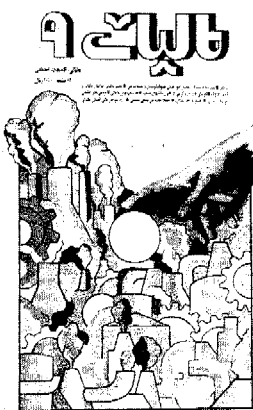


# بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ



طرح روی جلد: حمیدرضا محسنی

## مالیات

فصلنامه 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

- سرآغاز  
مصاحبه با مسئولان:
- ۲ دکتر علی اکبر عرب مازار
- مجمع امور صنفی صنوف تولیدی و خدمات فنی تهران  
بر مصوبه هیأت وزیران در خصوص «الزام بر وجود نمایندگی  
ثبت شده فروشنندگان خارجی در ایران» چه گذشت؟
- ۳
- واحد تحقیقات مالیاتی دانشکده امور اقتصادی
- ۹ دکتر محمد توکل
- بحث تحلیلی پیرامون مالیات بر ارزش افزوده  
«درآمد واقعی» و «واقعیات امر»:
- ۱۳
- نارسانای‌های واژه‌گزینی در قانون مالیات‌های مستقیم  
مدیریت نوین مالیاتی  
بررسی‌های تطبیقی:
- ۱۹ علی اصغر عابدی
- ۲۱ دکتر علی اکبر عرب مازار
- نرخ مالیات بر شرکت، فرانسه - ایران  
پاسخ به خوانندگان  
اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی
- ۲۷ دکتر محمد توکل
- ۳۳ واحد تحقیقات مالیاتی دانشکده امور اقتصادی
- ۳۴ معرفی کتاب  
خبرها  
آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی  
مقررات و بخشنامه‌های مالیاتی، و آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی  
و دیوان عدالت اداری  
بخش انگلیسی
- ۳۹
- ۴۱
- ۴۶
- ۴۹

صفحه آرائی: 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.

دفتر مجله مالیات: دانشکده امور اقتصادی

شماره ۱۵۳، خیابان طالقانی، بین حافظ و

ولی عصر، کد پستی: ۱۵۹۱۸، تهران.

صندوق پستی: ۱۱۱۱ - ۱۵۸۷۵، تهران.

فاکس: ۶۴۱۹۷۱۶

تلفن: ۶۴۶۴۵۱۸

## 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 ضروری و اجتناب ناپذیر ساخته است. کشور ما از این حرکت عوام 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 بیشتر نفوس - حداقل در طول برنامه دوم توسعه - دارد، و به همین نسبت بر تعداد مؤدیان و تنوع گونه‌های ایشان الزاماً افزوده خواهد شد. یا 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 بی‌انتهای 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 و بسیار پیرامون آن سخن گفته اند و از شرح و تفسیر بی‌نیاز است.

لکنون مدیریت مالیاتی کشور با میدانی به این وسعت و حریفی چنین نیرومند و هزار چهره روبروست، 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 انبوه 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 امر تشخیص، وصول، و تدارک و آماده‌سازی اطلاعات مالیاتی بهره‌جست. امکانات غول‌آسای کامپیوتر در پردازش داده‌ها و اطلاعات و کنترل و تطبیق و استنتاج منطقی قضایا می‌تواند بسیاری از نارسائی‌های کنونی اداره امر مالیاتی را کاهش دهد و زمینه بسیاری از اعمال نظرهای شخصی و تبعیضات و اشتباهات را از میان بردارد.

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 روشن سازد. سیاست سازمان مالیاتی ما در این زمینه کدام است؟ در حدی که به اعلام نظرهای مسئولان مربوط می‌شود، به نظر نمی‌رسد - یا دست کم ما آگاهی نداریم - که مخالفتی با کاربرد کامپیوتر در امور مالیاتی ابراز شده باشد، و بلکه بعکس در جهت تأیید 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 امر 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 گونه که دیدیم می‌تواند مراحل مهمی همچون تشخیص و وصول مالیات‌ها را دربر گیرد و حجم عظیمی از کارهای مربوط به این مراحل را با دقتی غیرقابل قیاس با سیستم کنونی به فرجام رساند. با توجه به اهمیت انکار ناپذیر کامپیوتری کردن امور مالیاتی جای آن دارد که عنایت بیشتری از سوی مسئولان نسبت به این قضیه مبذول گردد و گام‌های بلندتر و مؤثرتری در تحقق بخشیدن به این برنامه برداشته شود.

علی اکبر عرب‌مازار

# مصاحبه با مسئولان

## مجمع امور صنفی صنوف تولیدی و خدمات فنی تهران

مجله مالیات مصاحبه ویژه ای را با مسئولان مجمع امور صنفی تهران انجام داد که هدف آن به طور عمده شنیدن نظرات و پیشنهادهای ایشان در زمینه مسائل مالیاتی و انعکاس آن در مجله مالیات بود. مجمع امور صنفی سازمان مرکزی اداره امور اتحادیه های صنوف تولیدی پایتخت به شمار می رود و در مجموع تعداد ۶۴ اتحادیه صنفی را دربر دارد. واحدهای وابسته به این اتحادیه ها جنبه تولیدی یا ارائه خدمات فنی دارند، و حرفه های بسیار متعددی را شامل می شوند. به این ترتیب آنچه در این مصاحبه منعکس شده می تواند فراگیرنده مسائل مرتبط با طیف گسترده ای از انواع فعالیت های اقتصادی جامعه تلقی شود، و امید است که مورد توجه مسئولان و سایر خوانندگان قرار گیرد.

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

### 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 شده ای است، و در کشور ما پرداخت مالیات نه تنها یک وظیفه ملی بلکه یک تکلیف شرعی نیز به شمار می آید. 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 ۳۰۰۰۰۰ واحد شغلی شناخته شده وجود دارد که دارای پروانه کسب یا

کارت شناسائی می باشند. در کنار این گروه که در اتحادیه های صنفی به ثبت رسیده و مورد شناسائی قرار گرفته اند، در صد بسیار بالائی - بیش از ۵۰٪ رقم فوق - از این ترتیب برکنار مانده اند، و به این ترتیب جمع واحدهای صنفی شهر تهران به حدود ۵۰۰۰۰۰ واحد بالغ می شود که در زمینه های 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 توافقی های مالیاتی با وزارت امور اقتصادی و دارائی به موقع صورت پذیرفت کنار بگذاریم، خواهیم دید که در سال های دیگر مجموع

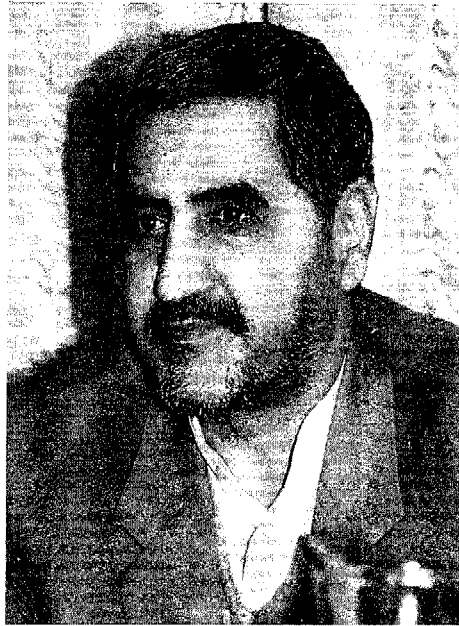
اظهارنامه های مالیاتی دریافتی قابل توجه نبوده و فقط در یکی از سال ها که فعالیت استثنائی طی آن انجام شد شمار این اظهارنامه ها به حدود ۷۰ الی ۸۰ هزار بالغ گردید.

همین مطلب نشان می دهد که بخش عظیمی از مشاغل برای وزارت دارائی ناشناخته اند و مالیات آن ها به درستی وصول نمی شود، و اگر هم وصول شود جنبه دراز مدت داشته و به هر تقدیر ظرف سال مالی قابل وصول نیست. حال آن که 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 می تواند هزینه های خود را به موقع تامین کند، مساله تکلیف قانونی نیز مطرح است. مؤدی و ممیز مالیاتی هر دو باید بسیار به موقع نسبت به رسیدگی و بیان نظرات خود اقدام کنند. در غیر این صورت از طرفی اظهارنامه های تسلیمی قطعیت پیدا می کند و یا مورد اساساً مشمول مرور زمان مالیاتی قرار می گیرد، و یا این که حق اعتراض مؤدی ساقط می شود.

مشکل قضیه به همان نقیصه نبود یک مکانیزم صحیح تشخیص مالیاتی باز می گردد. سازمان مالیاتی کشور از شمار کافی کادر تشخیص برای رسیدگی به تمام اظهارنامه های مالیاتی برخوردار نیست، و حداکثر ظرفیت کاری این سازمان از حدود ۷۰ الی ۸۰ هزار اظهارنامه مالیاتی واحدهای صنعتی فراتر نمی رود. از آنجا که ظرفیت کار از این حد تجاوز نمی کند، و ضمناً وصولی های پیش بینی شده نیز باید تحقق پیدا کند، ناگزیر تمام فشار متوجه کسانی می شود که به قانون احترام گذارده و به موقع اظهارنامه های خود را تسلیم داشته اند. در چنین وضعی بسیاری از درآمدها از نظر دور می ماند. البته اگر پای نقل و انتقال واحد صنعتی به میان آید مؤدی باید مفاصای مالیاتی دریافت دارد و قضیه روشن می شود. ولی این موارد حکم استثناء بر اصل را دارد، ضمن این که پس از گذشت سه سال از عملیات مالی واحد صنعتی، مساله مالیاتی مواجه با مقررات مرور زمان می گردد.

برای مقابله با این وضع ما پیشنهاد همکاری به سازمان



مالیاتی کشور ارائه می داریم. در تهران ۱۳۰ اتحادیه صنعتی وجود دارد که از این تعداد ۶۴ اتحادیه عضو مجمع ما هستند. در هر اتحادیه علاوه بر هیات مدیره، نمایندگان عضو کمیسیون های حل اختلاف مالیاتی و کارشناسان مالیاتی نیز فعالیت می کنند. اگر در هر اتحادیه به طور متوسط تعداد اهل خبره را فقط ۱۰ نفر فرض کنیم حدود ۱۳۰۰ متخصص و صاحب نظر وجود دارند که به رایگان در خدمت وزارت دارائی بوده و حاضر به همکاری هستند. البته این به آن معنی نیست که ما بخواهیم ادعا کنیم هر نظری این

گروه بدهد 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 اظهارنامه های مالیاتی جمع کثیری از واحدهای صنعتی 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 مسئولان همواره از آن سخن می گویند 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 کاردانی 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 انبوهی از گونه های شغلی روبرو 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 آن که مؤدی در مقابل چنین وضعی عکس العمل شدید نشان می دهد.

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

ناشناخته مالیاتی سرمایه گذاری کند که در نتیجه، هم خواهد توانست به هدف های خود برسد و هم از تحمیل 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 توافق های مالیاتی که منعقد ساخته توانسته است نشان دهد که خواستار چنین عدالتی است.

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

است. در حال حاضر مؤسسات بانکی به سرمایه گذاری ها حدود ۱۸٪ سود می دهند. مفهوم این کار این است که حدود ۸۲٪ هزینه برای فعالیت های اقتصادی وجود دارد. مساله هزینه ها در رسیدگی به مالیات واحدهای 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 واحدهای صنفی است. شاید شرکت ها و مؤسساتی 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 مؤسسات 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 تجاری 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



کارفرمائی 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 سودزا به نظر برسند. 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 تفاهم رسیدگی کنند و ببینند مشکلات و مخارج واحد مربوط چه بوده و مالیات حقه آن کدام است. متأسفانه مسائل طرفین در چنین جوی حل و فصل نمی شود و غالباً بدبینی بر هر دو حاکم است. مؤدی از بیان حقیقت

قضایا و اهمه دارد و ممیز نیز تصور کذب در مورد مؤدی 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. واحدهائی هستند که نمی‌خواهند مالیات بدهند و طبعاً باید این گونه مؤدیان 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 بپردازند. در چنین جوی موارد بی‌عدالتی از میان می‌رود و از بروز نارضائی‌ها نیز جلوگیری خواهد شد.

خواهش من از مجله مالیات انعکاس این نظرات و پیشنهادهاست، تا مورد توجه مسئولان قرار گیرد و ترتیبی فراهم آید که مراجع مالیاتی و مؤدیان 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 عنایت 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 مؤدی به این مرحله از آگاهی باطنی برسد که مالیات حق جامعه و بیت‌المال است و تفاهم لازم در وی نسبت به این امر پدید آید، بسیاری از دشواری‌های کنونی حل خواهد شد و نیازی به صرف این همه انرژی و هزینه در زمینه وصول مالیات

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 انعکاس نظرات و پیشنهاد هائی از آن گونه که امروز مطرح شد به وجود آید و مسائل مورد توجه مسئولان قرار گیرد.

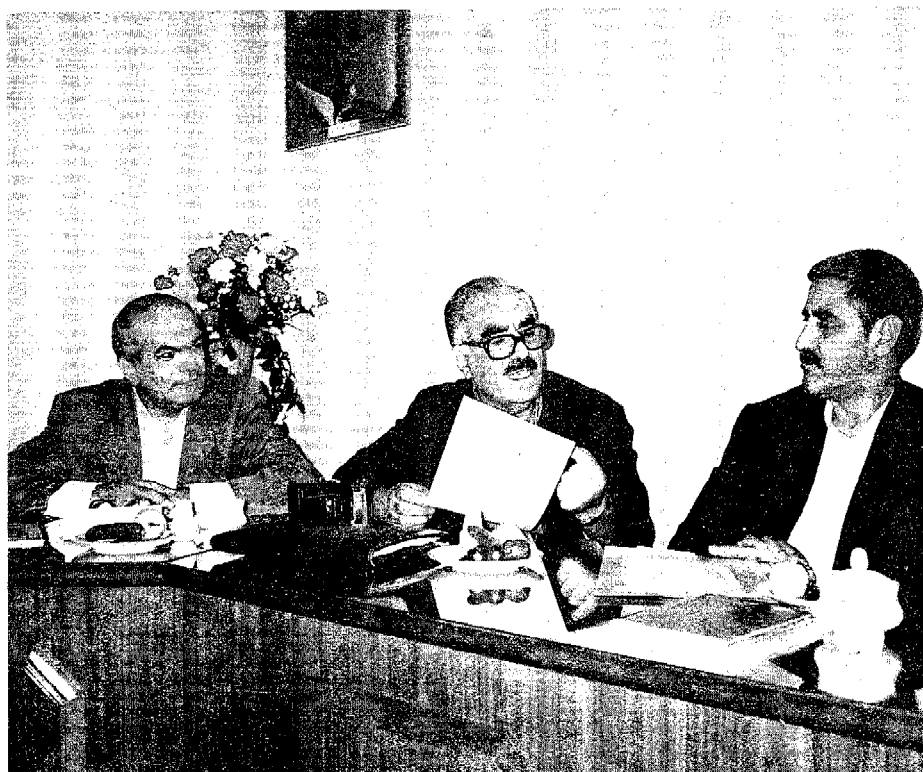
### آقای حسین خانبائی

اینجانب به عنوان فردی که سال‌ها نمایندگی 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 مؤدیان مالیاتی داشته‌ام، و ضمناً به عنوان فرد صنفی خود در معرض امر مالیات و مسائل مالیاتی مربوط به آن بوده‌ام.

مسائل اصلی مالیاتی قبلاً مطرح شد و من فقط به برخی نکات عملی و محسوس در رابطه با مسأله 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 مؤدیان وجود دارد. مسائل شخصی مؤدی و نحوه فعالیت او در میزان درآمد حاصل بسیار مؤثر است. تعداد ساعاتی 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 پیدا کند. ولی حوزه مالیاتی غالباً به این تفاوت‌ها بی‌توجه بوده و همه را به یک چشم نگاه می‌کند.

بر اثر چنین وضعی مؤدی ناراضی به اتحادیه و مجمع متوسل می‌شود و ما قضیه را در کمیسیون پی‌گیری می‌کنیم. در آنجا بازم مسائل مطروح 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 مآخذ قرار گرفته 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



کنند. به هر حال ما نظر و دلایل خود را در اوراق رای می‌نویسیم و امضاء می‌کنیم. ولی فردا صبح که مراجعه می‌کنیم می‌بینیم که نماینده دادگستری آمده‌اند و فقط امضاء کرده‌اند، و ضمناً اشاره‌ای هم به دلایل و نظرات اظهار شده نکرده‌اند.

مساله دیگر نحوه عمل رایج در کمیسیون‌های مالیاتی از حیث تعیین کارشناس است. در مواردی که نماینده صنف یا مؤدی، 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 نارسائی‌هایی وجود دارد. اولاً کارشناس از حیث سابقه، مهارت، و رده سازمانی در سطحی نازل تراز نماینده دارائی عضو کمیسیون و ممیز کل و سرممیز قرار دارد، و از طرفی خود عضو سازمان مالیاتی است و به ندرت ممکن است

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

طبیعی است که این اوضاع و احوال می‌تواند مایه سرخوردگی و یاس از اجرای قانون شود. قانون‌کنونی 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.

