

مالیات

بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِيْمِ

مالیات



طرح روی جلد: حمیدرضا محسنی

دکتر علی اکبر عرب مازار ۲

مسائل مالیاتی و اقتصادی استان فارس،
۳ مصاحبه با آقای ناصر کلانتری مدیر کل امور اقتصادی و دارائی فارس

دکتر محمد توکل ۷

عباس هشی ۱۱

دکتر علی اکبر عرب مازار ۱۸

دکتر محمد توکل ۲۵

۳۵

۴۰

۴۶

۵۳

سراغاز

مسائل مالیاتی و اقتصادی استان فارس،

حقوق مؤذی در قانون مالیاتی ایران

گزارش مختصری از حسابداری دادوستد ارزی در ایران

تنظیم قانون مالیاتی

بررسی تحلیلی و تطبیقی پیرامون:

قراردادهای جدید مالیاتی ایران

اصطلاحات مالیاتی بین المللی

آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی

خبرهای مالیاتی

قوانین، تصویب‌نامه‌ها، و بخشنامه‌های مالیاتی،

و آراء هیأت‌های عمومی شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری

بخش انگلیسی

فصلنامه مالیاتی

شماره پانزدهم، بهار ۱۳۷۶

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی

مدیر مسئول:

دکتر علی اکبر عرب مازار

ریز نظر هیأت تحریریه:

دکتر محمد توکل

امور مالی: بهرام گرایلی افرا

صفحه آرایی: 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 رأى و نظر
مسئلolan آن نیست.

■ مجله در ویرایش و حذف مقالات آزاد است.

■ مطالب رسیده بازگردانیده نمی‌شود.

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: ۰۶۴۱۹۷۱۶

تلفن: ۰۶۴۶۴۵۱۸

سرآغاز

به نام خدا

در شماره‌های اخیر مجله مالیات چند فقره بخشنامه جدید به چاپ رسید که بار دیگر حرمت قانون و اجرای دقیق آن از یکسو، و لزوم قطعی اتكاء بر دلایل در رسیدگی‌های مالیاتی از سوی دیگر، را بازگو می‌نمودند. همان‌گونه که در گذشته نیز در این نشریه بیان شد، از جمله لوازم و موجبات عدمة توفیق در امر مالیاتی و حل همکاری مؤدیان، عملکرد هرچه دقیق‌تر سازمان مالیاتی بر اساس ضوابط قانونی و تا حد امکان دوری جستن از سلیقه‌های شخصی و حل موردي 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 بازترین مظهر عدالت به شمار می‌رود. بخشنامه‌های یاد شده، در این زمینه‌ها و در جهت تحقق حاکمیت هرچه صحیح‌تر قانون، و هرچه بیشتر منطقی‌شدن 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 روشه که سابقاً آن به سال‌ها پیش باز می‌گردد، در مواردی که رای هیأت حل اختلاف مالیاتی حاکی از تعديل برگ تشخیص به میزانی بیش از ۲۰ درصد باشد، چنین رأیی صرف‌نظر از کم و کيف 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 هیچ‌یک 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 این‌گونه اعتراض مبادرت شود که ماموران تشخیص احساس کنند در رسیدگی هیأت بدوي موارد نقضی 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 منطقاً توجیه کند.

نکته‌ای که در این مقام از ذکر آن نباید گذشت، این است که مسأله اعتراض بی تأمل بر آراء هیأت‌های حل اختلاف صرف‌نظر از چون و چند آنها، در سازمان مالیاتی یک سنت است و سابقاً آن به گذشته دور باز می‌گردد. در واقع این اقدام نوعی برائت جوئی در برابر این ایراد مقدار 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 مستقيم به کار هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی نیز باز می‌گردد. اگر قرار باشد که کار هیأت صرفاً در حد تعديل برگ تشخیص به میزان ۲۰ درصد محدود شود، و در غیر این صورت مورد اعتراض قرار گیرد، آنکه فایده زیادی بر وجود هیأت متصور نخواهد بود. از آن ناگوارتر این که مؤدیان نیز در چنان صورتی امید خود را به این مرجع عدمة دادخواهی و دادرسی مالیاتی از دست خواهد داد.

هیأت حل اختلاف مالیاتی بیشترین مسؤولیت 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 هیأت 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 هیأت حل اختلاف تکیه کرده و می‌گوید علی‌الاصول رسیدگی در این هیأت‌ها باید با دقت بر مفاد اعتراضات و دلایل طرفین انجام پذیرد. و اگر لازم باشد تحقیقات کافی نیز معمول گردد و مالاً 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 هیأت حل اختلاف بدوي محقق گردد محملى برای اطلاع امر وجود نخواهد داشت، و تنها در صورتی که رای مرحله بدوي فاقد چنین کیفیتی باشد، آنگاه مراجعه به مرحله بعد قابل توجیه خواهد بود.

حاصل مطلب تکیه بریک 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 بیش به تمکین و انجام وظایف مالیاتی خوبیش سوق خواهد داد. به ندرت می‌توان عامل دیگری را جستجو نمود که به اندازه احساس عمومی دائز 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



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

صاحبه 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 مباحثت عده مالیاتی نیز منعکس گردیده است. متن مصاحبه طی دو بخش - بخش اول در شماره حاضر و بخش دوم در شماره آینده - به نظر خواندنگان 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 ۰/۲٪ 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 - تی ریز - بوانات - سپیدان. بر اساس سرشماری سال ۱۳۷۰ معادل ۱۶۵/۱٪ از کل جمعیت

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

پاسخ: استان فارس با مساحتی حدود ۱۲۴ هزار کیلومتر مربع ۷/۶٪ 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 کهکیلویه 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

(۱۰/۱٪) به صنایع نساجی و پوشاک و چرم، و ۵۰ واحد (۱۰/۱٪) به صنایع شیمیائی اختصاص یافته است.

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

(۱۷/۸٪) است که $\frac{2}{3}$ آن به

صنایع فلزی و $\frac{1}{3}$ 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 ۸۶ 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 بوده است. با همه این
احوال، در مجموع بخش خدمات با رشدی معادل ۸۹٪ بالاترین مقام
را ازین حیث دارا بوده است.

کارخانه ساخت

مقاآمت‌های الکترونیک با

ظرفیت ۱۵۰ میلیون عدد

در سال که آماده

بهره‌برداری است، وجود

بخش برق و الکترونیک

در دانشگاه شیراز (با

گرانش سخت‌افزار) و

وجود صنایع مختلف

مانند شرکت سهامی پتروشیمی، پالایشگاه شیراز، شرکت تولیدی

دننا، 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 - شیراز -

بوشهر می‌تواند فارس را دچار تحولی عظیم سازد. چنین وضعی

استان فارس را افراد کمتر از ۲۴ سال تشکیل می‌دهند که از جوان
بودن جمعیت در این استان حکایت می‌کند. بر مبنای همین آمار
(۳۷٪) افراد شاغل مجموعاً ۳۲٪ از کل جمعیت استان را تشکیل

مسی‌دهند و این

نشان دهنده بالا بودن

نرخ بیکاری در این

استان می‌باشد. این دو

فاکتور یعنی بالا بودن

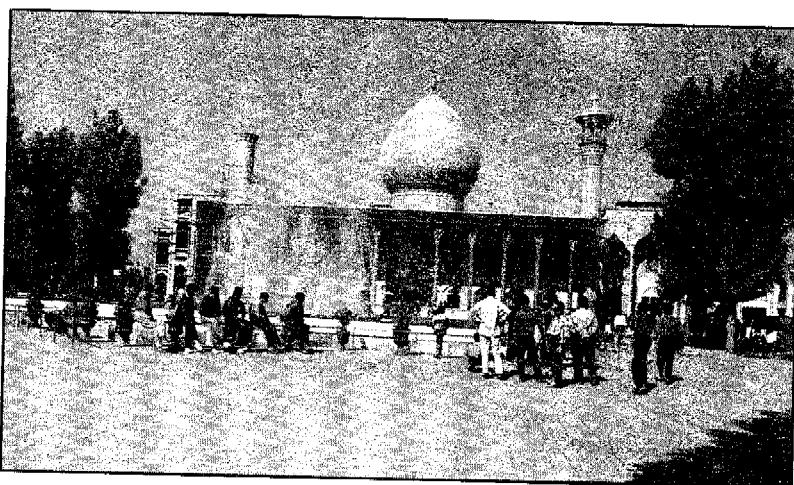
نرخ بیکاری و تعداد

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

پیاپی) و ذرت و انجیر در

کشور مقام اول را دارا

می‌باشد. عمده‌ترین

فعالیت تولیدی در

استان، کشاورزی است.

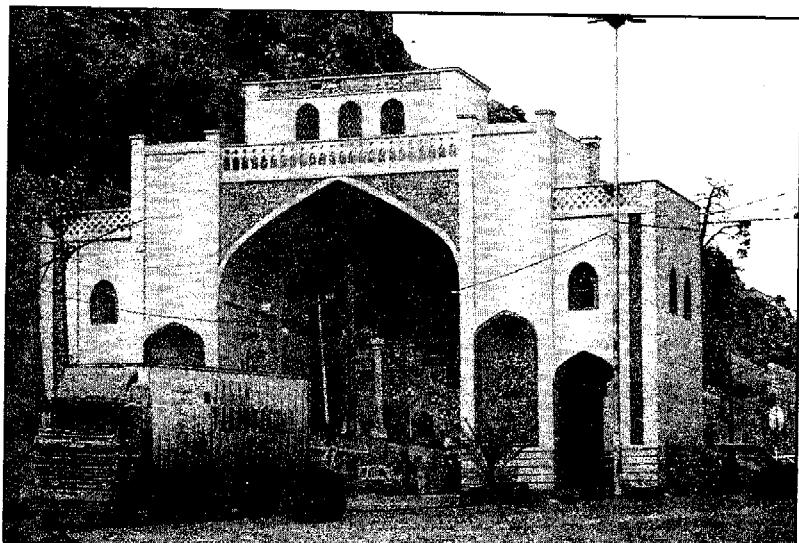
بر اساس بررسی‌های

کارشناسان سازمان

کشاورزی و خواربار

جهانی (FAO) (چنانچه

از تمامی امکانات فنی و



دیمازهای 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 غذائی، ۶۲ واحد

در مجموع وصول
مالیات را نیز رشدی
حیرت‌انگیز خواهد
داد.

صنایع دستی:

استان فارس
یکی از مهمترین
مراکز تولیدات
صنایع دستی



موفقیت بیشتر همراه
بوده است؟ منابع دیگری
را نیز که احتمالاً در
وصول آنها توفيق
کمتری حاصل شده
همراه با دلائل آن (از قبیل
نتنکنها - 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 ۵۹,۵۶ و
۱۴۵ میلیارد ریال بوده است رشدی معادل ۴۷٪ و ۶۹٪ را برای
سال‌های ۷۳ و ۷۴ نشان می‌دهد. این رشد در آمدهای مالیاتی

در سال ۷۳ 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 در آمدهای 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 علی آن به شرح زیر است:

- عدم همکاری و مشارکت مسئولانه موجرین؛

- اجراء مستأجرین به عدم ارائه اطلاعات توسط موجرین؛

- حجم عظیم پروندهای مستغلاتی در حوزه‌های مالیاتی؛

- کمبود امکانات حمل و نقل؛

- عدم مشارکت و همکاری بنگاه‌های معاملات ملکی، دفاتر
استناد رسمی، شهرداری‌ها و ادارات ثبت استناد؛ و

- نبودن فهرست جامعی از ساختمان‌های موجود در هر شهر.

کشور به شمار می‌رود. مهم‌ترین این صنایع عبارتند از: قالی‌بافی،
کلیم‌بافی، 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 دارد اما باشد که عمدهاً توسط
عشایر تولید می‌شود و بخاطر زیبائی، جذابیت و مرغوب بودن
جایگاه ویژه‌ای را در بازارهای داخلی و جهانی به خود اختصاص
داده است، بویژه فرش و گله 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
جادبه‌های 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
۱۳۷۲-۷۴ و همچنین ۹ ماهه نخست سال‌های ۷۳-۷۵ ارائه فرمائید.
که در صورت امکان با مقایسه سال‌های دوره‌های مشابه نیز همراه
باشد.

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

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

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

| نوع درآمد مالیاتی | سال ۱۳۷۲ | درصد | رشد نسبت به ۱۳۷۲ | سال ۱۳۷۳ | درصد | رشد نسبت به ۱۳۷۳ | سال ۱۳۷۴ | درصد | رشد نسبت به ۱۳۷۴ |
|----------------------------------|----------|-------|------------------|-----------|-------|------------------|-----------|-------|------------------|
| مالیات شرکت‌های دولتی | ۱۱۱۷۸۴۶ | ۱/۸۸ | %۱۶۲ | ۲۹۵۱۰۵۰ | ۲۹/۴ | %۱۶۲ | ۵۹۸۸۲۹۱ | ۴/۱۱ | %۱۰۳ |
| مالیات شرکت‌های غیردولتی | ۱۷۲۶۶۹۸۳ | ۲۹/۱۵ | %۲۱ | ۲۷۶۸۲۲۳۰ | ۲۱/۸۸ | %۲۱ | ۴۷۸۲۶۶۱۸ | ۳۲/۸۲ | %۷۳ |
| مالیات حقوق | ۱۷۰۹۵۳۰۸ | ۲۸/۸۵ | %۲۲ | ۱۹۹۰۶۵۸۱ | ۲۲/۹۳ | %۱۷ | ۴۰۷۲۸۲۸۵ | ۲۷/۹۵ | %۱۰۵ |
| مالیات مشاغل | ۱۵۰۳۹۱۲۲ | ۲۵/۳۸ | %۲۶ | ۲۲۳۰۲۲۵۰۱ | ۲۶/۵۲ | %۵۳ | ۳۴۳۶۵۹۰۰ | ۲۳/۵۸ | %۵۰ |
| مالیات مستغلات | ۱۶۱۴۲۷۷۳ | ۲/۷۳ | %۲۸ | ۲۲۲۵۲۶۶ | ۲/۵۶ | %۳۸ | ۴۳۶۴۷۰۱ | ۳ | %۹۷ |
| مالیات ارث | ۱۱۰۴۹۹۳ | ۱/۸۷ | %۲۱ | ۱۴۴۸۲۲۸ | ۱/۶۷ | %۲۱ | ۲۱۶۴۱۷۹ | ۱/۴۹ | %۵۰ |
| مالیات نقل و انتقال و سرقفلی | ۵۵۲۴۷۷۱ | ۹/۳۶ | %۵۲ | ۸۳۸۸۱۷۴ | ۹/۶۶ | %۵۲ | ۹۳۶۳۱۹۳ | ۶/۴۳ | %۱۲ |
| مالیات اراضی بایر | ۱۷۷۶۴۹ | %۳ | %۷۵ | ۳۰۴۷۵۸ | %۳۶ | %۷۵ | ۳۹۴۲۶۷۹ | %۲۷ | %۲۷ |
| مالیات اتفاقی | ۱۱۱۰۸ | %۲ | %۶۹ | ۱۸۷۰۲ | %۳ | %۶۹ | ۲۲۸۱۱ | %۲ | %۲۲ |
| مالیات مستقلات مسکونی خالی | ۱۰۴۹۳ | %۲ | %۲۲۸ | ۳۴۴۴۲۰ | %۴ | %۲۲۸ | %۳۶۸۸۲۱ | %۴ | %۷ |
| متفرقه، مجموع درآمد و سایر منابع | ۷۵۳۷۷ | %۱۳ | %۲۴۵ | ۲۵۹۸۵۱ | %۳ | %۲۴۵ | ۴۳۷۶۸۸ | %۳ | %۶۹ |
| تعاونی ملی برای بازسازی | ۱۸۴۲۳۰ | %۳۱ | %۲۱۰ | ۵۶۹۸۳۷ | %۶۵ | %۲۱۰ | - | - | %-۱۰۰ |
| جمع | ۵۹۲۴۲۶۵۴ | ۱۰۰ | %۴۷ | ۸۶۸۱۸۷۹۸ | ۱۰۰ | %۴۷ | ۱۴۵۶۹۱۵۶۶ | ۱۰۰ | %۶۹ |

