



طرح روی جلد کار علیرضا اسماعیلی

|             |  |
|-------------|--|
| ۲           | سرآغاز   |
| ۳           | مصاحبه با آقای دکتر محسن نوریخس وزیر امور اقتصادی و دارایی                 |
| ۶           | استفاده از تکنولوژی مدرن اطلاعاتی در امور مالیاتی<br>هرمز گودرزی تبریزی    |
| ۹           | مالیات بر ارزش افزوده<br>علی اکبر عرب مازار                                |
| ۱۳          | ضرورت تغییر بموقع نرخهای مالیاتی<br>عین الله علاء                          |
| ۱۵          | سیاستهای مالی برای کنترل آلودگی<br>ترجمه محمد توکل                         |
| ۲۷          | مالیات بردآمد مستغلات (اجاره املاک)<br>محمدتقی نژادعمران - علی اصغر شایانی |
| ۳۰          | دستورالعمل جدید صدور گواهی انجام معاملات املاک<br>علی اصغر عابدی           |
| ۳۲          | مالیات سود سهام<br>محمد حسین سیدزمانی                                      |
| ۳۴          | اصطلاحات مالیاتی بین المللی<br>ترجمه محمد توکل                             |
| ۳۴          | اقتصاددانان و مالیات<br>آدام اسمیت   |
| ۴۰          | تفسیری بر خط سیر مالیاتی اروپا<br>هلموت بکر                                |
| ۴۲          | گزیده های تاریخی   |
| ۴۵          | آشنائی مؤدیان با نکات حائز اهمیت مالیاتی<br>عباسی هشی                      |
| ۵۰          | خبرها  |
| ۵۴          | معرفی کتاب   |
| ۵۵          | مقررات، آراء و بخشنامه های مالیاتی   |
| ۵۹-۶۴ (1-6) | بخش انگلیسی  |

# مالیات



سازمان مالیاتی، اقتصادی و اجتماعی  
سال اول، شماره دوم، تابستان ۱۳۷۲  
صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی  
مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار  
زیر نظر هیئت تحریریه  
مدیر هیئت تحریریه: دکتر محمد توکل  
مشاور: پروفسور کاسم فرهادی

مدیره آرائی: عزیز محسنی  
طرحها: جهانگیر قربانخانی  
نظارت: مؤسسه هنری کتیبه ۸۸۹۲۶۵۰  
لیتوگرافی: پیچاز  
چاپ و مصاحفی: چاپ بهمن

- مطالب مندرج در مجله غیر قابل استرداد است و نظر مسئولان آن نیست.
- مجله بر رویایش و حقیقت مقالات آزاد است.
- مطالب رسیده بازگردانده نمی شود.

دفتر مجله مالیات

تهران، دانشکده امور اقتصادی  
شماره ۱۵۳، خیابان طالقانی  
(کدپستی ۱۵۹۱۸)

تلفن: ۶۲۶۲۵۱۸ فاکس: ۶۲۱۹۷۱۶  
صندوق پستی: ۱۱۱۱-۱۵۸۷۵



## سر آغاز

با درود و سپاس به درگاه آفریدگار جهان که توفیق نشر شماره نخست مجله مالیات را به اینجانب و همکارانم عطا فرمود، اکنون دومین شماره این نشریه را به خوانندگان گرامی (عموم مؤدیان مالیاتی، مأموران و مقامات مالی کشور، استادان، دانشجویان و سایر پژوهندگان این رشته، وکلا و مشاوران و دیگر علاقه‌مندان) تقدیم می‌داریم.

مسائل و قضایای مالیاتی می‌تواند به منصفه بروز رسد. به عنوان مثال لازمه طبیعی و غائی ایجاد بازار عام داخلی این خواهد بود که مؤدیان مالیاتی - اعم از افراد و شرکتها - در هر نقطه‌ای از این بازار عمومی با رفتار مالیاتی مساوی رو به رو شوند، و این خود مستلزم دخل و تصرف بسیار در مقررات و سیستمهای مالیاتی این کشورها است.

هم‌اکنون فعالیتها و گفت و شنودهای زیادی به منظور یافتن طرق مواجهه با این مسائل جریان دارد.

تلاش ما بر آن است که پایه پای این تحولات در صحنه داخلی و خارجی حرکت کنیم و علاوه بر آن بکوشیم تا نشریه مالیات نقش شایسته خود را در ارزیابی و ترسیم موارد قابل اصلاح سیستم مالیاتی و ارائه طرحها و ایده‌های جدید به منظور انجام این گونه اصلاحات و فراهم ساختن زمینه تکامل مستمر نظام مالیاتی کشور ایفاء کند. نمونه‌ای از کوشش ما به خاطر ارتقاء کمی و کیفی این نشریه افزودن بخش انگلیسی است که خوانندگان می‌توانند نتیجه این فعالیت تازه را در همین شماره مجله ملاحظه فرمایند. در بخش فارسی نیز سلسله‌مقالاتی تحت عنوان «مالیات به زبان ساده» از همین شماره آغاز شده که هدف آن راهنمایی مؤدیان در شناسائی بهتر حقوق و تکالیف مالیاتی آنان است. در هر شماره مبحث خاصی از مالیات به بیانی ساده و دور از پیچیدگیهای متداول متون قانونی مورد گفت و گو قرار خواهد گرفت.

مطلب دیگر که بیان آن را ضرور می‌داند اعلام تشکر صمیمانه از همه خوانندگان عزیز است که محبت کرده مراتب خوشوقتی و تأیید خود را نسبت به انتشار مجله مالیات اعلام داشته‌اند. از ایشان و همه خوانندگان گرامی دعوت می‌کنیم که ایده‌ها و نظرات خود را پیرامون مسائل مالیاتی کشور با ما در میان گذارند. مشارکت شما در این زمینه پژوهش و بحث می‌تواند تأثیر بسزائی در بازدهی کار و نهایتاً بهبود نظام مالیاتی کشور بر جای گذارد. امید است به یاری خداوند هیچگاه از پیشرفت باز نایستیم و هر شماره این نشریه نمودار تعالی فزون‌تر، ثمربخشی بیشتر و کسب جایگاه برتری باشد. علی اکبر عرب مازار

برای همه ما موجب افتخار و مایه مسرت است که توانسته‌ایم به چنین خدمت فرهنگی و اجتماعی دست زنیم و مسأله مالیات را که یکی از گسترده‌ترین زمینه‌های مرتبط با حیات اقتصادی و فعالیت‌های روزمره شهروندان هر کشوری است در ابعاد مختلف و متنوع آن برابر جامعه ایرانی مطرح سازیم.

در فاصله بسیار کوتاه بین تهیه مقالات مربوط به شماره اول مجله و لحظه حاضر که سطور این سر مقاله به رشته تحریر در می‌آید حرکت مدیریت کشور و سایر اقدامات تقنینی و اجرایی در جهت تکیه باز هم بیشتر بر عامل مالیات و تأکید فزون‌تر بر نقش آن در گردش چرخهای مالی و اقتصادی جامعه بوده است. قانون بودجه ۱۳۷۲ کل کشور مظهر این واقعیت است. پیش بینی درآمدهای مالیاتی در بودجه سال ۱۳۷۲ کل کشور به مراتب بیش از ارقام پیش بینی شده در بودجه سال قبل است. جمع درآمدهای مالیاتی که برای سال ۱۳۷۱ معادل ۳/۶ تریلیون ریال برآورد شده بود، اکنون در بودجه سال جاری به ۵/۴ تریلیون ریال بالغ گردیده است. این افزایش چشمگیر ۵۰ درصدی نشانه توجه دولت نسبت به تکیه هر چه بیشتر بر درآمدهای مالیاتی به جای درآمد حاصل از صادرات نفت است.

طی همین مدت جامعه جهانی نیز از این حیث با حرکات و اشتغالات فکری متزایدی رو به رو بوده است. گامهای سریعی که کشورهای اروپائی در طریق وحدت سیاسی و اقتصادی بین خود برداشتند، اکنون مسائل و معضلات بسیاری را برابر آنان مطرح ساخته که باید برای حل و فیصله آنها اقدام کنند. امر مالیات از جمله مهم‌ترین این مسائل است.

بر اثر استقرار وحدت موصوف - که نتیجه آن ایجاد یک‌بازار داخلی واحد در ممالک عضو خواهد بود - انواع

## وزیر امور اقتصادی و دارائی



بنابه تقاضای مجله مالیات آقای دکتر محسن نوربخش وزیر امور اقتصادی و دارائی گفت و شنودی را پیرامون مسائل عمده مالیاتی کشور با این نشریه انجام داده‌اند که متن آن را در زیر می‌آوریم.

مالیات: نظر جنابعالی درباره نقش مالیات در رشد و توسعه اقتصادی کشور چیست؟

○ بسم الله الرحمن الرحيم. همان‌طور که اطلاع دارید توسعه اقتصادی نیاز به منابع اقتصادی دارد و اصولاً توسعه اقتصادی وقتی رخ می‌دهد که سرمایه‌گذاری صورت گیرد. سرمایه‌گذاری هم نیاز به منابعی دارد که این منابع بر حسب این که سرمایه‌گذاری توسط چه کسی انجام شود از دو بخش تغذیه می‌شود. سرمایه‌گذاری‌هایی که توسط مردم صورت می‌گیرد به طور کلی از پس انداز ملی و پس‌اندازی تأمین می‌شود که در بانکها به صورت سپرده جمع‌آوری شده و تشکیل دهنده تسهیلاتی است که بانکها به افرادی که در فعالیتهای مختلف اقتصادی مشغول کار می‌شوند، اعطاء می‌کنند.

بنابراین، پس انداز ملی و سپرده‌ای که در بانکها شکل می‌گیرد و تسهیلاتی که بانکها می‌دهند بخشی از سرمایه‌گذاری مورد نیاز جامعه را برای توسعه اقتصادی فراهم می‌کند. منتهی همه تصویر این نیست. فعالیت‌هایی هست که دولت باید انجام بدهد، بخصوص نقشی که دولت در توسعه اقتصادی از نظر انجام بعضی از پروژه‌ها دارد. این پروژه‌ها در مواردی شامل طرحهای اساسی وزیر بنائی است تا مشوق بخش خصوصی باشد برای انجام سرمایه‌گذاری‌های روبنائی و برای آن که بتواند کار خود را انجام دهد. فرضاً تا وقتی که بعضی از تأسیسات زیربنائی نظیر راه، بندر و ارتباطات وجود نداشته باشد بخش خصوصی نمی‌آید از تسهیلات بانکی استفاده کند و در جایی کارخانه

تأسیس کند یا فعالیت تولیدی داشته باشد. بخش خصوصی باید مطمئن باشد که می‌تواند از این نوع خدمات زیربنائی برخوردار شود.

سرمایه‌گذاری در این گونه فعالیت‌های زیربنائی در بسیاری از موارد بر عهده دولت قرار می‌گیرد و نیاز به منابع دارد. سئوالی که مطرح می‌شود این است که منابع لازم برای این سرمایه‌گذاری چیست و سالم‌ترین آنها کدام است؟ در اینجا می‌رسیم به نقش مالیات. دولت با گرفتن مالیات و جمع‌آوری و هدایت آن در جهت انجام این نوع سرمایه‌گذاری‌های زیربنائی در واقع خود نقش زیربنائی را در توسعه اقتصادی ایفاء می‌کند که مکمل فعالیت بخش خصوصی از نظر سرمایه‌گذاری روبنائی است تا بتواند

**ما به مالیات به عنوان سالم‌ترین منبعی که می‌تواند محرک رشد و توسعه اقتصادی باشد، نگاه می‌کنیم.**

موجبات رشد و توسعه اقتصادی را فراهم کند. بنابراین، اگر ما به منابع سالم برای تأمین نیازهای دولت در جهت سرمایه‌گذاری فکر کنیم می‌رسیم به منابع مالیاتی. ممکن است گفته شود که شما می‌توانید از منابع زیرزمینی مثل نفت یا معادن و غیره استفاده کنید. البته به هر حال گاهی می‌شود از این منابع استفاده کرد، ولی نه به عنوان یک حرکت سالم و بلندمدت. اگر بخواهیم که بقیه فاکتورهای اقتصادی هم در کلان‌حالت تعادلی خود را داشته باشد و میزان برداشتی که

دولت از اقتصاد کلان می‌کند، یعنی در واقع خرجی که می‌کند با پولی که از جامعه می‌گیرد، در یک حالت متعادل باشد، لازمه‌اش این است که این سرمایه‌گذاری‌ها از محل مالیات صورت گیرد. والا اگر صحبت از عملیات یک طرفه‌ای باشد که دولت ماده خام را تبدیل به ریال کند و سرمایه‌گذاری انجام دهد، مطمئناً با افزایش نقدینگی رو به رو خواهیم بود و به هر حال جامعه از آثار سوء این نوع فعالیت، که افزایش نقدینگی و تورم است، متأثر خواهد شد.

پس سالم‌ترین منابع مالیات است. وقتی که مالیات به اندازه کافی نباشد می‌توانیم از آن منابع طبیعی هم استفاده کنیم. ولی نباید به عنوان منابع سالمی به آن نگاه کنیم بلکه در شرایط اضطرار می‌توانیم چنان منابعی را مورد استفاده قرار دهیم. بنابراین، پاسخم را در این بخش جمع‌بندی کنم که ما به مالیات به عنوان سالم‌ترین منبعی که می‌تواند محرک رشد و توسعه اقتصادی باشد، نگاه می‌کنیم.

مالیات: عملکرد مالیات در برنامه پنجساله اول توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران و جایگاه آن را در برنامه پنجساله دوم چه گونه می‌بینید؟

○ در برنامه پنجساله اول، بررسیهای انجام شده و کتاب برنامه نشان می‌دهد که مالیات جایگاه واقعی خود را ندارد. از لحاظ نسبی که تحت عنوان نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی از آن یاد می‌شود، شاید ما جزء مجموعه کشورهای قرار بگیریم که از این حیث در سطح

حداقل قرار دارند. به عبارت دیگر، دولت از طریق مالیات از مجموع تولید ناخالص داخلی حداقل برداشت را می‌کند و آن را در امور مختلفی که به عنوان وظیفه بر عهده دولت قرار دارد نظیر آموزش و پرورش، بهداشت، دفاع و غیره خرج می‌کند. بنابراین در برنامه پنجساله اول پیش‌بینی شد که با افزایش درآمدهای مالیاتی نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی را از رقمی که حدود چهار و اندی است به پیش از دو برابر افزایش دهیم تا این نسبت وضع سالم‌تری پیدا کند. این چیزی بود که در برنامه اول پیش‌بینی شد. البته عملکرد ما به مراتب فراتر از آن رفته که بموقع توضیح خواهم داد.

در مورد برنامه پنجساله دوم ما هم اکنون در مرحله بررسی و تدوین این برنامه هستیم. کمیته‌ای هم روی درآمدها و بخصوص درآمد مالیاتی مشغول مطالعه است که ببینیم طی برنامه دوم از نظر وظایف مالیاتی در چه موقعیتی می‌توانیم قرار بگیریم. آنچه مسلم است برنامه دوم باید تکمیل‌کننده فعالیت باشد که در برنامه اول شروع شده و ما باید نسبت مالیات به تولید ناخالص را از نظر رده مملکتی در مقایسه با سایر کشورها و میزان مالیاتی که می‌گیرند، در جای مناسب‌تری قرار دهیم.

**مالیات:** با توجه به اهمیت مالیات در بودجه کل کشور، وزارت امور اقتصادی و دارایی چه برنامه‌هایی را برای نیل به اهداف بودجه از این لحاظ دارد؟

○ هدفهای بودجه جنبه‌های مختلفی دارد، یکی بحث تعادل بودجه است، یعنی این که ما بتوانیم درآمدها را به گونه‌ای رشد بدهیم که کسر بودجه طی برنامه پنجساله اول به صفر برسد. این یکی از هدفهای اساسی ما را در بودجه تشکیل می‌داد. خوشبختانه عملکرد ما طی چهار سال گذشته نشان می‌دهد که در مجموع ما توانستیم از نظر درآمدهای مالیاتی حتی از آنچه در برنامه پیش‌بینی شده بود و آنچه در بودجه به تصویب رسیده بود،

در برنامه پنجساله اول پیش‌بینی شد که با افزایش درآمدهای مالیاتی نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی را از رقمی که حدود چهار و اندی است به پیش از دو برابر افزایش دهیم تا این نسبت وضع سالم‌تری پیدا کند.

فراتر برویم. فرضاً برای سال ۱۳۷۰ ضمن برنامه پیش‌بینی شده بود که درآمدهای مالیاتی به رقمی حدود ۲۰۹۷ میلیارد ریال برسد و در بودجه سالانه رقمی حدود ۲۳۷۴ میلیارد ریال به تصویب رسیده بود. ولی عملکرد رقمی حدود ۲۷۶۵ میلیارد ریال را نشان می‌دهد که در واقع نشان دهنده رشد قابل توجهی است نسبت به بودجه مصوب. یعنی ما فراتر از بودجه مصوب حرکت کردیم.

برای سال ۱۳۷۱ یعنی سالی که گذشت باز ضمن برنامه رقمی حدود ۲۵۹۲ میلیارد ریال در آمد مالیاتی پیش‌بینی شده بود. در بودجه با بازنگری که شد چیزی حدود ۳۶۰۸ میلیارد ریال به تصویب رسید. عملکرد ما به رقمی حدود ۳۷۷۶ میلیارد ریال رسید که مقایسه عملکرد یعنی ۳۷۷۶ میلیارد ریال با ۳۶۰۸ میلیارد ریال بودجه، در واقع افزایش عملکرد خوشبختانه عملکرد ما طی چهار سال گذشته نشان می‌دهد که در مجموع ما توانستیم از نظر درآمدهای مالیاتی حتی از آنچه در برنامه پیش‌بینی شده بود و آنچه در بودجه به تصویب رسیده بود، فراتر برویم.

نسبت به بودجه مصوب را نشان می‌دهد. این مجموعه اقدامات در بخش درآمدها بخصوص درآمدهای مالیاتی موجب شد که ما بتوانیم در جهت یکی از هدفهای که در بودجه مورد نظر بود، یعنی کاهش تدریجی کسر بودجه تا به صفر رسانیدن آن در سال ۱۳۷۲ حرکت کنیم، به طوری که در هر سال میزان کسر بودجه دقیقاً یا مساوی بود با آنچه در مجلس و در بودجه سالانه به تصویب رسیده بود، یا عملکرد از لحاظ کسر بودجه کمتر از آن چیزی بود که به تصویب رسیده بود. امسال هم ما فکر می‌کنیم که ان شاء الله بتوانیم به هدفی که در بودجه سالانه پیش‌بینی شده برسیم و بودجه را کاملاً متعادل عمل کنیم.

**مالیات:** ارزیابی جنابعالی به عنوان وزیر امور اقتصادی و دارایی از نظام فعلی مالیاتی کشور چیست؟

○ من فکر می‌کنم نظام مالیاتی مادر شرایطی است که هم مسئولین دولتی و هم مردم به تدریج دارند از آن شناخت بیشتری پیدا می‌کنند و نقش و جایگاه مالیات در اقتصاد ما می‌رود که جای

مناسب خود را پیدا کنند. این را از این جهت عرض می‌کنم که در سیاستها و برنامه ریزی‌ها ملاحظه می‌شود که مسئولین اجرایی در رده‌های مختلف به مالیات توجه بیشتری مبذول داشته‌اند و مجلس هم اهمیت بیشتری برای مالیات قائل شده است. به همین خاطر هم در برنامه پنجساله اول از نظر تدارک ابراز کار برای وزرات امور اقتصادی و دارایی که بتواند به رشد مورد نظر برسد، تمایل و خواست لازم را نشان دادند و این ابزار را در اختیار ما گذاشتند. به همین سبب هم ما توانستیم عملکردی را داشته باشیم که در مقابل مجلس احساس کاستی و سستی درانجام وظایف خودمان نکنیم و حتی از آن نیز فراتر برویم.

بخش دیگری از کار شناخت مالیات به عنوان یک امر ملی توسط مردم و کمک و همکاری آنها در این امر ملی است. ما خوشبختانه در بعضی از بخش‌ها تجربه جدیدی را از نظر همکاری و هماهنگی با مودیان و کسانی که باید مالیات را پرداخت کنند، شروع کرده‌ایم. و جواب بسیار مساعدی گرفتیم. به طور مشخص در خصوص مالیات مشاغل ما یک هماهنگی با اتحادیه‌ها را شروع کردیم که با کمک خود آنها بتوانیم تا جایی که ممکن است مالیات واقعی را تشخیص دهیم، و در بعضی از استانها و از جمله تهران خوشبختانه از استقبال و هماهنگی خیلی خوبی برخوردار شدیم، به طوری که حداقل مشکل را داشتیم. این نشان دهنده آن است که نظام مالیاتی ما دارد به عنوان یک امر ملی به رسمیت شناخته می‌شود و بنابراین مودیان هماهنگی از خود نشان می‌دهند تا بتوانند وظیفه‌ای را که در قبال برخورداری از بعضی خدمات دولتی بر عهده دارند با پرداخت مالیات ایفاء کنند.

**نقش و جایگاه مالیات در اقتصاد ما می‌رود که جای مناسب خود را پیدا کند.**

من در مجموع فکر می‌کنیم که نظام مالیاتی ما - هر چند هنوز کامل نیست و ما باید از نظر قوانین، بخصوص قوانین جدیدی نظیر مالیات بر ارزش افزوده و سایر بخشها آن را کامل کنیم که به صورت یک مجموعه کامل از قوانین مالیاتی در آید - ولی در همین وضعی که هست با ارزیابی مثبتی از طرف مسئولین و مردم برخوردار شده و به پیش رفته است.

مالیات: وزارت امور اقتصادی و دارائی در مورد کامپیوتری کردن نظام اطلاعات مالیاتی چه برنامه‌هایی دارد؟

○ به عنوان فوری‌ترین هدفی که از ابتدای قبول این مسئولیت در وزارت امور اقتصادی و دارائی مبنای کار قرار داده‌ام، بحث کامپیوتری کردن نظام اطلاعاتی مالیاتی است و آن هم به این خاطر است که تا زمانی که اطلاعات کامل از در آمد مردم نداشته باشیم نه می‌توانیم اشخاص ناسالمی را - که خدای نکرده در فکر عدم انجام مسئولیت خودشان در قبال برخورداری از خدمات دولتی هستند - شناسائی کنیم و مالیات قانونی و حقه را از آنها بگیریم، و نه برای خود ما



### خوشبختانه در بعضی از بخش‌ها تجربه جدیدی را از نظر همکاری و هماهنگی با مؤدیان و کسانی که باید مالیات را پرداخت کنند، شروع کرده‌ایم و جواب بسیار مساعدی گرفتیم.

قابل ارزیابی هست که تخمین‌هایی که زده‌ایم تا چه حد واقعی است.

به همین خاطر برنامه جامعی را تحت عنوان کامپیوتری کردن نظام اطلاعاتی مالیاتی تدوین کرده‌ایم که خلاصه این طرح به این صورت است که با قرار دادن نقاط کنترل و چک پوینت‌هایی در مراحل مختلف بتوانیم گردش پول و کالا را در مملکت ترسیم و تعقیب کنیم، به گونه‌ای که هر کس به عنوان فعالیت اقتصادی از این گردش برخوردار می‌شود میزان این برخورداری برایش ثبت شود و بدین ترتیب میزان درآمدی که دارد قابل تشخیص باشد و در نتیجه مالیات‌ها واقعی‌تر و به حقیقت نزدیک‌تر شود.

این که ما می‌گوئیم گردش پول و کالا، به خاطر این است که فکر می‌کنیم درآمد‌ها در مملکت ما از این دو فاکتور ناشی می‌شود. یعنی از گردش کالا و معاملاتی که صورت می‌گیرد برای یک عده ایجاد در آمد می‌شود و از گردش پول هم، که یا صرف بودجه دولت شود تحت عنوان حقوق و دستمزد یا پیمانهای مشخصی که با دولت بسته شده و یا به صورت تسهیلاتی باشد که بانک‌ها اعطاء می‌کنند، به هر حال، از این پولی که در جامعه ریخته می‌شود و بعد جمع‌آوری می‌گردد افرادی برخوردار می‌شوند که اگر ما در ایستگاههای توقف این پول حضور داشته باشیم که این هم مشخص شده که کجاها هست - نتیجتاً می‌توانیم در بیلان هر فرد ببینیم که از این دو فاکتور به چه میزان برخوردار شده

مطالعاتی مجموعه این پروسه را تغذیه کند باز کار ما ابتر و ناقص خواهد بود. بنابراین، هم از نظر امر آموزش که دانشکده متوجه آن است و هم از نظر هسته‌ای برای جمع‌آوری صاحب‌نظران این رشته و این امر در حول آن، که حالا یا به صورت دانشکده یا به صورت همین مجله باشد، می‌تواند در این کار اجرایی که انجام می‌دهیم بسیار معین ما باشد. لذا، از ابتدا که این فکر با من در میان گذاشته شد من استقبال کردم و تشویق که این کار زودتر صورت بگیرد و ما ان‌شاءالله آثار اولیه آن را ببینیم. هم‌اکنون هم که خوشبختانه من می‌بینم که کار روند خوبی را طی کرده و در پیش دارد بیشتر امیدوار شدم و دلگرم که کار در مسیر صحیحی صورت گرفته است، و دست‌اندرکاران این نشریه و دانشکده را تشویق می‌کنم که در کار خودشان جدی باشند و ارتباطشان را با وزارتخانه از نظر آن ارتباط فکری و تغذیه‌ای که باید صورت بگیرد قطع نکنند. من امیدوارم این دیاگونک دو طرفه بین اجراء و تحقیق بتواند هر دو طرف را بارور کند، هم ما را در اجراء تقویت کند که به‌طور مؤثرتر و با کارائی بیشتر حرکت کنیم و هم داده‌های لازم را برای کسانی که دست‌اندرکاران امر تحقیقاتی در این زمینه‌ها و امور مطالعاتی و آموزشی هستند، بیشتر فراهم کند تا آنها هم بتوانند با توان بیشتری حرکت کنند. به هر حال، آرزوی موفقیت می‌کنم و امیدوارم که ما همیشه از این حمایت برخوردار باشیم.

مالیات: با تشکر از مرحمتی که مبذول فرمودید و آرزوی موفقیت برای جناب عالی.

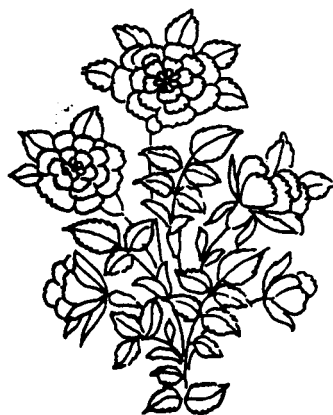
و بر آن اساس تخمین بزنیم که درآمد مالیاتی او چقدر است.

مطالعات این کار مدتها قبل تقریباً تکمیل شده، مرحله طراحی آن گذشته و در مرحله پیاده شدن است. فازهای ابتدائی پیاده شدن هم انجام گرفته است. عامل اصلی در این کار چیزی است که از آن به نام کُد اقتصادی نام می‌بریم. این کُد به رسمیت شناخته شده، طراحی آن انجام گرفته، برای مؤدیان مالیاتی تعیین شده و به آنها ابلاغ شده است. ما فکر می‌کنیم که تا پایان سال جاری بتوانیم این برنامه را ان‌شاءالله تکمیل کنیم.

به عنوان فوری‌ترین هدفی که از ابتدای قبول این مسئولیت در وزارت امور اقتصادی و دارائی مبنای کار قرار داده‌ام، بحث کامپیوتری کردن نظام اطلاعاتی مالیاتی است

مالیات: در پایان از فرصتی که در جهت پیشبرد اهداف آموزشی - تحقیقاتی دانشکده امور اقتصادی در اختیار قرار دادید سپاسگزار است، و خواهشمند است به هر طریق که صلاح می‌دانید مدیریت دانشکده و هیئت تحریر به مجله را ارشاد فرمائید.

○ من فکر می‌کنم که اگر ما همه این کارهایی که نام برده شد انجام بدهیم ولی یک منبعی وجود نداشته باشد که از نظر تحقیقاتی و از نظر کار





# استفاده از تکنولوژی مدرن اطلاعاتی در امور مالیاتی

هرمز گودرزی تبریزی

هرمز گودرزی تبریزی تحصیلات خود را در زمینه مدیریت دولتی در دانشکده امور دولتی دانشگاه هاروارد به پایان رسانیده و در حال حاضر در مؤسسه توسعه بین‌المللی هاروارد وظیفه هماهنگی و نظارت در امور و تحقیقات کامپیوتری را برعهده دارد. مقاله حاضر توسط ایشان ویژه مجله مالیات تهیه شده و بحث کوتاهی پیرامون بهره‌جویی از کامپیوتر در زمینه پردازش و تحلیل اطلاعات مالیاتی را ارائه می‌دارد که امید است فتح بایی برای گفتگوی بیشتر در این زمینه باشد.

کلیدهای کامپیوتر رومیزی و با استفاده از برنامه‌های صفحه گسترده<sup>۱</sup> معروف نظیر لوتوس (Lotus) ۱۲۳ یا اکسل (Excel) قابل عمل است. همچنین می‌توان بانک اطلاعاتی پیشرفته و پیچیده‌ای متضمن مشخصات و اطلاعات مربوط به مؤدیان مالیاتی را با استفاده از نرم‌افزارهایی از قبیل فاکس پرو (Fox Pro) یا پارادوکس (Paradox) حتی در دفتر کار یک ممیز مالیاتی به وجود آورد.

کاربرد کامپیوتر بیشتر در جهت استفاده از آن به عنوان وسیله پردازش - و کمتر به عنوان ابزار تجزیه و تحلیل - داده‌ها سیر می‌کند. عمل پردازش معمولاً به صورت تغذیه داده‌ها انجام

رواج یافت. مدیران بخش اطلاعاتی سازمانها و مؤسسات ناگزیر بایستی خود را باوضع جدید تطبیق می‌دادند و نیازها و مسائلی را که این تکنولوژی نوین و سریع‌التحول مطرح می‌ساخت برآورده سازند و از عهده مقابله با آن برآیند.

مراکز کامپیوتری که قبلاً به صورت یک واحد در داخل هر مؤسسه عمل می‌کرد و از مرکز سازمان کنترل می‌شد، اکنون به کامپیوترهای رومیزی بدل شده و همراه آن در شیوه پردازش و تجزیه و تحلیل کاربردها تغییراتی پدید آمده است. امروزه بسیاری از مهارت‌های برنامه نویسی لازم برای تکنیک‌های مدل سازی تحلیلی ساده با چند فرمان به

گردآوری اطلاعات و داده‌ها به منظور نظارت، کنترل و تشخیص مالیات امر جدیدی نیست. ممیزی زمینها و تشکیل سجل اراضی از پنج هزار سال پیش در مصر باستان و بین‌النهرین رایج بوده و بیشتر به خاطر تشخیص مالیات براراضی به کار می‌رفته است البته در زمانهای بعد این‌گونه اطلاعات برای ثبت مالکیت زمین نیز مورد استفاده قرار گرفت.

ظهور کامپیوتر در عصر حاضر تحول شگرفی را در این زمینه پدید آورد، بویژه در دهه گذشته که کامپیوترهای رومیزی به بازار عرضه شد به‌طور بی‌سابقه‌ای استفاده از آنها در بررسیهای اقتصادی، اجتماعی و مسائل شهری

1. Spreadsheet Programs



غالب فعالیتهای ادارات مالیاتی نظیر مالیات بردآمد، مالیات ارزش افزوده، مالیات بر مصرف، حقوق گمرکی و مالیات بردارائی را شامل می‌شد. اکثر آنها اظهار می‌داشتند که کارائی حاصل از پردازش فرمهای مالیاتی از دو جهت قابل توجه است. نخست از این جهت که ازمیزان دوباره کاری و تعدد مراحل می‌کاهد، ضمن این‌که مکانیزم کنترل بهتری را فراهم می‌سازد. دوم این که قابلیت استخراج گزارشها به نحو تازه‌ای برای مدیران فراهم می‌آید و از این طریق به آنان امکان داده می‌شود که شیوه تحلیلی کامل تری را برای حل مسائل سازمان خود در زمینه روش کار و برنامه‌ریزی در پیش گیرند.

اغلب سخنرانان بحث خود را حول برنامه‌های ممالک در حال توسعه متمرکز ساخته بودند. بسیاری از کاربردهای این کشورها توسط کارکنان سازمان ذیربط پدید آمده بود. آموزش‌های مربوط را دارندگان پستهای مهم بخش خدمات اطلاعاتی ادارات مالیاتی دیده بودند.

ادارات مالیاتی اطلاعات انبوهی را گرد می‌آورند و استفاده از کامپیوتر برای آنها حائز اهمیت فراوان است. از این طریق می‌توان کارائی این سازمانها را در امر گردآوری و استخراج اطلاعات بهبود بخشید.

از آنجا که شرح جزئیات و تفصیل همه مطالب عرضه شده در کنفرانس مذکور از حوصله این مقاله خارج است، خواهیم کوشید چند مورد را که از حیث کاربرد این تکنولوژی در سازمانهای ذیربط شرکت‌کنندگان حائز اهمیت بوده است بیان داریم و در عین حال نشان دهیم که اگر در کشور خودمان نیز مجموعه امکانات فنی موجود را به خدمت گیریم همان‌گونه کاربردها را نیز در این مملکت به منظور افزایش کارائی سازمانهای خودمان می‌توانیم داشته باشیم.

در سخنرانی‌ئی که پیرامون گمرکات جمهوری دومینیکن به عمل آمد نشان داده شد که با نصب شبکه کامپیوتری محلی و منطقه وسیع (LAN & WAN) در مدخلها و بنادر عمده وارداتی کشور اولاً توانسته‌اند از میزان وقفه و معطلی کالاهای وارداتی بکاهند و ثانیاً تعداد فرمهای لازم که تکمیل و تبادل آنها از نظر تشریفات ترخیص کالا ضرورت دارد به میزان قابل توجهی تقلیل یافته، و ثالثاً امکان یافته‌اند که در تعیین حقوق گمرکی کالاهای وارداتی روشی منظم‌تر و توأم با بی‌طرفی بیشتر در پیش گیرند،

کار بویژه در زمینه مالیات بردآمد، اطلاعات راجع به املاک برای تعیین مالیات بردارائی و نیز اطلاعات مربوط به حقوق گمرکی و عوارض صورت می‌پذیرد.

مهارت اوپراتورها در گردآوری، استخراج و انتقال داده‌ها به ادارت ذیربط و جلوگیری از دوباره کاری عامل مؤثری به‌شمار می‌رود. در کنفرانسی که پیرامون «تکنولوژی مالیاتی و میزان تمکین مؤدیان» در دانشگاه هاروارد در کیمبریج ماساچوست برگزار شد، بسیاری از شرکت کنندگان - که خود مستقیماً عهده‌دار سیستمهای اطلاعاتی بودند - به تفصیل روشهای استفاده از این تکنولوژی نوین را در سازمان مربوط به خود تشریح کردند. مطالب عرضه شده از سوی آنها،

می‌پذیرد و کاربرد کامپیوتر در این جهت بسیار ساده است. حال آنکه تجزیه و تحلیل داده‌ها امر پیچیده‌ای است، زیرا علاوه بر همگذاری داده‌ها از تحلیل حساسیت برای مدل سازی نیز استفاده می‌کند.

کاربرد تحلیلی کامپیوتر مستلزم کارآموزی و دانش بسیار بالاتر و در عین حال وجود انگیزه‌های قوی‌تری برای چنین کاربردی است که چنین انگیزه‌ای معمولاً در سطوح بالای دیوانسالاری به درستی موجود نیست و مدیران درجات پائین نیز کمتر از آن برخوردارند.

در اغلب کشورها ادارات مالیاتی از کامپیوتر بیشتر برای نگاهداری سوابق اطلاعات و مشخصات مؤدیان مالیاتی استفاده می‌کنند. این

ضمن آن که امکان فساد و فعل و انفعالات مالی مأموران نیز به حداقل ممکن رسیده است. در عین حال کلیه مخارج مربوط به خریداری کامپیوترها بازار جلوگیری از تضییع درآمد دولت فقط ظرف چند روز معدود جبران گردید. مورد دیگر مربوط به کشور سنگاپور است. در این کشور سازمان بندر سنگاپور از سیستم بسیار پیشرفته تر EDT (انتقال الکترونیکی داده‌ها) استفاده کرد و بر اثر آن میزان کارائی به جایی رسید که از لحظه ورود کشتی به بندر و

ترخیص گمرکی کالا و بارگیری مجدد با کالاهای صادراتی میزان وقت صرف شده جمعاً به حدود ۶ ساعت تقلیل یافت که این زمان به زحمت تکافوی آن را می‌کرد که خدمه کشتی بتوانند از فرصت معمول برای سرزدن به ساحل و بندر استفاده کنند. در همان حینی که هنوز کشتی در راه است مانیفست‌های لازم به‌طور الکترونیکی به اداره گمرک مخابره می‌شود و اداره گمرک هم تمام ۲۴ ساعت باز و مشغول کار است. از گمرک میزان حقوق و عوارض تعیین می‌شود و ترتیب لازم برای انتقال وجه از این بابت به حساب مخصوص این گونه درآمد‌ها به نحوه الکترونیکی داده می‌شود. از طرف دیگر، بارهای قابل صدور نیز آماده و ردیف شده تا بدون وقفه و صرف وقت اضافی بارگیری شود. البته سنگاپور از این حیث یک کشور نمونه است و همواره به‌عنوان یک رقیب

عمده از حیث عرضه عالی‌ترین خدمات در صحنه تجارت بین‌المللی شناخته شده است. در این کشور برای این که وضع کنونی از حیث خدمات گمرکی برقرار شود پیشاپیش مقدمات آموزش تعداد کثیری از مهندسان سیستم و برنامه‌ریزان کامپیوتر فراهم گردیده بود.

تجربه دیگری که در این مقام قابل ذکر است از آن کشورهایی است که برنامه‌های خصوصی سازی را دنبال می‌کنند. در این ممالک معمولاً اغلب دارائیه‌ها و اراضی متعلق به دولت بوده

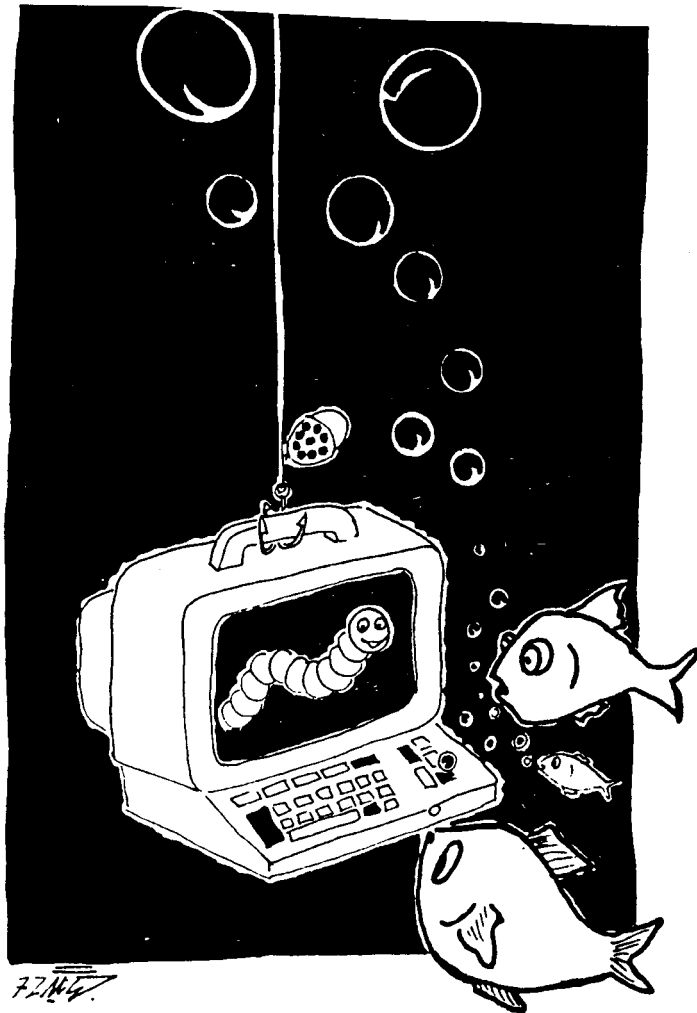
است و اکنون که ترتیبات نوین به مرحله عمل در می‌آید طبعاً قیمت‌ها مداماً رو به نوسان است. در چنین حالتی مراجع مالیاتی باید مرتباً این تحولات را دنبال کرده بکوشند اقدامات مالیاتی خود را با آن هماهنگ سازند. از آنجا که ارزیابی سالانه هر یک از دارائیه‌ها کار بسیار وقت‌گیری است و نیاز به نیروی انسانی فراوان دارد، در این کشورها استفاده از برنامه CAMA (ارزیابی انبوه به کمک کامپیوتر) رایج شده است. علاوه بر این، یک کتابخانه الکترونیکی متشکل از

باقیمتهای بسیار نازل‌تر از گذشته بود. اغلب ادارات مالیاتی در این جهت گام برداشته‌اند و ثابت شده که استفاده از وسایل کوچک‌تر و کم حجم‌تر، هم از حیث هزینه‌های مستقیم و هم از لحاظ نیروی انسانی منافع بسیاری به همراه داشته است. چه در مورد سخت‌افزار و چه از لحاظ نرم‌افزار غالباً از استانداردهای Industry Standard Architecture (ISA) استفاده شده است و در نتیجه هزینه خرید و همچنین مخارج نگهداری بسیار تقلیل یافته است. کاهش بهای سخت‌افزار و نرم‌افزار در سالهای اخیر به توانمند نسبت به خرید کامپیوتر و یا جایگزینی آن با انواع پیشرفته‌تر اقدام کنند بی‌آنکه ناچار باشند منابع مالی زیادی را به آن اختصاص دهند. به عنوان یک قاعده سرانگشتی می‌توان تخصیص رقمی بین ۵ تا ۱۰ درصد بودجه سالانه هر سازمان را به مخارج کامپیوتری کردن آن، نسبت معقولی دانست.

بر اثر تحولات تکنولوژیک سریع کنونی، کارآموزی و آموزش نقش باز هم بیشتری پیدا کرده است. با آموزش دادن کارکنان موجود سازمانها که با روشهای جاری آشنائی داشته‌اند توان اجرائی و عملیاتی آنها به نحو بارزی افزایش یافته است.

اقدام قابل توجه دیگر تشکیل گروه‌ها و کمیته‌های کار با شرکت استفاده‌کنندگان از سیستم کامپیوتری در داخل هر سازمان است. از این طریق می‌توان امکان بحث و تبادل نظر بین این افراد را فراهم آورد و این کار بویژه هنگامی که وسیله جدید یا روش تازه‌ای عرضه شده، برای ارزیابی آن و نتیجه‌گیری لازم مفید و مؤثر است.

سرانجام، عامل عمده دیگری که اشاره به آن ضرورت دارد خواست و تمایل مدیریت عالی هر سازمان در توجه به این موارد است. این مطلب در حصول موفقیت تأثیر بسزائی دارد.



نقشه‌های لازم با استفاده از سیستم معروف به اطلاعات جغرافیائی (GIS) نیز به کار گرفته شده تا بهتر بتوان تغییرات حاصل در مالکیت و همچنین موقعیت جغرافیائی دارائیه‌ها را دنبال کرد.

هدف غالب پروژه‌ها این بوده است که سیستمهای موجود اجرائی در درون ادارات مالیاتی را بهبود بخشند. یکی از مهم‌ترین جنبه‌هایی که ضمن این سخنرانیه‌ها مطرح شد کوشش به‌منظور استفاده از تکنولوژی اطلاعاتی



۱. کشورهایی که سیستم مالیات بر ارزش افزوده را پذیرفته‌اند.

توسعه مالیات بر ارزش افزوده در آسیا و اقیانوسیه ظرف ۱۵ سال گذشته انجام شده است. کره جنوبی نخستین کشوری بود که در سال ۱۹۷۷ به این سیستم روی آورد و باقی کشورهای منطقه اقیانوس آرام در اواسط دهه ۸۰ به این شیوه پیوستند. اندونزی در سال ۱۹۸۴ و تایوان و زلاندنو در سال ۱۹۸۶ در این طریق گام نهادند و اخیراً فیلیپین، تایلند و فیجی از این روش کشورهای منطقه پیروی کرده‌اند.

کشورهای دیگری نیز اقدام به رواج مالیاتهای غیرمستقیمی کردند که عیناً واجد اوصاف مالیات بر ارزش افزوده است. از آن جمله ژاپن (مالیات بر مصرف)، هند (مالیات ارزش افزوده اصلاحی، اختصاراً MODVAT) و چین (مالیات ادغامی صنعتی و تجارتي، اختصاراً CICTA) در این زمره‌اند.

نشانه‌هایی در دست است که از گسترش باز هم بیشتر مالیات بر ارزش افزوده حکایت می‌کند. فرضاً مالزی در حال بررسی برای پیروی از این روش کشورهای منطقه است، سنگاپور بزودی مقررات خود را در این زمینه به صورت نهائی در خواهد آورد، هر چند در نظر دارد اجرای آن را موکول به زمانی کند که نیاز به تحصیل در آمد بیشتر آن را ایجاب کند. در ایالات متحده آمریکا پذیرش مالیات بر ارزش افزوده مورد بحث و مناقشه است و در استرالیا ائتلاف اپوزیسیون بر قراری چنین مالیاتی را وعده می‌داد.

به طور کلی گسترش مالیات ارزش افزوده در این منطقه در نوع خود نمونه مهمی به شمار می‌رود. البته از لحاظ عنوان و اصطلاح، به جای مالیات بر ارزش افزوده (VAT) اصطلاح مالیات کالا و خدمات (GST) نیز به کار می‌رود. چنانکه کشور زلاندنو در سال ۱۹۸۶ اصطلاح اخیر را رایج ساخت که میزان معافیت آن هم اندک است. امروز هر دو اصطلاح - صرفنظر از قلت یا وسعت معافیتها - به یک مفهوم در سراسر جهان به کار می‌رود.

## ۲. نحوه عمل مالیات بر ارزش افزوده

اوصاف مشترک این نوع مالیات (خواه اصطلاح GST یا VAT برای آن به کار رود) چنین است: - مشاغل و اشخاصی که دارای فعالیتهای

# مالیات بر ارزش افزوده

فراگیری روزافزون مالیات بر ارزش افزوده

در کشورهای آسیایی و اقیانوسیه

ترجمه دکتر علی اکبر عرب‌مازار

آلباستر مکنزی

مالیات بر ارزش افزوده امروزه در اکثر کشورهای جهان رواج یافته و روز به روز برداشته مقبولیت آن افزوده‌تر می‌شود. در کشور ما نیز هرچند هنوز چنین مالیاتی برقرار نشده ولی گفتگو پیرامون آن فراوان است. از همین رو، ما نخستین مقاله در باب این موضوع را که بیان‌کننده کوششهای کشورهای آسیا و اقیانوسیه در این زمینه است به خوانندگان خود عرضه می‌داریم. سبب انتخاب، همانندی نسبی ایران با بسیاری از کشورهای مذکور است. طبقه بندی اقتصادی است.

□ مقدمه

توسعه مالیات بر ارزش افزوده ایفاء کرده است. بسیاری از کشورهای منطقه این نوع مالیات را رسماً بر قرار ساخته و دیگران نیز در تکاپوی استقرار آن هستند. با توجه به این گسترش مالیات ارزش افزوده در منطقه مورد بحث، مقاله حاضر خواهد کوشید:

اولاً، کشورهای بر قرار کننده این نوع مالیات را معرفی کند. ثانیاً، نحوه عملکرد مالیات بر ارزش افزوده و علل و موجبات رشد آن را بیان دارد. ثالثاً، هم تجارب حاصل و هم مسائل ناشی از اجراء این سیستم را به طور مبسوط تشریح کند.

مالیات بر ارزش افزوده در دو دهه اخیر سراسر جهان را در نور دیده و بالحقاق انبوه کشورها به این سیستم ظرف سالهای اخیر داستان به اوج خود رسیده است. همراه با این تمایل جهانی حرکات و نحوه عمل خاص منطقه‌ای نیز پدیدار گشته است. فرضاً اروپا در طلیعه این جنبش قرار دارد، چنانکه عملاً همه کشورهای اروپائی مالیات بر ارزش افزوده را پذیرفته‌اند و هم‌اکنون جهانیان شاهد کوشش برای هماهنگی و یکسان سازی این نوع مالیات در سراسر کشورهای عضو اتحادیه اروپا هستند. منطقه آسیا و اقیانوسیه نیز نقش مهمی در

مستمر مشمول مالیات بر ارزش افزوده هستند عموماً باید از جهت این مالیات خاص به ثبت برسند.

صاحبان این گونه مشاغل در ازاء فروشها و ارائه موارد مشمول مالیات، باید مالیات بر ارزش افزوده را اخذ و به خزانه پرداخت کنند. برخی اجناس مشمول مالیات صفر درصد و یا به عبارت دیگر معاف از مالیات است.

صاحبان مشاغلی که این گونه مالیات را دریافت می‌کنند، می‌توانند مالیات بر ارزش افزوده پرداختی خود بابت خرید مواد به کار رفته در جنس مورد فروش را از مراجع مالیاتی مسترد دارند.

اگر فروش جنس با اعمال مالیات به نرخ صفر درصد باشد یا فروشنده پرونده مالیاتی لازم را افتتاح نکرده باشد حق استفاده از اعتبار (کردیت) مالیاتی مذکور را نخواهد داشت. با توجه به قاعده‌ای که از یک سو در مورد پرداخت مالیات ارزش افزوده توسط مشتریان و از سوی دیگر، باز یافت مالیات قبلی پرداختی صاحبان مشاغل ذکر کردیم، غالب این گونه افراد و مؤسسات از پرداخت مالیات ارزش افزوده مستثنی می‌شوند و عملاً بار آن بر عهده مصرف کنندگان نهایی و نیز صاحبان مشاغلی که کالاهای معاف از مالیات بر ارزش افزوده عرضه می‌کنند، خواهد افتاد. زیرا این دو گروه حق باز یافت مالیات بر ارزش افزوده را ندارند.

### ۳. چرا دولت‌ها از این مالیات استقبال می‌کنند؟

شرایط و اوصافی که پیشتر بیان کردیم نشان می‌دهد که مصرف کنندگان نهایی و مؤسسات فروشنده کالاهای معاف از مالیات بر ارزش افزوده پرداخت کنندگان واقعی این مالیات هستند و از این دو گروه نیز دسته اول یعنی مصرف کنندگان سهم اعظم مالیات ارزش افزوده را بر دوش دارند. این کیفیت در همه کشورهای رایج است.

مالیات ارزش افزوده از دو جهت با مالیات بر درآمد متفاوت است. نخست اینکه مالیات مذکور بر وجوه خرج شده از سوی مردم وضع می‌گردد، حال آنکه مالیات بر درآمد از عواید مؤدیان گرفته می‌شود. دوم این که مالیات بر ارزش افزوده به‌طور عمده هنگامی وصول می‌شود که فرآورده‌ای از جریان تولید و توزیع

خارج شده به دست مصرف کننده نهایی می‌رسد. حال آن که مالیات بر درآمد عملاً از همه مؤسسات گرفته می‌شود. بدین ترتیب مالیات ارزش افزوده بر مصرف کنندگان تحمیل می‌شود،

**جهانشمول شدن مالیات بر ارزش افزوده تغییر عامی در طریقه گردآوری مالیات پدید می‌آورد. این حرکت شیوه سنتی اخذ مالیات مستقیم از درآمدهای حاصل را تغییر داده و در جهت گرفتن غیر مستقیم مالیات از خرج کنندگان وجوه سیر می‌کند که اکثر آنها یک واحد شغلی به شمار نمی‌آیند.**

ولی مالیات بر درآمد طیفهای گسترده‌ای از جامعه را در بر می‌گیرد.

جهانشمول شدن مالیات بر ارزش افزوده تغییر عامی در طریقه گردآوری مالیات پدید می‌آورد. این حرکت شیوه سنتی اخذ مالیات مستقیم از درآمدهای حاصل را تغییر داده و در جهت گرفتن غیر مستقیم مالیات از خرج کنندگان وجوه سیر می‌کند که اکثر آنها یک واحد شغلی به شمار نمی‌آیند.

بدیهی است تمایلات یا تئوریهای جدید مبنی بر تغییر در سوزها یا تابعان مالیات اثر عمده‌ای در رشد مالیات بر ارزش افزوده داشته است. البته طرز تفکر و شرایط حاکم بر مناطق مختلف نیز در این زمینه بی تأثیر نبوده است. فرضاً در زلاندنو وضع خاص نرخهای مالیاتی سبب پیدایش بحثهای زیادی شد. ناخرسندی از این نرخها موجب شد که صاحبان درآمدهای سطح بالا به شیوه‌هایی توسل جویند که بار مالیات بر درآمد تحمیلی ایشان را کاهش دهد. این گونه فعل و انفعالات افکار عمومی را آماده تغییر در سیستم مالیات‌گیری کرد.

مالیات ارزش افزوده بر پایه این فکر پدید آمد که بر اساس آن می‌توان نرخهای مالیاتی را به حد

قابل ملاحظه‌ای تقلیل داد. نتیجه این اعتقاد شش سال بعد روشن شد. اکنون نرخ نهایی مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی به نصف (از ۶۶ به ۳۳ درصد) تقلیل یافته و نرخ مالیاتی شرکتها نیز به میزان قابل ملاحظه‌ای (از ۴۸ به ۳۳ درصد) کاهش یافته است.

تجربه زلاندنو نشان می‌دهد که اوضاع و احوال واحساسات محلی می‌تواند بیش از تئوریهای مربوط به درآمد سبب استقبال از مالیات بر ارزش افزوده شود. این تجربه ضمناً مؤید آن است که مالیات را می‌توان وسیله نیل به اهداف مطلوب اجتماعی قرار داد. با این حال، بدیهی است که ترکیب عوامل مختلف نمی‌تواند در همه جا نتایج یکسانی به بار آورد و حصول فوائد مورد انتظار از کشوری تا کشور دیگر ممکن است متفاوت باشد.