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 مأموریت خود خواه و ناخواه جانب دولت را می‌گیرد. نماینده صنف هم طبعاً همین وضع را نسبت به منافع مؤدیان دارد. در اینجا همان قاضی است که می‌تواند به عنوان یک حکم بی‌طرف عمل کند و با تسلطی که قاعده 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 صبح‌ها نمی‌توانند شرکت

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 قرارگیرد. در امر تشخیص مالیات یک ضرورت عمده رفع جو بدبینی بین ممیز و مؤدی است. در مورد توافقنامه‌های مالیاتی که امروز به آن‌ها اشاره شد، باید بگویم حتی در موردی هم که مفاد توافقنامه‌ها به زیان ما بود، 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 تشریح 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 مبهم است و برداشت‌هایی 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 آن‌را 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 متعهد کم نیستند. این روش کار بهتر از ترتیب فعلی خواهد بود که در اتاق در بسته 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 گفتند حتی در داخل یک رسته معین تفاوت‌های بسیاری از حیث 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.

نکته و پرسش دیگر این است که در کجای دنیا رسم است مالیات یک واحد صنفی را هر ساله و به طور مستمر و منظم افزایش دهند؟ وضع موجود از این قرار است که مالیات باید حتماً ۲۰، ۳۰، ۴۰ 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 خواهند گفت اگر ضرر می‌دهی چرا کسب خود را تعطیل نمی‌کنی؟ این استدلال درست نیست. فرد صنفی می‌خواهد کار خود را نگاه دارد و 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 ارفاق‌ها 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 عادلانه‌ای را نسبت به این واحدها مبدول دارند.

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

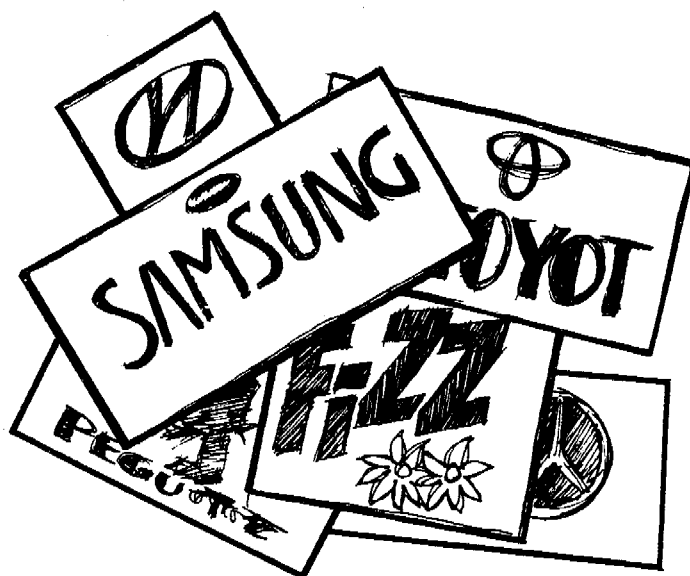
چون به موضوع ارجاع قضایا به کارشناس صحبت شد، باید اضافه کنم که حتی اگر کارشناسی پیدا شود که خلاف تشخیص حوزه نظر دهد غالباً نماینده وزارتخانه در هیات حل اختلاف این نظر را نمی‌پذیرد و می‌گوید در پذیرش یا رد آن مختار است. نکته دیگر تخفیف زیر ۲۰٪ است که کمیسیون‌ها معمولاً از آن تجاوز نمی‌کنند. این رویه مبنای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

در پایان این مطلب را هم بگویم که اگر پای 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 مؤدیان را به همراه داشته باشد. در غیر این صورت نتیجه مطلوب و عدالت مالیاتی و وصول شایسته مالیات تامین نخواهد شد. □

# بر مصوبه هیأت وزیران در خصوص: «نمایندگی ثبت شده فروشندگان خارجی در ایران»

## چه گذشت؟

واحد تحقیقات مالیاتی  
دانشکده امور اقتصادی



### مقدمه

هیأت دولت در جلسه مورخ ۷۱/۷/۸ مراتب زیر را تصویب نمود:

«وزارت بازرگانی - وزارت امور اقتصادی و دارایی

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۱/۶/۱۱ بنا به پیشنهاد شماره ۳۹۳۱۵ مورخ ۱۳۷۰/۸/۱۸ وزارت صنایع سنگین و به استناد اصل یکصد و سی و هشتم 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 قضاییه، 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 هیات دولت، دبیرخانه مجمع تشخیص مصلحت نظام، کلیه وزارتخانه‌ها، سازمانها، موسسات دولتی و نهادهای انقلاب اسلامی ابلاغ می‌شود.»

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

از آنجا که 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 هیات دولت قرار داد، و وزارت امور اقتصادی و دارایی در همان تاریخ نظرات اصلاحی خود را نسبت به آئین‌نامه پیشنهادی اعلام داشت. از مطالعه آئین‌نامه‌های پیشنهادی و نظرات وزارت اقتصاد و دارایی و تطبیق آن با مفاد مصوبه بخوبی روشن است که تصویب‌نامه مورد 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

مصوبه تصریح شده)، هدف شناسائی نمایندگان رسمی شرکت‌های فروشنده - 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 مورد بحث قرار می‌دهیم:

### الف - بعد فنی

در بخش خدمات بعد از فروش شرکای تجاری ایران عمدتاً کشورهای هستند که نیلأ به آنها اشاره خواهیم کرد. برخی از فروشندگان عمده کالا و خدمات صادراتی این کشورها که از سالهای قبل حضور فعال در ایران داشته‌اند، اقدام 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.

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

سوئد: ولو، ایکسون، اس کا اف، تترالاول و غیره.

ژاپن: شرکتهای پاناسونیک، تویوتا، توشیبا، میتسوبیسی، میتسویی، سونی، ناسیونال و دهها شرکت دیگر.

فنلاند: شرکت نوکیا و غیره.

فرانسه: شرکتهای توتال، آلستوم و بسیاری شرکت‌های دیگر.

هلند: شرکت اوسی‌ئی، آی‌اف اف و غیره.

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

باتوجه به این فعالیت‌ها می‌توان پرسید که آیا دستگاه‌های

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 فروشندگان 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 قراردادهای 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 و مسائل کالای عرضه شده، تعمیر آن، و بالاخره تامین قطعات یدکی دستگاه اصلی است. اما بسیار اتفاق می‌افتد که چون برای خرید لوازم جانبی به این شرکت‌ها مراجعه می‌شود، اعلام می‌دارند که فاقد هرگونه قطعات و لوازم هستند. اما اگر به بازار آزاد مراجعه کنید، ملاحظه خواهید کرد که همان قطعات و لوازم با مارک فروشندگان دیگر خارجی به فراوانی یافت می‌شود. آریا وزارت ذیربط کنترل لازم در رابطه با اجرای 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 سؤال دیگر.



## ب - بعد مالی مصوبه

فروشنندگان خارجی از طریق نماینده مقیم در ایران (به صورت شخص حقیقی یا حقوقی) اقدام به فروش کالا و خدمات می‌کنند و عملاً نماینده آنها طبق عرف بین‌المللی از درآمدی تحت عنوان کمسیون، 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 درآمدها، واسطه‌های معاملات از درآمد بسیار بالائی برخوردار می‌گردند، بی آن که مالیات متعلق را پرداخت کنند. ضمناً درآمد کمسیونری (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 کمسیونری بوده است.

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

۱. وزارت امور اقتصادی و دارائی با داشتن ابزار حقوقی لازم (مصوبه فوق) تا چه حد در شناسائی درآمد کمسیونری موفق بوده است؟  
۲. آیا آماری تهیه شده که نشان

دهد درآمد کمسیون ابرازی توسط مودیان مالیاتی تا قبل از سال ۱۳۶۰ و سپس بین سالهای ۱۳۶۰ تا ۱۳۷۱، چه میزان بوده و از سال ۱۳۷۱ به بعد، با داشتن مجوز یاد شده، درآمد کمسیون ابرازی مودیان و نهایتاً درآمد کمسیونری شناسائی شده توسط وزارت اقتصاد و دارائی به چه میزان بالغ گردیده است؟

۳. یکی از طرق شناسائی درآمد کمسیونری و خدمات بعد از فروش، داشتن سوابق ثبتی نمایندگان رسمی فروشنندگان 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 فروشنندگان خارجی و سوابق ثبتی نماینده رسمی معرفی شده و غیره، لیستی از اسامی نمایندگان رسمی معرفی شده تهیه کرده، و آیا از تنظیم سوابق مالیاتی برای آنها اطمینان حاصل

نموده است؟

۴. آیا دستگاه‌های دولتی اطلاعات مالی مرتبط با این گونه قراردادها را به موقع در اختیار وزارت امور اقتصاد و دارائی قرار داده، و سپس وزارت مذکور این اطلاعات را با اطلاعات مالی مندرج در اظهارنامه‌های مالیاتی نمایندگی‌های فوق تطبیق می‌دهد یا خیر؟  
۵. آیا آماری از دفاتر نمایندگی ثبت شده شرکت‌های خارجی، که با دستگاه‌های دولتی قرارداد داشته و ملزم به ثبت نماینده یا شعبه بوده‌اند، از طریق اداره کل مالیات بر شرکتها تهیه شده و پیگیری لازم برای شناسائی درآمد این گونه دفاتر از طریق اخذ اطلاعات مربوط به طرف قرارداد صورت گرفته است؟ و به طور کلی آیا اجرای مصوبه هیات دولت در مورد لزوم ثبت شعب و نمایندگی‌های خارجی پیگیری شده و از جهت مالیاتی کنترل صحیح نسبت به این دسته از مودیان صورت پذیرفته و آمارهای لازم در این باب تهیه گردیده است؟

۶. یکی از مشکلات خرید خارجی مسأله اضافه‌بها (overinvoice) است. کدام مرکز اطلاعاتی در رابطه با این گونه خریدها وجود دارد که بر قیمت‌های فروش کالا به خریداران ایرانی نظارت کند و بررسی نماید که کالاها و ماشین‌آلات یکسان به چه قیمت‌های گوناگونی از سوی فروشنندگان مختلف عرضه شده

است؟ به نظر نمی‌رسد که چنین مراکز کنترلی وجود داشته باشند. البته شاید مراکز تهیه و توزیع قبلاً این کار را تا حدودی انجام می‌دادند، ولی از سال ۱۳۶۹ که خریدهای خارجی بدون انتقال ارز آغاز شد، همان اندازه کنترل هم متوقف گردید. خریدهای ارزی به طور قطع مشمول اضافه بها است، بی آن که کنترلی در این باب 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 ببینند فعالیت موردنظر چه میزان درآمد، ارز، اشتغال، و انتقال تکنولوژی و سایر مزایا به بار خواهد آورد. در ایران متأسفانه 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 عملاً 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 (صورتحساب واقعی بوده و Over invoice نشده باشد).

ب - خدمات بعد از فروش ارائه شود.

ج - صاحبان درآمدهای مرتبط با این گونه معاملات در سیستم مالیاتی کشور مورد شناسایی 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 سنوات ۷۳-۱۳۷۰) و همچنین ارز حاصل از صادرات عمدتاً به مصرف خرید کالا و خدمات از خارج می‌رسد، قاعدتاً اشخاص واسطه از درآمد قابل ملاحظه‌ای برخوردار می‌باشند. شناسایی 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 کنند و به همان ۱۰٪ کمیسیون منطقی خود قانع باشند، درآمد آنها رقمی 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 بر این درآمد با ضریب ۵۰٪ به

حدود ۵۰۰ میلیون دلار بالغ خواهد شد. از آنجا که این وجوه ارزی طی چندین سال گذشته عمدتاً سر از بازار آزاد درآورده است، هم ارز ریالی این رقم در سال ۱۳۷۳ 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 دارایی استنباط می‌شود، درآمد مالیاتی جایگاه ویژه‌ای در بودجه سالهای آتی خواهد داشت. به نظر می‌رسد بدون شناسایی صحیح و کامل درآمدهای مختلف (از جمله درآمد عملیات بالا) وصول مالیات آن طور که در برنامه پیش‌بینی شده، با اشکال روبرو خواهد شد. امید است مسئولان مالیاتی کشور اجرای مصوبه مذکور را از بعد شناسایی 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 ارائه‌کنندگان 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 دانسته شد. کوشش مقاله حاضر که با چنین هدفی تنظیم شده، بر این خواهد بود 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 هر یک از این عناصر خواهیم پرداخت، تا در مجموع ایده بالنسبه جامعی از مالیات بر ارزش افزوده برای خوانندگان حاصل گردد.

## تعریف مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده عبارتست از نوعی مالیات غیر مستقیم بر مصرف (مألاً بر هزینه) که به طور غیر انباشته 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 مقابل مالیات خاص، و به مفهوم آن است که مالیات بر ارزش افزوده بر عموم کالاها و خدمات (بجز آنچه قانون مستثنی کرده) تعلق می‌گیرد، و مثلاً مانند مالیات‌های غیر مستقیم رایج در ایران نیست که انواع محدود و معینی از کالاها را دربر می‌گیرد.

## غیر مستقیم

صفت غیر مستقیم برای این نوع مالیات را باید در ارتباط با قابلیت انتقال آن مورد توجه قرارداد، در غیر این صورت و صف مذکور چندان صادق بر مورد نخواهد بود. مالیات بر ارزش افزوده به صورت رقمی جدا از اصل قیمت کالا یا خدمات محاسبه، و از مصرف‌کننده 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 مألاً بر عهده مصرف‌کننده قرار می‌گیرد. حال آن که در مورد مالیات بر درآمد فرض بر این است که باید بر صاحب درآمد بار شود.

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

نمی‌کند. مثلاً بازرگانی که مالیات بردرآمد می‌پردازد، همواره سعی می‌کند آن را به مشتریان خود و مصرف‌کنندگان منتقل کند و احتمال موفقیت نیز برای وی موجود است. بعکس ممکن است بر اثر عواملی مانند افت قیمت‌ها در بازار یا گریز 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 تحمیل نهائی آن بر مصرف‌کننده است. پس هر دومی 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 قرارگیرد. 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 مآلاً و در نهایت باید بر مصرف‌کننده بارشود.

### مصرف (هزینه)

کلمه مصرف که در تعریف فوق به کار برده شد، تا حدی موجه ابهام است. برخی از کالاها، 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 مورد نظر است. ولی یک پرده نقاشی ممکن است به نسل‌های آینده

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 مناسب‌تر 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.

### غیر 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 تومان به کارگاه تهیه لبنیات بفروشد و سپس این کارگاه فراورده‌های خود را با اضافه کردن ۱۰۰۰۰ تومان به توزیع‌کنندگان تحویل دهد، و آنان نیز با افزودن همین مبلغ کالا را به مصرف‌کنندگان بفروشند، و در هر مرحله ۱۰٪ مالیات دریافت کنند، نتیجه به شرح جدول زیر خواهد بود:

| فروشنده       | خریدار        | قیمت فروش | مالیات ۱۰٪ | جمع دریافتی | جمع مالیات |
|---------------|---------------|-----------|------------|-------------|------------|
| دام‌پروری     | کارگاه لبنیات | ۱۰۰۰۰     | ۱۰۰۰       | ۱۱۰۰۰       | ۱۰۰۰       |
| کارگاه لبنیات | توزیع‌کنندگان | ۲۱۰۰۰     | ۲۱۰۰       | ۲۳۱۰۰       | ۳۱۰۰       |
| توزیع‌کنندگان | مصرف‌کنندگان  | ۳۳۱۰۰     | ۳۳۱۰       | ۳۶۴۱۰       | ۶۴۱۰       |
| —             | —             | —         | —          | کل مالیات   | ۱۰۵۱۰      |

این که مالیات در لفاف قیمت پیچیده شده و به این صورت به جلو غلطیده و با بار 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 بدین 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 مآلاً سنگینی تمامی مالیات بر عهده خریدار نهائی قرار گرفته و او جمعاً ۱۰۵۱۰ تومان مالیات پرداخته است. نهایت

تحت عنوان مالیات بر ارزش افزوده در صورت حساب‌ها 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

و مابه‌التفاوت را به عنوان مالیات بر ارزش افزوده پرداخت می‌کند. همان مثال مربوط به موسسه دامداری، کارگاه لبنیات، توزیع‌کننده، و مصرف‌کننده در سیستم مالیات بر ارزش افزوده طبق جدول صفحه بعد عمل خواهد کرد:

| فروشنده       | خریدار        | قیمت فروش | مالیات ۱۰٪ | جمع پرداختی خریدار | مالیات مرحله قبل | مالیات پرداختی این مرحله |
|---------------|---------------|-----------|------------|--------------------|------------------|--------------------------|
| دام پروری     | کارگاه لبنیات | ۱۰۰۰۰     | ۱۰۰۰       | ۱۱۰۰۰              | —                | ۱۰۰۰                     |
| کارگاه لبنیات | توزیع‌کنندگان | ۶۰۰۰۰     | ۶۰۰۰       | ۶۶۰۰۰              | ۱۰۰۰             | ۱۰۰۰                     |
| توزیع‌کنندگان | مصرف‌کنندگان  | ۳۰۰۰۰     | ۳۰۰۰       | ۳۳۰۰۰              | ۶۰۰۰             | ۱۰۰۰                     |
| —             | —             | —         | —          | —                  | کل مالیات        | ۳۰۰۰                     |

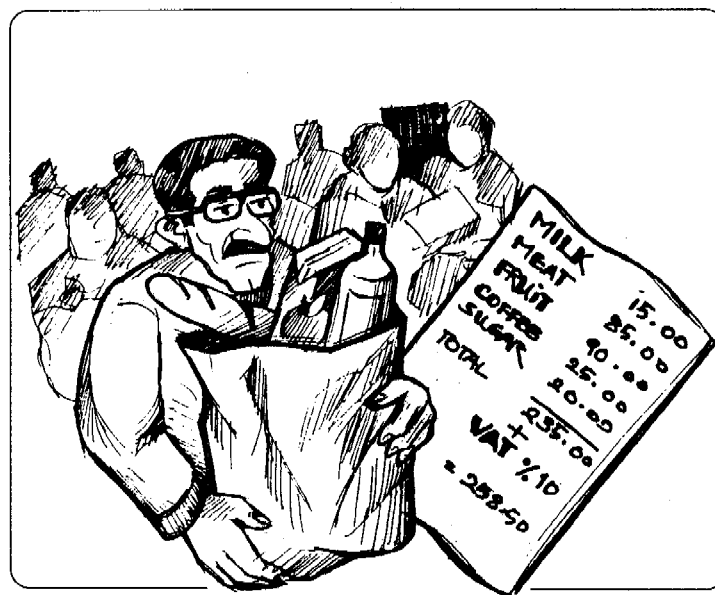
در اینجا نیز کل مالیات پرداخت شده به مصرف‌کننده انتقال می‌یابد، ولی میزان آن دقیقاً معادل نرخ کلی مالیات بر ارزش افزوده است که در اینجا به فرض معادل ۱۰ درصد می‌باشد. ضمناً مالیات روی مالیات هم محاسبه نشده است. چنین است مفهوم خصلت «غیرتابشته» که در تعریف مالیات بر ارزش افزوده گنجانیده شده است.

