



طرح روی جلد: حمیدرضا محسنی

بِسْمِ اللَّهِ الرَّحْمَنِ الرَّحِيمِ

مالیات

فصلنامه مالیاتی

شماره یازدهم، بهار ۱۳۷۵

صاحب امتیاز: دانشکده امور اقتصادی  
مدیر مسئول: دکتر علی اکبر عرب مازار  
زیر نظر هیأت تحریریه  
دبیر هیأت تحریریه: دکتر محمد توکل  
امور مالی: بهرام گرایلی افرا

۲	دکتر علی اکبر عرب مازار	سراغاز
		صلاحیت قانونی نقض و ارجاع شورای عالی مالیاتی، و امکان انتفاء آن
۳	محمد حسین سید زمانی	برحسب رویه برخی از هیأت‌های همعرض
		نکاتی چند پیرامون موافقتنامه‌های حمل و نقل بین‌المللی کالا و مسافر
۷	دکتر محمد توکل	و مقررات مالیاتی آنها
		انتخاب، آموزش، و ارتقاء کادر مالیاتی
۱۱	دکتر علی اکبر عرب مازار	در جمهوری فدرال آلمان
۱۴		وزرای دارائی ایران
		سود سرمایه‌های ناشی از افزایش قیمت سهام
۱۵	(تحقیقات مالیاتی)	و تشخیص مالیات آن
		عملکرد مالیاتی سفارتخانه‌ها و نمایندگی‌های دیپلماتیک خارجی
۱۹	(تحقیقات مالیاتی)	در زمینه مالیات حقوق و غیره
۲۲	دکتر عبدالکریم کاظمی و یسری	مالیات و بهینه سازی فعالیت‌های اقتصادی
		بررسی‌های تطبیقی: نرخ مالیات بر شرکت در ونزویلا و نیجریه
۲۸	دکتر محمد توکل	و مقایسه آن با ایران
۳۳	م.ت. همدانی	از تاریخ مالیات: ایران باستان - دوران هخامنشی
۳۵		یک سند مالیاتی از زمان جنگ جهانی اول
۳۷		نامه‌های خوانندگان
۳۹		اصطلاحات مالیاتی بین‌المللی
۴۴	دکتر محمد توکل	آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی
		قوانین، تصویب‌نامه‌ها، و بخشنامه‌های مالیاتی،
۴۷		و آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی
		بخش انگلیسی

صفحه آرائی: مجید رستمی  
حمیدرضا محسنی  
طرح‌ها: حمیدرضا محسنی  
حروفچینی: مجید رستمی  
لیتوگرافی و چاپ: چاپخانه بهمن

- مطالب مندرج در مجله الزاماً مبین رأی و نظر مسئولان آن نیست.
- مجله در ویرایش و حذف مقالات آزاد است.
- مطالب رسیده بازگردانیده 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

آنچه در قاموس مالیاتی از آن تحت عنوان تمکین مودیان یاد می‌شود، به اجماع اهل خبره غایت آمال مدیریت مالیاتی در هر گوشه‌ای از جهان است و همه می‌کوشند تا به درجاتی هر چه رفیع‌تر از این ایده‌آل بزرگ دست یابند.

دامنه بحث پیرامون این موضوع بسیار گسترده است و مسائل و قضایای عدیده‌ای را در بر می‌گیرد. در این میان یک نکته مسلم است و آن این که روحیه تمکین باید در شخص مؤدی به وجود آید و به همین دلیل توجه به واکنش‌ها و حالات روانی او در درجه نخست اهمیت قرار دارد.

اما چه عواملی می‌توانند در این واکنش‌ها مؤثر افتند؟ نکات بسیاری را می‌توان در پاسخ به این پرسش مطرح کرد، ولی بدون تردید رفتار مالیاتی در قبال مودیان به عنوان یکی از مهم‌ترین این عوامل قابل ذکر و تاکید است. منظور از رفتار مالیاتی کیفیت عملکرد مدیریت سازمان مالیاتی در قبال مودیان است، و این عاملی است که به تنهایی می‌تواند دست‌آوردهای نظام مالیاتی را تحت تأثیر قرار دهد. مقوله‌ای به این اهمیت باید تحت نظام و انضباط در آید، و این معنی بیش از هر چیز مستلزم هدفمند کردن رفتار مالیاتی است. غفلت از این نکته سبب خواهد شد که رفتار مالیاتی تابع هدف‌های پراکنده شود و احتمالاً بیش از همه تحت تأثیر مقاصد شخصی قرار گیرد.

اهداف نظام و رفتار مالیاتی را باید سیاستگذاران و مدیریت مالیاتی کشور تعیین کنند، و این نظام را در مجموع به سوی چنان هدف‌هایی سوق دهند. وجود هدف یا اهداف روشن سبب انتظام و جهت‌گیری سالم رفتار مالیاتی خواهد شد و از عملکرد خلاف منطق و مُخَلّ به مقاصد اصلی و علت وجودی سازمان مالیاتی جلوگیری به عمل خواهد آورد.

برخی مصوبات و دستورهای مدیریت مالیاتی در ماه‌های اخیر به نحوی است که می‌توان آن‌ها را مُعَبَّر این‌گونه جهت‌گیری مثبت تلقی کرد. به عنوان نمونه در یکی از این دستورها به مساله فقد یا کسر امضاء اعتراضیه‌های مودیان، و یا امضاء اعتراضیه توسط غیر مودی، اشاره شده که مراجع مربوط به همین دلیل از ترتیب اثر دادن به آنها خودداری کرده‌اند. این رفتار که ضمن دستور مدیریت مالیاتی با نظر منفی تلقی گردیده از توجه صرف به ظاهر قضایا و نادیده گرفتن هدف اصلی مقررات قانونی حکایت می‌کند. نیت قانونگذار اعطاء حق و آخواهی به مودیانی بوده است که نتیجه کار مرحله تشخیص را به هر علت نپذیرفته‌اند. سلب چنین حقی از مودی به صرف نقص امضاء می‌تواند آن هدف و نیت اصلی را نقض کند، و به همین سبب در دستور مورد بحث آمده است که در چنین حالاتی رسیدگی به اعتراض مودی باید ادامه یابد مگر آن که به طریقی از غیر واقعی بودن اعتراض اطمینان حاصل شود.

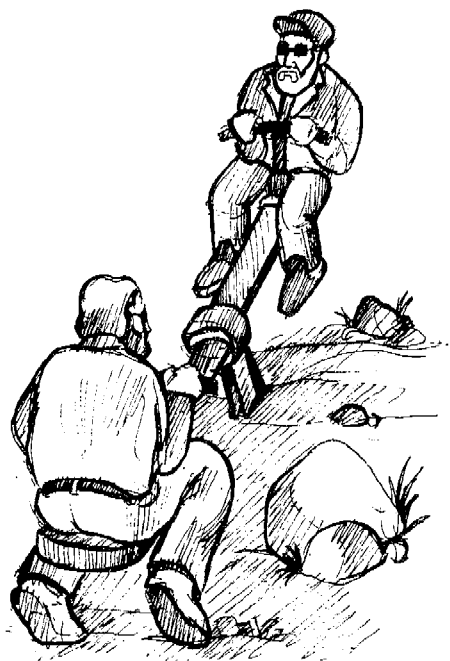
بخشنامه دیگر در ارتباط با مطالبه مالیات متعلق به حق واگذاری مقرر داشته است که چنین مطالبه‌ای باید مستند و متکی به دلایل حاکی از ردوبدل شدن سرقفی باشد و در غیر این صورت مطالبه مالیات بی‌مورد بوده و با متخلفین برابر مقررات برخورد خواهد شد. این دستور کوتاه و منجز مویذ یکی از بدیهی‌ترین و در عین حال مهم‌ترین اصول دادرسی و تامین عدالت است که در همه زمان‌ها و همه جوامع مورد تاکید بوده است؛ کسی را نمی‌توان مدیون به شمار آورد مگر آن که دلیلی معقول و قابل پذیرش بر وجود دین اقامه گردد.

امید است این دستورات و نظایر آن‌ها طبیعتاً رسوخ هر چه بیشتر اندیشه قانونمندی در نظام مالیاتی کشور باشد. ممکن است کسانی تصور کنند که در چنین صورتی یکی از امکانات وصول مالیات تضعیف شده و کاهش درآمدها را در پی خواهد داشت. اما این تصور چندان به واقعیت نزدیک نیست، و بلکه بعکس مطالبه مالیات بدون اتکاء بر دلایل محکم، از یک سو اندیشه گریز از مالیات را تقویت خواهد کرد و از سوی دیگر سرخوردگی مودیان از نظام مالیاتی را به دنبال خواهد داشت که این نتیجه دقیقاً مغایر ایده‌آل تمکین مالیاتی است، که سرمقاله حاضر را از بحث در باب آن آغاز کردیم.

علی اکبر عرب‌مازار

# صلاحیت قانونی نقض و ارجاع شورای عالی مالیاتی و امکان انتفاء آن برحسب رویه برخی از هیأت‌های همعرض

محمد حسین سید زمانی



این مقاله مسأله شایان توجهی را مطرح می‌سازد که در صورت تعمیم می‌تواند منشأ مغایرت با روح قانون و اصول راجع به تشکیلات و سلسله مراتب دادرسی مالیاتی گردد. رعایت موازین مصرح در قانون و اطمینان از نقض ناپذیری آن بر اثر سلاق شخصی، تمکین مالیاتی بیشتر، و در نهایت امر، منافع بالاتری را برای جامعه تأمین می‌نماید، و بر احتمالات زودگذر تحصیل درآمدهای موردی قطعاً مرجح است. از همین رو امیداست موضوع در سطح مدیریت و اجراء مورد عنایت بیشتر قرارگیرد و راه حل مؤثری در این زمینه اندیشیده شود.

## صلاحیت نقض و ارجاع شورای عالی مالیاتی

تفکیک بین رسیدگی ماهوی و شکلی و پیش بینی مراحل و مراجع جداگانه برای هر یک از این دو نوع رسیدگی از جمله اصول شناخته شده دادرسی امروزی است، که در قانون مالیاتی کشور ما نیز جای خود را باز کرده و سال‌های سال است که مورد عمل سازمان دادرسی مالیاتی می‌باشد. دادرسی در ماهیت قضایای مالیاتی به‌طور عمده بر عهده هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی مقرر است که تا مرحله صدور رای قطعی ادامه می‌یابد. سپس مرحله رسیدگی شکلی آغاز می‌شود که به حکم بند ۴ ماده ۲۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم در صلاحیت شورای عالی مالیاتی قرار دارد. متن قسمت مربوطه ماده قانونی از این قرار است:

«وظایف و اختیارات شورای عالی مالیاتی به شرح زیر است ....»

۴. رسیدگی به آراء قطعی هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی که از لحاظ عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه یا نقض رسیدگی مورد شکایت مؤدی یا ممیز کل واقع شده باشد.»

هرگاه شکایتی به این مضمون واصل شود، برای رسیدگی به یکی از شعب شوروی فرستاده می‌شود و آن شعبه «موظف است بدون ورود به ماهیت امر صرفاً از لحاظ رعایت تشریفات و کامل بودن رسیدگی‌های قانونی و مطابقت مورد با قوانین و مقررات موضوعه به موضوع رسیدگی، و مستنداً به جهات و اسباب و دلایل قانونی رای مقتضی بر نقض آراء هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و یا رد شکایت

مربوط صادر نماید...».

گام بعدی پس از نقض رای در شوروی ارجاع پرونده به یک هیأت حل اختلاف جدید جهت رسیدگی مجدد است. هیأت جدید «مجدداً به موضوع اختلاف مالیاتی بر طبق فصل سوم این باب (بسیاب پنجم) و با رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی رسیدگی و رای مقتضی می‌دهد. رای که بدین ترتیب صادر می‌شود قطعی و لازم‌الاجراء است. حکم این ماده در مواردی که آراء صادره از هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی اعم از بدوی یا تجدید نظر توسط دیوان عدالت اداری نقض می‌شود نیز جاری خواهد بود.»

## رویه برخی از هیأت‌های حل اختلاف همعرض

آنچه تا اینجا گفتیم به نقل از متن قانون (مواد ۲۵۵، ۲۵۶ و ۲۵۷) بود که به وضوح حکایت از لزوم رعایت نظر شعبه شوروی توسط هیأت همعرض می‌نمود.

اما برخی از هیأت‌های همعرض در مرحله رسیدگی پس از نقض طریقه خاصی را طی می‌کنند، و آن توسل به دلایل جدید به منظور صدور رای هم‌امنگ بارای اولیه است که قبلاً در شوروی به سبب ایراد شکلی نقض شده بود. فرض کنید مؤدی مالیاتی مدعی معافیت مالیاتی خاصی بوده که استفاده از آن مستلزم دارا بودن شرط‌های «الف» و «ب» است. در مرحله رسیدگی اولیه ماموران تشخیص و هیأت حل اختلاف وجود شرط الف را محرز ندانسته و

مؤدی را غیر ذیحق در استفاده از آن می‌شناسند. بر اثر شکایت مؤدی قضیه در شورای مطرح و پس از رسیدگی، شورای به این نتیجه می‌رسد که به گواهی پرونده شرط الف موجود بوده و به آن توجهی نشده است. بنا بر این رای نخستین نقض می‌شود و موضوع به هیات همعرض ارجاع می‌گردد.

در این مرحله ممکن است احراز شرط ب، که قبلاً ایرادی در باب آن به عمل نیامده بود، مورد تردید قرار گیرد و هیات همعرض این بار تحت این عنوان جدید مؤدی را غیر ذیحق بشناسد.

این رویه یعنی تجدید محکومیت مؤدی به بی‌حقی تحت عناوین جدید، از سوی برخی از هیات‌های همعرض به کار برده می‌شود و همین رویه است که موضوع اصلی بحث ما را تشکیل می‌دهد.

در کنار این رویه، و به دنبال آن، رویه دیگری نیز جاری است، و آن این که در این مرحله ثانی دیگر مؤدی را ذیحق به استفاده از بند ۴ ماده ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم و طرح دعوی شکلی در شورای عالی مالیاتی نمی‌شناسند.

هریک از این دو رویه را ضمن مقاله حاضر مورد بحث قرار می‌دهیم:

### هیات همعرض و رسیدگی به دلایل جدید

اگر بخواهیم بی مقدمه چینی وارد بطن قضیه شویم، باید بگوئیم جان مطلب (از جهت حقوقی) در این است که بدانیم آیا هیات همعرض باید فقط به مساله مابه‌الاختلاف توجه کند و فرض را بر این قرار دهد که آنچه در مرحله پیشین مورد توجه و ایراد ذوی‌الحقوق (مؤدی و مامور تشخیص) واقع نشده فارغ از رسیدگی است، و یا این که حق یک رسیدگی تمام عیار همانند مرحله نخستین برایش محفوظ، و موظف به آن است؟ و اگر پاسخ مثبت باشد، آنگاه سؤال دیگری پیش می‌آید و آن این که آیا هیات همعرض می‌تواند دلایل جدید را نیز مورد توجه قرار دهد یا خیر؟

### سؤال اول

عبارات قانون در رابطه با این نکته چنین است:

«... مرجع مزبور (هیات همعرض) مجدداً به موضوع اختلاف مالیاتی بر طبق فصل سوم این باب و با رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی رسیدگی و رای مقتضی می‌دهد...»

فصل سومی که در اینجا به آن اشاره شده عیناً همان فصلی است که نحوه تشکیل و شیوه عمل هیات حل اختلاف معمولی را معین می‌کند. بنابراین ظاهراً می‌توان نتیجه گرفت که همه صلاحیت‌هایی را که هیات حل اختلاف معمولی دارا می‌باشد، هیات همعرض نیز داراست، باندو قید معین: یکی این که موظف به رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی است، و دیگر این که کار او رسیدگی به «موضوع اختلاف مالیاتی» است.

با این مقدمه به مثالی که قبلاً زدید باز می‌گردیم. گفتیم شورای

نتیجه‌گیری نمود که مؤدی برخلاف نظر هیات حل اختلاف اولیه دارای شرط «الف» برخوردار از معافیت مالیاتی می‌باشد. پس قدر متیقن این است که هیات همعرض دیگر صلاحیت استثنائی خلاف این نظر شورای را ندارد و این نکته خاص قابل تجدید بحث نیست. اما همان‌گونه که بیان داشتیم هیات همعرض ممکن است راه دیگری را برای تایید برگ تشخیص طی کند، و آن این که بگوید که مؤدی شرط «ب» برخوردار از معافیت را فاقد است، و در نتیجه معافیتی به وی تعلق نمی‌گیرد. اعتبار این مانور حقوقی به نکته دوم باز می‌گردد: «موضوع اختلاف مالیاتی» که هیات همعرض باید مورد رسیدگی قرار دهد کدام است؟ آیا موضوع اختلاف این است که شرط «الف» برخوردار از معافیت وجود دارد یا خیر؟ و یا بود نبود معافیت به طور کلی - و حتی از آن وسیع‌تر، میزان بدهی مالیاتی مؤدی - موضوع اختلاف است؟

به نظرمی‌رسد لااقل در مورد هیات همعرض باید قائل به «تفسیر مضیق» گردید، به این معنی که گفت: کار رسیدگی به کل قضیه مالیاتی در مراحل قبلی انجام شده و هر کنکاشی ضرورت داشته در جای خود صورت پذیرفته و در نهایت تنها یک یا چند نکته شکلی باقی بوده که تکلیف آن هم توسط شورای معین گردیده، و بر اساس این تعیین تکلیف باید رای هیات همعرض صادر شود. بحث درباره سؤال دوم رنگ و بوی دیگری به این استدلال می‌دهد.

### سؤال دوم

مثالی که زدید حاکی از این بود که دلیل یا دلایل جدیدی در تایید نظر یکی از دوسوی اختلاف، که در این مثال مامور تشخیص است، اقامه می‌شود و رای هیات بر این اساس در جهت عکس نتیجه‌گیری شورای عالی مالیاتی صادر می‌گردد. یک قاعده قدیمی در دادرسی‌های حقوقی جاری است، و آن قاعده اجتناب از پذیرش دلایل جدید در مراحل پیشرفته دادرسی است. حکمت این قاعده روشن است: مصلحت ایجاب می‌کند که نوعی محدود زمانی برای استماع مطالب، دلایل و خواسته‌های طرفین هر دعوی و اختلافی قائل شویم. در غیر این صورت باب ادعا و جدل مفتوح مانده و در مجموع مایه تزلزل حقوق اصحاب دعوی خواهد گردید. موارد مرور زمان پیش‌بینی شده در قانون مالیات‌های مستقیم نیز مبتنی بر همین مصلحت است. جامعه حاضر شده است از حق خود صرف‌نظر کند تا بتواند در ازاء آن ثبات و اطمینان حقوقی پیدا آورد. حکم مندرج در پاراگراف سوم بند ۲ ماده ۲۷۰ نیز به طور غیرمستقیم متضمن همین مصلحت است: «ماموران تشخیص که امر مالیاتی مختم را مجدداً مورد اقدام قرار دهند... به انفصال از خدمت...»

اکنون که بحث به قرآنی نظیر مرور زمان و امر مختوم مالیاتی کشید، بد نیست به قرینه دیگری از قانون مالیاتی اشاره کنیم. ماده ۲۴۷ قانون مالیات‌های مستقیم به موارد مربوط به تجدید نظر آراء

هیات‌های حل اختلاف مربوط است. تبصره ۳ این ماده می‌گوید: «در صورتی که پرونده فقط از لحاظ یکی از طرفین قابل تجدید رسیدگی باشد در مرحله تجدید رسیدگی فقط نسبت به اختلاف همان طرف رسیدگی و رای صادر خواهد شد». این بخش از قانون نه تنها حکایت از امکان محدود ساختن رسیدگی هیات به نکته یا نکات خاص و در نتیجه انصراف از توجه به بخش‌های دیگر قضیه مالیاتی طرح شده دارد، بلکه به طور ضمنی حاکی از این مطلب نیز هست که امر رسیدگی به موضوع اختلاف منقطع است. به عبارت دیگر هر مطلبی که دو طرف قضیه یعنی ممیز و مؤدی پیرامون آن اختلاف داشته باشند مورد رسیدگی و فیصله قاضی قضیه یعنی هیات حل اختلاف مالیاتی قرار می‌گیرد.

برای روشن شدن مطلب فرض می‌کنیم همان اختلافی که مثال زدیم یعنی احراز یا عدم احراز شرط «الف» معافیت مالیاتی موضوع اختلاف ممیز و مؤدی باشد و هیات حل اختلاف بدوی نظر ممیز را تایید کند و سپس مؤدی بپردازد ده درصد مالیات مورد رای خواستار تجدید نظر شود و موضوع در هیات حل اختلاف مالیاتی تجدید نظر مطرح گردد. از آنجاکه شرط مذکور در بند ۲ ماده ۲۴۷، یعنی اختلاف بیش از ۲۰ درصد بین مبلغ رای و برگ تشخیص، محقق نشده بنابراین موضوع فقط از جهت مؤدی قابل تجدید نظر است و هیات به حکم تبصره ۳ ماده ۲۴۷ تنها به اعتراض او مبنی بر احراز شرط معافیت «الف» رسیدگی می‌کند. در اینجا دیگر هیات نمی‌تواند بود یا نبود شرط «ب» را مورد کاوش و بحث قرار دهد.

## اجمال قانون

باید اذعان داشت که قانون مالیاتی در این زمینه تا حد بالنسبه زیادی مجمل است. فصل سوم از باب پنجم قانون که به این بحث مرتبط است بیش از هر چیز سازمان و نحوه تشکیل و حدنصاب‌های هیات و مسائل آئینی دیگری از این قبیل را مورد بحث قرار داده است. یگانه ماده‌ای از این فصل که کیفیت دادرسی مالیاتی ضمن آن مورد توجه واقع شده ماده ۲۴۸ است که ضمن آن هیات موظف شده است رای خود را به طور موجه و مدلل نسبت به اعتراض مؤدی صادر کند و در صورت تعدیل درآمد مشمول مالیات جهات و دلایل آن را قید کند.

در این فصل به مسائلی از این گونه برخورد نمی‌کنیم که فرضاً انواع دلایل کدام‌اند، تا چه مرحله‌ای طرفین حق اقامه دلیل دارند، آیا هیات که قاضی اختلاف است راساً حق «تحصیل دلیل» به سود احد طرفین را دارد؟، آیا مسائل و «خواسته‌های جدید» تا پایان خط قابل طرح است؟ و نکات دیگری از این قبیل. حال آن‌که در آئین دادرسی مدنی تکلیف این نکات و بسیاری مسائل دیگر به تفصیل معین شده است. در این وضعیت که قانون به اندازه کافی گویا نیست، طبیعی است که میدان برای تعبیر و تفسیر باز می‌شود. آنچه در مقاله

حاضر عنوان شد نیز به نوبه خود تفسیری است که امید است از سوی اهل نظر مورد بحث و نقد قرار گیرد و راه حل نهایی برای این مشکل یافت شود، مشکلی که الزاماً مورد توجه سازمان مالیاتی نیز قرار گرفته، و این مطلبی است که هم اکنون به آن اشاره خواهیم کرد.

## رای هیات عمومی شورای عالی مالیاتی

ضمن رای شماره ۳۶۱۳-۳۰/۴ مورخ ۷۲/۳/۵ هیات عمومی شورای عالی مالیاتی (شماره سوم مجله مالیات، صفحه ۵۵) گفته می‌شود که به نظر اداره کل مالیات بر شرکت‌ها «در مواردی که شعبه شورای عالی مالیاتی رای هیات حل اختلاف تجدید نظر را صرفاً با یک دلیل خاص نقض می‌کند هیات حل اختلاف مالیاتی تجدید رسیدگی همعرض موضوع ماده ۲۵۷ قانون مکلف است فقط از جهت مذکور رسیدگی و اقدام به صدور رای نماید و لذا اگر هیات مذکور به جهت یا جهات دیگری غیر از نظر شعبه شورای عالی مالیاتی اقدام به صدور رای نماید رای صادره بر خلاف مدلول ماده ۲۵۷ بوده و قطعیت نداشته و قابلیت اجراء ندارد...»

این نظر اداره کل مالیات بر شرکت‌ها دقیقاً مؤید استنتاجی است که در بالا به آن رسیدیم. هیات همعرض موضوع را صرفاً باید از جهت نکته مورد نظر شورای بررسی کند و به مسائل و جهات دیگر نپردازد.

هیات عمومی شورای عالی مالیاتی این نظر مالیات بر شرکت‌ها را مورد بررسی قرار داده و ابتدا اظهار نظر نموده است که: «طبق نص صریح ماده ۲۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ هیات‌های حل اختلاف مالیاتی موضوع ماده مزبور باید در رسیدگی مجدد با رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی رای مقتضی صادر نمایند...» این عبارت نیز برداشتی را در جهت همان استنتاج القاء می‌کند، اما آنچه به دنبال آن آمده چیز دیگری است: «... و با ملاحظه این که به موجب قسمت اخیر ماده یاد شده آراء صادره قطعی و لازم‌الاجراء است موقوف‌الاجراء گذاردن آنها به هیچ وجه و جهات قانونی ندارد». پیش از هر چیز در این رای ناسازگاری بین این دو بخش رای هیات خودنمائی می‌کند. بهتر بود دست کم واژه «امّا» یا عبارت «باین وجود» بین عبارات اول و دوم قرار داده می‌شد.

با وجود این ناسازگاری ظاهری مقصود هیات عمومی روشن است: هر چند هیات همعرض موظف به صدور رای براساس نظر شعبه شورای عالی مالیاتی بوده و در عمل این تکلیف را رعایت نکرده است، اما به هر تقدیر رای آن باید اجراء شود زیرا قانون رای هیات همعرض را «قطعی و لازم‌الاجراء» دانسته و گریزی از آن نیست.

بنابراین هیات عمومی شورای عالی مالیاتی خود استنتاج و نظری را که به آن اشاره کردیم لاقلاً به طور ضمنی می‌پذیرد و با آن مخالفتی ابراز نمی‌دارد، اما با توجه به قطعی و لازم‌الاجراء

بودن رای هیات همعرض راهی جز اجرای آن نمی‌شناسد. این نکته خود مساله جداگانه‌ای است که کمی پائین‌تر به آن خواهیم پرداخت. اما اکنون بحث در باره مشکل ایجاد شده برای سازمان مالیاتی را پیگیری می‌کنیم.

رای هیات عمومی که هم‌اکنون از بحث راجع به آن فارغ شدیم خود نمونه‌ای از وجود این مشکل است. در سطح مدیریت مساله کاملاً شکافته شده و تاکید بسیار بر لزوم اجتناب از این رویه به عمل آمده است. دست کم دو بخشنامه مؤکد در این زمینه در دست است. ضمن بخشنامه نخست (شماره ۳۰/۴/۴۷۴۱/۱۳۰۹۲ مورخ ۶۹/۳/۳۰) آمده است: «...در مواردی که رای مورد شکایت از طرف شعبه شورای عالی مالیاتی نقض می‌گردد پرونده امر جهت رسیدگی مجدد به هیات حل اختلاف دیگری ارجاع خواهد شد و مرجع مزبور مجدداً موضوع اختلاف مالیاتی را بر طبق فصل سوم قانون مذکور و با رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی رسیدگی و رای مقتضی می‌دهد... متاسفانه در بعضی موارد مشاهده گردیده که هیات‌های مذکور علی‌رغم الزام قانونی به تبعیت از نظر شعبه شورای عالی مالیاتی آرائی برخلاف آن صادر نموده و علاوه بر نقض صریح و آشکار قوانین مالیاتی اسباب سلب اعتماد عمومی را نسبت به وزارت امور اقتصادی و دارائی و علی‌الخصوص مراجع دادخواهی پیش‌بینی شده در قانون مالیات‌های مستقیم فراهم نموده‌اند که صدور چنین آرائی تخلف انتظامی محسوب می‌گردد. علی‌هذا مؤکداً و برای آخرین بار یادآور می‌گردد که هیات‌های مذکور قانوناً مکلف به ...»

بخشنامه دوم (شماره ۳/۵۸۵۲۶/۴/۱۳۱۰۳ مورخ ۱۳۷۲/۱۱/۱۶) که حدود سه سال پس از بخشنامه نخست صادر شده مجدداً همین مشکل را به میان کشیده و می‌گوید: «به قرار مسموع بعضی از هیات‌های حل اختلاف مالیاتی حکم قسمت اخیر ماده ۲۵۷ قانون مالیات‌های مستقیم... را مبنی بر لزوم رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی در صدور رای نادیده گرفته و از این جهت علاوه بر این که مرتکب تخلف قانونی و عدم اجرای صحیح مقررات می‌شوند موجبات نارضایتی و بدبینی مؤدیان و مراجعه و شکایت آنها را به سایر مراجع غیر مالیاتی نظیر... فراهم نموده و در نهایت سبب تاخیر در وصول مالیات‌های حقه نیز می‌شوند. لذا... متذکر می‌شود رعایت حکم قسمت اخیر ماده ۲۵۷ از الزامات صریح قانونی بوده و در صورتی که حکم مزبور رعایت نشود متخلفین از طریق دادستانی انتظامی مالیاتی...»

عبارات دو بخشنامه فوق بسیار روشن و بی‌نیاز از توضیح و تشریح است. هردوی آنها به وجود رویه‌ای که موضوع بحث حاضر است تصریح می‌کنند و از اهتمام مدیریت مالیاتی نسبت به ترک آن حکایت دارند.

### عبارت «قطعی و لازم‌الاجراء»

دیدیم که هیات عمومی شورای عالی مالیاتی در رای مورخ ۷۲/۳/۵ خود به قطعی و لازم‌الاجراء بودن رای هیات حل اختلاف

همعرض اشاره نموده و به این دلیل آن را با وجود مغایرت با نظر شعبه شوری غیر قابل انصراف تلقی کرده بود. این نظر در پاسخ به اظهار نظر اداره کل مالیات بر شرکت‌ها صادر شده بود که گفته بود رای هیات همعرض به سبب عدم رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی باید موقوف‌الاجراء نهاده شود. بی آن که وارد این بحث شویم مطلب را از دید دیگری مورد توجه قرار می‌دهیم، و آن این که آیا همین رای قطعی و لازم‌الاجراء به علت «عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه» قابل طرح در شورای عالی مالیاتی هست یا خیر؟ به عبارت دیگر، مفهوم عبارت «قطعی و لازم‌الاجراء» چیست؟

از نظر ادبیات حقوقی اصطلاح قطعی و لازم‌الاجراء به معنی آن است که رای صادر شده را دیگر نمی‌توان مورد رسیدگی ماهوی قرار داد، اما رسیدگی شکلی به آن در مرحله فرجامی بلامانع است. این‌گونه رسیدگی نسبت به قضایای مالیاتی همان است که از سوی شورای عالی مالیاتی صورت می‌پذیرد و مبنای آن بند ۴ ماده ۲۵۵ قانون مالیات‌های مستقیم است.

عبارت قطعی و لازم‌الاجراء در مورد رای هیات معمولی تجدید نظر نیز آمده است (صدر ماده ۲۴۷)، ولی همین رای به حکم ماده ۲۵۵ قابل رسیدگی در شورای عالی مالیاتی است.

رای هیات همعرض که در آن حکم قانون مبنی بر لزوم رعایت نظر شعبه شورای عالی مالیاتی نادیده گرفته شده می‌تواند یک نمونه «عدم رعایت قوانین و مقررات موضوعه» تلقی شود، ضمن این که حق رسیدگی شکلی به شرط وجود مقتضی و فقد مانع برای مؤدی محفوظ است. هر چند که این رسیدگی در فرض ما یک بار انجام شده ولی آنچه اکنون مطرح است یک نکته جدید است که قبلاً شورای عالی مالیاتی فارغ از آن بوده است.

البته ممکن است ایراد شود که این طریق چاره قاطعی برای مشکل نیست و به فرض صدور رای شوری در مرحله ثانی نیز ممکن است هیات همعرض دوم باز به همان راه رود که هیات پیشین رفته بود. شاید راه عملی دیگر این باشد که هیات همعرض را در استان دیگری انتخاب کنند تا با خروج پرونده از آن محل مجالی برای اثربخشی تعصب محلی - که می‌تواند یکی از عوامل عمده سرسختی و اصرار در به کرسی نشاندن برگ تشخیص اولیه باشد - باقی نماند.

بدیهی است اگر در این مورد هم بخواهیم به ظاهر قانون - و نه به منطوق آن - بچسبیم و به اصطلاح از مکتب تعبیر تحت‌اللفظی قانون تبعیت کنیم، ممکن است ایراد کنیم که ارجاع به هیات‌های همعرض در سایر استان‌ها به موجب ماده ۲۵۷ در مواردی باید انجام شود که در محل اصلی «یک هیات بیشتر نباشد».

اما به حکم تجربه مدیریت مالیاتی می‌تواند در صورت اهتمام، هم بر این موانع «تحت‌اللفظ» غلبه کند، و هم آن که روح التزام به قانون را که چاره اصلی مشکل است برقرار سازد. □

# موافقتنامه‌های حمل و نقل بین‌المللی کالا و مسافر و مقررات مالیاتی آنها

دکتر محمد توکل



مقامات ضمن ماده دیگری از قرارداد معین شده‌اند. برخی موارد خاص نیز شمرده شده که در آن حالات به گرفتن مجوز نیازی نیست.

مقررات قابل ذکر دیگر قراردادهای یکی مربوط به ممنوعیت حمل و نقل داخلی است، یعنی مثلاً کامیون آلمانی حق ندارد بارهای داخلی ایران را حمل کند. کسانی که به کار

حمل و نقل در خاک طرف متعاقد می‌پردازند موظف به رعایت این قراردادها و سایر مقررات داخلی کشور مقابل هستند. ضمن قراردادهای تکلیف تخلفات متصدیان حمل و نقل نیز معین شده، و کمیسیون مشترکی هم برای نظارت و رسیدگی به مسائل مربوط به اجرای هر قرارداد پیش‌بینی شده است. مبدأ زمانی اجرای قراردادها و طول مدت اعتبار آنها نیز معین گردیده است.

بخش دیگر قراردادهای که به طور خاص در این مقاله مورد توجه می‌باشد، مقررات مالیاتی آنها است. در قرارداد ایران و آلمان این مقررات به طور عمده ضمن مواد ۱۷ و ۱۸، و قسمتی هم ضمن ماده ۱۰، گنجانیده شده است. مواد ۱۲ و ۱۳ قرارداد اوکراین و مواد ۷ و ۸ قرارداد ارمنستان نیز به همین مطلب اختصاص داده شده است.

## تصدی امر

به طوری که از نامه‌های ریاست جمهوری مبنی بر ابلاغ متن قراردادها (پس از تصویب مجلس) برمی‌آید هر سه قرارداد فقط به وزارت راه و ترابری ابلاغ شده‌اند. وزارت راه تصدی اصلی در امر حمل

چندی است که دولت در این زمینه از روابط خارجی به ویژه با جمهوری‌های تازه به استقلال رسیده شوروی سابق فعال گشته و یک سلسله قراردادهای دوجانبه - تحت عنوانی کم و بیش مشابه عنوان فوق - منعقد ساخته است. در این قراردادها که همگی به تصویب مجلس رسیده و جنبه قانونی دارند برخی مقررات مالیاتی نیز مطرح

شده است، و مقاله حاضر نیز بیشتر به بحث در باب همین مقررات اختصاص داده شده است. برای بررسی، سه فقره قرارداد از این گونه که با کشورهای اوکراین، ارمنستان، و آلمان بسته شده انتخاب گردیده‌اند.

## هدف و موضوع قراردادها

همان‌گونه که در مقدمه هر سه قرارداد ذکر شده هدف عاقدان آنها تشویق و آسان کردن حمل و نقل بار و مسافر در قلمرو یکدیگر بوده است، خواه حمل مسافر و کالا از یک کشور طرف قرارداد به مقصد کشور متعاقد دیگر باشد و یا این که فقط بخواهند از خاک کشور متعاقد بگذرند (ترانزیت) و به کشورهای دیگر بروند.

در این قراردادها نخست دو اصطلاح متصدی حمل و نقل و وسیله نقلیه تعریف شده و آنگاه حوزه اجراء معین گردیده، که اگر هم گفته نمی‌شد واضح بود که قرارداد در قلمرو طرف‌های آن قابل اجرا است. سپس اشاره شده است که برای مبادرت به حمل و نقل بار و مسافر در خاک طرف متعاقد باید مجوز از مقامات صلاحیتدار گرفته شود، و این

و نقل کشور را برعهده دارد و ابلاغ قانون هم باید دقیقاً به این وزارتخانه صورت می‌گرفت. ولی قراردادهای مصوب هر سه، مقررات مالیاتی و گمرکی نیز در بردارند و تولیت این امور با وزارت دارائی است. منطق و مصلحت ایجاب می‌کند که هم در زمان تدوین این گونه مقررات و هم به هنگام اجرای آن وزارت دارائی در جریان قرار گیرد. البته شاید به نحوی این منظور تامین شده باشد، که در آن صورت نتیجه مطلوب حاصل است.

## عناوین قراردادهای

۱. از قراردادهای مصوب همه جا تحت عنوان موافقتنامه یاد شده و از کاربرد لفظ قرارداد اجتناب گردیده است. به طور کلی اصطلاحات فارسی مورد استفاده در قراردادهای بین‌المللی با وجود سال‌ها ممارست هنوز چنان که باید و شاید در این کشور جا نیافتاده، و واژه‌ها با مناسبت و بی‌مناسبت به جای یکدیگر به کار می‌روند. نمونه آن دو فقره قرارداد اجتناب از اخذ مالیات مضاعف بین ایران و آلمان است که یکی را به «موافقتنامه» و دیگری را به «قرارداد» تعبیر کرده‌اند حال آن که هر دو از یک جنس و یک قماش‌اند.

۲. باقی اجزاء عناوین قراردادهای نیز از نظم و ربط چندانی برخوردار نیستند، مثلاً:

در مورد آلمان عنوان قانون چنین است: «قانون موافقتنامه حمل و نقل بین‌المللی کالا از طریق جاده...». با خواندن این عنوان آدمی می‌پندارد که فقط پای حمل کالا در میان است، ولی بلافاصله در مقدمه قرارداد ملاحظه می‌کند که علاوه بر کالا حمل مسافر نیز مشمول مفاد قرارداد است.

