



بِسْمِ اللّٰهِ الرَّحْمٰنِ الرَّحِيْمِ

طرح روی جلد: حمیدرضا محسنی

بِلَاتٌ

فصلنامهٔ مالیاتی
شمارهٔ دهم، پائیز و زمستان ۱۳۷۴

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی
 مدیر مسئول: دکتر علی‌اکبر عرب‌مازار
 رزیر نظر هیأت تحریریه: دکتر محمد توکل
 دبیر هیأت تحریریه: دکتر محمد توکل
 امور مالی: بهرام کرایلی افرا

دکتر علی‌اکبر عرب‌مازار ۲	سرآغاز
استان خراسان و مسائل مالیاتی و اقتصادی آن	
۳	اصحابه با آقای ظریف گلزار مدیرکل امور اقتصادی و دارائی خراسان
دکتر محمد توکل ۱۲	بحث تحلیلی پیرامون مالیات بر ارزش افزوده
دکتر علی‌اکبر عرب‌مازار ۱۸	سیاست توسعه نرم افزار کامپیوتروی در هند
۲۱	و جنبه‌های مالیاتی آن
۲۲	وزرای دارائی دوران مشروطیت
۲۴	ماهیت ۱۰ درصد اضافی موضوع مواد ۲۱۱ و ۲۱۵ قانون مالیات‌های مستقیم:
۲۶	شرحی بر رای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی
۲۷	پاسخ به خوانندگان
۳۴	قانون نحوه جلوگیری از آسودگی هوا
۳۹	جای خالی ابزارها و انگیزه‌های مالیاتی
۴۲	بررسی‌های تطبیقی:
۴۴	نرخ مالیات بر شرکت: تایلند، تایوان، و ایران
۴۶	اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی
۴۸	خبرها
	ورزش، پول، و رسوائی مالیاتی
	آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی
	سندي از وزارت مالية دوران مشروطیت
	مقررات و بخشانمه‌های مالیاتی، و آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی
	بخش انگلیسی

- 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

این تشریف از بدو ایجاد پرداختن به قضایا و مسائلی را که در انسجام و تنسيق نظام مالیاتی کشور موثر است، سرلوحة اهداف و وظایف خوبیش قرار داده است. نظام مالیاتی مقوله‌ای است جامع و چند بعدی که در آن مودیان و مسافت ایشان جایگاه بس پرارجی را به خود اختصاص داده است. وجود یک سیستم مالیاتی شایسته، ضمن غلظت از مودی و حقوق وی، فرضی بعید و دور از منطق عقلانی است. اتا این حقوق وابسته به قانون و مقررات از یک سو، و آئین و رویه‌های حاکم بر جویان تشخیص و وصول و دادرسی مالیاتی از سوی دیگر است. هریک از این دو جنبه مسئله نیز از زوایا، ظرافت‌ها، و بیچ و خم‌های فراوانی برخوردار است که از عملکرد سال‌ها و دهه‌ها پدید آمده و احاطه بر آنها مستلزم دانش و آگاهی و ممارست بسیار است.

تصویر مؤذیانی که به سبب بی‌اطلاعی از این مرتب چار مشکل شوند، کار دشواری نیست. و این خصلت مادر زادی هر فرایند حقوقی است. در عالم قضاء این منطق به درستی مورد عنایت بانیان دادگستری فوین ایران قرار گرفته، و بر اثر آن حرفة وکالت دعاوی زمانی بس دراز است که جای خود را در کشور ما باز کرده، و نزد همگان شناخته و مقبول است.

اتا بنایه هر علت و انکیز، وکالت مالیاتی در این کشور سرنوشت دیگری پیدا کرده و از همزاد خود وکالت دعاوی فاصله بسیار گرفته است. باید گفت سازمان مالیاتی کشور در گذشته آماده شناسائی این حرفة نبوده و به تعبیری وجود آن را نادیده گرفته است. جسته و گریخته اشاراتی مختصر در متون قانونی به امر وکالت مالیاتی صورت گرفته که آن هم غالباً جنبه بازدارنده داشته و خود از یک دیده نه چندان مثبت به این قضیه حکایت می‌کرده است.

در کنار این برخورد منفی واقعیات زندگی جریان داشته و آثار و نتایج طبیعی خود را بر جای می‌نهاده است. نیاز مبرم به مشاوره و وکالت مالیاتی به هر تقدير وکیل و مشاور مالیاتی به وجود آورده، و مراجعة مردم به آنان - و مراجعة ایشان به ادارات مالیاتی - دهها سال است که خواه و ناخواه ادامه دارد. ولی مجموعه این وضعیت یعنی عملکرد وکالت مالیاتی در جوی ناپذیرا و غیررسمی خود واقعیت دیگر زندگی است که نمی‌توان از واکنش‌ها و آثار آن مصون ماند. درک این نکته چندان مشکل نیست که در چنین شرایطی احتمال ورود چه افرادی به حرفة مشاوره مالیاتی وجود دارد، و تا چه اندازه ممکن است حقوق مودیان و دولت دستخوش نوسان و تضییع قرار گیرد.

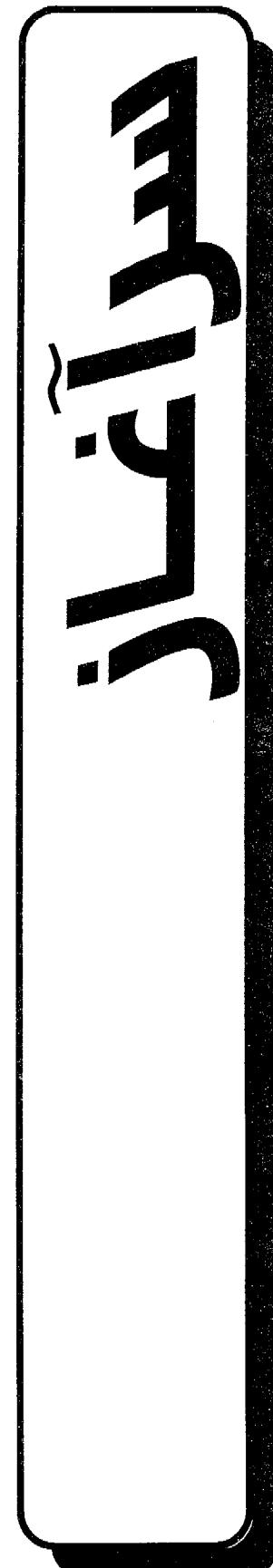
با وجوده به برخی گام‌های کم سایقه که مدیریت مالیاتی کشور در چند زمینه - و از جمله مسئله شماره اقتصادی - برداشته، جای آن است که پس از یک قرن عاقبت گام شایسته‌ای نیز در این جهت برداشته شود و سامان در خوری به این حرفة به هر تقدير ضرور و اجتناب ناپذیر ناده شود. نه مودیان مالیاتی از اصحاب دعوی در محکم قضائی ارج کمتری دارند، و نه حقوق آنان شائني دون خواسته مراجعان روزمره دادگستری دارد. سال‌ها است که شغل وکالت دادگستری تحت نظم و اضطراب درآمده و علاوه بر منتظر داشتن فصل جداگانه برای امر وکالت در آئین دادرسی مدنی، یک سلسه مقررات و اثیت‌نامه‌های ویژه وکلا نیز به تصویب رسیده و کانون مخصوصی جهت آنان تأسیس شده است. انتخاب داوطلبان برای این حرفة منوط به دارا بودن تحصیلات معین، گذرانیدن دوره کارآموزی، انجام امتحان و اختبار، و طی تشریفات دیگر شده است. پس از انتخاب به حرفة نیز، وکلای دادگستری مقدمه به ضوابط و رفتارنامه قانونی مشخصی هستند که مناسبات وکیل و موکل و نحوه عمل در محکم و سایر جوانب کار را به دقت معین کرده است. تخلف از موازین و تکالیف قانونی وکالت نیز عاقب و کیفرهای روشنی را به دنبال خواهد داشت.

در مقابل، حرفة غیررسمی وکالت مالیاتی وضعی را دارد که همه از آن آگاهیم، و می‌توان گفت مودی مالیاتی از حيث تضییع حقوق خود و هرگونه رفتار احتمالی وکیل مالیاتی و پی‌آمدی‌های ناگوار عدم شناسائی وی از سوی مراجع مالیاتی پنهان قانونی ندارد و کم و بیش آسیب‌یزدیر است. همین وضع ممکن است در مورد وکیل مالیاتی هم به وجود آید، ضمن این که ادارات مالیاتی نیز همواره در تعارض با این وضع غیررسمی به سر می‌برند.

پس از پذیرش اصل فکر در زمینه شناسائی حرفة وکالت در امر مالیاتی، مرحله بررسی و تمهد مقدمات فرآمیزد. برای آن که نتیجه و حاصل کار وقف مراد باشد مطالعه و احتیاط بسیار لازم است. همه تجارب موجود در زمینه وکالت مالیاتی - در همان حد که عملاً در این کشور برقرار بوده - باید مورد تحلیل قرار گیرد. علاوه بر این سایقه امر وکالت دادگستری و همه جنبه‌های مثبت و منفی آن نیز باید بررسی شود تا آنچه نیکو است اخذ گردد، و از تجلیات نامطلوب آن درس لازم برای جلوگیری از بروز چنان نتایجی در امر مالیات گرفته شود. زمینه مطالعه بسیار مهم و لازم دیگر بررسی تطبیقی در زمینه امر وکالت مالیاتی در کشورهای دیگر جهان است که می‌تواند ایده‌ها و راه حل‌های بسیار مناسبی فرآراز ما قرار دهد.

مجله مالیات به اهمیت این امر واقع بوده و حتی در نخستین شماره خود مقاله خاصی را به مسئله وکالت مالیاتی اختصاص داده است. در آینده نیز ما به این مطلب خواهیم پرداخت و از هم اکنون آمادگی خود را برای مشارکت در بررسی‌هایی که به آن اشاره کردیم اعلام می‌داریم، باشد که در سایه کوشش‌هایی که در این زمینه به عمل خواهد آمد و توجه مسئولان، نتایج مطلوب و خالی از جنبه‌های منفی حاصل گردد.

دکتر علی اکبر عرب‌مازار



الستان خرستان

مسائل اقتصادی و طبیعت آن



مصاحبه با آقای علی ظریف گلزار
مدیرکل امور اقتصادی و دارائی خراسان

مجله مالیات به منظور طرح مسائل مالیاتی استان‌های مختلف کشور - که طبعاً وضع اقتصادی هر استان نیز ضمن آن منعکس می‌شود - پیش از این مصاحبه‌ای را با مدیرکل استان اصفهان به عمل آورده بود، که در شماره چهارم مجله به چاپ رسید. دومین مصاحبه از این نوع با آقای ظریف گلزار مدیرکل اقتصادی و دارائی استان خراسان صورت پذیرفته، که متن آن ذیلاً نقل می‌شود.

بسیار پائین بوده و از حدود یک نفر در کیلومتر تجاوز نمی‌کند.
۳۷٪ جمعیت در مشهد و ۴۲٪ آن در شهرهای نیشابور -
سبزوار - بجنورد - بیرجند - و تربت حیدریه، و مابقی در بقیه
شهرهای استان سکونت دارند.

متوسط سن جمعیت استان خراسان ۱۶/۵۳ سال است که از
جوان بودن جمعیت حکایت می‌کند.

تعداد شاغلان خراسان حدود ۱۴۴۸ هزار نفر است که در
مقایسه با سرشماری سال ۶۵ مجموعاً ۱۹۹ هزار شغل جدید در
استان ایجاد شده است.

طبق آخرین آمار به دست آمده جمعیت شاغل بخش کشاورزی
۴۵۰ هزار نفر و در بخش صنعت و معدن ۲۳۰ هزار نفر است.
برابر کوششی که در جهت تحقق اهداف اشتغال به عمل آمده
نرخ بیکاری جمعیت فعال از ۱۱/۱٪ به ۹/۸٪ نازل کرده است که
باتوجه به موقعیت نسبی استان هنوز درصد بالائی رانشان
می‌دهد.

پرسش: لطفاً وضع کلی اقتصاد استان و مهم‌ترین منابع
فعالیت و درآمدهای منطقه را، که مآلًا می‌تواند موضوع عواید
مالیاتی قرار گیرد، به اختصار بیان فرمائید

پاسخ: استان خراسان با وسعتی بالغ بر ۲۱۳ هزار کیلومتر
مربع بزرگترین استان کشور به شمار می‌رود، و ۲۳ شهرستان
شامل مشهد، نیشابور، بجنورد، بیرجند، سبزوار، طبس، فردوس،
گناباد، قوچان، شیروان، تربت‌جام، تربت‌حیدریه، کاشمر، قائنات،
خواف، نهبندان، اسفراین، درگز، طرقه، چناناران، تاییاد، سرخس و
فریمان را درپر می‌گیرد.

جمعیت خراسان حدود ۶/۲ میلیون نفر است که با نرخ رشد
۳/۱٪ درصد طی ۲۵ سال اخیر تقریباً سه برابر شده است. سهم
جمعیت استان به کل کشور ۱۱٪ و تراکم آن حدود ۱۹ نفر در هر
کیلومتر مربع است، که معادل نصف تراکم متوسط جمعیت کشور
می‌باشد. این تراکم به علت کویری بودن مناطق جنوبی استان

ساختمانی، فیروزه، و بالاخره ۴۰۰ میلیارد متر مکعب تخانه‌گاز سرخس که ایجاد پالایشگاه خانگیران را سبب شده است.

در زمینه صنایع دستی استان خراسان از غنای خوبی برخوردار است. وجود بیش از ۱۲۰۰۰ دار قالی بیانگر این واقعیت است.

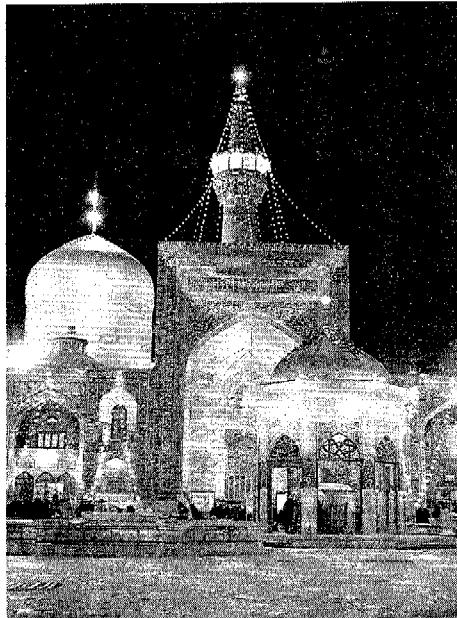
از عده تولیدات کشاورزی که تقریباً جنبه اختصاصی داشته و جزء محصولات صادراتی مهم نیز قلمداد می‌شود می‌توان از زعفران، زرشک، زیره، پنجه، و میوه‌های درختی نام برد.

درآمدهای مالیاتی

درآمدهای مالیاتی استان در سال ۱۳۷۳

معادل ۱۲۸ میلیارد ریال بوده است که به حدود ۲/۵ درصد درآمدهای وصولی کشور بالغ می‌گردد. این رقم باقی‌جهه به کثرت مناطق محروم استان و معافیت‌های مربوط به بخش صادرات و نیز نهادهایی که طبق قانون از پرداخت مالیات معاف هستند، نسبت معقولی به نظر می‌رسد. ضمناً سهم درآمدهای مالیاتی نسبت به کل تولید ناخالص داخلی استان حدود ۳ درصد است.

جدول زیر نسبت درآمدهای مالیاتی استان به تولید ناخالص داخلی، هزینه‌های جاری، و پاره‌ای ارقام دیگر را نشان می‌دهد:



عنوان

درصد	نسبت درآمدهای مالیاتی به تولید ناخالص داخلی استان	۳
	نسبت درآمدهای مالیاتی به هزینه‌های جاری استان	۲۲/۲
	نسبت درآمدهای مالیاتی به کل درآمدهای عمومی استان (شامل مالیات‌ها و درآمد ادارات)	۷۲
	نسبت درآمدهای مالیاتی سال ۱۳۷۳ استان به سال ۱۳۷۲	۱۴۲
	نسبت مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۷۳ استان به سال ۱۳۷۲	۱۴۶
	رشد درآمدهای چهارماهه مشابه سال قبل (۱۳۷۳) نیز در جدول زیر منعکس گردیده است:	رشد درآمد

درآمد	مالیات‌های مستقیم	مالیات‌های غیرمستقیم
۶۱		
۴۵		
۵۹/۴	جمع درآمدهای مالیاتی (مستقیم و غیرمستقیم)	
۹۶	درآمد ادارات استان	
۶۴/۳	جمع درآمد استان (مالیات‌ها و درآمد ادارات)	

موقعیت جغرافیائی استان به گونه‌ایست که از طرف شمال و شرق دارای مرزهای بین‌المللی است، و این نکته با وجود مسافتی که در سالهای اخیر از نظر امنیتی، جمعیتی و حمل و نقل باشد آورده، از حیث مبادلات اقتصادی به ویژه با کشورهای تازه استقلال یافته آسیای میانه تاثیر مثبت و مهمی در ترکیب و شکل اقتصاد منطقه داشته است، و در نهایت بی‌تاثیر بر رشد و توسعه صادرات غیرنفتی کشور نمی‌تواند باشد. ایجاد حدود ده شرکت حمل و نقل بین‌المللی طی سال گذشته و قراردادهای تجاری فیما بین خود گواه این مدعاست.

وجود بارگاه ملکوتی امام رضا(ع) همه ساله تعداد بیشماری زائر را از داخل و خارج کشور به این استان جذب می‌کند. طبق آمار موجود تعداد زائران در سال ۱۳۷۳ حدود ۹ میلیون نفر بوده است.

علاوه بر فضای معنوی و مذهبی، از نظر فرهنگی و تاریخی نیز استان دارای جاذبه‌های ارزشمندی است، وجود آرمه کاه شura، اندیشمدنان و دانشمندان بزرگ خود انگیزه‌ایست جهت جذب توریست که در این زمینه نیز اخیراً برنامه‌ریزی‌های زیربنایی انجام پذیرفته است.

به سبب فقد یک نظام منسجم اطلاعاتی و محاسباتی منطقه‌ای برآورد میزان تولید

ناخالص و درآمدهای استان به راحتی ممکن نیست. براساس تخمین‌های موجود تولید ناخالص استان به قیمت‌های سال ۷۰ معادل ۳۹۴۶/۳ میلیارد ریال بوده است. سهم استان از تولید ناخالص داخلی بدون در نظر گرفتن درآمدهای نفتی ۸/۸٪ می‌باشد، که با مقایسه با سهم جمعیتی استان بیانگر فقر نسبی در مجموعه اقتصاد کشور است. ضمناً نرخ رشد ارزش افزوده فعالیتهای خدماتی در استان از سایر بخش‌ها بیشتر بوده است. در زمینه صنعت ۷/۷۵٪ کل کارگاه‌های بزرگ صنعتی کشور در استان خراسان جای دارد، که ارزش تولیدات آنها به حدود ۱۰۶ میلیارد ریال (قریب ۵٪ کل ارزش تولیدات کشور) بالغ می‌گردد. میزان ارزش افزوده این واحدها در استان کمی بیش از ۴۶ میلیارد ریال است.

براساس آمار وزارت معدن و فلزات تعداد ۹۴ معدن فعال در استان وجود دارد که مهم‌ترین آنها عبارتند از:

آهن سنگان، ذغال سنگ طبس (که دارای اهمیت ملی و بین‌المللی است)، کرمیت، نیترونیت، کائولن، فلدسپات، سنگهای

قطعی کردن و وصول بموضع مالیات، افزایش هیات‌های حل اختلاف و به کارگیری موثر آنها (در مواردی تا سه شیفت کاری) و همچنین اقدام در جهت وصول مالیات‌های گذشته، حاصل شده است.

در مورد مالیات مشاغل می‌توان از اقدامات زیر نام برد: تشکیل حوزه‌های خاص مالیاتی به تعداد کافی و توزیع آنها در سرممیزی‌های مختلف، ایجاد یک ممیزی‌کلی جدید، بهره‌برداری بهتر از نیروهای انسانی که قبلاً در حاشیه مشغول بودند، اصلاح رفتار سازمانی و برخوردار همکاران با مودیان، اجرای تبصره ۶ ماده ۱۰۰ (فقط در مورد بعضی از گروههای صنفی ضعیف) و بجای آن جمع‌آوری اطلاعات و مستند کردن پرونده‌های مالیاتی، توافق‌های خارج از تبصره یادشده و نظرخواهی از مجامع امور صنفی و اتحادیه‌ها و تشکیل جلسات و توجیه و سخنرانی در این زمینه‌ها.

در مورد منبع حقوق می‌توان از اضافه کردن حوزه‌های مالیاتی حقوق، راهنمائی و گسترش فعالیت ماموران - به نحوی که کار تشخیص را در حدی بیش از رسیدگی به لیست‌های حقوق و فرمهای ارسالی انجام دهند، و از جمله به تحقیق در محل واستعلام از حوزه‌مالیاتی و سایر مراجع پردازنند - و

بالاخره استفاده از اهرم عدم بخشودگی جرائم نام برد. در مجموع نیز تدبیر کلی زیر به منظور اصلاح و افزایش کارآئی سازمان مالیاتی استان صورت پذیرفته است:

توجه به کیفیت تشخیص و وصول مالیات‌ها و صدور دستورات اکید به همکاران در زمینه رعایت موازین قانونی و منطقی و مستند کردن پرونده‌ها و برخورد تخصصی با کار مالیاتی، تلاش در جهت ایجاد محیط آرام و توان با صمیمیت بین همکاران در رابطه با مودیان مالیاتی.

توجه افسار مختلف در پرداخت مالیات از طریق برقراری ارتباط‌های مستقیم و تشکیل جلسات گوناگون. توجه به مسائل و مشکلات همکاران بویژه نیازهای مادی آنان، رعایت عدالت اداری در نحوه توزیع پاداش، استفاده از روش‌های جدید تشویق و ترغیب و ایجاد انگیزه.

نظرات و کنترل ادارات تابعه در شهرستانها و سرکشی و تشویق آنها، کنترل‌های مرتب چند روز یکبار در مورد میزان کار انجام شده و وصولی هریک از واحدها.

پرسش: وصول مالیات نسبت به کدام منبع یا منابع مالیاتی با موفقیت بیشتری همراه بوده است؟ منابع دیگری را نیز که احتمالاً در وصول آنها توفیق کمتری حاصل شده همراه با دلایل آن (از قبیل تذکنها، نبود امکانات و غیره) بیان فرمائید.

پاسخ: در سال ۷۲ بالاترین سهم را مالیات بر مالیات اشخاص حقوقی و شرکتها با $۳۸/۴\%$ و بعد از آن به ترتیب مالیات مشاغل و مالیات حقوق و دستمزد با نسبت هائی معادل $۲۲/۵$ و $۱۸/۱$ درصد به خود اختصاص داده‌اند. درآمد حاصل از

منبع مالیاتی نقل و انتقال املاک و سرقلی نیز به حدود $۱۰/۱\%$ کل مالیات‌های مستقیم بالغ گردیده است. در مجموع ترکیب مالیاتی سال ۷۳ و ۷۲ چندان تغییری نداشته ولی از نظر رشد وصولی نسبت به سال ۱۳۷۲، به ترتیب مالیات بر شرکت‌ها از رشدی معادل $۵۶/۰\%$ ؛ مالیات مشاغل $۴۵/۳\%$ ؛ مالیات مستغلات $۴۱/۰\%$ ؛ مالیات جقوق $۱۸/۳\%$ ؛ مالیات نقل و انتقال و سرقلی $۶/۷\%$ ؛ و ارث $۸/۷\%$ برخوردار بوده‌اند. سایر منابع نیز گرچه سهم قابل ملاحظه‌ای در ترکیب درآمدهای مالیاتی نداشته‌اند، ولی خود از رشد قابل ملاحظه‌ای برخوردار بوده‌اند. مثلاً مالیات خانه‌های خالی $۴۶/۳$ درصد،

تعاون ملی $۲۵/۰$ درصد و اراضی با $۱۰/۶$ درصد رشد داشته‌اند، که عمده‌تاً ناشی از تلاش و پیگیری بیشتر و صرف نیرو و استفاده حدکثر از امکانات موجود بوده است.

عدم موفقیت در وصول برخی از مالیات‌ها به دلایل چندی مرتبط است که مهم‌ترین آنها عبارتند از:

- کمبود نیروی انسانی و لوازم و ابزار کار،
- مجہز نبودن به تکنولوژی جدید ضبط و پردازش الکترونیکی داده‌ها،

- عدم تأمین مالی کارمندان، که بعضاً سبب تقسیم توان کاری آنان بر اثر پرداختن به شغل دوم می‌شود،
- عدم کفایت اعتبارات بودجه‌ای اداره کل در مقایسه با نیازها و شرایط اقتصادی موجود،
- نبود امکان برای انجام تبلیغات لازم در سطح استان.

در مقابل توفیق اداره کل در وصول برخی از مالیات‌ها قابل ملاحظه بوده است. در زمینه مالیات بر شرکت‌ها این موفقیت بر اثر جلب توجه همکاران به ابعاد قانونی و تخصصی امر تشخیص،

ماموران تشخیص و سایر نیروهای موثر از جمله کارشناسان، حسابرسان، ماموران اجراء و نظایر ایشان)، قوانین و مقررات مالیاتی، ساختار تشکیلاتی و مودیان مالیاتی یا به طور کلی آحاد مردم که به نحوی با سیستم مالیاتی سروکار پیدا می‌کنند، عوامل مشکله این سیستم به شمار می‌روند.

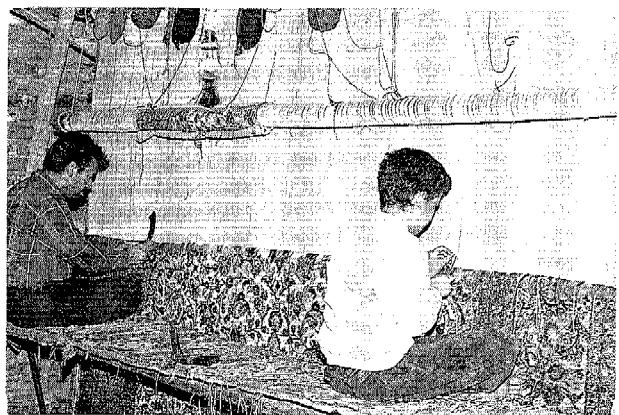
تقویت و تضعیف هریک از عوامل یادشده یقیناً در رسیدن به هدف سازمان یعنی **تشخیص** و **وصول مالیات**، اثرات مثبت و منفی به جای خواهد گذاشت. تجزیه و تحلیل هریک از این عوامل نیاز به بحث مفصل دارد که از حوصله این مصاحبه خارج است. اما بد نیست اشاره شود که نیروی انسانی هر سازمانی باید متناسب با کار و اهداف آن سازمان با ویژگی و تخصص و مهارت‌های لازم و به تعداد کافی انتخاب شود، و همکام با شرایط و تحولات روز موردنی بازآموزی قرار گیرد.

در بعد قوانین و مقررات و دستورالعمل‌های اداری نیز باید ترتیبی اتخاذ شود که قوانین و مقررات با جامعه و نیازها هماهنگ و به طریقی تدوین شود که به اندازه کافی گویا و قابل فهم و استفاده عموم باشد. پیچیدگی و نیز حجم زیاد مقررات و دستورالعمل‌های در عمل مشکلات اجرائی بسیاری را موجب می‌گردد.

موضوع ضمانت‌های اجرائی قانون و احترام و اهمیتی که مجریان و مردم باید برای قانون قائل شوند و برخورد یکسان و قانونی دستگاه اجرائی با مردم از مهمترین نکات این بحث است، و نظر به اینکه هر قانونی در جامعه به خاطر ایجاد و حفظ نظم عمومی تصویب می‌شود، لذا از نظر اجرائی قوانین به طور کلی و قانون مالیاتی بالاخص، نبایستی خود موجب بی‌نظمی گردد.

به هر حال این مردم هستند که مالیات را باید بپردازند، هر چند مالیات یک امر اجباری و غیرجبرانی است، اما به هر تقدیر باید در تشخیص و وصول مالیات و برقراری ارتباط با آنها به جنبه‌های رفتاری صحیح سازمانی و رعایت ارزش‌های فرهنگی و اجتماعی توجه داشت.

اینجانب معتقدم در موارد زیادی عکس العمل‌های منفی مردم در برآور مالیات ناشی از عملکرد نادرست دستگاه مالیاتی و بعض عدم رعایت حقوق مودیان است. در واقع تشکیلات مالیاتی با عملکرد خود می‌تواند فرهنگ صحیح یا ناصواب مالیاتی را به مردم جامعه خود القاء کند، اما این که ما چه اقداماتی را باید انجام دهیم تا در رسیدن به هدفهای مالیاتی توفيق یابیم، یک نکته روشن است و آن این که باید در چگونگی و هماهنگی هریک از عواملی که ذکر شده هم جهت با نیازها، به طور قطع تجدیدنظر جدی به عمل آوریم.



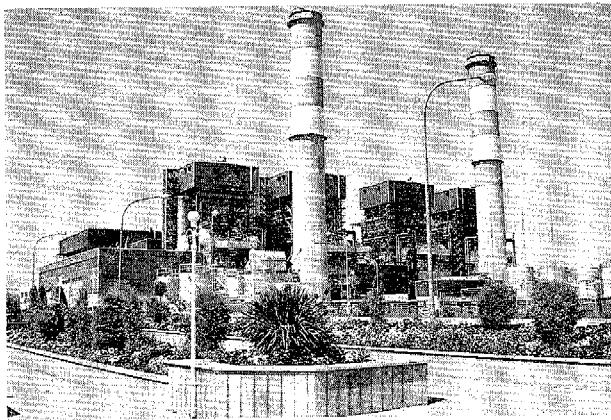
استفاده بهینه از نیروی انسانی و بکارگیری تعداد زیادی از نیروهای مشغول در حاشیه و بدون بهره‌وری.

پرسش: میزان آمادگی مردم منطقه از حیث همکاری در زمینه امر مالیاتی به چه اندازه است؟ و اگر سطح این تفاهم و همکاری پائین است دلایل آن به نظر شما چیست؟

پاسخ: بلحاظ جوی که در سالهای گذشته وجود داشته همکاری مردم با اداره کل چنان که باید رضایت‌بخش نبوده است. ولی با برنامه‌ریزی که از اوایل سال ۷۳ بویژه در ارتباط با اصناف مشهد به عمل آمد، حسن سلوک و رفتار اسلامی و احترام متقابل پایه و اساس ارتباط با مردم قرار گرفت. در نتیجه میزان همکاری مردم با اداره کل را به طور نسبی می‌توان خوب ارزیابی نمود، و در قیاس با گذشته تفاوت بسیار در این زمینه حاصل شده است. دریافت ۸۰۰۰ فقره اظهارنامه مالیاتی مشاغل در اردیبهشت ماه ۷۴ در مقایسه با ۴۰۰ فقره دریافتی سال گذشته (اردیبهشت ۷۳) به مفهوم جهشی معادل ۲۰۰۰ درصد می‌باشد. این مطلب، همچنین دریافت مبلغ قابل توجهی وجه نقد و رسیدن میزان وصولی بهمن ماه ادارات تابعه در شهرستانها (غیر از مشهد) به حد وصولی یکی از ادارات کل مالیاتی تهران - بدون هیچگونه نارضایتی و مقاومتی - نشان‌دهنده درجه همکاری و عکس العمل مردم در برابر برخورد منطقی واحدهای مالیاتی است.

پرسش: به نظر شما توفیق در امر تشخیص و وصول مالیات به نحو شایسته به چه عواملی بستگی دارد و چه اقداماتی را می‌توان به این متنظر انجام داد؟

پاسخ: عوامل گوناگونی در ترکیب یک سیستم مالیاتی دخیل‌اند. نیروی انسانی یا به عبارتی کارگزاران مالیاتی (شامل،



تشریق و ترغیب شفاهی مودیان مالیاتی و دادن تسهیلات مالیاتی به افراد خوش حساب و وظیفه‌شناس و جلب اطمینان آنها، و همچنین در اولویت قراردادن زمان رسیدگی به پرونده مالیاتی کسانی که همکاری کرده و مالیات خود را پرداخته‌اند. و در مقابل عدم برخورداری مودیان بد حساب از آن تسهیلات قانونی - یکی از برنامه‌های اداره کل است، که خوشبختانه ارقام و آمار زیر نشانگر موقوفیت‌های حاصل در این زمینه می‌باشد:

تعداد اظهارنامه‌های مالیاتی مشاغل ماده ۱۰۰ (مشاغل آزاد)

تسلیم شده در سطح استان تا پایان اردیبهشت ماه:

اردیبهشت	۷۳	اردیبهشت	۷۴	مبلغ مالیات
----------	----	----------	----	-------------

۴۰۰	۸۰۰	۴۰۰۰	۴۰۰۰	میلیون ریال (تقریبی)
-----	-----	------	------	----------------------

تعداد اظهارنامه‌های مالیاتی مشاغل ماده ۹۶ و مستغلات

تسلیم شده در سطح استان تا پایان تیرماه:

تیرماه	۷۲	تیرماه	۷۴	مبلغ مالیات
--------	----	--------	----	-------------

۱۳۰	۱۶۰۱	۱۵۶۲	۱۵۶۲	میلیون ریال
-----	------	------	------	-------------

تعداد اظهارنامه‌های مالیاتی اشخاص حقوقی و شرکتها در

سطح استان تا پایان تیرماه:

تیرماه	۷۲	تیرماه	۷۴	مبلغ مالیات
--------	----	--------	----	-------------

۱۵۰	۱۷۰۴	۱۷۰۰	۱۷۰۰	میلیون ریال
-----	------	------	------	-------------

جمع کل اظهارنامه‌های تسلیمی شامل مستغلات ۳۷۶۸ فقره با

جمع مالیات ۱۸۶۰۰ میلیون ریال بوده است که نسبت به سال ۷۳

از نظر تعداد ۱۲۴٪ و از نظر مبلغ ۸۲٪ افزایش داشته است.

از جمله برنامه‌های دیگر اداره کل موارد زیر را عنوان

می‌نماید:

برنامه شناسائی منابع مالیاتی جدید از طرق مختلفی انجام

می‌شود که از آن جمله می‌توان به موارد زیر اشاره کرد:

- اعزام کارشناسان و بازرسان به منظور بررسی‌های موردي،

- واحدیابی عمومی در کلیه حوزه‌های مالیاتی،

- فعال کردن واحد خدمات مالیاتی در خصوص به دست آوردن

خارج از چهارچوب یادشده مطلب مهمی به نظرم رسید و آن نقش اطلاعات در جهان امروز است. اتخاذ تصمیم از سوی مدیران و کارگزاران در هر زمینه‌ای و در هر سطحی اساساً نیاز به اطلاعات دارد و تصمیماتی که براساس اطلاعات ناقص و ناکافی گرفته می‌شود، اغلب نتایج مطلوبی به دست نمی‌دهد. تشکیل پرونده مالیاتی، شناسائی مودی، تشخیص و وصول مالیات باید برپایه اطلاعات صحیح و واقعی صورت گیرد. به نظر اینجانب مهمترین عامل در تعیین درجه موفقیت نظام مالیاتی روش و نحوه جمع‌آوری اطلاعات و اطلاع‌رسانی و نحوه کاربرد و استفاده از آن در مراحل گوناگون پرونده مالیاتی است. سیستم مالیاتی ما با این که نسبت به گذشته در این زمینه پیشرفت‌هایی داشته، ولی اقدامات انجام شده، بهبودجه تکافوی نیاز تشکیلات و نظام مالیاتی را نمی‌نماید. با اجرای بند ۵ از تبصره ۲۴ قانون بودجه سال ۷۳ و اخذ کارت و شماره اقتصادی از سوء، اشخاص حقیقی و حقوقی مشمول این قانون و تجهیز نظام مالیاتی کشور به سیستم‌های اطلاع‌دهی و اطلاع‌رسانی و استفاده از تکنولوژی پیشرفت، امید است که بتوانیم در آینده خیلی نزدیک به موفقیت چشمگیری دست یابیم.

پرسش: برنامه‌های شما برای رسیدن به دوهدف فوق یعنی توافق بیشتر در امر وصول و همچنین جلب تفاهم مودیان کدام است؟

پاسخ: از ابتدای کار در مشهد اساس را حسن تفاهم بین همکاران و ایجاد محیط آرام و مطمئن، و پرهیز از هر اقدامی که امنیت روحی و روانی و شغلی همکاران را به خطر می‌اندازد، قرار دارد، و این امر سرلوحه برنامه‌های کاری مستمر اینجانب است. اصلاح روابط و برخورد با مودیان مالیاتی جزء دیگری از برنامه کار اینجانب است. همواره و به هر مناسبت توصیه‌های لازم را در این باب به عمل آورده و موضوع را پیگیری کرده‌ام. این پیگیری شامل رسیدگی به موارد خلاف، تشویق همکاران منضبط و خوش‌رفتار نیز بوده است.

برنامه دیگر برای تعقیب هدف‌های اصلی که بر Sherman دید، پیاده کردن سیستم خوداظهاری و بهدا دادن به آن دسته از مودیان مالیاتی است که به وظائف قانونی خود (هرچند ناقص) عمل می‌کنند. این گروه در مقایسه با کسانی که علاوه بر بی‌توجهی به وظائف قانونی خویش با توصل به ترددات مختلف راه فرار مالیاتی را، اختیار می‌کنند و یا با مزاحمت‌های اداری خود امکانات دستگاه مالیاتی را تلف می‌کنند. استحقاق عنايت بیشتری را دارد.

تطوراتی را بیش از آنچه اتفاق افتاده است می‌طلبید.
به نظر اینجانب نظام مالیاتی ما در هریک از موارد یاد شده فوق به رغم تغییراتی که داشته، دچار مشکلات و نارسائی‌هایی است که ذکر آن مثنوی هفتاد من خواهد شد.

