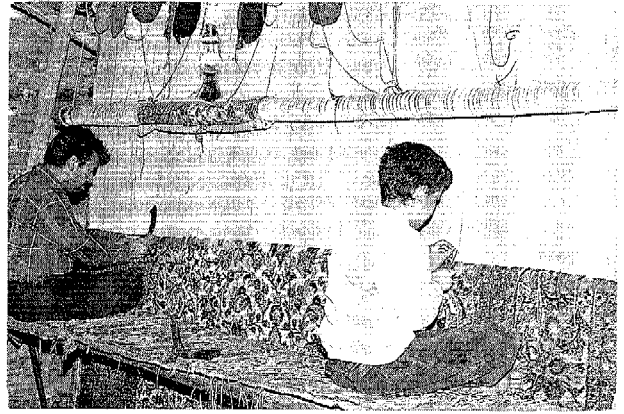
تقویت و تضعیف هر یک از عوامل یادشده یقیناً در رسیدن به هدف سازمان یعنی تشخیص و وصول مالیات، اثرات مثبت و منفی به جای خواهد گذاشت. تجزیه و تحلیل هر یک از این عوامل نیاز به بحث مفصل دارد که از حوصله این مصاحبه خارج است. اما بد نیست اشاره شود که نیروی انسانی هر سازمانی باید متناسب با کار و اهداف آن سازمان با ویژگی و تخصص و مهارتهای لازم و به تعداد کافی انتخاب شود، و همگام با شرایط و تحولات روز مورد بازآموزی قرار گیرد.

در بعد قوانین و مقررات و دستورالعمل‌های اداری نیز باید ترتیبی اتخاذ شود که قوانین و مقررات با جامعه و نیازها هماهنگ و به طریقی تدوین شود که به اندازه کافی گویا و قابل فهم و استفاده عموم باشد. پیچیدگی و نیز حجم زیاد مقررات و دستورالعمل‌ها در عمل مشکلات اجرایی بسیاری را موجب می‌گردد.

موضوع ضمانت‌های اجرائی قانون و احترام و اهمیتی که مجریان و مردم باید برای قانون قائل شوند و برخورد یکسان و قانونی دستگاه اجرائی با مردم از مهمترین نکات این بحث است، و نظر به اینکه هر قانونی در جامعه به خاطر ایجاد و حفظ نظم عمومی تصویب می‌شود، لذا از نظر اجرائی قوانین به طور کلی و قانون مالیاتی بالاخص، نبایستی خود موجب بی‌نظمی گردد.

به هر حال این مردم هستند که مالیات را باید بپردازند، هرچند مالیات یک امر اجباری و غیرجبرانی است، اما به هر تقدیر باید در تشخیص و وصول مالیات و برقراری ارتباط با آنها به جنبه‌های رفتاری صحیح سازمانی و رعایت ارزشهای فرهنگی و اجتماعی توجه داشت.

اینجانب معتقدم در موارد زیادی عکس‌العمل‌های منفی مردم در برابر مالیات ناشی از عملکرد نادرست دستگاه مالیاتی و بعضاً عدم رعایت حقوق مودیان است. در واقع تشکیلات مالیاتی با عملکرد خود می‌تواند فرهنگ صحیح یا ناصواب مالیاتی را به مردم جامعه خود القاء کند، اما این که ما چه اقداماتی را باید انجام دهیم تا در رسیدن به هدفهای مالیاتی توفیق یابیم؛ یک نکته روشن است و آن این که باید در چگونگی و هماهنگی هر یک از عواملی که ذکر شد هم جهت با نیازها، به طور قطع تجدیدنظر جدی به عمل آوریم.



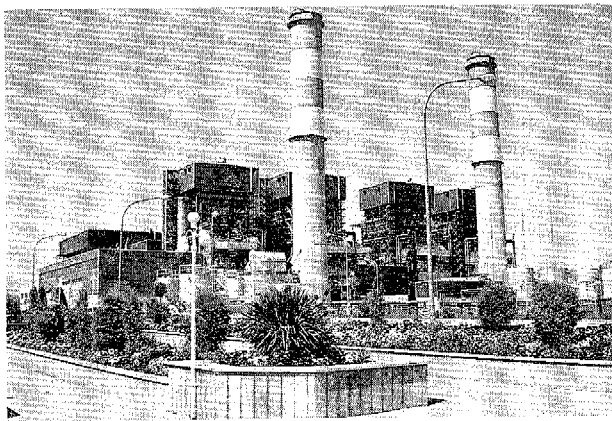
استفاده بهینه از نیروی انسانی و بکارگیری تعداد زیادی از نیروهای مشغول در حاشیه و بدون بهره‌وری.

پرسش: میزان آمادگی مردم منطقه از حیث همکاری در زمینه امر مالیاتی به چه اندازه است؟ و اگر سطح این تفاهم و همکاری پائین است دلایل آن به نظر شما چیست؟

پاسخ: بلحاظ جوی که در سالهای گذشته وجود داشته همکاری مردم با اداره کل چنان که باید رضایتبخش نبوده است. ولی با برنامه‌ریزی که از اوایل سال ۷۳ بویژه در ارتباط با اصناف مشهود به عمل آمد، حسن سلوک و رفتار اسلامی و احترام متقابل پایه و اساس ارتباط با مردم قرار گرفت. در نتیجه میزان همکاری مردم با اداره کل را به طور نسبی می‌توان خوب ارزیابی نمود، و در قیاس با گذشته تفاوت بسیار در این زمینه حاصل شده است. دریافت ۸۰۰۰ فقره اظهارنامه مالیاتی مشاغل در اردیبهشت ماه ۷۴ در مقایسه با ۴۰۰ فقره دریافتی سال گذشته (اردیبهشت ۷۳) به مفهوم جهشی معادل ۲۰۰۰ درصد می‌باشد. این مطلب، همچنین دریافت مبلغ قابل توجهی وجه نقد و رسیدن میزان وصولی بهمن ماه ادارات تابعه در شهرستانها (غیر از مشهد) به حد وصولی یکی از ادارات کل مالیاتی تهران - بدون هیچگونه نارضایتی و مقاومتی - نشان‌دهنده درجه همکاری و عکس‌العمل مردم در برابر برخورد منطقی واحدهای مالیاتی است.

پرسش: به نظر شما توفیق در امر تشخیص و وصول مالیات به نحو شایسته به چه عواملی بستگی دارد و چه اقداماتی را می‌توان به این منظور انجام داد؟

پاسخ: عوامل گوناگونی در ترکیب یک سیستم مالیاتی دخیل‌اند. نیروی انسانی یا به عبارتی کارگزاران مالیاتی (شامل،



خارج از چهارچوب یادشده مطلب مهمی به نظر رسید و آن نقش اطلاعات در جهان امروز است. اتخاذ تصمیم از سوی مدیران و کارگزاران در هر زمینه‌ای و در هر سطحی اساساً نیاز به اطلاعات دارد و تصمیماتی که براساس اطلاعات ناقص و ناکافی گرفته می‌شود، اغلب نتایج مطلوبی به دست نمی‌دهد. تشکیل پرونده مالیاتی، شناسائی مودی، تشخیص وصول مالیات باید برپایه اطلاعات صحیح و واقعی صورت گیرد. به نظر اینجانب مهمترین عامل در تعیین درجه موفقیت نظام مالیاتی روش و نحوه جمع‌آوری اطلاعات و اطلاع‌رسانی و نحوه کاربرد و استفاده از آن در مراحل گوناگون پرونده مالیاتی است. سیستم مالیاتی ما با این که نسبت به گذشته در این زمینه پیشرفت‌هایی داشته، ولی اقدامات انجام شده، بهیچوجه تکافوی نیاز تشکیلات و نظام مالیاتی را نمی‌نماید. با اجرای بند ۵ از تبصره ۲۴ قانون بودجه سال ۷۳ و اخذ کارت و شماره اقتصادی از سوی اشخاص حقیقی و حقوقی مشمول این قانون و تجهیز نظام مالیاتی کشور به سیستم‌های اطلاع‌دهی و اطلاع‌رسانی و استفاده از تکنولوژی پیشرفته، امید است که بتوانیم در آینده خیلی نزدیک به موفقیت چشمگیری دست یابیم.

تشویق و ترغیب شفاهی مودیان مالیاتی و دادن تسهیلات مالیاتی به افراد خوش حساب و وظیفه‌شناس و جلب اطمینان آنها، و همچنین در اولویت قرار دادن زمان رسیدگی به پرونده مالیاتی کسانی که همکاری کرده و مالیات خود را پرداخته‌اند - و در مقابل عدم برخورداری مودیان بد حساب از آن تسهیلات قانونی - یکی از برنامه‌های اداره کل است، که خوشبختانه ارقام و آمار زیر نشانگر موفقیت‌های حاصل در این زمینه می‌باشد:

تعداد اظهارنامه‌های مالیاتی مشاغل ماده ۱۰۰ (مشاغل آزاد) تسلیم شده در سطح استان تا پایان اردیبهشت ماه:

ارديبهشت ۷۳	ارديبهشت ۷۴	مبلغ مالیات
۴۰۰	۸۰۰۰	۴۰۰۰ میلیون ریال (تقریبی)

تعداد اظهارنامه‌های مالیاتی مشاغل ماده ۹۶ و مستغلات

تسلیم شده در سطح استان تا پایان تیرماه:

تیرماه ۷۳	تیرماه ۷۴	مبلغ مالیات
۱۳۰	۱۶۰۱	۱۵۶۲ میلیون ریال

تعداد اظهارنامه‌های مالیاتی اشخاص حقوقی و شرکتها در سطح استان تا پایان تیرماه:

تیرماه ۷۳	تیرماه ۷۴	مبلغ مالیات
۱۵۰۰	۱۷۰۴	۱۷۰۰۰ میلیون ریال

جمع کل اظهارنامه‌های تسلیمی شامل مستغلات ۳۷۶۸ فقره با جمع مالیات ۱۸۶۰۰ میلیون ریال بوده است که نسبت به سال ۷۳ از نظر تعداد ۱۲۴٪ و از نظر مبلغ ۸۲٪ افزایش داشته است.

از جمله برنامه‌های دیگر اداره کل موارد زیر را عنوان می‌نماید:

- برنامه شناسائی منابع مالیاتی جدید از طرق مختلفی انجام می‌شود که از آن جمله می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:
- اعزام کارشناسان و بازرسان به منظور بررسی‌های مودی،
- واحدیابی عمومی در کلیه حوزه‌های مالیاتی،
- فعال کردن واحد خدمات مالیاتی در خصوص به دست آوردن

پررشد: برنامه‌های شما برای رسیدن به دودفد فوق یعنی توفیق بیشتر در امر وصول و همچنین جلب تفاهم مودیان کدام است؟

پاسخ: از ابتدای کار در مشهد اساس را حسن تفاهم بین همکاران و ایجاد محیط آرام و مطمئن، و پرهیز از هر اقدامی که امنیت روحی و روانی و شغلی همکاران را به خطر می‌اندازد، قرار دادم، و این امر سرلوحه برنامه‌های کاری مستمر اینجانب است. اصلاح روابط و برخورد با مودیان مالیاتی جزء دیگری از برنامه کار اینجانب است. همواره و به هر مناسبت توصیه‌های لازم را در این باب به عمل آورده و موضوع را پیگیری کرده‌ام. این پیگیری شامل رسیدگی به موارد خلاف، تشویق همکاران منضبط و خوش‌رفتار نیز بوده است.

برنامه دیگر برای تعقیب هدف‌های اصلی که برشمردید، پیاده کردن سیستم خوداظهاری و بها دادن به آن دسته از مودیان مالیاتی است که به وظائف قانونی خود (هرچند ناقص) عمل می‌کنند. این گروه در مقایسه با کسانی که علاوه بر بی‌توجهی به وظائف قانونی خویش با توسل به ترفندهای مختلف راه فرار مالیاتی را، اختیار می‌کنند و یا با مزاحمت‌های اداری خود امکانات دستگاه مالیاتی را تلف می‌کنند، استحقاق عنایت بیشتری را دارند.

اطلاعات از منابع داخلی و خارج از تشکیلات وزارتخانه (مانند گمرک، بازرگانی و غیره)

برنامه رسیدگی به جنبه‌های تخصصی وظائف همکاران و بالا بردن کیفیت پرونده‌های مالیاتی از طریق آموزشهای حضوری در حوزه‌های مالیاتی و بررسیهای موردی (CASE STUDY) و تشکیل سمینار و جلسات سخنرانی،

شرکت در مجامع صنعتی و اجتماعات بازرگانی، و غیره. لازم به ذکر است که مساعدت و همکاری دستگاه‌های ذیربط در این زمینه نقش به‌سزائی را ایفاء می‌کند.

برنامه استفاده بهینه از نیروی انسانی و بالا بردن میزان کارائی همکاران، به کارگیری افراد مجرب و بصیر در مشاغل مهم، استفاده از نیروهائی که به دلایل غیرقابل توجیه در کارهای جنبی اشتغال داشته یا دارند، استفاده از نیروهای پرانرژی و علاقمند و متعهد در پستهای مدیریت و مسئولیت‌های مشابه، توزیع و تقسیم عادلانه و منطقی کارها در سطح اداره کل، بهره‌برداری از نیروهای مالیاتی در ساعات غیراداری (ساعات اضافه کاری) به منظور انجام کارهای عقب‌افتاده یا جبران کمبودهای موجود.

در راستای این اهداف پرداخت اضافه‌کار عادلانه، توزیع پاداش براساس ضوابط از پیش تعیین شده و منصفانه با توجه به کارائی افراد، رعایت عدالت اداری و جلوگیری از تضییع حقوق کارکنان در ترفیعات و برخورداری از امتیازات اداری، توجه به نیازهای مادی و سایر مشکلات آنها در حد امکانات، از برنامه‌هائی است که در اداره کل آغاز شده و ادامه دارد، تا شاید بتوان حداکثر بهره‌وری نیروی انسانی را حاصل نمود.

پرسش: به نظر شما مشکلات و نارسائی‌های اصولی ساختار کنونی نظام مالیاتی کدام است؟ به ویژه نسبت به موارد زیر اظهار نظر فرمائید:

الف - قوانین و مقررات مالیاتی

ب - آئین و تکنیک کار

ج - مسائل مربوط به تشکیلات و نیروی انسانی و امکانات فنی

د - فرهنگ مالیاتی

ه - هماهنگی درونی نظام مالیاتی و هماهنگی آن با سایر سازمانها و کل جامعه

پاسخ: نظام مالیاتی فعلی کشور از حدود سی سال پیش تاکنون تغییر عمده‌ای نداشته و تنها شاهد اصلاحات موردی در قانون مالیاتها و بعضی مقررات و آئین‌نامه‌ها بوده‌ایم، حال آن که تحولات سیاسی، اجتماعی و اقتصادی داخلی و جهانی تغییرات و

تطوراتی را بیش از آنچه اتفاق افتاده است می‌طلبد.

به نظر اینجانب نظام مالیاتی ما در هریک از موارد یاد شده فوق به رغم تغییراتی که داشته، دچار مشکلات و نارسائی‌هائی است که ذکر آن مثنوی هفتاد من خواهد شد.

تغییرات قانون مالیاتها در ارتباط با انقلاب اسلامی یک امر الزامی بوده و بعضی اصلاحات در متن قانون بویژه معافیتها و اصلاح در نرخهای مالیاتی، گرچه بعضاً مشکلات و معضلاتی را مرتفع نموده است، ولی دچار زوائد و تناقض‌هائی نیز می‌باشد. علاوه بر آن بعضی روشها و شیوه‌های کار ذکر شده در این قانون را باید عملاً منسوخ تلقی نمود، و در خیلی از موارد می‌توان از شیوه‌های نو و کارآمد استفاده کرد. اما در بعد قانون آنچه به نظر اینجانب دارای اهمیت بیشتری است، روح قانون و هدف اصلی قانونگذار است. هدف از وضع قانون ایجاد نظم عمومی و اجتماعی است. قانون برای حفظ حقوق مردم به وجود می‌آید، و نظم و اصول حاکم بر اجتماع به شکل قانون و مقررات خودنمایی می‌کند.

کار مالیات و مطالبه آن از مردم در همه جای دنیا پایه و اساس قانونی دارد و ما کارگزاران مالیاتی دولت هم در چهارچوب قانون انجام وظیفه می‌کنیم. حفظ نظم عمومی که لازمه ثبات و دوام هر اجتماعی است در گرو اجرای قانون است متأسفانه یکی از نقص‌های موجود در سیستم مالیاتی ما بی‌توجهی به جنبه‌های قانونی، و بی‌مهری کارگزاران و همچنین مودیان مالیاتی نسبت به اجرای آن است. عدم اجرای قانون علاوه بر تقویت بی‌نظمی در اجتماع مشکلات عدیده دیگر و صرف هزینه‌های سرسام‌آور و ایجاد تشکیلات و نهادهای زائد را به دنبال دارد.

بنابراین به استنباط اینجانب اجرای صحیح قانون حتی از نفس وجود قانون هم اهمیت بیشتری دارد.

آئین و تکنیک کار در دستگاه‌های مالیاتی تا حدی به اعتبار قانون، و هم به امکانات و سایر ابعاد اداری منوط است. ولی قسمت دیگر آن باید با توجه به نیازها و روش‌های تازه و پیشرفته موجود که در دنیا تجربه شده اصلاح یا جایگزین شود. تشکیلات و نحوه استفاده از نیروی انسانی نیز، چه از جهت کمیت و چه از جهت کیفیت، نیاز به بازنگری دارد. نیروها باید متناسب با نیازهای دستگاه مالیاتی از تخصص و مهارت‌های لازم برخوردار باشند، و یا آموزش و بالا بردن دانش حرفه‌ای آنها هماهنگ با زمان مورد توجه قرار گیرد. همچنین برای ارتقاء کارائی دستگاه مالیاتی باید از تجهیزات و تکنولوژی جدید استفاده نمود. در این زمینه با این که قدم‌هائی برداشته شده ولی غالباً کار به طور کامل پیگیری و اجراء نگردیده است.

مالیات‌های مستقیم وصولی اداره کل امور اقتصادی و دارائی خراسان در سالهای ۷۱، ۷۲، و ۷۳

ارقام پولی: هزار ریال پراتز: نشانه رشد منفی

نوع درآمد مالیاتی	سال ۱۳۷۱		سال ۱۳۷۲		سال ۱۳۷۳	
	درصد ترکیب مالیات %	رشد نسبت مالیات %	درصد ترکیب مالیات %	رشد نسبت مالیات %	درصد ترکیب مالیات %	رشد نسبت مالیات %
مالیات معوقه شرکتهای دولتی	۵۴۰۵۰۷۳	۸/۳۴	۱۸۰۱۳۴۷	۲/۰۷	۲۱۰۰۰۰۰	۱/۶۷
مالیات سایر شرکتهای غیردولتی	۱۹۹۶۳۲۷۰	۳۰/۸۲	۳۰۹۸۰۵۴۷	۳۵/۷۵	۴۸۲۹۶۶۹۲	۳۸/۴
مالیات حقوق	۷۳۹۳۱۷۷	۱۱/۴۱	۱۹۲۶۳۹۹۹	۲۲/۲۳	۲۲۷۸۷۹۶۵	۱۸/۱۲
مالیات مشاغل	۱۶۳۰۰۶۳۹	۲۵/۱۶	۱۹۴۳۱۷۱۴	۲۲/۴۲	۲۸۲۷۱۷۴۸	۲۲/۴۸
مالیات مستغلات	۲۹۳۳۴۶۹	۴/۵۲	۴۲۳۲۹۸۸	۴/۸۸	۵۹۵۹۴۷۶	۴/۷۳
مالیات متفرقه - درآمد مجموع	۲۱۸۲۲۷	-/۳۳	۲۱۶۹۱۳	-/۲۵	۲۳۰۸۴۷	-/۱۸
مالیات اتفاقی	۴۳۵۰۰	-/۰۶	۳۴۳۳۵	-/۰۳	۲۹۷۹۹	-/۰۲
مالیات ارث	۴۱۷۰۵۰۵	۶/۴۳	۲۱۸۲۵۵۷	۲/۵۱	۴۰۷۶۱۱۰	۲/۲۴
مالیات نقل و انتقالات - حق تصبر	۲۳۹۷۶۴	-/۳۷	۱۰۱۹۰۴	-/۱۱	۱۸۰۵۲۹	-/۱۴
مالیات نقل و انتقالات - سرقلی	۷۴۴۹۸۲۱	۱۱/۵۰	۷۵۲۱۲۱۲	۸/۶۸	۱۲۵۴۵۵۶۳	۹/۹۷
مالیات اراضی بایر	۱۰۴۲۹۴	-/۸۶	۱۱۹۹۱۷	-/۱۲	۲۲۵۵۹۶	-/۱۷
مالیات تعاون ملی	۱۳۸۴۲۷	-/۲۱	۶۴۰۷۷۵	-/۷۳	۸۰۳۶۹۷	-/۶۳
مالیات سالانه املاک	۱۰۴۶۵۳	-/۱۶	۸۴۹۴۵	-/۰۹	۸۱۱۹۹	-/۰۷
مالیات مستغلات مسکونی	۳۰۱۱۳۹	-/۴۶	۲۵۸۴۰	-/۰۲	۱۴۵۵۲۹	-/۱۱
جمع	۶۴۷۶۵۹۵۸	۱۰۰	۸۶۶۳۸۹۹۳	۱۰۰	۱۲۵۷۴۱۷۵۰	۱۰۰

است. ذکر تبعات نامطلوب چنین وضعی از حوصله این مصاحبه خارج است.

خلاصه مطلب این که فرهنگ مالیاتی دو روی یک سکه است در یک رو مردم و مودیان مالیاتی و روی دیگر دستگاه مالیاتی و کارگزاران مالیاتی قرار دارند. این دو عامل از هم جدا نبوده و دارای قابلیت تاثیرگذاری و تاثیرپذیری زیادی هستند و لذا باید به هر دو روی سکه توجه داشت.

در مورد هماهنگی درونی نظام مالیاتی و هماهنگی آن با سایر سازمانها و کل جامعه باید عرض کنم که اهمیت هماهنگی درونی قطعاً از هماهنگی با تشکیلات خارج از نظام مالیاتی بیشتر است، و رفع نقائص موجود احتمالاً با تصویب قوانین جداگانه و استفاده از روشهای نو و سریع‌الاثرا امکان‌پذیر خواهد بود.

پرسش: در صورتی که مسائل دیگری را نیز قابل طرح در مجله مالیات می‌دانید لطفاً بیان فرمائید.

پاسخ: نکته مهمی که به نظر اینجانب می‌رسد مسأله کمیت و کیفیت درآمدهای مالیاتی است. وصول و تامین درآمدهای

در بعد فرهنگ مالیاتی باید اشاره کرد که متأسفانه در مواردی رفتارهای ناهنجار مشاهده می‌شود. تبلیغات در حد کافی و لازم وجود ندارد. قانون و مقررات در برخورد با مردم متناقض، و بعضاً دارای نواقصی است که فرهنگ مالیاتی صحیح را به دستگاه مالیاتی یا مودیان القاء نمی‌کند.

در گذشت زمان برخورد قانون طوری بوده که مودیان بدحساب از امتیازاتی برخوردار شده‌اند. جریمه‌ای مقرر شد و بلافاصله با تبصره‌ای حکم به بخشودگی آن داده شده است. ۲ مودی به خاطر نپرداختن مالیات در سررسید مشمول جریمه است، ولی اگر مالیات اضافی پرداخت کرده باشد، دستگاه یا مامور مالیاتی برای تاخیر در استرداد آن مشمول جریمه‌ای نمی‌شود. مقررات و قوانین مالیاتی ما اغلب فاقد ضمانت‌های اجرایی قوی است. در کشورهای پیشرفته با متخلفین با قاطعیت بسیار برخورد می‌شود، به طوری که متخلف حاضر به پذیرش ریسک ناشی از تخلف نخواهد بود. ضمناً فرصت برای رسیدگی به پرونده مالیاتی مودی و وظیفه‌شناس که اظهارنامه تسلیم کرده و مالیات پرداخت نموده، یک سال است، حال آن که برای رسیدگی به پرونده مودی بدحساب که خلاف عمل کرده، سه سال مقرر شده

مالیاتی از ضرورات هر جامعه است، و نیازهای مالی دولت و هدفهای کلان اقتصادی و الزامات قانونی موجود هم موجب تلاش هرچه بیشتر در این امر است. در کشور ما دولت و دستگاههای اجرائی مسئول تشخیص و وصول مالیات هشیارانه به این نکته توجه داشته و در راستای قطع وابستگی به درآمدهای نفتی، کمیت و میزان مالیاتهای وصولی را مورد توجه و تحت نظارت قرار داده‌اند. ولی کیفیت وصول مالیات به رغم اهمیت زیادی که دارد در عمل کمتر مورد توجه قرار گرفته است. عمده اقدامات انجام شده بیشتر راجع به تامین کمیت و حجم وصولی از محل مالیاتها بوده است. ارزیابی کیفی در مالیات کمتر انجام شده، در حالی که به نظر اینجانب بی‌توجهی به کیفیت مالیات آثار نامطلوبی از خود باقی خواهد گذاشت که به راحتی و در زمان کوتاه از میان نخواهد رفت و شاید خیلی از معضلات موجود را بتوان معلول همین علت دانست.

مشاغل به رغم گستردگی آن، در حد پائینی قرار دارد. همچنین بعضی از مالیات‌ها مانند مالیات مجموع درآمد، مالیات بر ثروت، و مالیات بر مصرف، یا اصلاً سهمی ندارند و یا از سهم بسیار نازلی برخوردارند. بنابراین باید دنبال راه‌هایی بود، که ضمن اصلاح ساختار و ترکیب درآمدهای مالیاتی زمینه را برای استفاده از منابع مالیاتی جدید و از جمله مالیات بر ارزش افزوده، یا انواع دیگری از مالیات بر مصرف آماده ساخت و حجم و میزان درآمدهای مالیاتی دولت را افزایش داد.

ب- تجدیدنظر در معافیت‌های مالیاتی یکی از عواملی است که در تامین کمی مالیاتها موثر است. با این که معافیت‌های مالیاتی برای تامین عدالت اجتماعی و اهداف اقتصادی ضرورت دارد، ولی معافیت‌ها در سالهای اخیر به حدی افزایش یافته که عملاً عدالت اجتماعی را زیر سؤال برده است. معافیت مالیاتی برای

مقایسه مالیات‌های غیرمستقیم وصولی استان خراسان در سالهای ۷۱ و ۷۲ و ۷۳

نوع درآمد	سال ۱۳۷۱	سال ۱۳۷۲	رشد نسبت به ۷۱٪	سال ۱۳۷۳	رشد نسبت به ۷۲٪
۲۰٪ ارزش اتومبیل‌های وارداتی	۱۲۸۵۸۲۳	۱۰۵۵۳۴۳	(۱۸)	۷۰۳۱۷۹	(۳۳/۴)
مالیات فروش نوشابه‌های غیرالکلی	۶۳۵۷۲۴۸	۸۱۰۴۶۶۳	۳۴/۷	۹۸۱۳۳۱۴	۱۱/۴
مالیات فروش اتومبیل	۹۶۷۰۹۷	۹۱۳۷۶۹	(۵/۵)	۲۸۵۱۰۱	(۶۸/۸)
۱۵٪ ارزش اتومبیل‌های داخلی	۳۵۷۱۸۸	۱۸۵۹۰۴	(۴۸)	۱۲۴۷۲۲	(۳۳)
۱۰٪ مالیات از هردستگاه خودرو وارداتی	-	-	-	۸۴۹۵۲۹	-
مالیات نقل و انتقال اتومبیل	۷۴۱۴۳۹	۱۰۲۹۹۲۹	۳۹	۱۲۶۸۷۱۰	۲۳
مالیاتهای غیرمستقیم متفرقه	-	-	-	۴۰۰۰	-
جمع	۹۸۸۸۷۹۵	۱۱۹۸۶۰۸	۲۱/۲	۱۳۰۴۸۵۵۵	۸/۸

در بعد کمی مالیات کلیه مواردی که قبلاً تحت عنوان عوامل تشکیل‌دهنده نظام مالیاتی از آنها نام برده شد، موثرند و در جهت رشد کمی مالیاتها باید اقدامات لازم در زمینه بهبود نظام مالیاتی به عمل آید. اما عوامل دیگر که باید در نظر داشته باشیم از این قرارند:

الف- توجه به ساختار مالیاتی، یعنی ترکیب مالیات‌ها و سهم هر یک از آنها از کل درآمدهای مالیاتی و مقایسه آنها با یکدیگر. ساختار مالیاتی ما نشان می‌دهد که درآمدهای مالیاتی بیشتر به مالیات بر شرکتها و مالیات بر حقوق وابسته است و سهم مالیات

درآمد اقشار آسیب‌پذیر از جمله معافیت مالیاتی حقوق بگیران، اثر محسوسی دارد. ولی در مورد سایر معافیت‌ها باید گفت که هرچند مواردی نظیر معافیت‌های صنعتی و صادراتی حسب توقع باید موجب رشد تولید شود، ولی ارزیابی اثرات حاصل کار ساده و آسانی نیست.

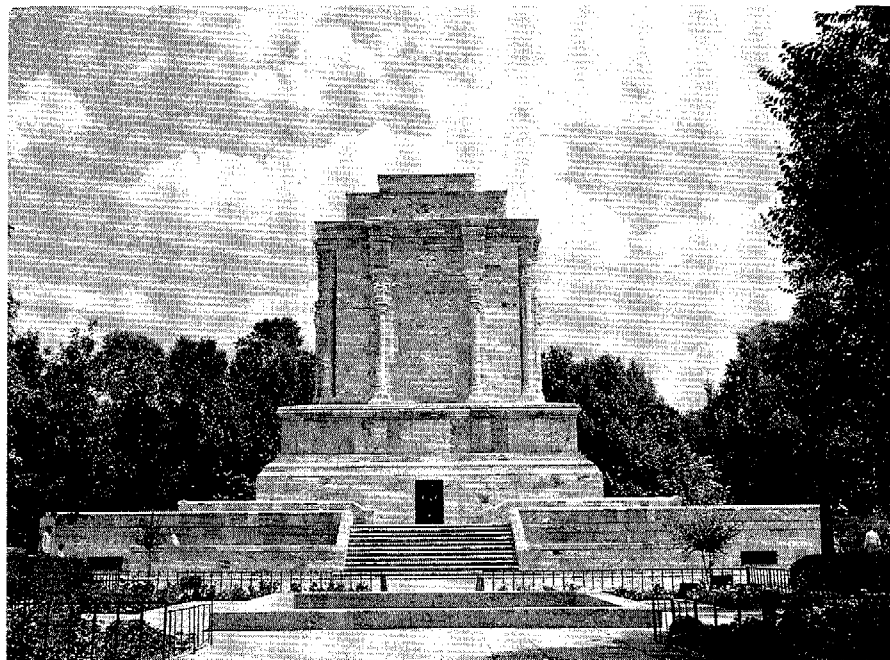
معافیت‌های گوناگون مالیاتی در زمینه‌های کشاورزی، صنعت و معدن، صادرات، معافیت نهادها و بعضی سازمان‌های دیگر موجب شده که قسمت عمده‌ای از تولید ناخالص داخلی یعنی حدوداً ۶۰٪ از شمول مالیات خارج شود، و بدین ترتیب اهداف

واقعی مالیاتی و کاهش تنش‌های موجود و پائین آوردن هزینه‌های وصول است.

اقتصادی بودن مالیات یکی از اصولی است که بعضاً تحت عنوان اصل صرفه‌جوئی در هزینه تشخیص و وصول کمتر مورد توجه قرار گرفته است. روشهای تشخیص و روشهای وصول باید به طریقی تنظیم شود که هزینه‌های اداری را در همه ابعاد کاهش دهد.

ترغیب مردم به تسلیم اظهارنامه مالیاتی و پرداخت مالیات در سر رسید، وصول مالیات حتی المقدور به شکل تکلیفی و در منبع، استفاده از منابع مالیاتی سهل الوصول و کم هزینه مثل برخی از مالیاتهای مصرف و فروش که غالباً اشخاص ثالث موظف به کسر و پرداخت آن هستند، می‌تواند پروسه مالیات را با آرامش نسبی و کارائی بالا همراه نماید.

توجه به جهات قانونی تشخیص و وصول و دقت ماموران در اجرای قوانین، رعایت حقوق مودیان در رسیدگی به حساب مالیاتی آنها، رعایت ضوابط تخصصی و حرفه‌ای به منظور بالا نگه داشتن کیفیت رسیدگی (مانند توجه به اصول و استانداردهای حسابداری و



اقدام به تعیین ارزش می‌نماید، و اغلب تصمیمات بر پایه نظرات نمایندگان دستگاههای غیر مسئول در امر مالیات نظیر شهرداری و ثبت و امثال آنها اتخاذ می‌شود. تعیین ارزش معاملاتی متری ۴۰۰۰ تومان برای ملکی که عملاً بیش از ۶۰ تا ۸۰

کمی مالیات تحقق نیابد. علاوه بر آن حذف معافیت‌های مالیاتی در خیلی از موارد باعث گسترش عدالت اجتماعی در جامعه خواهد شد. ج- پائین بودن ضرائب مالیاتی یکی دیگر از عواملی است که اهداف کمی مالیات را تحت تاثیر قرار داده است. ضرائب مالیاتی به حکم قانون مالیات‌ها باید همه ساله حسب شرایط اقتصادی موجود تعیین و یا مورد تجدیدنظر قرار گیرد. ولی غالباً بدون توجه به میزان سودآوری فعالیت‌های گوناگون و با اختلاف فاحش نسبت به سود واقعی صاحبان درآمد، اقدام به تعیین ضرائب نموده و می‌نمایند. پایه و اساس ضرائب مالیاتی همان ضرائب سی سال پیش و با توجه به سود حداکثر تومانی یک ریال است.

همچنین کمیسیون تعیین ارزش معاملاتی بدون توجه به نرخ واقعی املاک که در واقع همان ارزش معاملاتی و مبادلاتی است

هزار تومان معامله می‌شود (ارزش معاملاتی روز) هر چند جنبه ارفاق و تخفیف و رعایت حال مردم را داشته باشد، هم با عدالت اجتماعی و هم با وظیفه تامین درآمدهای مالیاتی دولت مغایر است.

در بعد کیفی مالیات، علاوه بر این که برخورد صحیح و براساس ارزشهای انسانی و اسلامی و جلب رضایت نسبی مودیان باید مورد توجه قرار گیرد، تبلیغات گسترده و بالا بردن سطح آگاهی مردم نسبت به چگونگی مخارج انجام شده دولت از محل درآمدهای مالیاتی از عوامل موثر در پیدایش یک فرهنگ

حسابرسی) مالیات در مهلت‌های قانونی، و به تعبیر دیگر تحقق درآمدهای مالیاتی با اختلاف زمانی قابل توجه، از مواردی است که در رابطه با کیفیت مالیات بیشتر باید مورد توجه قرار گیرد.