### ۴. علل اختلاف در رژیمهای مالیات بر ارزش افزوده

مسأله بسیار مهم در وضع مالیات ارزش افزوده انتخاب کالاهایی است که لازم است رفتار ویژه‌ای در مورد آنها اعمال شود. رفتار ویژه نسبت به کالاهای مورد نظر ممکن است به شکل معافیت مالیاتی (یا کار برد نرخ صفر درصد) باشد و یا نرخهای متفاوت مالیاتی در نظر گرفته شود که هر گروه از کالاها و خدمات مشمول مالیات بر ارزش افزوده را تابع یکی از آن نرخها قرار داد.

این دوگانگی رفتار می‌تواند علل و عوامل مختلفی داشته باشد. فرضاً ملاحظات سیاسی یا هدف اجرای عدالت ممکن است سبب شود پاره‌ای کالاهای اساسی از شمول مالیات معاف شناخته شود. نمونه آن معافیت خدمات بهداشتی و آموزشی و مالی است. ملاحظات بین‌المللی نیز می‌تواند در این زمینه موثر باشد. فرضاً طلا و سایر فلزات قیمتی را از شمول مالیات بر ارزش افزوده معاف می‌دارند، زیرا وضع مالیات بر این کالاها می‌تواند سبب اختلال در معاملات بین‌المللی آنها شود.

مالیات ارزش افزوده بر پایه این فکر پدید آمد که بر اساس آن می‌توان نرخهای مالیاتی را به حد قابل ملاحظه‌ای تقلیل داد. نتیجه این اعتقاد شش سال بعد روشن شد. اکنون نرخ نهایی مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی به نصف (از ۶۶ به ۳۳ درصد) تقلیل یافته و نرخ مالیاتی شرکتها نیز به میزان قابل ملاحظه‌ای (از ۴۸ به ۳۳ درصد) کاهش یافته است.

همچنین صادرات کالاها و خدمات از این‌گونه مالیات معاف است، زیرا مصرف آنها دربرون مرزهای کشور انجام می‌گیرد. به همین دلیل، نقل و انتقال کسب و کار صاحبان مشاغل را نیز می‌توان از مالیات بر ارزش افزوده معاف دانست تا خریدار از حیث تهیه و ارائه نقدینگی که به خرید نهائی کالاها مربوط است به تنگنا نیافتد. البته این ترتیبات و استدلالات همه جا یکسان به کار برده نمی‌شود و در نتیجه طبقه‌بندیهای تبعیض‌آمیز چندی حادث می‌شود.

تجارب کشورهای آسیا و اقیانوسیه منجر به پیدایش نرخهای واحد مالیاتی و قبول موارد معاف از مالیات شده است. رژیمهای مالیاتی این کشورها غالباً يك نرخ ۱۰ درصد مالیات ارزش افزوده را

بر قرار ساخته و در مورد برخی فقرات نرخ صفر درصد یعنی معافیت از مالیات بر ارزش افزوده را مقرر داشته است. در مورد طبقه‌بندی معافیت‌های مالیاتی بین این کشورها تفاوت‌های قابل ملاحظه‌ای نیز وجود دارد. اندونزی و تایوان وسیع‌ترین سیستم معافیت‌های مالیاتی را دارا هستند. اندونزی سلسله گسترده‌ای از خدمات نظیر خدمات بهداشتی، اجتماعی، آموزشی و مالی را معاف از مالیات بر ارزش افزوده قرار داده است. در این کشور شرکتهای تولید کننده مواد اساسی، مشاغل کوچک و خرده فروشان نیز از این مالیات معاف‌اند. باقی کشورهای منطقه با این که معافیت‌های اساسی کمتری را بر قرار ساخته‌اند، ولی معمولاً خدماتی نظیر خدمات بهداشتی،

آموزشی و مالی را مشمول معافیت قرار داده‌اند. زلاندنو از این حیث در نقطه مقابل کشورهای فوق قرار دارد و تنها خدمات مالی و وسایل و امکانات مسکن از چنین معافیتی برخوردار است. پاره‌ای تفاوت‌های دیگر نیز در این زمینه بین کشورهای مختلف وجود دارد. مثلاً با این که حسب معمول فروش کالاها غیر مشمول مالیات ارزش افزوده، حق استرداد مالیات پرداختی توسط فروشنده را به دنبال نمی‌آورد، با این حال در کشور کانادا در مواردی حق استرداد کلی یا جزئی مالیات پرداختی حتی در چنین مواردی نیز وجود دارد. اهم معافیت‌های موجود و سایر اوصاف مربوط به رژیمهای مختلف ضمن جدول زیر ذکر شده است.

### تجربه آسیا - اقیانوسیه

| نام کشور                   | کانادا   | اندونزی   | زلاندنو  | فیلیپین  | کره جنوبی   | تایوان  | تایلند   |
|----------------------------|--|---|--|--|---|---|--|
| عنوان مالیات<br>تاریخ اجرا | GST<br>۱ ژانویه ۹۱   | VAT<br>۱ ژانویه ۸۴  | GST<br>۱ اکتبر ۸۶  | VAT<br>۱ ژانویه ۸۸   | VAT<br>۱ ژوئیه ۷۷   | VAT<br>۱ آوریل ۸۶   | VAT<br>۱ ژانویه ۹۲   |
| نرخ                        | ۷٪   | ۱۰٪   | ۵/۱۲٪  | ۱۰٪  | ۱۰٪   | ۵٪  | ۷٪   |
| معافیت‌ها                  | موارد مهم شامل:<br>خدمات بهداشتی<br>خدمات آموزشی<br>خدمات دولتی محلی<br>خدمات مالی | معافیت‌های گسترده شامل:<br>خدمات بهداشتی<br>خدمات اجتماعی<br>خدمات آموزشی<br>شرکتهای مولد کالاها<br>مؤسسات کوچک خرده‌فروشان | معافیت‌های محدود شامل:<br>خدمات مالی<br>وسایل و امکانات مسکن | معافیت‌های گسترده شامل:<br>فراورده‌های کشاورزی<br>خدمات آموزشی<br>خدمات بهداشتی<br>اجاره اراضی | معافیت‌های گسترده شامل:<br>فراورده‌های کشاورزی<br>خدمات پزشکی<br>خدمات آموزشی<br>خدمات مالی | معافیت‌های گسترده شامل:<br>خدمات بهداشتی<br>خدمات آموزشی<br>خدمات مالی<br>اراضی | موارد مهم شامل:<br>فراورده‌های کشاورزی<br>خدمات آموزشی<br>خدمات حکومت محلی<br>خدمات مالی |
| مالیات به نرخ صفر درصد     | کالاها و خدمات صادراتی<br>خوابار اساسی سایر کالاها<br>مختلف                        | کالاها و خدمات صادراتی  | کالاها و خدمات صادراتی<br>سایر کالاها<br>متفرقه              | کالاها و خدمات صادراتی<br>سایر کالاها<br>متفرقه  | کالاها و خدمات صادراتی<br>سایر تدارکات<br>طبقه‌بندی شده                                     | کالاها و خدمات صادراتی<br>سایر کالاها<br>طبقه‌بندی شده                          | کالاها و خدمات صادراتی<br>سایر کالاها<br>طبقه‌بندی شده                                   |

یادداشت:

- علاوه بر موارد فوق کشور فیجی رژیم مالیات ارزش افزوده مشابه زلاندنو را به نرخ ۱۰ درصد از یکم ژانویه ۹۲ بر قرار ساخته است. سنگاپور قوانینی در این باب وضع کرده ولی اجرای آن را به زمان دیگری موکول ساخته است. ژاپن نوع خاص مالیات بر مصرف خود را دارد. هند و چین نیز مالیات‌های بر مصرف وسیعی بر قرار ساخته‌اند که برخی از او صاف مالیات بر ارزش افزوده را دارا است. ائتلاف اپوزیسیون استرالیا نیز وعده داده بود که این نوع مالیات را بر قرار سازد. در مالزی و ایالات متحده نیز پذیرش این سیستم مورد توجه قرار گرفته است.
- اصطلاح معافیت و مالیات به نرخ صفر درصد به طور عام به کار رفته، اما در عمل موارد استثنائی چندی نیز موجود است.

## ۵. تجربه آسیا اقیانوسیه

تجربه اساسی این کشورها به طور عمده گسترش سریع این نوع مالیات را طی سالهای اخیر نشان می‌دهد. با این که تجارب هر کشوری اختلافاتی با دیگر ممالک دارد، با این حال ملاحظات عمومی چندی را می‌توان در این مورد ارائه نمود:

الف) رژیم مالیات ارزش افزوده غالباً جزء اصلی سیستمهای مالیاتی هر یک از این کشورها را تشکیل می‌دهد. مؤلف مقاله حاضر به یاد ندارد که چنین رژیمی در یکی از این کشورها راسخ شده و متعاقباً متعیر گشته باشد.

ب) رژیم مالیات بر ارزش افزوده منبع درآمد مهمی در این کشورها به شمار می‌رود. مثلاً در ژلاندنو نسبت آن به ۲۵ درصد کل مالیات می‌رسد.

ج) هر چند مسائل ناشی از مالیات ارزش افزوده در این کشورها متفاوت است. ولی مسائل مربوط به مرزبندی بین انواع موارد مشمول مالیات مشکل عام همه آنها به شمار می‌رود. این مرزبندی از رفتار متفاوت نسبت به موارد مختلف سر چشمه می‌گیرد. تعیین حدود مشخصی بین انواع کالاها و خدمات معاف یا مشمول نرخهای متفاوت غالباً با دشواری همراه است.

پرداختن به امر مالیات ارزش افزوده مشعله فراوانی برای متصدیان امر پدید می‌آورد و همواره وجود مشاوران حرفه‌ای برای بررسی جنبه‌های مختلف مالیات ارزش افزوده معاملات ضرورت پیدا می‌کند. فرضاً صاحبان مشاغل و

مطلب مستلزم آن است که نرخ واحدی در تمام موارد اعمال شود و معافیت و کار برد نرخ صفر درصد محدود شود. بویژه که محدود ساختن موارد تبعیض و رفتار دوگانه امکان اختلافات ناشی از مرزبندی بین موارد مختلف مشمول مالیات را به حداقل می‌رساند، هر چند که گروههای فشار قویاً خواهند کوشید نرخ مالیاتی صفر درصد یا معافیت مالیاتی را شامل صنایع مربوط به خود گردانند که نتیجه امکان اختلافات بالقوه در زمینه مرزبندی بین صنایع مختلف را تشدید خواهد کرد.

کشورهائی که از سیستم مالیات بر ارزش افزوده برخوردارند باید با استفاده از تجارب دیگران سعی در بهبود سیستمهای مربوط به خود کنند، هر چند که در این حالت نیز باید به شرایط خاص محلی توجه داشته باشند.

## ۸. آینده

نرخ رشد مالیاتها در سالهای اخیر زمینه را برای جلب توجه سایر کشورها نیز به پذیرش سیستم مالیات ارزش افزوده در آینده نزدیک فراهم ساخته است. باید دید چه دوره‌هایی در این زمینه پیشقدم می‌شوند. گام مهم دیگر می‌تواند کوشش به منظور ایجاد یک رژیم استاندارد برای مالیات ارزش افزوده باشد. همان‌گونه که گفتیم این کوشش هم اکنون در اتحادیه اروپا آغاز شده است. هرگونه پروژه مشابهی در منطقه آسیا و اقیانوسیه چند سالی از حرکت عمومی عقب خواهد ماند. شاید بتوان این کونه پروژه‌ها را در چارچوب ارتباطات اقتصادی عملی ساخت. به عنوان مثال قرارداد بازرگانی بین کشورهای آسیا (برونئی، اندونزی، مالزی، فیلیپین، سنگاپور و تایلند) می‌تواند محمل مناسبی برای این منظور به شمار رود.

ولی این گونه تفسیرها پیرامون حوادث آتی طبعاً جنبه تخمین و احتمال دارد. آنچه با اطمینان می‌توان اظهار داشت، درباره وضع جاری است. در زمان ما مالیات بر ارزش افزوده جزئی از اجزاء و عنصری از عناصر سیستم مالیاتی کشورهای آسیا و اقیانوسیه به شمار می‌رود.

مشاوران ایشان در اجرای وظایف قانونی و از جمله تهیه و ثبت عواید مربوط به مالیات ارزش افزوده کار اضافی قابل توجهی را باید بر عهده گیرند. همچنین مشاوران و وکلای مؤدیان همواره باید به این نکته توجه داشته و الزامات مربوط به مالیات ارزش افزوده را در قرار دادهای مربوط ملحوظ دارند. تدارک و عرضه مایحتاج و کالاها غالباً مستلزم منظور داشتن مالیات ارزش افزوده است. و بدین ترتیب نوعی مالیات بر معاملات به شمار می‌آید و همواره استفاده از متخصصان مالیاتی را ایجاب می‌کند.

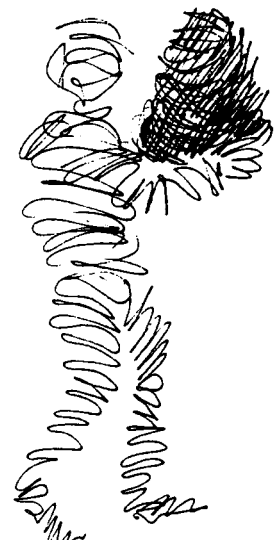
## ع. درسهائی از تجارب حاصل

تجارب مشروحه فوق برای همه کشورهای آسیا و اقیانوسیه حائز اهمیت است. دوره‌هایی که هنوز مالیات بر ارزش افزوده را بر قرار نساخته، ولی به محاسن آن توجه دارند باید این تجربه‌ها را مورد بررسی و ارزیابی قرار دهند. در این زمینه نباید به تقلید صرف اکتفا کرد بلکه باید ضمن بررسی آثار این مالیات در سایر کشورها اوضاع و احوال خاص کشور خود را نیز مد نظر قرار داد. این گونه کشورها باید به نکات زیر توجه داشته باشند.

– توسعه مالیات ارزش افزوده در سراسر آسیا و اقیانوسیه نشانه آن است که این مالیات مبتلا به عموم خواهد شد.

– این نوع مالیات دیگر به صورت جزئی از سیستم مالیاتی کشورهای مختلف در آمده است.

– اگر مالیات ارزش افزوده به شکل خالص آن عملی شود قابلیت اجرای آن بیشتر و خلجانات ناشی از آن کمتر خواهد بود. این



نقل از نشریه

The CCH Journal of Asian Pacific Taxation

## ضرورت تغییر بموقع نرخهای مالیاتی

از روند فعالیتهای اقتصادی معین و در مقابل تشویق نوع دیگری از فعالیتهای تولیدات - برحسب نیاز و مصلحت مبرم جامعه - صورت می‌پذیرد که در این حالات نیز عامل زمان و توانائی اقدام بموقع نقش مهمی را ایفاء می‌کند. | استفاده از عامل مالیات برای رسیدن به سایر مقاصد نظیر تأمین هزینه‌های عمومی دولت، توزیع عادلانه درآمد و ثروت، تخفیف تشنجهای خلجانات اجتماعی و غیره نیز بنا به همین منطق باید به نحوی صورت گیرد که بموقع آثار خود را ظاهر سازد و پیش از آن که شرایط رو به وخامت نهد و یا دگرگونی اوضاع و احوال توسل به سیاستهای مالی و اجتماعی دیگری را ایجاب کند بتواند التیامبخش و چاره‌ساز باشد.

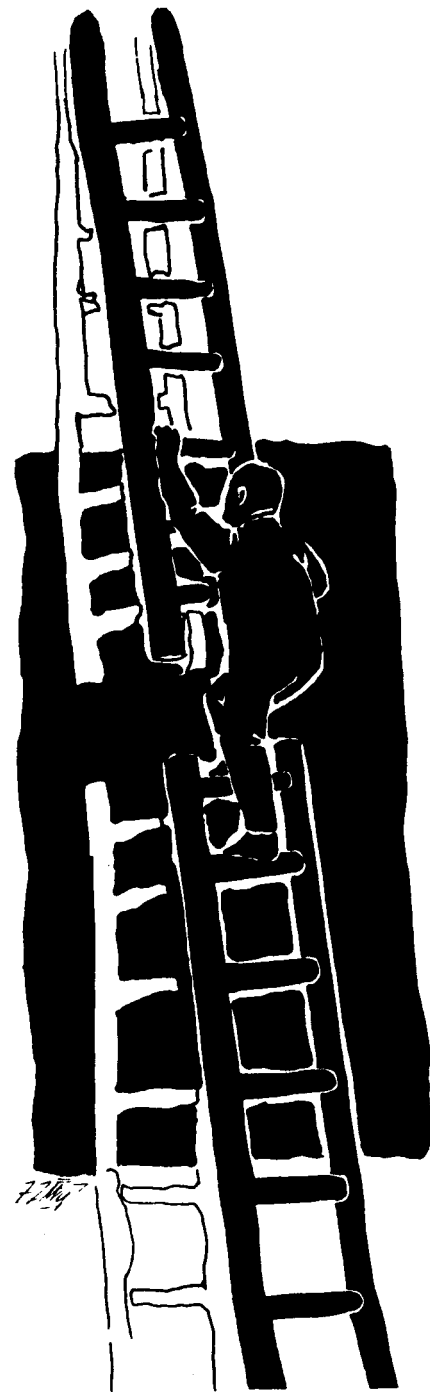
هنگامی که شرایط روز توسل به سیاست مالیاتی معینی را ایجاب می‌کند مؤثرترین جزء این سیاست تغییر در نرخهای مالیاتی است. تصویب نرخهای مالیاتی باید از انعطاف و تحرک پذیری کافی برخوردار باشد تا بتوان هماهنگ با شرایط و دورانهای مختلف اقتصادی از آنها بجا و بموقع استفاده به عمل آورد. در غیر این صورت رسیدن به نتایج مورد نظر را نباید توقع داشت. این که مشاهده می‌شود در مواردی مالیاتهای پیش‌بینی شده در قانون بودجه با میزان وصولی تطابق ندارد و یا مالیاتها تأثیر مطلوب

نقش عظیمی که امر مالیات در تأمین منابع مالی مورد نیاز دولت از یک سو و نیل به هدفهای اقتصادی - اجتماعی کشور از سوی دیگر برعهده دارد، مستلزم آن است که از این ابزار بسیار نیرومند و مؤثر به صحیح‌ترین شیوه و در عین حال کاملاً بموقع و در وقت خود استفاده شود تا اثری را که از آن متوقع هستیم در دوره زمانی مورد نیاز ظاهر سازد. در غیر این صورت، چه بسا که گذشت زمان شرایط تازه‌ای را پدید آورد و آن شرایط دست یازیدن به سیاست معکوسی را اقتضاء کند.

ممکن است در یک مرحله معین نیاز به اخذ تدابیر شدید ضد تورمی در میان باشد و توسل به سیاست مالی و از جمله افزایش مالیاتها را ایجاب کند، تا از این طریق بخش قابل توجهی از قدرت خرید بخش خصوصی به بخش دولتی انتقال یابد و گامی در طریق مهار تورم برداشته شود. روز دیگر که شرایط رکود بر اقتصاد جامعه حکمفرما است، ممکن است ضرور باشد که دولت از سوئی بر هزینه‌های خود بیافزاید و از سوی دیگر با کاهش نرخها از فشار مالیات بر مؤذیان بکاهد تا از این راه قدرت خرید و تقاضای کل و ملاً میزان اشتغال و رونق اقتصادی را فزونی بخشد.

توسل به سیاست مالی گاهی به خاطر کاستن

هنگامی که شرایط روز توسل به سیاست مالیاتی معینی را ایجاب می‌کند مؤثرترین جزء این سیاست تغییر در نرخهای مالیاتی است. تصویب نرخهای مالیاتی باید از انعطاف و تحرک پذیری کافی برخوردار باشد تا بتوان هماهنگ با شرایط و دورانهای مختلف اقتصادی از آنها بجا و بموقع استفاده به عمل آورد. در غیر این صورت رسیدن به نتایج مورد نظر را نباید توقع داشت.



باید چاره‌ای اندیشید که تصویب نرخهای مالیاتی از درجه انعطاف و سرعت تحرک بیشتری برخوردار شود تا بتوان به اقتضاء شرایط اقتصادی و اجتماعی جاری بموقع از آن بهره‌جوئی به عمل آورد.

این نکته در مورد نرخهای مالیاتی که باید با توجه به مقتضیات زمان از حساسیت و تناسب بیشتری برخوردار باشد حائز کمال اهمیت است. چنانچه به این نکته توجه کافی نشود ممکن است اثر اقتصادی و تنظیم‌کنندگی آن از دست برود و بی‌خاصیت شود و یا حتی آثار غیرمتناسب با شرایط جاری به بار آورد.

برحسب این منطقی طبیعی باید چاره‌ای اندیشید که تصویب نرخهای مالیاتی از درجه انعطاف و سرعت تحرک بیشتری برخوردار شود تا بتوان به اقتضاء شرایط اقتصادی و اجتماعی جاری بموقع از آن بهره‌جوئی به عمل آورد.

پیشنهاد خاصی که در این زمینه می‌توان ارائه کرد، این است که تغییر و تصویب نرخهای مالیاتی تحت ضوابط و شرایط معینی در اختیار دولت قرار گیرد تا هنگامی که بودجه سالانه را تنظیم می‌کند بتواند نرخهای مالیاتی مطلوب را با توجه به ضرورت زمان و مطابق با شرایط اقتصادی تصویب و همزمان با اجرای بودجه مورد استفاده قرار دهد.

شور اول تصویب شود مجدداً به کمیسیون قبلی باز می‌گردد تا با دقت و تفصیل بیشتر مورد بحث و بررسی قرار گیرد. پس از تصویب کمیسیون برای بار دوم، لایحه مجدداً در نوبت و سپس در دستور کار جلسه عمومی مجلس قرار می‌گیرد و نهایتاً با اصلاحاتی به تصویب می‌رسد.

این فرایند بسته به مورد حداقل یک سال و در بسیاری موارد بیش از آن وقت می‌گیرد. اگر زمان صرف شده برای بررسی و تهیه و تنظیم لایحه و تصویب آن در هیئت دولت را به این دوره زمانی بیفزائیم، روشن می‌شود که تصویب یک قانون تا چه حد وقت‌گیر است. در چنین اوضاع و احوالی بسیار امکان دارد که شرایط اقتصادی حاکم در زمان تصویب و انتشار قانون تغییر یافته و وضع قانون دیگری را ایجاب کند.

رابر اقتصاد کشور نمی‌بخشد علت آن را از جمله باید در انعطاف‌ناپذیری و اطاله رایج در تصویب نرخهای مالیاتی و ناهمگنی آنها با شرایط اقتصادی و عدم امکان استفاده بموقع دولت از آنها جستجو کرد.

وضع قوانین از فرایند طولانی و وقت‌گیری تبعیت می‌کند. لوایح مالیاتی توسط دولت تنظیم می‌شود که خود جریانی بس طولانی دارد و پس از آن که لایحه از سوی دولت به مجلس تقدیم شد، اگر دو فوریت یا سه فوریتی مطرح نباشد، از طریق هیئت رئیسه مجلس به کمیسیون مربوط ارجاع می‌شود. پس از رسیدگی کمیسیون لایحه در نوبت قرار می‌گیرد و زمانی که نوبت آن فرا رسد برای تصویب در شور اول وارد دستور کار جلسه عمومی می‌شود. به فرض که لایحه در

### نکته

#### اندر قضیه سبیل مالیات خورها!

«هر یک از ایالات و ولایات مهمه یک مستوفی داشت. برای هر یک دستورالعملی که شامل نام کلیه قراء و قصبات و میزان مالیات جنسی و نقدی هر یک بود اول سال می‌نوشتند. این دستورالعمل‌ها از روی صورت آخرین ممیزی قراء تنظیم می‌شد. مالیات اصناف به طور مقطوع از کدخدای هر صنف گرفته می‌شد... اگر یک یا چند نفر از مستوفیان کسر وصولی داشتند، مبلغ مذکور به اطلاع وزیر بقایا که اواخر سلطنت ناصرالدین شاه مرحوم امین حضور بود می‌رسید و او با شدت هرچه تمام‌تر باقیمانده مالیات را مأخوذ می‌داشت. اگر یک مستوفی در پرداخت باقیمانده حساب خود تعلل می‌کرد، مأمورین وزیر بقایا علی‌الخصوص دو نفر از عربده‌کش‌ها به نام برادران رحیم‌کن‌کن که در قساوت ضرب‌المثل بودند انواع بلاها به سر او می‌آوردند... رحیم در توبره‌ای گاه می‌ریخت و آتش می‌زد و سر بدهکاران را داخل آن توبره می‌کرد تا نزدیک به خفه شدن می‌رسیدند. به عبارت دیگر اگر مالیات دیوان را می‌خواستند بخورند سبیلشان را دود می‌دادند.»

نقل از کتاب عبرت‌نامه روشن‌دلان، نوشته علی وثوق



سیاستهای مالی برای

# کنترل آلودگی (۲)

گلن. پ. جنکینز (مدیر برنامه مالیاتی بین‌المللی دانشگاه هاروارد)  
رانجیت لامج (مشاور بانک جهانی)

ترجمه دکتر محمد توکل

بخش نخست این مقاله جالب که بهره‌جویی از ابزارهای مالی را در مبارزه با بلیه آلودگی به زبان علمی مورد بحث قرار می‌دهد در شماره اول مجله به چاپ رسید. در آن شماره ابتدا انواع انگیزه‌های مالیاتی به منظور تشویق سرمایه‌گذاری در جهت کنترل آلودگی را در چند کشور آسیائی، اروپائی و امریکائی شرح دادیم و سپس به بحث تحلیلی پیرامون انگیزه‌های مالیاتی از حیث تأثیر نهائی در کاهش آلودگی پرداختیم و ضمن آن مطلوبیت انگیزه‌های واجد وصف «بی‌طرفی» را خاطر نشان ساختیم. اینک دنباله بحث اخیر را با گفتگو پیرامون استهلاک معجل که یکی از رایج‌ترین انواع این‌گونه انگیزه‌ها است ادامه می‌دهیم.



سرمایه‌های جدید را کاهش داده، از این طریق جریان نقدینگی مؤسسه را بهبود می‌بخشد. این که تعویق بدهی مالیاتی را فقط به عنوان یک وام بی‌بهره توصیف کنیم موجب غفلت از برخی مزایای دیگر آن می‌شود. این رشته از مزایا را ریچارد برد<sup>۱</sup> به بهترین نحو بیان داشته است: «چه کسی از قبول یک وام بی‌بهره سرباز می‌زند که برای وصول آن نه هیچ قید و شرطی مقرر است و نه از کسی باید تقاضا و درخواستی نمود و نه لازم است تضمینی داده شود. حتی بازپرداخت آن هم مشروط به تحصیل درآمد در آینده است.»

## ۲. ناهنجاریهای حاصل از اعمال روش استهلاک شتابی

استهلاک شتابی درجه‌بندی پروژه‌ها بر حسب عمر مفید دارائیهای مربوط را دچار اختلال و انحراف می‌سازد. این وضع عمدتاً به این دلیل حاصل می‌شود که هر چه دارائیهای مورد سرمایه‌گذاری از عمر طولانی‌تری برخوردار باشد جاذبه استهلاک شتابی بیشتر می‌شود. سود حاصل از کسور اولیه به همین نسبت بیشتر خواهد بود، زیرا مالیات مربوط در مورد دارائیهای طویل‌العمر به تعویق طولانی‌تری می‌افتد.

فرضاً اگر عمر دارائی معینی ۲۰ سال و از آن دارائی دیگر ۵ سال باشد و در هر دو حالت استهلاک سریع دوساله مجاز باشد، آنگاه صاحب دارائی ۲۰ ساله آن مقدار از کاهش مالیاتی را که بر اثر استهلاک ۲ ساله از آن برخوردار گشته باید ظرف ۱۸ سال بعد ادا کند. حال آن که همین مدت برای دارائی ۵ ساله فقط ۳ سال است. در نتیجه بدیهی است که دارائی ۲۰ ساله را بر دارائیهای کوتاه‌عمر ترجیح خواهند دانست.

این وضعیت در مورد سرمایه‌گذاری‌های کنترل آلودگی می‌تواند در گزینش تکنولوژی تخفیف آلودگی مؤثر افتد. از جمله ممالکی که در آنها دارائی‌های طویل‌العمر می‌تواند به نحو بارزی ترجیح شناخته شود یکی سنگاپور و دیگری آلمان است. در سنگاپور همه دارائیها را می‌توان ظرف ۳ سال مستهلک ساخت و در آلمان استهلاک اولیه‌ای معادل ۶۰ درصد ارزش دارائیها مجاز شناخته شده است.

## ۳. استهلاک بی‌طرف

استهلاک در صورتی بی‌طرف تلقی می‌شود که بر اثر اعمال آن دارائیهایی که ارزش کنونی خالص

در مواردی که استهلاک شتابی مجاز است خریداران دارائیهای قابل استهلاک از نوعی مزایای مالیاتی استفاده می‌کنند که بر حسب آن می‌توانند در سالهای نخست کارکرد دارائیها ارقام قابل کسر بزرگ‌تری را مورد عمل قرار دهند. مجموع مبالغ قابل کسر در استهلاک شتابی از حیث قدر مطلق همان است که بر حسب نظام استهلاکی معمول به نیز می‌توان منظور داشت و جنبه تشویقی فقط از تعویق در پرداخت بدهی مالیاتی ناشی می‌شود.

## ۱. اثر استهلاک شتابی بر نرخ مؤثر مالیاتی

نرخ مؤثر مالیاتی مبنای داوری مؤدیان نسبت به جالب بودن انگیزه‌های سرمایه‌ای مورد بحث است. نرخ مذکور هم به نرخ اسمی مالیات و هم به نرخ استهلاک مجاز بستگی دارد. هرچه نرخ استهلاکی سریع‌تر باشد نرخ مؤثر مالیات کمتر خواهد بود.

شخص سرمایه‌گذار در برآورد سرمایه‌گذاری خود جریان درآمدهای خالص (پس از کسر مالیات) ناشی از سرمایه‌گذاری را با هزینه آن مورد سنجش قرار می‌دهد. ارزش کنونی درآمد خالص برابر است با ارزش کنونی جریان درآمدهای ناشی از سرمایه‌گذاری قبل از کسر مالیات، منهای ارزش کنونی مالیاتهای قابل پرداخت آتی. ارزش کنونی مالیاتهای قابل پرداخت آتی را می‌توان با ارزش فعلی مالیاتهای متعلق به جریان درآمدهای ناخالص  $(Y+D)$  منهای ارزش کنونی صرفه‌جویی و کاهش مالیاتی ناشی از استهلاک برابر دانست. ارزش کنونی کاهش مالیاتی ناشی از استهلاک هر قدر سرعت استهلاک مجاز بیشتر باشد، بالاتر می‌رود. بدین ترتیب استهلاک شتابی نرخ مؤثر مالیات را از طریق به تعویق انداختن تاریخ تعلق مالیات پائین‌تر می‌آورد.

برای آن که انگیزه مالیاتی نسبت به دو دارائی مختلف بی‌طرف تلقی شود باید - به فرض تساوی سایر عوامل - منشأ نرخ مؤثر مالیاتی واحدی در هر دو مورد شود.

فوائد استهلاک شتابی را به اشکال دیگری نیز می‌توان تجسم نمود که برای حسابداران و مأموران مالیاتی قابل فهم‌تر است:

- تعویق بدهی مالیاتی در واقع نوعی وام بی‌بهره است که مؤسسه از خزانه دولت دریافت می‌کند و این خود هزینه تأمین مالی و تحصیل

در مواردی که استهلاک شتابی مجاز است خریداران دارائیهای قابل استهلاک از نوعی مزایای مالیاتی استفاده می‌کنند که بر حسب آن می‌توانند در سالهای نخست کارکرد دارائیها ارقام قابل کسر بزرگ‌تری را مورد عمل قرار دهند.

## استهلاک معجل (شتابی)

استهلاک دارائیهای سرمایه‌ای هزینه‌ای است که بر اثر مبادرت به کسب و کار پدید می‌آید. قانون مالیاتی با مجاز شناختن سرمایه‌گذاران به بازیافت هزینه‌های سرمایه‌ای خود در واقع این گونه هزینه‌ها را مورد پذیرش قرار می‌دهد. کسر سایر هزینه‌های مربوط به انجام کسب و کار از قبیل دستمزد، تهیه مواد و غیره به طور جاری یعنی در همان زمان پرداخت صورت می‌پذیرد؛ حال آن‌که کسرهاستلاکات به منظور بازیافت هزینه‌های سرمایه‌ای طی چندین سال عملی می‌شود.

1. Richard M. Bird, "Tax Incentives for Investment," *The Canadian Tax Foundation* (Nov. 1980), p. 19.

جریان درآمد حاصل از آنها مساوی است، بار مالیاتی برابری را تحمّل کنند. این کیفیت در صورتی قابل حصول خواهد بود که ارزش خالص درآمد مشمول مالیات هر سال دارائی مورد نظر با درآمد ناخالص منهای کاهش واقعی ارزش دارائی مساوی باشد. چنین حالتی مربوط به آن است که استهلاك مالیاتی با استهلاك اقتصادی هماهنگ باشد.

اگر استهلاك مجاز با استهلاك اقتصادی مساوی باشد، اعمال مالیات ارزش جریان خالص درآمد را به اندازه نرخ قانونی (اسمی) مالیات کاهش خواهد داد. در این صورت نرخ مؤثر مالیات بانرخ رسمی آن - صرفنظر از دوره عمر دارائی مربوط - برابر خواهد بود. متأسفانه استهلاك اقتصادی یک مفهوم تئوریک است که در عمل به آسانی قابل کاربرد نیست. فرسایش

کرد - چندان شگفت آور نیست. البته پاره‌ای مکانیزمهای خاص نیز وجود دارند که بازیافت سریع هزینه‌ها را توأم با وصف بی‌طرفی میسر می‌سازند. پیش از آن که به بیان شیوه‌های اخیر بپردازیم متدهای متداول فاقد جنبه بی‌طرفی را مورد بحث قرار می‌دهیم که عبارتند از: - استهلاك دارائیهای طی سالهای معین بدون توجه به عمر واقعی اقتصادی آنها.

- کاربرد شیوه واحد استهلاك در مورد دارائیهای متعددی که از حیث اقتصادی عمرهای متفاوتی دارند. - استهلاك دارائیهای به سرعت اضافی یعنی (مثلاً) دو یا سه برابر) نسبت به سرعت استهلاك اقتصادی آنها. نحوه استهلاك اخیر سبب کوتاهی هماهنگی دوران استهلاك دارائیهای می‌شود، بی‌آن که تناسب دوره استهلاكی را با عمر مفید دارائیهای برهم

عمر مفید دو نوع دارائی جایگزین اغراق آمیز به نظر می‌رسد، ولی در عوض اثرگذاری نرخ استهلاك شتابی یاد شده را آسان‌تر می‌توان درک کرد. باقی فرضهای مسأله از این قرار است: میزان سرمایه‌گذاری اولیه ۱۲۰۰ واحد پول، نرخ مالیاتی ۵۰ درصد به طور ثابت و نرخ بهره جاری ۱۰ درصد به طور ثابت.

مقایسه مورد بحث ضمن جدول شماره ۱ زیر در دو قسمت نشان داده شده است. قسمت اول مربوط به دارائی شش ساله و بخش دوم راجع به دارائی چهل ساله است.

همان گونه که ضمن جدول شماره ۱ نتیجه‌گیری شده نرخ بازدهی داخلی<sup>۱</sup> پروژه اول بدون احتساب مالیات ۱۷/۲ درصد و از آن پروژه دوم ۱۷ درصد است. ولی اگر مالیات را منظور کنیم این نرخ نسبت به پروژه اول ۹/۸ درصد و در مورد پروژه دوم به ۱۰/۵ درصد می‌رسد. به عبارت دیگر، در حالت ناخالص یعنی بدون محاسبه مالیات وضع پروژه اول بهتر از پروژه دوم است، ولی هنگامی که مالیات را منظور می‌کنیم این وضع معکوس می‌شود و پروژه دوم نسبت به اولی رجحان پیدا می‌کند و این به خاطر کاربرد استهلاك شتابی یاد شده است. ضمناً ارزش کنونی درآمد حاصل از پروژه اول (با احتساب نرخ جاری تنزیل معادل ۱۰ درصد) منفی و از آن پروژه دوم مثبت است که این نیز ناشی از تأثیر عامل مالیات و نرخ استهلاك شتابی است.

حاصل مطلب این که پروژه اول هر چند بالذاته سودآورتر از پروژه دوم است، ولی بر اثر اعمال نرخ استهلاك شتابی نتیجه ارزیابی آن وضع نازل‌تری را نسبت به پروژه اول بازگو می‌کند.

#### ۵. آیا می‌توان وصف «بی‌طرفی» را در کاربرد استهلاك شتابی تأمین کرد؟

با وجود آنچه گفتیم می‌توان استهلاك شتابی را نسبت به گروه خاصی از سرمایه‌گذارها به کار برد بی‌آنکه سبب نقض جنبه بی‌طرفی آن شود. حالت بی‌طرفی با استفاده از دو روش زیر محفوظ خواهد ماند:

### اکثر مکانیزمهای استهلاك شتابی فاقد خصیلت بی‌طرفی هستند. این مطلب با توجه به مشکلاتی که در راه اندازه‌گیری استهلاك اقتصادی وجود دارد - و در این مقاله به آن اشاره خواهیم کرد - چندان شگفت آور نیست. البته پاره‌ای مکانیزمهای خاص نیز وجود دارند که بازیافت سریع هزینه‌ها را توأم با وصف بی‌طرفی میسر می‌سازند

دارائیهای سرمایه‌های یکسواخت نیست و این کیفیت پیش‌بینی کاهش واقعی ارزش آنها (یعنی استهلاك اقتصادی) را دشوار می‌سازد. علاوه بر این، تجهیزات اغلب پیش از فرسودگی کامل (یعنی استهلاك فیزیکی) از «مد» می‌افتند و منسوخ می‌گردند (یعنی از جهت اقتصادی مستهلك می‌شوند).

#### ۴. حالات متداول استهلاك شتابی فاقد وصف بی‌طرفی

اکثر مکانیزمهای استهلاك شتابی فاقد خصیلت بی‌طرفی هستند. این مطلب با توجه به مشکلاتی که در راه اندازه‌گیری استهلاك اقتصادی وجود دارد - و در این مقاله به آن اشاره خواهیم

زند. بدین معنی که با اجرای چنین روشی کماکان دارائیهای با دوام دیرتر از اموال کم دوام مستهلك می‌شوند. در نتیجه درجه اختلالی که بر اثر اجرای این روش در تصمیم‌گیری مؤسسه به منظور گزینش بین پروژه‌های مختلف (با توجه به عامل استهلاك دارائیهای) پدید می‌آید نسبت به بسیاری روشهای جایگزین دیگر معتدل‌تر است.

با این حال، مواردی را می‌توان یافت که با اجرای روش استهلاكی مذکور معیار بی‌طرفی که پیشتر از آن یاد کردیم نقض می‌شود. برای مثال دو پروژه سرمایه‌گذاری برای خرید دارائیهای مختلف را در نظر می‌گیریم که در یکی از آنها عمر مفید دارائی مربوط شش سال و در دیگری چهل سال است. هر چند این اندازه تفاوت بین

۱. نرخ بازدهی داخلی ترجمه اصطلاح internal rate of return است که در ارزیابی پروژه‌های سرمایه‌گذاری از آن استفاده می‌شود. این نرخ در واقع نوعی نرخ بهره فرضی است که اگر هواید حاصل از یک سرمایه‌گذاری طی چند سال را برآورد کنیم و آن درآمدها را با این نرخ تنزیل کنیم، به طوری که ارزش امروز آنها به دست آید در آن صورت به نقطه سره سر خواهیم رسید؛ یعنی جمع هواید خالص مورد انتظار مساوی سرمایه‌گذاری اولیه می‌شود به عبارت دیگر، با کاربرد چنین نرخی نه سود خواهیم کرد و نه زیان. فرمول محاسبه چنین است:

$$\frac{R_1}{(1+r)} + \frac{R_2}{(1+r)^2} + \dots + \frac{R_n}{(1+r)^n} - C_0 = 0$$

R در آمد تخمینی در هر یک از سالهای آینده است (R<sub>1</sub> سال اول، R<sub>2</sub> سال دوم و ...). r نرخ بازده داخلی و C<sub>0</sub> میزان سرمایه‌گذاری اولیه است. به هر نسبت که r یعنی نرخ بازدهی داخلی از نرخ بهره رایج فزون‌تر باشد علامت سوددهی بهتر سرمایه‌گذاری است.

نرخ بازدهی داخلی را می‌توان در مورد هواید سنوات آتی قبل یا بعد از احتساب مالیات به دست آورد که البته آنچه نتیجه نهائی ارزیابی را نشان می‌دهد حالت اخیر است، زیرا وجود مالیات واقعی است که قطعاً باید در نظر گرفته شود - م.

جدول شماره ۱

مقایسه دو پروژه سرمایه‌گذاری: استهلاك شتابی مجاز برای مدتی معادل نصف عمر مفید دارائیه‌ها.  
قسمت اول: دارائی شش ساله

| سالهای عمر پروژه                      | آغازکار | آخر سال یکم | دوم | سوم | چهارم | پنجم | ششم |
|---------------------------------------|---------|-------------|-----|-----|-------|------|-----|
| عوباید مورد انتظار بدون احتساب مالیات | -۱۲۰۰   | ۴۹۰         | ۴۵۰ | ۴۰۰ | ۲۰۰   | ۱۴۰  | ۱۰۰ |
| استهلاك مجاز سالانه                   | -       | ۴۰۰         | ۴۰۰ | ۴۰۰ | -     | -    | -   |
| درآمد مشمول مالیات                    | -       | ۹۰          | ۵۰  | -   | ۲۰۰   | ۱۴۰  | ۱۰۰ |
| مالیات به نرخ ۵۰ درصد                 | -       | -۴۵         | -۲۵ | -   | -۱۰۰  | -۷۰  | -۵۰ |
| درآمد خالص                            | -۱۲۰۰   | ۴۴۵         | ۴۲۵ | ۴۰۰ | ۱۰۰   | ۷۰   | ۵۰  |

نرخ بازدهی داخلی (طبق فرمول مذکور در پی‌نویس صفحه قبل): بدون احتساب مالیات: ۱۷/۲ درصد، با احتساب مالیات: ۹/۸ درصد، ارزش خالص کنونی درآمدهای مورد انتظار با احتساب بهره جاری به نرخ ۱۰ درصد = ۳/۶-

اعتبار (کردیت) مالیاتی سرمایه‌گذاری

کردیت مالیاتی از این حیث که موجب کاهش ارزش فعلی مالیاتی می‌شود به استهلاك شتابی شباهت دارد، ولی مکانیزم آن متفاوت است و موجب تقلیل مجموع بدهی مالیاتی موذی نیز می‌شود.

اعتبار (کردیت) مالیاتی از این حیث که موجب کاهش ارزش فعلی بدهی مالیاتی می‌شود به استهلاك شتابی شباهت دارد.

در خصوص طرح و ساختار اعتبار مالیاتی وحدت نظر وجود ندارد. و نسبت به رجحان آن بین انواع انگیزه‌های مالیاتی از حیث تشویق نسبت به سرمایه‌گذاری هرچه بیشتر از محل وجوه صرفه‌جویی شده مالیاتی اختلاف نظر باز هم بیشتری وجود دارد. هلند نمونه کشوری است که اولویت اعتبار مالیاتی را نسبت به استهلاك شتابی مورد تأکید قرار داده است. دلیل این ادعا آن که ضمن اصلاحات اخیر مالیاتی استهلاك شتابی و دیگر تشویقات مالیاتی مقررات پیشین حذف شد و اعتبار مالیاتی جای آنها را گرفت.

قسمت دوم: دارائی چهل ساله

| سالهای عمر پروژه                      | آغازکار | آخر سال یکم | دوم | سوم | بیستم | بیست و یکم | چهلیم |
|---------------------------------------|---------|-------------|-----|-----|-------|------------|-------|
| عوباید مورد انتظار بدون احتساب مالیات | -۱۲۰۰   | ۲۰۵         | ۲۰۵ | ۲۰۵ | ۲۰۵   | ۲۰۵        | ۲۰۵   |
| استهلاك مجاز سالانه                   | -       | ۶۰          | ۶۰  | ۶۰  | ۶۰    | -          | -     |
| درآمد مشمول مالیات                    | -       | ۱۴۵         | ۱۴۵ | ۱۴۵ | ۱۴۵   | ۲۰۵        | ۲۰۵   |
| مالیات به نرخ ۵۰ درصد                 | -       | -۷۳         | -۷۳ | -۷۳ | -۷۳   | -۱۰۳       | -۱۰۳  |
| درآمد خالص                            | -۱۲۰۰   | ۱۳۳         | ۱۳۳ | ۱۳۳ | ۱۳۳   | ۱۰۳        | ۱۰۳   |

نرخ بازدهی داخلی (طبق فرمول مذکور در پی‌نویس صفحه قبل): بدون احتساب مالیات: ۱۷ درصد، با احتساب مالیات: ۱۰/۵ درصد، ارزش خالص کنونی درآمدهای مورد انتظار با احتساب بهره جاری به نرخ ۱۰ درصد = ۵۵/۵

اول) به هزینه نهادن فوری: بی‌طرفی حاصل بر می‌نامند، زیرا این استاد برای نخستین بار استدلال نمود که استهلاك یکباره قیمت دارائیه‌ها در جریان اثر اجرای این روش را «بی‌طرفی ماسگریو» نیز

1. Musgrave

2. Harberger-Bradford

اعتبار مالیاتی از جهتی نوعی جایگزین مرتبط با سیاست مالی در برابر انگیزه‌های سرمایه‌گذاری اعطائی از طریق سیاست پولی به شمار می‌رود، با این استدلال که انگیزه‌های پولی همواره سرمایه‌گذاری‌های شغلی را به دنبال نمی‌آورد و لذا تشویقات سرمایه‌گذاری مالیاتی بر آنها رجحان دارد.

در بسیاری از موارد اعتبار مالیاتی که معادل درصدی از ارزش دارائی محاسبه می‌شود غیرقابل استرداد است و فقط در ازاء بدهی مالیاتی مؤدیان قابل احتساب است. برای رعایت عدالت بین مؤدیانی که دارای درآمد مشمول مالیات اند یا فاقد آنند می‌توان قابلیت انتقال اعتبار مالیاتی به سنوات آتی را مورد قبول قرار داد. در کشور کانادا این گونه اعتبارات نسبت به سرمایه‌گذاریهای انجام شده برای امر تحقیقات و توسعه قابل استرداد است.

از جهت رابطه بین اعتبار مالیاتی با مبنای قابل اعمال نرخ استهلاکی تفاوت روشهای زیادی موجود است. در سال ۱۹۸۳ سیستم مالیاتی کانادا پایه محاسبه استهلاک را با حذف کل اعتبار مالیاتی قابل قبول دانست، حال آنکه در ایالات متحده امریکا کاهش این پایه را فقط معادل نصف اعتبار مالیاتی کافی دانستند. در کشور کره هیچگونه تقلیلی از این بابت رایج نیست.

صرفنظر از این اختلافات به هر حال اعتبار مالیاتی نوعی سوبسید نقدی به تناسب میزان سرمایه‌گذاری روی دارائیهای مورد نظر قانون به شمار می‌رود.

#### ۱. ناهنجاریهای حاصل از برقراری اعتبارات

##### مالیاتی

اعتبار مالیاتی سبب اقبال مؤسسات به

دارائیهای کم دوام خواهد شد، بر خلاف استهلاک معجل که استفاده از دارائیهای بادوام را ترغیب می‌کند. ذکر مثالی در مورد اوراق قرضه دولتی مطلب را روشن می‌سازد. فرض کنیم دولت اوراق قرضه مختلفی با سرسیدهای ۹۰ روزه، یک ساله و ۲۰ ساله صادر می‌کند و برای تمامی خریداران سوبسیدی معادل ۷ درصد بهای خرید در نظر می‌گیرد. در صورتی که نرخ بهره یک درصد در ماه باشد بر اساس فرض مذکور درآمدی معادل ۱۰ درصد به اوراق قرضه ۹۰ روزه تعلق خواهد گرفت<sup>۱</sup>. در نتیجه عموم خریداران از اوراق قرضه ۹۰ روزه استقبال خواهند کرد و هیچکس علاقه‌ای به خرید اوراق قرضه یک ساله نخواهد داشت تا چه رسد به اوراق قرضه بیست ساله.

همین وضع در مورد سرمایه‌گذاریهای مختلف نیز صادق است. یک گروه از دارائیهایی که ارزش فعلی درآمد حاصل از آنها طی عمر مفید دارائی (قبل از احتساب مالیات) بیش از گروه دیگر است و در نتیجه بالذاته بر گروه ثانی مرجح است پس از کسر مالیات و اعمال اعتبار مالیاتی مورد بحث از درآمد ناخالص نازل‌تری برخوردار می‌شود و ملاً کنار زده می‌شود.

جدول شماره ۲ این سناریو را بازگو می‌نماید. مقایسه بین دو پروژه سرمایه‌گذاری روی دارائیهایی که عمر مفید آنها مختلف است به عمل آمده و در مورد هر دو نوع دارائی اعتبار (کردیت) مالیاتی ۳۰ درصدی منظور شده است که در همان آغاز کار پروژه برای مؤسسه قابل استفاده است. سایر فرضهای مسأله از این قرار است: میزان سرمایه‌گذاری اولیه ۱۵ واحد پول، نرخ مالیاتی ۵۰ درصد به طور ثابت و نرخ بهره

جاری ۱۰ درصد به طور ثابت.

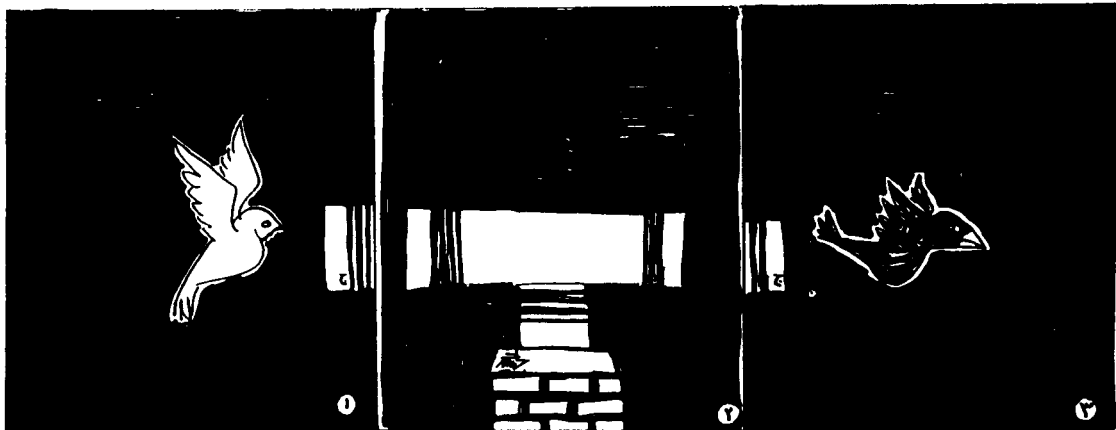
بنابراین، احتمال دارد که تجهیزات مناسب‌تر برای کنترل آلودگی با در نظر گرفتن اثرات ناشی از اعتبار مالیاتی مورد بی‌توجهی قرار گیرد و مدیریت مؤسسه نوع دیگری از تجهیزات را که از حیث مقابله با آلودگی در مقام نازل‌تری قرار دارد ترجیح دهد. نتیجه آن که هدف قانون از برقراری اعتبار که مبارزه با آلودگی بوده است به نحو مناسبی تأمین نخواهد شد.

#### ۲. اعتبار مالیاتی حائز وصف بی‌طرفی

قبلاً دیدیم که ارزش دارائی مورد نظر با فرمول  $PVY + PVD$  نشان داده می‌شود که برابر است با درآمد ناخالص (قبل از وضع استهلاک) دارائی طی عمر مفید آن. اگر نرخ اعتبار مالیاتی را با ۲ نمایش دهیم، صرفه‌جویی مؤدی از این بابت برابر  $(PVY + PVD) \times 2$  خواهد بود.

برای آنکه انگیزه مالیاتی معینی نسبت به انواع دارائیهایی که ممکن است در یک گروه صنعتی سرمایه‌گذاری شود حائز جنبه بی‌طرفی باشد باید دارائیهایی که ارزش کنونی خالص عواید حاصل طی عمر مفید آنها (یعنی  $PVY$ ) برابر است، پس از اعمال آن انگیزه از بار مالیاتی برابری برخوردار شوند. به بیان دیگر، باید نسبت  $PVD$  به  $PVY$  (  $\frac{PVD}{PVY}$  ) در همه این دارائیهها مساوی باشد.

البته از آنجا که  $PVD$  با سنوات عمر مفید دارائی ارتباط دارد طبعاً توجه قابل ملاحظه‌ای نسبت به انتخاب دارائیهایی کم‌دوام مبذول خواهد شد. مع‌ذلک این امکان نیز وجود دارد که طرحی برای برقراری انگیزه‌های مالیاتی بی‌طرف اندیشیده شود. شیوه مناسب در این خصوص آن است که انگیزه مالیاتی را نسبت به



۱. ۷ درصد بابت سوبسید اعطائی دولت به‌لایه بهره ۱ درصد در ماه که برای ۹۰ روزه جمعاً ۳ درصد می‌شود - م.