افزوده معاف کرد. در آن صورت یک رشته نیرومند از ممانعت‌هایی که نسبت به مالیات بر ارزش افزوده ابراز می‌شود، موضوعاً منتفی 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 زیان‌هایی نیز بروز خواهد کرد که در سطور بعد - هنگام بحث پیرامون خصال و اوصاف مالیات بر ارزش افزوده بیان خواهد شد.

### کلیه مراحل تولید و توزیع

به نظر نمی‌رسد این بخش از تعریف مالیات بر ارزش افزوده نیاز به تشریح و توصیف داشته باشد. مثالی که فوقاً 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.

**خصوصی**  
این عنوان در رابطه با فروشندگان و ارائه‌کنندگان کالا و خدمات به کار می‌رود، که در عین حال مسئولیت محاسبه مالیات و اخذ آن (همراه قیمت) از خریدار و تسلیم آن به صندوق مالیه را برعهده دارند و از آنان به عنوان اشخاص مشمول مالیات یاد می‌شود.



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

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.

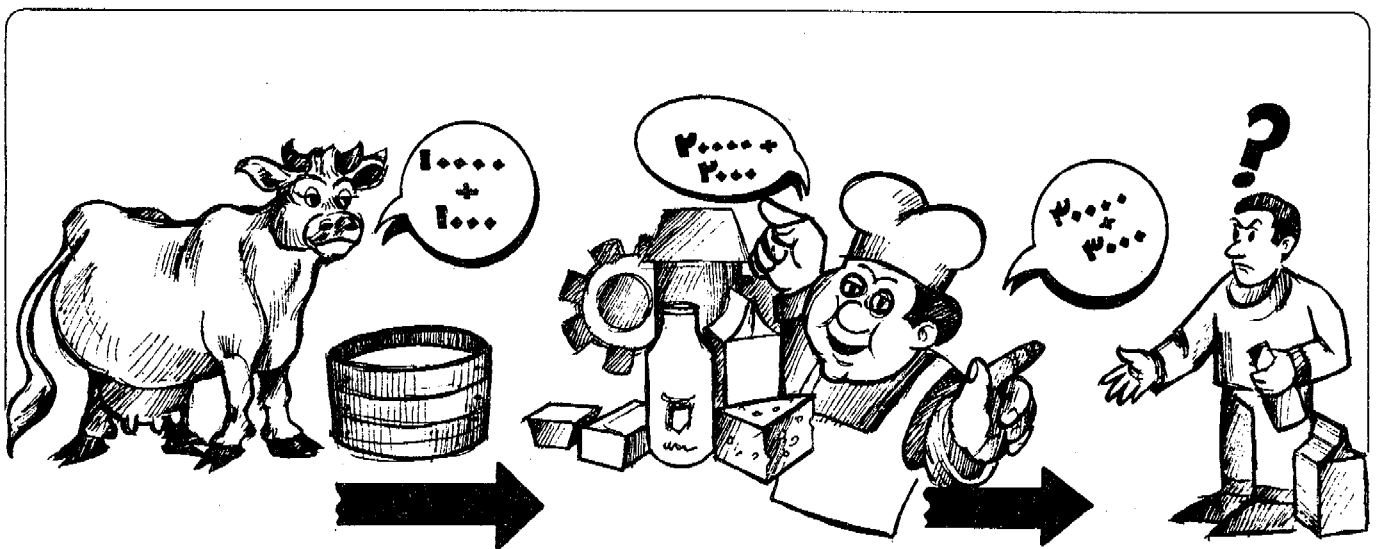
اعمال حاکمیت عمل می‌کنند. در این صورت مساله مالیات بر ارزش افزوده مطرح نخواهد بود، هرچند که این اشخاص حقوق و عوارض، کارمزد، و یا هر وجه دیگری در رابطه با این‌گونه فعالیت‌های خود دریافت دارند.

اما اشخاص مورد بحث در دو مورد مشمول مالیات خواهند بود: نخست این که در مقام رقابت یا 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 فعالیت‌هایی را در ضمیمه D خود برشمرده، که اگر موسسات دولتی به آن فعالیت‌ها اشتغال ورزند به هر حال مشمول - و یا مسئول - مالیات بر ارزش افزوده به شمار خواهند 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، انبارداری، 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 مستقلاً در هر مکانی به فعالیت‌های اقتصادی مذکور در بند ۲ - صرف‌نظر از اهداف و نتایج آن فعالیت‌ها - اشتغال دارد.

۲. فعالیت‌های اقتصادی مذکور در بند ۱ شامل فعالیت‌های تولیدکنندگان، فروشندگان، و ارائه‌کنندگان خدمات می‌باشد و از جمله فعالیت‌های معدنی، کشاورزی، و فعالیت‌های اهل حرف را نیز در بر 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 تولیدشده در داخل کشور، و هم کالاهای وارداتی را در بر 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 مقصد این وضعیت به نحوی تعدیل می‌شود، و از جمله مالیات بر ارزش افزوده نسبت به آن اعمال می‌گردد. البته این بحث در برخورد با سیاست‌های حمایتی کشورها رنگ می‌بازد. گاهی موانع گمرکی به حدی است که نه تنها خلأ 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 مشکل‌آفرین بوده و توجیه آن هم -

### یک فعالیت اقتصادی به شمار می‌آید».

بند ۲ به کشورهای عضو اجازه می‌دهد که فعالیت‌های موردی و اتفاقی را نیز مشمول مالیات بشناسند و خود نمونه‌هایی از این قبیل موارد - در مورد واگذاری حقوق راجع به اموال غیر منقول - را برمی‌شمارد.

قید «مستقلاً» در بند یک فوق حائز اهمیت خاصی است و در واقع کلیه کسانی را که در استخدام دیگری هستند از شمول مالیات معاف می‌دارد، 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 قلمرو 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 قبلاً بیان 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. فرضاً می‌توان یکی از اجزاء اتومبیل را که خراب شده با خرید یک 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 برخواهدانگیخت، 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.

توجیه دیگر این است که معمولاً میزان استفاده طبقات مرفه 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 - متهم به «قهقرائی» بودن است - با قهقرائی بیشتری مواجه خواهد ساخت. وصف قهقرائی نقطه مقابل خصلت «تصادفی» است. فرضاً نرخ‌های ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم جنبه تصادفی دارند، یعنی به هر نسبت که درآمد بالاتر رود نرخ سنگین‌تر، و در نتیجه مالیات بیشتری تعلق می‌گیرد. حاصل این که طبقات مرفه به تناسب افزایش درآمد مالیات بیشتری خواهند پرداخت. ولی اگر مؤدیان مختلف اعم از پردرآمد و کم‌درآمد به نرخ مساوی مالیات بپردازند، 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 موافق نیستند، زیرا اولاً وضع این مالیات برپاره‌ای از موارد، نظیر خدمات پزشکی، آموزشی، و اجتماعی کار مطبوع و مطلوبی نخواهد بود. ثانیاً اخذ مالیات از خدمات اندیشه مالیات بستن بر کار و اشتغال را در ذهن تداعی می‌کند، که آن هم دلپسند 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 با این که پاره‌ای از دولت‌ها و مجالس قانونگذاری برخی از کشورها از تعمیم مالیات بر ارزش افزوده نسبت به خدمات اکراه دارند، مع‌ذکب دلایل طرفداران این گونه تعمیم قوی‌تر 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.

## مصادیق کالا و خدمات

با این که دو اصطلاح کالا و خدمات ظاهراً مفهوم روشنی دارند، ولی در محدوده مالیات بر ارزش افزوده مصادیق متعددی مشمول این عناوین 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 قرار داده - می‌تواند به فهم موضوع کمک کند. ماده ۲ این دیرکتیو می‌گوید:

«موارد زیر مشمول مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود:

۱. تسلیم کالا و خدمات در برابر عوض....
۲. واردات کالا.»

ماده ۵ دیرکتیو تسلیم کالا را چنین تعریف می‌کند:

«۱. تسلیم 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 تحویل کارهای ساختمانی از سوی پیمانکاران را نیز به عنوان تسلیم 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 واژه را نباید در نظر 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 تسلیم کالا به مفهوم ماده ۵ نباشد. چنین معامله‌ای از جمله می‌تواند شامل موارد زیر باشد:

- انتقال دارائی‌های غیر ملموس....

- تعهد ترک فعل...

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

قبلاً طی ماده ۶ دیرکتیو شماره ۲ شورای جامعه اروپا نیز تعریفی مشابه تعریف فوق از ارائه خدمات به عمل آمده، ولی درعین حال تایید شده بود که اجرای مالیات برارزش 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 برشمرده 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 در برابر عوض صورت می‌پذیرد - به شرط آن که مشمول عناوین مربوط به تسلیم کالا نباشد - می‌تواند ارائه خدمت تلقی گردیده و مشمول مالیات برارزش افزوده شناخته شود.

### ارزش افزوده - مالیات برارزش 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 پدید آورده باشد - روشن سازیم، و آن ارتباط مالیات برارزش 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 از نظر دانش اقتصادی را مورد بحث قرار می‌دهیم. 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 کاررفته، و دوم بهای فروش همان فراورده. مثلاً مؤسسه‌ای که یک میلیون تومان فروش داشته و در مقابل ۶۰۰۰۰۰ 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 ۴۰۰۰۰۰ تومان ایجاد کرده است. به عبارت دیگر او توانسته است با استفاده از مواد و وسائل و امکاناتی که ۶۰۰۰۰۰ تومان ارزش داشته، ۴۰۰۰۰۰ تومان ارزش اضافی ایجاد کند.

با این تعریف باید دید که مالیات برارزش 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 برارزش 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

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

### سیستم صورتحساب

در عمل مالیات برارزش 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 برارزش افزوده می‌پردازد، از فروشنده صورتحسابی به همین مضمون دریافت می‌کند. وی به فوریت این مالیات پرداخت شده را از مالیات برارزش 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 برارزش 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 برارزش افزوده بدهی نداشته باشد، بتواند استرداد مالیات را از مراجع مالیاتی تقاضا کند. چنین وضعیتی ممکن است در مواردی به افراط منتهی شود. مثلاً مؤسسه‌ای که سرمایه‌گذاری زیادی انجام داده، طبعاً مالیات برارزش 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 بدهی از سوی مؤدی موکول شود. یعنی مؤدی در یک دوره محاسباتی استرداد آن مقدار از مالیات پرداختی را بتواند خواستار شود که حد اکثر، بدهی خود وی را بابت مالیات برارزش افزوده ببوشاند، و زائد بر آن به دوره محاسباتی بعدی موکول شود.

از این ترتیب به عنوان قاعده حائل (buffer rule) یاد می‌کنند، زیرا در واقع حائلی است بین فشارهای افراطی و تفریطی مربوط به استرداد مالیات. با این حال استفاده از قاعده حائل در مورد مالیات برارزش افزوده طرفداران زیادی ندارد و عملاً نیز کار استرداد مالیات در هر دوره محاسباتی مالیات برارزش افزوده بدون توجه به قاعده مذکور صورت می‌پذیرد. ضمناً دوره محاسباتی در مورد مالیات برارزش افزوده الزاماً با دوره محاسباتی مالیات بر درآمد 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 فواصلی به این کوتاهی باید نسبت به واریز بدهی مالیات برارزش افزوده - پس از کسر مالیات‌های پرداختی - اقدام گردد. □

# «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 نحوه تنظیم و تحریر و نگهداری دفاتر و اسناد 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 اظهار نظر مأموران تشخیص مالیات در این رابطه به قصد نیل به «واقعیت فعالیت و درآمد» مؤدیان تا چه اندازه دستخوش تغییر و اصلاح قرار گرفته است. بواقع 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 تعبیه هیأت‌های سه نفری

در خلال مقاله مندرج در شماره ۵ «نشریه مالیات» (تحت عنوان: ساده نگاری یا ساده انگاری 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. واژه‌گزینی 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 آیین‌نامه‌های اجرایی آن به حساب می‌آید. زیرا، هر اندازه واژه‌ها نظری، تفسیرپذیر و غیرمنطبق با مصادیق‌های عملی احکام باشند، تعدد برخورد با اشخاص در وضعیت‌های مشابه و تنوع رویه‌های اجرایی از پی آمدهای اجتناب‌ناپذیر آن خواهد بود.

قانون مالیات‌های مستقیم نیز از این نظرگاه، خالی از ایراد نیست و جای بحث مفصل و نقد همه جانبه دارد و طبعاً نقد همه جانبه الفاظ و عبارات آن از این دیدگاه، در قالب یک مقاله کوتاه نمی‌گنجد.

برای فتح باب، از بین مقررات قانون مالیات‌ها، الفاظ و عبارات

حسابرسان منتخب وزیر برای اظهار نظر نهایی در این مورد در خلال همان اصلاحیه، اصلاحات مکرر آئین‌نامه نحوه تحریر و نگهداری دفاتر و ثبت اسناد و مدارک حساب، ضمن تبصره ۱ اصلاحی ماده ۵۸ قانون مصوب ۱۳۴۵ و بالاخره 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 مؤدیان 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 ردّ دفاتر را نه در بی‌اعتنایی قانونگذار، بلکه در الفاظ و اصطلاحات «تفسیرپذیر» به کار رفته در متن بند ۳ ماده ۹۷ قانون جاری و مقررات آیین‌نامه اجرایی موضوع ماده ۹۵ آن که بیشتر از ضعف کسارشناسی در امر واژه‌گزینی حکایت دارد، باید جستجو کرد.

در متن بند ۳ ماده ۹۷ قانون، یکی از موجبات ردّ دفاتر، «غیرقابل رسیدگی بودن دفاتر» ذکر شده است. در حالی که نه در متن این بند و نه در هیچ جای مقررات آیین‌نامه نحوه نگهداری دفاتر، تعریف یا مصداق معینی برای این امر ذکر نشده است. بعلاوه، در متن آئین‌نامه موضوع ماده ۹۵ نیز، صرف‌نظر از قید عبارت: «به منظور سوء استفاده» برای پاره‌ای از موارد تخلف در تحریر دفاتر - که تشخیص و اثبات آن برای هر کارشناس حساب خیره نیز ساده و ممکن نیست - در تبصره ۲ ماده ۲۰ همان آئین‌نامه که «کلید اصلی» اظهار نظر و اخذ تصمیم راجع به قبول یا بی‌اعتباری دفاتر مؤدی به حساب می‌آید، آمده است: «... هیأت‌های موضوع ماده ۹۷ قانون مکلفند، دلایل غیرقابل رسیدگی یا مردود بودن دفاتر (اعلام شده از طرف مأموران تشخیص) را با ... رعایت اطراف و جوانب امر» و «اوضاع و احوال دفاتر و اسناد 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 به‌عنوان ابزار اظهار نظر نهایی برای هیأت سه نفری تعبیه شده است، عموماً نظری، فاقد ملاک و مصداق معین و گاهی درخور متون ادبی است تا شئون حقوقی! و در نتیجه زمینه تفسیر و یا رعایت جانب محافظه‌کاری، بخودی خود در اتخاذ

تصمیم فراهم می‌گردد. این در شرایطی است که در متن ماده ۲۶۴ قانون مالیاتها، رسیدگی و کشف تخلفات و تقصیرات اعضاء هیأت سه نفری موضوع 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 ملاک‌های مشخصی از قبیل، نوع فعالیت، تاریخ شروع به کار، تاریخ بهره‌برداری، سوابق مالیاتی و نیز تعبیه نسبت‌های مالی کنترل‌کننده‌ای که در اکثر سیستم‌های مالیاتی پیشرفته معمول است به جای عبارت‌پردازی‌های فوق در اختیار هیأت قرار می‌گرفت، برخورد با مسائل و استناد به ضوابط مذکور بمراتب ساده‌تر و پاسخگوئی درقبال اتخاذ تصمیمات نیز در مراحل حلّ و فصل اختلافات مالیاتی، یا مراجع انتظامی مالیاتی بیشتر قابل دفاع بود. علاوه بر این وجود ملاک و ضابطه معین، خودبخود زمینه حسن اعتماد و رفع سوء تفاهات را بین مؤدیان 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 متفاوتی 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 ارقام هزینه همان اظهارنامه و گاهی حتی سود اظهار شده مؤدی (خواه در دفاتر ابرازی و یا دفاتر و مدارک به دست آمده) بود.