بها دادن به مودیان وظیفه‌شناس و خوش حساب و در عوض انعطاف کمتر در مقابل مودیان بد حساب و متخلف و بعضاً فراری از مالیات، دادن اولویت زمان رسیدگی به پرونده مودیان نوع دوم و کم رنگ نکردن تشخیص علی‌الراس از مواردی است که در کیفیت مالیات، ترویج فرهنگ مالیاتی، کاهش هزینه وصول و تامین بموقع درآمدهای مالیاتی کمک خواهد کرد. □

تحلیلی پیرامون مالیات بر ارزش افزوده

دکتر محمّد توکل

در شماره گذشته تعریف مبسوطی از مالیات بر ارزش افزوده بیان گردید و هریک از اجزاء این تعریف مورد شرح و بسط قرار گرفت تا تصویر بالنسبه جامعی از این مالیات خاص به دست آید. اکنون در دومین، و آخرین، بخش مقاله پاره‌ای اوصاف و خصال اصلی این مالیات ارائه می‌گردد.

اوصاف و خصال مالیات بر ارزش افزوده

کالا و خدمات روشن باشد. در یک سیستم مالیاتی انباشته که قبلاً مثالی برای آن ذکر کردیم، این گونه بی طرفی قابل رعایت نیست. در چنین سیستمی مالیاتها در مراحل مختلف روی هم انباشته می‌شود و مقدار آن افزایش می‌یابد. در نتیجه مؤسسات زیربط به شیوه ادغام متوسل می‌شوند یعنی چند حلقه از زنجیره فعالیت‌های منتهی به تولید یا توزیع فراورده‌ها را در هم می‌آمیزند و بدل به یک حلقه و مرحله واحدی می‌نمایند تا بتوانند بار مالیاتی کمتری را تحمل کنند. حاصل این جریان تولید و توزیع فراورده‌هایی است که با توجه به توسل یا عدم توسل مؤسسات به شیوه‌های مذکور بار مالیاتی متفاوتی را در بر خواهد داشت. بدین ترتیب سیستم‌های مالیاتی انباشته فاقد جنبه بی طرفی حقوقی هستند زیرا نتایجی به دست می‌دهند که با اقتضای طبع مالیات بر ارزش افزوده مغایرت دارد.

بی طرفی رقابتی

مالیات بر ارزش افزوده بعکس مالیات فروش انباشته بر حسب اقتضای طبع خود عمل می‌کند. درصد روشن و معینی از

بی طرفی مالیاتی

بی طرفی در امور مالیاتی به مفهوم عدم تأثیر مالیات در زمینه‌های مختلف است، به این معنی که مالیات باید چنان تدوین و برقرار شود که نتواند در تصمیم‌گیریهای مربوط به یک یا چند زمینه مورد نظر مؤثر واقع گردد. پس بی طرفی را باید در زمینه یا زمینه‌های معینی در نظر گرفت، مانند این که بگوئیم فلان مالیات در تصمیم‌گیری راجع به سرمایه‌گذاری در این یا آن رشته از فعالیت‌های اقتصادی بی طرف است.

بی طرفی حقوقی

طبع و اقتضای حقوقی مالیات بر ارزش افزوده یکی از زمینه‌هایی است که بی طرفی مالیاتی می‌تواند در ارتباط با آن مطرح باشد. همان گونه که قبلاً نیز اشاره شد اقتضاء مالیات بر ارزش افزوده این است که مالیات مآلاً بر هزینه انجام شده از سوی اشخاص جهت استفاده از کالاها و خدمات قرار گیرد. نتیجه این است که باید بین مبالغ خرج شده و مالیات پرداختی تناسب و در صد معینی حفظ شود و بار مالیاتی به عنوان نسبی از بهای

خرجی که مصرف کننده می پردازد به عنوان مالیات بر عهده او قرار می گیرد. در چنین حالتی دیگر انگیزه ای برای مؤسسات باقی نخواهد ماند تا به قصد کم کردن بار مالیاتی خود دست به ادغام عمودی یا افقی حلقه های زنجیره تولید و توزیع بزنند. نتیجه غائی این خواهد بود که فراورده های همگون ارائه شده از سوی مؤسسات مختلف بار مالیاتی واحدی را با خود همراه خواهند داشت و مالیات در نهایت امر مسبب اصلی تفاوت قیمت نخواهد شد و از این رهگذر زمینه رقابتی بین مؤسسات پدید خواهد آمد. به عبارت دیگر مالیات بر ارزش افزوده از حیث ایجاد رقابت خنثی و بی اثر می باشد.

بی طرفی اقتصادی

مالیات در صورتی از حیث اقتصادی بی طرف خواهد بود که در تصمیم گیری مؤسسات راجع به آنچه اصطلاحاً «تخصیص منابع» می نامند خنثی و

غیر مؤثر بماند. این که منابع و امکانات یک مؤسسه متوجه کدام رشته از تجارت و تولید گردد، معمولاً تحت شرایط و مکانیزم حاکم بر بازار تعیین می شود. ولی عوامل دیگری نیز ممکن است مداخله کرده و مصنوعاً مسیر تعیین شده توسط مکانیزم و اوضاع و احوال بازار را تغییر دهند. از آن جمله یکی مقررات مالیاتی است که می تواند صرفه اقتصادی را متوجه این یا آن رشته از فعالیت تجاری نماید.

مالیات بر ارزش افزوده علی الاصول بر پایه بی طرفی اقتصادی مبتنی است. اتحادیه اروپا بزرگترین دربرگیرنده و مجری مالیات بر ارزش افزوده اساساً بر همین پایه به مالیات بر ارزش افزوده روی آورد. این فلسفه در مقدمه نخستین رهنمود (دیرکتیو) شورای جامعه اروپا مورخ ۱۱ آوریل ۱۹۶۷ تحت عنوان «هماهنگ سازی قوانین کشورهای عضو در باره مالیات فروش» به خوبی منعکس است:

«هدف عمده قرارداد^(۱) ایجاد یک بازار مشترک در محدوده یک اتحادیه اقتصادی است، به نحوی که در آن شرایط رقابت سالم حکمفرما باشد... نیل به این هدف مستلزم آن است که در کشورهای عضو قوانینی در مورد مالیات های بر فروش اجراء

شود که شرایط رقابت را دچار اختلال نسازد... بررسی های انجام شده نشان می دهد که این هماهنگی باید منجر به لغو مالیات های چند مرحله ای انباشته و پذیرش یک سیستم مشترک مالیات بر ارزش افزوده در کلیه ممالک عضو گردد. این گونه سیستم مالیات بر ارزش افزوده در صورتی که تا حد اعلا امکان جنبه عمومیت داشته و دامنه آن کلیه مراحل تولید و توزیع و ارائه خدمات را در بر گیرد، به بالاترین درجه سادگی و بی طرفی نایل خواهد شد... حتی اگر نرخها و معافیت ها (در کشورهای عضو) هماهنگ هم نشود، باز ترتیب فوق منجر به تحقق بی طرفی در امر

رقابت خواهد شد، به این ترتیب که در داخل هر کشور کالاهای مشابه بار یکسان مالیاتی را - صرف نظر از طول زنجیره تولید و توزیع - تحمل خواهند کرد...»

با تمام این احوال گاهی دولت ها ناگزیر از کاربرد

نرخ های استثنائی مالیات بر ارزش افزوده، یا اعطای معافیت، یا کاربرد نرخ صفر درصد در این زمینه می گردند، و این به ویژه در مورد کالاهای اساسی مورد نیاز عامه مطرح است، که بعداً در بحث راجع به وصف قهقرائی مالیات بر ارزش افزوده به آن خواهیم پرداخت.

بی طرفی خارجی

مالیات بر ارزش افزوده همان گونه که بیان شد بر مصرف و هزینه های انجام شده از سوی اشخاص بار می گردد. به این ترتیب برقراری آن در مورد کالای صادراتی، که در داخل کشور مصرف نمی شود محلی نخواهد داشت، و به همین علت قاعده استرداد مالیات در مورد کالای صادراتی رایج است. در مقابل بر کالاهای وارداتی به شرحی که قبلاً دیدیم - همانند کالاهای ساخت داخل - مالیات بر ارزش افزوده وضع می گردد. این دو مورد یعنی صادرات و واردات جنبه بین المللی و خارجی مالیات را تشکیل می دهند، و بی طرفی خارجی به مفهوم آن است که اولاً اخذ مالیات از کالاهای وارداتی به حدی باشد که آنها را در شرایط مساوی با کالاهای ساخت داخل قرار دهد، و ثانیاً استرداد مالیات در مورد

بی طرفی مالیاتی - یعنی عدم تأثیر در تصمیم گیری های مؤسسات نسبت به انتخاب آلترواتیوهای مختلف - از جمله اوصاف بارز مالیات بر ارزش افزوده به شمار می رود. هرگونه تعریف در سیستم مالیات بر ارزش افزوده که موجب تضعیف این خصلت شود، به مفهوم خنثی کردن طبیعت اصلی این مالیات و از دست دادن مزایا و فواید آن است.

مالیات بر ارزش افزوده سلسله گسترده‌ای از کالاها و خدمات را در بر می‌گیرد. بنابراین نرخ مالیات هر اندازه هم ناچیز باشد، بازده آن نجومی خواهد بود.

صادرات نباید از میزان اصلی مالیات بار شده بر کالاهای مورد نظر تجاوز کند.

آثار مالی

مالیات بر ارزش افزوده اصولاً جنبه عمومیت دارد و سلسله حتی‌الامکان گسترده‌ای از کالاها و خدمات را در بر می‌گیرد و تقریباً همه مردم و مؤسسات در معرض آن قرار دارند. بنابراین نرخ مالیات هر اندازه هم ناچیز باشد، بازده آن نجومی خواهد بود. انواع دیگر مالیات‌های غیر مستقیم (فرضاً از آن گونه که در ایران رایج است) متوجه کالای ویژه‌ای هستند که مردم می‌توانند از مصرف بسیاری از آنها صرف‌نظر کرده و کالاهای دیگری را به عنوان جایگزین انتخاب کنند. ولی مالیات بر ارزش افزوده به‌خاطر عمومیت آن چنین رفتاری را اجازه نمی‌دهد و به همین خاطر از حیث تأمین عایدات بودجه از اطمینان بیشتری برخوردار است. علاوه بر این از حیث وصول نیز مالیات بر ارزش افزوده وضع مناسب‌تری را دارا می‌باشد. البته در اینجا نیز امکان گریز از مالیات منتفی نیست، ولی به سبب این که وصول و ایصال مالیات بر عهده طرفی قرار گرفته که خود زبانی از این کار نمی‌بیند، و به اصطلاح از کیسه دیگران به این منظور استفاده می‌کند، لذا این مالیات از یک حسن مادرزادی برخوردار است و آن این که انگیزه مالیات‌گریزی را تا حدود زیادی کاهش می‌دهد. نکته مثبت دیگر در مورد مالیات بر ارزش افزوده همان مزیتی است که تقریباً کلیه مالیات‌های غیر مستقیم از نظر روانشناسی دارا می‌باشند. مؤدی واقعی یعنی مصرف‌کننده معمولاً متوجه بار مالیاتی نمی‌شود و آن را جزئی از قیمت کالا تلقی می‌کند.

وصف قهرائی

قبلاً به این مطلب اشاره کردیم که مالیات بر ارزش افزوده به سطح درآمد مؤدیان واقعی خود یعنی مصرف‌کنندگان توجهی ندارد و نرخ واحدی را صرف‌نظر از این جنبه خاص، شامل حال

همه افراد می‌نماید. اما سیستم نرخ‌های تصاعدی^(۲) به تناسب درآمد بار مالیاتی بیشتری را تحمیل می‌کند. با تمام کوششی که برای رداین نظریه، یا بهتر بگوئیم این ایراد، به عمل آمده باید پذیرفت که بیان فوق در باب قهرائی بودن مالیات بر ارزش افزوده واقعیت دارد، یعنی فی‌الواقع این مالیات بدون حفظ تناسبی با سطح درآمد یا رفاه مؤدیان به مورد اجراء گذارده می‌شود. اما در عین حال طرفداران مالیات بر ارزش افزوده دلایلی در برابر ایراد یاد شده اقامه می‌نمایند، از جمله این‌که:

۱. باید دید آیا حفظ تناسب مالیات با قدرت پرداخت، یگانه عامل یا مهمترین ملاحظه در برقراری مالیات به شمار می‌رود؟ اگر فرضاً سلامت اقتصاد جامعه، تأمین نیازهای حاد مالی کشور، رفهم بسیار ضرور سیستم مالیاتی، و ملاحظات مهم دیگری از این گونه اقتضای گزینش مالیاتی را داشته باشد که فاقد جنبه تصاعدی است، باز باید صرفاً بر این ملاحظه خاص تکیه کرد و از پذیرش مالیات جدید امتناع نمود؟

۲. جنبه قهرائی مالیات بر ارزش افزوده را تا درجاتی می‌توان تعدیل کرد، نهایت این که در انتخاب طرق تعدیل باید محتاط بود تا سبب از دست رفتن اوصاف و مزایای اصلی این مالیات خاص نشود و غرض اصلی از وضع آن نقض نگردد. از جمله طرق پیشنهادی برای تعدیل کیفیت قهرائی مالیات بر ارزش افزوده می‌توان موارد زیر را نام برد:

الف - در مورد مواد و کالاهای اساسی مورد نیاز عامه

این کالاها را تابع نرخ نازل و یا حتی نرخ صفر درصد^(۳) مالیات بر ارزش افزوده نمی‌توان قرار داد. این اندیشه و هرگونه فکر دیگری در مورد متفاوت بودن نرخ مالیات به هر دلیل که باشد مورد مخالفت طرفداران مالیات بر ارزش افزوده قرار گرفته است. به نظر آنها حسن بزرگ مالیات بر ارزش افزوده جامعیت و یک‌توختی و سادگی آن است. تفاوت نرخ‌های اجرای مالیات را با دشواری و پیچیدگی بیهوده‌ای روبرو می‌سازد و به طور کلی محیط ناراحت و به اصطلاح آنان «آلوده» ای در طریق اجرای مالیات بر ارزش افزوده پدید می‌آورد، ضمن این که استفاده‌کنندگان از نرخ نازل نه تنها گروه‌های کم درآمد بلکه اغنیا و صاحبان درآمدهای هنگفت نیز خواهند بود. گذشته از همه این‌ها اساساً سیستم مالیات بر ارزش افزوده به

هیچ وجه از هدف تعدیل و توزیع مجدد ثروت پیروی نمی‌کند تا جایی برای این گونه بحث باقی بماند. به هر تقدیر اگر کشوری به رغم این استدلالات بخواهد از فکر برقراری نرخ نازل، یا نرخ صفر درصد، برای کالاهای اساسی مورد نیاز عامه پیروی کند، باید در انتخاب این کالاها دقت و احتیاط بسیاری به خرج دهد و به طور خاص کالاهایی را برگزیند که تقاضا در مورد آنها نسبت به قیمت کاهش چندانی نداشته باشد. در غیر این صورت اختلال در تخصیص منابع و انتخاب های اقتصادی رخ خواهد داد که بنا بر توضیحاتی که قبلاً داده شد مغایر با اهداف اصلی وضع مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود.

ب - وضع نرخ‌های بالای مالیاتی برای کالاهای تجملی

این فکر نیز در مقررات مربوط به مالیات بر ارزش افزوده پاره‌ای از کشورها منظور شده و در واقع روی دیگر همان سکه‌ای به شمار می‌رود که ضمن بند الف فوق مبسوطاً مورد بحث قرار گرفت، و همان ایرادهای اصولی بر آن وارد شده است که در بند الف بیان گردید.

ج - پرداخت های انتقالی

راه دیگر جبران فشار مالیات هابر طبقات کم درآمد پرداخت هائی است که اصطلاحاً آنها را "پرداخت‌های انتقالی" می‌نامند، نظیر آنچه در راه تأمین اجتماعی و امکانات رفاهی مردم صرف می‌شود و به طور کلی هرگونه کمک و امدادی که از سوی بخش دولتی به نفع این گونه طبقات می‌گذرد. طرفداران مالیات بر ارزش افزوده استفاده از این شیوه را بر سایر طرقی که از آنها یاد کردیم ترجیح می‌دهند، زیرا آن طرق دیگر به شرحی که دیدیم جامعیت و عملکرد صحیح مالیات بر ارزش افزوده را دچار نقص و اختلال خواهد ساخت.

د - معاف سازی مرحله خریده‌فروشی

این شیوه سبب تخفیف بار مالیاتی در مرحله آخر زنجیره تولید و توزیع می‌شود. مثال مندرج در زیرنویس مربوط به بند الف در صورت معافیت مرحله خریده‌فروشی به صورت جدول پی‌نوشت صفحه آخر درخواهد آمد. بنابراین با معاف ساختن مرحله آخر از مالیات، خریده فروش ناچار تمامی ۴۰۰۰ تومان

از آنجا که وصول و ایصال مالیات بر ارزش افزوده بر عهده طرفی قرار گرفته که خود زیانی از این کار نمی‌بیند، لذا انگیزه مالیات‌گریزی تا حدود زیادی کاهش می‌یابد.

مالیات پرداختی خود را (که در جدول منعکس در پی‌نوشت محاسبه شده) به مصرف کننده منتقل می‌کند، باین حال چون این مرحله از مالیات معاف است بار مالیاتی مصرف کننده به اندازه ۱۰۰۰ تومان کاهش می‌یابد. در اینجا دیگر اشکال مربوط به انباشت مالیات هم پیش نخواهد آمد زیرا در آخرین مرحله دیگر امکان انتقال مالیات به مرحله بعد وجود ندارد و به هر حال کل بار مالیاتی بر عهده مصرف کننده قرار می‌گیرد.

با وجود این، معافیت مرحله خریده فروشی نیز به دلایلی مورد انتقاد واقع شده است. نخست این که در نهایت درصد بار مالیاتی وارد بر هزینه انجام شده از سوی مصرف‌کننده دیگر ثابت نمانده و در مورد انواع کالاها و حتی نسبت به مؤسسات و شرکت‌های مختلف فعال در زنجیره‌های تولید و توزیع ممکن است اختلاف پیدا کند. فرضاً در همین مثالی که آوردیم، نسبت ۴۰۰۰ تومان مالیات پرداختی مصرف کننده به ۵۰۰۰۰ تومان قیمت اصلی کالا معادل ۸ درصد است. ولی اگر در همین مثال اضافه قیمت هر مرحله نسبت به مرحله قبل بجای ۱۰۰۰۰ تومان معادل ۱۲۰۰۰ تومان باشد، آنگاه نسبت مالیات تحمیل شده بر مصرف کننده به قیمت اصلی فروش به ۷/۲۵ درصد تغییر خواهد یافت. این دگرگونی با مقتضیات آنچه از آن به عنوان بی‌طرفی حقوقی مالیات بر ارزش افزوده یاد کردیم مغایرت پیدا می‌کند زیرا اقتضای بی‌طرفی مذکور همان‌طور که گفتیم آن است که مالیات یاد شده بر مصرف کننده نسبت به خرج انجام شده از سوی وی ثابت و در تمام موارد یکسان (مثلاً ۱۰٪) باشد.

علاوه بر این ممکن است کارخانه‌ای بخشی از مواد مورد نیاز خود را از خریده فروش خریداری کند و خریده فروش چون به سبب عدم تعلق مالیات به این مرحله نمی‌تواند مالیات پرداختی قبلی خود را کم کند ناگزیر تمامی آنرا بر عهده خریدار قرار می‌دهد و در این جا مالیات جزء قیمت اصلی کالا قرار می‌گیرد و در زنجیره‌ای که مجدداً از کارخانه خریدار شروع و به مصرف کننده ختم می‌شود، این عنصر مالیاتی در بطن قیمت انباشته شده و به

جلو انتقال پیدا می‌کند، حال آن که انباشت مالیات خلاف طبع و سرشت مالیات بر ارزش افزوده است.

البته همان گونه که گفتیم صرف نظر از هر چیز اعطای معافیت در مرحله خرده‌فروشی سبب راحتی کار می‌شود. انبوه خرده‌فروشان تمایلی به نگاهداری حساب و کتاب ندارند، و کنترل ایشان هم خالی از زحمت نمی‌باشد. همین ملاحظات است که معافیت مرحله خرده‌فروشی را دلفریب و مطلوب ساخته و طرفداران پروپاقرصی برای آن پدید آورده است. مسأله دلسوزی به حال طبقات کم درآمد در واقع تحت‌الشعاع این جنبه اصلی کار قرار دارد.

مالیات جایگزین

مالیات بر ارزش افزوده با امکان گسترده‌ای که در تحصیل درآمد به وجود می‌آورد، می‌تواند - و در مواردی باید - جایگزین برخی از مالیاتهای دیگر شده و پاره‌ای دیگر را نیز تعدیل کند. آنچه باید به کلی میدان را خالی کند و جای خود را به مالیات بر ارزش افزوده دهد، مالیاتهای غیر مستقیم دیگری است که در کشور جاری می‌باشد. اتحادیه اروپا نیز از آغاز خواستار وضع مالیات بر ارزش افزوده واحدی در کشورهای عضو به جای کلیه

مالیات بر ارزش افزوده با امکان گسترده‌ای که در تحصیل درآمد به وجود می‌آورد، می‌تواند - و در مواردی باید - جایگزین برخی مالیاتهای دیگر شده و پاره‌ای دیگر را نیز تعدیل کند.

انواع دیگر مالیاتهای فروش، رسومات و هر نوع مالیات غیر مستقیم دیگری شد که قبلاً در این کشورها رایج بوده است.

پس از ورود مالیات بر ارزش افزوده به میدان نسبت به مالیات بر درآمد نیز باید تعدیلاتی صورت پذیرد و انواع نارسائی‌ها و فشارهای ناهمگونی که در سیستم مالیات بر درآمد به خاطر نیاز مالی یا عوامل دیگر پدید آمده باید از میان برداشته شود. مالیات بر ارزش افزوده امکان وسیعی را از حیث تحصیل مالیات بر درآمد پدید می‌آورد و این خود زمینه‌ساز جرح و تعدیل مالیاتهای بر درآمد خواهد بود. چنین جرح و تعدیلی می‌تواند انگیزه‌های قوی برای فعالیت‌های اقتصادی و شغلی پدید آورد و غفلت از آن، به رغم اعمال مالیات بر ارزش افزوده، قابل توجیه نخواهد بود.

مالیات بر ارزش افزوده و اتحادیه اروپا

در این مقاله بارها به اتحادیه اروپا و سیستم مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای عضو اتحادیه اشاره کردیم. سبب این است که مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای عضو اتحادیه اروپا با وسعت و قدرت اعمال می‌شود و ارگانهای اتحادیه به طور جدی تحقق و اجرای سالم این مالیات را پی گیری می‌کنند. به همین جهت کمتر ناحیه یا کشورهای دیگری از جهان رامی‌توان جستجو نمود که تا این حد در زمینه مالیات بر ارزش افزوده پیش رفته باشند. دیرکتیوهای شورای جامعه اروپا به ویژه دیرکتیو شماره ۶ با آخرین اصلاحاتی که در آن به عمل آمده چارچوب حقوقی مناسب و مستحکمی را در زمینه مالیات مورد بحث ارائه می‌دارد، که البته اندیشه وحدت اروپا و ایجاد بازار مشترک اروپائی هم چاشنی آن است. انواع دعاوی و اختلافات در زمینه اجرای این دیرکتیو در کشورهای عضو مطرح می‌شود که برای فیصله آنها به دیوان

مالیات بر ارزش افزوده امکانات وسیعی را از حیث تحصیل مالیات بر درآمد نیز پدید می‌آورد که خود می‌تواند زمینه ساز جرح و تعدیل این گونه مالیات‌ها قرار گیرد.

دادگستری جامعه اروپا و ارگانهای دیگر این جامعه مراجعه می‌کنند. آراء دیوان و اظهار نظرهای سایر مراجع اتحادیه سلسله مداومی از تفسیر و تعبیر دیرکتیوهای شورای اروپا را در اختیار مراجع ذیربط کشورهای عضو قرار می‌دهد و قابلیت ادامه حیات و انطباق این مقررات را با شرایط و مقتضیات اقتصادی ممالک مذکور فراهم می‌آورد.

بحث بیشتر

دامنه مالیات بر ارزش افزوده بسیار گسترده و مسائل و متفرعات آن فراوان است. فرد فرد نکات و موضوعاتی که در این مقاله مختصر بیان شد، هر یک ممکن است الوان و اشکال متعدد و مختلفی به خود بگیرند که پرداختن به هر یک از آنها نیاز به مقاله بحث جداگانه‌ای دارد. هدف از طرح موضوع به دست دادن تصویری بالنسبه روشن از کلیات و ابعاد این مالیات خاص بود که امید است با توضیحات ارائه شده مقصود کم و بیش حاصل شده باشد. بحث بیشتر و پرداختن به جنبه‌های متعدد مالیات بر ارزش افزوده را به فرصت‌های دیگر موکول می‌کنیم. □

پی‌نوشت:

مرحله پیش وجود نخواهد داشت و نتیجه این حالت برخلاف تصور زیادت‌تر شدن مجموع مالیات پرداختی و انباشت نسبی مالیات خواهد بود. فرض می‌کنیم زنجیره‌ای از تولید و توزیع وجود دارد که طی آن کارخانه تهیه خمیر کاغذ در مرحله نخست از مؤسسه چوب بری مواد اولیه خریداری می‌کند و فراورده خود را به کارخانه کاغذ سازی می‌فروشد و آن کارخانه کاغذ تولیدی را به بازرگان کلی فروش تحویل می‌دهد و او جنس خود را به خرده فروشی می‌فروشد، و خرده فروشی کالا را به طور نهائی به مصرف کننده عرضه می‌کند، و در هر مرحله ۱۰۰۰۰ تومان به قیمت کالای عرضه شده افزوده می‌شود. حال فرض کنیم که در این زنجیره فقط فروش کاغذ از مالیات معاف باشد (یعنی کاغذ فروش نتواند از مشتری خود مالیات بگیرد). نتیجه حاصل به شرح جدول شماره (۱) خواهد بود:

حال آن که اگر پای معافیت مذکور در میان نبود، مالیات پرداختی به دولت در هر مرحله فقط ۱۰۰۰ تومان بود و جمعاً به جای ۷۲۰۰ تومان به ۵۰۰۰ تومان بالغ می‌شد. بنابراین معافیت موجب انباشت مالیات و افزایش آن شده که مغایر با هدف و اوصاف اصلی مالیات بر ارزش افزوده است. اما اگر به جای معافیت در همان مثال نرخ صفر درصد منظور شود حق کسر مالیات مرحله قبل عیناً وجود خواهد داشت و مآلاً جمع مالیات به همان رقم ۵۰۰۰ تومان بالغ خواهد شد.

۱. منظور قرارداد تاسیس جامعه اقتصادی اروپا است.
 ۲. واژه‌های تصاعدی و قهرائی که در متون فارسی در برابر کلمات 'progressive' و 'regressive' به کار می‌روند، چندان گویای باطن و حقیقت این مفاهیم نبوده و فقط از یک برابرسازی تحت‌اللفظی حکایت می‌کنند. در واقع این دو واژه مفهوم مترقی یا ارتجاعي بودن را ادا می‌کنند، و مفاهیم اخیر بیشتر جنبه اجتماعی-سیاسی دارند تا اقتصادی و مالی. توجه به حال طبقات کم درآمد و در نظر گرفتن تسهیلات و ارفاق‌های خاص برای آنان از مسائلی است که در یکی دو قرن اخیر مورد توجه و بحث و فحص بسیار قرار گرفته و نشانه مترقی بودن و انطباق با پیشرفت‌های عصر جدید قلمداد گردیده است. در مقابل بی‌توجهی به حال و روز مردم کم درآمد و مضایقه از اعطاء ارفاق‌های مناسب مالی و اقتصادی به سود آنان نشانه رجعت به طرز تفکر رایج در نظام‌های قدیمی‌تر بشری، یا به اصطلاح ارتجاعي و غیر مترقی بودن، به حساب آمده است. به هر تقدیر دو اصطلاح تصاعدی و قهرائی را باید با توجه به این توضیحات مورد نظر قرار داد.
 ۳. فرق بین معافیت مالیاتی و نرخ صفر درصد در مکانیزم مالیات بر ارزش افزوده این است که اگر پای معافیت مالیاتی در یک مرحله از مراحل تولید و توزیع در بین باشد دیگر امکان کسر مالیات پرداختی در

جدول شماره (۱)

فروشنده	خریدار	بهای اصلی فروش	مالیات ۱۰٪	کسر مالیات مرحله قبل	مالیات پرداختی
مؤسسه چوب بری	کارخانه خمیر کاغذ	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰	-----	۱۰۰۰
کارخانه خمیر کاغذ	کارخانه کاغذسازی	۲۰۰۰۰	۲۰۰۰	۱۰۰۰	۱۰۰۰
کارخانه کاغذسازی	بازرگانان عمده فروش	۳۲۰۰۰	معاف	-----	-----
بازرگانان عمده فروش	خرده فروش	۴۲۰۰۰	۴۲۰۰	-----	۴۲۰۰
خرده فروش	مصرف کننده	۵۲۰۰۰	۵۲۰۰	۴۲۰۰	۱۰۰۰
-----	-----	-----	-----	جمع مالیات	۷۲۰۰

جدول شماره (۲)

فروشنده	خریدار	قیمت اصلی فروش	مالیات ۱۰٪	کسر مالیات مرحله قبل	مالیات پرداختی
مؤسسه فروش الواروچوب	کارخانه خمیر کاغذ	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰	-----	۱۰۰۰
کارخانه خمیر کاغذ	کارخانه کاغذ سازی	۲۰۰۰۰	۲۰۰۰	۱۰۰۰	۱۰۰۰
کارخانه کاغذ سازی	عمده فروش کاغذ	۳۰۰۰۰	۳۰۰۰	۲۰۰۰	۱۰۰۰
عمده فروش	خرده فروش	۴۰۰۰۰	۴۰۰۰	۳۰۰۰	۱۰۰۰
خرده فروش	مصرف کننده	۵۴۰۰۰	معاف	-----	-----

سیاست توسعه نرم افزار کامپیوتری در هند و جنبه های مالیاتی آن

ترجمه و تلخیص:
دکتر علی اکبر عرب مازار

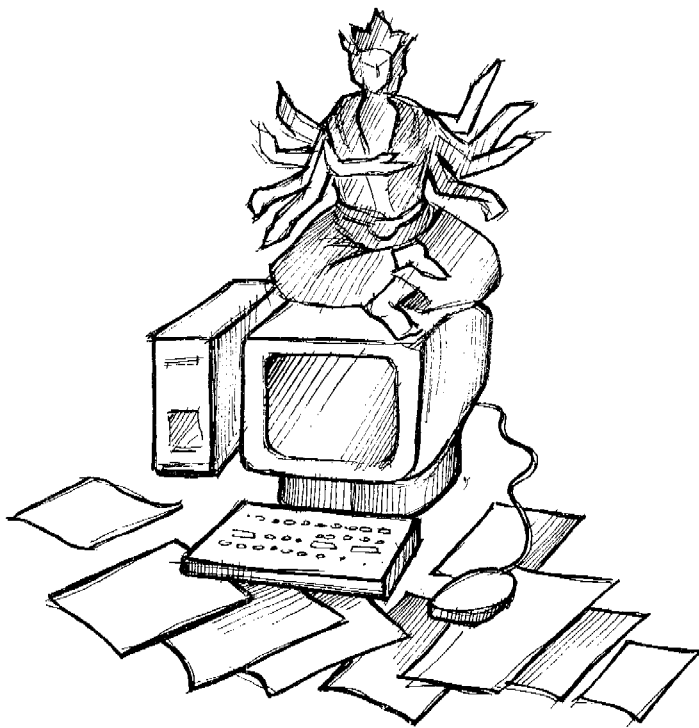
مقدمه

دولت هند توجه خاصی را نسبت به تولید و صدور نرم افزارهای کامپیوتری مبذول می دارد، چنان که صادرات این فرآورده در سال های ۹۴ - ۱۹۹۳ از مرز ۱۰ میلیارد روپیه (حدود ۳۳۰ میلیون دلار) گذشته است و پیش بینی می شود که در سال ۱۹۹۶ این میزان به حدود یک میلیارد دلار بالغ گردد و این کشور مقام دوم را بین ممالک صادرکننده نرم افزار اشغال کند.

تسهیلات مالیاتی و سایر امکاناتی که دولت در این زمینه پدید آورده سبب روی آوردن شرکت های عمده چند ملیتی آمریکا، ژاپن، و آلمان به فعالیت در این کشور شده، و شرکت های مذکور علاوه بر فروش نرم افزار به موسسات هندی، قلمرو هند را مرکز فعالیت های تولیدی و پایگاه صدور نرم افزار به کشورهای دیگر قرار داده اند. عامل دیگری که به این منظور کمک می کند وجود نیروی متخصص ارزان هندی است که به طور متوسط دستمزدی را حدود ۳۰ درصد ارزان تر از حتی کشورهای آسیائی همسایه دریافت می دارند.

تعریف نرم افزار

نرم افزار کامپیوتری که اصطلاح مترادف با آن برنامه کامپیوتری است عبارت است از یک سلسله دستورهای که در صورت نصب روی دستگاه پردازش داده ها (یا سخت افزار) کارهای معینی را انجام می دهند. نرم افزار را همچنین می توان محصول فکر انسان دانست که به صورت برنامه مناسب کار



کامپیوتر بر روی یک وسیله (دیسکت و غیره) ضبط شده است. بنابراین نرم افزار حاصل کار فکری انسان است و در نتیجه مانند موارد مشابه می تواند موضوع حقوق مولف (copyright) قرار گیرد.

حقوق مولف شامل حق مالکیت و انتفاع هر دو است. بنابراین ممکن است حق مالکیت کامل، حق استفاده، حق تکثیر، یا حق واگذاری مجدد نرم افزار، به دیگران انتقال داده شود. از نظر مالیاتی تشخیص این که واگذاری حقوق مولف به چه شکل بوده و کدام یک از این حالات را در برمی گیرد حائز اهمیت است.

ضمناً حقوق مولف یک دارائی ارزشمند است و به همین سبب در برابر تجاوزاتی که نسبت به آن صورت می گیرد باید حفاظ قانونی داشته باشد. قانون حقوق مولف هند مصوب سال ۱۹۵۷ که در سال ۱۹۹۴ اصلاحات زیادی در آن به عمل آمد مجازات های قابل توجهی در مورد استفاده غیرمجاز از نرم افزارهای کامپیوتری پیش بینی کرده است. بر حسب این قانون مسئولیت دزدی نرم افزار برعهده استفاده کننده است. چنین شخصی به مجازات زندان تا هفت روز و پرداخت جریمه بین ۵۰۰۰۰ تا ۲۰۰۰۰۰ روپیه محکوم می شود.

طبقه بندی انتقالات مربوط به حقوق نرم افزاری

انتقال نرم افزار به چند شکل ممکن است صورت پذیرد. حالت نخست انتقال از طریق یک وسیله فیزیکی مانند دیسکت و نوار

است. انتقال از طریق تلفن یا ماهواره نیز انجام می‌پذیرد. از نظر تقسیم‌بندی مالی و مالیاتی که مورد نظر ما است وسیله و طریقه انتقال تاثیر چندانی نخواهد داشت. اشکال مختلف پرداخت قیمت نیز همین حالت را دارد و در تقسیم‌بندی مورد بحث موثر نخواهد بود.

