

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

مالیات

فصلنامه مالیاتی

شماره پانزدهم، بهار ۱۳۷۶

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

لیتوگرافی، چاپ و صحافی: چاپخانه بهمن

خیابان ری، ایستگاه آبشار، شماره ۱۸۵

□ 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



طرح روی جلد: حمیدرضا محسنی

دکتر علی اکبر عرب مازار ۲

سراغاز

مسائل مالیاتی و اقتصادی استان فارس،

مصاحبه با آقای ناصر کلانتری مدیر کل امور اقتصادی و دارائی فارس ۳

حقوق مؤدی در قانون مالیاتی ایران ۷ دکتر محمد توکل

گزارش مختصری از حسابداری دادوستد ارزی در ایران ۱۱ عباس هشی

تنظیم قانون مالیاتی ۱۸ دکتر علی اکبر عرب مازار

بررسی تحلیلی و تطبیقی پیرامون:

قراردادهای جدید مالیاتی ایران ۲۵ دکتر محمد توکل

اصطلاحات مالیاتی بین المللی ۳۵

آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی ۴۰

خبرهای مالیاتی ۴۶

قوانین، تصویبنامه ها، و بخشنامه های مالیاتی،

و آراء هیأت های عمومی شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری ۵۳

بخش انگلیسی

در شماره‌های اخیر مجله مالیات چند فقره بخشنامه جدید به چاپ رسید که بار دیگر حرمت قانون و اجرای دقیق آن از یک سو، و لزوم قطعی اتکاء بر دلایل در رسیدگی‌های مالیاتی از سوی دیگر، را بازگو می‌نمودند. همان گونه که در گذشته نیز در این نشریه بیان شد، از جمله لوازم و موجبات عمده توفیق در امر مالیاتی و جلب همکاری مؤدیان، عملکرد دقیق‌تر سازمان مالیاتی بر اساس ضوابط قانونی و تا حد امکان دوری جستن از سلیقه‌های شخصی و حلّ موردی قضایا است. همچنین لازم است مؤدیان مالیاتی احساس کنند که مطالبه مالیات بر اساس دلایل و مستندات قانع کننده صورت می‌پذیرد، که این به نوبه خود چهره دیگری از حکومت قانون، و در عین حال بازرترین مظهر عدالت به شمار می‌رود. بخشنامه‌های یاد شده، در این زمینه‌ها و در جهت تحقق حاکمیت هرچه صحیح‌تر قانون، و هرچه بیشتر منطقی شدن رسیدگی‌های مالیاتی، صادر شده‌اند.

یکی از این بخشنامه‌ها - به شماره ۸۸۲۰ مورخ ۷۵/۳/۲ - که موضوع بحث ما است، مسأله اعتراض به آراء هیأت‌های حل اختلاف از سوی ماموران تشخیص را مورد توجه قرار داده است. برحسب روشی که سابقه آن به سال‌ها پیش باز می‌گردد، در مواردی که رای هیأت حل اختلاف مالیاتی حاکی از تعدیل برگ تشخیص به میزانی بیش از ۲۰ درصد باشد، چنین رأیی صرف نظر از کم و کیف آن غالباً مورد اعتراض ماموران تشخیص قرار می‌گیرد. شکی نیست که قانون اجازه اعتراض را به هر دو سوی رابطه یعنی مؤدیان و ماموران تشخیص اعطاء کرده است و بالطبع آنان می‌توانند در مقام دفاع از حقوق مربوط به خود برآیند. اما آنچه بخشنامه به درستی در مقام بیان آن است، این نکته است که نه مودی و نه ماموران تشخیص هیچ یک الزام قطعی به این کار ندارند. استفاده از حق اعتراض در عین حال مستلزم صرف مال و وقت اعتراض کنندگان است و این همه باید موجه و به امید نتیجه باشد. از همین رو بخشنامه تاکید کرده است که تنها در صورتی به این گونه اعتراض مبادرت شود که ماموران تشخیص احساس کنند در رسیدگی هیات بدوی موارد نقصی وجود داشته است، از جمله این که مقررات به درستی رعایت نشده، ماهیت موضوع مورد توجه شایسته قرار نگرفته، واقعیت امر محرز نگردیده، و موجبات دیگری از این قبیل که طرح اعتراض در مراحل بعدی را منطقی توجیه کند.

نکته‌ای که در این مقام از ذکر آن نباید گذشت، این است که مسأله اعتراض بی تأمل بر آراء هیات‌های حل اختلاف صرف نظر از چون و چند آنها، در سازمان مالیاتی یک سنت است و سابقه آن به گذشته دور باز می‌گردد. در واقع این اقدام نوعی برانگیختن جوئی در برابر این ایراد مقرر است که مامور تشخیص کماهو حقه و تا پایان خط در احقاق حقوق دولت پیش نرفته است. اهمیت بخشنامه مورد بحث بویژه آن است که در این رویه خلل وارد می‌کند و بنیان غیر معقولی را که در طول چند دهه جاری بوده، دچار تزلزل می‌سازد. قضیه در واقع به طور غیر مستقیم به کار هیات‌های حل اختلاف مالیاتی نیز باز می‌گردد. اگر قرار باشد که کار هیات صرفاً در حد تعدیل برگ تشخیص به میزان ۲۰ درصد محدود شود، و در غیر این صورت مورد اعتراض قرار گیرد، آنگاه فایده زیادی بر وجود هیات متصور نخواهد بود. از آن ناگوارتر این که مؤدیان نیز در چنان صورتی امید خود را به این مرجع عمده دادخواهی و دادرسی مالیاتی از دست خواهند داد.

هیات حل اختلاف مالیاتی بیشترین مسئولیت را در تحقق عدالت در زمینه امور مالیاتی بر عهده دارد. سیستم دادرسی مالیاتی در این کشور بر حسب قانون و سنت همواره بر این ارگان اساسی استوار بوده، که در گذشته کمیسیون تشخیص نامیده می‌شد و در سال‌های اخیر عنوان آن به هیات حل اختلاف تغییر یافته است. حال که چنین بوده و هست، باید به آن اجازه داد که کیفیت و روحیه یک مرجع دادخواهی را حفظ کند. از همین رو بخشنامه در عین حال بر وظایف هیات حل اختلاف تکیه کرده و می‌گوید علی‌الاصول رسیدگی در این هیات‌ها باید با دقت بر مفاد اعتراضات و دلایل طرفین انجام پذیرد، و اگر لازم باشد تحقیقات کافی نیز معمول گردد و ملاً رای هیأت بر پایه استدلال و توجیه منطقی صادر شود. ماموران تشخیص نیز همه‌گونه کوشش خود را برای دفاع از برگ تشخیص باید در این مرحله مبذول دارند. اگر همه این مقاصد در مرحله هیات حل اختلاف بدوی محقق گردد محملی برای اطاله امر وجود نخواهد داشت، و تنها در صورتی که رای مرحله بدوی فاقد چنین کیفیتی باشد، آنگاه مراجعه به مرحله بعد قابل توجیه خواهد بود.

حاصل مطلب تکیه بر یک نکته، و آن روح منطقی بودن است. این کمال مطلوبی است که هرچه بیشتر تجلی یابد، بر استحکام و حرمت سازمان مالیاتی خواهد افزود و مؤدیان را نیز بیش از پیش به تمکین و انجام وظایف مالیاتی خویش سوق خواهد داد. به ندرت می‌توان عامل دیگری را جستجو نمود که به اندازه احساس عمومی داور بر تسلط منطق و قانون بر عملکرد سازمان مالیاتی در تمکین مؤدیان و توفیق چشمگیر سازمان مذکور موثر باشد.

علی اکبر عرب هازار

پیرامون

مسائل اقتصادی و مالیاتی

استان فارس



مصاحبه با آقای ناصر کلانتری
مدیر کل امور اقتصادی و دارائی فارس

مصاحبه این بار مجله مالیات با آقای کلانتری مدیر کل اقتصاد و دارائی فارس انجام گرفته است. در این مصاحبه نیز همانند شماره های قبل، وضع اقتصادی و مسائل مالیاتی استان مورد بحث واقع شده و نظرات ایشان پیرامون مباحث عمده مالیاتی نیز منعکس گردیده است. متن مصاحبه طی دو بخش - بخش اول در شماره حاضر و بخش دوم در شماره آینده - به نظر خوانندگان می رسد. ضمناً یادآور می شود که این مصاحبه در زمستان سال ۱۳۷۵ انجام شده و به همین مناسبت آمار وصولی سال ۱۳۷۵ دارائی استان به ۹ ماهه نخست سال مرتبط است (جدول شماره ۲ پیوست).

رشد سالانه ۲/۱٪ معادل ۳۵۴۳۸۲۸ نفر بوده است که بر پایه اطلاعات خام اعلام شده مربوط به سرشماری سال ۱۳۷۵، با نرخ رشد سالانه ۱/۸٪ به ۳۷۰۰۰۰۰ نفر افزایش یافته است. بر اساس آخرین تقسیمات کشوری، استان فارس دارای ۱۶ شهرستان، ۶۰ بخش، ۱۸۴ دهستان و ۸۰۵۳ آبادی می باشد. شهرهای این استان عبارتند از: شیراز - مرودشت - اقلید - آباده - کازرون - ممسنی - فیروزآباد - جهرم - لار - لامرد - فسا - داراب - استهبان - نی ریز - بوانات - سپیدان.

بر اساس سرشماری سال ۱۳۷۰ معادل ۶۵/۱٪ از کل جمعیت

پرسش: در آغاز خواهشمند است وضع کلی اقتصاد استان و منابع عمده فعالیت و درآمدهای منطقه را که مآلاً می تواند موضوع عواید مالیاتی قرار گیرد به اختصار بیان فرمائید:

پاسخ: استان فارس با مساحتی حدود ۱۲۴ هزار کیلومتر مربع ۷/۶۰٪ از مساحت جمهوری اسلامی ایران را به خود اختصاص داده است و از شمال به استانهای اصفهان و یزد، از غرب به استانهای بوشهر و کهگیلویه و بویر احمد و از جنوب به استان هرمزگان و از شرق به استان کرمان محدود است.

جمعیت استان فارس بر اساس سرشماری سال ۱۳۷۰ با نرخ

استان فارس را افراد کمتر از ۲۴ سال تشکیل می‌دهند که از جوان بودن جمعیت در این استان حکایت می‌کند. بر مبنای همین آمار (۱۳۷۰) افراد شاغل مجموعاً ۲۲/۲٪ از کل جمعیت استان را تشکیل

می‌دهند و این نشان‌دهنده بالا بودن نرخ بیکاری در این استان می‌باشد. این دو فاکتور یعنی بالا بودن نرخ بیکاری و تعداد بسیار زیاد نیروهای جوان از جمله مشکلات مهم استان فارس به شمار می‌رود

کشاورزی:

استان فارس از نظر سطح زیرکشت سالانه، سومین و از نظر میزان تولیدات کشاورزی دومین استان کشور محسوب می‌شود،

و در تولید گندم (۸ سال پیایی) و ذرت و انجیر در کشور مقام اول را دارا می‌باشد. عمده‌ترین فعالیت تولیدی در استان، کشاورزی است. بر اساس بررسی‌های کارشناسان سازمان کشاورزی و خواربار جهانی (FAO) چنانچه از تمامی امکانات فنی و

دیم‌زارهای استان استفاده شود، تا ۴/۵ میلیون هکتار زمین می‌تواند در قلمرو کشاورزی استان فعال شود.

صنایع:

بر اساس مجوزهای ثبت شده، ۵۱۸ کارگاه بزرگ صنعتی در استان فارس وجود دارد که از این تعداد ۲۱۸ واحد (۴۴٪) به صنایع کانی غیرفلزی، ۷۷ واحد (۱۵/۶٪) به صنایع غذایی، ۶۲ واحد

(۱۲/۶٪) به صنایع نساجی و پوشاک و چرم، و ۵۰ واحد (۱۰/۱٪) به صنایع شیمیائی اختصاص یافته‌است.

در این میان سهم صنایع فلزی و برق روی هم ۹۲ واحد

(۱۷/۸٪) است که ۲۳ به

صنایع فلزی و ۱ به صنایع

برق و الکترونیک

اختصاص دارد. تعداد

واحدهای ثبت شده در

بخش تعاون نیز در کل

استان ۵۴ واحد است.

میزان سرمایه‌گذاری در

استان در سال‌های ۶۸ تا

۷۲ (برنامه اول توسعه)

در بخش‌های مختلف سیر صعودی داشته که این به خاطر وجود

واحدهای بسیار مهمی مانند صنایع الکترونیک ایران، صنایع

مخابراتی راه دور و صنایع قطعات الکترونیک بوده‌است. با همه این

احوال، در مجموع بخش خدمات با رشدی معادل ۸۹٪ بالاترین مقام

را از این حیث دارا بوده

است.

کارخانه ساخت

مقاومت‌های الکترونیک با

ظرفیت ۱۵۰ میلیون عدد

در سال که آماده

بهره‌برداری است، وجود

بخش برق و الکترونیک

در دانشگاه شیراز (با

گرایش سخت‌افزار) و

وجود صنایع مختلف

مانند شرکت سهامی پتروشیمی، پالایشگاه شیراز، شرکت تولیدی

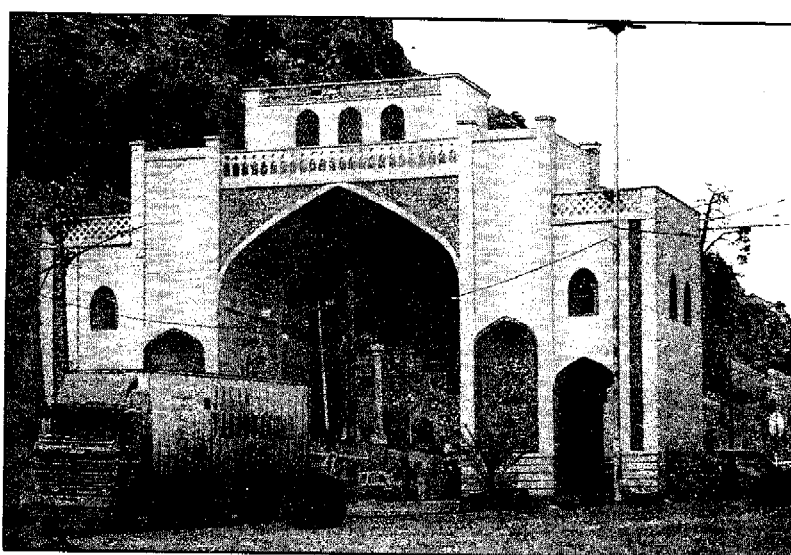
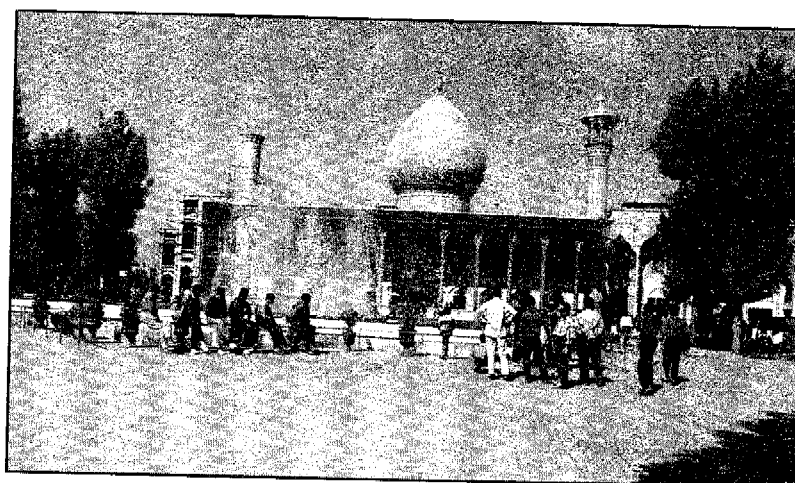
دنا، و همچنین ارتباط نزدیک استان فارس با کشورهای حاشیه

خلیج فارس و اشتیاق آنان به سرمایه‌گذاری در این استان نشان

دهنده آینده بسیار خوب صنعتی و تولیدی است که در صورت به

انجام رسیدن طرح بزرگ راه آهن اصفهان - شیراز و شیراز -

بوشهر می‌تواند فارس را دچار تحولی عظیم سازد. چنین وضعی،



در مجموع وصول مالیات را نیز رشدی حیرت‌انگیز خواهد داد.

صنایع دستی:

استان فارس یکی از مهمترین مراکز تولیدات صنایع دستی



کشور به‌شمار می‌رود. مهم‌ترین این صنایع عبارتند از: قالی‌بافی، گلیم‌بافی، حصیربافی، انواع ظروف سفالی و نقره‌ای، خاتم‌کاری و گیوه‌دوزی. استان فارس از نظر تولید، فروش و درآمد صنایع دستی در سطح کشور مقام نخست را دارا می‌باشد که عمدتاً توسط عشایر تولید می‌شود و بخاطر زیبایی، جذابیت و مرغوب بودن جایگاه ویژه‌ای را در بازارهای داخلی و جهانی به خود اختصاص داده است، بویژه فرش و گبه و خاتم آن معروفیت جهانی دارد.

توریسم:

در استان فارس ۲۸۸ جاذبه تاریخی - مذهبی - طبیعی وجود دارد که در مجموع ۱۴۸ مورد آن را جاذبه‌های تاریخی - مذهبی، ۱۲۵ مورد را جاذبه‌های طبیعی و ۱۵ مورد را جاذبه‌های تاریخی - طبیعی تشکیل داده‌اند. وجود این همه جاذبه‌های تاریخی، مذهبی و طبیعی همچون آستان مقدس محمدی (شاهچراغ) تخت جمشید و جاذبه‌های دوران زندیه همه ساله تعداد زیادی زائر و جهانگرد را به شیراز و نقاط مختلف فارس جذب می‌کند که با توجه به درآمدزا بودن صنعت توریسم فعالیت‌های گسترده‌ای در زمینه رشد آن در فارس به انجام رسیده و خواهد رسید.

پرسش: وصولی مالیات‌های مستقیم در سال‌ها و دوره‌های اخیر به چه میزان بوده است؟ لطفاً آماری از این وصولی‌ها در سال‌های ۷۴-۱۳۷۲ و همچنین ۹ ماهه نخست سال‌های ۷۵-۷۳ ارائه فرمائید، که در صورت امکان با مقایسه سنوات و دوره‌های مشابه نیز همراه باشد.

پاسخ: جداولی که عیناً ارائه می‌شود، حاوی همین اطلاعات در مورد سال‌ها و دوره‌های مذکور می‌باشد (جداول شماره ۱ و ۲ پیوست).

پرسش: وصول مالیات نسبت به کدام منبع یا منابع مالیاتی با

موفقیت بیشتر همراه بوده است؟ منابع دیگری را نیز که احتمالاً در وصول آنها توفیق کمتری حاصل شده همراه با دلائل آن (از قبیل تنگناها - نبود امکانات و غیره) بیان فرمائید.

پاسخ: در این استان خوشبختانه با یاری خداوند منان و فعالیت ثمربخش کلیه ماموران

مالیاتی، وصول مالیات در همه منابع با موفقیت همراه بوده است. این ارقام که برای سال‌های ۷۲ و ۷۳ و ۷۴ بترتیب معادل ۵۹، ۸۶ و ۱۴۵ میلیارد ریال بوده است رشدی معادل ۴۷٪ و ۶۹٪ را برای سالهای ۷۳ و ۷۴ نشان می‌دهد. این رشد درآمدهای مالیاتی در سال ۷۲ در منابع مختلف به شرح زیر بوده است:

مالیات متفرقه، مجموع درآمد و سایر منابع	۲۴۵٪ رشد
مالیات مستغلات مسکونی و خالی	۲۲۸٪ رشد
مالیات شرکت‌های دولتی	۱۶۴٪ رشد
مالیات اراضی بایر	۷۵٪ رشد
مالیات شرکت‌های غیر دولتی	۶۱٪ رشد
مالیات مشاغل	۵۳٪ رشد
مالیات نقل و انتقال و سرقفلی	۵۲٪ رشد
سهم رشد درآمدهای مالیاتی در سال ۷۴ نیز به شرح زیر است:	
مالیات حقوق	۱۰۵٪ رشد
مالیات شرکت‌های دولتی	۱۰۲٪ رشد
مالیات مستغلات	۹۷٪ رشد
مالیات شرکت‌های غیر دولتی	۷۳٪ رشد

تنها، منبع مالیات مستغلات نسبت به بقیه منابع از درصد رشد کمتری برخوردار بوده، که علل آن به شرح زیر است:

- عدم همکاری و مشارکت مسئولانه موجرین؛
- اجبار مستأجرین به عدم ارائه اطلاعات توسط موجرین؛
- حجم عظیم پرونده‌های مستغلاتی در حوزه‌های مالیاتی؛
- کمبود امکانات حمل و نقل؛
- عدم مشارکت و همکاری بنگاه‌های معاملات ملکی، دفاتر اسناد رسمی، شهرداری‌ها و ادارات ثبت اسناد؛ و
- نبودن فهرست جامعی از ساختمان‌های موجود در هر شهر.

جدول شماره ۱ پیوست - مقایسه آمار وصولی مالیات‌های مستقیم اداره کل امور اقتصادی و دارایی فارس به تفکیک منابع در سال‌های ۱۳۷۲، ۱۳۷۳ و ۱۳۷۴ (ارقام به هزار ریال)

نوع درآمد مالیاتی	سال ۱۳۷۲	درصد ترکیب مالیات	سال ۱۳۷۳	درصد ترکیب مالیات	رشد نسبت به ۷۲	سال ۱۳۷۴	درصد ترکیب مالیات	رشد نسبت به ۷۳
مالیات شرکت‌های دولتی	۱۱۱۷۸۴۶	۱/۸۸	۲۹۵۱۰۵۰	۳/۴	٪۱۶۴	۵۹۸۸۲۹۱	۴/۱۱	٪۱۰۳
مالیات شرکت‌های غیر دولتی	۱۷۲۶۶۹۸۳	۲۹/۱۵	۲۷۶۸۲۲۳۰	۳۱/۸۸	٪۶۱	۲۷۸۲۶۶۱۸	۳۲/۸۲	٪۷۳
مالیات حقوق	۱۷۰۹۵۳۰۸	۲۸/۸۵	۱۹۹۰۶۵۸۱	۲۲/۹۳	٪۱۷	۲۰۷۲۸۳۸۵	۲۷/۹۵	٪۱۰۵
مالیات مشاغل	۱۵۰۳۹۱۲۲	۲۵/۳۸	۲۳۰۲۳۵۰۱	۲۶/۵۲	٪۵۳	۳۲۳۶۵۹۰۰	۲۳/۵۸	٪۵۰
مالیات مستغلات	۱۶۱۴۷۷۳	۲/۷۳	۲۲۲۵۲۶۶	۲/۵۶	٪۳۸	۴۳۶۴۷۰۱	۳	٪۹۷
مالیات ارث	۱۱۰۳۹۹۲	۱/۸۷	۱۴۳۸۲۲۸	۱/۶۷	٪۳۱	۲۱۶۴۱۷۹	۱/۴۹	٪۵۰
مالیات نقل و انتقال و سرقفلی	۵۵۴۴۷۷۱	۹/۳۶	۸۳۸۸۱۷۴	۹/۶۶	٪۵۲	۹۳۴۳۱۹۳	۶/۴۳	٪۱۲
مالیات اراضی بایر	۱۷۷۶۴۹	٪۳	۳۰۹۷۵۸	٪۴۶	٪۷۵	۳۹۲۶۷۹	٪۲۷	٪۲۷
مالیات اتفاقی	۱۱۱۰۸	٪۲	۱۸۷۰۲	٪۳	٪۶۹	۲۲۸۱۱	٪۲	٪۲۲
مالیات مستغلات مسکونی خالی	۱۰۴۹۳	٪۲	۳۴۴۲۰	٪۴	٪۲۸	٪۳۶۸۲۱	٪۳	٪۷
متفرقه، مجموع درآمد و سایر منابع	۷۵۳۷۷	٪۱۳	۲۵۹۸۵۱	٪۳	٪۲۳۵	۳۳۷۶۸۸	٪۳	٪۶۹
تعاون ملی برای بازسازی	۱۸۴۲۳۰	٪۳۱	۵۶۹۸۳۷	٪۶۵	٪۲۱۰	-	-	٪-۱۰۰
جمع	۵۹۲۴۷۶۵۲	۱۰۰	۸۶۸۱۸۷۹۸	۱۰۰	٪۳۷	۱۳۵۶۹۱۵۶۶	۱۰۰	٪۶۹

جدول شماره ۲ پیوست - مقایسه آمار وصولی مالیات‌های مستقیم اداره کل امور اقتصادی و دارایی فارس به تفکیک منابع در ۹ ماهه نخست سال‌های ۱۳۷۳، ۱۳۷۴ و ۱۳۷۵ (ارقام به هزار ریال)

نوع درآمد مالیاتی	۹ ماهه اول سال ۱۳۷۳	درصد ترکیب مالیات	۹ ماهه اول سال ۱۳۷۴	درصد ترکیب مالیات	رشد نسبت به ۷۳	۹ ماهه اول سال ۱۳۷۵	درصد ترکیب مالیات	رشد نسبت به ۷۴
مالیات شرکت‌های دولتی	۱۳۸۶۱۰۶	۲/۲۶	۵۳۷۰۸۳۷	۵/۲۱	٪۲۸۷	۸۳۶۶۱۹۹	۵/۵۶	٪۵۶
مالیات شرکت‌های غیر دولتی	۱۹۸۵۴۷۶۱	۳۲/۴۸	۳۱۰۹۰۰۸۶	۳۰/۱۵	٪۵۷	۳۹۶۴۶۱۸۷	۲۶/۳۱	٪۲۸
مالیات حقوق	۱۳۵۸۲۹۷۱	۲۲/۲۳	۲۸۴۴۶۱۳۰	۲۷/۵۸	٪۱۰۹	۲۸۴۲۷۲۶۸	۳۲/۱۴	٪۷۱
مالیات مشاغل	۱۷۲۶۸۶۳۳	۲۸/۲۵	۲۵۶۷۰۳۹۳	۲۴/۹۰	٪۳۹	۳۹۶۵۱۶۵۹	۲۶/۳۱	٪۵۵
مالیات مستغلات	۱۵۹۸۰۳۷	۲/۶۱	۳۳۷۲۴۷۴	۳/۲۶	٪۱۱۱	۳۲۵۴۱۱۹	۲/۳۰	٪۳
مالیات ارث	۱۰۱۴۲۹۴	۱/۶۵	۱۶۶۵۰۲۰	۱/۶۲	٪۶۴	۲۳۵۰۸۹۳	۱/۵۵	٪۴۲
مالیات نقل و انتقال و سرقفلی	۶۰۰۵۱۱۳	۹/۸۲	۶۸۳۳۵۲۸	۶/۶۳	٪۱۴	۷۹۳۹۲۲۱	۵/۲۶	٪۱۷
مالیات اراضی بایر	۱۹۰۸۲۶	۰/۳۲	۲۸۶۸۵۵	٪۲۸	٪۵۰	۳۲۲۶۳۷	٪۲۱	٪۱۳
مالیات اتفاقی	۱۴۷۱۱	٪۳	۱۹۱۰۹	٪۲	٪۳۰	۳۲۷۷۳	٪۳	٪۷۲
مالیات مستغلات مسکونی خالی	۳۱۲۰۰	٪۶	۲۷۵۵۲	٪۳	٪۱۲	۳۷۸۰۷	٪۳	٪۳۸
متفرقه، مجموع درآمد و سایر منابع	۱۷۱۹۶۶	٪۲۹	۳۳۱۸۲۰	٪۳۲	٪۹۳	۴۵۰۱۹۸	٪۳	٪۳۶
جمع	۶۱۱۱۸۶۱۸	۱۰۰	۱۰۳۱۱۳۸۵۴	۱۰۰	٪۶۹	۱۵۰۶۷۸۹۷۲	۱۰۰	٪۴۶

حقوق مؤدی در قانون مالیاتی ایران

دکتر محمد توکل

مقدمه

بحث پیرامون حقوق مؤدی در واقع جزئی از مباحث مربوط به حقوق مالیاتی به معنی عام کلمه به شمار می‌رود. قبل از هر چیز باید توجه داشت که حقوق مؤدی با آنچه تحت عنوان اصول مالیاتی از آن یاد می‌شود، یکی نیست. اصول مالیاتی ضوابط و قواعدی هستند که مالیات‌ها باید بر اساس آن تدوین و وضع گردند. به عبارت دیگر اصول مالیاتی به مسائل ماهوی قانون و کم و کیف آن مرتبط می‌شود، اما در کنار انواع مالیات‌ها - که ممکن است اصول مطلوب مالیاتی در تدوین آنها رعایت شده یا نشده باشد - مسائل دیگری نیز مطرح است. از جمله این که در جریان تشخیص و رسیدگی و دادرسی و وصول مالیات‌ها، مؤدی مالیاتی تا چه حد حق و فرصت دفاع صحیح از حقوق خود را دارد، به نحوی که موجبات اجرای درست همان

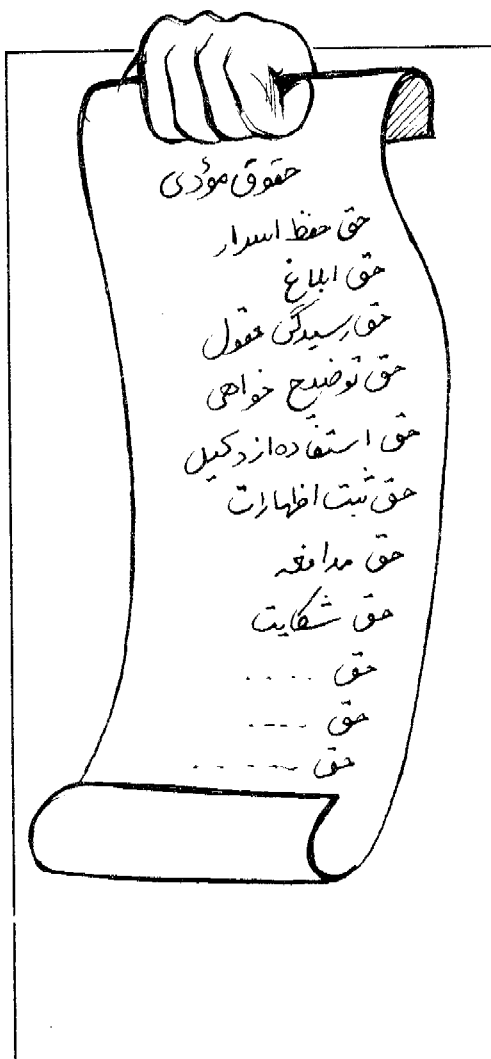
مالیات‌های مصوب (صرف نظر از این که در اصل دقیقاً بر اصول مالیاتی مبتنی هستند یا نه) فراهم آید و از افراط احتمالی در این باب جلوگیری شود. این نکته و نکات دیگری از این قبیل در

چهارچوب حقوق مؤدی مورد بحث قرار می‌گیرد.

قانون مالیاتی و حقوق مؤدی

در این باب روش یکسانی در کشورهای مختلف جاری نیست. می‌توان مجموعه مقررات مربوط به این مقوله را گرد آورد و در فصل مستقلی از قانون مالیاتی جای داد، و یا این که ذکر هر نکته لازم را به قسمت مناسبی از قانون اختصاص داد، کم‌این که در کشور ما همین رویه اخیر جاری است. تحول خاصی که در برخی از کشورهای پیشرفته در این زمینه حاصل شده آن است که مجموعه‌ای از این حقوق را در سند قانونی جداگانه و مستقلی قرار می‌دهند تا به این ترتیب تمایز و تشخص معینی پیدا کند و توجه بیشتری به آن جلب شود. از جمله می‌توان به «اعلامیه حقوق مودیان» (Declaration of taxpayer Rights) اشاره کرد که در

سال ۱۹۸۵ در کانادا به تصویب رسیده است. نمونه دیگر که مربوط به کشور فرانسه است، «مختصر مودیان» (Chartre du contribuable) مصوب سال ۱۹۸۷ می‌باشد. انگلستان نیز «مختصر



مودیان» خاص خود را دارد که در سال ۱۹۸۶ به تصویب رسیده است (Taxpayer Charter). نیوزیلند هم سند مشابهی دارد که از آن تحت عنوان «اعلامیه اصول» (Statement of Principles) یاد می‌شود (مصوب سال ۱۹۸۶). اکنون پاره‌ای از بین «حقوق» را در ارتباط با قانون مالیات‌های مستقیم ایران مورد بحث قرار می‌دهیم.

حق محرمانه ماندن اطلاعات

قوانین مالیاتی معمولاً اختیارات وسیعی را برای سازمان مالیاتی در مطالبه هرگونه اطلاعات مرتبط با وضع مالی مودیان پیش‌بینی می‌کنند. فرضاً، قانون مالیات‌های مستقیم ایران مشحون از موارد الزام مودیان به ارائه اطلاعات گوناگون است: از ده‌ها مورد وظیفه تسلیم اظهارنامه و مدارک و اسناد و دفاتر از سوی مؤدی گرفته تا موارد عدیده تعیین تکلیف برای ادارات و بانک‌ها و موسسات و کارفرمایان و موجران و هر شخص ثالث ذی‌ربط دیگر مبنی بر ارائه اطلاعات در ارتباط با مودیان، نمونه‌هایی از این الزامات به شمار می‌روند. ضمانت‌های اجرائی این تکالیف قانونی نیز بسیار است و مواردی نظیر توسل به تشخیص علی‌الراس، جریمه‌های گوناگون، محرومیت از بخشودگی‌های قانونی، ایجاد مسئولیت تضامنی، مجازات‌های مقرر در قانون تخلفات اداری، حبس تادیبی، و امثال آن‌ها را در بر می‌گیرد.

بدیهی است که در بسیاری از موارد مؤدی از افشاء اطلاعات مربوط به وضع مالی و اقتصادی خویش نزد رقبا و مشتریان و حتی آشنایان خویش ناخرسند است، و این معنی خاص اقلیت نبوده، بلکه اکثریت قریب به اتفاق مردم جهان در همین وضعیت فکری قرار دارند. اهمیت این تفکر غالب چندان است که قوانین اساسی بسیاری از کشورها از آن به عنوان یک حق مسلم یاد کرده‌اند. اصل بیست و پنجم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران که جزئی از فصل سوم تحت عنوان «حقوق ملت» است، نیز در مجموع به وجود همین حق، یعنی حق برخورداری از حرمت اطلاعات مربوط به زندگی خصوصی و مسائل شخصی، اشاره دارد.*

قانون اجرائی خاصی که به طور معین به افشاء اسرار مالیاتی

راجع است، همان قانون عام مالیات‌های مستقیم است. ماده ۲۳۲ این قانون می‌گوید:

«ماموران تشخیص و سایر مراجع مالیاتی باید اطلاعاتی را که ضمن رسیدگی به امور مالیاتی مودی به دست می‌آورند، محرمانه تلقی و از افشای آن جز در امر تشخیص درآمد و مالیات نزد مراجع ذی‌ربط در حد نیاز خودداری نمایند و در صورت افشاء طبق قانون مجازات اسلامی با آنها رفتار خواهد شد».

حکم ماده ۲۳۲ دائر بر منع افشاء اطلاعات مالیاتی همان‌گونه که دیده می‌شود بسیار قاطع است و تنها یک استثناء در آن پیش‌بینی شده است. فقط در صورتی که امر تشخیص درآمد و مالیات نزد مرجع صلاحیتدار دیگری - نظیر هیأت حل اختلاف مالیاتی - مطرح باشد، ارائه اطلاعات موجود بلامانع است، آن هم فقط در حد لزوم و نیاز. به عبارت دیگر از ذکر عبارتی کلی‌تر مانند: «جز به موجب قانون» خودداری شده و مورد استثناء دقیقاً معین گردیده است. برای درک بهتر مطلب به حکم مشابهی در قانون مجازات اسلامی (بخش تعزیرات) مراجعه می‌کنیم. ماده ۶۴ این قانون مقرر داشته است:

«هریک از مستخدمین و مامورین دولتی که مراسلات یا مخابرات یا مکالمات تلفنی اشخاص را در غیر مواردی که قانون اجازه داده مفتوح یا توقیف یا معدوم و یا بازرسی یا ضبط و یا استراق سمع نماید، یا این که بدون اجازه صاحبان آنها مطالب آنها را افشاء کند محکوم به انفصال از شغل خود و شلاق تا ۷۴ ضربه یا حبس از ۶ ماه تا ۳ سال خواهد بود».

همان‌گونه که مشاهده می‌شود، عبارت «در غیر مواردی که قانون اجازه داده» در این ماده به کار رفته است. این عبارت اجازه می‌دهد که در موارد بسیاری در اختیار نهادن اطلاعات موضوع ماده مذکور توجیه شود. اما ماده ۲۳۲ قانون مالیاتی چهارچوب کار را دقیقاً معین کرده به نحوی که تنها یک مورد خاص، و آن هم لزوم تشخیص مالیات است که واگذاری اطلاعات را توجیه می‌کند. نهایت این که باید دید در عمل اجرای این محدودیت چه سرنوشتی پیدا می‌کند. فرضاً درارتباط با دعاوی طرح شده در

* «بازرسی و نرسانیدن نامه‌ها، ضبط و فاش کردن مکالمات تلفنی، افشای مخابرات تلگرافی و تلکس، سانسور، عدم مخابره و نرساندن آنها، استراق سمع و هرگونه تجسس ممنوع است مگر به حکم قانون»

قراردادهای مالیات مضاعف

این قراردادهای معمولاً چند هدف را دنبال می‌کنند. رایج‌ترین این اهداف یکی ممانعت از تحمیل مالیات مضاعف بر درآمد یا دارائی واحد، و دیگری جلوگیری از فرار مالیاتی است. تبادل اطلاعات مالیاتی نیز هدف دیگر این قراردادهای است که طبقاً با هدف‌های دوگانه فوق، و به ویژه ممانعت از فرار مالیاتی، در ارتباط است. در شماره‌های اخیر مجله مالیات مفاد قراردادهای جدید مالیات مضاعف ایران مورد بررسی و تحلیل قرار گرفته است. طبق ماده ۲۶ این قراردادها گفته شده است:

«مقامات صلاحیتدار کشورهای متعاهد اطلاعاتی را که برای

اجرای مقررات این قرارداد ضرورت دارد... مبادله

خواهند کرد... کشورهای متعاهد اطلاعات

دریافتی را همانند اطلاعات دریافتی بر

اساس مقررات داخلی خود، محرمانه

تلقی کرده و آنها را فقط نزد اشخاص یا

مقاماتی (مشمول بر دادگاه‌ها و

هیات‌های اداری) افشاء خواهند نمود

کسب عهده‌دار تشخیص یا وصول

مالیات‌های موضوع این قرارداد هستند.