در موافقتنامه مربوط به آلمان عنوان قرارداد مسأله مالیاتی را نیز در بر می‌گیرد (تحت عنوان مالیات جاده‌ای) ولی عناوین قراردادهای اوکراین و ارمنستان فاقد چنین اشاره‌ای است. در این حالت خواننده حق دارد از مقایسه این موارد نتیجه بگیرد که «لابد» قراردادهای اوکراین و ارمنستان فاقد مقررات مالیاتی هستند. اما چنین نیست و این دو قرارداد نیز مواد مالیاتی مربوط به خود را دارا می‌باشند.

در همان قرارداد آلمان هم ابتدا عنوان «مالیات جاده‌ای» به کار رفته که ظاهراً ترجمه‌ای است از اصطلاح Road Tax انگلیسی. این اصطلاح به مفهوم هر نوع مالیات و عوارضی است که به خاطر استفاده از جاده‌ها اخذ می‌شود. اما هنگامی که به بخش مالیاتی قرارداد مراجعه می‌کنیم، می‌بینیم که مفاهیمی بسیار وسیع‌تر از این مورد نظر بوده است. در آنجا صحبت از مالیات‌ها و عوارض مالکیت و سائل نقلیه، حقوق گمرکی و سود بازرگانی نیز در میان است که هیچ یک مصداق Road Tax نمی‌باشند.

البته چند سطر پائین عنوان اصلی قانون، مجدداً همین عنوان (پس از ذکر ماده واحده) تکرار شده و در آنجا به جای مالیات جاده‌ای از «مالیات و سائل نقلیه جاده‌ای» سخن به میان آمده است، یعنی لفظ

جاده‌ای تعبیر موضع داده و از صفت برای مالیات، به صفت برای وسایل نقلیه بدل شده است.

## مواد مالیاتی قراردادها

مواد ۱۷، ۱۰ و ۱۸ از قرارداد ایران و آلمان، مواد ۱۲ و ۱۳ از قرارداد ایران و اوکراین، و مواد ۷ و ۸ از قرارداد ایران و ارمنستان به مسائل مالیاتی و گمرکی اختصاص داده شده است. ناهماهنگی‌ها و مغایرت‌های زیادی بین این سه دسته از مقررات (و گاهی در بطن هر یک از آنها) به چشم می‌خورد که به چند فقره از آنها اشاره می‌کنیم:

۱. به موجب بند ۱ ماده ۷ قرارداد ایران و آلمان، وسایل نقلیه ثبت شده در هر یک از دو کشور در صورت ورود موقت به سرزمین طرف مقابل «علاوه بر موارد مذکور در ماده ۱۸، به مدت یک سال از پرداخت مالیات‌ها و عوارض مالکیت و فعالیت و وسایل نقلیه» معاف خواهند بود. خواننده قطعاً تصور خواهد کرد که ضمن ماده ۱۸ برخی معافیت‌ها پیش‌بینی شده که اکنون بند ۱ ماده ۱۷ دسته دیگری از معافیت‌ها را به آن می‌افزاید. ولی خیر، ماده ۱۸ شرایط استفاده از معافیت‌های ماده ۱۷ را معین کرده و آن شرایط چنین است:

اولاً، وسیله نقلیه فقط ۲۱ روز در کشور طرف باقی بماند، و ثانیاً، فقط به حمل کالا مبادرت ورزد.

ماده ۱۷ به ماده ۱۸ ارجاع داده و ماده ۱۸ به ماده ۱۷، حل معما دست کم برای نگارنده این سطور کار آسانی نیست، اما یک نکته به عنوان قدر متیقن روشن است و آن این که معافیت‌ها منحصر به موارد مذکور در ماده ۱۷ است و ماده ۱۸ مورد جدیدی به آنها نیافزوده تا محملی برای عبارت: «علاوه بر موارد مذکور در ماده ۱۸» باقی ماند.

به خود اجازه می‌دهد فرض کند که منظور تدوین‌کنندگان قانون عبارتی به این مضمون بوده است: «وسایل نقلیه‌ای که ... به سرزمین طرف متعاقد دیگر وارد شود بار عایت شرایط مذکور در ماده ۱۸ به مدت یک سال از پرداخت مالیات‌ها و عوارض ... معاف خواهند بود»

۲. اما از دل این بحث مشکل دیگری برمی‌خیزد و آن این که شرط استفاده از معافیت‌ها علاوه بر موقت بودن دوران اقامت، یکی هم این است که وسیله نقلیه فقط به حمل کالا مبادرت ورزد. عبارت بند ۱ ماده ۱۸ چنین است:

«۱. معافیت‌های پیش‌بینی شده در بند ۱ ماده ۱۷ این موافقتنامه فقط به وسایل نقلیه‌ای که به حمل و نقل کالا مبادرت می‌ورزند و مدت اقامتشان ... در هر سفر از ۲۱ روز متوالی تجاوز ننماید اعطاء می‌شود».

قبلاً دیدیم که همین مطلب یعنی منحصر ساختن قرارداد به حمل کالا از عنوان قانون نیز برمی‌آید، اما در متن شمول آن به حمل مسافر هم تصریح شده است. در مورد بند ۱ ماده ۱۸ همانند بند ۱ ماده ۱۷ نیز وضع از همین قرار است. بند ۲ همین ماده که یک سلسله مالیات‌ها و عوارض را از حکم بند ۱ مستثنی کرده صریحاً واژه مسافر را به کار برده که قطعاً حاکی از شمول ماده به حمل مسافر نیز می‌باشد. آنگاه



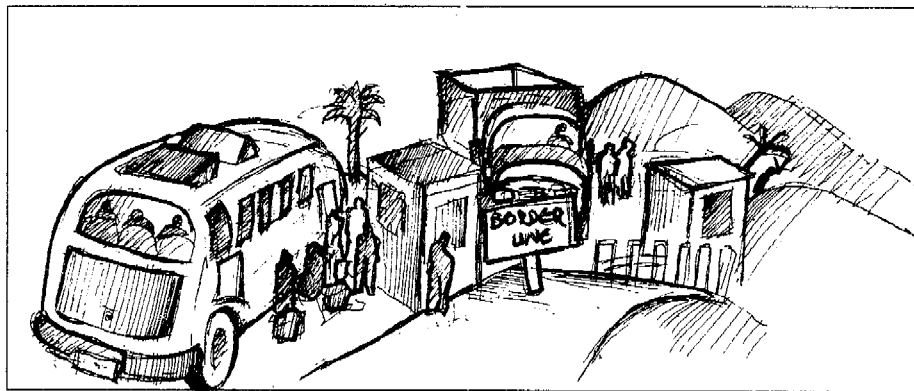
بسیار عجیب خواهد بود که ماده ۱۷ معافیت‌هایی را در مورد حمل مسافر و کالا قائل شود و ضمن همین ماده به شرایط مذکور در ماده ۱۸ اشاره می‌شود که یکی از آن شرایط این است که معافیت‌های مورد بحث شامل حمل مسافر نمی‌شود.

تصور می‌رود در مورد بند ۱ ماده ۱۸ نیز، همانند بند ۱ ماده ۱۷، بی‌دقتی در تدوین قانون سبب این آشفتگی شده، و احیاناً منظور قانونگذار مضمونی به این شرح بوده است: «معافیت‌های پیش‌بینی شده در بند ۱ ماده ۱۷ نسبت به وسایل نقلیه‌ای که به حمل و نقل کالا مبادرت می‌ورزند، فقط در صورتی اعطاء می‌شود که مدت اقامت آنها در سرزمین طرف متعاقد دیگر در هر سفر از ۲۱ روز متوالی تجاوز نکند».

## نوع معافیت‌ها

قرارداد ایران و آلمان از «مالیاتها و عوارض مالکیت و فعالیت

وسایل نقلیه» نام برده؛ قرارداد ایران و اوکراین از «هرگونه هزینه و مالیات وضع شده بر مالکیت و تردد وسایل نقلیه شامل هزینه‌ها و مالیات ترانزیت و استفاده از جاده» سخن می‌گوید؛ و در



قرارداد ایران و ارمنستان صحبت از «مالیاتها و عوارضی که بر مالکیت و استفاده از وسایل نقلیه موتوری و همچنین انجام عملیات حمل و نقل تعلق می‌گیرد» در میان است. در این خصوص نکات زیر قابل ذکر است: الف. ابهام نخست راجع به کاربرد لفظ هزینه در قرارداد ایران و اوکراین به جای واژه عوارض در دو قرارداد دیگر است. می‌توان پرسید که آیا لفظ «هزینه» با اصطلاح عوارض مترادف است و در نتیجه هر سه قرارداد منظور واحدی را دنبال می‌کنند، و یا این که دو لفظ مذکور هر یک مفهوم جداگانه‌ای دارند و در نتیجه معافیت‌های سه قرارداد نوعاً یکی نیست؟

قبول فرض نخست یعنی مترادف دانستن دو اصطلاح هزینه و عوارض از دید زبان فارسی و به ویژه ادبیات مالیاتی ایران قدرت تحمل بسیار می‌خواهد. ولی توسل به فرض دوم نیز با مشکل روبرو می‌شود زیرا پذیرش آن به این معنی خواهد بود که قرارداد ایران و آلمان معافیت از هزینه‌ها را مورد نظر نداشته و بلکه فقط مالیات‌ها و عوارض را شامل معافیت قرار داده است. اما بند ۲ ماده ۱۷ این فرض را باطل می‌سازد. ضمن بند ۲ موارد استثناء بر حکم این بند به شرح زیر شمارش شده است:

۲. این معافیت شامل حقوق گمرکی، سود بازرگانی و مالیات بر مصرف سوخت، عوارض پل و جاده و هزینه‌های مشابه جهت استفاده از جاده‌های مشخص، پل‌ها و اشیاء مشابه و مالیات‌ها و هزینه‌های مشابه که به حمل و نقل مسافر، توشه و کالا تعلق می‌گیرد نخواهد بود. مفاد این بند ما را ناگزیر می‌سازد که به فرض نخست رجوع کنیم و واژه هزینه را مترادف، با عوارض و مالیات و یا بهتر بگوئیم اعم از مالیات و عوارض بدانیم، زیرا در دو مورد کلمات عوارض و مالیات به کار رفته و سپس لفظ «هزینه‌ها»ی مشابه به دنبال آنها آمده است. این استدلال هر چند مشکل را تا حدودی برطرف می‌سازد، ولی آیا در آینده مجاز خواهیم بود که در تفسیر مقررات و متون مالیاتی لفظ هزینه را به عنوان اصطلاحی تعبیر کنیم که عوارض و مالیات هر دو را در برمی‌گیرد؟ تصور نمی‌رود پاسخ مثبت به این پرسش مطبوع طبع هیچ کارشناس مالیاتی باشد.

ب. نکته دیگر

مربوط به موارد تعلق مالیات و عوارض است. در قرارداد ایران و آلمان به مالیات‌ها و عوارض «مالکیت و فعالیت وسایل نقلیه» اشاره شده؛ قرارداد اوکراین «مالکیت و تردد وسایل نقلیه»؛ و قرارداد ارمنستان

«مالکیت و استفاده از وسایل نقلیه موتوری و همچنین انجام عملیات حمل و نقل» را مورد حکم قرار داده‌اند. فردی که در مقام اجرای قانون است حق دارد بپرسد که آیا بین کلمات و عباراتی نظیر «تردد»، «فعالیت»، «استفاده»، و «انجام عملیات حمل و نقل» تفاوتی هست یا نه؟ قرارداد ارمنستان حاکی از آن است که دست کم بین «استفاده» و «انجام عملیات حمل و نقل» اختلاف وجود دارد، دلیل این استنباط وجود کلمه «همچنین» بین واژه استفاده و عبارت «انجام عملیات حمل و نقل» است. با این حال ابهام دیگری به میان می‌آید و آن این که غیر از عملیات حمل و نقل چه استفاده دیگری از وسایل نقلیه موضوع قرارداد ممکن است به عمل آید؟

هر یک از دو فرض مترادف یا مختلف دانستن کلمات و عبارات فوق موجد ابهامات بسیار در تفسیر و اجرای قانون خواهد بود، مگر آن که با دیده اغماض به قضایا نگریسته و مشکل را به نحوی جمع و جور کنیم. مستثنیات بند ۲ ماده ۱۷ قرارداد ایران و آلمان را چند سطر قبل عیناً نقل کردیم. این موارد استثنائی منحصرأ در همین قرارداد ذکر شده و قراردادهای اوکراین و ارمنستان فاقد آن است. در اینجا نیز موارد ابهام و اشکال اندک نیست، از جمله:

۱. صرف استثناء کردن این موارد دلیل بر این است که اگر استثناء صورت نمی پذیرفت معافیت های موضوع بند ۱ ماده ۱۷ شامل چنین مواردی نیز می گردید. ولی آیا واقعاً چنین است؟ عبارت «مالیاتها و عوارض مالکیت و فعالیت و وسایل نقلیه» که مورد حکم بند ۱ ماده ۱۷ است با چه تعبیری می تواند حقوق گمرکی و سود بازرگانی را در بر بگیرد؟ و از این گذشته آیا کامیون ها یا اتوبوس هایی که به طور موقت وارد یکی از دو کشور می شوند و موظف اند که پس از انجام کار خود حتماً از کشور خارج شوند (و در غیر این صورت اساساً تسهیلات قرارداد نسبت به آنها جاری نخواهد بود) قرار است حقوق گمرکی و سود بازرگانی بپردازند؟

۲. موارد استثناء شده بسیار قابلیت گسترش دارند. علاوه بر حقوق گمرکی و سود بازرگانی، «مالیات بر مصرف سوخت، عوارض پل و جاده ... و مالیات ها و هزینه های مشابه که به حمل و نقل مسافر، توشه و کالا تعلق می گیرد» نیز جزء مستثنیات است. هنگامی که استثنائی بر قاعده کلی وضع می شود علی القاعده باید بسیار روشن و منجز باشد. ذکر عباراتی تا این حد کلی و کشدار (مشابه پشت سر مشابیه) تعبیر و تفسیر بسیاری را پدید می آورد که ممکن است استثناء را بر اصل بچرباند.

۳. قراردادهای اوکراین و ارمنستان فاقد چنین مستثنیاتی هستند. طبیعی است که بگوئیم معافیت های اعطائی در این دو قرارداد کلیه موارد مستثنی شده فوق را در بر می گیرد، و فرضاً مالیات بر مصرف سوخت از وسایل نقلیه این دو کشور قابل اخذ نخواهد بود. تصور نمی رود تدوین کنندگان قانون چنین نتیجه ای را از کار خود انتظار داشته و خواهان آن بوده اند، ولی به هر تقدیر امکان این گونه استدلال وجود دارد.

## مقررات گمرکی

در هر سه قرارداد تحت عنوان مقررات گمرکی، و یا تشریفات گمرکی، پاره ای فعالیت ها و تسهیلات پیش بینی شده است، از جمله:

۱. «مواد سوختی موجود در مخازن سوخت استاندارد و وسیله نقلیه یکی از طرفین متعاقد که به طور موقت به سرزمین طرف متعاقد دیگر وارد می شود از پرداخت حقوق و عوارض ورودی معاف بوده...»

عبارت فوق از قرارداد ایران و ارمنستان (بند ۲ ماده ۸) نقل شد. در قرارداد ایران و آلمان بجای «حقوق و عوارض ورودی» از «عوارض ورودی و مالیات ها» صحبت شده، و قرارداد ایران و اوکراین معافیت مورد بحث را شامل «مالیات و عوارض ورودی و خروجی» دانسته است. در اینجا نیز همان آشفتگی ها مشاهده می شود و خواننده دچار سردرگمی می شود که آیا مثلاً معافیت از عوارض خروجی منحصر به قرارداد اوکراین است؟، آیا معافیت مالیاتی شامل قرارداد ایران و آلمان نیست؟ و امثال آن.

۲. «قطعات یدکی وارد شده به منظور تعمیر و وسایل نقلیه نیز در این

قراردادها از پرداخت «حقوق و عوارض ورودی» (قرارداد ارمنستان)، یا «عوارض وارداتی و مالیات ها» (قرارداد آلمان) و یا «مالیات و عوارض ورودی و خروجی» (قرارداد اوکراین) معاف است. وضع در اینجا نیز همانند بند ۱ فوق است، و نیازی به تکرار آنچه گفته شد نمی بیند.

ضمناً در هر سه قرارداد ذکر شده که طرفین قرارداد ممکن است مقرر دارند که باید قطعات تعویض شده مرجوع شود. در قرارداد ایران و ارمنستان (بند ۱۲ ماده ۸) گفته شده است که قطعات تعویض شده باید عودت داده شود، یا ترخیص قطعی گردد، و یا این که تحت نظارت مقامات گمرکی از حیز انتفاع ساقط گردد. بلافاصله داخل پرانتز اضافه شده است: «منظور از ساقط گردد اعراض می باشد».

اعراض به معنی روی گردانیدن و منصرف شدن از چیزی است و به ویژه از نظر حقوقی به مفهوم آن است که صاحب مال از آن صرف نظر کند (از جمله ماده ۱۷ قانون مدنی ملاحظه شود). اما «از حیز انتفاع افتادن» به معنی از دست رفتن قابلیت استفاده چیزی است. چگونه می توان اعراض را به این معنی گرفت؟ نکته قابل ذکر دیگر این که در قرارداد ایران و آلمان ماده مربوط به تشریفات گمرکی (ماده ۱۰) برخلاف دو قرارداد دیگر از مقررات مالیاتی جدا شده و در بخش اول این قرارداد گنجانیده شده است. عنوان بخش اول چنین است: «مقررات حمل و نقل بین المللی کالا از طریق جاده» باز هم همان داستان کالا و مسافر! آیا مقررات گمرکی مذکور (و یا باقی مواد بخش اول) فقط حمل کالا را در بر می گیرد و شامل حمل مسافر نمی شود؟ این استنتاج ناخواسته قطعاً مورد نظر تدوین کنندگان قرارداد نبوده، ولی به هر تقدیر نحوه تنظیم متن خواننده را به آن می کشاند. اگر بگویند که قرارداد همان گونه که از عنوان آن بر می آید منحصرراً راجع به حمل کالا است، در مقابل خواهیم گفت: پس از چه رو در مقدمه قرارداد گفته می شود:

«دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری فدرال آلمان با تمایل به تسهیل حمل و نقل بین المللی کالا و مسافر از طریق جاده بین دو کشور و از سرزمین آنها در موارد زیر توافق نمودند»

و نیز به چه مناسبت ضمن بند ۲ ماده ۱۷ از حمل مسافر نام برده می شود؟

## خاتمه

متون قانونی باید با دقت کافی و با کمک اهل فن تنظیم گردد. باید به این واقعیت توجه داشت که فرد فرد کلمات و عبارات به کار رفته در متن قانون مفهوم و کاربرد خاص خود را دارد و عبارت پردازی های ادبی و سلیقه ای و بازی با کلمات موجب ابهام و سردرگمی در اجرای قانون است، و از آن بدتر ممکن است وسیله به دست کسانی دهد که میل به اقدام در جهت عکس نیت قانونگذار دارند. ضمناً آنجا که پای مسائل مالیاتی در میان است، بلاشک باید نظر دستگاه مالیاتی و کارشناسان حقوقی و مالیاتی آن جلب شود تا نتیجه و فوق مراد حاصل گردد. □

# انتخاب، آموزش، و ارتقاء کادر مالیاتی در جمهوری فدرال آلمان

ترجمه: دکتر علی اکبر عرب‌مازار



مطالب این گفتار از سخنرانی گوستاو هوبنر مدیرکل درآمدهای جمهوری فدرال آلمان در بیست و یکمین مجمع عمومی مدیران مالیاتی قاره آمریکا گرفته شده، و از آنجا که تصویری از چگونگی انتخاب و تربیت کادر مالیاتی یک کشور پیشرفته جهان را نشان می‌دهد نسبت به ترجمه و درج آن در مجله مالیات مبادرت گردید.

**حمایت و حفاظ شغلی کادر مالیاتی توأم با حقوق و مزایای کافی شرایطی را به وجود آورده است که امر تشخیص و وصول مالیات از فشارهای سیاسی و هرگونه اعمال نفوذ دیگر به دور می‌ماند.**

عمده به شغل مدیریت مالیاتی گمارده می‌شوند و چنان‌که خواهیم دید از لحاظ تحصیلات، آموزش و کارآموزی باید شرایط سطح بالا و دشواری را اجراء کنند. گروه سوم یعنی کادر فنی را مأموران سطح بالا نیز می‌نامند و این در مقایسه با کادر معمولی است که به نام مأموران سطح متوسط نامیده می‌شوند. مشاغل نظیر تشخیص و حسابرسی مالیاتی و رسیدگی غیرقضائی به اختلافات مالیاتی و نیز راهنمایی مالیاتی مؤدیان برعهده کادر فنی (مأموران سطح بالا) است.

در اداره مالیاتی هر منطقه بین ۱۰۰ تا ۵۰۰ کارمند وجود دارد، ولی در اغلب موارد این تعداد بین ۲۰۰ تا ۳۰۰ نفر است. فقط حدود ۳ درصد از مجموع کارکنان مالیاتی را کادر مدیریت تشکیل می‌دهند و قریب ۲۷ درصد نیز از کادر فنی تشکیل می‌شود و باقی کادر معمولی یا مأموران سطح متوسط هستند.

سازمان مالیاتی آلمان از کارکنانی تشکیل می‌شود که پس از طی دوران طولانی آموزش و کارآموزی عنوان کارمند ثابت دولت را پیدا می‌کنند، به نحوی که امنیت شغلی قابل توجهی داشته و اخذ تصمیمات مهمی نظیر اخراج آنان تنها از طریق یک دادگاه مستقل امکان دارد. این کارکنان حق اعتصاب ندارند و ارزیابی عملکرد و ارتقاء آنان طبق مقررات جامعی صورت می‌پذیرد که تکلیف کار را به خوبی روشن کرده است. این حمایت و حفاظ شغلی توأم با حقوق و مزایای کافی و قابل توجه، شرایطی را به وجود آورده است که امر تشخیص و وصول مالیات تحت تأثیر فشارهای سیاسی و یا هرگونه اعمال نفوذ دیگر صورت نمی‌پذیرد.

کارکنان بخش مالیاتی را به طور عمده می‌توان به سه گروه تقسیم کرد: کادر مدیریت، کادر فنی، و کادر معمولی. گروه اخیر پس از گذراندن دوره ۱۰ ساله تحصیلات ابتدائی و متوسطه، یک دوره ۲ ساله کارآموزی را نیز در داخل سازمان مالیاتی طی می‌کنند و در صورت موفقیت به خدمت پذیرفته می‌شوند. این گروه به کارهای ساده و معمولی گمارده می‌شوند. گروهی که از آنها تحت عنوان کادر مدیریت یاد کردیم به طور

در انتخاب و آموزش مدیران مالیاتی سخت‌گیری زیادی می‌شود. همه آنان از بین حقوقدانان برگزیده می‌شوند و پس از انتخاب نیز باید چندین دوره آموزشی را طی کنند، چنان‌که پس از طی این مراحل و استخدام نهائی سن آنان به حدود سی سال می‌رسد.

## کادر مدیریت

در انتخاب و آموزش این گروه سخت‌گیری زیادی می‌شود. همه آنها از بین حقوقدانانی برگزیده می‌شوند که حداقل دوره تحصیلات ۵ ساله دانشگاهی را در رشته حقوق با موفقیت

گذرانیده باشند. پس از انتخاب نیز باید چندین دوره آموزش و کارآموزی مختلف را با نتایج ممتاز بگذرانند، به نحوی که پس از طی این مراحل و استخدام نهائی معمولاً سن آنان به حدود سی سال رسیده است. بر اثر گذراندن این مراحل داوطلب معلومات علمی و عملی وسیعی را در زمینه مسائل حقوقی و به ویژه حقوق مالیاتی کسب می‌کند، و همچنین با جزئیات وظیفه مدیریت مالیاتی آشنا می‌شود.



نیاز به دانش و ممارست حقوقی در دستگاه مالیاتی بسیار احساس می‌شود و مخصوصاً اطلاعات تخصصی در زمینه حقوق مالیاتی کاملاً ضرورت دارد، ضمن این‌که احاطه به بسیاری از رشته‌های دیگر حقوق به ویژه حقوق تجارت، حقوق مدنی، مقررات مربوط به املاک و نظایر آنها نیز جهت نیل به توانائی حل مسائل حقوقی در زمینه رسیدگی‌های مالیاتی از ضرورت بسیار برخوردار است. دوره‌های آموزش اولیه کادر مدیریت در مجموع از ۴ سال تجاوز می‌کند و شامل موارد متعدد و مختلفی است. از آن جمله می‌توان آموزش و کارآموزی و کالت مالیاتی، دادرسی مالیاتی، طی دوره در آکادمی مالی فدرال، کارآموزی در امر مدیریت مالیاتی در ادارات دارائی مختلف،

رابطه با مؤدیان، کار حسابرسی، تشخیص و وصول مالیات را نام برد. به طور خلاصه داوطلب این شغل باید علاوه بر تحصیلات ممتاز دانشگاهی در مورد کلیه جنبه‌های مدیریت و اجرای امر مالیاتی آموزش ببیند و کارآموزی نماید و در پایان نیز مدیریت یک اداره مالیاتی به عنوان تجربه به مدت ۳ ماه به وی سپرده می‌شود تا توانائی او را آزمایش نمایند.

## کادر فنی یا مأموران سطح بالا

مشاغلی را که به این گروه اختصاص داده می‌شود قبلاً ذکر کردیم. در انتخاب آنان دقت بسیار و کم‌نظیری می‌گردد و

به همین مناسبت فرضاً در ایالت باواریا همه ساله چند هزار فارغ‌التحصیل با نمرات تحصیلی بالا داوطلب ورود به این شغل می‌شوند و از بین آنها فقط ۲۰۰ تا ۳۰۰ نفر برگزیده می‌شوند. کلاً رقابت در این رشته بسیار شدید است. داوطلبان باید دوره ۱۳ ساله تحصیلات را تا پایان دبیرستان گذرانیده باشند و در صورت انتخاب یک دوره ۳ ساله دیگر را نیز در خدمت سازمان مالیاتی طی خواهند کرد. این دوره در مدرسه عالی کارکنان

اداری برگزار می‌شود و دانشجویان رشته مالیاتی از این امتیاز برخوردارند که از همان آغاز تحصیل مستخدم ثابت به حساب آمده و حقوق خوبی هم دریافت می‌کنند، اما در مقابل باید از مقررات و نظامات اداری شدیدی تبعیت کنند. حضور در کلاس‌ها نیز اجباری است.

در دوران آموزش سه ساله توجه جدی نسبت به ارتباط بین تئوری و عمل معطوف می‌گردد و مراحل آموزش فشرده تئوریک و کارآموزی عملی یکی پس از دیگری طی می‌شود. از حیث زمان این دوره‌های عملی و نظری بسیار به یکدیگر نزدیک هستند. در فاصله دوره سه ساله یک امتحان ویژه برگزار می‌شود که به طور عمده بر زمینه‌های مختلف حقوق مالیاتی اعم از مسائل ماهوی و

**استادان مربوط غالباً علاوه بر سوابق آکادمیک دارای تجارب ممتد در مشاغل مالی و مالیاتی هستند و امکان پرورش دانشجویان در جهت برآورد نیازهای واقعی دستگاه مالیاتی را به خوبی دارا می‌باشند.**

عمومی حقوق و رشته‌هائی همچون حقوق مدنی و حقوق جزا پیدا نمی‌کنند. پر کردن این شکاف برعهده کادر مدیریت است که قبلاً به آن اشاره کردیم. پس از خاتمه تحصیلات و گذراندن امتحانات درجه «اقتصاددان مالی» به این افراد داده می‌شود و به خاطر مهارتهائی که طی دوران تحصیل کسب کرده‌اند امکان رقابت با آنها از سوی فارغ‌التحصیلان سایر دانشگاهها بسیار

اندک است. برخی از این اقتصاددانان مالی متدرجاً جذب حرفة وکالت مالیاتی می‌شوند و سازمان مالیاتی نیز به طور جدی ممانعتی از این بابت فراهم نمی‌آورد زیرا ترجیح می‌دهد که با وکلای تخصصی وارد به مسائل سازمان سر و کار داشته باشد.

پس از شروع به کار نیز هرچند گاه یکبار برحسب نیاز زمان دوره‌های آموزشی کوتاه مدت ضمن خدمت برای

کادر مالیاتی برگزار می‌شود تا آنان در جریان پیشرفت‌ها و تغییرات حقوق مالیاتی و تخصص‌های جدید لازم برای این رشته قرار گیرند. در زمینه ارتقاء شغلی نیز میدان رقابت برای کارکنان باز است و برای رسیدن به بالاترین پست رشته خود باید چهار مرحله ارتقاء را طی کنند. مأموران سطح بالا حتی به پست‌های خاص کادر مدیریت و حقوقدانان هم می‌توانند نائل شوند ولی مراحتی که تا آن زمان باید با موفقیت طی کنند از حیث زمان چندان است که تقریباً در سن ۲۵ سالگی می‌توانند به این نقطه برسند. □



شکلی متمرکز است. در صورت مردود شدن در این امتحان تجدید آزمایش فقط یک بار صورت می‌گیرد و اگر دانشجو بار دیگر مردود شود به خدمت وی پایان داده خواهد شد. در پایان دوره سه ساله نیز امتحان نهائی انجام می‌شود که کلیه مسائل مربوط و از جمله پردازش داده‌ها در زمینه امر مالیاتی را نیز دربر می‌گیرد. مقررات حقوق عمومی، آئین رسیدگی مالیاتی، و قوانین ماهوی مالیاتی نیز از جمله مواد امتحانی را تشکیل می‌دهد. برای امتحان هر ماده درسی ۵ ساعت تمام وقت داده می‌شود، و به طور کلی کسی که این مراحل را با موفقیت طی می‌کند معمولاً بدون نیاز به تجربه بیشتر می‌تواند وظایف محوله را به شایستگی انجام دهد.

مدرسه عالی کارکنان اداری در ارتباط نزدیک با سازمان‌های دولتی ذیربط عمل می‌کند. هر وزیری که کادر خود را در این مؤسسه تربیت می‌کند در تماس مستقیم با مسئولان مدرسه بوده و خواسته‌های خود را در مورد تربیت کارکنان و برنامه‌های درسی آنان منعکس می‌نماید. وزیر دارائی نیز از این حیث هم‌گونه اقدام لازم را

به عمل می‌آورد. استادان مربوط غالباً علاوه بر سوابق آکادمیک دارای تجارب ممتد در رشته‌های مالی و مالیاتی هستند و یا حتی در عین تدریس در مدرسه دارای شغل موظف در وزارت دارائی نیز می‌باشند و به این خاطر امکان ارائه تجربیات خود به دانشجویان و پرورش آنان در جهت برآورد نیازهای واقعی و روزمره دستگاه مالیاتی را به خوبی دارا هستند.

البته باید گفت که چون آموزش در این مؤسسه دارای جنبه تخصصی شدید است، دانشجویان احاطه کامل نسبت به سیستم

# وزرای دارائی ایران

## ادامه از شماره‌های قبل

در صفحه دوم جلد شماره‌های نهم و دهم مجله مالیات تصاویر ۲۴ تن از وزرای دارائی ایران از آغاز مشروطیت به این سوی به چاپ رسید. اکنون در صفحات دوم و سوم جلد شماره یازدهم مجله نیز عکس‌های تعداد دیگری از وزرای دارائی به ترتیب تاریخ انتصاب آنها چاپ شده است. نام‌ها و زمان انتصاب این وزیران به شرح زیر است (ترتیب عکس‌ها از بالا به پائین و از چپ به راست)

### صفحه دوم جلد

ردیف	نام و نام خانوادگی و لقب	تاریخ اولین انتصاب
۱	دکتر محمد مصدق (مصدق السلطنه)	۱۳۰۰/۳/۱۶
۲	عزت‌الله اردلان (عزّالملک)	۱۳۰۰/۷/۸
۳	خلیل فهیمی (فهیم‌الملک)	۱۳۰۱/۳/۲۷
۴	حسنعلی هدایت (نصرالملک)	۱۳۰۱/۱۱/۲۵
۵	علیرضاقره گزلو (بهاءالملک)	۱۳۰۱/۱۲/۲۹
۶	محمد علی فروغی (ذکاءالملک)	۱۳۰۲/۳/۲۶
۷	مرتضی قلی بیات (سهام‌السلطان)	۱۳۰۴/۹/۲۹
۸	فیروز فیروز (نصرت‌الدوله)	۱۳۰۵/۱۱/۱۹
۹	سید حسن تقی زاده	۱۳۰۶/۱۱/۱
۱۰	محمد علی قرزین	۱۳۰۸/۵/۱
۱۱	علی اکبر داور	۱۳۱۲/۶/۲۶
۱۲	محمود بدر	۱۳۱۵/۱۱/۲۱

### صفحه سوم جلد

ردیف	نام و نام خانوادگی و لقب	تاریخ اولین انتصاب
۱	رضا قلی امیر خسروی	۱۳۱۸/۸/۴
۲	عباسقلی گلشائیان	۱۳۲۰/۲/۲۷
۳	دکتر حسن مشرف نفیسی	۱۳۲۰/۶/۳۰
۴	یدالله عضدی	۱۳۲۰/۱۲/۱۱
۵	باقر کاظمی	۱۳۲۱/۵/۲۱
۶	امان‌الله اردلان (عزّالمالک)	۱۳۲۱/۸/۳۱
۷	اللهیار صالح	۱۳۲۱/۱۱/۳
۸	محمود نریمان	۱۳۲۳/۱/۵
۹	ابوالقاسم فروهر	۱۳۲۳/۱/۱۷
۱۰	علی اصغر زرین کفش	۱۳۲۳/۶/۹
۱۱	عبدالحسین هژیر	۱۳۲۴/۲/۲۰
۱۲	ابوالقاسم نجم	۱۳۲۶/۱۰/۶

با تشکر از سازمان اسناد ملی ایران



## مالیات سود سرمایه‌ای ناشی از افزایش قیمت سرمایه و سهام و تشخیص مالیات آن

### بخش تحقیقات مالیاتی

غیرمنطقی در همان سالی که ماموران از آن مطلع می‌شوند، مالیات مربوط را وصول می‌نمایند. نتیجه این که یا مالیاتی وصول نمی‌شود و یا اگر وصول شود مبلغ آن ناچیز بوده و در نهایت موجبات فرار از مالیات نیز فراهم و تشویق می‌گردد. با توجه به آنچه گفتیم مالیات بر سود سرمایه‌ای می‌تواند یکی از منابع قابل توجه درآمد دولت را تشکیل دهد. در ایران طی سال‌های ۱۳۴۵ تا ۱۳۵۷ به دلیل فزونی درآمد نفت و تکیه دولت بر این درآمد، منابع دیگر از جمله اخذ مالیات بر این‌گونه سودها مورد توجه دولتمردان قرار نمی‌گرفت. به عنوان نشانه بارزی از این طرز تفکر می‌توان از مقررات راجع به اخذ مالیات بر املاک به ماخذ ارزش معاملاتی به جای ارزش روز نام برد. همه می‌دانیم که ارزش معاملاتی به مراتب از ارزش روز املاک کم‌تر بوده و هست. نمونه دیگر آن موضوع مالیات بر فروش سهام (در شرکت‌های سهامی) و سهم‌الشکره (در سایر شرکتها) است که این مقوله تا سال ۱۳۶۶ مشمول مالیات شناخته نمی‌شد، و تازه در این

### مقدمه

یکی از منابع عمده سود سرمایه‌ای افزایش قیمت سهام و سهم‌الشکره شرکت‌ها است که طی سال‌های فعالیت شرکت پدید می‌آید و یا حتی ظرف یک سال واحد بر اثر عواملی نظیر تغییر در مقررات واردات و صادرات، افزایش نرخ محصول، شرایط تخصیص ارز و اوضاع و احوال مشابهی که موجبات ایجاد ارزش افزوده برای یک بنگاه اقتصادی را فراهم می‌آورد، جامه عمل می‌پوشد و نهایتاً قیمت سرمایه یا سهام این‌گونه شرکت‌ها را افزایش می‌دهد.

در کشورهایی که سیستم منطقی تشخیص و وصول مالیات حاکمیت دارد، این‌گونه درآمدها را برحسب سال مالی تحصیل آنها طبقه‌بندی نموده و مالیات متعلق را براساس نرخ‌های مالیاتی به حیطه وصول درمی‌آورند. اما در جوامعی که فاقد چنین سیستمی هستند، این‌گونه درآمدها یا اصولاً از چشم ماموران مالیاتی (به عمد یا به سهو) دور می‌ماند، و یا به شیوه‌ای

سال بود که دولتمردان به آن توجه کردند و وصول یک مالیات حداقل را بر این درآمد در دستور کار خود قرار دادند.

زمانی که دولت وصول مالیات بر نقل و انتقال سهام و سرمایه را اعلام نمود، شایعات از این حکایت داشت که چون افراد فراری در سال های ۱۳۵۷ تا ۱۳۶۵ اموال خود را به صورت آورده غیر نقدی در سرمایه شرکت ها ملحوظ نموده اند، و از آنجا که سوابق نقل و انتقال سهام قابل ثبت و پیگیری نیست، و این گونه افراد دور از چشم ماموران دادستانی و دولتی اموال خود را در چهارچوب سهام به فروش می رسانند، بنابراین دولت قصد دارد تحت عنوان مالیات افراد مورد بحث را شناسایی کند. اما واقعیت حکایت از امر دیگری داشت و آن این بود که دولت پس از مدت ها عاقبت به این نتیجه رسیده بود که از یک منبع درآمد، که تا آن تاریخ از چشم ماموران مالیاتی پنهان مانده بود، مالیات حقه خود را وصول کند.

### مالیات بر نقل و انتقال سرمایه و سهام

برای نیل به هدف مذکور، وزارت اقتصاد و دارائی با استفاده از اختیارات قانونی خود دستورالعملی صادر و مقرر نمود که ثبت نقل و انتقال سهام و سهم شرکت موقوف به ارائه مفاسد حساب مالیاتی خواهد بود. برای وصول این مالیات ابتدا ۵٪ قیمت اسمی به عنوان مالیات علی الحساب تعیین شد و حوزه مالیاتی مربوط (محل اقامت صاحب درآمد) ملزم به محاسبه درآمد واقعی صاحب سهم یا

سهم شرکت، و نهایتاً وصول مالیات بر درآمد واقعی این گونه معاملات گردید. سپس نرخ ۵٪ مذکور از تاریخ ۱۳۶۸/۱/۲۹ به ۱۰٪ قیمت اسمی افزایش یافت.

