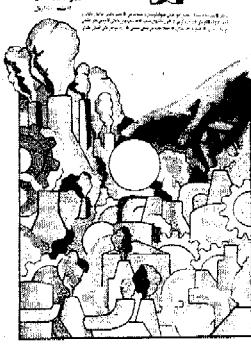


# مالیات

## بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِيْمِ

### مالیات ۹



طرح روی جلد: حمیدرضا محسنی

فصلنامهٔ مالیاتی  
شماره نهم، تابستان ۱۳۷۴

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی

مدیر مسئول:

دکتر علی اکبر عرب مازار

زیر نظر هیأت تحریریه:

دبیر هیأت تحریریه:

دکتر محمد توکل

امور مالی: بهرام گرایلی افرا

۲ دکتر علی اکبر عرب مازار

سرآغاز

صاحبہ با مسئولان:

۳ مجمع امور صنفی صنوف تولیدی و خدمات فنی تهران  
بر مصوبه هیأت وزیران در خصوص «الزام بر وجود نمایندگی  
ثبت شده فروشنده‌گان خارجی در ایران» چه گذشت؟

۹ واحد تحقیقات مالیاتی دانشکده امور اقتصادی

۱۳ بحث تحلیلی پیرامون مالیات بر ارزش افزوده  
«درآمد واقعی» و «واقعیات امر»:

۱۹ نارسائی‌های واژه گزینی در قانون مالیات‌های مستقیم  
علی اصغر عابدی

۲۱ مدیریت نوین مالیاتی  
دکتر علی اکبر عرب مازار

۲۷ نرخ مالیات بر شرکت، فرانسه - ایران  
دکتر محمد توکل

۳۳ پاسخ به خوانندگان  
واحد تحقیقات مالیاتی دانشکده امور اقتصادی

۳۴ اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی  
۳۹ معرفی کتاب

۴۱ خبرها

۴۶ آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی  
۴۹ مقررات و بخشمنه‌های مالیاتی، و آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی  
و دیوان عدالت اداری

بخش انگلیسی

صفحه آرایی: مجید رستمی

حمیدرضا محسنی

طرح‌ها: حمیدرضا محسنی

حروفچینی: مجید رستمی

لیتوگرافی، چاپ و صحافی: 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 نمی‌شود.

دقتر مجله مالیات: دانشکده امور اقتصادی

شماره ۱۵۳، خیابان طالقانی، بین حافظ و

ولی عصر، کد پستی: ۱۵۹۱۸، تهران.

صندوق پستی: ۱۱۱۱ - ۱۵۸۷۵، تهران.

فاکس: ۰۲۱۹۷۱۶

تلفن: ۰۲۶۴۵۱۸

شماره نهم، تابستان ۷۴

## به نام خدا



در جهان امروز مقوله مالیات به خمیرمایه و ستون اصلی ساختار مالی دولت بدل شده است و ابعاد آن در همه زمینه‌ها از چنان گسترشی برخوردار گشته، که تحول اساسی در شیوه‌های سنتی تحقیق و تشخیص و وصول مالیات را امری ضرور و اجتناب ناپذیر ساخته است. کشور ما از این حرکت عام و جهانشمول برکنار نمانده و از همه موجبات و انگیزه‌های مربوط به تحول یادشده برخوردار است.

جمعیت کشور به حد بی‌سابقه‌ای افزایش یافته و همه پیش‌بینی‌ها حکایت از ازدیاد بازهم پیشتر نفوذه‌است. حداقل در طول برنامه دوم توسعه - دارد، و به همین نسبت بر تعداد مؤدیان و تنوع گونه‌های ایشان الزاماً افزوده خواهد شد. پا به پای این عامل مهم، میزان و گوناگونی فعالیت‌های اقتصادی نیز رو به فزونی بوده، و این افزایش همچنان استمرار خواهد داشت. در این فرایند بی‌انتها سطح درآمد قشرهای معینی از مؤدیان به میزانی غیرقابل قیاس با گذشته رو به ازدیاد است، و توأم با آن مکانیزم بازار و روابط و مناسباتی که مبنای تحصیل این درآمدها را تشکیل می‌دهد، هر روز پیچیده و پیچیده تر می‌شود.

در کنار این تحولات باید چرخش ناگزیر مالیه دولت از نفت به مالیات را نیز مورد نظر قرارداد و بر آن تکیه کرد، امری که بسیار پیورامون آن سخن گفته اند و از شرح و تفسیر بی‌نیاز است.

اکنون مدیریت مالیاتی کشور با میدانی به این وسعت و حریفی چنین نیرومند و هزار چهره روپرور است، و باید برای حال و آینده خود برنامه‌ریزی کند و به سلاحی مجهز شود که از عهده این مهم برآید. تجارب حاصل چه در سطح جهان و چه در درون کشور از ناتوانی سازمان و تکنیک سنتی در مقابله با مقتضیات دوران جدید حکایت می‌کند. برای رفع این نقیصه دیگران ناگزیر به کامپیوتر روی آورده اند و از این وسیله نیرومند به منظور جبران ناتوانی‌های خود بهره جسته اند. در کشورهای پیشرفته صنعتی اداره امور مالیاتی به طور عمده با استفاده از کامپیوتر صورت می‌پذیرد، و این جریان نه تنها در مورد مراجع مالیاتی، بلکه حتی نسبت به مؤدیان و مشاوران مالیاتی آنان نیز صادق است.

اداره یک سیستم مدرن و کارآمد و رسیدگی به انبوی پرونده‌ها و مشکلات مالیاتی جز با بهره‌گیری از این ابزار نوین، مشکل بتواند نتایج مطلوبی را به بار آورد. از کامپیوتر می‌توان برای کمک در امور تشخیص، وصول، و تدارک و آماده‌سازی اطلاعات مالیاتی بهره جست. امکانات غول‌آسای کامپیوتر در پردازش داده‌ها و اطلاعات و کنترل و تطبیق و استنتاج منطقی قضایا می‌تواند بسیاری از نارسانی‌های کنوئی اداره امور مالیاتی را کاهش دهد و زمینه بسیاری از اعمال نظرهای شخصی و تبعیضات و اشتباہات را از میان برداشد.

با توجه به نکاتی که بیان شد، نظام مالیاتی هر کشوری ناگزیر باید سیاست خود را در مورد آنچه کامپیوتری کردن، یا به اصطلاح دیگری اتوماسیون، سیستم مالیاتی نامیده می‌شود، به طور جدی روشان سازد. سیاست سازمان مالیاتی ما در این زمینه کدام است؟ در حدی که به اعلام نظرهای مسئولان مربوط می‌شود، به نظر فنی‌رسد - یا دست کم ما آگاهی نداریم - که مخالفتی با کاربرد کامپیوتر در امور مالیاتی ابراز شده باشد، و بلکه بعکس در جهت تایید این جریان اظهار نظرهای زیادی به عمل آمده است. تصویب مقررات راجع به شماره (کد) اقتصادی و پیگیری مدیریت مالیاتی کشور در این زمینه کاملاً در ارتباط با مقوله کامپیوتری کردن امور مالیاتی است، زیرا بدون استفاده از کامپیوتر پیاده‌کردن چنین برنامه سنگینی اساساً قابل تصور نخواهد بود. اما ورود به مرحله اتوماسیون در نظام مالیاتی مفهومی بسیار فراگیرتر از این امور دارد، و همان کونه که دیدیم می‌تواند مراحل مهمی همچون تشخیص و وصول مالیات‌ها را دربر گیرد و حجم عظیمی از کارهای مربوط به این مراحل را با دقیقی غیرقابل قیاس با سیستم کنوئی به فرجام رساند. با توجه به اهمیت انکار ناپذیر کامپیوتری کردن امور مالیاتی جای آن دارد که عنایت پیشتری از سوی مسئولان نسبت به این قضیه مبذول گردد و گام‌های بلندتر و مؤثرتری در تحقق بخشیدن به این برنامه برداشته شود.

علی‌اکبر عرب‌مازار

# مصاحبه با مسئولان

## جمع امور صنفی صنوف تولیدی و خدمات فنی تهران

مجله مالیات مصاحبه ویژه‌ای را با مسئولان جمع امور صنفی تهران انجام داد که هدف آن به طور عمد شنیدن نظرات و پیشنهادهای ایشان در زمینه مسائل مالیاتی و انعکاس آن در مجله مالیات بود. جمع امور صنفی سازمان مرکزی اداره امور اتحادیه‌های صنوف تولیدی پایخت به شماره ۶۴۴ تعداد ۶۴۴ اتحادیه صنفی را دربر دارد. واحدهای واپسیه به این اتحادیه‌ها جنبه تولیدی یا ارائه خدمات فنی دارند، و حرفه‌های بسیار متعدد را شامل می‌شوند. به این ترتیب آنچه در این مصاحبه منعکس شده می‌تواند فراگیرنده مسائل مرتبط با طبقه گسترده‌ای از انواع فعالیت‌های اقتصادی جامعه تلقی شود، و امید است که مورد توجه مسئولان و سایر خوانندگان قرار گیرد.

از سوی جمع امور صنفی به ترتیب آقایان محمد علی خوانساری عتیق نایب رئیس و دبیر اجرائی جمع، ناصر حاجی جوادی رئیس کمیته بیمه و مالیات و عوارض کار مجمع و رئیس اتحادیه اتوسرویس و تعمیرکار تهران، آقای حسین خانیابائی نماینده جمع در کمیسیون‌های حل اختلاف مالیاتی، آقای محمد خلیلی عضو کمیسیون بیمه و مالیات مجمع و رئیس اتحادیه آبکاران تهران و نماینده جمع در هیات‌های حل اختلاف مالیاتی سخن گفتند که در زیر خواهد آمد.

کارت شناسائی می‌باشد. در کنار این گروه که در اتحادیه‌های صنفی به ثبت رسیده و مورد شناسائی قرار گرفته اند، در حد بسیار بالاتی - بیش از ۵٪ رقم فوق - از این ترتیب برکنار مانده اند، و به این ترتیب جمع واحدهای صنفی شهر تهران به حدود ۵۰۰۰۰۰ واحد بالغ می‌شود که در زمینه‌های تولید، توزیع، و خدمات به کسب و کار اشتغال دارند.

در مقابل باید دید فعالیت مراجع مالیاتی تا چه حد فراگیر بوده و تا چه اندازه شامل حال این گروه عظیم از فعالان اقتصادی کشور شده است. اگر یکی دو سالی را که طی آن توافق‌های مالیاتی با وزارت امور اقتصادی و دارائی به موقع صورت پذیرفت کنار بگذاریم، خواهیم دید که در سال‌های دیگر مجموع

### آقای محمد علی خوانساری عتیق

ایشان پس از خیر مقدم به حضار اظهار داشتند:

امروزه در باب اصل مالیات خوشبختانه اختلاف نظری وجود ندارد. در تمام جهان ضرورت وجود مالیات امر شناخته شده‌ای است، و در کشور ما پرداخت مالیات نه تنها یک وظیفه ملی بلکه یک تکلیف شرعی نیز به شمار می‌آید. ولی مساله قابل طرح، نبود یک مکانیزم درست و کارآمد در زمینه تشخیص مالیات است که مشکلاتی را در ارتباط با این مقوله به وجود آورده است.

بر اثر این وضع قسمت قابل توجهی از ظرفیت مالیاتی بخش مشاغل از نظر دور مانده است. هم اکنون در تهران قریب ۳۰۰۰۰ واحد شغلی شناخته شده وجود دارد که دارای پروانه کسب یا

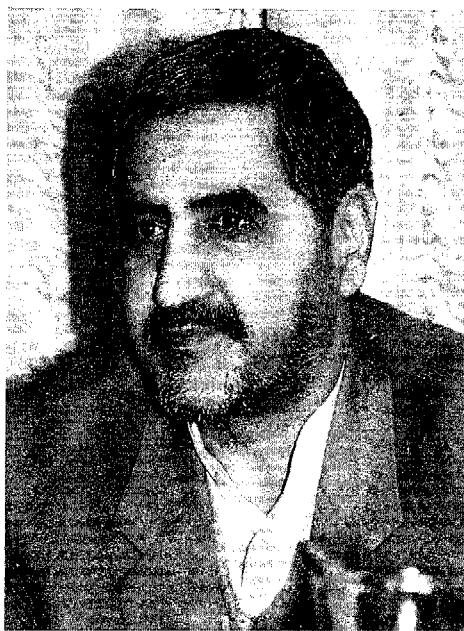
مالیاتی کشور ارائه می‌داریم. در تهران ۱۲۰ اتحادیه صنفی وجود دارد که از این تعداد ۶۴ اتحادیه عضو مجمع ما هستند. در هر اتحادیه علاوه بر هیات مدیره، نماینده‌گان عضو کمیسیون‌های حل اختلاف مالیاتی و کارشناسان مالیاتی نیز فعالیت می‌کنند. اگر در هر اتحادیه به طور متوسط تعداد اهل خبره را فقط ۱۰ نفر فرض کنیم حدود ۱۳۰۰ متخصص و صاحب‌نظر وجود دارند که به رایگان در خدمت وزارت دارایی بوده و حاضر به همکاری هستند. البته این به آن معنی نیست که ما بخواهیم ادعای کنیم هر نظری این

گروه بددهد درست بوده و باید عملی شود، بلکه منظور اعلام وجود چنین نیروی قابل ملاحظه و دسترسی سهل و رایگان دولت به آن است.

این همکاری گامی در طریق مردم سالاری است و اگر به این نکته توجه شود سازمان مالیاتی خواهد توانست هر سال به راحتی اظهارنامه‌های مالیاتی جمع کثیری از واحدهای صنفی را دریافت دارد و مالیات مربوط را وصول کند. رسیدن به این هدف در واقع بزرگترین گام در راه تامین عدالت مالیاتی خواهد بود. عدالت مالیاتی که مستولان همواره از آن سخن می‌گویند در حقیقت با توزیع حقه بار مالیات بین همه مؤدیان به بهترین نحو قابل حصول است.

نکته بسیار مهم دیگر در همین بحث مساله تخصص در امر تشخیص مالیات است. یک ممیز مالیاتی هر اندازه فرد امین و کارданی باشد باز هم محال است به کار ۱۳۰ رسته شغلی ورود و آگاهی پیدا کند. تشکیلات مالیاتی برحسب مناطق و نواحی جغرافیائی تنظیم شده و در نتیجه هر حوزه مالیاتی با انبوی از گونه‌های شغلی رو برو است و از آنجا که تشخیص درست در چنین وضعی امکان ندارد، نتیجه تضییع حق دولت یا مؤدی خواهد بود. نهایت این که تضییع حق دولت با واکنش چندانی همراه نیست، حال آن‌که مؤدی در مقابل چنین وضعی عکس العمل شدید نشان می‌دهد.

در برابر این اوضاع و احوال دولت بهتر است روی یافتن منابع



اظهارنامه‌های مالیاتی دریافتی قابل توجه نبوده و فقط در یکی از سال‌ها که فعالیت استثنایی طی آن انجام شد شمار این اظهارنامه‌های حدود ۷۰ الی ۸۰ هزار بالغ گردید.

همین مطلب نشان می‌دهد که بخش عظیمی از مشاغل برای وزارت دارایی ناشناخته اند و مالیات آن‌ها به درستی وصول نمی‌شود، و اگر هم وصول شود جنبه دراز مدت داشته و به هر تقدیر ظرف سال مالی قابل وصول نیست. حال آن‌که وصول مالیات در سال مالی بدون تردید مزایائی را هم برای دولت و هم برای

مؤدیان در بر خواهد داشت. علاوه بر حسن چنین ترتیبی برای دولت که می‌تواند هزینه‌های خود را به موقع تامین کند، مساله تکلیف قانونی نیز مطرح است. مؤدی و ممیز مالیاتی هردو باید بسیار به موقع نسبت به رسیدگی و بیان نظرات خود اقدام کنند. در غیر این صورت از طرفی اظهارنامه‌های تسلیمی قطعیت پیدا می‌کند و یا مورد اساساً مشمول مرور زمان مالیاتی قرار می‌گیرد، و یا این که حق اعتراض مؤدی ساقط می‌شود.

مشکل قضیه به همان نقیصه نبود یک مکانیزم صحیح تشخیص مالیاتی باز می‌گردد. سازمان مالیاتی کشور از شمار کافی قادر تشخیص برای رسیدگی به تمام اظهارنامه‌های مالیاتی برخوردار نیست، و حداقل ظرفیت کاری این سازمان از حدود ۷۰ الی ۸۰ هزار اظهارنامه مالیاتی واحدهای صنفی فراتر نمی‌رود. از آنجا که ظرفیت کار از این حد تجاور نمی‌کند، و ضمناً وصولی های پیش بینی شده نیز باید تحقق پیدا کند، ناگزیر تمام فشار موجه کسانی می‌شود که به قانون احترام گذارده و به موقع اظهارنامه‌های خود را تسلیم داشته اند. در چنین وضعی بسیاری از درآمدها از نظر دور می‌ماند. البته اگر پایی نقل و انتقال واحد صنفی به میان آید مؤدی باید مفاصلی مالیاتی دریافت دارد و قضیه روشن می‌شود. ولی این موارد حکم استثناء بر اصل را دارد، ضمن این که پس از گذشت سه سال از عملیات مالی واحد صنفی، مساله مالیاتی مواجه با مقررات مرور زمان می‌گردد.

برای مقابله با این وضع ما پیشنهاد همکاری به سازمان

کارفرمایی نیز مشکلاتی وجود دارد. ولی در مورد سیستم مالیاتی به طور خاص آنچه ما تقاضا داریم توجه به این مطلب است که اگر ملاحظه شود یک واحد صنفی مقادیری سرمایه گذاری کرده و تعدادی کارگر و سایر عوامل تولید را به خدمت گرفته، مجموعه این کیفیات صرفاً به عنوان عوامل مولد سود در نظر گرفته نشود. البته طبیعی است که استفاده از چنین عواملی سود را به نظر برستند. ولی به این واقعیت نیز باید توجه داشت که در مقابل چه مقدار هزینه و امکانات برای ایجاد و قابل استفاده نگاه داشتن چنان



عواملی ضرورت داشته و صرف شده است. در برابر سرمایه و سود، هزینه ها را نیز باید مورد نظر قرارداد.

سیستم بانکی کشور ۱۸٪ سود بی زحمت و فارغ از هرگونه دردسر به سرمایه گذاران می دهد. پس کسی که علاوه بر قبول مخاطرات سرمایه گذاری، تمامی وقت و انرژی و امکانات خود را به خدمت می گیرد و پذیرای همه گونه مسئولیت می شود، چه سودی را باید برای وی منظور داشت؟ این ملاحظات کمتر مورد توجه واقع می شود و تمام درآمد واحد صنفی مستقیماً به محاسبه گرفته شده و مشمول نرخ مالیاتی قرار می گیرد.

سیستم نرخ های مالیاتی نیز با مقتضیات و منطق زمان سازگاری ندارد. در اینجا بد نیست به مساله حد اقل درآمد معاف از مالیات نیز اشاره کنیم. یک واحد صنفی که صد میلیون تومان سرمایه گذاری کرده و تاثیر زیادی از حیث فعالیت های تولیدی و اشتغال دارد، از این حیث با واحدی که فقط یک میلیون تومان سرمایه دارد مساوی فرض شده و هر دو به یک اندازه از حد اقل معافیت مالیاتی استفاده می کنند.

سازمان مالیاتی از جهتی در درآمد مؤدیان شریک است. اگر چنین است پس ممیز مالیاتی باید به عنوان یک شریک در کنار واحد صنفی قرار گیرد و با هم در یک جو تفاهمن رسانیدگی گند و بیینند مشکلات و مخارج واحد مربوط چه بوده و مالیات حقه آن کدام است. متاسفانه مسائل طرقین در چنین جوی حل و فصل نمی شود و غالباً بدینی بر هر دو حاکم است. مؤدی از بیان حقیقت

ناشناخته مالیاتی سرمایه گذاری کند که در نتیجه، هم خواهد توانست به هدف های خود برسد و هم از تحمل بار مالیاتی به گروه کمتری که خواسته اند قانون را اجراء کنند جلوگیری خواهد کرد، و این عین عدالت است. برای رسیدن به این اهداف مجمع ما در خدمت وزارت دارائی است و در این چند سال اخیر هم با تافق های مالیاتی که منعقد ساخته توانسته است نشان دهد که خواستار چنین عدالتی است.

مطلوب اساسی دیگر میزان سود قابل تصور برای سرمایه گذاری و کسب و کار

است. در حال حاضر مؤسسه بانکی به سرمایه گذاری ها حدود ۱۸٪ سود می دهد. مفهوم این کار این است که حدود ۸۲٪ هزینه برای فعالیت های اقتصادی وجود دارد. مساله هزینه ها در رسیدگی به مالیات واحد های صنفی به درستی در نظر گرفته نمی شود. همه عوامل تولید به کار گرفته شده از سوی واحد صنفی به عنوان سرمایه سودآور منظور گردیده و بر اساس آن مالیات واحد تشخیص داده می شود، و کم و کیف هزینه ها کمتر مورد توجه قرار می گیرد. بحث بر سر واحد های صنفی است. شاید شرکت ها و مؤسسه ای که مالیات آن ها بر اساس دفتر تشخیص داده می شود به این اندازه در مورد هزینه های خود مشکل نداشته باشند.

پیشنهاد ما این است که مراجع مالیاتی در نظر بگیرند که مؤسسه های صنفی تا چه حد در توسعه کار خود و ایجاد اشتغال و عوامل مثبت دیگری نظیر آن گام برداشته و از سرمایه و امکانات خود در این طریق استفاده کرده اند، و آنگاه هزینه های مؤسسه را در این رابطه و با این دید مورد توجه شایسته قرار دهند و طوری عمل کنند که مشوق چنین اقداماتی بوده و از رکود فعالیت های تولیدی بکاهند. در حال حاضر ما شاهد چنین رکودی در زمینه های تولیدی هستیم، زیرا افراد با توجه به عوامل موجود گرایش به فعالیت های تجارتی و خدماتی پیدا می کنند.

البته نحوه عمل سیستم مالیاتی فقط یکی از این عوامل است. در مورد مسائل مربوط به شهرداری ها، بیمه و امور کار و

نخواهد بود. نکته دیگری که می‌خواهم به آن اشاره کنم ضرورت بازنگری قانون مالیاتی است. به نظر من این قانون باید با توجه به تحولات و مقتضیات زمان حاضر مورد تجدید نظر قرار گیرد و یک طرح جامع و امروزی تدوین و برای تصویب به مجلس ارائه شود. جوهر اصلی چنین اصلاحی باید انطباق با اوضاع و احوال زمان باشد.

من آمادگی کمیسیون بیمه و مالیات مجمع و اتحادیه‌های وابسته را جهت همکاری با سازمان مالیاتی کشور برای تحقق این هدف بسیار حائز اهمیت اعلام می‌دارم. ضمناً از اقدام مجله مالیات در برگزاری این مصاحبه تشکر می‌کنم و امیدوارم همین شیوه ادامه یابد تا امکان انکاس نظرات و پیشنهاد‌هایی از آن گونه که امروز مطرح شده وجود آید و مسائل مورد توجه مسئولان قرار گیرد.

### آقای حسین خانبابائی

اینجانب به عنوان فردی که سال‌ها تمایندگی مجمع در کمیسیون‌های حل اختلافات مالیاتی را بر عهده داشته و در عین حال خود یک فرد صنفی است، مطالب و نظراتی را بیان می‌دارم. بر اثر سال‌ها ممارست در این زمینه بیشترین تماس را با کادر تشخیص، کمیسیون‌های مالیاتی، و همچنین مؤیدیان مالیاتی داشته‌ام، و ضمناً به عنوان فرد صنفی خود در معرض امر مالیات و مسائل مالیاتی مربوط به آن بوده‌ام.

مسائل اصلی مالیاتی قبل مطرح شد و من فقط به برخی نکات عملی و محسوس در رابطه با مسئله تشخیص مالیات اشاره می‌کنم. امر تشخیص در مورد اصناف غالباً فاقد دقت و صحت است. دقایقی پیش صحبت از وجود ۱۳۰ گونه شغلی شد که احاطه ذهنی نسبت به کار این همه مشاغل متنوع غیر ممکن است. باید گفت حتی در داخل یک صنف معین نیز انواع حالات و اختلاف در وضعیت مؤیدیان وجود دارد. مسائل شخصی مؤیدی و نحوه فعالیت او در میزان درآمد حاصل بسیار مؤثر است. تعداد ساعتی که واحد صنفی به فعالیت می‌پردازد، گرفتاری‌های خصوصی صاحب واحد، و بسیاری عوامل مشابه دیگر همگی سبب می‌شود که وضع شغلی و میزان درآمد واحدهای کاملاً مشابه، با هم تفاوت پیداکند. ولی حوزه مالیاتی غالباً به این تفاوت‌ها بی‌توجه بوده و همه را به یک چشم نگاه می‌کنند.

قضایا و اهمه دارد و ممیز نیز تصور کذب در مورد مؤیدی دارد. نتیجه حاصل از این رابطه ناسالم طبعاً یک سلسله ارقام نادرست خواهد بود.

در اینجا لازم است تصریح کنم که منظور از همه این بیانات آن نیست که مشکلات را یکجا متوجه سازمان مالیاتی کرده باشم. در این سوی قضیه نیز مشکلاتی وجود دارد. واحدهای هستند که نمی‌خواهند مالیات بدهند و طبعاً باید این گونه مؤیدیان را ملزم به انجام تکالیف خود نمود. مجمع امور صنفی به هر دو سوی کار توجه دارد: هم دولت و هم واحدهای صنفی.

منظور اصلی بیان مشکلات و ارائه پیشنهاد برای اصلاح وضع و همکاری با سازمان مالیاتی است. اگر مشکلات برطرف شود نتیجه گرفتن مالیات حقه از کسانی خواهد بود که باید مالیات بدهند، و در عین حال نگرفتن آن از کسانی که حقاً نباید مالیات مورد نظر را پردازند. در چنین جوی موارد بی‌عدالتی از میان می‌رود و از بروز نارضائی‌ها نیز جلوگیری خواهد شد.

خواهش من از مجله مالیات انکاس این نظرات و پیشنهادهاست، تا مورد توجه مسئولان قرار گیرد و ترتیبی فراهم آید که مراجع مالیاتی و مؤیدیان به عنوان دو شریک مسائل را مورد تجزیه و تحلیل قرار دهند و به تشخیص و وصول عادلانه مالیات کمک کنند.

### آقای ناصر حاج جوادی

اینجانب از سال ۱۳۶۴ به عنوان عضو شورای مرکزی و رئیس کمیسیون بیمه و مالیات و عوارض کار مجمع مشغول انجام وظیفه بوده و در زمینه امور مالیاتی با وزارت اقتصاد و دارائی همکاری داشته‌ام.

در سال‌های اخیر لزوم گسترش فرهنگ مالیاتی مورد عنايت واقع شده و خوشوقتم که می‌بینم مجله مالیات نیز بخشی از صفحات خود را به بحث در باب این مساله اختصاص داده است. آنچه در این مجله پیرامون فرهنگ مالیاتی عنوان شده با نظرات اینجانب تطابق دارد.

اعتقاد من این است که ما باید با زمان پیش برویم. پیش رفتن با زمان در امور مالیاتی به مفهوم رسوخ فرهنگ و آگاهی مالیاتی در اذهان عامه است. اگر مؤیدی به این مرحله از آگاهی باطنی برسد که مالیات حق جامعه و بیت‌المال است و تفاهم لازم در روی نسبت به این امر پیدید آید، بسیاری از دشواری‌های کنونی حل خواهد شد و نیازی به صرف این همه اتریزی و هزینه در زمینه وصول مالیات

کنند. به هر حال ما نظر و دلایل خود را در اوراق رای می‌نویسیم و امضاء می‌کنیم، ولی فردا صیغ که مراجعته می‌کنیم می‌بینیم که نماینده دادگستری آمده است و فقط امضاء کرده است، و ضمناً اشاره‌ای هم به دلایل و نظرات اظهار شده نکرده است.

مساله دیگر نحوه عمل رایج در کمیسیون‌های مالیاتی از حیث تعیین کارشناس است. در مواردی که نماینده صنف یا مددی، مالیات مورد نظر را به طور جدی غیر عادلانه تلقی کرده و تقاضای تعدیل آن را داشته باشند، نماینده وزارت دارائی درخواست تعیین کارشناس برای رسیدگی می‌کند. اما در این

مورد نیز

نارسائی هائی

وجود دارد. اولاً

کارشناس از

حیث سابقه،

مهارت، و رده

سازمانی در

سطحی تازل تراز

نماینده دارائی

عضو کمیسیون و

ممیزکل و

سرمیز

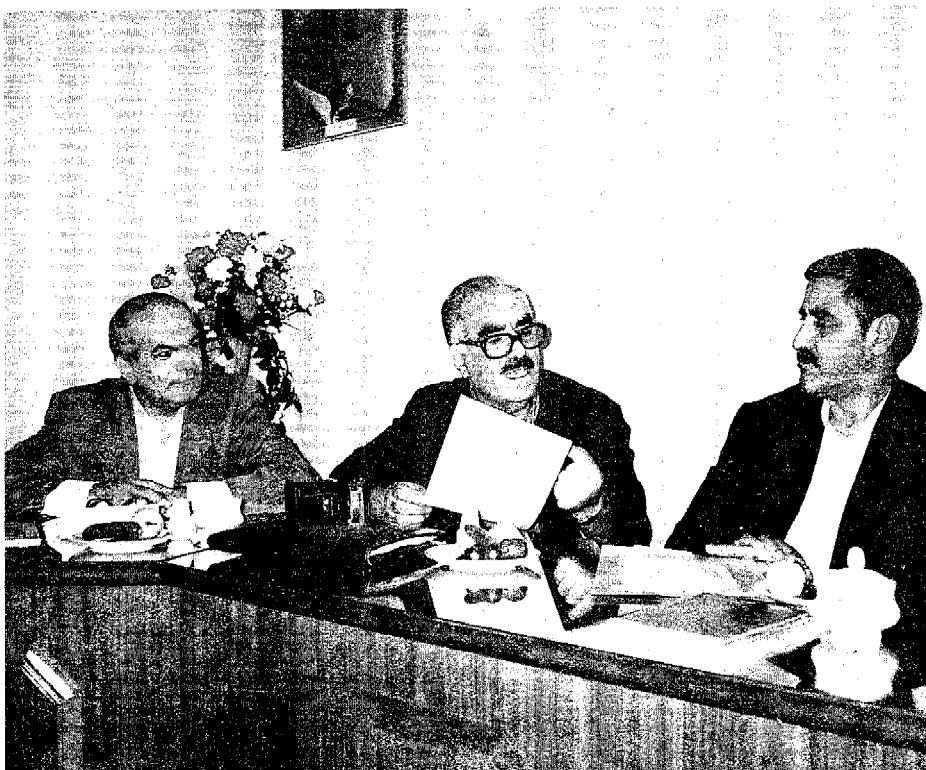
قراردادار، و از

طرفی خود عضو

سازمان مالیاتی

است و به ندرت

ممکن است



مبادرت به نقض نظر مراجع تشخیص، مانند ممیز و سرمیز و ممیزکل، نماید. نتیجه در اغلب موارد تایید همان برگ تشخیص اولیه است، ضمن این که اگر قبل از ارجاع به کارشناس امکان توفق و دریافت تا ۲۰٪ تخفیف وجود داشت، اکنون دیگر آن باب هم به استناد نظر کارشناس مسدود می‌شود.

طبعی است که این اوضاع و احوال می‌تواند مایه سرخورده‌گی و یاس از اجرای قانون شود. قانون کنونی با این که گفته شد لازم است مورد اصلاح واقع شود، با این حال اگر به درستی و با احراز عدالت اجراء شود قطعاً از بروز آثار نامطلوب جلوگیری خواهد کرد.

بر اثر چنین وضعی مؤبدی ثاراضی به اتحادیه و مجمع متولی می‌شود و ما قضیه را در کمیسیون پی‌گیری می‌کنیم. در آنجا باز هم مسائلی مطرح است. یکی مشکل تشخیص است. مالیات واحدهای صنفی بر اساس مدارک و اسناد و دفاتر تشخیص داده نمی‌شود. نظر ممیز شرط است و این نظر به ندرت ممکن است بر سند و مدرک متکی باشد. گاهی دیده شده است که یک برگ تشخیص واحد با استفاده از کاربن برای سه سال مأخذ قرارگرفته است. به نظر من این ترتیب نمی‌تواند صحیح و منطبق با عدالت تلقی شود.

به هر تقدیر  
مرجع شکایت  
کمیسیون مالیاتی  
است. هیات‌های  
حل اختلاف از سه  
عضو تشکیل  
می‌شود؛ عضو  
اصلی نماینده  
وزارت دارائی  
است، که معمولاً  
یکی از کارکنان  
ارشد بخش  
مالیاتی به این  
سمت گمارده  
می‌شود. عضو  
دیگر نماینده  
صنف است، و

سومی یک قاضی است که به عنوان نماینده قوه قضائیه در کمیسیون شرکت می‌کند. وجود نماینده قوه قضائیه در هیات از اهمیت ویژه‌ای برخوردار است. نماینده دارائی بر حسب طبیعت ماموریت خود خواه و ناخواه جانب دولت را می‌گیرد. نماینده صنف هم طبعاً همین وضع را نسبت به منافع مؤبدیان دارد. در اینجا همان قاضی است که می‌تواند به عنوان یک حکم بی‌طرف عمل کند و با تسلطی که قاعدة باید نسبت به موازین عدالت داشته باشد، حالت اعتدال و بی‌طرفی را در آراء صادره تامین کند. اگر سبب عدم حضور نماینده قوه قضائیه پرسیده شود غالباً می‌گویند که چون ایشان شاغل هستند صحیح‌ها نمی‌توانند شرکت

نکته و پرسش دیگر این است که در کجا دنیا رسم است مالیات یک واحد صنفی را هر ساله و به طور مستمر و منظم افزایش دهد؟ وضع موجود از این قرار است که مالیات باید حتماً ۴۰، ۲۰، ۲۰ درصد، و یا بیشتر افزایش پیدا کند. این رفتار فشار را به جامعه باز می‌گرداند و بر شدت تورم می‌افزاید. از طرفی فرد صنفی هر قدر با حقیقت برخورد کند و در مقابل درآمد به هزینه‌های خود استناد کند، به او خواهد گفت اگر ضرر می‌دهی چرا کسب خود را تعطیل نمی‌کنی؟ این استدلال درست نیست. فرد صنفی می‌خواهد کار خود رانگاه داردو حتی با تحمل زیان میدان را خالی نکند. وضع واحدهای تولیدی در حال حاضر رو به رکود است. وقتی که واحدهای تولیدی دولتی به رغم استفاده از همه امکانات و کمک‌های دولت و انواع ارتفاق‌ها با اوضاع و احوال نامناسبی روبرو هستند، دیگر تکلیف واحدهای کوچک صنفی روشن است. در چنین شرایطی تقاضای ما از وزارت دارائی این است که دست کم رفتار عادلانه ای را نسبت به این واحدها مبذول دارند.

همه می‌دانیم که فرد کاسب سر سال با احترام وجود شرعی خود را می‌پردازد و در عین حال اطمینان دارد که سال آینده اگر ضرر کند کسی از او نخواهد خواست رقم سال گذشته را باز هم پردازد. اما مراجع مالیاتی غالباً فقط درآمد را می‌بینند و کاری به زیان و هزینه‌های واحد صنفی ندارند. این طرز تلقی با واقعیت تطبیق ندارد.