به همین سبب، با الحاق 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 ردّ دفاتر قانونی، هرگاه، طبق اسناد و مدارک ابرازی یا به دست آمده، امکان تعیین «درآمد واقعی!» مؤدی وجود داشته باشد، حوزه مالیاتی مکلف است درآمد مشمول مالیات را براساس رسیدگی به اسناد 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 حدّ تشخیص علی‌الرأس تعبیر می‌گردد؟ و اگر مدلول تبصره چنین نباشد، از «واقعیّت» به صورت یکجانبه و خارج از «حوزه معنائی» آن تفسیر شده است.

# 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 مضاعف، قیمت‌های انتقالی، بهشت مالیاتی، پایگاه ثابت و بسیاری مسائل دیگر از این گونه، اسباب اشتغال خاطر مسئولان مالیاتی کشورها را فراهم آورده است.

تحولات اقتصادی ضمناً سرعت تحرک بسیار بیشتری را نسبت به گذشته ایجاد 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 بی‌سابقه پیشرفت تکنولوژی مشخصه بارز زمان حاضر به شمار می‌رود، و در این میان تکنولوژی اطلاعاتی صحنه فعالیت درخشانی را پیش روی مدیریت مالیاتی باز کرده است. جایگزینی اظهارنامه‌های کاغذی با اظهارنامه‌های الکترونیکی یک نمونه برجسته از این تحول به حساب می‌آید. در آمریکا تا سال ۱۹۹۱ متجاوز 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 نویسندگان آن (Simon James) از دانشگاه Exeter انگلستان و Jan G. Wallscutzky از دانشگاه نیوکسل استرالیا) هر دو از نویسندگان 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 روشن 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 بر این 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 خانواده‌هایی تشکیل می‌دادند که فقط یک منبع درآمد داشتند. ولی امروزه متدرجاً بر تعداد 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 هر یک 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 سبوی رنگ و بوی بین‌المللی فعالیت‌های اقتصادی هر روز

روی کامپیوتر 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. فرضاً سازمان مالیاتی آمریکا پس از بررسی به این نتیجه رسید که هزینه متوسط پردازش یک اظهارنامه الکترونیکی فقط ۲ سنت است، حال آن که این رقم در مورد اظهارنامه‌های کاغذی به ۷۲/۵ سنت می‌رسد. میزان متوسط اشتباه در امر تشخیص روی اظهارنامه‌های الکترونیکی فقط ۳ درصد، و در مورد اظهارنامه‌های معمولی بین ۱۷ تا ۲۰ درصد است.

از طرفی جریان کامپیوتری کردن امور مالیاتی مقدار زیادی از وقت ماموران تشخیص را صرفه‌جوئی 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 گذراندن دوره‌های آموزشی پیشرفته‌ای می‌باشد.

امکان تجزیه و تحلیل بسیار پیشرفته و جامع و تفصیلی اظهارنامه‌ها و پرونده‌های مالیاتی یکی دیگر از فوائد استفاده از کامپیوتر 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 پی برد. در کشورهایی که استفاده از وکلای مالیاتی بسیار رایج است حتی می‌توان روش وکلای مختلف را با یکدیگر مورد سنجش قرار داد و در صورت وجود اختلاف نسبت به حد متوسط، دقت بیشتری را اعمال نمود و به علل و عوامل این اختلاف پی برد. این مطلب در مورد مودیانی هم که از وکیل

استفاده نمی‌کنند صادق است، بدین معنی که می‌توان موارد انحراف از حد متوسط جاری را به آسانی کشف و جهت پی بردن به علل آن مورد تجزیه و تحلیل قرار داد.

فایده عمده دیگر کامپیوتر، مقایسه اطلاعات رسیده از اشخاص ثالث با مطالب اظهار شده از سوی مودیان است. کارفرمایان، موسسات بانکی و مالی، و برخی مراجع دیگر موظف به ارسال منظم اطلاعات مرتبط با فعالیت‌های اقتصادی اشخاص می‌باشند. کامپیوتر امکان تحلیل سریع و دقیق اطلاعات رسیده و سنجش آن با اعلامات مودیان را فراهم می‌آورد و در نتیجه به آسانی می‌توان به موارد و علل اختلاف پی برد.

## عوامل اجتماعی و سیاسی

این رشته از عوامل نیز می‌توانند در وضع مودیان و امکانات مالیاتی و غیره تحولاتی پدید آورند که به نوبه خود آمادگی مدیریت مالیاتی برای مقابله با آنها را ایجاد می‌نماید. تغییر در ترکیب جمعیت از این گونه عوامل است. فرضاً بالا رفتن متوسط سنی جمعیت

و افزایش تعداد افراد مسن و استفاده‌کننده از مزایای تقاعد ایجاد 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 پدید می‌آورد.

نکته دیگر تغییر سطح متوسط اطلاعات و دانش 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 مدافعه آنان براساس مقررات و ضوابط می‌افزاید، و مدیریت مالیاتی باید در برابرین معارضة و مقابله



پاسخگو باشد.

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 متوسل شده و آن را بر اخذ سوبسید و کمک مستقیم ترجیح می‌دهند، زیرا سوبسید 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 دردسر خاصی قابل ادامه و استمرار 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 غیر عادلانه بودن در مردم پدید آورد و مقاومت و اکراه

زیادی را در آنان برانگیزد. می‌گویند مالیات سرانه (Poll tax) خاصی که در دوره زمامداری مارگارت 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 تحوّل 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

اساسی تشخیص مالیات باید بر عهده چه کسی باشد: مراجع مالیاتی یا مودی؟

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 راه‌حل‌ها 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.

### خود تشخیصی

تحوّلات و پیچیدگی‌های شرایط حاکم بر محیط مالیاتی از جاذبه سیستم‌های متکی بر رسیدگی مستقیم مراجع مالیاتی کاسته است، و حتی سیستم‌هایی که تا حدود زیادی جنبه خودکار داشته و نیازی به تسلیم اظهارنامه از سوی مودی ندارند به تدریج



مطلوبیت خود را از دست می‌دهند. یکی از این روش‌ها که مدت مدیدی بسیار مطلوب جلوه می‌نمود توسط گسترده به نظام مالیات تکلیفی بود. در انگلستان این سیستم به طور جامع و مفصل به کار برده می‌شد و نیاز به تسلیم اظهارنامه را در موارد زیادی از میان می‌برد. سازمان مالیاتی نیز به طور نسبی به صحت عملکرد این روش اطمینان داشت. ولی با تحوّل 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 تسلیم اظهارنامه از سوی مودیان نباشد. اساس این سیستم که در سال ۱۹۸۴

پیشنهاد شد اتکاء بر اطلاعات دریافتی از اشخاص ثالث بود. ولی بر اثر ایرادهائی 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 آمریکا 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 آمریکا بر این کشور از زمان جنگ جهانی دوم به بعد مستقر گردیده است.

سیستم خودتشخیصی بر این برهان استوار است که مودی خود بیش از هرکس دیگری به اوضاع و احوال مالی و درآمدی خویش آگاه است، و به همین خاطر موجه‌ترین شخص برای تشخیص درآمد مشمول مالیات و رقم بدهی 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 بفرنجی و پیچیدگی کارها ضرورت توجه به شخص مودی و جلب یاری او در تشخیص بدهی مالیاتی را مطرح ساخته است.

سیستم خودتشخیصی می‌تواند از انعطاف‌پذیری زیادی برخوردار باشد، و در شرایط و اوضاع و احوال بسیار گوناگون مودیان و ساختارهای متنوع مالیاتی عمل کند. در صورتی که این سیستم به درستی و دقت کافی 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 اجراء 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 مالیاتی حائز اهمیت زیادی است.**

مهمی از سنگینی کار بر دوش بخش خصوصی قرار می‌گیرد و امکان صرفه‌جویی 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 تدابیر 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. فرضاً 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.

**تعریف** - 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 تعریف 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 مورد 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 ترفندهای قانونی برای نپرداختن مالیات است. نوع نخست یعنی گریز مالیاتی جنبه غیرقانونی دارد ولی شیوه دوم با حفظ منطوق و ظاهر عبارات قانون صورت

می‌پذیرد. نه تنها گریز مالیاتی بلکه ترفندهای فاحش مالیاتی نیز با منطق تمکین مالیاتی ناسازگار

## مدیریت مالیاتی باید بکوشد محیط بی‌تزلزل و سالمی را برای مودیان در زمینه اجرای وظایف مالیاتی ایشان فراهم آورد.

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

گرفت.

این نظریه با وجود ظاهر جذاب آن، به نظر نمی‌رسد توجیه کاملی را از رفتار تمکین و عدم تمکین مالیاتی به دست دهد. فرضاً از اوایل دهه ۶۰ تا اواخر دهه ۸۰ میزان رسیدگی ماموران به پرونده‌های مالیاتی در آمریکا از حدود ۶ درصد به ۱ درصد تقلیل یافت. ولی طبق بررسی‌های انجام شده میزان تمکین مالیاتی در این فاصله همچنان ثابت بوده است. البته ممکن است باز هم 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 مسأله صرفاً بر یک محاسبه خشک و ساده پولی، و در یک خلأ کامل اخلاقی و اجتماعی صورت پذیرفته 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 حالتی هم وجود دارد).

بررسی‌های تجربی نیز صحت نظریه دوم را ثابت کرده است. در سال ۱۹۸۸ milliron و Toy نظرات ۱۵۲ حسابداری رسمی وابسته به موسسات کوچک حسابرسی را مورد تحلیل قرار دادند و به نتایجی موافق دیدگاه‌های مکتب روانشناسی مالی رسیدند.

است. با این توصیفات شاید تعریف بهتر تمکین مالیاتی «پای بندی 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 متوسل 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 بار آنان را بر دوش کشند. گسترش چنین تفکری می‌تواند آثار وخیمی 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 ترفندبازان و مالیات‌گریزان است.

### راه رسیدن به مقصود

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

### قیاس نفع و خطر

طرفداران این طرز فکر استدلال خود را بر پایه تعبیر غیروسیع و یکجانبه‌ای از منطق اقتصادی قرار می‌دهند. براین اساس افراد می‌کوشند مطلوبیت وضع خود را با به حداکثر رسانیدن درآمد و ثروت خویش بالا ببرند. بنابراین در صورتی که تشخیص دهند با عدم تمکین مالیاتی می‌توانند قدرت خرج خود را افزایش دهند، به این رفتار متوسل 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 نویسندگان به نامهای Allingham و Sandmo در سال

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

بنابراین یک سیاست موفق در زمینه تمکین مالیاتی باید عواملی گسترده‌تر از صرف توسل به روش تشویق و تنبیه را در نظر گیرد. نمونه‌های چندی از این گونه سیاست در دست است. فرضاً در ژاپن به هدف داوطلبانه بودن تمکین مالیاتی بسیار

توجه دارند و به این منظور مدیریت مالیاتی می‌کوشد محیط بی‌تزلزل 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 اظهارنامه‌های درست و پرداخت داوطلبانه مالیات تشویق کند. تماس با مودیان و راهنمایی 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 به‌شمار می‌رود.

- تأمین تشخیص صحیح مالیاتی، و در صورت لزوم استفاده از وسایل 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 توأم با بی‌طرفی داشته و خود از انضباط، 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 پرسشنامه‌ای را بین کارشناسان و صاحب‌نظران این رشته، چه در داخل و چه در خارج از سازمان مالیاتی، منتشر کرد و پاسخ‌های رسیده را مورد تجزیه و تحلیل قرارداد و سندی به‌نام «تمکین مالیاتی در سال ۲۰۰۰» منتشر ساخت. پاره‌ای 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.

- آموزش مودیان از جهت نحوه عمل سیستم مالیاتی، فواید تمکین مالیاتی، و عواقب عدم تمکین.

- استفاده از اتوماسیون 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

تخصّصی شدن کارکنان در زمینه‌های خاص و افزایش

مهارت‌های آنان ضرورت دارد.

- ایجاد سرویس مشاوره و راهنمایی مودیان

- ایجاد هماهنگی در کلیه

فعالیت‌هایی که به منظور

تمکین مالیاتی مودیان

صورت می‌پذیرد.

- ایجاد انگیزه و پاداش

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

- سازماندهی به منظور اثرگذاری 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.

- تبلیغات به منظور آشنائی مردم با وظایف مالیاتی خود و

تفہیم این مطلب که در صورت تمکین همه مودیان، بار مالیاتی

هریک از ایشان تا چه حد ممکن است کاهش یابد.

### خلاصه

محیط مالیاتی مذاماً رو به تحول و تغییر و پیچیدگی می‌رود. در

چنین شرایطی مودیان مالیاتی بالنسبه به مراجع مالیاتی در وضع

بهتری برای تعیین درآمدها و بدهی 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 می‌رود.

در مورد تمکین مالیاتی هرچند وجود مجازات‌ها برای موارد

عدم تمکین بی‌تأثیر نمی‌باشد، ولی شیوه بهتر اقناع مودیان و

توسل به روانشناسی مالی آنان است و در این مایه وجود

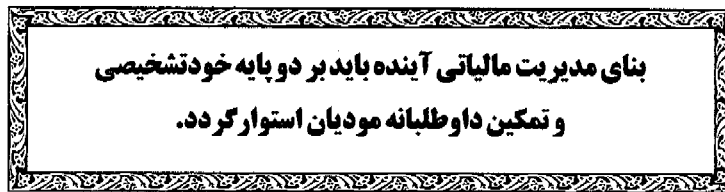
انگیزه‌های مثبت می‌تواند نتایج موثری به بار آورد. کمک به

مودیان برای آن که بتوانند وظیفه خود تشخیصی را انجام دهند

بسیار موثرتر از توسل به فشار و تنبیه خواهد بود.

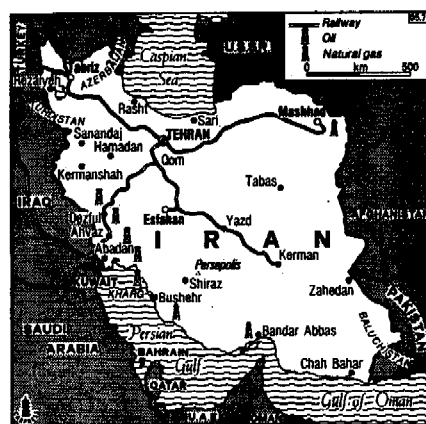
به طور خلاصه بنای مدیریت مالیاتی آینده باید بر دو پایه

خودتشخیصی و تمکین داوطلبانه مودیان استوار گردد. □



# بررسی‌های تطبیقی نرخ مالیات بر شرکت فرانسه - ایران

دکتر محمد توکل



## مقدمه

در شماره گذشته پیرامون نرخ مالیات بر شرکت در کشور آلمان سخن گفتیم، و اکنون همین مبحث را در مورد فرانسه دنبال می‌کنیم. 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 سال ۱۹۸۵ فرانسه نوعی شخصیت حقوقی یکنفره مشابه شرکت با مسئولیت محدود به وجود آورد که آن را مؤسسه یکنفره با مسئولیت محدود (entreprise unipersonnelle à responsabilité limitée) می‌خوانند، 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 بالنسبه 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

می‌نامیم در فرانسه به فعالیت اشتغال دارند.

## مالیات‌ها

نخستین و مهمترین مالیات پیش‌بینی شده برای شرکت‌ها، همان «مالیات بر شرکت‌ها» (impôt sur les sociétés) است. این مالیات در مواردی که بعداً خواهیم گفت ممکن است با یک مالیات اضافی به نام précompte همراه شود که آن را می‌توان مالیات تساوی یا تعادل تعبیر نمود. مالیات قابل ذکر دیگر که به شرکت‌ها تعلق می‌گیرد مالیات بر مشاغل (tax professionnelle) است. این مالیات جنبه محلی دارد. مالیات‌های دیگری که ممکن است شرکت‌ها بپردازند غالباً موردی و برحسب وقوع اقدامات معین بوده و قابل ذکر در این مبحث نمی‌باشد.

## مالیات بر شرکت (impôt sur les sociétés)

شرکتی که در این گفتار مورد توجه است، یک شرکت مقیم 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 صرف‌نظر می‌کنیم.

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 باتوجه به نوع فعالیت و کسب و کار موسسات نیز شامل حال آنها شود. موسسات دولتی

**حداقل مالیات مقطوع شرکت‌ها - ارقام فرانک فرانسه**

| مالیات     | تا          | عملکرد سالانه از |
|------------|-------------|------------------|
| ۵/۰۰۰      | ۱/۰۰۰/۰۰۰   | - - -            |
| 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     | ۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ | ۵۰/۰۰۰/۰۰۰       |
| ۵۰/۰۰۰     | ۵۰۰/۰۰۰/۰۰۰ | ۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰      |
| ۱۰۰/۰۰۰۰۰۰ | به بالا     | ۵۰۰/۰۰۰/۰۰۰      |

نصف سود تقسیم شده مربوط به همان سهم است. فرضاً اگر سود مشمول مالیات را معادل ۱۰۰ فرانک فرض کنیم، مالیات شرکت به نرخی که فوقاً اشاره شد برابر  $\frac{۱}{۳}$  ۳۳ فرانک و سود تقسیم شده  $\frac{۲}{۳}$  ۶۶ فرانک خواهد بود. پنجاه درصد سود تقسیم شده  $(\frac{۲}{۳} : ۲)$  به  $\frac{۱}{۳}$  ۳۳ 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 بدهی 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  $\frac{۲}{۳}$  ۶۶ فرانک بالغ می‌شود، این رقم را ناخالص در نظر می‌گیرند. به این معنی که رقم اعتبار مالیاتی را نیز به آن می‌افزایند، و به این ترتیب درآمد مشمول مالیات آنها به ۱۰۰ می‌رسد  $(\frac{۲}{۳} + ۳۳ \frac{۱}{۳})$ . 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 برعهده 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 مورد بحث نوعی طلب برای ذینفع به شمار می‌رود. و اگر بدهی 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

انتفاعی به همین طریق در حیطه مشمول مالیات بر شرکت واقع می‌شوند. شرکت‌های مدنی نیز در صورت میادرت به فعالیت‌های صنعتی یا بازرگانی به همین نحو تابع مقررات مالیات بر شرکت خواهند بود. و بالاخره هر شخص حقوقی دیگر (و از 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  $\frac{۱}{۳}$  ۳۳ درصد است. این نرخ قبل از سال ۱۹۹۳ معادل ۳۴ درصد بود.

