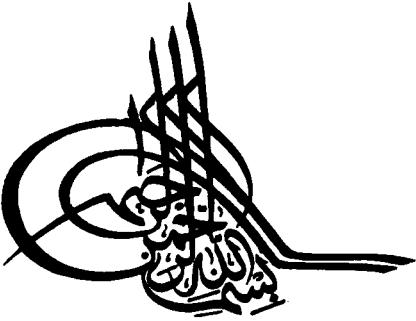


مالیات



طرح روی جلد : حمیدرضا محسنی



مالیات

فصلنامه مالیاتی، اقتصادی، اجتماعی

سال اول، شماره سوم، پائیز و زمستان ۱۳۷۲

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی

مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب‌مازار

وزیر اطلاعات: ناصری

دیر هنر: دکتر محمد توکل

دیر بین‌المللی: هرزوگ گردزی ناصری

صفحه آرایی: آفتاب ایله؛ محدث‌ها حنایی

طریق: آفتاب ایله؛ محدث‌ها محسنی

حروفچی: صفحه آرایی، تغذیت غذی برچاپ

مؤسسه ایله

آماده‌سازی چاپ: شرکت الهم

چاپ: پیشرو

سرآغاز

۱	از قرارداد مالیات مصافع ایران و فرانسه چه خبر؟	دکتر علی اکبر عرب‌مازار
۳	رأی هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی و مسأله تقسیر قانون	دکتر محمد توکل
۵	ضرورت ایجاد تحول اساسی در نظام مالیاتی ایران	علی اصغر عابدی
۸	دشواری‌های فهم و اجرای قوانین مالیاتی	عباس هشی
۱۱	مالیات بر درآمد و نقش آن در اقتصاد کشور	عن الله علاء
۱۴	اندوخته و ذخیره	محمدحسین سیدزنانی
۱۹	هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی	حسن اهریان
۲۱	مالیات بر ارزش افزوده	
۲۳	آشنائی با مالیات بر فروش	محمد‌تقی تزاد عمران - علی اصغر شایانی
۲۴	میخنی از حقوق بین الملل مالیاتی	دکتر محمد توکل
۲۷	مالیات دلایلی و کمیسیونی معاملات خارجی	یخش تحقیقات مالیاتی دانشکده امور اقتصادی
۳۱	شورای عالی مالیاتی، قوانین استفساریه و دیوان عدالت اداری	
۳۵	اصطلاحات مالیاتی بین المللی	
۳۷	اقتصاددانان و مالیات	
۴۱	گزیده‌های تاریخی	
۴۴	خبرها	
۴۶	آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی	
۵۰	مقررات، آراء و بخشنامه‌های مالیاتی	
۵۳	معرفی کتاب	
۵۷	بخش انگلیسی	

• مطالب متفاوت در مدل میتوانند رأی و نظر می‌لذانند است.

• مدل اندیشه‌نشان و حلvet مقالات آزاد است.

• مطالب رسمیت پذیر گردانند می‌شوند.

دفتر مطالعه مالیات

تهران دانشکده امور اقتصادی

شماره ۱۳۷۲، جلد اول

(کد پستی ۱۵۱۱۶)

تلفن ۰۱۱۱۱۱۱۱۱۱

فاکس ۰۱۱۱۱۱۱۱۱۱

صندوق پستی ۱۵۱۱۶

سرا آغاز

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

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

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

در این زمینه کشورهای صنعتی جهان پیشگام هستند و نسبت مالیات در این ممالک بسیار بالاتر از جهان رو به توسعه حرکت می‌کند. طبق ارقام منتشره از سوی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی طی سالهای ۱۹۸۷-۱۹۹۰ نسبت مذکور در ۴/۲ کشور عضو سازمان حافظ ۲۲/۸ درصد و حداکثر ۵۶/۹ درصد بوده است (رقم بالنسبه کوچک ۲۲/۸ درصد مربوط به یگانه کشور غیرصنعتی عضو سازمان یعنی ترکیه است). کشورهای در حال توسعه نیز از تجارب تلغی گذشته پند آموخته و این ایده را به طور اصولی پذیرفته اند که حرکت معقول، افزایش اتکاء بر درآمدهای مالیاتی است.

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

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

اقداماتی از این گونه اگر به درستی انجام پذیرد می‌تواند مبانی فکری و اجتماعی لازم را برای قبول برنامه‌های مالیاتی دولت فراهم سازد، و از همین رویکی از لوازم قطعی هرگونه اصلاح مالیاتی به شمار می‌رود. نشریه مالیات با وقوف بر نکات و مسائل یاد شده همه کوشش خود را به کار خواهد برد تا رسالتی را که در هریک از این زمینه‌ها بر عهده دارد به انجام رساند. در شماره کنونی مجله گفتارهای تازه‌ای در زمینه مسائل مربوط به حقوق مالیاتی ارائه شده است که امید است راه را برای بحث‌های بیشتر در این زمینه هموار سازد.

علی‌اکبر عرب مازار

از قرارداد مالیات مضاعف ایران و فرانسه چه خبر؟

دکتر علی اکبر عرب مازار

مقدمه

مورد نظر استفاده نخواهد کرد و فایده معافیتی که دولت ایران به وی داده بدين طریق منتفی می شود. برای آن که چنین نتیجه ای حاصل نشود، دو دولت به نحوی که اشاره شد توافق کرده اند که در این حالت طرف فرانسوی فرض را بر نبود معافیت مالیاتی قرار دهد و بر آن فرض اعتبار مالیاتی پیش بینی شده در قرارداد را همچنان به مؤسسه یا فرد صاحب درآمد اعطای کند. پس این جزء از قرارداد قست ج از بند ۲ ماده (۲۳) در واقع به نفع ایران و درجهت توسعه اقتصادی این کشور پیش بینی شده است.

اما خبر تازه

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

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

باشد معادل آن یک اعتبار مالیاتی به صاحبان درآمد تعلق نخواهد گرفت که از مالیات ایشان در فرانسه (تحت عنوان مالیات شخص حقیقی یا حقوقی) کسر خواهد شد.

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

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

ارفاقهای مالیاتی سود سهام و حق الامتیاز

آنچه به طور خاص مورد بحث ما است بند ۲ از سه مورد فوق (مطابق با جزء ج بند ۲ ماده ۲۳ کنوانسیون) می باشد. دولت ایران ممکن است تصمیم بگیرد سود سهام یا درآمد حاصل از حقوق و امتیازات معینی را مشمول کاهش یا معافیت مالیاتی قرار دهد تا از این طریق موجبات جلب سرمایه و تشویق توسعه اقتصادی فراهم آید. آنگاه چون مؤسسه یا فرد خارجی مشمول بخشدگی، در این حد مالیاتی نپرداخته، بنابراین از اعتبار مالیاتی

«موافقنامه بین ایران و جمهوری فرانسه به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از فرار از پرداخت مالیات» در آبانماه سال ۱۳۵۲ به اعضاء رسید و یک ماه و اندي بعد از سوی پارلمان ایران نيز مورد تصویب قرار گرفت. ولی مبادله استناد تصویبیه قرارداد با تأخیر انجام پذیرفت و در نتيجه قرارداد يك ماه پس از انجام اين تشریفات از ۲۱ فروردین ۵۳ قوت اجرائي یافت.

ماده ۲۳ موافقنامه ترتیب اجتناب از اخذ مالیات مضاعف را به این شرح تعیین می کند: الف. در مورد ایران: هرگاه مالیاتی طبق این موافقنامه از درآمدهای کسب شده در فرانسه اخذ شده باشد. اگر در جمهوری فرانسه هرگونه مالیاتی که این موافقنامه ناظر بر آن است از درآمدهای کسب شده در آن کشور اخذ شده باشد، و همان درآمد در ایران نیز مشمول مالیات شناخته شود، آنگاه دولت ایران مبلغی معادل مالیات پرداخت شده در فرانسه را از درآمد مورد مطالبه خود کسر خواهد کرد. حداکثر این مبلغ نباید از مالیات مورد مطالبه ایران تجاوز کند.

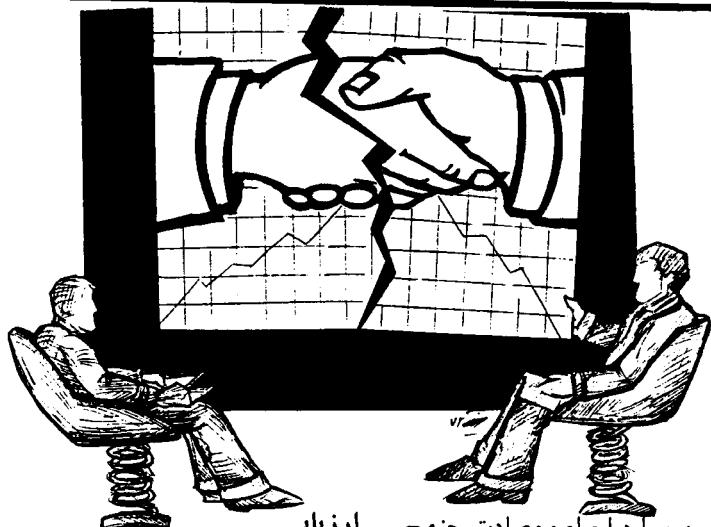
ب. در مورد فرانسه: نسبت به فرانسه تکلیف درسه قسمت جداگانه معین شده است:

۱. سود سهام، بهره، حق الامتیاز، حق الزحمه مدیران، حق حضور و دریافتی های مشابه که در شرکت ها معمول است، و درآمد هنرمندان و ورزشکاران. در این موارد اگر مالیاتی در ایران تعلق گرفته

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

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

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



ارزیابی

چند نکته در این زمینه قابل ذکر است:
۱. تا آنجا که به مفاد قرارداد مالیات مضاعف ایران و فرانسه مربوط می شود، پیش بینی خاصی به این گونه به عمل نیامده است که یک ماده یا بخش معینی از قرارداد

است که تعیین موارد اجراء و مصاديق جزء ج با مقامات صلاحیت دار دو طرف است. یعنی وزارت خانه های اقتصاد و دارائی دو طرف ضمن تبادل نظر تعیین خواهند کرد که فرضآ به موجب قوانین ایران فلان معافیت یا ارافق مالیاتی با هدف تشویق توسعه اقتصادی

۱۱ کشور طرف قراردادهای مالیات مضاعف را در برابر گرفته، در واقع جنبه های مالی و اقتصادی قضیه و تحصیل عواید بیشتر را مورد نظر داشته و مسأله حقوقی طرح شده بهانه ای برای نیل به چنین هدفی پیش نبوده است.

است. یادآور می شود که تعداد کل کشورهایی که در قراردادهای ایشان با فرانسه چنین شرطی پیش بینی شده از ۲۴ تجاوز نمی کند (ملحظه شود: Guides to European Taxation, vol. II, France, 8, 3, 1, 3)

۴. در صورتی که مقامات ذی ربط مالیاتی مایل به اظهار نظر پیرامون این مطلب و روشن ساختن جواب منهجم مسأله باشند، مجله مالیات مشتقانه نسبت به درج نظرات ایشان مبادرت خواهد نمود.

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

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

پیش بینی شده، پس دولت فرانسه باید به فرض این که چنین معافیتی داده نشده مؤذی ذی ربط فرانسوی را کما کان مشمول معافیت مالیاتی پیش بینی شده در قرارداد بشناسد.

در گزارش وزارت دارائی فرانسه گفته شده است که چون مقامات صالحه نتوانسته اند نسبت به تعیین مواردی که بر حسب قوانین ایران چنان ارقاقهای مالیاتی پیش بینی شده به توافق بررسند. پس اعتبار مالیاتی قابل اعطاء از سوی فرانسه در چنین مواردی منتفی است.

رأی هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

و

مسئله تفسیر قانون

دکتر محمد توکل

مقدمه:

محاسبه مالیات بر درآمد اتفاقی قرار گرفته است از مبلغ دریافتی انتقال دهنده قابل کسر می باشد». اقلیت در این نتیجه گیری خود که درست نقطه مقابل استنتاج اکثربت است به طور عمدۀ بر چند نکته تکیه کرده است. نخست این که «به طور کلی نظر مقنن دریافت مالیات مضاعف از موضوع واحد نمی باشد». منظور این است که موّدی به هنگام تملک بلاعوض حق واگذاری محل یک بار مالیات بر درآمد اتفاقی بابت بهای آن پرداخت کرده و اکنون اگر همان قیمت مأخذ مالیات قبلی را در محاسبه درآمد مشمول مالیات قابل کسر ندانیم، نتیجه این خواهد بود که دقیقاً از همان رقم مجدداً مالیات وصول کنیم.

دومین استدلال اکثربت، که در واقع ادامه منطقی استدلال فوق به شمار می رود، این است که اگر با وجود شرایطی که توصیف شد، کل مبلغی که بابت انتقال دریافت شده مشمول مالیات بر درآمد املأک واقع شود «قطع نظر از این که مبتنی بر عدالت مالیاتی نیست از وجاهت قانونی برخوردار نمی باشد». استدلال دیگر اقلیت اتخاذ ملاک از مقررات مشابه مالیاتی است. فرضاً ماده ۲۳ قانون مالیاتهای مستقیم سال ۱۳۴۵ احکام مربوط به تعیین درآمد مشمول مالیات در مورد نقل و انتقالات آتی املأک را بیان می دارد و آن را به طور اصولی اضافه بهای فروش نسبت

این است که چون شخص مورد نظر، حق واگذاری محل را بلاعوض مالک شده آیا باید ارزش همین حق را به مبلغی که مبنای محاسبه مالیات اتفاقی قرار گرفته بوده از دریافتی او بابت انتقال به شخص ثالث — برای تعیین درآمد مشمول مالیات املأک — کسر کنیم، یا این که «در این رابطه فقط مالیات پرداختی قبلی قابل کسرخواهد بود؟» مسئله در هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مورد بررسی قرار می گیرد و به سبب حاصل نشدن توافق آراء، اکثربت و اقلیت اعضاء هیأت هریک رأی خود را صادر می کنند.

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

در مقابل اقلیت اعضاء هیأت اظهار نظر کرده اند که: «عقیده دارد مبلغی که مأخذ

در این مقاله رأی مورخ ۷۲/۳/۱۸ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مورد بحث قرار می گیرد. مسئله طرح شده نزد شورا به طور خلاصه از این قرار بوده است:

حق واگذاری محلی به صورت بلاعوض به شخصی منتقل می شود و او به سبب تمکن رایگان آن حق، تحصیل کشته درآمد اتفاقی شناخته می شود و مالیاتی را که به صاحبان این گونه درآمد تعلق می گیرد می پردازد. پس از چندی همین شخص، آن «حق واگذاری محل» را به ثالثی می فروشد و این معامله مشمول مقررات مالیاتی فصل مالیات بر درآمد املأک شناخته می شود.

مسئله از دید مقررات پیش از اصلاحیه اردیبهشت ۱۳۷۱ قانون مالیاتهای مستقیم مطرح می شود، بدین معنی که از شورای عالی مالیاتی می خواهند نظر خود را با توجه به ماده ۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم سال ۱۳۴۵ و مشابه آن ماده ۷۹ قانون سال ۱۳۶۶ اعلام دارد. توضیح این که طبق این دو ماده اگر شخصی غیر از مالک محل بر اثر واگذاری پاره ای حقوق خود نسبت به املأک و از جمله انتقال «حق واگذاری محل» درآمدی تحصیل کند، در آن صورت درآمد مشمول مالیات وی عبارت خواهد بود از اضافه دریافتی وی نسبت به آنچه که برای تحصیل این حقوق... قبل از پرداخت نموده است». مسئله

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

رأی اقلیت هیئت عمومنی شورای عالی

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

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

به خرید تلقی می‌کند. ولی در آخرین بخش این ماده (پایان تبصره ۶) آمده است: «در صورتی که تملک ملک به سبب ارث و یا نقل و انتقالات بلاعوض و معاباتی باشد ارزش ملک در تاریخ تملک که مبنای مالیات قرار گرفته است بهای خرید ملک محاسب می‌شود». همچنین به موجب تبصره ماده ۷۹ قانون سال ۱۳۶۶ اگر و Rath حق واگذاری محل استیجاری را که از طریق ارث به آنها رسیده منتقل کنند مبلغی که از این بابت جزء ماترک آنها منظور شده و قطعیت یافته از دریافتی زمان انتقال کسر خواهد شد. اقلیت به ماده قانونی دیگری نیز از همین نوع استناد کرده که همه آنها حکم مشابهی را نسبت به برخی موارد نظیر مقرر داشته‌اند.^۱

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

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

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

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

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

بحث پیرامون رأی

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

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

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

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

آن بخش قوانین مالیاتی منظور شود بی آن که هم آهنگی و هم خوانی جمله و جامع الاطرافی ازین حیث به عمل آید. از سوی دیگر سازش

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

به نظر می‌رسد در موارد عدم صراحة قوانین مالیاتی تفسیر موضع آن به زیان مودی (همانند قوانین جزائی) جائز نباشد

و تلفیق بین این گونه هدفهای پراکنده قانون مالیاتی با منطق کلی عدالت و مفاهیم اساسی حقوق طبیعی با دشواری‌هایی همراه خواهد بود. گذشته از این که عدالت‌یا غیرعادلانه بودن برخی ضوابط، در محدوده مسائل مالیاتی مورد مناقشه است.

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

در پایان به منظور پاسخ گوشی به خرده‌گیری‌های لفظی مقدار ذکر این نکته را لازم می‌داند که واژه تفسیر در این مقاله همه‌جا به مفهوم عام لغوی آن، یعنی فرایند



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

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

به هر تقدیر رأی اقلیت به ویژه از جیث توسل به شیوه‌های نوین تفسیر قانون درخور توجه است. نهایت این که تفسیر مورد بحث از لحاظ منافع مودی جنبه مثبت دارد و باید دید که اگر قضیه به عکس باشد تکلیف چیست؟ مثلاً اگر به موجب قانون، مالیاتی بر عهده گروهی از مودیان قرار گرفته که انتساب آن با جمعی دیگر محل تردید باشد و حکم صریحی هم نداشته باشیم آیا می‌توانیم با توسل به همین گونه تفسیر، مالیات مورد نظر را شامل آن گروه ثانی نیز بدانیم؟ به نظر می‌رسد در موارد عدم صراحة قوانین مالیاتی تفسیر موضع

آنچه بر دشواری و پیچیدگی مسأله تفسیر قوانین مالیاتی می‌افزاید تداخل عوامل مالی، اقتصادی، توسعه‌ای و اجتماعی مختلف در تدوین این قوانین است

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

آنچه بر دشواری و پیچیدگی مسأله تفسیر قوانین مالیاتی می‌افزاید تداخل عوامل مالی، اقتصادی، توسعه‌ای و اجتماعی مختلف در تدوین این قوانین است. هریک از این اهداف ممکن است به طور مستقل در این یا

آن به زیان مودی (همانند قوانین جزائی) جائز نباشد. بحث ذر باب نحوه تفسیر قانون بسیار است و توسعه این بحث طبعاً به گفتگو پیرامون منشا حقوق خواهد کشید و پای دو مکتب

ضرورت ایجاد تحول اساسی

در

نظام مالیاتی ایران

علی اصغر عابدی

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

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

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

نیازها و شرایط زمان ارزیابی نمی‌گردد، بلکه در مقایسه با قانون قبل و مقتضیاتی که شرح آن خواهد آمد، گامی به پس نیز تلقی می‌شود. قانون مذکور از نظر بافت کلی، اقتباس صریحی از قانون مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ است. بطوریکه حدود ۹۰ درصد مباحث آن همان مقررات قانون قبلی است که غالباً با جابجایی فصول و عبارات به این قانون نقل شده است.

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

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

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

نظام مالیاتی ایران در سالهای پس از انقلاب، چه در زمینه قانون و چه روش‌های اجرائی تقریباً دست نخورده باقی مانده است، در زمینه قانون، اگر اصلاحات مقطعی سالهای اول انقلاب را نادیده بگیریم، قانون مصوب سال ۱۳۶۶، به عنوان قانون مالیاتی دوران پس از انقلاب، نه تنها پاسخگوی

تحقیق از اطرافیان و یا مراجعه به اسناد و مدارک مودی و اشخاص ثالث برآورده سپس ضرایب یا درصدهایی را که از پیش متناسب با انواع فعالیت‌ها تعیین شده است، براین عوامل (که به قراین مالیاتی موسمند) اعمال کنند و حاصل آن را به عنوان درآمد مشمول مالیات مأخذ محاسبه مالیات قرار دهند. اگرچه قصد قانونگذار از تعییه این روش و تأکید بر رعایت آن حصول درآمد نزدیک به واقع مودی است، ولی دستیابی به چنین قرائی در عمل، آن هم به نحوی که با واقعیت نزدیک باشد، غیرممکن و مسائل تعیین آن محور تمامی معضلات نظام مالیاتی است.

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



اعمال تخفیف‌های بی اساس در مراجع مذکور (به سبب نبودن ملاک مشخص برای قضاوت مستدل) عدم امکان تعقیب انتظامی مأموران تشخیص خاطی و نیز مودیان مختلف به همان ملاحظاتی که ذکر شد و تجویز بخشودگی تمام یا قسمی از جرایم تخلفات مودیان از تایع مسلم روش علی الرأس و مستند نبودن مبانی تشخیص مالیات است. بعلاوه، مفضل فوق زمینه نارضائی عمومی، اشاعه فرهنگ بی اعتقادی، توسعه روش تعقیب و گریز، واسطه کاری در امر تشخیص و حل و فصل اختلافات مالیاتی و تبانی و سوه استفاده از حقوق عمومی را نیز مساعد

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

مستند نبودن مبانی تشخیص بخش اعظم پرونده‌های مالیاتی و درنتیجه، کاربرد وسیع روش علی الرأس تشخیص درآمد مشمول مالیات در نظام مالیاتی ما، عاقب نامطلوبی را به همراه داشته است، آثار اعمال این روش به صورت‌های گوناگون در مراحل اجرای قانون به چشم می‌خورد: دخالت نظر و سلیقه در تشخیص و تعیین مالیات (اعمال ممیزی و داوری به جای رسیدگی و حسابرسی) بروز تعیین و ناهمانگی در سطح عمومی مالیاتها (به لحاظ تقاضت مهارتها و تنوع نقطه نظرها)، طرح بیشتر این گونه پرونده‌ها در مراجع حل اختلاف مالیاتی تا آخرین مرحله رسیدگی،

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

مستند سازی نظام معاملات محور اصلی تحول نظام مالیاتی ایران است

سنجدیده اقتصادی، استفاده از تکنولوژی مدرن در حسابداری ملی و اعمال سیاستهای مطلوب اقتصادی، اجتماعی را تضمین می‌کند.

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

حدائق ممکن کاهش یابد و کاربرد روش دوم در واقع ضمانت اجرای مؤثثی است برای ارائه مدارک حساب به سیستم مالیاتی.

مقایسه نسبت درآمدهای مالیاتی به کل درآمدهای عمومی در سال ۱۳۷۰ (۴/۲۹) درصد (با نسبت مشابه آن در سال ۱۳۵۶ (۱۹/۱ درصد)، بیانگر آنست که نقش مالیات در تأمین هزینه‌های عمومی کشور ما تحول اساسی یافته است. تحول نقش مالیات و روند رو به رشد نسبت مالیاتها به نوبه خود تحول در نظام تشخیص مالیات را طلب می‌کند. مستندسازی نظام معاملات محور اصلی تحول نظام مالیاتی ایران است.

تنظيم و اجرای برنامه جامعی برای «مستندسازی معاملات» در قالب یک طرح ملی و تضمین ارائه مدارک حساب به دستگاه تشخیص مالیات، علاوه بر رفع نارسانیهای یاد شده در زمینه مالیاتی، تنظیم برنامه‌های

می‌سازد. سیستم‌های مالیاتی پیشرفتی برای رفع معضلات فوق، دوشیوه اساسی زیر را در قالب برنامه‌های وسیع ملی توانماً اعمال کرده‌اند:

۱ - مستندسازی معاملات و تعمیم نگهداری حساب تا پائین ترین سطح مشاغل و فعالیت‌های اقتصادی با تضمین مؤثر قانونی و کاربرد مکانیزم‌های اجرائی متناسب.

