مالیات

فصلنامه مالیاتی، اقتصادی، اجتماعی

شماره چهارم، بهار ۱۳۷۳

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی

مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار

زیرنظر هیئت تحریریه

دبیر هیئت تحریریه: دکتر محمد توکل

دبیر بخش انگلیسی: هرمز گودرزی تبریزی

امور مالی: بهرام گرایلی‌فرا

صفحه آرائی آتلیه ایده: حمیدرضا محسنی

طرحها: آتلیه ایده: حمیدرضا محسنی

حروفچینی، صفحه آرایی، نظارت فنی برچاپ:

موسسه ایده ۸۶۹۲۸۲

آماده‌سازی چاپ: شرکت قلم

چاپ: پیشرو

● مطالب مندرج در مجله ضرورتاً مبین رأی و نظر مسئولان آن نیست.

● مجله در ویرایش و حذف مقالات آزاد است.

● مطالب رسیده بازگردانده نمی‌شود.

دفتر مجله مالیات

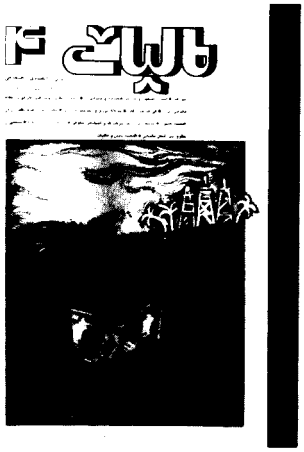
تهران دانشکده امور اقتصادی شماره ۱۵۳،

خیابان طالقانی (کدپستی ۱۵۹۱۸)

تلفن: ۶۴۶۴۵۱۸

فاکس: ۶۴۱۹۷۱۶

صندوق پستی: ۱۱۱۱-۱۵۸۷۵



طرح روی جلد : حمیدرضا محسنی

سرآغاز ـــــ دکتر علی اکبر عرب مازار ـــــ ۲

استان اصفهان و مسائل اقتصادی و مالیاتی آن

مصاحبه با مدیرکل اقتصاد و دارائی اصفهان ـــــ ۳

لزوم بازنگری روش‌های اجرائی در نظام مالیاتی ایران ـــــ علی اصغر عابدی ۸

فی التاخیر آفات ـــــ دکتر محمد توکل ـــــ ۱۰

مساله انرژی و سیاست مالیاتی ـــــ دکتر علی اکبر عرب مازار ـــــ ۱۲

مالیات بردرآمد و نقش آن در اقتصاد کشور ـــــ عین الله علاء ـــــ ۱۸

مالیات بردرآمد شرکت ها و اشخاص حقوقی ـــــ علی اصغر شایانی ـــــ ۲۰

مبحثی از حقوق بین الملل مالیاتی: قیمت گذاری انتقالی ـــــ دکتر محمد توکل ـــــ ۲۴

مالیات به زبان ساده:

مالیات برارث ـــــ قاسمعلی شاکری ـــــ ۲۸

مالیات برفروش املاک ـــــ محمد تقی نژاد عمران ـــــ ۳۱

نظام مالیاتی جمهوری‌های شوروی سابق ـــــ ۳۵

پاسخ به خوانندگان ـــــ ۳۷

اصطلاحات بین المللی مالیاتی ـــــ ۳۹

خبرها ـــــ ۴۲

پرسش‌های مالیاتی از اقتصاددانان ـــــ ۴۵

آراء مراجع عالی قضائی ـ مالیاتی ـــــ ۴۶

مقررات، بخشنامه‌ها و آراءهیات عمومی شورای عالی مالیاتی ـــــ ۵۰

معرفی کتاب ـــــ ۵۶

بخش انگلیسی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

سرآغاز

به نام خدا

به عنایت باری تعالی مجله مالیات وارد دومین سال انتشار خود می‌شود. شکر خدای را به‌جا می‌آوریم که توانستیم در این مدت بر مشکلات مختلف فائق آئیم و به حیات یگانه مجلّه تخصصی این رشته ادامه دهیم. آنچه بیش از هرچیز ما را به استمرار کوشش خود تشویق می‌کرد توجه خوانندگان عزیز و عنایت روزافزون ایشان نسبت به انتشار مجله و کم و کیف کار آن بود.

در این مدت کوتاه تحولات اقتصادی داخلی و خارجی اثرات قابل توجهی بر تناسب درآمدهای کشور برجای گذاشت. تغییر حاصل در درآمدهای نفتی درستی مطلبی را که بارها در مجله مطرح ساخته‌ایم به خوبی نشان می‌دهد و آن این که تکیه بیش از حد بردرآمد نفت برای رفع نیازهای مالی کشور به هیچ روی معقول نیست و می‌تواند نتایج نامطلوبی را به بار آورد.

بر عهده نسل فعلی جامعه ایرانی است که تدبیر اساسی برای رهائی از این وابستگی طولانی و پردردسر بیاندیشد و این کار را هرچه زودتر انجام دهد. اگر جامعه ایرانی با آگاهی از این واقعیت تلخ هماهنگی و تفاهم نشان دهد و بر اثر آن تحرک چشمگیری در این مسیر پدید آید، آنگاه باید دگرگونی‌های پیش آمده در بهای نفت خام را به فال نیک گرفت.

تدابیری که از آن یاد کردیم طبعاً باید همه جانبه بوده و مجموع اقتصاد کشور را دربرگیرد و در این میان مساله مالیات جایگاه بس مهمی را به خود اختصاص می‌دهد. اهمیت نسبی درآمد مالیاتی در تامین هرچه بیشتر مالیه کشور هم اکنون جبراً رو به افزایش است و به هر میزان که در جهت رفع وابستگی به درآمد نفت گام برداریم، نقش مالیات، و مقام نسبی آن بازهم فزونی خواهد یافت.

این اوضاع و احوال ایجاب می‌کند که با دیدگان بازتر و مراقبت فزون‌تر به مساله مالیات بنگریم و چنان عمل کنیم که این منبع پرارج درآمد در بستر صحیح خود قرار گیرد و به شایسته‌ترین وجه ممکن مورد استفاده واقع شود. چنین هدفی به معنی آن نیست که فکر خود را تنها به یافتن منابع جدید مالیاتی یا بالابردن مالیات‌های موجود معطوف سازیم، بلکه مهم‌تر از آن در مرحله کنونی تامین شایستگی و عملکرد صحیح ساختار و نظام مالیاتی موجود است. این معنی در درجه نخست مستلزم تلقی جدی موضوع به عنوان یک خواست مبرم و در نتیجه ایجاد تحرک واقعی در جهت محقق ساختن آنست. چنین تحرکی طبعاً و در راس همه کارها مساله پژوهش و بررسی را مطرح می‌سازد. باید دامن همت به کمر زد و مجموع مسائل و قضایای مالیاتی و عوامل موثر و زمینه‌های تاثیرپذیر از آن را مورد بررسی همه جانبه قرارداد و متناسب با یافته‌های سنجیده این بررسی دگرگونی‌های لازم را در نظام مالیاتی کشور پدید آورد.

رفع نارسائی‌ها و ابهامات و اصلاح ساختار و مقررات مالیاتی می‌تواند این امر مهم را در مجرائی منضبط و روشن قرار دهد و ضمن ایجاد اطمینان در مودیان، موجبات فزونی درآمدهای عمومی را نیز فراهم آورد، بی‌آن که سبب اختلالی در فعالیت‌های اقتصادی کشور شود. تعیین شماره اقتصادی از جمله اقدامات مهم در این زمینه به شمار می‌رود. امید است این اقدام اساسی با جدیت پیگیری و به درستی مورد اجراء قرار گیرد.

مجله مالیات همواره کوشیده است که در این فعالیت مهم و حیاتی نقش شایسته‌ای را ایفاء کند و با بهره‌گیری از نظرات صاحبان دانش و تجربه مسائل مختلف مالیاتی را مورد غور و بررسی قرار دهد و راه مقابله با مشکلات را ارائه نماید. از این پس نیز نشریه ما و شما همچنان به کوشش خود در این مسیر ادامه خواهد داد.

البته این نشریه نیز برای خود مسائل و معضلاتی را دارد که باید به یاری خوانندگان گرامی در رفع آن‌ها بکوشد. وضع قیمت‌ها برکسی پوشیده نیست و در این میان افزایش بهای کاغذ که وسیله اصلی نشر مجله به شمار می‌رود چنان است که دیگر مشکلات را تحت الشعاع قرار می‌دهد. هزینه پستی نیز همان گونه که آگاهی دارند به چندین برابر نرخ پیشین افزایش یافته و به تنهائی درصد قابل توجهی از بهای مجله را به خود اختصاص می‌دهد. باتوجه به همین مسائل و به رغم تمایل قلبی خود ناچار شده‌ایم بهای مجله را از ۵۰۰ ریال به ۸۰۰ ریال افزایش دهیم تا جزئی از بار سنگین مالی را که بر دوش ماست جبران کرده باشیم. امید است خوانندگان عزیز با درایت و آگاهی از مسائل موجود مجله مالیات را در این مورد یاری کنند.

ضمناً این نشریه هیچ‌گاه از کوشش برای تحول و پیشرفت کار خود بازنخواهد ایستاد. مندرجات مجله و دگرگونی‌های حاصل در آن شاهد این مدعاست. در این شماره از نشریه بخشی را تحت عنوان پاسخ به سئوالات خوانندگان افزوده‌ایم که ضمن آن به پرسش‌های مالیاتی آنان نیز جواب داده می‌شود. تصور می‌رود گشودن این باب برای همگان جالب و مفید باشد. در این زمینه به ویژه باید از مدیریت دفتر فنی مالیاتی سپاسگزاری نمود که در تهیه پاسخ‌ها یاوری ارزنده‌ای مبذول می‌دارند.

علی اکبر عرب مازار

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]



استان اصفهان و مسائل اقتصادی و مالیاتی آن
مصاحبه با آقای حسین فربد
مدیرکل امور اقتصادی و دارائی اصفهان

مجله مالیات خواهد کوشید مسائل مالیاتی استان‌های مختلف کشور را از زبان مدیران کل اقتصاد و دارائی در شماره‌های مختلف خود منعکس سازد، که طبعاً همراه آن وضع اقتصادی هر استان نیز مطرح خواهد شد. این کار را از استان اصفهان آغاز کرده‌ایم و در فرصتهای بعدی به استان‌های دیگر کشور نیز خواهیم پرداخت. امید است مندرجات این‌گونه از مصاحبه‌ها مورد استفاده علاقه‌مندان قرار گیرد.

پرسش: لطفاً وضع اقتصادی استان اصفهان و مهم‌ترین فعالیت‌های اقتصادی منطقه را تشریح فرمائید.

پاسخ: موقعیت اصفهان در مناطق مرکزی ایران از آغاز توجه خاصی را به این ناحیه جلب کرده و موجبات توسعه صنایع را فراهم آورده است. از سوی دیگر به سبب وجود رودخانه زاینده‌رود کشاورزی استان در وضع مناسبی قرار دارد و در نتیجه صنعت و کشاورزی در کنار یکدیگر توسعه نسبی پیدا کرده‌اند. صنایع دستی، آثار باستانی و صنعت توریسم نیز در این استان از جایگاه مناسبی برخوردار است. مجموع این عوامل خصوصیات جمعیتی استان را دستخوش تغییر ساخته و یک منطقه مهاجرپذیر را ـ البته نه در تمامی نقاط استان بلکه در بخش مرکزی آن ـ پدید آورده است. برای آن‌که بحث ما نظمی داشته باشد نخست وضعیت جغرافیائی استان، سپس بخش صنعت و معدن و آنگاه بخش کشاورزی را به اختصار بررسی می‌کنیم.

الف: وضعیت جغرافیائی استان

۱ـ جمعیت و نیروی انسانی

براساس سرشماری سال ۱۳۷۰، استان اصفهان با جمعیتی معادل ۳۷۷۴۲۰۴ نفر بین استان‌های کشور از این حیث مقام چهارم را داراست. این جمعیت معادل ۶/۵ درصد از جمعیت کل کشور است که حدود ۶۰ درصد آن در بخش مرکزی روی زمینی معادل ۶ درصد از مجموع مساحت استان مستقرّ هستند. تراکم متوسط جمعیت در سطح استان ۳۵/۵۴ نفر در هر کیومتر مربع است. کمترین تراکم ۱/۶ نفر و بالاترین آن ۱۲۸۲ نفر در شهرستان‌های مختلف است. ۶۷ درصد جمعیت در مناطق شهری و ۳۳ درصد در مناطق روستائی سکونت دارند، تنها شهر اصفهان ۴۸ درصد از کل جمعیت استان را در خود جای داده است.

۲ـ آب و هوا

استان اصفهان دارای سه نوع آب و هوای مختلف است. منطقه غربی استان به سبب نزدیکی به زردکوه و مجاورت با استان چهارمحال و بختیاری از آب و هوای سرد برخوردار است. منطقه شمال و شمال شرقی به علت مجاورت باکویر مرکزی منطقه‌ای خشک و گرمسیری است و آب و هوای باقی مناطق استان معتدل است.

ب: بخش صنعت و معدن

۱: صنایع فلزی و غیرفلزی

براساس آخرین اطلاعات استان اصفهان با دارا بودن حدود ۷۰۰ واحد صنعتی، از جمله صنایع فلزی و نساجی و شیمیائی، ۹/۵ درصد از مجموع کارگاه‌های صنعتی بزرگ کشور را به خود اختصاص داده است. بیشترین تعداد واحدهای صنعتی یعنی ۵۱ درصد مجموع آن‌ها در شهر اصفهان قرار دارد. نجف‌آباد ۸/۵ درصد، کاشان ۵/۹ درصد و ۱۳ شهرستان دیگر استان ۳۴/۶ درصد باقی واحدهای صنعتی را دارا می‌باشند، بزرگترین واحد صنایع فلزی را ذوب‌آهن و فولاد مبارکه، بزرگترین واحد صنایع نساجی راکارخانه پلی‌اکریل و از آن صنایع غیرفلزی را پالایشگاه و نیروگاه‌های برق تشکیل می‌دهند. تعداد شاغلین واحدهای صنعتی ۷۲۵۰۰ نفر و ارزش تولیدات آن‌ها متجاوز از ۲۳۳ میلیارد ریال بوده است.

۲ـ صنایع دستی

صنایع دستی استان اصفهان در داخل و خارج از کشور از شهرت به سزائی برخوردار است. براساس اطلاعات موجود جمعاً ۵۸۴۰۰ واحد تولیدی صنایع دستی در شهرستان‌های اصفهان، نائین، کاشان، نجف‌آباد و سایر مناطق استان فعالیت دارند. مقام اول را صنعت

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

قالی‌بافی با ۵۰۰۰۰ واحد و ۲۰۰۰۰۰ شاغل احراز کرده است. از جمله سایر صنایع دستی مهم می‌توان مینیاتور، خاتم‌سازی، قلمه‌زنی و گلیم‌بافی را نام برد.

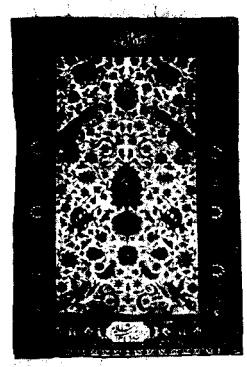
۳ـ معادن

استان اصفهان از نظر کان‌های فلزی و غیرفلزی یکی از غنی‌ترین نواحی کشور است، در سطح استان ۳۱۸ معدن وجود دارد که از این تعداد ۹۴ معدن فعال است و سالانه بیش از ۹ میلیون تن انواع مواد معدنی از آن‌ها استخراج می‌شود که معادل ۱۵ درصد از کل تولید کشور می‌باشد.

ج: بخش کشاورزی

استان اصفهان با برخورداری از آب و هوای سرد، گرم و معتدل استعداد کشت انواع محصولات اعم از غلات، حبوبات، سبزیجات، نباتات صنعتی و درختان میوه را داراست. در سال ۱۳۷۰ سطح زیر کشت گندم ۱۴۶۴۶۲ هکتار با تولیدی برابر ۴۷۶۸۷۲ تن و از آنِ جو ۱۲۳۴۱۹ هکتار با تولیدی برابر ۴۶۸۶۹۰ تن بوده است. عمده محصول حبوبات نخود و لوبیاست که سطح زیر کشت آن‌ها به ۶۸۰۶ هکتار و محصول به ۱۲۱۴۴ تن بالغ می‌شده است.

استان اصفهان دارای چهار واحد تبدیل چغندر به شکر و قند می‌باشد. با این حال کل تولید چغندر قند در سال ۱۳۷۰ معادل ۳۷۱۳۷۲ تن بوده که از زمینی به مساحت ۱۲۴۵۱ هکتار برداشت شده است. ولی ظرفیت کارخانه‌های موجود معادل ۵۵۰۰۰۰۰ تن در سال است و به این خاطر استان اصفهان با کمبود چغندرقند برای تولید شکر و قند روبروست.



مطالعاتی روی اراضی استان صورت گرفته است. حدود ۵۷/۵ درصد از اراضی مطالعه شده برابر با ۵۲۵۵۱۰ هکتار از نوع اراضی درجه یک تا سه با محدودیت کم می‌باشد. ۳۲/۵ درصد بعدی برابر با ۲۹۷۰۲۰ هکتار از نوع اراضی درجه چهار تا شش با محدودیت زیاد به شمار می‌رود و ۹/۸ درصد باقی غیرقابل اصلاح است.

در حال حاضر حدود ۶۰ درصد از اراضی مورد مطالعه که در طبقات مختلف خاکشناسی قرار دارد مورد بهره‌برداری زراعت‌های آبی سالانه و دائمی است. وسائل و ابزار جدید کشاورزی همه جا به‌کار نمی‌رود و بخش‌هائی از زمین‌ها با وسایل دستی و ابتدائی کشت می‌شود. انجام اصلاحات و بهبود اراضی و استفاده از سیستم کشاورزی مکانیزه طبعاً ارتقاء سطح محصول و نیز بهره‌برداری از اراضی جدید را مقدور خواهد ساخت.

پرسش: خلاصه‌ای از وضعیت وصول مالیات‌ها در استان اصفهان را بیان فرمائید.

پاسخ: در سال ۱۳۷۲ اداره کل امور اقتصادی و دارائی اصفهان مبلغ ۱۰۵۸۹۸ میلیون ریال در بخش مالیات‌های مستقیم وصولی داشته است. تفکیک این مبلغ در منابع مختلف به شرح زیر بوده است:

۱ـ شرکت‌های دولتی	۶۱۵۳۲ میلیون ریال
۲ـ شرکت‌های غیردولتی	۴۹۵۶۷ میلیون ریال
۳ـ مالیات حقوق	۲۲۸۳۹٫۹ میلیون ریال
۴ـ مالیات مشاغل	۱۹۲۳۴ میلیون ریال
۵ـ مالیات مستغلات	۱۰۳۴٫۴ میلیون ریال
۶ـ مالیات بر ارث	۱۶۵۳۸۲ میلیون ریال
۷ـ نقل و انتقالات و سرقفلی	۴۵۳۵ میلیون ریال
۸ـ مالیات سالانه املاک	۷۶٫۴۷ میلیون ریال
۹ـ مستغلات مسکونی خالی	۱۸۸۴ میلیون ریال
۱۰ـ سایر منابع	۷۸۷٫۲ میلیون ریال

وصولی مالیات مستقیم در سال ۷۲ در مقایسه با هریک از سال‌های ۷۱، ۷۰، ۶۹ و ۶۸ به ترتیب ۳۲، ۷۲، ۱۴۷ و ۲۲۹ درصد افزایش نشان می‌دهد.

در سال ۱۳۷۲ همچنین مبلغ ۱۰۸۲۵٫۴ میلیون ریال مالیات غیرمستقیم وصول شده که نسبت به سنوات ۷۱، ۷۰، ۶۹ و ۶۸ به ترتیب رشدی معادل ۴، ۳۱، ۱۵۷ و ۴۱۰ درصد داشته است.

از حیث مالیاتی استان اصفهان را می‌توان به سه منطقه محروم، متوسط و خوب تقسیم کرد. به طوری که از شهرستان‌هائی نظیر سمیرم، فریدن، فریدونشهر، خوانسار، اردستان و نطنز توقع مالیاتی چندانی نباید داشت. برخی از شهرستان‌ها از جمله خمینی‌شهر، شهرضا، گلپایگان، نائین و نجف‌آباد از این حیث در وضعیت متوسط قرار دارند و شهرستان اصفهان از وضعیت خوب برخوردار است.

پرسش: هزینه‌های جاری و هزینه‌های عمرانی استان به چه میزان است؟

گردشگر دفتر خدمات مسافرت هوائی

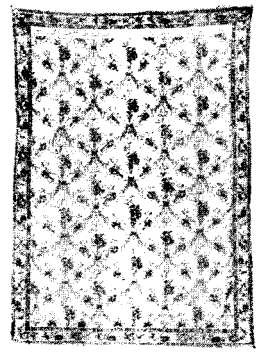
بابیش از بیست سال سوابق تجربی در امر خدمات مسافرتی
تورهای داخلی و خارجی تورهای سیاحتی و زیارتی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

پاسخ: هرچند در زمان انجام مصاحبه صورتحساب عملکرد بودجه سال ۱۳۷۲ استان به طور کامل تهیه نشده است، ولی با توجه به این که پرداخت اعتبارات از طریق نمایندگی خزانه در استان صورت می‌پذیرد، جمع پرداختی خزانه در پایان سال ۱۳۷۲ بالغ بر ۴۸۳۹۸۱ میلیون ریال در قالب بودجه‌های جاری، عمرانی و متمرکز بوده است.

پرداخت بابت اعتبارات جاری استان به ۳۷۱۰۳۹ میلیون ریال بالغ شده است. این مبلغ شامل عناوین زیر بوده است: ۲۷۳۶۴۶ میلیون ریال اعتبارات جاری استانی، ۶۱۱۱۶ میلیون ریال اعتبارات جاری دانشگاه‌ها، ۴۰۵ میلیون ریال از ردیف عمومی بودجه و بالاخره مبلغ ۲۵۸۷۱ میلیون ریال اعتبارات متمرکز که کلاً از طریق نمایندگی خزانه به دستگاه‌های اجرائی مربوط پرداخت شده است. علاوه بر این در سال ۱۳۷۲ مقرر شد قسمتی از پرداخت پاداش پایان سال کارکنان دولت از مکانیزم اجرائی تبصره ۲۰ قانون بودجه انجام شود و از محل صرفه‌جوئی در فصول بودجه دستگاه‌های اجرائی تقویت گردد. بدین سبب میزان جذب بودجه اجرائی به حدود ۹۹ درصد مبالغ پرداختی خزانه بالغ شد.

اما پرداخت‌های عمرانی استان در سال ۱۳۷۲ به ۱۱۲۹۴۲ میلیون ریال در مقابل ۱۳۷۲۶۸ میلیون ریال اعتبارات مصوب بالغ گردید. ارقام پرداختی در این زمینه به شرح زیر بوده است: مبلغ ۴۲۷۲۵ میلیون ریال اعتبارات مصوب استانی، ۲۳۱۹۵ میلیون ریال اعتبارات تبصره‌ها و ردیف‌های عمومی قانون بودجه، ۱۲۴۰۳ میلیون ریال طرح‌های ملی و متمرکز، و



بالاخره ۳۴۶۱۸ میلیون ریال طرح‌های عمرانی دانشگاه‌ها و مؤسسات آموزش عالی. تفاوت رقم پرداختی خزانه با اعتبارات مصوب استانی ناشی از عدم ابلاغ تخصیص بوده است.

به سبب کاهش تخصیص در پایان سال ۱۳۷۲ و ابلاغ آن به میزان ۷۰ درصد در ۹ ماهه اول سال که مصادف با فعال بودن دستگاه‌ها بوده است، و نیز عدم تخصیص اعتبار کافی از محل تبصره ۲۲ قانون بودجه در رابطه با تعدیل سیاست‌های اقتصادی، در مجموع بیش از ۹۹ درصد تخصیص بودجه عمرانی در پایان سال ۱۳۷۲ جذب شده است.

پرسش: چگونه می‌توان در وصول مالیات‌ها توفیق بیشتری حاصل نمود؟

پاسخ: توفیق در وصول مالیات هر منبع بستگی دارد به شناسائی واحدهای مالیاتی آن منبع، وجود ابزار و نیروی انسانی در سازمان مالیاتی و سیستم اطلاعات‌رسانی به مأموران تشخیص.

از حیث شناسائی، واحدهای مالیاتی را می‌توان به دو دسته تقسیم کرد. نخست منابعی که با اعلام خود مودیان یا برخی سازمان‌ها شناخته می‌شوند. مانند دفاتر اسناد رسمی در مورد مالیات نقل و انتقال، تسلیم اظهانامه ارث، اعلام ثبت اشخاص حقوقی از سوی اداره ثبت شرکتها و تسلیم اظهارنامه مالیات بردرآمد از طرف مودیانی که به این وظیفه قانونی عمل می‌کنند.

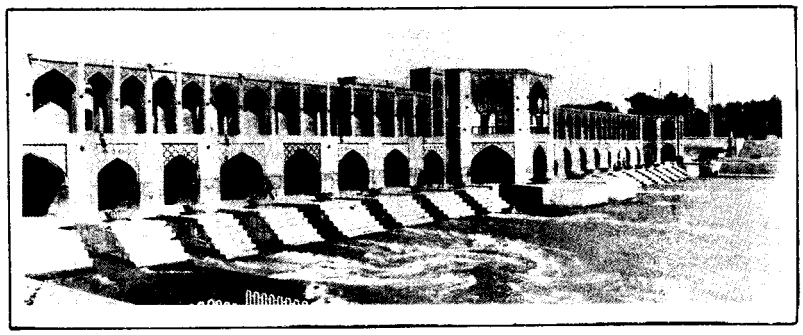
دسته دیگر منابعی هستند که باید از طریق واحدهای مالیاتی مورد شناسائی قرار گیرند، این کار معمولاً در قالب شناسائی واحدهای شغلی و املاک صورت می‌پذیرد که ضمن بررسی واحدهای شغلی، منابعی همچون سرقفلی و تغییرات شغلی نیز مورد شناسائی قرار می‌گیرد و در مورد املاک مسائلی مانند خالی بودن واحدها، مالیات سالانه املاک و غیره مشخص می شود.

نکته قابل توجه در این زمینه این است که اگر فرهنگ مالیاتی را در مردم به هر طریق ممکن افزایش دهیم و سازمان بودجه‌ریزی و درآمد و هزینه مملکت را به گونه‌ای مشترک طراحی نمائیم که برای مردم دقیقاً روشن شود که مالیات تأمین‌کننده منابع مالی دولت بوده و در پرداخت هزینه‌های عمومی نقش به سزائی ایفاء می‌نماید، در این صورت مودیان مالیاتی نیز آمادگی بیشتری برای خود اظهاری و تسلیم اظهارنامه مالیاتی نشان خواهند داد، و از طرفی از هزینه‌های جنبی شناسائی واحدهای مالیاتی در مورد دسته دوم از منابع یاد شده و همچنین قسمتی از هزینه اجرائی در رابطه با تشخیص و وصول مالیات جلوگیری به عمل خواهد آمد.

علاوه بر این شناسائی واحدهای مالیاتی و در دست داشتن آمار دقیق و واقعی و همچنین وجود ابزار مناسب و مکان و نیروی انسانی واجد کارآئی به حد کفایت شرط دیگر چنین

GARDESH
INTERNATIONAL
TRAVEL
AGENCY
IATA
تهران ـ خیابان سپهبد قرنی ، شماره ۵۶ ، کد پستی ۱۵۹۹۹
شرکت با مسئولیت محدود ـ شماره ثبت ۲۱۲۰۱
تلفن ۸۱۷۲۷۲۹ ـ ۸۳۶۱۶۷ ـ ۸۳۶۵۶۸

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]



موفقیتی است. و بالاخره مکمل این عوامل برخورداری از یک سیستم اطلاعاتی شایسته است که باید با همکاری سازمان‌ها و مؤسسات و اشخاص مختلف عملی گردد. در صورتی که اطلاعات موردنیاز مأموران تشخیص از طریق یک شبکه و سیستم اطلاعات‌رسانی به هنگام در اختیار قرار گیرد نه تنها تشخیص مالیات برپایه صحیحی قرار می‌گیرد بلکه از تبعیض و بی‌عدالتی نیز جلوگیری شده و پرونده‌ها سریعاً مختومه خواهد شد.

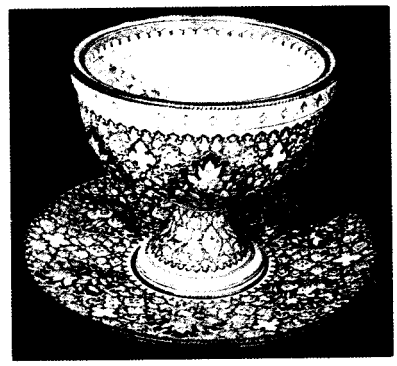
البته اقداماتی در این زمینه تاکنون صورت پذیرفته است که از آن جمله می‌توان تخصیص کد اقتصادی برای شناسائی منابع مالیاتی و تبادل اطلاعات مربوط به بارنامه و ایجاد واحدهای اطلاعات و خدمات در ادارات کل را نام برد.

ولی این جمله وافی به مقصود نیست و باید ساختار اطلاعات‌رسانی به‌گونه‌ای تعبیه شود که اطلاعات کلیه معاملات از عمده‌فروشی تا خرده‌فروشی و هرگونه اطلاعات لازم در منابع مختلف مالیاتی به موقع در اختیار سازمان مالیاتی قرار گیرد.

در حال حاضر برخی از واحدهای تولیدی و توزیعی و خدماتی به سبب عدم برخورداری از فرهنگ مالیاتی از ارائه اطلاعات لازم خودداری می‌ورزند.

پرسش: آیا در قوانین و مقرارت مالیاتی نارسائی‌هائی می‌بینید؟ اگر هست کدام است و برای رفع آن چه پیشنهادهائی دارید؟

پاسخ: نارسائی‌های عمده مقررات مالیاتی که سردرگمی، اتلاف وقت و تأخیر مطالبه و



وصول مالیات‌ها را به دنبال می‌آورد، به شرح زیر است:

۱ـ پیچیدگی قوانین و مقرارت مالیاتی.

۲ـ عدم انطباق مقررات مالیاتی با سایر قوانین و مقررات.

۳ـ وجود برخی کلمات و عبارات که موجد سردرگمی است (عباراتی همچون: «و غیره» و «نظایر آن‌ها»).

۴ـ وجود بخشنامه‌ها و آراء متعدد برای تفسیر و تشریح برخی از مواد قانون.

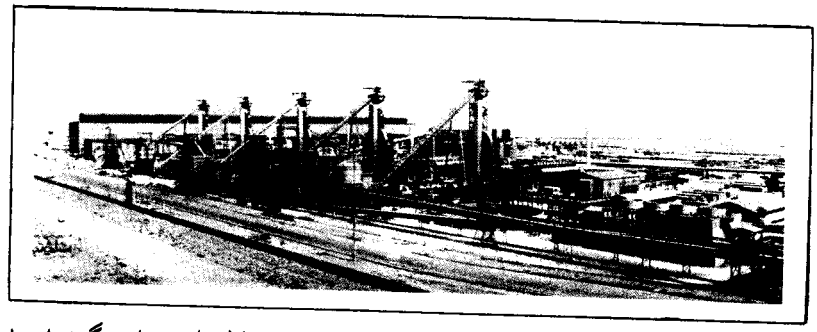
۵ـ دادن امکانات ناخواسته به برخی از مودیان متخلف. فرضاً مودی مالیاتی که از تسلیم اظهارنامه تخلف ورزد از طول زمان تشخیص و قطعیت وصول مالیات استفاده می‌کند و جرائم متعلق نیز اندک و قابل بخشش است.

۶ـ به این مجموعه نارسائی‌ها باید عدم کفایت آموزش شماری از مأموران تشخیص ـ و همچنین ناآگاهی مودیان ـ را نیز افزود که مزید بر علت است.

ولی در همین قانون فعلی مالیات‌های مستقیم برخی مواد وجود دارد که می‌تواند الگوی مطمئنی برای بخشهای دیگر قانون باشد. از آن جمله ماده ۶۴ قانون راجع به تعیین ارزش معاملاتی املاک است که باید آن را امّ المواد برای وصول مالیات مستغلات، سرقفلی، ارث، اراضی بایر، مستغلات مسکونی خالی، نقل و انتقالات و مالیات سالانه املاک به شمار آورد. شرط استفاده صحیح از ماده مذکور اجرای درست آن است. تشکل اعضای کمیسیون مربوط باید به صورتی باشد که از وضعیت اقتصادی، اجتماعی و سیاسی موجود آگاهی کافی داشته و دیدگاه اصولی و منطقی و مناسبی در تصمیمات خود اتخاذ نمایند، به طوری که درصد مناسبی از قیمت روز مبنای ارزش معاملاتی قرار گیرد و ضرائب منطقی و مناسبی نیز درنظر گرفته شود. چنین ترتیباتی می‌تواند هم اختلاف‌نظر و سلیقه بین مأموران تشخیص و هم اختلاف بین مودیان و سازمان مالیاتی را وسیعاً کاهش دهد، که مالاً امکان سوء استفاده را نیز از میان برخواهد داشت. در مجموع نیز مالیات‌های تعیین شده با سرعت لازم قطعی شده و به حیطه وصول درخواهد آمد.

نکته قابل ذکر لزوم بازنگری در قانون کنونی مالیات‌هاست. به رغم این که قانون فعلی در سال ۶۶ تصویب و از سال ۶۸ اجراء گردیده و در سال ۷۱ نیز یک سلسله اصلاحات در آن به عمل آمده، با این حال برای رفع نارسائی‌هائی که بیان شد لازم است مورد بازنگری اساسی قرار گیرد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]



پرسش: در مورد استفاده از کامپیوتر چه اقداماتی کرده‌اید و چه محاسنی از آن دیده‌اید؟

پاسخ: اداره کل امور اقتصادی و دارائی اصفهان حتی قبل از آن‌که وزارت اقتصاد و دارائی دستور ایجاد سایت کامپیوتر در تعدادی از استان‌های کشور را صادر کند، قراردادی با مرکز خدمات ماشینی وزارتخانه برای استفاده از کامپیوتر منعقد ساخت. در آن زمان شناسائی واحدهای شغلی و املاک به طور کامل انجام شده بود و ضمن توافق با مرکز خدمات ماشینی قرار شد اوراق واحدیابی مشاغل و املاک در سیستم کامپیوتری این مرکز ضبط و پس از آن با برنامه‌ریزی و دادن اطلاعات از طریق حوزه‌های مالیاتی برای هریک از واحدهای مذکور، مراحل صدور برگ تشخیص تا صدور برگ قطعی توسط کامپیوتر صورت پذیرد. در ارتباط با این توافق بیش از ۸۰۰۰۰۰ پرونده مالیاتی املاک و مشاغل وارد سیستم کامپیوتری شد.

به دنبال آن طبق دستور وزارتخانه مقرر گردید که در ۷ استان از جمله اصفهان سایت کامپیوتری پدید آید. در اجرای این دستور عملیات اجرائی لازم انجام پذیرفت و پس از نصب ماشین آلات آماده بهره‌برداری شد. ولی متأسفانه تاکنون مرکز خدمات ماشینی بهره‌برداری از این سایت را آغاز نکرده و دلیل آن را مشکلات استخدامی و کمبود نیروی انسانی لازم اعلام داشته‌اند.

بدین ترتیب با وجود اعلام آمادگی و اشتیاق ما، این کار تاکنون به مرحله اجراء درنیامده است. با این حال با کمک مرکز خدمات ماشینی توانسته‌ایم در ارتباط با پرونده‌های مشاغل و املاک و اشخاص حقوقی اقدامات زیر را انجام دهیم:

۱ـ اخذ فهرست پرونده‌های مالیاتی به تفکیک هر حوزه، سرممیزی و ممیز کلی مالیاتی.

۲ـ گرفتن فهرست پرونده‌های مالیاتی به ترتیب اسامی مودیان در رابطه با مالیات بر مجموع درآمد.

۳ـ اخذ کد اقتصادی کلیه اشخاص حقوقی و توزیع بین آن‌ها در کوتاه‌ترین مدت.

۴ـ اخذ بیش از ۲۰۰۰۰۰ فقره دعوتنامه منضم به اظهارنامه مالیاتی برای ابلاغ به مودیان مالیات مشاغل در رابطه با تحویل اظهارنامه مالیاتی عملکرد ۷۲. این دعوتنامه‌ها از طریق پست به مودیان ابلاغ شده است.

۵ـ اخذ گزارش‌های لازم دیگر در حد برنامه کنونی.

از سوی دیگر با استفاده از سیستم کامپیوتری استان اقداماتی در زمینه کامپیوتری کردن موارد زیر صورت پذیرفته است:

الف ـ بارنامه‌های صادر از سوی بنگاه‌ها و مؤسسات حمل و نقل استان و توزیع آن بین استان‌های کشور.

ب ـ حساب ۹۶۰۲۰ مربوط به وصول مالیات‌ها.

ج ـ آمار و عملکرد حوزه‌های مالیاتی.

د ـ کدبندی اتحادیه‌های صنفی به منظور استخراج اطلاعات هویتی جهت صدور کد اقتصادی اشخاص حقیقی (در صورت همکاری اتحادیه‌های صنفی و مجامع امور صنفی).

پرسش: اختصاص کد اقتصادی برای شناسائی و معرفی منابع درآمد مودیان مالیاتی را چه گونه ارزیابی می‌کنید؟ و آیا این امر با استقبال مودیان مواجه شده است؟

پاسخ: کد اقتصادی علاوه بر این که برای شناسائی مودیان مؤثر است، سطح فعالیت هر مودی را نیز تعیین می‌کند و یکی از سیستم‌های مهم اطلاعات‌رسانی به مأموران تشخیص مالیات به شمار می‌رود. شرط توفیق و عملکرد درست این سیستم این است که:

اولاً ـ ضمانت اجرائی نیرومندی برای الزام معامله کنندگان نسبت به درج کد اقتصادی در مدارک و اسناد خریداران و فروشندگان پیش‌بینی شود.

ثانیاً ـ جریمه نابخشودنی برای فروشندگانی که از درج کد اقتصادی در فاکتور فروش خودداری می‌کنند درنظر گرفته شود، به نحوی که میزان جریمه از سود حاصل تجاوز کند.

ثالثاً ـ جمع‌بندی سریع اطلاعات فروش وسیله کامپیوتر و اعلام به موقع آن به واحدهای اطلاعات و خدمات مالیاتی.

در صورت اتخاذ چنین تدابیری ارزیابی مثبتی از این سیستم می‌توان به عمل آورد. در غیر این صورت فروشندگانی که به کد اقتصادی توجهی ندارند بازار فروش رقبائی را که به مقررات مملکتی احترام می‌گذارند قبضه خواهند کرد.

اما استقبال از کد اقتصادی در حال حاضر از طرف کسانی صورت می‌گیرد که برای خرید یا صادرات و واردات کالا به برخی مؤسسات دولتی و غیردولتی مراجعه می‌کنند و آن مؤسسات (مانند ذوب آهن، پلی اکریل و گمرک) ارائه کارت از سوی ایشان را طلب می‌کنند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

لزوم بازنگری روشهای اجرائی در نظام مالیاتی ایران

علی‌اصغر عابدی

در طول بیش از ربع قرن گذشته، شیوه ابلاغ اوراق مالیاتی در مواردی که مودی در محل حضور نداشته و یا از دریافت برگ مالیاتی خودداری کند، الصاق یک نسخه از برگها به دیوار محل کار یا سکونت مودی (پس از گواهی دونفر ازاهالی محل یا یک نفر مامور انتظامی) است. این در شرایطی است که جمعیت کشور در خلال این مدت به بیش از سه برابر افزایش یافته، ده ها وسیله پیشرفته مخابراتی و ارتباطی ابداع گردیده و ضمناًتعداد واحدهای کسبی و اجاری به حدی افزایش یافته که روزانه یک گردان مامور انتظامی پاسخگوی گواهی ابلاغ اوراق مالیاتی در سطح یکی از مناطق مالیاتی تهران نمی‌تواند باشد.

در طول پنجاه سالی که از تاریخ نوین مالیاتی ایران می‌گذرد، قانون مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ تنها قانونی به حساب می‌آید که در خلال مقررات آن «روشهای اجرائی و ساختار سازمانی» نیز مورد تجدیدنظر اساسی قرار گرفته است.

روش‌های اجرائی موضوع قانون مزبور را که نسبت به گذشته به کلی متحول گردیده‌اند، به طور عمده می‌توان در موارد زیر خلاصه نمود:

۱ـ اساس قرار دادن اظهار مؤدیان برای تعیین درآمد مشمول مالیات (سیستم خوداظهاری).

۲ـ تکلیف مؤدیان به تسلیم اظهارنامه براساس هریک از منابع درآمد و نه جمع درآمد آنان.

۳ـ پیش‌بینی یک مکانیزم تکمیلی برای وصول مالیات از جمع درآمد افراد به نرخ تصاعدی.

۴ وصول مالیات از جمع درآمد اشخاص حقوقی با اعمال یک نرخ مقطوع ده درصد نسبت به درآمد مشمول مالیات شخص حقوقی و وصول مالیات به نرخ تصاعدی از سهم سود هر یک از صاحبان سهام یا سهم‌الشرکه.

۵ـ استفاده از خدمات حرفه‌ای حسابداران رسمی در تعیین درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی.

۶ برقراری ترتیبات معین برای ابلاغ اوراق مالیاتی در چارچوب مقررات آئین دادرسی مدنی و نیز مقررات مبسوطی در زمینه وصول مالیات از طریق عملیات اجرائی.

۷ـ استفاده از مکانیزم قیمت منطقه‌ای (ارزش معاملاتی) برای وصول مالیات از نقل و انتقال قطعی املاک، ارث و بعضاً حق واگذاری.

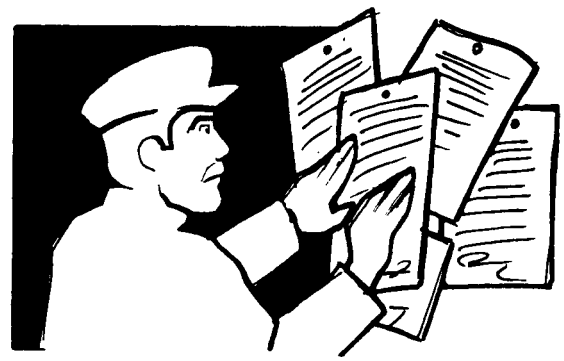
۸ـ بکارگیری مکانیزم مالیات‌های تکلیفی (علاوه بر مالیات حقوق) که به موجب آن کسر و وصول مالیات در مواردی مشخص به عهده عده‌ای از اشخاص معین محول شده است.