این تقسیم‌بندی به طور عمده متوجه ماهیت نقل و انتقال است، به این معنی که باید دید آیا انتقال انجام شده جنبه فروش کالا را دارد، و یا در محدوده آنچه اصطلاحاً واگذاری حقوق و امتیازات نامیده می‌شود قرار می‌گیرد.

انتقال کالا - واگذاری نرم افزار ممکن است به صورت ضمیمه یا مستقل صورت پذیرد. منظور از انتقال به صورت ضمیمه حالتی است که نرم افزار مورد نظر همراه سخت‌افزار و به عنوان جزئی از لوازم آن فروخته شود. نرم‌افزارهای سیستمی (مانند برنامه DOS) که همراه کامپیوتر فروخته می‌شود نمونه بارزی از این نوع واگذاری است. در چنین حالتی رفتار مالیاتی نسبت به نرم افزار همان خواهد بود که در مورد سخت‌افزار جاری است.

این گونه واگذاری در واقع به منزله فروش کالا است. فروشنده، کامپیوتر را همراه ضمايم آن و از جمله نرم‌افزار سیستمی یکجا معامله می‌کند و در مجموع همه این اجزاء حکم کالا را دارند. پس اگر نرم‌افزاری به این شکل از فروشنده خارجی خریداری شود، آنچه پرداخت شده بهای کالا است و نه درآمد حاصل از واگذاری حقوق و امتیازات. درآمد فروشنده نیز درآمد حاصل از کسب و کار به حساب می‌آید و اگر قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین دولت‌های متبوع فروشنده و خریدار منعقد شده باشد (که هند چنین قراردادهایی به فراوانی بسته است) در آن صورت معمولاً درآمد فروش کالا فقط در کشور مبدأ مشمول مالیات است و مالیاتی در کشور خریدار تعلق نمی‌گیرد. حال آن که درآمد حاصل از واگذاری حقوق و امتیازات مشمول مالیات تکلیفی قابل توجهی است که در کشور مقصد گرفته می‌شود.

اما نسبت به نرم‌افزارهایی که به صورت جداگانه فروخته می‌شود نظر روشن و جا افتاده‌ای شکل نگرفته است. نویسنده این مقاله معتقد است که در چنین حالتی نیز معامله جنبه خرید و فروش کالا را دارد و مانند حالتی است که شخصی کتابی را خریداری کند. هنگام فروش کتاب هیچ جزئی از حقوق مولف به خریدار انتقال نمی‌یابد و به همین سبب فرضاً حق تکثیر آن را

ندارد. کسی که نرم‌افزاری را خریداری می‌کند فقط حق استفاده از آن را داراست و به هیچ وجه حقوق مولف را خریداری نکرده است. بنابراین استدلال، فروش نرم افزار هرچند مستقل و جدا از سخت‌افزار باشد، به هر حال جنبه فروش کالا را دارد و نسبت به قیمت ردوبدل شده و درآمد فروشنده همان رفتار مالیاتی باید صورت گیرد که در مورد خرید و فروش هر نوع کالای دیگری انجام می‌پذیرد.

عبارات و شروطی که ضمن قرارداد فروش نرم‌افزار گنجانیده می‌شود موثر در ماهیت قضیه نیست. معمولاً این عبارات به مفهوم واگذاری حقوق و امتیازات (licensing) است، اما در واقع آنچه انجام می‌شود واجد اوصاف مربوط به واگذاری حقوق نبوده بلکه از حیث ماهیت همان فروش کالا است.

واگذاری حقوق و امتیازات - این عنوان در صورتی صدق می‌کند که قرارداد حاکی از انتقال حق استفاده از امتیازات مخصوص مولف نظیر حق تکثیر و امثال آن باشد. این نوع واگذاری معمولاً مقید به زمان است، و آنچه دریافت می‌شود عنوان درآمد حاصل از حقوق و امتیازات را دارد. مالیات متعلق غالباً در منبع و به شکل درصد قابل توجهی از رقم دریافتی وصول می‌شود. در کشور هند این مالیات معادل ۳۰ درصد مبالغ پرداختی است که در قراردادهای مالیاتی با سایر کشورها بر حسب مورد تعدیلی در آن صورت گرفته است.

اما اگر دارنده حقوق مولف این حقوق را به نحو اطلاق و به طور کامل بفروشد به نحوی که برای شخص او حقی باقی نماند، در این صورت نیز به نظر نویسنده مقاله معامله انجام شده حکم فروش کالا را دارد و تابع رفتار مالیاتی مربوط به خرید و فروش کالا است.

اقدامات دولت هند

دولت هند سه قالب یا سه محدوده برای اشتغال به صنعت نرم‌افزار و توسعه این رشته از فعالیت اقتصادی پدید آورده و برای همه آنها امتیازات مالیاتی چشمگیری پیش‌بینی کرده است:

مناطق آزاد تجاری - در حال حاضر هفت منطقه آزاد تجاری با هدف توسعه صادرات در نقاط مختلف هند پدید آمده است. یک دوره معافیت کامل مالیاتی ۵ ساله برای کلیه موسسات فعال در این مناطق منظور شده که هر موسسه و شرکتی بر حسب انتخاب خود می‌تواند از این معافیت طی یک گستره زمانی ۸ ساله که از حین شروع به تولید و صادرات آغاز می‌گردد استفاده کند.

فرآورده‌های حاصل باید صادر شود ولی تا ۲۵ درصد تولیدات در داخل کشور، و با استفاده از همان معافیت مالیاتی، قابل فروش است.

واحدهای صادراتی - این واحدها نیز از همان امتیازات مربوط به مناطق آزاد استفاده می‌کنند و همان مقررات هم در مورد آنها جاری است. اما واحد صادراتی در هر نقطه از کشور می‌تواند به وجود آید و قیدی از لحاظ مکان تأسیس ندارد. مناطق آزاد برحسب اجازه دولت، و واحدهای صادراتی با اجازه هیأتی که از سوی دولت مرکزی به وجود آمده، قابل تأسیس هستند و در هر حال سرمایه‌گذاران خارجی بدون تبعیض همانند شهروندان هند اجازه فعالیت در آنها را دارا می‌باشند.

پارک‌های نرم افزار - دو بخش قبلی یعنی مناطق آزاد و واحدهای صادراتی هر دو جنبه عام داشتند و کلیه رشته‌ها و از جمله صنعت نرم افزار را در برمی‌گرفتند. اما پارک نرم افزار ابداعی است منحصراً در زمینه این صنعت که ممکن است از سوی دولت مرکزی، دولت‌های محلی، و هر مؤسسه وابسته به بخش عمومی یا خصوصی، احداث گردد. پارک نرم افزار ممکن است به صورت یک مؤسسه واحد تشکیل شود و یا یک مجتمع از این گونه پارک‌ها پدید آید.

پارک‌های نرم افزار تحت نظارت سازمان امور الکترونیکی دولت هند قرار دارند و تقاضاهای مربوط به تشکیل آنها در یک کمیته متشکل از نمایندگان وزارتخانه‌های مختلف که تحت نظر سازمان مذکور انجام وظیفه می‌کند، مورد بررسی و تصویب قرار می‌گیرد.

پارک‌های نرم افزار از معافیت گمرکی و مالیاتی نسبت به واردات هرگونه کالا و وسایل مورد نیاز خود - که شامل کالاهای سرمایه‌ای نیز هست - استفاده می‌کنند. آنها همچنین می‌توانند کالاهای سرمایه‌ای را برای انجام پروژه‌های معینی به طور موقت وارد کشور کنند و در این حالت نیز از پرداخت حقوق گمرکی و مالیات معاف خواهند بود.

این پارک‌ها نیز باید فرآورده‌های خود را صادر کنند ولی می‌توانند مقداری از آن را، معادل حداکثر ۲۵ درصد ارزش کل تولیدات سالانه، در داخل کشور به فروش رسانند. خارجیان هم می‌توانند در سرمایه این پارک‌ها تا ۱۰۰ درصد مشارکت نمایند.

صادرات نرم افزار

علاوه بر معافیت‌ها و ارفاق‌های مالیاتی که فوقاً به آنها اشاره

کردیم، منافع حاصل از صادرات نرم افزار نیز از معافیت کامل مالیاتی استفاده می‌کند. این معافیت نه تنها شامل صادرات نرم افزار تولید شده در هند می‌باشد بلکه صادرات نرم افزار از طریق هند و همچنین خدمات صادراتی در این زمینه را نیز در برمی‌گیرد. فقره اخیر شامل خدمات فنی است که شرکت‌های هندی در همین رابطه در کشورهای دیگر انجام می‌دهند. درآمد حاصل از این طریق نیز کلاً از مالیات معاف است. هم اکنون ۶۰ درصد صادرات نرم افزار هند به مقصد آمریکا صورت می‌پذیرد که ۶۰ درصد این رقم را نیز درآمد حاصل از واگذاری خدمات در محل توسط شرکت‌های هندی تشکیل می‌دهد.

معافیت مالیاتی مربوط به خدمات انجام شده در خارج بر اثر تفسیری بود که سازمان مالیاتی هند در ارتباط با مقررات مربوط به پارک‌های نرم افزار به عمل آورد، و در پاسخ تردیدهایی که نسبت به این موضوع ابراز می‌شد طی بخشنامه‌ای اعلام داشت که خدمات فنی انجام شده در محل هرچند خارج از هند باشد در صورت ارتباط با امر توسعه صنعت نرم افزار در محدوده اهداف معافیت مالیاتی مورد بحث قرار داشته و می‌تواند از همین معافیت استفاده کند.

تکنیسین‌های خارجی

یکی از نیازهای صنعت نرم افزار استفاده از کارشناسان و اهل خبره خارجی است.

به منظور تقویت این صنعت معافیت مالیاتی در مورد درآمد تکنیسین‌های خارجی نیز پیش‌بینی شده است. تکنیسین بر حسب تعریف قانونی کسی است که دانش و تجربه تخصصی در مورد عملیات ساخت داشته باشد. معافیت مورد بحث ظرف ۴۸ ماه نخست استخدام این افراد قابل استفاده است.^(۱)

۱- این مقاله توسط Har Gonvid مشاور و وکیل مالیاتی مقیم دهلی نوشته شده و در شماره پنجم سال جاری مجله Asian - Pacific Tax Bulletin (مه ۱۹۹۵) به چاپ رسیده است. مطالبی که نویسنده در باب تشخیص بین فروش کالا و واگذاری حقوق و امتیازات (در ارتباط با معاملات نرم افزار) مطرح کرده از جهت مالیاتی حائز اهمیت است و اختلاف نظرهای زیادی در این خصوص بین اهل فن مطرح است، به نحوی که می‌توان گفت هنوز توافق رای در این زمینه حاصل نشده، و به ویژه در کشورهای آسیائی نقطه نظرها و راه حل‌های مختلفی در این باب دنبال می‌شود.

به هر تقدیر آنچه مسلم است این رشته از فعالیت اقتصادی در آینده نزدیک از گسترش فوق‌العاده‌ای برخوردار خواهد شد، و از هم اکنون شایسته است که جنبه‌های مالیاتی، حقوقی، و احتمالاً اجتماعی چنین توسعه‌ای در ایران نیز مورد بررسی قرار گیرد و راه حل‌های مناسبی در نظر گرفته شود.

وزرای دارائی دوران مشروطیت

صفحه دوم جلد این شماره و شماره قبل مجله مالیات به چاپ عکس های وزرای دارائی ایران از آغاز مشروطیت تا سال ۱۳۰۰ اختصاص داده شده است. نام ها و تاریخ تصدی هر یک از این وزیران در جدول زیر آمده است. شماره های ۱ تا ۱۲ در شماره قبلی و از ۱۳ تا ۲۴ در این شماره مجله چاپ شده است
(ترتیب عکس ها از بالا به پائین و از چپ به راست)

ردیف	نام و نام خانوادگی و لقب	تاریخ انتصاب (یک یا چند بار)
۱	ابوالقاسم ناصر الملک همدانی	۱۲۸۵/۱۲/۲۹-۱۲۸۶/۲/۱۳-۱۲۸۶/۸/۴
۲	میرزا محمدعلی قوام الدوله	۱۲۸۷/۴/۲-۱۲۸۶/۶/۱۶
۳	میرزا حسینقلی نظام السلطنه	۱۲۸۶/۱۰/۱
۴	مرتضی قلی هدایت (صنیع الدوله)	۱۲۸۹/۱۰/۶-۱۲۸۷/۲/۱۵-۱۲۸۶/۱۲/۱
۵	عبدالله قره گزلو (حاج امیر نظام)	۱۲۹۴/۲/۱۲-۱۲۸۸/۲/۲
۶	میرزا حسن مستوفی (مستوفی الممالک)	۱۲۸۸/۴/۲۶
۷	میرزا حسن وثوق (وثوق الدوله)	۱۲۹۴/۵/۲۶-۱۲۸۹/۲/۸-۱۲۸۸/۹/۱۰
۸	ابراهیم حکیمی (حکیم الملک)	۱۲۹۷/۳/۲۸-۱۲۹۰/۵/۴-۱۲۸۹/۵/۱
۹	میرزا اسماعیل ممتاز الدوله	۱۲۹۶/۶/۲۱-۱۲۸۹/۱۲/۲۰
۱۰	ابراهیم غفاری (معاون الدوله)	۱۲۹۱/۳/۱۵-۱۲۹۰/۳/۲
۱۱	حسن اسفندیاری (حاج محتشم السلطنه)	۱۲۹۶/۳/۱۵-۱۲۹۵/۵/۸-۱۲۹۳/۵/۲۵-۱۲۹۰/۱۱/۲۵
۱۲	احمد قوام (قوام السلطنه)	۱۲۹۵/۱۲/۱۸-۱۲۹۱/۱۰/۲۸

پایان تصاویر شماره ۹ مجله مالیات و آغاز تصاویر شماره ۱۰:

۱۳	میرزا اسدالله قدیمی نوائی (مشار السلطنه)	۱۲۹۷/۲/۱-۱۲۹۳/۱۲/۱۳
۱۴	میرزا سیدعلی فرهودی حسابی (حاج یمین الملک)	۱۲۹۴/۱۲/۱۴-۱۲۹۴/۱۰/۳
۱۵	میرزا حسن مشار (مشار الملک)	۱۲۹۷/۵/۲۴-۱۲۹۷/۲/۱۱-۱۲۹۶/۸/۳۰-۱۲۹۵/۶/۶
۱۶	میرزا رضا منتخب الدوله	۱۲۹۵/۱۰/۱۴
۱۷	محمدقلی هدایت (مخبر الملک)	۱۲۹۶/۱۰/۲۶
۱۸	اکبر میرزا مسعود (صارم الدوله)	۱۲۹۷/۹/۲۰
۱۹	میرزا نصرالله خلعتبری (اعتلاء الملک)	۱۲۹۹/۱/۱۱
۲۰	مهدیقلی هدایت (حاج مخبر السلطنه)	۱۲۹۹/۱۰/۱۳
۲۱	دکتر اسماعیل مرزبان (امین الملک)	۱۲۹۹/۸/۲۱
۲۲	میرزا عیسی فیض	۱۲۹۹/۱۲/۳-۱۲۹۹/۱۱/۲۷
۲۳	محمود جم (مدیر الملک)	۱۳۰۰/۲/۲۰
۲۴	عبدالله وثوق (معمد السلطنه)	۱۳۰۰/۳/۱۴

(با تشکر از سازمان اسناد ملی ایران)

ماهیت ۱۰ درصد اضافی

موضوع مواد ۲۱۱ و ۲۱۵ قانون مالیات‌های مستقیم

شرحی بر رای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

دکتر محمد توکل

مقدمه :

فصل نهم از باب چهارم قانون مالیات‌های مستقیم به بیان نحوه وصول مالیات قطعی شده مؤدیان اختصاص دارد. به موجب مقررات این فصل در صورتی که مؤدی ظرف ۱۰ روز از تاریخ ابلاغ برگ قطعی مالیات قطعی شده خود را نپردازد، اداره مالیاتی مربوط برگ اجرائی صادر کرده و به او ابلاغ می‌کند. در این اجرائیه به مؤدی مهلت داده می‌شود که ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ «کلیه بدهی» خود را بپردازد یا قرار و مداری برای پرداخت آن با اداره دارائی بگذارد. منظور از عبارت «کلیه بدهی» چنان که از مقررات دیگر همین فصل بر می‌آید عبارت است از اصل مالیات بعلاوه جریمه‌ای که به آن تعلق گرفته است. اگر مؤدی ظرف این مهلت یک ماهه اصل مالیات و جریمه متعلق را نپردازد عملیات اجرائی شروع می‌شود، و آن عبارت است از توقیف دارائی‌ها. دارائی می‌تواند به صورت مال منقول، مال غیر منقول، و یا مطالبات از اشخاص ثالث باشد. همه این‌ها قابل توقیف هستند، ولی به چه اندازه؟ ماده ۲۱۱ می‌گوید: «به اندازه بدهی مؤدی اعم از اصل و جرائم متعلق باضافه ۱۰ درصد بدهی»

اما در لحظه‌ای که کار اجراء تازه شروع شده معلوم نیست میزان مخارج تا به آخر چه خواهد بود. به همین سبب فعلاً یک رقم کلی معادل ۱۰ درصد بدهی مالیاتی از اموال مؤدی توقیف می‌شود، تا بعداً دیده شود که رقم نهائی به چه میزان است. چنین است مفهوم فرض نخست، و نتیجه طبیعی آن این خواهد بود که ۱۰ درصد مذکور جنبه علی‌الحساب داشته و در نهایت اگر تفاوتی حاصل شود قابل تسویه باشد.

اما بر حسب فرض دیگر که برای این ۱۰ درصد ماهیت جریمه قائل است، ۱۰ درصد مذکور به طور نهائی به ملکیت دولت انتقال یافته، و علاوه بر آن هزینه‌های اجراء نیز باید از اموال مؤدی استیفاء شود. به عبارت دیگر مجموع بدهی‌های مؤدی متخلف عبارت خواهد بود از:

اصل مالیات + جریمه اصلی + ۱۰ درصد اضافی (جریمه ثانوی) + هزینه‌های اجراء

به منظور سهولت بیان فرض نخست را فرض تضمین و فرض سوم را فرض جریمه می‌نامیم.

فرض تضمین

دلایلی که به سود این فرض می‌توان اقامه کرد به شرح زیر است:

۱ - ماده ۲۱۱ که اولین و اساسی‌ترین ماده در بیان توقیف اموال مؤدی متخلف است، تصریح می‌کند که توقیف اموال به معنای عام آن - یعنی منقول و غیر منقول و مطالبات - به اندازه مبالغ زیر صورت می‌پذیرد:

اصل مالیات + جریمه اصلی + ۱۰ درصد اضافی

به عبارت دیگر ماده ۲۱۱ از عنصر چهارم یعنی هزینه‌های اجراء نامی نبرده است، و قابل قبول نیست که بگوئیم ماده مذکور به هزینه‌های اجراء توجهی نداشته و به همین سه رقم اکتفا کرده است. تعلق هزینه اجراء به مؤدی متخلف امری واضح و غیرقابل اجتناب است و بر حسب سنت ده‌ها ساله محاکم قضائی و مراجع رسیدگی غیر قضائی کاملاً جاافتاده و مقبول است. رفع اشکال تنها به این شکل ممکن است که بپذیریم ۱۰

بحث اصلی مقاله حاضر این است که ۱۰ درصد اضافی مذکور چه ماهیتی دارد. آیا نوعی تضمین برای دریافت هزینه‌های اجراء است؟ آیا جایگزین بهره دیرکرد در پرداخت مالیات است که به صورت مقطوع گرفته می‌شود؟ آیا یک جریمه اضافی علاوه بر جریمه اصلی است؟

دلایلی به سود پاسخ اول و سوم می‌توان ارائه نمود، ولی دلیلی در مورد پاسخ دوم - یعنی تعلق ۱۰ درصد اضافی به عنوان بهره دیرکرد - وجود ندارد. بنابراین ما بحث خود را روی نظر اول و سوم متمرکز می‌سازیم. نظر نخست به این معنی است که چون عملیات اجرائی هزینه‌هایی در بر دارد، و این هزینه‌ها را حقاً کسی باید متحمل شود که مسبب آنها بوده است - و در قضیه مورد بحث فرض بر این است که تعلق مؤدی در پرداخت بدهی قانونی خود باعث انجام عملیات اجرائی بوده - پس هم او باید هزینه‌های اجرائی را بر عهده گیرد.

درصد مذکور قلم علی‌الحسابی است که به عنوان تضمین دریافت هزینه‌های اجراء اخذ می‌گردد.

۲ - تبصره ۱ ماده ۲۱۲ می‌گوید: «هرگاه ارزش مالی که برای توقیف در نظر گرفته می‌شود زائد بر میزان بدهی مالیاتی مؤدی بوده و قابل تفکیک نباشد تمام مال توقیف و فروخته خواهد شد و مازاد مسترد می‌شود، مگر این که مؤدی اموال بلا معارض دیگری معادل میزان فوق معرفی نماید.

در این تبصره واژه مال اعم از منقول و غیر منقول و مطالبات است، زیرا علاوه بر این که خود واژه بالاطلاق بیان شده و مقید به نوع خاصی نگردیده، اساساً تبصره مورد بحث به دنبال مواد ۲۱۱ و ۲۱۲ آمده که در آنها از هر سه نوع دارائی مورد بحث سخن به میان آمده است.

تبصره مذکور توجه خود را منحصرأ روی بدهی مالیاتی مؤدی متمرکز ساخته که بنا به آنچه ضمن ماده ۲۱۰ و تبصره ۱ آن آمده منظور اصل مالیات بعلاوه جریمه متعلق به آن است. در تبصره ۱ ماده ۲۱۲ صحبتی از ۱۰ درصد اضافی به میان نیامده و تصریح شده است که آنچه از میزان بدهی مالیاتی (پس از فروش اموال) باقی بماند به مؤدی مسترد می‌شود. حتی در آخر تبصره اضافه شده: «مگر اینکه مؤدی اموال بلا معارض دیگری معادل میزان فوق معرفی نماید». میزان فوق یعنی میزان بدهی مالیاتی مؤدی، و نه این که بدهی مالیاتی بعلاوه ۱۰ درصد.

۳ - ماده ۲۱۵ که منحصرأ راجع به اموال توقیف شده است می‌گوید در صورتی که مال غیر منقول به مزایده گذاشته شود و پس از دو نوبت آگهی «خریداری پیدا نشود وزارت امور اقتصادی و دارائی می‌تواند مطابق ارزیابی کارشناس رسمی دادگستری معادل کل بدهی مؤدی بعلاوه هزینه متعلقه از مال مورد توقیف تملک و بهای آن را به حساب بدهی مؤدی منظور نماید».

در اینجا دیگر به هیچ وجه صحبتی از ۱۰ درصد اضافی مذکور در ماده ۲۱۱ دیده نمی‌شود. این دو ماده را با هم مقایسه کنید: هر دو «کلیه بدهی» مؤدی را مورد توجه قرار داده اند، که بنا به استنباط از مجموع مواد این فصل، به ویژه ماده ۲۱۰ و تبصره آن و ماده ۲۱۱، عبارتست از اصل مالیات بعلاوه جریمه متعلق. ماده ۲۱۱ از هزینه‌ها نامی نبرده و ماده ۲۱۵ سخنی از ۱۰ درصد اضافی به میان نیاورده است. یک بار دیگر وضع مبالغ قابل توقیف در هر دو ماده را به صورت فرمول ذکر می‌نمائیم:

۱۰٪ اضافی + جریمه + اصل مالیات = ماده ۲۱۱

هزینه‌های متعلق + جریمه + اصل مالیات = ماده ۲۱۵
از آنجا که نتیجه اجرای این دو ماده منطقی نمی‌تواند مختلف

باشد، باید نتیجه گرفت که ۱۰٪ اضافی مذکور در ماده ۲۱۱ ارتباط مستقیم با هزینه‌های متعلق (مذکور در ماده ۲۱۵) دارد و در واقع تضمینی برای وصول آن است.

فرض جریمه

چنان که دیدیم لااقل سه دلیل واضح در تایید فرض تضمین وجود دارد. اما برای تایید فرض جریمه فقط یک قرینه می‌توان ارائه نمود، و آن مندرجات تبصره ۱ ماده ۲۱۵ است. به موجب این تبصره:

«در صورتی که مؤدی قبل از انتقال مال مذکور (یعنی مال غیر منقول توقیف شده و به مزایده نهاده شده) به نام وزارت امور اقتصادی و دارائی و یا دیگری، حاضر به پرداخت بدهی خود باشد وزارت امور اقتصادی و دارائی با دریافت بدهی مؤدی باضافه ۱۰ درصد بدهی و هزینه‌های متعلقه از ملک مزبور رفع توقیف می‌نماید».

اگر مبنای استنباط را ظاهر این تبصره قرار دهیم و بگوئیم در این مورد خاص - یعنی در حالتی که مؤدی پس از صدور دو نوبت آگهی مزایده حاضر به واریز بدهی خود شده است - باید علاوه بر اصل مالیات و جریمه‌ها و هزینه‌های متعلق، ۱۰ درصد اضافی نیز دریافت کنیم، در آن صورت نتایج زیر حاصل خواهد شد:

اولاً ما کسی را مجازات مضاعف کرده ایم که لااقل یک مرحله به آخر کار مانده حاضر شده است اصل مالیات و جریمه و هزینه اجراء را بپردازد. ولی همین مجازات را در حق کسی اجراء نمی‌کنیم که در همین مرحله هم از کرده خود پشیمان نشده و به آزار سازمان مالیاتی ادامه می‌دهد و صبر می‌کند تا اموال فروخته شود. در حالت اخیر به حکم ماده ۲۱۵ دولت نمی‌تواند زائد بر اصل مالیات و جریمه آن و هزینه متعلق چیزی برداشت کند. آیا منطق ایجاب نمی‌کند که اگر قرار است مجازات اضافی اجراء شود، در حق شخص اخیر عملی گردد و نه در مورد شخصی که به هر حال حاضر به اجرای قانون شده است؟ ضمناً بدیهی است که فرض لجاجت در مورد قانون نمی‌توان کرد.

ثانیاً چه منطقی ایجاب می‌کند که این مجازات مضاعف فقط نسبت به صاحبان اموال غیر منقول اجراء شود، و کسی که مال منقول وی توقیف شده از آن مصون باشد؟

ثالثاً تعارض بین تبصره ۱ ماده ۲۱۲ و تبصره ۱ ماده ۲۱۵ چگونه حل می‌شود؟ تبصره ۱ ماده ۲۱۲ اموال غیر منقول را هم در نظر می‌گیرد و صریحاً به مؤدی اجازه می‌دهد که قبل از فروش مال، دارائی بلا معارض دیگری معرفی کند، که طبعاً از او

پذیرفته خواهد بود بی آن که مجازات قانونی برای وی قائل شویم. اگر تبصره ۱ ماده ۲۱۵ را بر اساس فرض جریمه تعبیر کنیم نتیجه این خواهد بود که همان شخص مشمول مجازات مضاعف شود.

حلّ تعارض

هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در رأی مورخ ۷۴/۳/۳ خود (که متن آن در قسمت «مقررات، بخشنامه‌ها، و آراء» شماره مجله مالیات به چاپ رسیده) ماده ۲۱۱ قانون مالیات‌های مستقیم را به درستی تعبیر کرده و می‌گوید:

«طبق ماده ۲۱۱ ... استنکاف از پرداخت یا ترتیب پرداخت مالیات در موعد مقرر ... موجب توقیف اموال منقول یا غیر منقول مؤدی به اندازه بدهی مؤدی اعم از اصل و جرایم متعلق به اضافه ده در صد بدهی می‌باشد. لکن صرف توقیف اموال به اندازه مذکور الزاماً دلیل وصول بدهی مؤدی به اضافه ده درصد مقرر نبوده ...»

رأی شورای در این حد نشان دهنده این واقعیت است که توقیف اضافی ۱۰٪ اموال به مفهوم شناسائی چنین بدهی اضافی برای مؤدی نیست. با قبول این منطق می‌توان افزود که توقیف اضافی مورد بحث دلیلی جز تضمین دریافت هزینه‌های اجراء ندارد، و این همان چیزی است که از آن تحت عنوان فرض تضمین یاد کردیم.

اما در رأی شورای باقی داستان به همان شکل که فوقاً بیان داشتیم دنبال نشده و ضمن آن تبصره ۱ ماده ۲۱۵ برحسب ظاهر آن مورد توجه قرار گرفته و اضافه شده است که:

«وصول ده درصد مورد بحث منحصر به مواردی است که حکم تبصره یک ماده ۲۱۵ اجراء می‌شود، و لذا در سایر موارد باید به وصول بدهی مؤدی و هزینه متعلقه اکتفاء شود»

هر چند ظاهر تبصره ۱ ماده ۲۱۵ ممکن است خواننده را به چنین استنباطی سوق دهد، ولی از سوئی این‌گونه استنتاج به مفهوم تأیید وجود تعارض است و نه حل آن، و از سوی دیگر تفسیر قانون تنها بر روش ادبی و تحت‌اللفظ متکی نیست، و این شیوه در صورتی که نتایج نامعقولی به دست دهد، باید جای خود را به روش تفسیر منطقی - و عنداللزوم شیوه تفسیر تاریخی - بدهد. یک ماده یا تبصره جزیره مستقلی در بطن قانون محسوب نمی‌گردد، بلکه باید در متن منطبق کلی قانون و یا یک بخش از قانون مورد توجه و تعبیر قرار گیرد. توسل به شیوه تاریخی به مفهوم آن است که به سابقه مراجعه کنیم و مثلاً مذاکرات مجلس هنگام طرح ماده یا تبصره مورد نظر را مرور کنیم تا بلکه به نیت اصلی قانونگذار از تدوین آن پی ببریم. بر این اساس محتملاً می‌تون تعارض ناشی از ظاهر تبصره ۱ ماده ۲۱۵ را به سود آنچه از آن به عنوان فرض تضمین یاد کردیم حل نمود و بدین ترتیب از قبول یک نتیجه غیر منطقی رهائی جست. □

پاسخ به خوانندگان

آقای قاسمیان از آستارا

با تشکر از مراحم شما، در پاسخ مطلبی که نوشته‌اید یادآور می‌گردم که آنچه در صفحه ۷ شماره هفتم مجله مالیات پیرامون معافیت مربوط به همسر و فرزند نقل شده در ارتباط با مقررات مالیاتی بسیاری از کشورهای غربی و برخی از ممالک جدیداً صنعتی شده آسیائی بوده است. در این کشورها برای فرد متأهل معافیت مالیاتی پیش‌بینی شده، یعنی درصدی از درآمد وی به سبب داشتن همسر از مالیات معاف است. سپس هنگامی که همین فرد دارای یک یا چند فرزند می‌شود، بابت هریک از آنان نیز مقداری از درآمد وی از شمول مالیات خارج می‌گردد. کشورهای هستند که این گونه معافیت را تعمیم بیشتری داده و بابت همسر و فرزندان و پدر و مادر و خویشاوندان تحت تکفل مؤدی مقداری از درآمد وی را از شمول مالیات خارج

می‌سازند. منظور نگارنده مقاله این نوع معافیت مالیاتی بوده است، و نه معافیت حق عیال و اولاد که از لحاظ ماهیت به معنی معافیت انواع خاصی از مزایای دریافتی کارکنان است (موارد مشابه این حالت را می‌توان فرضاً در بندهای ۶، ۷، ۸ ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم ملاحظه نمود). این موضوع، یعنی معافیت گونه‌های خاصی از مزایا در محدوده بحث دیگری قرار می‌گیرد که به هر تقدیر از موضوع مطرح شده ضمن مقاله مورد بحث خارج است.

آقای شعبان تاجیک از گرگان

با امتنان از مطالبی که در آغاز نامه خود نگاشته‌اید، در پاسخ سؤال یکم شما یادآور می‌شود که به حکم ماده ۹۴۶ قانون مدنی زوج متوفی از ابنیه و اشجار ارث می‌برد. ولی

به آن حل کرد، بالصرّاحه حاکی از ارث نبردن زوجه از عین ابنیه و اشجار است و آنچه وی بر آن حق دارد بهای این فقره از ماترک است. پرسشی که طبعاً و به دنبال این گفته به ذهن می‌آید مربوط به مساله قیمت است. قیمت ابنیه و اشجار بر ذمه باقی وراث قرار می‌گیرد و به طور قهری بر آنان واجب می‌شود و اگر از دادن بها خودداری کنند، حاکم (در صورت تقاضای ذینفع) دستور خواهد داد چیزی از دارائی وراث فروخته و به زوجه داده شود (با توجه به این که مقررات ارث قانون مدنی بر پایه فقه اهل تشیع استوار است، به عنوان یک مرجع باب ارث شرایع الاسلام محقق حلی دیده شود).

اما همان گونه که هر دعوی دیگری را می‌توان به مصالحه فیصله داد ممکن است زوجه و باقی وراث توافق کنند که ملک موروثی را به اجاره دهند و به جای پرداخت بهای اعیانی سهم همسر فعلاً بخشی از مال الاجاره را به او بپردازند. برای چنین توفیقی منعی به نظر نمی‌رسد و نتایج آن هم (به شرط صحت معامله) با توجه به ماده ۱۰ قانون مدنی قابل پذیرش خواهد بود.

پرسش دوم شما چندان روشن نیست. ماده ۵۷ مربوط به معافیت بخشی از درآمد ماهانه مستغلات است، اما ضمن نامه ارسالی از اجاره دادن ملک سخنی به میان نیامده است. هرگاه منظور این باشد که انتقال گیرنده سرقتی که در عین حال مستاجر ملک است آن را به اجاره مجدد واگذار کرده است، در این صورت نکات زیر قابل توجه خواهند بود:

۱. قانون مالیات‌های مستقیم اجاره دست دوم ملک را پذیرفته و درآمد حاصل از اجاره بهای دریافتی را مشمول مالیات مستغلات شناخته است (ملاحظه شود پاراگراف سوم از ماده ۵۳).

۲. ماده ۵۷ صرفنظر از این که درآمد ماهانه مستغلات از طریق اجاره دست اول یا دوم حاصل شده تدوین گردیده و از این حیث حائز اطلاق و عموم است. به عبارت دیگر موجر دست دوم نیز می‌تواند از معافیت ماده ۵۷ استفاده کند. بدیهی است سایر شرایط لازم نیز باید از هر جهت محقق و نسبت به مورد صادق باشد.

آقا (یا خانم) ممیز حوزه ۱۲۵ مالیات‌های مرکز استان مازندران - ساری

با سپاس از مراحم شما، از این که نتوانستیم نام شما را به درستی بخوانیم پوزش می‌طلبیم. اما پاسخ به سئوالات شما:

۱. طبق ماده ۱۳۴ قانون مورد نظر درآمد شرکت‌های معدنی ... که برای آنها پروانه اکتشاف یا بهره برداری از طرف وزارت معادن و فلزات صادر شده یا بشود، برای مدت پنج سال از تاریخی که معدن به گواهی وزارت معادن و فلزات آماده بهره

برداری است از پرداخت مالیات معاف است. بنا بر این چون تاریخ اجرای قانون از ۶۸/۱/۱ می‌باشد، شمول معافیت منوط به آن خواهد بود که در تاریخ اجرای قانون معدن آماده بهره برداری بوده باشد.