تغییرات قانون مالیات‌ها در ارتباط با انقلاب اسلامی یک امر الزامی بوده و بعضی اصلاحات در متن قانون بویژه معافیت‌ها و اصلاح در فرخهای مالیاتی، گرچه بعضًا مشکلات و معضلاتی را مرتفع نموده است، ولی دچار زوائد و تناقض‌های نیز می‌باشد. علاوه بر آن بعضی روش‌ها و شیوه‌های کار نکر شده در این قانون را باید عملًا مشوخ تلقی نمود، و در خیلی از موارد می‌توان از شیوه‌های نو و کارآمد استفاده کرد. اما در بعد قانون آنچه به نظر اینجانب دارای اهمیت بیشتری است، روح قانون و هدف اصلی قانونگذار است. هدف از وضع قانون ایجاد نظم عمومی و اجتماعی است. قانون برای حفظ حقوق مردم به وجود می‌آید، و نظم و اصول حاکم بر اجتماع به شکل قانون و مقررات خودنمایی می‌کند.

کار مالیات و مطالبه آن از مردم در همه جای دنیا پایه و اساس قانونی دارد و ما کارگزاران مالیاتی دولت هم در چهارچوب قانون انجام وظیفه می‌کنیم. حفظ نظم عمومی که لازمه ثبات و دوام هر اجتماعی است در گرو اجرای قانون است متاسفانه یکی از نقص‌های موجود در سیستم مالیاتی ما بی‌توجهی به جنبه‌های قانونی، و بی‌مهری کارگزاران و همچنین مودیان مالیاتی نسبت به اجرای آن است. عدم اجرای قانون علاوه بر تقویت بی‌نظمی در اجتماع مشکلات عدیده دیگر و صرف هزینه‌های سرسام آور و ایجاد تشکیلات و نهادهای زائد را به دنبال دارد.

بنابراین به استنباط اینجانب اجرای صحیح قانون حتی از نفس وجود قانون هم اهمیت بیشتری دارد.

آنین و تکنیک کار در دستگاه‌های مالیاتی تا حدی به اعتبار قانون، و هم به امکانات و سایر ابعاد اداری منوط است. ولی قسمت دیگر آن باید با توجه به نیازها و روش‌های تازه و پیشرفت‌هه موجود که در دنیا تجربه شده اصلاح یا جایگزین شود. تشکیلات و نحوه استفاده از نیروی انسانی نین، چه از جهت کمیت و چه از جهت کیفیت، نیاز به بازنگری دارد. نیروها باید متناسب با نیازهای دستگاه مالیاتی از تخصص و مهارت‌های لازم برخوردار باشند، و یا آموزش و بالا بردن دانش حرفه‌ای آنها هماهنگ با زمان مورد توجه قرار گیرد. همچنین برای ارتقاء کارآئی دستگاه مالیاتی باید از تجهیزات و تکنولوژی جدید استفاده نمود. در این زمینه با این که قدم‌هایی برداشت شده ولی غالباً کار به طور کامل پیگیری و اجراء نگردیده است.

اطلاعات از منابع داخل و خارج از تشکیلات وزارت‌خانه (مانند گمرک، بازرگانی و غیره)

- برنامه رسیدگی به جنبه‌های تخصصی وظائف همکاران و بالا بردن کیفیت پروندهای مالیاتی از طریق آموزش‌های حضوری در حوزه‌های مالیاتی و بررسیهای موردي (CASE STUDY) و تشکیل سمینار و جلسات سخنرانی،

- شرکت در مجتمع صنعتی و اجتماعات بازرگانی، و غیره. لازم به ذکر است که مساعدت و همکاری دستگاه‌های ذیرینها در این زمینه نقش به سزاوی را ایفاء می‌کند.

- برنامه استفاده بهینه از نیروی انسانی و بالا بردن میزان کارآئی همکاران، به کارگیری افراد مجرب و بصیر در مشاغل مهم، استفاده از نیروهایی که به دلایل غیرقابل توجیه در کارهای جنبی اشتغال داشته یا دارند، استفاده از نیروهای پر انرژی و علاقمند و متعدد در پستهای مدیریت و مسئولیت‌های مشابه، توزیع و تقسیم عادلانه و منطقی کارها در سطح اداره کل، بهره‌برداری از نیروهای مالیاتی در ساعت‌های غیراداری (ساعات اضافه کاری) به منظور انجام کارهای عقب افتاده یا جبران کمبودهای موجود.

- در راستای این اهداف پرداخت اضافه کار عادلانه، توزیع پاداش براساس ضوابط از پیش تعیین شده و منصفانه با توجه به کارآئی افراد، رعایت عدالت اداری و جلوگیری از تضییع حقوق کارکنان در ترفیعات و برخورداری از امتیازات اداری، توجه به نیازهای مادی و سایر مشکلات آنها در حد امکانات، از برنامه‌هایی است که در اداره کل آغاز شده و ادامه دارد، تا شاید بتوان حداقل بهره‌وری نیروی انسانی را حاصل نمود.

پرسش: به نظر شما مشکلات و نارسائی‌های اصولی ساختار کنونی نظام مالیاتی کدام است؟ به ویژه نسبت به موارد زیر اظهارنظر فرمائید:

- الف - قوانین و مقررات مالیاتی
ب - آئین و تکنیک کار
ج - مسائل مربوط به تشکیلات و نیروی انسانی و امکانات فنی
د - فرهنگ مالیاتی
ه - هماهنگی درونی نظام مالیاتی و هماهنگی آن با سایر سازمانها
و کل جامعه

پاسخ: نظام مالیاتی فعلی کشور از حدود سی سال پیش تاکنون تغییر عمده‌ای نداشته و تنها شاهد اصلاحات موردي در قانون مالیاتها و بعضی مقررات و آئین‌نامه‌ها بوده‌ایم، حال آن که تحولات سیاسی، اجتماعی و اقتصادی داخلی و جهانی تغییرات و

مالیات‌های مستقیم و صولی اداره کل امور اقتصادی و دارائی خراسان در سالهای ۷۱، ۷۲ و ۷۳

پرانتز: نشانه رشد متفاوت				ارقام پولی: هزار ریال				نوع درآمد مالیاتی
رشد نسبت ۷۲ %	درصد ترکیب مالیات مالیات	سال ۱۳۷۳	رشد نسبت ۷۱ به ٪	درصد ترکیب مالیات مالیات	سال ۱۳۷۲	درصد ترکیب مالیات مالیات	سال ۱۳۷۱	
۱۶/۵۷	۱/۶۷	۲۱.....	(۶۶/۶۷)	۲/۰۷	۱۸۰۱۲۴۷	۸/۲۳	۵۴۰۵۰۷۲	مالیات معوقه شرکتهای دولتی
۵۵/۸۹	۳۸/۴	۴۸۲۹۶۶۹۲	۵۵/۱۸	۲۵/۷۵	۳۰۹۸۰۵۴۷	۳۰/۸۲	۱۹۹۶۲۷۰	مالیات سایر شرکتهای غیردولتی
۱۸/۷۹	۱۸/۱۲	۲۲۷۸۷۹۶۵	۱۶۰/۵۸	۲۲/۲۲	۱۹۶۴۳۹۹۹	۱۱/۴۱	۷۳۹۳۱۷۷	مالیات حقوق
۴۵/۴۹	۲۲/۴۸	۲۸۲۷۱۷۴۸	۱۹/۲۰	۲۲/۴۲	۱۹۴۳۱۷۱۴	۲۵/۱۶	۱۶۳۰۰۶۳۹	مالیات مشاغل
۴۰/۷۸	۴/۷۳	۵۹۵۹۴۷۶	۴۴/۲۹	۴/۸۸	۴۲۲۴۹۸۸	۴/۵۲	۲۹۳۳۴۶۹	مالیات مستغلات
۶/۴۲	۰/۱۸	۲۲۰۸۴۷	(۰/۶)	۰/۲۵	۲۱۶۹۱۲	۰/۲۳	۲۱۸۲۲۷	مالیات متفرقه - درآمد مجموع
(۱۲/۲۱)	۰/۰۲	۲۹۷۹۹	(۲۱/۰۶)	۰/۰۲	۲۳۲۳۵	۰/۰۶	۴۳۵۰۰	مالیات اتفاقی
۸۶/۷۵	۳/۲۴	۴۰۷۶۱۱۰	(۴۷/۶۶)	۲/۵۱	۲۱۸۲۵۵۷	۶/۴۲	۴۱۷۰۵۰۵	مالیات ارث
۷۷/۱۵	۰/۱۴	۱۸۰۵۲۹	(۵۷/۴۹)	۰/۱۱	۱۰۱۹۰۴	۰/۳۷	۲۲۹۷۶۴	مالیات نقل و انتقالات - حق تعبیر
۶۶/۸	۹/۹۷	۱۲۵۴۵۵۶۳	۰/۹۵	۸/۶۸	۷۵۲۱۲۱۲	۱۱/۵۰	۷۴۴۹۸۲۱	مالیات نقل و انتقالات - سرقفلی
۸۸/۱۲	۰/۱۷	۲۲۵۵۹۶	۱۲/۹۷	۰/۱۲	۱۱۹۹۱۷	۰/۱۶	۱۰۴۲۹۴	مالیات اراضی بایر
۲۵/۴۲	۰/۶۳	۸۰۳۶۹۷	۳۸۲/۸۹	۰/۷۲	۶۴۰۷۷۵	۰/۲۱	۱۲۸۴۲۷	مالیات تعابن ملی
۳/۸۳	۰/۰۷	۸۸۱۹۹	(۱۸/۸۳)	۰/۰۹	۸۴۹۴۵	۰/۱۶	۱۰۴۶۵۳	مالیات سالانه املاک
۴۶۲/۲	۰/۱۱	۱۴۵۵۲۹	(۹۱/۴۱)	۰/۰۲	۲۵۸۴۰	۰/۴۶	۳۰۱۱۳۹	مالیات مستغلات مسکونی
۴۵/۱۲	۱۰۰	۱۲۵۷۴۱۷۵۰	۳۲/۷۷	۱۰۰	۸۶۶۲۸۹۹۳	۱۰۰	۶۴۷۶۵۹۵۸	جمع

است. نکر تبعات نامطلوب چنین وضعی از حوصله این مصاحبه خارج است.

خلاصه مطلب این که فرهنگ مالیاتی دوروی یک سکه است در یک رو مردم و مودیان مالیاتی و روی دیگر دستگاه مالیاتی و کارگزاران مالیاتی قرار دارد. این دو عامل از هم جدا نبوده و دارای قابلیت تاثیرگذاری و تاثیرپذیری زیادی هستند و لذا باید به هر دو روی سکه توجه داشت.

در مورد هماهنگی درونی نظام مالیاتی و هماهنگی آن با سایر سازمانها و کل جامعه باید عرض کنم که اهمیت هماهنگی درونی قطعاً از هماهنگی با تشکیلات خارج از نظام مالیاتی بیشتر است، و رفع نقصان موجود احتمالاً با تصویب قوانین جدگانه و استفاده از روشهای نو و سریع الاثر امکان پذیر خواهد بود.

پرسش: در صورتی که مسائل دیگری رانیز قابل طرح در مجله مالیات می‌دانید لطفاً بیان فرمائید.

پاسخ: نکته مهمی که به نظر اینجانب می‌رسد مسئله کمیت و کیفیت درآمدهای مالیاتی است. وصول و تامین درآمدهای

در بعد فرهنگ مالیاتی باید اشاره کرد که متساقنه در مواردی رفتارهای ناهنجار مشاهده می‌شود. تبلیغات در حد کافی و لازم وجود ندارد. قانون و مقررات در برخوردار با مردم متناقض، و بعض‌اً دارای نواقصی است که فرهنگ مالیاتی صحیح را به دستگاه مالیاتی یا مودیان القاء نمی‌کند.

در گذشت زمان برخوردار شدن طوری بوده که مودیان بدحساب از امتیازاتی برخوردار شده‌اند. جریمه‌ای مقرر شد و بلافضلی با تبصره‌ای حکم به بخشودگی آن داده شده است. ۲ مودی به خاطر تپرداختن مالیات در سررسید مشمول جریمه است، ولی اگر مالیات اضافی پرداخت کرده باشد، دستگاه یا مامور مالیاتی برای تاخیر در استرداد آن مشمول جریمه‌ای نمی‌شود. مقررات و قوانین مالیاتی ما اغلب فاقد ضمانت‌های اجرائی قوی است. در کشورهای پیشرفته با متخلفین با قاطعیت بسیار برخوردار می‌شود، به طوری که متخلاف حاضر به پذیرش ریسک ناشی از تخلف نخواهد بود. ضمناً فرصلت برای رسیدگی به پرونده مالیاتی مودی وظیفه‌شناس که اظهارنامه تسلیم کرده و مالیات پرداخت نموده، یک سال است، حال آن که برای رسیدگی به پرونده مودی رسیدگی به خلاف عمل کرده، سه سال مقرر شده

مشاغل به رغم گستردگی آن، در حد پائینی قرار دارد. همچنین بعضی از مالیات‌ها مانند مالیات‌های مجموع درآمد، مالیات بر ثروت، و مالیات بر مصرف، یا اصلاح‌سهمی تداری و یا از سهم بسیار نازلی برخوردارند. بنابراین باید دنبال راههایی بود، که ضمن اصلاح ساختار و ترکیب درآمدهای مالیاتی زمینه را برای استفاده از منابع مالیاتی جدید و از جمله مالیات بر ارزش افزوده، یا انواع دیگری از مالیات‌ها بر مصرف آماده ساخت و حجم و میدان درآمدهای مالیاتی دولت را افزایش داد.

ب- تجدیدنظر در معافیت‌های مالیاتی یکی از عواملی است که در تامین کمی مالیات‌ها موثر است. با این که معافیت‌های مالیاتی برای تامین عدالت اجتماعی و اهداف اقتصادی ضرورت دارد، ولی معافیت‌ها در سالهای اخیر به حدی افزایش یافته که عملأً عدالت اجتماعی را زیر سؤال برده است. معافیت مالیاتی برای

مالیاتی از ضرورات هر جامعه است، و نیازهای مالی دولت و هدفهای کلان اقتصادی و الزامات قانونی موجود هم موجب تلاش هرچه بیشتر در این امر است. در کشور ما دولت و دستگاههای اجرائی مسئول تشخیص و وصول مالیات هشیارانه به این نکته توجه داشته و در راستای قطع وابستگی به درآمدهای نفتی، کمیت و میزان مالیات‌های وصولی را مورد توجه و تحت نظارت قرار داده‌اند. ولی کیفیت وصول مالیات به رغم اهمیت زیادی که دارد در عمل کمتر مورد توجه قرار گرفته است. عدمه اقدامات انجام شده بیشتر راجع به تامین کمیت و حجم وصولی از محل مالیات‌ها بوده است. ارزیابی کیفی در مالیات کمتر انجام شده، در حالی که به نظر اینجانب بی توجهی به کیفیت مالیات آثار نامطلوبی از خود باقی خواهد گذاشت که به راحتی و در زمان کوتاه از میان نخواهد رفت و شاید خیلی از معضلات موجود را بتوان معلوم همین علت دانست.

مقایسه مالیات‌های غیرمستقیم وصولی استان خراسان در سالهای ۷۱ و ۷۲ و ۷۳

نوع درآمد	جمع	مالیات‌های غیرمستقیم متفرقه	مالیات‌های انتقال اتومبیل	مالیات‌های از هر دستگاه خودرو وارداتی	مالیات‌های داخلی	مالیات فروش توشه‌های غیرالکلی	ارزش اتومبیل‌های وارداتی	رشد نسبت به ۱۳۷۳	رشد نسبت به ۱۳۷۲	رشد نسبت به ۱۳۷۱
%۱۵ ارزش اتومبیل‌های داخلی	-	-	-	-	-	-	۷۰۳۱۷۹	(۱۸)	۱۰۵۵۲۴۲	۱۲۸۵۸۲۲
%۱۰ مالیات از هر دستگاه خودرو وارداتی	-	-	-	-	-	-	۹۸۱۳۳۱۴	۳۲/۷	۸۸۰۴۶۶۳	۶۳۵۷۷۴۸
%۱۰ مالیات فروش توشه‌های غیرالکلی	-	-	-	-	-	-	۲۸۵۱۰۱	(۵/۵)	۹۱۳۷۶۹	۹۶۷۰۹۷
%۱۰ مالیات از هر دستگاه خودرو وارداتی	-	-	-	-	-	-	۱۲۴۷۷۲۲	(۴۸)	۱۸۵۹۰۴	۲۵۷۱۸۸
%۱۰ مالیات نقل و انتقال اتومبیل	-	-	-	-	-	-	۸۴۹۵۲۹	-	-	-
%۱۰ مالیات از هر دستگاه خودرو وارداتی	۷۴۱۴۲۹	-	-	-	-	-	۱۲۶۸۷۱۰	۳۹	۱۰۲۹۹۲۹	-
%۱۰ مالیات از هر دستگاه خودرو وارداتی	-	-	-	-	-	-	۴۰۰	-	-	-
جمع	۹۸۸۸۷۹۵	۱۱۹۸۶۰۸	۲۱/۲	۱۳۰۴۸۵۵۵	۸/۸	-	-	-	-	-

درآمد اشاره آسیب‌پذیر از جمله معافیت مالیاتی حقوق بگیران، اثر محسوسی دارد. ولی در مورد سایر معافیت‌ها باید گفت که هرچند مواردی نظری معافیت‌های صنعتی و صادراتی حسب توقع باید موجب رشد تولید شود، ولی ارزیابی اثرات حاصل کار ساده و آسانی نیست.

معافیت‌های گوناگون مالیاتی در زمینه‌های کشاورزی، صنعت و معدن، صادرات، معافیت نهادها و بعضی سازمان‌های دیگر موجب شده که قسمت عمده‌ای از تولید ناخالص داخلی یعنی حدوداً ۶۰٪ از شمول مالیات خارج شود، و بدین ترتیب اهداف

در بعد کمی مالیات کلیه مواردی که قبلًا تحت عنوان عوامل تشکیل‌دهنده نظام مالیاتی از آنها نام برده شد، موثرند و در جهت رشد کمی مالیات‌ها باید اقدامات لازم در زمینه بهبود نظام مالیاتی به عمل آید. اما عوامل دیگر که باید در نظر داشته باشیم از این قرارند:

الف- توجه به ساختار مالیاتی، یعنی ترکیب مالیات‌ها و سهم هریک از آنها از کل درآمدهای مالیاتی و مقایسه آنها با یکدیگر. ساختار مالیاتی ما نشان می‌دهد که درآمدهای مالیاتی بیشتر به مالیات بر شرکتها و مالیات بر حقوق وابسته است و سهم مالیات

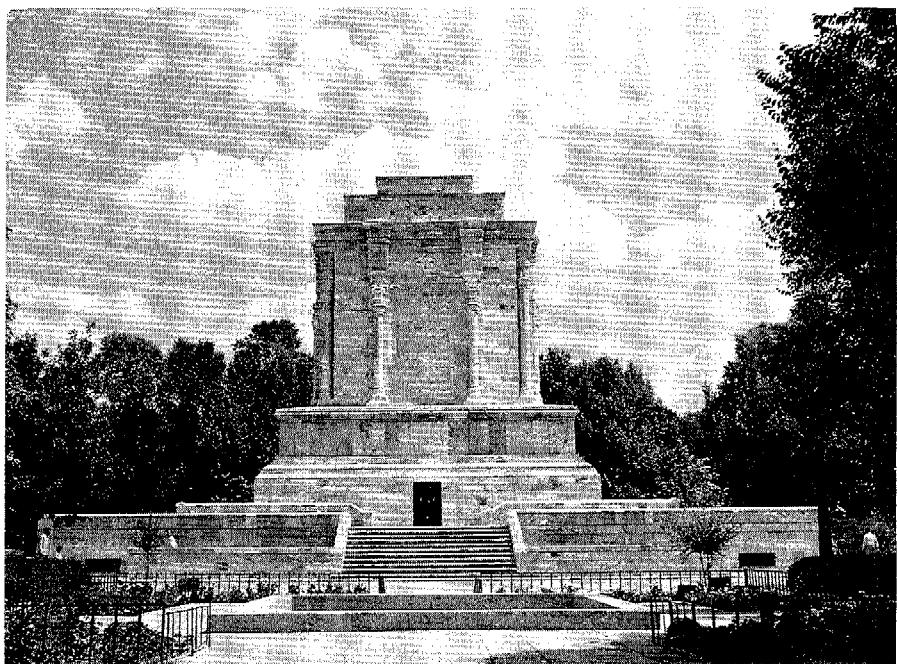
واقعی مالیاتی و کاهش تنش‌های موجود و پائین آوردن هزینه‌های وصول است.

اقتصادی بودن مالیات یکی از اصولی است که بعضاً تحت عنوان اصل صرفه‌جوئی در هزینه تشخیص و وصول کمتر مورد توجه قرار گرفته است. روش‌های تشخیص و روش‌های وصول باید به طریقی تنظیم شود که هزینه‌های اداری را در همه ابعاد کاهش دهد.

ترغیب مردم به تسلیم اظهارنامه مالیاتی و پرداخت مالیات در سررسید، وصول مالیات حتی المقدور به شکل تکلیفی و در متبع، استفاده از منابع مالیاتی سهل الوصول و کم هزینه مثل برخی از مالیات‌های مصرف و فروش که غالباً اشخاص ثالث موظف به کسر و پرداخت آن هستند، می‌تواند پروسه مالیات را با آرامش نسبی و کارآئی بالا همراه نماید.

توجه به جهات

قانونی تشخیص و
وصول و دقت
ساموران در اجرای
قوانين، رعایت حقوق
مودیان در رسیدگی به
حساب مالیاتی آنها،
رعایت خوابط
تخصصی و حرفه‌ای
به منظور بالا
نگهداشتن کیفیت
رسیدگی (مانند توجه
به اصول و
استانداردهای
حسابداری و



حسابرسی) مالیات در مهلت‌های قانونی، و به تعبیر دیگر تحقق درآمدهای مالیاتی با اختلاف زمانی قابل توجه، از مواردی است که در رابطه با کیفیت مالیات بیشتر باید مورد توجه قرار گیرد. بهادرن به مودیان وظیفه‌شناس و خوش حساب و در عوض انعطاف کمتر در مقابل مودیان بدحساب و مختلف و بعضاً فراری از مالیات، دادن اولویت زمان رسیدگی به پرونده مودیان نوع دوم و کم رنگ نکردن تشخیص علی‌الراس از مواردی است که در کیفیت مالیات، ترویج فرهنگ مالیاتی، کاهش هزینه وصول و تامین بموقع درآمدهای مالیاتی کمک خواهد کرد.^{۴۰}

کمی مالیات تحقق نیابد. علاوه بر آن حذف معافیت‌های مالیاتی در خیلی از موارد باعث گسترش عدالت اجتماعی در جامعه خواهد شد. ج- پائین بودن ضرائب مالیاتی یکی دیگر از عواملی است که اهداف کمی مالیات را تحت تاثیر قرار داده است. ضرائب مالیاتی به حکم قانون مالیات‌ها باید همه ساله حسب شرایط اقتصادی موجود تعیین و یا مورد تجدیدنظر قرار گیرد. ولی غالباً بدون توجه به میزان سودآوری فعالیت‌های گوناگون و با اختلاف فاحش نسبت به سود واقعی صاحبان درآمد، اقدام به تعیین ضرائب نموده و می‌نمایند. پایه و اساس ضرائب مالیاتی همان ضرائب سی سال پیش و با توجه به سود حداقل توانی یک ریال است.

همچنین کمیسیون تعیین ارزش معاملاتی بدون توجه به نرخ واقعی املاک که در واقع همان ارزش معاملاتی و مبادلاتی است

اقدام به تعیین
ارزش می‌نماید، و
اغلب تصمیمات بر
پایه نظرات
نمایندگان
دستگاه‌های غیر
مسئول در امر
مالیات نظیر
شهرداری و ثبت و
امثال آنها اتخاذ
می‌شود. تعیین
ارزش معاملاتی
متري ۴۰۰۰ تومان
برای ملکی که عملاً
بیش از ۶۰ تا

هزار تومان معامله می‌شود (ارزش معاملاتی روز) هرچند جنبه ارافق و تخفیف و رعایت حال مردم را داشته باشد، هم با عدالت اجتماعی و هم با وظیفه تامین درآمدهای مالیاتی دولت مغایر است.

در بعد کیفی مالیات، علاوه بر این‌که برخورد صحیح و براساس ارزش‌های انسانی و اسلامی و جلب رضایت نسبی مودیان باید مورد توجه قرار گیرد، تبلیغات گسترده و بالا بردن سطح آگاهی مردم نسبت به چگونگی مخارج انجام شده دولت از محل درآمدهای مالیاتی از عوامل مؤثر در پیدایش یک فرهنگ

تحلیلی پیرامون مالیات بر ارزش افزوده

دکتر محمد توکل

در شماره گذشته تعریف مبسوطی از مالیات بر ارزش افزوده بیان گردید و هریک از اجزاء این تعریف مورد شرح و بسط قرار گرفت تا تصویر بالنسبة جامعی از این مالیات خاص به دست آید. اکنون در دومین، و آخرین، بخش مقاله پاره‌ای اوصاف و خصائص اصلی این مالیات ارائه می‌گردد.

اوصاف و خصائص مالیات بر ارزش افزوده

کالا و خدمات روشن باشد. در یک سیستم مالیاتی انباشته که قبل‌المثالی برای آن ذکر کردیم، این گونه بی طرفی قابل رعایت نیست. در چنین سیستمی مالیاتها در مراحل مختلف روی هم انباشته می‌شود و مقدار آن افزایش می‌یابد. در نتیجه مؤسسه‌های نزیربط به شیوه ادغام متول می‌شوند یعنی چند حلقه از زنجیره فعالیت‌های منتهی به تولید یا توزیع فراورده‌ها را در هم می‌آمیزند و بدل به یک حلقه و مرحله واحدی می‌نمایند تا بتوانند بار مالیاتی کمتری را تحمل کنند. حاصل این جریان تولید و توزیع فراورده‌های است که با توجه به توسل یا عدم توسل مؤسسه‌های مذکور بار مالیاتی متفاوتی را در برخواهد داشت. بدین ترتیب سیستم‌های مالیاتی انباشته قادر جنبه بی طرفی حقوقی هستند زیرا نتایجی به دست می‌دهند که با اقتضای طبع مالیات بر ارزش افزوده مقایرت دارد.

بی‌طرفی رقابتی

مالیات بر ارزش افزوده بعکس مالیات فروش انباشته بر حسب اقتصادی طبع خود عمل می‌کند. در صد روشن و معینی از

بی‌طرفی مالیاتی بی طرفی در امور مالیاتی به مفهوم عدم تأثیر مالیات در زمینه‌های مختلف است، به این معنی که مالیات باید چنان تدوین و برقرار شود که نتواند در تصمیم‌گیریهای مربوط به یک یا چند زمینه مورد نظر مؤثر واقع گردد. پس بی طرفی را باید در زمینه یا زمینه‌های معینی در نظر گرفت، مانند این که بگوئیم فلان مالیات در تصمیم‌گیری راجع به سرمایه‌گذاری در این یا آن رشتہ از فعالیت‌های اقتصادی بی‌طرف است.

بی‌طرفی حقوقی

طبع و اقتضای حقوقی مالیات بر ارزش افزوده یکی از زمینه‌هایی است که بی‌طرفی مالیاتی می‌تواند در ارتباط با آن مطرح باشد. همان گونه که قبل‌النیز اشاره شد اقتضاء مالیات بر ارزش افزوده این است که مالیات مآل بر هزینه انجام شده از سوی اشخاص جهت استفاده از کالاهای و خدمات قرار گیرد. نتیجه این است که باید بین مبالغ خرج شده و مالیات پرداختی تناسب و در حد معینی حفظ شود و بار مالیاتی به عنوان نسبتی از بهای

شود که شرایط رقابت را دچار اختلال نسازد ... بررسی های انجام شده نشان می دهد که این هماهنگی باید منجر به لغو مالیات های چند مرحله ای انباسته و پذیرش یک سیستم مشترک مالیات بر ارزش افزوده در کلیه ممالک عضو گردد. این گونه سیستم مالیات بر ارزش افزوده در صورتی که تا حد اعلای امکان جنبه عمومیت داشته و دامنه آن کلیه مراحل تولید و توزیع و ارائه خدمات را در بر گیرد، به بالاترین درجه سادگی و بی طرفی نایل خواهد شد ... حتی اگر نرخها و معافیت ها (در کشورهای عضو) هماهنگ هم نشود، باز ترتیب فوق مجرّب به تحقق بی طرفی در امر رقابت خواهد شد، به این

ترتیب که در داخل هر کشور کالاهای مشابه بار یکسان مالیاتی را - صرف نظر از طول زنجیره تولید و توزیع - تحمل خواهد کرد
....

با تمام این احوال گاهی دولت ها ناگزیر از کاربرد

نرخ های استثنائی مالیات بر ارزش افزوده، یا اعطای معافیت، یا کاربرد نرخ صفر در صد در این زمینه می گردد، و این به ویژه در مورد کالاهای اساسی مورد نیاز عامه مطرح است، که بعداً در بحث راجع به وصف قهرائی مالیات بر ارزش افزوده به آن خواهیم پرداخت.

بی طرفی خارجی

مالیات بر ارزش افزوده همان گونه که بیان شد بی مصرف و هزینه های انجام شده از سوی اشخاص بار می گردد. به این ترتیب برقراری آن در مورد کالای صادراتی، که در داخل کشور مصرف نمی شود محلی خواهد داشت، و به همین علت قاعده استرداد مالیات در مورد کالای صادراتی رایج است. در مقابل بر کالاهای وارداتی به شرحی که قبله دیدیم - همانند کالاهای ساخت داخل - مالیات بر ارزش افزوده وضع می گردد. این دو مورد یعنی صادرات و واردات جنبه بین المللی و خارجی مالیات را تشکیل می دهند، و بی طرفی خارجی به مفهوم آن است که اولاً اخذ مالیات از کالاهای وارداتی به حدی باشد که آنها را در شرایط مساوی با کالاهای ساخت داخل قرار دهد، و ثانياً استرداد مالیات در مورد

خارجی که مصرف کننده می پردازد به عنوان مالیات بر عهده او قرار می گیرد. در چنین حالتی دیگر انگیزه ای برای مؤسسات باقی نخواهد ماند تا به قصد کم کردن بار مالیاتی خود دست به ادغام عمودی یا افقی حلقه های زنجیره تولید و توزیع بزنند. نتیجه غایی این خواهد بود که فراورده های همگون ارائه شده از سوی مؤسسات مختلف بار مالیاتی واحد را با خود همراه خواهد داشت و مالیات در نهایت امر مستحب اصلی تفاوت قیمت نخواهد شد و از این رهگذر زمینه رقابتی بین مؤسسات پدید نخواهد آمد. به عبارت دیگر مالیات بر ارزش افزوده از حیث ایجاد رقابت خنثی و بی اثر می باشد.

بی طرفی مالیاتی - یعنی عدم تأثیر در تصمیم گیری های مؤسسات نسبت به انتخاب آلتوفاتیوهای مختلف - از جمله اوصاف بازار مالیات بر ارزش افزوده به شمار می رود. هرگونه تحریف در سیستم مالیات بر ارزش افزوده که موجب تضعیف این خصلت شود، به مفهوم ختنی کردن طبیعت اصلی این مالیات و از دست دادن مزايا و فواید آن است.

بی طرفی اقتصادي مالیات در صورتی از حیث اقتصادي بی طرف خواهد بود که در تصمیم گیری مؤسسات راجع به آنچه اصطلاحاً «تخصیص منابع» می نامند ختنی و

غیر مؤثر بماند. این که منابع و امکانات یک مؤسسه متوجه کدام رشته از تجارت و تولید گردد، معمولاً تحت شرایط و مکانیزم حاکم بر بازار تعین می شود، ولی عوامل دیگری نیز ممکن است مداخله کرده و مصنوعاً مسیر تعین شده توسط مکانیزم و اوضاع و احوال بازار را تغییر دهد. از آن جمله یکی مقررات مالیاتی است که می تواند صرفه اقتصادي را متوجه این یا آن رشته از فعالیت تجاری نماید.

مالیات بر ارزش افزوده علی الاصول بر پایه بی طرفی اقتصادي مبتنی است. اتحادیه اروپا بزرگترین دربر گیرنده و مجری مالیات بر ارزش افزوده اساساً بر همین پایه به مالیات بر ارزش افزوده روی آورد. این فلسفه در مقدمه نخستین رهنمود (دیرکتیو) شورای جامعه اروپا مورخ ۱۱ آوریل ۱۹۶۷ تحت عنوان «هماهنگ سازی قوانین کشورهای عضو در باره مالیات فروش» به خوبی منعکس است:

«هدف عمده قرارداد^(۱) ایجاد یک بازار مشترک در محدوده یک اتحادیه اقتصادي است، به نحوی که در آن شرایط رقابت سالم حکمفرما باشد ... نیل به این هدف مستلزم آن است که در کشورهای عضو قوانینی در مورد مالیات های بر فروش اجراء

همه افراد می‌نماید. اما سیستم نرخ‌های تصاعدی^(۲) به تناسب درآمد بار مالیاتی بیشتری را تحمیل می‌کند. با تمام کوششی که برای ردانین نظریه، یا بهتر بگوئیم این ایراد، به عمل آمده باید پذیرفت که بیان فوق در باب قهقهائی بودن مالیات بر ارزش افزوده واقعیت دارد، یعنی فی الواقع این مالیات بدون حفظ تناسبی با سطح درآمد یا رفاه مؤدیان به مورد اجراء گذاشده می‌شود. اما در عین حال طرفداران مالیات بر ارزش افزوده دلایلی در برابر ایراد یاد شده اقامه می‌نمایند، از جمله این‌که:

۱. باید دید آیا حفظ تناسب مالیات با قدرت پرداخت، یگانه عامل یا مهمترین ملاحظه در برقراری مالیات به شمار می‌رود؟ اگر فرضًا سلامت اقتصاد جامعه، تأمین نیازهای حاد مالی کشور، رفم بسیار ضرور سیستم مالیاتی، و ملاحظات مهم دیگری از این گونه اقتضای گزینش مالیاتی را داشته باشد که قادر جنبه تصاعدی است، باز باید صرفاً بر این ملاحظه خاص تکیه کرد و از پذیرش مالیات جدید امتناع نمود؟
۲. جنبه قهقهائی مالیات بر ارزش افزوده را تا درجاتی می‌توان تعديل کرد، نهایت این که در انتخاب طرق تعديل باید محاط بود تا سبب از دست رفتن اوصاف و مزایای اصلی این مالیات خاص تشود و غرض اصلی از وضع آن نقض نگردد. از جمله طرق پیشنهادی برای تعديل کیفیت قهقهائی مالیات بر ارزش افزوده می‌توان موارد زیر را نام برد:

الف - در مورد مواد و کالاهای اساسی مورد نیاز عامه

این کالاهای را تابع نرخ نازل و یا حتی نرخ صفر درصد^(۳) مالیات بر ارزش افزوده نمی‌توان قرار داد. این اندیشه و هرگونه فکر دیگری در مورد متفاوت بودن نرخ مالیات به هر دلیل که باشد مورد مخالفت طرفداران مالیات بر ارزش افزوده قرار گرفته است. به نظر آنها حسن بزرگ مالیات بر ارزش افزوده جامعیت و یکنواختی و سادگی آن است. تفاوت نرخهای اجرای مالیات را با دشواری و پیچیدگی بیهوده‌ای روپرتو می‌سازد و به طور کلی محیط ناراحت و به اصطلاح آنان «آلوده»‌ای در طریق اجرای مالیات بر ارزش افزوده پدید می‌آورد، ضمن این که استفاده‌کنندگان از نرخ نازل نه تنها گروه‌های کم درآمد بلکه اغناها و صاحبان درآمدهای هنگفت نیز خواهند بود.

گذشته از همه این‌ها اساساً سیستم مالیات بر ارزش افزوده به

مالیات بر ارزش افزوده سلسله‌گسترده‌ای از کالاهای خدمات را دربر می‌گیرد. بنابراین نرخ مالیات هر اندازه هم ناچیز باشد، بازده آن نجومی خواهد بود.

صادرات نباید از میزان اصلی مالیات بار شده بر کالاهای مورد نظر تجاوز کند.

آثار مالی

مالیات بر ارزش افزوده اصولاً جنبه عمومیت دارد و سلسله حتی امکان گسترده‌ای از کالاهای خدمات را در بر می‌گیرد و تقریباً همه مردم و مؤسسات در معرض آن قرار دارند. بنابراین نرخ مالیات هر اندازه هم ناچیز باشد، بازده آن نجومی خواهد بود. انواع دیگر مالیات‌های غیر مستقیم (فرضًا از آن گونه که در ایران رایج است) متوجه کالای ویژه‌ای هستند که مردم می‌توانند از مصرف بسیاری از آنها صرف‌نظر کرده و کالاهای دیگری را به عنوان جایگزین انتخاب کنند. ولی مالیات بر ارزش افزوده به خاطر عمومیت آن چنین رفتاری را اجازه نمی‌دهد و به همین خاطر از حیث تأمین عایدات بودجه از اطبیان بیشتری برخوردار است. علاوه بر این از حیث وصول نیز مالیات بر ارزش افزوده وضع مناسب‌تری را دارا می‌باشد. البته در اینجا نیز امکان گریز از مالیات متفق نیست، ولی به سبب این که وصول و ایصال مالیات بر عهده طرفی قرار گرفته که خود زیانی از این کار نمی‌بیند، و به اصطلاح از کیسه دیگران به این منظور استفاده می‌کند، لذا این مالیات از یک حسن مادرزادی برخوردار است و آن این که انگیزه مالیات گریزی را تا حدود زیادی کاهش می‌دهد. نکته مثبت دیگر در مورد مالیات بر ارزش افزوده همان مزیتی است که تقریباً کلیه مالیات‌های غیر مستقیم از نظر روانشناسی دارا می‌باشند. مؤدی واقعی یعنی مصرف کننده معمولاً متوجه بار مالیاتی نمی‌شود و آن را جزئی از قیمت کالا تلقی می‌کند.