و یا مسئول اجراء یا تعقیب اشخاص و یا

تصمیم‌گیری در مورد شکایات، در ارتباط با

مالیات‌های مذکور می‌باشند. آنها می‌توانند اطلاعات

کسب شده را در دادرسی‌های محاکم عمومی یا جهت اخذ تصمیمات

قضائی افشاء کنند».

به این ترتیب افشاء اطلاعات مالیاتی مجوز دیگری هم پیدا کرده است و آن وقتی است که دولت طرف قرارداد از ایران تقاضای دریافت چنین اطلاعاتی را داشته باشد (و یا بالعکس).

منظور از کسب اطلاع، استفاده از آن در موارد زیر است:

۱. برای کمک به تشخیص و وصول مالیات در مرحله رسیدگی مأموران تشخیص، یا در مرحله رسیدگی مراجع اداری عهده‌دار حل اختلافات مالیاتی (نظیر هیات‌های حل اختلاف)، و یا در مرحله رسیدگی مراجع قضائی به همان نوع از اختلافات (که در کشورهای دیگر بسیار رایج است)، و بالاخره در مرحله اجراء.
۲. برای کمک به تصمیم‌گیری دادگاه‌های عمومی اعم از

محاکم قضائی - و به ویژه دادگاه‌های کیفری - اگر مرجع قضائی قرار ی در باب واگذاری اطلاعات مالیاتی مرتبط با دعوی موجود صادر کند، چه واکنشی نسبت به آن نشان داده خواهد شد؟

برای روشنی بیشتر مطلب به عنوان مثال به ماده ۱۰۱ قانون آئین دادرسی کیفری اشاره می‌کنیم. به موجب این ماده:

«ادارات و موسسات دولتی و شرکت‌هایی که با سرمایه دولت تشکیل شده مکلف‌اند اطلاعات و آن قسمت از اوراق و اسناد و دفاتر را که مراجعه به آن برای تحقیق امر جزائی لازم است، به تقاضای بازپرس و یا دادگاه کیفری ابراز نموده در دسترس آنها بگذارند مگر در مورد اسناد محرمانه دولتی که در این صورت باید با اجازه وزیر دادگستری باشد. متخلف از این ماده

محکوم به انفصال موقت از خدمت دولتی از سه ماه تا ۶

ماه خواهد شد».

بدیهی است ارائه اطلاعات به

منظور تحقیق در امر جزائی، با ارائه

آنها به منظور تشخیص مالیات

متفاوت است، و چون اطلاعات

مالیاتی فقط برای کمک به امر

تشخیص در آمد و مالیات مجاز

است، باید دید اگر دادگاه کیفری یا

بازپرس چنین تقاضائی را بر اساس

ماده ۱۰۱ آئین دادرسی کیفری مطرح

سازد، آنگاه تعارض بین این دو ماه (یکی مالیاتی

و دیگری جزائی) چگونه حل خواهد شد؟

قواعد متداول حل تعارض بین دو قانون، در این مثال به سود

قانون مالیاتی عمل می‌کنند. یکی از این قواعد، قاعده نسخ قانون

مقدم به موجب قانون مؤخر است. در این زمینه قانون مالیات‌های

مستقیم، قانون متأخر به شمار می‌آید و حائز اولویت است. مورد

دیگر قاعده عام و خاص است. قانون خاص، مقدم بر قانون عام

است و در صورت تعارض، نسخ‌کننده آن نسبت به مورد خاص

به شمار می‌رود. از این باب نیز قانون مالیاتی نسبت به قانون

کیفری جنبه خاص دارد، زیرا ماده کیفری شامل اطلاعات به طور

اعم است و ماده مالیاتی اطلاعات خاص مالیاتی را در بر می‌گیرد.

اما این راه حل در قیاس با مقررات قراردادهای مالیات مضاعف،

نتیجه‌ای به دست می‌دهد که بسیار قابل تأمل است.

حقوقی یا کیفری در دعاوی و محاکماتی که ماهیت و موضوع غیر مالیاتی دارند.

با توجه به آنچه گفته شد، می‌توان نتیجه گرفت که موارد تازه‌ای به یگانه مورد استثنائی مذکور در ماده ۲۳۲ قانون مالیاتی افزوده شده است. مورد نخست وقتی است که ارائه اطلاعات مالیاتی برای تشخیص و وصول مالیات در کشورهای طرف قرارداد ضرورت داشته باشد، و مورد دوم وقتی است که چنین اطلاعاتی برای استفاده دادگاه‌های کیفری و حقوقی همان کشورها لازم باشد.

به تعارض ماده ۲۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم و ماده ۶۴ قانون مجازات، بالاتر اشاره کردیم. اگر آن تعارض با استفاده از قواعد متداول حل تعارض به نفع قانون مالیاتی حل شود، آنگاه ناهماهنگی شگفتی پدید خواهد آمد: اطلاعات مالیاتی را برای استفاده محاکم خارجی می‌توان ارائه کرد، اما برای محاکم داخلی خیر.

مجازات افشاء غیر قانونی

ماده ۲۳۲ قانون مالیاتی افشاء اطلاعات مالیاتی در غیر مورد مجاز را دقیقاً تعیین نکرده و تنها گفته است که چنین متخلفانی طبق قانون مجازات اسلامی به مجازات محکوم خواهند شد. این حکم قانون نیز از چند جهت قابل بحث است:

۱. نکته اول این که اگر کسی طبق قانون مجازات اسلامی قابل تعقیب و مجازات باشد، نیازی به تایید قانون مالیاتی ندارد. جرمی رخ داده که طبعاً کم و کیف آن در همان قانون مجازات اسلامی تعیین شده و راه تعقیب و محاکمه و محکومیت و غیره نیز در قوانین کیفری مربوط پیش‌بینی شده است.

۲. ریشه ایراد فوق را در سابقه اصلاح عبارتی ماده ۲۳۲ می‌توان جستجو کرد. حکم ماده ۲۳۲ قانون سال ۱۳۶۶، قبلاً ضمن ماده ۲۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۴۵ منعکس بود. نهایت این که در قسمت اخیر ماده گفته می‌شد: «در صورت افشاء، مورد مشمول ماده ۱۳۸ قانون کیفری عمومی خواهد بود». متن ماده ۱۳۸ قانون کیفر (یا مجازات) عمومی نیز به شرح زیر بود:

هریک از مستخدمین دولتی یا مخابرات اشخاص را در غیر مواردی که قانون اجازه داده مفتوح یا توقیف یا معدوم نماید یا این که بدون اجازه صاحبان آنها مطالب آنها را افشاء کند محکوم به حبس تادیبی از شش

ماه تا سه سال خواهد بود».

۳. پس قانون سال ۱۳۴۵ - برخلاف قانون سال ۱۳۶۶ - داستان را نیمه‌کاره رها نکرده و نگفته است که افشاء کننده طبق قانون کیفر همگانی مجازات خواهد شد. بلکه ماده خاصی از آن قانون را تعیین کرده که مجازات معینی هم در آن پیش‌بینی شده است. به عبارت دیگر قانون مالیاتی مصداق جدیدی را به مصداق ماده ۱۳۸ قانون مجازات عمومی زمان خود افزوده بوده است.

۴. حال با این اوصاف باید دید که به هر تقدیر جرم افشاء غیر قانونی اطلاعات مالیاتی مشمول کدام ماده قانون مجازات اسلامی است، و مجازات آن کدام است؟ شاید کسی بگوید: «جستجو کنید ببینید ماده ۱۳۸ قانون مجازات عمومی سابق جای خود را به کدام ماده در قانون جدید مجازات اسلامی داده است و همان را ملاک قرار دهید». این جستجو را می‌توان انجام داد، اما «ملاک قرار دادن» ماده جدید جای بحث دارد.

۵. با جستجو در قانون مجازات اسلامی به راحتی می‌توان ماده جایگزین را پیدا کرد و آن ماده ۶۴ قانون است که قبلاً متن آن را به تمامی نقل کردیم.

۶. اما این ماده، در حالی که ذکر آن صریحاً در ماده ۲۳۲ قانون مالیاتی کنونی (برخلاف قانون سال ۱۳۴۵) نیامده، نمی‌تواند به‌خودی خود شامل افشاء اطلاعات مودی از سوی ماموران مالیاتی شود. توضیح این که قانون جزائی بر خلاف مقررات حقوقی قابلیت تفسیر موسع ندارد و هر حکم ماده کیفری باید منحصراً مربوط به مورد صریح خود شناخته شود. ماده ۶۴ قانون مجازات اسلامی مربوط به حالتی است که ماموران دولت نامه‌های پستی مردم را باز کنند و بخوانند یا تلگرام‌های آنان را واریسی کنند، و یا به مذاکرات تلفنی آنها گوش بدهند و یا مطالب همین نامه‌ها و تلگرام‌ها یا مذاکرات تلفنی را فاش کنند. اکنون، مجاز نیستیم که بگوئیم افشاء اطلاعات مالیاتی که نزد ممیز مالیاتی گرد آمده به منزله افشاء مکالمه تلفنی یا نامه پستی است. حتی اگر قانون جزائی چنین روشن نبوده و احتیاج به تفسیر هم داشته باشد، این تفسیر باید به سود متهم انجام پذیرد.

اگر این استنباط‌ها مورد قبول قرارگیرد، می‌توان گفت ماده ۲۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم یک ماده جزائی ناقص است، و نقص آن به روشن نبودن مجازات مربوط می‌شود. (باقی در شماره آینده) ■

گزارش مختصری از مسابداري

عباس هشی



داد و ستد ارزی در ایران

موضوع تسعیر دارائی‌های ارزی و تعیین سود و زیان حاصل از آن از دید مالیاتی حائز اهمیت است. علاوه بر این که مسأله به هزینه نهادن زیان حاصل از تسعیر ارز در متن قانون مالیات‌های مستقیم گنجانیده شده، چندین بخشنامه وزارت اقتصاد و دارائی و آراء شورای عالی مالیاتی نیز به بحث پیرامون مالیات بر درآمد حاصل از همین مقوله، یعنی تسعیر دارائی ارزی اختصاص داده شده است. به طور کلی موضوع مورد توجه مؤدیان ذی ربط بوده و بحث‌های چندی را برانگیخته است. جوانب و زوایای مربوط به این مبحث در مقاله‌ای که دیلاً از نظر خوانندگان می‌گذرد، مورد تحلیل و تبیین قرار گرفته است. این مقاله در دو بخش - بخش نخست در شماره حاضر، و بخش دوم در شماره آینده - ارائه خواهدگردید.

در این گزارش مطالب زیر مورد بحث قرار گرفته است:

الف - تعاریف؛

ب - اطلاعات مربوط به نرخ برابری ارز و نحوه تخصیص ارز در ایران؛

ج - مسابداري داد و ستد ارزی، دارائی‌ها و بدهی‌های ارزی و

شناسائی سود و زیان تسعیر ارز؛

د - روش مالیات انتقالی، که در برخی از کشورها اجرا می‌شود؛

ه - جایگاه سود و زیان تسعیر ارز در قوانین مالیاتی و محاسباتی

ایران؛ و

و - پیشنهادها

الف : تعاریف

واحد پولی گزاریشگری

عبارت است از واحد پولی به کار رفته در ارائه صورت‌های مالی. این واحد در ایران همان «ریال» پول رایج کشور است.

ارز

شامل هر واحد پولی به جز واحد پولی گزاریشگری است. (در این گزارش منظور از ارز پول خارجی است)

داد و ستد ارزی

عبارت از عملیاتی است که به ارز قابل دریافت، یا قابل پرداخت صورت پذیرفته و هم ارز ریالی آن در حساب‌های واحد گزاریش دهنده منعکس است.

دارائی و بدهی ارزی

عبارت است از دارائی و بدهی منتج از عملیات (داد و ستد) ارزی که هم ارز ریالی آن در حساب‌های واحد گزاریش دهنده منعکس است.

عملیات خارجی

عملیات خارجی عبارت از عملیاتی است که از سوی شعبه یا شرکت وابسته در کشور دیگری غیر از محل مرکز اصلی واحد گزاریش دهنده، و به ارز رایج آن کشور انجام گرفته باشد. این عملیات یا نتیجه آن به هم ارز ریالی تبدیل و در حساب‌های واحد گزاریش دهنده در ایران منعکس می‌شود.

نوسانات ارزی عادی

تفاوت عادی بین نرخ برابری یک ارز یا واحد پولی کشور در دو تاریخ را نوسانات ارزی می‌گویند.

نوسانات ارزی غیر عادی

تفاوت غیر عادی بین نرخ برابری یک ارز با واحد پولی کشور (ریال) در دو تاریخ را نوسانات غیر عادی می‌گویند. به طور مثال به موارد زیر می‌توان اشاره کرد:

الف : کاهش ارزش پول کشور.

ب : تغییرات پایه ارز از رسمی سابق به شناور و یا صادراتی، و از شناور به صادراتی و بالعکس (در ایران).

ب - اطلاعات مربوط به نرخ برابری ارز و نحوه تخصیص ارز در ایران.

۱- نرخ برابری ارز

کلیه عملیات ارزی زیر نظر بانک مرکزی جمهوری اسلامی ایران بوده و مقررات مربوط و همچنین نرخ برابری ارز توسط بانک مرکزی اعلام می‌گردد. انواع نرخ‌های ارز در ایران به شرح

زیر است:

نرخ رسمی: هر دلار حدود ۷۰ ریال تا پایان سال ۱۳۷۱ (نرخ خرید ۷۰ ریال و نرخ فروش ۷۰/۲۵)

نرخ شناور: هر دلار ۱۷۵۰ ریال. نرخ شناور نیمه دوم سال ۱۳۷۱ از قرار هر دلار ۱۳۵۰ ریال اعلام شد و به مرور به ۱۷۵۰ ریال افزایش یافت و عملاً جایگزین نرخ رسمی سابق گردید. نرخ شناور در واقع همان نرخ رسمی ارز است که ارزش برابری آن به ریال در مقاطع مختلف و توسط بانک مرکزی اعلام می‌شود. براساس سیاست اخیر بانک مرکزی این ارزش برابری طی ۲ سال گذشته ثابت مانده است.

نرخ صادراتی: از قرار هر دلار ۳۰۰۰ ریال (خرید) و ۳۰۲۵ ریال (فروش) تعیین شده و یک نوع نرخ ترجیحی برای خرید ارز حاصل از صادرات به شمار می‌رود. علاوه بر این برخی از سهمیه‌های ارزی متقاضیان نیز براساس نرخ صادراتی تخصیص داده می‌شود. این نرخ برای کنترل بازار آزاد ارز معرفی شد و برای مدتی ارزش آن حدود ۵٪ الی ۱۰٪ بیش از قیمت ارز آزاد اعلام می‌گردید. آخرین ارزش برابری تا اردیبهشت ۱۳۷۴ از قرار هر دلار ۲۳۴۰ ریال بود، و در این تاریخ به نرخ هر دلار ۳۰۰۰ ریال افزایش یافت. نرخ مورد بحث اول هر سال توسط بانک مرکزی اعلام می‌شود و تا پایان همان سال بلا تغییر می‌ماند.

نرخ آزاد: نرخ برابری ارز در بازار آزاد و خارج از سیستم بانکی است. این نرخ اول سال ۱۳۷۵ حدود ۴۰۰۰ ریال بود، که طی ماه‌های آذر و دی ۱۳۷۵، به ۴۹۰۰ ریال در ازاء هر دلار افزایش یافت.

ضمناً نرخ‌های مشروحه زیر نیز تا پایان سال ۱۳۷۱ رواج داشت: نرخ ترجیحی: هر دلار حدود ۴۲۰ ریال، مشتمل بر نرخ رسمی هر دلار ۷۰ ریال به اضافه ۳۵۰ ریال (تا پایان سال ۱۳۶۸). ارز حاصل از صادرات به این نرخ خریداری می‌شد و برخی از سهمیه‌های ارزی نیز براساس این نرخ تخصیص داده می‌شد. نرخ پایاپای: نرخ مورد استفاده در معاملات متقابل با برخی از کشورها (بلوک شرق).

نرخ رقابتی: ارز لازم برای خرید مواد اولیه کارخانجات و همچنین برخی دیگر از انواع واردات براساس نرخ رقابتی تخصیص داده می‌شد. نرخ مذکور ابتدا در سال ۱۳۶۸ براساس هر دلار ۸۰۰ ریال اعلام شد و سپس در سال ۱۳۶۹ به هر دلار ۶۰۰ ریال کاهش یافت. تخصیص ارز به نرخ مذکور از اواسط سال ۱۳۷۰ متوقف گردید.

۲- تخصیص ارز:

با توجه به اولویت‌های اعلام شده، بانک مرکزی ارز مورد نیاز متقاضیان را با نرخ‌های مختلف شناور یا صادراتی تخصیص می‌دهد. لازم به توضیح است که قبل از اردیبهشت ۱۳۷۴، تأمین ارز از محل صادرات یا منابع خارج از کشور مرسوم بود که پس از اعلام سیاست جدید ارزی این گونه عملیات ظاهراً متوقف گردیده است. (ضمناً در مقاطع زمانی مختلف تخصیص ارز برای واردات در مقابل صادرات نیز مجاز بوده است).

۳- خرید ارز توسط بانک مرکزی:

ارز متعلق به اشخاص حقیقی و حقوقی که دارای منشأ خارجی است، به نرخ صادراتی توسط بانک مرکزی خریداری می‌شود. در مورد موسسات دولتی ارز مذکور به نرخ شناور قابل خریداری است. (با توجه به سیاست جدید ارزی اعلام شده از اردیبهشت ۱۳۷۴).

ج - حسابداری داد و ستد تجاری ارزی، دارائی‌ها و بدهی‌های ارزی و شناسائی سود یا زیان تسعیر ارز

۱- روش تاریخی:

عملیات ارزی به نرخ برابری ارز در تاریخ وقوع معامله به ریال تسعیر و هم ارز ریالی آن در حساب‌ها منعکس می‌شود. با ثبت عملیات مذکور، دارائی یا بدهی ارزی مرتبط با این عملیات پدید می‌آید که در مراحل بعدی تحقق یافته، یا تسویه می‌شود. هر موقع که دارائی یا بدهی ارزی مورد بحث به وجه نقد تبدیل شود، تحقق یافته محسوب می‌گردد، و اگر بازپرداخت شود تسویه شده به شمار می‌آید. در چنین روشی، هم ارز ریالی ارزها به نرخ برابری تاریخ تحقق یا تسویه، محاسبه شده و با هم ارز ریالی به نرخ تاریخ معامله در حسابها ثبت و مقایسه می‌گردد. مابه‌التفاوت حاصل تحت عنوان سود یا زیان تحقق یافته تسعیر ارز شناسائی، و به حساب سود و زیان سال منظور می‌شود. دارائی و بدهی‌های ارزی مرتبط با عملیات فوق عمده‌تاً عبارتند از:

بدهکاران، سپرده‌های ارزی (شامل اسناد دریافتی ارزی) این حساب به مطالبات ایجاد شده در مقابل فروش صادراتی و وجوه پرداختی به ارز مرتبط است. وجوه ارزی در صندوق، در حسابهای جاری ارزی و یا سپرده

سرمایه‌گذاری ارزی نزد بانک

وجوه ناشی از وصول مطالبات ارزی و یا ارز خریداری شده در این بخش منظور می‌گردد. بستانکاران و تعهدات ارزی (شامل اسناد پرداختی) این مورد دیون ارزی مرتبط با خرید مواد، کالا یا خدمات از خارج را، که وجه آن به ارز قابل پرداخت است، دربر می‌گیرد.

وام و تسهیلات ارزی دریافتی

مشمول است بر دیون ایجاد شده در مقابل وام و تسهیلات به ارز خارجی که بازپرداخت آن نیز به ارز خارجی صورت می‌گیرد. برای موارد فوق به ذکر مثال‌های مشروحه زیر می‌پردازیم:

مثال ۱

- شرکت الف مقادیری کالا به ارزش ۲۹۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال - هم ارز ۱۰۰,۰۰۰ دلار - به منظور صادرات فاکتور می‌نماید (از قرار هر دلار ۲۹۴۰ ریال). مبلغ مذکور به ترتیب در حساب فروش و حساب بدهکاران به مبلغ ۲۹۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال ثبت می‌گردد. ارز فوق بعد از ۳ ماه از طریق سیستم بانکی دریافت و عیناً از قرار هر دلار ۳۰۰۰ ریال به بانک به فروش می‌رسد، و نتیجتاً مطالبات مذکور به وجه نقد تبدیل می‌شود. سود تسعیر ارز تحقق یافته از قرار هر دلار ۶۰ ریال به مبلغ ۶,۰۰۰,۰۰۰ ریال به عنوان درآمد شناسائی، و به حساب سود و زیان سال منظور می‌شود.

مثال ۲

- شرکت «ب» در تاریخ ۱۳۷۴/۶/۳۱ برای خرید کالا از خارج، از طریق تعهدات ارزی مبلغ ۲۰,۰۰۰ دلار به فروشنده خارجی بدهکار می‌شود و هم ارز ریالی آن را به مبلغ ۳۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال در حساب بستانکاران ثبت می‌نماید (ارز تخصیصی شناور از قرار هر دلار ۱۷۰۰ ریال فرض می‌شود). در تاریخ ۱۳۷۴/۹/۳۰ بدهی مذکور از طریق ارز تخصیصی ۱۷۵۰ ریال هر دلار و به مبلغ ۳۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال بازپرداخت می‌شود. زیان تحقق یافته تسعیر ارز به مبلغ ۱,۰۰۰,۰۰۰ ریال شناسائی و به عنوان هزینه در حساب سود و زیان سال منظور می‌شود.

نتیجه

به طوری که از مثال‌های فوق مشاهده می‌شود، با دریافت مطالبات ارزی و فروش آن به سیستم بانکی و یا باز پرداخت

بدهی ارزی، سود یا زیان تحقق یافته تسعیر ارز شناسائی می‌شود.

اما اگر سررسید وصول مطالبات ارزی فوق در سال بعد باشد، در پایان سال مطالبات با ارز تاریخی به مبلغ ۲۹۴ میلیون ریال در ترازنامه انعکاس دارد، در حالی که ارز قابل بازیافت آن ۳۰۰ میلیون ریال می‌باشد. نتیجتاً دارائی (مطالبات) و سود سال به مبلغ ۶ میلیون ریال کمتر نشان داده می‌شود. این موضوع مورد ایراد حسابداران است و به همین دلیل اعمال روش ترازنامه‌ای که در بند ۲ زیر توضیح داده می‌شود موجه‌تر اعلام شده است.

۲. روش ترازنامه‌ای

طبق اصول متداول حسابداری در صورتی که نرخ برابری ارز در پایان سال نسبت به نرخ برابری در تاریخ وقوع معامله تغییر کند، هم ارز ریالی دارئی و بدهی ارزی به نرخ برابری تاریخ ترازنامه محاسبه می‌شود و با مقایسه آن با هم ارز ریالی تاریخ قبلی، مابه‌التفاوت تحت عنوان سود یا زیان تحقق نیافته تسعیر ارز شناسائی و به حساب سود و زیان همان سال منظور می‌شود. جهت روشن شدن این روش به ذکر مثال‌های زیر می‌پردازیم:

مثال ۱

در شرکت آلفا مانده حساب بدهکاران بابت فروش صادراتی (مطالبات از خریداران خارجی) بالغ بر ۱۰۰,۰۰۰ دلار است که بر اساس نرخ ارز در تاریخ معامله (از قرار هر دلار ۲۳۴۰ ریال) به مبلغ ۲۳,۴۰۰,۰۰۰ ریال در حساب‌ها منعکس می‌باشد. نرخ برابری ارز در پایان سال از قرار ۳۰۰۰ ریال اعلام شده، و بر این اساس هم ارز ریالی مطالبات مذکور ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال است. نتیجتاً ۶,۴۰۰,۰۰۰ ریال سود تسعیر ارز (تحقق نیافته) شناسائی و به حساب درآمد همان سال منظور می‌شود. با توجه به این‌که روند تبدیل دارائی‌های جاری به نقد حداکثر ظرف یک سال آتی تحقق می‌یابد، سود تسعیر ارز مذکور در پایان سال تحقق نیافته است، اما در سال بعد که بدهی وصول می‌شود، این سود تحقق یافته به شمار خواهد آمد.

مثال ۲

شرکت بتا طی سال ۱۳۷۴ دو فقره ارز شامل ۱۰۰,۰۰۰ دلار به مبلغ ۱۷,۵۰۰,۰۰۰ ریال (از قرار هر دلار ۱۷۵۰ ریال - شناور) و

۱۰۰,۰۰۰ دلار به مبلغ ۲۳,۴۰۰,۰۰۰ ریال (از قرار هر دلار ۲۳۴۰ ریال صادراتی) خریداری نموده است. نتیجتاً ارزش ریالی ۲۰,۰۰۰ دلار مذکور در پایان سال در دفاتر شرکت بتا بالغ بر ۴۰,۹۰۰,۰۰۰ ریال منعکس شده است. فرض کنیم که نرخ برابری ارز شناور و صادراتی در پایان سال به ترتیب برابر ۱۷۸۰ ریال و ۳۰۰۰ ریال اعلام شده باشد، در چنین حالتی وضعیت تعدیل حساب فوق در پایان سال به شرح زیر خواهد بود:

الف - با توجه به این‌که شرکت می‌تواند ۲۰,۰۰۰ دلار فوق را به حداقل هر دلار ۳۰۰۰ ریال به سیستم بانکی بفروشد، ارزش ریالی وجوه مذکور در پایان سال بالغ بر ۶۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال است. نتیجتاً سود تحقق نیافته تسعیر ارز بالغ بر ۲۹,۱۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد.

توضیح: با توجه به مقررات جاری ارز که شرکت‌ها می‌توانند تنها وجوه مذکور را در سیستم بانکی به فروش برسانند، در محاسبه فوق نرخ هر دلار ۳۰۰۰ ریال منظور شده است. در غیر این صورت نرخ ارز در بازار ملاک محاسبه خواهد بود.

ب - اگر شرکت فوق دولتی باشد، مطابق با مقررات جاری هرگونه وجوه ارزی را باید بر اساس نرخ شناور به سیستم بانکی به فروش برساند. لذا هم ارز ریالی ۲۰,۰۰۰ دلار مذکور (بر مبنای نرخ آخر سال هر دلار ۱۷۸۰ ریال) بالغ بر ۳۵,۶۰۰,۰۰۰ ریال بوده و زیان تحقق یافته تسعیر ارز به مبلغ ۵,۳۰۰,۰۰۰ ریال قابل شناسائی خواهد بود.

مثال ۳

شرکت ج در اول سال ۱۳۷۳ حساب جاری ارزی نزد بانک ملت افتتاح می‌کند، گردش حساب وی به شرح زیر است:

۳/۱۵ - خرید ۱۰,۰۰۰ دلار ارز با منشاء خارجی از بازار آزاد هر دلار ۲۵۰۰ ریال به مبلغ ۲۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال

۹/۲۹ - خرید ۱۰,۰۰۰ دلار ارز با منشاء خارجی از بازار آزاد هر دلار ۲۷۰۰ ریال به مبلغ ۲۷,۰۰۰,۰۰۰ ریال

۱۱/۳۰ - خرید مواد اولیه از فروشنده خارجی (با تامین ارز برای گشایش اعتبار اسنادی) به مبلغ ۵,۰۰۰ دلار که از قرار هر دلار ۲۵۰۰ ریال به حساب اعتبارات اسنادی منظور می‌گردد.

مانده حساب ارزی فوق در پایان سال ۱۳۷۳ ۱۵,۰۰۰ دلار برابر ۳۹,۵۰۰,۰۰۰ ریال می‌باشد. نرخ فروش ارز در بازار آزاد در پایان سال ۱۳۷۳ هر دلار ۴۰۰۰ ریال است، نتیجتاً هم ارز ریالی ۱۵,۰۰۰ دلار فوق به نرخ پایان سال به ۶۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بالغ می‌گردد، و طبق روش ترازنامه‌ای سود تحقق نیافته تسعیر

ارز به مبلغ ۲۰,۵۰۰,۰۰۰ ریال در حساب‌های سال ۱۳۷۳ شناسائی می‌شود.

هرگاه وجه مذکور عیناً تا پایان سال ۱۳۷۴ در حساب جاری ارزی باقی بماند، با رعایت مقررات ارزی پایان سال ۱۳۷۴ (که تنها نرخ شناور حاکمیت دارد و شرکت نمی‌تواند ارز خود را به نرخ بازار آزاد به فروش برساند) هم ارز ۱۵,۰۰۰ دلار یادشده از قرار هر دلار ۳,۰۰۰ ریال، برابر ۴۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال خواهد بود. در مقایسه این مبلغ با ارزش ریالی سال قبل به مبلغ ۶۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال (بعد از تعدیل حساب در پایان سال ۱۳۷۳) زیان تحقق یافته تسعیر ارز معادل ۱۵,۰۰۰,۰۰۰ در پایان سال ۱۳۷۴ شناسائی می‌شود.

به طوری که ملاحظه می‌شود در سال ۱۳۷۳ سود تحقق نیافته به حساب درآمد منظور گردیده و قاعدتاً در سال ۱۳۷۴ زیان تحقق یافته به عنوان هزینه در حساب سود و زیان ثبت می‌شود. اگرچه زیان مذکور از جمله هزینه‌های قابل قبول می‌باشد، اما اگر دفاتر این شرکت در سال ۱۳۷۴ رد شود و درآمد مشمول مالیات به صورت علی‌الراس تشخیص گردد، این شرکت نمی‌تواند زیان مذکور را از درآمد مشمول مالیات سال ۱۳۷۴ خود کسر کند.

۳- تاثیر انعکاس سود و زیان تسعیر ارز تحقق نیافته در حساب‌ها در صورت استفاده از روش ترازنامه‌ای

سود یا زیان تحقق نیافته تسعیر ارز حسب مورد به عنوان درآمد یا هزینه به حساب سود و زیان همان سال منظور می‌شود و با توجه به عادی یا غیر عادی بودن آن به شرح زیر مورد بحث قرار می‌گیرد:

- در صورتی که سود و زیان تسعیر ارز مذکور ناشی از نوسانات عادی باشد، انعکاس آن در حساب سود و زیان ایجاد اشکال نمی‌کند.

- در صورتی که نوسانات نرخ‌های برابری ارز غیر عادی باشد با موارد زیر روبرو می‌شویم:

۱. هرگاه سود تسعیر ارز تحقق نیافته به عنوان درآمد در حساب سود و زیان سال ثبت شود، طبق قانون تجارت حداقل ۱۰٪ سود شرکت قابل تقسیم است. علاوه بر این مالیات بر چنین سودی نیز ظرف ۴ ماه بعد از سال مالی قابل پرداخت می‌باشد. با توجه به واقعیت امر که چنین سودی منابع نقدی ندارد، شرکت یا مؤسسه در موقع پرداخت سود سهام یا مالیات با مشکل نقدینگی روبرو می‌شود. وضعیت فوق ضمن مثال مشروح زیر روشن می‌شود:

مثال

در شرکت آلفا سود عملیاتی سال ۱۳۷۴ بالغ بر ۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال بوده و سود تحقق نیافته تسعیر ارز (ناشی از اعمال روش ترازنامه‌ای بر دارائی ارزی - حساب بدهکاران) بالغ بر ۵۰۰ میلیون ریال می‌باشد. نتیجتاً سود خالص سال ۵۰۱ میلیون ریال و مالیات قابل پرداخت نسبت به سود مذکور حدود ۲۴۵ میلیون ریال خواهد بود. سررسید وصول مطالبات ارزی مذکور پایان بهمن سال بعد می‌باشد. ضمناً با توجه به مفاد ماده ۹۰ قانون تجارت پرداخت حداقل ۱۰٪ سود (برابر ۵۰/۱ میلیون ریال) نیز الزامی است.

به طوری که ملاحظه می‌شود شرکت از ۳۱ تیرماه سال ۱۳۷۵ باید ۲۴۵ میلیون ریال نقد برای پرداخت مالیات فراهم نماید و ظرف ۸ ماه از تاریخ مجمع نسبت به پرداخت ۱۰٪ سود سهام اقدام کند. در صورتی که دسترسی به وجوه نقد نباشد، شرکت باید برای تأمین وجوه مالیات و پرداخت سود نقدی، دست به استقراض بزند، یا این که دارائی‌های دیگر خود را به فروش برساند.

۲. در شرایطی که زیان تحقق نیافته تسعیر ارز داشته باشیم، با توجه به اصل احتیاط ایجاد ذخیره نسبت به چنین زیانی از محل سود و زیان سال جاری حائز ضرورت است. اما چنین مبلغی تحت عنوان هزینه غیرعادی در حساب سود و زیان انعکاس می‌یابد.

۳. هرگاه نرخ برابری ارز در مورد عملیات خارجی، دارائی و بدهی ارزی با تغییرات مکرر روبرو باشد، (در شرائط تورم بالا و یا تغییرات پایه ارز - ارز شناور به صادراتی یا بالعکس)، انعکاس سود یا زیان تسعیر ارز تحقق نیافته در صورت‌های مالی می‌تواند تصمیم گیران را با مشکل روبرو سازد. برای روشن شدن وضعیت فوق به ذکر یک مثال می‌پردازیم:

مثال

طبق دفاتر شرکت بیمه «الف» سوابق حساب مطالبات از نمایندگان خارجی به شرح زیر است:

- مطالبات منقول از سال ۱۳۷۰ برابر ۱۰,۰۰۰,۰۰۰ دلار به مبلغ ۷۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال (هر دلار ۷۰ ریال)

- مطالبات از سال ۱۳۷۳ به مبلغ ۲۰,۰۰۰ دلار برابر ۳۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال (هر دلار ۱۵۰۰ ریال)

در صورتی که شرکت برای حساب‌های دارائی ارزی مذکور از روش ترازنامه‌ای استفاده کند و با توجه به مقررات جاری ارز در پایان سال ۱۳۷۴، تعدیلات مورد نیاز برای مطالبات ارزی به

شرح زیر خواهد بود:

الف - هرگاه شرکت بیمه الف دولتی بوده و مشمول استفاده از نرخ شناور هر دلار ۱۷۵۰ ریال باشد، در پایان سال تسعیر مطالبات ارزی فوق چنین خواهد بود:

ریال

۱۰۰,۰۰۰,۰۰۰

مانده مطالبات ۱۰۲۰۰۰۰ دلار

ارزش در پایان سال از قرار هر دلار ۱۷۵۰ ریال ۱,۷۸۵,۰۰۰,۰۰۰

۱,۶۸۵,۰۰۰,۰۰۰

سود تسعیر ارز

به طوری که ملاحظه می شود سود حاصل ۱۶,۵ میلیون ریال بوده که طبق مفاد ماده ۱۳۶ قانون محاسبات به حساب ذخیره تسعیر منظور می گردد. اما مأموران مالیاتی ذخیره تسعیر را درآمد مشمول مالیات تلقی نموده و نسبت به مبلغ فوق حدود ۸۹۷ میلیون ریال مالیات مطالبه می کنند.

در اینجا پرسشی مطرح می شود و آن این که آیا شرکت مذکور واقعاً به این سود به طور نقدی دسترسی پیدا کرده که مالیات آن را نقداً پرداخت نماید؟ باید توجه داشت که اولاً سود مذکور یک نوع درآمد اتفاقی است، دقیقاً نظیر سود تجدید ارزیابی دارائی ها (و نه سود تسعیر ارز). ثانیاً شرکت بیمه در غیاب دسترسی به منابع نقدی مجبور خواهد بود برای تأمین مالیات سود تحقق نیافته مذکور، قسمتی از دارائی های خود را به فروش برساند.

ب - در صورتی که شرکت بیمه مورد بحث مشمول مقررات شرکت های دولتی نبوده و از جمله شرکت های خصوصی باشد و مطالبات ارزی را به روش ترانزنامه ای تعدیل کند، و نرخ هر دلار از قرار ۳۰۰۰ ریال (ارز صادراتی) قابل اعمال باشد، در آن صورت سود تحقق نیافته تسعیر ارز مذکور ۲۹۶۰ میلیون ریال خواهد بود و مالیاتی حدود ۱۷۱۶ میلیون ریال برای آن قابل پرداخت می باشد. شرکت وجوه لازم برای پرداخت مالیات بردرآمد مذکور را از کجا تأمین کند؟

در اینجا ست که ملاحظه می شود ملحوظ داشتن روش های مختلف تسعیر ارز برای مؤدیان مالیاتی ضمن ماده ۱۴۸ قانون مالیات های مستقیم (بند هاین گزارش) بی حکمت نبوده است.

۴- انعکاس داد و ستد شعب خارجی در دفاتر مرکز

الف. برخی از شرکت ها و موسسات ایرانی دارای شعبه خارج از کشور هستند و عملیات حسابداری شعب را به روش های

مختلف در دفاتر مرکز ثبت می کنند. با توجه به این که حساب های این گونه شعب به ارز خارجی نگهداری می شود، چنین حساب هایی ابتدا باید به ریال تسعیر و سپس هم ارز ریالی آن در دفاتر انعکاس یابد (برگردان صورت های مالی). درموقع برگردان صورت های مالی و تسعیر ارز خارجی به ریال؛ دارائی ها، بدهی ها، عملیات خرید، فروش و هزینه ها حسب مورد براساس نرخ های مختلف ارز به شرح زیر به ریال تسعیر می شود:

دارائی های ثابت - به نرخ برابری ارز در تاریخ خرید دارائی ها؛

وام های بلند مدت - به نرخ برابری ارز در تاریخ ایجاد بدهی ها؛

دستمایه اولیه - به نرخ برابری ارز در تاریخ ارسال وجه؛

دارائی ها و بدهی های جاری - به نرخ برابری ارز در تاریخ تهیه صورت های مالی؛

حساب جاری مرکز - به هم ارز ریالی طبق دفاتر مرکز مشروط بر آن که هیچ گونه مغایرتی بین حساب ها وجود نداشته باشد؛ و درآمد و هزینه - به متوسط نرخ برابری ارز طی دوره مالی.