در مورد سئوال دوم یادآور می‌شود که انحلال در تاریخ معینی انجام می‌شود و امر مستمری نیست که دوره خاصی داشته باشد. خود واژه و بایی که در آن قرار دارد از حیث قواعد لغت عرب متضمن همین کیفیت است. در صورت تمایل توضیح بیشتری مرقوم فرمائید.

نسبت به سئوال سوم نیز هرگاه این پرسش در ارتباط با ماده ۱۳۲ باشد، به نظر می‌رسد که از جهت اجرای مقرر این ماده شخصیت فرد صاحب پروانه مورد نظر نبوده و بلکه واحد تولیدی و معدنی و یا خود معدن مورد نظر باشد.

آقای محمد ابراهیمی از بندر عباس

ما نیز متقابلاً از عنایت شما سپاسگزاریم. پاسخ به سئوالات شما به شرح زیر است:

۱. همان طور که در ماده ۸۷ تصریح شده حوزه مالیاتی محل سکونت حقوق بگیر حوزه صالح برای رسیدگی و استرداد اضافه پرداختی می‌باشد.

۲. چون حکم ماده ۱۹۷ جنبه عام دارد، و مبنای جریمه نیز ۲ درصد «حقوق پرداختی» قید شده، بنا بر این جریمه مذکور قابل مطالبه می‌باشد.

۳. با توجه به مفاد ماده ۷۱ قانون مالیات‌ها و نیز تبصره ۱۰ الحاقی به ماده ۵۳ قانون مذکور، اقدام ماموران تشخیص موافق قانون است.

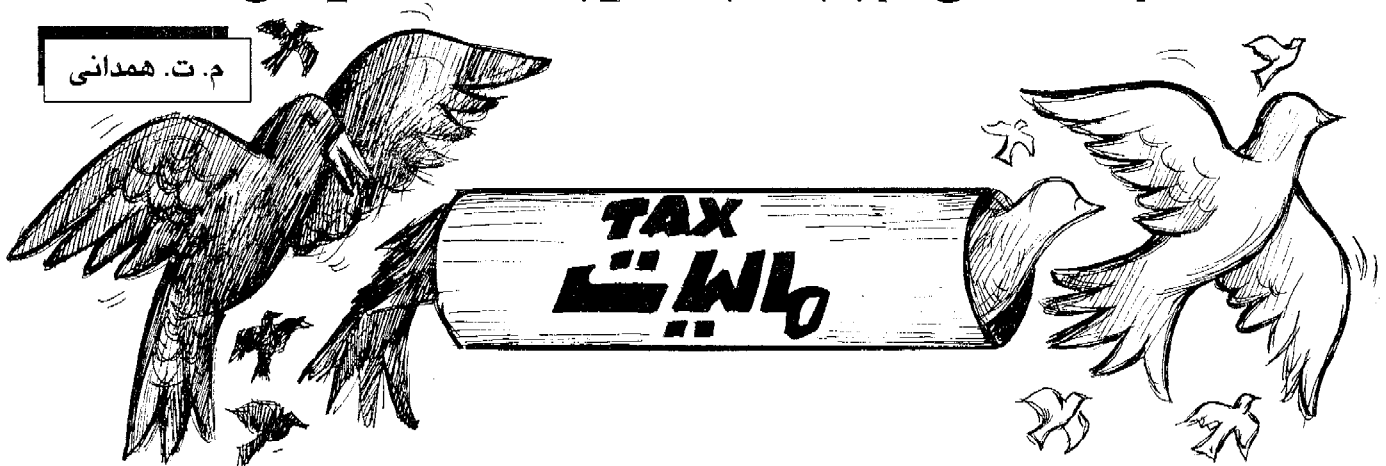
۴. حکم قانون از نظر شمول مالیات بساز و بفروشی با فروش بیش از یک واحد تحقق پیدا می‌کند، کما این که ممکن است شخص مورد نظر سه واحد دیگر را پس از دو سال از خاتمه بنا به فروش رساند.

آقای رسول امامقلی زاده از ارومیه

با تشکر از راهنمایی‌های شما یادآور می‌گردد که تا کنون یک سلسله مقالات تحت عنوان مالیات به زبان ساده (راجع به موضوعات مختلف مالیاتی) در مجله مالیات به چاپ رسیده است. ضمناً یک فرهنگ اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی نیز به طور مسلسل به خوانندگان ارائه می‌گردد که با توضیحات کافی در اطراف مفاهیم مورد بحث همراه است، و در موارد لزوم مقایسه با موازین حقوقی و مالیاتی ایران (در پاورقی‌ها) نیز صورت می‌پذیرد. با این حال خواهیم کوشید در آینده بخشی از پیشنهادهای شما را به مرحله اجراء گذاریم. □

قانون نحوه جلوگیری از آلودگی هوا و بای فالی ابزارها و انگیزه‌های مالیاتی

م. ت. همدانی



امکانات ضد آلودگی از جهت مالیاتی به هزینه گذارده شود، و یا این که هر مقدار از درآمد موسسه که به این نوع سرمایه‌گذاری‌ها اختصاص داده می‌شود عیناً از رقم مالیاتی متعلق کسر گردد.

قائل شدن معافیت مالیاتی در مورد هزینه‌های تحقیقاتی رشته دیگری از این گونه انگیزه‌های مالیاتی به شمار می‌رود. موسسات صنعتی در صورتی که بخشی از درآمد و امکانات خود را برای بررسی در مورد طرق از میان بردن یا کاهش آلودگی تأسیسات خویش به کار برند معادل تمام یا درصد قابل توجهی از آن، از معافیت مالیاتی برخوردار می‌شوند.

در کشور ما این جنبه از استراتژی مقابله با آلودگی نادیده گرفته شده است. در همین قانون «نحوه جلوگیری از آلودگی هوا» اشاره‌ای در این باب صورت نپذیرفته و قانون اصلی مالیاتی ایران یعنی قانون مالیات‌های مستقیم نیز نسبت به مسأله ساکت است. در کشور آلمان مقررات مالیاتی ضد آلودگی در قانون مالیات بر درآمد منعکس شده، و در تایوان «قانون بهبود کیفیت صنایع» به این مهم پرداخته است. در ژاپن این قضا در قانون مالیات بر شرکت‌ها گنجانیده شده و کشور کره موضوع را نه تنها در قانون مالیات بر شرکت‌ها بلکه در مصوبه دیگری به نام «قانون ناظر بر معافیت‌ها و اقالم قابل کسر» مطرح ساخته است. در انگلستان انگیزه‌های مالیاتی به ویژه در مورد پروژه‌های تحقیق و توسعه در زمینه تکنولوژی و تجهیزات کنترل آلودگی پیش‌بینی شده و تا ۱۰۰ درصد این قبیل هزینه‌ها از جهت مالیاتی قابل پذیرش می‌باشد.

جای آن دارد که نظام مالیاتی ما نیز در این خصوص توجه بیشتری مبذول داشته و خط مشی اساسی این نظام را در ارتباط با مسأله آلودگی (ضمن هماهنگی با سازمان حفاظت محیط زیست) روشن سازد. همه گونه بررسی و پژوهش در مقررات مالیاتی ضد آلودگی کشورهای جهان، و نیز مطالعه در باب کارآئی هریک از انگیزه‌های مالیاتی به خوبی مقدور و است، و در صورت نیاز مجله مالیات نیز می‌تواند سهم خود را در این باب برعهده گیرد. □

در اردیبهشت ماه سال جاری قانونی در باب جلوگیری از آلودگی هوا به تصویب رسید که طی آن آلودگی ناشی از وسایل نقلیه موتوری، کارخانجات و کارگاه‌ها و نیروگاهها، و منابع تجاری و خانگی و منابع متفرقه دیگر آلوده کننده هوا مورد بحث قرار گرفته و ممانعت‌های قانونی در باب ایجاد آلودگی غیرمجاز توسط این منابع پیش‌بینی شده است. فصل پنجم قانون به مجازات‌ها اختصاص دارد که شامل جزای نقدی، حبس تعزیری، جلوگیری از تردد وسایل نقلیه، جلوگیری از ادامه کار کارخانجات و غیره، جبران زیان وارد به محیط زیست و اشخاص می‌باشد.

آلودگی هولناک برخاسته از غفلت و مسئولیت ناپذیری انسان معاصر جهان را در آستانه مصیبت قرار داده، و وقتی برای مجامله و طفره باقی ننهاده است. هرگونه اقدامی در جهت مقابله با این مشکل عالمگیر به جا و قابل تمجید است. اما آنچه هر کشوری بدان نیاز دارد یک استراتژی جامع برای مبارزه با آلودگی، و بی‌تامل در راه اجرای آن گام برداشتن است. متأسفانه قانون مصوب از عنصر قاطعیت چندان برخوردار نیست، و مایه تأخیر و مجامله را در بطن خود می‌پرورد. از جمله می‌توان به تبصره ۲ ماده ۵ اشاره کرد که یک‌سال فرصت برای «شروع» به اجرای اقدامات مذکور در این ماده و تبصره‌های آن (در ارتباط با وسائط نقلیه موتوری) پیش‌بینی کرده است. به هر تقدیر آنچه در شان این نشریه است پرداختن به مسائلی است که به جنبه‌های مالیاتی قضیه مربوط می‌شود. استفاده از ابزار مالیات برای مقابله با بلیه آلودگی مورد توجه بسیاری از کشورها قرار گرفته و گام‌های بلندی در این راه برداشته شده است. از جمله انگیزه‌های مالیاتی رایج می‌توان به مقررات خاص استهلاک وسایل و تجهیزاتی اشاره نمود که کاربرد آن‌ها برای از میان بردن یا تخفیف آلودگی ضرورت دارد. مجاز قراردادن استهلاک سریع یا یکبارۀ تجهیزات ضد آلودگی، از این گونه اقدامات به شمار می‌رود.

روش دیگر اعطاء اعتبار مالیاتی سرمایه‌گذاری است، به این معنی که اجازه داده می‌شود تمام یا بخشی از سرمایه‌گذاری در زمینه وسایل و

بررسی‌های تطبیقی نرخ مالیات بر شرکت تایلند - ایران

دکتر محمد توکل



مالیات بر شرکت

مالیات بر درآمد شرکت‌ها در تایلند تحت عنوان کلی مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی ذکر شده است. مشمولین این مالیات عبارتند از:

- شرکت‌های مقیم تایلند که تحت قوانین این کشور به ثبت رسیده‌اند.

- شرکت‌های غیرمقیم، یعنی شرکت‌های خارجی، که در تایلند به کسب و کار اشتغال دارند. از این اصطلاح تفسیر وسیعی به عمل می‌آید، چنان‌که دارا بودن یک نماینده، واسطه، و حتی کارمندی که امور تجاری شرکت را در تایلند پیگیری کند، برای اطلاق چنین مفهومی کفایت می‌کند.

- مشارکت یا آنچه اصطلاحاً Partnership نامیده می‌شود. ایجاد مشارکت در تایلند به دو گونه ممکن است: نخست ثبت شده که عنوان شخص حقوقی بر آن صادق می‌آید، و طبعاً مشمول مالیات بر اشخاص حقوقی قرار می‌گیرد. دوم مشارکت ثبت نشده که اگر به تنهایی مطرح باشد از شمول این گونه مالیات خارج می‌شود، ولی اگر مشارکت ثبت نشده با یک شخص حقوقی نظیر شرکت یا مشارکت ثبت شده، مشارکت جدیدی به وجود آورند در آن صورت مقررات مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی شامل حال مشارکت جدید نیز خواهد شد.

مقدمه

در شماره گذشته نرخ مالیات بر شرکت در دو کشور پیشرفته جهان غرب یعنی آلمان و فرانسه را مورد بررسی قرار دادیم و مقررات هر دو کشور را با وضع جاری در ایران مقایسه کردیم و به نتایج مشابهی رسیدیم. اکنون نوبت کشورهای «جدیداً به مرحله توسعه گام نهاده» است. از این گروه دو کشور تایلند و تایوان را برگزیده‌ایم که در همین شماره مجله به بررسی مقررات هر دو کشور خواهیم پرداخت.

تایلند

این کشور که در گذشته نه چندان دور یک سرزمین عقب مانده به شمار می‌آمد طی سال‌های اخیر گام‌های بلندی را در جهت توسعه اقتصادی برداشته، و در عین این که هنوز یک واردکننده موادنفی به شمار می‌آید، توانسته است اقتصاد بالنسبه نیرومندی را برای خود پایه‌گذاری کند. بحث در باب خصوصیات و شاخص‌های اقتصادی کشورهای مورد بررسی از موضوع مقاله حاضر خارج است، با این حال در تایید آنچه گفتیم و به عنوان یک نشانه گویا کافی است اشاره کنیم که نرخ برابری پول این کشور در برابر دلار آمریکا ظرف ۱۲ سال اخیر فقط حدود ۸ درصد تنزل داشته است.

- بنیادهای ثبت شده مختلف، جز در مواردی که به تشخیص وزارت دارایی از شمول مالیات بر اشخاص حقوقی مستثنی گردند.

در مورد هزینه‌های قابل قبول در تایلند یک قاعده کلی برقرار است، و آن این که هر هزینه‌ای قابل کسر است مگر آن که صریحاً استثناء شده باشد.

موسسه مالی یا صندوقی باشد که به منظور اعطاء وام جهت توسعه کشاورزی، تجارت یا صنعت تأسیس شده، در آن صورت نیمی از سود سهام دریافتی از مالیات معاف خواهد

بود.

۳- در موارد دیگر سود سهام دریافتی جزء درآمد مشمول مالیات شرکت دریافت کننده محسوب و مشمول مالیات قرار خواهد گرفت.

کسر هزینه‌ها - در موارد تشخیص علی‌الراس فروش ناخالص یا دریافتی‌های ناخالص شرکت مبنای محاسبه قرار گرفته و ضریب ۵ درصد نسبت به آن اعمال می‌گردد و رقم حاصل درآمد مشمول مالیات شناخته می‌شود. در غیر این حالت سود مشمول مالیات با وضع هزینه‌ها و ارقام قابل کسر به دست می‌آید.

در مورد هزینه‌ها یک قاعده کلی برقرار است، و آن این که هر هزینه‌ای که بالصراحه مستثنی نشده باشد قابل کسر است. به عبارت دیگر برای آن که بتوان هزینه‌های شرکت را رد کرد باید مقررات خاص در مورد عدم قبول آن نوع از هزینه‌ها موجود باشد. و یا این که قرائن بر ساختگی بودن هزینه‌ها دلالت کند. باتوجه به این قاعده مقررات مالیاتی تایلند در مورد هزینه‌های قابل قبول مختصر، و نسبت به هزینه‌های غیر قابل قبول مفصل است.

نرخ مالیاتی

تا قبل از اصلاحات سال ۱۹۹۱، که از اول سال ۱۹۹۲ به بعد قابل اجرا گردید، نرخ مالیات بر شرکت نسبت به شرکت‌های ثبت شده در

بورس اوراق بهادار ۳۰ درصد و در مورد سایر شرکت‌ها ۳۵ درصد بود. ولی از آغاز سال ۱۹۹۲ نرخ واحد ۳۰ درصد نسبت به کلیه شرکت‌ها اعم از ثبت شده در بورس و غیر آن جاری گردید. چنان که دیده می‌شود تایلند نیز همچون فرانسه و آلمان که وضع آنها در دو شماره پیش مورد بررسی قرار گرفت، نرخ واحدی را در مورد مالیات بر شرکت‌ها پذیرفته است، و قدر مطلق این نرخ از هر دو کشور مذکور کمتر است.

۱- در مورد تعریف شرکت هلدینگ به زیرنویس شماره ۲ صفحه ۴۰ شماره اول مجله مالیات رجوع شود.

درآمد مشمول مالیات

درآمد مفهوم عام و جامعی دارد و نه تنها درآمدهای مستمر و معمولاً به مودی، بلکه درآمدهای پراکنده وی را نیز در بر می‌گیرد. عبارتی که پیرامون این مقوله در قانون مالیاتی تایلند به کار رفته چنین است:

«درآمدهائی که ظرف یک دوره محاسباتی از اشتغال به کسب و کار، یا در نتیجه این اشتغال، حاصل شده باشد».

درآمد حاصل از کسب و کار بر حسب تفسیر رایج آن است که به طور مستقیم از کسب و کار شرکت ناشی شده، و به عبارت دیگر درآمدهای مستمر و معمولی شخص حقوقی را گویند. درآمد حاصل «در نتیجه» اشتغال به کسب و کار به مفهوم درآمدهای غیرمستقیم شخص حقوقی است، مانند این که فرضاً سرقلی متعلق به شرکتی که به کار تجارت برنج اشتغال دارد فروخته شود و از این راه درآمدی حاصل گردد. انواع درآمدهای دیگر نظیر سود سهام، بهره، عواید حاصل از واگذاری حقوق و امتیازات، اجاره مستغلات و غیره غالباً تحت عنوان دوم به درآمد شرکت منظور می‌گردد.

در باب درآمد سود سهام - که به طور خاص به بحث ما مربوط می‌شود - نکات زیر قابل ذکر است:

۱- به موجب اصلاحیه شماره ۳۱ سال ۱۹۹۱ قانون درآمدهای تایلند،

درآمد اشخاص حقوقی بابت سود سهام از آغاز سال ۱۹۹۲ در موارد زیر کلاً معاف از مالیات شناخته شده است:

- هرگاه شرکت دریافت کننده سود سهام در بورس اوراق بهادار به ثبت رسیده باشد.

در صورتی که شرکت دریافت کننده سود سهام یک شرکت هلدینگ^(۱) بوده و لااقل ۲۵ درصد سهام حائز حق رای شرکت پرداخت کننده را دارا باشد، بی آن که شرکت پرداخت کننده مالک سهمی در شرکت دریافت کننده باشد.

۲- به موجب همان اصلاحیه اگر پرداخت کننده سهام شرکت،

سیستم اعتبار مالیاتی، یا آنچه در شماره‌های قبلی تحت عنوان imputation system از آن یاد کردیم، در تایلند نیز موجود است. بر حسب این سیستم تمام یا بخشی از مالیات بر شرکت که به هر سهم تعلق می‌گیرد به حساب اعتبار (کردیت) مالیاتی به نفع صاحب سهم منظور می‌شود و هنگام رسیدگی به مالیات بر درآمد شخصی وی از مالیاتی که بر مجموع درآمدهای وی

(مشمول بر سود سهام) تعلق می‌گیرد، عیناً کسر می‌شود. بنابراین محاسبه بار مالیاتی به بررسی مالیات بر درآمد شخص حقیقی باز می‌گردد.

بار مالیاتی

$\frac{۲}{۷}$ مالیات پرداختی سود سهام - در مرحله شرکت - به عنوان اعتبار مالیاتی تلقی می‌شود، و $\frac{۴}{۷}$ مابقی در مرحله مذکور قطعیت پیدا می‌کند. اعتبار (کردیت) مالیاتی یاد شده عیناً از مالیات بر درآمد فرد سهامدار کسر می‌شود. مالیات بر درآمد شخص حقیقی کم و بیش مشابه همان چیزی است که در قانون مالیاتی ایران به نام مالیات بر مجموع درآمد از آن یاد شده است. از حیث محاسبه کسور و هزینه‌های قابل قبول، درآمدها را به هشت گروه تقسیم می‌کنند، و نسبت به هر یک از آنها مقررات جداگانه‌ای را از این حیث به کار می‌بندند و کسور و معافیت‌های مخصوص آن گروه را وضع می‌نمایند. بدین ترتیب درآمد خالص گروه‌ها در واقع جدا جدا به دست می‌آید و سپس درآمدهای خالص مربوط به گروه‌های مختلف را با یکدیگر جمع کرده و درآمد کل مشمول مالیات را به دست می‌آورند. تکلیف هر یک از این موارد به دقت و تفصیل تعیین شده، به طوری که مقررات مالیاتی تایلند را شاید بتوان یکی از جامع‌ترین و روشن‌ترین قوانین مالیاتی جهان دانست.

نرخ‌های مالیات بر درآمد شخص حقیقی در تایلند، همانند بسیاری از کشورهای جهان، جنبه تصاعدی دارند و از ۵ درصد (برای درآمدهای تا ۵۰۰۰۰ بات) آغاز و به ۵۰ درصد (برای

تایلند: نرخ‌های تصاعدی مالیات بر درآمد شخص حقیقی

از	تا	نرخ
۱	۵۰۰۰۰	۵٪
۵۰۰۰۱	۲۰۰۰۰۰	۱۰٪
۲۰۰۰۰۱	۵۰۰۰۰۰	۲۰٪
۵۰۰۰۰۱	۱۰۰۰۰۰۰	۳۰٪
۱۰۰۰۰۰۱	۲۰۰۰۰۰۰	۴۰٪
۲۰۰۰۰۰۱	به بالا	۵۰٪

درآمدهای بیش از ۲۰۰۰۰۰۰ بات) خاتمه می‌یابند. هر بات حدود ۴ سنت (۴ صدم) دلار امریکائی ارزش دارد. بنابراین درآمد مشمول حداکثر نرخ مالیاتی از ۸۰۰۰۰ دلار امریکائی به بالا است که با توجه به نرخ رسمی دلار در حال حاضر از ۲۴۰۰۰۰۰۰۰ ریال تجاوز می‌کند.

اکنون اگر همه معافیت‌های ریز و درشت را نادیده بگیریم و یک حالت راسته و بی‌قید و شرط را

فرض کنیم که شامل شرکتی فرضاً با ۱۰ شریک دارای سرمایه‌های مساوی باشد، وضع از این قرار خواهد بود:

مجموع درآمد مشمول مالیات ۱۰۰ درصد درآمد مالیات بر شرکت (۲۰٪×۱۰۰) ۳۰ درصد درآمد سود قابل تقسیم (درآمد نهایی مشمول مالیات) ۷۰ درصد درآمد اعتبار مالیاتی ($\frac{۲}{۷}$ مالیات) ۱۲/۸۵۷ درصد درآمد اعتبار مالیاتی در مورد هر شریک ۱/۲۸۶ درصد درآمد مالیاتی که در مرحله شرکت قطعاً پرداخت می‌شود ۱۷/۱۴۳ درصد درآمد ($\frac{۴}{۷}$ مالیات)

سود قابل تقسیم + اعتبار مالیاتی ۸۲/۸۵۷ درصد درآمد رقم اخیر نسبت به هر شریک ۸/۲۸۶ درصد درآمد

آخرین رقم فوق یعنی ۸/۲۸۵۷ درصد درآمد مشمول مالیات شرکت، به عنوان درآمد مشمول مالیات شخص حقیقی (فرد فرد شریک) به حساب می‌آید و تابع نرخ‌های تصاعدی مربوط قرار می‌گیرد. چون در اینجا نرخ جنبه تصاعدی دارد باید از عالم درصد و نسبت خارج شد و رقم معینی را به عنوان درآمد مشمول مالیات شرکت فرض نمود. این رقم را معادل ۱۰ میلیون بات در نظر می‌گیریم که ۸/۲۸۶ درصد آن به ۸۲۸۶۰۰ بات بالغ می‌گردد.

مالیات رقم مذکور طبق جدول نرخ‌های تصاعدی معادل ۱۷۶۰۸۰ بات خواهد بود که از این رقم اعتبار مالیاتی مربوط به هر شریک برابر ۱۲۸۶۰۰ ($\frac{۲}{۷} \times ۱۰۰۰۰۰۰$) بات کسر می‌شود، و باقی که ۴۷۴۸۰ بات است به عنوان مالیات قابل پرداخت خواهد بود. برای محاسبه بار مالیاتی باید به این رقم یک دهم مالیات بر

شرکت برابر $300000 \times (10:30\%)$ بات را افزود، که در نتیجه رقم 347480 بات به دست می‌آید. با ضرب این رقم به عدد 10 مبلغ 3474800 بات جمع بار مالیاتی تمامی شرکاء به دست می‌آید که حدود $34/7$ درصد کل درآمد مشمول مالیات می‌باشد.

در مثالی که فوقاً بیان کردیم جمع سود سهام و اعتبار مالیاتی هر شریک - یا به عبارت دیگر درآمد مشمول مالیات هر شریک - به اندازه‌ای بود که با اعمال نرخ‌های جدول تصاعدی، نتیجه‌ای بیش از مبلغ اعتبار



بار مالیاتی وی از 30 درصد هم تنزل خواهد کرد. باتوجه به جدول نرخهای مربوط به مالیات بردرآمد اشخاص حقیقی، برای این که نسبت $15/517$ درصد مذکور حاصل شود جمع سود سهام دریافتی و اعتبار مالیاتی بر شریک باید رقمی حدود 50600

بات، و در نتیجه سود سهام دریافتی وی معادل 422906 بات باشد. باتوجه به نرخ رسمی برابری ریال و دلار از یک سو و نرخ برابری دلار و بات از سوی دیگر رقم 5 میلیون تومان بالغ می‌گردد.

به عبارت دیگر در حد 5 میلیون تومان سود سهام

دریافتی هر شریک بار مالیاتی معادل 30 درصد است. افزایش این مبلغ سبب بالا رفتن بار مالیاتی می‌گردد، و به هر نسبت که سود سهام از آن کمتر شود بار مالیاتی رو به تنزل خواهد نهاد.

قیاس با ایران

راجع به مقررات مالیاتی ایران در رابطه با شرکت‌ها ضمن دو شماره گذشته مجله مالیات به حد کافی سخن گفتیم و تکرار آن موردی ندارد. به عنوان مثال همان گونه که در صفحه 26 شماره هشتم دیدیم، بار مالیاتی حتی در حالتی که سود سهام هر شریک فقط یک میلیون تومان باشد، از 49 درصد تجاوز می‌کند، حال آن که در مورد تایلند سود سهام در این حد بار مالیاتی حتی کمتر از 30 درصد به بار خواهد آورد. پس از بیان مطالب راجع به تایوان، بار دیگر در این باب سخن خواهیم گفت.

مالیاتی (یعنی $1/286$ درصد درآمد مشمول مالیات شرکت) به دست آمد. نقطه سربه سر یعنی آن مبلغ از سود سهام و اعتبار مالیاتی هر شریک که با اعمال نرخ‌های تصاعدی رقمی معادل اعتبار مالیاتی به دست می‌دهد عبارتست از:

$$\frac{82/857x}{100} = 12/857 \text{ و } x = 15/517\%$$

به عبارت دیگر نقطه سر به سر جایی است که مالیات مرحله دوم به $15/517$ درصد جمع سود سهام دریافتی بعلاوه اعتبار مالیاتی بالغ گردد. در این نقطه مالیات مرحله دوم (مالیات بردرآمد شخص حقیقی) پس از کسر اعتبار مالیاتی به صفر می‌رسد، و در نتیجه بار مالیاتی حداکثر به همان 30 درصد مرحله شرکت منحصر می‌شود. بدیهی است اگر مالیات از $15/517$ درصد مذکور پائین‌تر بیاید، نه تنها تادیه مالیات در مرحله دوم ضرورتی نخواهد داشت، بلکه مودی مازاد اعتبار خود را بستانکار خواهد شد و به این ترتیب

تایوان - ایران

انتخاب تایوان در این

بررسی به خاطر آن انجام می‌شود که این کشور در مورد شرکت‌ها فاقد سیستم اعتبار مالیاتی (imputation system) است، و از این حیث تنوعی در بحث ایجاد خواهد شد. تایوان همان گونه که می‌دانیم یکی دیگر از سرزمین‌های جدیداً گام به مرحله توسعه نهاد آسیای

جنوب شرقی است. دهه ۹۰ را سال‌های آزمایش اقتصاد صنعتی شده تایوان می‌دانند، زیرا در این دهه برنامه تحول از تولید متکی بر نیروی کار و صنعت مونتاژ، به تولید متکی بر سرمایه و تکنولوژی پیشرفته، در این کشور اجراء می‌شود.

تولید ناخالص داخلی تایوان در سال ۱۹۹۲ قریب ۲۱۱ میلیارد دلار امریکائی (با جمعیتی حدود ۲۰ میلیون نفر) بوده است. میزان مالیات وصولی در سال مالی منتهی به ۳۰ ژوئن ۱۹۹۳ با توجه به نرخ ارز، به ۳۱ میلیارد دلار بالغ گردیده است که نسبت آن به تولید ناخالص داخلی حدود ۱۵ درصد است.

مالیات بر درآمد موسسات انتفاعی

تایوان در زمینه مالیات بر درآمد تقسیم‌بندی خاص خود را دارد که با بسیاری از کشورهای جهان متفاوت است، به این معنی که به جای تقسیم به مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی و عناوینی نظیر آنها، مالیات بر درآمد به دو نوع معین یعنی مالیات بر درآمد بنگاه‌های انتفاعی و مالیات بر درآمد ادغامی تقسیم می‌شود.

بنگاه یا موسسه انتفاعی مفهوم وسیعی دارد و مشاغل، اشخاص حقوقی، مشارکت‌های مدنی، و هرگونه بنگاه تجاری و اقتصادی دیگری - اعم از بخش خصوصی و عمومی - را در برمی‌گیرد. مالیات بر درآمد ادغامی بر درآمدهائی مانند: حقوق و دستمزد، درآمد صاحبان تخصص، بهره، سود سهام، اجاره بها، درآمد حاصل از حقوق و امتیازات، درآمد شرط بندی و لاتاری، و

درآمدهای مشابه دیگر اطلاق می‌گردد.

منظور از کاربرد واژه ادغام یک کاسه کردن همه این درآمدها به منظور تعیین مالیات سالانه مودی است. اما وجود این قاعده نباید موجب اشتباه گردد، به نحوی که مالیات ادغامی را معادل مالیات بر مجموع درآمد تلقی کنیم. مالیات بر مجموع مرحله ثانی محاسبه مالیات است، به این ترتیب که انواع درآمدهای

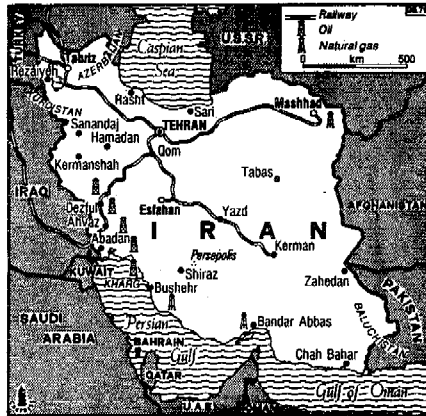
مودی - فرداً فرد - مشمول مالیات‌های جداگانه مربوط به هر نوع از درآمد قرار می‌گیرند، و سپس در مرحله دوم یک بار دیگر مجموع درآمدهای وی به شرحی که می‌دانیم مورد محاسبه و مالیات‌بندی قرار می‌گیرد. اما مالیات بر درآمد ادغامی به این معنی است که در همان مرحله نخست فقرات مختلف درآمد، جدا از یکدیگر، مورد بررسی قرار گرفته و پس از کسر هزینه‌ها و سایر کسور و معافیت‌های مربوط به هر فقره، رقم مشمول مالیات انواع درآمدها به طور علیحده تعیین می‌شود. سپس همه این ارقام با یکدیگر جمع شده و مشمول مالیات بر درآمد ادغامی قرار می‌گیرد.

همان گونه که می‌توان حدس زد مالیات ادغامی شامل اشخاص حقیقی می‌گردد، و مالیات موسسات انتفاعی مشاغل و شرکت‌ها را در برمی‌گیرد. اما این تفکیک در همه موارد صادق نیست، به این معنی که دو دسته از مودیان مشمول هر دو نوع مالیات ادغامی و انتفاعی قرار می‌گیرند. این گروه‌ها عبارتند از مشاغلی که مالک واحدی دارند، و نیز مشارکت‌های انتفاعی که کم و بیش شبیه مشارکت‌های مدنی ایران هستند.

در مورد این دو گروه نخست مالیات موسسات انتفاعی محاسبه و وصول می‌شود، و سپس هنگام محاسبه مالیات ادغامی، مالیات مرحله نخست به عنوان هزینه قابل قبول منظور می‌گردد.

شرکت‌ها

چنان که دیدیم شرکت‌ها مانند مشاغل تابع مالیات بر درآمد موسسات انتفاعی هستند و باب جداگانه‌ای تحت عنوان مالیات بر



درآمد شرکت‌ها یا اشخاص حقوقی وجود ندارد.

شرکت‌های انتفاعی تایوانی به طور عمده به چهار گروه تقسیم می‌شوند: بیشترین تعداد را شرکت‌هایی به خود اختصاص داده‌اند که عنوان شرکت سهامی با مسئولیت محدود به آنها اطلاق می‌گردد و کم و بیش معادل شرکت‌های سهامی شناخته شده در ایران هستند. سه نوع دیگر نیز از نام‌ها و اوصاف گوناگونی برخوردارند، ولی من حیث المجموع می‌توان از آنها تحت عناوین شرکت‌های تضامنی، شرکت‌های با مسئولیت محدود، و شرکت‌های مختلط غیرسهامی یاد کرد، زیرا از جهت خصال اصلی خود با این گونه شرکت‌ها مشابهت بسیار دارند.

درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها - و کلاً موسسات انتفاعی - نیز به دو نوع تقسیم می‌شود: درآمد عملیاتی که از کسب و کار اصلی و روزمره شرکت عاید می‌شود، و درآمد غیرعملیاتی نظیر سود سهام، بهره، درآمد حاصل از واگذاری حقوق و امتیازات، و هرگونه درآمد دیگری که در کنار کسب و کار اصلی موسسه به دست آید. هر دو نوع درآمد مشمول مالیات بر درآمد موسسه قرار می‌گیرد. مانند هر کشور دیگری، در تایوان نیز درآمد برخی از موسسات نظیر مجامع خیریه، شرکت‌های تعاونی مصرف، درآمد انحصارات دولتی، و درآمد موسسات دولتی بابت فروش تسهیلات از مالیات معاف است.

مالیات بر درآمد

درآمد خالص مشمول مالیات شرکت - و هر موسسه انتفاعی دیگر - تا مبلغ ۵۰۰۰۰ دلار تایوان تابع نرخ صفر درصد است. اگر درآمد شرکت بیش از ۵۰۰۰۰ و کمتر از ۱۰۰۰۰۰ دلار تایوان باشد، در این صورت کل درآمد مشمول نرخ ۱۵ درصد خواهد بود به شرط این که رقم مالیات از نصف تفاوت بین مبلغ درآمد و ۵۰۰۰۰ دلار تجاوز نکند. در صورت تجاوز ماهه تفاوت از مالیات کسر خواهد شد. درآمد زائد بر ۱۰۰۰۰۰ دلار تابع نرخ ۲۵ درصد نسبت به مازاد خواهد بود. بنابراین می‌توان گفت که نرخ مالیات بر درآمد شرکت به هر حال از ۲۵ درصد کمتر است، و به هر اندازه درآمد بالاتر باشد، نرخ مالیاتی به ۲۵ درصد نزدیک‌تر خواهد شد، همین نسبت ۲۵ درصد را به عنوان بار مالیاتی در مرحله شرکت منظور می‌نمائیم.