سرمایه‌گذاری خالص سالانه برقرار کنند. در این صورت می‌توان اعتبار مالیاتی را به نرخ واحدی در مورد همه سرمایه‌گذارهای مشمول اعمال کرد، ضمن آن که هدف بی‌طرفی نیز تأمین شده است. از بین کشورهایی که مورد بررسی قرار دادیم کره، هلند، کانادا، و تایوان

اعتبار مالیاتی طی مقررات خود منظور داشته‌اند. ولی در هیچ یک از آنها اعتبار مالیاتی مقرر از وصف بی‌طرفی برخوردار نیست.

## بخش سوم

### ارزیابی انگیزه‌های مالیاتی سرمایه‌گذاری به منظور کنترل آلودگی

این بخش از سه قسمت تشکیل شده است. قسمت دوم ضابطه و معیارهای تشخیص درجه کارایی و کفایت انگیزه‌های بازار پایه را مورد بحث قرار می‌دهد. ولی پیش از آن پاره‌ای ایرادات و انتقادهایی که در زمینه استفاده از این گونه انگیزه‌ها برای مقابله با آلودگی مطرح شده در قسمت اول این بخش خواهد آمد. قسمت سوم به گفتگو پیرامون برخی جنبه‌های ساختاری طراحی و تدوین مقررات مربوط به انگیزه‌های مالیاتی اختصاص دارد که در افزایش کارایی این گونه هزینه‌ها به منظور کاهش آلودگی مؤثر است.

### قسمت اول) انتقادات وارد بر انگیزه‌های سرمایه‌گذاری برای کنترل آلودگی

هرچند استفاده از انگیزه‌های مالیاتی در نحوه عمل و انتخاب مؤسسات و افراد مؤثر است، با این حال گنجاندن این مقوله به عنوان یکی از انواع انگیزه‌های بازار پایه مورد ایراد واقع شده است. این گونه ایرادات به طور عمده بر اساس تعریف غیرقابل انعطافی از انگیزه‌های بازار پایه صورت گرفته است. بر حسب این تعریف انگیزه‌های مذکور باید منجر به انتخاب بهترین دارائیها از حیث مقاصد زیست‌محیطی شود که به نظر انتقادکنندگان انگیزه‌های مالیاتی سرمایه‌گذاری چنین هدفی را تأمین نمی‌کند و به همین دلیل آنها را «انگیزه‌های کاذب» نامیده‌اند.

نقل قول زیر متضمن همین انتقادات است: «سایر ابزارهای رایج از قبیل بخشودگی مستقیم مالیاتها، استهلاك شتابی، وامهای با

در خصوص طرح و ساختار اعتبار مالیاتی وحدت نظر وجود ندارد. و نسبت به رجحان آن بین انواع انگیزه‌های مالیاتی از حیث تشویق نسبت به سرمایه‌گذاری هرچه بیشتر از محل وجوه صرفه‌جویی شده مالیاتی اختلاف نظر باز هم بیشتری وجود دارد.

بهره‌نازل یا سوبسید آشکار برای استفاده از تکنولوژی پاکیزه‌تر تولید یا احداث تجهیزات مخصوص رفع و رجوع فضولات و ضایعات، نیز به همین اندازه غیرمؤثر و فاقد کارایی هستند. با این که به هر حال می‌توان آنها را نوعی انگیزه‌های اقتصادی به شمار آورد، ولی بحث بر سر انتخاب انگیزه غلط است. این ابزارها سبب آن نمی‌شود که امر کاهش ضایعات یا رفع و رجوع فضولات ملاً فایده و اثربخشی بیشتری را به بار آورد بلکه فقط نوعی سوبسید برقرار می‌سازد که تولیدکنندگان و مصرف‌کنندگان این صنایع از آن برخوردار می‌شوند. اصولاً رفع و رجوع ضایعات همواره بهترین طریقۀ کاهش آنها نیست و در بسیاری از موارد تغییر فرایند تولید، نوع یا کیفیت مواد خام و یا درصد بازده از کارایی بیشتری برخوردار است. . . . کاهش مالیات، اعتبار مالیاتی، ارفاق استهلاکی و سوبسیدها عموماً سبب تحلیل بودجه دولت می‌شود و در زمینه کاهش آلودگی و فضولات نیز به این دلیل انگیزه منفی به شمار می‌رود که در صورت اتخاذ طرق دیگر ممکن بود صنایع و مؤسسات شیوه‌های مؤثرتری را برای کاهش آلودگی در پیش گیرند.»<sup>1</sup>

این انتقاد از دقت کافی برخوردار نیست، زیرا دولت‌ها ممکن است توجیهاتی برای اعطاء انگیزه‌های مالیاتی سرمایه‌گذاری به منظور مقابله با آلودگی داشته باشند. از جمله:

- هرچند ممکن است استانداردهای آلودگی به موجب قانون وضع شده باشد، ولی احتمال دارد اجرای آن صورت نپذیرد. در چنین حالتی دولت می‌تواند خرید تجهیزات ضدآلودگی را با برقراری انگیزه‌های مالیاتی تشویق کند.

- کارخانه‌ها و مؤسسات تولیدی قدیمی ممکن است از لحاظ مالی قدرت خرید وسایل ضدآلودگی را نداشته باشند و دولت بخواهد حتی بیش از انگیزه‌های مالیاتی متداول نیز به آنها کمک کند تا از تعطیل کار جلوگیری شود.

انتقادکنندگان اثربخشی انگیزه‌های مالیاتی را زیر سؤال می‌برند. گاهی اظهار می‌شود که این انگیزه‌ها در واقع سوبسید برای بیشترآلوده‌ترکردن به شمار می‌روند، زیرا مسببین آلودگی در وجود انگیزه‌های مالیاتی تشویقی برای ایجادآلودگی بیشترمشاهده می‌کنند.

ولی واقعیت چنین است که انگیزه‌های سرمایه‌گذاری همراه با قوانین ضد آلودگی وضع و برقرار می‌شود و همین قوانین است که حدودی برای آلوده‌سازی مقرر می‌دارد. انگیزه‌های مالیاتی نیز مستقیماً به امر خرید تجهیزات ضد آلودگی مربوط می‌شود و نه تولید آلودگی مضاعف.

### قسمت دوم) ضوابط و معیارهای ارزیابی انگیزه‌های مالیاتی سرمایه‌گذاری

اگر انگیزه‌های مالیاتی همه انواع سرمایه‌گذارها را در بر بگیرد کار ارزیابی آنها آسان خواهد بود. سهولت کار در این است که تمایزی از حیث مشخصات فیزیکی دارائیهای موردخریداری نباید قائل شد. ولی انگیزه‌های مرتبط با کنترل آلودگی تنها یک گروه از دارائیها را در بر می‌گیرد و به همین سبب توسل به تحلیل و ارزیابی واحد در مورد آنها میسر نیست.

اختلالات حاصل در رابطه بین گروههای مختلف صنایع: انگیزه‌های سرمایه‌گذاری موردبحث طبعاً رشته‌های معین تکنولوژی و صنایع رادری می‌گیرد و بدین ترتیب یک بخش اقتصادی وضع ممتازی نسبت به سایربخش‌ها پیدا می‌کند. از دید اقتصادی محض این خودمی‌تواند درانتخاب سرمایه‌گذاری در رشته‌های مختلف صنایع اثرگذارد. چنین اختلالاتی را باید قابل پذیرش دانست، زیرا جامعه اهداف معین دیگری را تعقیب می‌کند.

ولی ایجاد اختلال مشابه در داخل رشته‌های معین صنایع که از لحاظ مسأله آلودگی مورد انتخاب قرار گرفته‌اند قابل پذیرش نخواهد بود و انگیزه‌های مالیاتی نباید سبب شود که اختلالی از حیث انتخاب پروژه‌های سرمایه‌گذاری مختلف در داخل یک صنعت پدید آید.

وجود انگیزه منفی: از حیث مسأله آلودگی انگیزه مالیاتی هنگامی منفی است که سرمایه‌گذاری و خرید دارائیهایی را تشویق کند که نسبت به تدابیر محتمل دیگر سبب آلودگی بیشتری باشد. در

1. Theodore Panayotou, "Economic Incentives in Environmental Management and their Relevance to Developing Countries", (Paris: OECD, 1981), pp. 96-97

## جدول شماره ۲

مقایسه بین دو پروژه سرمایه‌گذاری روی دارائیهای کم‌دوام و پردوام. اعتبار مالیاتی برای هر دو پروژه ۳۰ درصد

قسمت اول: دارائی کم‌دوام

| مدت عمر پروژه                        | آغاز کار | آخر سال اول | دوم | سوم |
|--------------------------------------|----------|-------------|-----|-----|
| عوارض مورد انتظار بدون احتساب مالیات | -۱۵۰۰    | ۴۵۰         | ۴۵۰ | ۴۵۰ |
| اعتبار مالیاتی به نرخ ۳۰ درصد        | ۴۵۰      | -           | -   | -   |
| استهلاک مجاز سالانه                  | -        | ۵۰۰         | ۵۰۰ | ۵۰۰ |
| درآمد مشمول مالیات                   | -        | -۵۰         | -۵۰ | -۵۰ |
| مالیات به نرخ ۵۰ درصد                | -        | -۲۵         | -۲۵ | -۲۵ |
| درآمد خالص                           | -۱۰۵۰    | ۴۷۵         | ۴۷۵ | ۴۷۵ |

نرخ بازدهی داخلی: بدون احتساب مالیات: ۵- درصد. با احتساب مالیات: ۱۷ درصد، ارزش خالص کنونی درآمدهای مورد انتظار با احتساب بهره جاری به نرخ ۱۰ درصد: ۱۳۱

اغلب کشورهایی که قبلاً بررسی کردیم انگیزه مالیاتی متوجه خرید تجهیزات ضد آلودگی است و این خود می‌تواند از توسل به شیوه مؤثرتر یعنی تغییر فرایند تولید جلوگیری کند و در نتیجه میزان آلودگی حاصل بیشتر باشد. فرضاً در تهیه خمیر کاغذ می‌توان فرایند تولید را تغییر داد، به نحوی که در مراحل بالادست لینین چوب جدا شود و این کار به هر مقدار انجام شود به همان نسبت در مراحل پائین دست استفاده از کلر کمتری برای سفید کردن کاغذ ضرورت خواهد داشت که در نتیجه مصرف آب کمتر و مآلاً خروج مواد سمی قلیل‌تری را به دنبال خواهد آورد. ولی اگر انگیزه مالیاتی فقط متوجه نصب تجهیزات کنترل آلودگی حاصل باشد ممکن است کسی درصدد تغییر فرایند موجود برنیاید. البته اندازه‌گیری این نوع اثر انگیزه مالیاتی مشکل است، ولی به هر حال باید به عنوان یک عامل مقدر در تحلیل و ارزیابی انگیزه‌های مالیاتی به آن توجه داشت.

### ۱. کارائی هزینه‌های انگیزه‌های سرمایه‌گذاری

این کارائی در صورتی حاصل می‌شود که هزینه نهائی مربوط به کاهش آلودگی کمتر یا مساوی با فوائد حاصل از چنان کاهش باشد. در تحلیل ضوابط مربوط به این کارائی از اصول مربوط به «تحلیل هزینه - فایده» استفاده می‌شود.

یک انگیزه عام مالیاتی سرمایه‌گذاری به منظور کنترل آلودگی بین هزینه‌های نهائی منابع آلودگی تفاوتی قائل نمی‌شود. به عبارت دیگر، این نوع انگیزه مالیاتی تلویحاً می‌پذیرد که هزینه نهائی تولید در تمام بخشها یکسان است.

هزینه‌ها شامل مخارج مستقیم و از جمله نفس هزینه سرمایه‌گذاری انجام شده است. البته هزینه‌های غیرمستقیم نیز وجود دارد، نظیر هزینه جمع‌آوری مالیات و یا هزینه وام‌گیری برای جبران درآمدهای مالیاتی که از دست رفته است.

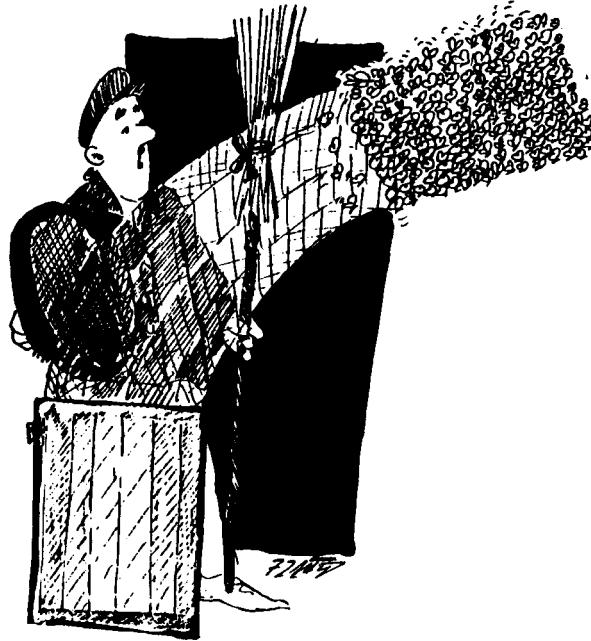
در مقابل فوائد حاصل یعنی ارزش ناشی از بهبود در کیفیت محیط را باید منظور داشت. از آنجا که تصور می‌شود مقررات مربوط به کنترل آلودگی بر توان رقابت صنعتی و دیگر شاخصهای اقتصاد کلان اثر منفی دارد، لازم است که بهبودهای

قسمت دوم: دارائی پردوام

| مدت عمر پروژه                        | آغاز کار | آخر سال اول | دوم   | سوم   | سال آخر |
|--------------------------------------|----------|-------------|-------|-------|---------|
| عوارض مورد انتظار بدون احتساب مالیات | -۱۵۰۰    | ۱۳۵         | ۱۳۵   | ۱۳۵   | ۱۳۵     |
| اعتبار مالیاتی به نرخ ۳۰ درصد        | ۴۵۰      | -           | -     | -     | -       |
| درآمد مشمول مالیات                   | -        | ۱۳۵         | ۱۳۵   | ۱۳۵   | ۱۳۵     |
| مالیات به نرخ ۵۰ درصد                | -        | -۶۷/۵       | -۶۷/۵ | -۶۷/۵ | -۶۷/۵   |
| درآمد خالص                           | -۱۰۵۰    | ۶۷/۵        | ۶۷/۵  | ۶۷/۵  | ۶۷/۵    |

نرخ بازدهی داخلی: بدون احتساب مالیات: ۹ درصد، با احتساب مالیات: ۶/۴ درصد، ارزش خالص کنونی درآمدهای مورد انتظار با احتساب بهره جاری به نرخ ۱۰ درصد = ۳۷۵-

حاصل در مورد این گونه متغیرها بر اثر وجود انگیزه‌های مالیاتی نیز ملحوظ نظر قرار گیرد. با این حال، برای سهولت کار مقایسه باید همه هزینه‌ها و فوائد را به انگیزه‌های مالیاتی



بازرگانی امریکا به طور عام و موازنه بازرگانی آن کشور با کانادا به طور خاص صورت پذیرفت<sup>۱</sup> و این نتایج حاصل شد:

- نسبت به اغلب صنایع این تأثیر منفی بوده و میزان آن در حجم بازرگانی بیشتر و نسبت به مصرف داخلی اندک بوده است.

- شواهدی ملاحظه شد حاکی از این که برنامه‌های کنترل آلودگی موقعیت تجاری امریکا را عوض کرده است. بدین معنی که مقدار بیشتری کالاهای مرتبط

با برنامه‌های پرخرج ضد آلودگی وارد شده و مقدار زیادتری از کالاهایی که هزینه کمتری در زمینه کنترل آلودگی داشته صادر گردیده است.

این نتیجه‌گیری غیرمنتظره نیست و بیش از آن که بخواهد مؤید فکر استفاده از انگیزه‌های مالیاتی (برای جبران ضعف حاصل در قدرت رقابت مؤسسات بر اثر قوانین زیست محیطی) باشد، نشانه عدم کارایی نظام‌های مربوط به حفظ محیط زیست و کنترل آلودگی است. طبق بررسی دیگری که پیش از آن به عمل آمده بود<sup>۲</sup> نشان داده شد که هزینه‌های کنترل آلودگی هوا را می‌توان به شرط استفاده از نظام‌های شایسته‌تر و حائز کارایی بیشتر بین ۴۰ تا ۹۰ درصد تقلیل داد.

### ج) اندازه‌گیری بهبود حاصل در رشد اقتصادی

در این زمینه نیز چنین استدلال شده است که برای جبران آثار الزامات قوانین زیست محیطی بر نرخ رشد اقتصادی، استفاده از انگیزه‌های مالیاتی ضرورت دارد. گفته می‌شود که سرمایه‌گذاری روی تجهیزات کنترل آلودگی از میزان سرمایه‌گذاری به منظور تحصیل سرمایه بیشتر جلوگیری می‌کند که این نیز به نوبه خود اثر بیشتری در کاهش نرخ رشد اقتصادی دارد. در ایالات متحده امریکا بررسی‌هایی در مورد آثار سرمایه‌گذارهای غیرمولد ضد آلودگی به عمل آمد و مدل‌هایی ابداع شد تا مسیر دوران انتقالی اقتصاد

مؤسسه‌ای حاضر به سرمایه‌گذاری روی تجهیزاتی نیست که هزینه مالی نهایی آن بیش از فایده نهایی مالیاتی آن باشد مگر آن که قوانین زیست محیطی وی را ملزم به چنین سرمایه‌گذاری کرده باشد. استفاده از انگیزه مالیاتی بدون وجود الزامات قانونی حفاظت محیط زیست - در صورتی جاذبه دارد که فایده‌ای زائد بر هزینه تهیه تجهیزات مورد نظر به بار آورد یا حداقل با آن مساوی باشد. ثانیاً هیچ گونه انگیزه غیرمالی در مؤسسات مؤثر نیست تا آنان را بر آن دارد که جز در صورت الزام قانونی هزینه رفع آلودگی محیط را برعهده گیرند.

### ب) اندازه‌گیری بهبود حاصل در موازنه تجاری که مستقیماً ناشی از انگیزه مالیاتی کنترل آلودگی باشد.

برخی اوقات در توجیه انگیزه‌های مالیاتی مورد بحث گفته می‌شود که این انگیزه‌ها تا حدودی آثار منفی الزامات زیست محیطی بر قابلیت رقابت بین‌المللی را خنثی می‌کند. بر این اساس باید دنبال بهبودهایی بگردیم که از این طریق در موازنه بازرگانی کشور حاصل شده است. در این زمینه بررسی خاصی در خصوص آثار تغییرات نهایی هزینه‌های ضد آلودگی در موازنه

وجود انگیزه‌های مالیاتی سبب می‌شود که تفاوت میان مؤسسات از حیث هزینه کاهش آلودگی از میان برداشته شود و در نتیجه از درجه تأثیر سایر ابزارهای اقتصادی نظیر اجازه قابل معامله بکاهد

معین که به خاطر سرمایه‌گذاری در جهت کنترل آلودگی برقرار شده، نسبت دهیم. در عمل چنین کاری ممکن است دشوار باشد. هزینه‌های مستقیم را به آسانی می‌توان برآورد کرد، زیرا این نوع هزینه برابر مخرجی است که برای سرمایه‌گذاری مورد نظر انجام شده است. اما برآورد فواید مستقیم و غیرمستقیم ناشی از بهبود حاصل در کیفیت محیط، کار مشکلی است. در درجه اول فواید حاصل غالباً ناملموس و برآورد پولی آن

مستلزم استفاده از تکنیک‌های مختلفی است. ثانیاً اندازه‌گیری تأثیرات این بهبود بر بخشهای دیگر اقتصادی مستلزم ساده کردن فرضهای مسأله است که سبب ابهام وضعیت این گونه استدلال تحلیلی خواهد شد. ثالثاً داده‌های لازم ممکن است به دست نیاید و اگر هم به دست آید فاقد دقت کافی برای اخذ نتایج مفید جهت تعیین خط‌مشی لازم باشد.

سه گروه فواید حاصل از انگیزه‌های مالیاتی ضد آلودگی که در زیر بیان می‌شود، دربرگیرنده این گونه مشکلات مربوط به برآورد و اندازه‌گیری می‌باشند:

### الف) اندازه‌گیری بهبود نهایی در کیفیت محیط

تقلیل آلودگی ممکن است ناشی از استانداردها و قوانین مقرر از سوی ارگان مسئول حفاظت محیط زیست بوده و انگیزه مالیاتی اثر مستقیمی بر آن نداشته باشد. برای آن که انگیزه مالیاتی سبب کاهش آلودگی زائد بر میزان مورد نظر قوانین امره زیست محیطی شناخته شود، باید دنبال مؤسساتی گشت که سرمایه‌گذاری اضافی (زائد بر الزامات مربوط به حفاظت محیط زیست) روی تجهیزات کنترل آلودگی انجام داده باشند. برای آن که چنین فرضی درست باشد باید ارزش کنونی انگیزه سرمایه‌گذاری از ارزش فعلی

به‌های تجهیزات خریداری شده بیشتر باشد. چنین فرضی به نظر غیرقابل تحقق می‌رسد، زیرا: اولاً سرمایه‌گذاری به منظور کنترل آلودگی درآمدی برای مؤسسه ایجاد نمی‌کند، زیرا معمولاً هیچ

1. H. David Robinson, "Industrial Pollution Abatement: The Impact on Balance of trade, Canadian Economics Association", 1988, pp. 187-199.

2. U S General Accounting Office, A Market Approach to Air Pollution Control Could Reduce Compliance Cost Without Jeopardizing Clean Air Goals (1982).



امریکا پس از حذف الزامات مربوط به این گونه سرمایه‌گذارها را تعیین کنند. نتایج به دست آمده نشان می‌دهد که در بلندمدت تولید ناخالص ملی حدود  $1/29$  درصد، نرخ برابری ارز معادل  $0/462$  درصد، مصرف  $0/489$  درصد و سهام سرمایه‌ای تا  $2/266$  درصد بر اثر لغو این گونه الزامات و کاهش قیمت کالاهای سرمایه‌ای افزایش خواهد یافت.<sup>۱</sup>

هر چند ارقام مذکور نشانگر فرصتهای از دست رفته بر اثر تقبل مخارج زیست محیطی است، ولی مسأله واقعی این است که آیا رشد درآمد و مصرف با مصلحت حفظ محیط زیست سازگار خواهد بود یا خیر

## ۲. کارائی انگیزه‌های سرمایه‌گذاری

هر سیستم مالیاتی که تأثیر کمتری در عملکرد بازار در زمینه تخصیص منابع داشته باشد از کارائی بیشتری برخوردار است. نسبت به ابزارهای مالی حفاظت محیط زیست باید دو رهنمود معین را ملحوظ نظر قرار داد. نخست حفظ موازنه بین هزینه‌ها و فواید اجتماعی قضیه است که بر اساس آن استفاده از سیستم مالیاتی به منظور مقابله با واقعیات منفی خارجی صورت می‌پذیرد. این واقعیات منفی اگر از طریق سیاست اقتصادی رفع و رجوع نشود می‌تواند از تخصیص بهینه منابع جلوگیری کند. شایسته‌ترین انگیزه‌ها آنهایی هستند که مستقیماً به فعالیت مورد تشویق مرتبط باشند. برای تطابق با این رهنمود سرمایه‌گذاری مورد نظر باید فقط متوجه فعالیت‌های جدید، اضافی یا نهائی شود. منطق این

گفته آن است که اگر فعالیتی بدون انگیزه قابل تحقق باشد نیازی به وجود چنان تشویقی ندارد و اگر انگیزه‌های هم برقرار شود در واقع غیر ضرور و به منزله هدیه باد آورده‌ای برای دریافت‌کننده آن خواهد بود.

دومین رهنمود در مورد کارائی سیستم مالیاتی اصل بی‌طرفی است. تعریف جامع در این باب همان است که پیشتر از هاربرگر نقل کردیم: «انگیزه بی‌طرف مالیاتی آن است که مشوق سرمایه‌گذارهای جدید با بازده ناخالص اندک نباشد، در حالی که از ترغیب سرمایه‌گذارهای با بازده بالای ناخالص قاصر است.» فرضاً اگر بدون رعایت انگیزه مالیاتی سرمایه‌گذاری، مؤسسه درآمد ناخالصی معادل ۲۰ درصد (و پس از کسر مالیات ۱۰ درصد) داشته باشد، آنگاه اگر انگیزه مالیاتی جدید مشوق سرمایه‌گذارهایی شود که درآمد ناخالص آنها فوق یک نقطه بحرانی (مثلاً ۱۸ درصد) باشد و نه آن که سرمایه‌گذارهایی را با درآمد ناخالص کمتر ترغیب کند، در این صورت چنان انگیزه‌ای را می‌توان بی‌طرف نامید.

البته می‌توان سطح درآمد ناخالص مطلوب را پائین‌تر - مثلاً ۱۵ درصد - گرفت. در چنین صورتی سرمایه‌گذارهای مولد درآمد ناخالصی فوق این سطح از لحاظ ضابطه بی‌طرفی مذکور مورد قبول و نازل‌تر از آن غیرمقبول خواهد بود. انگیزه‌های مالیاتی که مبنای کاربرد آنها درآمد خالص (پس از کسر مالیات) باشد و با نرخ یکسان اعمال شود ناهنجاریهایی را از آن نوع که پیشتر اشاره کردیم پدید نمی‌آورند و مثلاً سبب نمی‌شوند که پروژه‌ای با نرخ بازدهی ناخالص فرضاً ۱۴ درصد بر اثر استفاده از انگیزه مالیاتی بازدهی خالص آن در سطحی قرار گیرد که بر پروژه‌ای با نرخ بازدهی ناخالص فرضاً ۱۷ درصد ترجیح داده شود.

## ۳. مسائلی که استفاده از ضوابط ارزیابی انگیزه‌ها

در زمینه سیاست زیست محیطی پدید می‌آورد. توجیه انگیزه‌های سرمایه‌گذاری روی تجهیزات کنترل آلودگی بر مبنای ضوابط ارزیابی یاد شده از سه جهت با اشکال روبه‌رو می‌شود: نخست امکان‌گریز عاملان آلودگی از تحمل هزینه که استفاده از ابزار اقتصادی را غیرموجه می‌سازد. هر چند اعطای این گونه انگیزه‌ها در

بسیاری از موارد لفاف سیاسی برای پرداخت سوبسید مستقیم به شمار می‌رود، با این حال مشکل اصلی در مورد مسأله آلودگی یعنی دریافت سوبسید بدون تأثیر کافی در رفع آلودگی به جای خود می‌ماند. کاربرد این انگیزه‌ها غالباً بدون هماهنگی و توجه دقیق به برنامه حفاظت محیط زیست است و این شیوه کار درست به منزله آن است که بخواهیم شی چهارگوشی را در سوراخ مدوری جا بدهیم.

دومین نکته این است که توجه بیش از حد به اندازه‌گیری قابلیت تأثیر و کارائی انگیزه‌های مالیاتی ما را از هدف اصلی برنامه‌های مبارزه بهینه با آلودگی باز می‌دارد و دیگر توجه چندانی به میزان آلودگی مجاز مقرر در قوانین حفاظت محیط زیست مبذول نخواهیم داشت. دقیق‌تر بگوئیم میزان مجاز آلودگی باید پیش از آن که کار بررسی پیرامون انگیزه‌های لازم را آغاز کنیم تعیین شود. ابزارهای اقتصادی که سبب تخفیف آلودگی می‌شود و در عین حال جنبه غیرمولد دارد نوعی نشانه‌ها را در زمینه قیمت و هزینه در اختیار ما قرار می‌دهد. ولی وجود انگیزه‌های مالیاتی این نمایش طبیعی قیمت‌ها را برهم می‌زند. حتی بررسی انجام شده در کانادا نشان داد که قطع سوبسید ممکن است وسیله مناسب‌تری برای تقلیل آلودگی باشد و این واقعیت بویژه در مورد بخشهای اقتصادی قویاً مورد کمک و سوبسید دولت نظیر بهره‌برداری از معادن و تولید فلزات اولیه صادق بوده است.

بالاخره وجود انگیزه‌های مالیاتی سبب می‌شود که تفاوت میان مؤسسات از حیث هزینه کاهش آلودگی از میان برداشته شود و در نتیجه از درجه تأثیر سایر ابزارهای اقتصادی نظیر اجازه قابل معامله<sup>۲</sup> بکاهد. توضیح این که اختلاف نمایان بین این نوع هزینه‌ها سبب رونق بازار اجازه‌های مورد بحث می‌شود زیرا در این صورت انگیزه فزونتری برای معامله روی چنان اجازه‌هایی پدید می‌آید. سوبسید باعث می‌شود که اختلاف در قدر مطلق یا نسبی هزینه‌ها تقلیل یابد و از این طریق فرصتهای بالقوه معاملات مربوط از میان برود.

## قسمت سوم) بهبود درجه تأثیر و کارائی انگیزه‌های سرمایه‌گذاری

ضوابط مذکور در قسمت دوم را می‌توان به

1. Dale Jorgenson and Peter Wilcoxon, "Impact of Environmental Legislation on US Economic Growth, Investment, and Capital Costs", American Council for Capital Formation Center for Policy Research, Washington D.C. March 1992, pp. 13-19.

۲. در مواردی واحدهای تولیدی که تا میزان معینی حق آلوده‌سازی دارند در صورت عدم ایجاد آلودگی می‌توانند این حق خود را به دیگران انتقال دهند. منظور این گونه معامله است - م.

منظور تعیین نقاط ضعف و تناقض‌های مربوط به انگیزه‌های مالیاتی مورد استفاده قرار داد. هر چند وجود انگیزه‌ها ممکن است برای پیشبرد اهداف دیگری غیر از کنترل آلودگی مؤثر باشد، ولی اثر آنها به عنوان عامل کاهش آلودگی متدرجاً ضعیف‌تر می‌شود. با این حال، از آنجا که انگیزه‌های مالیاتی مربوط به تجهیزات ضد آلودگی اهداف سیاسی چندگانه‌ای را دنبال می‌کند کاربرد آنها ادامه دارد. بررسی اختلافات ساختاری سیستم‌های انگیزه مالیاتی وجود اهداف متعددی را در این زمینه ثابت می‌کند.

انگیزه‌ها را به طور کلی می‌توان تحت عناوین استهلاک معجل، اعتبار مالیاتی و به هزینه نهادن مخارج تقسیم کرد. ولی از حیث روش محاسبه، موارد مشمول انگیزه‌ها و شرایط استفاده از آنها نحوه عمل متفاوتی موجود است. پاره‌ای از این نوع اختلافات که قانوناً مقرر شده به شرح زیر است:

- اختلاف بین تجهیزات ضد آلودگی ساخت داخلی و خارج نظیر آنچه در مورد کره و تایوان دیدیم.  
- اختلاف از حیث طول عمر تجهیزات، مانند مورد مربوط به کانادا.

- اختلاف بین انواع تکنولوژی بدین ترتیب که فرایندها و تجهیزات نوین و پیش‌تاز از انگیزه بیشتری استفاده می‌کنند، مانند آنچه در خصوص تایوان، کره، هلند و کانادا بیان شد.

در موارد چندی وجود اینگونه تمایزات به بهبود درجه تأثیر هزینه‌های زیست محیطی و کارایی اقتصادی انگیزه‌های مالیاتی کمک کرده است. در خصوص این موارد تا حد امکان توضیح داده خواهد شد.

#### ۱. شرایط استفاده از انگیزه‌ها بر حسب عمر تأسیسات

در کانادا بر خورنداری از این گونه انگیزه‌ها محدود به تأسیسات تولیدی کهنه‌تر است. هزینه کاهش آلودگی بر حسب موقعیت، فرایند و عمر تأسیسات مختلف است و این عوامل در شمول انگیزه‌ها اثر دارد. هزینه نصب تجهیزات کنترل آلودگی در تأسیسات قدیمی‌تر معمولاً تأثیر بیشتری در مخارج عملیاتی کارخانه دارد. این جریان سبب می‌شود که کارخانه‌های مدرن بتوانند تقلیل بیشتری در آلودگی پدید آورند، حال آنکه تأسیسات قدیمی‌تر با مخارج بیشتر توفیق کمتری از این حیث به دست می‌آورند. اگر کارخانه بسیار قدیمی‌تر باشد ممکن

است هزینه آلودگی‌زدایی برای جامعه غیرقابل تحمل باشد و راهی جز بستن کارخانه نماند. غیر از این گونه موارد حاد در باقی حالات تقلیل آلودگی یکسان ممکن است اعطاء انگیزه‌های مالی به تأسیسات قدیمی - به سبب لزوم تقبیل مخارج بیشتر - را ایجاب کند. کشور کانادا از این گونه است و اجازه استهلاک معجل به تأسیسات احداثی قبل از سال ۱۹۷۴ را به همین سبب اعطاء کرده است.

#### ۲. تأثیر انگیزه‌ها در سرمایه‌گذاری‌های نوین

انگیزه‌های مالیاتی در مورد سرمایه‌گذاری که تازه شروع به کار می‌کنند تأثیر کمتری دارد. بیشترین استفاده این انگیزه‌ها عاید مؤسسات قدیمی‌تر می‌شود که وضع نقدینگی و درآمد مناسبی دارند و می‌توانند ضمن خرید تجهیزات ضد آلودگی از انگیزه‌های مالیاتی تمتع جویند. مؤسسات جدید که در سال نخست احتمال سوددهی آنها کم است امید چندانی به بهره‌جویی از این انگیزه‌ها ندارند. حتی مؤسسات تازه‌کاری که انتظار سود در سالهای نخست کار خود دارند باز نمی‌توانند از فوائد انگیزه‌های مالیاتی چنان که باید و شاید استفاده کنند. نتیجه این جریان

استفاده مؤسسات کهنه به زیان کارخانجات نوپا است. راه مقابله با این وضع اجازه انتقال ارفاق مالیاتی به سنوات آتی یا واگذاری ارفاق به مؤسسات دیگر است. در این زمینه دو نظریه مطرح است: نخست این که بهتر است تبعیضی که از این طریق به زیان

سازد. در سالهای نخست فعالیت یک مؤسسه معمولاً نقدینگی زیادی به جا نمی‌ماند و به فرض ماندن کسوری مانند استهلاک و اقساط وام آن را کاهش می‌دهد. بسیاری از کشورها استفاده از ارفاقهای مالیاتی را به سالهای بعد - برای دوره معینی - اجازه می‌دهند. این مدت در تایوان ۴ سال و در سنگاپور نامحدود است.

ب) انتقال ارفاقهای مالیاتی به اشخاص ثالث: ممکن است مؤسسه‌ای نتواند انگیزه اعطائی را طی چند سال مورد استفاده قرار دهد، ضمن این که هر چه زمان استفاده از این گونه ارفاقات به تأخیر افتد از ارزش واقعی آن کاسته می‌شود. بدین ترتیب، اگر مؤسسه ذیحق بتواند بموقع حق خود را به ثالث انتقال دهد از این تضییع جنبی نیز مصون خواهد ماند.

طریقه دیگر جبران این است که دولت ارفاق مالیاتی استفاده نشده را نقداً به مؤدی بپردازد، هرچند این شیوه از حیث سنتهای مالیاتی دولت ممکن است ناپسند جلوه کند. در عین حال کانادا و انگلستان مکانیزمهایی به این شکل در مورد مخارج تحقیقاتی و توسعه‌ای منظور داشته‌اند. برای آن که انتقال ارفاق مالیاتی به شایستگی

از جمله کشورهایی که انگیزه‌های مالیاتی وسیعی در مورد امر تحقیق و توسعه در زمینه حفاظت محیط زیست منظور داشته‌اند کشور انگلستان را می‌توان نام برد. این نوع فعالیت مورد توجه خاص قرار گرفته است و نسبت به سایر انگیزه‌های سرمایه‌گذاری در زمینه تجهیزات کنترل آلودگی توجه چندانی به عمل نیامده است.

صورت پذیرد می‌بایست درآمد خالص شرکت فروشنده معادل گذشت مالیاتی دولت باشد. اما گاهی بر اثر عدم کارایی ترتیبات نقل و انتقال مورد بحث این نسبت به حدود بسیار کمتری تقلیل پیدا می‌کند.

از جمله نمونه‌های فروش ارفاقات مالیاتی سابقاً در امریکا برقرار بود که در سال ۱۹۸۳ تغییر یافت. این ارفاق متوجه شرکتهایی بود که در سال نخست فعالیت خود درآمد مشمول مالیات نداشتند. چنین شرکتهایی می‌توانستند اجازه استهلاک داراییها و اعتبارهای مالیاتی متعلق به خود را به شرکتهای صاحب درآمد مشمول



نمی‌توان پیش‌بینی کرد.

به هر تقدیر لازم است روشن شود که این گونه هزینه‌های احیاء و بازیابی - یا به عکس مخارج بستن و تعطیل معادن - را در چه شرایطی می‌توان به عنوان هزینه‌های قابل کسر به حساب آورد. قانون مالیات بر درآمد کانادا سه ضابطه را در این خصوص تعیین کرده است:

- آیا وجوه لازم برای بازیابی و احیاء جنبه بدهی برای مؤسسه دارد؟ و اگر چنین است آیا این بدهی حال است، مربوط به آینده است و یا فقط جنبه احتمالی دارد؟ با توجه به این حالات می‌توان تصمیم گرفت که میزان هزینه قابل قبول قطعاً مشخص است یا فقط حالت برآورد دارد. - در صورت تلقی این وجوه به عنوان هزینه باید دید آیا انجام مخارج برای ازدیاد منافع است یا وسیله کار اضافی و کسب درآمد به‌شمار می‌رود؟ - آیا انجام مخارج جنبه سرمایه‌گذاری ندارد؟ یعنی منشأ تحصیل درآمد مستمر برای مؤدی به‌شمار می‌رود یا خیر.

#### 5. قابلیت جذب ارفاق مالیاتی با توجه به بزرگی مؤسسه

استفاده از انگیزه‌های مالیاتی از جهت بزرگی و کوچکی مؤسسه ممکن است متفاوت باشد. بسیاری از مؤسسات برای بهره‌گیری از این گونه انگیزه‌ها اهداف عمرانی و سرمایه‌گذاری بیشتر را در نظر می‌گیرند. چنین محاسباتی را به طور عمده شرکت‌های بزرگ انجام می‌دهند و در نتیجه جذب ارفاق‌های مالیاتی از سوی آنها بهتر صورت می‌پذیرد و موجبات بزرگ‌تر شدنشان را فراهم می‌آورد، به نحوی که می‌توان گفت انگیزه مالیاتی وسیله‌ای است برای کاهش هزینه‌های سرمایه‌گذاری این گونه مؤسسات.

نکته دیگر در همین زمینه وجود یا فقد درآمد مشمول مالیات به حد کفایت است. یک مؤسسه بزرگ با تنوع و کثرت دامنه عملیات تجارتي خود درآمد مشمول مالیات به حد کفایت دارد و در نتیجه بهتر می‌تواند ارفاق‌های مالیاتی را جذب کند. در مقابل، مؤسسات کوچک قابلیت انعطاف لازم را از این لحاظ دارا نیستند و غالباً نمی‌توانند از انگیزه‌های مالیاتی به حد کفایت بهره‌جویند. همین وضعیت را مؤسسات تازه‌کار در قبایل شرکت‌های قدیمی‌تر دارند. می‌توان ارفاق‌های مالیاتی را متوجه انواع خاصی از فعالیتها و مالاً گونه‌های ویژه‌ای از سرمایه‌گذاری کرد. اما شیوه مترقیانه‌تر این است که ترتیبی برای استفاده کامل از انگیزه‌های مالیاتی فراهم آورد.

در بر می‌گیرد خود نکته مهمی است. از جمله مسأله پیشبرد مسائل رفاهی از طریق انگیزه‌های مالیاتی تحقیق و توسعه بسیار مورد توجه است. بنابراین، باید تعریفی را جستجو کرد که بین این گونه فعالیتها و کوششهایی که به خاطر ارتقاء واقعی مناسبات علمی و تکنولوژیکی صورت می‌پذیرد خط فاصلی ترسیم نماید.

از جمله کشورهایی که انگیزه‌های مالیاتی وسیعی در مورد امر تحقیق و توسعه در زمینه حفاظت محیط زیست منظور داشته‌اند کشور انگلستان را می‌توان نام برد. این نوع فعالیت مورد توجه خاص قرار گرفته است و نسبت به سایر انگیزه‌های سرمایه‌گذاری در زمینه تجهیزات کنترل آلودگی توجه چندانی به عمل نیامده است.

#### 4. قابلیت کسر هزینه‌های آتی

بسیاری از صنایع با این مسأله مواجه‌اند که آیا هزینه‌های دوران پس از اختتام مرحله بهره‌برداری تأسیسات را از محل درآمد فعلی تأمین کنند یا خیر. فرضاً در صنایع برق هسته‌ای و نفت فلات قاره مسأله بازیابی مجدد یا ترک مؤسسه همواره مطرح است. و نیز معادن طلا با این نیاز مواجه هستند که هزینه احیاء معدن را پس از ختم بهره‌برداریهای مرحله نخست چگونه تأمین کنند.

این مطلب چه از نظر تشویق فعالیت صنعتی و چه از جهت مسائل مربوط به حفاظت محیط زیست حائز اهمیت است. پای مالیات نیز به میان کشیده می‌شود، زیرا باید دید آیا می‌توان این گونه مخارج را به هزینه نهاد؛ و اگر پاسخ مثبت باشد در چه زمانی باید این کار را انجام داد؟ اگر چنین هزینه‌هایی برای مؤسسه سنگین باشد و بیم تعطیل کار برود ممکن است دولت در مقام یاری برآید و اجازه تخصیص ذخایری را از محل درآمد فعلی برای انجام این گونه مخارج آتی بدهد. البته کسانی با این کار مخالف‌اند، زیرا چنین هزینه‌هایی قطعی نبوده و وقوع حتمی آنها را

مالیات بفروشد.

#### 3. اعطاء انگیزه برای پژوهشهای کنترل آلودگی

برخی کشورها به خاطر کمک به امور تحقیقاتی در زمینه مبارزه با آلودگی تشویقات مالیاتی در این زمینه برقرار ساخته‌اند. نوآوریها در باب تحقیق و توسعه به طور سنتی همواره مورد انواع تشویقات نظیر به هزینه نهادن مخارج، اعتبارهای مالیاتی، سوبسید مستقیم و غیره بوده است. استدلال رایج در این خصوص این بوده است که فواید حاصل، از بهای کنونی تحمیلات وارد بر بودجه دولتی فزون‌تر است. ضمناً از آنجا که این گونه ارفاقات هزینه‌های سرمایه‌گذاری مؤسسات را کاهش می‌دهد، چنین اقداماتی را می‌توان در عین حال به منزله سهم شدن دولت در فعالیتهای پژوهشی نیز به‌شمار آورد.

اعتقاد عمومی بر این است که مؤسسات خصوصی در صورت عدم توقع منافع دست به فعالیتهای تحقیقی نخواهند زد و همین واقعیت می‌تواند دلیل قانع‌کننده‌ای برای توجیه برقراری انگیزه‌های پژوهشی از دید سیاسی و قانونگذاری تلقی شود. از جهت سیاسی به رغم وجود دلایل روشن برای حمایت عمومی از این گونه ارفاقات، مع‌ذکب به درستی دانسته نیست که انگیزه‌های مالیاتی مکانیزم مناسبی برای چنین سوبسیدی باشد. پشتیبانی دولت از پژوهشهای اساسی و کاربردی در مؤسسات تحقیقی و دانشگاه‌ها محتملاً می‌تواند وسیله مؤثرتری به‌شمار آید. ضمن این که حاصل چنین تحقیقاتی به عنوان مایملک عامه تلقی می‌شود و در اختیار همگان قرار می‌گیرد. در مقابل انگیزه‌های مالیاتی فقط می‌تواند مشوق تحقیقات خصوصی باشد و از میزان فایده‌بخشی عمومی آن بکاهد.

اما مسائل حقوقی تحقیق و توسعه زوایای وسیع‌تری را دربرمی‌گیرد. تشخیص این مطلب که از نظر یک مؤسسه انتفاعی مشمول مالیات اصطلاح تحقیق و توسعه چه محتوا و مطالبی را

برای آنکه انگیزه‌های مالیاتی کنترل آلودگی در مسیر واقعی خود قرار گیرد و از سوء تعبیر و استفاده نادرست جلوگیری شود لازم است تعاریف روشنی در این زمینه به دست داده شود. قوانین کشور تایوان دواصطلاح «تجهیزات کنترل آلودگی» و «تکنولوژی کنترل آلودگی» را به کار برده است. در تعریف اصطلاح نخست گفته می‌شود تجهیزات کنترل آلودگی آن است که آلودگی یا ضایعات حاصل از فرایند تولید و عملیات را به منظور اطمینان از تحقق استانداردها و دستورهای حفاظت محیط زیست مورد آزمایش یا بازرسی قرار می‌دهد. اقلام مشمول این عنوان عبارتند از تجهیزات کنترل آلودگی هوا و آب، رفع و رجوع ضایعات و بازرسی و آزمایش زیست محیطی و هر گونه تسهیلات وابسته به آن. تکنولوژی کنترل آلودگی شامل هرگونه حق امتیاز یا اطلاعات فنی لازم جهت کاربرد تجهیزات یاد شده است.

#### ۷. مشکل تشخیص

از آنجا که اعطاء انگیزه‌های مالیاتی جنبه انتخابی و خاص دارد، مسأله تعریف دقیق قضیه خودنمایی می‌کند. مشکل نه تنها به نوع تجهیزات یا تکنولوژی مرتبط می‌شود بلکه همچنین نفس مالیاتهایی را که نسبت به هر مورد باید انتخاب کرد در برمی‌گیرد. اگر سخت‌افزار و تکنولوژی مربوط همگون می‌بود و تنها یک نوع هدف یعنی کنترل آلودگی را دنبال می‌کرد امر تعریف و طبقه‌بندی موضوع، دشواری چندی به همراه نداشت. اما انواع متعددی از تجهیزات و فرایندها وجود دارند که برخی از آنها را می‌توان برای مقاصد غیرمرتبط با امور آلودگی نیز به کار برد و همین نکته سبب پیچیدگی مطلب می‌شود. فرضاً یک غربال مکانیکی که از ورود مواد آلودکننده زیر به داخل مایع جلوگیری می‌کند می‌تواند به عنوان یک وسیله ضد آلودگی تلقی شود، ولی همین وسیله در عین حال می‌تواند از نفوذ ذرات جامد به سیستم خنک‌کننده و سایر دستگاههای کارخانه نیز ممانعت به عمل آورد و در این حالت وسیله‌ای به شمار می‌رود که کار معمولی کارخانه را تسهیل می‌کند و این وظیفه ارتباطی به امر آلودگی ندارد. با این اوصاف آیا می‌توان دستگاه مورد بحث را یک وسیله ضد آلودگی مشمول ارفاق مالیاتی دانست؟ این معضلی است برای تدوین‌کنندگان قانون که با تعاریف سخت و انعطاف‌ناپذیری به دست دهند و در نتیجه پاره‌ای تکنولوژیهای حائز

قوانین کشور تایوان دواصطلاح «تجهیزات کنترل آلودگی» و «تکنولوژی کنترل آلودگی» را به کار برده است. در تعریف اصطلاح نخست گفته می‌شود تجهیزات کنترل آلودگی آن است که آلودگی یا ضایعات حاصل از فرایند تولید و عملیات را به منظور اطمینان از تحقق استانداردها و دستورهای حفاظت محیط زیست مورد آزمایش یا بازرسی قرار می‌دهد. اقلام مشمول این عنوان عبارتند از تجهیزات کنترل آلودگی هوا و آب، رفع و رجوع ضایعات و بازرسی و آزمایش زیست محیطی و هر گونه تسهیلات وابسته به آن. تکنولوژی کنترل آلودگی شامل هرگونه حق امتیاز یا اطلاعات فنی لازم جهت کاربرد تجهیزات یاد شده است.

مالیاتی نمی‌توان ابداع کرد. بهترین سیاست موازنه‌ای که مراجع مالیاتی می‌توانند بازی کنند این است که از طرفی یک کادر فنی برای کنترل ادعاهای مؤدیان در زمینه استفاده از این گونه ارفاقات به وجود آورند و از سوی دیگر همواره فهرست جدیدی (که البته الزاماً نباید کاملاً به روز درآمده باشد) برای اجراء در اختیار مؤسسات قرار دهند.

#### نتیجه

استفاده از انگیزه‌های مالیاتی به منظور تشویق سرمایه‌گذاری روی تجهیزات کنترل آلودگی تاکنون به عنوان رایج‌ترین شیوه مالی مقابله با آلودگی در جهان مورد استفاده بوده است، ولی همان گونه که نشان دادیم اتخاذ چنین روشی در بلندمدت ممکن است تقلیل آلودگی را به همراه داشته یا نداشته باشد. علاوه بر این، اگر طراحی و برنامه‌ریزی موضوع به درستی انجام نشود، چنین انگیزه‌هایی می‌تواند از حیث انتخاب تکنولوژی مناسب و تجهیزات با دوام اختلالاتی پدید آورد، به نحوی که آنچه هم از جهت اقتصادی و هم از حیث مسأله حفاظت محیط زیست نامناسب باشد مورد گزینش قرار گیرد. با توجه به این نقائص بسیاری از کشورهای آسیائی، اروپائی و امریکای شمالی به اندیشه بهره‌جویی از سایر انگیزه‌های بازار پایه افتاده‌اند که اهداف زیست محیطی مطلوب را به نحو روشن‌تری تعقیب می‌کند و سوسبدهای مستقیم یا کمکهای مالیاتی را متوجه حصول آن موارد می‌نمایند و نوآوریهای مهم در زمینه سیاست مالی و زیست محیطی امروزه در این جهت جریان دارد.

استحقاق را محتملاً از ارفاقهای مالیاتی محروم سازند و یا این که تعاریف وسیع و غیرمقیدی را ارائه کنند که نتیجه آن ممکن است سوءاستفاده مالیاتی و در عین حال تقلیل درآمد دولت باشد.

در قوانین تایوان تعاریف بالنسبه وسیعی ذکر شده، حال آن که ژاپن فهرست مبسوطی از تجهیزات مشمول انگیزه‌های مالیاتی به دست داده است. طبقه‌بندی وسیع ژاپنی‌ها بیشتر انواع تجهیزات و کمتر فرایندهای مختلف تولید را در بر می‌گیرد. ماشین‌آلات و تجهیزات ضد آلودگی مشمول انگیزه‌های مالیاتی به شرح زیرند:

- تجهیزات رفع آلودگی نفتی از کشتی‌ها (مشمول بروسایل تفکیک نفت، کوره‌ها و قطعات یدکی آنها).  
- تجهیزات گوگردزدائی (شامل وسایل گوگردزدائی هیدروژنیزه هیدروکربورها و غیره).  
- سیستمهای رفع و رجوع فاضلاب (شامل ملحقات تجهیزات و ساختمانها نظیر لوله‌ها، ابزار اندازه‌گیری، تنظیم‌کننده‌های اتوماتیک و غیره).

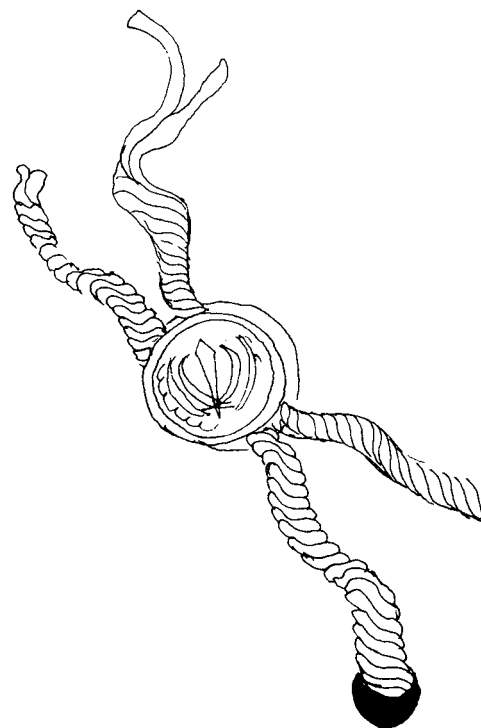
- سیستمهای رفع و رجوع مواد بدبو (شامل لوله‌های اکزوست، خنک‌کننده‌های گاز، دستگاه‌های گردآوری گردوخاک، کمپرسورهای هوا و غیره)

- دستگاه‌های رفع دود (شامل پنکه‌ها، دستگاه‌های تهویه، ترانسفورماتورها و غیره).

- دستگاه‌های کنترل صدا (شامل دستگاه‌های صداگیر، دستگاه‌های مانع از نفوذ صدا، دستگاه‌های آهنگری ماشینی و غیره).

- تسهیلات رفع ضایعات و فضولات صنعتی (شامل کوره‌ها، وسایل ساخت مواد هیدروکربور از ضایعات پلاستیک و غیره).

باید دانست که در نهایت هیچ فرمولی برای جلوگیری کافی از سوءاستفاده از انگیزه‌های



# مالیات بر درآمد مستغلات (اجارهٔ املاک)

مجله مالیات از آن همگان است و بویژه مؤدیان مالیاتی وسیع‌ترین قشری هستند که می‌توانند از مندرجات آن برای پی بردن به حقوق و تکالیف خود بهره‌جویند و سهل‌ترین مسیر را در طی راه پر پیچ و خم مالیاتی برگزینند. خدمت به این گروه عظیم خوانندگان را مجله مالیات به عنوان یکی از مهم‌ترین هدفهای خود منظور می‌دارد و امیدوار است با درج مقالاتی به زبان ساده و تا حد امکان دور از پیچیدگیهای خاص قانونی و اصطلاح‌پردازیهایی مأموران و مشاوران مالیاتی خواننده را به راهی که باید در این زمینه پیماید، راهنمایی کند. به عنوان نخستین مقاله باب مالیات بر درآمد مستغلات (اجارهٔ املاک) را برگزیده‌ایم. در شماره‌های بعد انواع دیگر مالیاتها را مورد بحث قرار خواهیم داد، به نحوی که همهٔ مباحث مالیاتی کشور دربر گرفته شود.