توضیح: منظور از نرخ برابری ارز حسب مورد نرخ خرید یا نرخ فروش ارز می باشد.

به طوری که ملاحظه می شود به دلیل استفاده از نرخ های برابری مختلف ارز، پس از تسعیر اقلام صورت های مالی شعب به شرح فوق، سود یا زیان تسعیر ارز ایجاد می شود که چنین مبلغی در حساب سود و زیان سال منظور می گردد.

ب. مفاد ماده ۱۵ آئین نامه تبصره ۱ ماده ۹۵ قانون مالیات های مستقیم مقرر می دارد که:

«عملیات شعب لااقل سالی یکبار و در غیر این صورت ماه به ماه در دفاتر مرکز ثبت شود».

در صورتی که مؤدیان مالیاتی از ابتدای تأسیس، عملیات شعبه را به موقع در دفاتر مرکز ثبت کرده باشند تغییرات نرخ برابری ارز به صورت نوسانات عادی شناسائی، و سود و زیان تسعیر ارز به موقع در حساب سود و زیان مرکز ثبت شده است.

اما مشکل اصلی را آن دسته از شرکت ها و مؤسساتی دارند که از ثبت به موقع عملیات شعب خارجی خودداری نموده و پس از طی چند سال تصمیم به ثبت نتیجه عملیات می گیرند و در آن صورت به دلیل تغییرات نرخ ارز (رسمی ۷۰ ریال به ۱۷۵۰ ریال و ۳۰۰۰ ریال و با ارز آزاد) و همچنین تغییرات نرخ پایه ارز (از رسمی ۷۰ ریال به رقابتی ۸۰۰ ریال، شناور ۱۷۵۰ ریال، صادراتی ۳۰۰۰ ریال و یا ارز آزاد) نوسانات غیر عادی پدید آمده

و بر اثر آن سود یا زیان شناسائی شده به مبلغ قابل توجهی بالغ می‌گردد. آثار انعکاس این وضع در حساب‌ها به شرح زیر خواهد بود:

۱. در صورتی که زیان شناسائی شود، چنین مبلغی ماهیت زیان استثنائی دارد و کل صورت‌حساب سود و زیان سال مربوط را تحت تأثیر قرار می‌دهد.

۲. تاخیر در انعکاس عملیات شعبه خارجی در دفاتر مرکز، ضمن آن که سود یا زیان صحیح چنین عملیاتی در حساب‌های مرکز انعکاس ندارد. در صورت وجود سود، وزارت دارائی نیز به موقع مالیات بر سود مذکور را وصول نمی‌کند، مگر این که ممیز مالیاتی اقدام به شناسائی آن نماید. ضمناً با تاخیر در شناسائی سود یا زیان مذکور، پس از طی سال‌ها اگر شناسائی هم انجام گیرد، سود یا زیان حاصل یک مبلغ استثنائی بوده و صورت‌های مالی شرکت یا موسسه را تحت تأثیر قرار خواهد داد.

مشکلات مالیاتی سود مذکور و همچنین علاقه برخی از مودیان مالیاتی به عدم انعکاس به موقع سود شعب در حسای‌های مرکز، موجب شده که اکثر شرکت‌ها درخصوص عملیات خارج از کشور اقدام به تأسیس شرکت با شخصیت حقوقی مستقل نمایند، که در چنین صورتی فقط سود سهام و یا سرمایه‌گذاری را، که در شرکت مذکور به عنوان سود قابل تقسیم اعلام می‌شود، به حساب درآمد در ایران منظور می‌نمایند. عملاً این گونه مودیان قادرند هر موقع که تصمیم بگیرند سود برای انتقال به مرکز اعلام نمایند، که نتیجه عدم انعکاس به موقع سود در دفاتر شرکت اصلی و تأخیر در پرداخت مالیات آن خواهد بود.

۵- شرکت‌های وابسته

الف. در صورتی که شرکت‌ها و موسسات داخلی دارای سرمایه‌گذاری در سهام شرکت‌های ثبت شده در خارج باشند، به دلیل استقلال شخصیت حقوقی شرکت‌های مقیم خارج، رابطه مالی مرتبط با کسب درآمد فیما بین عمده‌تأ دریافت سود سهام خواهد بود. (مسائل مربوط به دارائی و بدهی ارزی مرتبط با عملیات تجاری فیما بین در قسمت‌های قبلی مورد بحث قرار گرفته است)

در مباحث حسابداری، شرکت واقع در ایران را شرکت اصلی (یا سرمایه‌گذار) و شرکت دیگر را شرکت فرعی، تابعه (یا سرمایه‌پذیر) می‌نامند. طبق اصول متداول حسابداری رویه‌های زیر در مورد سرمایه‌گذاری در سهام سایر شرکت‌ها به کار گرفته

می‌شود:

در مورد سرمایه‌گذاری کمتر از ۲۰٪ در سهام شرکت سرمایه‌پذیر

سود سهام دریافتی در حساب‌های شرکت اصلی ثبت می‌شود. در پایان سال در صورتی که با کاهش ارزش سهام روبرو باشند، نسبت به تقلیل ارزش سرمایه‌گذاری از محل سود و زیان جاری ذخیره در حساب‌ها اقدام می‌نمایند.

در مورد سرمایه‌گذاری بیش از ۵۰٪ با اعمال کنترل مدیریت

ضمن ثبت سود سهام دریافتی در حساب‌ها، در پایان سال مالی صورت‌های مالی تلفیقی حاوی اطلاعات مالی شرکت اصلی و شرکت‌های تابعه و فرعی تهیه می‌شود. صورت‌های مالی تلفیقی تنها جهت ارائه به صاحبان سهام و استفاده کنندگان از این صورت‌ها تهیه می‌شود و در اکثر کشورهای جهان از نقطه نظر مالیاتی، ملاک تعیین درآمد مشمول مالیات نمی‌باشد (زیرا هر شرکت دارای شخصیت حقوقی مستقل است).

در مورد سرمایه‌گذاری ۲۰٪ الی ۵۰٪ با اعمال کنترل مدیریت

ارزش سرمایه‌گذاری در پایان سال تعیین و مابه‌التفاوت قیمت دفتری با قیمت روز سرمایه‌گذاری به حساب درآمد و یا هزینه سال منظور می‌شود (روش ارزش ویژه)، با توجه به این که چنین درآمدی تحقق نیافته است، پرداخت مالیات بر آن مورد بحث مدیران است. لذا به کارگیری این روش در کشورهای معمول است که مالیات انتقالی در آنها مرسوم باشد.

ب. در مورد شرکت‌های سرمایه‌پذیر فوق، اگر در خارج واقع باشند، قاعده‌تأ جهت انجام تعدیلات و محاسبات یادشده ابتدا باید صورت‌های مالی شرکت که به ارز خارجی تهیه شده، به ریال تسعیر شود. لازم به توضیح است که برگردان صورت‌های مالی و انعکاس نتیجه عملیات آنها (با توجه به درصد سرمایه‌گذاری) می‌تواند در ارائه وضعیت مناسب شرکت اصلی بسیار موثر باشد. اما انعکاس سود حاصل (که یک نوع سود تحقق نیافته است) و متعاقباً ملزم بودن به پرداخت مالیات بر سود تحقق نیافته، شرکت را با مشکل روبرو می‌سازد. به همین دلیل است که اعمال روش‌های حسابداری مذکور (تلفیقی و یا ارزش ویژه) در شرایطی معمول است که در قانون مالیات آن کشور «مالیات انتقالی» ملحوظ باشد.

(مبحث مالیات انتقالی و قسمت‌های دیگر مقاله در شماره آتی مجله مالیات

خواهد آمد) ■

تنظیم قانون مالیاتی



ترجمه و تلخیص از:
دکتر علی اکبر عرب مازار

همان گونه که در شماره گذشته بیان داشتیم، کتاب طراحی و تدوین قانون مالیاتی (Tax Law Design and Drafting) که اخیراً به قلم گروهی از کارشناسان برجسته صندوق بین‌المللی پول منتشر شده است، بررسی گسترده‌ای از مسائل مربوط به قانونگذاری مالیاتی و نکات شکلی و ماهوی این قوانین و نحوه اجرای آنها را ارائه می‌دارد. بخشی از این کتاب تحت عنوان «تفسیر قانون مالیاتی» در شماره قبل نقل شد و اینک فصل دیگری که در برگیرنده اوصاف و مشخصات لازم برای نگارش یک قانون مالیاتی است، عرضه می‌گردد.

مقدمه

ضوابط و معیارهایی را بیان می‌دارد که لازمه یک طرح شایسته قانون مالیاتی است. این معیارها را می‌توان شامل چهار بخش دانست: قابل فهم بودن، سازماندهی، اثربخشی، و هماهنگی قانون. مفهوم ضابطه نخست آن است که قانون باید به نحوی تنظیم شود که به سهولت قابل درک باشد. سازماندهی در ارتباط با نظام و تقسیم‌بندی‌های داخلی قانون مطرح است، و منظور از اثربخشی آن است که قانون بتواند اهداف و سیاستهای مورد نظر را برآورده سازد. هماهنگی در رابطه با کل سیستم حقوقی کشور مطرح است،

طراحی قانون مالیاتی یک رشته تخصصی فرعی منشعب از تخصص کلی‌تر تدوین قانون به نحو اعم، به شمار می‌آید. در کشورهای در حال توسعه به احراز هر دو جنبه این تخصص، یعنی جنبه قانون‌نویسی از یک سو و جنبه مالیاتی از سوی دیگر، کمتر توجه می‌شود و معمولاً فقط کارشناسان رشته دوم عهده‌دار این امر می‌گردند. مطالب این مقاله بیشتر بر تکنیک طراحی قانون متمرکز است و

یعنی در تدوین قانون مالیاتی باید به سایر قوانین جاریه نیز توجه شود و حق المقدور از ایجاد مغایرت با مقررات دیگر -چه از جهت مفاد و چه از حیث اسلوب نگارش- اجتناب شود. اینک هریک از ضوابط یاد شده را مورد بررسی قرار می‌دهیم.

قاعده نخست - مفهوم بودن

در زمینه این قاعده نکات زیر قابل بحث است:

الف. کوتاه بودن

کوتاهی قانون زحمت کمتری را برای خواندن و فهمیدن آن ایجاب می‌کند و انجام تکالیف مالیاتی از سوی مودیان را نیز سهل‌تر می‌سازد. کوتاهی متن باید با انسجام و بلاغت سبک نگارش و روشنی مطالب همراه شود. هر واژه قانون باید با توجه به ضرورت و با هدف معین انتخاب شود، و از درج الفاظ زائد خودداری گردد. انسجام مطالب نیز حائز اهمیت است. فرضاً اگر ملاحظه شود مقررات چندی در مواد و فصول پراکنده گنجانیده شده‌است که مجموعاً می‌تواند بازگو کننده یک قاعده عام و مشخصی باشد، می‌توان همه آنها را گرد آورد و یکباره در جای مناسبی قرار داد. البته در اجرای قاعده کوتاه بودن متن باید تا حدی پیش رفت که مصلحت ایجاب می‌کند. در برخی موارد ممکن است لازم باشد جزئیات بیشتری ذکر شود. در این صورت می‌توان از قاعده یاد شده تا حد لزوم عدول کرد.

ب. شفافیت

قانون را در صورتی می‌توان شفاف نامید که خواننده آن به آسانی مقصود یا مقاصد قانونگذار را دریابد. برای این منظور می‌توان در آغاز متن اهداف وضع قانون را گنجانید. جملاتی که به این منظور تهیه می‌شود، ممکن است کوتاه باشد که در این صورت چندان وافی به مقصود نخواهد بود. اما ذکر اهداف به تفصیل هم ممکن است مسائلی به وجود آورد، هرچند که احتمال دارد در مورد برخی قوانین خاص مفید باشد. فرضاً در قانونی که به قصد مبارزه با آلودگی تدوین شده، می‌توان عباراتی به این مضمون درج کرد که هدف قانون کاهش هرچه بیشتر آلودگی با استفاده از امکانات فنی، صرف نظر از هزینه آن است. یا بالعکس می‌توان نوشت: مفاد این قانون نباید چنین تفسیر شود که مجوز انجام اقداماتی گردد که هزینه آن با فواید حاصل از کاهش آلودگی نامتناسب باشد. هریک از این دو نوع عبارات می‌تواند مجریان را در نحوه اقدامات ایشان هدایت کند.

اما در مورد مالیات وضع به گونه دیگری است. اولاً قانون پر از ریزه‌کاری‌هایی است که ممکن است هدف از تدوین هریک چیز دیگری باشد. فرضاً در مورد هزینه‌های قابل کسر ممکن است عوامل مختلفی مطرح نظر قرار گیرد. برخی اقلام قطعاً به خاطر این گنجانیده شده که رسیدن به سود خالص واقعی مستلزم کسر چنین اقلامی است. پذیرش برخی دیگر احتمال دارد با توجه به هدف قانونگذار در تشویق یا عدم تشویق فعالیت‌های معینی باشد، و ممکن است اهداف دیگری نیز در بین باشد. حال اگر فرضاً عبارتی به این مضمون در متن قانون گنجانیده شود که «هر مودی مالیاتی مالیات خود را بر اساس در آمد خالص اقتصادی خود خواهد پرداخت»، با چندگونگی مقاصد به شرح فوق مغایرت ایجاد خواهد شد.

ثانیاً قانون مالیاتی از جنبه‌های فنی و پیچیدگی‌های بسیار برخوردار است که حتی برخی از آنها جنبه تصنعی و مصلحتی دارند. فرضاً اگر «الف» پرداختی در وجه «ب» انجام داده، عدم پذیرش این پرداخت به عنوان هزینه قابل کسر ممکن است ناشی از این باشد که چنین ترتیبی بسیار سهل‌تر از آن است که به سراغ «ب» برویم و او را بابت چنان دریافتی مشمول مالیات قرار دهیم. با توجه به چنین وضعی ممکن است ذکر اهداف قانون مالیاتی مشکلاتی پدید آورد، زیرا محاکم از آن پس قانون را در سایه همان هدف‌ها تعبیر و تفسیر خواهند کرد که احتمالاً با مقتضیات قانون مالیاتی مغایر خواهد بود.

ج. ساده‌نویسی

ساده‌نویسی به معنی اجتناب از کاربرد سبک و اصطلاحات پیچیده حقوقی، و استفاده از عبارات بی‌تکلف و خالی از چنان اصطلاحاتی، به منظور فهم آسان آن از سوی افراد معمولی است. بعضی از متخصصین از این ترتیب جانبداری می‌کنند و آن را کمکی به مودیان می‌دانند تا بهتر بتوانند به تکالیف و حقوق مالیاتی خود آشنا شوند.

بدیهی است کاربرد سبک ساده و خالی از پیچیدگی امر مطلوبی است و حتی المقدور باید از آن بهره جست. اما در این کار می‌توان تا آنجا پیش رفت که خللی در قانون پدید نیآورد. بسیاری از اصطلاحات به کار رفته در قانون زمینه فنی دقیقی دارند و از لفظ واحد الزامات و نتایج مبسوطی مورد نظر می‌باشد. شاید به جای یک کلمه لازم باشد از چند عبارت استفاده نمود تا همان زوایا و جوانب امر استنباط شود که بدیهی است چنین توسعه کلامی اصلاً به مصلحت نمی‌باشد.

بنابراین در مورد یک قانون حائز جنبه‌های فنی بسیار، همانند قانون مالیاتی، نمی‌توان این جنبه‌ها را فدای مصلحت ساده‌نویسی کرد، و اگر در مواردی قانون پیچیدگی‌هایی دارد، می‌توان با صدور بخشنامه‌های تفسیری و توضیحی مطلب را برای عامه قابل فهم ساخت.

د. شماره‌گذاری مواد قانون

اغلب کشورها شماره ترتیب مسلسل برای مواد قانون منظور می‌دارند که از آغاز تا پایان قانون ادامه می‌یابد. چنین ترتیبی در اصل مناسب و صحیح است، اما به تدریج که قانون اصلاح شده و مواد جدیدی به آن افزوده می‌شود، وضع شکل دیگری به خود می‌گیرد. اگر قرار باشد شماره‌بندی مواد را تجدید کنیم، سوابق دچار اشکال می‌شود. کلیه آئیننامه‌ها، آراء محاکم، دستورالعمل‌ها و غیره بر اساس شماره‌بندی‌های قبلی صادر شده که با تجدید شماره‌بندی قانون فهم آنها دچار اشکال خواهد شد.

اگر هم مواد جدید را در پایان قانون قرار دهیم، در واقع جای درستی را برای آنها انتخاب نکرده‌ایم. روش دیگری هم رایج است و آن این‌که شماره یکی از مواد موجود قانون را گرفته و کلمه «الحاقی» را به آن می‌افزایند، فرضاً مانند «ماده ۲۲۵ الحاقی». به نظر من این روش هم چندان مناسب نیست زیرا اولاً ممکن است در رابطه با همان شماره ۲۲۵ بیش از یک ماده جدید به قانون افزوده شود، و ثانیاً به هر تقدیر به جای یک

ماده ۲۲۵ دو ماده خواهیم داشت که شماره هر دو ۲۲۵ است.

بین روش‌های موجود، روشی که در مجموعه قوانین مالیاتی آمریکا اتخاذ شده مناسب‌تر به نظر می‌رسد. این قانون به بخش‌های مختلفی تقسیم شده که هر بخش به موضوع و رشته معینی اختصاص داده شده است. در پایان هر بخش چند ماده خالی وجود دارد، به این معنی که فرضاً به یک بخش معین ۲۰ شماره اختصاص داده شده

ولی در آن فقط ۱۵ ماده وجود دارد، و بخش بعدی از ماده ۲۱ شروع می‌شود. ۵ شماره خالی آخر بخش برای الحاقات ذخیره شده و به این ترتیب مواد جدید در بخش مناسب خود در قانون گنجانیده می‌شوند. البته حتی در این حالت نیز ممکن است در مواردی ماده جدید در جای دقیق خود قرار نگیرد، ولی اولاً در بسیاری موارد دیگر ممکن است چنین حالتی پیش نیاید، و ثانیاً به هر تقدیر از بین شیوه‌های موجود، این شیوه از همه مناسب‌تر به نظر می‌رسد.

ه. عناوین فصل‌ها

در برخی از کشورها فصول قانون مالیاتی فقط شماره‌گذاری شده‌اند و فاقد عناوین معینی می‌باشند. در آن سوی قضیه کشورهایی قرار دارند که نه تنها فصل‌ها را عنوان‌گذاری کرده‌اند بلکه هر فصل را به چند قسمت تقسیم کرده و برای آن قسمت‌ها نیز عناوینی انتخاب کرده‌اند، و بالاخره حتی برای هر ماده نیز عنوانی برگزیده‌اند.

البته تعیین عنوان برای فصول قانون کار مناسبی است و سبب خواهد شد که نه تنها خواننده، بلکه تدوین‌کننده قانون نیز ذهن خود را معطوف به زمینه معینی سازد و از درج موضوعات و احکام پراکنده در فصل واحد بپرهیزد. اما این که فرضاً برای هر ماده نیز عنوانی انتخاب کنیم، امر دیگری است. در برخی از کشورها، هر یک ماده قانون مالیاتی خود بسیار گسترده و مفصل است. در چنین حالتی شاید گنجانیدن عنوان برای مواد به مصلحت باشد، اما در اکثر موارد وضع از این قرار نیست و مواد کوتاه و بالنسبه مختصر می‌باشند. در این صورت افراط در عنوان‌گذاری و تسری آن به تکتک مواد موجب آشفتگی و احیاناً دور شدن از زمینه کلی فصل مربوط می‌شود. بنابراین بهتر است در اختصاص عنوان به هر فصل اکتفا شود.

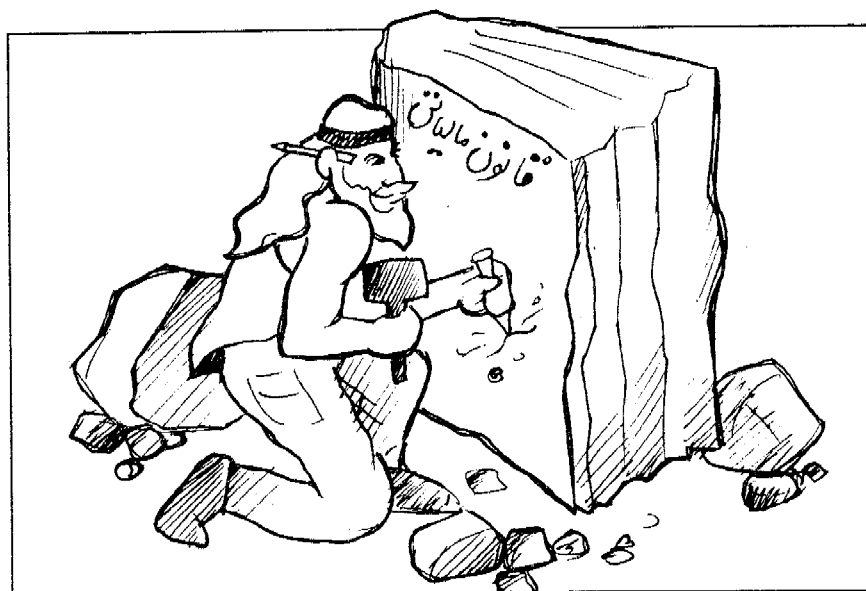
البته در هر حال باید یک نکته را در نظر داشت و آن این است که محاکم معمولاً در تفسیر مواد قانون به عنوان فصول نیز توجه می‌کنند و آن را هادی خود قرار می‌دهند. با توجه به این نکته مصلحت آن است که عناوین مورد نظر بسیار کوتاه بوده و از چند کلمه تجاوز نکند. در این صورت عنوان انتخاب شده فقط موضوع کلی فصل را بازگو



می‌کند، و نمی‌تواند وسیله‌ای برای تفسیر جزئیات و هرگونه ریزه‌کاری‌های احتمالی موجود در متن قرار گیرد.

و. ساختار جمله‌ها

جملات دراز و پیچیده معمولاً به خاطر اشکالی که در



مستعلق به یک مودی لسوتوئی مقیم خارج باشد و همچنین حکم این عبارت، یعنی معافیت مالیاتی، ناظر بر هر دو مورد الف و ب می‌باشد.

اما اگر مواردی که باید به صورت سطرهای تورفته جدا جدا ذکر شوند، زیاد باشد، اجرای این

ترتیب ممکن است فهم موضوع را دشوارتر سازد. نمونه افراط در این نوع پاراگراف‌بندی مقررات مالیاتی آمریکا است.

به هر حال اگر روش تقسیم مواد به اجزاء در پیش گرفته شود، بهتر است ترتیب کار یک نواخت بوده و به شیوه واحدی در سراسر قانون مورد عمل قرار گیرد. مقررات مالیاتی فرانسه نمونه بارزی از انحراف از این قاعده به شمار می‌رود. برخی مواد به شیوه فوق پاراگراف‌بندی شده‌اند، حال آن که باقی مواد چنین نیستند. در مواردی اجزاء یک ماده با اعداد رومی و در موارد دیگر با اعداد عربی شماره‌گذاری شده‌اند، و امثال این نوع ناهماهنگی‌ها.

قاعده دوم - سازماندهی قانون

در این خصوص نیز مراتب زیر قابل بحث است:

الف. کلیات

سازماندهی منطقی قانون به فهم آن کمک می‌کند. اگر قانون به نحو مناسبی سازمان یافته باشد، خواننده به آسانی خواهد توانست مطلب مورد نظر خود را بیابد، و از مطالعه باقی مطالب بی‌نیاز شود. عناصر اصلی اکثر قوانین مالیاتی معمولاً یکسان است. این عناصر عبارتند از: مؤدای مالیاتی، نرخ‌های مالیاتی، پایه یا مبنای مالیات، آئین رسیدگی، و تشکیلات و مراتب اداره امور مالیاتی. مناسب این است که در هرگونه مقررات مالیاتی همین ترتیب و توالی رعایت شود.

سازماندهی قانون همچنین مستلزم آن است که مقررات راجع به یک مقوله واحد در یک گروه از مواد قرار گیرند. همچنین توالی مطالب در یک بخش معین باید چنان باشد که مراجعه و استنباط را

فهم آنها ظهور می‌کند، مورد ایراد است. با این حال در مواردی مفاهیم و نکات بالنسبه مفصل را در قالب جملات بلند با بلاغت و ایجاز بیشتری می‌توان بیان نمود، تا با تجزیه آن جمله به جمله‌های کوتاه‌تر، به همین سبب پاره‌ای مکاتب تدوین قانون از این ترتیب بیشتر جانبداری می‌کنند. از آن جمله در انگلستان همین سنت جاری است و هر ماده قانون مالیاتی در یک جمله بیان می‌شود و اگر کاربرد جمله‌های جداگانه ضرورت پیدا کند، یک بخش فرعی به آن اختصاص داده می‌شود. قانون‌نویسان برای رفع مشکل و در عین حال حفظ سنت، به تنظیم جملات متواصل دست می‌زنند و با قرار دادن حروف یا علائم ربط عبارات را به یکدیگر متصل می‌سازند چنان که در نهایت جمله واحد اما شامل اجزاء پدید می‌آید. این حد افراطی گاهی با اصل بلاغت و قابلیت درک مواد قانون مغایرت پیدا می‌کند.

شیوه رایج دیگر شکستن جمله و قرار دادن اجزاء آن در سطور بعدی به صورت تو رفته است، که معمولاً برای هر جزء یک شماره عددی یا الفبائی نیز قائل می‌شوند و سپس حکم مورد در ذیل، از اول سطر بیان می‌گردد. عبارت زیر که از ماده ۲۴ قانون مالیاتی لسوتو اخذ شده، از همین قرار است:

«درآمد اموال حاصل شده

(الف) از یک منبع خارجی؛ یا

(ب) از واگذاری سرمایه یا دارائی مولد در آمد حاصل از منابع خارجی

برای یک مودی [لسوتوئی] مقیم خارج، از مالیات بر درآمد معاف خواهد بود». این ترتیب را پاراگراف‌بندی می‌خوانند و از آن به آسانی فهمیده می‌شود که شرط مذکور در عبارت آخر، یعنی این که در آمد حاصل

آسان سازد. این به آن معنی است که مقررات و قواعد عام در صدر قرار گیرد و موارد خاص و استثنائات به دنبال بیاید.

تبعیت از قواعد صحیح سازمان دهی قانون، تدوین کننده را وادار به تفکر می کند که هر قاعده و حکم معین را در چه موضعی از قانون قرار دهد تا خارج از تناسب نباشد، و همین مطلب می تواند تنظیم و توالی منطقی مواد قانون را سبب شود. از جمله اگر یک حکم یا قاعده معین در مکان مهجوری از طرح تهیه شده قرار گرفته باشد، تدوین کننده ممکن است بر اثر الزام به سازمان دهی صحیح قانون ناچار از خارج ساختن آن قاعده و قرار دادنش بین قواعد و احکام عام قانون گردد.

ب. استفاده از مجموعه عام

شماری از کشورها از یک قانون مالیاتی عام و واحد برخوردارند، به این معنی که کلیه مقررات مالیاتی خود را در قانون واحد گنجانیده اند. وجود مجموعه واحد مزایای خاص خود را دارد، از جمله این که تعاریف اصطلاحات و همچنین مقررات مربوط به تشکیلات و اداره امر مالیاتی در یک قانون متمرکز است و به شکل یکسانی مورد استنباط و عمل قرار می گیرد و از پراکندگی آن در قوانین مختلف که می تواند موجب تناقض گردد جلوگیری می شود.

درج کلیه مقررات مالیاتی در مجموعه واحد، همچنین می تواند مودی را در انجام وظایف وی یاری دهد. در این حالت او می داند که هرچه هست و نیست در همین مجموعه متمرکز است و تشویق می شود که از تکالیف قانونی خود باخبر شود. در غیر این حالت صرف بلا تکلیفی از این بابت که معلوم نیست تا چه حد باید دنبال مقررات مختلف بگردد، ممکن است وی را مأیوس و منصرف سازد.

ج. سازماندهی در حالت فقد مجموعه واحد

با وجود محاسنی که برای وجود قانون واحد مالیاتی ذکر شد، در برخی از کشورها به سبب سنت ها و ملاحظات دیگر چنین قانون عامی وجود ندارد و مقررات مالیاتی ممکن است ضمن قوانین مختلف گنجانیده شود. در این حالت نیز نباید مصلحت سازماندهی صحیح قانون را فراموش کرد. البته کار در این مورد مستلزم کوشش بیشتر و تبعیت از انضباط خاصی در تدوین قوانین مالیاتی است. قوانین مجزای مالیاتی باید با دقت تنظیم شوند و سعی شود که این قوانین با یکدیگر هماهنگی داشته باشند. در متن این قوانین می توان به قانون مادر ارجاع داد تا ضوابط و قواعد عام مالیاتی شامل قوانین دیگر نیز بشود و نیازی به تکرار آنها نباشد و از

تناقض احتمالی نیز اجتناب شود. در بعضی از کشورها که تعدد مقررات مالیاتی وجود دارد، توانسته اند مقررات و قواعد عام و کلی را در یک قانون اصلی بگنجانند و مسائل دیگر را در قوانین خاص جای دهند. این ترتیب نیاز به تکرار بسیاری از مقررات را از میان می برد. مشکلات مربوط به این بحث خصوصاً در موردی بیشتر متجلی می شود که مقررات مالیاتی ضمن قوانین مربوط به مسائل دیگر گنجانیده شود. فرضاً در قانون راجع به جلب سرمایه های خارجی به منظور توسعه صنایع و غیره ممکن است مقررات مالیاتی نیز درج گردد. در این حالت تطبیق و هماهنگی بین این گونه مقررات مالیاتی و سایر قوانین مربوط به مالیات ها دشوارتر می شود.

قاعده سوم - اثربخشی

قانون مالیاتی در صورتی می تواند نتیجه بخش تلقی شود که اهداف و سیاستی را که از وضع آن در نظر گرفته شده محقق سازد. به این منظور لازم است اولاً این اهداف و سیاست ها مورد بررسی تدوین کنندگان قانون قرار گیرد، و ثانیاً به نتایج اجرائی قانون نیز توجه شود، به این معنی که باید پیش بینی کرد که محاکم چگونه متن تهیه شده را تعبیر خواهند کرد و نحوه برداشت و واکنش ماموران مالیاتی و مودیان از آن چه خواهد بود. هریک از این موارد را جداگانه مورد بررسی قرار می دهیم.

الف. سیاست مالیاتی و تهیه طرح قانونی

تدوین کنندگان قانون باید از سیاست موجود که سبب اقدام به وضع آن شده با خبر گردند. بسیار مناسب است نظرات اولیه در باب اهداف قانون به آگاهی تدوین کنندگان برسد و سپس آنان دست به تهیه طرح مطلوب بزنند. اما در اکثر موارد سیاست های مربوط به وضع قانونی معین از آغاز چندان روشن نیست. معمولاً وظیفه تهیه طرح قانونی را گروهی از کارشناسان در قسمتی از وزارت دارائی انجام می دهند و در آن مرحله اهداف و سیاست های نهائی هنوز روشن نشده است.

چه در مرحله دولت و چه در مرحله مجلس، اهداف و سیاست ها به تدریج و پایه پای پیشرفت جریان تدوین و اصلاحات متعدد طرح قانونی روشن تر می شود. بسیاری از ملاحظات در جریان این فرایند طولانی پدیدار می شوند و دستخوش تغییر می گردند تا زمانی که بالاخره قانون از تصویب نهائی بگذرد.

حتی درک خطا، یا صواب قانون بدون ملاحظه کامل طرح مقدور نیست و در واقع جریان تدوین و اصلاح متن قانون است که اصلاح و

تنقیح سیاست‌ها را نیز به همراه می‌آورد. عاقبت هم آنچه می‌ماند و مهم است همان عبارات نهائی قانون است که ممکن است دقیقاً با آنچه در فکر سیاست‌گذاران می‌گذشته تطبیق نکند. برای احتراز از این وضع لازم است مقاصد و سیاست‌های ابرازی اولیه و تحولات بعدی آن از سوی تدوین‌کنندگان به خوبی تحلیل و استنباط شود، و از آن مهم‌تر انگیزه‌ها و موجهاتی که در وراء این سیاست‌های ابرازی وجود دارد نیز باید به درستی درک و مورد توجه قرار گیرد.

ب. پیش‌بینی نکات اجرائی و تفسیری قانون

در جریان تدوین قانون باید مستمراً به این نکته توجه شود که آیا متن تهیه شده یک قانون کامل و قابل اجراء را تشکیل می‌دهد یا خیر. قانون باید متضمن کلیه مقررات لازم برای از قوه به فعل درآوردن باشد، و یا این که وضع چنین مقرراتی به آئیننامه‌های اجرائی معین موکول شود. برای این منظور تدوین‌کنندگان باید تا حد امکان حالات و شرایط احتمالی را که در اجراء قانون پیش خواهد آمد در نظر بگیرند و در این باب از تجارب خود و دستگاه‌های ذی‌ربط و حتی از تجربه سایر کشورها بهره‌جویند.

نکته دیگر در این زمینه سعی در رفع موارد ابهام قانون است که می‌تواند ناشی از یک ابهام موردی یا ابهام کلی سبک نگارش باشد. باید این موارد ابهام از میان برداشته شود و متن قانون مشخص و خالی از گنگی و ابهام باشد. اما این نکته را هم نباید فراموش کرد که در برخی موارد خاص عدم ذکر جزئیات می‌تواند مطلوب باشد و دست سازمان مالیاتی را باز گذارد. فرضاً در تعیین هزینه‌های قابل قبول می‌توان ذکر کرد که کلیه هزینه‌های انجام شده مرتبط با تحصیل در آمد موضوع مالیات - به استثنای مواردی که صریحاً بیان شده - در محاسبه مالیات قابل کسر خواهد بود. چنین متنی با این که کلی است بر متنی که ضمن آن یک‌یک هزینه‌های قابل کسر ذکر شده باشد، مرجح است.

ضمناً در تدوین طرح قانون باید نحوه حل اختلافات مالیاتی روشن باشد. فرضاً اگر در مورد هزینه‌های پذیرائی شرکت‌ها گفته شده باشد که این اقلام در حد معقول مورد قبول قرار می‌گیرد، در این صورت باید روشن شود که تشخیص معقول بودن بر چه اساس به عمل می‌آید. آیا دستورالعملی در این باب وجود دارد و یا به نظر حسابرسان و یا مراجع رسیدگی‌کننده به اختلاف منوط است؟ در صورت مذاقه در این امور ممکن است تدوین‌کننده به این نتیجه برسد که به جای ضابطه معقول بودن، حد معینی برای هزینه‌های پذیرائی قرار دهد تا از بروز سردرگمی جلوگیری شود.

ج - ملاحظه نحوه عمل محاکم

قانون مالیاتی مآلاً از سوی محاکم و مراجع رسیدگی به اختلافات مورد بررسی و تعبیر قرار می‌گیرد. بنابراین در تدوین یک قانون باید به نحوه عمل این محاکم و مراجع نیز توجه داشت. روش‌های جاری در کشورهای جهان یکسان نیست و در هر مورد باید اوضاع و احوال کشور مربوط را مورد توجه قرار داد. در ممالک تابع حقوق نوشته به طور سنتی تمایل بر این است که کلیات در متن قانون ذکر شود و موارد خاص به اظهار نظر محاکم واگذار گردد، و بالعکس در کشورهای تابع کامن‌لو^{*} قانونگذار می‌کوشد موارد مشمول قانون را هرچه بیشتر تصریح کند و میدان عمل کمتری برای محاکم باقی گذارد. البته این شکل ایدآل کار در این دو رشته از کشورها است، و گرنه در عمل کشورهای تابع حقوق نوشته نیز بر حسب مورد و اقتضاء ممکن است قوانین مالیاتی متضمن موارد تفصیلی داشته باشند.

گذشته از تفاوتی که ذکر شد، در ممالک تابع سیستم کامن‌لو هنگام تدوین قانون مالیاتی به آنچه «کامن‌لو مالیاتی» خوانده می‌شود نیز باید توجه داشت. منظور از این اصطلاح قواعد و ضوابط مالیاتی است که در طی زمان بر حسب آراء محاکم پدید آمده و مبنای استنباط مسائل مالیاتی قرار می‌گیرد.

گاهی تعبیر و تفسیر محاکم خود تابع قواعدی است که ضمن قوانین مملکتی گنجانیده شده است و طبعاً باید مورد عنایت تدوین‌کنندگان قانون مالیاتی قرار گیرد. در کشورهای تابع کامن‌لو سنت وضع قوانین تفسیری وجود دارد. در این قوانین یک سلسله تعاریف از اصطلاحات حقوقی و همچنین قواعد خاص تفسیر قانون گنجانیده می‌شود. مشابه این رفتار در قانون مدنی کشورهای تابع حقوق نوشته انجام شده است، به این معنی که در قانون مذکور مقرراتی راجع به نحوه اجرای قانون درج می‌گردد. در مواردی هم مشاهده شده است که مقررات راجع به نحوه تفسیر قانون در خود قانون مالیاتی گنجانیده شده است.

به هر تقدیر، طراحان قانون مالیاتی باید به این نکات و خصوصیات مربوط به کشور خویش در رابطه با نحوه عمل و

* سیستم کامن‌لو (common law system) نظام حقوقی عمدتاً مبتنی بر عرف و سابقه آراء محاکم است. در مقابل، سیستم حقوق نوشته (civil law system) بیشتر بر پایه قوانین مصوب پارلمان استوار است. البته در کشورهای تابع سیستم نخست قانون نوشته نیز وجود دارد، کما این که در گروه دوم هم، عرف به عنوان یکی از منابع حقوق پذیرفته است. به عنوان مثال انگلستان و فرانسه به ترتیب دو نمونه بارز از کشورهای گروه اول و دوم فوق به شمار می‌روند.