وصف قهقهائی

قبلًا به این مطلب اشاره کردیم که مالیات بر ارزش افزوده به سطح درآمد مؤدیان واقعی خود یعنی مصرف کنندگان توجهی ندارد و نرخ واحدی را صرف‌نظر از این جنبه خاص، شامل حال

از آنجاکه وصول و ایصال مالیات بر ارزش افزوده بر عهده طرفی قرار گرفته که خود زیانی از این کار نمی‌بیند، لذا انگیزه مالیات‌گریزی تا حدود زیادی کاهش می‌باید.

مالیات پرداختی خود را (که در جدول منعکس در پی‌نوشت محاسبه شده) به مصرف کننده منتقل می‌کند، بالین حال چون این مرحله از مالیات معاف است بار مالیاتی مصرف کننده به اندازه ۱۰۰۰ تومان کاهش می‌باید. در اینجا دیگر اشکال مربوط به انباشت مالیات هم پیش خواهد آمد زیرا در آخرین مرحله دیگر امکان انتقال مالیات به مرحله بعد وجود ندارد و به هر حال کل بار مالیاتی بر عهده مصرف کننده قرار می‌گیرد.

با وجود این، معافیت مرحله خرده فروشی نیز به دلایلی مورد انتقاد واقع شده است. نخست این که در نهایت درصد بار مالیاتی وارد بر هزینه انجام شده از سوی مصرف‌کننده دیگر ثابت نمانده و در مورد انواع کالاهای و حتی نسبت به مؤسسات و شرکت‌های مختلف فعال در زنجیره‌های تولید و توزیع ممکن است اختلاف پیدا کند. فرضًا در همین مثالی که آورده‌یم، نسبت ۴۰۰۰ تومان مالیات پرداختی مصرف کننده به ۵۰۰۰ تومان قیمت اصلی کالا معمد ۸ درصد است. ولی اگر در همین مثال اضافه قیمت هر مرحله نسبت به مرحله قبل بجای ۱۰۰۰۰ تومان معمد ۱۲۰۰۰ تومان باشد، آنگاه نسبت مالیات تحمل شده بر مصرف کننده به قیمت اصلی فروش به $7/25$ درصد تغییر خواهد یافت. این دگرگونی با مقتضیات آنچه از آن به عنوان بی‌طرفی حقوقی مالیات بر ارزش افزوده یاد کردیم مغایرت پیدا می‌کند زیرا اقتضای بی‌طرفی مذکور همان‌طور که گفته‌یم آن است که مالیات یاد شده بر مصرف کننده نسبت به خرج انجام شده از سوی وی ثابت و در تمام موارد یکسان (مثلاً ۱۰٪) باشد.

علاوه بر این ممکن است کارخانه‌ای بخشی از مواد مورد نیاز خود را از خرده فروش خریداری کند و خرده‌فروش چون به سبب عدم تعلق مالیات به این مرحله نمی‌تواند مالیات پرداختی قبلی خود را کم کند ناگزیر تمامی آنرا بر عهده خریدار قرار می‌دهد و در این جا مالیات جزء قیمت اصلی کالا قرار می‌گیرد و در زنجیره‌ای که مجددًا از کارخانه خریدار شروع و به مصرف کننده ختم می‌شود، این عنصر مالیاتی در بطن قیمت انباشته شده و به

هیچ وجه از هدف تعديل و توزیع مجدد ثروت پیروی نمی‌کند تا جایی برای این گونه بحث باقی نماند. به هر تقدیر اگر کشوری به رغم این استدلالات بخواهد از فکر برقراری تراخ نازل، یا تراخ صفر درصد، برای کالاهای اساسی مورد نیاز عامه پیروی کند، باید در انتخاب این کالاهای دقت و احتیاط بسیاری به خرج دهد و به طور خاص کالاهای را برگزیند که تقاضا در مورد آنها نسبت به قیمت کشش چندانی نداشته باشد. در غیر این صورت اختلال در تخصیص منابع و انتخاب‌های اقتصادی رخ خواهد داد که بنا بر توضیحاتی که قبلًا داده شد مغایر با اهداف اصلی وضع مالیات بر ارزش افزوده خواهد بود.

ب - وضع نرخ‌های بالای مالیاتی برای کالاهای تجملی

این فکر نیز در مقررات مربوط به مالیات بر ارزش افزوده پاره‌ای از کشورها منظور شده و در واقع روی دیگر همان سکه‌ای به شمار می‌رود که ضمن بند الف فوق مبسوطاً مورد بحث قرار گرفت، و همان ایرادهای اصولی بر آن وارد شده است که در بند الف بیان گردید.

ج - پرداخت‌های انتقالی

راه دیگر جبران فشار مالیات هابر طبقات کم درآمد پرداخت‌هایی است که اصطلاحاً آنها را "پرداخت‌های انتقالی" می‌نامند، نظیر آنچه در راه تأمین اجتماعی و امکانات رفاهی مردم صرف می‌شود و به طور کلی هرگونه کمک و امدادی که از سوی بخش دولتی به نفع این گونه طبقات مبدول می‌گردد. طرفداران مالیات بر ارزش افزوده استفاده از این شیوه را برابر سایر طرقی که از آنها یاد کردیم ترجیح می‌دهند، زیرا آن طرق دیگر به شرحی که دیدیم جاماعتی و عملکرد صحیح مالیات بر ارزش افزوده را دچار نقص و اختلال خواهد ساخت.

د - معاف سازی مرحله خرده‌فروشی

این شیوه سبب تخفیف بار مالیاتی در مرحله آخر زنجیره تولید و توزیع می‌شود. مثال مندرج در زیرنویس مربوط به بند الف در صورت معافیت مرحله خرده‌فروشی به صورت جدول پیش‌نوشت صفحه آخر درخواهد آمد. بنابراین با معاف ساختن مرحله آخر از مالیات، خرده‌فروش ناچار تمامی ۴۰۰۰ تومان

مالیات بر ارزش افزوده و اتحادیه اروپا

در این مقاله بارها به اتحادیه اروپا و سیستم مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای عضو اتحادیه اشاره کردیم. سبب این است که مالیات بر ارزش افزوده در کشورهای عضو اتحادیه اروپا با وسعت و قدرت اعمال می‌شود و ارگانهای اتحادیه به طور جدی تحقیق و اجرای سالم این مالیات را پی‌گیری می‌کنند. به همین جهت کمتر ناحیه یا کشورهای دیگری از جهان رامی‌توان جستجو نمود. که تا این حد در زمینه مالیات بر ارزش افزوده پیش رفته باشند. دیرکتیوهای شورای جامعه اروپا به ویژه دیرکتیو شماره ۶ با آخرین اصلاحاتی که در آن به عمل آمده چارچوب حقوقی مناسب و مستحکمی را در زمینه مالیات مورد بحث ارائه می‌دارد، که البته اندیشه وحدت اروپا و ایجاد بازار مشترک اروپائی هم چاشنی آن است. انواع دعاوی و اختلافات در زمینه اجرای این دیرکتیو در کشورهای عضو مطرح می‌شود که برای فیصله آنها به دیوان

**مالیات بر ارزش افزوده امکانات وسیعی و از حیث تحصیل
مالیات بر درآمد فیز پدیده می‌آورد که خود می‌تواند زمینه ساز
جرح و تعديل این گونه مالیات‌ها قرار گیرد.**

دادگستری جامعه اروپا و ارگانهای دیگر این جامعه مراجعه می‌کنند. آراء دیوان و اظهار نظرهای سایر مراجع اتحادیه سلسله مذاومی از تفسیر و تعبیر دیرکتیوهای شورای اروپا را در اختیار مراجع ذیربط کشورهای عضو قرار می‌دهد و قابلیت ادامه حیات و انطباق این مقررات را با شرایط و مقتضیات اقتصادی ممالک مذکور فراهم می‌آورد.

بحث بیشتر

دامنه مالیات بر ارزش افزوده بسیار گسترده و مسائل و متفرعات آن فراوان است. فرد فرد نکات و موضوعاتی که در این مقاله مختصر بیان شد، هر یک ممکن است الوان و اشکال متعدد و مختلفی به خود بگیرند که پرداختن به هر یک از آنها نیاز به مقاله و بحث جداگانه‌ای دارد. هدف از طرح موضوع به دست دادن تصویری بالتبه روشن از کلیات و ابعاد این مالیات خاص بود که امید است با توضیحات ارائه شده مقصود کم و بیش حاصل شده باشد. بحث بیشتر و پرداختن به جنبه‌های متعدد مالیات بر ارزش افزوده را به فرصت‌های دیگر موقول می‌کنیم. ۴

جلو انتقال پیدا می‌کند، حال آن که انباشت مالیات خلاف طبع و سرشت مالیات بر ارزش افزوده است. البته همان گونه که گفتیم صرف نظر از هر چیز اعطای معافیت در مرحله خرده‌فروشی سبب راحتی کار می‌شود. اندیوه خرده فروشان تمایلی به نگاهداری حساب و کتاب ندارند، و کنترل ایشان هم خالی از زحمت نمی‌باشد. همین ملاحظات است که معافیت مرحله خرده‌فروشی را دلفریب و مطلوب ساخته و طرفداران پروپاکرنسی برای آن پدید آورده است. مسأله دلسوزی به حال طبقات کم درآمد در واقع تحت الشاع این جنبه اصلی کار قرار دارد.

مالیات جایگزین

مالیات بر ارزش افزوده با امکان گسترهای که در تحصیل درآمد به وجود می‌آورد، می‌تواند - و در مواردی باید - جایگزین برخی از مالیات‌های دیگر شده و پاره‌ای دیگر را نیز تعديل کند. آنچه باید به کلی میدان را خالی کند و جای خود را به مالیات بر ارزش افزوده دهد، مالیات‌های غیر مستقیم دیگری است که در کشور جاری می‌باشد. اتحادیه اروپا نیز از آغاز خواستار وضع مالیات بر ارزش افزوده واحدی در کشورهای عضو به جای کلیه

مالیات بر ارزش افزوده با امکان گسترهای که در تحصیل درآمد به وجود می‌آورده، می‌تواند - و در مواردی باید - جایگزین برخی مالیات‌های دیگر شده و پاره‌ای دیگر را نیز تعديل کند.

انواع دیگر مالیات‌های فروش، رسومات و هر نوع مالیات غیر مستقیم دیگری شد که قبل از این کشورها رایج بوده است. پس از ورود مالیات بر ارزش افزوده به میدان نسبت به مالیات بر درآمد نیز باید تعديلاتی صورت پذیرد و انواع نارسانی‌ها و فشارهای ناهمگونی که در سیستم مالیات بر درآمد به خاطر نیاز مالی یا عوامل دیگر پدید آمده باید از میان برداشته شود. مالیات بر ارزش افزوده امکان وسیعی را از حیث تحصیل مالیات بر درآمد پدید می‌آورد و این خود زمینه ساز جرح و تعديل مالیات‌های بر درآمد خواهد بود. چنین جرح و تعديلی می‌تواند انگیزه‌های قوی برای فعالیت‌های اقتصادی و شغلی پدید آورد و غفلت از آن، به رغم اعمال مالیات بر ارزش افزوده، قابل توجیه نخواهد بود.

پینوشت:

مرحله پیش وجود خواهد داشت و نتیجه این حالت برخلاف تصور زیادتر شدن مجموع مالیات پرداختی و انباشت نسبی مالیات خواهد بود. فرض می کنیم زنجیرهای از تولید و توزیع وجود دارد که طی آن کارخانه تهیه خمیر کاغذ در مرحله نخست از مؤسسه چوب بری مواد اولیه خردباری می کند و فراورده خود را به کارخانه کاغذسازی می فروشد و آن کارخانه کاغذ تولیدی را به بازرگان کلی فروش تحويل می دهد و او جنس خود را به خرده فروش می فروشد، و خرده فروش کالار به طورنهایی به مصرف کننده عرضه می کند، و در هر مرحله ۱۰۰۰۰ تومان به قیمت کالای عرضه شده افزوده می شود. حال فرض کنیم که در این زنجیره فقط فروش کاغذ از مالیات معاف باشد (یعنی کاغذ فروش نتواند از مشتری خود مالیات بگیرد). نتیجه حاصل به شرح جدول شماره (۱) خواهد بود:

حال آن که اگر پایی معافیت مذکور در میان نبود، مالیات پرداختی به دولت در هر مرحله فقط ۱۰۰۰ تومان بود و جمماً به جای ۷۲۰۰ تومان به ۵۰۰۰ تومان بالغ می شد، بنابراین معافیت موجب انباشت مالیات و افزایش آن شده که مقابله با هدف و اوصاف اصلی مالیات بر ارزش افزوده است. اما اگر به جای معافیت در همان مثال نرخ صفر درصد منظور شود حق کسر مالیات مرحله قبل عیناً وجود خواهد داشت و مآل جمع مالیات به همان رقم ۵۰۰۰ تومان بالغ خواهد شد.

۱. منظور قرارداد تاسیس جامعه اقتصادی اروپا است.
۲. واژه های تصاعدی و قهقهائی که در متون فارسی در برابر کلمات "progressive" و "regressive" به کار می روند، چندان گویای باطن و حقیقت این مفاهیم نبوده و فقط از یک برابر سازی تحت لفظی حکایت می کنند. در واقع این دو واژه مفهوم مترقبی یا ارجاعی بودن را داده می کنند، و مفاهیم اخیر بیشتر جنبه اجتماعی - سیاسی دارند تا اقتصادی و مالی. توجه به حال طبقات کم درآمد و در نظر گرفتن تسهیلات و ارافق های خاص برای آنان از مسائلی است که در یکی دو قرن اخیر مورد توجه و بحث و فحص بسیار قرار گرفته و نشانه مترقبی بودن و انبطاق با پیشرفت های عصر جدید قلمداد گردیده است. در مقابل بی توجهی به حال و روز مردم کم درآمد و مضایقه از اعماق ارافق های مناسبت مالی و اقتصادی به سود آنان نشانه رجعت به طرز تفکر رایج در نظام های قدیمی تر بشمری، یا به اصطلاح ارجاعی و غیر مترقبی بودن، به حساب آمده است. به هر تقدیر دو اصطلاح تصاعدی و قهقهائی را باید با توجه به این توضیحات مورد نظر قرار داد.

۳. فرق بین معافیت مالیاتی و نرخ صفر درصد در مکانیزم مالیات بر ارزش افزوده این است که اگر پایی معافیت مالیاتی در یک مرحله از مراحل تولید و توزیع در بین باشد دیگر امکان کسر مالیات پرداختی در

جدول شماره (۱)

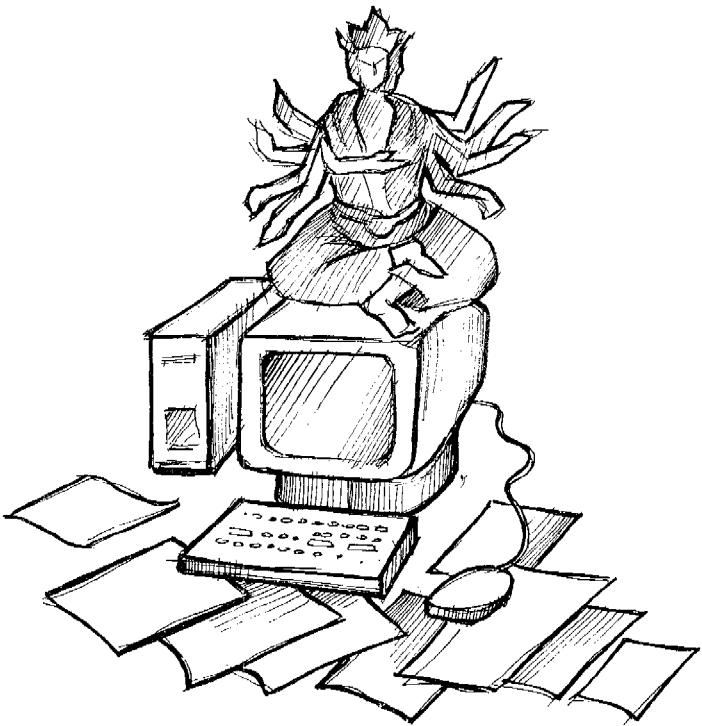
فروشنده	خریدار	بهای اصلی فروش	مالیات	کسر مالیات مرحله قبل	مالیات پرداختی
مؤسسه چوب بری	کارخانه خمیر کاغذ	۱۰۰۰	۱۰۰۰	—	۱۰۰۰
کارخانه خمیر کاغذ	کارخانه کاغذسازی	۲۰۰۰	۲۰۰۰	۱۰۰۰	۱۰۰۰
کارخانه کاغذسازی	بازرگانان عمده فروش	۳۲۰۰	۳۲۰۰	۲۰۰۰	—
بازرگانان عمده فروش	خرده فروش	۴۲۰۰	۴۲۰۰	۲۰۰۰	۴۲۰۰
خرده فروش	صرف کننده	۵۲۰۰	۵۲۰۰	۴۲۰۰	۱۰۰۰
—	—	—	—	—	۷۲۰۰
جمع مالیات	جمع مالیات	—	—	—	—

جدول شماره (۲)

فروشنده	خریدار	قیمت اصلی فروش	مالیات	کسر مالیات مرحله قبل	مالیات پرداختی
مؤسسه فروش الاروچوب	کارخانه خمیر کاغذ	۱۰۰۰	۱۰۰۰	—	۱۰۰۰
کارخانه خمیر کاغذ	کارخانه کاغذسازی	۲۰۰۰	۲۰۰۰	۱۰۰۰	۱۰۰۰
کارخانه کاغذسازی	عمده فروش کاغذ	۳۰۰۰	۳۰۰۰	۲۰۰۰	۱۰۰۰
عمده فروش	خرده فروش	۴۰۰۰	۴۰۰۰	۳۰۰۰	۱۰۰۰
خرده فروش	صرف کننده	۵۴۰۰	۵۴۰۰	۴۰۰۰	—
—	—	—	—	—	—

سیاست توسعه نرم افزار

کامپیوتری در هند و چشم‌های مالیاتی آن



کامپیوتر بر روی یک وسیله (دیسکت و غیره) ضبط شده است. بنابراین نرم افزار حاصل کار فکری انسان است و در نتیجه مانند موارد مشابه می‌تواند موضوع حقوق مولف (copyright) قرار گیرد.

حقوق مولف شامل حق مالکیت و انتفاع هر دو است. بنابراین ممکن است حق مالکیت کامل، حق استفاده، حق تکثیر، یا حق واگذاری مجدد نرم افزار، به دیگران انتقال داده شود. از نظر مالیاتی تشخیص این که واگذاری حقوق مولف به چه شکل بوده و کدام یک از این حالات را در بر می‌گیرد حائز اهمیت است.

ضمناً حقوق مولف یک دارائی ارزشمند است و به همین سبب در برابر تجاوزاتی که نسبت به آن صورت می‌گیرد باید حفاظ قانونی داشته باشد. قانون حقوق مولف هند مصوب سال ۱۹۵۷ که در سال ۱۹۹۴ اصلاحات زیادی در آن به عمل آمد مجازات‌های قابل توجهی در مورد استفاده غیرمجاز از نرم افزارهای کامپیوتری پیش‌بینی کرده است. بر حسب این قانون مسئولیت دزدی نرم افزار بر عهده استفاده کننده است. چنین شخصی به مجازات زندان تا هفت روز و پرداخت جریمه بین ۵۰۰۰ تا ۲۰۰۰ روپیه محکوم می‌شود.

طبقه‌بندی انتقالات مربوط به حقوق نرم افزاری
انتقال نرم افزار به چند شکل ممکن است صورت پذیرد. حالت نخست انتقال از طریق یک وسیله فیزیکی مانند دیسکت و نوار

ترجمه و تلخیص:
دکتر علی‌اکبر عرب‌مازار

مقدمه

دولت هند توجه خاصی را نسبت به تولید و صدور نرم افزارهای کامپیوتری مبنی دارد، چنان‌که صادرات این فرآورده در سال‌های ۹۳-۹۴ از مرز ۱۰ میلیارد روپیه (حدود ۲۲۰ میلیون دلار) گذشته است و پیش‌بینی می‌شود که در سال ۹۶ این میزان به حدود یک میلیارد دلار بالغ گردد و این کشور مقام دوم را بین ممالک صادرکننده نرم افزار اشغال کند.

تسهیلات مالیاتی و سایر امکاناتی که دولت در این زمینه پدید آورده سبب روحی آوردن شرکت‌های عمده چند ملیتی آمریکا، ژاپن، و آلمان به فعالیت در این کشور شده، و شرکت‌های مذکور علاوه بر فروش نرم افزار به موسسات هندی، قلمرو هند را مرکز فعالیت‌های تولیدی و پایگاه صدور نرم افزار به کشورهای دیگر قرار داده‌اند. عامل دیگری که به این منظور کمک می‌کند وجود نیروی متخصص ارزان هندی است که به طور متوسط دستمزدی را حدود ۳۰۰ درصد ارزان‌تر از حتی کشورهای آسیائی همسایه دریافت می‌دارند.

تعريف نرم افزار

نرم افزار کامپیوتری که اصطلاح مترادف با آن برنامه کامپیوتری است عبارت است از یک سلسله دستورهایی که در صورت نصب روی دستگاه پردازش داده‌ها (یا سخت‌افزار) کارهای معینی را انجام می‌دهند. نرم افزار را همچنین می‌توان محصول فکر انسان دانست که به صورت برنامه مناسب کار

ندارد. کسی که نرم افزاری را خریداری می کند فقط حق استفاده از آن را دارد و به هیچ وجه حقوق مولف را خریداری نکرده است. بنابراین استدلال، فروش نرم افزار هرچند مستقل و جدا از سخت افزار باشد، به هر حال جنبه فروش کالا را دارد و نسبت به قیمت ردوبیل شده و درآمد فروشندۀ همان رفتار مالیاتی باید صورت گیرد که در مورد خرید و فروش هر نوع کالای دیگری انجام می پذیرد.

عبارات و شروطی که ضمن قرارداد فروش نرم افزار گنجانیده می شود موثر در ماهیت قضیه نیست. معمولاً این عبارات به مفهوم واگذاری حقوق و امتیازات (licensing) است، اما در واقع آنچه انجام می شود واحد اوصاف مربوط به واگذاری حقوق نبوده بلکه از حیث ماهیت همان فروش کالا است.

واگذاری حقوق و امتیازات - این عنوان در صورتی صدق می کند که قرارداد حاکم از انتقال حق استفاده از امتیازات مخصوص مولف نظیر حق تکثیر و امثال آن باشد. این نوع واگذاری معمولاً مقتضی به زمان است، و آنچه دریافت می شود عنوان درآمد حاصل از حقوق و امتیازات را دارد. مالیات متعلق غالباً در منبع و به شکل درصد قابل توجهی از رقم دریافتی وصول می شود. در کشور هند این مالیات معادل ۳۰ درصد مبالغ پرداختی است که در قراردادهای مالیاتی با سایر کشورها بر حسب مورد تدبیلی در آن صورت گرفته است.

اما اگر دارنده حقوق مولف این حقوق را به نحو اطلاق و به طور کامل بفروشد به نحوی که برای شخص او حقی باقی نماند، در این صورت نیز به نظر نویسنده مقاله معامله انجام شده حکم فروش کالا را دارد و تابع رفتار مالیاتی مربوط به خرید و فروش کالا است.

اقدامات دولت هند

دولت هند سه قالب یا سه محدوده برای اشتغال به صنعت نرم افزار و توسعه این رشته از فعالیت اقتصادی پدید آورده و برای همه آنها امتیازات مالیاتی چشمگیری پیش بینی کرده است:

مناطق آزاد تجاری - در حال حاضر هفت منطقه آزاد تجاری با هدف توسعه صادرات در نقاط مختلف هند پدید آمده است. یک دوره معافیت کامل مالیاتی ۵ ساله برای کلیه موسسات فعال در این مناطق منظور شده که هر موسسه و شرکتی بر حسب انتخاب خود می تواند از این معافیت طی یک گستره زمانی ۸ ساله که از حين شروع به تولید و صادرات آغاز می گردد استفاده کند.

است. انتقال از طریق تلفن یا ماهواره نیز انجام می پذیرد. از نظر تقسیم بندی مالی و مالیاتی که مورد نظر ما است و سیله و طریقة انتقال تاثیر چندانی نخواهد داشت. اشکال مختلف پرداخت قیمت نیز همین حالت را دارد و در تقسیم بندی مورد بحث موثر نخواهد بود.

این تقسیم بندی به طور عمده متوجه ماهیت نقل و انتقال است، به این معنی که باید دید آیا انتقال انجام شده جنبه فروش کالا را دارد، و یا در محدوده آنچه اصطلاحاً واگذاری حقوق و امتیازات نامیده می شود قرار می گیرد.

انتقال کالا - واگذاری نرم افزار ممکن است به صورت ضمیمه یا مستقل صورت پذیرد. منظور از انتقال به صورت ضمیمه حالتی است که نرم افزار موردنظر همراه سخت افزار و به عنوان جزئی از لوازم آن فروخته شود. نرم افزارهای سیستمی (مانند برنامه DOS) که همراه کامپیوتر فروخته می شود نمونه بارزی از این نوع واگذاری است. در چنین حالتی رفتار مالیاتی نسبت به نرم افزار همان خواهد بود که در مورد سخت افزار جاری است.

این گونه واگذاری در واقع به منزله فروش کالا است. فروشندۀ کامپیوتر را همراه ضمایم آن و از جمله نرم افزار سیستمی یکجا معامله می کند و در مجموع همه این اجزاء حکم کالا را داردند. پس اگر نرم افزاری به این شکل از فروشندۀ خارجی خریداری شود، آنچه پرداخت شده بهای کالا است و ته درآمد حاصل از واگذاری حقوق و امتیازات. درآمد فروشندۀ نیز درآمد حاصل از کسب و کار به حساب می آید و اگر قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین دولتهای متبوع فروشندۀ و خریدار منعقد شده باشد (که هند چنین قراردادهایی به فراوانی بسته است) در آن صورت معمولاً درآمد فروش کالا فقط در کشور مبدأ مشمول مالیات است و مالیاتی در کشور خریدار تعلق نمی گیرد. حال آن که درآمد حاصل از واگذاری حقوق و امتیازات مشمول مالیات تکلیفی قابل توجهی است که در کشور مقصد گرفته می شود.

اما نسبت به نرم افزارهایی که به صورت جداگانه فروخته می شود نظر روش وجا افتاده ای شکل نگرفته است. نویسنده این مقاله معتقد است که در چنین حالتی نیز معامله جنبه خرید و فروش کالا را دارد و مانند حالتی است که شخصی کتابی را خریداری کند. هنگام فروش کتاب هیچ جزئی از حقوق مولف به خریدار انتقال نمی یابد و به همین سبب فرضاً حق تکثیر آن را

کردیم، منافع حاصل از صادرات نرم افزار نیز از معافیت کامل مالیاتی استفاده می‌کند. این معافیت نه تنها شامل صادرات نرم افزار تولید شده در هند می‌باشد بلکه صادرات نرم افزار از طریق هند و همچنین خدمات صادراتی در این زمینه را نیز دربرمی‌گیرد. فقره اخیر شامل خدمات فنی است که شرکت‌های هندی در همین رابطه در کشورهای دیگر انجام می‌دهند. درآمد حاصل از این طریق نیز کلاً از مالیات معاف است. هم اکنون عدرصد صادرات نرم افزار هند به مقصد آمریکا صورت می‌پذیرد که ۰ عدرصد این رقم را نیز درآمد حاصل از واگذاری خدمات در محل توسط شرکت‌های هندی تشکیل می‌دهد.

معافیت مالیاتی مربوط به خدمات انجام شده در خارج بر اثر تفسیری بود که سازمان مالیاتی هند در ارتباط با مقررات مربوط به پارک‌های نرم افزار به عمل آورد، و در پاسخ تردیدهایی که نسبت به این موضوع ابراز می‌شد طی بخششانهای اعلام داشت که خدمات فنی انجام شده در محل هرچند خارج از هند باشد در صورت ارتباط با امر توسعه صنعت نرم افزار در محدوده اهداف معافیت مالیاتی مورد بحث قرار داشته و می‌تواند از همین معافیت استفاده کند.

تکنیسین‌های خارجی

یکی از نیازهای صنعت نرم افزار استفاده از کارشناسان و اهل خبره خارجی است.

به منظور تقویت این صنعت معافیت مالیاتی در مورد درآمد تکنیسین‌های خارجی نیز پیش‌بینی شده است. تکنیسین بر حسب تعریف قانونی کسی است که دانش و تجربه تخصصی در مورد عملیات ساخت داشته باشد. معافیت مورد بحث ظرف ۴۸ ماه نخست استخدام این افراد قابل استفاده است.^(۱)

۱- این مقاله توسط Har Gonvid Asian Pacific Tax Bulletin (مه ۱۹۹۵) به جاپ رسیده است. مطالعی که نویسنده در یاپ تشخیص بین فروش کالا و واگذاری حقوق و امتیازات (در ارتباط با معاملات نرم افزار) مطرح کرده از جهت مالیاتی حائز اهمیت است و اختلاف نظرهای زیادی در این خصوص بین اهل فن مطرح است، به نحوی که می‌توان گفت هنوز توافق رای در این زمینه حاصل نشده، و به ویژه در کشورهای آسیائی نقطه نظرها و راه حل‌های مختلفی در این باب دنبال می‌شود.

به هر تقدیر آنچه مسلم است این رشتہ از فعالیت اقتصادی در آینده نزدیک از گسترش فوق العاده‌ای برخوردار خواهد شد، و از هم اکنون شایسته است که جنبه‌های مالیاتی، حقوقی، و محتملاً اجتماعی چنین توسعه‌ای در ایران نیز مورد بررسی قرار گیرد و راه حل‌های مناسبی در نظر گرفته شود.

فرآورده‌های حاصل باید صادر شود ولی تا ۲۵ درصد تولیدات در داخل کشون، و با استفاده از همان معافیت مالیاتی، قابل فروش است.

واحدهای صادراتی - این واحدهای نیز از همان امتیازات مربوط به مناطق آزاد استفاده می‌کنند و همان مقررات هم در مورد آنها جاری است. اماً واحد صادراتی در هر نقطه از کشور می‌تواند به وجود آید و قیدی از لحاظ مکان تأسیس ندارد. مناطق آزاد بر حسب اجازه دولت، و واحدهای صادراتی با اجازه هیأتی که از سوی دولت مرکزی به وجود آمده، قابل تأسیس هستند و در هر حال سرمایه‌گذاران خارجی بدون تبعیض همانند شهر وندان هند اجازه فعالیت در آنها را دارا می‌باشند.

پارک‌های نرم افزار - دو بخش قبلی یعنی مناطق آزاد و واحدهای صادراتی هر دو جنبه عام داشتند و کلیه رشتہ‌ها و از جمله صنعت نرم افزار را در بر می‌گرفتند. اماً پارک نرم افزار ابداعی است منحصرأ در زمینه این صنعت که ممکن است از سوی دولت مرکزی، دولت‌های محلی، و هر مؤسسه وابسته به بخش عمومی یا خصوصی، احداث گردد. پارک نرم افزار ممکن است به صورت یک موسسه واحد تشکیل شود و یا یک مجتمع از این گونه پارک‌ها پدید آید.

پارک‌های نرم افزار تحت نظارت سازمان امور الکترونیکی دولت هند قرار دارند و تقاضاهای مربوط به تشکیل آنها در یک کمیته مشکل از نمایندگان وزارت‌خانه‌های مختلف که تحت نظر سازمان مذکور انجام وظیفه می‌کند، مورد بررسی و تصویب قرار می‌گیرد.

پارک‌های نرم افزار از معافیت گمرکی و مالیاتی نسبت به واردات هرگونه کالا و وسائل مورد نیاز خود - که شامل کالاهای سرمایه‌ای نیز هست - استفاده می‌کنند. آنها همچنین می‌توانند کالاهای سرمایه‌ای را برای انجام پروژه‌های معینی به طور موقت وارد کشور کنند و در این حالت نیز از پرداخت حقوق گمرکی و مالیات معاف خواهند بود.

این پارک‌های نیز باید فراورده‌های خود را صادر کنند ولی می‌توانند مقداری از آن را، معادل حداقل ۲۵ درصد ارزش کل تولیدات سالانه، در داخل کشور به فروش رسانند. خارجیان هم می‌توانند در سرمایه این پارک‌ها تا ۱۰۰ درصد مشارکت نمایند.

الصادرات نرم افزار

علاوه بر معافیت‌ها و اتفاق‌های مالیاتی که فوقاً به آنها اشاره

وزارت دارالاثر و میراث

صفحه دوم جلد این شماره و شماره قبل مجله مالیات به چاپ عکس‌های وزرای دارائی ایران از آغاز مشروطیت تا سال ۱۳۰۰ اختصاص داده شده است. نام‌ها و تاریخ تصدی هریک از این وزرایان در جدول زیر آمده است. شماره‌های ۱ تا ۱۲ در شماره قبلی و از ۱۳ تا ۲۴ در این شماره مجله چاپ شده است
(ترتیب عکس‌ها از بالا به پائین و از چپ به راست)

ردیف	نام و نام خانوادگی و لقب	تاریخ انتصاب (یک یا چند بار)
۱	ابوالقاسم ناصر الملک همدانی	۱۲۸۵/۱۲/۲۹ - ۱۲۸۶/۲/۱۳ - ۱۲۸۶/۸/۴
۲	میرزا محمدعلی قوام الدوله	۱۲۸۷/۴/۲ - ۱۲۸۶/۶/۱۶
۳	میرزا حسینقلی نظام السلطنه	۱۲۸۶/۱۰/۱
۴	مرتضی قلی هدایت (صنیع الدوله)	۱۲۸۹/۱۰/۶ - ۱۲۸۷/۲/۱۵ - ۱۲۸۶/۱۲/۱
۵	عبدالله قره‌گزلو (حاج امیرنظام)	۱۲۹۴/۲/۱۲ - ۱۲۸۸/۲/۲
۶	میرزا حسن مستوفی (مستوفی الممالک)	۱۲۸۸/۴/۲۶
۷	میرزا حسن و شوق (وشوق الدوله)	۱۲۹۴/۵/۲۶ - ۱۲۸۹/۲/۸ - ۱۲۸۸/۹/۱۰
۸	ابراهیم حکیمی (حکیم الملک)	۱۲۹۷/۳/۲۸ - ۱۲۹۰/۵/۲ - ۱۲۸۹/۵/۱
۹	میرزا اسماعیل ممتاز الدوله	۱۲۹۶/۶/۲۱ - ۱۲۸۹/۱۲/۲۰
۱۰	ابراهیم غفاری (معاون الدوله)	۱۲۹۱/۳/۱۵ - ۱۲۹۰/۳/۲
۱۱	حسن اسفندیاری (حاج محتشم السلطنه)	۱۲۹۶/۳/۱۵ - ۱۲۹۵/۵/۸ - ۱۲۹۳/۵/۲۵ - ۱۲۹۰/۱۱/۲۵
۱۲	احمد قوام (قوام السلطنه)	۱۲۹۵/۱۲/۱۸ - ۱۲۹۱/۱۰/۲۸

پایان تصاویر شماره ۹ مجله مالیات و آغاز تصاویر شماره ۱۰

۱۳	میرزا اسدالله قدیمی نوائی (مشارالسلطنه)	۱۲۹۷/۲/۱ - ۱۲۹۳/۱۲/۱۳
۱۴	میرزا سیدعلی فرهودی حسابی (حاج بیمن الملک)	۱۲۹۴/۱۲/۱۴ - ۱۲۹۴/۱۰/۳
۱۵	میرزا حسن مشار (مشارالملک)	۱۲۹۷/۵/۲۴ - ۱۲۹۷/۲/۱۱ - ۱۲۹۶/۸/۳۰ - ۱۲۹۵/۶/۶
۱۶	میرزا رضا منتخب الدوله	۱۲۹۵/۱۰/۱۴
۱۷	محمدقلی هدایت (مخبرالملک)	۱۲۹۶/۱۰/۲۶
۱۸	اکبر میرزا مسعود (صارم الدوله)	۱۲۹۷/۹/۲۰
۱۹	میرزا نصرالله خلعتبری (اعتلاء الملک)	۱۲۹۹/۱/۱۱
۲۰	مهديقلی هدایت (حاج مخبرالسلطنه)	۱۲۹۹/۱۰/۱۳
۲۱	دکتر اسماعیل مرزبان (امین الملک)	۱۲۹۹/۸/۲۱
۲۲	میرزا عیسی فیض	۱۲۹۹/۱۲/۳ - ۱۲۹۹/۱۱/۲۷
۲۳	محمود جم (مدیرالملک)	۱۳۰۰/۲/۲۰
۲۴	عبدالله و شوق (معتمد السلطنه)	۱۳۰۰/۳/۱۴

(با تشکر از سازمان اسناد ملی ایران)

ماهیت ۱۰ درصد اضافی

موضوع ماده ۲۱۱ و ۲۱۵ قانون مالیات‌های مستقیم

شرحی بر رای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

دکتر محمد توکل

مقدمه :

فصل نهم از باب چهارم قانون مالیات‌های مستقیم به بیان نحوه وصول مالیات قطعی شده مؤیدان اختصاص دارد. به موجب مقررات این فصل در صورتی که مؤیدی ظرف ۱۰ روز از تاریخ ابلاغ برگ قطعی مالیات قطعی شده خود را نپردازد، اداره مالیاتی مربوط برگ اجرائی صادر کرده و به او ابلاغ می‌کند. در این اجرائی به مؤیدی مهلت داده می‌شود که ظرف یک ماه از تاریخ ابلاغ «کلیه بدھی» خود را نپردازد یا قرار و مداری برای پرداخت آن با اداره دارائی بگذارد. منتظر از عبارت «کلیه بدھی» چنان که از مقررات دیگر همین فصل بر می‌آید عبارت است از اصل مالیات بعلاوه جرمیه‌ای که به آن تعلق گرفته است. اگر مؤیدی ظرف این مهلت یک ماهه اصل مالیات و جرمیه متعلق را نپردازد عملیات اجرائی شروع می‌شود، و آن عبارت است از توقیف دارائی‌ها. دارائی می‌تواند به صورت مال منقول، مال غیر منقول، و یا مطالبات از اشخاص ثالث باشد. همه این‌ها قابل توقیف هستند؛ ولی به چه اندازه؟ ماده ۲۱۱ می‌گوید: «به اندازه بدھی مؤیدی اعم از اصل و جرائم متعلق باضافه ۱۰ درصد بدھی».