نداشته باشد و یا ارائه نگردد و یا مالک علاوه بر مبلغ مذکور در سند رسمی وجهی به عنوان ودیعه یا عنوان دیگر از مستأجر دریافت کرده باشد و یا سند اجاره به صورت عادی باشد، اجاره ملک بر اساس اجاره بهای املاک مشابه توسط ممیز یا سرممیز حسب مورد تعیین می‌شود.

## درآمد اجارهٔ مشمول مالیات

کل درآمد اجاره ملک مشمول مالیات نیست بلکه معادل ۲۵ درصد درآمد اجاره به‌عنوان هزینه‌ها و استهلاکات و تمهیدات مالک نسبت به مورد اجاره از درآمد اجاره کسر می‌شود و ۷۵ درصد درآمد اجاره، درآمد مشمول مالیات خواهد بود که باید مأخذ محاسبهٔ مالیات قرار گیرد.

در این مقاله هدف این است که مقررات مالیاتی مربوط به درآمد اجارهٔ اشخاص حقیقی به زبان ساده و با ذکر مثال بیان شود تا مورد استفاده و بهره‌برداری علاقه‌مندان قرار گیرد.

## افراد مشمول مالیات

هر فردی که خانه یا آپارتمان یا مغازه یا سایر املاک خود را به اجاره واگذار کند نسبت به درآمد اجاره‌ای که به طور نقد یا غیرنقد تحصیل می‌کند مشمول مالیات است.

## نحوهٔ تعیین درآمد اجاره

در صورتی که ملک با سند رسمی به اجاره واگذار شود مال الاجاره از روی سند رسمی تعیین می‌شود و چنانچه سند رسمی وجود

محمد تقی نژاد عمران - علی اصغر شایانی

نرخ مالیات بردرآمد اجاره بر اساس ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم از ۱۲ درصد شروع و به ۵۴ درصد ختم می‌شود که ۵۴ درصد آخری نسبت به درآمد مشمول مالیات مازاد بر ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال عمل می‌شود.

**عوارض شهرداری**

به درآمد مشمول مالیات اجاره علاوه بر مالیات معادل ۳ درصد عوارض شهرداری تعلق می‌گیرد که باید به همراه مالیات پرداخت شود. این عوارض نسبت به درآمد سنوات ۱۳۶۸ تا آخر ۱۳۷۲ قابل وصول خواهد بود.

**مهلت پرداخت مالیات بر درآمد اجاره**

هر شخص حقیقی که دارای مستغلات اجاره‌ای است باید نسبت به درآمد اجاره هر سال شمسی اعم از اینکه ملک در کل مدت یک سال و یا قسمتی از سال در اجاره بوده باشد تا آخر تیرماه سال بعد اظهارنامه مالیاتی تسلیم و مالیات متعلق را ظرف همین مدت پرداخت کند.

**محل تسلیم اظهارنامه مالیاتی**

محل تسلیم اظهارنامه مالیاتی حوزه مالیاتی است که ملک در محدوده آن واقع است و در صورتی که مالک در محدوده یک حوزه مالیاتی املاک متعدد اجاره‌ای داشته باشد باید نسبت به جمع درآمد اجاره آن محدوده یک اظهارنامه مالیاتی تسلیم کند و چنانچه هر فرد املاک اجاره‌ای در محدوده چند حوزه مالیاتی داشته باشد باید برای املاک محدوده هر حوزه مالیاتی اظهارنامه مالیاتی جداگانه تسلیم کند. در این قبیل موارد مالک مکلف است نسبت به جمع درآمد اجاره املاک، اظهارنامه جمع درآمد به حوزه مالیاتی محل سکونت خود تسلیم و مابه‌التفاوت مالیات متعلق را پرداخت کند.

**نحوه پرداخت مالیات**

برای پرداخت مالیات بر درآمد اجاره، مالک یا نماینده قانونی او باید به حوزه مالیاتی مربوط مراجعه و قبض چهار نسخه‌ای پرداخت مالیات را که توسط حوزه مالیاتی تکمیل می‌شود اخذ و با مراجعه به یکی از شعب بانک ملی ایران نسبت به پرداخت مالیات اقدام کند. بانک پس از

**درآمد اجاره سال ۱۳۷۱**

$400,000,000 \times \frac{1}{10} = 40,000,000$   
 درآمد مشمول مالیات سال ۱۳۷۱  
 $3,800,000,000 \times 7.5\% = 285,000,000$   
 مالیات بردرآمد اجاره سال ۱۳۷۱  
 $2,850,000,000 \times 13\% = 370,500,000$   
 عوارض شهرداری  $285,000,000 \times 3\% = 85,500,000$

**هرگاه مالک مالیات را در موعد مقرر پرداخت کند مشمول جایزه خوش حسابی به میزان ۴٪ مالیات پرداخت شده خواهد بود. این جایزه به اصل مالیات تعلق می‌گیرد و شامل عوارض سهم شهرداری نمی‌شود.**

**جمع مالیات و عوارض**

$477,500,000 + 85,500,000 = 563,000,000$   
 مالیات سنوات ۱۳۷۲ و ۱۳۷۳ هر سال جداگانه و براساس مدتی که ملک در اجاره بوده به شرح فوق باید محاسبه و در مدت مقرر پرداخت شود.

**جایزه خوش حسابی**

هرگاه مالک مالیات را در موعد مقرر پرداخت کند مشمول جایزه خوش حسابی به میزان ۴ درصد مالیات پرداخت شده خواهد بود. این جایزه به اصل مالیات تعلق می‌گیرد و شامل عوارض سهم شهرداری نمی‌شود. در مثال فوق چنانچه مالک مبلغ ۴۷۷,۵۰۰ ریال مالیات متعلق را تا ۷۲/۴/۳۱ پرداخت کند مشمول ۱۹۱۰۰ ریال جایزه خوش حسابی خواهد شد که به وی مسترد یا از بدهی مالیاتی او کسر خواهد شد.

**جرایم مالیاتی**

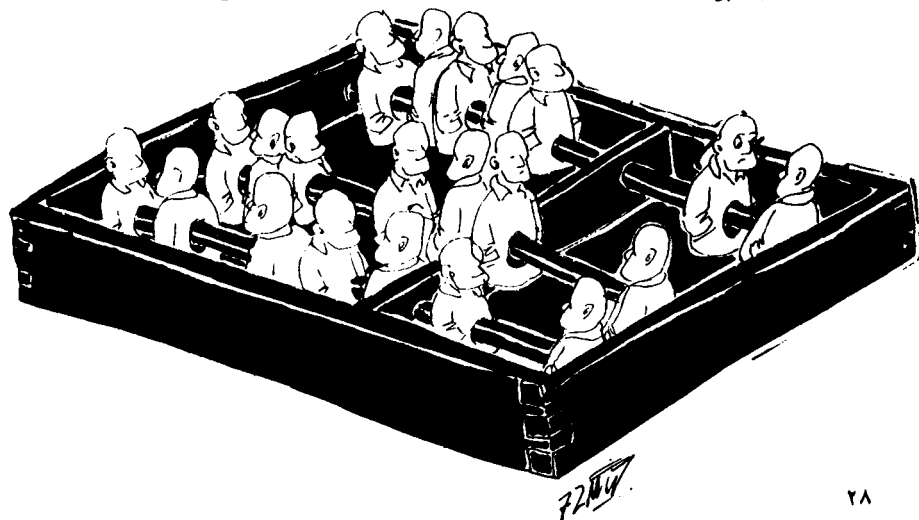
چنانچه مالک در موعد مقرر اظهارنامه مالیاتی تسلیم کند ولی مالیات متعلق را ظرف مهلت مقرر پرداخت نکند مشمول جریمه‌ای معادل ۲/۵ درصد بابت هرماه دیر پرداخت کردن اصل مالیات خواهد شد و اگر در مثال بالا مالیات عملکرد سال ۱۳۷۱ با شش ماه تأخیر پرداخت شود جریمه‌ای معادل ۱۱۹۳۷/۵ ریال برای هر ماه و مبلغ ۷۱۶۲۵ ریال بابت شش ماه به او تعلق خواهد گرفت. ولی اگر مالک تا ۷۲/۴/۳۱ مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال مالیات متعلق را پرداخت و اظهارنامه مالیاتی خود را ظرف همین

وصول مالیات یک نسخه از قبض را به عنوان رسید به پرداخت‌کننده تسلیم می‌کند.

مؤدی در موقعی که برای دریافت قبض پرداخت مالیات به حوزه مالیاتی مراجعه می‌کند می‌تواند فرم سفید اظهارنامه را از حوزه دریافت و آن را تکمیل کند و به ضمیمه مدارک لازم از قبیل رونوشت یا تصاویر اسناد مالکیت و سند اجاره و قبض پرداخت مالیات و سایر مدارکی که با هماهنگی حوزه مالیاتی تهیه خواهد کرد، به همراه اظهارنامه به حوزه تسلیم دارد

**نحوه محاسبه مالیات با ذکر مثال**

شخصی یک پلاک از مستغلات خود را از ۷۱/۳/۱۶ به مدت دو سال با مال‌الاجاره ماهانه ۴۰۰,۰۰۰ ریال به یک فرد دیگر به اجاره واگذار کرده است، با این فرض که این ملک از اول سال ۷۱ تا تاریخ ۷۱/۳/۱۶ خالی بوده باشد. نحوه محاسبه مالیات به شرح زیر است:



مدت تسلیم نماید و بقیه مالیات را با شش ماه تأخیر پرداخت کند محاسبه جایزه خوش حسابی و جریمه به شرح زیر است:

جایزه خوش حسابی  $200,000 \times 4\% = 8,000$   
بقیه بدهی پس از کسر جایزه خوش حسابی و مبلغ پرداختی  $477,500 - (200,000 + 8,000) = 269,500$   
جریمه دیرکرد پرداخت به ازاء هرماه  $269,500 \times 2/5 = 107,800$   
جریمه دیرکرد بابت شش ماه تأخیر پرداخت  $107,800 \times 6 = 646,800$

مشخص می‌کند مشمول مالیات نخواهد بود و خانه سوم مشمول مالیات است و پدر باید نسبت به آن مالیات بردارم اجاره پردازد، در این مورد فرقی بین فرزندان پسر و دختر نیست. چنانچه مالک چند همسر دائمی داشته باشد محل سکونت هر یک از همسران دائمی او اجاری تلقی نخواهد شد. مثلاً اگر مالک دو همسر دائمی داشته که در اختیار هر یک از همسران یک واحد مسکونی باشد و علاوه بر آن یک واحد مسکونی در اختیار والدین مالک باشد، در این صورت سه واحد از مالیات مستثنی خواهد شد. ۲. هرگاه مالک قسمتی از محلی را که در آن

فوق در سال ۱۳۷۱ هیچ‌گونه درآمدی نداشته و یاصرفاً درآمد حقوق بازنشستگی داشته و یا سود و یا جوایزی از بانکها گرفته باشد محاسبه مالیات به شرح زیر خواهد بود:

میزان معافیت سال ۱۳۷۱  $125,000 \times 9\% = 11,250$   
درآمد مشمول مالیات پس از کسر معافیت  $2,850,000 - 11,250 = 2,838,750$   
مالیات بردارم اجاره سال ۱۳۷۱  $2,838,750 \times 13\% = 369,037$

اگر ملک مورد اجاره به نام فرزند صغیری باشد که پدرش در قید حیات است فرزند صغیر نسبت به درآمد مشمول مالیات اجاره نمی‌تواند از معافیت ۱۲۵,۰۰۰ ریال در ماه استفاده کند و باید مالیات را براساس جمع درآمد مشمول مالیات پرداخت کند.

۴. هرگاه مالک فرزند معلول یا عقب‌مانده‌ای که قادر به کار نباشد در تکفل خود داشته باشد به

ازاء هر یک از فرزندان معلول یا عقب‌مانده می‌تواند تا ۱۰,۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات در ماه علاوه بر سایر معافیتها از معافیت مالیاتی استفاده کند.

۵. هرگاه مالک خانه یا آپارتمان مسکونی خود را مثلاً ماهانه به مبلغ ۶۰۰,۰۰۰ ریال به اجاره واگذار کند و خود برای سکونت ملکی را ماهانه به مبلغ ۴۰۰,۰۰۰ ریال اجاره نماید، اجاره پرداختی از اجاره دریافتی کسر و بقیه به عنوان درآمد اجاره مشمول مالیات است. در این فرض مبلغ ۲۰۰,۰۰۰ ریال مابه‌التفاوت درآمد اجاری تلقی و ۷۵ درصد آن مشمول مالیات خواهد بود. برای استفاده از این مقررات لازم است هم ملکی که به اجاره واگذار می‌شود و همچنین ملکی که برای سکونت اجاره می‌شود با تنظیم سند رسمی یا قرارداد عادی صورت گیرد به عبارت دیگر، شرط کسر کردن اجاره پرداختی از اجاره دریافتی وجود سند رسمی اجاره یا قرارداد عادی است. هرگاه یک کارمند خانه خود را با سند رسمی یا قرارداد به اجاره واگذار کند و خود از خانه سازمانی که کارفرما در اختیار او می‌گذارد استفاده کند، در این صورت وجهی که توسط کارفرما بابت خانه سازمانی از حقوق کارمند کسر می‌شود و یا در محاسبه مالیات حقوق او تقویم می‌شود از اجاره دریافتی قابل کسر خواهد بود.

برای پرداخت مالیات بر درآمد اجاره، مالک یا نماینده قانونی او باید به حوزه مالیاتی مربوط مراجعه و قبض چهار نسخه‌ای پرداخت مالیات را که توسط حوزه مالیاتی تکمیل می‌شود اخذ و با مراجعه به یکی از شعب بانک ملی ایران نسبت به پرداخت مالیات اقدام کند. بانک پس از وصول مالیات یک نسخه از قبض را به عنوان رسید به پرداخت‌کننده تسلیم می‌کند.

سکونت دارد (مثلاً یک یا چند اتاق) به اجاره واگذار کند تا ۳۰۰,۰۰۰ ریال درآمد اجاره ماهانه معاف و مازاد مشمول مالیات خواهد بود.

۳. هرگاه مالک فاقد هرگونه درآمد باشد و ملک یا املاکی را به اجاره واگذار کند تا ۱۲۵,۰۰۰ ریال درآمد ماهانه مشمول مالیات اجاره از پرداخت مالیات معاف و مازاد مشمول مالیات است. البته اگر مالک صرفاً درآمد حقوق بازنشستگی داشته باشد و یا بابت سپرده‌هایی که نزد بانکها دارد سود یا جوایزی از بانکها دریافت کند و یا این که هم درآمد حقوق بازنشستگی داشته و هم سود و یا جوایز بانکی تحصیل کند این درآمدها مانع از استفاده از معافیت مالیاتی مذکور نخواهد شد. در صورتی که مالک در مثال

چنانچه مالک اظهارنامه مالیاتی مربوط به درآمد اجاره املاک سال ۷۱ خود را تا ۷۲/۴/۳۱ تسلیم نکند مشمول جریمه‌ای معادل ۵ درصد مالیات بابت عدم تسلیم اظهارنامه در موعد مقرر خواهد شد و علاوه بر آن بابت دیرپرداخت کردن اصل مالیات جریمه‌ای معادل ۲/۵ درصد به ازاء هرماه به او تعلق خواهد گرفت و مبداء احتساب جریمه در این حالت از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه یعنی از ۷۲/۵/۱ خواهد بود.

#### بخشودگی و معافیت‌های مالیاتی

۱. هرگاه مالک یکی از املاک خود را برای سکونت در اختیار پدر یا مادر یا همسر یا فرزند یا اجداد و یا سایر افراد تحت تکفل خود قرار دهد و اجاره‌ای از آنها دریافت نکند آن ملک اجاری تلقی نخواهد شد و مالک از این بابت مشمول پرداخت مالیات بردارم اجاره نخواهد بود، ولی اگر چند مستغل محل سکونت افراد مذکور باشد فقط محل سکونت مالک و همچنین یک مستغل جمعاً برای سکونت سایر افراد مذکور به انتخاب مالک از مالیات معاف و بقیه مشمول مالیات است. به عنوان مثال، اگر پدری سه خانه داشته باشد و یکی مورد سکونت خود او و دو خانه دیگر هریک محل سکونت دونفر از فرزندان او باشد و از آنها اجاره‌ای دریافت نکند فقط محل سکونت خود او و یک خانه دیگر که مالک

اگر مالک صرفاً درآمد حقوق بازنشستگی داشته باشد و یا بابت سپرده‌هایی که نزد بانکها دارد سود یا جوایزی از بانکها دریافت کند و یا این که هم درآمد حقوق بازنشستگی داشته و هم سود و یا جوایز بانکی تحصیل کند این درآمدها مانع از استفاده از معافیت مالیاتی مذکور نخواهد شد.

# دستورالعمل جدید صدور گواهی انجام معاملات املاک

علی اصغر عابدی

به موجب دستورالعمل شماره ۲۰۰۰-۷۲/۱/۲۳-وزرات امور اقتصادی و دارایی، از اول اردیبهشت سال جاری گواهی انجام معاملات املاک (موضوع ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم) ظرف ۴۸ ساعت صادر می‌شود.

ضمن مصاحبه تلویزیونی و مطبوعاتی معاون درآمدهای مالیاتی وزارت اقتصاد و دارایی و اطلاعیه‌های جراید در هفته‌های گذشته، خبر مربوط به دستورالعمل تازه این وزارتخانه راجع به تسریع در صدور گواهی انجام معاملات منتشر شد. از آنجا که جزئیات روش جدید به صورت دستورالعمل تنها به واحدهای اجرائی و مأموران تشخیص مالیات محدوده تهران بزرگ و کرج ابلاغ شده و سایر واحدهای مالیاتی و مراجع و مؤسسات دیگر و خصوصاً مؤدیان مالیات از چگونگی آن اطلاعی ندارند، جا دارد که در نشریه تخصصی مالیات تصویر تا حد امکان ساده و روشنی از روش جدید ارائه شود.

پیش‌بینی شده به اختصار ذکر می‌کنیم:

۱. طی بخشنامه‌ای به دفاتر اسناد رسمی ابلاغ شده است که از اول اردیبهشت ماه سال جاری متقاضیان انجام معاملات املاک را طی فرم مخصوصی، که نمونه آن همراه همین مقاله به چاپ رسیده است، به حوزه‌های مالیاتی معرفی نمایند و ضمناً آنان را راهنمایی کنند که فرم مورد بحث را به دقت تکمیل و همراه مدارک لازم برای شناسائی متعاملین و موضوع انتقال به حوزه مالیاتی مربوط ارائه دهند. واضح است که نوشتن مطالب غیر واقع و مغایر با محتویات پرونده ممکن است بررسی مجدد را ایجاد کند که طبیعتاً سبب تأخیر در کار خواهد شد.

۲. مدارک مورد لزوم طبق روش جدید بسیار معدود و شامل تصویر اسنادی است که مشخصات طرفین معامله و ملک مورد انتقال و مبنای محاسبات را احراز می‌نماید. مؤدی باید مدارک لازم را به شرح فرم دریافتی از دفترخانه پیش از مراجعه به حوزه تکمیل و همراه فرم مذکور به حوزه مالیاتی تسلیم کند. طبیعتاً نقص مدارک مانع صدور گواهی ظرف دو روز مقرر خواهد بود.

۳. این دستورالعمل برای سهولت اقدام املاک را به چهار گروه زیر تقسیم کرده است: املاک مسکونی مالک، املاک مسکونی اجاری، املاک اجاری (تجاری - اداری) و املاک نوساز و نیمه ساز.

۴. در مورد املاک مسکونی مالک، گواهی انجام معامله صرفاً با محاسبه مالیات متعلق به نقل و انتقال ملک بر اساس مدارک ابرازی و پس از پرداخت آن از سوی مؤدی در روز مراجعه صادر و به وی تسلیم می‌شود.

۵. در مواردی که ملک اجاری و قرار داد اجاره متنگی به سند رسمی باشد نیز مالیات اجاره طبق مقررات محاسبه و همراه مالیات نقل و انتقال ملک توسط مؤدی پرداخت می‌شود و آنگاه گواهی انجام معامله صادر می‌گردد.

۶. اما اگر ملکی بدون تنظیم سند رسمی به اجاره واگذار شده باشد، نحوه تقویم اجاره بها طبق روش جدید به این ترتیب است که مأموران تشخیص مالیات بدون مراجعه به محل با اعمال درصدهائی به ارزش معاملاتی ملک (که مبنای محاسبه مالیات نقل و انتقال نیز هست) مالیات اجاره بها ماهانه را تعیین می‌کنند. پس مالیات متعلق به مدت اجاره بر این اساس محاسبه و قبض مالیات به مؤدی تسلیم می‌شود. از آنجا که درصدهای مذکور براساس بررسیهای آماری مناسب با کیفیت ملک اجاری تعیین شده و به هر حال از پیش روشن و معین است و ارزش معاملاتی املاک نیز به طور واضح پیشاپیش مشخص شده است، بنابراین

بدو یادآور می‌شویم که به موجب ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم، دفاتر اسناد رسمی مکلفند قبل از ثبت سند معاملات املاک، اشخاص را برای تسویه کلیه بدهیهای مالیاتی ملک (از قبیل مالیات بر درآمد اجاره، مالیات حق واگذاری، مالیات خالی ماندن ملک و بالاخره مالیات نقل و انتقال املاک) به حوزه مالیاتی مربوط معرفی کنند. حوزه مالیاتی پس از رسیدگی سندی به نام «گواهی انجام معامله» صادر می‌کند که دفتر خانه باید شماره آن را در سند معامله قید نماید. در همین ماده تکلیف شده است که گواهی مذکور باید حداکثر ظرف ۱۰ روز صادر شود.

از زمان تصویب مقررات فوق (که در اصل به سال ۱۳۵۹ مربوط می‌شود) تا سال جاری برای مأموران تشخیص مالیات محدوده تهران بزرگ (بویژه حوزه‌های مالیاتی مناطق پرتراکم یا نوساز شهر که متقاضی انجام معامله در آنها زیاد است...) عملاً امکان صدور گواهی ظرف ۱۰ روز مقرر وجود نداشت، به نحوی که در بسیاری از موارد صدور گواهی بیش از یک ماه به طول می‌انجامید. این جریان که طبیعتاً ثبت معامله در دفتر اسناد رسمی را هم به تأخیر می‌انداخت، نارضايتی و انتقاد متقاضیان را در پی داشت.

همان‌گونه که در مقدمه دستورالعمل مورد بحث نیز اشاره شده است، کمیته اصلاح نظام اداری و وزارت امور اقتصادی و دارایی (که در اجرای مصوبات شورای عالی اداری تشکیل شده است) مأمور بررسی موضوع گردید و گزارشی تنظیم نمود که بر حسب آن منشأ این تأخیر به طور عمده نارسائی روش اجرائی موجود تشخیص داده شده است. مهم‌ترین این نارسائیا عبارت بوده است از عدم اجرای بموقع تکالیف قانونی از سوی مؤدیان، تراکم شدن وظایف مأموران تشخیص و نتیجتاً در نوبت قرار گرفتن متقاضیان، مراجعات مأموران تشخیص برای تحقیق پیرامون اجاری یا غیر اجاری بودن ملک، اطمینان از مشخصات بنا به منظور تقویم ارزش معاملاتی آن و نیز برای تقویم اجاره‌ها بر اساس املاک مشابه.

براساس گزارش کمیته، که به طور عمده حذف بازدیدهای غیر ضرور و برقراری ضابطه مناسب و مطمئن برای تقویم ارزش اجاری املاک را توصیه کرده بود، و با توجه به روش پیشنهادی دستورالعمل شماره ۲۰۰۰، مورخ ۷۲/۱/۲۳ از سوی وزارت امور اقتصادی و دارایی به تصویب رسید. این مصوبه که قبلاً شورای عالی مالیاتی مغایر نبودن آن با قانون را مورد تأیید قرار داده و برای اجراء از اول اردیبهشت ماه سال جاری به واحدهای مالیاتی تهران و کرج ابلاغ شده صدور گواهی انجام معامله ظرف ۴۸ ساعت را پیش‌بینی کرده است. اینکه مهم‌ترین ترتیبات و شرایطی را که در این دستورالعمل به منظور صدور گواهی ظرف این مدت

میزان مال الاجاره با اعمال ضابطه مشخص روشن خواهد شد و قضاوت شخصی در مورد آن مؤثر نیست. این کیفیت طبعاً در اکثر موارد محل اعتراضی باقی نمی‌گذارد.

بدین ترتیب گواهی انجام معامله ظرف ۴۸ ساعت صادر و به متقاضیان تسلیم می‌شود. با این حال، ممکن است مؤدی به میزان مالیات اعتراضی داشته باشد. در چنین صورتی طبعاً زمان صدور گواهی با توجه به تشریفات رسیدگی به تأخیر خواهد افتاد، ولی مؤدی می‌تواند در صورت تمایل و ددیمه‌ای برابر مالیات مورد مطالبه بپردازد و گواهی انجام معامله را فوراً دریافت کند و سپس اعتراض خود را هم دنبال کند. ضمناً طبق همین دستورالعمل ارجاع پرونده به مراجع حل اختلاف خارج از نوبت نیز پیش بینی شده و مهلت صدور گواهی با احتساب زمان لازم برای حل اختلاف همان ده روز مقرر در ماده ۱۸۷ در نظر گرفته شده است.

گفتنی است که در چند مورد زیر اگر ملک بدون سند رسمی هم به اجاره واگذار شده باشد قاعده جدیدی که به آن اشاره کردیم حکمفرما نخواهد بود:  
الف) در موردی که مستأجر یک مؤسسه دولتی، وابسته به دولت، شهرداری یا نهاد انقلابی باشد.  
ب) ملک به اشخاص خارجی غیر ایرانی اجاره داده شده باشد.  
ج) املاک تجاری - اداری بدون اخذ حق واگذاری محل به اجاره واگذار شده باشد.  
د) میزان اجاره بهای اظهار شده از سوی مؤدی یا مندرج در سند عادی بیش از رقم حاصل از اعمال ضابطه باشد.

۷. در مورد سایر املاک نیز ترتیبات کار به تفصیل پیش بینی شده و تسهیلاتی فراهم گردیده است که براساس آن جز در موارد نقص اطلاعات و مدارک با اعتراض مؤدی، گواهی انجام معامله باید ظرف ۲ روز صادر شود. از جمله تسهیلات مذکور دستورالعمل جداگانه‌ای است که برای تسریع در تسویه مالیات بساز و بفروشی و درج مهر اداره کل مالیات تعاون ملی برای بازسازی در زیر گواهی انجام معامله صادر شده است.  
در یک ارزیابی کلی می‌توان نکات مثبت زیر را در مورد روش جدید بیان داشت:  
حذف بازدیدهای غیر ضرور، استناد به آخرین گزارش رسیدگی موجود در پرونده و اعتماد به اظهارات مؤدی، که این جمله می‌تواند سبب تسریع کار مراجعان و صرفه‌جویی در وقت و انرژی مأموران و حسن سلوک بین مراجع مالیاتی و مؤدیان گردد.  
اعمال یک ضابطه مشخص برای تقویم ارزش اجاری املاک به جای ارزیابی نظری. این ترتیب می‌تواند اولاً نوسان و اختلاف چشمگیر در تقویم اجاره بها را، که صورت تبعیض و رفتار غیر عادلانه به خود می‌گیرد، از میان ببرد، و ثانیاً از حجم اعتراضات و رسیدگی و صرف وقت مراجع حل اختلاف مالیاتی بکاهد.  
ایجاد امکان برای مأموران تشخیص که به تدریج اطلاعات پرونده‌های مالیات املاک را از نظر اجاری یا غیر اجاری بودن ملک به روز برسانند.

تا تدوین و اجرای برنامه‌های جامع و بلندمدت برای تحول کل نظام مالیاتی و تأمین و تضمین صحت اظهارات مؤدیان به‌عنوان مبنای اصلی تشخیص مالیات، تسهیل کار ارباب رجوع از طریق تغییر و اصلاح روش‌های اجرایی در کوتاه‌مدت مجموعاً مفید ارزیابی می‌گردد.

بسمه تعالی

از : دفتر اسناد رسمی شماره \_\_\_\_\_ شماره \_\_\_\_\_  
به : حوزه مالیاتی اداره کل \_\_\_\_\_ تاریخ \_\_\_\_\_

چون خانم آقای شرکت قصد تنظیم سند \_\_\_\_\_  
نسبت به \_\_\_\_\_  
اصلی واقع در بخش \_\_\_\_\_ رابا خانم آقای شرکت \_\_\_\_\_  
دانگ از پلاک \_\_\_\_\_ ثبتی فرعی از \_\_\_\_\_ دارد.

خواهشمند است نسبت به صدور گواهی موضوع ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم اقدام نمایند.  
سر دفتر اسناد رسمی شماره: .....

برای مراجعه به حوزه مالیاتی، لازم است اظهار نامه پشت این برگ را تکمیل نموده و مدارک زیر را همراه داشته باشید.

۱. اصل سند مالکیت
۲. پنجاق
۳. شناسنامه
۴. گواهی پایان ساختمان یا عدم خلاف
۵. فتوکپی صورت مجلس تفکیکی (در مورد املاک تفکیک شده)
۶. جواز ساختمان در مورد املاک نوساز
۷. اصل فتوکپی گواهی اراضی بایر (در مورد املاک نوساز که روی زمین بایر بنا شده است).
۸. اسناد اجاری (در صورت وجود)

در تاریخ \_\_\_\_\_ به شماره \_\_\_\_\_ ثبت دفتر حوزه مالیاتی  
گردیده و مدارک اخذ شد.

رسید مدارک  
در تاریخ \_\_\_\_\_ به شماره \_\_\_\_\_ ثبت دفتر حوزه مالیاتی  
گردید و مدارک اخذ شد.

مؤدی محترم، چون امور مربوط به صدور گواهی انجام معاملات با احترام و استناد به اظهارات شما صورت می‌گیرد، لذا در صورت کامل بودن مدارک و اطلاعات موضوع این فرم صدور گواهی در کوتاه‌ترین زمان ممکن انجام خواهد شد.

| مشخصات مالک با مالکین (فروشنده) | نام و نام خانوادگی                                   | شماره شناسنامه                            | محل صدور                                    | تاریخ تولد   | میزان مالکیت                              | محل سکونت                     | (صورت کامل و همراه با کد پستی و تلفن) |
|---------------------------------|--|---|---|--|---|-------------------------------|---------------------------------------|
| ۱-<br>۲-<br>۳-<br>۴-            |  |   |   |  |   |                               |                                       |
| مشخصات خریدار                   | ۱-<br>۲-   |   |   |  |   |                               |                                       |
| مشخصات ملک                      | پلاک ثبتی  | فرعی از                                   | اصلی بخش                                    | شهرستان  | مساحت عرصه                                | مساحت اعیانی                  | تعداد طبقات                           |
| نشانی ملک                       | شهر  | خیابان                                    | کوچه  |  | پلاک شهرداری                              | تلفن                          |                                       |
| نوع مشخص                        | <input type="checkbox"/> خانه                        | <input type="checkbox"/> آپارتمان         | <input type="checkbox"/> مغازه              |  | <input type="checkbox"/> دفترکار          | <input type="checkbox"/> سایر | نام برده شود                          |
| نوع ساختمان                     | <input type="checkbox"/> تون آرمه                    | <input type="checkbox"/> اسکلت فلزی       | <input type="checkbox"/> پایه فلزی یا بتونی |  | <input type="checkbox"/> آجر و نیر آهن    | <input type="checkbox"/> سایر |                                       |
| نوع نما                         | <input type="checkbox"/> سنگ                         | <input type="checkbox"/> سرامیک           | <input type="checkbox"/> آجر                |  | <input type="checkbox"/> سیمان            | <input type="checkbox"/> سایر |                                       |
| تجهیزات                         | <input type="checkbox"/> حرارت مرکزی (شوفاژ سانترال) | <input type="checkbox"/> تهویه مطبوع      | <input type="checkbox"/> آسانسور            |  | <input type="checkbox"/> گاز شهری         | <input type="checkbox"/> سایر |                                       |
| وضعیت کاربری                    | <input type="checkbox"/> مسکونی مالک                 | <input type="checkbox"/> اجاری برای سکونت |   | <input type="checkbox"/> مسکونی مالک و قسمتی اجاری | <input type="checkbox"/> محل کسب و کار    | <input type="checkbox"/> سایر |                                       |
| نوع اجاره                       | <input type="checkbox"/> رسمی                        | <input type="checkbox"/> عادی             | <input type="checkbox"/> رهن                | <input type="checkbox"/> ملغ رهن                   | <input type="checkbox"/> ملغ اجاره ماهانه | <input type="checkbox"/> سایر |                                       |

# مالیات سود سهام

## بحثی پیرامون مالیات سود سهام شرکتهای سهامی

محمدحسین سیدزمانی

فصل پنجم قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۱۳۶۶ (با اصلاحات سال گذشته آن) درباره مالیات بردرآمد شرکتهای و سایر اشخاص حقوقی سخن می‌گوید. قسمت ب جزء ۱ بند د ماده ۱۰۵ قانون که نخستین ماده همین فصل است، تکلیف مالیات بردرآمد برخی از انواع شرکتهای را روشن کرده که از آن میان بحث ما بر شرکتهای سهامی و بویژه شرکتهای سهامی عام متمرکز است.

به موجب قسمت ب جزء ۱ بند د فوق سود سهام با نام به نسبت حصه هر یک از سهامداران و به نرخهای تصاعدی ماده ۱۳۱ قانون، مشمول مالیات می‌شود. مفهوم این حکم آن است که مالیات هر صاحب سهمی به نسبت مبلغ کل سودی که به وی تعلق می‌گیرد کم و زیاد می‌شود. بدین سان سهامداران عمده مشمول نرخهای بالاتر مالیاتی خواهند شد و شرکای خرده‌پا از نرخهای نازل مالیاتی بهره خواهند جست.

واضح است که هدف مقنن تحقق عدالت در توزیع بار مالیاتی برحسب توان مؤدیان از یک سو و تشویق قشرهای کم درآمد به مشارکت در سرمایه‌گذاری و گسترش مالکیت سهام از سوی دیگر بوده است. ولی در کنار آن مسائل و مشکلاتی از حیث نگاهداری حسابهای مربوط

۱. شرکتهایی که مقدرات کافی حسابداری ندارند، همین گونه عمل می‌کنند.

حالی مبلغ سود تقسیم شده با کسر مالیات به صفر رسیده و باقی مالیات مستوجه رقم سود تقسیم نشده خواهد شد. البته این کسری بنا به ترتیبی که قانون برقرار ساخته نسبت به هر سهامدار خاص متفاوت است که باید در حساب هریک از ایشان منظور شود. نهایتاً تمام این تفاوتها باید در حساب هر یک سهم واحد نیز منظور شود، به نحوی که معلوم باشد مانده حق صاحب سهم در هر سهم واحد بابت سود تقسیم نشده و اندوخته‌ها به چه میزان است.

الزام دیگر ثبت و منظور داشتن آثار تغییر در جابه جایی و مالکیت سهام روی مجموعه این محاسبات است که به طور مدام وضع هر سهم واحد را از حیث متعلقات مالی آن دگرگون می‌سازد. متعلقات هر سهم یعنی پشتوانه‌ای که از اندوخته و سود تقسیم نشده آن پدید می‌آید به اضافه جاذبه‌ها و عوامل مالی و روانی مربوط به هر شرکت (که در مورد تمامی سهام یک شرکت معین کم و بیش یکسان است و حاصل آن در قیمت ذاتی سهم تبلور می‌یابد) در مجموع ارزش قابل عرضه هر سهم را تشکیل می‌دهد.

پس شرکتی واحد در آن واحد صاحب انبوه سهامی است که هر یک بهای جداگانه و شأن علیحده‌ای دارد. چنین وضعی مغایر فلسفه ایجاد شرکتهای سهامی و مخالف منطقی است که بر مجموع مقررات قانون تجارت پیرامون شرکتهای سهامی حکمفرما است.

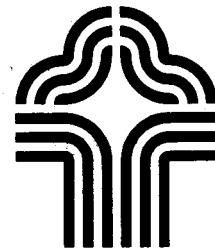
در این میان طبیعی است که خریدار و فروشنده و معاملات سهام نیز با پیچیدگی و سردرگمی مواجه می‌شوند که طبعاً در بورس اوراق بهادار ناهنجاری و آثار نامطلوبی برجای خواهد نهاد. خریداران سهام به جای آن که براساس عوامل عینی مرتبط با فعالیت و بهره‌وری شرکتهای دآوری کنند و به خرید سهام بپردازند، ناچارند فکر خود را به متعلقات و مزایای فرد فرد سهام معطوف دارند. تصور نمی‌رود چنین وضعی از نظر اقتصادی نتایج مطلوبی به بار آورد.

ممکن است در مقابل آنچه بیان شد این فکر به ذهن خطور کند که میتوان آثار نرخهای متفاوت مالیاتی را فقط روی آن بخش از سود که تقسیم می‌شود اعمال کرد و باقی آن یعنی سود تقسیم نشده و اندوخته را پس از کسر مالیات به طور مساوی در حساب تمام سهام منظور کرد<sup>۱</sup> و با چنین کاری از ایجاد مشکلات مربوط به نگاهداری حسابها و تفاوت ارزش سهام و آثار

به این گونه سهام، تبعات نامساعد آن از حیث اقتصادی و تاحدی خنثی شدن هدف قانونگذار به خاطر همین معضلات قابل تأمل است، که این جنبه‌ها موضوع بحث حاضر را تشکیل می‌دهد. حکم قانونی مذکور مستلزم آن است که شرکتهای از چند جهت ناچار به نگاهداری حسابهای جداگانه برای هریک از سهامداران باشند و هر زمان که تغییری در رابطه بین سهام از لحاظ تعلق یک، دو، سه... یا چند سهم به فرد واحد حادث شود تغییرات مناسبی در حسابها پدید آورند.

الزام نخست محاسبه تصاعدی مالیات اندوخته مربوط به هر سهامدار با نام است. دومین الزام، کسر مالیات اندوخته و منظور کردن مانده آن به حساب هر سهم. الزام سوم، محاسبه تصاعدی مالیات برای باقی سود متعلق به هر سهامدار اعم از سود تقسیم شده و نشده.

الزام چهارم، تخصیص یا پرداخت سود تقسیم شده به هر سهامدار. در اینجا ممکن است حالت خاصی پیش آید و آن این که مالیات جمع سود تقسیم شده و نشده بیش از رقم سود تقسیم شده باشد؛ و از آنجا که معمولاً بار این مالیات جمعاً متوجه سود تقسیم شده می‌گردد، در چنان



## گزارش ویژه

# سمینار بررسی تحلیلی خصوصی سازی

سمینار بررسی تحلیلی خصوصی سازی از طرف دانشکده امور اقتصادی و با همکاری مؤسسه توسعه اقتصادی (Economic Development Institute) از تاریخ ۱۸ تا ۲۳ اردیبهشت ماه ۱۳۷۲ در تهران برگزار شد. برنامه سمینار به نحوی تنظیم شده بود که کارشناسان و مدیران اجرایی دستگاههای دولتی در پنج روز اول و مقامات عالی رتبه در روز آخر سمینار حضور یابند.

سمینار روز شنبه ساعت ۸/۳۰ دقیقه با سخنرانی آقای دکتر محسن نوربخش وزیر امور اقتصادی و دارائی افتتاح شد که اهم نکات سخنرانی ایشان به شرح زیر بوده است:

— خصوصی سازی به معنای وسیع کلمه نوعی فعالیت تکمیلی در مجموعه برنامه تعدیل اقتصادی است تا از تصمیم گیریهای اقتصادی نتایج بهتری به دست آید. هدف از این اقدام نوعی مقررات زدایی برای ایجاد تحرک لازم در فعالیتهای اقتصادی به منظور استفاده مؤثر از منابع موجود است.

— اگر فعالیت بخش خصوصی را محدود نمائیم و واحدهای اقتصادی را به صورت شبه دولتی اداره کنیم چارچوب کار و مجموعه شرایط به صورت اداری و دولتی در خواهد آمد و تحرک لازم را نخواهد داشت و استفاده مؤثر از منابع اقتصادی به عمل نخواهد آمد.

— مصوبه دولت خصوصی سازی را همسو با افزایش کارایی و کسب راندمان بالاتر در استفاده از منابع و امکانات می داند. آنچه به عنوان روند خصوصی سازی در جمهوری اسلامی ایران انجام می شود با آنچه در سایر کشورها انجام می پذیرد تفاوت های اساسی دارد و البته در مواردی مانند نکات فنی تشابه نیز وجود دارد.

— ما در کشورمان نیاز نداریم که بخش خصوصی را ایجاد کنیم، در حالی که این مشکل اصلی برای کشورهای اروپای شرقی وجود داشته است. آنچه برای خصوصی سازی در ایران مدنظر است قدرت مدیریتی است که لازمه فعالیت بخش خصوصی است تا بتواند منابع را به گونه ای تخصیص دهد که حداکثر استفاده از آن بشود و این هدفی است که براحتمی به دست نمی آید.

— در زمینه خصوصی سازی هدف کوچک کردن حجم فعالیت دولت نیست بلکه در نظر است که سیاست تعدیل اجرا شود و منابع تحرک و

پویایی داشته باشند و مدیریت آن در اختیار بخش خصوصی باشد. دولت آمادگی دارد چنین میدانی را به بخش خصوصی بدهد

— سامر خصوصی سازی امری بلندمدت است و اقداماتی که تاکنون انجام شده در ابتدای کار است؛ البته تا حدودی کار سازماندهی در تشکیلات سازمان صنایع ملی، بانک صنعت و معدن و سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران انجام شده است. ضمناً طبق مصوبه دولت مرکزی برای سازماندهی این امر در وزارت امور اقتصادی و دارائی ایجاد شده که امیدواریم به نتایج مثبتی دست یابد.

— خصوصی سازی در ایران از واحدهایی که تولیدات مصرفی عرضه می کنند، نظیر واحدهای تحت پوشش وزارت صنایع، صنایع سنگین و معادن و فلزات آغاز شد. آنچه در برنامه دوم در حال تکوین است بحث خصوصی سازی و بازنگری فعالیتهای دولت به طور عمیق تر و رسیدن به بخشهای زیربنایی تر است. کما این که در صنعت نفت و پتروشیمی، مسئله واگذاری واحدهای پتروشیمی و فعالیتهای پائین دستی مورد قبول همه است. ضمناً اداره و مدیریت واحدهای اقتصادی به شیوه بخش خصوصی نیز از مجموعه کارهایی است که در برنامه دوم توسعه اقتصادی کشور باید به آن برسیم. بحث واگذاری فعالیتهای در بخش های برق، آب و تأسیسات زیربنایی نیز مورد توجه است.

— بخش بازرگانی از طریق اعمال تعرفه های مناسب و حذف سهمیه بندی باید با سیاستهای ارزی همگام و متناسب شود.

— اعمال سیاستهای مالی تکمیل کننده سیاست تعدیل اقتصادی است که این موضوع امر خصوصی سازی را در ارتباط با سیاستهای مالی مطرح می سازد. در موضوع خصوصی سازی می خواهیم پیرامون نحوه توزیع درآمد ناخالص داخلی بین بخش دولتی و خصوصی تجدید نظر کنیم و هدف این است که از منابع بهتر استفاده کنیم.

— امید است که در سمینار بررسی تحلیلی خصوصی سازی مسائل و مشکلاتی که در دو سال اخیر در اجرای سیاستهای تعدیل اقتصادی و ویژه خصوصی سازی وجود داشته مطرح شود و با استفاده از تجربه بقیه کشورها ارزیابی لازم انجام پذیرد و پس از تصمیم گیری های لازم به مرحله اجرا در آید.

— سپس آقای دکتر علی اکبر عرب مازار رئیس دانشکده امور اقتصادی و ریاست کمیته اجرایی برگزاری سمینار اهداف سمینار و خلاصه برنامه آن را به شرح زیر به استحضار مقامات و کارشناسان شرکت کننده رسانیدند.

### هدف از برگزاری سمینار

با توجه به سیاست دولت مبنی بر واگذاری واحدهای دولتی به عموم مردم و جلب مشارکت بخش خصوصی در اداره و راه اندازی بخش صنایع و خدمات دولتی، نظر مسئولین وزارت امور اقتصادی و دارائی بر آن شد که از تجربیات سایر کشورهای جهان در این خصوص بهره گیری به عمل آید. به همین منظور دانشکده امور اقتصادی مأموریت یافت با همکاری مؤسسه توسعه اقتصادی سمیناری به منظور ارائه تجربیات خصوصی سازی در جهان و همچنین مقایسه وضعیت موجود در ایران با در نظر گرفتن تجربیات مذکور برگزار کند.

کارشناسان مؤسسه توسعه اقتصادی تجربیات خصوصی سازی در سایر کشورها را ارائه خواهند نمود و مدیران و کارشناسان ایرانی از سازمانهای مختلف از جمله بانک صنعت و معدن، سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران، سازمان صنایع ملی ایران، وزارت نیرو و سازمان بورس اوراق بهادار نیز نظریات و تجربیات حاصل از اقدامات انجام شده در طی چند سال اخیر



را بیان خواهند داشت.

در تدوین برنامه سمینار محتوای سخنرانیه‌ها به نحوی برنامه‌ریزی شده که ضمن ارائه تجربیات خصوصی سازی در سایر کشورهای جهان و تجربیات واحدهای دولتی در ایران، تحلیل امکانات و تواناییهای عملی و بررسی راه‌حلهای مناسب برای رفع مشکلات خصوصی سازی صنایع و

بخش خدمات کشور مطرح شود.

در این راستا، بررسی چگونگی ایجاد تشکیلات سازمانی مناسب به منظور رفع ناهماهنگی‌ها و فقدان اطلاعات اساسی و ترسیم راه‌حلهای عملی برای اجرای این سیاست مهم دولتی با در نظر گرفتن عوامل اجتماعی، سیاسی، فرهنگی و اقتصادی کشور مد نظر است.

### خلاصه عنوان‌های سخنرانیهای ایراد شده در سمینار

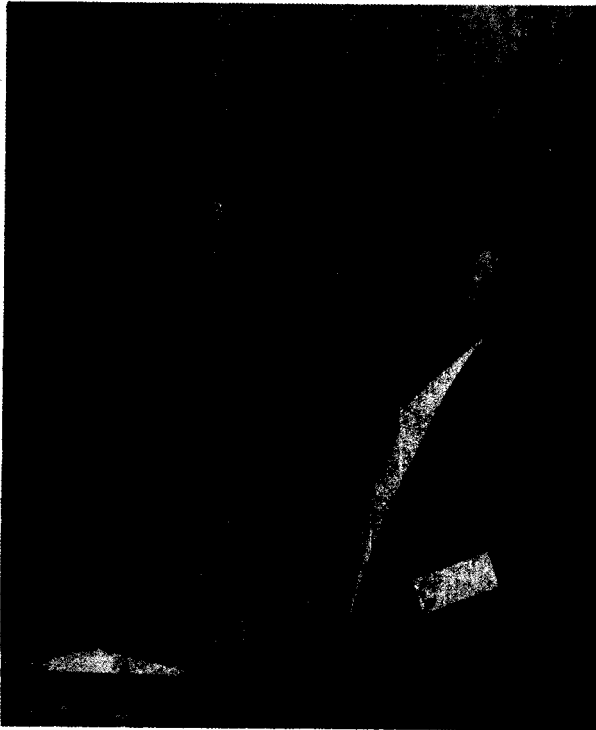
| عنوان سخنرانی   | سخنران  | از موسسه:   |
|---|---|---|
| اهداف کلان خصوصی سازی   | دکتر جمال صغیر  | موسسه توسعه اقتصادی   |
| بازنگری کلی خصوصی سازی در کشورهای جهان، روشهای خصوصی سازی و نتایج حاصل از عمده‌ترین مطالعات انجام شده   | دکتر جمال صغیر  | موسسه توسعه اقتصادی   |
| ارائه تجربیات در کشورهای مکزیک، مصر و تونس  | دکتر جمال صغیر  | موسسه توسعه اقتصادی   |
| خصوصی سازی در آلمان شرقی و نقش نهاد دولتی (Truehand)  | دکتر مانفرد بالز  | موسسه توسعه اقتصادی   |
| قوانین خصوصی سازی، اصلاح ساختار مالی، چارچوب قوانین مرتبط با اجرای خصوصی سازی و سایر مقررات حمایتی  | دکتر دیوید الرمن  | موسسه توسعه اقتصادی   |
| چارچوب تشکیلاتی   | دکتر مارکو سیموناتی   | موسسه توسعه اقتصادی   |
| مسائل اشتغال و توسعه بخش خصوصی  | دکتر دیوید الرمن، دکتر مارکو سیموناتی، خانم شهلا ترابی                  | موسسه توسعه اقتصادی   |
| اثرات تغییر نرخ ارز بر وضعیت مالی شرکتها در مرحله خصوصی سازی (قیمت‌گذاری شرکتها) و همچنین در مرحله پس از واگذاری شرکتها (تأثیر بر قیمت موجودیه‌ها و قیمت فروش کارخانجات و تامین مالی) | دکتر دیوید الرمن - آقای عباس هشی  | موسسه توسعه اقتصادی - هیئت اجرائی   |
| بررسی بازار پولی - بورس اوراق بهادار  | دکتر دیوید الرمن و دکتر گرهارد پل                                       | موسسه توسعه اقتصادی   |
| خصوصی سازی بخش خدمات در ایران   | مهندس ملاکی   | معاونت برق وزارت نیرو   |
| تجربیات خصوصی سازی در ایران   | آقای داود حقیقی<br>آقای علی زیرک‌نژاد<br>آقای ایرج اکبریه<br>دکتر آرمان | سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران<br>بانک صنعت و معدن<br>سازمان صنایع ملی ایران<br>سازمان بورس اوراق بهادار ایران |
| ارائه دو آفته در خصوص دو شرکت واگذار شده ایرانی   | آقایان امینی، ثابت‌زاده، شهریزی، حریرچیان                               | سازمان گسترش و نوسازی صنایع ایران<br>و بانک صنعت و معدن با نظارت و  |
| ارائه دو پروژه در مورد نحوه خصوصی سازی با رعایت اصول و روشهای صحیح فرایند خصوصی سازی  | خانم آنا سرادی، آقایان تیزبایی و برزی                                   | همکاری اعضای هیئت اجرائی  |

### جمع بندی سخنرانیه‌ها و مطالب مورد بحث در سمینار

۱. اهداف دولتها از فرایند خصوصی سازی افزایش تولید و کارآیی، توسعه اقتصادی، ایجاد اشتغال، کاهش زیانها و سوبسید و هزینه‌های دولتی، بهره‌مندی از مشارکت مردمی و جلب صاحبان سرمایه، بهره‌وری از تکنولوژی جدید و مقررات زدانی برای ایجاد تحرک لازم در توسعه فعالیتهای اقتصادی و نهایتاً کسب درآمد است.

- فرایند خصوصی سازی در دو بُعد مورد تجزیه و تحلیل قرار می‌گیرد؛ بُعد اول آمادگی فضای اجتماعی - اقتصادی، و بُعد دوم ایجاد بستر قانونی مناسب برای اجرای آن.
- خصوصی سازی موفق وقتی تحقق می‌یابد که از پشتوانه قانونی بهره‌مند باشد.
- ایجاد یک نهاد دولتی مسئول اجرا و مدیریت مراحل خصوصی سازی که از حمایت لازم قانونی برخوردار باشد دارای اهمیت بسزایی خواهد بود.





در برنامه‌ریزی این نهاد و انتخاب افراد و برنامه‌کار آن توجه مسئولین به موارد زیر جلب می‌گردد:

۴-۱. هیئت اجرایی نهاد مذکور را باید از بین افراد با تجربه و با داشتن تخصص مورد نیاز در این بخش انتخاب کرد و اطمینان داشت که این افراد به طور تمام وقت در این نهاد مشغول به کار خواهند بود. منصوب کردن افراد چند شغلی موفقیت برنامه‌های آتی این نهاد را تضمین نمی‌کند.

۴-۲. در برنامه‌ریزی اجرایی کار لازم است جلب مشارکت مردمی و صاحبان سرمایه در دستور کار این نهاد قرار گیرد و به همین منظور ضرورت دارد که اشاعه فرهنگ مرتبط با این موضوع، جلب مشارکت مردمی، جلب صاحبان سرمایه و اصولاً تأمین سرمایه‌گذاری از جمله برنامه‌های اجرایی نهاد مذکور باشد.

۴-۳. تاکنون دولت فروشنده شرکتها بوده و با توجه به تبلیغات و برنامه‌های اعلام شده جلب مشتری صورت گرفته است. توصیه می‌شود که با ارائه برنامه‌های تبلیغاتی موجبات تشویق و مشارکت صاحبان سرمایه، مدیران شایسته فعلی و افراد علاقه‌مند به نحوی فراهم شود که این گونه افراد ضمن ارائه برنامه‌های آتی شرکت مورد نظر، متقاضی خرید باشند به عبارت دیگر، خصوصی سازی را از طریق قبول پروژه خریدار مورد بررسی و اجراء قرار دهند.

۴-۴. باید کمیته‌های تخصصی مرتبط با مسائل قانونی، حقوقی، مالی، حسابداری، حسابرسی و کارشناسی تشکیل شود و با بهره‌مندی از نظرات مشورتی افراد و مؤسسات حرفه‌ای برنامه‌های لازم تدوین و به مرحله اجراء درآید.

۴-۵. برنامه‌ریزی لازم به منظور مشخص کردن وظائف واحدهای موجود خصوصی سازی در ارگانها و واحدهای دولتی و هماهنگی لازم در خصوص نحوه کار آنها به عمل آید و ترتیبات لازم برای سازماندهی کار داده شود، به نحوی که این گونه واحدها پس از بررسیهای لازم و طبق برنامه اعلام شده توسط نهاد مرکزی، گزارشهای نهائی کار خود را در انجام برنامه خصوصی سازی واحدهای تحت پوشش برای اتخاذ تصمیم نهائی به نهاد مرکزی ارسال کنند. اگر افراد شاغل در نهاد مرکزی از تجربه کافی برخوردار باشند گزارشات دریافتی بموقع و در اسرع وقت مورد رسیدگی و اظهار نظر قرار خواهد گرفت. لازم است پیش‌بینی لازم در خصوص تعیین مقام تصمیم‌گیرنده به طور مشخص اتخاذ شود تا در مواردی که هیئت اجرایی با مشکلاتی در اتخاذ تصمیم و اجرای برنامه‌های خصوصی سازی رو به رو است، گزارش کار برای صدور رأی نهائی به مقام مسئول فوق ارجاع شود.