تفسیر و تعبیر قانون از سوی مراجع و محاکم رسیدگی کننده به اختلافات مالیاتی توجه کافی مبذول دارند، و مطالب قانون را به نحوی تنظیم کنند که بر اثر چنان نحوه عمل و تعبیراتی، نتیجه‌ای مغایر با اهداف وضع قانون به دست نیاید.

قاعده چهارم - هماهنگی

این نکته حائز اهمیت است که قانون جدید مالیاتی به نحوی هماهنگ با سیستم قانونی مملکت تنظیم شود. تدوین‌کننده قانون مالیاتی نه تنها لازم است از نکات احتمالی مغایر با قانون اساسی بر حذر باشد، بلکه باید طرح خود را در قالب سبک قانون‌نویسی کشور و همچنین هماهنگ با سیستم عمومی حقوقی موجود تنظیم کند تا میزان مقبولیت، قابلیت فهم و اثربخشی آن بالا رود.

الف. سبک قانون‌نویسی رایج

قانون مالیاتی باید به سبک قانون‌نویسی هر کشوری تنظیم شود. این هماهنگی باید هم از حیث شکل و هم از جهت سبک نگارش تامین شود. ممکن است کسانی عقیده بر لزوم اعمال تغییراتی در این سبک داشته باشند. اما در آن صورت چنان تغییری می‌باید جنبه عام داشته و در کلیه قوانین رعایت شود، نه این که منحصرأ در یک قانون مالیاتی معین ابتکار و نوآوری خاصی از این لحاظ به کار برده شود. مراعات این قاعده به فهم و تفسیر قانون به شیوه رایج مملکت کمک خواهد کرد.

ب. کاربرد الفاظ مذکر و مونث

این مسأله در زبان‌هایی مطرح است که ضمیر، فعل، یا صفت برای مذکر و مونث متفاوت است. در گذشته رسم بر این بود که در چنین مواردی از صیغه مذکر استفاده می‌شد. اکنون در زبان انگلیسی - که یکی از همین زبان‌ها است - تمایلی پدید آمده که این شیوه تبعیض کلامی کنار نهاده شود و الفاظ و عبارات به نحوی تنظیم شود که فارغ از آن باشد. رعایت این نکته در مورد زبان‌هایی از این گونه به مقبولیت قانون یاری می‌دهد.

ج. رابطه قانون مالیاتی با سایر مقررات

در تنظیم قانون جدید مالیاتی متن سایر قوانین نیز باید در نظر گرفته شود. مقررات مالیاتی غالباً به سایر قوانین ارجاع دارد. از آن جمله است تعاریفی که در قانون تجارت راجع به انواع شرکت‌ها و ایجاد شخصیت حقوقی به عمل آمده است. قواعد و اصطلاحات

حسابداری نیز رابطه زیادی با مقررات مالیاتی دارند. همچنین است عناوین و اصطلاحات و مقررات به کار رفته در حقوق خصوصی، به ویژه قانون مدنی. مقررات راجع به ثبت شرکت‌ها، قانون کار، مقررات استخدامی، آئین دادرسی مدنی و کیفری نمونه‌های دیگری از قوانین مرتبط با قانون مالیاتی هستند.

ممکن است موردی پیش آید که لازم باشد در تعریف بعضی اصطلاحات تغییراتی از نظر قانون مالیاتی داده شود. فرضاً اصطلاح مستخدم ممکن است در قانون کار یا مقررات دیگر کشوری تعریف شده باشد و قانون مالیاتی بخواهد مفهوم این اصطلاح را توسعه دهد و آن را شامل حال گروه بیشتری سازد. در این صورت دو کار می‌توان کرد. یکی این که عیناً همان لفظ به کار رفته در قانون کار به شرح دیگری در قانون مالیاتی تعریف شود. این شیوه می‌تواند موجب ابهام شود زیرا لفظ واحد به دو نوع متفاوت در سیستم حقوقی کشور تعریف شده است. راه دیگر این است که اصطلاح را تغییر دهیم. در این حالت مشکل نخست رخ نمی‌دهد، اما این بدی را دارد که به نظر غیر طبیعی می‌آید. رویهم‌رفته هیچ‌یک از دو شیوه خالی از عیب نیست.

د. مدل‌های قانون مالیاتی

در دهه‌های اخیر اشخاص و مراجعی دست به تدوین مدل‌هایی برای قوانین مالیاتی زده‌اند. از آن جمله می‌توان به مدل تهیه شده از سوی سازمان دولت‌های آمریکائی (Organization of American States) نام برد که در سال‌های دهه ۶۰ برای استفاده کشورهای آمریکای لاتین تهیه شد. مرکز مدیران مالیاتی کشورهای آمریکائی (CIAT) نیز در شرف تهیه مدل تازه‌ای در همین زمینه است. نمونه دیگر کار یک استاد آلمانی در دهه ۹۰ است که بنا به مأموریت محوله از سوی وزارت دارائی آلمان طرح یک قانون مالیاتی را برای بهره‌گیری کشورهای اروپای مرکزی و شرقی تهیه کرد. یک «قانون پایه مالیاتی جهانی» نیز توسط دو استاد آمریکائی فراهم شده است. بررسی این نمونه‌ها و به طور کلی استفاده از تجارب سایر کشورها و مجامع بین‌المللی در نگارش قوانین مالیاتی نیز می‌تواند کمک مناسبی برای طراحان قانون مالیاتی باشد. البته هرگونه استفاده از این مدل‌ها و کارهای سایر ملل باید با احتیاط و با ملاحظه شرایط و خصوصیات هر کشوری صورت پذیرد.

منبع:

Victor Thuronyi et al, Tax Law Design and Drafting, Vol. 1, International Monetary Fund, 1996.

قراردادهای جدید مالیاتی ایران

بخش سوم

دکتر محمد توکل

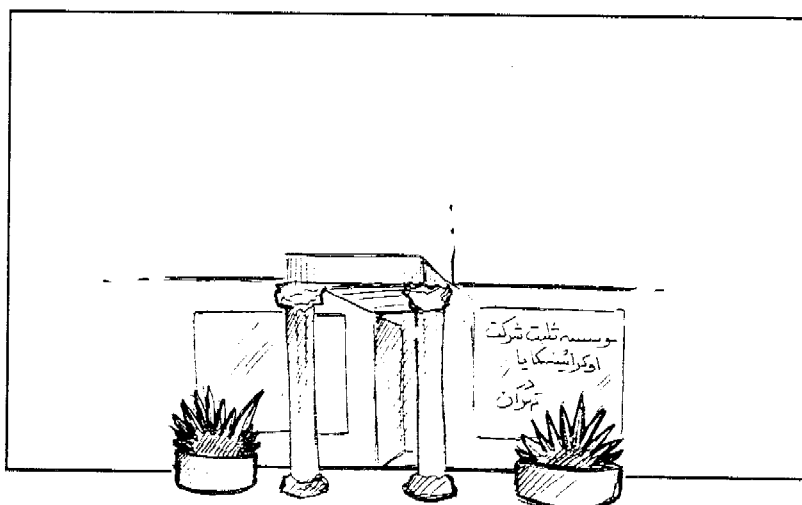
در دو شماره گذشته پس از ذکر مقدمه‌ای پیرامون سابقه قراردادهای مالیات مضاعف در ایران و تحرکی که اخیراً در زمینه گسترش روابط بین‌المللی مالیاتی حاصل شده، به بحث در باره نکات زیر پرداختیم: ساختار کلی قراردادها، عنوان قراردادها، اشخاص و مالیات‌های مشمول قراردادها، تعاریف کلی اصطلاحات به کار رفته در قراردادها، و مفهوم مؤدی مالیاتی مقیم کشورهای طرف قرارداد. اینک به توصیف اصطلاح مؤسسه ثابت و آثار مالیاتی آن می‌پردازیم.

مؤسسه ثابت (پایگاه دائمی، مقر دائم) - ماده ۵

از این گونه برپا کرده باشد که به آن نام permanent establishment داده‌اند.

اهمیت بحث پیرامون این مقوله بیش از هر چیز به خاطر اصلی است که ضمن ماده ۷ قرارداد بیان شده است، و آن این که هیچ یک

قبل از هر چیز یافتن یک برابر فارسی مناسب برای این اصطلاح ضرورت دارد. در قراردادهای پیشین مالیات مضاعف ایران با آلمان و فرانسه از عنوان «پایگاه دائمی» برای این منظور استفاده شده و اخیراً در متن فارسی قراردادهای جدید «مقر دائم» را به عنوان معادل



از دو کشور طرف قرارداد مجاز نیست هرگونه کسب و کار و مؤسسه تجاری کشور مقابل را مشمول مالیات خود قرار دهد مگر این که آن مؤسسه تجاری و صاحب آن کسب و کار در کشور نخست دستگاهی را چیده یا کسانی را گمارده و بساط دیگری

این اصطلاح انتخاب کرده‌اند. بی‌آن که وارد بحث لغوی شویم که بسیار کشدار است، از خوانندگان اجازه می‌خواهیم که از اصطلاح «موسسه ثابت» استفاده کنیم زیرا در عمل ثابت این موسسات، آن هم به طور نسبی، مورد نظر است و نه دائمی و ابدی بودن آنها، همچنین به نظر می‌رسد لفظ موسسه، معادل مناسب‌تری برای establishment باشد تا پایگاه یا مقر.

ماده ۵ که مقررات راجع به موسسه ثابت را بیان می‌دارد، از هفت پارگراف یا بند تشکیل شده است. بند ۱ موسسه ثابت را به طور

کلی تعریف می‌کند و یک خصلت اساسی را برای آن بیان می‌دارد:

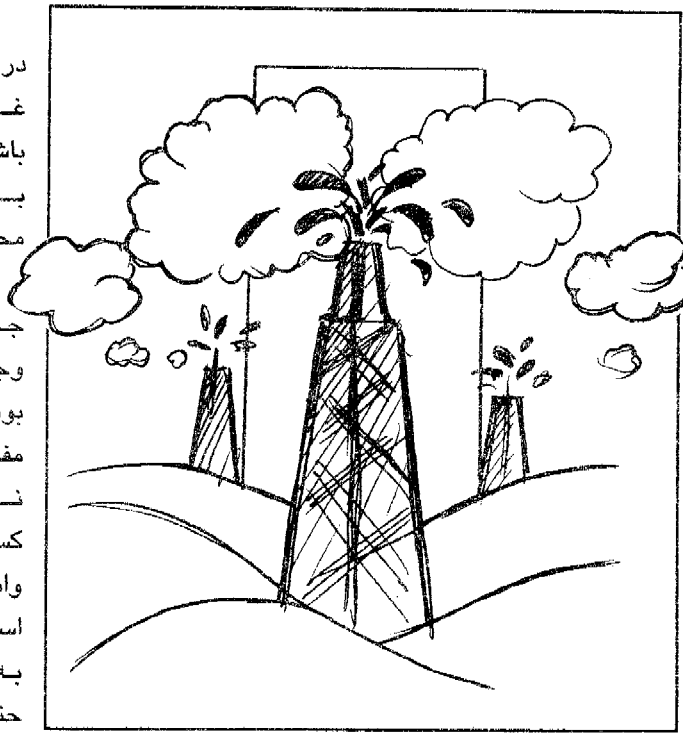
«از جهت مقاصد مذکور در این قرارداد، اصطلاح موسسه ثابت به معنی

یک محل ثابت شغلی است که موسسه تجاری یک کشور متعاهد کسب و کار خود را در کشور متعاهد دیگر کلاً یا جزءاً از طریق آن انجام می‌دهد».

آن خصلت اساسی که در این بند از ماده ۵ برای موسسه ثابت ذکر شده، دارا بودن «محل ثابت شغلی» است. یعنی اولاً وجود محلی برای تشکیل موسسه ثابت ضرورت دارد. این محل معمولاً باید دارای زمین و بنا باشد نظیر یک مغازه، دفتر، انبار و امثال آن. اما عنوان فوق همچنین می‌تواند در مورد یک محوطه فاقد ساختمان و حتی گاهی تأسیسات دایر شده در دریا (نظیر سکوی حفاری) و بالاخره ماشین‌آلات مستقر در یک نقطه که فعالیت موسسه تجاری روی آنها انجام می‌پذیرد، صادق باشد.

ضمناً این محل خود صفتی دارد و آن فیکس بودن و ثابت بودن است. این صفت به نوبه خود دو بُعد دارد یکی بُعد جغرافیایی است. یعنی آنچه فعالیت موسسه تجاری روی آن انجام می‌پذیرد باید با یک نقطه جغرافیایی معین ارتباط داشته باشد. مثلاً هرگاه فعالیت مذکور روی ماشین‌آلات و تجهیزات معین صورت پذیرد در واقع «محل شغلی» مورد بحث همین ماشین‌آلات هستند ولی این وسایل و تجهیزات باید به یک محدوده معین مکانی مرتبط باشند. فرضاً اگر ماشین‌آلات روی وسیله نقلیه سوار بوده و معمولاً در حال حرکت باشد، دیگر نمی‌توان قائل به وجود یک «محل ثابت» بود و در نتیجه بحث موسسه ثابت (یا مقر دائم) منتفی خواهد شد.

اما در مقابل لازم نیست که ماشین‌آلات و تجهیزات یاد شده



در زمین کوبیده و به طور غیرقابل حرکت نصب شده باشند، منتهی اگر حرکتی دارند بساید در یک محوطه معقولاً محدودی صورت پذیرد.

بعد دیگر لفظ ثابت (fixed) جنبه زمانی آن است. شرط وجود موسسه ثابت ماندگار بودن و دوام محل است. البته این مفهوم جنبه نسبی دارد و لازم نیست که محل مورد بحث و کسب و کسار روی آن دائمی و ابدی باشد. همین قدر کافی است که برای مقاصد کوتاه مدت به وجود نیامده باشد. گاهی حتی کاملاً از آغاز معلوم است

که نیل به یک هدف واحد تمام شدنی - مانند یک پروژه معین ساختمانی - مورد نظر است و پس از خاتمه کار همه چیز برچیده خواهد شد، با این حال وصف ثابت بودن محل و احراز وجود موسسه ثابت از میان نمی‌رود*. نهایت این که به هر تقدیر باید دید حداقل ضابطه زمانی کدام است، زیرا علی‌ای حال برپا کردن محل برای مقاصد کوتاه مدت نمی‌تواند وجود موسسه ثابت را احراز کند. یک گزینه در خود قرارداد وجود دارد و آن مدت ۱۲ ماه است. مثلاً کارگاه ساختمانی یا پروژه نصب تأسیسات در صورتی که بیش از ۱۲ ماه دوام داشته باشد یک موسسه ثابت به شمار می‌رود. برخی از کشورها این زمان را به شش ماه تقلیل داده‌اند (فرضاً کشورهای ترکیه، نیوزیلند، و پرتغال هنگام الحاق به کنوانسیون مدل OECD قید کرده‌اند که در چنین مواردی مدت ۶ ماه را ملاک قرار می‌دهند).

شرط دیگر احراز موسسه ثابت (علاوه بر وجود محل و ثابت بودن آن) این است که موسسه کشور طرف قرارداد فعالیت شغلی و کسب و کار خود در کشور متعاهد دیگر را کلاً یا جزءاً از طریق این محل ثابت انجام دهد. چنین فعالیتی معمولاً از طریق انسان‌ها و افرادی انجام می‌شود که به نحوی وابسته به موسسه اصلی مقیم کشور دیگر هستند و به نام آن فعالیت می‌کنند. اما در برخی موارد ممکن است ماشین‌های اتوماتیک نصب شده در محل چنین فعالیتی را انجام دهند که در این حالت نیز عنوان

* با این بیان روشن می‌شود که چرا از انتخاب معادل پایگاه «دائمی» و مقر «دائم» در برابر اصطلاح permanent establishment خودداری شد.

موسسه ثابت مصداق خواهد داشت. شرط اصلی این است که کار و کسب موسسه ثابت به نام و حساب موسسه تجاری اصلی صورت پذیرد.

اما در صورتی که کار و کسب موسسه اصلی از طریق محل ثابتی انجام نشود باز هم عنوان موسسه ثابت صادق نخواهد بود. فرضاً اگر موسسه تجاری اصلی تجهیزات، ابنیه و تأسیساتی را در کشور مقابل به اجاره واگذار کند بی آن که دفتر یا محل ثابت دیگر واقع در کشور اخیر مجرای انجام چنین معاملاتی باشد، در آن صورت موسسه ثابتی در میان نخواهد بود، و نکته مهم این است که خود این ابنیه و تأسیسات و تجهیزات فی نفسه موسسه

ثابت به شمار نخواهند آمد، بلکه این مقولات در زمره کالا و موضوع معامله و داد و ستد به شمار می روند.

ضمناً فعالیت شغلی و کسب و کار از مجرای موسسه ثابت باید به طور معقولی جنبه دوام و استمرار داشته باشد و اگر انقطاع و بریدگی هائی در روند این فعالیت پدید می آید از حد معقول فراتر نرود. بدیهی است در فهم این حد معقول و منطقی باید به آنچه اصطلاحاً قوه قهریه یا فورس ماژور نامیده می شود، نیز توجه داشت فرضاً اگر یک کار ساختمانی به سبب عوامل طبیعی نظیر سیل، طوفان، بروند هوا و

نظایر آن برای مدتی تعطیل شود، چنین وقعه ای را نباید به عنوان عامل منتفی کننده وجود موسسه ثابت تلقی کرد.

بند ۲ ماده ۵

این بند پاره ای از مصادیق موسسه ثابت را برمی شمارد که عبارتند از محل اداره، شعبه، دفتر، کارخانه، کارگاه، و همچنین معدن، چاه نفت یا گاز، معدن سنگ یا هر محل دیگر اکتشاف، بهره برداری یا استخراج منابع طبیعی.

در مورد این مصادیق نکات زیر قابل توجه است:

۱. موارد فوق به عنوان مثال بوده و در واقع مصادیق بارز موسسه ثابت به شمار می آیند. اما بدیهی است که موسسه ثابت منحصر به این موارد نبوده و هر مورد دیگر که با تعریف و ضوابط موسسه ثابت تطبیق کند می تواند به این عنوان تلقی

شود.

۲. از طرف دیگر همین موارد احصاء شده نیز باید حائز خصال و اوصاف اصلی موسسه ثابت، که فوقاً در ارتباط با بند ۱ شرح داده شد، باشند تا بتوان چنین عنوانی را بر آنها صادق دانست.

۳. ذکر «محل اداره» و «دفتر» به عنوان مصادیق جداگانه موسسه ثابت در صورتی صحیح است که برحسب مفاهیم رایج در یک کشور این دو مقولات جدا از هم تلقی شوند. یادآور می شود که واژه دفتر در ترجمه کلمه office در متن فارسی قرار داد گنجانیده شده است که آن را می توان به «اداره» هم تعبیر کرد.

برداشت نویسنده مقاله این است که در ایران تفاوت چندانی بین این دو مفهوم رایج نیست، و اگر این استنباط درست باشد می توان گفت که درج یکی از دو عنوان یاد شده در متن قرارداد کافی بوده است.

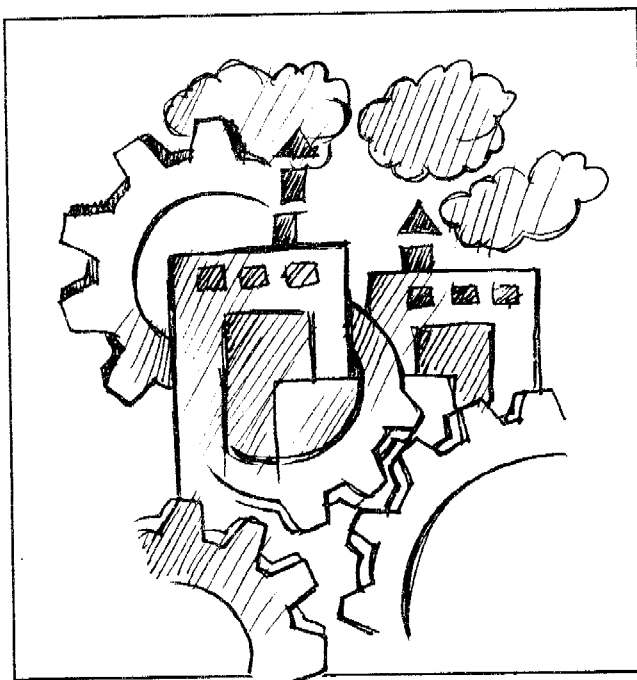
۴. در ارتباط با عبارت «محل اکتشاف، بهره برداری، یا استخراج منابع طبیعی» شایان ذکر است که کلمات اکتشاف و بهره برداری در متن مدل OECD نبوده و در قراردادهای ایران اضافه شده است. هر کدام از این دو کلمه را جداگانه بررسی می کنیم:

کمتر قرارداد مالیات مضاعفی را می توان یافت که

مانند قراردادهای جدید ایران مقوله «اکتشاف» را در بحث راجع به موسسه ثابت گنجانیده باشد. عدم درج مرحله اکتشاف غالباً به خاطر مشکلات مربوط به تعیین درآمد قابل انتساب به مرحله مذکور، و در نتیجه دشواری تعیین مالیات مربوط است.

اما گنجانیدن اصطلاح «بهره برداری» در کنار کلمه «استخراج» کاری است که تقریباً هیچگاه در قراردادهای متداول مالیات مضاعف نشده است. اساساً باید دید آیا استخراج خود بهره برداری از معدن نیست؟ تفاوت اصولی این دو مقوله به نحوی که ذکر جداگانه آنها را در قرارداد ایجاب کند، لااقل برای نویسنده این سطور، روشن نیست.

۵. در قرارداد الکوی ایران یک فقره جداگانه بر مصادیق بند ۲ ماده ۵ افزوده شده که متن آن چنین است: «انبار یا سایر انواع ساختمان مورداستفاده به عنوان محل فروش». افزودن این عبارت در

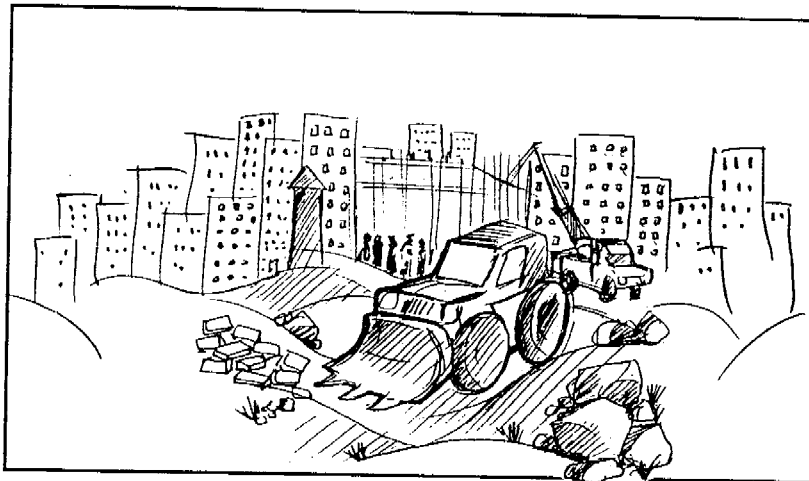


مورد محل فروش بلامانع است. در خصوص انبار نیز اگر منظور انباری باشد که موجودی آن برای فروش به فروشگاه آورده می‌شود، باز قضیه بلامانع است، نهایت این که در چنان صورتی در واقع انبار و فروشگاه جمعاً یک موسسه ثابت را تشکیل می‌دهند و شاید ذکر آن به عنوان یک فقره جداگانه بی‌مورد باشد. اما اگر انبار را صرف‌نظر از فروشگاه منظور داریم و بنائی باشد که صرفاً به منظور نگهداری کالا از آن استفاده می‌شود در آن صورت بنابه تصریح بخش بعدی ماده ۵ به عنوان موسسه ثابت به حساب نخواهد آمد، که در سطور آتی به این مطلب اشاره خواهیم کرد.

بند ۳ ماده ۵

بند ۳ وضعیت کارهای ساختمانی و تأسیساتی را جداگانه

مورد بحث قرار داده است. به موجب این بند یک سایت ساختمانی و همچنین یک پروژه ساختمانی یا مونتاژ یا تأسیساتی، و بالاخره کارهای نظارت بر این گونه فعالیت‌ها را نیز می‌توان موسسه ثابت تلقی کرد، به شرط این که هریک از این موارد



بیش از ۱۲ ماه دوام و استمرار داشته باشد.

در مورد سایت ساختمانی و قابلیت انطباق آن با تعریف موسسه ثابت مشکلی وجود ندارد معمولاً کارگاه ساختمانی در محدوده مکانی ثابت و معینی مستقر می‌باشد، اما پروژه ساختمانی در مواردی ممکن است از این کیفیت دور شود. فرضاً اگر پروژه راجع به ساخت یک جاده باشد، با پیشرفت کار محل اجرای پروژه تغییر می‌کند. به همین سبب است که به جای ذکر واژه‌ای که به نحوی معرف محل باشد از اصطلاح «پروژه» استفاده شده است. اگر اهل موشکافی بیشتر باشیم، باید بگوئیم که در واقع این مورد استثناء بر اصل است و قرارداد خواسته است چیزی را که با ضابطه اصلی موسسه ثابت نمی‌خواند، به رغم این ناسازگاری، به عنوان موسسه ثابت تلقی کند.

مورد دیگری که افزوده قراردادهای ایران - در مقایسه با مدل OECD - به شمار می‌رود «فعالیت‌های سرپرستی و نظارت» مرتبط با پروژه‌های مورد بحث است. در اینجا باید قائل به تفکیک شد. اگر کار نظارت موضوع قرارداد اصلی پروژه است و از

سوی همان پیمانکار پروژه انجام می‌شود، در آن صورت یک موسسه ثابت جداگانه وجود نخواهد داشت که نیاز به ذکر علیحده آن در متن قرارداد باشد. اما اگر کار نظارت خود از طریق یک محل ثابت شغلی جداگانه در کشور میزبان انجام شود و به نمایندگی از سوی یک موسسه تجاری مقیم خارج عملی گردد، آن محل ثابت خود یک موسسه ثابت علی‌حده به شمار خواهد آمد، هرچند که فعالیتی در رابطه با فعالیت موسسه ثابت دیگر (پروژه ساختمانی و غیره) انجام می‌دهد.

بند ۴ ماده ۵

بند ۴ مواردی را برمی‌شمارد که هرچند حائز مشخصات اصلی موسسه ثابت هستند، اما قرارداد باتوجه به مقاصدی که از تشکیل چنین مراکزی موردنظر بوده آنها را استثناء قرار داده و از شمول مقررات راجع به موسسات ثابت خارج ساخته است. صفت مشترک شش موردی که در این بند ذکر شده آن است که عموماً به منظور تهیه مقدمات یک کار اصلی و کمک به انجام آن صورت می‌پذیرند و در واقع فرع بر فعالیت اصلی به شمار می‌آیند.

یکی از موارد مذکور این است که محل ثابتی ایجاد و اداره شود که منظور از آن صرفاً انبار کردن یا نمایش کالاهای متعلق به موسسه اصلی مقیم خارج است و پای فروش کالا در میان نیست. نه این محل ثابت، و نه خود آن موجودی کالاها و اجناس، هیچ یک مصداق موسسه ثابت به شمار نخواهند آمد. مورد دیگر آن است که کالای متعلق به موسسه اصلی در محلی نگهداری شود به این منظور که توسط موسسه تجاری دیگری جهت استفاده بعدی موسسه اصلی آماده و پرداخته شود و یک فرایند تولیدی مجدد به این منظور روی آنها انجام پذیرد. چنین محلی نیز از شمول مقررات موسسه ثابت مستثنی شده است.

استثنای دیگر راجع به محل ثابتی است که به منظور خرید و تدارک کالا برای موسسه اصلی به وجود آمده است، و نیز محل ثابتی که برای تهیه اطلاعات جهت یک موسسه اصلی تشکیل شده است. مثال مورد اخیر دفتر نمایندگی خبرگزاری‌ها و جراید خارجی است. کار این دفاتر نیز مشابه خرید کالا برای استفاده

صاحب اصلی موسسه است.

پس از طرح موارد فوق فقره بعدی (جزء c بند ۴) قرارداد محل ایجاد شده جهت انجام هرگونه فعالیت دیگری را که جنبه کمکی یا تمهید و تهیه مقدمات داشته باشد به طور کلی از عنوان موسسه ثابت خارج دانسته است. در واقع این بند یک حکم کلی را بیان داشته و می‌توان در عین حال آن را یک ضابطه اضافی برای تشخیص وجود یا فقدان موسسه ثابت تلقی کرد. شاید بتوان گفت موسسه ثابت آن است که علاوه بر شرایط مذکور در بند ۱ ماده ۵ (که قبلاً درباره آنها بحث شد) محل انجام فعالیت‌هایی غیر از کارهای تمهیدی و کمکی باشد.

با این که حکم این فقره از بند چهار مدل OECD جنبه کلی داشته و در مقام بیان حکم عامی برای این قبیل موارد می‌باشد، اما در متن قراردادهای ایران موارد خاصی نیز ضمن همین فقره ذکر شده و در مجموع به این صورت درآمده است:

«نهاداری یک پایگاه ثابت شغلی صرفاً به منظور انجام تبلیغات، گردآوری اطلاعات، تحقیقات علمی و سایر فعالیت‌هایی که دارای جنبه تمهیدی یا کمکی باشد».

مناسب‌تر بود هرگاه ترکیب عبارت حالت عکس به خود می‌گرفت، به این شرح: «نهاداری یک محل ثابت شغلی به منظور انجام هرگونه فعالیت دیگری که جنبه تمهیدی یا کمکی داشته باشد، مانند تبلیغات، تحقیقات علمی و غیره». در این صورت کلیت حکم موضوع بند ۴ حفظ می‌شد، ضمن این که باقی فقرات بند ۴ ماده ۵ نیز به عنوان کارهای تمهیدی و کمکی تلقی می‌شدند، که هدف و فلسفه بند ۴ نیز در مجموع همین است.

در متن انگلیسی هر دو قرارداد الگو و قرارداد اوکراین (آنچنان که در اختیار ما است) اختلاط عبارتی در این بند وجود دارد که اصلاح آن حائز ضرورت است.

آخرین جزء بند ۴ ماده ۵ حالتی را پیش‌بینی کرده است که

محل ثابت شغلی برای انجام ترکیبی از کارهای موضوع فقرات پنجگانه قبلی مورد استفاده قرار گیرد. فرضاً در محل مذکور کارهای خرید، انبار کردن، نمایش و تبلیغات صورت پذیرد. در این صورت نیز چنان محلی موسسه ثابت به شمار نخواهد آمد، مشروط براین که هیچ یک

از این کارها و مجموع آنها از حالت فعالیت تمهیدی و کمکی تجاوز نکند.

البته تشخیص این که فعالیت معینی جنبه کمکی و تهیه مقدمات دارد یا خیر، همواره کار آسانی نیست. ضابطه روشنی که در این زمینه مورد قبول قرار گرفته این است که باید دید آیا فعالیت محل ثابت شغلی جزئی از فعالیت اصلی موسسه مقیم خارج را تشکیل می‌دهد یا خیر. اگر پاسخ مثبت باشد، محل ثابت مذکور یک موسسه ثابت به شمار می‌رود، و اگر فعالیت محلی چنین نبوده و فرع بر فعالیت‌های اصلی باشد می‌تواند خارج از شمول عنوان موسسه ثابت شناخته شود.

بند ۵ ماده ۵

قبلاً شرایطی برای احراز وجود موسسه ثابت ذکر کردیم که مهم‌ترین آنها ایجاد یک محل ثابت شغلی بود. بعداً استثنائی را براین قاعده ذکر کردیم که مربوط به پروژه‌های ساختمانی و مونتاژ و تأسیساتی بود. یعنی یک پروژه - صرف نظر از بود یا نبود محل ثابت شغلی - در حالات و شرایط خاصی می‌تواند دلیل بر وجود پایگاه ثابت تلقی شود. استثنای دیگر ضمن بند ۵ ذکر شده است، و آن مربوط به حالتی است که یک شخص حقیقی یا حقوقی به نمایندگی از سوی موسسه تجارتي کشور اصلی در کشور میزبان به فعالیت‌های شغلی بپردازد. در این حالت نیز فرض می‌شود که موسسه اصلی در کشور میزبان دارای موسسه ثابت است. اما برای این که چنین شخصی بتواند به رغم ضوابط اصلی مربوط به موسسه ثابت از چنین صفتی برخوردار شود باید از حقوق و توانائی خاصی برخوردار باشد و بتواند برای اصل در قضیه (یعنی موسسه مقیم کشور دیگر) از جهت اقتصادی و حقوقی در کشور میزبان تعهداتی به وجود آورد. به همین سبب ضمن بند ۵ شرط شده است که شخص حقیقی یا حقوقی مذکور باید اختیار

عقد قرارداد به نام موسسه اصلی را داشته باشد. صرف دارا بودن اختیار هم کافی نیست، بلکه باید عملاً آن حق را به طور جاری - و نه فقط یکبار - به مرحله عمل درآورد.

ضمناً این قراردادها باید مرتبط با موضوع تجارت و کسب و کار اصلی موسسه مقیم خارج باشد.



قرضاً حق عقد قرارداد صرفاً در زمینه استخدام کارکنان و امور فرعی دیگر نمی‌تواند سبب تحقق شرط فوق شود.

بند ۶ ماده ۵

بند ۶ برخلاف بند ۵ از اشخاصی یاد می‌کند که هرچند ممکن است کارهایی برای موسسه اصلی مقیم خارج انجام دهند، اما به سبب داشتن او صافی عنوان موسسه ثابت بر آنها صادق نیست: «موسسه تجاری یک کشور متعاهد صرفاً به دلیل انجام کسب و کار در کشور متعاهد دیگر از طریق یک دلال، حق العمل کار عمومی و هر عامل دارای وضعیت مستقل دیگر، دارای موسسه ثابت در آن کشور تلقی نخواهد شد، و این در صورتی است که اقدامات این گونه اشخاص جزئی از جریان عادی کسب و کار آنان باشد».

پس برای شمول حکم بند ۶ دو شرط وجود دارد. نخست این که دلال، حق العمل کار و اشخاص مشابه دارای وضعیت مستقل باشند، و دیگر این که کارهای آنان برای موسسه اصلی جزئی از کسب و کار روزمره ایشان باشد. در تشخیص وجود یا فقدان حالت استقلال بررسی شرایط حاکم بر روابط طرفین ضرورت دارد. اگر فرضاً دلال یا عامل موظف باشد که اقدامات خود را براساس دستورهای تفصیلی موسسه اصلی انجام دهد و هر معامله‌ای که انجام می‌دهد به نام و به هزینه موسسه اصلی باشد، در این صورت مشکل می‌توان حالت استقلال مندرج در بند ۶ را نسبت به وی صادق دانست و بلکه می‌توان او را مشمول بند ۵ دانست و در نتیجه قائل به وجود موسسه ثابت گردید.

در یک پاراگراف الحاقی به بند ۶ گفته شده است که اگر فعالیت‌های عامل مورد بحث تماماً یا تقریباً به تمامی، به موسسه اصلی مربوط اختصاص یابد، در این حالت عامل دارای وضعیت مستقل به مفهوم یاد شده تلقی نخواهد شد. به عبارت دیگر اگر بخش عمده فعالیت چنین عاملی در زمینه امور موسسه تجاری مقیم کشور دیگر انجام شود، وی را دیگر نمی‌توان مستقل از موسسه اصلی به شمار آورد، و در نتیجه وجود موسسه ثابت محقق خواهد شد. در خصوص پاراگراف اخیر دو مطلب شایان ذکر است:

۱. پاراگراف مذکور در قراردادهای ایران افزوده شده و در مدل OECD وجود ندارد.
۲. همین پاراگراف در قرارداد الگوی ایران و قرارداد ایران و

اوکراین به دو شکل مختلف ذکر شده است. متنی که نقل کردیم از قرارداد اوکراین بود، حال آن که متن قرارداد الگو به این شرح است:

«با این حال مرگه فعالیت‌های چنین عاملی تماماً یا تقریباً به تمامی، به آن موسسه تجاری اختصاص داده شده باشد، وی به عنوان عامل دارای وضعیت مستقل تلقی نخواهد شد، مشروط بر این که معاملات بین عامل و موسسه تجاری طبق اصل معامله کنندگان مستقل انجام نشده باشد».

در واقع در اینجا یک شرط ثانی برای تحقق حالت پیش‌بینی شده در این پاراگراف الحاقی اضافه شده است. یعنی برای این که عامل غیرمستقل تلقی شود - و در نتیجه مشمول عنوان موسسه ثابت گردد - باید اولاً فعالیت‌های وی به طور عمده در رابطه با امور موسسه اصلی باشد، ثانیاً معاملات بین این دو طبق اصل معامله کنندگان مستقل انجام نشده باشد. منظور از این نوع معاملات آن است که بین دو معامله کننده مستقل از هم صورت می‌پذیرد و فارغ از هرگونه ملاحظات وابستگی یا تابع و متبوعی است.

بند ۷ ماده ۵

به موجب این بند صرف رابطه وابستگی بین دو شرکت یعنی این که شرکتی وابسته به شرکت دیگر باشد (از حیث مالکیت سهام) باعث نخواهد شد که یک شرکت را بتوانیم موسسه ثابت شرکت دیگر به حساب آوریم. فرض کنید شرکت «الف» مقیم اوکراین سهام متعلق به شرکت «ب» را که در ایران فعالیت می‌کند، داراست یا بعکس سهام شرکت الف متعلق به شرکت ب است. بند ۷ می‌گوید این رابطه به تنهایی سبب نخواهد شد که یکی از این دو را موسسه ثابت شرکت دیگر بدانیم. در واقع می‌توان گفت حکم بند ۷ ماده ۵ باتوجه به واقعیت شخصیت حقوقی جداگانه این دو شرکت بیان شده است. در عین حال بدیهی است اگر شرایط دیگری بر روابط این دو شرکت حاکم باشد ممکن است وجود موسسه ثابت محرز شود، مانند این که شرکت ب اقدامات و معاملات خود را در ایران به نمایندگی از سوی شرکت الف انجام دهد و حق عقد قرارداد به نام شرکت الف را داشته باشد. در این صورت شرکت ب موسسه ثابت شرکت الف تلقی خواهد شد و دولت ایران مجاز خواهد بود که با رعایت مفاد قرارداد نسبت به اخذ مالیات از وی اقدام کند.