چون به موضوع ارجاع قضایا به کارشناس صحبت شد، باید اضافه کنم که حتی اگر کارشناسی بیدا شود که خلاف تشخیص حوزه نظر دهد غالباً نماینده وزارت‌خانه در هیات حل اختلاف این نظر را نمی‌پذیرد و می‌گوید در پذیرش یارانه آن مختار است. نکته دیگر تخفیف زیر ۲۰٪ است که کمیسیون‌ها معمولاً از آن تجاوز نمی‌کنند. این رویه مبنای قانونی ندارد و وقتی تذکر داده می‌شود، می‌گویند تخفیف بیشتر احتیاج به استناد مثبته دارد. حال آن که در رسیدگی و تشخیص حوزه بسیار نادر است که به استناد مثبته ای استناد شده باشد.

در پایان این مطلب راهم بگویم که اگر پایی اصلاح قانون در بین باشد بهتر است از نظرات کارشناسی معتمدین مجمع و اتحادیه‌های صنفی استفاده شود. تحول لازم دیگر ایجاد شرایط و جوی است که تمکین داوطلبانه مؤیدان را به همراه داشته باشد. در غیر این صورت نتیجه مطلوب و عدالت مالیاتی و وصول شایسته مالیات تأمین نخواهد شد. ۶

## آقای محمد خلیلی

من تشکیل این جلسه را به فال نیک می‌گیرم ولی آن را کافی نمی‌دانم. باید این جلسات و مصاحبه‌ها به کرات برگزار شود و مسائل به حد لازم مورد تحلیل و موشکافی قرار گیرد. در امر تشخیص مالیات یک ضرورت عمده رفع جو بدینه بین ممیز و مؤدی است. در مورد توافقنامه‌های مالیاتی که امروز به آن‌ها اشاره شد، باید پگوییم حتی در موردی هم که مفاد توافقنامه‌ها به زیان مابود، از کار تبلیغی به خاطر ایجاد آمادگی در طریق اجرای آن باز نایستادیم. با مسئولان اتحادیه‌ها و نمایندگان مالیاتی آن‌ها جلساتی تشکیل دادیم و قانون را تشریف نمودیم و توافقنامه‌ها را توجیه کردیم که بروند و اجراء کنند.

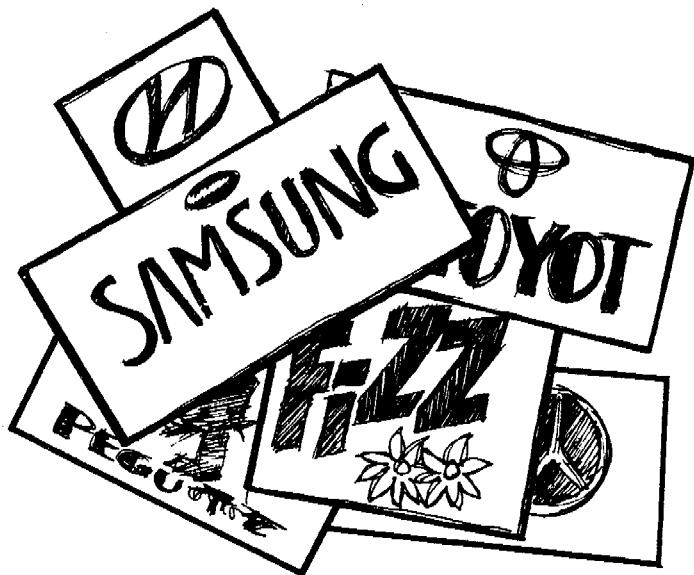
ولی متأسفانه در مراجعه به مراجع مربوط ملاحظه شد که این توافقنامه‌ها در مواردی برای مجریان مهم است و برداشت هائی از آن‌ها می‌شود که موجب زیان مؤدی و یا دولت است. ضمناً در متن توافقنامه‌ها مطالب و نکاتی گنجانیده می‌شود که در نهایت از اجرای درست و تحقق هدف اصلی آن‌ها جلوگیری می‌کند. مساله دیگر برخورد سلیقه‌ای ماموران مالیاتی با مسائل و نحوه رفتاری است که نمی‌توان آن را جذب کننده دانست.

آیا بهتر نیست سازمان مالیاتی از معتمدین اصناف در امر تشخیص استفاده کند؟ هر اتحادیه‌ای یک هیات مدیره دارد، و در هر یک از آن‌ها به ابتکار مجمع یک کمیسیون بیمه و مالیات درست شده است. بین این‌ها افراد متعدد کم نیستند. این روش کار بهتر از ترتیب فعلی خواهد بود که در اتاق دربسته متن توافقنامه‌ها و مقرراتی را تدوین کنند و اجرای آن‌ها را بخواهند. البته مقررات مورد احترام بوده و باید اجراء شود ولی در چنین شرایطی بازده لازم و مطلوب را نخواهد داشت.

اظهار شد که ۱۳۰ صنف مختلف در تهران وجود دارد. من اضافه می‌کنم که در داخل هر صنف چندین رسته وجود دارد و اگر تعداد رسته‌ها را به طور متوسط برای هر صنف ۱۰ فرض کنیم جمعاً ۱۳۰۰ رسته شغلی موجود است. از طرفی همان طور که گفته شد حتی در داخل یک رسته معین تفاوت‌های بسیاری از حيث کار و کسب و میزان درآمد به چشم می‌خورد. در این شرایط چگونه می‌توان از یک ممیز واحد توقع داشت که روی همه این رسته‌های صنفی با خصوصیات و وضعیت‌های مختلف بررسی کارشناسی انجام دهد؟ راه حل مناسب این مشکل همان استفاده از نظرات اهل خبره مجمع و اتحادیه‌های صنفی است.

# بر مصوبه هیأت وزیران درخصوص: «نمایندگی ثبت شده فروشنده خارجی در ایران» چه گذشت؟

واحد تحقیقات مالیاتی  
دانشکده امور اقتصادی



چنان‌که ملاحظه می‌شود، مخاطب مصوبه وزارت‌خانه‌های بازرگانی و امور اقتصادی و دارائی بوده و رونوشت آن برای اجراء به همه وزارت‌خانه‌ها و نهادهایی که به طور مستقیم یا غیرمستقیم در مورد خرید کالا و خدمات با فروشنده‌گان خارجی در ارتباط هستند، نیز ابلاغ شده و ضمناً به منظور اطمینان از اجرای آن توسط دستگاه‌های ذیربیط رونوشت برای ادارات کنترلی از جمله دیوان محاسبات نیز ارسال گردیده است.

از آنجاکه وزارت‌خانه‌های صنعتی همانند وزارت بازرگانی در ارتباط نزدیک با تصویب‌نامه یادشده هستند، در آذرماه ۱۳۷۱ وزارت صنایع سنگین طرح آئین‌نامه اجرائی مصوبه را تهیه و در اختیار هیأت دولت قرار داد، و وزارت امور اقتصادی و دارائی در همان تاریخ نظرات اصلاحی خود را نسبت به آئین‌نامه پیشنهادی اعلام داشت. از مطالعه آئین‌نامه‌های پیشنهادی و نظرات وزارت اقتصاد و دارائی و تطبیق آن با مفاد مصوبه بخوبی روشن است که تصویب‌نامه موربد بحث علاوه بر استقرار روشهای صحیح دادوستد بین‌المللی و توسعه سیستم‌های بازاریابی، و اطلاعات صنعتی و تکنولوژی و گسترش خدمات بعد از فروش (که ضمن

## مقدمه

هیأت دولت در جلسه مورخ ۷۱/۷/۸ مراقب زیر را تصویب نمود:  
«وزارت بازرگانی-وزارت امور اقتصادی و دارائی

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۱/۶/۱۱ بنایه پیشنهاد شماره ۳۹۳۱۵ مورخ ۱۳۷۰/۸/۱۸ وزارت صنایع سنگین و به استناد اصل یکصد و سی و هشتاد قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران تصویب نمود:

به منظور برقراری روشهای صحیح در داد و ستد بین‌المللی و توسعه سیستم‌های بازاریابی، اطلاعات صنعتی و تکنولوژی و گسترش هرچه بیشتر خدمات بعد از فروش از تاریخ ۱۳۷۱/۱۰/۱، خرید هرگونه تجهیزات، ماشین‌آلات و خدمات از شرکت‌های خارجی منوط به وجود نمایندگی رسمی ثبت شده فروشنده خارجی در ایران است.

رونوشت به دفتر رئیس جمهور، دفتر ریاست قوه قضائیه، دفتر معاون اول رئیس جمهور، دفتر معاونت اجرایی رئیس جمهور، اداره کل قوانین مجلس شورای اسلامی، اداره کل حقوقی، اداره کل قوانین و مقررات کشور، دیوان محاسبات، دفتر هیأت دولت، دبیرخانه مجمع تشخیص مصلحت نظام، کلیه وزارت‌خانه‌ها، سازمانها، موسسات دولتی و نهادهای انقلاب اسلامی ابلاغ می‌شود.»

دولتی طرف قرارداد با شرکت‌های مذکور، از وجود و ثبت نماینده رسمی آنها در ایران اطمینان حاصل نموده‌اند، و آیا خدمات بعد از فروش به نحو صحیح و مطابق اصول و ضوابط معاملاتی انجام می‌پذیرد؟

آیا دستگاه‌های دولتی آماری از خرید تجهیزات، ماشین‌آلات و خدمات از فروشنده‌گان خارجی را همراه با اطلاعات مربوط به سوابق ثبتی نماینده رسمی آنها در ایران تهیه و در اختیار هیأت دولت قرار داده‌اند؟ و آیا یک بانک اطلاعاتی ایجاد شده است که داده‌های مربوط به قراردادها، ثبت شعب، خدمات بعد از فروش، و انجام تکالیف مالیاتی توسط نماینده را تحت کنترل قرار دهد؟

از نظر حسن اجرای تعهدات بعد از فروش مسائل بسیاری مطرح است، ولی در اینجا به ذکر یک مطلب اکتفا می‌کنیم و آن شمول تعهد مذکور نسبت به تدارک و فروش وسائل کالای عرضه شده، تعمیر آن، و بالاخره تامین قطعات یکی دستگاه اصلی است. اما بسیار اتفاق می‌افتد که چون برای خرید لوازم جانبی به این شرکت‌ها مراجعه می‌شود، اعلام می‌دارند که قادر هرگونه قطعات و لوازم هستند. اما اگر به بازار آزاد مراجعه کنید، ملاحظه خواهید کرد که همان قطعات و لوازم با مارک فروشنده‌گان دیگر خارجی به فراوانی یافت می‌شود. آیا وزارت ذی‌ربط کنترل لازم در رابطه باجرای مصوبه فوق نسبت به این گونه موارد دارد؟ و آیا همین وزارتخانه سوابق نمایندگی‌های ثبت شده در ایران، درآمدهای ابرازی و مالیات‌های وصولی آنان را تهیه کرده است؟، و دهها سئوال دیگر.

مصطفویه تصریح شده)، هدف شناسائی نمایندگان رسمی شرکت‌های فروشندۀ -چه از جهت مسئولیت‌های مرتبط با خدمات بعد از فروش، و چه از جهت شناسائی درآمد و نهایتاً وصول مالیات متعلق را نیز دنبال می‌نموده است.

اینک مفاد مصوبه را از دو بعد فنی و مالی موردنبحث قرار می‌دهیم:

### الف - بعد فنی

در بخش خدمات بعد از فروش شرکای تجاری ایران عمدتاً کشورهایی هستند که ذیلأ به آنها اشاره خواهیم کرد. برخی از فروشنده‌گان عده کالا و خدمات صادراتی این کشورها که از سالهای قبل حضور فعال در ایران داشته‌اند، اقام به تبلیغات وسیع از طریق درج آگهی در تابلوها و روی بدنه اتوبوسها نموده‌اند. از جمله می‌توان شرکت‌های زیر را نام برد:

آلمان: شرکت‌های آ.ا.گ، زیمنس، و دهها شرکت دیگر.

سویس: شرکت آ.ب.ب، نستله و بسیاری شرکت‌های دیگر.

سوئیڈ: ولو، ایکسون، اس کا اف، تنرالاول وغیره.

ژاپن: شرکت‌های پاناسونیک، تویوتا، تووشیبا، میتسوبیشی، میتسوئی، سونی، ناسیونال و دهها شرکت دیگر.

فنلاند: شرکت نوکیا وغیره.

فرانسه: شرکت‌های توئال، آستوم و بسیاری شرکت‌های دیگر.

هلند: شرکت اوسیئی، آی اف اف

وغیره.

کره جنوبی: شرکت‌های هیوندا، سامسونگ و شرکت‌های متعدد دیگر.

باتوجه به این فعالیت‌ها می‌توان پرسید که آیا دستگاه‌های



## ب - بعد مالی مصوبه

فروشنده‌گان خارجی از طریق نماینده مقیم در ایران (به صورت شخص حقیقی یا حقوقی) اقدام به فروش کالا و خدمات می‌کنند و عمل نماینده آنها طبق عرف بین‌المللی از درآمدی تحت عنوان کمیسیون، پورسانت، دلالی، بازاریابی و غیره برخوردار می‌باشد. در تمامی کشورهای جهان این درآمد در بخش مالیات شناسائی شده و مالیات حقه دولت از آن وصول می‌شود. در ایران به دلیل نبود کنترل لازم برای شناسائی این گونه درآمد، واسطه‌های معاملات از درآمد بسیار بالایی برخوردار می‌گردند، بی‌آن‌که مالیات متعلق را پرداخت کنند. ضمناً درآمد کمیسیون‌تری (دلالی و غیره) به صورت ارز دریافت می‌شود و طی چند سال گذشته یکی از منابع ورودی ارز به بازار آشفته ارزی همین دلارهای (باد آورده) ناشی از فعالیتهای دلالی و کمیسیون‌تری بوده است.

یکی از هدفهای دولت از صدور مصوبه مذکور شناسائی صحابان درآمد و وصول مالیات حقه دولت بوده است، و براین اساس سئوالهای زیر مطرح می‌شود:

۱. وزارت امور اقتصادی و دارائی با داشتن ابزار حقوقی لازم (مصطفوی فوق) تا چه حد در شناسائی درآمد کمیسیون‌تری موفق بوده است؟

۲. آیا آماری تهیه شده که نشان دهد درآمد کمیسیون ابرازی توسط مودیان مالیاتی تا قبل از سال ۱۳۶۰ و سپس بین سالهای ۱۳۷۱ تا ۱۳۷۶، چه میزان بوده و از سال ۱۳۷۶ به بعد، با داشتن مجوز یاد شده، درآمد کمیسیون ابرازی مودیان و نهایتاً درآمد کمیسیون‌تری شناسائی شده توسط وزارت اقتصاد و دارائی به چه میزان بالغ گردیده است؟

۳. یکی از طرق شناسائی درآمد کمیسیون‌تری و خدمات بعد از فروش، داشتن سوابق ثبتی نماینده‌گان رسمی فروشنده‌گان خارجی است. آیا وزارت امور اقتصادی و دارائی، از طریق اطلاعات دریافتی از دستگاههای دولتی مبنی بر انعقاد قرارداد، یا خرید کالا و خدمات از فروشنده‌گان خارجی و سوابق ثبتی نماینده رسمی معرفی شده و غیره، لیستی از اسمی نماینده‌گان رسمی معرفی شده تهیه کرده، و آیا از تنظیم سوابق مالیاتی برای آنها اطمینان حاصل



### صورت گیرد.

۷. در سایر کشورها رسم براین است که هنگام اعطاء اجازه فعالیت به شرکت‌های خارجی، منافع این کار برای کشور میزبان بررسی می‌شود، تا بینند فعالیت موردنظر چه میزان درآمد، ارز، اشتغال، و انتقال تکنولوژی و سایر مزايا به بار خواهد آورد. در ایران متاسفانه این گونه بررسی به درستی انجام نمی‌شود، و باید دید مسئولیت آن با چه مقام یا مقاماتی است.

## نتیجه

۱. به طور قطع پاسخ اکثر سؤالهای فوق منفی است، زیرا عملأً اجرای مصوبه یاد شده به دست فراموشی سپرده شده و گاهی که تصمیم به اجرای آن گرفته می‌شود، آنقدر مسائل جانبی و مشکلات فرعی کار را بزرگ جلوه می‌دهند که اصل قضیه زیر سؤال قرار می‌گیرد، و نهایتاً انجام کاری بسیار مهم به عهده تعویق می‌افتد.

در مورد بخشی از تصویب‌نامه که ضمن آن به روشهای صحیح دادوستد بین‌المللی اشاره شده، نکات زیر قابل ذکر است:

- الف - حصول اطمینان از صحیح بودن مبانی معامله Over-Invoice (صورتحساب واقعی بوده و invoice نشده باشد).
- ب - خدمات بعد از فروش ارائه شود.
- ج - صاحبان درآمدهای مرتبه با این گونه معاملات در سیستم مالیاتی کشور مورد شناسائی قرار گرفته باشند.

۲. در شرایطی که یک فروشنده خارجی کالای مشخصی را به چند نوع قیمت به خریداران مختلف در ایران می‌فروشد و مورد سؤال قرار نمی‌گیرد، چگونه می‌توان از صحیح بودن مبانی معامله اطمینان حاصل کرد؟ ایجاد یک بانک اطلاعاتی حاوی داده‌های مربوط به مشخصات فروشنده، نوع کالا و قیمت‌های معاملاتی برای خریداران مختلف می‌تواند موجبات کنترل بر جلوگیری از اضافه بهای کالا را بوجود آورد.

۳. با توجه به این که فروشنده خارجی کالا و خدمات، خود را نگران خدمات بعد از فروش نمی‌داند (زیرا دستگاه دولتی طرف قرارداد آن طور که لازم است سختگیری نمی‌کند)، ایجاد یک واحد کنترل برای حصول اطمینان از ارائه خدمات بعد از فروش آن هم بطور منطقی حائز ضرورت است.

۴. در شرایطی که کل درآمد نفت (پس از کسر اقساط دیون

ارزی سال ۱۳۷۰-۷۳) و همچنین ارز حاصل از صادرات عمدها به مصرف خرید کالا و خدمات از خارج می‌رسد، قاعدهاً اشخاص واسطه از درآمد قابل ملاحظه‌ای برخوردار می‌باشد. شناسائی این گونه درآمدها و وصول مالیات آن (که رقم قابل توجهی خواهد بود) امر بسیار مهمی به شمار می‌آید.

اگر به فرض سالانه ۱۰ میلیارد دلار صرف خرید کالا و خدمات از خارج شود و افراد واسطه و نماینده و کمیسیونر اشخاصی با انصاف بوده و از Over-Invoice خودداری کند و به همان ۱۰٪ کمیسیون منطقی خود قانع باشند، درآمد آنها رفته حدود ۱ میلیارد دلار خواهد بود. به فرض آن که این پول بین ۱۰۰۰ نفر تقسیم شود، سهم هر کدام یک میلیون دلار خواهد بود و مالیات براین درآمد با ضریب ۵۰٪ به حدود ۵۰۰ میلیون دلار بالغ خواهد شد. از آنجاکه این وجوده ارزی طی چندین سال گذشته عمدهاً سر از بازار آزاد درآورده است، هم ارز ریالی این رقم در سال ۱۳۷۲ حدود ۱۲۳۰ میلیارد ریال (براساس همارز هر دلار ۳۰۰۰ ریال) و یا ۱۸۰۰ میلیارد ریال (براساس همارز هر دلار ۴۰۰۰ ریال) بوده است، که این رقم به حدود ۲۵٪ کل درآمد مالیاتی کشور در سال ۱۳۷۳ بالغ می‌گردد.

چنان که از برنامه‌های وزارت امور اقتصادی و دارائی استبatement می‌شود، درآمد مالیاتی جایگاه ویژه‌ای در بودجه سالهای آتی خواهد داشت. به نظر می‌رسد بدون شناسائی صحیح و کامل درآمدهای مختلف (از جمله درآمد عملیات بالا) وصول مالیات آن طور که در برنامه پیش‌بینی شده، با اشکال روپرتو خواهد شد. امید است مسئولان مالیاتی کشور اجرای اجرای مصوبه مذکور را از بعد شناسائی درآمد کمیسیونری و وصول مالیات به طور جدی در دستور کار خود قرار دهند. ☐



# تحلیلی پیرامون مالیات بر ارزش افزوده

دکتر محمد توکل

اصطلاح مالیات بر ارزش افزوده را کمتر کسی است که نخوانده یا نشنیده باشد، ولی مفهوم دقیق آن تنها برای کسانی روشن است که به طور خاص به مطالعه در این باب روی آورده باشند. از سوی دیگر بارها به اظهارنظرهایی برخورد می‌کنیم که ارائه کنندگان آنها از لزوم برقراری مالیات بر ارزش افزوده در این کشور سخن گفته‌اند. به این دلایل تشریح موضوع در مجله تخصصی مالیات برای آگاهی همگان ضرور داشته شد. کوشش مقاله حاضر که با چنین هدفی تنظیم شده، بر این خواهدبود که تصویری روشن از جنبه‌های مختلف مالیات بر ارزش افزوده به دست دهد. به این منظور کار را از تعریف مالیات آغاز می‌کنیم، و ضمن آن سعی خواهیم کرد همه عناصر مربوط به مالیات بر ارزش افزوده را بگنجانیم. سپس به توضیح و شرح هریک از این عناصر خواهیم پرداخت، تا در مجموع ایده بالتبه جامعی از مالیات بر ارزش افزوده برای خوانندگان حاصل گردد.

## غیر مستقیم

صفت غیر مستقیم برای این نوع مالیات را باید در ارتباط با قابلیت انتقال آن مورد توجه قرارداد، در غیر این صورت وصف مذکور چنان صادق بر مورد تجوادبود. مالیات بر ارزش افزوده به صورت رقمی جدا از اصل قیمت کالا یا خدمات محاسبه، و از مصرف کننده یا خریدار گرفته می‌شود. پس شاید بتوان آن را مالیاتی دانست که خریدار به طور مستقیم می‌پردازد. اما غیر مستقیم بودن این مالیات به خاطر قابلیت انتقال آن است. مالیات غیر مستقیم معمولاً قابل انتقال به جلو و مراحل بعدی است، و در نتیجه مالاً بر عهده مصرف‌کننده قرار می‌گیرد. حال آن که در مورد مالیات بر درآمد فرض بر این است که باید بر صاحب درآمد بارشود.

البته این تمایز و تفاوت از نظر اقتصادی در همه موارد صدق

## تعريف مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده عبارتست از نوعی مالیات غیر مستقیم بر مصرف (مالاً بر هزینه) که به طور غیر انسbastه بر کلیه مراحل تولید و توزیع خصوصی کالا و خدمات تعلق می‌گیرد.

شرح محتوای این تعریف نیاز به تجزیه آن دارد:

## مالیات عام

مالیات عام یا عمومی نقطه مقابله مالیات خاص، و به مفهوم آن است که مالیات بر ارزش افزوده بر عموم کالاها و خدمات (جز آنچه قانون مستثنی کرده) تعلق می‌گیرد، و مثلًاً مانند مالیات‌های غیر مستقیم رایج در ایران نیست که انواع محدود و معینی از کالاها را دربر می‌گیرد.

شخص خریدار منتقل شود، و تا آنجا که ما می‌دانیم در فرهنگ عامه اطلاق کلمه مصرف به چنین موردی بعید از ذهن می‌نماید. به همین سبب - و صرف نظر از بحث‌های دور و درازی که ممکن است برای چسبانیدن این‌گونه موارد به حیطه مصرف به عمل آید - به هر تقدیر کاربرد واژه هزینه یا خرج مناسب تر به نظر می‌رسد. یعنی مالیات بر ارزش افزوده بر مبالغی تعلق می‌گیرد که برای استفاده از کالا و خدمات هزینه می‌شود. با استفاده از لفظ خرج به جای مصرف مشکل فوق برطرف می‌شود و در هر مرحله که خرج انجام شود مالیات نیز تعلق می‌گیرد، صرف نظر از این که کالا به چه شکل و ظرف چه مدتی به مصرف خواهد رسید.

### غير انباشته

انباشت مالیات به این معنی است که مالیات هر مرحله به طور کامل گرفته می‌شود، بی آن که مالیات پرداختی مراحل قبل از آن کسر شود. نتیجه دیگر این ترتیب آن است که علاوه بر اصل مالیات، مالیات بر مالیات نیز تعلق می‌گیرد. مثال بسیار ساده‌ای می‌آوریم: اگر یک مؤسسه دامپروری موجودی شیر خود را به بهای ۱۰۰۰۰ تومنان به کارگاه تهیه لبنتی بفروشد و سپس این کارگاه فراورده‌های خود را با اضافه کردن ۱۰۰۰۰ تومنان به توزیع کنندگان تحویل دهد، و آنان میز با افزودن همین مبلغ کالا را به مصرف‌کنندگان بفروشنند، و در هر مرحله ۱۰٪ مالیات دریافت کنند، نتیجه به شرح جدول زیر خواهد بود:

نمی‌کند. مثلاً بازرگانی که مالیات برآمد می‌پردازد، همواره سعی می‌کند آن را به مشتریان خود و مصرف‌کنندگان منتقل کند و احتمال موقیت نیز برای وی موجود است. عکس ممکن است براثر عواملی مانند افت قیمت‌ها در بازار یا گرین مالیاتی، بخشی از مالیات غیر مستقیم پرداختی به مراحل بعدی منتقل نگردد.

ولی این استدلال تنها جنبه اقتصادی و بازاری دارد، و گرنه از نظر حقوقی اطلاق وصف مستقیم یا غیر مستقیم با توجه به همین قابلیت یا عدم قابلیت انتقال مالیات است. یعنی از دید حقوقی هنگامی که مالیات غیر مستقیم وضع می‌شود، منظور قانونگذار تحملی نهایی آن بر مصرف کننده است. پس هر دفعه‌ی یا مسأله حقوقی پیرامون چنین مالیاتی طرح شود و یا هرگونه آئیننامه و مصوبات دیگری در مورد آن تدوین گردد، باید تابع همین دید و برداشت معین قرار گیرد. مثلاً نمی‌توان مقرراتی را تصویب کرد که نتیجه آن ممانعت از انتقال مالیات به جلو و مراحل بعدی باشد. با این بیان مالیات بر ارزش افزوده مآل و در نهایت باید بر مصرف‌کننده بارشود.

### صرف (هزینه)

کلمه مصرف که در تعریف فوق به کار برده شد، تا حدی موجد ابهام است. برخی از کالاهای مانند مواد خوراکی، به طور کامل و تقریباً همراه با استفاده مصرف‌کننده از آنها از میان می‌روند، و در محاورات روزمره کم و بیش همین مفهوم از واژه مصرف موردنظر است. ولی یک پرده نقاشی ممکن است به نسل‌های آینده

فروشده	خریدار	قیمت فروش	مالیات٪	جمع دریافتی	جمع مالیات	کارگاه لبنتی
دامپروری	کارگاه لبنتی	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰	۱۱۰۰۰	۱۰۰۰	
کارگاه لبنتی	توزیعکنندگان	۲۱۰۰۰	۲۱۰۰	۲۳۱۰۰	۳۱۰۰	
توزیعکنندگان	صرفکنندگان	۳۳۱۰۰	۳۳۱۰	۳۶۴۱۰	۶۴۱۰	
صرفکنندگان	—	—	—	—	۱۰۵۱۰	کل مالیات

این که مالیات در لفاف قیمت پیچیده شده و به این صورت به جلو غلطیده و با بر اضافی مالیات بر مالیات درآمیخته و بر دوش مصرف‌کننده قرار گرفته است.

اما سیستم مالیات بر ارزش افزوده مبتنی بر عدم انباشت مالیات است. این منظور بین طریق حاصل می‌شود که اولاً مالیات به عنوان رقمی جدا از قیمت اصلی کالا محاسبه می‌شود و دقیقاً

در این مثال همان‌گونه که دیده می‌شود، جمع مالیات پرداختی به رقمی حدود ۲۵٪ قیمت اصلی فروش مرحله آخر بالغ می‌گردد، حال آن که نرخ مالیات فقط ۱۰٪ است.

چنان‌که ملاحظه می‌گردد، در اینجا انتقال مالیات به جلو انجام شده، یعنی مآل سنگینی تمامی مالیات بر عهده خریدار نهایی قرار گرفته و او جمماً ۱۰۵۱۰ تومن مالیات پرداخته است. نهایت

و مابه التفاوت را به عنوان مالیات بر ارزش افزوده پرداخت می‌کند. همان مثال مربوط به موسسه دامداری، کارگاه لبینیات، توزیع کننده، و مصرف کننده در سیستم مالیات بر ارزش افزوده طبق جدول صفحه بعد عمل خواهد کرد:

تحت عنوان مالیات بر ارزش افزوده در صورتحساب‌ها منعکس می‌گردد، ثانیاً در هر مرحله از تولید و توزیع، مؤدی مالیات را روی قیمت اصلی فروش خود - و نه قیمت بعلاوه مالیات - حساب می‌کند و سپس مالیاتی را که خود در مرحله قبل پرداخته از آن کسر کرده

فروشنده	خریدار	قیمت فروش	مالیات % ۱۰	جمع پرداختی خریدار	مالیات مرحله قبل	مالیات پرداختی این مرحله
دامبروری	کارگاه لبینات	۱۰۰۰۰	۱۰۰۰	۱۱۰۰۰	—	۱۰۰۰
کارگاه لبینیات	توزیع کنندگان	۲۰۰۰۰	۲۰۰۰	۲۲۰۰۰	۱۰۰۰	۱۰۰۰
توزیع کنندگان	صرف کنندگان	۳۰۰۰۰	۳۰۰۰	۳۳۰۰۰	۲۰۰۰	۱۰۰۰
—	—	—	—	—	کل مالیات	۴۰۰۰

افزوده معاف کرد. در آن صورت یک رشتہ نیرومند از ممانعت‌هایی که نسبت به مالیات بر ارزش افزوده ایجاد می‌شود، موضوعاً متنقی گشته و بار مالیاتی نیز کاهش خواهد یافت، زیرا یک مرحله مهم از زنجیره تولید و توزیع از این مالیات معاف می‌گردد. اما در مقابل این فواید زیان‌های نیز بروز خواهد کرد که در سطح بعد - هنگام بحث پیرامون خصال و اوصاف مالیات بر ارزش افزوده بیان خواهد شد.

#### خصوصی

این عنوان در رابطه با فروشنده‌اند که در این مالیات کالا و خدمات به کار می‌رود، که در عین حال مسئولیت محاسبه مالیات و اخذ آن (همراه قیمت) از خریدار و تسليم آن به صندوق مالیه را بر عهده دارند و از آنان به عنوان اشخاص مشمول مالیات یاد می‌شود.

به نظر می‌رسد عنوان مذکور که عیناً در ادبیات راجع به ارزش افزوده - و از جمله دیرکتیوهای شورای جامعه اروپا و مقررات داخلی بسیاری از کشورها - به کار می‌رود (taxable persons) و به فروشنده و ارائه‌کننده کالا و خدمات اطلاق می‌گردد، کاربردی مسامحه‌آمیز داشته باشد. افراد مذکور در واقع مسئول مالیات هستند و نه مشمول آن.

در اینجا نیز کل مالیات پرداخت شده به مصرف کننده انتقال می‌یابد، ولی میزان آن دقیقاً معادل نرخ کلی مالیات بر ارزش افزوده است که در اینجا به فرض معادل ۱۰ درصد می‌باشد. ضمناً مالیات روی مالیات هم محاسبه نشده است. چنین است مفهوم خصلت «غیرانباسته» که در تعریف مالیات بر ارزش افزوده گنجانیده شده است.

#### کلیه مراحل تولید و توزیع

به نظر نمی‌رسد این بخش از تعریف مالیات بر ارزش افزوده نیاز به تشریح و توضیح داشته باشد. مثالی که فوچاً به آن اشاره کردیم این موضوع را به خوبی نشان می‌دهد. در اروپا که مهد مالیات بر ارزش افزوده است این قاعده تا به آخر رعایت می‌شود و خرده فروشان نیز در مورد فروش‌های خود مالیات بر ارزش افزوده را اعمال می‌نمایند.

با این حال کاربرد مالیات در مرحله خرده فروشی خالی از زحمت و دشواری نیست. اجرای مالیات بر ارزش افزوده بر اساس صورتحساب انجام می‌پذیرد و باید با نگاهداری حساب و کتاب همراه باشد، و چنین کاری مطبوع طبع خرده فروشان نیست. لذا کسانی مدافعان این فکر هستند که باید مرحله خرده فروشی را از کاربرد مالیات بر ارزش



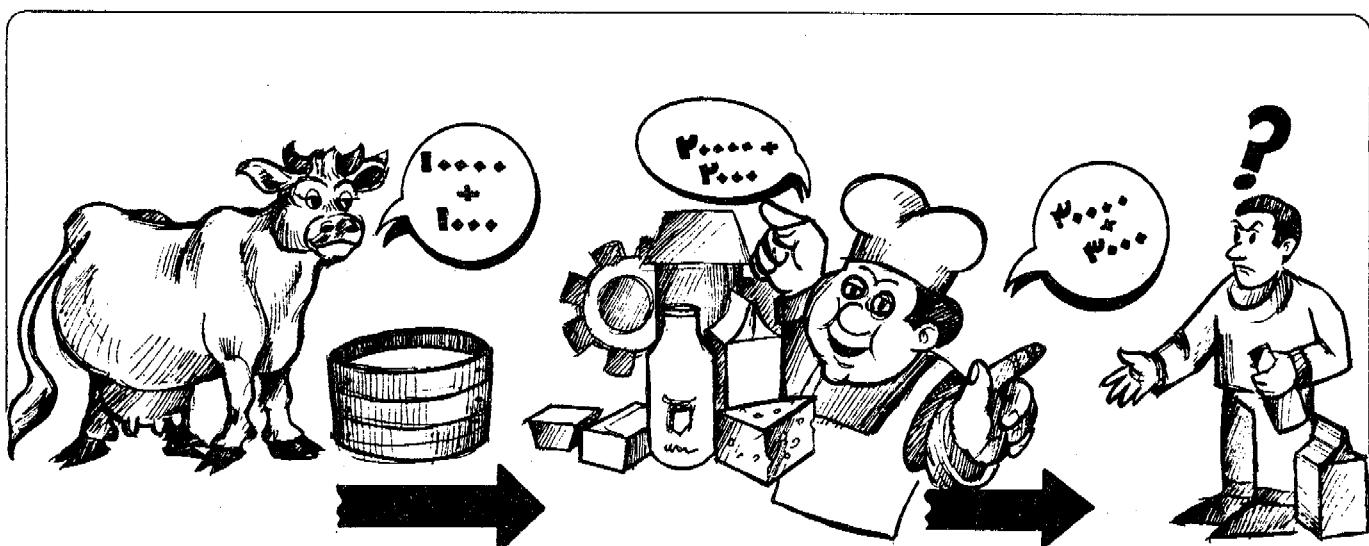
اعمال حاکمیت عمل می‌کنند. در این صورت مساله مالیات بر ارزش افزوده مطرح نخواهد بود، هرچند که این اشخاص حقوق و عوارض، کارمزد، و یا هر وجه دیگری در رابطه با این‌گونه فعالیت‌های خود دریافت دارند.

اما اشخاص مورد بحث در دو مورد مشمول مالیات خواهند بود: نخست این که در مقام رقابت با بخش خصوصی عمل کنند، یا به اصطلاح فعالیت آنان جنبه «تصدی» به خود بگیرد. دیرکتیو شماره ۶ به این حد اکتفا نکرده و یک سلسله فعالیت‌های را در ضمیمه D خود بر شمرده، که اگر موسسات دولتی به آن فعالیت‌ها اشتغال ورزند به هر حال مشمول - و یا مسئول - مالیات بر ارزش افزوده به شمار خواهد آمد. ضمیمه D از جمله شامل فعالیت در زمینه‌های زیرین می‌باشد: مخابرات، تدارک آب، برق، گاز، و بخار، حمل مسافر و بار، خدمات بندری و فرودگاهی، اداره نمایشگاه‌ها، انتبارداری، تبلیغات تجاری، آژانس مسافرتی، و غیره.