در زمینه سازمان، طبقه‌بندی ماموران تشخیص مالیات به کمک ممیز، ممیز، سرممیز و ممیز کل مالیاتی و نیز مبنا قرار دادن واحدهای جغرافیائی (حوزه‌های مالیاتی) در تقسیم کار و طبقه‌بندی وظایف از ویژگی‌های قانون مزبور به شمار می‌رود.

اگرچه از تصویب قانون مذکور به این سو، ده‌ها بار مقررات قانونی در زمینه‌های نرخ، مبنا و یا معافیت‌های مالیاتی مورد اصلاح یا جرح و تعدیل قرار گرفته، ولی هیچ‌گاه مبانی نامبرده بالا مورد بازنگری و بررسی مجدد واقع نشده است.

قانون مالیاتهای مستقیم، مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ به عنوان قانون دوران پس از انقلاب نیز نه تنها در زمینه‌های فوق، بلکه در سایر ابعاد قانون، نظام قبلی را عیناً مبنای عمل و الگوی اقتباس قرار داده است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]



حدی حائز اهمیت است که صاحبنظران و کارشناسان علوم اداری تأکید دارند که «روش مناسب قانون مطلوب را تعیین می‌کند و نه قوانین کلی، روشهای اجرائی مناسب را».

بخش اعظم بودجه کلان تحقیقاتی کشور ژاپن صرف مطالعه روشهای اجرائی و تغییر و بهبود آن ها می‌شود، به نحوی که در سالهای اخیر طول دوره های بازنگری روش های اجرائی در مواردی به ماهانه تقلیل یافته است.

نقش روشهای اجرائی در تدوین قوانین به حدی حائز اهمیت است که صاحبنظران و کارشناسان علوم اداری تاکید دارند که روش مناسب قانون مطلوب را تعیین می‌کند و نه قوانین کلی، روشهای اجرائی مناسب را.

علل اساسی عدم اعتناء کافی به این امر را در طول ۲۵ سال گذشته در دو عامل زیر می‌توان جستجو کرد:

۱ـ ضعف مرکزیت سازماندهی و نیز فقدان نگرش سیستمی در سیاستگذاری مالیاتی.

۲ـ صعوبت و پیچیدگی کار و بالنتیجه زمان‌بری و لزوم صرف هزینه تحقیقاتی و اجرائی.

از سوی دیگر، بازنگری روشهای اجرائی به دو دلیل اساسی نه تنها حائز اهمیت که امری اجتناب‌ناپذیر به نظر می‌رسد:

الف ـ نظارت مستمر از این بابت که خطوط ترسیم شده برای حسن اجرای قانون در عمل مناسب بوده است یا خیر.

ب ـ بازبینی بدین منظور که دیده شود آیا با تحول و تغییر بی‌وقفه سایر عناصر نظام مالیاتی و همچنین شرایط اقتصادی و فرهنگی و عوامل تکنولوژیکی، روشهای اجرائی اتخاذشده نیاز به تجدیدنظر دارد یا نه.

صدور مستمر آئین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های اجرائی و انجام بازرسی‌های اداری در واقع برای تأمین هدف نخست است، در حالی که تحقق منظور دوم مستلزم برنامه‌ریزی پژوهشی و کار سیستماتیک می‌باشد.

عدم توفیق مکانیزم «خوداظهاری» به عنوان روش تشخیص و وصول مالیاتِ بخش اعظم مشاغل، یا شکست رویه «وصول مالیات از مجموع درآمد اشخاص» درگذشته و حال، یقیناً بازبینی روشهای موجود در زمینه‌های فوق و احیاناً تحول آن را ایجاب می‌کند.

در طول بیش از ربع قرن گذشته، شیوه ابلاغ اوراق مالیاتی در مواردی که مؤدی در محل حضور نداشته و یا از دریافت برگ مالیاتی خودداری کند، الصاق یک نسخه از برگها به دیوار محل کار یا سکونت مؤدی (پس از گواهی دونفر از اهالی محل یا یک نفر مأمور انتظامی) است. این در شرایطی است که جمعیت کشور در خلال این مدت به بیش از سه برابر افزایش یافته، ده ها وسیله پیشرفته مخابراتی و ارتباطی ابداع گردیده و ضمناً تعداد واحدهای کسبی و اجاری به حدی افزایش یافته که روزانه یک گردان مأمور انتظامی پاسخگوی گواهی ابلاغ اوراق مالیاتی در سطح یکی از مناطق مالیاتی تهران نمی‌تواند باشد.

سوای دو عامل فوق، لزوم ماشینی کردن روشهای اجرائی امور نیز بنوبه خود ضرورت بازبینی روشهای موجود را طلب می‌کند.

نقش روشهای اجرائی در تدوین قوانین به

عدم توجه کافی به اتخاذ روشهای اجرائی مناسب، در قانون مصوب سال ۱۳۶۶ و اصلاحیه اخیر آن نیز مشهود است. عدم توفیق روش وصول مالیات سالانه املاک و مستغلات مسکونی خالی در قانون مذکور و بروز اشکالات اجرائی در محاسبه مالیات سود سهام اندوخته شرکتهای سهامی و نیز ضابطه گذاری در مورد حق واگذاری (موضوع آئین نامه اجرائی ماده ۵۹ قانون مالیاتهای مستقیم) از عدم توجه لازم به واقعیات اجرائی در زمینه اتخاذ روش سرچشمه می‌گیرد.

اگرچه در حال حاضر پاره ای از روش های اجرائی مالیاتها در چارچوب توصیه ها و دستورالعمل های شورای عالی اداری توسط کمیته تخصصی شاغل در وزارت امور اقتصادی و دارائی در دست بررسی است، ولی از آنجا که از نظرگاه سیستمی، تغییر روش بنوبه خود مستلزم تحول در سازمان و بعضاً تغییر قانون است، توفیق این گونه اقدامات منوط به آن خواهد بود که در قالب یک طرح جامع بلندمدت به حیطه پژوهش و اجرا درآید.



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

فی التاخیر آفات

دکتر محمد توکّل



عقب ماندن از زمان می‌تواند مایه زحمت شود، و این زحمت ناخوش‌آیندتر خواهد بود چنان‌که براثر تأخیر دیگران عارض وجود آدمی شود. نمونه‌هایی از این کیفیت در زمان‌های اخیر دامنگیر ارگان‌های مالیاتی بوده و توسل به سلسله اقداماتی را برای رفع و رجوع آثار ناشی از آن ناگزیر ساخته است. مواردی از این‌گونه را بررسی می‌کنیم.

فهرست کالاهای واسطه‌ای و سرمایه‌ای

موضوع بازمی‌گردد به ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم و تبصرهٔ یک آن. این ماده که عمر اجرائی بالنسبه کوتاهی بین روزهای نخست اسفند ۶۶ تا پایان سال ۷۰ داشته و اصلاحیه اردیبهشت ۷۱ به حیاتش خاتمه داده، درآمد واحدهای تولیدی را طی شرایطی به مدت یک سال از تاریخ بهره‌برداری معاف از مالیات شناخته و سپس دوران این معافیت را برای واحدهائی که کالای واسطه‌ای بسازند تا سه سال و در مورد سازندگان کالای سرمایه‌ای تا شش سال افزایش داده است.

تبصره یک این ماده تشخیص کالاهای واسطه‌ای و سرمایه‌ای را برعهدهٔ شورای عالی صنایع قرار داده است و بحث ما نیز بر همین بخش از ماجرا دور می‌زند. کار تشخیص شورا به درازا کشیده و حاصل آن از اردیبهشت ماه ۱۳۷۲ به بعد گام به گام عرضه شده است، و این تاریخی است که یک سال و اندی از پایان حیات ماده ۱۳۲ می‌گذرد.

ماده ۱۳۲ دیگر وجود ندارد ولی فهرست کالاهای واسطه‌ای و سرمایه‌ای هر یکی دو ماه یک‌بار تصویب می‌شود و باید مورد اجراء قرار گیرد. ولی اجرای آن نسبت به درآمدهای جاری نیست و غالباً پرونده‌های گذشته و قضایای منقضی را دربر می‌گیرد. پس باید به عقب برگشت و کارهای انجام شده را وارسی کرد که کدام با این مصوبات تازه همساز بوده و کدام نه، و آن‌که همخوانی نداشته باید چندان متغیّر گردد که جای خلاف و اختلافی نماند.

امّا حکّ و اصلاح کارهای گذشته به خاطر همخوانی با مصوبات جدید که بی‌وقت ظاهر شده چندان سهل نیست و مانند آن است که بخواهیم با فشنگ ساچمه‌ای وسط یک دسته کبوتر در حال پرواز تیراندازی کنیم بی‌آن‌که پر و بال هیچ کدام را زخمی کند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

برای یک مؤدی برگ تشخیص صادر نشده، برای دیگری صادر شده و هنوز ابلاغ نشده است. برگ تشخیص مودّی سوّمی ابلاغ شده و در مرحله حل و فصل قضیه با ممیز کل است. پرونده چهارمی به هیأت حل اختلاف بدوی و از آن پنجمی به تجدید نظر رفته و مالیات دیگری قطعیت یافته ولی برگ قطعی به وی ابلاغ نشده و مؤدی دیگر برگ قطعی را دریافت داشته و یکی هم هست که حتی مالیات خود را پرداخت کرده و مفاصا هم گرفته است.

هریک از این مراحل مقررات، پیچیدگی‌ها و موانع و محدودیت‌های مربوط به خود را دارد. بازگردانیدن آب رفته به جوی در همهٔ این موارد بی آن‌که مقررات مربوط به هر مرحله شکسته شود، درست داستان همان فشنگ ساچمه‌ای و دستهٔ کبوتران است. بالاخره بال و پر چندتائی زخمی خواهد شد.

به هر تقدیر سازمان مالیاتی ناگزیر از چاره‌جوئی بوده و طرقی برای اصلاح اقدامات انجام شدهٔ مراجع مالیاتی ارائه داشته تا بتوان معافیت مالیاتی سه ساله و شش ساله واحدهای تولید کننده کالاهای واسطه‌ای و سرمایه‌ای را در حق ایشان اجراء کرد. اقدام به موقع ارگان صلاحیتدار یعنی شورای عالی صنایع می‌توانست تکلیف معافیت‌ها را در زمان خود روشن کند و نیازی به این تغییر و تحول و مشکلات عملی و قانونی ناشی از آن نباشد.

قابل ذکر این‌که فهرست کالاهای صنعتی و واسطه‌ای به تدریج تعیین شده و معلوم نیست آیا این سلسله ادامه خواهد داشت یا نه. در صورتی که شورا همچنان به کار تعیین اقلام جدید کالاهای واسطه‌ای و سرمایه‌ای ادامه دهد می‌توان گفت هم اکنون باز مأموران تشخیص و مراجع حل اختلافی وجود دارند که بی‌خبر از تصمیم فردای شورا برگ تشخیص و رأی و برگ قطعی صادر می‌کنند و فرداست که ناچار همهٔ رشته‌ها را پنبه خواهند کرد.

اینک به نمونهٔ دیگری می‌پردازیم:

شرکت‌های تعاونی و قانون استفساریه

قانونی از زمان‌های گذشته به جای بود به نام قانون شرکت‌های تعاونی که ضمن آن مسائل مالیاتی این قبیل شرکت‌ها نیز روشن شده بود. از جمله ماده ۱۱۱ آن بسیاری از این شرکت‌ها را از مالیات معاف کرده بود. قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۶۶ ترتیبات تازه‌ای را در مورد معافیت یا مشمولیت انواع شرکت‌ها برقرار ساخت و سپس حکم کلی داد بر این که هرگونه قوانین و مقررات موجود که قاعده‌ای خلاف ترتیبات جدید مقرر داشته باشد ملغی است. پس برداشت همه بر این شد که موادی از قانون شرکت‌های تعاونی نیز که با احکام قانون سال ۶۶ ناسازگار باشد ـ و از جمله معافیت‌های یاد شده ـ بلااثر است، و بر همین روال عمل شد.

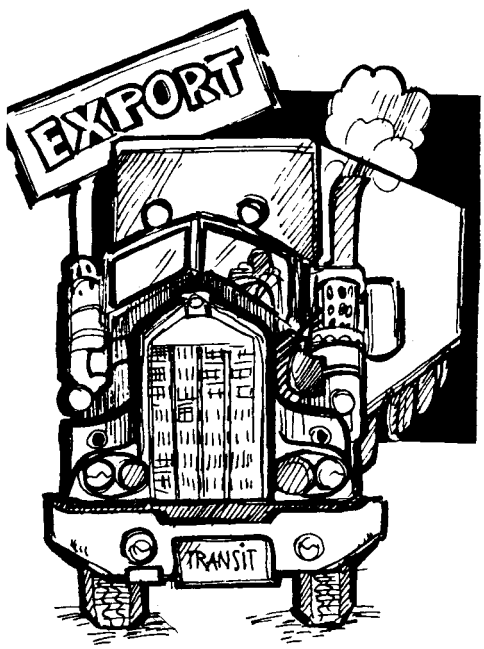
امّا سال گذشته قوهٔ مقنّنه قانونی را تصویب کرد به نام «قانون استفساریه درخصوص تأثیر ماده ۱۷۳ قانون مالیاتهای مستقیم بر ماده ۱۱۱ قانون شرکت‌های تعاونی»[1]. مفهوم این قانون چنین است که با وجود تصویب ماده ۱۷۳ قانون سال ۶۶، فصل مالیاتی قانون شرکت‌های تعاونی به قوت خود باقی است و از جمله معافیت مالیاتی که از آن نام بردیم کماکان برقرار است.

پس لازم آمد که کارهای انجام شده براساس ماده ۱۷۳ مورد تجدید نظر قرار گیرد و اصلاح شود. مدیریت مالیاتی در این مورد نیز همانند مورد نخست عمل نمود و چگونگی اصلاح کارها را برای همهٔ مراحل معین کرد. لازم به تکرار دشواری‌هائی که نسبت به مورد اول ذکر کردیم نیست و طبعاً نظیر آنها در این مورد هم صادق است.

معافیت کالاهای صادراتی

در مورد این نمونهٔ خاص مسأله بیشتر به ساختار قانون و از آن کمتر به تأخیر در تصویب مقررات راجع می‌گردد. ماده ۴۱ قانون اردیبهشت ۷۱ ماده ۱۴۱ قانون سال ۶۶ را اصلاح کرد و معافیت‌های ۵۰ و ۱۰۰ درصدی برای صادرات فراورده‌ها و کالاهای معین درنظر گرفت. تصویب و ابلاغ فهرست این کالاها قریب یک سال طول کشید و از اواسط فروردین سال بعد به دست مجریان رسید. ضمناً خود قانون نیز عطف به ماسبق شده و از دوره عملکرد سال ۶۸ قابل اجراء می‌باشد. این دو عامل دست به دست هم داد و بار دیگر همگان را ناگزیر از عقب‌گرد و اصلاح کارهای انجام شدهٔ گذشته کرد، مشابه آنچه گفتیم و نیازی به تکرار ندارد.

هماهنگی بیشتر و اقدام همزمان و به موقع یک شرط احتراز از چنین کیفیاتی است. ولی نکتهٔ دیگری نیز هست که از اهمیت کمتری برخوردار نمی‌باشد و آن حفظ اصول و سنت‌های جا افتاده و قدیمی حقوقی است. قاعده بر این است که قانون را تا آنجا که ممکن است نباید عطف به ماسبق کرد. معمول این است که تفسیر قانون با این‌که حق پارلمان است با تامّل و در موارد استثنائی به کار می‌رود. حداقل کاری که می‌توان کرد این است که مشکلات اجرائی این‌گونه اقدامات پیشاپیش برآورد شود و سپس دست به کار زده شود.



۱- ملاحظه شود مقالهٔ: «شورای عالی مالیاتی، قوانین استفساریه و دیوان عدالت اداری» شماره سوم مجله مالیات، صفحات ۳۶ ـ ۳۵.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

مساله انرژی و سیاست مالیاتی

از: Ken Messere
ترجمه: دکتر علی اکبر عرب مازار

به دنبال افزایش شدید بهای انرژی طی سالهای دهه هفتاد و نامطمئن شدن عرضه نفت، سیاست انرژی در مرکز توجّه تمامی دول عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی قرار گرفت.

سیاست انرژی ۲۴ کشور عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD)[1] که غالب کشورهای عمده صنعتی جهان و در نتیجه بزرگترین مصرف کنندگان نفت را دربرمی‌گیرد ـ از نظر منافع کشورهای صادرکنندهٔ نفت، از جمله ایران، حائز اهمیت بسیار است. استفاده از مالیات عنصر مهمی از سیاست انرژی کشورهای مذکور را تشکیل می‌دهد. و این مسأله‌ای است که در مقالهٔ حاضر مورد بحث قرار می‌گیرد.

Ken Messere نویسنده مقاله مدت بیست سال (بین سالهای ۱۹۷۱ تا ۱۹۹۱) سمت ریاست بخش مالی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و در نتیجه نظارت و سازماندهی کلیه بررسیها و تهیه گزارشها و پروژه‌های مربوط به سیاست مالیاتی مورد بحث را برعهده داشته است. وی از کارشناسان بسیار برجستهٔ مسائل مالیاتی و صاحب تألیفات زیادی است. مقاله حاضر از جدیدترین کتاب وی تحت عنوان «سیاست مالیاتی در کشورهای عضو OECD» (چاپ هلند ـ ۱۹۹۳) نقل شده است.

۱. خلاصه تحولات بین سالهای ۱۹۷۳ تا ۱۹۹۲

به دنبال افزایش شدید بهای انرژی طی سالهای دههٔ هفتاد و نامطمئن شدن عرضهٔ نفت، سیاست انرژی در مرکز توجّه تمامی دول عضو سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی قرار گرفت. در آن زمان اهداف سیاست انرژی سازمان به شرح زیر مقرّر شد: امنیت و ثبات عرضهٔ نفت، تشویق مصرف بیشتر از منابع انرژی محلی، توسعه منابع قابل تجدید انرژی، ترغیب صرفه‌جویی در مصرف انرژی و استفاده معقول‌تر از نفت.

برای رسیدن به این اهداف پاره‌ای ابزارهای غیرمالیاتی به کار گرفته شد، از جمله: اعطای کمک، سوبسید، وام با بهره مناسب، تغییر در قیمت‌گذاری خدمات دولتی، انجام برنامه‌های تحقیق و توسعه به هزینه دولت، و اجرای برنامه‌های مشاوره‌ای و تبلیغاتی. علاوه بر این دول عضو سازمان طی سالهای هفتاد مقررات مالیاتی تازه‌ای به شکل ایجاد انگیزه یا برقراری مجازاتها به منظور تشویق بهره‌برداری از منابع انرژی داخلی و صرفه‌جوئی در مصرف انرژی وضع نمودند برخی از دول عضو مقررات مالیاتی خود را مورد تجدیدنظر قرار دادند، زیرا این مقررات که به خاطر مقاصد اجتماعی و اقتصادی معین یا افزایش درآمد وضع شده بود با هدفهای عمومی سیاست انرژی این کشورها سازگاری نداشت.

چند کشور عضو سازمان که خود دارای ذخایر قابل توجه نفت بودند (استرالیا، کانادا، نروژ، انگلستان و آمریکا) سیاست مالیاتی خاصّی در مورد تولیدکنندگان نفت اتخاذ کردند. هدف این سیاست و مقررات مختلفی که در ارتباط با آن تدوین شد، این بود که دولت منافع حاصل از این منبع را خود دریافت دارد و سودهای بادآوردهٔ تولیدکنندگان نفت بر اثر افزایش قیمت‌های جهانی را محدود سازد.

سیاست انرژی طی دو دههٔ اخیر و به ویژه در سالهای ۱۹۸۵ـ۱۹۷۳ نه تنها یکی از مهمترین مسائل مورد توجه دولتها بوده است، بلکه نمونهٔ

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

جدول شماره ۱. درصد مالیات بنزین نسبت به قیمت آن درکشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (به استثنای ایسلند) طی سالهای ۱۹۹۱-۱۹۷۸

نام کشور	۱۹۷۸	۱۹۸۰	۱۹۸۲	۱۹۸۴	۱۹۸۶	۱۹۸۸	۱۹۸۹	۱۹۹۰	۱۹۹۱
استرالیا	۲۷/۷	۱۸/۷	۱۷	۲۴/۶	۴۱	۴۷	۴۸/۴	۴۴/۹	۵۳/۱
اتریش	۵۴/۱	۴۱/۶	۴۴/۸	۴۹/۹	۵۷/۳	۶۱/۷	۵۸/۵	۵۶	۵۸/۱
بلژیک	۶۱/۷	۵۳/۳	۵۲/۲	۵۵/۲	۶۳/۸	۶۵/۳	۶۵/۲	۶۵/۴	۶۶/۵
کانادا	۲۹/۴	۲۴/۵	۲۶/۳	۲۵	۳۳	۳۹/۲	۴۲/۷	۴۲/۴	۴۴/۲
دانمارک	۶۳/۷	۵۸/۵	۵۳/۳	۵۷/۳	۷۱	۷۶/۲	۷۳	۶۹/۱	۶۷/۸
فنلاند	۴۶/۸	۳۶/۱	۳۲/۲	۳۴	۴۶/۷	۵۲/۴	۴۹/۴	۵۱/۱	۶۱/۳
فرانسه	۶۳/۲	۵۸	۵۲/۷	۵۷/۳	۷۳/۹	۷۷	۷۴/۶	۷۴/۲	۷۵
آلمان	۵۷/۹	۴۸/۷	۴۸/۱	۴۸/۷	۶۱/۵	۶۴/۳	۶۵	۶۳/۱	۶۷/۶
یونان	۵۸/۶	۴۱/۸	۳۴/۶	۴۷/۱	۶۸/۱	۶۷/۴	۵۵/۸	۶۳/۸	ن
ایرلند	۵۵	۴۸/۱	۵۰/۱	۵۶/۵	۶۵/۸	۷۰/۷	۶۹/۱	۶۷/۱	۶۶/۲
ایتالیا	۷۱/۲	۶۱/۴	۵۹/۵	۶۵/۶	۷۸/۲	۷۸/۷	۷۵/۹	۷۵	۷۶
ژاپن	۴۳/۴	۳۶/۷	۳۲/۹	۳۷/۲	۴۳/۹	۴۶/۶	۴۷/۹	۴۶/۴	۴۵/۷
لوکزامبورگ	ن	۴۳/۸	۴۳	۴۴/۲	۵۳/۵	۵۷/۷	۵۴/۹	۵۴/۴	۵۴/۹
هلند	۶۰/۵	۵۲/۳	۴۸/۸	۵۶	۶۶/۷	۷۰/۶	۶۷/۶	۶۶	۷۰
زلاندنو	۴۴/۴	۲۷/۶	۲۱/۹	۲۱/۵	۳۰/۹	۵۰/۳	۴۷	۴۷/۵	۴۵/۷
نروژ	۵۸/۶	۵۱/۷	۴۸/۱	۵۰/۳	۶۰/۶	۶۷	۶۲/۷	۶۲/۹	۶۷/۴
پرتغال	۷۰/۶	۶۱/۴	۵۷/۵	۵۳/۷	۶۷/۶	۶۸/۶	۶۵	۶۷/۸	۷۲/۲
اسپانیا	۲۲/۳	۳۴/۶	۳۰/۸	۳۹/۲	۶۷/۶	۶۵/۹	۶۴/۳	۶۳	۶۵/۴
سوئد	۵۱/۹	۴۹/۳	۴۲/۸	۴۲/۷	۵۶/۷	۶۲/۲	۵۹/۱	۶۵/۹	۶۷/۷
سویس	۶۳/۲	۵۱/۱	۴۸/۲	۴۹/۵	۶۱/۳	۶۴/۷	۶۰/۷	۵۹/۲	۵۹/۵
ترکیه	ن	ن	ن	ن	ن	ن	۵۲/۲	۵۳	۵۶/۱
انگلستان	۵۰/۹	۴۶/۳	۵۴/۲	۵۴/۹	۶۳/۹	۶۷/۱	۶۳/۶	۶۱/۹	۶۶
امریکا	۱۹/۲	۱۱/۲	۱۲	۲۳/۸	۳۲/۷	۳۱/۲	۲۹/۳	۲۶/۷	۳۲/۹

ن = ارقام در دست نیست

بسیار جالبی را از این واقعیت بازگو می‌نماید که چگونه کشورها هنگامی که پای مسأله بسیار مهمی در میان است، مداخله در امور مالیاتی را بر اصل بی‌طرفی مالیاتی[2] ترجیح می‌دهند. این سابقه همچنین نشان می‌دهد که چه سلسله گسترده‌ای از ابزارها در اختیار دولتها قرار دارد که با استفاده از آن می‌توانند در رفتار مودیان مالیاتی تأثیر گذارند.

مالیات بر انرژی در چنین شرایطی قاعدتاً به طور جداگانه مورد توجه و عمل قرار می‌گیرد. البته بسیاری از ابزارهای مالیاتی دیگر نیز وجود دارد که می‌توان از آنها برای رسیدن به پاره‌ای اهداف ـ مثلاً در زمینهٔ کشاورزی، آموزش و پرورش، تحقیق و توسعه و غیره ـ بهره جست. ولی در دورهٔ زمانی که مورد بحث ما است این گونه ملاحظات و هدفها بسیار کمتر از اهداف مربوط به سیاست انرژی مورد توجّه قرار داشت.

بررسیهای انجام شده نشان می‌دهد که در سالهای بلافاصله پس از دو نوبت افزایش فوق العاده بهای نفت خام، دولتها نتوانسته بودند مالیات بر فراورده‌های تصفیه شدهٔ نفتی را افزایش دهند. بر حسب تحقیقی که Tait و Morgan به عمل آورده‌اند (صندوق بین المللی پول ـ ۱۹۸۰) در دههٔ هفتاد و به ویژه پس از سال ۱۹۷۳، ارزش واقعی مالیات بنزین شدیداً تنزل کرده بود.

جدول‌های شماره ۱ و ۲ این مقاله نیز حاکی از آن است که بر اثر افزایش فوق العاده بهای نفت از یک سو و ثابت ماندن یا افزایش اندک مالیات بنزین و نفت دیزل از سوی دیگر، درصد مالیات

۱- اتریش، استرالیا، بلژیک، کانادا، دانمارک، فرانسه، فنلاند، آلمان، یونان، ایسلند، ایرلند، ایتالیا، ژاپن، لوکزامبورک، هلند، زلاندنو، نروژ، پرتغال، اسپانیا، سوئد، سویس، ترکیه، انگلستان و ایالات متحده آمریکا.

۲- منظور از بی طرفی مالیاتی این است که تصمیمات اجتماعی و اقتصادی تحت تاثیر ملاحظات مالیاتی قرار نگیرد و وضع چنان باشد که بتوان فارغ از مسأله مالیاتی چنان تصمیماتی را اتخاذ نمود.م

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

جدول شماره ۲. درصد مالیات سوخت دیزل نسبت به قیمت آن درکشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (به استثنای ایسلند) طی سالهای ۱۹۹۱ـ۱۹۷۸

نام کشور	۱۹۷۸	۱۹۸۰	۱۹۸۲	۱۹۸۴	۱۹۸۶	۱۹۸۸	۱۹۸۹	۱۹۹۰	۱۹۹۱
استرالیا	۲۹/۷	۲۰/۹	۱۹/۵	۲۶/۶	۴۷/۸	۵۷/۵	۵۶/۱	۵۲/۷	۵۴/۹
اتریش	۴۲/۸	۳۲/۵	۳۸/۷	۳۹/۳	۴۶/۸	۴۹/۳	۴۹/۳	۴۵/۵	۴۶/۵
بلژیک	۵۳/۴	۳۳/۵	۲۳/۷	۲۶/۶	۳۶/۵	۴۱	۴۲/۹	۴۶/۶	۴۵/۲
کانادا	ن	ن	ن	۲۳/۳	۲۸/۹	۳۳/۷	۳۴/۹	۳۴/۵	۳۴/۷
دانمارک	-	-	-	-	-	-	-	-	۲۰/۹
فنلاند	۴۳/۵	۳۲/۱	۲۹/۱	۲۸/۸	۴۱	۴۹/۷	۴۹/۳	۴۹/۹	۵۱/۸
فرانسه	۵۴/۲	۴۷/۴	۴۰/۵	۴۱/۲	۵۳/۲	۵۹/۴	۵۷/۷	۵۵/۲	۵۴/۳
آلمان	۵۳/۱	۴۱/۴	۳۸/۱	۳۸/۵	۵۱	۵۷/۵	۵۳/۵	۵۰/۸	۵۲/۸
یونان	۱۹/۶	۱۲/۶	۱۱/۹	۲۷/۹	۴۲/۳	۳۹/۷	۲۱/۴	۲۶/۷	ن
ایرلند	۳۲/۶	۲۷/۹	۳۴/۱	۳۷/۶	۴۹/۸	۵۴/۸	۵۲/۷	۵۱/۴	۴۹/۸
ایتالیا	۱۷/۴	۷/۶	۶/۸	۱۹/۵	۴۰	۵۶/۴	۵۵/۵	۶۰/۵	۶۳/۳
ژاپن	ن	۲۳/۵	۲۰/۳	۲۳/۱	۲۸/۶	۳۵/۳	۳۷/۷	۳۵/۱	۳۵/۱
لوکزامبورگ	ن	۱۷/۳	۲۱/۱	۲۷/۲	۳۱/۹	۳۶/۸	۳۴/۵	۳۲/۵	۳۱/۹
هلند	۳۵/۴	۲۲/۷	۱۹/۴	۱۹/۶	۲۹/۹	۴۱/۴	۳۸/۶	۴۴/۵	۴۵/۶
زلاندنو	۲/۴	۲/۶	۷/۸	۱۲	۲۰/۸	۴۲/۳	ن	۳۰/۲	۱۱/۸
نروژ	۱/۱	۱/۳	۰/۹	۱	۳/۴	۱۲/۶	۱۲/۱	۱۵/۱	۲۴/۳
پرتغال	۱۶/۸	۷/۲	۱۸/۲	۲۹/۳	۵۴/۱	۵۲	۵۰/۳	۵۲/۳	۵۶/۳
اسپانیا	۱۶/۵	۲۴/۷	۲۰	۲۰/۷	۵۰/۹	۵۱/۷	۴۸/۱	۴۸/۸	۵۰
سوئد	۷/۷	۸/۴	۱۴/۳	۱۸/۳	۲۲/۷	۳۳/۱	۳۱/۸	۲۷/۳	۳۰/۳
سویس	ن	۵۰/۶	۴۸/۵	۴۸/۳	۶۰/۷	۶۵/۵	۶۱/۳	۵۹/۱	۵۸/۶
ترکیه	ن	ن	ن	ن	ن	ن	۴۸/۸	۵۱/۸	۵۲/۶
انگلستان	۴۵	۳۹/۵	۴۱/۶	۴۳/۱	۵۱/۹	۵۷/۸	۵۴/۹	۵۲/۸	۵۶/۵
امریکا	۲۵/۹	۱۴/۸	۱۳/۱	۲۳/۸	۳۵/۵	۳۴	۳۲	۲۷/۹	۳۴/۱

ن = ارقام در دست نیست

- = صفر

این دو فراورده نسبت به قیمت فروش آنها در فاصله بین ۱۹۷۸ تا ۱۹۸۲ تقریباً در همهٔ کشورهای عضو سازمان بسیار پائین آمده بود.

پس از کاهش بهای نفت خام وارداتی درصد مالیات نسبت به قیمت فراورده‌ها سریعاً بالا رفت و تا سال ۱۹۸۶ تقریباً در همهٔ کشورهای عضو سازمان به میزانی برتر از سال ۱۹۷۸ بالغ شد و در سال ۱۹۸۸ از این هم بالاتر رفت.

از ۱۹۸۸ تا ۱۹۹۰ این نسبت در غالب کشورهای عضو رو به کاهش بود. ولی در سال ۱۹۹۱ وضع عوض شد و درصد مذکور در بسیاری از این ممالک به میزان حداکثر خود رسید. برای پی بردن به این که چه میزان از این افزایش درصد ناشی از کاهش بهای خالص نفت پس از کسر مالیات، و چه نسبتی از آن حاصل افزایش نرخ مالیاتی بوده است، نیاز به بررسی و تحلیل بیشتر دارد.

۲. دو مرحله «شوک نفتی» و مسأله مالیات

کمیتهٔ امور مالی سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی باتوجه به نگرانی‌های دول عضو، دو گروه کار ـ یکی در سال ۱۹۷۵ پس از نخستین بحران نفتی و دیگری در سال ۱۹۸۰ به دنبال دومین بحران ـ به وجود آورد. ماموریت این گروهها آن بود که ظرف دو سال گزارشی تهیه کنند که ضمن آن از جمله مسائل بین‌المللی مربوط به مالیات انرژی و اقدامات مالیاتی دول عضو به منظور اثر بخشی روی عرضه و تقاضای انرژی مورد بررسی قرار گیرد.

در سال ۱۹۸۱ کمیته گزارشی تهیه کرد و ضمن آن صورتی از مقررات مالیاتی کشورهای عضو،

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

سیاست انرژی طی دو دهه اخیر و به ویژه در سالهای ۱۹۸۵-۱۹۷۳ نه تنها یکی از مهمترین مسائل مورد توجه دولتها بوده است، بلکه نمونه بسیار جالبی را از این واقعیت بازگو می‌نماید که چگونه کشورها هنگامی که پای مساله بسیار مهمی در میان است، مداخله در امور مالیاتی را براصل بی طرفی مالیاتی ترجیح می‌دهند. این سابقه همچنین نشان می‌دهد که چه سلسله گسترده‌ای از ابزارها در اختیار دولتها قرار دارد که با استفاده از آن می‌توانند در رفتار مودیان مالیاتی تاثیر گذارند.

که می‌توانست اثر مستقیم در عرضه و تقاضای انرژی داشته باشد، فراهم آورد.

در این بخش پاره‌ای از مقررات مذکور را که به دنبال دو بحران نفتی و با هدف تاثیر در رفتار مودیان مالیاتی وضع شد به طور خلاصه می‌آوریم. البته برخی از این مقررات ممکن است تغییر یافته باشد و از همین رو عرضهٔ مطلب به صورت کشور به کشور نبوده و بلکه تصویر کلی از

الف. وضع مقررات مالیاتی به منظور تاثیر در عرضه و تقاضای نفت و گاز

تشویق‌های مالیاتی در زمینهٔ مالیات بر اشخاص حقیقی در موارد معدودی برقرار شد، ولی در مورد درآمد حاصل از فعالیت‌های اکتشاف و بهره‌برداری منابع نفت و گاز، تعدادی از کشورها مساعدتهای مالیاتی قابل توجهی منظور داشتند تا از این طریق سرمایه‌های لازم برای چنین

تسهیلات ذخیره‌سازی نفت را اجازه دادند. بالاخره چند کشور نیز به منظور تشویق اکتشاف نفت بار مالیاتی این گونه عملیات راکاهش دادند و یاکلاً آن را از میان بردند.

بسیاری از کشورهای عضو انگیزه‌های مالیاتی برای تبدیل سوخت کارخانه‌ها از نفت به سایر منابع انرژی برقرار ساختند. چند کشور با قبول تخفیف مالیاتی یا استهلاک شتابی درصدد

در سالهای نخست دهه هفتاد و اواسط سالهای هشتاد هدف صرفه جوئی انرژی بسیار بیش از هر هدف اقتصادی و اجتماعی دیگر در وضع مقررات مالیاتی مورد عنایت بوده است





کاربرد هزینه‌های مالیاتی[1] و مجازاتهای مالیاتی در قلمرو مسأله انرژی به دست خواهیم داد. گزارش کمیته مقررات عام مالیاتی را هم که می‌توانست در عرضه و تقاضای انرژی موثر واقع شود (نظیر نرخ مالیات بر ارزش افزوده و استهلاکات) دربرمی‌گرفت ولی در این مقاله منحصراً هزینه‌های مالیاتی و مجازاتهای مالیاتی که در ارتباط با بخش انرژی و به منظور اثرگذاری روی عرضه و تقاضا در نظر گرفته شده است، مورد بحث قرار می‌گیرد. ضمناً گزارش کمیته همهٔ انواع انرژی را در برمی‌گرفت، ولی در مقاله حاضر به ذکر مهمترین آنها و مواردی که به نظر می‌رسد با مسائل مربوط به سیاست انرژی دههٔ نود رابطهٔ بیشتری داشته باشد، اکتفا می‌شود.

فعالیت‌هائی فزونی یابد. چند کشور کوشیدند کارفرمایان را به فراهم کردن وسایل نقلیه عمومی برای کارکنان خود تشویق کنند و به همین خاطر امکاناتی راکه از این طریق در اختیار حقوق بگیران قرار می‌گرفت از مالیات معاف تلقی کردند. برخی از کشورها محدودیت‌هائی برای قبول هزینه سفر مربوط به شغل قائل شدند تا از تراکم ترافیک در حومه شهرها کاسته شود.

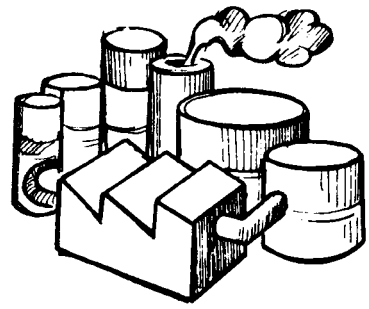
در خصوص مؤسسات این اقدامات چشمگیرتر بود. بسیاری ازکشورها به هزینه نهادن فوری مخارج اکتشاف و بهره‌برداری منابع نفت و گاز را مجاز دانستند و برخی از آنها تخفیف مالیاتی در ازاء کاهش این منابع برقرار ساختند. تعداد کمی ازکشورها ایجاد ذخایر ویژه معاف از مالیات برای شرکتهای نفتی، و برخی دیگر استهلاک شتابی برای سرمایه گذاری روی

تشویق استفاده از وسائط نقلیه جمعی برآمدند و برخی دیگر تخفیف‌ها یا اعتبارات مالیاتی در مورد تحقیق و توسعه بخش انرژی مقرر داشتند.

وضع مالیات بر مصرف روی فراورده‌های نفتی، بویژه سوخت حرارتی، سوخت دیزل و سوخت‌های صنعتی، اقدام دیگری در همین زمینه بود. بعضی دولتها مالیات بر ارزش افزوده پرداختی برای اتومبیل‌های خریداری و برخی دیگر مالیات بر ارزش افزوده مواد نفتی خریداری را غیرقابل کسر در محاسبات مالیاتی تلقی کردند، هرچند در هر دو مورد هدف مقابله باگریز مالیاتی بیشتر مطرح بود تا صرفه‌جوئی در انرژی. اغلب

۱- منظور تشویق‌ها و تخفیفات مالیاتی است که نقطه مقابل آن مجازاتهای مالیاتی است هدف هر دو مقوله اثر گذاری بر رفتار مودیان مالیاتی در زمینه‌های معین می‌باشد. م.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]



پس از کاهش بهای نفت خام وارداتی درصد مالیات نسبت به قیمت فراورده ها سریعاً بالا رفت و تا سال ۱۹۸۶ تقریباً در همه کشورهای عضو سازمان به میزانی برتر از سال ۱۹۷۸ بالغ شد و در سال ۱۹۸۸ از این هم بالاتر رفت.

کشورها برای ترغیب استفاده از وسایل نقلیه عمومی، این گونه فعالیت‌ها را از مالیات عمومی بر مصرف معاف شناختند. بخش کشاورزی نیز در این میان مشمول رفتار مالیاتی مساعدی قرار گرفت. تمایل نسبت به وضع نرخهای پائین‌تر مالیاتی برای سوخت دیزل و سوخت‌های سنگین صنعتی در مقایسه با سایر فراورده‌های نفتی نیز مشاهده می‌شد. برقراری ارفاقهای مالیاتی در مورد تجهیزات صرفه‌جوئی انرژی، وسائط نقلیه برقی و استفاده از گاز مایع در وسایل موتوری بخشی دیگر از این گونه سیاست مالیاتی نوین را تشکیل می‌داد.

بیشتر به خاطر خسارات وارده به جاده‌ها منظور می‌شود و کمتر به سیاست انرژی مربوط است.

ب. وضع مقررات مالیاتی به منظور تشویق صرفه‌جوئی در انرژی

شماری از کشورهای عضو مقررات مالیاتی با هدف تشویق صرفه‌جوئی در مصرف انرژی (به ویژه مصارف خانگی) برقرار ساختند. این امر معمولاً از طریق اعطاء تخفیف مالیاتی برای تشویق مردم به مرمت و بهبود عایق‌بندی منازل یا دادن اعتبار مالیاتی برای خرید تجهیزات صرفه‌جوئی در انرژی عملی گردیده است. میزان در ارتباط با نصب تجهیزات صرفه‌جوئی در انرژی و یا عایق بندی پیشرفتهٔ کارخانه برقرار گردید. در چند کشور مالیات بر دارائی موسسات در صورت نصب تجهیزات صرفه‌جوئی انرژی تقلیل می‌یابد و مشابه این ارفاق در مورد تاسیسات برق آبی نیز شناخته شده است. شمار اندکی از کشورها مواد و مصالح مربوط به تجهیزات صرفه‌جوئی انرژی یا عایق‌بندی را نیز تابع نرخهای نازل مالیاتی قرار داده‌اند.

در همین رابطه می‌توان از نحوهٔ احتساب مالیات نسبت به کمک‌های مرتبط با مسأله انرژی نام برد. کمتر از نیمی از کشورهای عضو

شماری از کشورها تخفیفات مالیاتی برای اشخاص حقیقی به منظور تشویق استفاده از انرژی خورشیدی و تجهیزات بازیافت حرارت در منازل، منظور داشتند.

اختلاف سطح مالیاتی بین انواع وسایل موتوری نیز برقرار شد. مالیات خرید اتومبیل و حق الثّبت سالانه آن بر حسب وزن، اندازه، نیرو و ظرفیت ماشین و شخصی یا تجاری بودن آن تفاوت می‌کند. ولی گاهی اوقات این اختلاف

این تخفیفات و اعتبارات بر حسب عواملی مانند عمر منزل و شخصی یا اجاره‌ای بودن آن متفاوت است.

در مورد موسسات این‌گونه ارفاقها به صورت اجازه استهلاک مناسب یا اعتبار مالیاتی

کمک‌های سرمایه‌ای را جزء درآمد مشمول مالیات به شمار می‌آورند و در عین حال آن را در محاسبه استهلاک جبران می‌کنند. باقی کشورهای مورد بحث این مقوله را جزء درآمد مشمول مالیات به حساب نمی‌آورند.

