

# درآمدهای ناشناخته در سیستم مالیاتی و معافیت‌های پنهان

بخش تحقیقات مالیاتی دانشکده امور اقتصادی

مقدمه:

قانونگذار معمولاً با توجه به سیاستهای عمومی اقدام به اعطای معافیت مالیاتی به صاحبان درآمد می‌نماید. برخی از این معافیتها دائمی و طولانی بوده و برخی دیگر برای کوتاه مدت معتبر می‌باشند. از جمله معافیت‌های دائمی و مدت‌دار، معافیت نهادها و موسسات عام المنفعه (ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم) و معافیت برخی از درآمدهای مرتبط با حقوق (مواد ۹۱ و ۹۲) را می‌توان نام برد. سایر معافیتها که به دلیل ضرورت‌های اقتصادی به عموم اعطاء می‌شود، نظیر معافیت فعالیتهای کشاورزی و واحدهای تولیدی، معافیت نسبت به درآمد صادراتی، معافیت نسبت به سود سپرده‌های بانکی (مواد ۱۳۲ الی ۱۴۶) و غیره، تماماً در اجرای سیاستهای تشویقی و بعضاً برای مدت مشخصی در قانون مالیاتها پیش‌بینی شده‌اند.

لکن در عمل درآمدهائی تحقق می‌یابد که هرچند نوعاً مشمول مالیات بردرآمداند اما یا کلاً از چشم ماموران مالیاتی دور بوده و یا قانون به نحوی تدوین شده که صاحبان این گونه درآمدها هیچگونه مالیاتی بر درآمد مذکور پرداخت نمی‌کنند و ناخودآگاه از نوعی معافیت مالیاتی برخوردار می‌شوند که آن را معافیت مالیاتی از نوع پنهان نامگذاری کرده‌ایم و در این مقاله به طور اختصار به برخی از آنها می‌پردازیم.

از آنجا که قانون مالیاتهای مستقیم در سالهائی تدوین یافته که دولت از درآمد سرشار صادرات نفت برخوردار بوده و عملاً سایر درآمدها اهمیت زیادی نداشته‌اند، بنابراین علت و یا به منظور رونق اقتصادی در برخی از فعالیتها (از جمله املاک) درآمد مشمول مالیات این بخشها را کمتر از میزان واقعی آن مورد نظر قرار داده‌اند. ولی در سالهای اخیر که افزایش درآمدهای مالیاتی در بخش درآمد بودجه سالانه نقش قابل توجهی پیدا کرده است، هرگونه تفسیر قبلی برای پنهان

نگه‌داشتن این گونه درآمدها و عملاً کمتر وصول کردن مالیات بر آن نمی‌تواند مورد قبول قرار گیرد.

## مالیات بر نقل و انتقال املاک

در صورتی که نقل و انتقال املاک توسط اشخاص حقیقی صورت گیرد، درآمد مشمول مالیات بر مبنای ارزش منطقه‌ای تعیین و نسبت به این درآمد مالیات وصول می‌شود. به طور مثال، آقای الف در سال ۱۳۷۱ در منطقه جردن یا شمیران یک خانه ویلائی کلنگی را که دارای ۵۰۰ متر زمین است از قرار متری ۵۰۰۰۰۰ ریال خریداری کرده است. در سال ۱۳۷۲ این ملک کلنگی را بر مبنای مساحت زمین و از قرار متری ۸۰۰۰۰۰ ریال به فروش می‌رساند. سود معامله مذکور برای آقای الف ۱۵۰۰۰۰۰۰ ریال است، در حالی که در تعیین درآمد مشمول مالیات ملک، ارزش منطقه‌ای ملک محاسبه قرار می‌گیرد و اگر ارزش منطقه‌ای زمین را حداکثر ۷۰۰۰۰ ریال بدانیم درآمد مشمول مالیات این واگذاری حداکثر ۲۵۰۰۰۰۰ ریال خواهد بود. بدین ترتیب آقای الف به طور ناخودآگاه از معافیت پنهان نسبت به یک درآمد ۱۱۵۰۰۰۰۰۰ ریالی برخوردار شده است.

فرض دیگر این است که آقای الف در اثر فوت پدر در سال ۱۳۶۰ ملک مذکور را به ارث برده و در آن سال بهای ملک با ارزش منطقه‌ای حدود ۲۰۰۰۰ ریال مشمول مالیات برارث قرار گرفته باشد و سپس در سال ۱۳۷۲ این ملک را به فروش برساند. سود فروش هر مترمربع زمین ۷۸۰۰۰۰ ریال و جمع سود برابر ۳۹۰۰۰۰۰۰ ریال خواهد بود. ولی با توجه به ارزش منطقه‌ای معادل ۲۵۰۰۰۰۰۰ ریال، وی از معافیت پنهان نسبت به ۱۴۰۰۰۰۰۰ ریال بهره‌مند می‌شود. لازم به یادآوری است که اگر قیمت معامله به شرح سند از ارزش منطقه‌ای بیشتر باشد، قیمت بیشتر ملاک محاسبه قرار می‌گیرد، اما در عمل سند رسمی

معاملات انجام شده توسط اشخاص حقیقی عمدتاً بر مبنای قیمت منطقه‌ای تنظیم می‌شود. شایان ذکر است که اشخاص حقوقی نیز بعضاً از همین نوع معافیت در نقل و انتقال املاک برخوردار می‌گردند.

با بررسی قیمت‌های فروش آپارتمان‌های مسکونی، اداری و تجاری در برج‌های در دست ساختمان ملاحظه خواهیم کرد که در مورد بهای معاملات این گونه واحدها صحبت از متری ۱۵۰۰۰۰۰ ریال تا ۴۰۰۰۰۰۰ ریال در میان است، حال آن که قیمت تمام شده هر متر حداکثر حدود نصف قیمت فروش مذکور می‌باشد. در محاسبه مالیات بر درآمد فروش این گونه واحدها قیمت معاملاتی زمین با اعمال ضریب ۶ مبنی قرار می‌گیرد، یعنی اگر قیمت منطقه‌ای حداکثر متری ۵۰۰۰۰ ریال را ملاک قرار دهند، با اعمال ضریب ۶ درآمد مشمول مالیات نقل و انتقال بر مبنای هر متر ۳۰۰۰۰۰ ریال تعیین می‌گردد. حال آن که در واحدهای تجاری سخن از سود حداقل متری ۱۰۰۰۰۰۰ تا ۱۲۰۰۰۰۰ ریال در میان است. به این ترتیب صاحبان این گونه درآمد نقل و انتقال نیز از یک نوع معافیت قابل توجه ولی پنهان برخوردار می‌شوند. ارقامی که از آن‌ها یاد کردیم از سود فقط یک متر مربع حکایت می‌کردند. در نظر بگیرید که هر یک از این برج‌ها از ۱۵ تا ۲۰ طبقه تشکیل می‌شود، و زیر بنای قابل فروش هر طبقه بین ۲۰۰ تا ۸۵۰ متر می‌باشد. در مجموع یک مساحت حداقل ۶۰۰۰ متری و حداکثر ۱۷۰۰۰ متری وجود دارد که با احتساب قیمت فروش فرضاً متری ۲۰۰۰۰۰۰ ریال بین ۱۲ تا ۳۴ میلیارد ریال عاید فروشنده می‌گردد. این گونه افراد از لحاظ تعداد چندان زیاد نیستند و شناسائی آن‌ها کار دشواری نیست، ولی با این حال آیا مالیات واقعی و منصفانه درآمدهای کلان آنان به حیطة وصول درمی‌آید؟ با توجه به توضیحاتی که دادیم مسلماً جواب این سؤال منفی است.

در همه کشورهای آنی که از یک سیستم مالیاتی مطلوب برخوردار هستند مالیات بر معاملات املاک بر مبنای قیمت روز محاسبه می‌شود. در شرایط فعلی یکی از ضعفهای قانون مالیاتهای مستقیم، عدم شناسائی درآمد واقعی نقل و انتقال املاک و نهایتاً عدم وصول مالیات از این گونه درآمد می‌باشد.

### مالیات بر ارث

در بخش ارث نیز با معافیت مالیاتی خاصی برخورد می‌کنیم که کلاً از نوع معافیت‌های مالیاتی پنهان به شمار می‌رود. در مثال

مشروحه زیر این معافیت پنهان و ضعفهای مالیاتی مربوط مشخص می‌شود. لازم به ذکر است که بار عمده مالیات بر ارث در حال حاضر بر دارائی‌هایی از نوع سرقفی و سهام و سهم الشرکه است که اگر ورثه فقیر بوده و این اموال قابل فروش نباشد، مالیات متعلق یک نوع فشار بر زندگی این افراد خواهد بود.

آقایان ب و ج در سال ۱۳۷۲ فوت کرده‌اند و وضعیت اموال و ورثه آنها و مالیات قابل مطالبه به شرح زیر است:

### ماترک آقای ب

ملک: ملک مسکونی ۱۰۰۰ متری در شمیران (به ارزش حدود ۱۰۰۰۰ میلیون ریال).

۴۰۰۰ متر زمین در کرج به ارزش حدود ۴۰۰۰ میلیون ریال.

سایر: سپرده سرمایه‌گذاری نزد بانک بمبلغ ۱۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال

اثاث منزل: وسایل گرانبیقیمت (عمدتاً عتیقه)

ورثه: همسر و سه فرزند

### ماترک آقای ج

ملک: یک واحد مسکونی ۱۰۰ متری در نارمک (به ارزش ۵۰ میلیون ریال).

سایر: یک مغازه ۴۰ متری خواربار فروشی در نارمک (به ارزش

سرقفی ۱۵۰۰۰۰۰۰ ریال).

اثاث منزل: اثاثیه معمولی.

ورثه: همسر و سه فرزند

درآمد مشمول مالیات هر یک به شرح زیر تعیین می‌شود:

(مبالغ به ریال)

| آقای ب    | آقای ج    |                                    |
|-----------|-----------|------------------------------------|
| ۸۰۰۰۰۰۰۰  | ۶۰۰۰۰۰۰   | ارزش ملک مسکونی (ارزش معاملاتی)    |
| ۱۰۰۰۰۰۰۰  | -         | زمین (ارزش معاملاتی)               |
| معاف      | -         | پول نقد (سپرده نزد بانک)           |
| -         | ۱۴۰۰۰۰۰۰  | سرقفی                              |
| ۱۸۰۰۰۰۰۰۰ | ۱۴۶۰۰۰۰۰۰ | درآمد مشمول مالیات طبق محاسبه حوزه |
| ۴۳۰۰۰۰۰۰  | ۳۰۰۰۰۰۰۰  | مالیات متعلق                       |
| ۱۵۲۰۰۰۰۰۰ | ۲۰۰۰۰۰۰۰  | درآمد واقعی ورثه                   |
| ۲/۸٪      | ۱۵٪       | نسبت مالیات به درآمد واقعی         |

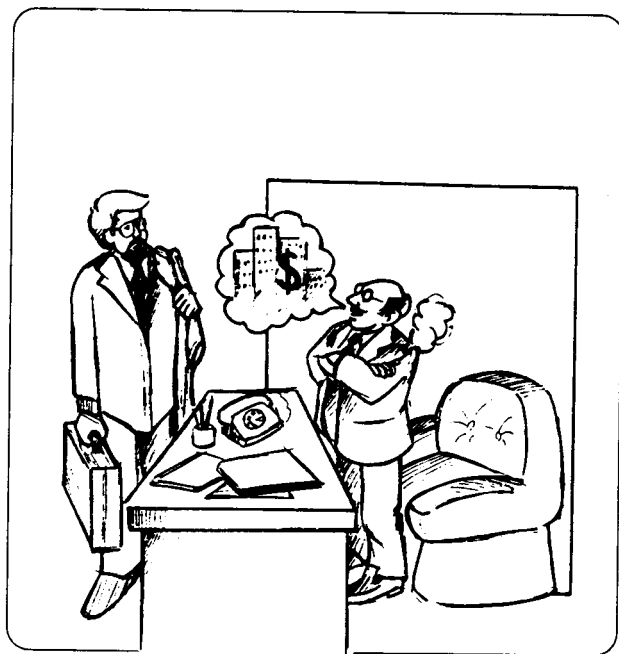
در محاسبه فوق به منظور سهولت از درج هزینه‌های کفن و دفن و بدهی متوفی که قابل کسر از ارزش اموال است خودداری شده است.

به طوری که ملاحظه می‌شود ورثه آقای ب که از جمع دارائی به ارزش حدود ۱۵۲۰ میلیون ریال برخوردار شده‌اند حدود ۴۳۰۰۰۰۰۰ ریال (۲/۸٪ نسبت به درآمد واقعی) مالیات پرداخت می‌کنند، و در مقابل ورثه مستضعف آقای ج از جمع دارائی به ارزش ۲۰۰ میلیون ریال باید مبلغ ۳۰۰۰۰۰۰۰ ریال (۱۵٪ نسبت به درآمد واقعی) مالیات بپردازند. خانواده مرحوم ج برای امرار معاش باید مغازه را نگهداری و مالیات مورد مطالبه را قسطی بپردازند، ولی خانواده مرحوم ب می‌توانند با فروش قسمتی از زمین و یا با استفاده از وجوه سپرده بانکی، مالیات را یکجا پرداخت کنند. این هم یک نوع معافیت مالیاتی از نوع پنهان است که با مقایسه این دو مورد ملاحظه می‌شود خانواده فرد مستضعف از عدالت مالیاتی برخوردار نبوده و در عمل اگر مغازه به ارث رسیده درآمد کافی نداشته باشد، اقساط مالیات را یک نوع ظلم مالیاتی تلقی خواهند کرد.

پس ملاحظه می‌شود در بخش ارث نیز معافیت مالیاتی از نوع پنهان وجود دارد. شایان ذکر است که اگر ماترک مشتمل بر سهام یا سرمایه‌گذاری در سایر شرکتها باشد، ارزش آن بر مبنای قیمت روز تعیین می‌شود و در عمل مالیات بر ارث روی سرقفی و سهام به رقم قابل توجهی بالغ می‌گردد. اما آن دسته از مودیان مالیاتی که از این وضعیت مطلع هستند معمولاً تدابیر لازم را از قبل به عمل می‌آورند.

### درآمد مشمول مالیات اجاره املاک

این روزها به هر دفتر معاملات ملکی که مراجعه کنیم و سراغ اجاره یک ملک مسکونی یا اداری را بگیریم، در مورد اجاره بها صحبت از دلار به میان می‌آید، و اگر مشتری شرکت یا شخص خارجی باشد با خشنودی از وی پذیرائی و املاک متعددی را به او نشان می‌دهند. اما وقتی که مراجعه کننده ایرانی باشد و بخواهد اجاره بها را به ریال بپردازد، مشکلات شروع می‌شود و تا زمانی که اجاره بهای قابل توجهی را نپردازد و تضمین‌های کافی برای تخلیه ندهد ملکی را به او اجاره نخواهند داد. برخی از ساختمانهای شهر اصولاً مهر دلار روی آنها خورده است. به طور مثال اگر به ساختمانهای اطراف میدان آرژانتین و کوچه‌های اطراف آن و یا سایر ساختمانهای اداری خیابان جردن



و میرداماد مراجعه کنید خواهید دید که عملاً به دلار اجاره داده می‌شوند. خانه ویلائی و آپارتمانهای مسکونی که در اجاره سفارتخانه‌ها و افراد خارجی است، نیز از این قاعده مستثنی نبوده و عمدتاً اجاره آن دلاری است. اخیراً در یک واحد اداری صحبت از اجاره بهای متری ۲۰، ۳۰ و حتی ۵۰ دلار به بالا می‌شود. یعنی صاحب یک ملک تجاری ۴ طبقه در حدود ۱۰۰۰ مترمربع، از یک درآمد اجاره حدود ۴۰ الی ۵۰ هزار دلاری در ماه برخوردار است که در مقایسه با اجاره بها در شهر توکیو ژاپن و اخیراً بمبئی هندوستان، ملاحظه می‌شود که ما از این دو شهر خیلی پیش افتاده‌ایم. باتوجه به میزان درآمد آژانسهای املاک که حدود یکماه اجاره مورد قرارداد را مطالبه می‌کنند، بی‌دلیل نیست که افراد تحصیل کرده‌ای نظیر دکتراها و مهندس‌ها هم به این کار پردرآمد روی آورده‌اند.

درآمد ماهانه یک شخص حقیقی ایرانی به شرح فوق از حقوق ماهانه یک وزیر در دولت سنگاپور (که از جمله کشورهایی است که وزرای آن حقوق قابل توجهی دریافت می‌کنند) بیشتر است. با این فرق که آن وزیر نسبت به درآمد حقوق خود مالیات واقعی را می‌پردازد و اما مالک ایرانی، باتوجه به آنچه ذیلاً خواهیم دید، نسبت به درآمد خود مالیاتی را پرداخت می‌کند که باید آنرا در مقایسه با درآمد دلاری وی صفر فرض نمود. به این مثال توجه فرمائید:

آقای الف یک واحد آپارتمان ۲۰ متری را در خیابان جردن به

یک شرکت خارجی یا فرد خارجی به اجاره واگذار می‌کند. اجاره بها حدود ۲۰۰۰ الی ۳۰۰۰ دلار است، اما قرارداد دستی از قرار ۱۵۰۰۰۰ ریال در ماه بین طرفین امضاء می‌شود. مستاجر اگر شرکت باشد مالیات تکلیفی را به مبلغ ۳۵۹۵۸۳ ریال (نسبت به اجاره پرداختی) محاسبه و به نام مالک به حساب وزارت امور اقتصادی و دارائی واریز می‌کند. در عمل به دلیل ضعف سیستم کنترل مخارج شرکتها و اشخاص خارجی، هزینه دلاری در دفاتر شرکتها ثبت نمی‌شود. مالک در پایان سال برای دریافت مفاصای سالانه به حوزه مالیاتی مراجعه می‌کند و حوزه اجاره‌نامه دستی را پذیرفته و با چانه زدن فراوان، اجاره ماهانه را ۲۵۰۰۰۰۰ ریال و یا حداکثر ۴۰۰۰۰۰۰ ریال تعیین می‌کند و مالیات را نسبت به این مبلغ به ترتیب برابر ۶۵۹۵۸۳ ریال و ۱۱۵۵۴۱۷ ریال (بدون در نظر گرفتن ۳٪ عوارض شهرداری) از مالک مطالبه می‌کند. (مسئولان مالیاتی ادعا می‌کنند که این روش حوزه در شرایط موجود مناسبترین روش برای گرفتن یک مالیات تا حدودی واقعی از درآمد متعلقه است). باتوجه به جدول زیر:

|   | ماهانه       | سالانه        |
|---|--------------|---------------|
| درآمد اجاره ماهانه در سال ۷۲                | ۳۰۰۰ دلار    | ۳۶۰۰۰ دلار    |
| معادل ریالی (به نرخ هر دلار حدود ۲۴۰۰ ریال) | ۷۲۰۰۰۰۰ ریال | ۸۶۴۰۰۰۰۰ ریال |
| درآمد مشمول مالیات اجاره                    | ۲۵۰۰۰۰۰ ریال | ۳۰۰۰۰۰۰۰ ریال |
| مالیات متعلق                                | ۶۵۹۵۸۳ ریال  | ۷۹۱۴۹۹۸ ریال  |
| درآمد معاف از مالیات (از نوع پنهان)         | ۴۷۰۰۰۰۰ ریال | ۵۶۴۰۰۰۰۰ ریال |
| نسبت مالیات به درآمد واقعی                  | ۹/۱٪         | ۹/۱٪          |

ملاحظه می‌فرمائید که مالک با در دست داشتن اجاره نامه دلاری و به دلیل ضعف سیستم مالیاتی و قوانین پولی و بانکی کشور در کنترل مخارج دلاری شرکتها و اشخاص خارجی، از معافیت پنهان به میزان قابل توجهی که ذکر کردیم برخوردار می‌شود. علاوه بر این صاحب ملک مذکور حداکثر ۹٪ درآمد واقعی خود را به صورت مالیات پرداخت می‌کند. در حالی که اگر

کسی درآمد حقوق ماهانه به میزان ۱۰۰۰۰۰۰ ریال و یا ۵۰۰۰۰۰۰ ریال داشته باشد نرخ مالیات واقعی بردرآمد وی حداقل ۲۴/۵٪ و حداکثر ۵۰٪ خواهد بود. این خود یک نوع تبعیض مالیاتی است بین صاحب درآمد حقوق و صاحب درآمد ملک. توجه داشته باشید که در مثال فوق یک قرارداد اجاره از نوع حداقل مطرح شده و این روزها صحبت از اجاره ۷۰۰۰ الی ۱۰۰۰۰ دلار برای هر آپارتمان در میان است و یک ملک ۴ یا ۵ طبقه از اجاره ماهانه بین ۳۰ الی ۵۰ هزار دلار برخوردار می‌باشد.

در مثال بالا ملاحظه شد که قرارداد رسمی اجاره به مبلغ ۱۵۰۰۰۰۰ ریال در ماه منعقد شده بود، اما مالک قبول کرد که نسبت به ۲۵۰۰۰۰۰ ریال و یا حتی ۴۰۰۰۰۰۰ ریال مالیات بپردازد. اسم این کار را یک نوع توافق گذاشته‌اند. اما وقتی مالکی از این کار حوزه مبنی بر عدم قبول قرارداد دستی عصبانی شود، اقدام به انعقاد قرارداد رسمی اجاره می‌نماید و در قرارداد رسمی مبلغ اجاره را ۸۰۰۰۰۰۰ ریال، ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال و یا ۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال تعیین می‌کند. در این شرایط دست حوزه بسته بوده و مجبور است که از مالیات بردرآمد ۳۰۰۰ دلاری که رقمی حدود ۷۲۰۰۰۰۰ ریال در ماه است، تنها از ماخذ ۸۰۰۰۰۰۰ یا ۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال مالیات مطالبه کند و صاحب این درآمد از معافیت حداقل ۵۲۰۰۰۰۰۰ ریالی استفاده خواهد کرد.

حوزه مالیاتی هنگام تشخیص درآمد مشمول مالیات اجاره، اگر میزان اجاره مورد قرارداد را منطقی نداند، درآمد مذکور را بر مبنای املاک مشابه با در نظر گرفتن وضعیت منطقه و وضعیت مستاجر (خارجی بودن، بازاری و کاسب بودن و امثال آن) تعیین می‌کند، و در مواردی هم با در نظر گرفتن وضعیت منطقه‌ای ملک و وضعیت مستاجر و مالک درآمد اجاره را بر مبنای دستورالعمل اجرائی ماده ۱۸۷ بر مبنای ارزش منطقه‌ای تعیین می‌نماید. بزرگ کسی پوشیده نیست که به دلیل ضعف سیستم مالیاتی (عدم استقرار مالیات بر خرج)، درآمد و مخارج اشخاص به طور متقابل قابل کنترل نبوده و باز هم به دلیل ضعف سیستم بانکی از جهت مقررات حاکم بر مخارج ارزی اشخاص حقوقی و حقیقی خارجی، ممیز مالیاتی قادر نیست از میزان اجاره واقعی مطلع باشد و هر رقمی را که تعیین کند مورد ایراد و اعتراض قرار خواهد گرفت.

در اکثر کشورهای جهان به دلیل آشنائی کامل نظام مالیاتی با وضعیت هزینه و درآمد افراد خارجی، این هزینه و درآمدها تا حدودی تحت کنترل قرار گرفته و عملاً مالیات حقه دولت وصول می‌شود. اما در ایران نظر به وضع کنونی قوانین، همان گونه که

دیدیم از درآمد اجاره املاک مورد اجاره خارجیان مالیات حقه دولت به درستی وصول نمی‌شود. تجدیدنظر در مواد قانونی موجود و جایگزین کردن ارزش روز ملک برای تعیین درآمد مشمول مالیات امری ضرور بوده و در کنار این موضوع کنترل هزینه‌های ارزی شرکت‌های خارجی نیز از طریق وضع مقررات بانکی ضرورت دارد.

## درآمد حقوق

در اکثر کشورهای جهان برای درآمد حقوق معافیهائی از نظر وجود همسر و فرزند در نظر گرفته شده است. اصولاً قشر حقوق بگیر، تنها قشر جامعه است که عملاً مالیات بر درآمد واقعی خود را پرداخت می‌کند. دلیل این امر آنست که مالیات بر حقوق توسط کارفرما از حقوق کارکنان کسر و ظرف مهلت مقرر (یک ماه) کارسازی می‌شود. در قانون مالیات‌های مستقیم ایران هیچگونه معافیت همسر و فرزند برای صاحبان درآمد حقوق در نظر گرفته نشده است اما براساس تحقیق به عمل آمده (که در شماره پنجم مجله مالیات نیز به آن اشاره رفت) در مورد اشخاص حقیقی خارجی شاغل و مقیم در ایران که به دلایل خاصی درآمد مشمول مالیات حقوق واقعی آنها از بابت کار در ایران محاسبه نشده و اداره مالیات بر حقوق این درآمد را به طور علی‌الراس تعیین می‌کند، وضع به گونه دیگری است. افراد خارجی شاغل در ایران که دارای همسر ایرانی هستند در مقایسه با افراد خارجی بدون همسر ایرانی، از معافیت مالیات بر درآمد حقوق استفاده می‌کنند. حقوق علی‌الراس یک خارجی (مدیر شرکت) با همسر خارجی از قرار ماهانه ۴۵۰۰۰۰۰ ریال (حدود ۱۸۰۰ دلار) و یک فرد خارجی با همسر ایرانی از قرار ماهانه ۲۱۵۰۰۰۰ ریال منظور می‌شود (که به منزله ۲۰٪ تخفیف مالیاتی است).

این هم نوع دیگری از معافیت مالیاتی پنهان است که در هیچ کجای قانون مالیات‌ها هم از آن نذری به میان نیامده ولی اداره مالیات بر حقوق این معافیت را به چنین افرادی اعطاء کرده است. شایان توجه است که وقتی مالیات بر مبنای حقوق علی‌الراس فوق نسبت به ۱۸۰۰ دلار مطالبه می‌شود، در حالی که افراد موردنظر از حقوق حداقل ۴۰۰۰ الی ۵۰۰۰ دلار در ماه بهره‌مند هستند، فریاد و شکایت است که بلند می‌شود و مسئولان مالیاتی را متهم به ضدخارجی بودن می‌کنند. اما هیچکدام از آنها نمی‌گویند چرا در

کشور خودشان مالیات بر درآمد حقوق خارجیان به میزان واقعی و به طور کامل وصول می‌شود، و بانک اعتراضی بر نمی‌آید.

از جمله موارد معافیت مالیاتی از نوع پنهان، معافیت مالیاتی کادر ایرانی شاغل در سفارتخانه‌ها و دفاتر بین‌المللی است. به نظر نمی‌رسد این گونه دفاتر لیست حقوق به اداره دارائی ارسال دارند و قاعدتاً کارمندان ایرانی آنها خود ملزم به تهیه اظهارنامه مالیاتی نسبت به درآمد حقوق دریافتی می‌باشند. ولی در عمل متأسفانه کنترل لازم برای دریافت اظهارنامه مالیاتی این افراد وجود ندارد و بدین ترتیب اشخاص حقیقی ایرانی شاغل در این گونه سفارتخانه‌ها و دفاتر نیز از یک نوع معافیت مالیاتی از نوع پنهان برخوردار می‌گردند. باتوجه به این که وجوه مالیات در هزینه‌های دولت مصرف می‌شود و تمامی افراد جامعه به طور مساوی از خدمات دولتی بهره‌مند می‌شوند، قاعدتاً عدم دریافت مالیات از این گروه خاص فاقد منطق است. اما اگر واقعاً قانونگذار این گروه را از مالیات بر درآمد در ایران معاف می‌داند، چرا پیش‌بینی لازم را در ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم به عمل نمی‌آورد؟

یک کارمند عالی رتبه دولت و یا شخص حقیقی شاغل در بخش خصوصی که از درآمد ماهانه حداقل ۱۰۰۰۰۰۰ ریال و حداکثر ۴۰۰۰۰۰۰ ریال برخوردار است، مالیات متعلق را به میزان ۲۴٪ الی ۵۰٪ درآمد پرداخت می‌کند، و اگر این کارمند دولت به تدریس هم اشتغال ورزد و یا مزایای اضافه‌کاری و پاداش نیز داشته باشد، نسبت به این درآمد اضافی به ترتیب حداقل ۱۰٪ در مورد حق التدریس (فقط در دانشگاه‌های دولتی) و ۳۰٪ الی ۵۰٪ نسبت به سایر مزایا مالیات پرداخت می‌کند. در مقابل کارکنان ایرانی سفارتخانه‌ها و دفاتر مذکور که عمدتاً از درآمد حداقل ماهانه ۱۰۰۰۰۰۰ ریال برخوردارند، هیچگونه مالیاتی به دولت پرداخت نمی‌نمایند، و یا صاحبان درآمد اجاره املاک به شرح سطور بالا حداکثر مالیاتی حدود ۹٪ درآمد واقعی خود را پرداخت می‌کنند. این عمل یک نوع بی‌عدالتی مالیاتی نسبت به کارمند حقوق بگیر دولت و بخش خصوصی تلقی می‌شود و نوعی معافیت مالیاتی از نوع پنهان برای سایر افراد حقیقی مذکور می‌باشد.

تجدید نظر در وضعیت معافیت‌های مالیاتی از نوع پنهان و ایجاد تسهیلات مالیاتی برای درآمد حقوق، امری غیرقابل اجتناب و ضرور به شمار می‌رود.

## فعالیت کمیسیونری

از جمله فعالیتهای آشکار در ایران، عملیات کمیسیونری معاملات خارجی است که از رونق خاصی برخوردار است. دفاتر و ساختمانهای مهم اداری موجود عمدتاً در اختیار این بخش از فعالیت قرار دارد. صاحبان این گونه درآمدها نمایندگان شرکتهای خارجی هستند که به صورت شعبه در ایران به ثبت رسیده‌اند و یا اشخاص حقیقی و حقوقی ایرانی می‌باشند که به فعالیتهای بازاریابی و در برخی موارد ارائه پیش فاکتور اشتغال دارند.

اگر واردات کالا در ایران را حدود ۱۲ میلیارد دلار و نرخ کمیسیون متعلق را حداقل ۵٪ این رقم فرض کنیم، درآمد فعالیت کمیسیونری حدود ۶۰۰ میلیون دلار و مالیات آن با نرخ ۵۰٪ حدود ۳۰۰ میلیون دلار (و با نرخ ۲۴۰ تومان هر دلار، حدود ۷۲ میلیارد تومان) خواهد بود.

اگر مقامات مالیاتی جمع درآمد کمیسیون مندرج در اظهارنامه مالیاتی این گونه افراد حقیقی و حقوقی را محاسبه کنند، مطمئناً از ۶۰۰ میلیون دلار فوق به میزان قابل توجهی کمتر است. متأسفانه در ایران به دلیل فقد مقررات خاص و عدم شناسایی این گونه درآمدها، صاحبان آن به راحتی فعال بوده و برای آنها ایران یک بهشت مالیاتی محسوب می‌شود. ولی اگر وضعیت مالیات بر فعالیتهای شرکتهای خارجی و نمایندگان آنها در کشورهای مجارستان، لهستان و چک مورد مطالعه قرار گیرد، ملاحظه خواهد شد در این کشورها، که سیستمهای مالیاتی شان در سالهای اخیر تدوین و به مرحله اجراء درآمده، پیش‌بینی‌های مناسبی برای شناسایی این گونه درآمدها و وصول مالیات حقه دولت به عمل آمده است. اما در ایران متأسفانه هیچگونه اقدام مؤثری در این خصوص صورت نپذیرفته است برخی از شرکتهای و دفاتر نمایندگیها قبل از سال ۱۳۵۸ به ثبت رسیده‌اند و برخی دیگر در سالهای ۱۳۶۰ به بعد. مصوبه شماره ۲۳۹۷۴-۲۱۷۹-هـ مورخ ۱۳۷۱/۷/۸ هیئت وزیران نیز تأکید بر آن دارد که خرید کالا و خدمات از شرکتهای خارجی موکول به ثبت شعبه یا نمایندگی آنها در ایران می‌باشد. مطمئناً با استخراج اطلاعات مربوط به واردات انواع کالا و همچنین اطلاعات راجع به قراردادهای خدمات و کالا از دستگاههای دولتی، می‌توان میزان معاملات خارجی را به تفکیک شرکتهای مشخص ساخت و با توجه به اسامی موجود در سوابق مالیاتی، درآمد کمیسیونری آنها را محاسبه و مالیات حقه دولت را وصول نمود. در این رسیدگی، آن دسته از



اشخاص حقیقی و حقوقی که اطلاعات درآمد کمیسیونری خود را کتمان نموده‌اند، نیز قابل شناسایی خواهند بود. در مورد شعب ثبت شده در سالهای ۱۳۷۰ به بعد که براساس مجوز یک دستگاه دولتی طرف قرارداد، به ثبت رسیده‌اند، شناسایی درآمد حاصل از قراردادهای مذکور مقدور بوده و در مواردی هم که این گونه دفاتر به فعالیت بازاریابی برای فروش کالا به سایر دستگاههای دولتی اشتغال دارند، با یک برنامه‌ریزی صحیح می‌توان از وضعیت درآمد آنها در ایران مطلع شد و مالیات حقه دولت را وصول نمود.

شایان ذکر است که طبق رای شورایی مالیاتی (که به زبان آلمانی ترجمه و در مجله اتاق بازرگانی ایران و آلمان نیز درج شده) دفاتر نمایندگی‌هایی که فاقد درآمد بوده و هزینه‌های آنها توسط اداره مرکزی تأمین می‌شود، از پرداخت مالیات معاف هستند. در این خصوص باید روشن شود که، چگونه یک شرکت خارجی دفتری را در ایران به ثبت می‌رساند، بدون آنکه قصد انتفاع داشته باشد؟ عملاً ثبت دفتر در ایران یک نوع پایگاه فعالیت محسوب شده و باید این پایگاه ایجاد درآمد کند تا نگهداری آن برای شرکت اصلی مقرون به صرفه باشد ثانیاً یک دفتر از این نوع به عنوان شعبه شرکت اصلی در ایران به ثبت می‌رسد، و باید دید آیا به امر بازاریابی محصولات برای شرکتهای وابسته در کشورهای دیگر اشتغال داشته است یا خیر؟ و اگر پاسخ مثبت است آیا هزینه‌های مربوط را از شرکتهای دیگر وصول می‌کند یا نه؟ به نظر نمی‌رسد که کنترل لازم برای شناسایی درآمد این گونه شرکتهای و دفاتر نمایندگیها وجود داشته باشد.

در کشورهای پیشرفته جهان و حتی کشورهای تازه استقلال یافته از فعالیت دفاتر نمایندگی، یا مالیات بر کمیسیون وصول می‌کنند و یا آنها را ملزم می‌سازند که برای ارائه خدمات به شرکت‌های وابسته قرارداد درآمد منعقد کنند و نسبت به درآمد مربوط که معمولاً درصدی از مخارج است، مالیات بپردازند. این موارد به طور صریح و مشخص نه در قانون مالیات‌های ایران پیش‌بینی شده و نه در دستورالعمل‌های اجرائی رسیدگی مالیاتی پیش‌بینی لازم نسبت به آنها صورت پذیرفته است.

تجدید نظر در مقررات قانونی به منظور شناسایی درآمد مالیاتی این گونه افراد حقیقی و حقوقی (موضوع معافیت پنهان) و تدوین دستورالعمل رسیدگی به دفاتر و اسناد و مدارک آنها امری ضروری می‌باشد.

### قرض الحسنه وجوه مالیاتی

از جمله تسهیلات مالیاتی که برای صاحبان درآمد شرکتها وجود دارد، آنست که اشخاص حقوقی مالیات بردرآمد هر سال خود را ظرف ۴ ماه پس از هر سال مالی و نهایتاً یکسال و چهار ماه بعد از سال مالی می‌پردازند.

به طور مثال شرکت الف در ۱۲ ماهه سال ۱۳۷۲ سود خالصی به میزان ۵۰۰۰۰۰۰۰ ریال دارد و مالیات متعلق (حدود ۲۶۰۰۰۰۰۰ ریال) باید در تیرماه ۱۳۷۳ پرداخت شود. شرکت الف از محل سود مذکور ذخیره‌ای بابت هزینه‌های احتمالی به مبلغ ۳۰۰۰۰۰۰۰ ریال کنار می‌گذارد و سود خالص خود را به مبلغ ۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال ابراز می‌دارد و مالیات آن را حدود ۱۰۰۰۰۰۰۰ ریال در پایان تیرماه ۱۳۷۳ همراه با اظهارنامه مالیاتی پرداخت می‌کند. ممیز مالیاتی ظرف یکسال از تاریخ ۱۳۷۳/۴/۳۱ رسیدگی خود را انجام داده و با برگشت هزینه‌های مذکور، سود مشمول مالیات را به مبلغ ۵۰۰۰۰۰۰۰ ریال تعیین و برگ تشخیص مالیات را که طی آن مالیات به مبلغ ۲۶۰۰۰۰۰۰ ریال تعیین شده ظرف ۳ ماه پس از تاریخ رسیدگی به شرکت ابلاغ می‌کند (شهریورماه ۱۳۷۴) ملاحظه می‌شود که شرکت از وجوه مالیات به مبلغ حدود ۱۶۰۰۰۰۰۰۰ ریال برای مدت ۱۵ ماه بدون پرداخت هرگونه سود یا بهره استفاده کرده است. در اینجا این پرسش به میان می‌آید که چرا صاحبان درآمد حقوق هنوز درآمد خود را دریافت نکرده‌اند باید مالیات آن کسر و ظرف یک ماه توسط کارفرما به حساب دولت پرداخت شود، اما صاحبان شرکت‌ها از وجوه مالیات متعلق تا ۱۸ ماه پس از پایان هر سال

مالی بدون پرداخت هرگونه سود بانکی استفاده می‌کنند؟

در کشورهایی که از سیستم مالیاتی مطلوب برخوردار هستند، مالیات شرکتها طی سال به طور قسطی (سه ماهه) و علی‌الحساب پرداخت می‌شود و در پایان سال اگر شرکت بدون دلیل اقدام به کاهش سود مشمول مالیات کند (مثل ذخیره هزینه‌های معوق به شرح فوق) مطمئناً مشمول جریمه خواهد شد. اصولاً در هیچ جای دنیا چنین تسهیلات قرض الحسنه مالیاتی در اختیار مودیان مالیاتی قرار ندارد.

بازبینی مقررات فعلی مالیات به نحوی که صندوق وزارت دارائی را از حالت قرض الحسنه بودن برای تنها یک گروه از صاحبان درآمد، خارج سازد امری ضروری به شمار می‌رود.