ضمناً 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 ۵۰۰۰ 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 رشته‌های بازرگانی، صنعتی، و بسیاری از رشته‌های حرفه‌ای اشتغال دارند، مشمول این نوع مالیات می‌باشند. مالیت کسب و کار جنبه محلی دارد و بر درآمد مؤدی 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. ۱۸ درصد 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 بر این رقم اعمال می‌شود در هر ناحیه متفاوت است و هر مؤدی 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

مؤدی می‌تواند

تقاضا کند که

مالیات کسب و کار

وی از ۳/۸ 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 مؤدیان در صورت اقتضاء از این حق

استفاده می‌کنند، و از این طریق لااقل حداکثر 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 تفاوت دارد، با این حال جهت سهولت مجاسبه 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

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

به عنوان مثال اگر شرکتی تابع نرخ مالیاتی ۲۰ درصد (به جای  $\frac{1}{3}$  درصد) باشد، می‌تواند ۸۰ درصد سود مشمول مالیات خود را بین سهامداران تقسیم کند و اعتبار مالیاتی متعلق به این سود تقسیم شده معادل نصف آن یعنی ۴۰ درصد خواهد بود. البته هنگام محاسبه مالیات بر درآمد شخصی سهامداران، درآمد آنان از جمع این دو رقم یعنی ۱۲۰ تشکیل خواهد شد. اگر نرخ مالیات بر درآمد شخصی آنان نیز ۲۰ درصد باشد، مالیاتی برابر ۲۴ درصد سود تقسیم شده باید بپردازند. ولی از سوی دیگر بابت اعتبار مالیاتی ۴۰ درصد بستانکاراند و مآلاً ۱۶ درصد سود تقسیم شده باید به آنان مسترد شود، و در حساب آخر فقط ۴ درصد مالیات پرداخته‌اند. حال آن

که سهامداران

شرکت‌های تابع

نرخ معمول (که

اکثریت شرکت‌ها را

تشکیل می‌دهند) در

حساب آخر با همان

نرخ، معادل

۲۰ درصد مالیات

خواهند پرداخت.

مالیات تعادلی

برای رفع این

تبعیض برقرار شده

و محاسبه آن به نحوی صورت می‌پذیرد که مآلاً بار مالیاتی سهامداران با موارد عادی و معمولی یکی شود، و فرضاً همان نرخ ۲۰ درصد مالیات نهائی بر آنان 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 مبادرت 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.

### مالیات بر درآمد 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 دویار - 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 بر درآمد اشخاص پرداخت. البته ممکن است برخی از سهامداران خود شخص حقوقی و شرکت باشند، ولی

فرمول محاسبه مالیات بر درآمد شخص حقیقی - ارقام به فرانک

| درآمد مشمول مالیات از: | تا      | میزان مالیات بر حسب فرمول                |
|------------------------|---------|--|
| -۰-                    | ۲۲۲۱۰   | -۰-                                      |
| ۲۲۲۱۱                  | ۴۸۴۵۰   | $(I \times 0/12) - (2665/20 \times C)$   |
| ۴۸۴۵۱                  | ۸۵۴۸۰   | $(I \times 0/25) - (8979/30 \times C)$   |
| ۸۵۴۸۱                  | ۱۳۸۴۱۰  | $(I \times 0/35) - (17527/30 \times C)$  |
| ۱۳۸۴۱۱                 | ۲۲۵۲۱۰  | $(I \times 0/45) - (31368/30 \times C)$  |
| ۲۲۵۲۱۰                 | ۲۷۷۷۳۰  | $(I \times 0/50) - (42628/80 \times C)$  |
| ۲۷۷۷۳۱                 | به بالا | $(I \times 0/568) - (61514/44 \times C)$ |

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

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

درآمدهائی که شخص حقیقی از منابع مختلف تحصیل می‌کند، و از جمله درآمد سود سهام که موضوع بحث ما است، به نرخ‌ها و ترتیبیاتی که هم اکنون اشاره خواهیم کرد مشمول مالیات است. در این بحث ناگزیر توجه خود را تنها 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:

- 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 مجرد، و تعداد فرزندان تحت تکفل دارد. یک فرد مجرد بدون اولاد از یک جزء و افراد دارای ۶ فرزند از ۶/۵ جزء استفاده می‌کنند و باقی افراد برحسب 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.
- بخشی از درآمد سود سهام از مالیات معاف است. میزان

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

مالیاتی را نیز دربرمی‌گیرد.

۴. تا ۲۲۲۱۰ فرانک درآمد

مشمول مالیات تابع نرخ صفر

درصد است و درآمدهای بیش

از آن برحسب هر لایه از درآمد

مشمول نرخ‌های تصاعدی

مالیاتی قرار می‌گیرد. این

نرخ‌ها از ۱۲ شروع و تا ۵۶/۸

در صد خاتمه می‌یابد. نرخ

حداکثر 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

۲۰۰۰۰۰۰ 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 حداکثر 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 تفاضل

یعنی ۲۲/۰۶ 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 ۲۲/۱ درصد درآمد اصلی مشمول مالیات برخوردارند.

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 ۱۲/۸۳ درصد سود سهام و ۶/۴۲ درصد اعتبار مالیاتی. جمع این دو رقم (۱۹/۲۵ درصد) هنگام محاسبه مالیات بر درآمد 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 قبلاً برابر ۲۰۰۰۰۰۰۰ فرانک در نظر گرفته بودیم، اکنون فرض می‌کنیم که شرکاء همگی متاهل ولی بدون فرزند هستند. بدین ترتیب درآمد هر یک باید به دو جزء تقسیم شود. ضمناً هر شریکی از ۱۶۰۰۰ فرانک معافیت نسبت به سهم خود استفاده می‌کند. جمع درآمد هر شریک بنا بر آنچه گفتیم به ۱۹/۲۵ درصد درآمد اصلی مشمول مالیات شرکت بالغ می‌گردد که نسبت به ۲۰۰۰۰۰۰۰ فرانک برابر خواهد بود. با ۳۸۵۰۰۰۰ فرانک. پس از کسر ۱۶۰۰۰ فرانک معافیت، درآمد خالص مشمول مالیات (معادل ۳۶۹۰۰۰۰ فرانک) در فرمول محاسبه نرخ‌ها قرار می‌گیرد:

$$94905 = (20000000 \times 12/83) - (16000 \times 19/25) - (3690000 \times 6/42)$$

در برابر رقم مذکور که جمع مالیات هر شریک را تشکیل می‌دهد، اعتبار مالیاتی او برابر ۱۲۸۲۴۰ فرانک (۶/۴۲٪ × ۲۰۰۰۰۰۰) 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 منهای مبلغ استرداد هر شریک) که با مالیات بر درآمدی که حسب قانون به شخص حقیقی تعلق می‌گیرد مساوی است.

نتیجه کلی این که سهامداران مآلاً فقط مالیات بر درآمد 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، حداکثر 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٪ × ۲۰۰۰۰۰۰) 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

شریک در مقایسه با کل درآمد نیز صادق است.

اگر فرض افراطی‌تری 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 بر این اساس به رقم ۳۳ درصد به عنوان بار مالیاتی مورد بحث خواهیم رسید.

### مقایسه با ایران

در مورد ایران طبعاً بحث ما روی دو ماده ۱۰۵ و ۱۳۱ قانون مالیاتهای مستقیم متمرکز 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 ذکر شده مسائل مربوط به اشخاص حقوقی غیر تجاری و اشخاص حقوقی خارجی را نیز مورد بحث قرار نخواهیم داد.

باقی مودیان موضوع این ماده را می‌توانیم از جهتی به دو گروه تقسیم کنیم. یکی آنهایی که نسبت به سهم خود مالیات می‌پردازند، و دوم مواردی که مالیات نسبت به کل درآمد محاسبه می‌شود. صاحبان سهام با نام، 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 (نظیر شرکت‌های تضامنی، نسبی، با مسئولیت 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 تصاعدی بودن نرخ‌های ماده ۱۳۱ (که همه شرکت‌های مورد 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 کفایت قیاس وضع بازم بهتری را در مورد فرانسوی‌ها نشان خواهد داد. اگر همان مثال قبلی، یعنی شرکتی با ۵ شریک دارای سهام متساوی و درآمد مشمول مالیات ۲۰۰۰۰۰۰ فرانک، را در مورد ایران نیز تکرار کنیم نتیجه از این قرار خواهد بود:

- نخست ۱۰ درصد درآمد مذکور به عنوان مالیات بر شرکت

کسر خواهد شد (۲۰۰ هزار فرانک که به نرخ برابری هر فرانک حدود ۶۰۰ ریال به ۲۰۰۰۰۰۰۰ ریال بالغ می‌شود).

- ۹۰ درصد باقی به همان نرخ تسعیر معادل ۱۰۸۰۰۰۰۰۰۰ ریال خواهد بود که با تقسیم آن به تعداد شرکاء رقم ۲۱۶۰۰۰۰۰۰ ریال برای هر شریک به دست می‌آید.

- با قرار دادن رقم فوق در جدول نرخ‌های تصاعدی ماده ۱۳۱، مالیاتی حدود ۱۰۵/۵ میلیون

ریال به دست می‌آید که نسبت به درآمد هر شریک (۲۴۰۰۰۰۰۰۰ 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 ۵۴ 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 مسأله avoir fiscal یا اعتبار مالیاتی است که سبب می‌شود بار مالیاتی مآلاً بر دوش صاحبان سهام قرار گیرد و محدود به همان حدی شود که مقررات راجع به مالیات بردرآمد شخص حقیقی اقتضاء می‌کند. شخصیت حقوقی یک وجود فرضی و ذهنی است و آنچه عینیت و واقعیت دارد فرد انسانی است که درآمد نهایی عاید وی می‌شود.

باید دید از این دو مورد مهم کدام یک در مورد ایران قابل اجراست. داستان اعتبار مالیاتی که سیستم دربرگیرنده آن را imputation system می‌خوانند، 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

### نرخ‌های ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم

|   |            |
|---|------------|
| تا میزان ۱/۰۰۰/۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات سالانه         | به نرخ ۱۲٪ |
| تا میزان ۲/۵۰۰/۰۰۰ ریال درآمد نسبت به مازاد ۱/۰۰۰/۰۰۰     | به نرخ ۱۸٪ |
| تا میزان ۴/۰۰۰/۰۰۰ ریال درآمد نسبت به مازاد ۲/۵۰۰/۰۰۰     | به نرخ ۲۵٪ |
| تا میزان ۹/۰۰۰/۰۰۰ ریال درآمد نسبت به مازاد ۴/۰۰۰/۰۰۰     | به نرخ ۳۵٪ |
| تا میزان ۲۵/۰۰۰/۰۰۰ ریال درآمد نسبت به مازاد ۹/۰۰۰/۰۰۰    | به نرخ ۴۰٪ |
| تا میزان ۵۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال درآمد نسبت به مازاد ۲۵/۰۰۰/۰۰۰   | به نرخ ۴۵٪ |
| تا میزان ۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال درآمد نسبت به مازاد ۵۰/۰۰۰/۰۰۰  | به نرخ ۵۰٪ |
| تا میزان ۳۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال درآمد نسبت به مازاد ۱۰۰/۰۰۰/۰۰۰ | به نرخ ۵۲٪ |
| نسبت به مازاد ۳۰۰/۰۰۰/۰۰۰ ریال                            | به نرخ ۵۴٪ |

مملکت 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 نبوده و از یک مایه و محتوی برخوردارند. شاید همین مشکلات بوده است که تدوین کنندگان قانون را برآن داشته است که

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

اما در عین حال آن فایده بزرگی که سیستم imputation از جهت تامین عدالت مالیاتی دارد از نظر تدوین کنندگان قانون ایران به دور نمانده است. تحت سیستم مذکور مآلاً 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 تصاعدی قرار می‌گیرد. ضمناً همه جوانب دیگر کار مانند تأهل و تجرد 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. دوگانگی 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 قبلاً به آن اشاره کردیم) - ناشی از همین قصد اجرای عدالت در مرحله شرکت بوده است، هر چند که این ماجرا خود به نحو دیگری مشکل آفرین 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.

# پاسخ به خوانندگان

## ۱. آقای حمید لیلانز مهرآبادی

### مدیر خدمات آرشیوی سازمان اسناد ملی ایران

اسناد و مدارک مثبت و اظهارات مؤدی 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 ۱۳۱ 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، دو بار مالیات (مالیات مضاعف) وصول خواهد شد، بنابر این با الهام و استنباط از حکم ماده ۷۷ قانون مالیاتها در مورد اعیانی ملک، محاسبه ارزش سرقفی 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.

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

## ۲. آقای رسول امامقلی‌زاده - از ارومیه:

سؤال: آیا جوهی 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 مصداق‌های ماده ۸۶ قانون مالیاتهای مستقیم (مشمول کسرده درصد مالیات) یا مشمول حکم بند ۱۳ یا اصولاً بند ۱۴ ماده ۹۱ قانون مزبور 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 وجوه 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 ۵۴۶/۸۱۳۸-۳۰/۵ مورخ ۱۳۷۳/۲/۲۶ وزارت امور اقتصادی و دارایی راجع به احتساب درآمد حاصله از «بسیاز و بفروشی»، آیا اگر ملک مورد انتقال تجاری بوده و سرقفی و مالکیت در طول یکسال مالیاتی انتقال یابد، ارزش سرقفی در احتساب درآمد بسیاز و بفروشی محاسبه خواهد شد؟

پاسخ: در بند ۱ دستورالعمل مزبور آمده است: «... درآمد مشمول مالیات فعالیت بسیاز و بفروشی، حتی‌الامکان باتوجه به

## ۴. آقای سید ابوالقاسم سجّادپور:

سؤال: در گزارش یکی از ممیزین مالیاتی، بر مبنای «قانونی بودن دفاتر مؤدی» پس از جمع خریدهای شرکت، معادل ۲ درصد آن را به عنوان کرایه حمل و انبارداری 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 پیش‌بینی نشده است.

# اصطلاحات مالیاتی بین‌المللی

ادامه از شماره های قبل

ترجمه: دکتر محمد توکل

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

ارفاق به منظور سبک کردن این بار به شکل‌های مختلفی انجام می‌پذیرد. از جمله این که نخست مالیات متعلق را به فرض نبود این درآمد خاص محاسبه می‌کنند و سپس مالیات را با افزودن همان درآمد (و به فرض نبود ارفاق) تعیین می‌نمایند، و بخش معینی از مابه‌التفاوت را مورد حذف قرار می‌دهند.

## BANK ACCOUNT DEBITS TAX

### مالیات برداشت‌های بانکی

دولت استرالیا مالیاتی بر کلیه برداشت‌های مشتریان از حساب‌های بانکی ایشان - که می‌توان 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 می‌باشد. مالیاتی که به این ترتیب پرداخت می‌شود، جز در مواردی که به خاطر انجام هزینه‌های سرمایه‌ای، 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 پیش‌فروش بانکی ← قرارداد پیش‌فروش ارز

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

## BRACKETS → BANDS

### طبقات درآمدی، ← لایه‌های درآمدی

این اصطلاح در ارتباط با سیستم مالیاتی تصاعدی به کار می‌رود و راجع است به بخش‌ها و بُرش‌هایی از درآمد که هر یک تابع نرخ‌های مختلف مالیات بر درآمد قرار می‌گیرند؛ و یا طبقاتی از ثروت یا سرمایه که ممکن است مشمول نرخ‌های مختلف مالیات بر دارائی یا سرمایه واقع شوند. فرضاً 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 بُرش آخری درآمد او مشمول بالاترین نرخ جدول که فرضاً ۷۰ درصد است، قرار می‌گیرد، او را یک مؤدب تابع حداکثر نرخ می‌نامند. 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 می‌توان درآمدی دانست که به چند سال راجع می‌گردد. یک نمونه آن خسارت اخراج است که در موارد فسخ زودرس قرارداد استخدام پرداخت می‌شود. این درآمد با این که در سال معینی پرداخت شده و درآمد مشمول مالیات همان سال به حساب می‌آید، ولی می‌توان 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 ارفاق برای مؤدب قائل نشویم طبقات بالای درآمدی او تابع نرخ‌هایی قرار می‌گیرد که نسبت به حالتی که همان درآمد طی چندسال تقسیم می‌شد، سنگین‌تر و بالاتر خواهد بود.

تعریف این نوع از تراست در صفحه ۲۵ شماره ششم مجله مالیات ملاحظه شود.

## BARTER

## معاوضه، معامله جنس به جنس

در این نوع معاملات فرآورده‌ها 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 روبرو 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 متبوع وی عمل می‌کند. شرکت پایه از سوی شرکت‌های وابسته، که در کشور محل اقامت خود تابع مالیات‌های سنگین هستند، برخی فعالیت‌ها (تظیر 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.