۲ - برقراری یک سیستم نظارتی - اطلاعاتی مجهز و مؤثر، برفعالیت‌های اقتصادی با استفاده از ماشینهای محاسب الکترونیکی.

تمهیدات فوق در واقع مکمل یکدیگرند و استفاده از یکی بدون اعمال دیگری نتایج مطلوب را به دست نخواهد داد. اعمال روش نخست سبب شده است که تعداد مودیانی که اسناد و مدارک حساب نگهداری نمی‌کنند به

نکته

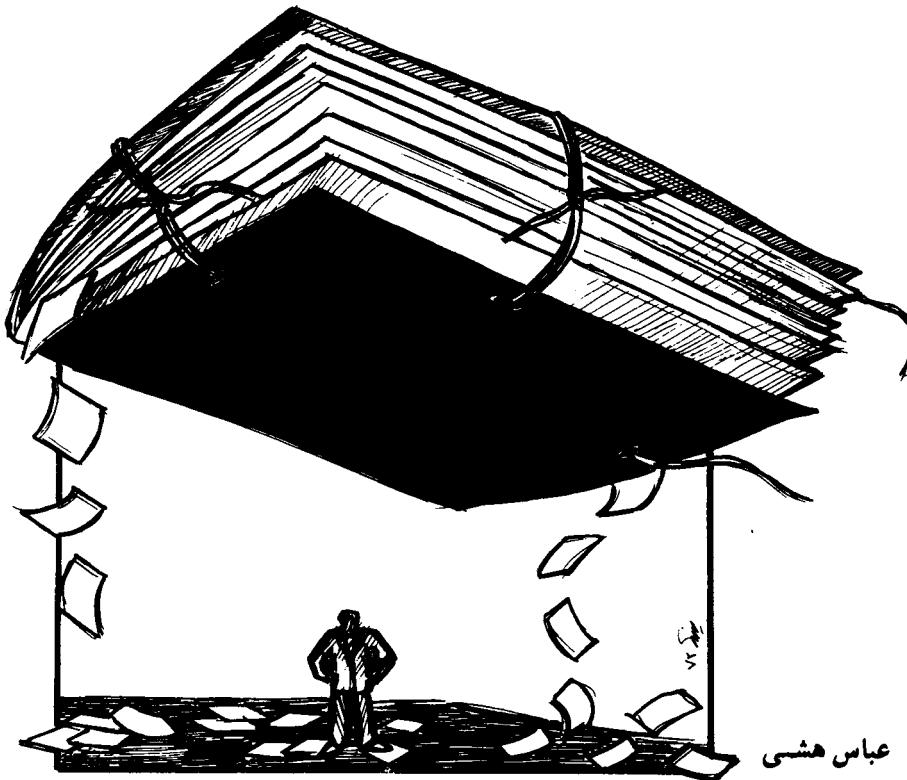
هزینه‌های قابل قبول

هایدی فلاپس زن جوانی که در هالیوود روپی خانه سطح بالائی به راه انداخته و از هر مشتری خود ۱۵۰۰ دلار مطالبه می‌کرد طبعاً با افراد مرقه و بولدار سروکار داشت و بیشترین مراجعان او را «بیزنس من» های ثروتمند تشکیل می‌دادند. این مشتریان گاهی از محل حساب‌های بانکی شرکت خود چک صادر می‌کردند و آن را به حساب «هزینه‌های تولید» منظور می‌کردند تا از رقم سود و بیژه مشمول مالیات ایشان کسر شود! (به نقل از مجله تایم اینترنشنال شماره ۱۶ اوت ۹۳، صفحات ۴۱ و ۴۲).



دشواری‌های فهم و اجرای قوانین مالیاتی

عباس هشی



بخشنامه‌های مالیاتی

اکنون ببینیم که آیا این طریقه مقابله با موارد ابهام و اشکال قانون یعنی صدور بخشنامه‌ها در همه موارد کارساز است و به طور خاص اگر قانون خود زمینه ساز اشکالاتی نظیر طول و تفصیل محاسبه و پیچ دریچی کار باشد آیا بخشنامه می‌تواند این گونه دشواری‌های ذاتی قانون را به حد چشم گیری تخفیف دهد؟ گمان نمی‌رود دادن پاسخ مثبت به این سؤال آسان باشد. به عنوان مثال به بخشنامه شماره ۴/۵۰۵۰۴ / ۳۳۲۵ / ۵ م سورخ ۷۱/۱۰/۱۳ که در خصوص نحوه محاسبه مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی صادر شده و متن آن در شماره نخست مجله مالیات به چاپ رسیده، اشاره می‌کنیم (نحوه محاسبه مالیات اشخاص حقوقی به ویژه شرکت‌های سهامی عام از مدتی پیش مورد توجه بوده و پیشنهادهای اصلاحی چندی از سوی

در اسفندماه ۱۳۶۶ (که از آغاز سال ۱۳۶۸ قابل اجراء شناخته شد) قانون پیشین ملتفی گردید. هر چند در تنظیم این قانون شرایط و اوضاع و احوال اقتصادی و اجتماعی سال‌های منتهی به اسفند ۱۳۶۶ در نظر گرفته شده، ولی متن قانون تا حدود زیادی در چارچوب همان قوانین قبلی تدوین یافته و به همین لحاظ چیزی از اجرای آن نگذشته بود که صدور بخشنامه‌ها و دستورالعمل‌های مالیاتی اجتناب ناپذیر شد. پس از چندی به خاطر اشکالات موجود در قانون جدید بار دیگر در اردیبهشت ماه ۱۳۷۱ اصلاحات متعددی در مواد قانون صورت پذیرفت که به نظر می‌رسید این اصلاحیه همراه با متن اصلی قانون وافی به مقصد باشد. با این حال مسائل و موارد ابهام قانون همچنان باقی است و درنتیجه صدور دستورها و بخشنامه‌های اجرائی کماکان ادامه دارد.

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

با تصویب قانون جدید مالیات‌های مستقیم

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



برای رسیدگی (و یا ارسال دفاتر توسط مودی به حوزه به منظور صرفه جوئی در وقت)، رسیدگی به حساب های مودی و تعیین سود مشمول مالیات محاسبات مالیاتی و صدور برگ تشخیص و ابلاغ آن. در صورتی که مودی برگ تشخیص را قبول و مالیات متعلق را پردازد پرونده مخومه می شود که این مراحل نیز مستلزم صرف وقت است.

حتی در چنین حالت فرضی ساده و بدون اعتراض مودی نیز ممیز مالیاتی وقت زیادی را باید برای هر پرونده صرف کند که تنها محاسبات مالیاتی مورد بحث حدود یک روز از چهار روز وقت وی را خواهد گرفت. حال اگر مودی مالیاتی نسبت به برگ تشخیص معتبر باشد، سود مشمول مالیات می تواند در مراحل مختلف بعدی یعنی رسیدگی ممیز کل، رسیدگی هیئت بدوى و رسیدگی هیئت تجدیدنظر تغییر یابد و در هر یک از این مراحل انجام محاسبه مجدد ضرورت خواهد داشت.

به عبارت ساده تر دست کم یک تا دور روز وقت رسیدگی اضافی برای پرونده های مورد اعتراض لازم خواهد بود و درنتیجه ممیز مالیاتی ناچار است وقت بیشتری را به هر دولتی نیز داشته باشد (که سود متعلق به چنین سهامداری از معافیت مالیاتی استفاده نمی کند) در آن صورت محاسبات مالیاتی

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

بخشنامه ای که از آن یاد کردیم به تعیت از طول و تفصیل پیش بینی شده در متن قانون، ناگزیر بسیار مبسوط و مفصل است و مطمئناً برای تنظیم مثال مندرج در بخشنامه و راه حل آن حدود ۲۰ تا ۴ روز کاری وقت صرف شده است. نگارنده این متن نیز حدود یک روز کاری وقت صرف نمود تا از این محاسبات اطلاع حاصل کند. مجریان بخشنامه ممیزین مالیات بر شرکت ها هستند که بد نیست وضع آنان را از حیث میزان وقتی که می توانند صرف این کار نمایند بررسی کنیم.

هر ممیز مالیاتی به طور متوسط مسئولیت حدود ۵۰ پرونده را بر عهده دارد که از این تعداد دست کم ۲۰ پرونده به شرکت های سهامی مرتبط است. اگر تعداد روز مفید کاری در هر سال را ۲۰۰ روز فرض کنیم ممیز مالیاتی به طور متوسط برای هر پرونده فقط ۴ روز وقت رسیدگی خواهد داشت. در این چهار روز مراحل مختلف کاری مربوط به هر پرونده باید تماماً انجام پذیرد. از آن جمله است: دریافت اظهارنامه و تشکیل پرونده، صدور برگ دعوت، مراجعه به محل کار مودی

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

این مقاله خارج است) با این حال مبانی تصاعدی هریک از مبالغ مورد سوال است. برای رفع این مشکل و تأمین سهولت اجرای قانون لائق در این مورد خاص، پیشنهاد

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

آیا قادر تشخیص مالیاتی از وقت کافی به این حد برای رسیدگی های خود برخوردار

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

می شود نرخهای مالیاتی به تعداد کمتر و با در نظر گرفتن مبالغ معقول مشمول مالیات مورد مذکور است (که بحث راجع به آن از موضوع تجدیدنظر لازم قرار گیرد).

است؟ مطمئناً خیر. مضافاً به اینکه در برخی موارد قادر تشخیص در شهرستانها، و حتی در تهران نیز، از تجربه کافی برخوردار نیست.
نتیجه

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

اما راه حل منطقی و اصولی تدوین و نگارش قوانین مالیاتی به نحوی است که به آسانی قابل فهم و اجرا باشد تا از میزان نیاز به صدور بخشنامه و دستور العمل بکاهد و طبیعی است اگر صدور بخشنامه نیز ضرورت پیدا کند همین قاعده در مورد بخشنامه ها نیز باید رعایت شود. یعنی هر بخشنامه ای باید از مبانی ساده نویسی و قابل فهم بودن برخوردار باشد و به نحوی تنظیم شود که به راحتی قابلیت اجرائی داشته باشد.

از جمله موارد وقت گیر در محاسبات مالیاتی نرخ های مختلف مالیاتی ماده ۱۳۱ قانون است که مشتمل بر ۹ طبقه بین ۱۲ تا



مالیات بر درآمد و نقش آن در اقتصاد کشور

عین الله علاء

در این اقتصاد دولت‌ها نقش اساسی و درخور توجهی در مقابله با رکود و تورم و فراهم آوردن زمینه‌رشد و رونق اقتصادی ایفاء می‌کنند. بدین سان که در شرایط رکودی با اتخاذ سیاست‌های انبساطی از طریق ابعاد کسر بودجه و کاهش مالیات‌ها و انجام سرمایه‌گذاری‌های زیربنائی، اجتماعی و اقتصادی موجبات رشد و توسعه اقتصادی را فراهم می‌سازند و به هنگام تورم از طریق سیاست‌های انقباضی و کاهش سرمایه‌گذاری‌ها و افزایش مالیات‌ها، به ویژه مالیات بر درآمد تصاعدی، سبب کاهش و مهار تورم گردیده و اقتصاد را به مسیر طبیعی خود و استغال کامل رهنمون می‌شوند.

با این دیدگاه مالیات بر درآمد در سیاست‌های اقتصادی دولت جایگاه ویژه‌ای داشته و نقش بسیار حساسی را ایفاء می‌کرده است. ولی از سالهای ۱۹۷۰ با رفع موانع عدمه رشد و توسعه و شکوفایی اقتصادی و تأمین رفاه اجتماعی نسبی در کشورهای پیشرفت، سیاست‌های تعديل اقتصادی رایج شد و اقتصاددانان را دیدگاه دیگری نسبت به مالیات بر درآمد پدید آمد. این دیدگاه از آن اقتصاد طرف عرضه – منقسم به دونوع اصولی و متداول – است که مقالات و کتابهای زیادی پیرامون آن به رشته تحریر درآمده است. دیگر بالا بودن مالیات بر درآمد در مجموعه مالیات‌های وصولی دولت نشان از سلامت نظام مالیاتی نمی‌دهد، و تصاعدی بودن نیز بار

می‌دهد. اصل مذکور در عین حال توجیه کننده تصاعدی بودن مالیات بر درآمد نیز به حساب می‌آید.

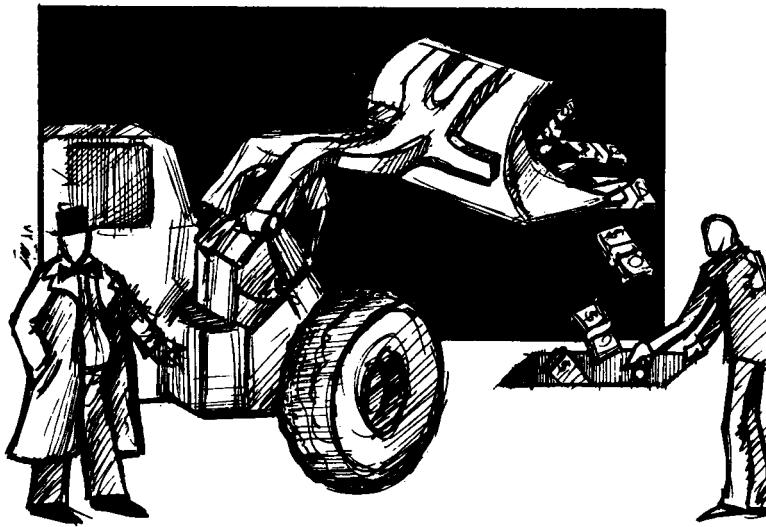
جان استوارت میل عدالت عمودی را بر پایه تساوی در فداکاری مورد توجه قرار می‌داد. بر این اساس مودیانی که با پرداخت مالیات متحمل فداکاری مساوی یا زیان مساوی در رفاه می‌شوند باید از رفتار مالیاتی یکسان برخوردار شوند. زیان در رفاه از زیان در درآمد و کاهش آن ناشی می‌شود. اگر سطح رفاه به عنوان تابعی از درآمد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

اقتصاد رایج بعد از رکود بزرگ و دوران پس از جنگ جهانی دوم اقتصاد کیتیزی بود.

مالیات بر درآمد بخشی از درآمد اشخاص حقیقی یا حقوقی است که بر حسب قانون و برای تأمین هزینه‌های عمومی و حفظ منافع اقتصادی، سیاسی و اجتماعی کشور به نسبت توانائی پرداخت مؤدیان به خزانه دولت تعلق می‌گیرد. مالیات بر درآمد به طور سنتی شایع ترین نوع مالیات در کشورهای پیشرفته تلقی می‌شده و غالباً جنبه تصاعدی داشته است. افزایش نسبت مالیات بر درآمد در مجموع مالیات‌های وصول شده نشانه سلامت نظام مالیاتی و اقتصاد کشور به شمار می‌آمده است.

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

در گذشته علمای علم مالیه عمومی برای مالیات بردارآمد با نرخهای بالا و تصاعدی ارزش ویژه‌ای قائل بودند



عادلانه بودن را با خود حمل نمی‌کند و ستاره اقبال مالیات بردارآمد درخشش خود را از دست داده و اندک اندک رو به اقول نهاده است.

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

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

دیدگاه اقتصاد طرف عرضه

اساس استدلال نویسندها و طرفداران اقتصاد طرف عرضه این است که بازارهای آزاد، جز در موارد استثنائی، منابع اقتصادی موجود را به کارآترین وجه تخصیص می‌دهند. باور کارآبودن بازارهای آزاد هم از عقاید

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

گرایش به رشد بی حد و مرز، آن را ذاتاً غیرکارآمی دانند. از آنجا که نمایندگان دولت دارای هدف‌های شخصی مغایر با هدف‌های وسیع و فراگیر جامعه هستند، بنا بر این به سیاست‌مداران و دیوان سالاران نمی‌توان اطمینان کرد که در موقعیت برنامه‌ریزی به طور مؤثر در جهت منافع جامعه عمل کنند. این گروه از نظر اقتصادی بر این باورند

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

- برای کار را کاهش می‌دهد. دسترسی محدود به چنین امتیازاتی برای خانواده‌های فقیر انگیزه‌ای را پدید نمی‌آورد.
۳. مالیات بردارآمد افراد ذاتاً نسبت به تلاش کاری، پس انداز و سرمایه‌گذاری حالت بی طرفی ندارد و به گونه‌جانب دارانه

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

اقتصادی و هم از شیوه نگرش ایشان به سیاست و نظمات اجتماعی برمی‌خizد. از لحاظ سیاسی اقتصاددانان مذکور به دولت به عنوان یک انحصارگر می‌نگرند که توجهی به قاعده بیشینه کردن سود ندارد و به سبب عدم رعایت مقررات بازار و داشتن

عمل می‌کند. نرخ‌های نهانی مالیاتی بسیار بالا این جهت گیری نامناسب را به میزان قابل توجهی شدت می‌بخشند و به عکس کاهش نرخ‌های نهانی مالیاتی عرضه کار، پس انداز و براساس

۱. اقتصاد طرف عرضه اصولی
۲. اقتصاد طرف عرضه متداول
۳. اقتصاد طرف عرضه اصولی: بازگشت قیمت‌های تولید کننده قبل و بعد از مالیات و به اقتصاد کلاسیک و کلاسیک جدید بازده عوامل تولید شکاف پدید آورد و با ایجاد

از سالهای ۱۹۷۰ با رفع موانع عمدۀ رشد و توسعه و شکوفائی اقتصادی و تامین رفاه اجتماعی نسبی در کشورهای پیشرفت، سیاست‌های تعديل اقتصادی رایج شد و اقتصاددانان را دیدگاه دیگری نسبت به مالیات بردارآمد پدید آمد

اثر منفی جانشینی رفتار اقتصادی دولت باید بیشتر روی عرضه کل تاکید داشته باشد تا تقاضای کل. از آنجا که عرضه کل نتیجه رفتار اقتصادی تولید کننده‌گان است، لذا آنان را—ونه مصرف کننده‌گان را—باید به عنوان نیروی سائقه و پیش‌برزنه در اقتصاد تلقی کرد و رفتار اقتصادی ایشان را مهتمین را هم باید در مالیات‌های مختلف و عامل تعیین‌کننده فعالیت‌های اقتصادی ساختارهای مالیاتی جستجو کرد.

سرمایه‌گذاری را افزون می‌سازد. به طور کلی اقتصاددانان معتقد به اقتصاد طرف عرضه تأکید می‌ورزند که باید انحرافات و تغییر در قیمت‌های نسبی تعیین شده توسط بازار به حداقل برسد. این انحرافات را نیز ناشی از مقررات قانونی، سوبسید دادن و مالیات بر درآمد زیاد می‌دانند و بر این باورند که کاهش یا حذف این گونه انحرافات نسبت

اساس استدلال نویسنده‌گان و طرفداران اقتصاد طرف عرضه این است که بازارهای آزاد، جز در موارد استثنائی، منابع اقتصادی موجود را به کارآتربین وجه تخصیص می‌دهند

این انحرافات از تعدادی عوامل به شرح زیر ناشی می‌شود:

۱. کل اقتصاد که مأخذ وضع مالیات‌ها باشد، بدین معنی که عاملین اقتصادی را از تصمیمات منطقی اقتصادی دور کند (که به شمار می‌آید).
۲. قوانین و مقرراتی که بر مأخذ مالیات تولید کننده‌گان و فروشنده‌گان عوامل تولید تأثیر می‌گذارد.

واقعی دانست. سیاست‌های اقتصادی دولت می‌تواند اثرات جانشینی منفی زیادی داشته باشد، بدین معنی که عاملین اقتصادی را از غالباً نیز وضع از همین قرار است). از این رو باید آن سیاست‌ها را چنان جهت داد که اثر جانشینی مورد بحث به حداقل برسد.

به قیمت‌ها سبب تشویق پس انداز و تولید می‌شود، زیرا به انگیزه‌های اقتصادی بازار آزاد اجازه می‌دهد که به خوبی و به طور کارآ عمل کنند. می‌گویند بخش خصوصی معمولاً توانائی فراهم آوردن زمینه‌های رشد اقتصادی را دارد، به طوری که دیگر نیازی به تحمل زیان‌های ناشی از عدم کارآئی و بی‌کفایتی

بر اساس اقتصاد طرف عرضه اصولی، سیاست‌های دولت باید بیشتر روی عرضه کل تأکید داشته باشد تا تقاضای کل

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

۴. کنش متقابل میان تورم، مأخذ مالیات و میزان بدھی مالیاتی.

این توصیه که سیاست مالیاتی در امتداد اقتصاد طرف عرضه اصولی بر هدف تخصیص کارآی منابع بیش از اهداف سیاست اقتصادی تأکید می‌ورزد و آثار منفی جانشینی سیاست‌های اقتصادی—به ویژه سیاست مالیاتی—دولت را به عنوان امر فراوان دولت نخواهد بود.

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

می‌کرده است.
دوم، واکنشی است نسبت به نظام‌های مالیات بر درآمد تصاعدی تمام کشورها. توضیح این که در سال‌های اخیر بر تصاعدی بودن مالیات‌ها تکیه زیادی می‌شود و به دلیل کنش متقابلی که میان نرخ‌های تورم و

مقبولیت عام یافت و توجه همگان را به خود جلب کرد اقتصاد طرف عرضه متداول بود و نه اقتصاد طرف عرضه اصولی. طرفداران این مکتب در خصوص بالا بردن کارائی سیاست‌های اقتصادی به طور کلی و سیاست‌های مربوط به مالیات بر درآمد به طور

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

آثار انتخاب درآمد یا مصرف به عنوان منبع مالیات، بر پس انداز کراراً مورد بحث واقع شده و نیز آثار قوانین مالیاتی و ذخایر لازم (مثل ذخایر استهلاک، ارزیابی موجودی‌ها، امکان جبران زیان و انتقال آن به سوابات آتی، بدھی بابت حقوق صاحبان سهام و غیره) بر تشکیل سرمایه، قبول خطر و سیاست‌های مالیاتی به طور مشروح در ادبیات مالیه عمومی مورد بحث و تحلیل قرار می‌گیرد. با توجه به آنچه گذشت به نظر می‌رسد سیاست مالیاتی طرف عرضه اصولی با نظرات اقتصاددانانی که انجام اصلاحات زیر را به منظور حصول کارائی توصیه می‌کنند تقاضا قابل توجهی نداشه باشد:

۱. مأخذ اقتصادی که بر مبنای آن مالیات وضع می‌شود.
۲. طبقات مختلف مالیاتی و راه‌های فرار از مالیات که به مفهوم علائم انحراف اقتصادی تلقی می‌شود.
۳. نرخ‌های اسمی مالیاتی و درجه تصاعدی بودن آن‌ها.
۴. قوانین مالیاتی و نیز انواع ذخیره‌ها و امتیازات مالیاتی که نرخ‌های مؤثر مالیاتی را در زمان تورم افزایش می‌دهند.
۵. اقتصاد طرف عرضه متداول: خوشبینی کشش پذیری دیدگاهی که از اواسط دهه ۱۹۷۰



طبقات مختلف مالیاتی مبتنی بر درآمدهای اسمی وجود داشت، می‌دیان در دوران‌های تورمی مستمرآ ب سوی طبقات بالای درآمدی سوق داده می‌شدند و پرداخت مالیات بیشتری بر عهده ایشان قرار می‌گرفت. در نتیجه به عقیده اقتصاددانان طرف عرضه متداول نظام مذکور میزان تأثیر بر قیمت نسبی کالاها و خدمات و تبعیض مالیاتی را شدت می‌بخشد و اثرات خردکننده‌ای بر انگیزه‌های تولید به جای می‌گذارد.

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

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

خاص راه گزافه پیموده‌اند و کتاب‌ها و مقالات متعددی طی چند سال اخیر به رشته تحریر درآورده‌اند.