کشوری وجود ندارد که در آن اهداف مالیاتی و انرژی به نحو منظم و متعادلی تلفیق شده باشد.



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]





سیاست های مالیاتی مسائلی بس گسترده تر از اهداف مربوط به انرژی را دنبال می کند و از آن جمله است مسائل مالی، ملاحظات مختلف مربوط به اقتصاد کلان و جنبه‌های گوناگون اجتماعی، منطقه‌ای و صنعتی.

ج. وضع مقررات مالیاتی با هدف تشویق استفاده از منابع انرژی جایگزین

انواع منابع انرژی جایگزین نظیر انرژی خورشیدی، انرژی باد، انرژی ژئوترمال و غیره در این مقررات مورد توجه واقع شده است. علاوه بر این تولید یک کاسه از موسسات تولید حرارت محلّی، ایجاد تأسیسات باز یافت ضایعات و همچنین استخراج بیشتر از منابع موجود به جای توجه به منابع جدید، از موارد دیگر مورد نظر واضعان این مقررات بوده است.

شماری از کشورها تخفیفات مالیاتی برای اشخاص حقیقی، به منظور تشویق استفاده از انرژی خورشیدی و تجهیزات باز یافت حرارت در منازل، منظور داشتند. میزان این ارفاق باتوجه به وضع خانوادگی مودیان تفاوت می‌کند. همین مقاصد در مورد موسسات و شرکتها نیز مورد نظر قرار گرفت و انگیزه‌هائی نظیر مقررات ارفاق‌آمیز استهلاک و تخفیفات مالیاتی بیشتر برای آنها نیز برقرار گردید. تعداد اندکی از کشورهای عضو هدف تشویق استفاده از منابع انرژی جایگزین را در محدودهٔ مالیات بر مصرف و حقوق گمرکی نیز منظور داشتند.

۳. تفاوت نسبی مالیات بنزین و مالیات سوخت دیزل

تقریباً در همه کشورها مالیات این دو نوع فراورده طی سالهای طولانی متفاوت بوده است. این تفاوت در کشور سویس اندک است و استرالیا نیز اخیراً همین وضع را پیدا کرده است، حال آن که قبلاً مانند امریکا رفتار مالیاتی مساعدتری را نسبت به بنزین اعمال می‌نمود. در باقی کشورها عموماً نرخ مالیاتی بنزین بالاتر از سوخت دیزل است و گاهی این تفاوت بسیار زیاد است. بدون شک سبب عمده تعلق نرخ نازل مالیاتی نسبت به سوخت دیزل، آن است که هزینهٔ صنایع پائین نگاه داشته شود تا توان رقابت با صنایع خارجی داشته باشند. ضمن این که کارائی بیشتر سوخت دیزل از لحاظ تعداد کیلومتر در هر لیتر نیز علت دیگری برای چنین رفتاری به شمار می‌رود.

۴. سیاست مالیاتی و سیاست انرژی

آنچه گفته شد حکایت از این دارد که دست کم در سالهای نخست دهه هفتاد و اواسط سالهای هشتاد هدف صرفه‌جوئی انرژی بسیار بیش از هر هدف اقتصادی و اجتماعی دیگر در وضع مقررات مالیاتی مورد عنایت بوده است. کارشناسان سیاست انرژی وضع را اندکی متفاوت بیان می‌دارند. در گزارش سال ۱۹۸۷ آژانس بین‌المللی انرژی[1] آمده است:

«کشوری وجود ندارد که در آن اهداف مالیاتی و انرژی به نحو منظم و متعادلی تلفیق شده باشد. کشورهای عضو آژانس بین‌المللی انرژی می‌توانند بیش از این برای ادغام هدفهای عمومی مالیاتی و مقاصد مرتبط با انرژی کوشش کنند و نیز نسبت به بین‌المللی کردن جنبه‌های خارجی عرضه و مصرف انرژی اقدام نمایند.

در سیاستهای مالیاتی بعضاً ناهنجاری‌هائی مشاهده می‌شود که به زیان امر صرفه‌جوئی در مصرف انرژی است. نمونه آن رفتار نامساوی نسبت به حالات مختلف عرضه و صرفه‌جوئی انرژی در برخی نظامهای مالیاتی است. مثلاً در انگلستان مواد عایق‌بندی مشمول مالیات بر ارزش افزوده است، حال آن که برق و گاز طبیعی از شمول آن خارج است. نمونهٔ دیگر مقررات مالیاتی مرتبط به خودروهای متعلق به شرکتها در سوئد، انگلستان، و به میزان کمتری در باقی کشورها است که تمایل بیشتری برای استفاده از اتومبیل‌های بزرگ و اسراف‌آمیز پدید می‌آورد. مثال دیگر این گونه مقررات مالیاتی، که برای نیل به هدف کارائی در مصرف انرژی باید مورد اصلاح قرار گیرد، مربوط به مالیات خرید و مالکیت اتومبیل است. میزان این مالیات بر حسب مشخصات فنی خودرو (نظیر وزن یا اندازه موتور) تعیین می‌شود بی‌آن که به میزان مصرف آن توجه شود. وضع در همه کشورهای عضو آژانس از همین قرار است. اگر این مالیات براساس مصرف سوخت محاسبه می‌شد تمایل به صرفه‌جوئی در انرژی را برمی‌انگیخت».

با این احوال گزارش آژانس بین‌المللی انرژی می‌پذیرد که:

«سیاست‌های مالیاتی مسائلی بس گسترده‌تر از اهداف مربوط به انرژی را دنبال می‌کند، از آن جمله است مسائل مالی، ملاحظات مختلف مربوط به اقتصاد کلان و جنبه‌های گوناگون اجتماعی، منطقه‌ای و صنعتی. به طورکلی نیاز دولتها به تحصیل درآمد از طرق سهل و موثر نخستین عاملی است که در همهٔ کشورهای عضو مورد نظر می‌باشد. به خاطر این عوامل درصد مالیات نسبت به قیمت فروش فراورده‌ها، از کشوری تا کشور دیگر و از فراورده‌ای تا فراوردهٔ دیگر بسیار مختلف است. سنگینی مالیات‌ها به طور عمده متوجه فراورده‌های نفتی و به ویژه بنزین است. و آن به خاطر سهولت وصول مالیات و امکان توجیه سهل و سادهٔ آن به عنوان ضرورت نگاهداری راه‌ها است».

آخرین عبارت نقل قول فوق که ظاهراً بنا به علل سیاسی بیان شده حاکی از این ادعا است که هزینه نگاهداری جاده‌ها به عنوان مورد مصرف مالیات انرژی معرفی می‌شود. هرچند گاهی اوقات بخشی از این گونه درآمد صرف امور مربوط به حمل و نقل می‌شود، ولی حقیقت این است که در اغلب کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعهٔ اقتصادی، مالیاتهای مذکور برای کسب درآمد وضع می‌شود و به همین جهت چنان مورد مصرفی را برای آن ادّعا نمی‌کنند.

۱- این موسسه وابسته به سازمان همکاری و توسعه اقتصادی است و کشورهای عضو سازمان (به استثنای ایسلند) در آن شرکت دارند. م.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

مالیات بر درآمد ونقش آن دراقتصاد کشور

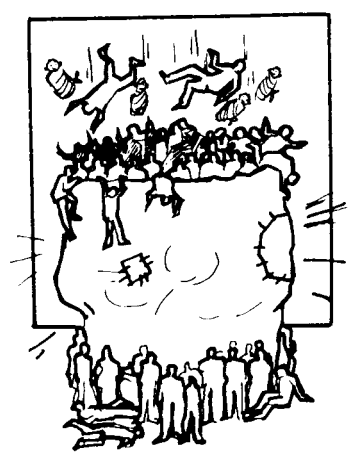
عین‌الله علاء

در شمارهٔ قبل نظر اقتصاددانان طرف عرضه را در مورد تأثیر مالیات بر رشد و توسعه اقتصادی و تخصیص کارآی منابع بررسی کردیم. حال سخن این است که آیا اخذ مالیات براساس نظر این گروه از اقتصاددانان، که زیربنای سیاست‌های تعدیل اقتصادی را تشکیل می‌دهد و دخالت دولت در امور اقتصادی را به طور کامل مردود می‌داند، در کشورهای در حال توسعه نیز قابل اعمال است یا خیر. و اگر پاسخ منفی است، علل و عوامل آن کدامند؟

اکنون لازم است میدان مطالعات و شمول آنها را مورد بازبینی قرار دهیم و مشخص کنیم که دامنه و تیررس آنها چقدر است. می‌دانیم که اکثر کشورهای در حال توسعه تا حد زیادی به حقوق گمرکی و مالیات بر کالاهای داخلی، و بعضی دیگر بر مالیات بر مواد معدنی استخراج شده متکی هستند. البته اثرات طرف عرضهٔ ناشی از حمایت مؤثر بیش از اندازه، که به طور ضمنی در ساختار پیچیدهٔ حقوق گمرکی متداول در اغلب کشورهای در حال توسعه مستتر است، در ادبیات مربوط به تجارت بین‌المللی و اقتصاد توسعه مشهور و شناخته شده است. همچنین اثرات منفی آنها بر تخصیص کارآی منابع، آیندهٔ صادرات و نرخ‌های رشد به ویژه زمانی که با سهمیه‌بندی و دیگر محدودیت‌ها و موانع تجاری همراه می‌شوند - چیزی که برای کشورهای در حال توسعه یک امر معمولی است - بر همگان روشن است. مطالعات مختلف نشان می‌دهد که حقوق گمرکی زیاد اثرات منحرف‌کننده‌ای بر صادرات کشور برجای می‌گذارد.

مطالعات دیگری، مالیات بر منابع طبیعی و مالیاتهای غیرمستقیم در کشورهای در حال توسعه را از لحاظ کارآئی مورد بررسی قرار داده است. این مطالعات مقدمتاً روی آثار اقتصادی مالیات‌های مستقیم، یعنی مالیات بردرآمد، مالیات بر شرکت‌ها و عوارض گمرکی بر صادرات، تأکید کرده و نیز کوشیده است که مطلوبیت و بهینگی آنها را در جهان واقعی، که در کشورهای در حال توسعه متداول است، بازبینی نماید.

هرچند که مرکز توجه تحقیقات، در ابتدا، توصیه‌های اقتصاددانان هوادار اقتصاد طرف عرضهٔ متداول راجع به سیاست مالیاتی و ارتباط آن با کشورهای در حال توسعه بود، ولی ضرورت داشت که درخصوص تخصیص کارآی منابع، که



مورد تأکید تمام اقتصاددانان بود، اظهارنظر شود. کشورهای در حال توسعه اوضاع و احوال خاصی دارند که مدل کلاسیک جدید - یعنی نیل به تخصیص کارآی منابع از طریق اتکاء به ابتکار بخش خصوصی و اقدام به کارهای متهورانه - راکه متضمن اقتصاد طرف عرضه است، بی‌اعتبار می‌کند. بسیاری از این کشورها، بخصوص کشورهای کم درآمد، از شماری از اشکالات نظیر موارد زیر رنج می‌برند:

(۱) توزیع بسیار ناعادلانهٔ درآمدها؛

(۲) «تله جمعیتی» یعنی رشد وسیع و سریع جمعیت همراه با فقر مطلق شدید؛

(۳) بیکاری ساختاری وسیع، هم‌شهری و هم‌روستائی، با اندک امیدی نسبت به حل آن از طریق به کارگیری تکنولوژی کاربر مناسب؛

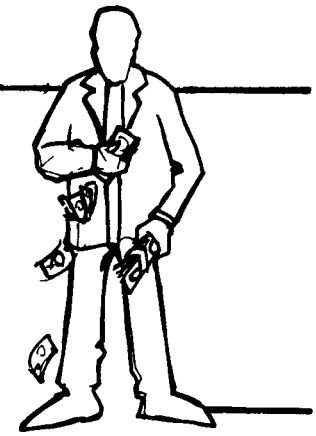
(۴) سلطهٔ کشاورزی، بخصوص کارگران کم بازده کشاورزی که گاهی اوقات حاصل نظام‌های زمین‌داری موجود است؛

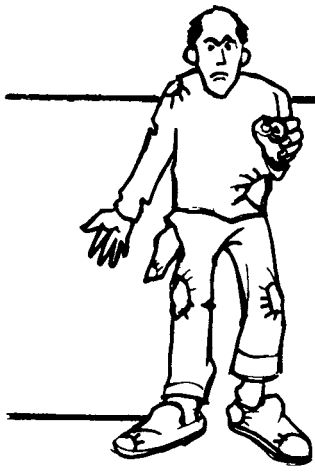
(۵) قیمت متغیر کالاهای صادراتی؛ و

(۶) نبودن زیربناهای اقتصادی کافی، آموزش و تحصیلات و منابع انسانی مناسب.

بنابراین، تا جائی که دولت‌های این کشورها مجبورند خود را با هدف‌های مهم دیگری (غیر از تخصیص کارآی منابع) مثل توزیع مجدد درآمدها، تثبیت اقتصادی و ایجاد زیربناهای اقتصادی و اجتماعی برای رشد اقتصادی درگیر نمایند، معمولاً با رویکرد طرف عرضه ارتباط بسیار کمی خواهند داشت. البته چنانچه دولت‌های

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]





مذکور به هدف‌های یادشده در بالا دست یابند، بستر اقتصاد طرف عرضه را فراهم کرده و بدین ترتیب با آن ارتباط نزدیکی برقرار می‌نمایند.

به همین ترتیب، مادام که بازارهای عوامل تولید و کالاهای ساخته شده و بازارهای مالی به اندازهٔ کافی در این کشورها توسعه نیافته باشد توسعه آنها توسط دولت، فی نفسه، یک هدف بسیار مهم تلقی می‌شود. در نتیجه، نقش دولت باید به مراتب بیشتر از آنچه به طور ضمنی در رویکرد طرف عرضه ملحوظ می‌شود، در نظر گرفته شود. سرانجام، نظر بسیاری از محققین بر این است که پس‌انداز به تنهائی برای رشد کافی نیست، بلکه تبدیل پس‌انداز به سرمایه گذاری به عوامل مکمل دیگری نیاز دارد. به ویژه موانع خارجی (نظیر دسترسی به ارز خارجی) و محدودیت‌های داخلی (مثل گسترش بازارها، کمک به انتقال تکنولوژی و تأسیس مؤسسات واسطهٔ مالی به اندازهٔ کافی) از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. همچنین رشد، فی‌نفسه، به مفهوم توسعه نیست مگر این که همراه با اصلاحات بنیادی شامل تشکیل سرمایه انسانی و پی‌ریزی ساختار اساسی اجتماعی و اقتصادی، اصلاحات کشاورزی و کنترل جمعیت و غیره باشد. بنابر این، رشد و توسعه کشورهای در حال توسعه هدف‌هائی هستند که به مراتب پیچیده‌تر از تخصیص کارآی چند منبع خاص می‌باشند. در نتیجه، نقش دولت در این کشورها بسیار اساسی‌تر از آن چیزی است که اقتصاددانان طرف عرضه تبلیغ می‌کنند.

دیدگاه سیاست مالیاتی طرف عرضه مربوط به اقتصاد طرف عرضه متداول که بر نرخ‌های نهائی مالیات بردرآمد تأکید دارد، از دامنهٔ محدودی برخوردار است، و ارتباط کمی با کشورهای در حال توسعه، به ویژه کشورهای کم درآمد، پیدا می‌کند. ولی دیدگاه سیاست مالیاتی طرف عرضه مربوط به اقتصاد طرف عرضه اصولی، که بر توسعهٔ مأخذ مالیاتی و منطقی کردن نرخ‌های نه تنها مالیات بردرآمد بلکه نرخ‌های سایر مالیات‌ها تأکید می‌ورزد تا تمام انحرافات مربوط به مالیات‌ها را برطرف و اصلاح کند، با این کشورها ارتباط بیشتری دارد.

تأثیر بالقوهٔ نظام مالیاتی یک کشور در حال توسعه برفرایند توسعهٔ آن کشور، به عوامل مختلفی بستگی دارد، از جمله:

(۱) تکیه نظام مالیاتی بر مالیات‌های بردرآمد؛

(۲) کنش متقابل میان نرخ‌های مالیاتی، مأخذ مالیاتی، تشویق‌های مالیاتی برای تشکیل پس‌انداز و سرمایه و ظرفیت اداری مالیاتی؛

(۳) نرخ تورم و درجهٔ شاخصی کردن استهلاک نسبت به تورم و دیگر مقررات نظام مالیاتی، که فشارهای مؤثر مالیاتی تحمیل شده بر تولیدکنندگان و صاحبان درآمد و منافع پس از کسر مالیات آنان را تعیین می‌کند؛

(۴) کنش متقابل میان سیاست مالیاتی و سایر سیاست‌های اقتصادی کلان دولت که قیمت ارز خارجی، سرمایه و کار را تحت تأثیر قرار می‌دهد؛

(۵) درجهٔ نقص یا عدم توسعهٔ بازار کار، بازار سرمایه، بازار ارز خارجی، مؤسسات مالی، بازارهای اعتبار و غیره.

این عوامل از اهمیت ویژه‌ای برخوردارند و باتوجه به اینکه کشورهای در حال توسعه شرائط خاصی دارند، لذا توصیهٔ مربوط به کاهش نرخ‌های نهائی مالیات بردرآمد در این کشورها باید با احتیاط کامل صورت گیرد.

زمانی که این رویکرد به اجرا درمی‌آید باید درجه بالائی از کشش و رشد بهینه ـ یعنی همان چیزی که طرفداران اقتصاد طرف عرضه متداول، آن را در گرو کاهش نرخ‌های نهائی مالیات بردرآمد می‌دانند ـ در شرائط و اوضاع و احوال خاص کشورهای در حال توسعه تعدیل و به صورت ملایم درآید.

باید توجه داشت، هنگامی که دیدگاه سیاست مالیاتی اقتصاد طرف عرضهٔ متداول برای کشورهای در حال توسعه مناسب تشخیص داده می‌شود ـ یعنی حد نرخ‌های اسمی مالیاتی برای ایجاد انگیزه اهمیت می‌یابد ـ سایر عوامل مالیاتی و غیرمالیاتی، اگر برای رشد و توسعه مهمتر نباشند، حداقل اهمیت یکسانی خواهند داشت. زمانی که سیاست مالیاتی به طور انکارناپذیری رفتار مؤدیان مالیاتی را تحت‌تأثیر قرار می‌دهد عواملی نظیر تورم و سیاست‌های خشک و غیرقابل انعطاف غیرمالیاتی این کشورها غالباً نسبت به عوامل اقتصادی دلسردکننده‌تر می‌شوند و انگیزه‌ها را از بین می‌برند. به همین ترتیب، با وجودی که عرضهٔ کار، پس‌انداز و سرمایه گذاری در کشورهای در حال توسعه نسبت به مشوق‌های

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

اقتصادی و سیاست‌های مالیاتی واکنش نشان می‌دهند، ولی غالباً از ناقص بودن بازار و عوامل بنیادی تأثیر می‌پذیرند و در کوتاه مدت کشش قیمت‌های آن‌ها گرایش به پائین آمدن می‌کند. به خصوص در ارتباط با مالیات بردرآمد تکیه کشورهای در حال توسعه، به ویژه کشورهای کم درآمد، بر این نوع مالیات فوق‌العاده کم است. از این‌رو می‌توان انتظار داشت که هر سیاست اصلاح‌گرانه‌ای در زمینهٔ مالیات بردرآمد، اثر محدودی بر رشد اقتصادی داشته باشد.

افزون بر آن، اگرچه سطح اسمی مالیات بردرآمد، در حال حاضر در بسیاری از کشورهای در حال توسعه بالاست، ولی اثرات منفی اقتصادی آن‌ها بردرآمدهای حاصل از سرمایه، غالباً به وسیلهٔ معافیت‌های سخاوتمندانهٔ اعطائی به پس‌اندازکنندگان و سرمایه‌گذاران، اگر نه به طور کامل، خنثی می‌شود. در حقیقت، کاهش نرخ‌های نهائی مالیات بردرآمد شخصی، با گسترش همزمان مأخذ مالیاتی و حذف مشوق‌های سخاوتمندانه مالیاتی به منظور وصول درآمد مالیاتی بیشتر در کوتاه مدت، در بسیاری از کشورهای در حال توسعه منجر به افزایش فشار مالیاتی بر پس‌اندازها و سرمایه‌گذاری‌ها خواهد شد.

کوتاه سخن، مالیات‌ها در کلیهٔ شئون اقتصادی تأثیر عمیقی برجای می‌گذارند و لذا باید هنگام وضع قوانین مالیاتی توجه کافی و همه‌جانبه مبذول گردد. چه، تخصیص کارآی منابع به عوامل متعددی بستگی دارد که مالیات یکی از آنهاست. تا همهٔ عوامل و اسبابی که لازمهٔ یک اقتصاد آزاد و رقابتی است وجود نداشته باشد، مکانیزم قیمت نخواهد توانست به درستی عمل کند و منابع و عوامل تولید به طور کارآ تخصیص نخواهد یافت. در این شرائط اهدافی که از وضع مالیاتها انتظار می‌رود حاصل نخواهد شد. هدف مالیات‌ها در چارچوب هدف‌های اقتصادی، تعیین شده و معنی پیدا می‌کند. چنانچه این عوامل فراهم نیایند مالیات می‌تواند اختلالاتی در اقتصاد ایجاد کند که موجب کاهش درآمد واقعی مالیات‌دهندگان به



میزانی بیش از مقدار درآمد انتقال یافته به خزانه دولت شود. به بیان دیگر، مالیات‌دهندگان می‌توانند رفتار خود را به منظور کاهش فشار مالیاتی تحمیل شده بر آنان تعدیل کنند و منابع را در جائی به مصرف رسانند که امکان اجتناب یا فرار از مالیات وجود داشته باشد. در نتیجه، مصارف آنان از لحاظ اجتماعی به هیچ‌وجه کارآ نخواهد بود. تفاوتی که میان مبالغ دریافتی دولت و مبالغ پرداختی مالیات‌دهندگان وجود دارد نشان دهنده فشار اضافی یا هزینه کارآئی اقتصادی است و لذا باید مالیات‌ها چنان وضع و وصول شوند که هزینه‌های کارآئی اقتصادی را به حداقل ممکن کاهش دهند.

در آینده پیرامون فشار بار مالیاتی و توزیع آن و نیز مالیات عادلانه و کارآ سخن خواهیم گفت.

منابع

۱ـ "Supply - Side Tax policy, Its Relevance To Developing Contries", (International Monetary Fund, 1987).

۲ـ درس‌هائی از اصلاح سیستم مالیاتی ـ تألیف زمارک شالیزی ـ ترجمه دکتر علی‌اکبر عرب مازار.

۳ـ فرهنگ اقتصاد و بازرگانی ـ دکتر مرتضی قره‌باغیان.

۴ـ فرهنگ بزرگ علوم اقتصادی ـ دکتر منوچهر فرهنگ.

مالیات بردرآمد شرکتها و اشخاص حقوقی

علی اصغر شایانی

مقدمه

مالیات بر شرکتها و اشخاص حقوقی، یکی از منابع عمده تشکیل دهنده درآمدهای مالیاتی است که حدود $\frac{2}{3}$ درآمد مالیاتهای مستقیم را تشکیل می‌دهد. فصل پنجم قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سوم اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه آن مصوب ۷۱/۲/۷ کلاً به چگونگی مالیات این بخش پرداخته است. البته مقررات پرداخت مالیات این منبع صرفاً به این فصل محدود نشده، بلکه در فصول و بخشهای دیگر قانون نیز، احکامی در این زمینه آمده است. در مقاله حاضر مقررات مربوط به چگونگی تشخیص و تعیین درآمد مشمول مالیات و محاسبه مالیات اشخاص حقوقی به طور خلاصه مورد بررسی قرار خواهد گرفت.

تعریف شخصیت حقوقی

منظور از شخص حقوقی، تشکیلات و مؤسساتی است که برای مقاصد غیرتجاری تأسیس شده و مشخصات آن ها در دفتر مخصوص اداره کل ثبت شرکتها و مؤسسات غیرتجاری در تهران و ادارات ثبت در شهرستانها به ثبت رسیده است. البته مؤسسات و تشکیلات دولتی و شهرداری نیز به محض تشکیل و بدون نیاز به ثبت در اداره ثبت شرکتها دارای شخصیت حقوقی می‌شوند. هر شخص حقوقی می‌تواند از کلیه حقوق و تکالیفی که قانون برای افراد

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

(اشخاص حقیقی) قائل است برخوردار شود، مگر حقوق و وظائفی که طبیعتاً مربوط به اشخاص حقیقی یا افراد است.

علاوه بر موارد فوق کلیه شرکتهای تجاری هفتگانه مذکور در قانون تجارت (شرکت سهامی، شرکت با مسئولیت محدود، شرکت تضامنی، شرکت مختلط سهامی، شرکت مختلط غیرسهامی، شرکت نسبی و شرکت تعاونی) که به اعتبار تجاری بودن فعالیت انتفاعی دارند، نیز دارای شخصیت حقوقی می‌باشند.

علت وصول مالیات از شرکتها و سایر اشخاص حقوقی

از آنجاکه شرکت ها و سایر اشخاص حقوقی واحدهای تصمیم گیری متمایز از شخصیت سهامداران یا تشکیل دهندگان آنها به شمار می‌روند و جدا از صاحبان خویش دارای توانائی پرداخت هستند و از امکانات و تسهیلات بوجود آمده توسط بخش عمومی و دولت از قبیل راه ها بنادر، فرودگاه ها، سیستمهای ارتباطات و غیره همانند یک فرد بهره مند می‌شوند، لذا به طور جداگانه مشمول مالیات بر درآمد خویش قرار می‌گیرند. بدین‌سان کلیه اشخاص حقوقی ایرانی نسبت به تمام درآمدهائی که در ایران یا خارج از ایران تحصیل می‌کنند مشمول مالیات می‌باشند. البته اشخاص حقوقی خارجی نیز نسبت به درآمدهائی که در ایران تحصیل می‌کنند و همچنین نسبت به درآمدهائی که از طریق واگذاری امتیازات یا سایر حقوق خود، دادن تعلیمات و کمک های فنی و واگذاری فیلم های سینمائی تحصیل درآمد می‌کنند ـ خواه این درآمد را به عنوان بها، حق نمایش یا هر عنوان دیگری از ایران به دست آورند ـ مشمول مالیات بر درآمد این مملکت شناخته می‌شوند.

درآمد مشمول مالیات شرکتها و اشخاص حقوقی چگونه تشخیص و تعیین می‌شود؟

درآمد مشمول مالیات شرکتها و اشخاص حقوقی عموماً به دو طریق زیر تعیین می‌شود:

۱ ـ تشخیص درآمد مشمول مالیات از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی.

۲ ـ تشخیص درآمد مشمول مالیات از طریق علی‌الراس.

الف ـ در چه موارد و شرایطی درآمد مشمول مالیات شرکتها و سایر اشخاص حقوقی از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی تعیین می‌شود؟

۱ ـ ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر قانونی آنها تا چهار ماه پس از پایان سال مالیاتی به حوزه مالیاتی مربوط تسلیم شده باشد.

۲ ـ دفاتر و اسناد و مدارک آنها براساس آئین نامه مربوط به نحوه تنظیم و تحریر و نگاهداری دفاتر نوشته شده باشد.

۳ ـ دفاتر و اسناد و مدارک آن ها حسب درخواست کتبی مأموران تشخیص مالیات جهت رسیدگی در محل اقامتگاه قانونی در اختیار ایشان قرار گرفته باشد.

۴ ـ دفاتر و اسناد و مدارک ابزاری برای محاسبه درآمد مشمول مالیات به نظر مأموران تشخیص مالیات یا هیأت متشکل از سه نفر حسابرس منتخب وزیر امور اقتصادی و دارائی حسب مورد قابل رسیدگی باشد.

۵ ـ آماده بودن و ارائه دفاتر و مدارک جهت کنترل و بازرسی ضمن سال هنگام مراجعه مأموران در اجرای ماده ۱۸۱ قانون مالیاتها.

چگونگی تسلیم اظهارنامه، ترازنامه و حساب سود و زیان توسط شرکتها و سایر اشخاص حقوقی

شرکتها و اشخاص حقوقی باید حداکثر تا چهارماه پس از پایان سال مالیاتی اسناد و مدارک زیر را به حوزه مالیاتی که اقامتگاه شخص حقوقی در آن واقع است (در تهران اداره کل مالیات بر شرکتها واقع در ساختمان اصلی وزارت امور اقتصادی و دارائی) تسلیم نمایند.

اظهارنامه مالیاتی ـ اظهارنامه مالیاتی فرمی است که توسط وزارت امور اقتصادی تهیه می‌شود و از طریق پست یا طرق دیگر در اختیار مؤدیان مالیاتی قرار می‌گیرد.

ترازنامه و حساب سود و زیان متکی به دفاتر قانونی ـ این دو صورتحساب مالی در فرمهای اظهارنامه مالیاتی چاپ شده و معمولاً نیازی به تهیه و تنظیم جداگانه آن ها نیست.

ـ فهرست هویت و نشانی شرکاء و سهامداران یا اعضاء شخص حقوقی و میزان سهام و سهم الشرکه آنها حسب مورد و همچنین مصوبه مجمع عمومی شخص حقوقی راجع به تصویب ترازنامه، حساب سود و زیان و تقسیم سود.

ـ فیش بانکی مالیات پرداخت شده به شعب بانک ملی ایران یا چک پرداخت مالیات.

مهلت چهار ماه پس از پایان سال مالی قطعی و غیرقابل تمدید است، مگر در مورد شرکتهائی که بیش از پنجاه درصد سرمایه آنها متعلق به وزارتخانه‌ها یا شرکتهای دولتی یا مؤسسات وابسته به دولت که این مهلت را می‌توان با ارائه دلائلی که مورد قبول وزارت امور اقتصادی و دارائی باشد، حداکثر تا شش ماه تمدید نمود. اگر آخرین روز مهلت تسلیم اظهارنامه با تعطیلات رسمی یا عمومی، مصادف شود، اولین روز بعد از تعطیل جزء مهلت مقرر جهت تسلیم اظهارنامه خواهد بود. ضمناً مودیان می‌توانند اظهارنامه های مالیاتی خود را از طریق ادارات پست به حوزه های مالیاتی ارسال دارند. در این صورت تاریخ تسلیم اظهارنامه مالیاتی به ادارات پست، تاریخ تسلیم اظهارنامه به حوزه مالیاتی تلقی می‌شود. عدم تسلیم اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان شرکت یا شخص حقوقی در دوران معافیت مالیاتی موجب عدم استفاده از معافیت در سال مربوط می‌شود. البته این موضوع شامل شرکتهای تعاونی روستائی، عشایری، کشاورزی، کارگری، کارمندی، دانشجوئی و دانش آموزی و اتحادیه آن ها نمی‌شود.



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]



الزامات مربوط به نحوه تنظیم و تحریر و نگاهداری حسابها و دفاتر قانونی برای تهیه ترازنامه و حساب سود و زیان.

منظور از دفاتر قانونی، دفاتر روزنامه و کل است که می‌توانند به صورت مشترک (روزنامه و کل باهم) یا جدا از هم باشند و باید قبل از شروع سال مالی تهیه و پیش از آن که عملیات حسابداری سال مورد نظر در آنها ثبت شود از طرف نماینده اداره ثبت اسناد (اداره ثبت شرکتها و مؤسسات غیرتجاری در تهران) امضاء و پلمپ شود. این دفاتر باید به زبان و خط فارسی نوشته شود. در دفتر روزنامه عملیات مالی و پولی و بازرگانی اشخاص حقوقی باید طبق اصول حسابداری و عرف متداول دفترداری و به ترتیب تاریخ وقوع نوشته شود.

دفتر کل دفتری است که کلیه عملیات و اقلام ثبت شده در دفتر روزنامه براساس سرفصل ها و نام حسابها (حسابهای دارائی، بدهی، درآمد، هزینه و غیره) در صفحات مختلف آن ثبت می‌شود. انتقال اقلام حساب و عملیات ثبت شده در دفتر روزنامه در هر ماه تا پانزدهم ماه بعد باید به حسابهای این دفتر نقل شود. بدین وسیله حسابها طبقه بندی شده و در پایان دوره مالی امکان تهیه و تنظیم حساب ترازنامه و حساب سود و زیان امکان پذیر و تسهیل می‌شود.

در چه مواردی دفاتر قانونی ارائه شده مورد قبول قرار نمی‌گیرد و مردود شناخته می‌شود؟

بعضی از مواردی که موجب رد دفاتر قانونی می‌شود به شرح زیر است:

- از پلمپ خارج شدن و کم و زیاد شدن برگهای دفاتر.
- ننوشتن یک یا چند فعالیت مالی و پولی در آنها.
- تقد م ثبت معاملات نسبت به تاریخ وقوع آن ها.

ثبت تمام یا قسمتی از یک فعالیت (آرتیکل) در حاشیه دفاتر.

- نوشتن تمام یا قسمتی از یک فعالیت (آرتیکل) بین سطور دفاتر.
- تراشیدن و پاک کردن مندرجات دفاتر به منظور سوء استفاده.
- بیش از حد جای سفید گذاشتن در صفحات و یا سفید گذاشتن تمام صفحه در دفتر روزنامه به منظور سوء استفاده. ولی اگر تمام صفحه برای ثبت تراز افتتاحی بوده یا سفید ماندن ذیل صفحات دفتر در آخر هر روز یا هر ماه باشد، به شرط این که اسناد حسابداری دارای شماره ردیف بوده و قسمت سفید مانده با خط بسته شود، موجب رد دفتر نخواهد شد.
- محو کرن مندرجات دفاتر با وسایل شیمیائی و همچنین ناپدید کردن اقلام ثبت شده با رنگ یا جوهر و مانند آن ها به منظور سوء استفاده.
- بستانکار شدن صندوق و حسابهای بانکی.
- تأخیر تحریر عملیات در دفتر روزنامه به مدت بیش از یک هفته و تأخیر انتقال و ثبت عملیات هر ماه به دفتر کل بیش از پانزدهم ماه بعد.

بررسی مدارک و رسیدگی به اسناد هزینه

اگر دفاتر شرکتها و اشخاص حقوقی مطابق آئین نامه مربوط به نحوه تنظیم و تحریر و نگاهداری دفاتر و مدارک حساب و اسناد و مدارک تنظیم شده و از این نظر مورد قبول ممیز و سرممیز مالیاتی یا هیأت سه نفری حسابرسی موضوع تبصره ۳ ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم حسب مورد قرار گرفته باشد، هزینه های سال مربوط مورد رسیدگی قرار می‌گیرد. برای پذیرش هزینه ها و کسر آنها از درآمدهای مودی باید هریک از هزینه ها از شرایط زیر برخوردار باشد:

۱ ـ در حد متعارف متکی به مدارک باشد.

۲ ـ در ارتباط با تحصیل درآمد مؤسسه مورد رسیدگی باشد.

۳ ـ مربوط به سال مورد رسیدگی باشد.

۴ ـ از حد نصاب های مقرر تجاوز نکند.

پس از بررسی هزینه ها از لحاظ موازین فوق، مبالغ غیرقابل قبول از حساب هزینه برگشت داده شده و به سود ابرازی مودی اضافه یا از زیان ابرازی او کم می‌شود.

بعضی از هزینه ها که با رعایت شرایط بالا قابل قبول و قابل کسر از درآمدهای مودی است به شرح زیرند:

- قیمت خرید کالای فروخته شده یا قیمت مواد مصرفی در کالا و خدمات فروخته شده.
- هزینه های استخدامی نیروی انسانی شرکتها و اشخاص حقوقی که هزینه های بهداشتی و درمانی و وجوه پرداختی بابت بیمه های بهداشتی، عمر و حوادث ناشی از کار کارکنان را نیز دربر می‌گیرد.
- هزینه های سوخت، برق، آب، مخابرات، حمل و نقل، ایاب و ذهاب، آبدارخانه و انبارداری.
- حق الزحمه های پرداختی از قبیل حق العمل، دلالی، حق الوکاله، حق المشاوره، حق حضور، هزینه حسابرسی و خدمات مالی و اداری.
- کارمزد پرداختی به بانکها و هزینه های پرداختی بابت اخذ وام.
- زیان تأیید شده طبق دفاتر قانونی سالهای قبل حداکثر تا میزان یک سوم از درآمد مشمول مالیات مندرج در ترازنامه سالهای بعد قابل کسر است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

ب ـ تشخیص درآمد مشمول مالیات شرکت ها و سایر اشخاص حقوقی از طریق علی الرأس

در موارد زیر درآمد مشمول مالیات اشخاص حقوقی به روش علی الرأس (بدون توجه به سود و زیان ابرازی مؤدی) تشخیص داده می‌شود:

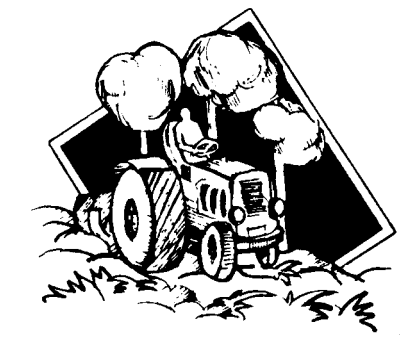
۱ ـ در صورتی که تا چهار ماه پس از پایان سال مالی ترازنامه و حساب سود و زیان به حوزه مالیاتی ذی ربط تسلیم نشده باشد.

۲ ـ در صورتی که بنابه درخواست کتبی مأمور تشخیص مالیات، دفاتر و اسناد و مدارک برای رسیدگی در محل کار شرکت ارائه نشود. هرگاه شرکت از ارائه مدارک مربوط به هزینه های خویش خودداری کند، از پذیرش آن ها جزء هزینه های قابل قبول خودداری می‌شود و در صورتی که این مدارک مربوط به درآمد مؤسسه باشد، درآمد مشمول مالیات این قسمت از درآمدها از طریق علی الرأس تعیین می‌شود.

۳ ـ عدم رعایت آئین‌نامه نحوه تنظیم و تحریر و نگاهداری دفاتر و اسناد و مدارک و همچنین در صورتی که دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات، به نظر ممیز و با تأیید سرممیز مالیاتی غیرقابل رسیدگی تشخیص شود. البته موارد فوق باید مورد تائید اکثریت اعضاء هیأت متشکل از سه نفر حسابرس منتخب وزیر امور اقتصاد و دارائی قرار گیرد.

۴ ـ عدم ارائه دفاتر و اسناد و مدارک به مأموران مراجعه کننده به منظور بازرسی و کنترل ضمن سال (ماده ۱۸۱ اصلاحی قانون مالیاتها و آئین نامه مربوط). این مورد نیز با موافقت هیأت سه نفری فوق الذکر انجام می‌پذیرد.

در تشخیص علی الراس، مأموران تشخیص مالیاتی ابتدا قرائن مالیاتی مناسب را پس از بررسی و تحقیقات لازم و کسب اطلاعات مورد نیاز از مراجع مختلف به دست می‌آورند، که غالباً جنبهٔ برآورد و تخمین درآمد ناویژه یا فروش مؤسسه را دارد. آنگاه ضریب یا ضرائب مقرر را اعمال می‌کنند. ضرائب مالیاتی ارقام مشخصه ای هستند که حاصل ضرب آن ها در قرینه مالیاتی (درآمد ناویژه یا فروش) درآمد مشمول مالیات تلقی می‌شود. این ضرایب توسط کمیسیونی مرکب از نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارائی، بانک مرکزی، شورای مرکزی اصناف، نماینده اتاق بازرگانی و صنایع و معادن، با توجه به جریان معاملات و اوضاع و احوال اقتصادی به طور سالانه تعیین می‌شود.



محاسبه مالیات شرکت ها و اشخاص حقوقی

محاسبه مالیات شرکت ها و سایر اشخاص حقوقی بدون توجه به نحوه رسیدگی (قبول دفاتر و اسناد و مدارک مودی یا از طریق علی الراس) و پس از کسر معافیت های مقرر در قانون مالیاتهای مستقیم و با اعمال نرخهای مالیاتی صورت می‌گیرد. باید اضافه کرد که شرکتهائی که کلیه سرمایه آنها به طور مستقیم یا با واسطه به دولت یا شهرداریها تعلق دارد، فقط از معافیت های کشاورزی می‌توانند استفاده کنند و سایر معافیت‌های مقرر در قانون شامل حال آن ها نمی‌شود. معافیت کشاورزی شامل فعالیت‌های کشاورزی، دامپروری، دامداری، پرورش ماهی و زنبور عسل، پرورش طیور، صیادی، ماهیگیری، نوغان داری، احیاء مراتع و جنگل ها، باغات و اشجار از هر قبیل و نخیلات می‌باشد.

از نظر اعمال نرخهای مالیاتی، شرکتها و اشخاص حقوقی را می‌توان به شرح زیر طبقه بندی کرد:

۱ ـ اشخاص حقوقی ایرانی غیرتجاری که به منظور تقسیم سود بین شرکاء تشکیل نشده ولی دارای فعالیت انتفاعی بوده و در جمع فعالیت خود سود داشته باشند، نسبت به این سود مشمول مالیات خواهند بود.

۲ ـ شرکتها و اشخاص حقوقی خارجی.

۳ ـ شرکتهائی که صددرصد سرمایه آن ها متعلق به دولت یا مؤسسات دولتی و شرکتهای دولتی و یا شهرداری‌ها باشد.

٤ـ شرکت‌هائی که بخشی از سرمایه آنها به دولت، مؤسسات دولتی، شرکتهای دولتی و یا شهرداری‌ها تعلق دارد.

۵ـ شرکتهائی که سرمایه آنها به بخش غیردولتی متعلق است (شرکتهای سهامی، مختلط سهامی، شرکتهائی تعاونی و اتحادیه آن‌ها).

۶ ـ سایر اشخاص حقوقی.

در مورد اشخاص حقوقی مندرج در بندهای ۱ و ۲ فوق (اشخاص حقوقی ایرانی غیرتجاری و شرکتها و اشخاص حقوقی خارجی) کل درآمد مشمول مالیات به نرخ ماده ۱۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم مشمول مالیات است. در این نوع اشخاص حقوقی مالیات ۱۰٪ شرکت و مالیات سهامداران جداگانه محاسبه نمی‌شود.