مالیات سهامداران

در صورتی که جزء سهامداران شرکت، یک یا چند شرکت وجود داشته باشند، درآمد سود سهام شرکت اصلی به درآمد هریک از این سهامداران افزوده شده و همراه با درآمدهای عملیاتی هریک از آنها مشمول مالیات موسسه انتفاعی قرار می‌گیرد. اما در

صورتی که شرکت اصلی یک شرکت تایوانی مقیم این کشور باشد، ۸۰ درصد سود سهام دریافتی از مالیات بر موسسات انتفاعی معاف خواهد بود.

قبل از پرداختن به بررسی مالیات سود سهام متعلق به اشخاص حقیقی، یادآور می‌شویم که سود سهام به هر تقدیر مشمول مالیات است اعم از این که به صورت نقد پرداخت شود و یا به جای وجه نقد سهام جدید به سهامداران واگذار گردد. حتی سود تقسیم نشده نیز مشمول مالیات است، نهایت این که نرخ آن ۱۰ درصد است، و از سهامداران گرفته می‌شود (ماده ۸۸ قانون مالیات بر درآمد).

شخص حقیقی

اشخاص حقیقی سهامدار شرکت بابت درآمد سود سهام و درآمدهای دیگر خود تابع مالیات بر درآمد ادغامی هستند که قبلاً ذکر آن گذشت. درآمد خالص مشمول مالیات تابع نرخ‌های تصاعدی به شرح زیر است:

ارقام: دلار تایوان

از	تا	نرخ
۱	۳۳۰۰۰۰	۶٪
۳۳۰۰۰۱	۸۹۰۰۰۰	۱۳٪
۸۹۰۰۰۱	۱۷۸۰۰۰۰	۲۱٪
۱۷۸۰۰۰۱	۳۳۴۰۰۰۰	۳۰٪
۳۳۴۰۰۰۱	به بالا	۴۰٪

تفصیلات مربوط به هزینه‌ها و اقلام قابل کسر مربوط به انواع درآمدهای مودی ضمن مقررات مربوط به هریک از این درآمدها آمده است. علاوه بر این هزینه‌ها و تخفیف‌های زیر نیز در مجموع نسبت به هر مودی اعمال می‌گردد:

۱. کمک‌های اعطائی به موسسات خیریه و عام‌المنفعه تا ۲۰ درصد مجموع درآمد ادغام شده مشمول مالیات
 ۲. سهم بیمه عمر و بیمه بیکاری پرداختی مربوط به شخص مودی همسر و اقربای درجه یک وی.
 ۳. هزینه‌های پزشکی، درمانی، و زایمان مودی، همسر و اقربای وی که با او در یک محل سکونت دارند.
 ۴. خسارات ناشی از حوادث و سوانح
 ۵. زیان حاصل از فروش اموال
 ۶. بهره پرداختی بابت وام رهنی
 ۷. تا مبلغ ۲۷۰۰۰۰ دلار تایوان (متجاوز ۱۰۰۰۰ دلار امریکائی)
- در رابطه با سود سهام دریافتی از شرکت‌های به ثبت رسیده در

بورس اوراق بهادار، بهره‌بردارانی از صندوق‌های پس‌انداز، بهره‌برداران سپرده‌های تودیع شده نزد موسسات مالی، و بهره‌بردارانی از اوراق قرضه صادره از سوی خزانه و شرکت‌ها، به عنوان هزینه قابل کسر است.

۸. هزینه تحصیل فرزندان تا ۲۰۰۰۰ دلار تایوان

۹. ۶۳۰۰۰ دلار تایوان بابت هر فرد معلولی که تحت تکفل مودی باشد.

۱۰. صرف نظر از همه این‌ها بابت شخص مودی، همسر و هر یک از بستگان تحت تکفل وی (شامل پدر و مادر و جدات و اجداد و فرزندان و برادران و خواهران و کسان دورتر) در صورتی که کمتر از ۷۰ سال داشته باشند، نقری ۶۳۰۰۰ دلار تایوان، و اگر مسن‌تر از آن باشند ۹۴۵۰۰ دلار تایوان تخفیف مالیاتی در نظر گرفته می‌شود. این تخفیف حتی در مورد آن دسته از خویشاوندان تحت تکفل مودی که در قلمرو چین سوسیالیست هم زیست می‌کنند جاری است. ضمناً میزان معافیت‌ها و طبقات یا لایه‌های درآمدی بر حسب نرخ تورم سالانه تعدیل می‌شود، به نحوی که شرایط رویهم‌رفته نسبت به قبل توازن و ثبات نسبی داشته باشد.

بار مالیاتی

در صفحات قبل اشاره شد که در مقررات مالیاتی تایوان سیستم اعتبار مالیاتی، یا آنچه تحت عنوان imputation system از آن یاد می‌شود، وجود ندارد. در نتیجه درآمد سهامداران شرکت‌ها دوبار مشمول مالیات قرار می‌گیرد. یک بار در سطح شرکت و حداکثر به نرخ ۲۵ درصد، و بار دیگر در سطح سهامداران و به عنوان مالیات شخص حقیقی.

حداکثر نرخ در مرحله ثانی ۴۰ درصد قید شده است. بنابراین در نگاه نخست ممکن است تصور شود که بار مالیاتی مورد بحث مجموعاً ممکن است به ۶۵ درصد برسد. البته در چنین وضعی می‌توان بار مالیاتی را بسیار سنگین توصیف کرد، اما واقعیت عینی استنتاج دیگری را به دست می‌دهد و آن این‌که:

اولاً. اگر سهامدار خود یک شرکت باشد و سود سهام را از شرکت تایوانی دیگری دریافت کند، چنان‌که دیدیم، ۸۰ درصد درآمد وی از محل سود سهام از مالیات معاف است. همین نکته به تنهایی کافی است که نتیجه‌گیری نخستین ما را بکلی تغییر دهد و بار مالیاتی را حداکثر به ۳۰ درصد برساند:

$$0.20 = 0.20 \times 0.20 + 0.25$$

ثانیاً. در صورتی که سهامدار شرکت شخص حقیقی باشد، کلیه تخفیف‌ها، و ارقام قابل کسری که شمار آنها بسیار است، و فوقاً به تفصیل بیان داشتیم، در مورد وی صادق خواهد بود. برای رسیدن

به نتیجه‌ای دور از خوش‌بینی از ۱۰ فقره تخفیف‌ها و کسور یاد شده، فرض می‌کنیم که فقط اقلام زیر در مورد مودی صادق باشد: ۱. فقط دارای یک همسر بوده و فاقد اولاد و سایر خویشاوندان تحت تکفل باشد.

۲. علاوه بر این تنها از ارفاق موضوع بند ۷ استفاده کند، یعنی بتواند تا ۲۷۰۰۰۰ دلار تایوان در رابطه با سود سهام دریافتی خود را به هزینه گذارد.

ثالثاً. حداکثر نرخ مالیاتی قابل اعمال یعنی ۴۰ درصد نسبت به درآمدهای بیش از ۳۳۴۰۰۰۰ دلار تایوان مربوط می‌شود، و تا این اندازه درآمد به طور متوسط تابع نرخ ۲۲/۴ درصد است. همین اندازه از درآمد با توجه به نرخ برابری ارز حدود ۱۲۸۰۰۰ دلار امریکائی است که از ۳۸ میلیون تومان تجاوز می‌کند. مثالی که در صفحه ۲۶ شماره هشتم مجله مالیات در رابطه با ایران (ضمن مقایسه با آلمان) آورده شد و بار مالیاتی حدود ۴۹/۵ درصد برآورد گردید راجع به حالتی بود که سود سهام هر شریکی فقط یک میلیون تومان باشد. در مورد تایوان حتی درآمد متجاوز از سه برابر این مبلغ نیز تابع نرخ ۶ درصد است. در این صورت جمع بار مالیاتی به ۳۱ درصد (۲۵+۶) بالغ می‌گردد، که در مقایسه با بار ۴۹/۵ درصد مذکور در مورد ایران بسیار نازل است.

اما اگر درآمد مالیاتی سهامدار را فقط در حد همان یک میلیون تومان فرض شده در مورد ایران منظور کنیم به رقمی حدود ۹۰۰۰۰ دلار تایوان می‌رسیم. کافی است فقط ارفاق مذکور در بند ۷ کسور و تخفیفات مالیاتی تایوان را عمل کنیم، که اجازه می‌دهد تا ۲۷۰۰۰۰ دلار تایوان را از این درآمد کسر کنیم. در آن صورت به رقم صفر می‌رسیم که به مفهوم عدم تعلق مالیات در مرحله سهامداران است، و در نتیجه بار مالیاتی به زیر ۲۵ درصد تقلیل خواهد یافت.

نتیجه

در این شماره وضع دو کشور جدیداً توسعه یافته را مورد بررسی قرار دادیم که در یکی از آنها سیستم اعتبار (کردیت) مالیاتی حکمفرما است، و دیگری فاقد این سیستم می‌باشد. با وجود این اختلاف در هر دوی آنها بار مالیات بر شرکت ملاً نازل‌تر از باری است که در حالت مشابه در ایران اعمال می‌گردد. حتی در کشور دوم که از سیستم اعتبار مالیاتی برخوردار نیست - و از این جهت با ایران مشابهت دارد، و حتی از آن قوی‌تر درآمد شرکت در دو مرحله مورد مالیات قرار می‌گیرد - در مجموع بار مالیاتی کمتری حاصل می‌گردد، و این همان نتیجه‌ای است که در مورد کشورهای فرانسه و آلمان - در مقام مقایسه با ایران - تایید گردید.

اصطلاحات مالیاتی بین‌المللی

ادامه از شماره‌های قبل

ترجمه: دکتر محمد توکل

در برخی از شناسه‌ها بیش از یک اصطلاح (با علامت پیکان در فواصل) نقل شده است. در این موارد اصطلاحات ذکر شده از حیث مفهوم و کاربرد به یکدیگر مرتبط‌اند. ضمناً همه پانوشته‌ها از مترجم است

درآمد فایده سالانه ملک را به سایر درآمدهای مؤدی در محاسبه مالیات وی می‌افزایند.

مسئولیت پرداخت مالیات سالانه املاک اصولاً بر عهده مالک ملک مسکونی است. اما اگر استفاده از ملک براساس حقوقی باشد که استفاده کننده نسبت به عین ملک دارد، در آن صورت مسئولیت پرداخت مالیات بر عهده منتفع خواهد بود.

BENEFICIAL OWNER

مالک انتفاعی

در کشورهای تابع سیستم حقوقی کامن‌لو^(۲) اصطلاح مذکور دارای مفهوم دقیق و جاافتاده‌ای است. مالک انتفاعی کسی است که تمتع نهائی از منافع دارائی از آن اوست، برخلاف مالک قانونی که ممکن است فقط جنبه اسمی داشته باشد. مالکیت انتفاعی و مالکیت قانونی یک دارائی ممکن است با دو شخص مختلف باشد، و یا هر دو به شخص واحد تعلق داشته باشد. اصطلاح مالک انتفاعی در متن قراردادهای مالیاتی به دو طریقه مختلف مورد استفاده قرار می‌گیرد:

۱. هرگاه مالک مال آن را برای استفاده شخص خود - و نه به عنوان وکیل یا امین شخص دیگر - در تصرف داشته باشد، ممکن است از وی به عنوان مالک انتفاعی نام برده شود. طبق مواد ۱۰، ۱۱ و ۱۲ قرارداد مدل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^(۳) (OECD)، استفاده از ارفاق‌های مندرج در قراردادهای مالیاتی در زمینه مالیات تکلیفی (در منبع) سود سهام، و حق‌الامتیاز در صورتی جایز است که دریافت‌کننده درآمد حائز شرایطی بوده و از جمله «مالک انتفاعی» باشد. با این حال اگر دریافت‌کننده درآمد آن را از طریق یک واسطه نظیر وکیل یا نماینده هم دریافت کند، تحت شرایط معینی او نیز می‌تواند از ارفاق‌های مذکور بهره‌گیرد (ملاحظه شود تفسیریه قرارداد مدل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی - جزء ۸ بند ۲ ماده ۱۱، جزء ۴ بند ۱ ماده ۱۲).

۲. عنوان مالکیت انتفاعی در بحث راجع به عدم تسری مقررات

BENAMI

صوری، ظاهری

این اصطلاح^(۱) در هند، پاکستان، بنگلادش، و سری‌لانکا رایج است و در موردی به کار می‌رود که انتقال دارائی به شخص معینی صورت پذیرفته، ولی او منتقل‌الیه ظاهری است و مالکیت واقعی از آن شخص دیگری است که نام وی به میان نیامده است. شخصی که مال به ظاهر به وی انتقال یافته در واقع امین مالک واقعی به شمار می‌رود. همین اصطلاح به غلط نسبت به مورد دیگری نیز جاری شده، و آن وقتی است که معامله انجام شده جنبه صوری داشته و انتقال واقعی مال موردنظر معامله‌کنندگان نبوده است. در این حالت انتقال دهنده با وجود انتقال ظاهری کماکان مالک واقعی مال باقی می‌ماند.

BENEFICIAL OCCUPATION

انتفاع ارفاقی

عبارت است از اشغال ملک، اعم از زمین یا ساختمان، بدون پرداخت اجاره بها، و یا با اجاره‌ای کمتر از آنچه در رابطه بین اشخاص غیروابسته به یکدیگر مرسوم است. ارزش انتفاع ارفاقی یعنی مبلغ کسری اجاره بها - در صورتی که با یکی از منابع درآمد، فرضاً حقوق و دستمزد، مرتبط باشد - به عنوان جزئی از همان منبع ممکن است مشمول مالیات قرار گیرد. و اگر چنین ارتباطی در بین نباشد مبلغ مذکور ممکن است مشمول مالیات بر نقل و انتقالات بلاعوض شناخته شود.

هرگاه شخصی ملک مسکونی یا تسهیلات دیگر را بدون پرداخت اجاره بها و یا با اجاره بهائی کمتر از مال‌الاجاره مرسوم بین اشخاص مستقل از یکدیگر در اشغال داشته باشد، وی منتفع ارفاقی آن دارائی‌ها به شمار می‌رود. در صورتی که اشغال ملک مسکونی جزئی از قرارداد استخدامی باشد، ارزش سالانه اجاری ملک در زمره درآمد حقوق محسوب خواهد شد. ولی اگر سکونت در ملک جنبه هدیه داشته باشد، برخی از سیستم‌های مالیات بر

قراردادهای مالیاتی نسبت به بهره و حق الامتیاز نیز مطرح می‌شود. این عدم تسری مربوط به حالتی است که بهره یا حق الامتیاز به یک شرکت واسطه پرداخت شده و او وسیله انتقال این دریافت‌ها به شرکت وابسته دیگری در یک کشور ثالث بوده است. البته به درستی روشن نیست که آیا مقامات مالیاتی نسبت به مفهوم دقیق این اصطلاح، و یا در این باب که چه نوع سوءاستفاده از قرارداد بحث مالکیت انتفاعی را مطرح می‌سازد، توافق نظر دارند یا خیر^(۴).

ذینفع تراست → BENEFICIARY

به شناسه «نسقنامه تراست ← تراست» در بخش اصطلاحات مالیاتی بین‌المللی شماره ششم مجله مالیات مراجعه شود.

ضابطه سودمندی → BENEFIT TEST

هرگاه شرکتی که عضو یک گروه چند ملیتی است بابت هزینه خدمات درون گروهی مبلغی به شرکت دیگر عضو گروه بپردازد، مسأله به هزینه گذاشتن این پرداخت از جهت مالیاتی مطرح می‌شود. بسیاری از کشورها، و شاید همه آنها، در صورتی چنین پرداختی را به هزینه می‌پذیرند که یک بهره و تمتع واقعی از انجام آن عاید شرکت مدعی انجام هزینه شده باشد. ضمن پاراگراف ۵۱ گزارش سال ۱۹۷۹ سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) پیرامون قیمت‌های انتقالی و شرکت‌های چند ملیتی آمده است که تمتع و سودمندی واقعی هنگامی احراز می‌شود که ارائه خدمات موردنظر «برحسب توقع و انتظارات معقولی که در زمان انجام خدمت در میان بوده» به قصد کمک به شرکت مربوط انجام شده باشد، «ولو این که سودمندی بالقوه و مورد انتظار در عمل محقق نشده باشد».

مزایای غیرنقدی → BENEFITS IN KIND

این اصطلاح، که معمولاً در مورد درآمدهای استخدامی به کار می‌رود، به مفهوم هر نوع عوض غیرنقدی است که در اداء خدمت تعلق می‌گیرد (مانند خوراک، مسکن، اتومبیل سازمانی، و نظایر آنها که به طور رایگان یا با استفاده از سوبسید در اختیار کارکنان نهاده می‌شود، و خود جزئی از درآمد شغلی آنان به شمار می‌آید). ارزش مزایای غیرنقدی و اگذار شده از سوی کارفرما معمولاً باید جزء درآمد مشمول مالیات کارکنان گنجانیده شود، هرچند که به موجب برخی سیستم‌های مالیاتی کارفرما رأساً مسئولیت پرداخت مالیات در این موارد را برعهده دارد. نحوه ارزیابی مزایای

غیرنقدی در کشورهای مختلف یکسان نیست. به عنوان مثال قیمت تمام شده این گونه مزایا برای کارفرما، یا ارزش بازار آنها ممکن است ملاک محاسبه قرار گیرد، و یا یک برآورد مقطوع در این خصوص صورت پذیرد.

در ارتباط با مالیات بر ارزش افزوده، مزایای غیرنقدی به عنوان «عرضه کالا و خدمات به خود»^(۵) تلقی شده و مشمول این نوع مالیات قرار می‌گیرد. در چنین صورتی مکانیزم اعتباری (کردیت) مالیات بر ارزش افزوده حق کسر «مالیات آورده»^(۶) را نیز به همراه خواهد داشت. با این حال کمیسیون جوامع اروپایی در تاریخ ۲۵ ژانویه ۱۹۸۳ ضمن دوازدهمین رهنمود (دیرکتیو) خود که به سیستم عمومی مالیات بر ارزش افزوده مربوط بوده و نحوه تعیین اقلام هزینه شغلی (مشمول بر عرضه کالا و خدمات به خود) را مورد بحث قرار داده - پیشنهاد کرده است که حق کسر مالیات آورده تنها در صورتی پذیرفته شود که شخص مشمول مالیات بتواند ثابت کند، هزینه مورد نظر صرفاً برای مقاصد شغلی انجام پذیرفته است.

BEQUEST TAX → DEATH DUTIES

مالیات بر موصی به ← مالیات‌های مرتبط با فوت^(۷)

مالیات‌های مرتبط با فوت مالیات‌هایی هستند که بر انتقال ناشی از فوت دارایی‌ها تعلق می‌گیرند. سابقه این گونه مالیات‌ها به زمان‌های کهن باز می‌گردد، و نام‌های گوناگونی بر آنها نهاده‌اند، مانند: مالیات فوت، مالیات بر ارث، مالیات بر ماترک، مالیات وصیت، مالیات وراثت، مالیات بر انتقالات ناشی از فوت، مالیات بر انتقال سرمایه، مالیات بر تحصیل سرمایه^(۸)، و غیره. با این حال مالیات‌های مورد بحث به طور عمده شامل دو نوع زیرین می‌باشند: نخست مالیات بر ماترک که بر ارزش کل میراث حین الفوت مودی تعلق می‌گیرد. ماترک مشمول مالیات عموماً باتوجه به ارزش حقوق متوفی نسبت به مجموع دارایی‌ها، اعم از منقول و غیرمنقول و عینی و دینی تعیین می‌شود، و از آن کسور مجاز و مبالغ لازم برای هزینه کفن و دفن، مخارج اداری، مالیات‌های داخلی و خارجی متعلق به ماترک، و مالیات بر ارث و وصیتی که قبلاً پرداخت شده، و همچنین حقوق و مطالبات مربوط به اموال، و نظایر آنها کسر می‌گردد.

بین کشورهایی که مالیات بر ماترک را اعمال می‌کنند از حیث نوع و کیفیت برخی از دارایی‌های تشکیل دهنده ماترک، و نیز از جهت معافیت و کنار نهادن بخشی از ماترک به سود همسر در قید حیات متوفی، اختلافات قابل ملاحظه‌ای وجود دارد. نرخ مالیات عموماً به میزان ماترک وابسته است و ارتباطی با درجه قرابت ورثه نسبت به متوفی ندارد. کل ماترک به منزله یک مودی مالیاتی

جداگانه تلقی می‌گردد و پرداخت مالیات از سوی مدیر ترکه یا وصی انجام می‌پذیرد. مالیات بر ترکه، بخلاف مالیات بر موصی به و مالیات بر ارث، نوعی هزینه متعلق به خود ماترک به شمار می‌رود، و مالیات بر ورثه به مناسبت تحصیل دارائی ناشی از وراثت به حساب نمی‌آید.

- مالیات نوع دوم، مالیات بر ارث و توارث است که نه بر خود ماترک، بلکه بر حصه‌ای که هر یک از ورثه نسبت به میراث متوفی تحصیل می‌کنند، تعلق می‌گیرد. نرخ مالیات معمولاً تصاعدی است و به میزان سهم الارث و درجه قرابت وراثت با متوفی بستگی دارد.

برخی از کشورها مالیات بر ماترک و مالیات بر ارث را درهم می‌آمیزند.^(۹) پاره‌ای دیگر نقل و انتقال اموال غیرمنقول را، که ناشی از فوت اشخاص باشد، تابع مالیات خاصی نموده‌اند که می‌توان آن را جایگزین مالیات بر ارث دانست (البته عنوان «جایگزین مالیات بر ارث» مفهوم خاص جداگانه‌ای نیز دارد)^(۱۰)

ضمناً مالیات‌های مرتبط با فوت در همه کشورها جاری نیست. در برخی از ممالک بین نقل و انتقال ناشی از فوت و انتقالات بلاعوض اموال تمایز وجود دارد، و بعضی دیگر این دو را یکجا مورد حکم قرار داده‌اند. در یک گروه از کشورها انتقال بلاعوض در صورتی که ظرف مدت معینی قبل از فوت انتقال دهنده واقع شده باشد، به منزله انتقال ناشی از فوت تلقی شده و تابع مالیات بر ماترک قرار می‌گیرد.

توجیهی که به طور سنتی در مورد مالیات‌های مرتبط با فوت ارائه می‌شود، عبارتست از توزیع مجدد ثروت و اخذ مالیات از ثروتی که کار نکرده به دست آمده است.

وجود نرخ‌های بالا در مورد مالیات‌های مرتبط با فوت سبب رونق کسب و کار کسانی شده است که برای پائین آوردن میزان این گونه مالیات‌ها برنامه‌ریزی می‌کنند. غالباً دو ترفند برای اجتناب از پرداخت مالیات به کار برده می‌شود: انتقال دارائی به یک تراست^(۱۱)، و هبه مادام العمر آن. بسیاری از کشورها به منظور خنثی کردن اثرات این ترفندها یک سلسله قوانین ضد ترفند وضع کرده‌اند.

همچنین کشورهای زیادی میادرت به عقد قراردادهای مالیاتی به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد ماترک، ارث، و نقل و انتقالات بلاعوض نموده‌اند. سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) در سال ۱۹۶۶ یک قرارداد مدل در این زمینه به تصویب رسانید.

ضریب بری BERRY RATIO

این ضریب یا نرخ در مورد تعیین سود معامله‌کنندگان مستقل^(۱۲) کاربرد دارد، و در حالاتی اعمال می‌گردد که کسب و کار

مورد نظر جنبه خدماتی داشته باشد. متد مورد بحث توسط اقتصاددانی به نام دکتر چارلز بری ابداع شد و نخستین بار در مورد یک قضیه مالیاتی در آمریکا به کار برده شد که ضمن آن بحث قیمت‌های انتقالی مطرح شده بود.^(۱۳) منظور از کاربرد روش مذکور نشان دادن این موضوع بود که موسسه وابسته به مودی در کشور خارجی (عهددار توزیع بین المللی فرآورده‌های مؤدی) سودی را نشان می‌دهد که نسبت آن به هزینه‌های موسسه با واقعیات تجربه شده تناسبی ندارد. ضریب بری عبارتست از نسبت سود ناخالص به هزینه‌های عملیاتی یک موسسه.

BEST JUDGEMENT ASSESSMENT

تشخیص براساس بهترین قضاوت^(۱۴) ممکن، تشخیص علی‌الراس

قوانین برخی از کشورها به مراجع مالیاتی اجازه می‌دهد که در موارد معینی درآمد مودی را براساس بهترین قضاوت ممکن تشخیص دهند. شرایط و حالاتی که این گونه تشخیص را مجاز می‌دارد، معمولاً در زمینه‌های زیرین است:

۱. قصور مؤدی در تسلیم اظهارنامه
۲. قصور وی در ارائه حساب‌ها، مدارک، اطلاعات، یا صورت‌داری و بدهی لازم.
۳. هرگاه مودی پس از تسلیم اظهارنامه از حضور در اداره مالیات به منظور ارائه دلایل و مدارک امتناع کند.
۴. در صورتی که مودی دستور مرجع مالیاتی مبنی بر حسابرسی حساب‌های خود را اجراء نکند.

مالیات بهبود BETTERMENT LEVY

این مالیات بر افزایش بهای املاک، که بر اثر عواملی نظیر بهبود کارهای زیربنائی حاصل شده، تعلق می‌گیرد.

مالیات گروپندی ← مالیات قمار BETTING TAX → GAMBLING TAX

نوعی عوارض است که بر سود حاصل از شرط بندی روی نتایج مسابقات ورزشی، یا بازی با ماشین‌های قمار و یا قمار کردن در موسسات مخصوص این کار، وضع می‌گردد.

مالیات دوچرخه BICYCLE TAX

مالیاتی است که در بعضی از کشورها در مورد استفاده از

دو چرخه گرفته می‌شود و معمولاً مبلغ کمی است که سالانه هنگام تجدید اجازه دو چرخه رانی مطالبه می‌گردد.

لایحه مالیاتی

BILL, TAX

عبارتست از طرح قوانین مالیاتی که نخست در هیات دولت تایید می‌شود و سپس برای مذاکره و تصویب به پارلمان تسلیم می‌گردد. هرچند که اجرای لایحه موکول به تصویب قانونی آن است، ولی در برخی از کشورها ممکن است تاریخ شروع پاره‌ای از مواد قانون از زمانی تعیین گردد که متن لایحه در روزنامه داخلی پارلمان درج شده است، و نه از زمانی که قانون مصوب در روزنامه رسمی به چاپ می‌رسد.

مالیات بروات

BILLS OF EXCHANGE TAX

مالیات بروات و سایر اوراق تجارتي نمونه‌ای است از مالیات بر معاملات که بیشتر به منظور کسب درآمد وضع می‌شود، و معمولاً با نرخ نازل بر یک پایه وسیع مالیاتی اعمال می‌شود.

اقتصاد سیاه، بازار سیاه

BLACK ECONOMY

عبارتست از یک سلسله فعالیت‌های اقتصادی که از چشم دولت به دور مانده و در نتیجه از شبکه مالیاتی می‌گریزد. آن را اقتصاد نقدی، اقتصاد غیررسمی، اقتصاد سایه، و اقتصاد زیرزمینی نیز می‌نامند.

سیستم اظهارنامه آبی

BLUE RETURN SYSTEM

یکی از جنبه‌های مدیریت مالیاتی در برخی از کشورهای آسیایی، وجود سیستم اظهارنامه‌های آبی است. این سیستم در اصل به منظور تشویق اشخاص حقیقی و شرکت‌ها در استفاده از روش‌های استاندارد حسابداری ابداع شده است.

در ژاپن، مودیانی که از مشاغل، مستغلات، یا بهره‌برداری از جنگل کسب درآمد می‌کنند، و سوابق حسابداری صحیحی نگهداری می‌نمایند، می‌توانند با تصویب مراجع مالیاتی اظهارنامه‌های خود را روی فرم آبی رنگ تنظیم کنند. مودیان (اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی) در صورتی که حائز شرایط برای استفاده از فرم‌های آبی نباشند، باید اظهارنامه‌های خود را روی فرم‌های سفید پرکنند. شرکت‌هایی که اظهارنامه آبی تسلیم می‌دارند متعهد هستند که از سیستم دفترداری استاندارد استفاده کنند، و اجازه دارند که بدهی مالیاتی خود را براساس خود

تشخیصی روی فرم‌های آبی رنگ محاسبه نمایند.

مودیانی که اظهارنامه آبی پرمی‌کنند از تشخیص علی‌الراس مصون بوده و از برخی امتیازات مالیاتی برخوردار می‌باشند. مرجع مالیاتی می‌تواند رقم درآمد مشمول مالیات مودیانی را که اظهارنامه آبی تسلیم داشته‌اند تصحیح کند، و آن فقط در موردی است که محاسبه درآمد براساس دفاتر و سوابق خود مؤدی به غلط محاسبه شده باشد. در چنین حالتی مرجع مالیاتی موظف است علل تصحیح را طی یادداشتی ضمیمه کند.

امتیازات مهم مالیاتی دیگری که برای این گونه مودیان منظور شده عبارتند از: حق انتقال زیان به گذشته برای مدت یکسال (که افراد و شرکت‌های هر دو می‌توانند از آن استفاده کنند)؛ حق انتقال زیان به جلو به مدت ۵ سال (در مورد شرکت‌ها) و برای مدت سه سال (در مورد اشخاص حقیقی)؛ حق استفاده از استهلاك اضافی نسبت به دارائی‌های ثابت و برخی استهلاك‌های اضافی دیگر (در مورد شرکت‌ها و اشخاص حقیقی) یا حق کسر مبالغی به عنوان ذخایر مطالبات و وصول، نوسان قیمت‌ها، و پرداخت‌هایی که تحت عنوان مزایای بازنشستگی انجام شده است (در مورد اشخاص حقیقی).

در تایوان موسسات انتفاعی که اظهارنامه آبی پر می‌کنند از تشخیص علی‌الراس مصون بوده، و حق به هزینه گذاردن مخارج پذیرائی موسسه را با آزادی بیشتری دارا می‌باشند و نیز از حق انتقال زیان به سنوات آتی برخوردار هستند.

مؤسسه

BODY OF PERSONS

این اصطلاح جنبه فراگیر و جمعی دارد و هرگونه موسسه‌ای را که تجلی غیرشخصی و جدا از تشکیل دهندگان آن دارد، در برمی‌گیرد. از آن جمله‌اند: شرکت‌ها (که به ثبت رسیده‌اند)، موسسات ایجاد شده به موجب قانون، انجمن‌ها، جوامع، اتحادیه‌ها، و تراست‌ها. گاهی شرکت‌ها را نیز تحت این عنوان قرار می‌دهند. (۱۵)

انبار تضمینی

BONDED WAREHOUSE

انباری که کالاهای مشمول مالیات یا حقوق گمرکی، بدون پرداخت مالیات در آن نگاهداری می‌شود و مالیات هنگامی پرداخت می‌شود، که کالا برای فروش یا تحویل به خریدار از انبار خارج می‌گردد. این انبار غالباً دارای دو قفل است و کلید یکی از آنها را مرجع مالیاتی ناظر بر مالیات کالاها نگاهداری می‌کند. گرداننده یا مالک انبار معمولاً موظف به تودیع تضمینی است که میزان آن معادل جمع مالیات متعلق می‌باشد. این تضمین در قبال مخاطره

خروج کالا از انبار یا تبانی گرداننده انبار، یا از طریق دزدی، یا شکستن حرز صورت می‌پذیرد. این ترتیب به ویژه در مورد کالاهای تابع نرخ‌های بالای مالیاتی، نظیر مشروبات الکلی و دخانیات، اعمال می‌گردد.

اوراق قرضه، اسناد تضمینی بدهی BONDS

این اصطلاح معانی مختلفی دارد. به مفهوم رایج‌ترین کاربرد آن عبارتست از اوراق بهاداری که نشانه اعطاء وام بهره‌دار به دولت یا موسسات می‌باشد. مفهوم دیگر آن ضمانتی است که مودی مالیاتی در مورد پرداخت بدهی مالیاتی خود می‌سپارد، و ممکن است به شکل تودیع وجه نقد قبل از رسیدن موعد تادیه مالیات باشد، و یا ترتیبی است که از سوی بانک یا موسسه دیگری داده می‌شود و به موجب آن پرداخت مبلغ معینی از جانب مودی در سررسید معینی - در صورت تخلف وی از تادیه مالیات - تضمین می‌گردد. در برخی از کشورها دادن تضمین به نفع مودیان مالیاتی در مقابل دریافت عوض نوعی کسب و کار برای ضمانت‌کنندگان حرفه‌ای شده است.

اوراق مورد بحث گاهی به کسانی که توانائی پرداخت قبل از موعد مالیات خود را دارند فروخته می‌شود، و در این حالت اوراق مستقیماً در ازاء پرداخت عرضه می‌شود و بهره‌ای نیز بابت مدتی که نگاهداری می‌شود به آن تعلق می‌گیرد که ممکن است خود از مالیات معاف باشد.

پی‌نوشت‌ها:

۱. واژه BENAMI به احتمال زیاد ریشه فارسی دارد (بی‌نامی).
۲. سیستم حقوقی عمده مبتنی بر عرف و سوابق آراء محاکم، که در کشورهای آنگلوساکسون رایج است.
۳. راجع به OECD و قرارداد مدل مالیاتی این سازمان و تفسیریه آن شرح مندرج در زیرنویس شماره ۲ صفحه ۳۷ شماره دوم مجله مالیات ملاحظه شود.
۴. شرح دعوی طرح شده در دادگاه‌های هلند که در بخش «آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی» شماره نهم مجله مالیات به چاپ رسیده در رابطه با مبحث مالکیت انتفاعی است. مطالعه آن اطلاعات بیشتری پیرامون این اصطلاح به دست می‌دهد.
۵. در سیستم مالیات بر ارزش افزوده، فروش کالا و خدمات مشمول مالیات است. ممکن است کسی کالائی را به خود عرضه کند، مانند موسسه‌ای که کالائی را برای مصارف داخلی خود عرضه می‌دارد. این گونه واگذاری نیز در موارد خاص و شرایط معینی مشمول مالیات بر ارزش افزوده قرار می‌گیرد.
۶. مالیات بر ارزش افزوده‌ای که در یک مرحله از زنجیره تولید و توزیع

پرداخت شده، در مرحله بعدی قابل کسر از مالیات متعلق به آن مرحله است. منظور از مالیات آورده همان مالیات پرداختی در مرحله قبلی است. برای آگاهی بیشتر مقاله «مالیات بر ارزش افزوده» در شماره‌های نهم و دهم مجله مالیات ملاحظه شود.