اما وصف خصوصی را در اینجا باید به مفهوم وسیع کلمه در نظر گرفت. به عبارت دیگر هم بخش خصوصی در مقام فروش کالا و خدمات و هم مؤسسات وابسته به دولت - در صورتی که همانند و در مقام بخش خصوصی عمل کنند -تابع این صفت و مسئول مالیات بر ارزش افزوده شناخته خواهند شد. ماده ۴ دیرکتیو شماره ۶ جامعه اروپا در این خصوص می‌تواند راهنمای مناسبی باشد:

«شخص مشمول مالیات هر شخصی است که مستقلأ در هر مکانی به فعالیت‌های اقتصادی مذکور در بند ۲ - صرف نظر از اهداف و نتایج آن فعالیت‌ها - اشتغال دارد.

۱. فعالیت‌های اقتصادی مذکور در بند ۱ شامل فعالیت‌های تولیدکنندگان، فروشنده‌گان، و ارائه‌کنندگان خدمات می‌باشد و از جمله فعالیت‌های معدنی، کشاورزی، و فعالیت‌های اهل حرف رانیز دربر می‌گیرد. بهره‌برداری از دارائی‌های ملموس و غیر ملموس به منظور کسب درآمد از آن بر پایه استمرار نیز



### کالا و خدمات

عنوان کالا جنبه عام دارد یعنی هم کالاهای تولید شده در داخل کشور، و هم کالاهای وارداتی را دربر می‌گیرد. کالائی که از کشوری به کشور دیگر صادر می‌شود غالباً از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده - و به احتمال زیاد هر نوع مالیات دیگری - معاف است. به همین خاطر در کشور مقصده این وضعیت به نحوی تعديل می‌شود، و از جمله مالیات بر ارزش افزوده نسبت به آن اعمال می‌گردد. البته این بحث در برخورد با سیاست‌های حمایتی کشورها رنگ می‌باشد. گاهی موانع گمرکی به حدی است که نه تنها خلاً مذکور را پر می‌کند، بلکه کالای وارداتی را در موضع ضعف رقابتی در برابر کالاهای داخلی قرار می‌دهد. با این حال نظر غالب بر این است که کالای وارداتی نیز به هر تقدیر باید مشمول مالیات بر ارزش افزوده قرار گیرد، به ویژه که رفتار دوگانه نسبت به انواع کالاهای ساخت داخل و خارج مشکل آفرین بوده و توجیه آن هم -

یک فعالیت اقتصادی به شمار می‌آید».

بند ۲ به کشورهای عضو اجازه می‌دهد که فعالیت‌های موردي و اتفاقی را نیز مشمول مالیات بشناسند و خود نمونه‌هایی از این قبيل موارد - در مورد واگذاری حقوق راجع به اموال غیر منتقل - را بر می‌شمارند.

قید «مستقلأ» در بند یک فوق حائز اهمیت خاصی است و در واقع کلیه کسانی را که در استخدام دیگری هستند از مشمول مالیات معاف می‌دارند، و آن‌ها نمی‌توانند روی دستمزد خود مالیات بر ارزش افزوده از کارفرما مطالبه کنند.

بند ۵ این ماده دولت، اعم از دولت مرکزی و دولت‌های عضو فدرال، و سایر اشخاص حقوقی تابع حقوق عمومی یعنی مؤسسات دولتی را نیز از عنوان شخص مشمول - یا مسئول - مالیات معاف می‌دارد، و این تا وقتی است که اشخاص مذکور در قامرو حقوق عمومی و در مقام

با توجه به آثار روانی قضیه - کار آسانی نیست.

خدمات نیز به طور اصولی مشمول مالیات بر ارزش افزوده قرار می‌گیرند. چنان که قبل ایان شد مالیات بر ارزش افزوده جنبه عام دارد و همین وصف عمومیت به مفهوم دربرگیری خدمات نیز می‌باشد، ضمن این که عنوان مصرف نیز که جزء دیگری از تعریف مالیات بر ارزش افزوده بود شامل خدمات نیز می‌شود. در بحث راجع به مصرف اشاره شد که مصرف در واقع به مفهوم هزینه، یعنی مخارجی است که از سوی خریدار به عمل می‌آید، و به همین دلیل مالیات بر ارزش افزوده را مالیات بر خرج نیز می‌نامند. از لحاظ ماهیت تفاوتی بین خرج به منظور استفاده از کالا، و خرج برای استفاده از خدمات وجود ندارد، پس نسبت به هر دو باید یکسان رفتار شود.

علاوه بر این، خدمات و کالاها در مواردی می‌توانند با یکدیگر جایگزین شوند. فرضًا می‌توان یکی از اجزاء اتومبیل را که خراب شده با خردیک قطعه از بازار تعویض کرد که مفهوم خرید کالا را دارد، و یا به جای آن می‌توان همان جزء اتومبیل را توسط متخصص فن تعمیر نمود، که نوعی خدمت است، و دهها مثال دیگر. اگر خدمات را از مالیات بر ارزش افزوده معاف کنیم رغبت مصرف‌کنندگان را به جایگزینی خدمات برخواهانگیخت، و این - صرف نظر از هر جنبه دیگر موضوع به معنی مداخله در تصمیم‌گیری اقتصادی افراد خواهد بود. حال آن که یکی از اوصاف اصلی مالیات بر ارزش افزوده وصف «بی‌طرفی» آن است که بعداً مورد بحث قرار خواهد گرفت.

تجوییه دیگر این است که معمولاً میزان استفاده طبقات مرافق از خدمات بیش از مردم کم‌درآمد است که می‌کوشند بیشتر خدمات مورد نیاز را شخصاً انجام دهند. در نتیجه معاف ساختن خدمات، مالیات بر ارزش افزوده را - که خود بنا بر آنچه بعداً خواهیم دید - متمهم به «قهقهائی» بودن است - با قهقهای بیشتری مواجه خواهد ساخت. وصف قهقهائی نقطه مقابل خصلت «تصاعدی» است. فرضًا ترخهای ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم جنبه تصاعدی دارند، یعنی به هر نسبت که درآمد بالاتر رود نرخ سنگین‌تر، و در نتیجه مالیات بیشتری تعلق می‌گیرد. حاصل این که طبقات مرافق به تناسب افزایش درآمد مالیات بیشتری خواهد پرداخت. ولی اگر مؤدیان مختلف اعم از پردرآمد و کم‌درآمد به نرخ مساوی مالیات پردازنند، بار مالیاتی طبقات کم‌درآمد نسبت به وضع مالی آنها بسیار سنگین‌تر خواهد بود.

با همه این احوال کسانی با اعمال مالیات بر ارزش افزوده نسبت به خدمات موفق نیستند، زیرا اولًا وضع این مالیات برپارهای از موارد، نظیر خدمات پزشکی، آموزشی، اجتماعی کار مطبوع و مطلوبی خواهد بود. ثانیاً اخذ مالیات از خدمات اندیشه مالیات بستن بر کار و اشتغال را در ذهن تداعی می‌کند، که آن هم بله استند کسان بسیاری نیست. استدلال سوم این است که امکان و احتمال گریز از مالیات در مورد خدمات بیش از کالاهاست و در نتیجه نوعی تبعیض به نفع خدمات قابل اختفاء و به زیان خدمات غیر قابل اختفاء پدید خواهد آمد که

با مقتضیات طبع مالیات بر ارزش افزوده مغایرت دارد.

با وجود این استدلالات و یا این که پارهای از دولتها و مجالس قانونگذاری برخی از کشورها از تعمیم مالیات بر ارزش افزوده نسبت به خدمات اکراه دارند، معنکه لایل طرفداران این گونه تعمیم قوی تر جلوه می‌کند و به همین مناسبت در کشورهای عضو اتحادیه اروپا که مالیات مورد بحث از موضع مستحکمی برخوردار است، خدمات نیز مشمول مالیات بر ارزش افزوده شناخته می‌شوند.

### صاديق کالا و خدمات

با این که دو اصطلاح کالا و خدمات ظاهراً مفهوم روشنی دارند، ولی در محدوده مالیات بر ارزش افزوده مصاديق متعددی مشمول این عنوانی می‌گردد که لازم است پیرامون آن توضیح داده شود. در این زمینه رجوع به رهنمود (دیرکتیو) شماره ۶ جامعه اروپا - که مسائل مربوط به مالیات بر ارزش افزوده را مورد حکم قرارداده - می‌تواند به فهم موضوع کمک کند. ماده ۲ این دیرکتیو می‌گوید:

«موارد زیر مشمول مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود:

۱. تسليم کالا و خدمات در برابر عوض....

۲. واردات کالا».

ماده ۵ دیرکتیو تسليم کالا را چنین تعریف می‌کند:

۱. تسليم کالا عبارتست از انتقال حق تصرف مالکانه در دارائی‌های ملموس».

سپس بند ۲ همان ماده دامنه شمول مفهوم کالا را توسعه بخشیده و می‌گوید:

۲. برق، گاز، حرارت، برودت و نظایر آن نیز دارائی ملموس تلقی خواهد شد».

علاوه بر موارد مذکور در بندهای ۱ و ۲ فوق که الزاماً در محدوده مالیات بر ارزش افزوده قرار می‌گیرند، بند ۳ ماده ۵ به کشورهای عضو اتحادیه اجازه داده است که در صورت تمایل هرگونه حقوق متصوره در اموال غیر منقول را نیز به عنوان دارائی‌های ملموس بشناسند. بند ۵ مذکور همچنین کشورهای عضو را مجاز داشته است که تحويل کارهای ساختمانی از سوی پیمانکاران را نیز به عنوان تسليم کالا تلقی کنند.

همین اندازه توضیح کافی است که نشان دهد عنوان کالا در زمینه مالیات بر ارزش افزوده تا چه حد می‌تواند قابل گسترش باشد و تنها مفهوم روزمره این و ازه را نباید درنظر گرفت.

ماده ۶ رهنمود فوق به تعریف خدمات اختصاص دارد، نهایت این که تعریف انجام شده جنبه منفی دارد و می‌گوید:

«ارائه خدمات هرآن معامله‌ای است که تسليم کالا به مفهوم ماده ۵ نباشد. چنین معامله‌ای از جمله می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- انتقال دارائی‌های غیر ملموس...»

کامل مالیات بر ارزش افزوده مؤسسه در بلند مدت - و شاید بتوان گفت در طول عمر یک مؤسسه - قابل تصور است.

### سیستم صورتحساب

در عمل مالیات بر ارزش افزوده مستلزم نگاهداری حساب و کتاب و صدور صورتحساب در مورد معاملات است. مثلاً کارخانه‌ای که مقداری مواد اولیه از بازرگانی خریداری می‌کند و فرضاً ۱۰٪ مالیات بر ارزش افزوده می‌پردازد، از فروشنده صورتحسابی به همین مضمون دریافت می‌کند. وی به فوریت این مالیات پرداخت شده را از مالیات بر ارزش افزوده خود کسر می‌کند و ضرورتی ندارد که مالیات پرداختی کارخانه الزاماً در ارتباط با فراورده‌هایی باشد که با استفاده از همان مواد اولیه خریداری شده از بازرگان یادشده تهیه گردیده است. این نکته مطلبی را که چند سطر قبل در باب تطبیق مالیات بر ارزش افزوده با مفهوم اقتصادی ارزش افزوده گفتیم تایید می‌کند.

نتیجه منطقی ترتیب فوق این است که اگر کارخانه مورد بحث در زمان دریافت صورتحساب از بازرگان مذکور، خود بابت مالیات بر ارزش افزوده بدھی نداشته باشد، بتواند استرداد مالیات را از مراجع مالیاتی تقاضا کند. چنین وضعیتی ممکن است در مواردی به افراد متفهی شود. مثلاً مؤسسه‌ای که سرمایه گذاری زیادی انجام داده، طبعاً مالیات بر ارزش افزوده زیادی پرداخت کرده و مدت‌ها طول می‌کشد تا بتواند به مرحله فروش به مقیاس وسیع فراورده‌های خود برسد. در این حالت میزان استرداد مالیات ممکن است زیاد شود.

برای مقابله با این شکل افراطی استرداد، کسانی معتقد به اجرای این قاعده هستند که تقاضای استرداد باید به وجود بدھی از سوی مؤدی موكول شود. یعنی مؤدی در یک دوره محاسباتی استرداد آن مقدار از مالیات پرداختی را بتواند خواستار شود که حد اکثر، بدھی خود وی را بابت مالیات بر ارزش افزوده پیوشاورد، و زائد برآن به دوره محاسباتی بعدی موكول شود.

از این ترتیب به عنوان قاعدة حائل (buffer rule) یاد می‌کنند، زیرا در واقع حائلی است بین فشارهای افراطی و تقریطی مربوط به استرداد مالیات. با این حال استفاده از قاعده حائل در مورد مالیات بر ارزش افزوده طرفداران زیادی ندارد و عملانه نیز کار استرداد مالیات در هر دوره محاسباتی مالیات بر ارزش افزوده بدون توجه به قاعده مذکور صورت می‌پذیرد. ضمناً دوره محاسباتی در مورد مالیات بر ارزش افزوده الزاماً با دوره محاسباتی مالیات بردرآمد یکی نیست، و بلکه غالباً زمان کمتری را دربر می‌گیرد و ممکن است سه ماهه و یا حتی یک ماهه باشد. به عبارت دیگر در فوایدی به این کوتاهی باید نسبت به واریز بدھی مالیات بر ارزش افزوده - پس از کسر مالیات‌های پرداختی - اقدام گردد.

- تعهد ترک فعل...

- انجام خدمات برحسب دستور... مقامات عمومی، یا در اجرای قانون.»

قابل طی ماده ۶ دیرکتیو شماره ۲ شورای جامعه اروپا نیز تعریف مشابه تعریف فوق از ارائه خدمات به عمل آمده، ولی در عین حال تایید شده بود که اجرای مالیات بر ارزش افزوده از سوی کشورهای عضو فقط در مورد آن دسته از خدمات جنبه الزام دارد که ضمن فهرست مندرج در ضمیمه B شمارش شده‌اند. لیست B تعداد ۱۰ گروه خدمات مختلف را بر شمرده بود. ولی پس از تصویب ماده ۶ دیرکتیو شماره ۶ و لغو ماده ۶ و لیست B دیرکتیو شماره ۲ دیگر استناد به فهرست فوق موردی نداشته و انواع و اقسام کارها و فعالیت‌های اقتصادی که دربرابر عوض صورت می‌پذیرد - به شرط آن که مشمول عنوانین مربوط به تسلیم کالا نباشد - می‌تواند ارائه خدمت تلقی گردیده و مشمول مالیات بر ارزش افزوده شناخته شود.

### ارزش افزوده - مالیات بر ارزش افزوده

اکنون که از تعریف مالیات بر ارزش افزوده فارغ شدیم و تصویر کلی از این مالیات به دست آمد، بد نیست یک نکته خاص را - که ممکن است ذهنیت معینی از مفهوم این نوع مالیات پذید آورده باشد - روشن سازیم، و آن ارتباط مالیات بر ارزش افزوده با مفهوم اقتصادی «ارزش افزوده» است. آیا این دو مقوله با یکدیگر مرتبط‌اند؟ هم آری و هم نه.

برای درک مطلب ابتدا مفهوم ارزش افزوده عبارتست از تفاوت بین دو قیمت معین: نخست قیمت مواد خام، اجزاء و قطعات ساخته شده و نیمه ساخته، و خدماتی که مجموعاً در ساخت یا آماده سازی یک فراورده معین تا مرحله فروش به کار رفته، و دوم بهای فروش همان فراورده. مثلاً مؤسسه‌ای که یک میلیون تومان فروش داشته و در مقابل ۴۰۰۰۰ تومان برای خرید کالا و مواد اولیه و قطعات و مزد کارکنان و امثال آن پرداخت کرده تا آن کالای فروخته شده را آماده سازد، ارزش افزوده‌ای معادل ۴۰۰۰۰ تومان ایجاد کرده است. به عبارت دیگر او توансه است با استفاده از مواد و وسائل و امکاناتی که ۴۰۰۰۰ تومان ارزش اضافی ایجاد کند.

با این تعریف باید دید که مالیات بر ارزش افزوده عیناً بر همین ارزش اضافی ایجاد شده اعمال می‌گردد؟

آری، اگر قضیه را در بلند مدت در نظر بگیریم، و نه اگر موضوع را در یک دوره محاسباتی مالیات بر ارزش افزوده مورد توجه قرار دهیم. توضیح این که مقدار کالا و خدمات خریداری شده از سوی یک مؤسسه به احتمال زیاد عیناً در همان دوره معین برای ساخت یا آماده سازی کالای قابل فروش مؤسسه به مصرف نرسیده و تماماً فروخته نخواهد شد، تا با دقت بتوانیم بگوئیم ارزش افزوده این مؤسسه در این دوره معین مشمول مالیات قرار گرفته است. تطبیق

# «درآمد واقعی» و «واقعیات امر»؟

## نارسایی‌های واژه‌گزینی در قانون مالیات‌های مستقیم

علی‌اصغر عابدی



به کار رفته در دو مقطع حساس رسیدگی و تشخیص مالیات اشخاص مکلف به نگهداری دفاتر قانونی، یعنی: «آئین‌نامه نووه تنظیم و تحریر و نگهداری دفاتر و استناد و مدارک حساب» (موضوع تبصره ماده ۹۵) و نیز «تبصره ماده ۹۸» قانون مالیات‌های مستقیم را به اختصار مورد بررسی قرار می‌دهیم: یک مطالعه اجمالی نشان می‌دهد که از ابتدای تصویب قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ تاکنون، مقررات راجع به نگهداری دفاتر و مدارک حساب و چگونگی رسیدگی و اظهارنظر مأموران تشخیص مالیات در این رابطه به قصد نیل به «واقعیت فعالیت و درآمد» مؤیدیان تا چه اندازه دستخوش تغییر و اصلاح قرار گرفته است. باواقع می‌توان گفت که از این بابت، قانونگذار تقریباً در هیچ مقطعی از اصلاح قانون فروگذار نکرده است. اصلاح مقررات مالیاتی از جهت الزام نظارت و تأیید سرممیز بر گزارش تشخیص علی‌الرأس ممیز مالیاتی (ضمن اصلاحیه اسفندماه ۱۳۵۱ قانون مزبور) و تعییه هیأت‌های سه نفری

در خلال مقاله مندرج در شماره ۵ «نشریه مالیات» (تحت عنوان: ساده‌نگاری یا ساده‌انگاری قانون مالیات‌ها؟) به طور گذرا اشاره شد که الفاظ و اصطلاحات حقوقی جنبه فنی دارند و از «بار معنایی» و «ظرافت ارتباطی» خاصی برخوردار می‌باشند. واژه گزینی برای احکام قانونی بویژه در مواردی که مناسبات حقوقی اشخاص را در سطحی وسیع و گسترده تعیین می‌کند یکی از حساسترین و مهمترین اصول تهیه پیش نویس لوایح قانونی یا آئین‌نامه‌های اجرایی آن به حساب می‌آید. زیرا، هر اندازه واژه‌ها نظری، تفسیرپذیر و غیرمنطبق با مصدقه‌های عملی احکام باشند، تعدد برخورد با اشخاص در وضعیت‌های مشابه و تنوع رویه‌های اجرایی از بی‌آمدهای اجتناب‌ناپذیر آن خواهد بود. قانون مالیات‌های مستقیم نیز از این نظرگاه، خالی از ایراد نیست و جای بحث مفصل و نقد همه جانبی دارد و طبعاً نقد همه جانبی الفاظ و عبارات آن از این دیدگاه، در قالب یک مقاله کوتاه نمی‌گنجد. برای فتح باب، از بین مقررات قانون مالیات‌ها، الفاظ و عبارات

تصمیم فراهم می‌گردد. این در شرایطی است که در متن ماده ۲۶۴ قانون مالیاتها، رسیدگی و کشف تخلفات و تقصیرات اعضاء هیأت سه تفری موضع ماده ۹۷ این قانون نیز در وظایف دادستانی انتظامی مالیاتی پیش‌بینی شده است. حال آن که، اگر برای حصول به «واقعیات امور»! یا به تعبیر حقوقی آن عدالت قانونی، ضوابط و ملک‌های مشخصی از قبل، نوع فعالیت، تاریخ شروع به کار، تاریخ بهره‌برداری، سوابق مالیاتی و نیز تعییه نسبت‌های مالی کنترل‌کننده‌ای که در اکثر سیستم‌های مالیاتی پیشرفت‌هه معمول است به جای عبارت پردازی‌های فوق در اختیار هیأت قرار می‌گرفت، برخورده با مسائل و استناد به ضوابط مذکور بمراتب ساده‌تر و پاسخگوئی در مقابل اتخاذ تصمیمات نیز در مراحل حل و فصل اختلافات مالیاتی، یا مراجع انتظامی مالیاتی، بیشتر قابل دفاع بود. علاوه براین وجود ملاک و ضابطه معین، خودبخود زمینه حسن اعتماد و رفع سوء تقاضات را بین مؤیدان و مأموران تشخیص مالیات فراهم می‌سازد.

در مورد مکانیزم پیش‌بینی شده در تبصره ماده ۹۸ قانون مصوب اسفندماه ۱۳۶۶، اصولاً وضع به نحو دیگری است و تاریخچه مقاویتی دارد.

در جریان تشخیص مالیات در سالهای قبل از تصویب قانون مذکور، به سبب الزام قانونی مأموران تشخیص به «اعمال ضریب» بر «قرینه مالیاتی» در موارد تشخیص علی‌الرأس، در بسیاری موارد درآمد مشمول مالیات حاصل از این طریق، بمراتب کمتر از رقم ناشی از رسیدگی به اقلام هزینه همان اظهارنامه و گاهی حتی سود اظهار شده مؤدى (خواه در دفاتر ابرازی و یا دفاتر و مدارک به دست آمده) بود.

به همین سبب، بالحاق تبصره ماده ۹۸ به قانون جاری، معضل فوق، از این بابت تا حدودی مرتفع گردید. اما در همین زمینه نیز، با درج عین متن این تبصره که مقرر می‌دارد: «در موارد رد دفاتر قانونی، هرگاه، طبق استناد و مدارک ابرازی یا به دست آمده، امکان تعیین «درآمد واقعی!» مؤدى وجود داشته باشد، حوزه مالیاتی مکلف است درآمد مشمول مالیات را براساس رسیدگی به استناد و مدارک مزبور و یا دفاتر، حسب مورد تعیین نماید...»، جای این سؤال یا انتقاد باقی است که آیا «درآمد واقعی» الزاماً به سود بالاتر از حد تشخیص علی‌الرأس تعبیر می‌گردد؟ و اگر مدلول تبصره چنین نباشد، از «واقعیت» به صورت یکجانبه و خارج از «حوزه معنایی» آن تفسیر شده است.

حسابرسان منتخب وزیر برای اظهارنظر نهایی در این مورد در خلال همان اصلاحیه، اصلاحات مکرر آئین‌نامه نحوه تحریر و نگهداری دفاتر و ثبت استناد و مدارک حساب، ضمن تبصره ۱ اصلاحی ماده ۵۸ قانون مصوب ۱۳۴۵ و بالآخره اصلاح اساسی و تفصیلی آن در اجرای تبصره ماده ۹۵ قانون مالیات‌های مستقیم، مصوب اسفندماه ۱۳۶۶، از جمله این گونه اقدامات مثبت در راستای تحقق حقوق مؤیدان و پیش‌گیری از تفسیر یکجانبه مقررات در جهت دستگاه مالیاتی از سوی مأموران تشخیص بوده است.

با وجود این، مشکلات موجود ناشی از اجرای قانون در مورد رد دفاتر را نه در بی‌اعتباری قانون‌گذار، بلکه در الفاظ و اصطلاحات «تفسیرپذیر» به کار رفته در متن بند ۳ ماده ۹۷ قانون جاری و مقررات آئین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ آن که بیشتر از ضعف کارشناسی در امر واژه‌گزینی حکایت دارد، باید جستجو کرد.

در متن بند ۳ ماده ۹۷ قانون، یکی از موجبات رد دفاتر، «غيرقابل رسیدگی بودن دفاتر» ذکر شده است. در حالی که نه در متن این بند و نه در هیچ جای مقررات آئین‌نامه نحوه نگهداری دفاتر، تعریف یا مصدق معینی برای این امر ذکر نشده است. علاوه، در متن آئین‌نامه موضوع ماده ۹۵ نیز، صرفاً نظر از قید عبارت: «به منظور سوء استفاده» برای پاره‌ای از موارد تخلف در تحریر دفاتر- که تشخیص و اثبات آن برای هر کارشناس حساب خبره نیز ساده و ممکن نیست - در تبصره ۲ ماده ۲۰ همان آئین‌نامه که «کلید اصلی» اظهارنظر و اخذ تصمیم راجع به قبول یا بی‌اعتباری دفاتر مؤدى به حساب می‌آید، آمده است: «...هیئت‌های موضوع ماده ۹۷ قانون مکلفند، دلایل غيرقابل رسیدگی یا مردود بودن دفاتر (اعلام شده از طرف مأموران تشخیص) را با ... «رعایت اطراف و جوانب امر» و «اوپساع و احوال دفاتر و استناد و مدارک مربوط» و «درجه اهمیت! اشکالات مطروحه» و «واقعیات امر!» مورد بررسی قرار داده و نظر خود را برابر حکم بند ۳ ماده ۹۷... اعلام دارند.

به طوری که ملاحظه می‌شود، تمام عوامل و مواردی که به عنوان ایزار اظهارنظر نهایی برای هیأت سه تفری تعییه شده است، عموماً نظری، فاقد ملاک و مصدق معین و گاهی درخور متون ادبی است تا شئون حقوقی! و در نتیجه زمینه تفسیر و یا رعایت جانب محافظه‌کاری، بخودی خود در اتخاذ

# مدیریت نوین مالیاتی

ترجمه و تلخیص:

دکتر علی اکبر عرب‌مازار

رو به فزونی است و طبعاً یک سلسله مسائل برون مرزی را در مواجهه با مقتضیات این روند برای مدیریت مالیاتی پدید می‌آورد. قضایای مربوط به قراردادهای مالیات مضافع، قیمت‌های انتقالی، بهشت مالیاتی، پایگاه ثابت و بسیاری مسائل دیگر از این گونه، اسباب اشتغال خاطر مسئولان مالیاتی کشورهارا فراهم آورده است.

تحولات اقتصادی ضمناً سرعت تحرک بسیار بیشتری را نسبت به گذشته ایجاب نموده و این نکته نیز به نوبه خود بر پیچیدگی کارها افزوده، و همراه سایر عوامل ضرورت تدوین و کاربرد یک استراتژی کارآمد و درخور اوضاع و احوال جدید را در برابر مدیریت مالیاتی قرار داده است.

## تحولات تکنولوژیکی

سرعت بی سابقه پیشرفت تکنولوژی مشخصه باز زمان حاضر به شمار می‌رود، و در این میان تکنولوژی اطلاعاتی صحنه فعالیت درخشنانی را پیش روی مدیریت مالیاتی باز کرده است. جایگزینی اظهارنامه‌های کاغذی با اظهارنامه‌های الکترونیکی یک نمونه برجسته از این تحول به حساب می‌آید. در امریکا تا سال ۱۹۹۱ متوجه از ۷ میلیون اظهارنامه مالیات بر درآمد به طریق الکترونیکی به ثبت رسید. در استرالیا نیز این تعداد برای سال‌های ۱۹۹۱/۹۲ به ۵۰ درصد تعداد کل اظهارنامه‌ها بالغ گردید.

این اظهارنامه‌ها با استفاده از یک نرم‌افزار مناسب مالیاتی

۱. عنوان اصلی مقاله «شکل مدیریت آینده مالیاتی» (The shape of future tax administration) است. مقاله در شماره ۵ سال ۱۹۹۵ بولتن ماهانه دفتر اطلاعات بین‌المللی مالیاتی (IBFD) به چاپ رسیده و نویسنده‌گان آن Simon James از دانشگاه Exeter و Jan G. Wallscutsky از دانشگاه نیوکسل استرالیا هردو از نویسنده‌گان پرکار و معروف در زمینه مسائل مالیاتی دوران معاصر به شمار می‌روند.

## مقدمه

سیستم‌های مالیاتی بسیاری از کشورها بر اثر یک حرکت مستمر و تدریجی شکل گرفته و به ندرت می‌توان مواردی را جستجو کرد که نظام مالیاتی کشوری آگاهانه و با در نظر گرفتن شرایط و مقتضیات جاری و آتی جامعه، و به منظور پیاده کردن یک استراتژی روش مالیاتی، تدوین و اجراء شده باشد. هدف مقاله حاضر<sup>(۱)</sup> آن است که شرایط حاکم بر جو مالیاتی امروزه جهان و سیر تحولی آن را مورد بررسی قرار دهد، و یک استراتژی کلی مالیاتی را برای اساس ارائه نماید.

## محیط مالیاتی

محیطی که امر مالیاتی درون آن عمل می‌کند از چند جهت قابل بررسی است. از نظر اقتصادی یک روند مهم، افزایش میزان درآمد و ثروت افراد است و این به نوبه خود بر شمار مودیان و پیچیدگی کار رسیدگی مالیاتی می‌افزاید. در گذشته اکثریت مودیان مالیاتی را افراد یا خانواده‌های تشکیل می‌دادند که فقط یک منبع درآمد داشتند. ولی امروزه متعدد مودیانی که از چند منبع کسب و کار و درآمد برخوردارند، افزوده می‌شود. در عین حال طبیعی است که همین وضعیت افراد هرچه بیشتری را از عنوان مؤدی مالیاتی برخوردار می‌سازد. همراه این تحول بر میزان آگاهی مودیان و کوشش آنان برای تنظیم برنامه‌های مالیاتی خود، جهت پرداخت هرچه کمتر مالیات، افزوده می‌شود. تنوع ابزارها و ترتیبات مالی نیز یکی دیگر از جلوه‌های محیط اقتصادی زمان معاصر است که همچنان روبه گسترش بوده و بر وسعت کار و پیچیدگی آن می‌افزاید. انواع اوراق و ترتیبات مالی زمان ما از این جمله‌اند، که هریک به نوبه خود مسائل مختلف مالیاتی به دنبال داشته و مدیریت مالیاتی را برای مقابله با این مسائل به تحرک و تفکر دعوت می‌کند.

از سوئی دنگ و بوی بین‌المللی فعالیت‌های اقتصادی هر روز

استفاده نمی‌کند صادق است، بدین معنی که می‌توان موارد انحراف از حد متوسط جاری را به آسانی کشف و جهت پی‌بردن به علّ آن مورد تجزیه و تحلیل قرار داد.

فاایده عمدۀ دیگر کامپیوٽر، مقایسه اطلاعات رسیده از اشخاص ثالث با مطالب اظهارشده از سوی مودیان است. کارفرمایان، موسسات بانکی و مالی، و برخی مراجع دیگر موظف به ارسال منظم اطلاعات مرتبط با فعالیت‌های اقتصادی اشخاص می‌باشند. کامپیوٽر امکان تحلیل سریع و دقیق اطلاعات رسیده و سنجهش آن با اعلامات مودیان را فراهم می‌آورد و در نتیجه به آسانی می‌توان به موارد و علل اختلاف پی‌برد.

## عوامل اجتماعی و سیاسی

این رشته از عوامل نیز می‌تواند در وضع مودیان و امکانات مالیاتی و غیره تحقّقاتی پیدید آورند که به نوبه خود آمادگی مدیریت مالیاتی برای مقابله با آنها را ایجاب می‌نماید. تغییر در ترکیب جمعیت از این گونه عوامل است. فرضًا بالا رفتن متوسط سنی جمعیت و افزایش تعداد افراد مسن و استفاده‌کننده از مزایای تقاضه ایجاب می‌کند که افراد در دوران فعال بودن تشویق به پرداخت هرچه بیشتر سهم بازنشستگی شوند و این کار به ویژه با اعطاء انگیزه‌های مالیاتی صورت می‌گیرد. یک چهره دیگر همین مطلب تمایل روزافزون افراد به استفاده از بازنشستگی زودرس و پرداختن به مشاغل دیگر است که این نیز خود مسائل مالیاتی خاصی را پیدید می‌آورد.

نکته دیگر تغییر سطح متوسط اطلاعات و داشت جامعه است. به تدریج بر شمار افراد دارای تحصیلات بالا افزوده می‌شود که در عین حال شامل افزایش آگاهی مالیاتی آنان نیز می‌باشد و بر دامنه احتجاج و امکان مدافعت آنان براساس مقررات و ضوابط می‌افزاید، و مدیریت مالیاتی باید در برابر این معارضه و مقابله

روی کامپیوٽر تهیه شده و به همین شکل تسلیم مراجع مالیاتی می‌گردد و از سوی آنها مورد پردازش قرار می‌گیرد. نخستین اثر مثبت و فایده این ترتیب افزایش چشمگیر در دقت و کارآئی امر تشخیص و کاهش هزینه آن بود. فرضًا سازمان مالیاتی آمریکا پس از بررسی به این نتیجه رسید که هزینه متوسط پردازش یک اظهارنامه الکترونیکی فقط ۳ سنت است، حال آن که این رقم در مورد اظهارنامه‌های کاغذی به ۷۲/۵ سنت می‌رسد. میزان متوسط اشتباہ در امر تشخیص روی اظهارنامه‌های الکترونیکی فقط ۳ درصد، و در مورد اظهارنامه‌های معمولی بین ۱۷ تا ۲۰ درصد است.

از طرفی جریان کامپیوٽری کردن امور مالیاتی مقدار زیادی از وقت ساموران تشخیص را صرف جوئی می‌کند که می‌توانند آن را صرف امور لازم دیگر کنند. البته در مقابل نوع تخصص‌های لازم نیز تغییر می‌کند و تصدی این شغل مستلزم برخورداری از اطلاعات خاص و گذرانیدن دوره‌های آموزشی پیشرفته‌ای می‌باشد.

امکان تجزیه و تحلیل بسیار پیشرفته و جامع و تفصیلی اظهارنامه‌ها و پرونده‌های مالیاتی یکی دیگر از فواید استفاده از کامپیوٽر می‌باشد، ضمن این که تعداد عظیمی از پرونده‌های مالیاتی را می‌توان طی مدت کوتاهی مورد بررسی قرار داد و بر موارد گریز احتمالی مالیاتی با سرعت و دقت غیرقابل مقایسه با روش‌های معمولی پی‌برد. در کشورهایی که استفاده از وکلای مالیاتی بسیار رایج است حتی می‌توان روش وکلای مختلف را با یکدیگر موردنیش قرارداد و در صورت وجود اختلاف نسبت به حد متوسط، دقت بیشتری را اعمال نمود و به علّ و عوامل این اختلاف پی‌برد. این مطلب در مورد مودیانی هم که از وکیل



پاسخگو باشد.