مالیات شرکتهای مندرج در بندهای ۳ و ۴ پس از کسر ده درصد که به عنوان مالیات شرکت محاسبه می‌شود، باقی درآمد به نرخ ماده ۱۳۱ مشمول مالیات است و در صورتی که قسمتی از سرمایه آنها به طور مستقیم یا باواسطه به دولت یا شهرداری تعلق داشته باشد، نرخ تصاعدی ماده ۱۳۱ به درآمد سهم دولت یا شهرداری اعمال می‌گردد. در مواردی که سرمایه گذاری دولت یا شهرداری‌ها از سوی سهامداران متعدد صورت گرفته باشد، نرخ ماده ۱۳۱ نسبت به سهم دولتی یا شهرداری هریک از سهامداران به طور جداگانه اعمال می‌شود.

درخصوص شرکتهای مندرج در بند ۵ بالا چهار نوع مالیات به شرح زیر محاسبه می‌گردد:

۱ ـ ده درصد درآمد مشمول مالیات به عنوان مالیات شرکت. برای محاسبه مالیات های بعدی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

این ده درصد از کل درآمد مشمول مالیات کسر می‌شود و باقی به شرح زیر مجدداً مأخذ مالیات قرار می‌گیرد.

۲ ـ مالیات سهم سود مربوط به سهام بی نام، یک جا و کلاً به نرخ ماده ۱۳۱ محاسبه می‌گردد.

۳ ـ مالیات اندوخته مربوط به سهام با نام و شرکای ضامن یا اعضاء شرکت های تعاونی به نسبت سهم هریک از آنها به نرخ ماده ۱۳۱ محاسبه می‌شود.

۴ ـ بقیه درآمد مشمول مالیات (اعم از سود تقسیم شده یا نشده) به نسب سهم هریک از صاحبان سهم با نام، شرکای ضامن یا اعضاء به نرخ ماده ۱۳۱ جداگانه محاسبه می‌شود. میزان سهم صاحبان سهام در تاریخ تصویب صورت‌های مالی توسط مجمع عمومی شرکت مبنای محاسبه مالیات سهم صاحبان سهام با نام، شرکای ضامن یا اعضاء شرکتهای تعاونی می‌باشد. اگر مصوبه مجمع عمومی راجع به تصویب ترازنامه و حساب سود و زیان و تقسیم سود و همچنین فهرست هویت و نشانی شرکاء و سهام‌داران یا اعضاء، حسب مورد، همراه اظهارنامه و ترازنامه و حساب سود و زیان به حوزه مالیاتی ذی‌ربط تسلیم نشود، مالیات بدون توجه به مقدار سهم هریک از صاحبان سرمایه کلاً به نرخ ماده ۱۳۱ محاسبه خواهدشد. در مورد سایر اشخاص حقوقی (پس از محاسبه ده درصد مالیات شخص حقوقی و کسر آن از درآمد مشمول مالیات) سود مشمول مالیاتی که طبق اساسنامه یا شرکتنامه شخص حقوقی به هریک از صاحبان سرمایه یا اعضای شخص حقوقی تعلق می‌گیرد به نرخ ماده ۱۳۱ مشمول مالیات خواهد بود.

مبحثی از حقوق بین الملل مالیاتی: قیمت گذاری انتقالی

دکتر محمّد توکّل

در شماره سوم مجله مالیات پیرامون قلمرو مالیاتی که یکی از مباحث حقوق بین‌الملل مالیاتی است سخن گفتیم و اینک مبحث دیگری از این رشته را مورد بحث قرار می‌دهیم تا خوانندگان به تدریج با مفاهیم حقوق بین‌الملل مالیاتی ـ که در ایران تازگی دارد ـ آشنا شوند.

مقدمه

اصطلاح قیمت‌گذاری انتقالی در بادی نظر مفهوم بین المللی خاصّی را به ذهن متبادر نمی‌سازد و برای درک معنی آن و ارتباطی که با جنبه‌های بین‌المللی قضایای مالیاتی دارد باید مقدّمهٔ نه چندان کوتاهی را از سر گذرانید.

تجارت جهانی و مناسبات اقتصادی بین‌المللی چه از نظر حجم و چه از جهت تنوع در زمان ما گسترش بی‌سابقه‌ای پیدا کرده که بر همگان آشکار است. پا به پای این گسترش، شرکتها و موسسات بازرگانی، فنی، خدماتی و غیره به دنبال سود بیشتر دامنهٔ فعالیت خود را از کشوری به کشور دیگر توسعه داده و در سرزمین‌های بیگانه بساط گسترده‌اند.

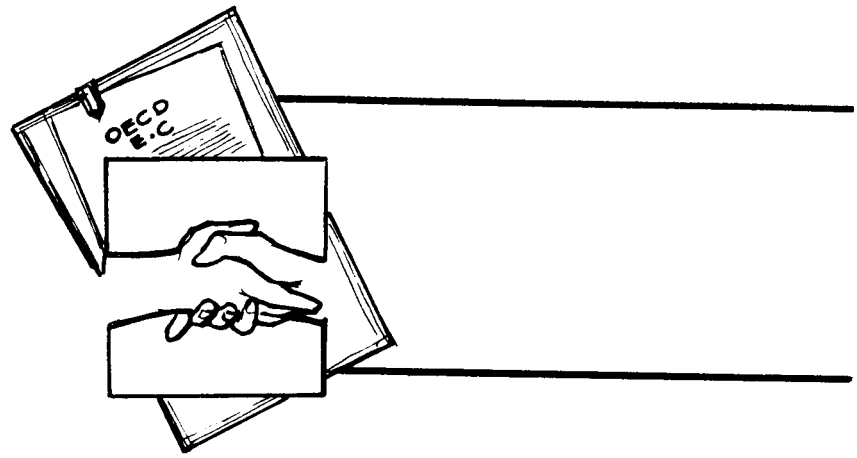
فعالیت برون مرزی این موسسات گاهی با تاسیس شعبه، نمایندگی، دفتر و امثال آن صورت می‌پذیرد که این جمله را اصطلاحاً پایگاه یا مؤسسه ثابت[1] می‌نامند. حالت دیگر، که رواج بیشتری دارد، آن است که شرکت اصلی کار خود را در کشور ثانی از طریق شرکتهای فرعی، وابسته و امثال آن انجام دهد. طبیعی است که شرکت اصلی یا مادر ترتیب کار را با وابستگان خود در دیگر کشورها چنان خواهد داد که همگی به عنوان اعضای پیکر واحد، هماهنگ و در جهت مصالح همان شرکت اصلی گام بردارند.

معاملات و روابط مالی و نقل وانتقالات داخل این گروه‌ها طبعاً به صورت ارقام پولی در دفاتر و اسناد ایشان منعکس می‌گردد و در واقع قیمت چنین معاملات و انتقالاتی تعیین می‌شود. این گونه تعیین قیمت را «قیمت‌گذاری انتقالی» می‌نامند.

جنبه‌های بین‌المللی مسأله

این گروه‌ها همان گونه که گفتیم در کشورهای مختلف به فعالیت می‌پردازند و این نکته به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]



کارشان رنگ و بوی بین‌المللی می‌دهد. دو اصطلاح در مورد آنان به کار می‌رود: مؤسسات چندملیتی و موسسات فراملّیتی. البتّه تمایز چندان جا افتاده‌ای بین دو اصطلاح شناخته نشده است. شاید بتوان گفت تفاوت عمده در محدودهٔ فعالیت آن‌ها است. اگر موسسه‌ای فقط در دو یا حداکثر سه کشور فعالیت داشته باشد فراملّیتی است و اگر دامنه کار آن به شمار بیشتری از کشورها کشیده شده باشد چند ملیتی نام خواهد داشت، هرچند که این تمایز همواره مراعات نمی‌شود. به هرحال اصطلاح دوم یعنی موسسات چند ملّیتی فراگیرتر و مقبول‌تر است و ما نیز از همان استفاده خواهیم کرد.

از آن جاکه دامنه فعالیت این موسسات بسیار وسیع است و معمولاً از درآمد و سودهای کلان برخوردار می‌شوند، کشور اصلی (محل ثبت شرکت مادر) و کشورهای میزبان (محل فعالیت شعب، نمایندگی‌ها و شرکت‌های فرعی و وابسته) هریک می‌کوشند سهم هرچه بیشتری از این درآمدها را تحت عنوان مالیات به خود اختصاص دهند. در مقابل موسسات چند ملیتی نیز سعی می‌کنند که تا حد امکان بخش کمتری از درآمد خود را به عنوان مالیات از دست بدهند.

تصادم منافع بدین شکل طبعاً کوشش برای همکاری بین‌المللی و تنظیم منطقی امور را به دنبال دارد و مانند هر مورد دیگری که بروز اختلافات و تعارض منافع دولت‌ها مقدّمهٔ مذاکرات بین آنان و حصول توافق و برقراری قواعد و مقررات بین‌المللی می‌شود، در این مورد خاص نیز چنین فرایندی طی شده و به عقد قراردادهای بین‌المللی و بروز تدریجی قواعد و روش‌های خاصی در سطح جهان منجر گردیده است.

توافق‌های بین‌المللی در این زمینه هدف چندگانه‌ای را دنبال می‌کند، نخست تنظیم کار به نحوی که هر کشور سهم معقول خود را از درآمدهای مالیاتی مؤسّسات چند ملیتی به دست آورد. دیگر این که از تحمیل مالیات‌های مضاعف و بی‌رویه نسبت به این موسسات جلوگیری شود، و بالاخره این نکته مهم که فعل و انفعالات موسسات مذکور به منظور گریز از مالیات خنثی گردد.

گریز مالیاتی

مفهوم قیمت انتقالی را فوقاً بیان داشتیم. اولین نکته‌ای که ذهن هر بررسی‌کننده‌ای را به خود جلب می‌کند امکان تصنّعی بودن قیمت‌های انتقالی است. بدین معنی که ممکن است اعضاء گروه بنابه ملاحظات سودجویانه، نقل و انتقالات و قیمت‌گذاری‌های درون گروهی را به نحوی تنظیم کنند که اگر پای چنان روابطی در میان نبود و معاملات در بازار آزاد و فارغ از وابستگی انجام می‌شد، قیمت‌های متفاوتی مأخذ کار قرار می‌گرفت.

بدیهی است فرض تصنّعی بودن قیمت‌گذاری انتقالی در تمام موارد صادق نیست و ممکن است چنین حالتی پیش نیاید. حتی گاهی خلاف آن صادق است، فرضاً صاحبان سهام اقلیت ممکن است با بروز چنان پدیده‌ای مخالفت کنند و بخواهند که دفاتر و حسابهای موسسه وضع حقیقی را منعکس کند. با این حال اصطلاح قیمت‌گذاری انتقالی غالباً فکر تصنّعی بودن را در اذهان تداعی می‌کند.

دست کاری کردن قیمت‌ها و نقل و انتقالات گاهی به خاطر آن است که انتقال وجوه بین اعضاء گروه را آسان سازد: آسان‌تر و بی‌خرج‌تر و بی دردسرتر از طرق رسمی.

همچنین توسّل به این شیوه ممکن است به منظور آن صورت پذیرد که بتوان سود مشمول مالیات گروه را به طور عمده به کشوری منتقل نمود که معافیت‌های بیشتر و وضع مالیاتی بهتری در آن وجود دارد. بخصوص در این موارد و موارد مشابه آن که پای گریز از مالیات در میان است، مسأله قیمت‌گذاری انتقالی توجه دولت‌ها را به خود جلب می‌کند و اندیشهٔ مقابلهٔ با آن مطرح می‌شود. مقابله با گریز مالیاتی به دو طریق انجام می‌شود، یکی با توسّل به مقررات داخلی هر کشور و دیگری از طریق همکاری بین‌المللی به ویژه با عقد قراردادهای بین‌المللی، که این نحوه عمل اخیر موضوع را در محدوده حقوق بین‌الملل مالیاتی قرار می‌دهد.

مقررات داخلی

یکی از رایج‌ترین شیوه‌های مقابله با این پدیده دادن اختیار قانونی به مراجع مالیاتی به منظور اصلاح و تغییر سود مشمول مالیاتی است که براساس دفاتر مودی به دست آمده است. لازم به ذکر است که این نوع تعدیل سود با آنچه در کشور ما به نام تشخیص علی الراس معروف است ارتباطی ندارد و صرفاً در مورد موسسات چند ملیتی به کار می‌رود، هرچند که مورد از موارد تشخیص علی الراس نباشد. اختیار قانونی مراجع

۱-در مورد این اصطلاح به توضیحات پاورقی شماره ۱ ذیل صفحه ۳۷ شماره دوم مجله مالیات و نیز به متن شناسهٔ «نمایندگی» در صفحهٔ ۳۷ شماره سوم مجله رجوع شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

مالیاتی در این موارد اشکال مختلفی دارد. گاهی در متن قانون اصول و نحوه عمل به طورکلی تعیین می‌شود و در محدودهٔ آن مامور مالیاتی حق دارد ترتیب لازم را اتخاذ کند، و گاهی فرمول مشخص و معینی در قانون پیش‌بینی می‌شود. فرضاً اجازه داده می‌شود که از مجموع سود جهانی موسسه چند ملیتی درصدی به شعبه یا شرکت وابسته آن در کشور رسیدگی‌کننده اختصاص داده شود. درصدی که متناسب با سهم عملکرد شرکت وابسته نسبت به مجموع عملکرد موسسه چند ملیتی باشد. یا ممکن است به جای عملکرد معیارهای مناسب دیگری مانند دریافتی‌های ناخالص، میزان دارائی و امثال آن در نظر گرفته شود.

روش دیگر، توسل به قاعدهٔ «معامله کنندگان مستقل» است. براساس این قاعده منافع هر شرکت عبارت است از آنچه که در صورت جدا بودن و عدم وابستگی و استقلال و به شرط پرداختن به همان فعالیت یا فعالیت‌های مشابه و برخورداری از همان شرایط و اوضاع و احوال می‌توانست به دست آورد. اجرای این قاعده طبعاً منجر به آن خواهد شد که قیمت‌گذاری انتقالی بین اجزاء موسسه چند ملیتی مورد بررسی قرار گیرد و به این مطلب توجه شود که آیا قیمت‌های تعیین شده با قیمت‌هائی که در صورت عدم وابستگی اعضاء گروه به یکدیگر و باتوجه به وضع بازار قابل تعیین بود، منافات دارد یا خیر، و در صورت مغایر بودن تعدیل لازم با توجه به قیمت بازار صورت پذیرد.

بحث در باب این طرق و نکات فنی آن بسیار است و پرداختن به آن هدف این مقاله نیست شاید در آینده مقاله خاصی در این باب ـ همراه با بررسی تطبیقی نسبت به کشورهای مختلف ـ ارائه شود.

قراردادهای بین‌المللی

همان گونه که اشاره شد مسائل ناشی از فعالیت موسسات چند ملیتی به سبب ابعاد وسیع بین‌المللی آن همکاری بین دولت‌های جهان در این زمینه را ایجاب نموده و به عقد توافقات بین‌المللی بین غالب کشورهای جهان منجر شده است. قالب جا افتاده و رایج این گونه توافقات همان قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف است که اختصاراً قرارداد مالیاتی[1] نامیده می‌شود. اکثر قراردادهای مالیاتی عبارت «جلوگیری از گریز مالیاتی» را نیز دربر دارد که به طور عمده به همین موسسات چند ملیتی موضوع بحث ما مرتبط است.

قراردادهای مالیاتی در مورد موسسات چند ملیتی علاوه بر مسأله گریز مالیاتی و طرق مقابله با آن، نحوهٔ تعیین سهم هریک از کشورها از درآمد مالیاتی موسسات چند ملیتی را نیز روشن ساخته،



و معین کرده است که در چه مواردی حق اخذ مالیات به کدام کشور طرف قرارداد تعلق دارد.

قاعدهٔ «معامله کنندگان مستقل» که ابتدا در حقوق داخلی کشورها پایه گرفته، به قراردادهای مالیاتی بین‌المللی نیز راه یافته است، همان گونه که بسیاری از قواعد بین‌المللی ریشه در حقوق داخلی کشورها دارد. اکثریت قریب به اتفاق قراردادهای مالیاتی لااقل مالیات بردرآمد را شامل می‌باشند و این مطلب در عنوان کلی قرارداد نیز تصریح می‌شود. علاوه بر این ممکن است انواع دیگری از مالیاتها نیز مشمول قرارداد واقع گردد. علاوه بر تعیین تکلیف در مورد مالیات بر درآمد سالانه موسسات، تکلیف مالیاتهای مربوط به سود سهام، بهره، درآمد حاصل از واگذاری امتیازات، درآمد حاصل از فروش دارائی‌ها و بسیاری موارد دیگر نیز جداگانه در قراردادهای مالیاتی معین می‌شود.

سازمان‌های بین‌المللی و مسأله قیمت‌گذاری انتقالی

موضوع قیمت گذاری انتقالی همراه با مسأله اجتناب از اخذ مالیات مضاعف به سبب اهمیت روز افزونی که در جهان امروز پیدا کرده توجه ارگان‌های بین‌المللی را نیز به خود جلب کرده

۱ـ در مورد قرارداد مالیاتی به توضیحات مندرج در صفحات ۳۹ و ۴۰ شماره سوم مجله مالیات رجوع شود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

اشاره شده و حدود و ثغور آن معین گردیده است. یکی از نکات جالب کنوانسیون پیش‌بینی نوعی داوری برای رسیدگی به اختلافات در موارد معین و تحت شرایط خاص می‌باشد. علاوه بر این کنوانسیون، رهنمودهای مختلفی راجع به موارد معین، نظیر رد و بدل شدن سود سهام و بهره بین موسسات وابسته به یکدیگر، از سوی ارگان‌های اتحادیه اروپا منتشر شده که بحث دربارهٔ آن‌ها به درازا خواهد کشید.

سازمان همکاری و توسعه اقتصادی نیز که جهان غرب عموماً در آن عضویت دارد، به این مسأله توجه جدّی مبذول داشته و گزارش‌ها و توصیه‌های متعدد در این باب منتشر ساخته است.

قابل ذکر این که ایران جزء معدود کشورهائی است که شمار اندکی از قراردادهای مالیاتی را با سایر ممالک منعقد ساخته است. امروزه تعداد قراردادهای مالیاتی غالب کشورها بسیار زیاد است. فرضاً کشور کره ۳۴ قرارداد مالیاتی با سایر کشورها منعقد ساخته و این شمار در مورد مالزی به ۳۱، در مورد پاکستان به ۳۰، و در مورد فیلیپین به ۲۴ می‌رسد. تعداد قراردادهای مالیاتی کشورهای صنعتی بسیار بیش از این ارقام است. فرضاً انگلستان با متجاوز از صد کشور جهان قرارداد مالیاتی منعقد ساخته است. جالب این که سه کشور منطقه قفقاز (آذربایجان، ارمنستان و گرجستان) و پنج کشور آسیای میانه (ترکمنستان، ازبکستان، تاجیکستان، کازاخستان، قرقیزستان) از جمله صد واندی کشور مذکورند.■





است. دو سازمان مهم وابسته به جهان غرب یعنی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) و جوامع اروپائی (EC) گام‌های بلندی در این طریق برداشته‌اند. از آن جمله می‌توان «کنوانسیون حذف مالیات مضاعف در رابطه با تعدیل سود موسسات وابسته» مورخ ژوئیه ۱۹۹۰ را نام برد که بین کشورهای عضو اتحادیه اروپا منعقد شده است. انواع مالیات‌های رایج در هریک از ممالک عضو که مشمول کنوانسیون می‌باشد یک به یک نام برده شده و پس از اختصاص فصلی به تعاریف، ضمن بخش جداگانه‌ای اصول حاکم بر تعدیل سود موسسات وابسته تعیین گردیده است؛ و از جمله به قاعدهٔ معامله کنندگان مستقل نیز معروف‌ترین کار سازمان در این زمینه کنوانسیون مدل قرارداد مالیات مضاعف است که همواره به آن استناد می‌شود.

قراردادهای مالیاتی ایران

از قراردادهای مالیات مضاعف ایران، آن که با پاکستان بسته شده راجع به فعالیت‌های کشتیرانی است و مسائل مربوط به قیمت‌گذاری انتقالی و موسسات چند ملیتی در آن مورد بحث قرار نگرفته است. ولی در قراردادهائی که با آلمان و فرانسه بسته شده این مسأله مورد توجه واقع شده است. به ویژه ماده ۹ هر دو قرارداد بیان کنندهٔ قاعدهٔ «معامله کنندگان مستقل» می‌باشد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]



مالیات به زبان ساده

تحت عنوان مالیات به زبان ساده در ۲ شماره قبلی مجله مالیات نکاتی در باب مالیات بر درآمد مستغلات، مالیات بر ارزش افزوده و مالیات بر فروش نگاشته شد، و اینک دو مورد دیگر یعنی مالیات بر ارث و مالیات بر فروش املاک را به ترتیب مورد بحث قرار می‌دهیم.

مالیات برارث

قاسمعلی شاکری

طبق ماده ۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ وراث هر فرد فوت شده که اموالی از او باقی بماند، مکلّفند ظرف شش ماه از تاریخ فوت به حوزه مالیاتی محل سکونت متوفی مراجعه کرده فرم نمونه‌ای را به نام اظهارنامه مالیات بر ارث دریافت کنند و آن را تکمیل کرده همراه مدارکی که نام خواهیم برد به حوزه مالیاتی مربوط تسلیم کنند. وراث می‌توانند اظهارنامه مالیات بر ارث را دسته‌جمعی ارائه دهند، ولی اگر فقط یکی از ورثه هم چنین کاری را انجام دهد کافی است و در حکم این است که همه ورثه اظهارنامه را تسلیم کرده باشند. تسلیم کنندهٔ اظهارنامه باید شناسنامه یا مدارکی را که نشان دهنده وراثت (یا نمایندگی او از سوی ورثه باشد) همراه داشته و اظهارنامه را امضاء کند.

چه مدارکی باید همراه اظهارنامه باشد؟

برای آنکه ورثه بتوانند گواهی تسلیم اظهارنامه دریافت کنند باید مدارک زیر را همراه اظهارنامه مالیات بر ارث به حوزه مالیاتی تسلیم کنند:

۱ ـ کپی گواهی فوت ۲ ـ کپی اسناد مالکیت شخص متوفی. ۳ ـ کپی اسناد مربوط به اجاره محل استیجاری (در مورد سرقفلی). ۴ ـ شماره حسابهای بانکی متعلق به متوفّی با مشخص کردن نوع حساب و نام بانک و شعبه مربوط. ۵ـ کپی اوراق سهام و هرنوع دارائی مستند دیگر متوفی. ۶

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

طبق ماده ۲۶ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶ وراث هر فرد فوت شده که اموالی از او باقی بماند، مکلّفند ظرف شش ماه از تاریخ فوت به حوزه مالیاتی محل سکونت متوفی مراجعه کرده فرم نمونه‌ای را به نام اظهار نامه مالیات برارث دریافت کنند و آن را تکمیل کرده همراه مدارکی که لازم است به حوزه مالیاتی مربوط تسلیم کنند.

ـ سند ازدواج در مورد همسر. ۷ـ کپی اسناد مربوط به مطالبات و بدهی‌های مستند (سنددار) متوفی. ۸ ـ کپی وصیت‌نامه در صورتی که متوفی وصیت کرده باشد[1].

مراحل رسیدگی مالیاتی

هنگامی که ورثه اظهارنامه مالیات بر ارث را تنظیم می‌کنند طبعاً میزان مالیات را هم در آن می‌نویسند. طبق ماده ۲۸ قانون مالیاتهای مستقیم وراث موظّفند همین مالیاتی را که خودشان اظهار کرده‌اند، ظرف سه ماه از تاریخ تسلیم اظهارنامه بپردازند و رسید بگیرند. ولی این پرداخت جنبهٔ علی‌الحساب دارد، بدین معنی که حوزه مالیاتی مراجعه کنند و با او به توافق برسند. اگر چنین توافقی حاصل نشود پرونده برای رسیدگی به مرجعی به نام «هیئت بدوی حل اختلاف مالیاتی» فرستاده می‌شود. این هیئت به موضوع رسیدگی می‌کند و اگر لازم بداند که رسیدگی دوباره انجام شود قرار رسیدگی مجدد صادر می‌کند و بالاخره رأی خود را صادر می‌نماید، که از دو حال خارج نیست، یا این‌که اعتراض مؤدی را وارد نمی‌داند که در این صورت برگ تشخیص را تأیید می‌کند و رأی هیئت به مؤدی ابلاغ می‌شود. و یا این‌که هیئت اعتراض را وارد می‌داند که در این حالت در میزان مالیات به حد لازم تخفیف می‌دهد، و اگر مؤدی هم به آن رضایت دهد رأی هیئت با توافق مؤدی صادر می‌شود. در غیر این صورت رأی هیئت بدون توافق مؤدی صادر می‌شود، و به هرحال رای به مؤدی ابلاغ می‌گردد.

اگر مؤدیان (که همان وراث یا ورثه باشند) رأی هیئت را هم نپذیرند می‌توانند ظرف ۳۰ روز درخواست کنند پرونده برای رسیدگی به هیئت تجدید نظر فرستاده شود، ولی البتّه در این صورت باید ۱۰ درصد مالیات مقرر را بپردازند. پس از صدور رأی کمیسیون تجدیدنظر بازهم اگر ورثه اعتراضی داشته باشند می‌توانند به شورای عالی مالیاتی مراجعه کنند.

ارزیابی ماترک متوفی

ماترک براساس قیمت زمان فوت متوفی ارزیابی می‌شود که اصطلاحاً آن را قیمت حین‌الفوت می‌نامند. مأخذ قیمت‌گذاری زمین و ساختمان «ارزش معاملاتی» ملک حین‌الفوت متوفی است. آنچه به نام ارزش معاملاتی نامیده می‌شود کمتر از ۱۰ درصد ارزش آن در بازار می‌باشد.

ارزش سایر دارائی‌ها براساس برآورد قیمت حین‌الفوت محاسبه می‌شود. برخی از اموال یا حقوق مالی دارای قیمت رسمی معین می‌باشند. در آن صورت همان قیمت رسمی زمان فوت در نظر گرفته می‌شود، و اگر مال مورد نظر قابل

وراث از لحاظ نسبتی که با متوفی دارند به سه طبقه تقسیم می‌شوند که هر طبقه از معافیت و نرخ مالیاتی معینی استفاده می‌کند.

باید ارزش ماترک متوفی را به ترتیبی که بعداً خواهیم گفت ارزیابی کند. اگر قیمتی که ورثه برای ماترک متوفی ضمن اظهارنامه تعیین کرده‌اند با نتیجه ارزیابی حوزه کمتر از ۱۵ درصد اختلاف داشته باشد، طبق بندهای الف و ب ماده ۳۰ قانون، مالیات براساس اظهار وراث محاسبه و وصول می‌شود. ولی اگر تفاوت از ۱۵ درصد بیشتر باشد ارزیابی حوزه ملاک است و بر آن اساس سندی به نام برگ تشخیص از طرف حوزه صادر شده به وراث ابلاغ می‌شود.

آنگاه وراث سی روز مهلت خواهند داشت که مالیات مندرج در برگ تشخیص را بپردازند، و یا اگر اعتراضی دارند ظرف همین مدت به ممیز کل استهلاک باشد مقداری هم اُفت قیمت از این بابت منظور می‌گردد. اثاثیه منزل محل سکونت متوفی از نظر مالیاتی جزء ماترک به حساب نمی‌آید و مالیاتی به آن تعلق نمی‌گیرد.

سپرده‌هائی که متوفی نزد بانک‌های ایرانی دارد از مالیات بر ارث معاف است. همچنین ۵۰ درصد ارزش سهام متعلق به متوفی ـ به شرط این‌که در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده باشد ـ و نیز ۴۰ درصد ارزش سهامی که متوفی در شرکت‌های عام تولیدی صنعتی و معدنی داشته، از مالیات بر ارث معاف است. ولی برای دریافت موجودی‌های بانکی گواهی لازم است.

اگر متوفی وصیتی کرده باشد و این وصیت به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

سپرده‌هائی که متوفی نزد بانک های ایرانی دارد از مالیات برارث معاف است.

ماترک براساس قیمت زمان فوت متوفی ارزیابی می شود که اصطلاحاً آن را قیمت حین الفوت می نامند. ماخذ قیمت گذاری زمین و ساختمان «ارزش معاملاتی» ملک حین الفوت متوفی است.

صورت رسمی باشد یا خودنوشت تنفیذ شده، در آن صورت سهم‌الارث هریک از وراث طبق مفاد وصیت‌نامه محاسبه شده و برآن اساس مالیات وصول می‌شود. اگر طبق وصیت متوفی یا به درخواست وراث قسمتی از ماترک به مؤسسات عام‌المنفعهٔ مورد قبول دولت واگذار شود، آن قسمت از ماترک از مالیات معاف است [۲].

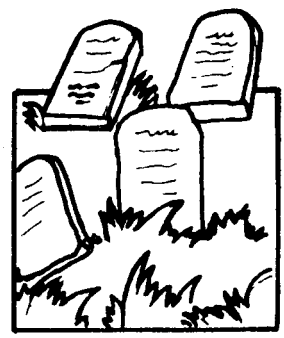
نرخ مالیات

وراث از لحاظ نسبتی که با متوفّی دارند به سه طبقه تقسیم می‌شوند که هر طبقه از معافیت و نرخ مالیاتی معینی استفاده می‌کند:

وراث طبقه اول: پدر ـ مادر ـ زن ـ شوهر ـ اولاد و اولادِ اولاد. تا دو میلیون ریال سهم‌الارث هریک از این افراد از مالیات معاف است، و از آن میزان به بعد تابع نرخ‌های تصاعدی بین ۹ تا ۵۰ درصد است که به نسبت بالا رفتن ارزش سهم‌الارث نرخ مالیاتی بالاتری به کار برده می‌شود.

وراث طبقه دوم: اجداد ـ برادر ـ خواهر و اولاد برادر و خواهر. این افراد (جز در موردی که بعداً خواهیم گفت) از حداقل معافیت مالیاتی استفاده نمی‌کنند و نرخ‌های مالیاتی مربوط به آن‌ها بین ۱۸ تا ۶۰ درصد است.

وراث طبقه سوم: عمو ـ عمه ـ دائی ـ خاله و اولاد آن‌ها. این گروه نیز حداقل معافیتی ندارند و به نرخ‌های تصاعدی بین ۳۰ تا ۷۰ درصد مالیات می‌پردازند.



اگر بین وراث طبقه اول افرادی باشند که سن آن‌ها کمتر از ۲۰ سال باشد یا محجور باشند (مانند سفیه و دیوانه) و یا معلول از کار افتاده باشند و یا صرفاً مشغول تحصیل بوده و کمتر از ۲۵ سال سن داشته باشند، و نیز دختران متوفی که تا زمان فوت او شوهر نکرده باشند، در این موارد میزان معافیت مالیاتی به ۳ میلیون ریال افزایش می‌یابد.

سهم‌الارث وراث طبقه دوم نیز به شرط این که کمتر از بیست سال داشته و یا محجور یا معلول از کار افتاده باشند و یا مشغول تحصیل بوده و کمتر از ۲۵ سال سن داشته باشند، هریک تا ۱/۵۰۰/۰۰۰ ریال از مالیات بر ارث معاف خواهند بود.

نرخ‌های مالیاتی که ذکر کردیم مربوط به وراث فوت‌شدگانی است که از تاریخ ۱۳۷۱/۱/۱ به بعد فوت کرده باشند. وراث کسانی که قبل از این تاریخ فوت کرده‌اند از نرخ‌های مالیاتی قانون زمان فوت استفاده خواهند کرد.

آقای قاسمعلی شاکری مدیرکل مالیات بر ارث و اراضی بایر این مقاله را به خواهش مجله مالیات به زبان ساده و برای استفاده خوانندگان مجله نوشته و افزوده‌اند: «اداره کل مالیات بر ارث و اراضی بایر آمادگی دارد تا مشاور قانونی و رایگان مؤدیان مالیاتی باشد».

۱- اقدام دیگری که وراث باید انجام دهند مراجعه به دادگاه برای گرفتن دادنامه حصر وراثت است. پس از آن که حوزه مالیاتی گواهی تسلیم اظهارنامه را صادر نمود، این گواهی باید همراه مدارک دیگری که مورد نیاز است (مانند رونوشت شناسنامه وراث، گواهی فوت و برگ استشهادیه‌ای که به امضاء شهود رسیده و امضای آنها در دفترخانه گواهی شده است) به دفتر دادگاه مربوط تسلیم شود. آنگاه اگر ارزش ماترک متوفی کمتر از دو میلیون ریال باشد، دادگاه ورثه قانونی متوفی را تعیین کرده و دادنامه حصر وراثت (که بین مردم به انحصار وراثت معروف است) صادر می‌کند. ولی اگر ارزش ماترک او از دو میلیون ریال بیشتر باشد باید ابتدا موضوع سه بار در روزنامه رسمی یا روزنامه‌های کثیرالانتشار دیگر برای اطلاع عموم آگهی شود تا اگر شخص دیگری خود را ذینفع بداند به دادگاه مراجعه کند. پس از انجام این مراحل دادگاه دادنامه یا برگ حصر وراثت را صادر می‌کند و ضمن آن وراث قانونی را مشخص می‌سازد و یک نسخه از آن را برای حوزه مالیاتی مربوط می‌فرستد.

۲- وصیت به هرحال فقط تا یک سوم ارزش ماترک نافذ است (یعنی فقط تا همین حد قابل قبول است) و زائد بر آن در صورتی نافذ است که وراث آن را قبول کنند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

مالیات بر فروش املاک

محمدتقی نژادعمران

اشخاص مشمول مالیات:

هر شخص حقیقی یا حقوقی در موقع انتقال قطعی مالکیت ملک خود اعم از زمین، باغ، خانه، آپارتمان و سایر املاک، مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک قرار می‌گیرد.

مأخذ محاسبه مالیات:

مالیات بر فروش املاک از مأخذ ارزش معاملاتی ملک در زمان فروش (زمان ثبت معامله در دفاتر اسناد رسمی) محاسبه می‌شود.

نرخ مالیات:

نرخ مالیات بر فروش املاک به شرح زیر است:

تا ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال ارزش معاملاتی ۴٪.

تا ۶۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال ارزش معاملاتی نسبت به مازاد ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال ۸٪.

نسبت به مازاد ۶۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال ۱۲٪.

نحوه محاسبه مالیات:

شخصی که مالک شش دانگ خانه‌ای به ارزش معاملاتی ۴۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال می‌باشد می‌خواهد آن را انتقال قطعی دهد مالیات فروش ملک به شرح زیر خواهد بود:

۲۰/۰۰۰/۰۰۰×٪۴=۸۰۰/۰۰۰+

۲۵/۰۰۰/۰۰۰×٪۸=۲۰۰۰/۰۰۰

مالیات فروش ملک = ۲/۸۰۰/۰۰۰ ۴۵/۰۰۰/۰۰۰

فرض کنیم که این ملک مشاع بوده و دو دانگ آن متعلق به حسن و چهار دانگ آن متعلق به تقی باشد و این دو نفر بخواهند همزمان نسبت به انتقال مالکیت عین ملک اقدام کنند. در صورتی که ارزش معاملاتی زمان انتقال ۴۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال باشد محاسبه مالیات به شرح زیر است:

ارزش معاملاتی سهم مالکیت حسن

۴۵/۰۰۰/۰۰۰×$\frac{۲}{۶}$=۱۵/۰۰۰/۰۰۰

ارزش معاملاتی سهم مالکیت تقی

۴۵۰۰۰/۰۰۰×$\frac{۴}{۶}$=۳۰/۰۰۰/۰۰۰

مالیات فروش ملک سهم حسن

۱۵/۰۰۰/۰۰۰×٪۴=۶۰۰/۰۰۰

مالیات فروش ملک سهم تقی

۲۰/۰۰۰/۰۰۰×٪۴=۸۰۰۰۰۰

۱۰/۰۰۰/۰۰۰×٪۸=۸۰۰۰۰۰

۱/۶۰۰/۰۰۰

جمع مالیات فروش ملک

۶۰۰/۰۰۰+۱/۶۰۰/۰۰۰=۲/۲۰۰/۰۰۰

چون هر مالک نسبت به مالکیت سهم خود به طور جداگانه مشمول مالیات به نرخ مقرر می‌باشد لذا در فرض دوم مالیات کمتر از فرض اول شده است.

عوارض شهرداری:

چون مأخذ وصول ۳ درصد عوارض شهرداری درآمد مشمول مالیات قطعی شده می‌باشد و در نقل و انتقال قطعی املاک قیمت فروش ملک براساس ارزش معاملاتی ملاک بوده و درآمد مشمول مالیات قطعی شده مورد ندارد بنابر این به نقل و انتقال قطعی املاک ۳ درصد عوارض شهرداری تعلق نمی‌گیرد.

نکات مهم در محاسبه مالیات:

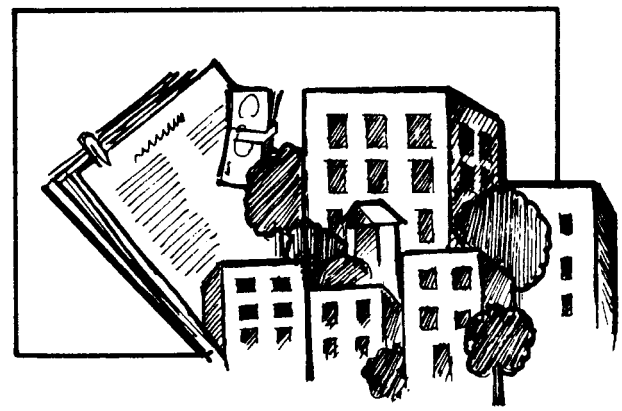
۱ـ شرکتهائی که سرمایه آنها به طور مستقیم یا با واسطه به دولت تعلق دارد در موقع فروش املاک خود مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک نخواهند بود و درآمد این شرکتها از جمله درآمد ناشی از فروش ملک از طریق رسیدگی به دفاتر تشخیص و مالیات متعلق به جمع درآمد آنها حاصل از فعالیتهای مختلف منجمله فروش ملک یکجا مطالبه و وصول خواهد شد.

منظور از شرکتهائی که سرمایه آنها به طور مستقیم به دولت تعلق دارد شرکتهائی هستند که در اساسنامه آنها قید شده باشد که سرمایه کلاً متعلق به دولت است. مانند شرکتهای نفت، مخابرات، توانیر، ذوب آهن، بانکها و بیمه‌ها و امثال آنها. و مقصود از شرکتهائی که سرمایه آنها با واسطه به دولت تعلق دارد، شرکتهائی هستند که از سرمایه گذاری شرکتهای دولتی مانند شرکتهای فوق‌الذکر به وجود آمده باشند، ولی شرکتهائی که بانکها در اجرای قانون عملیات بانکی بدون ربا از محل سپرده اشخاص به وجود می‌آورند شرکتهای دولتی محسوب نشده و انتقال قطعی املاک توسط این قبیل شرکتها مشمول مالیات می‌باشد.

۲ـ مأخذ محاسبه مالیات صرف‌نظر از ارزشی که در سند انتقال قید می‌شود ارزش معاملاتی ملک در زمان فروش است. برای روشن شدن بیشتر موضوع به مثالهای زیر توجه شود:

الف ـ ارزش معاملاتی ملک در زمان فروش مبلغ ۲۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال است و این ملک طبق

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]



سند به مبلغ ۴۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال به فروش میرسد. برای محاسبه مالیات نقل و انتقال قطعی املاک باید مبلغ ۲۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال ارزش معاملاتی مأخذ قرار گیرد و نوع شخصیت خریدار (دولت، شهرداریها، شرکتهای دولتی، اشخاص حقوقی غیر دولتی و افراد) در محاسبه مالیات تأثیری نخواهد داشت.

ب ـ ارزش معاملاتی ملک در زمان فروش مبلغ ۲۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال است و این ملک طبق سند بمبلغ ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال به فروش میرسد. در این صورت محاسبه مالیات با توجه به نوع شخصیت خریدار متفاوت خواهد بود:

ـ اگر خریدار افراد و اشخاص حقوقی غیردولتی باشند مالیات به مأخذ ارزش معاملاتی یعنی مبلغ ۲۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال محاسبه خواهد شد.

ـ اگر خریدار دولت یا شهرداریها و یا مؤسسات وابسته به آنها بوده و یا ملک به وسیله اجرای ثبت یا سایر ادارات دولتی به قائم‌مقامی مالک انتقال داده شود مبلغ ۲۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال بهای مذکور در سند باید مأخذ محاسبه مالیات نقل و انتقال قرار گیرد.

۳ـ چنانچه ملک مورد انتقال فاقد ارزش معاملاتی باشد ارزش معاملاتی نزدیکترین محل مشابه برای محاسبه مالیات مناط اعتبار خواهد بود.

۴ـ در صورتی که ملک مورد انتقال خانه یا آپارتمان بوده و یا دارای سایر انواع اعیانی باشد برای محاسبه مالیات ارزش معاملاتی عرصه و ارزش معاملاتی اعیانی به طور جداگانه و با توجه به دفترچه ارزش معاملاتی که در دسترس حوزه‌های مالیاتی قرار دارد تعیین می‌شود و مالیات به مأخذ جمع ارزش معاملاتی عرصه و اعیان به نرخ مقرر در فوق محاسبه می‌گردد. در مورد آپارتمان ارزش معاملاتی عرصه بقدرالسهم مورد محاسبه قرار می‌گیرد.

ارزش معاملاتی کدام است؟

ارزش معاملاتی املاک براساس ماده ۶۴ قانون مالیاتهای مستقیم توسط کمیسیون تقویم املاک هرسال یک بار تعیین می‌گردد. این کمیسیون دارای شش نفر عضو است که در تهران و هریک از شهرستانها به طور جداگانه تشکیل می‌شود. اعضاء کمیسیون تقویم املاک در تهران را نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارائی و مسکن و شهرسازی و کشاورزی و نیز سازمان ثبت اسناد و املاک و دو نفر معتمد محل بصیر و مطلع در امور تقویم املاک به معرفی شورای شهر تشکیل می‌دهند. در مراکز استان و شهرستان‌ها مدیران کل یا رؤسای ادارات مربوط و یا نمایندگان آنها حسب مورد به اتفاق دونفر معرفی شده از سوی شورای شهر یا بخش اقدام به تشکیل کمیسیون تقویم املاک می‌نمایند. البته در شهرهائی که شورای شهر یا بخش وجود نداشته باشد دو نفر اخیرالذکر که کارمند دولت نباشند توسط فرماندار یا بخشدار حسب مورد انتخاب و معرفی خواهند شد. ارزش معاملاتی املاک که با توجه به پارامترهای مختلف مذکور در ماده فوق توسط کمیسیون تقویم املاک تعیین می‌شود پس از یکماه از تاریخ تصویب نهائی کمیسیون لازم‌الاجرا بوده و تا تعیین ارزش معاملاتی جدید معتبر خواهد ماند.