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

| نوع درآمد مالیاتی | سال ۱۳۷۳ | درصد | رشد نسبت به ۱۳۷۳ | سال ۱۳۷۴ | درصد | رشد نسبت به ۱۳۷۴ | سال ۱۳۷۵ | درصد | رشد نسبت به ۱۳۷۵ |
|----------------------------------|----------|-------|------------------|-----------|-------|------------------|-----------|-------|------------------|
| مالیات شرکت‌های دولتی | ۱۳۸۶۱۰۶ | ۷/۲۶ | %۲۸۷ | ۵۳۷۰۸۴۷ | ۵/۲۱ | %۲۸۷ | ۸۳۶۶۱۹۹ | ۵/۵۶ | %۵۶ |
| مالیات شرکت‌های غیردولتی | ۱۹۸۵۴۷۶۱ | ۳۲/۴۸ | %۵۷ | ۳۱۰۹۰۰۸۶ | ۳۰/۱۵ | %۵۷ | ۳۹۴۴۶۱۸۷ | ۲۶/۳۱ | %۲۸ |
| مالیات حقوق | ۱۳۵۸۲۹۷۱ | ۲۲/۲۴ | %۱۹ | ۲۸۴۲۴۱۳۰ | ۲۷/۵۸ | %۱۹ | ۴۸۴۲۷۲۸ | ۳۲/۱۴ | %۷۱ |
| مالیات مشاغل | ۱۷۲۶۶۳۳ | ۲۸/۲۵ | %۴۹ | ۲۵۶۷۰۳۹۳ | ۲۴/۹۰ | %۴۹ | ۳۹۶۵۱۶۵۹ | ۲۶/۳۱ | %۵۵ |
| مالیات مستغلات | ۱۵۹۸۰۳۷ | ۲/۶۱ | %۱۱۱ | ۳۳۷۲۲۷۴ | ۳/۲۶ | %۱۱۱ | ۳۲۵۱۱۱۹ | ۲/۳۰ | %۳ |
| مالیات ارث | ۱۰۱۲۴۹۴ | ۱/۶۵ | %۶۴ | ۱۶۶۵۰۴۰ | ۱/۶۲ | %۶۴ | ۲۳۵۰۸۹۴ | ۱/۵۵ | %۴۲ |
| مالیات نقل و انتقال و سرقفلی | ۶۰۰۵۱۱۳ | ۹/۸۲ | %۱۴ | ۶۸۳۳۵۲۸ | ۶/۶۳ | %۱۴ | ۷۹۳۹۲۲۱ | ۵/۲۶ | %۱۷ |
| مالیات اراضی بایر | ۱۹۰۸۲۶ | ۰/۴۲ | %۵۰ | ۲۸۶۸۵۵ | %۲۸ | %۵۰ | ۳۲۲۴۶۲۷ | %۲۱ | %۱۳ |
| مالیات اتفاقی | ۱۳۷۱۱ | %۳ | %۳۰ | ۱۹۱۰۹ | %۲ | %۳۰ | ۳۲۷۷۷۳ | %۳ | %۷۲ |
| مالیات مستغلات مسکونی خالی | ۳۱۲۰۰ | %۶ | %۱۲ | ۲۷۵۵۲ | %۳ | %۱۲ | ۳۷۸۰۷ | %۳ | %۳۸ |
| متفرقه، مجموع درآمد و سایر منابع | ۱۷۱۹۶۶ | %۲۹ | %۲۲ | ۳۳۱۸۴۰ | %۳۲ | %۲۲ | ۴۵۰۱۹۸ | %۹۳ | %۳۶ |
| جمع | ۶۱۱۱۸۱۸ | ۱۰۰ | %۹۹ | ۱۰۳۱۱۳۸۵۴ | ۱۰۰ | %۹۹ | ۱۵۰۶۷۸۹۷۲ | ۱۰۰ | %۶۹ |

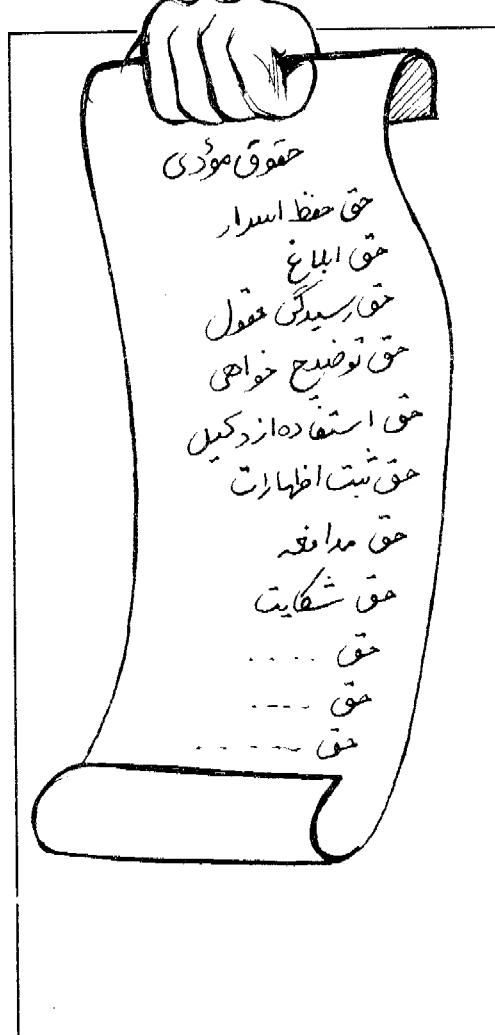
حقوق مؤدى در قانون مالیاتی ایران

دکتر محمد توکل

چهارچوب حقوق مؤدى مورد بحث قرار
می‌گیرد.

قانون مالیاتی و حقوق مؤدى
در این باب روش یکسانی در
کشورهای مختلف جاری نیست.
می‌توان مجموعه مقررات مربوط به این
مفهوم را گردآورده 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، کما اینکه در
کشور ما همین رویه اخیر جاری است.
تحوّل 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 تشخّص
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، «منشور مودیان» (Chartre du
contribuable) مصوب سال ۱۹۸۷ می‌باشد. انگلستان نیز «منشور



مقدمه

بحث پیرامون حقوق مؤدى در واقع
جزئی از مباحث مربوط به حقوق
مالیاتی به معنی عام کلمه به شمار
می‌رود. قبل از هرجیز باید توجه داشت
که حقوق مؤدى 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
ماهی قانون و کم و کیف آن مرتب
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، مؤدى
مالیاتی تا چه حد حق و فرصت دفاع
صحیح از حقوق خود را دارد، به نحوی
که موجبات اجرای درست همان
مالیات‌های مصوب (صرف‌نظر از این که در اصل دقیقاً بر اصول
مالیاتی مبنی هستند یا نه) فراهم آید و از افراد احتمالی در این
باب جلوگیری شود. این نکته و نکات دیگری از این قبیل در

راجع است، همان قانون عام مالیات‌های مستقیم است. ماده ۲۲۲ این قانون می‌گوید:

«ماموران تشخیص و سایر مراجع مالیاتی باید اطلاعاتی را که ضمن رسیدگی به امور مالیاتی مودی به دست می‌آورند، محترمانه تلقی و از افشاء آن جز در امر تشخیص در آمد 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 ۲۲۲ 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 در آمد و مالیات نزد مرجع صلاحیت‌دار دیگری - نظیر هیأت حل اختلاف مالیاتی - مطرح باشد، ارائه اطلاعات موجود بلامانع است، آن‌هم فقط در حد لزوم و نیاز. به عبارت دیگر از نکر 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 ۴۶ 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 توقيف یا معذوم یا بازرسی یا ضبط یا استراق سمع نماید، با این که بدون اجازه صاحبان آنها مطالب آنها را افشاء کند محکوم به انفال 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 ۲۲۲ قانون مالیاتی چهارچوب کار را دقیقاً معین کرده به نحوی که تنها یک مورد خاص، و آن‌هم لزوم تشخیص مالیات است که واگذاری اطلاعات را توجیه می‌کند. نهایت این که باید دید در عمل اجرای این محدودیت چه سرنوشتی پیدا می‌کند. فرضًا در ارتباط با دعاوی طرح شده در

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

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 (تصویب سال ۱۹۸۶).

اکنون پاره‌ای از این «حقوق» را در ارتباط با قانون مالیات‌های مستقیم ایران مورد بحث قرار می‌دهیم.

حق محترمانه ماندن اطلاعات

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

بدیهی است که در بسیاری از موارد مؤذی از افشاء اطلاعات مربوط به وضع مالی و اقتصادی خویش نزد رقبا و مشتریان و حتی آشنايان 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

قراردادهای مالیات مضاعف

این قراردادها 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 قراردادها است که طبعاً 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... مبالغه

خواهد کرد... کشورهای متعاهد اطلاعات

دریافتی را همانند اطلاعات دریافتی بر

اساس مقررات داخلی خود، محرمانه

تلقی کرده و آنرا فقط نزد اشخاص یا

مقاماتی (مشتمل بر دادگاه‌ها و

هیات‌های اداری) افشای خواهند نمود

که عهده‌دار تشخیص یا وصول

مالیات‌های موضوع این قرارداد هستند.

و یا مسئول اجراء یا تعقیب اشخاص و یا

تصسیم‌گیری در مورد شکایات، در ارتباط با

مالیات‌های مذکور می‌باشد. آنها می‌توانند اطلاعات

کسب شده را در دادرسی‌های محاکم عمومی یا چهت اخذ تصمیمات

قضائی افشای کنند».

به این ترتیب افشای 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 (نظریه‌های 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 تصسیم‌گیری دادگاه‌های عمومی اعم از

محاكم قضائی - و به ویژه دادگاه‌های کیفری - اگر مرجع قضائی

قراری در باب واگذاری اطلاعات مالیاتی مرتبط با دعوای 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 استناد و دفاتر را که مراجعت به

آن برای تحقیق امر جزائی لازم است، به تقاضای بازپرس و یا دادگاه کیفری

ابراز نموده در دسترس آنها بگذارند مگر در مورد استناد محرمانه دولتی که

در این صورت باید با اجزاء وزیر دادگستری باشد. متفاوت 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 متناول حل تعارض بین دو قانون، در این مثال به سود

قانون مالیاتی عمل می‌کنند. یکی از این قواعد، قاعدة 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 قاعدة عام و خاص است. قانون خاص، مقدم بر قانون عام

است و در صورت تعارض، نسخ کننده آن نسبت به مورد خاص

به شمار می‌رود. از این بابت 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 تأمیل 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 نامهانگی شگفتی پیدی خواهد آمد: اطلاعات مالیاتی را برای استفاده محکم خارجی می‌توان ارائه کرد، اما برای محکم 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 محکمه 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، قبل از 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 مراislات یا مخابرات اشخاص را در غیر مواردی که قانون اجازه داده مفتوح یا توقيف یا معذوم نماید یا این که بدون اجازه صاحبان آنها مطالب آنها را افشاء کند محکوم به حبس تادیبی از شش

ماه تاسه سال خواهد بود».

۳. پس قانون سال ۱۳۴۵ - برخلاف قانون سال ۱۳۶۶ - داستان را نیمه کاره 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 پیش بینی شده است. به عبارت دیگر قانون مالیاتی مصداق جدیدی را به مصاديق ماده ۱۳۸ قانون مجازات عمومی زمان خود افزوده بوده است.

۴. حال با این اوصاف باید دید که به هر تقدیر جرم افشاء غیرقانونی 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 قبل از 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 به خودی خود شامل افشاء اطلاعات مودی از سوی ماموران مالیاتی شود. توضیح این‌که قانون جزائی برخلاف مقررات حقوقی قابلیت تفسیر موسع ندارد و هر حکم ماده کیفری باید منحصرآ 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 بخواهند یا تلگرام‌های آنان را وارسی کنند، و یا به مذاکرات تلفنی آنها گوش بدند 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 تبوده و احتیاج به تفسیر هم داشته باشد، این تفسیر باید به سود متهم انجام پذیرد.

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

گزارش مختصه ای از حسابداری

عباس هشی



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 مؤذیان ذیربسط بوده و بحث‌های چندی را برانگیخته است. جوانب و زوایای مربوط به این مبحث در مقاله‌ای که دیلاز نظر خوانندکان می‌کنرد، مورد تحلیل و تبیین قرار گرفته است. این مقاله در دو بخش - بخش نخست در شماره حاضر، و بخش دوم در شماره آینده - ارائه خواهد گردید.

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 - حسابداری داد و ستد ارزی، دارائی‌ها و بدھی‌های ارزی و پیشنهادها

الف : تعاریف

واحد پولی گزارشگری

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 گزارشگری است. (درین گزارش منظور از ارز پول خارجی است)

داد و ستد ارز

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

دارائی و بدھی ارزی

عبارت است از دارائی و بدھی منتج از عملیات (داد و ستد) ارزی که هم ارز ریالی آن در حساب‌های واحد گزارش 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 گزارش دهنده، و به ارز رایج آن کشور انجام گرفته باشد. این عملیات یا نتیجه آن به هم ارز ریالی تبدیل و در حسابهای واحد گزارش 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 ۷۰/۲۵ 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٪‌یا ۱۰٪‌یا بیش از قیمت ارز آزاد اعلام می‌گردد. 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 بلاطغیر 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 پایاپایی: 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 مستقاضیان 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. (ضمانت 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 منشاء 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 بدھی‌های 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 بدھی ارزی مرتبط با این عملیات پدید می‌آید که در مراحل بعدی تحقق یافته، یا تسویه می‌شود. هر موقع که دارائی یا بدھی ارزی مورد بحث به وجه نقد تبدیل شود، تحقق یاقته 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. مابه التفاوت حاصل تحت عنوان سود یا زیان تحقیق یافته تسعیر ارز شناسائی، و به حساب سود و زیان سال منظور می‌شود. دارائی و بدھی‌های ارزی مرتبط با عملیات فوق عمدها عبارتند از:

بدھکاران، سپرده‌های ارزی (شامل اسناد دریافتی ارزی) این حساب به مطالبات ایجاد شده در مقابل فروش صادراتی و وجوده پرداختی به ارز مرتبط است. وجوده 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

مشتمل 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 فاکتوری نماید (از قراره دلار ۲۹۴ ریال). مبلغ مذکور به ترتیب در حساب فروش و حساب بدھکاران به مبلغ ۲۹۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال ثبت می‌گردد. ارز فوق بعد از ۳ ماه از طریق سیستم بانکی دریافت و عیناً از قراره دلار ۳۰۰۰ ریال به بانک به فروش می‌رسد، و نتیجاً مطالبات مذکور به وجه نقد تبدیل می‌شود. سود تسعیر ارز تحقق یافته از قراره دلار ۶۰ ریال به مبلغ ۶۰,۰۰۰,۰۰۰ 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 بدھکار می‌شود و هم ارز ریالی آن را به مبلغ ۳۴,۰۰۰,۰۰۰ ریال در حساب بستانکاران ثبت می‌نماید (ارز تخصیصی شناور از قراره دلار ۱۷۰۰ ریال فرض می‌شود). در تاریخ ۱۳۷۴/۹/۳۰ به بدھی مذکور از طریق ارز تخصیصی ۱۷۵۰ ریال هر دلار و به مبلغ ۳۵,۰۰۰,۰۰۰ ریال بازپرداخت می‌شود. زیان تحقیق 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 بازپرداخت



۱۰،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 تعديل حساب فوق در پایان سال به شرح زیر خواهد بود:

الف - با توجه به این که شرکت می‌تواند ۲۰،۰۰۰ دلار فوق را به حداقل هر دلار ۲۰۰۰ ریال به سیستم بانکی بفروشد، ارزش ریالی وجوده مذکور در پایان سال بالغ بر ۴۰،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 وجوده 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 وجوده 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 نیافته تسعیر ارز به مبلغ ۵،۳۰۰،۰۰۰ ریال قابل شناسائی خواهد بود.

مثال ۲

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

۲/۱۵ - 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

۱۱/۲ - خرید مواد اولیه از فروشنده خارجی (باتامین ارز برای گشایش اعتبار استنادی) به مبلغ ۵۰،۰۰۰ دلار که از قرار هر دلار ۲۵۰۰ ریال به حساب اعتبارات استنادی 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 ۴۰،۰۰۰،۰۰۰ ریال بالغ می‌گردد، و طبق روش ترازنامه‌ای سود تحقق نیافته تسعیر

بدهی ارزی، سود یا زیان تحقق نیافته 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 انکاس دارد، در حالی که ارز قابل بازیافت آن ۳۰۰ میلیون ریال می‌باشد. نتیجتاً دارایی (مطالبات) و سود سال به مبلغ ۶ میلیون ریال کمتر نشان داده می‌شود. این موضوع مسورد ایراد حسابداران است و به همین دلیل اعمال روش ترازنامه‌ای که در بند ۲ زیر توضیح داده می‌شود موجه‌تر اعلام شده است.