به موجب این گونه مقررات بانک‌ها باید از افشاء اطلاعات راجع به مشتریان خود نزد اشخاص ثالث، و از 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 توانایی پرداخت (یا پرداخت کامل) دیون خود را در سررسید ندارد. ورشکستگی براساس ترازنامه نیز قابل توصیف است و آن هنگامی است که بدهی‌ها از دارایی‌ها تجاوز کنند. در برخی از کشورها شخص ورشکسته می‌تواند داوطلبانه تقاضای ورشکستگی خود را به دادگاه تسلیم دارد 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 دارایی مدیون 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 کشورها بانک‌ها و موسسات اعتباری تابع مالیات‌های ویژه‌ای روی درآمد یا ارزش خالص دارایی‌های خود هستند.

## BANKS - TRANSFER PRICING

## قیمت‌های انتقالی بین بانکی

جنبه‌های 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 بر اساس سیستم LIFO<sup>(۳)</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 غیر ملموس 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، برآورد و نسبت به موارد فوق اعمال می‌گردد. در اینجا دیگر از «روش تعیین قیمت مستقل قابل مقایسه» جهت برآورد 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 در نظر گرفته می‌شود و سود مربوط بر اساس درآمد موسسات مستقلی که از حیث فعالیت و عوامل کاری با موسسه مورد نظر 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 بدهی‌های 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 وقوع 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 و ابهاماتی در این زمینه قابل بروز است. مسائل مذکور نوعاً حول این پرسش دور می‌زند که صرف وقوع سود و زیان از حیث اعمال مالیات کافی است، و یا این که در هر زمان باید نخست ارزش دارائی‌ها و بدهی‌هایی 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 قراردادهای تنظیم شده، به کار رفته است. طبق قاعده مذکور اگر شرکت مقیم یکی از دو کشور متعاقد بیش از ۵۰ درصد سود ناویژه 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 نخواهد داشت<sup>(۲)</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.

گیرد. در برخی از سیستم‌های مالیاتی یک برش یا لایه درآمدی بسیار وسیع مؤدی 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 ارفاق 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>(۶)</sup>

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

در قراردادهای «معاوضه بهره» که یکی از انواع کلاسیک معاوضه‌های مالی است، طرف‌های قرارداد توافق می‌کنند که بهره‌های متعلق به دو بدهی هم مبلغ و هم سررسید را با یکدیگر معاوضه کنند. ممکن است بهره متعلق به یکی از دو بدهی 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 PRIME و دیگری از نرخ LIBOR<sup>(۷)</sup> استفاده کند، و یا ترکیبی از معاوضه بهره و ارز از همین گونه معاوضات به شمار می‌رود.

معاملات تفصیلی 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

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 جنبه نهائی داشته و قرارداد جبران و اعاده وضعیت به دنبال نداشته باشد<sup>(۸)</sup>. یک ریسک احتمالی چنین قراردادهایی احتمال قصور طرف مقابل است. در این صورت آسیب‌پذیری غیر منتظره‌ای در قبال نوسانات نرخ ارز یا بهره در طول قرارداد طرف دیگر معامله را تهدید خواهد کرد.

## BEARER LEVY

### مالیات حامل، مالیات اوراق بهادار بی‌نام

کسانی که روی اوراق بهادار سرمایه‌گذاری می‌کنند، اوراق بی‌نام و در وجه حامل را بر اوراق با نام و ثبت شده ترجیح می‌دهند، زیرا انتقال آنها از سهولت بالنسبه بیشتری همراه است. ولی بی‌نام بودن دارندگان اوراق ممکن است آنان را به عدم اظهار درآمدهای 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. کشورهایی هم هستند که بی‌نام بودن اوراق بهادار را غیرمجاز ساخته‌اند.

### اوراق بهادار بی‌نام

سهام، اوراق قرضه و دیگر اوراق بهادار 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 بهادار با نام).

## BED & BREAKFASTING

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

□ ■ □ ■ □

مالیات به چاپ رسیده ملاحظه فرمائید. همچنین ملاحظه شود شناسه «روش سود معاملات مستقل - روش‌های چهارم» در صفحه ۲۴ شماره ششم مجله مالیات.

۶. تحولات اقتصادی دوران معاصر که به ویژه از دهه هفتاد به بعد شتاب محسوسی پیدا کرد، ایجاد یک سلسله مسائل 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 عمده در جریان سپرده‌ها و وجوه سرمایه‌گذاری را نام برد. از طرفی طبعاً اندیشه یافتن راه‌هایی 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 بانکی لندن)، و آن نرخ است که 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 مورد نظر 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. فرضاً 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 معاوضه بین موسسات مالی کشورها با توافق متقابلی برای اعاده وضعیت همراه است. فرضاً ممکن است بین بانک‌های مرکزی کشورهای امریکا و آلمان توافق شود که هریک از دو بانک بتوانند براساس نرخ برابری معین (مثلاً هر دلار برابر ۱/۴ مارک) مبلغی از پول‌های خود را با یکدیگر معاوضه کنند. سپس در امریکا قیمت دلار شروع به تنزل می‌کند و بانک مرکزی امریکا مبلغ ۱/۴ 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 اعاده وضعیت نیز هست، به این معنی که بانک مرکزی امریکا باید ظرف مهلت معینی (مثلاً سه ماه) همان مبلغ مارک را به آلمان بپردازد و به جای آن دلار دریافت دارد.

#### ۱. FOREIGN CURRENCY FUTURES CONTRACT

عبارتست از قرارداد تحویل مبالغ مشخص و استاندارد شده ارز در زمان آینده. قیمت در زمان خرید و فروش این گونه قراردادهای 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 تحویل باید به اشکال استاندارد تعیین شود. بورس‌ها معمولاً تعدیل روز به روز ارزش قراردادهای را باتوجه به نوسانات نرخ ارز الزام می‌نمایند.

#### ۲. FOREIGN CURRENCY FUTURES CONTRACT

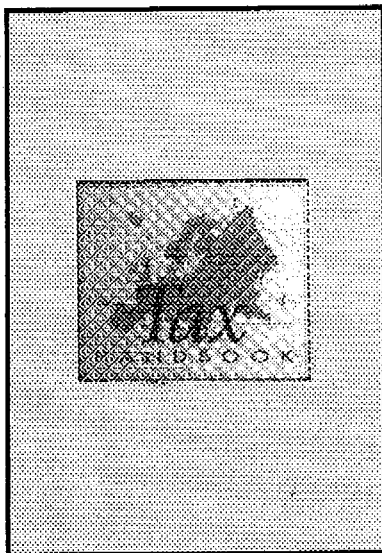
عبارتست از قرارداد تحویل مبالغ مشخص و استاندارد شده ارز در زمان آینده. قیمت در زمان خرید و فروش این گونه قراردادهای معین می‌شود. در این مورد نیز همانند قرارداد پیش‌فروش بانکی احتمال سود و زیان به سبب تغییرات نرخ ارز وجود دارد. ولی برخلاف قراردادهای مذکور، در قرارداد سلف خری ارز حجم و مشخصات قرارداد و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

۳. فرضاً به موجب ماده ۲۸ قرارداد مالیات مضاعف سال ۱۹۸۹ آمریکا و آلمان، مودیان مالیاتی مقیم یکی از دو کشور متعاقد بابت درآمدی که از کشور متعاقد 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 حق‌الامتیاز) به اشخاص غیر مشمول قرارداد نشده باشد. به عنوان مثال اگر یک شرکت آمریکایی 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 عمده 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 باتوجه به قاعده «سایش مبنی» شرکت آمریکایی نمی‌تواند از مزایای قرارداد مضاعف دو کشور استفاده کند.

۴. LAST IN FIRST OUT - روش اولین صادره از آخرین وارده. براساس این روش که جهت تعیین ارزش موجودی یا کالاهای آماده فروش به کار برده می‌شود، فرض بر این قرار می‌گیرد که آخرین کالاها 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



**EUROPEAN TAX HANDBOOK 1995**

راهنمای مالیاتی اروپا - ۱۹۹۵

ناشر: دفتر بین‌المللی اطلاعات مالیاتی (IBFD)

۵۶۸ صفحه، ۲۱×۳۰ سانتیمتر

چاپ هلند، آمستردام، مه ۱۹۹۵

مسائل بین‌المللی مالیاتی نظیر قراردادهای مالیات مضاعف، 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 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**

دفتر اطلاعات بین‌المللی مالیاتی که یکی از بزرگترین مراکز پژوهشی - انتشاراتی 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 ارث و نقل و انتقالات بلاعوض و غیره تماماً در این راهنما مورد بحث قرار گرفته است.

# مجموعه قوانین آزمون

قانون مالیاتهای مستقیم

همراه بخشنامه‌ها و آراء شورای عالی مالیاتی

گردآورنده: فریدون کشانی، مؤسسه حسابرسی آزمون

انجمن مدیریت ایران

تهران، بهار ۱۳۷۴، قیمت جلد ۱ و ۲: ۶۵۰۰۰ 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 آوردن 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 بخشنامه‌های 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

نویسندگان، 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

کمزوری مرتب شود -  
بنام قیمت در ذمه باید بآید که آن را تسلیم در ذمه کنیم  
ایست تقدی بخجج در احوال و در ذمه  
در بنا باشد قیمت آن در ذمه آن در ذمه  
شود به یکا عرواده کار در آن در ذمه  
و دفتر معسر خواهد شد  
بر در ذمه آن در ذمه  
مگر در ذمه بر جانه  
تیسر و دیگر

در ذمه



۱۱۹۸۴

مقام رئیس وزارت قاجاریه

کرمان ۱۳۹۶  
شماره ۱۳۳۵  
تخم ۱۳۳۵  
مجموعه

ذمه در ذمه آن در ذمه  
شده که در ذمه آن در ذمه  
کرمان آن داده که اگر چه همواره در ذمه  
در ذمه آن در ذمه  
مجلس در ذمه آن در ذمه  
این است و با آنچه نقل بر ذمه آن در ذمه

شماره ۱۳۳۵

مقام رئیس وزارت قاجاریه

در ذمه آن در ذمه



# 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 (نماینده‌گی، 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.

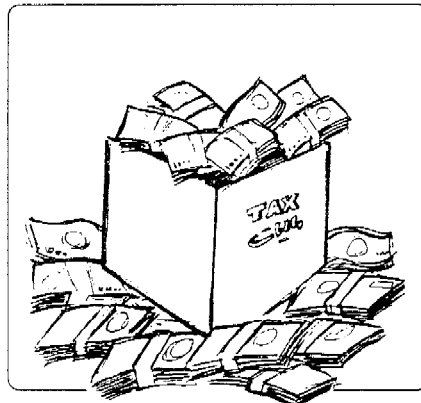
سخت‌گیری‌های دیگری نیز ضمن این لایحه پیش‌بینی شده که از آن جمله است: افزایش نرخ مالیات بر شرکت از ۳۶ به ۳۷ درصد، افزایش نرخ‌های مالیات بر ارزش افزوده از ۹ و ۱۳ درصد به ۱۰ و ۱۶ درصد، و افزایش برخی از مالیات‌های غیرمستقیم به ویژه مالیات بنزین.

## 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 کالاهائی 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



محلی، و حقوق و وظایف مأموران و مودیان مالیاتی، ضمن قانون فوق مشخص شده است. براساس این قانون ۹ مالیات مختلف برقرار گردیده که عبارتند از: مالیات بر درآمد 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 بخت‌آزمائی، 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.

این قانون به عنوان یک اقدام ضد ترفند مالیاتی معاملات نقدی را محدود به مبلغ معینی (حدوداً معادل ۵۵۰۰ دلار) نموده و معاملات زائد بر آن باید با صدور چک و نقل و انتقالات بانکی و اعتباری انجام پذیرد. صورت معاملات نقدی زائد بر ثلث حد مجاز مذکور باید همراه به مقامات مربوط ارائه شود. تخلف از این مقررات موجب تعلق جریمه خواهد بود.

تعیین مالیات براساس خودتشخیصی استوار است و اظهارنامه‌ها به طور انتخابی مورد واریسی مراجع مالیاتی قرار می‌گیرد. رسیدگی به شکایات نخست در مراجع داخل سازمان مالیاتی و سپس در محاکم صورت می‌پذیرد.

## آرژانتین - شدت عمل

این کشور که علاوه بر مشکلات سیاسی سال‌ها با مصائب و نکبت‌های ناشی از استقراض سنگین خارجی دست و پنجه نرم می‌کرد مدتی است که برنامه‌های وسیع و همه‌جانبه‌ای 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 اعطائی به قضات و نمایندگان مجلس ملغی شده است.

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

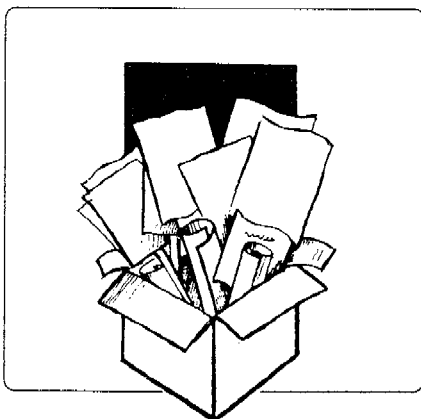
- معافیت مالیاتی مقرر در مورد پرداخت کمک و هدایا به موسسات خیریه و امثال آن به سقف ۵ درصد درآمد مشمول مالیات پرداخت‌کنندگان محدود شده و آن هم فقط در صورتی قابل قبول است که طبق شرایط و

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

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

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

- استفاده از معافیت‌های اعطائی به



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

### هنگ کنگ - نرخ‌های سبک

مقررات مالیاتی قانون بودجه سال‌های ۱۹۹۵/۹۶ این سرزمین کماکان دربرگیرنده تسهیلات مالیاتی بسیار جالبی است. نرخ مالیات بر شرکت فقط ۱۶/۵ درصد و نرخ مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی ۱۵ درصد است. البته حداکثر نرخ مالیات حقوق تا ۲۰ درصد بالا می‌رود ولی در مقابل معافیت‌های قابل توجهی برحسب احوال شخصی مودی پیش‌بینی شده که از ۷۹۰۰۰ دلار هنگ کنگ برای مودی مجرد و فاقد افراد تحت تکفل شروع می‌شود و تا ۱۵۸۰۰۰ دلار برای زن و شوهر بالا می‌رود. ضمناً بابت هر فرزند یا

پدر و مادر و مادربزرگ و پدربزرگ تحت تکفل و خویشاوند معلول تحت تکفل نیز معافیت‌هایی پیش‌بینی شده که میزان آن بین ۱۱۰۰۰ تا ۴۰۰۰۰ دلار هنگ کنگ می‌باشد.

### بلژیک - چند خبر

#### انتقال زیان سنواتی - مقررات

کنونی بلژیک انتقال زیان سنواتی به سال‌های بعد را حداکثر تا ۲۰ میلیون فرانک مجاز می‌داند، و در صورتی که درآمد مشمول مالیات از ۴۰ میلیون فرانک تجاوز کند حداکثر زیان قابل انتقال معادل ۵۰ 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 ۵ درصد ارزش دارائی‌هایش کمتر بوده باشد.

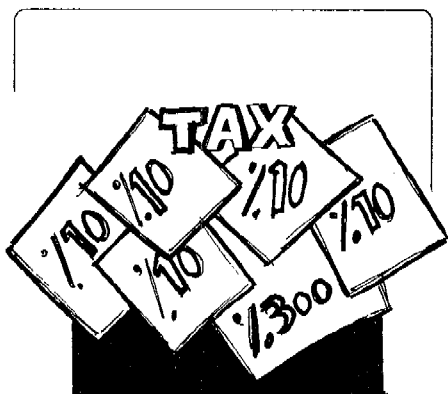
#### انگیزه مالیاتی - دولت درصدد

برآمده است شرکت‌هایی را که دارای بدهی هستند تشویق کند که با انتشار سهام جدید بدهی‌های خود را به سرمایه بدل کنند. برای ایجاد انگیزه مقرر شده است که سود سهام متعلق به این گونه سهام جدید به عنوان درآمد معاف از مالیات شناخته شود. این معافیت تا حد ۸ درصد سرمایه جدید شرکت جاری بوده و مدت برخورداری از آن هم ۸ سال خواهد بود. ضمناً فقط بابت بدهی‌های تا پایان سال ۱۹۹۲ شرکت می‌توان از این امتیاز استفاده نمود.

#### رفع تبعیض - محاکم بلژیک در

ماه‌های اخیر آرائی صادر کرده‌اند که طی آن‌ها بخش‌هایی از قوانین مالیاتی کشور به سبب نقض مفاد قراردادهای بین‌المللی، مبنی بر رفتار مساوی و خالی از تبعیض مالیاتی، فاقد اعتبار اعلام شده‌است. در نتیجه دولت دست به تهیه لایحه‌ای زده‌است 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 ۴۰/۱۷ درصد و نسبت به غیرمقیم ۴۴/۲۹ درصد تعیین شده‌است. ضمن لایحه جدید نرخ ۴۰/۱۷ 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



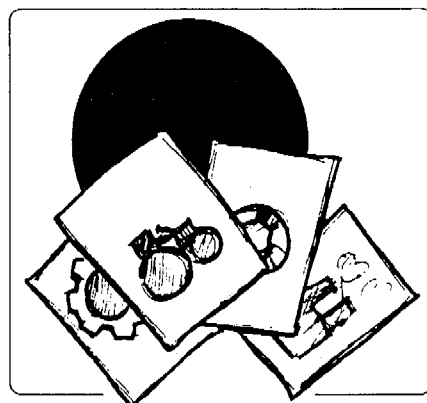
شده باشد، متعاقباً در محاسبه مالیات بر درآمد شرکت به عنوان یک اعتبار (کردیت) مالیاتی منظور، و از بدهی مالیاتی شرکت کسر می‌شود. حتی اگر شرکتی از معافیت مالیاتی استفاده کند باز هم مالیات تکلیفی پرداختی قابل احتساب بوده و در صورت لزوم مسترد خواهد شد. ولی در مورد شرکت‌های غیرمقیم این قابلیت احتساب مالیات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

نباشد. لایحه جدید این تعیض 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 عمده از احزاب چپ مخالف دولت پیشین این کشور تشکیل می‌شود یک سلسله اقداماتی را در زمینه سیاست اقتصادی خود اعلام داشته که از جمله شامل کاهش بیکاری، تعدیل نرخ تورم، و کاستن از بدهی‌های دولت از طریق قطع بسیاری 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.