مالیات نقل و انتقال قطعی املاک به صورتی غیر از عقد بیع

هرگاه نقل و انتقال قطعی املاک به صورتی غیر از عقد بیع انجام شود مالیات متعلق به شرح زیر محاسبه خواهد شد:

الف ـ در صورتی که ملک به صورت رایگان یا صلح بلاعوض واگذار گردد در این صورت انتقال‌دهنده مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک نبوده و انتقال گیرنده به مأخذ ارزش معاملاتی ملک در زمان انتقال مشمول مالیات بردرآمد اتفاقی به نرخ مقرر در ماده ۱۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم خواهد بود، البته اگر انتقال گیرنده طبق مقررات مربوط از پرداخت مالیات بردرآمد معاف باشد، به این انتقال مالیاتی تعلق نخواهد گرفت و چون این مبحث به مالیات بردرآمد اتفاقی ارتباط پیدا می‌کند لذا در این مقاله از ذکر جزئیات بیشتر خودداری می‌شود و ان شاء الله تحت مقاله دیگر راجع به مالیات بردرآمد اتفاقی بحث خواهد شد.

ب ـ در صورتی که ملک به صورت صلح یا هبه معوض واگذار شود و ما بازاء آن ملک نباشد مالیات به مأخذ ارزش معاملاتی ملک محاسبه و مطالبه خواهد شد. مثلاً اگر ملکی که ارزش معاملاتی آن ۱۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال است درقبال چند تخته فرش صلح شود در این صورت مالیات نقل و انتقال صرف‌نظر از قیمت فرش‌ها به مأخذ ۱۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال معادل ۶۰۰/۰۰۰ ریال محاسبه خواهد شد.

ج ـ چنانچه ملکی در قبال ملک دیگر معاوضه شود یا به عبارت دیگر انتقال ملک معوض بوده و عوض نیز ملک باشد، در این صورت هریک از مالکین به مأخذ ارزش معاملاتی ملک خود موقع تنظیم سند مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک خواهد بود.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

برای روشن شدن موضوع به مثال زیر توجه فرمائید:

فرض کنیم علی ملک خود را که دارای ارزش معاملاتی به مبلغ ۳۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال است با ملک عباس که دارای ارزش معاملاتی ۳۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال است معاوضه می‌کند. در این صورت مالیات به شرح زیر محاسبه خواهد شد:

مالیات علی:

۲۰/۰۰۰/۰۰۰×٪۴=۸۰۰/۰۰۰

۱۰/۰۰۰/۰۰۰×٪۸=۸۰۰/۰۰۰ / ۱/۶۰۰/۰۰۰

مالیات عباس:

۲۰/۰۰۰/۰۰۰×٪۴=۸۰۰/۰۰۰

۱۵/۰۰۰/۰۰۰×٪۸=۱/۲۰۰/۰۰۰ / ۲/۰۰۰/۰۰۰

به نقل و انتقال فوق که به صورتی غیر از عقد بیع انجام شده جمعاً مبلغ ۳/۶۰۰/۰۰۰ ریال مالیات تعلق می‌گیرد.

معافیتهای مالیاتی:

به نقل و انتقال قطعی املاک در موارد زیر مالیات تعلق نمی‌گیرد:

۱ـ اشخاصی که املاک خود را برای استفاده از تسهیلات اعطائی بانکها از طریق مشارکت مدنی به بانکها منتقل می‌نمایند مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک نخواهند بود.

۲ـ انتقال قطعی واحدهای مسکونی از طرف شرکتهای تعاونی مسکن به اعضاء خود مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک نیست.

۳ـ نقل و انتقال قطعی املاک که در اجرای قوانین و مقررات اصلاحات ارضی به عمل می‌آید مشمول مالیات نمی‌باشد.

۴ـ املاکی که در اجرای ماده ۳۲ قانون ثبت مصوب مردادماه ۱۳۲۰ و اصلاحات بعدی آن به دولت تملیک می‌شود، از پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی املاک معاف است.

۵ـ اولین انتقال واحدهای مسکونی ارزان قیمت و متوسط قیمت که ظرف ده سال از تاریخ تصویب قانون مالیات‌های مستقیم (۶۶/۱۲/۳) احداث و ظرف یکسال از تاریخ خاتمه بنا منتقل شود از پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی املاک معاف است. این معافیت مشروط به رعایت ضوابط و قیمت‌های تعیین شده از طرف وزارتخانه‌های مسکن و شهرسازی و امور اقتصادی و دارائی است. این ضوابط توسط وزارتخانه‌های مذکور تعیین و ابلاغ شده است.

۶ـ املاکی که برای ایجاد یا توسعه مناطق نظامی یا مرافق عامه از قبیل توسعه یا احداث جاده، راه‌آهن، خیابان، معابر، لوله کشی آب و نفت و گاز، حفر نهر و نظایر آنها الزاماً در اختیار وزارتخانه‌ها و مؤسسات و شرکتهای دولتی یا شهرداریها قرار می‌گیرد مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک نخواهد بود و این معافیت مشروط به آن است که قانوناً حتی بدون رضایت مالک هم ملک قابل انتقال باشد. ضمناً اگر وزارتخانه‌ها و شرکت‌های دولتی مانند بانک‌ها خریدار ملک باشند به طوریکه برای خریدار الزام قانونی برای فروش ملک به آنها وجود نداشته باشد در این صورت انتقال دهندگان باید مالیات نقل و انتقال ملک را براساس مقرراتی که شرح آن گذشت پرداخت نمایند.

۷ـ املاکی که طبق قوانین مربوط در فهرست آثار ملی ایران به ثبت رسیده یا می‌رسد در صورتی که مالکین آن‌ها مایل باشند این املاک را به سازمان میراث فرهنگی کشور انتقال قطعی دهند به طور کلی از پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی املاک معاف خواهد بود.

۸ـ عدم تعلق مالیات به اعیانی احداث شده توسط خریداران زمین با اسناد عادی در موقع تنظیم سند رسمی به نام خریدار. این معافیت جنبه ارفاقی دارد چون زمانی که نقل و انتقال زمین ممنوع بوده اشخاص زمین را با اسناد عادی خریداری و در آن اعیانی احداث می‌نمودند و سپس جهت تنظیم سند رسمی به دفاتر اسناد رسمی مراجعه می‌کردند. در این صورت مجموع ارزش عرصه و اعیان مشمول مالیات می‌گردید و این مالیات را طبعاً خریدار می‌بایست تقبل می‌نمود. برای این‌که به این قبیل خریداران تحمیلی نشود در قانون پیش‌بینی شده است که اگر تا تاریخ تصویب قانون مالیات‌ها (۶۶/۱۲/۳) احداث بنا خاتمه یافته و موضوع مورد تائید مراجع ذیصلاح دولتی یا محاکم قضائی و یا شهرداری‌ها حسب مورد قرار گرفته باشد در موقع تنظیم سند صرفاً مالیات به مأخذ عرصه وصول شود و به اعیانی که خریدار راساً آنرا احداث کرده مالیاتی تعلق نگیرد. البته همانطوری‌که توضیح داده شد این ارفاق قانونی شامل اسناد عادی که از تاریخ ۶۶/۱۲/۳ به بعد تنظیم شده نخواهد بود.

مالیات بر مجموع ارزش معاملاتی املاک:

هرگاه یک مالک اعم از حقیقی یا حقوقی ظرف یک سال شمسی املاک متعددی را به فروش رسانده باشد که به مأخذ جمع ارزش معاملاتی آنها طی یک سال به نرخ تصاعدی مقرر مالیات پرداخت نکرده باشد مکلف است تا آخر اردیبهشت ماه سال بعد اظهارنامه مالیاتی جمع معاملات خود را در صورتی که شخص حقیقی باشد به حوزه مالیاتی محل سکونت خود و اگر شخص حقوقی باشد به حوزه مالیاتی اقامتگاه قانونی خود تسلیم و مابه‌التفاوت مالیات متعلق را ظرف همین مدت پرداخت کند.

به مثال زیر توجه شود:

آقای اسلامی یک پلاک از ملک خود به ارزش معاملاتی ۱۸/۰۰۰/۰۰۰ ریال را در تاریخ ۷۲/۴/۱۵ انتقال قطعی داده است و مالیات این انتقال به مبلغ ۷۲۰/۰۰۰ ریال بالغ گردیده که در موقع انتقال پرداخت شده است. نامبرده ملک دیگر خود به ارزش معاملاتی ۵۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال را در تاریخ ۷۲/۱۱/۳۰ انتقال قطعی داده و مبلغ ۳/۲۰۰/۰۰۰ ریال مالیات متعلق به آن را قبل از انجام معامله پرداخت نموده است.

جمع ارزش معاملاتی املاک فروخته شده توسط آقای اسلامی در سال ۱۳۷۲ مبلغ ۶۸/۰۰۰/۰۰۰ ریال و مالیات متعلق به آن مبلغ ۴/۹۶۰/۰۰۰ ریال است آقای اسلامی باید مابه‌التفاوت مبلغ مزبور با مالیاتهای

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

پـــــرداخت شـــــده در ســـــال ۷۲ (۳۹۲۰۰۰۰=۳۲۰۰۰۰۰+۷۲۰۰۰۰) یعنی مبلغ ۱۰۴۰۰۰۰ ریال را حداکثر تا ۷۳/۲/۳۱ با تسلیم اظهارنامه مالیاتی مربوط به حوزه مالیاتی محل سکونت خود به حساب وزارت امور اقتصادی و دارائی واریز نماید.

قطعیت مالیات نقل و انتقال قطعی املاک:

نقل و انتقال قطعی املاک توسط اشخاص حقیقی یا حقوقی که مالیات آن به شرح فوق محاسبه و وصول شده است مشمول مالیات دیگری تحت عنوان مالیات بردرآمد نقل و انتقال قطعی املاک نخواهد بود.

مالیات فسخ معاملات:

۱ـ در مواردی که معاملات قطعی املاک براساس حکم مراجع قضائی فسخ می‌شود، این فسخ مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک نمی‌باشد ولی مالیاتی که قبلاً در زمان انجام معامله وصول شده قابل استرداد نیست.

۲ـ هرگاه معامله قطعی املاک تا دوماه از تاریخ انجام معامله اقاله یا فسخ شود اقاله یا فسخ مشمول مالیات نیست ولی مالیاتهای وصول شده درخصوص معاملاتی که منجر به اقاله یا فسخ شده است قابل استرداد نخواهد بود.

۳ـ چنانچه معاملات انجام شده پس از انقضای دوماه از تاریخ انجام معامله اقاله یا فسخ شود اقاله یا فسخ به عنوان معامله جدید مشمول مالیات خواهد بود و ضمن این که مالیاتهای وصول شده قبلی قابل استرداد نیست مالیات جدیدی در زمان فسخ و یا اقاله به مأخذ ارزش معاملاتی ملک به آن تعلق می‌گیرد.

مالیات بساز بفروشی:

اشخاصی که شغل آنها بسازبفروشی است و یا با توجه به مقررات مربوط بسازبفروش تلقی می‌شوند در موقع انتقال ملک نوساز خود علاوه بر مالیات نقل و انتقال قطعی به مأخذ ارزش معاملاتی زمان فروش نسبت به عرصه و اعیان، مشمول یک مالیات دیگر تحت عنوان مالیات بساز بفروشی خواهند بود که در مورد اشخاص حقیقی براساس مقررات فصل مشاغل و در مورد اشخاص حقوقی براساس مقررات فصل اشخاص حقوقی مالیات متعلق قابل مطالبه و وصول خواهد بود منتهی آن مقدار از مالیاتی که بابت اعیانی در موقع انتقال قطعی پرداخت شده است جزء پیش پرداخت مالیات بساز بفروشی منظور خواهد شد. به مثال زیر توجه فرمائید:

آقای ایرانی بساز بفروش در عملکرد سال ۱۳۷۱ پنج واحد آپارتمان نوساز خود را که ارزش معاملاتی عرصه آن ۱۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال و ارزش معاملاتی اعیانی آن ۴۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال بوده انتقال قطعی داده است، مالیات نقل و انتقال قطعی به مأخذ جمع ارزش معاملاتی مبلغ ۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال بوده است که در موقع انجام معامله در سال ۷۱ پرداخت شده است. حال اگر آقای ایرانی بابت فروش پنج واحد آپارتمان در سال ۱۳۷۱ مشمول مبلغ ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال مالیات بساز بفروشی شده باشد در این صورت بخشی از مبلغ ۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال مالیات نقل و انتقال قطعی یعنی ۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال آن که مربوط به انتقال قطعی اعیانی است از مبلغ ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال کسر شده و آقای ایرانی بابت مالیات بساز بفروشی مبلغ ۲/۰۰۰/۰۰۰ ریال پرداخت خواهد کرد. ولی اگر مالیات بساز بفروشی بجای مبلغ ۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال مبلغ ۲/۵۰۰/۰۰۰ ریال باشد چون مالیات بساز بفروشی از مالیات نقل و انتقال اعیانی بمبلغ ۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال کمتر است به این معامله مالیات بساز بفروشی تعلق نمی‌گیرد و صرفاً به وصول مالیات نقل و انتقال قطعی اعیانی یعنی همان مبلغ ۳/۰۰۰/۰۰۰ ریال اکتفا می‌شود.

نحوه پرداخت مالیات نقل و انتقال قطعی املاک

الف ـ معاملاتی که در دفاتر اسناد رسمی انجام می‌شود:

دفاتر اسناد رسمی مکلفند قبل از ثبت یا اقاله یا فسخ سند معامله مشخصات کامل ملک مورد انتقال و نوع و موضوع معامله موردنظر را به موجب فرمی به حوزه مالیاتی مربوط اعلام دارند و حوزه‌های مالیاتی مکلفند حداکثر ظرف ۱۰ روز از تاریخ اعلام دفاتر اسناد رسمی پس از وصول بدهیهای مربوط به ملک مورد معامله (مانند مالیات بردرآمد اجاره ملک، مالیات واحدهای مسکونی خالی، مالیات بر اراضی بایر، مالیات شغلی محل مورد معامله، مالیات نقل و انتقال قطعی املاک و مالیات بردرآمد اتفاقی حسب مورد) گواهی انجام معامله را با تائید سرممیز مالیاتی صادر نمایند.

در مواردی که مؤدی به مالیات مورد محاسبه یا مطالبه حوزه مالیاتی معترض باشد پرونده خارج از نوبت در مراجع حل اختلاف مالیاتی حل و فصل خواهد شد و اگر مؤدی بخواهد قبل از طرح موضوع در مراجع مذکور گواهی انجام معامله اخذ نماید باید مالیات مورد قبول خود را به حساب قطعی واریز و معادل مالیات مورد اختلاف سپرده یا تضمین معتبر به حوزه مالیاتی



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

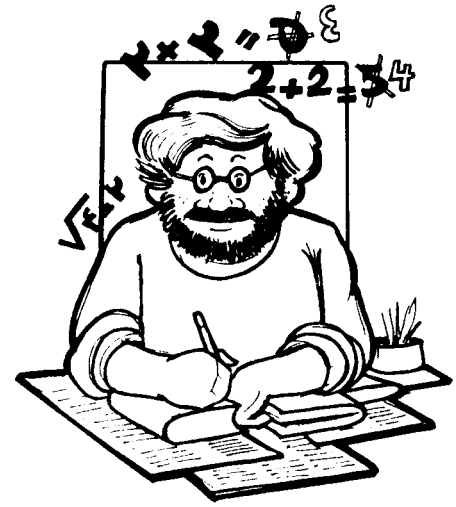
بسپارد و سپس گواهی انجام معامله دریافت دارد.

ب ـ انتقال ملک بوسیله اداره ثبت انجام می‌شود:

در مواردی که انتقال ملک به وسیله اداره ثبت انجام می‌شود (مانند موردی که ملک به عنوان آورده غیرنقدی سهم سرمایه شخص حقوقی تلقی شده و تغییر مالکیت از نام مالک (صاحب سهم سرمایه) به نام شخص حقوقی در اداره ثبت انجام می‌شود) مالیات متعلق باید قبل از انتقال مالکیت پرداخت شود و شماره مفاصا حساب صادره از حوزه ذیصلاح در سند انتقال درج و سپس ملک منتقل گردد.

استرداد مالیات معاملات انجام نشده:

هرگاه پس از طی تشریفات مربوط مالیات نقل و انتقال قطعی ملک پرداخت شود ولی به دلائلی معامله انجام نشود و عدم انجام معامله حسب درخواست مؤدی توسط دفتر اسناد رسمی مربوط گواهی شود در این صورت حوزه مالیاتی مکلف است ظرف ۱۵ روز از تاریخ اعلام دفتر اسناد رسمی مالیات وصول شده را از محل وصولی جاری مسترد دارد.



نظام مالیاتی جمهوری‌های شوروی سابق دیکته جهان غرب

مدتهاست که مشاوران غربی در دستگاههای مالی و پولی جمهوری‌هائی که پس از تجزیه اتحاد شوروی سابق پا به عرصه نهاده‌اند، آمد و شد دارند و الگوهای موردنظر خود را به دولتمردان این سرزمین‌ها عرضه می‌دارند. آن دولتمردان نیز، ظاهراً به امید وضع بهتر، بسیاری از توصیه‌ها را می‌پذیرند و اقتصاد خود را صحنه آزمایش‌های گوناگون قرار داده‌اند. نظام مالیاتی نیز از این معنی فارغ نیست و انواع ایده‌ها و برنامه‌های مالیاتی جدید بر اثر همین نظرات مشورتی در جمهوری‌های مذکور پیاده می‌شود.

از جمله موسسات غربی که نقش فعالی در این زمینه ایفاء می‌کند «بنیاد مالیاتی» ایالات متحده امریکاست که به شدّت تحت نفوذ محافل مالی و صنعتی آن کشور است. این مواسسه روش خاصی را در روابط خود با جمهوری‌های مورد بحث در پیش گرفته که شاید بتوان گفت نوعی بدعت در مناسبات بین‌المللی به شمار می‌رود. بنیاد با جمهوری‌ها وارد مذاکره می‌شود و پس از توافق هیأتی را به محل می‌فرستد و این هیات یک قرارداد رسمی با ارگانهای مالیاتی منعقد می‌سازد.

اعضاء هیئت‌ها را به طور عمده نمایندگان شرکتهای عظیم امریکائی تشکیل می‌دهند و معدودی از کارشناسان موسسات تحقیقاتی نیز به آنان اضافه می‌شود. توافق نهائی رسماً از سوی دو طرف یعنی دولت میزبان و بنیاد مالیاتی امضاء می‌شود و از عناوین خاص توافقات بین‌المللی نظیر پروتکل، یادداشت تفاهم و امثال آن برخوردار است. موضوع قراردادها معمولاً این است که دولت میزبان بر عهده می‌گیرد یک سلسله تغییرات را در نظام مالیاتی خود پدید آورد و در مورد بسیاری از جنبه‌های نظام جدید مالیاتی کشور با بنیاد امریکائی مشورت کند و توصیه‌های آن را بپذیرد. در مقابل تعهد طرف امریکائی همان ارائه نظر و مشاوره است که در ماهیت امر تصور نمی‌رود حقیقتی جز کنترل نظام مالیاتی مملکت داشته باشد. نمونه‌ای که ذیلاً از کازاخستان نقل می‌کنیم گویای همین مطلب است.

نمونه کازاخستان

قرارداد مربوط به این کشور توسط وزیر دارائی و معاون او به امضاء رسیده و از سوی طرف امریکائی، مدیر اجرائی بنیاد و سه تن دیگر قرارداد را امضاء کرده‌اند. جمعاً پانزده تن از نمایندگان شرکت‌های بزرگ جزء هیات نمایندگی بنیاد بوده‌اند که از آن جمله می‌توان شرکت نفتی شورون، سیتی بنک امریکا، فیلیپ موریس بین‌المللی، بیکرانند مکنزی و ارنست اندیانگ را نام برد.

صرف نظر از مقدمه، قرارداد به چند بخش موضوعی تقسیم شده و در هر مورد کارهائی که

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

مدتهاست که مشاوران غربی در دستگاههای مالی وپولی جمهوری هائی که پس از تجزیه اتحاد شوروی سابق پابه عرصه نهاده‌اند، آمد و شد دارند و الگوهای مورد نظر خود را به دولتمردان این سرزمین‌ها عرضه می دارند.



موضوع قراردادها معمولاً این است که دولت میزبان برعهده می گیرد یک سلسله تغییرات را در نظام مالیاتی خود پدید آورد و در مورد بسیاری از جنبه‌های نظام جدید مالیاتی کشور با بنیاد امریکائی مشورت کند و توصیه‌های آن را بپذیرد.

باید صورت پذیرد بیان گردیده است، به عنوان مثال:

۱. جمهوری کازاخستان باید نظام قانونگذاری مالیاتی «باز» پدید آورد. بدین معنی که قبل از تصویب قوانین طرف‌های ذینفع بتوانند نظرات خود را در باب لایحه مالیاتی بیان دارند. بنیاد مالیاتی امریکا این نظرات را جمع آوری و هماهنگ خواهد کرد.

۲. سازمان بازرسی مالیاتی به ریاست معاون وزارت دارائی مأمور تنظیم بخشنامه‌ها، دستورالعمل‌ها و تفسیر مقررات مالیاتی خواهد بود (نظیر شورای عالی مالیاتی درکشور خودمان). ضمناً دولت و شورای عالی کازاخستان نیز در مورد سیاست مالیاتی کشور باید نظر سازمان مذکور را به عنوان کارشناس جلب کنند. بنیاد مالیاتی امریکا سازمان نامبرده را در انجام این وظیفه یاری خواهد داد.

۳. دولت باید ارگان‌های مالیاتی کشور را تحت نظر داشته باشد که از مقررات مالیاتی و قراردادهای منعقد با سرمایه گذاران خارجی تخطی نکنند. بنیاد امریکائی وزارت دارائی، شورای عالی (پارلمان) و سازمان بازرسی مالیاتی را کمک خواهد کرد تا مقررات و شیوه‌های انجام این کار را تنظیم کنند.

۴. بنیاد همچنین دولت را یاری خواهد داد تا مقررات لازم را در مورد مالیات شعب و نمایندگی‌های خارجی تنظیم کند.

بخش‌های دیگر قرارداد به مسائلی مانند حسابداری مالیاتی، نرخ‌ها و انواع مالیات‌های لازم، انتقال زیان سنواتی، معتدل ساختن مالیات موسسات خارجی و برخی نکات دیگر اختصاص دارد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

پاسخ به خوانندگان

در تنظیم مطالب این بخش از نظرات و راهنمائی‌های دفتر فنی مالیاتی استفاده شده است. با تشکر فراوان از آقای محمدعلی خوش اخلاق مدیرکل دفتر فنی و همکاران ایشان.

آقای احمد نعمائی ـ گرگان

۱. از لطف شما نسبت به مجله مالیات تشکر می‌نماید. با گشایش این صفحه نظر شما تامین شده است.

۲. نکته‌ای که باتوجه به پاراگراف ۳ـ۲ـ۱۳ صفحه ۴۶ شماره دوم مجله مالیات نوشته‌اید اصولاً درست است، منتهی از مطالب این پاراگراف هم چیزی خلاف نظر شما فهمیده نمی‌شود. عبارت «قطعیت تشخیص علی‌الراس...» مندرج در پاراگراف دوم بند ۳ـ۲ـ۱۳ مربوط به همین بند است و ربطی به بندهای قبل از آن (۱ـ۲ـ۱۳ و ۲ـ۲ـ۱۳) ندارد.

آقای محمدرضا سعیدی ـ تنکابن

۱. نرخ‌های مالیاتی که در ستون اول صفحه ۲۸ شماره ۲ مجله مالیات تحت عنوان «نرخ مالیات» ذکر شده همان است که پس از اصلاحات اردیبهشت ۷۱ برقرار گردیده است. توجه شما را به عبارت «از ۱۲ درصد شروع و به ۵۴ درصد ختم می‌شود» جلب می‌کند. نرخ‌های قبلی از ۱۲ تا ۷۵ درصد بود.

۲. مطالب همان صفحه در خصوص عوارض شهرداری باتوجه به تبصره ۵۰ ماده واحده قانون برنامه اول تنظیم شده که دریافت ۳درصد سهم شهرداری را تصریح کرده است. در بخشنامه‌ها نیز این مورد تحت عنوان عوارض شهرداری ذکر شده است.

۳. از مراحم شما نسبت به کارکنان مجله مالیات سپاسگزار است.

آقای علی مختاری ـ ساری

۱. با تشکر از لطف شما نسبت به مجله مالیات، در خصوص سئوال شماره ۱ لطفاً به پاسخ مشروح زیر توجه فرمائید که از دفتر فنی مالیاتی واصل شده است:

نحوه محاسبه مالیات بر درآمد مشاغل

الف ـ به موجب مفاده ماده ۱۰۱ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۷۱/۲/۷ (قابل اجرا نسبت به عملکرد سال ۱۳۷۱ به بعد) تا یک میلیون و پانصد هزار ریال از درآمد مشمول مالیات صاحبان مشاغل در هر سال از پرداخت مالیات معاف و مازاد طبق نرخ ماده ۱۳۱ اصلاحی قانون مذکور مشمول مالیات خواهد بود.

مثال ۱ـ هرگاه درآمد مشمول مالیات فردی از محل فعالیت شغلی مربوط ۶۰۰۰۰۰۰ ریال در سال باشد محاسبه مالیات این شخص به شرح زیر خواهد بود:

درآمد مشمول مالیات پس از کسر معافیت سالانه.

۶۰۰۰۰۰۰ ـ ۱۵۰۰۰۰۰ = ۴۵۰۰۰۰۰

۱۰۰۰۰۰۰×٪۱۲=۱۲۰۰۰۰+

۴۵۰۰۰۰۰×٪۱۸=۲۷۰۰۰۰ نرخ ماده ۱۳۱×۱۵۰۰۰۰۰×٪۲۵=۳۷۵۰۰۰

۵۰۰۰۰۰×٪۳۵=۱۷۵۰۰۰

۹۴۰۰۰۰ریال مالیات متعلق سالانه

ب ـ طبق تبصره اصلاحی ماده ۱۰۱ قانون فوق، در مشارکت‌های مدنی (قهری یا اختیاری) شرکاء حداکثر از دو معافیت (جمعاً به مبلغ ۳۰۰۰۰۰۰ ریال) استفاده خواهند کرد که این معافیت به طور مساوی بین شرکاء تقسیم و سهم معافیت هر شریک از درآمد مشمول مالیات وی کسر و مازاد هریک به طور جداگانه طبق نرخ ماده ۱۳۱ اصلاحی یاد شده مشمول مالیات خواهد بود.

* ـ شرکائی که رابطه زوجیت (زن و شوهری) دارند در حکم یک شریک بوده و معافیت مربوط به زوج (شوهر) اعطا خواهد شد.

* * ـ در صورت فوت یکی از شرکاء ورثه قائم مقام قانونی وی در مشارکت بوده و معافیت سهم متوفی به طور مساوی بین وراث تقسیم و سهم معافیت اخیر هریک از وراث از درآمد مشمول مالیات وی کسر و مازاد هریک جداگانه مشمول مالیات خواهد بود.

مثال ۲ـ در یک مشارکت مدنی تعداد شرکاء ۳ نفر و نسبت سرمایه شرکاء به صورت A=۱ و B=۲ و C=۳ است چنانچه درآمد مشمول مالیات سالانه این مشارکت ۶۰۰۰۰۰۰ریال باشد محاسبه مالیات به شرح زیر خواهد بود:

حداکثر معافیت سالانه مشارکت ۳۰۰۰۰۰۰ریال

معافیت سالانه هریک از شرکاء

۳۰۰۰۰۰۰ : ۳ = ۱۰۰۰۰۰۰

جمع نسبت سهام شرکاء ۶=۳+۲+۱

درآمد مشمول مالیات سالانه شریک A

$\frac{۶۰۰۰۰۰۰}{۶}$×۱=۱۰۰۰۰۰۰

درآمد مشمول مالیات پس از کسر معافیت

۱۰۰۰۰۰۰ ـ ۱۰۰۰۰۰۰=۰

بنابراین شخص A مشمول مالیات نخواهد بود.

درآمد مشمول مالیات شریک B

$\frac{۶۰۰۰۰۰۰}{۶}$×۲=۲۰۰۰۰۰۰

درآمدمشمول مالیات شخص B پس ازکسر معافیت

۲۰۰۰۰۰۰ ـ ۱۰۰۰۰۰۰=۱۰۰۰۰۰۰

مالیات سالانه شریک B

۱۰۰۰۰۰۰×$\frac{\text{نرخ ماده ۱۳۱}}{\text{٪۱۲}}$=۱۲۰۰۰۰

درآمد مشمول مالیات شریک C

$\frac{۶۰۰۰۰۰۰}{۶}$×۳=۳۰۰۰۰۰۰

درآمد مشمول مالیات شریک C پس ازکسر معافیت

۳۰۰۰۰۰۰ ـ ۱۰۰۰۰۰۰=۲۰۰۰۰۰۰

۱۰۰۰۰۰۰×٪۱۲=۱۲۰۰۰۰

+ نرخ ماده ۱۳۱ ×۲۰۰۰۰۰۰

۱۰۰۰۰۰۰×٪۱۸=$\frac{۱۸۰۰۰۰}{۳۰۰۰۰۰}$

مالیات شریک C = ۳۰۰۰۰۰ ریال

کل مالیات سالانه مشارکت

۰+۱۲۰۰۰۰+۳۰۰۰۰۰=۴۲۰۰۰۰ ریال

الف ـ چنانچه در مثال فوق (شرکاء ۳ نفر) رابطه زوجیت بین شخص A و B (B شوهر A) وجود داشته باشد باتوجه به ثابت بودن سایر مفروضات مالیات به شرح زیر محاسبه خواهد شد:

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

چون شرکاء A و B از لحاظ استفاده از معافیت در حکم یک شریک تلقی میشوند بنابراین کل معافیت در این حالت تقسیم بر ۲ خواهد شد و یک قسمت آن به شخص B (شوهر A) و قسمت دیگر به شخص C تعلق خواهد گرفت.

معافیت متعلق به هریک از شرکاء BوC

۳۰۰۰۰۰۰:۲=۱۵۰۰۰۰۰

درآمد مشمول مالیات سالانه شخص A

$\frac{۶۰۰۰۰۰۰}{۶}$×۱=۱۰۰۰۰۰۰

شخص A به علت رابطه زوجیت با شخص B (A همسر B است) از معافیت بهره‌مند نمی‌شود.

مالیات سالانه شخص A

$۱۲۰۰۰۰=\frac{\text{نرخ ماده ۱۳۱}}{\text{٪۱۲}}$×۱۰۰۰۰۰۰

درآمد مشمول مالیات سالانه شخص B (شوهر)

$\frac{۶۰۰۰۰۰۰}{۶}$×۲=۲۰۰۰۰۰۰

درآمد مشمول مالیات شخص B پس از کسر معافیت ۲۰۰۰۰۰۰ ـ ۱۵۰۰۰۰۰=۵۰۰۰۰۰

مالیات سالانه شخص B

$۶۰۰۰۰=\frac{\text{نرخ ماده ۱۳۱}}{\text{٪۱۲}}$×۵۰۰۰۰۰

درآمد مشمول مالیات سالانه شخص C

$\frac{۶۰۰۰۰۰۰}{۶}$×۳=۳۰۰۰۰۰۰

درآمد مشمول مالیات شخص C پس از کسر معافیت ۳۰۰۰۰۰۰ ـ ۱۵۰۰۰۰۰=۱۵۰۰۰۰۰

۱۰۰۰۰۰۰×٪۱۲=۱۲۰۰۰۰

\+

۱۵۰۰۰۰۰×نرخ ماده ۱۳۱=

۵۰۰۰۰۰×٪۱۸=۹۰۰۰۰

مالیات‌شخصC=۱۲۰۰۰۰+۹۰۰۰۰=۲۱۰۰۰۰

کل مالیات سالانه مشارکت

ریال ۳۹۰۰۰۰=۱۲۰۰۰۰+۶۰۰۰۰+۲۱۰۰۰۰

ب ـ چنانچه شخص C در مشارکت فوق الذکر (مثال ۲) فوت نماید و ۲ نفر ورثه با سهم الارث مساوی داشته باشد محاسبه مالیات ورثه شخص C بشرح زیر خواهد بود.

درآمدمشمول مالیات شریک متوفی (شخص C)

$\frac{۶۰۰۰۰۰۰}{۶}$×۳=۳۰۰۰۰۰۰

درآمد مشمول مالیات هریک از ورثه شخص C

۳۰۰۰۰۰۰:۲=۱۵۰۰۰۰۰

معافیت متعلق به هریک از ورثه:

۱۰۰۰۰۰۰:۲=۵۰۰۰۰۰

درآمد مشمول مالیات هریک از ورثه بعد از کسر معافیت: ۱۰۰۰۰۰۰=۵۰۰۰۰۰ـ۱۵۰۰۰۰۰

مالیات هریک از وراث شخص C:

$۱۲۰۰۰۰=\frac{\text{نرخ ماده ۱۳۱}}{\text{٪۱۲}}$×۱۰۰۰۰۰۰

جمع مالیات وراث شخص C

\+ ۱۲۰۰۰۰×۲=۲۴۰۰۰۰

مالیات شخص B ۱۲۰۰۰۰

جمع کل مالیات سالانه مشارکت ۳۶۰۰۰۰

در مثال ۲ شخص A مشمول مالیات نمی‌باشد

پاسخ سئوال شماره ۲ شما نیز با استفاده از مطالب تهیه شده توسط دفتر فنی مالیاتی به شرح زیر است:

هرچند به موجب جداول و ضرایب مالیاتی سالهای اخیر فقط برای قرینه فروش و وجوه دریافتی ضریب مالیاتی تعیین شده و هنگام استفاده از قرینه خرید نیز باید ابتدا خرید را به فروش تبدیل و سپس اعمال ضریب نمود، که با این ترتیب اصولاً معدل نتایج اعمال ضریب به چند قرینه مورد پیدا نخواهد نمود، معذلک یادآور می‌شود چنانچه در جدول ضرایب مالیاتی یا حسب تشخیص کمیسیون مربوط علاوه بر قرینه فروش سایر قرائن مذکور در ماده ۱۵۲ قانون نیز تعیین و ضریب مربوط نیز معین شده باشد و ضمناً مأمور تشخیص ذی‌ربط نیز حسب مقررات ماده ۹۸ قانون انتخاب چند قرینه از قرائن مزبور (فرضاً دو قرینه) را با وضع درآمدی مؤدی متناسب بداند در این صورت باید یک بار با اعمال ضریب روی قرینه اول درآمد مشمول مالیات را محاسبه و بار دیگر با اعمال ضریب روی قرینه دوم باز درآمد مشمول مالیات را محاسبه و سپس مجموع این دو محاسبه را بر دو تقسیم (معدل‌گیری) و نتیجه را درآمد مشمول مالیات مؤدی قرار دهد. برای روشن شدن بیشتر موضوع در مورد مؤدیانی‌که فعالیت کسبی آنها ایجاب می‌کند که از چند قرینه مختلف مانند خرید، فروش، سرمایه و غیره در تعیین درآمد مشمول مالیات ایشان استفاده شود به مثال زیر توجه فرمائید:

شخصی با A ریال سرمایه و B ریال تولید در سال مبلغ C ریال فروش و D ریال خرید داشته و به نظر مأمور تشخیص ذی‌ربط اقتضاء می‌کند که برای تعیین درآمد مؤدی از سه قرینه سرمایه و فروش و خرید باهم استفاده شود در این حالت پس از تعیین ضرایب مالیاتی لازم توسط هیأت حل اختلاف (البته چنانچه در جدول ضرایب وجود نداشته باشد) میزان درآمد مشمول مالیات سالانه با عنایت به تبصره ذیل ماده ۱۵۳ طبق فرمول زیر تعیین خواهد شد:

درآمد مشمول مالیات=

$$\frac{\begin{array}{c}(\text{ضریب مالیاتی مربوط به سرمایه})A\times \\ + \\ (\text{ضریب مالیاتی مربوط بفروش})C\times \\ + \\ (\text{ضریب مالیاتی مربوط بخرید})D\times\end{array}}{۳}$$

امّا در مورد پرسش شماره ۳ قبل از هرچیز توجه شما را به عبارت «بدیهی است رای فعلی ناظر به معاملات تا آخر سال ۱۳۷۰ می‌باشد» ضمن رای شماره ۳۰/۴/۱۱۸۰۴ مورخ ۷۱/۱۰/۹ (مورد استناد خودتان) جلب می‌نماید. ضمن این که در حال حاضر در اغلب موارد ارزش معاملاتی تعیین شده است. ولی اگر پرسش شما فارغ از این دو نکته و صرفاً از لحاظ نحوهٔ محاسبه بر پایه منطق ذکر شده در رای مذکور باشد اساس محاسبه شما اشکالی ندارد و می‌توان آن را در فرمول زیر تجسّم نمود:

$x - A \times \%a - (x - A)\ \%b = C$

در این فرمول X مبلغ واقعی (ناخالص) درآمد فروشنده است که محاسبه آن مطلوب ماست. A مقطع اول درآمد است که مشمول نرخ پائین‌تر معادل a٪ می‌باشد. (x-A) مقطع بعدی درآمد است که مالیات آن به نرخ بالاتر یعنی b٪ باید محاسبه شود و C مبلغی است که فروشنده عملاً دریافت داشته است. از بین این عوامل فقط مقدار x مجهول است و بنابراین به سادگی قابل محاسبه است.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

اصطلاحات بین المللی مالیاتی

در شماره های پیشین مجله مالیات ۴۸ شناسه از این فرهنگ را همراه با شرح هر یک نقل کردیم، و اینک بدنباله مطالب می‌پردازیم. مانند گذشته همه پانویس ها افزوده مترجم است.

آلکابالا[1] Alcabala

نوعی مالیات بر معاملات قدیمی که در اسپانیا بر قیمت فروش یا ارزش مبادله ای دارائی عینی و ملموس تعلق می‌گرفته است.

Alienation of Income
تملیک درآمد

این اصطلاح عموماً به مفهوم واگذاری حق دریافت درآمد از منابع معین به کار می‌رود، بی آن‌که چنین واگذاری الزاماً با تملیک منبع مربوط به منتقل الیه همراه باشد. بسیاری از قوانین مالیاتی محدودیت هائی بر پاره ای از این گونه انتقالات منظور داشته اند.

Aliens, Tax Treatment of
رفتار مالیاتی با بیگانگان

اغلب کشورها از حیث مالیاتی به طور کلی تمایزی بین شهروندان و بیگانگان قائل نیستند و به جای آن شمول مالیات را بر پایه محل سکونت یا اقامتگاه استوار می‌سازند. ولی برخی از کشورها مالیات های خود را شامل حال اتباع خویش می‌دانند، هرچند که آنان کشور را ترک گفته باشند و برخی دیگر افراد بیگانه را به شرط آن‌که بیگانه بمانند از رفتار ترجیحی در زمینه مالیات ها برخوردار می‌سازند.

نفقه متارکه و طلاق Alimony

این اصطلاح غالباً با مقداری مسامحه انواع پرداخت هائی را که در موارد متارکه قانونی یا جدائی به تراضی و یا طلاق، از سوی یکی از زوجین در حق همسر دیگر صورت می‌پذیرد، دربر می‌گیرد خواه پرداخت برحسب قرارداد، دستور دادگاه و یا ترتیبات داوطلبانه دیگر باشد. از لحاظ مالیاتی غالباً در صورت اجباری بودن پرداخت، حق به هزینه نهادن مبلغ پرداختی و یا ارفاق مالیاتی دیگری برای پرداخت کننده قائل می‌شوند. برخی اوقات قبول این هزینه از حیث مالیاتی محدود به مبلغ معینی در سال می‌باشد و یا آن را مشروط بر این می‌دانند که گیرنده نفقه و پرداخت کننده هردو مقیم یک کشور باشند تا بدین ترتیب تضمین شود که مبلغ پرداختی در دست گیرنده تابع مالیات همان کشور خواهد بود. در مواردی که پرداخت این نفقه جنبه داوطلبانه دارد پرداخت کننده را مشمول همان ارفاق هائی می‌شناسند که نسبت به زوجین در حال زندگی مشترک حکم فرماست. گیرنده نفقه نیز ممکن است مشمول مالیات شود و آن در صورتی است که پرداخت جنبه الزام داشته باشد.

Allocation of Business Profit
تخصیص سود تجاری

شرکت هائی که در بیش از یک قلمرو مالیاتی[2] دارای مؤسسه ثابت هستند موظفند منافع خود در سطح جهانی را به این مؤسسات ثابت تسهیم کنند تا میزان بدهی مالیاتی آنان در هریک از قلمروهای مذکور معین شود.

شیوه های اصلی تخصیص مورد بحث عبارتند از روش مستقیم و غیرمستقیم. برحسب روش مستقیم، که در قراردادهای مالیاتی وسیعاً مورد قبول واقع شده، منافع قابل تخصیص به هریک از مؤسسات ثابت عبارت از منافعی است که هر مؤسسه در صورت جدا بودن و عدم وابستگی و به شرط پرداختن به همان فعالیت یا فعالیت های مشابه و برخورداری از همان شرایط و اوضاع و احوال می‌توانست به دست آورد. برخی اوقات تعیین درآمد مؤسسه بر پایه حساب های جداگانه مرتبط با همان مؤسسه صورت می‌پذیرد.

طبق روش غیرمستقیم، که گاهی در مورد

۱- با توجه به قدیمی بودن این مالیات و اختصاص آن به اسپانیا از برابریابی فارسی برای آن خودداری شد کما این که در متن انگلیسی کتاب نیز عین واژه اسپانیائی به کار رفته است.م.

۲- منظور از قلمرو مالیاتی محدوده جغرافیائی معینی است که صلاحیت قانونگذاری مالیاتی مشخصی بر آن اعمال می‌شود. هر یک کشور، یک قلمرو مالیاتی به حساب می‌آید، ولی در عین حال ممکن است ایالات یک کشور نیز هریک قلمرو مالیاتی جداگانه ای باشند، نظیر ایالات متحده آمریکا.م.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

شرکت های حمل و نقل و بیمه و نیز در مورد کشورهای دارای سیستم غیرمتمرکز مالیاتی به کار می‌رود، درآمد مؤسسه ثابت براساس مجموع درآمد ناشی از فعالیت هائی که با مشارکت آن مؤسسه حاصل شده محاسبه می‌شود. ترتیب کار از این قرار است که با مقایسه دریافتی های ناخالص،میزان دارائی، گردش معاملات، تعداد ساعات کار و عوامل مناسب دیگر ضریب معینی را تعیین و بر مجموع درآمد یاد شده اعمال می‌کنند.