### درآمد فروش سهام

از جمله معافیت‌های مالیاتی از نوع پنهان می‌توان سود فروش سهام و سهم‌الشرکه را نام برد. با وضع مقررات مربوط به مالیات نقل و انتقال سهام و سهم‌الشرکه، معمولاً انتقال دهنده یک مالیات حداقل ۱۰٪ قیمت اسمی را پرداخت و حوزة مالیاتی ملزم است که پس از تعیین ارزش قطعی سهام، مالیات بر درآمد قطعی را به حیطة وصول درآورد. از جمله سیاست‌های تشویقی دولت اعطای تسهیلات مالیاتی به شرکت‌هایی است که سهام آنها در بورس اوراق بهادار پذیرفته شده است، به طوری که نقل و انتقال سهام مشمول یک مالیات مقطوع نیم درصدی است که نسبت به ارزش سهام و تعیین قیمت معاملاتی در بورس قابل وصول است. اگر شخصی به عنوان مؤسس در سال ۱۳۶۷، ۵۰۰۰۰ سهم ۱۰۰۰ ریالی شرکتی را خریداری کرده و سهام این شرکت در سال ۱۳۶۹ در بورس پذیرفته شده باشد، و سپس این شخص سهام مذکور را در سال ۱۳۷۳ از قرار هر سهمی ۹۰۰۰ ریال به فروش رساند، درآمد واقعی وی از این سرمایه‌گذاری از قرار هر سهم ۸۰۰۰ ریال و جمع درآمد مبلغ ۴۰۰ میلیون ریال خواهد بود. مالیات بر این درآمد به حدود ۲۰۳/۲ میلیون ریال بالغ می‌گردد. اما وقتی این سهام در بورس معامله می‌شود، مالیات متعلق بر مبنای نیم درصد (مالیات هر سهم ۴۵ ریال) نسبت به کل معامله ۲/۲۵ میلیون ریال خواهد بود. یعنی صاحب چنین سهامی به فرض پذیرش در بورس از یک معافیت مالیاتی به شرح فوق برخوردار می‌شود. شاید گفته شود که فقط برای چند نفر این وضعیت اتفاق می‌افتد و اگر مسئولان مالیاتی از این بابت سخنی به میان آورند در مظان انتقاد قرار می‌گیرند که وضعیت بورس را

با مشکل روبرو می‌سازند. اما واقعیت آنست که صاحبان این گونه درآمدها به دلیل عدم آگاهی مسئولان بورس و ضعف سیستم مالیاتی از معافیتی برخوردار هستند که در هیچ جای دنیا معمول نیست. در سایر کشورها از جمله آلمان، انگلیس و غیره این درآمد، یک نوع درآمد سرمایه تلقی می‌شود و باتوجه به مدت ایجاد آن و بر مبنای سهم درآمد هر سال مالیات متعلق را از صاحب درآمد وصول می‌کنند. اما در



ایران اصولاً این گونه درآمدها را که از نوع درآمد انتفاعی مشمول مالیات است، یا به شرح فوق مشمول حداقل نرخ مالیاتی می‌نمایند و یا به صورت معافیت مالیاتی از نوع پنهان با آن برخورد می‌کنند. تجدید نظر در این مورد از نظر وضع قوانین مالیاتی صحیح و حذف امکانات غیرمنطقی فوق، نیز اقدام لازمی است که باید مورد توجه و عمل قرار گیرد.

### بخش توزیع کالا

در شرایط فعلی محصولات عرضه شده به عموم یا تولید داخلی است و یا کالای وارداتی، و قسمت عمده کالاهای اساسی مانند، برنج، روغن و کره از خارج به کشور وارد می‌شود. تولیدکنندگان و واردکنندگان در مبداء تولید و عرضه و ترخیص کالا از گمرک برای ماموران مالیاتی قابل شناسایی بوده و مالیات بر فعالیت خود را پرداخت می‌کنند. قیمت فروش تعیین شده در این مرحله که ملاک محاسبه وصول مالیات قرار می‌گیرد، با قیمت همین کالا وقتی که به دست مصرف‌کننده می‌رسد، در بیشتر موارد از زمین تا آسمان اختلاف دارد. این اختلاف قیمت سود واسطه‌گری است که به جیب یک عده افراد خاص واریز می‌شود و این گونه افراد درآمد مذکور را از چشم ماموران مالیاتی دور نگاه می‌دارند.

اصولاً در اجرای قانون مالیاتهای مستقیم وقتی منابع درآمد شناسایی شود، مالیات بر درآمد متعلق دریافت می‌گردد. هرچندگاه یک بار در اجرای ماده ۱۸۱(ق.م) منابع درآمد

شناسایی می‌شود که در اجرای این ماده بازم عمده‌تاً سراغ آن دسته از مودیانی می‌روند که برای سیستم مالیاتی شناسایی شده‌اند. در حالی که قانون باید به نحوی تدوین شود که همه منابع درآمد به طور دقیق شناسایی شود تا در هنگام اجرای آن، بتوان مالیات حقه دولت را وصول نمود.

در حال حاضر در ایران به دلیل نداشتن قانون مالیات بر خرج و همچنین اشکالات موجود در قانون مالیاتها، درآمد

واسطه‌گری از چشم ماموران مالیاتی دور بوده و به عبارت دیگر برای صاحبان آن یک نوع معافیت مالیاتی از نوع پنهان ایجاد گردیده است.

واردات و توزیع کالاهای اساسی در سطح کشور در دست تعداد افراد مشخصی می‌باشد، که اگر با یک محاسبه سرانگشتی کل بهای فروش این اقلام را طبق نرخهای خرده‌فروشی / عمده فروشی، ارائه شده توسط بانک مرکزی، محاسبه و سپس کنترل کنیم که در این بخش از فعالیت اعم از تولید، واردات و توزیع، جمعاً چه مالیاتی وصول شده و آیا مالیات وصول شده متناسب با درآمد واقعی می‌باشد یا خیر، مطمئناً جواب منفی است.

از جمله وظایف واحد تحقیقات مالیاتی، شناسایی این گونه منابع درآمدها و ارائه پیشنهاد تدوین مقررات خاص به منظور شناسایی و به حیطة وصول درآوردن مالیات حقه دولت می‌باشد.

### درآمد معاملات سکه و ارز

داد و ستد سکه و ارز که با کمال تاسف همچون بیماری صعب‌العلاجی، پیکر اقتصاد کشور را آلوده ساخته، برای دست‌اندرکاران آن پول می‌سازد و فربهی به بار می‌آورد. اما این رشته نیز همچون دیگر مواردی که از آنها یاد کردیم، بلکه بیش از غالب آنها، از حیطة مالیات و مالیات‌گیری به دور مانده و به رغم توفانی که بر پا می‌کند غالباً از این میدان جان سالم به در می‌برد. در حالی که موسسات تولیدی و نیروی کار ساده و

متخصص کشور بیش از پیش تحت سیطره و عملکرد مقررات مالیاتی قرار دارند، جای آن است که گام‌های جدی و راستین در جهت شناسائی هرچه فراگیرتر و دقیق‌تر این منبع عظیم درآمد و سپس اخذ مالیات‌های حقه و صحیح برداشته شود، و لاقلاً با این تدبیر راهی برای برگرداندن بخشی از سودهای بادآورده به جامعه گشوده شود.

## نتیجه

معافیت مالیاتی از نوع پنهان بسیار زیاد بوده و در این مقاله برخی از آنها به طور اختصار درج گردید. حال که در وزارت امور اقتصادی و دارائی صحبت از کمیته بازنگری قانون مالیاتها بوده و مقامات مالیاتی تبلیغات در مورد فرهنگ مالیاتی را در دستور کار خود قرار داده‌اند، جای یک واحد تحقیقات در مورد شناسائی درآمدهای پنهان مالیاتی (معافیت از نوع پنهان) خالی است. ایجاد چنین واحدی به منظور شناسائی این گونه منابع درآمد مشمول مالیات و ارائه پیشنهاد اصلاح قوانین و استقرار مبانی مالیاتی که با عدالت قرین باشد، ضرورتی عاجل به شمار می‌رود.

در تمامی مباحث علمی مرتبط با مالیات، بحث عدالت مالیاتی و این که با اخذ مالیات یک نوع اصلاح درآمد طبقاتی انجام پذیرد از جمله موارد با اهمیت تلقی می‌شود. اما در عمل با بررسی نتایج اجرای قانون ملاحظه می‌شود که عدالت مالیاتی به شرحی که گفتیم مهجور و بی‌اثر می‌ماند.

ما در حال حاضر دو دستی به قانون مالیات چسبیده‌ایم و فکر می‌کنیم که با این قانون می‌توانیم طی برنامه دوم درآمد مالیاتی را افزایش دهیم. با افزایش معافیت مالیاتی از نوع پنهان قاعدتاً به چنین هدفی نائل نخواهیم شد و مضافاً بار مالیات موردنظر هم بر دوش آن دسته از افراد حقیقی و حقوقی سنگینی خواهد نمود که برای سیستم مالیاتی شناخته شده‌اند.

نتیجه اشکالات عدیده فوق در قانون نشان می‌دهد که عملاً مالیات برای برخی از صاحبان درآمد، رقم ناچیزی بوده و برای برخی دیگر یک هزینه کمرشکن!

وقتی یک کارگر کارخانه با حقوق ماهانه ۳۰۰۰۰ ریال از یک پاداش ۵۰۰۰۰ ریالی برخوردار می‌شود. به این پاداش ۱۸٪ مالیات تعلق می‌گیرد، و یا یک کارمند عالی رتبه دولت نسبت به درآمد حقوق ماهانه ۱۰۰۰۰۰۰ ریال مالیاتی به مبلغ ۲۳۷۵۸۴ ریال (حدود ۲۳/۷٪) پرداخت می‌کند. اما صاحب یک ساختمان ۴ طبقه که حدود ۵۰۰۰۰ دلار اجاره ماهانه دریافت می‌دارد که به

حداقل ۱۲۵۰۰۰۰۰۰ ریال در ماه بالغ می‌گردد، درآمد مشمول مالیات او چیزی حدود ۱۰۰۰۰۰۰۰۰ ریال معین می‌شود و مالیات آن حدود ۳۰۰۰۰۰۰۰ ریال وصول می‌گردد (که نسبت به درآمد ۱۲۵۰۰۰۰۰۰ ریالی همان شخص حدود ۲٪ است). آیا در این مقایسه، عدالت مالیاتی مشاهده می‌شود؟ مطمئناً خیر.

شایان ذکر است که گروهی معتقداند تعداد مالکان املاکی که مستاجر خارجی دارند در مقایسه با یک جمعیت ۶۰ میلیونی بسیار ناچیز است و یا هدف قانونگذار از کاهش درآمد مشمول مالیات نقل و انتقال املاک، رونق اقتصادی است. اما نباید فراموش کنیم که تمامی آحاد مملکت در مقابل قانون یکسان بوده و باید به طور مساوی مشمول قوانین مالیاتی قرار گیرند.

همچنین اگر درآمد یک نماینده شرکت خارجی را که در سال حدود ۱۰۰ میلیون دلار اعتبار اسنادی گشایش یافته داشته است و کمیسیون نماینده آن ۵٪ رقم فوق یعنی ۵۰۰۰۰۰۰ دلار بوده است در نظر بگیریم می‌توانیم بگوئیم در وضعیت موجود مالیات دریافتی از وی را باید در حکم صفر تلقی کرد.

برداشت گروه تحقیقات مالیاتی از قانون فعلی مالیات آنست که این قانون به نحوی نگارش یافته که در نتیجه غالباً درآمدهای مشخصی که برای مسئولان تصمیم‌گیر قابل شناسائی بوده مشمول مالیات قرار می‌گیرد و اصولاً آن دسته از درآمدهائی که برای آنها شناخته شده نیست از شمول مالیات بر درآمد خارج می‌ماند.

با بررسی این وضعیت و نظر به هدف اصلاح قانون مالیاتهای موجود، اگر قرار است که دولت به اهداف عالیه‌ای که دارد - یعنی اخذ مالیات براساس عدالت و قرار گرفتن آن در جایگاه واقعی خود در بودجه سالانه - برسد، می‌بایست اصلاح قانون موجود را با استفاده از نظرات مشورتی افراد خبره و آگاه و همچنین با استقرار واحد تحقیقات و شناسائی درآمدهای مالیاتی انجام داده و اصلاح سیستم مالیاتی را در دستور کار خود قرار دهد. در این میان تجدیدنظر در وضعیت کنترل درآمد و مخارج شرکتهای خارجی و اشخاص حقیقی و حقوقی بیگانه که موجب ایجاد درآمدهای هنگفت برای یک عده افراد خاص و همچنین ایجاد اختلال در سیستم بانکی کشور است، و به نوعی به مالیات بر درآمد هم مرتبط می‌شود، امری ضرور به شمار می‌رود و لازم به تذکر است که اگر سیستم مالیات بر خرج تدوین شود بخش عمده‌ای از این مشکلات مرتفع خواهد شد.

\* \* \*

# میزگرد مالیاتی

بنا به دعوت مجله مالیات میزگرد ویژه‌ای در محل دفتر مجله به منظور بحث و تبادل نظر پیرامون مسائل و مشکلات مهم مالیاتی برپاگردید، و طی آن مدعوین صاحب‌نظر و اهل خیره از بخش قانونگذاری، مدیریت مالیاتی کشور، استادان دانشگاه، و حساب‌رسان مالیاتی به ایراد سخن و اظهار نظر پرداختند. آنچه ذیلاً به نظر خوانندگان گرامی می‌رسد از مذاکرات این میزگرد استخراج شده است. مجله مالیات خواهدکوشید در آینده نیز این گونه فعالیت را به نحو شایسته ادامه دهد و نتایج آن را برای استفاده خوانندگان منعکس کند.

## شرکت‌کنندگان:

آقای مهندس محمد رضا باهنر (نماینده مجلس شورای اسلامی) - آقای محمد تقی نژاد عمران (رئیس شورای عالی مالیاتی) - آقای محمد حسن سعادتیان (دبیر و عضو هیات عامل سازمان حسابرسی) - آقای علی اصغر شایانی (مدیر کل مالیات بر شرکت‌ها) - آقای اصغر طهوری (حسابرس و حسابدار مستقل) - آقای علی اصغر عابدی (مشاور معاونت درآمدهای مالیاتی) - آقای دکتر مرتضی قره‌باغیان (استاد دانشگاه) - آقای اصغر هشی (استاد دانشگاه و حسابرس) - آقای عباس هشی (استاد دانشگاه و حسابرس) - آقای محمد رضا یزدی‌زاده (مدیر کل دفتر تحقیقات و سیاست‌های مالی).

آقای دکتر علی اکبر عرب‌مازار (رئیس دانشکده امور اقتصادی و مدیر مسئول مجله مالیات) - آقای دکتر محمد توکل (دبیر هیات تحریریه مجله مالیات)

## افتتاح جلسه:

اظهار داشتند که باید دید اهداف مورد نظر برنامه دوم براساس وضع کنونی قوانین و مقررات، سازمان اجرائی، و طرز تلقی عامه از مقوله مالیات تا چه اندازه قابلیت تحقق دارد. هدف دولت چرخش از درآمد نفت به سایر درآمدها و به ویژه درآمدهای مالیاتی است، ضمن این که مالیات به عنوان ابزار مهم سیاست اقتصادی کشور مطرح است و مسائلی مانند رعایت عدالت و کارآئی مالیاتی نیز مورد نظر می‌باشد.

آقای دکتر عرب‌مازار پس از ذکر این مقدمه و معرفی حاضران از آنان خواستند با توجه به محدوده زمانی جلسه مطالب خود را در این زمینه اظهار دارند، و اضافه کردند که دامنه چنین بحثی طبعاً بسیار وسیع است و ممکن است تشکیل جلسات دیگری نیز ضرورت پیدا کند.

آقای دکتر عرب‌مازار با خوش‌آمدگویی به مدعوین و تشکر از آنان جلسه را آغاز کردند و مقدمه‌ای را در باب وظایف دانشکده امور اقتصادی، به عنوان مسئول آموزش و تدارک نیروی انسانی متخصص در وزارت امور اقتصادی و دارائی و سازمان‌های تابعه آن، بیان داشتند. آنگاه به چگونگی تأسیس و نشر مجله مالیات و ذکر اهداف و رسالت‌های آن پرداختند و اظهار داشتند که با توجه به اتمام بحث پیرامون قانون برنامه دوم در مجلس شورای اسلامی، هیأت تحریریه مجله مالیات در صدد برآمد میزگردی با شرکت دست‌اندرکاران مسائل مالیاتی اعم از بخش قانونگذاری، هیأت علمی دانشگاه‌ها، و مقامات اجرائی ذیربط تشکیل دهد و مسائل را از سه جنبه عمده آن یعنی سیاستگذاری، مدیریت، و فرهنگ مالیاتی مورد بحث و تبادل نظر قرار دهد. ایشان در همین زمینه

همان گونه که اشاره شد دامنه بحث بسیار وسیع است و شاید ظرف یک جلسه پرداختن به همه مسائل مقدور نگردد. در این جلسه خواهیم کوشید برخی مسائل و معضلات را در رابطه با مسائل مالیاتی از زاویه‌ای که خودمان به این قضایا نگاه می‌کنیم مطرح سازیم تا ببینیم چگونه می‌توانیم مسأله را به پیش ببریم.

به اعتقاد ما مالیات هم منبعی است برای تأمین درآمدهای مورد نیاز کشور و هم اهرم قدرتمندی است برای هدایت سرمایه‌ها به بخش‌ها و مناطق مختلف. این دو نتیجه از مالیات مورد نظر است. اما به نظر می‌رسد مدیران برنامه ریزی کشور که باید مالیات را در این دو جهت سوق دهند ارتباط هماهنگ و منسجمی با یکدیگر ندارند. عده‌ای فقط به مالیات از دید تأمین درآمد نگاه می‌کنند و کاری ندارند که مالیات چه تأثیری بر روی باقی مسائل اقتصادی کشور می‌گذارد. عده دیگری که یا خود و یا مجموعه زیر پوشش آنها به نحوی مؤدی مالیاتی به شمار می‌روند از دید دیگری به مسأله نگاه می‌کنند، و فارغ از این که مالیات وسیله اساسی تأمین درآمد کشور است دنبال این هستند که از این اهرم برای تقویت بخش تحت کنترل خود حد اکثر استفاده را به عمل آورند.

به طور خلاصه عرض کنم در زمینه مدیریت و برنامه ریزی مالیاتی و قوانین و مقررات مربوط در کشور ما آن انسجامی که باید وجود داشته باشد موجود نیست. باید یک مرکزیت واحد به وجود آید که بتواند امر مالیات را از هر دو زاویه‌ای که اشاره شد هماهنگ و همراه مورد توجه قرار دهد. به نظر ما چنین مرکزیتی در ایران وجود ندارد و یا ما نتوانسته‌ایم به وجود آن پی ببریم.

نبود چنین مرکزیتی که مسئول توجه به مالیات از هر دو بعد یاد شده باشد موجب مشکلات بسیار در زمینه مسائل مالیاتی شده است. فرضاً مسأله معافیت‌ها را گروهی که همواره دنبال افزایش درآمد هستند مورد توجه قرار می‌دهند و ترجیح بند کلام آنها این است که در مملکت ما معافیت مالیاتی به حد غیر قابل تحمیلی زیاد است و باید از میزان و تنوع معافیت‌ها کاست تا امکان تأمین منابع به نحو بهتری فراهم شود. در مقابل کسانی که مسئول ارائه خدمات، تولید یا بخش‌های دیگر اقتصادی هستند مدعی اند که فشار مالیات در مراکز تولید و خدمات و نسبت به حقوق بگیران کمرشکن است. هر یک از این بخش‌ها متولیانی دارند و این تضاد و اختلاف نظر باعث می‌شود که خود مالیات بیش از همه دچار زیان شود.

وضع مالیات به نحوی است که هم به حد کفایت گرفته نمی‌شود و هم این که احساس می‌شود به شدت غیر عادلانه است. ما مدعی هستیم

که اهرم مالیات باید بسیاری از خدمات را محدود سازد و سرمایه‌ها از این بخش به بخش تولید هدایت شود. ولی به سبب نقائص سیستم مالیاتی و نبود اطلاعات کافی در این سیستم بخش‌های خدماتی بهتر می‌توانند از تیغ مالیات و تمیزی احتراز کنند و مراکز که رسماً به کار تولید اشتغال دارند و نیز حقوق بگیران که ظاهراً مشغول تولید خدمات هستند نمی‌توانند مانند آنها عمل کنند.

از سوی دیگر گفته می‌شود نسبت مالیات به تولید ناخالص داخلی در این کشور در مقایسه با استاندارد های بین‌المللی پائین است. ولی هنگامی که می‌بینیم به قولی ۶۰٪ تولید ناخالص ما از مالیات معاف است، اظهار نظر مذکور رنگ می‌بازد زیرا در آن صورت باید وصولی مالیات را نسبت به ۴۰٪ باقی در نظر گرفت که درصد بالا و سنگینی را به دست خواهد داد.

در برنامه دوم بالاترین و بیشترین امید ما به اصلاح سیستم مالیاتی است. اگر بخواهیم مسائل دیگری را هم اضافه کنیم، در این کشور قوانین مالیاتی آن قدر پیچیده و لگاریتمی و گیج‌کننده است که هم ممیز مالیاتی می‌تواند از هر ماده و تبصره هر برداشتی را که بخواهد به عمل آورد، و هم مؤدی مالیاتی دچار سرگیجه می‌شود و یا برحسب مصلحت خود را به گنجی می‌زند، و یا در صورت نداشتن اطلاعات ممکن است مغبون شود. موارد اختلاف بین مؤدیان و مأموران مالیاتی بسیار زیاد و حل مشکلات آنان با وجود انبوه قوانین و مقررات سخت و سنگین است. نتیجه این می‌شود که هیات‌های فیصله دهنده اختلافات متوسل به شیوه‌های کدخدامنشی می‌شوند و می‌گویند حالا نه ۱۰۰ تومان مؤدی و نه ۲۰۰ تومان ممیز، به ۱۵۰ تومان کار را تمام می‌کنیم. این شیوه بر ضابطه متکی نیست و سبب نارضایتی و بی‌اعتمادی به سیستم مالیاتی می‌شود و فرار مالیاتی را موجب می‌گردد.

منظور از این عرایض آن نیست که تقصیر را گردن این یا آن گروه بیاندازیم. همه در این امر مسئولیت دارند، هم پیشنهادکننده قانون، هم قانونگذار، و هم مجریان آن. اساساً بحث بر سر یافتن مقصر نیست. بحث بر سر این است که سیستم مالیاتی اشکال دارد. در برنامه دوم امید ما رفع این مشکلات است. ما آمادگی کامل داریم که در مجلس در این زمینه معاضدت و همراهی کنیم و این مطلب را بارها در کمیسیون‌ها اعلام داشته‌ایم که باید نظم و نسقی به این امر داده شود.

اولین گامی که در این زمینه باید توسط قوه مجریه برداشته شود ایجاد همان مرکزیتی است که قبلاً عرض کردم. مرکزیتی که بتواند مالیات را از دو پنجره معین، یعنی به عنوان وسیله‌ای برای

تأمین درآمد از یک طرف و اهرمی قوی برای هدایت سرمایه‌گذاری‌ها از سوی دیگر، مورد نظر و تصمیم قرار دهد. در غیر این صورت و جداسدن این دو نقطه نظر از یکدیگر، اقدامات و تصمیماتی به دنبال خواهد آمد که نتیجه آنها ایراد خسارات سنگین و جبران ناپذیر به مملکت و اقتصاد آن خواهد بود. من در این خصوص فتح بابی کردم و مسأله را عنوان نمودم و امیدوارم از نظرات سایر عزیزان استفاده کنم.

### آقای تقی نژاد عمران

اصول کلی را آقای مهندس باهنر بیان داشتند. من نخست به جنبه درآمدی مالیات می‌پردازم. براساس برنامه اول قرار بود درآمد مالیاتی به حدی بالغ شود که بتواند هزینه‌های جاری کشور

را بپوشاند. ولی در عمل چنین موفقیتی به دست نیامد و وصولی مالیات عملاً به ۳۰٪ هزینه‌ها بالغ گردید. در این کشور مالیات فقط از ۴۰٪ تولید ناخالص داخلی گرفته می‌شود، و در چنین وضعی به ۵ یا ۶ درصد تولید ناخالص داخلی می‌رسد. اگر مالیات تمامی تولید ناخالص داخلی را فراگیرد نسبت یادشده به حدود ۱۰ الی ۱۲ درصد بالا خواهد رفت. اما این تمام داستان نیست. مالیاتی که وصول می‌شود زیر ۵۰٪ ظرفیت است، و در برخی از استان‌ها طبق تحقیقاتی که به عمل آمده زیر ۳۰٪ است. حتی اگر مالیات‌ها با همین وضع فعلی روی فقط ۴۰٪ تولید ناخالص داخلی گرفته شود، اما از تمامی ظرفیت مالیاتی استفاده گردد، فشار کنونی تا میزان قابل توجهی کاسته خواهد شد.

### آخرین اطلاعات راجع به نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در کشورهای عضو سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD)

| نام کشور   | ۱۹۸۹ | ۱۹۹۰ | ۱۹۹۱ | ۱۹۹۲ | ۱۹۹۳ |
|------------|------|------|------|------|------|
| سوئد       | ۵۵/۵ | ۵۵/۶ | ۵۲/۷ | ۵۰/۰ | ۴۹/۵ |
| دانمارک    | ۵۰/۷ | ۴۸/۷ | ۴۸/۹ | ۲۹/۳ | ۵۰/۰ |
| لوکزامبورگ | ۴۸/۲ | ۴۸/۸ | ۴۸/۵ | ۴۸/۴ | ن    |
| هلند       | ۴۴/۹ | ۴۴/۶ | ۴۷/۲ | ۴۶/۹ | ۴۸/۲ |
| نروژ       | ۴۶/۰ | ۴۶/۳ | ۴۷/۱ | ۴۶/۶ | ۴۵/۸ |
| بلژیک      | ۴۴/۶ | ۴۴/۹ | ۴۴/۹ | ۴۵/۴ | ۴۵/۷ |
| فرانسه     | ۴۲/۷ | ۴۳/۷ | ۴۴/۰ | ۴۲/۶ | ۴۴/۰ |
| اتریش      | ۴۱/۰ | ۴۱/۳ | ۴۲/۰ | ۴۳/۵ | ۴۳/۴ |
| ایتالیا    | ۳۷/۹ | ۳۹/۱ | ۳۹/۷ | ۴۲/۴ | ۴۳/۲ |
| یونان      | ۵.۳۴ | ۳۷/۲ | ۳۸/۵ | ۴۰/۵ | ن    |
| آلمان      | ۳۸/۲ | ۳۶/۸ | ۳۸/۶ | ۳۹/۶ | ۳۹/۷ |
| ایرلند     | ۳۵/۸ | ۳۵/۵ | ۳۶/۲ | ۳۶/۶ | ۳۷/۱ |
| کانادا     | ۳۵/۱ | ۳۶/۳ | ۳۷/۰ | ۳۶/۵ | ۳۶/۱ |
| نیوزیلند   | ۳۸/۷ | ۳۷/۲ | ۳۶/۰ | ۳۵/۹ | ۳۵/۶ |
| اسپانیا    | ۳۴/۶ | ۳۴/۴ | ۳۴/۸ | ۳۵/۸ | ۳۴/۷ |
| انگلستان   | ۳۶/۶ | ۳۶/۹ | ۳۶/۲ | ۳۵/۲ | ۳۴/۴ |
| ایسلند     | ۳۲/۴ | ۳۲/۳ | ۳۲/۴ | ۳۲/۴ | ۳۲/۲ |
| پرتغال     | ۳۰/۸ | ۳۰/۷ | ۳۱/۴ | ۳۳/۰ | ۳۱/۱ |
| سوئیس      | ۳۱/۷ | ۳۱/۵ | ۳۱/۲ | ۳۲/۰ | ۳۲/۵ |
| امریکا     | ۲۹/۷ | ۲۹/۴ | ۲۹/۵ | ۲۹/۴ | ن    |
| ژاپن       | ۳۰/۷ | ۳۱/۴ | ۳۰/۸ | ۲۹/۴ | ن    |
| استرالیا   | ۳۰/۵ | ۳۰/۶ | ۲۸/۹ | ۲۸/۵ | ن    |
| ترکیه      | ۱۸/۵ | ۲۰/۱ | ۲۱/۴ | ۲۳/۱ | ۲۲/۷ |
| کل OECD    | ۲۸/۱ | ۲۸/۳ | ۲۸/۵ | ۲۸/۸ | ن    |

### توضیحات:

- عنوان مالیات در کشورهای مذکور اجزاء و درآمدهای زیادی را دربر می‌گیرد که از آنچه در ایران به این نام خوانده می‌شود بسیار وسیع‌تر است.
- ارقام مربوط به آلمان از سال ۱۹۹۱ به بعد شامل هر دو جزء این کشور است.
- حرف «ن» در جدول فوق نشانه در دست نبودن درصدهای مربوطه است.
- منبع: مقاله آقای Ken Messere رئیس سابق قسمت امور مالی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) در بولتن IBFD (ژانویه ۱۹۹۵).

صفحه آرائی: مجید رستمی

حمیدرضا محسنی

طرح ها: حمیدرضا محسنی

حروفچینی: مجید رستمی

لیتوگرافی و چاپ: چاپخانه بهمن

□ مطالب مندرج در مجله الزاماً مبین رأی و

نظر مسئولان آن نیست.

□ مجله در ویرایش و حذف مقالات آزاد است.

□ مطالب رسیده بازگردانیده نمی شود.

دفتر مجله مالیات: دانشکده امور اقتصادی

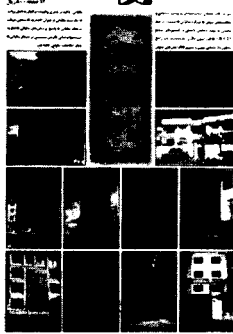
شماره ۱۵۳، خیابان طالقانی، بین حافظ و

ولی عصر، کد پستی: ۱۵۹۱۸، تهران.

صندوق پستی: ۱۱۱۱ - ۱۵۸۷۵، تهران.

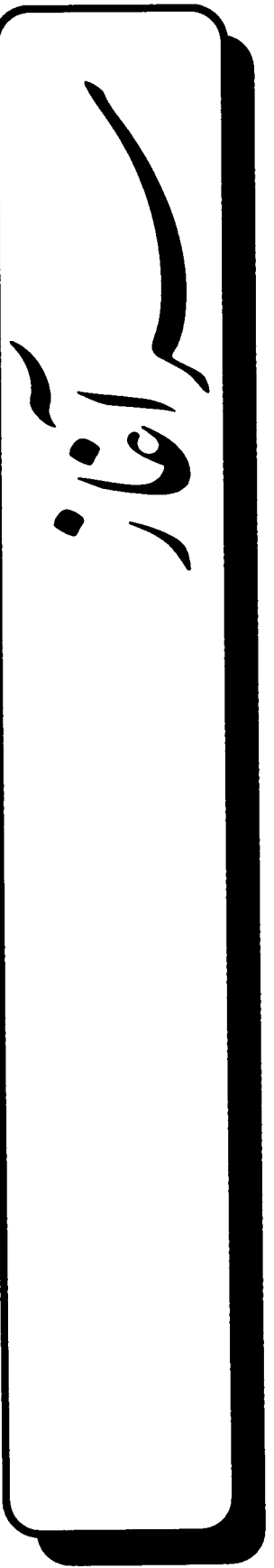
فاکس: ۶۳۱۹۷۱۶

تلفن: ۶۳۴۴۵۱۸



طرح روی جلد: حمیدرضا محسنی

|    |  |  |
|----|--|--|
| ۲  | دکتر علی اکبر عرب مازار                  | سرآغاز   |
| ۳  | بخش تحقیقات مالیاتی دانشکده امور اقتصادی | درآمدهای ناشناخته در سیستم مالیاتی و معافیت‌های پنهان            |
| ۱۲ | میزگرد مالیاتی                           | نسبت درآمد مالیاتی به تولید ناخالص داخلی در کشورهای عضو OECD     |
| ۱۴ | فدراسیون مالزی:                          | به مناسبت خبر راجع به قرارداد مالیاتی ایران و مالزی              |
| ۲۳ | دکتر علی اکبر عرب مازار                  | گرایش‌های نوین مالیاتی:  |
| ۲۶ | دکتر محمد توکل                           | تاکید بر تحری واقعیات و اقبال به اصل برائت                       |
| ۲۹ | عین الله علاء                            | یک سند مالیاتی از دوران افشاریه                                  |
| ۳۰ | عین الله علاء                            | سخنی درباره فرهنگ مالیاتی  |
| ۳۱ | علی اصغر عابدی                           | پاسخ پرسش‌های مالیاتی  |
| ۳۲ | علی اصغر عابدی                           | نظریه سیستمها و مبانی نگرش سیستمی بر مسائل مالیاتی               |
| ۳۴ | دکتر علی اکبر عرب مازار                  | بانک اطلاعات مالیاتی کانادا، سیستمی برای راهنمایی مؤدیان مالیاتی |
| ۳۷ | محمدحسین سیدزمانی                        | راهگشائی برای تجدید ارزیابی دارائی شرکت‌ها                       |
| ۳۹ | دکتر محمد توکل                           | فرهنگ اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی                                |
| ۴۲ |  | پاسخ به خوانندگان  |
| ۴۳ |  | خبرها  |
| ۴۷ |  | آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی                                  |
| ۵۰ |  | مقررات و بخشنامه‌های مالیاتی و آراء شورای عالی مالیاتی           |
|    |  | بخش انگلیسی  |



## به نام خدا

از جمله مسائلی که بسیاری از سیستم‌های مالیاتی جهان با آن مواجه‌اند مشکل فقد ترمینولوژی یکدست و هماهنگ است. ترمینولوژی به اصطلاحات فنی و خاص یک رشته معین اطلاق می‌شود. نقش اصطلاحات در فهم و اجرای قانون مالیاتی بس عظیم است و هر گونه شبیه و کج‌فهمی و خلط‌مبحث در این زمینه مایه اختلاف و در مواردی موجب تضییع حق یکی از دو سوی قضیه یعنی دستگاه مالیاتی یا مؤدیان خواهد شد. ابهام و دوپهلویی قانون همچنین می‌تواند اظهارنظرها و فتاوی ضد و نقیضی به بار آورد که این جمله ممکن است مایه تزلزل و سلب اطمینان مؤدیان گردد، حال آن‌که اعتماد و اطمینان این جماعت مهم‌ترین عامل توفیق و استحکام سیستم مالیاتی هر جامعه‌ای به حساب می‌آید.

از سوئی امر ساده‌سازی قوانین مالیاتی امروزه در سراسر جهان و از جمله در ایران بر سر زبان‌هاست و مسئولان مالیاتی قویاً بر آن تکیه دارند. یکی از موثرترین گام‌ها در این زمینه رفع ابهامات و دوگونگی‌های قانون و اصطلاحات آن است، چنان‌که حالتی یکدست و هماهنگ پیدا کند و اجرای آن به سهولت میسر گردد.

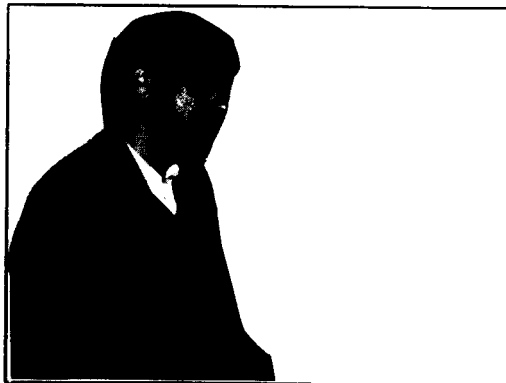
با مقدمه‌ای که ذکر شد جای آن دارد که وضع قانون مالیاتی کشور خودمان را از این دید خاص مورد بررسی قرار دهیم. این کار به آن اندازه اهمیت دارد که شایسته است گروه مجرب و حاذقی با تخصص‌های لازم همت به انجام آن گمارند و همه جوانب و زوایای قضیه را بکاوند، چندان که نقاط ضعف و سستی قانون و موارد فقد انسجام و هماهنگی آن آشکار و فهرست‌برداری شود و سپس با دید کاملی که براساس این غور و بررسی به دست می‌آید بازنویسی قانون به نحو مطلوب انجام پذیرد.

پر واضح است که بررسی رویه مالیاتی نیز جزئی از این پژوهش کلی را تشکیل می‌دهد. از جمله رسالت‌های بارز هر رویه حقوقی تفحص در موارد ابهام و پیچیدگی مقررات و تلاش به منظور تصویر چهره‌ای منطقی و همگون از قانون است. بر این پایه سوابق آراء مربوط، به ویژه در زمینه کار شورای عالی مالیاتی نیز باید به نحوی جامع و سیستماتیک همراه متون قانونی مورد کندوکاو قرار گیرد. علاوه بر این مراجعه به سوابق مذاکرات مجلس و احتمالاً قوانین گذشته نیز ضرور خواهد بود، تا نمائی جامع از نظام مالیاتی کشور به دست آید و بررسی‌کنندگان بدانند که در چه چارچوب حقوقی، تقنینی، اجرایی، و فکری گام برمی‌دارند.

شاید بیان این مطلب ضرور باشد که این‌گونه بازبینی و بازنویسی قانون به معنی تجدیدنظر مرسوم و اصلاح متداول مقررات مالیاتی که هر چندگاه یکبار جزءاً یا کلاً به مرحله عمل درمی‌آید، نیست و بلکه گونه خاص و بی‌سابقه‌ای از اصلاح قانون مورد نظر است، و آن این‌که مقررات مالیاتی از جهت نقائص شکلی و نابسامانی‌های موجود در ترمینولوژی و اصطلاحات به کار رفته در آن مورد بررسی و تجدید نظر قرار گیرد تا مجموعه‌ای یکدست و خالی از مفاهیم ضدونقیض به دست داده شود و بدین‌سان بار ناهمواری از دوش مؤدیان و مأموران برداشته شود.

اما مسأله‌ای که طرح کردیم فقط مشکل مسئولان مالیاتی کشور نیست تا چاره کار را منحصرأز ایشان بخواهیم. مؤسسات دانشگاهی و پژوهشی و رسانه‌هایی که پرداختن به این مقولات را وجهه همت خود ساخته‌اند نیز می‌توانند نقش خود را در این زمینه ایفاء کنند. نشریه مالیات که مایه کارش اختصاصاً امر مالیات است خواهد کوشید در این خصوص گام‌های نخست را بردارد و فتح بابی کند، باشد که سرآغاز حرکتی اساسی و اصولی قرار گیرد.

علی اکبر عرب‌مازار



را اندوخته کند، سود را می‌شکنیم تا شرکت کمتر مالیات بدهد. ولی بعداً می‌گوئیم روی اندوخته قابل تقسیم باید مالیات داده شود. این به منزله نقض غرض است، و در مجموع مالیات متعلق بیشتر از مواردی خواهد بود که سود تقسیم شود یا به صورت تقسیم نشده در شرکت باقی بماند.