۴-۶. روشهای خصوصی سازی و روشهای قیمت‌گذاری کارخانجات و شرکت‌های قابل واگذاری از طرف نهاد مرکزی برای دستگاههای ذیربط، مشخص و اعلام شود و این اختیار را به دستگاههای مربوط بدهند که در مورد پیشنهادها و واگذاری شرکتها با رعایت اهداف عالی دولت از روش معقول و قابل اجراء استفاده کنند. در نهایت، قطعیت چنین روشهایی با تصویب نهاد مرکزی خواهد بود.

۴-۷. از جمله وظائف کمیته‌های تخصصی این واحد، ارائه پیشنهاد برای اصلاح قوانین مالیات، کار، تجارت، مالکیت و اصولاً اصلاح قوانین به منظور ایجاد بستر حقوقی مناسب برای حسن اجرای برنامه‌های خصوصی سازی و همچنین سرعت کار است.

۵. دولت می‌تواند با اشاعه فرهنگ مردمی و جلب صاحبان سرمایه برای

تأمین سرمایه‌گذاری نقش بسزائی در اجرای فرایند خصوصی سازی داشته باشد.

۶. با توجه به قدمت بخش عمده‌ای از صنایع تحت پوشش لازم است برنامه‌های مناسب برای توسعه کارخانجات با استفاده از تکنولوژی جدید به منظور بالا بردن کیفیت تولید و استفاده از بازارهای صادراتی موجود تدارک دیده شود و به همین منظور بررسی وضعیت جلب سرمایه‌گذاری و تکنولوژی خارجی و تغییرات احتمالی در قانون موجود مرتبط به این بخش از فعالیتها توصیه می‌شود.

۷. تجدید نگرش نسبت به نیروی کار: قانون کار در ارتباط با اشتغال باید انگیزه لازم برای سرمایه‌گذاری را به وجود آورد. موضوع اشتغال را نباید در سطح کارخانه حل کرد، بلکه باید مساله را به صورت کلان دید. در فرایند خصوصی سازی مساله اشتغال جدید، آموزش، و کاهش دخالتها ضرورت دارد.

جریان حمایت از نیروی کار دارای سه مرحله است: دولت، اتحادیه‌ها و مشارکت. در بعضی از کشورها دولت خود را مسئول حمایت یک جانبه از نیروی کار می‌داند. این طرز برخورد سبب می‌شود که نیروی کار از یک طرف نسبت به موقعیت ایجاد شده سوءاستفاده کند و از سوی دیگر هرگز به رشد اجتماعی لازم دست نیابد. مرحله اقدام اتحادیه‌ها زمانی است که نیروی کار خود دست به ابتکار می‌زند و به منظور حفظ منافع خود مجتمع می‌شود. در این حالت دولت نقش میانجی و قاضی را بین نیروی کار و صاحبان سرمایه فراهم می‌آورد.

تفکر جدیدی که امروزه در جهان شکل گرفته نگرش به نیروی کار نه به عنوان فروشنده خدمت بلکه به عنوان شریک است. طرحهایی مانند E S O P بر پایه همین طرز تلقی قرار دارند.

۸. بورس اوراق بهادار نقش بسیار مهمی در فرایند خصوصی سازی دارد. اصولاً خصوصی سازی به معنی مشارکت مردمی و صاحبان سرمایه در شرایطی تحقق پیدا می‌کنند که عرضه سهام شرکتها و واگذار شده از طریق





بازار بورس باشد. **تقویت قانونی بورس** و تجدیدنظر احتمالی در مقررات و وضعیت فعلی آن به نحوی که بورس بتواند با اعمال کنترل‌های لازم از طریق مقررات داخلی و حمایتی رسالت واقعی خود را به عنوان یک پایگاه مورد اعتماد مردمی حفظ کند، قویاً توصیه می‌شود. در این راستا حفظ و کنترل حقوق صاحبان سهام اقلیت، ایجاد تسهیلات و اطمینان لازم برای صاحبان سهام در خصوص دریافت سود متناسب ناشی از سرمایه‌گذاری و فراهم آوردن تسهیلات اجرائی که موجب تشویق مردم در مشارکت از طریق بورس است، نیز توصیه می‌شود.

۹. تأثیر تک‌نرخی شدن ارزش بروضعیت مالی شرکت‌های موجود و تحت پوشش دولت، شرکت‌های در حال واگذاری و شرکت‌های واگذار شده، از اهمیت بسزایی برخوردار است. این تأثیر عمدتاً مرتبط به دارائیهایی ثابت ارزش بر، بدهیهای ارزی و سایر دارائیهایی ارزی شرکتها، قیمت تمام شده موجودیها و نهایتاً قیمت فروش محصولات تولیدی بوده و لذا توصیه می‌شود بررسی لازم به منظور ایجاد وضعیت مناسب، ملحوظ داشتن تأثیر تفاوت نرخ ارزش بر و وضعیت شرکتها از قبیل تجدید ارزیابی و ایجاد تسهیلات مالیاتی مناسب با اجرای چنین برنامه‌هایی در دستور کار مراجع ذیربط قرار گیرد.

۱۰. موضوع تجدید ارزیابی دارائیهایی ثابت شرکتها نیز مورد بحث و گفتگو قرار گرفت. اصولاً طبق روش جاری در اکثر شرکتها دارائیهایی ثابت به قیمت تمام شده تاریخی در حسابها منعکس بوده و استهلاك سالانه که به منظور جبران کاهش ارزش دارائی و همچنین تأمین وجوه به منظور جایگزینی دارائی پس از عمر مفید آن در حسابها منظور می‌شود، نسبت به همین بهای تمام شده مورد محاسبه قرار می‌گیرد. با در نظر گرفتن تورم و همچنین اثرات تغییر نرخ ارزش و وجوه مورد نیاز برای جایگزینی دارائیهایی ثابت با وجوه کنار گذاشته شده به شرح فوق اختلاف داشته و در این مرحله شرکتها با مشکلات تأمین مالی رو به رو خواهند شد. لذا توصیه می‌شود که موضوع تجدید ارزیابی دارائیهایی

ثابت در دستور کار قرار گیرد، به نحوی که وجوه استهلاك تکافوی مبالغ مورد نیاز برای جایگزینی دارائی را بکند و همچنین هزینه استهلاك منطقی و صحیح در محاسبات قیمت تمام شده کالای قابل فروش منظور شود. در این زمینه باید از مبانی صحیح و منطقی استفاده شود و صورتهای مالی شرکتها به نحو مناسب و درست نشان داده شود. البته ایجاد تسهیلات و تمهیدات مالیاتی در کنار سیاست مذکور امری ضرور به شمار می‌رود.

۱۱. تأمین منابع مالی از طریق بررسی مقررات مالی و بانکی، در اختیار نهادن تسهیلات بانکی و ایجاد مؤسسات مالی و بکارگیری منابع آنها در کمک به سرمایه در گردش مورد نیاز شرکتها مورد تأکید است. اصولاً با در نظر گرفتن تغییر نرخ ارزش مطمئناً نیاز مالی جدیدی بر نیاز قبلی این گونه شرکتها افزوده شده و لازم است که تأمین مالی شرکتها در سال جاری توسط مقامات پولی و بانکی کشور مورد بررسی قرار گیرد.

۱۲. کنترل فعالیت بخش خصوصی در مرحله بعد از واگذاری امری ضروری است. این کنترل به مفهوم کنترل‌های قبلی نبوده بلکه در شرایطی که واگذاریها از طریق پروژه و اعلام شرایطی از قبیل افزایش کارائی، توسعه، اشتغال و غیره باشد، می‌توان کنترل لازم در خصوص حسن اجرای تعهدات خریدار را به عمل آورد. ضمناً کنترل‌های بعدی عمدتاً به منظور حفظ حقوق دولتی و مردمی لازم الاجراء خواهد بود.

۱۳. استفاده از نظرات بخش خصوصی در اجرای فرایند خصوصی سازی و همچنین بعد از اجرای این فرایند در تهیه برنامه و تدوین مقررات، مورد توصیه و تاکید است.

۱۴. حذف امتیازات و کمکهای مستقیم یا غیرمستقیم دولت (از طریق نهادها) به فعالیتهای رقیب فعالیتی که به بخش خصوصی واگذار شده مورد تأکید و توصیه است.

۱۵. ایجاد مراکز تحقیق به منظور مطالعه در فرایند خصوصی سازی در سایر کشورها و جمع آوری این گونه اطلاعات که می‌تواند در تصمیم‌گیری دولتی و نهاد مسئول مورد استفاده و توجه قرار گیرد، مورد تأکید و توصیه است.

۱۶. تدارک این گونه سمینارها و نشست‌ها به منظور تبادل نظر و تجزیه و تحلیل مسائل در مرحله اجرای امر خصوصی سازی و جلب نظرات و تجربیات مفید به صورت انفرادی مرتبط با هر موضوع نیز مورد تأکید و توصیه است. سمینار در تاریخ ۲۲ اردیبهشت ماه خاتمه یافت. مشروح گزارش کار سمینار به صورت کتاب در دست تهیه است که متعاقباً منتشر خواهد شد.

**اعضای کمیته اجرائی سمینار**

|                                       |   |
|---------------------------------------|---|
| اعضای هیئت علمی دانشکده امور اقتصادی: |   |
| دکتر علی اکبر عرب‌مازازی              | رئیس و عضو کمیته اجرائی (رئیس دانشکده)                    |
| محمد حسن بیژن (اردبیلی)               | عضو کمیته اجرائی  |
| پهزاد ایشاری                          | عضو کمیته اجرائی  |
| جلیل میهن دوست                        | عضو کمیته اجرائی  |
| عباس هشی                              | عضو کمیته اجرائی  |
| افشین اسماعیل بیگی                    | نماینده معاونت امور بین الملل وزارت امور اقتصادی و دارائی |
| محسن خوش طینت نیک نیت                 | دبیر کمیته اجرائی   |

● این گزارش توسط دبیرخانه سمینار بررسی تحلیلی خصوصی سازی تهیه شده است.



نامطلوب دیگری که بیان کردیم جلوگیری به عمل آورد. پاسخ متقابل این است که: اولاً، در چنان صورتی خلاف حکم قانون مصوب عمل کرده‌ایم. ثانیاً، حق سهامداران خرده‌پا را که مورد نظر قانون بوده است نادیده گرفته‌ایم.

ثالثاً، اگر چنان کنیم ممکن است سهامداران عمده در اندیشه آن برآیند که بخش هرچه کوچک‌تری از سود را تقسیم کنند و باقی را تحت چنان عناوینی باقی‌گذارند، و از آنجا که قسمت اعظم آراء به ایشان اختصاص دارد در انجام چنین کاری ناتوان نخواهند ماند.

### بررسی تطبیقی

۱. قانون سال ۱۳۴۵: قانون قبلی مالیات بردارآمد در خصوص اجزاء سود قائل به تفکیک شده، مقرر می‌داشت که از مجموع سود تقسیم نشده (صرف نظر از این که کدام جزء آن متعلق به کدام شریک است) مالیات به نرخ تصاعدی گرفته شود، و بخشی که به حساب اندوخته منظور می‌شود به نرخ مقطوع ۲۵ درصد مشمول مالیات باشد، و برای سودپرداختی (تخصیص داده شده)

سود سهام با نام به نسبت حصه هر یک از سهامداران و به نرخهای تصاعدی ماده ۱۳۱ قانون، مشمول مالیات می‌شود. مفهوم این حکم آن است که مالیات هر صاحب سهمی به نسبت مبلغ کل سودی که به وی تعلق می‌گیرد کم و زیاد می‌شود.

نشده و سود قابل تقسیم و اندوخته شرکت انجام دهند تا چنان ناموزونی و عدم تناسبی پدید آید. به جای آن، عموم این کشورها سود سهام دریافتی مؤدی را به عنوان جزئی از درآمدهای سالانه شخص وی تلقی کرده و نرخهای تصاعدی متفاوتی را با توجه به میزان درآمد او اعمال داشته‌اند.<sup>۱</sup> حتی در یک مورد یعنی کشور دانمارک به طور خاص میزان سود سهام دریافتی سهامداران را مورد نظر قرار داده و دو نرخ متفاوت ۳۰ و ۴۵ درصد را به‌طور تصاعدی قابل اعمال نسبت به این گونه درآمد شناخته است. ولی در اینجا نیز چنین رفتاری پس از تقسیم سود و در قبال شخص صاحب سهم به عمل می‌آید و نه در رابطه با شرکت.

البته از جهات دیگر رفتار مالیاتی کشورهای یاد شده نسبت به سود سهام یکسان نیست. چنان که برخی از آنها بخشی از مالیات شرکت را به عنوان اعتبار مالیاتی صاحبان سهام تلقی کرده‌اند و سهامداران می‌توانند هنگام محاسبه مالیات بردارآمد سالانه خود، آن جزء را از مالیات متعلق به درآمد حاصل از سود سهام کسر کنند (imputation system) و بدین ترتیب از اخذ دوبار مالیات از سود واحد جلوگیری می‌شود. در برخی دیگر از کشورهای مورد بررسی چنین رفتاری به عمل نمی‌آید و رقم سود یک بار به عنوان درآمد شرکت و بار دیگر به عنوان درآمد مؤدی مشمول مالیات واقع می‌شود. در یونان هنگام محاسبه مالیات بر شرکت اساساً درآمد مشمول مالیات شرکت را منهای رقم سود قابل تقسیم در نظر می‌گیرند و سود تقسیم شده را فقط در دست سهامدار مشمول مالیات قرار می‌دهند. ولی با وجود این اختلاف نحوه عمل هیچ یک از این کشورها مشابه روشی که در سطور فوق مورد بحث قرار دادیم، نیست.

بنابراین دلایلی که بیان شد به نظر می‌رسد اصلاح قانون در این زمینه خاص ضرور باشد تا از ناهنجاری و اختلافاتی که شرح آن گذشت جلوگیری شود.

به صاحبان سهام با نام مالیات مقطوعی به نرخ ۱۵ درصد تعیین شده بود (جزء ۱ بند ۸۰ ماده ۸۰ قانون سال ۱۳۴۵).

۲. قوانین خارجی: مقررات یازده کشور اروپائی (انگلستان، ایرلند، ایتالیا، اسپانیا، آلمان، دانمارک، لوکزامبورگ، فرانسه، فنلاند، هلند و یونان) راجع به مالیات بر سود سهام مورد بررسی قرار گرفت و در هیچ یک از آنها حکمی مشابه آنچه پیشتر در مورد مالیات بر سود سهام بیان داشتیم، ملاحظه نشد. البته این موضوع بدان معنی نیست که کشورهای نامبرده به فکر توزیع عادلانه بار مالیاتی نبوده و قائل به رفتار متفاوت در مورد صاحبان سود سهام اندک و کثیر نباشند بلکه بعکس همه آنها چنین رفتار دوگانه‌ای را ملحوظ نظر قرار داده‌اند. ولی نه از این طریق که کار را در مبدأ یعنی هنگام تعیین سود تقسیم



۱. بند ۱ تبصره ۴ ذیل ماده ۸۰ قانون سال ۴۵ به این امر توجه داشته است.

۲. درباره این اصطلاح به توضیحات مندرج در زیرنویس شماره ۵ صفحه ۴۲ شماره ۱ مجله مالیات مراجعه شود.



# اصطلاحات مالیاتی بین‌المللی

ترجمه محمد توکل

در شماره نخست مجله ۱۵ شناسه (مدخل) از این فرهنگ را همراه با توصیف هر یک از آنها نقل کردیم و اینک به دنباله مطلب می‌پردازیم. بار دیگر یادآور می‌شود که همه پانویسها افزوده مترجم است.

## تراست<sup>۱</sup> انباشت و نگاهداری ACCUMULATION AND MAINTENANCE TRUST

نوعی تراست غیرمقیم<sup>۲</sup> است که به موجب آن درآمد حاصل از دارائی مورد تراست طی دوره معینی (مثلاً در دوران صغر ذینفع یا ذینفعان) به روی هم گرد می‌آید. معمولاً در این گونه تراست شخص معتمد (trustee) اختیار آن را دارد که درآمد یا سرمایه مورد تراست را مصرف کند. ولی این کار را فقط برای نگاهداری اموال یا تحصیلات فرد صغیر تا رسیدن به سن معین می‌تواند انجام دهد. هر قسمت از درآمد که به مصرف نرسد انباشته می‌شود و تا زمان رسیدن صغیر به سن مقرر در سند تراست به سرمایه وی افزوده می‌گردد. هرگونه مصرف اموال از نظر مالیاتی نوعی درآمد برای ذینفع

از این پس خواهیم کوشید در هر شماره مجله بخش کوتاهی از آثار علمای معروف اقتصاد درباره مالیات را نقل کنیم. برای این شماره یکی از معروف‌ترین ایشان یعنی آدام اسمیت را برگزیده‌ایم. این فیلسوف و اقتصاددان انگلیسی (۱۷۹۰-۱۷۲۳) در خانواده یک کارمند جزء به دنیا آمد و تحصیلات خود را در دانشگاههای گلاسکو و آکسفورد به پایان برد. مدتی در دانشگاه گلاسکو به تدریس فلسفه اخلاق پرداخت. سپس به فرانسه رفت و با علمای فیزیوکرات فرانسه نظیر تورگو و کنه آشنا شد. کتاب مهم خود به نام تحقیقی پیرامون طبیعت و موجبات ثروت ملل را که در تاریخ اقتصاد سیاسی کلاسیک از مقام بس والائی برخوردار است به سال ۱۷۷۶ منتشر ساخت. مطالب زیر را از چاپ سال ۱۹۶۵ این کتاب (از انتشارات Random House، نیویورک، ص ۷۹-۷۷۷) ترجمه کرده‌ایم.

۱. تراست نهاد حقوقی خاصی است که به موجب سیستم معروف به Common law (سیستم حقوقی غیرنوشته مبتنی بر عرف و سوابق آراء محاکم) در کشورهای انگلو ساکسون پدید آمده و از چنان گوناگونی و وسعت میدان عملی برخوردار است که ترجمه آن به فارسی می‌تواند تصور نادرستی از مفهوم این اصطلاح در ذهن پدید آورد. تراست از حیث لغوی مفهوم معنی اعتماد و وثوق است و اصطلاحاً به نوعی رابطه مبتنی بر اعتماد و امانت اطلاق می‌شود که به موجب آن مالی در بد شخص مورد اطمینان قرار می‌گیرد و همراه این انتقال وظیفه‌ای نیز برعهده وی مقرر می‌گردد که معمولاً عبارت است از اداره آن مال به نفع شخص ثالث. گاهی این اصطلاح به مفهوم حقوق متعلق به مال مورد نظر - که برحسب ترتیبات حقوقی مربوط به تراست در اختیار فرد معتمد (trustee) قرار می‌گیرد نیز به کار برده می‌شود. و نیز نفس این اعتماد و اطمینان را هم گاهی تراست می‌نامند. همچنین ترتیبات حقوقی موجد این رابطه نیز تراست خوانده می‌شود. بالاخره وظیفه و تمهید مقرر برعهده شخص معتمد هم ممکن است تحت همین عنوان نامیده شود. عناصر اصلی تراست عبارتند از شخص معتمد (trustee)، ذینفع (beneficiary) و مال مورد تراست که در بد معتمد قرار می‌گیرد. مثلاً اگر کسی وصیت کند که پس از مرگ وی فلان دارائی او توسط شخص حقیقی یا حقوقی معینی اداره شود و عواید آن صرف معاش و تربیت اولاد او گردد، چنین ترتیب حقوقی که پس از مرگ موصی برقرار می‌شود نوعی تراست است. در اینجا تراست به مفهوم وصیت عهدی در حقوق ایران بسیار نزدیک می‌شود. در حالت دیگر ممکن است مالی در بد شخص معتمد قرار گیرد تا عواید آن را صرف امور خیریه کند. در چنین وضعی تراست به مفهوم وقف در قانون مدنی ایران شباهت پیدا می‌کند. در جای دیگر مورد تراست اموال تاجر ورشکسته است که در بد شخص معتمد قرار می‌گیرد تا طبق قانون صرف پرداخت بدهیهای تاجر با شرکت ورشکسته شود. در این وضعیت مفهوم تراست به مدیریت تصفیه امور ورشکستگی در قانون تجارت ایران شبیه می‌شود. تراست حالات و اشکال و همچنین هدفهای بسیار گوناگونی دارد و از همین رو به طوری که گفتیم معادل واحدی را برای آن در فارسی نمی‌توان یافت و لذا در این متن عین اصطلاح انگلیسی را به کار می‌بریم.

از دید مالیاتی تراست یک مؤدی واحد تلقی می‌شود، ولی نه به عنوان شخص حقوقی بلکه به عنوان شخصی حقیقی و با آن مانند یک فرد معمولی رفتار می‌شود. معمولاً وقتی مالیات تراست پرداخت شده باشد، این پرداخت اعتبار (کردیت) مالیاتی برای ذینفع به شمار می‌آید، به نحوی که مجدداً هنگام دریافت عواید تراست از او مالیات گرفته نمی‌شود. به عبارت دیگر، درآمد تراست مشمول مالیات مضاعف قرار نمی‌گیرد.

صنماًواژه تراست به معنی ائتلاف شرکتهای و مؤسسات اقتصادی به منظور از میان برداشتن رقابت و ایجاد انحصار مورد استعمال جداگانه این کلمه است که ربطی به بحث ما ندارد - م.

۲. منظور از تراست غیرمقیم (discretionary) آن است که برای شخص معتمد نوعی آزادی عمل از لحاظ مصرف عواید و غیره وجود داشته باشد - م.

«پیش از آن که به بررسی انواع مالیاتها بپردازم، لازم است چهار اصل زیر را که به هم»

به‌شمار می‌آید؛ نهایت این که مالیات پرداخت شده بابت کل تراست به عنوان اعتبار (کردیت) مالیاتی ذینفع مورد احتساب قرار می‌گیرد.

استفاده از این نوع تراست نوعی تدبیر برای تفکیک درآمد به حساب می‌آید و به این وسیله از جمع شدن درآمد فرزندان صغیر و والدین ایشان با یکدیگر جلوگیری می‌شود. هدف برقرارکننده این نوع تراست معمولاً آن است که ترتیبات امور را به نحوی فراهم آورد تا درآمدی که اگر از آن او می‌بود مشمول نرخ بالاتر مالیاتی قرار می‌گرفت، به عنوان درآمد فرزند وی یا تراست تلقی شود و از نرخ مالیاتی پائین تری استفاده کند.

## ACP COUNTRIES → LOME' CONVENTIONS

کشورهای ای. سی. پی. (افریقا، کارائیب، اقیانوس آرام) ← معاهدات لومه

قراردادهای منعقد میان جوامع اروپائی<sup>۱</sup> و بیش از شصت کشور آفریقائی، منطقه کارائیب و اقیانوسیه (کشورهای ای. سی. پی.)<sup>۲</sup> که طی آنها همکاریهای مالی و فنی به میزان قابل توجهی پیش‌بینی شده است. سومین کنوانسیون لومه<sup>۳</sup> (۱۹۹۰ - ۱۹۸۵) صادرات کالاهای صنعتی از کشورهای ای. سی. پی. به ممالک عضو جوامع اروپائی را معاف از حقوق گمرکی شناخته و در مورد صادرات بسیاری از مواد کشاورزی ممالک مذکور نیز رفتار ترجیحی منظور داشته است. گذشته از این، مکانیزمهایی برای تثبیت درآمد کشورهای ای. سی. پی. از صادرات مواد اولیه و تقویت ظرفیت تولیدی مواد معدنی در این کشورها پیش‌بینی شده است.

ضمن معاهده مذکور فصلی هم به موضوع سرمایه‌گذاری اختصاص داده شده که گامی در جهت نظام بخشیدن به جریان سرمایه‌گذاری بخش خصوصی بین کشورهای عضو جوامع اروپائی و ممالک ای. سی. پی. به‌شمار می‌رود.

## ACQUISITION COST → BASE COST قیمت تمام شده دارائی ← قیمت تمام شده پایه

اصطلاح قیمت تمام شده پایه معمولاً در مقررات راجع به مالیات بر سود حاصل از فروش دارائیه<sup>۴</sup> به کار می‌رود و منظور از آن قیمت تمام شده یک دارائی برای مالک آن است. قیمت تمام شده پایه نه تنها شامل بهای خرید دارائی است بلکه همچنین هزینه‌های مرتبط با مال مورد خریداری را نیز در برمی‌گیرد. قیمت تمام شده پایه را قیمت تمام شده دارائی نیز می‌نامند.

## ACTIVE AND PASSIVE INCOME درآمد فعال و غیرفعال

این دو عنوان برخی اوقات به منظور تمایز بین درآمد حاصل از تجارت، حرفه، استخدام و نظایر آن (که در این مثالها درآمد فعال خوانده می‌شود) از یک سو و درآمد ناشی از سرمایه‌گذاری، سود سهام، بهره پول، بعضی از انواع حقوق و امتیازات و امثال آن (که در این موارد درآمد غیرفعال نامیده می‌شود) از سوی دیگر به کار برده می‌شود. این دو اصطلاح به مفاهیم دیگری نیز مورد کاربرد دارد که در شناسه *Aktivitasvorbehalt* مورد بحث قرار خواهیم داد.

## ADDED VALUE → VALUE ADDED TAX مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده نوعی مالیات بر گردش کالا و خدمات به‌شمار می‌آید. این مالیات مآلبر هزینه پرداختی از سوی مصرف‌کننده برای تهیه کالاها و خدمات تعلق می‌گیرد. با این که مالیات ارزش

۱. به موجب قرارداد سال ۱۹۷۵ رم - که اعتقاد آن از جمله اقدامات بسیار مهم در جهت وحدت و ادغام سیاسی و اقتصادی اروپای غربی به شمار می‌رفت - جامعه اقتصادی اروپا پدید آمد و از ترکیب آن با دو ارگان دیگر یعنی جامعه زغال و فولاد اروپا و جامعه انرژی اتمی اروپا مجموعه‌ای به نام جوامع اروپائی (EC: European Communities) شکل گرفت. اداره امور این مجموعه به ارگانهای زیر محول شده است: کمیسیون جوامع اروپائی، شورای وزیران، پارلمان اروپائی، دیوان دادگستری، شورای اقتصادی و اجتماعی و دیوان محاسبات. هدف جوامع اروپائی براساس قرارداد رم کوشش به منظور ایجاد یک بازار مشترک اروپائی و ایجاد هماهنگی و وحدت تدریجی در سیاستهای اقتصادی ممالک عضو تعیین شده است - م.

2. A C P (African, Caribbean and Pacific) Countries

۳. پایتخت کشور توگو در غرب آفریقا - م.

۴. منظور سودی است که از فروش دارائیهای سرمایه‌ای (نظیر اموال غیرمنقول، سهام شرکتها و نظایر آنها) عاید شخص یا موسسه می‌شود. در برخی از کشورها مالیات جداگانه برای این گونه درآمدها در نظر می‌گیرند. پایه مالیات عبارت است از تفاوت بین قیمت فروش دارائی از یک طرف و قیمت خرید آن بعلاوه هزینه‌های انجام شده برای دارائی مورد فروش (در فاصله بین تهیه دارائی تا زمان فروش) از سوی دیگری این رقم اخیر (مفروق) را قیمت تمام شده پایه یا قیمت تمام شده دارائی نیز می‌نامند - م.

مالیاتها مربوط می‌شود به عنوان مقدمه بیان دارم:

۱. وظیفه اتباع هر کشور در زمینه پشتیبانی مالی از دولت باید حتی الامکان با توانائیهای مربوطه ایشان - یعنی با درآمدی که در لوای حمایت دولت از آن برخوردارند - متناسب باشد. هزینه‌هایی که دولت برای افراد یک ملت بزرگ انجام می‌دهد، مشابه هزینه‌های مدیریتی است که به نفع اجاره‌داران مشترک یک ملک بزرگ صورت می‌گیرد. چنین کسانی موظفند به نسبت حصه خود از ملک، در آن مخارج سهیم شوند. آنچه به نام عدالت و بی‌عدالتی مالیاتی شهرت یافته از رعایت یا عدم رعایت همین اصل ناشی می‌شود. یک بار و برای همیشه یادآور می‌شوم که اگر مالیاتی مآلاً فقط یکی از انواع سه‌گانه درآمد ذکر شده در سطور فوق<sup>۱</sup> را شامل شود، الزاماً - و تا حدی که دو نوع دیگر درآمد را در برنمی‌گیرد - ناعادلانه خواهد بود.

در بررسی‌ئی که ذیلاً پیرامون انواع مختلف مالیاتها به عمل خواهم آورد به ندرت متعرض این گونه بی‌عدالتی عام خواهم شد و بلکه در غالب موارد، بررسی خود را بر آن نوع بی‌عدالتی متمرکز خواهم ساخت که برحسب آن مالیات معینی حتی نسبت به مصادیق درآمد خاص مشمول خود نیز به نسبت مساوی جاری نمی‌گردد.

۲. مالیاتی که برعهده هر فرد قرار دارد باید مشخص و فارغ از دلخواه این و آن باشد. زمان پرداخت، نحوه پرداخت و مقدار مالیات باید روشن و برای مؤدی و هر شخص دیگری ساده و مفهوم باشد. در غیر این صورت هر فرد مشمول مالیات کم و بیش اسیر خود کامگی مأمور مالیاتی خواهد شد که می‌تواند یا از مؤدی مورد بغض خود مالیات بیشتری اخذ کند و یا با تهدید به چنین رفتاری هدایا و لوازمی را برای خود به چنگ آورد. ابهام و ناروشتی مالیاتها سبب تشجیع جسارت و تشویق فساد و رشوه‌خواری بین این طبقه از مردم می‌شود؛ طبقه‌ای که بدون جسارت و فساد هم طبعاً از محبوبیتی برخوردار نیستند. مشخص بودن آنچه هر فردی باید پردازد از حیث مالیاتی چندان مهم است که به اعتقاد من و با توجه به تجربه همه ملل، هیچ درجه‌ای از بی‌عدالتی هر قدر هم بزرگ باشد به اندازه مقدار اندکی از ابهام و بی‌التکلیفی شوم و زیان‌بخش نیست.

۱. منظور اجاره‌بهای املاک، سود کسب و کار و دستمزد است که به نظر اسبیت همه درآمدهای افراد به این سه نوع هواید باز می‌گردد و در نتیجه هر مالیاتی هم مآلاً باید از همین سرچشمه‌ها گرفته شود.

۳. هر مالیاتی باید در زمانی و به نحوی اعمال شود که راحت‌ترین وضع را از نظر مؤدی برای پرداخت آن فراهم کند. مالیات بر اجاره بهای اراضی و منازل که در همان دوره دریافت اجاره قابل پرداخت است، به نظر می‌رسد از حیث زمان مطالبه مالیات برای مؤدی بسیار مناسب و راحت باشد و یا می‌توانیم بگوئیم این زمانی است که احتمال تمکن مالی مؤدی برای پرداخت مالیات از همیشه بیشتر است. مالیات بر برخی کالاهای مصرفی نظیر اشیاء لوکس را خواه ناخواه مصرف‌کننده می‌پردازد و نحوه پرداخت آن هم غالباً به نحوی است که از نظر مؤدی بسیار مناسب و راحت است. مؤدی این مالیات را آهسته آهسته و بتدریج که امکان خرید کالا را پیدا می‌کند، می‌پردازد. وی در خریدن یا نخریدن این اشیاء آزاد است و اگر به سبب تحمّل این گونه مالیات دچار ناراحتی قابل ملاحظه‌ای شود، تقصیر متوجه خود وی خواهد بود.

افزوده در حساب آخر بر فرد مصرف‌کنندگان کالاها و خدمات تحمیل می‌شود، ولی جمع‌آوری آن در مراحل مختلف تولید و توزیع توسط فروشندگان هر مرحله صورت می‌پذیرد. مالیات مذکور به صورت درصدی از قیمت تعیین شده توسط هر مؤسسه در مراحل مختلف عرضه کالاها و خدمات گرفته می‌شود.

معمولاً این نوع مالیات با استفاده از نوعی اعتبار (کردیت) مالیاتی همراه است؛ به نحوی که بار واقعی و نهائی مالیات مآلاً برعهده مصرف‌کننده نهائی قرار می‌گیرد و ایادی واسطه از تحمّل هزینه مالیاتی معاف می‌شوند. نحوه عمل سیستم اعتبار مالیاتی مذکور بدین نحو است که مالیات بر ارزش افزوده در هر مرحله تعلق مالیات به نرخ مقرر روی پایه مالیاتی مربوط به هر نوع کالا و خدمات محاسبه می‌شود. سپس مالیات ارزش افزوده قبلی که جزئی از قیمت کالاها و خدمات مورد معامله را تشکیل می‌دهد (و در صورت حساب‌های تحویلی به خریداران منعکس است) از میزان مالیات تعیین شده کسر می‌شود.

در عمل به سبب وجود نرخهای مختلف مالیاتی، معافیت مالیاتی پاره‌ای از کالاها و خدمات و وجود مقرراتی که برای صادرات و واردات ضرورت دارد؛ شیوه‌هایی برای محاسبه مالیات ارزش افزوده به کار می‌رود که تفاوت‌های اساسی نسبت به روش فوق دارد. جوامع اروپایی به منظور هماهنگ ساختن مقررات مالیات بر ارزش افزوده کشورهای عضو خود کوششهای بسیاری را از طریق کمیسیون جامعه اروپا به عمل می‌آورد.

**مالیات اضافی ← مالیات ثانوی**  
**ADDITIONAL TAX → SURTAX**  
 مالیاتی که علاوه بر مالیات دیگر بر مورد واحد و معین وضع شده باشد.

**اصلاح (درآمد، سرمایه)**  
**ADJUSTMENT (OF INCOME , CAPITAL)**  
 طبق قوانین بسیاری از کشورها مؤدیان مالیاتی موظفند مندرجات ناقص یا غلط اظهارنامه و صورتهای مالیاتی تسلیمی خود را اصلاح کنند (و آن در صورتی است که وجود آن مندرجات غلط یا ناقص سبب محاسبه مالیات کمتری شود). مؤدی باید این اصلاحات را به آگاهی مراجع مالیاتی برساند. در صورت قصور مؤدی از این کار مقام مالیاتی می‌تواند بر مبنای هرگونه اطلاعات گردآوری شده دیگری، که با امر مالیات مرتبط باشد، نسبت به انجام اصلاحات لازم مبادرت ورزد. برخی اوقات مراجع مالیاتی حتی پس از صدور برگ تشخیص مالیات نیز می‌توانند نسبت به این‌گونه اصلاحات اقدام کنند، ولی البته با رعایت مقررات مربوط به مرور زمان.

به موجب قوانین پاره‌ای از کشورها اگر درآمد حاصل از روابط مؤدی با بستگان و منسوبین وی به سبب وجود شرایط و توافقات حاصل بین دو طرف تقلیل یافته باشد، چنان‌که اگر همین روابط را با غیربستگان و منسوبین خود برقرار می‌ساخت منطقاً - و در صورت تساوی اوضاع و احوال - شرایط و قرار و مدار دیگری را مبنای معاملات خود با ایشان قرار می‌داد، در چنان صورتی اصلاح و تعدیل حسابها متناسب با این کیفیت ضرورت خواهد داشت.

**ادارهٔ ما ترک**  
**ADMINISTRATION OF ESTATE**  
 در برخی از کشورها ما ترک متوفی باید توسط قائم‌مقام وی (مانند وصی یا مدیر ترکه) تصفیه شود؛ بدین معنی که میزان ما ترک و ارزش آن را تعیین کنند، مالیاتهای متعلق را پردازند و آنگاه دارائی را طبق وصیت یا قوانین راجع به موارد فقد وصیت تقسیم کنند.

**هزینه ادارهٔ امور مالیاتی ← نرخ هزینه مالیاتی**  
**ADMINISTRATIVE COST → EXPENSE RATIO**  
 این اصطلاح به مفهوم نسبت مخارج انجام شده برای اخذ مالیات به مقدار وصولی آن به کار برده می‌شود. در حال حاضر توجه روزافزونی به این مطلب مبذول می‌شود که اداره امور مالیاتها برای دولت چند تمام می‌شود و بخش خصوصی چه هزینه‌ای را از این بابت تحمّل می‌کند.

**هزینه‌های مدیریت ← مخارج اداره مرکزی**  
**ADMINISTRATIVE EXPENSES → HEAD OFFICE EXPENSES**  
 هرگاه مؤسسه‌ای که ادارهٔ مرکزی آن در کشور معینی است از طریق شعبه یا موسسه ثابت در کشور دیگر به فعالیت بپردازد، ممکن است لازم شود تعیین کند که چه نسبتی از هزینه‌های اداره

**هزینه‌هایی که دولت برای افراد یک ملت بزرگ انجام می‌دهد، مشابه هزینه‌های مدیریتی است که به نفع اجاره‌داران مشترک یک ملک بزرگ صورت می‌گیرد.**

۴. هر مالیاتی باید به نحوی برنامه‌ریزی شود که حتی‌الامکان بیش از آن که عاید خزانه دولت می‌سازد از کیسهٔ مردم خارج نکند. مالیات می‌تواند در چهار حالت سبب آن شود که مبلغ بیرون آمده از جیب مؤدیان بسیار بیش از عایدی خزانه دولت گردد. اول این که اجرای مالیات مستلزم استفاده از تعداد کثیری مأمور باشد، چنان که دستمزد ایشان بخش عمده‌ای از حاصل مالیات را ببلعد و رفع احتیاجات آنان هم مالیات اضافی دیگری را بردوش مردم بیافکند. حالت دوم وقتی است که منحل به صنعت و حرفهٔ مردم باشد و آنان را از پرداختن به رشته‌های معین مشاغل - که می‌تواند وسیلهٔ نگاهداری و اشتغال جمع کثیری باشد - دلسرد کند. چنین مالیاتی ضمن این که مردم را موظف به پرداخت وجه می‌کند در عین حال سرمایه‌هایی را کاهش می‌دهد و یا از میان می‌برد که اگر برای مردمان به جای می‌ماند بسیار سهل‌تر قادر به پرداخت مالیات می‌بودند. حالت سوم اخذ غرامات و اعمال مجازاتهای دیگر نسبت به افراد نگون‌بختی

**مشخص بودن آنچه هر فردی باید بپردازد از حیث مالیاتی چندان مهم است که به اعتقاد من و با توجه به تجربه همه ملل، هیچ درجه‌ای از بی‌عدالتی هر قدر هم بزرگ باشد به اندازه مقدار اندکی از ابهام و بلا تکلیفی شوم و زیان بخش نیست.**

است که کوشش ناموفقی را برای فرار از مالیات ابراز داشته‌اند. این عامل غالباً مؤدیان را تباه می‌سازد و جامعه را از ثمرات کارکرد سرمایه‌های آنان محروم می‌کند. وضع یک مالیات نابخردانه و سوسه بزرگی برای ارتکاب قاچاق پدید می‌آورد و در مقابل مجازات قاچاق به نسبت همین و سوسه افزایش می‌یابد. قانون برخلاف همه اصول مرسوم عدالت نخست خود ایجاد و سوسه می‌کند و سپس افرادی را که به این سوسه تسلیم شده‌اند مجازات می‌کند و معمولاً مجازات تعیین شده بالنسبه به اوضاع و احوال حاکم بر مورد، یعنی وجود و سوسه ارتکاب جرم - که مستلزم تخفیف مجازات است - سنگین به نظر می‌رسد. حالت چهارم مراجعات زیاد و بازرسیهای کراهت بار مأموران مالیاتی است که بی‌جهت مایه زحمت، ناراحتی و تعدی مأموران نسبت به مؤدیان را فراهم می‌آورد. هر چند ناراحتی به مفهوم مضیق کلام هزینه به شمار نمی‌رود، ولی قطعاً تحمّل آن معادل نوعی متخارج است، زیرا هر فرد بشری سعی دارد خود را از گرفتاری به آن رهائی دهد.

به خاطر برخی از این عوامل چهارگانه است که سنگینی مالیات بر مردم غالباً بیش از فایده‌ای است که برای فرمانروا دارد.

مرکزی را می‌توان در محاسبه درآمد مشمول مالیات مؤسسه ثابت<sup>۱</sup> در کشور ثانی به حساب آورد. معمولاً این گونه هزینه‌ها (که گاهی آن را «مخارج کنترل» نیز می‌نامند) تا حدی قابل احتساب است که در چارچوب فعالیت مؤسسه ثابت انجام شده باشد. مانند مخارج عمومی مدیریت و هزینه‌های اداری، میالغ پرداختی بابت خدمات خاص ارائه شده به مؤسسه ثابت و بهره سرمایه و حق امتیاز پرداختی بابت لیسانس مورد استفاده در کسب و کار مؤسسه مذکور و نظایر آن. مخارج اداره مرکزی را گاهی هزینه‌های کنترل نیز می‌نامند.

ضمن شرحی که بر قرارداد نمونه<sup>۲</sup> سازمان همکاری و توسعه اقتصادی نوشته شده درخصوص نحوه تعیین این گونه مخارج آمده است: «فرضاً در مورد هزینه‌های مدیریت انجام شده در اداره مرکزی بهتر است قسمتی را در محاسبه منظور کنیم که با سهم عملکرد مؤسسه ثابت (یا احتمالاً درآمد ناویژه آن) نسبت به کل شرکت متناسب باشد.» بر این اساس چنین نظر داده شده است که هزینه مرتبط با مؤسسه ثابت مخارجی است که واقعاً به این منظور صرف شده باشد.

شرح مذکور به‌طور خاص مسأله پرداختهای مؤسسه ثابت به اداره مرکزی تحت عنوان بهره، حق‌الامتیاز و غیره را که این‌گونه نمایندگیها در ازاء استفاده از وام یا حقوق و امتیازات واگذاری به اداره مرکزی می‌پردازند مورد بحث قرار داده است. در این مورد اظهار نظر شده است که چنین پرداختهائی را نمی‌توان به عنوان اقلام قابل کسر در محاسبه سود مشمول مالیات مؤسسه ثابت به حساب آورد. با این حال درخصوص بهره‌هایی که قسمتهای مختلف مؤسسات مالی (نظیر بانکها) بابت مساعده‌های دریافتی از یکدیگر و موارد مشابه آن پرداخت می‌کنند نظر جداگانه‌ای اتخاذ شده است. (برخلاف مورد مربوط به بهره‌ای که بابت سرمایه‌های تخصیص داده شده به هریک از شعب پرداخت می‌شود.) سبب اتخاذ این نظر خاص آن است که دادن و گرفتن چنان مساعده‌هایی دقیقاً جزء کسب و کار روزمره این گونه مؤسسات است. علاوه بر این، اگر اداره مرکزی وجوهی بابت بهره و نظایر آن به اشخاص ثالث پرداخت کند که بخشی از آن به فعالیتهای مؤسسه ثابت مرتبط باشد، در آن صورت طبعاً بخش متناسبی از این پرداختها را باید در محاسبه درآمد «مؤسسه ثابت» به حساب آورد، زیرا به درستی می‌توان گفت چنان هزینه‌ای برای مؤسسه ثابت انجام شده است.

در مواردی که فعالیت شرکت از طریق مؤسسه ثابت انجام می‌شود، هزینه‌های مدیریتی که مؤسسه ثابت در زمینه کار خود انجام داده قاعداً در تعیین درآمد مؤسسه قابل احتساب خواهد بود. در مواردی که برای هر یک از بخشهای شرکت حسابهای مناسبی باز شده به‌نحوی که تعیین هزینه مربوط به هر قسمت قابل تعیین باشد، در آن صورت ارقام اختصاص داده شده به هر مؤسسه ثابت با واقعیت منطبق خواهد بود. ولی در صورت نبود این‌گونه حسابها ممکن است لازم شود درصدی از کل مخارج شرکت به هر یک از مؤسسات ثابت تخصیص داده شود که در این صورت طبعاً شامل بخشی از هزینه‌های اداره مرکزی نیز خواهد بود.

## ADMINISTRATIVE OFFICE

### دفتر اداری

دفتری که شرکتها در کشوری غیر از مرکز اصلی شرکت یا مقر شرکت مادر و یا مرکز عملیات عمده خود دائر می‌کنند. این دفاتر ممکن است به‌منظور هماهنگی فعالیتهای بین‌المللی یا منطقه‌ای یا تدارک پاره‌ای خدمات (نظیر تولید، بررسی و تحلیل امور مالی و اهداف دیگر) پدید آید و یا وظیفه خاصی (مانند بازاریابی) بر عهده آن محوّل شود. برخی مراجع عالی مالیاتی به‌منظور جلب دفاتر اداری شرکتهای چند ملیتی به قلمرو خود رفتار مالیاتی ویژه‌ای را نسبت به این‌گونه دفاتر در نظر می‌گیرند.

۱. ترکیب «موسسه ثابت» در ترجمه Permanent Establishment برگزیده شد. مفهوم این اصطلاح موجودیت و حضور مادی یک شرکت یا بنگاه خارجی در قلمرو کشور دیگر است، به آن اندازه که وضع مالیات جداگانه بر آن از سوی کشور ثانی منطقیاً موجه باشد. دامنه شمول اصطلاح مذکور وسیع است و هر نوع شعبه، دفتر، نمایندگی، کارخانه، کارگاه، معدن، سایت پروژه‌های طولی‌المدت و امثال آن را در برمی‌گیرد. تعاریفی که از این اصطلاح به‌عمل آمده معمولاً تسهیلات ایجاد شده به‌منظور انبار کردن، نمایش یا تحویل کالاها را در بر نمی‌گیرد. اصطلاح مؤسسه ثابت در قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و مواردی که پای وضع مالیات بر فعالیتهای مؤسسات خارجی در میان است کاربرد زیادی دارد - م.

۲. قراردادهای مالیاتی مدل یا نمونه به‌منظور منظم ساختن، مدرن کردن و هماهنگی مقررات مالیاتی کشورهای مختلف تنظیم می‌شود. از جمله مراجعی که به این کار پرداخت سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) بود که نخستین قرارداد مدل در مورد اجتناب از اخذ مالیات مضاعف را در سال ۱۹۶۳ تدوین کرد. این قرارداد با شرح یا تفسیر نامه‌ای همراه است که به عنوان منبع معتبری در حل مسائل مالیاتی بین‌المللی وسیعاً مورد استفاده است. سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در سال ۱۹۶۱ با شرکت کشورهای اروپای غربی، امریکا، کانادا، ژاپن، استرالیا و زلاندنو پدید آمد و هدف آن مشاوره و ایجاد هماهنگی در مشی سیاسی و اقتصادی کشورهای بزرگ صنعتی جهان است - م.

## قابل توجه خوانندگان

تعداد محدودی از نسخ شماره اول مجله مالیات موجود است. در صورت نیاز با دفتر مجله تماس حاصل فرمائید.

## سپاسگزاری

گروهی از خوانندگان گرامی با ارسال نامه، تلگرام، گفتگوی حضوری یا تلفنی این نشریه را مورد لطف و تشویق قرار داده‌اند. ضمن آرزوی موفقیت برای ایشان و همه خوانندگان مجله امیدواریم درود و تشکر متقابل ما را بپذیرند. در این زمینه بویژه از خانم و آقایان و مؤسسات زیر سپاسگزاری می‌نماید:

خانم محمدی، آقایان حسن ابهریان، غلامرضا اسلامی‌بیدگلی، قاسم بستاکیان، حیدر مستخدمین حسینی، عباس خانباثی، غلامحسین دوانی، امین محبوبی، محمدرضا سعیدی، دکتر مرتضی ایمانی‌راد، محمد محمودی، بهروز وقتی، ایرج هادوی، و:

ماهنامه حسابدار (آقای محمد شلیله)، نشریه گرافیک، مدیریت کل امور اقتصادی و دارایی استان بوئراحمد و کهکیلویه، اداره امور اقتصادی و دارایی درگز (آقای بهمن رنجبران)، اداره امور اقتصادی و دارایی تایباد (آقای محمدرضا عباسی)، شرکت سرمایه‌گذاری سازمان صنایع ملی ایران (آقای سیداحمد میرمطهری)، مدیریت کل دفتر تحقیقات و سیاستهای پولی، بازرگانی و خدمات (آقای دکتر بیژن لطیف)، مرکز اطلاعات فنی ایران (آقای تندران)، مؤسسه حسابرسی و خدمات مدیریت عادل (آقای محی‌الدین سراج).

از راهنمایی‌هایی که برخی از خوانندگان به عمل آورده‌اند صمیمانه تشکر می‌کنیم و امیدواریم در آینده نیز خوانندگان عزیز با اعلام نظرات و راهنمایی‌های خود مجله مالیات را در انجام وظایفی که پیش‌روی دارد یاری فرمایند.

## مجازاتهای اداری - مجازاتها

## ADMINISTRATIVE PENALTIES → PENALTIES

مجازاتهای مالیاتی را معمولاً به دو دسته مجازاتهای اداری و کیفری تقسیم می‌کنند. مجازاتهای اداری به صورت افزودن به میزان مالیات اعمال می‌گردد و خود به صورت جزئی از مالیات تلقی می‌شود. این مجازاتها عموماً به سبب تخلفات مالیاتی از قبیل قصور در اعلام یا پرداخت بموقع مالیات و یا ارائه صورتهای مالی غیرواقعی تحمیل می‌شود. در صورت تأخیز در پرداخت مالیات ممکن است علاوه بر جریمه، زیان دیرکرد بابت مدت عقب افتادن مالیات نیز اعمال شود. از سوی دیگر، مجازاتهای کیفری صرفاً از طریق اقامه دعوی یا تعقیب متخلف صورت می‌پذیرد. در صورت تقلب جدی در امور مالیاتی و یا در موردی که مؤدی از پرداخت جریمه نقدی که به دلیل تخلف سبک‌تر تعیین شده خودداری کند، ممکن است مجازات زندان در حق وی اعمال شود.

## ADMINISTRATIVE RULINGS → RULINGS → ADVANCE RULINGS

دستورالعملهای مدیریت مالیاتی - بخشنامه‌ها - اظهار نظرهای مراجع مالیاتی پیش از شروع رسیدگی اظهارنظرها و تصمیمات مقام مالیاتی در خصوص مسائل و واقعیات پرونده که در جریان رسیدگی یا به‌عنوان پاسخ به نظرخواهی مؤدی اعلام می‌شود. این‌گونه اظهارنظرها ممکن است انتشار یابد و یا منتشر نشود.

مؤدیانی که مبادرت به عقد قرارداد می‌کنند ممکن است نسبت به کسب نظر مراجع مالیاتی اقدام کنند تا بتوانند عواقب و نتایج مالیاتی اقدامات خود را بسنجند. در برخی از کشورها نظر مقامات مالیاتی را پیرامون جنبه‌های مالیاتی معاملات می‌توان استفسار نمود، مشروط بر این که جمیع حقایق قضیه ضمن نظرخواهی مطرح شود. در پاره‌ای از کشورها در صورتی که مؤدی اظهارنظر مرجع مالیاتی را به کار بندد، چنان اظهارنظری برای مراجع مالیاتی مربوط لازم‌الرعايه است. در پاره‌ای دیگر از ممالک مراجع مالیاتی از صدور چنین اظهار نظرهایی بر مبنای حالات فرضی خودداری می‌کنند. در جمعی دیگر از کشورها مراجع مالیاتی می‌توانند نوعی اصلاح و تعدیل در مقررات به منظور هدایت مؤدیان به عمل آورند.

## ADMISSION TAX → ENTERTAINMENT TAXATION

### مالیات پذیرائی - مالیات مراکز تفریح و سرگرمی

عوارض و مالیاتی است که بر انواع مراسم پذیرائی و سرگرمی از قبیل تئاتر، سینما، کباباره، کلوبهای شبانه، کازینوها، مراسم ورزشی و غیره وضع می‌شود و معمولاً به شکل درصدی از بهای ورودیه اخذ می‌گردد. مالیات یا عوارض مراکز تفریحی ممکن است علاوه بر سایر مالیاتهای مربوط به ارائه خدمات نظیر مالیات ارزش افزوده یا سایر مالیاتهای فروش وضع شود و یا به عنوان جایگزین این نوع مالیاتها به کار رود.

اگر مالیات بر مراکز تفریحی علاوه بر سایر مالیاتها وضع شود ممکن است جنبه نوعی سور شارژ شهرداری نسبت به ارائه خدمات تفریحی را داشته باشد. و یا اگر در سطح ملی برقرار شود ممکن است هدف ایجاد انگیزه منفی برای برپائی برخی تفریحات معین و یا به‌عکس فقط هدف کسب درآمد بیشتر را دنبال کند. و بالاخره ممکن است کسب درآمد خاص به‌منظور ایجاد منبعی برای تشویق فعالیتهای تفریحی فاقد منابع اقتصادی لازم مورد نظر باشد. در سیستم مالیات برارزش افزوده نرخ مالیاتی واحدی می‌تواند نسبت به تمامی انواع تفریحات یا اکثر آنها اعمال شود.

### براساس ارزش

## AD VALOREM

این اصطلاح (به مفهوم لغوی: طبق ارزش) کاربرد وسیعی در مورد حقوق گمرکی و تقریباً همانند آن نسبت به مالیات بر فروش دارد. با این تفاوت که در مورد حقوق گمرکی اگر تعیین ارزش کالا با اشکالاتی همراه باشد گاهی حقوق گمرکی با نوعی عوارض ویژه حدآقل نیز توأم می‌شود.