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

اول، واکنشی است نسبت به جهت گیری عدالت مالیاتی در ادبیات سنتی این رشته. زیرا این ادبیات شیفتگی خاصی نسبت به اصل توانایی پرداخت مالیات و اصل فدایکاری داشته و بر این اساس تصاعدی بودن نرخ‌های اسمی مالیات بر درآمد را توجیه

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

که زمینه پیدائی منحنی لافر را فراهم کرد و توسط اقتصاددانان طرف عرضه متداول مورد قبول قرار گرفت. طبق نظر لافر درآمدهای مالیاتی دولت ابتدا با افزایش نرخ های مالیاتی، و مدام که نرخهای مذکور به اصطلاح در «دامنه عادی» قرار دارند، رو به فروزنی می نهد. بعد به بالاترین سطح خود می رسد که به نام «تپه لافر» معروف است. آنگاه در زمانی که نرخ های مالیاتی افزایش



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

یافته و به «دامنه ممنوع» می رسد میزان درآمد تقلیل می یابد. لافر و هم فکران وی عقیده دارند که کاهش در نرخ های مالیاتی بعد از دامنه ممنوع سبب افزایش بسیار در فعالیت های اقتصادی و تمکین مالیاتی مودیان خواهد شد و از این طریق درآمد مالیاتی دولت افزایش خواهد یافت.

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

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

بر اقتصاد می باشد. سخن آنان این است که چون آثار جانشینی منفی مالیات بردار آمد بسیار است؛ لذا کاهش نرخ های نهائی مالیات بردار آمد منتج به رشد سریع شده و افزایش قابل توجه در درآمدهای مالیاتی، افزایش تند در پس اندازها و کاهش نسبتاً بی دردسی در تورم را به دنبال خواهد داشت. گروه مذکور براین باورند که کاهش در نرخ های نهائی مالیات بردار آمد، به ویژه بالاترین نرخ ها، عرضه کار را با انتقال از فراغت به کار و از فعالیت های غیر مبتنی بر اصول بازار به فعالیت های بازار پسند – به صورت افزایش دستمزدهای خالص پس از کسر مالیات – افزایش می دهد، و در نتیجه محصولات مورد پسند بازار افزایش یافته و از نرخ تورم به آرامی کاسته خواهد شد. همچنین با فروزنی مقدار پس انداز و سرمایه از طریق تشویق و انتقال وسیع از مصرف به پس انداز نرخ های بهره نیز کاهش خواهد یافت.

اندوخته و ذخیره

برمی خوریم (بند ۱۱) که طی شرایطی می تواند به عنوان نوعی هزینه قابل کسر در محاسبه مالیات مورد قبول واقع شود. بند ۲۶ همان ماده راجع است به «ذخیره مربوط به هزینه های قابل قبول که به سال مورد رسیدگی ارتباط دارد». جزء و بند ۲ ماده مذکور نیز تلویحاً درصدی از حقوق پرداختی سالانه کارکنان را که به منظور تأمین حقوق بازنیستگی و وظیفه و پایان خدمت و خسارت اخراج کارکنان اختصاص داده می شود به عنوان ذخیره تلقی کرده و آن را نیز تحت شرایطی جزء هزینه های قابل قبول شناخته است.

اما در باب اندوخته از بند د ماده ۱۰۵ قانون شاهد می آوریم. بند د مذکور در مقام تعیین مالیات چند گروه از شرکت ها و طبعاً راجع به زمانی است که سود سالانه شرکت معین شده است. ضمن این بند از جمله میزان مالیات نسبت به اندوخته سهم صاحبان سهام با نام و شرکای ضمنی و یا اعضای شرکت های تعاضی معین شده است و خود حکایت از آن دارد که اندوخته به مرحله پس از تعیین سود مرتبط است.

ولی ماده ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم این تمایز بین دو اصطلاح اندوخته و ذخیره را نقض کرده و در چند مورد آنچه را که برآساس تفکیک فوق باید اندوخته نامیده می شد تحت عنوان ذخیره باد کرده است. از جمله ضمن بند الف می گویید: «آن قسمت از سود ابرازی حاصل از فعالیت های صنعتی و معدنی که شرکتها برای بازسازی و توسعه یا تکمیل واحدهای صنعتی و معدنی ... ذخیره نمایند از پرداخت مالیات معاف است...». بند ب ماده مذکور آن قسمت از سود ابرازی شرکت های مورد بحث را که برای ساختن مسکن کارکنان کثار نهاده می شود ذخیره

● این دو واژه که یکی فارسی و دیگری عربی است و از حیث لغوی مفهومی نزدیک به یکدیگر دارند، از دید قانون تجارت موارد کاربرد جداگانه ای را به خود اختصاص داده اند. ماده ۲۳۷ این قانون در تعریف سود خالص شرکت ها می گوید: این سود «در هر سال مالی عبارتست از درآمد حاصل در همان سال منها کلیه هزینه ها و استهلاکات و ذخیره ها». بدین ترتیب از نظر قانون تجارت ذخیره در عرض هزینه ها و استهلاکات قرارداد و همراه این اقلام از درآمد شرکت کسر می شود تا سود خالص به دست آید. سپس ماده ۲۳۸ اضافه می کند که از سود خالص شرکت پس از وضع زیان های سنتوات قبل «باید معادل یک بیستم آن طبق ماده ۱۴۰ به عنوان اندوخته قانونی موضوع شود». این ماده به وضوح اندوخته را عنصری می داند که از سود خالص باید کثار نهاده شود. مواد ۲۳۹ و ۲۴۰ نیز عیناً موید همین معنی است.

از مجموع این مواد چنین برمی آید که ذخیره از مصادیق هزینه یک دوره مالی به شمار می آید که قبل از تهیه ترازنامه و حساب سود و زیان تحقق پیدا می کند. حال آن که سخن از اندوخته هنگامی به میان می آید که سود سالانه معین شده باشد. به عبارت دیگر پس از آن که سودی به دست آمد بخشی از آن به عنوان اندوخته منظور می شود. و اگر سودی در میان نباشد اندوخته ای نیز نخواهیم داشت.

این جدائی کاربرد بین دو اصطلاح ذخیره و اندوخته به طور کلی در قوانین مالیاتی نیز مورد نظر بوده است. از آن جمله در فصل هزینه های قابل قبول و استهلاکات ضمن ماده ۱۴۸ که این گونه هزینه ها را برمی شمارد به ذخیره مطالبات مشکوك الوصول

محمد حسین سید ذوقانی

ذخیره از مصادیق هزینه یک دوره مالی به شمار می آید که قبل از تهیه ترازنامه و حساب

سود و زیان تحقق پیدا می کند. حال آن که سخن از اندوخته هنگامی به میان می آید که

سود سالانه معین شده باشد. به عبارت دیگر پس از آن که سودی به دست آمد بخشی از

آن به عنوان اندوخته منظور می شود

است که مقررات مالیاتی از سادگی، انسجام

عنوان اندوخته را به کاربرده است.

و عینیت برخوردار باشد چنان که امکان

آنچه فوقاً بیان شد حکایت از آن دارد که

تداخل نظرات و سلیقه های شخصی در تفسیر

کاربرد اصطلاح ذخیره در ماده ۱۳۸ قانون

مالیاتهای مستقیم به جای اندوخته با تفکیک

قانون به حداقل ممکن کاهش یابد. کوشش

نامیله است.

نکته جالب این که ماده ۱۰۸ قانون

مالیاتهای مستقیم که خود اصطلاح اندوخته را

دقیقاً به مفهوم آنچه پس از تعیین سود مؤسسه

کاربرد دو اصطلاح متفاوت برای مفهوم واحد (که شاید بتوان عنوان *homoterm* یا «هم

اصطلاح» را برای آن ابداع کرد) انسجام و یک پارچگی متن قانون را دچار خلل می سازد

و ابهام و سردرگمی پدید می آورد. چنین کیفیتی راه را برای تعبیر و تفسیر شخص قانون

باز می کند

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

اصولی بین کاربرد این دو اصطلاح در سایر مواد همین قانون و قانون تجارت و ادبیات مصطلح حسابداری همخوانی ندارد حتی اگر قانون تجارت را نیز نادیده بگیریم صرف کاربرد دو اصطلاح متفاوت برای مفهوم واحد (که شاید بتوان عنوان *homoterm* یا «هم اصطلاح» را برای آن ابداع کرد) انسجام و یک پارچگی متن قانون را دچار خلل می سازد و ابهام و سردرگمی پدید می آورد. چنین کیفیتی راه را برای تعبیر و تفسیر شخصی قانون باز می کند.

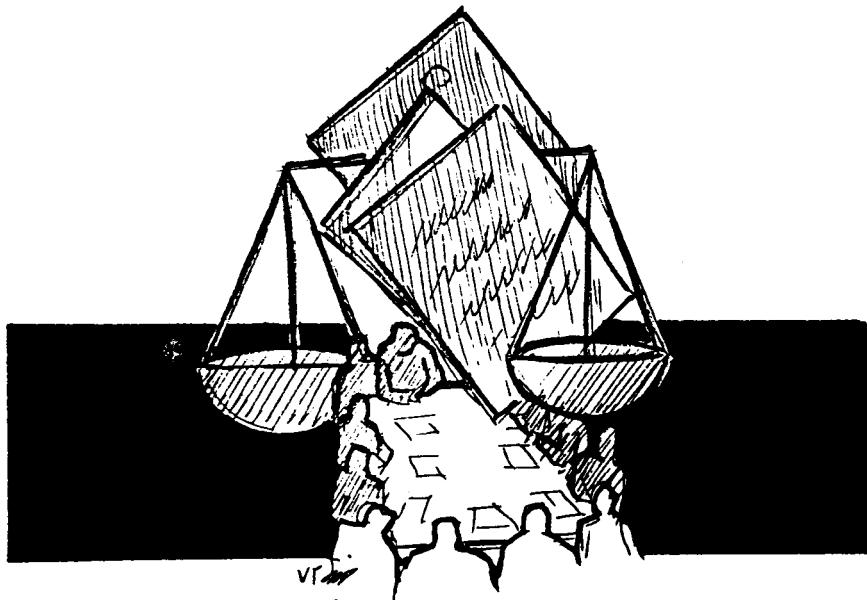
در زمان حاضر کوشش عمومی بر این

تحقیق می یابد به کاربرده، حکم خاصی را نسبت به آن نوع از اندوخته که مالیاتی بدان تعلق نگرفته و سپس بین شرکاء تقسیم شده بیان داشته و آنگاه اشاره به همان ماده ۱۳۸ مورد بحث می کند و می گوید این حکم شامل حال اندوخته های موضوع آن ماده نخواهد بود.

به عبارت دیگر هر چند ماده ۱۳۸ وجودی را که براساس تفکیک یاد شده باید اندوخته نامیله می شد ذخیره خوانده است ولی ماده ۱۰۸ که دقیقاً اشاره به همین وجود و متن ماده ۱۳۸ دارد اشتباه ماده اخیر را اصلاح کرده و

هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی

حسن ابهریان



مورد اختلاف با مقررات موضوعه و صحت موارد شکلی را بر عهده دارد.

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

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

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

اسلامی پاسداری از حقوق مردم و عدل اسلامی پیش‌بینی شده و حکم قانون با قسمتی از یک آیه قرآن مجید در مورد حکمت به عدالت پایان یافته است.

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

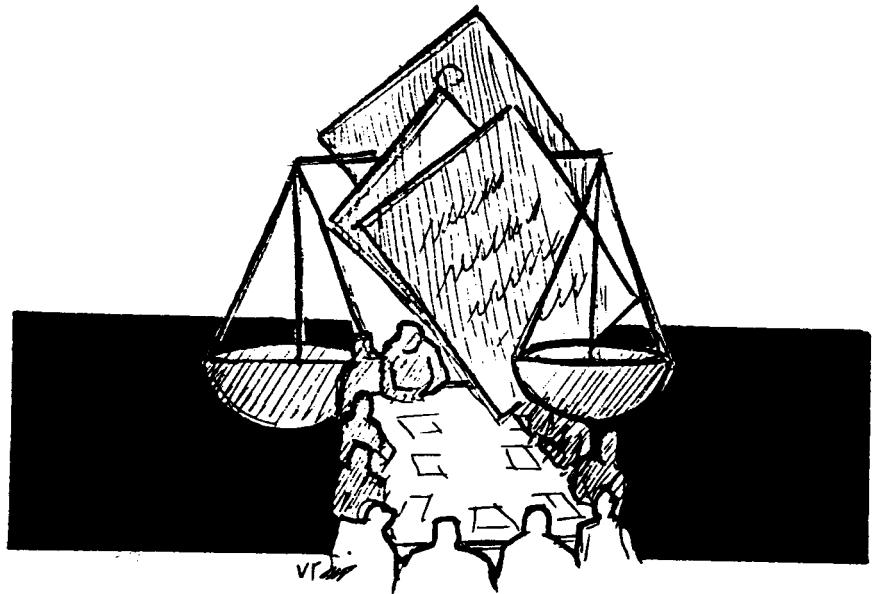
نماینده قوه قضائيه (دادگستری) به عنوان حقوق‌دان رعایت موازین حقوقی و مطابقت

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

فعالی را بر عهده نمی‌گیرند و بار رسیدگی و اخذ تصمیم بیشتر بر عهده نماینده وزارت اقتصاد و دارائی است. این رفتار در محدوده عوامل نوع دومی است که بدان اشاره کردیم، زیرا قانون فرض خود را بر حضور و شرکت فعال همه اعضاء هیئت قرار داده و تصور نمی‌رود اتخاذ ترتیبی خلاف آن وجهی داشته باشد.

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

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



قابل تقسیم اند: نخست عوامل ذاتی و ساختاری و دیگر موجبات عرضی و موردنی. علقه استخدامی و حقوق بگیر بودن عضو متخصص هیئت از همان سازمانی که خود طرف اختلاف است، از نوع نخست این عوامل به حساب می‌آید، به ویژه که او مؤثث‌ترین عضو هیئت محسوب است و غالباً حرف آخر را نیز هم او می‌زند. البته دو عضو دیگر کمیسیون نیز با توجه به دریافت برخی مزایای قانونی از همان سازمان، چندان از این معنی به دور نخواهد بود. نتیجه دیگر همین وابستگی ایجاد تعصب و حمیت سازمانی است که ممکن است سبب شود مرجع رسیدگی سعی کند تا حد امکان از نقض آنچه در مرحله تشخیص بر روی کاغذ آمده اجتناب کند.

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

مطلوب قابل ذکر دیگر این است که در مواردی اعضاء دیگر هیئت‌های حل اختلاف یعنی نماینده‌گان دادگستری و اصناف نقش اجتماع اثر به سازانی دارد.

عواملی که می‌توانند امر دادرسی مالیاتی را از مسیر مطلوب آن دور سازند به دو گروه

مالیات به زبان ساده

این روزها همچنان مالیات بر ارزش افزوده در سراسر جهان بر سر زبانده است و علاوه بر کشورهای پیشرفته صنعتی سالک در حال توسعه نیز اذکر نمایم که این نوع از مالیات روی آورده‌اند، جهان که می‌توان گفت مالیات بر ارزش افزوده به تدریج دارد جهان شنیده شود. در کشور ما نیز گستاخ بر این مالیات بر ارزش افزوده سیار است، با این حال برای اکثر مردم مفهوم این گونه مالیات جندان روسن نست و در جنین حالتی طبیعی است که غالباً مندان به مطالعه مسائل مالیاتی، به ویژه موقت‌گان این نظریه، خواهان کسب اطلاعات بیشتری در این زمینه ناشد. به همین سبب در این شماره از محله نخست بخش ازیک گزارش ویژه را که در همین زمینه تهیه شده درج می‌نماییم و می‌پرسیم که این تحریر این مالیات بر فروش و مالیات بر ارزش افزوده تنظیم گردیده خواهم آورد. هردو مقایله به زبان ساده بفرسته شده و بعد است مرور در توجه خواهند گان فرار گیرد.

مالیات بر ارزش افزوده

کسر معاملات واسطه‌ای، و از سوی دیگر مساوی است با تولید ناخالص ملی. علاوه بر این اگر مراحل مختلف تولید نهائی یک کالا، مثلاً کفش، را در نظر بگیریم یعنی وضع تولید کننده و فروشنده پوست، کارخانه تولید چرم، کارخانه تولید کفش و کفش فروش را بررسی کنیم، صاحبان هریک از این مشاغل برای خود ارزش افزوده‌ای دارند که عبارتست از تفاوت بین قیمت فروش کالای همان شخص منهای آنچه صرف تدارک همان کالا کرده است. اگر این ارزش‌های افزوده را باهم جمع کنیم مجموع آن‌ها مساوی خواهد بود با قیمت فروش کفش آماده به مصرف کننده‌نهایی. پس مجموع ارزش‌های افزوده با مجموع قیمت‌های نهائی کالا هم برابر است (شكل شماره ۱)

به همین منظور را کسر کنیم، ارزش افزوده به دست می‌آید. اگر موضوع را در کل مملکت در نظر بگیریم آنگاه مجموع ارزش‌های افزوده یک جامعه برابر خواهد بود با ارزش کلیه معاملات منهای معاملات واسطه‌ای قبل از هریک از آن‌ها. با کمی دقت متوجه می‌شویم که مجموع ارزش‌های افزوده با این حساب عبارت خواهد بود از همه مبالغی که تحت عنوانی نظیر حقوق نیروی کار، بهره‌پول، اجاره محل و استهلاک اموال پرداخت شده به علاوه مجموع سودهای حاصل برای افراد و مؤسسات. همین عوامل در مجموع چیزی را به وجود می‌آورند که به نام تولید ناخالص ملی یک کشور معروف است. پس ارزش افزوده از سوئی برابر است با مجموع معاملات پس از

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

با توجه به همه این برابری‌ها می‌توانیم فرمول زیر را داشته باشیم:

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

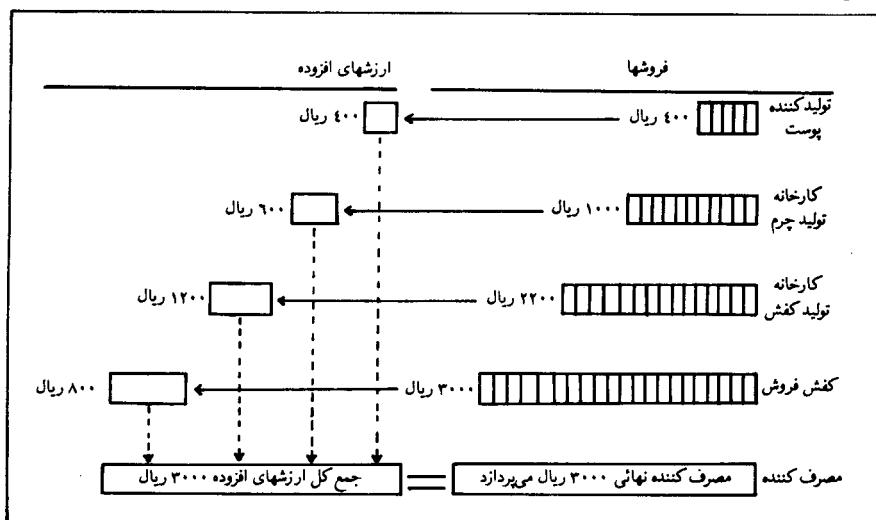
حال که ارزش افزوده به شرحی که در فرمول فوق دیدیم با هزینه حقوق، بهره، اجاره، استهلاک و سود از طرفی و کل معاملات منهای معاملات واسطه‌ای از طرف دیگر برابر است پس برای تعیین مالیات بر ارزش افزوده می‌توانیم نیخ مالیاتی را روی هریک از این دو ترکیب به کار بندیم. ولی روش متداول در جهان استفاده از ترکیب دوم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

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

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

شکل شماره ۱

ارزش افزوده در مراحل مختلف تولید کالا (کفسن)



تشریح نحوه عمل مالیات بر ارزش افزوده در فرآیند تولید و توزیع

«پیراهن» با فرض نیخ ده درصد مالیات بر ارزش افزوده

شکل شماره ۲

مالیات پرداختی بدولت	مالیات متعلق	قیمت فروش
-	-	۲/۰۰۰ ریال
		کشاورزی به تولید و آنرا به کارخانه نیخ رسی می‌فروشد
		۴۰۰ ریال
		۴/۰۰۰ ریال
		کارخانه نیخ رسی نیخ تولیدی را به کارخانه پارچه‌بافی می‌فروشد
		۶۰۰ ریال
		۶/۰۰۰ ریال
		پارچه می‌فروشد
		(۶۰۰ - ۴۰۰) = ۲۰۰
		۱/۰۰۰ ریال
		مالیات پرداختی توسط پارچه‌بافی ۲۰۰
		۱۰/۰۰۰ ریال
		عمله فروش به پیراهن دوز پارچه می‌فروشد
		(۱۰/۰۰۰ - ۱/۰۰۰) = ۹/۰۰۰
		مالیات پرداختی توسط عمله فروش ۹/۰۰۰
		۱/۴۰۰ ریال
		پیراهن دوز پیراهن را به پیراهن فروش می‌فروشد
		(۱/۴۰۰ - ۹/۰۰۰) = ۸/۶۰۰
		مالیات پرداختی توسط پیراهن دوز ۸/۶۰۰
		۲/۰۰۰ ریال
		پیراهن فروش به مصرف کنندگان ۲/۰۰۰ ریال
		(۲/۰۰۰ - ۸/۶۰۰) = ۱/۴۰۰ ریال
		مالیات پرداختی توسط پیراهن فروش ۱/۴۰۰ ریال
		۲/۰۰۰ ریال
		جمع کل مالیات وصول شده در مراحل مختلف برابر است با ۲/۰۰۰ ریال
		جمع مالیات پرداختی توسط مصرف کنندگان ۲/۰۰۰ ریال

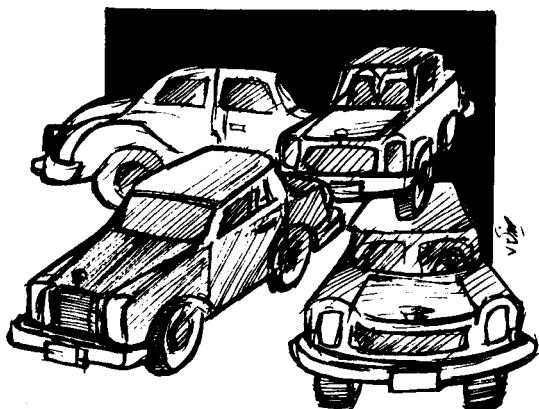
مورد مبالغه پرداخت می‌شود. مالیات بر فروش می‌تواند طیف گسترده‌ای از کالاها را دربر گیرد. مالیات بر فرآورده‌های نفتی، مالیات بر سیگار و یا مالیات بر نوشابه‌های غیرالکلی یک نوع مالیات بر فروش به حساب می‌آیند. وقتی که از مالیات بر فروش نام برده می‌شود

آشنایی با مالیات بر فروش

مالیات بر فروش، مالیاتی است که نسبت به معاملات وضع می‌شود، مبنی و مأخذ مالیات عبارتست از بهائی که برای کالاها و خدمات

آشنایی با مالیات بر فروش

محمد تقی نژاد عمران – علی اصغر شایانی

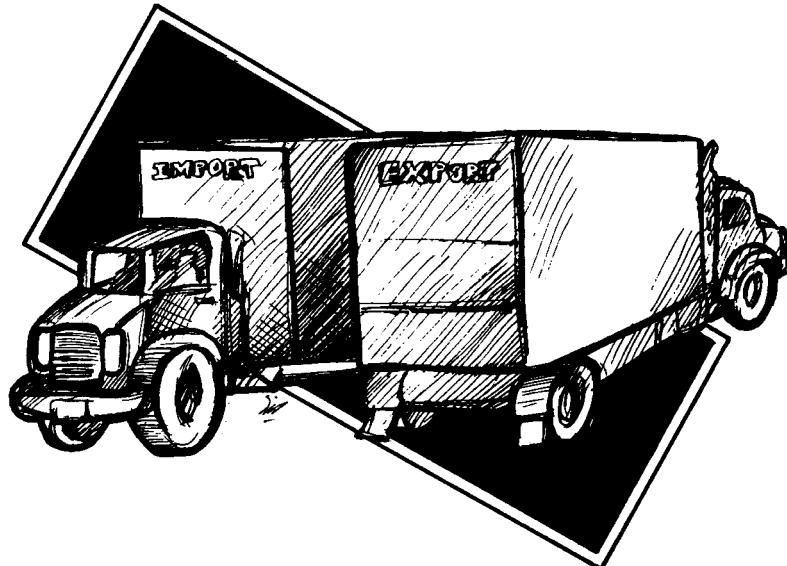


کوتاه تری را. بنابراین در وضع پرداخت مالیات بر فروش چند مرحله‌ای بین کالاها تعییض ایجاد می‌شود. یکی دیگر از نفائص و نارسائی‌های چنین مالیات بر فروشی آنست که هنگام عبور کالا از مرحله‌ای به مرحله دیگر مالیات پرداخت شده در مرحله قبل به عنوان بخشی از مینا و مأخذ مالیات در مراحل بعدی قرار می‌گیرد. بنابراین کالاهایی که از چند مرحله از فرآیند تولید و توزیع می‌گذرند دارای مبنای محاسبه مالیات چندگانه و مضاعف می‌شوند یا به عبارت دیگر بر مالیات، مالیات محاسبه می‌شود. در چنین حالتی برای رفع این نقصه و در شرایط رقابتی شدید موسسات تمایل و علاقه شدیدی به ادغام عمودی چه در مرحله تولید و چه در مرحله توزیع از خود نشان می‌دهند. بنابراین هرگاه موسسه‌ای بتواند از مرحله استخراج مواد اولیه تا مرحله خرده‌فروشی کالا در قالب یک شخصیت حقوقی واحد، فعالیت‌های تولیدی و توزیعی خود را سازمان دهی کند، فقط در مرحله آخر یعنی خرده‌فروشی (فروش کالا به

هرگاه مالیات به یک مرحله از مراحل فوق وضع شود مالیات «یک مرحله‌ای» و اگر به کلیه مراحل گردش کالا وضع شود مالیات «چند مرحله‌ای» فروش نامیده می‌شود. یکی از اشکالات و نفائص مالیات بر فروش «چند مرحله‌ای» آنست که کالاها دارای چرخه و مسیر عبور یکسانی از مرحله تولید تا مرحله مصرف نیستند. بعضی از کالاها مسیر طولانی تری را سیر می‌کنند و برخی دیگر مسیر نیز رایج و معقول چنین مالیاتی معمولاً بین ۳ تا ۵ درصد است. این مالیات را می‌توان در مراحل مختلف گردش کالا و خدمات در جامعه وضع کرد. مثلًا در مرحله تولید، واردات، توزیع یا مصرف. در بعضی از کشورها این گونه مالیات بر کلیه مراحل مختلف چرخه کالا، یعنی تولید و توزیع و مصرف، همزمان بسته می‌شود.