## اساسی تشخیص مالیات باید بر عهده چه کسی باشد؛ مراجع مالیاتی یا مؤذی؟

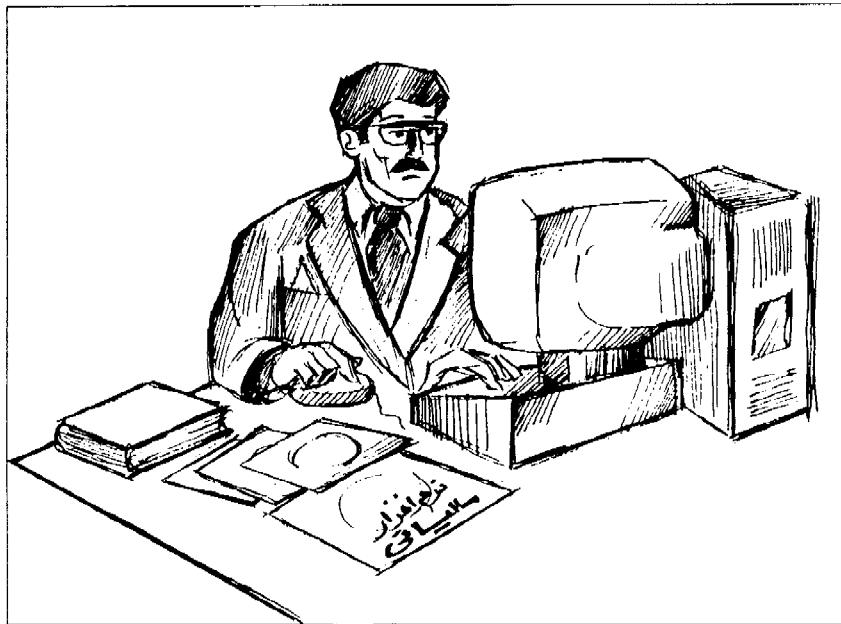
نکته دوم مسأله تمکین مالیاتی مودیان است. چه روشی برای تامین این هدف مطلوب است؟ شیوه مجازات و مقابله، و یا کمک و پشتیبانی لازم برای انگیزش مودی جهت تمکین داوطلبانه؟ در مورد هریک از این دو پرسش استراتژیک یک سلسله از راه حل‌ها و امکانات را باید بررسی کرد، و چنین نیست که با یک پاسخ آری یا نه بتوان یکی از دوسوی افراطی قضیه را انتخاب نمود. ذیلاً این دو جنبه مهم استراتژی مالیاتی را مورد بحث قرار خواهیم داد.

از لحاظ جنبه سیاسی یکی از مسائل قابل ذکر استفاده دولت‌ها از ابزار مالیات برای مقاصد سیاسی است. اعطاء معافیت‌ها و مزایای مالیاتی به این یا آن گروه خاص می‌تواند در همین محدوده صورت پذیرد. گروه‌هایی که امکان اعمال فشار دارند بسیار اتفاق می‌افتد که به این شیوه متولی شده و آن را بر اخذ سوابی و کمک مستقیم ترجیح می‌دهند، زیرا سوابی آشکارا به چشم می‌خورد و هربار که ادامه آن مطرح می‌شود بحث‌انگیز و مسأله‌آفرین است. حال آنکه معافیت مالیاتی امریست پنهان، و در عین حال بدون دردرس خاصی قابل ادامه واستمرار می‌باشد.

ضمناً وجود همین امتیازات و اختلافات بر پیچیدگی سیستم مالیاتی می‌افزاید.

از نظر سیاسی مسأله دیگر انتخاب درست مالیات‌هایی است که جدیداً برقرار می‌شود. گاهی یک مالیات خاص ممکن است احساس بارزی از غیرعادلانه بودن در مردم پدید آورد و مقاومت و اکراه

**خود تشخیصی**  
تحولات و  
پیچیدگی‌های شرایط  
حاکم بر محیط مالیاتی  
از جاذبه سیستم‌های  
مستکی بر رسیدگی  
مستقیم مراجع  
مالیاتی کاسته است. و  
حتی سیستم‌هایی که  
تا حدود زیادی جنبه  
خودکار داشته و  
نیازی به تسليم  
اظهارنامه از سوی  
مودی ندارند به تدریج



مطلوبیت خود را از دست می‌دهند. یکی از این روش‌ها که مدت مدیدی بسیار مطلوب جلوه می‌نمود توسل گسترده به نظام مالیات تکلیفی بود. در انگلستان این سیستم به طور جامع و مفصل به کار برد می‌شد و نیاز به تسليم اظهارنامه را در موارد زیادی از میان می‌برد. سازمان مالیاتی نیز به طور نسبی به صحت عملکرد این روش اطمینان داشت. ولی با تحول و توسعه فعالیت‌های اقتصادی و تغییرات قابل ملاحظه در وضع مودیان، اجرای این روش و انصراف از دریافت اظهارنامه روز به روز با دشواری و هزینه‌های بیشتری مواجه گردید.

در آمریکا خواستند به طریق دیگری همین نتیجه را حاصل کنند، بدین معنی که حتی المقدور نیازی به تسليم اظهارنامه از سوی مودیان نباشد. اساس این سیستم که در سال ۱۹۸۴

زیادی را در آنان برانگیزد. می‌گویند مالیات سرانه (Poll tax) خاصی که در دوره زمامداری مارک‌گارت تاچر در انگلستان تصویب شد و جنجال زیادی را پدید آورد، از جمله عوامل مهم برکناری وی بوده است.

**سیستم صحیح مدیریت مالیاتی**  
آنچه فوقاً در باب شرایط کنونی محیط مالیاتی بیان شد در مجموع از پیچیدگی و تحول روزافزون قضایا حکایت می‌کند. استفاده از تکنولوژی اطلاعاتی مدیریت مالیاتی را در مقابله با این شرایط یاری می‌دهد. ولی علاوه بر آن تدوین و کاربرد یک استراتژی جامع مالیاتی به ویژه در دو زمینه حیاتی حائز اهمیت بسیار است. یکی از این دو پاسخ به این پرسش است که مسئولیت

پیشنهاد شد اکاء بر اطلاعات دریافتی از اشخاص ثالث بود. ولی بر اثر ایرادهایی که به آن گرفته شد از اجراء پیشنهاد خودداری شد. در استرالیا نیز اندیشه انصراف از اخذ اظهارنامه طی یک دوره (سال ۱۹۹۱) مطرح گردید ولی آن نیز غیرقابل اجراء شناخته شد.

به جای همه این روش‌ها حرکت مدیریت مالیاتی در دوران معاصر به سوی سیستم خودتشخیصی است. در ایالات متحده امریکا این سیستم به تدریج استقرار یافته، و در استرالیا و انگلستان یک حرکت آگاهانه در این جهت آغاز شده است. در ژاپن نیز سیستم خود تشخیصی بر اثر سلطه امریکا براین کشور از زمان جنگ جهانی دوم به بعد مستقر گردیده است.

سیستم خودتشخیصی براین برهان استوار است که مودی خود بیش از هر کس دیگری به اوضاع و احوال مالی و درآمدی خویش آگاه است، و به همین خاطر موجه‌ترین شخص برای تشخیص درآمد مشمول مالیات و رقم بدھی مالیاتی خود به شمار می‌رود. زمینه‌ای که توجه به این استدلال را بیش از پیش ایجاب نموده همان تحولات و پیچیدگی‌های اوضاع و احوال حاکم بر محیط مالیاتی است. وسعت و گوناگونی فعالیت‌های اقتصادی و بغرنجی و پیچیدگی کارها ضرورت توجه به شخص مودی و جلب یاری او در تشخیص بدھی مالیاتی را مطرح ساخته است.

سیستم خودتشخیصی می‌تواند از انعطاف‌پذیری زیادی برخوردار باشد، و در شرایط و اوضاع و احوال بسیار گونان مودیان و ساختارهای متنوع مالیاتی عمل کند. در صورتی که این سیستم به درستی و دقیق تنظیم شده باشد می‌تواند سطح بالائی از آگاهی مودیان را نسبت به نظام مالیاتی به همراه آورد. سیستم خودتشخیصی در عین حال سطح مخارج دولتی را در زمینه امر تشخیص به میزان قابل توجهی پایین می‌آورد، و ضمناً مانع دست زدن مراجع مالیاتی به وضع مقررات دست و پا گیر و اقدامات زائد و بی‌فایده می‌شود. افزایش آگاهی مالیاتی مودیان بر اثر اجرای این سیستم یک فایده جنبی بزرگ دیگر نیز دارد و آن درک و توجه بیشتر نسبت به هزینه‌های دولت و بار مالیاتی است که در ازاء آن مودیان بر دوش می‌کشند.

در چرخش به سوی این سیستم مسأله هزینه‌های آن نیز مطرح است. از نظر دولت موضوع جنبه مثبت دارد زیرا سهم

نظر جامعه نسبت به سازمان و مدیریت مالیاتی، و نیز احساس وجود یابود عدالت، و طرز تفکر رایج بین مردم از نظر تمکین مالیاتی حائز اهمیت زیادی است.

مهمی از سنگینی کار بر دوش بخش خصوصی قرار می‌گیرد و امکان صرفه‌جوئی در مخارج وجود دارد. اما نسبت به

مودیان تردیدی نیست که باید برای انجام درست وظایف خود، به ویژه در صورت استفاده از مشاوران مالیاتی، هزینه‌هایی تحمل کنند. نهایت این که چنین هزینه‌هایی به تدریج و با جا افتادن سیستم و آشنائی مودیان به جوانب و زوایای آن رو به کاهش خواهد نهاد.

### تمکین مالیاتی

پاره‌ای تدبیر ساختاری نظیر مقررات راجع به مالیات‌های تکلیفی و الزام به تسلیم اطلاعات و گزارش‌های لازم از سوی مودیان و اشخاص ثالث می‌تواند در جات بهتری از تمکین مالیاتی را مقدور سازد. فرضًا بررسی‌های انجام شده در آمریکا نشان داده است که در سال ۱۹۸۷ میزان تمکین مالیاتی در مورد مالیات بر حقوق و دستمزد ۹۷ درصد، در مورد مالیات بهره ۹۰ درصد، و در مورد فروشندگان متفرقه و غیررسمی فقط ۱۱ درصد بوده است.

اما استفاده وسیع از این سیستم‌ها روز به روز با دشواری و عدم دقت بیشتری مواجه می‌شود، ضمن این که در بسیاری از موارد اساساً قابلیت اجرائی ندارند. به این لحاظ مسأله تمکین مالیاتی مودیان بیش از پیش از اهمیت برخوردار می‌شود.

**تعريف** - معمولاً در تعریف تمکین مالیاتی گفته می‌شود که آن عبارت است از رعایت قانون مالیاتی از سوی مودی، و میزان عدم تمکین را می‌توان با «فاصله مالیاتی» اندازه‌گیری نمود. فاصله مالیاتی عبارت است از مالیات عملاً وصول شده منهای مالیاتی که در صورت تمکین کامل قابل تحصیل می‌بوده است.

این تعريف یک بیان ساده و سطحی از مسأله را ارائه می‌دهد. اداره موفق امور مالیاتی مستلزم آن است که مودیان به رعایت خشک عبارات قانون اکتفا نکرده، و بلکه روح قانون را نیز موردن توجه قرار دهند. در عین حال جنبه داوطلبانه بودن قضیه نیز مطرح است. نکته قابل ذکر دیگر در این زمینه مسأله گریز مالیاتی و استفاده از ترقندهای قانونی برای نیزداختن مالیات است. نوع نخست یعنی گریز مالیاتی جنبه غیرقانونی دارد ولی شیوه دوم با حفظ منطق و ظاهر عبارات قانون صورت

۱۹۷۲ حتی مدل خاصی را  
هم براین اساس ارائه دادند  
که از آن پس چندین بار  
مورد حک و اصلاح قرار

## مدیریت مالیاتی باید بگوشد محیط‌بی‌تلزل و سالمی را برای مودیان در زمینه اجرای وظایف مالیاتی ایشان فراهم آورد.

گرفت.

این نظریه با وجود ظاهر جذاب آن، به نظر نمی‌رسد توجیه کاملی را از رفتار تمکین و عدم تمکین مالیاتی به دست دهد. فرض از اوایل دهه ۶۰ تا اواخر دهه ۸۰ میزان رسیدگی ماموران به پرونده‌های مالیاتی در امریکا از حدود عدالتی تقلیل یافت. ولی طبق بررسی‌های انجام شده میزان تمکین مالیاتی در این فاصله همچنان ثابت بوده است. البته ممکن است بازهم براساس همان طرز تفکر استدلال شود که سبب ثبات در صد تمکین این بوده است که مردم از تغییر میزان رسیدگی‌های مراجع مالیاتی بی‌اطلاع بوده‌اند، و یا این که با وجود کاهش تعداد رسیدگی‌ها، کیفیت و دقت آنها بسیار بالا رفته بوده است. اما این احتمال نیز وجود دارد که برخورد مودیان با مسئله صرفاً بر یک محاسبه خشک و ساده پولی، و در یک خلاً کامل اخلاقی و اجتماعی صورت نپذیرفته باشد.

### نظرگاه یک شهروند مسئول

برخی دیگر از پژوهندگان معتقدند که عوامل دیگری نیز در تصمیم‌گیری مودیان دخیل است. جامعه‌شناسان متغیرهای دیگری مانند واکنش‌ها و دیدگاه‌های جامعه، موقعیت اجتماعی اشخاص، و عواملی نظیر سن و سال، جنسیت، نژاد و فرهنگ را در این زمینه موثر دانسته‌اند. مسائل روانی نیز از این حیث حائز اهمیت است و حتی نظراتی تحت عنوان روانشناسی مالی در این زمینه شکل گرفته است.

نظر جامعه نسبت به سازمان و مدیریت مالیاتی و نیز احساس وجود یا نبود عدالت، و طرز تفکر رایج بین اکثریت در این میان از اهمیت زیادی برخوردار است. به طور خلاصه انسان را نمی‌توان موجودی مستقل و فارغ از همه این عوامل پنداشت که با یک حساب ریاضی مطلق صرفاً در پی افزودن منافع خویش است (هر چند که قطعاً تا حدودی چنین حالاتی هم وجود دارد). بررسی‌های تجربی نیز صحت نظریه دوم را ثابت کرده است. در سال ۱۹۸۸ Toy milliron و نظرات ۱۵۲ حسابدار رسمی وابسته به موسسات کوچک حسابرسی را مورد تحلیل قرار دادند و به نتایجی موافق دیدگاه‌های مکتب روانشناسی مالی رسیدند.

می‌پذیرد. نه تنها گریز مالیاتی بلکه ترقه‌های فاحش مالیاتی نیز با منطق تمکین مالیاتی ناسازگار است. با این توصیفات شاید تعریف بهتر تمکین مالیاتی «بای‌بندی داوطلبانه به متن و روح قانون مالیاتی» باشد.

اثرات عدم تمکین بسیار حائز اهمیت است. از جهت اقتصادی اثر وضعی دارد به این معنی که تصمیمات اقتصادی را به جای معیارهای اقتصادی بر ملاحظات مالیاتی متکی می‌سازد، ضمن این که وقت و سرمایه قابل توجهی صرف توسل به شیوه‌های اجتناب از پرداخت مالیات می‌شود. عدم تمکین از جهت تامین عدالت نیز اثر منفی دارد. کسانی که به این رفتار متولی می‌شوند در واقع باری را که بر دوش دارند به دیگران انتقال می‌دهند. اثرات روانی قضیه نیز بسیار منفی است. در صورت شیوع این روش، دیگر مودیان به این نتیجه خواهند رسید که فقط اشخاص ثروتمند و نادرست در این میدان برنده می‌شوند و باقی مردم باید باز آنان را بر دوش کشند. گسترش چنین تفکری می‌تواند آثار وحیمی در روحیه مودیان بر جای گذارد. ضمناً این یک بازی متساوی و هم اثر به شمار نمی‌رود، به این معنی که زیان ماجرا برای جامعه بسیار بیش از فوائد آن برای ترقه‌بازان و مالیات‌گریزان است.

### راه رسیدن به مقصود

اکنون که مطلوبیت تمکین مالیاتی آشکار گشت، سئوال اساسی این است که چگونه می‌توان به این منظور دست یافت. دو طرز فکر در این خصوص قابل بحث است:

### قياس نفع و خطر

طروفداران این طرز فکر استدلال خود را بر پایه تعبیر غیروسعی و یکجانبه‌ای از منطق اقتصادی قرار می‌دهند. براین اساس افراد می‌کوشند مطلوبیت وضع خود را با به حداقل رسانیدن درآمد و ثروت خویش بالا ببرند. بنابراین در صورتی که تشخیص دهنده با عدم تمکین مالیاتی می‌توانند قدرت خرج خود را افزایش دهند، به این رفتار متولی خواهند شد. عواملی که در عدم تمکین موثرند عبارتند از میزان و نرخ مالیات، مخاطره گیرافتادن، و مجازات‌هایی که در انتظار مالیات‌گریزان است. دو تن از نویسنده‌کان به نامهای Sandmo و Allingham در سال

- آموزش مودیان از جهت نحوه عمل سیستم مالیاتی، فوائد تمکین مالیاتی، و عواقب عدم تمکین.
- استفاده از اتو ماسیون در جهت شناسائی موارد عدم تمکین.
- ساده سازی سیستم مالیاتی و اجرای یکنواخت و هماهنگ آن.
- اصلاح سازمان مالیاتی به نحوی که مسائل و مشکلات مودیان از مجرای واحد حل و فصل شود. در همین زمینه تخصصی شدن کارکنان در زمینه های خاص و افزایش مهارت های آنان ضرورت دارد.
- ایجاد سرویس مشاوره و راهنمائی مودیان

-ایجاد هماهنگی در کلیه فعالیت هایی که به منظور تمکین مالیاتی مودیان صورت می پذیرد.

-ایجاد انگیزه و پاداش

برای تمکین به موقع مالیاتی (که الزاماً نباید فقط جنبه پولی داشته باشد).

-سازماندهی به منظور اثرباری در تدوین قوانین. سازمان مالیاتی باید از حیث تأمین سادگی سیستم مالیاتی و منصفانه بودن آن در تدوین قوانین و جریان تصویب آنها مداخله کند.

-تبليغات به منظور آشنائی مردم با وظایف مالیاتی خود و تفهیم این مطلب که در صورت تمکین همه مودیان، بار مالیاتی هریک از ایشان تا چه حد ممکن است کاهش یابد.

### خلاصه

محیط مالیاتی مداماً رو به تحول و تغییر و پیچیدگی می رود. در چنین شرایطی مودیان مالیاتی بالنسبه به مراجع مالیاتی در وضع بهتری برای تعیین درآمدها و بدھی مالیاتی خود قرار دارند. بنابراین توسل به درجاتی از خود تشخیصی حائز ضرورت است، و نیل به مراتب بالاتری از این هدف غایت مطلوب به شمار می رود.

در مورد تمکین مالیاتی هرچند وجود مجازات ها برای موارد عدم تمکین بی تاثیر نمی باشد، ولی شیوه بهتر اقناع مودیان و توسل به روانشناسی مالی آنان است و در این مایه وجود انگیزه های مثبت می تواند نتایج موثری به بار آورد. کمک به مودیان برای آن که بتوانند وظیفه خود تشخیصی را انجام دهند بسیار موثرتر از توسل به فشار و تنبیه خواهد بود.

به طور خلاصه بنای مدیریت مالیاتی آینده باید بر دو پایه خود تشخیصی و تمکین داوطلبانه مودیان استوار گردد.

بررسی دیگری در سال ۱۹۸۴ روی ۲۲۰۰ مودی آمریکائی به شکل مصاحبه در منزل صورت گرفت و ملاحظه شد که اکثریت آنها نسبت به مسئله عدالت و انصاف حساسیت قابل توجهی دارند. بسیاری از مصاحبه شوندگان همچنین معتقد بودند که حدود یک چهارم مودیان به نحوی از مالیات می گریزند.

بنابراین یک سیاست موفق در زمینه تمکین مالیاتی باید عواملی گسترده تر از صرف توسل به روش تشویق و تنبیه را در نظر گیرد. نمونه های چندی از این گونه سیاست در دست است.

فرضیه ای از اینکه هدف داوطلبانه بودن تمکین مالیاتی بسیار توجه دارند و به این منظور مدیریت مالیاتی می کوشد محیط بی تزلزل و سالمی را برای مودیان در زمینه اجرای وظایف مالیاتی ایشان فراهم

آورد. سازمان مالیاتی کشور در سال ۱۹۹۲ این سیاست را تحت سه عنوان مطرح نمود:

-ایجاد محیطی که مودیان را به تسلیم اظهارنامه های درست و پرداخت داوطلبانه مالیات تشویق کند. تماس با مودیان و راهنمائی و مشاوره از جمله لوازم ایجاد چنین محیطی است. آگاهی مودیان از سیستم مالیاتی و ایجاد سهولت برای آنان تا بتوانند به وظایف خود عمل کنند هدف سیاست مالیاتی به شمار می رود.

-تأمین تشخیص صحیح مالیاتی، و در صورت لزوم استفاده از وسائل اجرائی.

-ایجاد و توسعه ادارات مالیاتی منضبط و کارآمد، و در عین حال برخوردار از روابط انسانی خوب. برای این منظور باید کارکنان بخش مالیاتی رفتاری منصفانه و قوام با بی طرفی داشته و خود از انصباط، خوشروئی و کارآئی لازم برخوردار باشند.

### تمکین مالیاتی در سال ۲۰۰۰

سازمان مالیاتی آمریکا در سال ۱۹۹۱، به منظور تدوین استراتژی مالیاتی آینده این کشور پرسشنامه ای را بین کارشناسان و صاحب نظران این رشتہ، چه در داخل و چه در خارج از سازمان مالیاتی، منتشر کرد و پاسخ های رسیده را مورد تجزیه و تحلیل قرارداد و سندی به نام «تمکین مالیاتی در سال ۲۰۰۰» منتشر ساخت. پاره ای از نکات مهم این سند به شرح زیر است:

-آموزش کارکنان، هم به منظور درک کامل سیستم مالیاتی و هم در جهت خدمت به مراجعان.

# بررسی‌های تطبیقی

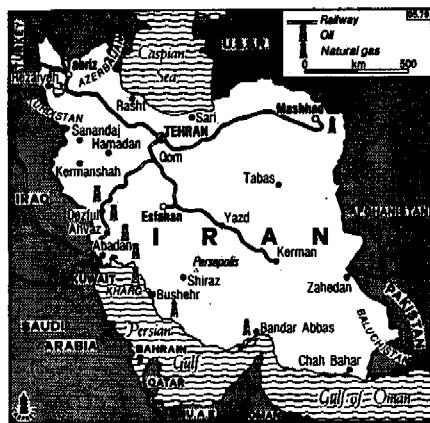
## نرخ مالیات بر شرکت

### فرانسه - ایران

دکتر محمد توکل



می‌نامیم در فرانسه به فعالیت اشتغال دارند.



#### مقدمه

در شماره گذشته پیرامون نرخ مالیات بر شرکت در کشور آلمان سخن گفتم، و اکنون همین مبحث را در مورد فرانسه دنبال می‌کنم. شرکت سهامی (société anonyme) و شرکت با مسئولیت محدود (société à responsabilité limitée) مهمترین و رایج‌ترین انواع شرکت را در این کشور تشکیل می‌دهند. قانون ۱۹۸۵ فرانسه نوعی شخصیت حقوقی یکنفره مشابه شرکت با مسئولیت محدود به وجود آورده که آن را مؤسسه یکنفره با entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée می‌خواند، این نوع مؤسسه نیز-جز در مواردی که قانون مستثنی کرده باشد- مشمول مقررات راجع به شرکت با مسئولیت محدود می‌باشد.

علاوه بر این نوعی شرکت سهامی به نام شرکت سهامی ساده (société par action simplifiée) نیز وجود دارد که از مقررات بالنسه ساده‌تری (در مقایسه با شرکت سهامی معمولی) تبعیت می‌کند. انواع شخصیت حقوقی از گونه‌ای که در ایران معمولاً تحت عنوان مشارکت (در مقابل واژه partnership انگلیسی) از آن یاد می‌شود، و نیز آنچه ما آن را شرکت مدنی (société civile) می‌نامیم،

#### مالیات بر شرکت (impôt sur les sociétés)

شرکتی که در این گفتار مورد توجه است، یک شرکت مقيم فرانسه است. اختلاط مبحث با موارد مربوط به شرکت‌های خارجی، نمایندگی‌ها، پایگاه ثابت و نظایر آن، سبب انحراف بحث و پیچیدگی آن خواهد شد، و به همین سبب از آن صرف نظر می‌کنیم.

نصف سود تقسیم شده مربوط به همان سهم است. فرضاً اگر سود مشمول مالیات را معادل ۱۰۰ فرانک قرض کنیم، مالیات شرکت به نظرخی که فوقاً اشاره شد برابر  $\frac{1}{3}$  فرانک و سود تقسیم شده  $\frac{2}{3}$  فرانک خواهد بود. پنجاه درصد سود تقسیم شده  $(\frac{2}{3} \times 22)$  به  $\frac{1}{3}$  فرانک بالغ می‌شود و این اعتبار مالیاتی است که به سهامداران تعلق می‌گیرد. مفهوم اعتبار مالیاتی این است که در مرحله بعدی،

یعنی هنگام محاسبه مالیات بر درآمد خود سهامداران، هر صاحب سهم می‌تواند معادل رقم اعتبار را از بدھی مالیاتی متعلق کسر کند. ولی در محاسبه درآمد مشمول مالیات صاحبان سهام به جای خالص دریافتی آنان از محل سود سهام که در مثال فوق جمعاً به  $\frac{2}{3}$  فرانک بالغ می‌شد، این رقم را ناخالص درنظر می‌گیرند. به این معنی که رقم اعتبار مالیاتی را نیز به آن می‌افزایند، و به این ترتیب درآمد مشمول مالیات آنها به  $100 - \frac{1}{3} \times 22 = 66$  می‌رسد. این رقم ناخالص مشمول نرخهای مالیاتی مربوط قرار می‌گیرد. همان گونه که در شماره قبل مجله نیز اشاره کردیم، در حساب آخر بار مالیات بر شرکت را باید شخص حقیقی صاحب سهم بر عهده گیرد، و به همین خاطر در محاسبه بار مالیاتی باید به نرخهای مربوط به مالیات بر درآمد افراد توجه نمود. هنگام بحث پیرامون این جنبه امر نرخهای مربوط و بار مالیاتی حاصل را مورد بررسی قرار خواهیم داد.

نکته قابل ذکر این که اعتبار مالیاتی موردنبحث نوعی طلب برای ذینفع به شمار می‌رود. و اگر بدھی مالیاتی نهائی وی از آن کمتر باشد حق خواهد داشت مازاد را مسترد دارد.

### مالیات تعادلی (précompte)

اعتبار مالیاتی یادشده بر حسب اصول در صورتی قابل استفاده است که نرخ مالیات بر شرکت به طور کامل اعمال شده باشد، زیرا در غیراین صورت ممکن است ایجاد تبعیض شود. فرضاً اگر شرکتی به موجب مقررات خاص از معافیت مالیاتی یا

حداقل مالیات مقطوع شرکت‌ها - آرقام فرانک فرانسه		
مالیات	تا	عملکرد سالانه از
۵/۰۰۰	۱/۰۰۰/۰۰۰	-۰-
۷/۵۰۰	۲/۰۰۰/۰۰۰	۱/۰۰۰/۰۰۰
۱۰/۵۰۰	۵/۰۰۰/۰۰۰	۲/۰۰۰/۰۰۰
۱۴/۵۰۰	۱۰/۰۰۰/۰۰۰	۵/۰۰۰/۰۰۰
۲۵/۰۰۰	۵۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۰/۰۰۰/۰۰۰
۳۵/۰۰۰	۱۰/۰۰۰/۰۰۰	۵۰/۰۰۰/۰۰۰
۵۰/۰۰۰	۵۰۰/۰۰۰/۰۰۰	۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰
۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰	به بالا	۵۰۰/۰۰۰/۰۰۰

تعلق مالیات بر شرکت در درجه اول بر حسب شکل حقوقی شرکت‌ها صورت می‌پذیرد. شرکت‌های سهامی، شرکت‌های با مسئولیت محدود، شرکت‌های سهامی ساده، و بسیاری از انواع مشارکت به خاطر شکل حقوقی خود مشمول مالیات بر شرکت قرار می‌گیرند. علاوه بر این مالیات بر شرکت ممکن است با توجه به نوع فعالیت و کسب و کار موسسات نیز شامل حال آنها شود. موسسات دولتی

انتفاعی به همین طریق در حیطه شمول مالیات بر شرکت واقع می‌شوند. شرکت‌های مدنی نیز در صورت مبادرت به فعالیت‌های صنعتی یا بازرگانی به همین نحو تابع مقررات مالیات بر شرکت خواهند بود. وبالاخره هر شخص حقوقی دیگر (واز جمله شرکت‌های با مسئولیت محدود یکنفره) اگر خود بخواهند می‌توانند در هر سال تقاضا کنند که مقررات مالیات بر شرکت‌ها شامل حال آنان شود.

### نرخ مالیات بر شرکت

نرخ اصلی مالیات بر شرکت در کشور فرانسه نرخ واحدی برابر  $\frac{1}{3}$  درصد است. این نرخ قبل از سال ۱۹۹۳ معادل  $\frac{3}{4}$  درصد بود.

ضمانت شرکت‌ها حتی در صورت نداشتن سود مشمول مالیات نیز باید حداقل مالیات مقطوعی را در هر سال بپردازند. رقم این مالیات به تناسب عملکرد سالانه شخص حقوقی روند تصاعدی دارد و از ۵۰۰ فرانک (برای عملکرد زیر ۱ میلیون فرانک) تا ۱۰۰۰۰۰ فرانک برای عملکرد زائد بر ۵۰۰ میلیون فرانک) بالغ می‌گردد. نهایت آن که پرداختهای از این نوع از مالیات بر شرکت همان سال و دو سال مالیاتی بعد قابل کسر است.

### اعتبار مالیاتی (avoir fiscal)

هر صاحب سهمی بابت مالیات بر شرکت پرداخت شده از نوعی اعتبار (کردیت) مالیاتی برخوردار می‌شود که مبلغ آن معادل

## مالیات پیشه یا کسب و کار (Tax Professionnelle)

طبق ماده ۱۴۴۷ قانون عمومی مالیاتها (Code général des impôts) کلیه اشخاصی که به فعالیت اقتصادی در رشتۀ های بازرگانی، صنعتی، و بسیاری از رشتۀ های حرفه‌ای اشتغال دارند، مشمول این نوع مالیات می‌باشند. مالیت کسب و کار جنبه محلی دارد و بر درآمد مؤید تعلق نمی‌گیرد، بلکه پایه آن را موارد زیر تشکیل می‌دهند:

۱. ارزش اجاری محل کار مانند مغازه، دفتر، کارگاه و امثال آن.
  ۲. ارزش اجاری دارائی‌های ثابت.
  ۳. ارزش حقوق و مزایای ناخالص کارکنان.
- از پایه مالیات که به شرح فوق تعیین می‌شود ۱۶ درصد کسر شده و ۸۴ درصد باقی مشمول مالیات قرار می‌گیرد. نرخ یا ضریبی که براین رقم اعمال می‌شود در هر ناحیه متفاوت است و هر مؤید تابع ضریبی است که در محل اقامت وی جاری است.

بدین ترتیب

میزان بار این مالیات از محلی تا محل دیگر متفاوت است، اما در مجموع مؤید می‌تواند تقاضا کند که مالیات کسب و کار وی از  $\frac{3}{8}$  درصد ارزش افزوده کسب و کار او تجاوز نکند. ارزش افزوده در این مورد خاص

عبارتست از فروش سالانه منهای خریدهای ظرف سال و موجودی آغاز سال.

طبیعی است که همه مؤیدان در صورت اقتضاء از این حق استفاده می‌کنند، و از این طریق لااقل حداقل بار مالیاتی براساس نوعی سود عملکرد سالانه تعیین می‌شود. البته دامنه و محدوده این سود با سود متعارف سالانه موسسات که مبنای تشخیص مالیات بر شرکت است تقاضت دارد، با این حال جهت سهولت مجامسه و مقایسه می‌توان آن را در حدود همان سود مشمول مالیات فرض کرد و از موارد اختلاف گذشت. به هر تقدیر هر میزان مالیاتی که تحت این عنوان پرداخت شود در محاسبه مالیات بر شرکت

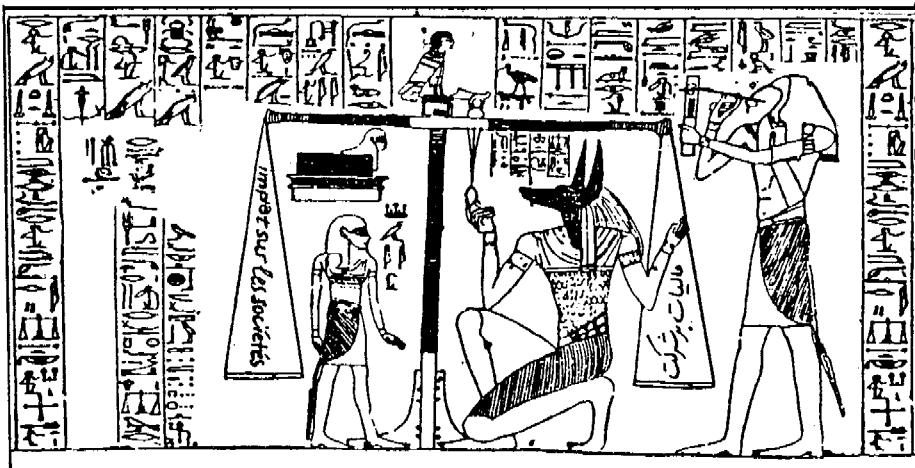
نرخی کمتر از  $\frac{1}{3}$  درصد مالیات بر شرکت‌ها استفاده کرده باشد و در عین حال سهامیان سهام حق استفاده از اعتبار مذکور (fiscal) را مطابق معمول داشته باشند، در حساب آخر وضعی بهتر از سهامداران باقی شرکت‌ها خواهد داشت.

به عنوان مثال اگر شرکتی تابع نرخ مالیاتی ۲۰ درصد (به جای  $\frac{1}{3}$  درصد) باشد، می‌تواند  $\frac{1}{3}$  درصد سود مشمول مالیات خود را بین سهامداران تقسیم کند و اعتبار مالیاتی متعلق به این سود تقسیم شده معادل نصف آن یعنی  $\frac{1}{6}$  درصد خواهد بود. البته هنگام محاسبه مالیات بردرآمد شخصی سهامداران، درآمد آنان از جمع این دو رقم یعنی ۱۲۰ تشکیل خواهد شد. اگر نرخ مالیات بردرآمد شخصی آنان نیز  $\frac{1}{3}$  درصد باشد، مالیاتی برابر ۲۴ درصد سود تقسیم شده باید بپردازند. ولی از سوی دیگر بابت اعتبار مالیاتی  $\frac{4}{3}$  درصد بستانکاراند و مالاً  $\frac{1}{6}$  درصد سود تقسیم شده باید به آنان مسترد شود، و در حساب آخر فقط  $\frac{4}{3}$  درصد مالیات پرداخته‌اند. حال آن

که سهامداران شرکت‌های تابع نرخ معمول (که اکثریت شرکت‌ها را تشکیل می‌دهند) در حساب آخر با همان نرخ، معادل  $\frac{2}{3}$  درصد مالیات خواهد پرداخت. مالیات تعادلی برای رفع این تبعیض برقرار شده

و محاسبه آن به نحوی صورت می‌پذیرد که مالاً بار مالیاتی سهامداران با موارد عادی و معمولی یکی شود، و فرض‌آهمان نرخ  $\frac{2}{3}$  درصد مالیات نهایی برآنان بار گردد.