بخش سوم - مالیات بر درآمد

قرارداد که اشخاص حقیقی و حقوقی مشمول قرارداد و همچنین مالیات‌هایی را که قرارداد شامل آنها است، توصیف می‌نمود

آنچه تا اینجا دیدیم در واقع بیان مفاهیم کلی قرارداد به شمار می‌رفت و مشتمل بر دو بخش بود: بخش نخست دامنه یا محدوده

(مواد ۱ و ۲) و بخش دوم تعریف و تشریح عناوین و اصطلاحات مذکور در قرارداد را در بر می‌گرفت. در این بخش علاوه بر تعاریف کلی (ماده ۳)، تعریف مؤدی مقیم (ماده ۴) و موسسه ثابت (ماده ۵) نیز به طور جداگانه ارائه شده بود.

اکنون به بخش سوم می‌رسیم که انواع درآمدهای مختلف را جداگانه مورد بحث قرار داده و حکم هر یک را علی‌حده معین کرده است. جمعاً ۱۶ ماده (از ماده ۶ تا ۲۱) در این بخش ذکر شده است. اما مالیات بر سرمایه در بخش جداگانه‌ای (متضمن یک ماده) بیان شده است، زیرا چنین مالیاتی مصداق مالیات بر درآمد به شمار نمی‌رود.

البته تقسیم‌بندی فصول قرارداد به این شکل مربوط به کنوانسیون مدل OECD است و در قراردادهای ایران این‌گونه بخش‌بندی کنار نهاده شده و مواد قرارداد متوالیاً و بدون تقسیم به فصول ذکر شده‌اند. اکنون هر یک از انواع درآمدها را مورد بحث قرار می‌دهیم.

درآمد حاصل از اموال غیر منقول (ماده ۶)

قاعده کلی در این باب ضمن بند یکم ماده ۶ به شرح زیر بیان شده است:

«درآمدی که [شخص] مقیم یک کشور متعاقد از اموال غیر منقول واقع در کشور متعاقد دیگر تحصیل می‌کند (که مشتمل بر درآمد کشاورزی و جنگل‌بانی نیز هست)، در آن کشور دیگر مشمول مالیات خواهد بود».

این قاعده ناشی از ارتباط بسیار نزدیک بین املاک و کشور محل وقوع آنها است. ضمناً استثنائاتی بر ضابطه اقامت نیز به شمار می‌روند. در شماره گذشته دیدیم که اقامت و اقامتگاه از دید این قرارداد جنبه مالیاتی دارد، یعنی مودی در صورتی مقیم یکی از دو کشور متعاقد به شمار می‌رود که بر پایه قرائنی نظیر سکونت، محل ثبت، و امثال آن مشمول مالیات همان کشور شناخته شود. به عبارت دیگر اصل، شمول مالیات یک کشور بر اشخاص مقیم آن کشور است، و حالات دیگر استثناء بر اصل محسوب می‌گردند.

با این بیان اگر ملک منبع درآمد در کشور ثالث قرار داشته باشد، طبقاً باید از ضابطه «محل وقوع ملک» به شرح فوق صرف نظر کرد و به ضابطه «محل اقامت» رجوع نمود.

تعریف مال غیر منقول

بند بعدی ماده ۶ به تعریف مال غیر منقول می‌پردازد، یا دقیق‌تر بگوئیم، تعیین می‌کند که برای یافتن این تعریف به کجا باید مراجعه کرد. به حکم این بند، تعریف مورد بحث تابع قانون کشور محل وقوع مال غیر منقول است. فرضاً اگر مال در ایران

واقع باشد، برای پی‌بردن به این که عنوان غیر منقول بر آن صادق است یا خیر، باید به مواد ۱۲ تا ۱۸ قانون مدنی ایران رجوع کرد. با این حال بند ۲ مذکور به بیان این قاعده کلی اکتفا نکرده و تکلیف برخی موارد را که ممکن است شبهه‌برانگیز باشد، خود معین کرده است. این موارد به شرح زیراند:

الف. ملحقات و اضافات مال غیر منقول - این فقره کم و بیش همانند موارد مذکور در مواد ۱۳ و ۱۴ قانون مدنی است که به موجب آنها چنین ملحقات و اضافاتی خود غیر منقول به شمار می‌روند.^{*}

ب. حیوانات و تجهیزات و وسائلی که در کشاورزی و جنگلداری از آنها استفاده می‌شود. ماده ۱۷ قانون مدنی ایران نیز موارد مشابهی را بر می‌شمارد (حیوانات و اشیائی که مالک، آن را برای عمل زراعت اختصاص داده باشد) و این اموال را با این که فی‌نفسه منقول به حساب می‌آیند، از جهت صلاحیت محاکم و توقیف اموال در حکم مال غیر منقول می‌داند.

ج. گروه دیگر از دارائی‌ها که ضمن قراردادهای مالیاتی مورد بحث به عنوان غیر منقول معرفی شده‌اند، مشتمل بر یک سلسله حقوق معین (غیر از حق مالکیت) می‌باشند که با اموال غیر منقول مرتبط‌اند. در واقع اگر مال یا دارائی‌ها را یک مقوله با ارزش و قابل مبادله بدانیم، در آن صورت نه تنها آنچه شیئیت دارد، بلکه حقوق متعلق به آن هم خود یک دارائی به شمار خواهد آمد و بر همین پایه است که فرضاً امتیاز یک شماره تلفن معین قابلیت خرید و فروش پیدا می‌کند. البته قانون مدنی ایران این معنی را نپذیرفته، و از اطلاق عنوان مال بر حقوق خودداری کرده، ولی با این حال حقوق مرتبط با اموال غیر منقول را «تابع اموال غیر منقول» دانسته است (ماده ۱۸). به هر تقدیر حقوق مورد بحث عبارتند از: ۱. حقوقی که مقررات قوانین عام راجع به املاک شامل آنها است. در این مقام منظور از بیان صفت «عام» یا «کلی» (general) برای قوانین آن نیست که یک رشته معین از حقوق یا مقررات مورد نظر باشد. به عبارت دیگر ترکیب general law در این بند از ماده ۶ کنوانسیون OECD (که در قراردادهای مالیات مضاعف مورد بحث نیز عیناً اقتباس شده) آن نیست که یک رشته معین از حقوق یا قوانین را نام ببرد، که فرضاً در ردیف مقولاتی نظیر حقوق عمومی، حقوق خصوصی، حقوق بین‌الملل و نظایر آنها قرار

* ماده ۱۳. اراضی و ابنیه و آسیا و هر چه که در بنا منصوب و عرفاً جزء بنا محسوب می‌شود، غیر منقول است و همچنین است لوله‌ها که برای جریان آب یا مقاصد دیگر در زمین یا بنا کشیده شده باشد.

ماده ۱۴. آینه و پرده نقاشی و مجسمه و امثال آنها در صورتی که در بنا یا زمین به کار رفته باشد، به طوری که نقل آن موجب نقص یا خرابی خود آن یا محل آن بشود، غیر منقول است.



در مقابل بهره‌برداری از ذخایر معدنی، منابع نفت و گاز، کان سنگ و سایر مکان‌های استخراج منابع طبیعی مشتمل بر الوار و دیگر فرآورده‌های جنگلی؛ و یا در مقابل واگذاری حق بهره‌برداری مذکور. این فقره در واقع به درآمدها یا حق‌الاستیازهایی مربوط می‌شود که در ازاء بهره‌برداری از این منابع، از بهره‌برداران (معمولاً به طور مستمر و در فواصل معینی) گرفته می‌شود و یا در آمدی که از فروش کلی این حقوق عابد و اگذارنده می‌گردد.

تمامی انواع درآمدهای حاصل از اموال غیر منقول، که شامل حقوق غیر منقول به شرح فوق نیز می‌باشد، مشمول حکم ماده ۶ قرار داد است، یعنی بر اساس اصل مذکور در بند ۱ همین ماده مشمول مالیات بر درآمد کشور محل وقوع ملک قرار می‌گیرد.

موارد عدم شمول

۱. وسائط نقلیه - آخرین عبارت بند ۲ ماده ۶ تصریح کرده است که وسائط نقلیه نظیر کشتی، هواپیما، وسائط نقلیه جاده‌ای و راه آهن جزء اموال غیر منقول به شمار نمی‌روند. این تصریح به چند علت است: نخست این که در حقوق برخی از کشورها رفتاری که در مورد پاره‌ای از وسائط نقلیه مهم، مانند کشتی و راه آهن، معمول می‌گردد، از پاره‌ای جهات مشابه رفتار با اموال غیر منقول است و به همین جهت قرارداد خواسته است هرگونه شبهه بابت شمول تعریف مال غیر منقول بر این‌گونه وسائط را از میان بردارد. دوم این که در آمد حاصل از کارکرد یا نقل و انتقال وسائط نقلیه فعال در حمل و نقل بین‌المللی به موجب مواد دیگر قرارداد تابع مالیات کشوری است که دفتر ثبت شده مؤسسات دارنده این‌گونه وسائط در آنجا واقع است (مواد ۸ و ۱۳) و بدین ترتیب اجرای ضابطه مربوط به اموال غیر منقول نسبت به وسائط نقلیه بی‌مورد خواهد بود.

۲. مورد دیگر که در متن ماده ۶ صحبتی از آن به عنوان یک استثناء به میان نیامده، لکن از دقت در تعریف مال غیر منقول (بند

داشته باشد. بلکه منظور این است که در هر کشوری تعاریفی نظیر تعریف مال منقول و غیر منقول، معمولاً در قوانینی که جنبه کلی و فراگیر دارند، گنجانیده می‌شود. کما این که در ایران نیز همین تعاریف ضمن قانون مدنی بیان شده که یک قانون مادر و عام به شمار می‌آید.

این توضیح از آن جهت داده شد که در متن قراردادهای جدید ایران ترکیب general law به «حقوق عمومی» ترجمه شده، و در قراردادهای مالیات مضاعف قدیمی ایران با آلمان و فرانسه به جای آن از اصطلاح «حقوق خصوصی» استفاده شده است. حقوق عمومی و حقوق خصوصی به ترتیب به معنی public law و private law هستند که هریک مفهوم و محدوده خاص خود را دارند. و به هر حال منظور از general law به کار رفته در قراردادهای مالیات مضاعف هیچ‌یک از این دو مقوله نمی‌باشد.

پس از این مقدمه برگردیم به عبارت «حقوقی که مقررات قوانین عام راجع به املاک شامل آنها است». این تعریف بسیار گسترده به نظر می‌رسد و طبعاً هر نوع حقوق راجع به اموال غیر منقول را که در مقررات راجع به این‌گونه اموال بیان شده باشد در بر می‌گیرد، البته با این قید که چنان حقوقی به نحوی برای دارنده آن تولید درآمد کند تا پای اخذ مالیات بر درآمد به میان آید. ماده ۲۹ قانون مدنی کوشیده است که حقوق راجع به اموال را در سه نوع یا کاتگوری معین دسته‌بندی کند: حق مالکیت، حق انتفاع، و حق ارتفاق نسبت به ملک غیر.

۲. حق انتفاع نسبت به اموال غیر منقول که شامل هرگونه حق استفاده از مال غیر منقولی است که عین آن به دیگران تعلق دارد. در این باب نقطه ابهامی وجود دارد و آن این که حق انتفاع غیر منقول را نیز می‌توان از جمله حقوق دانست که «مقررات قوانین عام راجع به املاک شامل آنها است». و اگر این استنباط درست باشد، ذکر مجدد آن بی‌مورد به نظر می‌رسد.

۳. حق دریافت هرگونه وجه به طور ثابت یا متغیر به عنوان عوضی

۲ ماده ۶) و همچنین بررسی ماده ۱۱ قرارداد، و بالاخره مطالعه برخی قراردادهای دیگر مالیات مضاعف می‌توان به وجود آن پی برد، بهره و ام مبتنی بر مال غیر منقول است.

در سطور قبل (بند ج) اشاره شد که حقوق مرتبط با مال غیر منقول نیز به موجب بند ۲ ماده ۶ در زمره غیر منقول به حساب آمده و در نتیجه در آمد مربوط به چنان حقوقی نیز از حیث مالیاتی تابع ضابطه مربوط به اموال غیر منقول (ضابطه محل وقوع) می‌باشد. با این تعریف ممکن است شبهه به میان آید که بهره دین مبتنی بر مال غیر منقول نیز از همین کیفیت برخوردار است و لذا مشمول ضابطه فوق قرار می‌گیرد.

این یک استدلال ذهنی صرف نبوده و بلکه در برخی قراردادهای مالیات مضاعف عیناً به همین شکل حکم شده است. از آن جمله می‌توان قرارداد مالیات مضاعف اتریش و امارات متحده عربی مورخ ۱۶ اکتبر ۱۹۶۲ را نام برد که متن ماده ۷ آن به این شرح است:

«درآمد حاصل از اموال غیر منقول (مشمول بر در آمد حاصل از فروش یا معاوضه این گونه اموال) فقط در کشور محل وقوع مال، مشمول مالیات می‌باشد. بهره و ام مبتنی بر رهن مال غیر منقول و حق الامتیازها و سایر مبالغ پرداختی در ازاء بهره برداری از یک معدن، یک میدان نفتی، یک معدن سنگ یا استخراج سایر منابع طبیعی، به عنوان در آمد حاصل از دارائی غیر منقول به شمار می‌آید.»

نمونه دیگر از قراردادهای حاوی همین مطلب، قرارداد مالیات مضاعف ایالات متحده آمریکا و مصر مورخ ۲۴ اوت ۱۹۸۰ می‌باشد. متن ماده ۷ این قرارداد (تحت عنوان: در آمد اموال غیر منقول) به شرح زیر است:

«۱. در آمد اموال غیر منقول که مشتمل بر حق الامتیاز و هر نوع دریافت دیگری در رابطه با بهره برداری از منابع طبیعی و عواید حاصل از فروش، معاوضه، یا اشکال دیگر واگذاری اموال یا حقوق منشاء در آمد حق الامتیاز و دریافت‌های مذکور می‌باشد، در کشور متعاهد محل وقوع اموال غیر منقول و منابع طبیعی مربوط، مشمول مالیات قرار خواهد گرفت. از نظر این قرارداد بهره و ام مبتنی بر وثیقه مال غیر منقول یا وثیقه‌ای که به شکل حقوقی موجب حق الامتیاز و سایر دریافت‌ها بابت بهره برداری از منابع طبیعی باشد، به عنوان در آمد ناشی از اموال غیر منقول تلقی می‌شود.»

اما مستثنی بودن بهره مذکور از حکم ماده ۶ به طور ضمنی و از بررسی ماده ۱۱ قرارداد برمی‌آید. ماده ۱۱ صریحاً از این گونه بهره نام برده و آن را مشمول احکام خاص خود دانسته است. به این ترتیب می‌توان حکم ماده ۱۱ را حکم خاصی در برابر حکم عام

ماده ۶ تلقی کرد و با استفاده از قاعده عام و خاص، مورد را از شمول ماده ۶ خارج دانست.

نحوه بهره‌برداری و تحصیل در آمد

بند ۲ ماده ۶ می‌گوید: «مقررات بند ۱ نسبت به در آمد حاصل از بهره‌برداری مستقیم، اجاره دادن، یا هر شکل دیگر بهره‌برداری از مال غیر منقول جاری خواهد بود». به عبارت دیگر در آمد مال غیر منقول، مشمول ضابطه مالیاتی ماده ۶ می‌باشد، صرف‌نظر از این که در آمد مربوط حاصل چه نوع بهره‌برداری از مال غیر منقول بوده است. فرضاً اگر کسی شخصاً و با ریسک و سرمایه خود ملکی را کشت کند و یا همان ملک را به اجاره دهد و یا هر کار دیگری را انجام دهد که نتیجه کسب عایدی مشمول مالیات از ملک باشد، به هر حال در آمد وی مشمول مالیات کشور محل وقوع ملک خواهد بود.

سهام متضمن حق تمتع

همان گونه که در آغاز بحث راجع به قراردادهای جدید مالیاتی ایران اشاره شد، این کشور یک قرارداد الگو تهیه کرده که مبنای مذاکره با طرف‌های خارجی بوده و طبقاً با تغییرات متناسبی در متن قراردادهای نهائی گنجانیده شده است. ما به عنوان نمونه از این قراردادهای نهائی، موافقتنامه ایران - اوکراین را برای بحث برگزیدیم. اکنون در رابطه با ماده ۶ تغییری که صورت پذیرفته حذف بند ۲ آن است. متن این بند در قرارداد الگو به شرح زیر است:

«در مواردی که مالکیت سهام یا سایر حقوق شراکتی در یک شرکت، دارنده سهام یا حقوق مذکور را محق به تمتع از مال غیر منقول متعلق به شرکت نماید، در آمد حاصل از استفاده مستقیم، اجاره دادن، یا هر شکل دیگر بهره‌برداری از حق مورد بحث مشمول مالیات کشور محل وقوع ملک خواهد بود.»

این بند خاص در متن کنوانسیون مدل OECD وجود ندارد، و در قراردادهای پیشین مالیات مضاعف ایران با فرانسه و آلمان نیز از آن خبری نیست. تنها برخی از کشورها به طور استثنائی این مطلب را در قراردادهای خود گنجانیده‌اند، که از آن جمله می‌توان قرارداد مالیات مضاعف اتریش - فرانسه مورخ ۲۶ مارس ۱۹۹۳ را نام برد. ضمن بند ۵ ماده ۶ این قرارداد مطالبی نظیر بند ۲ فوق گنجانیده شده است، نهایت این که موضوع جنبه یک طرفه دارد، یعنی این شرط به نفع اموال غیر منقول واقع در فرانسه به عمل آمده و ظاهراً طرف اتریشی از خیر آن گذشته است.

کلاً به نظر می‌رسد داستان «سهام واجد حق تمتع از مال غیر منقول» مقوله عالمگیری نباشد، زیرا این مطلب که شرکتی تشکیل شود به این منظور که صاحبان سهام آن بتوانند از اموال

غیر منقول شرکت مستقیماً استفاده کنند، یا آن اموال را به اجاره دهند و غیره، چندان آشنا به نظر نمی‌رسد. اگر هم چنین مقوله‌ای به شکلی وجود داشته باشد، در بسیاری از کشورها هنوز به مرحله‌ای نرسیده که از نظر مالیاتی حائز اهمیت چشمگیری باشد. طبیعی است کشورهایی که مطلب را با اهمیت تلقی کنند سعی در گنجاندن آن در قراردادهای مالیاتی خود خواهند نمود. به هر تقدیر احتمال دارد مجموع این ملاحظات سبب حذف بند مورد بحث در قرارداد ایران و اوکراین شده باشد.

بند ۴ ماده ۶

«مقررات بندهای ۱ و ۳ نسبت به درآمد مال غیر منقول موسسات تجاری و درآمد اموال غیر منقول مورد استفاده جهت انجام خدمات حرفه‌ای مستقل نیز جاری خواهد بود».

لفظ موسسه تجاری در برابر اصطلاح enterprise انتخاب شده و منظور هر نوع کسب و کار تجاری و صنعتی است خواه متعلق به شخص حقیقی، حقوقی، شرکت مدنی و غیر آن باشد. اما اصطلاح خدمات حرفه‌ای مستقل در ترجمه personal independent services به کار رفته است. با این که لفظ personal از حیث لغوی می‌تواند به «شخصی» ترجمه شود، ولی در آن صورت حق مطلب ادا نخواهد شد زیرا اصطلاح مورد بحث در ارتباط با مشاغل حرفه‌ای آزاد نظیر طبابت، وکالت دادگستری، حسابداری، معماری، روزنامه‌نگاری، ترجمه، نویسندگی، و فعالیت‌های نظیر آن به کار می‌رود. اما کارهایی که جنبه نمایش و سرگرمی دارد مانند نمایش‌هایی که از سوی هنرمندان و ورزشکاران ترتیب داده می‌شود. از این عنوان خارج است. ضمناً درآمد خدمات حرفه‌ای مورد بحث باید مستقل باشد یعنی صاحبان این حرفه‌ها باید خدمات خود را مستقل و نه در استخدام دیگران - انجام دهند. درآمد اصلی این گروه ضمن ماده ۱۴ قرارداد (و از آن کارهای نمایشی در ماده ۱۷) مورد بحث قرار گرفته است.

نتیجه

از مجموع آنچه پیرامون ماده ۶ و بندهای آن گفته شد می‌توان فهمید که عنوان این ماده یعنی «درآمد اموال غیر منقول» با آنچه در قانون مالیات‌های مستقیم ایران «درآمد املاک» نامیده شده و احکام مالیاتی آن در فصل اول از باب سوم قانون (مواد ۵۲ تا ۸۰) بیان گردیده تطابق کامل ندارد. فرضاً در آمد حاصل از

کشاورزی و جنگلداری در قرارداد مالیاتی به عنوان درآمد اموال غیر منقول تلقی شده، حال آن که این نوع درآمد در قانون مالیات‌های مستقیم مقرراتی جدا از فصل درآمد املاک دارد.

موارد عدم تطابق دیگر نیز وجود دارد، از آن جمله است: «حیوانات و تجهیزات مورد استفاده در کشاورزی و جنگلداری». فرضاً اگر مالک این حیوانات و تجهیزات علاوه بر استفاده شخصی درآمدی هم از محل اجاره موردی این وسایل و امکانات به دست آورد، قطعاً چنین درآمدی مصداق «درآمد املاک» مذکور در قانون مالیات‌های مستقیم نخواهد بود.

همچنین است: «حق دریافت هرگونه وجوه به طور ثابت یا متغیر به عنوان عوضی در مقابل بهره‌برداری از ذخایر معدنی، منابع نفت و گاز، کان سنگ و سایر مکان‌های استخراج منابع طبیعی مشتمل بر الوار و دیگر فراورده‌های جنگلی، و یا در مقابل واگذاری حق بهره‌برداری مذکور». درآمدهای حاصل از این مقولات نیز جایی در فصل مالیات بردرآمد املاک قانون مالیات‌های مستقیم ندارد. مسأله سهام واجد حق تمتع از اموال غیر منقول که قبلاً شرح آن گذشت، نیز مورد دیگری است که در فصل درآمد املاک قانون ایران منظور نشده است.

اما در مقابل، نکات زیر از حیث تطابق ماده ۶ قرارداد و فصل درآمد املاک، قانون مالیات‌های مستقیم شایان ذکر است:

اولاً ماده ۵۲ قانون، درآمد ناشی از واگذاری حقوق نسبت به املاک را به طور کلی مشمول مقررات فصل مالیات بردرآمد املاک دانسته و سپس ماده ۷۸ به واگذاری حقوق موضوع ماده ۵۲ غیر از موارد تصریح شده در همان فصل اشاره کرده است. به این ترتیب بسیاری از حقوق توصیف شده ضمن بند ۲ ماده ۶ قرارداد را می‌توان به نحوی مصداق حقوق مذکور در مواد ۵۲ و ۷۸ فوق تلقی کرد.

ثانیاً در آمد املاک به موجب قانون مالیات‌ها در کل به مفهوم درآمد حاصل از «واگذاری حقوق نسبت به املاک» است، و در تفصیل مشتمل است بر درآمد حاصل از اجاره ملک، رهن تصرف، انتقال قطعی ملک، انتقال سرقفلی، و انتقال سایر حقوق راجعه به املاک. لاقلاً در این حد کلیه موارد یاد شده، از مصداق ماده ۶ قراردادهای مالیات مضاعف نیز به شمار می‌روند.

پس ماده ۶ قرارداد کم و بیش درآمدهای فصل درآمد املاک قانون را در بر می‌گیرد، لکن زائد بر آن شامل درآمدهای دیگری نیز هست که از محدوده فصل مذکور خارج است. ■

(باقی در شماره آینده)



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 پی‌نوشت‌ها (که عموماً در پایان این بخش خواهد آمد) از مترجم است.

مورد اصلاح (یا لغو) قرار گیرند. اما اصلاح حقوق و تکالیف مذکور به موجب قانون سبب از دست رفتن وصف «کامن لو» در مورد آنها نمی‌شود، و فقط از آن پس دیگر عنوان «حق و تکلیف» از آنها ساقط می‌گردد و قانون مصوب منبع حق یا تکلیف مربوط قرار می‌گیرد. [همچنین شناسه CASE LAW در صفحه ۳۴ شماره سیزدهم مجله مالیات ملاحظه شود]

قلمرو کامن لو COMMON LAW JURISDICTION

منظور کشوری است که سیستم حقوقی آن بر کامن لو انگلستان مبتنی باشد، یعنی کشورهای عضو کامنولت (ممالک مشترک المنافع) بریتانیا و ایالات متحده آمریکا. از آنجا که سیستم کامن لو یک نظام زنده و ارگانیک است، چگونگی تفقه و استنباط در مناطق مختلف قلمرو مذکور با یکدیگر اختلاف پیدا می‌کند، چنان‌که می‌توان فرضاً از کامن لو استرالیا به عنوان سیستمی متفاوت از کامن لو انگلستان سخن گفت.

COMMONWEALTH PREFERENCE

رفتار ترجیحی کامنولت

تا قبل از الحاق انگلستان به جامعه اقتصادی اروپا، کالاهای وارداتی از کشورهای عضو کامنولت [جامعه کشورهای مشترک المنافع] از حق معافیت نسبت به تعرفه‌های گمرکی حمایتی انگلستان استفاده می‌کرد.

مالیات بر کالاهای اولیه^(۱) COMMODITY TAX

این مالیات به تعداد معینی از کالاهای اولیه تعلق می‌گیرد و از حیث طبیعت خود به مالیات غیرمستقیم شباهت دارد که بر فروش کالاها وضع می‌شود. مالیات مورد بحث معمولاً در مرحله واردات کالا یا مرحله فروش از سوی سازندگان داخلی، قابل دریافت است.

تعرفه عمومی گمرکی COMMON CUSTOM TARIFF

فهرست منظمی است از کلیه کالاهای وارداتی که ضمن آن از طبقه‌بندی استاندارد شناخته شده بین‌المللی کالاها به نحوی که در «طبقه‌بندی تعرفه‌ای بروکسل»^(۲) آمده استفاده شده است.

کامن لو COMMON LAW

کامن لو به مفهوم دقیق اصطلاحی آن به یک رشته قواعد غیر مدوّن اطلاق می‌شود که دادرسان محاکم آنها را پدید آورده‌اند و به موجب دکترین «سابقه» - که منظور از آن سوابق آراء قضائی در موارد مشابه است - مورد تبعیت قرار می‌گیرند. کامن لو در انگلستان پایه گرفته و از قواعدی تشکیل شده که بر مبنای عرف و عادت پدید آمده است. این اصطلاح همچنین در موردی به کار برده می‌شود که مشخص کردن حقوق ایجاد شده به وسیله دادگاه در برابر حقوق مبتنی بر قوانین مصوب موردنظر باشد. حقوق و تکالیف ناشی از کامن لو که از دکتترین سابقه نشأت می‌گیرند، ممکن است از سوی قضات یا به موجب قانون نوشته

به توضیحات ذیل شناسه:

CENTRE OF VITAL INTERESTS → RESIDENCE

در صفحه ۳۶ شماره سیزدهم مجله مالیات رجوع شود.

COMPARABLE ADJUSTABLE TRANSACTION
METHOD

روش معامله مشابه با شرایط قابل تطبیق

روش مذکور طبق مقررات ایالات متحده آمریکا برای تعیین قیمت نقل و انتقال دارائی‌های غیر ملموس در معاملات مستقل^(۵) به کار می‌رود. قیمت مورد بحث با عنایت به قیمت‌هائی تعیین می‌شود که در معاملات بین طرف‌های غیر وابسته به یکدیگر، در ازاء دارائی‌های غیر ملموس مشابه و طی شرایط اقتصادی و قراردادی قابل تطبیق پرداخت می‌شود. دارائی‌های مربوط در صورتی مشابه شناخته می‌شوند که حقوق ثبت شده صاحبان آنها و اطلاعات موضوع آن حقوق، که با استفاده از دارائی‌های مذکور مورد بهره‌برداری قرار می‌گیرد، به حد کافی همانند باشد، چنان که اگر از یک جهت خاص تفاوت قابل توجهی بین آنها موجود باشد بتوان آن را با دقت معقولی معین نمود. منظور از قابلیت تطبیق آن است که شرایط اقتصادی و قراردادی دو معامله به حد کفایت مشابه باشد، چنان که وجود هرگونه اختلاف قابل توجهی بین آنها را بتوان با دقت تعیین کرد^(۶). این روش در مواردی به کار می‌رود که از «روش معاملات قابل تطبیق»^(۷) نتوان استفاده نمود.

ضمناً روش مورد بحث (CAT) در صورتی حائز اعتبار خواهد بود که نتایج حاصل از کار برد آن از محدوده «دامنه سود قابل قیاس» مربوط [که ذیلاً شرح داده می‌شود] خارج نباشد.

[همچنین توضیحات ذیل شناسه ARM'S LENGTH PRINCIPLE در صفحه ۳۳ شماره ششم، و مقاله قیمت‌گذاری انتقالی در شماره چهارم مجله مالیات ملاحظه شود]

COMPARABLE PROFIT INTERVAL (CPI)

دامنه سود قابل قیاس

به موجب مقررات ایالات متحده آمریکا در زمینه قیمت‌گذاری انتقالی^(۸) استفاده از «روش معامله مشابه با شرایط قابل تطبیق» (CAT) و همچنین «روش سود قابل قیاس» [که ذیلاً درج خواهد شد]

مالیات اجتماعی، مالیات سرانه

نوعی مالیات محلی در انگلستان^(۳) و ولز، و اسکاتلند که بر هر فردی از جمعیت دارای سن ۱۸ و بالاتر از آن وضع گردیده بود. نام معروف تر آن مالیات سرانه است. این مالیات جایگزین سیستم مالیات محلی پیشین معروف به «نرخ»^(۴) گردید که هنوز هم در ایرلند شمالی ادامه دارد.

مالیات مورد بحث از یکم آوریل ۱۹۸۹ در اسکاتلند، و از اول آوریل ۱۹۹۰ در انگلستان و ولز جاری شد، اما به خاطر عدم مقبولیت آن نزد عامه از یکم آوریل ۱۹۹۳ ملغی گردید.

COMMUNITY PROPERTY زوجین

این اصطلاح مربوط به یک سیستم مالکیت ناشی از ازدواج است که در چندین ایالت آمریکا جاری است و به موجب آن دارائی تحصیل شده طی دوران ازدواج به عنوان جزئی از مایملک مشترک زن و شوهر تلقی می‌شود و هر نیمه آن متعلق به یکی از آنهاست. دارائی که یکی از همسران قبل از ازدواج داشته و اموالی که هریک از آنها از طریق هبه، وصیت راجع به املاک و سایر وصایا به دست آورده، معمولاً دارائی جدا از مایملک مشترک تلقی شده و جزء اموال مشترک زوجین به حساب نمی‌آید. زن و شوهری که در ایالات تابع این مقررات زندگی می‌کنند می‌توانند اظهارنامه مالیات بر درآمد مشترک تسلیم کنند، و یا هر کدام اظهارنامه جداگانه مشتمل بر نیمی از درآمد دارائی‌های مشترک و سایر درآمدهای جداگانه مربوط به خود ارائه نمایند.

COMPANY INCOME TAX → CORPORATE

INCOME TAX → CORPORATION TAX

مالیات بر شرکت، مالیات بر اشخاص حقوقی

مالیات بر درآمدی است که بر سود شرکت‌ها وضع می‌شود. در بسیاری از کشورها، سود شرکت‌ها تابع مالیات بر درآمدی است که با مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی تفاوت دارد. نوع نخست را مالیات بر شخص حقوقی نیز می‌نامند.

COMPANY RESIDENCE → RESIDENCE

اقامتگاه شرکت ← اقامتگاه

به توضیحات ذیل شناسه:

CENTRE OF VITAL INTERESTS → RESIDENCE

در صفحه ۳۶ شماره سیزدهم مجله مالیات مراجعه شود.

خسارت از دست دادن شغل

این خسارت به کارکنانی داده می‌شود که ناخواسته (و گاهی هم داوطلبانه) از کار برکنار می‌شوند. از آنجا که خسارت مورد بحث معمولاً به قصد جبران دستمزدهای از دست رفته آتی پرداخت می‌شود، معمولاً میزان آن قابل توجه است و سبب تعلق نرخ‌های مالیاتی بیش از حالت معمول می‌گردد. برای جبران این وضعیت، گاهی خسارت اخراج را کلاً یا جزءاً از مالیات معاف می‌شناسند، یا آن را تابع نرخ نازلی قرار می‌دهند، و یا این که مبلغ خسارت را از نظر مالیاتی بین چند سال مختلف تقسیم می‌کنند. رفتار مالیاتی در مورد این‌گونه خسارت همچنین می‌تواند بر حسب این که دریافتی مربوط، به عنوان «درآمد» یا «سرمایه» شناخته شود، فرق کند.

COMPENSATING TAX

مالیات جبرانی

کالاهایی که به منظور مصرف وارد کشور می‌شود ممکن است مشمول مالیاتی قرار گیرد که به منظور جبران مالیات فروش اخذ می‌گردد. این مالیات ممکن است قبل از خروج کالا از گمرک گرفته شود. مالیات جبرانی بر پایه «قیمت پیاده شده»^(۹) کالاها و اجناس - اما بدون منظور داشتن سود مورد نظر وارد کننده - محاسبه می‌شود.

COMPETENT AUTHORITY

مقام صلاحیتدار

مقام صلاحیتدار (اختصاراً CA) یک مرجع دیپلماتیک است که به منظور حل اختلافات ناشی از اجراء یا تفسیر قراردادهای مالیات مضاعف تعیین می‌شود. هر دو کشور طرف قرارداد نماینده‌ای را (که معمولاً وزیر دارائی یا نماینده مختار او است) به این سمت تعیین می‌کنند تا به عنوان افسر رابط با مقام صلاحیتدار کشور دیگر متعاهد تماس گرفته و تظلمات مودیان مربوط را مورد رسیدگی قرار دهد.

ماده ۳ قرارداد نمونه سازمان توسعه و همکاری اقتصادی (OECD) پیشنهاد می‌کند که «مقام صلاحیتدار» از سوی کشورهای متعاهد ضمن ماده مربوط به تعاریف گنجانیده و تعریف شود. ماده ۲۵ همان قرارداد نقش مقام صلاحیتدار را در اجرای آئین حصول توافق بین طرفین [از لحاظ فیصله اختلافات] بیان می‌کند، و ماده ۲۶ قواعدی را بیان می‌دارد که مقام صلاحیتدار، باید در اجرای مفاد قرارداد در زمینه تبادل اطلاعات، مورد رعایت قرار دهد.

در مورد نقل و انتقال دارائی‌های غیر ملموس، منوط به آن است که یک محدوده یا دامنه سوددهی در نظر گرفته شود. نتایج حاصل از اجرای روش CAT باید درون این محدوده قرار گیرد تا معتبر شناخته شود، و در غیر این صورت روش مذکور قابل استفاده نخواهد بود. در مواردی که پای استفاده از «روش سود قابل قیاس» (اختصاراً COMPRO) در میان است، مقامات مالیاتی آمریکا هرگونه اصلاح در قیمت‌های انتقالی گزارش شده از سوی مودی را باید در حدی به عمل آورند که این دامنه یا محدوده اقتضاء می‌کند. محاسبه دامنه سود قابل قیاس بسیار پیچیده است و انجام آن مستلزم اطلاعات تفصیلی مالی از کسب و کار و مشاغل مشابه است.

COMPARABLE PROFIT METHOD (COMPRO)

روش سود قابل قیاس

در مواردی که هیچ‌یک از شیوه‌های «معامله مشابه با شرایط قابل تطبیق» و «روش معاملات قابل تطبیق» (MTM) را نتوان به کار برد، مقررات ایالات متحده آمریکا استفاده از روش سود قابل قیاس (COMPRO) را برای تعیین قیمت مستقل معاملات تجویز می‌کند. این قیمت با توجه به «دامنه سود قابل قیاس» (CPT) طرف مورد نظر معین می‌شود. اگر سود عملکرد وی (که در اظهارنامه به موقع تسلیم شده او درج است) از محدوده چنان دامنه‌ای خارج باشد، در آن صورت رقم اظهاری وی تصحیح می‌شود. در واقع این روش مستلزم آنست که در آمد عملکرد حاصل از قیمت‌هایی که عملاً بین طرف‌های وابسته به یکدیگر رد و بدل شده با در آمد عملکرد مودیان مشابه که به هم وابستگی ندارند، مورد مقایسه قرار گیرد.

COMPARABLE UNCONTROLLED PRICE METHOD

روش قیمت مستقل قابل قیاس

از این روش برای تعیین قیمت مستقل معاملات داخل شرکت‌های وابسته به یکدیگر استفاده می‌شود. ضمن گزارش سال ۱۹۷۹ کمیته امور مالی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) در مورد قیمت‌های انتقالی و موسسات چند ملیتی، روش مذکور مستقیم‌ترین راه برای تعیین قیمت مستقل این‌گونه معاملات معرفی شده است. قیمت مورد بحث با عنایت به بهای فروش کالاهای مشابه در معاملاتی که بین خریداران و فروشندگان غیر وابسته به یکدیگر و در شرایط همانند صورت پذیرفته، معین می‌شود.

COMPREHENSIVE INCOME TAX SYSTEM

سیستم مالیات بر درآمد جامع

در این سیستم مالیات بر روی مجموع در آمد مودی محاسبه می‌شود و در واقع نقطه مقابل سیستم مالیاتی تفصیلی به شمار می‌رود [که در آن انواع درآمدهای مودی جداگانه مشمول مالیات قرار می‌گیرد].

COMPREHENSIVE INCOME TAX TREATY → TAX TREATY

قرارداد جامع مالیات بر درآمد ← قرارداد مالیاتی

به توضیحات ذیل شناسه:

AIR TRANSPORT AGREEMENT → TAX TREATY

در صفحه ۳۹ شماره سوم مجله مالیات رجوع شود.