بحث اصلی مقاله حاضر این است که ۱۰ درصد اضافی مذکور چه ماهیتی دارد. آیا نوعی تضمین برای دریافت هزینه‌های اجرا است؟ آیا جایگزین بهره دیرکرد در پرداخت مالیات است که به صورت مقطع گرفته می‌شود؟ آیا یک جرمیه اضافی بعلاوه بر جرمیه اصلی است؟

دلایلی به سود پاسخ اول و سوم می‌توان ارائه نمود، ولی دلایلی در مورد پاسخ دوم - یعنی تلقی ۱۰ درصد اضافی به عنوان بهره دیر کرد - وجود ندارد. بنابراین ما بحث خود را روی نظر اول و سوم مرکز می‌سازیم. نظر نخست به این معنی است که چون عملیات اجرائی هزینه‌هایی در بر دارد، و این هزینه‌ها را حقاً کسی باید متحمل شود که مسبب آنها بوده است - و در قضیه مورد بحث فرض بر این است که تعلل مؤیدی در پرداخت بدھی قانونی خود باعث انجام عملیات اجرائی بوده - پس هم او باید هزینه‌های اجرائی را بر عهده گیرد.

اما در لحظه‌ای که کار اجراء تازه شروع شده معلوم نیست میزان مخارج تا به آخر چه خواهد بود. به همین سبب فعلایک رقم کلی معادل ۱۰ درصد بدھی مالیاتی از اموال مؤیدی توقیف می‌شود، تا بعداً دیده شود که رقم نهائی به چه میزان است. چنین است مفهوم فرض نخست، و نتیجه طبیعی آن این خواهد بود که ۱۰ درصد مذکور جنبه علی‌الحساب داشته و در نهایت اگر تفاوتی حاصل شود قابل تسویه باشد.

اما بر حسب فرض دیگر که برای این ۱۰ درصد ماهیت جرمیه قائل است، ۱۰ درصد مذکور به طور نهائی به ملکیت دولت انتقال یافته، و علاوه بر آن هزینه‌های اجراء نیز باید از اموال مؤیدی استیفاء شود. به عبارت دیگر مجموع بدھی‌های مؤیدی مختلف عبارت خواهد بود از:

اصل مالیات + جرمیه اصلی + ۱۰ درصد اضافی (جرائمه ثانوی)

+ هزینه‌های اجراء

به منظور سهولت بیان فرض نخست را فرض تضمین و فرض سوم را فرض جرمیه می‌نامیم.

فرض تضمین

دلایلی که به سود این فرض می‌توان اقامه کرد به شرح زیر است:

۱ - ماده ۲۱۱ که اولین و اساسی‌ترین ماده در بیان توقیف اموال مؤیدی مختلف است، تصریح می‌کند که توقیف اموال به معنای عام آن - یعنی منقول و غیر منقول و مطالبات - به اندازه مبالغ زیر صورت می‌پذیرد:

اصل مالیات + جرمیه اصلی + ۱۰ درصد اضافی
به عبارت دیگر ماده ۲۱۱ از عنصر چهارم یعنی هزینه‌های اجراء نامی نبرده است، و قابل قبول نیست که بگوئیم ماده مذکور به هزینه‌های اجراء توجهی نداشته و به همین سه رقم اکتفا کرده است. تعلق هزینه اجرا به مؤیدی مختلف امری واضح و غیرقابل اجتناب است و بر حسب سنت دهه‌ساله محکم قضائی و مراجع رسیدگی غیر قضائی کاملاً جاافتاده و مقبول است. رفع اشکال تنها به این شکل ممکن است که بپذیریم ۱۰

باشد، باید نتیجه گرفت که ۱۰٪ اضافی مذکور در ماده ۲۱۱ ارتباط مستقیم با هزینه‌های متعلق (مذکور در ماده ۲۱۵) دارد و در واقع تضمینی برای وصول آن است.

فرض جریمه

چنان که دیدیم لاقل شه دلیل واضح در تایید فرض تضمین وجود دارد. اما برای تایید فرض جریمه فقط یک قرینه می‌توان ارائه نمود، و آن مدرجات تبصره ۱ ماده ۲۱۵ است. به موجب این تبصره:

«در صورتی که مؤدی قبل از انتقال مال مذکور (یعنی مال غیر منقول توقیف شده و به مزایده نهاده شده) به نام وزارت امور اقتصادی و دارائی و یا دیگری، حاضر به پرداخت بدھی خود باشد وزارت امور اقتصادی و دارائی با دریافت بدھی مؤدی باضافه ۱۰ درصد بدھی و هزینه‌های متعلقه از ملک مذبور رفع توقیف می‌نماید».

اگر مبنای استتباط را ظاهر این تبصره قرار دهیم و بگوئیم در این مورد خاص - یعنی در حالتی که مؤدی پس از صدور دو نوبت آگهی مزایده حاضر به واریز بدھی خود شده است - باید علاوه بر اصل مالیات و جریمه‌ها و هزینه‌های متعلق، ۱۰ درصد اضافی نیز دریافت کنیم، در آن صورت نتایج زیر حاصل خواهد شد:

اولاً ما کسی را مجازات مضاعف کرده ایم که لا اقل یک مرحله به آخر کار مانده حاضر شده است اصل مالیات و جریمه و هزینه اجراء را بپردازد. ولی همین مجازات را در حق کسی اجراء نمی‌کنیم که در همین مرحله هم از کرده خود پشیمان نشده و به آزار سازمان مالیاتی ادامه می‌دهد و صبر می‌کند تا اموال فروخته شود. در حالت اخیر به حکم ماده ۲۱۵ دولت نمی‌تواند زائد بر اصل مالیات و جریمه آن و هزینه متعلق چیزی برداشت کند. آیا منطق ایجاب نمی‌کند که اگر قرار است مجازات اضافی اجراء شود، در حق شخص اخیر عملی گردد و نه در مورد شخصی که به هر حال حاضر به اجرای قانون شده است؟ ضمناً بدبیه است که فرض لجاجت در مورد قانون نمی‌توان کرد.

ثانیاً چه منطقی ایجاب می‌کند که این مجازات مضاعف فقط نسبت به صاحبان اموال غیر منقول اجراء شود، و کسی که مال منقول وی توقیف شده از آن مصون باشد؟

ثالثاً تعارض بین تبصره ۱ ماده ۲۱۲ و تبصره ۱ ماده ۲۱۵ چگونه حل می‌شود؟ تبصره ۱ ماده ۲۱۲ اموال غیر منقول را هم در نظر می‌گیرد و صریحاً به مؤدی اجازه می‌دهد که قبل از فروش مال، دارائی بلا معارض دیگری معرفی کند، که طبعاً از او

در صد مذکور قلم علی‌الحسابی است که به عنوان تضمین دریافت هزینه‌های اجراء اخذ می‌گردد.

۲ - تبصره ۱ ماده ۲۱۲ می‌گوید: «هرگاه ارزش مالی که برای توقیف در نظر گرفته می‌شود زائد بر میزان بدھی مالیاتی مؤدی بوده و قابل تفكیک نباشد تمام مال توقیف و فروخته خواهد شد و مازاد مسترد می‌شود، مگر این که مؤدی اموال بلا معارض دیگری معادل میزان فوق معرفی نماید».

در این تبصره واژه مال اعم از منقول و غیر منقول و مطالبات است، زیرا علاوه بر این که خود واژه بالاطلاق بیان شده و مقید به نوع خاصی نگردد، اساساً تبصره مورد بحث به دنبال مواد ۲۱۱ و ۲۱۲ آمده که در آنها از هر سه نوع دارائی مورد بحث سخن به میان آمده است.

تبصره مذکور توجه خود را منحصرأ روی بدھی مالیاتی مؤدی متصرف ساخته که بنا به آنچه ضمن ماده ۲۱۰ و تبصره ۱ آن آمده منتظر اصل مالیات بعلاوه جریمه متعلق به آن است. در تبصره ۱ ماده ۲۱۲ صحبتی از ۱۰ درصد اضافی به میان نیامده و تصریح شده است که آنچه از میزان بدھی مالیاتی (پس از فروش اموال) باقی بماند به مؤدی مسترد می‌شود. حتی در آخر تبصره اضافه شده: «مگراینکه مؤدی اموال بلا معارض دیگری معادل میزان فوق معرفی نماید»، میزان فوق یعنی میزان بدھی مالیاتی مؤدی، و نه این که بدھی مالیاتی بعلاوه ۱۰ درصد.

۳ - ماده ۲۱۵ که منحصرأ راجع به اموال توقیف شده است می‌گوید در صورتی که مال غیر منقول به مزایده گذاشته شود و پس از دو نوبت آگهی «خریداری پیدا نشود وزارت امور اقتصادی و دارائی می‌تواند مطابق ارزیابی کارشناس رسمی دادگستری معادل کل بدھی مؤدی بعلاوه هزینه متعلقه از مال مورد توقیف تملک و بهای آن را به حساب بدھی مؤدی منتظر نماید».

در اینجا دیگر به هیچ وجه صحبتی از ۱۰ درصد اضافی مذکور در ماده ۲۱۱ دیده نمی‌شود. این دو ماده را با هم مقایسه کنید: هردو «کلیه بدھی» مؤدی را مورد توجه قرار داده اند، که بنا به استتباط از مجموع مواد این فصل، به ویژه ماده ۲۱۰ و تبصره آن و ماده ۲۱۱، عبارتست از اصل مالیات بعلاوه جریمه متعلق. ماده ۲۱۱ از هزینه‌ها نامی نبرده و ماده ۲۱۵ سخنی از ۱۰ درصد اضافی به میان نیاورده است. یک بار دیگر وضع مبالغ قابل توقیف در هر دو ماده را به صورت فرمول ذکر می‌نماییم:

$$۱۰\% \text{ اضافی} + \text{جریمه} + \text{اصل مالیات} = \text{ماده ۲۱۱}$$

$$\text{هزینه‌های متعلق} + \text{جریمه} + \text{اصل مالیات} = \text{ماده ۲۱۵}$$

از آنجا که نتیجه اجرای این دو ماده منطبقاً نمی‌تواند مختلف

اما در رای شوری باقی داستان به همان شکل که فوقاً بیان داشتیم دنبال نشده و ضمن آن تبصره ۱ ماده ۲۱۵ برحسب ظاهر آن مورد توجه قرارگرفته و اضافه شده است که: «وصول ده درصد مورد بحث منحصر به مواردی است که حکم تبصره یک ماده ۲۱۵ اجراء می‌شود، ولذا در سایر موارد باید به وصول بدھی مؤدی و هزینه متعلقه اکتفاء شود» هر چند ظاهر تبصره ۱ ماده ۲۱۵ ممکن است خواسته را به چنین استنباطی سوق دهد، ولی از سوئی اینگونه استنتاج به مفهوم تایید وجود تعارض است و نه حل آن، و از سوی دیگر تفسیر قانون تنها بر روش ادبی و تحت لفظ ممکن نیست، و این شیوه در صورتی که تنازع نا معقولی به دست دهد، باید جای خود را به روش تفسیر منطقی - و عنده لازوم شیوه تفسیر تاریخی - بدهد. یک ماده یا تبصره جزیره مستقلی در بطن قانون محسوب نمی‌گردد، بلکه باید در متن منطق کلی قانون و یا یک بخش از قانون مورد توجه و تعبیر قرار گیرد. توسل به شیوه تاریخی به مفهوم آن است که به سابقه مراجعه کنیم و مثلاً مذاکرات مجلس هنگام طرح ماده یا تبصره مورد نظر را مرور کنیم تا بلکه به نیت اصلی قانونگذار از تدوین آن بی‌بirim. بر این اساس محتمل‌می‌تون تعارض ناشی از ظاهر تبصره ۱ ماده ۲۱۵ را به سود آنچه از آن به عنوان فرض تضمین یادکردیم حل نمود و بدین ترتیب از قبول یک نتیجه غیر منطقی رهائی جست.□

پذیرفته خواهدبود بی آن که مجازات قانونی برای وی قائل شویم. اگر تبصره ۱ ماده ۲۱۵ را بر اساس فرض جریمه تعییر کنیم نتیجه این خواهد بود که همان شخص مشمول مجازات مضاعف شود.

حل تعارض

هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در رای مورخ ۷۴/۳/۳ خود (که متن آن در قسمت «مقررات، بخشنامه‌ها، و آراء» شماره مجله مالیات به چاپ رسیده) ماده ۲۱۱ قانون مالیات‌های مستقیم را به درستی تعییر کرده و می‌گوید:

«طبق ماده ۲۱۱ ... استنکاف از پرداخت یا ترتیب پرداخت مالیات در موعد مقرر ... موجب توقیف اموال منتقل یا غیر منتقل مؤدی به اندازه بدھی می‌باشد. لکن صرف توقیف اموال به اضافه ده درصد بدھی می‌باشد. اندازه مذکور الزاماً دلیل وصول بدھی مؤدی به اضافه ده درصد مقرر نبوده ...»

رای شوری در این حد نشان دهنده این واقعیت است که توقیف اضافی ۱۰٪ اموال به مفهوم شناسائی چنین بدھی اضافی برای مؤدی نیست. با قبول این منطق می‌توان افزود که توقیف اضافی مورد بحث دلیلی جز تضمین دریافت هزینه‌های اجراء ندارد، و این همان چیزی است که از آن تحت عنوان فرض تضمین یاد کردیم.

پاسخ به خوانندگان

می‌سازند. منظور نگارنده مقاله این نوع معافیت مالیاتی بوده است، و نه معافیت حق عیال و اولاد که از لحاظ ماهیت به معنی معافیت انواع خاصی از مزایای دریافتی کارکنان است (موارد مشابه این حالت را می‌توان فرضاً در بندهای ۶، ۷ و ۸ ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم ملاحظه نمود). این موضوع، یعنی معافیت گونه‌های خاصی از مزایا در محدوده بحث دیگری قرار می‌گیرد که به هر تقدیر از موضوع مطرح شده ضمنن مقاله مورد بحث خارج است.

آقای شعبان تاجیک از گرگان

با امتنان از مطالبی که در آغاز نامه خود نگاشته‌اید، در پاسخ سؤوال یکم شما یادآور می‌شود که به حکم ماده ۹۴۶ قانون مدنی زوجه متوفی از ابنيه و اشجار ارث می‌برد. ولی

آقای قاسمیان از آستانرا

با تشکر از مراحم شما، در پاسخ مطلبی که نوشته‌اید یادآور می‌گردد که آنچه در صفحه ۷ شماره هفتم مجله مالیات پیرامون معافیت مربوط به همسر و فرزند نقل شده در ارتباط با مقررات مالیاتی بسیاری از کشورهای غربی و برخی از ممالک جدیداً صنعتی شده آسیائی بوده است. در این کشورها برای فرد متأهل معافیت مالیاتی پیش‌بینی شده، یعنی درصدی از درآمد وی به سبب داشتن همسر از مالیات معاف است. سپس هنگامی که همین فرد دارای یک یا چند فرزند می‌شود، بابت هریک از آنان نیز مقداری از درآمد وی از شمول مالیات خارج می‌گردد. کشورهایی هستند که این گونه معافیت را تعمیم بیشتری داده و بابت همسر و فرزندان و پدر و مادر و خویشاوندان تحت تکلف مؤدی مقداری از درآمد وی را از شمول مالیات خارج

برداری است از پرداخت مالیات معاف است. بنا بر این چون تاریخ اجرای قانون از ۱۳۸۱/۱/۱ می‌باشد، شمول معافیت منوط به آن خواهد بود که در تاریخ اجرای این قانون معدن آماده بهره برداری بوده باشد.

در مورد سوال دوم یادآور می‌شود که اتحال در تاریخ معینی انجام می‌شود و امر مستمری نیست که دوره خاصی داشته باشد. خود و ازه و بازی که در آن قرار دارد از حيث قواعد لغت عرب متضمن همین کیفیت است. در صورت تمایل توضیح بیشتری مرقوم فرمائید.

نسبت به سوال سوم نیز هرگاه این پرسش در ارتباط با ماده ۱۳۲ باشد، به نظر می‌رسد که از جهت اجرای مقررات این ماده شخصیت فرد صاحب پروانه مورد نظر نبوده و بلکه واحد تولیدی و معدنی و یا خود معدن مورد نظر باشد.

آقای محمد ابراهیمی از بندر عباس

ما نیز متقابلاً از عنایت شما سپاسگزاریم. پاسخ به سوالات

۱. همان طور که در ماده ۸۷ تصویب شده حوزه مالیاتی محل سکونت حقوق بگیر حوزه صالح برای رسیدگی و استرداد اضافه پرداختی می‌باشد.

۲. چون حکم ماده ۱۹۷ جنبه عام دارد، و مبنای جرم نیز در صد «حقوق پرداختی» قید شده، بنا بر این جرم مذکور قابل مطالبه می‌باشد.

۳. با توجه به مقاد ماده ۷۱ قانون مالیات‌ها و نیز تبصره ۱۰ الحاقی به ماده ۵۳ قانون مذکور، اقدام ماموران تشخیص موافق قانون است.

۴. حکم قانون از نظر شمول مالیات بساز و بفروشی بافروش بیش از یک واحد تحقق پیدا می‌کند، کما این که ممکن است شخص مورد نظر سه واحد دیگر را پس از دو سال از خاتمه بنا به فروش رساند.

آقای رسول امامقلی زاده از ارومیه

با تشکر از راهنمایی‌های شما یادآور می‌گردد که تاکنون یک سلسله مقالات تحت عنوان مالیات به زبان ساده (راجع به موضوعات مختلف مالیاتی) در مجله مالیات به چاپ رسیده است. ضمناً یک فرهنگ اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی نیز به طور مسلسل به خوانندگان ارائه می‌گردد که با توضیحات کافی در اطراف مفاهیم مورد بحث همراه است، و در موارد لزوم مقایسه با موازین حقوقی و مالیاتی ایران (در پاورقی‌ها) نیز صورت می‌پذیرد. با این حال خواهیم کوشید در آینده بخشی از پیشنهادهای شما را به مرحله اجراء گذاریم.

به آن حل کرد، بالصرایح حاکی از ارث نبردن زوجه از عین اینیه و اشجار است و آنچه وی بر آن حق دارد بهای این فقره از مادرک است. پرسشی که طبعاً و به دنبال این گفته به ذهن می‌آید مربوط به مساله قیمت است. قیمت اینیه و اشجار بر ذمّه باقی و راث قرار می‌گیرد و به طور قهری بر آنان واجب می‌شود و اگر از دادن بها خودداری کنند، حاکم (در صورت تقاضای ذینفع) دستور خواهد داد چیزی از دارایی وراث فروخته و به زوجه داده شود (باتوجه به این که مقررات ارث قانون مدنی بر پایه فقه اهل تشیع استوار است، به عنوان یک مرجع باب ارث شرایع‌الاسلام محقق طی دیده شود).

اما همان گونه که هر دعوای دیگری را می‌توان به مصالحه فیصله داد ممکن است زوجه و باقی وراث توافق کنند که ملک موروثی را به اجاره دهند و به جای پرداخت بهای اعیانی سهم همسر فعلاً بخشی از مال‌الاجاره را به او بپردازند. برای چنین توافقی منعی به نظر نمی‌رسد و نتایج آن هم (به شرط صحت معامله) باتوجه به ماده ۱۰ قانون مدنی قابل پذیرش خواهد بود. پرسش دوم شما چندان روشن نیست. ماده ۵۷ مربوط به معافیت بخشی از درآمد ماهانه مستغلات است، اما ضمن نامه ارسالی از اجاره دادن ملک سخنی به میان نیامده است. هرگاه متوجه این باشد که انتقال گیرنده سرقفلی که در عین حال مستاجر ملک است آن را به اجاره مجدد و اگذار کرده است، در این صورت نکات زیر قابل توجه خواهند بود:

۱. قانون مالیات‌های مستقیم اجاره دست دوم ملک را پذیرفته و درآمد حاصل از اجاره بهای دریافتی را مشمول مالیات مستغلات شناخته است (ملحوظه شود پاراگراف سوم از ماده ۵۳).

۲. ماده ۵۷ صرفنظر از این که درآمد ماهانه مستغلات از طریق اجاره دست اول یا دوم حاصل شده تدوین گردیده و از این حيث حائز اطلاع و عموم است. به عبارت دیگر موجز دست دوم نیز می‌تواند از معافیت ماده ۵۷ استفاده کند. بدیهی است سایر شرایط لازم نیز باید از هر جهت محقق و نسبت به مورد صادق باشد.

آقا (یا خانم) ممیز حوزه ۱۲۵ مالیات‌های مرکز استان مازندران - ساری

باسپاس از مراسم شما، از این که نتوانستیم نام شماره درستی بخوانیم پوزش می‌طلبیم. اما پاسخ به سوالات شما:

۱. طبق ماده ۱۳۴ قانون موردنظر درآمد شرکت‌های معدنی ... که برای آنها پروانه اکتشاف یا بهره برداری از طرف وزارت معادن و فلزات صادر شده یا بشود، برای مدت پنج سال از تاریخی که معدن به گواهی وزارت معادن و فلزات آماده بهره

قانون نموده جلوگیری از آلودگی هوا و بای فالی ابزارها و انگیزه های مالیاتی

م. ت. همدانی



امکانات ضدآلودگی از جهت مالیاتی به هزینه گذارده شود، و یا این که هر مقدار از درآمد موسسه که به این نوع سرمایه گذاری ها اختصاص داده می شود عیناً از رقم مالیاتی متعلق کسر گردد.

قابل شدن معافیت مالیاتی در مورد هزینه های تحقیقاتی رشتہ دیگری از این کونه انگیزه های مالیاتی به شمار می رود. موسسات صنعتی در صورتی که بخشی از درآمد و امکانات خود را برای بررسی در مورد طرق از میان بردن یا کاهش آلودگی تأسیسات خویش به کار برند معامل تمام یا درصد قابل توجهی از آن، از معافیت مالیاتی برخوردار می شوند.

در کشور ما این جنبه از استراتژی مقابله با آلودگی ناریده گرفته شده است. در همین قانون «نموده جلوگیری از آلودگی هوا» اشاره ای در این باب صورت نپذیرفته و قانون اصلی مالیاتی ایران یعنی قانون مالیات های مستقیم نیز نسبت به مسئله ساخت است. در کشور آلمان مقررات مالیاتی ضد آلودگی در قانون مالیات برداشته شده و در تایوان «قانون بیهود کیفیت صنایع» به این مهم پرداخته است. در ژاپن این قضادر قانون مالیات بر شرکت ها گنجانیده شده و کشور کره موضوع رانه تنها در قانون مالیات بر شرکت ها بلکه در مصوبه دیگری به نام «قانون ناظر بر معافیت ها و اقلام قابل کسر» مطرح ساخته است. در اندیستان انگیزه های مالیاتی به ویژه در مورد پروژه های تحقیق و توسعه در زمینه تکنولوژی و تجهیزات کنترل آلودگی پیش بینی شده و تا ۱۰۰ درصد این قبل هزینه ها از جهت مالیاتی قابل پذیرش می باشد.

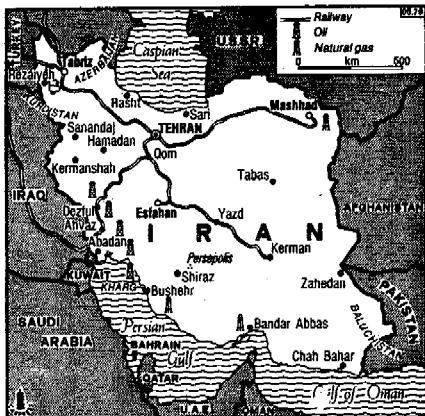
جای آن دارد که نظام مالیاتی ما نیز در این خصوص توجه بیشتری بیندول داشته و خط مشی اساسی این نظام را در ارتباط با مسائله آلودگی (ضمن هماهنگی با سازمان حفاظت محیط زیست) روشن سازد. همه گونه بررسی و پژوهش در مقررات مالیاتی ضد آلودگی کشورهای جهان، و نیز مطالعه در باب کارآئی هریک از انگیزه های مالیاتی به خوبی مقدور و است، و در صورت نیاز مجله مالیات نیز می تواند سهم خود را در این باب بر عهده گیرد.

در اردیبهشت ماه سال جاری قانونی در باب جلوگیری از آلودگی هوا به تصویب رسید که طی آن آلودگی ناشی از وسائل نقلیه موتوری، کارخانجات و کارگاه ها و نیروگاهها، و منابع تجاری و خانگی و منابع متفرقه دیگر آلوده کننده هوا مورد بحث قرار گرفته و ممانعت های قانونی در باب ایجاد آلودگی غیرمجاز توسط این منابع پیش بینی شده است. فصل پنجم قانون به مجازات ها اختصاص دارد که شامل جزای نقدی، حبس تعزیری، جلوگیری از تردید وسائل نقلیه، جلوگیری از ادامه کار کارخانجات و غیره، جبران زیان وارد به محیط زیست و اشخاص می باشد.

آلودگی هولناک برخاسته از غفلت و مسئولیت ناپذیری انسان معاصر جهان را در آستانه مصیبت قرار داده، و وقتی برای مجامله و طفره باقی ننهاده است. هرگونه اقدامی در جهت مقابله با این مشکل عالمگیر به جا و قابل تمجید است. اما آنچه هر کشوری بدان نیاز دارد یک استراتژی جامع برای مبارزه با آلودگی، و بی تأمل در راه اجرای آن گام برداشتن است. متأسفانه قانون مصوب از عنصر قاطعیت چنان برخوردار نیست، و مایه تأخیر و مجامله را در بطن خود می پرورد. از جمله می توان به تبصره ۲ ماده ۵ اشاره کرد که یک سال فرست برای «شروع» به اجرای اقدامات مذکور در این ماده و تبصره های آن (در ارتباط با وسائل نقلیه موتوری) پیش بینی کرده است. به هر تقدیر آنچه در شان این نشریه است پرداختن به مسائلی است که به جنبه های مالیاتی قضیه مربوط می شود. استفاده از ابزار مالیات برای مقابله با بلیه آلودگی مورد توجه بسیاری از کشورها قرار گرفته و گام های بلندی در این راه برداشته شده است. از جمله انگیزه های مالیاتی رایج می توان به مقررات خاص استهلاک و وسائل و تجهیزاتی اشاره نمود که کاربرد آن ها برای از میان بردن یا تخفیف آلودگی ضرورت دارد. مجاز قرار دادن استهلاک سریع یا یکباره تجهیزات ضد آلودگی، از این کونه اقدامات به شمار می رود. روشن دیگر اعطاء اعتبار مالیاتی سرمایه گذاری است، به این معنی که اجازه داده می شود تمام یا بخشی از سرمایه گذاری در زمینه وسائل و

بررسی‌های تطبیقی نرخ مالیات بر شرکت تاپلند - ایران

دکتر محمد توکل



مالیات بر شرکت

مالیات بر درآمد شرکت‌هادر تایلند تحت عنوان کلی مالیات بردرآمد اشخاص حقوقی ذکر شده است. مشمولین این مالیات عبارتند از:

- شرکت‌های مقیم تایلند که تحت قوانین این کشور به ثبت رسیده‌اند.

- شرکت‌های غیر مقیم، یعنی شرکت‌های خارجی، که در تایلند به کسب و کار اشتغال دارند. از این اصطلاح تفسیر وسیعی به عمل می‌آید، چنان که دارابودن یک نماینده، واسطه، و حتی کارمندی که امور تجاری شرکت را در تایلند پیگیری کند، برای اطلاق چنین مفهومی کافیت می‌کند.

- مشارکت یا آنچه اصطلاحاً Partnership نامیده می‌شود. ایجاد مشارکت در تایلند به دو گونه ممکن است: نخست ثبت شده که عنوان شخص حقوقی برآن صادق می‌آید، و طبعاً مشمول مالیات بر اشخاص حقوقی قرار می‌گیرد. دوم مشارکت ثبت نشده که اگر به تنها مطرح باشد از شمول این گونه مالیات خارج می‌شود، ولی اگر مشارکت ثبت نشده با یک شخص حقوقی تخلیه شرکت یا مشارکت ثبت شده، مشارکت جدیدی به وجود آورند در آن صورت مقررات مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی شامل حال مشارکت جدید نیز خواهد شد.

مقدمه

در شماره گذشته نرخ مالیات بر شرکت در دو کشور پیشرفتۀ جهان غرب یعنی آلمان و فرانسه را مورد بررسی قرار دادیم و مقررات هر دو کشور را با وضع جاری در ایران مقایسه کردیم و به نتایج مشابهی رسیدیم. اکنون نوبت کشورهای «جدیداً» به مرحله توسعه گام نهاده» است. از این گروه دو کشور تایلند و تایوان را برگزیده‌ایم که در همین شماره مجله به بررسی مقررات هر دو کشور خواهیم پرداخت.

تایلند

این کشور که در گذشته نه چندان دور یک سرزمین عقب مانده به شمار می‌آمد طی سال‌های اخیر گام‌های بلندی را در جهت توسعه اقتصادی برداشت، و در عین این که هنوز یک واردکننده موادنفتی به شمار می‌آید، توانسته است اقتصاد بالنسبه نیرومندی را برای خود پایه‌گذاری کند. بحث در باب خصوصیات و شاخص‌های اقتصادی کشورهای مورد بررسی از موضوع مقاله حاضر خارج است، با این حال در تایید آنچه گفتیم و به عنوان یک نشانه گویا کافی است اشاره کنیم که نرخ برابری پول این کشور در برابر دلار آمریکا ظرف ۱۲ سال اخیر فقط حدود ۸ درصد تنزل داشته است.

موسسه مالی یا صندوقی باشد که به منظور اعطاء وام جهت توسعه کشاورزی، تجارت یا صنعت تأسیس شده، در آن صورت نیمی از سود سهام دریافتی از مالیات معاف خواهد

-بنیادهای ثبت شده مختلف،
جز در مواردی که به تشخیص وزارت دارائی از شمول مالیات بر اشخاص حقوقی مستثنی گردند.

در مورد هزینه‌های قابل قبول در تایلند یک قاعده کلی برقرار است، و آن این که هر هزینه‌ای قابل کسر است مگر آن که صریحاً استثناء شده باشد.

بود.

۳- در موارد دیگر سود سهام دریافتی جزء درآمد مشمول مالیات شرکت دریافت کننده محسوب و مشمول مالیات قرار خواهد گرفت.

کسر هزینه‌ها - در موارد تشخیص علی‌الراس فروش ناخالص یا دریافتی‌های ناخالص شرکت مبنای محاسبه قرار گرفته و ضریب ۵ درصد نسبت به آن اعمال می‌گردد و رقم حاصل درآمد مشمول مالیات شناخته می‌شود. در غیر این حالت سود مشمول مالیات با وضع هزینه‌ها و اقلام قابل کسر به دست می‌آید.

در مورد هزینه‌ها یک قاعده کلی برقرار است، و آن این که هر هزینه‌ای که بالصرّاحه مستثنی نشده باشد قابل کسر است. به عبارت دیگر برای آن که بتوان هزینه‌های شرکت را رد کرد باید مقررات خاص در مورد عدم قبول آن نوع از هزینه‌ها موجود باشد. و یا این که قرائن بر ساختگی بودن هزینه‌ها دلالت کند. با توجه به این قاعده مقررات مالیاتی تایلند در مورد هزینه‌های قابل قبول مختص، و نسبت به هزینه‌های غیرقابل قبول مفصل است.

درآمد مفهوم عام و جامعی دارد و نه تنها درآمدهای مستمر و معمولی به مودی، بلکه درآمدهای پراکنده وی را نیز در بر می‌گیرد. عبارتی که پیرامون این مقوله در قانون مالیاتی تایلند به کار رفته چنین است:

«درآمدهای که ظرف یک دوره محاسباتی از اشتغال به کسب و کار، یا در نتیجه این اشتغال، حاصل شده باشد».

درآمد حاصل از کسب و کار شرکت ناشی شده، و به عبارت دیگر طور مستقیم از کسب و کار به مفهوم درآمدهای غیرمستقیم شخص حقوقی است، مانند این که فرض‌اً سرقفلی متعلق به شرکتی که به کار تجارت برنج اشتغال دارد فروخته شود و از این راه درآمدی حاصل گردد. انواع درآمدهای دیگر نظیر سود سهام، بهره، عواید حاصل از واگذاری حقوق و امتیازات، اجاره مستغلات و غیره غالباً تحت عنوان دوم به درآمد شرکت منظور می‌گردد.

در باب درآمد سود سهام - که به طور خاص به بحث ما مربوط می‌شود - نکات زیر قابل ذکر است:
۱- به موجب اصلاحیه شماره ۲۱ سال ۱۹۹۱ قانون درآمدهای تایلند،

درآمد اشخاص حقوقی بابت سود سهام از آغاز سال ۱۹۹۲ در موارد زیر کلاً معاف از مالیات شناخته شده است:

- هرگاه شرکت دریافت کننده سود سهام در بورس اوراق بهادر به ثبت رسیده باشد.

در صورتی که شرکت دریافت کننده سود سهام یک شرکت هدینگ^(۱) بوده و لااقل ۲۵ درصد سهام حائز حق رای شرکت پرداخت کننده را دارا باشد، بی‌آن که شرکت پرداخت کننده مالک سهمی در شرکت دریافت کننده باشد.

۲- به موجب همان اصلاحیه اگر پرداخت کننده سهام شرکت،

نرخ مالیاتی

تا قبل از اصلاحات سال ۱۹۹۱ که از اول سال ۱۹۹۲ به بعد قابل اجراء گردید، نرخ مالیات بر شرکت نسبت به شرکت‌های ثبت شده در بورس اوراق بهادر ۳۰ درصد و در مورد سایر شرکت‌ها ۳۵ درصد بود. ولی از آغاز سال ۱۹۹۲ نرخ واحد ۳۰ درصد نسبت به کلیه شرکت‌ها اعم از ثبت شده در بورس و غیر آن جاری گردید. چنان که دیده می‌شود تایلند نیز همچون فرانسه و آلمان که وضع آنها در دو شماره پیش مورد بررسی قرار گرفت، نرخ واحدی را در مورد مالیات بر شرکت‌ها پذیرفته است، و قدر مطلق این نرخ از هر دو کشور مذکور کمتر است.

تایلند نیز مانند فرانسه و آلمان نرخ واحدی را در مورد مالیات بر شرکت‌ها پذیرفته که میزان آن از هر دو کشور نامبرده کمتر است.

۱- در مورد تعریف شرکت هدینگ به زیرنویس شماره ۲ صفحه ۴۰ شماره اول مجله مالیات رجوع شود.

درآمدهای بیش از ۲۰۰۰۰ بات) خاتمه می‌یابند. هر بات حدود ۴ سنت (۴ صدم) دلار امریکائی ارزش دارد. بنابراین درآمد مشمول حداکثر نرخ مالیاتی از ۸۰۰۰ دلار امریکائی به بالا است که با توجه به نرخ رسمی دلار در حال حاضر از ۲۴۰۰۰۰۰ ریال تجاوز می‌کند.

اگر همه معافیت‌های ریز و درشت را نادیده بگیریم و یک حالت راسته و بی‌قید و شرط را فرض کنیم که شامل شرکتی فرضیاً ۱۰ شریک دارای سرمایه‌های مساوی باشد، وضع این قرار خواهد بود:

مجموع درآمد مشمول مالیات درصد درآمد	۱۰۰
مالیات بر شرکت (۱۰۰٪/۳۰)	۳۰
سود قابل تقسیم (درآمد نهایی مشمول مالیات) درصد درآمد	۷۰
اعتبار مالیاتی ($\frac{3}{7}$ مالیات)	۱۲/۸۵۷
اعتبار مالیاتی در مورد هر شریک مالیاتی که در مرحله شرکت قطعاً پرداخت می‌شود $\frac{17}{143}$ درصد درآمد ($\frac{3}{7}$ مالیات)	۱/۲۸۶
سود قابل تقسیم + اعتبار مالیاتی درصد درآمد	۸/۸۲۸۵۷
رقم اخیر نسبت به هر شریک آخرین رقم فوق یعنی $8/۸۲۸۵۷$ درصد درآمد مشمول مالیات شرکت، به عنوان درآمد مشمول مالیات شخص حقیقی (فرد فرد شرکاء) به حساب می‌آید و تابع نرخ‌های تصاعدی مربوط قرار می‌گیرد. چون در اینجا نرخ جنبه تصاعدی دارد باید از عالم درصد و نسبت خارج شد و رقم معینی را به عنوان درآمد مشمول مالیات شرکت فرض نمود. این رقم را معادل ۱۰ میلیون بات در نظر می‌گیریم که $8/۸۲۸۵۷$ درصد آن به ۸۲۸۶۰ بات بالغ می‌گردد.	۸/۸۲۸۶۰
مالیات رقم مذکور طبق جدول نرخ‌های تصاعدی معادل بات خواهد بود که از این رقم اعتبار مالیاتی مربوط به هر شریک برابر $128600 \times \frac{1}{1286} = 1000000$ (۱۰۰۰۰۰۰) بات کسر می‌شود، و باقی که 47480 بات است به عنوان مالیات قابل پرداخت خواهد بود. برای محاسبه بار مالیاتی باید به این رقم یک دهم مالیات بر	۱۷۶۰۸۰

تاپلند: نرخ‌های تصاعدی مالیات بر درآمد شخص حقیقی

نرخ	تا	از
%۵	۵۰۰۰۰	۱
%۱۰	۲۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۱
%۲۰	۵۰۰۰۰۰	۲۰۰۰۰۱
%۳۰	۱۰۰۰۰۰۰	۵۰۰۰۰۱
%۴۰	۲۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۱
%۵۰	به بالا	۲۰۰۰۰۰۱

سیستم اعتبار مالیاتی، یا آنچه در شماره‌های قبلی تحت عنوان imputation system از آن یاد کردیم، در تاپلند نیز موجود است. بر حسب این سیستم تمام یا بخشی از مالیات بر شرکت که به هر سهم تعلق می‌گیرد به حساب اعتبار (کردیت) مالیاتی به نفع صاحب سهم منظور می‌شود و هنگام رسیدگی به مالیات بر درآمد شخصی وی از مالیاتی که بر مجموع درآمدهای وی

(مشتمل بر سود سهام) تعلق می‌گیرد، عیناً کسر می‌شود. بنابراین محاسبه بار مالیاتی به بررسی مالیات بر درآمد شخص حقیقی باز می‌گردد.