مالیات تعادلی همواره از این هدف پیروی نمی‌کند و گاهی هم جنبه تشویق برای توزیع به موقع سود و اجتناب از تاخیر در این کار را دارد. در مواردی که شرکتی سود حاصل را بیش از ۵ سال نگاه داشته و پس از گذشت این مدت مباردت به توزیع سود نماید مقررات راجع به مالیات تعادلی شامل این سود معین نیز خواهد شد، هرچند که شرکت در اصل تابع نرخ مالیات متداول  $\frac{1}{3}$  درصد بوده باشد.



موردنظر قرار گرفته و به هزینه پذیرفته می‌شود.

معافیت برای افراد مجرد ۸۰۰۰ فرانک و برای افراد متأهل ۱۶۰۰۰ فرانک است.

۳. همان گونه که قبلاً گفته شد درآمد مشمول مالیات سود سهام نه تنها شامل مبالغی است که سهامداران عملأ از شرکت دریافت داشته‌اند بلکه اعتبار مالیاتی رانیز دربرمی‌گیرد.

۴. تا ۲۲۲۱۰ فرانک درآمد مشمول مالیات تابع نرخ صفر درصد است و درآمدهای بیش از آن بر حسب هر لایه از درآمد مشمول نرخ‌های تصاعدی مالیاتی قرار می‌گیرد. این نرخ‌ها از ۱۲ شروع و تا ۸/۵۶ درصد خاتمه می‌یابد. نرخ حداقل شامل درآمدهای از ۲۷۷۷۳۱ فرانک به بالا است.

۵. برای آسان شدن محاسبات از سال ۱۹۹۴ به بعد

فرمول معینی ابداع و معرفی شد که ما نیز محاسبه خود را برآن اساس انجام خواهیم داد.

اکنون حالت میانه‌ای را در نظر گرفته فرض می‌کنیم درآمد مشمول مالیات شرکتی که ۵ شریک با سهام مساوی دارد به ۲۰۰۰۰۰ فرانک بالغ شده است. شرکت کاملاً وضع معمول و عادی دارد و از نرخ استثنائی یا معافیت خاصی استفاده نمی‌کند و بنابراین مسأله مالیات تعادلی نیز در مورد آن صادق نیست.

برای سهولت محاسبه فرض می‌شود که مالیات کسب و کار شرکت به حداقل یعنی ۳/۸ درصد فروش پس از کسر خرید سالانه و موجودی اول سال رسیده که به طور تقریب همین تناسب را نسبت به درآمد خالص مشمول مالیات دارد. این رقم باید به عنوان یک هزینه از ۱۰۰ درصد درآمد کسر و باقی ۹۶/۲ درصد وارد محاسبه مالیات شود. مالیات متعلق معادل  $\frac{1}{3}$  درصد این تفاصل یعنی ۳۲/۰۶ درصد درآمد اصلی مشمول مالیات (قبل از وضع درآمد کسب و کار) است. باقی درآمد یعنی ۶۴/۱۴ درصد درآمد اصلی مشمول مالیات به عنوان سود سهام بین سهامداران که همگی شخص حقیقی هستند تقسیم می‌شود. در عین حال این شرکاء مجموعاً از یک اعتبار یا طلب مالیاتی برابر مالیات بر شرکت یعنی ۳۲/۱ درصد درآمد اصلی مشمول مالیات برخوردارند.

### مالیات بردرآمد سهامداران (impôt sur le revenu)

سیستم اعتبار مالیاتی به شرحی که دیدیم سبب می‌شود

سهامداران از بار مالیات

مضاعف آسوده شوند، و

ناگزیر نباشند نسبت به درآمد

واحد دوبار - یک بار تحت

عنوان مالیات بر شرکت و بار

دیگر به نام مالیات بر درآمد

شخصی خود - مالیات

بپردازند. بنابراین برای

بررسی بار نهائی مالیات باید

به بحث درباره مالیات

بردرآمد اشخاص پرداخت.

البته ممکن است برخی از

سهامداران خود شخص

حقوقی و شرکت باشند، ولی

این دسته نیز مآل درآمد خود را به سهامداران بعدی می‌پردازند و بالاخره در حساب نهائی پای شخص حقیقی به میان می‌آید.

درآمدهای که شخص حقیقی از منابع مختلف تحصیل می‌کند، و از جمله درآمد سود سهام که موضوع بحث ما است، به نرخ‌ها و ترتیباتی که هم اکنون اشاره خواهیم کرد مشمول مالیات است. در این بحث ناگزیر توجه خود را نهایاً به درآمد سود سهام معطوف نموده و از ورود در بحث راجع به سایر درآمدها خودداری خواهیم کرد. با محدود ساختن بررسی به این درآمد واحد، به چند قاعده رایج در مقررات مالیاتی فرانسه پیرامون موضوع اشاره می‌کنیم:

۱. درآمد مشمول مالیات شخص حقیقی ابتدا باید به چند جزء (part) تقسیم شود و هر جزء جداگانه به جدول نرخ‌های مالیاتی برده شود. تعداد این اجزاء از ۱ تا ۶/۵ مختلف است، و این اختلاف بستگی به تأهل و تجرد، و تعداد فرزندان تحت تکلف دارد. یک فرد مجرد بدون اولاد از یک جزء و افراد دارای ۶ فرزند از ۶/۵ جزء استفاده می‌کنند و باقی افراد بر حسب همین عوامل در فاصله بین ۱ و ۶/۵ قرار دارند. واضح است که هرچه مقدار اجزاء بیشتر باشد، مودی به طور نسبی از نرخ‌های پائین‌تر بهره خواهد جست.

۲. بخشی از درآمد سود سهام از مالیات معاف است. میزان

فرمول محاسبه مالیات بردرآمد شخص حقیقی - ارقام به فرانک

درآمد مشمول مالیات از:	تا	میزان مالیات بر حسب فرمول
۰	۲۲۲۱۰	۰
(I $\times ۰/۱۲$ ) - (۲۶۶۵/۲۰ $\times C$ )	۴۸۴۵۰	۲۲۲۱۱
(I $\times ۰/۲۵$ ) - (۸۹۷۹/۳۰ $\times C$ )	۸۵۴۸۰	۴۸۴۵۱
(I $\times ۰/۳۵$ ) - (۱۷۵۲۷/۳۰ $\times C$ )	۱۳۸۴۱۰	۸۵۴۸۱
(I $\times ۰/۴۵$ ) - (۳۱۳۶۸/۳۰ $\times C$ )	۲۲۵۲۱۰	۱۳۸۴۱۱
(I $\times ۰/۵۰$ ) - (۴۲۶۲۸/۸۰ $\times C$ )	۲۷۷۷۳۰	۲۲۵۲۱۰
(I $\times ۰/۵۶۸$ ) - (۶۱۵۱۴/۴۴ $\times C$ )	به بالا	۲۲۷۷۳۱

I درآمد خالص مشمول مالیات و C تعداد اجزائی است که درآمد به آن تقسیم می‌شود.

شریک در مقایسه با کل درآمد نیز صادق است.  
اگر فرض افراطی تری را در نظر بگیریم که شرکاء همگی مجرد و بدون اولاد باشند، ضمناً معافیت مالیاتی سود سهام را که حتی در این فرض هم معادل ۸۰۰۰ فرانک وجود دارد کنار بگذاریم، با تجدید محاسبه براین اساس به رقم ۳۳ درصد به عنوان بار مالیاتی مورد بحث خواهیم رسید.

### مقایسه با ایران

در مورد ایران طبعاً بحث ماروی دو ماده ۱۰۵ و ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم مرکز خواهد شد که اولی احکام تعیین مالیات و دومی نرخ‌های مالیاتی را در بردارد. در این بحث همان گونه که نسبت به آلمان عمل کردیم موضوع معافیت‌ها و حالات استثنائی را کنار خواهیم نهاد، و ضمناً از بین انواع شرکت‌هایی که ضمن ماده ۱۰۵ نکر شده مسائل مربوط به اشخاص حقوقی غیرتجاری و اشخاص حقوقی خارجی را نیز مورد بحث قرار خواهیم داد.  
باقی مودیان موضوع این ماده را می‌توانیم از جهتی به دو گروه تقسیم کنیم. یک آنهایی که نسبت به سهم خود مالیات می‌پردازند، و دوم مواردی که مالیات نسبت به کل درآمد محاسبه می‌شود. صاحبان سهام بانام، شرکای ضامن و اعضای شرکت‌های تعاونی در شرکت‌های سهامی، مختلط سهامی، و تعاونی -از یک سو، و شرکای دسته‌ای از مشمولان ماده ۱۰۵ که تحت عنوان «سایر اشخاص حقوقی» از آنها یاد شده (نظری شرکت‌های تضامنی، نسبی، با مستولیت محدود، و غیره) از سوی دیگر، جزء گروه اول قرار دارند و همگی به نسبت سهم خود مالیات می‌پردازند. صاحبان سهام بی‌نام در شرکت‌های سهامی و مختلط سهامی به گروه دوم منسوب بوده و مالیات آنها بر اساس کل درآمد اخذ می‌شود. طبیعی است که گروه اول نسبت به گروه دوم وضع بهتری داشته و به خاطر تضادی بودن نرخ‌های ماده ۱۳۱ (که همه شرکت‌های موربد بحث تابع آنند) مالیات کمتری را می‌پردازند.

ما برای مقایسه گروه اول را در نظر می‌گیریم که از این حیث با ترتیبات جاری در کشور فرانسه شباهت دارند. بدیهی است در صورت ملاک قرار دادن گروه دوم کفة قیاس وضع بازهم بهتری را در مورد فرانسوی‌ها نشان خواهد داد. اگر همان مثال قبلی، یعنی شرکتی با ۵ شریک دارای سهام متساوی و درآمد مشمول مالیات ۲۰۰۰۰۰ فرانک، را در مورد ایران نیز تکرار کنیم نتیجه از این قرار خواهد بود:

-نخست ۱۰ درصد درآمد مذکور به عنوان مالیات بر شرکت

هر دو رقم فوق یعنی سود سهام قابل تقسیم و اعتبار مالیاتی به طور مساوی بین ۵ شریک شرکت تقسیم می‌شود. سهم هر شریک عبارت خواهد بود از حدود ۱۲/۸۲ درصد سود سهام و ۶/۴۲ درصد اعتبار مالیاتی. جمع این دو رقم (۱۹/۲۵ درصد) هنگام محاسبه مالیات بردرآمد شخصی هر شریک به عنوان درآمد مشمول مالیات وی تلقی می‌شود، اکنون برای رسیدن به نتیجه باید رقم معینی را برای درآمد مشمول مالیات شرکت و حالت معینی را برای صاحبان سهام، در نظر بگیریم.

درآمد مشمول مالیات شرکت را قبل از ۲۰۰۰۰۰ فرانک در نظر گرفته بودیم، اکنون فرض می‌کنیم که شرکاء همگی متاهل ولی بدون فرزند هستند. بدین ترتیب درآمد هریک باید به دو جزء تقسیم شود. ضمناً هر شریکی از ۱۶۰۰۰ فرانک معافیت نسبت به سهم خود استفاده می‌کند. جمع درآمد هر شریک بنابر آنچه گفتیم به ۱۹/۲۵ درصد درآمد اصلی مشمول مالیات شرکت بالغ می‌گردد که نسبت به ۲۰۰۰۰۰ فرانک برابر خواهد بود. با ۳۸۵۰۰۰ فرانک. پس از کسر ۱۶۰۰۰ فرانک معافیت، درآمد خالص مشمول مالیات (معادل ۳۶۹۰۰۰ فرانک) در فرمول محاسبه نرخ‌ها قرار می‌گیرد:

$$(\frac{۳۶۹۰۰۰}{۳۰ \times ۲} - \frac{۹۴۰۹۵}{۲۵}) = ۱۷۵۲/۳۰ \times ۲$$

در برابر رقم مذکور که جمع مالیات هر شریک را تشکیل می‌دهد، اعتبار مالیاتی او برابر ۱۲۸۲۴۰ فرانک (۴۱۲/۶ \times ۲۰۰۰۰) قرار می‌گیرد و در نتیجه باید تفاوت دو رقم که معادل ۳۴۱۴۵ فرانک است به وی مسترد شود.

با این حساب مالیات پرداختی وی عملاً به حدود ۹۴۹۰۵ فرانک بالغ می‌گردد (یک پنجم مالیات بر شرکت پرداخت شده منها مبلغ استردادی هر شریک) که با مالیات بر درآمدی که حسب قانون به شخص حقیقی تعلق می‌گیرد مساوی است.

نتیجه کلی این که سهامداران م Alla فقط مالیات بردرآمد شخصی خود را خواهند پرداخت و این باری است که باید بر دوش گیرند. البته به این بار مالیاتی باید مالیات کسب و کار را نیز افزود که در مورد فرضی، حداقل ۲/۸ درصد سود اصلی مشمول مالیات نسبت به کلیه شرکاء است. در مثالی که زدیم این بار را نیز می‌توان به پنج تقسیم کرد که در مورد هر شریک به ۷۶ صدم درصد سود اصلی مشمول مالیات شرکت یعنی ۱۵۲۰۰ فرانک (۷۶/۵ \times ۲۰۰۰۰) بالغ می‌گردد جمع این رقم با مالیات نهائی پرداخت شده هر شریک معادل ۱۰۹۲۹۵ فرانک خواهد بود که با توجه به رقم کلی درآمد مشمول مالیات سهم هر شریک، باری حدود ۲۷/۳ درصد نشان می‌دهد. این نسبت در مورد مجموع ۵

ملک است، تا چه حد اجرای آرام و بازده مطلوب چنین سیستمی را تضمین می‌کند؟ در این زمینه دست کم نتایج یک تجربه ناموفق یعنی مالیات بر مجموع درآمد برابر دیدگان ما است.

مقوله مالیات مجموع با سیستم مورد بحث چندان دور از یکدیگر نسبوده و از یک مایه و مسحتوی پرخوردارند. شاید همین مشکلات بوده است که تدوین کنندگان قانون را برآن داشته است که

فیصله یک مرحله‌ای مالیات بر شرکت را مطمح نظر قرار دهند و بکوشند که کار را در سطح شرکت به پایان رسانند.

اما در عین حال آن فایده بزرگی که سیستم imputation از جهت تأمین عدالت مالیاتی دارد از نظر تدوین کنندگان قانون ایران به دور نمانده است. تحت سیستم مذکور مالاً شخص حقیقی طرف حساب واقع می‌شود و مجموع درآمدهای او، که از جمله شامل سود سهام نیز می‌باشد، یکجا در نظر گرفته شده و به تناسب سطح درآمد مشمول نرخ‌های تصاصعی قرار می‌گیرد. ضمناً همه جوانب دیگر کار مانند تأهی و تجدید و تعداد اولاد و بسیاری عوامل مثبت و منفی دیگر نیز ملحوظ نظر قرار می‌گیرد و در تعیین مالیات مؤثر می‌افتد.

ولی در ایران، که تصور می‌شود مشکلات فراوانی در راه اجرای این سیستم وجود دارد، خواسته‌اند عدالت را از طریق دیگری در سطح شرکت تامین کنند. دو گانگی رفتار مالیاتی نسبت به سهامداران شرکت‌ها - بدین نحو که یک دسته به طور انفرادی و دسته دیگر به طور جمعی مشمول نرخ‌های مالیاتی قرار گرفته‌اند (و قبل از آن اشاره کردیم) - ناشی از همین قصد اجرای عدالت در مرحله شرکت بوده است، هرچند که این ماجرا خود به نحو دیگری مشکل‌آفرین شده است<sup>(۱)</sup>.

به هر تقدیر راه صحیح کار با توجه به تجربه بسیاری از کشورها به نظر می‌رسد تبعیت از سیستم imputation باشد. ولی اگر واقعاً موانع اجرای چنین سیستمی چندان است که انصراف از آن را ایجاب می‌کند، شاید راه منحصر دیگر اصلاح نرخ‌های مالیات بر شرکت - در جهت ساده‌سازی و کاستن از تعداد و در عین حال تعدیل و سبک کردن - آن‌ها باشد. ☐

۱- ملاحظه شود مقاله: «مالیات سود سهام» در شماره دوم مجله مالیات.

نرخ‌های ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم	
تامیزان ۱۰۰۰/۵۰۰/۲۵/۱ ریال درآمد مشمول مالیات سالانه	به نرخ ۱۲٪
تامیزان ۴۰۰۰/۹۰۰/۶ ریال درآمد نسبت به مازاد ۱/۱۰۰۰/۰۰۰	به نرخ ۱۸٪
تامیزان ۴۰۰۰/۴۰۰/۴ ریال درآمد نسبت به مازاد ۲/۵۰۰/۰۰۰	به نرخ ۲۵٪
تامیزان ۴۰۰۰/۹۰۰/۹ ریال درآمد نسبت به مازاد ۴/۰۰۰/۰۰۰	به نرخ ۳۵٪
تامیزان ۲۵/۵۰/۲۵ ریال درآمد نسبت به مازاد ۹/۰۰۰/۰۰۰	به نرخ ۴۰٪
تامیزان ۵۰/۱۰۰/۱۰۰ ریال درآمد نسبت به مازاد ۲۵/۰۰۰/۰۰۰	به نرخ ۴۵٪
تامیزان ۳۰۰/۳۰۰/۱۰۰ ریال درآمد نسبت به مازاد ۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰	به نرخ ۵۲٪
نسبت به مازاد ۳۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال	به نرخ ۵۴٪

ریال به دست می‌آید که نسبت به درآمد هر شریک (۲۴٪) ریال) یک بار مالیاتی قریب ۴۴ درصد نشان می‌دهد.

- با افزودن سهم هر شریک از ۱۰ درصد مالیاتی که تحت عنوان مالیات بر شرکت کسر شده بار مالیاتی مذکور به حدود ۵۵ درصد بالغ می‌شود.

#### نتیجه

بار مالیاتی مذکور در مقایسه با ۲۷/۳ درصد، و حتی ۳۳ درصد، حاصل در مورد کشور فرانسه به اندازه کافی اختلاف دارد و نیازی به افزودن ۳ درصد سهم شهرداری، که بار مالیاتی باز هم بیشتری در مورد ایران به دست خواهد داد، نمی‌باشد.

دو مورد مهم از تفاوت‌های موجود بین نظام‌های مالیاتی ایران و فرانسه یکی وجود نرخ واحد در محاسبه مالیات بر شرکت و دیگری مسئله avoir fiscal یا اعتبار مالیاتی است که سبب می‌شود بار مالیاتی مالاً بر دوش صاحبان سهام قرار گیرد و محدود به همان حدی شود که مقررات راجع به مالیات بر درآمد شخص حقیقی اقتضاء می‌کند. شخصیت حقوقی یک وجود فرضی و ذهنی است و آنچه عینیت و واقعیت دارد فرد فرد انسانی است که درآمد نهایه عاید وی می‌شود.

باید دید از این دو مورد مهم کدام یک در مورد ایران قابل اجراست. داستان اعتبار مالیاتی که سیستم در برگیرنده آن را imputation system می‌خواند، فی‌نفسه قاعده‌ای منطقی و مناسب با مقتضیات زمان حاضر به شمار می‌رود. ولی نکته مهم قابلیت اجرائی آن در اتمسفر مالیاتی ایران است. برداشت‌ها و ذهنیت‌های ویژه‌ای که حاصل تطورات اجتماعی و اقتصادی این

# پاسخ به خوانندگان

استناد و مدارک مثبته و اظهارات مؤذی و تحقیقات کافی، از طریق «محاسبه قیمت واقعی ملک» پس از وضع کلیه هزینه‌های احداث... تعیین، و مالیات متعلق با رعایت بخشودگی قانونی موضوع ماده ۱۰۱ و تبصره آن، طبق نرخ ماده ۱۲۱ اصلاحی قانون مذکور محاسبه و وصول گردد.» بنابر این، صحیح است که حق واگذاری نیز از اجزاء حقوق مالکیت نسبت به ملک محسوب می‌شود، اما به سبب آن که در صورت این گونه تلقی از منبع درآمد حق واگذاری که در بخش املاک حکم خاص دارد، در یک نقل و انتقال، دوبار مالیات (مالیات مضاعف) وصول خواهد شد، بنابر این با الهام و استنباط از حکم ماده ۷۷ قانون مالیات‌ها در مورد اعیانی ملک، محاسبه ارزش سرقفلی در قیمت واقعی ملک مدنظر نبوده و خلاف چنین استنباطی صحیح بنظر نمی‌رسد و مالیات آن مشمول نرخ ماده ۵۹ قانون مالیات‌های مستقیم خواهد بود.

## ۴. آقای سید ابوالقاسم سجادپور:

سوال: در گزارش یکی از ممیزین مالیاتی، بر مبنای «قانونی بودن دفاتر مؤذی» پس از جمع خریدهای شرکت، معادل ۲ درصد آن را به عنوان کرایه حمل و انتبارداری و به دلیل این که بعضی از فاکتورهای خرید ناقص، یا اصولاً خرید فاقد فاکتور بوده، معادل ۵ درصد مابه التفاوت بهای تمام شده تولید و فروش را به عنوان ضایعات محاسبه، و جمع دو رقم را به سود ابراز شده در اظهارنامه اضافه و برآن اساس مطالبه مالیات شده است. خواهشمند است چنانچه مجوزی در این مورد موجود باشد، اعلام فرمائید؟

پاسخ: چنین اقداماتی به دو دلیل ناصحیح و اصولاً خلاف قانون است:

دلیل اول این که، کرایه حمل و ضایعات، اساساً از عوامل کاهش‌دهنده سود هستند و نه افزاینده آن! و ثانیاً، با قبول دفاتر و قانونی اعلام کردن آن، تعیین درآمد مشمول مالیات تابع ضوابط و مقررات خاص خود بویژه اعمال مقررات مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم است و مجوزی برای اعمال فوق بیش‌بینی نشده است.

## ۱. آقای حمید لیلاز مهرآبادی

مدیر خدمات آرشیوی سازمان استناد ملی ایران

با تشکر فراوان از نامه محبت آمیز سرکار در ارتباط با چاپ استناد آرشیوی آن سازمان در مجله مالیات، مستقابلاً از معاضدت‌هایی که نسبت به این نشریه مبذول داشته‌اند صمیمانه سپاسگزاری می‌نماید، و توفيق و سعادت حضرت‌عالی و سایر همکاران گرامیتان را آرزو دارد.

## ۲. آقای رسول امامقلیزاده - از ارومیه:

سؤال: آیا وجودی که از طرف وزارت‌خانه یا مؤسسات دولتی و شرکتهای دولتی به «پرسنل نیروهای مسلح جمهوری اسلامی ایران» اعم از نظامی یا انتظامی پرداخت می‌گردد، از مصدقه‌های ماده ۸۶ قانون مالیات‌های مستقیم (مشمول کسر ده درصد مالیات) یا مشمول حکم بند ۱۳ یا اصولاً بند ۱۴ ماده ۹۱ قانون مذبور می‌باشد؟

پاسخ: بند ۱۴ ماده ۹۱ قانون مالیات‌ها تصریح دارد که «درآمد حقوق پرسنل نیروهای مسلح جمهوری اسلامی، اعم از نظامی یا انتظامی، از پرداخت مالیات معاف است». بنابر این هرگونه درآمد حقوق که در ارتباط با وظایف پرسنل موردنظر در خدمت نیروهای مسلح عاید آنها شود (که معمولاً وجوده پرداختی از سوی سازمانهای دولتی به اعتبار مأموریت نظامی یا انتظامی آنان می‌باشد) از پرداخت مالیات معاف و در واقع مشمول مقررات بند ۱۴ ماده ۹۱ قانون خواهد بود.

## ۳. آقای اصغر جعفر نیایی - از نوشهر

سؤال: درخصوص بند ۱ بخشنامه شماره ۳۰/۵-۵۴۶/۸۱۳۸ مورخ ۲/۲۶ ۱۳۷۳/۲/۲۶ وزارت امور اقتصادی و دارایی راجع به احتساب درآمد حاصله از «بازار و بفروشی»، آیا اگر ملک مورد انتقال تجاری بوده و سرقفلی و مالکیت در طول یکسال مالیاتی انتقال یابد، ارزش سرقفلی در احتساب درآمد بساز و بفروشی محاسبه خواهد شد؟

پاسخ: در بند ۱ دستورالعمل مذبور آمده است: «... درآمد مشمول مالیات فعالیت بساز و بفروشی، حتی الامکان باقی‌جه به

# اصطلاحات مالیاتی بین المللی

ادامه از شماره های قبل

ترجمه: دکتر محمد توکل

در برخی از شناسه ها 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 مرتبط اند. ضمناً همه پانوشه ها از مترجم است

ارفاق به منظور سبک کردن این بار به شکل های مختلفی انجام می پذیرد. از جمله این که نخست مالیات متعلق را به فرض نبود این درآمد خاص محاسبه می کنند و سپس مالیات را با افزودن همان درآمد (و به فرض نبود ارفاق) تعیین می نمایند، و بخش معینی از مابه تقاویت را مورد حذف قرار می دهند.

## BANK ACCOUNT DEBITS TAX

### مالیات برداشت های بانکی

دولت استرالیا مالیاتی بر کلیه برداشت های مشتریان از حساب های بانکی ایشان - که می توان روی آن چک کشید - وضع نموده، که البته شامل معافیت نسبت به برخی موارد معین نیز هست. پرداخت مالیات بر عهده بانک است، ولی بانک هم قانوناً محق به برداشت آن از حساب مشتریان خود می باشد. مالیاتی که به این ترتیب پرداخت می شود، جز در مواردی که به خاطر انجام هزینه های سرمایه ای، خصوصی، و مخارج خانگی افراد باشد، به عنوان هزینه در محاسبه مالیات بر درآمد قابل پذیرش است.

## BANK FORWARD CONTRACT →

## FOREIGN CURRENCY FORWARD CONTRACT

### قرارداد پیش فروش بانکی - قرارداد پیش فروش ارز

این قرارداد همانند «قرارداد سلف خری ارز<sup>(۱)</sup>» است، و تنها از حیث محل معامله با آن تقاؤت دارد. این معاملات به جای بورس مال التجاره ها، در بازار بین بانکی امریکا صورت می پذیرد. هر دو اصطلاح فوق در این مورد رایج است.

## BRACKETS → BANDS

### طبقات درآمدی، ← لایه های درآمدی

این اصطلاح در ارتباط با سیستم مالیاتی تصاعدی به کار می رود و راجع است به بخش ها و برش هایی از درآمد که هر یک تابع نرخ های مختلف مالیات بر درآمد قرار می گیرند؛ و یا طبقاتی از ثروت یا سرمایه که ممکن است مشمول نرخ های مختلف مالیات بر دارائی یا سرمایه واقع شوند. فرضًا اگر ۱۰۰۰ واحد نخست درآمد به نرخ ۱۰ درصد، و ۱۰۰۰ واحد بعدی به نرخ ۲۰ درصد مشمول مالیات شناخته شود، در آن صورت ۱۰۰۰ واحد اول در طبقه درآمدی تابع نرخ ۱۰ درصد، و ۱۰۰۰ واحد دوم در طبقه درآمدی تابع نرخ ۲۰ درصد قرار دارند. در نتیجه شخصی که برش آخری درآمد او مشمول بالاترین نرخ جدول که فرضًا ۷۰ درصد است، قرار می گیرد، او را یک مؤذی تابع حداقل نرخ می نامند. در برخی موارد چنین شخصی ممکن است از «ارفاق بالاترین برش» (-TOP SLICING RELIEF) برخوردار شود.

ارفاق مذکور تدبیری است به منظور سبک کردن بار مالیاتی برخی از درآمدها که به ظاهر در سال واحدی کسب شده، اما در حقیقت امر آن را می توان درآمدی دانست که به چند سال راجع می گردد. یک نمونه آن خسارت اخراج است که در موارد فسخ زودرس قرارداد استخدام پرداخت می شود. این درآمد با این که در سال معینی پرداخت شده و درآمد مشمول مالیات همان سال به حساب می آید، ولی می توان آن را درآمدی دانست که فرد مستخدم انتظار دریافت آن را طی دوره زمانی بیش از یک سال داشته است. در این حالت اگر نوعی ارافق برای مؤذی قائل نشویم طبقات بالای درآمدی او تابع نرخ هایی قرار می گیرد که نسبت به حالتی که همان درآمد طی چند سال تقسیم می شد، سنگین تر و بالاتر خواهد بود.

## BARE TRUST

## تراست بلا موضوع

تعریف این نوع از تراست در صفحه ۳۵ شماره ششم مجله مالیات ملاحظه شود.

## BARTER

## معاوضه، معامله جنس به جنس

در این نوع معاملات فراورده‌ها و خدمات مستقیماً بین دو عرضه‌کننده مبادله می‌شود، بی آن که پول به عنوان وسیله مبادله مورد استفاده قرار گیرد. قرارداد معاوضه از این حسن برخوردار است که طرفین را از نوسانات ارزش پول مصون می‌دارد، ولی این عیب را نیز دارد که از حیث تعیین ارزش دقیق کالاهای مورد مبادله با اشکالاتی روپرتو است.

## BASE COMPANY

## شرکت پایه

شرکتی است که در یک کشور فاقد مالیات یا دارای نرخ نازل مالیاتی مقیم است و به عنوان پوشش و وسیله‌ای برای نگاهداری درآمد و کاهش مالیات مودی در کشور متبع وی عمل می‌کند. شرکت پایه از سوی شرکت‌های وابسته، که در کشور محل اقامت خود تابع مالیات‌های سنگین هستند، برخی فعالیت‌ها (نظیر خدمات مدیریت) را انجام می‌دهد و به عنوان وسیله انتقال پاره‌ای از درآمدها - مانند سود سهام، بهره، حق الامتیاز و کارمزد - مورد استفاده قرار می‌گیرد.

بسیاری از کشورها مقررات خاصی را در رابطه با این گونه شرکت‌ها وضع نموده‌اند. مثلاً برخی از آن‌ها اجازه نمی‌دهند که حق الامتیاز یا بهره‌ای که به شرکت وابسته مقیم یک «بهشت مالیاتی» پرداخت شده، در محاسبه مالیات به هزینه منظور شود.

## BASE COST

## قیمت تمام شده پایه

شرح این اصطلاح در صفحه ۲۵ شماره دوم مجله مالیات ملاحظه شود.

## BASE CURRENCY

## ارز پایه

پول خارجی معینی است که تعیین «سود و زیان ارزی» از جهت مالیاتی برپایه آن صورت می‌پذیرد.

## BANK SECRECY PROVISIONS

## مقررات حفظ اسرار بانکی

به موجب این گونه مقررات بانک‌ها باید از افشاء اطلاعات راجع به مشتریان خود نزد اشخاص ثالث، واز جمله مقامات مالیاتی، خودداری کنند. ولی در برخی از کشورها مراجع مالیاتی در موارد احتمال گریز مالیاتی، یک شخص ثالث معمولی به شمار نمی‌روند. به عبارت دیگر مرجع مالیاتی می‌تواند بانک را ملزم به افشاء اطلاعات نماید.

## BANKRUPTCY

## ورشکستگی

معیار ورشکستگی در کشورهای مختلف متفاوت است. با این حال ورشکستگی را می‌توان به عنوان حالت مالی فرد، شرکت، یا موسسه‌ای تعریف کرد که توائی پرداخت (یا پرداخت کامل) دیون خود را در سراسر سید ندارد. ورشکستگی براساس ترازنامه نیز قابل توصیف است و آن هنگامی است که بدهی‌ها از دارائی‌ها تجاوز کنند. در برخی از کشورها شخص ورشکسته می‌تواند داوطلبانه تقاضای ورشکستگی خود را به دادگاه تسلیم نارد و خواهان حمایت در برابر بستانکاران شود. همچنین ممکن است شخصی بر اثر شکایت طلبکاران اجباراً ورشکسته شناخته شود. وظیفه دادگاه ورشکستگی این است که دارائی مديون را بین طبقات مختلف دائین تقسیم کند و بدهکار را از تعهد دیون بیشتر ممنوع سازد. ممکن است در این موارد مراجع مالیاتی نسبت به سایر بستانکاران دارای اولویت شناخته شوند.

## BANKS, TAX ON

## مالیات موسسات بانکی

در بعضی از کشورهای بانک‌ها و موسسات اعتباری تابع مالیات‌های ویژه‌ای روی درآمد یا ارزش خالص دارائی‌های خود هستند.

## BANKS - TRANSFER PRICING

## قیمت‌های انتقالی بین بانکی

جنبهای مالیاتی بهره‌ای که بین شعب موسسات بانکی چند ملیتی در سطح بین‌المللی رد و بدل می‌شود ضمن گزارش سال ۱۹۸۴ کمیته امور مالی سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) مورد بحث قرار گرفته است.<sup>(۲)</sup>

عبارتست از حداقل موجودی موسسه که برای عملکرد خالی از اشکال جریان تولید ضرورت دارد. این مقدار از موجودی کالا را می‌توان به نحوی ارزیابی نمود که از انعکاس فوری آن در درآمد مشمول مالیات جلوگیری شود. در برخی از کشورها منظور فوق به این نحو عملی می‌شود که اجازه می‌دهند موجودی مبنی براساس سیستم LIFO<sup>(۴)</sup> یا قیمت پایه‌ای ارزیابی شود که همچنان ثابت خواهد ماند.

اثر سیستم محاسبه مذکور این خواهد بود که در عمل نوسان قیمت موجودی در تعیین ارزش موجودی پایه مؤثر نبوده و درآمدی برای شرکت نشان داده نخواهد شد، مگر این که دیگر به وجود موجودی مذکور نیازی نباشد.

#### BASIC ARM'S LENGTH RETURN

##### METHOD (BALRM)

##### روش پایه‌ای سود معاملات مستقل

این اصطلاح در بحث راجع به قیمت‌های انتقالی<sup>(۵)</sup> به کار می‌رود. هرگاه حقوق و دارائی‌های غیرملموس توسط یکی از اعضاء گروه به عضو دیگر آن فروخته یا منتقل گردد و یا امتیاز استفاده از آن واگذار شود، در آن صورت سودی که به این گونه نقل و انتقالات - به فرض استقلال معامله‌کنندگان از یکدیگر - قابل تحصیل است، برآورده و نسبت به موارد فوق إعمال می‌گردد. در اینجا دیگر از «روش تعیین قیمت مستقل قابل مقایسه»، جهت برآوردن ارزش دارائی‌های منتقل شده استفاده نمی‌شود. در روش مورد بحث هرگونه دارائی یا هزینه‌های به کار رفته از سوی یکی از طرفین جهت انجام فعالیت‌ها و وظایفی که مبنی و لازمه معاملات مربوط بوده، نیز درنظر گرفته می‌شود و سود مربوط براساس درآمد موسسات مستقلی که از حیث فعالیت و عوامل کاری با موسسه موردنظر مشابهت دارند، منظور می‌گردد.

#### BASIC RATE

##### نرخ اصلی

مالیات بر درآمد غالباً به نرخ‌های تصاعدی برقرار می‌شود، تا طبقات یا برش‌های درآمدی بالاتر مودیان تابع نرخ‌های بالاتر قرار

سود و زیان ارزی (FOREIGN EXCHANGE GAINS AND LOSSES) در مورد دارائی‌ها و بدھی‌های مطرح می‌شود که بهای آنها به پولی غیر از پول مورد استفاده در حساب‌های مودی، معین شده است. سود و زیان مربوط بر اثر نوسانات حاصل در ارزش این دو پول نسبت به یکدیگر، به وجود می‌آید. مثلاً اگر مالی به پول خارجی خریداری شده و سپس به همان پول و به همان مبلغ فروخته شود، باز هم بر اثر تغییر نرخ برابری پول داخلی نسبت به آن پول معین، ممکن است سود یا زیانی در حساب‌ها پدید آید.