بحث دیگر راجع به فرهنگ مالیاتی است. نکته قابل ذکر در این مورد این است که متأسفانه غالباً سعی می‌شود از بی‌اطلاعی مؤدیان استفاده شود، که این طرز تفکر خود از عوامل بازدارنده اشاعه فرهنگ صحیح مالیاتی است. ترس از پذیرش واقعیت‌ها نیز عامل منفی دیگری است که باید به آن توجه شود. به محض آن که سخن از یک اصلاح اصولی و منطبق بر منطق عام و کلی قضایا به میان می‌آید، فوراً ترس از کاهش درآمد‌ها مطرح می‌شود که هرچند ممکن است به طور مقطعی و موردی بجا باشد ولی جلوی اقدام اصولی و ریشه‌ای را می‌گیرد. باید گروهی متشکل از نمایندگان مجلس، دانشگاهیان، و اهل خبره از مجریان و صاحب‌نظران مالیاتی مجتمع شوند و مقررات مالیاتی را از همه زوایای آن مورد بررسی و واریسی قرار دهند و نتایج آن را به منظور اصلاح اصولی قانون ارائه دهند. در غیر این صورت در زمینه اجرای برنامه دوم نیز موفقیت بسیاری نخواهیم داشت.



در کنار مشکلات و نارسائی‌ها به پاره‌ای موفقیت‌ها نیز باید اشاره کنیم. طرح شماره اقتصادی متضمن ایده جالبی است، و با تمام خرده‌هایی که به آن گرفته می‌شود می‌توان امید بست که نتایج مناسبی به بار آورد. مسأله کامپیوتری کردن سیستم اطلاعات مالیاتی نیز درخور توجه است. موضوع اشاعه فرهنگ مالیاتی را هم وزارتخانه به هر تقدیر دنبال می‌کند. انتشار جزوات راهنمایی مؤدیان، ایجاد واحدهای راهنمایی مالیاتی در ادارات کل از جمله این گونه اقدامات است. آموزش کادر مالیاتی نیز بیش از گذشته مورد توجه می‌باشد.

در باب معافیت‌های مالیاتی صحبت شد باید عرض کنم که معافیت مالیاتی اگر جهت‌دار بوده و هدف مناسبی را دنبال کند، منطقی و قابل قبول است. مثلاً معافیتی که به صنایع جدید داده می‌شود از همین نوع است. این معافیت در نهایت چیزی از درآمد دولت نمی‌کاهد، زیرا ایجاد صنایع جدید خود مولد فعالیت‌های ساختمانی، تأسیساتی، و خدماتی زیادی است که هریک از این موارد مشمول مالیات بوده و کسری درآمد مربوط به معافیت را تا حدود معتدبایی جبران خواهد کرد. اما معافیت‌هایی که فاقد چنین اهدافی بوده و با چشم بسته داده می‌شود، نظیر اعطاء معافیت مالیاتی به این یا آن بنیاد، نتایج منفی به بار می‌آورد. این‌گونه معافیت از سوئی مضر به اصل رقابت است، زیرا مؤسسات رقیب فاقد معافیت توان رقابت خود را با مؤسسه برخوردار از معافیت از دست می‌دهند. معافیت مورد بحث به امر کنترل مؤسسات نیز آسیب می‌رساند، زیرا حسابرسی مالیاتی که خود نوعی کنترل به شمار می‌رود دیگر انجام نخواهد شد.

مسأله قابل ذکر دیگر لزوم تجدید نظر در قوانین مالیاتی است. قانون مالیاتی پیچیده و بغرنج است، و نرخ‌های مذکور در آن مناسب نبوده و هماهنگ نیستند. کسانی که پیش نویس قانون را تهیه می‌کنند، آنهایی که قانون را تصویب می‌کنند، و مجریان قانون با یکدیگر هماهنگی ندارند. متن قانون تهیه می‌شود و به مجلس می‌رود. در آنجا به هر علت اصلاحاتی در متن تهیه شده صورت می‌پذیرد. ولی در این اصلاح و دگرگونی کمتر به این نکته توجه می‌شود که تغییر قسمتی از متن چه اثراتی در بخش‌های دیگر قانون خواهد داشت و چه بسا که ممکن است جهت دیگری به قانون داده شود که خلاف نظر پیشنهاددهندگان باشد.

به مسأله نرخ‌های مالیاتی اشاره کردم. یکی از مشکلات نرخ‌های مالیاتی مربوط به شرکت‌هاست. اگر شرکت مقداری از درآمد خود

## آقای دکتر عرب مازار

برنامه دوم وصول مالیات‌ها را بیش از حدود ۱۰۰۰ میلیارد تومان در سال تعیین کرده است. این نکته بسیار حائز اهمیت است. ضمناً مسأله شماره اقتصادی نیز از مباحث داغ مالیاتی در این ایام است. در مجموع نظر بر این است که شرکت‌ها نقش عمده‌ای در این موارد داشته باشند. جناب آقای شایانی نظر خود را در این خصوص بیان فرمائید.

## آقای شایانی

در برنامه دوم میزان رشدی که برای مالیات‌ها در نظر گرفته شده از رشد پیش بینی شده برای اقتصاد مملکت بیشتر است و با آن همگون و متناسب نیست. این به معنی آن است که سازمان مالیاتی باید کارآئی خود را افزایش دهد تا بتواند سریع‌تر از رشد اقتصادی گام بردارد. پس باید دست به تحولی زد که نیل به چنین هدفی را تأمین کند. ببینیم این تحول را از کجا باید آغاز کنیم. برای این کار باید زیر مجموعه نظام مالیاتی را بشناسیم. در نظام مالیاتی می‌توان سه بخش معین را ملاحظه نمود: مقررات و قوانین مالیاتی، روش‌ها و سازمان مالیاتی، و مؤدیان مالیاتی. البته این سه مقوله در عین حال به یکدیگر مرتبط و وابسته اند، و هر یک از آن‌ها را باید در رابطه با دو تای دیگر ملحوظ داشت، ضمن این که هر یک از آن‌ها در یکدیگر اثر متقابل دارند.

اصلاح قانون یک فرایند طولانی و وقت‌گیری است و پرداختن به این کار به منظور نیل به اهداف برنامه دوم طی یک دوره محدود زمانی نمی‌تواند ما را به اهداف مالیاتی مذکور در این برنامه برساند. پس ناگزیر باید به مقوله دوم یعنی اصلاح و ایجاد تحول در روش‌های مالیاتی پرداخت. چنین اصلاحی در کوتاه مدت می‌تواند پاسخ دهد ولی اصلاح قانون در بلند مدت آثار خود را ظاهر می‌سازد. آنچه در رابطه با قانون می‌توانیم انجام دهیم عبارت است از اصلاح نرخ‌های مالیاتی لااقل در مورد شرکت‌ها. خارج از آن باید به کار یک دگرگونی اساسی در شیوه رسیدگی مالیاتی بپردازیم. سیستم کنونی رسیدگی مالیاتی به نحوی است که مأموران مالیاتی اصولاً موظف هستند پرونده مالیاتی فرد فرد مؤدیان را رسیدگی کنند، و این ناکفته پیداست که چه نتیجه‌ای می‌تواند به بار آورد. دستگاه مالیاتی قسمت اعظم وقت خود را باید صرف رسیدگی به کار انبوه مؤدیان کم‌درآمد کند و این گروه در واقع جلوی دید سازمان مالیاتی را می‌گیرد و مانع آن می‌شود که افق دورتر و وسیع‌تری را ببیند. چنین وضعی بی‌شک به نفع مؤدیان پردرآمد و بزرگ نیز هست زیرا از امکان صرف وقت کافی جهت رسیدگی به وضع مالیاتی آنان جلوگیری می‌کند.

این روش باید متحول شود و جای خود را به روشی بدهد که اصطلاحاً آن را 'خود تشخیصی' می‌گویند. در این روش مؤدی شخصاً مالیات خود را تشخیص می‌دهد و ارائه می‌دارد، و دستگاه

مالیاتی هم باید به مؤدی اطمینان کند. ولی این به آن معنی نیست که در تمام موارد عیناً باید به این ترتیب رفتار شود. مؤدیان عمده را باید با دقت کافی مورد رسیدگی قرار داد، و همین کار را در مواردی هم که ممیز احتمال تخلف بدهد باید عملی ساخت. با انجام چنین ترتیباتی بخش عمده نیروی انسانی و انرژی سازمان رها خواهد شد که می‌تواند آن را صرف رسیدگی بهتر به کار مؤدیان عمده و یافتن منابع ناشناخته مالیاتی کند.

این روشی است که می‌تواند در کوتاه مدت آثار خود را ظاهر سازد. البته طبیعی است که خودتشخیصی به تنهایی وافی به مقصود نیست، و همراه





آن باید به تقویت سیستم اطلاعاتی مالیاتی پرداخت. کد اقتصادی که وسیله انتقال اطلاعات بازرگانی و اقتصادی به دستگاه مالیاتی است از جمله ملزومات و پیش فرض های روش خود تشخیصی است که باید با جدیت دنبال شود. در کنار آن آموزش و راهنمایی مالیاتی و اشاعه فرهنگ مالیاتی بین مؤدیان نیز ضرورت دارد. علاوه بر همه این ها به جنبه های تشویقی و تنبیهی کار نیز باید توجه وافى مبذول داشت. با اجرای سیستم خودتشخیصی ناگزیر باید جرایم و مجازات های مالیاتی را نیز متحول ساخت. با جریمه های ۵٪ و ۱۰٪ و امثال آن نمی توان از تحولى که به آن اشاره شد نتیجه گرفت و میزان جرائم و

مجازات ها باید همانند بسیاری از کشور ها به میزان قابل توجهی افزایش یابد.

### آقای دکتر عرب مازار

بخش مالیات از نظر اقتصادی حائز اهمیت زیادی است. در گذشته امر مالیاتی کمتر از دید اقتصادی مورد توجه واقع شده است. جناب آقای یزدی زاده لطفاً نظرات خود را در این خصوص بیان فرمائید.

### آقای یزدی زاده

از ابتدای سال جاری سیاستگذاری نظام مالیاتی از سوی وزارتخانه به عهده دفتر تحقیقات و سیاست های مالی محول شد، و ما به این منظور تصمیم گرفتیم به عنوان گام نخست وضعیت موجود را شناسائی کنیم و ببینیم در چه وضعیتی قرار داریم. در این زمینه من به یک نکته اشاره می کنم. درآمد ما از نفت در سال ۱۳۵۶ حدود ۲۴ میلیارد دلار بوده است. سال گذشته درآمد نفت به قیمت های ثابت سال ۱۳۵۶ فقط به حدود ۲/۴ میلیارد دلار یعنی قریب ۱۰٪ درآمد سال ۵۶ بالغ گردید. به این مقایسه باید عامل افزایش جمعیت را نیز افزود. در مجموع اگر ما بخواهیم وضع اقتصادی سال ۵۶ را اعاده کنیم و عامل رشد جمعیت را هم ملحوظ بداریم، باید درآمد نفتی حدود ۲۲۸ میلیارد دلار داشته باشیم. لازم به استدلال

نیست که چنین امری امکان عملی ندارد و فکرش را هم نباید کرد. بنابراین تکیه بر درآمد نفت و برنامه ریزی اساسی بر پایه آن کاملاً اشتباه است. (علت کاهش ارزش واقعی درآمدهای نفتی اولاً تورم کالاهای وارداتی است، به گونه ای که بهای کالاهای وارداتی به کشور حدود ۵ برابر افزایش یافته، و ثانیاً کاهش ارزش دلار است چرا که ما نفت را به دلار می فروشیم و کالاهای مورد نیاز خود را به مارک و ین و امثال آن ها می خریم، که خود مایه تضرر قابل توجهی است). به این ترتیب اهمیت مالیات ها به عنوان مهم ترین منبع درآمد خودنمایی می کند. منتهی در سیستم مالیاتی هم با اشکالاتی مواجه هستیم. همان طور که اشاره شد حدود ۶۰٪ تولید ناخالص داخلی ما از مالیات معاف است. در برنامه پنجساله اول حدود ۸۴۰ میلیارد تومان درآمد بر اثر همین معافیت ها از دست رفته است. این مبلغ معادل دو برابر کل کسر بودجه دولت و چهار برابر بودجه مناطق محروم در همین مدت بوده است. یکی از اهداف معافیت بهبود در تخصیص منابع است. ولی این که تا چه حد معافیت های داده شده از حیث تخصیص منابع مورد نظر کارآئی داشته خود نکته دیگری است. اگر همین مبالغ گرفته می شد و از طریق بودجه به مصرف می رسید، به نظر من به مراتب کارآئی بیشتری می داشت. در همین زمینه باید به این نکته نیز توجه داشت که در اعطاء این گونه معافیت ها عدالت اجتماعی نیز رعایت نشده است، به عنوان مثال ما فعالیت های کشاورزی را از پرداخت مالیات معاف کرده ایم. از این

معافیت یک زارع سیستانی با دو جریب زمین استفاده می‌کند و کسی هم که در حاشیه تهران چند صد هکتار زمین دارد بر اساس همین معافیت از پرداخت مالیات معاف می‌شود. این هم جنبه عدالتی قضیه که نتیجه‌ای این چنینی به بار می‌آورد. ولی به هر تقدیر تصور نمی‌کنم که در شرایط فعلی بتوان کار زیادی از لحاظ برداشتن معافیت‌ها انجام داد، و هرگونه فشاری در این زمینه کم و بیش به منزله مشت بر سندان کوبیدن است.

مسأله دیگری که با آن مواجه هستیم ترکیب نامناسب درآمد‌های مالیاتی است. مالیات بر شرکت‌ها که عمدتاً شامل بخش تولید است حدود ۶۵٪ مالیات مستقیم را تشکیل می‌دهد. هرگونه تغییری در این قسمت داده شود می‌تواند موجب زیان بسیار شود، و نتیجه این که بخش مالیات بر شرکت‌ها را نمی‌توان تکان داد. متأسفانه مالیات بر شرکت‌های ما نیز به صورت غیر مستقیم به درآمد نفت بستگی پیدا می‌کند، یعنی ۶۵٪ مالیات‌های مستقیم هم مآلاً به عواید نفت ارتباط می‌یابد. با توجه به این اوضاع وزارتخانه در اندیشه ایجاد تغییر در ترکیب درآمد‌های مالیاتی است. در این زمینه فشار زیادی به شرکت‌ها نمی‌توان وارد کرد، زیرا این بخش به طور عمده بر فعالیت‌های تولیدی متمرکز گردیده و فشار بر آن سبب محدود شدن دامنه سرمایه‌گذاری خواهد شد. در مقابل بخش خدمات که پایه اصلی مالیات بر مشاغل را تشکیل می‌دهد ظرفیت بسیار بالایی دارد و فشار بر آن هم به سبب این که بخش مذکور یک بخش غیر واقعی اقتصاد است مشکل چندانی ایجاد نمی‌کند. به عبارت دیگر مالیاتی که از بخش خدمات جذب شود موجب جذب سرمایه‌های سرگردان خواهد شد، که آن هم در جهت اهداف اقتصاد است. وزارتخانه از ابتدای سال جاری اهمیت بیشتری را برای مالیات بر مشاغل قائل شده و این بخش رشد خوبی داشته است. در برنامه دوم نیز کمترین رشد در مورد مالیات بر شرکت‌ها و بیشترین آن برای مالیات بر مشاغل پیش بینی شده است.

ولی اقدام اساسی آن است که به دنبال منابع وسیع تر مالیاتی باشیم که مورد ممتاز آن مالیات بر ارزش افزوده با پایه گسترده است. معافیت کشاورزی و صنایع لطمه‌ای به این گونه مالیات نمی‌زند. مورد دیگر این نوع مالیات‌ها مالیات بر حق استفاده است، نظیر حق استفاده از اتومبیل و غیره. معافیت‌های موجود در قانون این نوع مالیات‌ها را دچار اختلال نمی‌سازد.

نکته قابل ذکر دیگر مسأله فرهنگ مالیاتی است. فرهنگ مالیاتی در واقع نتیجه و معلول سیستم مالیاتی است. نفس پرداخت مالیات به هر حال با تمایل زیادی همراه نیست، زیرا مالیات بر حسب تعریف

نوعی پرداخت اجباری قانونی است و امر اجباری به هر تقدیر مطلوب طبع نمی‌باشد. ولی با این حال سیستم موجود و نحوه عمل آن اثر زیادی در طرز تلقی مردم دارد. اگر مؤدی ملاحظه کند که با دارا بودن درآمدی نصف همسایه خود دو برابر او مالیات می‌پردازد، هرگونه کار تبلیغی روی او قطعاً بی‌اثر خواهد بود. طرز رفتار با مؤدی، وجود و حاکمیت روشن ضوابط و عدالت مأموران و مسائلی نظیر آن‌ها عموماً در شکل‌گیری فرهنگ مالیاتی عامه اثر بسزائی دارد.

در رابطه با مسائل داخلی سیستم مالیاتی، به طور کلی عوامل موجود در سیستم مالیاتی را به چهار دسته می‌توان تقسیم کرد: نیروی انسانی، تشکیلات اجرائی، مقررات قانونی، و فرهنگ مالیاتی. فرهنگ مالیاتی متأثر از عملکرد سیستم است. قانون نیز مشکلاتی دارد ولی مسأله اساسی را تشکیل نمی‌دهد. نیروی انسانی مانع است. طبق استانداردهای بین‌المللی برای هر ۱۰۰۰ مؤدی یک ممیز مالیاتی لازم است، و در این مقیاس ما باید حدود ۶۰۰۰۰ ممیز مالیاتی داشته باشیم، حال آن که این تعداد در ایران فقط ۸۰۰۰ نفر است که با کمترین امکانات به کار اشتغال دارند. ضمناً صرف افزایش تعداد نیز چندان مؤثر نخواهد بود، زیرا آنچه مهم است افزایش کیفی است که با آموزش و مراقبت قابل حصول است و این در بلند مدت می‌تواند جواب دهد.

ولی آنچه در حال حاضر مشکل اساسی سیستم در زمینه نیروی انسانی و امکانات به شمار می‌رود، نحوه تخصیص نیروی انسانی و امکانات است. در حال حاضر حدود ۱۵٪ نیروی انسانی موجود به عنوان شاخصی از کل امکانات به بخش شرکت‌ها اختصاص داده شده است، حال آن که این بخش ۶۵٪ درآمد را تأمین می‌کند. وضع سایر بخش‌ها از این قرار است: مستغلات ۲۸٪ با ۲٪ وصولی، مشاغل ۲۵٪ با ۱۴٪ وصولی، ارث و اراضی بایر ۶٪ با ۱٪ وصولی، سایر موارد ۴٪ با ۸٪ وصولی. البته وزارتخانه مصمم است تغییراتی در این وضع به وجود آورد.

یکی از نکاتی که اشاره شد راجع به اجتناب از انجام اصلاحات اصولی به خاطر واژه از افت وصولی است. مایک سلسله مطالعاتی در این زمینه انجام داده‌ایم، به این صورت که اطلاعات ۱۵۰۰۰ پرونده مالیات بر شرکت‌ها و نیز ۱۵۰۰۰ پرونده مالیات بر مشاغل وارد کامپیوتر گردیده و با استفاده از برنامه‌نویسی، سناریوهای مختلف برای نرخ‌های مالیاتی و مقایسه این سناریوها با یکدیگر از دید میزان وصولی و نحوه توزیع مالیات در طبقات درآمدی قابل بررسی است. و بر همین اساس اصلاحات نرخ مالیات بر شرکت‌ها و

مالیات بر مشاغل با در نظر گرفتن تجارب سایر کشورها در دست بررسی است.

## آقای دکتر عرب‌مازار

با تشکر از جناب آقای یزدی زاده، جناب آقای عابدی حضرتعالی مطالبتان را در ارتباط با موارد مطرح شده بیان بفرمائید

## آقای عابدی

سعی می‌کنم مطالب خود را با توجه به محدودیت وقت به اختصار بیان دارم. موضوع مورد نظر من به همان نکته‌ای ارتباط پیدا می‌کند که جناب آقای باهنر به آن اشاره کردند، یعنی لزوم یک مرکزیت جامع‌الصلاحیت برای بررسی و سیاستگذاری در زمینه سیستم مالیاتی که خلأ آن کاملاً احساس می‌شود. به نظر می‌رسد با وجود عدم توجه کافی در این خصوص طی ۱۶ سالی که از آغاز انقلاب می‌گذرد، لزوم ایجاد چنین مرکزیتی اکنون کاملاً احساس می‌شود. به هر تقدیر از مجموع مطالبی که تا اینجای بحث عنوان شد می‌توان نتیجه گیری کرد که تمامی سیستم مالیاتی نیاز به بازنگری اصولی دارد. اگر سیستم مالیاتی را مجموعه‌ای از سیستم‌های فرعی بدانیم، برای ایجاد تحول در آن لزوماً همه عناصر و اجزاء سیستم باید مورد بازنگری و احیاناً اصلاح قرارگیرد، و انجام چنین تحولی طبعاً وجود مرکزیت مورد اشاره را ایجاب می‌کند. قانون مالیات‌ها همان‌طور که اشاره کردند نیاز به اصلاحات اصولی دارد. فرهنگ مالیاتی نیز یکی از عناصر اصلی و در واقع بستر شکل‌گیری نظام مالیاتی است و باید روی آن هم در کوتاه مدت و هم در بلندمدت کار بسیار صورت گیرد و من با آنچه عنوان شد که فرهنگ مالیاتی معلول و منتجه سیستم است موافق نیستم و با این استدلال نمی‌توان اثرات فرهنگی را در تصمیم‌گیری‌ها نادیده گرفت. بعکس این مقوله بسیار حساس و تعیین‌کننده است و نیاز به کار ظریف و اصولی دارد. روش تعقیب و گریز که بر بخش بزرگی از سیستم تشخیص مالیات حاکم است ریشه در چگونگی تلقی مردم از مالیات دارد که خود یک امر فرهنگی است. بعضاً مشاهده می‌شود که حتی شرکت‌های دولتی ذهنیت مساعدی برای شرکت داوطلبانه در پرداخت مالیات ندارند. این طرز تلقی‌ها باید متحول شود و سیستم خوداظهاری باید جایگزین این تعقیب و گریزها شود. سازمان و سیستم اجرائی نیز به عنوان زیربنای قانون مالیات‌ها لازم است مورد بازبینی اصولی قرارگیرد. بدون روش‌های اجرائی مناسب و مؤثر و سازمان اجرائی مجهز، صرف قانون کارساز نیست. در نهایت نظام

مالیاتی و عناصر تشکیل دهنده آن باید همزمان و به صورت عام و فراگیر با یک نگرش سیستمی مورد تجدیدنظر قرارگیرد و چنین تحولی به نوبه خود نیاز به یک مرکزیت مجهز و جامع‌الصلاحیت دارد.

## آقای دکتر عرب‌مازار

با تشکر از آقای عابدی، جلسه را با شنیدن اظهارات سازمان حسابرسی ادامه می‌دهیم که اهمیت بسیار در رابطه با مسأله مالیات در کشور ما دارد. جناب آقای سعادتیان لطفاً بفرمائید

## آقای سعادتیان

سازمان حسابرسی بیش از ۲۰۰۰ واحد اقتصادی را مورد رسیدگی خود قرار می‌دهد و با مشکلات مؤدیان مالیاتی اعم از خصوصی و دولتی تا حد زیادی آشنائی دارد، زیرا به طور روزمره با نحوه عمل مالیاتی در ارتباط است.

در قانونگذاری مالیاتی اگر بخواهیم صرفاً به مسأله تحصیل مالیات توجه کنیم، بی آن که آثار اقتصادی و اجتماعی آن را مورد نظر قراردهیم، وضع به همین منوال خواهد بود که تاکنون بوده است. در کشور ما مؤدی مالیاتی از پرداخت مالیات گریزان است و دلیل عمده آن هم این احساس است که مالیات متناسب با درآمدها گرفته نمی‌شود. نمونه آن حقوق بگیرانند که حتی قبل از گرفتن حقوق باید مالیات آنان کسر و پرداخت شود، و در مقابل درآمدهای بسیاری وجود دارد که اساساً از نظر مراجع مالیاتی دور بوده و وزارت دارائی قادر به شناسائی آن‌ها نیست. امروز دنیا، دنیای اطلاعات است. ما نیز باید در صدد تکمیل اطلاعات خود باشیم تا بتوانیم منابع قابل توجه ولی ناشناخته مالیاتی را کشف نموده و قانون را نسبت به آن‌ها اعمال کنیم.

در مورد موضوع مالیات باید کار تخصصی صورت پذیرد، و در غیر این صورت نتایج نامناسبی به بار خواهد آمد. به عنوان نمونه در مورد قانون مالیات تعاون ملی کار کارشناسی لازم انجام نشد و این طرح موفق از آب درنیامد. اخیراً شنیدیم که در مورد این مالیات برگ تشخیص علی‌الراس صادر شده است.

بپردازیم به وضع رسیدگی مالیاتی. در حال حاضر هر ممیز مالیاتی بین ۲۰۰ تا ۲۵۰ شرکت را باید رسیدگی کند. اگر تعداد شرکت‌ها و ممیزین و روزهای کاری ادارات را در نظر بگیرید نتیجه‌ای جز این به دست نخواهید آورد. هر ممیز مالیاتی به این ترتیب باید لااقل یک پرونده مالیاتی را در هر روز رسیدگی کند. در

این شرایط معلوم است که نتیجه چه خواهد بود، بویژه با توجه به این واقعیت که همه این ممیزین واجد اطلاعات و توان کافی نبوده و آموزش لازم را آنچنان که باید، ندیده‌اند.

در چنین اوضاع و احوالی ممیز مالیاتی تمام فکر خود را معطوف به سهمیه‌ای می‌کند که برای او تعیین کرده اند، یعنی این که حتماً باید تکلیف تعداد

معینی از شرکت‌ها را ظرف مدت محدودی تعیین کند ضمن آن که وصولی خود را هم به نصاب مشخصی برساند. حاصل مطلب روشن است که چه خواهد شد. ممیز سعی می‌کند به هر نحو که شده مفری پیدا کند و به تشخیص علی‌الراس مبادرت ورزد. در واقع ما به ممیز می‌گوئیم که مسأله مهم فقط میزان وصولی و مقدار مالیات است، و نه تحصیل مالیات واقعی، و نتیجه هم همین مشکلاتی است که ملاحظه می‌فرمائید.

در زمینه فرهنگ مالیاتی یاد آور می‌شوم که تا زمانی که سیستم تعیین درآمد مشمول مالیات به صورت منطقی و اصولی نباشد و مؤدی اعتقاد به پرداخت مالیات پیدا نکند و نداند که مالیات به منظور شکوفائی اقتصاد کشور و ایجاد امنیت وصول می‌شود اندیشه گریز از مالیات وجود خواهد داشت. در مورد مأموران مالیاتی نیز باید توجه داشت که وقتی به آن‌ها می‌گوئیم در وقت محدود و با نبود امکانات لازم بالاچار باید فلان مبلغ را وصول کنی، این خود عاملی است برای ایجاد زمینه بروز اشتباهات فاحش در تشخیص رقم واقعی مالیات مؤدی.

### آقای دکتر عرب مازار

با تشکر از جناب آقای سعادتیان، از جناب آقای اصغر هشی دعوت می‌شود نظرات خود را ابراز دارند.

### آقای اصغر هشی

جمع شدن ما در اینجا خود گواهی است بر وجود مشکلات در سیستم مالیاتی. اشکالاتی که در سیاست مالیاتی، فرهنگ مالیاتی، زمینه‌های اجرایی و غیره وجود دارد بیشتر باز می‌گردد به مسائلی که از خود قانون ناشی می‌شود. اگر یک قانون روشن و مشخصی داشته باشیم نیازی به این همه بخشنامه و دستور و اظهار نظر نخواهد بود. علی‌رغم تدوین و تصویب قانون جدید مالیات‌ها، نه

تنها این قانون نتوانست موارد اشکال مقررات موجود را حل کند، بلکه خود نیز مشکلات فراوانی بر آن افزود. ورود در این بحث وقت‌گیر خواهد بود، همین قدر اشاره می‌کنم که در این قانون عدالت مالیاتی به هیچ وجه ملحوظ نشده است. لازمه عدالت این است که به اصطلاح هر که بامش بیش برفش بیشتر باشد. ولی ما ملاحظه می‌کنیم که کسان بسیاری ملک



خود را به قیمت گزاف می‌فروشند و مالیات متعلق را بر اساس قیمت منطقه‌ای و در حد بسیار نازلی می‌پردازند. و در مقابل اگر فرد متخصصی با حقوق ماهانه ۱۰۰۰۰۰۰ تومان اضافه کار یا مزایائی دریافت کند باید تا ۴۰٪ مالیات بپردازد.

قانون اشکالات فراوان دارد و با حرف و صحبت هم درست نمی‌شود. به نظر من باید یک تیم کارشناسی سطح بالا مجموعه قانون را مورد واریسی قرار دهد و راه حل مشکلات را ارائه دهد. در این تیم باید مالیه‌چی، حقوقدان، اقتصاددان، و حسابدار شرکت داشته باشند و هر یک مسائل را از دید صلاحیت‌های خود موشکافی کنند. در تمام مراحل تدوین، بررسی، و تصویب باید از وجود کارشناسان استفاده شود.

متأسفانه در حال حاضر وضع به نحوی است که در اکثر موارد خوش حساب‌ترین افراد بیشترین مالیات را می‌دهند و بد حساب‌ترین آن‌ها یا اساساً مالیات نمی‌پردازند و یا مالیات پرداختی آنان بسیار جزئی است، حقوق بگیر و امثال آن در یک سو و بازاری و واسطه و الی آخر در سوی دیگر. چندی قبل در شرکتی بودم، خریداری آمده بود و می‌گفت در سال ۷۰ بابت کل عملیات تجاری خود در دو باب مغازه واقع در خیابان طالقانی جمعاً ۵۸۰۰۰۰ تومان مالیات پرداخت کرده‌ام. حالا می‌خواهم ۵۰۰ میلیون تومان خرید کنم و شما از من شماره اقتصادی می‌خواهید. معلوم است که لااقل ۲۰٪ این مبلغ را به عنوان درآمد در نظر گرفته و بر آن اساس مالیات مطالبه خواهند کرد. هیچ وقت چنین کاری را نخواهم کرد. این وضع را مقایسه کنید با حقوق بگیران که امکان کوچک‌ترین تخلفی را ندارند و پیش‌پیش مالیات آن‌ها کسر می‌شود.

هم‌اکنون کسانی در این مملکت خمس و زکات خود را به آسانی می‌دهند. به این علت که اولاً اعتقاد دارند، و ثانیاً نرخ آن معقول است. تصور نمی‌کنم که اگر به جای خمس مثلاً نصف را می‌بایستی می‌دادند، وضع از همین قرار باقی می‌ماند. در مورد مالیات بر

شرکت‌ها و به ویژه شرکت‌های تولیدی نرخ‌ها بالاست و به طور کلی باید در نرخ‌ها تجدیدنظر شود.

مسأله سنگینی کار ممیزین هم باید مورد توجه قرار گیرد. برای حسابرسی یک شرکت کوچک سه نفر باید حدود دو ماه کار کنند، ولی با توجه به حجم بسیار زیاد کارهای اکثر ممیزین مالیاتی، عملاً در مواقعی یک ممیز باید ظرف نصف روز

مالیات شرکتی را تعیین کند. با این ترتیب آیا جز توسل به تشخیص علی‌الراس راه دیگری برای او باقی خواهد ماند؟ به کوچک‌ترین بهانه‌ای می‌توان مؤدی را علی‌الراس کرد و غالباً بعضی از مودیان بدحساب هم از این وضع ناراضی نیستند.

تمام این ناراستی‌ها باید از میان برداشته شود، و راه آن هم اصلاح اصولی قانون است. قانون باید تکلیف مسائل و موارد مختلف را به روشنی تعیین کند، چنان که نیازی به تفسیر و تعبیر و اعمال سلیقه‌ها و نظرهای شخصی و متنوع باقی نماند.

### آقای دکتر عرب‌مازار

با تشکر از بیانات جناب آقای اصغر هشی، از جناب آقای طهوری دعوت می‌نمایم نظرات خود را پیرامون مسائل مطرح شده اظهار دارند.

### آقای طهوری

همه مسائل را دوستان اظهار داشتند و من فهرست‌وار به موضوعات اشاره می‌کنم. نخستین موضوع تأمین عدالت مالیاتی است، و این امری است که مؤدی را آماده پذیرش مالیات می‌سازد. باید مودیان احساس کنند که هرکس به تناسب توان خود مالیات می‌پردازد. مسأله دیگر تخصیص نیروی انسانی است که مورد بحث قرار گرفت. شاید هم نحوه تخصیص چندان غلط نبوده است. اگر تعداد بیشتری از کادر مالیاتی به بخش مشاغل اختصاص داده شده، واقعاً این بخش توان قابل توجهی هم دارد. نهایت این که آن عده بیشتر باید بکوشند به همان تناسب بازده بیشتری به بار آورند. به معافیت‌ها اشاره شد. حذف معافیت دردی را دوا نمی‌کند، بلکه توجه به عام بودن و بجا بودن معافیت است که از اهمیت برخوردار است. معافیت خاص را می‌توان حذف کرد زیرا مغایر آزادی رقابت است. در مورد مسأله کمبود نیروی انسانی باید گفت که فرضاً اگر



تعداد را دو برابر هم کنند، باز به جایی نخواهد رسید. فکر اساسی در این مورد استفاده از بازوهای کمکی است. چه مانعی دارد که برای سبک کردن بار وزارت دارائی و ایجاد حد اقل اطمینان نسبت به صورت‌های مالی مودیان مقرر شود که اظهارنامه‌ها را حسابداران رسمی هم امضاء کنند. می‌توان محل مخصوصی را برای این امضاء در متن اظهارنامه‌ها در

نظرگرفت. البته این به آن معنی نیست که لازم باشد جزئیات مورد رسیدگی و گواهی قرار گیرد، بلکه حسابدار می‌تواند اظهارنامه را از حیث صورت تصدیق کند. مفهوم آن این خواهد بود که لااقل با توجه به رقم ابرازی درآمد، محاسبه مالیات به درستی انجام پذیرفته است. این کار از تنظیم غلط و آشفتن اظهارنامه جلوگیری خواهد کرد.

تشویق و تنبیه هم بسیار مؤثر است و این هر دو باید قابل توجه و محسوس باشد. اگر مؤدی از دید محاسباتی انجام هزینه‌ای را لازم می‌داند هرچند که از نظر مالیاتی قابل قبول نیست، می‌توان به او اجازه داد که این کار را بکند به شرط این که در مقابل درآمد خود را به میزانی متناسب با همان بالا ببرد.

بالاخره به مسأله کد اقتصادی اشاره می‌کنم. بار سنگین این تکلیف باز بر عهده شرکت‌ها گذاشته شده است. بسیاری از مؤسسات تولیدی کالاهائی دارند که فاسدشدنی است و باید به موقع به فروش برسد، ولی با مشکل شماره اقتصادی روبرو شده‌اند و این مطلب مانعی در راه فروش اجناس آن‌ها شده است. برخی دیگر از مؤسسات هم با این که جنس فاسدشدنی ندارند با این حال لازم است کالاهای خود را به موقع بفروشند، وگرنه به مناسبت حجم فوق‌العاده تولید و هزینه‌های سنگین نیروی انسانی و غیره دچار خسارت هنگفت می‌شوند و این مشکلات در مجموع به زیان اقتصاد کشور و نیز از میان رفتن امکان وصول مالیات خواهد شد. باید طرق مناسبی برای جاقفادن و اجرای کد اقتصادی پیدا کرد که مواجه با چنین مشکلاتی نشود.

### آقای دکتر عرب‌مازار

با سپاسگزاری از اظهارات جناب آقای طهوری، جناب آقای دکتر قره‌باغیان نوبت حضرتعالی است. خواهش می‌کنم نظرات خود را بیان فرمائید.

## آقای دکتر قره‌باغیان

مطالب مهم عموماً در این جا بیان شد. مالیات یک ابزار اقتصادی برای کنترل طرف تقاضاست و اثر طرف تقاضای آن بسیار بیش از اثرات طرف عرضه آن است. ضمناً با توجه به تغییرات قیمت نفت و آماري که ارائه شد همه متفق القول هستیم که در آینده نمی‌توان بر این مقوله امید زیادی بست و در مقابل مالیات‌ها مقام بارزی را به خود اختصاص داده‌اند. این موارد را همه قبول داریم، و اختلاف در طرق نیل به هدف و مشکلات اجرائی موضوع است. این مشکلات به طور عمده حول زمینه‌های حقوقی و قانونی، جنبه‌های فرهنگی، مسائل اجرائی، و نیز مسائل اقتصادی مرتبط با موضوع دور می‌زند. هرکس با توجه به رشته کار و تخصص خود یک جنبه را مهم می‌داند، ولی همه این جنبه‌ها به جای خود از اهمیت برخوردار است. مالیات در عین حال به عنوان یک ابزار توزیعی نیز در اقتصاد مطرح است و می‌تواند روی سرمایه‌گذاری و مصرف و مخارج دولت تأثیر زیادی برجای گذارد. این عامل مصرف را به یک بخش توجه می‌دهد و از یک بخش دیگر منصرف می‌سازد. در خصوص مالیات‌ها آنچه جای آن در این مملکت خالی است، وجود یک مؤسسه تحقیقاتی مالی و مالیاتی است که کارشناسان رشته‌های مختلف در آن جمع شوند و همه مشکلات و مسائلی را که بحث کردیم وسیعاً بررسی و حلاجی کنند و یک استراتژی مالیاتی بلند مدت تنظیم نمایند. اثر چنین مؤسسه‌ای به مراتب بیشتر از آن مؤسسه پولی و مالی است، چون ما چیزی به اسم سیاست پولی و ارزی در این مملکت نداریم. بانک مرکزی بازوی دولت است و در واقع سیاست مالی را اجراء می‌کند نه سیاست پولی را. وجود چنان مؤسسه‌ای بسیار ضرورت دارد. تاکنون به این نکته توجه نشده و چنین استراتژی با اهداف بلند مدت در این کشور تدوین نشده است. پیشنهاد من این است که در جلسات آتی این میزگرد بحث پیرامون همین مسأله متمرکز شود.

## آقای دکتر عرب‌مازار

با تشکر از آقای دکتر، جناب آقای هشی از حضرت‌عالی نیز دعوت می‌نمایم مطالب خود را در باب موضوعات مورد بحث بیان بفرمائید

## آقای عباس هشی

من بسیار مختصر صحبت خواهم کرد. داستان بازنگری قانون مالیاتی در این کشور رشته درازی دارد. ما قبلاً قانون سال ۴۵ را

داشتیم. این قانون تا سال ۶۸ اجراء شد. قانون سال ۶۶ از اول سال ۶۸ قابل اجراء گردید، ولی مجدداً در سال ۷۱ اصلاحیه‌ای روی آن گذاشتند. اما باز هم اشکال دارد و ما که امروز دور هم نشستیم از اشکالات آن سخن می‌گوئیم. با همه تغییراتی که در قانون مالیاتی داده می‌شود، هیچگاه تحولات اقتصادی کشور به موقع در آن منعکس نمی‌شود. مثلاً رقم ۷۲۰۰۰۰ تومان هزینه قابل قبول مسافرت خارج که قبلاً بحث شد در سال ۶۶ قابل توجه بود، ولی امروزه دیگر پولی نیست، اما در آن تغییری داده نمی‌شود.