بار مالیاتی

$\frac{3}{7}$ مالیات پرداختی سود سهام - در مرحله شرکت - به عنوان اعتبار مالیاتی تلقی می‌شود، و $\frac{4}{7}$ مابقی در مرحله مذکور قطعیت پیدا می‌کند. اعتبار (کردیت) مالیاتی یاد شده عیناً از مالیات بر درآمد فرد سهامدار کسر می‌شود. مالیات بر درآمد شخص حقیقی کم و بیش مشابه همان چیزی است که در قانون مالیاتی ایران به نام مالیات بر مجموع درآمد از آن یاد شده است. از حیث محاسبه کسور و هزینه‌های قابل قبول، درآمدهارا به هشت گروه تقسیم می‌کنند، و نسبت به هریک از آنها مقررات جداگانه‌ای را از این حیث به کار می‌بندند و کسور و معافیت‌های مخصوص آن گروه را وضع می‌نمایند. بدین ترتیب درآمد خالص گروه‌ها در واقع جدا جدا به دست می‌آید و سپس درآمدهای خالص مربوط به گروه‌های مختلف را با یکدیگر جمع کرده و درآمد کل مشمول مالیات را به دست می‌آورند. تکلیف هر یک از این موارد به دقت و تفصیل تعیین شده، به طوری که مقررات مالیاتی تاپلند را شاید بتوان یکی از جامع‌ترین و روشن‌ترین قوانین مالیاتی جهان دانست.

نرخ‌های مالیات بر درآمد شخص حقیقی در تاپلند، همانند بسیاری از کشورهای جهان، جنبه تصاعدی دارند و از ۵ درصد (برای درآمدهای تا ۵۰۰۰ بات) آغاز و به ۰ درصد (برای

بار مالیاتی وی از ۳۰ درصد هم تنزل خواهد کرد.
باتوجه به جدول نرخهای مربوط به مالیات بردرآمد اشخاص
حقیقی، برای این که نسبت ۱۵/۵۱۷ درصد مذکور حاصل شود
جمع سود سهام دریافتی و اعتبار مالیاتی بر شریک باید رقمی
حدود ۵۰۰۶۰ بات باشد.

برای این که فواید مالیاتی در این مقدار افزایش نداشته باشد،
نیاز است که مبلغ سود سهام دریافتی از حدود ۴۲۲۹۰۶ بات
بیش باشد.

برای این که مبلغ سود سهام دریافتی از حدود ۴۲۲۹۰۶ بات
بیش باشد، باتوجه به تراکمی برای ریال و دلار از یک سو و نرخ برابری دلار و بات از سوی دیگر رقم اخیر به بیش از ۵ میلیون تومان بالغ می‌گردد.
به عبارت دیگر در حد ۵ میلیون تومان سود سهام

دریافتی هر شریک بار مالیاتی معادل ۳۰ درصد است. افزایش این مبلغ سبب بالا رفتن بار مالیاتی می‌گردد، و به هر نسبت که سود سهام از آن کمتر شود بار مالیاتی رو به تنزل خواهد نهاد.

قياس با ایران

راجع به مقررات مالیاتی ایران در رابطه با شرکت‌ها ضمن دو شماره گذشته مجله مالیات به حد کافی سخن گفتیم و تکرار آن موردي ندارد. به عنوان مثال همان گونه که در صفحه ۲۶ شماره هشتم دیدیم، بار مالیاتی حتی در حالتی که سود سهام هر شریک فقط یک میلیون تومان باشد، از ۴۹ درصد تجاوز می‌کند، حال آن که در مورد تایلند سود سهام در این حد بار مالیاتی حتی کمتر از ۳۰ درصد به بار خواهد آورد. پس از بیان مطالب راجع به تایوان، بار دیگر در این باب سخن خواهیم گفت.

شرکت برابر $(300000 \times 10\%) = 300000$ بات را افزود، که در نتیجه رقم ۳۴۷۴۸۰ بات به دست می‌آید. با ضرب این رقم به عدد ۱۰۰۰۰۰ بات جمع بار مالیاتی تمامی شرکاء به دست می‌آید که حدود ۲۴۷۷ درصد کل درآمد مشمول مالیات می‌باشد.

در مثالی که فواید مالیاتی جمع سود سهام و اعتبار مالیاتی هر شریک - یا به عبارت دیگر درآمد مشمول مالیات هر شریک - به اندازه‌ای بود که با اعمال نرخ‌های جدول تصاعدی، نتیجه‌ای بیش از مبلغ اعتبار مالیاتی (یعنی ۱/۲۸۶ درصد درآمد مشمول مالیات شرکت) به دست آمد. نقطه سریعه سر یعنی آن مبلغ از سود سهام و اعتبار مالیاتی هر شریک که با اعمال نرخ‌های تصاعدی رقمی معادل اعتبار مالیاتی به دست می‌دهد عبارتست از:

$$\frac{82/857x}{100} = 15/517$$

به عبارت دیگر نقطه سر به سر جائی است که مالیات مرحله دوم به ۱۵/۵۱۷ درصد جمع سود سهام دریافتی بعلاوه اعتبار مالیاتی بالغ گردد. در این نقطه مالیات مرحله دوم (مالیات بردرآمد شخص حقیقی) پس از کسر اعتبار مالیاتی به صفر می‌رسد، و در نتیجه بار مالیاتی حداکثر به همان ۳۰ درصد مرحله شرکت منحصر می‌شود. بدیهی است اگر مالیات از ۱۵/۵۱۷ درصد مذکور پائین‌تر بیاید، نه تنها تأثیر مالیات در مرحله دوم ضرورتی نخواهد داشت، بلکه مودی مازاد اعتبار خود را بستانکار خواهد شد و به این ترتیب



تایوان - ایران

درآمدهای مشابه دیگر اطلاق می‌گردد.

منظور از کاربرد واژه ادغام یک کاسه کردن همه این درآمدها به منظور تعیین مالیات سالانه مودی است.

اما وجود این قاعده نباید موجب اشتباه گردد، به نحوی که مالیات ادغامی را معادل مالیات بر مجموع درآمد تلقی کنیم. مالیات بر مجموع مرحله ثانی محاسبه مالیات است، به این ترتیب که انواع درآمدهای

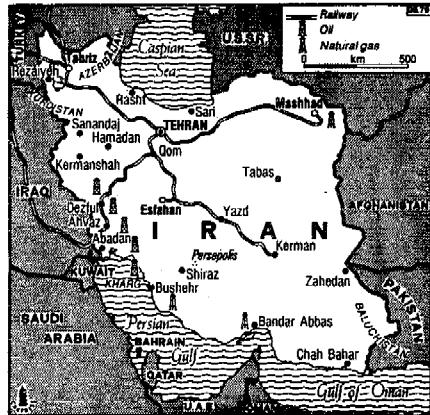
مودی-فرد-مشمول مالیات‌های جداگانه مربوط به هر نوع از درآمد قرار می‌گیرند، و سپس در مرحله دوم یک بار دیگر مجموع درآمدهای وی به شرحی که می‌دانیم مورد محاسبه و مالیات‌بندی قرار می‌گیرد. اما مالیات بر درآمد ادغامی به این معنی است که در همان مرحله نخست فقرات مختلف درآمد، جدا از یکدیگر، مورد بررسی قرار گرفته و پس از کسر هزینه‌ها و سایر کسور و معافیت‌های مربوط به هر فقره، رقم مشمول مالیات انواع درآمدها به طور علیحده تعیین می‌شود. سپس همه این ارقام با یکدیگر جمع شده و مشمول مالیات بر درآمد ادغامی قرار می‌گیرد.

همان گونه که می‌توان حدس زد مالیات ادغامی شامل اشخاص حقیقی می‌گردد، و مالیات موسسات انتفاعی مشاغل و شرکت‌ها را در بر می‌گیرد. اما این تفکیک در همه موارد صادق نیست، به این معنی که دو دسته از مودیان مشمول هر دو نوع مالیات ادغامی و انتفاعی قرار می‌گیرند. این گروه‌ها عبارتند از مشاغلی که مالک واحدی دارند، و نیز مشارکت‌های انتفاعی که کم و بیش شبیه مشارکت‌های مدنی ایران هستند.

در مورد این دو گروه نخست مالیات موسسات انتفاعی محاسبه و وصول می‌شود، و سپس هنگام محاسبه مالیات ادغامی، مالیات مرحله نخست به عنوان هزینه قابل قبول منظور می‌گردد.

شرکت‌ها

چنان که دیدیم شرکت‌ها مانند مشاغل تابع مالیات بر درآمد موسسات انتفاعی هستند و باب جداگانه‌ای تحت عنوان مالیات بر



انتخاب تایوان در این بررسی به خاطر آن انجام می‌شود که این کشور در مورد شرکت‌های فاقد سیستم اعـ تبار مالیاتی (imputation system) است، و از این حیث تنوعی در بحث ایجاد خواهد شد.

تایوان همان گونه که می‌دانیم یکی دیگر از سرزمین‌های جدیداً گام به مرحله توسعه نهاده آسیا

جنوب شرقی است. دهه ۹۰ را سال‌های آزمایش اقتصاد صنعتی شده تایوان می‌دانند، زیرا در این دهه برنامه تحول از تولید مکنی بر نیروی کار و صنعت موتنثار، به تولید مکنی بر سرمایه و تکنولوژی پیشرفت، در این کشور اجراء می‌شود.

تولید ناخالص داخلی تایوان در سال ۱۹۹۲ فریب ۲۱۱ میلیارد دلار امریکائی (با جمعیتی حدود ۲۰ میلیون نفر) بوده است. میزان مالیات وصولی در سال مالی منتظری به ۳۰ ژوئن ۱۹۹۳ با توجه به نر ارز، به ۳۱ میلیارد دلار بالغ گردیده است که نسبت آن به تولید ناخالص داخلی حدود ۱۵ درصد است.

مالیات بر درآمد موسسات انتفاعی

تایوان در زمینه مالیات بر درآمد تقسیم‌بندی خاص خود را دارد که با سیاری از کشورهای جهان متفاوت است، به این معنی که به جای تقسیم به مالیات بر درآمد اشخاص حقیقی و حقوقی و عناوینی نظیر آنها، مالیات بر درآمد به دو نوع معین یعنی مالیات بر درآمد بنگاه‌های انتفاعی و مالیات بر درآمد ادغامی تقسیم می‌شود.

بنگاه یا موسسه انتفاعی مفهوم وسیعی دارد و مشاغل، اشخاص حقوقی، مشارکت‌های مدنی، و هرگونه بنگاه تجاری و اقتصادی دیگری -اعم از بخش خصوصی و عمومی- را در بر می‌گیرد. مالیات بر درآمد ادغامی بر درآمدهای مانند: حقوق و دستمزد، درآمد صاحبان تخصص، بهره، سود سهام، اجاره بها، درآمد حاصل از حقوق و امتیازات، درآمد شرط بندی و لاتاری، و

صورتی که شرکت اصلی یک شرکت تایوانی مقیم این کشور باشد، درآمد سود سهام دریافتی از مالیات بر موسسات انتفاعی معاف خواهد بود.

قبل از پرداختن به بررسی مالیات سود سهام متعلق به اشخاص حقیقی، یادآور می‌شویم که سود سهام به هر تقدير مشمول مالیات است اعم از این که به صورت نقد پرداخت شود و یا به جای وجه نقد سهام جدید به سهامداران واگذار گردد. حتی سود تقسیم نشده نیز مشمول مالیات است، نهایت این که نرخ آن درآمد است، و از سهامداران گرفته می‌شود (ماده ۸۸ قانون مالیات بر درآمد).

شخص حقیقی

اشخاص حقیقی سهامدار شرکت بابت درآمد سود سهام و درآمدهای دیگر خود تابع مالیات بر درآمد ادغامی هستند که قبل از آن گذشت. درآمد خالص مشمول مالیات تابع ترخهای تصاعدی به شرح زیر است:

ارقام: دلار تایوان

نرخ	تا	از
%۶	۳۳۰۰۰	۱
%۱۳	۸۹۰۰۰	۳۳۰۰۱
%۲۱	۱۷۸۰۰۰	۸۹۰۰۱
%۳۰	۳۳۴۰۰۰	۱۷۸۰۰۱
%۴۰	به بالا	۳۳۴۰۰۱

تفاصیل مربوط به هزینه‌ها و اقلام قابل کسر مربوط به انواع درآمدهای مودی ضمن مقررات مربوط به هریک از این درآمدها آمده است. علاوه بر این هزینه‌ها و تحفیف‌های زیر نیز در مجموع نسبت به هر مودی اعمال می‌گردد:

۱. کمکهای اعطائی به موسسات خیریه و عام المنفعه تا درآمد مجموع درآمد ادغام شده مشمول مالیات
۲. سهم بیمه عمر و بیمه بیکاری پرداختی مربوط به شخص مودی همسر و اقربای درجه یک وی.

۲. هزینه‌های پزشکی، درمانی، و زایمان مودی، همسر و اقربای وی که با او در یک محل سکونت دارند.

۴. خسارات ناشی از حوادث و سوانح

۵. زیان حاصل از فروش اموال

۶. بهره پرداختی بابت وام رهنه

۷. تامبلغ ۲۷۰۰۰ دلار تایوان (متجاوز ۱۰۰۰ دلار امریکائی) در رابطه با سود سهام دریافتی از شرکت‌های به ثبت رسیده در

درآمد شرکت‌های اشخاص حقوقی وجود ندارد.

شرکت‌های انتفاعی تایوانی به طور عمده به چهار گروه تقسیم می‌شوند: بیشترین تعداد را شرکت‌های سهامی شناخته شده در ایران هستند. سه نوع دیگر نیز از نامها و اوصاف گوناگونی برخوردارند، ولی من حیث المجموع می‌توان از آنها تحت عنوان شرکت‌های تضامنی، شرکت‌های با مسئولیت محدود، و شرکت‌های مختلف غیرسهامی یاد کرد، زیرا از جهت خصائص اصلی خود با این گونه شرکت‌ها مشابهت بسیار دارند.

درآمد مشمول مالیات شرکت‌ها و کلام موسسات انتفاعی - نیز به دو نوع تقسیم می‌شود: درآمد عملیاتی که از کسب و کار اصلی و روزمره شرکت عاید می‌شود، و درآمد غیرعملیاتی تغییر سود سهام، بهره، درآمد حاصل از واگذاری حقوق و امتیازات، و هرگونه درآمد دیگری که در کنار کسب و کار اصلی موسسه به دست آید. هر دو نوع درآمد مشمول مالیات بر درآمد موسسه قرار می‌گیرد. مانند هر کشور دیگری، در تایوان نیز درآمد برعی از موسسات نظیر مجامع خیریه، شرکت‌های تعاونی مصرف، درآمد انحصارات دولتی، و درآمد موسسات دولتی بابت فروش تسهیلات از مالیات معاف است.

مالیات بر درآمد

درآمد خالص مشمول مالیات شرکت - و هر موسسه انتفاعی دیگر - تا مبلغ ۵۰۰۰۰ دلار تایوان تابع نرخ صفر درصد است. اگر درآمد شرکت بیش از ۵۰۰۰۰ و کمتر از ۱۰۰۰۰ دلار تایوان باشد، در این صورت کل درآمد مشمول نرخ ۱۵ درصد خواهد بود به شرط این که رقم مالیات از نصف تقاضت بین مبلغ درآمد و ۵۰۰۰۰ دلار تجاوز نکند. در صورت تجاوز مابه التفاوت از مالیات کسر خواهد شد. درآمد زائد بر ۱۰۰۰۰ دلار تابع نرخ ۲۵ درصد نسبت به مازاد خواهد بود. بنابراین می‌توان گفت که نرخ مالیات بر درآمد شرکت به هر حال از ۲۵ درصد کمتر است، و به هر اندازه درآمد بالاتر باشد، نرخ مالیاتی به ۲۵ درصد نزدیکتر خواهد شد، همین نسبت ۲۵ درصد را به عنوان بار مالیاتی در مرحله شرکت منظور می‌نماییم.

مالیات سهامداران

در صورتی که جزء سهامداران شرکت، یک یا چند شرکت وجود داشته باشد، درآمد سود سهام شرکت اصلی به درآمد هریک از این سهامداران افزوده شده و همراه با درآمدهای عملیاتی هریک از آنها مشمول مالیات موسسه انتفاعی قرار می‌گیرد. اما در

به نتیجه‌ای دور از خوشبینی از ۱۰ فقره تخفیف‌ها و کسسور یاد شده، فرض می‌کنیم که فقط اقلام زیر در مورد مودی صادر باشد: ۱. فقط دارای یک همسر بوده و فاقد اولاد و سایر خویشاوندان تحت تکفل باشد.

۲. علاوه براین تنها از ارفاق موضوع بند ۷ استفاده کند، یعنی بتواند تا ۲۷۰۰۰ دلار تایوان در رابطه با سود سهام دریافتی خود را به هزینه گذارد.

ثالثاً. حداقل نرخ مالیاتی قابل اعمال یعنی ۴۰ درصد نسبت به درآمدهای بیش از ۳۳۴۰۰۰ دلار تایوان مربوط می‌شود، و تا این اندازه درآمد به طور متوسط تابع نرخ ۲۲/۴ درصد است. همین اندازه از درآمد با توجه به نرخ برابری ارز حدود ۱۲۸۰۰۰ دلار امریکائی است که از ۳۸ میلیون تومان تجاوز می‌کند. مثالی که در صفحه ۲۶ شماره هشتم مجله مالیات در رابطه با ایران (ضمن مقایسه با آلمان) آورده شد و بار مالیاتی حدود ۴۹/۵ درصد برآورده گردید راجع به حالتی بود که سود سهام هر شریکی فقط یک میلیون تومان باشد. در مورد تایوان حتی درآمد متجاوز از سه برابر این مبلغ نیز تابع نرخ ۴۰ درصد است. در این صورت جمع بار مالیاتی به ۳۱ درصد (۲۵+۶) بالغ می‌گردد، که در مقایسه با بار مالیاتی به ۴۹/۵ درصد مذکور در مورد ایران بسیار نازل است.

اما اگر درآمد مالیاتی سهامدار را فقط در حد همان یک میلیون تومان فرض شده در مورد ایران منظور کنیم به رقمی حدود ۷۹۰۰۰ دلار تایوان می‌رسیم. کافی است فقط ارفاق مذکور در بند ۷ کسور و تخفیفات مالیاتی تایوان را عمل کنیم، که اجازه می‌دهد تا ۲۷۰۰۰ دلار تایوان را از این درآمد کسر کنیم. در آن صورت به رقم صفر می‌رسیم که به مفهوم عدم تعلق مالیات در مرحله سهامداران است، و در نتیجه بار مالیاتی به زیر ۲۵ درصد تقیل خواهد یافت.

نتیجه

در این شماره وضع دو کشور جدیداً توسعه یافته را مورد بررسی قرار دادیم که در یکی از آنها سیستم اعتبار (کردیت) مالیاتی حکم‌فرماست، و دیگری فاقد این سیستم می‌باشد. باوجود این اختلاف در هر دوی آنها بار مالیات بر شرکت مآلًا نازل تراز باری است که در حالت مشابه در ایران اعمال می‌گردد. حتی در کشور دوم که از سیستم اعتبار مالیاتی برخوردار نیست - و از این جهت با ایران مشابهت دارد، و حتی از آن قوی‌تر درآمد شرکت در دو مرحله مورد مالیات قرار می‌گیرد - در مجموع بار مالیاتی کمتری حاصل می‌گردد، و این همان نتیجه‌ای است که در مورد کشورهای فرانسه و آلمان - در مقام مقایسه با ایران - تاییدگردید.

بورس اوراق بهادار، بهره دریافتی از صندوق‌های پساندان، بهره سپرده‌های تودیع شده نزد موسسات مالی، و بهره دریافتی از اوراق قرضه صادره از سوی خزانه و شرکت‌ها، به عنوان هزینه قابل کسر است.

۸. هزینه تحصیل فرزندان تا ۲۰۰۰۰ دلار تایوان
۹. ۶۳۰۰۰ دلار تایوان بابت هر فرد معمولی که تحت تکفل مودی باشد.

۱۰. صرف نظر از همه این‌ها بابت شخص مودی، همسر و هریک از بستگان تحت تکفل وی (شامل پدر و مادر، و جدات و اجداد و فرزندان و برادران و خواهران و کسان دورتر) در صورتی که کمتر از ۷۰ سال داشته باشند، نفری ۶۳۰۰۰ دلار تایوان، و اگر مسن‌تر از آن باشند ۴۵۰۰ دلار تایوان تخفیف مالیاتی در نظر گرفته می‌شود. این تخفیف حتی در مورد آن دسته از خویشاوندان تحت تکفل مودی که در قلمرو چین سوسيالپیست هم زیست می‌کنند جاری است. ضمناً میزان معافیت‌ها و طبقات یا لایه‌های درآمدی بر حسب نرخ تورم سالانه تعديل می‌شود، به نحوی که شرایط رویه‌رفته نسبت به قبل توازن و ثبات نسبی داشته باشد.

بار مالیاتی

در صفحات قبل اشاره شد که در مقررات مالیاتی تایوان imputation system اعتبر مالیاتی، یا آنچه تحت عنوان از آن یاد می‌شود، وجود ندارد. در نتیجه درآمد سهامداران شرکت‌ها دو بار مشمول مالیات قرار می‌گیرد. یک بار در سطح شرکت و حداقل به نرخی زیر ۲۵ درصد، و بار دیگر در سطح سهامداران و به عنوان مالیات شخص حقیقی.

حداقل نرخ در مرحله ثانی ۴۰ درصد قید شده است. بنابراین در نگاه نخست ممکن است تصور شود که بار مالیاتی مورد بحث مجموعاً ممکن است به ۵۰ درصد برسد. البته در چنین وضعی می‌توان بار مالیاتی را بسیار سنگین توصیف کرد، اما واقعیت عینی استنتاج دیگری را به دست می‌دهد و آن این که:

اولاً. اگر سهامدار خود یک شرکت باشد و سود سهام را از شرکت تایوانی دیگری دریافت کند، چنان که دیدیم، ۶۰ درصد درآمد وی از محل سود سهام از مالیات معاف است. همین نکته به تنها کافی است که نتیجه‌گیری نخستین ما را بکلی تغییر دهد و بار مالیاتی را حداقل به ۳۰ درصد برساند:
$$= \frac{۳۰}{۶۰} \times \frac{۵۰}{۵۰} = ۲۵\%$$

ثانیاً. در صورتی که سهامدار شرکت شخص حقیقی باشد، کلیه تخفیف‌ها، و ارقام قابل کسری که شمار آنها بسیار است، و فوقاً به تفصیل بیان داشتیم، در مورد وی صادر خواهد بود. برای رسیدن

اصطلاحات مالیاتی بین المللی

ادامه از شماره های قبل

ترجمه: دکتر محمد توکل

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

درآمد فایده سالانه ملک را به سایر درآمدهای مؤدی در محاسبه مالیات وی می افزایند.

مسئولیت پرداخت مالیات سالانه املاک اصولاً بر عهده مالک ملک مسکونی است. اما اگر استفاده از ملک براساس حقوقی باشد که استفاده کننده نسبت به عین ملک دارد، در آن صورت مسئولیت پرداخت مالیات بر عهده منتفع خواهد بود.

BENEFICIAL OWNER

مالک انتفاعی

در کشورهای تابع سیستم حقوقی کامن لو^(۱) اصطلاح مذکور دارای مفهوم دقیق و جاافتاده ای است. مالک انتفاعی کسی است که تمنع نهائی از منافع دارائی از آن اوست، برخلاف مالک قانونی که ممکن است فقط جنبه اسمی داشته باشد. مالکیت انتفاعی و مالکیت قانونی یک دارائی ممکن است با دو شخص مختلف باشد، و یا هر دو به شخص واحد تعلق داشته باشد. اصطلاح مالک انتفاعی در متن قراردادهای مالیاتی به دو طریقه مختلف مورد استفاده قرار می گیرد:

۱. هرگاه مالک مال آن را برای استفاده شخص خود - و نه به عنوان وکیل یا امین شخص دیگر - در تصرف داشته باشد، ممکن است از وی به عنوان مالک انتفاعی نام برده شود. طبق مواد ۱۰، ۱۱ و ۱۲ قرارداد مدل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی^(۲) (OECD)، استفاده از ارفاق های مندرج در قراردادهای مالیاتی در زمینه مالیات تکلیفی (در منبع) سود سهام، و حق الامتنای در صورتی جائز است که دریافت کننده درآمد حائز شرایطی بوده و از جمله «مالک انتفاعی» باشد. با این حال اگر دریافت کننده درآمد آن را از طریق یک واسطه نظیر وکیل یا نماینده هم دریافت کند، تحت شرایط معینی او نیز می تواند از ارفاق های مذکور بهره گیرد (ملحوظه شود تفسیریه قرارداد مدل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی - جزء ۸ بند ۲ ماده ۱۱، جزء ۴ بند ۱ ماده ۱۲).
۲. عنوان مالکیت انتفاعی در بحث راجع به عدم تسری مقررات

BENAMI

صوری، ظاهري

این اصطلاح^(۱) در هند، پاکستان، بنگلادش، و سریلانکا رایج است و در مردمی به کار می رود که انتقال دارائی به شخص معین صورت پذیرفته، ولی او منتقل اليه ظاهری است و مالکیت واقعی از آن شخص دیگری است که نام وی به میان نیامده است. شخصی که مال به ظاهر بی وی انتقال یافته در واقع امین مالک واقعی به شمار می رود. همین اصطلاح به غلط نسبت به مورد دیگری نیز جاری شده، و آن وقتی است که معامله انجام شده جتبه صوری داشته و انتقال واقعی مال موردنظر معامله کنندگان نبوده است. در این حالت انتقال دهنده با وجود انتقال ظاهری کماکان مالک واقعی مال باقی می ماند.

BENEFICIAL OCCUPATION

انتفاع ارفاقی

عبارت است از اشغال ملک، اعم از زمین یا ساختمان، بدون پرداخت اجاره بها، و یا با اجاره ای کمتر از آنچه در رابطه بین اشخاص غیروابسته به یکدیگر مرسوم است. ارزش انتفاع ارفاقی یعنی مبلغ کسری اجاره بها - در صورتی که با یکی از منابع درآمد، فرضأ حقوق و دستمزد، مرتبط باشد - به عنوان جزئی از همان منبع ممکن است مشمول مالیات قرار گیرد. و اگر چنین ارتباطی در بین نباشد مبلغ مذکور ممکن است مشمول مالیات بر نقل و انتقالات بلاعوض شناخته شود.

هرگاه شخصی مالک مسکونی یا تسهیلات دیگر را بدون پرداخت اجاره بها و یا با اجاره بهائی کمتر از مال اجاره مرسوم بین اشخاص مستقل از یکدیگر در اشغال داشته باشد، وی متنفع ارفاقی آن دارائی ها به شمار می رود. در صورتی که اشغال ملک مسکونی جزئی از قرارداد استخدامی باشد، ارزش سالانه اجاری ملک در زمرة درآمد حقوق محسوب خواهد شد. ولی اگر سکونت در ملک جنبه هدیه داشته باشد، برخی از سیستم های مالیات بر

غیرنقدی در کشورهای مختلف یکسان نیست. به عنوان مثال قیمت تمام شده این گونه مزایا برای کارفرما، یا ارزش بازار آنها ممکن است ملاک محاسبه قرار گیرد، و یا یک برآورد مقطع در این خصوص صورت پذیرد.

در ارتباط با مالیات بر ارزش افزوده، مزایای غیرنقدی به عنوان «عرضه کالا و خدمات به خود»^(۵) تلقی شده و مشمول این نوع مالیات قرار می‌گیرد. در چتین صورتی مکانیزم اعتباری (کردیت) مالیات بر ارزش افزوده حق کسر «مالیات آورده»^(۶) را نیز به همراه خواهد داشت. با این حال کمیسیون جوامع اروپائی در تاریخ ۲۵ ژانویه ۱۹۸۳ ضمن دوازدهمین رهنمود (دیرکتیو) خود که به سیستم عمومی مالیات بر ارزش افزوده مربوط بوده و نحوه تعیین اقلام هزینه شغلی (مشتمل بر عرضه کالا و خدمات به خود) را مورد بحث قرار داده - پیشنهاد کرده است که حق کسر مالیات آورده تنها در صورتی پذیرفته شود که شخص مشمول مالیات بتواند ثابت کند، هزینه مورد نظر صرفاً برای مقاصد شغلی انجام پذیرفته است.

BEQUEST TAX → DEATH DUTIES

مالیات بر موصی به ← مالیات‌های مرتبط با فوت^(۷)

مالیات‌های مرتبط با فوت مالیات‌های هستند که بر انتقال ناشی از فوت دارائی‌ها تعلق می‌گیرند. سابقه این گونه مالیات‌ها به زمان‌های کهن باز می‌گردد، و نامهای گوناگونی برآنها نهاده‌اند، مانند: مالیات فوت، مالیات بر ارث، مالیات بر ماترک، مالیات وصیت، مالیات وراثت، مالیات بر انتقالات ناشی از فوت، مالیات بر انتقال سرمایه، مالیات بر تحصیل سرمایه^(۸)، وغیره، با این حال مالیات‌های مورد بحث به طور عمدۀ شامل دو نوع زیرین می‌باشند: - نخست مالیات بر ماترک که بر ارزش کل میراث حین‌الفوت مودی تعلق می‌گیرد. ماترک مشمول مالیات عموماً با توجه به ارزش حقوق متوفی نسبت به مجموع دارائی‌ها، اعم از منقول و غیرمنقول و عینی و دینی تعیین می‌شود، و از آن کسور مجاز و مبالغ لازم برای هزینه کفن و دفن، مخارج اداری، مالیات‌های داخلی و خارجی متعلق به ماترک، و مالیات بر ارث و وصیتی که قبل از پرداخت شده، و همچنین حقوق و مطالبات مربوط به اموال، و نظایر آنها کسر می‌گردد.

بین کشورهایی که مالیات بر ماترک را اعمال می‌کنند از حيث نوع و کیفیت برخی از دارائی‌های تشکیل دهنده ماترک، و نیز از جهت معافیت و کثار نهادن بخشی از ماترک به سود همسر در قید حیات متوفی، اختلافات قابل ملاحظه‌ای وجود دارد. نرخ مالیات عموماً به میزان ماترک واپسیه است و ارتباطی با درجه قرابت ورثه نسبت به متوفی ندارد. کل ماترک به منزله یک مودی مالیاتی

قراردادهای مالیاتی نسبت به بهره و حق الامتیاز نیز مطرح می‌شود. این عدم تسری مربوط به حالتی است که بهره یا حق الامتیاز به یک شرکت واسطه پرداخت شده و او وسیله انتقال این دریافت‌ها به شرکت واپسیه دیگری در یک کشور ثالث بوده است. البته به درستی روشن نیست که آیا مقامات مالیاتی نسبت به مفهوم دقیق این اصطلاح، و یا در این باب که چه نوع سوءاستفاده از قرارداد بحث مالکیت اتفاقی را مطرح می‌سازد، توافق نظر دارد یا خیر.^(۹)

BENEFICIARY → TRUST

ذینفع تراست

به شناسه «نسخنامه تراست ← تراست» در بخش اصطلاحات مالیاتی بین المللی شماره ششم مجله مالیات مراجعه شود.

BENEFIT TEST

ضابطه سودمندی

هرگاه شرکتی که عضو یک گروه چند ملیتی است بابت هزینه خدمات درون گروهی مبلغی به شرکت دیگر عضو گروه بپردازد، مسئله به هزینه گذاشتن این پرداخت از جهت مالیاتی مطرح می‌شود. بسیاری از کشورها، و شاید همه آنها، در صورتی چنانی پرداختی را به هزینه می‌پذیرند که یک بهره و تمتع واقعی از انجام آن عاید شرکت مدعی انجام هزینه، شده باشد. ضمن پاراگراف ۵۱ گزارش سال ۱۹۷۹ سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) پیرامون قیمت‌های انتقالی و شرکت‌های چند ملیتی آمده است که تمتع و سودمندی واقعی هنگامی احراز می‌شود که ارائه خدمات موردنظر «برحسب توقع و انتظارات معقولی که در زمان انجام خدمت در میان بوده» به قصد کمک به شرکت مربوط انجام شده باشد، «ولو این که سودمندی بالقوه و مسورد انتظار در عمل حق نشده باشد».

BENEFITS IN KIND

مزایای غیرنقدی

این اصطلاح، که معمولاً در مورد درآمدهای استخدامی به کار می‌رود، به مفهوم هر نوع عوض غیرنقدی است که در ازاء خدمت تعلق می‌گیرد (مانند خواراک، مسکن، اتومبیل سازمانی، و نظایر آنها که به طور رایگان یا با استفاده از سوبسید در اختیار کارکنان نهاده می‌شود، و خود جزئی از درآمد شغلی آنان به شمار می‌آید). ارزش مزایای غیرنقدی و اگذار شده از سوی کارفرما معمولاً باید جزء درآمد مشمول مالیات کارکنان گنجانیده شود، هرچند که به موجب برخی سیستم‌های مالیاتی کارفرما رأساً مسئولیت پرداخت مالیات در این موارد را برعهده دارد. نحوه ارزیابی مزایای

مورد نظر جنبه خدماتی داشته باشد. متد مورد بحث توسط اقتصاددانی به نام دکتر چارلز بری ابداع شد و نخستین بار در مورد یک قضیه مالیاتی در آمریکا به کار برده شد که ضمن آن بحث قیمت‌های انتقالی مطرح شده بود.^(۱۲) منظور از کاربرد روش مذکور نشان دادن این موضوع بود که موسسه وابسته به مودی در کشور خارجی (عهده‌دار توزیع بین‌المللی فرآورده‌های مودی) سودی را نشان می‌دهد که نسبت آن به هزینه‌های موسسه با واقعیات تجربه شده تناسبی ندارد. ضریب بری عبارتست از نسبت سود ناخالص به هزینه‌های عملیاتی یک موسسه.

BEST JUDGEMENT ASSESSMENT

تشخیص براساس بهترین قضاوت^(۱۳) ممکن، تشخیص علی‌الراس

قوانین برخی از کشورها به مراجع مالیاتی اجازه می‌دهد که در موارد معینی درآمد مودی را براساس بهترین قضاوت ممکن تشخیص دهد. شرایط و حالاتی که این گونه تشخیص را مجاز می‌دارد، معمولاً در زمینه‌های زیرین است:

۱. قصور مودی در تسلیم اظهارنامه
۲. قصور وی در ارائه حساب‌ها، مدارک، اطلاعات، یا صورت دارائی و بدھی لازم.
۳. هرگاه مودی پس از تسلیم اظهارنامه از حضور در اداره مالیات به منظور ارائه دلایل و مدارک امتناع کند.
۴. در صورتی که مودی دستور مرجع مالیاتی مبنی بر حسابرسی حساب‌های خود را جراء نکند.

BETTERMENT LEVY

مالیات بهبود

این مالیات بر افزایش بهای املاک، که بر اثر عواملی نظیر بهبود کارهای زیربنایی حاصل شده، تعلق می‌گیرد.

BETTING TAX → GAMBLING TAX

مالیات گروندی ← مالیات قمار

نوعی عوارض است که بر سود حاصل از شرط بندی روی نتایج مسابقات ورزشی، یا بازی با ماشین‌های قمار و یا قمار کردن در موسسات مخصوص این کار، وضع می‌گردد.

BICYCLE TAX

مالیات دوچرخه

مالیاتی است که در بعضی از کشورها در مورد استفاده از

جادگانه تلقی می‌گردد و پرداخت مالیات از سوی مدیر ترکه یا وصی انجام می‌پذیرد. مالیات بر ترکه، بخلاف مالیات بر موصی به و مالیات بر ارث، نوعی هزینه متعلق به خود ماترک به شمار می‌رود، و مالیات بر ورثه به مناسبت تحصیل دارائی ناشی از وراثت به حساب نمی‌آید.

مالیات نوع دوم، مالیات بر ارث و توارث است که نه بر خود ماترک، بلکه بر حصه‌ای که هریک از ورثه نسبت به میراث متوفی تحصیل می‌کنند، تعلق می‌گیرد. نرخ مالیات معمولاً تصاعدی است و به میزان سهم الارث و درجه قرابت وراث با متوفی بستگی دارد.

برخی از کشورها مالیات بر ماترک و مالیات بر ارث را درهم می‌آمیزند.^(۹) پاره‌ای دیگر نقل و انتقال اموال غیرمنقول را، که ناشی از فوت اشخاص باشد، تابع مالیات خاصی نموده‌اند که می‌توان آن را جایگزین مالیات بر ارث (البته عنوان «جایگزین مالیات بر ارث» مفهوم خاص جدگانه‌ای نیز دارد).^(۱۰)

ضمانت مالیات‌های مرتبط با فوت در همه کشورها جاری نیست. در برخی از ممالک بین نقل و انتقال ناشی از فوت و انتقالات بلاعوض اموال تمایز وجود دارد، و بعض دیگر این دو را یکجا مورد حکم قرار داده‌اند. در یک گروه از کشورها انتقال بلاعوض در صورتی که ظرف مدت معینی قبل از فوت انتقال دهنده واقع شده باشد، به منزله انتقال ناشی از فوت تلقی شده و تابع مالیات بر ماترک قرار می‌گیرد.