با درهم آمیختن بازارهای تجاری و مالی و بین‌المللی شدن آنها، بر موارد ایجاد سود و زیان ارزی افزوده می‌شود. قوانین مالیاتی اغلب کشورها تکلیف جنبه‌های مالیاتی این نوع سود و زیان را معین کرده است، هرچند که از حیث تعیین موارد و قوع سود و زیان ارزی و زمان آن اختلافات گسترده‌ای بین کشورهای مختلف وجود دارد. در کشورهایی که فاقد مقررات ویژه‌ای راجع به سود و زیان ارزی هستند، مسائل وابهاماتی در این زمینه قابل بروز است. مسائل مذکور نوعاً حول این پرسش دور می‌زند که صریف و قوع سود و زیان باید نخست ارزش دارائی‌ها و بدھی‌هایی که به پول خارجی قیمت‌گذاری شده، به پول مورد استفاده در تنظیم حساب‌های مؤسسه تبدیل و سپس نسبت به تعیین سود و زیان اقدام گردد؟

#### BASE EROSION RULE

##### قاعده «سایش مبنی»

این اصطلاح در بخشی از قراردادهای مالیاتی امریکا، که به منظور مقابله با توسل غیرمجاز به این گونه قراردادها تنظیم شده، به کار رفته است. طبق قاعده مذکور اگر شرکت مقيم یکی از دو کشور متعاهد بیش از ۵۰ درصد سود ناویزه خود را به منظور پرداخت بهره یا حق الامتیاز به اشخاص مقیم کشورهای ثالث صرف کرده باشد، در آن صورت حق استفاده از مزایای قرارداد را خواهد داشت<sup>(۶)</sup>.

#### BASE ON BASE METHOD → VAT →

#### ACCOUNTING BASIS

##### روش پایه بر پایه ← پایه محاسبه

ملاحظه شود شناسه ACCOUNTING BASIS در صفحه

۴۲ شماره یکم مجله مالیات.

میانه قرار گیرد.

در مواردی ممکن است بانک‌ها یا موسسات دیگر بخواهند پول‌های خود را تبدیل به نوع دیگری کنند و یا ترکیب نرخ‌های بهره خود را عوض کنند و به این منظور قراردادهای معاوضه‌ای منعقد سازند که جنبهٔ نهائی داشته و قرارداد جبران و اعاده وضعيت به دنبال نداشته باشد<sup>(۸)</sup>. یک ریسک احتمالی چنین قراردادهای احتمال قصور طرف مقابل است. در این صورت آسیب‌پذیری غیرمنتظره‌ای در قبال نوسانات نرخ ارز یا بهره در طول قرارداد طرف دیگر معامله را تهدید خواهد کرد.

## BEARER LEVY

### مالیات حامل، مالیات اوراق بهادر بی‌نام

کسانی که روی اوراق بهادر سرمایه‌گذاری می‌کنند، اوراق بی‌نام و در وجه حامل را برابر اوراق بی‌نام و ثبت شده ترجیح می‌دهند، زیرا انتقال آنها از سهولت بالنسیه بیشتری همراه است. ولی بی‌نام بودن دارندگان اوراق ممکن است آنان را به عدم اظهار درآمدات مربوط ترغیب کند. به همین سبب برخی از کشورها مالیات تکلیفی (در منبع) بالائی نسبت به سود سهام و بهره متعلق به اوراق مذکور برقرار ساخته‌اند. کشورهای هم هستند که بی‌نام بودن اوراق بهادر را غیرمجاز ساخته‌اند.

### اوراق بهادر بی‌نام

سهام، اوراق قرضه و دیگر اوراق بهادر ممکن است بی‌نام بوده و انتقال مالکیت آنها نیازی به ثبت در مرجعی (و از جمله در شرکت صادرکننده) نداشته باشد. این گونه اوراق آزادانه قابل معامله و انتقال از فروشنده به خریدار می‌باشند (برخلاف اوراق بهادر با نام).

## BED & BREAKFASTING

عبارةست از فروش موقت دارائی - معمولاً سهام شرکت - و باخرید آنها پس از مدتی کوتاه، به این منظور که در حساب‌های شرکت سود یا زیان معینی نشان داده شود.



گیرد. در برخی از سیستم‌های مالیاتی یک برش یا لایه درآمدی بسیار وسیع مؤید مشمول نرخ معینی بوده و در صورت تجاوز درآمد از آن حد، مقدار اضافی تابع نرخ بالاتر می‌شود. نرخ مالیاتی که نسبت به لایه وسیع درآمدی اعمال می‌گردد به نام «نرخ اصلی» خوانده می‌شود.

## BASIC RELIEF

### ارفاق مالیاتی پایه، تخفیف عام مالیاتی

هرگونه ارافق یا تخفیف مالیاتی را گویند که نسبت به کلیه مودیان صرفنظر از تجرد و تأهل و وضع خانوادگی و اوضاع و احوال شخصی آنان قابل اعمال باشد.

## BASIS SWAP → SWAPS

### معاوضه با مبانی مختلف ← معاوضه‌های مالی<sup>(۹)</sup>

یکی از این گونه مبادلات، «معاوضه ارزها» است که طی آن طرفین متعهد می‌شوند مبالغ هم ارزش پول‌های مختلف را با یک‌یگر مبادله کنند.

در قراردادهای «معاوضه بهره» که یکی از انواع کلاسیک معاوضه‌های مالی است، طرفهای قرارداد توافق می‌کنند که بهره‌های متعلق به دو بدھی هم مبلغ و هم سرسید را با یک‌یگر معاوضه کنند. ممکن است بهره متعلق به یکی از دو بدھی دارای نرخ ثابت و از آن دیگری به نرخ قابل تغییر باشد.

«معاوضه با مبانی مختلف» نیز از موارد رایج معاوضه‌های مالی است. معاوضه بهره‌ها با نرخ‌های شناور که متکی به شاخص‌های مختلفی باشند (مانند این که یکی از نرخ LIBOR<sup>(۱۰)</sup> استفاده کند، و یا ترکیبی از معاوضه بهره و ارز از همین گونه معاوضات به شمار می‌رود).

معاملات تقسیلی و پیچیده معاوضه مالی گونه‌ها و اشکال بسیار متنوعی به خود می‌گیرند. به خاطر همین پیچیدگی‌ها غالباً موسسات بانکی به عنوان واسطه بین معامله‌کنندگان وارد عمل می‌شوند و به هریک از طرف‌ها در برابر قصورهای طرف مقابل تضمین می‌دهند. بانک ممکن است خود نیز به عنوان اصیل وارد معامله شود و از این طریق وساطت خود را عملی سازد، به این معنی که با هریک از طرفین قرارداد جداگانه منعقد سازد و خود در

مالیات به چاپ رسیده ملاحظه فرمائید. همچنین ملاحظه شود شناسه «روش سود معاملات مستقل - روش‌های چهارم» در صفحه ۳۴ شماره ششم مجله مالیات.

ع تحولات اقتصادی دوران معاصر که به ویژه از دهه هفتاد به بعد شتاب محسوسی پیدا کرد، ایجاد یک سلسله وسائل مالی را سبب گردید. از بین عوامل مؤثر در این نوآوری‌ها می‌توان افزایش نرخ تورم، نوسانات شدید نرخ برابری ارزها و نرخ بهره پول، و جابجایی عده در جریان سپرده‌ها و وجود سرمایه‌گذاری را نام برد. از طرفی طبعاً اندیشه یافتن راههای برای مصون ماندن در برابر چنین تحولاتی به ذهن اشخاص ذینفع خطور می‌کرد، و همین اندیشه عامل مهمی در ابداع وسائل مالی مورد بحث بوده است. از جمله این وسائل مالی انواع معاوضه‌هایی است که ضمن شناسه فوق مورد بحث قرار گرفته است.

۷. PRIME نرخ حداقل بهره بانکی است که به بهترین مشتریان با بالاترین سطح اعتبار تعلق می‌گیرد. LIBOR اختصاری است برای عبارت: LONDON INTERBANK OFFERING RATE. (نرخ بهره بین بانک‌های لندن برای وام‌هایی که به یکدیگر می‌دهند، منظور می‌کنند. گاهی همین نرخ به عنوان پایه در تعیین نرخ بهره موارد معروف به «پناهگاه امن» مورد استفاده قرار می‌گیرد. همچنین گاهی همین نرخ را در مورد بهره وام‌های خارجی موردنظر قرار داده و خروج بهره را به این مقدار مجاز می‌شمرند).

پناهگاه امن (SAFE HAVEN) نوعی مقررات ویژه است که ممکن است مقامات مالیاتی یک کشور در مورد برخی از مودیان اعمال کنند. برحسب این مقررات توافق‌های معینی که مودیان منعقد ساخته‌اند برای مرجع مالیاتی بدون نیاز به بحث و اثبات قابل پذیرش خواهد بود. فرضًا توافق مودی با موسسه وام‌دهنده بر سر نرخ بهره به شرط این که نرخ مذکور در محدوده پارامترهای معینی قرار داشته باشد، ممکن است برحسب همین نوع مقررات قابل قبول شناخته شود.

۸. بسیاری از قراردادهای معاوضه‌های بین موسسات مالی کشورها با توافق متقابلی برای اعادة وضعيت همراه است. فرضًا ممکن است بین بانک‌های مرکزی کشورهای امریکا و آلمان توافق شود که هریک از دو بانک بتوانند براساس نرخ برابری معین (مثلًاً هر دلار برابر  $\frac{1}{4}$  مارک) مبلغی از پول‌های خود را با یکدیگر معاوضه کنند. سپس در امریکا قیمت دلار شروع به تنزل می‌کند و بانک مرکزی آمریکا مبلغ  $\frac{1}{4}$  میلیارد مارک براساس قرارداد مذکور از بانک مرکزی آلمان دریافت داشته و به جای آن یک میلیارد دلار می‌پردازد، و با استفاده از آن مارک شروع به خریدن دلار به منظور تقویت آن می‌کند. تا اینجا کار معاوضه موضوع قرارداد انجام شده است، ولی این قرارداد متضمن توافق بر سر اعادة وضعيت نیز هست، به این معنی که بانک مرکزی امریکا باید ظرف مهلت معینی (مثلًاً سه ماه) همان مبلغ مارک را به آلمان بپردازد و به جای آن دلار دریافت دارد.

#### FOREIGN CURRENCY FUTURES CONTRACT ۱

عبارتست از قرارداد تحويل مبالغ مشخص و استاندارد شده ارز در زمان آینده، قیمت در زمان خرید و فروش این گونه قراردادها معین می‌شود. در این مورد نیز همانند قرارداد پیش‌فروش بانکی احتمال سود و زیان به سبب تغییرات نرخ ارز وجود دارد. ولی برخلاف قراردادهای مذکور، در قرارداد سلف خری ارز حجم و مشخصات قرارداد و تاریخ تحويل باید به اشکال استاندارد تعیین شود. بورس‌ها معمولاً تغییر روز به روز ارزش قراردادهای را با توجه به نوسانات نرخ ارز الزام می‌نمایند.

#### FOREIGN CURRENCY FUTURES CONTRACT ۲

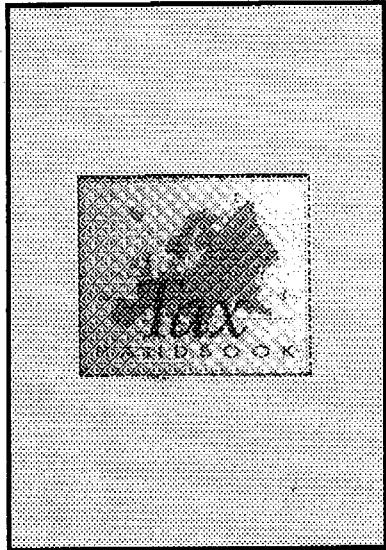
عبارتست از قرارداد تحويل مبالغ مشخص و استاندارد شده ارز در زمان آینده، قیمت در زمان خرید و فروش این گونه قراردادها معین می‌شود. در این مورد نیز همانند قرارداد پیش‌فروش بانکی احتمال سود و زیان به سبب تغییرات نرخ ارز وجود دارد. ولی برخلاف قراردادهای مذکور، در قرارداد سلف خری ارز حجم و مشخصات قرارداد و تاریخ تحويل باید به اشکال استاندارد تعیین شود. بورس‌ها معمولاً تغییر روز به روز ارزش قراردادهای را با توجه به نوسانات نرخ ارز الزام می‌نمایند.

۲. فرضًا به موجب ماده ۲۸ قرارداد مالیات مضاعف سال ۱۹۸۹ آمریکا و آلمان، مودیان مالیاتی مقیم یکی از دو کشور متعاهد بابت درآمدی که از کشور متعاهد دیگر کسب می‌کنند از کلیه مزایای این قرارداد استفاده خواهند کرد مشروط بر این که چند شرط در مورد آنان صادق باشد. یکی از این شروط آن است که بیش از ۵۰ درصد چنین درآمدی صرف پرداخت بدهی (از جمله بدهی بابت سود سهام و حق الامتیاز) به اشخاص غیر مشمول قرارداد نشده باشد. به عنوان مثال اگر یک شرکت آمریکائی که کارش گرفتن و دادن اعتبارات مالی است، از شرکت‌های مقیم کشورهای ثالث اعتباراتی دریافت داشته و در مقابل به یک شرکت آلمانی اعتبار داده باشد، از آنجا که قسمت عده درآمد او (از محل اعتبارات اعطائی به شرکت آلمانی) صرف بازپرداخت اصل و بهره بدهی وی به شرکت‌های مقیم کشورهای ثالث می‌شود (و چنین شرکت‌هایی مشمول مزایای قرارداد مالیاتی دو کشور نمی‌باشند) لذا با توجه به قاعده «سایش مبنی» شرکت آمریکائی نمی‌تواند از مزایای قرارداد مضاعف دو کشور استفاده کند.

۴. LAST IN FIRST OUT - روش اولین صادره از آخرين وارد. براساس اين روش که جهت تعیین ارزش موجودی یا کالاهای آماده فروش به کار برد می‌شود، فرض براین قرار می‌گیرد که آخرین کالاهای یا مواد خریداری شده همان‌هایی هستند که زودتر از همه به فروش رسیده‌اند.

۵. در مورد قیمت‌های انتقالی مقاله‌ای را که تحت عنوان «مبحثی از حقوق بین‌الملل مالیاتی - قیمت‌گذاری انتقالی» در شماره چهارم مجله

# معرفی کتاب



مسائل بین‌المللی مالیاتی نظیر قراردادهای مالیات مضافع، پایگاه ثابت شرکت‌های خارجی، جنبه‌های مالیاتی اقامت و امثال آن نیز در این مباحث جای خاص خود را دارد.

نحوه محاسبه استهلاک، اقلام قابل کسر در محاسبه مالیات، پایه مالیاتی، آئین رسیدگی، کردیت یا اعتبار مالیاتی، معافیت‌ها، نرخ‌های مالیاتی، و نکات عدیده دیگری که در تشخیص و وصول مالیات‌ها مؤثر است، در این سالنامه مالیاتی مقام مهمی را به خود اختصاص داده است.

همه این مباحث و مقولات برای ۲۶ کشور کوچک و بزرگ قاره اروپا جدا بیان گردیده، که طبعاً شامل روسیه و سایر کشورهای شرق اروپا نیز می‌شود.

مرکز فروش:

**IBFD Publications BV**  
*Sarphatistraat 600, 1018AV Amsterdam, The Netherlands.*  
Phone: +31 20 626 7726, Fax: +31 20 622 8658

**EUROPEAN TAX HANDBOOK 1995**

راهنمای مالیاتی اروپا - ۱۹۹۵

ناشر: دفتر بین‌المللی اطلاعات مالیاتی (IBFD)

۵۶۸ صفحه، ۲۱×۳۰ سانتیمتر

چاپ هلند، آمستردام، مه ۱۹۹۵

دفتر اطلاعات بین‌المللی مالیاتی که یکی از بزرگ‌ترین مراکز پژوهشی- منتشراتی جهان در زمینه مسائل مالیاتی است، همه ساله این راهنمای جامع را در مورد مالیات اشخاص حقیقی و حقوقی در سرتاسر قاره اروپا به چاپ می‌رساند. در مورد اشخاص حقوقی نه تنها آخرین اطلاعات راجع به مالیات بر شرکت‌ها در هر یک از کشورهای اروپائی درج می‌گردد، بلکه هر نوع مالیات دیگری نیز که یک شخص حقوقی به نحوی در پرداخت آن مسئول است (نظیر مالیات حقوق کارکنان و سایر مالیات‌های تکلیفی، مالیات بر ارزش افزوده، مالیات بر ارزش خالص دارائی‌ها، و غیره) مورد بحث قرار می‌گیرد، به نحوی که یک شخص حقوقی با مطالعه آن به تمامی تکالیف و حقوق مالیاتی خود پی می‌برد.

در مورد اشخاص حقیقی نیز تنظیم کتاب به همین نحو صورت گرفته است. مقررات راجع به مالیات بر درآمد، مالیات حقوق، مالیات بر ارزش خالص دارائی، بیمه‌های اجتماعی، مالیات بر اراث و نقل و انتقالات بلاعوض و غیره تماماً در این راهنما مورد بحث قرار گرفته است.

# مجموعه قوانین آزمون

قانون مالیات‌های مستقیم

همراه بخشندامه‌ها و آراء شورای عالی مالیاتی

گردآورنده: فریدون کشانی، مؤسسه حسابرسی آزمون

انجمن مدیریت ایران

تهران، بهار ۱۳۷۴، قیمت جلد ۱ و ۲: ۵۰۰۰۰ ریال

مقررات مربوط است. آراء مالیاتی عمده به ترتیب مواد اصلی قانون تنظیم شده به نحوی که خواننده می‌تواند به مجموعه مقررات راجع به هر ماده و موضوعی دسترسی داشته باشد. مجموعه مورد بحث به صورت اوراق قابل تعویض (loose leaf) تهیه شده تا در آینده قابلیت کسر و اضافه و به روز درآوردن داشته باشد.

این مجموعه مبسوط مالیاتی براساس جامعیت مقرراتی تنظیم شده به نحوی که علاوه بر متن قانون، فرامین رهبر، آئین‌نامه‌ها، آراء دیوان عدالت اداری، آراء هیات عمومی شورای عالی مالیاتی، و بخشندامه‌های مربوط نیز به ترتیب در آن درج گردیده است. در موارد لزوم علائم و ارقامی کنار تبصره‌های قانونی چاپ شده که نشان دهنده تاریخ اجرا یا اصلاحی بودن

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

## یک سند مالیاتی از دوران قاجار

کاغذی سرتیفیکات  
هزار تومانی روز بیانی کرمان از تیم در زیر نوشته  
ایران شدی بخراج در پر و صرف مد نیز که  
گردن باشد تیم از روز بیانی کار در شهران رفت و سرتیفیکات  
شود که عزادار کار در کوش از ریخت کلی  
و تیم مقرر خواهد شد  
بین تیم و دشدار دستور صدی و تیم خود را  
گذارند میزبانی شدند و تیم دشدار

کاغذی سرتیفیکات  
هزار تومانی روز بیانی کرمان از تیم در زیر نوشته  
شده که دشدار است، تیم در پر و صرف مد نیز که  
کار در کوش از ریخت کلی  
و تیم مقرر خواهد شد  
بین تیم و دشدار دستور صدی و تیم خود را  
گذارند میزبانی شدند و تیم دشدار

# خبرها

## ایتالیا - تغییر اقامتگاه

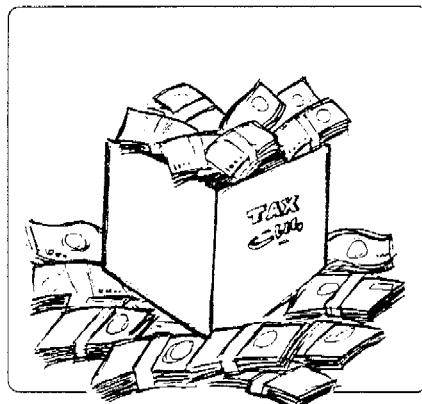
دولت لایحه‌ای به مجلس تسلیم کرده که به موجب آن یک سلسله مقررات مالیاتی پیشنهاد شده است. از جمله این که اگر شرکتی اقامتگاه خود را به خارج منتقل کند، فرض بر این خواهد بود که دارائی‌های خود را به قیمت بازار فروخته است. سودی که از این معامله فرضی محاسبه می‌شود مشمول مالیات قرار می‌گیرد. البته اگر شرکت در خاک ایتالیا یک پایگاه ثابت (نمایندگی، شعبه و امثال آن) نگاه دارد، مقدار معقولی از دارائی که برای این پایگاه می‌توان نگاه داشت از محاسبه مذکور معاف خواهد بود. علاوه بر شرکت‌ها صاحبان مشاغل و موسسات عادی نیز در صورت انتقال به خارج مشمول همین مقررات خواهند بود. سختگیری‌های دیگری نیز ضمن این لایحه پیش‌بینی شده که از آن جمله است: افزایش نرخ مالیات بر شرکت از ۳۶ به ۳۷ درصد، افزایش نرخ های مالیات بر ارزش افزوده از ۹ و ۱۳ درصد به ۱۰ و ۱۶ درصد، و افزایش برخی از مالیات‌های غیرمستقیم به ویژه مالیات بنزین.

## جمهوری آذربایجان - معافیت از مالیات بر ارزش افزوده

قانون جدیدی کلیه کالاهای وارداتی به کشور را از مالیات بر ارزش افزوده معاف کرده است، و تنها کالاهایی از این معافیت محروم خواهد بود که از جمهوری‌های سابق شوروی وارد شود.

## لاتویا - رفرم جامع مالیاتی

قانون جدیدی در پارلمان لاتویا به تصویب رسیده که سیستم مالیاتی این کشور را مورد اصلاح کلی قرار داده است. چارچوب سیستم جدید مالیاتی، مکانیزم تشخیص و وصول مالیات‌های کشوری و



## آرژانتین - شدت عمل

این کشور که علاوه بر مشکلات سیاسی سال‌ها با مصائب و نکبات‌های ناشی از استقراض سینگین خارجی دست و پنجه نرم می‌کرد مدتی است که برنامه‌های وسیع و همه جانبه‌ای را برای مقابله با این عوامل آغاز کرده و به سختی در پی اجرای آنهاست.

این اصلاحات در زمینه مسائل مالیاتی نیز

مداماً انجام می‌شود، و از جمله اخیراً:

- معافیت مالیاتی اعطایی به قضايان و نمایندگان مجلس ملغی شده است.

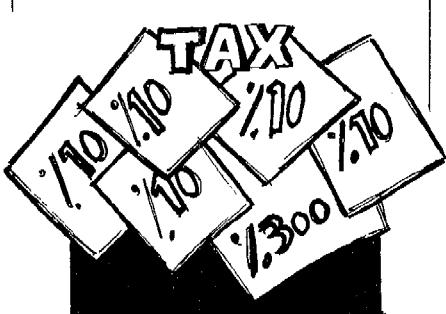
- معافیت مالیاتی شرکت‌های تعاونی و موسسات رفاهی، آموزشی، علمی، و ورزشی بسیار کاهش یافته و محدود شده است.

- معافیت مالیاتی مقرر در مورد پرداخت کمک و هدايا به موسسات خیریه و امثال آن به سقف ۵ درصد درآمد مشمول مالیات پرداخت‌کنندگان محدود شده و آن هم فقط در صورتی قابل قبول است که طبق شرایط و

محلی، و حقوق و وظایف مأموران و موظیان مالیاتی، ضمن قانون فوق مشخص شده است. براساس این قانون ۹ مالیات مختلف برقرار گردیده که عبارتند از: مالیات بردرآمد حاصل از کسب و کار، مالیات بر درآمد افراد، مالیات اموال غیرمنقول، مالیات بر ارزش افزوده، رسومات، حقوق گمرکی، مالیات بر منابع طبیعی، مالیات بر قمار و بخت آزمائی، و بیمه‌های اجتماعی. علاوه بر این دولت می‌تواند نسبت به ۱۹ نوع مختلف از خدمات عوارض یا کارمزد معین کند و مقامات محلی همین حق را در مورد ۹ گونه مختلف از خدمات و فعالیت‌ها دارا می‌باشند.

ماههای اخیر آرائی صادر کردند که طی آن‌ها بخش‌هایی از قوانین مالیاتی کشور به سبب نقض مفاد قراردادهای بین‌المللی، مبنی بر رفتار مساوی و خالی از تبعیض مالیاتی، قادر اعتبار اعلام شده است. در نتیجه دولت دست به تهیه لایحه‌ای زدداست که هدف از تدوین آن رفع موارد تبعیض موردنظر می‌باشد. از جمله این موارد، اختلاف در نرخ مالیات بر شرکت است که در مورد شرکت‌های مقیم  $40/17$  درصد و نسبت به غیرمقیم  $44/29$  درصد تعیین شده است. ضمن لایحه جدید نرخ  $40/17$  درصد نسبت به هر دو دسته از شرکت‌ها جاری خواهد شد.

تبعیض دیگر این است که طبق مقررات فعلی بلژیک اگر مالیات تکلیفی روی درآمدهای شرکت بلژیکی پرداخت



شده باشد، متعاقباً در محاسبه مالیات بردرآمد شرکت به عنوان یک اعتبار (کردیت) مالیاتی منظور، و از بدھی مالیاتی شرکت کسر می‌شود. حتی اگر شرکت از معافیت مالیاتی استفاده کند باز هم مالیات تکلیفی پرداختی قابل احتساب بوده و در صورت لزوم مسترد خواهد شد. ولی در مورد شرکت‌های غیرمقیم این قابلیت احتساب مالیات تکلیفی مشروط به آن شده است که درآمد شرکت از معافیت برخوردار

پدر و مادر و مادریزگ و پدریزگ تحت تکفل و خویشاوند معلول تحت تکفل نیز معافیت‌های پیش‌بینی شده که میزان آن بین ۱۱۰۰ تا ۴۰۰۰۰ دلار هنگ کنگ می‌باشد.

ضوابط معین به دولت، موسسات مذهبی، و چند موسسه معین رفاهی و پژوهشی پرداخت شده باشد.

- هرگونه مزایای غیرنقدي پرداختی به کارکنان مشمول مالیات قرار گرفته است.

- اجاره اموال غیرمنقول، جز در موارد معین، مشمول مالیات بر ارزش افزوده شناخته شده است.

- استفاده از معافیت‌های اعطائی به

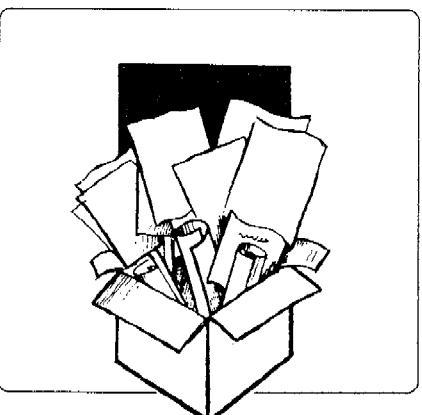
### بلژیک - چند خبر

**انتقال زیان سنواتی** - مقررات کنونی بلژیک انتقال زیان سنواتی به سال‌های بعد را حداقل تا  $20$  میلیون فرانک مجاز می‌داند، و در صورتی که درآمد مشمول مالیات از  $40$  میلیون فرانک تجاوز کند حداقل زیان قابل انتقال معادل  $5$  درصد درآمد مذکور خواهد بود. اخیراً دولت لایحه‌ای را تهیه کرده که طبق آن محدودیت‌های مذکور در مورد انتقال زیان از میان خواهد رفت. در توجیه لایحه جدید گفته شده است که مقررات فعلی موجب عدم تشویق سرمایه‌گذاری می‌شود. اما لایحه مورد بحث شرکت‌های غیرفعال را از انتقال زیان محروم ساخته است. شرکت غیرفعال آن است که عملکرد سه سال گذشته وی از  $5$  درصد ارزش دارائی‌هایش کمتر بوده باشد.

موسسات مذهبی، علمی و خیریه از مالیات ارزش افزوده کالاهای وارداتی آنها منحصر به موسساتی شده است که نوع فعالیت‌های شخصی را انجام می‌دهن.

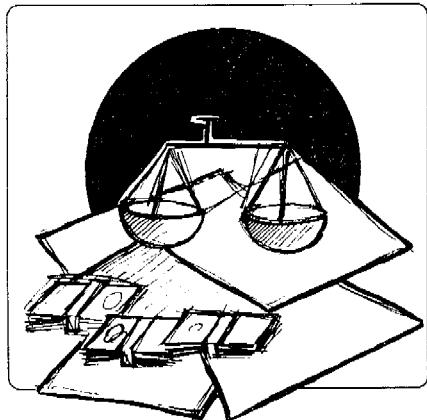
### هنگ - نرخ‌های سبق

مقررات مالیاتی قانون بودجه سال‌های  $1995/96$  این سرزمین کماکان دربرگیرنده تسهیلات مالیاتی بسیار جالبی است. نرخ مالیات بر شرکت فقط  $16/5$  درصد و نرخ مالیات بردرآمد اشخاص حقیقی  $15$  درصد است. البته حداقل نرخ مالیات حقوق  $20$  درصد بالا می‌رود ولی در مقابل معافیت‌های قابل توجهی برحسب احوال شخصی مودی پیش‌بینی شده که از  $7900$  دلار هنگ کنگ برای مودی مجرد و فاقد افراد تحت تکفل شروع می‌شود و تا  $158000$  دلار برای زن و شوهر بالا می‌رود. ضمناً بابت هر فرزند یا



داده، و بانک ساختمانی مردم چین «اوراق قرضه اژدها» را در ژاپن انتشار داده است. طبق قوانین چین معافیت مالیاتی نسبت به این موارد پیش‌بینی نشده ولی سازمان مالیاتی چین مورد به مورد اعلام داشته است که اوراق قرضه مذکور از هرگونه مالیات در کشور چین معاف می‌باشد.

### تاپلند - شهر سنگ‌های قیمتی



تجارت سنگ‌های قیمتی در تاپلند یک رشته مهم فعالیت بازارگانی به شمار می‌رود. صادرات این کالا سال گذشته (۱۹۹۴) به ۴۴ میلیارد بات بالغ شده و برآورد می‌شود که در سال جاری این رقم به حدود ۵۰ میلیارد برسد. مالیات بر ارزش افزوده که بر مراحل مختلف فعالیت‌های اقتصادی تعلق می‌گیرد اسباب نارضائی دست اندکاران این حرفه را فراهم ساخته و غالباً ناگزیرند از بانک پول قرض کنند تا بتوانند مالیات مذکور را بپردازنند. بر اثر کوشش‌های اتحادیه بازارگانان جواهرات و سنگ‌های قیمتی، دولت موافقت کرد که مالیات را در مرحله فروش مطالبه کند.

علاوه بر این به منظور تشویق این تجارت پرسود و ارز آور دولت نسبت به تشکیل منطقه آزاد بازارگانی مخصوص این صنعت اقدام نمود و گمپولیس یعنی شهر

بلاعوض و همچنین افزایش مالیات‌های مربوط به کاهش آلوگی نیز جزء برنامه‌های جدید دولت است.

نشاشد. لایحه جدید این تعییض را نیز مرتفع ساخته و رفتار مساوی نسبت به شرکت‌های مقیم و غیرمقیم برقرار ساخته است.

### فنلاند - سیاست جدید دولت

دولت جدید فنلاند که به طور عمله از احزاب چپ مخالف دولت پیشین این کشور تشکیل می‌شود یک سلسه اقداماتی را در زمینه سیاست اقتصادی خود اعلام داشته که از جمله کاهش بیکاری، تعدیل نرخ تورم، و کاستن از بدھی‌های دولت از طریق قطع سیاری از هزینه‌های بودجه‌ای می‌باشد. در زمینه مالیات‌ها مهمترین برنامه‌های دولت از این قرار است:

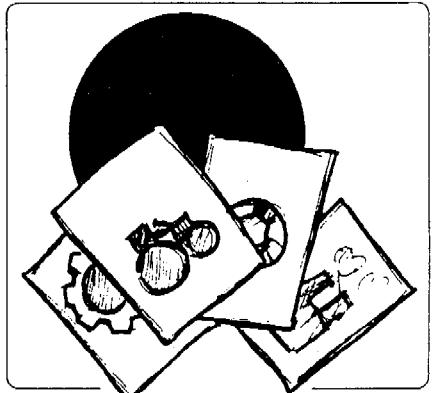
- مجموع درآمد مالیاتی افزوده نخواهد شد ولی بار مالیات‌ها از مالیات مستقیم به مالیات غیرمستقیم انتقال خواهد یافت.

### صربستان - مالیات بر مواد دخانیه

مالیات‌های ویژه‌ای در این مورد وضع شده که هنگام تحويل این موارد به فروشنده‌گان یا مصرف‌کننده‌گان و حتی در زمان تحويل آن به انبار تولیدکننده تعلق گرفته و قابل وصول است. مواد دخانیه وارداتی نیز مشمول این مالیات است. میزان مالیات بین  $\frac{1}{3}$  تا  $\frac{1}{9}$  دینار جدید برای هر پاکت سیگار و ۳ صدم دینار برای هر نخ سیگار برگ است. جریمه‌های نیز برای متخلفین در نظر گرفته شده است.

### اتحادیه مغرب عربی - هماهنگی مالیاتی

با وجود تنافض‌ها و مشکلات عدیده‌ای که در این بخش از شمال آفریقا به چشم می‌خورد، بحث اتحاد مغرب و هماهنگی‌های سیاسی و اقتصادی منطقه همواره ادامه دارد. ۵ کشور این ناحیه یعنی مراکش، الجزایر، تونس، لیبی و سوریتانیا در حال بررسی و تهیه قوانین مالیاتی جدیدی هستند که از این حیث بین آنها هماهنگی و وحدت عمل به وجود آورد.



- مالیات کارفرمایان به منظور تشویق استخدام کاهش خواهد یافت.

- مالیات حقوق و دستمزد ظرف یک دوره چهارساله تقلیل داده خواهد شد، و این کاهش بویژه متوجه طبقات درآمدی پائین و متوسط خواهد بود.

- مالیات برآمد سرمایه و مالیات بر شرکت از ۲۵ درصد به ۲۸ درصد افزایش خواهد یافت.

- افزایش مالیات بر ارث و نقل و انتقالات

تبیعیض را در مورد کالاهای خدمات، و دارایی فکری پیش‌بینی نموده‌اند، اعم از آن که سه فقره مذکور منشأ داخلی یا خارجی داشته باشند.

رفتار مساوی از جمله شامل تحمیلات مالیاتی هم می‌شود. اگر مقررات مالیاتی به نحوی وضع شود که یک کالای ساخت خارج بار مالیاتی بیشتری را تحمل کند، وضع چنین مقرراتی می‌تواند به عنوان یک رفتار نابرابر و تبعیض آمیز تلقی شود.

در تشکیلات سازمان تجارت جهانی یک ارگان حل اختلاف پیش‌بینی شده که می‌تواند به ادعاهای ممالک عضو در این زمینه رسیدگی کند و اگر وقوع رفتار نابرابر را مسلم تشخیص داد از کشور متخلف اقدام در جهت رفع موجبات آن را بخواهد و در صورت عدم اجابت، اجرای امتیازات عضویت در سازمان را در حق چنان کشوری معلق سازد.

ایالات متحده آمریکا در این ماجری وضع خاصی پیدا کرده است. همان‌گونه که می‌دانیم هریک از ایالات این کشور دارای مجالس قانونگذاری ویژه خود بوده و می‌تواند مالیات‌های ایالتی وضع کند. ایالات در این خط سیر جز در موارد مغایرت با قانون اساسی فدرال از آزادی عمل و استقلال قابل توجهی برخوردارند، ولی این که مصوبات آنها با مقررات مالیاتی فدرال یا قوانین سایر ایالات در تعارض باشد.