۷. موصی به اصطلاح حقوقی است که بر مال مورد وصیت اطلاق می‌گردد. البته موصی به در حقوق ایران هر نوع مال اعم از منقول و غیرمنقول را شامل می‌باشد، ولی اصطلاح bequest بیشتر در مورد دارائی منقول مورد وصیت به کار می‌رود. به هر تقدیر بحث اصلی متن روی یک اصطلاح بسیار فراگیرتر یعنی death duties متمرکز است که ترجمه «مالیات‌های مرتبط با فوت» در برابر آن انتخاب شد. death duties یک اصطلاح ژنریک به شمار می‌رود و هر نوع مالیاتی را که بر انتقال حقوق و اموال متوفی به دنبال فوت او تعلق می‌گیرد شامل می‌باشد. به این ترتیب انتقال دارائی برحسب وصیت یا ارث نسبت به هرگونه مالی مشمول عنوان مورد بحث خواهد بود، ولی بدیهی است که باز پرداخت دیون و تعهدات متوفی از شمول این مقوله خارج می‌باشد.

۸. دو اصطلاح مالیات بر انتقال سرمایه (capital transfer tax) و مالیات بر تحصیل سرمایه (capital acquisitions tax) در گذشته به ترتیب در انگلستان و ایرلند رایج بوده و مالیات بر ارث و وصیت و همچنین هبه و صلح و نقل انتقالات بلاعوض را در بر می‌گرفته است.

۹. مانند قانون مالیات‌های مستقیم ایران که هر دو مورد را تحت سرفصل واحد مالیات بر ارث بیان کرده است.

۱۰. SUBSTITUTE INHERTANCE TAX - نوعی مالیات است که بر اشخاص حقوقی وضع می‌گردد، چون شخص حقوقی میرا نیست و مشمول مالیات‌های مرتبط با قوت قرار نمی‌گیرد، براین اساس مالیات خاصی را به جایگزینی مالیات بر ارث شامل حال این گروه از مودیان می‌نمایند که معمولاً درصد آن نازل است و به طور سالانه به سرمایه شخص حقوقی تعلق می‌گیرد.

۱۱. در مورد مفهوم تراست و انواع آن به زیرنویس صفحه ۷۲ شماره اول و صفحات ۳۴ تا ۳۷ شماره ششم مجله مالیات رجوع شود.

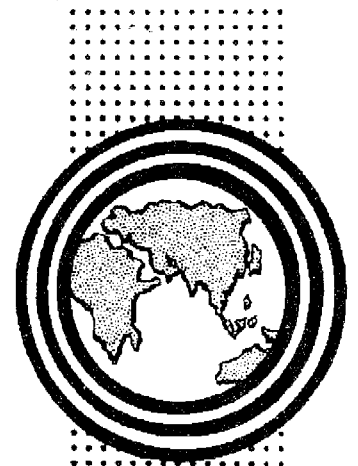
۱۲. ملاحظه شود: شناسه‌های «اصل معامله‌کنندگان مستقل» و «روش سود معاملات مستقل» ← روش‌های چهارم» در صفحات ۳۲ و ۳۴ شماره ششم مجله مالیات.

۱۳. ملاحظه شود: مقاله «مبثی از حقوق بین‌المللی مالیاتی: قیمت‌گذاری انتقالی»، صفحات ۲۷-۲۴ شماره چهارم مجله مالیات.

۱۴. مترجم توجه دارد که واژه قضاوت در لغت عرب وجود ندارد و ایرانیان آن را ساخته‌اند. با این حال جاافتادگی واژه به حدی است که لفظ دیگری نمی‌تواند تمامی مفهوم آن را ادا کند، و به همین جهت مورد استفاده قرار گرفت.

۱۵. اصطلاح مورد بحث اعم از شخصیت حقوقی است، و هرگونه تاسیس مشترکی را که به مقاصد مختلف تشکیل شده و به صورتی مستقل از افراد تشکیل دهنده آن عمل می‌کند شامل می‌گردد، خواه مانند یک شرکت یا انجمن به ثبت رسیده و دارای شخصیت حقوقی شده باشد، و یا مانند یک مشارکت (partnership) فاقد شخصیت حقوقی جداگانه باشد.





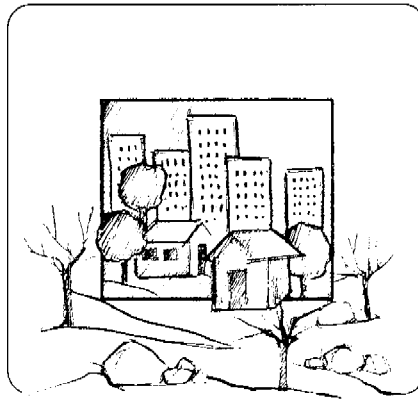
خبرها

تایوان - مؤدیان بدحساب

وزارت دارائی افراد و صاحبان مشاغل را که بدهی مالیاتی خود یا بنگاه متعلق به آنان از مبلغ معینی تجاوز کند ممنوع الخروج ساخته و مسافرت آنان را به خارج از کشور موکول به ارائه مفاصای مالیاتی کرده است. علاوه بر این صورت مؤدیان بدحساب به موسسات بانکی و اعتباری کشور اعلام می‌شود تا شاید مؤدیان به خاطر از دست ندادن اعتبار خود به مرحله بدحسابی نرسند. در کنفرانسی که از قضات دیوان عالی تایوان تشکیل شده بود شرکت‌کنندگان رفتار سازمان مالیاتی را منطبق با قانون اساسی دانستند، زیرا به نظر آنان حفظ درآمد دولت از وظایف مربوط به مصالح عمومی است که برحق آزادی حرکت و مسافرت افراد تقدم دارد.

کامبوج - مالیات ماهانه بر شرکت‌ها

به موجب مقررات جدید اشخاص حقوقی باید مالیات خود را ماه به ماه بپردازند. این مالیات جنبه علی‌الحساب دارد و معادل ۲ درصد فروش و عملکرد ناخالص شخص حقوقی گرفته می‌شود. در پایان سال اضافه یا کسر پرداختی محاسبه و منظور می‌گردد. با این حال نیم درصد



فروش ناخالص اشخاص حقوقی به هر حال مسترد نمی‌شود، ولو این که شرکت در مجموع زیان کرده باشد.

نوآوری دیگر قانون جدید برقراری مالیات اراضی بایر نسبت به ساختمان‌های خالی مناطق شهری است. میزان مالیات معادل ۲ درصد قیمت روز ملک است. اراضی کمتر از ۱۲۰۰ متر مربع از مالیات معاف است.

دانمارک - مالیات اتومبیل

مالیات فروش و شماره‌گذاری اتومبیل در دانمارک بسیار بالا است، و به همین مناسبت سازندگان اتومبیل بهای فروش خود را نازل‌تر از کشورهای دیگر اروپائی تعیین می‌کنند تا بدین ترتیب فشار مالیاتی را جبران نموده و قادر به رقابت با سازندگان دیگر اروپائی باشند.



همین موضوع باعث جلب مشتری از کشورهای دیگر اروپا شده است. زیرا صادرات از مالیات معاف است و خریداران فقط مکلف به پرداخت مالیات بر ارزش افزوده و مالیات

اتومبیل متعارف در کشور خود هستند، و در مجموع سود می‌برند.

از طرفی طبق مقررات شماره ۱۲۳/۸۵ اتحادیه اروپا به سازندگان اتومبیل اجازه داده شده است که نوعی کنترل نسبت به نمایندگان و عاملین فروش خود اعمال نمایند. به همین سبب قضیه فروش اتومبیل‌های دانمارکی به خریداران مقیم سایر کشورهای اروپائی مطرح شد تا براساس مقررات مذکور بتوان سازندگان دانمارکی را مجاز دانست که عاملین فروش را از فروش اتومبیل به خریداران مورد بحث ممنوع سازند. ولی کمیسیون جامعه اروپا این ممنوعیت را فقط در صورتی جایز دانست که عامل فروش مربوط، اتومبیل را به دلالت و آزادسازی فروش اتومبیل سایر کشورهای اروپائی بفروشد. در غیر این صورت - یعنی در حالتی که اتومبیل به افراد عادی فروخته شود - اجازه چنان ممنوعیتی مغایر با مفاد قرار داد اتحادیه اروپا دانسته شد. به نظر کمیسیون جامعه اروپا راه حل صحیح مشکل اقدام دولت دانمارک برای متعادل ساختن مالیات‌های آن کشور است.

پاپوانیو گینیا - تسلیم ترانزنامه به ارز خارجی

به مؤدیان مالیاتی اجازه داده شده است که حساب سود و زیان خود را به پول‌های خارجی تنظیم و به مراجع مالیاتی تسلیم دارند، البته این کار منوط به موافقت مراجع مذکور است. این اجازه عطف به ماسبق شده و نسبت به عملکرد آغاز سال ۱۹۸۸ به بعد نیز قابل استفاده است.

استرالیا - هزینه‌های تحقیقاتی خارج از کشور

مخارج تحقیق و توسعه انجام شده از سوی موسسات صنعتی در استرالیا تا ۱۵۰ درصد قابل احتساب به هزینه است، و این به آن معنی است که علاوه بر اصل هزینه مودی می‌تواند ۵۰ درصد آن را نیز به عنوان هزینه از درآمد مشمول مالیات خود کسر کند. در حالتی که فرضاً نرخ مالیاتی ۴۰ درصد باشد، ارفاق مورد بحث به معنی



بخشودگی مالیاتی معادل ۶۰ درصد هزینه انجام شده خواهد بود.

این ارفاق تا چندی قبل فقط شامل مخارج تحقیقاتی انجام شده در داخل کشور بود. ولی اخیراً دامنه آن به هزینه‌های تحقیق و توسعه پرداخت شده در خارج نیز تسری داده شده است، زیرا دولت قانع شده است که کارهای پژوهشی مورد نیاز ممکن است لازم باشد که در کشورهای دیگر انجام شود.

اما برای استفاده از ارفاق مذکور تحقق شرایط زیر ضرور دانسته شده است:

اولاً پروژه تحقیقاتی مربوط با ضوابط مربوط به این گونه پروژه‌ها که در حال حاضر جاری است مطابقت داشته باشد.

ثانیاً، انجام پروژه در داخل کشور به سبب فراهم نبودن وسایل و امکانات به بهای متعارف تجارتي، و یا از حیث صرف وقت و ایجاد تسهیلات و دسترسی به پرسنل مورد نیاز با موانع روبرو باشد.

ثالثاً، هزینه‌های انجام شده از ۱۰ درصد مجموع مخارج تحقیق و توسعه موسسه تجاوز نکند.

خبر دیگری از بلژیک - منابع نامشروع درآمد

اصطلاح money laundering که در سال‌های اخیر متداول شده از لحاظ لغوی به معنی شستشو و منظم کردن پول، و از جهت اصطلاحی به معنی ظاهرسازی و درست جلوه دادن درآمدها و پول‌های رد و بدل شده‌ای است

که در واقع از معاملات نامشروع و قابل تعقیب عاید شده است.

اوایل سال جاری در بلژیک قانونی در این باره به تصویب رسید که چون دارای ابهاماتی بود اخیراً اصلاحاتی در آن به عمل آمد. در این اصلاحیه گفته شده است شستشوی پولی عبارت است از عملیاتی که به قصد پنهان کردن یا صورت غیر واقعی دادن به چگونگی و منشأ پول و دارایی‌های دیگر حاصل از «فعالیت‌های غیر قانونی» صورت می‌پذیرد.

اصلاحیه قانون شماری از فعالیت‌های غیر قانونی را نیز ذکر کرده که از جمله می‌توان عملیات تروریستی، جرائم سازمان داده شده، معاملات غیر مجاز اسلحه، هرگونه فعالیت خدعه آمیز که مستلزم زیان خزانه باشد، و نیز تقلبات سازمان داده شده مالیاتی را نام برد. مکانیزم‌های پیچیده و فرایندهای بین‌المللی که در رابطه با گریز مالیاتی صورت می‌پذیرد به عنوان مصادیقی از تقلبات مالیاتی نام برده شده است.

درجه شدت و ضعف تقلب مالیاتی بستگی به میزان زیانی دارد که بر اثر آن می‌تواند متوجه خزانه شود. اقداماتی نظیر استفاده از افراد و شرکت‌هایی که ذینفع واقعی معاملات نبوده و برای راه گم کردن دخالت داده شده‌اند، و نیز وجود حساب‌های بانکی و عوامل واسطه متعدد می‌تواند قرآنی برای تشخیص سازمان‌دهی تقلبات شناخته شود.

اصلاحیه مورد بحث موسسات مالی و اعتباری نظیر شرکت‌های بیمه، دلان، بانک‌ها و شرکت‌های متصدی اداره اموال را موظف ساخته است که مشتریان ثابت خود را شناسائی کرده و پرونده‌های منظمی در مورد آنها نگاهداری کنند. این موسسات همچنین موظف شده‌اند که در صورت ظنین شدن به وجود فعالیت‌های یاد شده وزارت دارائی و وزارت دادگستری را در جریان بگذارند.

ترکیه - بزرگترین مودی مالیاتی
ماتیلد مانوکیان زن ۸۱ ساله مقیم استانبول - معروف به مادام - با دارا بودن یک امپراتوری

مستقلاتی و همچنین ۳۲ خانه بدنام بالاترین میزان مالیات را در کشور ترکیه می‌پردازد! طبق آخرین خبر بمبی در کنار قصر هشت طبقه این خانم منفجر شده و راننده و محافظ وی کشته و چند تن دیگر زخمی شده‌اند. خود وی نیز با پای شکسته راهی بیمارستان شده است.

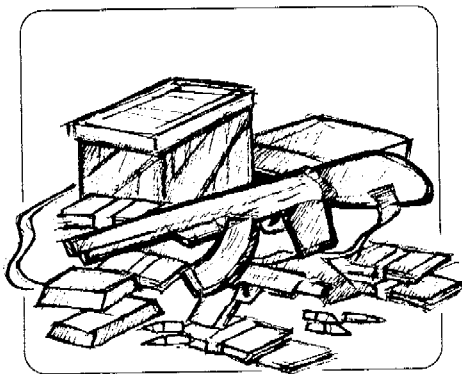
ازبکستان - محدودیت معاملات پایایی

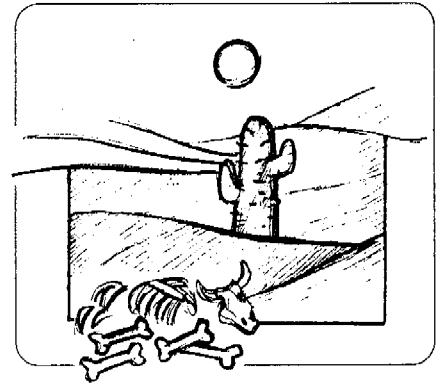
معاملات تهاتری با کشورهای دیگر در ازبکستان بسیار رایج است. این گونه معاملات غالباً با تاخیر در پرداخت مالیات‌های مربوط و سوءاستفاده از این بابت همراه است. به همین سبب دولت به موجب مقررات جدید محدودیت‌هایی در این زمینه برقرار ساخته، و از آن جمله:

- مبادرت به این نوع معاملات منوط به کسب اجازه از هیأت وزیران شده است.
- تاریخ حمل کالا از نظر مالیاتی به عنوان تاریخ فروش تلقی گردیده است.
- قراردادهای صدور کالا باید در مرکز گمرک به ثبت برسد.
- ضمانت‌های اجرائی و مجازات‌هایی برای افراد خودداری کننده از فروش ارز صادراتی به سیستم بانکی کشور پیش بینی شده است.

زیمبابوه - مالیات خشکسالی

بلای خشکسالی در افریقا به مسأله مزمن این قاره بدل شده است. دولت زیمبابوه برای تامین بودجه لازم جهت مقابله با پی‌آمدهای این مصیبت دست به وضع مالیات ویژه‌ای زده است که همه





موردیان مالیاتی موظف به پرداخت آن هستند. میزان این پرداخت معادل ۵ درصد درآمد مشمول مالیات هر مودی است.

آذربایجان - معافیت مالیاتی برای واردات اسباب بازی

در جمهوری آذربایجان مالیات بر ارزش افزوده برقرار شده که کالاها را ساخت داخل و خارج هر دو را دربر می‌گیرد. اخیراً هیات وزیران طی تصویبنامه‌ای یک سلسله کالاهای وارداتی را از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف کرده که از آن جمله می‌توان مواد غذایی، کالاهای الکترونیکی، و ماشین‌آلات الکتریکی را نام برد. علاوه بر این اقلام، اشیاء هنری و اسباب بازی وارداتی نیز در فهرست کالاهای معاف قرار گرفته است.

در مقابل صادرات برخی از کالاها مشمول حقوق گمرکی ۷۰ درصد شناخته شده است این اجناس که از آنها تحت عنوان کالاهای استراتژیک نام برده شده از جمله شامل خاویار و پنجه نیز می‌باشند. نفت، لوله‌های فولادی و آلومینیوم رول نیز در همین ردیف قرار گرفته‌اند.

ایالات متحده آمریکا - معافیت مالیاتی غرامات جنگی

سازمان مالیاتی آمریکا طی بخشنامه‌ای اعلام داشت که پرداخت‌های انجام شده از سوی دولت آلمان به عنوان غرامات جنگی طبق ماده ۱۹ قرارداد مالیاتی دو کشور از مالیات معاف است. در آلمان قانونی به تصویب رسیده است به نام «قانون تسویه دعوی حل نشده نسبت به اموال».

این قانون در رابطه با دارائی‌هائی است که در آلمان شرقی سابق قرار داشته و طی جنگ جهانی دوم یا سال‌های قبل از آن از سوی دولت ناسیونال سوسیالیست این کشور صادره شده و یا صاحبان آنها ناچار از فروش اجباری اموال خود شده‌اند.

تعدادی از مدعیان مالکیت نسبت به این گونه اموال شهروندان آمریکا هستند، و طی ماده ۱۹ قرارداد مالیاتی دو کشور تصریح شده است که هرگونه مبالغ دریافتی بابت این گونه ادعاها بر اثر خسارات ناشی از تحمل خصومت و فشار سیاسی بوده و به همین سبب از تعلق مالیات در ایالات متحده معاف خواهد بود. بنابه اعلام سازمان مالیاتی آمریکا مودیانی که حائز شرایط بوده و قصد استفاده از این معافیت را دارند باید اظهارنامه خود را بر پایه قرارداد مالیاتی دو کشور تنظیم کنند.

سوئیس - تبعیض مالیاتی

بخش‌های ۵ و ۶ قانون مالیاتی کانتون زوریخ نمایندگی‌ها و پایگاه‌های ثابت اشخاص حقوقی خارجی را موظف می‌دارد که مالیات خود را براساس درآمد تحصیل شده در همان کانتون بپردازند. نمایندگی یک شرکت انگلیسی در زوریخ که خود منافی کسب نموده بود، اما شرکت اصلی در مجموع زیان بسیاری را متحمل شده بود، بر پایه قانون مورد بحث ملزم به پرداخت مالیات گردید. نمایندگی مذکور به دادگاه اداری زوریخ شکایت برد، و دادگاه به نفع وی رای داد. رای محکمه براین استدلال مبتنی بود که بخش ۵ و ۶ قانون مالیاتی زوریخ با اصل رفتار مساوی مُصرَّح در قانون اساسی سوئیس، و شرط عدم تبعیض قرار داد مالیاتی سال ۱۹۷۷ سوئیس و انگلستان مغایرت دارد.

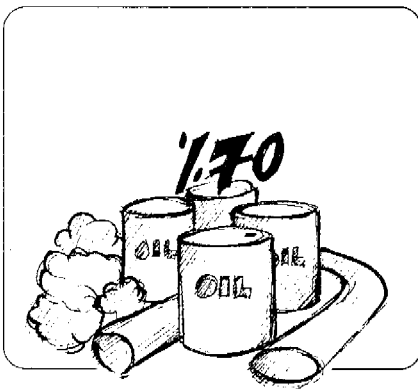
به نظر دادگاه قانون اساسی کشور و قرارداد مالیاتی یاد شده هر دو رفتار تبعیض آمیز نسبت به شهروندان خارجی را ممنوع می‌دارند، و حقوق بین‌المللی مالیاتی سوئیس باید رویه‌ای متناسب با تعهدات بین‌المللی این کشور داشته باشد. دادگاه مرجع مالیاتی را ملزم نمود

که در محاسبه مالیات مودی روش غیرمستقیم را به کار برد، به این معنی که زیان‌های وارده بر شرکت اصلی را نیز در این مورد به حساب آورد. این رای احتمالاً پی‌آمدهای گسترده‌ای را در پی خواهد داشت، زیرا قوانین مالیاتی چندین کانتون دیگر، و همچنین قانون جدید مالیاتی فدرال که از آغاز سال به مورد اجراء گذارده شده، همگی متضمن مقرراتی شبیه بخش ۶ قانون مالیاتی کانتون زوریخ می‌باشند.

فدراسیون روسیه - بازهم تغییرات

مالیات مانند هر مقوله دیگری در این سرزمین گرفتار مشکلات، ناپایداری و متلاطم است. تا چندی پیش شرکت‌ها بابت فعالیت خود و شعب و نمایندگی‌هایشان ترازنامه واحدی تسلیم داشته و مالیات را یکجا می‌پرداختند، ولی اکنون هر شعبه یا نمایندگی موظف است جداگانه اظهارنامه تسلیم دارد و در محل مالیات بپردازد، ولو این که حتی حساب بانکی مستقلی هم برای خود نداشته باشد. سود شعب به تناسب تعداد کارکنان و دارائی‌های ثابت آنها در مقایسه با شعبه مرکزی تعیین می‌شود.

شرکت‌هائی که دارای شریک خارجی هستند از این پس باید هر پانزده روز مبلغی به عنوان علی‌الحساب مالیاتی به ادارات دارائی بپردازند، ضمناً موعد تسلیم اظهارنامه سالانه آنها نیز یک ماه جلو افتاده و به جای ۱۵ مه باید در تاریخ ۱۵ آوریل اظهارنامه تسلیم دارند. در مقابل تکلیف اخذ تاییدیه حساب‌رسان مستقل نسبت به صورت‌های مالی این شرکت‌ها و شعب



شرکت‌های خارجی لغو گردیده است.

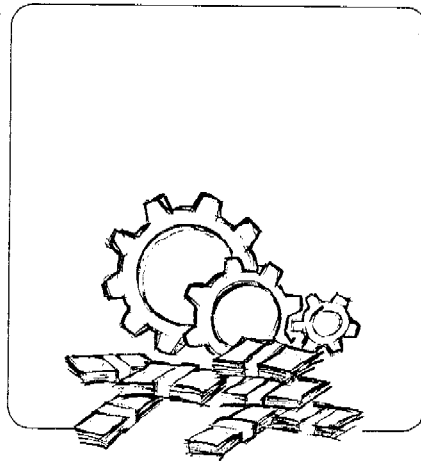
نیز در شرایط کنونی مقدور نیست.

ارفاق‌های مشابهی در مورد تکنولوژی و وسایل جلوگیری از آلودگی برای موسسات مختلف پیش‌بینی شده بود.

مقررات دیگری در زمینه مالیات بر ارزش افزوده وضع شده که مربوط به مبادلات غیرپولی بین مردم است. سقوط ارزش روبل و آشفتگی اقتصادی به بازگشت این نوع اقتصاد دوران باستانی کمک کرده و در نتیجه برای دولت نیز مشکلی فراهم شده که مالیات بر ارزش افزوده را از این گونه معاملات به چه شکل اخذ کند.

طبق مقررات جدید بهای کالاهای مورد معامله براساس قیمت متوسط فروش کالاهای مشابه در همان ماه انجام معامله ماخذ ارزیابی قرار می‌گیرد. و در صورتی که ظرف ۳۰ روز قبل از وقوع معامله فروش مشابهی انجام نشده باشد، آخرین فروش کالای مشابه ملاک عمل خواهد بود که به هر تقدیر نباید از هزینه واقعی تولید آن کمتر باشد.

در صورتی که ساخت یا تدارک کالای مورد مبادله برای اولین بار توسط معامله‌کننده صورت گرفته باشد، آنگاه قیمت بازار کالا ماخذ محاسبه قرار می‌گیرد، که در این حالت نیز قیمت تعیین شده نباید از هزینه تولید کالا نازل‌تر باشد. برآورد میزان موفقیت این دسته از مقررات



خبر دیگری از تایوان: بازیابی صنعتی

موسساتی که برای تامین تکنولوژی و وسایل لازم جهت بازیابی صنعتی (و از جمله بازیابی فاضلاب صنعتی) سرمایه‌گذاری می‌کنند، برحسب مورد بین ۵ تا ۲۰ درصد مجموع این سرمایه‌گذاری به عنوان اعتبار (کردیت) مالیاتی جهت آنان منظور شده و از بدهی مالیاتی متعلق کسر می‌گردد. قبلاً نیز

هلند - آب و هوای سرد مالیاتی و انتقال زیان

از چند سال پیش دولت و پارلمان هلند به این نکته توجه نمودند که سنگینی مالیات‌ها شهرت نامساعدی برای این کشور از نظر سرمایه‌گذاران پدید آورده است. ضمن بحث‌هایی که در این باب صورت گرفت، به این نتیجه رسیدند که «در دهه گذشته جبهه سردی فضای مالیاتی را در سراسر این کشور فراگرفته، و باید کوشید تا اعتبار مملکت را به عنوان دارنده مطبوع‌ترین آب و هوای مالیاتی برای شرکت‌ها در قاره اروپا حفظ نمود» از جمله اقداماتی که به این منظور صورت پذیرفته حق انتقال زیان به سنوات آتی است که محدودیتی از حیث مبلغ و زمان ندارد. علاوه بر این حق انتقال ضرر به سنوات قبل نیز برای مدت سه سال شناخته شده است، به این معنی که حساب سود و زیان هر سال باتوجه به زیان‌های احتمالی سال‌های بعد تا سه سال قابل تجدیدنظر است.

ورزش، پول، و رسوائی مالیاتی

نقل از مجله تایم (۹ اکتبر ۹۵)

را برای او به ناراحتی مبدل ساخت.

دسته گل بزرگ‌تری که پدر ستفی به آب داد، تقلبات دامنه‌دار مالیاتی او بود. وی این قانون شکنی‌ها را نسبت به درآمد مشمول مالیات دختر خود انجام داده بود.

پیتر گراف بر اثر این کار به زندان افتاد، ولی حقیقت موضوع چندان آفتابی نشده بود. ماه گذشته درست در لحظه‌ای که ستفی به چهارمین پیروزی خود در مسابقات آمریکا نایل شده بود، خبرنگاری خود را به جلو انداخت و از او درباره



زندانی شدن پدرش سؤال کرد. ستفی همواره آرام و مسلط بر خود ناگهان عنان اختیار از دست داد و گریه فراوانی به راه انداخت. پیتر در زندان مانهایم به سر می‌برد و اتهام او قریب دادن سازمان

ستفی گراف قهرمان پر آوازه تنیس حرفه‌ای جهان که یک دختر ۲۶ ساله آلمانی است، با درد سر عظیمی روبرو شده است. این ورزشکار مقیم آلمان سال‌هاست که در مسابقات و تورنمان‌های بین‌المللی تنیس حرفه‌ای به موفقیت‌های درخشان نایل می‌آید و مقام نخست را به خود اختصاص می‌دهد. هر یک بار توفیق در این مسابقات ثروت هنگفتی را به کیسه او سرازیر می‌کند، و این پول‌ها توسط پدر او ضبط و ربط می‌شود.

پیتر گراف که در عین حال مدیریت کارهای دختر خود را نیز بر عهده دارد، دو سال پیش با یک مانکن ۲۷ ساله دیده شد، و هنگامی که این خبر پس از موفقیت ستفی در مسابقات استرالیا به وی رسید، خوشی پیروزی

مالیاتی آلمان در ارتباط با میلیون‌ها دلار مالیات متعلق به درآمد سرشار دختر وی می‌باشد. اخیراً مشاور مالیاتی وی به نام **یواکیم اکارت** نیز به اتهام دست داشتن در این مالیات گریزی بزرگ بازداشت شده است.

حقیقت این است که در آلمان نرخ‌های مالیاتی برای این گونه درآمد‌های اتفاقی و سرشار بسیار سنگین است. در نتیجه اغلب ورزشکاران حرفه‌ای آلمان تغییر اقامتگاه داده و در موناکو، که یک بهشت مالیاتی است، جا خوش کرده‌اند. ولی ستفی گراف ترجیح داده است که در شهر بروهل زادگاه خود، و در کنار همسایرانش بماند.

پیتر گراف پدر

ستفی که مسئولیت امور مالی دختر خود را بر عهده دارد، بنا به تحقیقات به عمل آمده از مدت‌ها پیش با توسل به تقلبات مالیاتی سر دولت کلاه می‌گذاشته است. پیتر در اغلب موارد تقاضای می‌کرده است که درآمدهای دختر وی نقداً پرداخت شود، و پس از دریافت پول مبالغ کمتر از واقع را در اظهارنامه‌ها و حساب‌های مالی خود منعکس می‌کرده است.

بنا به برآورد مراجع مالیاتی بین سال‌های ۱۹۸۹ تا ۱۹۹۲ درآمد ستفی به ۲۵/۵ میلیون دلار بالغ می‌گردیده که مالیات آن به ۱۲/۲ میلیون دلار می‌رسد، ولی رقم پرداختی از این بابت توسط پدر ستفی فقط ۵ میلیون دلار بوده است.

اما این تازه آغاز کار بود، و به تدریج خبرهای تازه‌تری به مطبوعات نشد می‌کرد. **دیو شپیگل** نشریه معروف آلمانی بعداً فاش کرد که درآمد ستفی در همان سال‌ها ۲۵ میلیون دلار بوده است. پیتر بخشی از درآمد های خود را به طور غیر مستقیم از طریق شرکت **سان پارک** وصول می‌کرده است. سان پارک یک شرکت ورزشی است که پدر و دختر هر دو از سهامداران آن هستند. اکنون انگشت اتهام متوجه برخی از مدیران و مسئولان این شرکت نیز شده است.

شپیگل اتهاماتی را متوجه مقامات مالیاتی ایالت **بادن وورتمبرگ** (محل زیست پدر و دختر) نیز نموده است. بنا به اظهار این نشریه وزارت دارائی فدرال مدارکی را برای سازمان مالیاتی این ایالت ارسال داشته و تقاضا کرده بود که موضوع را مورد بررسی قرار دهند. ولی ظاهراً کار چندانی در این زمینه انجام نگرفته بوده است. شپیگل حدس می‌زند که

مسامحه سازمان مالیاتی به ملاحظه مقام ممتاز گراف‌ها در آن ایالت بوده است. ایستگاه تلویزیونی **سود و سنت فوک** نیز گزارش کرده است که در اواخر سال ۱۹۹۳ وکیل مالیاتی پیتر گراف و مقامات مالیاتی ایالتی با

یکدیگر معامله‌ای انجام داده بودند و در نتیجه آن درآمد اعلام شده مودی برابر ۱/۹ میلیون دلار مورد قبول قرار گرفته بود. حال آن که درآمد واقعی ۱۲ میلیون دلار بوده است.

وزیر دارائی ایالت **بادن وورتمبرگ** این اتهامات را رد کرده و ادعا کرده است که هیچ‌گونه امتیاز خاصی برای مؤدیان مالیاتی به مناسبت مقام و موقعیت آن‌ها قائل نشده است. با این حال

برخی از سیاستمداران خواستار بازرسی پارلمانی در باره این قضایا شده‌اند.

در این داستان پای مؤدی اصلی یعنی ستفی گراف نیز در میان است. با این که همه اقدامات را پدر وی انجام داده، ولی به هر حال مساله از حیث مالیاتی به ستفی باز می‌گردد. آنچه وضع را از این بابت خراب‌تر کرده این است که پدر وی از طریق وکیل خویش به همین نکته استناد کرده و اظهار داشته است که حد اکثر اتهامی که به وی می‌توان وارد کرد معاونت در جرم است، زیرا همه اظهارنامه‌های مالیاتی تسلیم شده در ارتباط با درآمد دختر وی بوده است. این شگرد شیطنت آمیز با این امید صورت گرفته که چون ستفی یک قهرمان جهانی است، در صورت به میان آمدن پای او احتمال ارفاق بیشتری وجود خواهد داشت.

در این زمینه کار به نظرخواهی از مردم نیز کشیده است. ۷۹٪ از کسانی که مورد پرسش قرار گرفته‌اند گفته‌اند که ستفی را بی‌گناه می‌دانند. ولی ۵۷٪ اظهار داشته‌اند که به هر حال شهرت و اعتبار وی در این جریان لکه‌دار شده است.

ستفی خود می‌گوید: «طی ده سال گذشته تمام حواس من متوجه تنیس بوده و باید اعتراف کنم که به مسائل مالی خود بی‌توجه بوده‌ام و این یک اشتباه بوده است». با این حال وی گفته است که حاضر است مسئولیت خود را بپذیرد. اما اجرای این گفته تقریباً غیر ممکن است، زیرا برآورد می‌شود که جمع بدهی‌های او بابت اصل مالیات و جرائم سنگین متعلق به آن به ۷۰،۰۰۰،۰۰۰ دلار بالغ گردد. □



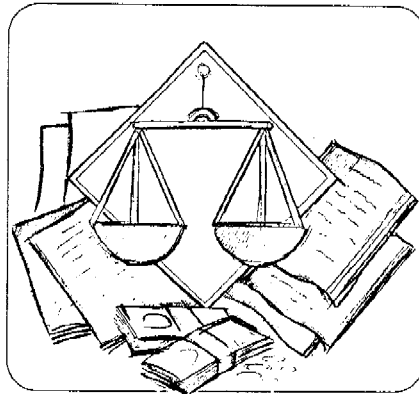
آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی

خارجی که خود در آن حساب داشت صادر کرد تا مبلغی از حساب وی برداشته و به حساب بانک مرکزی در بانک خارجی دیگر انتقال دهد. از طرفی طبق قانون مالیاتی فیلیپین نقل و انتقالات ارزی مشمول مالیات حق تمبر است. به همین مناسبت مرجع مالیاتی مربوط تقاضای پرداخت مالیات نمود و مودی (CTBC) در مقام اعتراض برآمد و قضیه پس از طی مراحل در دادگاه استیناف مالیاتی مطرح شد.

دادگاه نظر مرجع مالیاتی را به طور اصولی تأیید نمود زیرا درست است که برداشت پول از حساب بانکی در داخل کشور انجام نشده، ولی صدور حواله و اسناد مربوط در فیلیپین انجام شده و به همین سبب مورد از حیث اصول مشمول مالیات حق تمبر مقرر می‌باشد. ولی در عین حال طبق ماه ۱۷۳ قانون مربوط (قانون درآمدهای ملی) که متعاقباً اصلاح شد مقرر بود که اگر یکی از طرفین معامله ارزی از مالیات معاف باشد طرف دیگر نیز از معافیت استفاده خواهد کرد. از آنجا که بانک مرکزی معاف از مالیات است، بنابراین مودی نیز که طرف دیگر معامله بوده براین اساس حق استفاده از معافیت داشته است. ضمناً با این که ماده ۱۷۳ مذکور بعداً اصلاح شده و معافیت مورد بحث برای طرف دوم معاملات ارزی از میان رفته است، اما انتقال ارز به حساب بانک مرکزی قبل از اصلاحیه قانون انجام شده، و بنابراین مودی می‌تواند از معافیت موضوع آن استفاده کند.