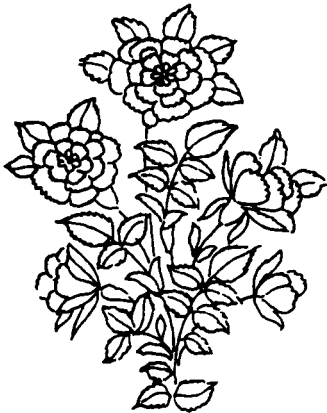
## AD VALOREM TAX → VALUE ADDED TAX (VAT)

### مالیات بر مبنای ارزش - مالیات برارزش افزوده

به توضیحات مربوط به «مالیات برارزش افزوده» در صفحات قبل رجوع شود.

## پرداخت مالیات با کوپن

دولت گرجستان اواخر مارس امسال تصمیم گرفت در کنار پول رایج یک سلسله کوپن‌هایی را نیز انتشار دهد. این کوپن‌ها را می‌توان برای خرید غذا، دارو و انواع دیگری از کالاها و خدمات به مصرف رسانید. مالیاتها و انواع عوارض و کارمزدهای مؤسسات دولتی نیز با این کوپن‌ها قابل پرداخت است. نرخ برابری هر کوپن معادل یک روبل است. معلوم نیست که آیا دولت گرجستان می‌خواهد به تدریج پول نوینی را جایگزین روبل سازد و یا این که از این طریق وسایل پرداخت یا پول اضافی به اقتصاد کشور تزریق می‌کند.



عکس روی جلد شماره اول  
کار هنرمند گرامی، بهنام منادی‌زاده

## ADVANCE CORPORATION TAX (ACT)

پیش‌پرداخت مالیات بر شرکت

طبق سیستم<sup>۱</sup> imputation رایج در انگلستان و ایرلند شرکتها باید همراه با پرداخت سود سهام، پیش‌پرداختی بابت مالیات بر شرکت نیز تأدیه کنند. این پیش‌پرداخت علی‌الحسابی است نسبت به بدهی شرکت بابت مالیات بر شرکت اصلی مؤسسه و نیز بدهی مالیاتی سهامداران مقیم انگلستان. سود سهام دریافتی مؤدیان مقیم بر اثر این روش با مقداری اعتبار (کردیت) مالیاتی همراه می‌شود و در نتیجه صاحبان سهام می‌توانند از اعتبار مذکور برای تهاز بدهی مالیاتی خود استفاده کنند و حتی در صورت اقتضاء مقداری از آن را نیز مسترد دارند. در صورتی که صاحب سهم خود شرکتی باشد، می‌تواند از این اعتبار برای تأدیه پیش‌پرداخت مالیات بر شرکت خویش استفاده کند. در واقع، اعتبار مالیاتی از طریق زنجیره‌ای از شرکتها منتقل می‌شود تا به دست یک شخص حقیقی صاحب سهم برسد. نرخ پیش‌پرداخت مالیات بر شرکت و نرخ اعتبار مالیاتی معمولاً به نحوی تثبیت می‌شود که پیش‌پرداخت مالیاتی با اعتبار مالیاتی مساوی گردد و اعتبار نیز بدهی مالیاتی صاحب سهم را بابت نرخ پایه مالیات بر درآمد وی بپوشاند. البته در ایرلند این قاعده استثنائاتی نیز دارد. صاحبان سهام غیرتبعه بسته به قرارداد مالیاتی فیما بین می‌توانند از تمام یا قسمتی از اعتبار مالیاتی استفاده کنند.

## ADVANCE PRICING AGREEMENT

توافق قبلی قیمت‌گذاری

قرارداد خصوصی حاکم بین مؤدیان امریکائی و سازمان مالیاتی آن کشور پیرامون قیمت‌گذاری داخلی<sup>۲</sup> که باید نسبت به هرگونه تسهیم یا تخصیص درآمد، اعتبارات، تخفیف یا کاهش قیمت در زمینه معاملات بین‌المللی مؤدی تحت شرایط معین اعمال شود.

## ADVANCE RULING

اظهارنظر مراجع مالیاتی پیش از شروع رسیدگی

به توضیح صفحات قبل تحت عنوان ADMINISTRATIVE RULINGS رجوع شود.

## ADVANCE TAX → ESTIMATED TAX

پیش‌پرداخت مالیات ← مالیات تخمینی

منظور مالیاتهای است که در دوره‌های کوتاه‌مدت توسط مؤدی پرداخت می‌شود. این ترتیب نسبت به مؤدیانی اعمال می‌شود که از درآمد آنها مالیات تکلیفی کسر نمی‌شود. مبالغ پرداختی مالیات برآوردی است از مجموع مالیات متعلق به دوره مالیاتی مورد محاسبه. اصطلاحات دیگری نیز برای بیان این مفهوم به کار برده شده که از آن جمله است: مالیات موقت و پیش‌پرداخت مالیات.

## ADVENTURE IN THE NATURE OF TRADE

فعالیتی که طبیعت کسب و کار دارد

در انگلستان این عبارت را به عنوان نوعی تعریف مالیاتی برای هر نوع تجارت و مشاغل مشمول مالیات بردرآمد به کار می‌برند. در این کشور هنگامی که سخن از جنبه مالیاتی قضایا در میان است، اصطلاح تجارت (trade) چه در متون قانونی و چه در رویه قضائی مفهومی وسیع‌تر از معاملات تجاری به معنی اخص کلمه را افاده می‌نماید. فرضاً یک معامله واحد ممکن است مصداق «فعالیت واجد طبیعت کسب و کار» شناخته شود و درآمد حاصل از آن به عنوان یک درآمد تجاری مشمول مالیات قرار گیرد. بسیاری از کشورهای دیگر نیز در قوانین مالیاتی خود واژه‌های «تجارت» یا «شغل» را به مفهومی وسیع‌تر از کاربرد لغوی متداول آنها مورد استفاده قرار می‌دهند.

## ADVERTISING TAX

مالیات بر تبلیغات

این نوع مالیات عموماً بر لوحه‌ها یا تابلوهای نصب‌آگهی و تبلیغات وضع می‌شود و بسیاری از سیستمهای مالیات بر ارزش افزوده مؤسسات تبلیغاتی و آگهی‌های جراید را نیز در برمی‌گیرد. اخذ مالیات خورده‌فروشی از وسایل تبلیغاتی (نظیر بروشورها و اعلاناتی که دستی توزیع می‌شود) نیز رواج دارد.

۱. در مورد این اصطلاح به توضیحات مذکور در زیرنویس شماره ۵، صفحه ۴۲، شماره نخست مجله مراجعه فرمائید.

۲. اصطلاح قیمت‌گذاری داخلی در ترجمه Transfer Pricing برگزیده شد. بحث راجع به حالتی است که قسمتهای مختلف یک سازمان تجاری نظیر شرکتهای چندملیتی در معاملات و روابط بین خود قیمت‌ها و مبالغ را به‌طور مصنوعی و به‌نحوی تعیین می‌کنند که میزان مالیات آنها را به حداقل ممکن برساند. قراردادهای مذکور در متن برای مقابله با این نوع فعل و انفعالی متعقد می‌شود - م.

# تفسیری بر خط سیر مالیاتی اروپا

هلموت بکر  
(رئیس آلمانی متخصص امور مالیاتی)

نغمه اتحاد اروپا که از نخستین سالهای پس از جنگ جهانی دوم ساز شد، اکنون با عقد پیمان ماستریخت به اوج خود رسیده است. از جمله مهم‌ترین اهداف این اتحادیه همان‌گونه که از آغاز و بویژه از زمان انعقاد قرار داد سال ۱۹۵۷ رم مورد تأکید قرار گرفت، ایجاد یک بازار داخلی اروپائی و رفع موانع بازرگانی بین کشورهای عضو بود، چنان که مؤسسات بازرگانی و صنعتی اروپا بتوانند بی آن که با موانع قانونی و محدودیت‌های ملی مواجه شوند به فعالیت‌های خود در زمینه‌های مختلف اقتصادی در داخل هر کشور عضو اشتغال ورزند. لازمه طبیعی نیل به چنین هدفی بیش از هر چیز رفع مشکلات و تبعیضات قانونگذاری در هریک از این کشورها و مآلاً هماهنگ سازی قوانین و نظام‌های مالکیت عضو بود که مقررات مالیاتی در ردیف مهم‌ترین این قوانین قرار داشت.

این وظیفه خطیر بر عهده کمیسیون جوامع اروپائی قرار گرفت و موظف شد که اختلاف در مقررات و نظام‌های اداری کشورهای عضو را که مانع مهمی در طریق این وحدت به شمار می‌رفت از میان بردارد. در امر مالیات، که مورد توجه ما است، وظیفه مورد بحث بدین معنی بود که هر شخص حقیقی یا حقوقی اروپائی در سایر کشورهای عضو با همان رفتار مالیاتی مواجه شود که اتباع محل از آن برخوردار می‌شوند. بر این اساس کمیسیون جوامع اروپائی دست به تدوین یک رشته پیشنهادهایی زد که مالیات‌های مستقیم و غیر مستقیم هر دو را در بر می‌گرفت. این پیشنهادها بر حسب مقررات قرار داد جامعه اقتصادی اروپا برای بررسی و تصویب به ارگان مقننه عمومی اروپا به نام شورای جوامع اروپائی تسلیم می‌شود. مصوبات شورا از حیث نحوه اجرا به دودسته «مقررات» و «رهنمود» ها تقسیم می‌شود. آنچه عنوان مقررات پیدا کند سند قانونی لازم الاتباع به شمار می‌رود و دول عضو مکلف به اجرای آن هستند. ولی در مورد رهنمودها کشورهای عضو موظف به رعایت نتایج کلی این گونه مصوبات هستند، ضمن این که در انتخاب شیوه اجرا و تحقق بخشیدن به اهداف مذکور در رهنمودها دست مقامات ملی باز است و می‌توانند بر حسب مصالح و اقتضای مورد نحوه عمل خود را تعیین کنند.

از جمله نمونه‌های مصوبات نخست می‌توان به «مقررات شورا پیرامون اجرای طرح‌های تأمین اجتماعی» اشاره کرد که امکان حرکت آزاد نیروی کار در داخل کشورهای عضو را فراهم می‌آورد و مقررات بیمه‌های اجتماعی را در سراسر کشورهای عضو شامل حال آنان می‌گرداند. این مقررات با اصلاحات به عمل آمده در آن از آغاز سال ۱۹۷۱ لازم الاجراء شناخته شده است.

رهنمودهای جامعه اروپا نیز فراوان است. از آن جمله است: رهنمود پیرامون مالیات مستقیم، رهنمود در مورد روابط شرکت مادر و شرکتهای وابسته، رهنمود ادغام شرکتهای، رهنمود هماهنگ سازی مقررات مالیاتی کشورهای عضو و غیره.

مقاله‌ای که در زیر از نظر خوانندگان گرامی می‌گذرد، پیش بینی و اظهار نظر یک کارشناس مالیاتی در باره وحدت اروپا بویژه از دید هماهنگی مقررات مالیاتی است، زیرا در غیر این صورت ایده بازار واحد اقتصادی فاقد مفهوم خواهد بود.

هماهنگی میان کشورهای اروپائی هم اکنون آغاز شده است. يك گام مهم در این زمینه هماهنگ سازی مقررات مربوط به مالیات بر ارزش افزوده بود که اخیراً از همخوانی بیشتری برخوردار شده است. گذشته از این، جوامع اروپائی دو رشته رهنمود (دیرکتیو) خاص یکی در زمینه روابط بین شرکت مادر و شرکتهای فرعی و دیگری در باب ادغام شرکتهای وضع کرده است. يك کنوانسیون داوری نیز در انتظار تصویب کشورهای عضو است. ضمناً فرم قانونی «گروه منافع اقتصادی اروپائی»<sup>۱</sup> حتی پیش از مبادله مقررات لازم بین کشورهای عضو پا به عرصه وجود نهاده است.

مراتب فوق عموماً از هماهنگی مالیاتی بین کشورهای عضو حکایت می‌کند. مقررات جدید مالیات ارزش افزوده از یکم ژانویه ۱۹۹۳ قوت اجرائی یافته است. قواعد مربوط به روابط بین شرکت مادر و شرکتهای وابسته نیز به برکت قراردادهای متعدد بین کشورهای اروپائی به صورت جزئی از سیستم مالیاتی این کشورها در آمده است. رهنمود مربوط به ادغام شرکتهای هنوز در متن قوانین برخی از ممالک اروپائی قرار نگرفته، ولی با این حال در همه این کشورها مسأله روزه شمار می‌رود.

وجود این مقررات نه تنها گویای وضع کنونی جامعه اروپائی است بلکه آینده این قاره را نیز تحت تأثیر قرار می‌دهد. به دنبال هر گونه ادغام یا انتقال مالکیت شرکتهای به مؤسسات خارجی و پس از هر تقسیم یا ادغام تازه مراکز کسب و کار، اقامتگاهها و مؤسسات ثابت<sup>۲</sup> نوینی پا به عرصه می‌نهند. حتی هرگونه فروش و نقل و انتقال اساسی بین شرکتهای ممکن است سبب پیدایش مؤسسات ثابت جدید شود. گروههای منافع اقتصادی نیز می‌توانند مؤسسات ثابت در دیگر کشورها پدید آورند. در نتیجه کار و اهمیت مؤسسات ثابت در آینده فزونی خواهد یافت و این جریان از اهمیت خاصی برخوردار خواهد شد. زیرا مدتها است که سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) در حال مطالعه پیرامون چگونگی تخصیص در آمد بین اداره مرکزی و مؤسسات ثابت خویش است، با توجه به این جهات پیدایش مقررات جدید در این زمینه نیز برای آینده نزدیک قابل پیش بینی است.

۱. گروه منافع اقتصادی اروپائی (اختصاراً EEIG) در ۲۵ ژوئیه ۱۹۸۵ با هدف تسهیل همکاری میان مؤسسات تجاری و خدماتی کشورهای مختلف عضو جامعه اقتصادی اروپا پدید آمد. افراد، مشارکتهای و شرکتهای اعم از عمومی و خصوصی می‌توانند در این ارگان شرکت کنند. EEIG در پی پیشبرد منافع اعضاء خویش است، می‌تواند خود قصد انفاع داشته باشد. عواید EEIG به اعضاء واگذار می‌شود و در دست آنان مشمول مالیات قرار می‌گیرد. ولی خود مؤسسه نیز مشمول مالیات بر ارزش افزوده است. م.

۲. Permanent Establishment به تعریف مندرج در پی نویس شماره ۱ اصطلاحات مالیاتی بین‌المللی زیر شناسه Administrative Expenses در همین شماره مجله رجوع شود.

می‌توان پیش بینی کرد که در آینده اصل آزادی حرکت بلا مانع اشخاص حقیقی و حقوقی در داخل جامعه اروپا و رفتار خالی از تبعیض به عنوان حربه برونده‌ای مورد استفاده مؤدیان و مسئولان مالیاتی جوامع اروپائی قرار خواهد گرفت و شورای اروپا در مقام دفاع از مؤدیان به منظور نائل شدن ایشان به حقوق خویش بر خواهد آمد.

جنبه دیگری از قضایا که قابل بحث است به اوضاع و احوال کنونی مربوط می‌شود، هر چند بدون شك در وضع آینده نیز مؤثر خواهد بود. قرارداد رم و سایر مقررات جوامع اروپائی هدف نقل و انتقال آزاد و بلا تبعیض اشخاص حقیقی و حقوقی در داخل کشورهای عضو را ملحوظ نظر قرار داده است. بنابراین، اگر فرضاً مراجع آلمانی از تقسیم در آمد بین زن و شوهری که یکی از آنها در کشور دیگر اروپائی به سر می‌برد جلوگیری کند، چنین رفتاری تبعیض آمیز به شمار خواهد آمد. یا اگر آلمان قرار داد تجاری با آمریکا بسته باشد و بخواهد تنها اتباع آلمان را از مزایای آن بهره‌مند سازد، این نیز عملی تبعیض گونه به حساب خواهد آمد. بالاخره اگر یک شرکت آلمانی به کشور دیگر عضو جامعه اروپا نقل مکان کند و دولت آلمان بخواهد سهام شرکت را مصنوعاً مشمول مالیات بر افزایش ارزش سهام قرار دهد، باز چنین کرداری روش تبعیض آمیز به شمار خواهد رفت.

آنچه گفتیم فقط سه مثال به عنوان نمونه بود و گرنه هزاران مثال از این گونه می‌توان برشمرد که ادامه رفتار کنونی کشورها نسبت به هریک از آنها به منزله رفتار تبعیض آمیز تلقی خواهد شد مگر آن که کشورهای عضو همگی در جهت وضع مقررات فارغ از هرگونه دوگانگی رفتار و مناسب با حرکت آزاد افراد و مؤسسات عمل کنند.

می‌توان پیش بینی کرد که در آینده اصل آزادی حرکت بلا مانع اشخاص حقیقی و حقوقی در داخل جامعه اروپا و رفتار خالی از تبعیض به عنوان حربه برونده‌ای مورد استفاده مؤدیان و مسئولان مالیاتی جوامع اروپائی قرار خواهد گرفت و شورای اروپا در مقام دفاع از مؤدیان به

منظور نائل شدن ایشان به حقوق خویش بر خواهد آمد.

این آینده بینی که مبتنی بر واقعیات کنونی است عموماً جنبه مثبت دارد و نباید اقداماتی را که تاکنون در زمینه هماهنگ کردن مقررات مالیاتی صورت پذیرفته نادیده گرفت. با این حال تا هماهنگی و وحدت عمل کامل هنوز راه درازی باقی است. بسیاری از زمینه‌های مهم مالیاتی نظیر مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی، مالیات بر درآمد شرکتها، مالیات مشاغل و مالیات بردارائی و ثروت هنوز از کوشش‌های هماهنگ سازی به دور مانده است و قرائن حکایت از این می‌کند که زمان طولانی باید منتظر اقدام در این زمینه‌ها شد.

اما کار هماهنگ سازی رشته‌های دیگر در بازار مشترک همچنان ادامه دارد. به تدریج که شرکتها و صاحبان مشاغل بیشتر رنگ و بوی

اروپائی به خود می‌گیرند به تجارت وسیع تری در خارج از مرزهای اصلی خود می‌پردازند و بدین ترتیب در آینده نزدیک می‌توان مقابله مهمی را در این زمینه شاهد بود. یک بازار همگام و مشترک که به طور مداوم در مقام تأمین هماهنگی است باسند قوانین ملی روبرو خواهد شد که از بسیاری جهات فاقد هماهنگی است. آوای رسای این برخورد را از هم اکنون می‌توان به گوش شنید. این گفته بسیار منفی می‌نماید، ولی واقعیتی است که امیدهای را نیز در پی دارد. هر چه اقدامات دز زمینه هماهنگ ساختن مقررات مالیاتی اروپای کنونی عکس العملهای منفی بیشتری به بارآورد نظرها را بیشتر به خود جلب خواهد کرد و این خود می‌تواند موج نیرومندی از تمایلات در زمینه نیل به آینده بهتر را به همراه آورد.

نقل از نشریه *European Taxation*

### برونئی و مالیات بر درآمد شخص حقیقی

کشور برونئی در شمال غربی جزیره برونئی کنار دریای چین فقط ۵۷۶۵ کیلومتر مربع وسعت و حدود ۲۵۰ هزار نفر جمعیت دارد. در این کشور چیزی به نام مالیات بر شخص حقیقی وجود ندارد و اساساً فرد به عنوان صاحب درآمد مؤدی مالیاتی تلقی نمی‌شود. مثلاً مالیات بر درآمد حقوق که در همه جای جهان رایج است در این سرزمین کوچک وجود ندارد، هر چند که میزان درآمد فرد از این بابت بسیار زیاد باشد. این قاعده بسیار فراگیر است، یعنی دستمزد کارکنان مؤسسات دولتی و بخش خصوصی و حق الزحمه صاحبان انواع حرفه‌ها نظیر پزشک، مهندس، بنا، نجار، مولف، مترجم، وکیل، مشاور، هنرمند، خیاط و غیره را در بر می‌گیرد.

اکنون از سوی دیگر به مطلب نگاه کنیم: درآمدهای مشمول مالیات در این کشور عبارتند از: مالیات بر درآمد شرکتها که مهم‌ترین بخش درآمد مالیاتی کشور را تشکیل می‌دهد. رقم این مالیات در سال ۱۹۸۸ به ۹۷/۱ درصد کل مالیاتها بالغ می‌شده است. باقی ۲/۹ درصد به ترتیب شامل حقوق گمرکی کالاهای وارداتی (۲/۶ درصد)، مالیات بر درآمد ناشی از واگذاری حقوق و امتیازات (۰/۲ درصد)، حق تمبر (۰/۴ درصد)، مالیات بر ارث (۰/۳ درصد) و مالیات غیرمستقیم دخانیات و مشروبات الکلی (۰/۰۱ درصد) بوده است.

از این چند فقره که بگذریم مالیاتهای دیگر نظیر مالیات حقوق، درآمد مشاغل، مالیات بردارائی، مالیات فروش، حقوق گمرکی صادرات، مالیات هدایا و امثال آن در برونئی وجود ندارد.

سبب این همه دست و دلبازی را باید در وضع خاص برونئی جستجو کرد. درآمد سرانه در این کشور به برکت صادرات نفت و گاز و جمعیت کم از ۱۴۰۰۰ دلار امریکائی در سال متجاوز است. صادرات کشور در سال ۱۹۸۶ قریب چهار میلیارد دلار برونئی و واردات فقط ۱/۴ میلیارد دلار بوده است. بودجه دولتی نیز وضع مناسبی دارد و رقم درآمد و هزینه بسیار به یکدیگر نزدیک است. آموزش و خدمات بهداشتی عموماً رایگان است. برآورد می‌شود که فقط درآمد دارائیهای خارجی برونئی برای تأمین کلیه واردات کشور تکافو می‌کند.

نقل از *Taxes and Investment in Asia and Pacific*



## گزیده‌های تاریخی پیرامون مالیات

همان‌گونه که در شماره نخست نوشتیم، این بخش از مجله به نقل مطالبی در خصوص مسائل مالیاتی گذشته اختصاص دارد که طی آن خواهیم کوشید همواره از منابع اصیل تاریخ استفاده کنیم. مطلب برگزیده برای این شماره را از کتاب جهانگشای نادری نوشته میرزا مهدی‌خان استرآبادی منشی نادر شاه می‌آوریم. نویسنده هنگامی که به پایان کتاب نزدیک می‌شود فصلی را به تفسیر خلق و خوی نادر در اواخر زندگی و دست‌زدن وی به مظالم بی‌حد و اعمال هولناک اختصاص داده که این رفتار به‌طور عمده برای اخذ مالیات صورت می‌پذیرفته است. با توجه به جایگاهی که میرزا مهدی‌خان در دستگاه نادری داشته و خود شاهد اکثر کارها و جریاناتی بوده است که از وقایع این زمان نقل کرده، عین مطالب وی را که با قلمی شیوا و انشائی نغز نگاشته شده در زیر روایت می‌کنیم. چند سطر نخست روایت به بیان علل تغییر روحیه نادر اختصاص دارد و باقی آن تماماً به امر مالیات مربوط است.

### وصول مالیات در پایان عصر نادری

در خلال این حال از مردم ایران که پرورده حقوق این دولت بودند اموری چند به ظهور آمد که بیشتر

سبب تغییر عقیدت آن حضرت گشته ورق حسن سلوک را برگردانیدند. از آن جمله در حینی که از سفر خوارزم صرف زمام عزیمت کرده عازم داغستان بودند، به‌نحوی که گذشت وجود شریفشان را که باعث امن و امان جهانیان بود، نیک قدم نامی غلام بی‌سر و پای هدف گلوله تفنگ ساخت. مشخص بود که ظهور چنین امری از چنان شخصی بدون تحریک شاخصی<sup>۴</sup> نیست. و دیگر در اوایی که از دریند رایت افزاز مملکت روم گشتند و منظورشان آن بود که تا استنبول عنان اشهب عالی نهمترا<sup>۵</sup> کشیده ندارند، اهالی فارس و

خدیبو بی‌همال<sup>۱</sup> از بدو حال تا هنگامی که از سفر خوارزم برگشته عازم داغستان

شدند در امر سلطنت و جهانداری یگانه و در راه و رسم معدلت و عاجزنوازی مردانه بودند. اهالی ایران نیز از خرد و بزرگ و تاجیک و ترک فدویانه نقد جان در راه ایشان می‌باختند و چون داغستان مسیر کوبکبه خلافت مصر<sup>۲</sup> شد، بنابر استیلای وسوس و توهّمات چند قرّه‌العین جهانداری و جهانبانی<sup>۳</sup> رضاقلی میرزا را که مهین فرزند و ولیعهد و ارشد اولاد بود از نظر انداخته دیده جهان‌بین او را از بینائی عاطل ساختند. از غصه و غم فرزند ارجمند تغیر در احوال ایشان راه یافته آشفته مزاج گشتند.

بنادر عموماً از دولت نادریه روگردان و با تقی‌خان شیرازی که از برکت تربیت آن حضرت از نازل‌ترین پایه میرابی شیراز به رتبه ایالت کل فارس و عمان سرفراز شده بود اتفاق نموده کلبعلیخان کوسه‌احمد لوی سردار را که

**آن جماعت را که در ولایات دستی بلکه ناخنی هم نداشتند که قفای سر توانند خارید، از پابر فلک کشیده از ناخن به در می‌کردند تا آن بی‌گناهان بی‌دست و پا گشته هر کدام ده الف و بیست الف نادری که هر الفی پنج‌هزار تومان بوده باشد از دست چوب با قلمهای شکسته به پای خود می‌نوشتند.**

خالوی شاهزادگان بود به قتل رسانیده رابت مخالفت برافراشتند. همچنین اهالی شیروان حیدرخان افشار حاکم خود را مقتول ساخته بنای فساد را گذاشتند و محمد، ولد سرخای لکزیه<sup>۶</sup> را با سام نام مجهول الحال که کیفیت احوالش در طی وقایع سال قبل نگارش یافت به سلطنت برداشته و همچنین تمامی قاجاریه استراباد با ترکمانیه متفق گشته سر به سرکشی برآوردند.

ظهور این امور بیشتر سبب شدت ماده<sup>۷</sup> و از طرفین اسباب وحشت و نفرت آماده شد و حرکات آن جناب از نظم طبیعی افتاده و راه مرآت را بسته باب‌ابواب<sup>۸</sup> را گشودند. به این طریق که مالیات سه ساله ایران را که به قید انعام و عطا بخشیده بودند از ارباب و عمال استرداد نمودند و عمال ممالک را که در محکمه حساب حاضر می‌کردند، بی‌اندیشه روز حساب در مقام مؤاخذه ایام اخذ و عمل<sup>۹</sup> برآمده، بدون این که از جانب احدی تقریر حکایتی یا ادعای شکایتی واقع شود آن جماعت را که در ولایات دستی بلکه ناخنی هم نداشتند که قفای سر توانند خارید از پابر فلک کشیده از ناخن به در می‌کردند تا آن بی‌گناهان بی‌دست و پا گشته هر کدام ده الف و بیست الف نادری که هر الفی پنج‌هزار تومان بوده باشد از دست چوب با قلمهای شکسته به پای خود می‌نوشتند. این دفعه ضرب و تعذیب را برایشان شدیدتر می‌کردند تا اعوان و دستیاران خود را به قلم دهند. ایشان نیز ناچار آنچه از خویش و بیگانه و همشهری و همخانه و دور و نزدیک و ترک و تاجیک را دیده یا ندیده اسمش را شنیده بودند شریک خود به قلم می‌دادند و کار به جائی منجر شد که به جاهائی که جغد در بام آن آشیان کرده و آبادی از هر مرز و بوم عزلت‌گزیده بود آلف‌الوف، که اگر برگ درختان زر می‌شد با عشرعشیر<sup>۱۰</sup> از آنچه می‌خواستند برابر نمی‌گشت، حواله می‌کردند. به فقیری که نقیری<sup>۱۱</sup> در بساط نداشت از برای دیناری همیشه درهم بود الفها رسد<sup>۱۲</sup> می‌رسانیدند و به مسکین بی‌اسم و رسمی که در سفر به عوض نان خشک کماج خیمه می‌خائید<sup>۱۳</sup> و در حضر به جای نان شب به قرص ماهتاب چشم سفید می‌کرد<sup>۱۴</sup>، مبلغها اسم‌نویس می‌کردند. اگر احیاناً کسی در مقام انکار برآمده از قبول آن گردن می‌پیچید فی‌القصور طناب به گردنش می‌پیچیدند و اگر برای استشهاد به استدعای «واسئل القریه‌التی کنافها»<sup>۱۵</sup> دم می‌زد، در دم به شهادتگاه عدمش می‌فرستادند. پس بایست از خوف جان درصدد تسلیم و رضا بوده معترف به گناهان نکرده باشد.

بعد از آن که تقصیرات در دارالضرب تعذیب سگه به زر می‌شد علی‌الحساب گوش و بینی ایشان را قطع و چشمهایشان را کور کرده محضلان شدید برای تحصیل آن وجوه بی‌وجه روانه ساخته، محضلان نیز

در کوچه و برزن به هر زن و مردی که دچار می‌گشتند در آویخته زر مطالبه می‌کردند. سیمین تنان را به علت نقره‌فام بودن، پوست از تن باز می‌نمودند و خورشید طلعتان را به بهانه زرداری مانند آفتاب برفلک می‌کشیدند. از هرکس که چون غنچه گمان زری می‌بردند به رنگ گل جامه جاننش را چاک می‌زدند و جمعی که بسان سر و سالها به یک قبا ی سبز مدارا می‌کردند به کشاکش ازّه جفا از پایشان در می‌آوردند.

اکثر بیگناهان نقدجان را به علاوه مال تسلیم می‌نمودند باز نجاتی برایشان میسر نگشته این حواله از ورثه ایشان مطالبه و از ورثه آنها به همسایه و از همسایه به محله و از محله به شهر و از شهر به مملکت و از مملکت به ولایت دور دست، دست به دست سرایت می‌کرد. الحق کسی تا آن دور را نمی‌دید تسلسل را نمی‌فهمید که به چه معنی است و تا زنجیرخانه احتسابش را مشاهده نمی‌کرد زنجیر عدل انوشیروان را نمی‌دانست که از چه سلسله است. هیئات هیئات این وجه محال از کجا به وصول و مطلوب پادشاه چگونه به حصول می‌پیوست. مصرع: زعشق تا به صبوری هزار فرسنگ است.

بعد از آن که لاوصول گشتن وجوه معلوم رای معدلت پیرای<sup>۱۶</sup> می‌شد بیگناهان را که به جای هردانگی از الف<sup>۱۷</sup> نخورده هزار چوب خورده بودند به تقصیر این که حوالجات لم‌یصل<sup>۱۸</sup> و مساعی بی‌حاصل و حقوق ثابتة دیوانی معطل گشته با پای مجروح و چشم نابینا به زجر و عقوبت روانه دیار عدم می‌ساختند.



بعد از آن که لاوصول گشتن وجوه معلوم رای معدلت پیرای می شد بیگناهان را که به جای هردانگی از الف نخورده هزار چوب خورده بودند به تقصیر این که حوالجات لم یصل و مساعی بی حاصل و حقوق ثابتة دیوانی معطل گشته با پای مجروح و چشم نابینا به زجر و عقوبت روانة دیار عدم می ساختند.



این دفعه نوبت محصلان<sup>۱۹</sup> رسیده به تهمت طمع و اخذ مهلتانه<sup>۲۰</sup> و اغماض به معرض مصادره<sup>۲۱</sup> در آمده نوبت ابواب برفراز بام به نام ایشان کوفته شده این وجه را از ایشان می خواستند. ایشان نیز به همین منوال در زیر چوب درخت افتراء را از برای خرد و بزرگ به صدگونه شاخ و برگ می آراستند.

سه نفر از خدا بی خبر<sup>۲۲</sup> را سه پایه اوجاق کیوان شأن بل چهار رکن ایوان مثلث بنیان ساخته بودند که آنچه به زبان الهام بیان و به خاطر وحی ترجمانشان می گذشت فی الفور زبانها را به تصدیق و تحسین و مدح و آفرین گشوده، این سه نادره کار سحرآفرین نغمه سرا و نوپرداز «و ما یناطق عن الهوی ان هو الا وحی یوحی»<sup>۲۳</sup> می گشتند. هرگاه عیاداً بالله قصوری و تقصی در اوامر علیّه واقع می شد ایشان به یاد آن حضرت می انداختند و خود را شاهد تعریف نموده به خط و خال و جمال دل آرای شاهد اعتقادش افزوده به رنگ آمیزی و نیرنگ سازی می پرداختند.

مع هذا از این مقدمات به هیچ وجه اطفای حرارت غیظ نادری نشده نایره بیداد را به حدی اشتداد بود که چند نفر هندو و ارمنی و مسلمان را در میدان نقش جهان اصفهان آتش افروخته بسوختند<sup>۲۴</sup> و در دهم محرم سنه هزار و صد و شصت هجری که از اصفهان حرکت کرده به جانب خراسان می آمدند به هر مملکت که وارد می شدند کله مناری از رؤوس رؤسا و ضعفای بیگناه تربیت می یافت.

### پی نویس ها

۱. بی همتا
۲. یعنی هنگامی که سپاهیان سلطنتی روانه داغستان شدند.
۳. نور چشم مقام سلطنت و پادشاهی.
۴. رجل مهم و سرشناس
۵. یعنی دهنه اسب آتش مزاج بلند پرواز را نکشد.
۶. سرخای، خان لکزی از طرف دولت عثمانی عهده دار حکمرانی شیروان و داغستان بود. محمد پسر او شخصی را به نام سام میرزا که مدعی اولادی خاندان صفوی بود آلت دست کرد و به اتفاق حکومت شیروان را در قفقازیه به دست گرفتند.
۷. یعنی باعث سخت شدن عوامل اختلاف و دشمنی شد.
۸. ابواب کردن یعنی حساب کشیدن مالیاتی.
۹. عمل به معنی کار دیوانی خصوصاً جمع آوری و تحصیل مالیات است.
۱۰. یعنی یک دهم بیک دهم.
۱۱. شی ناچیز و اندک.
۱۲. رسد به فتح راه وسین قسمت و سهمی بود که در مورد هزینه و مالیات برای رعایا تعیین می کردند.
۱۳. کماج خیمه تخته مدور میان سوراخی است که روی ستون خیمه محکم می کنند و چادر را بر سر آن می افزایند و چون شبیه کماج (نوعی نان) است نویسنده این گونه تشبیه کرده است.
۱۴. یعنی چون قرص نانی نمی یافتند به حسرت آن دل به فرص ماه خوش می کردند.
۱۵. اشاره به آیه ۸۲ از سوره یوسف، یعنی: بپرس از قریه ای که ما در آن بودیم.
۱۶. یعنی رأیی که عدالت زیور آن است و به دادگری مزین شده است.
۱۷. مفهوم الف که واحد پول بوده قبلاً در متن روایت ذکر شد و آن معادل پنجهزار تومان بوده است.
۱۸. وصول نشده.
۱۹. مأموران وصول مالیات.
۲۰. وجه یا رشوه ای که در ازاء دادن مهلت به مؤدی مالیاتی گرفته می شده است.
۲۱. مصادره در اصطلاح مالیاتی به معنی مطالبه و ضبط اموال مأموران مالیاتی بابت دریافتیهای ایشان از مردم و تعهداتی بوده است که از این بابت برعهده داشته اند.
۲۲. نام این سه نفر در متن کتاب ذکر نشده است.
۲۳. اشاره به سوره النجم آیات ۳ و ۴ به معنی: و از هوس سخن نمی گوید و آن نیست مگر وحی که نازل می شود.
۲۴. منظور چند بازرگان هندو، ارمنی و مسلمان بوده است که تهمت خرید اموال دزدیده شده از دربار برایشان وارد شده بود.

لزوم (که در مورد اشخاص حقوقی از جمله شامل آگهی ثبت و نسخه‌ای از اساسنامه است) به حوزه تسلیم شود.

#### اظهارنامه مالیاتی

۶. به موجب ماده ۱۰۰ ق. م. مؤدیان مالیاتی موضوع ماده ۹۶ (اشخاص حقیقی مکلف به نگهداری دفاتر قانونی) و همچنین آن دسته از صاحبان مشاغل که بدون الزام به نگهداری دفاتر قانونی، اقدام به نگاهداری این گونه دفاتر کرده‌اند، مکلفند اظهارنامه مالیاتی مربوط به فعالیت‌های شغلی خود در یک سال مالیاتی را برای هر واحد شغلی و برای هر محل، جداگانه تنظیم و تا آخر تیرماه سال بعد به حوزه مالیاتی محل شغل خود تسلیم کنند و مالیات متعلق را به نرخ مذکور در ماده ۱۳۱ ق. م. م. بپردازند. اما اشخاص حقوقی طبق ماده ۱۱۰ ق. م. م. باید اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر قانونی خود را حداکثر تا چهار ماه پس از سال مالیاتی همراه با فهرست هیت شرکتها و سهامداران و حسب مورد میزان سهم شرکتها یا تعداد سهام و نشانی هر یک از آنان به حوزه مالیاتی اقامتگاه شخص حقوقی تسلیم کنند و مالیات متعلق را بپردازند. یادآور می‌شود که در موارد استثنائی و با ارائه مدارک لازم به حوزه، چنانچه در تنظیم اظهارنامه اشتباهی رخ داده باشد، اصلاح این اشتباه و ارائه اظهارنامه اصلاحی ظرف یک ماه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه امکان‌پذیر است (تبصره ۳ ماده ۲۲۶ ق. م. م.).

به موجب ماده ۱۷۸ ق. م. م. در صورتی که اظهارنامه مالیاتی به وسیله پست ارسال شود تاریخ تسلیم اظهارنامه به اداره پست در صورت احراز، در حکم تاریخ تسلیم به مراجع مالیاتی تلقی خواهد شد.

۷. شرکت‌های سهامی و مختلط سهامی و شرکت‌های تعاونی و اتحادیه آنها باید همراه اظهارنامه و ترازنامه و حساب و سود زیان، مصوبه مجمع عمومی راجع به تصویب ترازنامه و سود و زیان و تقسیم سود و نیز فهرست هیت و نشانی شرکتها و سهامداران یا اعضاء و میزان سهام یا سهم شرکتها آنها را حسب مورد، به حوزه مالیاتی تسلیم دارند. در صورت عدم تسلیم مدارک فوق به حوزه مالیاتی، مالیات کلاً به نرخ ماده ۱۳۱ محاسبه و وصول خواهد شد. چنانچه مدارک مذکور پس از تاریخ تسلیم اظهارنامه و قبل از قطعیت مالیات به حوزه تسلیم شود،

## آشنائی مؤدیان

# بانکات حائز اهمیت مالیاتی

### عباس هشی

آگاهی مؤدی از مسیر صحیحی که باید طبق مقررات مالیاتی طی کند و حرکت بموقع وی در این خط سیر می‌تواند او را از تحمل زحمت و ناراحتی و اتلاف وقت و پول رهائی دهد. ایجاد این گونه آگاهی و راهنمایی مؤدیان در این جهت یکی از مهم‌ترین و اصلی‌ترین اهداف مجله مالیات به شمار می‌رود. این نشریه کوشش مداومی را به کار می‌بندد تا به شیوه‌ها و اشکال مختلف به این مقصود جامه عمل بپوشاند. نکاتی که در مقاله حاضر برای استفاده خوانندگان گرامی درج می‌شود، در برگزیده مهم‌ترین مطالبی است که مؤدیان مالیاتی، باید از حیث نحوه عمل و شیوه کار از آن مطلع شوند و برنامه مالیاتی خود را برآن اساس تنظیم کنند. امید است راهنمایی‌های ما برای خوانندگان شمر ثمر و مفید فایده قرار گیرد.

قبل از شروع مطلب یادآور می‌شویم. که به خاطر کوتاهی کلام همه جا عبارت «قانون مالیاتهای مستقیم» را با اختصار «ق. م. م.» نشان داده‌ایم.

#### دفاتر قانونی

۱. کلیه اشخاص حقوقی و نیز چند گروه از اشخاص حقیقی که ماده ۹۶ ق. م. م. آنها را برشمرده است، مکلفند برای نگاهداری سوابق عملیات خود از دفاتر قانونی مورد نظر وزارت امور اقتصادی و دارائی استفاده کنند. این دفاتر برای اشخاص حقوقی عبارت از دفتر روزنامه (اعم از نقدی یا غیر نقدی) و دفتر کلی موضوع قانون تجارت، و برای مشاغل عبارت از دفتر درآمد و هزینه است (ماده ۹۵ ق. م. م.).
  ۲. مقررات مربوط به نحوه تنظیم و تحریر و نگاهداری دفاتر حساب و اسناد و مدارک طی آئین‌نامه‌ای در ۴ فصل و ۲۱ ماده تصویب و اعلام گردیده است (آئین‌نامه موضوع تبصره یک ماده ۹۵ ق. م. م.).
  ۳. رعایت مقررات آئین‌نامه مذکور موجب قبولی دفاتر از طرف مراجع مالیاتی بوده و عدم مراعات و تخلف از آن با توجه به نوع و ماهیت تخلف موجب تعلق جریمه یا رد دفاتر قانونی اشخاص خواهد شد.
۴. ما مطالعه دقیق مفاد آئین‌نامه فوق‌الذکر بویژه ماده ۲۰ آن راجع به موارد رد دفاتر را توصیه می‌کنیم. ضمناً یادآور می‌شویم که اشخاص حقوقی تا ۳۰ روز پس از ثبت در اداره ثبت شرکتها باید نسبت به تهیه و پلمب دفاتر روزنامه و کل اقدام کنند. برای هر دوره مالی فعالیت باید دفاتر جداگانه تهیه و پلمب شود؛ و تهیه و پلمب دفاتر قانونی هر سال باید قبل از شروع آن سال صورت گیرد. استفاده از دفاتر تمام سفید پلمب شده در سنوات قبل، مشروط بر این که ظرف یک ماه از اول سال مالی مشخصات آن دفاتر به حوزه مالیاتی مربوط اعلام شود، بلامانع است.

#### تشکیل پرونده مالیاتی

۵. اشخاص حقوقی و آن دسته از اشخاص حقیقی که مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند، پس از ثبت و شروع فعالیت باید به وزارت امور اقتصادی و دارائی مراجعه و درخواست تعیین حوزه کنند. پس از مشخص شدن حوزه مالیاتی مربوط، باید مدارک مورد

مالیات هر یک از صاحبان سهام طبق مقررات مربوط محاسبه و در این صورت جریمه‌ای به میزان یک درصد درآمد مشمول مالیات باید پرداخت شود.

۸. جریمه عدم تسلیم اظهارنامه ۵ درصد است و عدم تسلیم بموقع اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان موجب تعلق جریمه‌ای به میزان ۲۰ درصد مالیات خواهد بود. این امر در خصوص اشخاصی که دارای معافیت مالیاتی دوره‌ای هستند، موجب لغو معافیت مالیاتی برای دوره‌ای که اظهارنامه مالیاتی آن را تسلیم نکرده‌اند می‌شود (ماده ۱۹۳ ق. م. م.). همچنین عدم رفع نقص اظهارنامه در خصوص امضاء مجاز در فاصله ۲۰ روز از تاریخ اعلام ممیز مالیاتی موجب تشخیص علی‌الرأس خواهد بود.

۹. پرداخت مالیات متعلق نسبت به سود ابرازی مندرج در اظهارنامه مالیاتی اجباری است، مگر این که مؤدی در موعد مقرر با ارائه دلایل مستند درخواست تقسیط کند و درخواست او مورد قبول مقامات مالیاتی قرار گیرد. در این صورت واریز مالیات ابرازی به صورت اقساط انجام خواهد شد.

#### دهوتامه رسیدگی به دفاتر

۱۰. ممیز مالیاتی در موعد مقرر طی دعوتنامه کتبی به مؤدی مالیاتی اعلام می‌دارد که برای رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک هر سال ظرف مهلت یک هفته از تاریخ ابلاغ به شرکت مراجعه کند. در دعوتنامه مذکور اسناد و مدارک مورد لزوم برای رسیدگی نیز عنوان می‌شود. در مواردی ممیزان مالیاتی، با نظر موافق مؤدیان، درخواست می‌کنند که این گونه دفاتر و مدارک به حوزه ارسال شود.

#### صدور برگ تشخیص مالیاتی

۱۱. ممیز مالیاتی مکلف است اظهارنامه تسلیمی مؤدیان را ظرف یک سال از تاریخ

اشخاص حقوقی و آن دسته از اشخاص حقیقی که مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند، پس از ثبت و شروع فعالیت باید به وزارت امور اقتصادی و دارایی مراجعه و درخواست تعیین حوزه کنند.

انقضای مهلت مقرر برای تسلیم اظهارنامه رسیدگی و برگ تشخیص مالیاتی را صادر کند و این برگ را ظرف سه ماه از تاریخ انقضای یک سال مذکور به مؤدی ابلاغ نماید. در صورت عدم صدور برگ تشخیص ظرف مهلت یاد شده و یا عدم ابلاغ آن ظرف سه ماه از تاریخ انقضای یک سال مذکور، اظهارنامه تسلیمی مؤدی قطعی تلقی شده و مالیات دیگری قابل مطالبه نخواهد بود (ماده ۱۵۶ ق. م. م.). در خصوص مؤدیانی که در موعد مقرر اظهارنامه خود را تسلیم نکرده یا اصولاً طبق مقررات قانون مالیاتها مکلف به تسلیم اظهارنامه در سررسید پرداخت مالیات نیستند، مرور زمان مالیاتی سه سال از تاریخ سررسید پرداخت مالیات بوده و پس از گذشت سه سال مذکور قابل مطالبه نخواهد بود. ممیز مالیاتی با صدور برگ تشخیص، مالیات بردرآمد را همراه بدهی مؤدی بابت مالیاتهای تکلیفی و جرائم مربوط مورد مطالبه قرار می‌دهد.

**به موجب ماده ۱۷۸ قانون مالیاتهای مستقیم در صورتی که اظهارنامه مالیاتی به وسیله پست ارسال شود، تاریخ تسلیم اظهارنامه به اداره پست در صورت احراز، در حکم تاریخ تسلیم به مراجع مالیاتی تلقی خواهد شد.**

#### رسیدگی ممیز مالیاتی

۱۲. رسیدگی ممیز مالیاتی که در نهایت به صدور برگ تشخیص مالیاتی منجر می‌شود، از جمله مشتمل است بر بررسی و رسیدگی به دفاتر قانونی برای اطمینان از مراعات مفاد آئین‌نامه موضوع تبصره ماده ۹۵ ق. م. م.، انطباق ارقام اظهارنامه با دفاتر قانونی و نیز بررسی ارقام درآمد و هزینه مؤدیان به منظور اطمینان از این که کلیه درآمدهای متعلق به دوره مالی در دفاتر و اظهارنامه منظور شده و هزینه‌های مندرج در دفاتر و اظهارنامه حائز شرایط اصولی و قانونی است. شرایط مذکور از جمله عبارت است از مرتبط بودن هزینه‌ها با فعالیت مؤدی، متکی بودن ارقام هزینه به اسناد و مدارک مثبت (در حدود متعارف) و در موارد ذریبض مازاد نبودن ارقام برخی از هزینه‌ها نسبت به حد نصاب‌های پذیرفته شده برای ارقام مذکور طبق قانون مالیاتها. (مطالعه مواد ۱۴۷ تا ۱۵۱ ق. م. م. توسط مؤدیان مالیاتی توصیه می‌شود).

تعیین سود مشمول مالیات از طریق رسیدگی یا تشخیص علی‌الرأس

۱۳. تعیین سود مشمول مالیات مندرج در برگ تشخیص مالیاتی به دو صورت انجام می‌پذیرد. یکی به صورت قبول دفاتر و انجام رسیدگی و دیگر به شکل تشخیص علی‌الرأس. خلاصه هر یک از این موارد به شرح زیر است:

۱-۱۳. اگر اظهارنامه مالیاتی بموقع تسلیم شده باشد و دفاتر و اسناد و مدارک نیز در صورت درخواست کتبی ممیز مالیاتی به حوزه ارائه شده باشد، و ضمناً در تنظیم دفاتر قانونی ضوابط آئین‌نامه موضوع تبصره یک ماده ۹۵ ق. م. م. مراعات شده باشد، در آن صورت دفاتر مورد قبول حوزه واقع می‌شود و ممیز مالیاتی رسیدگی‌های خود را انجام می‌دهد. در این رسیدگی، ممیز مالیاتی هزینه‌های غیرقابل قبول را تعیین می‌کند و اگر موردی داشته باشد اقلامی را هم که باید به درآمدها اضافه شود مشخص می‌سازد و سود مشمول مالیات را محاسبه می‌کند.

۲-۱۳. به موجب ماده ۹۷ ق. م. م. در موارد زیر تعیین سود مشمول مالیات از طریق علی‌الرأس انجام می‌گیرد:

۱-۲-۱۳. اگر ترازنامه و حساب سود و زیان یا حساب درآمد و هزینه بموقع تسلیم نشده باشد. ۲-۲-۱۳. در صورتی که مؤدی با وجود درخواست مأمور تشخیص، دفاتر یا اسناد و مدارک مورد درخواست را در محل کار خود به وی ارائه نکرده باشد.

۳-۲-۱۳. هرگاه دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر ممیز و تأیید سرممیز مالیاتی غیرقابل رسیدگی باشد و یا به علت عدم رعایت موازین قانونی و آئین‌نامه مربوط مورد قبول واقع نشود.

قطعیت تشخیص علی‌الرأس در این موارد، موقوف به تأیید مراتب توسط هیئت سه نفره متشکل از سه نفر حسابرس منتخب وزیر امور اقتصادی و دارایی است. مؤدیان می‌توانند در جلسه هیئت مذکور حضور داشته و دفاعیات خود را ارائه دهند. (سایر موارد رسیدگی به شرح فوق و مهلت قانونی آن به تفصیل در بند ۳ ماده ۹۷ ق. م. م. درج شده است).

تعیین سود از طریق تشخیص علی‌الرأس و جرائم مربوط

۱۴. در موارد تشخیص علی‌الرأس، میزان سود یا زیان ابرازی در نظر گرفته نمی‌شود و سود

مشمول مالیات مودی با اعمال ضریب یا ضرائبی نسبت به درآمدهائی که براساس قرینه یا قرائن مالیاتی توسط حوزه در نظر گرفته می‌شود، تعیین می‌گردد. قرائن مذکور از جمله می‌تواند میزان محاسباتی خرید، تولید یا فروش مؤدیان باشد. ضرائب مالیاتی همه ساله برای انواع فعالیت‌های بازرگانی تعیین و ابلاغ می‌شود. علاوه بر نحوه محاسبه سود مشمول مالیات به شرح فوق، به موجب ماده ۱۹۳ ق. م. به اشخاصی که مکلف به نگهداری دفاتر قانونی هستند و سود مشمول مالیات آنها به دلیل عدم مراعات موازین قانونی از طریق علی‌الراس تعیین می‌شود، برحسب مورد به شرح مندرج در بند ۲۲ این مقاله، جرائمی تعلق می‌گیرد.

### ابلاغ برگ تشخیص مالیاتی

۱۵. حوزه مالیاتی پس از رسیدگی و اخذ تأیید سرممیز نسبت به گزارش رسیدگی، اقدام به صدور برگ تشخیص مالیاتی می‌نماید. این برگ تشخیص باید ظرف سه ماه از تاریخ انقضای یک سال مهلت رسیدگی به مؤدی ابلاغ شود. برگ تشخیص به مودی یا نماینده قانونی او ابلاغ می‌شود. در صورت عدم حضور مؤدی یا استنکاف وی از دریافت برگ تشخیص، ابلاغ این برگ به صورت قانونی و با الصاق آن به محل کار مؤدی صورت می‌پذیرد.

### اعتراض به مالیات مطالبه شده و مراجع رسیدگی کننده

۱۶. مقررات پیش‌بینی شده در قانون مالیاتهای مستقیم برای اعتراض مؤدیان به مالیاتهای مورد مطالبه و مراجع رسیدگی کننده به این اعتراض به شرح زیر است:

### مراجعه به ممیز کل مالیاتی

۱-۱۶. به موجب ماده ۲۳۸ ق. م. چنانچه مؤدی به برگ تشخیص معترض باشد، می‌تواند ظرف ۳۰ روز از تاریخ ابلاغ آن، اعتراض خود را با ذکر دلایل کتبی به ممیز کل اعلام و تقاضای رسیدگی مجدد نماید. بجز در مواردی که برگ تشخیص به علت عدم حضور مؤدی ابلاغ قانونی می‌شود (ماده ۲۳۹ ق. م.)، در سایر موارد چنانچه مؤدی نسبت به برگ تشخیص ظرف ۳۰ روز مذکور اعتراض نکند و یا به ممیز کل مراجعه ننماید، مالیات مندرج در آن قطعی شده و قابل اعتراض نخواهد بود.

### هیئت حل اختلافات مالیاتی

۲-۱۶. در صورت عدم توافق مؤدی با ممیز کل و یا تسلیم اعتراض ظرف سی روز از تاریخ ابلاغ برگ تشخیص، پرونده امر به هیئت حل اختلاف مالیاتی ارجاع می‌شود. هیئت حل اختلاف مالیاتی که دارای سه عضو (یک نفر نماینده وزارت امور اقتصادی و دارائی، یک نفر قاضی به انتخاب مراجع قضائی و یک نفر نماینده از صنف یا ارگان یا نهاد ذیربط) است، به اعتراض مؤدی رسیدگی می‌کند و رأی می‌دهد. دفتر هیئت حل اختلاف مالیاتی برای رسیدگی به پرونده تعیین وقت می‌کند و طی دعوتنامه‌ای مؤدی را فرا می‌خواند که در جلسه رسیدگی حضور یابد. این برگ دعوت باید حداقل ۱۰ روز قبل از تشکیل جلسه به مؤدی ابلاغ شود. عدم حضور مؤدی یا ممیز مالیاتی مانع رسیدگی هیئت و صدور رأی نخواهد بود، لذا به مؤدیان مالیاتی توصیه می‌شود که در جلسه مذکور حضور یابند و دلایل اعتراض خود را در برابر هیئت مطرح سازند و در غیر این صورت اعتراض خود را با دلایل مربوط ضمن لایحه دفاعی قبل از تشکیل جلسه تسلیم هیئت کنند.