با الحاق آمریکا به سازمان تجارت جهانی ایالات این کشور نگرانی خود را به خاطر از دست دادن آزادی عمل مالیاتی ابراز داشتند. این نگرانی‌ها در دو ارگان مالیاتی آمریکا یعنی «کمیسیون مالیاتی بین‌الایالات» و «فدراسیون مدیران مالیاتی» مطرح شد و از آن طریق به دولت فدرال و گنگره آمریکا

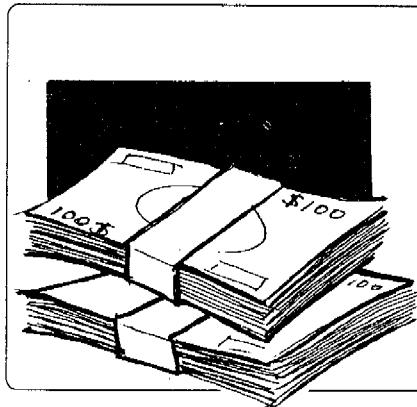
تاکنون فقط مجارستان به این گروه پیوسته بود. اخیراً جمهوری اسلواک نیز به همین سیستم ملحق شده است.

سنگ‌های قیمتی را به وجود آورد که از ارفاق مالیاتی قابل ملاحظه‌ای، چه در مورد ارزش افزوده و چه سایر مالیات‌ها، برخوردار است.

### ایالات متحده آمریکا - «دبّه» بزرگ

اخبار راجع به مذاکرات دور اوروگوئه و کوشش‌های چندین ساله گات که منجر به تشکیل سازمان تجارت جهانی گردید، کم و بیش به گوش همه مارسیده است.

نتیجه نهائی این بحث و فحص علاوه بر قرارداد تأسیس سازمان تجارت جهانی، ۱۶



قرارداد دوجانبه، دو قرارداد چندجانبه و شمار قابل توجهی بیانیه، جداول تعریف‌ای، اعلام نظر، تصمیمات و استناد نظیر آنها بود. در این قراردادها و توافقات کاهش معنابهی در حقوق گمرکی بسیاری از کالا منظور گردید، چنان که پیش‌بینی می‌شود فقط در مورد کالاهای صنعتی میزان این کاهش طرف ۱۰ سال آینده به حدود ۷۵۰ میلیارد دلار در سطح کشورهای عضو بالغ گردد.

سازمان تجارت جهانی ساختار اصلی قرارداد قبلی گات را در مورد تجارت بین‌المللی کالاها حفظ می‌کند و موازین آن را طی دو قرارداد جدید به تجارت بین‌المللی خدمات و تجارت آنچه به نام «دارایی فکری» شهرت یافته، گسترش داده است. در مجموع این قراردادها شرط رفتار مساوی و عدم

### جمهوری اسلواک - استرداد مالیات بر ارزش افزوده

«اصل مقصد» در مورد تعلق مالیات ارزش افزوده، اصل معروفی است و لائق کشورهای اروپائی به آن عمل می‌کنند. فرضیاً اگر کسی کالاهایی را در یک کشور اروپائی خریداری کند ولی آن را به کشور دیگری حمل کرده و در آنجا مورد استفاده قرار دهد، در آن صورت آنچه به عنوان مالیات بر ارزش افزوده در کشور مبدأ یعنی محل خرید جنس پرداخته به وی قابل استرداد می‌باشد، زیرا براساس اصل مذکور فرض بر این است که مالیات ارزش افزوده در مقصد تعلق می‌گیرد. این اصل و اجرای آن در مورد کالاهای سابقه بالنسبه طولانی دارد و قاعدة به اصلاح جا افتاده‌ای است.

اما در مورد خدمات نیز همین بحث مطرح شده است. مثلاً اگر خدمات مشورتی یا فنی افراد و موسسات مقیم یک کشور برای استفاده در کشور دیگری خریداری شود، باتوجه به همان استدلال مالیات بر ارزش افزوده پرداختی قابل استرداد شناخته می‌شود.

در هرحال استرداد مالیات بر ارزش افزوده مراحل و تشریفاتی دارد که باید طی شود. در سوئیڈ موسسه‌ای به نام Cash Bank International به وجود آمده که کار آن استرداد همین گونه مالیات‌های ارزش افزوده در قبال دریافت حق‌الزحمه است. بیست کشور از خدمات این موسسه استفاده می‌کنند و از کشورهای اروپای شرقی

شده مگر آن که پای ترفندهای مالیاتی در بین باشد، یعنی ایجاد شرکت‌های مربوط با قصد استفاده از تسهیل مالیاتی فوق صورت گرفته باشد که در این صورت فقط  $\frac{4}{7}$  مالیات کسر شده قابل استرداد خواهد بود.

از طرفی بین هند و جزایر آنتیل قراردادی وجود دارد که طبق آن سود سهام پرداختی توسط شرکت‌های هندی به سهامداران مقیم جزایر مذکور از مالیات هند معاف است. ضمناً سطح مالیات در جزایر آنتیل بسیار نازل است و سود سهام به طور اصولی از معافیت مالیاتی استفاده می‌کند.

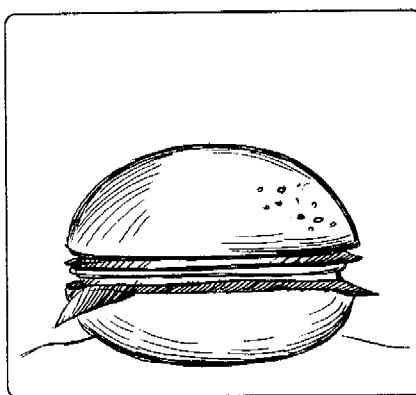
مدتها این سلسله روابط و ترتیبات مالیاتی مورد استفاده سرمایه‌گذاران قرار داشت، به این ترتیب که شرکت اصلی در آنتیل تاسیس می‌شد و آن شرکت خود شرکت دیگری را در هند تاسیس می‌کرد و این شرکت جدید نیز شرکتی را در سویس به ثبت می‌رسانید. سود سهام شرکت سویسی کلاماً متعلق به شرکت هندی بود و شرکت هندی نیز تماماً به شرکت آنتیل تعلق داشت. در نتیجه مالیات سود سهام پرداختی در سویس مجموعاً نفع شرکت هندی مسترد می‌شد و بدون پرداخت هیچ مالیاتی روانه آنتیل می‌گشت و در آنجا هم مالیاتی به آن تعلق نمی‌گرفت.

در مورد شرکت هندی که در میانه قرارداد اصطلاح ساندویچ هندی به کار برده می‌شود و با استفاده از این ساندویچ امتیاز مالیاتی قابل توجهی عاید سرمایه‌گذار اصلی یعنی شرکت آنتیل می‌گردید. به تدریج کسان زیادی از این روش استفاده کردند و دولت سویس واکنش نشان داد و به مقررات راجع به سوء استفاده از قرارداد متولّ گردید.

\*\*\*

دادگاه دعواهی مبنی بر بی‌اعتباری مصوبات ایالتی به استناد مغایرت با قراردادهای سازمان تجارت جهانی مطرح کند و رأی دادگاه به همین منوال صادر شود. طبیعی است که مقامات ایالتی به عنوان طرف دعوه حق حضور و دفاع خواهد داشت.

این ماجری در مجموع بیانگر یک «دبّة» بزرگ در برابر مقررات سازمان تجارت جهانی از سوی بزرگترین عضو آن و معروف‌ترین مدافع فلسفه وجودی سازمان مذکور به شمار می‌رود و در آینده باید



مستظر واکنش‌های سازمان و اعضای آن در مقابل نحوه عمل دولت امریکا بود.

### سویس - ساندویچ هندی

شرکت‌های مقیم سویس بایت سود سهامی که به سهامداران خارجی خود می‌پردازند باید مالیات تکلیفی به نرخ ۳۵ درصد از این پرداختها کسر و به اداره سازمان تجارت جهانی ملحوظ خواهد گردید. بسیار سنگین همواره مورد اعتراض کشورهای دیگر بوده و طی قراردادهای مالیاتی به درجات مختلف تعديل شده است. از جمله به موجب قرارداد مالیاتی بین سویس و هند کل این مالیات به نفع سهامداران هندی قابل استرداد شناخته

منعکس گردید. اعتراضات اقامه شده براین پایه استوار بود که حقوق حاکمیت ایالات آنچنان که در درون نظام فدرال امریکا جا افتاده و شناخته شده به درستی در سیستم قراردادهای سازمان تجارت جهانی انکاس نیافته، و در این قراردادها شرایط خاص ایالات عضو دولت فدرال منظور نگردیده است.

ضمیناً طرف مذاکره در اختلافاتی که نزد ارگان رفع اختلاف سازمان تجارت جهانی مطرح می‌شود، دولت فدرال است و نه ایالات جزء، و ایالت‌ها نگران عدم حضور مستقیم و دفاع بلاواسطه از حقوق خود نزد ارگان بین‌المللی مذکور هستند.

فسارهای که برپایه این نگرانی‌ها از سوی محافل مختلف وارد می‌شد عاقیت در لایحه قانونی تصویب قراردادهای دور اوروگوئه منعکس گردید و طی آن یک آئین خاص مشاوره فدرال - ایالتی پیش‌بینی شد تا مسائل اجرائی تعهدات ناشی از این قراردادها طی آن مورد بررسی و حل و فصل قرار گیرد. در هر مورد که مسائل و نکاتی در این رابطه مطرح می‌شود که بالفعل یا بالقوه با ایالات ارتباط پیدا می‌کند، دولت باید موضوع را به آگاهی مراجع ایالتی پرساند و آنها متقابلاً نظرات و دلایل خود را اعلام دارند. این دیدگاه‌ها و استدلالات هنگام تعیین خطمشی و موضع دولت در مقابل سازمان تجارت جهانی ملحوظ خواهد گردید.

هم دولت و هم کنگره امریکا اطمینان دادند که هیچ اقدام یا اعلامی از سوی سازمان تجارت جهانی و ارگان حل اختلاف آن به صحت و اعتبار قوانین ایالات امریکا خلی وارد نساخته و موجب بی‌اعتباری آن خواهد شد، مگر این که دولت امریکا رأساً در

# آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی

ضابطه‌ای که قبلاً از آن یاد کردیم (و عیناً در قرارداد مالیاتی آلمان و اسپانیا هم گنجانیده شده) مالیات مربوط را محاسبه کرده و از محل دریافتی‌های خود به مرجع مالیاتی ذیربیط پرداخت کرده بود. ولی در عمل قرارداد اول که از ۱۹ نوامبر ۱۹۷۹ آغاز شده بود در تاریخ ۲۵ اوتمبر ۱۹۸۰ یعنی کمتر از یک سال به پایان رسید. به همین ترتیب قرارداد دوم نیز در فاصله بین ۱۱ سپتامبر ۱۹۸۰ تا ۶ سپتامبر ۱۹۸۱ یعنی ظرف ۳۶۰ روز انجام پذیرفت که اندکی کمتر از یک سال بود.

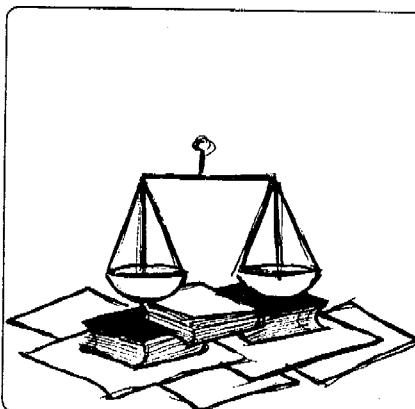
باتوجه به این وضع مودّی آلمانی تقاضای استرداد مالیات پرداختی را نمود که مورد مخالفت مقام مالیاتی و مراجع حل اختلاف داخلی سازمان مالیاتی قرار گرفت. مرجع حل اختلاف هر دو قرارداد را توأمًا درنظر گرفت و استدلال نمود که زمان انجام آنها جمّاً بیش از ۱۲ ماه به طول انجامیده و ببنابر این شرط زمانی پیش‌بینی شده در کنوانسیون مدل ۱۹۹۲ و قرارداد مالیاتی دو کشور رعایت شده است.

مودّی از رای مذکور نزد دادگاه صالح شکایت برد و دادگاه به سود او رای داد. در واقع مساله‌ای که دادگاه باید حل می‌کرده، این بوده است که دو قرارداد مورد بحث باید جدا از یکدیگر، و یا توأمًا درنظر گرفته می‌شدند. دادگاه خود به این نکته اشاره کرده و اعلام داشته بود که اگر به تفسیر تحت‌اللفظی قرارداد مالیاتی متولّ شویم، هر دو حالت مذکور قابل دفاع خواهد بود، ولی اگر تفسیر منطقی و سیستماتیک قرارداد را مورد نظر قرار دهیم، نتیجه تلقی قراردادها به عنوان دو عمل حقوقی جدا از یکدیگر خواهد بود. و چون اجرای هیچ یک از آنها بیش از ۱۲ ماه به

باز در یک حالت خاص ممکن است وجود پایگاه ثابت مورد تایید قرار گیرد، و آن وقتی است که یک پروژه ساختمانی یا تاسیساتی در سایت (کارگاه) مربوط توسط شرکت یا موسسه خارجی را مشمول مالیات خود قرار دهند که آن شرکت در قلمرو ایشان دارای محل ثابت شغلی بوده و از طریق آن به فعالیت اقتصادی اشتغال ورزد. عناصر مشکل‌آل این تعريف مانند قلمرو، محل شغلی، ثابت بودن محل شغلی، فعالیت اقتصادی، و اشتغال ورزیدن به آن، هریک ضوابط خاص خود را دارد که هنگام طرح مسائل و اختلافات پیرامون وجود یا عدم تحقق پایگاه ثابت موردن بحث قرار می‌گیرد.

سابقه این مباحثه بالتبه طولانی است و کوشش‌های زیادی به منظور تدوین ظوابط جهانی در این زمینه مبذول گردیده است. از آن جمله می‌توان طرح کنوانسیون سال ۱۹۶۳ سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) را نام بر د که متعاقباً اصلاحاتی در آن صورت گرفت و به صورت کنوانسیون مدل سال ۱۹۷۷ این سازمان عرضه شد. این مدل نیز چند سال بعد جای خود را به کنوانسیون مدل سال ۱۹۹۲ سازمان مذکور داد که مفاد آن غالباً در تنظیم قراردادهای مالیاتی مورد استفاده قرار می‌گیرد.

ماده ۵ کنوانسیون مذکور سه مبنای حقوقی برای پایگاه ثابت قائل شده که هریک از آنها را می‌توان جایگزین دیگری ساخت. مبنای نخست به همان تعریفی باز می‌گردد که فوقاً از پایگاه ثابت ارائه شد، یعنی اشتغال به کسب و کار از طریق محل ثابت شغلی در قلمرو دولت موردنظر. اگر این تعریف اصلی مصدق پیدا نکند



**شرح دعویٰ-یک شرکت آلمانی**  
قراردادی به منظور ساخت کورهٔ پخت و لعاب سرامیک بایک شرکت اسپانیائی منعقد ساخت، پس از چندی قرارداد دیگری بین همان شرکت‌ها بسته شد که طی آن شرکت آلمانی بر عهده گرفت کورهٔ دیگر متعلق به شرکت اسپانیائی را اصلاح کند به نحوی که بتواند همان کار موضوع قرارداد اول را انجام دهد.

شرکت آلمانی پیش‌بینی می‌کرد که کارهای موضوع قراردادها هریک بیش از ۱۲ ماه به طول انجامد، و ببنابر این به

پایه استدلال را گسترش داده و میانی نوینی را در این زمینه عرضه داشته است.

### هلند - مالکیت انتفاعی

مالکیت انتفاعی در بخش «اصطلاحات مالیاتی بین المللی» همین شماره از مجله مالیات تعریف شده است. دعوای که شرح آن راهنمای اکنون خواهیم دید حول مفهوم همین نوع از مالکیت دور می‌زند. یک شرکت انگلیسی که در زمینه دلایل بورس فعالیت دارد، اقدام به خرید کوپن‌های مربوط به سود سهام شرکت معروف نفت شل می‌نماید. وی این کوپن‌ها را از یک شرکت مقیم لوکزامبورک که سهامدار شل بوده می‌خرد. معامله زمانی انجام می‌گیرد که شل تکلیفی کسر شد. شرکت به استناد ماده ۱۰ قرارداد مالیاتی موجود بین هلند و انگلستان تقاضای استرداد بخشی از این مالیات معادل ۱۰ درصد سود سهام را مطرح ساخت. طبق ماده مذکور اگر مالیات سود سهام در کشور محل اقامت شرکت پرداخت کننده سود، در منبع کسر شود حداقل آن معادل ۱۵ درصد سود سهام خواهد بود.

مرجع مالیاتی از پذیرش این تقاضا امتناع کرد و در این مورد به بند ۲ همان ماده از قرارداد مالیاتی دو کشور استناد نمود که به موجب آن استرداد مالیات تکلیفی سود سهام مشروط به این است که «مالک انتفاعی» سود سهام چنین تقاضائی را مطرح ساخته باشد. به تعبیر مقامات مالیاتی هلند مالک انتفاعی کسی است که مالکیت سهام مربوط از آن اوست.

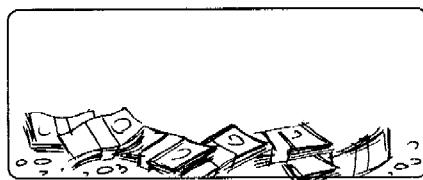
نهایی دلیل بر عدم وحدت نحوه این دادگاه در استدلال خود جهت اثبات

طول نیانجامیده، پس باید قائل به عدم تحقق پایگاه ثابت شویم و مالاً مالیات پرداختی را قابل استرداد بدانیم.

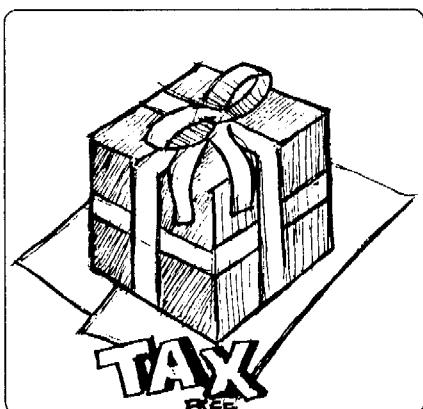
دادگاه در قراردادها از یکدیگر جهات وحدت و تفرقه آنها را مورد تحلیل قرار داد. مهمترین عامل یگانگی دو قرارداد وحدت عاقدين آنها بوده است، به این معنی که هر دو قرارداد را اشخاص واحدی منعقد ساخته بودند. به نظر دادگاه این عامل به تنها برای پذیرش وحدت قراردادها کافی نبوده و در مقابل چند عامل مهم دیگر حکایت از جدائی قراردادها دارند. از جمله این که قراردادها در ۲ تاریخ معین بسته شده‌اند، ناظر بر دو موضوع جدا از یکدیگر بوده‌اند، وبالآخره در دو زمان مختلف آغاز شده و در دو زمان متفاوت به پایان رسیده‌اند.

**نقد** - رای دادگاه اسپانیا تحول جالی در زمینه تعیین ملاک جدائی یا وحدت قراردادها به شمار می‌رود. قضیه در گذشته همواره مورد نظر حقوقدانان مالیاتی و مراجع و محکم ذیربظیر بوده است. برحسب تفسیرات OECD به عمل آمده روی کنوانسیون مدل برای تشخیص وحدت یا جدائی مورد بحث در درجه اول باید به وجود یا فقد وحدت جغرافیائی و وحدت تجاری مورد، توجه داشت. بنابراین نخست برای مرتبط دانستن قراردادها باید حداقل ارتباط جغرافیائی بین محل‌های اجرای آنها وجود داشته باشد (که در قضیه مورد رای دادگاه چنین شرطی حاصل بوده است).

اما وحدت تجاری مقامی مهمتر از وحدت جغرافیائی را به خود اختصاص داده است. شرایط این وحدت براساس تفسیریه OECD عبارتند از: وحدت قرارداد، وحدت مشتری یا صاحبکار، وحدت زمان، و یکپارچگی کار مالند اختلاف در تاریخ عقد قرارداد و اخلاف در زمان شروع و خاتمه قرارداد فقط در صورت وجود موثر است یعنی اگر قرارداد واحدی در میان باشد دلیل بر وحدت قضیه است، و گرنه وجود بیش از یک قرارداد به



وحدت مشتری نیز قرینه دیگری برای تشخیص وحدت تجاری شناخته شده و محکم غالباً به این قرینه متمسک گردیده‌اند. ولی در عین حال قرینه مذکور همواره دلیل قاطعی بر وحدت مورد بحث تلقی نمی‌شود. وحدت زمان به مفهوم حضور مستمر و ممتد پیمانکار در کشور محل انجام پرروزه تعبیر شده و نشانه دیگری بر وحدت تجاری قلمداد گردیده است. اما ضابطه یکپارچگی به کار و پرروزه مورد پیمان بازمی‌گردد. فرضاً ساخت یک کشتی معین، یک دکل حفاری، یک مجموعه ساختمانی، و نظایر آن.



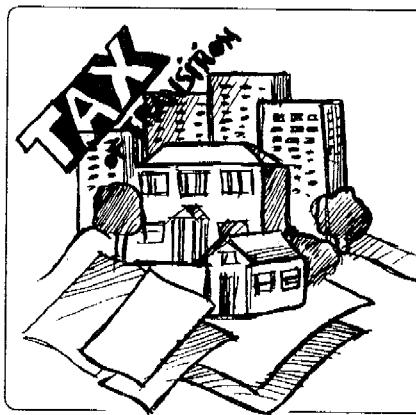
در اختلاف مالیاتی مورد رای محکمه اسپانیائی ضابطه وحدت مشتری و وحدت زمان صادق است و تحقق یا عدم تحقق ضابطه یکپارچگی نیز تفسیر بردار است، و در مجموع شاید اگر مرجع دیگری در مقام داوری بر می‌آمد حکم به وجود پایگاه ثابت می‌نمود. اما دادگاه اسپانیائی قرائن جدیدی مالند اختلاف در تاریخ عقد قرارداد و اخلاف در زمان شروع و خاتمه قرارداد را مطرح ساخته و حکم به فقد پایگاه ثابت داده است. در واقع می‌توان گفت دادگاه مذکور

از جمله مسائل مالیاتی این اتحادیه، به شمار می‌رود. یکی از این موارد نظرخواهی مربوط به معافیت‌ها و ارفاق‌های مالیاتی است که کشورهای عضو به منظور مقابله با بیکاری و مشکلات اقتصادی دیگر به موسسات و فعالیت‌های مختلف اعطاء می‌کنند. از کمیسیون اتحادیه اروپا سئوال شده است که این گونه معافیت‌ها و امتیازات مالیاتی با هدف آزادی رقابت در داخل اتحادیه و سایر اهداف جامعه اروپا مغایرتی دارد یا خیر، و اگر به نظر کمیسیون پاسخ به این سئوال مثبت است آیا بهتر نیست که موارد معافیت به طور یکسان در تمام کشورهای عضو جاری گردد تا همگان در شرایط مساوی قرار گیرند و اختلالی در امر رقابت پدید نماید؟ پاسخ کمیسیون به شرح زیر بوده است:

«کشورهای عضو از انواع انگیزه‌های مالیاتی برای تشویق سرمایه‌گذاری و فعالیت اقتصادی در قلمرو خود استفاده می‌کنند. اتخاذ چنین اقداماتی به خود کشورها مربوط است، ولی اگر معافیت‌های مالیاتی براساس ضوابط منطقه‌ای و یا نسبت به بخش‌های معین اقتصادی اعمال شود، در واقع به منزله سوبیسید دولتی به شمار خواهد آمد. در چنین صورتی باید مقررات مواد ۹۲ و ۹۴ قرارداد جامعه اروپا رعایت شود. مقررات مذکور اعطاء این گونه کمک‌های را منوط به شرایطی، و به ویژه این شرط خاص نموده اند که کمک‌های مورد بحث نباید در وضع تجارت اثراتی مغایر مصالح مشترک اتحادیه برجای گذارد.

... اقدام اتحادیه اروپا به منظور ایجاد هماهنگی در مقررات مالیاتی مربوط در صورتی خواهد بود که آن مقررات از لحاظ استقرار بازار مشترک و عملکرد آن دارای اثرات مستقیم باشد، و به هر حال انجام چنان اقدامی موکول به پیشنهاد کمیسیون جامعه اروپا و تصویب شورای اروپا به اتفاق آراء خواهد بود.».

پرداخت مالیات بلژیک معاف بود، ولی بابت فقره سوم باید مالیات پرداخت می‌شد. در این مورد اختلاف نظری وجود نداشت، ولی آنچه سبب اختلاف شد ترخ مالیاتی به کار گرفته شده بود. مرجع مالیاتی بلژیک با این که معافیت دو مورد نخست را قبول داشت ولی در محاسبه مالیات درآمد سوم فقرات اول و دوم را نیز برآن افزوده و ترخ مالیاتی را براساس این اندازه از درآمد ملحوظ داشته بود، نهایت این که ترخ‌های حاصل را فقط روی درآمد سوم اعمال کرده بود.



مودّی نسبت به این امر اعتراض کرد و مالاً دعوی در دادگاه عالی بلژیک مطرح گردید. استدلال وی این بود که در محاسبه مالیات درآمدهای مشمول معافیت باید کسر شود و فقط درآمدی که از معافیت استفاده نمی‌کند به جدول ترخ‌های مالیاتی برده شود. دادگاه عالی این استدلال را تذیرفت و در این خصوص به قاعدة «معافیت توأم با تصاعد» استناد کرد. طبق این قاعدة در اعمال ترخ مالیاتی روی درآمد مشمول مالیات باید درآمد معاف از مالیات را نیز درنظر گرفت. این قاعدة که نسبت به مودیان غیرممکن قابل اجراء بوده، در مواردی نسبت به مودیان مقیم نیز رعایت می‌شود.

**بلژیک مالیات معاف، ولی آثار آن باقی**

شخصی که در فرانسه اقامت داشت از سه منبع مختلف بلژیکی حق بیمه دریافت می‌کرد. دو فقره از این درآمدها براساس ماده ۱۲ قرارداد مالیاتی بلژیک و فرانسه از

مودی انگلیسی به دادگاه آمستردام شکایت برد و دادگاه به نفع مرجع مالیاتی رای داد. استدلال قاضی چنین بود که: او لا آنچه شرکت انگلیسی خریداری کرده سود سهام نبود بلکه کوپن‌های بود که باید آنها را نوعی اسناد دریافتی تلقی کرد. ثانیاً در قرارداد مالیاتی دو کشور روی فرم استرداد مالیات تکلیفی سود سهام توانست شده و در آن فرم استردادی بندی وجود دارد که متن آن چنین است: «متقادی تایید می‌کند که به سبب دارا بودن حق مالکیت اوراق بهادر مذکور در ستون «الف» در تاریخ پرداخت اعلام شده در ستون «ج»، وی مالک انتفاعی درآمد مذکور در ستون «ه» می‌باشد. ثالثاً این حقیقت که بهای معامله روی ۸۰۰ درصد مبلغ سود سهام تعیین شده، خود نشانه آن است که احتمالاً پایی سوء استفاده از قرارداد مالیاتی دو کشور در میان بوده است.

شرکت انگلیسی به دادگاه عالی هلند متوجه شد و این دادگاه نظر داد که مودی را باید به عنوان مالک انتفاعی سود سهام تلقی کرد و در نتیجه وی مُحق به استرداد ۱۰ درصد مالیات تکلیفی به استناد قرارداد مالیاتی هلند و انگلیس می‌باشد. به اعتقاد دادگاه شرکت انگلیسی پس از خرید کوپن‌ها احرار کرده و حق همه گونه تصریف در آنها را داشته است، و پس از دریافت سود سهام همین حق را نسبت به سود سهام پیدا کرده است. در لحظه دریافت سود سهام مودی به عنوان عامل یا واسطه اقدام نکرده و با توجه به این نکات عنوان مالک انتفاعی را باید در مورداً صادر دانست.

# مقررات، بخشنامه‌ها و آراء هیات عمومی شورای عالی مالیاتی — و دیوان عدالت اداری

قانون معافیت مالیاتی کلیه مؤسسات خصوصی شاغل در امور مربوط به حمایت و توانبخشی معلولان و ارائه خدمات به عقب‌ماندگان ذهنی و همچنین انجام خدمات در شباهه روزیها و مهدهای کودک

ماده واحده - کلیه مؤسسات خصوصی که با محوز سازمان بهزیستی کشور امور مربوط به حمایت و توانبخشی معلولان و ارائه خدمات به عقب‌ماندگان ذهنی و انجام خدمات در مرکز روزانه و شباهه روزیها نگهداری معلولین و کودکان بی‌سرپرست را بعده دارند و همچنین مهدهای کودک از پرداخت مالیات بردرآمد معاف می‌باشند، مشروط براین که سازمان مذکور بردرآمد و هزینه آنها نظارت داشته و مؤسسات فوق ۱۰٪ از مددجویان خود را بدون دریافت هرگونه دستمزد به افراد معرفی شده از طرف سازمان بهزیستی اختصاص دهند.

قانون فوق مشتمل بر ماده واحده در جلسه علنی روز یکشنبه مورخ هجدهم تیرماه یکهزار و سیصد و هفتاد و چهار مجلس شورای اسلامی تصویب و در تاریخ ۱۳۷۴/۴/۲۱ به تایید شورای نگهبان رسیده است. رئیس مجلس شورای اسلامی - علی‌اکبر ناطق نوری

## بخشنامه شماره ۱۳۷۴/۲/۱۶ مورخ ۳۰/۵/۳۶۱

طبق نامه شماره ۱۰۲-۲۷۲/۸۲-۲۱۹ مورخ ۱۳۷۴/۲/۴ سازمان برنامه و بودجه عنوان وزارت متبع تولید ماشین آلات تعمیر خودرو شامل بالاتس چرخ، لاستیک درآر، میزان فرمان، دستگاه شستشو و میزان موتور در ردیف کالاهای سرمایه‌ای موضوع تبصره ۱ ماده ۱۳۲ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ مجلس شورای اسلامی شناخته شده است. محمدعلی خوش‌الخلق رئیس شورای عالی مالیاتی

## بخشنامه شماره ۱۳۷۴/۴/۲۰ مورخ ۲۴ خرداد ۱۵۲۴۸

نظر باینکه طبق مقررات ماده ۸۵ قانون وصول برعی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین مصوب ۱۳۷۳/۱۲/۲۸ مجلس شورای اسلامی که از اول سال ۱۳۷۴ قابل اجرا است، کلیه اشخاص حقیقی و حقوقی ملزم به اخذ کارت اقتصادی (شامل شماره اقتصادی) گردیده و از طرفی مکلف به صدور صورتحساب با درج شماره اقتصادی در صورتحسابها و فرمها و اوراق مالی برای کلیه معاملات خود مطابق دستورالعمل‌های صادره از طرف وزارت امور اقتصادی و دارائی میباشند و با عنایت به قسمت اخیر ماده ۸۵ موصوف که بموجب آن عدم صدور صورتحساب و یا عدم درج شماره اقتصادی و همچنین عدم رعایت دستورالعمل‌های صادره از طرف وزارت امور اقتصادی و دارائی تخلف از قانون محسوب و علاوه بر بی‌اعتباری دفاتر قانونی، سبب تعلق جریمه‌ای معادل دو برابر مبلغ مورد معامله نیز در بار اول خواهد بود، مقرر میدارد:

حوزه‌های مالیاتی ذیربیط ضمن راهنمای مودیان محترم به رهایت دقیق مواری قانونی یادشده، چنانچه موقع تشخیص قطعی درآمد مشمول مالیات مودیانی که حسب مقررات قانون مالیات‌های مستقیم مکلف به نگهداری دفاتر قانونی میباشند، متوجه شوندکه مودی در رابطه با شماره اقتصادی و درج آن در صورتحسابها، مرتکب خلاف گردیده و از این بابت قبلًا مجازات تخلف درباره وی اعمال نشده است (وقوع تخلف برای اولین بار) در جهت وصول جریمه مزبور معادل دو برابر مبلغ مورد معامله واقعی (فروش احرار شده بدون صورتحساب یا با صدور صورتحساب بدون درج شماره اقتصادی) وفق مقررات قانونی اقدام لازم معمول دارند.

بدیهی است تکرار تخلفات مستوجب مجازاتهای قانونی دیگری است که درباره متخلفین بترتیب مقرر اعمال خواهد شد.

#### داریوش ایران‌بُدی معاون درآمدهای مالیاتی

رای دیوان عدالت اداری، تاریخ ۱۷/۱۰/۷۳ شماره دادنامه ۱۱۷ کلاسه پرونده ۶۸/۷۳

مرجع رسیدگی: هیأت عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: سرپرست اموال و دارائیهای بنیاد مستضعفان و جانبازان استان مازندران.

طرف شکایت. وزارت امور اقتصاد و دارائی.

موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشندام شماره ۱۳۶۶۱/۱۱۶۳-۳۰/۵/۲۷-۷۱/۴/۲۷ وزیر امور اقتصاد و دارائی

مقدمه: شاکی طی دادخواست تقاضی اعلام داشته است وزیر محترم امور اقتصاد و دارائی در بخشندام فوق الذکر از سازمان ثبت استناد و املاک کشور درخواست نموده که آن سازمان بدقافتر استناد رسمی دستور دهد که ثبت کلیه معاملات فقط با پرداخت مالیات امکان‌پذیر است بدون اینکه در این بخشندامه نهادهای انقلاب (موضوع بند ۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۶۴ مجلس شورای اسلامی و تصویب‌نامه شماره ۱۱۶۴۶۲/۴/۲۵۵-۰۰/۴/۲۸) و به وزیران که نهادهای انقلابی را احصاء نموده و بنیاد جانبازان رانیز از جمله نهادهای انقلابی برشمرده است) را مستثنی کرده باشد، بنابراین با شرح فوق و به دلائل زیر ابطال آن بخشندامه مورد استدعا است: ۱. نظر صریح مقام معظم رهبری در پاسخ‌بنامه شماره ۷۱/۴/۲۸-۰۰/۴/۲۸-۷۱/۴/۲۸ ریاست بنیاد مستضعفان و جانبازان انقلاب اسلامی مبنی بر معافیت از پرداخت مالیات در کلیه فعالیتهای اقتصادی که فرموند «بسمه تعالی باینکه درآمدها و سود حاصل از کارهای اقتصادی بنیاد مستضعفان و جانبازان در امور حمایتی جانبازان و مردم مستضعف و محروم مصروف می‌گردد لذا با پیشنهاد جنابعالی تا اطلاع بعدی موافقت می‌شود». ۲- بند ۲ ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم نهادهای انقلاب اسلامی را از پرداخت مالیات معاف کرده است. در جهت تعیین موضوع هیات دولت در تصویب‌نامه ۶۴/۴/۲۷ نهادهای انقلابی معاف از پرداخت مالیات را که یکی از آنها بنیاد جانبازان (مستضعفان) می‌باشد نام برده است که این تصویب‌نامه تحت نامه مورخ ۶۴/۸/۲۲ به سازمان ثبت استناد و املاک کشور ابلاغ گردیده متأسفانه وزیر امور اقتصادی و دارائی تحت بخشندامه شماره ۱۳۶۶۱/۱۱۶۳-۳۰/۵/۲۷-۷۱/۴/۲۷ که بسازمان ثبت استناد و املاک کشور ابلاغ شده است بخشندامه سابق را کان لم یکن تلقی نموده است. صادرکننده بخشندامه بقانون اصلاح مواردی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب مورخ ۷۱/۲/۷ مجلس شورای اسلامی استناد نموده، در حالیکه در قانون فوق الذکر هیچ اشاره به خروج نهادهای انقلابی از پرداخت مالیات نشده است. وزیر اقتصاد و دارائی علاوه بر آن قانون ماده ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۶۶ مورخ ۳۰/۵/۲۰۱۳۶۶۱-۷۱/۲/۷ دفتر فنی مالیاتی نموده است. در نامه اخیر آمده است گذشت از اینکه مقررات صدر ماده ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم بطورکلی ناظر به وظایف دفاتر استناد رسمی مبنی بر اخذ گواهی انجام معامله و قید شماره مرجع صدور آن در سند معامله می‌باشد و انجام تکلیف قانونی مذکور ارتباطی به شمول یا عدم شمول مالیات که تشخیص و تطبیق آن با مقررات از وظایف مامورین تشخیص است ندارد، همچنین بخشندامه موردنظر نیز با توجه به مقررات اصلاحی مصوب ۷۱/۲/۷ قانون مالیاتهای مستقیم و به منظور تأکید در انجام تکالیف قانونی دفاتر استناد رسمی در اجرای مقررات ماده یادشده صادر گردیده است و بدیهی است که معافیتهای مالیاتی در موقع رسیدگی و صدور گواهی انجام معامله موضوع ماده مذکور مدنظر مامورین ذیربطة قرار می‌گیرد. ضمناً نحوه اجرای فرمان مقام معظم رهبری در خصوص معافیت مالیاتی بنیاد مستضعفان و جانبازان طی دستور العمل شماره ۱۲۲۸۱-۷۲/۴/۲۴-۱۲۲۸۱ بکلیه واحدهای مالیاتی و بنیاد مذکور ابلاغ گردیده است.