کسور مالیاتی [1] Allowa nces

هرگونه رقم قابل کسر یا تخفیف یا معافیتی که در محاسبه مالیات بر درآمد، مالیات بر ارث و نقل و انتقالات بلاعوض و برخی از انواع مالیات بر فروش مورد عمل قرار گیرد. پاره‌ای از کشورها عنوان معافیت یا تخفیف مالیاتی را برای بیان همین مفهوم به کار می‌برند.

کسور مالیاتی در بسیاری از موارد جنبه مبالغ مقطوعی را دارد که از درآمد مشمول مالیات یا مبانی دیگر قابل کسر است. ولی در مواردی هم ممکن است نسبت به بعضی از اقلام هزینه‌های شخصی یا شغلی قابلیت تغییر داشته باشد، که از آن جمله می‌توان بهره پرداختی بابت رهن یا هزینه استهلاک کارخانه و ماشین‌آلات را نام برد.

در همین زمینه به توضیحات مربوط به اصطلاح Abatement در صفحه ۴۰ شماره اول مجله مالیات رجوع شود.

Alternative Minimum Tax (AMT)
حداقل مالیات جایگزین (بدیل)

نوعی مالیات مرکب که در ایالات متحده امریکا رایج است. نحوه عمل بدین شکل است که انواع محاسبات در مورد مالیات مؤدی صورت می‌پذیرد و اگر نتیجه مالیاتی را زائد بر رقم محاسبه شده براساس فروش معمولی نشان داد، آنگاه تفاوت قابل وصول خواهد بود. برای محاسبه درآمد مشمول این‌گونه مالیات کسور ویژه مالیاتی (نظیر کسور مربوط به تهی‌شدن مخازن و هزینه‌های غیرمشهود حفاری) مجدداً به درآمد مشمول مالیات مؤدی افزوده می‌شود، و نیز در مورد برخی از اقلام که برای محاسبه معمولی مالیات قابل کسر، استثناء، یا تعویق بوده تعدیلاتی صورت می‌پذیرد، و از این طریق درآمد مشمول مالیات مؤدی افزایش می‌یابد. برخی از کشورها نظیر کانادا (در مورد اشخاص حقیقی) و فرانسه (در مورد اشخاص حقوقی) مالیات مشابهی را برقرار ساخته‌اند[2]

Amalgamation, Tax Aspects of
جنبه‌های مالیاتی ادغام (مزج) شرکت‌ها

قوانین مالیاتی عموماً مقرارتی را دائر بر معافیت معاملات ناشی از ادغام مؤسسات پیش‌بینی می‌کنند. از جمله به شرکت‌های ادغام شونده اجازه می‌دهند که دارائی‌های خود را به قیمت مانده دفتری به یکدیگر منتقل کنند، و در مورد مالیات مربوط به درآمد فروش دارائی‌ها از تسهیل تعویقی[3] استفاده نمایند. همچنین زیان‌های شرکت‌های ادغام شونده به یکدیگر قابل امتداد و انتقال است. ادغام شرکت‌ها بر مبنای مبادله «کاغذ در ازاء کاغذ»[4] صورت می‌پذیرد، و در این نوع معامله معمولاً استفاده از تسهیل تعویقی در مورد مالیات بر درآمد حاصل از فروش دارائی‌ها میسر است. قوانین مالیاتی برخی از کشورها نسبت به این‌گونه معاملات ارائه مفاصای مراجع مالیاتی را پیش از انجام معامله ضرور می‌داند.

American Option _ Stock Option
حق معامله سهام

عبارت است از حق ـ و نه تعهد ـ خرید یا فروش تعداد معینی از سهام به بهای معین تا تاریخ معین. هرگاه قرار بر این باشد که صاحب حق بتواند حق خود را در هر زمان تا قبل از رسیدن به تاریخ مقرر اعمال کند، این‌گونه حق معامله سهام را از نوع آمریکائی می‌خوانند. ولی اگر حق معامله سهام فقط در سررسید ممکن باشد، از نوع اروپائی خواهد بود. مسأله مالیاتی این مورد هنگامی مطرح می‌شود که صاحب حق معامله سهام را انجام دهد و یا پیش از سررسید آن را به دیگری منتقل سازد. پاره‌ای از کشورها رفتار مالیاتی ترجیحی نسبت به این‌گونه معاملات منظور داشته‌اند.

American Selling Price
مأخذ بهای فروش

براساس این سیستم که در آمریکا اعمال می‌شد ارزیابی برخی از کالاهای وارداتی (نظیر مواد شیمیائی بنزوئید برای رنگ‌سازی) نه بر مبنای قیمت اعلام شده وارداتی، بلکه با توجه به بهای فروش کالا در داخل کشور صورت می‌پذیرفت. سیستم مذکور، که براساس آن از بهای خرده‌فروشی در کشور وارد کننده برای کنترل قیمت وارداتی اعلام شده کالا استفاده می‌شود، در عمل کاربرد محدودی داشته است. با این حال چنین سیستمی غالباً برای دولت مفید است، بویژه در کشورهای کوچک که برای ارزیابی کالاهای وارداتی از امکانات محدودی برخوردارند.

۱- اصطلاح انگلیسی مورد بحث مواردی نظیر انواع هزینه های استهلاک، ذخیره های مجاز و بسیاری از هزینه های قابل کسر دیگر را نیز دربر می‌گیرد و به این سبب کاربرد اصطلاحاتی نظیر معافیت، تخفیف و امثال آن می‌توانست موجد ابهام باشد. به همین خاطر از واژه فراگیری مانند «کسور» استفاده شد.

۲- به طور کلی این نوع مالیات (همانگونه که از نام آن برمی‌آید) بدین سبب وضع می‌شود که برخی از مؤدیان به هرحال حداقل مالیاتی را بپردازند، مگر آنکه با وجود کاربرد این تمهیدات نتیجه‌ای زائد بر مالیات قابل وصول بر اثر محاسبات معمولی به دست نیاید.م

۳ و ۴ ـ ادغام شرکت‌های مورد بحث با مبادله سهام همراه است، و منظور از عنوان «کاغذ در ازاء کاغذ» همین است.

ولی در این‌گونه موارد از نوعی ارفاق مالیاتی تحت عنوان تسهیل تعویقی استفاده می‌شود، و طبق آن فرض بر این قرار می‌گیرد که انتقال دهنده دارائی خود را به بهای مانده دفتری منتقل کرده و بنابراین سودی نبرده است، و قضیه معوق خواهد ماند تا زمانی که انتقال گیرنده دارائی مورد بحث را به ثالثی منتقل کند.که در آن زمان درآمد حاصل برای وی، یعنی تفاوت بین قیمت فروش و قیمت دفتری زمان ادغام یکجا مشمول مالیات قرار می‌گیرد. م

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

عفو مالیاتی Amnesty

شرط خاصی است که دولت در برابر مؤدیان مطرح می‌سازد و آن در مواردی است که بخواهد گریزهای مالیاتی را متوقف سازد، یا درآمد بیشتری تحصیل کند، و یا هردو منظور را با هم عملی نماید. عفو مالیاتی معمولاً بدین شکل است که به مؤدیان فرصت داده می‌شود مالیات‌های عقب افتاده خود را بپردازند و در مقابل مصونیت آنان از هرگونه تعقیب یا تعلق جریمه تضمین می‌شود. عفو مالیاتی اصولاً نسبت به هریک از انواع مالیات‌ها قابل اعطاء می‌باشد. به عنوان مثال ممکن است اعلام شود که اگر مؤدیان درآمد یا دارائی خود را اظهار داشته و مالیات آن را (با جریمه و زیان دیرکرد، یا بدون آن) بپردازند، مشمول عفو مالیاتی خواهند شد، بدین معنی که مورد هیچ‌گونه مؤاخذه و پرسشی - فرضاً از این‌گونه که چنان دارائی یا درآمدی را از کجا آورده‌اند - قرار نخواهند گرفت.

Amortization [1]
استهلاک دارائی غیرمشهود (حقوق دینی)

عبارت است از تقسیم بهای دارائی غیرمشهود روی سالیان عمر مفید آن. برخی از دارائی‌های غیرمشهود که عمر نامحدودی دارند (نظیر سرقفلی) قابلیت استهلاک ندارند، ولی پاره‌ای دیگر مانند حق‌نشر و تألیف و یا حق اختراع و امتیاز معمولاً استهلاک پذیرند.

Amortization Method
روش بازیابی مالیات (ارزش افزوده) [2]

در نظام مالیات بر ارزش افزوده نوعی اعتبار (کردیت) مالیاتی در مورد کالاهای سرمایه‌ای خریداری شده از سوی مؤسسات، که عمر مفیدی بیش از یک سال دارند، اعطاء می‌شود. اصطلاح مذکور به نحوه محاسبه این اعتبار مربوط است. میزان مالیات منظور شده که جزئی از بهای کالا را تشکیل می‌دهد به عنوان کردیت مالیاتی به نفع خریدار طی سالهای عمر مفید دارائی در نظر گرفته می‌شود. در غالب کشورها این دوره به ۵ سال (نسبت به دارائی منقول)، و ۱۰ سال (نسبت به دارائی غیرمنقول) بالغ می‌گردد. روش جایگزین دیگر این است که مؤسسه در همان سال خرید دارائی از کل اعتبار مالیاتی یکجا استفاده کند، که در این صورت آن را روش استهلاک سرمایه‌گذاری می‌نامند.

Amusement Tax → Entertainment Taxation

مالیات مراکز تفریح و سرگرمی

به توضیحات مربوط به اصطلاح Admission Tax در صفحه ۳۸ شماره دوم مجله مالیات رجوع شود.

Analytic Income Tax → Schedular (or Analytic) Tax System

سیستم مالیاتی تفصیلی

در این سیستم انواع منابع درآمد جدا جدا (و تحت مقررات مربوط به هریک) مشمول مالیات قرار می‌گیرد. بدین ترتیب برای سود حاصل از عملیات صنعتی و بازرگانی، حقوق و دستمزد، درآمد اوراق بهادار و سهام (بهره و سود سهام)، درآمد اراضی و غیره برآورد و ممیزی جداگانه صورت می‌پذیرد. چنین سیستمی ممکن است هم در مورد اشخاص حقیقی و هم نسبت به شرکت‌ها و سایر اشخاص حقوقی به کار برده شود و نرخ‌های مربوط مقطوع یا تصاعدی باشد.

سیستم تفصیلی معمولاً با مالیات بر جمع درآمد همراه است که نسبت به مجموع عواید شخص اعمال می‌گردد.

پیمان آند Andean Pact

پیمان آند در سال ۱۹۶۹ براساس قرارداد کارتاگنا [3] پدید آمد که در آغاز از سوی ۵ کشور منطقهٔ جبال آند (بولیوی، شیلی، کلمبیا، اکوادر و پرو) به امضاء رسید. سپس ونزوئلا به این پیمان پیوست، لکن شیلی به سبب مخالفت با مقررات مشترک سرمایه‌گذاری خارجی گروه و سیستم تعرفه‌های برون گروهی از آن کناره گرفت.

هدف قرارداد کارتاگنا این است که یک بازار مشترک زیر منطقه‌ای (معروف به آنکوم - Ancom) پدید آید و موجبات ادغام کشورهای کمتر توسعه یافته ناحیه آند در اهداف وسیع‌تر بازار مشترک ALAC/ALADI [4] فراهم شود. قرارداد مذکور در اجرای این هدف کاهش تدریجی تعرفه‌ها در مورد تجارت درون منطقه‌ای، برقراری تعرفه‌های مشترک بازرگانی برون منطقه‌ای، هماهنگی سیاست‌های اقتصادی اعضاء، ایجاد انگیزه‌های سرمایه‌گذاری برای تشکیل مؤسسات چند ملیتی منطقه آند (معروف به اِما: EMA) و همچنین رفتار مالیاتی یکسانی را نسبت به سرمایه‌های خارجی، حق اختراع، علائم تجارتی، لیسانس و درآمد ناشی از واگذاری حقوق و امتیازات پیش‌بینی کرده است.

ارزش سالانه Annual Value

این اصطلاح گاهی در مورد تعیین مالیات مربوط به مواردی به کار می‌رود که مؤدی از چیزی استفاده کرده بی آن‌که درآمد نقدی تحصیل کرده باشد. فرضاً ارزش سالانه ملک مورد استفاده مالک - که ممکن است مشمول مالیات بر درآمد یا مالیات‌های دیگری شناخته شود - عبارت است از اجاره سالانه‌ای که ملک مورد نظر می‌تواند به بار آورد، البته با ملحوظ داشتن این مطلب که حسب معمول چه هزینه‌هائی برعهدهٔ مالک است (نظیر تعمیرات خارجی) و چه مخارجی برعهدهٔ مستأجر قرار دارد.

همین اصطلاح ممکن است نسبت به مزایای غیرنقدی مورد استفادهٔ مدیران و کارکنان نیز به کار رود. مانند استفاده از اتومبیل متعلق به مؤسسه که ارزش سالانه آن معمولاً با توجه به قیمت اتومبیل و نرخ استهلاک به‌علاوهٔ هزینه‌های نگاهداری خودرو تعیین می‌شود.

۱- این اصطلاح در مورد استهلاک دین نیز به کار می‌رود، ولی در این مقام مورد نظر مؤلف نبوده است.م

۲- اصطلاح مذکور در متن حاضر صرفاً به روش بازیابی مالیات بر ارزش افزوده کالاهای سرمایه‌ای مربوط است و به همین‌گونه ترجمه شد.م

۳- شهر و بندری در شمال غربی کلمبیا.م

۴- در مورد این دو اتحادیه به صفحه ۴۰ شماره سوم مجله مالیات رجوع شود.م

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]



ایالت کالیفرنیا ـ «تا لَبِ آب»

به موجب قوانین این ایالت قاعدهٔ مالیات بندی جامع نسبت به شعب شرکت‌های خارجی به کار برده می‌شود، به این معنی که مجموع منافع جهانی گروهی که شعبه خارجی عضو آن است با در نظر گرفتن ضرائب و قرائنی برآورد می‌شود و سپس درصد معینی از آن درآمد کلی برای شعبه فعال در کالیفرنیا در نظر گرفته می‌شود و نرخ مالیاتی روی آن اعمال می‌گردد. این ترتیب اولاً مشکلات محاسباتی زیادی دارد که به ویژه باتوجه به سیستم‌های مختلف حسابداری رایج در کشورهای گوناگون به سختی کار افزوده می‌شود. ثانیاً ممکن است سبب شود که بخشی از درآمد گروه که در کشورهای دیگر مالیات آن پرداخت شده بار دیگر در کالیفرنیا نیز مشمول مالیات واقع شود.

یکی از این شرکت‌های خارجی یعنی شعبه بانک بارکلیز از این موضوع به دیوان عالی کالیفرنیا شکایت برد و آن را نوعی تبعیض در مورد شرکتهای خارجی دانست. امّا دادگاه شرکت خارجی را به بی‌حقی محکوم کرد. دولت کلینتون سعی خود را در جهت به شکست کشانیدن شرکت‌های خارجی در این زمینه به کار می‌برد. در نتیجه اتحادیه اروپا به مقابله برخاست و فعالیت جدی برای رفع تبعیض از شرکت‌های خودی به عمل آورد و حتی تهدید به معامله به مثل نسبت به شعب شرکت‌های امریکائی در خاک اروپا نمود.

عاقبت تحت فشار کشورهای اروپائی و اتحادیه اروپا قوّهٔ مقنّنهٔ کالیفرنیا تسلیم شد و قاعدهٔ مالیاتی «تا لب آب» را در مورد شرکتهای خارجی فعال در این ایالت قابل اجراء دانست. طبق این قاعده، روش مالیات‌بندی جامع که بالاتر اشاره کردیم فقط تا مرز امریکا اجراء می‌شود و در نتیجه شرکت خارجی با وجود وابستگی به گروه بزرگی که در اروپا یا نقاط دیگر جهان نیز فعالیت دارد به طور مستقل و جدا از گروه در نظر گرفته می‌شود و از لحاظ مالیاتی به فرض استقلال و عدم وابستگی به موسسات و شرکت‌های فعال در سایر کشورها با آن رفتار می‌شود.



هلند ـ مالیات ارزش افزوده روی خدمات مخابراتی

دولت لایحه‌ای به پارلمان تقدیم کرده که براساس آن معافیت خدمات مخابراتی از مالیات بر ارزش افزوده ملغی می‌شود و مالیاتی برابر ۱۷/۵ درصد روی بهای مکالمات تلفنی و تلگراف‌ها وضع می‌گردد. خدمات پستی کماکان معاف از مالیات بر ارزش افزوده است.

تانزانیا ـ مالیات بر فروش به نرخ ۲۱۰ درصد!

نرخ مالیات بر فروش کالاها در این کشور (به استثنای کالاهای معاف) بین ۲۵ تا ۲۱۰ درصد است. اخیراً وزیر دارائی طی نطقی در مجلس وعده داده است که این نرخ فاحش را کاهش دهد.



تایوان ـ تسهیل کار مودیان

وزارت دارائی و سازمان مالیاتی ملی تایوان اعلام داشتند که در نظر دارند تسهیلاتی را در مقررات مالیاتی به نفع مودیان به وجود آورند، از جمله:

۱. ارفاق بیشتر در مورد قبول مطالبات مشکوک‌الوصول. این گونه مطالبات در موارد محدودی قابل پذیرش است، نظیر ورشکستگی بدهکار، ناپدید شدن او و صدور حکم از دادگاه. در آینده موارد دیگری نیز به این جمله افزوده خواهد شد مثل حالتی که شش ماه از اولین مراجعه به بدهکار و قصور او در پرداخت بدهی گذشته باشد، و یا این که حکم حراج اموال بدهکار صادر شده ولی به مناسبت این که انجام حراج مغایر منافع بستانکاران تشخیص داده شده امر حراج با استفاده از مقررات آئین دادرسی مدنی متوقف شده باشد.

۲. تاریخ تسلیم اظهارنامه نیمه سال مالیاتی تغییر یافته و با تاریخ تسلیم اظهارنامه مالیات بر ارزش افزوده یکی خواهد شد.

۳. در هر مورد که تغییری در مقررات راجع به مالیاتهای تکلیفی داده شود مودیان از یک مهلت مناسب قانونی برای تطبیق وضع خود با مقررات جدید استفاده خواهند کرد.

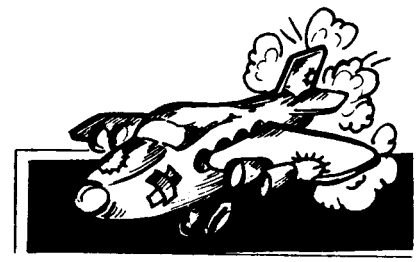
علاوه بر این موارد میزان معافیت مالیات بر هدایا و نقل و انتقالات بلاعوض نیز افزایش قابل

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

توجهی پیدا کرده است.

جیبوتی ـ منطقه آزاد صنعتی و تجاری

این کشور فقیر و کوچک نیز به فکر ایجاد مناطق آزاد افتاده تا راهی برای جلب سرمایه‌های خارجی پیدا کند. هرگونه سرمایه‌گذاری در این مناطق به مدت ۱۵ سال از مالیات معاف خواهد بود.



آلمان و جامعه اروپا ـ استهلاک ویژه برای هواپیماها

دولت آلمان طی مصوبه‌ای رژیم استهلاکی خاصی را برای شرکت‌های هوائی آن کشور برقرار ساخته است. طبق این مقررات شرکت‌های هواپیمائی می‌توانند علاوه بر استهلاکات معمولی، نوعی استهلاک شتابی خاصی را نسبت به هواپیماهای خریداری شده برای حمل و نقل بین‌المللی منظور دارند. این استهلاک معادل ۳۰ درصد ارزش هواپیما در هر سال می‌باشد. کمیسیون جامعه اروپا این عمل را نوعی سوبسید دولت به شرکتهای هواپیمائی آلمانی تلقی کرده که مغایر با مقررات مربوط به اتحاد اقتصادی کشورهای عضو می‌باشد و دو ماه به دولت آلمان فرصت داده است که این مقررات را اصلاح کند.

اندونزی ـ مفاصای مالیاتی برای مسافران عازم خارج

به موجب مقررات جدید کسانی که قصد مسافرت به خارج از کشور را دارند باید مفاصای مالیاتی ارائه دهند. البته بعضی از مسافران نظیر دیپلمات‌ها، کسانی که برای انجام ماموریت معینی به خارج می‌روند، دانشجویان، ساکنان مناطق مرزی، توریست‌ها و بیمارانی که برای معالجه سفر می‌کنند و جمعی دیگر تحت شرایطی از این الزام قانونی معاف می‌باشند.

ارمنستان ـ قانون جدید مالیاتی

ارمنستان دارای چهارده نوع مالیات مختلف شده که از آن جمله می‌توان مالیات بر دارائی، مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی، مالیات بر سود اشخاص حقوقی، مالیات بر ارث و نقل و انتقالات بلاعوض، مالیات بر ارزش افزوده و حقوق گمرکی را نام برد.

مالیات بر سود اشخاص حقوقی تابع نرخ‌های تصاعدی بین ۱۲ تا ۳۰ درصد است. طبقات درآمد تابع هریک از نرخ‌های تصاعدی از یک امکان تعدیل با توجه به شاخص تورم استفاده خواهند کرد تا از کشش سطوح درآمد به نرخ‌های بالای مالیاتی بر اثر تورم جلوگیری شود شرکت های‌بیمه وبانک‌ها تابع نرخ مقطوع ۴۰ درصد و شرکتهای خارجی مشمول نرخ ۲۰ درصد مالیاتی هستند.

نرخ مالیات بر ارزش افزوده بسیار زیاد و معادل ۲۰ درصد است و نرخ مالیات اشخاص حقیقی (شامل حقوق، درآمد مشاغل و غیره) مشمول نرخهای مالیاتی بین ۱۲ تا ۳۰درصد است. مشارکت با خارجیان تا ۲ سال از هرگونه مالیات معاف است و از آن پس تا سال دهم از ۵۰ درصد معافیت استفاده خواهد کرد.

روسیه ـ عفو مالیاتی

رئیس جمهور روسیه به کلیه مودیان مالیاتی اخطار کرده است که بدهی‌های مالیاتی گذشته خود را تا مهلت معینی بپردازند و در این صورت از هرگونه جریمه و زیان دیرکرد معاف خواهند بود. ولی اگر کسی به این اخطار توجه نکرده و معلوم شود که از پرداخت مالیات شانه خالی کرده به سه برابر جرائم قانونی محکوم خواهد شد. سازمان مالیاتی کشور می‌تواند از موسسات بانکی و اعتباری بخواهد هرگونه اطلاعات راجع به مودیان را در اختیار قرار دهند و در صورت تخلف یا ارائه اطلاعات نادرست ممکن است پروانه اشتغال آن‌ها به امور بانکی لغو شود.

بلژیک ـ مالیات نمایندگی شرکت خارجی

یک شرکت سویسی که در چند شرکت بلژیکی صاحب سهم است سود سهام خود را از طریق نمایندگی خود در بلژیک که اصطلاحاً یک مؤسسه ثابت تلقی می‌شود دریافت می‌دارد. طبق قوانین بلژیک یک نوع مالیات تکلیفی از این گونه سود سهام معادل ۲۵ درصد کسر می‌شود. معمولاً صاحب سهم که دریافت‌کننده سود سهام است می‌تواند بعداً عین مبلغ مالیات تکلیفی را از مالیات بردرآمد خود کسر کند. از طرفی اگر صاحب سهم خود شرکت باشد بابت سود سهام تحت شرایطی می‌تواند از معافیت ویژه‌ای (بابت همان سود سهام) تحت عنوان معافیت مشارکت استفاده کند. اگر شرکت اصلی پرداخت‌کننده سود سهام و شرکت صاحب سهم هر دو بلژیکی باشند صاحب سهم می‌تواند با استفاده از معافیت مشارکت، ۲۵ درصد مالیات تکلیفی را از مالیات بردرآمد شرکت خود کسر کند.

ولی اگر صاحب سهم موسسه خارجی باشد و از معافیت مشارکت هم استفاده کرده باشد در آن صورت امکان کسر مالیات تکلیفی ۲۵ درصد را از مالیات متعلق به موسسه نخواهد داشت. نمایندگی شرکت سویسی مذکور چنین وضعیتی را داشت و به این جهت در مقام اعتراض برآمد و دعوی به دادگاه استیناف بروکسل کشید. دادگاه پس از رسیدگی اظهارنظر نمود که هرچند به

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

موجب بند ۲ ماده ۱۹۲ قانون مالیات بردرآمد سال ۱۹۸۹ وضع از همین قرار است که بیان شد، ولی بین بلژیک و سویس یک قرارداد مالیاتی وجود دارد که طبق بند ۳ ماده ۲۵ آن شرط عدم تبعیض نسبت به نمایندگی‌های ثابت دو کشور به عمل آمده است. بنابراین و باتوجه به قاعده تقدم قرارداد بر قانون داخلی، نمایندگی شرکت سویسی می‌تواند مانند هر شرکت بلژیکی ۲۵ درصد مالیات تکلیفی را از مالیات مربوط به خود کسر کند.

مکزیک ـ ارفاق‌های مالیاتی

دولت لایحه جدیدی در مورد اصلاح قانون مالیات فدرال، قانون مالیات بردرآمد و قانون مالیات بر ارزش افزوده تسلیم کنگره کرده است که تخفیف‌ها و ارفاق‌های مالیاتی زیادی در آن پیش‌بینی شده است، از جمله:

- کاهش نرخ مالیات بر شرکت‌ها از ۳۵ درصد به ۳۴ درصد.
- پیش‌بینی کردیت (اعتبار) مالیاتی به نفع حقوق بگیران از ۵۲۰ تا ۸۱۲ پزوی جدید.
- افزایش میزان استهلاک مجاز در مورد خوردوها از ۲۰ به ۲۵ درصد و در مورد وسایل کنترل آلودگی از ۳۵ به ۵۰ درصد.
- کاهش نرخ مالیات تکلیفی در مورد بهره‌های پرداختی به موسسات و افراد غیر مقیم.
- کاهش دفعات پیش‌پرداخت مالیات بر ارزش افزوده اشخاص حقوقی (هر سه ماه یک بار به جای ماهی یک بار).
- معافیت کمیسیون، بهره و سایر هزینه‌های مربوط به خرید، تعمیرات یا ساخت اموال غیر منقول از مالیات بر ارزش افزوده.
- معافیت واردات دارو و وسایل پزشکی از مالیات بر ارزش افزوده.
- افراد و موسسات غیرمقیم که بابت درآمد حاصل از فروش سهام قبلاً باید ۲۰ درصد درآمد ناخالص را به عنوان مالیات می‌پرداختند حق خواهند داشت به جای آن ۳۰ درصد درآمد خالص خود را بپردازند.

هلند ـ ارفاق مالیاتی به نفع پژوهشگران

طی لایحه جدیدی که دولت به پارلمان تقدیم کرده کارفرمایان می‌توانند مالیات حقوق آن دسته از کارکنان خود را که به کار تحقیق و توسعه می‌پردازند تا ۱۲/۵ درصد کاهش دهند. سقف این ارفاق ۱۰ میلیون فلورن برای هر کارفرماست. شرط استفاده از این تخفیف آن است که کار پژوهشی موسسه سازمان یافته بوده و در قلمرو هلند انجام شود و مستقیماً با هدف پژوهش در زمینه‌های فنی و علمی و یا توسعه و نوآوری در رابطه با فراورده‌ها یا فرایند تولید محصولات موسسه صورت پذیرد.

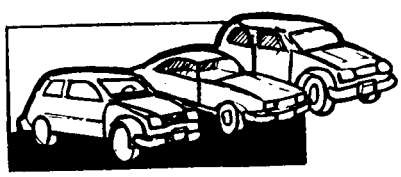
ایالات متحده امریکا ـ قراردادهای اجتناب از تامین اجتماعی مضاعف

بعضی از موسسات ممکن است به خاطر فعالیت‌ها و نوع کار خود مشمول مقررات بیمه‌های اجتماعی دو کشور مختلف قرار گیرند. هدف قراردادهای مذکور آن است که این موسسات و کارکنان آن با چنین وضعی مواجه نشوند. ایالات متحده قراردادهائی در این زمینه با یونان، لوکزامبورک و ایرلند منعقد ساخته و با چند کشور دیگر نیز در حال تبادل نظر به همین منظور است.

انگلستان ـ یک بام و دو هوا

یکی‌از ناهنجاری‌های قوانین مالیاتی این کشور مقررات راجع به درآمد حاصل از تفاوت نرخ تسعیر ارز است. برای آن که موضوع روشن شود بهتر است مثالی بزنیم. فرض کنید یک شرکت انگلیسی وامی از یک بانک امریکائی به مبلغ ده میلیون دلار در زمانی که هر پوند معادل ۲ دلار است می‌گیرد و از محل آن دارائی معینی را در امریکا به همان مبلغ می‌خرد. پس از یک سال که نرخ برابری پوند نسبت به دلار کاهش می‌یابد و به هر پوند ۱/۵ دلار می‌رسد، شرکت انگلیسی همان دارائی را با یک میلیون دلار زیان به مبلغ ۹ میلیون دلار می‌فروشد و یک میلیون دلار هم از صندوق شرکت به آن افزوده طلب وام دهنده امریکائی را پس می‌دهد.

پس شرکت انگلیسی نه تنها سودی نبرده بلکه زیان هم دیده است و منطقاً نباید مالیاتی از او مطالبه شود ولی مقررات انگلیس فقط با طرف مثبت قضیه کار دارد و جنبه منفی آن را نادیده می‌گیرد. استدلال چنین است که شرکت دارائی خود را به ده میلیون دلار خریداری کرده بوده که در آن زمان به نرخ هر پوند ۲دلار ارزش آن به پول داخلی ۵ میلیون پوند بوده است و حالا همان دارائی را به ۹ میلیون دلار از قرار هر ۱/۵ دلار یک پوند فروخته که حاصل آن ۶ میلیون پوند است. بنابراین باید بابت مابه التفاوت یک میلیون پوند مالیات (به نرخ ۳۳ درصد) بپردازد. امّا این که بابت بدهی که به شرکت امریکائی داشته زیان دیده و به این دلیل جبرانی بابت آن باید منظور شود، مقررات انگلستان آن را نادیده می‌گیرد. مدتهاست این ناهنجاری مورد بحث است و گام‌هائی در جهت اصلاح مقررات برداشته شده است.



ایتالیا ـ ترفندهای مالیاتی

ایتالیائی‌ها در این فن مهارت به سزائی دارند و بدان حد از آن استفاده می‌کنند که گاهی از «صنعت ترفند مالیاتی» در ایتالیا سخن به میان

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

می‌آید. مثلاً فروش اتومبیل لوکس مشمول مالیات بر ارزش افزوده به نرخ ۳۸درصد است. ایتالیائی‌ها به جای آن وسیعاً از قرارداد اجاره اتومبیل استفاده می‌کنند که نرخ آن ۱۹ درصد است. دولت به ناچار مقرراتی را از تصویب گذرانید که به موجب آن نرخ مالیات ارزش افزوده روی اجاره اتومبیل نیز به ۳۸درصد افزایش یافت.

اردن ـ تحمیلات مالیاتی صندوق بین‌المللی پول

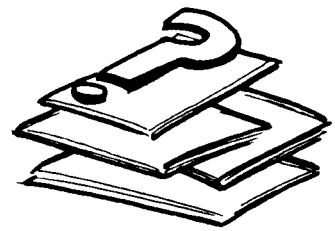
این کشور از چندی پیش مذاکراتی را با صندوق بین‌المللی پول به خاطر استفاده از تسهیلات وامی آغاز کرده بود. مقامات صندوق اجرای یک برنامه اقتصادی و از جمله وضع مالیات بر فروش در اردن را به عنوان پیش شرط دراین مورد تعیین نمودند و اردن درصدد برآمد چنین مالیاتی را به تصویب رساند اما بر اثر مخالفت جدی مردم و برخی مقامات ناگزیر موضوع را به آینده موکول نمود.

سوئد ـ رفع تبعیض مالیاتی از مجلات

در کشور سوئد فروش روزنامه‌ها از مالیات بر ارزش افزوده معاف است ولی برای مجلات مالیاتی به نرخ ۲۵ درصد مقرر است. اخیراً برخی روزنامه‌ها دست به انتشار فوق العاده‌های هفتگی زدند و مسأله اخذ یا عدم اخذ مالیات از این گونه نشریات سروصدا به پا کرد. وزارت دارائی اعلام داشته است که در نظر دارد اقداماتی را برای وضع مالیات یکسان به نرخ ۱۲ درصد روی تمام نشریات به عمل آورد.



پرسشهای مالیاتی از اقتصاددانان



پاسخ پرسش شماره قبل. فرمول حل مسأله از این قرار است:

نخست تفاوت قیمت اتومبیل وارداتی و مونتاژ با احتساب حقوق گمرکی و مالیات را محاسبه می‌کنیم و سپس تفاوت جهانی دو قیمت یعنی تفاوت بدون احتساب حقوق گمرکی و مالیات را از آن کسر می‌کنیم و حاصل تفریق را بر تفاوت جهانی دو قیمت تقسیم می‌کنیم:

۸۲۵۰۰ = ۱۰۰۰۰ ـ ۱/۲۵×۱۳۰۰۰۰ ـ ۱/۵×۱۷۰۰۰۰

۳۰۰۰۰ = ۱۰۰۰۰ ـ ۱۳۰۰۰۰ ـ ۱۷۰۰۰۰

۱۷۵درصد =۱/۷۵=۳۰۰۰۰:(۳۰۰۰۰ ـ ۸۲۵۰۰)

به عبارت دیگر برقراری حقوق گمرکی و مالیات ۵۰ درصد روی اتومبیل ساخته شده وارداتی در مقابل فقط ۲۵ درصد حقوق گمرکی و مالیات روی اجزاء وارداتی اتومبیل مشابه برای مونتاژ، به معنی اعطاء نرخ موثر حمایتی دولت از صنعت مونتاژ معادل ۱۷۵ درصد می‌باشد.

سئوال جدید

در سال قبل کشور الف نوشابه غیر الکلی جمعاً به بهای ۸۰ میلیون واحد پول آن کشور وارد کرده است. در مقابل مقدار نوشابه تولید داخل به ارزش ۲۰ میلیون واحد پول بوده است. ضمناً فرض کنید کشش تقاضا برای این کالا (N) در قبال افزایش قیمت معادل ۱ـ و کشش عرضه در برابر کاهش قیمت (E) برابر ۰/۸+ باشد. اکنون دولت حقوق گمرکی و مالیات جدیدی معادل ۲۵ درصد روی نوشابه وارداتی وضع می‌کند. مطلوب است محاسبهٔ کاهش میزان تقاضا برای نوشابه بر اثر برقراری این اقلام و نیز محاسبهٔ افزایش در میزان عرضهٔ نوشابه داخلی به همین خاطر، علاوه بر این درآمد دولت بر اثر برقراری حقوق گمرکی و مالیات فوق را نیز محاسبه نمائید.

برای ۵ نفر از کسانی که پاسخ صحیح به دفتر مجله ارسال دارند به قید قرعه یک دوره یک ساله اشتراک مجانی منظور خواهد شد.

ضمناً از آقایان امیررضا کارگر، داها و ناصر میلانی برای ارسال نامه‌هایشان سپاسگزار است و توجه ایشان را به راه حل فوق جلب می‌نماید.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]



آراء مراجع عالی قضائی-مالیاتی

هلند ـ استناد به میثاق بین‌المللی حقوق سیاسی و مدنی در دعوای مالیاتی

مردی هلندی با زن خود به آمریکا مهاجرت می‌نماید و پس از سه سال همان جا فوت می‌کند. سازمان مالیاتی هلند ماترک او را براساس ماده ۳ قانون مالیات بر ارث مشمول مالیات هلند می‌شناسد. طبق این ماده هر شهروند هلندی که ظرف ۱۰ سال از تاریخ مهاجرت به خارج فوت کند فرض براین است که زمان فوت مقیم هلند بوده است.

همسر متوفی به این تشخیص اعتراض می‌کند و ماده ۳ قانون ارث هلند را مغایر قرارداد مالیات مضاعف هلند و امریکا و همچنین ماده ۲۶ میثاق بین‌المللی حقوق سیاسی و مدنی می‌داند. به موجب ماده ۴ قرارداد مالیاتی هلند و امریکا تعیین تکلیف در این مورد که آیا مؤدی مقیم یکی از دوکشور طرف قرارداد هست یا نه، با مراجعه به مقررات قانونی همان کشور صورت می‌پذیرد. امّا همین قرارداد توجه به ماده ۳ قانون ارث هلند داشته است که اگر قرار باشد به آن ماده رجوع شود به هرحال هر شهروند هلندی ظرف ۱۰ سال اقامت در خارج مقیم هلند حساب می‌شود و گریزی از آن نخواهد بود. به همین سبب بلافاصله ماده ۵ قرارداد می‌گوید: اگر مهاجرین هلندی قصد اقامت دائم در امریکا داشته باشند دولت هلند نمی‌تواند از ماده ۳ قانون ارث خود استفاده کند و تا ۱۰ سال آنان را مقیم هلند بشناسد.

بدین ترتیب ماده ۵ قرارداد دوکشور جلوی عملکرد ماده ۳ قانون ارث هلند را می‌گیرد و نمی‌گذارد هلند اقامت فرضی برای مهاجران به خارج درنظر بگیرد و مالیات خود را تحمیل کند. ولی ماده ۹ همان قرارداد راه دیگری می‌گشاید و می‌گوید: اگر متوفی جزء تبعهٔ یکی از دو دولت باشد آن دولت می‌تواند بدون آن که محل اقامت را ملاک قرار دهد براساس تابعیت، چنان شخصی را مشمول قانون مالیاتی خود قرار دهد.

مؤدی (همسر متوفی) استدلال می‌کرد که ماده ۳ قانون ارث هلند روی یک اقامتگاه فرضی برای مهاجران دور می‌زند و این رویه طبق ماده ۵ قرارداد دوکشور منع شده است و از طرفی ماده ۲۶ میثاق حقوق سیاسی و مدنی تصریح کرده است که همهٔ افراد در برابر قانون برابرند و بدون تبعیض حق استفاده از حمایت قانونی را دارند. در این زمینه قانون باید هرگونه تبعیض را منع کند و حمایت برابر و مؤثر در برابر تبعیض به هر بهانه را تضمین کند: از قبیل تمایز به خاطر نژاد، رنگ، جنس، زبان، مذهب، نظرات سیاسی، منشأ ملی یا اجتماعی، دارائی، ولادت و مشخصات دیگر. به نظر مؤدی ماده ۳ قانون ارث با ماده ۲۶ میثاق حقوق سیاسی و مدنی منافات دارد و بین شهروند هلند که مقیم خارج است با سایر مقیمان خارج تبعیض قائل شده است.

محکمه ابتدائی استدلال مؤدی را رد کرد و دعوی به دیوان عالی کشید. در آنجا مؤدی اعتراضات خود را تکرار کرد و در مقابل دادستان کل چنین استدلال نمود: ماده ۳ قانون ارث در

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

واقع می‌خواهد اتباع خود را مشمول مالیات بر ارث قرار دهد هرچند به خارج سفر کرده باشند. پس این یک مالیات‌بندی براساس تابعیت است و برقراری آن طبق ماده ۹ قرارداد امریکا و هلند مجاز می‌باشد، زیرا ملاک اصلی تابعیت است و اگر مسأله اقامت فرضی هم در متن ماده فوق به میان کشیده شده در واقع یک وسیله بیان همان مقصود بوده و در اصل قضیه بی‌تأثیر است.

امّا در باب استدلال دوم مؤدی که به مسأله تبعیض و میثاق حقوق سیاسی و مدنی استناد کرده پاسخ این است که کنوانسیون تبعیض بین هلندی و غیرهلندی را از لحاظ مالیات‌هائی که با توجه به محل اقامت وضع می‌شود ممنوع ساخته است. اصل اول قانون اساسی هلند هم می‌گوید کلیه کسانی که در هلند زیست می‌کنند باید از رفتار مساوی برخوردار شوند. مقصود اصلی این احکام آن است که نسبت به خارجیان رفتاری بدتر از آن چه نسبت به هلندیان اعمال می‌شود صورت نپذیرد. حال آن‌که در قضیه مورد رسیدگی اگر هم رفتار بدتری بین هلندی و خارجی در بین باشد این رفتار بدتر متوجه هلندیان است و نه بیگانگان.

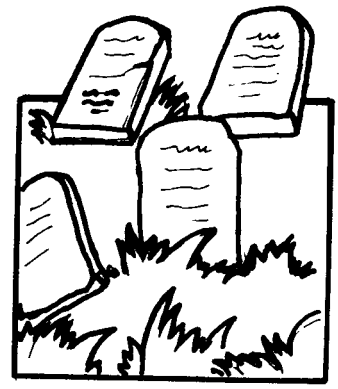
دادستان در اثبات نظر خود به نکات زیر اشاره کرد:

۱ـ نظریه دانشمند حقوقی Kees VAn Raad در پاسخ این سئوال که صلاحیت دولت هلند برای وضع مالیات تاکجا امتداد دارد؟ به نظر وی:

«صلاحیت مالیاتی دولت نسبت به اشخاص و اشیاء منحصر است به اشخاص حقیقی و حقوقی که تبعهٔ هلند هستند و اشخاص و اشیائی که در قلمرو هلند حضور دارند و اموری که در همین قلمرو رخ می‌دهد».

۲ ـ زمانی که همین ماده ۳ قانون ارث در پارلمان مطرح بود اعضاء مجلس چنین اظهار نظر نمودند:

«این به هیچوجه غیرمنطقی نیست که شهروندان هلندی مقیم خارج که در عین‌حال از مزایای تابعیت هلندی استفاده می‌کنند (یعنی گذرنامه هلندی با خود دارند و از حمایت کادر دیپلماتیک و کارکنان سفارت هلند بهره



می‌گیرند) با اجرای این قانون سهمی را در اقتصاد هلند ایفاء کنند».

۳ ـ به نظر دادستان مقابله با گریز مالیاتی یک هدف مشروع برای هر دولتی به شمار می‌رود.