در وزارت دارائی کمیته‌ای درست شده به نام کمیته بازنگری قانون. به نظر می‌رسد اعضاء کمیته تماماً کسانی هستند که با این قانون بزرگ شده‌اند و معلوم نیست چه بازنگری ممکن است بتوانند در آن انجام دهند، و تا چه حد نظرات اشخاص مطلع و متخصص خارج از چهارچوب وزارت دارائی در این بازنگری اعمال می‌شود. در جلسه‌ای یکی از آقایان دست اندر کار می‌گفت می‌خواهیم از شرکت‌های سرمایه‌گذاری مالیات بگیریم چون قیمت سهام خریداری شده توسط آن‌ها بالا رفته است. به ایشان عرض شد در این کشور درآمد کمیسیونری و واسطه‌گری بیداد می‌کند بدون این که مالیات حقه دولت از این درآمدها وصول شود، و اصولاً این بخش از درآمد برای مسئولین محترم به طور کامل شناسائی نشده و عملاً صاحبان آن در مقایسه با مالیات حقوق، مالیاتی نمی‌پردازند، و اثرات این وجوه در سیستم پولی و ارائه ارز آن در بازار آزاد از جمله معضلات سیستم اقتصادی کشور شده است. آن وقت شما چسبیده‌اید به معدودی شرکت سرمایه‌گذاری که آن درآمدی هم که می‌گوئید در پایان سال تحقق نیافته و قاعدتاً اگر در سال بعد به فروش برسد آنگاه درآمد تحقق یافته به حساب خواهد آمد. ضمناً با سیستم فعلی مالیات بر سود سهام، این‌گونه شرکت‌ها از وزارت دارائی طلب مالیاتی هم دارند.

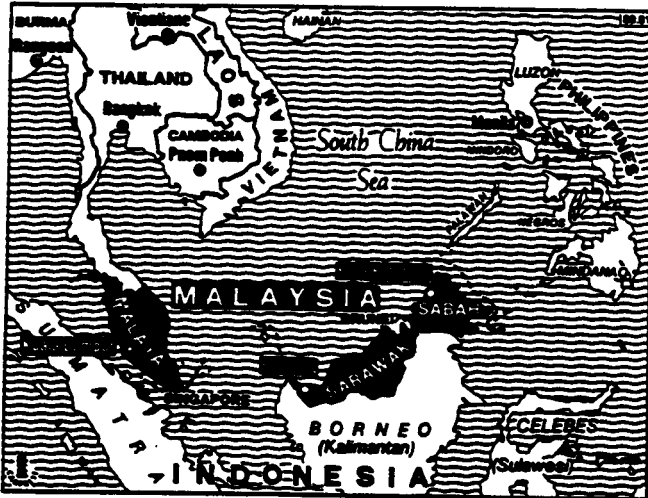
یکی از ضرورات در این کشور وجود یک واحد تحقیقات مالیاتی است که منابع وسیع ولی ناشناخته یا از نظر دور مانده مالیاتی را شناسائی کند و متعاقباً قوانین و عملکرد سازمان مالیاتی بر آن اساس اصلاح و هماهنگ شود.

در پایان جلسه آقای دکتر عرب‌مازار از کلیه حاضران تشکر کردند و اظهار امیدواری نمودند که مباحث مطرح شده در جلسه دیگر همین میزگرد پی‌گیری شود.

\* \* \*

# فدراسیون مالزی

به مناسبت خبر راجع به قرارداد مالیاتی ایران و مالزی



دکتر علی اکبر عرب مازار

## مقدمه

آفریقای جنوبی، و ویتنام نیز در حال مذاکره برای عقد قراردادهای مالیاتی است. به هر تقدیر با توجه به خبری که از آن یاد نمودیم، سعی خواهیم کرد شمای کلی از وضع مالیاتی کشور مالزی ترسیم نمائیم، باشد که از نظر روشن سازی زمینه کار مفید افتد.

## اطلاعات کلی

فدراسیون مالزی از ۱۱ ایالت در شبه جزیره مالایا و ۲ ایالت سابا و ساراواک در بخش‌های شمالی جزیره برنئو تشکیل شده است. همه این سرزمینها از لحاظ جغرافیائی مشابه‌اند و در آنها جنگل‌های انبوه، دشت‌ها، و مناطق کوهستانی وجود دارد. اما از حیث تراکم جمعیت و گسترش صنایع همانند نیستند. بخش اعظم جمعیت و صنایع در شبه جزیره مالایا واقع است و سابا و ساراواک از جمعیت و توسعه صنعتی متناسب با وسعت جغرافیائی خود برخوردار نیستند. واحد پول کشور رینگیت (ringgit) یا دلار مالزیائی است که نرخ برابری آن حدود ۳۵٪ دلار آمریکا است. تولید ناخالص داخلی کشور در سال ۱۹۹۲ به قیمت‌های سال ۱۹۷۸ به ۹۳۶۲۴ میلیون رینگیت بالغ گردید، که

مطبوعات مالیاتی جهان خبر از پیشنهاد مذاکره بین ایران و مالزی به منظور عقد قرارداد مالیاتی و حمایت از سرمایه‌گذارهای متقابل می‌دهند<sup>(۱)</sup>. از نظر مالیاتی این خبر به ویژه از آن جهت شایان توجه است که احتمال خروج ایران از حالت عدم تحرک در زمینه بسیار پویا و پردامنه مناسبات مالیاتی بین‌المللی را نوید می‌دهد. سابقه قراردادهای مالیاتی ایران با کشورهای خارجی به طور عمده به سه قرارداد مالیات مضاعف با آلمان و فرانسه و پاکستان باز می‌گردد. از زمان عقد دو قرارداد اول زمان زیادی می‌گذرد و این دو فاقد بسیاری از عناصری هستند که به تدریج راه خود را به درون قراردادهای مالیاتی زمان ما باز کرده‌اند. قراردادهای سوم نیز دامنه عمل محدودی دارد و بیشتر به فعالیت حمل و نقل آبی مربوط می‌شود. در عین حال از حیث تعداد قراردادهای مالیاتی، ایران بین اغلب کشورهای جهان وضع استثنائی دارد، و از این جهت در پائین‌ترین ردیف‌ها واقع است. فرضاً کشوری مانند بنگلادش با ۱۶ کشور قرارداد مالیاتی منعقد ساخته است. این تعداد در مورد پاکستان به ۳۳ و در مورد کشور بسیار کوچک فیجی به ۶ می‌رسد. کشور مالزی که موضوع بحث مقاله حاضر است طبق آخرین اطلاعات موجود در پایان دسامبر ۱۹۹۴ با ۳۳ کشور قرارداد مالیاتی داشته و هم‌اکنون با ترکیه،

۱ - ملاحظه شود نشریه Tax News Service ۳۰ ژانویه ۱۹۹۵

نسبت به سال پیش از آن ۸/۵ درصد افزایش داشت. اجزاء عمده این رقم عبارتند از تولید صنعتی (۲۹٪)، کشاورزی، دامداری، جنگلداری، و ماهیگیری (۱۶ درصد)، خدمات دولتی (۱۰/۱ درصد)، تجارت عمده و خرده فروشی و هتل‌ها و رستوران‌ها (۱۲ درصد)، معادن (۷/۸ درصد)، سایر بخش‌ها (حدود ۲۵ درصد). مالزی بزرگترین تولیدکننده و صادرکننده لاستیک مصنوعی در جهان است، و از لحاظ تولید قلع نیز مقام اول را حائز است. روغن نخل، الوار، و برنج محصولات عمده کشاورزی مالزی به شمار می‌روند. این کشور نفت نیز تولید می‌نماید. تعداد شاغلین در سال ۱۹۹۲ از ۷ میلیون نفر متجاوز بوده است که از این تعداد فقط ۱۱/۵ درصد در بخش دولتی مشغول به کار بوده‌اند. ۲۴/۶٪ در کشاورزی، ۱۹/۴٪ در بخش صنعت، ۶/۴٪ در بخش ساختمان، ۴/۱٪ در حمل و نقل، و ۳۴٪ باقی در سایر بخش‌ها اشتغال داشته‌اند.

صادرات کشور در سال ۱۹۹۲ معادل ۱۰۳/۶ میلیارد رینگیت بوده است. فرآورده‌های صنعتی بیش از ۶۸ درصد این رقم را در بر داشته و سهم نفت از این میان فقط ۸/۸٪ بوده است. الوار (۷/۱٪) و روغن نخل (۵/۸٪) از جمله ارقام قابل ذکر دیگر به شمار می‌روند. ژاپن، سنگاپور، آمریکا، انگلستان، و جمهوری چین مقام‌های اول تا پنجم را در مورد صادرات مالزی احراز نمودند. در مقابل واردات مالزی در سال ۱۹۹۲ به ۱۰۱/۴ میلیارد رینگیت بالغ گردید که نشانه موازنه بازرگانی مثبت به شمار می‌رود. مقام‌های اول تا ششم را بین کشورهای صادرکننده به مالزی همان کشورهای نامبرده بعلاوه استرالیا حائز می‌باشند.

مجموع سرمایه‌گذاری خارجی روی پروژه‌های مصوب در سال ۱۹۹۲ به ۱۷/۷۷ میلیارد رینگیت بالغ شد، و این غیر از سرمایه‌گذاری‌هایی است که در مورد هتل‌ها و مجموعه‌های توریستی صورت پذیرفت. بیشترین سرمایه‌گذاری‌ها از سوی کشورهای ژاپن، انگلستان، سنگاپور، تایوان، و آمریکا انجام شده است.

## مسائل مالیاتی

در بودجه سال ۱۹۹۴ مالزی رقمی معادل ۲۵/۰۵۸ میلیارد رینگیت به عنوان درآمدهای مالیاتی پیش‌بینی شده است. از این رقم سهم مالیات‌های مستقیم ۵۴/۹٪ و از آن مالیات‌های غیر

مستقیم ۴۵/۱٪ است. نسبت انواع مختلف مالیات‌ها به شرح زیر است: مالیات بر درآمد شرکت‌ها ۲۹/۲٪، مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی ۱۲/۵٪، مالیات شرکت‌های نفتی ۱۱/۸٪، سایر مالیات‌های مستقیم ۴/۵٪. حقوق و عوارض گمرکی و مالیات بر واردات ۱۵/۲٪، مالیات بر کالاهای انحصاری ۱۰/۱٪، مالیات بر فروش ۱۰/۸ درصد، حقوق گمرکی بر صادرات (به طور عمده نفت) ۴/۱٪، و سایر مالیات‌های غیر مستقیم ۱/۷٪.

قلمرو مالیاتی فدراسیون مالزی عبارتست از مجموع قلمرو ارضی و آبی ۱۳ ایالت عضو و مناطقی از دریا که دولت فدرال برای خود حق اکتشاف و بهره برداری از منابع طبیعی را قائل است. علاوه بر دولت مرکزی، ایالات نیز هریک مالیات‌های خاص خود را وضع می‌کنند.

هرگونه درآمدی که در قلمرو مالیاتی مالزی، یا از این قلمرو به دست آمده یا تعلق گرفته باشد، و نیز درآمدی که در مالزی از منابع خارجی عاید شده باشد مشمول مالیات بر درآمد این کشور خواهد بود. وضع مالیات با تصویب قانون صورت می‌پذیرد. قوانین به تصویب مراجع قانونگذاری می‌رسد، و لی مانند هر کشور دیگری به مراجع اجرائی نیز اختیار داده شده است که آئین‌نامه‌ها و دستورالعمل‌های لازم را بر اساس اختیارات قانونی تدوین و مجری سازند. رویه مالیاتی در این کشور رو به تکوین و رشد است، ولی آنچه تا کنون از این لحاظ جا افتاده و مورد عمل قرار می‌گیرد، رویه‌های مربوط به انگلستان و برخی دیگر از کشورهای عضو جامعه کشورهای مشترک‌المنافع (کامنولث) بریتانیا است. قراردادهای مالیات مضاعف نیز جنبه قانونی داشته و جزئی از منابع حقوق مالیاتی این فدراسیون را تشکیل می‌دهند.

## نرخ‌های مالیاتی

نرخ مالیات بر شرکت‌ها در سال ۱۹۳۳ معادل ۳۴٪ بود. در سال ۱۹۹۴ این نرخ به ۲۲٪ تنزل یافت، و ضمن لایحه بودجه سال ۱۹۹۵ کاهش مجدد این نرخ و تنزل آن به ۲۰٪ پیش‌بینی شده بود، که به احتمال زیاد به همین ترتیب به تصویب رسیده است. این نرخ‌ها در مورد درآمد شرکت‌های مقیم مالزی و همچنین شرکت‌های غیر مقیم که درآمد آنها به نحوی مشمول مالیات مالزی قرار می‌گیرد جاری است، نهایت این که نسبت به شرکت‌های غیر مقیم غالباً اخذ مالیات در منبع مرسوم است.

در مورد درآمد اشخاص حقیقی نرخ‌های تصاعدی مالیاتی حکمفرماست. طبقات درآمدی که در این نرخبندی تصاعدی در نظر گرفته شده جمعاً ۹ فقره است، و در هر طبقه رقم معینی نیز پیش‌بینی شده که علاوه بر مبلغ حاصل از اعمال نرخ، تعلق می‌گیرد. مثلاً در مورد درآمد بین ۵۰۰۱ تا ۱۰۰۰۰ رینگیته نرخ مالیاتی ۸٪ است و به رقم حاصل مبلغ ۱۷۵ رینگیته نیز به طور مقطوع اضافه می‌شود. حداقل نرخ مالیاتی ۲٪ و حداکثر آن ۲۴٪ است و مبلغ مقطوع از صفر تا ۲۱۴۷۵ رینگیته متفاوت است. نرخ حداکثر به درآمدهای از ۱۰۰۰۰۰۰ رینگیته به بالا تعلق می‌گیرد. نرخ‌های تصاعدی مورد بحث در مورد اشخاص حقیقی مقیم مالزی برقرار است، و اگر اشخاص غیر مقیم درآمدهائی تحصیل کنند به طور مقطوع مشمول مالیات به نرخ ۳۲٪ می‌باشند. در لایحه بودجه سال ۱۹۹۵ نسبت به نرخ‌های فوق نیز تخفیفاتی منظور شده است.

### اداره امور مالیاتی

اجرای قوانین و مقررات مربوط به مالیات‌های مستقیم با مدیریت درآمدهای داخلی است که تحت نظر وزارت دارائی به کار اشتغال دارد، و مدیریت امور گمرکی و عوارض کالاهای انحصاری همین مسئولیت را در خصوص مالیات‌های غیرمستقیم برعهده دارد. مدیرکل درآمدهای داخلی مسئول تشخیص و وصول مالیات و جرائم است و کلاً از اختیارات گوناگون و وسیعی برخوردار می‌باشد. رسیدگی به اختلافات مالیاتی نیز در مرحله نخست از سوی همین مدیریت صورت می‌پذیرد، و حتی در صورت اعتراض مودی و ارجاع اختلاف به کمیسیون‌های ویژه مالیاتی نیز امکان سازش بین مدیریت درآمدهای داخلی و مؤدی وجود دارد، و این ترتیبی است که در کمتر کشوری قابل تحقق است. مدیرکل درآمدهای داخلی نوع دفاتر و اسنادی را که گروه‌های مختلف مؤدیان باید نگاهداری کنند تعیین می‌کند، و می‌تواند خواستار تایید ترازنامه و حساب سود و زیان و اظهارنامه مؤدی از سوی حساب‌برسان رسمی شود. در مواردی که مؤدیان به ترفندهای مالیاتی دست زده‌اند (یعنی معاملات و صورت‌سازیهائی انجام داده‌اند که از حیث قانونی بلامانع است ولی قصد واقعی آنها چیز دیگری بوده و نتیجه حاصل اجتناب از پرداخت تمام یا قسمتی از مالیات قانونی باشد) در آن صورت

مدیریت درآمدهای داخلی می‌تواند معاملات و کیفیات ظاهری را کان‌لم‌یکن فرض کند و یا ظواهر امر را با تغییرات معقولی که هادی به حقیقت قضایا باشد ملحوظ نظر قرار دهد، و بر آن اساس میزان مالیات متعلق را تشخیص دهد. بدیهی است که این معنی منافاتی با حق مؤدی برای اعتراض به این گونه تشخیص ندارد.

### قراردادهای مالیاتی مالزی

موارد شباهت این قراردادها با یکدیگر بسیار زیاد است، و عموماً راجع هستند به اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از گریز مالیاتی. قراردادهای کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی مقیم قلمرو یکی از دو کشور متعاقد، یا هر دو کشور، را دربر می‌گیرند. نوع مالیات‌هایی که مشمول قرارداد می‌باشند در مورد مالزی عبارتند از مالیات بر درآمد، مالیات کمک به توسعه اقتصادی، و مالیات بر درآمد مؤسسات نفتی. عنوان مالیات بر درآمد در کشور مالزی مالیات بر شرکت‌ها، مالیات بر مشاغل، مالیات حقوق، مالیات سود سهام، مالیات بهره، مالیات مستغلات، مالیات بر نقل و انتقال اموال غیر منقول، مالیات درآمد حاصل از حقوق و امتیازات و کمک‌های فنی را در بر می‌گیرد. انواع این مالیات‌ها در قانون مالیات‌های مستقیم مصوب سال ۱۹۶۷ و اصلاحات بعدی آن آمده است. مالیات کمک به توسعه اقتصادی نوعی مالیات اضافی بر درآمد به نرخ ۲٪ بود که از سال ۱۹۹۴ لغو شد. مالیات بر درآمد نفت به موجب قانون ویژه‌ای در سال ۱۹۶۶ به تصویب رسید. این مالیات کلیه عملیات اکتشاف و استخراج نفت را در بر می‌گیرد، ولی شامل عملیات تصفیه و حمل و نقل نفت نمی‌باشد. نرخ این مالیات ۴۰ درصد است.

ماده بعدی قراردادها معمولاً دربر گیرنده تعریف واژه‌های به کاررفته در متن قرارداد است، و بعد از آن انواع درآمدهای مورد نظر ضمن مواد جداگانه توصیف شده و شرایط هر یک بیان گردیده است. مواد بعدی قراردادها به چگونگی حذف مالیات مضاعف، محدوده زمانی استفاده از تسهیلات قرارداد، جلوگیری از تبعیض، آئین مذاکره و حصول توافق بین طرفین بر سر مسائل مختلف، تبادل اطلاعات، تاریخ اجرا و نحوه انقضای قرارداد مربوط است. برخی از قراردادها یک پروتکل کوتاه الحاقی نیز دارند.

\* \* \*

# گرایش‌های نوین مالیاتی:

## تأکید بر تحرّی واقعیات و اقبال به اصل برائت

دکتر محمّد توکل

دقیق‌تر همین اصل است.

قاعده مورد بحث را ماده ۲۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم بار دیگر گوشزد هیات‌های حل اختلاف مالیاتی نموده و می‌گوید: «رای هیات حل اختلاف مالیاتی بایستی متضمن اظهارنظر موجه و مدلل نسبت به اعتراض مودی بوده و در صورت اتخاذ تصمیم به تعدیل درآمد مشمول مالیات، جهات و دلایل آن توسط هیات در متن رای قید شود». طبیعی است که تخلف از این تکلیف چه از سوی مرجع تشخیص و چه از طرف هیات حل اختلاف می‌تواند مبنای طرح شکایت در شورای عالی مالیاتی بر مبنای بند ۴ ماده ۲۵۵ قانون قرار گیرد.

البته یک نکته را نباید فراموش کرد و آن این است که در مسائل مالیاتی همه زوایای امر بالمّرّه بر عهده توجیه و اقامه دلایل قرار نگرفته و اصل برائت در این عرصه تجلی خاص خود را دارد. اصل برائت نتیجه طبیعی قاعده‌ای است که به آن اشاره کردیم: اگر مدعی وجود هرگونه دین، تعهد یا تخلفی بر عهده احدی هستیم باید به خاطر اثبات آن اقامه دلیل کنیم. در غیر این صورت اصل برائت حاکم و مدعی علیه بری الذّمه به شمار می‌رود. با این حال حتی در مسائل مدنی نیز گاهی قرائن و امارات معینی نشانه وجود تعهد معین شناخته می‌شود، از آن جمله است تصرف به عنوان مالکیت که دلیل مالکیت شناخته می‌شود مگر این که خلاف آن ثابت شود. و نیز دیواری که بین دو ملک واقع است

آدمیان حکمفرما شود.

در مورد مالیات سوابق تاریخی تخلف از این قاعده بسیار بوده و غالباً وسوسه تحصیل درآمد بیشتر گریز از توجیه معقول را در مطالبه ماموران سبب می‌شده است. به همین سبب در اکثر قوانین اساسی کشورها، و از جمله ایران، به طور خاص روی اصل قانونی بودن مالیات و لزوم توجیه آن تأکید شده است.

### گنجاندن قرائن در قوانین مالیاتی از اهمیت اصل برائت و قاعده موجه بودن تشخیص مالیات به هیچ وجه نمی‌کاهد

به خاطر اهمیت قضیه به ذکر کلیات در قانون اساسی اکتفا نشده و قانون مالیاتی ایران به طور اخص این قاعده را مورد عنایت قرار داده و ضمن ماده ۲۳۷ تصریح نموده است که: «برگ تشخیص مالیات باید براساس ماخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی و به نحوی تنظیم گردد که کلیه فعالیت‌های مربوط و درآمدهای حاصل از آن به طور صریح در آن قید و برای مودی روشن باشد».

حکم این ماده و پیش‌بینی مراحل مختلف دادرسی مالیاتی پس از مرحله تشخیص و رسیدگی شورای عالی مالیاتی نسبت به ادعای تخلف از رعایت مقررات یا نقص رسیدگی تماماً به منظور رعایت هرچه

بررسی پاره‌ای دستورها و تعالیم مدیریت مالیاتی حاکی از کوششی است که در جهت اصلاح شیوه تشخیص مالیات و نزدیک ساختن هرچه بیشتر آن به مبنای استدلالی و کشف واقعیات معمول می‌گردد. تشخیص مالیات نوعی داوری است که مقام صالح پیرامون درآمد و هزینه و هرگونه عامل دیگری که بر حسب قانون موثر در میزان مالیات است به عمل می‌آورد و حاصل این داوری را به مؤدّی اعلام می‌دارد. بر حسب کهن‌ترین مدارک تاریخی که از حیات اجتماعی نوع بشر به دست آمده قضاء و داوری همواره مبتنی بر یک اصل بسیار ساده و در عین حال ریشه‌ای و مهم بوده است، و آن موجه و مستدل بودن نظر داور و قاضی است.

بشر از آغاز تاکنون این قاعده بدیهی را به زبان‌ها و بیان‌های گوناگون گفته و نوشته و تکرار کرده، ولی اجرای آن در زمان‌های مختلف به دلایل و اغراض گوناگون با دشواری و صعوبت همراه بوده است. به همین سبب هر بار که قانون یا مصوبه تازه‌ای تدوین می‌شود که با این مقوله مناسبتی دارد، ناگزیر از بیان مجدد آن می‌شوند تا حتی المقدور از افکندن این اصل به بوته اجمال و نسیان جلوگیری شود. فراموشی این اصل از سوی زمامداران و اصحاب حل و عقد امور حتی منشاء برخی تحولات و انقلابات اجتماعی نیز گردیده است. تا بلکه اطمینان خاطر بر زندگی

## حوزه‌های مالیاتی باید مبادرت به جمع‌آوری اطلاعات کافی نموده، با ارائه دلایل موجه که بالطبع متضمن توجیه اقتصادی قابل قبول نیز خواهد بود، اقدام به تعیین قرینه مناسب و در نهایت درآمد مشمول مالیات عادلانه بنمایند.

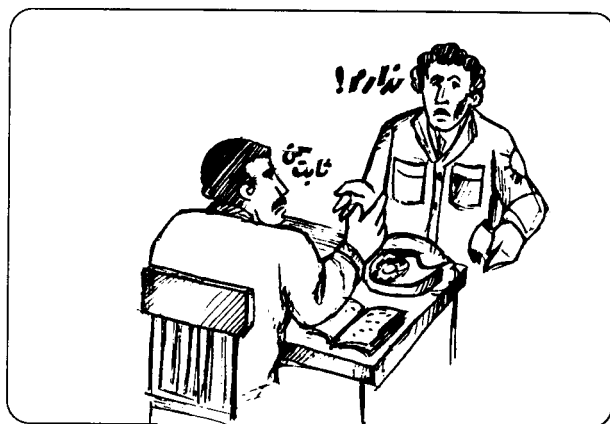
### تعالیم جدید مدیریت مالیاتی

دو فقره دستور که متن آنها در بخش «مقررات، بخشنامه‌ها و آراء» همین شماره مجله مالیات به چاپ رسیده حاکی از عنایت خاص نسبت به اجراء و تحقق اصلی است که از آن یاد کردیم. طی یکی از این بخشنامه‌ها به مفاد ماده ۲۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم استناد شده که قبلاً بدان اشاره کردیم و برحسب آن تاکید شده است که تشخیص مالیات باید براساس ماخذ صحیح و متکی به دلایل و اطلاعات کافی بوده و به نحوی تنظیم شود که تمامی فعالیت‌های مربوط و درآمدهای حاصل از آن را در برگیرد. در بخشنامه مقرر شده است که حوزه‌های مالیاتی باید «مبادرت به جمع‌آوری اطلاعات کافی نموده، عوامل

مختلف مربوط به فعالیت‌های مودی را در پرونده منعکس، و آنگاه با ارائه دلایل موجه که بالطبع متضمن توجیه اقتصادی قابل قبول نیز خواهد بود. اقدام به تعیین قرینه مناسب و در نهایت درآمد مشمول مالیات عادلانه بنمایند».

تقریباً تمامی جنبه‌هایی که فوقاً به آن‌ها اشاره کردیم در این دستور آمده است. اولاً حوزه مالیاتی یک مرجع انفعالی و ایستا نبوده و باید برای جمع‌آوری اطلاعات اقدام کند. ثانیاً پرونده‌ای روشن و جامع تنظیم کند که اطلاعات مربوط به فعالیت‌های مختلف مودیان در آن منعکس شده باشد، و ثالثاً حکمی که می‌دهد و مالیاتی که تعیین می‌کند مبتنی بر دلایل موجه باشد و این بخش از کار

توسل مودیان به ترفندهای مالیاتی و فرار از مالیات است. در صورت فقد این قرائن و ضوابط و رها ساختن کار به وادی محض استدلال و اقامه دلیل، طبیعی است که تمایلات بشری می‌تواند موجبات تضییع بخش قابل توجهی از منابع واقعی مالیات را فراهم آورد. بالاخره سبب دیگری که بسیار مهم است



خارج ساختن موارد معین تشخیص مالیات از اعمال نظرهای فردی ماموران و روشن ساختن تکلیف مودی برحسب قانون است که خود گونه قابل تمجیدی از اجرای عدالت مالیاتی به شمار می‌رود.

ولی به هر تقدیر گنجاندن قرائن و ضوابط در متن قوانین مالیاتی از اهمیت اصل برائت و قاعده لزوم موجه بودن تشخیص مالیات به هیچ وجه نمی‌کاهد، بلکه شکل و عملکرد خاصی به آن می‌بخشد. وجود قرائن و ضوابط و صادق بودن هر یک از آنها در مورد مودی معین باید ثابت شود و این کار محتاج به اقامه دلیل و توجیه قانونی است. یعنی تشخیص مالیات براساس قرائن و ضوابط نیز باید موجه و مدلل باشد.

مشترک بین صاحبان دو ملک شناخته می‌شود مگر این که دلیلی خلاف آن در دست باشد. همچنین طفلی که در زمان وجود رابطه زن و شوهری بین مرد و زن متولد شده و از تاریخ نزدیکی تا زمان تولد کمتر از ۶ ماه و بیش از ۱۰ ماه نگذشته ملحق به شوهر شناخته می‌شود (مواد ۹، ۲۵، ۱۰۹ و ۱۶۵۸ قانون مدنی).

در مسائل مالیاتی توجه به قرائن و امارات میدان عمل گسترده‌تری دارد و دلایل آن هم روشن است. نخست باید جایگاه مالیات را در عرصه تقسیمات حقوقی در نظر بگیریم. حقوق مالیاتی در تقسیم‌بندی کلی حقوقی، در محدوده حقوق عمومی جای می‌گیرد زیرا یک سوی رابطه را دولت به عنوان

حاکم و در مقام اعمال حاکمیت تشکیل می‌دهد. این معنی بالطبع کیفیت رابطه را از اختیارات حاکمیت متأثر می‌سازد که البته جلوه‌گاه این تأثیر متن قانون است، یعنی هرگونه خصوصیتی که بر اثر اعمال حق حاکمیت در روابط مالیاتی قابل تحقق باشد باید بر مبنای قوانین روشن و حدود و ثغور آن معین گردد. ضمناً واضح است که این کیفیات خاص خود براساس مصلحت حاصل شده و در خلأ جاری نیست. مالیات یکی از حیاتی‌ترین ابزارهای سیاست مالی و حتی اجتماعی دولت به شمار می‌آید و هیچ دولتی نمی‌تواند در مود آن تغلر روا دارد.

سبب دیگر برای توجه به قرائن و ضوابط در امر مالیاتی کاستن از امکان

او باید توجیه اقتصادی قضایا را نیز شامل باشد.

بخشنامه پس از این بیان کلی به رویه برخی حوزه‌های مالیاتی اشاره می‌کند که به جای این کار و در نظر گرفتن واقعیات به سوابق مالیاتی مودی مراجعه کرده و آن را مبنای اصلی تعیین مالیات قرار می‌دهند. ضمن بخشنامه از این رویه به عنوان یک شیوه غلط یاد شده و افزوده شده است: «البته مطالعه پرونده‌های مالیاتی سنوات گذشته و سوابق امر به منظور شناخت دقیق‌تر مودی و استخراج اطلاعات مورد نیاز در خیلی مواقع ضروری و اجتناب ناپذیر است. اما هرگز نباید سابقه را بر واقعیات ترجیح داده آن را به عنوان مدرک بی‌چون و چرا در تشخیص درآمد مشمول مالیات قلمداد نمایند». این عبارات و تصریحی که بر لزوم توجه به واقعیات در تشخیص مالیات به عمل آمده کاملاً روشن و بی‌نیاز از شرح و بسط است.

در بخشنامه دوم به طور خاص به پرونده‌های مالیاتی پزشکان و واحدهای درمانی و داروخانه‌ها و نحوه تشخیص علی‌الراس مالیات آنها توسط بعضی از حوزه‌های مالیاتی اشاره شده است. از جمله، این رویه حوزه‌های مذکور مورد انتقاد واقع شده است که فرضاً اگر بنا به اعلام سازمان خدمات درمانی یا

سازمان تامین اجتماعی پزشکی به طور متوسط روزانه ۷ بیمار بیمه شده را ویزیت کرده، آنگاه ممیز مالیاتی معادل همان تعداد هم بیمار خصوصی با حق ویزیت به نرخ روز برای وی منظور می‌کند. یا اگر آزمایشگاهی بیماران طرف قرارداد را به تعداد معینی پذیرفته فرض می‌شود که

حداقل به همان تعداد هم مراجعان غیر بیمه‌ای داشته است ضمناً ایراد شده است که به نوع تخصص و زمان لازم برای معاینه و درمان و داروها و سایر مواد به کار رفته و عواملی از این نوع توجه کافی مبذول نمی‌گردد.

### قضاء و داوری همواره مبتنی بر یک اصل بسیار ساده و در عین حال ریشه‌ای و مهم بوده و هست، و آن لزوم موجه و مستدل بودن نظر داور و قاضی است.

تمامی این بیانات و ایراد بر چنین روشهائی در جهت تاکید بر لزوم تعیین مالیات براساس واقعیات و دلایل است. در قسمت اجرائی بخشنامه دستورهای از این گونه آمده است:

- حوزه‌های مالیاتی باید تحقیقات جامعی درباره درآمد هریک از پزشکان و واحدهای



درمانی و داروئی به عمل آورند.

- زوال کار هر پزشک از لحاظ صرف وقت و مطالبه حق ویزیت مورد بررسی قرار گیرد.

- با احراز واقعیات ترتیبی داده شود که از تبعیض بین مودیان مختلف جلوگیری شود.

- نمایندگان وزارتخانه عضو کمیسیون تعیین ضرائب نیز همه کوشش خود را به کار برند که کلیه جوانب موثر در میزان درآمد رشته‌های مختلف را شناسائی نموده و در کار خود مورد نظر قرار دهند.

اگر این نحوه تفکر به خوبی دنبال شود و در جامعه مالیاتی ایران فرهنگ کشف حقیقت و احتراز از مطالبه مالیات فاقد توجیه استقرار یابد، بدون شک گام بزرگی در راه اصلاح نظام مالیاتی کشور برداشته خواهد شد. البته لازمه توفیق در این کار پویائی و تحرک سازمان مالیاتی از یک سو و آموزش تکنیک مالیاتی صحیح از سوی دیگر نیز می‌باشد.

رعایت اصل برائت، یعنی بدهکار نشناختن مودی جز در صورت وجود دلایل کافی بر بدهکاری او، بسیار پسندیده و منطبق با فطرت امور و موجب دلگرمی مردم نسبت به عدالت مالیاتی است. ولی از طرف دیگر همان گونه که گفتیم مالیات بزرگترین ابزار سیاست مالی و اجتماعی دولت و از مقولات

عمده حقوق عمومی است، به نحوی که حالت انفعالی و بی‌طرفی محض نسبت به آن مجاز نبوده و چنین حالتی برای هیچ دولتی قابل قبول نخواهد بود. در امور مدنی و اختلافاتی که بر سر این گونه امور بین مردم پیش می‌آید و فیصله آن بر عهده دادگاه محول می‌شود، قاضی بر حسب اصول از تحصیل دلیل به نفع احد طرفین ممنوع است

و تنها براساس دلایلی که اصحاب دعوی ابراز می‌دارند مبادرت به صدور حکم می‌کند. این قاعده در امور مدنی مطلوب و لازمه برقراری عدالت است. اما هنگامی که بحث به مراجع تشخیص کشیده می‌شود جریان امر و مسأله عدالت به گونه دیگری مطرح می‌شود. در اینجا مرجع مالیاتی یک

مطالعه پرونده‌های مالیاتی سنوات گذشته و سوابق امر به منظور شناخت دقیق تر مودی و استخراج اطلاعات مورد نیاز در خیلی مواقع ضرور و اجتناب ناپذیر است. اما هرگز نباید سابقه را بر واقعیات ترجیح داده و آن را به عنوان مدرک بی چون و چرا در تشخیص درآمد مشمول مالیات تلقی کرد.

عنصر بی طرف نیست. او نماینده دولت و مسئول وصول مالیات است. بنابراین موظف است همه کوشش خود را برای «تحصیل دلیل» به کار برد تا حقی از موکل او که در حیطة حقوق عمومی و به عنوان حاکم عمل می کند تقویت نشود.  
با این حال در رابطه بین مرجع تشخیص و مودی مالیاتی مساله عدالت به شکل دیگری

ظاهر می شود: مرجع مالیاتی باید بکوشد تا دلایل کافی به دست آورد و به اصطلاح تحرّی حقیقت کند و نگذارد حقی از دولت تضییع شود. این یک جنبه قضیه است، و جنبه دیگر آن رعایت عدالت در عین اجرای وظیفه نمایندگی است. اگر دلیل ارزنده و قابل قبولی پیدا نشد و قرائن معقولی به دست نیامد باید اصل برائت را جاری دانست و

مودی را رها کرد. در این مرحله باید اندیشه توسّل به فرض و گمان و از آن مهمتر ابداع قاعده‌های عاری از منطق احتراز جست. چنین فرض‌ها و قاعده‌های ابداعی است که با عدالت مالیاتی مغایرت داشته و بخشنامه‌های مدیریت مالیاتی نیز بالصراحه دست یازیدن به آنها را منع کرده است.