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



و محاسبه کرد.

$$\text{ارزش افزوده} = \text{دستمزدها} + \text{سود} = \text{خرنچی ها} - \text{ورودی ها}$$

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

صرف کنندگان نهائی) مشمول مالیات بر فروش می‌شود و می‌تواند نسبت به موسسات دیگری که یک پارچه نشده‌اند تقویق رقابتی بهتری حاصل کند.

مالیات بر ارزش افزوده

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

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

می‌باشد:

- ۱ - نرخ مالیات \times (دستمزد + سود)
 - ۲ - نرخ مالیات \times دستمزد + نرخ مالیات \times سود
 - ۳ - نرخ مالیات \times (خرنچی ها - ورودی ها)
 - ۴ - نرخ مالیات \times خرنچی ها (فروش ها) - نرخ مالیات \times ورودی ها (خریدها)
- از بین چهار روش محاسبه مالیات بر ارزش افزوده روش چهارم معمول تر و رایج تر است.

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

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

ارزش افزوده . دستمزدها . سود . خرنچی ها - ورودی ها

مبحثی از:

حقوق بین الملل مالیاتی

دکتر محمد توکل

می شود به قلمرو دولت ایران». ولی این پاسخ به رغم ظاهر آن مساله را به طور کامل و بی دغدغه حل نمی کند، زیرا: اولاً: با این که اصطلاح قلمرو (Territory) در بادی نظر شامل منطقه خشکی و اعماق آن، آبهای داخلی، آبهای مرزی، آبهای سرزمینی و قلمرو هوایی است و در این حد می توان منطقه فلات قاره را از آن خارج دانست، ولی چنان نیست که منطقه فلات قاره به کلی از حیطه اقتصاد و حاکمیت دولت خارج باشد و بلکه دولت ساحلی نسبت به منابع کف و زیر کف این منطقه اعمال حقوق حاکمیت انحصاری می نماید. علاوه بر این حق دارد که وسائل و تجهیزات و پایگاه های لازم را برای بهره برداری از منابع فلات قاره نگاه دارد و برپا کند. همچنین می تواند ناحیه مناسی را در اطراف این گونه پایگاه ها و تجهیزات به عنوان منطقه ایمنی در نظر گیرد. چنین پایگاهها و تجهیزات و منطقه ایمنی حول آن تحت اقتدار و صلاحیت دولت ساحلی قرار خواهد داشت.

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

اشخاص حقوقی خارجی (بندج ماده ۱۰۵ و ماده ۱۰۷) و مالیات پیمانکاران خارجی (ماده ۱۱۱) را نام برد.

از ترکیب این احکام عام و خاص و بررسی رویه مالیاتی می توان مسائل متعددی را در زمینه حقوق بین الملل مالیاتی استخراج نمود و مورد بحث قرار داد. یکی از این مسائل خود واژه «ایران» است. ظاهراً مفهوم کلمه روشن است و نیازی به تفسیر ندارد. ولی در عمل ممکن است تعریف آن ضرورت پیدا کند. آیا ایران فقط مشکل از قلمرو خشکی و آبهای سرزمینی است، یا فراتر از آن مثلاً منطقه فلات قاره را نیز دربر می گیرد؟

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

دو فقره قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین ایران و کشورهای آلمان و فرانسه پاسخ این سؤال را - البته از دید همین قراردادها - به شکلی داده است. ضمن ماده ۳ هر دو قرارداد عبارتی بدین مضمون به چشم می خورد: «از نظر این قرارداد جز در مواردی که مفاد عبارت مفهوم دیگری ایجاد نماید: الف. اصطلاح ایران اطلاق

حقوق بین الملل مالیاتی رشتہ مهندی از حقوق مالیاتی است که مسائل مالیاتی را در هر مورد که به نحوی لااقل پایی دو کشور به میان آید - مورد بحث قرار می دهد. مقررات مالیاتی ایران، مانند هر کشور دیگری، متنضمن مسائل مربوط به حقوق بین الملل مالیاتی نیز هست. از آن جمله می توان بند ۵ ماده ۱ قانون مالیاتهای مستحبم را نام برد که قاعده ای عام در مورد مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی غیر ایرانی برقرار ساخته است. براساس این قاعده برای شخص غیر ایرانی دو نوع درآمد مشمول مالیات فرض شده است. یکی درآمدی که «در ایران» به دست آورد که این بخش عمومیت دارد و هرگونه درآمدی را دربر می گیرد. نوع دوم درآمدی است که «از ایران» کسب کند. این نوع درآمد شامل چند مورد معین به این شرح است: درآمد حاصل از واگذاری امتیازات و سایر حقوق، درآمد حاصل از دادن تعلیمات و کمکهای فنی و درآمد حاصل از واگذاری فیلم های سینمائي.

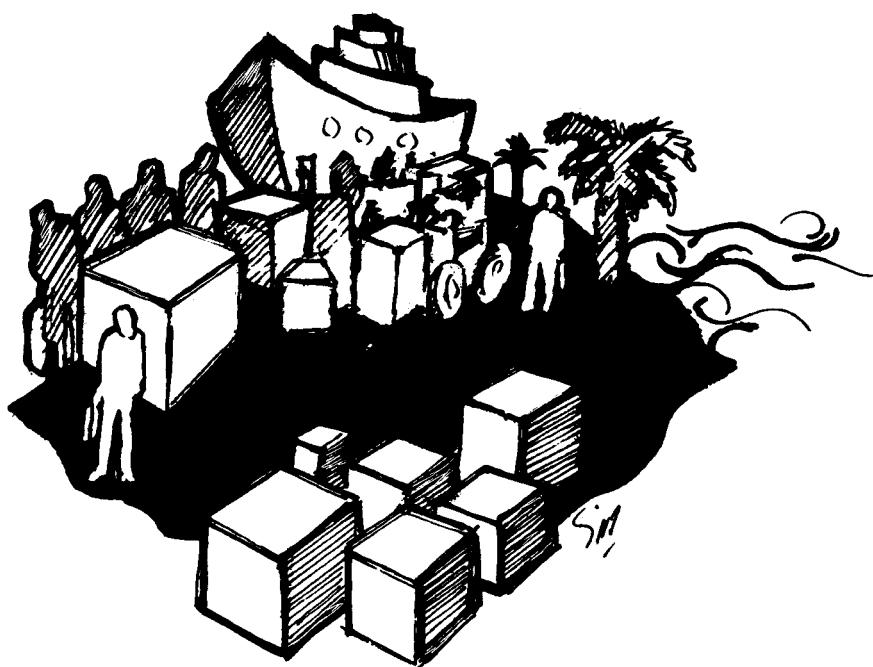
علاوه بر این قاعده عام برای چند مورد معین نیز در بخش های دیگر قانون احکام خاص پیش بینی شده است که به عنوان نمونه می توان حکم راجع به مالیات بر اثر اتباع خارجی (بند ۳ ماده ۱۷)، مالیات بر درآمد

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

کشور نروژ با استفاده از همین موازین در تاریخ ۲۱ زوئن ۱۹۶۳ قانون فلات قاره خود را به تصویب رسانید و بر حسب آن حقوق مربوط به منابع زیرزمینی فلات قاره و اختیار و اعطاء اجازه برای بهره برداری از آن را به دولت

این مملکت — مسئله فوق مانند بسیاری مسائل دیگر مربوط به حقوق بین الملل مالیاتی تاکنون مطرح شده و در رویه مالیاتی ایران پاسخ خود را گرفته است. امید است اهل خبره با استفاده از سوابق و قضایای مالیاتی پیش آمده بحث ما را در این زمینه تکمیل کنند. نمونه جالبی که در زیر (به نقل از شماره

قرارداد آمده همین نکته را بیان می دارد، و به هر حال باید دید با این وجود آیا می توان همین تعریف واژه «ایران» را نسبت به کل قانون مالیاتی های مستقیم نیز تسری داد، یعنی هرجا سخن از ایران می رود برای درک محدوده آن به همین تعریف مراجعه کنیم؟ مشکل بتواند به چنین پرسشی پاسخ مثبت داد. قضیه ای که در ادامه همین مقاله نقل می کنیم و مثال



تفویض کرد.

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

مارس ۱۹۹۳ نشیری — EUROPEAN TAXATION مفهوم عدم ارتباط این گونه مفاهیم قرارداد مالیات مضاعف با کل سیستم مالیاتی کشور می باشد. یعنی تعاریف و محدوده های تعیین شده در یک قرارداد مالیات مضاعف الزاماً قابل تسری به قانون اصلی مالیات بر درآمد نیست.

در کنار این بحث توجه به رویه و نحوه عمل مراجع مالیاتی ایران نیز ضرورت دارد. به احتمال زیاد در تاریخ مالیه ایران — با توجه به فعالیت های گسترده و طولانی اقتصادی در



اجرای قرارداد «مقامات صالحه» دو کشور در این خصوص با یکدیگر تبادل نظر و «توافق» خواهند نمود.

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

شد و با استناد به قرارداد مالیاتی^۱ مورخ ۷ دسامبر ۱۹۵۶ دو کشور خود را از مشمول مالیات نروژ خارج دانست. به موجب ماده ۴ این قرارداد استحقاق نروژ به اخذ مالیات منحصر به مواردی است که شرکتهای مورد نظر دارای پایگاه ثابت در قلمرو نروژ باشند و شرکت سوئیسی منکر آن بود که هیچ گونه مؤسسه ثابتی در قلمرو نروژ داشته باشد.

ضمن قرارداد سال ۱۹۵۶ محدوده جغرافیائی قرارداد به درستی روشن نشده و در مورد فلات قاره به طور اخص هیچ گونه ذکری به عمل نیامده بود. ضمناً به موجب بند ۲ ماده ۱۰ قرارداد پیش‌بینی شده بود که در صورت بروز تردید یا مشکلی در رابطه با تفسیر و

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

آنگاه در سال ۱۹۸۴ یک شرکت سوئیسی وابسته به یک گروه چندملیتی مهندسی و ساختمانی، بخشی از عملیات مربوط به ساخت سکوهای حفاری در آبهای فلات قاره نروژ را بر عهده گرفت.

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

شرکت سوئیسی بر این تشخیص متعض

^۱ در مورد تعریف قرارداد مالیاتی به بخش فرهنگ اصطلاحات مالیاتی در همین شماره مجله رجوع شود.

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

پاسخ دارائی سوئیس به این نامه چنین بود:

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

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

«به نظر من یک قرارداد مالیاتی - صرف نظر از این که محدوده جغرافیائی آن کدام است - در مقام حذف مالیات مضاعف نسبت به هرگونه مالیات بر درآمد یا مالیات بر سرمایه‌ای است که دول طرف قرارداد برقرار می‌سازند. در مواردی که قراردادی صریحاً نامی از مالیات معین و قلمرو خاصی به میان نمی‌آورد، باید قرارداد را به طور ضمنی شامل آن موارد نیز دانست. بنابراین می‌توان نتیجه گرفت که قرارداد سال ۱۹۵۶ فلات‌قاره را نیز دربر می‌گیرد. استادان شهریور سوئیسی و امریکائی متخصص در حقوق بین الملل نیز با این نظر موافقت دارند».

وزارت دارائی نروژ با این استدلال تازه سوئیس مخالفت کرد و نظر اولیه‌ای را که دارائی سوئیس ابراز داشته بود به منزله اظهارنظر «مقام صالح» مذکور در قرارداد

استدلالات وزارت دارائی و تکرار آنها حکم به نفع وزارت‌خانه مذکور داد. محکوم علیه در دادگاه استینیاف Gulating پژوهش خواهی کرد. محکمة استینیاف رای دادگاه بدوى را ابرام کرد و در این باب علاوه بر دلایل قبلی به مفاد قرارداد وین سال ۱۹۶۹ پیرامون تفسیر قراردادها استناد جست. به نظر دادگاه مبادله نامه بین مقامات صالحه طرفین در سال ۱۹۸۲ خود یک قرارداد الزام آور بین طرفین تلقی می‌شود.

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

تلقی کرد و آن را برای طرفین الزام آور دانست.

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

وزارت دارائی نروژ مجدداً بر نظر خود اصرار ورزید و پاسخ داد که اظهارنظر اولیه دارائی سوئیس را ناگذری داند و اضافه کرد که تنها یک مسئله باقی است و آن این که چنین تبادل نظرهایی بین مقامات مالیاتی می‌تواند در حقوق مودیان مالیاتی براساس قرارداد مورد بحث نیز مؤثر واقع شود یا خیر. به عبارت دیگر آیا محاکم نیز در صورت شکایت مودی باید چنین توافقهای متعاقب قرارداد اصلی را نیز معتبر بشناسند یا نه. در این خصوص ۳۲ وحدت نظر کامل وجود ندارد. طبق ماده ۲۵ قسیز نامه سازمان همکاری و توسعه اقتصادی در بخشی که به بند ۳ ماده ۲۵ کنوانسیون مدل اجتناب از اخذ مالیات مضاعف مربوط است، پاسخ به این سؤال را باید در حقوق داخلی کشورهای طرف قرارداد جستجو کرد، تا آنچه که به نروژ مربوط است و از نظر قوانین داخلی این کشور چون تبادل نامه و توافق طرفین در خصوص عدم شمول قرارداد نسبت به فلات‌قاره براساس ماده ۱۰ قرارداد انجام شده، خود به منزله قرارداد محسوب و برای طرفین الزام آور است.

شرکت سوئیسی ناچار در روزن سال ۱۹۸۶ در دادگاه شهرستان Stavanger اقامه دعوى نمود. محکمه نروژی با قبول

تفصیل توجیهات مالیاتی دانشکده امور اقتصادی

مالیات و کمیسیونری معاملات خارجی

بررسی های انجام شده از سوی بخش تحقیقات مالیاتی دانشکده امور اقتصادی نشان می دهد که درآمد حاصل از فعالیت های دلالی و کمیسیونری به طور کامل مورد شناسایی قرار نمی گیرد و درنتیجه وصول مالیات از این گونه درآمدها به درستی میسر نیست. دلالی و کمیسیونری نسبت به معاملات داخلی و خارجی در همه کشورهای جهان و از جمله کشور ما امری رایج است و به طور معمول معاملات عمله بدون دخالت واسطه انجام پذیر نیست. هر چند شناسایی درآمد واسطه گری معاملات داخلی و وصول مالیات از این گونه درآمدها جایگاه خاص خود را دارد، و باید به طور جداگانه مورد بررسی قرار گیرد، ولی در این مقاله بحث ما به طور عمله روی دلالی و کمیسیونری معاملات خارجی متمرکز است، و در این باب نخست به تصویب‌نامه ویژه‌ای از هیئت دولت اشاره می‌کنیم که متن آن چنین است:

شماره: ۲۳۹۷۴۰ - ۳۱۷۹ ه. تاریخ:

۱۳۷۱/۷/۸

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

هر چند تهیه این مصوبه به پیشنهاد وزارت صنایع سنگین و به منظور ملزم ساختن فروشندگان خارجی به داشتن دفاتر نمایندگی

جهت ارائه خدمات بعد از فروش بوده است، ولی در عین حال درج نام وزارت امور اقتصادی و دارائی به عنوان مخاطب تصویب‌نامه از اهمیت خاصی برخوردار است، و در همین رابطه ضمن مقاله حاضر مسائل مرتبط با جنبه مالیاتی قضیه مورد بحث قرار می‌گیرد.

فعالیت شرکت های خارجی

طبق عرف متداول در داد و ستد بین المللی امر فروش محصولات شرکت ها بر عهده نمایندگان مقیم در کشورهای خریدار تقویض می‌گردد، که این نمایندگان می‌توانند اشخاص حقیقی، شرکت های محلی و یا شعبه شرکت های خارجی فروشنده باشند. نمایندگان مذکور امور بازاریابی، جلب مشتری، ارائه پیش فاکتور و نهایتاً انجام معامله را تسهیل می‌نمایند و بابت خدمات ارائه شده حق الزحمه خود را که معادل درصدی از مبلغ معامله است دریافت می‌دارند. آنان خدمات لازم را در چارچوب قراردادی که با فروشنده خارجی بسته اند انجام می‌دهند و نحوه پرداخت کمیسیون نیز ضمن همان قرارداد پیش بینی می‌شود. کمیسیون متعلق معمولاً پس از تحقق معامله (گشاپش اعتبار استنادی و واریز وجه آن به حساب فروشنده، یا پس از پرداخت وجه معامله به فروشنده اگر پرداخت وجه به طرق دیگر معامله از قبیل یوزانس وغیره باشد) به نماینده ذی ربط پرداخت می‌شود.

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

- الف. انتخاب یک شرکت ثبت شده ایرانی به عنوان نماینده
- ب. انتخاب یک شخص حقیقی مقیم

تجربه نشان داده است که در آمد کمیسیون از جمله درآمدهای نامرئی است که شناسائی

آن برای حوزه مالیاتی به سادگی مقدور نیست

بحث به نحو صحیح در دفاتر آنها به ثبت رسیده است یا نه.

همچنین می‌توان به درو دیوار شهر تهران و اتوبوس‌های شرکت واحد نظر انداخت که با آگهی تبلیغ انواع محصولات خارجی از یخچال گرفته تا کرده، ساعت و خودنویس پوشش یافته است. سپس با مراجعت به شرکت‌هایی که مسئول تبلیغات داخل شهر می‌باشند آمار و مشخصات پرداخت کنندگان وجود تبلیغات را شناسائی و با مراجعت به پرونده مالیاتی آنها از نحوه انعکاس کمیسیون مرتبط با معاملات کالاهای مورد نظر در دفاتر آنها آگاهی پیدا نمود. و نیز می‌توانیم به نمایشگاه بین‌المللی مراجعت و ملاحظه کنیم که شرکت‌های فروشنده خارجی به طور عمد از طریق نمایندگان رسمی خود در ایران اقدام به اجاره محوطه برای عرضه کالا و محصولات خود کرده‌اند. این گونه کالاهای در ایران مشتری داشته و عملأً توسط افراد و شرکت‌های ایرانی خریداری می‌شود. با اخذ اطلاعات مربوط نقش نمایندگی داشته‌اند، به دست آورد و با بررسی پرونده مالیاتی این نمایندگان دیدکه آیا کمیسیون معاملات مورد

رسیدگی مالیاتی نسبت به این گونه درآمدها

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

ایران به عنوان نماینده

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

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

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

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

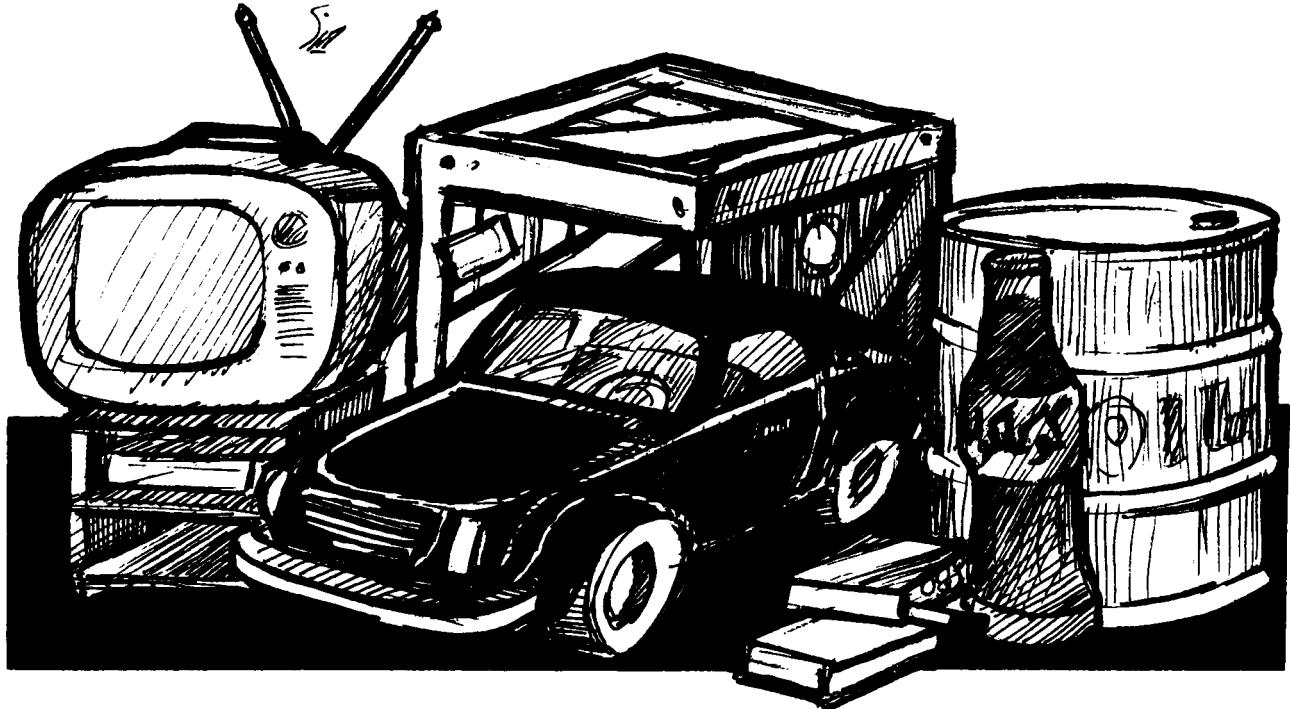
ذکر این نکته حائز ضرورت است که نمایندگی‌های مؤسسات خارجی ضمن ارائه خدمات

محول بازاریابی و ایجاد تسهیلات برای تحقق معامله، از شرکت خارجی می‌خواهد که

راساً نسبت به صدور پیش فاکتور و ارسال آن برای خریدار اقدام کند و در مواردی نیز

خود در ایران اقدام به صدور پیش فاکتور می‌نمایند

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



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

میلیون دلار خواهد بود

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

کنترل‌های یاد شده نشان خواهد داد که همه نماینده‌گان دارای سوابق مالیاتی نبوده و برخی از آنان هم که دارای پرونده مالیاتی هستند تمامی درآمد کمیسیون خود را در دفاتر منعکس نساخته‌اند. نتیجه این بررسی می‌تواند به شناسائی صاحبان درآمد نامرئی کمک مؤثری بنماید. برای روشن شدن موضوع به ذکریک محاسبه ساده می‌پردازیم. اگر از

گفتیم ندارد. عرف بازرگانی دلالی و حق العمل کاری را جزء لاینفک معاملات تجاری می‌داند، به نحوی که قانون تجارت فضولی را به این گونه عملیات اختصاص داده

مختلف برابری ارز وجود داشته (رسمی، شناور، رقابتی...) در عمل به کارگیری نرخ برابری ارز از جمله موارد ابهام بوده که در این خصوص صدور دستورالعمل مالیاتی مناسب

نمایندگی ثبت شده در ایران هزینه‌های خود را از محل وجود دریافتی از شرکت خارجی تأمین می‌کند که این وجود به عنوان کمیسیون یا حق العمل نسبت به مبلغ معامله و یا به

طبق عرف متناول در دادوستد بین المللی امر فروش محصولات شرکت‌ها بر عهده

نمایندگان مقیم در کشورهای خرویدار تفویض من گردید

است. براساس این واقعیت طبعاً جنبه مالیاتی قضیه و شناسائی درآمدهای حاصل از این نوع فعالیت‌ها مطرح می‌شود. تشخیص درآمد عملیات دلالی و حق العمل کاری اشخاص حقیقی و حقوقی که نمایندگی شرکت‌های

امری ضروری باشد. ذکر این نکته لازم است که به رغم گذشت حدود ۲ سال و ۱۰ ماه از اعلام نرخ شناور توسط بانک مرکزی که برای شرکت‌های خارجی قابل اجرا بوده تاکنون هیچ گونه بخشامه یا دستورالعملی در این

صورت مبالغ ارسالی از طرف اداره مرکزی (در مورد شعب شرکت‌های خارجی) در دفاتر این گونه نمایندگان انعکاس می‌یابد. پس از صدور تصویب‌نامه‌ای که ذکر آن گذشت عملاً در عقد قراردادهای جدید موضوع

موضوع دریافت کمیسیون از معاملات خارجی که در زمان حاضر از جمله مسائل روز به

شمار می‌رود توجه مجلس شورای اسلامی را نیز به خود جلب کرده و منجر به تصویب

قانون منوعیت اخذ پورسانت در معاملات خارجی شده است

خارجی را برعهده دارند و اخذ مالیات قانونی نسبت به آن کلّاً فارغ از قانون یاد شده است و ناقض آن به شمارنمی‌آید.