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

- افزایش مالیات بر ارث و نقل و انتقالات

بلاعوض و همچنین از زیاد مالیات‌های مربوط به کاهش آلودگی نیز جزء برنامه‌های جدید دولت است.

### صربستان - مالیات بر مواد دخانیه

مالیات‌های ویژه‌ای در این مورد وضع شده که هنگام تحویل این مواد به فروشندگان یا مصرف‌کنندگان و حتی در زمان تحویل آن به انبار تولیدکننده تعلق گرفته و قابل وصول است. مواد دخانیه وارداتی نیز مشمول این مالیات است. میزان مالیات بین ۰/۳ تا ۰/۹ دینار جدید برای هر پاکت سیگار و ۳ صدم دینار برای هر نخ سیگار برگ است. جریمه‌هایی نیز برای متخلفین در نظر گرفته شده است.

### اتحادیه مغرب عربی - هماهنگی مالیاتی

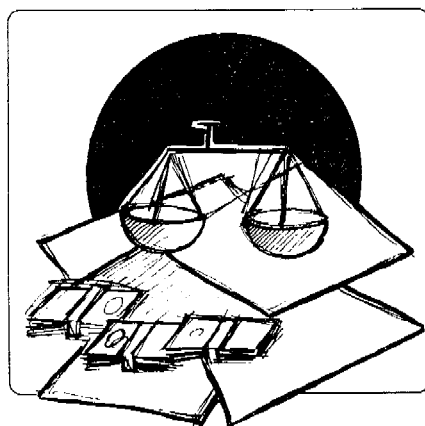
با وجود تناقض‌ها و مشکلات عدیده‌ای که در این بخش از شمال آفریقا به چشم می‌خورد، بحث اتحاد مغرب و هماهنگی‌های سیاسی و اقتصادی منطقه همواره ادامه دارد. ۵ کشور این ناحیه یعنی مراکش، الجزایر، تونس، لیبی و موریتانیا در حال بررسی و تهیه قوانین مالیاتی جدیدی هستند که از این حیث بین آنها هماهنگی و وحدت عمل به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

### چین - معافیت مالیاتی اوراق قرضه

بانک‌های چینی در چند کشور خارجی اقدام به صدور و فروش اوراق قرضه نموده‌اند. از جمله بانک چین اوراق قرضه‌ای به بهای ۵۰۰ میلیون مارک با بهره ۷/۱۲۵ درصد در کشور آلمان منتشر ساخته، شرکت بین‌المللی تراست و سرمایه‌گذاری شاندونگ مشابه این کار را در امریکا انجام

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 می‌باشند.

### تایلند - شهر سنگ‌های قیمتی



تجارت سنگ‌های قیمتی در تایلند یک رشته مهم فعالیت بازرگانی 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 نارضایتی دست اندرکاران این حرفه را فراهم ساخته و غالباً ناگزیرند از بانک پول قرض کنند تا بتوانند مالیات مذکور را بپردازند. بر اثر کوشش‌های اتحادیه بازرگانان 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 بازرگانی مخصوص این صنعت اقدام نمود و گمپولیس یعنی شهر

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

## جمهوری اسلواک - استرداد مالیات بر ارزش افزوده

«اصل مقصد» در مورد تعلق مالیات ارزش افزوده، اصل معروفی است و لاقبل کشورهای اروپائی به آن عمل می‌کنند. فرضاً اگر کسی کالاها 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 کالاها سابقه بالنسبه طولانی دارد و قاعده 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، با توجه به همان استدلال مالیات بر ارزش افزوده پرداختی قابل استرداد شناخته می‌شود.

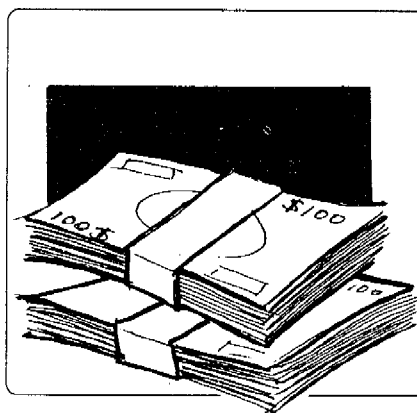
در هر حال استرداد مالیات بر ارزش افزوده مراحل و تشریفات دارد که باید طی شود. در سوئد موسسه‌ای به نام Cash Bank International به وجود آمده که کار آن استرداد همین گونه مالیات‌های ارزش افزوده در قبال دریافت حق الزحمه است. بیست کشور از خدمات این موسسه استفاده می‌کنند و از کشورهای اروپای شرقی

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

## ایالات متحده آمریکا - «دبته» 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 ما رسیده است.

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



قرارداد دو جانبه، دو قرارداد چند جانبه و شمار قابل توجهی بیانیه، جداول تعرفه‌ای، اعلام نظر، تصمیمات و اسناد نظیر آنها بود. در این قراردادها و توافقات کاهش معتنا بهی در حقوق گمرکی بسیاری از کالا منظور گردید، چنان که پیش‌بینی می‌شود فقط در مورد کالاها صنعتی میزان این کاهش ظرف 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 «دائی فکری» شهرت یافته، گسترش داده است. در مجموع این قراردادها شرط رفتار مساوی و عدم

تبعیض را در مورد کالاها، خدمات، و دارائی 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، ولو 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 «کمیسون مالیاتی بین ایالات» و «فدراسیون مدیران مالیاتی» مطرح شد و از آن طریق به دولت فدرال و کنگره آمریکا

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 انعکاس نیافته، و در این قراردادها شرایط خاص ایالات عضو دولت فدرال منظور نگردیده است.

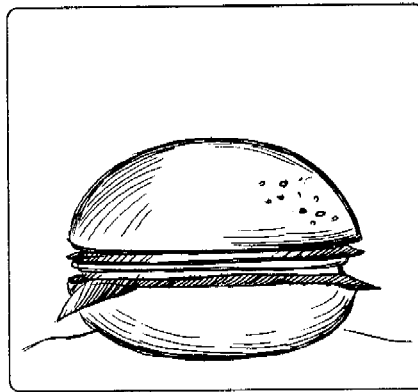
ضمناً طرف مذاکره در اختلافاتی که نزد ارگان رفع اختلاف سازمان تجارت جهانی مطرح می‌شود، دولت فدرال است و نه ایالات جزء، و ایالت‌ها نگران عدم حضور مستقیم و دفاع بلاواسطه از حقوق خود نزد ارگان بین‌المللی مذکور هستند.

فشارهایی که برپایه این نگرانی‌ها از سوی محافل مختلف وارد می‌شد عاقبت در لایحه قانونی تصویب قراردادهای دور اورگوئه 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 برساند و آنها متقابلاً نظرات و دلایل خود را اعلام دارند. این دیدگاه‌ها و استدلال‌ها هنگام تعیین خط‌مشی و موضع دولت در قبال 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 خللی وارد نساخته و موجب بی‌اعتباری آن نخواهد شد، مگر این که دولت امریکا رأساً در

دادگاه دعوائی 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 دعوی حق حضور و دفاع خواهند داشت.

این ماجری در مجموع بیانگر یک «دبّه» 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



منتظر واکنش‌های سازمان و اعضای آن در قبال نحوه عمل دولت امریکا بود.

### سوئیس - ساندویچ هلندی

شرکت‌های مقیم سوئیس بابت سود سهامی که به سهامداران خارجی خود می‌پردازند باید مالیات تکلیفی به نرخ ۲۵ درصد از این پرداخت‌ها کسر و به اداره مالیاتی ذیربط پرداخت کنند. این مالیات بسیار سنگین همواره مورد اعتراض کشورهای دیگر بوده و طی قراردادهای مالیاتی به درجات مختلف تعدیل شده است. از جمله به موجب قرارداد مالیاتی بین سوئیس و هلند کل این مالیات به نفع سهامداران هلندی قابل استرداد شناخته

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  $\frac{1}{7}$  مالیات کسر شده قابل استرداد خواهد بود.

از طرفی بین هلند و جزایر آنتیل قراردادی وجود دارد که طبق آن سود سهام پرداختی توسط شرکت‌های هلندی به سهامداران مقیم جزایر مذکور از مالیات هلند 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 هلند تاسیس می‌کرد و این شرکت جدید نیز شرکتی را در سوئیس به ثبت می‌رسانید. سود سهام شرکت سوئسی کلاً متعلق به شرکت هلندی بود و شرکت هلندی نیز تماماً به شرکت آنتیلی تعلق داشت. در نتیجه مالیات سود سهام پرداختی در سوئیس مجموعاً ب‌ نفع شرکت هلندی مسترد می‌شد و بدون پرداخت هیچ مالیاتی روانه آنتیل می‌گشت و در آنجا هم مالیاتی به آن تعلق نمی‌گرفت.

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

\*\*\*

# آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی

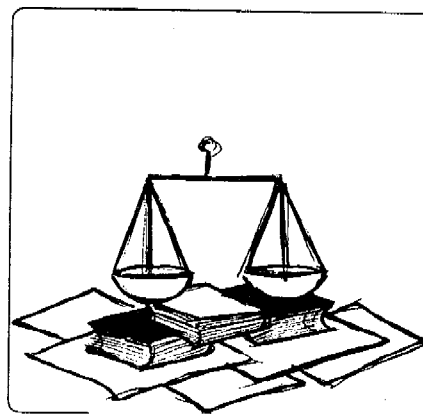
## اسپانیا - پایگاه ثابت

پایگاه یا مؤسسه ثابت یک اصطلاح جا افتاده حقوق مالیاتی بین‌المللی است. دولت‌ها در صورتی می‌توانند شرکت یا مؤسسه 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 متشکله این تعریف مانند قلمرو، محل شغلی، ثابت بودن محل شغلی، فعالیت اقتصادی، و اشتغال ورزیدن به آن، هر یک ضوابط خاص خود را دارد که هنگام طرح مسائل و اختلافات پیرامون وجود یا عدم تحقق پایگاه ثابت مورد بحث قرار می‌گیرد.

سابقه این مباحث بالنسبه طولانی است و کوشش‌های زیادی به منظور تدوین ضوابط جهانی در این زمینه می‌پذول گردیده است. از آن جمله می‌توان طرح کنوانسیون سال ۱۹۶۳ سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) را نام برد 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 هر یک 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 مورد نظر. اگر این تعریف اصلی مصداق پیدا نکند

باز در یک حالت خاص ممکن است وجود پایگاه ثابت مورد تأیید قرار گیرد، و آن وقتی است که یک پروژه ساختمانی یا تاسیساتی در سایت (کارگاه) مربوط توسط شرکت یا مؤسسه خارجی اجراء شود. شرط تحقق پایگاه ثابت این است که مدت کار از ۱۲ ماه کمتر نباشد. بالاخره مبنای سوم به عامل نمایندگی مربوط می‌شود. اگر شخصی از سوی مؤسسه خارجی وکالت و نمایندگی در عقد قرارداد و کنترات داشته باشد تحت شرایط معینی ممکن است به عنوان پایگاه ثابت شناخته شود.



**شرح دعوی - یک شرکت آلمانی**  
قراردادی به منظور ساخت کوره پخت و لعاب سرامیک با یک شرکت اسپانیائی منعقد ساخت. پس از چندی قرارداد دیگری بین همان شرکت‌ها بسته شد که طی آن شرکت آلمانی برعهده گرفت کوره 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 هر یک بیش از ۱۲ ماه به طول انجامد، و بنابراین این به

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 زیربسط پرداخت کرده بود. ولی در عمل قرارداد اول که از ۱۹ نوامبر ۱۹۷۹ آغاز شده بود در تاریخ ۲۵ اوت 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 مؤدی 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 توأمأ در نظر گرفت و استدلال نمود که زمان انجام آنها جمعاً بیش از ۱۲ ماه به طول انجامیده و بنابراین این شرط زمانی پیش‌بینی شده در کنوانسیون مدل ۱۹۹۲ و قرارداد مالیاتی دو کشور رعایت شده است.

مؤدی از رای مذکور نزد دادگاه صالح شکایت برد و دادگاه به سود او رای داد. در واقع مسأله‌ای که دادگاه باید حل می‌کرد، این بوده است که دو قرارداد مورد بحث باید جدا از یکدیگر، و یا توأمأ در نظر گرفته می‌شدند. دادگاه خود به این نکته اشاره کرده و اعلام داشته بود که اگر به تفسیر تحت‌اللفظی قرارداد مالیاتی متوسل 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

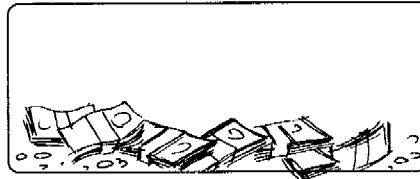
طول نیا انجامیده، پس باید قائل به عدم تحقق پایگاه ثابت شویم و ملاً مالیات پرداختی را قابل استرداد بدانیم.

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

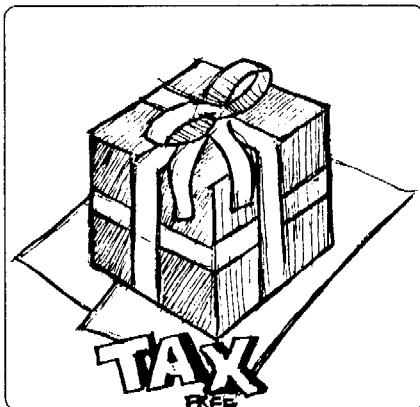
نقد - رای دادگاه اسپانیا تحوّل جالبی در زمینه تعیین ملاک جدائی یا وحدت قراردادهای به شمار می‌رود. قضیه در گذشته همواره مورد نظر حقوقدانان مالیاتی و مراجع و محاکم ذیربط بوده است. برحسب تفسیرات به عمل آمده روی کنوانسیون مدل OECD برای تشخیص وحدت یا جدائی مورد بحث در درجه اول باید به وجود یا فقد وحدت جغرافیائی و وحدت تجاری مورد، توجه داشت. بنابه ضابطه نخست برای مرتبط دانستن قراردادهای 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 ساختمانی. شرط وحدت قرارداد فقط در صورت وجود موثر است یعنی اگر قرارداد واحدی در میان باشد دلیل بر وحدت قضیه است، وگرنه وجود بیش از یک قرارداد به

تنهایی دلیل بر عدم وحدت نخواهد بود.



وحدت مشتری نیز قرینه دیگری برای تشخیص وحدت تجاری شناخته شده و محاکم 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 بیمانکار در کشور محل انجام پروژه تعبیر شده و نشانه دیگری بر وحدت تجاری قلمداد گردیده است. اما ضابطه یکپارچگی به کار و پروژه 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 تفسیربردار است، و در مجموع شاید اگر مرجع دیگری در مقام داوری برمی‌آمد حکم به وجود پایگاه ثابت می‌نمود. اما دادگاه اسپانیائی قرائن جدیدی مانند اختلاف در تاریخ عقد قرارداد و اختلاف در زمان شروع و خاتمه قراردادها را مطرح ساخته و حکم به فقد پایگاه ثابت داده است. در واقع می‌توان گفت دادگاه مذکور

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

## هلند - مالکیت انتفاعی

مالکیت انتفاعی در بخش «اصطلاحات مالیاتی بین‌المللی» همین شماره از مجله مالیات تعریف شده است. دعوائی که شرح آن را هم‌اکنون خواهیم دید حول مفهوم همین نوع از مالکیت دور می‌زند. یک شرکت انگلیسی که در زمینه دلّالی بورس فعالیت دارد، اقدام به خرید کوپن‌های مربوط به سود سهام شرکت معروف نفت شل می‌نماید. وی این کوپن‌ها را از یک شرکت مقیم لوکزامبورگ که سهامدار شل بوده می‌خرد. معامله زمانی انجام می‌گیرد که شل میزان سود سهام را اعلام داشته، ولی هنوز شروع به پرداخت نکرده بود. بهای پرداختی معامله به حدود ۸۰ درصد مبلغ ناخالص سود سهام متعلق بالغ می‌گردد.

شرکت انگلیسی متعاقباً سود سهام مربوط را با ارائه کوپن‌ها در هلند وصول کرد و در آنجا طبق قوانین مالیاتی از رقم دریافتی وی ۲۵ درصد به عنوان مالیات 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 پرداخت‌کننده سود، در منبع کسر شود حداکثر 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.