\* \* \*

## یک سند مالیاتی از دوران افشاریه (تصویر پشت جلد)

این تصویر از متن فرمانی تهیه شده است که نادر شاه افشار در سال ۱۱۵۵ هجری قمری صادر کرده و طی آن شخصی را به نام میرزا حسین که قبلاً ضابط نظنز بوده به «رتبه حکومت و ضبط مالیات دارالعباده یزد» منصوب کرده است. در واقع میرزا حسین نامبرده در عین حال هم حاکم و هم رئیس دارائی شهرستان یزد شده است. عین عبارات سند (جز در دو مورد که استنباط مطالب میسر نشد) به شرح زیر است:

بسم الله نگیں دولت و دین رفته بود چون از جای بنام نادر دوران قرارداد خدای (سجع مهر) بسم الله تعالی

آنکه بنا بر شفقت شاهنشاهی و عنایت ظلّ اللّهی دربارہ سلالۃ النّجبائی میرزا حسین ضابط سابق نظنز از ابتداء هفتم ماهه هذه السنه ایتّیل مشارّالیه را بتغیر محمد باقر بک برتبه حکومت و ضبط مالیات دارالعباده یزد سرافراز و موازی دوهزار عدد نادری که سیصد تومان تبریزی بوده باشد موجب سالیانه در ازاء خدمت مزبور در وجه مشارّالیه مرحمت فرمودیم که چنانچه باید و شاید و از جوهر و کاردانی او آید بلوازم و مراسم امر مزبور قیام و در ضبط و ربط مالیات و توفیر زراعات و تکثیر خالصجات و آبادی ولایت و جمع آوری رعیت و تنبیه اجامر و اوباش سعی موفور بمنصه ظهور رسانیده آنچه پیشکش و سلامانه و حاصل احداث بعمل آمده روز بروز بقلم عمال بدهد که دفتری و ابواب جمع نمایند و با رعایا و برایا بوجه احسن سلوک مسلوک نماید در هر باب حسن نیکو خدمتی خود را پذیرای جلوه ظهور ساخته بتقصیری از خود راضی نشود وزیر و مستوفی و کلانتر و نوکر و آهال و اهالی و اعیان و عموم سکنه و متوطنین دارالعباده مزبور سلالۃ النّجباء مشارّالیه [را] نایب و حاکم بالاستقلال آنجا دانسته از سخن و صلاح او که مقرون بصرفه دیوان و رفاه حال رعایا باشد بیرون نروند عالیجاه مقرب الخاقان مستوفی الممالک و مستوفیان عظام دیوان اعلی رقم این عطیه را در دفاتر خود ثبت نمایند در عهده شناسند شهر جمادی الثانی سنه ۱۱۵۵

با تشکر از مرکز اسناد ایران

# سخنر چند در باب فرهنگ مالیاتر

عین الله علاء



## مقدمه

چندی است که در باب فرهنگ مالیاتی سخن بسیار به میان می‌آید. که گاه در رسانه‌های گروهی، در پانل‌های تبلیغاتی و نیز در سمینارها بحث فرهنگ مالیاتی داغ می‌شود و سخنانی در توصیف و تعریف آن گفته می‌شود، ولی کمتر کسی به عمق این قضیه نفوذ می‌کند و عوامل تشکیل دهنده یک فرهنگ مالیاتی صحیح را شناسائی کرده و علل و عوامل وجودی آن را به ژرف می‌کاود. اصولاً فرهنگ چیست و فرهنگ مالیاتی کدام است؟ چرا مردم ما مثل بعضی از کشورهای پیشرفته، خود، درآمد مشمول مالیات خود را تشخیص نمی‌دهند و در مواعید قانونی نسبت به ابراز آن اقدام نمی‌کنند و بدهی مالیاتی خود را به موقع نمی‌پردازند؟ آیا کسی در خوبی و اصالت ملت ما شک دارد؟ با این که همه آحاد ملت، کم یا بیش، می‌دانند که مالیات یکی از منابع مهم و سالم تأمین مالی دولت است و بدون آن بسیاری از طرح‌ها و برنامه‌های دولت به زمین می‌ماند و از ساختن زیربنای کشور دست می‌کشد و از ارائه خدمات ارزنده به آن‌ها ناتوان می‌گردد و در نهایت به زیان همه ملت تمام خواهد شد، پس چرا مردم ما به اندازه مردم کشورهای پیشرفته که خود درآمد مشمول مالیاتشان را محاسبه و بدهی مالیاتی خود را داوطلبانه به دولت می‌پردازند، نسبت به این امر خطیر بی‌مبالا هستند و چندان پای‌بندی به آن نشان نمی‌دهند؟ آیا نسبت به سرنوشت کشور خود بی‌تفاوت هستند؟ همه می‌دانیم که چنین نیست. زیرا ملت شریف ایران اسلامی در مقاطع مختلف سرنوشت ساز و تاریخ پررنشیب و فراز کشور -بالاخص بعد از پیروزی انقلاب اسلامی- نشان داده است که برای سربلندی و اعتلای میهن اسلانی و عزت

و ناموس و شرف اینای این آب و خاک از هیچ تلاشی فروگذار نکرده، و از موانع گردنه‌های فتنه اموال و اولاد گذشته و پای در مرز شهادت و ایثار نهاده و عزت و سربلندی و افتخار برای آن به ارمغان آورده است. کمتر ملتی است که این چنین سخاوتمندانه جان و مال و فرزند و خان و مان خود را در طبق اخلاص نهاده و ایثارگرانه تقدیم کند. پس چه شده است که این چنین نسبت به پرداخت داوطلبانه مالیات بی‌تفاوت

است و سعی در عدم اظهار درآمدهای واقعی و عدم پرداخت بدهی مالیاتی خود به دولت می‌کند؟ و حتی گاهی برای وصول بدهی کار به اجرائیات و ضبط اموال هم می‌رسد؟

## علل نپرداختن مالیات

راستی چرا مردم به طیب خاطر مالیات خود را نمی‌پردازند؟ در اینجا به چند علت اشاره می‌کنیم:

۱- برخی را عقیده براین است که چون بعد از حکومت علی علیه‌السلام همه حکومت‌ها، حکومت ظلم و جور بوده و پرداخت مالیات کمک به تحکیم آن حکومت‌ها تلقی می‌شده و مراجع عظام و علمای دین مردم را از دادن مالیات نهی می‌کرده‌اند، لذا انگیزه فرار از مالیات به صورت یک امر دینی درآمد و با سایر امور شرعی گره خورد و به شکل نوعی خصلت و طبیعت ثانوی یا عادت درآمده است.

۲- بعضی بر این باورند که علت فرار از پرداخت مالیات را باید در عدم شناخت اهمیت و ضرورت مالیات و نقش آن در اقتصاد جستجو کرد. علی (ع) فرموده است:

«النَّاسُ اعداءٌ ما جهلوا. مردم دشمن چیزی هستند که به آن جهل دارند. مفهوم مخالف این سخن بزرگ این است که مردم، دوست و مدافع علم و شناخت خود هستند. پس اگر شناخت کافی و وافی از مالیات داشته باشند، رفتاری بهتر و معقول‌تر نسبت به آن خواهند داشت.

۳- عده‌ای می‌گویند چون هنوز مکانیزم‌های بایسته و درستی در اقتصاد کشور تعبیه نشده و امکان ردیابی و شناسائی و ثبت درآمدها در مقاطع ایجاد آن‌ها وجود ندارد، لذا کتمان درآمد واقعی و به تبع آن فرار از پرداخت مالیات برای صاحبان درآمدهای سرشار براجتی میسر است.

۴- سرانجام، دسته‌ای از دست‌اندرکاران، تقابل و عدم تفاهم و اعتماد فی‌مابین مأموران تشخیص و مؤدیان مالیاتی را علت اصلی فرار از مالیات می‌دانند؛ چه، مؤدیان مالیاتی براین باورند که حتی اگر درآمدهای واقعی خود را در دفاتر قانونی ثبت و اسناد و مدارک مربوط به آن را مطابق با واقع تنظیم و تحریر نمایند و درآمد مشمول مالیات واقعی را در اظهارنامه

مالیاتی ابراز دارند، بازهم مورد قبول مأموران تشخیص مالیات قرار نخواهد گرفت و آنان اصل را بر عدم صحت این اظهارات خواهند گذاشت. لذا سعی می‌کنند که دفاتر قانونی و اظهارنامه متکی به آن را طوری تنظیم کنند که مأموران تشخیص قادر به دستیابی به واقعیت امر نباشند و مالیات واقعی آنان را تشخیص ندهند. از سوی دیگر، مأموران تشخیص نیز عقیده دارند که مؤدیان مالیاتی اعتقادی به پرداخت مالیات ندارند و سعی در کتمان درآمد واقعی خود دارند و برای این کار دست به هر حيله‌ای می‌زنند و حتی گاهی، برخی از آنان دفاتر مخصوصی برای ارائه به وزارت امور اقتصادی و دارائی تنظیم می‌کنند.

بدین ترتیب، درآمد مشمول مالیات در هاله‌ای از ابهام و تیرگی فرو می‌رود و تشخیص صحیح آن به سختی امکان‌پذیر می‌گردد. به همین دلیل، بسیار اتفاق می‌افتد که مالیات‌های تشخیص شده توسط حوزه‌های مالیاتی بیش از میزان واقعی شود و فرایند به قطعیت رسیدن آن مدت‌ها به طول انجامد و چه بسا زیادی مالیات قطعی شده کسب و کار افراد زیادی را دچار نکست ساخته و موجبات پریشانی آنان را فراهم سازد و در بلندمدت ریشه‌های تولید و فعالیت‌های اقتصادی را خشک کنند و زیان

جبران‌ناپذیری به رشد و توسعه اقتصادی وارد آورد.

وقتی این بینش مدت‌ها در میان طرفین ادامه یابد، فرهنگ فرار از مالیات بجای فرهنگ پرداخت داوطلبانه مالیات، ریشه می‌گیرد و در نتیجه، درآوردن ریشه این و غرس نهال و ریشه دواندن آن به مدت‌ها وقت نیاز دارد.

### مفهوم فرهنگ

فرهنگ مفهومی است که به معانی گوناگونی به کار رفته است. فرهنگ معین کلمه فرهنگ را چنین معنی کرده است: «ادب، تربیت، دانش، علم، معرفت و مجموعه آداب و رسوم و...»<sup>(۱)</sup>.

یکی از معانی فرهنگ را می‌توان راه و رسم و وسائل زندگی که در میان افراد جامعه رایج است و به طور مستقیم یا غیر مستقیم، از طریق تعلیم و تربیت از یک نسل به نسل بعدی منتقل می‌شود، دانست. در این نقل و انتقال معمولاً هم اجزاء و هم کل فرهنگ تغییر می‌پذیرد.

غالباً فرهنگ را به فرهنگ مادی و غیرمادی تقسیم می‌کنند.

۱- فرهنگ مادی عبارت است از مجموعه‌ای از وسائل، ابزار و کلیه امکانات مادی و تکنولوژی رایج و معمول در یک

جامعه.

۲- فرهنگ غیرمادی عبارت است از مجموعه‌ای از زمینه‌ها، گرایش‌ها و مناسک دینی، سلوک اخلاقی، فکری و ذهنی، اقتصادی، شناخت تدابیر فنی (تکنولوژی) زیباشناسی و زیبایی‌شناسی، امور داوری و قضائی در میان اعضاء یک جامعه<sup>(۲)</sup>.

فرهنگ مادی و غیرمادی برهم تأثیر و تأثر دارند. با تغییر فرهنگ مادی و پیشرفت تحول ابزار کار و تکنولوژی، فرهنگ معنوی افراد نیز در تطابق با آن‌ها و ایجاد شرائط مناسب برای استفاده از آن‌ها تغییر می‌کند. به همین ترتیب است وقتی طرز تفکر، دانش و ارزش خاصی بر جامعه حاکم می‌شود، فرهنگ مادی بر تطبیق با شرائط جدید تغییر می‌پذیرد. این دو فرهنگ یا به عبارتی، دو بخش از فرهنگ جامعه، همواره در کنار هم و هماهنگ باهم به عنوان دو جزء از یک کل در تعامل و تکاملند.

۱- معین - دکتر محمد - فرهنگ معین.

۲- رجوع کنید به: آراسته خو - محمد. نقد و نگارش بر فرهنگ اصطلاحات علمی - اجتماعی. چاپ دوم - ۱۳۷۰.

ادامه دارد

## پاسخ پرسش‌های مالیاتی

(شماره ۵ قبل)

پرسش شماره ۱:

با استفاده از این فرمول می‌توان به نتیجه رسید:

$$Z + 15\% Z = 60 \text{ درصد}$$

$$Z = 52/174 \text{ درصد}$$

$$52/174 \times 15\% = 7/826 \text{ درصد (مالیات ثانوی)}$$

در این فرمول Z درصد سود قابل تقسیم تعیین شده از سوی شرکت است.

پرسش شماره ۲:

$$(کل مالیات) 47/826 \text{ درصد} = 40 + 7/826$$

پرسش شماره ۳:

$$Y = 58 - (290 : X) = 0$$

لطفاً قبل از خواندن پاسخ‌ها یکبار دیگر متن سئوالات و همچنین مقاله «انفرمای جنوبی، تولدی تازه و مفرزات جدید مالیاتی» مندرج در شماره پنجم مجله مالیات را مطالعه فرمائید.

$$X = 5 \text{ درصد}$$

پرسش شماره ۴:

با استفاده از فرمول‌های زیر می‌توان به نتیجه رسید:

$$58 - (290 : X) = 49 - \frac{245}{X} + A \times 15\%$$

$$A = 100 - (49 - \frac{245}{X}) : 1/15$$

با ادغام دو فرمول فوق و حل آنها X را برابر ۳۲/۷۸ درصد به دست می‌آوریم. اگر X در این حد باشد نتیجه اجرای قانون جدید و قدیم یکی است و در صورت تجاوز X از این حد صرفه با اجرای قانون جدید خواهد بود.



# نظریه «سیستمها»

## و مبانی «نگرش سیستمی» بر مسائل نظام مالیاتی

علی اصغر عابدی

واژه «سیستم» بیش از سی سال است که با تلفظ کلمه اصلی (System) و نگارش فارسی آن به متون علمی و اداری ما راه یافته است. اگرچه بعضی مؤلفین و مترجمین به قصد رسایی مفهوم و یا پرهیز از کاربرد واژه های خارجی، واژه «نظام» را بعنوان معادل فارسی آن برگزیده اند، مع الوصف، تنگنای زبان فارسی - از جمله اشکال کاربرد مشتقات واژه مورد نظر، عمومیت استفاده از آن را با دشواری روبرو ساخته است. از آنجاکه این واژه کاربرد تخصصی و علمی دارد، در سطور زیر مفهوم فتی آن در خلال نظریه سیستمها و نیز مبانی کاربرد این نظریه در تحلیل مسائل سازمانی به اختصار مورد بررسی قرار گرفته است.

«سیستماتیک» عمل می کند، بیانگر همین منظور است که منابع و اجزاء آن مطابق نقشه طراحی و ارتباط و هماهنگی آنها بنحو مطلوب تنظیم گردیده است. طبعاً بازدهی کار سیستماتیک منطبق با اهداف سیستم و متناسب با چگونگی کارکرد آن خواهد بود.

از نظرگاه سیستمی، مفهوم «بازدهی» در سازمانهای اجتماعی با تعبیر آن از دیدگان «تیلوریسم» (کارآیی) قابل انطباق نیست. بلکه، «بهره‌وری» که مایه انسانی و ابعاد گسترده تری دارد، با معیار این نظریه بیشتر سازگار است.

نظریه سیستمها، بعنوان یک نگرش کلی و بمنزله یک ابزار شناخت همه جانبه پدیده‌های اجتماعی، بسرعت مورد توجه دانشمندان علوم اداری و سیاستگذاران مسائل اجتماعی قرار گرفت و در مباحث سازمان و سازماندهی، جایگاه رفیعی یافت. از نظرگاه سیستمی، شناخت سازمانهای

اجتماعی، بمنظور برنامه‌ریزی، اعمال نظارت و افزایش بهره‌وری، مستلزم بررسی اجزاء و عوامل زیر و آثار متقابل آنها بر یکدیگر است.<sup>(۱)</sup>

۱- تقسیم بندی عوامل و اجزاء سیستم از کتاب زیر اقتباس شده است:  
«نظریه سیستمها» - تألیف: چارلز، وست، چرچمن.  
ترجمه رشید اصلانی، انتشارات مرکز آموزش مدیریت دولتی (ص: ۲۹).

و اجزاء خود تأثیر می‌گذارد.

اگرچه تاریخ طرح نظریه سیستمها در مباحث اداری به دهه اول نیمه دوم قرن حاضر باز می‌گردد، مع الوصف، این نگرش، پیشینه طولانی تری دارد. چنانکه، برداشت سیستمی از پدیده‌ها، قبلاً در علوم مختلف مدنظر دانشمندان بوده است. نمونه بارز آن، تلقی «ارگانیسم» یا جسم جاندار آدمی بعنوان یک سیستم در علم زیست‌شناسی است. در تحلیل ارگانیسم آدمی، در حالیکه کل ارگانیسم بعنوان یک سیستم تلقی می‌شود، سیستم گردش خون، سیستم گوارش، سیستم اعصاب، سیستم غدد و ده‌ها سیستم فرعی دیگر، اجزاء یا سیستم‌های فرعی آن به حساب می‌آیند؛ و در عین حال، فرد آدمی بعنوان عضوی از اعضاء گروه‌ها و اجتماعات انسانی، بنوبه خود جزئی از سیستم‌های کلی‌تر تلقی می‌شود.

نتیجه مهمی که از برداشت سیستمی پدیده‌ها به دست می‌آید این است که: «کارکرد سیستم، وابسته به کیفیت عناصر و چگونگی کارکرد اجزاء تشکیل دهنده آنست و متقابلاً، کارکرد عناصر سیستم، تابعی از کارکرد کل سیستم خواهد بود».

این که گفته می‌شود فلان کار یا فعالیت اجتماعی دارای سیستم است و یا بطور

از نیمه دوم قرن بیستم، نگرش دانشمندان علوم اداری به سازمان و مسائل سازمانی، دستخوش تحول عمیقی گردید. محور این تحول اساسی را گرایش تدریجی به تفسیر جامعه‌شناسانه سازمان و مسائل سازمانی تشکیل می‌دهد.

نهضت «تیلوریسم» که مبنای افزایش کارآیی از طریق تقسیم کار و بهره‌گیری از تخصص بود، به جنبه‌های رفتاری سازمان و دیدگاه‌های روانشناسی و جامعه‌شناسی تشکلهای رسمی عنایت چندانی نداشت و به همین سبب، فرایند نگرش جدید با عنوان «نظریه سیستمها»، در واقع واکنش طبیعی در قبال تخصص‌گرایی محض به حساب می‌آید.

بموجب این نظریه، هر سازمان، بعنوان یک نهاد یا پدیده اجتماعی، مجموعه‌ای از عناصر، عوامل و اجزاء مرتبط با یکدیگر است که برای نیل به هدف یا هدفهای معین انتظام یافته و یک «سیستم» یا «نظام» را تشکیل داده است. هر سیستم، در عین حال که مرکب از اجزاء یا سیستمهای فرعی است، خود جزئی از سیستم کلی‌تر به حساب می‌آید. اجزاء هر سیستم، هم بر یکدیگر و هم بر کل سیستم تأثیر دائمی دارند؛ متقابلاً، کل سیستم نیز در حالیکه از محیط یا سیستم‌های کلی‌تر تأثیر می‌پذیرد، بر عناصر

## ۱- هدف یا هدفهای سیستم:

هدف یا هدفهای سیستم، علت یا انگیزه سیستم به شمار می‌رود و هویت کل سیستم را مشخص می‌سازد. چنانکه، هدف در سیستم قضایی، نظارت بر حسن اجرای قوانین مصوب از سوی قوه قانونگذاری و مجازات متخلفین، و در سیستم مالیاتی، وصول مالیات برای تأمین مخارج عمومی و اعمال سیاستهای اقتصادی و اجتماعی مورد نظر دولت است.

شناخت هدف، برای کنترل کارکرد سیستم و نظارت اجرایی، از اهمیت بسیاری برخوردار است. روشن نبودن هدف برای سطوح مدیریت سازمان و فقدان ملاک برای سنجش آن در عمل، موجب می‌گردد که گاهی در مرحله اجراء، هدف بعنوان وسیله و یا وسیله بعنوان هدف تلقی گردد.

## ۲- منابع سیستم:

منابع سیستم، عوامل، امکانات و ابزارهای اجرایی سیستم را دربرمی‌گیرد. در نظام مالیاتی، نیروی انسانی، تجهیزات، ابزار و وسایل کار، امکانات مالی و تکنولوژیکی، جا و مکان و سیستم اطلاعاتی سازمان، از اجزاء مهم منابع سیستم بشمار می‌روند. نیروی انسانی و کیفیت تخصصی آن در بین عوامل فوق، از جایگاه ویژه‌ای برخوردار است. از نظر دانشمندان علوم اداری، عامل انسانی، خالق منابع و یا منبع خلاق سازمان است و به همین سبب، انگیزش نیروی انسانی و بهره‌گیری از خلاقیت‌ها، نیمی از هنر مدیریت به حساب می‌آید.

## ۳- اجزاء سیستم یا سیستم‌های فرعی

اجزاء سیستم یا سیستم‌های فرعی شامل واحدها و وظایف فرعی سیستم است که از طریق تقسیم کار و طبقه‌بندی وظایف، در زیر مجموعه سیستم تشکّل یافته و

سیاستگذاری یا اجرای قانون، بعنوان عوامل محیطی خارج از حیطه نظارت سیستم مالیاتی به حساب می‌آیند.

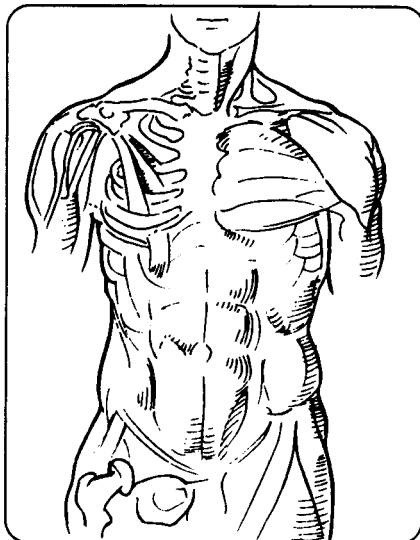
## ۴- مدیریت سیستم:

مدیریت سیستم، وظیفه شناخت عوامل محیطی، منابع و اجزاء سیستم و برنامه‌ریزی برای ترکیب صحیح و مطلوب آنها را عهده‌دار است. بعبارت دیگر، برنامه‌ریزی، سازماندهی، هدایت، کنترل و هماهنگی اجزاء سیستم، در حیطه وظایف و اختیارات مدیر سیستم است. بسادگی قابل فهم است که نقش مدیریت در بهره‌وری سیستم، منحصر و تعیین کننده است.

مدیریت جدید، خلاقیت، تفکر سیستمی و توانمندی‌های مدیران را در زمینه برنامه‌ریزی، سازماندهی و هدایت نیروی انسانی، مهمترین عامل توفیق سازمان در تحقق اهداف بهره‌وری می‌داند.

در سیستم‌های وسیع و پیچیده دولتی، به لحاظ طبع کار مدیران و محدود بودن دوره مدیریت، اعمال مدیریت سیستم بعهده واحد تخصصی ویژه و تحلیل‌گران سیستم واگذار می‌شود. بسیاری از سازمانها، بویژه مؤسسات بخش خصوصی، از خدمات تحلیل‌گران سیستم در خارج از سازمان استفاده می‌کنند. در بوروکراسی‌های بزرگ دولتی، معمولاً به لحاظ اشتغال مدیران به مسائل روزمره و یا نبود واحد تخصصی در زمینه تحلیل سیستمی، اصلاح موضعی قوانین و یا رفع موقت و موردی نارسائیهها، برخورد سیستمی با مسائل اساسی سازمان را تحت‌الشعاع قرار می‌دهد.

لزوم نگرش سیستمی به مسائل سازمانی، نقش مدیریت سازمان و تحلیل‌گران سیستم در این رابطه، سخن روز بهره‌وری مؤسسات خصوصی و دولتی در کشورهای پیشرفته صنعتی است. □



براساس مشی کُلی سیستم ممکن است از استقلال عمل نسبی برخوردار باشند.

چگونگی تقسیم کار و طبقه‌بندی وظایف، سرعت و سادگی روشهای اجرایی و مکانیزم نظارت بر نحوه عمل واحدها از نظر انطباق با اهداف کل سیستم، از مسائل مهمی است که در بررسی سیستم‌های فرعی باید مورد توجه قرار گیرد.

واحدهای اجرایی و ستادی دست‌اندرکار تشخیص و وصول مالیات در مرکز و نقاط مختلف کشور و نیز اشخاص و مؤسساتی که بموجب قانون بخشی از وظایف سیستم را عهده‌دار هستند، از اجزاء سیستم مالیاتی به حساب می‌آیند.

## ۴- محیط سیستم:

محیط سیستم شامل عواملی می‌گردد که در کار سیستم مؤثرند، ولی در خارج از حیطه کنترل سیستم قرار دارند. چنانکه، در نظام قضایی، شرایط اقتصادی جامعه که در کاهش یا افزایش میزان جرم مؤثر است، از حیطه نظارت سیستم مزبور خارج است و یا در نظام مالیاتی، فرهنگ عمومی جامعه، فرهنگ مالیاتی مؤدیان، شرایط اقتصادی کشور و یا اهرم‌های فشار و نفوذ در مرحله

# بانک اطلاعات مالیاتی کانادا

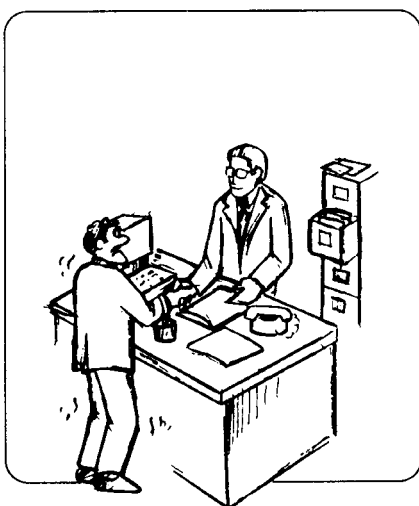
## سیستم برای راهنمایر مؤدیان

ترجمه و تنظیم از:  
دکتر علی اکبر عرب‌مازار

اندیشه راهنمایی مؤدیان از سوی دستگاه مالیاتی و نقش آن در تسهیل اجرای قانون، و در عین حال جلب اعتماد پرداخت کنندگان مالیات، از دیرباز مورد توجه و بررسی بوده و هم اکنون فکر مدیریت مالیاتی کشور ما را نیز به خود جلب کرده است. در این زمینه خاص سازمان مالیاتی کانادا توجه بسیاری را مبذول می‌دارد و اقدامات وسیعی که در این کشور به عمل آمده می‌تواند به عنوان یک نمونه ممتاز مورد مطالعه قرار گیرد. مقاله حاضر به همین خاطر براساس گزارش سازمان مالیاتی کانادا که در بیست و یکمین مجمع عمومی انجمن مدیران مالیاتی قاره آمریکا مطرح شده تنظیم گردیده است.

### مقدمه

سیستم مالیاتی کانادا براساس اصل خود اظهاری و اجرای داوطلبانه قانون مبتنی است. درجه پای بندی به این اصل از سوئی به میزان اعتماد مؤدیان به بی طرفی و انصاف دستگاه مالیاتی منوط است، و از سوی دیگر به درک درست آنان از مفاهیم و الزامات قانون بستگی دارد. مدیریت مالیاتی کانادا با توجه به این واقعیات سازمان «استعلامات عمومی» را پدید آورده که در ۳۶ ناحیه مملکت دارای شعبه است. وظیفه اصلی این ادارات رسیدگی به هرگونه نظرخواهی مؤدیان در مورد انواع مسائل ماهوی یا شکلی و آئینی مربوط به مقررات مالیاتی و پیاده کردن آنها در مورد وضع خاص هر مؤدی است. علاوه بر این تشکیلات ثابت و عمومی، نوعی سازمان فصلی و موقت نیز به همین منظور همه ساله برپا می‌گردد. نحوه کار بدین گونه است که ماموران و کارشناسان همین رشته در فصل تنظیم حسابها و اظهارنامه‌های مالیاتی به چندین نقطه دور دست کشور که دسترسی آسانی به ۳۶ مرکز نامبرده ندارند، اعزام می‌شوند و به مسائل طرح شده از سوی مؤدیان پاسخ می‌دهند.



سازمان مورد بحث باید ترتیبات لازم را فراهم آورد تا ماموران مربوط چه در زمینه مقررات مالیاتی و چه از جهت ارتباط با مؤدی همه گونه مهارت و اطلاعات لازم را کسب کنند و در نتیجه پرسش‌های عمومی یا خاص و موردی مؤدیان به نحو صحیح و در زمان مناسب پاسخ داده شود. این دو جنبه کار یعنی تجهیز راهنمایان مالیاتی به آخرین اطلاعات در زمینه مقررات مالیاتی از یک سو و مسأله ارتباط با مؤدی از سوی دیگر را به ترتیب مورد بحث قرار می‌دهیم.

### تجهیزات اطلاعاتی

در این زمینه از دو رشته فعالیت جداگانه می‌توان نام برد که نخستین آنها انتشارات مالیاتی است. تعداد کثیری دستورالعمل،

جزوه، کتابچه، بولتن و انواع و اقسام نشریات همه ساله به چاپ می‌رسد که در آنها مسائل گوناگون مالیاتی از کلیات گرفته تا قضایای خاص و معین طرح شده است. این سلسله انتشارات شامل نکات ساده، متوسط و بفرنج است. کادر سازمان استعلامات مالیاتی به همه این انتشارات دسترسی داشته و می‌تواند از آنها در پاسخگویی‌های خود به پرسش‌های مالیاتی مؤدیان یاری جویند.

اما از آن جدیدتر و مهم‌تر بانک کامپیوتری اطلاعات مالیاتی است که یک سیستم کامپیوتری شبکه‌ای به شمار می‌رود. این سیستم از پایتخت تنظیم و هدایت می‌شود و هر مامور اطلاعات مالیاتی به یک کامپیوتر و صفحه کلید مجهز بوده و به این شبکه دسترسی دارد. مامور راهنما یک واژه یا جمله از مسأله مورد نظر مؤدی را تایپ می‌کند و فهرست کلیه انتشارات مربوط به آن بر صفحه کامپیوتر ظاهر می‌شود و با فرمان راهنما موارد تفصیلی نیز پدیدار شده و مورد استفاده قرار می‌گیرد. صدها نشریه و مدرک از این طریق قابل دسترسی است و با مهارتی که راهنمای مالیاتی کسب کرده بهره‌گیری از آنها با سهولت نسبی میسر است.

## ارتباط با مودیان

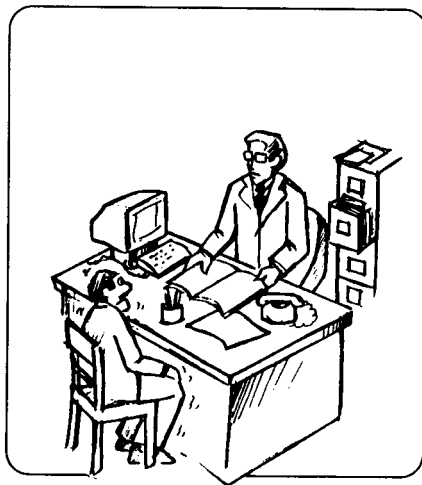
استفاده از تکنولوژی مدرن و شبکه کامپیوتری بسیار مفید و کارساز است، ولی این فقط یک جنبه کار است و جنبه مهم دیگر آن نحوه ارتباط با مودی و برخورد با وی است که باید به درستی مورد توجه قرار گیرد. سازمان مالیاتی کانادا راهنمایان مالیاتی را از این حیث نیز تعلیم می‌دهد که اطلاعات خود را با رفتاری احترام‌آمیز و با کارآئی تمام به مودیان انتقال دهند، و راهنمایان موظفند سیاست‌های سازمان را در این مورد دقیقاً رعایت کنند.

شرایط و حالات روحی مودیان با یکدیگر متفاوت است و گاهی ممکن است راهنمایان مالیاتی با وضع نامناسبی روبرو شوند. ولی هنر این گروه و اقتضای شغل آنان نیز توان مقابله با همین اوضاع و احوال گوناگون است. نقطه اولیه تلاقی مودی با دستگاه مالیاتی همین ماموران راهنمایی هستند. پس باید با آنان چنان رفتار کرد که با برداشتی مثبت و برخورداری از اطلاعاتی مناسب نیازهای خود، دفتر راهنمایی مالیاتی را ترک کنند.

## دوره‌های آموزشی

برای تقویت مهارت‌های راهنمایان در چگونگی ارتباط و مصاحبه با مودیان، دوره‌های آموزشی ویژه‌ای از سوی سازمان مالیاتی ترتیب داده شده است.

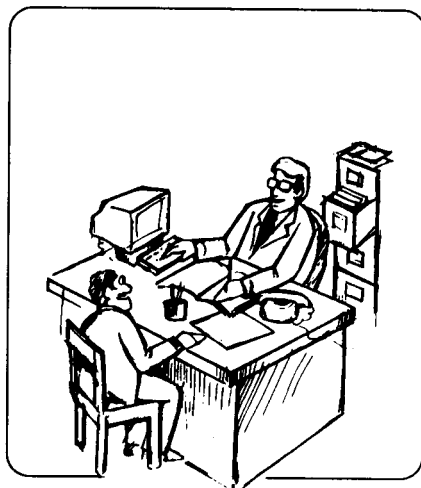
در این راهنمایان احساس حرفه‌ای بودن، حفظ بی‌طرفی، رفتار احترام‌آمیز و شکیبائی و بردباری تقویت می‌شود. دوره آموزشی با تمرین‌های عملی نیز همراه است و علاوه بر این برنامه‌های ویدئویی خاصی نیز تدارک شده، و از جمله مهارت‌های موردنیاز راهنمایان در یک فیلم ۵۴ دقیقه‌ای نمایش داده می‌شود. صحنه نمایش یک دفتر



خواهند داشت و در نتیجه پاسخ‌های همگونی به مودیان داده خواهد شد.

۳. سیستم وحدت منبع سبب می‌شود که تغییر و به روز درآوردن اطلاعات به آسانی مقدور بوده و در آن واحد از طریق شبکه کامپیوتری بتوان اصلاحات لازم را در اطلاعات ذخیره شده به عمل آورد. مآلاً همه ماموران اطلاعاتی بسیار به موقع و بدون تأمل به جدیدترین مجموعه اطلاعاتی دسترسی خواهند داشت.

۴. تجربه حاصل نشان داد که در مناطق استفاده کننده از بانک اطلاعاتی کامپیوتری هم بازده کار راهنمایان بسیار بالاتر بوده و هم درجه دقت و درستی پاسخ‌های آنان به مراتب بیشتر بوده است.



ضمناً اطلاعات مالیاتی از حیث سادگی و دشواری درجه‌بندی شده و راهنمایان نیز به همین تناسب از درجات مهارت مختلفی برخوردارند. یک دسته از آنان به سئوالات کلی‌تر و ساده‌تر پاسخ می‌گویند و در نتیجه ممارست این کار را به خوبی انجام می‌دهند، و زمانی که مسائل پیچیده‌تر طرح می‌شود این گروه از پرداختن به آن خودداری کرده و مودی را به راهنمایان ورزیده‌تر ارجاع می‌دهند. این نحوه عمل از یک سو دقت در پاسخگویی را افزایش می‌دهد و از سوی دیگر اعتماد مودی را نسبت به انتظام کار دستگاه تقویت می‌کند.

صفحه تلویزیون به یک ماشین حساب نیز مجهز است به طوری که راهنما می‌تواند مودی را از حیث محاسبات هم یاری دهد. ضمناً علاوه بر دسترسی به بانک اطلاعاتی مورد بحث، ترمینال کامپیوتری مامور راهنما به بانک اطلاعاتی وزارتخانه نیز متصل است و او هر لحظه می‌تواند به سوابق مالیاتی ۱۶ میلیون مودی کشور مراجعه کند بی‌آن که لازم باشد تغییر مکان دهد.

## تجارب حاصل

تجاری که از کاربرد بانک اطلاعاتی مالیاتی به دست آمده به شرح زیر است:

۱. بهتر است به جای ذخیره تعداد زیادی نشریات و مدارک مالیاتی در بانک اطلاعاتی و ارائه کامپیوتری آنها به ماموران راهنما، یک بولتن واحد پدید آید که جامع همه اطلاعات بوده و به آسانی قابل استفاده و درک باشد و ضمناً بتوان آن را مرتباً و بدون اشکال به روز درآورد.

۲. وجود بولتن واحد اطلاعاتی مشکل اختلاف در تعبیر و تفسیر و برداشت‌های متفاوت از قانون را برطرف می‌سازد. همه ماموران راهنما به منبع واحدی دسترسی

راهنمایی مالیاتی نیست، بلکه یک «اداره خدمات دولتی» است در یک کشور فرضی، و حتی ذکری هم از مسائل مالیاتی به میان نمی‌آید. این ترتیب عمداً اتخاذ شده است تا بدین ترتیب توجه کارآموز راهنمایی مالیاتی به نکات فنی قضیه معطوف نشود و بتواند آنچه را که به نحوه ارتباط و برخورد مربوط می‌شود فراگیرد. ضمناً سعی شده است که در فیلم ویدئویی اشاره‌ای به تاریخ معینی نشود تا پس از چندی احساس کهنگی موضوع به بیننده دست ندهد.

### چند نکته مهم

در این دوره‌های آموزشی، راهنمایان نکات زیر را فرا می‌گیرند:

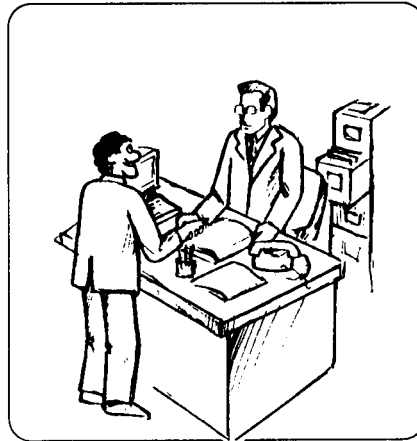
#### ۱. هنر سؤال کردن.

تکنیک پرسش درست به راهنمایان آموخته می‌شود. سؤال باید به نحوی تنظیم شود که برای مودی قابل فهم باشد و در عباراتی روش و کوتاه گنجانیده شود. از طرح دو موضوع ضمن یک سؤال باید خودداری کرد و پرسش عموماً باید روی مسائل موردنظر مودی متمرکز گردد.

#### ۲. هنر گوش فرا دادن.

شنیدن چیزی است و گوش دادن چیز دیگر. موارد متعددی از پاسخ‌های نادرست راهنمایان مالیاتی مورد تجزیه و تحلیل قرار گرفته و این نتیجه حاصل شده است که اکثر آن‌ها بر اثر بی‌حوصلگی راهنما، نقص در ارتباط، و استماع ناقص سخنان مودی به وجود آمده است. مهم نیست که جواب تا چه اندازه با دقت و مطالعه داده شود، بلکه مهم‌تر از آن فهم درست سؤال مودی است، و این امر مستلزم برخورداری از هنر استماع است.

شنونده باید اطمینان حاصل کند که پرسش را به درستی درک کرده است. برای



این کار باید از شتاب پرهیز کرد. به یک بار شنیدن پرسش هر اندازه ساده باشد نباید اکتفا کرد، بلکه بار نخست فقط باید کوشید که چارچوب و کلیات سؤال را استنباط کرد و از دقت در جزئیات و نکات فنی خودداری نمود. آنگاه هنگام تکرار سؤال جزئیات و تفصیل بیشتری می‌تواند مورد توجه قرار گیرد. پس از آن باید مامور راهنما پرسش را چنان که خود فهمیده برای مودی بازگو کند و از او بخواهد که اگر درست است موضوع را تأیید کند. این تکرار و نظرخواهی نه تنها از جهت اطمینان نسبت به موضوع اصلی سؤال، بلکه از لحاظ جلب علاقه و همراهی مودی در ادامه بحث مفید است.

#### ۳. هنر سوق دادن

راهنما باید بتواند مذاکرات را به مسیر اصلی خود سوق دهد و از انحراف آن به بحث‌های کلی و غیر ضرور جلوگیری کند. این مهارت بر اثر تمرین صبورانه و دقت و مراقبت به دست می‌آید. بسیاری از مودیان خواسته یا ناخواسته از دایره محدود مسأله موردنظر خارج شده و بی‌جهت وقت راهنما را می‌گیرند. برخی از آنان نیز دچار عصبانیت و حالات روحی دیگری می‌شوند که آن هم مناسب کار راهنمای مالیاتی نیست. مامور راهنما باید مراقب همه این کیفیات بوده و نگذارد بحث از مجرای درست خود

منحرف شود. او نباید به هیچ وجه تحت تأثیر جو احساسی و عاطفی موردنظر مودی واقع شود، ضمن آن که نقش مدافع سازمان مالیاتی را هم نباید برعهده گیرد.

#### ۴. هنر بیان

در پاسخگویی به سئوالات، نحوه بیان مطلب از اهمیت بسیار برخوردار است. متن مقررات و حکم آن در مورد مسأله طرح شده باید با عباراتی روشن و به زبانی قابل فهم برای مودی توضیح داده شود و تا آنجا که ممکن است از اطاله مطلب و پرداختن به مسائل فرعی غیرلازم خودداری گردد.