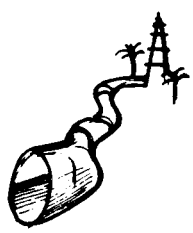
۴ ـ ایجاد محدودیت و تفاوت رفتار نسبت به شهروندان هلندی از حیث مالیاتی، با توجه به رشته‌های پیوند خاصی که صرفاً بین دولت و اتباع وی وجود دارد و شامل دیگران نمی‌شود، قابل توجیه است.

بنابراین به نظر دادستان ماده ۳ قانون ارث مغایرت اصولی با میثاق بین‌المللی حقوق سیاسی و مدنی ندارد.

دیوان عالی هلند استدلال دادستان کل را پذیرفت و درخواست مدعی را رد کرد. به نظر این دیوان:

۱ ـ محتوای اصلی ماده ۳ قانون ارث وضع مالیات بر هلندیان مقیم خارج بر اساس تابعیت هلندی آنان است و عبارت آخر ماده، که می‌گوید اگر این هلندیان در کشور محل مهاجرت فوت کنند فرض بر این است که زمان فوت مقیم هلند بوده‌اند، درواقع یک راه حل تکنیکی قضیه است وگرنه سبب اصلی و فلسفهٔ وضع ماده مذکور همان علقه و رابطهٔ تابعیت است که ضمن ماده ۹ قرارداد مالیاتی امریکا و هلند نیز پیش‌بینی شده و بدین ترتیب مغایرتی با قرارداد فوق نیز مشاهده نمی‌شود.

۲ ـ استدلال دیگر مدعی آن بود که وضع مالیات بر ارث روی هلندیان مقیم خارج بی‌آن‌که نظیر آن روی خارجیان مقیم همان کشور قابل وضع باشد خود نوعی تبعیض نسبت به هلندیان است و بدین ترتیب ماده ۳ قانون ارث مغایر میثاق بین‌المللی حقوق سیاسی و مدنی است. دیوان عالی پاسخ داد که بین تبعهٔ یک کشور و دولت ایشان پیوند و علقهٔ ویژه‌ای برقرار است و همین رابطه توجیه عینی و منطقی اختلاف در رفتار به شمار می‌رود (ولی دیوان به این ایراد مقدّر پاسخ نداد که ماده ۲۶ میثاق جنبهٔ اطلاق دارد و تفاوتی بین تبعیض قابل توجیه و غیر آن قائل نشده است).



نروژ ـ ماهیت فوق شکل

یک دعوای مالیاتی که مدتها در محاکم و

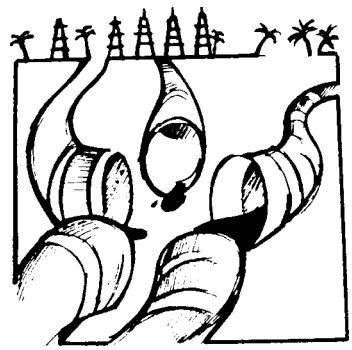
[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

مراجع نروژ ادامه داشت بالاخره بعد از ۱۵ سال به نتیجه رسید و دیوان عالی کشور به نفع مؤدی که یک شرکت امریکائی طرف قرارداد حفاری نفتی است رأی داد. شروع داستان از این قرار است که یک شرکت فرعی وابسته به یک گروه امریکائی در سال ۱۹۷۵ دو قرارداد حفاری با پیمانکاران اکتشاف میدانهای نفتی نروژ منعقد ساخت. برای انجام عملیات حفاری یک شرکت فرعی دیگر از جانب گروه در امریکا به ثبت رسید که ما آن را شرکت الف می‌نامیم. شرکت الف نیز به نوبه خود شعبه‌ای را در نروژ به ثبت رسانید.

قرار شد از چهار سکوی حفاری مورد نیاز دو فقره آن در امریکا و با استفاده از اعتبارات صادراتی آن کشور ساخته شود. برای استفاده از اعتبار صادراتی لازم بود که متقاضی تابعیت خارجی داشته باشد. بنابراین گروه یک شرکت فرعی دیگر در برمودا به ثبت رسانید که ما آن را شرکت ب خواهیم نامید. شرکت امریکائی ما در شرکت ب ضمانت این شرکت را برای استفاده از اعتبار صادراتی به عمل آورد. در ضمن شرکت ب هیچ‌گونه تشکیلات یا کارمندی نداشت و اقدام برای اخذ وام و اجارهٔ سکوها به شرکت الف توسط شرکت امریکائی مادر در برابر حق الزحمه صورت گرفت.

شعبه شرکت الف سکوهای حفاری را به اجاره گرفت و عملیات خود را آغاز کرد. مسئولیت پرداخت مالیات نروژ نیز برعهده همین شعبه بود که در محاسبات خود اجاره پرداختی به شرکت ب را از درآمد کسر می‌کرد. در سال ۱۹۸۱ یکی از دو سکوی حفاری به پیمانکار میدان نفتی فروخته شد و از دومی تا ۱۹۸۲ استفاده می‌شد.

طی این مدت چند بار به دفاتر شعبه رسیدگی شد و ایرادی اعلام نگردید. امّا ضمن یکی از رسیدگی‌ها که در سال ۱۹۸۳ انجام شد ممیز مالیاتی به این نتیجه رسید که شرکت ب ثبت شده در برمودا سایه‌ای بیش نیست و جدا از شرکت الف نمی‌توان موجودیت واقعی برای آن قائل شد. بنابراین به نظر مرجع مالیاتی باید شعبه شرکت الف در نروژ مالک سکوهای حفاری شناخته شود و در نتیجه کسر اجاره پرداختی به شرکت ب در محاسبه درآمد مشمول مالیات شعبه موردی نداشته است. حوزه مالیاتی کلیه محاسبات مربوط به سالهای ۱۹۸۲ ـ ۱۹۷۷ را تجدید نمود و مالیات‌های مربوط را مورد مطالبه قرار داد. جمع مطالبات به ۷/۳ میلیون دلار بالغ شد.

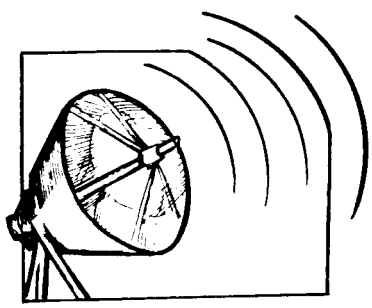


شرکت الف به هیأت حل اختلاف مالیاتی رجوع کرد ولی هیأت نظر حوزه را تأیید نمود. دعوی به دادگاه شهرستان ستاوانگر کشیده شد. دادگاه طبق خواسته مؤدی رأی داد و نظر حوزه مالیاتی را رد کرد. از این رأی به دادگاه استیناف گولاتینک شکایت شد و این دادگاه در ژانویه ۱۹۹۱ چنین نظر داد: هرچند شرکت ب را نمی‌توان صرفاً یک سایه به شمار آورد که فقط به خاطر کاستن از بار مالیاتی شرکت الف تشکیل شده باشد، با این حال از وجود شرکت ب به عنوان یک وسیله به همین منظور استفاده شده و این استفاده به مفهوم عدم وفاداری نسبت به قوانین مالیاتی نروژ است. بر این اساس دادگاه به قاعدهٔ ماهیت فوق شکل استناد کرد. طبق این قاعده صورت ظاهر قانونی که با واقعیات اقتصادی قضایا تطابق ندارد و به منظور گریز از مالیات ایجاد شده در رسیدگی به مسائل مالیاتی باید نادیده گرفته شود. با توجه به این ضابطه دادگاه استیناف بار دیگر نظر مرجع مالیاتی را تأیید کرد.

آنگاه مؤدی در دیوان عالی نروژ اقامه دعوی نمود. دیوان رأی نهایی را به نفع مؤدی چنین صادر کرد: شرکت ب فقط جنبهٔ صوری ندارد کما این‌که توانست از اعتبارات صادراتی امریکا استفاده کند و علت عمده تشکیل آن همین نکته بوده است. از طرفی در کاربرد قاعدهٔ «ماهیت فوق شکل» باید دقت کافی به عمل آورد که جنبهٔ ماهوی واقعی قضیه کدام بوده است. اگر ما بیائیم و وجود شرکت ب را نادیده بگیریم آیا نتیجه این خواهد بود که شرکت الف را مالک سکوهای حفاری بشناسیم؟ پاسخ منفی است. اگر شرکت ب نباشد مالکیت سکوها به شرکت مادر بازمی‌گردد که در امریکاست. شرکت الف فقط استفاده کننده از سکوهاست و این استفاده مبتنی بر شرایط قرارداد اجاره است. با این استدلال دیوان عالی تشخیص مرجع مالیاتی را رد کرد و به سود مؤدی رأی داد.

انگلستان. انتقال ماهواره‌ای برنامه‌های تلویزیونی و مالیات بر ارزش افزوده

بین شرکت هاچ‌ویژن مقیم هنگ‌کنگ و شرکت تِلکوم انگلستان قراردادی به منظور انتقال برنامه‌های تلویزیونی بی‌بی‌سی از طریق ماهواره به هنگ‌کنگ بسته می‌شود. کار شرکت انگلیسی این است که سیگنال‌های سمعی و بصری را به طور جداگانه از بی‌بی‌سی گرفته و در مرکز مخابراتی خود در انگلستان آن‌ها را با یکدیگر تلفیق می‌کند و پس از تقویت به ایستگاه گیرنده هاچ‌ویژن در هنگ‌کنگ منتقل می‌سازد. بهای دریافتی شرکت تلکوم شامل کلیه عملیات انتقال سیگنال‌ها از انگلستان به هنگ‌کنگ، از جمله هزینهٔ استفاده از ماهواره و نیز مخارج روزمرّهٔ شرکت می‌باشد. تمامی وسایل و تجهیزات انتقال در انگلستان متعلق به تلکوم است و مجموع



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

عملیات توسط مهندسین شرکت انجام می‌شود. موافقتنامهٔ طرفین هم عنوان قرارداد خدمت را دارد و موضوع آن چنین است: «استفاده از تسهیلات به منظور انتقال برنامه تلویزیونی از طریق سیگنال‌ها به منظور دریافت در هنگ‌کنگ».

مقام مالیاتی انگلستان نرخ متداول مالیات بر ارزش افزوده را بر دریافتی شرکت تلکوم قابل اِعمال دانست و این تشخیص مورد اعتراض مؤدی واقع شد. استدلال مؤدی این بود که مبالغ پرداخت شده بابت خدمات مهندسی است و چون استفاده‌کننده از خدمت مقیم خارج از قلمرو کشورهای عضو جامعه اروپاست برحسب مقررات معاف از مالیات بر ارزش افزوده است. در مقابل مرجع مالیاتی استدلال می‌کرد که انتقال سیگنال‌ها نوعی فراورده به شمار می‌رود و آنچه پرداخت می‌شود در واقع بهای این فراورده است و چنین دریافتی مشمول معافیت مربوط به بهای خدمات مورد استفاده در خارج از جامعه اروپا نمی‌باشد.

اختلاف مؤدی و سازمان مالیاتی به دادگاه ویژهٔ مالیات بر ارزش افزوده کشیده شد و دادگاه اظهارنظر نمود که در این نقل و انتقال فرآورده واقعی خود سیگنال‌ها هستند و نه انتقال آن‌ها، با این حال معافیت مالیاتی مربوط به خدمات در این مورد قابل استفاده نیست، زیرا آن معافیت راجع به حالتی است که مورد معامله ارائه مستقیم خدمات برای استفادهٔ طرف باشد. ولی در این قضیه خاص آنچه ارائه شده مآلاً یک فرآورده است که کم‌وبیش حاصل خدمات و فعالیت‌های شرکت انگلیسی است. بنابر این مورد مشمول نرخ متداول مالیات بر ارزش افزوده است.

دیوان دادگستری اروپائی ـ خرید کالا با کارت اعتباری

شرکت بالی مقیم بلژیک که از فروشندگان معروف کفش در آن کشور است، با چندین مؤسسه صادرکننده کارت‌های اعتباری قراردادهائی منعقد کرده و به مشتریان خود با ارائه کارت اعتباری کفش می‌فروشد. مؤسسه اعتباری ۵ درصد از مجموع فروش‌ها را بابت کمیسیون خود کسر کرده ۹۵ درصد باقی را به شرکت بالی می‌پردازد. هنگام فروش کالا طبعاً مالیات برارزش افزوده مصرف‌کنندهٔ نهائی نیز محاسبه و به قیمت اصلی فروش اضافه می‌شود. به عبارت دیگر مؤسسه اعتباری نه تنها از قیمت اصلی کالا بلکه از مالیات بر ارزش افزودهٔ مصرف‌کنندهٔ نهائی هم کمیسیون خود را کسر می‌کند.

از طرفی قاعده بر این است که شرکت هنگام پرداخت مالیات بر ارزش افزوده نهائی مؤسسه به دولت می‌تواند آنچه را خود قبلاً هنگام خرید ملزومات و غیره به عنوان مالیات ارزش افزوده پرداخته کسر کند و باقی را کارسازی نماید. شرکت مدعی بود که مالیاتهای پرداختی قبلی خود را باید از آنچه عملاً و به طور خالص از مؤسسه اعتباری دریافت داشته کسر کند. فرضاً اگر نرخ مالیاتی ۲۰ درصد و بهای فروش کالا ۳۰۰۰ فرانک باشد رقم مالیاتی پرداختی مشتری ۶۰۰ فرانک است ولی چون ۵ درصد کمیسیون کسر می‌شود فقط ۵۷۰ فرانک آن عاید شرکت شده و مالیات پرداختی قبلی باید از رقم ۵۷۰ کسر شود و نه از ۶۰۰.

اختلاف مالیاتی بر سر این قضیه به دادگاه بدوی بروکسل می‌کشد و چون اعضاء جامعه اروپا عموماً تابع مقررات واحد جامعه هستند و مؤدّی نیز به آن استناد می‌کند محکمه بلژیکی رأی دیوان دادگستری اروپائی را که ارگان قضائی جامعه مذکور است در این باب خواستار می‌شود. دیوان چنین اظهارنظر می‌کند:

در قضیه مورد بحث دو معامله جدا از هم صورت گرفته است، یکی فروش کفش به مشتری و دیگری انجام خدمت معین از سوی مؤسسه اعتباری به نفع شرکت بالی در مقابل ۵ درصد کمیسیون. به نظر دیوان معامله دوم اساساً مشمول مالیات بر ارزش افزوده نیست. امّا در مورد معاملهٔ



نخست که مشمول مالیات بر ارزش افزوده است باید مفاد ماده ۱۱ دیرکتیو (رهنمود) شماره ۶ شورای اروپا مبنی بر هماهنگی مقررات راجع به مالیات بر ارزش افزوده را مورد توجه قرار دهیم. برای آن که هماهنگی مورد بحث در این دستورالعمل حفظ شود باید از قبول دو مبنای جداگانه برای مالیات بر ارزش افزوده احتراز کنیم. وقتی که در محاسبه مالیات بر ارزش افزوده به حساب خریدار کالا رقم معینی را مبنا قرار می‌دهیم و نرخ مالیات را روی آن اعمال می‌کنیم، باید عیناً همین ارقام را در مورد محاسبه بدهی مالیاتی خود شرکت نیز بپذیریم. به عبارت دیگر باید کسر کمیسیون مؤسسه اعتباری را نادیده بگیریم و مالیات‌های قبلی را از رقم کامل مالیات پرداختی مشتری کسر کنیم.

نیویورک
مالیات شعبه خبرگزاری رویتر

خبرگزاری رویتر که یک شرکت انگلیسی است در هشتاد کشور و از جمله در امریکا شعبه به ثبت رسیده دارد. مقامات مالیاتی ایالت نیویورک برای محاسبه مالیات شعبه رویتر مجموع درآمدهای خالص این خبرگزاری در سراسر جهان را گرفته درصدی از آن را به تناسب برای شعبه امریکائی شرکت منظور داشتند. رویتر در مقام اعتراض برآمد و با استناد به قرارداد مالیاتی امریکا و انگلیس شکایت نمود. قضیه به دادگاه استیناف ایالت نیویورک کشید و این دادگاه عمل مراجع مالیاتی را تأیید کرد و نظر داد که نحوه محاسبه مالیات به منزله تبعیض نسبت به شعبه رویتر به شمار نمی‌رود و مغایرتی با قرارداد مالیاتی دو کشور ندارد.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

مقررات، بخشنامه ها و آراء هیات عمومی شورای عالی مالیاتی

قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی

ماده واحده ـ به منظور اعمال نظارت مالی بر واحدهای تولیدی، بازرگانی و خدماتی، همچنین حصول اطمینان از قابل اعتماد بودن صورتهای مالی واحدهای مزبور در جهت حفظ منافع عمومی، صاحبان سرمایه و دیگر اشخاص ذیحق و ذینفع، به دولت اجازه داده می‌شود حسب مورد و نیاز، ترتیبات لازم را برای استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی در موارد زیر به عمل آورد:

الف ـ حسابرسی و بازرسی قانونی شرکتهای پذیرفته شده یا متقاضی پذیرش در بورس اوراق بهادار.

ب ـ حسابرسی و بازرسی قانونی سایر شرکتهای سهامی.

ج ـ حسابرسی شرکتهای غیرسهامی و مؤسسات انتفاعی و غیرانتفاعی.

د ـ حسابرسی و بازرسی قانونی شرکتها و مؤسسات موضوع بندهای (الف) و (ب) ماده ۷ اساسنامهٔ قانونی سازمان حسابرسی مصوب ۱۳۶۶.

هـ ـ حسابرسی مالیاتی اشخاص حقیقی و حقوقی.

تبصره ۱ـ شرایط و ضوابط مربوط به تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان مطابق آیین نامه‌ای می باشد که به پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارائی به تصویب هیأت وزیران می‌رسد.

تبصره ۲ـ نخستین گروه حسابداران رسمی با نصاب حداقل ده (۱۰) نفر می توانند به عنوان هیأت مؤسس، «جامعه حسابداران رسمی ایران» را به صورت مؤسسه‌ای غیردولتی، غیر انتفاعی و دارای استقلال مالی و شخصیت حقوقی مستقل تشکیل دهند. اساسنامه جامعه مزبور توسط هیأت مؤسسه تهیه و به تصویب هیات وزیران می‌رسد.

تبصره ۳ـ به منظور تنظیم امور و اعتلای حرفه حسابداری و حسابرسی و نظارت حرفه‌ای بر کار حسابداران رسمی، نخستین گروه حسابداران رسمی می توانند با رعایت شرایطی که در اساسنامه «جامعه حسابداران رسمی ایران» می آید، مؤسسه حسابرسی تشکیل دهند.

تبصره ۴ـ حدود و ضوابط مربوط به چگونگی استفاده از خدمات و گزارشهای حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی مزبور، مطابق آیین‌نامه‌ای می باشد که به پیشنهاد وزیر امور اقتصادی و دارائی به تصویب هیأت وزیران می‌رسد.

تبصره ۵ـ دستگاههای دولتی می توانند از خدمات سازمان حسابرسی ـ که تنها سازمان حسابرسی دولتی محسوب می‌شود ـ یا حسابداران رسمی و مؤسسات حسابرسی فوق الذکر استفاده کنند.

قانون فوق مشتمل بر ماده واحده و پنج تبصره در جلسه علنی روز سه‌شنبه مورخ بیست و یکم دیماه یکهزار و سیصد و هفتاد و دو مجلس شورای اسلامی تصویب و در تاریخ ۱۳۷۲/۱۰/۲۹ به تأیید شورای نگهبان رسیده است.

رئیس مجلس شورای اسلامی ـ علی اکبر ناطق نوری

اصلاح عبارتی قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابدارن ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی

پیرو نامه شماره ۲۳۲۳/ق مورخ ۱۳۷۲/۱۱/۳ موضوع ابلاغ قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی، باتوجه به مذاکرات مجلس شورای اسلامی تبصره ۲و۳ ماده واحده اصلاح عبارتی نیاز داشته که در نسخه ابلاغی معمول نگردیده است لذا متن صحیح تبصره‌های ۲و۳ ماده واحده جهت طی مراحل قانونی به شرح زیر اعلام می‌گردد:

تبصره ۲ـ به منظور تنظیم امور و اعتلای حرفه حسابداری و حسابرسی و نظارت حرفه‌ای بر کار حسابداران رسمی، نخستین گروه حسابداران رسمی با نصاب حداقل ده (۱۰) نفر می توانند به عنوان هیأت مؤسس، «جامعه حسابداران رسمی ایران» را به صورت مؤسسه‌ای غیردولتی، غیرانتفاعی و دارای استقلال مالی و شخصیت حقوقی مستقل تشکیل دهند. اساسنامه جامعه مزبور توسط هیأت مؤسس، تهیه و به تصویب هیأت وزیران می‌رسد.

تبصره ۳ـ حسابداران رسمی می توانند با رعایت شرایطی که در اساسنامه «جامعه حسابداران رسمی ایران» می آید، مؤسسه حسابرسی تشکیل دهند.

رئیس مجلس شورای اسلامی ـ علی اکبر ناطق نوری

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

بخشنامه شماره ۲۱۶۸/۳۹۱۱۲ـ۳۰/۵ مورخ ۷۲/۸/۴

چون طبق صراحت ماده واحده قانون استفساریه در خصوص تأثیر ماده ۱۷۳ قانون مالیاتهای مستقیم بر ماده ۱۱۱ قانون شرکتهای تعاونی که در تاریخ ۱۳۷۲/۲/۲۹ به تصویب مجلس شورای اسلامی رسیده است، ماده ۱۷۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ مجلس شورای اسلامی ناسخ ماده ۱۱۱ قانون شرکتهای تعاونی مصوب خرداد ماه ۱۳۵۰ نبوده و شرکتهای تعاونی روستائی متشکل از افراد ساکن حوزه عمل شرکت که به امر کشاورزی مباشرت مستقیم دارند و همچنین شرکتهای تعاونی کارگری مصرف و مسکن و اعتبار و نیز اتحادیه‌های آنها و همچنین شرکتهای تعاونی صنایع دستی و صیادان و آموزشگاهها و اتحادیه‌های آنها بطورکلی از پرداخت مالیات معاف می‌باشند و اینکه ممکن است از تاریخ اجرای قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ مجلس شورای اسلامی (۱۳۶۸/۱/۱) معافیت مالیاتی مذکور کلاً یا بعضاً اعمال نشده باشد، بنابراین از جهت اجرای مقررات و اعمال معافیتهای مقرر در ماده ۱۱۱ قانون شرکتهای تعاونی مصوب ۱۳۵۰ و استرداد مالیاتهای اضافه دریافت شده موارد زیر را تأکید می‌نماید.

۱ـ در مواردیکه برگ تشخیص مالیات سنوات گذشته صادر نگردیده، مأموران تشخیص ذیربط باید با رعایت معافیتهای مقرر اقدام به رسیدگی بنمایند. و در صورتیکه احیاناً برگ تشخیص مالیات صادر و بدلایلی ابلاغ نشده و هنوز فرصت قانونی برای ابلاغ آن باقی است، باید برگ مزبور حسب گزارش تنظیمی وسیله ممیز و سرممیز مسئول براساس مقررات حاکم ابطال و یا اصلاح و سپس مراتب به مؤدی اعلام یا ابلاغ گردد.

۲ـ چنانچه برگ تشخیص مالیات ابلاغ شده و پرونده در مرحله حل و فصل وسیله ممیز کلی مالیاتی و یا هیئتهای حل اختلاف مالیاتی (خواه بدوی یا تجدیدنظر) میباشد، مراجع مذکور حسب مورد مکلفند با رعایت معافیت قانونی مورد بحث اتخاذ تصمیم نمایند.

۳ـ در مواردیکه مالیات دوره عمل سال ۱۳۶۸ و سنوات بعد قطعیت یافته اما برگ مالیات قطعی آن صادر نگردیده و یا با وجود صدور هنوز ابلاغ نشده و همچنین در صورتیکه مالیات قطعی و برگ مالیات قطعی آن نیز صادر و ابلاغ گردیده، ممیزین مالیاتی مکلفند گزارشی مبنی بر ابطال برگ قطعی یا عدم نیاز به صدور برگ قطعی حسب مورد عنوان سرممیزی متبوع تهیه و النهایه پس از ملاحظه و تایید ممیز کل مالیاتی متبوع، عدم تعلق مالیات بلحاظ برخورداری از معافیت را طی نامه‌ای به اطلاع مؤدی برسانند.

۴ در تمامی موارد پیش گفته چنانچه مالیات اضافی پرداخت شده باشد پس از بررسی و انجام اقدامات لازم بشرح بندهای فوق الذکر، اضافه پرداختی باید حسب مقررات ماده ۲۴۲ قانون مالیاتهای مستقیم مسترد گردد.

احمد حسینی
معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۳۵۴۴/۴۳۶۷۲ـ۳۰/۵ مورخ ۷۲/۸/۲۶

بطوریکه اطلاع دارند مقررات ماده ۱۳۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ مجلس شورای اسلامی، نسبت به واحدهای تولیدی که از ۱۳۶۶/۱۲/۳ لغایت پایان سال ۱۳۷۰ برای آنها پروانه یاکارت تأسیس از وزارتخانه‌های ذیربط صادر و حائز شرایط مقرر باشند قابل اجرا است، از طرفی طبق تبصره ۲ این ماده در صورتیکه محصول واحد تولیدی موضوع ماده ۱۳۲ قانون فوق الذکر از انواع کالاهای سرمایه‌ای باشد ۶ سال و چنانچه از نوع کالاهای واسطه‌ای باشد ۳ سال به مدت معافیت مالیاتی مربوطه افزوده خواهد شد بعلاوه چون اخیراً فهرست کالاهای مذکور و اصل که طی شماره‌های ۳۰/۵۶۵۸ مورخ ۱۳۷۲/۲/۲۵ و ۱۹۷۲ـ۳۰/۵ مورخ ۱۳۷۲/۵/۴ و ۲۳۸۸ـ۳۰/۵ مورخ ۱۳۷۲/۶/۲ و ۳۰۲۴ـ۳۰/۵ مورخ ۱۳۷۲/۷/۱۸ دفتر فنی مالیاتی ابلاغ شده است و مأموران مالیاتی با مسائل و ابهاماتی مواجه میباشند، لذا بمنظور اجرای صحیح قانون و پرهیز از اتخاذ رویه‌های گوناگون تأکید مینماید:

۱ـ در مواردیکه برگ تشخیص مالیات سنوات گذشته صادر نگردیده، مأموران تشخیص ذیربط باید با رعایت معافیتهای مقرر اقدام به رسیدگی و عنداللزوم مطالبه مالیات بنمایند و در صورتیکه احیاناً برگ تشخیص مالیات صادر گردیده و بدلایلی ابلاغ نشده و هنوز فرصت قانونی برای ابلاغ آن باقی است، باید برگ مزبور حسب گزارش تنظیمی وسیله ممیزین و سرممیزین مسئول براساس مقررات حاکم ابطال یا اصلاح و سپس اقدام به ابلاغ آن گردد.

۲ـ چنانچه برگ تشخیص مالیات ابلاغ شده و پرونده در مرحله حل و فصل وسیله ممیز کل مالیاتی و یا هیئتهای حل اختلاف مالیاتی (خواه بدوی یا تجدیدنظر) میباشد، مراجع مذکور حسب مورد مکلفند با رعایت معافیت قانونی مورد بحث اتخاذ تصمیم و برگ تشخیص مالیات را رد یا درآمد مشخصه را تا حد معافیت متعلق تعدیل نمایند.

۳ـ در مواردیکه مالیات دوره عمل سال ۱۳۶۸ و سنوات بعد قطعیت یافته اما برگ مالیات قطعی آن صادر نگردیده و یا با وجود صدور هنوز ابلاغ نشده و همچنین در صورتیکه مالیات قطعی و برگ مالیات قطعی آن نیز صادر و ابلاغ گردیده، ممیزین مالیاتی مکلفند گزارشی عنوان سرممیزی متبوع تهیه والنهایه پس از ملاحظه و تائید ممیز کل مالیاتی متبوع درآمدهای معاف از پرداخت مالیات را از درآمدهای قطعی شده سابق کسر و عند الاقتضاء برگ مالیات قطعی یا برگ مالیات قطعی اصلاحی با لحاظ نمودن معافیت صادر و ابلاغ و اگر بجهت برخورداری از معافیت بطورکلی مالیاتی تعلق نگیرد، موضوع را طی نامه‌ای باطلاع مؤدی برسانند.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

۴ چنانچه تولیدکنندگان علاوه بر فعالیت تولیدی، فعالیتهای جنبی دیگری هم داشته‌اند و حال پس از قطعیت، مأموران تشخیص در تفکیک درآمد مربوط به هریک از فعالیتها مواجه با اشکال میباشند، لازم است بطریق زیر اقدام گردد:

الف ـ در مواردیکه میزان درآمد ناشی از تولید کاملاً مشخص و منفک از سایر درآمدها است (مثلاً در موارد قطعیت پرونده بلحاظ عدم اعتراض مؤدی که در اینصورت مسلماً درآمدهای ناشی از فعالیتهای مختلف طبق گزارش تعیین مالیات بطور جداگانه مشخص میباشد)، برگ مالیات قطعی یا اصلاحی آن و یا اعلامیه با ملحوظ داشتن درآمد مذکور تنظیم و ابلاغ گردد.

ب ـ اگر درآمد توسط مراجع حل اختلاف بدون قید وتفکیک اقلام مختلف آن، یکجا مورد تعدیل قرار گرفته باشد، میزان تعدیل شده را به نسبت اقلام مذکور تسهیم واز این طریق درآمد مربوط به تولید را معین نموده اقدامات بعدی را بترتیب فوق معمول دارند.

۵ـ در تمامی موارد پیش گفته چنانچه مالیاتی مازاد بر حد مقرر پرداخت شده باشد، پس از بررسی و انجام اصلاحات لازم بشرح بندهای فوق الذکر اضافه پرداختی باید طبق مقررات ماده ۲۴۲ قانون مالیاتهای مستقیم مسترد گردد.

معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۳۵۹۹/۴۶۵۴۶ـ۵ مورخ ۷۲/۹/۹

از آنجاکه بعضی از مسئولین مالیاتی در مورد مالیات بردرآمد حقوق کارکنان دفاتر اسناد رسمی با ابهام مواجه بوده از طرفی گویا برخی حوزه‌های مالیاتی هنوز از مفاد قانون اصلاح پاره‌ای از مواد قانون دفاتر اسناد رسمی وکانون سردفتران و دفتر یاران مصوب ۱۳۷۱/۳/۳ و «آئین نامه موضوع تبصره ماده ۳ آن بی‌اطلاع میباشند، بمنظور رفع اشکال و اتخاذ رویه واحد ضمن ارسال نسخه‌ای از متن قانون و آئین نامه یاد شده نکات زیر را متذکر می‌گردد:

۱ـ کلیه سردفتران همانند سایر پرداخت کنندگان حقوق مکلفند برابر ماده ۸۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن با رعایت سایر مقررات موضوع فصل سوم باب سوم آن قانون، هنگام هر پرداخت یا تخصیص، مالیات متعلق را براساس درآمد مشمول مالیات سالانه کسر و ظرف سی روز ضمن تسلیم فهرست مشخصات حقوق بگیران به حوزه مالیاتی محل پرداخت و در ماههای بعد هم تغییرات را صورت دهند وگرنه حسب مورد مشمول جرائم و مجازاتهای موضوع ماده ۱۹۷ و ماده ۱۹۹ و تبصره ۳ آن خواهند بود.

۲ـ چون حق التحریر موضوع ماده ۳ قانون فوق الذکر و آئین نامه مربوط، علاوه بر حقوق و مقرری یا مزد بعنوان نوعی پاداش بکارکنان دفتر اسناد رسمی پرداخت میگردد، این پرداختی یا تخصیصی نیز باید جزء درآمد حقوق کارکنان مزبور تلقی و مالیات آن برابر مقررات پیش گفته توسط سر دفتر کسر و واریز شود.

۳ـ باتوجه باینکه صاحبان دفاتر اسناد رسمی از جمله اشخاص حقیقی موضوع ماده ۹۶ قانون مالیاتهای مستقیم می‌باشند، اصولاً هر سردفتر مسئول پرداخت مالیات بردرآمد حقوق کارکنان زمان تصدی خود بوده بدهیهای مربوط به زمان قبل از تصدی و جرائم آن ارتباطی به سردفتر فعلی ندارد.

۴ـ کلیه حوزه‌های مالیاتی مکلفند پرونده‌های مالیات بردرآمد حقوق مربوط به دفاتر اسناد رسمی واقع در محدوده خود را همه ماهه مورد بررسی قرار داده، در صورت مشاهده هرگونه تاخیر در ارسال فهرست حقوق بگیران و یا پرداخت مالیات و یاکسر پرداخت، اقدامات قانونی بموقع معمول و علاوه بر آن موقع رسیدگی بپرونده مالیات مشاغل سردفتران، وضعیت مالیاتهای تکلیفی سال مربوط را هم روشن نمایند.

وزیر امور اقتصادی و دارائی

بخشنامه شماره ۳۶۳۵/۴۶۶۴۶ـ۵ مورخ ۷۲/۹/۱۰

نظر به اینکه در خصوص نحوه اجرای معافیتهای مالیاتی مقرر در تبصره ۶ ماده ۱۳۲ اصلاحی موضوع ماده ۳۵ قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ و همچنین ماده ۱۴۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ برای مامورین تشخیص مالیاتی ابهاماتی مطرح است بلحاظ روشن شدن موضوع اعلام می‌دارد:

۱ـ در مورد معافیت مالیاتی مراکز فرهنگی و هنری مذکور در تبصره ۶ ماده ۱۳۲ اصلاحی که در صورت داشتن پروانه فعالیت و یا تاسیس از وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی بمدت ۵ یا ۸ سال حسب مورد از تاریخ شروع فعالیت معاف گردیده‌اند توجه داشته باشند که مفاد این تبصره ناظر به مواردیست که شروع فعالیتهای موصوف از ۱۳۷۱/۱/۱ به بعد بوده و در هر حال مراکزی راکه تاریخ شروع فعالیتشان قبل از ۱۳۷۱/۱/۱ میباشد شامل نخواهد بود.

۲ـ در خصوص معافیت پنجساله درآمد حاصل از صنایع روستائی موضوع ماده ۱۴۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶که طبق بخشنامه وزارتی شماره ۳۰/۴/۸۳۶۵/۳۴۰۰۸ مورخ ۱۳۷۲/۷/۱۰ شامل کلیه موافقتهای اصولی و مجوزهای احداث صادره مربوط به قبل از ۷۱/۲/۷ اعلام گردیده نیز توجه داشته باشند که این معافیت هم شامل کلیه موافقت‌نامه‌های اصولی و مجوزهای موصوف صادر از ۱۳۶۸/۱/۱ الی ۱۳۷۱/۲/۷ خواهد بود و لاغیر.

معاون درآمدهای مالیاتی

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

رای شماره ۷۰۶۰ـ۳۰/۴/ مورخ ۷۲/۶/۶ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی

گزارش شماره ۳۰/۵۴۴۶ ـ ۱۳۷۱/۲/۳۰ دفتر فنی مالیاتی عنوان مقام محترم معاونت درآمدهای مالیاتی مشعر بر طرح این مسئله که آیا صاحبان داروخانه‌ها بنابه این دلیل که شغل آنها جزء رشته‌های بهداشتی و درمانی است، مشمول معافیتهای موضوع مادتین ۱۳۹ و ۱۴۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ میباشند یا خیر، حسب ارجاع مشارالیه در جلسه مورخ ۱۳۷۲/۶/۲ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی مطرح و پس از شور و بررسی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون یاد شده رای هیئت مذکور در این باره بشرح زیر اعلام گردید:

رای اکثریت:

نظر باینکه،نسخه پیچی داروخانه‌ها مستلزم کاربرد نظر تخصصی در امور داروئی و درمانی بوده و این امر مستقیماً مرتبط با رشته‌های پزشکی است، لذا صرفاً درآمد حاصل از این قسمت از فعالیتهای داروخانه‌ها حسب مورد مشمول معافیتهای موضوع مادتین ۱۳۹ و ۱۴۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی خواهد بود.

علی اکبر سمیعی حسن عباسی پناه محمود حمیدی علی اکبر نوربخش علی اصغر محمدی محمدعلی سعید زاده

نظر اقلیت:

گرچه رشته‌های تحصیلی و حرفه‌ای داروسازان و دکترهای داروساز جزء رشته‌های پزشکی، بهداشتی و درمانی است، اما حسب استنباط از مفاد مادتین ۱۳۹ و ۱۴۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و همچنین اصلاحی آنها بشرح مواد ۳۹ و ۴۰ «قانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم ۷۱/۲/۷ مجلس شورای اسلامی، صرف خرید و فروش لوازم و مواد بهداشتی و داروئی وسیله داروخانه‌ها سبب شمول معافیتهای موضوع مواد مذکور نسبت به درآمدهای حاصل از این ممر نخواهد بود. با این توضیح که حق خدمات فنی پرداختی به مسئولین داروخانه‌ها بلحاظ آنکه این پرداختی در حقیقت بابت خدمات درمانی و مستقیماً مرتبط با خدمات پزشکی است، مشمول معافیت موضوع ماده ۱۲۹ حسب مورد میباشد.

محمدتقی نژاد عمران محمد طاهر محمد رزاقی

رای شماره ۳۰/۴/۸۸۵۲ مورخ ۷۲/۷/۲۱ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی

گزارش شماره ۳۰/۵/۱۵۷۵ ـ ۱۳۷۲/۶/۱۶ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۲/۷/۱۹ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی مطرح است. مفاد گزارش مزبور اجمالاً عبارتست از:

«حوزه مالیاتی با قبول دفاتر دوره عمل سال ۱۳۶۸ یکی از شرکتهای تعاونی مبلغی از هزینه‌های ابرازی را برگشت و برآن اساس اقدام به مطالبه مالیات نموده است. شرکت یاد شده بی‌آنکه نسبت به هزینه‌های برگشتی معترض بوده باشد، صرفاً بلحاظ عدم کسر ذخیره قانونی غیر قابل تقسیم از درآمد مشمول مالیات در مقام اعتراض به برگ تشخیص مالیات برآمده و هیئت حل اختلاف مالیاتی بدوی هم رای برکسر مبلغ مورد ادعای مودی داده است.بعد از آن مودی متوجه آن شده است که قبلاً در ارائه میزان واقعی ذخایر دچار اشتباه شده در نتیجه پس ازگذشت ۵۱ روز از تاریخ ابلاغ رای هیئت بدوی، تقاضای طرح مجدد پرونده در همان هیئت بمنظور رفع اشتباه نموده و هیئت مذکور هم تقاضا را پذیرفته و بار دیگر ضمن رای اصلاحی مبادرت به تعدیل درآمد مشمول مالیات باگنجانیدن ذخیره اعلام شده مودی نموده است. اکنون قانونی یا غیر قانونی بودن رای اصلاحی فوق الاشعار مورد سوال دفتر فنی مالیاتی میباشد».

هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی پس از مطالعه سوابق ارسالی و شور و تبادل نظر در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ بشرح آتی اعلام رای مینماید:

رای اکثریت:

بنابه حکم صریح تبصره ۵ ماده ۱۰۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶، ذخایر موضوع بندهای ۱و۲ ماده ۱۵ قانون شرکتهای تعاونی موردبحث موقع احتساب مالیاتهای قطعی قابل کسر از درآمد مشمول مالیات شرکتها و اتحادیه‌های تعاونی میباشد، اما در خصوص مسئله مطروحه چون حسب گزارش واصله اشتباه محاسبه از جانب هیئت حل اختلاف مالیاتی صورت نگرفته بوده، طرح مجدد پرونده و اصلاح درآمد مشمول مالیات وسیله هیئت مذکور منطبق بر مفاد ماده ۲۴۹ قانون مالیاتهای مستقیم نبوده بالنتیجه صدور چنین اصلاحیه فاقد وجاهت قانونی است.

محمدتقی نژاد عمران محمدطاهر محمد رزاقی مجید میرهادی علی‌اصغر محمدی‌حسن محمدیان محمدعلی سعیدزاده (با نتیجه موافقم)

نظراقلیت:

تطبیق ادعا وارقامی که مودی در محضر هیئت حل اختلاف مالیاتی اعلام مینماید بعهده هیئت است که باید اسناد و مدارک ارائه شده از طرف مودی را مورد رسیدگی قرار داده و رای مقتضی صادر نماید و در مانحن فیه رای شماره ۱۳۳۲/۲۰۱۲ـ۷۰/۱۰/۱۵ دلالت بر آن دارد که هیئت پرونده امر را مطالعه و نهایتاً مبلغی را باستناد تبصره ۵ ماده ۱۰۵ از درآمد مشمول مالیات کسر کرده است که اساس موضوع منطبق با مقررات است، لکن بعداً حسب اعلام مودی معلوم شده است مبلغ مذکور (هرچند در جلسه مورخ ۷۰/۸/۸ توسط مودی اعلام شده است) اشتباه بوده و هیئت حل اختلاف هم در رسیدگی قبلی که منتهی بصدور رای ۱۳۳۲/۲۰۱۲ـ۷۰/۱۰/۱۵گردیده نسبت به صحت و یا سقم مبلغ و تطبیق آن با اسناد و مدارک مربوط دقت نکرده و از این حیث مرتکب اشتباه

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

شده است و لذا رای شماره ۳۲۸۳ـ۸ـ۷۲/۲/۳۰ از مصادیق ماده ۲۴۹ بوده و از لحاظ مقررات موضوعه ایرادی برآن مترتب نیست.

علی اکبر سمیعی محمود حمیدی

رای شماره ۳۰/۴/۹۱۷۹ مورخ ۷۲/۷/۲۸ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی

دفتر فنی مالیاتی طی شماره ۳۷۴۴ـ۳۰/۵ـ ۱۳۷۱/۱۲/۱۱ گزارشی بشرح مفاد زیرین تقدیم معاونت محترم درآمدهای مالیاتی نموده:

«در ارتباط با شمول یا عدم شمول مقررات ماده ۲۳۹ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ نسبت به برگهای تشخیص مالیات بر ارث و قطعیت آنها در صورت عدم اعتراض بموقع هریک از وراث، دو نظریه متفاوت بترتیب ذیل وجود دارد:

الف: اصولاً مقررات ماده ۲۳۹ قانون مذکور ناظر به درآمد مشمول مالیات بوده و ماترک راکه عنوان دارائی داشته از طرفی کلیه وراث مشاعاً در آن سهیم میباشند، شامل نمیشود، ضمناً همانگونه که طبق مفاد تبصره ماده ۲۶ قانون فوق الذکر، تسلیم اظهارنامه از طرف یکی از وراث سالب تکلیف سایر ورثه میگردد، عدم اعتراض برخی از ورثه به برگ تشخیص مالیات نیز با وجود اعتراض بموقع سایر وراث مانع از رسیدگی هیئت حل اختلاف مالیاتی به کل ماترک نمیباشد.