نتیجه:

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

خصوص که راهنمای مودیان و مأموران مالیاتی بـاـشـد صادر نشده است و در عمل خود تشخیصی حوزه‌ها حاکم بر رسیدگی به پرونده مالیاتی این گونه مودیان بوده است.

موضوع دریافت کمیسیون از معاملات خارجی که در زمان حاضر از جمله مسائل روز به شمار می‌رود توجه مجلس شورای اسلامی را نیز به خود جلب کرده و منجر به تصویب قانون منوعیت اخذ پورسانت در معاملات خارجی شده است. (تیرماه ۱۳۷۲)

این قانون دستگاه‌های دولتی را به طور مستقیم یا غیرمستقیم از دریافت کمیسیون منع کرده است و در تبصره ۳ آن اشاره شده است که اگر کمیسیونی قابل پرداخت باشد باید به حساب خزانه واریز شود.

ولی وجود این مصوبه منافاتی با آنچه

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

از آنجا که طی سال‌های قبل نرخ‌های

شورای عالی مالیاتی، قوانین استفساریه و دیوان عدالت اداری

مالیاتی در موارد مشابه لازم التابع است و جز وجود آمده‌اند. قبل‌بگوئیم که به هیچ وجه قصد ورود در بحث راجع به قانونی بودن هیچ یک از دو شیوه فوق در میان نیست، بلکه موضوع به طور اصولی و اساسی مورد توجه است.

یکی از دو طریقه یاد شده به نحوه عمل دیوان عدالت اداری مربوط است. دیوان به شکایات مالیاتی رسیدگی می‌کند، قانون

مالیاتی در موارد مشابه لازم التابع است و جز به موجب نظر همین هیئت و یا قانون متاخر قابل تغییر نخواهد بود.

بدین ترتیب حداقل در این زمینه تردیدی به جای نمی‌ماند که هر زمان پای نظرخواهی پیرامون مفهوم و نحوه اجرای قوانین و مقررات مالیاتی در میان باشد باید در مرحله آخر به شورای عالی مالیاتی رجوع شود (بگذریم از

قوانین مالیاتی ایران همواره شورای عالی مالیاتی را به عنوان مرجع عالی استفتاء پیرامون مسائل و مقررات مالیاتی شناخته است و این قاعده در طول زمان استمرار داشته و هیچ گاه به کناری نشده است. قوانین مالیاتی پس از پیروزی انقلاب اسلامی نیز عیناً همین شیوه را دنبال کرده و نقش کلیدی شورای عالی مالیاتی را در زمینه پاسخ‌گوئی به

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

مالیاتی را مورد تعبیر قرار می‌دهد و براساس این تعبیر نتیجه گیری می‌کند و رای می‌دهد. مثلاً می‌گوید: نظر به این که ماده الف قانون مالیاتی سال... فاسخ ماده ب قانون مالیاتی سال... می‌باشد، پس ماده ب مذکور نسبت به مورد جاری نبوده... و بشماری این به مودی مالیات تعلق می‌گیرد یا نمی‌گیرد.

این که قبل از رسیدن به این مرحله نیز مراجع دیگر حل اختلاف وجود دارند که آن‌ها هم موظف به رعایت مفهوم و منطق قانون و اجرای عادلانه مقررات مالیاتی هستند). اجرای عادلانه مقررات مالیاتی به رغم وجود این سنت قدیمی که همواره بر حسب قوانین مالیاتی پابرجای شناخته شده است، در سالهای اخیر دو شیوه قانونی دیگر

نظرخواهی‌های مالیاتی مورد تأیید قرار داده است.

شورای عالی مالیاتی تاکنون مرجع اظهار نظر در مورد «شیوه اجرای قوانین و مقررات مالیاتی»، «تهیه آئین نامه‌ها و بخشname‌های مربوط به اجرای قانون»، «اظهار نظر در مورد موضوعات و مسائل

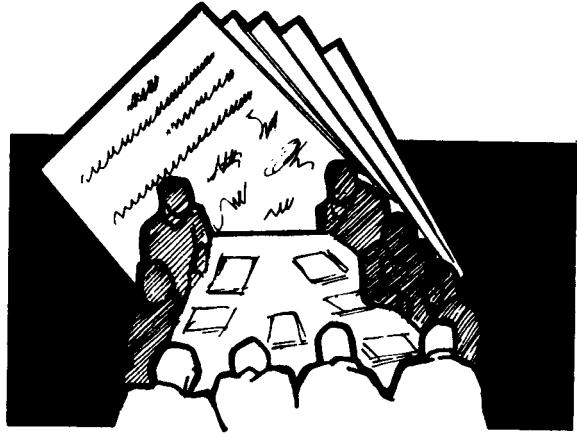
در سالهای اخیر دو شیوه قانونی دیگر نیز در همین مایه پدیدار گشته، یا بهتر بگوئیم دو رقیب تازه برای شواری عالی مالیاتی و اظهار نظر نسبت به مفاهیم و مقررات مالیاتی و نحوه اجرای آن به وجود آمده‌اند

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

نیز در همین مایه پدیدار گشته، یا بهتر بگوئیم دو رقیب تازه برای شواری عالی مالیاتی و مجموع مکانیزم رسیدگی و اظهار نظر نسبت به مفاهیم و مقررات مالیاتی و نحوه اجرای آن به

مالیاتی» و رسیدگی به آراء قطعی مراجع حل اختلاف مالیاتی «از لحاظ عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقص رسیدگی» بوده است. آراء هیئت عمومی شورای عالی

دومین مورد قابل ذکر صدور قوانین معروف به «استفساریه» است که اخیراً بسیار رواج یافته است. بار دیگر یادآور می شود که هیچ وجہ مسأله صلاحیت مجلس شورای اسلامی مورد بحث نمی باشد. قطعاً مجلس چنین حق را به موجب قانون اساسی داشته و دارد. ولی مسأله این است که اگر این روش گسترش باید و مداماً برای بیان مفاهیم مربوط



در مورد آراء هیئت عمومی شواری عالی مالیاتی که جز به موجب قانون یا نظر بعدی

همان مرجع قابل تغییر نمی باشد موضوع دیوان عدالت اداری چگونه است؟ به عبارت

ساده تر آیا دیوان می تواند از قانون تعبیری جز تغییر شورا به عمل آورد؟

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

دیوان می تواند از قانون تعبیری جز تغییر شورا به عمل آورد؟ اگرپاسخ به این سوال مثبت است پس فایده آن حکم قانون مالیاتی که رای هیئت عمومی شواری عالی مالیاتی را جز به موجب قانون یا نظر مجدد همان هیئت قابل تغییر نمی داند چیست؟ و اگرپاسخ منفی است پس

از صلاحیت دیوان عدالت دارد. سخن ازنفس چنین ترتیبی در میان است که دیوان همان کاری را انجام می دهد که شواری عالی مالیاتی باید انجام دهد. سوال این است که اگر قانون خود چنان صلاحیتی را برای شواری عالی مالیاتی شناخته و حق اظهارنظر پر امون نحوه اجرای

توسل به تفسیر پارلمانی در گذشته چندان مرسوم نبوده و موارد انگشت شماری را من

توان از این نوع ذکر کرد . در کشورهای دیگر جهان نیز تصور نمی رود از این شیوه

کراراً استفاده شده باشد

مرسوم نبوده و موارد انگشت شماری را می توان از این نوع ذکر کرد. در کشورهای دیگر جهان نیز تصور نمی رود از این شیوه کراراً استفاده شده باشد و به هر حال طبیعی است که دامنه آن به مسائل مالیاتی محدود نماند و می تواند صلاحیت ارگان های مشابه نظیر دیوان کشور را نیز دربر گیرد.

فایده ورود دیوان عدالت به این مقوله یعنی تعبیر و تفسیر قوانین مالیاتی کدام است؟ و یا خیر، آیا دیوان یک مرحله رسیدگی بین هیئت های حل اختلاف و شواری عالی مالیاتی را تشکیل می دهد، به نحوی که شورا می تواند رای آن را دست کم از حیث تعبیری که از قانون به عمل آورده نقض کند؟

قانون را به این مرجع تفویض کرده، وجود مرجع ثانی که درست همین کار را انجام می دهد به چه معنی است، و به ویژه در مورد آراء هیئت عمومی شواری عالی مالیاتی که جز به موجب قانون یا نظر بعدی همان مرجع قابل تغییر نمی باشد موضوع دیوان عدالت اداری چگونه است؟ به عبارت ساده تر آیا

اصطلاحات مالیاتی بین المللی

شرکت‌های وابسته AFFILIATED COMPANIES

این اصطلاح به طور عام رابطه بین دو یا چند شرکت را که براساس منافع مشترک معینی به یکدیگر پیوسته اند نشان می‌دهد. منافع مشترک مذکور ممکن است جنبه مستقیم یا غیرمستقیم داشته باشد. حداقل منافع مشترک لازم به منظور آن که دو شرکت را بتوان به یکدیگر وابسته دانست از کشوری به کشور دیگر— و نیز بر حسب سیاق عبارت و متنی که این اصطلاح در آن به کار می‌رود— متفاوت است. کلّاً این عنوان رابطه بین شرکت مادر و شرکت‌های فرعی آن و همچنین رابطه میان شرکت‌های برادر و خواهر را در بر می‌گیرد و در عین حال ممکن است گاهی به رابطه‌ای ضعیف تر از آن نیز اطلاق شود.

معافیت وابستگی AFFILIATION PRIVILEGE

عبارت است از کاهش یا بخسودگی مالیاتی اعطائی به سود سهامی که شرکت وابسته به شرکت مادر خود می‌پردازد، البته به شرط آن که شرکت مادر حداقل درصدی از سهام شرکت وابسته را مالک باشد. منظور از این بخسودگی تخفیف و تعدیل بار مالیاتی است که ممکن است به طور مضاعف (یا چند برابر) بر چنان سود سهامی تعلق گیرد. در برخی از کشورها سود حاصل از فروش سرمایه مشارکت نیز از مالیات معاف است. میزان مشارکت لازم در شرکت وابسته برای این منظور از کشوری تا کشور دیگر متفاوت است، و ممکن است حداقل دوره زمانی لازم برای چنین مشارکتی نیز ملحوظ گردد. به موجب قوانین برخی از کشورها، و نیز طبق پاره‌ای از قراردادهای مالیاتی، معافیت مورد بحث ممکن است به سود سهام دریافتی از شرکت‌های وابسته غیرمستقیم نیز تعیین داده شود. معافیت وابستگی را بخسودگی مشارکت نیز می‌نامند.

نمایندگی AGENCY

این اصطلاح از جهت تعیین بدھی مالیات بر درآمد (یا مالیات بر فروش و یا مالیات بر استفاده از کالا^۱) در رابطه با موسساتی که از برونو مرزهای یک کشور یا ایالت عمل می‌کنند، حائز اهمیت است.

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

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

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

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

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

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

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

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

تخفیف میزان درآمد مشمول مالیات مودی

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

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

جمع درآمد

این اصطلاح به مفهوم جمع زدن درآمد مودی از منابع مختلف است تا بتوان نرخ مالیات بر درآمد قابل اعمال را تعیین نمود. در برخی از کشورها که مالیات خانوادگی مرسوم است، درآمد شوهر و زن (و غالباً اطفال صغیر ایشان) را از نظر مالیاتی باهم جمع می‌کنند، هر چند معمولاً درآمد کار و پیشه^۱ را از این جمله مستثنی می‌دارند و صاحب درآمد را جداگانه مشمول مالیات قرار می‌دهند. روی جمع درآمد مشمول مالیات نرخهای مالیاتی تصاعدی اعمال می‌نمایند.

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

مالیات کشاورزی

مالیات مستثنی کشاورزی را به طور کلی می‌توان به دونوع تقسیم کرد. یکی مالیات بر درآمد کشاورزی و دیگری مالیات بر اراضی. وضع مالیات بر درآمد کشاورزی شیوه مدرن مالیات‌گیری از مناطق روستائی به شمار می‌رود، حال آن که مالیات بر اراضی — با این که هنوز درپاره‌ای از کشورها رایج است — ریشه در زمانهای کهن دارد. در آن زمانها حاکمان سهمی از حاصل زمینهای زراعی را می‌ستانند. مالیات ارضی عموماً بر محصولات زمینهای کشاورزی (به صورت نقد یا جنس) و یا بر خود اراضی — بر حسب اندازه، حاصلخیزی یا ارزش زمین — تعلق می‌گیرد.

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

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

که کشوری از سیستم مالیات بر درآمد مجزاً (تحلیلی)^۱ برخوردار باشد یا خیر. در صورت فقد یا نقص دفاتر و حسابهای مودی، از روشها و وسائل مختلفی برای تشخیص درآمد کشاورزی و تعیین مالیات آن استفاده می‌شود. مراجع مالیاتی می‌توانند درآمد مشمول مالیات مودی را تا حد امکان قریب به واقعیت و براساس بهترین تشخیص ممکن خود برآورد نمایند.



عارض خروج از کشور عموماً بر گروه خاصی از مسافران عازم خارج یا همه آنان وضع می‌گردد. اسمی دیگری نظری عارض فرودگاهی، حق الرکوب^۲، عارض مسافرین، حقوق خدمات فرودگاهی وغیره نیز در این مورد به کار می‌رود. این گونه عارض یکجا بر هر فرد مسافر تعلق می‌گیرد. نسبت به پروازهای داخلی ممکن است هیچ گونه عوارضی وضع نشود و یا عارض وضع شده کمتر از مالیات مربوط به سفرهای خارجی باشد.

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

در اکثر موارد کادر دیپلماتیک و کنسولی و همچنین کارکنان شرکتها هوابیانی و کشتیرانی که منحصرأ به امر ترافیک بین‌المللی اشتغال دارند، از پرداخت عارض خروج از کشور معاف اند. دریافت عارض خروج از کشور ممکن است متضمن این فلسفه نیز باشد که در عزیمت و اقامت در کشور خارجی نوعی احتمال کسب سود از فروش دارائی‌ها برای فرد مسافر مستتر است.



عنوان «قرارداد مالیاتی» اصطلاح عامیانه‌ای است که در مورد قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین دو یا چند کشور به کار می‌رود. قرارداد مالیاتی به دنبال مذاکرات بین کشورهای ذی ربط تدوین شده و براساس قوانین داخلی هر کشور به تصویب می‌رسد. هدف اساسی این گونه قراردادها توزیع حقوق مالیاتی متعلق به درآمد حاصل از معاملات بین‌المللی، میان کشورهای ذی مدخل است. در عین حال هدف ممانعت از گریز مالیاتی نیز مورد نظر است که از طریق مبادله اطلاعات بین مراجع مالیاتی طرقهای قرارداد تأمین می‌گردد. قراردادهای مالیاتی به طور کلی بر قوانین داخلی کشورها تقتلم دارد. (مع ذالک شناسه «قدم بر قرارداد» ملاحظه شود).

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

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

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

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

«برحسب قاعده کلی مقررات قرارداد مالیاتی حتی در صورت تعارض نیز بر قوانین داخلی مقتض است. در مالهای اخیر برخی از کشورها مقرراتی را به تصویب رسانیده‌اند که هدف آن به طور خاص تقتلم جوئی بر مقادیر قراردادهای مالیاتی بوده است. از آنجا که مقدم داشتن قوانین داخلی بر قرارداد موجب نقض بالقوه تمهدات قراردادی است، این رفتار مورد انتقاد وسیعی قرار گرفته است».

مشاغل، خدمات وغیره)، و همچنین نحوه تبادل اطلاعات و شیوه‌های معاضیدت به منظور حل مسائل ناشی از اجرای قرارداد، پیش‌بینی شده است.

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

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

اغلب قراردادهای مالیاتی دوجانبه هستند و براساس قراردادهای مالیاتی مدل — نظری آن‌چه OECD (سازمان همکاری و توسعه اقتصادی) و سازمان ملل متحده منتشر کرده‌اند. تنها شمار محدودی از قراردادهای مالیاتی چندجانبه وجود دارد.

شرط «درآمد فعال»

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

(ASOCIACION LATINOAMERICANA DE INTEGRACION)

ALADI

جامعه وحدت امریکای لاتین

این مجمع (که آن را اختصاراً LAIA^۱ نیز می‌نامند) در سال ۱۹۸۰ به موجب قرارداد مونته ویدو پدید آمد تا جایگزین اتحادیه تجارت آزاد امریکای لاتین (اختصاراً LAFTA) شود. تصویب قرارداد مربوط در تاریخ ۲۷ مارس ۱۹۸۲ تکمیل شد. اعضای اتحادیه عبارتند از: آرژانتین، بولیوی، بربزیل، شیلی، کلمبیا، اکوادور، مکزیک، پاراگوئه، پرو، اوروگوئه و ونزوئلا. هدف قرارداد ادامه امنی وحدت و ادغام آغاز شده توسط LAFTA می‌باشد تا موجبات توسعه اقتصادی و اجتماعی این منطقه فراهم آید و یک بازار مشترک امریکای لاتین تشکیل شود. براساس این قرارداد یک سیستم مذکوره تجارتی با هدف لغو حقوق گمرکی و سایر موانع بازارگانی مقابل پیش‌بینی شده است.

(ASOCIACION LATINOAMERICANA DE LIBRE COMERCIO)

ALAC

اتحادیه تجارت آزاد امریکای لاتین

ALAC یا اتحادیه تجارت آزاد امریکای لاتین (که اختصار دیگر آن LACFTA^۲ است) در سال ۱۹۶۰ تشکیل شد. اتحادیه هدف بلندپروازانه‌ای در پیش داشت که عبارت بود از ایجاد یک بازار مشترک امریکای لاتین تا پایان سال ۱۹۸۰. برای این کار قرار گرفت مذاکراتی در سطح منطقه صورت گیرد و از این طریق موانع تعریف ای بازارگانی درون منطقه ای بین ۱۱ کشور عضو اتحادیه (آرژانتین، بولیوی، بربزیل، شیلی، کلمبیا، اکوادور، مکزیک، پاراگوئه، پرو، اوروگوئه و ونزوئلا) از میان برداشته شود. ALAC از نیل به هدف خود خود قادر نماند و جامعه وحدت امریکای لاتین (ALADI) جای آن را گرفت.

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

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

● اقتصاددانان و مالیات

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

پیرامون مالیاتها

قاعده‌ای در میان برخی از متفکران رایج است که بر حسب آن: هر مالیات جدیدی توان تازه‌ای را در مودیان برای تحمل آن پذید می‌آورد و هر افزایشی در بار مالی عمومی، حرفة و صناعت مردمان را به تناسب فزونی می‌بخشد. طبع این قاعده چنان است که احتمال سوء استفاده از آن بسیار می‌رود. ولی در عین این که متنstem خطر است، واقعیت آن را هم انکار نمی‌توان کرد و باید پذیرفت که این باور – به شرط آن که محدوده معنی برای آن قائل باشیم – پاره‌ای ریشه‌ها در تجربه و استدلال منطقی نیز دارد.

هر زمان که مالیات تازه‌ای بر کالاهای مورد مصرف عامه وضع شود، پی آمد الزامی آن این خواهد بود که یا فقرما سطح زندگی خود را کاهش دهند، و یا بر دستمزدهای خویش بیافزایند، به نحوی که بار مالیات را به تمامی بر عهده توکانگران قرار دهند. ولی بی آمد ثالثی نیز در میان خواهد بود که معمولاً به دنبال وضع مالیاتها پذید می‌آید و آن این که مستمندان حرفة و صناعت خود را فزونی بخشنده، بیشتر کار کنند و همانند گذشته

عنوان دارند گان عظیم ترین تجارت زمان خود یاد می‌کند عبارتند از: اسکندریه، لیسیا، ردس، کیوس، بیزانسیوم، لسبس، سمیرنا، میلتوم و کوس. همه این مناطق، جز اسکندریه، یا جزیره‌ای کوچک و یا سرزمینی محدود بوده‌اند، و شهر اسکندریه تجارت خود را کلاً مرهون موقعیت ممتاز خویش بوده است.