۲. روشن ترازنامه‌ای

طبق اصول متدال حسابداری در صورتی که نرخ برابری ارز در پایان سال نسبت به نرخ برابری در تاریخ وقوع معامله تغییر کند، هم ارز ریالی دارایی و بدھی ارزی به نرخ برابری تاریخ ترازنامه محاسبه می‌شود و با مقایسه آن با هم ارز ریالی تاریخ قبلی، مایه التفاوت 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 بدھکاران بابت فروش صادراتی (مطالبات از خریداران خارجی) بالغ بر ۱۰،۰۰۰ دلار است که بر اساس نرخ ارز در تاریخ معامله (از قرار هر دلار ۲۳۴۰ ریال) به مبلغ ۲۲،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 ۴۰،۰۰۰ ریال سود تسعیر ارز (تحقیق نیافته) شناسائی و به حساب درآمد همان سال منظور می‌شود. با توجه به این که روند تبدیل دارایی‌های 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 بدھی وصول می‌شود، این سود تحقق نیافته به شمار خواهد آمد.

مثال ۲

شرکت بتاطی سال ۱۳۷۴ دو فقره ارز شامل ۱۰،۰۰۰ دلار به مبلغ ۱۷۵۰۰،۰۰۰ ریال (از قرار هر دلار ۱۷۵۰ ریال - شناور) و

مثال

در شرکت آلفا سود عملیاتی سال ۱۳۷۴ بالغ بر ۱۰۰۰۰۰۰ ریال بوده و سود تحقق نیافته تسعیر ارز (ناشی از اعمال روشن ترازنامه‌ای بر دارائی ارزی - حساب بدھکاران) بالغ بر ۵۰۰ میلیون ریال می‌باشد. نتیجتاً سود خالص سال ۱۳۷۴ میلیون ریال، و مالیات قابل پرداخت نسبت به سود مذکور حدود ۲۴۵ میلیون ریال خواهد بود. سرسید وصول مطالبات ارزی مذکور پایان بهمن سال بعد می‌باشد. ضمناً با توجه به مفاد ماده ۹۰ قانون تجارت پرداخت حداقل ۱۰٪ سود (برابر ۵۰ 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 اقدم کند. در صورتی که دسترسی به وجود نقد نباشد، شرکت باید برای تأمین وجود مالیات و پرداخت سودنقدی، دست به استغفار بزند، یا این‌که 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 بدھی ارزی با تغییرات مکرر رو برو 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 رو برو سازد. برای روشن شدن وضعیت فوق به ذکر یک مثال می‌پردازم:

مثال

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

- مطالبات منقول از سال ۱۳۷۰ برابر ۱۰۰۰،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 ۱۵۰ ریال)

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

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

هرگاه وجهه 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 ۲،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 تعديل 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 ۱۳۷۲ سود تحقق نیافته به حساب درآمد منظور گردیده و قاعده‌تاً 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 در 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- تأثیر 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 رو برو می‌شوند:

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 نقی ندارد، شرکت یا مؤسسه در موقع پرداخت سود سهام یا مالیات با مشکل تقاضنگی رو برو می‌شود. وضعیت فوق ضمن مثال مشروح زیر روشن می‌شود:

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

مانده مطالبات ۱۰۲۰۰۰ دلار

ارزش در پایان سال از قرار هر دلار ۱۷۵۰ ریال

سود تسعیر ارز ۱,۶۸۵,۰۰۰,۰۰۰

به طوری که ملاحظه می‌شود سود حاصل ۱۶٪ میلیون ریال بوده که طبق مقاد ماده ۱۳۶ قانون محاسبات به حساب ذخیره تسعیر منظور می‌گردد. اما مأموران مالیاتی نخیره تسعیر را درآمد مشمول مالیات تلقی نموده و نسبت به مبلغ فوق حدود ۸۹۷ میلیون ریال مالیات مطالبه می‌کنند.

در اینجا پرسشی مطرح می‌شود 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 دارائی‌ها (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 دارائی‌های خود را به فروش برساند.

ب - در صورتی که شرکت بیمه مورد بحث مشمول مقررات شرکت‌های دولتی نبوده و از جمله شرکت‌های خصوصی باشد و مطالبات ارزی را به روش ترازنامه‌ای تعديل کند، و نرخ هر دلار از قرار ۲۰۰۰ 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 می‌باشد. شرکت وجود لازم برای پرداخت مالیات پردرآمد مذکور را از کجا تأمین کند؟

در اینجاست که ملاحظه می‌شود ملحوظ داشتن روش‌های مختلف تسعیر ارز برای مؤیدان مالیاتی ضمن ماده ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم (بند هاین گزارش) بی‌حکمت نبوده است.

۴- انعکاس داد و ستد شعب خارجی در دفاتر مرکز

الف. برخی از شرکت‌ها و موسسات ایرانی دارای شعبه خارج از کشور هستند و عملیات حسابداری شعب را به روش‌های

مختلف در دفاتر مرکز ثبت می‌کنند. با توجه به این که حسابهای این‌گونه شعب به ارز خارجی نگهداری می‌شود، چنین حسابهایی ابتدا باید به ریال تسعیر و سپس هم ارز ریالی آن در دفاتر انعکاس یابد (برگردان صورت‌های مالی). در موقع برگردان صورت‌های مالی و تسعیر ارز خارجی به ریال؛ دارائی‌ها، بدھی‌ها، عملیات خرید، فروش و هزینه‌ها حسب مورد براساس نرخ‌های مختلف ارز به شرح زیر به ریال تسعیر می‌شود:

دارائی‌های ثابت - به نرخ برابری ارز در تاریخ خرید دارائی‌ها؛
وام‌های بلند مدت - به نرخ برابری ارز در تاریخ ایجاد بدھی‌ها؛
دستمایه اولیه - به نرخ برابری ارز در تاریخ ارسال وجه؛
دارائی‌ها و بدھی‌های جاری - به نرخ برابری ارز در تاریخ تهیه صورت‌های مالی؛
حساب جاری مرکز - به هم ارز ریالی طبق دفاتر مرکز مشروط برآن که هیچ‌گونه مغایرتی بین حساب‌ها 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 می‌باشد.

به طوری که ملاحظه می‌شود به دلیل استفاده از نرخ‌های برابری مختلف ارز، پس از تسعیر اقلام صورت‌های مالی شعب به شرح فوق، سود یا زیان تسعیر ارز ایجاد می‌شود که چنین مبلغی در حساب سود و زیان سال منظور می‌گردد.

ب. مفاد ماده ۱۵ آئین نامه تبصره ۱ ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم مقرر می‌دارد که:

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

در صورتی که مؤیدان مالیاتی از ابتدای تأسیس، عملیات شعبه را به موقع در دفاتر مرکز ثبت کرده باشد 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 شرکت‌ها و مؤسساتی دارند که از ثبت به موقع عملیات شعب خارجی خودداری نموده و پس از طی چند سال تصمیم به ثبت نتیجه عملیات می‌گیرند و در آن صورت به دلیل تغییرات نرخ ارز (رسمی ۷۰ ریال به ۱۷۵۰ ریال و ۰۰۰ ریال و با ارز آزاد) و همچنین تغییرات نرخ پایه ارز (از رسمی ۷۰ ریال به رقبای ۸۰۰ ریال، شناور ۱۷۵۰ ریال، صادراتی ۳۰۰۰ ریال و با ارز آزاد) نوسانات غیر عادی پدید آمده

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 رو برو باشد، نسبت به تقلیل ارزش سرمایه‌گذاری از محل سود و زیان جاری ذخیره در حساب‌ها اقام می‌نمایند.

در مورد سرمایه‌گذاری بیش از ۵٪ 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 دراکثر کشورهای جهان از نقطه نظر مالیاتی، ملاک تعیین درآمد مشمول مالیات نمی‌باشد (زیرا هر شرکت دارای شخصیت حقوقی مستقل است).

در مورد سرمایه‌گذاری الی ۵٪ با اعمال کنترل مدیریت ارزش سرمایه‌گذاری در پایان سال تعیین و مابه التفاوت 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 برآن 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 باشد، قاعده‌تاً 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 رو برو می‌سازد. بهمین 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) ■

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. تأخیر 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 ممین مالیاتی اقدام به شناسائی آن نماید. ضمناً با تأخیر 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 در خصوص 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. علاوه بر این گونه مودیان قادرند هرموقع 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 عمدتاً دریافت سود سهام خواهد بود. (مسائل مربوط به دارائی و بدھی 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 متدال حسابداری رویه‌های زیر در مورد سرمایه‌گذاری در سهام سایر شرکتها به کار گرفته

تنظیم قانون مالیاتی



ترجمه و تلخیص از:
دکتر علی‌اکبر عرب‌مازار

همان‌گونه که در شماره گذشته بیان داشتیم، کتاب طراحی و تدوین قانون مالیاتی (Tax Law Design) که اخیراً به قلم گروهی از کارشناسان بر جسته صندوق بین‌المللی پول منتشر شده‌است، بررسی گستردگی از مسائل مربوط به قانون‌نگاری 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 اینکه فصل دیگری که در بر گیرنده اوصاف و مشخصات لازم برای نگارش یک قانون مالیاتی است، عرضه می‌گردد.

ضوابط و معیارهای 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 موردنظر را برأورده سازد. هماهنگی در رابطه با کل سیستم حقوقی کشور مطرح است،

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

اما در مورد مالیات وضع به گونه دیگری است. او لاً قانون پر از ریزه کاری هائی است که ممکن است هدف از تدوین هریک چیز دیگری باشد. فرضًا در مورد هزینه های قابل کسر ممکن است عوامل مختلفی مطمح 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 فعالیت های معینی باشد، و ممکن است اهداف دیگری نیز در بین باشد. حال اگر فرضًا 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 جنبه های فنی و پیچیدگی های بسیار برخوردار است که حتی برخی از آنها جنبه تصنیعی و مصلحتی دارند. فرضًا 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 سهل تر 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 هدف ها 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 بی‌تكلف 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.

بديهي است کاربرد سبک ساده و خالي از پيچيدگي امر مطلوب است و حتى المقدور باید از آن بهره جست. اما در اين کار می‌توان تا آنجا پيش رفت که خلی در قانون پدید نیاورد. بسياري 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 يك کلمه لازم باشد از چند عبارت استفاده نمود تا همان زوایا و جواب امر استنباط شود که بديهي است چنین توسعه کلامی اصلاً به مصلحت نمي باشد.

يعنى در تدوين قانون مالياتي باید به سایر قوانين جاريه نيز توجه شود و حقى المقدور از ايجاد مغایرت با مقررات دیگر -چه از جهت مفاد وچه از حيث اسلوب نگارش- اجتناب شود. اينک هریک از ضوابط ياد شده را مورد بررسى قرار مى دهيم.

قاعدۀ نخست - مفهوم بودن

در زمينه اين قاعده نکات زير قابل بحث است:

الف . کوتاه بودن

کوتاهی قانون رحمت كمتری را برای خواندن و فهمیدن آن ایجاب می‌كند و انجام تکالیف مالیاتی از سوی مودیان رانیز سهل تر می‌سازد. کوتاهی متن باید بالسجام 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. فرضًا اگر ملاحظه شود مقررات چندی در مواد و فصول پراکنده گنجانیده شده است که مجموعاً می‌تواند بازگو کننده يك قاعده عام و مشخصی باشد، می‌توان همه آنها را گرد آورد و يکباره در جای مناسبی قرار داد.

البته در اجرای قاعده کوتاه بودن متن باید تا حدی پيش رفت که مصلحت ایجاب می‌كند. در برخی موارد ممکن است لازم باشد جزئیات بیشتری ذکر شود. در این صورت می‌توان از قاعده ياد شده تاحد لزوم عدول کرد.

ب . شفافيت

قانون را در صورتی می‌توان شفاف ناميد که خواننده آن به آسانی مقصود یا مقاصد قانونگذار را دریابد. برای اين منظور می‌توان در آغاز متن اهداف وضع قانون را گنجانید. جملاتی که به اين منظور تهیه می‌شود، ممکن است کوتاه باشد که در اين صورت چندان وافي 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. فرضًا در قانونی که به قصد مبارزه با آلدگی تدوين شده، می‌توان عباراتی به اين مضمون درج کرده که هدف قانون کاهش هرچه بيشتر آلدگی با استفاده از امکانات فنی، صرف نظر از هزینه آن است. يا بالعكس می‌توان نوشت: مفاد اين قانون نباید چنین تفسیر شود که مجوز انجام اقداماتی گردد که هزینه آن با فواید حاصل از کاهش آلدگی نامتناسب باشد. هریک از اين دو نوع عبارات می‌تواند مجریان را در نحوه اقدامات ایشان هدایت کند.

ولی در آن فقط ۱۵ ماده وجود دارد، و بخش بعدی از ماده ۲۱ شروع می‌شود. ۵ شماره خالی آخر بخش برای الحالات تحریر شده و به این ترتیب مواد جدید در بخش مناسب خود در قانون گنجانیده می‌شوند. البته حتی در این حالت نیز ممکن است در موادی ماده جدید در جای دقیق خود قرار نگیرد، ولی اولًا 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. عنوانین فصل‌ها

در برخی از کشورها فصول قانون مالیاتی فقط شماره‌گذاری شده‌اند و فاقد عنوانین 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 عنوانی 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 فرضًا برای هر ماده نیز عنوانی انتخاب کنیم، امر دیگری است. در برخی از کشورها، هریک ماده قانون مالیاتی خود بسیار گستردۀ و مفصل است. در چنین حالی شاید گنجانیدن عنوان برای مواد به مصلحت باشد، اما در اکثر موارد وضع از این قرار نیست و مواد کوتاه و بالتبه مختصر می‌باشند. در این صورت افراط در عنوان‌گذاری و تسری آن به تک‌مواد 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 عنوانین مورد نظر بسیار کوتاه بوده و از چند کلمه تجاوز نکند. در این صورت عنوان انتخاب شده فقط موضوع کلی فصل را بازگو

بنابراین در مورد یک قانون حائز جنبه‌های فنی بسیار، همانند قانون مالیاتی، نمی‌توان این جنبه‌ها را قدری 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 این که شماره یکی از مواد موجود قانون را گرفته و کلمه «الحقیقی» را به آن می‌افزایند، فرضًا مانند «ماده ۲۲۵ الحقیقی». به نظر من این روش هم چندان مناسب نیست زیرا اولًا 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

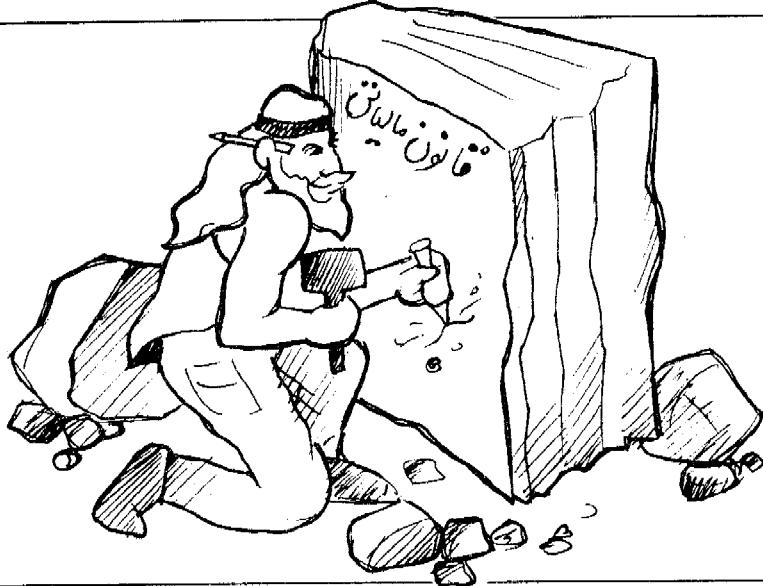
ماده ۲۲۵ دو ماده خواهیم داشت که شماره هر دو ۲۲۵ است.

بین روش‌های موجود، روشهی 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 رشتۀ معینی اختصاص داده شده است. در پایان هر بخش چند ماده خالی وجود دارد، به این معنی که فرضًا به یک بخش معین ۲۰ شماره اختصاص داده شده



متعلق به یک مودی
لسوتوئی مقیم خارج
باشد و همچنین حکم
این عبارت، یعنی
معافیت مالیاتی، ناظر
بر هردو مورد الف و
ب می باشد.