#### ۵. هنر رازداری.

مودیان مالیاتی غالباً میل ندارند آنچه را جزء اسرار شغلی خود می‌دانند به زبان آورند و این نکته ممکن است به طرح درست مسأله آسیب رساند. برای آن که این نقیصه تا آنجا که ممکن است برطرف شود، باید رازداری و حفظ اسرار مراجعان از ضرورات حرفه راهنمایی مالیاتی شناخته شود و عملکرد سازمان چنان باشد که این معنی بین مودیان مقبولیت عام پیدا کند. هر مودی مالیاتی باید قانع شده باشد که راهنمایان مالیاتی قانوناً مکلف به حفظ اسرار هستند، و عملاً نیز به این وظیفه قانونی خود پای‌بندی دارند.

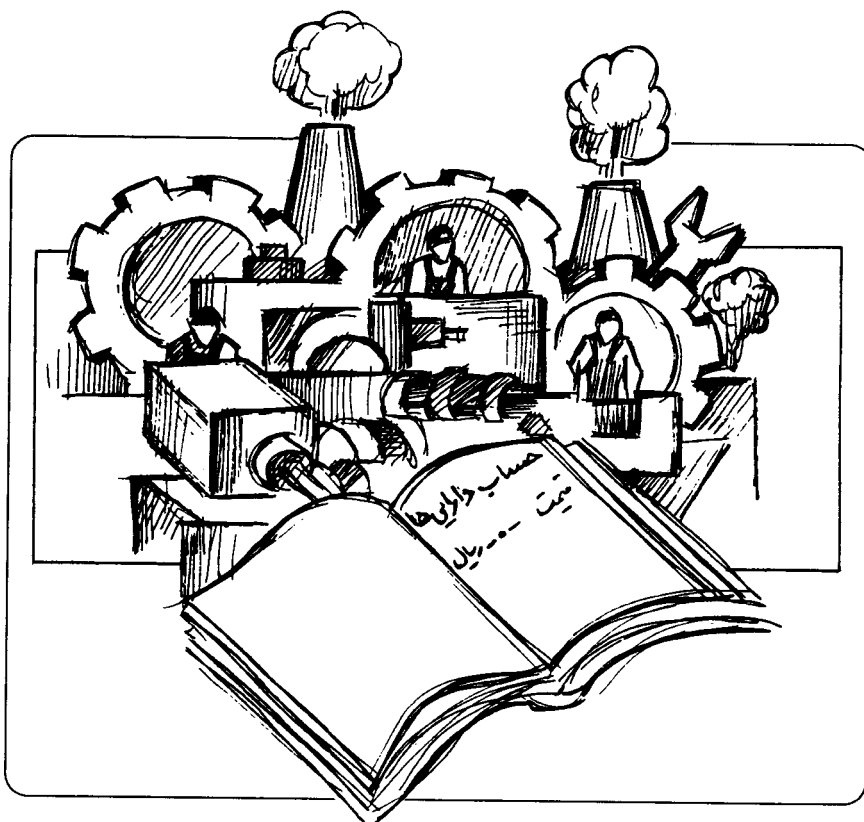
#### ۶. هنر برخورد و واکنش مثبت

احتراز از رفتار غیرمؤدبانانه و خالی از احترام جزء تکالیف اولیه راهنمایان مالیاتی است. مامور راهنما باید بداند که مودیان همه از حالت واحدی برخوردار نیستند. پاره‌ای آرام و مودب، برخی نگران و سرخورده، گروهی ظنین و شکاک، و تعدادی عصبی و پرخاشجو هستند. راهنما باید نحوه واکنش نسبت به هریک از این موارد را بیاموزد و در مجموع از هدف مثبت راهنمایی صحیح مودی در عکس‌العمل‌های خود پیروی کند. □

# راهگشائی برای تجدید ارزیابی اموال شرکتها

محمدحسین سیدزمانی

قانون که راجع به این امر می باشد واجد محدودیت های بسیاری است که از جمله می توان موارد زیر را نام برد: انحصار آن به شرکت هایی که بیش از ۵۰ درصد سرمایه آنها به دولت تعلق دارد، تعیین سقف برای معافیت مالیاتی تا حد زیان سنواتی شرکت، و پذیرش سهام شرکت در بورس. محدودیت های این ماده قانونی سبب شد که استفاده قابل توجهی از آن مقدور نگردد، و از طرفی فشار تورمی و تنگناهای موجود بر ضرورت قضیه می افزود. در نتیجه اندیشه راهگشائی مجدد با منظور داشتن وسعت عمل بیشتر همچنان مطرح بود.



## مقدمه

بر اثر تورم شدید سال های اخیر فاصله بس عظیمی بین قیمت دفتری و قیمت روز دارائی های بسیاری از شرکتها پدیدار گشته است. این کیفیت سبب شده است که صورت های مالی شرکتها به هیچ وجه گویای وضع واقعی آنها نباشد و چهره کاذبی از توان و ساختار مالی آنان به نمایش گذاشته شود. چنین ترتیبی مسلماً مطلوب خاطر شرکتها نبوده و از جهت اشخاص ثالث و مراجعی چون بورس اوراق بهادار نیز اشکال دارد.

یکی از مهم ترین عوامل بازدارنده شرکتها از تجدید ارزیابی دارائی های خود اجتناب از پرداخت مالیاتی است که بر اثر افزایش بهای دارائی به آنان تعلق خواهد گرفت. ضمن اصلاحیه قانون مالیات های مستقیم مصوب اردیبهشت ۱۳۷۱ راهگشائی محدودی برای رفع محذور مالیاتی به عمل آمد. ماده ۱۴۳ مکرر

## طرح قانونی جدید

بر اثر این اوضاع و احوال طرح جدیدی به منصفه ظهور رسید که هم اکنون در دست بررسی و تنقیح است. نکات عمده این طرح به شرح زیر است:

۱. طرح جدید همه شرکتها را اعم از دولتی و خصوصی دربر می گیرد و برخلاف گذشته انحصاری به شرکت های دارای سرمایه دولتی ندارد.

۲. این طرح موضوعاً کلیه املاک، ماشین آلات، و تأسیسات شرکتها را شامل می گردد، و مدت استفاده از آن تا سه سال از تاریخ تصویب قانونی است.

۳. ارزیابی تابع ضوابط خاصی شناخته شده است که عواملی نظیر قیمت تمام شده، شاخص کل بهای عمده فروشی، عمر اقتصادی دارائی ها، و ارزش دفتری را در بر می گیرد. در مورد

زمین عامل عمر اقتصادی طبعاً منتفی است و به همین لحاظ عامل مذکور در ارزیابی زمین مور نظر قرار نخواهد گرفت.

۴. هر مقدار افزایش بهای حاصل بر اثر این تجدید ارزیابی باید در حساب اندوخته مخصوصی نگاهداری شود.

۵. خودداری از تقسیم سود حاصل از افزایش بها بین صاحبان سهام یا سرمایه شرط شده و بدیهی است که تخلف از این شرط موجب حرمان از معافیت و تعلق مالیات مقرر خواهد بود. ولی انتقال مبالغ مربوط به حساب سرمایه پس از گذشت سه سال از تاریخ ثبت در دفاتر بلا مانع خواهد بود.

۶. افزایش بهای مورد بحث قابلیت استهلاك نیز خواهد داشت، نهایت این که مدت و نرخ‌های استهلاكی معمولاً به در این خصوص جاری نبوده و بلکه نرخ‌های قابل اعمال در این مورد جداگانه به تصویب خواهد رسید. مدت استهلاك نیز طولانی بوده و بین ۱۰ تا ۲۰ سال معین خواهد شد. ضمناً افزایش بهای ناشی از تجدید ارزیابی زمین قابل استهلاك نخواهد بود.

۷. همان‌گونه که گفتیم در صورت تقسیم سود حاصل از تجدید ارزیابی بین شرکاء معافیت مالیاتی موضوع قانون قابل استفاده نخواهد بود. این قاعده بدون رعایت مرور زمان مالیاتی اعمال خواهد شد. علاوه بر این در دو مورد دیگر نیز معافیت مالیاتی از میان خواهد رفت:

نخست در صورت فروش دارائی‌ها، مگر این که وجوه حاصل در حساب بانکی معینی نگاهداری شده و صرفاً برای خرید دارائی‌های جایگزین مورد استفاده قرار گیرد.

مورد دوم مربوط به حالتی است که شرکت ظرف بیست سال از تاریخ تجدید ارزیابی منحل شود، و یا طی همین مدت کاهش سرمایه دهد.

### پاره‌ای ملاحظات پیرامون طرح جدید

این طرح می‌تواند موجبات بهبود ساختار مالی شرکت‌ها را فراهم آورد، زیرا شرکت‌ها ناچار خواهند بود افزایش بهای حاصل را در حساب مخصوصی نگاهداری کنند و از توزیع آن بین شرکاء خودداری نمایند. در عین حال با گشودن راه برای استفاده از همین منابع جهت جایگزینی دارائی‌ها اسباب نوسازی و بازسازی مؤسسات فراهم خواهد شد. بیشتر کارخانجات موجود درگیر فرسودگی ماشین‌آلات هم از جهت فنی و هم از جهت اقتصادی بوده و بازسازی آن‌ها مستلزم سرمایه‌گذاری سنگین می‌باشد. عامل معافیت مالیاتی مرتبط با تجدید ارزیابی می‌تواند انگیزه و مشوقی برای نوسازی ماشین‌آلات فرسوده و

در نهایت بالابردن بازده و مطلوبیت در تولید باشد.

مشکلی که در آغاز به آن اشاره کردیم یعنی تفاوت چشمگیر بین ارزش واقعی دارائی‌ها و ارزش مندرج در صورت‌های مالی با این اصلاح تا حدود قابل ملاحظه‌ای امکان تعدیل خواهد یافت. با اصلاح بافت مالی شرکت‌ها و شفافیت صورت‌های مالی داوری و برداشت از تجزیه و تحلیل حساب این شرکت‌ها نتایج روشن‌تر و به واقعیت نزدیک‌تر به دست خواهد داد، و این به نوبه خود امکان تصمیم‌گیری‌های معقول‌تری را به دنبال خواهد داشت. چنین کیفیتی در معاملات بورس و همچنین اشخاصی که به نحوی طرف معامله این شرکت‌ها هستند تأثیر به‌سزائی داشته و در نهایت با الزامات قانون تجارت و دیگر قوانین و مقررات مبنی بر ارائه واقعیت وضع مالی شرکت‌ها نیز تطابق بیشتری خواهد داشت.

ضمن این طرح پیش‌بینی‌های لازم برای اجتناب از پاره‌ای عواقب نامطلوب اجرای قانون به عمل آمده‌است. از جمله منع تقسیم منابع حاصل بین شرکاء را می‌توان نام برد. حتی طرق غیرمستقیم این‌گونه استفاده، مانند توسل به کاهش سرمایه و فروش دارائی‌ها نیز برای مدت طولانی بسته شده‌است. در مورد اثر منفی دیگر طرح یعنی بالارفتن قیمت تمام شده تولیدات شرکت بر اثر هزینه استهلاك مربوط به ارزش فزون گشته دارائی‌ها - و اثر جانبی دیگر آن که کاهش مالیات‌های متعلق باشد - نیز تدبیر لازم اندیشیده شده‌است. پیش‌بینی مقررات استهلاكی مستقل و جداگانه برای مدت طولانی و نرخ‌هایی که متناسب با این اهداف متعاقباً تعیین خواهد شد تماماً به این جنبه موضوع ارتباط دارد.

### یک نکته مهم

ضمن ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم که پیشتر به آن اشاره شد تکیه خاصی بر زیان سنواتی شرکت‌ها به عمل آمده‌بود. ولی در طرح جدید این موضوع از نظر دور مانده‌است. نفس قضیه خالی از اشکال به نظر می‌رسد زیرا هدف این طرح مسائل مشخص دیگری است که به آن‌ها اشاره شد. با این وجود طبیعت مسأله به نحوی است که نمی‌توان از آن بالمره صرف‌نظر کرد. اگر شرکتی زیان انباشته قابل توجهی داشته‌باشد چگونه می‌توان قبل از رفع و رجوع آن بتوان مدعی نمایش حقیقت وضع شرکت گردید، که یکی از اهداف اصلی این طرح به شمار می‌رود. بنابراین تصور می‌رود بجا باشد که تکلیف این نکته مهم ضمن طرح مورد سخن روشن شود و اولین مورد استفاده از منابع حاصل، نسبت به همین مقوله خاص تعیین گردد. □

# اصطلاحات مالیاتی بین‌المللی

ادامه از شماره‌های قبلی

ترجمه: دکتر محمد توکل

در برخی از شناسه‌ها بیش از یک اصطلاح (با علامت پیکان در فواصل) نقل شده است. در این موارد اصطلاحات ذکر شده از حیث مفهوم و کاربرد به یکدیگر مرتبط‌اند. ضمناً همه پانوشته‌ها از مترجم است

(۶ تا ۱۲ ماه) در کشوری برپا باشد، اطلاق می‌شود. در مواردی یک نماینده دائمی یا کارگزار نیز مشمول همین عنوان می‌گردد. تعریفی که از این اصطلاح به عمل آمده معمولاً تسهیلات ایجاد شده به منظور انبار کردن، نمایش یا تحویل کالاهای متعلق به موسسه و موارد مشابه آن را در بر نمی‌گیرد.

تعریف نمونه‌ای از این اصطلاح در قرارداد مدل ۱۹۷۷ سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) به عمل آمده است. قرارداد مدل ۱۹۸۰ سازمان ملل نیز تعریف دیگری از پایگاه ثابت به دست داده که متضمن اختیارات بیشتری برای دولت منبع درآمد است.

## درآمد پیش معافیت ASSESSABLE INCOME

عبارت است از درآمد مودی که در مقام تعیین مالیات همه کسور از آن وضع شده، به استثنای معافیت‌های شخصی<sup>(۲)</sup>.

## ارزش مقوم ASSESSED VALUE

این اصطلاح به ویژه در مورد مالیات بر دارایی و تعیین ارزش مالیاتی املاک به کار برده می‌شود. این نوع ارزش ممکن است با ارزش بازار یا ارزش سالانه<sup>(۳)</sup> متفاوت باشد زیرا کسور مختلفی مانند هزینه نگاهداری یا مدیریت و استهلاک از آن کم می‌شود. ضمناً ارزیابی‌ها معمولاً در فواصل معین صورت می‌گیرد و غالباً بهای تعیین شده به روز نیست (یعنی بسیار کمتر از قیمت روز است). حتی در مورد املاکی که بنای آنها چند سال پس از آخرین ارزیابی‌ها ساخته شده قیمت روز در نظر گرفته نمی‌شود و بلکه بنای محاسبه قیمت‌های مربوط به آخرین ارزیابی انجام شده است. بر اثر این ترتیب دارایی‌هایی که دارای عمر متفاوتند ولی در

## مالیات افزازمندان ARTISANS TAX

گاهی این اصطلاح در مورد مالیات بردرآمد حاصل از خدمات افزازمندان که صاحب شغل مستقلی بوده و به حساب خودکار می‌کنند، نظیر لوله‌کش، نجار و برقکار، به کار برده می‌شود؛ تا از صاحبان حرفه‌های آزادی مانند پزشک، وکیل دادگستری، آرشیتکت، و حسابدار متمایز گردند. این گونه مالیات غالباً در کشورهایی که دارای سیستم مالیاتی تفصیلی<sup>(۱)</sup> هستند یافت می‌شود. حالت دیگر وصول مالیات حرفه‌های مذکور این است که مالیات‌ها را به صورت مقطوع و یک قلم تعیین می‌کنند، و یا نرخ‌هایی متفاوت از نرخ‌های معمولی در مورد آنها به کار می‌برند.

## پروژه مونتاز ← پایگاه ثابت PERMANENT ASSEMBLY PROJECT ESTABLISHMENT

عنوان پایگاه یا موسسه ثابت در قراردادهای مالیات مضاعف به کار می‌رود (هرچند که ممکن است در قوانین داخلی کشورها نیز به کار رود)، و منظور از آن تعیین مواردی است که یک موسسه مقیم خارج مشمول مالیات کشور موردنظر قرار می‌گیرد. به بیان دیگر موسسه مقیم یک کشور در کشور دیگر مشمول مالیات نخواهد بود، مگر این که در کشور ثانی دارای پایگاه ثابت باشد و کار و کسب خود را از طریق آن انجام دهد.

مفهوم پایگاه ثابت بیان‌کننده درجاتی از حضور در یک کشور و تماس با آن کشور است که تعلق مالیات در منبع را توجیه کند. این اصطلاح معمولاً در مورد مرکز مدیریت، شعبه، دفتر، کارخانه، کارگاه، معدن، کان سنگ، و سایر محل‌های استخراج منابع طبیعی؛ و یا یک ساختمان، سایت، یا پروژه مونتاز که بیش از یک مدت معین

یک منطقه مالیاتی واحد قرار دارند از حیث این نوع ارزش با یکدیگر متناسب‌اند. چنین ترتیبی برای رعایت عدالت در تحمّل بار مالیاتی منظور می‌شود.

## تشخیص

### ASSESSMENT

عنوان مذکور به عمل محاسبه بدهی مالیاتی مودی، و همچنین مدرک و برگه‌ای اطلاق می‌شود که شرح این محاسبه در آن درج شده است. این اصطلاح در مواردی به برآورد بدهی مالیاتی مودی در صورت فقد اظهارنامه و صورتهای مالی نیز اطلاق می‌گردد. عمل تشخیص به خاطر آن صورت می‌گیرد که جریان وصول مالیات بر اثر قصور و تعلل مودی به تاخیر نیافتد. کاربرد اخیر با مفهوم تشخیص علی‌الراس (ex officio assessment) مطابقت دارد.

## مبنای تشخیص

### ASSESSMENT, BASIS OF

عبارتست از مبنای محاسبه مالیات. فرضاً در مورد مالیات بردرآمد، محاسبه مالیات براساس درآمدهای مودی طی سال قبل، سال جاری یا سال حسابداری خاص خود کسب کرده، صورت می‌پذیرد.

## دوره تشخیص

### ASSESSMENT PERIOD

به طور کلی دوره تشخیص عبارتست از یک دوره یک ساله، یعنی یک سال تقویمی یا یک دوره ۱۲ ماهه دیگری که به موجب قانون تعیین شده است (سال مالی) در حالات استثنائی ممکن است دوره تشخیص دوساله باشد.

### ASSESSMENT, SELF → SELF ASSESSMENT

## خودتشخیصی

خود تشخیصی سیستمی است که به موجب آن مودی موظف است مبنای تشخیص مالیات (فرضاً درآمد مشمول مالیات) خود را اعلام دارد، محاسبات مربوط بدان را ارائه دهد، و معمولاً همراه آن مالیاتی را که خود تشخیص داده تسلیم کند. در این سیستم نقش ماموران مالیاتی کنترل و بررسی این مطلب خواهد بود که آیا مودی درآمد خود را به درستی اعلام داشته یا خیر، معافیت‌ها و کسور اعمال شده قانونی بوده است یا خیر، و اگر کار صحیح انجام نشده

رقم درست مالیات به حیطة وصول درآید. این کنترل و بررسی ممکن است نه در همه موارد بلکه به شکل نمونه‌گیری انجام شود. نقطه مقابل این ترتیب، سیستم دیگری است که براساس آن مراجع مالیاتی خود مسئول تعیین مالیات و اخذ آن می‌باشند.

وجود حالات و عواملی مانند قاعده کسر مالیات در منبع نسبت به درآمدهائی نظیر حقوق و دستمزد و بهره و ناتوانی مراجع مالیاتی از تعیین درست پاره‌ای درآمدهای تجارتي افراد، سبب آن شده است که نتوان سیستم خود تشخیصی را از سیستم‌های دیگر به درستی و روشنی متمایز ساخت. سیستم خودتشخیصی معمولاً نسبت به مالیات بر نقل و انتقال اموال و مالیات فروش اعمال می‌شود و در گروهی از کشورها مالیات بر درآمد نیز تابع همین سیستم است.

### ASSOCIATED COMPANIES → AFFILIATED

## شرکتهای وابسته

### COMPANIES

به شناسه شرکت‌های وابسته (affiliated companies) در صفحه ۳۷ شماره ۳ مجله مالیات رجوع شود.

### ASSOCIATED ENTERPRISES

## مؤسسات وابسته

ماده ۹ قرارداد مدل سال ۱۹۷۷ سازمان همکاری و توسعه اقتصادی و ماده ۹ قرارداد مدل سال ۱۹۸۰ سازمان ملل هر دو دارای عنوان «مؤسسات وابسته» هستند. این گونه مؤسسات باید معاملات خود را فارغ از وابستگی و به شکل دو بنگاه مستقل انجام دهند، وگرنه مراجع مالیاتی می‌توانند قیمت معاملات مربوط را از حیث مالیاتی تغییر داده و آن را معادل بهائی در نظر گیرند که بین معامله‌کنندگان مستقل رایج است.

بسیاری از قراردادهای دو جانبه مالیاتی نیز همین عبارات و یا عباراتی مشابه آن را به این منظور به کار برده‌اند. به موجب مواد قراردادهای مدل دو موسسه را هنگامی می‌توان وابسته به یکدیگر دانست که یک موسسه تابع یکی از کشورهای طرف قرارداد به طور مستقیم یا غیرمستقیم در امر مدیریت، کنترل، یا سرمایه موسسه تابع کشور دیگر عضو قرارداد مشارکت داشته باشد. عنوان فوق همچنین شامل حالتی خواهد بود که افراد معینی در امر مدیریت، کنترل یا سرمایه موسسه تابع یک کشور عضو و موسسه تابع کشور دیگر عضو به طور مستقیم یا غیرمستقیم دخیل باشند. (ملاحظه شود شناسه «اصل معامله‌کنندگان مستقل» در arm's length principle) صفحه ۳۳ شماره ششم مجله مالیات

بخش از سرمایه پرداختی که جنبه بهره پول داشته باشد مشمول مالیات خواهد بود.

## ATTENDANCE FEES

### حق حضور، حق شرکت در جلسات

عوضی است که به اشخاص (مانند اعضاء هیأت مدیره یا هیأت نظارت شرکت‌ها) به خاطر شرکت در جلسات پرداخت می‌شود. در اغلب کشورها این گونه پرداخت‌ها کلاً یا جزءاً به عنوان هزینه از درآمد شرکت قابل کسر است، ولی به عنوان درآمد گیرنده مشمول مالیات می‌باشد. از حق الزحمه‌های دریافتی مدیران مقیم خارج نیز مالیات در منبع کسر می‌شود. در برخی از کشورها حق الزحمه اعضاء هیأت مدیره اعم از مقیم یا غیرمقیم مشمول مالیات بر ارزش افزوده نیز می‌باشد.

## AUDIT

### حسابرسی

حسابرسی عبارتست از تحقیق و بررسی در دفاتر و حسابها یا اظهارنامه و صورتهای مالی مودیان از سوی یک عامل خارجی نظیر موسسات حسابرسی یا مراجع مالیاتی. این کار یا به طور معمول و روتین انجام می‌شود، و یا در زمانی صورت می‌پذیرد که احتمال گریز مالیاتی در میان است. در بسیاری کشورها موسسات بزرگ تجاری (به ویژه آنهایی که با مشارکت عمومی تشکیل شده‌اند) قانوناً مکلفند حسابداران یا حسابرسی را برای تهیه یا گواهی صورتهای مالی سالانه خود از نظر مالیاتی بگمارند. حسابرسی مقامات مالیاتی جنبه کنترل روتین داشته، و یا به خاطر بررسی موارد احتمال سوء اداره یا تقلب انجام می‌پذیرد.

اگر حسابرسی در ادارات مالیاتی صورت گیرد آن را «حسابرسی پشت میزی» یا «حسابرسی در اداره» می‌نامند، و اگر این کار در محل کسب و کار مودی و یا هر نقطه دیگری خارج از ادارات مالیاتی انجام شود، آن را «حسابرسی میدانی» یا «حسابرسی بیرونی» می‌خوانند.

## AUDIT REQUIREMENTS

### شرایط حسابرسی

عموماً مراجع مالیاتی پاره‌ای ضوابط را در مورد حسابرسی‌ها مقرر می‌دارند. مثلاً خواستار آن می‌شوند که یک حسابرس واجد شرایط و مستقل حسابهایی را که مودی در تایید سود یا درآمد ابزاری خود ارائه نموده تصدیق کند. این گونه الزامات ممکن است ضمن قانون نیز گنجانیده شود، یا بدون ذکر در قانون مطالبه گردد.

این عنوان در مورد یک رشته قراردادهایی به کار می‌رود که بین جوامع اروپایی و کشورهای اروپای شرقی منعقد شده و از جمله اهداف آن تجارت آزاد فراورده‌های صنعتی با بازار مشترک، آزادسازی حرکت و تغییر مکان افراد، خدمات و سرمایه ظرف مدت ۱۰ سال از زمان عقد قرارداد است. حقوق گمرکی نیز از هر دو سو لغو خواهد شد. ضمن مقدمه قراردادها پیش‌بینی شده است که پس از کامل شدن این مراحل ادغام و پیوستگی، کشورهای مذکور به بازار مشترک منضم خواهند شد. تشکیل یک کمیته کارشناسی و یک شورای اتحاد مرکب از ۱۶ وزیر و ایجاد کمیسیون به نام کمیسیون جوامع اروپایی نیز ضمن این قراردادها پیش‌بینی شده است.

## ASSURANCE, LIFE → LIFE INSURANCE بیمه عمر

این نوع بیمه در مورد خطر فوت شخص معین صورت می‌پذیرد. در صورت فوت شخصی که نام او در قرارداد بیمه ذکر شده (بیمه شده) شرکت بیمه مبلغ مشخصی را به شخص معین دیگری می‌پردازد. این تعهد شرکت بیمه در ازاء پرداخت حق بیمه از سوی طرف قرارداد بیمه است.

قرارداد بیمه عمر معمولاً با گذشت یک دوره زمانی از ارزش سرمایه‌ای معینی برخوردار می‌شود و طرف قرارداد می‌تواند با واگذاری بیمه‌نامه آن را عاید خود گرداند. ممکن است برخی پرداخت‌های اضافی نیز طی دوران بیمه به نفع بیمه شده صورت پذیرد، نظیر سود حاصل از سرمایه‌گذاری حق بیمه، یا بازپرداخت بخشی از حق بیمه انباشته شده. قرارداد بیمه ممکن است پرداخت بیمه را پس از مرگ بیمه‌گذار شرط کند و یا پس از سپری شدن یک دوره زمانی معین (مثلاً هنگامی که بیمه‌شونده به سن معینی برسد و یا بعد از انقضاء چندسال از تاریخ عقد قرارداد بیمه)، هر کدام که زودتر فرارسد.

در برخی از کشورها در مورد پرداخت‌های حق بیمه معافیت مالیاتی پیش‌بینی شده، ولی میزان آن معمولاً محدود است. هدف این‌گونه معافیت آن است که پس‌اندازهای کوچک تشویق شود و اخذ مالیات موجب آن نگردد که مودیان کم درآمد از پس‌انداز مایوس شوند.

سرمایه‌ای که براساس بیمه عمر به ذینفع پرداخت می‌شود از نظر مالیاتی نوعی درآمد به شمار می‌رود، و این در صورتی است که حق بیمه پرداختی جزء هزینه‌های قابل کسر از نظر مالیاتی شناخته شده باشد. ولی اگر این حالت وجود نداشته باشد، فقط آن

## پانوشتها:

- ۱- به توضیحات راجع به این سیستم در صفحه ۴۱ شماره چهارم مجله مالیات رجوع شود.
- ۲- در تعیین مالیات بر درآمد سالانه افراد علاوه بر کسوری نظیر هزینه‌ها، معافیت‌های فردی و شخصی (از قبیل معافیت‌هایی که به مناسبت داشتن همسر و فرزندان تعلق می‌گیرد) نیز کسر می‌شود و درآمد مشمول مالیات به دست می‌آید. درآمدی که از آن، همه کسور غیر از این گونه معافیت‌ها وضع شده تحت عنوان اصطلاح فنی نامگذاری می‌شود. اصطلاح جداگانه‌ای که به این مرحله معین قابل اطلاق باشد و خاص افراد باشد در ادبیات مالیاتی ایران جا نیافتاده است، و به همین سبب معادل سازی تازه‌ای به شرح فوق به عمل آمد.
- ۳- در مورد اصطلاح ارزش سالانه به توضیحات صفحه ۴۱ شماره چهارم مجله مالیات رجوع شود.

معمولاً در مورد موسسات بزرگ رعایت استانداردهای بالاتری بالنسبه به بنگاه‌های کوچک ضرورت می‌یابد و درخصوص موسسات کوچک اختیار نحوه عمل به مراجع مالیاتی واگذار می‌شود. سازمان مالیاتی ممکن است استانداردهایی را در مورد حسابداری و حسابرسی موسسات برقرار کند و انجام آن‌ها را برای قبول اظهارنامه و صورت‌های مالی آنان شرط کند. اگر این‌گونه مصوبات قابل تأیید در محاکم مالیاتی باشند، آنگاه رعایت آن‌ها جنبه الزام پیدا می‌کند.

## AUSSEN STEUERGESETZ

نوعی مالیات اضافی است که به موجب قوانین آلمان بر سود سهام شرکت‌ها تعلق می‌گیرد، و آن هنگامی است که سود سهام شرکت مشمول نرخ‌های استاندارد مالیاتی که سطح آن بالاست قرار نگرفته باشد.

# پاسخ به خوانندگان

پاسخ سئوالات مالیاتی با عنایت دفتر فنی مالیاتی تهیه شده است. با سپاس بسیار از آقای محمد علی خوش اخلاق مدیرکل دفتر فنی مالیاتی و همکاران ایشان.

## آقای سید حسین امام

اولاً از اظهار لطف شما نسبت به مجله سپاسگزاریم. ثانیاً در آینده سعی خواهد شد پیشنهاد سرکار در مورد درج آراء مهم مالیاتی دیوان عدالت اداری در مجله مالیات به مورد اجراء گذاشته شود. ثالثاً منظور اصلی از درج هرگونه مطالبی پیرامون نقش أعضاء هیات‌های حل اختلاف، نفی اهمیت آن‌ها نبوده و بلکه بعکس وجود یک نقش فعال و واقعی از آنان مورد نظر بوده است، که احتمالاً در همه موارد جریان امر به این شکل نمی‌باشد.

## آقای اکبر نادعلی از شهرستان نور

اولاً از این که نتوانستیم نام خانوادگی شما را به درستی بخوانیم پوزش می‌طلبیم ثانیاً پاسخ سئوالات شما به شرح زیر است: درآمد اشخاص حقیقی حاصل از واگذاری امتیاز بهره‌برداری از معادن و مراتع چرای دام نیز مانند

سایر حق‌الامتیازها مشمول مالیات بر درآمد مشاغل بوده و از نظر تکالیف مؤدیان و رسیدگی مامورین مالیاتی تابع مقررات تبصره ۵ ماده ۱۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن خواهد بود. در خصوص سوال راجع به ارزش امتیاز واحدهای مرغداری و دامداری که به صورت شرکت به ثبت رسیده‌اند، هرچند به طور مبهم طرح شده لکن چنانچه منظور شما نحوه محاسبه ارزش امتیاز و گذارنده از طرف شرکت جهت محاسبه مالیات متعلق باشد در این صورت اگر دفاتر و اسناد و مدارک مثبتی از طرف شرکت و گذارنده امتیاز ارائه می‌شود با توجه به اصول متداول حسابرسی و مقررات موجود در قوانین تجارت و مالیات‌های مستقیم قابل قبول بوده و مالیات مربوطه در سال مورد نظر از طریق رسیدگی به دفاتر قانونی تشخیص گردد، همان مبلغ قید شده در دفاتر به عنوان ارزش امتیاز ملاک عمل خواهد بود. ولی در صورت عدم ارائه دفاتر و اسناد و مدارک و یا عدم قبول دفاتر و همچنین در مواردی که دفاتر مورد قبول واقع شده لکن بعداً اسناد و مدارکی مغایر با مبلغ مندرج در دفاتر و بیش از آن به دست آید در این گونه موارد ارزش حق‌الامتیاز به طریق علی‌الراس و طبق تحقیقات لازم و یا براساس اسناد و مدارک مثبت به قیمت روز واگذاری آن تعیین و پس از اعمال ضریب مالیاتی مربوطه و همراه با سایر درآمدهای شرکت مالیات آن (یا مابه‌التفاوت مالیات حسب مورد) محاسبه و وصول خواهد شد. ضمناً سئوال بهره‌مالکانه به علت ابهام قابل جواب نبود.

## آقای محمدی خیابانی

اگر منظور یک واژه‌نامه مالیاتی به فارسی باشد ما از وجود آن اطلاعی نداریم، ولی در فرهنگ‌های عمومی و اقتصادی به این رشته نیز پرداخته شده است.



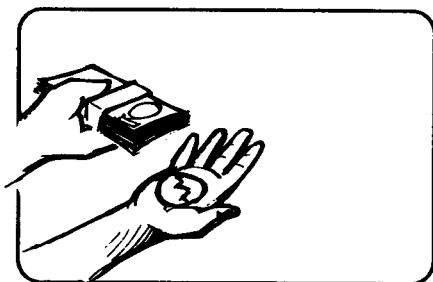
# خبرها

## امریکای لاتین - واحد پولی مالیاتی

نوسان ارزش پول و قدرت خرید آن در زمان معاصر به صورت یک بلیه مزمن درآمد و همگان خواه و ناخواه با آن خو گرفته‌اند. برای مقابله با مزاحمت‌های حاصل از این پدیده، انواع حیل و تدابیر اندیشیده می‌شود که از آن جمله است ابداع واحدهای پولی نو درآمد برای جمع و جور کردن مشکلاتی که در یک رشته یا محدوده معین بروز می‌نماید. فرضاً حق برداشت مخصوص یا SDR از این جمله است. زمانی که صندوق بین‌المللی پول با مشکل نوسان نرخ ارزهای مهم مواجه شد به ابداع این واحد پولی مبادرت ورزید.

در محدوده مقررات مالیاتی نیز نوسان ارزش پول و تورم روزافزون مشکل‌آفرین است. از جمله طریقی که برای مقابله با این مشکل از سوی چند کشور امریکای لاتین پذیرفته شده ابداع یک واحد پولی مالیاتی فرضی (Unidade Fiscal de Referencia) است. مثلاً دولت ونزوئلا هر واحد پولی مالیاتی را معادل ۱۰۰۰ بولیوار در تاریخ یکم ژوئیه ۱۹۹۴ تعیین کرد که در آن تاریخ برابر ۷/۷ دلار ارزش داشت. هر

سال یکبار این واحد پولی براساس تغییرات شاخص قیمت کالاهای مصرفی تعدیل، و نرخ برابری آن نسبت به پول رایج اصلاح می‌شود. هرگونه رقم پولی مندرج در مقررات مالیاتی با این واحد فرضی که اختصاراً UFIR نامیده می‌شود، مشخص می‌گردد.



فرضاً به موجب مقررات جدید مالیاتی ونزوئلا شرکت‌ها مشمول یک مالیات تصاعدی ۳ نرخی هستند: نرخ ۱۵ درصد برای درآمد سالانه تا ۱۰۰۰ واحد مالیاتی، نرخ ۲۲ درصد در مورد درآمد زائد بر مبلغ فوق تا ۳۰۰۰ واحد، و نرخ ۳۴ درصد برای درآمدهای بیشتر از ۳۰۰۰ واحد. طبقات درآمدی مالیات حقوق نیز به همین قرار معین شده است. حداقل نرخ ۶ درصد است که در مورد درآمد حقوق تا ۱۰۰۰ واحد مالیاتی جاری است، و حداکثر آن ۳۴ درصد است که نسبت به درآمد زائد بر ۶۰۰۰ UFIR قابل اعمال است. مثال دیگر: از جمله موذیان مشمول مالیات برارزش افزوده صاحبان مشاغلی هستند که فروش سال گذشته آنها از ۱۲۰۰۰ واحد پولی مالیاتی بیشتر بوده است.

برخی از کشورها که از حیث نرخ تورم و نوسان قدرت خرید پول با وضع بدتری مواجه هستند فاصله زمانی تعدیل این نرخ را به میزان کمتری تعیین می‌کنند. دو کشور برزیل و شیلی این فاصله را فقط یک ماه در نظر گرفته‌اند و در آغاز هرماه با توجه به شاخص قیمت‌ها ارزش برابری UFIR

نسبت به پول داخلی را اصلاح می‌کنند. در کشور شیلی این ارزش از ۱۸۶۳۸ پیزو در ماه ژانویه سال ۱۹۹۴ به ۱۹۴۹۲ پیزو در ماه ژوئیه تغییر یافت.

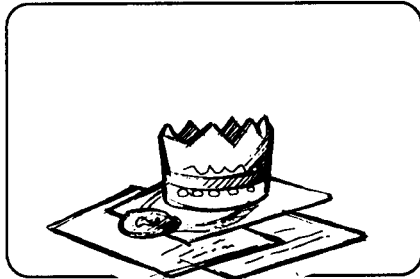
## سوئیس - زمان بندی عجیب مالیاتی

در کشور سوئیس دو نوع مالیات برقرار است، مالیاتی که در هر کانتون باید پرداخت شود و مالیاتی که دولت فدرال مطالبه می‌کند. مالیات فدرال و مالیات بسیاری از کانتون‌ها برخلاف اغلب کشورها از نوعی زمان بندی خاص تبعیت می‌کند. در سایر کشورها مالیات در مورد فعالیت‌های یک دوره یک ساله محاسبه می‌شود ولی در سوئیس دوره مالیاتی دو ساله است که از سال فرد شروع می‌شود. فرضاً دوره مالیاتی ۱۹۹۱/۹۲ یا ۱۹۹۲/۹۳ و امثال آن.

در بسیاری از کشورها دوره مالیاتی با دوره محاسبه مالیات یکی است، مثلاً درآمد سال ۱۳۷۳ یک تاجر مأخذ محاسبه مالیات همان سال او است. ولی در سوئیس سیستم محاسبه درآمد سال قبل حکمفرماست، بدین ترتیب که مالیات فرضاً دوره ۱۹۹۳/۹۴ براساس درآمد دوره محاسبه ۱۹۹۲/۹۳ تعیین می‌شود و مالیات دوره ۱۹۹۵/۹۶ براساس درآمد دوره محاسبه ۱۹۹۴/۹۵.

دوره وصول نیز دو ساله است یعنی مالیات دوره ۱۹۹۳/۹۴ در دوره وصول ۱۹۹۵/۹۶ دریافت می‌شود.