جهت سهولت در امر وصول مالیات بر نقل و انتقال سهام، شرکت هایی که سهام آنها در بورس پذیرفته شده، مالیاتشان به صورت مقطوع تعیین گردید، که در سال ۱۳۷۱ معادل ۰/۵٪ قیمت معاملاتی سهام بود و از سال ۱۳۷۴ (به موجب تبصره ۶۴ قانون بودجه) به میزان ۱/۵٪ قیمت معاملاتی افزایش یافت (۱٪ سهم فروشنده و ۰/۵٪ سهم خریدار). در مورد شرکت هایی که سهام آنها در بورس پذیرفته نشده، این نرخ معادل ۲/۵٪ ارزش معاملاتی است که ۱/۵٪ آن سهم فروشنده و ۱٪ سهم خریدار است.

### مشکلات تشخیص مالیات

پس از آن که وزارت اقتصاد و دارائی به این واقعیت پی برد که یک منبع درآمد پنهان را کشف نموده و مالیات قابل توجه و حقه ای از این منبع قابل وصول می باشد، مبادرت به وصول آن نمود. سرمایه اولیه اکثر شرکت های ایرانی با ارزش هر دلار هفت تومان تامین شده، و بر اثر روند تورم طی سنوات منتهی به پایان سال ۱۳۶۵، اکثر کارخانه ها از ارزش افزوده قابل توجهی برخوردار بوده اند. مالیات متعلق به این ارزش افزوده نیز رقم قابل توجهی از درآمد مالیاتی را تشکیل می دهد. درآمد مالیاتی نقل و انتقال سهام در بورس، یعنی همان ۵٪ تا ۱/۵ درصد، در سال های ۱۳۷۰ تا ۱۳۷۳ به ترتیب معادل ۱/۴، ۲/۱، و ۲/۶ میلیارد ریال، و در هفت ماهه سال ۱۳۷۴ برابر ۲/۶ میلیارد ریال بوده است. (اطلاعات مربوط به میزان مالیات نقل و انتقال سهام و سرمایه در مورد شرکت هایی که سهام آنها در بورس پذیرفته نشده است، در دست نمی باشد)

در عین حال از سال ۱۳۷۳ به بعد برخی از مودیان مالیاتی با مشکل خاصی روبرو شدند و آن این که سهام یا سرمایه شرکتی را که قبلاً براساس قیمت روز معامله شده بود، و یا شرکت های مربوط فاقد ارزش افزوده بودند، مورد معامله قرار می دادند و بدون آن که سود سرمایه ای عاید آنان شده باشد، مجبور بودند ۱۰٪ قیمت اسمی سهام را به عنوان مالیات بپردازند. همچنین در مورد شرکت هایی که سهام آنها در بورس معامله می شد و قیمت سهم در یک دوره معین از ارزش افزوده برخوردار نبود، صاحب سهم هنگام معامله مجبور بود نیم درصد (یا ۱/۵٪ در سال ۱۳۷۴) مالیات بپردازد، که این امر با واقعیت قضایا تطبیق نمی کرد.

مشکل دیگری که از سال ۱۳۷۴ به بعد مودیان مالیاتی با آن روبرو شده اند، مربوط به شرکت های غیر پذیرفته شده در بورس است. از یک طرف ۲/۵٪ ارزش معاملاتی (قیمت روز) سهام یا سرمایه را به عنوان مالیات تبصره ۶۴ قانون بودجه می پردازند و از سوی دیگر ۱۰٪ مالیات علی الحساب را که حوزه مورد مطالبه قرار می دهد، پرداخت می کنند. کدام صحیح است؟ هر دو و یا یکی از آنها؟ در این خصوص هیچ گونه تکلیف قانونی پیش بینی نشده است.

**یکی از منابع سود سرمایه ای افزایش قیمت سهام و سهم شرکت است که طی سال های فعالیت شرکت پدید می آید، و یا حتی ممکن است ظرف یک سال واحد بر اثر شرایطی که موجود ارزش افزوده برای یک بنگاه اقتصادی است، عاید گردد.**



مشکلات اجرایی بالا موجب دلسردی صاحبان سهام و سرمایه شده و متأسفانه مسئولان مالیاتی به جای آن که فکری برای حل این مشکل بنمایند، موضوع را به هیات دولت واگذار نموده‌اند که در این مرجع مساله به نحوی مورد تحلیل قرار گرفته که نهایتاً منجر به ارائه پیشنهاد اخیر (مبنی بر حذف مالیات مورد بحث) گردیده است.

### میزان سود سرمایه‌ای در ایران و مالیات آن

افزایش قیمت سهام در هر سال به طور متوسط ۴۰٪ قیمت اولیه بوده است. یعنی اگر قیمت معاملاتی یک سهم (با ارزش اسمی ۱۰۰۰ ریال) در آغاز سال ۳۰۰۰ ریال بوده، در پایان همان سال حداقل به ۴۲۰۰ ریال افزایش یافته است. جمع معاملات سهام تنها در سال ۱۳۷۳ حدود ۵۱۹ میلیارد ریال بوده که از این مبلغ حداقل ۲۵٪ آن مربوط به ارزش افزوده است. یعنی سود عاید شده برای سهامداران مبلغی حدود ۱۲۹/۸ میلیارد ریال بوده است. بر اساس قانون سال ۱۳۷۳ مالیات این معاملات به ۲/۶ میلیارد ریال (نیم درصد) و به موجب قانون سال ۱۳۷۴ به ۷/۸ میلیارد ریال (۱/۵ درصد) بالغ می‌گردد.

برای روشن شدن چگونگی این درآمد و مالیات آن، و همچنین موارد خاصی که درآمدی ایجاد نشده، یا اگر شده بسیار ناچیز بوده، اما مالیات متعلق بدون منطق بالا رفته به مثال‌های زیر توجه فرمائید:

۱. شرکت تولیدی الف با سرمایه ۱۰۰ میلیون ریال در سال ۱۳۶۱ تأسیس شده و با استفاده از امکانات دولتی (ارز هفت تومانی، تسهیلات کم بهره و امثال آن) فعالیت خود را شروع می‌کند و پس از ۱۰ سال سهام کارخانه را به اشخاص دیگری می‌فروشد. ارزش سرمایه‌ای شرکت در پایان سال دهم حداقل ۲۵ برابر شده و به ۲۵۰۰ میلیون ریال بالغ گردیده است. تا سال ۱۳۶۷ صاحب این گونه درآمد مالیاتی نمی‌پرداخته، اما با اعمال مقررات جدید مالیاتی به میزان حداقل ۱۰ میلیون ریال (۱۰٪ قیمت اسمی) و یا حداکثر ۱،۲۰۰ میلیون ریال (با نرخ فرضی ۵۰٪) به دولت پرداخت نموده است.

لکن از آنجا که نحوه تشخیص قائم به شخص است صاحبان این گونه درآمد اکثراً موجباتی را فراهم ساخته‌اند که با کمتر نشان

دادن رقم واقعی معامله مالیات کمتری را بپردازند.

۲. آقای «ب» در تاریخ ۱۳۷۰/۱/۱ تعداد ۶۰۰۰۰ سهم شرکت ایران را در بورس خریداری می‌کند. قیمت اسمی هر سهم ۱۰۰۰ ریال، و قیمت معاملاتی آن ۱۷۰۰ ریال بوده است. در سالهای ۱۳۷۲، ۱۳۷۳ و ۱۳۷۴ در هر مرحله ۲۰۰۰۰ سهم را از قرار هر سهم به ترتیب ۵۰۰۰ ریال و ۸۰۰۰ ریال و ۱۷۰۰۰ ریال به فروش رسانیده است. سود متعلق و مالیات قابل وصول ضمن جدول شماره ۱ ذیل این مقاله آمده است.

۳. آقای «ج» در آغاز سال ۱۳۷۴ تعداد ۱۰۰۰۰ سهم از سهام شرکت پسران را از قرار هر سهم ۲۰۰۰۰ ریال خریداری می‌کند و سپس در مرداد ۱۳۷۴ تعداد ۵۰۰۰ سهم را از قرار هر سهم ۲۲۰۰۰ ریال، و متعاقباً باقی سهام را در آخر مهر از قرار هر سهم ۲۰۰۰۰ ریال به فروش می‌رساند. وضعیت سود حاصل و مالیات متعلق ضمن جدول شماره ۲ ذیل مقاله حاضر درج گردیده است.

آنچه گفتیم حاکی از آن بود که وصول مالیات بر درآمد سرمایه‌ای به این شکل از منطق خاصی برخوردار نیست. به طوری که آقای الف طی سال از سودی معادل ۴۹۸ میلیون ریال برخوردار بوده و تنها ۴/۷ میلیون ریال (حدود ۱ درصد درآمد حاصل) مالیات

پرداخت می‌کند، و آقای ب در یک سال جمعاً ۱۰ میلیون ریال عایدی سود داشته و در مقابل ۳/۱ میلیون ریال (۳۱٪) مالیات پرداخت می‌نماید.

### اشکالات موجود در قانون را چگونه رفع کنیم؟

در قانون مالیاتی نحوه برخورد با این سود سرمایه‌ای از منطق برخوردار نیست، یعنی برای یک گروه از صاحبان درآمد که حداقل مالیات را می‌پردازند، بورس بهشت مالیاتی است، و برای گروه دیگری که درآمد کمتری دارند و یا به دلیل نیاز مالی سهام خود را به همان قیمت خرید به فروش می‌رسانند بورس از حیث مالیاتی به صورت ناراحت‌کننده‌ای درآمدی است. چاره چیست؟

یک راه این است که به توصیه‌های اداره‌کنندگان بورس گوش فرادهم و اصولاً نقل و انتقال سهام شرکت‌هایی را که در بورس پذیرفته شده‌اند از مالیات معاف بداریم.

طریقه دیگر این است که شیوه منطقی معینی را جستجو کنیم

**بالاخره دولت به این نتیجه رسید که از این منبع درآمد (سود حاصل از افزایش قیمت سهام و سهم‌الشرکه) که قبلاً از نظر دور مانده بود مالیات حقه مملکت را وصول کند.**

می‌توان مالیات سود سرمایه‌ای را کماکان طبق مقررات موجود قابل وصول دانست و نیل به واقعیت‌های امر را در بخش تشخیص مورد نظر قرارداد، و با وضع مقررات لازم این‌گونه مالیات‌ها را بر سود واقعی معاملات اعمال نمود.

که بر اثر آن بتوانیم مالیات نقل و انتقال این گونه سهام را با توجه به سوابق قیمت آنها (که طبق آمار و اطلاعات موجود در بورس به صورت مدون وجود دارد) به حیطه وصول در آوریم. نحوه عمل از این قرار خواهد بود که مالیات سود سرمایه‌ای را کماکان طبق مقررات موجود قابل وصول بدانیم و تنها نیل به واقعیت امر را در بخش تشخیص مورد نظر قرارداد دهیم و با وضع مقررات لازم این گونه مالیات‌ها را بر سود واقعی معاملات اعمال نماییم. به طور مثال می‌توان در بورس تکلیف نمود که مالیات نقل و انتقال حداقل یک در هزار قیمت اسمی باشد، و اگر قیمت معاملاتی سهم نسبت به تاریخ خرید آن برای خریدار دارای منافعی باشد، این سود براساس نرخ ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم (و یا حتی یک

نرخ نازل‌تر تشویقی) مشمول مالیات شود.

اگر میزان وصولی مالیات بر نقل و انتقال سهام طی سال‌های ۱۳۶۸ تا ۱۳۷۳ را در مقایسه با کل مالیات در این شرکت‌ها مورد بررسی قرار دهیم متوجه می‌شویم که این مالیات یک منبع درآمد قابل توجه برای دولت بوده و حذف آن موجب کاهش چشمگیر درآمد مالیاتی خواهد شد، و با این کار عملاً موجباتی را فراهم خواهیم آورد که وزارت دارائی این کسری درآمد را از طریق فشار بر سایر منابع مالیاتی تامین نماید، و وصول مالیات بر اساس چنین روشی نمی‌تواند از عدالت و منطق مالیاتی برخوردار باشد.



جدول شماره ۱

تعداد فروش رفته	قیمت معاملاتی هر سهم (ریال)	حاصل فروش میلیون ریال	بهای خرید میلیون ریال	سود حاصل میلیون ریال	نرخ مالیاتی	مالیات میلیون ریال	درصد مالیات بر سود واقعی	درصد مالیات سهم خریدار
سال ۱۳۷۲ ۲۰,۰۰۰	۵,۰۰۰	۱۰۰	۳۴	۶۶	۰/۵٪	۰/۵	۱٪	—
سال ۱۳۷۳ ۲۰,۰۰۰	۸,۰۰۰	۱۶۰	۳۴	۱۲۶	۰/۵٪	۰/۸	۱٪	—
سال ۱۳۷۴ ۲۰,۰۰۰	۱۷,۰۰۰	۳۴۰	۳۴	۳۰۶	۱٪	۳/۴	۱/۱٪	۰/۱
جمع		۶۰۰	۱۰۲	۴۹۸		۴/۷		

جدول شماره ۲

تعداد خرید (فروش)	قیمت هر سهم	قیمت معاملاتی میلیون ریال	نرخ	مالیات میلیون ریال	سود میلیون ریال	درصد مالیات به سود
خرید در فروردین ۱۳۷۳ ۱۰,۰۰۰	۲۰۰۰۰	۲۰۰	۰/۵٪	۱	—	
فروش در مرداد ۱۳۷۳ (۵,۰۰۰)	۲۲,۰۰۰	(۱۱۰)	۱٪	۱/۱	۱۰	
فروش در مهر ۱۳۷۳ (۵,۰۰۰)	۲۰,۰۰۰	(۱۰۰)	۱٪	۱	—	
جمع		۱۰		۲/۱	۱۰	۳/۱٪

# عملکرد مالیاتی سفارتخانه‌ها و نمایندگی‌های دیپلماتیک خارجی

## مالیات حقوق و غیره

بخش تحقیقات مالیاتی



عاهده کارفرما است، و به طوری که ملاحظه کردیم کارفرما یعنی سفارت آمریکا نیز در این امر خلاف قانون، کارمندان محلی خود را همراهی نموده است.

در شماره پنجم این نشریه نارسائی‌های مربوط به مالیات حقوق کارکنان خارجی شاغل در ایران را مورد بحث قرار دادیم و در پایان اشاره کوتاهی به مالیات حقوق کارکنان

### سفارتخانه‌های خارجی و دفاتر مجامع بین‌المللی در ایران چه می‌کنند؟

در قانون مالیاتهای مستقیم ایران وظیفه کسر مالیات از حقوق کارکنان و پرداخت آن به حساب وزارت امور اقتصادی و دارایی به عهده کارفرمایان محول شده (ماده ۸۵)، و اگر شخص حقیقی از منابع خارجی حقوق دریافت دارد، خود ملزم به پرداخت مالیات حقوق و ارسال لیست خواهد بود (تبصره ۱ ماده ۱۲۹). نهایتاً طبق مفاد ماده ۲۹ همان قانون اگر شخصی بیش از یک منبع درآمد از معافیت مالیاتی استفاده کند، ملزم به تهیه و تسلیم اظهارنامه مالیاتی مجموع درآمد می‌باشد. از طرفی به موجب ماده ۹۱ قانون مالیات‌های مستقیم روسا و اعضاء ماموریت‌های سیاسی خارجی از پرداخت مالیات بر درآمد نسبت به حقوق دریافتی از کشور و یا دفتر متبوع خود (به شرط عمل متقابل) از پرداخت مالیات معاف می‌باشند. ضمن قانون مذکور هیچ‌گونه معافیتی به کارمندان محلی نمایندگی‌های دیپلماتیک خارجی، که تماماً تبعه دولت ایران بوده یا به عنوان یک خارجی در ایران به کار اشتغال دارند و جزء کادر دیپلمات تلقی نمی‌شوند، تعلق نگرفته است. لذا این‌گونه افراد همانند سایر ایرانیان نسبت به درآمد حقوق خود در ایران مشمول مالیات می‌باشند. کارکنان ایرانی این نمایندگی‌ها همانند سایر افراد ایرانی از مزایای عمومی، برق، آب، جاده و سایر حقوقی که از محل بودجه دولت تامین می‌شود بهره‌مند بوده و قاعده‌می‌بایستی در تامین مخارج عمومی از طریق پرداخت مالیات بر درآمد حقوق شریک باشند.

سفارتخانه‌ها و مجامع بین‌المللی در ایران نیز به عمل آوردیم و بحث بیشتر را به آینده موکول کردیم.

نمایندگی‌های دیپلماتیک خارجی از حیث پای‌بندی به مقررات مالیاتی شهرت چندان خوبی در جهان ندارند. همین چند ماه قبل بود که در جراید خواندیم سفارت آمریکا در لندن سر اداره مالیات انگلیس را کلاه گذاشته، آن هم نه یک بار و دوبار بلکه سی سال متوالی. در تمام این مدت سفارت آمریکا حقوق دریافتی کارکنان مشمول مالیات خود را کمتر از واقع گزارش می‌کرده است. تفاوت مالیات مربوط به مبالغ گزارش نشده به سه میلیون پوند بالغ شده؛ و این تازه اصل مالیات بدون احتساب جریمه و بهره دیر کرد است. مسئولیت پرداخت مالیات حقوق کارکنان سفارت در برخی از کشورها، به عهده کارفرما است و در کشورهای دیگر که سفارتخانه‌ها یا دفاتر بین‌المللی وظیفه کسر و پرداخت مالیات حقوق کارکنان محلی را ندارند، این وظیفه به عهده شخص کارمند است، که باید با تهیه اظهارنامه مالیات بر درآمد خود را پرداخت کند.

ضمناً حقوق این گروه از کارمندان قسمتی به پول رایج کشور محل ماموریت و قسمتی به ارز خارجی پرداخت می‌شود، و قسمت دوم معمولاً به حساب شخصی کارمند نزد بانک خارجی واریز می‌گردد. بنابراین اگر کارمند مورد نظر این درآمد را کتمان کند، مالیات آن حیف و میل می‌شود.

این وظیفه خطیر (ارسال گزارش نسبت به حقوق واقعی) به

## حقوق کارکنان محلی سفارتخانه‌ها قسمتی به پول رایج کشور محل مأموریت و قسمتی به ارز خارجی پرداخت می‌شود. قسمت اخیر معمولاً به حساب شخصی کارمند نزد بانک خارجی واریز می‌گردد.

وزارت امور خارجه به دفاتر فوق اعلام دارد که لیست حقوق و مزایای کارکنان ایرانی (و همچنین کارکنان خارجی غیر دیپلمات) خود را همانند سایر کارفرمایان برای مراجع مالیاتی ارسال، و مالیات حقه دولت را از حقوق آنها کسر و پرداخت نمایند. اگر مقامات وزارت امور خارجه محظوری برای اقدام در این خصوص داشته باشند حداقل می‌توانند اسامی کارکنان محلی این نمایندگی‌ها را به وزارت دارائی اطلاع دهند تا نسبت به وصول مالیات بردرآمد حقوق از خود آنها اقدام شود.

### چند مثال برای روشن شدن وضعیت مالیات

#### مورد بحث و مغایرت آن با اصل تساوی مالیاتی

توجه خوانندگان گرامی را به مثال‌های زیر جلب می‌کنیم:

الف - نمایندگی‌های مذکور معمولاً از کادر با تجربه و متخصص استفاده می‌کنند و حقوق پیشنهادی آنها نسبت به موارد مشابه بیشتر است و عمده نیز ارزی و ریالی می‌باشد. اگر حقوق ماهانه متوسط پرداختی در این نمایندگی‌ها را بسین

۱۵۰۰۰۰۰ تا ۳۵۰۰۰۰۰ ریال فرض کنیم مالیات حقوق متعلق به ترتیب ۴۴۹،۵۸۳ ریال و ۱،۳۱۲،۹۱۷ ریال خواهد بود، و این بدون در نظر گرفتن مبالغ ارزی است که جداگانه پرداخت می‌شود. اگر تعداد کارکنان این دفاتر را جمعاً ۵۰۰ نفر بدانیم (اعم از دائمی و موقت) مالیات متعلق به مبلغی حدود ۲۲۵ میلیون الی ۶۵۶ میلیون ریال بالغ خواهد گردید. حال این مالیات بر حقوق ۵۰۰ نفر را با مالیات بر حقوق کارخانه تولیدی ایران خودرو که دارای حدوداً

### وضعیت پرداخت مالیات حقوق کارکنان محلی نمایندگی‌های دیپلماتیک خارجی

یک بررسی اجمالی از سوابق موجود در اداره مالیات بر حقوق نشان می‌دهد که اثر چندانی از ارسال لیست حقوق و پرداخت مالیات حقوق این دسته از صاحبان درآمد در اداره مذکور وجود ندارد. (تنها تعداد اندکی از سفارتخانه‌ها اقدام به ارسال لیست حقوق نموده‌اند که در آن تنها حقوق ریالی درج شده است).

### تکلیف مقامات مالیاتی چیست؟

از یک طرف طبق قانون کارفرمایان مکلف شده‌اند که لیست حقوق ارسال دارند و از طرف دیگر افراد ایرانی را که از معافیت بیش از یک منبع استفاده می‌کنند، مکلف نموده‌ایم که اظهارنامه مالیاتی تسلیم کنند. اما سفارتخانه‌ها و دفاتر مجامع بین‌المللی خود را در مقابل مقامات مالیاتی ایران مسئول نمی‌دانند و وزارت امور خارجه را طرف خود می‌دانند. نتیجه این که لیست حقوق

عملاً ارسال نمی‌شود. از طرف دیگر الزام قانونی تسلیم اظهارنامه مجموع درآمد برای کارکنان ایرانی نیز چنان که باید و شاید وجود ندارد. ادامه این وضع، که در عین حال مغایر عدالت مالیاتی نیز هست، قابلیت توجیه ندارد.

### پیشنهادها

پیشنهاد می‌شود وزارت امور اقتصادی و دارائی از طریق



**پیشنهاد می‌شود وزارت امور اقتصادی و دارایی از طریق وزارت امور خارجه به نمایندگی‌های دیپلماتیک خارجی اعلام دارد که لیست حقوق و مزایای کارکنان محلی خود، اعم از ایرانی و غیرایرانی، را همانند سایر کارفرمایان برای مراجع مالیاتی ارسال دارند و مالیات کامل قانونی را از حقوق آنها کسر و پرداخت کنند.**

علاوه بر موضوع مالیات حقوق، در مورد سایر مالیات‌ها این پرسش‌ها به میان می‌آید:

- آیا قراردادهای اجاره (ارزی / ریالی) محل‌های مسکونی و اداری این‌گونه دفاتر در اختیار مقامات مالیاتی قرار می‌گیرد تا بتوانند مالیات واقعی اجاره را از مالکین دریافت کنند؟  
- آیا معاملات خرید کالا و خدمات (به ریال و ارز) توسط نمایندگی‌های مذکور همانند سایر اشخاص حقیقی و حقوقی، مشمول مقررات کد اقتصادی و غیره می‌باشد تا بتوان صاحبان این درآمدها را شناسایی، و مالیات بر درآمد ناشی از چنین فعالیت‌هایی را وصول نمود؟  
تکیه اصلی مقاله حاضر بر مالیات حقوق است که امیدواریم در دستور کار مقامات مالیاتی قرار گیرد و در مراحل بعدی نسبت به وصول باقی مالیات‌ها نیز اقدام شود.

در ارتباط با وظایف کارفرمایان این سؤال مطرح است که آیا دفاتر سفارتخانه‌ها و مجامع بین‌المللی در ایران اقدامات زیر را انجام داده‌اند:

- آیا لیست حقوق کارکنان محلی خود را (که حاوی حقوق واقعی ارزی / ریالی باشد) مستقیماً یا از طریق وزارت امور خارجه برای مرجع مالیاتی ارسال می‌دارند (ماده ۸۵ قانون مالیات‌ها) تا مالیات بر حقوق مذکور را به حیثه وصول در آورد؟  
- آیا قرارداد اجاره محل دفاتر و محل مسکونی افراد خارجی خود را مستقیماً و یا از طریق وزارت امور خارجه برای مرجع مالیاتی ارسال می‌دارند، و نهایتاً مالیات بر درآمد این اجاره چگونه و بر چه مبنائی توسط مقامات مالیاتی قابل وصول خواهد بود؟  
- آیا اطلاعات مربوط به معاملات یا اشخاص ثالث توسط این‌گونه نمایندگی‌ها در ارتباط با خرید کالا و خدمات که منجر به پرداخت وجوه ارزی و ریالی می‌شود، مستقیماً و یا غیرمستقیم از طریق وزارت خارجه به اطلاع مقامات مالیاتی رسانیده می‌شود؟

۷۷۰۰ کارمند و کارگر بوده و مالیات ماهانه آنها جمعاً از ۴۱۲ میلیون ریال متجاوز است مقایسه کنید تا مغایرت این وضع با اصل عدالت مالیاتی روش شود.

ب- دو برادر یا دو خواهر را در نظر بگیرید که یکی از آنها در نمایندگی‌های دیپلماتیک خارجی در ایران کار می‌کند و از حقوق ۱،۵۰۰،۰۰۰ ریال الی ۳،۵۰۰،۰۰۰ ریال برخوردار است، و دیگری در یک مؤسسه خصوصی یا دولتی اشتغال دارد و از حقوق حداکثر ۸۰۰،۰۰۰ ریال استفاده می‌کند. اگر هر دو نسبت به درآمد حقوق خود مالیات بپردازند، در هزینه‌های دولت سهیم بوده و عدالت مالیاتی نیز برقرار خواهد بود. اما با توجه به موارد مندرج در بند الف فوق آن شخصی که در سفارت شاغل است مالیات نمی‌پردازد، و در مقابل شخص دوم مالیات پرداخت می‌کند. در مورد انگلستان دیدیم که سفارتخانه خارجی فقط قسمتی از مالیات حقوق متعلق را با کتمان درآمد واقعی کارکنان محلی حیف و میل می‌کرد، و به محض آن که دولت متوجه حقیقت امر شد فوراً دست به کار گردید و ما به التفاوت سی ساله را مطالبه نمود. اما در کشور ما متأسفانه مالیاتی وصول نمی‌شود که نسبت به باقیمانده جای اعتراضی باشد. مسئولیت این عدم وصول مالیات با چه کسی است، مقامات وزارت خارجه (که این تکلیف قانونی را به اطلاع مسئولان نمایندگی‌ها نمی‌رسانند)، یا مقامات مالیاتی؟

### سایر مالیات‌ها

شایان توجه است که در کشور انگلستان و بسیاری کشورهای دیگر که مالیات بر خرج (ارزش افزوده) وجود دارد، بحث معاملات با اشخاص ثالث و وصول مالیات بر درآمد دیگران جا افتاده است. اما در ایران که مالیات بر خرج وجود ندارد و اصولاً اگر معاملات با اشخاص ثالث به اطلاع اداره دارائی رسانیده نشود، به سختی می‌توان مالیات را وصول نمود، مسأله بسیار مهم جلوه می‌کند. لذا

# نقش مالیات در بهینه‌سازی فعالیت‌های اقتصادی دولت

دکتر عبدالکریم کاظمی ویسری

چگونه باید تأمین مالی شود تا عقلانی بوده و بیشترین نتایج مثبت را در جهت بهبود و توسعه فعالیت اقتصادی داشته باشند، و در شرح این چگونه بودن است که به اهمیت مالیات به عنوان تأمین کننده مالی هزینه‌های دولت توجه می‌کنیم.

## اساس تئوریک چنین بحثی به شرح زیر است:

۱. مصرف یکی از دو وجه یا روی فعالیت اقتصادی (تولید - مصرف) و نهایتاً هدف غائی فعالیت اقتصادی است.
۲. تقاضای کل برای کالا و خدمات مصرفی کلید تعیین کننده سطح تولید، درآمد و اشتغال می‌باشد و حد و حدود استفاده از ظرفیت و توان اقتصادی را مشخص می‌کند.
۳. تقاضای کل از سه بخش عمده تشکیل می‌شود: تقاضا برای کالا و خدمات مصرفی به وسیله خانوارها، تقاضا برای کالا و خدمات مصرفی به وسیله دولت، و تقاضا برای کالا و خدمات سرمایه‌ای.
۴. اساساً تقاضای دولت برای کالا و خدمات، به منظور تهیه و ارائه آن بخش از کالا و خدمات مصرفی مورد نیاز جامعه است که بخش غیردولتی بنا به دلایلی مایل و یا قادر به تولید آن نیست (کالاهای عمومی)
۵. دولت برای تأمین هزینه‌های خود باید درآمدی داشته باشد و درآمدهای مالیاتی، عمده‌ترین بخش از درآمدهای دولتی هستند (جز در مورد کشورهایی که استثناً از درآمدهای دیگری مثل درآمد نفتی در کشورهای صادرکننده نفت، بهره می‌گیرند).
۶. کالاهای عمومی، کالاهایی هستند که ضمن ارضاء بخشی از نیازها، از دو خصیصه مهم برخوردارند: اول این که قابلیت مصرف مشترک دارند، یعنی دو یا چند مصرف‌کننده می‌توانند در زمان واحد آنها را مصرف کنند، بی آن که رقابتی بین آنان به وجود آید، دوم این که، با مصرف آن بوسیله یک مصرف‌کننده، نقصانی برای مصرف‌کننده دیگر به وجود نمی‌آید. در مورد این گونه کالاها باید گفت که اگر خانواری نیاز به مصرف آنها دارد باید هزینه و یا قیمت آن را مانند هر کالای دیگری بپردازد، و مالیات را می‌توان

در بند الف «خط و مشی» های اساسی درآمدی دولت طی برنامه دوم توسعه اقتصادی ۷۷-۱۳۷۳ آمده است که: «خط و مشی های درآمدی دولت به گونه‌ای طراحی شده است که همراه با کاهش ابعاد دولت، تأمین هزینه‌های جاری صرفاً از طریق درآمدهای مالیاتی در بلندمدت امکان‌پذیر باشد». اتخاذ یک چنین برنامه‌ای، بیان‌کننده این است که دولت کاملاً متوجه شده که هزینه نگهداری ابعاد وسیع دولتی خارج از توان اقتصادی کشور است، و علاوه بر آن به علت کم بودن سهم مالیات در کل درآمد دولتی، هزینه‌های دولت به صورت یک عامل زیان‌آور اقتصادی در آمده است. هدف ما از ارائه این مقاله این نیست که سعی کنیم تا زمینه‌های فکری لازم در جهت نفی یک بودجه دولتی متکی به درآمدهای غیرمالیاتی (نفت) به وجود آید، زیرا یک چنین اعتقادی هم‌اکنون وجود دارد، بلکه هدف ما این است که تلاشی انجام گیرد تا اولاً علل اتخاذ چنین تصمیمی از سوی دولت بیشتر شناخته شود، و ثانیاً مزایای اقتصادی ناشی از به اجرا در آوردن این سیاست جدید بودجه‌ای مورد ارزیابی قرار گیرد.

ابتدا باید به این نکته اشاره کنیم که در این بررسی قصد آن نیست که بین دو نظریه اقتصادی متفاوت - یعنی از یک سو نظریه اقتصاددانان لیبرال، که اساساً هرگونه دخالت دولت در امور اقتصادی و هزینه‌های ناشی از این دخالت را مضر دانسته و آن بودجه دولتی را قابل قبول می‌دانند که در حداقل ممکن بوده و با اختصاص کمترین سهم از هزینه‌های ملی، وظایف خاص دولت (مانند دفاع ملی، قضاوت، و آموزش عمومی) را تأمین مالی نماید؛ و از سوی دیگر نظریه کینز و اقتصاددانان پیرو او که معتقد به نتایج بسیار مفید مداخلات دولت در امور اقتصادی در جهت تأمین اشتغال کامل و ایجاد تعادل اقتصادی هستند - یک راه حل میانی را انتخاب کنیم. بلکه خارج از این بحث، ما به هزینه‌های دولت و یا بودجه دولت، به عنوان یکی از فاکتورهای مهم اقتصادی بیان‌کننده یکی از ابعاد چندگانه فعالیت‌های اقتصادی می‌نگریم. در اینجا به هیچ وجه بحث بر سر وجود یا فقدان، و حداقل یا حداکثر بودن هزینه‌های دولتی نیست، بلکه بحث ما این است که هزینه‌های دولتی

قیمت خرید کالاهای عمومی تلقی کرد.

اگر فرض‌های تئوریک فوق را بپذیریم، در آن صورت مالیات را به عنوان یکی از فاکتورهای جلوگیری کننده از فعالیت اقتصادی و محروم ساختن سیستم تولیدی کشور از امکانات مادی خود تلقی نخواهیم کرد، و فعالیت‌ها و هزینه‌های دولتی را جدا از فعالیت‌ها و هزینه‌های سیستم تولیدی کشور نخواهیم دانست.<sup>(۱)</sup>

در اینجا بحث بر سر مفید بودن یا مضر بودن هزینه‌های دولتی نیست، بلکه سخن از مفید یا مضر بودن یک بخش از هزینه‌های اجتماعی در میان است. به عبارت دیگر بحث هزینه فرصت یا هزینه مبتنی بر مساعدترین مورد دیگر مطرح است و چنین بحثی شامل تمام هزینه‌های اجتماعی می‌شود و می‌تواند در هر موردی مصداق پیدا کند. فرضاً اگر یک تولیدکننده با تولید کالای الف تولید کالای ب را قربانی کند و در نتیجه درآمد کمتری نسبت به وضعیتی که تولید کالای ب را انجام می‌داد، به دست آورد، به نسبتی توان توسعه فعالیت خود را مختل نموده و یا به تأخیر انداخته است. در مورد هزینه‌های دولتی نیز چنین بحثی صادق است.

نتیجه‌ای که تا اینجا گرفته می‌شود این است که، دستگاه دولتی بخشی از سیستم تولیدی کشور است که مکلف به تولید و عرضه کالاهای عمومی یا همگانی مورد نیاز جامعه می‌باشد. دولت برای تأمین مالی فعالیت‌های خود باید درآمدی داشته باشد که اصولاً باید آن را به صورت مالیات به دست آورد. مالیات قیمت تصاحب کالاها یا خدمات عمومی تلقی می‌شود، و مصرف‌کننده هنگام خرید آن باید مبلغ مورد نظر را پرداخت کند.

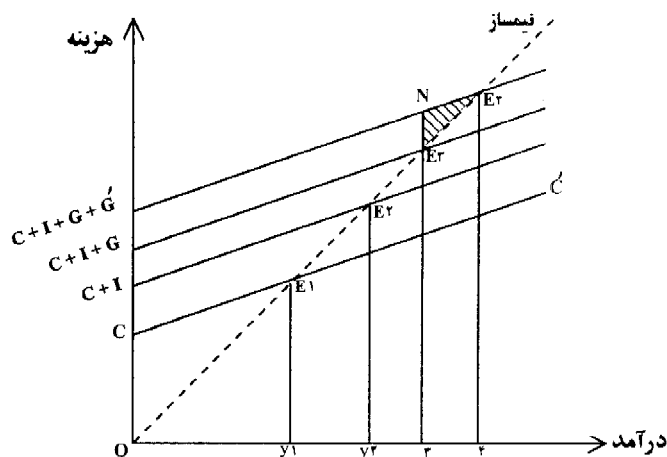
### مزایای اقتصادی بودجه متکی بر مالیات

اساس مزیتی که برای بودجه دولتی متکی بر مالیات قائل می‌شوند باید در شرح مکانیسم چگونگی تولید، و جریان پول در این پروسه جستجو شود. اگر قبول کنیم که پول عنصری است اقتصادی و بیان‌کننده مقدار معینی از ارزش افزوده حاصل از کار نیروی انسانی می‌باشد؛ اگر قبول کنیم که پول برای این به وجود آمده است که ارزش‌های افزوده (که به صورت کالاهای مختلف تجسم خارجی پیدا می‌کنند، مانند یک درب که بیان‌کننده حاصل تلاش یا ارزش افزوده ده روز یک نجار است) به سهولت با یکدیگر معاوضه یا مبادله گردند؛ و بالاخره اگر قبول کنیم که حجم پول جاری در کشور باید معادل یک بخش یا درصدی از حجم کل ارزش کالاها و خدماتی باشد که در جامعه مورد مبادله قرار می‌گیرند (فرضاً اگر به طور متوسط یک واحد پولی ۴ بار در سال مورد مبادله قرار گرفته باشد و اگر ارزش حجم کل کالا و خدمات عرضه شده در بازار معادل ۵۰ هزار میلیارد ریال باشد، حجم پولی لازم در چنین شرایطی باید به حدود ۱۲ هزار میلیارد ریال بالغ گردد)، در صورت پیروی از چنین تفکر صحیحی اقتصاد در یک وضعیت سالم و متعادل با نرخ تورم بسیار پائین قرار خواهد گرفت. مهم‌ترین مزیتی که یک بودجه دولتی متکی به مالیات دارا می‌باشد این است که با انجام هزینه‌های دولتی این سه اصل مهم تعادل اقتصادی بر هم نمی‌خورد.

برای روشن‌تر شدن علل مزیتی که ذکر کردیم، باید بحث چگونگی اثرگذاری بودجه دولتی بر اقتصاد را مطرح کنیم، لذا از تئوری و نمودار ساده چگونگی تعیین سطح درآمد ملی، بدون هزینه‌های دولتی و با هزینه‌های دولتی، استفاده می‌کنیم تا نقش مؤثر مالیات به عنوان موجه‌ترین منبع تأمین هزینه‌های دولتی معلوم گردد.

در این بحث تئوریک دو فرض در نظر گرفته می‌شود، اول این که درآمد، هزینه و پس‌انداز جامعه به صورت تولیدات واقعی و تجسم دهنده ارزش افزوده اجتماعی هستند که ظاهر پولی به آن می‌دهیم تا محاسبه ارزش، جمع و تفریق و یا مبادله آنها آسان‌تر انجام گیرد؛ دوم اینکه مالیات بخشی از پس‌انداز جامعه است که در اختیار دولت قرار می‌گیرد:

هزینه مصرف کالاهای مورد نیاز = درآمد - پس‌انداز



نمودار شماره ۱

با توجه به نمودار شماره ۱ اگر بر روی محور مختصات O، محور افقی بیان‌کننده درآمد اجتماعی و محور عمودی نشان‌دهنده میزان هزینه جامعه باشد، تمام نقاطی که روی خط نیمساز قرار دارند وضعیت‌هایی را نشان می‌دهند که در آن درآمد جامعه با هزینه آن برابر بوده و پس‌اندازی وجود ندارد. خطوط یا منحنی‌های C، C+I، C+I+G و C+I+G+G'، منحنی‌های نشان‌دهنده مصارف اجتماعی در سطوح مختلف هزینه می‌باشند و چون جامعه خواه و ناخواه حتی در حالتی که هیچ‌گونه درآمدی ندارد (درآمد برابر با صفر) مقداری مصرف خواهد داشت. پس منحنی‌های مصرف، بر روی محور عمودی از نقطه‌ای بالاتر از

(۱) اگر سؤال شود که ممکن است دولت رسالت خود را به درستی انجام ندهد و بخش عمده‌ای از فعالیت‌ها و تلاش‌های خود را برای رسیدن به مقاصد غیر از آنچه به طور معمول بر عهده دولت است (دفاع - قضا - ایجاد نظم و امنیت و آموزش عمومی) صرف‌کند، پاسخ خواهیم داد که نقص در امری را نباید بهانه برای نفی آن امر دانست. اگر دولتی پای‌بند و وظائف اصلی خود نباشد، نباید آن را به عنوان یک مصداق کلی دانست و اساس مفید بودن فعالیت‌های دولتی را مورد سؤال قرار داد.