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 پاراگراف بندی 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 شیوهً واحدی در سراسر قانون مورد عمل قرار گیرد. مقررات مالیاتی فرانسه نمونه بارزی از انحراف از این قاعده به شمار می‌رود. برخی مواد به شیوهٔ فوق پاراگراف بندی 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 ناهمانگی‌ها.

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: مؤیدی 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

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

فهم آنها ظهرور می‌کند، مورد ایراد است. با این حال در مواردی مفاهیم و نکات بالنسبه مفصل را در قالب جملات بلند با بلااغ 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. قانون نویسان 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 افزایی گاهی با اصل بلااغ 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 الفبایی 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 واکذاری سرمایه یا دارانی مولن در آمد حاصل از منابع خارجی برای یک مودی [لسوتوئی] مقیم خارج، از مالیات بود رآمد معاف خواهد بود. این ترتیب را پاراگراف بندی می‌خوانند و از آن به آسانی فهمیده می‌شود که شرط مذکور در عبارت آخر، یعنی این که در آمد حاصل

تناقض احتمالی نیز اجتناب شود. در بعضی از کشورها که تعدد مقررات مالیاتی وجود دارد، توائسته‌اند 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 می‌برد. مشکلات مربوط به این بحث خصوصاً در مردمی بیشتر متجلی می‌شود که مقررات مالیاتی ضمن قوانین مربوط به مسائل دیگر گنجانیده شود. فرضًا در قانون راجع به جلب سرمایه‌های خارجی به منظور توسعه صنایع و غیره ممکن است مقررات مالیاتی نیز درج گردد. در این حالت تطبیق و هماهنگی بین این‌گونه مقررات مالیاتی و سایر قوانین مربوط به مالیات‌ها دشوار‌تر می‌شود.

قاعده سوم - اثربخشی

قانون مالیاتی در صورتی می‌تواند نتیجه بخش تلقی شود که اهداف و سیاستی را که از وضع آن در نظر بوده محقق سازد. به این منظور لازم است اولًا این اهداف و سیاست‌ها مورد بررسی تدوین‌کنندگان قانون قرار گیرد، و ثانیاً به نتایج اجرائی قانون نیز توجه شود، به این معنی که باید پیش‌بینی 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 می‌دهیم.

الف. سیاست مالیاتی و تهیه طرح قانونی

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

چه در مرحله دولت و چه در مرحله مجلس، اهداف و سیاست‌ها به تدریج و پایه پایی پیشرفت جریان تدوین و اصلاحات متعدد طرح قانونی روشن‌تر می‌شود. بسیاری از ملاحظات در جریان این فرایند طولانی پدیدار می‌شوند و دستخوش تغییر می‌گردند تا زمانی که بالاخره قانون از تصویب نهائی بگذرد.

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

آسان سازد. این به آن معنی است که مقررات و قواعد عام در صدر قرار گیرد و موارد خاص و استثنایات به دنبال بیاید. تبعیت از قواعد صحیح سازمان‌دهی قانون، تدوین‌کننده را وادار به تفکر می‌کند که هر قاعده و حکم معین را در چه موضعی از قانون قرار دهد تا خارج از تناسب نباشد، و همین مطلب می‌تواند 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، تدوین‌کننده ممکن است بر اثر الزام به سازمان‌دهی 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 گنجانیده‌اند. 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 استنبط و عمل قرار می‌گیرد و از پراکنده‌گی آن در قوانین مختلف که می‌تواند موجد تناقض گردد جلوگیری می‌شود.

درج کلیه مقررات مالیاتی در مجموعه واحد، همچنین می‌تواند مودی را در انجام وظایف وی یاری دهد. در این حالت او می‌داند که هرچه هست و نیست در همین مجموعه مستمرکز است و تشویق می‌شود 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 مایوس 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 سنت‌ها و ملاحظات دیگر چنین قانون عامی وجود ندارد و مقررات مالیاتی ممکن است ضمن قوانین مختلف گنجانیده شود. در این حالت نیز باید 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 می‌توان به قانون مادر ارجاع داد تا ضوابط و قواعد عام مالیاتی شامل قوانین دیگر نیز بشود و نیازی به تکرار آنها نباشد و از

ج - ملاحظه نحوه عمل محاکم

قانون مالیاتی مآل‌از 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 احوال کشور مربوط را مورد توجه قرارداد. در ممالک تابع حقوق نوشته به طور سنتی تمايل بر این است که کلیات در متن قانون ذکر شود و موارد خاص به اظهار نظر محاکم واگذار گردد، و بالعکس در کشورهای تابع کامن لو^{*} 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 دورشته 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 باشد.

گذشته از تقاوی که ذکر شد، در ممالک تابع سیستم کامن لو هنگام تدوین قوانین مالیاتی به آنچه «کامن لو 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 کامن لو 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 درجه 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 کامن لو (common law system) نظام حقوقی عمده‌ای 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.

تفصیل سیاست‌های رانیز به همراه می‌آورد. عاقبت هم آنچه می‌ماند و مهم است همان عبارات نهائی قانون است که ممکن است دقیقاً با آنچه در فک 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 موجباتی که در رواه 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 مستمرأً 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 موكول شود. برای این منظور تدوین‌کنندگان باید تا حد امکان حالات و شرایط احتمالی را که در اجرای قانون پیش خواهد آمد در نظر بگیرند و در این باب از تجارب خود و دستگاه‌های ذی‌ربط و حتی از تجربه سایر کشورها بهره جویند.

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 گنجی 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 رسیدگی کننده 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.

تفسیر و تعبیر قانون از سوی مراجع و محاکم رسیدگی کننده به اختلافات مالیاتی توجه کافی مبذول دارد، 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.

حسابداری نیز رابطه زیادی با مقررات مالیاتی دارد. همچنین است عنوانی 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 موجود ابهام شود زیرا الفظ 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 تختست رخ نمی‌دهد، اما این بدی را دارد که به نظر غیر طبیعی می‌آید. رویه‌مرفت 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 بنابراین 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 تجرب 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.

قاعدۀ چهارم - هماهنگی

این نکته حائز اهمیت است که قانون جدید مالیاتی به نحوی هماهنگ با سیستم قانونی مملکت تنظیم شود. تدوین کننده 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 بالارود.

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 دگارش تامین شود. ممکن است کسانی عقیده بر لزوم اعمال تغییراتی در این سبک داشته باشند. اما در آن صورت چنان تغییری می‌باید جنبه عامّ داشته و در کلیه قوانین رعایت شود، نه این که منحصر 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 مذکّر و موّنث

این مسأله در زبان‌های مطرح است که ضمیر، فعل، یا صفت برای مذکّر و موّنث متفاوت است. در گذشته رسم بر این بود که در چنین مواردی از صیغه مذکّر 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 این‌گونه 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

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 تحریکی که اخیراً در زمینه گسترش روابط بین‌المللی مالیاتی حاصل شده، به بحث در باره نکات زیر پرداختیم: ساختار کلی قراردادها، عنوان قواردادها، اشخاص و مالیات‌های مشمول قراردادها، تعاریف کلی اصطلاحات به کاررفته در قراردادها، و مفهوم مؤدى مالیاتی مقیم کشورهای طرف قرارداد. اینک به توصیف اصطلاح مؤسسه ثابت و آثار مالیاتی آن می‌پردازیم.

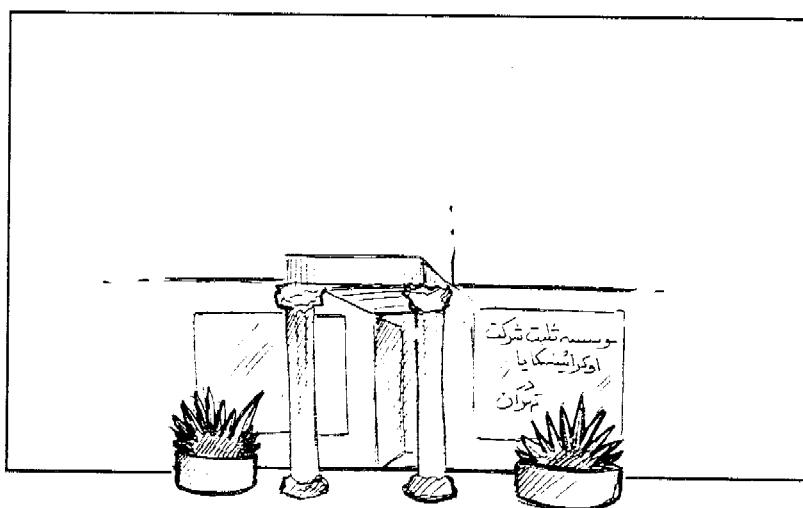
موسسه ثابت (پایگاه دائمی، مقر دائم) - ماده ۵

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

قبل از هرچیز 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

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

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



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

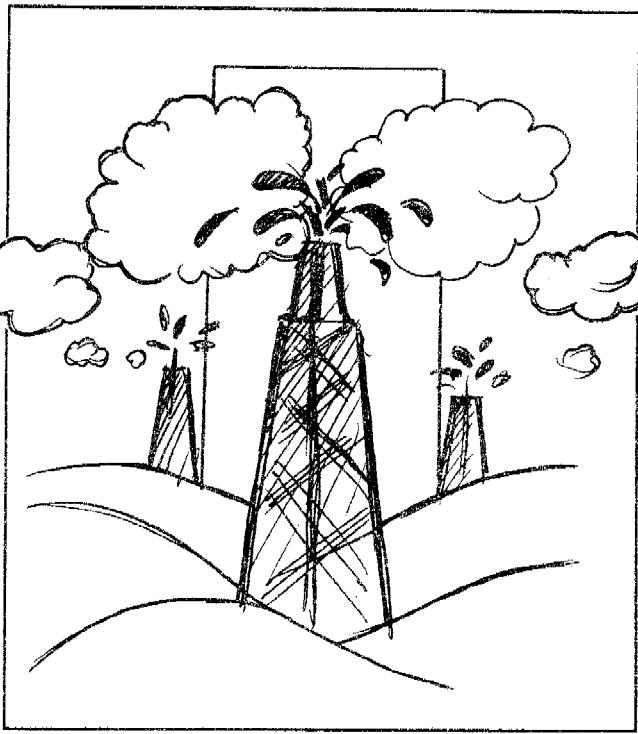
ماده ۵ که مقررات راجع به موسسه ثابت را بیان می‌دارد، از هفت پارگراف یا بند تشکیل شده است. بند ۱ موسسه ثابت را به طور

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 کلأیا 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 اولًا وجود محلی برای تشکیل موسسه ثابت ضرورت دارد. این محل معمولاً باید دارای زمین و بنا باشد نظیر یک مغازه، دفتر، اتیار 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، صادر باشد.

ضمناً این محل خود صفتی دارد و آن فیکس بودن و ثابت بودن آن 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 جغرافیائی معین ارتباط داشته باشد. مثل‌هرگاه فعالیت مذکور روی ماشین‌آلات و تجهیزات معین صورت پذیرد در واقع «محل شغلی» مورد بحث همین ماشین‌آلات هستند ولی این وسائل 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 کوییده و به طور غیرقابل حرکت نصب شده باشد، متنه اگر حرکتی دارند بساید در یک محوطه معقولاً محدودی صورت پذیرد.

بعد دیگر لفظ ثابت (fixed) (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 موربدی ثابت و کسب و کار روی آن دائمی وابدی باشد. همین قدر کوتاه مدت 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 احرار 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 احرار کند. یک قرینه در خود قرار دارد و جوود آن مدت ۱۲ ماه است. مثل‌کارگاه 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 (فرضی کشورهای ترکیه، تیزیلند) و پرتوال هنگام الحاق به کنوانسیون مدل OECD قید کرده‌اند که در چنین مواردی مدت ۶ ماه را ملاک قرار می‌دهند.

شرط دیگر احرار 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 کلأیا 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 روش می‌شود که چراز انتخاب معادل پایگاه «دائم» و مقر «دائم» در برابر اصطلاح permanent establishment خودداری شد.

شود.

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

۳. ذکر « محل اداره » و « دفتر » به عنوان مصاديق جدگانه 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 تقاووت 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 جدگانه 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 به بهره برداری از معدن نیست؟ تفاوت اصولی این دو مقوله به نحوی که ذکر جدگانه آنها را در قرارداد ایجاب کند، لاقل برای نویسنده این سطور، روشن نیست.

۵. در قرارداد الگوی ایران یک فقره جدگانه بر مصاديق بند ۵ افزوده شده که متن آن چنین است: « انتبار یا سایر انواع ساختمان مورداستفاده به عنوان محل فروش ». افزودن این عبارت در

موسسه ثابت مصدق 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. فرضًا اگر موسسه تجاری اصلی تجهیزات، ابنیه، و تأسیاستی را در کشور مقابل به اجاره اگذار کند می 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 نخواهد آمد، بلکه

این مقولات در زمرة 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 بسیاری 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 فرضًا اگر یک کار ساختمانی به سبب عوامل طبیعی نظیر سیل، طوفان، برودت هوا و

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

بند ۲ ماده ۵

این بند پاره ای از مصاديق 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.

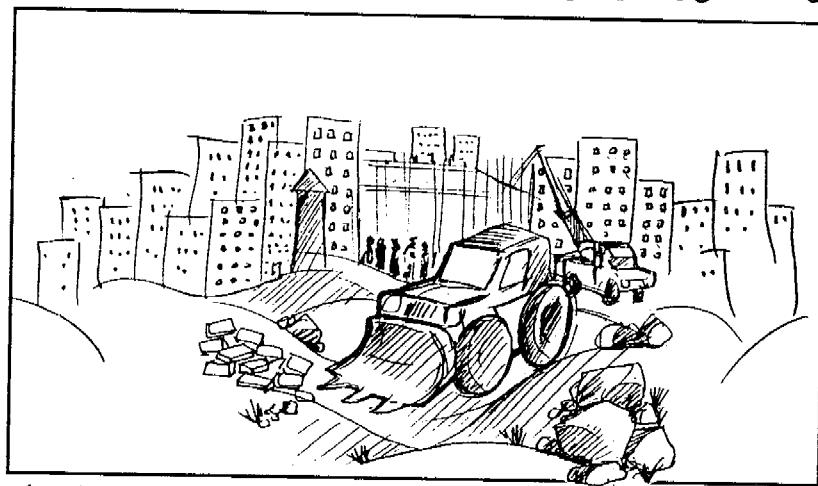
در مورد این مصاديق نکات زیر قابل توجه است:

۱. موارد فوق به عنوان مثال بوده و در واقع مصاديق 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

سوی همان پیمانکار پروژه انجام می‌شود، در آن صورت یک موسسه ثابت جداگانه وجود نخواهد داشت که نیاز به ذکر علیحدۀ 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 علیحدۀ آن به شمار خواهد آمد، هرچند که فعالیت در رابطه با فعالیت موسسه ثابت دیگر (پروژه ساختمانی و غیره) انجام می‌دهد.

بند ۴ ماده ۵

بند ۴ مواردی را بر می‌شمارد که هرچند حائز مشخصات اصلی موسسه ثابت هستند، اما قرارداد باتوجه به مقاصدی که از تشکیل چنین مراکزی مورد نظر بوده آنها را استثناء قرار داده و از شمول مقررات راجع به موسسات ثابت خارج ساخته است. صفت مشترک شش مواردی که در این بند ذکر شده آن است که عموماً به منظور تهیه خدمات یک کار اصلی و کمک به انجام آن صورت می‌پذیرد 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 انتشار کردن یا نمایش کالاهای متعلق به موسسه اصلی مقیم خارج است و یا فروش کالا در میان نیست. نه این محل ثابت، و نه خود آن موجودی کالاهای اجناس، هیچ یک مصدق موسسه ثابت به شمار نخواهد آمد.

مورد دیگر آن است که کالای متعلق به موسسه اصلی در محلی نگاهداری شود به این منظور که توسط موسسه تجاری دیگری جهت استفاده بعدی موسسه اصلی آمده 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

موردنمحل فروش بلامانع است. در خصوص انتبار نیز اگر منظور انتبار باشد که موجودی آن برای فروش به فروشگاه آورده می‌شود، باز قضیه بلامانع است، نهایت این که در چنان صورتی در واقع انتبار و فروشگاه جماعتیک موسسه ثابت را تشکیل می‌دهند و شاید ذکر آن به عنوان یک فقره جداگانه بی‌مورد باشد. اما اگر انتبار را صرف نظر از فروشگاه منظور داریم و بنایی باشد که صرفاً به منظور نگاهداری کالا از آن استفاده می‌شود در آن صورت بنایه تصریع 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 جدگانه موردیحث 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 تعريف 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 معروف 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 ضایعه 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

صاحب اصلی موسسه است.