بنابراین، حال که پاره‌ای ضرورات و بی‌بهرجی از مزایا می‌تواند در رشد کسب و صناعت مفید افتد، چه دلیل دارد که تحميلات مصنوعی نیز همان اثر را به بار نیاورد. می‌بینیم که سرو بیلام تپل^۱ صناعت هلندیان را کلاً به ضرورت و نیاز نسبت می‌دهد و آن را حاصل وضع نامساعد طبیعی منطقه ایشان می‌داند. وی این نظریه خود را با مقایسه جالبی بین هلند و ایرلند تجسم می‌بخشد و می‌گوید: «در ایرلند به سبب بزرگی و فراوانی خاک و کمی جمعیت، مایحتاج زندگی به حدی ارزان است که یک مرد فعال با دو روز کار می‌تواند درآمد کافی برای مخارج باقی ایام هفته را به دست آورد. این وضع را به نظر من می‌توان دلیل بسیار روشنی بر ترن آسانی منسوب بدین مردم دانست. زیرا: مردمان طبعاً راحت را بر زحمت ترجیح می‌دهند و اگر بتوانند به آسایش زیست کنند به رنج تن نمی‌نهند. ولی اگر بر حسب الزام و نیاز به کار و زحمت خوکنند، دیگر قادر به ترک آن نیستند و کار به عادت و رسمی بدل می‌شود که برای سلامت و سرگرمی ایشان ضرورت دارد.

شاید تغییر عادت از تن آسانی به کار و زحمت آسان تر باشد تا تغییر از کار مستمر به

بزیند، بی آن که مزد بیشتری در برابر کار معین خود بطلند. اگر مالیاتها در حد اعتدال باشد، به ترجیح وضع شود و مایحتاج اولیه زندگی را فرا نگیرد، در آن صورت چنان پیامدی بالطیعه حاصل خواهد شد. مسلم است که چنان باری غالباً کار و صناعت بیشتری را در مردمان برخواهد انگیخت و آنان را پرکارتر و غنی تر از آنان خواهد ساخت که از بزرگترین امتیازات برخوردارند. به عنوان یک حالت مشابه می‌توانیم در نظر بگیریم که: اکثر ملل تاجر پیشه نه تنها همواره از اراضی حاصل خیز به مقیاس وسیع برخوردار نبوده‌اند، بلکه به عکس تحت شرایط بسیار نامساعد طبیعی به کار و کوشش پرداخته‌اند. صور آتن، کارناژ، ردس، جنوا، ونیز و هلند نمونه‌های بارزی در این زمینه به شمار می‌روند.

در سراسر تاریخ تنها به سه مورد برمی‌خوریم که کشورهای بزرگ و حاصل خیز از بازرگانی گسترشده‌ای نیز برخوردار بوده‌اند. این سه عبارتند از هلند^۲، انگلستان و فرانسه. دو کشور نخست ظاهراً به خاطر موقعیت ممتاز دریائی خود و از این رو که ناچار بوده‌اند برای تأمین آن چه آب و هوای سرزمینشان از آنان دریغ داشته بود که از این راه بسیار رفت و آمد کنند، جذب امر تجارت شده‌اند. اما در مورد فرانسه، تجارت به این کشور پادشاهی دیرگام نهاده است، و به نظر می‌رسد اقبال بدان حاصل تفکر و مدافعت در این مردم خلاق و مبتکر بوده است. ثروتهایی که ملل همسایه بر اثر اهتمام در امر دریانوردی و بازرگانی کسب کرده بودند نظر ایشان را به خود جلب نمود.

سرزمین هائی که سیسرون^۳ از آن‌ها به

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

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

۳. Sir William Temple. سیاستمدار انگلیسی (۱۶۲۸ – ۱۶۹۹)

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

می‌گردد، پس بهتر است که آن‌ها را از همان آغاز بر زمین وضع کنند و هرگونه مالیات بر مصرف را ملتفی سازند.^۲ لکن ما منکر آن هستیم که همه مالیاتها درنهایت به زمین بازمی‌گردد. اگر مالیاتی بر هرگونه کالای مورد مصرف یک صنعتگر وضع شود، وی برای پرداخت آن می‌تواند به دو تدبیر متول شود. نخست آن که بخشی از هزینه‌های خود را صرفه جویی کند، و دیگر آن که بر میزان کار خویش بیافزاید. این هردو شیوه بس آسان تر و طبیعی تر از آن است که بر مزد وی افزوده شود.

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

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

بار واقعی آن ایجاب می‌کند، درآور است. از همین رو اگر مواردی از آن در هریک از مملکت‌های فاصله شود، شگفت‌انگیز به نظر خواهد رسید.

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

چنان که مورخان آگاهی می‌دهند یکی از علل عمله اضمحلال دولت روم تغییری بود که کنستانتین در مالیه کشور پدید آورد و آن این که به جای تقریباً همه عشر، گمرکات و مالیات‌هایی که تا آن زمان درآمد امپراتوری را تشکیل می‌داد، مالیات سرانه جهان شمولی را برقرار ساخت. مردم در همه ایالات چنان از ستم و اجحاف پوبیلیکانوس^۱ به جان آمده

بودند که با طیب خاطره به آغوش بربرهای فاتح پناه بردند و سلطه اینان را—که ساده تر بودند و نیازهای محدودتری داشتند—بر استبداد پر ظرافت روم ترجیح دادند.

برخی از نویسندهای اقتصاد سیاسی نظریه‌ای را با حرارت و تعصّب رواج می‌دهند، حاکی از این که چون همه مالیاتها به اعتقاد ایشان—درنهایت بر اراضی بار

آسایش و بی کاری». مؤلف پس از این بیان سرزمین‌هایی را—مانند آن‌چه دیدیم—برمی‌شمرد که در زمانهای کهن و عصر حاضر تجارت بس شکوفائی را تجربه کرده‌اند. این سرزمین‌ها عموماً مناطق بسته و محدودی را تشکیل می‌دهند که نیاز به کسب و کار را برمی‌انگیزد.

بهترین مالیات‌ها آنهاست که بر مصرف، و به ویژه بر کالاهای لوکس، وضع می‌شوند، زیرا مردم بار چنین مالیات‌های را بسیار کم احساس می‌کنند. این مالیات‌ها تا اندازه‌ای داوطلبانه به نظر می‌رسند، زیرا هر فردی میزان مصرف خود از کالای مشمول مالیات را شخصاً تعیین می‌کند. مالیات بر مصرف به تدریج و بی آن که احساس شود پرداخت می‌گردد، و اگر از روی درایت وضع شود موجد اعتماد و صرفه جویی در مصرف خواهد بود. اگر این مالیات با قیمت طبیعی کالاهای درآمیخته و یکی شده باشد، مصرف کنندگان به تدریت متوجه وجود آن خواهند شد. یگانه خصلت نامطلوب مالیات بر مصرف بالا بودن هزینه وصول آن است.

مالیات بر دارائی هزینه وصول چندانی ندارد، ولی هر عیب دیگری در آن موجود است. با این حال بسیاری از دولتها به خاطر جبران کسر وصولی از سایر منابع به این نوع از مالیات توصل می‌جوینند. ولی مهلک ترین مالیاتها آن است که جنبه دلخواه و خودسرانه داشته باشد. چنین مالیات‌هایی معمولاً از سوی دستگاه مالیاتی بدل به مجازاتی نسبت به حرفة و صناعت می‌گردد و از آنجا که ناگزیر با عدم مساوات اعمال می‌شود بیش از آن‌چه

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

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

نکته

مالیات است یا

شیتیلی دولّا پهنا؟



از پارلمان اروپا استفسار می‌شود: «دولت آلمان برخلاف سایر دول عضو نه تنها از درآمد ماشین‌های قمار، بلکه از هر بردی هم مالیات ارزش افزوده می‌گیرد صرف نظر از این که برنده مبلغ برد را گرفته باشد و یا مجدد آن را بازی کرده باشد» آیا در این حالت اقدام دولت آلمان «با اهداف رهنمود شماره ۶» شورای اروپا مغایرت دارد یا نه؟

با سخ داده می‌شود: «طبق رهنمود شماره ۶ مبلغ مشمول مالیات معاملات (!) واژ جمله عملکرد ماشین‌های قمار... عبارت است از هر مبلغی که قمار باز عملّاً به بازی می‌گذارد و این شامل بردهای هم که بدون دریافت مجدد آبه بازی گذارده می‌شود خواهد بود»

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

شود و نتواند مانند دیگران از خود دفاع کند؟
تصور این امر برای من آسان نیست. البته همه
صاحبان کسب و کار مشتاقانه از او تمجید
خواهند کرد و اگر بتوانند او را بین خود تقسیم
خواهند کرد. اما چنین تمایلی را آنان همیشه
– حتی اگر مالیاتی هم وضع نشده باشد –
در سر دارند و صاحب زمین همان گونه که قبل
از وضع مالیات هم خود را در برابر صاحبان
کسب و تجارت حفظ می‌کرد، بعد از برقاری
مالیات نیز به همان شیوه خود را حفاظت
می‌کند و حریفان را وامی دارد که بار مالیات را
با وی سهمی شوند. مالیاتها باید بسیار سنتگین
بوده و بسیار نابخردانه وضع شده باشد تا
صنعتگر بدون افزایش مزد کارش، رأساً و از
طريق کار بیشتر و صرفه جویی قادر به پرداخت

آن نباشد.
من این مبحث را با ذکر این نکته به پایان
می‌برم که ما در امر مالیات باحالتی که غالباً
در نهادهای سیاسی رخ می‌دهد مواجه هستیم،
و آن این که فرجام کارها با آنچه در بادی نظر
تصور می‌شود بسیار متفاوت است. این یکی از
اساسی‌ترین اصول حکومت عثمانی است که
سلطان با این که مالک مطلق جان و مال هر
فردی است، ولی اختیار تحمیل مالیات
جدیدی را ندارد، و هر پادشاه عثمانی که
کوشیده است خلاف این اصل عمل کند، یا
ناگزیر شده گفته خود را باز پس گیرد و یا آثار
عملک خیره سری خود را تحمل کند، ممکن
است تصور شود که این قاعده ازلی و رای
راسخ محکم‌ترین سه در برابر اجحاف است.

ولی مسلم این است که نتیجه کاملاً خلاف
این انتظار است. امپراتور که راه قانونی برای
افزودن بر درآمد خود پیش روی ندارد، ناچار
است اجازه دهد عموم پادشاهان و حکام رعایا
را تحت اجحاف و فشار قرار دهد و آن گاه
که از مقرب حکم خویش بازمی‌گردد، خود
شیره آنان را بمکد. حال آن که اگر
می‌توانست همانند شهریاران اروپائی ما رأساً
مالیات‌های تازه‌ای برقرار سازد منافع او با منافع
مردم بدین طریق پیوند می‌خورد که فوراً آثار
نامطلوب تحمیلات مالی بی رویه را احساس
می‌کرد و پی می‌برد که یک پوند مالیات
عمومی و به قاعده آثار مخربی بس کمتر از
یک شیلینگ اخذ شده به شیوه‌های خودسرانه
و دور از مساوات بر جای می‌نهد.

۰ گزیده‌های تاریخی

ایدئوگرام هستند یعنی هر کدام یک شیئی، مفهوم یا ایده معین و یا مجموعه‌ای از چند ایده را بیان می‌دارند.

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

آوانویسی:

سطر اول: حسب—عقو—ن—نب—ن
—حأت—سپ ۳—أبد ۲—اخت—عرقی.
سطر دوم: رخت—عقو—ن—نب—ن
—حأت—سپ ۳—أبد ۲—اخت—عرقی.
سطر سوم: ين—ن—ف—م—عنخو
—نسو—ينتو—م—حوت—نقر—نت—
أمن.

سطر چهارم: دمد / سشم—خت—
رخت—پن.

سطر پنجم: دیو—ر—ستپ سا—م—
عق—ن—ودپو—ن—خت.

سطر ششم: منت—نت—شعن—ددت
—ن—روح—پر—منعوت.

سطر هفتم: منت—نت—شعن—ددت
—ن—عقیو—عشاؤ.

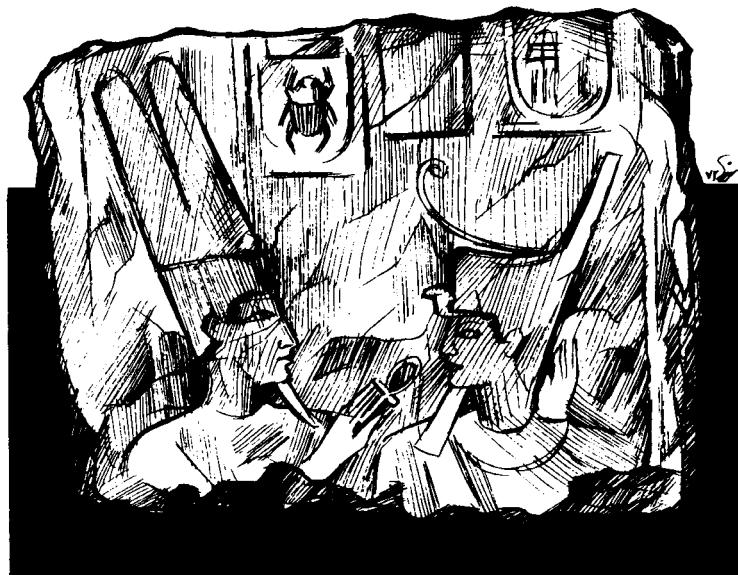
سطر هشتم: دمد.

سطر نهم: جأت—ت.

سرفصل‌های دوستون عددی: ت—شن
—عقو/ حفت—دس.

اعداد—تلفظ اعداد در زبان مصری
به طور ناقص به دست آمده و رسم براین است
که همه جا عین اعداد را نقل کنند. ما نیز به
همین منوال عمل کردیم.

یک سند حسابداری از مصر باستان متعلق به ۳۸۰۰ سال پیش



درآمد پادشاهان و حکام را تشکیل می‌داد و در

بسیاری از موارد جنبه جنسی داشت.

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

ضمناً همان گونه که می‌دانیم زبان مصری به خط هیروگلیف نوشته می‌شد که مجموعه عظیمی از تصاویر و علامات را تشکیل می‌داد. هیروگلیف مصری ترکیبی از سیستم‌های کتابت فونوگرافی و ایدئوگرافی است یعنی برخی از تصاویر و علامات موجود در آن هر کدام یک، دو یا سه حرف از حروف الفباء را القاء می‌کنند و برخی دیگر صرفاً

از آغاز وحدت دوپاره شمالی و جنوبی مصر تا زمان سلطه اسکندر و جانشیانش، یعنی از حدود سه هزار سال پیش از میلاد تا اواخر قرن چهارم قبل از میلاد، ۳۰ سلسه از فرعونه — که برخی از آنها بیگانه بودند — بر سرزمین مصر حکم راندند. سندی که درباره آن سخن خواهیم گفت به دوران سلسه سیزدهم بازمی‌گردد که تا زمان ما بیش از ۳۸۰۰ سال از عمر آن می‌گذرد. این سند درآمد و هزینه جنسی یک روزه کاخ فرعون را نشان می‌دهد، ولی نه همه درآمدها، بلکه فقط مقدار نان و فقاعی که در همان روز تعویل کاخ شده و آنچه از آن به مصرف رسیده و مقدار مانده صورت داده شده است (فقاع نوعی نوشیدنی است که مصریان آن را به فراوانی از جو مخصوصی می‌ساخته‌اند). در آن زمان‌ها مالیات به طور عمدی آن چیزی بود که

متن پاپیروس

		١٤٥
		٩٧
	.	٩٩
	.	٩
		٩٣
	.	٣
	.	٣
	.	٣
	.	٣
	.	٣
	.	٣
		٩٣
	.	١١٨

ترجمه متن:

نام	نام	مقدار	مقدار	مقدار
درآمد	درآمد	١٣٥	١٦٨٠	سطر اول: حساب درآمد سرورا — که جاوید، قرین دولت و به سلامت باد ^۱
—	—	—	٢٠٠	— در روز آخر از ماه دوم از فصل طغیان ^۲ از سال سوم
١٠	١٠	١٠	١٠٠	سطر دوم: میزان درآمد سرور — که جاوید، قرین دولت و به سلامت باد — در روز آخر از ماه دوم از فصل طغیان از سال سوم
١٤٥	١٩٨٠	١٤٥	١٩٨٠	سطر سوم: اضافه می شود به آن مانده روز ۲۹ از ماه دوم از فصل طغیان از سال سوم
٤٥	٦٢٥	٤٥	٦٢٥	سطر چهارم: اضافه می شود به آن، آنچه به عنوان طعام سلطان از معبد آمون ^۳ آورده شده است
٦١	٦٣٠	٦١	٦٣٠	سطر پنجم: جمع / مصارف از محل این ارقام ^٤ :
٣٨	٥٢٥	٣٨	٥٢٥	سطر ششم: تحويل شده به کاخ در محل اتاق و روای ساقی حرم ^٥
٧١٤٣	١٧٨٠	٧١٤٣	١٧٨٠	سطر هفتم: سهمیه کارکنان که به خانه پرستاران تحويل شده است
٧٢	٢٠٠	٧٢	٢٠٠	سطر هشتم: سهمیه کارکنان که به خدمه معمولی درب خانه تحويل شده است
				سطر نهم: جمع
				سطر دهم: مانده

صرفه جوئی در کاغذ دنبال کلمه «جمع» آمده است.

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

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

۴. آمون یکی از بزرگترین خدایان مصری

بوده است. طعام معبد مقتس و متبرک به شمار می آمده است.

۵. سطر پنجم از دو قسمت تشکیل شده است: یکی کلمه «جمع» که مربوط به

بخش درآمد است. و دیگری عبارت «مصارف از محل این ارقام» که در واقع به بخش هزینه می خورد ولی ظاهرأ به خاطر

۱. منظور فرعون است.

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

۳. مصریان سال را به سه فصل تقسیم می کردند: فصل طغیان (اخت) که مصادف با

بالا آمدن آب نیل بود، فصل خروج (پرت) یعنی دوره ای که در آن اراضی از زیر آب خارج می شود، و فصل کم آبی (وشر).



خبرها

جزایر آنتیل – الغاء مقررات مالیاتی توسط دادگاه

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

استرالیا – نرم افزار کامپیوتری از نظر مالیاتی

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

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

دادگاه خاص مالیاتهای مستقیم انداده است.

سوریه – نرخ مالیاتی ارز

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



مجارستان – مته لای خشخاش

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

شیلی – هم پیمان شدن به خاطر اصلاح قوانین مالیاتی

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

هندوستان دادگاه ملی مالیاتهای مستقیم

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

یعنی بهای خرید علامت تجاری (پرداختی شرکت مقیم خارج) و حق الامتیازهای متعلق (پرداختی شرکت مقیم هنگ کنگ) در واقع حرکت پول در داخله گروه است و وجهی از گروه خارج نمی‌شود.

پس با این حیله و با استفاده از مقررات مالیاتی بابت هر صد دلار حق الامتیاز رده بدل شده بین گروه، $15/75$ دلار از کیسه دولت خارج و به جیب گروه سرازیر می‌شود. دولت اخیراً لایحه‌ای را تسلیم داشته که به موجب آن 100 درصد این گونه حق الامتیازها به عنوان درآمد مشمول مالیات دریافت کننده تلقی می‌شود و درنتیجه با اعمال نرخ مالیاتی $17/5$ درصد در هر دو مورد (یعنی هم در مورد شرکت خارج و هم برای شرکت هنگ کنگ) رقم پرداختی مالیات با رقم کسر شده از مالیات مساوی می‌شود.

ولی برای آن که مقررات جدید دیگران را – که چنین حیله‌ای سوار نمی‌کنند – متضطر نسازد، ضریب 10 درصد هم پیش‌بینی شده است و آن در صورتی است که طرف، وزارت دارائی را متقداد کند که هیچ شرکت یا صاحب شغل و درآمد مقیم کره به هیچ وجه و در هیچ زمان منافعی در مالکیت دارائی موضوع حق الامتیاز نداشته است.

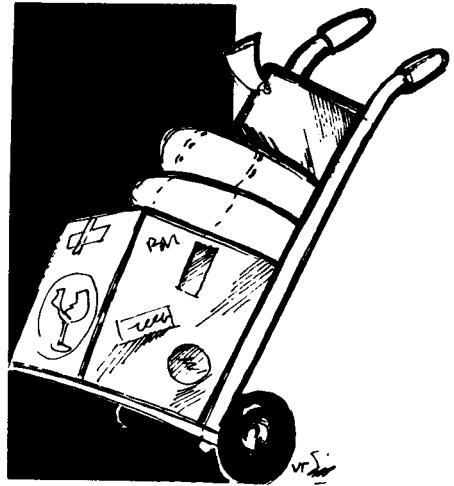
گابن – مالیات بر دفتر

تمام شرکتها و هریک از شعب شرکتها که در گابن دفتر و مقری دارند باید این مالیات را پردازنند. پایه مالیات درصدی از مخارج سالانه هر شرکت یا شعبه شرکت است. فعلاً رقم قطعی این درصد تعیین نشده ولی پیش‌بینی می‌شود که معادل 8 درصد باشد. روی این رقم نرخ مالیاتی 40 درصد که نرخ معمولی مالیات بر شرکت است اعمال خواهد شد. بدین ترتیب هریک دفتر یا مقری

مقیم خارج است به مبلغی می‌فروشد. طبق قوانین موجود درآمد حاصل از فروش دارائی‌های سرمایه‌ای شرکت مشمول مالیات نیست بنابراین شرکت هنگ کنگ از این بابت مورد مطالبه مالیات قرار نمی‌گیرد. سپس شرکت مقیم خارج که علامت تجاری را خریداری کرده، حق استفاده از همین علامت (ونه مالکیت آن) را مجدداً به شرکت هنگ کنگ واگذار می‌کند و در مقابل حق الامتیاز دریافت می‌کند.

طبق قوانین هنگ کنگ 10 درصد از حق الامتیاز دریافتی به عنوان سود مشمول مالیات تلقی می‌گردد که به نرخ $17/5$ درصد مشمول مالیات است. بدین ترتیب مالیاتی کمتر از 2 درصد حق الامتیاز پرداختی عاید دولت می‌شود و در مقابل شرکت هنگ کنگ کل مبلغ حق الامتیاز پرداختی را به عنوان هزینه قابل قبول در محاسبه مالیات منظور می‌کند. نتیجه این که براساس همان نرخ مالیاتی $17/5$ درصد درست معادل 10 برابر مالیاتی که به درآمد شرکت خارجی بابت دریافت حق الامتیاز تعلق می‌گیرد، از مالیات

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



ایرلند – عفو مالیاتی

گروه قابل توجهی از مودیان مالیاتی در این کشور وجود دارند که با توشی به حیله‌های مالیاتی از پرداخت مالیات طفره رفته و پولهای خود را خارج از کشور نگاه می‌دارند. اخیراً دولت برای ختم پرونده‌ها و فیصله دادن موضوع لایحه‌ای به مجلس تسلیم کرده است که موضوع آن گذشت از تقصیرات این مودیان در قبال دریافت 15 درصد از مجموع بدهی‌های مالیاتی موردن مطالبه از هریک از آنان است.



هنگ کنگ – حیله مالیاتی

فرض کنید یک شرکت هنگ کنگ که در عین حال وابسته به گروهی از شرکتها خارجی است صاحب یک علامت تجاری معروف است. این شرکت علامت تجاری متعلق به خود را به شرکت دیگر عضو گروه که

بر درآمد شرکت هنگ کنگ کسر می‌شود. ضمناً پول‌های رد و بدل شده بین دو شرکت

کشورهای امریکای لاتین مالیات بر ارزش ناخالص دارائی‌ها

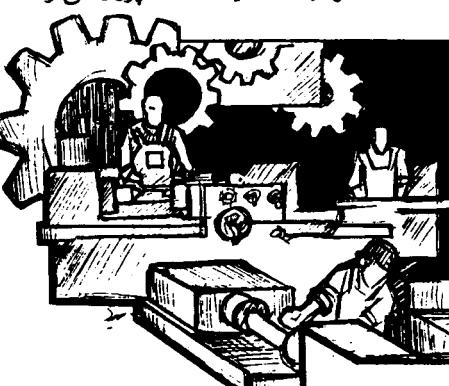
موج نوینی از تحول مالیاتی در این کشورها آغاز شده و رو به گسترش است. اشخاص حقیقی و حقوقی که به فعالیت شغلی و اقتصادی اشتغال دارند باید مالیات معینی را به نسبت ارزش ناخالص دارائی‌ها خود پردازند. البته بیشتر دارائی‌های فیزیکی و ملموس نظیر اموال غیرمنقول، ماشین آلات و امثال آن مورد توجه است، هرچند که برخی دارائی‌های غیرملموس نظیر حقوق و امتیازات نیز در این تحول مالیاتی مورد نظر می‌باشد. نخستین بار مکزیک در این راه گام نهاد و سپس آرژانتین به وی پیوست و هردو کشور مقررات تازه‌ای در این زمینه وضع کردند. اکنون نیز بولیوی، کستاریکا، برو و اوروگوئه اقدامات خود را به همین منظور آغاز کرده‌اند. پیش‌بینی می‌شود که این مالیات تا پایان دهه حاضر اغلب کشورهای منطقه را فراگیرد و شاید به مناطق دیگر جهان نیز سرایت کند. توجه کشورهای امریکای لاتین به این نوع مالیات به خاطر دو مطلب بوده است: یکی تحصیل درآمد بیشتر در شرایط حاد کنونی که این کشورها در حال اجرای برنامه‌های مهم «تعدیل» هستند و دیگر بروز این اعتقاد که در وضع تورمی شدید فلی روش سنتی اخذ مالیات براساس درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی به درستی عمل نمی‌کند. قابل ذکر این که مالیات مورد بحث را نباید با مالیات بر دارائی — با وجود شباهتی که دارند — یکی گرفت. مالیات بر ارزش ناخالص دارائی درواقع بر این فرض قرار دارد که رابطه‌ای بین قیمت این دارائی‌ها و درآمد مؤسسات و مشاغل وجود دارد و نظر بر این است که در آینده همین مالیات جایگزین مالیات بر درآمد شود.