نقطه O شروع می‌شود. در اینجا قطعه خط OC بیان‌کننده مقدار مصرف اجتماعی در درآمد صفر می‌باشد. چون میل به پس‌انداز کردن یک میل طبیعی می‌باشد (به دلیل دوراندیشی، تأمین آینده و غیره) به همان اندازه که درآمد افزایش پیدا می‌کند، هزینه‌های اجتماعی افزایش نمی‌یابد و بخشی از درآمد به صورت‌های مختلف پس‌انداز می‌شود، لذا ضریب زاویه یا شیب خط CC' که منحنی مصرف جامعه تلقی می‌شود از شیب خط نیمساز کمتر است. در این بحث تئوریک چهار مرحله مختلف مورد فرض قرار می‌گیرد. در مرحله اول هزینه اجتماعی به منظور رفع حداقل نیازهای اجتماعی می‌باشد و نقطه E1 اولین نقطه تعادل درآمد و هزینه‌های اجتماعی است که منطبق است با درآمد OY1 و تا این سطح از درآمد، جامعه هیچ پس‌اندازی ندارد. در مرحله دوم درآمد اجتماعی از میزان OY1 بیشتر می‌شود و جامعه قدرت پس‌انداز کردن را پیدا می‌کند و تصمیم می‌گیرد به خاطر رفاه بیشتر و کسب درآمد زیادتر این پس‌انداز را به میزان C, C+I سرمایه‌گذاری کند. در این حالت طبعاً منحنی مصرف به همان اندازه به طرف بالا صعود می‌کند و در این مرحله نقطه تعادل مصرف کلی C+I و درآمد کل نقطه E2 می‌باشد.

در مرحله سوم دولت با اخذ مالیات بخشی از پس‌انداز اجتماعی را در اختیار خود گرفته و آن را هزینه می‌کند (C+I, C+I+G) و به همان اندازه منحنی مصرف جامعه به بالا صعود می‌کند. در این حالت E2 نقطه تعادل مصرف و درآمد است.

تا این مرحله ما در وضعیت‌هایی قرار داشتیم که هزینه‌های اجتماعی (هزینه‌های مصرفی نهانی و هزینه‌های سرمایه‌ای) در محدوده توان اجتماعی قرار داشت. در این وضعیت سرمایه‌گذاری‌های اجتماعی موجب افزایش درآمد واقعی می‌شود، چون از پس‌انداز واقعی جامعه تأمین می‌گردد و بر مبنای امکانات اجتماعی و یا بر مبنای توان ایجاد ارزش افزوده جامعه استوار است.

حال مرحله یا وضعیتی را در نظر می‌گیریم که دولت از درآمدهای دیگری غیر از مالیات، برای تأمین مالی هزینه‌های دیگر خود استفاده می‌کند (مثل درآمد نفتی یا استقراض از بانک) در اثر این هزینه‌ها، منحنی هزینه‌های اجتماعی از وضعیت C+I+G به وضعیت بالاتر یعنی C+I+G+G' صعود نموده و نقطه تعادل نیز از E2 به E4 منتقل می‌شود، که منطبق است با درآمد OY4. ولی چون توان تولیدی جامعه یا سیستم تولیدی کشور در همین مدت نمی‌تواند متحول شده و قدرت تولید واقعی خود را افزایش دهد، بین میزان عرضه و تقاضای کالا و خدمات، عدم تعادل به وجود می‌آید؛ تقاضا نسبت به عرضه فزونی پیدا می‌کند و موجب افزایش قیمت‌ها می‌شود؛ درآمد پولی جامعه افزایش پیدا می‌یابد بدون این که درآمد واقعی بالا رفته باشد، و این پدیده‌ای است که به نام "شکاف تورمی" معروف است و روی شکل با مثلث هاشور زده (E2E4N) مشخص شده است.

نکته مهمی که در اینجا باید مطرح شود این است که آیا تنها هزینه‌های دولتی سبب به وجود آمدن شکاف تورمی می‌شود و آیا

منبع پرداخت مالیات فقط پس‌انداز واقعی است؟ باید گفت خیر. نمی‌توان ادعا کرد که تنها هزینه‌های دولتی باعث به وجود آمدن شکاف تورمی می‌شود، چون ممکن است بخش غیردولتی نیز با استقراض از سیستم بانکی، هم موجب افزایش حجم نقدینگی شود و هم مازاد تقاضائی نسبت به عرضه به وجود آورد. ولی عمده - و خصوصاً در کشور ما - هزینه‌های دولتی عامل اصلی ایجاد شکاف تورمی می‌باشد.

البته در اثر هزینه‌های دولتی - خصوصاً آن بخشی که از درآمدهای غیرمالیاتی تأمین می‌شود - خواه و ناخواه تولید واقعی جامعه نیز یک افزایش نسبی پیدا می‌کند و نمی‌توان آن را نفی کرد، اما چون انعطاف‌پذیری سیستم تولیدی کشور نسبت به تقاضا بسیار پائین است، در نظر نگرفتن آن در این بحث قابل اغماض است.

نتیجه‌ای که از این می‌توان گرفت این است که اصولاً بودجه دولتی متکی بر مالیات و هزینه‌های انجام شده موجب به وجود آمدن شکاف تورمی نمی‌شود، زیرا یک هماهنگی میان رشد پس‌انداز، رشد مالیات، و رشد هزینه‌ها یا سرمایه‌گذاری‌های دولتی به وجود می‌آید، و در این صورت هزینه‌های دولتی از نقطه نظر اقتصادی سالم و مفید خواهد بود، زیرا فاقد خصیصه تورم‌زایی است.

## ساختار بودجه دولتی در ایران و شکاف تورمی ناشی از آن

تا این قسمت از بررسی به غیر از تزی که عنوان کردیم (نقش مالیات به عنوان به وجود آورنده تعادل بین بخش واقعی و بخش پولی اقتصاد) یک بحث کلاسیک و شناخته شده‌ای نیز مطرح شد. مطلبی را که در این قسمت مورد بررسی قرار می‌دهیم، انطباق وضعیت ایران با تئوری فوق‌الذکر است. از سال ۱۳۵۰ به بعد نرخ رشد تورم در ایران به طور تهدیدآمیزی افزایش پیدا کرد و افزایش سریع قیمت‌ها همزمان بود با تغییر ساختاری بودجه دولت، و آن تغییری بود که با کاهش سهم درآمدهای مالیاتی در کل درآمدهای دولتی به وجود آمد. اگر روند سال‌های ۱۳۴۴ تا ۱۳۷۲ را از این نقطه نظر، یعنی اهمیت مالیات در ساختار بودجه دولت، مورد مطالعه قرار دهیم، می‌توانیم این فاصله را به سه دوره متفاوت کوتاه‌تر تقسیم کنیم:

### دوره اول از سال ۱۳۴۴ تا سال ۱۳۴۹

از مشخصات این دوره این‌که: مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم ۳۹/۳ درصد و درآمدهای نفتی ۴۹/۸ درصد از درآمدهای دولتی را تشکیل می‌دادند. نسبت کسری بودجه دولت به کل هزینه‌های دولتی برابر با ۲۱/۴ درصد بود. ولی چون، اولاً این کسری بیشتر از رشد هزینه‌های عمرانی ناشی می‌شد (۲۱/۵ درصد در مقابل رشد متوسط هزینه‌های جاری برابر با ۱۶/۳ درصد)، و ثانیاً ۵۸ درصد از این کسری از طریق خرید اوراق قرضه و استفاده از وام‌های خارجی تأمین می‌گردید، لذا این



کسری بودجه (از نظر مکتب کینزی) برای اقتصاد چندان مسموم کننده نبود. وضع بودجه دولت در این دوره ضمن جدول شماره ۱ مندرج در ذیل مقاله نشان داده شده است.

همان طور که در جدول مذکور ملاحظه می شود طی این دوره نرخ تورم بسیار متعادل، و متوسط رشد سالانه آن ۱/۵ درصد بوده است. علت این ثبات نسبی قیمت ها را باید در این امر دانست که طی این دوره استقراض دولت از سیستم بانکی و یا بدهی های دولت به بانک مرکزی که یکی از اجزاء پایه پولی می باشد، کمترین اثر را در افزایش حجم نقدینگی و خصوصاً افزایش قیمت ها داشته است. و دلیل آن هم این بود که قسمت عمده ای از اعتباراتی که بخش دولتی در اختیار داشت به مصرف واردات کالا و خدمات می رسید.

### دوره دوم از سال ۱۳۵۰ تا سال ۱۳۵۶

از مشخصات این دوره یکی این بود که درآمدهای دولتی از رقم ۱۷۱/۴ میلیارد ریال در سال ۱۳۴۹ به رقم ۲۰۳۴/۱ میلیارد ریال در سال ۱۳۵۶ رسید. یعنی تقریباً ۱۲ برابر شد و این رشد که بر اثر افزایش درآمد نفت حاصل شد، باعث گردید که ساختار بودجه دولت به کلی دگرگون شود. درآمد نفت ۷۷/۱ درصد از بودجه دولت و مالیات ۱۸/۸ درصد آن را به خود اختصاص می دادند. در این دوره نسبت کسری بودجه دولت به هزینه های دولتی برابر ۶/۲ درصد بود که در مقایسه با دوره قبل کاهش زیادی را نشان می داد.

قبل از آن که به تحلیل بودجه دولت در سال های ۵۶-۱۳۵۰، و نقش مالیات در این دوره بپردازیم، باید وضعیت بودجه را طی دوره مذکور نشان دهیم، که این مطلب در جدول شماره ۲ مندرج در ذیل مقاله حاضر منعکس است.

گفتیم که مزیت بودجه دولتی متکی بر مالیات از ایجاد خصیصه تورم زائی ممانعت به عمل می آورد. دلیل این مطلب را می توانیم از رابطه زیر - که مربوط به وضعیتی عکس این حالت است - استنباط نمائیم:

کاهش سهم مالیات در بودجه موجب: افزایش استقراض از بانک مرکزی، و آن موجب: افزایش پایه پولی، و آن موجب: افزایش نقدینگی، و آن مسبب: تورم

ظاهراً به نظر می رسد که ارقام جدول آماری دوره ۵۶-۱۳۵۰ تأیید کننده این رابطه نیست و نظری را که مطرح کردیم تحت علامت سؤال قرار می دهد. زیرا مشاهده می شود که سهم درآمد مالیاتی در کل درآمدهای دولتی از ۴۱/۶ درصد در سال ۱۳۴۹ به مرور کاهش پیدا کرده و به ۱۸/۶ درصد در سال ۱۳۵۵ رسیده است؛ و در حالی که در همین سال استقراض از سیستم بانکی صفر بوده، قیمت ها سیر صعودی طی کرده اند.

در پاسخ باید گفته شود که هر چند در این دوره کاهش سهم مالیات موجب افزایش میزان استقراض از سیستم بانکی نشد و هزینه های روبه افزایش دولت، با افزایش شدید درآمد نفتی جبران گردید، ولی نکته ای که متضمن اهمیت مالیات در این دوره

می باشد، اثر منفی کاهش نسبت درآمد مالیاتی در کل درآمدهای دولت است.

اگر بودجه دولتی در ممالک پیشرفته را مورد بررسی قرار دهیم، ملاحظه خواهیم کرد که در این کشورها هرگونه افزایش هزینه دولتی را مشروط به توان دولت در اخذ مالیات می دانند. زیرا جامعه هیچ گاه با رضایت خاطر، مالیات نمی پردازد، مگر این که توجیه قانع کننده ای در کار باشد. (فرضاً به طور روزمره می توان شاهد بود که افزایش عوارض شهرداری تهران غالباً با توجه به اقدامات این ارگان توجیه می شود).

وقتی که سهم مالیات به عنوان تأمین کننده مالی هزینه های دولت کاهش پیدا می کند، دو عکس العمل اقتصادی به وجود می آید: اول این که ابزار کنترل پس انداز بخش خصوصی و هزینه های این بخش از دست دولت خارج می شود. اگر بخش خصوصی به دلایل خاص خود، نخواست پس انداز خود را در جهت اهداف اقتصادی دولت به کار اندازد، پائین بودن میزان مالیات به همان نسبت دست بخش خصوصی را باز می گذارد تا هزینه های تورم زائی را به وجود آورد، و این دقیقاً اتفاقی بود که در این دوره به وقوع پیوست. دوم این که وقتی مردم مشارکت زیادی در تأمین هزینه های دولتی نداشته باشند (مالیات کمی پرداخت کنند) به مرور نسبت به اعمال و هزینه های دولتی بی تفاوت می شوند و به خود زحمت کنترل دخل و خرج دولت را نمی دهند، و این عدم کنترل پس از چندی موجب می شود که دولت بدون برنامه و بی احساس مسئولیت، هزینه کند.

اتفاق دیگری که در دوره ۵۶-۱۳۵۰ رخ داد تورم فزاینده ناشی از افزایش شدید تقاضا نسبت به توان عرضه ملی بود. البته علل دیگری نیز برای افزایش قیمت ها در این دوره وجود دارد و آن افزایش حجم پول ناشی از افزایش ذخائر ارزی کشور است که این مطلب مورد بحث مانست.

به طور خلاصه، نتیجه بررسی دوره ۵۶-۱۳۵۰ این است که مالیات موجب کنترل متقابل هزینه های دولتی از طرف مردم و هزینه های بخش خصوصی از طرف دولت می شود.

### دوره سوم: دوران پس از انقلاب اسلامی، سال های ۱۳۵۷ تا ۱۳۷۲

از مشخصات این دوره این است که:

اولاً درآمد نفت کماکان بزرگترین بخش درآمد دولت را تشکیل می دهد (متوسط دوره ۵۲/۲ درصد). فقط سال ۱۳۶۵ حالت استثنائی داشت و طی آن درآمد نفتی کشور به شدت پایین آمد و به ۶/۲۵ میلیارد دلار رسید و در نتیجه نسبت مذکور به ۲۴/۴ درصد تنزل یافت. قابل ذکر این که در سال ۱۳۷۲ درآمد نفت ۶۶/۳ درصد از کل درآمدهای دولتی را شامل می گشت.

ثانیاً مالیات فقط ۲۴/۵ درصد از هزینه های دولتی را می پوشاند و همچون گذشته کندی افزایش سهم مالیات در درآمد دولت یکی از مشکلات اقتصادی کشور می باشد. به طور متوسط در این دوره مالیات سرانه برابر با ۲۶۷۲۵ ریال در سال، یا ۱۵/۴

درصد تولید سرانه ملی بود.

ثالثاً در طول این دوره دولت همیشه دچار کسری بودجه بوده و برای تأمین هزینه‌های خود، اقدام به استقراض از سیستم بانکی کشور نموده است. استقراض از بانک مرکزی حدود ۲۶ درصد دریافتی‌های دولت را تشکیل می‌داده است. جدول شماره ۲ مندرج در ذیل مقاله ساختار بودجه دولت در این دوره را نشان می‌دهد. ارقام مربوط به بودجه دولت در دوره بعد از انقلاب اسلامی کاملاً تأیید کننده تزی است که در ابتدای این بحث عنوان گردید. یعنی یگانه درآمد موجه دولت مالیات است. چون نه تنها خصیصه تورم‌زائی ندارد بلکه باعث عقلانی شدن هزینه‌های اجتماعی (بخش دولتی و بخش غیردولتی) می‌شود و یک عامل ایجاد کننده تعادل اقتصادی است.

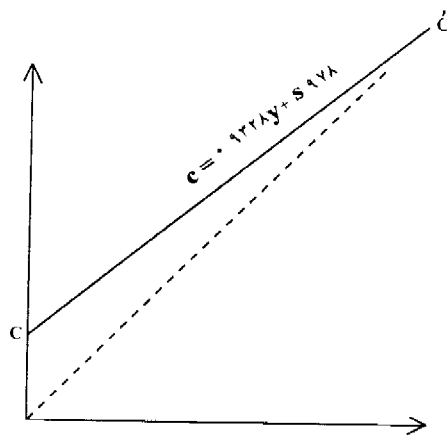
اولین تجربه به دست آمده در این دوره این است که دولت باید درآمد نفتی را یک فاکتور برون‌زا تلقی کند و در برنامه‌ریزی هزینه‌های خود، حداقل تکیه را بر درآمدهای نفتی بنماید، در غیر این صورت علی‌رغم خط و مشی‌های تعیین شده در برنامه دوم جمهوری اسلامی ایران (۷۷-۱۳۷۳) ناچار می‌شود مجدداً برای تأمین مالی هزینه‌های خود به استقراض از بانک مرکزی روی آورد و موجب تورم و سایر مشکلات اقتصادی ناشی از عدم تعادلی پولی گردد.

دومین تجربه مهم این است که دولت باید سعی کند حتی‌المقدر از استقراض بانکی برای تأمین هزینه‌های خود اجتناب کند. همان‌گونه که اشاره شد بدهی‌های دولت به بانک مرکزی یکی از اجزاء پایه پولی می‌باشد. در پایان سال ۱۳۷۱ خالص بدهی‌های دولت به بانک مرکزی به ۱۳۳۴۹ میلیارد ریال بالغ گردید. اگر رابطه بین پایه پولی و حجم نقدینگی را با عبارت  $M = Z.H$  نشان داهیم (که در آن  $M$  حجم نقدینگی،  $H$  حجم پایه پولی، و  $Z$  ضریب تکاثر نقدینگی است) و اگر ضریب تکاثر را معادل  $2/6$  بگیریم، نتیجه گرفته می‌شود که بدهی دولت یا کسری بودجه دولت، موجب افزایش حجم نقدینگی به میزان ۲۴۷۰۰ میلیارد ریال شده است. و اگر به یاد آوریم که یکی از اهداف دولت در برنامه پنجساله اول (۷۲-۱۳۶۸) این بود که نرخ متوسط رشد نقدینگی در سال  $8/3$  باشد (در سال ۱۳۷۲،  $3/8$  درصد) تا بتواند بین بخش پولی و بخش واقعی اقتصاد تعادل ایجاد کند، ولی عملاً نرخ رشد نقدینگی در طول برنامه اول سالانه به طور متوسط به  $23/73$  درصد بالغ گردید؛ متوجه تأثیر منفی استقراض دولت از سیستم بانکی کشور خواهیم شد.

به طور خلاصه نتیجه حاصل از مطالعه چگونگی تغییرات و رشد بودجه دولت در دوره بعد از انقلاب همان خواهد بود که در ابتدای بحث به آن اشاره شد، یعنی مالیات سالم‌ترین منبع تأمین هزینه‌های دولت است زیرا درآمد نفت ضمن این که یک فاکتور برون‌زا است موجب عدم تعادل ارزش‌های افزوده درون یک محصول یا محصولات داخلی می‌شود و استقراض از بانک عدم تعادل پولی، تورم و نتایج نامطلوب دیگر را به بار می‌آورد.

## چگونگی اثرگذاری بودجه دولت بر اقتصاد ایران

در این قسمت سعی می‌کنیم با استفاده از تئوری اقتصادی مربوط به این بحث و در عین حال با استناد به آمار و ارقام واقعی اقتصاد کشور در دوره بعد از انقلاب، این اثرگذاری را مورد تجزیه تحلیل قرار دهیم. ابتدا باید با محاسبه، منحنی تقاضای کل جامعه در این دوره را به دست آوریم. به این منظور ارقام مربوط به تولید ناخالص ملی و مصارف بخش خصوصی (مصارف نهائی و سرمایه‌گذاری) را استخراج، و از روش متداول حداقل مربعات استفاده می‌کنیم و رابطه یا وابستگی خطی مابین این دو متغیر (مصارف بخش خصوصی متغیر وابسته، و تولید ناخالص ملی متغیر مستقل) را به دست می‌آوریم.



نمودار شماره ۲

با استناد به ارقام مذکور در فوق به قیمت جاری (دوره ۱۳۵۷ تا ۱۳۷۱) معادله خطی  $C = 0.9328Y + 5978$  به دست می‌آید. در این معادله مصارف بخش خصوصی با حرف  $C$  و تولید ناخالص ملی با حرف  $Y$  نشان داده می‌شود، و ۵۹۷۸ میلیارد ریال از هزینه‌های جاری کشور مستقل از تولید ملی است.

منحنی این معادله بر روی محور مختصات با رعایت مقیاس (هر دو میلی‌متر معادل یک هزار میلیارد ریال) در نمودار شماره ۲ فوق ترسیم شده است. تانژانت یا ضریب زاویه این منحنی  $0.9328$  یا زاویه خط منحنی با محور افقی  $43$  درجه می‌باشد.

نتایجی که از مشاهده این منحنی به دست می‌آید به شرح زیر است:

۱. وقتی ملاحظه می‌کنیم که منحنی مصرف جامعه تقریباً به موازات خط نیمساز زاویه می‌باشد، این امر بیان کننده این است که توان پس‌انداز کردن جامعه بسیار کم است و هر روز افزایش درآمد ( $\Delta Y$ ) به همان نسبت موجب افزایش هزینه‌ها ( $\Delta C$ ) می‌شود.

۲. طبق لایحه بودجه سال ۱۳۷۳ درآمد مالیاتی دولت برابر ۶۴۲۶ میلیارد ریال پیش‌بینی شده و این رقم معادل  $8/6$  درصد تولید ناخالص ملی است، در حالی که ضریب پس‌انداز ملی حدود  $6/7$  درصد می‌باشد. به عبارت دیگر مالیات حدود ۲ درصد تولید ناخالص ملی از پس‌انداز اجتماعی بیشتر است.

۳. هم اکنون در اغلب جوامع پیشرفته اقتصادی، به میزان هزینه‌های سرمایه‌گذاری بخش خصوصی از مالیات کسر می‌کنند تا امکان این سرمایه‌گذاریها بیشتر و مردم تشویق به آن شوند. وقتی که جامعه نتواند با پرداخت کل پس‌انداز خود مالیات دولت را پرداخت کند و ناچار شود بخشی از مالیات را با کاهش مصارف خود بپردازد، طبیعتاً در مقابل پرداخت آن مقاومت می‌کند و دولت برای دریافت مالیات مورد انتظار و مصوب خود دچار مشکلات زیاد و تحمل هزینه‌های بسیار می‌شود.

۴. وقتی که مالیات فقط ۱۹ درصد درآمد دولت را تشکیل بدهد و همان‌طور که ذکر شد دریافت آن هم مشکل باشد، دولت ناچار است برای تأمین هزینه‌های خود یا مجدداً برخلاف سیاست خود از سیستم بانکی وام بگیرد (و گفتیم که نتایج حاصل از آن تورم و عدم تعادل دو بخش پولی و واقعی اقتصاد است: مشکلی که در حال حاضر با آن مواجه هستیم)؛ و یا این که درآمد نفتی خود را به ریال افزایش دهد و از این راه کسری درآمد خود را نسبت به هزینه‌ها تأمین کند. به عبارت دیگر دلارهای نفتی را به قیمت بالاتر به بانک مرکزی فروخته و ریال دریافت کند. این اقدام یکی از دلایل افزایش نرخ ارز و به تبعیت از آن افزایش قیمت‌ها می‌باشد.

بنابراین به عنوان سخن آخر باید چنین نتیجه‌گیری کرد که: یکی از عوامل اصلی ایجادکننده مشکلات اقتصادی کشور این

است که ساختار فعلی بودجه دولت متکی بر درآمدهای غیر مالیاتی است. این امر باعث شده که فعالیت اقتصادی دولت، نه تنها کمی به توسعه اقتصادی کشور نکند، بلکه عملاً مانع از توسعه اقتصادی است. زیرا اولاً موجب افزایش نقدینگی و تورم می‌شود، ثانیاً باعث می‌شود که فعالیت‌های غیرتولیدی افزایش پیدا کند، و ثالثاً موجب می‌گردد که سایر بخش‌های اقتصادی نتوانند از قسمتی از امکانات موجود استفاده کنند. نقش مهم مالیات این است که مکانیسمی به وجود می‌آورد که بر اثر آن هزینه‌های اجتماعی بهبود کیفی پیدا می‌کند. مالیات موجب می‌شود که هزینه‌های اجتماعی (بخش دولتی و بخش غیردولتی) برنامه‌ریزی شده و عقلانی انجام گیرد. علت منطقی شدن هزینه‌های دولتی در این است که چون مالیات تقریباً به اجبار دریافت می‌شود و امکانات یا قدرت خرید مردم را کاهش می‌دهد، یک نوع تعهد اجتماعی و اخلاقی برای دولت ایجاد می‌کند تا نسبت به هزینه‌های خود با احتیاط بیشتری بنگرد. علت منطقی شدن هزینه‌های بخش خصوصی در این است که مالیات آن بخش از درآمد را که مازاد بر نیازهای ضروری بوده کاهش می‌دهد و بدین ترتیب ضمن این که مردم را وادار می‌سازد دقت بیشتری در انجام هزینه‌های خود بنمایند، مازاد درآمد را جمع‌آوری کرده و صرف هزینه‌های برنامه‌ریزی شده می‌نمایند.

جدول شماره ۱: بودجه دولت در سال‌های ۴۹ - ۱۳۴۴

ارقام به میلیارد ریال جاری

سال	۱۳۴۴	۱۳۴۵	۱۳۴۶	۱۳۴۷	۱۳۴۸	۱۳۴۹
درآمد دولتی	۹۱/۳	۹۹/۲	۱۰۷/۳	۱۲۷/۴	۱۴۳	۱۷۱/۴
مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم	۳۰/۹	۳۷/۱	۴۲/۲	۵۲/۶	۵۹/۹	۷۱/۲
درآمد نفتی	۵۰	۳۷/۴	۵۴	۶۱/۸	۷۰/۱	۸۳/۸
استقراض از سیستم بانکی	۶/۱	۵/۵	۱۲/۸	۱۱/۱	۱۷/۶	۳۳/۶
نرخ تورم	٪۰/۳	٪۰/۸	٪۰/۸	٪۱/۵	٪۲/۶	٪۱/۳

مأخذ: ترازنامه بانک مرکزی سال ۱۳۴۹

جدول شماره ۲: وضعیت بودجه دولت در سال‌های ۵۶ - ۱۳۵۰

ارقام به میلیارد ریال جاری

سال	۱۳۵۰	۱۳۵۱	۱۳۵۲	۱۳۵۳	۱۳۵۴	۱۳۵۵	۱۳۵۶
درآمد دولتی	۲۵۸/۹	۳۰۲/۱	۴۶۴/۸	۱۳۹۴/۴	۱۵۸۲/۱	۱۸۲۶/۴	۲۰۳۴/۳
مالیات‌های مستقیم و غیرمستقیم	۸۲/۷	۹۹/۴	۱۳۱/۲	۱۵۷/۸	۲۷۰/۸	۳۴۲/۹	۴۴۱/۸
درآمد نفت	۱۵۵/۶	۱۷۸/۲	۳۱۱/۳	۱۲۰۵/۲	۱۲۴۶/۸	۱۴۲۱/۵	۱۴۹۷/۸
استقراض از سیستم بانکی	۳/۴	۸۹/۹	۹۴/۳	۳۰	۱۰	۰	۲۵۰
نرخ تورم	٪۷/۱	٪۵/۷	٪۱۳/۱	٪۱۵/۵	٪۹/۹	٪۱۶/۶	٪۲۵/۳

مأخذ: ترازنامه بانک مرکزی سال ۱۳۵۶

جدول شماره ۳: وضعیت بودجه دولت در سال‌های ۷۱ - ۱۳۵۷

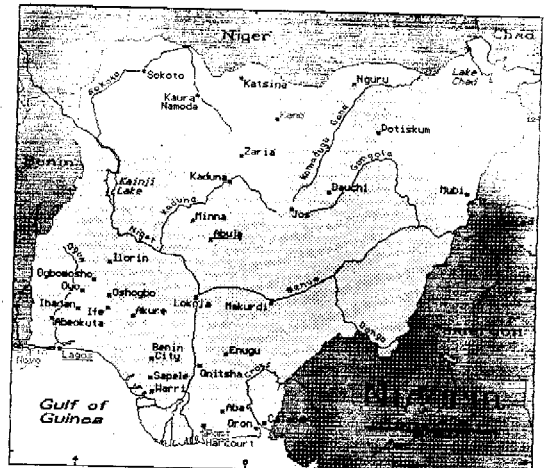
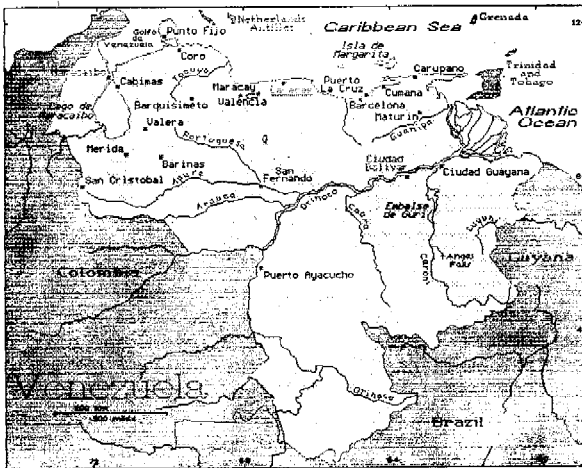
ارقام به میلیارد ریال جاری

سال	۱۳۵۷	۱۳۵۹	۱۳۶۱	۱۳۶۵	۱۳۶۷	۱۳۶۸	۱۳۶۹	۱۳۷۰	۱۳۷۱
درآمد دولت	۱۹۹۸/۹	۱۳۲۵/۹	۲۵۰۱/۹	۱۷۰۷/۳	۲۰۸۵/۴	۳۱۷۴/۶	۵۶۳۲/۵	۶۹۳۳/۵	۹۸۸۴/۵
مالیات	۴۶۵/۹	۳۴۰/۴	۶۱۳/۹	۱۰۲۴/۶	۹۸۶/۵	۱۱۸۷/۸	۱۶۹۵	۲۷۶۵/۲	۳۷۷۵/۵
درآمد نفت	۱۰۱۳/۹	۸۸۸/۸	۱۶۸۹/۵	۴۱۶/۸	۸۰۳	۱۴۸۸/۱	۳۳۶۹/۲	۳۵۴۴/۳	۵۱۴۱/۳
استقراض از بانک	۲۵۰	۶۸۸/۶	۵۶۷/۲	۱۲۸۴	۲۰۲۴/۵	۱۱۳۷/۸	۵۵۷/۳	۹۶۰/۵	۹۰۷/۷
نرخ تورم رسمی	٪۱۰	٪۲۳/۵	٪۱۹/۲	٪۲۰/۸	٪۲۸/۹	٪۱۷/۵	٪۹	٪۱۹/۶	٪۳۱/۶

مأخذ: ترازنامه‌های بانک مرکزی

# بررسی‌های تطبیقی نرخ مالیات بر شرکت ایران - ونزوئلا - نیجریه

دکتر محمد توکل



در سه شماره پیشین مجله مالیات مقررات کشورهای آلمان، فرانسه، تایلند و تایوان را بررسی کردیم و نرخ مالیات بر شرکت در این کشورها را با ایران مورد مقایسه قرار دادیم. اکنون نوبت کشورهای صادرکننده نفت عضو اوپک است که از حیث اهمیت نمایان نفت در اقتصاد آن‌ها وضع کم و بیش مشابهی با کشور ما دارند. از این گروه یک کشور آمریکای لاتین و یک کشور آفریقائی یعنی ونزوئلا و نیجریه را برگزیده‌ایم و نرخ مالیات بر شرکت هر دو کشور را در همین شماره مجله بررسی می‌نمائیم.

## ونزوئلا

نیل به این مقصود راه زیادی باقی است، چنان که هم اکنون قریب ۹۵ درصد مجموع درآمدهای صادراتی ونزوئلا از محل صدور نفت تأمین می‌شود و این کشور با تولید روزانه حدود ۲ میلیون بشکه و صدور بیش از ۱/۷ میلیون بشکه چهارمین مقام بین اعضاء اوپک و نخستین جایگاه را از این حیث در آمریکای لاتین به خود اختصاص داده است.

تقریباً همه نشانه‌های متداول این نوع اقتصاد دامنگیر ونزوئلا نیز می‌باشد. موازنه عمومی پرداخت‌ها منفی است (حدود ۷۴۰ میلیون دلار کسری در سال ۱۹۹۳)، واردات مواد غذایی و

کشور فدرال ونزوئلا با مساحتی برابر ۲۵۲۱۴۴ میل مربع در شمال آمریکای جنوبی واقع است و جمعیت آن به حدود ۲۱ میلیون نفر بالغ می‌گردد. این کشور از حیث منابع طبیعی بالنسبه غنی است و علاوه بر نفت از ذخایر قابل توجه آلومینیوم، آهن، الماس، طلا، روی، مس، قلع، نقره، فسفات، منگنز، و تیتانیوم نیز برخوردار است. نیشکر، قهوه، و کاکائو مهم‌ترین فراورده‌های زراعی ونزوئلا را تشکیل می‌دهد.

ضرورت رهائی از وابستگی به نفت، مانند اغلب کشورهای عضو اوپک، همواره مورد تکیه و تاکید قرار می‌گیرد. با این حال تا

## نرخ مالیات بر شرکت

نرخ مالیات بر درآمد در این کشور اصولاً جنبه تصاعدی دارد و به سه نوع یا گروه تقسیم می‌شود. گروه نخست نرخ‌ها اشخاص حقیقی را در برمی‌گیرد، و گروه دوم به شرکت‌ها، مشارکت‌ها و اشخاص حقوقی مرتبط است. نوع سوم نرخ‌ها در ارتباط با موسسات فعال در زمینه نفت و مواد نفتی مقرر گشته است.

آنچه به بحث خاص ما مربوط می‌شود گروه دوم نرخ‌های تصاعدی مالیات بر درآمد است. ولی پیش از آن که به بیان این نرخ‌ها بپردازیم ذکر یک نکته لازم است، و آن این که در ونزوئلا همانند چند کشور دیگر آمریکای لاتین مسأله تأثیر تورم بر لایه‌ها یا طبقات درآمدی تابع

نرخ‌های تصاعدی، مورد توجه قانونگذار قرار گرفته است. در شرایط تورمی - که سال‌ها است بر این منطقه و بسیاری نقاط دیگر جهان حکمفرماست - درآمدهای اسمی به سرعت روبه افزایش می‌نهد و بسیاری از مودیان به طبقات بالاتر نرخ‌های مالیاتی سوق داده می‌شوند.



برای جبران این وضع یک واحد فرضی پولی به نام «واحد مالیاتی» در نظر گرفته شد و ارزش آن در آغاز معادل ۱۰۰۰ بولیوار معین گردید. در ابتدای هر سال برابری این واحد نسبت به پول ملی - با توجه به شاخص کالاهای مصرفی - مورد تجدید نظر قرار می‌گیرد. جدول نرخ‌های مالیاتی براساس این واحد فرضی تنظیم می‌شود و در نتیجه شرایط تورمی نمی‌تواند تلاطم موثری در وضع مودیان پدید آورد و آنان را به صرف تغییر ارزش اسمی درآمدها به لایه‌های بالاتر جدول نرخ‌ها صعود دهد. نرخ‌های تصاعدی گروه ۲ به شرح جدول زیر است:

### جدول شماره ۱. نرخ‌های تصاعدی گروه ۲

(ارقام پولی به واحد مالیاتی)

درآمد مشمول مالیات از	تا	نرخ (روی کل درآمد)	رقم قابل کسر از مالیات
---	۲۰۰۰	۱۵٪	---
۲۰۰۰	۳۰۰۰	۲۲٪	۱۴۰
۳۰۰۰	به بالا	۳۴٪	۵۰۰

فراورده‌های مصرفی اندکی کمتر از ۸۰ درصد کل واردات را تشکیل می‌دهد، مجموع وام خارجی از ۳۶ میلیارد دلار متجاوز است، نرخ برابری پول ملی نسبت به ارزهای معتبر رو به تنزل است (از ۱۴/۵ بولیوار در سال ۱۹۸۷ به ۱۸۰ بولیوار در سال ۱۹۹۴ در برابر یک دلار آمریکا)، حتی نرخ رسمی تورم از ۴۰ درصد در سال تجاوز می‌کند، و قس علی‌هذا.

## مالیات بر شرکت

شرکت سهامی (Sociedad anónimas) رایج‌ترین نوع شرکت در ونزوئلا به شمار می‌رود. اوصاف و خصصیات شرکت‌های سهامی در ایران و بسیاری از نقاط دیگر جهان کم و بیش در مورد شرکت‌های سهامی ونزوئلایی نیز صادق است. شرکت با مسئولیت محدود از حیث اهمیت در ردیف بعدی قرار دارد. «شرکت ثبت شده با سرمایه نامحدود» نوع خاصی از شرکت است که تا چندی قبل در صورت مراعات ضوابط مقرر از

سوی «کمسیون ملی اوراق بهادار» می‌توانست از مزایای معینی برخوردار شود و به همین سبب با استقبال زیادی روبرو شده بود، ولی امروزه اهمیت خود را از دست داده است. انواع مشارکت (Partnership) نیز در ونزوئلا به فعالیت اشتغال دارند.

در تعیین مالیات نخست رقمی تحت عنوان دریافتی ناخالص محاسبه می‌شود. واژه‌ای که به این منظور به کار می‌رود (enriquecimiento) از حیث لغوی مفهوم دریافتی به معنی متداول آن را ندارد و بلکه معنی اصلی آن «افزایش ثروت» است. این بدان معنی است که قانون محدوده وسیعی را در این مورد ملحوظ می‌دارد. دریافتی حاصل از فروش کالا و خدمات، مال الاجاره، حق الامتیاز و نظایر آنها، و همچنین سود حاصل از فروش دارائی‌های سرمایه‌ای جزء دریافتی ناخالص به شمار می‌آید.

از دریافتی ناخالص به مفهوم فوق هزینه تهیه و تدارک کالا یا خدمات ارائه شده کسر می‌شود و رقم دیگری به نام درآمد ناخالص به دست می‌آید. با کسر هزینه‌های مجاز از این رقم، درآمد ویژه حاصل می‌گردد که مالیات بر آن تعلق می‌گیرد.