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. ضایعه 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 می دهد یا خیر. اگر پاسخ مثبت باشد، محل ثابت مذکور یک موسسه ثابت به شمار می رود، 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

قبل از 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 موتاز 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 تجاری کشور اصلی در کشور میزبان به فعالیت‌های شغلی بپردازد. در این حالت نیز فرض مسی شود 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 اصیل در قضیه (یعنی موسسه مقیم کشور دیگر) از جهت اقتصادی و حقوقی در کشور میزبان تعهداتی به وجود آورده. 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 دارابودن اختیار هم کافی نیست، بلکه باید عملاً آن حق را به طور جاری - و نه فقط یکبار - به مرحله عمل درآورده. ضمناً این قراردادها باید مرتبط با موضوع تجارت و کسب و کار اصلی موسسه مقیم خارج باشد.

پس از طرح موارد فوق فقره بعدی (جزء ۵ 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 ضایعه اضافی برای تشخیص وجود یا فقد موسسه ثابت تلقی کرد. شاید بتوان گفت موسسه ثابت آن است که علاوه بر شرایط مذکور در بند ۱ ماده ۵ (که قبل از برایه آنها بحث شد) محل انجام فعالیت‌های 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 خاصی نیز ضمن همین فقره ذکر شده و در مجموع به این صورت در آمده است:

«ه نگهداری 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: «نگهداری 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 هفدهم می‌شود، ضمن این که باقی فقرات بند ۴ ماده ۵ نیز به عنوان کارهای تمهیدی و کمکی تلقی می‌شوند، که هدف و فلسفه بند ۴ نیز در مجموع همین است.

در متن انگلیسی هر دو قرارداد‌الگو 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 پنجمانه قلی مورد استفاده قرار گیرد. فرضاً در محل مذکور کارهای خرید، انتبار کردن، نمایش و تبلیغات صورت پذیرد. در این صورت نیز چنان محلی موسسه ثابت به شمار نخواهد آمد، مشروط بزاین که هیچ یک



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 مسکن است کارهایی برای موسسه اصلی مقیم خارج انجام دهد، اما به سبب داشتن اوصافی عنوان موسسه ثابت برآنها صادر نیست: «موسسه تجاری یک کشور متعاهد صرفاً به لیل 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 خواهد شد، و این در صورتی است که اقدامات این کونه اشخاص جزوی 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 جزوی از کسب و کار روزمره ایشان باشد. در تشخیص وجود یا فقد حالت استقلال بررسی شرایط حاکم بر روابط طرفین ضرورت دارد. اگر فرض آدلای یا عامل موظف باشد که اقدامات خود را براساس دستورهای تفصیلی موسسه اصلی انجام دهد و هر عاملهایی 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 اوی صادر 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 خواهد 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 مؤسسه 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

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

واقع باشد، برای پی‌بردن به این که عنوان غیر منقول برآن صادق است یا خیر، باید به ماده ۱۲ تا ۱۸ قانون مدنی ایران رجوع کرد.
با این حال بند ۲ مذکور به بیان این قاعدة کلی اکتفا نکرده و تکلیف برخی موارد را که ممکن است شبهه برانگیز 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 ماده 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 فی نفسه منقول به حساب می‌آیند، از جهت صلاحیت محاکم و توقيف 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) می‌باشد که با اموال غیر منقول مرتبط‌اند. در واقع اگر مال یا دارائی‌ها را یک مقوله با ارزش و قابل مبالغه بدانیم، در آن صورت نه تنها آنچه شبیت دارد، بلکه حقوق متعلق به آن هم خود یک دارائی به شمار خواهد آمد و بر همین پایه است که فرضیه امتیاز یک شماره تلفن معین قابلیت خرید و فروش پیدا می‌کند. البته قانون مدنی ایران این معنی را نپذیرفته، و از اخلاق 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 رشتہ معین از حقوق یا مقررات مورد نظر باشد. به عبارت دیگر ترکیب general law در این بند از ماده ۶ کتوانسیون OECD (که در قراردادهای مالیات مضافع مورد بحث نیز عیناً اقتباس شده) آن نیست که یک رشتہ معین از حقوق یا قوانین را نام ببرد، که فرضی در ردیف مقولاتی نظری 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 عرف‌جuze بنا محسوب می‌شود، غیر منقول نست و همچنین است لوله‌ها که برای جریان آب یا مقاصد دیگر در زمین یا بنا کشیده شده باشد.
ماده ۱۴. آینه و پرده نفاشی 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.

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

اکنون به بخش سوم می‌رسیم که انواع در آمدهای مختلف را جداجذا مورد بحث قرار داده و حکم هریک را علی‌حده معین کرده است. جمعاً ۱۶ ماده (از ماده ۶ تا ۲۱) در این بخش ذکر شده است. امامالایات بر سرمایه در بخش جدگاهه ای (متضمن یک ماده) بیان شده است، زیرا چنین مالیاتی مصدق مالیات بردرآمد به شمار نمی‌رود.

البته تقسیم‌بندی فصول قرارداد به این شکل مربوط به کتوانسیون مدل OECD است و در قراردادهای ایران این گونه بخش‌بندی کنار نهاده شده و مواد قرارداد متوالیاً و بدون تقسیم به فصول ذکر شده‌اند. اکنون هریک از انواع در آمدهای را مورد بحث قرار می‌دهیم.

درآمد حاصل از اموال غیر منقول (ماده ۶) قاعده کلی در این باب ضمن بند یک ماده ۶ به شرح زیر بیان شده است:

«درآمدی که [شخص] مقيم یک کشور متعاهد از اموال غیر منقول واقع در کشور متعاهد دیگر تحصیل می‌کند (که مشتمل بر درآمد کشاورزی و جنگل‌بافی 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 استثنائی بر ضابطه اقامات نیز به شمار می‌رود. در شماره گذشته دیدیم که اقامات و اقاماتگاه از دید این قرارداد جنبه مالیاتی دارد، یعنی مودی در صورتی مقيم یکی از دو کشور متعاهد به شمار می‌رود که بر پایه قرائمه نظری سکونت، محل ثبت، و امثال آن مشمول مالیات همان کشور شناخته شود. به عبارت دیگر اصل، مشمول مالیات یک کشور بر اشخاص حقیق آن کشور است، و حالات دیگر استثناء بر اصل محسوب می‌گردند.

با این بیان اگر ملک منبع در آمد در کشور ثالث قرار داشته باشد، طبعاً باید از ضابطه « محل وقوع ملک» به شرح فوق صرف نظر کرد و به ضابطه « محل اقامات» 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. فرضیاً اگر مال در ایران



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؛ یا در مقابل واکذاری حق بهره‌برداری مذکور. این فقره در واقع به درآمدهای یا حق الاستیازهایی مربوط می‌شود که در ازاء بهره‌برداری از این منابع، از بهره‌برداران (معمولًاً به طور مستمر و در فواصل معینی) گرفته می‌شود و یا در آمدی که از فروش کلی این حقوق عابد واگذارند می‌گردد.

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

موارد عدم شمول

۱. وسائل نقلیه - آخرین عبارت بند ۲ ماده ۶ تصریح کرده است که وسائل نقلیه نظیر کشتی، هوایپیما، وسائل نقلیه جاده‌ای و راه آهن جزء اموال غیر منقول به شماره نمی‌روند. این تصریح به چند علت است: نخست این که در حقوق برخی از کشورها رفتاری که در مورد پاره‌ای از وسائل 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 باید شمول تعریف مال غیر منقول بر این‌گونه وسائل را از میان بردارد. دوم این که در آمد حاصل از کارکرد یا نقل و انتقال وسائل نقلیه فعال در حمل و نقل بین‌المللی به موجب مواد دیگر قرارداد تابع مالیات کشوری است که دفتر ثبت شده موسسات دارنده این‌گونه وسائل در آنجا واقع است (مواد ۸ و ۱۳) و بدین ترتیب اجرای ضابطه مربوط به اموال غیر منقول نسبت به وسائل نقلیه بی مورد حواهد 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 کلو و فراگیر دارند. گنجانیده می‌شود. کمالاً 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 law general 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 law public و private هستند که هر یک مفهوم و محدوده خاص خود را دارند، و به هر حال منظور از law general به کار رفته در قراردادهای مالیات مضاعف هیچ‌یک از این دو مقوله نمی‌باشد.

پس از این مقدمه برگردیدم 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 کنند تا پایی اخذ مالیات برآمد به میان آید. ماده ۲۹ قانون مدنی کوشیده است که حقوق راجع به اموال رادر 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 حقوقی دانست که «مقررات قوانین عام راجع به املاک شامل آنها است» و اگر این استنباط درست باشد، ذکر مجدد آن بی مورد به نظر می‌رسد.

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

ماده ۶ تلقی کرد و با استفاده از قاعدة 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. فرضًا اگر کسی شخصاً و پاریسک 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 درآمد وی مشمول مالیات کشور محل وقوع ملک خواهد بود.

سهام متضمن حق تملق

همان‌گونه که در آغاز بحث راجع به قراردادهای جدید مالیاتی ایران اشاره شد، این کشور یک قرارداد الگو تهیه کرده که مبنای مذکوره با طرفهای خارجی بوده و طبعاً با تغییرات متناسبی در متن قراردادهای نهائی گنجانیده شده است. ما به عنوان نمونه از این قراردادهای نهائی، موافقنامه 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 شرکتی در یک شرکت، دارنده سهام یا حقوق مذکور را محقق به تملق 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 مضافع 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 مضافع اتریش - فرانسه مورخ ۲۶ مارس ۱۹۹۳ را نام برد. ضمن بند ۵ ماده ۶ این قرارداد مطالبه 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.

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

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

در سطور قبل (بند ۱) اشاره شد که حقوق مربوط با مال غیر منقول نیز به موجب بند ۲ ماده ۶ در زمرة غیر منقول به حساب آمده و در نتیجه در آمد مربوط به چنان حقوقی نیز از حيث مالیاتی تابع ضابطه مربوط به اموال غیر منقول (ضابطه محل وقوع) می‌باشد. با این تعریف ممکن است شبیه 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 صریف نبوده و بلکه در برخی قراردادهای مالیات مضافع عیناً به همین شکل حکم شده است. از آن جمله می‌توان قرارداد مالیات مضافع اتریش و امارات متحده عربی مورخ ۱۶ اکتبر ۱۹۶۲ را نام برد که متن ماده ۷ آن به این شرح است:

«در آمد حاصل از اموال غیر منقول (مشتمل بر آمد حاصل از فروش یا معاوضه این گونه اموال) فقط در کشور محل وقوع مال، مشمول مالیات می‌باشد. بهره وام مبتنی بر رهن مال غیر منقول و حق الامتیازها و سایر مبالغ پرداختی در ازاء بهرهبرداری 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 مضافع ایالات متحده امریکا 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 بهرهبرداری از منابع طبیعی و عواید حاصل از فروش، معاوضه، یا اشکال دیگر واکنشاری 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 وام مبتنی بر وثیقه مال غیر منقول یا وثیقه‌ای که به شکل حقیقی موجود حق الامتیاز و سایر دریافت‌ها بابت بهرهبرداری 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 ضمیمی و از بررسی ماده ۱۱ قرارداد بر می‌آید. ماده ۱۱ صریحاً از این گونه بهره نام برد و آن را مشمول احکام خاص خود دانسته است. به این ترتیب می‌توان حکم ماده ۱۱ را حکم خاصی در برابر حکم عام

کشاورزی و جنگلداری در قرارداد مالیاتی به عنوان درآمد اموال غیر منقول تلقی شده، حال آن که این نوع در آمد 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 موردي این وسایل و امکانات به دست آورد، قطعاً چنین درآمدی مصدقاق «درآمد املاک» مذکور در قانون مالیات‌های مستقیم خواهد بود.

همچنین است: «حق دریافت هرگونه وجوده به طور ثابت یا متغیر به عنوان عوضی در مقابل بهره‌برداری از نشانه‌ی معنی، متابع نفت و گاز، کان سند و سایر مکان‌های استخراج منابع طبیعی مشتمل بر الوار و دیگر فراورده‌های جنگلی، و یا در مقابل واکنشی حق بهره‌برداری مذکور». در آمدهای حاصل از این مقولات نیز جائی در فصل مالیات برآمد املاک قانون مالیات‌های مستقیم ندارد. مسئله سهام و اجد حق تمنت از اموال غیر منقول که قبل از 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، در آمد ناشی از واگذاری حقوق نسبت به املاک را به طور کلی مشمول مقررات فصل مالیات برآمد 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 مصدقاق حقوق مذکور در ماده 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 پر در آمد حاصل از اجاره ملک، رهن تصرف، انتقال قطعی ملک، انتقال سرقة‌لی، و انتقال سایر حقوق راجعه به املاک. لاقل در این حد کلیه موارد یاد شده، از مصادیق ماده ۶ قراردادهای مالیات مضاعف نیز به شمار می‌روند.

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

(باقی در شماره آینده)

غیر منقول شرکت مستقیماً استفاده کند، یا آن اموال را به اجاره دهد و غیره، چنان 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 چشمگیری باشد. طبیعی است کشورهایی که مطلب را با اهمیت تلقی کنند سعی در گنجانیدن 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 هرشه‌ای مستقل نیز جاری خواهند 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 services به کار رفته است. با این که لفظ independent services 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 طبیعت، وکالت زادگستری، حسابداری، معماری، روزنامه‌نگاری، ترجمه، نویسنده‌گی، 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. در آمد 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

اصطلاحات مالیاتی بین‌المللی

ادامه از شماره‌های قبل

ترجمه: دکتر محمد قوچانی

در برخی از شناسه‌ها بیش از یک اصطلاح (با علامت پیکان در فواصل) نقل شده است. در این موارد اصطلاحات ذکر شده از حيث 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 متبع حق یا تکلیف مربوط قرار می‌گیرد. [همچنین شناسه CASE LAW در صفحه ۲۴ شماره سیزدهم مجموع مالیات ملاحظه شود]

COMMON LAW JURISDICTION

قلمرو کامن لو

منتظر کشوری است که سیستم حقوقی آن بر کامن لو انگلستان مبتنی باشد، یعنی کشورهای عضو کامنولت (مالیک مشترک المนาفع) بریتانیا و ایالات متحده آمریکا. از آنجاکه سیستم کامن لویک نظام زنده و ارگانیک است، چگونگی تفکه و استنباط در مناطق مختلف قلمرو مذکور با یکدیگر اختلاف پیدا می‌کند، چنان‌که می‌توان فرض آن 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.

COMMODITY TAX

مالیات بر کالاهای اولیه^(۱)

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

COMMON CUSTOM TARIFF

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

COMMON LAW

کامن لو

کامن لو به مفهوم دقیق اصطلاحی آن به یک رشته قواعد غیر مدون اطلاق می‌شود که دادرسان محاکم آنها را پیدید 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 پیدید 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 دکترین سابقه نشأت می‌گیرند، ممکن است از سوی قضات یا به موجب قانون نوشته

RESIDENCE

اقامتگاه

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 قیمت‌های 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 درصورتی 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، چنان‌که 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 کافیت مشابه باشد، چنان‌که 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 برآ آن از محدوده «دامنه سود قابل قیاس» مربوط [که نیلاً 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 نیلاً در خواهد شد]

COMMUNITY CHARGE

مالیات اجتماعی، مالیات سرانه

نوعی مالیات محلی در انگلستان^(۹) ویلن، 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 «ذرخ»^(۱۰) 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 ویلن جاری شد، اما به خاطر عدم مقبولیت آن نزد عامه از یکم آوریل ۱۹۹۳ ملغی گردید.

COMMUNITY PROPERTY دارائی مشترک 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 هبہ، وصیت راجع به املاک و سایر وسائل 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 جدایگانه مشتمل بر نیمی از درآمد دارائی‌های مشترک و سایر درآمدهای جدایگانه 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 مراجعته شود.