COMPROMISE, FISCAL

مصالحة مالیاتی، توافق مالیاتی

عبارت است از توافق شفاهی یا کتبی بین مودی و مقام مالیاتی به منظور حل اختلاف مالیاتی. گاهی گفته می‌شود که مصالحه مذکور را می‌توان نسبت به مفهوم نکاتی از قانون نیز اعمال کرد و آن وقتی است که قانون (مشمول بر رویه قضائی) (۱۲) و نحوه اجرای آن (قرضاً به خاطر بروز اوضاع و احوال جدید) روشن نباشد. در این صورت با توسل به مصالحه می‌توان از اطالة دعوی، که در صورت رجوع به دادگاه غیر قابل اجتناب خواهد بود، جلوگیری کرد. اما قاعده بر این است که مصالحه را نمی‌توان بر اساسی که مغایر مفهوم صریح قانون باشد منعقد ساخت.

COMPTROLLER مامور تشخیص، ممیز

مقامی است در سازمان مالیاتی که از سوی وزارت دارائی منصوب می‌شود، و می‌تواند یک یا چند قائم مقام یا معاون و کارکنان دیگری نیز داشته باشد که او را در اداره امر مالیات بر درآمد یاری دهند. این مقام معمولاً اختیارات وسیعی از لحاظ تشخیص مالیات دارا می‌باشد.

COMPLEMENTARY TAX

مالیات تکمیلی - مالیات بر جمع در آمد

عبارت است از مالیاتی که در سیستم‌های مالیاتی تفصیلی (۱۰) بر جمع در آمد مودی تعلق می‌گیرد. این مالیات معمولاً به منظور اعمال نرخ‌های بالاتر تصاعدی بر درآمد وضع می‌شود زیرا در مرحله تعلق جدا جدا مالیات بر منابع مختلف در آمد، نرخ‌ها کاهش یافته و یا حتی به صفر می‌رسند. علی القاعده مالیات مورد بحث در صورتی تعلق می‌گیرد که جمع در آمد مودی از حداقل معینی بیشتر باشد.

COMPLETED CONTRACT MEHOD

روش کنتراست تکمیل شده

این روش برای تعیین سود یا زیان پیمان‌های بلند مدت به کار می‌رود. هرگاه موسسه‌ای به منظور ساختن یک بنا یا انجام کار دیگری پیمانی منعقد کند که موضوع آن در همان سال تکمیل نشده و دو یا چند سال به درازا کشد، آنگاه بر حسب روش مورد بحث، در آمد حاصل از کنتراست باید در سال تکمیل آن اظهار شود. به عبارت دیگر در آمد (یا زیان) پیمان تا قبل از خاتمه کار مورد قبول و محاسبه قرار نمی‌گیرد.

شیوه دیگر اظهار در آمد ناخالص «روش درصد تکمیل» (۱۱) است. طبق این روش در آمد پیمان طی سال‌های انجام آن در نظر گرفته می‌شود. در «روش کنتراست تکمیل شده» هزینه‌های اجرای پیمان فقط در سال تکمیل آن به حساب پذیرفته می‌شود، حال آن که در «روش درصد تکمیل» هزینه‌ها را می‌توان در همان سال انجام مخارج به حساب منظور داشت.

COMPOSITE ACCOUNT → MULTIPLE ASSET ACCOUNT

حساب مرکب

به توضیحات ذیل شناسه:

CLASSIFIED ACCOUNT → MULTIPLE ASSET

ACCOUNT در صفحه ۳۶ شماره چهاردهم مجله مالیات رجوع شود.

برخی از کشورهای نیازمند درآمد، بنا به جهات سیاسی یا روانشناسی دست به افزایش مالیات‌ها نمی‌زنند و در عوض به الزام اشخاص نسبت به پرداخت وام مبادرت می‌کنند. این وام‌ها ظرف مدت معینی قابل بازپرداخت بوده و گاهی بهره نیز بابت آن پرداخته می‌شود. چنین بهره‌ای گاهی از مالیات معاف می‌گردد و یا رفتار ارفاق‌آمیز مالیاتی نسبت به آن اعمال می‌شود.

CONCESSION TAX

مالیات امتیاز

خاصیت این نوع مالیات آن است که پرداخت آن نتایج معینی را به بار می‌آورد، و به مفهوم وسیع کلام یک وضعیت حقوقی را ایجاد می‌کند. به عنوان مثال با تادیه این مالیات، ممکن است یک شرکت از شخصیت حقوقی برخوردار شود. در اغلب موارد مالیات به دنبال یک اقدام اداری تعلق می‌گیرد که معمولاً متضمن اعطای امتیاز یا صدور اجازه معین از سوی دولت و سایر مقامات می‌باشد.

پی‌نوشت‌ها:

۱- لفظ commodity در این مقام یک سلسله کالاهایی را در بر می‌گیرد که اغلب اوقات جنبه کشاورزی، دامی، و معدنی دارند و معمولاً در بورس مخصوص این گونه کالاها مورد معاملات بزرگ قرار می‌گیرند. برای آن که بتوان به محدوده شمول این کالاها پی برد، پاره‌ای از آنها را که در بورس ایالات متحده آمریکا مورد معامله واقع می‌شوند ذکر می‌کنیم: ذرت، جو، سویا، آرد سویا، روغن سویا، گندم، تخم مرغ، گاو زنده، سیب زمینی، پنبه، آب پرتقال کانسنتره، پشم، گوشت گاو منجمد، روغن نارگیل، روغن نخل، طلا، نقره، مس، جیوه، کاکائو، قهوه، شکر، گاز پروپان مایع، نفت، سوخت حرارتی، پلاتینیوم، سکه‌های طلا و نقره، و بسیاری کالاهای مشابه دیگر. با این بیان تا حدودی مفهوم کالاهای اولیه روشن می‌شود. کالاهایی نظیر اتومبیل، وسائل سمعی و بصری، وسائل مخابراتی و صدها فراورده صنعتی مشابه آنها مصداق commodity به شمار نمی‌روند.

۲- به شناسه طبقه بندی تعرفه‌ای بروکسل در صفحه ۴۲ شماره یازدهم مجله مالیات مراجعه شود.

۳- کلمه انگلستان در ایران به کل کشوری اطلاق می‌شود که در اصل

«پادشاهی متحده» (United Kingdom) نامیده می‌شود. کشور پادشاهی متحده از چند بخش تشکیل شده که عبارتند از: انگلستان، ویلز، اسکاتلند، و ایرلند شمالی. «انگلستان» به این مفهوم همان جزیره اصلی کشور است. منهای اسکاتلند در شمال و ویلز در نواحی غرب مرکزی.

۴- RATES، این مالیات در ایرلند و انگلستان (پادشاهی متحده) برقرار گردید. کسانی که ملکی را در دست خود دارند بر پایه ارزش اجاری سالانه ملک، مشمول این مالیات قرار می‌گیرند. ارزش اجاری مذکور (که به نام ارزش مشمول «نرخ» معروف است) در دفتری که نزد مقامات محلی نگاهداری می‌شود، فهرست بندی و ثبت شده است.

۵- دارایی غیر ملموس آن است که وجود فیزیکی و مادی قابل لمسی ندارد، اما در عین حال موضوع حق مالکیت یا حق انتفاع قرار می‌گیرد، نظیر سرقفلی، حق اختراع و نظایر آنها. معاملات مستقل آن است که بین اشخاص غیر وابسته به یکدیگر - و معمولاً براساس قیمت‌های غیر تصنعی - انجام می‌پذیرد.

۶- مقصود این است که مواد قرارداد و شرایط دو معامله در حد معقولی به یکدیگر شبیه باشد، چنان که بتوان این مواد و شرایط را بدون اشکال چندان با هم تطبیق کرد تا اگر اختلاف مهمی در یک مورد وجود داشته باشد، بشود آن را به آسانی معین نمود، نه این که ساختار دو قرارداد آنقدر مختلف باشد که تطبیق و ارزیابی موارد دوگانگی به اشکال میسر باشد.

۷- روش معاملات قابل تطبیق (MATCHING TRANSACTIONS METHOD - MTM) روشی است که طبق مقررات ایالات متحده آمریکا در زمینه تعیین قیمت مستقل نقل و انتقال دارایی‌های غیر ملموس به کار می‌رود. قیمت مذکور با توجه به قیمت‌های پرداختی بابت معاملاتی تعیین می‌شود که بین اشخاص غیر وابسته به یکدیگر واقع شده و موضوع آن نقل و انتقال همان نوع دارایی غیر ملموس است و شرایط اقتصادی و قراردادی آن نیز به طور عمده مشابه معامله مورد نظر می‌باشد. برای آن که بتوان از این روش استفاده کرد باید موضوع دو معامله همانند باشد.

۸- مقاله قیمت گذاری انتقالی در شماره چهارم مجله مالیات ملاحظه شود.
۹- قیمت پیاده شده (LANDED COST) اصطلاحی است که در مورد واردات کالا به کار می‌رود، و مشتمل است بر قیمت تمام شده کالای وارداتی بعلاوه حقوق گمرکی متعلق و هزینه‌های تخلیه آن.

۱۰- به شناسه «سیستم مالیاتی تفصیلی» در صفحه ۴۱ شماره چهارم مجله مالیات رجوع شود.

PERCENTAGE OF COMPLETION METHOD-۱۱

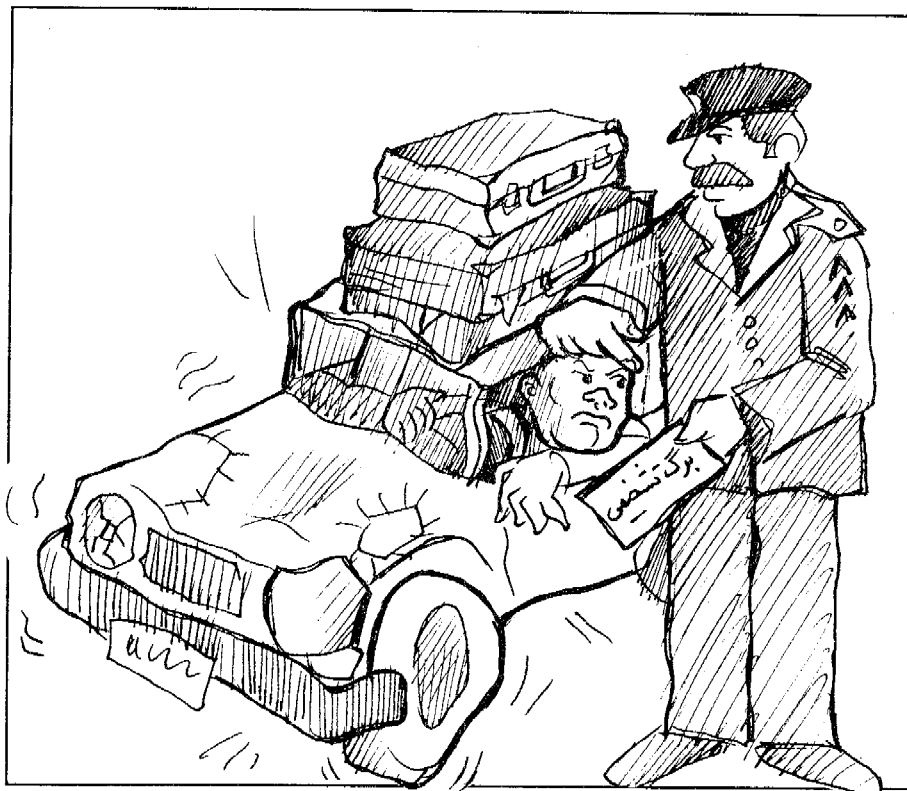
۱۲- به توضیحات ذیل شناسه CASE LAW در صفحه ۳۴ شماره سیزدهم مجله مالیات رجوع شود.



آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی

دیوان دادگستری اروپائی - مالیات بر اتومبیل وارداتی دست دوم

قرارداد جوامع اروپائی به مسائل مالیاتی مرتبط است و مقرر می‌دارد که کشورهای عضو نمی‌توانند روی کالاهای وارداتی از سایر ممالک عضو اتحادیه، مالیات‌هایی وضع کنند که از مالیات مقرر در مورد کالاهای مشابه داخلی تجاوز کند. به عبارت دیگر این ماده تبعیض



آقای «ن» شهروند و مقیم پرتغال یک دستگاه اتومبیل دست دوم از بلژیک خریداری و به پرتغال وارد کرد. مقامات گمرکی براساس قانون مصوب سال ۱۹۸۹ از او تقاضای پرداخت مالیات پیش‌بینی شده در این قانون را کردند. وی ابتدا این وجه را پرداخت کرد، ولی بعد از چندی به دادگاه اختلافات گمرکی مراجعه و

مالیاتی نسبت به واردات از اتحادیه اروپا را منع کرده است. از طرفی مواد ۹ و ۱۲ همان قرارداد کشورهای عضو را از برقراری هرگونه حقوق گمرکی یا هرگونه پرداخت دیگری که اثر آن شبیه حقوق گمرکی باشد، ممنوع ساخته است.

نظر دیوان

دیوان دادگستری اروپائی استدلال کرد که مالیات مورد بحث یک نوع مالیات داخلی کشور پرتغال است که در مورد هرگونه اتومبیل ساخت یا مونتاژ داخلی و همچنین کلیه اتومبیل‌های وارداتی اعم از نو یا دست دوم اخذ می‌شود و نمی‌توان آن را معادل یا مشابه حقوق گمرکی دانست. ضمناً هیچ یک از مقررات اتحادیه اروپا کشورهای عضو را از برقراری یک سیستم عام مالیات داخلی بر مبنای ضوابط عینی روی کالاهای معین - نظیر اتومبیل - منع نکرده است.

استدلال کرد که مطالبه مالیات مذکور در مورد اتومبیل دست دوم وارداتی از یک کشور دیگر عضو اتحادیه اروپا، با مفاد قرارداد تشکیل جامعه اروپا مغایرت دارد و به همین سبب باید مسترد شود. دادگاه به سود مودی رای داد ولی سازمان مالیاتی از این رای در دادگاه عالی اداری پرتغال پژوهش خواست و دادگاه اخیر نظر دیوان دادگستری اروپائی را در باب قضیه خواستار شد. پرسش دادگاه از دیوان به این شرح بود:

۱. آیا وضع مالیات بر اتومبیل دست دوم وارداتی از بلژیک به پرتغال - در حالی که اتومبیل‌های دست دوم مورد معامله داخلی از چنین مالیاتی معافاند - مغایر با ماده ۹۵ قرارداد تشکیل جامعه اروپا به شمار نمی‌رود؟
۲. آیا می‌توان چنین مالیاتی را در ماهیت امر مشابه وضع حقوق گمرکی نسبت به این گونه واردات تلقی کرد؟ در توضیح این دو سؤال یادآوری می‌شود که ماده ۹۵

تا ۹۰ درصد) در واقع نوعی تبعیض مالیاتی به زیان اتومبیل وارداتی است و از این جهت خاص می‌توان آن را مغایر با اصول مقرر در قرارداد اتحادیه اروپا دانست.

آلمان - کارگران مرزی

کارگران مرزی کسانی هستند که محل زندگی و اقامت آنها در یک کشور و محل کارشان در کشور همسایه است به نحوی که ناچارند برای انجام کار از مرز بگذرند و سپس به محل زندگی خود در این سوی مرز بازگردند. قاعده مالیاتی پذیرفته شده در مورد این گونه کارگران این است که مالیات بر درآمد آنان باید به دولت محل اقامت ایشان پرداخت شود زیرا محل زندگی و مرکز منافع حیاتی ایشان در این کشور قرار دارد. این قاعده معمولاً در قراردادهای مالیات مضاعف بین کشورها نیز گنجانیده می‌شود. اما جزئیات قضیه همواره به یک شکل نیست و همین اختلاف در جزئیات می‌تواند موجب بحث و مایه بروز دعوی مالیاتی شود. از جمله مسائل مناقشه برانگیز، فواصل و استمرار رفت و برگشت کارگران از محل زندگی به محل کار و بالعکس آن است. دعوائی که نقل خواهیم کرد از همین گونه اختلاف ناشی می‌شود.

جریان قضیه

یک کارگر مقیم مناطق مرزی آلمان که برای انجام کار به سویس رفته بود مدت ۵ روز در نواحی نزدیک به مرز به کار پرداخت و پس از ۵ روز به محل زندگی خود در آلمان بازگشت. مقامات مالیاتی آلمان درآمد او را مشمول مالیات آلمان تلقی کردند، زیرا به نظر این مقامات مؤدی مصداق کارگر مرزی به شمار می‌رفت.

مودی به دادگاه مالیاتی فدرال شکایت برد و به این تشخیص اعتراض کرد و اعتراض خود را بر مفاد قرارداد مالیات مضاعف آلمان و سویس مبتنی ساخت که بند ۴ ماده ۱۵ آن مقرر می‌داشت:

«هرگاه شخصی که در یکی از دو کشور متعاقد در نزدیکی مرز سکونت دارد در کشور دیگر متعاقد - باز هم در نزدیکی مرز آن کشور - به کار اشتغال ورزد، چنین شخصی از حیث درآمد حاصل از این اشتغال فقط در کشور محل سکونت خود مشمول مالیات خواهد بود»

ضمن پروتکل منضم به این قرارداد تعریف واضح تری از کارگر مرزی به عمل آمده و او را عبارت از شخصی دانسته‌اند که ساکن نواحی مرزی یکی از دو کشور متعاقد بوده و هر بامداد برای انجام کار از مرز گذشته وارد منطقه مرزی کشور دیگر



بر پایه این استدلال دیوان اعلام داشت که در بادی نظر ایرادی بر این مالیات از جهت مغایرت با قرارداد جامعه اروپا مشاهده نمی‌شود. اما مسأله از یک دید خاص قابل بحث است، و آن این که در قضاوت روی این نکته که آیا مفاد ماده ۹۵ قرارداد اتحادیه اروپا نقض شده است یا خیر، نه تنها باید به نرخ مالیات و تساوی آن نسبت به کالاهای داخلی و وارداتی توجه داشت، بلکه لازم است که پایه مالیات - یعنی رقمی که مبنای اعمال نرخ می‌باشد - نیز مورد نظر قرار گیرد. هنگامی که یک اتومبیل ساخت داخل برای نخستین بار فروخته می‌شود مالیات آن نیز اخذ می‌گردد و مبلغ این مالیات جزئی از کل بهای اتومبیل خریداری شده را تشکیل می‌دهد. با گذشت زمان کل این بها که مالیات هم جزء آن است مستهلک می‌شود و هر سال که می‌گذرد مبلغ کمتری از آن جزء مالیاتی در بهای اتومبیل باقی می‌ماند.

به این ترتیب در یک اتومبیل ساخت داخل که فرضاً ۵ سال از عمر آن گذشته مالیات باقی مانده در بهای اتومبیل بسیار پائین آمده و مثلاً به ۵۰ درصد رقم اصلی رسیده است. حال اگر مشابه همین اتومبیل و با همین قدمت وارد کشور شود مالیاتی که از آن گرفته می‌شود طبق قانون نباید از ۹۰ درصد مالیات دریافتی از اتومبیل نو ساخت یا مونتاژ داخل کمتر باشد. تفاوتی که به این شکل بین دو حالت مورد بحث ایجاد می‌شود (در مثال فوق بین ۵۰

متعاقد می‌شود، و سپس همان روز به محل زندگی خود در کشور نخست باز می‌گردد. این رفت و آمد ممکن است پیاده یا با هر وسیله نقلیه‌ای صورت پذیرد. منطقه مرزی تا ۳۰ کیلومتر از خط مرزی تلقی می‌شود.

مؤدی این شرایط را بر خود صادق نمی‌دانست زیرا او تمام مدت ۵ روز را در منطقه مرزی سویس در محل کار خود گذرانیده و طی این مدت پس از پایان کار روزانه برای استراحت به محل سکونت خود در ناحیه مرزی آلمان بازنگشته بود.

اصلاح قرارداد:

در فاصله بین بروز اختلاف تا زمان اظهارنظر دادگاه مالیاتی فدرال آلمان، قرارداد مالیات مضاعف آلمان و سویس به موجب پروتکل جدیدی اصلاح شد. طبق ماده ۲ این پروتکل بند ۴ ماده ۱۵ قرارداد که فوقاً شرح دادیم ملغی شد و ماده جدیدی به نام ماده ۱۵ الف به قرارداد اضافه گشت. به موجب این ماده:

«حقوق و دستمزد و پرداخت‌های مشابه که در نتیجه اشتغال عاید کارگر مرزی می‌شود در کشور محل سکونت این کارگران مشمول مالیات قرار می‌گیرد... کارگر مرزی شخصی است که محل کار خود را در کشور دیگر متعاقد قرار می‌دهد و از آنجا منتظماً به محل سکونت خود باز می‌گردد. اگر چنین شخصی بلافاصله پس از انجام کار به محل سکونت خود مراجعت نکند، وضعیت او به عنوان کارگر مرزی تنها در صورتی خاتمه خواهد یافت که عدم بازگشت وی به محل سکونت - با وجود ادامه اشتغال - از ۶۰ روز کاری طی یک سال تجاوز کند».

چنان که دیده می‌شود در این اصلاحیه تعریف تازه‌ای از کارگر مرزی به دست داده شده و طی آن از طرفی قید منطقه مرزی ۳۰ کیلومتری از میان رفته و از سوی دیگر به جای ضابطه رفت و برگشت روزانه از عبارت رفت و برگشت «منظم» استفاده شده است. ضمناً به موجب تصریح ماده جدید قرارداد، این حالت زمانی قطع می‌شود که عدم مراجعت کارگر مرزی از ۶۰ روز کاری ظرف یک سال تجاوز کند.

رای دادگاه

با این که پروتکل اصلاحی جدید به شرح فوق ضوابط مشخصی در رد نظر مودی و تأیید نظر مراجع مالیاتی به دست می‌دهد، اما دادگاه مالیاتی فدرال آلمان استدلال خود را بر پایه قرارداد مالیات مضاعف آلمان و سویس قبل از اصلاحات اخیر و

پروتکل اولیه آن استوار ساخت، زیرا اصلاحات جدید بعد از تاریخ تحصیل درآمد مشمول مالیات و بروز اختلاف به تصویب رسیده و نمی‌توانست عطف به ماسبق شود.

ولی دادگاه بر پایه همان قرارداد و پروتکل اولیه هم رای به بی‌حقی مودی داد. مهم‌ترین بخش‌های این رای به شرح زیر است: - به موجب بند ۴ ماده ۱۵ قرارداد کارگران مرزی اصولاً مشمول مالیات کشور محل سکونت خود شناخته شده‌اند.

- کارگران مرزی برحسب مستفاد از مندرجات پروتکل اولیه قرارداد کسانی هستند که مرکز منافع حیاتی خود را در کشور محل سکونت خود قرار داده‌اند و از این حیث با دیگر ساکنان همان کشور تفاوتی ندارند، جز این که در کشور دیگری به فعالیت اقتصادی می‌پردازند.

- عبارت «هر بامداد... از مرز گذشته... و سپس همان روز به محل زندگی خود... باز می‌گردد» که در متن پروتکل اولیه قرارداد آمده باید با توجه به روح این مصوبات تفسیر شود. در غیر این صورت تفسیر تحت‌اللفظی پروتکل سبب خواهد شد که فرضاً اگر همین کارگر به سبب بیماری نتواند چند روز از محل کار به محل سکونت خود بازگردد، وی را از تعریف کارگر مرزی و مقررات راجع به آن خارج بدانیم.

- به نظر دادگاه مالیاتی فدرال آلمان، محاکم سویس نیز در این موارد نظر مشابهی ابراز داشته و گفته‌اند که اگر کارگر مرزی در موردی بخواهد یک یا دو شب را در محل کار خود بگذراند، چنین اقدامی به وضعیت وی به عنوان کارگر مرزی خاتمه نخواهد داد. - به نظر دادگاه منظور قرارداد و پروتکل اولیه آن این است که برحسب معمول کارگر مرزی رفت و برگشت روزانه به دو سوی مرز انجام می‌دهد ولی مفهوم آن این نیست که چنین کاری الزاماً باید در همه روزها و کلیه موارد تکرار شود.

هلند - وحدت مالیاتی

منظور از وحدت مالیاتی این است که شرکت‌های وابسته به یکدیگر از جهت مالیاتی به عنوان یک واحد تلقی شوند. در این حالت یک گروه از شرکت‌های وابسته می‌توانند اظهارنامه، ترازنامه، و حساب سود و زیان واحد تسلیم دارند و مالیات متعلق را یک کاسه محاسبه و تادیه کنند. در واقع، مانند این است که این شرکت‌ها در یکدیگر ادغام شده و یک واحد کل را تشکیل داده‌اند. به موجب مقررات قانون مالیات بر شرکت‌های هلند، چنین ترتیبی طی شرایطی اجازه داده شده است.

شرکت با مسئولیت محدود «الف» که طبق قوانین هلند تشکیل شده و مقیم این کشور است، وابسته به شرکت «ب» مقیم آمریکا است. «الف» قبلاً قراردادی با «ب» منعقد ساخته و به موجب آن توزیع فرآورده‌های ساخت «ب» را در کشور هلند برعهده داشت. سپس «ب» قرارداد خود با «الف» را فسخ کرد. و همزمان آن درصدد تاسیس و اداره یک کارخانه در کشور ایرلند برآمد. این کار برعهده شرکت «ج» محول شد که خود یک شرکت فرعی صدرصد متعلق به الف به شمار می‌رفت و قبلاً بین این دو (یعنی الف و ج) ترتیبات وحدت مالیاتی به شرح فوق برقرار شده و در مرجع مالیاتی هلند به ثبت رسیده بود. شرکت ج که خود یک شرکت هلندی به شمار می‌رفت تا قبل از ایجاد کارخانه در ایرلند کاملاً غیر فعال بود.

«ج» کار خود را در ایرلند آغاز کرد و وارد دو رشته قرارداد با «الف» و «ب» گردید:

- به موجب قرارداد اول «الف» که خود مادر «ج» محسوب می‌شد نمایندگی فرآورده‌های «ج» در کشورهای بنلوکس (هلند، بلژیک، و لوکزامبورگ) را در ازاء حق‌العمل بر عهده گرفت.

- قرارداد دوم بین «ج» و «ب» بسته شد. این قرارداد راجع بود به استفاده شرکت «ج» از نتایج فعالیت‌های تحقیق و توسعه که توسط «ب» انجام می‌پذیرفت. به موجب قرارداد، «ج» سهم مشخصی از این هزینه‌ها را در ازاء استفاده مورد بحث بر عهده گرفت. ضمناً همین قرارداد شامل آن قسمت از برنامه‌های پژوهش و توسعه شرکت «ب» که از قبل آغاز شده و رو به اتمام بود، نیز می‌گردید و بابت این قسمت خاص، شرکت «ج» پرداخت اضافی معینی را هم تحت عنوان خرید نتایج کارهای شرکت «ب» به عمل آورد. در نتیجه این پرداخت‌ها «وحدت مالیاتی» متشکل از «الف» و «ج» در سال اول شروع فعالیت «ج»، حدود ۱۵ میلیون فلورن زیان به بار آورد. مرجع مالیاتی این مراتب را نپذیرفت و دعوی به دادگاه آمستردام کشید.

استدلال مرجع مالیاتی

مرجع مالیاتی استدلال خود را از یک رای دیوان عالی هلند که قبلاً در سال ۱۹۹۴ صادر شده بود اقتباس کرد. دیوان در آن زمان اعلام داشته بود که اگر شرکتی با توجه به مفاد قرارداد مالیات مضاعف هلند و ایرلند مقیم کشور ایرلند شناخته شود، در آن صورت چنین شرکتی فقط باید نسبت به درآمدهای حاصل از منابع هلندی مشمول مالیات کشور هلند قرار گیرد. بر این اساس مرجع مالیاتی ایراد نمود که شرکت «ج» از آغاز فعالیت خود، در

ایرلند مورد اداره و کنترل قرار گرفته و بنابرین از دید مقررات مالیات مضاعف دو کشور، مقیم ایرلند محسوب می‌شود. از طرفی تا کنون «ج» هیچ‌گونه درآمدی از منابع هلندی به دست نیاورده و به این علت و با توجه به رای دیوان عالی به شرح فوق درآمدهای «ج» نمی‌تواند مشمول مالیات هلند قرار گیرد. آنگاه اگر درآمد یک شرکت قابل مطالبه در هلند نباشد، به طریق اولی زیان‌های شرکت نیز قابل احتساب به مالیات هلند نخواهد بود، زیرا سود و زیان یک مقوله واحد به شمار می‌روند.

از سوی دیگر مرجع مالیاتی اعلام داشت که پس از لغو قرارداد توزیع و فروش فرآورده‌های شرکت «الف» توسط «ب»، فعالیت‌های شرکت «الف» در واقع از هلند به ایرلند منتقل شده و همراه آن، آنچه می‌توان عنوان «ظرفیت مالیاتی» بدان داد و شبیه سرقتی است، از «الف» به «ج» انتقال یافته که در ایرلند مقیم است. مرجع مالیاتی بهای این دارائی را معادل ۳۹ میلیون فلورن ارزیابی کرد. به نظر مرجع مالیاتی در این مورد ماده ۱۶ قانون مالیات بر درآمد سال ۱۹۶۴ حاکم است که به موجب آن اگر کسب و کار معینی به خارج منتقل شود، حساب مالیاتی مربوط به آن باید یکجا و به طور نهائی تصفیه شود.

تصمیم دادگاه

دادگاه آمستردام در رای خود مراتب زیر را اعلام داشت:

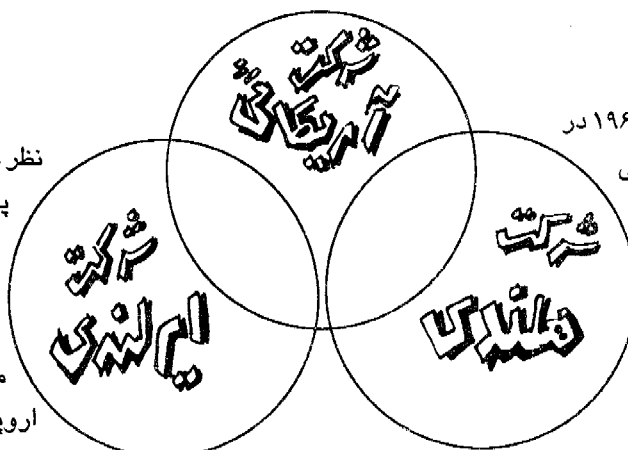
- این که محل اداره و کنترل شرکت «ج» در کجا واقع است، از لحاظ دعوی مطروحه اثری ندارد. مهم وجود وحدت مالیاتی بین شرکت‌های «الف» و «ج» است. طبق مقررات هلند در صورت چنین وحدتی، مالیات کل اعضاء وحدت از شرکت مادر گرفته می‌شود که در این مورد همانا شرکت «الف» مقیم هلند است. در واقع فرض قانون بر این است که شرکت‌های فرعی از حیث مالیاتی در وجود شرکت مادر ادغام شده‌اند.

- حتی اگر بگوئیم شرکت «ج» هیچ فعالیتی جز آنچه در ایرلند انجام می‌پذیرد، ندارد حد اکثر نتیجه خواهیم گرفت که در نهایت امر شرکت «الف» یک شعبه ایرلندی دارد که این معنی نیز مغایرتی با وجود وحدت مالیاتی و نتایج قانونی ناشی از آن نخواهد داشت.

- در مورد قضیه سرقتی نیز دادگاه نظر مرجع مالیاتی را رد کرد زیرا به فرض آن که تصور کنیم که شرکت «الف» از انتقال این سرقتی ادعائی سودی تحصیل کرده است، باز هم مسأله مطالبه مالیات از آن منتفی خواهد بود زیرا اولاً با وجود حالت وحدت مالیاتی معاملات داخل اعضاء این مجموعه مورد نظر قرار نخواهد گرفت، به دلیل این که از حیث مالیاتی ما با یک واحد سروکار داریم که حساب و کتاب آن در کل مطرح است. ثانیاً ماده

۱۶ قانون مالیات بر درآمد سال ۱۹۶۴ در

قضیه مورد دعوی قابلیت اجرایی ندارد زیرا مفاد این ماده در صورتی قابل احراز است که کل کسب و کار مربوط یکجا به خارج منتقل شود، حال آن که شرکت «الف» هنوز در هلند باقی و فعال است و فقط بخشی از کار به ایرلند منتقل شده است.



نظر مرجع مالیاتی را تأیید کرد و مالیات پرداختی مؤدی را غیر قابل کسر و احتساب دانست. مؤدی از این رای پژوهش خواست و محکمه استیناف در مقام استفسار از دیوان دادگستری اروپائی برآمد زیرا کشورهای عضو

رای دیگر از دیوان دادگستری - مالیات بر ارزش افزوده

همان گونه که می دانیم کسی که یک معامله مشمول مالیات بر ارزش افزوده را انجام می دهد، مثلاً فروزده ای را می فروشد که مشمول چنین مالیاتی است، پس از وصول مالیات از خریدار می تواند یک یا چند فقره مالیات بر ارزش افزوده را که قبلاً خود بابت خرید کالاها و خدمات به کار رفته در کالای مورد معامله پرداخت کرده، از بدهی مالیاتی خود کسر و مابقی را به مراجع مالیاتی تأدیه کند. اما اگر کالای ساخته شده ای که او می فروشد مشمول مالیات بر ارزش افزوده نباشد، طبعاً راهی برای کسر مالیات پرداختی به واگذارندگان قبلی وجود نخواهد داشت. با این مقدمه می پردازیم به شرح دعوای مورد نظر.

جریان قضایا

شرکت BLP انگلیسی یک شرکت «هلدینگ - مدیریت» به شمار می رفت، به این معنی که در سهام شرکت های عضو گروهی که خود وابسته به آن بود مشارکت داشت و ضمناً به ارائه خدمات مختلف به آنان می پرداخت. شرکت های دیگر عضو، کالاهای مورد مصرف در رشته اثاثه و امپلمان را تولید می کردند. BLP بعداً سهام یک شرکت آلمانی را به فروش رسانید و درآمد آن را صرف بازپرداخت بدهی های خود کرد. در رابطه با همین کار فروش سهام، شرکت از خدمات چند کارشناس امور بانکی، حسابدار، و حقوقدان استفاده کرد. از آنجا که فروش این گونه خدمات مشمول مالیات بر ارزش افزوده است، BLP علاوه بر حق الزحمه کارشناسان مذکور مبالغی هم به عنوان مالیات بر ارزش افزوده پرداخت کرد.

اما استفاده از خدمات مذکور در ارتباط با فروش سهام صورت پذیرفته بود، که خود معامله ای است معاف از مالیات بر ارزش افزوده، و به همین سبب مشکل کسر مالیات پرداختی BLP پیش آمد و موجب بروز اختلاف با مراجع مالیاتی گردید، و این اختلاف در دادگاه مالیات بر ارزش افزوده لندن مطرح شد. دادگاه

اتحادیه اروپا، که انگلستان هم از آن جمله است، ملزم به تبعیت از مصوبات اتحادیه در زمینه های مختلف و از جمله مسائل مربوط به مالیات بر ارزش افزوده هستند. مصوبات اتحادیه در این مورد در چند رهنمود یا دیرکتیو شورای اروپا گنجانیده شده که پرسش دادگاه انگلیسی هم در ارتباط با دو فقره از همین رهنمودها به عمل آمد. متن پرسش از این قرار بود:

یکم: هرگاه «الف» که خود مشمول مالیات بر ارزش افزوده است خدماتی را به «ب» که او نیز مشمول همین مالیات است ارائه کند، و آن خدمات به منظور انجام یک معامله مالی مورد استفاده قرارگیرد که جنبه اتفاقی دارد و خود معاف از مالیات بر ارزش افزوده بوده و یا هدف پرداخت بدهی های «ب» انجام شده باشد، در آن صورت آیا می توان خدمات ارائه شده توسط الف را:

۱. خدماتی دانست که در معامله معاف از مالیات مورد استفاده واقع شده و در نتیجه باید مالیات پرداختی بابت آنها را غیر قابل کسر تلقی کرد؛ یا می توان،

۲. آنها را خدماتی دانست که مآلاً به منظور انجام مشاغل و معاملات عادی «ب» مورد استفاده واقع شده که بر حسب معمول مشمول مالیات بر ارزش افزوده است، و در نتیجه مالیات تأدیه شده را می توان قابل کسر دانست؛ و یا این که،

۳. آنها را باید خدماتی تلقی کرد که به هر دو منظور فوق یعنی هم به معامله معاف از مالیات و هم به معاملات عادی شرکت مربوط بوده و به این سبب می توان از روش پیش بینی شده در دیرکتیو شماره ۶ برای منظور داشتن بخش متناسبی از مالیات تأدیه شده استفاده نمود؟

استدلال مؤدی

مؤدی به بند ۲ ماده ۱۷ رهنمود شماره ۶ استناد نمود که متن آن به این شرح است: «شخص مشمول مالیات بر ارزش افزوده در صورتی که کالاها و خدمات مورد نظر را به منظور معاملات مشمول مالیات خود مورد استفاده قرار داده باشد، حق خواهد داشت مالیات ارزش افزوده پرداختی بابت تدارک آن کالاها و خدمات را از بدهی مالیاتی خویش کسر کند».

که موضوعاً مشمول مالیات بر ارزش افزوده محسوب می‌گردند و بنا بر این حد اقل باید سهمی از مالیات پرداختی قابل کسر شناخته شود.

دادگاه به این مسأله پاسخ داد که ماده ۱۹ رهنمود شماره ۶ که در ارتباط با همین نکته است صریحاً اشاره به کالاها و خدماتی دارد که در هر دو رشته معاملات مشمول و غیر مشمول از آنها استفاده شده است. حال آن که در قضیه مورد بحث خدمات خریداری شده صرفاً برای فروش سهام مورد استفاده قرار گرفته، و فروش سهام معامله‌ای است معاف از مالیات بر ارزش افزوده.