هیأت عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ هر قوه به ریاست حجه‌الاسلام و المسلمین اسماعیل فربوسی پور و با حضور روسای شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره و با اکثریت آراء بشرح آنی مبادرت بصدور رای می‌نماید.

## رای هیات عمومی

باتوجه به عموم و اطلاق ماده ۱۸۷ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ مبنی بر تکلیف صاحبان دفاتر استناد رسمی به ثبت معاملات پس از اخذ گواهی انجام معامله از حوزه مالیاتی مربوط و لزوم تشخیص مصادیق معاف از پرداخت مالیات توسط مراجع صلاحیتدار، بخشنامه شماره ۳۰/۵/۱۱۶۲/۱۳۶۶۱ مورخ ۷۱/۴/۲۷ مغایر قوانین معتبر در تاریخ صدور بخشنامه تشخیص داده نمی‌شود. رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری اسماعیل فردوسی پور

### رای شماره ۳۰/۴/۵۴۷۴ مورخ ۱۳۷۳/۱۱/۲۹ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی

نامه شماره ۱۳۷۳/۶/۲۱-۰ اداره کل مالیات بر شرکتها عنوان جناب آقای حسینی معاون محترم درآمدهای مالیاتی دایر بر تقاضای تسريع راجع به اعلام نظر نسبت به استعلام ممیز کلی تابع آن اداره کل حسب ارجاع معاونت محترم یادشده در جلسه مورخ ۱۳۷۳/۱۱/۲۵ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است.

استعلام ممیز کلی مذکور شامل دو مورد سؤال در مورد نحوه اجرای ماده ۲۴۳ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ میباشد، یکی اینکه اگر پس از ابلاغ نظر ماموران تشخیص مودی ظرف سی روز درخواست طرح موضوع در هیئت حل اختلاف مالیاتی را تنماید تکلیف چیست، و دیگر اینکه اگر پس از انقضای مهلت ۳۰ روز ماموران تشخیص مالیات از نظر قبلی خود بنفع مودی عدول نمایند، آیا اقدام به استرداد امکان پذیر خواهد بود یا خیر.

هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی پس از شور و تبادل نظر پیرامون سوالات مطروحه، در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم بشرح زیر اعلام رای مینماید:

۱- با عنایت به قید مهلت سی روز در ماده ۲۴۳ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶، چنانچه طی مهلت مذکور از طرف مودی در خواست رسیدگی نشود، نظر اعلام شده کتبی و سیله ماموران تشخیص یا حسب مورد قسمت وصول و ابلاغ و خدمات مالیاتی مربوط ملاک عمل بوده در اینصورت پرونده امر قابل طرح در هیئت حل اختلاف مالیاتی نمیباشد. لازم به ذکر است مراتب اعلام شده به مودی علاوه بر اظهارنظر ممیز مالیاتی (یا مسئول قسمت وصول و ابلاغ و خدمات مالیاتی) و سر ممیز مالیاتی باید متکی به نظر نهائی ممیز کل مالیاتی ذیربیط باشد.

۲- موضوع از حیث ماموران تشخیص مقید بزمان نمیباشد و اگر ماموران تشخیص خود متوجه حقه مودی بشوند، اقدام در جهت استرداد مشروط براینکه پرونده امر منتهی بتصور رای هیئت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۴۳ پیش گفته نشده باشد، قادر منع قانونی است. محمدتقی نژاد عمران، علی‌اکبر سمیعی، محمد رزا قی، غلامحسین هدایت عبdi، محمود حمیدی، علی‌اکبر نوربخش، علی‌افرا، عین‌الله علاء، محمدعلی‌سعیدزاده

### رای شماره ۳۰/۴/۱۲۲۰۵ مورخ ۱۳۷۳/۱۲/۱ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۵/۳۲۴۶-۳۰/۱۰/۶ دفتر فنی مالیاتی در مورد امکان استفاده مودیان مشمول تبصره ۶ ماده ۱۰۰ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن از حکم تبصره ۱ ماده ۱۹۰ حسب ارجاع معاونت محترم درآمدهای مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ در هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح و پس از بحث و تبادل نظر بشرح زیر اعلام رای گردید.

مخصوص اصلی از پیشنهادگی جرایم مذکور در تبصره ۱ ماده ۱۹۰ قانون یادشده تسريع در قطعیت مالیات و مختصمه شدن پرونده امر میباشد، بنابراین در مورد مودیان مشمول تبصره ۶ ماده ۱۰۰ که مالیات تشخیص شده بدون مراجعت به ممیز کل بموجب حکم قانون (یا رعایت استثناء مذکور در قسمت اخیر تبصره) قطعی است، مودیان ذیربیط بطريق اولی حق به استفاده از حکم تبصره ۱ ماده ۱۹۰ خواهند بود. محمدتقی نژاد عمران، علی‌اکبر سمیعی، علی‌افرا، محمد رزا قی، محمود حمیدی، علی‌اکبر نوربخش، عین‌الله علاء، غلامحسین هدایت عبdi، محمدعلی‌سعیدزاده

### رای شماره ۳۰/۴/۱۲۲۰۴ مورخ ۱۳۷۳/۱۲/۱ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۵/۴۱۱۲-۳۰/۱۱/۱۸ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی دایر بر طرح این مسئله که آیا مالیات‌های تکلیفی پرداختی توسعه مکلفین به کسر و پرداخت مالیات به حساب زودپرداخت مودی منظور و مشمول جایزه خوش حسابی مقرر در ماده ۱۹۰ اصلاحی قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ خواهد بود یا خیر، حسب ارجاع آن مقام در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم در جلسه مورخ

۱۳۷۳/۱۱/۲۹ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مورد بررسی و شور و تبادل نظر قرار گرفته در این باره بشرح زیر مباردت بصدور رای گردید:  
چون در خصوص مالیات‌های تکلیفی، پرداخت کنندگان حسب تکلیف قانونی ملزم به کسر و پرداخت مالیات بذرخ مقرر قانونی بوده و بهیچوجه نیت موادی (صاحب درآمد) موثر در پرداخت یا عدم پرداخت بموقع نمیباشد، علیهذا کسر و پرداخت مالیات‌های مذکور سبب شمول جایزه خوش حسابی معادل ۴٪ نخواهد بود. محمدتقی فزادعمران، علی اکبر سمعیعی، علی افرا، محمد رزا قی، غلامحسین هدایت عبدی، محمود حمیدی، علی اکبر نوربخش، عین‌الله علاء، محمدعلی سعیدزاده

#### رای شماره ۳۰/۴/۱۲۴۱۳ مورخ ۱۳۷۳/۱۲/۹ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۱۳۷۳/۱۰/۲۰ - ۲۳۹۱۹/۴۸ اداره کل امور اقتصادی و دارائی استان تهران عنوان جناب آقای حسینی معاون محترم درآمدهای مالیاتی و خمام آن مشعر براینکه مكتب جامعه‌الزهرا بلاحظ عدم اجرای تبصره ۲ آئین‌نامه اجرایی بندۀ ۵، ۴، ۲ ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ وسیله حوزه مالیاتی مربوط بابت دوره عمل سال ۱۳۶۹ و ۱۳۷۰ مشمول مالیات و طرف مطالبه مالیات بردرآمد واقع شده است، حسب ارجاع معاونت محترم یادشده در اجرای بند ۲ ماده ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم در جلسه مورخ ۱۳۷۳/۱۲/۷ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مورد بررسی و شور و تبادل نظر قرار گرفت و رای هیئت در این باره بشرح زیر صادر گردید:

رای اکثربیت:

گرچه تشخیص و مطالبه مالیات بدلیل عدم اجرای تبصره ۲ آئین‌نامه اجرایی مذکور توسط حوزه مالیاتی صورت گرفته لیکن چون جامعه‌الزهرا(س) بموقع طی نامه شماره ۱۳۷۰/۴/۲۴ - ۲/۱۹۵۲/۲ عنوان شورای محترم مدیریت حوزه علمیه قم تقاضای تاییدیه مقرر را نموده و طبق نوشه ذیل همان نامه شورای مذکور تلویحاً بلاحظ ارسال تاییدیه قبلی، صدور تاییدیه مجدد را ضروری ندانسته است، هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی میتوانند با عنایت به مدارک یاد شده و احراز تداوم فعالیت مجتمع علمی و آموزشی علوم اسلامی خواهاران حوزه علمیه قم جامعه‌الزهرا(س) بعنوان یک مدرسه علوم اسلامی، مطابقت آن نهاد را با مفاد قسمت اخیر بند ۲ ماده ۲ قانون مالیات‌های مستقیم تایید و برآن اساس اتخاذ تصمیم نمایند. محمدتقی فزادعمران، علی اکبر سمعیعی، علی افرا، غلامحسین هدایت عبدی، محمود حمیدی، علی اکبر نوربخش، عین‌الله علاء، محمدعلی سعیدزاده

نتفر اقلیت:

بنابر صراحة تبصره ماده ۲ آئین‌نامه یادشده و لزوم تعیین تکلیف بموضع حوزه‌های مالیاتی، عضو اقلیت اعتقاد به اجرای دقیق ماده ۲ مذکور تا پایان تیرماه هر سال دارد. محمد رزا قی

#### رای شماره ۳۰/۴/۱۴۷۱ مورخ ۱۳۷۴/۳/۲ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۵۴۵۵۹/۰۵/۱۶ مورخ ۱۳۷۳/۱۲/۱۶ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی در مورد تعلق یا عدم تعلق مالیات نقل و انتقال اتومبیلهایی که در اجرای بند الف تبصره ۱۲ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۷۳ کل کشور به کارکنان ذیربطری فروخته می‌شود حسب ارجاع مشارالیه در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن در هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح و پس از بحث و تبادل نظر بشرح آتی اعلام رای میگردد.

نظر به اینکه طبق ماده یک لایحه قانونی نحوه استفاده از اتومبیلهای دولتی و فروش اتومبیلهای زائد مصوب ۱۳۵۸/۶/۲۷ شورای انقلاب جمهوری اسلامی ایران فروش اتومبیلهای وزارت‌تخانه‌ها و موسسات و شرکت‌های دولتی مشمول مالیات و عوارض نمیباشد و از طرفی عمومیت مواد قانونی مربوط به وصول مالیات از نقل و انتقال دست دوم به بعد اتومبیلهای سواری (شامل ماده ۷ لایحه قانونی اصلاح بعضی از مواد قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۲/۴/۲۵ شورای انقلاب و تبصره ۸۶ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۶۱ کل کشور و تبصره ۸۸ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۶۲ کل کشور) ناسخ حکم خاص لایحه قانونی مصوب ۱۳۵۸/۶/۲۷ یاد شده در فوق نیست، لذا انتقالات موضوع بند الف تبصره ۱۲ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۷۳ کل کشور توسط دولت مشمول مالیات نقل و انتقال اتومبیلهای سواری نخواهد بود. محمدعلی خوش‌اخلاق، علی اکبر سمعیعی، علی افرا، محمد رزا قی، محمود حمیدی، علی اکبر نوربخش، عین‌الله علاء، محمدعلی سعیدزاده

با نتیجه موافق لیکن مفاد تبصره ۱۲ قانون بودجه سال ۱۳۷۳ را از حدود اتومبیلهای زائد خارج میداند.  
غلامحسین هدایت عبدی

several cases of terminological inconsistency in tax regulations, and certain steps for removing such discrepancies are being recommended.

#### **COMPARATIVE STUDIES: CORPORATE TAX RATES**

This series of articles is presented in the journal with the aim of examining corporate tax rates in different categories of countries, and to compare them with the rates currently in force in Iran. The first category selected were the developed countries of Europe. Two countries, namely Germany and France, were selected from this category. Corporate tax rates of Germany were reviewed in the previous issue of the journal, and the present issue is devoted to France. The study reveals that the corporate tax rates in Iran are considerably high in comparison to France, as well as Germany. This comparative study will continue in forthcoming issues of the journal.

#### **MODERN TAX ADMINISTRATION**

Different aspects of contemporary tax administration are dealt with in the article. Developments in the sphere of information technology, and socio-economic conditions of societies have led to transformation of methods and procedures of tax management. These factors and many other characteristics of the modern tax administration are discussed upon and analyzed by the author.

#### **TAX GLOSSARY**

Several tax terms and expressions are presented and defined in each issue of the journal. Detail explanations follow the definition

of the terms.

#### **READERS INQUIRIES**

We take care of tax inquiries of our readership. Questions are reviewed by high quality tax experts, and answered with utmost accuracy. The readers in other countries are also invited to address their tax inquiries to us. Space permitting, the answers will be published in the journal, otherwise they will be sent directly to the inquirers.

#### **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 submit 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 are 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 subject of automation in the field of tax administration is being addressed in this issue of the journal. The same has been dealt with in the editorial of the English section.

## SPECIAL INTERVIEW WITH THE AUTHORITIES OF THE ASSOCIATION OF THE UNIONS OF PRIVATE WORKSHOP OWNERS

The Executive Secretary and other members of the Central Board of the Association were interviewed by this Mallyat journal. The interview focused on the tax problems faced by the guilds and their members, namely the owners of various crafts and workshops around the capital city Tehran. An extract of the issues presented by the interviewees has been provided in the main article of the English section.

## WHAT HAPPENED TO THE DECREE NO 23974, DATED SEPTEMBER 30, 1992 OF THE COUNCIL OF MINISTERS

Under the aforesaid decree the public entities are required to refrain from transacting with the agents of foreign enterprises, unless they are registered as permanent establishments in this country. The article focuses on the financial aspects of the issue and concludes that the tax compliance by those agents had been a main objective of the decree. That is why the Decree is addressed to the Finance Ministry. Then the author examines the actual happenings after

the adoption of the Decree, and comes to the conclusion that meager results have been achieved, and the level of tax evasion is high as far as the agents of foreign entities are concerned.

## AN ANALYTICAL SURVEY ON VALUE ADDED TAX

Value added tax is not in use in Iran, but there are people - among the authorities, academicians, and practitioners - who defend the introduction of the tax into the taxation system of the country. As far as the public awareness of the concept of value added tax is concerned, the degree of such awareness and knowledge is meager. The aim of the article is to provide a clear idea on the meaning, scope, methods of application, and other aspects of the tax. A relatively broad definition of value added tax has been given and each part of the definition is being analyzed in detail. The characteristics of the tax will be provided in the forthcoming issue of the journal.

## DISCREPANCIES IN WORD CHOOSING AND TAX TERMINOLOGY

The author examines the significant subject of terminology in domain of taxation. Ambiguity and inconsistency of legal terms would entail contradictory interpretations, and arising of disputes between taxpayers and tax officials. Reference has been made in the article to

# BOOK REVIEW

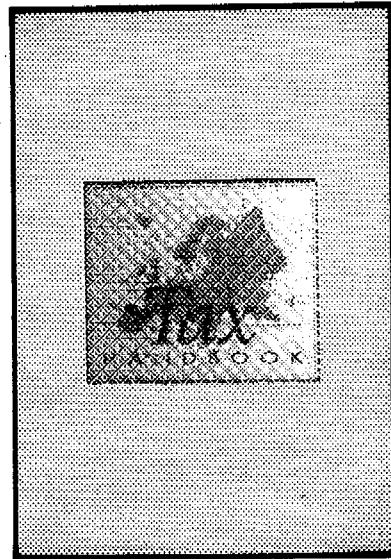
## **EUROPEAN TAX HANDBOOK 1995**

Published by:

**IBFD Publications BV**

*International Bureau of Fiscal Documentation*

*P. O. Box 20237, 1000 HE Amsterdam, The Netherlands*



The 'European Tax Handbook' is a classic reference work published annually by the IBFD Publications BV, the publishing arm of the International Bureau of Fiscal Documentation. It contains extensive, up-to-date summaries of the taxation of corporations and individuals in 36 European countries.

Information on corporate taxation includes: national corporate income tax, other income taxes, net worth tax, payroll taxes, social security contributions, value added tax, withholding taxes (plus treaty charts listing withholding rates) and non-resident corporations.

Information on individual taxation includes: national income tax, wages tax, other income taxes, net wealth tax, social security contributions, inheritance and gift taxes and non-residents.

Income taxes applying to corporations and individuals are covered in detail. Corporations: residence, depreciation, group transactions, capital gains and non residents. Individuals: residence, remuneration, investment income, capital gains, fringe benefits, pensions, expatriates and non-residents.

Throughout the book particular attention is given to non-residents and relief from international double taxation. Current tax rates are also included.

Information on taxation in the EU includes adopted and proposed direct taxation measures and the most significant indirect taxation measures relating to companies.

*For further information contact: IBFD Publications BV, Sarphatistraat 600, 1018 AV Amsterdam, The Netherlands. Phone: +31 20 626 7726, Fax: +31 20 6228658*

*Authors and publishers are invited to submit one copy of their books and publications to the Editor for review. In each issue we will review their works and introduce them in both English and Persian sections of Maliyat Journal.*

## GOODWILL FUTURES

**The word 'futures' means anything bought or sold to be delivered or received in time to come. Goodwill, on the other hand, means the commercial advantage of a place of business due to some economic factors, as reputation, location, patronage, etc.**

**Using the word 'futures' for the term 'goodwill' is a bit unusual, but it would sound less unusual if one would take into consideration the current realities of the market in this country. Some people invest colossal capitals for building dwelling and business centers. They sell shops and other business units, even before the construction phase of the project has begun.**

**The agreement between the parties to such transactions is called 'gholnameh'. A literal translation of this word is 'letter of promise'. Although a 'promise' has not the force of a transaction, but this kind of selling and purchasing is so vastly in use, that the practice has found its way to the case law, and the courts consider such agreements binding and enforceable.**

**As far as the tax law is concerned, the gross income derived from the transfer of goodwill is subject to progressive rates of 4%, 8%, and 12%. But the tax law is basically designed for situations where the business units under transaction have already been constructed. So we can not find a clear reference in the law to the cases of 'goodwill futures'.**

**Therefore the Supreme Council of Taxation**

**(SCT) was asked by the Finance Ministry to rule on the subject. The Plenary Board of SCT could not reach unanimous decision in this field and two separate views were expressed by the majority and minority members of the Board. The Majority held that the agreements on goodwill futures are nothing more than a mere promise of transferring the goodwills in the future. No shops or other business units existed at the time of transaction, and transfer of goodwill- which is the factual basis of taxation- did not take place. Therefore, the provisions of tax law on transfer of goodwill are not logically applicable to such cases. Only when the business units are ready for delivery and they are actually delivered to tenants, or the lease agreement has been concluded between the parties, then the said provisions and the tax under discussion could be applied.**

**The Minority took a different position and stated that the transaction on goodwill futures is an independent and wholly enforceable agreement. Both parties have to abide by its provisions, and the courts have considered, in many occasions, such transactions binding on the parties. In the meantime, none of the parties to such transaction would deny the validity of his or her obligations and rights under the agreement. Therefore the transfer of goodwill has been realized, and the owner should be taxed at this very stage.**



## INTENTION OF THE TAXPAYER

**Chapter 7 of the Direct Taxation Act (DTA) provides for certain rewards payable to taxpayers who abide by tax regulations and fulfill their duties on time. Article 190, for instance, stipulates for an award equal to 4% of tax amount paid by the taxpayer before expiration of the time limit prescribed by the law. On the other hand the payment of tax dues after that time entails the imposition of a fine equal to 2.5% of unpaid tax for each month of delay.**

**A question was raised by the Technical Directorate of the Finance Ministry as to the applicability of the said Article 190 to withholding taxes. If the taxes due are deducted from the income received by the taxpayer and delivered on time to tax offices, would then the**

**taxpayer deserve the aforesaid 4% award?**

**The question was referred to the Supreme Council of Taxation , and the following answer was given unanimously:**

**The aim of the award foreseen by the law is to appreciate the taxpayers' adherence to their duties, and thus giving them, as well as the other people, appropriate incentive to follow the same way of action in the future. As far as the withholding taxes are concerned, the duty of paying taxes rests on persons other than the taxpayers, and what those other people do is nothing more than to pay money out of the other people's pocket. Since the intention of taxpayers has nothing to do in this course of action, no awards would accrue to them.**

## TAXATION REGIME OF FREE ZONES

**The Law on Administration of Free Trade Zones provides for exemption of economic activities from taxation.**

**The Supreme Council of Taxation (SCT) was asked to rule on the applicability of the said tax exemption to the following cases:**

- 1. Wages and salaries paid to employees in free tax zones.**
- 2. Business income derived in the zones.**
- 3. Properties left in the zones after the death of persons engaged in economic activities in the same areas (inheritance tax).**
- 4. Formation of, or increase in capital of legal entities in the zones (stamp duty).**
- 5. The tax applicable to the last term operations of legal entities that are on the verge of liquidation.**

**The SCT considered the subject in its Plenary Board and delivered the following opinion:**

**"...Any kind of economic activities of natural and legal persons in the free zones is exempted from taxation, provided the activities are performed within the limits of the relevant work or business permits, and establishment or exploitation licenses,... The assets and properties of the same persons are also tax exempted, if they are located in the free zones and are held in connection with economic activities performed there."**

**As it can be seen from the above text, the SCT's opinion is of general character. It does not deal with each point of the question separately. This way of action is contrary to the tradition of the SCT, and does not seem to solve the problem encountered by those asking the questions.**

**A circular letter has been recently issued by the Finance Ministry in this regard. The circular refers to the said articles 81 and 132 of DTA, and announces emphatically the urgent need for assisting the farmers and tribesmen. It declares:**

"...The tax assessment officials and the Boards of Settlement of Tax Disputes should observe the tax

## OCCUPATIVE MORTGAGE

**Mortgage is defined as pledging of property to a person, and thus giving security for payment of a debt. Sometimes the mortgage contract grants the mortgagee the right to occupy the mortgaged property. In such cases the mortgagor shall be liable to taxation according to provisions pertaining to the real estate income tax (Chapter 1, Book 3, Direct Taxation Act.)**

**In the meantime the Article 55 of DTA (from the same Chapter 1, Book 3) stipulates a case where proprietors let their houses or apartments to other people, and take some other properties on lease. In these cases the rental paid by the proprietor is to be deducted from the rent he received from his tenant, and the balance will be taxed according to the law.**

**The Technical Directorate of the Finance Ministry put the following question to the Supreme Council of Taxation (SCT) for ruling: Do the provisions of the Article 55, DTA (as described above) cover the following cases:**

- 1. Where the owner of a residential house or apartment pledges his property to occupative mortgage, and takes another house or apartment on lease**
- 2. Where the owner lets his house on lease, and**

**equity and take into consideration the special situation of tribes. They have to offer the utmost lawful helps in assessing and reviewing their taxes, of course by paying attention to the realities of each case. They should excuse and exempt all the fines imposed on them, and arrange for settlement of their liabilities by installments spread over the longest period allowed by the law."**

**dwells in another property as occupative mortgagee.**

**The case was reviewed by the Plenary Board of SCT, and two different opinions were given by the majority and minority members of the Board.**

**The Majority held that the Article 55 of DTA refers to the lease agreement only, and no reference to the mortgage has been made by it. The Article 53 of DTA (that makes the occupative mortgage subject to the provisions of real estate income tax) does not - according to the Majority - justify the extending of the scope of Article 55, so that to cover the occupative mortgage.**

**The Minority on the other hand answered the question in affirmative. They ruled that the occupative mortgage is considered by the law (Article 53) equal to lease agreement. For this reason a person who pledges his property to occupative mortgage and then takes possession of another property under a separate mortgage contract, he should be considered as a taxpayer who lets his house to others and takes another property on lease. Therefore, in such cases the mortgagor can enjoy the facility provided under the aforesaid Article 55 of DTA.**

# Tax News in Brief

## REFUND OF EXCESSIVE TAX

**Under Article 243 of the Direct Taxation Act the taxpayers can apply for refund of taxes paid by them in excess of due amounts. The applications will be considered by tax officials, and should they reject them, the taxpayers can (within 30 days from the date the rejection has been notified to them) lodge an appeal to the Board of Settlement of Tax Disputes (BSTD), whose decision shall be final in this regard.**

**The Corporate Tax Department of the Ministry of Economy and Finance submitted the following questions to the Supreme Council of Taxation (SCT) for ruling:**

- 1. What action should be taken if the taxpayer would not apply to BSTD within the period of 30 days, as described above?**
- 2. Are the relevant tax officials allowed to revise their decisions, even if the taxpayers would not appeal to BSTD in due course?**

**The SCT reviewed the matter in its Plenary Board and gave the following answer on the questions:**

- If the taxpayer would not apply to the BSTD in due time, he would lose his right of appeal, and the decision of the tax official would become binding and final.**
- The tax official in charge of the case is allowed in all circumstances to reconsider his decision, if he would realize that excessive tax was paid by the taxpayer. Then the extra amount so paid should be refunded to the taxpayer according to procedure described by the law.**

**In other words, the tax officials are responsible for proper implementation of tax law, and if they find cases of inexact assessments, they are obliged to correct their mistake, whether or not a request being submitted for that purpose.**

## TRIBAL COOPERATIVES

**Tribal cooperative societies and the unions of such societies are 100% tax-exempted under the amended Article 133 of the Direct Taxation ACT (DTA). This amended article has become effective as of March 21, 1989. Before that, no specific exemption had been provided for tribal cooperatives, but they could take benefit from**

**general exemptions enumerated in Article 81 of the same law. This article states that any kind of income derived from agricultural activities is exempted from taxation. Since tribes and their cooperative societies concern, more or less, with agricultural business, they can avail themselves from the said tax exemption.**

**1. Note 6 to Article 100 of the Direct Taxation Act empowers the Finance Ministry to determine the taxable income of the members of the unions with the help of relevant guilds. The Ministry is authorized also to accept tax returns without verification of the books of taxpayers concerned, and only by investigating a few of declarations picked up on random basis (Article 158, DTA). Resorting to these regulations would help the Ministry to avoid the unbearable burden of examining hundreds of thousands of tax returns. The Association strongly recommends the application of these regulations to all member guilds, and declares its full readiness and willingness to assist the Ministry for realization of this objective.**

**Cooperation between the Association and the Ministry, and sincere implementation of the aforesaid regulations would increase the number of registered taxpayers, in proportions unthinkable at the present. Collecting moderate, but equitable, taxes from a great number of taxpayers would undoubtedly be much more profitable for the government, than to put pressure on a few who dared to file tax returns, and thus became known to the authorities.**

**A side benefit would be the dissemination of a feeling of justice and equity between the mass of taxpayers. Such feeling is a psychological prerequisite for achieving the goal of voluntary tax compliance, which by its turn constitutes the cornerstone of a successful tax system of our time.**

**2. The participants recommended also more adherence to the spirit of the Article 248 of DTA. This article requires that the judgment of BSTD should be based on explicit and justifiable reasoning, and such reasons and grounds should be clearly mentioned in the rendered decision.**

**3. The Association called the attention of the authorities to the necessity of active participation of judges (representatives of the Justice Administration) in deliberations of BSTDs.**

### **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.*

The interviewees emphasized on the expenditures of business units in particular. They had in mind both the current and capital expenditures, and believed that this factor should be taken into account in assessing the relevant taxes. The tax assessors - according to the interviewees - not only neglect the items of expenditure in computing the taxable income, but also consider them as criteria of prosperity of the business owners and tax them accordingly.	by the Justice Administration. The third member is to be appointed by the unions and other specialized agencies, depending on the cases. The interviewees pointed out that the representatives of the Justice Administration do not - in majority of cases - take part in deliberations of BSTDs. The only thing they do is to sign, at a later time, the decisions taken by the Board.	Ministry's representative. <b>THE RULE OF 20%</b> Under such circumstances, the chance of taxpayers to obtain a favorable verdict from the BSTD is not - according to the interviewees - very high. Nevertheless, in most cases a reduction of tax amount - up to 20% - is obtainable from BSTDs. This practice is due to the fact that giving relief more than 20% would entitle the tax assessor to appeal against the Board's decision to a higher body called the Appellate BSTD. The guilds consider this practice - as well as the reason behind it - unacceptable and illogical. BSTD should examine the case and render its decision on basis of the facts and evidence provided by the relevant parties, even if the decision so taken would become appealable by the taxpayer or the tax assessor.
<b>APPEAL AND ADJUDICATION</b>  Procedural law in the field of taxation constitutes an integrated part of the Direct Taxation Act (DTA). It provides, essentially and basically, for administrative adjudication of tax disputes. The principal body in charge of this duty is the Board of Settlement of Tax Disputes (BSTD). Each BSTD consists of 3 members. The first member is a representative of the Finance Ministry, and the second one is a judge appointed	Participation of the judge is very important for securing the impartiality of BSTD. First member is appointed by the Finance Ministry, and would naturally take the Ministry's side, and the third member, namely the representative of guilds, would also look for the interest of his principals. It is only the second member, that is the judge, who could play the role of an impartial arbitrator, and to secure an equitable and unbiased judgment.	<b>PROPOSALS</b> The participants put forward the following proposals for rectifying the present situation:

The main tax problems focused on by interviewees were as follows:

### **FILING OF RETURNS**

Taxation of workshops is subject to the provisions of Chapter 4 of the Direct Taxation Act (DTA). All other businesses are also governed by the same chapter. (Only the enterprises registered as legal entities are subject to a different section of the Direct Taxation Act.)

Almost all these taxpayers should file annual tax returns, and the tax assessors have to examine and verify the returns, and to assess the correct income tax in each case.

Taking into account the number of business units (engaged in the fields of production, distribution, and services) one could infer easily how enormous is the task put on the shoulders of tax officials.

### **LACK OF JUSTICE**

The mission is impossible, and the impossibility has led to a situation where less than one

fifth of all business units - at best - file their tax returns. In some years, this figure does not exceed even the tenth of all those who are supposed to submit tax returns.

Then the officials would concentrate on the tax returns they have actually received. They are obliged to collect a minimum amount of taxes, and this would enforce them to put pressure on those who have complied with their tax obligations. The majority of businesses, on the other hand, may find the opportunity to escape taxation, since there are not enough personnel available to the tax organization for investigating all cases of tax evasion.

Such course of action would, unintentionally, lead to transfer of tax burden from the majority of taxpayers to a minority who preferred to abide by the law.

### **ASSESSMENT DIFFICULTIES**

The job of tax assessment is very difficult, even in the case of tax returns actually received.

There are more than 130 branches of businesses, that are scattered all around the city. The tax assessors perform their duties on basis of geographical divisions, and each of them is

allocated his own separate area, or district. Suppose there be only 50 - out of 130 - kinds of businesses in the locality assigned to a given tax assessor. How could one person in his position become specialized, or even gather minimum necessary information in respect of all these professions and businesses?

Acquisition of such vast knowledge and experience is undoubtedly beyond the power of the majority of tax assessors.

### **ASSESSMENT IN PRACTICE**

What mentioned above is not a mere logical inference. The actual day by day practice of tax officials demonstrates its reality.

Tax assessment is realized, by and large, arbitrarily and no reference is - in most cases - made to the books and documents of taxpayers.

adequate devices for coping with the requirements of this big challenge. Many countries have chosen to use the electronic data processing technology for taxation purposes, and to cope with the severe circumstances referred to above through the use of computers. Management of a modern tax system without computerization would not produce desired results. Computer is an essential tool, a means of rationalization, and a provider of information in the service of taxation. It would aid the assessment and collection of taxes, and would also reduce the possibility of arbitrariness, mistakes, and discrimination in handling the tax cases.

Based on this reasoning, every tax system has to develop a clear and viable strategy in the field of computerization. As far as Iran is

concerned, the authorities have always supported the idea of automation in the field of taxation. The adoption of the law concerning the obligatory registration of certain categories of taxpayers, and obliging them to receive tax identification number, should be considered a positive step towards the computerization of taxation affairs.

But the scope of automation is not to be restricted to the area of data gathering. The relevant strategy must be planned and implemented in a manner that more and more phases of tax administration - and the phase of tax assessment in particular - could be covered by an adequate system of computerization.

*Dr. Aliakbar Arabmazar*

## TAX PROBLEMS FACED BY THE OWNERS OF PRIVATE WORKSHOPS

A Special Interview with authorities of  
THE ASSOCIATION OF THE UNIONS OF WORKSHOP OWNERS

### INTRODUCTION

Maliyat journal had an interview with Mr. Mohammadali Khansari Atigh, the Executive Secretary, and other members of the Central Board of the

Association, an extract of which

will be presented in this article.

The Association is the central

organization of 64 guilds or

unions, each of them

representing one or more

branches of crafts and small

industries. Tens of thousands of

workshops are being registered

as the members of these unions

all around the capital city

Tehran.

**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 - see the attached order form)

**MALIYAT ACCEPTS ADVERTISEMENTS**

(See the second page of the cover)

---

**In this issue:**

From the President	1
Tax Problems Faced by the Workshop Owners	2
Tax News in Brief	6
Book Review	10
Abstracts of Persian Articles	11

**FROM THE PRESIDENT**

Today's world is characterized by increasing role of taxation as the most basic element of the public financial structure. The realm of taxation is becoming so expanded, and its operation so complicated, that no government would ignore the urgent need for restructuring the conventional methods of tax administration.

Iran is not an exception to those worldwide developments and transformations. The increasing change and complexity of the tax environment have made the performance of the tax systems quite difficult under the traditional ways of administration. The social environment contains an important aspect in this regard. The number of people has been doubled during the last few decades, and the trend will, according to specialists, continue in the future. This means that more and more people are being drawn to the net of taxation.

Divergence of businesses and economic activities is another widespread trend in the country. This development has led to increasing prosperity of certain groups of citizens. The market mechanism and relations have also been substantially changed, to sustain all these drastic alterations in the social and economic life of the society. We have to take into consideration one more significant factor, namely the shifting in the financial policy of the government. It has been unanimously accepted that the country should abandon the old tendency of relying on oil revenue, and the best and safest alternate to that source of revenue is taxation. Such a knotty complex of interwoven circumstances challenges the tax organization, and there is no doubt that the customary procedures of tax administration are not