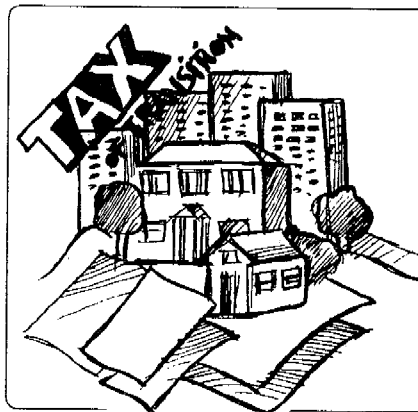
مودی انگلیسی به دادگاه آمستردام شکایت برد و دادگاه به نفع مرجع مالیاتی رای داد. استدلال قاضی چنین بود که: اولاً آنچه شرکت انگلیسی خریداری کرده سود سهام نبوده بلکه کوپن‌هائی بوده که باید آنها را نوعی اسناد دریافتی تلقی کرد. ثانیاً در قرارداد مالیاتی دو کشور روی فرم استرداد مالیات تکلیفی سود سهام توافق شده و در آن فرم استرداد بندى وجود دارد که متن آن چنین است: «متقاضی تایید می‌کند که به سبب دارا بودن حق مالکیت اوراق بهادار 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 ۸۰ درصد مبلغ سود سهام تعیین شده، خود نشانه آن است که احتمالاً پای سوء استفاده از قرارداد مالیاتی دو کشور در میان بوده است.

شرکت انگلیسی به دادگاه عالی هلند متوسل شد و این دادگاه نظر داد که مودی را باید به عنوان مالک انتفاعی سود سهام تلقی کرد و در نتیجه وی مُحَقَّق به استرداد ۱۰ درصد مالیات تکلیفی به استناد قرارداد مالیاتی هلند و انگلیس می‌باشد. به اعتقاد دادگاه شرکت انگلیسی پس از خرید کوپن‌ها در لوکزامبورگ در واقع مالکیت کامل آنها را احراز کرده و حق همه گونه تصرف 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 مورد او صادق دانست.

### 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

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 نرخ 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 نرخ مالیاتی را براساس این اندازه از درآمد ملحوظ داشته بود، نهایت این که نرخ‌های حاصل را فقط روی درآمد سوم اعمال کرده بود.



مودی نسبت به این امر اعتراض کرد و ملاً 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 نرخ‌های مالیاتی برده شود. دادگاه عالی این استدلال را نپذیرفت و در این خصوص به قاعده «معافیت توأم با تصاعد» استناد کرد. طبق این قاعده در اعمال نرخ مالیاتی روی درآمد مشمول مالیات باید درآمد معاف از مالیات را نیز در نظر گرفت. این قاعده که نسبت به مودیان غیرمقیم قابل اجراء بوده، در مواردی نسبت به مودیان مقیم نیز رعایت می‌شود.

### اتحادیه اروپا - ارفاق‌های مالیاتی

کمیسیون بازار مشترک مرجع نظرخواهی پیرامون بسیاری از مسائل مربوط به کشورهای عضو اتحادیه اروپا، و

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 سؤال 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 سؤال 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 نیاید؟ 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 سوبسید دولتی به شمار خواهد آمد. در چنین صورتی باید مقررات مواد ۹۲ و ۹۴ قرارداد جامعه اروپا رعایت شود. مقررات مذکور اعطاء این گونه کمک‌ها 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 حال انجام چنان اقدامی موقوف به پیشنهاد کمیسیون جامعه اروپا و تصویب شورای اروپا به اتفاق آراء خواهد بود».

# مقررات، بخشنامه‌ها و آراء

## هیأت 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 شبانه‌روزیها و مهدهای کودک

ماده واحده - کلیه مؤسسات خصوصی که با مجوز سازمان بهزیستی کشور امور مربوط به حمایت و توانبخشی معلولان و ارائه خدمات به عقب‌ماندگان ذهنی و انجام خدمات در مراکز روزانه و شبانه‌روزیها نگهداری معلولین و کودکان بی‌سرپرست را بعهده دارند و همچنین مهدهای کودک از پرداخت مالیات بر درآمد معاف می‌باشند، مشروط بر این که سازمان مذکور بر درآمد 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 - علی اکبر ناطق نوری

بخشنامه شماره ۳۰/۵۳۶۱ مورخ ۱۳۷۴/۲/۱۶

طبق نامه شماره ۱۰۲-۲۷۲/۸۲-۲۱۹ مورخ ۱۳۷۴/۲/۴ سازمان برنامه و بودجه عنوان وزارت متبوع تولید ماشین آلات تعمیر خودرو شامل بالانس 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 خوش اخلاق رئیس شورای عالی مالیاتی

بخشنامه شماره ۳۰/۴/۲۰۲۳/۱۵۲۴۸ مورخ ۲۴ خرداد ۱۳۷۴

نظر باینکه طبق مقررات ماده ۸۵ قانون وصول برخی 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 دارایی 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 دارایی 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 ذیربط ضمن راهنمایی مودیان محترم به رعایت دقیق موازین قانونی یادشده، چنانچه موقع تشخیص قطعی درآمد مشمول مالیات مودیانی که حسب مقررات قانون مالیاتهای مستقیم مکلف به نگهداری دفاتر قانونی می‌باشند، متوجه شوند که نمودی در رابطه با شماره اقتصادی و درج آن در صورتحسابها، مرتکب خلاف گردیده و از این بابت قبلاً 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 احراز 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 ۱۳۹۰/۱۰/۲۳ شماره دادنامه ۱۱۷ کلاسه پرونده ۶۸/۷۳  
مرجع رسیدگی: هیات 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 بخشنامه شماره ۳۰/۵/۱۱۶۳/۱۳۶۶۱-۷۱/۴/۲۷ وزیر امور اقتصاد و دارائی

مقدمه: شاکی طی دادخواست تقدیمی اعلام داشته است وزیر محترم امور اقتصاد و دارائی در بخشنامه فوق‌الذکر از سازمان ثبت اسناد و املاک کشور درخواست نموده که آن سازمان بدفاتر اسناد رسمی دستور دهد که ثبت کلیه معاملات فقط با پرداخت مالیات امکان‌پذیر است بدون اینکه در این بخشنامه نهادهای انقلاب (موضوع بند ۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۶۶ مجلس شورای اسلامی و تصویب‌نامه شماره ۱۱۶۴۴۲/ق-۲۵۵ مورخ ۶۸/۴/۶ هیات وزیران که نهادهای انقلابی را احصاء نموده و بنیاد جانبازان را نیز از جمله نهادهای انقلابی برشمرده است) را مستثنی کرده باشد، بنابراین با شرح فوق و به دلایل زیر ابطال آن بخشنامه مورد استدعاست: ۱. نظر صریح مقام معظم رهبری در پاسخ‌بنامه شماره ۰/۴۵۳۱-۷۱/۴/۲۸ ریاست بنیاد مستضعفان و جانبازان انقلاب اسلامی مبنی بر معافیت از پرداخت مالیات در کلیه فعالیتهای اقتصادی که فرمودند «بسمه تعالی باتوجه 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 انقلابی معاف از پرداخت مالیات را که یکی از آنها بنیاد جانبازان (مستضعفان) میباشد نام برده است که این تصویب‌نامه تحت نام مورخ ۶۸/۸/۲۲ به سازمان ثبت اسناد و املاک کشور ابلاغ گردیده محسوفته وزیر امور اقتصادی و دارائی تحت بخشنامه شماره ۶۸/۸/۲۲ به سازمان ثبت اسناد و املاک کشور ابلاغ شده است بخشنامه سابق را کان لم یکن تلقی نموده است. صادرکننده بخشنامه بقانون اصلاح موادی از قانون مالیاتهای مستقیم مصوب مورخ ۷۱/۲/۷ مجلس شورای اسلامی استناد نموده، در حالیکه در قانون فوق‌الذکر هیچ اشاره به خروج نهادهای انقلابی از پرداخت مالیات نشده است. وزیر اقتصاد و دارائی علاوه بر آن قانون بماده ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب سال ۶۶ که بطورکلی معامله تمام اشخاص را تابع آن قانون دانسته است استناد نمود، در حالیکه همانطوریکه مستحضرید عام، خاص مصرحه را از اعتبار خارج نمی‌کند چرا که علیرغم عمومیت ماده ۱۸۷ بند ۲ ماده ۲ همان قانون بصراحت نهادهای انقلابی را از پرداخت مالیات معاف دانسته است و نظر باینکه هیچ قانون لاحقی قانون فوق را نسخ نکرده است، مستدعی است نسبت به ابطال بخشنامه شماره ۳۰/۵/۱۱۶۳/۱۳۶۶۱-۷۴/۴/۲۷ عنایت فرمایند.

نماینده قضائی وزارت امور اقتصاد و دارائی در پاسخ بشکایت مذکور طی نامه شماره ۹۱-۷۰۶ مورخ ۷۲/۸/۱۱-مبادرت به ارسال تصویرنامه شماره ۳۰/۵-۳۱۰۸ مورخ ۷۲/۸/۱ مدیرکل دفتر فنی مالیاتی نموده است. در نامه اخیر آمده است گذشته از اینکه مقررات صدر ماده ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم بطورکلی ناظر به وظایف دفاتر اسناد 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 بخشنامه موردنظر نیز باتوجه به مقررات اصلاحی مصوب ۷۱/۲/۷ قانون مالیاتهای مستقیم و به منظور تاکید در انجام تکالیف قانونی دفاتر اسناد 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 ذیربط قرار می‌گیرد. ضمناً نحوه اجرای فرمان مقام معظم رهبری در خصوص معافیت مالیاتی بنیاد مستضعفان و جانبازان طی دستورالعمل شماره ۱۲۲۸۱-۷۲/۴/۲۴ بکلیه واحدهای مالیاتی و بنیاد مذکور ابلاغ گردیده است.

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق به ریاست حجة الاسلام والمسلمین اسماعیل فردوسی‌پور و با حضور روسای شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره و با اکثریت آراء بشرح آتی مبادرت بصدور رای می‌نماید.

باتوجه به عموم و اطلاق ماده ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶ مبنی بر تکلیف صاحبان دفاتر اسناد 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 ۳۰/۵/۱۱۶۳/۱۳۶۶ 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 ۳۰/۴/۵۲۷۴ مورخ ۱۳۷۳/۱۱/۲۹ هیئت عمومی شورایی عالی مالیاتی**

نامه شماره ۲۱۷۵۱/۳۷ - ۱۳۷۳/۶/۱۰ اداره کل مالیات بر شرکتها عنوان جناب آقای حسینی معاون محترم درآمدهای مالیاتی دایر بر تقاضای تسریع 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 شورایی عالی مالیاتی مطرح است.

استعلام ممیزکلی 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 ننماید تکلیف چیست، و دیگر اینکه اگر پس از انقضای مهلت ۳۰ روز ماموران تشخیص مالیات از نظر قبلی خود برفع مودی عدول نمایند، آیا اقدام به استرداد امکان پذیر خواهد بود یا خیر. هیئت عمومی شورایی عالی مالیاتی پس از شور و تبادل نظر پیرامون سؤالات مطروحه، در اجرای بند ۲ 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 وسیله 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 نمیشود. لازم به ذکر است مراتب اعلام شده به مودی علاوه بر اظهار نظر ممیز مالیاتی (یا مسئول قسمت وصول و ابلاغ و خدمات مالیاتی) و سر ممیز مالیاتی باید متکی به نظر نهائی ممیز کل مالیاتی ذیربط باشد.

۲- موضوع از حیث ماموران تشخیص مقید بزمان نمیشود و اگر ماموران تشخیص خود متوجه حقوق حقه مودی بشوند، اقدام در جهت استرداد مشروط براینکه پرونده امر منتهی بصورت رای هیئت حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده ۲۴۳ پیش گفته نشده باشد، فاقد منع قانونی است. محمدتقی نژادعمران، علی اکبر سمیعی، محمد رزاقی، غلامحسین هدایت عبدی، محمود حمیدی، علی اکبر نوربخش، علی افرا، عین الله علاء، محمدعلی سعیدزاده

**رای شماره ۳۰/۴/۱۲۲۰۵ مورخ ۱۳۷۳/۱۲/۱ هیات عمومی شورای عالی مالیاتی**

گزارش شماره ۳۰/۵-۳۳۴۶ - ۷۳/۱۰/۶ دفتر فنی مالیاتی در مورد امکان استفاده مودیان مشمول تبصره ۶ ماده ۱۰۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ 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 شورایی عالی مالیاتی مطرح و پس از بحث و تبادل نظر بشرح زیر اعلام رای گردید.

مقصود اصلی از بخشودگی جرایم مذکور در تبصره ۱ ماده ۱۹۰ قانون یادشده تسریع در قطعیت مالیات و مختومه شدن پرونده امر میباشد، بنابراین در مورد مودیان مشمول تبصره ۶ ماده ۱۰۰ که مالیات تشخیص شده بدون مراجعه به ممیز کل بموجب حکم قانون (با رعایت استثناء مذکور در قسمت اخیر تبصره) قطعی است، مودیان ذیربط بطریق اولی محق به استفاده از حکم تبصره ۱ ماده ۱۹۰ خواهند بود. محمدتقی نژادعمران، علی اکبر سمیعی، علی افرا، محمد رزاقی، محمود حمیدی، علی اکبر نوربخش، عین الله علاء، غلامحسین هدایت عبدی، محمدعلی سعیدزاده

**رای شماره ۳۰/۴/۱۲۲۰۴ مورخ ۱۳۷۳/۱۲/۱ هیئت عمومی شورایی عالی مالیاتی**

گزارش شماره ۳۰/۵-۴۱۱۲ - ۱۳۷۳/۱۱/۱۸ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی دایر بر طرح این مسئله که آیا مالیاتهای تکلیفی پرداختی توسط 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 مبادرت بصدور رای گردید:

چون در خصوص مالیاتهای تکلیفی، پرداخت کنندگان حسب تکلیف قانونی ملزم به کسر و پرداخت مالیات بنرخ مقرر قانونی بوده و بهیچوجه نیت مودی (صاحب درآمد) موثر در پرداخت یا عدم پرداخت بموقع نمیشاند، علیهذا کسر و پرداخت مالیاتهای مذکور سبب شمول جایزه خوش حسابی معادل ۴٪ نخواهد بود. محمدتقی نژادعمران، علی اکبر سمیعی، علی افرا، محمد رزاقی، غلامحسین هدایت عبدی، محمود حمیدی، علی اکبر نوربخش، عین‌اله‌علاء، محمدعلی سعیدزاده

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

گزارش شماره ۲۳۹۱۹/۴۸ - ۱۳۷۳/۱۰/۲۰ اداره کل امور اقتصادی و دارائی استان تهران عنوان جناب آقای حسینی معاون محترم درآمدهای مالیاتی و ضمام آن مشعر براینکه مکتب جامعه الزهرا بلحاظ عدم اجرای تبصره ۲ آئین‌نامه اجرائی بندهای ۵،۴،۳،۲ ماده ۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ وسیله حوزه مالیاتی مربوط بابت دوره عمل سنوات 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 موردبررسی و شور و تبادل نظر قرار گرفت و رای هیئت در این باره بشرح زیر صادر گردید:

**رای اکثریت:**

گرچه تشخیص و مطالبه مالیات بدلیل عدم اجرای تبصره ماده ۲ آئین‌نامه اجرائی مذکور توسط حوزه مالیاتی صورت گرفته لیکن چون جامعه الزهرا(س) بموقع طی نامه شماره ۳/۱۹۵۲/۲ - ۱۳۷۰/۴/۲۴ عنوان شورای محترم مدیریت حوزه علمیه قم تقاضای تاییدیه مقرر را نموده و طبق نوشته ذیل همان نامه شورای مذکور تلویحاً بلحاظ 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 خواهران حوزه علمیه قم جامعه الزهرا(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 نژادعمران، علی اکبر سمیعی، علی افرا، غلامحسین هدایت عبدی، محمود حمیدی، علی اکبر نوربخش، عین‌اله‌علاء، محمدعلی سعیدزاده

**نظر اقلیت:**

بنابه صراحت تبصره ماده ۲ آئین‌نامه یادشده و لزوم تعیین تکلیف بموقع حوزه‌های مالیاتی، عضو اقلیت اعتقاد به اجرای دقیق ماده ۲ مذکور تا پایان تیرماه هر سال دارد. محمد رزاقی

**رای شماره ۳۰/۴/۱۳۷۱ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی**

گزارش شماره ۳۰/۵۰۴۵۵۹ - ۷۳/۱۲/۱۶ 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 ۱۳ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۷۳ کل کشور به کارکنان ذیربط 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 وزارتخانه‌ها و موسسات و شرکتهای دولتی مشمول مالیات و عوارض نمیشاند 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 ۵۹/۴/۲۵ 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 ۱۳ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۷۳ کل کشور توسط دولت مشمول مالیات نقل و انتقال اتومبیلهای سواری نخواهد بود. محمدعلی خوش‌اخلاق، علی اکبر سمیعی، علی افرا، محمد رزاقی، محمودحمیدی، علی اکبر نوربخش، عین‌اله‌علاء، محمدعلی سعیدزاده

با نتیجه موافق لیکن مفاد تبصره ۱۳ قانون بودجه سال ۱۳۷۳ را از حدود اتومبیلهای زائد خارج میدانند.

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 Maliyat 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.

### **APPEAL AND ADJUDICATION**

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

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.

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.

The final result of this process is that the fate of the Board may remain in the hands of one person only, that is the

Ministry's representative.

### **THE RULE OF 20%**

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.

### **PROPOSALS**

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)

**MALİYAT ACCEPTS ADVERTISEMENTS**

(See the second page of the cover)

*In this issue:*

|  |    |
|--|----|
| <i>From the President</i>                        | 1  |
| <i>Tax Problems Faced by the Workshop Owners</i> | 2  |
| <i>Tax News in Brief</i>                         | 6  |
| <i>Book Review</i>                               | 10 |
| <i>Abstracts of Persian Articles</i>             | 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*