همان‌گونه که ضمن عناوین جدول شماره ۱ فوق ذکر شده نرخ مالیاتی روی کل درآمد اعمال می‌شود. فرضاً در صورتی که درآمد مشمول مالیات ۴۰۰۰ واحد مالیاتی باشد مالیات آن برابر ۱۳۶۰ واحد مالیاتی خواهد بود نهایت این که مبلغ ۵۰۰ واحد مالیاتی به‌طور مقطوع از آن کسر می‌شود و مالیات قابل پرداخت به ۸۶۰ واحد مالیاتی بالغ می‌گردد.

واحد مالیاتی مذکور که اواخر سال ۱۹۹۴ معادل ۱۰۰۰ بولیوار تعیین شد در همان زمان تعیین حدود ۷/۷ دلار آمریکائی ارزش داشت. در آغاز سال ۱۹۹۵ برابری جدید (بولیوار به واحد مالیاتی) اعلام نشد ولی نرخ برابری بولیوار به دلار مستمراً رو به کاهش است، و بر این اساس اوایل سال ۱۹۹۵ ارزش ۱۰۰۰ بولیوار فوق به حدود ۶ دلار تنزل نمود و این افت پس از آن نیز ادامه داشت.

با این حال چون فرض بر این است که ارزش واحد مالیاتی هماهنگ با تغییرات حاصل در شاخص قیمت‌ها اصلاح می‌شود، و این به‌طور ضمنی مستلزم آن است که برابری خود را نسبت به دلار تا حدودی حفظ کند، بنابراین همان نرخ ۷/۷ دلار اولیه در برابر یک واحد مالیاتی را کم و بیش ثابت فرض می‌کنیم. در نتیجه جدول فوق با احتساب هر واحد مالیاتی برابر ۷/۷ دلار، و احتساب هر دلار به نرخ رسمی ۳۰۰۰ ریال، به صورت جدول شماره ۲ مندرج در ذیل بخش نخست مقاله (قبل از شروع سخن پیرامون نیجریه) درخواهد آمد.

تجاوز درآمد مشمول مالیات از ۳۰۰۰ واحد مالیاتی به بعد در تمام موارد مشمول نرخ ۳۴ درصد و کسر ۵۰۰ واحد مالیاتی از مالیات متعلق خواهد بود. به این ترتیب هیچگاه نرخ موثر مالیاتی به ۳۴ درصد کامل نمی‌رسد و فقط هر چه درآمد بیشتر باشد نرخ موثر به ۳۴ درصد نزدیک‌تر می‌شود.

## بار مالیاتی

مالیات بر شرکت کلاً به خود شرکت تعلق می‌گیرد و سود سهام به تمامی از مالیات معاف است. بنابراین حداکثر بار مالیاتی که در سطوح بالای درآمد قابل تصور است از ۳۴ درصد تجاوز نمی‌کند، چنان که در جدول اخیر دیدیم که با سیصد میلیون ریال درآمد مشمول مالیات بار مالیاتی به ۳۰/۱۵ درصد می‌رسد. در ایران همان‌گونه که در شماره‌های پیشین مجله مالیات

اشاره کردیم رفتار دوگانه‌ای برحسب بی‌نام یا با نام بودن شرکاء اعمال می‌شود. نسبت به شرکاء بی‌نام نرخ‌های تصاعدی مالیاتی به طور جمعی جاری می‌شود و در نتیجه درآمد مشمول مالیات تا لایه‌های بسیار بالاتر صعود می‌کند و سبب تعلق بار مالیاتی زیادی می‌شود. ولی شرکای با نام فرداً فرد مشمول مالیات قرار می‌گیرند و بالطبع از نرخ‌های نازل‌تری استفاده می‌کنند. ضمناً بارهای مالیاتی دیگری به نام مالیات بر شرکت و سهم شهرداری نیز وجود دارد که به ۱۳ درصد بالغ می‌گردد.

بالاترین رقمی که در جدول مربوط به ونزوئلا ذکر کردیم سیصد میلیون ریال بود. اکنون فرض می‌کنیم یک شرکت ایرانی با ۱۰۰ سهامدار بی‌نام درآمد مشمول مالیات سالانه‌ای به همین میزان داشته باشد. این مبلغ با توجه به جدول ماده ۱۳۱ قانون مالیات‌های مستقیم به‌طور متوسط مشمول نرخ ۴۹ درصد قرار می‌گیرد. با افزودن ۱۳ درصد مالیات بر شرکت و سهم شهرداری، جمع بار مالیاتی شرکت از ۶۰ درصد تجاوز می‌کند.

در مواردی که نرخ‌های تصاعدی ماده ۱۳۱ به طور انفرادی جاری می‌شود می‌توان بار مالیاتی سبک‌تری را انتظار داشت. منتهی در چنان مواردی غالباً تعداد شرکاء اندک است، و همین امر سبب می‌شود که انتظار فوق چنان که باید برآورده نشود. به فرض که همان شرکت مورد مثال بالا سه شریک با نام متساوی‌السّهام داشته باشد، سهم هر شریک ۱۰۰ میلیون ریال خواهد بود. مالیات هر شریک براساس جدول ماده ۱۳۱ به طور متوسط به حدود ۴۵ درصد می‌رسد و بار مالیاتی شرکت نیز جمعاً به همین اندازه خواهد بود که با افزودن ۱۳ درصد مالیات شرکت و سهم شهرداری جمعاً به ۵۸ درصد بالغ می‌گردد.

در هر دو مثال فوق بار مالیات بر شرکت در ایران از ونزوئلا بسیار بالاتر است و این در حالی است که هر دو کشور از حیث نقش نفت و اهمیت آن در اقتصاد ملی وضع مشابهی دارند.

علاوه بر این، تقسیم‌بندی‌های مربوط به شرکاء بانام و بی‌نام و متفرقات مربوط به این قضیه و مشکلات ناشی از آن - که چندبار در این نشریه مورد بحث قرار گرفته - در مورد ونزوئلا صادق نیست. این کشور خود را از دشواری‌های این گونه تقسیم‌بندی رها ساخته و منحصرأ شرکت را مشمول مالیات شناخته و سود سهام را کلاً از مالیات معاف کرده است.

درصد مالیات به کل درآمد	مالیات قابل پرداخت	رقم قابل کسر از مالیات	مالیات متعلق	نرخ (روی کل درآمد)	درآمد مشمول مالیات تا از	
٪۱۵	۶۹۳۰۰۰۰۰	—	۶۹۳۰۰۰۰۰	٪۱۵	۴۶۲۰۰۰۰۰۰	—
٪۱۷/۳۳	۱۲۰۱۲۰۰۰۰	۳۰۳۴۰۰۰۰	۱۵۰۴۶۰۰۰۰	٪۲۲	۶۹۳۰۰۰۰۰۰	۴۶۲۰۰۰۰۰۰
٪۲۲/۴۵	۲۲۰۴۵۰۰۰۰	۱۱۰۵۰۰۰۰۰	۳۴۰۰۰۰۰۰۰	٪۳۴	۱۰۰۰۰۰۰۰۰۰	۶۹۳۰۰۰۰۰۰
٪۳۰/۱۵	۹۰۰۴۵۰۰۰۰	۱۱۰۵۰۰۰۰۰	۱۰۲۰۰۰۰۰۰۰	٪۳۴	۳۰۰۰۰۰۰۰۰۰	۱۰۰۰۰۰۰۰۰۰۰

## نیجریه

جزء اقلام تشکیل دهنده درآمد شرکت به حساب می آیند. درآمد مشمول مالیات شرکت که با کسر هزینه های قابل قبول و بخشودگی ها و معافیت های مربوط به دست می آید تابع نرخ

واحد ۳۵ درصد است و نرخ تصاعدی مالیات بر شرکت در این کشور وجود ندارد. در صورتی که از پرداخت های انجام شده نذر وجه شرکت قبلاً مالیات تکلیفی (در منبع) کسر شده باشد، عیناً به عنوان اعتبار مالیاتی تلقی گردیده و از بدهی مودی کسر می شود. بسه عنوان مثال تمام



پرداخت های مربوط به کارهای ساختمانی مشمول این نوع مالیات بوده و از هر پرداخت ۲/۵ درصد مالیات تکلیفی کسر می شود. از پرداخت های مربوط به هر نوع قرارداد دیگر - به استثنای آنچه به کار خرید و فروش مربوط می شود - نیز همین مقدار مالیات در منبع کسر، و به مراجع مالیاتی پرداخت می شود.

شرکت های صنعتی و کشاورزی و معدنی در صورتی که درآمد آنها از ۵۰۰۰۰۰۰ نایرا (واحد پول کشور حدوداً به ارزش ۲ سنت امریکائی) در سال تجاوز نکند، از نرخ مالیاتی ۲۰ درصد استفاده خواهند کرد. در مقابل هر شرکتی موظف است حداقل مالیاتی را بپردازد، هر چند که در سال مورد محاسبه سودی نبرده باشد. این مالیات حداقل میزان نازلی دارد و بین ۲/۵ تا ۳/۷۵ در هزار عملکرد سالانه شرکت متغیر است.

نوع دیگری از مالیات بر شرکت نیز وجود دارد که میزان آن قابل توجه است. این پرداخت که «مالیات بر سود مازاد» نام دارد

نیجریه، عضو دیگر اوپک، تا چند دهه قبل مستعمره انگلستان بود و در سال ۱۹۶۰ استقلال خود را باز یافت. این کشور فدرال با مساحتی قریب ۹۲۴ هزار کیلومتر مربع از سی ایالت عضو تشکیل

شده و جمعیت آن از ۱۱۵ میلیون نفر متجاوز است. مهمترین منبع اقتصادی نیجریه نفت است که به تنهایی یک چهارم تولید ناخالص داخلی و بیش از ۹۰ درصد درآمدهای بودجه را تشکیل می دهد. ذخایر فراوان گاز طبیعی و کلمبیت نیز در این کشور وجود دارد. حدود ۹۵ درصد نیاز

صنعتی جهان به کلمبیت از نیجریه تأمین می شود. زغال سنگ، آهن، قلع، روی، و اورانیوم منابع طبیعی دیگر نیجریه را تشکیل می دهند. نوسانات سیاسی و تلاطم های اقتصادی و اجتماعی این کشور بر همگان روشن است و نیازی به تشریح ندارد.

### مالیات بر شرکت

شرکت ها از حیث مالیات بر درآمد تابع قانون مالیات بر شرکت ها مصوب سال ۱۹۷۹ می باشند. البته شرکت های نفتی از این جهت مستثنی بوده و قانون دیگری شامل حال آنها است. ضمناً درآمدی که شرکت از فروش دارائی های سرمایه ای خود به دست آورد مشمول قانون مالیات خاص این گونه درآمد بوده و در محاسبه مالیات بر درآمد معمولی شرکت منظور نمی شود. از این که بگذریم درآمد حاصل از خرید و فروش کالا و خدمات، اجاره بها، سود سهام، بهره، حق الامتیاز، حق الزحمه و غیره تماماً

به نرخ ۱۵ درصد گرفته می‌شود و همان‌گونه که از نام آن بر می‌آید نسبت به آن قسمت از سود شرکت تعلق می‌گیرد که از حد معینی تجاوز کند. این حد بزرگترین قلم از ارقام زیر می‌باشد:

۴۰ درصد سرمایه پرداخت شده

۲۰ درصد کل سرمایه

۲۰ درصد ذخایر شرکت

۲۰ درصد وام‌های بلندمدت

۶ میلیون نائیرا

### مالیات سود سهام

سود سهام پرداختی به سهامداران به عنوان درآمد شخصی به سایر انواع درآمدهای آنان اضافه شده و پس از کسر معافیت‌ها و تخفیف‌ها و هزینه‌های قابل قبول مشمول مالیات بر مجموع درآمد قرار می‌گیرد. در عین حال سود سهام مشمول مالیات تکلیفی به میزان ۱۰ درصد است که باید پس از تعیین سود قابل تقسیم از سوی شرکت در منبع کسر و کارسازی شود. این مالیات تکلیفی جنبه اعتبار (کردیت) مالیاتی دارد و پس از تعیین مالیات نهائی مؤدی از بدهی مالیاتی وی کسر می‌شود، و در صورتی که بدهی او کمتر از مالیات در منبع فوق باشد تفاوت به وی بازگردانیده می‌شود.

مالیات بر درآمد شخص حقیقی تابع نرخ‌های تصاعدی به شرح زیر است:

نرخ	درآمد مشمول مالیات به نائیرا
۱۰٪	تا ۱۰,۰۰۰
۱۵٪	تا ۲۰,۰۰۰
۲۰٪	تا ۳۰,۰۰۰
۲۵٪	تا ۶۰,۰۰۰
۳۰٪	تا ۱۰۰,۰۰۰
۳۵٪	از ۱۰۰,۰۰۰ به بالا

کسی که درآمد او سالانه منحصر به مبلغی کمتر از ۵۰۰۰ نائیرا باشد از مالیات معاف است. علاوه بر این هر مؤدی حق دارد رقمی را از درآمد مشمول مالیات خود کسر کند که برابر است با ۳۰۰۰ نائیرا به علاوه ۱۵ درصد درآمد ناویژه سالانه. انواع ارفاق‌های مالیاتی بابت تأهل، دارا بودن عائله و افراد تحت تکفل و نظایر آن نیز در قوانین این کشور پیش‌بینی شده است.

### بار مالیاتی

اگر از حالات استثنائی که شرکت‌ها تابع نرخ نازل‌تری هستند صرف‌نظر کنیم می‌توانیم بار مالیاتی شرکت‌ها را در چهار مرحله

مورد توجه قرار دهیم. مرحله نخست شامل ۲۵ درصد نرخ اصلی مالیات بر شرکت است که به‌طور مقطوع اعمال می‌شود. مرحله دوم ۱۰ درصد مالیات تکلیفی است که از سود سهام قابل تقسیم کسر می‌شود. به فرض که در سال مورد نظر اندوخته‌ای منظور نشده باشد، ۱۰ درصد مذکور برابر خواهد بود با ۶/۵ درصد سود مشمول مالیات (۱۰٪ × ۶۵٪)

مرحله سوم مربوط به محاسبه مالیات شخص حقیقی یعنی سهامدار شرکت است که جمع درآمد وی - مشتمل بر سود سهام دریافتی - تابع جدول نرخ‌های تصاعدی سابق‌الذکر می‌باشد. برای سادگی محاسبه سایر درآمدهای احتمالی مؤدی از یک سو، و معافیت‌ها و ارفاق‌های مختلف قابل اعمال از سوی دیگر را در نظر نمی‌گیریم. مثالی که در مورد ایران ذکر کردیم، یعنی شرکتی با ۳۰۰,۰۰۰,۰۰۰ ریال درآمد مشمول مالیات را با ۳ شریک متساوی‌السهام، در اینجا تکرار می‌کنیم. این درآمد با توجه به نرخ رسمی فعلی دلار به ریال به حدود ۱۰,۰۰۰ دلار و ۵۰۰,۰۰۰ نائیرا بالغ می‌گردد. پس از کسر ۲۵ درصد مالیات بر شرکت، ۲۲۵,۰۰۰ نائیرا سود قابل تقسیم به جا می‌ماند که ۱۰ درصد آن نیز به عنوان مالیات تکلیفی سود سهام کسر می‌شود و از باقی‌مبلغ ۹۷۵,۰۰۰ نائیرا عاید هر یک از شرکاء می‌گردد. در محاسبه مالیات باید رقم مذکور غیرخالص شود، به این معنی که مالیات تکلیفی کسر شده قبلی به آن افزوده شود و رقم ناخالص به جدول نرخ‌ها برده شود. رقم ناخالص مورد بحث برابر ۱,۰۸۲,۳۳۳ نائیراست که با کاربرد نرخ‌های تصاعدی مالیات آن نسبت به هر شریک ۲۶۸,۱۶۶ نائیرا می‌باشد. از این رقم مالیاتی، آنچه قبلاً تحت عنوان مالیات تکلیفی سود سهام کسر شده و جنبه اعتبار مالیاتی دارد، کسر می‌شود و باقی قابل مطالبه است. جمع رقم مالیات قابل مطالبه در مورد هر سه شریک معادل ۷۷۹,۴۹۹ نائیرا یعنی ۱۵/۶ درصد درآمد مشمول مالیات شرکت است. از آنجا که قبلاً ۲۵ درصد تحت عنوان مالیات بر شرکت، و ۶/۵ درصد نیز به نام مالیات تکلیفی سود سهام کسر شده بود، لذا جمع بار مالیاتی به ۵۷ درصد (۱۵/۶ + ۶/۵ + ۳۵) می‌رسد.

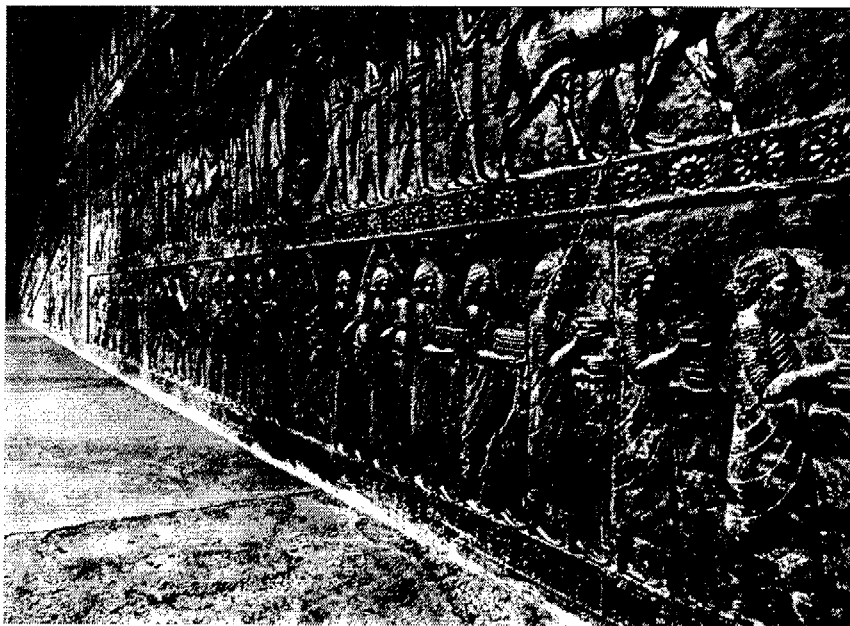
البته مرحله چهارمی نیز وجود دارد و آن در صورتی است که درآمد مشمول مالیات شرکت بسیار بالا بوده و حداقل از ۶۰۰,۰۰۰ نائیرا تجاوز کند. در چنین حالتی مازاد بر این حداقل مشمول یک نرخ مالیاتی ۱۵ درصد خواهد بود.

حتی اگر از این مالیات چهارمی هم، که در مورد درآمدهای خیلی بالا اثر محسوس دارد، صرف‌نظر کنیم باز هم ۵۷ درصد بار مالیاتی یادشده بسیار قابل توجه است و می‌تواند با مورد مشابه در قوانین ایران قابل مقایسه باشد. @



# از تاریخ مالیات ایران باستان - دوران هخامنشی

م. ت. همدانی



شمارش کشورها یا ایالات جزء امپراتوری هخامنشی به میان می‌آید، گفته شده است که همه این کشورها به دولت هخامنشی باج می‌پرداخته‌اند. به عنوان نمونه بخشی از کتیبه بیستون را که راجع به این مساله

از جمله مدارک تاریخی نوشته‌شده از این دوران که در آنها ذکری از مسائل مالیاتی به میان آمده می‌توان از آثار مورخان یونانی و برخی کتیبه‌های تنظیم شده به خط

میخی و زبان پارسی کهن نام برد.

مهم‌ترین کتیبه‌های پارسی که در آنها به این مساله اشاره شده عبارتند از کتیبه بزرگ بهیستان (بیستون) در فاصله بین همدان و کرمانشاه، کتیبه داریوش اول روی دیوار جنوبی کاخ تخت جمشید، و کتیبه داریوش اول در نقش رستم (در شمال تخت جمشید)، یکی از کتیبه‌های همان پادشاه در شوش (معروف به کتیبه شماره ۵ یا E)، و کتیبه خشایارشا روی لوحه‌های سنگی یافت شده در تخت جمشید.

است نقل می‌کنیم:

«...این‌ها هستند کشورهای که نصیب من شدند. به لطف اهورامزدا من شاه آنان هستم: پارس (پارس)، اووچ (عیلام)، بابیروش (بابل)، آثورا (آشور)، آریای (عربستان)، مودرای (مصر)، تیئ نریاهیئی (اقوامی که کنار دریا هستند)، سپرد (سارد)، یالونا (ایونیا)، مادا (ماد)، ارمینا (ارمنستان)، کاتپاتوکا (کاپادوکیا)، پرتو (پارتیا)، زرنک (درنگیانا)، هرایو (آریا)، اووارزمی (خوارزم)، باختریش (باختریا)، سوگودا (سغدیانان)، گدار (گاندرا)، سکا (سکیتیا)، تنگوش (ساتاگیدیا)، هراواتیش (آراخوزیا)، ماکا. به روی هم ۲۳ کشور. کوید داریوش: این‌ها هستند

واژه‌ای که در تمام این کتیبه‌ها به‌کار رفته عبارت است از لفظ  $\text{𐎧𐎡𐎴}$  (baji) که بسیار نزدیک به تلفظ کلمه باج زبان فارسی نوین است. تقریباً در همه این کتیبه‌ها اصطلاح باج در یک مقام و به صورت واحدی به‌کار رفته است. در آنجا که سخن از

شماره یازدهم، بهار ۷۵

کشورهائی که نصیب من شده‌اند. به لطف  
هورامزدا آنها تابع من شده‌اند. آنها برای من باج  
می‌آورند. هرچه را به ایشان بگویم ...»

اطلاعاتی که از کتیبه‌های پارسی کهن می‌توان به دست آورد  
در همین حداست و نوع و میزان باج و مالیات معین نشده است. این  
جای خالی را به طور عمده مدارک یونانی پرمی‌کنند. دوران  
هخامنشی مقارن با شکوفائی فرهنگ و دانش یونانی بود و  
همسایگی دو ملت و ارتباط بسیار نزدیک آنها بایکدیگر سبب شد  
که ایران و مسائل آن جای خاصی را در نوشته‌های یونانی  
احراز کند. به ویژه تاریخ نویسان یونانی عموماً بخش‌های قابل  
توجهی از آثار خود را به روابط با ایران و مسائل آن اختصاص  
داده‌اند. اکنون که سخن از مالیات است از بهترین اثر موجود در  
این زمینه یعنی نوشته‌های مورخ بسیار پرآوازه یونانی هرودوت  
استفاده می‌کنیم. این نویسنده اوایل قرن پنجم قبل از میلاد در  
منطقه کاری یونان به دنیا آمد، و حدود ۶۵ سال زندگی کرد.  
در تمامی این دوران سلسله هخامنشی بر ایران و بسیاری  
کشورهای دیگر حکومت می‌کرد و فی‌الواقع در نیمه راه حیات  
سیاسی خود بود. بنابراین آنچه از هرودوت نقل می‌کنیم، وی از  
زمان بسیار نزدیک به زندگی خود حکایت کرده و به این سبب  
می‌تواند قابل اطمینان باشد. مطالب زیر از بندهای ۸۹ تا ۹۷ جلد  
سوم کتاب وی آورده شده است:

«... داریوش خراج‌هایی بر اتباع خود نهاد... و ترتیب  
«ساتراپیا»ها<sup>(۱)</sup> و نظام خراج سالانه آنها را به گونه زیر مقرر داشت:  
برای آنهایی که خراج خود را به نقره می‌پرداختند اساس مالیات  
تالانتون<sup>(۲)</sup> بابلی قرار گرفت و برای آنها که با طلا می‌پرداختند  
تالانتون اوبه به کار برده شد.

... اهالی یونی، منیزی آسیا، اثولی، کاری، لیبی، میلی، و  
پامفیلی (تمام این اقوام از لحاظ مالیاتی تشکیل یک ایالت واحد را  
می‌دادند) چهارصد تالانتون نقره به خزانه می‌پرداختند. این بخش  
ساتراپیی نخست بود. مردم میزی، لیدی، لازونی، کابالی، و هیژن  
پانصد تالانتون سی‌پرداختند. این قسمت ساتراپیی دوم بود. مردم

هلپسون... و فریژی، تراکیه آسیا، پافلاگونی، ماریاندینی<sup>(۳)</sup> و سوریه  
سیصد و شصت تالانتون می‌پرداختند. این قسمت ساتراپیی سوم  
بود. مردم کیلیکی تعداد سیصد و شصت اسب سفید... و همچنین  
پانصد تالانتون نقره می‌آوردند... این قسمت ساتراپیی چهارم بود.  
شهر پوزیدون... در سرحد کیلیکی و سوریه و تمام ناحیه‌ای که از  
این شهر تا مصر ادامه دارد... سیصد و پنجاه تالانتون می‌پردازند.  
این ساتراپیا که سراسر فنیقیه و قسمتی از سوریه - معروف به  
سوریه فلسطین - و جزیره قبرس را شامل می‌باشد، ساتراپیی  
پنجم است.

مصر، قسمت‌هایی از آفریقا که با مصر همسایه است،  
سیرنائیک، و برقه که هر دو جزء مصر می‌باشند هفتصد تالانتون  
می‌پردازند. و این علاوه بر درآمدی است که از صید ماهی در  
دریاچه موریس (در مصر) حاصل می‌شود زیرا این پول هم مانند  
درآمدهائی که از محل گندم عاید می‌شد در هفتصد تالانتونی که  
ذکر شد محسوب نشده بود... این قسمت ساتراپیی ششم بود.

ساتاگیدها، گاننداری‌ها، دادیک‌ها، و آپاری‌ها که یک قسمت را  
تشکیل می‌دادند و ساتراپیی هفتم بودند صد و هفتاد تالانتون  
... می‌پرداختند. مردم شوش و بقیه کیسی سیصد تالانتون  
می‌پرداختند و این قسمت ساتراپیی هشتم بود.

از بابل و بقیه آشور هزار تالانتون نقره... می‌رسید و این قسمت  
ساتراپیی نهم بود. از اکباتان و باقی ماد و... اورتو کوریانت‌ها  
چهارصد تالانتون می‌رسید. این قسمت ساتراپیی دهم بود.  
پوسیک‌ها، پانتی‌مات‌ها، و داری‌ها که از حیث مالیات با هم یکی  
شده بودند دو صد تالانتون می‌پرداختند. این قسمت ساتراپیی  
یازدهم بود. از باختریان تا سرزمین اگل‌ها سیصد تالانتون خراج  
پرداخته می‌شد. این قسمت ساتراپیی دوازدهم بود.

از سرزمین پاکتی‌ها و ارمنستان و نواحی مجاور تا دریای سیاه  
چهارصد تالانتون می‌رسید. این قسمت ساتراپیی سیزدهم بود.  
ساگارت‌ها، ساراتزها، تامانی‌ها، اوتی‌ها، میک‌ها، و ساکنان  
جزایری که در دریای ارتره<sup>(۴)</sup> قرار دارند... جمعاً خراجی به مبلغ  
ششصد تالانتون می‌پرداختند. این قسمت ساتراپیی چهاردهم  
بود.

ساک‌ها و کاسپی‌ها جمعاً دو صد تالانتون می‌پرداختند، و این

قسمت ساتراپ‌های پانزدهم بود. پارت‌ها، خوارزمی‌ها، سغدی‌ها و آریاها سیصد تالانتون می‌پرداختند، و این قسمت ساتراپ‌های شانزدهم بود. اهالی پاریکانی و حبشیان آسیا چهارصد تالانتون می‌پرداختند، و این قسمت ساتراپ‌های هفدهم بود. مائین‌ها، ساسییرها، و آلودی‌ها دو صد تالانتون خراج می‌دادند. این قسمت ساتراپ‌های هجدهم بود. موشی‌ها، تیباره‌نی‌ها، ماکرون‌ها، موسی‌نوکی‌ها، و مارها سیصد تالانتون می‌پرداختند. این قسمت ساتراپ‌های نوزدهم بود.

اما هندی‌ها قومی را تشکیل می‌دادند که تعداد آنها از اقوام دیگری که ما می‌شناسیم به مراتب بیش‌تر بود و هم اینها بودند که در مقایسه با دیگر اقوام سنگین‌ترین خراج را می‌پرداختند. خراج آنها سیصد و شصت تالانتون براده طلا بود، و این قسمت ساتراپ‌های بیستم بود.

... این عایدات را داریوش از آسیا و قسمت‌هایی از آفریقا به دست می‌آورد، ولی او بعدها بر جزایر و حتی بر نواحی اروپا تا تراکیه مالیات تحمیل کرد. اکنون ببینیم که پادشاه چگونه ثروتی را که به خزانه واصل می‌شد حفظ می‌کرد. وی امر می‌کرد فلرات را ذوب کنند و سپس آنها را در ظروفی از گل بریزند. پس از آن که ظروف پر می‌شد امر می‌کرد این قالب‌های گلی را بشکنند و هر وقت به پول احتیاج داشت در هر مورد برابر مقدار مورد احتیاج قسمتی از آن را ضرب می‌کرد.

چنین بود ساتراپ‌ها و مالیات‌هایی که وصول می‌شد. من فقط نام پارس را در میان سرزمین‌های باج‌دهنده ذکر نکردم و علت آن است که خود پارس از پرداخت مالیات معاف است. بعضی اقوام دیگر نیز هستند که مجبور به پرداخت مالیات اجباری نیستند، ولی خود هدایائی پیشکش می‌کنند....»

البته مدارک تاریخی دیگری نیز در باب مالیات‌های این دوران وجود دارد. از آن جمله می‌توان به برخی از لوح‌های گلی کشف شده در تخت جمشید اشاره کرد که به‌طور عمده به خط میخی عیلامی نگاشته شده‌اند. در فرصت‌های آتی پاره‌ای از این مدارک را نیز مورد بررسی قرار خواهیم داد.

\*\*\*

۱. ساتراپ‌ها (به یونانی: *σατραπεία*) لفظی بوده است که یونانیان در مورد قلمرو فرمانروایان کشورهای تابع امپراتوری هخامنشی به کار می‌بردند. این فرمانروایان را یونانیان *σατραπης* (ساتراپیس) می‌نامیده‌اند و آن از لفظ «*σατράπης*» (خُشترپاوا) پارسی کهن گرفته شده است (کتیبه بهیستان، بخش یا ستون سوم، سطرهای ۱۴ و ۵۶). این اصطلاح را به‌طور تقریب می‌توان به معنی «کشوربان» ترجمه کرد. ساتراپ‌ها برخلاف آنچه در ترجمه‌های فارسی آمده دارای اهمیتی بسیار بیش از یک «حاکم‌نشین» بوده و اگر بخواهیم از اصطلاحات و تقسیم‌بندی‌های امروزی استفاده کنیم، به مفهوم کشور عضو یک کنفدراسیون یا امپراتوری نزدیکی بیش‌تری دارد تا یک ایالت، حاکم‌نشین، و امثال آن. برای نشان دادن اهمیت آن یادآور می‌شود که فرضاً کشور مصر به علاوه لیبی تماماً یک ساتراپی به شمار می‌آمده است.

ذکر این نکته نیز لازم است که در نوشته‌های امروز زبان فارسی به جای ساتراپ‌ها، ساتراپی و به جای ساتراپیس یونانی، ساتراپ به کار می‌رود. این در واقع تقلیدی از تلفظ‌های رایج در زبان فرانسه است، که ما دلیلی بر چنین تقلیدی ندیدیم (در قفقازیه و آسیای میانه می‌گویند «چچستان»، ولی ما این ساختار دارای پسوند ایرانی را رها کرده و به تقلید از فرانسوی‌ها می‌گوئیم: «چچنی»).

۲. تالانتون (*ταλαντων*) در یونان باستان هم واحد وزن و هم مقیاس پول به شمار می‌رفته است. در این سرزمین نیز مانند سایر کشورهای عهد باستان سیستم پولی بر وزن فلزات گران‌بها استوار بوده است. تالانتون به عنوان مقیاس پول معرف ۲۵۸۰۰ گرم فلز گران‌بها بوده است. این برابری مربوط به تالانتون رایج در آتن بوده، و تالانتون رایج در سایر نقاط کم و بیش با آن تفاوت داشته است. هر تالانتون معادل شصت «مینا»، و هر مینا برابر یکصد درهم بوده است. سکه چهار درهمی بزرگ‌ترین سکه‌ای بوده است که به عنوان پول رایج ضرب می‌شده است. بدیهی است که هیچ‌گاه پولی معادل یک مینا یا تالانتون وجود نداشته است. با این حال در محاسبات و محاورات و نوشته‌ها هنگام اشاره به مبالغ زیاد پولی از واژه‌های مینا و تالانتون استفاده می‌شده است، کما این که در متن نقل شده از هرودوت نیز دیدیم که به همین نحو عمل شده است. برای پی‌بردن به ارزش این پول‌ها در دوران مورد بحث یادآور می‌گردم که یک درهم در روز برای خرج یک خانواده در آن زمان کفایت می‌کرده است. مزد یک استادکار ماهر و نیز یک جنگجوی سوار در روز یک درهم بوده است.

۳. مناطقی که تا اینجا نام برده شد بعضاً در یونان اروپائی و بیشتر در یونان آسیائی (آسیای صغیر) قرار داشته‌اند.

۴. این نام به اقیانوس هند و دریاهای منشعب از آن اطلاق می‌شده است.

# یک سند مالیاتی از زمان جنگ جهانی اول

در سال‌های جنگ جهانی اول قوای روسیه، انگلستان، و عثمانی بخش‌هایی از خاک ایران را در اشغال خود داشتند و طبعاً قوت و غذا و بسیاری از مایحتاج خود را نیز در همین کشور تامین می‌کردند. سندی که تصویر آن را در صفحه بعد ملاحظه می‌فرمائید در تاریخ ۱۳۹۶ خرداد سال شمسی از سوی رئیس مالیه (دارائی) کرمانشاهان به عنوان وزیر وقت دارائی صادر شده و حاکی از آن است که ارتش روسیه در همدان خواهان دریافت جو و گند می‌بوده که به عنوان مالیات جنسی در آن سال تحویل دارائی کرمانشاهان می‌شده است. اصرار رئیس مالیه در این که بهای جنس به موقع تحویل دارائی کرمانشاه شود تا به مصرف مخارج دولتی محل برسد و تهرانی‌ها از دریافت و مصرف آن صرف نظر کنند، و همچنین برآورد مالیات جنسی یک‌ساله کرمانشاهان (۱۰۰۰ خروار جو و ۲۰۰۰ خروار گندم) از نظر مسائل مالی و بودجه‌ای قابل توجه است.



۲۲ خرداد ۱۲۹۶

۱۱۹۱۴

مقام مسیح وزارت عدلیه

کرمان ۱۲۹۶  
مشمیح خیر زندگن  
پنجم نرسین ۱۳۳۵  
۲۰۰۰

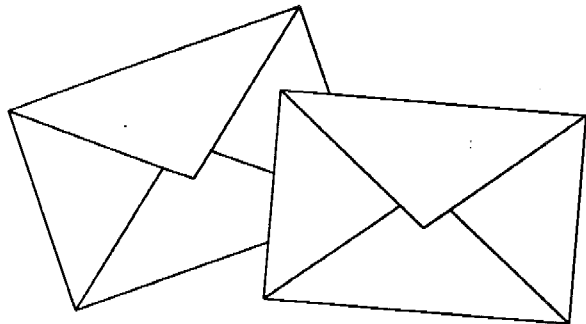
دردرد قشونی روس در همدان کمرایه با دوزده قشون کرمانشاهان  
شده که با وزارت مالیه قزاقی در باب جنس و بیسینه سیوان  
کرمانشاهان داد و دانه اگر چه همند دستوری از وزارت عدلیه  
رسیده نظر بسینکه لازم است قهراً وقت خاطر وزارت  
عدلیه را مسبوق نماید بخرش بکنه اگر چه مالیت جنس پیش  
این است و با آنچه فعلاً بر دوطه پیش آمده می‌توان  
پیش بینی کرد که ضبط دانه بشود در قزاق و میر است

رجو در تمام ولایت  
میک برادر خردور  
مشمیح  
دو برادر خردور

اولاً تعیین قیمت را در کمال بروتن تحویل و بخرش در  
دو برادر خردور

۱۰۰۰  
۱۳۳۵  
۲۰۰۰

# نامه‌های خوانندگان



## ۱. آقای محمد رضا شمیرانی از ساری

آقای شمیرانی با ارسال آراء شماره ۱۱۸۸۶ مورخ ۷۱/۱۰/۱۳، ۱۴۰۰۵ مورخ ۷۲/۱۲/۷، و ۱۸۶۴۰ مورخ ۷۴/۳/۱۹ هیات عمومی شورای عالی مالیاتی، دو فقره رای اخیر را نقد کرده‌اند. خلاصه نوشته‌های ایشان به شرح زیر است:

قانون ثبت اسناد و املاک توجه خاصی نسبت به ثبت ملک در دفتر املاک مبذول نداشته و همگان را موظف ساخته است که معاملات راجع به املاک را به‌طور رسمی انجام دهند، چنان که نتایج این معاملات هم در دفتر املاک ثبت شود. به ویژه ماده ۲۲ قانون مذکور تصریح نموده است که پس از ثبت ملک در دفتر املاک فقط کسی که ملک به نام او ثبت شده و یا انتقال گیرنده‌ای که موضوع انتقال به نام وی در دفتر املاک ثبت گردیده، مالک شناخته خواهد شد.

هیات عمومی شورای عالی مالیاتی در سال ۱۳۷۱ با صدور رای شماره ۱۱۸۸۶ همین اصل قانون ثبت را پذیرفته و در پاسخ این سؤال که آیا انتقال ملک دارای سند رسمی مالکیت به موجب مبادیه‌نامه عادی مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی املاک خواهد بود یا خیر، می‌گوید: اولاً قانون مالیاتی صریحاً ملک مورد استفاده غیر را اجاری دانسته، و ثانیاً به موجب ماده ۲۲ قانون ثبت دولت صرفاً کسی را که ملک به نام او ثبت شده یا ملک با ثبت در دفتر املاک به نام او منتقل شده و یا از مالک رسمی به او به ارث رسیده، مالک می‌شناسد. بنابراین به اعتقاد هیات عمومی شورای عالی مالیاتی انتقال عادی این گونه املاک «به لحاظ آن که متضمن قطعیت قانونی نیست مشمول مالیات نقل و انتقال قطعی... نمی‌باشد».