ممکن است این ترتیب به نظر عجیب بیاید ولی خود سوییسی‌ها مطلب را توجیه می‌کنند و برای آن مزایائی قائلند. می‌گویند با اجرای این روش اعصاب مودی در فاصله‌های طولانی‌تری دستخوش ناراحتی می‌شود و زحمت ماموران نیز کمتر است. ضمناً به نظر سوییسی‌ها روش محاسبه درآمد سال قبل هم زیاد مسأله‌آفرین نیست و در بلندمدت مشکل جابجائی مرتفع می‌شود، یعنی اگر



### بلژیک - اختیارات مالیاتی پادشاه

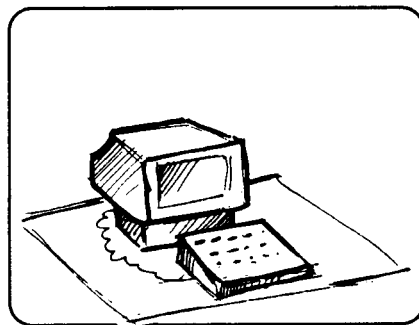
قانون اصلاحی جدید این کشور به پادشاه اختیار داده است که تعیین کند کارکنان کدام سازمان دولتی باید برای بازرسی فعالیت‌های مشمول مالیات بردرآمد و صدور گواهی در مورد آنها مأمور شوند. در اجرای این اختیار طایر اقبال از جمله بر سر کارکنان اداره کل گمرکات و انحصارات نشسته است، البته نه آنهایی که شاغل اند بلکه کارکنان سابق! این سازمان.

### ترکیه - مالیات ثبات اقتصادی

اوضاع نامساعد مالی دولت را ناگزیر به وضع مالیات‌های تازه‌ای کرده است. یکی از این مالیات‌ها به نام «مالیات ثبات اقتصادی» خوانده شده و به موجب آن چند دسته از مودیان باید برای یک بار مالیات‌هایی به این شرح بپردازند:

۱. تمام مودیان مشمول مالیات مشاغل و مالیات بر اشخاص حقوقی ۱۰ درصد به مأخذ در آمد مشمول مالیات سال گذشته خود.
۲. پیشه‌وران مشمول مالیات مقطوع به مأخذ ۱۰ درصد درآمد مشمول مالیات سال قبل خود.
۳. وزراء و نمایندگان مجلس به مأخذ ۱۰ درصد حقوق و مزایای سال گذشته.
۴. حقوق‌بگیرانی که درآمد حقوق مشمول مالیات آنها از ۶۰۰ میلیون لیر تجاوز می‌کند به مأخذ ۱۰ درصد حقوق و مزایای سال قبل.

«مسائل مربوط به مالیات بردرآمد حقوق کارکنان خارجی شاغل در ایران» - شماره ۵ مجله مالیات).



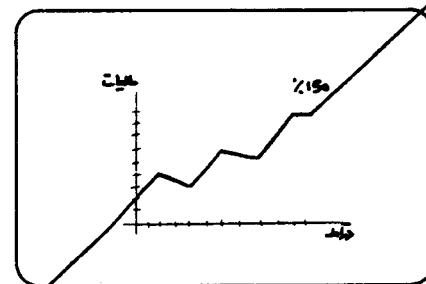
### روسیه و گرجستان - همکاری برای کشف فراریان مالیاتی

این دو کشور یک قرارداد همکاری و کمک متقابل در امور مالیاتی با یکدیگر بسته‌اند. وضع مالیات در این کشورها، مانند بسیاری چیزهای دیگر، شتر گاو پلنگ است و جنگ و گریز مالیاتی بین مودیان و دولت سخت جریان دارد.

### کره جنوبی - ضابطه تشخیص دانش فنی

درآمدی که از واگذاری دانش فنی عاید خارجیان می‌شود مشمول مقررات مالیاتی خاصی است. در مورد فروش نرم‌افزارهای کامپیوتری این پرسش به میان آمد که آیا همواره چنین معاملاتی را می‌توان مصداق واگذاری دانش فنی دانست؟ طرح مسأله به این سبب بود که نرم‌افزارهای کامپیوتری همگی از یک درجه اهمیت برخوردار نیستند. سازمان مالیاتی کره طی بخشنامه‌ای چند ضابطه را در این مورد مقرر داشته است. نخست این که تهیه مشابه نرم‌افزار موردنظر در داخل کشور مشکل باشد. دوم این که فروش آن مشروط به عدم واگذاری به شخص ثالث شده باشد. عوامل دیگری مانند مورد استعمال نرم‌افزار، قیمت آن، و غیره نیز جزء ضوابط قید گردیده است.

فرضاً درآمد سال ۱۹۹۲ را که مثلاً معادل ۱۰۰ بوده براساس درآمد سال ۱۹۹۱ که ۵۰ بوده محاسبه می‌کنیم، بعداً درآمد سال ۱۹۹۲ نیز در محاسبه مالیات سال ۱۹۹۲ موردنظر قرار می‌گیرد، الی آخر. ضمن این که در این کشور به طور نسبی تعادل و ثبات تقریبی درآمدها طی سنوات مختلف مشاهده می‌شود، و اگر موردی پیش بیاید که تغییر و تحول قابل توجهی حاصل شود قانون روش برآورد فوق‌العاده و خارج از مهلت را برای چنین حالاتی پیش‌بینی کرده است.



### لهستان - مالیاتی به نرخ ۱۵۰ درصد!

دولت دامن همت به کمر زده تا از افزایش بیش از حد دستمزدها جلوگیری کند، و برای این کار به حربه مالیات متوسل شده است. قانون تازه‌ای به تصویب رئیس جمهور رسیده که طبق آن اگر میزان حقوق از خط قرمز عبور کند نسبت به مازاد مشمول مالیاتی به نرخ ۱۵۰ درصد خواهد بود.

### چین - مالیات حقوق کارکنان خارجی

ظاهراً در این کشور نیز وضع کارکنان خارجی از لحاظ پرداخت مالیات حقوق تعریفی ندارد، چنان که دولت مجبور شده است یک بازرسی ویژه را برای کنترل این وضع به راه اندازد. کلیه کارکنان خارجی شاغل در چین و آن دسته از افراد چینی که از خارجیان حقوق دریافت می‌کنند مشمول این بازرسی هستند. (ملاحظه شود مقاله:

۵. شرکت‌هایی که مالیات آنها مقطوعاً در منبع کسب می‌شود به مآخذ ۵ درصد درآمدهای سال گذشته علاوه بر مالیات ثبات اقتصادی دو نوع مالیات دیگر از همین قماش برقرار شده است:

مالیات بر ارزش خالص دارایی - کلیه مودیانی که مکلف به تسلیم اظهارنامه و ترانزنامه هستند باید مالیاتی معادل ۱/۵ درصد ارزش خالص دارایی و یا ۰/۵ درصد فروش ناخالص سالانه، هر کدام بیشتر باشد، بپردازند.

مالیات اضافی املاک صاحبان مستغلات و اراضی نیز باید یک مالیات اضافی برابر مالیات معمولی املاک تادیه کنند. علاوه بر همه اینها مالیات بر مواد نفتی از ۸۵ درصد به ۳۰۰ درصد افزایش یافته، و غیره و غیره.

## هلند - توصیه‌های گروه کار

در هلند گروه کاری برای بررسی ساختار مالیاتی کشور و ارائه توصیه‌ها تشکیل شده است. از جمله نخستین توصیه‌های گروه این است که:

- مالیات بر تشکیل سرمایه و افزایش سرمایه اثرات منفی بر جو مالیاتی کشور دارد و باید در چند مرحله حذف شود.

- مالیات بر نقل و انتقال املاک و مستغلات در مواردی که این انتقالات به منظور تجدید سازمان شرکت‌ها (مانند ادغام دو شرکت در یکدیگر) صورت می‌پذیرد باید حذف شود زیرا در رشد موسسات و توسعه کار آنها اثر منفی دارد.

- تشریفات اداری و بوروکراسی حاکم بر جریانات مالیاتی باید به حداقل ممکن کاهش یابد.

## نیوزیلند - قانون راجع به اظهارنظرهای کلی و موردی مالیاتی

قانونی در دست تهیه است که به موجب آن صلاحیت‌های راجع به صدور نظرات کلی و موردی مالیاتی و چگونگی الزام‌آوری آنها روشن شده است. سازمان مالیاتی می‌تواند اظهارنظرهای کلی الزام‌آور از تاریخ یکم آوریل ۱۹۹۵، و اظهارنظرهای الزام‌آور موردی از تاریخ یکم آوریل ۱۹۹۶ صادر کند. اوصاف عمده این صادره‌ها به شرح زیر است:

- الزام‌آوری اظهارنظرهای کلی برای مأموران مالیاتی در صورتی است که مودی مالیاتی نیز براساس آن عمل کرده باشد، و در صورت عدم پای‌بندی مودی به مفاد اظهارنظر، مراجع مالیاتی نیز الزامی به رعایت آن نخواهند داشت.  
- در صورتی که اظهارنظر مالیاتی ناظر بر یک‌دوره معین باشد، مأموران مالیاتی موظف

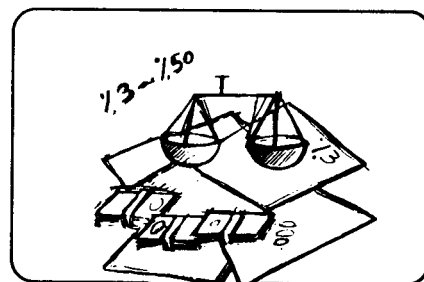
به رعایت آن در همان دوره خواهند بود.  
- اظهارنظرهای کلی هر ۳ سال یک بار قابل تجدیدنظر خواهند بود ولی نسبت به فعالیت‌های قبل از تاریخ تجدیدنظر الزام‌آوری خود را همچنان حفظ خواهند کرد.

- اگر اظهارنظر جنبه موردی داشته و براساس تقاضای مودی صادر شده باشد کارمزدی از متقاضی گرفته می‌شود که معادل هزینه انجام آن خواهد بود. در اینجا نیز شرط پای‌بندی مرجع مالیاتی این است که مودی هم به آن پای‌بند بوده باشد. ضمناً اگر اطلاعات ارائه شده از سوی مودی که مبنای صدور اظهارنظر قرار گرفته غلط از آب درآید، مأمور مالیاتی ملزم به رعایت آن نخواهد بود. ضمناً اظهارنظر نباید در مواردی که متضمن تعیین وقایع و به اصطلاح «فکت» های قضیه باشد.



## پاکستان - لغو معافیت‌ها و سایر تحولات

هیأت عامل مرکزی درآمدها یک سلسله معافیت‌هایی را که به موجب فرمان مالیاتی سال ۱۹۷۹ برقرار شده بود حذف کرد. از آن جمله است معافیت‌های مربوط به درآمدهای زیر:  
- درآمد مربیان ورزشی که در استخدام سازمان ورزشی پاکستان هستند.  
- درآمد اتاق‌های بازرگانی و بورس‌های اوراق بهادار.  
- درآمد حاصل از زمین‌های دولتی که برای مقاصد کشاورزی از دولت اجاره شده است



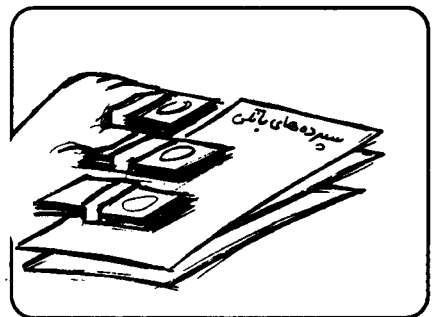
## ازبکستان - وضع مالیات به نفع وزارت دادگستری

به موجب مصوبه هیأت وزیران وظیفه ثبت قراردادهایی که مشتمل بر رهن و وثیقه هستند به عهده وزارت دادگستری محول شده و این وزارت بابت ثبت هر سند ۳ درصد مبلغ قرارداد را دریافت می‌دارد، به شرط آن که ۳ درصد مذکور از حداقل دستمزد ماهانه کمتر نباشد وگرنه این حداقل دریافت خواهد شد. برای تمدید مدت قرارداد یک درصد از حق‌الثبت اصلی، و بابت تهیه رونوشت ۵۰ درصد حداقل دستمزد قانونی ماهانه قابل دریافت خواهد بود.

- درآمد تعدادی از موسسات مهم صنعتی  
- درآمد شرکت‌های معدنی

تشکیل دفتر حقوقی ویژه سازمان مالیاتی - هیات عامل مرکزی درآمدها اقدام به تاسیس یک دفتر حقوقی ویژه با تعداد کافی وکیل و مشاور حقوقی خواهد نمود که برای پیشبرد دعای مالیاتی در مراجع قضائی فعالیت کنند.

ایجاد مناطق توسعه صادرات - در لاهور و کراچی دو منطقه وسیع هریک به مساحت ۱۰۰ هکتار برای ایجاد صنایع صادراتی تخصص داده خواهد شد. از این مناطق با مشارکت کارشناسان و سرمایه‌های خارجی بهره‌برداری خواهد شد. فعالیت این مجتمع‌ها از معافیت‌ها و امتیازات خاصی استفاده خواهد کرد که از آن جمله است معافیت گمرکی، معافیت از مالیات بر فروش، نظام ترجیحی مالیات بردرآمد، و مقررات ساده‌کار.



### ونزوئلا و بلیز - ناخنک به سپرده‌های بانکی

دولت بلیز در امریکای مرکزی قانونی وضع کرده که به موجب آن برای یک بار ۵ درصد از سود سپرده‌های مدت‌داز در منبع وصول می‌شود. ونزوئلا گام را از این فراتر نهاده و مقرر داشته است که طی یک دوره هشت ماهه ۷۵٪ درصد از هر برداشت بانکی، و یا هر بار بدهکار شدن حسابهای بانکی به

عنوان مالیات وصول شود. کلیه حسابهای جاری و پس‌انداز موقت و مدت‌دار مشمول این مقررات شده‌اند.

### اوکراین - حق الثبت شعبه و نمایندگی: ۲۵۰۰ دلار امریکائی

هر شرکت خارجی که بخواهد در اوکراین دفتر، نمایندگی، شعبه و امثال آن باز کند باید در وزارت روابط اقتصادی خارجی به ثبت برسد و ۲۵۰۰ دلار امریکائی بابت حق الثبت کارسازی کند. می‌توان گفت این بالاترین رقم حق الثبت شرکت یا موسسه در تمام دنیا است.

### ایتالیا - تسهیلات و ارفاق‌های مالیاتی

در این کشور یک سلسله گشایش‌های مالیاتی به نفع برخی از مودیان به تصویب رسیده است. از جمله جوانان کمتر از ۲۲ سال و افراد بیکار و معلول در صورتی که بخواهند به کار جدید یا فعالیت هنری مشغول شوند مشمول مالیات خاصی خواهند بود که عنوان «مالیات جایگزین» به آن اطلاق شده است زیرا این مالیات طی مدت ۳ سال به جای مقررات مالیاتی معمولی در حق چنین افرادی جاری می‌شود. رقم مالیات به طور مقطوع ۲ میلیون لیر برای سال اول، ۲ میلیون لیر برای سال دوم، و ۴ میلیون لیر برای سال سوم خواهد بود. شرط برخورداری از این ارفاق آن است که ارزش مجموع دارائی ثابت موسسه جدید از ۳۰۰ میلیون لیر متجاوز نباشد.

- ارفاق دیگر در مورد کسانی است که بیکاران و افراد معلول را بدون ذکر مدت به خدمت می‌گیرند. میزان بخشودگی مالیاتی برابر است با ۲۵ درصد حقوق و مزایای سالانه افراد استخدام شده، و سقف آن ۷/۵

میلیون لیر در مورد هریک نفر است. از این بخشودگی در مورد هر نوع مالیاتی می‌توان استفاده کرد.

- پنجاه درصد از هرگونه افزایش سرمایه موسسات به عنوان هزینه از درآمد مشمول مالیات قابل کسر شناخته شده است.



- شرکت‌های معینی که اسامی آنها در فهرست خاصی ثبت می‌شود در صورت صدور سهام جدید می‌توانند از نرخ مالیاتی نازلی استفاده کنند. میزان تخفیف تا ۲۰ درصد نرخ مالیاتی مربوط خواهد بود. هدف مقررات جدید کاستن از میزان بیکاری و تشویق سرمایه‌گذاری است.

### خبر دیگری از چین - اظهارنامه و ترازنامه گروهی

شرکت‌های وابسته به یکدیگر اجازه یافته‌اند که در صورت موافقت مراجع مالیاتی اظهارنامه و ترازنامه واحدی برای مجموعه گروه تسلیم داشته و مالیات گروه را نیز به طور جمعی محاسبه و پرداخت کنند. شرط استفاده از این حق آن است که شرکت مادر ۱۰۰ درصد سهام شرکت‌های وابسته را مالک باشد. در صورت استفاده از این روش سود و زیان همه شرکت‌های عضو گروه با یکدیگر تهاتر می‌شود و در صورتی که مجموع عملیات گروه به طور خالص زیان نشان دهد تا ۵ سال قابل انتقال به سنوات آتی خواهد بود.

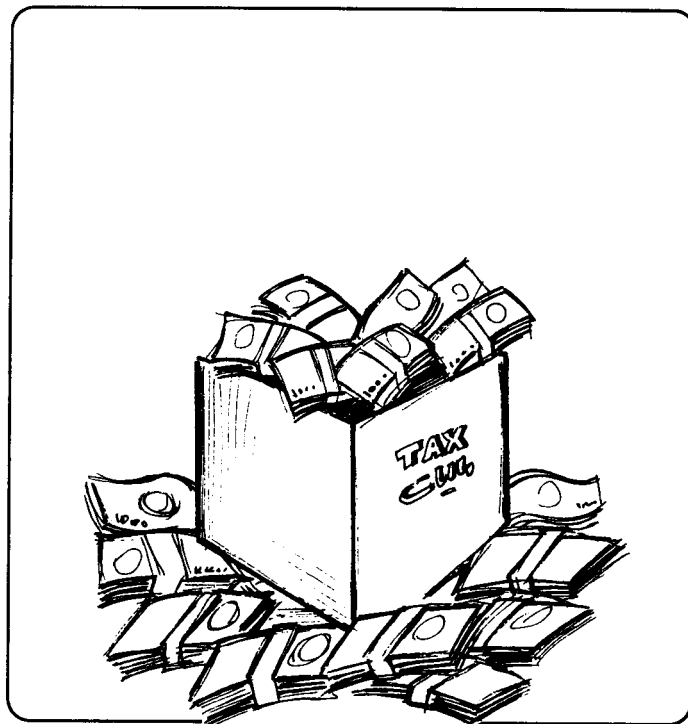
# آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی

## دیوان دادگستری جامعه اروپا و محاکم دانمارک - کابوس مالیاتی:

مشکل استرداد ۵۵ میلیارد کرون مالیات دریافتی به علاوه خسارات و زیان دیرکرد.

### مقدمه:

۱. طرح وحدت اروپا مستلزم هم آهنگی کشورهای عضو در زمینه‌های مختلف و از جمله مسائل مالیاتی است. شورای جامعه اروپا برای تأمین این هماهنگی دیرکتیو (رهنمود) هائی صادر می‌کند که از آن جمله است: دیرکتیو شماره ۶ سال ۱۹۷۷ در باب هماهنگ‌سازی قوانین مالیات بر فروش کشورهای عضو، که مالیات بر ارزش افزوده واحدی را جایگزین انواع دیگر مالیات بر فروش رایج در این کشورها ساخته است. ماده ۲۲ دیرکتیو قدغن کرده است که ممالک عضو حق برقراری مالیات دیگری از این قبیل را ندارند.



۲. از طرفی دولت دانمارک چند سال پیش درصد برآمد موجبات افزایش تولید و اشتغال را فراهم آورد، بی‌آن که ناچار باشد فشار زیادی به منابع مالی خود - که با مشکلاتی روبرو بود - وارد آورد. به این منظور تصمیم گرفت که مقداری از تکالیف مالی بارشده بر مؤسسات را کاهش دهد تا بدین طریق منابع آزاد شده صرف توسعه فعالیت‌های آنان گردد. در اجرای این تصمیم بسیاری از پرداخت‌های کارفرمایان به صندوق‌های مختلفی که به نفع کارگران و کارمندان برقرار شده بود کاهش

ج. مالیات جدید نظیر مالیات بر ارزش افزوده بر کلیه مراحل فروش و توزیع تعلق گرفت و مقرر شد که در هر مرحله بهای آورده‌ها - یعنی آنچه فروشنده به مرحله پیش از خود پرداخته - از مبلغ فروش مشمول مالیات کسر شود.

د. در کشور دانمارک مالیات بر ارزش افزوده بر واردات نیز تعلق می‌گیرد ولی مالیات بازار کار این مرحله را دربر نگیرد و در مقابل واردکنندگان نیز در زمان تعلق مالیات جدید حق کسر ارزش واردات از رقم مشمول مالیات

را نداشتند.

ه. بر خلاف مالیات بر ارزش افزوده، ذکرى از رقم پرداختی بابت مالیات بازار کار ضمن صورت‌حساب‌های مربوط ضرورت نداشت. در نتیجه مالیات جدید فی الواقع روی قیمت کالا کشیده می‌شد، بی‌آنکه ذکرى از آن به میان آید. ولی در مورد مالیات بر ارزش افزوده قیمت فروش و مالیات متعلق از یکدیگر تفکیک می‌شوند. و نرخ مالیات ۲/۵ درصد تعیین شد که بر قیمت معاملات منهای وارده‌ها تعلق می‌گرفت. ۳. دولت دانمارک ظرف چهار سال توانست رقمی معادل ۵۵ میلیارد کرون از این محل

یافت یا از میان رفت و پرداخت آن‌ها را دولت تقبل کرد. ضمناً برای آن که این بار سنگین بر خزانه مملکت تحمیل نشود نوعی مالیات جدید به نام «کمک به بازار کار» برقرار شد. که دارای خصوصیات زیر بود:

الف. معاملات تجاری و دیگر فعالیت‌های اقتصادی، نظیر خدمات که درازاء عوض صورت می‌گیرد، مشمول مالیات جدید شناخته شد.

ب. مالیات مذکور هم موارد مشمول مالیات بر ارزش افزوده و هم بسیاری از فعالیت‌های معاف از آن را دربر گرفت.

تحصیل عواید کند که تقریباً برابر است با یک پنجم مجموع درآمد مالیاتی سالانه آن کشور.

### طرح دعوی

چند فقره دعوی به طرفیت سازمان مالیاتی دانمارک در ارتباط با مالیات کمک به بازار کار در محاکم آن کشور مطرح شد که مآلاً پای دیوان دادگستری جامعه اروپا را نیز به میان آورد. در این دعاوی با اشاره به ماده ۲۲ دیرکتیو شماره ۶ شورای جوامع اروپائی ادعا شده بود که مالیات جدید ناقض ممنوعیت برقرار شده به موجب ماده ۲۲ مذکور و در نتیجه لازم‌الاجراء است و مالیات‌های پرداختی به علاوه زیان دیرکرد و هزینه دادرسی و سایر خسارات باید استرداد گردد. این دعاوی از اهمیت فوق‌العاده‌ای برخوردارند زیرا در صورت محکومیت نهائی سازمان مالیاتی و الزام به باز پرداخت مالیاتها رقم نجومی ۵۵ میلیارد کرون فقط از بابت اصل بدهی مطرح است که خسارات و زیان دیرکرد را هم باید به آن افزود.

### دعوی شرکت Bose A/S به طرفیت وزارت امور مالیاتی

از بین دعاوی مختلفی که در این زمینه اقامه شده دعوی شرکت Bose A/S به خاطر دقت و ظرافت استدلال حقوقی که طی آن عنوان گردیده از همه جالب‌تر است. چون شرکت به مغایرت مالیات جدید با دیرکتیو شماره ۶ استناد کرده بود، محکمه دانمارکی نظر دیوان دادگستری جوامع اروپائی را خواستار شد، و دیوان چنین استدلال نمود:

مقررات ماده ۲۲ دیرکتیو حاکی از آن است که کشورهای عضو نمی‌توانند علاوه بر مالیات بر ارزش افزوده واحد، مالیات دیگری را که از نوع مالیات‌های بر فروش باشد برقرار سازند. لذا باید نخست دید که مالیات بر فروش چیست و

سپس بررسی نمود که آیا مالیات کمک به بازار کار را هم می‌توان از این نوع تلقی کرد یا خیر.

اوصاف مالیات‌های بر فروش نظیر مالیات بر ارزش افزوده از این قرار است:

اولاً بر فروش کالاها و خدمات وضع می‌گردند؛ ثانیاً به تناسب بهای کالاها و خدمات تعیین می‌شوند؛ ثالثاً در مراحل مختلف تولید و توزیع تعلق می‌گیرند؛ و بالاخره به ارزش افزوده کالاها و خدمات راجع می‌گردند، بدین ترتیب که هنگام محاسبه مالیات در هر مرحله از فروش مالیات اخذ شده در مرحله پیش از آن کسر می‌شود. به نظر دیوان مالیات کمک به بازار کار که از سوی دولت دانمارک وضع شده از همه این شرایط برخوردار است و لذا با حکم ماده ۲۲ دیرکتیو شماره ۶ مغایرت دارد.

البته وزارت امور مالیاتی دانمارک استدلال کرده بود که مالیات کمک به بازار کار با مالیات بر ارزش افزوده اختلافاتی نیز دارد، از جمله این که شامل موارد غیر مشمول مالیات بر ارزش افزوده نیز می‌باشد؛ و دیگر این که برخلاف مالیات بر ارزش افزوده بر واردات کالا تعلق نمی‌گیرد؛ و بالاخره مالیات جدا از قیمت فروش منظور نشده و بلکه به عنوان جزئی از قیمت تلقی می‌گردد.

دیوان در پاسخ اظهار داشت که مفهوم ماده ۲۲ دیرکتیو این نیست که مالیات بر فروش جدید از هر جهت همانند مالیات بر ارزش افزوده باشد و بلکه کافی است که اوصاف عمده آن را به همراه داشته باشد و مالیات جدید از این شرط برخوردار است.

### واکنش دولت دانمارک

صدور رای دیوان راهی برای سازمان مالیاتی کشور باقی نگذارد مگر این که مغایرت مالیات کمک به بازار کار را با مصوبات جامعه اروپا، و در نتیجه قابلیت‌الغاء آن را بپذیرد. اما تا لحظه الغاء، رقم کلان ۵۵ میلیارد کرون از این

محل درآمد وصول شده بود که اگر راه‌گریزی یافت نمی‌شد دیگر مودیان نیز هجوم آورده و باید همه آن مبلغ علاوه‌بهره دیرکرد و خسارات باز پس داده می‌شد، در حالی که دولت به دلخوشی همین مالیات بار کمک به صندوق‌های مختلف کارمندی و کارگری را از دوش بخش خصوصی برداشته و بر گردن خود نهاده بود.

محکمه دانمارکی که از دیوان نظرخواهی کرده بود رای به نفع مودی داد و وزارت امور مالیاتی را به استرداد اصل مالیات و متفرعات آن محکوم کرد. وزارت مذکور ناگزیر به دیوان عالی کشور شکایت برد و در آنجا به نکته خاصی استناد کرد، و آن این که هرچند مالیات مقرر ملغی شده ولی مسأله استرداد مالیات بر حسب رویه قضائی مستلزم تحقق شرایط خاصی است.

### استرداد مالیات و اصل «غنی‌شدن بی‌جهت»

دیوان کشور پیش از آن در دعوی دیگری رای داده بود که اگر مؤدی مالیات مورد تقاضای استرداد را به مشتریان خود منتقل کرده باشد دیگر حق استرداد آن را ندارد، زیرا به موجب یک اصل حقوقی شناخته شده «غنی‌شدن بی‌جهت» مردود است. اگر مودی بار مالیات پرداختی را یک بار به عمرو و زید منتقل کرده و بار دیگر همان را از خزانه دولت باز پس گیرد، بی‌جهت مالی به چنگ آورده که بر حسب اصل یادشده نامقبول است.

وزارت امور مالیاتی تفسیر موسعی از این قاعده به عمل آورده اظهار نظر نمود که در مسائل مالیاتی مربوط به فروشندگان و واردکنندگان کالا همواره باید فرض را بر انتقال مالیات گرفت مگر این که خلاف آن ثابت شود، زیرا این رفتاری است که همواره مورد عمل این گونه مودیان قرار می‌گیرد. مدعی (وزارتخانه)

در تایید ادعای خود همچنین اعلام داشت که به ویژه در سال ۱۹۸۸ بازار دچار رکود و قیمت کالاها رو به تنزل بود، با این حال مودی در آن سال سود تحصیل کرده و این می‌تواند قرینه‌ای بر انتقال مالیات تلقی شود.

### استدلال مؤدی

در مقابل مؤدی اعلام داشت که اولاً وی یک واردکننده بوده و مانند دیگر موسسات کارمندان و کارکنان زیادی نداشته است تا در مقابل پرداخت مالیات کمک به بازار کار از بار پرداخت‌های مربوط به صندوق‌های کارگری و کارمندی رها شده و از این طریق استفاده قابل توجهی کرده باشد. ثانیاً، وارکنندگان در زمان تعلق مالیات حق ندارند بهای آورده خود را از رقم فروش کسر کنند و روی مابه‌التفاوت مالیات بدهند. ثالثاً، ادعای وزارت امور مالیاتی دائر بر این که باید فرض را بر این قرار داد که همواره در امور تجاری مالیات به مشتریان منتقل می‌شود معتبر نیست و اگر این تفکر را بپذیریم دامنه آن را می‌توان وسعت داد، و مثلاً فرض کرد که تاجر سرعت‌های به عمل آمده از تجارتخانه یا مغازه خود یا آتش‌سوزی را هم به سایرین منتقل کرده و بنابراین نباید از بیمه ادعای خسارت کند. رابعاً حتی اگر این فرض بعید را هم بپذیریم در مورد وی صادق نخواهد بود زیرا تمام معاملات او مستند بوده و اسناد آن را دقیقاً ارائه داده و روشن است که به خاطر جو رقابتی شدید بازار وی قادر نبوده است بر بهای کالای خود بیافزاید. خامساً، اصل غنی شدن بی‌جهت بنابه این دلایل در مورد او صادق نبوده و بلکه عیناً بر مدعی صدق می‌کند که مالیات غیر موجه اخذ کرده است. و بالاخره رویه قضائی دانمارک در مورد لزوم استرداد مالیات غیر موجه مصرح و روشن است، حال آن‌که هیچ‌گونه سابقه‌ای دائر بر تایید فرضیه وزارت امور مالیاتی در آراء محاکم دیده نمی‌شود.

### رای دیوان کشور

این رای شامل نکات زیر است:

۱. اگر مودی بار مالیات کمک به بازار کار را به حلقه‌های بعدی زنجیره توزیع منتقل کرده باشد حق استرداد مالیات را نخواهد داشت زیرا استرداد مالیات سبب غنای بی‌جهت وی خواهد شد که از نظر حقوقی مردود است.

۲. اگر مودی بر اثر لغو مقررات راجع به پرداخت‌های مختلف به صندوق‌های کارگری و کارمندی (که مالیات جدید جایگزین آنها شده) به حدی استفاده برده باشد که بار مالیاتی را جبران کند، باز هم حق استرداد مالیات را نخواهد داشت.

۳. برای روشن شدن میزان استفاده مذکور در بند ۲ فوق‌تر تنها باید قدر مطلق صرفه‌جویی پولی بابت لغو پرداخت‌های مورد بحث را در نظر گرفت، بلکه افزایش قدرت رقابتی شرکت بر اثر این صرفه‌جویی را نیز باید توجه قرار داد و به این منظور ارائه یک تجزیه و تحلیل کالا به کالا ضرورت دارد (چنین تجزیه و تحلیلی طبعاً نیاز به تهیه اطلاعات در مورد معاملات موسسات رقیب دارد که کار مشکلی است).

۴. اما شرکت‌هایی که تعداد کارکنان آنها بسیار اندک است و صرفه‌جویی قابل توجهی بر اثر لغو پرداخت‌های کارگری و کارمندی نصیبشان نمی‌شود و از طرفی امکان انتقال فشار مالیات به مشتریان خود را نیز نداشته‌اند باید مالیات پرداختی آنان باز پس داده شود.

۵. دیوان شرکت Bose A/s را مشمول بند ۴ فوق‌شناخت و حکم به استرداد مالیات پرداختی داد، هرچند که به هر حال صرفه‌جویی اندک در پرداخت‌های کارکنان شرکت رابه‌راندازه‌هم‌که باشد از مالیات مورد استرداد قابل کسر دانست.

### نتیجه

الف. رای دیوان دادگستری اروپائی سبب شد که دولت دانمارک ناگزیر از الغاء مالیات

کمک به بازار کار شود، و این در حالی است که دولت به دلخوشی همین مالیات بسیاری از مقررات مربوط به پرداخت‌های کارگری و کارمندی موسسات و شرکت‌ها را لغو کرده و خود این بار را بر دوش گرفته است. باید دید پی‌آمد بعدی ماجری چیست و آیا بار دیگر این گونه پرداخت‌ها اعاده خواهد شد یا خیر.

ب. اگر دیوان کشور به نحو اطلاق و بی‌قید و شرط به نفع مودیان رای می‌داد مسأله از این هم مشکل‌تر می‌شد و چنان که گفتیم دولت باید خود را آماده بازپرداخت اصل مالیات و مقرعات آن می‌کرد که باری بس عظیم بود. ولی همان گونه که ملاحظه شد دیوان قیود و شروط بسیاری را به عنوان مقدمه استرداد ضرور دانست که می‌توان گفت اکثر ادعاها را از میدان خارج کرد.

ج. علاوه بر این دولت دست به کار شد و ضوابط معینی را به عنوان آئین استرداد این نوع مالیات به تصویب رسانید. بر این اساس هرگونه ادعای استرداد مالیات کمک به بازار کار حداکثر تا ۲۲ مه ۱۹۷۷ قابل طرح است. ادعا باید روی فرم مخصوصی که به همین منظور تهیه شده نوشته شود و به اداره مالیات بر ارزش افزوده محل تسلیم گردد. مودی باید شماره مالیات بر ارزش افزوده خود و شرکت‌های وابسته را در فرم مذکور قید کند. علاوه بر این باید دلیل اقامه کند که مالیات مورد ادعا را به دیگران منتقل نکرده است. (بدیهی است اثبات امر منفی کار مشکلی است و منظور ایجاد سد در راه طرح ادعا است). ضمناً هرگونه اطلاعاتی که مرجع مالیاتی رسیدگی کننده بخواهد باید ارائه شود.

د. در مجموع به نظر می‌رسد دولت توانسته است خطر را تا میزان زیادی از سر خود دور کند و از این کابوس هولناک رهائی یابد. □



# مقررات، بخشنامه‌ها و آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

بخشنامه شماره ۲۵۸۵۰ مورخ ۷۳/۶/۶

اخیراً مشاهده شده است که تعدادی از آراء صادره از هیات‌های حل اختلاف مالیاتی به استناد عدم حضور یکی از اعضاء هیات در جلسه و بعلت عدم انعکاس دعوت قبلی از وی در پرونده و یا متن رای، توسط شعب دیوان عدالت اداری نقض شکلی گردیده و این در حالیست که قبلاً طی بند ۳ دستورالعمل شماره ۸۲-۱۱۰۳/۴۱۰۳-۳۰/۴۱۹-۶۹/۳/۱۹ در این رابطه تذکر لازم داده شده است. از آنجا که تکرار این امر موجب تعویق در وصول مالیات‌ها و تطویل زمان رسیدگی میشود، مقتضی است آقایان مدیران تشکیل جلسات هیات‌ها را با قید روز و ساعات جلسه قبلاً به رؤیت اعضاء دعوت شده از مراجع خارج از وزارت امور اقتصادی و دارائی برسانند و آقایان نمایندگان وزارت امور اقتصادی و دارائی در هیات‌های حل اختلاف موظف خواهند بود مراتب دعوت قبلی از نماینده غیرحاضر در جلسه را در آراء صادره براساس مفاد تبصره ۱ ماده ۲۴۴ قانون مالیات‌های مستقیم منعکس و تصویری از دعوتنامه را در پرونده امر ضبط نمایند. رونوشت این دستورالعمل برای نظارت بر حسن اجرای قانون به دادستانی انتظامی مالیاتی ارسال گردید. احمد حسینی معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۱۹۷۸-۳۰/۵ مورخ ۷۳/۶/۷

طبق نامه شماره ۲۲۲۹-۸۲/۱۷۶۸/۱۰۲-۱۰ مورخ ۱۳۷۳/۵/۵ سازمان برنامه و بودجه عنوان وزارت متبوع تولید کاربراتور اتومبیل و قطعات مربوط نیز در ردیف کالای واسطه‌ای موضوع تبصره ۱ ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ مجلس شورای اسلامی شناخته شده است. محمدعلی خوش اخلاق مدیرکل دفتر فنی مالیاتی

بخشنامه شماره ۱۹۲۵۹-۳۰/۵/۲۱۴۵ مورخ ۷۳/۶/۷

نظر باینکه قرارگاه بازسازی خاتم‌الانبیاء(ص) از جمله اشخاص مذکور در بند یک ماده دو قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی بوده و مشمول پرداخت مالیات‌های موضوع این قانون نمی‌باشد، بنابر این توجه خواهند داشت که هرگونه پرداخت به قرارگاه مذکور مشمول کسر مالیات علی‌الحساب موضوع ماده ۱۰۴ قانون مذکور نیز نخواهد بود. مرتضی محمدخان وزیر امور اقتصادی و دارائی

بخشنامه شماره ۱۷۶۱۱-۳۰/۴/۴۹۸۹ مورخ ۷۳/۶/۱۴

بطوریکه ملاحظه میشود، برخی حوزه‌های مالیاتی در تشخیص درآمد مشمول مالیات منابع مختلف بخصوص مشاغل و اشخاص حقوقی، مفاد ماده ۲۳۷ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ را نادیده میگیرند و بجای آنکه مبادرت به جمع‌آوری اطلاعات کافی نموده عوامل مختلف مربوط به فعالیت‌های مودی را در پرونده امر منعکس و آنگاه با ارائه دلایل موجه که بالطبع متضمن توجیه اقتصادی قابل قبول نیز خواهد بود، اقدام به تعیین قرینه مناسب و در نهایت درآمد مشمول مالیات عادلانه بنمایند، صرفاً حسب رویه و عرف غلط منسوخه سابقه مالیاتی را ملاک عمل قرار میدهند و توجه به اصول مسلم مالیاتی و احکام قانون که بااستناد آن حتی در صورت قبول دفاتر زیان وارده به مودی نیز باید پذیرفته شود و از سود سنوات آتی مستهکک گردد ندارند. البته مطالعه پرونده‌های مالیاتی سنوات گذشته و سوابق امر بمنظور شناخت دقیقتر مودی و استخراج اطلاعات موردنیاز در خیلی مواقع ضروری و اجتناب‌ناپذیر است اما هرگز نباید «سابقه» را بر واقعیات ترجیح داده آنرا بعنوان مدرک بی‌چون و چرا در تشخیص درآمد مشمول مالیات قلمداد نمایند. مراتب بالا را موکداً یادآور شده مقرر میدارد در رسیدگی بپرونده‌های مالیاتی احکام قانون مالیات‌های مستقیم - بخصوص مقررات موضوع مواد ۹۴، ۹۷، ۹۸، ۱۰۶، ۱۴۸، ۱۵۲، ۱۵۳، ۲۳۷ و نیز آئین‌نامه سازمان تشخیص و سایر آئین‌نامه‌ها و بخشنامه‌ها و دستورالعملها را کاملاً مرعی دارند بطوریکه کوچکترین حقی از مودیان محترم مالیاتی و همچنین دولت ضایع نگردد. احمد حسینی معاون درآمدهای مالیاتی

پیرو بخشنامه شماره ۲۱۱۱۰-۱۳۷۳/۵/۶ نظر به اینکه در مورد چگونگی اجرای آن ابهاماتی مطرح گردیده لذا مراتب زیر را جهت اطلاع و روشنتر شدن موضوع یادآوری می‌نماید.