۳-۱۶. در صورتی که رأی هیئت بدوی حل اختلاف مورد قبول مؤدی نباشد، وی می‌تواند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ رأی - و به شرط این که طی مهلت مذکور حداقل ۱۰ درصد مالیات مورد رأی را با احتساب پرداختهای قبلی به وزارت امور اقتصادی پرداخت یا به حساب سپرده نزد وزارت مذکور واریز کرده باشد - اعتراض خود را به قسمت وصول و ابلاغ و خدمات مالیاتی یا حسب مورد به حوزه مالیاتی ذیربط تسلیم کند. در صورتی که مبلغ سود مشمول مالیات طبق رأی هیئت با مبلغ سود مشمول مالیات مندرج در برگ تشخیص بیش از ۲۰ درصد اختلاف داشته باشد، مأمور تشخیص نیز می‌تواند ظرف یک ماه نسبت به رأی هیئت بدوی اعتراض نماید. در موارد فوق پرونده امر ظرف ۱۰ روز به هیئت حل اختلاف تجدیدنظر مالیاتی احاله می‌شود (در این مرحله مجدداً طی دعوتنامه کتبی تاریخ تشکیل جلسه را به منظور حضور مؤدی در جلسه رسیدگی به مؤدی ابلاغ می‌کنند). پس از طرح پرونده در هیئت تجدیدنظر مالیاتی و صدور رأی توسط هیئت مذکور، این رأی قطعی و لازم الاجرا بوده (ماده ۲۴۷ ق. م.) و به این لحاظ پس از صدور آن، برگ قطعی مالیات صادر و به مودی ابلاغ می‌شود.

۴-۱۶. مؤدی یا ممیز کل مالیاتی می‌توانند ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ آراء قطعی هیئت‌های حل اختلاف تجدیدنظر، به استناد عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی، با اعلام دلایل کافی به شورای عالی مالیاتی شکایت کنند و نقض رأی و تجدید رسیدگی را بخواهند (ماده ۲۵۱ ق. م.).

### شورای عالی مالیاتی

۵-۱۶. به موجب مواد ۲۵۶ و ۲۵۷ ق. م. شورای عالی مالیاتی بدون ورود به ماهیت امر و صرفاً از لحاظ رعایت تشریفات و کامل بودن رسیدگیهای قانونی و مطابقت مورد با قوانین و مقررات، به شکایت واصله رسیدگی و در نهایت رأی مقتضی دائر بر نقض آراء هیئت حل اختلاف و یا رد شکایت صادر می‌کند. در مواردی که شکایت از طرف مودی به عمل آمده و رأی هیئت حل اختلاف توسط شورای عالی مالیاتی نقض می‌شود، پرونده امر برای رسیدگی به هیئت حل اختلاف مالیاتی دیگر (هیئت همعرض) ارجاع می‌شود. هیئت مذکور براساس موارد قانونی و رعایت نظر شورای عالی مالیاتی به موضوع رسیدگی و رأی صادر می‌نماید. رأی هیئت حل اختلاف همعرض قطعی و لازم الاجرا است.

### نکات قابل توجه مراحل اعتراض

۱۷. سایر موارد با اهمیت مرتبط با اعتراض به مالیات مطالبه شده به طور خلاصه از این قرار است:

**ممیز مالیاتی مکلف است اظهارنامه تسلیمی مؤدیان را ظرف یک سال از تاریخ انقضای مهلت مقرر برای تسلیم اظهارنامه رسیدگی و برگ تشخیص مالیاتی را صادر کند و این برگ را ظرف ۳ ماه از تاریخ انقضای یک سال مذکور به مؤدی ابلاغ نماید.**

۱-۱۷. چنانچه درآمد مورد رأی هیئت بدوی حل اختلاف عیناً مورد تأیید هیئت تجدیدنظر قرار گیرد، ۲ درصد درآمد مورد اختلاف به عنوان جریمه به لحاظ اعتراض غیرموجه از مؤدی مطالبه و وصول خواهد شد (تبصره ۱ ماده ۲۴۷ ق. م.).

۲-۱۷. در مواردی که شکایت مؤدی نسبت به

رای هیئت تجدیدنظر توسط شورای عالی مالیاتی رد می‌شود، معادل پنج در هزار مالیات موضوع رأی که در هر صورت از یک هزار ریال کمتر و از پنجاه هزار ریال بیشتر نخواهد بود، به عنوان هزینه رسیدگی از مؤدی وصول می‌شود. (ماده ۲۶۰ ق.م.م.)

۱۷-۳. هرگاه مؤدی از رأی هیئت حل اختلاف به شورای عالی مالیاتی شکایت کرده باشد و در عین حال معادل مالیات مورد رای وجه نقد یا تضمین بانکی نزد وزارت امور اقتصادی و دارایی بسپرد یا وثیقه ملکی معرفی نماید یا ضامن معتبر (که اعتبار وی مورد قبول ممیز کل مالیاتی باشد) معرفی کند، رأی هیئت تا صدور رأی شورای عالی مالیاتی موقوف الاجراء می‌ماند.

۱۷-۴. در موارد مردود شناخته شدن شکایت مؤدی نسبت به مالیاتهای قطعی شده به میزان بیش از پانصد هزار ریال که پرونده امر در اجرای ماده ۲۵۱ مکرر ق.م.م. به هیئت سه نفره منتخب وزیر امور اقتصادی و دارایی احاله می‌شود، علاوه بر مالیات مقرر و جرائم متعلق جریمه دیگری به تشخیص هیئت مذکور تا ۲۵ درصد مالیات مربوط وصول خواهد شد (ماده ۲۵۱ مکرر ق.م.م.).

#### برگ قطعی مالیاتی

۱۸. در مواردی که به سبب قبول برگ تشخیص توسط مؤدی، یا حصول توافق مؤدی با ممیز کل، یا قبول رأی هیئت حل اختلاف توسط مودی و یا صدور رأی هیئت تجدیدنظر حل اختلاف مالیاتی مالیات قطعی می‌شود، برگ قطعی مالیاتی صادر و به مؤدی ابلاغ می‌گردد. چنانچه پس از ده روز از تاریخ ابلاغ برگ قطعی، مؤدی ترتیبات لازم برای پرداخت مالیات را ندهد، برگ مذکور به قسمت وصول و اجرای وزارت امور اقتصادی و دارایی فرستاده می‌شود و این واحد از طریق عملیات قانونی و اجرائی مالیات و جرائم متعلق را وصول می‌کند. توضیح این که به موجب ماده ۲۱۶ ق.م.م. در صورت شکایت مؤدی نسبت به اقدامات اجرائی راجع به مطالبات دولت، این شکایت خارج از نوبت در هیئت حل اختلاف مالیاتی قابل طرح بوده و رأی هیئت در این خصوص قطعی و لازم الاجراء است.

#### برگ اجرائی

۱۹. هرگاه مؤدی مالیاتی مالیات قطعی شده موضوع برگ قطعی را ظرف ۱۰ روز از تاریخ ابلاغ برگ قطعی پرداخت نکند، پرونده مالیاتی

برای وصول به اداره اجراء و وصول ارجاع می‌شود. اداره مذکور طی برگ اجرائی مالیات را مورد مطالبه قرار می‌دهد. برگ اجرائی به مودی یا نماینده قانونی او ابلاغ می‌شود (و یا این کار از طریق ابلاغ قانونی صورت می‌پذیرد). چنانچه ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ، مالیات و جرائم مطالبه شده پرداخت نشود یا ترتیب پرداخت آن داده نشود (منظور تقسیط مالیات با توافق اداره مذکور است)، آنگاه وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌تواند معادل مالیات و جرائم متعلق از اموال مؤدی توقیف کند. (مشروح عملیات اجراء و توقیف در مواد ۲۱۰ تا ۲۱۸ ق.م.م. درج شده است.)

۲۰. در مواردی که وصول مالیات از طریق عملیات توقیف صورت پذیرد جریمه‌ای به میزان ۱۰ درصد بدهی مالیاتی (شامل جرایم) نیز از مؤدی مالیاتی قابل مطالبه خواهد بود.

۲۱. هرگاه مؤدی در مرحله اجراء مدعی آن باشد که وصول مالیات قبل از قطعیت آن بوده، می‌تواند مراتب را طی شکایت کتبی اعلام دارد و در این مرحله پرونده به هیئت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۱۶ ارجاع خواهد شد. رأی هیئت قطعی است.

#### سایر جرائم و تشویق‌های مالیاتی

۲۲. سایر جرائم و مجازاتهای مالیاتی حائز اهمیت که اطلاع از آنها ضرورت دارد، به شرح زیر است:

- عدم تسلیم اظهارنامه: ۵ درصد مبلغ مالیات (ماده ۱۹۲ ق.م.م.)
- عدم تسلیم ترازنامه و حساب سود و زیان: ۲۰ درصد مبلغ مالیات (ماده ۱۹۳ ق.م.م.)
- عدم ارائه دفاتر قانونی: ۲۰ درصد مبلغ مالیات

**بجز در مواردی که برگ تشخیص به علت عدم حضور مؤدی ابلاغ قانونی می‌شود (ماده ۲۳۹ قانون مالیاتهای مستقیم) در سایر موارد چنانچه مؤدی نسبت به برگ تشخیص ظرف ۳۰ روز مذکور اعتراض نکند و یا به ممیز کل مراجعه ننماید، مالیات مندرج در آن قطعی شده و قابل اعتراض نخواهد بود.**

(ماده ۱۹۳ ق.م.م.)

- مردود بودن دفاتر قانونی: ۱۰ درصد مبلغ مالیات (ماده ۱۹۳ ق.م.م.)

- در مواردی که رأی هیئت حل اختلاف بدوی توسط هیئت حل اختلاف تجدید نظر مورد تأیید قرار گیرد: ۲ درصد درآمد مورد اختلاف (ماده ۲۴۷ ق.م.م.)

- جریمه تأخیر در پرداخت مالیات در موعد مقرر: ۲/۵ درصد مالیات در هر ماه (ماده ۱۹۰ ق.م.م.)

۱-۲۲. به موجب اصلاح به عمل آمده در متن ماده ۱۹۰ ق.م.م. در ارزیبشت ۱۳۷۱، پرداخت مالیات پس از سررسید مقرر موجب تعلق جریمه‌ای معادل ۲/۵ درصد مالیات به ازاء هر ماه خواهد بود. مبدء احتساب جریمه در مورد مؤدیانی که مکلف به تسلیم اظهارنامه مالیاتی هستند نسبت به مبلغ مندرج در اظهارنامه از تاریخ انقضای مهلت تسلیم آن و نسبت به مابه الاختلاف از تاریخ مطالبه است، و در مورد مؤدیانی که از تسلیم اظهارنامه خودداری کرده یا اصولاً مکلف به تسلیم اظهارنامه نباشند، تاریخ انقضای مهلت تسلیم اظهارنامه یا سررسید پرداخت مالیات حسب مورد مبدء محاسبه جریمه خواهد بود.

۲-۲۲. به موجب ماده ۲۰۱ ق.م.م. هرکس به قصد فرار از پرداخت مالیات از روی علم و عمد به ترازنامه و حساب سود و زیان یا به دفاتر و اسناد و مدارکی که برای تشخیص مالیات ملاک عمل باشد و برخلاف حقیقت تهیه و تنظیم شده استناد نماید، به حبس از سه ماه تا دو سال محکوم خواهد شد. مدیر یا مدیران مسئول اشخاص حقوقی که به علت خودداری از انجام تکالیف مقرر راجع به تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان و دفاتر و اسناد و مدارک باعث تشخیص درآمد اشخاص مذکور به کمتر از میزان واقعی شوند و این امر برحسب اسناد و دلائل محرز شود، مشمول مجازات مقرر در این ماده خواهند بود. توضیح این که در این گونه موارد تعقیب و اقامه دعوی برضد مرتکبین نزد مراجع قضائی باید از طرف وزیر امور اقتصادی و دارائی به عمل آید.

۳-۲۲. وزارت امور اقتصادی و دارائی می‌تواند از خروج بدهکاران مالیاتی که میزان بدهی آنها بیش از یک میلیون ریال باشد، از کشور جلوگیری کند. حکم این ماده در مورد مدیر یا مدیران مسئول اشخاص حقوقی خصوصی بابت بدهی مالیاتی شخص حقوقی اعم از مالیات

بردرآمد یا مالیاتهای تکلیفی مربوط به دوران مدیریت آنان نیز مجری است (ماده ۲۰۲ ق. م. م.). ضمناً به موجب تبصره ۲ ماده ۲۰۲ ق. م. م. در صورتی که مؤدیان مالیاتی به قصد فرار از مالیات اقدام به نقل و انتقال اموال خود به همسر یا فرزندان کنند، وزارت امور اقتصادی و دارایی می‌تواند نسبت به ابطال اسناد مذکور از طریق مراجع قضائی اقدام نماید.

۲۳. اهم تشویقهای مالیاتی (شامل بخشودگیهای جرائم) به شرح زیر است:

۲۳-۱. معادل چهار درصد از مالیاتهای پرداختی مؤدی تا سررسید مقرر به عنوان جایزه خوش حسابی از بدهی مالیاتی او کسر می‌شود. (ماده ۱۹۰ ق. م. م.)

۲۳-۲. چنانچه طی سه سال متوالی ترازنامه و حساب سود و زیان و دفاتر و مدارک مودیان مکلف به نگهداری دفاتر قانونی مورد قبول واقع و مالیات هر سال آنان در سال تسلیم اظهارنامه بدون مراجعه به هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی پرداخت شود، معادل ۵ درصد اصل مالیات سه سال مذکور علاوه بر جایزه خوش حسابی مقرر در ماده ۱۹۰، نیز به عنوان جایزه خوش حسابی از محل وصولیهای جاری وزارت امور اقتصادی و دارایی به مؤدیان ذریبط پرداخت یا در حساب سنوات بعد آنان منظور خواهد شد (ماده ۱۸۹ ق. م. م.).

۲۳-۳. قبول برگ تشخیص و یا توافق با ممیز کل و پرداخت مالیات متعلق توسط مودیان، موجب بخشودگی هشتاد درصد جرائم خواهد بود. (تبصره ۱ ماده ۱۹۰ ق. م. م.).

۲۳-۴. پرداخت مالیات پس از صدور رأی هیئت حل اختلاف و قبل از صدور برگ اجرائی مربوط به وصول مالیات، موجب بخشودگی ۴۰ درصد از جرائم خواهد بود (تبصره ۲ ماده ۱۹۰ ق. م. م.).

۲۳-۵. به موجب ماده ۱۹۱ ق. م. م. تمام یا قسمتی از جرائم با توجه به دلایل ابرازی از طرف مؤدی مبنی بر این که عدم انجام تکالیف خارج از عهده وی بوده، با در نظر گرفتن سوابق مالیاتی و خوش حسابی مودی به تشخیص و موافقت وزارت امور اقتصادی و دارایی قابل بخشودن است.

#### مالیاتهای تکلیفی

۲۴. پرداخت کنندگان حقوق و دستمزد، اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی، مکلفند مالیات متعلق به حقوق و دستمزد و مزایا را از گیرندگان

آن کسر و ظرف ۳۰ روز از تاریخ پرداخت یا تخصیص حقوق و دستمزد و مزایا همراه فهرستی که متضمن نام و نشانی دریافت کنندگان و میزان حقوق باشد (لیست حقوق و دستمزد) به حوزه مالیاتی مربوط پرداخت کنند. ضمن تأکید بر مطالعه دقیق مواد ۸۲ الی ۹۲ قانون مالیاتهای مستقیم که مربوط به مالیات حقوق و معافیتهای مربوط به آن است، یادآور می‌شود که به موجب مواد ۱۹۷ و ۱۹۸ ق. م. م. عدم ارائه بموقع لیست حقوق موجب تعلق جریمه‌ای به میزان ۲ درصد حقوق پرداختی بوده و نسبت به مالیات حقوق پرداخت نشده در موعد مقرر علاوه بر مالیات مذکور، جریمه‌ای معادل ۲۰ درصد مالیات حقوق نیز قابل مطالبه خواهد بود.

۲۵. وزارتخانه‌ها، مؤسسات دولتی و وابسته به دولت، شهرداریها و تمامی اشخاص حقوقی و اشخاص حقیقی که مکلف به نگهداری دفاتر قانونی (روزنامه و کل) هستند، باید از حق الزحمه‌های پرداختی موضوع ماده ۱۰۴ ق. م. م.، ۵ درصد مالیات کسر و ظرف ۳۰ روز به حساب تعیین شده از طرف وزارت امور اقتصادی و دارایی واریز کنند و رسید آن را به گیرنده حق الزحمه تسلیم دارند. همچنین، ظرف این مدت باید مشخصات گیرنده حق الزحمه را به حوزه مالیاتی اعلام دارند. حق الزحمه مذکور از جمله شامل وجوه پرداختی به پیمانکاران نیز هست به موجب تبصره ماده ۱۱۱ ق. م. م. چنانچه کارفرما یکی از وزارتخانه‌ها، مؤسسات، شرکت‌های دولتی یا شهرداریها باشد و پیمانکار هم شخص حقوقی خارجی باشد، آن قسمت از مبلغ قرارداد پیمانکاری که به مصرف خرید لوازم و تجهیزات از خارج از کشور می‌رسد از پرداخت مالیات معاف و در نتیجه از شمول کسر مالیات تکلیفی نیز خارج است.

ضمن توصیه به مطالعه دقیق مفاد ماده ۱۰۴ ق. م. م. یادآور می‌شود که اگر برای امور مذکور در ماده ۱۰۴ قرارداد تنظیم شود کارفرما مکلف است ظرف ۳۰ روز از تاریخ انعقاد قرارداد، رونوشت آن را به حوزه مالیاتی محل تسلیم کند. عدم مراعات مفاد ماده ۱۰۴ در خصوص کسر و واریز ۵ درصد مالیات تکلیفی موجب مطالبه مالیات مذکور به اضافه ۲۰ درصد بابت جریمه از کارفرما خواهد بود (ماده ۱۹۹ ق. م. م.) و عدم ارسال قرارداد‌های پیمانکاری موجب تعلق جریمه‌ای به میزان ۱ درصد مبلغ کل قرارداد است که از کارفرما مطالبه می‌شود. همچنین به موجب تبصره ۹ ماده ۵۳ ق. م. م. وزارتخانه‌ها،

مؤسسات و شرکت‌های دولتی و دستگاه‌هایی که تمام یا قسمتی از بودجه آنها توسط دولت تأمین می‌شود و نیز نهادهای انقلاب اسلامی، شهرداریها و شرکتها و مؤسسات وابسته به آنها و سایر اشخاص حقوقی مکلفند نسبت به مال الاجاره‌های پرداختی مشمول مالیات، مالیات متعلق را از مالکان مربوط کسر و ظرف ۱۰ روز به اداره امور اقتصادی و دارایی محل ملک پرداخت کنند و رسید دریافت دارند. عدم مراعات مفاد این تبصره موجب مطالبه مالیات اجاره به اضافه ۲۰ درصد بابت جریمه از اشخاص فوق‌الذکر خواهد بود.

۲۶. در خصوص عدم کسر و واریز مالیاتهای تکلیفی علاوه بر جرائم نقدی فوق‌الذکر، ماده ۱۹۸ و تبصره‌های ۱ و ۲ ماده ۱۹۹ ق. م. م. مسائل دیگری از جمله داشتن مسئولیت تضامنی مدیران اشخاص حقوقی با این اشخاص و مجازات برای مدیران دولتی طبق قانون تخلفات اداری و مجازات حبس تأدیبی از سه ماه تا دو سال برای مدیران اشخاص حقوقی غیردولتی و اشخاص حقیقی نیز در نظر گرفته شده که توجه به آنها ضرور به نظر می‌رسد.

#### توصیه‌های لازم به مؤدیان مالیاتی

۲۷. با توجه به مراتب بالا به مؤدیان مالیاتی توصیه می‌شود:

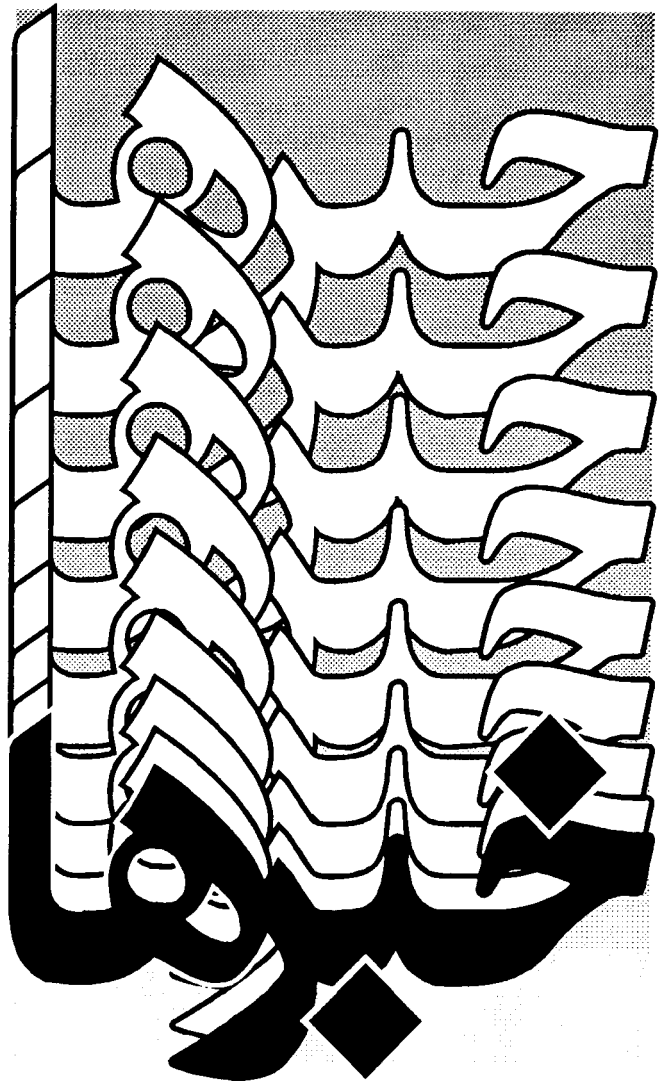
(الف) دفاتر قانونی هر سال مالی را قبل از شروع سال تهیه و پلمپ کنند.

(ب) در ثبت و نگهداری دفاتر قانونی مفاد آئین‌نامه نحوه تنظیم و نگهداری دفاتر (تبصره یک ماده ۹۵ ق. م. م.) را رعایت کنند. (ج) اظهارنامه مالیاتی هر سال را بموقع تسلیم حوزه مالیاتی نمایند. در خصوص شرکت‌های سهامی و مختلط ارسال صورت جلسه مجمع عمومی صاحبان سهام به ضمیمه اظهارنامه مالیاتی ضرورت دارد.

(د) حصول اطمینان از این که قبولی یا اعتراض نسبت به اوراق مالیاتی بموقع انجام گیرد.

(ه) دفاتر و اسناد و مدارک مورد درخواست حوزه‌های مالیاتی بموقع ارائه شود.

(و) سعی شود که با مختومه کردن پرونده مالیاتی در مراحل اولیه (رسیدگی توسط ممیز و نهایتاً مراجعه به ممیز کل) از ارجاع پرونده به مراحل بعدی رسیدگی و از اتلاف وقت مؤدی و مأموران مالیاتی خودداری شود، مگر این که دلایل قوی برای اعتراض و طرح آن در مراحل بعدی وجود داشته باشد.



### اخبار خارجی این شماره به مالیات بر ارزش افزوده اختصاص دارد.

#### ازبکستان:

#### برقراری مالیات بر ارزش افزوده

این کشور تازه استقلال یافته آسیای مرکزی اخیراً به جرگه کشورهای پیوسته است که مالیات بر ارزش افزوده در آنها پذیرفته شده است. نکات برجسته قانون جدید مالیات بر ارزش افزوده این کشور به شرح زیر است:

پرداخت کنندگان مالیات: همه مؤسسات، بنگاهها، شرکتها و صاحبان مشاغل (به استثنای بانکها

و شرکتهای بیمه) در صورتی که به فعالیتها و کسب درآمدهای مشمول مالیات بر ارزش افزوده بپردازند، مکلف به پرداخت آن هستند. موارد مشمول مالیات: هرگونه فروش کالا و خدمات - به استثنای موارد معاف - مشمول مالیات بر ارزش افزوده است، خواه فروشنده خود تولید کننده آن باشد یا از دیگران خریده باشد.

نرخ مالیات: عموماً ۳۵ درصد. معافیتها: عملیات و درآمدهای معاف از این گونه مالیات فهرست

مفصلی را تشکیل می دهد، از آن جمله است: صادرات، حمل و نقل کالا و مسافر (مشمول بر بارگیری، تخلیه و ترانزیت)، مسکن و اجاره بها، عملیات بیمه ای، پولی، بانکی، اوراق بهادار، اسناد تجاری. درآمدکازینو، مسابقات و بلیت بخت آزمائی، درآمد ناشی از حق اختراع، حق مؤلف و لیسانس، درآمد خیاطی، کفاشی، تعمیرات، خشکشویی، آرایشگاهها، گرمابه های عمومی، استراحتگاهها و غیره.

شورای عالی جمهوری ازبکستان هنگام بررسی بودجه سنوات آینده می تواند بر حسب اقتضاء در فهرست مذکور تغییرات لازم را بدهد.

#### ایالات متحده امریکا:

#### دارویی که صندوق بین المللی پول تجویز کرده است

صندوق بین المللی پول توصیه کرده است که اگر امریکابخواهد کسر بودجه خود را جبران کند، بهتر است مالیاتهای سنگینی را که در حال حاضر متوجه سرمایه گذاری مولد است، کاهش دهد و به جای آن فشار مالیات را متوجه مصرف سازد.

همزمان با این نغمه دو تن از سناتورهای امریکائی فاش کردند

که مرکز مطالعات استراتژیک و بین المللی پیشنهادی را به منظور تدوین یک قانون مالیاتی جدید تهیه کرده است. قانون پیشنهادی اساس مقررات موجود را که به نفع مصرف و به زیان پس انداز است، دگرگون می سازد و طبق آن هرگونه پس انداز و سرمایه گذاری باید از مالیات معاف شود و در مقابل مصرف اساس مالیاتها قرار گیرد. در این زمینه بویژه بر مالیات ارزش افزوده و مالیات خرده فروشی تأکید شده است.

#### تاجیکستان:

#### قانون مالیات بر ارزش افزوده

در جمهوری تاجیکستان نیز مالیات بر ارزش افزوده برقرار شده است. طبق قانون خاصی که در این مورد وضع شده اشخاص حقوقی داخلی و خارجی شاغل در تاجیکستان و نیز اشخاص حقوقی صاحب مشاغل تجاری در صورتی که فروش سالانه آنها از ۵۰ هزار روبل بیشتر باشد مشمول مالیات بر ارزش افزوده خواهند بود. صادرات، خدمات حمل و نقل و بارگیری و تخلیه و ترانزیت، عملیات بیمه، سوبسیدها، عملیات بانکی، خدمات پستی، وکالت، ترجمه، آموزش و پرورش، درآمد حقوق و امتیازات، خدمات فرهنگی و تحقیقاتی و برخی فعالیتها دیگر از این مالیات معاف شناخته شده است.

بهای کالاها و خدمات مشمول مالیات با افزودن این مالیات (به نرخهای ۲۲ و ۲۸ درصد) تعیین می شود و پس از دریافت آن مالیات پرداختی قبلی فروشنده بابت خرید مواد، سوخت، خدمات و غیره (که عنوان هزینه تولید را دارد) کسر و باقی به طور ماهانه به حوزه مربوط پرداخت می شود. مودعی و کارکنان وی در این خصوص مسئول شناخته می شوند.

آئین نامه اجرائی قانون متعاقباً به تصویب خواهد رسید.

#### اروپای بعد از سال ۱۹۷۷:

#### اتاق پایاپای مالیاتی

با اقداماتی که در جهت وحدت اروپا و برداشتن مرزهای مالی بین کشورهای عضو به عمل آمده خرید و فروش کالا و خدمات بین ممالک اروپائی، دیگر عنوان واردات و صادرات را نخواهد داشت و بلکه داد و ستد میان جامعه ای تلقی

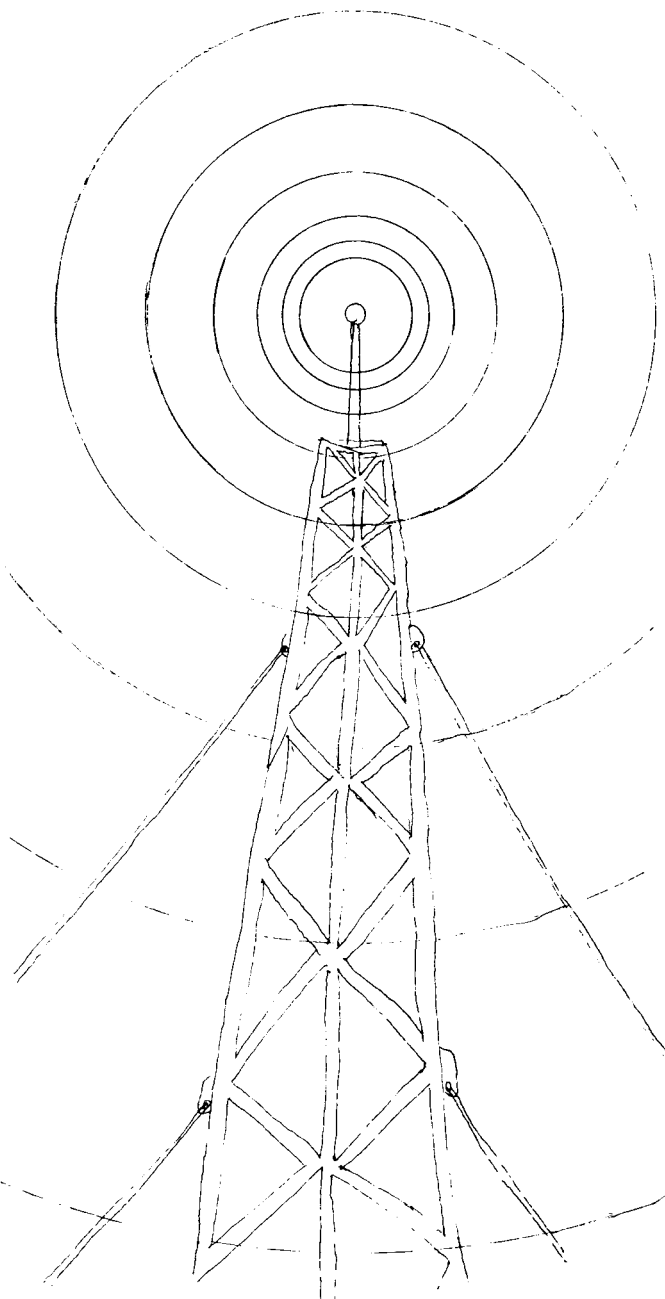
نیز دنبال می‌کند. ظاهراً بخشی از ارزش خارجی به دور از کنترل مراجع رسمی در این گونه رستورانهای مجلل صرف می‌شود و دولت قصد آن را دارد که از طریق مالیات بخشی از آن را به خود اختصاص دهد.

### شورای جوامع اروپائی : حذف مرزهای مالی

۱. رهنمود شماره ۹۱/۶۸۰ :  
طبق این رهنمود که به تصویب شورای جوامع اروپائی رسیده و از آغاز سال ۱۹۹۳ برای یک دوره انتقالی قابل اجراء شناخته شده، تجارت بین کشورهای عضو اتحادیه اروپا دیگر عنوان صادرات و واردات نخواهد داشت، بلکه عنوان «داد و ستد میان جامعه‌ای» بر آن اطلاق می‌شود. این دگرگونی معنی‌دار اصطلاحی در واقع بیانگر اندیشه حذف مرزهای کنترل مالی بین کشورهای عضو است. خریدار کالا از این پس به جای آن که وضعیت مالی خرید خود را به مقامات گمرکی مرزی گزارش کند باید این وظیفه را در مقابل مراجع مالیاتی ناظر بر مالیات ارزش افزوده داخلی کشور انجام دهد. بدین ترتیب، از میزان و فقه زمانی و معطلی متداول در سرحدات نیز کاسته می‌شود.

مالیات عمده‌ای که بر این داد و ستد وضع می‌شود، مالیات بر ارزش افزوده است؛ با این تفاوت که چون فرض بر ایجاد بازار داخلی واحد و رفع مرزهای مالی قرار داده شده این مالیات را طبعاً باید خریدار پردازد و نه فروشنده. نهایت این که خریدار مالیات خود را به مراجع مالیاتی کشور خود خواهد پرداخت.

این نحوه عمل ناگزیر مستلزم سیستم اطلاعاتی بسیار گسترده و کاملی است. یعنی مقامات کشور فروشنده باید مطمئن باشند که



مشمول مالیات بر فروش معینی هستند که معمولاً روی صورت حساب آنها کشیده می‌شود، ولی اخیراً دولت به این حد قناعت نکرده و یک سورشارژ ۱۰ درصدی دیگر به مالیات مذکور اضافه کرده است. هرگونه غذا یا آشامیدنی در رستورانهای لوکس صرف شود مشمول این دو نوع مالیات خواهد بود. پایه مالیات عبارت است از قیمت غذا یا نوشیدنی بعلاوه مبلغی که به عنوان سرویس ضمن صورت حساب منظور شده است. دولت علاوه بر جهات مالیاتی و اجتماعی یک هدف خاص دیگر را

خواهد بود که ۲۰ میلیون شغل مشمول مالیات ارزش افزوده در امریکا مورد حسابرسی قرار گیرد که هزینه آن به حدود ۱/۵ میلیارد دلار بالغ خواهد شد. و بالاخره بر اثر مالیات صاحبان مشاغل و کسب و کار در امریکا باید باری را بین ۴ تا ۷ میلیارد دلار در سال تحمل کنند.

### تانزانیا : مالیات صرف غذا در رستورانهای لوکس

با این که مشتریان رستورانها و کافه‌های لوکس در تانزانیا

خواهد شد. در نتیجه بخشی از مالیات بر ارزش افزوده که در کشور پرداخت می‌شود قابل کسر از مالیات قابل پرداخت در کشور ثانی خواهد بود. برای بررسی و تهاوت مطالبات متقابل دولتها از این بابت طرحی مورد مطالعه است که بر حسب آن پس از گذشت دوره انتقالی کنونی یعنی بعد از سال ۱۹۷۷ یک اتاق پایاپای مالیاتی در اروپا تأسیس خواهد شد.

### ایالات متحده امریکا : انتقاد از مالیات بر ارزش افزوده

در سمپوزیومی که انجمن امریکائی بررسی بودجه و برنامه برپا کرد سخنرانانی از بخش تحقیقات و نیز دفتر بودجه کنگره آن کشور عموماً طرح برقراری مالیات بر ارزش افزوده را مورد انتقاد قرار دادند. به نظر آنان:

۱. مالیات بر ارزش افزوده با این که ممکن است میزان پس انداز را بالا ببرد، ولی کاهش کسر بودجه دولت می‌تواند اثراتی به مراتب بیشتر از آن در رشد اقتصادی داشته باشد.

۲. بار این مالیات بیشتر بر دوش جوانان و افراد مسن و کمتر بر عهده افراد میانسال قرار خواهد گرفت.

۳. مالیات بر ارزش افزوده از مبنای وسیعی برخوردار نیست و تقریباً فقط ۳۸ درصد مصرف را در برمی‌گیرد.

۴. اداره امور این نوع مالیات از مشکلات اجرایی بسیاری برخوردار است. بنابراین، با کارایی و شایستگی انجام نخواهد شد.

۵. بار انتقال از سیستم کنونی به سیستم مالیات بر ارزش افزوده بر عهده افراد فاقد قرض و دارای ثروت قرار خواهد گرفت و به عکس افراد مقروض از آن بهره خواهند جست.

۶. با اجرای این مالیات لازم

خریدار موفق به گریز از مالیات نخواهد شد، زیرا در غیر این صورت در هیچ یک از دو کشور محل معامله مالیاتی گرفته نخواهد شد. پس تمامی مؤسسات و اشخاصی که به داد وستد میان جامعه‌ای می‌پردازند باید از حیث مالیاتی در کشور خود به ثبت رسیده باشند و هر معامله‌ای را نیز اطلاع دهند به نحوی که همواره آخرین اطلاعات از وضع ایشان در دست باشد. فروشنده در هر مورد که لازم باشد به مقامات ذیربط کشور خود رجوع کرده به وساطت آنها شماره مالیات بر ارزش افزوده مشتری در کشور دوم و سایر اطلاعات مورد نیاز را به دست خواهد آورد.

بدین سان همکاری کامل بویژه در زمینه اطلاعاتی بین دول عضو ضرورت کامل دارد و به این منظور سیستم کامپیوتریزه جامعی پیش‌بینی شده است. برای هر مؤدی یک شماره خاص همراه با کد کشور متبوع وی در نظر می‌گیرند. وظیفه مؤدی از لحاظ نگاهداری سوابق دقیق و منظم بیش از سابق شده است. این وظایف هم برای فروشندگان و هم برای خریداران وجود دارد. فروشنده باید بابت هر معامله یک صورتحساب معین صادر کند و ضمن آن بهای جنس مورد معامله منهای مالیات بر ارزش افزوده و همچنین مالیات متعلق و معافیهای مقرر را قید کند و شماره مالیاتی خود و خریدار را هم بنویسد. سپس ظرف مهلت معینی از هر دوره مالیاتی (که حداکثر یک سال است) باید اظهارنامه معینی نیز از سوی فروشنده تسلیم مقامات مالیاتی شود و ضمن آن تمام اطلاعات راجع به معاملات میان جامعه‌ای قید گردد. جزئیات و وظائف مقرر بسیار است و همان گونه که گفتیم زحمات مربوط به نگاهداری سوابق و کارهای دفتری

به میزان قابل ملاحظه‌ای اضافه شده است.

۲. رهنمود شماره ۹۲/۷۷: هدف این رهنمود شورای جوامع اروپائی، که برای یک دوره انتقالی پیش‌بینی شده، نزدیک ساختن نرخهای مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای عضو است. طی دوره انتقالی یک نرخ استاندارد و نرخهای نازل دیگر برای مالیات بر ارزش افزوده جاری خواهد بود. در مورد نرخ استاندارد، رهنمود مذکور یک نرخ حداقل ۱۵ درصدی را تعیین کرده است و کشورهای عضو باید نرخ معمولی مالیات ارزش افزوده را دست کم در این حد تعیین کنند.

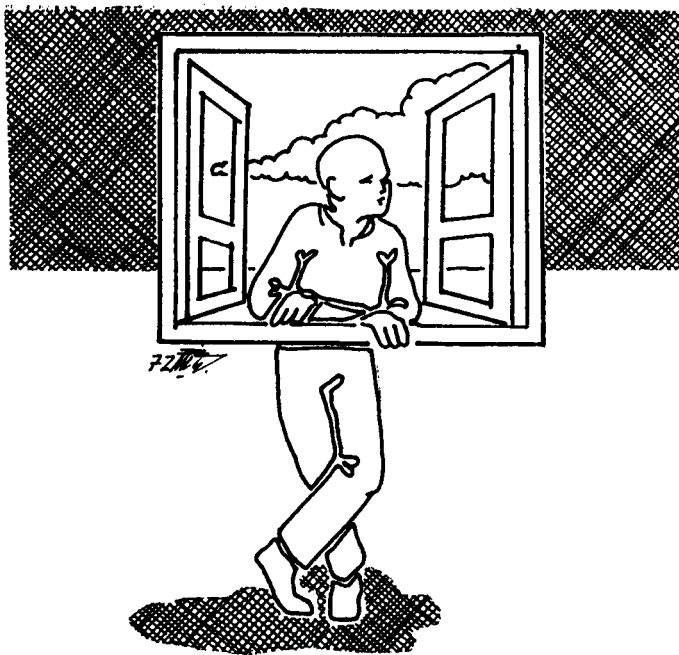
علاوه بر این، اعضاء اتحادیه می‌توانند یک یا دو نرخ نازل مالیات بر ارزش افزوده را نیز - حداقل ۵ درصد - تعیین کنند که نسبت به کالاها و خدمات معینی (مواد غذایی، آب، دارو، تجهیزات پزشکی، حمل و نقل، کتاب و نشریات، بلیت موزه و تئاتر و سینما و نظائر آن، حق الزحمه مؤلفان، مصنفان و هنرمندان...) قابل اعمال است. علاوه بر این،

فروش گاز طبیعی و برق نیز به شرط موافقت کمیسیون جامعه اروپا می‌تواند مشمول همین نرخ نازل قرار گیرد که در این خصوص مسأله آثار رقابتی آن مورد توجه کمیسیون قرار خواهد گرفت.

رژیمهای خاص مالیاتی برای آثار هنری، عتیقه، کلکسیونها و نظائر آنها، فرآورده‌های کشاورزی و معاملات طلا نیز ملحوظ شده است. ضمناً در مواردی که نسبت به برخی خدمات و کالاهای معین قبلاً (پیش از سال ۱۹۹۱) نرخ صفر درصد یا نرخی کمتر از ۵ درصد جاری بوده کشور ذیربط می‌تواند این نرخها را تحت شرایطی حفظ کند.

بدین ترتیب رهنمود مذکور تا حدودی نرخهای مالیات بر ارزش افزوده کشورهای عضو اتحادیه اروپا را به یکدیگر نزدیک‌تر کرده است، هر چند که هنوز تا برقراری نرخهای کاملاً یکسان و هماهنگ فاصله زیادی موجود است.

این رشته اقدام جامعه اروپا در واقع مکمل و بلکه لازمه باقی اقدامات اتحادیه در زمینه مالیات ارزش افزوده و برداشتن مرزهای



مالی است و در غیر این صورت اختلال و عدم توازن حاصل می‌شود. فرضاً اگر فرآورده نیمه تمامی از کشور اول به کشور دوم صادر، و در آنجا تکمیل شود و به فروش برسد و ارزش افزوده در هر دو کشور ۱۰۰٪ باشد، در آن صورت مالیات دریافتی کشور اول معادل ۱۰٪ (۱۰۰٪/۱۰) خواهد بود. در کشور دوم ارزش افزوده جنس به ۲۰۰٪ می‌رسد و مالیات ۱۰ درصدی آن برابر ۲۰٪ خواهد بود. ولی چون صاحب مؤسسه می‌تواند مالیات پرداختی قبلی را به عنوان اعتبار از پرداختی خود کسر کند، در نتیجه باز هم مالیات پرداختی در کشور ثانی برابر ۱۰٪ خواهد بود. پس در هر دو کشور مالیات مساوی داده و گرفته شده است.

ولی اگر در همین مثال نرخ مالیاتی در کشور اول ۲۰٪ و در کشور دوم ۱۰٪ درصد باشد، آنگاه مالیات دریافتی کشور اول ۲۰٪ (۱۰۰٪/۲۰) خواهد بود. مالیات قابل پرداخت در کشور دوم نیز به همین مبلغ (۱۰٪/۲۰) است. نهایت این که پس از کسر اعتبار مالیاتی بدهی مؤدی صفر خواهد شد (۲۰-۲۰). در نتیجه کشور اول درآمد مالیاتی تحصیل کرده ولی کشور ثانی از آن محروم مانده است. اگر مثال را به عکس فرض کنیم، یعنی نرخ مالیات در کشور اول ۱۰٪ درصد و در کشور دوم ۲۰٪ درصد باشد، آنگاه مالیات پرداختی فروشنده ۱۰٪ (۱۰۰٪/۱۰) و از آن خریدار ۳۰٪ (۲۰۰٪/۲۰-۱۰) خواهد بود.

بدین دلیل کشورهای اروپائی گامهایی در جهت هماهنگی مسائل مربوط به مالیات بر ارزش افزوده و از جمله نزدیک ساختن نرخهای مالیاتی رایج برمی‌دارند تا از این گونه ناهنجاریها جلوگیری کنند.

در صورتی که مؤدیان مالیاتی در مراحل مختلف عملیات خود بابت خرید کالا یا خدمات مالیات بر ارزش افزوده پرداخته باشند، در مراحل بعدی طبق شرایطی که مقررات هر کشور تعیین می‌کند حق بازایافت آن را دارند. به موجب قوانین انگلستان اگر مالیات مذکور بابت خرید خدمات پرداخت شده باشد حق بازایافت آن منحصراً از آن کسی است که خدمت مشمول مالیات به نفع او انجام شده باشد و اگر استفاده‌کننده از چنین خدمتی به عنوان مؤدی مالیات بر ارزش افزوده به ثبت نرسیده یا اساساً از این بابت قابل ثبت نباشد وجهی از بابت مالیات بر ارزش افزوده مسترد نخواهد شد.

یک شرکت حمل و نقل آبی انگلیسی به نام P.O. European Ferries Ltd. و هفت تن از کارکنان آن به مناسبت غرق یک فروند شناور متعلق به شرکت که منتهی به مرگ کسانی شد مقصر شناخته شده و به همین اتهام تحت تعقیب قرار گرفتند. شرکت فعالانه وارد عمل شد و توانست با صرف مبلغ هنگفتی برابر ۳/۵ میلیون پوند خود و کارکنانش را از اتهام وارده تبرئه کند. زمانی که مسأله بازایافت مالیات بر ارزش افزوده پرداختی بابت خدمات حقوقی ارائه شده به شرکت به میان آمد مراجع مالیاتی انگلستان مدعی شدند که استفاده‌کنندگان از این خدمات کارکنان شرکت بوده‌اند و چون کارکنان مؤسسات از جهت مالیات

بر ارزش افزوده به ثبت نمی‌رسند پس بازایافت مالیات موردی نخواهد داشت.

این اظهارنظر با اعتراض شرکت مواجه شد و در نتیجه قضیه در دادگاه ویژه مالیات بر ارزش افزوده مورد بررسی قرار گرفت. دادگاه پس از رسیدگی اعلام داشت که فرد وکلای مدافع پرونده با خود شرکت رو به رو بوده و رابطه آنها با شرکت کاملاً رابطه بین وکیل و موکل بوده و شرکت از اقدامات آنان برای حفظ شهرت و موقعیت خود استفاده کرده است. حال اگر کارکنان شرکت نیز از این خدمات بهره برده باشند خللی در ماهیت امر و نیت اصلی شرکت وارد نمی‌سازد. با این استدلال دادگاه نتیجه گرفت که آنچه شرکت به عنوان مالیات بر ارزش افزوده روی خدمات حقوقی مورد استفاده خود پرداخته قابل بازایافت است و می‌تواند آن را به عنوان اعتبار (کردیت) مالیاتی خویش به حساب آورد.

### انگلستان:

### مبادله اسکناس و مالیات بر ارزش افزوده

دادگاه ویژه مالیات بر ارزش افزوده انگلستان مبادله اسکناس توسط یکی از بانکهای این کشور را معامله به خاطر سود، و مشمول مالیات بر ارزش افزوده تلقی کرد. بانک انگلیسی سفارشهای مشتریان خود را بابت دریافت اسکناسهای ممالک مختلف برآورده می‌ساخت، بدین نحو که اسکناسهای مشتریان را دریافت و به جای آن اسکناسهای مورد نیاز

ایشان را در اختیار قرار می‌داد. البته بانک اسکناسهای مورد نظر را واریس می‌کرد و آنچه کهنه، جعلی یا ناقص بود خارج می‌ساخت و اسکناسهای بی‌عیب و سالم را بسته‌بندی کرده و به ریسک خود به نشانی مشتری می‌فرستاد.

در مقابل این استدلال که مبادله اسکناسهای دو کشور چیزی جز یک تسعیر ارزی نیست و ضمن آن افزایش ارزشی پدید نمی‌آید تا مشمول مالیات بر ارزش افزوده باشد، دادگاه چنین عملی را معامله معوض و به خاطر سود تلقی کرد، زیرا از طرفی بانک کارهایی از قبیل کنترل، جدا کردن اسکناسهای سالم، بسته‌بندی و تحویل به نفع مشتری انجام می‌دهد و از سوی دیگر عوضی زائد بر نرخ جاری تبدیل ارز دریافت می‌دارد. بر این اساس، دادگاه مورد را مشمول مالیات بر ارزش افزوده شناخت.

### اظهارنظر

### کمیسیون جوامع اروپائی: هدایای معاف از مالیات بر ارزش افزوده

### مالیات بر ارزش افزوده

طبق ماده ۵ رهنمود ششم شورای اروپا هدایا و همچنین نمونه‌های کم‌ارزش اجناس به عنوان معامله معوض تلقی نگردیده و از مالیات بر ارزش افزوده معاف است. با طرح مسأله در کمیسیون جوامع اروپائی به این شکل که «ارزش کم» حداکثر به چه مبلغ است، کمیسیون نظریه تفصیلی صادر کرد و برای دوازده کشور جداجا به تعیین مبلغ پرداخت. مثلاً در مورد آلمان حداکثر قیمت هدایای داده شده به شخص واحد ظرف یک سال (بدون منظور داشت مالیات ارزش افزوده) ۷۵

مارک تعیین شده است. حال آنکه در مورد انگلستان این رقم فقط ۱۰ پوند است، ولی در مورد هلند به ۵۰۰ فلورن می‌رسد. در بالاترین مقام - و با فاصله زیاد نسبت به باقی کشورها - هلند قرار دارد و پس از آن به ترتیب آلمان، فرانسه، ایرلند، پرتغال، انگلستان، یونان، دانمارک و بلژیک قرار دارند. (برای ایتالیا، اسپانیا و لوکزامبورگ رقمی تعیین نشده و موکول به عرف رایج شده است.)

### دادگاه اروپا:

### صادرات غیرقانونی و معافیت از مالیات بر ارزش افزوده

آلمان رأی دادگاه اروپا را در این مورد تقاضا کرده است که چون به موجب رهنمود ششم شورای اروپا صادرات از مالیات بر ارزش افزوده در کشور صادرکننده معاف است، اگر صادرکننده کالا مرتکب نقض مقررات مربوط به صادرات شده و کالائی را به مناطق مشمول تحریم بازرگانی فرستاده باشد آیا چنین صادراتی هم از مالیات بر ارزش افزوده معاف است یا خیر، و اگر پاسخ منفی باشد - یعنی صادرکننده را از معافیت مالیاتی محروم بدانیم - آیا این اعم از آن است که وی با علم و اطلاع و یا به سبب جهل به قانون مرتکب این کار شده باشد؟ در خود آلمان رویه محاکم و تفسیر حقوقی در این باره یکسان نیست. کسانی قائل به عدم تعلق معافیت به چنین صادراتی هستند و برخی دیگر معتقدند که مالیات بر ارزش افزوده از این حیث بی‌طرف است و تمایزی بین مؤسسات پای‌بند به قانون و غیر آن نمی‌شناسد. نظر دادگاه اروپا متعاقباً اعلام خواهد شد.



# مقررات، آراء و بخشنامه‌های مالیاتی

ضوابط اجرایی ماده ۱۷۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ موضوع ماده ۵۰ قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ مجلس شورای اسلامی

۱. وجوهی که به حسابهای تعیین شده از طرف دولت به منظور بازسازی و با کمک و نظائر آن به صورت بلاعوض پرداخت می‌شود، با تسلیم فیش بانکی به حوزه مالیاتی ذیربط از درآمد مشمول مالیات عملکرد سال پرداخت و از منبع مالیاتی که مؤدی انتخاب خواهد کرد، کسر می‌گردد.
۲. وجوهی که جهت تعمیر، تجهیز، احداث و یا تکمیل آن‌دسته از مدارس (دبستان، راهنمایی، دبیرستان، هنرستان) دانشگاهها، مراکز آموزش عالی و مراکز بهداشتی و درمانی و با اردوگاههای تربیتی و آسایشگاهها و مراکز بهزیستی و کتابخانه‌ها و مراکز فرهنگی و هنری که بودجه آنها وسیله دولت تأمین می‌شود، بحسابهای خاص (حسابهای که در تهران از طرف وزارت با سازمان ذیربط و در استانها از طرف ادارات کل یا سازمانهای مربوط و در مورد دانشگاهها و مراکز آموزش عالی توسط رؤسای آنها افتتاح و با امضاء مشترک بالاترین مقام مسئول دستگاه و ذیحساب مربوط قابل برداشت خواهد بود) پرداخت می‌شود از درآمد مشمول مالیات عملکرد سال پرداخت و از منبع مالیاتی که مؤدی انتخاب خواهد کرد کسر می‌شود. دستگاه دریافت کننده مکلف است صورت کمکه‌های دریافتی خود در ظرف هر سال را حداکثر تا آخر اردیبهشت ماه سال بعد در تهران به وزارت امور اقتصادی و دارائی و در استانها به ادارات کل امور اقتصادی و دارائی تسلیم دارد.
۳. وجوهی که جهت بهداشت و درمان و بهزیستی بیماران کلیوی به انجمن حمایت از بیماران کلیوی مورد تأیید وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی پرداخت می‌شود، از درآمد مشمول مالیات عملکرد سال پرداخت و از منبع منتخب مؤدی کسر میشود.
- تبصره: انجمن مکلف است فهرست وجوه دریافتی هر سال را تا پایان اردیبهشت ماه سال بعد به وزارت امور اقتصادی و دارائی اعلام و وجوه دریافتی را بر اساس نظر وزارت بهداشت، درمان و آموزش پزشکی به مصرف بهداشت و درمان و بهزیستی بیماران کلیوی مستمند و تهیه وسایل پزشکی مورد نیاز بیماران مزبور برساند و تأییدیه صادره از وزارت مذکور در مورد صحت مصرف وجوه دریافتی هر سال را تا پایان سال بعد به وزارت امور اقتصادی و دارائی تسلیم نماید.
۴. کمکه‌های اعطائی غیر نقدی جهت انجام امور مذکور در بندهای ۲ و ۳ از درآمد مشمول مالیات عملکرد سال اعطاء کسر خواهد شد.
۵. در صورتی که اموال منقول یا غیر منقول یا منافع اموال به عنوان کمک غیر نقدی به مؤسسات مذکور در بندهای ۲ و ۳ اعطاء گردد، ارزش اموال غیر منقول و منافع اموال طبق نظر کارشناس رسمی دادگستری به تاریخ انتقال تقویم و در مورد اموال منقول مبنای محاسبه قیمت روز اعطاء آنها خواهد بود و در صورتی که نسبت به مورد اخیر بین حوزه‌های مالیاتی و اعطاء کنندگان راجع به میزان قیمت اختلاف بروز نماید، مرجع رسیدگی به اختلاف هیئت سه نفری حل اختلاف مالیاتی خواهد بود که رأی آن قطعی و لازم الاجرا بوده و در سایر مراجع مالیاتی قابل طرح نخواهد بود.
۶. حوزه‌های مالیاتی با دریافت اصل فیش بانکی پرداخت وجوه و با اصل گواهینامه و با اسناد تحویل کمکه‌های غیر نقدی و ضبط آن در پرونده مالیاتی مربوط نسبت به کسر مبالغ پرداختی با ارزش کمکه‌های غیر نقدی از درآمد مشمول مالیات عملکرد سال پرداخت با اعطاء کمک از منبع منتخب مؤدی اقدام خواهند نمود.