آلمان - دادگاه قانون اساسی

در این کشور یک قضیه مالیاتی به خاطر نوع و اهمیت خود به دادگاه قانون اساسی راه یافت. مسأله این بود که آیا ترتیب کنونی وضع مالیات بر املاک با قانون اساسی آلمان سازگاری دارد یا خیر. بحث بر سر نکته‌ای آغاز شد که عیناً شبیه تعیین ارزش معاملاتی املاک در ایران - به مالیات بردارائی (مالیات سالانه املاک)، مالیات بر ارث و مالیات بر درآمد املاک - مربوط می‌شود. ترتیب مشابهی نیز در آلمان برقرار بود که مورد اعتراض واقع، و ایراد شد که ارزش تعیین شده برای املاک جهت محاسبه مالیات بر موارد فوق با قیمت‌های واقعی بازار بسیار متفاوت است. در نتیجه مودیانی که سرمایه‌های خود را به جای املاک در موارد دیگری نظیر خرید اوراق بهادار به کار می‌اندازند با نوعی تبعیض و غبن روبرو می‌شوند، زیرا ارزش گذاری مالیاتی این نوع دارائی‌ها دقیقاً با توجه به قیمت واقعی معاملاتی بازار تعیین می‌شود.

دادگاه قانون اساسی پس از رسیدگی رای داد که چنین ترتیبی با قانون اساسی آلمان که رفتار مساوی را مقرر می‌دارد مغایر است. لکن دادگاه در عین حال اظهار نظر نمود که مجموع بار مالیاتی تحمیل شده بر مودیان در رابطه با املاک نباید از ۵۰ درصد درآمد حاصل برای آنان تجاوز کند. در مورد مالیات بر ارث به طور خاص، دادگاه اظهار نظر نمود که اگر بار مالیاتی در این مورد ادامه کسب و کار موجود متوقفی را با مانع روبرو سازد و یا موجب بی ارزش شدن ارثیه قابل انتقال به ورثه شود، چنین ترتیبی نیز خلاف قانون اساسی خواهد بود. به این ترتیب می‌توان انتظار داشت که از سوئی میزان مالیات بر املاک اضافه شود، و از سوی دیگر مجموع بار مالیاتی وارد بر املاک تقلیل یابد. تصمیم دادگاه دولت را موظف می‌سازد که در مقررات مالیاتی تعدیل‌های لازم را اعمال نماید. ■

□ □ □

به نظر مؤدی باید تفسیر موسعی از این بند به عمل آورد و آن را شامل کالاها و خدماتی دانست که «به طور مستقیم یا غیر مستقیم» به معاملات مشمول مالیات بر ارزش افزوده مؤدی مرتبط است. فروش سهام به گفته مؤدی به خاطر بازپرداخت قروضی بوده که در واقع از عملیات اصلی شرکت ناشی شده و آن عملیات اصلی مشمول مالیات بر ارزش افزوده می‌باشد. پس خدمات ارائه شده توسط کارشناسان مذکور در فوق در نفس امر و در نهایت به معاملات اصلی شرکت باز می‌گردد. مؤدی همچنین استدلال می‌کرد که اگر بگوئیم کالاها و خدمات مذکور در بند ۲ ماده ۱۷ باید «مستقیماً» در معاملات مشمول مالیات مورد استفاده قرار گرفته باشد، چنین تفسیری سبب خواهد شد که مالیات پرداختی بابت تدارک کالاها و خدمات معین در یک مورد قابل کسر و جای دیگر غیر قابل کسر تلقی شود و این مغایر با اصل بی‌طرفی مالیات بر ارزش افزوده است که یکی از اوصاف اصلی این مالیات به حساب می‌آید.

نظر دادگاه

دادگاه نظر مؤدی را نپذیرفت و اعلام داشت که بند ۲ ماده ۱۷ رهنمود شماره ۶ را باید با توجه به باقی قسمت‌های ماده ۱۷ مورد نظر قرار داد. از جمله بند ۵ همین ماده به طور واضحی از کالاها و خدمات مورد استفاده در معاملات مشمول و غیر مشمول مالیات بر ارزش افزوده سخن می‌گوید:

«در خصوص کالاها و خدمات مورد استفاده شخص مشمول مالیات برای معاملاتی... که مالیات بر ارزش افزوده در مورد آنها قابل کسر است، و برای معاملاتی که در مورد آنها مالیات بر ارزش افزوده قابل کسر نیست، فقط آن بخشی از مالیات بر ارزش افزوده قابل کسر است که به معاملات نوع نخست مربوط می‌شود».

به نظر دادگاه متن فوق و بویژه عبارت «برای معاملاتی که...» به خوبی حاکی از لزوم ارتباط مستقیم خدمات تدارک شده با معامله مشمول مالیات می‌باشد.

در پاسخ مؤدی راجع به بی‌طرفی مالیات بر ارزش افزوده، دادگاه اعلام نمود که مفهوم بی‌طرفی به آن معنی نیست که مؤدی ادعا کرده است. مفهوم بی‌طرفی آن است که سیستم مالیات بر ارزش افزوده کلیه فعالیت‌های اقتصادی را دربر گیرد و آنها را صرف نظر از منظورها و نتایج حاصل مشمول مالیات قرار دهد، و این ارتباطی با قابلیت کسر مالیات مورد بحث ندارد.

نکته دیگری که ضمن پرسش دادگاه انگلیسی آمده و مورد درخواست مؤدی نیز واقع شده بود، این بود که خدمات مورد استفاده مؤدی هم برای انجام معامله غیر مشمول یعنی فروش سهام بوده و هم به اهداف و معاملات اصلی شرکت مرتبط بوده



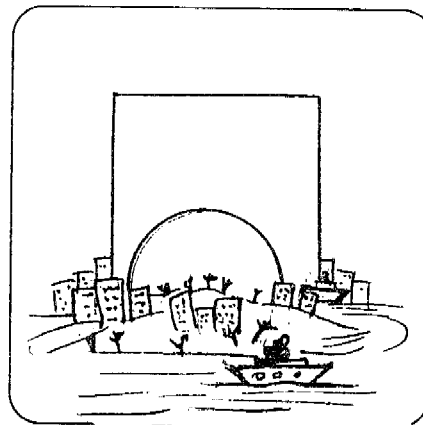
آنتیگوا - مقیم دائمی

این سرزمین جزیره‌ای شرق دریای کارائیب دست به اصلاح قانون مهاجرت و گذرنامه خود زده و اصطلاح جدیدی را تحت عنوان «مقیم دائمی» در آن وارد کرده است.

این عنوان به کسانی اعطاء می‌شود که در جزایر آنتیگوا و باربودا اجازه اقامت دائمی دریافت می‌کنند و لااقل در هر سال ۳ ماه در آنجا اقامت می‌گزینند. چنین اشخاصی موظفند عوارضی به مبلغ ۲۰۰۰۰ دلار شرق کارائیب (EC\$) به اداره حسابداری کل پرداخت کنند و همچنین در صورت دریافت حقوق بازنشستگی از هر نقطه دنیا، ۵ درصد آن را به عنوان مالیات به دولت آنتیگوا و باربودا تأدیه نمایند. هیچ‌گونه کسوری در محاسبه این مالیات پذیرفته نیست، اما اگر بابت همان درآمد در کشورهای دیگر مالیاتی پرداخت شود به عنوان اعتبار

(کردیت) مالیاتی در آنتیگوا قابل محاسبه است. یادآور می‌شود که آنتیگوا یک سرزمین توریستی است و در آمد توریسم یکی از بزرگترین منابع درآمد آن را تشکیل می‌دهد.

استرالیا - خصوصی‌سازی و ساده‌سازی



استرالیا دست به اصلاح قانون ممیزی مالیاتی خود زده است که بسیار قدیمی است و مربوط به سال ۱۹۳۶ می‌باشد. هدف از این اصلاح گنجاندن مقررات مناسبی در زمینه تشخیص مالیات بر شرکت‌ها و موسسات جدیداً خصوصی شده است. این موسسات که قبلاً مالیات نمی‌پرداخته‌اند، پس از خصوصی‌شدن موظف به پرداخت مالیات گردیده‌اند. در محاسبه در آمد مشمول مالیات آنها فقط آن قسمت از سود یا زیانی قابل احتساب است که مربوط به فعالیت آنها پس از تاریخ خصوصی‌شدن می‌باشد و حق به حساب نهادن زیان‌های قبل از آن تاریخ را ندارند. این مقررات سبب نارضایتی دولت‌های ایالتی شده است، زیرا با مقرر شدن چنین مالیاتی ارزش معاملاتی شرکت‌های در حال خصوصی‌شدن تنزل می‌کند. از طرفی دولت استرالیا در صدد است

با اصلاح قانون مذکور به یک تیر دو نشانه را هدف قرار دهد، به این معنی که علاوه بر مسأله مالیاتی به شرح فوق سعی در ساده‌سازی متن قانون می‌شود تا متن جدید با یک انگلیسی روان و سهل و خالی از پیچیدگی‌های قبلی تنظیم شود. به این منظور تاکنون چند متن به عنوان نمونه تهیه شده است.

اتریش - نمایش‌های ورزشی

یک شرکت انگلیسی در خاک اتریش مسابقاتی را ترتیب داد که جمعی از ورزشکاران غیر اتریشی در آن شرکت داشتند و به دریافت دستمزدهائی نایل شدند و شرکت انگلیسی نیز تحصیل درآمد نمود. بحث و مناقشه پیرامون مالیات بر درآمد شرکت مقیم انگلیس و ورزشکاران خارجی منجر به صدور دستورالعمل یا بخشنامه‌ای از سوی وزارت دارائی اتریش گردید. مقررات راجع به این قضیه، هم ضمن قانون مالیاتی اتریش و هم در قرارداد مالیات مضاعف این کشور با انگلستان درج شده است. در بخشنامه مذکور گفته می‌شود:

۱. شرکت مقیم انگلیس بابت دریافت‌های خود مشمول مالیات نمی‌باشد، زیرا با این که قوانین داخلی اتریش هرگونه در آمد بابت نمایش‌های ورزشی و سایر سرگرمی‌های برگزار شده در قلمرو این کشور را مشمول مالیات می‌داند، اما قرارداد مالیات مضاعف دو کشور شرکت‌های طرف مقابل را بابت چنین درآمدهائی فقط تابع مالیات بر درآمد کشور محل اقامت ایشان شناخته است. یادآور می‌شود که قرارداد مالیات مضاعف اتریش و انگلستان از این بابت با کنوانسیون نمونه مالیات مضاعف سازمان

همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) و بسیاری قراردادهای مالیاتی دیگر جهان که نمونه OECD را مدل قرار داده‌اند، مغایرت دارد. به موجب ماده ۱۷ کنوانسیون مذکور درآمدهای مربوط به این‌گونه نمایش‌ها که عاید اشخاص حقیقی یا حقوقی می‌شود به هر حال مشمول مالیات کشور محل برگزاری نمایش می‌باشد.

۲. اما در مورد مبالغی که از سوی شرکت به ورزشکاران پرداخت شده است، بخشنامه وزارت دارائی اتریش می‌گوید که از چنین پرداخت‌هایی طبق مقررات داخلی اتریش باید مالیات در منبع به نرخ ۲۰ درصد کسر و به دولت اتریش پرداخت شود و این کاری است که شرکت انگلیسی مکلف به انجام آن است. قرارداد مالیات مضاعف دو کشور نیز با چنین ترتیبی مغایرت ندارد.

کانادا - علامت تجارتی

سازمان مالیاتی کانادا یک تفسیر فنی مالیاتی صادر کرده و به موجب آن اظهار نظر نموده است که پرداخت وجه در برابر استفاده از نام قهرمانان ورزشی در تبلیغات تجارتی به منزله پرداخت برای استفاده از یک علامت تجارتی به شمار می‌رود، و نه استفاده از خدمت. به همین جهت سازمان مالیاتی این‌گونه پرداخت را مشمول مالیات تکلیفی (در منبع) مقرر در قانون مالیات بردرآمد کانادا دانسته است. ماجری مربوط به پرداخت وجه از سوی یک شرکت کانادائی به یک قهرمان هاکی مقیم ایالات متحده آمریکا بود، که به نظر سازمان مالیاتی کانادا مشمول ۱۰ درصد مالیات تکلیفی مقرر در ماده ۱۲ قرارداد مالیات مضاعف بین دو کشور بوده است.

قزاقستان - طبقات در آمدی حقوق

به موجب مقررات اصلاحی مالیات بر حقوق، نرخ‌های تصاعدی مالیات روی ضرائبی از حداقل حقوق قانونی اعمال می‌گردد. به عبارت دیگر نرخ‌های مالیات بردرآمد حقوق همانند ایران نسبت به درآمد سالانه حقوق‌بگیران ملحوظ می‌شود، منتهی درآمد مورد نظر خود به



عنوان مضربی از حداقل حقوق قانونی تعیین می‌گردد، به این شکل که باید معین شود مبلغ دریافتی چند برابر حداقل حقوق قانونی است. البته به سبب ناپایداری وضع اقتصادی این حداقل‌ها ممکن است چند بار ظرف سال تغییر کند، ولی همواره فرض می‌شود که آخرین رقم اعلام شده تا پایان سال ادامه خواهد داشت و محاسبه بر این اساس انجام می‌شود. بدیهی است در خاتمه سال تعدیل‌های لازم قابل اعمال خواهد بود. جدول نرخ‌های تصاعدی و لایه‌های درآمدی مربوط به این شرح می‌باشد:

تا ۱۰ برابر حداقل حقوق	۵ درصد
از ۱۰ تا ۲۰ برابر حداقل حقوق	۱۰ درصد
از ۲۰ تا ۳۰ برابر حداقل حقوق	۱۵ درصد
از ۳۰ تا ۴۰ برابر حداقل حقوق	۲۰ درصد

از ۴۰ تا ۵۰ برابر حداقل حقوق ۲۰ درصد
از ۵۰ برابر به بالا ۴۰ درصد
مالیات‌های محاسبه شده ماهانه بوده و باید ظرف ۵ روز از خاتمه همراه تأدیه شود.

پاراگوئه - بازار سرمایه

دولت پاراگوئه مقررات جامعی را در باب ارزیابی سرمایه‌های موسسات داوطلب ورود به بازار سرمایه این کشور به تصویب رسانیده و یک سلسله تشویق‌های مالیاتی نیز در همین رابطه برقرار ساخته است. داوطلبان مکلفند نسبت به تجدید ارزیابی دارائی‌های خود اقدام کنند و هرگونه دارائی را نیز که محتملاً پنهان نگاه داشته‌اند، در این ارزیابی منظور نمایند. هر موسسه‌ای باید گزارش تاییدی یک حسابرس رسمی را در این زمینه تسلیم کند که این گزارش به نوبه خود باید توسط کمیسیون ملی اوراق بهادار مورد واریسی و تایید قرار گیرد.

ارزش کلیه دارائی‌ها به قیمت روز تعیین می‌شود و ۱/۵ درصد تفاوت بین بهای ارزیابی شده و قیمت دفتری دارائی‌ها باید برای یک بار و به عنوان یک مالیات فوق‌العاده به دولت پرداخت شود. در مورد دارائی‌هایی که قبلاً اعلام نشده و در واقع پنهان نگاه داشته شده باشد، نرخ مذکور معادل ۲ درصد خواهد بود. این مالیات خاص به عنوان جزئی از مالیات سالانه و یا حتی به عنوان هزینه، قابل قبول نخواهد بود. پس از پرداخت این مالیات، موسسات مربوط بابت هرنوع مالیاتی که قبلاً از سوی سازمان مالیاتی کشف نشده باشد، مشمول عفو مالیاتی خواهند بود. اما در باب مالیات‌هایی که توسط موسسه به عنوان مالیات تکلیفی در منبع کسر شده باشد، عفو

مذکور جاری نخواهد بود.

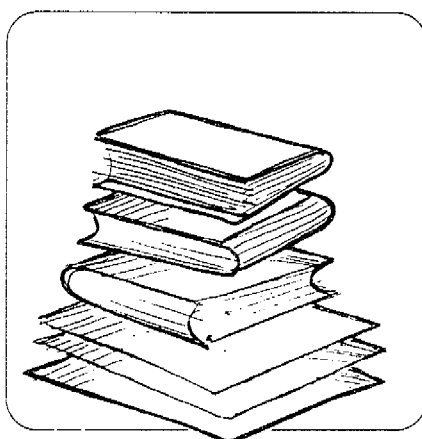
پس از انجام این مقدمات و کسب موافقت جهت ورود به بازار سرمایه، شرکت‌ها و موسسات مورد بحث باید حداقل معادل ۳۰ درصد ارزش جدید دارائی‌های خود سهام صادر کنند و در بورس اوراق بهادار به فروش رسانند. اما اگر صاحبان سهام فعلی شرکت‌ها خود بر اساس حق تقدم خرید طی مدت معین داوطلب خرید سهام جدید باشند، این سهام باید به همان‌ها فروخته شود. درصد فوق راجع به شرکت‌هایی است که به عنوان شرکت بزرگ شناخته شوند، و در مورد باقی شرکت‌ها این رقم معادل ۱۵ درصد است.

در صورتی که شرکت‌های مذکور بتوانند یکی از کارهای زیر را انجام دهند از تخفیف مالیاتی قابل توجهی برخوردار می‌شوند:

۱. در صورتی که انتشار و فروش سهام آنان حداقل ۵۰ درصد بیش از ۳۰ درصد و ۱۵ درصد مذکور در فوق باشد.
 ۲. هرگاه میزان تقسیم سود سهام آنان کمتر از ۴۰ درصد سود ویژه سال مربوط باشد.
 ۳. هرگاه نسبت به انتشار اوراق قرضه قابل تبدیل به سهام، حداقل معادل ۱۵ درصد سرمایه جدید شرکت، اقدام کنند.
- شرکت‌های بزرگ که بتوانند کارهای فوق را انجام دهند به جای نرخ ۳۰ درصد کنونی، مالیات بردارآمدی به نرخ ۱۰ درصد خواهند پرداخت، و این نسبت در مورد سایر شرکت‌ها معادل ۵ درصد خواهد بود.

نیوزیلند - همکاری مالیاتی

این کشور و استرالیا در دو سوی دریای تاسمانی قرار دارند و در مجموع



نه تنها از نظر جغرافیائی بلکه از جهت اقتصادی نیز قرابت زیادی با یکدیگر دارند. سازمان‌های مالیاتی دو کشور یادداشت تفاهمی با یکدیگر امضاء کرده‌اند که جزئی از یک قرارداد بزرگ به شمار می‌رود. به موجب این اسناد همکاری گسترده‌ای بین مقامات مالیاتی دو کشور در زمینه بازرسی و کشف موارد کریز و اجتناب از پرداخت مالیات از سوی مؤدیان فعال در این منطقه، پیش‌بینی شده است.

بلژیک - تداوم روابط قراردادی

در شماره‌های پیشین مجله مالیات گفتیم که تغییر وضع حقوقی کشورها و مناطق جغرافیائی وابسته به آنها، این بحث را پیش می‌آورد که آیا قراردادهای مالیاتی از پیش منعقد شده شامل حال واحدهای جدید پدید آمده از بطن کشور قبلی خواهد بود یا خیر. و نیز گفتیم که روش کشورها در این زمینه متفاوت بوده و بیشتر بر مصلحت‌جویی موردی متکی بوده است تا رویه‌ها و قواعد حقوقی.

موردی که این بار ذکر می‌کنیم مربوط به کشور بلژیک است. وزارت دارائی این کشور چندی پیش بخشنامه‌ای صادر کرده و قرار داد مالیات مضاعف سال ۱۹۸۷ بلژیک با اتحاد جماهیر شوروی سابق را

شامل حال جمهوری‌های پدید آمده از بطن آن، و از جمله کشورهای اوکراین و ازبکستان دانسته بود. اما این بخشنامه مورد مخالفت وزارت امور خارجه بلژیک قرار گرفت. این وزارتخانه اظهار نظر نمود که روابط دیپلماتیک برقرار شده بین بلژیک از یکسو و کشورهای اوکراین و ازبکستان از سوی دیگر، روابطی نیست که بر پایه «اصل تداوم» برقرار شده باشد، و به این سبب کشورهای نامبرده متعهد به رعایت قرارداد مالیات مضاعف بلژیک و شوروی سابق نیستند.

این اظهار نظر نکته جدیدی را در این بحث وارد کرده و آن این است که:

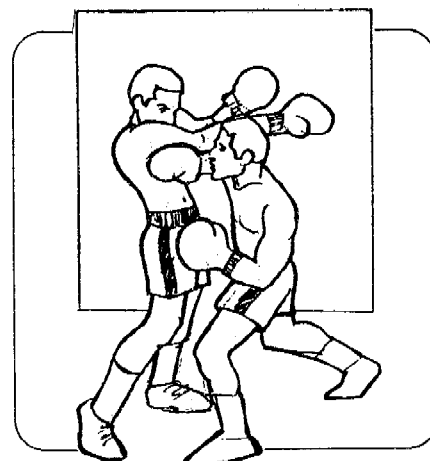
اولاً - روابط قراردادی مالیاتی (و احتمالاً هرگونه روابط قراردادی دیگر) تابعی از روابط دیپلماتیک است؛

ثانیاً - این تابعیت حتی از لحاظ اوصاف و نوع روابط نیز مطرح است، یعنی روابط دیپلماتیک هر صفت و طبیعی داشته باشد، روابط قراردادی نیز دارای همان اوصاف خواهد بود؛ و

ثالثاً - در نتیجه اگر روابط دیپلماتیک با کشوری بر اساس «اصل تداوم» برقرار نشده باشد، تداوم روابط قراردادی نیز مطرح نخواهد بود.

این اظهار نظر از جهت حقوقی بسیار قابل بحث و مناقشه است که جای چنین بحثی در این بخش نیست، اما یک نکته کماکان به قوت خود باقی می‌ماند، و آن این که بازمه داستان به نیت و نحوه تلقی قضیه از سوی دول ذینفع باز می‌گردد، یعنی اگر روابط دیپلماتیک به قصد تداوم بوده باشد قراردادهای قبلی به قوت خود باقی می‌ماند، و الاً خیر، به عبارت دیگر آنچه در این باب مؤثر است مصلحت‌اندیشی دولت‌ها در هر مورد است.

ایالات متحده آمریکا - لیست سیاه مالیاتی



سازمان مالیاتی این کشور فهرستی از کشورهای مختلف تنظیم کرده که در مورد برخی از آنها محرومیت مالیاتی خاصی پیش‌بینی شده است. محرومیت مذکور به این شکل است که اگر یک مودی بابت تمام یا قسمتی از درآمد مشمول مالیات خود، در آن کشور خاص مالیاتی پرداخت کرده باشد، نمی‌تواند آن را در احتساب مالیات آمریکا منظور کند، حال آنکه چنین حقی در مورد مالیات پرداختی به سایر کشورها وجود دارد.

هرچندگاه یک بار این لیست مورد تجدید نظر قرار می‌گیرد و اضافه و کم می‌شود. چندی پیش نام کشورهای آنگولا، کامبوج، و ویتنام از لیست خارج شدند و سودان به آن اضافه گشت. به این ترتیب حساب‌های سیاسی به محدوده مالیات نیز کشانیده می‌شود.

هنگ کنگ - مالیات حقوق

یکی از ترفندهای مالیاتی رایج در این سرزمین استفاده از عنوان شرکت‌های خدماتی برای گریز از مالیات حقوق است. به این معنی که افراد به جای این که مستقیماً در خدمت کار فرمائی درآیند و

بابت دستمزد دریافتی مالیات حقوق بپردازند، تحت پوشش یک شرکت خدماتی همان فعالیت‌های شغلی را انجام می‌دهند. به عبارت دیگر این افراد جزء مدیران شرکت محسوب می‌شوند و فرض بر این است که خدمت را شرکت انجام داده است. طبق اصلاحات قانونی که اخیراً صورت گرفته، در صورتی که انجام خدمات از سوی کسانی انجام پذیرد که شرکت را تحت کنترل خود دارند، در این صورت وجوه پرداختی به شرکت به عنوان دستمزد پرداخت شده به همین اشخاص محسوب می‌گردد و مشمول مالیات بر درآمد حقوق می‌باشد.

اما برای این قاعده یک مورد استثناء نیز پیش‌بینی شده و آن وقتی است که قرارداد بین شرکت و صاحب کار از هیچ‌گونه رابطه‌ای شبیه مناسبات بین کارمند و کارفرما حکایت نکند، فرضاً اشاره به مسائلی از قبیل مرخصی، دستمزد دوران بیماری، بازنشستگی، حق اخراج و امثال آنها نشده باشد. در این حالت، بر اساس مقررات مربوط به شرکت‌های خدماتی عمل خواهد شد.

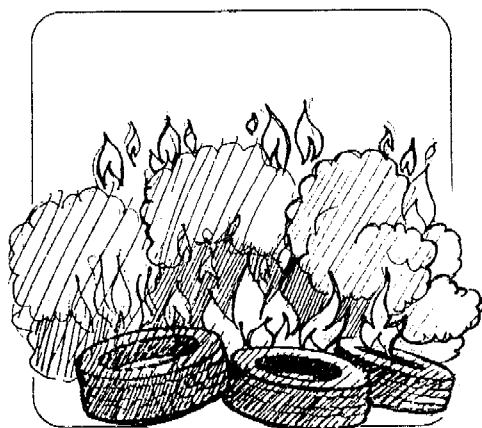
آرژانتین - سود سهام

این کشور در صدد است نظام واحدی بر سهام شرکت‌ها حاکم گرداند، به این معنی که کلیه سهام را به صورت سهام با نام و ثبت شده درآورد. وسیله‌ای که برای انجام این مقصود انتخاب شده، اهرم مالیاتی است. در نظر است بر سود سهام بی‌نام مالیات در منبع به نرخ‌های ۱۰، ۲۰ و ۳۰ درصد وضع شود. مالیات ۱۰ درصد مربوط به نخستین سالی است که پس از تصویب قانون جدید، شرکت‌ها مبادرت به تقسیم سود می‌کنند، و سپس این مالیات به

تدریج زیادت‌ر می‌شود و از سال سوم به بعد به ۳۰ درصد می‌رسد.

جمهوری دومینیکن - دارائی‌های ثابت وارداتی

مدیریت کل مالیات بر درآمد این کشور طی دستوری به تفسیر ماده ۲۸۷ قانون مالیات‌ها پرداخته و اعلام داشته است که هرگونه مالیات، عوارض و حقوق پرداختی بابت واردات کالاهائی که دارائی ثابت موسسات را تشکیل می‌دهند، در واقع جزئی از قیمت خرید این دارائی‌ها به شمار می‌آید و در نتیجه این‌گونه پرداخت‌ها نباید در محاسبه مالیات به هزینه پذیرفته شود.



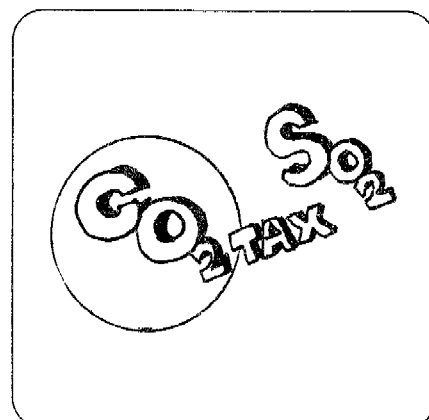
مجارستان - مالیات بر کالاهای مولد آلودگی

این کشور مالیات جدیدی را برای مبارزه با آلودگی وضع کرده که عواید حاصل از آن نیز به همین منظور به کار خواهد رفت. شرکت‌ها و اشخاصی که به تولید، خرید و فروش، و واردات یک سلسله از کالاهای مولد آلودگی مبادرت کنند، موظف به پرداخت این مالیات خواهند بود. از جمله این کالاها می‌توان مواد سوختی، تایر، سیستم‌های خنک‌کننده، مواد بسته‌بندی، و باتری را نام برد. میزان مالیات بر حسب نوع کالا تفاوت می‌کند.

آذربایجان - قراردادهای مالیاتی

در سطور قبل نحوه رفتار بلژیک در مورد قراردادهای مالیاتی منعقد با اتحاد شوروی سابق را ذکر کردیم. جمهوری آذربایجان نیز نوآوری دیگری در این زمینه انجام داده است. در این کشور کار یکسره شده، به این معنی که کلیه قراردادهای مالیاتی شوروی سابق (که قبلاً شامل حال آذربایجان نیز بوده است) مجدداً مورد بررسی قرار گرفته و بنا به اعلام وزارت امور خارجه عموماً رد شده‌اند، و به این ترتیب جمهوری آذربایجان عدم پای‌بندی خود را به این قراردادها بیان داشته است.

دانمارک - مالیات‌های سبز



اصطلاح «سبز» که در دهه‌های اخیر رواج بسیار یافته تداعی‌کننده طراوت و سرسبزی طبیعت است. این کیفیت بر اثر وجود عوامل آلودگی دچار مخاطره شده و مقابله با آن به منظور حفظ طبیعت در زمینه‌ها و عرصه‌های مختلف آغاز شده است. یکی از این عرصه‌ها امر مالیاتی است که به عنوان حربه‌ای جهت واداشتن اشخاص و موسسات به کنترل آلودگی مورد استفاده قرار می‌گیرد. مالیات‌هایی از این‌گونه را مالیات سبز می‌نامند.

مالیات‌های تازه برقرار شده در این زمینه در کشور دانمارک به دو بخش مالیات دی‌اکسید کربن (CO_2) و دی‌اکسید سولفور (SO_2) تقسیم می‌شود. البته مالیات CO_2 قبلاً نیز در دانمارک وجود داشت ولی اکنون میزان آن بالا رفته است.

این اقدام دانمارک به خاطر تعهدات بین‌المللی این کشور مبنی بر کاهش میزان انتشار CO_2 به ۸۰ درصد سطح سال ۱۹۹۰ تا سال ۲۰۰۵، و تقلیل SO_2 به ۲۰ درصد میزان سال ۱۹۸۰ تا سال ۲۰۰۰ می‌باشد.

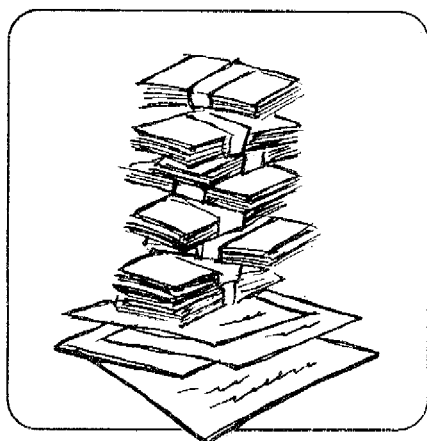
مالیات CO_2 معادل ۱۰۰ کرون دانمارک بابت نشر هریک تن گاز می‌باشد. این رقم مربوط به آلودگی ناشی از صنایع است و در مورد مصارف حرارتی به ۶۰۰ کرون افزایش می‌یابد. مالیات SO_2 نیز معادل ۲۰ کرون دانمارک بابت هر کیلوگرم گاز متصاعد شده است.

اما در برابر این اقدامات که از جهت مبارزه با آلودگی مثبت تلقی می‌شود، مسأله رقابت اقتصادی نیز مطرح می‌شود. فراورده‌هایی که موسسات پرداخت‌کننده مالیات آلودگی تولید می‌کنند، از قدرت رقابت کمتری با مصنوعات مشابه کشورهای دیگر برخوردار می‌شود. به همین سبب قانون مورد بحث پیش‌بینی کرده است که درصدی از مالیات‌های اخذ شده به موسسات صنعتی ذی ربط به صورت کمک برگردانیده شود. میزان این کمک به تدریج کاهش می‌یابد.

البته دانمارک باید در این باب موافقت کمیسیون جامعه اروپا را جلب کند. این کمیسیون باید تشخیص دهد که استرداد مالیات‌ها به اندازه‌ای نیست که اهداف جامعه اروپا در جهت کاهش میزان تصاعد گازهای مذکور را دچار اختلال سازد.

آلمان - منطقه مالیاتی نازل

به موجب «قانون روابط مالیاتی بین‌المللی» سال ۱۹۷۲، اشخاص غیر مقیم آلمان در صورتی که وضع آنها با شرایط معینی تطابق داشته باشد، مشمول یک مالیات اضافی خواهند بود. شرایط مذکور به این شرح است:



۱. اشخاص مورد بحث باید ظرف ۱۰ سال قبل از «غیر مقیم» شدن، حداقل ۵ سال به عنوان مقیم مشمول مالیات آلمان بوده باشند؛
۲. در حال حاضر مقیم یک کشور دارای مالیات نازل باشند؛
۳. بیش از ۲۲۰۰۰ مارک در سال درآمد از منابع آلمانی تحصیل کرده باشند؛ و
۴. با کشور آلمان دارای نوعی علائق اقتصادی باشند.

یک کشور در صورتی «منطقه مالیاتی نازل» به شمار می‌آید که شخص دارای در آمد سالانه معادل ۱۵۰۰۰۰ مارک، در آن کشور مشمول مالیاتی قرار گیرد که بیش از ۱٪ از مالیات مشابه در کشور آلمان کمتر باشد.

اخیراً وزارت دارایی ایالت ساکسونی سفلی طی بخشنامه‌ای اعلام داشته است که کشور اتریش را دیگر یک منطقه مالیاتی نازل نمی‌شناسد و در نتیجه اشخاص مقیم

آن کشور را که دارای شرایط فوق هستند مشمول مالیات اضافی نمی‌داند. این بخشنامه با موافقت سازمان‌های مالیاتی سایر ایالات و وزارت دارائی فدرال آلمان صادر شده است.

به نظر وزارت مذکور اتریش قبلاً منطقه مالیاتی نازل به شمار می‌آمده است، زیرا ارفاق‌های مالیاتی برای افرادی که مقیم آن کشور می‌شدند، شناخته بود. اما اکنون ارفاق‌های مذکور عمومیت خود را از دست داده و منحصرأ در حق دانشمندان و محققین و همچنین اشخاص مسن قابل اجرا است.

کستاریکا - اصلاحات قانونی

در این کشور دو قانون عمده مالیاتی وجود دارد: یکی قانون مالیات بر درآمد، و دیگری قانون عمومی مالیاتی. در قانون اخیر مسائل و قواعد عام مالیاتی درج گردیده و قانون مالیات بر درآمد، انواع درآمدها و مالیات‌های شامل آنها را ذکر کرده است. طبق قانون جدیدی که تحت عنوان منصفانه ساختن موازین و مقررات مالیاتی به تصویب رسیده، یک سلسله اصلاحات در هر دو رشته قوانین مذکور انجام گرفته است، از جمله:

- تعریف تازه‌ای از مفاهیم عام مالیاتی به دست داده شده است. از آن گونه است تعریف مسئولیت تضامنی مالیاتی، پرداخت مالیات و جرائم و زیان دیر کرد، قابلیت بخشودگی بدهی مالیاتی، مرور زمان، و حق تقدم مطالبات مالیاتی.

- طبقه‌بندی تازه‌ای از تخلفات مالیاتی ارائه شده و این موارد به تخلفات اداری، نقض مقررات مالیاتی، و جرائم مالیاتی تقسیم شده‌اند. ضمانت‌های اجرائی معینی نیز در رابطه با هریک از این موارد تعیین

شده است.

- مقررات روشن و صریحی در مورد وظیفه اشخاص ثالث نسبت به ارائه اطلاعات به مقامات مالیاتی گنجانیده شده، و همچنین آئین روشنی در مورد شکایات و دعاوی مالیاتی ارائه گردیده است.



- طرح جامعی در مورد هزینه‌های قابل کسر به دست داده شده، و اصل بر این قرار گرفته است که هر نوع هزینه واجد شرایطی از لحاظ مالیاتی قابل کسر شناخته می‌شود. هزینه حائز شرایط آن است که از سه خصلت برخوردار باشد: اولاً مربوط به درآمدی باشد که عملاً تحصیل شده یا بالقوه قابل تحصیل است؛ ثانیاً هرگونه تکلیف کسر مالیات در منبع نسبت به آن انجام پذیرفته باشد؛ و ثالثاً در صورتحساب‌ها و فاکتورهای مجاز از سوی سازمان مالیاتی درج شده باشد.

- به طور کلی، اظهارنامه مالیاتی و مدارک همراه آن باید حداکثر ظرف ۳ ماه از پایان دوره مالیاتی تسلیم گردد.

اسپانیا - تحصیل نظربه

به موجب مقررات جدید مالیاتی، مویدان در چند مورد می‌توانند نظر سازمان مالیاتی را درباره وضع مالیاتی فعالیت‌های خود تحصیل نمایند و سپس

دست به آن فعالیت‌ها بزنند. در چنین مواردی نظر ابراز شده از سوی مراجع مالیاتی برای حوزه‌های مالیاتی لازم‌الاجرا است. مهم‌ترین این موارد عبارتند از: سرمایه‌گذاری برای خرید دارائی‌های سرمایه‌ای، معاملات بین شرکت‌های ممالک عضو اتحادیه اروپا، و تفسیر مواد قراردادهای مالیات مضاعف منعقد بین کشورهای عضو.

اصلاح مالیاتی مهم دیگر مربوط به طرح دعاوی مالیاتی است. اگر دعاوی مالیاتی راجع به مبالغ بسیار زیاد مالیات باشد، مراجع رسیدگی به این دعاوی می‌توانند به تشخیص خود قراری صادر کنند و طی آن پرداخت اصل مالیات و جریمه و زیان دیرکرد آن را تا پایان رسیدگی متوقف سازند، بدون آن که لازم باشد مودی تضمینی در این باب بپردازد.

مجارستان - مالیات بهره

در کشور مجارستان در آمد بهره عموماً از مالیات معاف است. اما این معافیت نسبت به برخی از موارد بهره منوط به تحقق شرایطی است. از جمله در مواردی که شخص حقیقی وامی به یک موسسه اقتصادی پرداخته و در ازاء آن بهره دریافت می‌کند چنین وضعی را داراست. همچنین است در صورتی که شرکتی به طور خصوصی اوراق وام به اشخاص بفروشد و در برابر وام دریافتی بهره بپردازد. در این دو مورد استقاده از نرخ صفر درصد مالیاتی منوط به این است که نرخ بهره از نرخ prime بانک ملی تجاوز نکند و همچنین درآمدهای بهره از ۱۰ درصد سرمایه ثبت شده شرکت بیشتر نباشد. (prime نرخ حد اقل بهره بانکی است که به بهترین مشتریان با بالاترین سطح اعتبار تعلق می‌گیرد)

این شروط در دادگاه قانون اساسی مجارستان مورد شکایت قرار گرفت و دادگاه روش مورد بحث را نوعی تبعیض در مورد یک دسته معین از مودیان مالیاتی تلقی کرد و آن را خلاف قانون اساسی و ممنوع دانست.