۱- عدالت مالیاتی ایجاب می‌نماید که مالیات با حداقل هزینه محیطه وصول درآید بنابراین سعی گردد از ابلاغ اوراق مالیاتی معاف یا با مالیات اندک به عذر عدم دسترسی به نشانی مودی از طریق درج در روزنامه که مستلزم صرف هزینه بالائی است خودداری و حتی الامکان با شناسائی آدرس آنان اوراق مذکور به طریق دیگری ابلاغ گردد.

۲- در مورد مودیانی که مالیات آنان رقم قابل توجهی را تشکیل می‌دهد و پس از بررسی و تحقیقات کافی توسط حوزه مالیاتی ذیربط که به تائید ممیز کل مربوطه نیز رسیده باشد مجهول‌المان شناخته می‌شوند لازم است ابتدا برگهای تشخیص مالیات، قبل از انقضاء مواعد قانونی بر طبق مقررات ماده ۲۰۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن ابلاغ و سپس فهرست مودیان مزبور حاوی نام و آخرین نشان مندرج در پرونده مالیاتی، میزان مالیات، سال عملکرد و نوع درآمد جهت شناسائی به اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی ارسال گردد.

۳- اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی نیز موظف است با اتخاذ تدابیر لازم از قبیل استفاده از منابع اطلاعاتی موجود، استعلام از سازمانهای دولتی و یا واحدهای مالیاتی دیگر، لیست اسامی اشخاصی که تاکنون برای آنان شماره اقتصادی صادر گردیده و غیره، نسبت به شناسائی مودیان مجهول‌المان مذکور اقدام و نتیجه را به واحدهای مالیاتی ذیربط اعلام نماید. احمد حسینی معاون درآمدهای مالیاتی

بنابه مطالعات و بررسیهایی که درخصوص پرونده‌های مالیاتی پزشکان و واحدهای درمانی و داروخانه‌ها بعمل آمده، متأسفانه تعداد زیادی از ماموران تشخیص مالیات در مواقع تشخیص بطریق علی‌الراس جوانب امر را کاملاً رعایت نمی‌نمایند که نتیجه آن تبعیض و بی‌عدالتی و اجحاف نسبت به اشخاص کم درآمد و برعکس تضییع حقوق دولت بنفع کسانی است که توانائی پرداخت مالیات بیشتری را دارا میباشند. بعنوان مثال مشاهده میشود که اگر طبق اعلام سازمان خدمات درمانی یا سازمان تامین اجتماعی، پزشکی بطور متوسط روزانه هفت نفر بیمار بیمه شده را ویزیت نموده است، ممیز مالیاتی معادل همان تعداد هم بیمار خصوصی با حق ویزیت بنرخ روز برای وی منظور مینماید یا اگر آزمایشگاهی بیمارارن طرف قرارداد را پذیرفته، بزعم مامور تشخیص ذیربط محکوم بآنست که حداقل بهمان تعداد مراجعه‌کننده غیربیمه داشته است. همچنین به نوع تخصصها و مدت زمان لازم برای معاینه و تشخیص و درمان بیماریهای مختلف و دارو و وسایل مصرفی توجه نمیشود. باید دقت نمود که فی‌المثل معاینه اطفال وسیله پزشک متخصص اطفال زمان بیشتری نسبت به معاینه بزرگسالان توسط پزشک عمومی نیاز دارد، معاینه یک بیمار روانی ممکن است در مواردی حتی بیش از سی دقیقه بطول انجامد، تعیین عینک مناسب وسیله چشم پزشک مسلماً مستلزم صرف وقت است، برخی از معاینات پزشکی توأم با نمونه‌برداری است که این امر نیازمند مصرف پاره‌ای وسایل و مواد است و... الخ. بنا بمراتب پیش گفته مقرر میدارد:

۱- حوزه‌های مالیاتی تحقیقات جامعی در ایام و فصول مختلف سال راجع به درآمد هر یک از پزشکان و واحدهای درمانی و داروئی بنمایند و از حیث استناد به مدارک تنها به یک یا چند فقره اطلاعیه اکتفا ننمایند، چه بسا پزشکی بابت عمل جراحی دریافتی قابل ملاحظه‌ای داشته باشد بی‌آنکه بتوان درباره او اطلاعیه‌ای بدست آورد، لازمه کار مراجعات متعدد به مطب و بیمارستان محل کار و حتی الامکان شناسائی بیمارارن و دریافت اطلاعات لازم از آنان است.

۲- روال کار هر پزشک و واحد درمانی و نوع تخصص و حتی الامکان ویژگیهای پزشک در صرف وقت و مطالبه حق ویزیت و درمان و نیز هزینه تشخیص و درمان باید مدنظر قرار گیرد.

۳- یکی از دلایل عدم عقد قرارداد یا لغو قراردادهای منعقد با موسسات بیمه درمانی و یا عدم پذیرش بیمارارن بیمه شده عمدتاً نازل بودن درآمد ناشی از درمان اینگونه بیمارارن و تشریفات زائد مربوط به وصول مطالبات از موسسات یاد شده است. بنابراین باید با تحقیق بیشتر و دقیقتر درآمد واقعی هر یک از پزشکان طرف قرارداد مشخص و بطورکلی ترتیبی اتخاذ گردد که با احراز واقعیات و مطالبه مالیات حقه، پزشکان طرف قرارداد با موسسات بیمه نه تنها نسبت بدیگران احساس تبعیض ننمایند بلکه اطمینان یابند که هدف کاملاً مبتنی بر رعایت حال آنان بوده است.

۴- به نمایندگان وزارت متبوع عضو کمیسیونهای تعیین ضرایب موضوع ماده ۱۵۲ قانون مالیاتهای مستقیم تاکید میشود که در تعیین ضرایب مالیاتی مربوط به رشته‌های مختلف پزشکی و پیراپزشکی و آزمایشگاهها و موسسات رادیولوژی و فیزیوتراپی و سایر فعالیتهای وابسته مساعی لازم را بکار بندند تا ضرایب متناسب حتی الامکان بتفکیک انواع مختلف درآمد پزشکان (حق ویزیت، حق‌الزحمه عمل جراحی، تهیه نوار قلب و غیره) و تخصصهای مختلف با

ملحوظ نظر قراردادادن کلیه جوانب تعیین گردد و چون وصول مطالبات پزشکان و واحدهای درمانی طرف قرارداد با موسسات بیمه درمانی از این موسسات مستلزم صرف وقت و مخارج بیشتری است، این موضوع نیز لازم است در تعیین ضریب نسبت به دریافتی از موسسات مذکور مدنظر قرار گیرد. مسئولیت حسن اجرای این بخشنامه بعهده مدیران کل مالیاتی و حسب مورد مدیران کل امور اقتصادی و دارائی است و مشاهده هرگونه ضعف در اجرای آن موجب پیگرد قانونی خواهد بود. احمد حسینی معاون درآمدهای مالیاتی

**بخشنامه شماره ۳۰/۵/۳۰۱۹/۴۳۳۲۶ مورخ ۱۳۷۳/۸/۲۲**

نظر به اینکه طبق صراحت رای شماره ۳۰/۴/۳۹۰۱ مورخ ۱۳۷۲/۴/۲۹ هیات عمومی شورایعالی مالیاتی، حقوق و فوق العاده‌های مربوط به ایام مرخصی استحقاقی استفاده نشده مستخدمین رسمی در صورتی مشمول مقررات بند ۵ ماده ۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ مجلس شورای اسلامی بوده و از پرداخت مالیات معاف خواهد بود که وجوه مذکور به استناد تبصره ذیل ماده ۳ قانون نحوه تعدیل نیروی انسانی دستگاههای دولتی مصوب ۱۳۶۶/۱۰/۲۷ مجلس شورای اسلامی و صرفاً به هنگام بازنشستگی یا در زمان از کارافتادگی مورد مطالبه قرار گرفته و پرداخت گردد. بنابراین این توجه خواهند داشت در سایر موارد وجوه پرداختی بابت حقوق و فوق العاده‌های ایام مرخصی استحقاقی استفاده نشده حقوق بگیر طبق مقررات فصل سوم از باب سوم قانون فوق الذکر مشمول مالیات بوده و پرداخت کننده مکلف به کسر و واریز مالیات متعلق در موعد مقرر خواهد بود. همچنین توجه خواهند داشت که تاریخ صدور و ابلاغ رای مذکور موثر در تاریخ اجرای قانون نمیشد. احمد حسینی معاون درآمدهای مالیاتی

**بخشنامه شماره ۳۰/۵/۳۲۱۰/۴۳۹۸۶ مورخ ۷۳/۸/۲۴**

نظر باینکه در مورد نحوه محاسبه مذکور در ماده «۱۲» قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ مجلس شورای اسلامی نسبت به اراضی بایری که به عللی از جمله قرار گرفتن در طرح شهرداری مدتی از شمول مالیات اراضی بایر خارج و سپس مجدداً مشمول مالیات اراضی بایر شده‌اند سئوالاتی مطرح و ابهاماتی وجود دارد علیهذا بمنظور ایجاد وحدت رویه و اجرای صحیح مقررات متذکر میگردد در مدتی که برای بایر ماندن اینگونه اراضی عذر موجه وجود داشته و یا مشمول تسهیلات مقرر در ماده «۱۶» قانون یادشده و تبصره‌های ذریبض آن بوده است مدت یا مهلتی که اراضی مزبور از شمول مالیات اراضی بایر خارج بوده در محاسبه مالیات اراضی بایر منظور نخواهد شد بعنوان مثال چنانچه قطعه زمین بایری در نیمه دوم سال ۱۳۶۹ در طرح مصوب شهرداری قرار گرفته و در پایان سال ۱۳۷۰ از طرح مزبور خارج شده باشد و ارزش معاملاتی این زمین در سنوات ۶۸ لغایت ۷۰ معادل ۵۰۰۰۰۰ ریال و در سنوات ۷۱ و ۷۲ به ترتیب ۵۵۰۰۰۰ و ۶۰۰۰۰۰ ریال فرض شود، مالیات اراضی بایر این زمین به نحوه زیر محاسبه خواهد شد.

مدت از ۶۸/۱/۱ لغایت ۱۳۶۹/۶/۳۱ نرخ ماده ۱۲ ارزش معاملاتی

$$\frac{500000 \times 2 \times 18}{100 \times 12} = 15000$$

مالیات سال ۶۸ و نیمه اول سال ۶۹

(یکسال و نیم)

چون از نیمه دوم سال ۶۹ لغایت سال ۱۳۷۰ در طرح بود، لذا در این مدت مشمول مالیات اراضی بایر نمی باشد

ماه نرخ

$$\frac{550000 \times 2 \times 6}{100 \times 12} = 5500$$

مالیات ۶ ماهه اول سال ۷۱

$$\frac{550000 \times 4 \times 6}{100 \times 12} = 11000$$

مالیات ۶ ماهه دوم سال ۷۱

$$\frac{600000 \times 4 \times 12}{100 \times 12} = 24000$$

مالیات سال ۱۳۷۲

$$15000 + 5500 + 11000 + 24000 = 55500 \text{ ریال}$$

جمع مالیات

بعبارت دیگر هیچ زمین بایری نباید قبل از آنکه دو سال تمام مشمول مالیات بنرخ ۲٪ ارزش معاملاتی بشود مشمول مالیات بنرخ ۴٪ ارزش معاملاتی و

رای شماره ۳۰/۴/۳۹۰۱ مورخ ۷۳/۴/۲۹ هیئت عمومی شورایی مالیاتی

گزارش شماره ۵۹۱-۳۰/۵-۱۳۷۳/۳/۳ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۳/۴/۲۶ هیئت عمومی شورایی مالیاتی مطرح است.

گزارش مزبور مشعر بر طرح مسئله عنوان شده از طرف اداره کل امور مالی راجع به معافیت یا عدم معافیت وجوه تخصیصی یا پرداختی بابت ایام مرخصی استحقاقی استفاده نشده حقوق بگیران میباشد. دفتر یادشده ضمن اینکه نظر به تعلق مالیات در این باره میدهد اما درعین حال اعلام مینماید که چون بنا به حکم بند ۵ ماده ۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم حقوق بازنشستگی و وظیفه و پایان خدمت و... از پرداخت مالیات معاف میباشد، از طرفی طبق تبصره ماده ۳ قانون نحوه تعدیل نیروی انسانی و بند ۸ بخشنامه شماره ۵۰۰۵/د مورخ ۱۳۶۷/۱۱/۱۶ سازمان امور اداری و استخدامی کشور، حقوق ایام مرخصی استفاده نشده مستخدمین رسمی یا عناوین مشابه وزارتخانه‌ها، سازمانها، موسسات و شرکتهای دولتی و همچنین شهرداریها فقط پس از بازنشستگی یا بازخریدی بآنان پرداخت میگردد، لذا مطالبه مالیات از چنین وجوهی قابل تامل است. النهایه دفتر فنی مالیاتی پیشنهاد احاله موضوع به شورایی مالیاتی نموده است. هیئت عمومی شورایی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ پس از شور و بررسی در این زمینه بشرح آتی اعلام رای مینماید:

نظر باینکه برابر تبصره ماده ۳ قانون نحوه تعدیل نیروی انسانی دستگاههای دولتی مصوب ۱۳۶۶/۱۰/۲۷ مجلس شورای اسلامی، مستخدمین رسمی، حقوق و فوق العاده‌های مربوط به ایام مرخصی استحقاقی استفاده نشده خود را صرفاً بهنگام بازنشستگی یا در زمان از کارافتادگی میتوانند مطالبه نمایند که در اینصورت حقوق و فوق العاده‌های مذکور از لحاظ مالیاتی بمنزله حقوق پایان خدمت تلقی میگردد، لذا دریافتی از این بابت بااستناد بند پنجم ماده ۹۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ معاف از پرداخت مالیات بردرآمد حقوق خواهد بود. محمدتقی نژاد عمران - علی اکبر سمیعی - محمد طاهر - محمد رزاقی - سید مجید میرهادی - سید محمود حمیدی - عین الله علاء - حسن محمدیان - محمدعلی سعیدزاده

رای شماره ۳۰/۴/۳۳۴۶ مورخ ۷۳/۵/۱۱ هیئت عمومی شورایی مالیاتی

سازمان جنگلها و مراتع کشور طی نامه شماره ۶۰/۱۰۰/۶۰-۱۳۷۳/۳/۹ عنوان شورایی مالیاتی با تشریح فعالیتهای شرکت سهامی بهره برداری و صنایع چوب فریم و مسائل مالیاتی مبتلا به آن شرکت خواستار رعایت مقررات مربوط به معافیت مالیاتی بخش کشاورزی شرکت مذکور گردیده است. نامه سازمان جنگلها و مراتع کشور طی گزارش شماره ۳۰/۴/۲۷۱۷-۱۳۷۳/۲/۲۳ بعرض معاون محترم درآمدهای مالیاتی رسیده و ایشان طی یادداشت ذیل گزارش، موضوع را جهت اظهار نظر هیئت عمومی شورایی مالیاتی ارجاع فرموده‌اند.

مفادنامه سازمان جنگلها و مراتع کشور اجمالاً عبارت از اینست که «فعالیتهای شرکت سهامی بهره برداری و صنایع چوب فریم شامل دو بخش «جنگل» و «صنعت» میباشد. فعالیت صنعتی منحصر به تولید مصنوعات چوبی نظیر میز، مبل، صندلی، کمد و غیره است که درآمد ناشی از آن طبق رای شماره ۳۰/۴/۹۴۵۵-۱۳۶۸/۶/۲۸ هیئت عمومی شورایی مالیاتی مشمول مالیات خواهد بود. اما فعالیت بخش جنگل که برابر مقررات تولید چوب آلات جنگلی را هم شامل میشود، بلحاظ آنکه جزء فعالیتهای کشاورزی است، معاف از پرداخت مالیات میباشد، حال آنکه حوزه مالیاتی ذیربط رای یادشده هیئت عمومی شورایی مالیاتی را مبهم دانسته بدلیل آنکه بعد از قطع درخت آنرا به محمولات جنگلی (چوب آلاتی از قبیل گرده بینه، الوار، تراورس، کاتین و هیزم) تبدیل و سپس حمل مینماید بابت این بخش از فعالیتهای شرکت هم اقدام به مطالبه مالیات مینمایند که رفع معضل از این حیث مورد تقاضا است»

مسئله پیرو صدور رای شماره ۳۰/۴/۹۴۵۵-۱۳۶۸/۶/۲۸ مذکور در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ در جلسه مورخ ۱۳۷۳/۴/۲۶ مورد بررسی هیئت عمومی شورایی مالیاتی قرار گرفته منجر به اعلام رای بشرح زیر گردید:

چون انتقال درختان قطع شده از جنگل به محل مصرف یا برای تحویل به مشتری معمولاً بیکی از صور گردبینه، الوار، تراورس، کاتین و هیزم امکان پذیر است، بنابر این در مواردیکه مرحله اول فعالیتهای اینگونه شرکتها تا قطع و فروش درختان جنگلی (و یا حسب مورد انتقال آنان به کارگاه متعلق به خود) براساس قانون کار کشاورزی و برابر سوابق و دستورالعملهای مربوط بعنوان کشاورزی شناخته شده است، نمیتوان ایجاد برش بدین منظور و تبدیل به انواع یادشده را جدای از کار کشاورزی تلقی و بابت آن اقدام به مطالبه مالیات نمود. محمدتقی نژاد عمران - علی اکبر سمیعی - محمد طاهر - محمد رزاقی - سید مجید میرهادی - با نتیجه موافق محمود حمیدی - حسن محمدیان - عین الله علاء - محمدعلی سعیدزاده

### ***FEW WORDS ON "TAX CULTURE"***

The term "Tax Culture" is a relatively new, but widely expressed word in this country. This expression has been invented to reflect the idea of public awareness of the phenomenon of taxation, and the preparedness of people to comply with their tax obligations. The author examines the meaning and scope of the term, and deliberates on the causes of taxpayers' failure to undertake and accomplish their tax responsibilities.

### ***ROLE OF TAXATION IN OPTIMIZATION OF THE GOVERNMENT'S ECONOMIC ACTIVITIES***

The Iranian government pays an increasing attention to the role of taxation as an important and healthy source of financing the public expenditures. The policies of the government in this field and the trends of tax revenues in the past are reviewed and analyzed in the article. The author concludes that the taxation would introduce a sound mechanism for qualitative improvement of social costs; and would create suitable conditions for optimization of economic activities.

### ***SYSTEMATIC APPROACH AND PROBLEMS OF TAXATION SYSTEM***

The history of development of system theories and their application to the social and administrative organizations is reviewed in the article. It reflects on the causes of failure of the tax administration to deal with its problems through an overall and systematic approach. This, according to the author, is the main reason why the authorities so frequently resort to piecemeal treatment of the

relevant issues.

### ***TAX EXEMPTION WITH RESPECT TO REVALUATION OF COMPANIES' ASSETS***

In the section "Tax News in Brief" we referred to a project of law concerning the revaluation of real estates, machinery, and installations belonging to public and private companies. The same project has been analyzed and reviewed in a separate article in the Persian section of the journal.

### ***REGULATIONS AND RULINGS***

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

### ***BOOK REVIEW***

Authors and publishers are invited to send one copy of their books and publications to the Editor for review. In each issue we will review their works and introduce them to our readers in Iran and abroad.

### ***TAX NEWS AROUND THE WORLD***

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

### ***SELECTED CASES BEFORE THE TRIBUNALS***

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

# ABSTRACTS OF PERSIAN ARTICLES

## **EDITORIAL**

The editorial in this issue of *Maliyat* is devoted to the subject of terminological disharmony in the field of tax regulations. The same issue has been dealt with in the English editorial as well.

## **ROUND-TABLE DISCUSSION ON TAX ISSUES**

By the initiation of the President, this journal hosted an interesting conference on 27 January 1995. The participants included representatives from various organizations and disciplines. Among them one could see legislatures, academics, high level tax authorities, and leading tax experts.

The conference concerned itself with the issues which are facing this country in the area of taxation and tax administration. A summary of the topics discussed at the conference is presented to the readership of *Maliyat* in the Persian section.

## **NEW TENDENCIES: EMPHASIS ON THE PRINCIPLE OF THE DEFENDANT IMMUNITY IN TAX LITIGATION**

This analytical article examines the principle of Immunity of the defendant from the burden of proof, firstly in criminal and civil actions, then in the sphere of the disputes arising between taxpayers and tax authorities. The same subject has been discussed in the English section of the journal under heading: "Onus Probandi, on whom does it rest?"

## **HIDDEN EXEMPTIONS**

Some individuals and enterprises gain advantage from the loopholes and deficiencies of law or lack of effective control over their real income. What they are benefited by is similar to a special kind of tax exemption; an exemption that is not specified by the law, nor the legislature had in mind when enacting it. Several cases of such hidden exemptions are examined by the author, each presenting considerable amount of revenue losses to the government. One of those cases was reviewed in previous issue of this journal under the heading "Salary Taxes of Foreign Employees"

## **READERS INQUIRIES**

This journal takes care of the tax inquiries of its readership. Questions are reviewed by high quality tax experts of the Technical Directorate of the Finance Ministry, and answered with utmost accuracy. The readers in other countries are also invited to address their tax inquiries to us. The answers will be published in the journal.

## **FEW WORDS ON "TAX CULTURE"**

The term "Tax Culture" is a relatively new, but widely expressed word in this country. This expression has been invented to reflect the idea of public awareness of the phenomenon of taxation, and the preparedness of people to comply with their

*approved in accordance with the said regulations.*

*(This detailed and long list is available from the office of this Maliyat journal.)*

## **FORESTRY AND WOODCRAFT**

*The State Organization of Forests and Pasturelands raised a question about the taxation of its affiliated corporation called: "Frame Wood Exploitation and Industries Company." The company "Frame" performs two types of activities. Firstly it produces direct products as firewood, timber, lumber, and the like. The second type of activity includes the fabrication of more complicated products like table, chair, closet, wardrobes, etc.*

*The case was referred to the Supreme Court of Taxation for reviewing. The SCT considered the matter in its Plenary Board and delivered the following verdict:*

*The first section of the company's business is in domain of forestry activity, since the produces of such kind of activity can not be supplied in forms other than firewood, timber, cutin, lumber, and the like. Meanwhile the forestry activity is - according to the relevant regulations - a kind of agricultural activity. Therefore, and since the agricultural operations are tax exempted under the*

*Direct Taxation Act, the first part of the Company's business - as described above - is exempted from taxation.*

*But the second category of operations must be considered a manufacturing activity, and thus not deserving the tax exemption status foreseen for the agriculture.*

## **UNDEVELOPED LANDS**

*The lands kept undeveloped inside the cities for more than a number of years are annually taxable at certain rates of their value. If the owner is prevented from utilization of land due to the actions of the government organizations or municipalities, they shall be exempted from this kind of taxation.*

*It sometimes happens that the relevant municipalities or state organizations cease to prevent the owner from interfering in his property, nonetheless he continues to leave his land undeveloped. This particular situation is dealt with in a recent decree of the Finance Ministry. It provides that in such cases the period during which the owner was banned from utilization of his land, must be disregarded in calculation of the deadline, after which the undeveloped land becomes subject to taxation.*

### **CONTRIBUTION OF ARTICLES**

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

*employee, if he had made use of his accrued vacation.*

*Meanwhile the pensions of the retired persons, as well as the lump sum payment made to them as the compensation for termination of work, all are exempted from taxation.*

*The technical Directorate of the Finance Ministry submitted a question to the Supreme Council of Taxation (SCT) asking if the 'salary of unused leave' was tax exempted.*

*The SCT reviewed the matter in its Plenary Board and decided that the payment was exempted from taxation.*

*The Board argued that the salary of unused leave is paid exclusively when the receiver is retired or his employment relation is concluded. Therefore the payment has the same characteristics as the pension or the compensation for termination of work.*

*The Ministry of Economy and Finance confirmed the same opinion in its circulation of 13 November 1994.*

## **REVALUATION OF ASSETS**

*Market value of companies' assets is usually much higher than the purchase prices of the same, leave alone the book values. The companies are reluctant to update the relevant figures of their books, since that would result in a considerable amount of taxable profit. The outcome is unrealistic reflection of the financial structure of companies. Overwhelming majority of public companies are confronted with such an undesirable situation. Project of a law has been recently prepared by the Finance Ministry, according to which tax exemption will be granted to companies in respect of profits resulting from revaluation of their assets. Certain conditions are to be observed by the companies,*

*including:*

*1. The value of assets will be assessed according to a formula mentioned in section 5 of the law. Cost value of the asset, wholesale index of goods, useful life and book value of asset constitute the elements of the formula.*

*2. The resulting increase in the value of assets must be placed in a special reserve, without being distributed between the shareholders. Otherwise the gains will be subject to taxation.*

*3. The increase of the value will be depreciable independently for a period of 10 to 20 years, and at rates to be determined by the Finance Ministry under a separate by-law. No depreciation is allowed with regard to the real estates.*

*4. In case of selling the relevant assets, the gain from the sale (minus the book value) will be subject to taxation, unless it is allocated for replacement of the sold assets.*

*5. The assets referred to above include real estates, machinery, and installations belonging to both private and public companies.*

*The project has been proposed to the Council of Ministers for consideration. Next step will be the approval of the Parliament.*

## **LIST OF PRIORITIES APPROVED**

*Income of enterprises engaged in manufacturing and mining activities is exempted from taxation if they meet certain requirements. Article 132 of the Direct Taxation Act, which stipulates the exemption, provides that it is based on "priorities 1, 2, and 3." The list of priorities should (according to Note 1 to the same article) be drawn by the relevant ministries and approved by the Council of Ministers. The list of priorities has been prepared and*

# TAX NEWS IN BRIEF

## *SERVING OF PROCESS*

*The procedure of serving the tax notices, summons, etc., originates from the regulations of the Iranian Civil Procedure Law. The latter dates back to the third decade of the present century, when the number of inhabitants of the country was much less than the third of the present day population. Everything was proportionately fewer and smaller, and more easy to manage.*

*Now in a country with enormously complicated and highly populated cities, the same formalities of serving of process are followed by the courts.*

*One part of those old-fashioned procedures concerns the publication of notices in newspapers. Article 208 of the Direct taxation Act (imitating the Article 100 of Civil Procedure Law) states that when the taxpayer's address is not known, a notice shall be published in one of the mass-circulation newspapers. Then it shall be deemed to have been served on the taxpayer.*

*Publication of notices in newspapers is a way to escape the impasse, but is not an effective way for attaining the justice. Some officials resort to this method to get rid of the deadlock without inserting any efforts. The practice is sometimes followed in case of very small amounts of taxes, or even in case of taxpayers who are apparently exempted from taxation. The cost of publication should*

*be obviously born by the Finance Ministry.*

*This state of affairs compelled the Ministry to issue two consecutive circulars for stopping the cases of useless publication of notices. The main points of the circulars are as follows:*

*1. In cases where the assessed taxes are inconsiderable, or the taxpayer is exempted from taxation, no tax notices should be published in newspapers. The tax officers are required to do their best for finding the addresses of such taxpayers and serve the notices accordingly.*

*2. If the estimated taxes are considerable, the officials must firstly endeavor to find the taxpayers' addresses. In case of inability, the notices should be published in the press, so that the legal deadline of serving would not be expired. Then a list of such taxpayers, together with all available information must be sent to the General Directorate of Tax Information and Services for searching the whereabouts of them.*

## *DEFERRED ANNUAL LEAVE OF EMPLOYEES*

*In the event of retirement or termination of the work of civil servants, they will be entitled to a payment called "the salary of unused leave." The term applies to the total salary that would have been payable to the*

basis of such presumption.

It is worth mentioning that the employees of public organizations and majority of the private sector employees are covered by the social security arrangements, and the statistics pertaining to such insured people are quite easily obtainable from the Social Security Organization.

The decree denounces the practice of such tax assessors and prohibits them from resorting to it any more. It describes a detailed systematic procedure of data gathering concerning the activities of this category of taxpayers, so that they can found their decisions on the formidable ground of facts and

actualities. The officials are ordered to pay attention to the variations and differences that usually exists between the techniques and manners used by different physicians. Such differences would naturally result in different level of income, and it is unfair to presume a more or less equal conditions for all of them.

#### *Comment*

Both ministerial decrees are indications of a growing tendency towards the creation of an atmosphere of confidence in the relationship between the taxpayers and tax administration. The position of taxation becomes more and more eminent in the economy

of this country, and it requires the authorities to be much more mindful of the taxpayers' compliance.

The tax compliance is beyond doubt the fruit of the mentality and attitude of the taxpayers. There is no stimulus higher than the feeling of justice and fairness for leading the mind of taxpayers to a more cooperative attitude. Such is the motivation of the authorities to take the steps like the issuing of the aforementioned decrees. The action is admirable by itself, although the success in its realization depends on the vigor and seriousness of the follow-up process.

### **TAX INQUIRIES**

*Readers who may have questions about the Iranian tax laws and procedures are encouraged to submit their inquiries for review. The inquiries will be reviewed by high-level tax specialists and, space permitting, the answers will be published (together with a summary of questions) in the journal. Otherwise, the answers will be sent directly to the inquirers.*

applicable under the taxation law of this country.

In spite of all the assertions made by the law, and legal sanctions ensured for observation of this eminent principle, one must not forget the delicacies of particular circumstances surrounding the atmosphere of taxation issues. Take into consideration that the tax authorities are responsible for collecting as more taxes as possible, and the law has given them considerable powers to accomplish this vital task. On the other side of the scene the taxpayers are performing fantastic maneuvers. Multicolor tricks and devices are invented and applied one after the another. The incoming temptations and allurements, malign be they or benign, should also be added to the ingredients of this multifold mixture.

Amidst such hectic environment, one must be too optimistic to expect no deviation from the rule of immunity would occur. There are always people who are

induced to violate the axioms of fairness. It is the duty of the tax administration to check the cases of such deviations. The Iranian Ministry of Economy and Finance has recently paid special attention to the subject and issued two separate decrees aiming at rectification of the situation.

### *Ministerial Decrees*

The first decree refers to the action of some tax assessors, who base their estimations solely on precedence (namely on the income earned by the taxpayer in previous years). The Decree, signed by the Vice Minister for Tax Revenues, denounces this procedure and emphatically points out that all tax officials are obliged to do their best for gathering exact information and reliable evidence concerning the actual revenues and expenditures of every taxpayer. The officials are required to base their decisions on the facts and evidence, instead of resorting to unjustifiable presumptions. The precedence, according to the decree, might be

sometimes taken into consideration as supporting indication of the taxpayer's activity, but it is the facts and realities of the case that should be relied upon as the main foundation of tax assessment. The decree has drawn the attention of the tax officials to several regulations of the Direct Taxation Act, including the two articles quoted above (237 and 248).

The subject of the second decree is more specific. It concerns the taxation of physicians and owners of clinics, pharmacies, and laboratories.

The decree refers to the actions of some tax assessors who resort to unfounded presumptions for estimation of taxable income of such taxpayers. For instance the assessor takes into account the average number of insured patients a doctor visited per day. Then he assumes that the same physician has visited an equal number of uninsured (so called private) patients as well. The taxable income of our doctor will be assessed on

representative of the claimant, demands the payment of assessed taxes; and the contesting taxpayer takes the position of the defendant.

It is the duty of the claimant, namely the tax authority, to produce convicting and sufficient evidence. Otherwise the taxpayer should be recognized as immune from taxation, without being obliged to produce evidence for establishing his unindebtedness.

### ***Peculiarities of Tax Regulations***

Though the truth and applicability of the principle of immunity in the case of tax litigations is undeniable, nevertheless we have to consider the subject under the light of some characteristics which are peculiar to the topic of taxation.

Tax is one of the most significant tools and techniques of government. One can hardly imagine the existence and stability of a society without resorting to taxation. That is why the topic of taxation has been included

in domain of public law, and governments consider it an activity in the sphere of their sovereign rights.

The position of the government as the party to tax disputes should be looked at from this particular point of view. In the field of tax disputes the government is not an ordinary claimant. Here the claimant is equipped with special powers and privileges.

The tax authority, as the agent of the government, has the power to oblige the taxpayer, as well as the third parties, to provide various and vast kinds of information and documents. So, the defendant is compelled to present all kinds of potential evidence against himself and in favor of his adversary.

In spite of such peculiarities, the rule of immunity of defendant does not lose the ground. The power of tax authority to obtain information from the taxpayer does not mean, in any way, that the claimant is free from the burden of proof.

If no evidence could be obtained in spite of efforts

exerted by the tax official, then the taxpayer must be regarded as absolved.

### ***Status of Iranian Taxation Law***

The principle of defendant immunity has left its traces on the Iranian Direct Taxation Act (DTA). For instance the article 237 of the same law states that:

*"The tax assessment notice shall be arranged on the basis of accurate sources and adequate evidence and information and shall be prepared in such a way as will explicitly indicate all the relevant activities and the income derived therefrom, so that may be quite clear to the taxpayer."*

The Article 248 is also very explicit in this regard:

*"The verdict of the Board of Settlement of Tax Disputes must comprise a justified and reasoned judgment concerning the complaint of the taxpayer. In case of deciding upon adjustment of the taxable amount, the reasons and grounds of such adjustment should be stated in the verdict."*

These regulations leave no doubt that the principle of "immunity" is hundred percent

# ONUS PROBANDI

## ON WHOM DOES IT REST?

**Dr. MOHAMMAD TAVAKKOL**

### INTRODUCTION

Onus Probandi is a Latin legal term meaning the burden of proof. The fact or facts that entitles a party to seek possession of some money, property, or privileges should be established by presentation of convicting and sufficient evidence. The onus or burden of proof rests on the party who claims or alleges a right or demand. This is a universal and very famous rule, which is sanctioned by the recognition of all civilized nations.

The essence of this logical rule is entirely consistent with natural reasoning as well. The rational status of affairs requires that the defendant be exempted from the encumber of providing evidence.

Unindebtedness and nonexistence of liability are negative matters, and proving a negative occurrence is essentially inconceivable.

Presumption of innocence, a hollowed principle of criminal law, demonstrates a clear example of application of the same rationale. In criminal cases the justice administration has the burden of proving every element of a crime and the defendant has no burden to prove his innocence.

A similar presumption governs the civil actions. Article 1257 of the Iranian Civil Code refers to this very important rule of evidence, and provides that:

*"Anyone who claims a right has to establish the same"*

The same principle has been declared under the Article 356

of the Iranian Civil Procedure Law:

*"If someone alleges a right or claim against another person the burden of proof lies with the claimant, otherwise judgment shall be given in favor of the defendant."*

As mentioned above, the principle under discussion is called the 'Presumption of Innocence' in the criminal law. We can call it 'Principle of Immunity' where the problems of civil law or taxation regulations are concerned.

### Tax Cases

Controversies involving taxation matters can not be logically excluded from the application of the aforesaid universal principle. In case of these types of disputes the litigants are the government and the taxpayer; the former being claimant and the latter defendant. The tax authority, as the agent and

*group of qualified members be established for accomplishment of this task. They should examine, and even scrutinize, the law, so that they may discover all cases of discrepancy and lack of harmony in terminology. Such findings would provide a suitable basis for appropriate rewriting of the tax legislation.*

*Any survey of this kind would naturally include an overall research in the field of the case law. It is the task of the case law to work on ambiguities and complicacies of regulations with the aim of hammering out a logical and homogeneous picture of the law.*

*Therefore, the precedents of relevant verdicts and decisions, especially those of the Supreme Council of Taxation (SCT), should be systematically reviewed, in association with the text of the relevant taxation regulations.*

*The SCT is the highest organ of the country for reviewing the decisions of tax appeal bodies.*

*Studying the previous parliamentary debates (relevant to the date of legislation of the law) might also be very useful for this purpose.*

*Such historical research is particularly advantageous for understanding the real purposes the legislature had in mind at the time of approving the law.*

*All these multidimensional and close investigations will provide a general and overall idea of the taxation system. It would help to apprehend the legal and executive*

*structure of the system.*

*Such kind of reviewing and rewriting of the law is obviously different from the common practice of ordinary law amendments, that are effected from time to time by the legislature.*

*What we have in mind is a particular, perhaps unprecedented, kind of amendment. We suggest an in-depth study of the law for discovering the cases of terminological disharmony, as well as the procedural and substantive discrepancies.*

*Based on such discoveries, the law will be carefully amended, so that a harmonious and homophonic code of regulations could be drafted. The final goal is to relieve the taxpayers, as well as the tax officials and practitioners, from difficulties of an ambiguous terminology.*

*The topic raised above is not an issue of the tax administration only, so that we would expect them solely to take the responsibility for redressing the situation. Academic institutions, research organizations, and also the publications dealing with tax questions, all have to play their parts as well.*

*This magazine, based on its fundamental goals and objectives, is hereby initiating this new field of terminological reform of tax laws.*

*We hope that with participation of other interested people and organs a fruitful effort would be started in this interesting domain.*

**DR. ALIAKBAR ARABMAZAR**

**Publisher:**

College of Economic Affairs

P. O. Box: 15875 -- 1111

No. 153, Taleghani Ave.,

Tehran, 15918, I. R. Iran

Tel: (0098)21 6464518

Fax: (0098)21 6419716

**President:**

Dr. Aliakbar Arabmazar

**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**

(See the second page of the cover)

**IN THIS ISSUE:**

|   |    |
|---|----|
| <i>From the President</i>                   | 1  |
| <i>Onus Probandi, on whom does it rest?</i> | 3  |
| <i>Tax News in Brief</i>                    | 7  |
| <i>Abstracts of Persian Articles</i>        | 10 |

**FROM THE PRESIDENT**

*An important factor discouraging tax compliance is the terminological inconsistency and lack of harmony in use of legal words and phrases. Accuracy and strictness in utilization of legal terms should be regarded as an imperative rule in drafting the tax regulations.*

*Ignoring this significant rule would result in ambiguity and discrepancy of law interpretation. Under such circumstances the possibility would arise for nonobservance and neglect of taxpayer rights, or even the rights of the government. The outcome would be loss of public confidence on taxation system of a country, while such confidence is a must for every tax system, if it needs to be strong and successful.*

*Let us look at the subject from a different point of view. Tax simplification is a widespread and commonly recognized idea of our time. It is pursued by many governments around the World. The tax administrators in this country also are emphasizing the thought of tax simplification, and earnestly following up its realization. Double-meaning and uncertainty of terminology are in contradiction with the very notion of simplicity. If we are after simplification of law, we should undoubtedly free it from susceptibility of different interpretations, so that it can represent a harmonious and homogeneous totality; reasonably enforceable and easily understandable. The status of taxation laws should be appraised and reviewed under the light of the aforesaid considerations, with a view to undergo necessary amendments. The significance of the issue necessitates that a working*