ب: حکم ماده ۲۳۹ قانون یاد شده عمومیت داشته نسبت به تمام برگهای تشخیص مالیات در هر منبع مالیاتی جاری میباشد لذا عدم اعتراض بموقع هر کدام از ورثه به برگ تشخیص مالیات موجب قطعیت مالیات متعلقه بوده و اعتراض برخی از وراث سبب رسیدگی هیئت حل اختلاف به کل ماترک نخواهد بود».

در خاتمه دفتر مزبور بلحاظ رفع ابهام و ایجاد رویه واحد پیشنهاد ارائه طریق وسیله شورایعالی مالیاتی را نموده است.

هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی باتوجه به ارجاع موضوع از طرف معاون محترم درآمدهای مالیاتی، در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ پس از شور و بررسی راجع به مسئله مطروحه در جلسه مورخ ۱۳۷۲/۷/۱۹ بشرح آتی اعلام رای مینماید:

با عنایت باینکه ترتیبات مربوط به رسیدگی و حل اختلاف بشرح فصول دوم و سوم باب پنجم قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ شامل هر دو نوع مالیات موضوع باب دوم و سوم قانون مزبور (دارائی و درآمد) میباشد، نظریه موضوع بند «ب» گزارش دفتر فنی مالیاتی مورد تائید است. با این ترتیب عدم اعتراض بموقع برابر ماده ۲۳۹ از طرف هریک از وراث، سبب قطعیت ماخذ مشمول مالیات مندرج در برگ تشخیص مالیات بوده اما این قطعیت مانع طرح و رسیدگی پرونده مالیاتی مربوط در هیئتهای حل اختلاف مالیاتی بابت سهم سایر وارث که در موعد مقرر اقدام به اعتراض نموده و یا حسب مورد در اجرای تبصره ماده ۲۳۹ به هیئتهای مذکور احاله گردیده، نخواهد بود.

محمدتقی نژاد عمران محمد رزاقی مجیدمیرهادی حسن عباسی پناه علی اصغر محمدی محمدعلی سعیدزاده

نظر اقلیت

اموال مشمول مالیات بر ارث و بدهیها و هزینه‌های قابل قبول بموجب ماده ۱۹ و تبصره آن و ضوابط و نحوه تعیین ارزش اموال مذکور نیز بموجب ماده ۳۲ و تبصره‌های آن تعریف و مشخص شده است، بنابراین در مورد پرونده‌های مالیات بر ارث بطورکلی وظیفه مامورین تشخیص اینست که ارزش اموال مذکور در ماده ۱۹ باقیمانده از متوفی را موافق حکم ماده ۳۲ و تبصره‌های مربوط تعیین و بدهیها و هزینه‌های قابل قبول را از ارزش آنها کسر تا ارزش اموال مشمول مالیات بر ارث موضوع ماده ۱۹ مشخص گردد و سپس در صورت اقتضاء مالیات متعلقه را با رعایت بندهای ۱و۲و۳ ماده ۱۷ مطالبه نمایند پس از مطالبه مالیات ممکن است اعتراض ورثه بصور مختلفی متجلی شود که اهم آنها بدوصورت زیر خواهد بود:

۱ـ اعتراض به ارزش تعیین شده برای اموال باقیمانده از متوفی

۲ـ اعتراض به بدهیها و هزینه‌هائی که مورد قبول مامورین تشخیص واقع نشده است.

اینک در صورتیکه پس از رسیدگی به اعتراض در مرحله حل اختلاف مسلم شود در تعیین ارزش اموال حکم ماده ۳۲ رعایت نشده یا در مورد بدهیها و هزینه‌های قابل قبول احکام قانونی نادیده گرفته شده است، مرجع رسیدگی به اعتراض ارزشهائی راکه پس از رسیدگی در مرحله حل اختلاف برای اموال تعیین شده و موافق حکم قانون است یا بدهیها و هزینه‌هائی راکه قبلاً توسط مرجع قبلی پذیرفته نشده و طبق مقررات قابل قبول است جایگزین نظر مامورین مربوط قبلی در قسمتهای مورد اعتراض خواهد نمود، در اینصورت بنابه اتخاذ ملاک از بند ۳ ماده ۱۷ که اصولاً منصرف از تعداد و طبقه و هویت وراث میباشد و تبصره ماده ۲۶ و حکم ماده ۴۱ و همچنین بخشنامه شماره ۲۷۱۰/۲۰ـ۵۰/۳/۲۹ بدیهی است که این جایگزینی حسب مورد ناظر به ارزش اموال و بدهیها و هزینه‌های قابل قبول مربوط به متوفی بوده و ارتباطی به نظر یا اعتراض یا اموال شخصی هریک از وراث بطور جداگانه ندارد و لذا نظر مرجع رسیدگی به اعتراض که مربوط به پرونده مالیات بر ارث متوفی است درکل پرونده موثر بوده و باید در موردکلیه ورثه تعمیم داده شود، اعم از اینکه تمام ورثه یا یکی از آنها معترض شده باشد، زیرا منظور نمودن ارزشهای متفاوت برای مال واحد بتاریخ حین الفوت متوفی یا بدهیها و هزینه‌های مختلف المبلغ برای موضوع واحد با احکام مواد ۳۲و۱۹ و تبصره‌های آنها در مورد ماخذ تعیین ارزش اموال متوفی و بدهیها و هزینه‌های قابل کسر از ارزش اموال مغایرت دارد و اینکه به اعتبار اعتراض بعضی از وراث و عدم اعتراض بعض دیگر برای مال واحدی در تاریخ حین الفوت متوفی دو ارزش متفاوت و نسبت به بدهی متوفی در موضوع واحدی دو مبلغ مختلف از طرف مجریان قانون (مامورین تشخیص و مراجع حل اختلاف) منظور گردد موجه و منطبق با اصول و موازین شناخته شده حقوقی و قانونی نمیباشد.

علی اکبر سمیعی سیدمحمود حمیدی محمد طاهر

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

رای شماره ۳۰/۴/۹۶۵۷ مورخ ۷۲/۸/۱۱ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی

طبق گزارش شماره ۲۸۴۲ـ۳۰/۵ـ۱۳۷۲/۷/۱۹ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی، بانک صنعت و معدن باستناد آراء قبلی شورایعالی مالیاتی و بند ۳ از ماده ۸ اساسنامه خود و نامه شماره ۲۲۰۲ مورخ ۱۳۷۲/۵/۲۲ بانک مرکزی ایران مدعی است که چون سرمایه‌گذاری بانک در شرکتها از محل سپرده اشخاص بوده و سرمایه‌گذاری دولت تلقی نمیگردد، بنابراین سرمایه‌گذاریهای اخیر الذکر مشمول تسهیلات مقرر در ماده ۱۳۸ قانون نیز خواهد بود، حال آنکه بنظر اداره کل امور اقتصادی و دارائی استان گیلان بلحاظ آنکه بانک صنعت و معدن برابر اعلامیه بانک مرکزی مجاز به جمع‌آوری سپرده‌های مردم نمیباشد و منابع سرمایه‌گذاری خود را از بانکهای دیگر تامین مینماید، سرمایه‌گذاری این بانک در شرکتها بعنوان سرمایه دولتی بوده بالنتیجه ذخایر منظور شده به نسبت سهم بانک صنعت و معدن مشمول معافیت موضوع ماده ۱۳۸ قانون مالیاتهای مستقیم نخواهد بود. النهایه بمنظور اعمال رویه واحد، دفتر فنی مالیاتی پیشنهاد طرح موضوع در شورایعالی مالیاتی را نموده است.

هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی در جلسه مورخ ۱۳۷۲/۸/۹ پس از ملاحظه سوابق مربوط و شور و تبادل نظر در این باره بشرح آتی اعلام رای مینماید:

پیرو آراء شماره ۳۰/۴/۶۴۵۰ـ۱۳۶۷/۷/۲ و ۳۰/۴/۵۴۶۸ـ۱۳۶۸/۴/۲۸ شورایعالی مالیاتی با عنایت به اعلامیه اداره نظارت بر امور بانکها مبنی بر اینکه «باستناد ماده ۲ آئین نامه فصل پنجم قانون عملیات بانکی بدون ربا و همچنین براساس مصوبات شورای پول و اعتبار بانکهای تجاری منابع موردنیاز بانکهای تخصصی را بترتیب اولویت از محل منابع سپرده گذار و یا از محل منابع خود تامین مینمایند و بموجب ماده ۳ آئین نامه مذکور مقرر گردیده در مواردیکه تامین منابع توسط یک بانک برای بانکهای دیگر از محل منابع سپرده گذار صورت میگیرد، بانک گیرنده منابع بوکالت توکیلی از طرف بانک تامین‌کننده منابع وجوه حاصل را طبق ضوابط مربوط به سپرده‌های سرمایه‌گذاری بشرح آئین‌نامه تجهیز منابع پولی منحصراً بمصارف امور موضوع ماده ۹ قانون عملیات بانکی بدون ربا خواهند رساند» اعلامیه بانک صنعت و معدن و سایر بانکهای تخصصی نیز دایر بر اینکه سرمایه‌گذاری آن از محل سپرده‌های سرمایه‌گذاری مدت‌دار بوده است، با رعایت سایر مقررات مربوط قابل قبول بوده و با تحقق این موضوع حسب مورد معافیتهای موضوع قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی قابل تعمیم نسبت به درآمدهای مربوط به سهم سرمایه‌گذاری اینگونه بانکها خواهد بود. محمدعلی سعیدزاده

محمدتقی نژادعمران علی‌اکبر سمیعی محمدطاهر محمد رزاقی مجید میرهادی محمود حمیدی علی‌اکبر نوربخش علی‌اصغر محمدی

رای شماره ۳۰/۴/۱۲۶۴۵ مورخ ۷۲/۱۱/۳ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی

گزارش شماره ۲۹۸۷ـ۳۰/۵ـ۱۳۷۲/۷/۲۷ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۲/۱۱/۳ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی مطرح است. گزارش یاد شده اجمالاً مشعر بر طرح این مسئله است که آیا فک اسناد قطعی مشتمل برهن و همچنین فک اسناد رهنی املاک که از مصادیق رهن تصرف نباشد، مستلزم اخذ گواهی انجام معامله موضوع ماده ۱۸۷ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و ارائه آن به دفاتر اسناد رسمی میباشد یا خیر.

هیئت عمومی شورایعای مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مذکور پس از بحث و تبادل نظر در این زمینه، بشرح آتی اعلام رای مینماید:

نظر باینکه موارد مربوط به اخذ گواهی انجام معامله صراحتاً در ماده ۱۸۷ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ قید گردیده که فک رهن جزء موارد مصرح مذکور نمیباشد، لذا مودیان و دفاتر اسناد رسمی، برای ثبت موضوع فک رهن، ملزم به دریافت گواهی انجام معامله حسب مقررات ماده ۱۸۷ پیش گفته نخواهند بود. محمدتقی نژادعمران علی‌اکبر سمیعی محمدطاهر محمد رزاقی مجید میرهادی محمود حمیدی علی‌اکبر نوربخش علی‌اصغر محمدی محمدعلی سعیدزاده

رای شماره ۳۰/۴/۱۲۷۰۱ مورخ ۷۲/۱۱/۵ هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی

گزارش شماره ۲۷۱۱ـ۳۰/۵ـ۷۲/۹/۱۴ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی مبنی بر عدم جواز قانونی افزایش دو ماه مهلت مذکور در تبصره ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن به مهلت ابلاغ مندرج در ماده ۱۵۶ قانون مذکور حسب ارجاع مشارالیه در اجرای بند ۳ مادهٔ ۲۵۵ در شورایعالی مالیاتی مطرح است، هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی پس از بحث و بررسی و تبادل نظر بشرح آتی مبادرت بصدور رای مینماید:

از مواد ۱۵۶ و ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ چنین استنباط میشود که مقنن از تاریخ انقضای مهلت صدور برگ تشخیص مالیات مدت سه ماه وقت برای ابلاغ اوراق تشخیص مالیات منظور نموده و در هر حال این مدت قابل کاهش نمیباشد، لذا در موارد مذکور در تبصره ماده ۹۷ با افزایش مدت دو ماه به مهلت رسیدگی، مبداء سه ماه مهلت ابلاغ،انقضاء موعد تمدید شده برای صدور برگ تشخیص مالیات طبق تبصره مذکور خواهد بود.

محمدتقی نژادعمران علی‌اکبر سمیعی محمدطاهر محمد رزاقی مجید میرهادی محمود حمیدی رضا زنگنه علی‌اصغر محمدی محمدعلی سعیدزاده

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

معرفی کتاب

علم و هنر شبیه سازی سیستمها

تالیف: رابرت شانون

ترجمه: دکتر علی اکبر عرب مازار

از انتشارات مرکز نشر دانشگاهی، تهران ۱۳۷۱

بها: ۳۸۰۰ریال

شبیه سازی عبارت از فرآیند طراحی مدلی از یک سیستم واقعی و انجام آزمایشهایی با این مدل است که با هدف پی بردن به رفتار سیستم یا ارزیابی استراتژیهای گوناگون (در محدوده‌ای که به وسیلهٔ معیار و یا مجموعه‌ای از معیارها اعمال شده است)، برای عملیات سیستم صورت می‌گیرد.

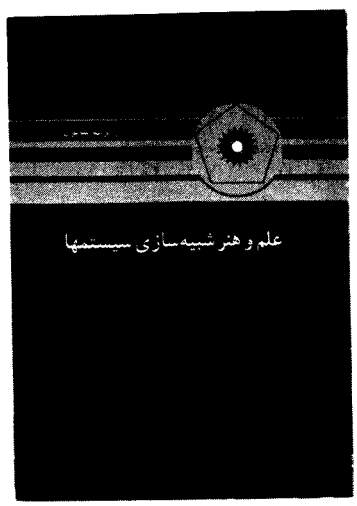
شبیه سازی، به معنای «وانمودکردن» یا «نائل شدن» به اصل چیزی بدون واقعیت است.

کتاب «علم و هنر شبیه سازی سیستم‌ها» از چند لحاظ تفاوت عمده‌ای با سایر کتابهای موجود در این زمینه دارد که بدین شرح است:

۱. این کتاب می‌تواند مورد استفادهٔ دانشجویانی که سطح تحصیلات متفاوتی در ریاضی، احتمال، آمار و برنامه‌نویسی کامپیوتری دارند، قرار گیرد.

۲. تأکید عمدهٔ کتاب بر روی هنر مدلسازی قرار دارد و کمتر به بررسی تفصیلی مدلهای موجود می‌پردازد؛ بررسیهای موردی مدلهای موجود نیز در پیوست ارائه شده است.

۳. در این کتاب مشکلات مدیریت یک کار تحقیقاتی و جلب پذیرش استفاده کننده مورد بحث قرار گرفته است. این جنبه از شبیه‌سازی در بیشتر کتابهای شبیه‌سازی کلاً نادیده گرفته می‌شود.



«علم و هنر شبیه‌سازی سیستم‌ها» برای دو گروه خواننده قابل استفاده است: آنهایی که مدلهای شبیه سازی را طراحی می‌کنند و آنهایی که نتایج حاصل از بررسیهای مبتنی بر این مدلها را به کار می‌برند.

از ویژگیهای کتاب، داشتن پیوست، مراجع، واژه نامه و فهرست راهنماست.

توضیح: در یازدهمین دوره کتاب سال جمهوری اسلامی ایران که از سوی وزارت فرهنگ و ارشاد اسلامی در دهه فجر سال ۱۳۷۲ برگزار گردید کتاب علم و هنر شبیه‌سازی سیستم‌ها در رشته علوم عملی کتاب ممتاز شناخته شد. هیئت تحریریه مجله مالیات فرصت را مغتنم دانسته این موفقیت را به آقای دکتر علی اکبر عرب مازار رئیس دانشکده امور اقتصادی و مدیر مسئول مجله مالیات صمیمانه تبریک می‌گوید.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

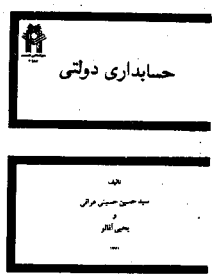


بازاریابی بین‌المللی
تألیف علی فتحعلی
چاپ اوّل، تهران، ۱۳۷۲
پخش: انتشارات شباهنگ
بها: ۲۰۰۰ ریال

این کتاب آمیزه جالبی از تحلیل اجتماعی-اقتصادی و جنبه های عملی و اطلاعاتی کلیه عناصر دخیل و مؤثر در مراحل مختلف امر بازاریابی را ارائه می‌نماید. فرضاً در فصل بازاریابی و مصرف کننده، انگیزه ها و احساسات و زمینه های فکری و فرهنگی مؤثر در تصمیم‌گیری مصرف کنندگان مورد تحلیل قرار گرفته و در فصل بازاریابی و قیمت ضمن سایر مسائل، مکانیزم تعیین قیمت در بازار تشریح شده است و در فصل بازاریابی و اصطلاحات بین المللی تعاریف جالبی از مفاهیم و عناوین عمده بازرگانی بین‌المللی به دست داده شده است.

فصول اصلی کتاب به شرح زیرند: بازاریابی و مصرف کننده-بازاریابی و برنامه‌ریزی - بازاریابی و وظایف مدیران بازاریاب - بازاریابی بازار و محصول - بازاریابی و توزیع و تبلیغات - بازاریابی و قیمت - بازاریابی و فروش-بازاریابی و اصطلاحات بین المللی-بازاریابی و بازرگانی-بازاریابی و صادرات-بازاریابی و برنامه‌ریزی برای صادرات کشور-بازاریابی و مذاکره - بازاریابی و انگیزه ورود به بازارهای جهانی - بررسی شیوه های تشویق صادرات در کره جنوبی - منابع و مآخذ.

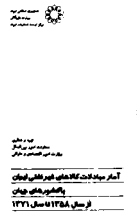
مطالعه این کتاب برای پژوهندگان مسائل بازرگانی از یک سو و دست‌اندرکاران امر تجارت - به ویژه در زمینه تجارت بین المللی - از سوی دیگر مفید خواهد بود.



حسابداری دولتی
مؤلفین: سیدحسین حسینی عراقی و یحیی آقالو
ناشر: دانشکده امور اقتصادی
چاپ اول: زمستان ۱۳۷۱
تیراژ: ۵۰۰۰ جلد
بها: ۴۵۰۰ ریال

عناوین و مطالب این کتاب براساس مصوبه یکصد و شصت و سومین جلسه مورخ ۶۸/۴/۲۵ شورایعالی برنامه‌ریزی وزارت فرهنگ و آموزش عالی تحت عنوان «درس حسابداری دولتی» دوره کارشناسی در شاخه امور دولتی تهیه و تالیف شده است. مباحث آن به نحوی طرح و ارائه شده که علاوه بر روشهای متداول حسابداری دولتی، در اکثر کشورهای پیشرفته، جنبه عملی و کاربردی آن نیز کاملاً لحاظ گردیده است. بنابراین نه تنها برای آموزش درس حسابداری دولتی دوره کارشناسی مورد استفاده قرار می‌گیرد، بلکه برای آموزش ضمن خدمت کارکنان رده‌های شغلی کارشناسی حساب کلیه ذیحسابیها نیز کاربرد دارد.

این کتاب حاصل چندین سال تجربه کاری مولفین در سطوح مختلف مسئولیتهای مالی دولتی کشور و ما حصل سالها تدریس در دانشگاههای کشور می‌باشد. فصول ۱، ۳، ۴، ۵ بخش نخست و فصول ۱، ۲، ۳، ۴، ۵، ۶، ۷، ۹ بخش دوم توسط آقای حسینی عراقی و فصل ۸ توسط آقای آقالو و فصول ۲و۶ به صورت مشترک تالیف گردیده است. امید است مورد استفاده دانش پژوهان رشته‌های مالی کشور قرار گیرد.



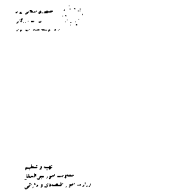
آمار مبادلات کالاهای غیرنفتی ایران
با کشورهای جهان از سال ۱۳۵۸ تا سال ۱۳۷۱
تهیه و تنظیم: معاونت امور بین الملل وزارت امور اقتصادی و دارائی
ناشر: روابط عمومی مرکز توسعه صادرات ایران، اسفند ۱۳۷۲

این مجموعه وضعیت بازرگانی خارجی غیرنفتی ایران را طی سالهای مذکور نشان می‌دهد و مشتمل بر جداول و نمودارهائی است که براساس اطلاعات رسمی مندرج در سالنامه‌های بازرگانی خارجی تدارک شده است. مطالب مجموعه به ترتیب قاره‌ها تنظیم شده و اطلاعات مربوط به کشورهای واقع در هر قاره به ترتیب حروف الفبا درج گردیده است. این اطلاعات به طور عمده عبارتست از ارقام مربوط به ارزش دلاری صادرات و واردات و تراز بازرگانی ایران نسبت به فرد فرد کشورهای مورد بحث.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

کتابشناسی حقوق
تألیف: حمید مقدم فر
انتشارات نیاز: تبریز، ۱۳۷۲
بها: ۱۶۰ تومان

مشخصات ۸۵۰ عنوان کتاب حقوقی که به زبان فارسی تا اوایل سال ۱۳۷۲ منتشر شده در این کتاب گرد آمده است. اطلاعات کتاب شناختی به ترتیب موضوعی تنظیم شده و هر شناسه اطلاعات زیر را دربردارد: شماره ردیف، نام خانوادگی، نام، عنوان کتاب، جلد، مترجم، محل نشر، ناشر، تاریخ نشر و صفحات. فهرست عناوین اصلی کتاب به شرح زیر است: کلیات (شامل کلیات حقوق، فلسفه حقوق، تاریخ حقوق و مباحثی نظیر آن و فرهنگ‌ها، رویه‌های قضائی و غیره) شورای نگهبان ـ فقه و حقوق اسلامی ـ حقوق خصوصی (شامل شعب این رشته مانند حقوق مدنی، حقوق تجارت و امثال آن) ـ حقوق عمومی (شامل شعب این رشته مانند حقوق اساسی ـ حقوق اداری ـ حقوق جزا ـ حقوق مالی و غیره) ـ حقوق ثبت ـ حقوق نظامی ـ قضا ـ محاکمات ـ حقوق حرفه و فن ـ حقوق بین الملل (شامل شعب مختلف این رشته) حقوق تطبیقی ـ نمایه‌های نام‌ها و عناوین و موضوعات.


بررسی همکاری‌های اقتصادی
جمهوری اسلامی ایران با
جمهوری‌های مستقل مشترک‌المنافع
در سال ۱۳۷۱

بررسی همکاریهای اقتصادی جمهوری اسلامی ایران با جمهوری‌های مستقل مشترک‌المنافع در سال ۱۳۷۱
تهیه و تنظیم: معاونت امور بین الملل وزارت امور اقتصادی و دارائی
ناشر: روابط عمومی مرکز توسعه صادرات ایران، اسفند ۱۳۷۲

این مجموعه آمار بالنسبه تفصیلی مبادلات بازرگانی جمهوری اسلامی ایران با کشورهای مستقل مشترک المنافع راکه سابقاً جزء اتحادشوروی بوده‌اند ارائه می‌دهد. در ابتدای کتاب نیز چگونگی این روابط مورد تحلیل قرارگرفته است. آمار و اطلاعات مندرج در مجموعه همان‌گونه که از نام آن برمی‌آید مربوط به سال ۱۳۷۱ می‌باشد.

نویسندگان، مترجمان و ناشرانی که مایلند کتاب‌های چاپ شده ایشان در این بخش معرفی شود می‌توانند دو نسخه از کتاب چاپ شده خود را به دفتر مجله ارسال دارند

کلوور کلوور کلوور کلوور

KLUWER
Law and Taxation Publishers
حقوق ـ مالیات

بزرگ ترین و معروف ترین موءسسه انتشاراتی بین المللی

درزمینه مالیات و حقوق

قابل توجه استادان ـ پژوهندگان ـ دانشجویان ـ وکلای دادگستری ـ مشاوران مالیاتی ـ قضات ـ حقوقدانان کادر مالیاتی و سایر علاقه‌مندان به مطالعات حقوقی و مالیاتی

انواع نشریه ـ کتاب و دائرةالمعارف

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

International Tax Publications from Kluwer

European Tax Law

B. Terra and P. Wattel

This book is to serve as a textbook for students of Tax Law and/or of European Law, and as a reference book for tax or Community Law practitioners. In about 450 pages it offers a survey of the tax implications of European integration, and a discussion of the Community tax rules in force and pending.

In annexes, the texts of the relevant secondary Community legislation, pending as well as in force, are included.

Softcover - 464 pages, ISBN 90 6544 783 0
Price: Dfl. 115,- US$ 62.- UK£ 42.-

Essays on International Taxation

Series on International Taxation, volume 15
Herbert H. Alpert and Kees van Raad (editors)

This book honors Sidney I. Roberts, a founding member of the New York law firm of Roberts & Holland and author of many publications on international tax law, at the occasion of his 80th birthday. Over thirty of his professional friends - prominent tax lawyers from a variety of countries - have contributed to this book. Their essays all deal with some aspects of international taxation either from the perspective of a particular country's tax system or at a more general level.

Hardcover - 468 pages, ISBN 90 6544 781 4
Price: Dfl. 185,- US$ 100.- UK£ 68.-

Tax and Legal Aspects of EC Harmonisation

A.P. Lier (editor)

This book aims to provide a complete overview of the fiscal aspects in connection with the increasing economic and monetary integration within the European Community. The harmonization of both indirect and direct taxes is discussed in-depth while relevant historical developments are also highlighted. Attention is paid to the harmonisation process in a number of areas that interface with tax law, in particular social security law, parts of corporate law and the law of annual statements of accounts.

Softcover - 212 pages, ISBN 90 6544 709 1
Price: Dfl. 105,- US$ 57.- UK£ 38.-

Permanent Establishment - A Planning Primer

John C. Huston and Robert L. Williams

This book is a comprehensive review of the tax treaty concept of a "permanent establishment" from its origins in early Prussian and British tax law to its present manifestation in over 1250 bilateral income tax treaties. The book covers both Anglo Saxon and civil law precedents, the OECD and US model treaties used in developed country treaties and the differing approach of the UN model for developing countries. The book exhaustively deals with all aspects of the "fixed place of business" and "dependent agency" permanent establishments and the exceptions for independent agents, permitted ancillary activities and parent subsidiary relationships.

Hardcover - 204 pages, ISBN 90 6544 717 2
Price: Dfl. 189,- US$ 103.- UK£ 70.-

A Guide to VAT in the EC - The 1994 Changes

Edited by Coopers & Lybrand

This guide contains the most important issues and changes of the VAT Regulation in the EC. The first part examines the main features of the new VAT system and provides you with a general overview. The second part discusses the key points and rules of each country and informs you whether you are liable to VAT in that country and if so, the obligations you must comply with. The third part is an appendix and includes the full text of the Directive (as amended) and a comprehensive index, which makes this part invaluable.

Softcover - approx. 300 pages, ISBN 90 6544 723 7
Price: approx. Dfl. 85,- US$ 46.- UK£ 31.-

Intertax - EC Tax Review

General Editor: Fred C. de Hosson

INTERTAX is an established and well-respected international tax journal which provides you with 12 issues a year full of practice, up-to-date and high-level international tax information, also covering all aspects of transnational tax issues.

EC TAX REVIEW is a journal, published 4 times a year, which is available to INTERTAX subscribers only. It provides tax practitioners, consultants, accountants, academics, finance directors and public authority members with all they need to know about European Taxation.

1994, 12 issues Intertax plus 4 issues EC TAX REVIEW
ISSN 0165-2826,
Subscription Price 1994: Dfl. 695,- US$ 376.- UK£ 253.-

Kluwer Law and Taxation Publishers
P.O. Box 23, 7400 GA DEVENTER
THE NETHERLANDS
Fax: +31 5700 222 44

KLUWER
Law and Taxation Publishers

These books can be ordered by the publisher of this Maliyat journal

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

ABSTRACTS OF PERSIAN ARTICLES

1. SPECIAL INTERVIEW WITH THE DIRECTOR GENERAL OF THE DEPARTMENT OF ECONOMIC AND FINANCIAL AFFAIRS OF ISFAHAN PROVINCE

The province of Isfahan is one of the most developed regions of the country from the industrial, agricultural, commercial -- as well as cultural -- points of view. Very useful and significant information regarding various aspects of the economy of the Province are presented. The achievements of the said Department in the field of taxation, as well as the problems and bottlenecks in the same field are discussed in detail.

Computerization of tax information and ways and means for overcoming the current problems and improving the capabilities of tax administration are among the other things dealt with in the interview.

2. DELAYING CAUSES TROUBLES

The tax authorities are sometimes obliged to correct their previous assessments and decisions, because of the actions taken very late by other competent organizations. Some examples are presented and discussed upon. The same article is provided in the English section as well.

3. REVISION OF PROCEDURES: AN IMPERATIVE NEED

During the last 50 years of the history of Iranian modern taxation, the only law providing basic structural and procedural changes was the law of 1967. The main procedural concepts of the same law has been criticised. Then the author presents his arguments in favour of fundamental changes in those procedures.

4. A TOPIC OF INTERNATIONAL TAX LAW

The topic selected for this issue is the "transfer pricing". The provisions of Iranian double taxation treaties concerning the same subject are also dealt with in the article.

5. INCOME TAX AND ITS IMPACT ON ECONOMY

The supply -- side tax policy, as understood by modern economists, is the main theme of the article. The author tries to show how far it is advisable to follow such policies in developing countries.

6. TAX SIMPLIFIED

As in the previous issues of this publication, we have devoted a section to our non-specific audience on current important issues of taxation. In this issue we have dealt with two separate subjects: Inheritance tax and tax on transfer of real estates.

7. ECONOMISTS AND TAXATION

In this issue excerpts of Jeremy Bentham's work titled: "Proposal for a mode of taxation in which the burden may be alleviated or even balanced by an indemnity" has been presented.

8. REGULATIONS, RULINGS, AND OPINIONS

The text of latest laws, regulations, decrees, 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".

9.TAX NEWS AROUND THE WORLD

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

10. SELECTED CASES BEFORE TRIBUNALS

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

11. 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 return of submitted works.

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

for calculation of his taxable income.

After some days a new request was submitted to the same **BSTD** by the taxpayer declaring that the first calculation of the reserves had been wrong and the mistake should be corrected on the basis of Art. 249 of the Direct Taxation Act **(DTA)**.

The **BSTD** examined again the case and corrected the mistake accordingly.

The Technical Bureau of Taxation (an advisory organ within **MEAF**), questioned the correctness of the last decision of the **BSTD**, and the case was referred to the **SCT** for rendering an opinion. The **SCT** examined the matter in its Plenary Board, but since did not arrive at an unanimous decision, two different opinions were given by the Majority and Minority.

The Majority held that the **BSTD** had gone beyond the direct meaning of Art. 249, **DTA**. The article provides for correction of mistakes attributable to **BSTDs** themselves, whereas in the case of the above dispute the error originates from the taxpayer. Based on this reasoning, the Majority reversed the judgement of the BSTD. But the Minority was of the opinion that it is the task of BSTD to verify the correctness of all calculations and statements of litigants (tax assessor and taxpayer). If wrong figures are presented by a taxpayer and included in the verdict of **BSTD** without proper verification, that means exactly a mistake on behalf of the **BSTD** as well. The **BSTD** corrected its own mistake in reality and nothing wrong could be find with its judgement.

The opinions of Majority and Minority exemplify another interesting case of confrontation of two ways of thinking: should we exclusively adhere to the wording and appearance of the law, or else we are allowed to search for the aim and real meaning of it.

5.CONSEQUENCES OF INTERPRETATIVE ACT OF THE PARLIAMENT

When the Direct Taxation Act was enacted, all other contrary laws and regulations were abolished. This fact is expressly stipulated by Art. 173 of the said law. One of those contrary regulations were the Art. 111 of the Law concerning Cooperative Societies, according to which complete tax exemption had been granted to certain kinds of such societies. Whereas no tax exemption under the new Direct Taxation Act is provided for these societies, the tax authorities used to consider the said Art. 111 as being nulled and abolished. As a consequence, no tax exemption was granted to such societies and all the relevant cases used to be examined and settled according to this particular understanding of the law.

But a new interpretative law was recently enacted by the Parliament stating that the said Article 173 of the Direct Taxation Act is not in contradiction with Article 111 of the Law concerning Cooperative Societies. That means that the said societies are entitled to the same tax exemption as used to be applicable to them before the enforcement of the new taxation law.

After the interpretation of the Parliament, some decisions and actions taken before had to be altered or modified.

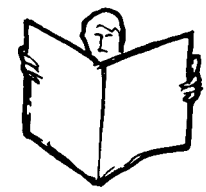
Special directive has been issued by the Ministry of Economic Affairs and Finance, whereby the method of correcting the previous assessments and actions are being explained step-by-step.

Adoption of Interpretative laws is a practice adhered to excessively by the Members of the Parliament in recent years, something unprecedent in the past. The practice was criticised in the last issue of "Maliyat".

6. The LAW CONCERNING THE USE OF PROFESSIONAL SERVICES OF QUALIFIED ACCOUNTANTS

This is a short and precise text consisting of one article and 5 noes, which stipulates the use of the services of qualified accountants for auditing and inspecting the accounts of various companies. Tax auditing of natural and legal persons is foreseen as another field of activities of the said accountants. The title of "official accountant" will be accorded to the persons chosen for such services.

The law provides for the establishment of a "Society of the Iranian Official Accountants". Adoption of detailed regulations concerning the qualifications of official accountants, as well as the organization and functions of the "Society" will be effected in later stages.



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

TAX NEWS IN BRIEF

1. ESSENCE AND APPEARANCE

Art. 138 of the Direct Taxation Act (**DTA**) provides for a tax exemption with regard to that part of companies' declared profits derived from industrial or mining activities which is reserved for reconstructing, expanding or developing existing industrial units or setting up new units. But state-owned enterprises are liable to taxation on their total taxable income without any allowance for the exemptions provided for under the law.

The state-owned Bank of Industry and Mines claimed for the tax exemption referred to above in respect of its affiliated companies. Tax officials rejected the claim, since the companies were ultimately owned by the Government. The Bank protested and the case was referred to the Plenary Board of the Supreme Council of Taxation (**SCT**) for comment.

The Board examined the matter and declared a judgement in favour of the claimant. The judgement of the Board was based on the following considerations:

1) - Under the Law on Banking Interest-free Activities, the banks are allowed to act as agents of private depositors and invest their deposits in different fields of productive activities.

2) - Although the Bank of Industry and Mines is not allowed to accept deposits from private sources, nevertheless the same deposits are channeled to it through the other authorised banks of the country, and under the same coverage of the title of agency.

3) - The Bank of Industry and Mines uses the same channeled deposits in its affiliated companies, and thus the capital invested is not -- in the essence -- a capital of the Bank, but it belongs to the private depositors. Therefore no hinderance in the way of granting the tax exemption does exist.

2.TAX EXEMPTION OF PHARMACISTS

According to Art. 139, **DTA**, income earned through performing various medical, health and therapeutical activities in certain deprived regions of the country is exempt from taxation. A question was raised as to whether the said exemption would be applicable to the income of pharmacists through the filling of medical prescriptions. The case was referred to the Plenary Board of the Supreme Council of Taxation for consideration. The Board did not arrive at an unanimous decision and two separate opinions were rendered by the Majority and Minority.

According to the Majority, the job of filling medical prescriptions requires certain knowledge and expertise in the field of health and therapeutics, and profession of a pharmacist is not separable from that of a physician. Based on this reasoning, the Majority concluded that pharmacists can take benefit from the tax exemption under Art. 139.

But the Minority considered the case as a mere example of selling and purchasing. The pharmacists, according to the Minority, derive their income from selling drugs, and hence, the said tax exemption should not be considered as being applicable to them. It is noteworthy that the opinion of the Majority is considered as the final verdict of **SCT.**

3. NOTARIES PUBLIC AND THEIR EMPLOYEES

Two kinds of fees are paid to notary publics by their clients: writing fees and registration charges. Under the relevant regulations, 15% of writing fees should be paid to the employees of notaries public. **MEAF** (Ministry of Economic Affairs and Finance) ruled that the money so paid should be treated as a part of employees' salary and taxed accordingly, since the word "allowance" is used by the law with regard to such payments.

4. DEDUCTIBLE RESERVES

Certain reserves of cooperative societies are deductible from their taxable income under the Note 5 to Art. 105, **DTA.**

A dispute was brought before the Board of Settlement of Tax Disputes (**BSTD**) by a cooperative society against the tax assessing authorities. The applicant claimed that the Board should declare that it has the right to deduct the aforementioned reserves in computation of its taxable income, something that had been ignored by the tax assessor.

The Board accepted the taxpayer's appeal and ruled that the same amount of the reserves as had been claimed by the plaintiff should be taken into consideration

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

DELAYING CAUSES TROUBLES

Dr. Mohammad Tavakkol

The tax authorities are sometimes obliged to change their previous assessments and decisions as a result of actions taken late by some organizations. The following are some instances of this troublesome phenomenon.

1. List of Capital and Intermediary Goods

Under Article 132 of the Direct Taxation Act (**DTA**), a tax exemption of six years is granted to industries producing capital goods. A 3 years tax exemption is also provided for the industries producing intermediary goods. The competent organization for determining and naming the capital and intermediary goods is the High Council of Industries (**HCI**).

The Article 132 was totally abolished by the amendments of April 1992, but **HCI** begun the work of issuing the list of capital and intermediary goods, provided for under the same article, in 1993.

The tax organization was consequently compelled to turn back and correct all its previous decisions; so that the industries named by **HCI** could enjoy tax exemption for their past activities.

It is not difficult to imagine what uneasiness tax officials would encounter in implementing such alterations. The stage of assessment is not yet over for some taxpayers. Some others have completed this first stage, but the results have not been notified to them as yet.

Another taxpayer has received the notice and applied for the settlement of the case through the chief assessor. Yet another has filed a complaint with the Board of Settlement of Disputes, etc, etc.

The procedure for step-by-step correcting of the past actions has been worked out and notified to tax officials for implementation. All these delays could have been avoided by timely action of HCT, the organization responsible for determination of qualified industries.

2. Cooperative Societies and Interpretation Act of the Parliament

When the Direct taxation act was enacted, all other contrary laws and regulations were abolished. This fact is expressly stipulated by Article 173 of the same law. One of the contrary regulations were the Article 111 of the Law concerning Cooperative Societies, according to which complete tax exemption had been granted to such societies.

Whereas under the new rulings, no tax exemption status is provided for these societies, the tax authorities considered the said Article 111 as being nulled and abolished, and as a consequence, no tax exemption was accorded to them.

But a new interpretative law was recently enacted by the Parliament stating that the said Article 173 of the Taxation Act is not in contradiction with the Article 111 of the Law concerning Cooperative Societies. That means that the said societies are entitled to the same tax exemption as used to be granted to them before the adoption of the new taxation law.

After the interpretation of the Parliament, many pertinent decisions and actions taken before had to be altered or modified. Again the tax organization had to issue specific directive like the one mentioned above.

Adoption of interpretative laws is a practice adhered to excessively in recent years, something unprecedented in the past.

3. List of Exported Commodities

As far as this particular case is concerned, the problem arose not only from delay and tardiness, but from the retroactivity of the law as well.

Article 141, **DTA** (as amended on April 27, 1992), provides for tax exemption of the income earned through the export of certain commodities. The power to determine and prepare the list of such commodities is vested with the Council of Ministers. It took one year before the list was prepared and notified for implementation.

In addition to that, the law itself was a retroactive one and had been made effective as of March 21, 1989. Both factors, namely delay and retroactivity, created the same problem as described above.

More coordination and timely action could prevent the occurrences of such situations. Equal importance must be given to the observance of well-rooted legal principles and traditions. It is a recognized principle that the law should not be made retroactive, except in very rare cases; and it is a well-known tradition that the parliamentary interpretation of law should not be adhered to very frequently.



[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]

MALIYAT

IRANIAN TAX REVIEW

No.4,Spring 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

Hormoz Goodarzy-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

Delaying causes troubles 2

Tax News in Brief 3

Abstracts of Persian Articles 5

IN THE NAME OF GOD

FROM THE PRESIDENT

With the help and blessing of Almighty "Maiyat" has entered its second year of publication. We are thankful that have managed to survive the difficulties and have been able to carry the lifeline of the only publication of its kind in this country. More than anything, what has kept us going strongly has been the utmost support of our readers which we are forever in debt.

In this brief time many nations, large or small, have felt the blows of changing economic tides. Among the most visible are countries that have relied heavily on few natural resources for much of their revenues. This reiterates the position that this publication took from the outset, that reliance on oil revenues alone to meet financial obligations is not a healthy and economically justifiable stance.

It is the responsibility of the present generation of this nation to rework on ways and means of reducing this long term reliance on oil revenues as top priority agenda. Such policies should naturally embrace all sectors of economic activity, and taxation plays a vital role in this matrix of allocation of resources.

This demands us to become more prudent in our tax policies and to approach taxation such that this important resource operates in an efficacious and reasonable manner in every respect. Our aim should not be confined to come with a new scheme for raising greater amounts of taxes. But, more importantly, to revise the existing taxation system to make it more viable and efficient. From the outset it should be recognized that taxation is a topic to be dealt with seriously, and without adequate research and investigation of various aspects of the question it will not be successful.

An orchestrated effort is needed to revise all factors and conditions surrounding a tax policy and its effects on social and economic life of the people. Without any such groundwork, new tax policies are destined for failure.

Such efforts will result in a confidence of taxpayers in the system of taxation, and thereby improving the compliance rate which results in higher revenues without slowing down the wheels of economic activity.

This publication will continue its endeavors to play a valuable role for realization of these vital and significant aims.

But as an entity, our own house needs to stay in order as well; and we have had to deal with many realities in our short life. Our operation cost has substantially grown in the past year, specially in the price of paper, our main commodity. It is wirth regrets that we must raise our subscription rates by forty percent for our readers inside the country. We sincerely hope that our readership recognizes this as a mere prerequisite gesture in keeping up with our excellent quality and standards.

In this issue as in the past, we have also lined up assortments of current themes in tax related issues. We have added a section for specific questions posed by our readers to be answered in the following issues by a panel of experts. We are grateful to the Technical Bureau of Taxation that have taken the responsibility for this needed and valuable service as well.

Dr. Aliakbar Arabmazar

[Downloaded from taxjournal.ir on 2026-11-12]