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

— مؤسسات سنگاپوری در صورتی که برای استفاده از فرصت‌های سرمایه‌گذاری در خارج هزینه‌های متتحمل شده باشند می‌توانند این هزینه‌ها را در محاسبه مالیات بر درآمد سنگاپور نیز منظور کنند هرچند که در احتساب مالیات کشور خارجی نیز همین اقلام منظور شده باشد.

— اتفاق مذکور در مورد هزینه‌های انجام شده در خارج برای توسعه صادرات و فروش بسیاری از کالاهای و خدماتی که منشأ سنگاپوری دارند، نیز منظور شده است.

— شرکت‌های هلدینگ سنگاپوری می‌توانند

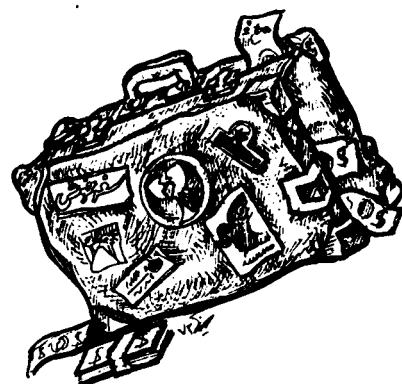


زیان‌های سرمایه‌گذاری خود در خارج را در حساب سود و زیان شرکت منظور کنند، به شرط این که برای هر سرمایه‌گذاری حساب جداگانه‌ای نگاه دارند.

— برای تشویق شرکت در سرمایه‌گذاری‌های جمیع در منطقه آسیا، اقیانوسیه و صندوقهای منطقه‌ای که به این منظور پرداخت می‌آید، سود اوراق قرضه یا سود سهام دریافتی از این طریق کلاً از مالیات معاف خواهد بود.

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

سنگاپور — تشویق‌های مالیاتی برای صدور سرمایه



اقتصاد سنگاپور در سال ۱۹۹۲ برابر ۵/۸ درصد رشد داشته است و پیش‌بینی می‌شود در سال جاری این رشد به رقمی بین ۶ تا ۷ درصد بالغ شود. برای چند سال بعد نیز رشد سالانه‌ای حدود ۵ تا ۶ درصد برآورد می‌شود. این رشد غول آسا در بلندمدت مستلزم اتخاذ استراتژی ویژه‌ای است. یکی از حلقه‌های مهم استراتژی نوین سنگاپور فراهم آوردن موجبات صدور سرمایه و فعالیت‌های اقتصادی است تا بدین ترتیب اقتصاد کشور از یک بال نیزمند خارجی برخوردار شود.

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

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

هنگ کنگ – درآمد سرشار و دست و دل بازی مالیاتی

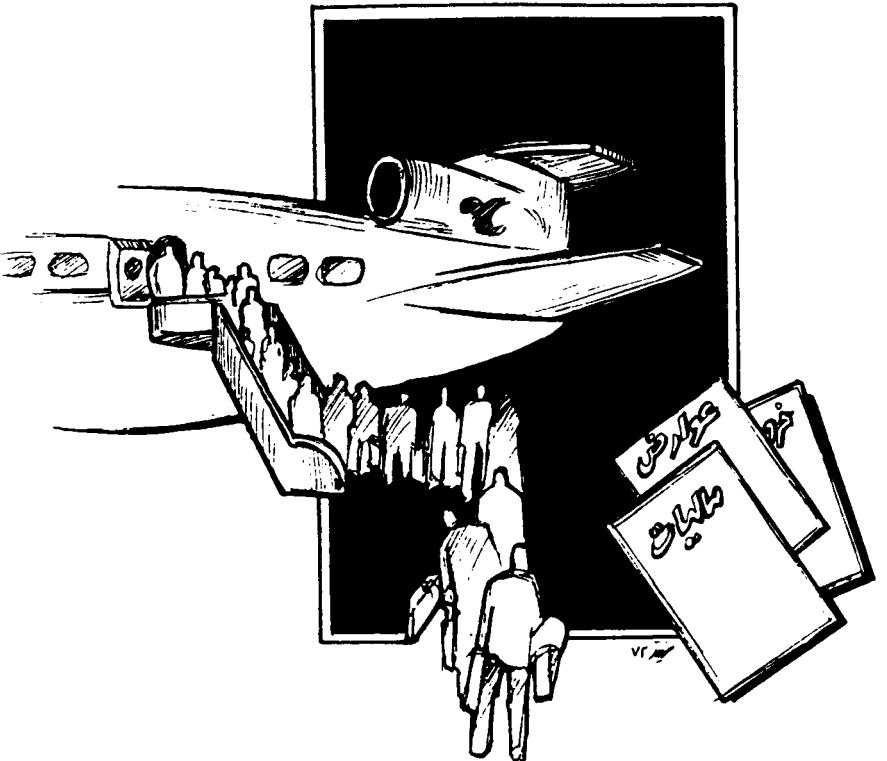
این دولت شهر دیگر آسیائی نیز همانند سنگاپور از لحاظ اقتصادی وضع سکه‌ای دارد، هرچند در آستانه بازگشت به چین طبعاً

مورد حقوق بگیران اعمال کند. بر اثر این اتفاقها برآورد می‌شود که حدود ۲۵۰/۰۰۰ نفر از کسانی که قبل از مشمول مالیات حقوق بوده‌اند بکلی از مالیات معاف شوند و ۱/۲۰۰/۰۰۰ نفر دیگر مالیات حقوق به مراتب کمتری پردازند. مجموعاً ۹۰ درصد

و خود شماره با رقم شش صفر شروع می‌شود. هر شرکتی باید جزئیات جنس یا خدمت فروخته شده و شماره هویت مشتری را در سند بنویسد و قید کند که خریدار خود مشمول مالیات ارزش افزوده هست یا نه. مبلغ مالیات ارزش افزوده نیز در سند قید می‌شود و تنها با انجام این شرایط است که خریدار می‌تواند در دور بعدی مالیات بر ارزش افزوده پرداختی قبلى خود را احتساب کند. ضمناً همه چاپخانه‌هایی که بخواهند از این گونه استاد چاپ کنند باید خود را در اداره دارائی محل به ثبت برسانند.

ایالات متحده امریکا – مالیات بر ارزش افزوده دارد جدی می‌شود

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



مشمولان مالیات حقوق از این اتفاقها بهره خواهند جست و دولت تا سال ۱۹۹۷ حدود ۱۷۰ میلیون دلار هنگ کنگ بابت مالیات حقوق از دست خواهد داد.

اوروگوئه – چاپ صورتحساب با اجازه ادارات دارائی

این کشور برای آن که بتواند مالیات بر ارزش افزوده را بهتر وصول کند شرکت‌ها و مؤسسات را موظف کرده است که هرگونه صورتحساب یا سند بدھکار و بستانکار را با اجازه ادارات دارائی چاپ کنند. شماره سریال این اسناد به ترتیب حروف الفبا است

فارغ از تلاطم سیاسی نخواهد بود. طبق گزارش وزیر دارائی رشد اقتصادی سال گذشته هنگ کنگ به ارزش واقعی معادل ۵ درصد بوده و این رشد برای سال جاری برابر ۵/۵ درصد پیش‌بینی می‌شود. درآمد سرانه به ۱۶۰۰۰ دلار امریکائی و رشد صادرات به ۱۹ درصد رسیده است. صادرات مجدد از رشدی برابر ۲۵ درصد برخوردار بوده است. ضمناً قابل ذکر است که مازاد بودجه کشور به حدود ۲۰ میلیارد دلار هنگ کنگ رسیده حال آن که پیش‌بینی همین مازاد فقط معادل ۷/۵ میلیارد دلار بوده است. با توجه به این وضع درخشنان دولت در نظر دارد اتفاقهای مالیاتی جالبی را به ویژه در

• آراء مراجع عالی قضائی-مالیاتی

وکالت است و هرکاری که وکیل انجام دهد به نام موکل و در اصل مربوط به اوست که در این قضیه همان شرکت امریکائی است. قطعات یدکی وارداتی هم در واقع به خاطر انجام تعهدات شرکت امریکائی مجاناً برای مؤسسه کره‌ای فرستاده شده است. ضمناً هیچ گاه این قطعات به عنوان دارایی مؤسسه کره‌ای و متعلق به او شناخته نشده و کسی چنین ادعائی ندارد. در واقع مؤسسه کره‌ای وسیله انتقال این قطعات از فروشنده ماشین آلات به خریداران بوده است. گذشته از این طبق ماده ۴ قرارداد خدمات پس از فروش هرگونه هزینه و مالیات پرداختی مؤسسه کره‌ای در رابطه با این قرارداد (به استثنای مالیات بر شرکت سالانه مؤسسه) به اضافه ۵ درصد باید توسط شرکت امریکائی جبران

دادگاه مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. دادگاه چنین استدلال می‌کند:

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

اما قراردادی که بین مؤسسه کره‌ای و شرکت امریکائی بسته شده در واقع مشابه عقد

کره جنوبی -

استرداد مالیات بر ارزش افزوده

یک مؤسسه کره‌ای که نمایندگی یک شرکت امریکائی را بابت خدمات پس از فروش ماشین آلات صادراتی شرکت بر عهده داشته هنگامی که قطعات یدکی لازم برای انجام این خدمات را وارد می‌کرده مالیات بر ارزش افزوده قطعات مذکور را می‌پردازد و سپس هنگام تسلیم اظهارنامه مالیاتی خود با توجه به این که در آن دوره مالی بدهی او بابت مالیات بر ارزش افزوده صفر بوده استرداد تمامی مالیات پرداختی قبلی را تقاضا می‌کند. مرجع مالیاتی مربوط این تقاضا را رد می‌کند و بر اثر دادخواهی مودی قضیه در

شود.

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

انگلستان —

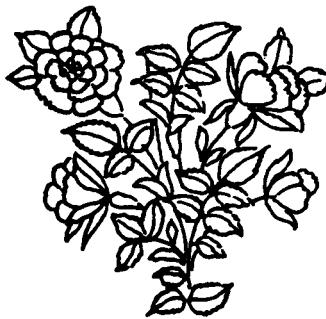
تحول در شیوه تفسیر قوانین مالیاتی

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

ولی در سالهای اخیر دادگاهها تمایلی خلاف این پیدا کرده اند و رجوع به شواهد و سوابقی را که نشان دهنده هدف اصلی قانون باشد مطلوب تشخیص داده اند. حادثه ای که راه را برای این تحول هموار کرد رأی مجلس لردان انگلیس در نوامبر سال گذشته بود. این مجلس که در عین حال عالی ترین مرجع قضائی بریتانیا نیز به شمار می رود ضمن رأیی Hart که در خصوص دعوای Pepper به طرفیت صادر کرد اظهارنظر نمود که در برخی موارد مراجعت به سوابق پارلمانی برای استنباط منظور قانونگذار در مسائل مالیاتی مجاز است، از جمله هنگامی که متن قانون مبهم و نامشخص و یا دوپهلو و قابل تفسیر باشد.

دعای مطروحه از این قرار بود که استادان و صندوقدار کالجی در انگلستان فرزندان خود را در همان کالج به تحصیل گمارده بودند، نهایت این که فقط یک پنجم شهریه معمول از ایشان گرفته می شد. در این که افراد مذکور

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



نظرخواهی درباره مالیات دی اکسید کربن

چون قبل اکمیسیون جوامع اروپائی طرحی را برای برقراری مالیات بر انرژی و مالیات بر تولید دی اکسید کربن مورد تصویب قرار داده بود، نماینده دولت آلمان تقاضای تجدیدنظر در قسمتی از این تصمیم را تسلیم داشت و چنین استدلال نمود:

مالیات بر دی اکسید کربن ترکیب کنونی انرژی مورد مصرف کشورهای عضورا برهم می زند و سبب توجه عمومی به مصرف گاز طبیعی می شود که محتوای دی اکسید کربن کمتری دارد و درنتیجه بهای آن در بازارهای جهانی شدیداً افزایش خواهد یافت. ضمناً کشورهای در حال توسعه که توان پرداخت بهای این انرژی باز هم گرانتر را ندارند ناچار از مصرف فلوروردهای نامرغوبتر خواهند شد و آثار زیست محیطی نامطلوب خود را بر جای خواهند نهاد. علاوه بر این یک مالیات عمومی بر انرژی می تواند مشوق صرفه جویی در

بدین ترتیب از نوعی مزایا استفاده می کرددند تردیدی نبود و تنها مسأله تقویم این مزایا مورد اختلاف بود. آنها به عنوان مودی مالیاتی مدنی بودند که تنها هزینه اضافی که کالج بابت اضافه شدن این تعداد محصل تحمل می کند مزایای مورد استفاده ایشان را تشکیل می دهد و همان شهریه یک پنجم که می پردازند این هزینه های اضافی را می پوشاند. بنابراین مزایای مورد استفاده آنها صفر است. در مقابل مرجع مالیاتی معتقد بود که مجموع هزینه های گردانیدن امور مدرسه باید به نسبت هر محصلی تعیین شود و مبنای محاسبه مزایای مورد بحث قرار گیرد.

متن ماده قانونی مربوط چنین بود: «بهای مزایای مورد استفاده عبارت است از هرگونه هزینه ای که برای ارائه آن یا در رابطه با ارائه آن انجام می شود و از جهت این مقررات نسبت متناسبی از هرگونه هزینه ای را هم که بخشی از آن به این مزایا و بخش دیگر به سایر امور مربوط باشد، دربر می گیرد» مجلس لردان پذیرفت که متن این ماده حائز ابهام و دوپهلوی است ولذا مراجعت به سوابق پارلمانی برای فهم مقصود قانونگذار جایز است. دست بر قضا سوابق پارلمانی موافق نظر مودیان از آب درآمد. وزیر وقت هنگام بحث درباره لایحه قانونی به عنوان مثال استفاده کارکنان راه آهن از قطار برای مسافرت های شخصی را به میان آورده و گفته بود که چون با این استفاده هزینه اضافی برای راه آهن ایجاد نمی شود پس ارزش این استفاده را در محاسبه مالیات باید معادل صفر حساب کرد. بدین ترتیب طبعاً برداشت قوه مقننه هنگام تصویب ماده قانونی یاد شده عیناً همین بوده و نیت قانونگذار روشن شد و در نتیجه دعوای به نفع مودیان خاتمه یافت.

انرژی شود حال آن که مالیات بر تولید دی اکسید کربن انگیزه کمتری را از این لحاظ در برخواهد داشت.

کمیسیون چنین پاسخ داد:

هر چند وضع مالیات عمومی بر انرژی سبب صرفه جویی در مصرف و تولید میزان کمتری از دی اکسید کربن خواهد شد، ولی مالیاتی که مستقیماً بر تولید این ماده وضع شود بسیار مؤثرتر است و سبب انصراف از منابع انرژی غنی از کربن به منابع دارای محتوای کمتر کربن می شود. وضع مالیاتی به نرخ ۱۰۰ درصد به این منظور وسیله خوبی برای مبارزه با تولید دی اکسید کربن به شمار می رود. اما در مورد امکان افزایش قابل توجه بهای انرژی و به طور خاص قیمت گاز طبیعی یادآور می شود که حصول چنین پی آمدی الزامی نیست. تغییر قیمت منابع انرژی به چگونگی رقابت بین ساختهای مختلف بستگی دارد و تجربه نشان می دهد که مالاً قیمت گاز نیز به تناسب بهای منابع انرژی رقیب نظر نفت تنظیم خواهد شد.

در باره ناتوانی کشورهای روبه توسعه از مصرف گاز طبیعی، کمیسیون اظهار نظر نمود که این ناتوانی فقط به سبب بهای گاز نیست. بلکه این کشورها غالباً فاقد تأسیسات زیربنایی لازم (مانند لوله کشی، ترمینال های گاز مایع طبیعی وغیره) هستند و امکان سرمایه گذاری های سنگین به این منظور را هم ندارند.

با توجه به این استدلال کمیسیون بر نظر قبلی خود دائز بر لزوم وضع هردو مالیات یعنی مالیات بر انرژی و مالیات بر تولید دی اکسید کربن باقی ماند.

هلند –

به هزینه نهادن مخارج دادرسی

برای تحصیل درآمد مشمول مالیات کشور هلند ضرورت کامل داشته باشد. ولی چنین کیفیتی در مورد دعوای شرکت الف وجود نداشته است.

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

کانادا – اجاره به شرط تملیک

یک شرکت کانادائی با یک شرکت خارجی قرارداد اجاره به شرط تملیک منعقد می کند. وزارت دارائی اقساط پرداختی توسط شرکت کانادائی را به منزله اجاره بهای می شناسد و با توجه به غیرمقیم بودن دریافت کننده، براساس مقررات مالیاتی آن کشور پرداختهای انجام شده را مشمول کسر مالیات در منبع (مالیات تکلیفی) تلقی می کند. بر اثر دادخواهی مؤذی قضیه در دادگاه مالیاتی کانادا مطرح می شود و دادگاه پس از رسیدگی رأی می دهد که وجود پرداختی هرچند ظاهرآ جنبه اجاره بهای دارد ولی باید از ظاهر قضیه عدول کرد و به ماهیت و حقیقت قرارداد توجه نمود. طبق قرارداد در پایان مدت و پس از پرداخت اقساط اجاره کننده ظاهری حق دارد دارائی مورد نظر را به بهای اسمی ناچیز خریداری کند. پس در واقع او خریدار است و نه اجاره کننده و آنچه پرداخت می شود اقساط خرید دارائی است و نه اجاره بهای آن. براساس این استدلال دادگاه نظر داد که کسر مالیات تکلیفی مربوط به اجاره موردن دارد. (بخشنامه شماره ۳۷۱۱/۵۶۱۰۲-۳۷۱۱/۱۱/۵-۲۰/۱۱/۱۴) مورخ ۷۱/۱۱/۱۴ وزارت امور اقتصادی و دارائی از جهاتی با این نظر دادگاه کانادائی مشابهت دارد – ملاحظه شود صفحه ۶۴ شماره اول مجله مالیات)

یک گروه از شرکتهای وابسته به یکدیگر که یک شرکت هلینگ^۱ نیزین آنها بود ۲۶ درصد از سهام یک شرکت امریکائی رامالک بودند. این گروه سهام مذکور را تماماً به شرکت هلندی الف (که ۱۰۰ درصد سهام آن به شرکت هلینگ یاد شده تعلق داشت) منتقل می کند تا به عنوان یک شرکت واحد صاحب درصد قابل توجهی از سهام شرکت امریکائی وارد عمل شود و به تدریج قسمت بیشتری از سهام آن را خریداری کند. شرکت الف با لطائف العیل موفق می شود تا ۵۶ درصد از سهام شرکت امریکائی را به دست آورد و این موقفیت را به گروه گزارش می کند. باقی سهامداران شرکت امریکائی اقدامات شرکت الف را مشمول عنوان «تحصیل غیردوستانه کنترل» شرکت تلقی کرده اقامه دعوى می نمایند. شرکت هلندی با فعالیت بسیار و صرف ۶۰۰۰/۰۰۰ فلورن هلندی دعوى را به نفع خود خاتمه می دهد.

آنگاه شرکت هلندی مخارج دعوى را جزء اقلام قابل کسر در محاسبه مالیات بر دارآمد خود منظور می کند و مورد مخالفت مراجع مالیاتی قرار می گیرد. درنتیجه قضیه در دادگاه آمستردام مورد رسیدگی قرار می گیرد. شرکت ادعا می کند که هزینه دعوى نوعی مخارج مربوط به روابط عمومی و به خاطر حفظ اعتبار گروه بوده و به همین سبب باید قابل کسر شناخته شود. در مقابل مرجع مالیاتی استدلال می کند که این هزینه در واقع جزئی از مخارج لازم برای تحصیل مشارکت در شرکت امریکائی بوده و بنابراین نوعی هزینه سرمایه ای است و نمی توان آن را به عنوان هزینه جاری قابل کسر تلقی کرد. گذشته از این که طبق ماده ۱۳ قانون مالیات بر شرکتها هزینه دعوى در صورتی قابل کسر شناخته می شود که انجام دعوى و آن مخارج

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

مقررات، آراء و بخشنامه‌های مالیاتی

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

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

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

رئيس مجلس شورای اسلامی — علی اکبر ناطق نوری

از قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری — صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۷۷/۶/۷ مجلس شورای اسلامی (تأیید شورای نگهبان ۷۷/۶/۲۸):

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

ماده ۱۴ — مبادلات بازرگانی مناطق با خارج از کشور پس از ثبت گمرکی از مشمول مقررات صادرات واردات مستثنی هستند و مقررات صدور و ورود کالا و تشرفات گمرکی در محلوده هر منطقه بصوری هیأت وزیران خواهد رسید مبادلات بازرگانی مناطق با سایر نقاط کشور اعم از مسافری و تجاری تابع مقررات عمومی صادرات واردات کشور می‌باشد.

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

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

ماده ۱۷ — کالاهایی که برای بکارگیری و مصرف در منطقه از داخل کشور به مناطق حمل می‌گرددن، از موارد نقل و انتقال داخلی کشور است ولی صادرات آنها از منطقه به خارج تابع مقررات عمومی صادرات واردات خواهد بود.

تصویب‌نامه شماره ۶۹۳۴ / ت ۱۸۳ هـ مورخ ۷۷/۶/۱۶

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۵/۲۰/۱۳۷۲ با پیشنهاد شماره ۵/۶۱۹ /۳۰/۵/۷۶۷ مورخ ۱۳۷۲/۳/۱ وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد بصیره یک ماده (۱۴۸) قانون مالیات‌های مستقیم — مصوب ۱۳۶۶ — تصویب نمود:

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

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

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

۳ — مشمول تبلیغات موضع بشدهای فوق الذکر در مورد کالاهای مشمول استاندارد اجباری متوط به داشتن پروانه کاربرد علامت استاندارد با تأییدیه آن و یا تأییدیه موسسه استاندارد و تحقیقات صنعتی ایران خواهد بود.

۴ — هزینه تبلیغات کالاهای صادر شده هفت درصد (۷%) قیمت کالاهای مذکور.