توجهی که به طور سنتی در مورد مالیات‌های مرتبط با فوت ارائه می‌شود، عبارتست از توزیع مجدد ثروت و اخذ مالیات از ثروتی که کار نکرده به دست آمده است.

وجود نرخ‌های بالا در مورد مالیات‌های مرتبط با فوت سبب رونق کسب و کار کسانی شده است که برای پائین آوردن میزان این گونه مالیات‌ها برنامه‌ریزی می‌کنند. غالباً توافقنامه برای اجتناب از پرداخت مالیات به کار برده می‌شود: انتقال دارائی به یک تراست^(۱۱)، و هبة مادران عمر آن. بسیاری از کشور به منظور خنثی کردن اثرات این ترافندها یک سلسله قوانین ضد ترافند وضع کرده‌اند.

همچنین کشورهای زیادی مبادرت به عقد قراردادهای مالیاتی به منظور اجتناب از اخذ مالیات مضاعف در مورد ماترک، ارث، و نقل و انتقالات بلاعوض نموده‌اند. سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) در سال ۱۹۶۶ یک قرارداد مدل در این زمینه به تصویب رسانید.

BERRY RATIO

ضریب بری

این ضریب یا نرخ در مورد تعیین سود معامله‌کنندگان مستقل^(۱۲) کاربرد دارد، و در حالاتی اعمال می‌گردد که کسب و کار

تشخیصی روی فرم‌های آبی رنگ محاسبه نمایند.
مو迪انی که اظهارنامه آبی پر می‌کنند از تشخیص علی الراس مصون بوده و از برخی امتیازات مالیاتی برخوردار می‌باشند. مرجع مالیاتی می‌تواند رقم درآمد مشمول مالیات مودیانی را که اظهارنامه آبی تسلیم داشته‌اند تصحیح کند، و آن فقط در موردی است که محاسبه درآمد براساس دفاتر و سوابق خود مؤذی به غلط محاسبه شده باشد. در چنین حالتی مرجع مالیاتی موظف است علل تصحیح را طی یادداشتی ضمیمه کند.

امتیازات مهم مالیاتی دیگری که برای این گونه مودیان منظور شده عبارتند از: حق انتقال زیان به گذشته برای مدت یکسال (که افراد و شرکت‌های هر دو می‌توانند از آن استفاده کنند); حق انتقال زیان به جلو به مدت ۵ سال (در مورد شرکت‌ها) و برای مدت سه سال (در مورد اشخاص حقیقی); حق استفاده از استهلاک اضافی نسبت به دارائی‌های ثابت و برخی استهلاک‌های اضافی دیگر (در مورد شرکت‌ها و اشخاص حقیقی) یا حق کسر مبالغی به عنوان ذخایر مطالبات لاوصول، نوسان قیمت‌ها، و پرداخت‌هایی که تحت عنوان مزایای بازنثستگی انجام شده است (در مورد اشخاص حقیقی).

در تایوان موسسات انتفاعی که اظهارنامه آبی پر می‌کنند از تشخیص علی الراس مصون بوده، و حق به هزینه گذاردن مخارج پذیرایی موسسه را با آزادی بیشتری دارا می‌باشند و نیز از حق انتقال زیان به سنتوات آتی برخوردار هستند.

BODY OF PERSONS

مؤسسه

این اصطلاح جنبهٔ فراغیر و جمعی دارد و هرگونه موسسه‌ای را که تجلی غیرشخصی و جدا از تشکیل دهنگان آن دارد، در بر می‌گیرد. از آن جمله‌اند: شرکت‌ها (که به ثبت رسیده‌اند)، موسسات ایجاد شده به موجب قانون، انجمن‌ها، جوامع، اتحادیه‌ها، و تراست‌ها. گاهی مشارکت‌ها را نیز تحت این عنوان قرار می‌دهند. (۱۵)

BONDED WAREHOUSE

افبار تضمینی

افباری که کالاهای مشمول مالیات یا حقوق گمرکی، بدون پرداخت مالیات در آن نگاهداری می‌شود و مالیات هنگامی پرداخت می‌شود، که کالا برای فروش یا تحویل به خریدار از افبار خارج می‌گردد. این افبار غالباً دارای دو قفل است و کلید یکی از آنها را مرجع مالیاتی ناظر بر مالیات کالاها نگاهداری می‌کند. گرداننده یا مالک افبار معمولاً موظف به تودیع تضمینی است که میزان آن معادل جمع مالیات متعلق می‌باشد. این تضمین در قبال مخاطره

دوچرخه گرفته می‌شود و معمولاً مبلغ کمی است که سالانه هنگام تجدید اجازه دوچرخه‌رانی مطالبه می‌گردد.

BILL, TAX

لایحه مالیاتی

عبارتست از طرح قوانین مالیاتی که نخست در هیات دولت تایید می‌شود و سپس برای مذاکره و تصویب به پارلمان تسلیم می‌گردد. هرچند که اجرای لایحه موقول به تصویب قانونی آن است، ولی در برخی از کشورها ممکن است تاریخ شروع پارهای از مواد قانون از زمانی تعیین گردد که متن لایحه در روزنامه داخلی پارلمان درج شده است، و نه از زمانی که قانون مصوب در روزنامه رسمی به چاپ می‌رسد.

BILLS OF EXCHANGE TAX

مالیات بروات

مالیات بروات و سایر اوراق تجاری نمونه‌ای است از مالیات بر معاملات که بیشتر به منظور کسب درآمد وضع می‌شود، و معمولاً با ناخی نازل بر یک پایه وسیع مالیاتی اعمال می‌شود.

BLACK ECONOMY

اقتصاد سیاه، بازار سیاه

عبارتست از یک سلسله فعالیت‌های اقتصادی که از چشم دولت به دور مانده و در نتیجه از شبکه مالیاتی می‌گریند. آن را اقتصاد نقدی، اقتصاد غیررسمی، اقتصاد سایه، و اقتصاد زیرزمینی نیز می‌نامند.

BLUE RETURN SYSTEM

سیستم اظهارنامه آبی

یکی از جنبه‌های مدیریت مالیاتی در برخی از کشورهای آسیائی، وجود سیستم اظهارنامه‌های آبی است. این سیستم در اصل به منظور تشویق اشخاص حقیقی و شرکت‌ها در استفاده از روش‌های استاندارد حسابداری ابداع شده است.

در ژاپن، مودیانی که از مشاغل، مستغلات، یا بهره‌برداری از جنگل کسب درآمد می‌کنند، و سوابق حسابداری صحیحی نگهداری می‌نمایند، می‌توانند با تصویب مراجع مالیاتی اظهارنامه‌های خود را روی فرم آبی رنگ تنظیم کنند. مودیان (اعم از اشخاص حقیقی و حقوقی) در صورتی که حائز شرایط برای استفاده از فرم‌های آبی نباشند، باید اظهارنامه‌های خود را روی فرم‌های سفید پرکنند. شرکت‌هایی که اظهارنامه آبی تسلیم می‌دارند متعهد هستند که از سیستم دفترداری استاندارد استفاده کنند، و اجازه دارند که بدھی مالیاتی خود را براساس خود

پرداخت شده، در مرحله بعدی قابل کسر از مالیات متعلق به آن مرحله است. منظور از مالیات آورده همان مالیات پرداختی در مرحله قبلی است. برای آگاهی بیشتر مقاله «مالیات بر ارزش افزوده» در شماره‌های نهم و دهم مجله مالیات ملاحظه شود.

۷. موصی به اصطلاح حقوقی است که بر مال مورد وصیت اطلاق می‌گردد. البته موصی به در حقوق ایران هر نوع مال اعم از متفق و غیرمتفق را شامل می‌باشد، ولی اصطلاح *bequest* بیشتر در مورد دارائی متفق مورد وصیت به کار می‌رود. به هر تقدیر بحث اصلی متن روی یک اصطلاح بسیار فراگیرتر یعنی *death duties* متمرکز است که ترجمه «مالیات‌های مرتبط با فوت» در برابر آن انتخاب شد. *death duties* یک اصطلاح ژنریک به شمار می‌رود و هر نوع مالیاتی را که بر انتقال حقوق و اموال متفقی به دنبال فوت او تعلق می‌گیرد شامل می‌باشد. به این ترتیب انتقال دارائی برحسب وصیت یا ارث نسبت به هرگونه مالی مشمول عنوان مورد بحث خواهد بود، ولی بدیهی است که باز پرداخت دیویون و تعهدات متوفی از مشمول این مقوله خارج می‌باشد.

۸. دو اصطلاح مالیات بر انتقال سرمایه (*capital transfer tax*) و مالیات بر تحصیل سرمایه (*capital acquisitions tax*) در گذشته به ترتیب در انگلستان و ایرلند رایج بوده و مالیات بر ارث و وصیت و همچنین هبه و صلح و نقل انتقالات بلاعوض را در بر می‌گرفته است.

۹. مانند قانون مالیاتهای مستقیم ایران که هر دو مورد را تحت سرفصل واحد مالیات بر ارث بیان کرده است.

۱۰. **SUBSTITUTE INHERITANCE TAX** - نوعی مالیات است که بر اشخاص حقوقی وضع می‌گردد. چون شخص حقوقی میرا نیست و مشمول مالیات‌های مرتبط با قوت قرار نمی‌گیرد، براین اساس مالیات خاصی را به جایگزینی مالیات بر ارث شامل حال این گروه از مودیان می‌نمایند که معمولاً درصد آن نازل است و به طور سالانه به سرمایه شخص حقوقی تعلق می‌گیرد.

۱۱. در مورد مفهوم تراست و انواع آن به زیرنویس صفحه ۷۲ شماره اول و صفحات ۳۴ تا ۳۷ شماره ششم مجله مالیات رجوع شود.

۱۲. ملاحظه شود: شناسه‌های «اصل معامله‌کنندگان مستقل» و «روش سود معاملات مستقل ← روش‌های چهارم» در صفحات ۳۳ و ۳۴ شماره ششم مجله مالیات.

۱۳. ملاحظه شود: مقاله «مبختی از حقوق بین‌المللی مالیاتی: قیمت گذاری انتقالی»، صفحات ۲۴-۲۷ شماره چهارم مجله مالیات.

۱۴. مترجم توجه دارد که واژه قضابت در لغت عرب وجود ندارد و ایرانیان آن را ساخته‌اند. با این حال جاقتادگی واژه به حدی است که لفظ دیگری نمی‌تواند تمامی مفهوم آن را ادا کند، و به همین جهت مورد استفاده قرار گرفت.

۱۵. اصطلاح مورد بحث اعم از شخصیت حقوقی است، و هرگونه تاسیس مشترکی را که به مقاصد مختلف تشکیل شده و به صورتی مستقل از افراد تشکیل دهنده آن عمل می‌کند شامل می‌گردد، خواه مانند یک شرکت یا انجمن به ثبت رسیده و دارای شخصیت حقوقی شده باشد، و یا مانند یک مشارکت (partnership) فاقد شخصیت حقوقی جدایگانه باشد.

۰۰۰۰۰۰

خروج کالا از انبار با تبانی گرداننده انبار، یا از طریق دزدی، یا شکستن حrz صورت می‌پذیرد. این ترتیب به ویژه در مورد کالاهای تابع نرخ‌های بالای مالیاتی، نظری مشروبات الکلی و دخانیات، اعمال می‌گردد.

BONDS

اوراق قرضه، اسناد تضمینی بدھی

این اصطلاح معانی مختلفی دارد. به مفهوم رایج‌ترین کاربرد آن عبارتست از اوراق بهادری که نشانه اعطاء وام بهره‌دار به دولت یا موسسات می‌باشد. مفهوم دیگر آن ضمانتی است که مودی مالیاتی در مورد پرداخت بدھی مالیاتی خود می‌سپارد، و ممکن است به شکل تودیع وجه نقد قبل از رسیدن موعد تادیه مالیات باشد، و یا ترتیبی است که از سوی بانک یا موسسه دیگری داده می‌شود و به موجب آن پرداخت مبلغ معینی از جانب مودی در سررسید معینی - در صورت تخلف وی از تادیه مالیات - تضمین می‌گردد. در برخی از کشورها دادن تضمین به نفع مودیان مالیاتی در مقابل دریافت عوض نوعی کسب و کار برای ضمانت کنندگان حرفه‌ای شده است.

اوراق مورد بحث گاهی به کسانی که توانایی پرداخت قبل از موعد مالیات خود را دارند فروخته می‌شود، و در این حالت اوراق مستقیماً در ازاء پرداخت عرضه می‌شود و بهره‌ای نیز بابت مدتی که نگاهداری می‌شود به آن تعلق می‌گیرد که ممکن است خود از مالیات معاف باشد.

پی‌نوشت‌ها:

۱. واژه BENAMI به احتمال زیاد ریشه فارسی دارد (بی‌نامی).
۲. سیستم حقوقی عمده مبتنی بر عرف و سوابق آراء محکم، که در کشورهای آنگلوساکسون رایج است.
۳. راجع به OECD و قرارداد مدل مالیاتی این سازمان و تفسیریه آن شرح مندرج در زیرنویس شماره ۲ صفحه ۳۷ شماره دوم مجله مالیات ملاحظه شود.

۴. شرح دعوای طرح شده در دادگاه‌های هلند که در بخش «آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی» شماره نهم مجله مالیات به چاپ رسیده در رابطه با مبحث مالکیت انتفاعی است. مطالعه آن اطلاعات بیشتری پیرامون این اصطلاح به دست می‌دهد.

۵. در سیستم مالیات بر ارزش افزوده، فروش کالا و خدمات مشمول مالیات است. ممکن است کسی کالائی را به خود عرضه کند، مانند موسسه‌ای که کالائی را برای مصارف داخلی خود عرضه می‌دارد. این گونه واکذاری نیز در موارد خاص و شرایط معینی مشمول مالیات بر ارزش افزوده قرار می‌گیرد.

۶. مالیات بر ارزش افزوده‌ای که در یک مرحله از زنجیره تولید و توزیع

اتومبیل متعارف در کشور خود هستند، و در مجموع سود می‌برند.

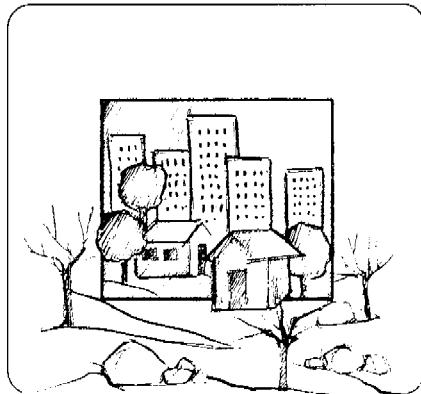
از طرفی طبق مقررات شماره ۱۲۲/۸۵ اتحادیه اروپا به سازندگان اتومبیل اجازه داده شده است که نوعی کنترل نسبت به نمایندگان و عاملین فروش خود اعمال نمایند. به همین سبب قضیه فروش اتومبیل‌های دانمارکی به خریداران مقیم سایر کشورهای اروپائی مطرح شد تا براساس مقررات مذکور بتوان سازندگان دانمارکی را مجاز دانست که عاملین فروش را از فروش اتومبیل به خریداران مورد بحث منوع سازند. ولی کمیسیون جامعه اروپا این منوعیت را فقط در صورتی حائز دانست که عامل فروش مربوط، اتومبیل را به دلالان و آژانس‌های فروش اتومبیل سایر کشورهای اروپائی بفروشد. در غیر این صورت - یعنی در حالتی که اتومبیل به افراد عادی فروخته شود - اجازه چنان منوعیتی مغایر با مفاد قرار داد اتحادیه اروپا دانسته شد. به نظر کمیسیون جامعه اروپا راه حل صحیح مشکل اقدام دولت دانمارک برای متعادل ساختن مالیات‌های آن کشور است.

پاپوانيو گينيا - تسليم ترازنامه به ارز خارجي

به موديان مالياتي اجازه داده شده است که حساب سود و زيان خود را به پول‌های خارجي تنظيم و به مراجعي مالياتي تسليم دارند، البته اين کار منوط به موافقه مراجعي مذكور است. اين اجازه عطف به مasicق شده و نسبت به عملکرد آغاز سال ۱۹۸۸ به بعد نيز قابل استفاده است.

استراليا - هزينه‌های تحقیقاتی خارج از کشور

خارج تحقیق و توسعه انجام شده از سوی موسسات صنعتی در استرالیا تا ۱۵۰ درصد قابل احتساب به هزینه است، و این به آن معنی است که علاوه بر اصل هزینه مودی می‌تواند ۵۰ درصد آن را نیز به عنوان هزینه از درآمد مشمول مالیات خود کسر کند. در حالتی که فرضانه مالیاتی ۴۰ درصد باشد، ارقاق مورد بحث به معنی



فروش ناخالص اشخاص حقوقی به هر حال مسترد نمی‌شود، ولو این که شرکت در مجموع زيان کرده باشد.

نوآوري دیگر قانون جديد برقراری ماليات اراضي باير نسبت به ساختمنهای خالي مناطق شهری است. ميزان ماليات معادل ۲درصد قيمت روز ملک است. اراضي كمتر از ۱۲۰۰ متر مربع از ماليات معاف است.

دانمارک - ماليات اتومبیل

ماليات فروش و شماره‌گذاري اتومبیل در دانمارک بسيار بالا است، و به همین مناسبت سازندگان اتومبیل بهای فروش خود را تازل تراز کشورهای دیگر اروپائی تعیین می‌کنند تا بدین ترتیب فشار مالياتی را جبران نموده و قادر به رقابت با سازندگان دیگر اروپائی باشند.



همين موضوع باعث جلب مشتري از کشورهای دیگر اروپا شده است. زيرا صادرات از ماليات معاف است و خریداران فقط مكافف به پرداخت ماليات بر ارزش افزوده و ماليات



تايوان - مؤديان بدحساب

وزارت دارائي افراد و صاحبان مشاغل را که بدھي مالياتي خود يا بنگاه متعلق به آنان از مبلغ معيني تجاوز کند منع الخروج ساخته و مسافرت آنان را به خارج از کشور موكول به ارائه مفاصل اي مالياتي کرده است. علاوه بر اين صورت موديان بدحساب به موسسات بانكي و اعتباري کشور اعلام می‌شود تا شايد موديان به خاطر از دست ندادن اعتبار خود به مرحله بدحسابي نرسند. در ڪنفرانسي که از قضات ديوان عالي تايوان تشکيل شده بود شركت‌کنندگان رفتار سازمان مالياتي را منطبق با قانون اساسی دانستند، زيرا به نظر آنان حفظ درآمد دولت از وظایف مربوط به مصالح عمومي است که برحق آزادی حرکت و مسافرت افراد تقدم دارد.

كامبوج - ماليات ماهانه بر شركتها

به موجب مقررات جديد اشخاص حقوقی باید ماليات خود را ماه به ماه پردازنده، اين ماليات جنبه على الحساب دارد و معادل ۲درصد قروش و عملکرد ناخالص شخص حقوقی گرفته می‌شود. در پايان سال اضافه يا کسر پرداختي محاسبه و منظور می‌گردد. با اين حال نيم درصد

مستغلاتی و همچنین ۲۲ خانه بدنام بالاترین میزان مالیات را در کشور ترکیه می پردازد! طبق آخرین خبر مبوبی در کنار قصر هشت طبقه این خانه منفجر شده و رانده و محافظت وی کشته و چند تن دیگر زخمی شده اند. خود وی نیز با پای شکسته راهی بیمارستان شده است.

ازبکستان - محدودیت معاملات پایاپایی

معاملات تهاجمی با کشورهای دیگر در ازبکستان بسیار رایج است. این گونه معاملات غالباً با تأخیر در پرداخت مالیات‌های مربوط و سوءاستفاده از این بابت همراه است. به همین سبب دولت به موجب مقررات جدید محدودیت‌هایی در این زمینه برقرار ساخته، و از آن جمله:

- مبادرت به این نوع معاملات منوط به کسب اجازه از هیأت وزیران شده است،
- تاریخ حمل کالا از نظر مالیاتی به عنوان تاریخ فروش تلقی گردیده است.

- قراردادهای صدور کالا باید در مرکز گمرک به ثبت برسد،
- ضمانت‌های اجرائی و مجازات‌هایی برای افراد خودداری کننده از فروش ارز صادراتی به سیستم بانکی کشور پیش‌بینی شده است.

زیمبابوه - مالیات خشکسالی

بلای خشکسالی در افريقا به مسأله مژمن اين قاره بدل شده است. دولت زیمبابوه برای تامین بودجه لازم جهت مقابله با بی‌آمدگاهی اين مصیبت دست به وضع مالیات ویژگی زده است که همه

که در واقع از معاملات نامشروع و قابل تعقیب عاید شده است.

اوایل سال جاری در بلژیک قانونی در این باره به تصویب رسید که چون دارای ابهاماتی بود اخیراً اصلاحاتی در آن به عمل آمد. در این اصلاحیه گفته شده است شیوه‌پولی عبارت است از عملیاتی که به قصد پنهان کردن یا صورت غیرواقعی دادن به چگونگی و منشأ پول و دارائی‌های دیگر حاصل از «فعالیت‌های غیرقانونی» صورت می‌پذیرد.

اصلاحیه قانون شماری از فعالیت‌های غیرقانونی را نیز ذکر کرده که از جمله می‌توان عمليات تروریستی، جرائم سازمان داده شده، معاملات غیر مجاز اسلحه، هرگونه فعالیت خدعاً آمیز که مستلزم زیان خزانه باشد، و نیز تقلبات سازمان داده شده مالیاتی را نام برد. مکانیزم‌های پیچیده و فرایندهای بین‌المللی که در رابطه با گریز مالیاتی صورت می‌پذیرد به عنوان مصادیقی از تقلبات مالیاتی نام برده شده است.

درجه شدت و ضعف تقلب مالیاتی بستگی به میزان زیانی دارد که بر اثر آن می‌تواند متوجه خزانه شود. اقداماتی نظیر استفاده از افراد و شرکت‌هایی که نیفع واقعی معاملات نیوده و برای راه گم کردن دخالت داده شده‌اند، و نیز وجود حساب‌های بانکی و عوامل واسطه متعدد می‌تواند قرائتبی برای تشخیص سازمان دهنده تقلبات شناخته شود.

اصلاحیه مورد بحث موسسات مالی و اعتباری نظیر شرکت‌های بیمه، دلالان، بانک‌ها و شرکت‌های متصدی اداره اموال راموظف ساخته است که مشتریان ثابت خود را شناسائی کرده و پرونده‌های منظمی در مورد آنها نگاهداری کنند. این موسسات همچنین موظف شده‌اند که در صورت ظنین شدن به وجود فعالیت‌های یادشده وزارت دارائی و وزارت دادگستری را در جریان بگذارند.

ترکیه - بزرگترین مودی مالیاتی
ماهیل مانوکیان زن ۸۱ ساله مقیم استانبول - معروف به مدام - با دارای بودن یک امپراتوری



بخشیگی مالیاتی معادل ۰ درصد هزینه انجام شد خواهد بود.

این ارفاق تا چندی قبل فقط شامل مخارج تحقیقاتی انجام شده در داخل کشور بود. ولی اخیراً دامنه آن به هزینه‌های تحقیق و توسعه پرداخت شده در خارج نیز تسری داده شده است، زیرا دولت قانع شده است که کارهای پژوهشی موردنیاز ممکن است لازم باشد که در کشورهای دیگر انجام شود.

اما برای استفاده از ارفاق مذکور تحقق شرایط زیر ضرور دانسته شده است:

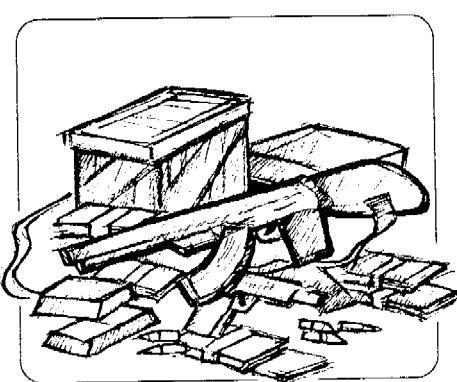
اولاً، پروژه تحقیقاتی مربوط با ضوابط جاری است مطابقت داشته باشد.

ثانیاً، انجام پروژه در داخل کشور به سبب فراهم نبودن وسائل و امکانات به بهای متعارف تجاری، ویا از حیث صرف وقت و ایجاد تسهیلات و دسترسی به پرسنل موردنیاز با موانع روی رو باشد.

ثالثاً، هزینه‌های انجام شده از ۰ ادرصد مجموع مخارج تحقیق و توسعه موسسه تجاوز نکند.

خبر دیگری از بلژیک - متابع نامشروع درآمد

اصطلاح money laundering که در سال‌های اخیر متناول شده از لحاظ لغوی به معنی شیشه‌نشو و منظم کردن پول، و از جهت اصطلاحی به معنی ظاهرسازی و درست جلوه دادن درآمدها و پول‌های رد و بدل شده‌ای است



که در محاسبه مالیات مودی روش غیرمستقیم را به کار برد، به این معنی که زیان‌های واردہ بر شرکت اصلی را نیز در این مورد به حساب آورد. این رای احتمالاً پی‌آمد های گستردگی را در پی خواهد داشت، زیرا قوانین مالیاتی چندین کانتون دیگر، و همچنین قانون جدید مالیاتی کانتون زوریخ می‌باشد.

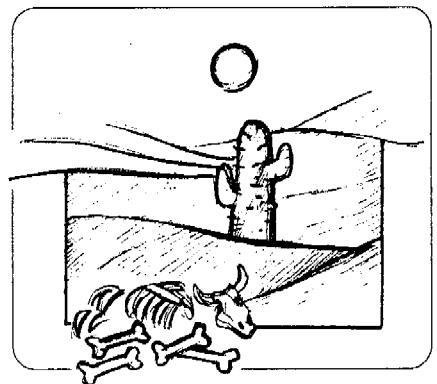
فرداسیون روسيه - بازهم تغیرات

مالیات مانند هر مقوله دیگری در این سرزمین گرفتار مشکلات، ناپایدار و متلاطم است. تا چندی پیش شرکت‌ها بابت فعالیت خود و شعب و نمایندگی‌هایشان ترازنامه واحدی تسليم داشته و مالیات را یکجا می‌پرداختند، ولی اکنون هر شعبه یا نمایندگی موظف است جداگانه اظهارنامه تسليم دارد و در محل مالیات بپردازد، و لو این که حتی حساب بانکی مستقلی هم برای خود نداشته باشد. سود شعب به تناسب تعداد کارکنان و دارائی‌های ثابت آنها در مقایسه با

شعبه مرکزی تعیین می‌شود. شرکت‌هایی که دارای شریک خارجی هستند از این پس باید هر پانزده روز مبلغی به عنوان علی‌الحساب مالیاتی به ادارات دارائی بپردازند، ضمناً موعد تسليم اظهارنامه سالانه آنها نیز یک ماه جلو افتاده و به جای ۱۵ مه باید در تاریخ ۱۵ آوریل اظهارنامه تسليم دارند. در مقابل تکلیف اخذ تاییدیه حساب‌رسان مستقل نسبت به صورت‌های مالی این شرکت‌ها و شعب

این قانون در رابطه با دارائی‌های است که در آلمان شرقی سابق قرار داشته و طی جنگ جهانی دوم یا سال‌های قبل از آن از سوی دولت ناسیونال سوسیالیست این کشور مصادره شده و یا صاحبان آنها ناچار از فروش اجباری اموال خود شده‌اند.

تعدادی از مدعیان مالکیت نسبت به این گونه اموال شهروندان امریکا هستند، و طی ماده ۱۹ قرارداد مالیاتی دو کشور تصریح شده است که هرگونه مبالغ دریافتی بابت این گونه ادعاهای اثر خسارات ناشی از تحمل خصوصی و فشار سیاسی بوده و به همین سبب از تعلق مالیات در ایالات متحده معاف خواهد بود. بنابر اعلام سازمان مالیاتی امریکا موظیانی که حائز شرایط بوده و قصد استفاده از این معافیت را دارند باید اظهارنامه خود را بر پایه قرارداد مالیاتی دو کشور تنظیم کنند.



موذیان مالیاتی موظف به پرداخت آن هستند. میزان این پرداخت معادل ۷درصد درآمد مشمول مالیات هر مودی است.

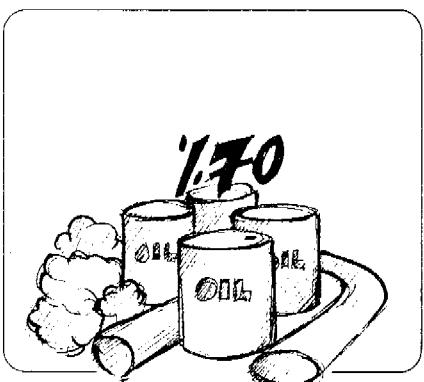
آذربایجان - معافیت مالیاتی برای واردات اسباب بازی

در جمهوری آذربایجان مالیات بر ارزش افزوده برقرار شده که کالاهای ساخت داخل و خارج هر دو را دربر می‌گیرد. اخیراً هیات وزیران طی تصویب‌نامه‌ای یک سلسه کالاهای وارداتی را از پرداخت مالیات بر ارزش افزوده معاف کرده که از آن جمله می‌توان مواد غذائی، کالاهای الکترونیکی، و ماشین آلات الکتریکی را نام برد. علاوه بر این اقلام، اشیاء هنری و اسباب بازی وارداتی نیز در فهرست کالاهای معاف قرار گرفته است.

در مقابل صادرات برخی از کالاهای مشمول حقوق گمرکی ۷۰٪ درصد شناخته شده است این اجناس که از آنها تحت عنوان کالاهای استراتژیک نام برده شده از جمله شامل خاويار و پنبه نیز می‌باشد. نفت، لوله‌های فولادی و آلومینیوم رول نیز در همین ردیف قرار گرفته‌اند.

ایالات متحده آمریکا - معافیت مالیاتی غرامات جنگی

سازمان مالیاتی آمریکا طی بخش‌نامه‌ای اعلام داشت که پرداخت‌های انجام شده از سوی دولت آلمان به عنوان غرامات جنگی طبق ماده ۱۹ قرارداد مالیاتی دو کشور از مالیات معاف است. در آلمان قانونی به تصویب رسیده است به نام «قانون تسويه دعوای حل نشده نسبت به اموال».



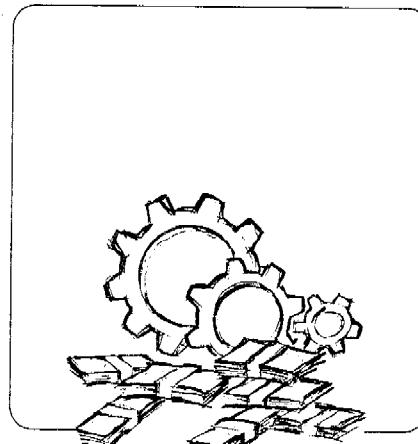
ارفاق‌های مشابهی در مورد تکنولوژی و وسائل جلوگیری از آزادگی برای موسسات مختلف پیش‌بینی شده بود.

نیز در شرایط کنونی محدود نیست.

شرکت‌های خارجی لغو گردیده است.

هلند - آب و هوای سرد مالیاتی و انتقال زیان

از چند سال پیش دولت و پارلمان هلند به این نکته توجه نمودند که سنگینی مالیات‌ها شهرت نامساعدی برای این کشور از نظر سرمایه‌گذاران پدید آورده است، ضمن بحث‌هایی که در این باب صورت گرفت، به این نتیجه رسیدند که «در دهه گذشته جبهه سردی فضای مالیاتی را در سراسر این کشور فراگرفته»، و باید کوشید تا اعتبار مملکت را به عنوان دارنده مطبوع‌ترین آب و هوای مالیاتی برای شرکت‌ها در قاره اروپا حفظ نمود» از جمله اقداماتی که به این منظور صورت یافته حق انتقال زیان به سنت‌آتی است که محدودیتی از حیث مبلغ و زمان ندارد، علاوه بر این حق انتقال ضرر به سنت‌آتی برای مدت سه سال شناخته شده است، به این معنی که حساب سود و زیان هر سال با توجه به زیان‌های احتمالی سال‌های بعد تاسه‌سال قابل تجدیدنظر است.



خبر دیگری از تایوان: بازیابی صنعتی

موسساتی که برای تامین تکنولوژی و وسائل لازم جهت بازیابی صنعتی (واز جمله بازیابی فاضلاب صنعتی) سرمایه‌گذاری می‌کنند، بر حسب مورد بین ۵ تا ۲۰ درصد مجموع این سرمایه‌گذاری به عنوان اعتبار (کردیت) مالیاتی جهت آنان منظور شده و از بدھی مالیاتی متعلق کسر می‌گردد. قبل از نیز

مقررات دیگری در زمینه مالیات بر ارزش افزوده وضع شده که مربوط به مبادلات غیرپولی بین مردم است. سقوط ارزش روبل و آشفتگی اقتصادی به بازگشت این نوع اقتصاد دوران باستانی کمک کرده و در نتیجه برای دولت نیز مشکلی فراهم شده که مالیات بر ارزش افزوده را از این گونه معاملات به چه شکل اخذ کند.

طبق مقررات جدید بهای کالاهای مورد معامله براساس قیمت متوسط فروش کالاهای مشابه در همان ماه انجام معامله مأخذ ارزیابی قرار می‌گیرد. در صورتی که ظرف ۳۰ روز قبل از وقوع معامله فروش مشابه انجام نشده باشد، آخرین فروش کالای مشابه ملاک عمل خواهد بود که به هر تقدیر نباید از هزینه واقعی تولید آن کمتر باشد.

در صورتی که ساخت یا تارک کالای مورد مبالغه برای اولین بار توسط معامله‌کننده صورت گرفته باشد، آنگاه قیمت بازار کالا مأخذ محاسبه قرار می‌گیرد، که در این حالت نیز قیمت تعیین شده نباید از هزینه تولید کالا نازل‌تر باشد. برآورد میزان موفقیت این دسته از مقررات

ورزش، پول، و رسوائی مالیاتی



نقل از مجله تایم (۹۵ اکتبر)

را برای او به تاراحتی مبدل ساخت. دسته گل بزرگتری که پدر ستیفی به آب داد، تقلبات دامنه‌دار مالیاتی او بود. وی این قانون شکنی‌ها را نسبت به درآمد مشمول مالیات دختر خود انجام داده بود.

پیتر گراف بر اثر این کار به زندان افتاد، ولی حقیقت موضوع چندان آفتابی نشده بود. ماه گذشته درست در لحظه‌ای که ستیفی به چهارمین پیروزی خود در مسابقات آمریکا نایل شده بود، خبرنگاری خود را به جلو انداخت و از او در باره زندانی شدن پدرش سئوال کرد. ستیفی همواره آرام و مسلط بر خود ناگهان عنان اختیار از دست داد و گریه فراوانی به راه انداخت.

پیتر در زندان مانهایم به سر می‌برد و اتهام او فریب دادن سازمان

سُستِی گراف قهرمان پر آوازه تنیس حرفه‌ای جهان که یک دختر ۲۶ ساله آلمانی است، با درد سر عظیمی روبرو شده است. این ورزشکار مقیم آلمان سال‌های است که در مسابقات و تورنمنه‌های بین‌المللی تنیس حرفه‌ای به موفقیت‌های درخشان نایل می‌آید و مقام نخست را به خود اختصاص می‌دهد. هر یک بار توفیق در این مسابقات ثروت هنگفتی را به کیسه او سرازیر می‌کند، و این پول‌ها توسط پدر او ضبط و ربط می‌شود.

پیتر گراف که بر عین حال مدیریت کارهای دختر خود را نیز بر عهده دارد، دو سال پیش با یک مانکن ۲۷ ساله دیده شد، و هنگامی که این خبر پس از موفقیت ستیفی در مسابقات استرالیا به وی رسید، خوشی پیروزی

مسامحه‌سازمان مالیاتی به ملاحظه مقام ممتاز گراف‌هار آن ایالت بوده است. ایستگاه تلویزیونی سود و سُتْ فوک نیز گزارش کرده است که در اواخر سال ۱۹۹۳ وکیل مالیاتی پیتر گراف و مقامات مالیاتی ایالتی با یکدیگر معامله‌ای انجام داده بودند و در نتیجه آن درآمد اعلام شده مودی برابر ۱/۹ میلیون دلار مورد قبول قرار گرفته بود. حال آن که درآمد واقعی ۱۲ میلیون دلار بوده است.

وزیر دارائی ایالت بادن وورتمبرگ این اتهامات را رد کرده و ادعا کرده است که هیچ گونه امتیاز خاصی برای مؤذیان مالیاتی به مناسبت مقام و موقعیت آن‌ها قائل نشده است. با این حال

برخی از سیاستمداران خواستار بازرسی پارلمانی درباره این قضایا شده‌اند.

در این داستان پای مؤذی اصلی یعنی ستقی گراف نیز در میان است. با این که همه اقدامات را پدر وی انجام داده، ولی به هر حال مساله از حیث مالیاتی به ستقی باز می‌گردد. آنچه وضع را از این بایت خراب‌تر کرده این است که پدر وی از طریق وکیل خویش به همین نکته استناد کرده و اظهار داشته است که حد اکثر اتهامی که به وی می‌توان وارد کرد معاونت در جرم است، زیرا همه اظهارنامه‌های مالیاتی تسلیم شده در ارتباط با درآمد دختر وی بوده است. این شکرگشی شیطنت آمیز با این امید صورت گرفته که چون ستقی یک قهرمان جهانی است، در صورت به میان آمدن پای او احتمال ارافق بیشتری وجود خواهد داشت.