اما در مراحل بعدی هیات عمومی شورای عالی مالیاتی به گونه دیگری رای داده است. آراء شماره ۱۴۰۰۵ سال ۷۲ و شماره ۱۸۶۴۰ سال ۷۴ هیات هردو راجع به حالتی هستند که مجتمع‌های مسکونی بزرگ آپارتمان‌های خود را قبل از اتمام پروژه ساختمانی و تشریفات اخذ گواهی پایان کار و غیره به اشخاص واگذار می‌کنند و بهای آن را (نقد یا قسطی) دریافت می‌دارند و در این خصوص قرارداد عادی تنظیم می‌نمایند. در این حالت ممکن است خریدار قبل از تنظیم سند رسمی فوت کند، در آن صورت آیا آپارتمان واگذاری، ملک متوفی تلقی می‌گردد و در نتیجه طبق مقررات مالیات برارث باید مورد ارزیابی قرار گیرد؟ رای شماره ۱۴۰۰۵ این حالت را مورد بحث قرار داده، و رای شماره ۱۸۶۴۰ مربوط به این سؤال است که آیا مقررات ماده ۲

قانون مالیات‌های مستقیم راجع به مالیات سالانه املاک به چنین خریدارانی تعلق می‌گیرد یا خیر؟ هیات در هر دو مورد پاسخ مثبت داده که در واقع می‌تواند مؤید مالکیت کسانی باشد که ملک ثبت شده در دفتر املاک را به موجب سند عادی خریداری کرده‌اند. ضمن رای ۱۴۰۰۵ هیات تصریح شده است که نسبت به قضیه مورد بحث «احکام مواد ۲۲ و ۴۸ قانون ثبت اسناد به مفهوم نفی مالکیت خریدار نمی‌باشد».

نویسنده نامه این دو رای هیات عمومی را از سوئی مغایر مصدحات قانون ثبت، و به ویژه ماده ۲۲ آن، و همچنین مغایر با رای شماره ۱۱۸۸۶ خود هیات دانسته‌اند که شرح آن در بالا گذشت.

**مجله مالیات** - هرچند ادای پاسخ به نقد نظریات بهتر است از سوی اظهارکننده نظر به عمل آید، با این حال تصور می‌رود ذکر مطلبی در این باب خالی از فایده نباشد و آن در نظر گرفتن شرایط محیط در تعبیر و بهره‌برداری از قوانین است. زمانی که در اوایل قرن حاضر هجری شمسی اقدام به وضع قانون ثبت گردید، مالکیت و معاملات غیر منقول گاه و بی‌گاه دستخوش تزلزل و ادعاهای متناقض قرار می‌گرفت و برای خاتمه دادن به این وضعیت مقرراتی نظیر ماده ۲۲ قانون ثبت به وجود آمد.

البته در حال حاضر نیز همان مصلحت به قوت خود باقی است و لزوم برقراری ضابطه و نظم در شناسائی مالکیت غیر منقول به هیچ وجه منتفی نمی‌باشد. اما در عین حال روابط حقوقی و مناسبات اقتصادی زمانی که ما در آن زندگی می‌کنیم تغییرات مهمی نسبت به گذشته پیدا کرده که نادیده گرفتن آنها چندان عملی نیست. مجتمع‌های بزرگ مسکونی به حکم شرایط جدید اقتصادی و اجتماعی پا در عرصه نهاده و واقعیت غیر قابل انکار زمان حاضر به شمار می‌روند. نقل و انتقال آپارتمان‌های ساخت این مجتمع‌ها نیز به شکل کنونی آن زائیده مقتضیات زمان حاضر است. ضمن این که در مجموع، و لااقل در اکثر موارد، انتقال مالکیت از سوی این مجتمع‌ها در مقایسه با معاملات بین افراد عادی از درجه اطمینان و قطعیت بیشتری برخوردار است. به عبارت دیگر هنگامی که آپارتمان ساخته شده یا نیمه تمام از سوی این مجتمع‌ها بر اساس قرارداد فرم شرکت منتقل می‌شود، اطمینان بیشتری وجود دارد که معامله مبتنی بر واقعیت و نیت قطعی انتقال بوده است. بنابراین طبیعی است که بین این گونه انتقال و انتقال غیر رسمی مال غیر منقول از سوی افراد عادی تفاوت ملحوظ گردد.

در عین حال چگونگی تفسیر و نحوه بیان مطلب نیز خود مساله جداگانه‌ای است. فرضاً می‌توان تعیین کرد که مجتمع‌های مسکونی بزرگ باید دارای چه شرایط کیفی و کمی بوده، و احتمالاً از کدام ضوابط و شناسائی‌های رسمی برخوردار باشند، تا به این عنوان شناخته شوند. شاید هم بهتر آن باشد که در متن مقررات اصلاح لازم در این زمینه صورت پذیرد. ضمناً از اظهار لطف آقای شمیرانی در حق مجله مالیات و کارکنان آن سپاسگزاری می‌نماید.

## ۲. آقای مصطفی مهران از گرگان

ضمن تشکر از مزاحم سرکار، در مورد پرسشی که به عمل آورده‌اید باداوری می‌گردد که اگر همان طور که نوشته‌اید فرد مورد نظر کارگراسست و به طور روزمزد به کار گمارده شده، دریافتی او مشمول مقررات مالیات بر درآمد حقوق خواهد بود و اگر دریافتی وی به حدی نباشد که در مقیاس سالانه از نصاب مربوط به معافیت قانونی تجاوز کند، مشمول کسر مالیات نخواهد شد. در مورد این نکته که نوشته‌اید «حوزه هیچ اطلاعی از فعالیت احتمالی سایر روزهای سال مؤدی ندارد» قابل ذکر است که اصل برائت در مورد مالیات‌ها نیز جاری است و به موجب آن اگر دلیلی بر بدهکاری مالیاتی فردی در دست نباشد باید حکم به بری‌الذمه بودن وی کرد. نکته دیگری که مطرح ساخته‌اید در مورد شمول ماده ۱۰۴ قانون مالیات‌های مستقیم است. تا آنجا که از فرض قضیه برمی‌آید بعید است که مورد را بتوان مشمول ماده مذکور دانست، مگر آن که اطلاعات و دلایل دیگری دال بر این مطلب داشته‌باشید.

اما نامه دیگر شما که به فعالیت‌های کشاورزی مربوط است اگر درست استنباط کرده‌باشیم در مجموع راجع به حالاتی است که شخص حقیقی یا حقوقی مالک ملک کشاورزی کسان دیگری را در آزاء پول برای انجام امور کشاورزی در خدمت می‌گیرد. هرچند کارهایی که آن کسان دیگر انجام می‌دهند نیز به کشاورزی مربوط است، ولی به نظر نگارنده این سطور (که به هر حال یک نظر شخصی است) منطبق ماده ۸۱ قانون مالیات‌های مستقیم چنان است که درآمد این‌گونه کسان را دربر نمی‌گیرد و بلکه درآمد حاصل برای همان شخص حقیقی یا حقوقی مالک ملک کشاورزی مورد نظر است. اگر غیر از این باشد و بخواهیم درآمد افراد یا مؤسساتی را هم که در خدمت مالک هستند مشمول فصل مذکور قرار دهیم، در آن صورت باید به عنوان مثال کلیه کارکنان وزارت کشاورزی را هم بابت درآمدی که تحصیل می‌کنند معاف از مالیات بدانیم زیرا فعالیت آنان نیز به هر حال به امر کشاورزی مرتبط است.

## ۳. آقای حبیب سنجری از تهران

ایشان نیز رای دیگری از هیات عمومی شورای عالی مالیاتی را

مورد بحث قرار داده‌اند و آن رای شماره ۹۱۹۷ مورخ آبانماه سال گذشته است، که طی آن مالیات مربوط به مال الاجاره عقب افتاده یک دستگاه ساختمان مطرح شده است. قضیه به‌طور خلاصه از این قرار بوده است که ساختمان متعلق به شخصی در تصرف اداره کل آموزش و پرورش استان بوده، بی آن که اجاره بهائی پرداخت شود. به همین سبب مطالبه مالیات نیز از مالک نمی‌شده است. ولی مالک با طرح دعوی عاقبت موفق به دریافت اجرت‌المثل برای مدت ۱۱ سال می‌شود، و به همین سبب سؤالی به میان می‌آید که با توجه به حکم قانون مالیات‌های مستقیم حاکی از شمول مرور زمان سه ساله نسبت به مالیات‌های مطالبه نشده، آیا جایی برای مطالبه مالیات اجاره بهائی مربوط به دوره مشمول مرور زمان شده در قضیه فوق وجود دارد یا خیر؟

موضوع در هیات عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح می‌شود و هیات به استناد مواد مربوط به مرور زمان سه ساله (ماده ۱۵۰ قانون سال ۴۵ و ماده ۱۵۷ قانون سال ۶۶) اظهار نظر می‌نماید که «تاخیر پرداخت اجرت‌المثل و الزام قانونی مستاجر راجع به مالیات تکلیفی مربوط نمی‌تواند در تغییر اصالت احکام فوق (مرور زمان) مؤثر باشد. علی‌هذا مطالبه مالیات بر درآمد اجاره ملک نسبت به سنوات مورد بحث در خارج از مهلت‌های مرور زمان قانونی مجاز نبوده و استرداد وجوه مکسوره به میزان مالیات‌هایی که احکام مرور زمان شامل آنها شده بلامانع می‌باشد».

خلاصه استدلال آقای سنجری از این قرار است که به موجب تبصره ۹ ماده ۵۳ قانون مالیات‌های مستقیم سال ۶۶ (که مشابه آن در قانون سال ۴۵ نیز وجود داشته) و وزارتخانه‌ها و مؤسسات دولتی مکلفند مالیات‌های موضوع فصل مالیات بر درآمد املاک را از مال الاجاره‌هایی که پرداخت می‌کنند کسر و ظرف ۱۰ روز به دارائی محل بپردازند. اداره آموزش و پرورش نیز یک مؤسسه دولتی است و قطعاً مشمول این تبصره است. از طرفی این تبصره به‌طور کلی پرداخت مال الاجاره را ملاک قرارداده و قید نکرده است که پرداخت مال الاجاره باید به موقع و سر وقت باشد تا تکلیف کسر و پرداخت مالیات مورد پیدا کند. به عبارت دیگر حتی در صورتی هم که اجاره بها با تاخیر پرداخت شود، و به طیب خاطر باشد یا به حکم دادگاه، به هر حال تکلیف مقرر در تبصره ۹ سر جای خود باقی است. ضمناً مرور زمان از تاریخ سررسید پرداخت مالیات شروع می‌شود و سررسید پرداخت مالیات در قضیه مورد بحث ۱۰ روز پس از پرداخت مال الاجاره توسط مستاجر به مالک است. بنابراین مرور زمان هنوز حاصل نشده است، هرچند که مستاجر حق مالک را بسیار دیر تادیه کرده است.

**مجله مالیات** - اگر دقت کرده‌باشید مشابه همین استدلال را اقلیت اعضاء هیات عمومی شورای عالی مالیاتی به نحوی بیان داشته‌اند، گذشته از این که به عبارت پایانی رای اکثریت در مورد امکان استرداد نیز به استناد آئین دادرسی مدنی پاسخ گفته‌اند.

# اصطلاحات مالیاتی بین‌المللی

ادامه از شماره‌های قبل

ترجمه: دکتر محمد توکل

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

به افزایش دارایی‌ها یا ذخایر شرکت اقدام می‌گردد. این نوع تقسیم سود را گاهی صدور سهام به جای سود، یا صدور اجزاء سهام<sup>(۱)</sup> نیز می‌نامند. معمولاً بین تعداد سهام متعلق به هر سهامدار و تعداد سهام جدیدی که به جای سود سهام به وی واگذار می‌شود، نسبت معینی مراعات می‌گردد. در مواردی که شرکت دارای انواع مختلفی از سهام می‌باشد، لازم نیست که سهام جدید واگذاری به جای سود سهام عیناً با رعایت همان تقسیم‌بندی نسبت به هر نوع از سهام صادر شود. صدور سهام به جای سود معمولاً به خاطر افزایش سرمایه و توأم با کاهش بهای سهام شرکت صورت می‌پذیرد.

رفتار مالیاتی در قبالی و انگذاری سهام به جای سود سهام بسیار متنوع است. برخی سیستم‌ها معافیت کامل مالیاتی را به هنگام واگذاری سهام اعمال می‌کنند. ولی در صورتی که بعداً نسبت به فروش همان سهام یا دریافت وجه آنها اقدام شود، مورد مشمول مالیات می‌گردد. بعضی دیگر از سیستم‌ها در همان مرحله واگذاری سهام، مورد را کاملاً مشمول مالیات قرار می‌دهند و مبنی را قیمت اسمی یا قیمت بازاری سهام منظور می‌نمایند.

شمول مالیات غالباً بستگی به اوضاع و احوال هر مورد دارد و بسته به این است که آیا سهام اختصاص داده شده قابل باز خرید هستند یا نه، باز پرداخت سهام قبل یا بعد از صدور سهام صورت پذیرفته، و یا این که مابازاء سهام جدید درآمدهای جاری بوده است یا ذخایر واجد شرایط شرکت.

## BOOK VALUE

### ارزش دفتری

عبارتست از رقمی که نشان‌دهنده ارزش دارایی‌ها در حساب‌های یک مؤسسه است. این رقم ممکن است با ارزش بازاری دارایی‌ها مساوی یا نامساوی باشد. معمولاً ارزش دفتری برابر

## BOND WASHING فروش و بار خرید اوراق قرضه

روشی است که برای تبدیل عواید اوراق قرضه و سایر اسناد قابل معامله بهادار از یک درآمد مشمول مالیات به درآمدی که جنبه سرمایه‌ای دارد (و از مالیات معاف است، یا تابع نرخ مالیاتی نازل‌تری است). ساده‌ترین شکل کار این است که اوراق مورد نظر را به صورتی که بهره یا سود سرمایه‌گذاری به آنها تعلق گیرد به فروش رسانند، به نحوی که خریدار حق دریافت بهره یا سود متعلق را ظرف مدت کوتاهی پیدا کند. بهای دریافتی جز در مورد دلان بورس جنبه و جوه سرمایه‌گذاری را دارد و کم و بیش معادل ارزش اصلی اوراق بعلاوه بهره یا سود مورد انتظار خواهد بود.

حال اگر فروشنده بتواند بلافاصله پس از پرداخت بهره یا سود اوراق فروخته شده را باز خرید کند، قیمتی که می‌پردازد با کسر بهره یا سود خواهد بود. در صورت تساوی سایر شرایط بهای باز خرید کمتر از بهائی خواهد بود که هنگام فروش اوراق با منظور داشتن بهره یا سود دریافت شده بود، و اگر مسأله مالیاتی را کنار بگذاریم انجام دهنده این معاملات توانسته است وضع قبل از فروش اوراق را اعاده کند و مبلغی معادل بهره یا سود متعلق نیز عاید خود سازد.

در کشورهایی که توسل به این شیوه می‌تواند مزایای مالیاتی به وجود آورد معمولاً ضمن قوانین مالیاتی تدابیری برای محدود کردن یا از میان بردن مزایای مورد بحث گنجانیده می‌شود.

## BONUS ISSUE → STOCK DIVIDENDS

### صدور سهام به جای سود ← سود سهام به صورت سهام

عبارتست از واگذاری سهام جدید شرکت به جای سود سهام به سهامداران. با این کار به جای جلب سرمایه سهامی جدید، نسبت

ماهیت این تیرنگ که طی سال‌های دهه ۷۰ در استرالیا رواج داشت، ایجاد ترتیباتی است برای نشان دادن ناتوانی شرکت یا تراست در پرداخت بدهی مالیاتی خود، تا به این طریق امکان گریز از مالیات فراهم شود. این کار معمولاً با حیف و میل دارائی‌های شرکت انجام می‌گرفت. کاربرد عبارت فوق به این خاطر بود که نقشه کار غالباً ناپدید شدن دفاتر و مدارک شرکت را نیز به همراه داشت و به طنز گفته می‌شد که مدارک و اسناد موسسه در قعر آب‌های بندرگاه قرار دارد. خدعه مذکور امروزه منسوخ شده است، زیرا در سال ۱۹۸۰ قانونی به تصویب رسید که طی آن مجازات‌های سنگینی برای مرتکبین پیش‌بینی شده است.

BOUNDARIES, TAX

مرزهای مالیاتی

مرزهای مالیاتی کشورها علی‌القاعده با مرزهای سیاسی آنها یکی است. اما با گسترش اکتشاف منابع فلات قاره مرزهای مالیاتی نیز روبه توسعه نهاده است. گاهی یک آنکلاو<sup>(۴)</sup> در بطن کشوری جزء قلمرو سیاسی کشور دیگر به شمار می‌رود، بی‌آن که در قلمرو مالیاتی آن کشور قرار داشته باشد.

BRACKET CREEP

خزش لایه‌ای

این اصطلاح در موردی به کار می‌رود که به سبب وجود تورم مودیان مالیاتی که در لایه‌ها یا برش‌های درآمدی معینی از جدول نرخ‌های تصاعدی قرار دارند به طبقات درآمدی بالاتر این جدول بخزند و صعود کنند.

BRANCH

شعبه

عبارتست از شاخه یا دفتر و یا واحد دیگری از یک موسسه که مقری جدا از مرکز و اداره اصلی موسسه داشته باشد. شعبه معمولاً دارای شخصیت حقوقی مستقل از موسسه اصلی نمی‌باشد.

BRANCH BOOK / DOLLAR POOL METHOD

فرض تدارک دلاری

این روش برای تعیین سود شعب آمریکائی بانک‌های خارجی به کار می‌رود، و نوع آمریکائی شیوه «ردگیری» به حساب می‌آید.



است با قیمت تمام شده اولیه دارائی منهای استهلاک‌هایی که در مورد آن اعمال می‌شود.

BOOKS, STATUTORY → STATUTORY BOOKS AND FORMS

دفاتر و فرم‌های<sup>(۲)</sup> قانونی

در بسیاری از کشورها ضوابط مربوط به دفترداری را قانون تعیین می‌کند. این ضوابط یا در قانون عمومی تجارت تعیین می‌شود، و یا در قوانینی که به طور خاص در مورد اشخاص حقوقی یا سایر موسسات بازرگانی به تصویب رسیده است. ضوابط مذکور شامل الزام به نگاهداری انواع معینی از سوابق، و نحوه نگاهداری آنها است.

به منظور رسیدگی به انواع مختلف مالیات‌ها، ممکن است مودیان مکلف شوند که دفاتر و مدارک معینی را به نحوه خاصی نگاهداری کنند، تا کنترل آنها از سوی مقامات تسهیل شود. در برخی موارد دفاتر باید از ناشران دولتی خریداری شود، و یا توسط ناشران خصوصی براساس مشخصات تعیین شده از سوی دولت تهیه گردد.

فرم‌های مالیاتی که درآمد، سرمایه، فروش، و غیره باید روی آنها درج شود همواره از سوی ادارات ذیربط مالیاتی تهیه و برای تکمیل در اختیار مودیان گذارده می‌شود. با این حال از هنگامی که پردازش ماشینی داده‌ها توسعه یافته، به موسساتی که یکی از اشکال این گونه پردازش را به کار می‌بندند اجازه داده شده است که برخی از اطلاعات مالیاتی مورد نیاز را به صورت داده‌های دستگاه‌های مکانیکی یا الکترونیکی مربوط ارائه دهند، البته مشروط بر این که آن داده‌ها با مشخصات لازم جهت واردهای تجهیزات سازمان مالیاتی تطابق داشته باشد.

BORDER TAX ADJUSTMENT

تصحیح مالیاتی واردات و صادرات<sup>(۳)</sup>

این تصحیح در ارتباط با اجرای «اصل مقصد» صورت می‌پذیرد. برحسب این اصل کالاهائی که از مرز کشوری خارج می‌شود تابع مالیات کشور محل مصرف است. قاعده مذکور مستلزم آن است که صادرات یا کلاً از مالیات کشور صادرکننده معاف باشد، و یا این که مالیات دریافتی با زیرداخت شود. ضمناً کالاهای وارداتی نیز باید مشمول همان مالیاتی قرار گیرد که بر کالاهای مشابه تولید داخلی بار می‌گردد، خواه مالیات به هنگام ورود کالا، و یا پس از آن، دریافت شود.



شرکت‌های خارجی که از طریق شعبه مستقر در کشوری غیر از محل اقامت خود به امر خرید و فروش می‌پردازند ممکن است از حیث مالیاتی مشمول این قاعده یا فرض قرار گیرند. براین اساس در تعیین درآمد شرکت خارجی فرض می‌شود که شعبه مورد نظر خود یک شرکت جداگانه است، و این در صورتی است که استفاده از شعبه مربوط برای انجام فعالیت‌های یاد شده به طور عمده همان اثرات و نتایجی را حائز باشد که یک شرکت فرعی کاملاً متعلق به شرکت اصلی می‌توانست به‌بار آورد.

## BRIBES, FOREIGN

## رشوه خارجی

در بسیاری از کشورها رشوه دریافتی نوعی درآمد مشمول مالیات به‌شمار می‌رود، خصوصاً هنگامی که دریافت آن در ارتباط با خدمات انجام شده صورت گرفته باشد. همچنین اگر رشوه برای مقاصد مربوط به کسب و کار پرداخت شده باشد، غالباً به عنوان هزینه قابل کسر خواهد بود.

## BROTHER - SISTER CORPORATIONS

## شرکت‌های برادر و خواهر

عبارتند از دو یا چند شرکت که تماماً متعلق به سهامداران معینی هستند. این اصطلاح برای توصیف شرکت‌هایی به کار می‌رود که در شجره شرکت‌های وابسته به یکدیگر در یک خط و مرحله واحد قرار دارند. فرضاً اگر A, B, و C هر یک ثلث سهام شرکت‌های X, Y, و Z را دارا باشند، در آن صورت سه شرکت اخیر با یکدیگر برادر و خواهر خواهند بود. ولی اگر Z در عین حال بخشی از سهام شرکت M را نیز دارا باشد، آنگاه M را نمی‌توان با X, Y, و Z برادر یا خواهر دانست، زیرا در یک مرحله پائین‌تر از این سه شرکت قرار دارد.

## BRUSSELS DEFINITION OF VALUE

## تعاریف ارزش‌گذاری بروکسل

این تعاریف‌ها نسبت به نحوه تعیین ارزش کالاها برای مقاصد گمرکی ارائه شده، و نه تنها کشورهای تابع «طبقه‌بندی تعرفه‌ای بروکسل»، بلکه ممالک تابع سایر سیستم‌ها نیز از آن استفاده می‌کنند. تعمیم استفاده از این تعاریف به خاطر مطلوبیتی است که وحدت روش ارزیابی کالاها موضوع تجارت جهانی می‌تواند

وام‌هایی که یک شعبه بانک از محل وجوه واگذاری سایر بخش‌های آن موسسه بانکی پرداخت می‌کند، ردگیری شده و نهایتاً به اشخاص ثالثی می‌رسد که وابسته به بانک نبوده و وجوه خود را به بانک سپرده‌اند. روش مورد بحث در ردگیری مذکور فرض را بر این قرار می‌دهد که وجوه مربوط به صورت «دلار اروپائی»<sup>(۵)</sup> به بانک وام داده شده است. هر نوع وجهی که از اشخاص ثالث غیر وابسته به موسسه بانکی اخذ شده تا به اشخاص ثالث غیر وابسته در امریکا قرض داده شود، فرض بر این خواهد بود که اصل وجوه به صورت دلار اروپائی تدارک شده و یا در اصل به دلار تهیه شده بوده است. در نتیجه قیمت پول واگذاری از سوی اشخاص ثالث براساس دلار اروپائی تعیین می‌شود. از نظر مالیاتی فرض بر این خواهد بود که تمام وام‌های داده شده از سوی اشخاص ثالث به شعبه آمریکائی بانک خارجی جهت تحصیل سود در آمریکا مورد استفاده قرار گرفته است.

## BRANCH PROFITS TAX → BRANCH TAX

## مالیات بر درآمد شعبه ← مالیات شعبه

بسیاری از کشورها در مورد شعب شرکت‌های خارجی علاوه بر مالیات بر شرکت که از درآمد این شعب اخذ می‌شود، مالیات دیگری به نام «مالیات شعبه» نیز دریافت می‌دارند. مالیات شعبه معادل مالیات سود سهام گرفته می‌شود، یعنی فرض می‌کنند که شعبه مورد نظر خود یک شرکت فرعی شرکت اصلی بوده و درآمد حاصل را به صورت سود سهام بین سهامداران تقسیم کرده است. اغلب کشورهای مالیات شعبه در آن‌ها رایج است، این مالیات را نسبت به کل درآمد شعبه پس از کسر مالیات بر شرکت دریافت می‌دارند، صرف‌نظر از این که عملاً سود شعبه به مرکز شرکت ارسال شده یا نشده باشد. برخی دیگر از کشورهای فقط آن قسمت از درآمد شعبه را مشمول این گونه مالیات قرار می‌دهند که برای تهیه دارائی‌های ثابت جهت شعبه اختصاص داده نشده است. گروه دیگری از کشورها تنها آن بخش از سود شعبه را که برای مرکز شرکت ارسال شده مشمول این مالیات قرار می‌دهند، و در چنین حالتی اصطلاح «مالیات سود ارسالی» نیز در مورد مالیات مذکور به کار برده می‌شود.

سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) در قرارداد نمونه‌ای که تهیه کرده مالیات شعبه را حذف نموده است. با این حال در اغلب قراردادهای مالیاتی منعقد شده از سوی کشورها این گونه مالیات پیش‌بینی شده، نهایت این که نرخ آن تعدیل گردیده است. میزان این تعدیل عموماً به اندازه تعدیلی است که در نرخ مالیات تکلیفی (در منبع) سود سهام صورت پذیرفته است.

مالیات املاک یکی از قدیمی‌ترین انواع مالیات‌ها به‌شمار می‌رود و هنوز هم در اغلب کشورها، در سطح ملی یا محلی، رایج است. این مالیات عموماً براساس قیمت واقعی، یا قیمت فرضی اموال غیرمنقول، و یا براساس ارزش فرضی اجاری ملک معین می‌گردد. مالیات املاک نسبت به هر ملک واقع در حوزه صلاحیت مالیاتی - صرفنظر از محل اقامت مالک - وضع می‌گردد.

### BUNCHED GAINS افزایش بها

این اصطلاح<sup>(۶)</sup> در مورد افزایش پدید آمده در ارزش دارائی‌هایی به کار می‌رود که طی دوران تورم و رشد قیمت‌ها برای مدت چند سال نگاهداری شده‌اند. افزایش بهای حاصل در زمان انتقال دارائی مشمول مالیات بردرآمد یا مالیات بر افزایش ارزش سرمایه قرار می‌گیرد.

### BUOYANCY تناسب رشد، هم رشدی

منظور درجه تناسب رشد درآمدهای مالیاتی با آهنگ بالا رفتن تولید ناخالص ملی یا شاخص قیمت‌های خرده‌فروشی است. این تناسب در مورد مالیات بردرآمد معمولاً در زمان تورم، در صورت وجود نرخ‌های تصاعدی، خودبه‌خود برقرار می‌شود. در چنین شرایطی سودها و دریافت‌های اسمی روبه افزایش بوده و گروه کثیری از مودیان در طبقات و لایه‌های بالای درآمدی قرار می‌گیرند.

### BUSINESS ASSETS دارائی‌های شغلی

هرگونه دارائی است که برای انجام کسب و کار مورد استفاده قرار می‌گیرد.

### BUSINESS CONNECTION در ارتباط با کسب و کار

به موجب مقررات مالیاتی هند هرگونه درآمدی که به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم در ارتباط با هر کسب و کاری به دست آید یا تعلق گیرد، به عنوان درآمد حاصل در هند تلقی می‌شود. در نتیجه شخصی که درآمد را تحصیل کرده یا درآمد به او اختصاص یافته مشمول مالیات بر درآمد هند تلقی خواهد شد، هر چند که مقیم آن کشور نبوده باشد. قانون مربوط تعریفی از اصطلاح «در ارتباط با کسب و کار» به دست نداده و تعیین مفهوم دقیق آن دشوار است. اما دادگاه عالی هند در

داشته باشد.

اساسی‌ترین تعریف از این مجموعه ضمن بند یک ماده یک به شرح زیر به عمل آمده است: «ارزش کالای وارداتی جهت مصارف داخلی از نظر تعیین حقوق و عوارض گمرکی باید براساس وضع نرمال معین گردد و آن عبارت است از قیمتی که کالای مورد نظر در شرایط بازار آزاد و در معامله بین خریدار و فروشنده غیر وابسته به یکدیگر در زمان تعلق حقوق گمرکی می‌تواند عاید سازد». عناوین به کار رفته در این تعریف ضمن قسمت‌های دیگر همین ماده و نیز مواد ۲ و ۳ و تفسیرات و ملحقات مواد مذکور شرح داده شده است.

### BRUSSELS TARIFF NOMENCLATURE (BTN)

#### طبقه‌بندی تعرفه‌ای بروکسل

عبارت است از طبقه‌بندی استاندارد کالاهای موضوع تجارت جهانی از جهت گمرکی که مقبولیت و مورد عمل جهانی دارد. در این طبقه‌بندی اقلام مختلف منظم‌اً از مواد خام آغاز شده و تا مصنوعات تکمیل شده ادامه می‌یابد، و بدین طریق یک «زبان مشترک گمرکی» ارائه می‌گردد که می‌تواند مذاکرات بین‌المللی در خصوص تعرفه‌ها را تسهیل نماید. اغلب کشورها این طبقه‌بندی را پذیرفته‌اند.

علاوه بر این اداره آمار ملل متحد نیز از جهت آماری سیستم دیگری تحت عنوان «طبقه‌بندی استاندارد تجارت جهانی» پدید آورده است که معمولاً هنگام چاپ طبقه‌بندی تعرفه‌ای بروکسل در هر مورد به شماره‌های مربوطه طبقه‌بندی ملل متحد نیز ارجاع داده می‌شود.

### BUDJET LAW

#### قانون بودجه

قانون بودجه در اغلب کشورها درآمد و هزینه دولت را معین می‌کند، و نیز پاره‌ای مقررات عمده مالیاتی را اعلام می‌دارد، و یا تغییراتی را که لازم است به موجب قوانین دیگر - نظیر قانون مالی، اصلاحیه مقررات مالیاتی و غیره - صورت پذیرد، معین می‌نماید.

### BUILDING SITE → PERMANENT

#### ESTABLISHMENT

#### سایت ساختمان ← پایگاه ثابت

شناسه پروژه مونتاز ← پایگاه ثابت در صفحه ۳۹ شماره هفتم مجله مالیات ملاحظه شود.

معنای خاص آن، نظیر مشاغل صنعتی و تجاری، ولی در عین حال می‌تواند کشاورزی، حرفه‌های آزاد، و صنایع دستی را نیز در برگیرد. درآمد خالص معمولاً با کسر هزینه‌های مرتبط با شغل، استهلاک دارائی‌ها، اندوخته‌های قابل کسر، زیان انتقالی سنوات گذشته، و نظایر آن‌ها، از درآمد ناخالص به دست می‌آید.

## حق پروانه BUSINESS LICENCE FEE

مالیات سالانه‌ای است که در ازاء اشتغال به کسب و کار یا حرفه‌های مستقل در یک کشور اخذ می‌گردد.

## پی‌نوشت‌ها:

۱. یک سهم ممکن است به چند جزء مساوی تقسیم شود و به خریدار به جای سهم کامل گواهی خرید یک یا چند جزء از یک سهم داده شود. از آنجا که میزان سود سهام قابل توزیع ممکن است چندان نباشد که واگذاری سهام کامل را در همه موارد امکان‌پذیر سازد، توسل به صدور گواهی اجزاء سهام ممکن است اجتناب‌ناپذیر شود.
۲. در قانون مالیات‌های مستقیم (تبصره ۲ ماده ۹۵) از واژه «اوراق» استفاده شده که قطعاً منظور همان «فرم» است. به نظر مترجم لفظ اوراق گویای همهٔ زوایای مفهومی که از اصطلاح فرم به ذهن خواننده ایرانی می‌آید نیست، و به همین سبب در این ترجمه کاربرد کلمه فرم ترجیح داده شد.
۳. واژه adjustment را در ایران همواره به «تعدیل» ترجمه می‌کنند. لفظ مذکور امروزه کاربردهای بسیاری پیدا کرده و در نتیجه ترجمه آن در همه موارد به کلمه تعدیل می‌تواند مورد ابهام و اشتباه باشد. صرف‌نظر از این، اساساً مفهوم لغوی و ریشه‌ای واژه نیز با مفهوم متبادره به ذهن از لفظ تعدیل تناسب چندانی ندارد. این کلمه از زبان فرانسه گرفته شده و ریشه آن واژه juste به معنی دقیق و صحیح است. با افزودن پیشوند ad حالت تعدی (transitive) حاصل می‌گردد، که عیناً در قیاس با قواعد لغت عرب در قالب کلمه «تصحیح» قرار می‌گیرد. منظور این است که موارد ناموزونی و عدم دقت مقوله مورد نظر رفع و مآلاً در حالت توازن و صحت قرار می‌گیرد.
۴. enclave این اصطلاح در حقوق بین‌الملل به معنی سرزمین معینی به شمار می‌رود که در بطن قلمرو دولت خاصی قرار داشته باشد ولی حاکمیت آن به کشوری که محیط بر آن است تعلق نداشته باشد.
۵. منظور دلارهایی است که در اصل به صورت سپرده در بانک‌های امریکائی وجود داشته و سپس اشخاص غیرمقیم در این کشور آن‌ها را به دست آورده و در کشورهای خارجی، به ویژه در اروپا، نگاهداری می‌کنند. بانک‌های خارجی از این دلارها به عنوان منبع تأمین مالی جهت اعطاء وام به سایر بانک‌های محلی یا خارجی، و یا وام‌گیرندگان تجاری، استفاده می‌کنند.
۶. از جهت لغوی اصطلاح مذکور را می‌توان به معنی «فوائد مجتمع شده» ترجمه کرد. اما با توجه به موارد مشابه به کار رفته در مقررات مالیاتی ایران از واژه افزایش بها استفاده شد (از جمله به ماده ۱۴۳ مکرر قانون مالیات‌های مستقیم رجوع شود).

رسیدگی به دعوی C.I.T به طرفیت R.D. Aggarnal و شرکاء درباره مفهوم این اصطلاح چنین توضیح داد: «ارتباط کسب و کاری ... متضمن رابطه بین کسب و کار موجود سود و درآمد برای شخص غیرمقیم و فعالیت است که در زمینه‌های مشمول مالیات صورت می‌پذیرد و به‌طور مستقیم یا غیرمستقیم در ایجاد آن سود و درآمد موثر می‌افتد. اصطلاح مذکور متضمن یک عنصر دوام و استمرار در رابطه بین کسب و کار شخص غیرمقیم و فعالیت انجام شده در زمینه‌های مشمول مالیات است. یک معامله مجزا و اتفاقی را علی‌القاعده نباید در ارتباط با کسب و کار دانست».

قوانین مالیاتی پاکستان و بنگلادش اصطلاح «در ارتباط با کسب و کار» را به این مفهوم به کار می‌برند که اگر درآمدی به طور مستقیم یا غیرمستقیم در ارتباط با کسب و کار مودی یا به سبب آن ارتباط حاصل شده باشد مشمول مالیات بردرآمد خواهد بود.

## BUSINESS CYCLE, COMPLETE

### چرخه کامل تجاری، دور کامل کسب و کار

اصطلاح مذکور در برخی از کشورها به این منظور به کار برده می‌شود که دیده شود آیا یک موسسه غیرمقیم در ارتباط با معاملاتی که در داخل کشور انجام داده مشمول مالیات هست یا خیر، و همچنین یک موسسه مقیم نسبت به معاملاتی که در خارج انجام داده استحقاق برخورداری از ارفاق‌های مالیاتی را دارا می‌باشد یا نه. جوهر مطلب در این است که دیده شود آیا چرخه یا دور تجاری کامل شده است یا خیر، مثلاً خرید و فروش یک کالا در قلمرو یک کشور واحد صورت پذیرفته است یا نه.

## BUSINESS EXPANSION SCHEME

### طرح توسعه مشاغل

این طرح که از سال ۱۹۸۳ به بعد در انگلستان مورد عمل قرار گرفته به خاطر تشویق سرمایه‌گذاری فردی در ایجاد و توسعه شرکت‌ها تدوین گردیده است. هرگونه جوهری که در اجرای این طرح سرمایه‌گذاری شود به طور کامل در محاسبه مالیات بردرآمد به هزینه پذیرفته خواهد بود.

## BUSINESS INCOME

### درآمد مشاغل

در نظام مالیاتی بسیاری از کشورها درآمد مشمول مالیات با توجه به درآمد خالص از منابع مختلف تعیین می‌شود. یکی از این منابع مشاغل است. اصطلاح مشاغل مشتمل است بر کسب و کار به

# آراء مراجع عالی قضائی - مالیاتی

## رای دیوان دادگستری اروپائی: مؤدیان غیر مقیم و تبعیض مالیاتی

تهیه کننده: دکتر محمد توکل

### مقدمه

اغلب سیستم‌های مالیاتی بین مؤدیان مقیم کشور و مؤدیان غیر مقیم تفاوت قائل‌اند. مؤدی مقیم معمولاً بابت کلیه درآمدهای خود در سطح جهان مسئولیت نامحدود مالیاتی دارد، و در عوض از پاره‌ای ارفاق‌ها و کسور مالیاتی که بیشتر به اوضاع و احوال شخصی مؤدی مرتبط است استفاده می‌کند. از آن قبیل است استفاده از حد اقل بخشودگی، تخفیف به خاطر تاهل و عاقله‌مندی، قبول برخی



درآمد خارجی تقسیم برکل درآمد ضرب در مالیات کل درآمد = بخشودگی در مثالی که زدیم درآمد خارجی با کل درآمد مساوی است، بنابراین عین مالیات پرداختی در خارج از بدهی مالیاتی مؤدی در کشور محل اقامت وی کسر می‌شود و بدهی مالیاتی برای او باقی نمی‌ماند. با نبود مالیات ارفاق و تخفیف هم بی معنی می‌شود و در نتیجه آنچه از کیسه مؤدی می‌رود تمامی ۴۰٪ درآمد از کشور خارجی است که به ۴۰۰۰۰ واحد پول بالغ

می‌گردد. اما اگر همین فرد در کشور محل تحصیل درآمد مقیم بود، و یا درآمد را عیناً در کشور محل اقامت خود به دست می‌آورد، به جای ۴۰۰۰۰ واحد پول ۲۸۰۰۰ واحد مالیات می‌پرداخت. مفهوم غبنی که به آن اشاره کردیم همین است. حتی وضع از این هم ممکن است بدتر باشد زیرا پس از کسر ارفاق‌ها از درآمد مشمول مالیات، رقمی که به جدول نرخ‌ها می‌رود غالباً در لایه‌های تابع نرخ‌های نازل‌تر قرار می‌گیرد و از این طریق نیز تفاوت بیشتری به سود مؤدی حاصل می‌گردد.