COMPENSATION, LOSS OF OFFICE OR EMPLOYMENT

خسارت از دست دادن شغل

این خسارت به کارکنانی داده می‌شود که ناخواسته (و گاهی هم داوطلبانه) از کار برکنار می‌شوند. از آنجاکه خسارت مورد بحث عموماً به قصد جبران دستمزدهای از دست رفته آتی پرداخت می‌شود، معمولاً میزان آن قابل توجه است و سبب تعلق نزاع‌های مالیاتی بیش از حالت معمول می‌گردد. برای جبران این وضعیت، گاهی خسارت اخراج را کلایا جزء از مالیات معاف می‌شناسند، یا آن را تابع نزاع نازلی قرار می‌دهند، و یا این که مبلغ خسارت را ز 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) کالاهای اجتناس - 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. هردو 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 مود نقل و انتقال دارائی‌های غیر ملموس، متوط 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 هیچ یک از شیوه‌های «معاملة مشابه با شرایط قابل تطبیق» و «روش معاملات قابل تطبیق» (MTM) را نتوان به کار برد، مقررات ایالات متحده امریکا 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 موردنظر معین می‌شود. اگر سود عملکرد وی (که در اظهار نامه به موقع تسليم شده اور 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 رو 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 فروشندهان غیر وابسته به یکدیگر و در شرایط همانند صورت پذیرفته، معین می‌شود.

COMPREHENSIVE INCOME TAX SYSTEM

سیستم مالیات بردرآمد جامع

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

COMPREHENSIVE INCOME TAX TREATY → TAX TREATY

قرارداد جامع مالیات بردرآمد ↔ قرارداد مالیاتی

به توضیحات ذیل شناسه:

AIR TRANSPORT AGREEMENT → TAX TREATY

در صفحه ۲۹ شماره سوم مجله مالیات رجوع شود.

COMPROMISE, FISCAL

مصالحه مالیاتی، توافق مالیاتی

عبارت است از توافق شفاهی یا کتبی بین مودی و مقام مالیاتی به منظور حل اختلاف مالیاتی. گاهی گفته می‌شود که مصالحة مذکور را می‌توان نسبت به مفهوم نکاتی از قانون نیز اعمال کرد و آن وقتی است که قانون (مشتمل بر روی قضائی) (۱۲) و نحوه اجرای آن (فرضاً به خاطر برگزاری اوضاع و احوال جدید) روشن نیاشد. در این صورت با توسّل به مصالحه می‌توان از اطالة دعوا، 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.

KONTROLLER, MAMOUR TESHIXIS, MAMIZ

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 امور مالیات بردرآمد پاری دهد. این مقام معمولاً اختیارات وسیعی از لحاظ تشخیص مالیات دارد می‌باشد.

COMPLEMENTARY TAX

مالیات تكمیلی - مالیات بر جمع درآمد

عبارة است از مالیاتی که در سیستم‌های مالیاتی تفصیلی (۱۰) بر جمع درآمد مودی تعلق می‌گیرد. این مالیات معمولاً به منظور اعمال نرخ‌های بالاتر تصاعدی بردرآمد وضع می‌شود زیرا در مرحله تعلق جدا جدای مالیات بر منابع مختلف درآمد، نرخ‌ها کاهش یافته و یا حتی به صفر می‌رسند. علی‌القاعدۀ مالیات مورد بحث در سورتی تعلق می‌گیرد که جمع درآمد مودی از حدائق معینی بیشتر باشد.

COMPLETED CONTRACT METHOD

روش کنترات 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 در یا چند سال به درازا کشد، آنگاه بر حسب روش مورد بحث، در آمد حاصل از کنترات 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 ناچالص «روش درصد تکمیل» (۱۱) است. طبق این روش در آمد پیمان طی سال‌های انجام آن در نظر گرفته می‌شود. در «روش کنترات 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

حسابات هر کب

به توضیحات ذیل شناسه:

CLASSIFIED ACCOUNT → MULTIPLE ASSET

در صفحه ۲۶ شماره چهاردهم مجله مالیات رجوع

نمی‌باشد.

وام اجباری

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

RATES - ۴. 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 «خرخ» معروف است) در دفتری که نزد مقامات محلی نگاهداری می‌شود، فهرست بندی و ثبت شده است.

۵- دارای غیر ملموس آن است که وجود غیریکی و مادی قابل لمسی ندارد، اما در عین حال موضوع حق مالیکیت یا حق انتفاع قرار می‌گیرد، سطیز سرقطی، حق اختیاع و نظایر آنها. معاملات مستقل آن است که بین اشخاص غیر وابسته به یکدیگر - و معمولاً براساس قیمت‌های غیر تعمیمی - 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 چنان با هم تطبیق کرد تا اکثر اختلاف ممکنی 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 (METHOD) روشه است که طبق مقررات ایالات متحده آمریکا در زمینه تعیین قیمت مستقل نقل و انتقال دارائی‌های 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 دارائی غیر ملموس است و شرایط اقتصادی و قراردادی آن نیز به طور عمدۀ 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 تحملیه آن.

۱۰- به شناسه «سیستم مالیاتی تفصیلی» در صفحه ۲۱ 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.

COMPULSORY LOAN

برخی از کشورهای نیازمند را دارد، بنابراین جهات سیاسی یا روانشناصی 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 با بت آن پرداخته می‌شود. چنین بهره‌ای گاهی از مالیات معاف می‌گردد و یا رفتار ارافق آمیز 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 متنضم اعطای امتیاز یا صدور اجازه معین از سوی دولت و سایر مقامات می‌باشد.

پی‌نوشت‌ها:

۱- لفظ commodity در این مقام یک سلسله کالاهای را در بر می‌گیرد که اغلب اوقات جنبه کشاورزی، دامی، و محده دارند و معمولاً در بورس مخصوص این گونه کالاهای مورد معاملات بزرگ قرار می‌گیرند. برای آن که بتوان به محدوده شمول این کالاهای 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 پر تقال کانسنته، پشم، گوشت گاو منجمد، روغن نارگیل، روغن نظر، طلا، نقره، مس، جیوه، کاکائو، قهوه، شکر، کاز پروپان مایع، نفت، سوخت حرارتی، پلاتینیوم، سکه‌های طلا و نقره، و بسیاری کالاهای مشابه دیگر. با این بیان تا حدودی مفهوم کالاهای اولیه روشان می‌شود. کالاهای نظری اتوبیل، وسائل سمعی و بصری، وسائل مخابراتی و صدھا فراورده صنعتی مشابه آنها مصادق commodity به شمار نمی‌روند.

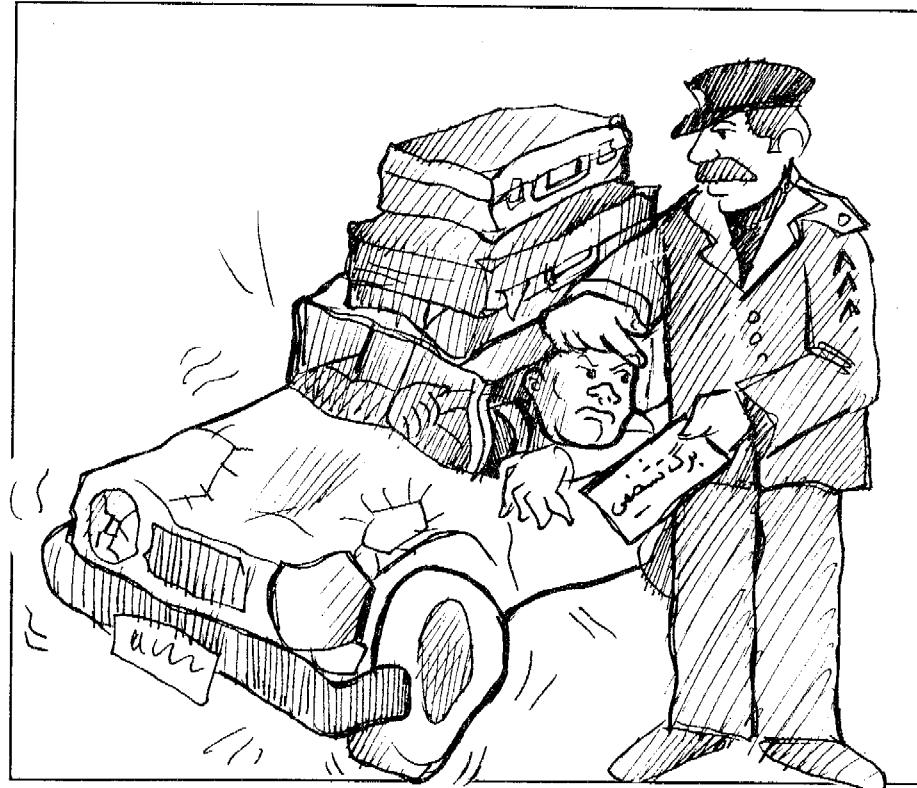
۲- به شناسه طبقه بندی تعریف‌ای بروکسل در صفحه ۴۲ شماره یازدهم مجله مالیات مراجعه شود.

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

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



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، منع ساخته است.

نظر دیوان

دیوان دادگستری اروپائی استدلال کرد که مالیات مورد بحث یک نوع مالیات داخلی کشور پرتفعال است که در مورد هرگونه اتومبیل ساخت یا مونتاژ داخلی و همچنین کلیه اتومبیل‌های وارداتی اعم از نویا 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 تنظیر اتومبیل - منع نکرده است.

آقای «ن» شهرond و مقیم پرتفعال یک دستگاه اتومبیل دست دوم از بلژیک خریداری و به پرتفعال وارد کرد. مقامات گمرکی براساس قانون ۱۹۸۹ مصوب سال ۱۹۸۹ از او تقدیمی 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

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 پرتفعال 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 پرتفعال - در حالی که اتومبیل‌های دست دوم مورد معامله داخلی از چنین مالیاتی معاف اند - 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 سئوال 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. قاعدهٔ مالیاتی پذیرفته شده در مورد این گونه کارگران این است که مالیات بردرآمد 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 دعواهی مالیاتی شود. از جمله مسائل مناقشه‌برانگیز، فواصل و استمرار رفت و برگشت کارگران از محل زندگی به محل کار و بالعکس آن است. دعواهی که نقل خواهیم کرد از همین گونه اختلاف ناشی می‌شود.

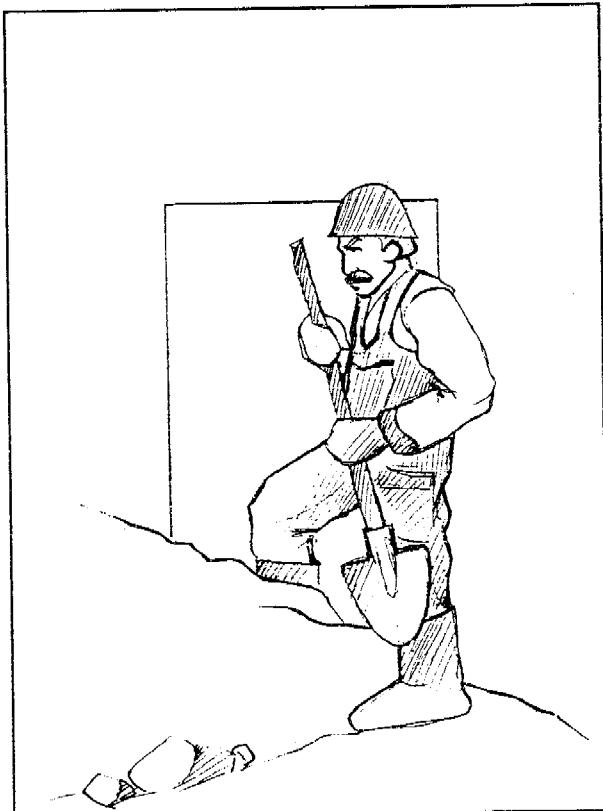
جریان قضیه

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 مؤذی مصدق کارگر مرزی به شمار می‌رفت.

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

«هرگاه شخصی که در یکی از دو کشور متعاهد در نزدیکی مرز سکونت دارد در کشور دیگر متعاهد - 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»

ضمیم پرتوکل منضم به این قرارداد تعریف واضح‌تری از کارگر مرزی به عمل آمده و او را عبارت از شخصی دانسته‌اند که ساکن نواحی مرزی یکی از دو کشور متعاهد بوده و هر یامدار 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 مسئله از یک دید خاص قابل بحث است، و آن این که در قضایت 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 مستهلك 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 باقی‌مانده 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. تفاوتمی که به این شکل بین دو حالت مورد بحث ایجاد می‌شود (در مثال فوق بین ۵۰

پروتکل اولیه آن استوار ساخت، زیرا اصلاحات جدید بعد از تاریخ تحریص درآمد مشمول مالیات و بروز اختلاف به تصویب رسیده و نمی‌توانست عطف به مسابق 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 ۱۵ قرارداد کارگران مرزی اصولاً مشمول مالیات کشور محل سکونت خود شناخته شده‌اند. - کارگران مرزی بر حسب مستقاد از مندرجات پروتکل اولیه قرارداد کسانی هستند که مرکز متفاقع حیاتی خود را در کشور محل سکونت خود قرار داده‌اند و این این‌جی ساکنان همان کشور تقاضای ندارند، جز این‌که در کشور دیگری به فعالیت اقتصادی می‌پردازن.

- 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 فرض 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 یادو شب را در محل کار خود بگذراند، چنین اقدامی به وضعیت وی به عنوان کارگر مرزی خاتمه خواهد داد. - به نظر دادگاه منظور قرارداد و پروتکل اولیه آن این است که بر حسب 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 تسليم 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.

متعاهد می‌شود، و سپس همان روز به محل زندگی خود در کشور نخست باز می‌گردد. این رفت و آمد ممکن است پیاوه 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 باز نگشته بود.

اصلاح قرارداد:

در فاصله بین بروز اختلاف تا زمان اظهارنظر دادگاه مالیاتی فدرال آلمان، قرارداد مالیات مضاعف آلمان و سویس به موجب پروتکل جدید اصلاح شد. طبق ماده ۲ این پروتکل بند ۱۵ ماده 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 متعاهد قرار می‌دهد و از آنجا منتظمأ به محل سکونت خود باز می‌گردد. اگر چنین شخصی بلافضله 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 طرف یک سال تجاوز کند.

رأی دادگاه

با این که پروتکل اصلاحی جدید به شرح فوق ضوابط شخصی 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

جویان دعوی

ایرلند مورد اداره و کنترل قرار گرفته و بنا برایین از دید مقررات مالیات مضاعف دو کشور، مقیم ایرلند محسوب می‌شود. از طرفی تا کنون «ج» هیچ گونه 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 فراورده‌های 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 سرفصلی است، از «الف» به «ج» انتقال یافته که در ایرلند مقیم است. مرجع مالیاتی بهای این دارائی را معادل ۲۹ 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 زیررا اعلام داشت:

- این که محل اداره و کنترل شرکت «ج» در کجا واقع است، از لحاظ دعوای 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 حيث 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 سرفصلی نیز دادگاه نظر مرجع مالیاتی را رد کرد زیرا به فرض آن که تصور کنیم که شرکت «الف» از انتقال این سرفصلی ادعای سودی تحصیل کرده است، باز هم مسئله مطالبه مالیات از آن منتفع خواهد بود زیرا اولاً ب وجود حالت وحدت مالیاتی معاملات داخل اعضاء این مجموعه مورد نظر قرار نخواهد گرفت، به دلیل این که از حيث مالیاتی ما با یک واحد سروکار داریم که حساب و کتاب آن در کل مطرح است. ثانیاً ماده

شرکت با مسئولیت محدود «الف» که طبق قوانین هلند تشکیل شده و مقیم این کشور است، وابسته به شرکت «ب» مقیم آمریکا است. «الف» قبل از قراردادی با «ب» منعقد ساخت و به موجب آن توزیع فراورده‌های ساخت «ب» را در کشور هلند بر عهده داشت. سپس «ب» قرارداد خود با «الف» را فسخ کرد. و همزمان آن در صدد تاسیس و اداره یک کارخانه در کشور ایرلند برآمد. این کار بر عهده شرکت «ج» محل شد که خود یک شرکت فرعی صدرصد متعلق به الف به شمار می‌رفت و قبل 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:

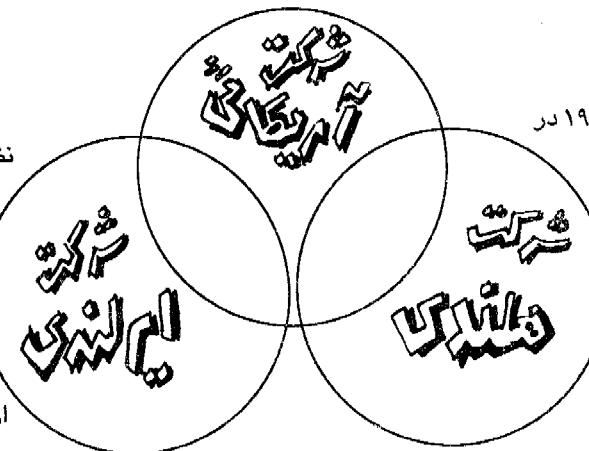
- به موجب قرارداد اول «الف» که خود مادر «ج» محسوب می‌شد نمایندگی فراورده‌های «ج» در کشورهای بنلوکس (هلند، بلژیک، ولوکزامبورگ) را در ازاء حق العمل بر عهده گرفت.