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

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

احمد حسینی
معاون درآمدهای مالیاتی

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

احمد حسینی
معاون درآمدهای مالیاتی

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

احمد حسینی
معاون درآمدهای مالیاتی

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

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

احمد حسینی
معاون درآمدهای مالیاتی

گزارش شماره ۲۶۰۱۴/۳۷ - ۷۰/۸/۱۱ اداره کال مالیات بر شرکتها عنوان جناب آقای حسینی معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع مورخ ۷۲/۳/۳ مشارکیه و در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب استناده ۱۳۶۶ در هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است، واجمالی قضیه از این قرار است که اداره کل مزبور حسب استبطاط از ماده ۲۵۷ معتقد است در مواردیکه شعبه شورای عالی مالیاتی رای هیئت حل اختلاف تجدیدنظر را صرفاً با یک دلیل خاص نقض میکند هیئت حل اختلاف مالیاتی تجدید رسیدگی همعرض موضوع ماده ۲۵۷ قانون مکلف است فقط از جهت مذکور رسیدگی واقعه به صدور رای نماید ولذا اگر هیئت مذکور بجهت یا جهات دیگری غیر از نظر شعبه شورای عالی مالیاتی اقدام به صدور رای نماید، رای صادره برخلاف مدلول ماده ۲۵۷ بوده و قطعیت نداشته و قابلیت اجرا ندارد.

هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی با ملاحظه مدلول مواد ۲۵۱، ۲۵۶، ۲۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم و پس از بحث و تبادل نظر در اطراف و جواب موضع و عنايت برویه جاری بشرح آنی مبادرت بصور رای نمایند:

طبق نص صریح ماده ۲۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب استناده ۱۳۶۶ هیئت های حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده مزبور باید در رسیدگی مجدد با رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی رای مقتضی صادر نمایند. و با ملاحظه اینکه بموجب قسمت اخیر ماده یاد شده آراء صادره قطعی و لازم الاجراه است موقف الاجراه گذاردن آنها بهچوجه وجاhest قانونی ندارد.

نامه شماره ۱۸۹۱ - ۳۰/۵/۷۱ دفتر فنی مالیاتی عنوان مقام معاونت درآمدهای مالیاتی مبنی بر بروز اختلاف نظر در مورد تشخیص الملاکی که تملک آنها توسط وزارت خانه و موسسات و شرکت‌های دولتی یا شهرداریها بحکم ماده ۷۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۶۶/۱۲/۳ و اصلاحیه‌های بعدی از مالیات نقل و انتقال موضوع فصل مالیات بر درآمد املاک معاف هستند حسب ارجاع مشارکیه و در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مذکور در هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. هیئت عمومی پس از بحث و تبادل نظر بشرح آنی مبادرت بصور رای نمایند: با اینکه رای شماره ۶۸/۳/۲۸ - ۳۰/۴/۳۳۴۱ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی نسبت بموضع مطروحه صادر گردیده است، بار دیگر هیئت از حیث ملاک تشخیص املاک مشمول معافیت مذکور در ماده ۷۰ یاد شده، با ملحوظ داشتن اینکه از عبارات «از قبل» و «نظایر آنها» مندرج در ماده مزبور افاده حصر نمی‌شود چنین اظهار نظر مینماید:

هرگاه وزارت خانه و موسسات و شرکت‌های دولتی یا شهرداریها، براساس قوانین و مقررات موضوعه قادر باشند ملک مورد نیاز خود راقطع نظر از رضایت یا عدم رضایت مالک تملک نمایند و در واقع اراده مالک بموجب قوانین و مقررات موضوعه از لحاظ انتقال یا عدم انتقال انتقال یا عدم انتقال ملک یا حقوق آن بمراجع فوق سلب شده و موثر در مقام نباشد، سلب اراده بدین توجه محسوب براین است که درمانحن فی ملک و حقوق آن برای مرافق عامه تسلک نمی‌شود و انتقال ملک اعم از اینکه مالک جهت انجام تشریفات انتقال حاضر شده یا تشریفات مربوط بدون حضور مالک یا وکیل او صورت گیرد مشمول معافیت مالیاتی مذکور در ماده ۷۰ خواهد بود. بدینه است انتقالات در سایر موارد که مالک یا صاحب حق بدون وجود الزام قانونی خاصی مبادرت به انتقال ملک یا حقوق مربوط به ملک نمینماید، حوزه مالیاتی ارائه نمایند تا براساس مقررات مزبور نسبت به تشخیص صحیح و عند الالتحاضاء اعمال معافیت اقدام شود.

نظر اقلیت:

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

نامه شماره ۳۰/۵/۶۳۶ - ۳۰/۵/۷۲ دفتر فنی مالیاتی عنوان مقام معاونت درآمدهای مالیاتی درخصوص موقوفات عام و موسسات عام المنفعه مشعر بر اینکه یکی از موارد مذکور در بند ۳ ماده ۲ «تحقیقات فرهنگی» و مورد دیگر «تعلیم و تربیت» مبایشد و با اینوصفت موقوفات عام و موسسات عام المنفعه ای که درآمد آنها بمصرف امور هنری میرسد آیا با توجه بهمفهوم عام کلمه «فرهنگ» و «تعلیم و تربیت» استحقاق استفاده از معافیت مالیاتی را دارند یا خیر؟

حسب ارجاع مشارکیه در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب استناده ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن در هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح و پس از بحث و تبادل نظر بشرح آنی مبادرت بصور رای گردید:

نظر به اطلاع و عموم کلمات «فرهنگ» و «تعلیم و تربیت» فعالیت‌های هنری خارج از امور فرهنگی و تعلیم و تربیت نمایند و موقوفات عام و موسسات عام المنفعه که درآمد آنها صرف فعالیت‌های هنری نیز نمی‌شود استحقاق استفاده از معافیت مذکور در ماده ۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب استناده ۶۶ را بشرط رعایت سایر شرایط و آئین نامه مربوط خواهد داشت.

دفتر فنی مالیاتی گزارش طی شماره ۲۵۲۳ - ۳۰/۵/۱۳۷۱ تقدیم معاونت محترم درآمدهای مالیاتی نموده که متن آن عیناً نقل می‌گردد:

«بطوریکه استحضار دارند طبق ماده ۱۱۰ و تبصره ماده ۱۹۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ مجلس شورای اسلامی، اشخاص حقوقی، کارخانه‌داران و اشخاص حقیقی موضوع ماده ۹۶ قانون که مکلف به نگهداری دفاتر قانونی می‌باشد، در دوران معافیت از برداخت مالیات نیز مکلف به تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان بوده و عدم انجام این تکلیف

قانونی در مועד مقرر موجب عدم استفاده آنها از معافیت در سال مربوطه خواهد بود. با در نظر گرفتن موارد فوق چون دوران معافیت مذکور در قانون روش نبود مراتب به هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی ارجاع و تبصیر به صدور رای شماره ۱۳۷۰/۴/۲۷ مبنی بر اینکه حکم مذکور در ماده ۱۹۳ قانون صرفاً شامل کارخانه داران و اشخاص حقوقی بابت معافیتهای مقرر در فصل اول از باب چهارم (مواد ۱۲۲ لغایت ۱۴۶) قانون حسب مورد بوده و تبصره ماده ۱۹۳ نسبت به سایر معافیتها تسری نخواهد داشت، گردید. بنا موارد فوق و چون مقررات اکثر مواد قانونی این فصل و نیز تبصره یک ماده ۲ قانون اصلاح گردیده است، چنانچه موافقت فرمایند موضوع مجدداً در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون در شورایعالی مالیاتی مطرح و نسبت به موارد زیربررسی و اظهارنظر شود.

- ۱ - اشخاص موضوع مواد اصلاحی ۱۳۴، ۱۴۲ قانون که از مالیات بر درآمد معاف و لكن مشمول مالیات سالانه املاک، مستغلات مسکونی خالی و اراضی با بر حسب مادر میگردند مکلف به تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان میباشد یا خیر؟
- ۲ - با اصلاح تبصره ۱ ماده ۲ قانون آیا اصلاح آئین نامه مربوطه (تبصره ۴ ماده ۲) واقعی به مقصود بوده یا اینکه اشخاص موضوع بندهای ۲ و ۴ ماده قانونی اخیرالذکر نیز مکلف به تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان در هر سال میباشد؟

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

- ۱ - برخلاف مفاد صدر گزارش مزبور، کلیه اشخاص حقیقی موضوع ماده ۹۶ قانون مالیاتی معتبر است (استثنای کارخانه داران) در صورت عدم تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان در دوران معافیت، محروم از معافیت نخواهد بود بلکه با توجه به ماده ۱۱۰ قانون مذکور این شرط تنها شامل حال کارخانه داران و اشخاص حقوقی میباشد.
- ۲ - اصلاحیه قانون مالیاتی معتبر مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ مجلس شورای اسلامی موثر در تشخیص مشمول حکم تبصره ماده ۱۹۳ آن قانون نبوده، رای شماره ۴/۴۶۲ ۲۰۰/۳/۲۷ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی کماکان معتبر است.
- ۳ - حکم تبصره ماده ۱۹۳ یاد شده در حقیقت بمنزله ضمانت اجرای حکم قسمت دوم ماده ۱۱۰ قانون مالیاتی معتبر است (راجع به تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان در دوران معافیت، بوده در ضمن منحصر ناظر به مالیات بر درآمد در دوران معافیت است و بهیچوجه رافع تکلیف مودیان مشمول مواد ۱۳۳، ۱۳۴، ۱۴۲ آن قانون در تسلیم اظهارنامه مالیات بر دارائی حسب مورد نمیباشد).
- ۴ - بنا به دلایل مذکور مشمولین بندهای ۲ و ۴ ماده ۲ (ضمیم الزام به رعایت آئین نامه موضوع تبصره ۴ ماده ۲) و همچنین مواد ۱۳۳، ۱۳۴ و ۱۴۲ مورد بحث جزء مشمولین حکم موضوع تبصره ماده ۱۹۳ نخواهد بود.

رای شماره ۱۸/۳۰/۴۰۴۹ مورخ ۱۸/۳/۷۲ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۱۳۷۲/۲/۱۸ - ۲۰۰/۵/۶۳۵ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتی معتبر مصوب اسنادهای ۱۳۶۶ در جلسه مورخ ۱۳۷۲/۳/۹ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی مطرح است. موضوع گزارش مشعر بر طرح این مسئله است که در موارد انتقال بلاعوض حق واگذاری محل و به تبع آن پرداخت مالیات بر درآمد اتفاقی و سبله انتقال گیرنده، آیا موقع واگذاری بعدی، در اختساب درآمد مشمول مالیات موضوع ماده ۳۱ قانون مالیاتی معتبر مصوب اسنادهای ۱۳۴۵ و ماده ۷۹ قانون مالیاتی معتبر مصوب اسنادهای ۱۳۶۶ میباشد که مأخذ اختساب مالیات بر درآمد اتفاقی قرار گرفته، از دریافتی بابت حق واگذاری محل کسر گردد و یا آنکه در این رابطه فقط مالیات پرداختی قبلی قابل کسر خواهد بود و یا احتمالاً راه قانونی دیگری قابل ارائه میباشد.

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

طبق نص صریح ماده ۳۱ قانون مالیاتی معتبر مصوب اسنادهای ۱۳۶۶ درآمد مشمول مالیات در مورد واگذاری هر یک از حقوق مربوط به ملک از طرف صاحبان حق غیر از مالک عنین عبارتست از اضافه دریافتی صاحب حق نسبت به آنچه که برای تحصیل این حق حقوق یا استفاده از آن قبلاً پرداخت نموده است. بنابراین در اختساب درآمد مشمول مالیات موضوع مورده بحث، کسر مأخذ محاسبه مالیات بر درآمد اتفاقی از دریافتی بابت حق واگذاری محل منطبق با نص مذکور نبوده بلکه با عنایت به حکم عام ماده یاد شده در این خصوص مالیات پرداختی (و حسب مورد ملحقات آن) بعنوان یکی از اقلام پرداختی جهت تحصیل این حق با استفاده از آن، از مبلغ حق واگذاری دریافتی قابل کسر خواهد بود.

نظر اقلیت:

به طور کلی نظر مقتن دریافت مالیات مضاعف از موضوع واحد نمیباشد بدین بیان که اگر عین با متفقعت مالی بلاعوض به شخصی منتقل شود، انتقال گیرنده بحکم مواد ۲۶ قانون مالیاتی معتبر مصوب اسنادهای ۱۳۴۵ و ۱۱۹ قانون مالیاتی معتبر مصوب اسنادهای ۱۳۶۶ بر حسب مورد با توجه به سایر مواد بخش و فعل مالیات بر درآمد اتفاقی قوانین مذکور مشمول مالیات خواهد بود. حال اگر انتقال گیرنده که بشرح مذکور در فوق مالیات بر درآمد اتفاقی پرداخت نموده یا مینماید، پس از چندی درصد انتقال به دیگری برآید تقویه به اینکه چون این شخص در موقع مالک یا صاحب حق شدن وجهی پرداخت نکرده است باید کل مبلغی که بابت انتقال دریافت مینماید یکجا مشمول مالیات ضلیل مالیات قدر نظر از اینکه مبتنی بر عدالت مالیاتی نیست از وجاهاست قانونی برخوردار نمیباشد و با اتخاذ ملاک از حکم قسمت اخیر ماده ۲۲ و ماده ۴۸ و ۵۱ قانون مالیاتی معتبر مصوب اسنادهای ۴۵ و اصلاحیه های بعدی آن و ماده ۶۰ و تبصره ماده ۷۹ قانون مالیاتی معتبر مصوب اسنادهای ۱۳۶۶ (قبل اصلاحیه) و تبصره ماده ۱۲۰ و ماده ۱۲۲ قانون موصوف عقیده دارد مبلغی که مأخذ محاسبه مالیات بر درآمد انتقالی قرار گرفته است از مبلغ دریافتی انتقال دهنده قابل کسر میباشد.

معرفی کتاب

دانشگاه شهید بهشتی از نشریات انتشارات مالیاتی

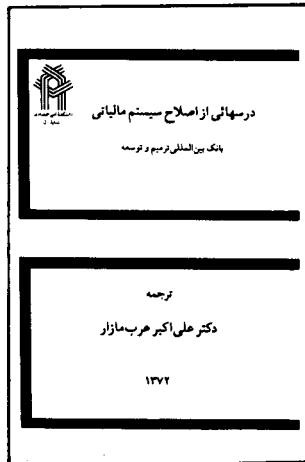
برای معرفی کتاب از مطالعه مقنمه آن به شرح زیر استفاده می‌شود:
اطلاعات یکی از نیازهای اساسی آموزش، تحقیق، پیشرفت و گسترش علوم
است. علوم اجتماعی و خصوصاً علوم اقتصادی با توجه به گستردگی دامنه آن در
دنیای امروز از این قاعده مستثنی نیست. در جهان معاصر، ابزارهای مکانیکی و
الکترونیکی در این زمینه به خدمت گرفته شده و از این رتوحول شگرفی در
نگهداری، دسته بندی و انتقال اطلاعات رخ داده است که در کشور ما هنوز در
مراحل مقنماتی آن هستیم.

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

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

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

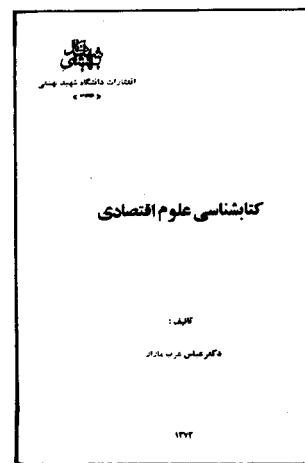
جهت هرچه مفیدتر شدن این مجموعه برای دانشجویان و پژوهشگران،
اطلاعات کلی مربوط به پایان‌نامه‌های تحصیلی دوره‌های کارشناسی ارشد و
دکتری رشته‌های مختلف اقتصاد تا پایان سال ۷۰ مربوط به دانشگاه‌های
شهید بهشتی، تهران، تربیت مدرس، امام صادق (ع)، علامه طباطبائی، کشاورزی
کرج به صورت مجزا ضمیمه شده است.



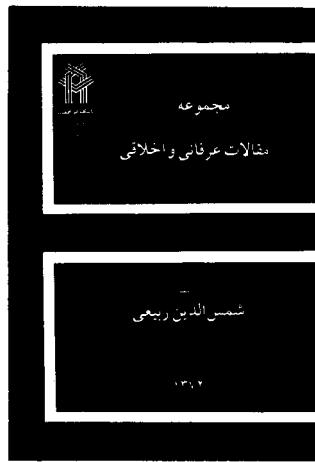
درسنامه از اصلاح سیستم مالیاتی
بانک ملی ایران ترمیم و توسعه
تألیف: زمارک شالیزی
ترجمه: دکترعلی اکبر عرب‌مازار
از انتشارات دانشکده امور اقتصادی
تهران ۱۳۷۲
بها: ۱۳۰۰ ریال

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

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

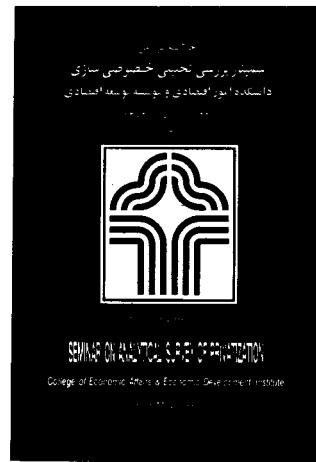


کتابشناسی علوم اقتصادی
مؤلف: دکتر عباس عرب‌مازار
از انتشارات دانشگاه شهید بهشتی
تهران، ۱۳۷۲
بها: ۴۰۰۰ ریال



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

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



خلاصه گزارش سمینار بررسی تحلیلی خصوصی سازی
دانشکده امور اقتصادی و مؤسسه توسعه اقتصادی
۲۴ - ۱۸ اردیبهشت ۱۳۷۲ - تهران
از انتشارات دانشکده امور اقتصادی، تابستان ۱۳۷۲

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

پرسش‌های مالیاتی از اقتصاددانان

۱۳۰۰۰ واحد پول و حقوق گمرکی و مالیات آن ۲۵ درصد بوده است. ضمناً برای هر اتومبیل مونتاژ شده ۱۰۰۰۰ واحد پول صرف خرید اجزاء ساخت داخل (نظیر رادیاتور، تایر و غیره) شده است. مطلوب است نرخ مؤثر حمایتی (EFFECTIVE RATE OF PROTECTION) دولت از صنعت مونتاژ نسبت به اتومبیل ساخته شده وارداتی.

یکساله اشتراک مجله مجازی منظور خواهد شد. اما سوال این شماره: سال گذشته در کشور الف بهای سيف نوعی اتومبیل ساخته شده وارداتی معادل ۱۷۰۰۰ واحد پول این کشور و حقوق گمرکی و مالیات متعلق به هر اتومبیل ۵۰ درصد بوده است. در مقابل بهای سيف اجزاء وارداتی نوع مشابه اتومبیل به منظور مونتاژ برابر

برای پاسخ گوئی به این سوالات آگاهی نسبی از مباحث و فرمول‌های رایج اقتصادی در زمینه مسائل مالیاتی ضرورت دارد. به همین سبب اقتصاددانان مخاطب قرار داده شده‌اند. از بین کسانی که پاسخ صحیح به دفتر مجله ارسال دارند ۵ نفر به قید قرعه انتخاب و برای هریک از آنان یک دوره

DEDUCTION OF ADVERTISING EXPENSES

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

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

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

ENDOWMENTS AND ARTS

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

SALARY TAX IN THE FIRST PERIOD OF PAY

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

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

MANDATORY FILING OF TAX RETURNS FOR THE PERIOD OF TAX EXEMPTION

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

The SCT ruled that the aforementioned note resort to subclause 2 of article 110 of DTA, and is related to the same provisions only. According to that subclause, owners of factories and legal entities are required to submit their tax declaration, balance sheets, and profit

and loss statements during the period of their tax exemption, in order to enjoy tax exemption status.

EMPLOYEES WORKING FOR MORE THAN ONE EMPLOYER

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

TAX ALLOWANCE FOR ATTRACTING SKILLED PERSONS

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

FREE ZONE LEGISLATION

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

TAX NEWS IN BRIEF

Contribution of Articles

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

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

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

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

The case was referred back to SCT for review and comments. SCT concluded that the second BSTD's decision should be based on the last verdict issued by the

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

TAX EXEMPT STATUS OF LEGAL EXPROPRIATION

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

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

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

ABSTRACTS OF PERSIAN ARTICLES

WHAT ABOUT THE IRAN – FRANCE TAX TREATY ?

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

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

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

A TOPIC OF INTERNATIONAL TAX LAW

Article 1, of Direct Taxation Act deals with international tax regulations in Iran. It discusses in general terms various methods where taxes are applied to properties located in Iran, income earned in Iran, derived from Iran, or earned abroad by an Iranian citizen. The author concentrates mainly on the word "Iran" and its geographical borders. Issues surrounding the two cases of double taxation treaties (Iran-France

and Iran-Germany) are also addressed in this article. Both treaties render definition for the word "Iran" as well, and its applicability outside the sphere of those treaties are also dealt with in the article. A specific international case of similar nature is also discussed.

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

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

HISTORICAL NOTE: ECONOMISTS AND TAXATION

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

presented.

BOOK REVIEW

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

TAX SIMPLIFIED

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

REGULATIONS, RULINGS, AND OPINIONS

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

TAX IN HISTORY

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

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

Dr. Mohammad Tavakkol

Introduction

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

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

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

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

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

OPINION OF THE MAJORITY

The majority based its decision on the very text of the law, which specifies that; *the taxable income in the case of transfer of goodwill consists of the money received in excess of what previously paid for in acquiring the same goodwill*. So the only

deduction permitted is the actual money paid for acquisition of the goodwill. What the taxpayer actually paid was the incidental income tax received from him when the goodwill was transferred to him gratuitously. Therefore, according to the Majority only said incidental income tax and nothing else is deductible for computation of the taxpayer's taxable income.

OPINION OF THE MINORITY

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

The Minority based its opinion on the following reasonings:

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

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

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

Based on all these reasonings and arguments, the Minority concluded that the price of the goodwill, at the time it

was transferred to the taxpayer gratuitously, should be deducted from the selling price of the same, in computing his taxable income at the present stage.

COMMENT:

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

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

WHAT ABOUT THE IRAN-FRANCE TAX TREATY?

Dr. ALIAKBAR ARABMAZAR

INTRODUCTION

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

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

I) In the case of Iran:

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

II) In the case of France:

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

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

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

TAX HOLIDAY ON DIVIDENDS AND ROYALTIES

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

WHAT IS NEW IN THIS RESPECT?

French authorities have recently submitted a special report to the parliament with regard to similar matching credits stipulated under certain treaties. According to these treaties concluded by France with eleven other countries, including Iran, French residents are entitled to a matching credit on account of dividends and royalties received from these countries. However the French authorities concluded (under different excuses) that most of the matching credits contained under the respective treaties have ceased to exist. In the case of Iran-France treaty according to article 23.2.c, it provides matching credits on account of Iranian-source dividends and royalties benefiting

from Iranian special provisions aimed at promoting economic development. These provisions are to be identified by mutual agreement of the competent authorities of the two states. Since - according to the French report - the competent authorities have not been able to reach a mutual agreement in this regard, the matching credits cease to apply. (source: TNS July 1993)

EVALUATION

The following points need further clarifications:

1) As far as the text of the treaty is concerned, the parties are entitled to denounce it completely, but none of them are allowed to cancel unilaterally a part of it. The exact wording of article 30 is as follows: "This convention shall remain in force as long as it has not been denounced by one of the Contracting States". Therefore article 23.2.c should be as binding as the rest of the treaty.

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

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

MALIYAT

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

PUBLISHER

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

President: Dr. Aliakbar Arabmazar
English section edited by
Horitez Goudarzy-Tabrizi
Chief editor: Dr. Mohammad Tavakkol

- 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)

MALIYAT accepts advertisements.
Contact us for further information

IN THIS ISSUE

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

IN THE NAME OF GOD

FROM THE PRESIDENT

In time with publishing of the third issue of *Malyat*, the Iranian Economic Council has also submitted its macro economic indices to meet goals of the second economic, social and cultural plan of the Islamic Republic of Iran. In the current plan and budget, tax revenues as a total share of GDP is considered to be a major factor and objective of the administration. Therefore taxes are going to play a more active role as an instrument in generating revenue.

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

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

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

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

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

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

A. ARABMAZAR