لهستان - رای پارلمان

نرخ‌های مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی چندی قبل در این کشور افزایش یافته بود، ولی دادگاه قانون اساسی اواسط مارس امسال این افزایش را مغایر قانون اساسی تلقی کرده بود.



پرتغال - اتومبیل دست دوم وارداتی

ثبت و شماره‌گذاری اولیه اتومبیل در این کشور مشمول مالیات ویژه‌ای است که شامل معاملات اتومبیل دست دوم در داخل کشور نمی‌شود. اما اتومبیل وارداتی مشمول مالیاتی است که حداقل برابر ۹۰ درصد ارزش یک اتومبیل نو می‌باشد، و این مالیات صرف‌نظر از مستعمل یا نو بودن اتومبیل وارداتی گرفته می‌شود.

قضیه در محاکم این کشور مطرح شد و دادگاه عالی اداری پرتغال از دیوان دادگستری اتحادیه اروپا در این مورد نظر خواهی کرد. دیوان اظهار نظر نمود که وضع مالیات بر اتومبیل وارداتی دست دوم بدون توجه به میزان استهلاك واقعی آن نوعی تبعیض در مقایسه با معاملات دست دوم اتومبیل‌های داخلی به شمار رفته و ناقض مفاد ماده ۹۵ قرارداد اتحادیه اروپا است که رفتاری از این گونه را غیر مجاز محسوب می‌دارد.

فیلیپین - حواله ارز

یک موسسه بانکی به نام Consolidated Bank & Trust Company (CBTC) به تقاضای بانک مرکزی حواله‌ای عهده‌ای یک بانک

بلژیک - ضمانت اجرای اداری یا مجازات کیفری؟

ماده ۷۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده بلژیک برای انواع تخلفات مودیان جریمه‌هایی به صورت درصد اضافی از اصل مالیات پیش‌بینی کرده است. از طرفی به موجب ماده ۵۳ قانون مالیات بر درآمد جریمه‌های پرداختی مودی در صورتی که جنبه کیفری داشته باشد، به عنوان هزینه قابل کسر در محاسبه درآمد مشمول مالیات مودی پذیرفته نخواهد بود.

یکی از مودیان مالیاتی که در رابطه با مالیات بر ارزش افزوده جریمه‌ای پرداخت کرده و این مبلغ را جزء هزینه‌های خود منظور داشته بود، با مخالفت مرجع مالیاتی روبرو شد. این مرجع جریمه متعلق را واجد جنبه کیفری تلقی کرده و به استناد مقرراتی که ذکر شد آن را غیر قابل احتساب به هزینه دانست.

مودی به دادگاه مراجعه کرد و پس از طی مراحل قضیه در دیوان عالی بلژیک مطرح شد. دیوان اظهار نظر نمود که اضافه پرداختی مودی بابت نقض مقررات مالیات بر ارزش افزوده نوعی ضمانت اجرائی است که در محدوده سازمان مالیاتی اعمال شده و جنبه اداری دارد.

در رای دیوان آمده است که باید بین این گونه ضمانت‌های اجرائی اداری و جریمه‌های واجد جنبه کیفری تمایز قائل شد. جریمه کیفری آن است که در قوانین جزائی پیش‌بینی شده و از سوی دادگاه مقرر می‌گردد. بنابراین جریمه پیش‌بینی شده در قوانین مالیاتی که از سوی مراجع مالیاتی اعمال می‌گردد فاقد جنبه کیفری بوده و در نتیجه مشمول ممنوعیت پیش‌بینی شده در ماده ۵۳ قانون مالیات بر درآمد نخواهد بود، و مودی می‌تواند مبلغ پرداختی را به عنوان هزینه در محاسبه مالیات خود منظور دارد.

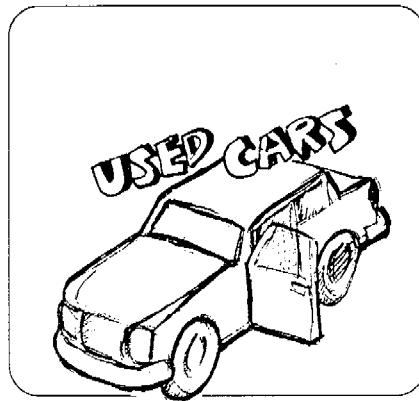
اخيراً قضیه در پارلمان لهستان (معروف به سیم) به عنوان عالی‌ترین مرجع طرح شد و پارلمان نظر دادگاه قانون اساسی را رد کرد و افزایش مالیات را خلاف قانون اساسی ندانست. این رای نهائی است و مقام دیگری حق نقض آن را ندارد.

کانادا - افشای اطلاعات

ماده ۲۷ قرارداد مالیاتی آمریکا و کانادا مبادله اطلاعات راجع به مودیان مالیاتی دو کشور را در قالب شرایطی پیش‌بینی کرده است. سازمان مالیاتی آمریکا (اداره درآمدهای داخلی) از مراجع مالیاتی کانادا تقاضا نمود که اطلاعات مربوط به معاملات انجام شده بین یک موسسه کانادائی و یکی از مشتریان وی را در اختیار قرار دهد. موسسه کانادائی از انجام این خواسته سر باز زد و به دادگاه فدرال آن کشور شکایت کرد. دادگاه فدرال رای داد که چون متقاضی اطلاعات به دقت روشن نکرده است که این اطلاعات را در چه رابطه و به چه منظوری درخواست نموده و به طور کلی ارتباط موضوع را با یک پرونده کیفری ذکر کرده است، بنابراین ارائه اطلاعات براساس قرارداد مالیاتی موردی ندارد، و انجام این خواسته منوط به صدور اجازه خاص از محاکم صلاحیتدار کانادا می‌باشد.

باز هم از بلژیک - ادغام شرکت‌ها و انتقال زیان

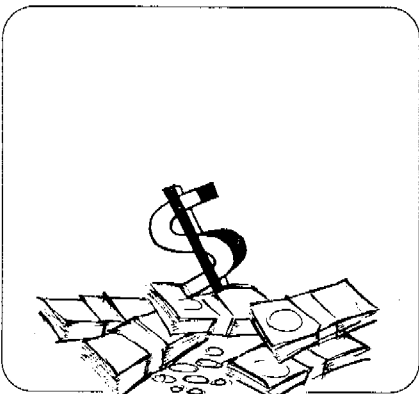
یک شرکت بلژیکی که زیان‌های فراوانی را متحمل شده و وضع مالی مناسبی نداشت شرکت وابسته خود را که تصادفاً حالت عکس داشت و از اوضاع و احوال خوبی برخوردار بود، در خود ادغام نمود و زیان فاحش خود را در سود آن مستهلک ساخت. مراجع مالیاتی این وضعیت را نپذیرفته اعلام داشتند که شرکت اصلی در حال زوال بوده و آنچه انجام شده یک معامله ساختگی بوده است، و به همین سبب از جهت مالیاتی نادیده گرفته می‌شود. در حقوق مدنی بلژیک معامله ساختگی آن است که جنبه صوری داشته و منظور واقعی از انجام آن استتار فعل و انفعال حقیقی مورد نظر معامله‌کنندگان باشد. مودی به دادگاه استیناف بروکسل شکایت



برد و دادگاه نظر مراجع مالیاتی را تایید کرد. مودی در مقابل به دیوان عالی رجوع کرد و دیوان اعلام داشت که باید بین معامله ساختگی و معامله‌ای که هدف آن منحصراً تخفیف بار مالیاتی است، تفاوت قائل شد. صرف نیت استفاده مالیاتی مجوز آن نیست که معامله را کماکان لم یکن فرض کرده و حق یا به پا کردن سود و زیان را از مودی سلب کنیم.

دادگاه عالی قضیه را برای رسیدگی مجدد به محکمه استیناف لیژ ارجاع کرد، و این دادگاه بدون ورود به بحث معامله ساختگی به استناد مواد ۵۲ و ۱۱۵ قانون مالیات بر درآمد مجدداً به سود مرجع مالیاتی رای داد. مواد مذکور مقرر می‌دارند که شرکت نمی‌تواند با استفاده از معامله‌ای که مزایای غیرعادی برای آن به وجود آورده، نسبت به کسر زیان‌های خود اقدام کند.

دعوی برای بار دوم به دیوان عالی کشید، و دیوان این بار نظر دادگاه استیناف را که به مواد ۵۲ و ۱۱۵ استناد کرده بود، براساس همان استدلال دادگاه و باتوجه به این مطلب که ادغام انجام شده صرفاً به خاطر کسب همین مزایای



فوق‌العاده و غیرعادی بوده و توجیه اقتصادی دیگری برای آن نمی‌توان یافت، تأیید کرد و به سود سازمان مالیاتی رای داد.

مالزی - خواسته مالیاتی

دولت مالزی در یک دعوی حقوقی به طرفیت بازرگانی به نام عبدالرحیم بن مهدآکی موفق به دریافت رای غیابی به مبلغ ۵۹۲۰۰ دلار مالزیایی بابت مطالبات مالیاتی گردید. سپس مرجع دولتی اقدام به طرح دعوی ورشکستگی به طرفیت همان بازرگان در دادگاه صالح نمود، اما به جای طلب تأیید شده فوق رقم بسیار کمتری را برابر ۲۲۰۵۴۶ دلار مطالبه کرد. عبدالرحیم نامبرده با استفاده از موقعیت تقاضای ابطال اصل رای محکمه حقوقی به مبلغ ۵۹۲۰۰ دلار را مطرح ساخت، و استدلال نمود که رای مذکور باتوجه به مبلغ ثانوی مورد تقاضای خواهان متضمن محکوم به زائد بوده و به همین دلیل مخدوش می‌باشد. اما این درخواست رد شد و دادگاه حکم محکمه حقوقی را قطعی و غیرقابل واخواهی اعلام نمود و مبلغ محکوم به مذکور در آن را برعهده متقاضی ثابت دانست.

هلند - اقامتگاه فرضی

یک شرکت با مسئولیت محدود که در هلند به ثبت رسیده و در همان کشور به کسب و کار اشتغال داشت، کلیه دارائی‌های خود را به فروش رسانید و معادل ارزش آنها ذخیره جایگزین در حساب‌های خود به وجود آورد. سپس مرکز عملیات و مدیریت شرکت به اسپانیا منتقل شد، و به همین سبب مسأله تشخیص اقامتگاه و نحوه تعلق مالیات به این شرکت مطرح گردید.

ماده ۲ قانون مالیات بر اشخاص حقوقی مستضمن فرض خاصی در مورد اقامتگاه شرکت‌ها است، و آن این که هر شرکت ثبت شده در هلند مقیم این کشور به شمار می‌آید. اگر این فرض را بپذیریم انتقال مرکز عملیات شرکت سبب تغییر وضع از حیث اقامتگاه پدید نخواهد آمد، و چون شرکت مقیم هلند بر حسب اصول نسبت به کسب درآمد خود از داخل و خارج مشمول مالیات هلند می‌باشد، لذا عواید حاصل از

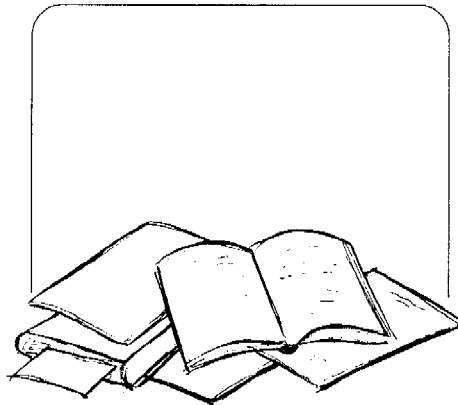
عملیات شرکت در اسپانیا نیز به همین نحو تابع مالیات بر اشخاص حقوقی کشور هلند قرار می‌گیرد.

ولی در مقابل ماده ۲ قانون مذکور، قرارداد مالیاتی منعقد بین هلند و اسپانیا نیز وجود دارد که بند ۴ ماده ۴ آن مقرر می‌دارد:

«... در مواردی که مودی... در هر دو کشور مقیم است، فرض بر این خواهد بود که اقامتگاه او در کشوری واقع است که مرکز اداره واقعی امور بی در آنجا قرار دارد».

از سوی دیگر ذخیره جایگزین که پس از فروش دارائی شخص حقوقی ایجاد می‌شود، اصولاً از مالیات معاف است، ولی مرجع مالیاتی در این خصوص به مقررات مربوط به آخرین دوره عملیات شرکت‌ها استناد نمود که بر حسب آن ذخیره مذکور باید به درآمد این دوره افزوده شده و مجموعاً به محاسبه مالیات گرفته شود. مرجع مالیاتی به همین شکل عمل نمود و معافیت مالیاتی را که در حال عادی به این گونه ذخیره تعلق می‌گیرد غیرقابل اعمال تلقی نمود. به نظر مقام مالیاتی شرکت با فروش دارائی و قطع عملیات تجاری خود در قلمرو هلند همراه با انتقال مرکز عملیات خود به اسپانیا، در واقع به کار خود در هلند پایان داده و به این دلیل باید مالیات آخرین دوره عملیات شرکت محاسبه و وصول شود.

شرکت در مقام اعتراض برآمد و به دادگاه نخستین آمستردام رجوع کرد. دادگاه به زیان وی رای داد و مودی به دیوان عالی شکایت برد. دیوان چنین استدلال کرد:



در صورتی که پای قرارداد مالیاتی هلند و اسپانیا در میان نبود، صرف انتقال مرکز عملیات شرکت به اسپانیا نمی‌توانست به عنوان قطع موجودیت آن در قلمرو هلند تلقی گردد، زیرا در این کشور فرض اقامتگاه براساس محل ثبت جاری است. در چنان صورتی محاسبات مربوط به آخرین دوره عملیات شرکت موردی نمی‌داشت تا معافیت مربوط به ذخیره جایگزین نادیده گرفته شود، بلکه درآمد شرکت از عملیات خود در اسپانیا نیز مشمول مالیات هلند قرار می‌گرفت. نهایت این که چون مآلاً شرکت در هر

دو کشور مشمول مالیات قرار می‌گرفت، آنگاه مقررات اجتناب از اخذ مالیات مضاعف جاری می‌گشت که برحسب فرمول پیش بینی شده در این مقررات به شرح زیر:

مالیات برکل درآمد x درآمد حاصل از خارج = بخشودگی مجموع درآمد شرکت مورد بحث که درآمدی جز عواید خارجی خود نداشت از بخشودگی مالیاتی معادل مالیات هلند برخوردار می‌گردید.

اما وجود قرارداد مالیاتی هلند و اسپانیا ترتیب استدلال را دگرگون می‌سازد. بند ۴ ماده ۴ این قرارداد اقامتگاه شرکت را در وضع کنونی آن کشور اسپانیا به شمار می‌آورد. این قرارداد جنبه بین‌المللی دارد و بر مقررات داخلی مرجع است. به این سبب قاعده تعیین اقامتگاه برحسب محل ثبت شرکت که در قانون داخلی هلند پیش بینی شده به خاطر مغایرت با قرارداد مالیاتی دو کشور قابلیت کاربرد خود را از دست می‌دهد و شرکت مقیم اسپانیا به شمار می‌آید. بنابراین چون از سوئی شرکت دیگر مقیم هلند نیست و از سوی دیگر همه فعالیت‌های خود در این کشور را خاتمه داده و در اسپانیا مقیم و مشغول کار شده، اجزای مقررات راجع به آخرین دوره عملیات شخص حقوقی صحیح بوده و مآلاً احتساب ذخیره جایگزین جزء درآمدهای این دوره درست و منطبق با قانون بوده است.

سندی از وزارت دارائی دوران مشروطیت

وصول یک عایداتی پرداخت می‌شود و حقوق اجزاء وزارت مالیه در حقیقت مخارج وصول مالیات است که اگر در تادیه آن تاخیر بشود وصول عایدات هم لابد بتاخیر خواهد افتاد».

چنان که از مطالب حاشیه نامه برمی‌آید هیات وزیران از سه ماه حقوق عقب افتاده با پرداخت اصل حقوق دو ماه آبان و آذر موافقت کرده و باقی حقوق معوقه را به تصویب بودجه موکول شده است. پرداخت مزایا نیز کلاً به تصویب بودجه موکول گردیده است. تاریخ نامه ۵ دلو ۱۳۳۴ قمری برابر ۵ بهمن ۱۲۹۴ شمسی است که مقارن با وزارت میرزا سیدعلی قزوینی حسابی (حاج یحیی‌الملک) بوده است.

این سند که ۸۰ سال از عمر آن می‌گذرد در عین حال نمونه‌ای است از یک خط زیبا و دل انگیز و انشائی منسجم که بر استادی و مهارت نگارنده حکایت دارد. (تصویر سند در صفحه مقابل دیده می‌شود)

این سند نامه‌ای است از وزیر مالیه به هیأت دولت که ضمن آن از سه ماه تأخیر در پرداخت حقوق کارکنان وزارتخانه اظهار نگرانی شده و از دولت خواسته شده است که ترتیبی برای پرداخت حقوق عقب‌افتاده آنان داده شود و در آینده نیز حقوق این دسته از کارکنان دولت به موقع پرداخت شود. از مفاد نامه برمی‌آید که همین وضع نامتکبر بسیاری از دستگاه‌های دیگر دولتی نیز بوده است. و تنها سازمان‌های دارای درآمد مانند پست و تلگراف و گمرک و فوائد عامه از این کیفیت مستثنی بوده‌اند. زیرا از محل درآمدهای حاصل نخست حقوق کارکنان این دستگاهها پرداخت می‌شده است.

استدلال وزیر مالیه نیز همین است که دستمزد کارکنان این وزارتخانه در واقع جزء هزینه‌های وصول مالیات است و هزینه هر کاری برای تحصیل درآمد از آن کار باید پرداخت شود: «با اندک امعان نظر در امور اداری مالیه واضح و مسلم می‌گردد که در همه جای عالم قبل از هر مخارجی مصارف

مقررات، بخشنامه‌ها و آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

بخشی از قانون موافقتنامه حمل و نقل بین‌المللی کالا از طریق جاده و مالیات جاده‌ای بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری فدرال آلمان (تاریخ ابلاغ: ۷۴/۳/۱۱)

ماده ۱۰ - تشریفات گمرکی

- ۱- ورود موقت وسایل نقلیه به سرزمین طرف متعاقد دیگر مشمول قوانین و مقررات ملی طرف متعاقد مذکور خواهد بود.
- ۲- سوخت و روغن مصرفی موجود در مخازن وسایل نقلیه یکی از طرفین متعاقد که به سرزمین طرف متعاقد دیگر وارد می‌شود طبق قوانین و مقررات لازم‌الاجرای طرف اخیرالذکر از پرداخت عوارض ورودی و مالیات‌ها معاف بوده و مشمول ممنوعیت‌ها و محدودیت‌های وارداتی نخواهد بود.
- ۳- ورود موقت قطعات یدکی برای تعمیر وسایل نقلیه‌ای که طبق مفاد این بخش از موافقتنامه در سرزمین طرف متعاقد دیگر مبادرت به حمل و نقل کالا می‌نمایند مشمول معافیت از پرداخت عوارض وارداتی و مالیات‌ها و همچنین محدودیت‌ها از جمله محدودیت‌های وارداتی خواهد بود مشروط بر آن که قطعات تعویض شده مرجوع شود. در غیر این صورت تصمیمات مقتضی طبق قوانین و مقررات ملی کشوری که قطعات فوق‌الذکر به آن وارد شده‌اند اتخاذ خواهد شد.

ماده ۱۷- معافیت از مالیات‌ها و عوارض

- ۱- وسایل نقلیه‌ای که در سرزمین هریک از طرفین متعاقد به ثبت رسیده و برای مدت موقت به سرزمین طرف متعاقد دیگر وارد شود علاوه بر موارد مذکور در ماده ۱۸ به مدت یکسال از پرداخت مالیات‌ها و عوارض مالکیت و فعالیت و سائل نقلیه در سرزمین طرف متعاقد دیگر معاف خواهند بود.
 - ۲- این معافیت شامل حقوق گمرکی، سود بازرگانی و مالیات بر مصرف سوخت، عوارض پل و جاده و هزینه‌های مشابه که به حمل و نقل مسافر، توشه و کالا تعلق می‌گیرد نخواهد بود.
 - ۳- معافیت‌های مذکور در بند ۱ فوق شامل وسیله نقلیه‌ای که در طول تمام مدت اقامت در قلمرو هریک از طرفین متعاقد بر خلاف اصل مذکور در ماده ۹ این موافقتنامه مورد استفاده قرار گرفته باشد، نخواهد شد.
- ماده ۱۸- دوره اقامت برای حمل و نقل کالا
- ۱- معافیت‌های پیش‌بینی شده در بند ۱ ماده ۱۷ این موافقتنامه فقط به وسایل نقلیه‌ای که به حمل و نقل کالا مبادرت می‌ورزند و مدت اقامتشان در سرزمین طرف متعاقد دیگر در هر سفر از ۲۱ روز متوالی تجاوز ننماید اعطا می‌شود. روز ورود و خروج به عنوان روزهای کامل در طول اقامت محاسبه خواهد شد.
 - ۲- مقامات صلاحیتدار می‌توانند استثنائاتی را در رابطه با دوره مقرر شده در بند ۱ فوق به ویژه در زمانی که وسایل نقلیه غیرقابل استفاده بوده و یا تحت تعمیر قرار می‌گیرند یا برای نمایشگاه‌های تجاری و یا موارد مشابه بکار گرفته می‌شود، قائل شوند.

از قانون موافقتنامه حمل و نقل بین‌المللی جاده‌ای بین ایران و اوکراین (تاریخ ابلاغ: ۷۴/۳/۱۶)

ماده ۱۲- مالیات و هزینه‌ها

- طبق موافقتنامه حاضر وسایل نقلیه‌ای که با مجوز مندرج در ماده ۶ مبادرت به حمل و نقل مسافر و کالا می‌نمایند از پرداخت هرگونه هزینه و مالیات وضع شده بر مالکیت و تردد و وسایل نقلیه، شامل هزینه‌ها و مالیات ترانزیت و استفاده از جاده در قلمرو طرف متعاقد دیگر، معاف خواهند بود.
- ماده ۱۳- مقررات گمرکی
- ۱- ورود موقت وسایل نقلیه هریک از طرفین متعاقد به قلمرو طرف متعاقد دیگر مشمول قوانین ملی طرف متعاقد اخیرالذکر خواهد بود.
 - ۲- مواد سوختی موجود در مخازن سوخت استاندارد وسیله نقلیه یکی از طرفین متعاقد که بطور موقت به سرزمین طرف متعاقد دیگر وارد می‌شود از پرداخت مالیات و عوارض ورودی و خروجی معاف بوده و مشمول ممنوعیت و محدودیت‌های واردات و صادرات نخواهد بود.
 - ۳- قطعات یدکی وارد شده، تحت شرایط بند ۱ فوق به منظور تعمیر یک وسیله نقلیه معین، موقتاً از پرداخت مالیات و عوارض ورودی و همچنین ممنوعیت یا محدودیت واردات معاف خواهند بود.
- طرفین متعاقد ممکن است لازم بدانند که جهت اینگونه قطعات مجوز ورود موقت صادر شود. قطعات یدکی تعویض شده را باید زیر نظر مقامات گمرکی

مربوط مطابق با قوانین و مقررات ملی طرف متعهده‌ی که این قطعات به سرزمین آن وارد شده ترخیص قطعی نمود و یا عودت داد.
۴- خدمه و وسایل نقلیه مجاز می‌باشند لوازم شخصی و وسایل و ابزار تعمیر را که عرفاً در وسیله نقلیه موجود و در طول سفر مورد نیاز می‌باشد، بطور موقت با خود حمل نمایند.

از قانون موافقتنامه کشتیرانی تجاری - دریائی بین ایران و اوکراین (تاریخ ابلاغ: ۷۴/۳/۲۰)

ماده ۱۲

۱- چنانچه کشتی یکی از طرفین متعاقد به گل بنشیند و یا با ساحل و سایر تأسیسات ساحلی طرف دیگر برخورد نماید...
۲- اموال و کالاهای حمل شده بر عرشه کشتی آسیب دیده‌ای که نجات یافته است مشمول حقوق گمرکی، سود بازرگانی، هزینه‌ها و مالیات‌های دیگری که در مورد کالاهای وارداتی وضع می‌شود نخواهد گردید مگر آنکه هدف مصرف و استفاده از آن کالاهای در خاک کشوری باشد که این حادثه در آن اتفاق افتاده است.

از قانون موافقتنامه حمل و نقل بین‌المللی جاده‌ای بین ایران و ارمنستان (تاریخ ابلاغ: ۷۴/۲/۱۹)

ماده ۷- مالیاتها و عوارض

۱- وسایل نقلیه ثبت شده در قلمرو هریک از طرفین متعاقد که برای حمل و نقل مسافر یا کالا مورد استفاده قرار می‌گیرند براساس این موافقتنامه از مالیاتها و عوارضی که در سرزمین طرف متعاقد دیگر بر مالکیت و استفاده از وسایل نقلیه موتوری و همچنین انجام عملیات حمل و نقل تعلق می‌گیرد، معاف خواهند بود.
۲- معافیت مورد اشاره در بند (۱) در صورتی اعطاء خواهد شد که وسیله نقلیه هریک از طرفین متعاقد بر مبنای ورود موقت به سرزمین طرف متعاقد دیگر وارد شده باشد.
۸- تشریفات گمرکی

۱- ورود موقت وسایل نقلیه به سرزمین طرف متعاقد دیگر مشمول قوانین و مقررات ملی طرف متعاقد مذکور خواهد بود.
۲- مواد سوختی موجود در مخازن سوخت استاندارد وسیله نقلیه یکی از طرفین متعاقدین که به طور موقت به سرزمین طرف متعاقد دیگر وارد می‌شود از پرداخت حقوق و عوارض ورودی معاف بوده و مشمول ممنوعیت و محدودیتهای وارداتی نخواهد بود، مشروط بر آنکه این مخازن بدو توسط کارخانه سازنده وسیله نقلیه بر روی آن نصب شده باشد.
۳- قطعات یدکی وارد شده به منظور تعمیر یک وسیله نقلیه معین که قبلاً به صورت موقت وارد گردیده است موقتاً از پرداخت حقوق و عوارض ورودی و همچنین ممنوعیت و محدودیت وارداتی معاف خواهند بود.
طرفین متعاقد ممکن است لازم بدانند که جهت اینگونه قطعات پروانه موقت صادر شود. قطعات یدکی تعویض شده را باید مطابق با قوانین و مقررات ملی طرف متعهده‌ی که این قطعات به سرزمین آن وارد شده ترخیص قطعی نمود یا عودت داد یا تحت نظارت مقامات گمرکی ذریبط از حین انتفاع ساقط نمود (منظور از ساقط گردد اعراض می‌باشد) و یا به طور مجانی در اختیار مقامات گمرک طرف اخیرالذکر قرار داد.
۴- خدمه و وسایل نقلیه جاده‌ای مجاز خواهند بود لوازم شخصی مستعمل و وسایل و ابزار تعمیر را که عرفاً در وسیله نقلیه با خود دارند و در طول سفر مورد نیاز می‌باشد، به طور موقت با خود حمل نمایند.

بخش‌هایی از آئین‌نامه اجرائی تبصره (۶۷) قانون برنامه دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۴/۵/۱۸ بنا به پیشنهاد شماره ۱/۶۱۴۳ مورخ ۱۳۷۴/۲/۲۶ سازمان تربیت بدنی و به استناد تبصره (۶۷) قانون برنامه دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران - مصوب ۱۳۷۳ - آئین‌نامه اجرائی تبصره مذکور را به شرح زیر تصویب نمود:
ماده ۱- شرکت دخانیات ایران موظف است معادل ۵ ریال برای هر نخ سیگار تولید داخل و وارداتی هنگام فروش دریافت و در پایان هر ماه به حساب مربوط نزد خزانه داری کل واریز نماید.
تبصره ۱- در صورتی‌که واردات سیگار با مجوز شرکت دخانیات ایران توسط سایر اشخاص حقیقی یا حقوقی انجام گیرد، گمرک ایران موظف است در هنگام ترخیص عوارض موضوع این ماده را از واردکنندگان وصول و به حساب مربوط نزد خزانه داری کل واریز کند.
تبصره ۲- شرکت دخانیات ایران موظف است هنگام فروش سیگارهای قاچاق مکشوفه و متروکه که در اختیار آن شرکت قرار می‌گیرد، مبلغ عوارض موضوع این ماده را به حساب مربوطه نزد خزانه داری کل واریز کند.
....

ماده ۴ - کلیه کارخانجات صنعتی موظفند معادل یک در هزار درآمد خود را هر سه ماه یک بار به حسابی که از طرف خزانه افتتاح گردیده است واریز نموده، صورت حساب آن را در استانها مستقیماً به ادارات کل تربیت بدنی و در مرکز به سازمان تربیت بدنی ایران ارسال کنند.

تبصره ۱ - کارخانجات صنعتی موضوع این آئین نامه عبارتند از کلیه کارخانجات صنعتی اعم از دولتی و غیر دولتی که تحت هر عنوان در سراسر کشور مشغول تولید بوده و یا از این پس به مرحله تولید خواهند رسید.

تبصره ۲ - کلیه وزارتخانه‌ها، ارگان‌ها، نهادها، مؤسسات و سایر مراجع صلاحیتدار، موظفند فهرست کارخانجات صنعتی را که به نحوی از انحاء برای آنها پروانه تأسیس یا پروانه بهره‌برداری یا کارت شناسائی صادر نموده‌اند، حداکثر ظرف یک ماه از تاریخ تصویب این آئین نامه در اختیار سازمان تربیت بدنی قرار داده و فهرست کارخانجات جدید را همزمان با آغاز بهره‌برداری (تولید) به سازمان مزبور ارسال نمایند.

تبصره ۳ - درآمد منظور در ماده (۴) این آئین نامه عبارت است از درآمد حاصل از فروش محصولات و تولیدات کارخانجات صنعتی که به نحوی از انحاء در عملکرد سود و زیان وارد می‌شود و مدیران کارخانجات مشمول موظفند یک در هزار آن را به حساب مربوط نزد خزانه داری کل واریز نمایند.

تبصره ۴ - اعطای تسویه حساب مالیاتی سالانه به کارخانجات مشمول این آئین نامه مشروط به واریز یک در هزار درآمد موصوف می‌باشد. وزارت امور اقتصادی و دارائی (حوزه‌های مالیاتی سراسر کشور) پس از بررسی دفاتر قانونی کارخانجات مزبور و اطمینان از واریز یک در هزار مورد بحث نسبت به صدور مفاسد حساب مالیاتی اقدام خواهند نمود.

.....

به تاریخ: ۱۳۷۴/۵/۲۵ حسن حبیبی - معاون اول رئیس جمهور

بخشنامه شماره ۱۳۷۴/۴/۱۲ مورخ ۳۰/۴/۳۵۶۳/۱۹۸۳۸

بطوریکه اطلاع دارید قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ در تاریخ ۱۳۷۱/۲/۷ اصلاح و بموجب ماده ۱۳۳ اصلاحی، صددرصد درآمد شرکتهای تعاونی عشایری و اتحادیه آنها از عملکرد سال ۱۳۷۱ به بعد از مالیات معاف می‌باشد، لکن باید توجه شود در عملکرد سنوات ۶۸ لغایت ۷۰ که چنین معافیتی مقرر نبوده است، درآمد حاصل از فعالیتهای کشاورزی شرکتهای مزبور و اتحادیه آنها بحکم کلی ماده ۸۱ قانون از مالیات معاف بوده است و علاوه براین همانطور که ضمن بخشنامه شماره ۶۱۱۱۰ / ۵۴۴۲۰ / مورخ ۶۹/۲/۳ مقرر گردیده لازم است مأمورین تشخیص و هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی از حیث رعایت عدالت مالیاتی و عطف توجه به وضعیت خاص عشایر در مورد مالیات سنوات مذکور با ملاحظه واقعتی امر حداکثر مساعدتهای قانونی را در تشخیص و قطعیت مالیات مبذول و مالیاتهای قطعی شده را با بخشودگی کلیه جرایم و در صورت اقتضاء با حداکثر مدت قانونی تقسیط و وصول نمایند.

داریوش ایران‌بندی - معاون درآمدهای مالیاتی

رای شماره ۳۰/۴/۱۵۵۱ مورخ ۷۴/۳/۳ هیات عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۳۷۱۰-۳۰/۵-۷۳/۱۱/۱-۳۰ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاون محترم درآمدهای مالیاتی مبنی براین که در خصوص وصول یا عدم وصول ده درصد موضوع تبصره یک ماده ۲۱۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن، در مواردیکه مودی مالیاتی قبل از انتشار آگهی مزایده نسبت به پرداخت یا ترتیب پرداخت بدهی مالیاتی خود اقدام مینماید دو نظر ابراز شده است و نظرات مذکور بشرح زیر است:

۱- چون وصول ده درصد بدهی موضوع تبصره ۱ ماده ۲۱۵ مربوط بمواردیست که دونوبت آگهی حراج منتشر شده باشد، لذا در خصوص مورد وصول ده درصد یادشده بلحاظ فقد مجوز قانونی مورد نخواهد داشت.

۲- مستنبت از مقررات ماده ۲۱۱ مبنی بر توقیف اموال مودی باندازه بدهی وی اعم از اصل و جرایم به اضافه ده درصد آن و همچنین کلی بودن و شمول عام مفاد تبصره ۱ ماده ۲۱۵ چنین بنظر میرسد که در هر حال پس از اجرای دستور توقیف اموال ده درصد مذکور میبایستی بحیثه وصول درآید. حسب ارجاع مشاورالیه و در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون موصوف در شورایعالی مالیاتی مطرح است.

هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی پس از بحث و تبادل نظر بشرح آتی میادرت بصدرور رای مینماید:

طبق ماده ۲۱۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی استنکاف از پرداخت یا ترتیب پرداخت مالیات در موعد مقرر مندرج در برگ اجرایی ابلاغ شده، موجب توقیف اموال منقول یا غیرمنقول مودی باندازه بدهی مودی اعم از اصل و جرایم متعلق به اضافه ده درصد بدهی می‌باشد، لکن صرف توقیف اموال باندازه مذکور الزاماً دلیل وصول بدهی با اضافه ده درصد مقرر مزبور نبوده بلکه وصول ده درصد مورد بحث منحصر بمواردی است که حکم تبصره یک ماده ۲۱۵ اجرا میشود و لذا در سایر موارد باید به وصول بدهی مودی و هزینه متعلقه اکتفاء شود.

محمدعلی خوش اخلاق علی اکبر سمیعی علی افرا محمد رزاقی غلامحسین هدایت عبدی محمود حمیدی علی اکبر نوربخش عین اله علاء محمدعلی سعیدزاده

گزارش شماره ۷۴/۱/۲۱-۸۴۰ اداره کل امور اقتصادی و دارائی استان آذربایجان غربی عنوان معاونت درآمدهای مالیاتی وزارت متبوع حسب ارجاع مورخ ۷۴/۱/۲۸ مقام مزبور در جلسه ۱۳۷۴/۳/۲۴ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است.