- 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 با بت 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 تپذیرفت و دعوی به دادگاه آمستردام کشید.

استدلال مرجع مالیاتی

مرجع مالیاتی استدلال خود را از یک رای دیوان عالی هلند که قبل از سال ۱۹۹۴ صادر شده بود اقتباس کرد. دیوان در آن زمان اعلام داشته بود که اگر شرکتی با توجه به مقادیر 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 ایران نمود که شرکت «ج» از آغاز فعالیت خود، در

۱۶ قانون مالیات بر درآمد سال ۱۹۶۴ در قضیه مورد دعوی قابلیت اجرائی ندارد زیرا مفاد این ماده در صورتی قابل احراست 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 تایید کرد و مالیات پرداختی مؤذی را غیر قابل کسر و احتساب دانست.

مؤذی از این رای پژوهش خواست و محکمة استیناف در مقام استفسار از دیوان دادگستری اروپائی برآمد زیرا کشورهای عضو

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 قراربود:

یکم: هرگاه «الف» که خود مشمول همین مالیات است ارائه کند، 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 با 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 مآل آن به منظور انجام مشاغل و معاملات عادی «ب» مورد استفاده واقع شده که بر حسب محصول مشمول مالیات بر ارزش افزوده است، و در نتیجه مالیات تابیه شده را می توان قابل کسر دانست؛ یا این که،

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

استدلال مؤذی

مؤذی 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».»

رأی 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 فراوردهای 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 قبل از خود پایت خرید کالاها و خدمات بکار رفته در کالای مورد معامله پرداخت کرده، از بدهی مالیاتی خود کسر و مابقی را به مراجعت مالیاتی تأديه 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.

جريدة قضایا

شرکت BLP انگلیسی یک شرکت «هُلْدینگ - مدیریت» به شماره 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 موردنصرف در رشتہ اثاثه و امبلیمان را تولید می کردند. BLP بعداً سهام یک شرکت آلمانی را به فروش رسانید و درآمد آن را صرف باز پرداخت 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

که موضوعاً مشمول مالیات بر ارزش افزوده محسوب می‌گردد و بنا بر این حداقل 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 رشتہ 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 پردازشی (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 بهادران به کار می‌اندازند با توجه تبعیض و غبن روپرتو 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 تحمل 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 متوفی را با مانع روپرتو 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 تعديل‌های لازم را اعمال نماید. ■

□ □ □

به نظر مؤبدی باید تفسیر موسوعی 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 مؤبدی مرتبط است. فروش سهام به گفته مؤبدی به خاطر بازپرداخت قروضی بوده که در واقع از عمليات اصلی شرکت ناشی شده و آن عمليات 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. مؤبدی 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 بایت تدارک کالاها و خدمات معین در یک مورد قابل کسر و جای دیگر غیرقابل 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 مؤبدی را تپذیرفت و اعلام داشت که بند ۲ ماده ۱۷ رهنمود شماره عرا 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 باید 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 مؤبدی راجع به بی‌طرفی مالیات بر ارزش افزوده، دادگاه اعلام نمود که مفهوم بی‌طرفی به آن معنی نیست که مؤبدی 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 مؤبدی نیز واقع شده بود، این بود که خدمات مورد استفاده مؤبدی هم برای انجام معامله غیر مشمول یعنی فروش سهام بوده و هم به اهداف و معاملات اصلی شرکت مرتبط بوده

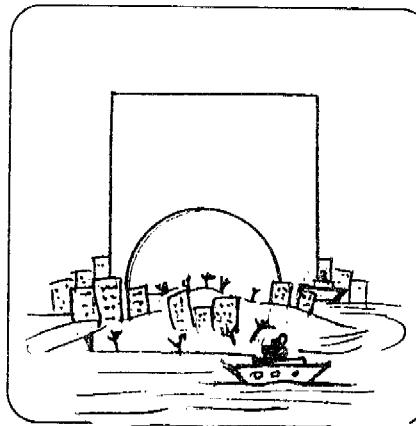
با اصلاح قانون مذکور به یک تیر دو نشانه را هدف قرار دهد، به این معنی که علاوه بر مسئله مالیاتی به شرح فوق سعی در ساده‌سازی متن قانون می‌شود تا متن جدید با یک انگلیسی روان و سهل و خالی از پیچیدگی‌های قبلی تنظیم شود. به این منظور تاکنون چند متن به عنوان نمونه تهیه شده است.

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 دستمزدهایی نایل شدند و شرکت انگلیسی نیز تحصیل درآمد نمود. بحث و مناقشه پیرامون مالیات بردرآمد 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 درآمد بابت نمایش‌های ورزشی و سایر سرگرمی‌های برگزار شده در قلمرو این کشور را مشمول مالیات مضاعف دو کشور شرکت‌های طرف مقابل را بابت چنین درآمدهای فقط تابع مالیات بردرآمد کشور محل اقامت ایشان شناخته است. یادآور می‌شود که قرارداد مالیات مضاعف اتریش و انگلستان از این بابت با کتوانسیون نمونه مالیات مضاعف سازمان

(کریدیت) 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 کنجانیدن مقررات مناسبي در زمینه تشخیص مالیات بر شرکت‌ها و موسسات جدیداً خصوصی شده است. این موسسات که قبل از 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 نارضای 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



آنตیگوا - 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 اقامات دائمی دریافت می‌کنند و لااقل در هر سال ۲ 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 بازنیستگی از هر نقطه دنیا، ۵ درصد آن را به عنوان مالیات به دولت آنتیگوا و باربودا تأديه نهایند. هیچ‌گونه کسری در محاسبه این مالیات پذیرفته نیست، اما اگر بابت همان درآمد در کشورهای دیگر مالیاتی پرداخت شود به عنوان اعتبار

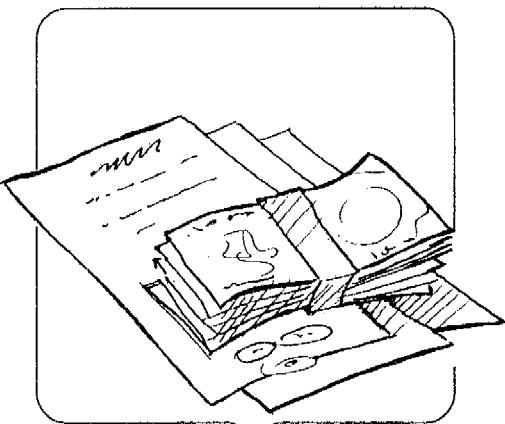
از ۴۰ تا ۵۰ برابر حداقل حقوق ۲۰ درصد
از ۵۰ برابر به بالا ۴۰ درصد
مالیات‌های محاسبه شده ماهانه بوده و
باید ظرف ۵ روز از خاتمه هرماه تأثیر
شود.

پاراگوئه - بازار سرمایه
دولت پاراگوئه مقررات جامعی را در
باب ارزیابی سرمایه 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
داشتند، 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 وارسی 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
 فوق العاده به دولت پرداخت شود. در مورد
دارائی‌هایی که قبلًا 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 هر نوع مالیاتی که قبلًا 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

قزاقستان - طبقات در آمدی حقوق

به موجب مقررات اصلاحی مالیات بر
حقوق، نرخ‌های تصاعدی مالیات روی
ضرائبی از حداقل حقوق قانونی إعمال
می‌گردد. به عبارت دیگر نرخ‌های مالیات
بردرآمد حقوق همانند ایران نسبت به
درآمد سالانه حقوق بگیران ملحوظ
می‌شود، متهی 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 نایابیاری 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 تعديل‌های 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 |

همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) و
بسیاری قراردادهای مالیاتی دیگر جهان که
نموده 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 دارایی اتریش می‌گوید که
از چنین پرداخت‌هایی طبق مقررات داخلی
۲۰ درصد کسر و به دولت اتریش پرداخت
شود و این کاری است که شرکت انگلیسی
مکاف به انجام آن است. قرارداد مالیات
مضاعف دو کشور نیز با چنین ترتیبی
مغایرت ندارد.

کانادا - علامت تجاری

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
تبليقات تجاری به منزله پرداخت برای
استفاده از یک علامت تجاری 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.

مذکور جاری نخواهد بود.

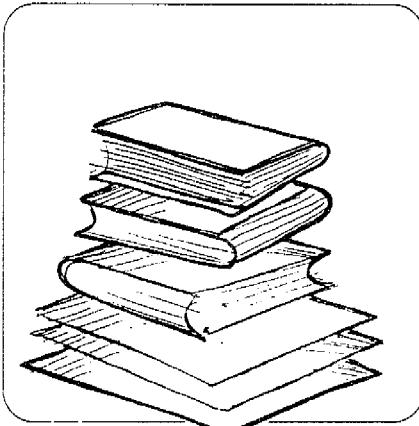
پس از انجام این مقدمات و کسب موافقت جهت ورود به بازار سرمایه، شرکت‌ها و موسسات مورد بحث باید حداقل معادل ۳۰ درصد ارزش جدید دارائی‌های خود سهام صادر کنند و در بورس اوراق بهادرار به فروش رسانند. اما اگر صاحبان سهام فعلی شرکت‌ها خود بر اساس حق تقدیم خرید طی مدت معین داوطلب خرید سهام جدید باشند، این سهام 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 دهنند از تخفیف مالیاتی قابل توجهی برخوردار می‌شوند:

۱. در صورتی که انتشار و فروش سهام آنان حداقل ۵۰ درصد بیش از ۲۰ 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 دهنند به جای نرخ ۲۰ درصد کنونی، مالیات بردرآمدی 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 دریایی 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 تقاضی با یکدیگر امضاء کرده‌اند که جزئی از یک قرارداد بزرگ به شمار می‌رود. به موجب این استناد همکاری گستردگی بین مقامات مالیاتی دو کشور در زمینه بازرگی و کشف موارد گریز 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 مصلحت‌جوئی موردنی متکی بوده است تا رویه‌ها و قواعد حقوقی.

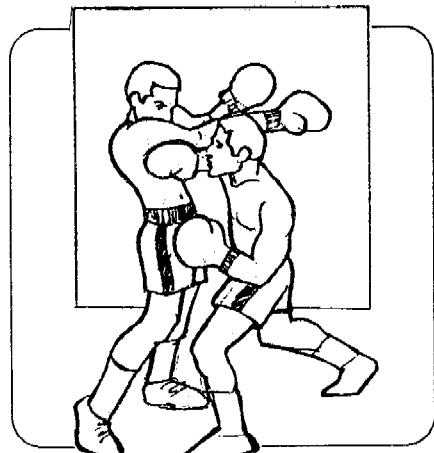
موردنی که این‌بار ذکر می‌کنیم مربوط به کشور بلژیک است. وزارت دارائی این کشور چندی پیش بخشنامه‌ای صادر کرده و قرار داد مالیات مضاعف سال ۱۹۸۷ بلژیک با اتحاد جماهیر شوروی سابق را

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 وزارت توان 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 طبیعتی 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 بازهم 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 ساقی می‌ماند، و الا خیر به عبارت دیگر آنچه در این برابر مؤثر است مصلحت‌اندیشی دولتها در هر مورد است.

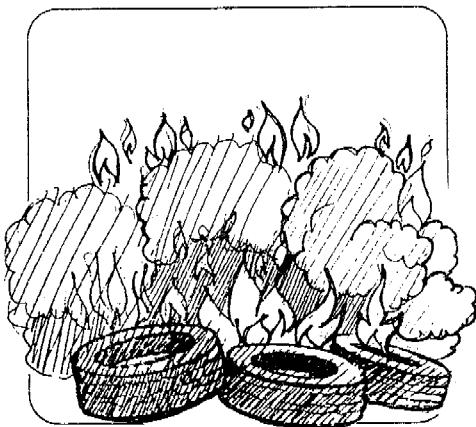
ایالات متحده آمریکا - لیست سیاه مالیاتی



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

جمهوری دومینیکن - دارائی‌های ثابت وارداتی

مدیریت کل مالیات بردا آمد این کشور طی دستوری به تفسیر ماده ۲۸۷ قانون مالیات‌ها پرداخته و اعلام داشته است که هرگونه مالیات، عوارض و حقوق پرداختی بابت واردات کالاهایی 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 مولڈ آلوگی

این کشور مالیات جدیدی را برای مبارزه با آلوگی 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 مولڈ آلوگی مبادرت کنند، موظف به پرداخت این مالیات خواهند بود. از جمله این کالاهای می‌توان مواد سوختی، تاییر، سیستمهای خنک‌کننده، مواد پسته‌بندی، و باتری را نام برد. میزان مالیات بر حسب نوع کالا تفاوت می‌کند.

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 وجهه پرداختی به شرکت به عنوان دستمزد پرداخت شده به همین اشخاص محسوب می‌گردد و مشمول مالیات بردا آمد 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 درآورده. وسیله‌ای که برای انجام این مقصود انتخاب شده، اهرم مالیاتی است. در نظر است بر سود سهام بی‌نام مالیات در منبع به نرخ‌های ۲۰، ۱۰ 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

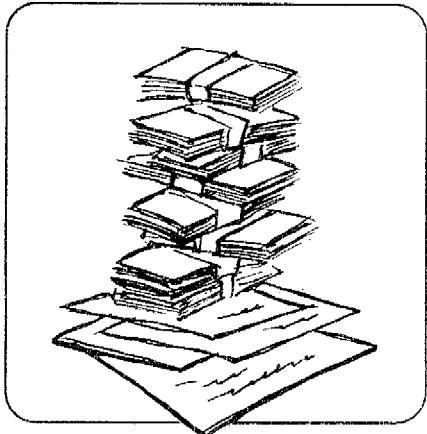
سازمان مالیاتی این کشور فهرستی از کشورهای مختلف تنظیم کرده که در مورد برخی از آنها محرومیت مالیاتی خاصی پیش‌بینی شده است. محرومیت مذکور به این شکل است که اگر یک مودی بابت تمام یا قسمی از درآمد مشمول مالیات خود، در آن کشور خاص مالیاتی پرداخت کرده باشد، نمی‌تواند آن را در احتساب مالیات وجود دارد.

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 ترقه‌های 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

آلمان - منطقه مالیاتی نازل
به موجب «قانون روابط مالیاتی بین المللی» 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 علاقه اقتصادی باشند.
- یک کشور در صورتی «منطقه مالیاتی نازل» به شمار می‌آید که شخص دارای درآمد سالانه متعادل ۱۵۰۰۰۰ مارک، در آن کشور مشمول مالیاتی قرار گیرد که بیش از $\frac{1}{3}$ از مالیات مشابه در کشور آلمان کمتر باشد.
- اخیراً وزارت دارائی ایالت ساکسونی سفلی طی بخشنامه‌ای اعلام داشته است که کشور اتریش را دیگر یک منطقه مالیاتی نازل نمی‌شناسد و در نتیجه اشخاص مقیم

مالیات‌های تازه برقرار شده در این زمینه در کشور دانمارک به دو بخش مالیات دی اکسید کربن (CO₂) و دی اکسید سولفور (SO₂) تقسیم می‌شود. البته مالیات CO₂ قبلًا 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 CO₂ به ۸۰ درصد سطح سال ۱۹۹۰ تا سال ۲۰۰۵، و تقلیل SO₂ به ۲۰ درصد میزان سال ۱۹۸۰ تا سال ۲۰۰۰ می‌باشد.