ایتالیا - تشخیص مالیاتی انبوه

در ایتالیا، مانند بسیاری از کشورها، تشخیص مالیات فقط در مورد حقوق‌بگیران به سهولت میسر است. با توجه به این واقعیت و وجود خیل مودیانی که تشخیص مالیات ایشان مشکل است، دولت قانونی را به تصویب رسانیده به نام قانون تشخیص عام یا انبوه (di massa concordato). این نوع از تشخیص در مورد درآمد مشاغل و اشخاص حقیقی قابل اجرا است، لکن مالیات اشخاص حقوقی، مالیات حقوق و مالیات بر ارزش افزوده از شمول آن خارج می‌باشد. نحوه عمل به این ترتیب است که مودیان مشمول این طرح را بر حسب نوع شغل و درآمد آنان به ۱۲ گروه تقسیم می‌کنند و سپس نرخ بهره‌دهی متوسط هر گروه برآورد می‌شود و این نرخ در عملکرد اعلام شده از سوی مودیان مربوط اعمال می‌گردد. رقم مالیاتی حاصل به‌علاوه جرایم عدم پرداخت یا دیر کرد از هر مودی مطالبه می‌شود.

اما این تشخیص جنبه پیشنهادی دارد و مودی مختار است که آن را بپذیرد یا رد کند. در صورت پذیرش باید رقم مطالبه شده پرداخت شود و حق اعتراض و دادخواهی در میان نخواهد بود، اما در صورت عدم پذیرش مقامات مالیاتی می‌توانند طبق رویه‌های معمول نسبت به بررسی و تشخیص مالیات مودی اقدام کنند، که احتمال دارد منجر به مطالبه مبلغ بیشتر شود.

مکزیک - شیوه دلخواه و عفو مالیاتی

به موجب قانون مندرج در روزنامه رسمی این کشور، افراد غیر مقیم که به سبب کسب درآمد حقوق از منابع مکزیکی مشمول مالیات بر حقوق قرار می‌گیرند، می‌توانند یکی از سه طریقه‌ای را که ذیل ذکر خواهد شد برای پرداخت مالیات خود انتخاب کنند:

۱. کسر مالیات در منبع توسط شرکت خارجی کارفرما، که در این صورت آن کارفرما باید به عنوان مکلف به کسر مالیات در منبع، در مراجع مالیاتی مکزیک به ثبت برسد؛

۲. کسر مالیات در منبع از سوی مؤسسه مکزیکی که خدمات مربوط برای آن انجام شده است؛ و یا

۳. پرداخت مستقیم مالیات بر حقوق از سوی شخص حقوق بگیر. در این حالت وی مقیم محل اقامت مؤسسه مربوطه مکزیکی به حساب خواهد آمد.

به عنوان توضیح یادآور می‌شود که منظور از افراد غیر مقیم مشمول مالیات حقوق مکزیک کسانی هستند که در سال کمتر از ۱۸۳ روز در مکزیک به کار اشتغال داشته باشند.

خبر قابل ذکر دیگر در مورد این کشور عفو مالیاتی اعطاء شده به اشخاصی است که سرمایه‌های خارج کرده از کشور را مجدداً به مکزیک باز می‌گردانند. انواع مالیات‌های مربوط به این اشخاص مشمول نرخ مقطوع و بسیار نازل نیم (۵٪) درصد قرار می‌گیرد. از آنجمله است مالیات بر بهره‌های دریافتی از محل سپرده‌گذاری سرمایه‌های مذکور در بانک‌ها و موسسات مالی خارج، سود حاصل از تسعیر این سرمایه‌ها، سود سهام دریافتی از محل سرمایه‌گذاری همین وجه در شرکت‌های خارجی، و امثال آنها.

روسیه - بازهم اصلاحات مالیاتی

آشفته‌گی وضع مالیاتی روسیه را قبلاً نیز در مجله مالیات منعکس کردیم. اخیراً بار دیگر طرح یک رشته اصلاحات اصولی تدوین شده که اهم آنها از این قرارند:

- فهرستی از کلیه مالیات‌های محلی و منطقه‌ای تهیه شده و نرخ‌های حداکثری در مورد همه آنها معین شده است.

- کوشش شده است از ششمار مالیات‌های بسیار متعدد و متنوع این کشور کاسته شود و به همین منظور پیشنهاد شده است که مالیات استفاده از جاده‌ها و همچنین ۲۰ فقره مالیات مختلف محلی که مشکل آفرین و غیر اقتصادی هستند، ملغی شوند.

- یک دادگاه مالیاتی به وجود خواهد آمد و وظایف و اختیارات ماموران مالیاتی به صراحت معین خواهد شد.

- نظام جدیدی در مورد جرائم و مجازات‌های مالیاتی به تصویب خواهد رسید.

- مسأله قیمت‌گذاری انتقالی نیز مورد توجه قرار گرفته و پیشنهاد شده است که یک سلسله قیمت‌های بازار معین شود و قیمت معاملات مورد ظن با آنها قیاس شود تا معلوم گردد آیا در حد قیمت‌های رایج بین معامله‌کنندگان مستقل و غیر وابسته به یکدیگر هست یا خیر.

شرکت‌های فعال در زمینه‌های بانکی، بیمه و امور مالی در صورتی که به یکدیگر وابسته باشند می‌توانند اظهارنامه مشترک مالیاتی تسلیم کنند و یکجا مالیات بپردازند

- تدوین قواعد جدید برای محاسبه درآمد مشمول مالیات پیشنهاد شده که از جمله شامل موازین بهتری برای محاسبه استهلاك و نحوه انتقال زیان سنواتی باشد.

این که تا چه حد این طرح‌ها جامه عمل بپوشد مسأله‌ای است که امید زیادی به آن نمی‌توان بست و باید منتظر طرح‌ها و اصلاحات پی در پی بعدی بود. ■

قوانین، تصویب‌نامه‌ها، بخشنامه‌ها

و آراء هیأت‌های عمومی شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری

بخشنامه شماره ۳۶۷۳۸/۳۰۴۰۸۰۴۰ مورخ ۱۳۷۵/۸/۱۰

مالیات بر درآمد اسلاک خارج می‌باشد، همچنین باتوجه به معافیت کمکهای غیرنقدی بلاعوض نهادهای انقلاب اسلامی به اشخاص وفق مقررات بند الف ماده ۱۲۷ قانون مالیاتهای مستقیم خانواده معظم شهدا نیز در خصوص مورد مشمول مالیات نخواهند بود.

داریوش ایرانپدی معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۳۸۰۰۶ مورخ ۱۳۷۵/۸/۱۷

حسن اجرای قانون را عهده‌دار هستند موظفند از اوقات تشکیل جلسه هیات در مورد پرونده‌های مالیاتی حوزه‌های ابوابجمعی خود مطلع و مامورین ذیربط را به جلسات هیئت اعزام و موارد تخلف را به اداره کل اعلام نمایند والا مواخذة خواهند شد.

هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی در صورتیکه عدم حضور مامورین تشخیص ذیربط موجب عدم امکان صدور رای شود ضمن صدور دستور تجدید وقت رسیدگی با قید این مطلب (بعلت عدم حضور مامور تشخیص مربوط تجدید دعوت بعمل آید) در صورتجلسه، موظفند مراتب را سریعاً از طریق اداره کل به دفتر اینجانب و دادستانی انتظامی مالیاتی اعلام تا متخلفین تحت پیگرد واقع و مجازات شوند.

داریوش ایرانپدی معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۴۰۰۴۲/۳۰۴/۸۷۴۸ مورخ ۱۳۷۵/۸/۲۸

مذکور، از مصادیق بند ۵ ماده ۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ و اصلاحیه آن مصوب ۷۱/۲/۷ بوده و مشمول مالیات بر درآمد حقوق نمی‌باشد.

۲- وجوه پرداختی تحت عنوان کمک هزینه ازدواج دائم مستخدم و فرزند اول مستخدم موضوع قسمت اول ماده ۳ قانون مذکور مشمول مقررات بند ۱۲ ماده ۹۱ قانون مذکور میباشد.

۳- وجوه پرداختی تحت عنوان کمک هزینه فوت مستخدم موضوع

چون بقرار اطلاع واصله بعضی از حوزه‌های مالیاتی نسبت به املاکی که از طرف بنیاد شهید انقلاب اسلامی بصورت بلاعوض و جهت اسکان خانواده معظم شهدا در اختیار آنان قرار گرفته از بنیاد مزبور مطالبه مالیات بر درآمد اجاره اسلاک می‌نمایند، لذا موکداً یادآوری میشود ضمن اینکه واگذاری رایگان اسلاک مزبور از شمول مقررات

حسب اطلاع واصله برخی از مامورین تشخیص باآنکه بموجب ماده ۲۴۶ قانون مالیاتهای مستقیم و اصول و قواعد کلی دادرسی مکلف به حضور در جلسات هیئت حل اختلاف مالیاتی و توجیه قانونی و تشریح دلایل اقدامات خود هستند، این وظیفه مهم و اساسی را نادیده گرفته و در جلسات مزبور حاضر نمیشوند و عدم حضور آنها در اغلب موارد موجب صدور قرار و بالمال کندی جریان امور و تعویق قطعی مالیات و مختومه شدن پرونده‌های مالیاتی میگردد، لذا موکداً متذکر میشود مامورین تشخیص صادر کننده برگ تشخیص وفق مقررات جاری ملزم به حضور در جلسات هیئت حل اختلاف مالیاتی و پاسخ به سئوالات هیئت در مورد دلایل اقدامات خود میباشند و در غیر اینصورت تحت پیگرد انتظامی قرار خواهند گرفت. ممیزین کل مالیاتی که نظارت بر

نظر باینکه در خصوص شمول مالیات به وجوه پرداختی موضوع قانون پرداخت پاداش پایان خدمت و بخشی از هزینه‌های ضروری به کارکنان دولت مصوب ۷۵/۲/۲۶ مجلس شورای اسلامی، از طرف ادارت مختلف تاکنون سئوالاتی مطرح گردیده، لذا جهت رفع ابهامات موجود و اجرای دقیق مقررات قانونی موارد مشروحه ذیل را متذکر میشود.

۱- وجوه پرداختی تحت عنوان پاداش خدمت موضوع ماده ۱ قانون

قسمت اخیر ماده ۳ قانون فوق الاشعار از مصادیق بند ۵ ماده ۹۱ قانون مذکور بوده و مشمول مالیات بر درآمد حقوق نمی باشد. لکن وجوه پرداختی به شباغین در مورد فوت افراد تحت تکفل آنها طبق مقررات بند

۱۳ ماده ۹۱ قانون مذکور مشمول مالیات خواهد بود.
داریوش ایرانبندی معاون درآمدهای مالیاتی

رای شماره ۳۰/۴۶۷۴۱ مورخ ۱۳۷۵/۶/۱۹ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۱۸۷۶۰/۳۷ مورخ ۱۳۷۵/۵/۱۸ اداره کل مالیات بر شرکتها عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۵/۶/۱۳ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. گزارش مذکور مشعر بر طرح این مسئله است که آیا سود دریافتی اشخاص موضوع بند ۲ ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم بابت سپرده های آن اشخاص نزد بانکها با استناد ضوابط اجرائی موضوع قسمت اخیر تبصره یک اصلاحی ماده ۲ یاد شده بعنوان درآمد ناشی از فعالیت اقتصادی و تجاری مشمول مالیات خواهد بود یا خیر
هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن پس

از شور و تبادل نظر در اینخصوص بشرح آتی اعلام رای مینماید:
باتوجه به مفاد ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم و نیز قسمت الحاقی به تبصره یک ماده مذکور و با در نظر گرفتن مقررات قانون تجارت سود متعلق به سپرده نزد بانکها از جمله درآمدهای حاصل از فعالیتهای اقتصادی موضوع قسمت الحاقی مزبور نبوده و بنابه حکم کلی صدر ماده ۲ فوق الذکر و با رعایت مقررات مربوط مشمول مالیات نخواهد بود.
محمدعلی خوش اخلاق محمد رزاقی محمدعلی بیک پور علی اکبر نوربخش داریوش آل آقا محمدعلی سعیدزاده صمد کرباسی علی افرا محمود حمیدی

رای شماره ۳۰/۴۷۲۸۱ مورخ ۱۳۷۵/۷/۸ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۷۵/۴/۱۳ - ۳۰/۴/۳۴۷۸ شورای عالی مالیاتی راجع به وضعیت مالیاتی شرکتهای تعاونی چند منظوره، حسب ارجاع مقام معاونت درآمدهای مالیاتی وزارت متبوع در جلسه مورخ ۷۵/۷/۴ هیأت عمومی این شورا مطرح است و اجمال گزارش اینست که وزارت تعاون طی مکاتباتی و با استناد به مقررات قانون شرکتهای تعاونی مصوب سال ۱۳۵۰ و تاکید اینکه شرکتهای تعاونی چند منظوره تلفیقی از اهداف انواع شرکتهای تعاونی مذکور در ماده ۱۳۳ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم میباشد اعتقاد به تسری معافیت مالیاتی موضوع ماده ۱۳۳ اصلاحی یادشده نسبت به شرکتهای مزبور دارد.
هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی پس از بررسی موضوع و بحث و مشاوره و تبادل نظر لازم به شرح زیر مبادرت به صدور رای می

نماید:
نظر به این که انواع شرکت های تعاونی مشمول معافیت مقرر صراحتاً در ماده ۱۳۳ اصلاحی قانون یاد شده بیان گردیده و ذکری از عنوان شرکت های تعاونی چند منظوره به عمل نیامده است، علیهذا شرکتهای تعاونی چند منظوره از شمول حکم مقررات ماده ۱۳۳ قانون مزبور خارج و مشمول پرداخت مالیات طبق مقررات مربوط خواهند بود.
محمدعلی خوش اخلاق محمود حمیدی علی افرا محمد رزاقی غلامحسین هدایت عبدی محمدعلی بیک پور علی اکبر نوربخش داریوش آل آقا محمدعلی سعیدزاده

دادنامه شماره ۱۳۰ مورخ ۱۳۷۵/۶/۲۱ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

مرجع رسیدگی - هیأت عمومی دیوان عدالت اداری
شاکای شهرداری اهواز
موضوع شکایت - ابطال رای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره ۷۲/۱۱/۳ - ۳۰/۴/۱۲۶۴۴
مقدمه - شاکای طی دادخواست تقدیمی اعلام داشته است: اداره کل امور اقتصادی و دارائی شهرستان اهواز به استناد رای مورد شکایت مبنی بر عدم شمول معافیت موضوع تبصره ماده ۸۴ قانون مالیاتهای مستقیم

بر حقوق بگیران مؤسسات وابسته به شهرداریها، سازمان پارکها و فضای سبز، این شهرداری را به پرداخت مبالغی تحت عنوان مابه التفاوت مالیات حقوق ملزم نموده است. این شهرداری به دلایل ذیل تقاضای ابطال آن را دارد:
۱. مؤسسات وابسته به شهرداریها به استناد ماده واحده قانون فهرست نهادها و مؤسسات عمومی غیر دولتی مصوب ۷۳/۴/۱۹ مجلس شورای اسلامی مانند خود شهرداریها از مؤسسات عمومی غیر دولتی

بوده و بر اساس تبصره ۱ همان قانون به صورت غیر شرکت و برای مقاصد غیر تجارتي و غیر انتفاعي تاسيس و اداره مي‌شوند و در مالکيت شهرداري مي‌باشند. با توجه به اين که حقوق کارکنان اين گونه مؤسسات توسط شهرداري پرداخت مي‌گردد، لذا معافيت مذکور شامل کارکنان آنها بوده و راي مورد نظر جز اجتهاد در مقابل نص معنای دیگری ندارد.

۲. عنوان «شهرداری‌ها» که در تبصره موضوع راي آمده بر مؤسسات وابسته نیز شمول دارد کما اين که در خصوص ساير قوانين که مربوط به شهرداری‌ها بوده و در آنها ذکري از مؤسسات وابسته نشده است مراجع قضائي و اداري نسبت به آنها مشابه شهرداری عمل مي‌نمایند و اين رویه و عرف که بدون شک دور از نگاه قانونگذار نبوده از ديرباز تا کنون مجري عمل بوده است.

هيأت عمومي شوراي عالي مالياتي بدون توجه به مطالب فوق و تنها به اين دليل که در تبصره ماده ۸۴ قانون ماليات‌هاي مستقيم نامي از مؤسسات وابسته به شهرداری برده نشده آنها را از شمول معافيت آن خارج اعلام نموده است. لذا نظر به دلايل فوق‌الذکر و از آنجا که نتيجه آن برخلاف تمايل قانونگذار تلقي اين مؤسسات به مثابه بخش خصوصي و جدا نمودن آنها از مالکيت شهرداری مي‌باشد، راي مذکور اشتباه فاحش بوده تقاضاي ابطال آن را دارد.

نماینده قضائي وزارت امور اقتصادي و دارائي در پاسخ به شکايت

مذکور طی نامه شماره ۶۳۹۱-۹۱ مورخ ۱۷۵/۶/۲۲ اعلام داشته اند: نظر به اين که مؤسسات وابسته به شهرداری‌ها با فرض اين که سرمايه آنها نیز توسط شهرداری‌ها پرداخت شده باشد شخصيت مستقل از شهرداری‌ها دارند، معافيت مورد نظر طبق اصل ۵۱ قانون اساسي نیاز به تصريح قانون دارد و چون از تبصره اصلاحي قانون ماليات‌هاي مستقيم شهرداری‌ها مورد حکم صريح معافيت قرار گرفته اند تسري معافيت به مؤسسات وابسته به آنها فاقد جواز قانوني است. لذا رد شکايت شاکی مورد ادعاست.

هيأت عمومي ديوان عدالت اداري در تاريخ فوق به رياست حجة الاسلام والمسلمين اسماعيل فردوسي پور و با حضور رؤساي شعب ديوان تشکيل و پس از بحث و بررسي و انجام مشاوره با اکثريت آراء به شرح آتي مبادرت به صدور راي مي‌نمايد:

رأي هیات

در تبصره اصلاحي ماده ۸۴ قانون ماليات‌هاي مستقيم منحصرأ کارکنان وزارتخانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌هاي دولتي و شهرداری‌ها از معافيت مالياتي مقرر در قانون مزبور برخوردار شده اند. بنا بر اين تسري آن به ساير اشخاص جواز قانوني ندارد. بدین جهت راي شماره ۷۲/۱۱/۳-۳۵/۴/۱۲۶۴۴ هيأت عمومي شوراي عالي مالياتي خلاف قانون تشخيص داده نمی‌شود.

رئيس هيأت عمومي ديوان عدالت اداري - اسماعيل فردوسي پور

لایحه اصلاح ماده ۸۴ قانون ماليات‌هاي مستقيم و اصلاحات بعدي آن

ماده واحده - ماده ۸۴ قانون ماليات‌هاي مستقيم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات بعدي آن به شرح ذيل اصلاح مي‌شود:

ماده ۸۴- تا ميزان ۶۰ برابر حد اقل حقوق مبنای جدول حقوق موضوع ماده ۱ قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت مصوب ۱۳۷۰، درآمد سالانه مشمول ماليات حقوق کليه بگيران از جمله کارگران مشمول قانون کار از یک يا چند منبع از پرداخت ماليات معاف مي‌شود.

تبصره - ۲۵٪ ماليات حقوق تا مبلغ ۱۲ برابر حد اکثر حقوق موضوع ماده ۸ لایحه قانوني مربوط به حد اکثر و حد اقل حقوق مستخدمين شاغل و بازنشسته و آماده به خدمت مصوب ۱۳۵۸/۲/۴ شوراي انقلاب جمهوری اسلامي ايران، در سال علاوه بر اعمال معافيت موضوع اين ماده بخشوده مي‌شود و نسبت به مازاد آن ماليات بر اساس نرخ‌هاي مقرر در ماده ۱۳۱ اصلاحي قانون ماليات‌هاي مستقيم مصوب ۱۳۷۱ محاسبه مي‌شود. اين بخشودگي مانع استفاده از بخشودگي مقرر در ماده ۹۲ قانون يادشده نيست. اين قانون از تاريخ ۱۳۷۶/۱/۱ لازم‌الاجراء است.

توضيح: در زمان آماده‌سازي متن اين شماره از مجله ماليات،

قانون فوق هنوز به تصويب نهائي مجلس نرسيده بود، با اين حال نسبت به چاپ متن لایحه - که کليات آن به تصويب رسيده است - اقدام گرديد. پس از صدور متن نهائي قانون، در صورتي که تغييراتي در آن داده شده باشد، مجدداً به چاپ خواهد رسيد. ضمناً به طوري که از مطالب عنوان شده در مجلس شوراي اسلامي پيرامون اين لایحه استنباط مي‌شود، ۶۰ برابر حداقل حقوق در حال حاضر به ۲۸۰۰۰ تومان بالغ مي‌شود و با توجه به شناور بودن ضريب حقوق کارکنان دولت که مبنای محاسبه حداقل حقوق است، مبلغ ۲۸۰۰۰ تومان فوق نیز شناور بوده و در صورت بالا رفتن ضريب مذکور افزايش خواهد يافت. علاوه بر اين معافيت کلي، ۲۵ درصد ماليات متعلق به باقي حقوق دريافتي کارکنان نیز بخشوده خواهد بود. البته اين بخشودگي دوم تا سقف ۱۲۰،۰۰۰ تومان حقوق در ماه جاری خواهد بود. اين معافيت‌ها شامل حال کليه حقوق بگيران به طور يکسان خواهد گرديد، و ديگر اختلافي از حيث ماليات بر حقوق بين کارکنان بخش خصوصي و دولتي و کارمند و کارگر باقي نخواهد ماند.

system of the country, as a whole; taking into account the reaction of the parliament at the stage of legislation, and the response of

the judiciary at the stage of interpretation; and other aspects of this delicate subject are dealt with by the author.

A brief Report on Accountancy of the Foreign Exchange Transactions in Iran

The first part of this article is provided in the present issue of the journal, and the remaining will be presented in the next issue. The subjects commented on in the first part are as follows:

- Information about the rate of exchange of foreign currencies in Iran;
- Accountancy of foreign exchange transactions, and the method of allocation of the profit accrued as a result of the pricing

of foreign exchange stock;

- Procedure adopted by some countries vis-à-vis the transfer pricing in the field of the foreign exchange;
- The position of the profit and loss of the foreign exchange in the regulations of the Iranian tax law; and
- Some proposals from the author for solution of the difficulties encountered in this respect.

A Comment on the Iranian Double Taxation Treaties

The first and second parts of this study were introduced in the previous issues of the journal. The third, which is presented in the issue at hand, deals with the subject of permanent establishment. As was

mentioned earlier, this series of articles presents an analysis of the new double taxation agreements in comparison with the OECD Model Convention and several tax treaties of the other countries.

The Legislature and Tax Issues

Several excerpts from the debates of the Parliament are quoted in this article, with the aim of familiarizing the readership with the

opinions and views of the law-makers about the tax problems and controversies.

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.

Tax Glossary

Several tax terms and expressions are presented and defined in each issue of

Maliyat journal. Detailed explanations follow the definition of the terms.

ABSTRACTS OF PERSIAN ARTICLES

EDITORIAL

The Ministry of Economy and Finance issued several circular letters, with the aim of promoting the reasonableness of actions taken by the tax officials. The Editorial in this issue deals with this new initiation of the tax administration, both in Persian and English sections. One of the circular letters is

emphasized upon, in particular. It prohibits the officials from appealing against the verdicts of BSTDs (Boards for Settlement of Tax Disputes) if they find that there are no strong and justifiable grounds for protesting against those verdicts.

Economic and Taxation Issues in the Province of Fars

As before, the text of a new interview is reflected in the present issue of the Maliyat journal. The interviewee this time was Mr. Naser Kalantari, the Director General of Economic Affairs and Finance of the province of Fars. The interview contains a

brief presentation of economic perspective of the Province, then it reviews the taxation issues in detail. The first part of the interview is provided in present issue, and the second (and last) part will be printed in the coming issue.

Taxpayer's Rights in the Iranian Law

It is for the first time that the topic of taxpayer's rights is reviewed in this country as a subject of legal studies. The right of confidentiality under the Iranian tax law is analyzed in the present issue. Article 223 of the Direct Taxation Act orders the tax officials to refrain from disclosing any information before them, except for the purpose of

assessment of the tax liability of taxpayers. Those invading this duty, shall be -according to the said Article - subject to punishment in accordance with the Islamic Criminal Law. The issue is reviewed in detail by the author, and he comments on some legal ambiguities in this respect.

Drafting of Tax Law

This article examines the various technicalities pertaining to the art of tax law

drafting. The style to be used in preparation of the law; its integration with the legal

constitute proper basis for recognition of status of permanent establishment.

Independent Agents (Paragraph 6)

"An enterprise of a Contracting State shall not be deemed to have a permanent establishment in the other Contracting State, merely because it carries on business in that other state through a broker, general commission agent or any other agent of an independent status, where such persons are acting in the ordinary course of their business. However, when the activities of such an agent are devoted wholly or almost wholly on behalf of that enterprise, he shall not be considered an agent of an independent status within the meaning of this paragraph."

For a person - either individual or legal entity - to be considered as independent agent, some criteria are to be met. The independence must be in both, the legal and economical spheres. This depends on the extent of obligations of the agent toward

the enterprise. If the activities of the agent are to be performed according to detailed instructions of the enterprise, such person could not be defined as independent.

The risk of transactions should also be born by the agent, and not by the enterprise. Another requirement is that the activities of the agent are to be performed in the ordinary course of his business, even when acting on behalf of the main enterprise. This means that the agent's activities should belong to the sphere of his own business from the economical point of view.

The second sentence of paragraph 6 is an addition to the Iranian treaties and, it is not found in the OECD Model. It provides for a special case, where the activities of the agent are wholly, or almost wholly, devoted to the main enterprise. In this case, the agent shall not be considered independent from the enterprise. The provision of this additional sentence is nothing except the

confirmation of the rule provided under the first part of the paragraph.

Affiliation of Companies (Paragraph 7)

"The fact that a company which is resident of a Contracting State controls or is controlled by a company which is a resident of the other Contracting State, or which carries on business in that other State (whether through a permanent establishment or otherwise), shall not of itself constitute either company a permanent establishment of the other."

The logic behind the above rule, is the fact that the affiliated companies are considered separate legal entities, and are normally taxed as distinct taxpayers. However, the rule is not absolute, and it is not necessarily applicable in all cases. An affiliated company may satisfy all conditions stipulated for permanent establishments. In such case, it can also be recognized as a permanent establishment.



information, and scientific research, are few examples of *preparatory and auxiliary* activities. Besides, the term "supply of information" is another face of "collecting information", which is mentioned in the sub-paragraph "d", and it is not advisable to repeat it here again in sub-paragraph "e".

Based on what said above, the text of the sub-paragraph "e" of the Iranian treaties is advisable to be substituted with the text used in the OECD Model.

f) "The maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in sub-paragraphs a) to e) provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of preparatory or auxiliary character."

As already mentioned, paragraph 4 of the Article 5 provides a new requirement for recognition of a place of business as permanent establishment. The nature of activities performed in such places must be identical with that of the main enterprise, and they must not be of purely

preparatory or auxiliary character. Sub-paragraph "f" states that the performance of a combination of all activities mentioned in sub-paragraphs "a" to "e" by one and the same fixed place of business, does not mean of itself that a permanent establishment does exist.

This rule of sub-paragraph "f" is conditioned on one requirement: the combination of activities so defined, should be of preparatory nature and must not lead to an overall result that could fairly be described as an essential part of the chief purposes and original activities of the main enterprise.

Dependent Agents (paragraph 5)

Paragraph 5 contains another exception to the rule defined in paragraph 1, of the Article 6. As we said before, the existence of a permanent establishment is conditioned on availability of a fixed place of business. The paragraph 5, however, states that an enterprise shall be deemed as having a permanent establishment in a country, if

there is a person acting for it, even if such a person may not have a fixed place of business in that country. The conditions stipulated by the paragraph 5 for recognition of permanent establishment in this particular case, are as follows:

a) The persons in question must be dependent agents of the main enterprise. It means that the activities of such persons in the host country should be performed on behalf of the enterprises of the other Contracting State.

b) Such persons must have "authority to conclude contracts in the name of the [main] enterprise". This means that the recognition of status of permanent establishment in such exceptional cases is to be limited to persons who have sufficient authority to secure the main enterprise's participation in economic life of the host country.

c) The authority referred to above, is to be habitually exercised in the host country. The authority limited to the conclusion of one or few transactions would not

establishment.

The expression "construction, installation and assembly project" can be construed as covering buildings, facilities, factories, roads, pipe-lines, and many other similar structures.

Exceptions

A number of business activities are listed under the paragraph 4 of Article 6, that by themselves meet the requirements of Article 1 and therefore, they can be regarded as examples of permanent establishment. The activities are performed through fixed places of business, and they are carried on for the enterprises of the other Contracting State.

Nevertheless, the paragraph 4 treats them as an exception to the general definition, and rules that such cases shall not be regarded as permanent establishments. The most eminent characteristic of these activities is that all of them are of preparatory or auxiliary nature. The items of such activities are as follows:

a and b) Facilities used solely

for the purpose of storage, display or delivery of merchandise; and the stock of merchandise maintained for the same purposes. The word "*delivery*" is deleted in the Iranian treaties. The reason is not clear; perhaps they thought the term delivery could cover also the case of handing over something for sale.

c) Sub-paragraph "c" pertains to a case where a stock of goods or merchandise is maintained for processing on behalf of an enterprise of the other Contracting State.

d) The maintenance of a place for the purpose of purchasing goods, or of collecting information for the main enterprise.

e) Sub-paragraph "e" of the OECD Model is different from that of the Iranian treaties. So, we will study them separately. The Model reads:

"The maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise, any other activity of a preparatory or auxiliary character."

This sub-paragraph renders a new requirement or condition

for the place of business to be recognized as permanent establishment. The purpose of such places must be identical to the general purpose of the main enterprise. An establishment performing activities of a preparatory or auxiliary character, does not contribute directly to the productivity of the enterprise, and it is not easy to allocate to it an appropriate percentage of enterprise's profit. Therefore they can not be subjected to the provisions of permanent establishments.

Iranian treaties - The text of the sub-paragraph "e" in the Iranian treaties is somehow disorderly arranged. It reads:

"The maintenance of a fixed place of business solely for the purpose of carrying on, for the purpose of advertising, for the supply of information, for scientific research, any other activity of a preparatory or auxiliary character"

Some clerical errors, perhaps, have caused the confusedness of the text. Leaving that aside, the cases mentioned in the text, namely advertising, supply of

question whether the activity of exploration is carried on through a permanent establishment, is to be resolved by seeing if the requirements of paragraph 1 are met or not. But the parties to the Iranian treaties chose to consider the places of exploitation of natural resources as permanent establishment, anyway.

2. As far as the term "exploitation" is concerned, a point might be raised: whether the "extraction" is something different from "exploitation"? The writer of this article can hardly find a substantial difference in this respect, so that to justify the mentioning of these subjects as two distinctive categories of activity.

B. The second difference between the Iranian and OECD conventions is the addition of the extra subparagraph "g" to the text of the paragraph 2 by the Iranians: "*a warehouse or other structure used as a sales outlet*". The "*structure used as a sales outlet*" can be logically considered as a permanent establishment. Shops and stores established in a

Contracting State by an enterprise of the other Contracting State for carrying on the business of the enterprise, is a clear example of permanent establishment.

The warehouse on the other hand, can hardly be regarded as a permanent establishment as such. A warehouse usually is not used as a "*sales outlet*".

The main use of it is to store merchandise, commodities and similar objects. A structure used solely for such purposes, is treated - by the agreement itself - as an exception to the definition laid down in paragraph 1. Sub-paragraph "a" of paragraph 4 of Article 5 states that the facilities used solely for the purpose of storage or display of goods or merchandise, shall be deemed not to constitute a permanent establishment.

So, we have to leave aside the idea of considering a warehouse as permanent establishment, if it is used solely for storage of merchandise and other objects. But if the warehouse is used as a "*sales outlet*", this would be an

exceptional case, which perhaps could be named by a different and more accurate word.

Building Site, etc.

According to paragraph 3, Article 5 of the OECD Model:

"A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months."

The same rule is provided under the Iranian treaties, except that two other kinds of activities are added to the categories mentioned under the OECD Model. Those are the "*assembly project*" and "*supervisory activities*" pertaining to those projects.

The supervisory activities can be regarded as permanent establishment, only if they are carried out by enterprises other than those responsible for the main projects. They must also be concentrated and carried on in separate fixed places. If such activities performed by project contractors themselves, and in the same place as is used by those contractors, then there would exist only one permanent

on Article 5 of the agreement.

Permanent Establishment (Article 5)

Non of the parties to the double taxation agreements are allowed to impose their taxes on enterprises of the other contracting party, except when those enterprises have permanent establishments in the first country, through which they carry on their businesses. That is why the term "permanent establishment" is defined under the agreements.

Definition

Paragraph 1, Article 5 of the Iranian tax treaties, like the OECD Model, presents a definition for the term permanent establishment. The substance of the definition is the same in both, the Iranian and the OECD Conventions. The only difference between the two texts is that the OECD Model gives a more general definition of the term, while the Iranian text is more specific. In other words, the Model defines the term as such, while the Iranian text specifies it as a

part or ingredient of the agreement itself. The text in question is as follows:

"For the purpose of this agreement, the term 'permanent establishment' means a fixed place of business through which an enterprise of a Contracting State wholly or partly carries on the business in the other Contracting State."

As it can be seen, the characteristics of a permanent establishment given in the above text, are the same as those presented by the relevant section of the OECD Model: the existence of a place of business, its fixity, and the carrying on of the enterprise's business through the same place.

Examples of Permanent Establishment

A list of examples of permanent establishment are given under the second paragraph of the Article 6. This list is obviously not exhaustive, but it contains some prima facie instances of the permanent establishment. No doubt, that those cases should also meet the other

requirements referred to in paragraph 1. The paragraph 2 provides:

"The term 'permanent establishment' includes especially:

- a) a place of management;*
- b) a branch;*
- c) an office;*
- d) a factory;*
- e) a workshop;*
- f) a mine, an oil or gas well, a quarry, or any other place of exploration, exploitation or extraction of natural resources;*
- g) a warehouse or other structure used as a sales outlet."*

Examples enumerated above, are similar to those mentioned in the paragraph 2, Article 5 of the OECD Model, except for two cases:

A. Subparagraph 2 of the Model refers to *"a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources"*, while the Iranian text speaks of *"any other place of exploration, exploitation or extraction of natural resources"*. Two points are worth mentioning in this respect:

1. The OECD Model dose not refer to the exploration of natural resources, therefore the

obligation to do their best to realize perfect proceedings, so that all relevant facts and evidence, and any kind of necessary investigation, be fulfilled before delivering their judgment. The tax assessors are also directed to defend their case in this stage, thoroughly and perfectly. By doing so, the need for raising objection before the higher organs will be considerably limited.

The substance of this comparatively detailed and long circular letter, is the emphasis on legality and reasonableness. Both these factors are determining elements for healthy performance of the tax administration, as well as for ascertaining high degree of compliance among the taxpayers.

Dr. Aliakbar Arabmazar



TREATY DEVELOPMENTS

A COMMENT ON RECENT TAX TREATIES CONCLUDED WITH A DOZEN OF FOREIGN COUNTRIES

PART THREE

Dr. Mohammad Tavakkol

In previous issues of this journal, we commented on Articles 1 through 4 of the Iranian tax treaties concluded recently with several foreign	countries. The treaties under review are drawn on the basis of a pattern agreement, which in its turn is based on the OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital. Thus the OECD model	Convention, the said pattern agreement, and one of the signed treaties - namely the Iran-Ukrainian agreement - are chosen as the bases of our discussion. Now the study will be continued by commenting
--	--	---

FROM THE PRESIDENT

In recent months, the tax administration has issued some circular letters, under which the officials are required to pay due attention to strict observance of the law. They are also called for basing their judgment on affirmative proof and evidence, and also on facts and realities of each case. As we mentioned in previous issues of this journal, the best way for raising the level of tax compliance, is to ascertain that the duties of tax administration are fulfilled according to the exact provisions of law. The arbitrary actions and discretionary decisions should be abandoned as far as possible. It is a must also, that the taxpayers would feel that the tax demanded from them, is determined on basis of convincing evidence and documents. This in its turn, constitutes another manifestation of the ruling of law, as well as the most eminent sign of justice.

The circular letters referred to above, are issued for these purposes, and in direction of ensuring the logicity of the tax decisions. The subject of our discussion is a particular circular, which deals with the theme of the verdicts issued by first instance BSTDs (the Boards of Settlement of Tax Disputes). BSTDs are the most important bodies, vested with the power of settling tax disputes, and all claims of this type are to be reviewed first by them. The opinion rendered by the BSTD, can be objected by the interested parties, namely the taxpayers and tax

officials. The objection will be considered by an appellate BSTD, the rule of which is final and enforceable. The right of tax official for appellation is conditioned on the prerequisite that the tax assessment made by them, to be adjusted by the BSTD more than 20%. In such cases, the officials seldom choose to refrain from protesting. Thus, the course of dispute is inevitably prolonged, even if the first instance BSTD's verdict is wholly correct and justifiable. The reason behind such behavior is the concern of tax officials about their prestige. They are worried that in case of leaving the issue, they might be regarded unserious about the revenue of the government. This course of action has been practiced for decades, and it has become a well routed habit, or even tradition, among tax officials.

The circular under discussion aims at terminating this state of affairs. The officials are warned against raising useless complaints, when they feel that there are no convincing evidence and facts against the awards of the first instance BSTDs. They are ordered to refrain from protesting, except where there are sufficient grounds in favor of tax assessment made by them. According to the circular, those breaching this order, shall be subject to disciplinary sanctions. The circular emphasizes also on significance of the work of first instance BSTDs. They are - according to the circular - under