در کشور آلمان - که قضیه‌ای که مطرح خواهیم کرد به آن کشور مربوط است - انواع تخفیف‌ها در حق زوج متاهل منظور می‌شود که شرط برخورداری از آنها مقیم بودن در آلمان است. فرضاً زن و شوهر مقیم آلمان می‌توانند خواستار رسیدگی و تشخیص مشترک نسبت به درآمد خود شوند. در آن صورت جمع درآمد آنان تقسیم بر دو می‌شود و در جدول نرخ‌های خاصی قرار می‌گیرد که ارقام درآمدی آن دو برابر جدول معمولی، ولی نرخ‌هایش با آن مساوی است. سپس نتیجه حاصل در عدد ۲ ضرب می‌شود. چنین روشی تنها در صورتی نتیجه مساوی با روش عادی و استفاده از جدول معمولی دارد که درآمد مشمول مالیات زن و شوهر عیناً مساوی باشد. در غیر این صورت نتیجه در مجموع به سود همسران خواهد بود.

گذشته از این به مؤدیان مقیم آلمان ارفاقی اعطاء می‌گردد که به نام تخفیف پایه معروف است. میزان این تخفیف به موجب

هزینه‌های اضطراری و نظایر آن. این ارفاق‌ها در مرحله رسیدگی به مالیات شخص حقیقی مورد توجه و محاسبه قرار می‌گیرد. اما مؤدی غیر مقیم مسئولیت محدود مالیاتی دارد و فقط موظف به پرداخت مالیات متعلق به درآمد حاصل در کشور منبع درآمد می‌باشد، و در مقابل از بسیاری از ارفاق‌های یادشده بی بهره می‌ماند.

این قاعده در شرایط خاصی ممکن است مؤدی غیر مقیم را در حالت غبن قرار دهد و آن وقتی است که تمام یا قسمت اعظم درآمد وی در کشوری غیر از محل اقامت اصلی وی به دست آید. در چنین وضعی مؤدی در هر دو کشور از ارفاق‌ها و کسور مالیاتی محروم می‌شود. فرض کنیم درآمد مؤدی ظرف سال منحصر به مبلغ ۱۰۰۰۰۰۰ واحد پول بوده که در یک کشور خارجی غیر اقامتگاه خود تحصیل نموده است. نرخ مالیات را در هر دو کشور ۴۰٪ و مبالغ ارفاق مالیاتی را نیز معادل ۵۰۰۰ واحد پول فرض می‌کنیم. اگر این درآمد در محل اقامت او کسب می‌شد مالیات پرداختی وی به ۲۸۰۰۰ واحد پول بالغ می‌گردید:

$$۱۰۰۰۰۰۰ - ۵۰۰۰۰ = ۹۵۰۰۰۰ \times ۴۰\% = ۳۸۰۰۰$$

ولی استفاده از معافیت و ارفاق در کشور اصلی منوط به آن است که اساساً لازم می‌آید وی مالیاتی در آنجا پردازد، حال آن که با اجرای مقررات اجتناب از مالیات مضاعف، در کشور اصلی مالیاتی به وی تعلق نمی‌گیرد. فرمولی که معمولاً در این زمینه به کار می‌رود از این قرار است:

قانون همه ساله معین می‌شود. در سال ۱۹۹۵ این رقم برابر ۱۱۵۵۵ مارک برای افراد مجرد و ۲۳۱۱۱ مارک جهت زن و شوهری تعیین گردید که در مورد بدهی مالیاتی آنان رسیدگی مشترک به شرح فوق صورت می‌پذیرد. در مورد کودکان نیز ارفاقی معادل ۲۰۵۲ مارک نسبت به هر کودک منظور می‌شود که در مورد رسیدگی مشترک به مالیات همسران میزان آن تا ۴۱۰۴ مارک قابل افزایش است. علاوه بر اینها مبالغ قابل کسر دیگری نیز مجاز دانسته شده که از آن جمله می‌توان هزینه‌های درمان، تصادفات، بیمه، آموزش و نظایر آنها را نام برد.

### قضیه طرح شده در دیوان

شاکی یک شهروند بلژیک است که اقامتگاه دائمی وی نیز در همان کشور قرار دارد. وی مدتی حدود یک سال و نیم برای یک کارفرمای آلمانی در خاک آلمان به ساختن بخاری اشتغال داشت. کارفرما مالیات متعلق را از پرداختی‌هایی که به عمل می‌آورد کسر و به دارائی محل در آلمان می‌پرداخت و چون مؤدی فرد غیر مقیم به شمار می‌آمد ارفاق‌ها و تخفیف‌های خاص افراد مقیم نسبت به وی اعمال نمی‌گردید. ضمناً از آنجا که او در بلژیک درآمدی نداشت و مشمول مالیات قرار نمی‌گرفت، در موطن خود نیز از ارفاق‌های مالیاتی محروم مانده بود. در عین حال مالیات تکلیفی کسر شده در این موارد جنبه نهائی داشته و فرد غیر مقیم نمی‌تواند خواهان رسیدگی و تشخیص سالانه نسبت به بدهی مالیاتی خود شود و در نتیجه امکان تعدیل مالیات از این طریق وجود ندارد.

مؤدی اعتراضیه‌ای تسلیم مقامات مالیاتی آلمان کرد که مورد قبول قرار نگرفت و در نتیجه وی به دادگاه بدایت مالیاتی شهر کلن شکایت برد. دادگاه با استناد به اصول انصاف به نفع مؤدی رای داد، ولی سازمان مالیاتی دعوی را به دادگاه عالی مالیاتی برد. در آنجا دادگاه نظر داد که اگر همان طور که مؤدی ادعا می‌کند مفهوم ماده ۴۸ قرارداد جامعه اقتصادی اروپا (بازار مشترک) حاکی از رفتار مساوی بین افراد مقیم و غیر مقیم باشد، در آن صورت مؤدی ذیحق محسوب می‌گردد. نهایت این که دادگاه در این باب اطمینان کافی نداشت و قضیه را جهت اعلام نظر به مرجع صالح یعنی دادگاه دادگستری اروپائی احاله نمود.

### متن استفسار

دادگاه عالی مالیاتی آلمان پرسش‌های زیر را در برابر دیوان دادگستری اروپائی مطرح ساخت:

۱. آیا ماده ۴۸ قرارداد جوامع اقتصادی اروپا حق آلمان در مورد وضع مالیات مستقیم نسبت به اتباع دول دیگر عضو جامعه اروپا را مقید به قیودی می‌سازد؟ و اگر پاسخ مثبت است، آنگاه:
۲. آیا ماده ۴۸ مذکور آلمان را مجاز می‌دارد در حق یک

شهروند بلژیک که مهارت‌ها و تجارب خود را در آن کشور تحصیل نموده، مالیات بر درآمدی بیش از آنچه در حق فرد مشابه مقیم آلمان - که هر دو کار همانندی را در آلمان انجام می‌دهند - برقرار سازد؟

۳. اگر مستخدم بلژیکی تقریباً کلیه (بیش از ۹۰٪) درآمد خود را از استخدام در آلمان به دست آورده، و طبق قرارداد مالیاتی آلمان و بلژیک چنین درآمدی فقط مشمول مالیات آلمان باشد، در آن صورت آیا پاسخ سؤال ۲ فرق خواهد کرد؟

۴. آیا ماده ۴۸ مذکور منافات دارد با این رفتار که آلمان مؤدیان غیر مقیم را از مزایای تریبالی نظیر امکان تعدیل سالانه مالیات تکلیفی دستمزد ناشی از استخدام و تشخیص مالیات متعلق به آن از سوی سازمان مالیاتی، محروم نگاه دارد؟

### وضع حقوقی

قبل از آن که رای دیوان دادگستری اروپائی را ملاحظه کنیم، مختصری در باب مقررات و رویه قضائی ناظر بر موضوع سخن می‌گوئیم:

### قانون داخلی آلمان

مقررات ناظر بر این مورد در آلمان ضمن قانون مالیات بر درآمد افراد ( Einkommensteuergesetz ) مصوب ۲۷ فوریه ۱۹۸۷ آمده است. به موجب مواد ۴۲، ۴۲ الف، و ۴۶ این قانون رسیدگی به تقاضای تعدیل مالیات تکلیفی پرداخت شده ضمن یک سال پس از رسیدگی و تشخیص مالیات در سال آینده امکان دارد، ولی استفاده از این امکان منحصرأً برای مؤدیان مقیم آلمان مقدور است. به موجب بند «د» ماده ۳۹، حقوق بگیران غیر مقیم از حیث مالیات بر درآمد به عنوان افراد مجرد تلقی می‌شوند و این به معنی محرومیت آنان از مزایایی است که در مورد همسران و نیز تخفیف مربوط به اطفال ذکر کردیم. از طرفی طبق ماده ۱۵ قرارداد مالیاتی آلمان و بلژیک در صورتی که اتباع یکی از دو کشور درآمد حقوق و دستمزد به سبب استخدام در کشور دیگر تحصیل کرده باشند، این درآمد فقط در کشور ثانی مشمول مالیات قرار خواهد گرفت.

### مقررات و رویه جوامع اقتصادی اروپا

ماده ۴۸ قرارداد جامعه اروپا می‌گوید جایه جایی آزادانه نیروی کار مستلزم لغو هرگونه تبعیض مبتنی بر ملیت در زمینه استخدام و دستمزد و سایر شرایط کار می‌باشد. مقررات شماره ۱۶۱۲ مورخ ۱۵ اکتبر ۱۹۶۸ جامعه اقتصادی اروپا، که آن نیز در ارتباط با جایه جایی آزادانه نیروی کار است، می‌گوید کارگرانی که تبعه دول عضو هستند باید از همان مزایای مالیاتی در قلمرو دول دیگر عضو برخوردار شوند که نسبت به شهروندان دول اخیر

جاری است.

دیوان دادگستری اروپائی ضمن دعوای کمیسیون جامعه اروپا به طرفیت انگلستان (سال ۱۹۹۱) قبلاً نظر داده است که صلاحیت‌ها و اختیارات دول عضو باید هماهنگ با مقررات جامعه اروپا اعمال شود و این قاعده در مورد مالیات مستقیم نیز جاری است. در دعوای Stogiu به طرفیت سازمان پست آلمان (۱۹۷۴) نیز دیوان نظر داده بود که قرارداد جامعه اروپا نه تنها تبعیض آشکار به خاطر ملیت را ممنوع می‌دارد، بلکه انواع تبعیض پنهان را نیز که می‌تواند از کاربرد معیارهای مبتنی بر اختلاف ناشی شود، منع می‌نماید. در دعوای Biehel (۱۹۹۰) دیوان قاعدهٔ اخیر را به حقوق مالیاتی نیز تسری داد و نظر داد که اصل رفتار مساوی در زمینه دستمزد در صورت مواجهه با تبعیض در محدوده مقررات مالیاتی، فاقد اثر خواهد شد.

## رأی دیوان

در خصوص پرسش نخست دادگاه عالی مالیاتی آلمان، دیوان پاسخ مثبت داد. به نظر دیوان هرچند وضع مالیات مستقیم در صلاحیت کشورهای عضو قرارداد، ولی این صلاحیت باید هماهنگ با مقررات جوامع اقتصادی اروپا اعمال گردد. دیوان نظر قبلی خود را مجدداً تکرار کرد که مقررات جامعه اروپا در زمینه جابه‌جائی آزاد نیروی کار مستلزم عدم تبعیض در زمینه دستمزد و سایر شرایط کار و استخدام می‌باشد، و در صورت رفتار متفاوت مالیاتی اصل تساوی در زمینه دستمزد نیز می‌تواند به طور غیر مستقیم نقض شود. دیوان به ماده ۷ مقررات شورای جامعه اروپا نیز استناد نمود که برحسب آن اتباع کشورهای عضو باید در صورت اشتغال به کار در کشور عضو دیگر از مزایای مالیاتی مساوی با شهروندان کشور محل کار برخوردار شوند.

دیوان پرسش‌های دوم و سوم را یکجا مورد توجه قرارداد و اظهار نمود که در قضیه مورد بحث هرچند ارفاق‌های مالیاتی که قبلاً به آنها اشاره کردیم براساس اقامت اعطاء شده و نه براساس تابعیت، اما همین ترتیب خود یک تبعیض غیر مستقیم و مستتري را تشکیل می‌دهد که مآلاً منجر به تبعیض بر اساس تابعیت می‌گردد و این امری است که در دعوای Stogiu سابق‌الذکر مردود و ممنوع شناخته شده بود.

اما تا حدی که به مالیات‌های مستقیم مربوط می‌شود، در بادی نظر تشخیص این که مؤدی مقیم و مؤدی غیر مقیم در شرایط مشابهی قرار دارند یا نه، کار آسانی نیست. غالباً مؤدی غیر مقیمی که در کشور غیر محل اقامت دائمی خود درآمدی کسب می‌کند، در کشور محل اقامت خود نیز دارای درآمدهائی است و در آنجا می‌تواند از مزایای مالیاتی لازم برخوردار شود، ضمن این که مقامات مالیاتی کشور محل اقامت هر فرد بهتر می‌توانند به اطلاعات راجع به وضع شخصی و خانوادگی مؤدی دسترسی پیدا کنند و توانائی او را برای پرداخت مالیات برآورد نمایند. به این

خاطر دیوان به طور اصولی منعی نمی‌بیند که در مورد مالیات مستقیم بار سنگین‌تری در ممالک عضو نسبت به مؤدیان غیر مقیم، در مقایسه با افراد مقیم، اعمال گردد.

مع‌ذک، به نظر دیوان وضعیت در مورد مؤدی غیر مقیمی که در کشور محل اقامت دائمی خود درآمد قابل توجهی نداشته و بخش عمده درآمد خود را در کشور محل کار خویش به دست می‌آورد، تفاوت می‌کند. در چنین حالتی کشور محل اقامت دائمی فرد دیگر نمی‌تواند احاطهٔ لازم را نسبت به وضع مؤدی داشته‌باشد و دیگر اختلاف عینی بارزی بین این فرد غیر مقیم و افراد مقیم وجود ندارد تا رفتار متفاوت مالیاتی در حق او را توجیه کند. بنابراین رفتار انجام شده جنبه تبعیض خواهد داشت، زیرا وضع شخصی و خانوادگی مؤدی نه در کشور محل کار او در نظر گرفته شده و نه در سرزمین محل اقامت وی، و توجیهی برای چنین کیفیتی وجود ندارد.

در مقابل ایراد برخی از دول عضو دائر بر این که با شناسائی حقانیت مؤدی غیر مقیم جهت استفاده از مزایای مالیاتی مؤدیان مقیم، مؤدی غیر مقیم ممکن است در هر دو کشور از چنین مزایائی استفاده کند، دیوان پاسخ داد که اولاً در قضیه طرح شده این کیفیت موجود نیست زیرا مؤدی در کشور محل اقامت خود درآمد قابل توجهی نداشته تا پای محاسبه مالیات و سپس استفاده از مزایای مورد بحث به میان آید. ثانیاً دیرکتیو معاضدت جامعه اروپا هر یک از دول عضو را قادر ساخته است که هرگونه اطلاعات لازم را در مورد وضع مالیاتی مؤدیان از باقی اعضاء تقاضا و دریافت دارند. علاوه بر همه اینها آلمان هم اکنون مزایای مالیاتی مربوط به وضع شخصی و خانوادگی مؤدیان را به کارگران مناطق مرزی که اقامتگاه دائمی آنان در هلند واقع است و لااقل ۹۰ درصد مجموع درآمد خود را در آلمان تحصیل می‌کنند اعطاء کرده است، و عدم واگذاری آن به اتباع سایر کشورهای عضو به منزله تبعیض خواهد بود.

به طور خلاصه دیوان نتیجه گرفت که اگر اتباع دول عضو که مقیم یک کشور عضو هستند کلیه، یا تقریباً کلیه، درآمد خود را منحصرأ از کار در کشور دیگر عضو تحصیل کنند، و در کشور محل اقامت دائمی خود آن قدر درآمد کسب نکرده باشند که پای محاسبه مالیات، و به تبع آن استفاده از مزایای مربوط به وضع شخصی و خانوادگی ایشان به میان آید، در این صورت اعمال رفتار سخت‌تر مالیاتی نسبت به ایشان از سوی کشور محل تحصیل درآمد - در مقایسه با مؤدیان مقیم - موجب نقض ماده ۴۸ قرارداد جامعه اروپا خواهد بود.

و بالاخره دیوان اظهار نظر کرد که محروم ساختن مؤدیان غیر مقیم از ترتیباتی نظیر امکان تعدیل سالانه مالیات تکلیفی دستمزد و تشخیص مالیات متعلق به آن نیز تبعیض غیر قابل توجیهی به شمار می‌رود و با ماده ۴۸ قرارداد جامعه اروپا مغایرت دارد. □

# قوانین، تصویب‌نامه‌ها، بخشنامه‌ها و آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

تصویب‌نامه شماره ۶۲۲۱/ت/۱۵۰۰۶ مورخ ۷۴/۵/۲۱

سرامیک، سیمان، فولاد و ورق، مس و آلومینیوم، محصولات پتروشیمی (به استثنای گاز مایع، کود شیمیایی و سموم) مشمول ۲٪ عوارض فروش خواهد بود.

۶- مرجع رسیدگی به کلیه اختلافات در خصوص شمول یا عدم شمول عوارض نسبت به کالا و خدمات موضوع این آیین‌نامه هیأت سه‌نفره‌ای مرکب از نمایندگان وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی، آموزش و پرورش و صنایع می‌باشد.

رای هیأت مزبور با اکثریت آرا قطعی و لازم‌الاجرا است.

ب- عوارض صدور پروانه‌های ساختمانی، تفکیک زمینها، پذیره و نوسازی موضوع بند (۳) ماده (۱۳) قانون تشکیل شوراهای آموزش و پرورش در استانها، شهرستانها و مناطق کشور - مصوب ۱۳۷۲

۱- شهرداریهای سراسر کشور موظفند به هنگام صدور پروانه‌های ساختمانی، تفکیک زمینها پذیره و نوسازی، عوارض سهم آموزش و پرورش را به میزانی که کمیته مربوط تعیین می‌نماید مشخص و پس از ارائه فیش بانکی توسط متقاضیان مبنی بر واريز مبلغ معین شده به حسابی که از سوی خزانه‌داری کل یا نمایندگی خزانه در استان حسب مورد تعیین می‌شود با آنها تسویه حساب کنند. خزانه موظف است به طور ماهانه مبالغ واريزی حوزه هر شهرداری را به اداره کل آموزش و پرورش استان اعلام نماید.

۲- در هر استان کمیته‌ای متشکل از استاندار، مدیرکل امور اقتصادی و دارایی، مدیرکل آموزش و پرورش، مدیرکل مسکن و شهرسازی و مدیرکل نوسازی مدارس به منظور تعیین میزان عوارض شهرداریها حداکثر به میزان (۵٪) به ریاست استاندار تشکیل خواهد شد.

تبصره - در مورد شهر تهران کمیته مذکور متشکل از شهردار، مدیرکل امور اقتصادی و دارایی، مدیرکل آموزش و پرورش شهر تهران، مدیرکل مسکن و شهرسازی و مدیرکل نوسازی مدارس خواهد بود.

ماده ۲- وزارت کشور موظف است همکاریهای لازم را با وزارت آموزش و پرورش جهت وصول درآمدهای موضوع بند ب این آیین‌نامه به عمل آورد.

ماده ۳- معادل ۱۰۰٪ درآمد حاصله تا سقف یکصد و هفتاد میلیارد ریال از محل اعتبار ردیف ۱۲۷۵۲۵ قسمت چهارم قانون بودجه سال ۱۳۷۴ کل کشور در اختیار وزارت آموزش و پرورش قرار می‌گیرد تا به منظور اهداف مندرج در تبصره به مصرف برسد.

به تاریخ: ۱۳۷۴/۵/۱۸ حسن حبیبی - معاون اول رئیس جمهور

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۴/۵/۱۵ بنا به پیشنهاد شماره ۷۶۰/۱۹۰ مورخ ۱۳۷۴/۱/۲۷ وزارت آموزش و پرورش و به استناد بند د تبصره (۸) قانون بودجه سال ۱۳۷۴ کل کشور آیین‌نامه اجرایی بند یاد شده را به شرح زیر تصویب نمود:

**آیین‌نامه اجرایی بند د تبصره (۸) قانون بودجه سال ۱۳۷۴ کل کشور**

ماده ۱- منظور از کارخانه‌ها و موسسات خدماتی و تولیدی در این آیین‌نامه، هر کارخانه، شرکت و موسسه دارای شخصیت حقوقی اعم از بخش دولتی و غیردولتی است که به امر تولید یا مبادله و توزیع کالاها یا عرضه خدمات اشتغال دارند.

الف - عوارض فروش کالاها و خدمات موضوع بند (۲) ماده (۱۳) قانون تشکیل شوراهای آموزش و پرورش، در استانها، شهرستانها و مناطق کشور - مصوب ۱۳۷۲

۱- کلیه اشخاص حقوقی مشمول این آیین‌نامه مکلفند هنگام فروش کالاها و عرضه خدمات ۲٪ از بهای فروش آنها را در صورت حساب فروش کالا و عرضه خدمات یا سایر فرمهای مورد قبول وزارت امور اقتصادی و دارایی درج و به صورت نقد از خریدار دریافت نمایند.

۲- واحدها و موسسات مشمول این آیین‌نامه موظفند هر سه ماه یک بار کل مبالغ فوق الذکر را به حسابی که از طریق خزانه‌داری کل یا نمایندگی خزانه در استانها افتتاح و اعلام شده است واريز و فیش مربوط را به همراه میزان فروش دوره یاد شده طبق فرم خاصی که اعلام می‌شود به اداره کل امور اقتصادی و دارایی استان تحویل نمایند.

تبصره - در سه ماهه چهارم سال ۱۳۷۴، حداکثر مهلت زمانی برای پرداخت مبالغ مذکور به حساب خزانه تا دهم اسفندماه خواهد بود.

۳- وزارت امور اقتصادی و دارایی مکلف است در مورد شرکتهای دولتی مشمول که از وصول و ایصال عوارض موضوع این آیین‌نامه خودداری نموده‌اند طبق مفاد قسمت دوم بند د تبصره (۸) قانون بودجه سال ۱۳۷۴ کل کشور عمل نموده و در مورد شرکتهای غیردولتی حسب تشریفات مطالبه، وصول و اجرای قانون مالیاتهای مستقیم - مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ - اقدام نماید.

۴- به منظور نظارت و پیگیری وصول درآمدهای این بند کمیته‌ای مرکب از استاندار، مدیرکل امور اقتصادی و دارایی، مدیرکل صنایع، مدیرکل آموزش و پرورش و مدیرکل نوسازی زیر نظر استاندار تشکیل می‌شود.

۵- در سال جاری فروش انواع خودرو، لاستیک خودرو، کاشی و

بخشنامه شماره ۱۷۲۷/۲۷۹۹۶ مورخ ۷۴/۵/۲۱

کارمندی، دانشجویان و دانش‌آموزان و اتحادیه‌های آنها باید توجه شود که معافیت مذکور ناظر به درآمدهائیکست که در حدود مقررات و اساسنامه‌های تنظیمی براساس قانون بخش تعاون منطبق با عنوان شرکت تعاونی تحصیل

راجع به حکم ماده ۱۲۳ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن مصوب ۷۱/۲/۷ مجلس شورای اسلامی مبنی بر معافیت مالیاتی شرکتهای تعاونی روستائی، عشایری، کشاورزی، ضیادان، کارگری،

می‌شود. لذا در موردی که فعالیت‌های شرکت تعاونی مغایر با عنوان شرکت‌های موصوف باشد، درآمد تحصیل شده از محل فعالیت‌های مذکور مشمول معافیت مالیاتی نخواهد بود. توضیح آنکه موضوع این بخشنامه به

تائید هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی هم رسیده است.  
داریوش ایراندیدی - معاون درآمدهای مالیاتی

## تصویب نامه شماره ۹۴۵/ت/۱۳۸۷۵ مورخ ۱۳۷۴/۷/۲۳

### وزارت امور اقتصادی و دارایی

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۴/۵/۲۲ بنا به پیشنهاد وزارت امور اقتصادی و دارایی و به استناد تبصره (۱) ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی - مصوب ۱۳۷۲ - آئین‌نامه تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان را به شرح زیر تصویب نمود:

### آیین‌نامه تعیین صلاحیت حسابداران رسمی و چگونگی انتخاب آنان

ماده ۱ - به منظور اجرای تبصره یک ماده واحده قانون استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذی‌صلاح به عنوان حسابدار رسمی - مصوب ۱۳۷۲ - هیأتی به نام هیأت تشخیص صلاحیت حسابداران رسمی که از این پس در این آئین‌نامه، «هیأت» نامیده می‌شود، مرکب از هفت نفر حسابدار متخصص و متعهد با دارا بودن حداقل مدرک کارشناسی (لیسانس) در رشته حسابداری یا رشته‌های مشابه به تشخیص و انتخاب وزیر امور اقتصادی و دارایی تشکیل می‌شود. اعضای هیأت باید علاوه بر دارا بودن شرایط مندرج در بندهای «الف» تا «د» ماده (۳) این آئین‌نامه دارای شرایط زیر نیز باشند:

الف - حسن شهرت و تعهد عملی به احکام دین مبین اسلام.

ب - حداقل پنج سال سابقه کار حسابرسی، خدمات مالی، طراحی سیستم و یا مدیریت مالی علاوه بر سوابق و تجارب مذکور در بند «و» ماده (۳) این آئین‌نامه.

تبصره ۱ - رئیس هیأت از بین مدیران ذی‌صلاح وزارت امور اقتصادی و دارایی تعیین می‌شود.

تبصره ۲ - مدت عضویت اعضای هیأت دو سال است و تجدید انتخاب آنان در دوره‌های متوالی بلامانع است. اعضای قبلی تا انتخاب اعضای جدید موظف به ادامه کار خواهند بود.

ماده ۲ - وظایف هیأت به شرح زیر است:

الف. برگزاری آزمونهای موضوع بند «ز» ماده (۳) این آئین‌نامه، کنترل کیفیت فعالیت حسابداران رسمی و اعمال نظارت.

ب. تأیید نهایی صلاحیت حسابداران رسمی بعد از هر دوره پنج ساله.

ج. اخذ تصمیم نهایی نسبت به عدم استفاده دائم یا موقت بیش از یکسال حسابدار رسمی متخلف از عنوان حسابدار رسمی.

د. رسیدگی به شکایتها.

تبصره ۱ - جلسات هیأت با حضور حداقل پنج نفر از اعضاء رسمیت یافته و تصمیمات گرفته شده با رأی موافق چهار نفر معتبر است.

تبصره ۲ - آئین‌نامه داخلی هیأت و همچنین نحوه انجام وظایف موضوع این ماده و چگونگی اداره دبیرخانه هیأت - که در وزارت امور اقتصادی و دارایی مستقر خواهد بود - به وسیله هیأت تنظیم و به تصویب وزیر امور اقتصادی و دارایی می‌رسد.

ماده ۳ - حسابداران رسمی باید دارای شرایط زیر باشند:

الف - تابعیت دولت جمهوری اسلامی ایران و وفاداری به قانون اساسی جمهوری اسلامی ایران.

ب - نداشتن سابقه محکومیت مؤثر کیفری.

ج - حسن شهرت به رعایت موازین شرعی و اجتماعی و عدم اعتیاد به مواد مخدر.

د - نداشتن سوابق سوء حرفه‌ای، مالی و اداری.

ه - داشتن حداقل مدرک کارشناسی (لیسانس) در رشته حسابداری یا رشته‌های مشابه و یا مدارک حرفه‌ای شناخته شده بین‌المللی.

تبصره - تعیین رشته‌های مشابه و همچنین تعیین مراجع ذی‌صلاح حرفه‌ای بین‌المللی به عهده هیأت می‌باشد.

و - داشتن حداقل شش سال سابقه کار حسابرسی بعد از اخذ مدرک کارشناسی (لیسانس) که حداقل دو سال آن در داخل کشور باشد.

تبصره - اشخاصی که سابقه کار حسابرسی آنان کمتر از میزان مذکور در این بند باشد، در صورتی که دارای تجارب مفیدی در امور حسابداری، خدمات مالی، طراحی سیستم، مدیریت مالی و یا تدریس حسابداری و حسابرسی (در دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی) باشند هر دو سال سابقه کار آنان در امور فوق می‌تواند معادل یک سال سابقه کار حسابرسی، مورد قبول قرار گیرد. در هر حال داشتن حداقل سه سال سابقه کار حسابرسی الزامی است. تشخیص تجارب مفید به عهده هیأت می‌باشد.

ز - موفقیت در آزمونهای مهارت حسابداری و حسابرسی و مقررات تجاری، مالی، محاسباتی و مالیاتی و سایر آزمونهای مورد لزوم که هیأت تعیین می‌نماید. دارندگان مدارک مراجع ذی‌صلاح حرفه‌ای بین‌المللی موضوع بند «ه» این ماده، همچنین دارندگان مدرک دکتری حسابداری از امتحان مهارت حسابداری و حسابرسی معاف می‌باشند.

تبصره ۱ - آزمونهای موضوع این بند باید حداقل سالی یک بار برگزار شود.

تبصره ۲ - اشخاص حقیقی و مدیران سازمان حسابرسی که تا تصویب اساسنامه و تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران توسط هیأت عالی نظارت سازمان حسابرسی در سطح مدیر حسابرسی تأیید شده و می‌شوند، از آزمونهای موضوع این بند معاف می‌باشند.

تبصره ۳ - مدیران دستگاههای اجرایی که بعد از پیروزی انقلاب اسلامی ایران تا تاریخ تصویب این آئین‌نامه حداقل ۱۰ سال در ارتباط با امور حسابرسی، مالی، محاسباتی و مالیاتی تصدی داشته باشند در صورتی که ظرف شش‌ماه پس از تصویب این آئین‌نامه درخواست خود را به دبیرخانه هیأت ارائه دهند، به تشخیص هیأت و مشروط به داشتن سایر شرایط این ماده از آزمونهای موضوع این بند معاف خواهند بود.

ماده ۴ - آن دسته از حسابداران رسمی که تمام وقت خود را به خدمات حسابرسی و بازرسی قانونی یا سایر خدماتی که به تشخیص هیأت جزو وظایف حسابدار رسمی تلقی گردد تخصیص دهند و دارای مشاغل دیگری اعم از موظف و غیرموظف (به استثنای تدریس پاره‌وقت در دانشگاهها و مؤسسات آموزش عالی) نباشند، حسابدار رسمی شاغل نامیده می‌شوند و در غیر این صورت حسابدار رسمی غیرشاغل شناخته خواهند شد.

تبصره ۱ - حسابداران رسمی شاغل که در دستگاههای دولتی، شهرداریها، نهادهای انقلاب اسلامی و مؤسسات و شرکت‌های وابسته به آنها و مؤسسات خصوصی و تعاونی یا به حرفه دیگری اشتغال می‌یابند مکلفند مراتب را کتبا به دبیرخانه هیأت اطلاع دهند تا کارت آنان به کارت



حسابدار رسمی غیرشاغل تبدیل گردد.

تبصره ۲- حسابداران رسمی غیرشاغل مجاز به انجام کارهای موضوع قانون «استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی» نبوده و به عنوان شریک، اجازه فعالیت در مؤسسات حسابرسی موضوع قانون مذکور را نخواهند داشت.

ماده ۵- کلیه حسابداران رسمی باید دارای کارت شناسایی عکس‌دار باشند و این کارت را دبیرخانه هیأت برای مدت دو سال برای هر یک از آنان صادر خواهد کرد. دبیرخانه مذکور در دی‌ماه هر سال صورت اسامی کلیه حسابداران رسمی را با قید شاغل و غیر شاغل در روزنامه رسمی و حداقل یکی از روزنامه‌های کثیرالانتشار منتشر خواهد نمود. اسامی اشخاصی که طی سال عنوان حسابدار رسمی آنان، لغو یا تعلیق می‌شود، باید بلافاصله از راه‌های مذکور به اطلاع عموم برسد.

ماده ۶- اعضای اولین دوره هیأت به همراه سه نفر حسابدار متخصص و متعهد با شرایط مندرج در ماده (۱) که توسط وزیر امور اقتصادی و دارایی انتخاب می‌شوند جزو نخستین حسابداران رسمی محسوب شده و مکلفند حداکثر ظرف مدت شش‌ماه از تاریخ لازم‌الاجراء شدن این آئین‌نامه به عنوان اولین گروه حسابداران رسمی و هیأت مؤسس، اساسنامه جامعه حسابداران رسمی ایران موضوع تبصره (۲) ماده واحده قانون «استفاده از خدمات تخصصی و حرفه‌ای حسابداران ذیصلاح به عنوان حسابدار رسمی» را تهیه نموده و برای تصویب نهایی از طریق وزیر امور اقتصادی و دارایی به هیأت وزیران تقدیم نمایند. هیأت مؤسس موظف است پس از تصویب و ابلاغ اساسنامه مذکور بلافاصله نسبت به تشکیل جامعه حسابداران رسمی ایران اقدام نماید.

حسن حبیبی - معاون اول رئیس جمهور

### تصویب‌نامه شماره ۷۰۶۲/ت/۱۴۷۲۲ مورخ ۱۳۷۴/۶/۹

شماره ۴۴۹۸۰/ت/۴۳۹ مورخ ۱۳۶۸/۵/۵ اضافه می‌شود:  
منابع تجدید ارزیابی داراییهای ثابت شرکتهای دولتی تابعه وزارت نیرو از تاریخ ۱۳۷۲/۱/۱ برای یک بار از شمول حکم این تبصره مستثنی می‌باشند. ۱۳۷۴/۶/۸ حسن حبیبی - معاون اول رئیس جمهور

هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۴/۶/۵ بنا به پیشنهاد مشترک وزارتخانه‌های امور اقتصادی و دارایی و نیرو، به استناد ماده (۱۵۱) قانون مالیاتهای مستقیم - مصوب ۱۳۶۶ - تصویب نمود:  
عبارت زیر به انتهای تبصره (۱۰) جدول استهلاك موضوع تصویب‌نامه

### بخشنامه شماره ۳۳۳۶۴/۵۹۹۲/۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۴/۶/۱۸

ظرف مهلت مقرر در ماده ۱۵۶ قانون مذکور (یکسال از تاریخ انقضای مهلت مقرر برای تسلیم اظهارنامه) به مودی ابلاغ گردد. در غیر اینصورت پرونده قابل طرح در هیأت بررسی موضوع بند ۲ ماده ۹۷ یاد شده و یا اقدام دیگری در جهت تشخیص بطریق علی‌الراس نخواهد بود. داریوش ایرانبندی - معاون درآمدهای مالیاتی

در خصوص اجرای بند ۳ ماده ۹۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۶۶/۱۲/۳ مجلس شورای اسلامی متذکر می‌گردد در مواردی که دفاتر و اسناد و مدارک ابرازی مودی برای محاسبه درآمد مشمول مالیات بنظر ممیز و تأیید سرممیز مالیاتی غیرقابل رسیدگی تشخیص شود و یا بعلت عدم رعایت موازین قانونی و آئین‌نامه مربوط مورد قبول واقع نشود مراتب باید

### بخشنامه شماره ۳۳۵۵۲ مورخ ۱۳۷۴/۶/۱۸

۱- صرفنظر از دلایل و علل فقد یا کسر امضاء یا امضاء اعتراض توسط مودی حوزه‌های مالیاتی در مورد چنین اعتراضاتی که البته در وقت مقرر و با رعایت سایر مقررات تسلیم یا اصل شده‌اند مکلفند ترتیبات لازم را برای حضور مودی در جلسه هیئت حل اختلاف مالیاتی فراهم سازند مگر آنکه از طریق استعلام از مودی یا سایر طرق از واقعی نبودن اعتراض مطمئن شده و مدرک مبنی بر واقعی نبودن اعتراض را در پرونده امر ضبط نمایند.  
۲- هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی نیز در مواجهه با اعتراضات تسلیمی یا اصله به صورت فوق‌الاشاره مکلف به رسیدگی به اعتراض و صدور رای می‌باشند، مگر آنکه بطریق مقتضی از واقعی نبودن اعتراض مودی اطمینان حاصل نموده و مستند آنرا در پرونده امر ضبط نمایند که در این صورت باید پرونده را بدون اقدام جهت سایر اقدامات قانونی بحوزه مالیاتی ذیربط اعاده دهند.

داریوش ایرانبندی - معاون درآمدهای مالیاتی

بطوری که ملاحظه می‌شود برخی از حوزه‌های مالیاتی و هیئت‌های حل اختلاف مالیاتی، اعتراضاتی را که مطابق مقررات و در مواعد قانونی تسلیم یا اصل شده است صرفاً بلحاظ فقط یا کسر امضاء یا امضاء آن توسط غیر مودی که فی‌الواقع از طرف مودی مجاز بوده است، قابل اعتنای قانونی ندانسته و در این رابطه یا از صدور و ابلاغ دعوتنامه جهت حضور مودی در جلسه هیئت حل اختلاف مالیاتی امتناع گردیده و یا در مواردی که حوزه مالیاتی مبادرت بصدور و ابلاغ دعوتنامه کرده است، هیئت حل اختلاف مالیاتی از طرح پرونده و رسیدگی به اعتراض مودی به معاذیر فوق خودداری نموده و بدین ترتیب مالیات مورد اعتراض را در مرحله قبل از رسیدگی به اعتراض قطعی محسوب و در نتیجه موجب شکایت مودیان مالیاتی به مراجع دیگر، تعدد مکاتبات، تطویل رسیدگی و تعویق امور می‌گردند. علیهذا بمنظور ایجاد وحدت رویه و اجتناب از چنین مواردی، اجرای این دستورالعمل را که مفاد آن به تأیید هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی رسیده است مقرر می‌دارد:

### تصویب‌نامه شماره ۷۵۵۲/۳۱۵۵۵ مورخ ۱۳۷۴/۶/۲

ماده واحده قانون تمدید مهلت اجرای قانون تعیین میزان حقوق گمرکی و سودبازرگانی کالاهای وارداتی توسط دولت - مصوب ۱۳۷۴ - تصویب نمود:  
سودبازرگانی مندرج در جداول موضوع تصویب‌نامه شماره ۲۳۵ ت/۱۳۸۹۶

وزارت امور اقتصادی و دارایی - وزارت بازرگانی  
هیأت وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۴/۶/۱۹ بنا به پیشنهاد شماره ۵۹۱۴ مورخ ۱۳۷۴/۶/۱۸ معاونت حقوقی و امور مجلس ریاست جمهوری و به استناد

هم‌مورخ ۱۳۷۲/۸/۹ در آن قسمت که با میزان مقرر در قانون چگونگی محاسبه و وصول حقوق گمرکی، سود بازرگانی و مالیات انواع خودرو و ماشین‌آلات راهسازی و وارداتی و ساخت داخل و قطعات آنها - مصوب ۱۳۷۱ - و آئین‌نامه

اجرائی آن، تعارض داشته باشد، لغو می‌گردد.