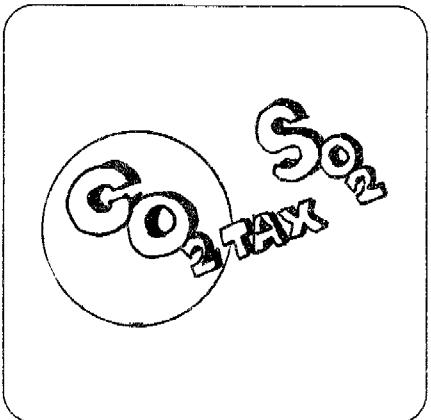
مالیات CO₂ متعادل ۱۰۰ کرون دانمارک بابت نشر هریک تن گاز می‌باشد. این رقم مربوط به آلودگی ناشی از صنایع است و در مورد مصارف حرارتی به ۶۰۰ کرون افزایش می‌یابد. مالیات SO₂ نیز معادل ۲۰ کرون دانمارک بابت هر کیلوگرم گاز متضاعد شده است.

اما در برابر این اقدامات که از جهت مبارزه با آلودگی مثبت تلقی می‌شود، مسئله رقابت اقتصادی نیز مطرح می‌شود. فراورده‌هایی که موسسات پرداخت کننده 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 برگرداننده 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.

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 قبلًا شامل حال آذربایجان نیز بوده است) مجددًا مورد بررسی قرار گرفته و بنا به اعلام وزارت امور خارجه عموماً رد شده‌اند، و به این ترتیب جمهوری آذربایجان عدم پایه‌بندی خود را به این قراردادها بیان داشته است.

دانمارک - مالیات‌های سبز



اصطلاح «سبز» که در دهه‌های اخیر رواج بسیار یافته تداعی کننده 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. مالیات‌های از این‌گونه را مالیات سبز می‌نامند.

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

اصلاح مالیاتی مهم دیگر مربوط به طرح دعاوی مالیاتی است. اگر دعوا 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 بسپارد.

مجارستان - مالیات بهره

در کشور مجارستان در آمد بهره عموماً از مالیات معاف است. اما این معافیت نسبت به بخشی 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 استفاده از نرخ صفر درصد مالیاتی منوط به این است که نرخ بهره از نرخ prime بانک ملی تجاوز نکند و همچنین در آمدهای بهره از ۱۰ درصد سرمایه ثبت شده شرکت بیشتر نباشد. (نرخ حداقل بهره بانکی است که به بهترین مشتریان با بالاترین سطح اعتبار تعلق می‌گیرد)

شده است.

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



- طرح جامعی در مورد هزینه‌های قابل کسر به دست داده شده، واصل 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 حداقل طرف ۳ ماه از پایان دوره مالیاتی تسلیم گردد.

اسپانیا - تحصیل نظر به

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

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 قبل از منطقه مالیاتی نازل به شمار می‌آمده است، زیرا ارفاک‌های مالیاتی برای افرادی که مقیم آن کشور می‌شوند، شناخته بود. اما اکنون ارفاک‌های 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 بردرآمد، 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 هردو 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 بدھی مالیاتی، مرور زمان، و حق تقدیم مطالبات مالیاتی.

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

روسیه - بازهم اصلاحات مالیاتی

آشتفتگی وضع مالیاتی روسیه را قبل از نیز در مجله مالیات منعکس کردیم. اخیراً بار دیگر طرح یک رشتہ 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 شمار 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.
- مسئله 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 پردازنند
- تدوین قواعد جدید برای محاسبه درآمد مشمول مالیات پیشنهاد شده که از جمله شامل موازین بهتری برای محاسبه استهلاک و نحوه انتقال زیان سنواتی باشد. این که تا چه حد این طرح‌ها جامه عمل پوشد مسئله‌ای است که امید زیادی به آن نمی‌توان بست و باید منتظر طرح‌ها و اصلاحات پی در پی بعدی بود. ■

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 ذیلاً 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 بررسد؛
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 (۵/۵) درصد قرار می‌گیرد. از آنجلمه 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 وجوه در شرکت‌های خارجی، و امثال آنها.

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 حقوق بگیران به سهولت می‌پرسد. توجه به این واقعیت وجود خیل مودیانی که تشخیص مالیات ایشان مشکل است، دولت قانونی را به تصویب رسانیده به نام concordato (di massa 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 در آمد آنان به ۱۲ گروه تقسیم می‌کنند و سپس نرخ بهره‌دهی متوسط هر گروه برآورده می‌شود و این نرخ در عملکرد اعلام شده از سوی مودیان مربوط اعمال می‌گردد. رقم مالیاتی حاصل بعلاوه جرایم عدم پرداخت یا دیر کرد از هر مودی مطالبه می‌شود.

اما این تشخیص جنبه پیشنهادی دارد و مؤید 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.

قوانین، تصریفات مالیاتی، بخششها

و آراء هیأت‌های عدومی شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری

بخشنامه شماره ۱۳۷۵/۸/۱۰ مورخ ۴۸۰۴۰/۳۶۷۳۸

مالیات بر درآمد املاک خارج می‌باشد، همچنین با توجه به معافیت کمکهای غیرینقدی بلاعارض نهادهای انقلاب اسلامی به اشخاص وفق مقررات بند الف ماده ۱۲۷ قانون مالیاتهای مستقیم خانواده معظم شهدا نیز در خصوص مورد مشمول مالیات نخواهد بود.
داریوش ایرانبدی معاون درآمدهای مالیاتی

چون بقرار اطلاع و اصله بعضی از حوزه‌های مالیاتی نسبت به املاکی که از طرف بنیاد شهید انقلاب اسلامی بصورت بلاعارض و جهت اسکان خانواده معظم شهدا در اختیار آنان قرار گرفته از بنیاد مزبور مطالبه مالیات بردرآمد اجاره املاک می‌نمایند، لذا ممکناً یادآوری میشود ضمن اینکه واگذاری رایگان املاک مزبور از مشمول مقررات

بخشنامه شماره ۱۳۷۵/۸/۱۷ مورخ ۴۸۰۰۶

حسن اجرای قانون را عهددار هستند موظفند از اوقات تشکیل جلسه هیات در مورد پرونده‌های مالیاتی حوزه‌های ابوا بجمعی خود مطلع و مامورین ذیربطری را به جلسات هیئت اعزام و موارد تخلف را به اداره کل اعلام نمایند والا مواخذه خواهند شد.
هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی در صورتیکه عدم حضور مامورین تشخیص ذیربطری 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 ایرانبدی معاون درآمدهای مالیاتی

حسب اطلاع و اصله برخی از مامورین تشخیص با آنکه بموجب ماده ۲۴۶ قانون مالیتهای 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 وظیه 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 قطعیت مالیات و مختصمه شدن پرونده‌های مالیاتی میگردد، لذا ممکناً متنذکر میشود مامورین تشخیص صادر کننده برگ تشخیص و فق مقررات جاری ملزم به حضور در جلسات هیئت حل اختلاف مالیاتی و پاسخ به سوالات هیئت در مورد دلایل اقدامات خود می‌باشند و در غیر اینصورت تحت پیگرد انتظامی قرار خواهند گرفت. ممیزین کل مالیاتی که نظارت بر

بخشنامه شماره ۱۳۷۵/۸/۲۸ مورخ ۴۸۰۰۴۴

مذکور، از مصاديق 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- وجوده پرداختی تحت عنوان کمک هزینه ازدواج دائم مستخدم و فرزند اول مستخدم موضوع قسمت اول ماده ۲ قانون مذکور مشمول مقررات بند ۱۳ ماده ۹۱ قانون مذکور می‌باشد.
۳- وجوده پرداختی تحت عنوان کمک هزینه فوت مستخدم موضوع

نظریابینکه در خصوص مشمول مالیات به وجوده 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 مشروطه ذیل را متنذکر میشود.

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

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

قسمت اخیر ماده ۳ قانون فوق الاشعار از مصادیق بند ۵ ماده ۹۱ قانون
مذکور بوده و مشمول مالیات بردرآمد حقوق نمی‌باشد. لکن وجود
پرداختی به شاغلین در مورد فوت افراد تحت تکلف آنها طبق مقررات بند

رای شماره ۱۳۷۵/۶/۱۹ ۲۰۴۷۴۱ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

ازشور 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 مجبور نبوده و بنابه حکم کلی صدر
ماده ۲ فوق الذکر و با رعایت مقررات مربوط مشمول مالیات خواهد
بود.

محمدعلی خوش اخلاق محمد رزاقی محمدعلی بیک پور علی‌اکبر
نوربخش داریوش آل آقا محمدعلی سعیدزاده صمد کرباسی
علی‌افرا محمود حمیدی

گزارش شماره ۱۳۷۵/۵/۱۸ مورخ ۱۸۷۶۰/۳۷ 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
سپرده‌های آن اشخاص نزد بانکها با استناد ضوابط اجرائی موضوع
قسمت اخیر تبصره یک اصلاحی ماده ۲ یاد شده یعنوان درآمد ناشی از
فعالیت اقتصادی و تجاری مشمول مالیات خواهد بود با خیر
هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون
مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن پس

رای شماره ۱۳۷۵/۷/۸ ۲۰۴۷۴۸۱ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

نماید:
نظر به این که انواع شرکت‌های تعاونی مشمول معافیت مقرر
صراحتاً در ماده ۱۳۳ اصلاحی قانون یاد شده بیان گردیده و ذکری از
عنوان شرکت‌های تعاونی چند منظوره به عمل نیامده است، علی‌هذا
شرکت‌های تعاونی چند منظوره از شمول حکم مقررات ماده ۱۳۳ قانون
مجبور خارج و مشمول پرداخت مالیات طبق مقررات مربوط خواهد
بود.

محمدعلی خوش اخلاق محمد حمیدی علی‌افرا محمد رزاقی
غلامحسین هدایت‌عبدی محمدعلی بیک پور علی‌اکبر نوربخش
داریوش آل آقا محمدعلی سعیدزاده

گزارش شماره ۱۳۷۵/۴/۱۲-۳۰-۴/۳۴۷۸ 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 تأکید اینکه شرکت‌های تعاونی چند منظوره تلقیقی 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 مجبور 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

دادنامه شماره ۱۳۷۵/۶/۳۱ ۲۰۴۷۰ هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

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 نهاده‌او مؤسسات عمومی غیر دولتی مصوب ۷۳/۴/۱۹
شورای اسلامی مانند خود شهرداری‌ها از مؤسسات عمومی غیر دولتی

مرجع رسیدگی - هیأت عمومی دیوان عدالت اداری
شاکی شهرداری اهواز
موضوع شکایت - ابطال رای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به شماره
۷۲/۱۱/۳-۳۰/۴/۱۲۶۴۳
مقدمه - شاکی 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

مذکور طی نامه شماره ۶۳۹۱ - ۹۱ مورخ ۱۷۵/۶/۲۲ اعلام داشته‌اند: نظر به این که مؤسسات وابسته به شهرداری‌ها با فرض این که سرمایه آنها نیز توسط شهرداری‌ها پرداخت شده باشد شناختی مستقل از شهرداری‌ها دارند، معافیت مورد نظر طبق اصل ۵۱ قانون اساسی تیاز به تصریح قانون دارد و چون از تبصره اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم شهرداری‌ها مورد حکم صریح معافیت قرار گرفته‌اند تسری معافیت به مؤسسات وابسته به آنها فاقد جواز قانونی است. لذا در شکایت شاکی مورد ادعاست.

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق به ریاست حجۃ‌الاسلام و المسلمین اسماعیل فردوسی پور و با حضور رؤسای شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء به شرح آنی مباردت به صدور رای نمایند:

رای هیات

در تبصره اصلاحی ماده ۸۴ قانون مالیات‌های مستقیم منحصرًا کارکنان وزارت‌خانه‌ها، مؤسسات و شرکت‌های دولتی و شهرداری‌ها از معافیت^۱ مالیاتی مقرر در قانون مزبور برخوردار شده‌اند. بنابراین شرسی آن به سایر اشخاص جواز قانونی ندارد. بدین جهت رای شماره ۳۵/۴/۱۲۶۴۴ ۷۲/۱۱/۳ هیات عمومی شورای عالی مالیاتی خلاف قانون تشخیص داده نمی‌شود.

رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری - اسماعیل فردوسی پور

بوده و بر اساس تبصره ۱ همان قانون به صورت غیر شرکت و برای مقاصد غیر تجاری و غیر انتقامی تأسیس و اداره می‌شوند و در مالکیت شهرداری می‌باشد. با توجه به این که حقوق کارکنان این گونه مؤسسات توسط شهرداری پرداخت می‌گردد، لذا معافیت مذکور شامل کارکنان آنها بوده و رای مورد نظر جز اجتهاد در مقابل نص معنای دیگری ندارد.

۲. عنوان «شهرداری‌ها» که در تبصره موضوع رای آمده بر مؤسسات وابسته نیز شامل دارد کما این که در خصوص سایر قوانین که مربوط به شهرداری‌ها بوده و در آنها ذکری از مؤسسات وابسته نشده است مراجع قضائی و اداری نسبت به آنها مشابه شهرداری عمل می‌نمایند و این رویه و عرف که بدون شک دور از نگاه قانونگذار نبوده از دیرباز تا کنون مجری عمل بوده است.

هیات عمومی شورای عالی مالیاتی بدون توجه به مطالب فوق و تنها به این دلیل که در تبصره ماده ۸۴ قانون مالیات‌های مستقیم نامی از مؤسسات وابسته به شهرداری برده نشده آنها را از شمول معافیت آن خارج اعلام نموده است. لذا نظر به دلایل فوق الذکر و از آنجاکه نتیجه آن برخلاف تغایل قانونگذار تلقی این مؤسسات به مثابه بخش خصوصی و جدا نمودن آنها از مالکیت شهرداری می‌باشد، رای مذکور اشتباه فاحش بوده تقاضای ابطال آن را دارد.

نماینده قضائی وزارت امور اقتصادی و دارائی در پاسخ به شکایت

لایحه اصلاح ماده ۸۴ قانون مالیات‌های مستقیم و اصلاحات بعدی آن

قانون فوق هنوز به تصویب نهائی مجلس نرسیده بود، با این حال نسبت به چاپ متن لایحه - که کلیات آن به تصویب رسیده است - اقدام گردید. پس از صدور متن نهائی قانون، در صورتی که تغییراتی در آن داده شده باشد، مجدداً به چاپ خواهد رسید. ضمناً به طوری که از مطالب عنوان شده در مجلس شورای اسلامی پیرامون این لایحه استنباط می‌شود، برابر حداقل حقوق در حال حاضر به ۲۸۰۰۰ تومان بالغ می‌شود و با توجه به شناور بودن ضریب حقوق کارکنان دولت که مبنای محاسبه حداقل حقوق است، مبلغ ۲۸۰۰۰ تومان فوق نیز شناور بوده و در صورت بالا رفتن ضریب مذکور افزایش خواهد یافت. علاوه بر این معافیت کلی، ۲۵ درصد مالیات متعلق به باقی حقوق دریافتی کارکنان نیز بخشوده خواهد بود. البته این بخشودگی دوم تا سقف ۱۲۰،۰۰۰ تومان حقوق در ماه جاری خواهد بود. این معافیتها شامل حال کلیه مالیات بر حقوق به طور یکسان خواهد گردید، و دیگر اختلافی از حيث مالیات بر حقوق بین کارکنان بخش خصوصی و دولتی و کارمند و کارگر باقی خواهد ماند.

ماده واحده - ماده ۸۴ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ و اصلاحات پعدي آن به شرح ذيل اصلاح می‌شود:
 ماده ۸۴ - تاميزان ۶۰ برابر حد اقل حقوق مبنائي جدول حقوق موضوع ماده ۱ قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت مصوب ۱۳۷۰ درآمد سالانه مشمول مالیات حقوق کلیه حقوق بگيران از جمله کارگران مشمول قانون کار از يك يا چند منبع از پرداخت مالیات معاف می‌شود.
 تبصره ۲۵٪ مالیات حقوق تا مبلغ ۱۲ برابر حد اکثر حقوق موضوع ماده ۸ لایحه قانوني مربوط به حد اکثر و حد اقل حقوق مستخدمين شاغل و بازنشيسته و آماده به خدمت مصوب ۱۴۵۸/۲/۴ شوراي انقلاب جمهوري اسلامي ايران، در سال علاوه بر اعمال معافیت موضوع اين ماده بخشوده می‌شود و نسبت به مازاد آن مالیات بر اساس نرخ‌های مقرر در ماده ۱۲۱ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۷۱ محاسبه می‌شود. اين بخشودگی مانع استفاده از بخشودگی مقرر در ماده ۹۲ قانون يادشده نیست. اين قانون از تاریخ ۱۳۷۶/۱/۱ لازم الاجراء است.
 توضیح: در زمان آماده‌سازی متن این شماره از مجله مالیات،

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)

None 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 does 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 logicality 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