در این زمینه کار به نظرخواهی از مردم نیز کشیده است. ۷۹٪ از کسانی که مورد پرسش قرار گرفته‌اند گفته‌اند که ستقی را بی‌گناه می‌دانند. ولی ۵۷٪ اظهار داشته‌اند که به هر حال شهرت و اعتبار وی در این جریان لکه‌دار شده است.

ستقی خود می‌گوید: «طی ده سال گذشته تمام حواس من متوجه تنیس بوده و باید اعتراف کنم که به سوالات مالی خود بی‌توجه بوده‌ام و این یک اشتباه بوده است». با این حال وی گفته است که حاضر است مسئولیت خود را پذیرد. اما اجرای این گفته تقریباً غیر ممکن است، زیرا برآورد می‌شود که جمع بدھی‌های او بابت اصل مالیات و جرائم سنگین متعلق به آن به ۷۰,۰۰۰,۰۰۰ دلار بالغ گردد. ☐

مالیاتی آلمان در ارتباط با میلیون‌ها دلار مالیات متعلق به درآمد سرشار دختر وی می‌باشد. اخیراً مشاور مالیاتی وی به نام یواکیم اکارت نیز به اتهام دست داشتن در این مالیات گریزی بزرگ بازداشت شده است.

حقیقت این است که در آلمان نتایج‌های مالیاتی برای این گونه درآمدسازی‌های اتفاقی و سرشار بسیار سنگین است. در نتیجه اغلب ورزشکاران حرف‌ای آلمان تغییر اقامتگاه داده و در موناکو، که یک بهشت مالیاتی است، جا خوش کرده‌اند. ولی ستقی گراف ترجیح داده است که در شهر بروهل زادگاد خود، و در کنار همشهریانش بماند.

پیتر گراف پدر

ستقی که مسئولیت امور مالی دختر خود را بر عهده دارد، بنابر تحقیقات به عمل آمده از مدت‌ها پیش با توصل به تقلبات مالیاتی سر دولت کلاه می‌گذاشته است. پیتر در اغلب موارد تقاضاً می‌کرده است که درآمدهای دختر وی نقداً پرداخت شود، و پس از دریافت پول مبالغ کمتر از واقع را در اظهارنامه‌ها و حساب‌های مالی خود منعكس می‌کرده است.

بنابراین درآمد مراجعت مالیاتی بین سال‌های ۱۹۸۹ تا ۱۹۹۲ درآمد ستقی به ۲۵/۵ میلیون دلار بالغ می‌گردد که مالیات آن به ۱۲/۲ میلیون دلار می‌رسد. ولی رقم پرداختی از این بابت توسط پدر ستقی فقط ۵ میلیون دلار بوده است.

اما این تازه آغاز کار بود، و به تدریج خبرهای تازه تری به مطبوعات نشد می‌کرد. در شپیگل نشریه معروف آلمانی بعداً فاش کرد که درآمد ستقی در همان سال‌ها ۳۵ میلیون دلار بوده است. پیتر بخشی از درآمد های خود را به طور غیر مستقیم و از طریق شرکت سان پارک وصول می‌کرده است. سان پارک یک شرکت ورزشی است که پدر و دختر هر دو از سهامداران آن هستند. اکنون انگشت اتهام متوجه برخی از مدیران و مسئولان این شرکت نیز شده است.

شپیگل اتهاماتی را متوجه مقامات مالیاتی ایالت بادن وورتمبرگ (محل زیست پدر و دختر) نیز نموده است. بنابر اظهار این نشریه وزارت دارائی فدرال مدارکی را برای سازمان مالیاتی این ایالت ارسال داشته و تقاضاً کرده بود که موضوع را مورد بررسی قرار دهد. ولی ظاهراً کار چندانی در این زمینه انجام نگرفته بوده است. شپیگل حدس می‌زند که



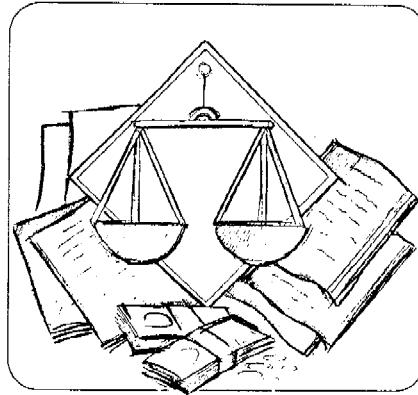
آراء مراجع علمی قصائی - مالیانی

خارجی که خود در آن حساب داشت صادر کرد تا مبلغی از حساب وی برداشته و به حساب بانک مرکزی در بانک خارجی بیگر انتقال دهد. از طرفی طبق قانون مالیاتی فیلیپین نقل و انتقالات ارزی مشمول مالیات حق تمبر است. به همین مناسبت مرجع مالیاتی مربوط تقاضای پرداخت مالیات نمود و مودی (CTBC) در مقام اعتراض برآمد و قضیه پس از طی مراحل در دادگاه استئناف مالیاتی، مطرح شد.

دادگاه نظر مرجع مالیاتی را به طور اصولی تأیید نموده زیرا درست است که برداشت پول از حساب بانکی در داخل کشور انجام نشده، ولی صدور حواله و استناد مربوط در فیلیپین انجام شده و به همین سبب مورد از حیث اصول مشمول مالیات حق تغیر مقرر می‌باشد. ولی در عین حال طبق ماه ۱۷۳ قانون مربوط (قانون درآمدهای ملی) که متعاقباً اصلاح شد مقرر بود که اگر بکی از طرفین معامله ارزی از مالیات معاف باشد طرف دیگر نیز از معافیت استفاده خواهد کرد. از آنجاکه بانک مرکزی معاف از مالیات است، بنابراین مودی نیز که طرف دیگر معامله بوده براین اساس حق استفاده از معافیت داشته است. ضمناً با این که ماده ۱۷۳ مذکور بعداً اصلاح شده و معافیت مورد بحث برای طرف دوم معاملات ارزی از میان رفته است، اما انتقال ارز به حساب بانک مرکزی قبل از اصلاحیه قانون انجام شده، و بنابراین مؤدی می‌تواند از معافیت موضع آغاز استفاده کند.

لهمان - رای پارلمان

فرخهای مالیات بر درآمد اشخاص حقوقی
چندی قبل در آین کشور افزایش یافته بود، ولی
دادگاه قانون اساسی اواسط مارس امسال این
افزایش را مغایر قانون اساسی تلقی کرده بود.



پیرتغال - اتومبیل دست دوم وارداتی

ثبت و شماره‌گذاری اولیه اتومبیل در این کشور مشمول مالیات ویژه‌ای است که شامل عاملات اتومبیل دست دوم در داخل کشور نمی‌شود. اما اتومبیل وارداتی مشمول مالیاتی است که حداقل برابر ۹۰ هزار ریال ارزش یک اتومبیل تو می‌باشد، و این مالیات صرف نظر از مستعمل یا نوبودن اتومبیل وارداتی گرفته می‌شود.

قضیه در محاکم این کشور مطرح شد و
دادگاه عالی اداری پر تغایر از دیوان دادگستری
اتحادیه اروپا در این مورد نظر خواهی کرد.
دیوان اظهار نظر نمود که وضع مالیات بر اتومبیل
وارداتی دست دوم بدون توجه به میزان استهلاک
واقعی آن نوعی تبعیض در مقایسه با معاملات
دست دوم اتومبیل های داخلی به شمار رفته و
ناقض مفاد ماده ۹۵ قرارداد اتحادیه اروپا است
که رفتاری از این گونه را غیر مجاز محسوب
نمی دارد.

فیلیپین - حوالہ ارز

یک موسسه بانکی به نام Consolidated Bank & Trust Company (CBTC) تأسیس شد.

بلژیک - ضمانت اجرای اداری یا مجازات کیفری؟

ماده ۷۰ قانون مالیات بر ارزش افزوده
بلژیک برای انواع تخلفات مودیان جریمه هائی به
صورت درصد اضافی از اصل مالیات پیش بینی
کرده است. از طرفی به موجب ماده ۵۲ قانون
مالیات بر درآمد جریمه های پرداختی مودی در
صورتی که جنگل کفری داشته باشد، به عنوان
هزینه قابل کسر در محاسبه درآمد مشمول

یکی از مودیان مالیاتی که در رابطه با مالیات بر ارزش افزوده جریمه‌ای پرداخت کرده و این مبلغ را جزء هزینه‌های خود منظور داشته بود، با مخالفت مرجع مالیاتی روبرو شد. این مرجع جریمه متعلق را واحد جنبه کیفری تلقی کرده و به استناد مقرراتی که ذکر شد آن را غیر قابل احتساب به هزینه دانست.

مراحل قضیه در دیوان عالی بلژیک مطرح شد.
دیوان اظهار نظر نمود که اضافه پرداختی مودی
بابت نقص مقررات مالیات بر ارزش افزوده
نوعی ضمانت اجرائی است که در محدوده
سازمان مالیاتی اعمال شده و جنبه اداری دارد.

در رای دیوان آمده است که باید بین این گونه
ضمانت‌های اجرائی اداری و جریمه‌های واحد
جنبه کفری تمایز قائل شد. جریمه کیفری آن
است که در قوانین جزاچی پیش‌بینی شده و از
سوی دادگاه مقرر می‌گردد. بنابراین جریمه
پیش‌بینی شده در قوانین مالیاتی که از سوی
مراجع مالیاتی اعمال می‌گردد فاقد جنبه کفری
بوده و در نتیجه مشمول ممنوعیت پیش‌بینی شده
در ماده ۵۲ قانون مالیات بر درآمد نخواهد بود، و
مودی می‌تواند مبلغ پرداختی را به عنوان هزینه
در محاسبه مالیات خود منظور دارد.

فوق العاده و غير عادي بوده و توجيه اقتصادي
ديگري برای آن نمي توان يافت، تأييد كرد و به
سود سازمان مالياتي راي داد.

مالزي - خواسته مالياتي

دولت مالزي در يك دعواي حقوقی به طرفيت
بازرگانی به نام عبدالرحيم بن مهداؤکي موفق به
دریافت راي غيابي به مبلغ ۵۹۲۰۰ دلار مالزيائی
بابت مطالبات مالياتي گردید. سپس مرجع دولتي
اقدام به طرح دعواي ورشكتگي به طرفيت
هملن بازرگان در دادگاه صالح نمود، اما به جاي
طلب تأييد شده فوق رقم بسيار كمتری را برابر
۲۲۰۵۶ دلار مطالبه كرد. عبدالرحيم نامبرده با
استفاده از موقعیت تقاضای ابطال اصل رای
محکمه حقوقی به مبلغ ۵۹۹۲۰۰ دلار را مطرح
ساخت، و استدلال نمود که رای مذکور با توجه به
مبلغ ثانوی مورد تقاضای خواهان متضمن
محکوم ب زائد بوده و به همین دلیل مخدوش
می باشد. اما این درخواست رد شد و دادگاه حکم
محکمه حقوق را قطعی و غيرقابل و اخواهی اعلام
نمود و مبلغ محکوم به مذکور در آن را برعهده
متقضی ثابت داشت.

هلند - اقامتكاه فرضي

يک شركت با مستوليٽ محدود که در هلند به
ثبت رسيده و در همان كشور به کسب و کار
اشتغال داشت، کليه دارائي های خود را به فروش
رسانيد و معادل ارزش آنها ذخيره جايگزين در
حساب های خود به وجود آورد. سپس مرکز
عمليات و مدیریت شركت به اسپانيا منتقل شد، و
به همین سبب مسأله تشخيص اقامتكاه و نحوه
تعلق ماليات به اين شركت مطرح گردید.

ماهه ۲ قانون ماليات بر اشخاص حقوقی
متضمن فرض خاصی در مورد اقامتكاه
شركت ها است، و آن اين که هر شركت ثبت شده
در هلند مقيم اين كشور به شمار می آيد. اگر اين
فرض را بپذيريم انتقال مرکز عمليات شركت
سبب تغيير وضع از حيث اقامتكاه پديد نخواهد
آمد، و چون شركت مقيم هلند بر حسب اصول
مشمول ماليات هلند می باشد، لذا عواید حاصل از



برد و دادگاه نظر مراجع مالياتي را تاييد کرد.
مودي در مقابل به ديوان عالي رجوع كرد و ديوان
اعلام داشت که باید بين معامله ساختگي و
معامله اى که هدف آن منحصرآ تحفيظ بار مالياتي
است، تفاوت قائل شد. صرف نيت استفاده
مالزي مجوز آن نبیست که معامله را کان لم یکن
فرض کرده و حق پا به پا کردن سود و زيان را از
مودي سلب کنیم.

دادگاه عالي قضيه را براي رسيدگي مجدد به
محکمه استئناف ليز ارجاع کرد، و اين دادگاه
بدون ورود به بحث معامله ساختگي به استفاده
مواد ۱۱۵ و ۵۳ قانون ماليات بردا آمد مجدداً به
سود مرجع مالياتي راي داد. مواد مذکور مقرر
می دارند که شركت نمي تواند با استفاده از
معامله اى که مزاياي غير عادي برای آن به وجود

آورده، نسبت به کسر زيان های خود اقام کند.

دعويٽ برای بار دوم به ديوان عالي کشيده، و
ديوان اين بار نظر دادگاه استئناف را که به مواد
۱۱۵ و ۵۲ استفاده کرده بود، براساس همان
استدلال دادگاه و با توجه به اين مطلب که ادغام
انجام شده صرفاً به خاطر کسب همین مزاياي

اخيراً قضيه در پارلمان لهستان (معروف به سيم)
به عنوان عالي ترين مرجع طرح شد و پارلمان نظر
دادگاه قانون اساسی را رد کرد و افزایش ماليات
را خلاف قانون اساسی ندانست. اين راي نهائي
است و مقام ديگري حق نقص آن را ندارد.

کانادا - افشای اطلاعات

ماهه ۲۷ قرارداد مالياتي آمريکا و کانادا
مبارله اطلاعات راجع به موديٽ مالياتي دو
کشور را در قالب شرطي پيش بینی کرده است.
سازمان مالياتي آمريکا (اداره درآمدهای داخلی)
از مراجع مالياتي کانادا تقاضا نمود که اطلاعات
کانادائي و یکي از مشتريان وی را در اختيار قرار
دهد. موسسه کانادائي از انجام اين خواسته سر
باز زد و به دادگاه فدرال آن کشور شکایت کرد.
دادگاه فدرال راي داد که چون متقاضی اطلاعات
به وقت روش نکرده است که اين اطلاعات را در
جه رابطه و به چه منظوري درخواست نموده و
به طور كلی ارتباط موضوع را با يک پرونده
کيفري ذكر کرده است، بتايير اين رايه اطلاعات
براساس قرارداد مالياتي موردي ندارد، و انجام
لين خواسته منوط به صدور اجازه خاص از
محاكم صلاحيتدار کانادا می باشد.

باز هم از بلژيك - ادغام شركت ها و انتقال زيان

يک شركت بلژيكی که زيان های فراوانی را
متهم شده و وضع مالي مناسي نداشت شركت
وابسته خود را که تصادفاً حالت عکس داشت و از
او ضائع و احوال خوبی برخوردار بود، در خود
ادغام نمود و زيان فاحش خود را در سود آن
مستهلك ساخت. مراجع مالياتي اين وضعیت را
پيذرفة اعلام داشتند که شركت اصلی در حال
زوال بوده و آنچه انجام شده يک معامله ساختگي
بوده است، و به همین سبب از جهت مالياتي
ناديده گرفته می شود. در حقوق مدنی بلژيك
معامله ساختگي آن است که جبهه صوري داشته
و منظور واقعی از انجام آن استثار فعل و انفعال
حقیقي موردنظر معامله کنندگان باشد.
مودي به دادگاه استئناف بروکسل شکایت



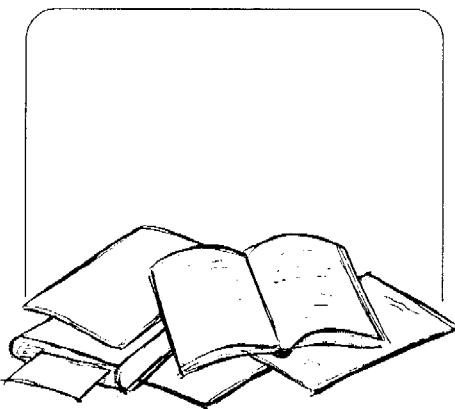
دو کشور مشمول مالیات قرار می‌گرفت، آنگاه مقررات احتساب از اخذ مالیات مضاعف جاری می‌گشت که بر حسب فرمول پیش‌بینی شده در این مقررات به شرح زیر:

مالیات بر کل درآمد \times درآمد مصالح از خارج \times بخشودکی مجموع درآمد

شرکت مورد بحث که در آمدی جز عواید خارجی خود نداشت از بخشودگی مالیاتی معادل مالیات هلتند برخوردار می‌گردید.

اما وجود قرارداد مالیاتی هلتند و اسپانیا ترتیب استدلال را دگرگون می‌سازد. بند ۴ ماده ۴ این قرارداد اقامتگاه شرکت را در وضع کنونی آن کشور اسپانیا به شمار می‌آورد. این قرارداد جنبه بین‌المللی دارد و بر مقررات داخلی مُرّجح است. به این سبب قاعده تعیین اقامتگاه بر حسب محل ثبت شرکت که در قانون داخلی هلتند پیش‌بینی شده به خاطر مغایرت با قرارداد مالیاتی دو کشور قابلیت کاربرد خود را از دست می‌دهد و شرکت مقیم اسپانیا به شمار می‌آید. بنابراین چون از سوئی شرکت دیگر مقیم هلتند نیست و از سوی دیگر همه فعالیت‌های خود در این کشور را خاتمه داده و در اسپانیا مقیم و مشغول کار شده، اجرای مقررات راجع به آخرین دوره عملیات شخص حقوقی صحیح بوده و م Alla احتساب ذخیره جایگزین جزء درآمدهای این دوره درست و منطبق با قانون بوده است.

شرکت در مقام اعتراض برآمد و به دادگاه نخستین آمستردام رجوع کرد. دادگاه به زیان وی رای داد و مودی به دیوان عالی شکایت برد. دیوان چندین استدلال کرد:



در صورتی که پای قرارداد مالیاتی هلتند و اسپانیا در میان نبود، صرف انتقال مرکز عملیات شرکت به اسپانیا نمی‌توانست به عنوان قطع موجودیت آن در قلمرو هلتند تلقی گردد، زیرا در این کشور فرض اقامتگاه براساس محل ثبت جاری است. در چنان صورتی محاسبات مربوط به آخرین دوره عملیات شرکت با فروش دارائی و قطع عملیات تجاری خود در قلمرو هلتند همراه با انتقال مرکز عملیات خود به اسپانیا، در واقع به کار خود در هلتند پایان داده و به این دلیل باید مالیات آخرین دوره عملیات شرکت محاسبه و وصول شود.

عملیات شرکت در اسپانیا نیز به همین نحو تابع مالیات بر اشخاص حقوقی کشور هلتند قرار می‌گیرد.

ولی در مقابل ماده ۲ قانون مذکور، قرارداد مالیاتی منعقد بین هلتند و اسپانیا نیز وجود دارد که بند ۴ ماده ۴ آن مقرر می‌دارد:

...در مواردی که مودی... در هر دو کشور مقیم است، فرض برای خواهد بود که اقامتگاه او در کشوری واقع است که مرکز اداره واقعی امور بی در آنجا قرار دارد.

از سوی دیگر ذخیره جایگزین که پس از فروش دارائی شخص حقوقی ایجاد می‌شود، اصولاً از مالیات معاف است، ولی مرجع مالیاتی در این حصوص به مقررات مربوط به آخرین دوره عملیات شرکت‌ها استناد نمود که بر حسب آن ذخیره مذکور باید به درآمد این دوره افزوده شده و مجموعاً به محاسبه مالیات گرفته شود. مرجع مالیاتی به همین شکل عمل نمود و معافیت مالیاتی را که در حال عادی به این گونه ذخیره تعلق می‌گیرد غیرقابل اعمال تلقی نمود. به نظر مقام مالیاتی شرکت با فروش دارائی و قطع عملیات تجاری خود در قلمرو هلتند همراه با انتقال مرکز عملیات خود به اسپانیا، در واقع به کار خود در هلتند پایان داده و به این دلیل باید مالیات آخرین دوره عملیات شرکت محاسبه و وصول شود.

سندی از وزارت داران مشروط

وصول یک عایداتی پرداخت می‌شود و حقوق اجزاء وزارت مالیه در حقیقت مخارج وصول مالیات است که اکثر در تابیه آن تاخیر بشود وصول عایدات هم لابد بتاخیر خواهد افتاد.

چنان که از طالب حاشیه نامه برمی‌آید هیات وزیران از سه ماه حقوق عقب افتاده با پرداخت اصل حقوق دو ماه آبان و آذر موافقت کرده و باقی حقوق معوقه را به تصویب بودجه موكول شده است. پرداخت مزايا نیز کلابه تصویب بودجه موكول گردیده است. تاریخ نامه ۵ دلو ۱۳۳۴ قمری برابر ۵ بهمن ۱۲۹۴ شمسی است که مقارن با وزارت میرزا سیدعلی فرهودی حسابی (حاج یمین‌الملک) بوده است.

این سند که ۸۰ سال از عمر آن می‌گذرد در عین حال نمونه‌ای است از یک خط زیبا و دل انگیز و انشائی منسجم که بر استادی و مهارت نکارنده حکایت دارد. (تصویر سند در صفحه مقابل دیده می‌شود)

این سند نامه‌ای است از وزیر مالیه به هیأت دولت که ضمن آن از سه ماه تاخیر در پرداخت حقوق کارکنان وزارت‌خانه اظهار نکرانی شده و از دولت خواسته شده است که ترتیبی برای پرداخت حقوق عقب افتاده آنان داده شود و در آینده نیز حقوق این دسته از کارکنان دولت به موقع پرداخت شود. از مفاد نامه برمی‌آید که همین وضع دامنه‌تر بسیاری از دستگاه‌های دیگر دولتی نیز بوده است. و تنها سازمان‌های دارای درآمد مانند پست و تلکراف و گمرک و فواید عامه از این کیفیت مستثنی بوده‌اند. زیرا از محل درآمدهای حاصل نخست حقوق کارکنان این دستگاهها پرداخت می‌شده است.

استدلال وزیر مالیه نیز همین است که دستمزد کارکنان این وزارت‌خانه در واقع جزء هزینه‌های وصول مالیات است و هزینه هر کاری برای تحصیل درآمد از آن کار باید پرداخت شود: «با اندک امعان نظر در امور اداری مالیه واضح و مسلم می‌گردد که در همه جای عالم قبل از هر مخارجی مصارف

فیضیہ

شام بیست و نه عظیم روز بزمی شانع دارد ۱۳۸۰

قبی شیرزیت داشت و نهاده خدام و دیگر که دوچ ریچ یعنی پنجه یا قلدریت این فرزند را در کاخ قصدی خانه داشت
عین دوزن داشت، تقریباً دو کیلوگرم بوده بخوبی داده باید خوب بود که در این دست مکاری خود را خود رفته باشد و همین طوری
مشترک دارد که خوشی داده از این دست میگیرد و تا این نسبت نهاده خانه داشته باشد و خود را میگیرد و خود را میگیرد.

مقررات، بخششامه‌ها و آراء — هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی —

بخشی از قانون موافقنامه حمل و نقل بین‌المللی کالا از طریق جاده و مالیات جاده‌ای بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری فدرال آلمان (تاریخ ابلاغ: ۷۴/۳/۱۱)

ماده ۱۰- تشریفات گمرکی

- ورود موقت وسایل نقلیه به سرزمین طرف متعاهد دیگر مشمول قوانین و مقررات ملی طرف متعاهد ذکور خواهد بود.
- سوخت و روغن مصرفی موجود در مخازن وسایل نقلیه یکی از طرفین متعاهد که به سرزمین طرف متعاهد دیگر وارد می‌شود طبق قوانین و مقررات لازم‌الاجرا طرف اخیرالذکر از پرداخت عوارض ورودی و مالیات‌ها متعاف بوده و مشمول ممنوعیت‌ها و محدودیت‌های وارداتی خواهد بود.
- ورود موقت قطعات یدکی برای تعمیر وسایل نقلیه‌ای که طبق مفاداین بخش از موافقنامه در سرزمین طرف متعاهد دیگر مبادرت به حمل و نقل کالا می‌نمایند مشمول معافیت از پرداخت عوارض وارداتی و مالیات‌ها و همچنین محدودیت‌ها از جمله محدودیت‌های وارداتی خواهد بود مشروط بر آن که قطعات تعویض شده مرجع شود. در غیر این صورت تصمیمات مقتضی طبق قوانین و مقررات ملی کشوری که قطعات فوق الذکر به آن وارد شده‌اند اتخاذ خواهد شد.

ماده ۱۷- معافیت از مالیات‌ها و عوارض

- وسایل نقلیه‌ای که در سرزمین هریک از طرفین متعاهد به ثبت رسیده و برای مدت موقت به سرزمین طرف متعاهد دیگر وارد شود علاوه بر موارد ذکور در ماده ۱۸ به مدت یکسال از پرداخت مالیات‌ها و عوارض مالکیت و فعالیت وسائل نقلیه در سرزمین طرف متعاهد دیگر معاف خواهد بود.
- این معافیت شامل حقوق گمرکی، سود بازرگانی و مالیات بر مصرف سوخت، عوارض پل و جاده و هزینه‌های مشابه که به حمل و نقل مسافر، توشه و کالا تعلق می‌گیرد خواهد بود.
- معافیتهای ذکور در بند ۱ فوق شامل وسیله نقلیه‌ای که در طول تمام مدت اقامت در قلمرو هریک از طرفین متعاهد برخلاف اصل ذکور در ماده ۹ این موافقنامه مورد استفاده قرار گرفته باشد، خواهد شد.

ماده ۱۸- دوره اقامت برای حمل و نقل کالا

- معافیتهای پیش‌بینی شده در بند ۱ ماده ۱۷ این موافقنامه فقط به وسایل نقلیه‌ای که به حمل و نقل کالا مبادرت می‌ورزند و مدت اقامتشان در سرزمین طرف متعاهد دیگر در هر سفر از ۲۱ روز متوالی تجاوز ننماید اعطای می‌شود. روز ورود و خروج به عنوان روزهای کامل در طول اقامت محاسبه خواهد شد.
- مقامات صلاحیتدار می‌توانند استثنائاتی را در رابطه با دوره مقرر شده در بند ۱ فوق به ویژه در زمانی که وسایل نقلیه غیرقابل استفاده بوده و یا تحت تعمیر قرار می‌گیرند یا برای نهایشگاههای تجاری و یا موارد مشابه بکار گرفته می‌شود، قائل شوند.

از قانون موافقنامه حمل و نقل بین‌المللی جاده‌ای بین ایران و اوکراین (تاریخ ابلاغ: ۷۴/۳/۱۶)

ماده ۱۲- مالیات و هزینه‌ها

- طبق موافقنامه حاضر وسایل نقلیه‌ای که با مجوز مندرج در ماده ۶ مبادرت به حمل و نقل مسافر و کالا می‌نمایند از پرداخت هرگونه هزینه و مالیات وضع شده بر مالکیت و تردید وسایل نقلیه، شامل هزینه‌ها و مالیات ترانزیت و استفاده از جاده در قلمرو طرف متعاهد دیگر، معاف خواهد بود.

ماده ۱۳- مقررات گمرکی

- ورود موقت وسایل نقلیه هریک از طرفین متعاهد به قلمرو طرف متعاهد دیگر مشمول قوانین ملی طرف متعاهد اخیرالذکر خواهد بود.
- مواد سوختی موجود در مخازن سوخت استاندارد وسیله نقلیه یکی از طرفین متعاهد که بطور موقت به سرزمین طرف متعاهد دیگر وارد می‌شود از پرداخت مالیات و عوارض ورودی و خروجی معاف بوده و مشمول ممنوعیت و محدودیت‌های واردات و صادرات خواهد بود.
- قطعات یدکی وارد شده، تحت شرایط بند ۱ فوق به منظور تعمیر یک وسیله نقلیه معین، موقتاً از پرداخت مالیات و عوارض ورودی و همچنین ممنوعیت یا محدودیت واردات معاف خواهد بود.

طرفین متعاهد ممکن است لازم بدانند که جهت اینگونه قطعات مجوز ورود موقت صادر شود. قطعات یدکی تعویض شده را باید زیرنظر مقامات گمرکی

مربوط مطابق با قوانین و مقررات ملی طرف متعاهدی که این قطعات به سرزمین آن وارد شده ترجیح قطعی نمود و یا عوتد داد.

۴- خدمه و سایل نقلیه مجاز می باشند لوازم شخصی و وسایل و ابزار تعمیر را که عرفان در وسیله نقلیه موجود و در طول سفر مورد نیاز می باشد، بطور موقت با خود حمل نمایند.

از قانون موافقتنامه کشتیرانی تجاری - دریائی بین ایران و اوکراین (تاریخ ابلاغ: ۷۴/۳/۲۰)

ماده ۱۲

۱- چنانچه کشتی یکی از طرفین متعاهد به گل بنشیند و یا با ساحل و سایر تأسیسات ساحلی طرف دیگر برخورد نماید...

۲- اموال و کالاهای حمل شده بر عرضه کشتی آسیب دیده ای که نجات یافته است مشمول حقوق گمرکی، سود بازرگانی، هزینه ها و مالیات های دیگری که در مورد کالاهای وارداتی وضع می شود نخواهد گردید مگر آنکه هدف مصرف و استفاده از آن کالاهادر خاک کشوری باشد که این حادثه در آن اتفاق افتاده است.

از قانون موافقتنامه حمل و نقل بین المللی جاده ای بین ایران و ارمنستان (تاریخ ابلاغ: ۷۴/۲/۱۹)

ماده ۷- مالیاتها و عوارض

۱- وسایل نقلیه ثبت شده در قلمرو هریک از طرفین متعاهد که برای حمل و نقل مسافر یا کالا مورد استفاده قرار می گیرند براساس این موافقتنامه از مالیاتها و عوارضی که در سرزمین طرف متعاهد دیگر بر مالکیت و استفاده از وسایل نقلیه متوری و همچنین انجام عملیات حمل و نقل تعلق می گیرد، معاف خواهند بود.

۲- معافیت مورداشاره در بند (۱) در صورتی اعطاء خواهد شد که وسیله نقلیه هریک از طرفین متعاهد بر مبنای ورود موقت به سرزمین طرف متعاهد دیگر وارد شده باشد.

ماده ۸- تشریفات گمرکی

۱- ورود موقت وسایل نقلیه به سرزمین طرف متعاهد دیگر مشمول قوانین و مقررات ملی طرف متعاهد مذکور خواهد بود.

۲- مواد سوختی موجود در مخازن سوخت استاندارد وسیله نقلیه یکی از طرفین متعاهدین که به طور موقت به سرزمین طرف متعاهد دیگر وارد می شود از پرداخت حقوق و عوارض ورودی معاف بوده و مشمول متنوعیت و محدودیتهای وارداتی نخواهد بود، مشروط برآنکه این مخازن بدأ توسط کارخانه سازنده وسیله نقلیه بر روی آن نصب شده باشد.

۳- قطعات یکی وارد شده به منظور تعمیر یک وسیله نقلیه معین که قبل از صورت موقت وارد گردیده است موقتاً از پرداخت حقوق و عوارض ورودی و همچنین متنوعیت و محدودیت وارداتی معاف خواهد بود.

طرفین متعاهد ممکن است لازم بداند که جهت اینگونه قطعات پروانه موقت صادر شود. قطعات یکی تعویض شده را باید مطابق با قوانین و مقررات ملی طرف متعاهدی که این قطعات به سرزمین آن وارد شده ترجیح قطعی نمود یا عوتد داد یا تحت نظارت مقامات گمرکی ذیربط از حیز انتفاع ساقط نمود (منظور از ساقط گردد اعراض می باشد) و یا به طور مجانی در اختیار مقامات گمرک طرف اخیر الذکر قرار داد.

۴- خدمه و سایل نقلیه جاده ای مجاز خواهد بود لوازم شخصی مستعمل و وسایل و ابزار تعمیر را که عرفان در وسیله نقلیه با خود دارد و در طول سفر موردنیاز می باشد، به طور موقت با خود حمل نمایند.

بخش هایی از آئین نامه اجرائی تبصره (۶۷) قانون برنامه دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۴/۵/۱۸ بنا به بیشنهاد شماره ۱/۱۴۳ مورخ ۱۳۷۴/۲/۲۶ سازمان تربیت بدنی و به استناد تبصره (۶۷) قانون برنامه

دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران - مصوب ۱۳۷۳ - آئین نامه اجرائی تبصره مذکور را به شرح زیر تصویب نمود :

ماده ۱- شرکت دخانیات ایران موظف است معادل ۵ ریال برای هر نخ سیگار تولید داخل و وارداتی هنگام فروش دریافت و در پایان هر ماه به حساب مربوط نزد خزانه داری کل واریز نماید.

تبصره ۱- در صورتی که واردات سیگار با مجوز شرکت دخانیات ایران توسط سایر اشخاص حقیقی یا حقوقی انجام گیرد، گمرک ایران موظف است در هنگام ترجیح عوارض موضوع این ماده را از واردکنندگان وصول و به حساب مربوط نزد خزانه داری کل واریز کند.

تبصره ۲- شرکت دخانیات ایران موظف است هنگام فروش سیگارهای قاچاق مکشوفه و متوجه که در اختیار آن شرکت قرار می گیرد، مبلغ عوارض موضوع این ماده را به حساب مربوطه نزد خزانه داری کل واریز کند.

....

ماده ۴ - کلیه کارخانجات صنعتی موظفند معادل یک در هزار درآمد خود را هر سه ماه یک بار به حسابی که از طرف خزانه افتتاح گردیده است واریز نموده، صورتحساب آن را در استانها مستقیماً به ادارات کل تربیت بدنه و در مرکز به سازمان تربیت بدنه ایران ارسال کنند.

تبصره ۱ - کارخانجات صنعتی موضوع این آئین نامه عبارتند از کلیه کارخانجات صنعتی اعم از دولتی و غیر دولتی که تحت هر عنوان در سراسر کشور مشغول تولید بوده و یا زاین پس به مرطه تولید خواهند رسید.

تبصره ۲ - کلیه وزارت‌خانه‌ها، ارگان‌ها، نهادها، مؤسسات و سایر مراجع صلاحیتدار، موظفند فهرست کارخانجات صنعتی را که به نحوی از انحصار برای آنها پروانه تأسیس یا پروانه بهره‌برداری یا کارت شناسائی صادر نموده‌اند، حداقل‌ظرف یک ماه از تاریخ تصویب این آئین نامه در اختیار سازمان تربیت بدنه قرار داده و فهرست کارخانجات جدید را هرمان با آغاز بهره‌برداری (تولید) به سازمان مزبور ارسال نمایند.

تبصره ۳ - درآمد منظور در ماده (۴) این آئین نامه عبارت است از درآمد حاصل از ترویج محصولات و تولیدات کارخانجات صنعتی که به نحوی از انحصار در عملکرد سود و زیان وارد می‌شود و مدیران کارخانجات مشمول موظفند یک در هزار درآمد موصوف می‌باشد. وزارت امور

اقتصادی و دارایی (حوزه‌های مالیاتی سراسر کشور) پس از بررسی دفاتر قانونی کارخانجات مزبور و اطمینان از واریز یک در هزار مورد بحث نسبت به صدور مفاسد حساب مالیاتی اقدام خواهند نمود.

....
به تاریخ: ۱۳۷۴/۵/۲۵ حسن حبیبی - معاون اول رئیس جمهور

بخشنامه شماره ۱۹۸۳۸/۴/۳۵۶۳ مورخ ۱۲/۴/۱۳۷۴

بطوریکه اطلاع دارید قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ در تاریخ ۲/۷/۱۳۷۱ اصلاح و بموجب ماده ۱۲۳ اصلاحی، صدرصد درآمد شرکتهای تعاونی عشاپری و اتحادیه آنها از عملکرد سال ۱۳۷۱ به بعد از مالیات معاف می‌باشد، لکن باید توجه شود در عملکرد سال ۱۳۷۰ که چنین معافیتی مقرر نبوده است، درآمد حاصل از فعالیتهای کشاورزی شرکتهای مزبور و اتحادیه آنها بحکم کلی ماده ۸۱ قانون از مالیات معاف بوده است و علاوه براین همانطور که ضمن بخشنامه شماره ۸۱۱۱۰/۵۴۲۰-۳۰/۶۹۲۳ مورخ ۲/۳ مقرر گردیده لازم است مامورین تشخیص و هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی از حیث رعایت عدالت مالیاتی و عطف توجه به وضعیت خاص عشاپری در مورد مالیات سال‌های مذکور با ملاحظه واقعیت امر حداقل مساعدت‌های قانونی را در تشخیص و قطعیت مالیات مبنی و مالیات‌های قطعی شده را با بخشودگی کلیه جرایم و در صورت اقتضاء با حداقل مدت قانونی تقسیط و وصول نمایند. داریوش ایرانبدی - معاون درآمدهای مالیاتی

رای شماره ۱۰۵۱/۴/۳ مورخ ۷۴/۳/۳ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۷۳/۱۱/۵۳۷۱۰ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاون محترم درآمدهای مالیاتی مبنی براین که در خصوص وصول یا عدم وصول ده درصد موضوع تبصره یک ماده ۲۱۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن، در مواردیکه مودی مالیاتی قبل از انتشار آگهی مزایده نسبت به پرداخت یا ترتیب پرداخت بدھی مالیاتی خود اقدام مینماید دو نظر ابراز شده است و نظرات مذکور بشرح زیر است:
۱- چون وصول ده درصد بدھی موضوع تبصره ۱ ماده ۲۱۵ مربوط بمواردیست که دونوبت آگهی حراج منتشر شده باشد، لذا در خصوص وصول ده درصد یادشده بلحاظ فقد مجرز قانونی مورد خواهد داشت.