محمدعلی نجفی (وزیر آموزش و پرورش) مصطفی معین (وزیر فرهنگ و آموزش عالی) رضا ملک زاده (وزیر بهداشت، درمان و آموزش پزشکی)

## آئین نامه نحوه بازدید و کنترل دفاتر و بازرسی اسناد و مدارک مؤدیان مالیاتی موضوع ماده ۱۸۱ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصره آن.

- آئین نامه موضوع ماده ۱۸۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحی و تبصره الحاقی آن طبق قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ به شرح مواد و تبصره‌های زیرین مورد تصویب واقع و مقرر می‌گردد از تاریخ ابلاغ حسب مورد به موقع اجراء گذارده شود.
- ماده ۱. اعضای هیئتهای موضوع ماده ۱۸۱ مذکور، از میان افراد بصیر و مطلع در امر حسابرسی مالیاتی، در تهران از طرف مدیران کل مالیاتی و در سایر شهرستانها از طرف مدیران کل امور اقتصادی و دارائی استان مربوط منصوب می‌شوند.
- ماده ۲. مدیران کل مذکور در ماده ۱ با سایر مسئولان که اختیار لازم در این باره به آنان تفویض شده با بررسیهای لازم و عنداللزوم اخذ گزارش از مأموران تشخیص ذیربط، ترتیبات مراجعه هیئتها به مؤدیان را مشخص خواهند نمود و هیئتها موظفند در هر مورد برابر احکام صادره از طرف مقامات مزبور در روزهایی که در حکم معین گردیده حسب مورد به محل کار یا مرکز امور یا اقامتگاه قانونی مؤدیان مورد مأموریت مراجعه نمایند.
- ماده ۳. هیئتها موضوع این آئین نامه موظفند در مراجعات خود کلیه دفاتر قانونی مورد عمل سال مراجعه را ملاحظه و ذیل آخرین ثبت دفاتر امضاء و اگر در دفاتر بیش از آنچه در دفتر نویسی معمول است، جای سفید گذاشته شده، قسمت سفید را با خط قرمز مشخص و مراتب را صورتجلسه نمایند و چنانچه خدشه‌ای بی‌ترتیبی دیگری هم در دفاتر با توجه به مقررات آئین نامه موضوع بند ۳ ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم مشاهده گردد، این مراتب را نیز در صورتجلسه منعکس کنند. هیئتها باید صورتجلسه را به امضاء مؤدی و یا حسابدار وی برسانند و در صورت عدم حضور و یا خودداری آنان از امضاء موضوع را در صورتجلسه قید نمایند.
- تبصره: در مورد دفتر کل مؤدیان، هیئتها می‌توانند حداقل به امضاء ذیل آخرین ثبت مربوط به پنج حساب به انتخاب خود اکتفا نمایند.
- ماده ۴. هیئتها می‌توانند حسب تجویز احکام مأموریت خود، کلیه دفاتر و اسناد و مدارک مالی مؤدیان را اعم از اینکه مربوط به سال مراجعه و یا سنوات قبل باشند، به منظور کسب اطلاعات لازم و ارائه آن به حوزه مالیاتی ذیربط مورد بازرسی قرار داده و در صورت لزوم از تمام یا برخی از آنها تصویر و یا رونوشت تهیه و نیز در صورت عدم امکان رفع نیاز بدین ترتیب، دفاتر و اسناد و مدارک سنوات قبل را در برابر ارائه رسید از طریق مقام متبوع به حوزه مالیاتی ذیربط منتقل نمایند. در اجرای این ماده هیئتها باید اطلاعات مکشبه را جداگانه صورتجلسه نموده آن را به انضمام مدارک تهیه و با اخذ شده و حسب مورد دفاتر دریافتی همراه با صورتجلسه موضوع ماده ۳ این آئین نامه به مقامات مربوط تسلیم نمایند.
- تبصره: مقامات و مسئولان موضوع ماده ۲ این آئین نامه باید ترتیبی اتخاذ نمایند که حوزه‌های مالیاتی و با حسب مورد کارشناسان و مسئولان واحدهای اطلاعات و خدماتی، در اسرع وقت دفاتر و اسناد و مدارک مأخوذه را بررسی و گزارش و صورتجلسات لازم را به منظور ضبط در پرونده مالیاتی مربوط تهیه نمایند، به نحوی که حداکثر ظرف پانزده روز از تاریخ دریافت، در همان محل دریافت وسیله مأموران تشخیص حوزه مالیاتی ذیربط به مؤدی در قبال اخذ رسید تحویل گردد.
- ماده ۵. صورتجلسه تنظیمی هیئتها باید حداقل منضم نکات زیر باشد:

۱. شماره و تاریخ حکم مأموریت و مرجع صدور آن. ۲. تاریخ مراجعه هیئت. ۳. سال مالیاتی مربوط به دفاتر مورد بازدید. ۴. مشخصات دفاتر ارائه شده. ۵. شماره و تاریخ آخرین ثبت با فید شماره صفحه و نوع دفتر مربوط. ۶. شماره صفحاتی که به علت سفید ماندن یا خط قرمز علامتگذاری شده، با فید نوع دفتر. ۷. ذکر اینکه تبصره ماده ۱۸۱ نیز ضمن مأموریت اجرا گردیده و صورتجلس و دفاتر و اسناد و مدارک موضوع آن ضمیمه می‌باشد (در صورت اجراء تبصره مذکور). ۸. نام و مشخصات اعضاء هیئت. ۹. نام و مشخصات مؤدی یا حسابدار وی. ۱۰. توضیحات لازم در موارد عدم ارائه دفاتر و خودداری مؤدی یا حسابدار وی از امضاء صورتجلسه. ۱۱. سایر توضیحات ضروری در خصوص اجرای مادتين ۳ و ۴ این آئين نامه.
۶. صورتجلس موضوع ماده ۳ باید در سه نسخه تنظیم و یک نسخه آن به مؤدی (یا حسابدار) تسلیم شود. دو نسخه دیگر صورتجلس در همان روز رسیدگی یا حداکثر در روز بعد با گزارش اقدام هیئت به مقامات یا مسئولان مذکور در ماده ۲ تسلیم خواهد شد تا در دفتر مخصوصی که برای این صورتجلسات باید اختصاص یابد، به ترتیب تاریخ ثبت، و یک نسخه آن نگاهداری و نسخه دیگر برای ضبط در پرونده مؤدی به حوزه مالیاتی مربوط فرستاده شود.
- تبصره: صورتجلس موضوع ماده ۴ این آئين نامه هم باید در دو نسخه تنظیم و به انضمام دفاتر و اسناد و مدارک مربوط همراه صورتجلس فوق‌الذکر نگاهداری و نسخه دیگر را به انضمام دفاتر و اسناد و مدارک تسلیمی به حوزه مالیاتی یا عندالافتضاء به واحد کارشناسی ذریبیط تحویل نمایند.
- ماده ۷. مأموران تشخیص در مواردی که پرونده را حسب مقررات مربوط به هیئت‌های موضوع بند ۳ ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم احاله می‌نمایند، مکلفند موارد اجرای ماده ۱۸۱ قانون مزبور و تبصره آن را هم به آن هیئتها اعلام کنند تا مفاد صورتجلسات تنظیمی موضوع این آئين نامه نیز مورد توجه آنها قرار گیرد.

محسن نوریخس (وزیر امور اقتصادی و دارائی)

### تصویبنامه شماره ۵۴۹۰۶/ت/۵۵۵۵، مورخ ۷۱/۱۲/۲۳

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۱/۹/۲۲ بنا به پیشنهاد شماره ۱۰۵۹۷/۱۱ مورخ ۱۳۷۰/۷/۲ وزارت راه و ترابری و به استناد اصل یکصد و سی و هشتم قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران تصویب نمود:

مبالغی که شرکتهای و سازمانهای تابع وزارت راه و ترابری به صندوق رفاه کارکنان وزارت یاد شده می‌پردازند، مطابق ماده ۱۲۷ قانون مالیاتهای مستقیم، مصوب ۱۳۶۶، جزء هزینه‌های قابل قبول آنها محسوب شود.

حسن حبیبی معاون اول رئیس جمهور

### تصویبنامه شماره ۵۲۹۱۴/ت/۵۲۲، مورخ ۷۱/۱۲/۲۳

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۱/۱۲/۱۶ بنا به پیشنهاد شماره ۱۳۴۵۳/۳۳۱۳۳ مورخ ۳۰/۴/۱۳۷۱/۱۲/۸ وزارت امور اقتصادی و دارایی و با تأیید وزرای بازرگانی، صنایع، معادن و فلزات و صنایع سنگین و به استناد بند الف ماده ۴۱ قانون اصلاح مواد از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۱، فهرست فصول و تعرفه‌های گمرکی کالاهایی را که جهت تشویق صادرات غیر نفتی به خارج از کشور، مشمول ۱۰۰٪ معافیت مالیاتی قرار می‌گیرند، به شرح پیوست تصویب نمود:

آن تعداد از مواد معدنی مانند سنگ، گچ و خاک رسی که روی آنها هیچ‌گونه عملیات فرآوری و خریدایش انجام نمی‌شود، در صورت صادر شدن، مشمول معافیت مالیاتی ۱۰۰٪ نمی‌شود. در آمد صادراتی سایر اقلام و کالاها و اجناس صادراتی که در فهرست پیوست وجود ندارد، مطابق قانون یاد شده، مشمول معافیت مالیاتی ۵۰٪ می‌باشند. حسن حبیبی معاون اول رئیس جمهور

مالیات: فهرست پیوست که بسیار مفصل و فقط مشتمل بر شماره تعرفه‌ها و فصول مربوط می‌باشد در دفتر مجله موجود است. در صورت تمایل با پرداخت ۳۵۰ ریال هزینه تهیه فتوکپی و پست برای شما ارسال خواهد شد.

### تصویبنامه شماره ۵۵۰۰۶/ت/۷۵۰، مورخ ۷۱/۱۲/۲۷

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۱/۱۲/۲۶ بنا به پیشنهاد شماره ۱۰۰/۹۶۲۸۳ مورخ ۱۳۷۱/۱۲/۲۵ وزارت بازرگانی و به استناد ماده ۴۷ قانون مقررات صادرات و واردات - مصوب ۱۳۶۶ - تصویب نمود:

آیین نامه اجرایی قانون مقررات صادرات و واردات، موضوع تصویبنامه‌های شماره ۳۰۷۲/ت مورخ ۱۳۶۷/۲/۱۲ و شماره ۱۴۰۰۸۴/ت مورخ ۱۳۶۷/۱۲/۲۷ و شماره ۱۳۲۴۰۰/ت مورخ ۱۱۰۴ مورخ ۱۳۶۸/۱۲/۲۸ و شماره ۱۵۵۸۲۴/ت مورخ ۵۲۳ مورخ ۱۳۶۹/۱۲/۲۷ و شماره ۷۴۷/ت مورخ ۹ مورخ ۱۳۷۱/۱/۲۴ هیأت وزیران، و اصلاحات و الحاقات بعدی برای اجرا در سال ۱۳۷۲ تنفیذ می‌گردد.

حسن حبیبی معاون اول رئیس جمهور

### بخشنامه‌ها

### بخشنامه شماره ۴۰۸۴/۶۱۵۱۸-۳۰/۵، مورخ ۷۱/۱۲/۱۶

نظر به اینکه در خصوص چگونگی اجرای مقررات بند الف اصلاحی ماده ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم (موضوع ماده ۳۸ اصلاح مواد از قانون مالیاتهای مستقیم) که در تاریخ ۱۳۷۱/۲/۷ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است و تبصره یک این ماده قانونی که در ارتباط با زمان صدور اجازه توسعه یا تکمیل یا ایجاد واحد صنعتی و معدنی و نحوه مصرف آن می‌باشد ستوانی مطرح و ابهاماتی وجود دارد، لذا جهت رفع هرگونه ابهام و اتخاذ رویه یکسان یادآور می‌شود:

۱. ماده قانونی مذکور در ارتباط با سود ابرازی حاصل از فعالیت‌های صنعتی و معدنی آن‌هم صرفاً در مورد شرکتهای بوده و سود حاصل از سایر فعالیت‌های شرکت با آن قسمت از سودی را که در اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان تسلیمی شرکت منظور نشده است، شامل نمی‌گردد.
۲. منظور از کلمه قبلاً مذکور در ماده فوق‌الذکر، زمان قبل از تاریخ اتخاذ تصمیم ارکان صلاحیت‌دار شرکت نسبت به ذخیره نمودن سود ابرازی است.
۳. چون موافقت اصولی صادره از وزارت ذریبیط نیز از جمله مجوزهای موضوع بند الف مذکور در صدر این بخشنامه می‌باشد، بنابراین در مواردی که نسبت به اخذ موافقت اصولی اقدام گردیده است، تاریخ صدور این مجوز مبنای محاسبه معافیت برای سال صدور اجازه مذکور و چهارسال بعد خواهد بود. و در چنین حالتی مجوزهای صادره بعدی از جمله پروانه تأسیس یا بهره‌برداری ملاک عمل نخواهد بود.

۴. چون به موجب ماده ۸ قانون توسعه صنعت ایرانگردی و جهانگردی مصوب ۱۳۷۰/۷/۷ مجلس شورای اسلامی، کلیه تأسیسات ایرانگردی و جهانگردی، دفاتر خدمات مسافرتی و سایر تأسیسات مشابه از لحاظ مالیاتی تابع مقررات بخش صنایع شناخته شده است، در این صورت مقررات ماده ۱۳۸ قانون در خصوص شرکت‌های حائز شرایط موضوع قانون مذکور در صدر این بند نیز جاری خواهد بود.

یادآور می‌شود مفاد این بخشنامه به تأیید اعضای هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی نیز رسیده است.

احمد حسینی معاون درآمدهای مالیاتی

#### بخشنامه شماره ۴۰۸۳/۶۱۵۲۸-۳۰/۵، مورخ ۷۱/۱۲/۱۶

نظریه اینکه طبق اطلاع واصله بعضاً ملاحظه گردیده که برخی از واحدهای مالیاتی منجمله واحدهای مالیاتی مربوط به مالیات تعاون ملی برای بازسازی قبل از رسیدگی و تشخیص مالیات و یا طی مراحل قانونی پرونده و به قطعیت رسیدن مالیات مشخصه اقدام به مطالبه وجوهی به عنوان علی الحساب مالیاتی از مؤدیان نموده و یا مالیاتهای غیر مرتبط با مؤدی اصلی را از وی مطالبه می‌نمایند و اینگونه اقدامات واحدهای مالیاتی مزبور نیز معمولاً هنگام صدور گواهی‌های موضوع مواد ۱۸۶ و ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم که بنحوی مرتبط با وظائف آنان می‌باشد، انجام می‌گردد لذا در خصوص موارد مزبور موکداً یادآوری می‌شود:

۱. جز در مواردی که وصول علی الحساب مالیاتی قانوناً مقرر گردیده و یا وزرات متبوع بنابه اختیارات حاصل از ماده ۱۶۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۶۶ تجویز نموده است و همچنین در مواردی که مؤدی داوطلبانه اقدام به پیش پرداخت مالیات مینماید در سایر موارد از مطالبه هرگونه مالیاتی تحت عنوان علی الحساب قبل از قطعیت مالیات جدا خودداری گردد. ۳. هنگام صدور گواهی انجام معامله موضوع ماده ۱۸۷ صرفاً نسبت به وصول مالیاتهای مربوط به مورد معامله مرتبط با شخص انتقال دهنده اقدام و از وصول مالیاتهای شغلی مربوط به مستأجر یا مستأجرین ملک از مالک (انتقال دهنده) و با مالیاتهای مختلف مربوط به مالکین و مستأجرین قبلی حسب مورد از مالک یا آخرین مستأجر که قصد انتقال ملک و یا حق واگذاری محل را دارند خودداری شود.

احمد حسینی معاون درآمدهای مالیاتی

#### بخشنامه شماره ۴۰۱/۳۹۰۴-۳۰/۵، مورخ ۷۲/۲/۵

نظر به اینکه مشاهده شده بعضی از کارفرمایان، بدون توجه به مقررات قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه آن مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ مجلس شورای اسلامی در زمینه کسر و اریز مالیاتهای تکلیفی از جمله مالیات بر درآمد حقوق موضوع فصل سوم از باب سوم قانون مذکور (مواد ۸۲ الی ۹۲) مالیاتهای مکسوره را بموقع اریز ننموده و با اصولاً از کسر آن خودداری کرده و با بعضاً در محاسبه به طور اشتباه عمل نموده‌اند، علی‌هذا ضمن یادآوری تکالیف مقرر در قانون یاد شده و نیز جرایم متعلق به این‌گونه متخلفین (موضوع مواد ۱۹۷ و ۱۹۹) و با عنایت به سهم درآمدهای مالیاتی پیش بینی شده در بودجه کل کشور انتظار دارد که کلیه مکلفین به کسر مالیاتهای تکلیفی بالاخص ذبحسابیهای دستگاهها هرگونه مالیاتهای تکلیفی مربوط را وفق مقررات قانونی کسر و ضمن انجام سایر تکالیف مقرر نسبت به اریز بموقع آنها به حساب درآمدهای مالیاتی این وزرات اقدام لازم معمول دارند.

همچنین از آنجا که قسمتی از مطالبات سال ۱۳۷۰ حقوق بگیران مشمول قانون هماهنگ پرداخت کارکنان دولت مصوب ۱۳۷۰/۶/۱۳ مجلس شورای اسلامی در سال جاری پرداخت می‌گردد، به منظور محاسبه صحیح مالیات متعلق به این‌گونه درآمدها یادآور می‌شود که چون در درآمد حقوق هر فرد ظرف یک سال طبق مقررات قانونی همان سال مشمول مالیات بوده و تخصیص یا پرداخت این درآمد در سالهای بعد مؤثر در اجرای مقررات و اعمال نرخ مالیاتی سال مزبور نمی‌باشد، بنابراین توجه خواهند داشت که هرگونه پرداخت حقوق از بابت اجرای قانون مذکور در صدر این بند و مربوط به سال ۱۳۷۰ و موارد مشابه که در سنوات بعد پرداخت می‌شود بدون توجه به سال پرداخت بایستی به جمع درآمد مشمول مالیات حقوق بگیر در سال مربوط اضافه شده و به نرخ مقرر مربوط وفق مقررات قانونی همان سال مبنای محاسبه مالیات قرار گیرد.

بدیهی است در مواردی که حسابرسان اعزامی وزارتخانه جهت بررسی و نظارتهای مربوط مراجعه نمایند ضمن همکاریهای لازم در این باره هرگونه اسناد و مدارک مورد لزوم را در اختیار آنان قرار خواهند داد.

محسن نوربخش (وزیر امور اقتصادی و دارائی)

#### رأی شماره ۱۴۴۳۷-۳۰/۴، مورخ ۷۱/۱۲/۱۹ شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۲۵۷۳-۳۰/۵-۱۳۷۱/۹/۲۱ دفتر فنی مالیاتی عنوان مقام معاونت درآمدهای مالیاتی مشعر بر طرح مسئله تعلق یا عدم تعلق مالیات سالانه املاک نسبت به املاک مورد وقف، حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۷۱/۱۲/۱۶ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح و رأی هیئت عمومی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ در این خصوص به شرح زیر صادر گردید:

**رأی اکثریت:** املاک موقوفات عام در صورت رعایت شرایط مقرر قانونی طبق صدر ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم و با عنایت به بند ۳-آ آن ماده مشمول مالیات سالانه املاک نمیشد. اما املاک مورد وقف خاص، به لحاظ آنکه راجع به آن معافیتی در قانون یاد شده پیش‌بینی نگردیده، مشمول مالیات مذکور خواهد بود و در این‌گونه موارد مالیات باید نسبت به ارزش تمامی املاک موقوفه متبوع بدون منظور داشتن معافیت یک واحد مسکونی موضوع صدر ماده ۳ قانون مذکور براساس نرخ آن ماده محاسبه و از متولی ذیربط با قید هويت موقوفه متبوع مطالبه گردد. محمد تقی نژاد عمران محمد رزاقی محمود حمیدی علی اکبر نوربخش علی اصغر محمدی محمد علی سعیدزاده

**نظر اقلیت:** از آنجا که در ماده ۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن کلیه مالکین (اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی) نسبت به ارزش املاک خود و حسب مورد املاک فرزندان تحت تکفل خود مشمول مالیات گردیده‌اند و در مورد املاک وقفی مالک خاصی وجود ندارد. لذا نظر اقلیت رأی مشورتی شماره ۳۰/۴-۱۳۶۹/۳/۴ را در این مورد هم صادق می‌داند. علی اکبر سمعی محمد طاهر مجید میرهادی

#### رأی شماره ۱۴۴۳۵-۳۰/۴، مورخ ۷۱/۱۲/۱۹ شورای عالی مالیاتی

دفتر فنی مالیاتی طی گزارش شماره ۳۳۱۱-۳۰/۵-۱۳۷۰/۱۲/۲۰ به عنوان مقام معاونت درآمدهای مالیاتی اعلام نموده است که در باره معافیت در آمد موقوفات عام مصروف برای امور بهداشتی و درمانی نظرات مختلفی ابراز می‌شود، بدین معنی که چون در بند ۳ ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ (همچنین اصلاحیه بعدی آن) تنها کلمه «بهداشت» به کار رفته و ذکری از درمان نشده است، بعضاً عقیده بر آن دارند که فعالیتهای درمانی منفک از فعالیتهای بهداشتی بوده بالنتیجه درآمد مصرفی برای امور درمانی معاف از پرداخت مالیات نخواهد بود.

موضوع گزارش حسب ارجاع معاون محترم درآمدهای مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم در جلسه مورخ ۷۱/۱۲/۱۶ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح و

منتج به صدور رای هیئت به شرح زیر گردید:

استنباط از حکم بند ۳ یاد شده و سایر مقررات موضوع ماده ۲ مذکور و تبصره‌های آن این است که از نظر مالیاتی اصطلاح «بهداشت» به معنی عام آن (مشتمل به پیشگیری و درمان) مورد توجه مفتن بوده است، علیهذا در آمد موافقات عام که به مصرف امور درمانی نیز برسد، با شرط رعایت کامل آئین نامه اجرایی مربوط و تأیید مرجع ناظر از پرداخت مالیات معاف خواهد بود.

محمد تقی نژاد عمران    علی اکبر سمیعی    محمد طاهر (با نتیجه موافقم)    محمد رزاقی    مجید میرهادی  
محمد حمیدی    علی اکبر نوربخش    علی اصغر محمدی    محمد علی سعیدزاده

**رای شماره ۳۰/۴/۱۷۹۵، مورخ ۷۲/۲/۶ هیئت عمومی شورا عالی مالیاتی**

گزارش شماره ۳۰/۵/۳۳۴-۱۳۷۱/۱۰/۱۳ عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی که متن آن عیناً نقل می‌گردد:

همان طوری که استحضار دارند کمک هزینه عائله‌مندی و اولاد موضوع ماده ۹ قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت مصوب ۱۳۷۰/۶/۱۳ مجلس شورای اسلامی به موجب رای شماره ۳۰/۴/۳۰۴۴ مورخ ۱۳۷۱/۴/۲۴ شورا عالی مالیاتی از پرداخت مالیات معاف گردیده که در این ارتباط اخیراً امور حقوقی شرکت ملی نفت ایران طی نامه شماره ح/۲۹۱۲ مورخ ۱۳۷۱/۸/۱۶ درخواست نموده است که معافیت مذکور به کمک هزینه عائله‌مندی کارگران مشمول مواد ۸۶ و ۸۷ قانون تأمین اجتماعی مصوب ۱۳۵۴/۳/۱۹ نیز تعمیم و تسری یابد که اگرچه به نظر این دفتر موضوع قابل تسری به مورد مزبور نمی‌باشد، مع ذلک مراتب گزارش تا به هر نحو که صلاح است، دستور فرمائید تا اقدامات بعدی به عمل آید.

حسب ارجاع آن مقام در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ در جلسه مورخ ۱۳۷۱/۲/۵ هیئت عمومی شورا عالی مالیاتی مطرح و پس از شور و بررسی به شرح زیر در این باره اعلام رای گردید:

با عنایت به تفاوت‌های بارز بین احکام ماده ۹ قانون نظام هماهنگ پرداخت کارکنان دولت مصوب ۱۳۷۰/۶/۱۳ مجلس شورای اسلامی و مادین ۸۶ و ۸۷ قانون تأمین اجتماعی مصوب ۱۳۵۴/۳/۱۹، کمک هزینه‌مندی موضوع ماده ۸۶ قانون اخیرالذکر مشمول معافیت مالیات بردرآمد حقوق موضوع فصل سوم باب سوم قانون مالیاتهای مستقیم یاد شده نمی‌باشد.

محمد تقی نژاد عمران    علی اکبر سمیعی    محمد طاهر    محمد رزاقی    مجید میرهادی    محمود حمیدی    علی اکبر نوربخش  
علی اصغر محمدی    محمد علی سعیدزاده

**رای شماره ۳۰/۴/۱۶۰، مورخ ۱۳۷۲/۲/۷ هیئت عمومی شورا عالی مالیاتی**

گزارش شماره ۲۰-۳۰/۵-۱۳۷۲/۱/۱۰-۱۳۷۲/۱/۱۰ دفتر فنی مالیاتی منضم به نامه‌ها و سوابق مربوط عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۲/۲/۶ هیئت عمومی شورا عالی مالیاتی مطرح است. گزارش مزبور اجمالاً مشتمل بر این است که با وجود اعلام نظر قبلی وزارت متبوع دایر بر عدم معافیت درآمد حاصل از فروش نوغان وارداتی توسط شرکت سهامی پرورش کرم ابریشم ایران، وزارت محترم کشاورزی بار دیگر طی نامه شماره ۱۹۳۴۲/۱۰/۱۹۳۴۲-۶۵۵۶/۹۱۰/۱۳۷۱/۱۱/۱۴ تا شرح نحوه عمل شرکت مذکور دربارور نمودن نوغان با آماده‌سازی آن برای توزیع بین کشاورزان و انجام مراقبت‌های لازم، فعالیت شرکت را کشاورزی و درآمد ناشی از آن را معاف از پرداخت مالیات دانسته است. البته هیئت دفتر فنی مالیاتی با توجه به توضیحات وزارت محترم کشاورزی پیشنهاد طرح موضوع را در شورا عالی مالیاتی نموده‌است.

هیئت عمومی شورا عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ پس از شور و بررسی در این زمینه و با عنایت به توضیحات وزارت محترم کشاورزی دایر بر این که «نوغان پس از تشکیل تطفه بمدت بسیار طولانی دوران کمون خود را شروع می‌نماید، مراحل رشد جنین پس از زمستان‌گذرانی آغاز می‌گردد و انتقال نوغان از کشورهای میزبان به کشورهای مصرف‌کننده در چنین شرایط خاصی انجام می‌پذیرد، در نتیجه شرکت واردکننده ناگزیر از انجام برخی عملیات ویژه و دقیق جهت تکامل جنین و پس از آن تبدیل جنین به لارو... می‌باشد» به شرح آتی اعلام رای می‌نماید:

با عنایت به حکم ماده ۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی که طبق آن درآمد ناشی از فعالیت نوغانداری نیز مشمول معافیت مالیاتی شناخته شده است، آن قسمت از درآمد شرکت سهامی پرورش کرم ابریشم ایران که حاصل از پرورش نوغان وارداتی تا تبدیل به لارو و فروش آن است، به عنوان در آمد حاصل از فعالیت کشاورزی معاف از پرداخت مالیات می‌باشد. بدیهی است این‌گونه درآمدهای مربوط به دوره عمل سال ۱۳۷۰ و سنوات قبل هم (با عنایت به این‌که عبارت نوغان‌داری طی اصلاحیه اخیر به ماده ۸۱ مزبور اضافه شده) برابر رای شماره ۳۰/۴/۱۹-۳۰/۴/۵۴۹۱-۱۳۷۰/۴/۱۹-۳۰/۴/۵۴۹۱ هیئت عمومی شورا عالی مالیاتی مشمول معافیت مالیاتی خواهد بود.

محمد تقی نژاد عمران    علی اکبر سمیعی    محمد طاهر    محمد رزاقی    مجید میرهادی    محمود حمیدی    علی اکبر نوربخش    محمد علی سعیدزاده

**رای شماره ۳۰/۴/۱۶۵۳، مورخ ۱۳۷۲/۲/۷ هیئت عمومی شورا عالی مالیاتی**

دفتر فنی مالیاتی طی گزارش شماره ۳۵۰-۳۰/۵-۱۳۷۲/۱/۳۰ عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی با استناد به نامه اداره کل مالیات بر شرکتها اعلام نموده است:

«شعب و دفتر نمایندگی شرکت‌های خارجی که در ایران به امر بازاریابی و جمع‌آوری اطلاعات اقتصادی و فنی و خدمات بعد از فروش اشتغال دارند، رأساً اقدام به انعقاد قرار داد فروش و کسب درآمد ننموده بلکه این اقدام مستقیماً و از طریق خود شرکت خارجی صورت می‌گیرد. ضمناً هزینه‌های شعب و نمایندگیها نیز از شرکت مادر تأمین و به مصرف می‌رسد. حال حوزه‌های مالیاتی و هیئتهای حل اختلاف مالیاتی در نحوه رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی عملکرد سال ۱۳۶۸ و سالهای بعد شعب و نمایندگیهای مذکور از رویش بکنواختی تبعیت ننموده بلکه گروهی صورتجلسه شماره ۱۶۴۴۱/۱۷-۱۳۶۶/۱۱/۲۶-۱۳۶۶/۱۱/۲۶ شورا عالی مالیاتی را ملاک عمل قرار داده و گروه دیگر مستنداً «به ماده ۱۷۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ ری مزبور را ملغی الاثر دانسته رأساً اتخاذ تصمیم می‌نمایند.»

دفتر یادشده در پایان به منظور اتخاذ رویه واحد تقاضای ارائه طریق قانونی نموده و موضوع حسب پی نوشت معاون محترم درآمدهای مالیاتی به شورا عالی مالیاتی ارجاع گردیده است. اینک هیئت عمومی شورا عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ پس از شور و بررسی در این خصوص به شرح آتی اعلام رای می‌نماید:

در خصوص وجه دریافتی شعب و نمایندگیهای خارجی از شرکت‌های اصلی (مادر) مفاد رای شورا عالی مالیاتی موضوع صورتجلسه شماره ۱۶۴۴۱/۱۷-۱۳۶۶/۱۱/۲۶ به لحاظ انطباق آن با مقررات قابل اجرای فعلی قابل تسری نسبت به دوره عمل ۱۳۶۸ و سنوات بعد نیز می‌باشد، اما درآمد ناشی از ارائه خدمات بعد از فروش وسیله شعب و نمایندگیهای مزبور در ایران طبق بند ۵ ماده ۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ماه، ۱۳۶۶ مشمول مالیات خواهد بود و مأومورین ذریعاً حسب مورد مکلف به تشخیص و مطالبه آن برابر مقررات می‌باشند.

محمد تقی نژاد عمران    علی اکبر سمیعی    محمد طاهر    محمد رزاقی    محمود حمیدی    داریوش آل‌آقا    علی اکبر نوربخش  
علی اصغر محمدی    محمد علی سعیدزاده

# TAX NEWS IN BRIEF

## **Regulations Concerning the Procedure of Inspecting and Checking the Books and Records of Taxpayers**

Under the Article 181 Of the Direct Taxation Act (DTA), the Ministry of Economic Affairs and Finance (MEAF) could assign the duty of inspecting and controlling the accounts and records of taxpayers to a three person team. Details of the regulations adopted by MEAF for execution of the law. Members of the group will be appointed by the directors of taxation departments in Tehran and other regions. They must be proficient and to have enough knowledge and experience in the field of auditing. The group is vested with the power to inspect and check all the books, records and business documents of taxpayers, and, if needed, to transfer them to the tax office for more careful examination. But they are not allowed to keep them for more than 15 days, and after examination all of the documents should be returned to the taxpayer. A copy of the group's report will also be handed over to the taxpayer after examination by the authorities.

## **Donations Are Deductible in Computing Taxable Income**

Taxpayers who make donations, whether in cash or in other forms, for certain objectives are entitled to deduct it as a business expense. Those objectives include inter alia: Erecting, rebuilding or completing the construction of the government - funded projects such as schools, universities, medical centers, libraries, cultural and art centers, ect. Any donations made to the Iranian Kidney Institute would also be treated as deductible expense. (Executive Regulations of Article 172, DTA)

## **Allocation of welfare Fund**

The payments to the welfare fund of the workers of the Ministry of Roads and Transportation is considered as an business expenditure. The companies and organizations affiliated with the said ministry are allowed to deduct such payments in computing their income tax. (Cabinet decree issued on the basis of Article 147, DTA)

## **Payment of Salaries Due**

Salaries paid to employees against their claims for previous years should be treated as if they had been paid in respective years, says a circular issued recently by MEAF. It means that such payments will be added to the salaries received by the employees in the relevant years and the appropriate tax rates pertaining to each year will be applied.

## **Public Endowment(Wakf)and Medical Expenses**

According to the Article 2, DTA, proceeds of Public Wakf accrued for hygienic purposes is tax exempt. A question raised as to whether the phrase 'hygienic purposes' does include medication and treatment as well. The point was debated by the Supreme Council of Taxation (SCT) in its plenary session, and a positive response was given to the question. According to the opinion expressed by SCT, the said exemption is applicable to medical expenses as well.

## **No Tax Exemption for Private Endowment (Wakf)**

The SCT decided that the tax exemption stipulated by Article 2 (3) of DTA in respect to public endowments is not applicable to private endowments, and hence the latter would be subject to the ordinary property tax.

## **Neutral and Objective Criterion for Assessment of Rental Income**

If a property is rented under an ordinary contract, the rental income should be assessed by the tax assessor, notwithstanding the amount of rental payment mentioned in the contract. Ordinary contract means any contract concluded between the parties without being registered by a notary public. In making his assessment, the assessor has to take into consideration the rental price of other "similar" properties. But the word "similarity" has a broad meaning, and doesn't provide a precise and fixed basis for judgment. To avoid obscurity, MEAF has recently issued special regulations in this respect. Certain percentage of "tradable price" of each property will be considered as rental income of the same for taxation purposes. The tradable prices of properties, which are considerably lower than the market prices, are fixed and published by MEAF each year.

The regulations would prevent the assessment of rental income of properties from being subject to personal judgment of the officials. Hence an objective and neutral criterion has been developed in this field.

# ABSTRACTS of Persian Articles

## **Timely Changes in Tax Rates**

*Alteration of tax rates might be a useful and significant tool in every government's fiscal policy regime. The ordinary channel for realization of such changes is the parliament, and great details should be given before the necessary laws are enacted. This could prevent the fiscal policy from producing desired effects in due time. The author has proposed that the government (Council of Ministers) be vested with power to approve such alterations when acute economic necessities so require.*

**Registered Shares and Progressive Rates of Withholding Tax**  
*Dividends attributable to nominative shares of joint stock companies; whether distributed, retained or kept as reserve, are subject to withholding tax at progressive rates, which are applied separately to the portion of each shareholder. This means that unequal amounts of reserves and retained profits should be allocated to different shares, a situation that might lead to certain difficulties and abnormalities. This topic is dealt with in this article, and in conclusion some amendments to the law are recommended by the author.*

## **Tax in History**

*Excerpts from various primary sources on historical*

*prospects of taxation and tax administration are gathered in each issue of this publication. The text quoted in this issue is from a chapter of the book by Mirza-Mehdi-khan Astarabadi regarding the means of tax collection in the last years of reign of Nader Shah Afshar (an Iranian King of 18th century). The author himself was the secretary of the King and an eyewitness to what was reported in his famous book, "The History of Nader's Conquests"*

## **Regulations, Rulings and Opinions**

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

## **Tax Simplified**

*Most taxpayers are not well aware of their respective rights and duties under the current tax laws and regulations. To increase the tax knowledge of its readership, this publication has begun a series of articles under the heading: "Tax simplified". The first of this series, appearing in this issue, is pertaining to the tax on rental income.*

manifests are sent electronically to the customs office which is operational 24 hours a day, and once the duty is determined it could be arranged for funds to be transferred also electronically to a special account setup for the same purpose. Furthermore, outbound goods are also lined up to meet the vessel at the port to reduce the time wasted at the port of entry. Singapore is unique because it has recognized from the outset to be a major competitor in providing a first rate service in the global market. In order to meet their present demand for their customs administration many system engineers and computer programmers were trained well in advance.

Among other unique experiences were countries which followed privatization schemes, where state held title to all properties and land. A new system had to be developed in order to update property assessment for the local and regional tax offices in order to absorb the fluctuating market prices from one year to another. As annual survey of each property for valuation purposes would be very time consuming and labor intensive, a Computer Assisted Mass Appraisal program (CAMA) was developed using various indicators. In addition an electronic library of maps using Geographical Information system (GIS) was developed to better identify future changes associated with the ownership and location of the property.

Most of the projects were aimed at improving the existing system of operation within the tax administration offices. One of the significant features of most of the papers were the adoption of the Information Technology at substantially lower price than utilized in the past by most of the tax administration offices, and in all cases it was demonstrated that down sizing had tremendous benefits both in direct costs and personnel. In the case of both hardware and software, "industry standard architecture" (ISA) was adopted. This helped in both keeping the cost of purchase and maintenance significantly down. The reduced

costs of hardware and software in recent years gives the advantage of upgrading and/or introducing computers to an organization without depleting all of its financial resources. As a rule of thumb it is fair to estimate that the MIS division to be 5-10% of the total budget of that organization.

Training and education plays an even greater role in considering the rapid technological changes occurring in this field, and through some training of the existing staff who were familiar to the procedures, it was

possible to enhance their operation more effectively. Another significant development is forming user groups or working committees within organizations for the purpose of evaluating new products and procedures in order to maintain a dialogue between users when new technologies were introduced to their working environment. Finally, the other major factor in achieving a degree of success in all of the cases is the willingness of the higher management in initiating and adopting these changes.



# INFORMATION TECHNOLOGY & TAX ADMINISTRATION

By

Hormoz Goodarzy Tabrizi

Information gathering for the purpose of monitoring, controlling, and evaluation is not a novelty. The gathering of data for this purpose by itself is not new. Fiscal cadastres were created 5000 years ago in ancient Egypt and Mesopotamia, and were primarily used for purposes of taxation on land. Later these information were developed for registration of ownership.

With the surge of popularity of desktop computers in the past decade and their increase of use in economical, social, and urban studies, there are new demands placed on managers of these information systems to meet the challenges brought about by this new and rapidly evolving technology. The evolution of the Computer Centers from a centrally controlled unit within an organization, to its transformation to desktops computing has been marked by changes both in the processing and analyzing of the applications. Today many of the programming skills needed for simple analytical modeling techniques can be done with a few keystroke commands from a desktop computer by using such popular spreadsheet programs like Lotus 123 or Excel. Likewise in the local tax assessors office a sophisticated taxpayer ID could be built using a fourth generation language data bases such as FoxPro or Paradox. Computers in general have tendencies to become tools for processing rather than tools for analysis. Processing of applications usually involve

throughput of data and their tasks are fairly simple. In contrast analysis of data is complex and in addition to including data assembly, it utilizes sensitivity analysis for modeling. Analyzing applications requires more exhaustive levels of training and motivation than what is observed mainly in the top ranking bureaucracies, and usually less frequently used as a management tool by the lower ranking officials. Tax administration offices in most countries have usually benefited from computerization specially in keeping records of tax ID numbers for income tax purposes, parcel/land information for property tax, and customs and duty taxes. The benefits arise from the ability of the operators to accumulate, retrieve, and transfer data to other departments and to reduce duplication of work.

In a recent conference held at Harvard University in Cambridge, Massachusetts, on Information Technology and Fiscal Compliance, many of participants who were directly in charge of the information systems, described in detail the various methods of utilization of this new technology in their organization. The papers covered most of the activities of a tax department comprising of income tax, VAT/ consumption, customs, and property. In most of the papers it was concluded that the efficiency gained from the processing of forms has a twofold effect: (a) it reduces the amount of unnecessary duplication of work and paper trail with better controlling mechanism,

and (b) the new reporting capability of the supervisors results in a more thorough analytical approach to solving the procedural and planning problems of their departments. In most of the presentations the content of the work was viewed from the point of view of applications in a developing country. Many of the applications had been developed by input from the staff with some training of the key positions in the MIS division of the tax office. Tax administration offices are information intensive and can usually benefit from improved efficiency of their data gathering and retrieval, and the role of computers could easily enhance these activities. As it would not be possible to describe all of the topics presented in detail, however, I will briefly describe few of the key cases for the adoption of this technology in some organizations, and will demonstrate that by harnessing the existing pool of technical resources in this nation, similar applications could be adopted to enhance the effectiveness of our organizations here as well.

In the paper about Dominican Republic's customs, it was demonstrated that by installing local and wide area Network (LAN, & WAN) in the main ports of entry the immediate effects were in a) reduction of back log of goods entering the country, b) substantial reduction in the number of forms needed to clear goods from the customs, and c) a more systematic and less biased means of assigning duty on goods with minimization of corruption of public officials. In conclusion, it was estimated that within a few days of operating the new system savings gained from the lost revenue paid for all the expenditures of computers purchased for the project.

In another case in a much more advanced system using Electronic Data Transfer (EDT) by Singapore Port Authority, it was demonstrated that it merely took six hours from the time a vessel arrived to the ports to clear the customs and then reloaded with outbound goods - hardly enough time for a shore leave. Whilst the vessels are on route, all shipping

namely a gradual reduction of the deficit and to nullify it by 1372, such that every year the rate of deficit was either equal to what the Parliament had approved for the annual budget, or else the rate of deficit was less than what was approved. We think that this year we can - God willing - reach our objective regarding what has been predicted for the annual budget in order to balance the budget completely.

*Maliyat: As the Minister of Economic Affairs and Finance, what is your evaluation of the current system of taxation in the country?*

○ Dr. Noorbakhsh: I think that our system of taxation is in a state that both the government officials and the public are slowly gaining a better understanding of it, and so the place and role of taxation in our economy is moving towards being properly settled. I am making this statement based on observations on the general policies and planning measures which demonstrate that on the one hand, different ranks of government executives have paid more attention to taxation, and on the other hand the Parliament has shown more appreciation for the significance of taxation. It was for this reason, that they showed the required intention and willingness to supply the Ministry of Economic Affairs and Finance with the tools to reach its objectives. And it was for the same reason that we were able to take such measures as to meet our responsibilities, not only in absence of any shortcomings, but even in going beyond them. Another aspect of an understanding of taxation as a matter of national interest is through the public and their cooperation in this national matter. We have fortunately begun, in some sections, experiencing a favorable cooperation and coordination from taxpayers. More specifically, with regard to business taxes, we have started a communication with the unions so as to determine, with their help, real figures for taxation as much as it is possible. And in some provinces, including Tehran, we have experienced a very good response so as to have minimum problems. This is an indication that our taxation system is

gaining acceptance as a matter of national interest, and people are responding well by fulfilling their obligations for utilizing public services through payment of taxes. Over all, I think that even though our taxation system is not complete, and that we have to perfect it by the integration of certain laws, especially new laws such as VAT so as to create a complete set of taxation laws, still, in the state it is now in, with a positive evaluation from the officials and the public, it has progressed so far.

*Maliyat: What are the plans of the Ministry of Economic Affairs and Finance with regard to the computerization of the taxation information system?*

○ Dr. Noorbakhsh: The question of computerization of the taxation information system is the most urgent objective which I have considered as a foundational step from the moment I have accepted this position in the Ministry of Economic Affairs and Finance. The reason for this is that until we have fully access to information regarding taxpayers income, we can neither identify those who may - God forbid - consider non-compliance of their obligations nor can we be able to evaluate our own estimations. For this reason, we have planned for the general program of the computerization of the taxation information system, which amounts to developing checkpoints and controlling measures in different stages in order to follow the circulation of money and goods in the country. As a result everyone benefiting from this economic activity could be recognized, and his rate of benefit can be recorded, so that a fair estimation of taxes could be realized. What we have referred to as the circulation of money and goods is important because in our country incomes are determined by these two factors. On one hand trade among various people generates income, and on the other hand circulation of money, either through government activities such as salaries, wages and government contracts, or through facilities provided by the banking system, would create benefits for various

people. If we can play an active role for checking this process of circulation of goods and money, then we can determine the correct tax brackets. Research and planning stages for this project have been completed, and we are moving to the implementation stages. One of the major tasks has been the determination of tax codes. The design of these codes have been completed, and declared to the taxpayers. In this fiscal year we hope to complete the final stages of this project.

*Maliyat: In conclusion we would like to thank you for your support and recognition with regard to the role of training and research within the College of Economic Affairs, and we would be very glad if you could reflect your views to the administration of the college and the editorial staff of this publication.*

○ Dr. Noorbakhsh: In my opinion if we are to succeed in our goals we need to strengthen our resources through research. By training and education which the College has been very keen on, and in attracting a strong team of professionals in this field, either through the College or by this publication, we can succeed in our goals. Therefore from the outset when I was informed of this project, I fully supported it and we are seeing the fruits of this effort as well. The results show that we are going in the right direction, and I encourage the staff of this publication, and the administration of the College to continue in their pursuit and to keep open the vital channel of communication between their respective organization and this ministry. I hope that by maintaining an exchange of data among various groups, and by encouraging a dialogue between the operational staff of this ministry, and the research activity within the College, we would help in enhancing the overall long term objectives of this organization. Finally I hope that our ministry would always be able to receive your full support and cooperation.

*Maliyat: We would like to thank you for the opportunity you provided us in granting this interview, and wish you the best for your endeavors.*

#### Contribution of Articles

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

## Special interview with Dr. Mohsen Noorbakhsh the Minister of Economic Affairs and Finance

Through exclusive arrangement with this publication Dr. Noorbakhsh has agreed to provide the following interview concerning the major issues of taxation within the country.

*Maliyat: In your opinion, what are the roles of taxation in the growth and economic development of a nation.*

○ Dr. Noorbakhsh: In the name of God the merciful and compassionate. As you know success in economic development depends on resources, and economic development occurs only when there are investments carried out in the economy. Investment is also nourished from two sources, firstly, through national savings of individual holdings in banks and other financial institutions and the facilities provided through such institutions in meeting the clients demands. Thereby, national savings through financial institutions provide a major share of necessary investments in the economy. But there is also another side to this scenario. There are certain activities that governments engage in the economic development plan, specifically in infrastructure projects which encourage private sector's involvement in investing within the society. In practice until basic infrastructures are not present in a society, like port facilities and communication systems, the private sector will not be motivated to utilize the financial services offered, or to engage in long term ventures such as manufacturing and production.

Many of the so called infrastructure formations are carried out by the governments. The critical question posed here is; what are the suitable resources for such investments. At this juncture is where the issue of taxation and its role in supporting the national goals become apparent. Governments by imposing, collecting and allocating taxes play a basic role in forming the necessary foundations in economic development of the country, and in supplementing the private sector's needs to be able to embark on their economic activities. Therefore, taxation could be considered as a vital link in providing the necessary resources for invest-



ments. Although there are other natural resources as well in meeting these financial investments such as oil and minerals, but the uses of such resources are finite. There are needs in balancing what governments spend in macro level with what they take from the society for financing such expenditures. If the issue is to justify the government's role in exchanging raw material for financial resources, we will be faced with the dilemma of inflation which is worrisome to every sector of the economy. Therefore in conclusion to your question, we feel that taxation is one of the most suitable resources for promoting economic development in a country.

*Maliyat: What role did taxation play in the First Five Year Plan, and how do you see its role in the Second Five Year Plan.*

○ Dr. Noorbakhsh: In the First Five Year Plan we observed that the role of taxation was very limited. In using the country statistics, our nation was well below the scale for the ratio of taxation as a portion of the GDP (Gross Domestic Product). In another words, the government takes the least amount from the total GDP through taxation and spends it in those areas such as education, health, defense, ect., which fall within its responsibilities. Therefore, in the First Five Year Plan it was predicted that with an increase in tax revenue, the ratio of taxation as a portion of the GDP can

be doubled from a figure of a little over four to eight, such as to create a healthier situation. In the Second Five Year Plan, we are now in the process of reviewing and planning this program, and there is a committee which is studying revenues, especially taxation revenues, in order to determine the role of taxation during the Second Five Year Plan. What is certain is that we have to fix the ratio of taxation as a portion of the GDP according to the standing of our country and as compared to tax revenues in other countries.

*Maliyat: Considering the significance of taxation in the country's total budget, what plans does the Ministry of Economic Affairs and Finance have to reach budgetary objectives?*

○ Dr. Noorbakhsh: Budgetary objectives have many aspects. One is the question of the balance in the budget, that is to say making incomes grow in such a manner as to fully eliminate the budget deficit. This was one of our main budgetary objectives. Fortunately, our performance in the past four years show that we have been able to make taxation revenues even surpass what was predicted in the program and what had been approved for the budget. For example, for the year 1370 it had been predicted by the plan that taxation revenues would reach a figure of about 2097 billion rials, and a figure of about 2374 billion rials had also been approved in the budget. But our actual revenues show a figure of about 2765 billion rials, which is considerably higher than the estimated figures. For the year 1371, that is last year, it had again been estimated by the plan that taxation revenues would reach a figure of about 2592 billion rials, and with the reconsideration of the budget about 3608 billion rials was approved, but the actual revenues amounted to 3776 billion. This shows once again a considerable increase in comparison to the approved budget. The total efforts in the section of revenues, especially taxation revenues caused us to be able to move towards one of the main budgetary objectives,

# MĀLIYĀT

IRANIAN TAX REVIEW

Vol. 1, No. 2, Summer 1993

## PUBLISHER

COLLEGE OF ECONOMIC AFFAIRS,

P. O. Box 15875-1111

No. 153, Taleghani Ave.,

Tehran, 15918, I. R. of Iran

Tel: (0098) 21 6464518

Telefax: (0098) 21 6419716

President: *Dr. Akbar Arabmazar*

English section edited by

*Hormoz Goddazy - Tabriz*

### ● Subscription rates:

\$15 a year, \$4 a copy (inclusive of postage and handling)

Equivalent amount in other convertible currencies is acceptable

(see attached order form)

*MĀLIYĀT accepts advertisements*

*Contact us for further information*

## IN THIS ISSUE

|   |   |
|---|---|
| From the President  | 1 |
| Special Interview with Dr. Mohsen Noorbakhsh the Minister of Economic Affairs and Finance | 2 |
| Information Technology and Tax Administration   | 4 |
| Abstracts of Persian Articles   | 6 |
| Tax News in Brief   | 6 |

## FROM THE PRESIDENT

IN THE NAME OF GOD

It is with great blessing of the Almighty that the first issue of this publication has been successfully completed, and with the help of my colleagues we will be bringing again this valuable publication to the vast audience of our readers; which are comprised of taxpayers, tax officials, academicians, researchers, students, and various other professionals such as lawyers and financial consultants.

It has been a great pleasure for our group to have embarked on such a project to serve the educational needs of the Iranian community in re-introducing the concept of taxation which is one of the most vital and widespread tasks of any government dealing with fiscal vigor and economic prosperity.

In the short interlude between the first issue of this magazine and the current one at hand, we have observed the ever increasing emphasis of the executive and legislative branches of the government on the role of "taxation" for meeting the fiscal and the economical needs of this nation. In the current budget of the Iranian year 1372 ( March 21, 1993 through March 21, 1994) the forecasted tax revenues are much higher than the previous year, and it is estimated that tax revenues for the current year would amount to 5.4 trillion Rials, in comparison to 3.6 trillion Rials for the same period last year, an increase of more than 50 percent. This is also indicative of the attentions paid in making the national budget rely more on taxes rather than on oil exports.

Concurrently there have been many changes in the global political

environment as well. The solidification of the European Economic Community (EEC) and the convergence of political and economical boundaries have brought new demands for the re-evaluation of many of the existing national regulations. Among them taxation stands out prominently. As a result of formation of this community which has precipitated to a single common market in member counties, it is imperative for the tax base for individuals or companies in every sector alike to be subject to similar tax circumstances. Such undertakings have required re-evaluation of many existing tax laws and re-introduction of new regulations in order to effectively meet these new developments. The debates are far from over and there are continuous changes in the regulations.

Our intention is to keep abreast of these changes both in domestic and global settings, and hope that our publication will serve as a beacon for evaluating changes in the new tax laws in this forum, and to be instrumental in dispensing information in order to strengthen and improve the general tax knowledge within the country. Participation of our readers comprising of various taxpayers, regulatory staff, consultants, academicians, and other researchers, can play an active role in expanding the horizons of this publication, and their responses in raising issues for the improvement of the magazine is welcomed.

With the blessing of the Almighty we hope to never cease our endeavor, and in the future issues of this magazine to achieve a high standard of excellence such as to enjoy accumulated prominence among our readers. We further hope to gain higher acceptance as a source for capturing changes in taxation regulations pertinent to this nation.

**A. Arabmazar**