محتوای گزارش حاکی از آنست که نسبت به پرونده‌های انتقال حق واگذاری محل توسط آقایان اسکندر اسکندری و اسد قنبری و محمد نجف‌پور از شعبات مختلف شورای عالی مالیاتی آراء متفاوت صادر گردیده و بدین لحاظ تقاضا شده که این هیأت در اجرای مقررات ماده ۲۵۸ قانون مالیاتهای مستقیم نسبت به موضوع رای وحدت رویه صادر نماید.

هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی پس از بررسی کلیه آراء صادره شعب مختلف و بحث و تبادل نظر بشرح ذیل رای خود را اعلام می‌نماید:

«رای اکثریت»

نظرباینکه مفاد کلیه قولنامه‌های موجود در پرونده‌های مربوط فقط مبین توافق طرفین معامله برای انتقال حق واگذاری محل مغازه‌ها پس از ایجاد ساختمان پاساژ در آینده بوده و برگ پایان کار ساختمان بتاریخ ۷۱/۹/۱۸ و اعلامیه کتبی فروشندگان دال بر اتمام عملیات ساختمان و آمادگی آنها برای انجام معامله با خریداران، موید آن بوده که در تاریخ تنظیم قولنامه‌ها مغازه‌های مورد بحث وجود خارجی نداشته‌اند، مضافاً اینکه پرونده‌ها نیز متضمن مدارک و دلایل اثبات تصرف محل یا شروع فعالیت کسبی خریداران یا تنظیم سند رسمی اجاره نبوده‌اند، علیهذا بدلیل عدم احراز انتقال حق واگذاری محل و عدم تحقق درآمد در تاریخ تنظیم قولنامه‌ها مطالبه مالیات از این بابت موجه نبوده، بلکه مأموران تشخیص مالیات و یا هیاتهای حل اختلاف مالیاتی حسب مورد، باید پس از بررسیهای لازم و تحقیق کافی، تاریخ تحویل یا تصرف مغازه یا تنظیم سند رسمی اجاره، هر کدام را که مقدم باشد تاریخ انتقال حق تعیین و سپس مطابق مقررات قانونی اقدام لازم بعمل آورند. مفاد این رای بتجویز قسمت اخیر ماده ۲۵۸ یادشده در موارد مشابه نیز لازم‌الاتباع خواهد بود.

محمدعلی خوش اخلاق علی‌اکبر سمیعی محمد رزاقی غلامحسین هدایت عبدی محمود حمیدی علی‌اکبر نوربخش عین‌اله علاء

«نظر اقلیت»

اسناد و مدارک و مکاتبات مضبوط در پرونده‌های مورد بحث مورد مذاقه قرار گرفت، مستنبط اینست که: مفهوم و منطوق قراردادهای منعقد حکایت از انجام بیع دارد زیرا طرفین معامله تعهد به خرید و فروش نموده، تراضی طرفین صورت گرفته، ایجاب و قبول واقع گردیده و براساس این شرایط سرقتی مغازه‌ها که طبق نقشه محل و مشخصات و طبقه و شماره آن معلوم و مشخص است به خریداران بصورت قطعی واگذار شده بطوریکه متعاملین متعهد و ملزم به اجرای مفاد قراردادها بوده‌اند، با این وصف صرف نظر از عنوان، قراردادهای مزبور باتوجه به مندرجات آنها سند فروش و یا بیع نامه میباشد. علاوه براین بهاء مورد معامله مشخص و قطعی و قسمتی از آن مبادله و باقیمانده آن بنابه توافق طرفین ظرف مدت معینی قابل پرداخت بوده و تعهد شده است. حق واگذاری محل هم به گونه‌ای که در متن تبصره ۲ ماده ۷۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ (قبل از اصلاحی مورخ ۱۳۷۱/۲/۷) و همچنین در تبصره ۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ آمده از نظر مالیاتی عبارتست از وجوهی است که از این بابت مالک یا مستاجر تحصیل می‌نماید و نیز در مقررات قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ برای مطالبه مالیات بر حق واگذاری محل وجود سند رسمی الزامی نیست از سوی دیگر فروشندگان در هیچکدام از مراحل رسیدگی پرونده‌ها منکر مندرجات قراردادهای تنظیمی از جمله دریافت وجوه توافق شده نبوده‌اند بدین ترتیب تحقق امر واگذاری حق سرقتی و به تبع آن مبادله قسمتی از وجوه و ترتیب پرداخت باقیمانده آن از لحاظ احکام مالیاتی برای مطالبه مالیات کفایت داشته و عواملی از قبیل عدم تصرف محل یا عدم دریافت پایان کار از شهرداری را نمی‌توان مانع مطالبه مالیات حق واگذاری محل قلمداد نمود.

علی افرا محمدعلی سعیدزاده

گزارش‌های شماره ۷۲/۹/۱۶-۳۰/۵-۲۵۵۴ و ۷۲/۱۰/۷-۳۰/۵-۲۶۸۱ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی در خصوص ابهامات مربوط به موارد شمول یا عدم شمول معافیت موضوع ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۷۲/۲/۷ مجلس شورای اسلامی حسب ارجاع معاونت مذکور در جلسه مورخ ۱۳۷۴/۲/۲۰ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی که خلاصه موارد ابهام بشرح زیر میباشد مطرح است.

۱- آیا حقوق بگیران و صاحبان مشاغل که در منطقه آزاد تجاری به فعالیت اقتصادی اشتغال دارند مشمول معافیت مقرر در ماده قانونی یاد شده میباشند

یا خیر؟

۲- در مورد شخص حقیقی که حائز شرایط بشرح مذکور در صدر ماده قانونی فوق است در صورت فوت آیا به دارائی‌های وی در این مناطق مالیات بر

ارث تعلق می‌گیرد؟

۳- آیا شخص حقوقی حائز شرایط مذکور در صدر ماده ۱۳ قانون اشاره شده در صورت انحلال مشمول مالیات بر درآمد دوره انحلال خواهد شد؟

۴- سرمایه شرکتهای سهامی و مختلط سهامی حائز شرایط بشرح مذکور در صدر ماده ۱۳ قانون فوق در موقع تاسیس شرکت یا افزایش سرمایه

مشمول حق تمير موضوع ماده ۴۸ قانون مالياتهای مستقيم ميگردد يا خير؟

هيئت عمومي شوراي عالي مالياتي پس از بحث و مشاوره نسبت به موارد يادشده بشرح آتي اعلام راي مينمايد:

باتوجه به مفاد ماده ۱۳ قانون چگونگي اداره مناطق آزاد تجاري - صنعتي جمهوري اسلامي ايران مبني بر معافيت هر نوع فعاليت اقتصادي در منطقه آزاد از تاريخ مندرج در مجوز بطوركلي هر نوع فعاليت اقتصادي اشخاص حقيقي يا حقيقي که صرفاً در حدود مجوزهای کسب و کار صادره مربوط اعم از شغلي يا استخدای و يا براساس پروانه های تاسيس و يا بهره برداری واحدهای توليدي و صنعتي در مناطق مذکور انجام مي پذيرد از پرداخت ماليات بر درآمد در مدت مقرر معاف ميشد همچنين کليه اموال و دارائيهای اشخاص مزبور نيز که منحصرأ در ارتباط با فعاليت اقتصادي موصوف آنها بوده و ضمناً در مناطق ياد شده مستقر باشند از معافيت مقرر برخوردار خواهند بود.

محمدعلي خوش اخلاق علي اکبر سميعي علي افرا محمد رزاقی غلامحسين هدايت عبيدي محمود حميدي
علي اکبر نوربخش عين اله علاء محمدعلي سعيدزاده

رأي شماره ۳۳۵۰ مورخ ۷۴/۴/۷ هیأت عمومی شوراي عالي مالياتي

گزارش شماره ۳۲۸۰۳/۵-۳۰/۴-۷۳/۱۱/۴ دفتر فني مالياتي به خلاصه اينکه:

۱- هرگاه مالک خانه يا آپارتمان مسکوني آنرا به رهن تصرف و اگذار و خود محل ديگري براي سکونت خویش اجاره يا رهن کند.

۲- هرگاه مالک خانه يا آپارتمان مسکوني، آنرا به اجاره و اگذار و خود محل ديگري براي سکونت خویش رهن نمايد.

استحقاق قانوني استفاده از تسهیلات مقرر در ماده ۵۵ قانون مالياتهای مستقيم را خواهد داشت يا خير؟

حسب ارجاع معاونت محترم درآمدهای مالياتي و در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالياتهای مستقيم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن در جلسه

مورخ ۷۴/۳/۸ هیئت عمومي شوراي عالي مالياتي مطرح و پس از بحث و تبادل نظر در خصوص موضوع بشرح آتي اعلام راي گرديد:

رأي اکثریت:

درست است که بموجب ماده ۵۳ قانون مالياتهای مستقيم در رهن تصرف، رهن مشمول ماليات بر درآمد اجاري املاک شناخته شده است ولي چون ماده

۵۵ قانون موصوف ناظر به وقوع عقد اجاره و پرداخت و دريافت مال الاجاره براساس عقد مذکور براي استفاده از تسهیلات مقرر ميشد و از طرفي مقنن

مورد استثناء را نيز در قسمت اخير ماده مزبور معين کرده است لذا امکان قانوني براي اجرای حکم ماده مورد نظر در موارد رهن تصرف موجود نيست.

محمدعلي خوش اخلاق علي اکبر سميعي علي افرا محمود حميدي علي اکبر نوربخش محمدعلي سعيدزاده

نظر اقلیت

نظر به اينکه رهن تصرف در متن ماده ۵۳ قانون مالياتهای مستقيم مورد قبول قانونگذار واقع و در حکم اجاره تلقی شده و اگذاری خانه يا آپارتمان

مسکوني به رهن تصرف توسط مالک و رهن نمودن محل ديگري براي سکونت خویش از مصاديق اجاره موضوع ماده ۵۵ قانون مذکور ميشد لذا

برخورداری مالک از مقررات موضوع ماده ۵۵ فوق در موارد رهن تصرف بلامانع است.

محمد رزاقی غلامحسين هدايت عبيدي عين اله علاء

رأي شماره ۳۵۹۰-۳۰/۴ مورخ ۷۴/۴/۱۱ هیأت عمومی شوراي عالی مالياتي

گزارش شماره ۱۵۴-۳۰/۵ مورخ ۱۳۷۴/۱/۲۳ دفتر فني مالياتي عنوان معاونت محترم درآمدهای مالياتي حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۴/۴/۳

هيأت عمومي شوراي عالی مالياتي مطرح است. گزارش مذکور دایر بر طرح اين مسئله است که چون بنا بر نص صريح قسمت اخير جزء ۳ از بند ح تبصره ۲

ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۷۲ کل کشور مراجع ذی صلاح شرکتها مجاز نمی باشند ذخائر موضوع ماده ۱۲۸ قانون مالياتهای مستقيم را به ميزانی

بيش از سي درصد سود ابرازی عملکرد سال ۱۳۷۲ تعيين نمايند و در آن قسمت از تبصره يادشده نکرى از شرکتهايی که سال مالی آنها در خلال سال

۱۳۷۲ خاتمه می يابد نشده است، تکليف قانوني از اين حيث در خصوص شرکتهايی اخيرالذکر چه خواهد بود. هيأت عمومي شوراي عالی مالياتي در اجرای

بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالياتهای مستقيم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ به شرح زیر در اين باره اعلام راي می نمايد:

نظر به اينکه حکم قسمت اخير جزء ۳ از بند ح تبصره ۲ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۷۲ کل کشور را نمی توان به لحاظ فقد مجوز قانوني عطف به ماسبق

نمود، لذا فارغ از اينکه سال مالياتي شرکتهايی مورد بحث در چه تاريخی از سال ۱۳۷۲ خاتمه يافته باشد، حکم قانوني ياد شده شامل عملکرد منتهی به سال ۷۲

آن گروه از شرکتها خواهد بود که ارکان صلاحيتدار آنها از تاريخ لازم الاجراء شدن قانون مذکور به بعد نسبت به وضع ذخيره موضوع ماده ۱۲۸ قانون

مالياتهای مستقيم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن اتخاذ تصميم نموده باشد.

محمد علي خوش اخلاق - علي اکبر سميعي - علي افرا - محمد رزاقی - غلامحسين هدايت عبيدي - محمود حميدي - علي اکبر نور بخش -

عين اله علاء - محمد علي سعيدزاده

AIR POLLUTION AND TAX INCENTIVES

This article examines a law that has been recently enacted for controlling the air pollution. The law lacks any provisions regarding taxation, and is deprived of financial tools for confronting the evil of pollution. The general tax law, namely the Direct Taxation Act, is also devoid of such kind of provisions.

The author reviews briefly the system of antipollution tax incentives in the laws of some European and Asian countries. Then he invites the authorities to pay due attention to this important subject. A clear and comprehensive strategy should - according to the author - be drawn for this purpose.

TAX GLOSSARY

Several tax terms and expressions are presented and defined in each issue of the journal. Detail explanations follow the definition of the terms.

READERS INQUIRIES

We take care of tax inquiries of our readership. Questions are reviewed by high quality tax experts, and answered with utmost accuracy. The readers in other countries are also invited to address their tax inquiries to us. Space permitting, the answers will be published in the journal, otherwise they will be sent directly to the inquirers.

A HISTORICAL DOCUMENT FROM THE ERA OF QAJAR DYNASTY

A letter issued on January 1915 from the Iranian Finance Ministry is introduced in the present

issue of the journal. The letter is addressed to the Council of Ministers, requesting the Council to arrange for payment of the deferred salary of employees. The civil servants of the Ministry had not received their salaries for 3 consecutive months. Interesting arguments are presented in the letter to demonstrate that the salary of tax officials constitute an important part of collection cost, and the tax system would fail if the cost of collection would not be paid regularly.

REGULATIONS AND RULINGS

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

BOOK REVIEW

Authors and publishers are invited to submit one copy of their books and publications to the Editor for review. In each issue we will review their works and introduce them to our readers in Iran and abroad.

TAX NEWS AROUND THE WORLD

A number of international tax news are selected and presented to the Iranian readership.

SELECTED CASES BEFORE THE TRIBUNALS

This section is also devoted to the international arena. Cases are selected so that to be of interest to the Iranian readership.



ABSTRACTS OF PERSIAN ARTICLES

EDITORIAL

Problems and abnormalities associated with the profession of tax advocacy in this country, are subject of the editorial in present issue of the journal. The English editorial is also dealing with the same subject.

TAXATION IN THE PROVINCE OF KHORASAN

We had an interview with the Director General of Economic Affairs and Finance of Khorasan province. General information about the economy of the province, and statistics on the tax revenue were provided by the interviewee. He reflected also on achievements of his organization in qualitative, as well as quantitative betterment of their taxation performance. Several views on shortcomings of the tax system were also expressed, and corrective proposals were suggested. The main article of the English section deals with the major points raised in the same interview.

TAXATION OF SOFTWARE TRANSACTIONS

This field of business is relatively new in Iran, and legal arrangements dedicated to it are of preliminary nature. In domain of taxation also no special provisions have so far been allocated to this subject. General regulations of taxation law regarding the income of foreign

entitles from transfer of copyright are of some relevance, although no signs of any clear views being shaped in this regard have been observed. The article examines this subject and takes a view on practice of other countries.

A SURVEY ON VALUE ADDED TAX

Second, and the last, part of this analytical study is featured in the present issue of Maliyat journal. The characteristics of the value added tax are discussed in the article.

COMPARATIVE STUDIES: CORPORATE TAX RATES

The Asian countries on the verge of industrial development are studied in this issue. Two countries, namely Taiwan and Thailand, are chosen for reviewing. The aim of these series of articles is to examine corporate tax rates in different categories of countries. Previous issues of the journal were devoted to Germany and France, both from the industrialized and developed countries of the Western Europe. The study reveals that the corporate tax rates in Iran are appreciably higher than those in the countries reviewed so far. This comparative study will continue in forthcoming issues of the journal.

the companies' employees.

QUESTION PUT TO THE SUPREME COUNCIL OF TAXATION. *The Technical Directorate of Taxation put the following question to the SCT for ruling:*

The provisions of the note 2 (H) (3) of the 1373 Budget Law pertains to the income of the taxable year of 1372. The budget Law, meanwhile, is enforceable from the beginning of the year 1373, and it can not be implemented retroactively.

Now suppose that a company's taxable year ends not at the end, but in the middle of the normal calendar years. Such company might have saved, and even expended, more than 30% of its taxable income, before the 1373 Budget Law became

enforceable. Since such a situation has not been foreseen under the Note 2 (H) (3) to the Budget Law, the SCT is requested to rule on the subject.

The SCT reviewed the matter in its plenary Board and delivered the following opinion:

Budget Law, like any other regulations, is prospective and it could not be interpreted in a way to act on things that are past. Therefore, the provisions of the said Note 2 (H) (3) are applicable only when the decision of the company - for saving the net income of the taxable year ending during the calendar year of 1372 - has been taken after the beginning of the next year of 1373.

NON-OPERATING INCOME

The cooperative societies of farmers, fishermen, workers, employees, and students are exempted from taxation. This exemption covers the total income of such cooperative societies.

Since a number of cooperatives engage in business activities other than those they have been established for, the Supreme Council of Taxation was asked to consider whether they could take benefit from the tax exemption in respect of such extra activities.

The SCT reviewed the matter and ruled as

follows:

The exemption provided for under the Article 133 of the Direct Taxation Act concerns the operational income, that is the earnings arising from the activities carried out within the framework of the cooperatives' statutory objectives. Other earnings of cooperative societies derived in consequence of the businesses carried on beyond the limits of such objectives, would not be qualified for the said exemption, and should be taxed accordingly.



new tax is accorded to the Iranian Tobacco Company. It is a state-owned enterprise vested with the exclusive right (monopoly) to manufacture cigarettes and other tobacco products in the country. The company has to collect the new duties on wholesaling cigarettes. A similar responsibility has been referred to the customs department in respect of imported cigarettes.

Since the smuggled cigarettes are to be delivered to the Iranian Tobacco Company for selling, the company shall collect the new duties with regard to this category of goods, as well.

The duties so collected shall be allocated to the cause of sporting in the country, through a

mechanism provided for in the circular.

The decree of the council of Ministers has created another source of revenue for supporting the cause of sport. All industrial factories are obliged to pay - in 3 months intervals - a tax equal to $\frac{1}{1000}$ of gross receipts from the sale of all their products. The tax should be directly paid to the Organization of Physical Education, a governmental body in charge of sport activities around the country.

To guarantee the enforcement of the said provisions, the decree prohibits tax authorities from giving tax clearances to industrial factories, unless they would ascertain the payment of new duties on time.

NOTE 2 (H) (3) TO THE BUDGET LAW OF THE YEAR 1373 (1994 - 95)

The Iranian annual budget usually consists of two separate parts : budgetary guidelines, and budgetary figures. The guidelines are presented as a single article followed by many clauses, which are called : "Notes to the Budget Law". These "Notes" deal with any subjects somehow relating to or having effects on the budget. Some of these notes may pertain to the subject of taxation as well.

The Budget Law of the Iranian year 1373 (March 21, 1994 to March 20, 1995) contains several "Notes" dealing with taxation matters. Among them one can refer to the Note 2 (H) (3) which provides some provisions concerning the non-governmental companies. Such companies

are not, according the said provisions, allowed to save more than 30% of their profits under the Article 138 of the Direct Taxation Act (DTA). That limitation covers the income earned by the companies in the previous taxable year, that is the Iranian year of 1372 (1993 - 94).

The said Article 138 of DTA provides for the following tax exemptions:

- 1. Up to 50% of the declared profits of companies earned through industrial or mineral operations are exempted from taxation, should they be saved for reinvesting in specific industrial or mining activities.*
- 2. The tax exemption would apply if the same reserves are saved for construction of houses for*

- The same certificate is needed for individuals whose total borrowing in a year exceeds IR 50 million.

- The banks and credit institutions are required to submit the loan applications received from their customers to relevant tax offices. The information contained in the applications shall be considered secret, and must not be disclosed or used, except for tax assessment purposes.

- The tax assessor shall decide, within 3 days, if

the applicant owes taxes or not, and would inform the bank accordingly.

- The applicants who are liable for taxes, can receive tax clearance certificates immediately after the payment (or arranging for payment) of the amount due.

- Loans for buying or constructing houses, as well as the loans granted for agricultural activities, are not subject to the said requirements.

INADEQUATE TAX RECORDS

The cases of ex officio assessment of a taxpayer's net income are enumerated under the Article 97 of The Iranian Direct Taxation Act. Section 3 of the same article describes a case where the books and other records of the taxpayer are found inadequate or unconformable with the relevant tax regulations. The issue in such cases must be referred to a board of 3 auditors designated by The Finance Ministry. The Board should decide (within a period of 40 days) the case and declare an opinion to the referring tax authority.

The statute of limitations, on the other side, provides a period of one year only for ex officio assessment of tax liability. That period begins from the date, on which the taxpayers are obliged to file their returns. This period is extendible for

additional two months, where the case is referred to the Board of auditors for verification.

This subject - namely the case of referring the tax records to the Board of auditors - is dealt with in a newly published circular of the Finance Ministry. Under the circular, the maximum time limit for the tax assessor to review the case and come to the conclusion that the tax records are unacceptable, is one year from the date, on which the tax return is filed.

The case must be referred to the Board of Auditors within the said time limit of one year, otherwise the statute of limitation would apply, and the tax assessor could not resort to ex officio assessment any more.

SMOKING IN SERVICE OF SPORTING

The council of Ministers levied new excise duties on all imported and internally-manufactured

cigarettes. The amount of the duty is 5 rials per each single cigarette. The duty of collection of the

Tax News

IRAN - UKRAINE AGREEMENT ON CARRIAGE OF GOODS BY ROAD

The agreement consists of 18 articles, and comprises provisions in respect of using - by motor vehicles of each of the contracting parties - of the highways and roads belonging to the other party.

Articles 12 and 13 of the agreement provide for some reciprocal exemptions from taxes and customs duties . Under the Article 12, motor vehicles of one contracting country, which temporarily stay in, and use the roads of another country for transportation of goods and passengers, are exempt from any taxes and fees levied on ownership or passage of such vehicles. The taxes and fees imposed on transit of vehicles through the land, and on using the roads of contracting states, are also subject to the same exemption.

According to Article 13, temporary importation of motor vehicles is governed by the domestic law of each contracting state. It provides also for the following exemptions:

- 1. The fuel in the fuel container of vehicles entering temporarily the territory of contracting states is exempt from taxes and customs duties, and also from any kind of export-import restrictions.*
- 2. Spare parts imported for repairing the vehicles shall also be exempted from the taxes, duties, and restrictions referred to above.*

A similar agreement has been concluded between Iran and Armenia. Articles 7 and 8 of the agreement contain the same exemptions as provided for under Articles 12 and 13 of the Iran-Ukrain agreement.

EXTENDING CREDITS CONDITIONED ON TAX CLEARANCE

The Department in charge of Controlling the Affairs of Banks and Credit Institutions instructed the banks to observe the following rules on making loans to their customers:

- Tax clearance certificate must be obtained by the corporations applying for bank credits, if the sum of credit exceeds the amount of 250 million Iranian Rials during one calendar year.

of the nation's GDP. The main objective of adopting such vast exemptions is said to be the securing of economic development, and - in some cases - social justice. No evidence is at hand, so far, to verify the ascertaining of these aims as a result of implementation of all those multicolor exemptions. Cases of underestimation of taxable income are not absent in the tax regulations. A clear example is the method prescribed for evaluation of

transactional prices of real properties. Transactional - or more correctly, the taxable - prices of realties are annually determined by a special committee. The prices so determined are unbelievably (sometimes up to 20 times) lower than the real value of properties. This and other unjustifiable discrepancies of the tax system is advisable, and urgent, to be rectified appropriately. The last point concerns the order of motivations in our tax

system. Those who abide by the law are not rewarded, and tax evaders can manage to mitigate the onus of punishment on themselves. The fines stipulated under the law are accompanied by various possibilities of excuse and pardon. An evolution must take place in the realm of compliance motivations, so that a higher degree of adherence to tax duties could be ascertained.

Province of Khorasan

Tax revenues for the fiscal years 1371(1993-94), 1372(1993-94), and 1373(1994-1995) in 1000 IR

<i>type of tax</i>	<i>1371(92-93)</i>	<i>part of revenue</i>	<i>1372(93-94)</i>	<i>part of revenue</i>	<i>growth</i>	<i>1373(94-95)</i>	<i>part of revenue</i>	<i>growth</i>
<i>private corporations</i>	19963270	30.82%	30980547	35.75%	55.18%	48296692	38.4%	55.89%
<i>public companies(*)</i>	5405073	8.34%	1801347	2.07%	-66.67%	2100000	1.67%	16.57%
<i>business tax</i>	16300639	25.16%	19431714	22.42%	19.20%	28271748	22.48%	45.49%
<i>goodwill transfer</i>	7449821	11.50%	7521212	8.68%	0.95%	12545563	9.97%	66.8%
<i>salary & wages</i>	7393177	11.41%	19263999	22.23%	160.56%	22787965	18.12%	18.29
<i>inheritance tax</i>	4170505	6.43%	2182557	2.51%	-47.66%	4076110	3.24%	86.75%
<i>rental tax</i>	2933469	4.52%	4232988	4.88%	44.29%	5959476	4.73%	40.78%
<i>others</i>	1178740	1.82%	1264929	1.46%	7.31%	1735236	1.38%	37.18%
<i>total direct taxes</i>	64765958	100%	86638993	100%	33.77%	125741750	100%	45.135

<i>direct taxes</i>	64765958	86.75%	86638993	87.84%	33.77%	125741750	90.59%	45.13%
<i>indirect taxes</i>	9888795	13.25%	11989608	12.16%	21.24%	13048555	9.41%	8.83%
<i>Grand Total</i>	74654753	100%	98628601	100%	32.11%	138790305	100%	40.72%

** Corporate tax of state-owned companies deferred from the previous year*

contact with the business guilds, and does its best to secure their cooperation in dealing with the taxation affairs of their member business units.

The cooperation is proved to be quite fruitful and productive. The number of tax returns received from the business units in the current year (May 1995) totaled 8000, while it was 400 only in the previous year. This equals to an unprecedented jump of 2000% over a short period of one year. The pattern is advisable to be followed by the tax administration across the country.

- Another worth mentioning achievement of the Department has been the actions taken in the field of data gathering, and bringing new sources of income to the net of taxation. This policy together with other steps enumerated above, enabled the Department to realize considerable rise in tax revenue. Average growth of direct taxes was 33.77% in 1372 (1993-94) and more than 45% in 1373 (1994-95).

Some particular taxes have

grown very rapidly. The rate of growth in the previous year passed 88%, 86%, and 77% for undeveloped lands, inheritance, and realty transfer taxes respectively.

STRUCTURAL SHORT-COMINGS

The interviewee expressed his opinion on some problems and deficiencies chronically encountered by the tax organization. One is lack of a strong feeling of adherence to the spirit of the law. The mentality of ignoring this important requirement prevails not only among the taxpayers, but also - and unfortunately - between some tax officials, as well. The ultimate result would be a common tendency of tax evasion on the part of taxpayers, and resorting to arbitrary actions by the tax officials.

A real transformation in this regard should be considered an imperative need. Adherence of tax authorities to the spirit of the law would undoubtedly improve and raise the level of tax compliance on the side of taxpayers.

Revision of structure of tax revenues is, according to the interviewee, a must. At the present, the revenue depends overwhelmingly on corporate and salary taxes. Business tax occupies a position not comparable to the overall significance and size of the relevant category of taxpayers. The sales taxes are so meager, that nobody would bother himself to think about them. This country lacks the system of value added tax, despite the outstanding role this very important tax plays in majority of the world countries.

The need for application of the modern electronic data processing technology in domain of taxation is felt everywhere. Some steps have been taken, but they are - in most cases - not followed up appropriately. Administration of taxation under the present conditions would fail, if a definitive strategy of computerization would not be adequately applied.

Extensive tax exemptions granted under the present laws have deprived the country from the revenue on more than 60%

founded in recent years.

Tourism is a significant activity, and there were about 9 million visitors to the province in the Iranian year of 1373 (1994-95). The most prominent attraction of the province is the holy mausoleum of Imam Reza, the most sacred sanctuary of the country, to which the city Mashhad (administrative center of the province) owes its holiness. Other places of interest, as well as the healthy climate and beautiful landscape of the area are also of great attractiveness.

More than 7% of all industrial manufactures of the country are located in the province of Khorasan. They are contributing 5% of the total value of manufactured products in the country.

Mineral resources include principally coal, iron ore, chromite, feldspath, kaoline, turquoise, as well as the natural gas, which has been the main reason for erection of the Khangiran refinery.

TAX REVENUE

Direct tax revenue was IR 125 billion in 1373 (1994-95). The

largest component was corporation tax which contributed 40% of that figure, followed by business tax on non-corporate persons (22.5%), tax on salary and wages (18.2%), rental tax (4.7%), tax on transfer of goodwill (10%), inheritance tax (3.24%), and miscellaneous others (1.36%). Indirect taxes totaled IR 13 billion. The main sources were different taxes imposed on cars, and the sales tax on soft drinks (collected at the wholesale stage).

ACHIEVEMENTS

The Directorate of Economic Affairs and Finance of the province (referred to hereafter as the Department) has had successes in realization of some corrective programs. Among them one can refer to the following:

- Setting up of new tax offices (both common and specialized ones), and additional bodies for settlement of tax disputes. This step was accompanied by arrangements for increasing the efficiency and yield of the organization.
- Measures are being adopted

to give courage to employees and to arouse their interest in doing their work to perfect. These measures include: observing impartiality and fairness in dealing with promotional and compensation system of the staff, regular inspection of tax offices across the province, and organizing special training courses with a view to achieve higher standards of job performance.

- Improving the quality of tax assessment. Extensive efforts have been rendered to draw the attention of tax assessors and other officials to the fact that the assessment of tax liability must be based on objective evidence and information. Respect for law and observance of legal principles and criteria are always emphasized by the Department.
- As far as the small businesses are concerned, the facility foreseen in the Note 6 to the Article 100 of the Direct Taxation Act is mostly applied. The taxable income in such cases is fixed in consultation with the unions of relevant businesses.

The Department is always in

TAXATION IN THE PROVINCE OF KHORASAN

An Interview with the Director General of Economy and Finance
of the Province of Khorasan

Mr. Ali Latif Golzar, the Director General of the Economic Affairs and Finance of the province of Khorasan, provided an interview to this *Maliyat* journal concerning the major issues of taxation within the province. A selection of the most important points raised in the interview will be presented in this article.

GENERAL BACKGROUND

Khorasan has an area of about 313000 square kilometers and an estimated population of 6.2 million. The population density is about 19 per square kilometer - around half of that in the country on the whole. Of the

economically active population of the province over 31% engage in agriculture, and 15.9% in manufacturing.

The gross domestic product figures are not produced regularly. According to some appraisments, the GDP at prices in 1370 (1991-92) was estimated at 3946.3 billion Iranian Rials (IR), giving a per caput figure of about IR 636500.

It is proportionately lower than the per capita GDP at the national level; an indication of relative poverty in the province. Khorasan borders on Turkmenistan on the north, and upon Afghanistan on the east. This position has caused, in recent

years, problems such as smuggling, overpopulation of some areas, security issues, and the like.

It has brought about some positive effects as well. The shape and composition of the provincial economy have been changed as a result of trade relationship with the Central Asian republics of the former Soviet Union. This would obviously have appreciable effects on the growth of non-oil exports of the country. Many trade and business agreements have been concluded between the private and public persons from Iran and those republics. Several international transport companies have also been

administration. They have not been ready to recognize the profession, or more exactly speaking, they have ignored the very existence of it in most occasions. One may find some transient hints in tax regulations to tax advisors. These references, however, are mostly of blocking nature, and could be considered as an indication of the same negative attitude.

Side by side the process referred to above, the realities of the objective conditions have been taking effect, manifesting their natural and unavoidable results. The need for tax consultation and advocacy has led to appearance of tax advisors. In spite of reluctance of authorities, people are referring to tax consultants, and consultants are referring to tax organs for deliberation and adjudication of hundreds of tax cases.

This situation has created a strange atmosphere, in which the tax administration does not recognize tax advocates, and tax advocates have to find their way - through maneuvers and tricks - to the scene of relationship between the taxpayers and the fisc.

No need to say that such an abnormal state of affairs would not always attract normal performers to the scene, and thus possibility would arise for the rights of taxpayers, as well as that of the government, to be lost and ignored.

The time has come for the tax administration to pay attention to this very important question,

and put it into proper order.

Neither the taxpayers, nor their rights, are less important than those of the parties to legal proceedings and their claims. The latter enjoy a firmly established system of attorneyship, and the attorneys are subject to a series of legal disciplines and controls.

Similar arrangements should be adopted in the case of tax consultancy. After recognition of the idea in principle, comes the turn of study and preparation. The totality of facts and events observed during the performance of the profession must be taken into consideration.

The practice of attorneys-at-law should also be studied, and lessons be taken from their weaknesses and malfunctions. Comparative study about the profession of tax advocacy in other countries is a must for this purpose. It would avail us useful ideas and appropriate courses of action.

This journal has always been mindful of putting the profession into order. Special articles devoted to this purpose in the past, and it will be dealt with in the future as well. We would like also to declare our readiness to take part in studies suggested above, and to bear our share in the endeavors to bring about this significant and unavoidable task.

Dr. Aliakbar Arabmazar

Publisher:

College of Economic Affairs
P. O. Box: 15875 - 1111
No. 153, Taleghani Ave.,
Tehran, 15918, I. R. Iran
Tel: (0098)21 6464518
Fax: (0098)21 6419716

President:

Dr. Aliakbar Arabmazar

Editor:

Dr. Mohammad Tavakkol

Subscription rates:

\$15 a year, \$4 a copy

(Inclusive of postage and handling - see the
attached order form)

MALIYAT ACCEPTS ADVERTISEMENTS

(See the second page of the cover)

In this issue:

<i>From the President</i>	1
<i>Taxation in the province of khorasan</i>	3
<i>Tax News</i>	7
<i>Abstracts of Persian Articles</i>	11

FROM THE PRESIDENT

We have never ceased our endeavor to play a valuable role in re-introducing the issues that are of special significance for improvement of the Iranian tax system. Taxation system is a multidimensional concept, in which the taxpayers and their problems hold an outstanding position.

To assume a viable tax system, while ignoring the taxpayers' rights and problems, is an absurd supposition.

The rights of taxpayers, on the other hand, depend on both the tax law and regulations, as well as the procedures and formalities observed by the tax officials in day by day handling of their duties. Each of these aspects comprises a series of delicacies and requires sophisticated techniques, which are the outcomes of decades of action and performance. Acquiring skill and dexterity in this domain needs certain level of education and knowledge, and also sufficient practice and training. The layman would face difficulties, and might lose his case, without turning for help to those availed of such skills and expertness.

The founders of the Iranian modern justice administration had in mind this obvious fact, the first day they embarked on their significant project. The profession of advocacy in the field of civil and criminal actions came into being about seventy years ago, and a contemporary bar association was established at the same time.

As far as the tax cases are concerned, however, a different course of action has taken place. The tax advocacy has had a fate apart from its twin, the juridical advocacy.

The first and foremost factor leading to this abnormal destiny was, and yet is, the negative attitude of the tax