۲- مستحب از مقررات ماده ۲۱۱ مبنی بر توقیف اموال مودی باندازه بدھی وی اعم از اصل و جرایم به اضافه ده درصد آن و همچنین کلی بودن و شمول عام مفاد تبصره ۱ ماده ۲۱۵ چنین بنظر میرسد که در هر حال پس از اجرای دستور توقیف اموال ده درصد مذکور مینماید و بحیطه وصول درآید.

حسب ارجاع مشارکیه و در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون موصوف در شورای عالی مالیاتی مطرح است.

هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی پس از بحث و تبادل نظر بشرح آتی مباردت بتصویر رای مینماید:

طبق ماده ۲۱۱ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی استنکاف از پرداخت یا ترتیب پرداخت مالیات در موعد مقرر مندرج در برگ اجرایی ابلاغ شده، موجب توقیف اموال منتقل یا غیرمنتقل مودی باندازه بدھی مودی اعم از اصل و جرایم متعلق به اضافه ده درصد بدھی می‌باشد، لکن صرف توقیف اموال باندازه مذکور الزاماً دلیل و وصول بدھی باضافه ده درصد مقرر مزبور نبوده بلکه وصول ده درصد مورد بحث منحصر بمواردی است که حکم تبصره یک ماده ۲۱۵ اجرا می‌شود و لذا در سایر موارد باید به وصول بدھی مودی و هزینه متعلقه اکتفاء شود.

محمدعلی خوش اخلاق علی‌اکبر سمعیعی علی‌افرا محمد رزاکی غلامحسین هدایت‌عبدی محمود حمیدی علی‌اکبر نوری‌خش عین‌الله علاء محمدعلی سعیدزاده



گزارش شماره ۷۴/۱/۲۱۸۴۰ داره کل امور اقتصادی و دارائی استان آذربایجان غربی عنوان معاونت درآمدهای مالیاتی وزارت متبع حسب ارجاع مورخ ۷۴/۱/۲۸ مقام مذبور در جلسه ۱۳۷۴/۳/۲۴ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است.

محتوای گزارش حاکی از آنست که نسبت به پروندهای انتقال حق واگذاری محل توسط آقایان اسکندر اسکندری و اسد قنبری و محمد نجف پور از شعبات مختلف شورای عالی مالیاتی آراء متفاوت صادر گردیده و بدین لحاظ تقاضا شده که این هیأت در اجرای مقررات ماده ۲۵۸ قانون مالیاتی مستقیم نسبت به موضوع رای وحدت رویه صادر نماید.

هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی پس از بررسی کلیه آراء صادره شعب مختلف و بحث و تبادل نظر بشرح ذیل را اعلام می‌نماید:
(رای اکثریت)

نظر باینکه مفاد کلیه قولنامه‌های موجود در پروندهای طرفین معامله برای انتقال حق واگذاری محل مغازه‌ها پس از ایجاد ساختمان پاساز در آینده بوده و برگ پایان کار ساختمان بتاریخ ۹/۱۸/۷۱ و اعلامیه کتبی فروشنده‌گان دال بر اتمام عملیات ساختمان و آمادگی آنها برای انجام معامله با خریداران، مovid آن بوده که در تاریخ تنظیم قولنامه‌ها مغازه‌های مورد بحث وجود خارجی نداشته‌اند، مضافاً اینکه پروندهای نیز متنضم مدارک و دلایل اثبات تصرف محل یا شروع فعالیت کسبی خریداران یا تنظیم سند رسمی اجاره نبوده‌اند، علیهذا بدلیل عدم احراز انتقال حق واگذاری محل و عدم تحقق درآمد در تاریخ تنظیم قولنامه‌ها مطالبه مالیات از این بابت موجه نبوده، بلکه مأموران تشخیص مالیات و یا هیات‌های حل اختلاف مالیاتی حسب مورد، باید پس از بررسیهای لازم و تحقیق کافی، تاریخ تحويل یا تصرف مغازه یا تنظیم سند رسمی اجاره، هر کدام را که مقدم باشد تاریخ انتقال حق تعیین و سپس مطابق مقررات قانونی اقدام لازم بعمل آورند. مفاد این رای بتجویز قسمت اخیر ماده ۲۵۸ یادشده در موارد مشابه نیز لازم الایتحاد خواهد بود.

محمدعلی خوش اخلاق علی اکبر سمعیعی محمد رزاقی غلامحسین هدایت عبدی محمود حمیدی علی اکبر نوربخش عین الله علاء

«نظر اقلیت»

اسناد و مدارک و مکاتبات مضبوط در پروندهای مورد بحث مداده قرار گرفت، مستحبط اینست که: مفهوم و منطق قراردادهای منعقده حکایت از انجام بیع دارد زیرا طرفین معامله تعهد به خرید و فروش نموده، تراضی طرفین صورت گرفته، ایجاب و قبول واقع گردیده و براساس این شرایط سرقفلی مغازه‌ها که طبق نقشه محل و مشخصات و طبقه و شماره آن معلوم و مشخص است به خریداران بصورت قطعی واگذار شده بطوریکه متعاملین متعهد و ملزم به اجرای مفاد قراردادها بوده‌اند، با این وصف صرفنظر از عنوان، قراردادهای مذبور با توجه به متردرجات آنها سند فروش و یا بیع نامه می‌باشد. علاوه بر این بهاء مورد معامله مشخص و قطعی و قسمتی از آن مبادله و باقیمانده آن بنایه توافق طرفین ظرف مدت معینی قابل پرداخت بوده و تعهد شده است. حق واگذاری محل هم به گونه‌ای که در متن تبصره ۲ ماده ۷۳ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب استندمه (قبل از اصلاحی مورخ ۱۳۶۶/۷/۲) و همچنین در تبصره ۳ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب استندمه ۱۳۴۵ آمده از نظر مالیاتی عبارتست از وجوهی است که از این بابت مالک یا مستأجر تحصیل می‌نماید و نیز در مقررات قانون مالیات‌های مستقیم مصوب ۱۳۶۶ برای مطالبه مالیات بر حق واگذاری محل وجود سند رسمی الزامی نیست از سوی دیگر فروشنده‌گان در هیچ‌کدام از مراحل رسیدگی پرونده‌ها منکر متردرجات قراردادهای تنظیمی از جمله دریافت وجه توافق شده نبوده‌اند بدین ترتیب تحقق اموروگذاری حق سرقفلی و به تبع آن مبادله قسمتی از جوهر و ترتیب پرداخت باقیمانده آن از لحاظ احکام مالیاتی برای مطالبه مالیات کفایت داشته و عواملی از قبیل عدم تصرف محل یا عدم دریافت پایان کار از شهرداری را نمی‌توان مانع مطالبه مالیات حق واگذاری محل قلمداد نمود.

علی افرا محمدعلی سعیدزاده

رای شماره ۷۴/۲/۲۴ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش‌های شماره ۵۵۵۴/۰۵-۳۶۸۱ و ۷۲/۹/۱۶-۳۰/۰۵-۳۶۸۱ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی در خصوص ابهامات مربوط به موارد شمول یا عدم شمول معافیت موضوع ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری صنعتی جمهوری اسلامی ایران مصوب ۷/۲/۷ مجلس شورای اسلامی حسب ارجاع معاونت محترم مذکور در جلسه مورخ ۱۳۷۴/۲/۲۰ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی که خلاصه موارد ابهام بشرح زیر می‌باشد مطرح است.

۱- آیا حقوق بگیران و صاحبان مشاغل که در منطقه آزاد تجاری به فعالیت اقتصادی اشتغال دارند مشمول معافیت مقرر در ماده قانونی یاد شده می‌باشدند یا خیر؟

۲- در مورد شخص حقیقی که حائز شرایط بشرح مذکور در صدر ماده قانونی فوق است در صورت فوت آیا به دارائی‌های وی در این مناطق مالیات بر ارث تعلق می‌گیرد؟

۳- آیا شخص حقوقی حائز شرایط مذکور در صدر ماده ۱۳ قانون اشاره شده در صورت انحلال مشمول مالیات بردارآمد دوره انحلال خواهد شد؟

۴- سرمایه شرکتهای سهامی و مختلط سهامی حائز شرایط بشرح مذکور در صدر ماده ۱۳ قانون فوق در موقع تاسیس شرکت یا افزایش سرمایه

مشمول حق تمبر موضوع ماده ۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم میگردد یا خیر؟

هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی پس از بحث و مشاوره نسبت به موارد یادشده بشرح آتی اعلام رای مینماید:
باتوجه به مفاد ماده ۱۳ قانون چگونگی اداره مناطق آزاد تجاری - صنعتی جمهوری اسلامی ایران مبنی بر معافیت هر نوع فعالیت اقتصادی در منطقه آزاد از تاریخ مندرج در مجوز بطورکلی هر نوع فعالیت اقتصادی اشخاص حقیقی یا حقوقی که صرفاً در حدود مجوزهای کسب و کار صادره مربوط اعم از شغلی یا استخدامی و یا براساس پروانه‌های تاسیس و یا بهره‌برداری واحدهای تولیدی و صنعتی در مناطق مذکور انجام می‌پذیرد از پرداخت مالیات بردرآمد در مدت مقرر معاف میباشد همچنین کلیه اموال و دارائیهای اشخاص مذبور نیز که منحصرأ در ارتباط با فعالیت اقتصادی موصوف آنها بوده و ضمناً در مناطق یاد شده مستقر باشد از معافیت مقرر برخوردار خواهد بود.

محمدعلی خوش‌اخلاق علی‌اکبر سمعیعی علی‌افرا محمد‌رزاقي غلامحسین‌هدایت‌عبدی محمود‌حمیدی
علی‌اکبر‌نوربخش عین‌الله‌علاء محمدعلی‌سعیدزاده

رأی شماره ۳۳۵۰ مورخ ۷۴/۴/۷ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۷۲/۱۱/۴-۳۰-۵۲۸۰۲ دفتر فنی مالیاتی به خلاصه اینکه:

۱- هرگاه مالک خانه یا آپارتمان مسکونی آنرا به رهن تصرف و اگذار و خود محل دیگری برای سکونت خویش اجاره یا رهن کند.

۲- هرگاه مالک خانه یا آپارتمان مسکونی، آنرا به اجاره و اگذار و خود محل دیگری برای سکونت خویش رهن نماید.

استحقاق قانونی استفاده از تسهیلات مقرر در ماده ۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم را خواهد داشت یا خیر؟

حسب ارجاع معاونت محترم درآمدهای مالیاتی و در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن در جلسه مورخ ۷۴/۳/۸ هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح و پس از بحث و تبادل نظر در خصوص موضوع بشرح آتی اعلام رای گردید:
رأی اکثریت:

درست است که بمحض ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم در رهن تصرف، راهن مشمول مالیات بردرآمد اجاری املاک شناخته شده است ولی چون ماده ۵۵ قانون موصوف ناظر به وقوع عقد اجاره و پرداخت و دریافت مال الاجاره براساس عقد مذکور برای استفاده از تسهیلات مقرر میباشد و از طرفی مقتن مورد استثناء رانیز در قسمت اخیر ماده مذبور معین کرده است لذا امکان قانونی برای اجرای حکم ماده موردنظر در موارد رهن تصرف موجود نیست.

محمدعلی خوش‌اخلاق علی‌اکبر سمعیعی علی‌افرا محمد‌رزاقي غلامحسین‌هدایت‌عبدی عین‌الله‌علاء
محمدعلی سعیدزاده نظر اقلیت

نظر به اینکه رهن تصرف در متن ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم مورد قبول قانونگذار واقع و در حکم اجاره تلقی شده و واگذاری خانه یا آپارتمان مسکونی به رهن تصرف توسط مالک و رهن نمودن محل دیگری برای سکونت خویش از مصادیق اجاره موضوع ماده ۵۵ قانون مذکور میباشد لذا برخورداری مالک از مقررات موضوع ماده ۵۵ فوق در موارد رهن تصرف بلامانع است.

محمد‌رزاقي غلامحسین‌هدایت‌عبدی عین‌الله‌علاء

رأی شماره ۳۰/۴-۳۵۹۰ مورخ ۷۴/۴/۱۱ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

گزارش شماره ۱۳۷۴/۱/۲۲-۱۳۷۴/۵-۱۵۴ مورخ ۱۳۷۴/۴/۳ دفتر فنی مالیاتی عنوان معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع آن مقام در جلسه مورخ ۱۳۷۴/۴/۳ هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. گزارش مذکور دایر بد طرح این مسئله است که چون بنا بر نص صریح قسمت اخیر جزء ۳ از بند ۷ تبصره ۲ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۷۲ کل کشور مراجع ذی صلاح شرکت‌ها مجاز نمی‌باشند ذخائر موضوع ماده ۱۲۸ قانون مالیات‌های مستقیم را به میزانی بیش از سی درصد سود ابرازی عملکرد سال ۱۳۷۲ تعیین نمایند و در آن قسمت از تبصره یادشده ذکری از شرکت‌هایی که سال مالی آن‌ها در خلال سال ۱۳۷۲ خاتمه می‌یابد نشده است، تکلیف قانونی از این حیث در خصوص شرکت‌های اخیر الذکر چه خواهد بود. هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ به شرح زیر در این باره اعلام رأی می‌نماید:

نظر به اینکه حکم قسمت اخیر جزء ۳ از بند ۷ تبصره ۲ ماده واحده قانون بودجه سال ۱۳۷۲ کل کشور را نمی‌توان به لحاظ فقد مجوز قانونی عطف به ماسبق نمود، لذا فارغ از اینکه سال مالیاتی شرکت‌های مورد بحث در چه تاریخی از سال ۱۳۷۲ خاتمه یافته باشد، حکم قانونی یادشده شامل عملکرد منتهی به سال ۷۲ آن گروه از شرکت‌ها خواهد بود که ارکان صلاحیت‌دار آنها از تاریخ لازم الاجراء شدن قانون مذکور به بعد نسبت به وضع ذخیره موضوع ماده ۱۲۸ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن اتخاذ تصمیم نموده باشد.

محمد‌علی خوش‌اخلاق - علی‌اکبر سمعیعی - علی‌افرا - محمد‌رزاقي - غلامحسین‌هدایت‌عبدی - محمود‌حمیدی - علی‌اکبر‌نور‌بخش -
عین‌الله‌علاء - محمد‌علی سعیدزاده



AIR POLLUTION AND TAX INCENTIVES

This article examines a law that has been recently enacted for controlling the air pollution. The law lacks any provisions regarding taxation, and is deprived of financial tools for confronting the evil of pollution. The general tax law, namely the Direct Taxation Act, is also devoid of such kind of provisions.

The author reviews briefly the system of antipollution tax incentives in the laws of some European and Asian countries. Then he invites the authorities to pay due attention to this important subject. A clear and comprehensive strategy should - according to the author - be drawn for this purpose.

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.

A HISTORICAL DOCUMENT FROM THE ERA OF QAJAR DYNASTY

A letter issued on January 1915 from the Iranian Finance Ministry is introduced in the present

issue of the journal. The letter is addressed to the Council of Ministers, requesting the Council to arrange for payment of the deferred salary of employees. The civil servants of the Ministry had not received their salaries for 3 consecutive months. Interesting arguments are presented in the letter to demonstrate that the salary of tax officials constitute an important part of collection cost, and the tax system would fail if the cost of collection would not be paid regularly.

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."

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

Problems and abnormalities associated with the profession of tax advocacy in this country, are subject of the editorial in present issue of the journal. The English editorial is also dealing with the same subject.

TAXATION IN THE PROVINCE OF KHORASAN

We had an interview with the Director General of Economic Affairs and Finance of Khorasan province. General information about the economy of the province, and statistics on the tax revenue were provided by the interviewee. He reflected also on achievements of his organization in qualitative, as well as quantitative betterment of their taxation performance. Several views on shortcomings of the tax system were also expressed, and corrective proposals were suggested. The main article of the English section deals with the major points raised in the same interview.

TAXATION OF SOFTWARE TRANSACTIONS

This field of business is relatively new in Iran, and legal arrangements dedicated to it are of preliminary nature. In domain of taxation also no special provisions have so far been allocated to this subject. General regulations of taxation law regarding the income of foreign

entities from transfer of copyright are of some relevance, although no signs of any clear views being shaped in this regard have been observed. The article examines this subject and takes a view on practice of other countries.

A SURVEY ON VALUE ADDED TAX

Second, and the last, part of this analytical study is featured in the present issue of *Maliyat* journal. The characteristics of the value added tax are discussed in the article.

COMPARATIVE STUDIES: CORPORATE TAX RATES

The Asian countries on the verge of industrial development are studied in this issue. Two countries, namely Taiwan and Thailand, are chosen for reviewing. The aim of these series of articles is to examine corporate tax rates in different categories of countries. Previous issues of the journal were devoted to Germany and France, both from the industrialized and developed countries of the Western Europe. The study reveals that the corporate tax rates in Iran are appreciably higher than those in the countries reviewed so far. This comparative study will continue in forthcoming issues of the journal.

the companies' employees.

QUESTION PUT TO THE SUPREME COUNCIL OF TAXATION. *The Technical Directorate of Taxation put the following question to the SCT for ruling:*

The provisions of the note 2 (H) (3) of the 1373 Budget Law pertains to the income of the taxable year of 1372. The budget Law, meanwhile, is enforceable from the beginning of the year 1373, and it can not be implemented retroactively.

Now suppose that a company's taxable year ends not and the end, but in the middle of the normal calendar years. Such company might have saved, and even expended, more than 30% of its taxable income, before the 1373 Budget Law became

enforceable. Since such a situation has not been foreseen under the Note 2 (H) (3) to the Budget Law, the SCT is requested to rule on the subject. The SCT reviewed the matter in its plenary Board and delivered the following opinion:

Budget Law, like any other regulations, is prospective and it could not be interpreted in a way to act on things that are past. Therefore, the provisions of the said Note 2 (H) (3) are applicable only when the decision of the company - for saving the net income of the taxable year ending during the calendar year of 1372 - has been taken after the beginning of the next year of 1373.

NON-OPERATING INCOME

The cooperative societies of farmers, fishermen, workers, employees, and students are exempted from taxation. This exemption covers the total income of such cooperative societies.

Since a number of cooperatives engage in business activities other than those they have been established for, the Supreme Council of Taxation was asked to consider whether they could take benefit from the tax exemption in respect of such extra activities.

The SCT reviewed the matter and ruled as

follows:

The exemption provided for under the Article 133 of the Direct Taxation Act concerns the operational income, that is the earnings arising from the activities carried out within the framework of the cooperatives' statutory objectives. Other earnings of cooperative societies derived in consequence of the businesses carried on beyond the limits of such objectives, would not be qualified for the said exemption, and should be taxed accordingly.



new tax is accorded to the Iranian Tobacco Company. It is a state-owned enterprise vested with the exclusive right (monopoly) to manufacture cigarettes and other tobacco products in the country. The company has to collect the new duties on wholesaling cigarettes. A similar responsibility has been referred to the customs department in respect of imported cigarettes.

Since the smuggled cigarettes are to be delivered to the Iranian Tobacco Company for selling, the company shall collect the new duties with regard to this category of goods, as well.

The duties so collected shall be allocated to the cause of sporting in the country, through a

mechanism provided for in the circular. The decree of the council of Ministers has created another source of revenue for supporting the cause of sport. All industrial factories are obliged to pay - in 3 months intervals - a tax equal to $\frac{1}{1000}$ of gross receipts from the sale of all their products. The tax should be directly paid to the Organization of Physical Education, a governmental body in charge of sport activities around the country.

To guarantee the enforcement of the said provisions, the decree prohibits tax authorities from giving tax clearances to industrial factories, unless they would ascertain the payment of new duties on time.

NOTE 2 (H) (3) TO THE BUDGET LAW OF THE YEAR 1373 (1994 - 95)

The Iranian annual budget usually consists of two separate parts : budgetary guidelines, and budgetary figures. The guidelines are presented as a single article followed by many clauses, which are called : "Notes to the Budget Law". These "Notes" deal with any subjects somehow relating to or having effects on the budget. Some of these notes may pertain to the subject of taxation as well.

The Budget Law of the Iranian year 1373 (March 21, 1994 to March 20, 1995) contains several "Notes" dealing with taxation matters. Among them one can refer to the Note 2 (H) (3) which provides some provisions concerning the non-governmental companies. Such companies

are not, according the said provisions, allowed to save more than 30% of their profits under the Article 138 of the Direct Taxation Act (DTA). That limitation covers the income earned by the companies in the previous taxable year, that is the Iranian year of 1372 (1993 - 94).

The said Article 138 of DTA provides for the following tax exemptions:

- 1. Up to 50% of the declared profits of companies earned through industrial or mineral operations are exempted from taxation, should they be saved for reinvesting in specific industrial or mining activities.*
- 2. The tax exemption would apply if the same reserves are saved for construction of houses for*

- *The same certificate is needed for individuals whose total borrowing in a year exceeds IR 50 million.*
 - *The banks and credit institutions are required to submit the loan applications received from their customers to relevant tax offices. The information contained in the applications shall be considered secret, and must not be disclosed or used, except for tax assessment purposes.*
 - *The tax assessor shall decide, within 3 days, if*
- the applicant owes taxes or not, and would inform the bank accordingly.*
- *The applicants who are liable for taxes, can receive tax clearance certificates immediately after the payment (or arranging for payment) of the amount due.*
 - *Loans for buying or constructing houses, as well as the loans granted for agricultural activities, are not subject to the said requirements.*

INADEQUATE TAX RECORDS

The cases of ex officio assessment of a taxpayer's net income are enumerated under the Article 97 of The Iranian Direct Taxation Act. Section 3 of the same article describes a case where the books and other records of the taxpayer are found inadequate or unconformable with the relevant tax regulations. The issue in such cases must be referred to a board of 3 auditors designated by The Finance Ministry. The Board should decide (within a period of 40 days) the case and declare an opinion to the referring tax authority.

The statute of limitations, on the other side, provides a period of one year only for ex officio assessment of tax liability. That period begins from the date, on which the taxpayers are obliged to file their returns. This period is extendible for

additional two months, where the case is referred to the Board of auditors for verification.

This subject - namely the case of referring the tax records to the Board of auditors - is dealt with in a newly published circular of the Finance Ministry. Under the circular, the maximum time limit for the tax assessor to review the case and come to the conclusion that the tax records are unacceptable, is one year from the date, on which the tax return is filed.

The case must be referred to the Board of Auditors within the said time limit of one year, otherwise the statute of limitation would apply, and the tax assessor could not resort to ex officio assessment any more.

SMOKING IN SERVICE OF SPORTING

The council of Ministers levied new excise duties on all imported and internally-manufactured

cigarettes. The amount of the duty is 5 rials per each single cigarette. The duty of collection of the

Tax News

IRAN - UKRAINE AGREEMENT ON CARRIAGE OF GOODS BY ROAD

The agreement consists of 18 articles, and comprises provisions in respect of using - by motor vehicles of each of the contracting parties - of the highways and roads belonging to the other party.

Articles 12 and 13 of the agreement provide for some reciprocal exemptions from taxes and customs duties . Under the Article 12, motor vehicles of one contracting country, which temporarily stay in, and use the roads of another country for transportation of goods and passengers, are exempt from any taxes and fees levied on ownership or passage of such vehicles. The taxes and fees imposed on transit of vehicles through the land, and on using the roads of contracting states, are also subject to the same exemption.

According to Article 13, temporary importation of motor vehicles is governed by the domestic law of each contracting state. It provides also for the following exemptions:

- 1. The fuel in the fuel container of vehicles entering temporarily the territory of contracting states is exempt from taxes and customs duties, and also from any kind of export-import restrictions.*
- 2. Spare parts imported for repairing the vehicles shall also be exempted from the taxes, duties, and restrictions referred to above.*

A similar agreement has been concluded between Iran and Armenia. Articles 7 and 8 of the agreement contain the same exemptions as provided for under Articles 12 and 13 of the Iran-Ukraine agreement.

EXTENDING CREDITS CONDITIONED ON TAX CLEARANCE

The Department in charge of Controlling the Affairs of Banks and Credit Institutions instructed the banks to observe the following rules on making loans to their customers:

- Tax clearance certificate must be obtained by the corporations applying for bank credits, if the sum of credit exceeds the amount of 250 million Iranian Rials during one calendar year.*

of the nation's GDP. The main objective of adopting such vast exemptions is said to be the securing of economic development, and - in some cases - social justice. No evidence is at hand, so far, to verify the ascertaining of these aims as a result of implementation of all those multicolor exemptions.

Cases of underestimation of taxable income are not absent in the tax regulations. A clear example is the method prescribed for evaluation of

transactional prices of real properties. Transactional - or more correctly, the taxable - prices of realties are annually determined by a special committee. The prices so determined are unbelievably (sometimes up to 20 times) lower than the real value of properties. This and other unjustifiable discrepancies of the tax system is advisable, and urgent, to be rectified appropriately.

The last point concerns the order of motivations in our tax system. Those who abide by the law are not rewarded, and tax evaders can manage to mitigate the onus of punishment on themselves. The fines stipulated under the law are accompanied by various possibilities of excuse and pardon. An evolution must take place in the realm of compliance motivations, so that a higher degree of adherence to tax duties could be ascertained.

Province of Khorasan

*Tax revenues for the fiscal years 1371(1993-94), 1372(1993-94), and 1373(1994-1995)
in 1000 IR*

<i>type of tax</i>	<i>1371(92-93)</i>	<i>part of revenue</i>	<i>1372(93-94)</i>	<i>part of revenue</i>	<i>growth</i>	<i>1373(94-95)</i>	<i>part of revenue</i>	<i>growth</i>
<i>private corporations</i>	<i>19963270</i>	<i>30.82%</i>	<i>30980547</i>	<i>35.75%</i>	<i>55.18%</i>	<i>48296692</i>	<i>38.4%</i>	<i>55.89%</i>
<i>public companies(*)</i>	<i>5405073</i>	<i>8.34%</i>	<i>1801347</i>	<i>2.07%</i>	<i>-66.67%</i>	<i>2100000</i>	<i>1.67%</i>	<i>16.57%</i>
<i>business tax</i>	<i>16300639</i>	<i>25.16%</i>	<i>19431714</i>	<i>22.42%</i>	<i>19.20%</i>	<i>28271748</i>	<i>22.48%</i>	<i>45.49%</i>
<i>goodwill transfer</i>	<i>7449821</i>	<i>11.50%</i>	<i>7521212</i>	<i>8.68%</i>	<i>0.95%</i>	<i>12545563</i>	<i>9.97%</i>	<i>66.8%</i>
<i>salary & wages</i>	<i>7393177</i>	<i>11.41%</i>	<i>19263999</i>	<i>22.23%</i>	<i>160.56%</i>	<i>22787965</i>	<i>18.12%</i>	<i>18.29</i>
<i>inheritance tax</i>	<i>4170505</i>	<i>6.43%</i>	<i>2182557</i>	<i>2.51%</i>	<i>-47.66%</i>	<i>4076110</i>	<i>3.24%</i>	<i>86.75%</i>
<i>rental tax</i>	<i>2933469</i>	<i>4.52%</i>	<i>4232988</i>	<i>4.88%</i>	<i>44.29%</i>	<i>5959476</i>	<i>4.73%</i>	<i>40.78%</i>
<i>others</i>	<i>1178740</i>	<i>1.82%</i>	<i>1264929</i>	<i>1.46%</i>	<i>7.31%</i>	<i>1735236</i>	<i>1.38%</i>	<i>37.18%</i>
<i>total direct taxes</i>	<i>64765958</i>	<i>100%</i>	<i>86638993</i>	<i>100%</i>	<i>33.77%</i>	<i>125741750</i>	<i>100%</i>	<i>45.135</i>

<i>direct taxes</i>	<i>64765958</i>	<i>86.75%</i>	<i>86638993</i>	<i>87.84%</i>	<i>33.77%</i>	<i>125741750</i>	<i>90.59%</i>	<i>45.13%</i>
<i>indirect taxes</i>	<i>9888795</i>	<i>13.25%</i>	<i>11989608</i>	<i>12.16%</i>	<i>21.24%</i>	<i>13048555</i>	<i>9.41%</i>	<i>8.83%</i>
<i>Grand Total</i>	<i>74654753</i>	<i>100%</i>	<i>98628601</i>	<i>100%</i>	<i>32.11%</i>	<i>138790305</i>	<i>100%</i>	<i>40.72%</i>

* Corporate tax of state-owned companies deferred from the previous year

contact with the business guilds, and does its best to secure their cooperation in dealing with the taxation affairs of their member business units.

The cooperation is proved to be quite fruitful and productive. The number of tax returns received from the business units in the current year (May 1995) totaled 8000, while it was 400 only in the previous year. This equals to an unprecedented jump of 2000% over a short period of one year. The pattern is advisable to be followed by the tax administration across the country.

- Another worth mentioning achievement of the Department has been the actions taken in the field of data gathering, and bringing new sources of income to the net of taxation. This policy together with other steps enumerated above, enabled the Department to realize considerable rise in tax revenue. Average growth of direct taxes was 33.77% in 1372 (1993-94) and more than 45% in 1373 (1994-95).

Some particular taxes have

grown very rapidly. The rate of growth in the previous year passed 88%, 86%, and 77% for undeveloped lands, inheritance, and realty transfer taxes respectively.

STRUCTURAL SHORT-COMINGS

The interviewee expressed his opinion on some problems and deficiencies chronically encountered by the tax organization. One is lack of a strong feeling of adherence to the spirit of the law. The mentality of ignoring this important requirement prevails not only among the taxpayers, but also - and unfortunately - between some tax officials, as well. The ultimate result would be a common tendency of tax evasion on the part of taxpayers, and resorting to arbitrary actions by the tax officials.

A real transformation in this regard should be considered an imperative need. Adherence of tax authorities to the spirit of the law would undoubtedly improve and raise the level of tax compliance on the side of taxpayers.

Revision of structure of tax revenues is, according to the interviewee, a must. At the present, the revenue depends overwhelmingly on corporate and salary taxes. Business tax occupies a position not comparable to the overall significance and size of the relevant category of taxpayers. The sales taxes are so meager, that nobody would bother himself to think about them. This country lacks the system of value added tax, despite the outstanding role this very important tax plays in majority of the world countries.

The need for application of the modern electronic data processing technology in domain of taxation is felt everywhere. Some steps have been taken, but they are - in most cases - not followed up appropriately. Administration of taxation under the present conditions would fail, if a definitive strategy of computerization would not be adequately applied.

Extensive tax exemptions granted under the present laws have deprived the country from the revenue on more than 60%

founded in recent years.

Tourism is a significant activity, and there were about 9 million visitors to the province in the Iranian year of 1373 (1994-95). The most prominent attraction of the province is the holy mausoleum of Imam Reza, the most sacred sanctuary of the country, to which the city Mashhad (administrative center of the province) owes its holiness. Other places of interest, as well as the healthy climate and beautiful landscape of the area are also of great attractiveness.

More than 7% of all industrial manufactures of the country are located in the province of Khorasan. They are contributing 5% of the total value of manufactured products in the country.

Mineral resources include principally coal, iron ore, chromite, feldspath, kaoline, turquoise, as well as the natural gas, which has been the main reason for erection of the Khangiran refinery.

TAX REVENUE

Direct tax revenue was IR 125 billion in 1373 (1994-95). The

largest component was corporation tax which contributed 40% of that figure, followed by business tax on non-corporate persons (22.5%), tax on salary and wages (18.2%), rental tax (4.7%), tax on transfer of goodwill (10%), inheritance tax (3.24%), and miscellaneous others (1.36%). Indirect taxes totaled IR 13 billion. The main sources were different taxes imposed on cars, and the sales tax on soft drinks (collected at the wholesale stage).

ACHIEVEMENTS

The Directorate of Economic Affairs and Finance of the province (referred to hereafter as the Department) has had successes in realization of some corrective programs. Among them one can refer to the following:

- Setting up of new tax offices (both common and specialized ones), and additional bodies for settlement of tax disputes. This step was accompanied by arrangements for increasing the efficiency and yield of the organization.
- Measures are being adopted

to give courage to employees and to arouse their interest in doing their work to perfect. These measures include: observing impartiality and fairness in dealing with promotional and compensation system of the staff, regular inspection of tax offices across the province, and organizing special training courses with a view to achieve higher standards of job performance.

- Improving the quality of tax assessment. Extensive efforts have been rendered to draw the attention of tax assessors and other officials to the fact that the assessment of tax liability must be based on objective evidence and information. Respect for law and observance of legal principles and criteria are always emphasized by the Department.
- As far as the small businesses are concerned, the facility foreseen in the Note 6 to the Article 100 of the Direct Taxation Act is mostly applied. The taxable income in such cases is fixed in consultation with the unions of relevant businesses.

The Department is always in

TAXATION IN THE PROVINCE OF KHOASAN

An Interview with the Director General of Economy and Finance
of the Province of Khorasan

Mr. Ali Latif Golzar, the Director General of the Economic Affairs and Finance of the province of Khorasan, provided an interview to this Maliyat journal concerning the major issues of taxation within the province. A selection of the most important points raised in the interview will be presented in this article.

GENERAL BACKGROUND
Khorasan has an area of about 313000 square kilometers and an estimated population of 6.2 million. The population density is about 19 per square kilometer - around half of that in the country on the whole. Of the

economically active population of the province over 31% engage in agriculture, and 15.9% in manufacturing.

The gross domestic product figures are not produced regularly. According to some appraisements, the GDP at prices in 1370 (1991-92) was estimated at 3946.3 billion Iranian Rials (IR), giving a per caput figure of about IR 636500. It is proportionately lower than the per capita GDP at the national level; an indication of relative poverty in the province. Khorasan borders on Turkmenistan on the north, and upon Afghanistan on the east. This position has caused, in recent

years, problems such as smuggling, overpopulation of some areas, security issues, and the like.

It has brought about some positive effects as well. The shape and composition of the provincial economy have been changed as a result of trade relationship with the Central Asian republics of the former Soviet Union. This would obviously have appreciable effects on the growth of non-oil exports of the country. Many trade and business agreements have been concluded between the private and public persons from Iran and those republics. Several international transport companies have also been

administration. They have not been ready to recognize the profession, or more exactly speaking, they have ignored the very existence of it in most occasions. One may find some transient hints in tax regulations to tax advisors. These references, however, are mostly of blocking nature, and could be considered as an indication of the same negative attitude.

Side by side the process referred to above, the realities of the objective conditions have been taking effect, manifesting their natural and unavoidable results. The need for tax consultation and advocacy has led to appearance of tax advisors. In spite of reluctance of authorities, people are referring to tax consultants, and consultants are referring to tax organs for deliberation and adjudication of hundreds of tax cases.

This situation has created a strange atmosphere, in which the tax administration does not recognize tax advocates, and tax advocates have to find their way - through maneuvers and tricks - to the scene of relationship between the taxpayers and the fisc. No need to say that such an abnormal state of affairs would not always attract normal performers to the scene, and thus possibility would arise for the rights of taxpayers, as well as that of the government, to be lost and ignored. The time has come for the tax administration to pay attention to this very important question,

and put it into proper order.

Neither the taxpayers, nor their rights, are less important than those of the parties to legal proceedings and their claims. The latter enjoy a firmly established system of attorneyship, and the attorneys are subject to a series of legal disciplines and controls.

Similar arrangements should be adopted in the case of tax consultancy. After recognition of the idea in principle, comes the turn of study and preparation. The totality of facts and events observed during the performance of the profession must be taken into consideration. The practice of attorneys-at-law should also be studied, and lessons be taken from their weaknesses and malfunctions. Comparative study about the profession of tax advocacy in other countries is a must for this purpose. It would avail us useful ideas and appropriate courses of action.

This journal has always been mindful of putting the profession into order. Special articles devoted to this purpose in the past, and it will be dealt with in the future as well. We would like also to declare our readiness to take part in studies suggested above, and to bear our share in the endeavors to bring about this significant and unavoidable task.

Dr. Aliakbar Arabnazari

MALIYAT

IRANIAN TAX REVIEW

No. 10, Autumn & Winter
1995-96

Publisher:

College of Economic Affairs
P. O. Box: 15875 - 1111
No. 153, Taleghani Ave.,
Tehran, 15918, I. R. Iran
Tel: (0098)21 6464518
Fax: (0098)21 6419716

President:

Dr. Aliakbar Arabmazar

Editor:

Dr. Mohammad Tavakkol

Subscription rates:

\$15 a year, \$4 a copy

(Inclusive of postage and handling - see the
attached order form)

MALIYAT ACCEPTS ADVERTISEMENTS

(See the second page of the cover)

In this issue:

<i>From the President</i>	1
<i>Taxation in the province of khorasan</i>	3
<i>Tax News</i>	7
<i>Abstracts of Persian Articles</i>	11

IN THE NAME OF GOD

FROM THE PRESIDENT

We have never ceased our endeavor to play a valuable role in re-introducing the issues that are of special significance for improvement of the Iranian tax system. Taxation system is a multidimensional concept, in which the taxpayers and their problems hold an outstanding position. To assume a viable tax system, while ignoring the taxpayers' rights and problems, is an absurd supposition. The rights of taxpayers, on the other hand, depend on both the tax law and regulations, as well as the procedures and formalities observed by the tax officials in day by day handling of their duties. Each of these aspects comprises a series of delicacies and requires sophisticated techniques, which are the outcomes of decades of action and performance. Acquiring skill and dexterity in this domain needs certain level of education and knowledge, and also sufficient practice and training. The layman would face difficulties, and might lose his case, without turning for help to those availed of such skills and expertise. The founders of the Iranian modern justice administration had in mind this obvious fact, the first day they embarked on their significant project. The profession of advocacy in the field of civil and criminal actions came into being about seventy years ago, and a contemporary bar association was established at the same time.

As far as the tax cases are concerned, however, a different course of action has taken place. The tax advocacy has had a fate apart from its twin, the juridical advocacy.

The first and foremost factor leading to this abnormal destiny was, and yet is, the negative attitude of the tax