حسن حبیبی - معاون اول رئیس جمهور

#### بخشنامه شماره ۷۲۲۷/۳۵۹۶۶-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۴/۶/۳۰

نظر به اینکه تشکیلات دفتر کل فنی مالیاتی در شورایعالی مالیاتی ادغام و پاسخگوئی به استعلامات و اشکالات مالیاتی به شورای مذکور محول گردیده است لذا با توجه به وظایف و اختیارات شورای مزبور لازم است در موارد

بروز اشکال و ابهام مطابق رهنمودها و دستورالعمل‌های آن شورا عمل نمایند.

داریوش ایرانبندی - معاون درآمدهای مالیاتی

#### بخشنامه شماره ۸۵۹۵/۳۳۹۶۲-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۴/۸/۱

پیرو بخشنامه شماره ۳۵۵۸/۵۰۱۵۸-۳۰/۵ مورخ ۱۳۷۳/۹/۲۳ چون در مورد شمول معافیت موضوع ماده ۱۳۲ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم و ماده ۱۳۲ پیش از اصلاح نسبت به برخی واحدهای تولیدی که مجوز تأسیس برای آنها قبل از تاریخ ۱۳۷۱/۲/۷ (تاریخ اصلاح ماده ۱۳۲ مذکور) و پروانه بهره‌برداری بعد از آن تاریخ صادر شده، کلاً سئوالاتی مطرح و گویا شیوه‌های متفاوتی در این باره اعمال گردیده است، لذا بمنظور رفع اشکال و اتخاذ رویه واحد با عنایت به نظر و استنباط هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی لزوماً متذکر می‌گردد:

۱۳۷۱/۲/۷ - (تاریخ اصلاح قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶) بمرحله بهره‌برداری نرسیده و تاریخ صدور پروانه بهره‌برداری و همچنین تاریخ بهره‌برداری آنها بعد از تاریخ مذکور باشد، می‌توانند برابر مقررات از معافیت موضوع ماده ۱۳۲ اصلاحی برخوردار گردند. بدیهی است در موارد دیگری که واحد تولیدی پیش از ۱۳۷۱/۲/۷ شروع به بهره‌برداری نموده باشد، ولو با اخذ پروانه بهره‌برداری بعد از آن تاریخ موضوع حسب مورد مشمول شرایط و مقررات مندرج در ماده ۱۳۲ قبل از اصلاح خواهد بود.

داریوش ایرانبندی - معاون درآمدهای مالیاتی

صاحبان واحدهای تولید تأسیس شده یا در حال تأسیس که تا تاریخ

#### بخشنامه شماره ۲۸۵۴۱/۸۶۸۱-۴-۳۰ مورخ ۱۳۷۴/۸/۴

پیرو بخشنامه شماره ۶۰۲۶/۲۱۴۱۳-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۳/۶/۲۸ و با عنایت به موافقت مقام محترم ریاست جمهوری با وصول ۳٪ درآمد مشمول مالیات قطعی شده بعنوان عوارض بنفع شهرداریها حسب اختیار قانونی ناشی از ماده ۳۰ قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در

موارد معین مصوب ۱۳۷۳/۱۲/۲۸ مقرر می‌دارد که وصول و تخصیص عوارض مورد بحث برای دوره عمل سال ۱۳۷۴ و سنوات بعد تا زمانی که لغو نشده باشد کماکان ادامه یابد.

مرتضی محمدخان - وزیر امور اقتصادی و دارائی

#### بخشنامه شماره ۴۳۸۹۴/۵۸۰۴-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۴/۸/۴

نظر به اینکه در خصوص نوع کاربری ملک و ارتباط آن با موضوع حق واگذاری محل و عدم هماهنگی بین حوزه‌های مالیاتی و شهرداریها در این زمینه مسائل و ابهاماتی مطرح گردیده، از طرفی در این باره اداره کل اطلاعات و خدمات مالیاتی مبادرت به ارسال نامه‌ای طی شماره ۳۱/۶۷۰۷۳ مورخ ۱۳۷۴/۵/۱۷ عنوان ادارات کل ذیربط نموده که آن نیز سبب طرح سئوالات بیشتری شده است، بنابراین ضمن یادآوری این نکته که تا دستورالعمل دیگری حسب تأیید هیئت عمومی شورایعالی مالیاتی صادر نگردیده، مفاد بخشنامه شماره ۶۶۰۶/۴۹۹۲۸-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۱/۱۰/۹ قبلی بقوت خود

باقی است، متذکر می‌گردد:

در هر حال چنانچه براساس اسناد و مدارک مثبت بطور مجزا وجه مشخصی بعنوان حق واگذاری محل دریافت شده باشد مطالبه مالیات متعلق به حق واگذاری مزبور نیز موافق با مقررات قانونی خواهد بود - در غیر اینصورت و در مواردی که حسب بندهای مندرج در بخشنامه یاد شده حصول درآمد بابت حق واگذاری قابل احراز نباشد، مطالبه مالیات مورد نداشته و در این خصوص با متخلفین برابر مقررات برخورد خواهد شد.

داریوش ایرانبندی - معاون درآمدهای مالیاتی

#### تصویبنامه شماره ۶۵۹۲/ت/۱۵۲۷۰ مورخ ۱۳۷۴/۸/۶

وزارت امور اقتصادی و دارائی  
هیات وزیران در جلسه مورخ ۱۳۷۴/۷/۳۰ بنابه پیشنهاد شماره ۱۰۵۸۷۴ مورخ ۱۳۷۴/۴/۴ وزارت صنایع و به استناد بند (الف) ماده (۱۴۱) اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم - مصوب ۱۳۷۱ - تصویب نمود:

تصویبنامه شماره ۵۴۹۱۴/ت/۵۵۲ مورخ ۱۳۷۱/۱۲/۲۳ و فهرست پیوست آن برای سال ۱۳۷۲ و سالهای برنامه دوم توسعه اقتصادی، اجتماعی و فرهنگی جمهوری اسلامی ایران، تنفیذ می‌گردد.

حسن حبیبی - معاون اول رئیس جمهور ۱۳۷۴/۸/۲

موثر باشد، علیهذا مطالبه مالیات بردرآمد اجاره ملک نسبت به سنوات مورد بحث در خارج از مهلتهای مرور زمان مجاز نبوده و استرداد وجوه مکسوره بمیزان مالیاتهای که احکام مرور زمان شامل آنها شده بلامانع می باشد.

**علی اکبر سمیعی، علی افرا، محمد رزاقی، محمود جمیدی، علی اکبر نوربخش، عین الله علاء، محمدعلی سعیدزاده**  
**نظر اقلیت:**

هر چند طبق مقررات ماده ۱۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۴۵ و همچنین ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ مدت مرور زمان مالیات بردرآمد بالصراحه تعیین گردیده و پس از گذشتن سه سال مذکور در موارد یاد شده مالیات متعلق قابل مطالبه نخواهد بود النهایه با عنایت به مقررات تبصره ۶ ماده ۲۰ و نیز تبصره ۹ الحاقی به ماده ۵۳ قوانین فوق الذکر (حسب ترتیب بالا) در خصوص حکم کلی تکلیف پرداخت کنندگان مال الاجاره در هر مورد و با در نظر گرفتن مفاد ماده ۷۳۵ قانون آئین دادرسی مدنی مبنی بر اینکه در صورت پرداخت طلب داین، مدیون نمی تواند باستناد اینکه مرور زمان حاصل شده، آنچه را که داده است مطالبه نماید بنابراین ضمن اینکه کسر و واریز مالیات تکلیفی متعلق از ناحیه پرداخت کننده مال الاجاره (حسب سنوات مربوط) فوق مقررات بوده است همچنین استرداد آن نیز بنا بحکم قانونی اخیرالذکر جز در مورد اضافه پرداختی مورد نخواهد داشت. محمدعلی خوش اخلاق، غلامحسین هدایت عیدی

گزارش شماره ۷۳/۱۲/۴-۳۰/۵/۴۴۱۶ دفتر فنی مالیاتی راجع به استعلام اداره کل امور اقتصادی و دارائی لرستان که بتاريخ ۱۳۷۳/۱۲/۴ از سوی معاونت درآمدهای مالیاتی به شورایی مالیاتی ارجاع شده در جلسه مورخ ۷۴/۲/۳۰ هیأت عمومی شورای مزبور مطرح می باشد.

گزارش موصوف حاکی از آنست که حوزه مالیاتی در مورد یکدستگاه ساختمان که بدون پرداخت مال الاجاره مورد استفاده اداره کل آموزش و پرورش استان بوده اقدام به مطالبه مالیات بردرآمد اجاره ملک از مالک ننموده و در حال حاضر که بموجب رأی دادگاه، مستاجر محکوم به پرداخت اجرت المثل برای مدت ۶۲/۲/۸ تا ۷۳/۲/۲۷ گردیده با توجه به رأی شماره ۲۱۴۷/۱۷-۶۰/۱۱/۶ شورای عالی مالیاتی در خصوص مالیاتهای تکلیفی مساله شمول مرور زمان برای مطالبه مالیات بر درآمد مزبور مورد ابهام قرار گرفته است.

هیأت عمومی شورایی مالیاتی پس از بررسی موضوع مطروحه و تبادل نظر لازم در اجرای مقررات ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ بشرح ذیل مبادرت بصدور رأی می نماید:

#### رای اکثریت:

نظر به اینکه مهلتهای مرور زمان طبق احکام صریح ماده ۱۵۰ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۴۵ و ماده ۱۵۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ معین گردیده و تاخیر پرداخت اجرت المثل و الزام قانونی مستاجر راجع به مالیات تکلیفی مربوط نمی تواند در تغییر اصالت احکام فوق

#### بخشنامه شماره ۴۶۷۲۲/۴۹۴۳۰/۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۴/۸/۱۷

د- «املاک واقع در مراکز استانها از ماخذ ۵ برابر و در سایر نقاط کشور از ماخذ ۴ برابر ارزش معاملاتی اعیان ملک مورد معامله» مشروط بر آنکه از ارزش معاملاتی اعیان مشابه در تهران بیشتر نباشد که در صورت تجاوز حداکثر معادل ارزش معاملاتی مشابه در تهران منظور خواهد شد.

توضیح: در مورد انتقال یک واحد مسکونی یا دو واحد کسبی طی یکسال در هر حال مالیات علی الحساب قابل وصول نمی باشد لیکن در مورد انتقال واحدهای بعدی در ظرف آنسال مالیات علی الحساب با احتساب واحد یا واحدهای قبلی وصول خواهد شد.

۲- در مورد آندسته از اشخاص حقیقی که به ساخت و فروش برجها و شهرکها و مجتمعهای بیش از ده واحد (اعم از مسکونی یا تجاری) مبادرت می نمایند، درآمد مشمول مالیات از ماخذ ۱۰ برابر ارزش معاملاتی بنای احداثی مورد معامله با اعمال ضریب مالیاتی مندرج در آخرین جدول ضرایب مالیاتی تعیین و با رعایت بخشودگی قانونی موضوع ماده ۱۰۱ و تبصره ذیل آن، مالیات علی الحساب مورد نظر طبق نرخهای مقرر در ماده ۱۳۱ اصلاحی محاسبه و وصول گردد.

۳- در مورد اشخاص حقوقی معادل ۱۵٪ ارزش معاملاتی اعیان ملک مورد معامله بعنوان مالیات علی الحساب وسیله حوزههای مالیاتی ذیربط وصول گردد.

بدیهی است حوزههای مالیاتی محل شغل یا محل سکونت و یا محل اقامتگاه قانونی اشخاص مورد بحث (حسب مورد) بموقع و طبق مقررات قانونی مربوط پرونده امر را رسیدگی و نسبت به تشخیص درآمد سالانه حاصل از فعالیتها بساز و بفروشی مودیان مزبور و مطالبه مالیات متعلقه با منظور نمودن مالیاتهای علی الحساب وصول شده اقدام خواهند نمود. **داریوش ایرانی، معاون درآمدهای مالیاتی**

نظر به اینکه در اجرائ دستورالعمل شماره ۵۴۶/۸۱۲۸-۳۰/۵ مورخ ۱۳۷۳/۲/۲۶، و نحوه وصول مالیات علی الحساب بساز و بفروشی کراراً مشکلاتی مطرح و مامورین تشخیص مالیات با استنباطهای گوناگون خود رویههای مختلفی را اعمال می نمایند که این امر موجب کندی جریان امور و بعضاً منجر به عدم صدور بموقع گواهی موضوع ماده ۱۸۷ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن می گردد، لذا بلحاظ رفع مشکلات موجود و ایجاد سهولت بیشتر در امر وصول مالیات علی الحساب مزبور و بنا به اختیار ناشی از ماده ۱۶۳ قانون مذکور مقرر می دارد:

۱- در مورد اشخاص حقیقی اعم از اینکه شغل آنان بساز و بفروشی بوده و یا اینکه برطبق مقررات تبصره ذیل ماده ۷۷ قانون یاد شده بساز و بفروش تلقی گردند، درآمد مشمول مالیات بساز و بفروشی از ماخذ ارزش معاملاتی اعیانی حسب محل وقوع ملک به ترتیب ذیل و با اعمال ضریب مالیاتی مندرج در آخرین جدول ضرایب مالیاتی تعیین و مالیات علی الحساب مورد نظر با رعایت بخشودگی مقرر در ماده ۱۰۱ و تبصره ذیل آن طبق نرخهای مقرر در ماده ۱۳۱ اصلاحی محاسبه و پس از کسر مالیات نقل و انتقال مربوط به اعیانی مورد معامله بحیطه وصول درآید:

الف- «املاک واقع در محدوده جغرافیائی مناطق ۲ و ۳ و ۶ و ۷ و قسمت غربی مسیل لویزان از مناطق ۱ و ۴ و ۸ شهرداری تهران از ماخذ ۶ برابر ارزش معاملاتی اعیان ملک مورد معامله»

ب- «املاک واقع در محدوده جغرافیائی مناطق ۵ و ۹ و ۱۰ و ۱۱ و ۱۲ و ۱۳ و ۱۴ و قسمت شرقی مسیل لویزان از مناطق ۱ و ۴ و ۸ شهرداری تهران از ماخذ ۵ برابر ارزش معاملاتی اعیان ملک مورد معامله»

ج- «املاک واقع در محدوده جغرافیائی مناطق ۱۵ و ۱۶ و ۱۷ و ۱۸ و ۱۹ و ۲۰ شهرداری تهران از ماخذ ۴ برابر ارزش معاملاتی اعیان ملک مورد معامله»

### **SELECTION AND TRAINING OF TAX OFFICIALS IN FEDERAL REPUBLIC OF GERMANY**

This is a translation of the paper presented by the General Director of Revenue of Germany to the twenty first General Assembly of the Inter-American Center for Tax Administration (CIAT). The original title of the paper had been: "Staff Development in Tax Administration". Three categories of personnel are described, and their qualifications, education, and training are examined in the article.

### **A FINANCIAL DOCUMENT FROM THE ERA OF QAJAR DYNASTY**

This is a report from the head of the Finance Department of Kermanshah Province, addressed to the Minister of Finance. The document is dated May 28, 1917, when the First World War was going on and many areas of the country were under occupation of Russian, British, and Ottoman troops. The head of the Kermanshah Finance Department reports that the Russian army demanded the purchase of all wheat and barley which was going to be delivered to the Finance Office, as tax in kind.

### **LETTERS AND INQUIRIES OF READERS**

The opinions of two readers regarding certain verdicts of the Supreme Council of Taxation are presented and commented on in this issue of the journal. The inquiries of our readers related to different tax matters are also answered by tax

experts.

### **IRANIAN MINISTERS OF FINANCE IN TWENTIETH CENTURY**

Iranian constitutional reform took place at the first decade of the present twentieth century, and now we are approaching the end of the century. The modern administration, including taxation system, was also established from the same time onwards. This journal begun to print the pictures of the ministers of finance from the date of establishment of constitutional system. Readers can see them on second and third pages of the cover of the present issue, and also on the second pages of issues 8 and 9 of the journal. The names and dates of appointment of the ministers are also printed inside the journal.

### **REGULATIONS AND RULINGS**

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

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

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



### *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 in both English and Persian sections of the Journal.*

considerable. The author considers this situation contrary to law and principles of justice, and suggests that an appropriate action be taken by the authorities. One way, according to the author, is to ask the Ministry of Foreign Affairs to contact the embassies and want them to pay the accrued salary taxes of their local employees. In case the Ministry is reluctant to do so, could at least demand the embassies to provide a list of such employees and amounts paid to them in national and foreign currencies.

### **COMMENT ON TRANSPORTATION AGREEMENTS CONCLUDED BETWEEN IRAN AND OTHER COUNTRIES**

The Iranian government has recently become very active in the sphere of such kind of international relations. Three agreement of this kind, namely those concluded with Germany, Armenia and Ukraine, are chosen and commented upon by the author. Several cases of discrepancies between these three agreements, as well as inside each of them, are discovered and criticized in the article. The parts of each agreement dealing with taxes and customs duties are analyzed in more detail, and discrepancies are found here as well. The author suggests that such taxation provisions of international agreements must in the future be submitted to the Finance Ministry for specialized deliberations, before the steps being taken towards the final conclusion of the agreements.

### **CAPITAL GAINS REALIZED FROM INCREASE IN THE VALUE OF COMPANIES SHARES AND STOCKS**

One important source of capital gains is the disposal of shares or stocks of the companies, which values have been tremendously increased during the recent years.

Taxation of this source of income was ignored

by the authorities for a long time. It is only a few years that the government has paid attention to imposition of tax on it. The rates and base of taxation were changed few times, and some unequal treatments were evolved during this short period of time. That has led to a situation where the idea of canceling this taxation has recently put forward by some authorities. The article examines all these subjects and presents some proposals for rectifying this situation without the need to cancel these newly imposed taxes.

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

This series of articles, the aim of which is to examine corporate income tax in different categories of countries, is continued in this issue of the journal as well. Countries reviewed are Venezuela and Nigeria. These countries are both members of OPEC (Organization of Petroleum Exporting Countries) and both derive most of their income from exportation of oil. At the meantime, both are considered developing countries. The same qualifications are true in respect of our country as well. The survey reveals that the corporate tax rates are moderate in Venezuela and considerably high in Nigeria.

### **HISTORY OF TAXATION**

The era of Achemenid Empire (sixth to fourth centuries BC) is examined in the article. The cuneiform inscriptions of Achemenid kings, as well as the writings of contemporary Greek historiographers are reviewed. The tribute used to be the most significant kind of taxes in that time. A list of tributes delivered to the treasury by each state of Achemenid vast empire is presented in the article.

*Non compliance with the duties of collection and transfer of these charges shall be subject to the same regulations and sanctions provided in respect of ordinary taxes.*

*B. The second type of revenue must be collected by the municipalities in each district. Any person willing to receive permission for construction or renovation of building or demarcation and separation of land, must pay this specific revenue to the relevant banking*

*account and submit the receipt to the local municipality, otherwise the permissions shall not be granted to them. The amount of this second type of revenue is to be determined by a committee composed in each province of Provincial Governor, Director General of Economic Affairs and Finance, Director General of Education Department, Director General of Housing and Town Planning, and Director General of Innovation of Schools.*



## ABSTRACTS OF PERSIAN ARTICLES

---

### **EDITORIAL**

The editorial in this issue examines the subject of tax officials' behavior in relation to taxpayers. It has been considered an important factor that may have critical effects on accomplishments and acquirements of the tax organization. The English editorial is also dealing with the same subject.

### **SALARY TAX OF EMBASSIES' LOCAL PERSONNEL**

According to the press, the US Embassy in England used to underreport the salaries of its employees. This behavior lasted for more than thirty years, before the English tax authorities discovered it and protested Americans together with a claim of 3 million Pounds for unpaid taxes, as well as the accrued interest

and fines.

The article examines the same subject in Iran and concludes that the situation is much worse in this country, since in most cases no taxes are ever paid by the embassies in relation to their taxable personnel, who are mostly local Iranians, and sometimes foreign ordinary employees.

The salaries paid to these local personnel are usually very high in comparison to the Iranians with same qualifications, who work for the internal entities and organizations.

A part of the salary of embassies' local personnel is paid in hard currencies, which is usually transferred to their accounts in foreign banks. Therefore the amount of taxes so evaded from, is proportionately very

responsible for collection of this special item, when collecting the income tax of the relevant taxpayers.

*A new circular of the Finance Ministry*

## EX OFFICIO ASSESSMENT

*The cases of ex officio tax assessment are mentioned under the Article 97 of the Direct Taxation Act (DTA). Section 3 of this article pertains to a case where the books and documents of the taxpayer are deemed to be inadequate for verifying, or where the books are found to be kept not in accordance with legal standards. The tax assessor is authorized, in such cases, to make an assessment according to the best of his judgment. The assessor must inform the taxpayer, and should refer the case to a board of 3 auditors, designated by the Ministry of Finance and Economy. The taxpayer may defend his case before the same board.*

*The time limit for tax assessor, on the other hand, is 14 months after the deadline provided for filing the tax return (Note to Article 97 and*

*reaffirms the contents of the said law, and invites tax officials to pay due attention to exact enforcement of the same.*

*Article 156, DTA).*

*If the tax assessor would fail to assess the taxes due within one month after expiration of the aforesaid time limit, he would lose his right of ex officio assessment, and the tax return submitted by the taxpayer shall be considered finalized.*

*A ministerial circular addressed to all tax officials, orders them to pay due attention to the aforesaid time limit. The circular discusses in particular the subject of referring the case to the Board of Editors. It points out that such referring can take place only after the ex officio assessment by the tax assessor. If an assessor fails to assess the tax within the prescribed time limit, then the right of ex officio assessment will be lost, and no room will be left for directing the case to the Board of Auditors.*

## REVENUES ALLOCATED TO THE MINISTRY OF EDUCATION

*According to a decree adopted by the Council of Ministers, two kinds of revenue have been established to be collected and paid to the Ministry of Education. They are as follows:*

*1. The factories, companies, and entities engaged in the business of production, exchange, or distribution of certain goods and services, are obliged to collect from the purchasers an amount equal to 2% of the selling*

*price. The kind of goods and services subject to this levy is to be determined from time to time by the government. At this stage, steel, cars, copper, aluminum, petrochemical products, and some other goods are declared to be subject to the aforesaid sale duty. The money so collected is to be transferred quarterly to the banking accounts declared by the taxation authorities.*

moderate key money, or no such consideration at all.

A circular issued recently by the Finance Ministry examines this subject and states that taxation should take effect when reliable evidence would indicate that taxpayer has

received certain amount of money as consideration for transfer of goodwill. If such evidence is absent, then no ground does exist to justify taxation, and officials must refrain applying it to relevant cases.

## TAXPAYER'S SIGNATURE

The Direct Taxation Act accords the Board of Settlement of Tax Disputes the authority to review and decide upon tax disputes (Article 244). Any taxpayer dissatisfied with tax assessment may appeal the same to that Board. The statement of appeal must be submitted in writing and it should be signed by the appellant.

Most of BSTDs have been so far rejecting the appeals if they were not signed, or signed

improperly.

The Ministry of Economy and Finance has issued a circular dealing with the same subject. It disapproves the procedure followed by BSTDs, and instructs them to consider the appeals valid and to review them, even if they are not properly signed. Only when there are sufficient grounds to believe that the appeal is unreal or forged, or the taxpayer is not aware of it, then the BSTDs must reject it accordingly.

## MUNICIPAL SURCHARGE

The Law of the First National Development Plan had provided for a special surcharge in favor of municipalities around the country. The rate of the surcharge was 3% of taxable income of certain categories of taxpayers. The responsibility for collection of the surcharge was entrusted to tax departments, and they had to apply it in addition to normal income tax of the taxpayers.

The aforesaid law was confined to the duration of the first development plan, which expired at the end of the Iranian solar year of 1372 (March 20, 1994). Therefore the finance departments were instructed last year to discontinue applying the surcharge. But recently they were instructed again - under a new ministerial circular - to collect the same surcharge from the relevant taxpayers.

## CHAMBERS OF COMMERCE, INDUSTRIES, AND MINES

The Law concerning the Expenditures of the Chambers of Commerce, Industries and Mines was enacted on November 2, 1993. It provides that 0.03% of the taxable income of all

merchants (those holding trade cards) is to be collected and remitted to the Treasury. Then The money would be put at the disposal of the said chambers. Tax departments are



*appointed by the Minister of Economy and Finance.*

*The applicants for the profession of official accountancy have to pass an examination to be arranged and supervised by the said Board.*

*The Board is responsible for controlling the activities of official accountants. After each term of five years, the Board has to reconsider and reconfirm the competency and qualifications of official accountants. It may reject to confirm, in which case would decide upon temporary or permanent deprivation of the applicant from practicing this profession.*

*The official accountants should possess the following qualifications:*

- having Iranian nationality and being allegiant to the constitution of this country.*
- not being convicted of a crime.*

*- having a good reputation for observing religious and social duties, and not being addicted to narcotic drugs.*

*- having received BA or higher degrees in the field of accountancy or similar subjects.*

*- Having worked for a minimum period of 6 years as auditor after receiving his/her academic degree.*

*- having passed the examination to be arranged by the Board.*

*The official accountants who are employed by public or private institutions, or are self employed, are prohibited to practice the profession of official accountancy in addition to their principal job. The permission granted to such persons will be withdrawn, and a new permit will be issued, qualifying them as "engaged accountants".*

## TAX ON TRANSFER OF GOODWILL

*Transfer of goodwill is subject to taxation under the amended Article 95 of the Direct Taxation Act. Progressive rates of tax are provided by the tax law, which increase depending on the slices of the price of transaction. The value of goodwill is to be determined on the basis of what is called "transactional value".*

*The term transactional value might not convey reality of the case. More exactly speaking it can be called taxation value of transaction, since it is determined for tax purposes only.*

*The transactional (or taxation) value of goodwill for properties located in different areas is to be drawn up by the Ministry of*

*Economy and Finance. Before such valuation is effected, the price actually received by the transferor of the goodwill will constitute the basis of taxation.*

*A number of taxpayers try to escape the tax, and to that end underreport, or even deny, the receipt of what has actually paid to them.*

*To circumvent this type of evasion, the tax officials resort usually to estimation of taxable amount by reference to market value of the relevant goodwill.*

*This procedure might cause unfairness if it is applied universally and with no exception. There are people who lease a property against a high rental, and then would either receive a*

## CONCLUSION

Interpretation of law is not advisable to be confined to strict wording of its provisions. The logical method of construing is, in most cases, much more expedient way of interpretation. An article, or a particular note to it, is not an enclave inside the code of law. It is a part of the whole and can not be construed except by referring to the overall logic of

the law. A section or chapter of the law containing that specific article or note is the minimum environment that should be taken into account. If a particular article or note conveys some illogical meaning, the discrepancy must be resolved by resorting to the said logical interpretation. Even the historical method of interpretation might sometimes be of great value. It means to

refer to precedence of drafting and legislation of law, to discover the real intent, behind the appearance, of the law. The inconsistency associated with literal construing of Note 1 to Article 215 of the Direct Taxation Act can, and must, be solved through such appropriate methods of interpretation.



# Tax News

---

## BY-LAW ON SELECTION AND QUALIFICATION OF OFFICIAL ACCOUNTANTS

*A law was enacted two years ago "concerning the Use of Professional Services of Qualified Accountants". It was stipulated under the law that the detailed regulations about qualifications of official accountants and other related matters will be enacted in a later stage (see Maliyat, No. 3, p. 4)*

*The by-law referred to above has been recently adopted by the Council of Ministers as complementary regulations to the said law. It provides for establishment of a special body called: "The Board Responsible for determining the Qualifications of Official Accountants". Members of the Board will be*

the taxpayer comprises the following items:

tax + fine + cost + 10%

This result is consistent with the assumption of fine. The additional 10% is a secondary fine that the taxpayer must pay.

### **INCONSISTENCIES**

The formula so deducted from the appearance of Note 1 to Article 215 is in contradiction with other relevant provisions of the law. None of those regulations combines the execution cost and extra 10%. They either refer to the cost exclusively, or to the additional 10% solely.

Therefore, by adhering to the assumption of fine, we have to confine our assumption to a particular case. That is where the Ministry is on verge of transferring the seized real property, and the taxpayer volunteers to pay his liability.

Even in this isolated case, the assumption of fine would involve logical inconsistencies. Firstly, it implies the punishment of a taxpayer who volunteers at this stage to comply with his legal duty. This punishment would not be

applicable to the same taxpayer if he would continue to ignore his duties even at this last stage.

Secondly, the extra punishment so deducted from Note 1 to Article 215, would apply to the owners of real properties. In case of personal properties such additional punishment can not be applied!

Thirdly, Note 1 to Article 215 is in contradiction with Note 1 to Article 212 as well. The latter provides explicitly that where the value of property seized is more than the taxpayer's liability, and the property is indivisible, then the entire property shall be sold and the balance of price shall be refunded to the taxpayer "unless he offers another indisputable property, the value of which is equal to the said tax liability."

The case foreseen under the Note 1 to Article 212 may overlap the case of Note 1 to Article 215. A taxpayer whose real property is seized, and the Finance Ministry is going to sell it, might be subject to both Notes. One might say that Note 1 to Article 212 pertains to a

case where the value of property exceeds the liability, while the Note 1 to Article 215 relates to a situation where such difference of value does not exist. Such argument would leave us with an illogical and very tasteless result.

### **THE SUPREME COUNCIL OF TAXATION**

The subject analyzed above was referred to the Supreme Council of Taxation (SCT) for reviewing. The SCT reviewed the matter and concluded that the seizure of property, as far as the additional 10% is concerned, does not mean necessarily that it is a liability for the taxpayer.

The verdict of SCT up to this point is correct and admirable. The SCT, however, failed to solve the discrepancy of Note 1 to Article 215, and receded by stating that the said Note is to be confined to the specific case foreseen by it. Thus, the SCT accepts all inconsistencies and illogical consequences associated with this kind of literal interpretation of the law.

not susceptible to division, then the whole property shall be sold and the balance of price shall be refunded to the taxpayer, unless he would offer another indisputable property of the value equal to the said tax liability."

The term "tax liability" in this Note refers to the assessed tax plus applicable fine. It does not include the extra 10%. This is a meaning given to the phrase "tax liability" by Article 211, which explicitly defines it and separates it from the new element of additional 10%.

The Note 1 to Article 212 does not pay attention to that element of extra 10%, since it is not a component of tax liability. It is a guarantee for the cost of execution and not a liability by itself.

3. let us turn to Article 215 of the Direct Taxation Act. This article pertains to the process of property seizure. It reads as follows:

"As far as the real property is concerned, if after two times publication of auction advertisements...no purchasers were found, the Ministry of Economy and Finance may

transfer to its ownership a part of the seized property, the value of which...is equal to the total tax liability of the taxpayer plus the applicable cost..."

As we can see from the wording of Article 215, no mention is being made here of the said extra 10%. The "applicable cost" is substituted for that component.

The situation is reversed in Article 211, where no reference is made to cost of execution, and the additional 10% is substituted for it. Once more we sum up the content of these two articles in the following formulae:

Article 211: assessed tax + applicable fine + extra 10%

Article 215: assessed tax + applicable fine + applicable expenditures

Since both articles are from the same chapter of DTA, and both are pertaining to one and the same subject, they can not be interpreted, except in a way to convey equal understanding and compatible meaning. This obvious reasoning would lead us to conclude that the element of extra 10% is completely connected to the applicable

costs, namely the cost of execution. In other words, it is a guarantee for recovery of execution cost.

#### *ASSUMPTION OF FINE*

As it was explained above, there are at least three indications in favor of the assumption of guarantee. As far as the assumption of fine is concerned, however, it is only the Note 1 to Article 215 that might convey such understanding. This Note is pertaining to a case where no purchaser is found for the seized real property, and the Finance Ministry is going to own it or to transfer it to other purchaser. If before transferring of ownership, "the taxpayer would volunteer to pay his liability, then the Ministry of Economy and Finance shall restore the property to him upon receipt of taxpayer's liability plus 10% thereof and the applicable costs."

This article, if looked at by itself and separated from the rest of the relevant provisions of the law, might be understood to mean that the amount receivable, in such cases, from

taxpayer. or

3. It is a substitute for the interest accruable to the period during which the tax was in default.

There are some evidence, as we will see later, to support the first and second assumptions, but no grounds does exists to attest the reliability of the third supposition. It is worth mentioning, in addition, that demanding interest for late payment of money is considered by religious authorities to be a kind of usury, and therefore is prohibited under the Islamic Canon Law (fiqh). So we have to leave it and concentrate on the first and second assumptions.

The first assumption is based on the fact that the execution process requires some expenditures, which should be naturally born by those who are responsible for them. Where a taxpayer fails to settle his liability on time, nobody except him is to be considered responsible for execution operations, and he personally has to bear the cost.

But those operations would not

usually take place at once, and they need time to be carried out. The exact amount of execution cost can not be determined at starting, therefore a provisional amount is expedient to receive from the taxpayer to guarantee the final recovery of the cost.

Such is the meaning of the first assumption. The additional 10% is a means for guaranteeing the payment of the execution cost. Natural result of this assumption is to consider that additional 10% an advance and provisional receiving. If it is an advance against the execution expenditures, then the balance, if any, should be adjusted and settled when the execution operations come to conclusion. We would call this first assumption as the "assumption of guarantee".

The second assumption, which we would call "assumption of fine", implies that the said additional 10% is a kind of penalty imposed on the failing taxpayer. The total liability of the taxpayer, according to this assumption, equals to:  
assessed tax + applicable fine + additional fine + execution

cost.

### **ASSUMPTION OF GUARANTEE**

Several indications and evidence might be presented in favor of this particular assumption. Those include:

1. Article 211, DTA, states clearly that the seizure of taxpayer's property would take place to an amount equal to:

tax + fine + additional 10%

No reference is made by the article to the execution cost, while the cost of execution should be certainly recovered from the delinquent taxpayer.

So we can infer easily that the additional 10% referred to in this article, is undoubtedly connected to the element of execution cost. It can not be anything except a guarantee against the expenditures of execution. Without such assumption it would become extremely difficult to justify the absence of execution cost among the components enumerated by Article 211.

2. Note 1 to Article 212, DTA declares the following rule:

"In cases where the value of the property to be seized is more than the "tax liability", and it is

# NATURE OF "ADDITIONAL 10%" provided by ARTICLES 211 AND 215 OF THE DIRECT TAXATION ACT

*Dr. Mohammad Tavakkol*

Chapter ten of the Book four of the Direct Taxation Act (DTA) defines the ways and means of tax recovery by the Finance Department: A notice shall be served on the taxpayer whose liability is determined in a final mode. If he would fail to pay such finalized tax within 10 days from the date of notification, then a second notice called "the sheet of execution" (meaning approximately the "writ of execution") is to be notified to him. The writ of execution would demand the taxpayer to pay the sum of finalized tax plus the applicable fine. The taxpayer must pay, or arrange

for payment of, his liability within one month from the date he receives the writ of execution. In case of failing, his property, real or personal, to the amount of his tax "liability" plus 10% of the same will be seized.

The term seizure under Article 211, DTA means taking into the custody of law the property of a liable person, in order that such property may be sold, by authority and due course of law, to settle his liability.

The phrase "taxpayer's liability" comprises - according to the wording of Article 211 - the tax assessed plus the applicable fines. So the seizure of property would take effect up to an amount covering not only the

total liability of delinquent taxpayer, but it also would include an extra amount of 10% of the "liability":

assessed tax + applicable fines + 10% of the first and second items.

The aim of the present article is to analyze the third element of the above equation, and to reach a conclusion about its implications.

What is the essence of this extra amount of 10%? Three answers are conceivable to this question:

1. It is a guarantee for insuring the recovery of what is called "the cost of execution", or
2. It has the nature of a fine, and constitutes an additional penalty imposed on delinquent

the manner of action of tax organization. Existence of clear, and properly enforceable, directives in this regard would prevent the officials to stray from reasonable behavioral norms.

Some directives issued recently by tax administration contain instructions that may be interpreted as guidance towards a lawful and objective way of acting.

A ministerial circular, for instance, deals with the subject of taxpayers' appeal. Taxpayers dissatisfied with tax assessment may appeal the decision to a body called the Board of Settlement of Tax Disputes. The statement of appeal must be submitted in writing and be signed by the appellant.

Most of those Boards have been so far rejecting the appeals on basis of sole excuse that they were not signed, or signed improperly.

The ministerial circular disapproves that procedure and instructs the Boards to consider the appeals valid, and to review them, even if they are somehow defective as far as the signature is concerned. Only when there are sufficient grounds to believe that the appeals are unreal and forged, they must, according to the ministerial circular, be rejected accordingly.

The instruction contained in the circular takes into account the real intention of the law. To grant the right of appeal to taxpayers is a

principle recognized throughout the world.

The same has been adopted by the Iranian tax regulations. This basic and significant rule of justice must not be rejected on basis of a weak excuse such as defects in signing.

Some other directives of the same character are also being issued by the Finance Ministry, most of them emphasizing the need to observe the spirit, instead of appearance, of the law. Tax officials are instructed to pay attention to substance of regulations and realities of cases, and to avoid resorting to superficialities of law and outward aspects of cases involved.

It might be alleged that adhering to such attitude would weaken the ability of tax organization in assessment and collection of taxes, and thereby the fall of revenue would occur.

This argument does not seem to be strong enough. Demanding payment of taxes on basis of weak and superficial grounds would, on the contrary, induce tax evasion. People would lose their confidence on impartiality and objectiveness of tax organization; a situation that might seriously impair the spirit of compliance among various groups of taxpayers.

Dr. Aliakbar Arabmazar



*Publisher:*

College of Economic Affairs

P. O. Box: 15875 - 1111

No. 153, Taleghani Ave.,

Tehran, 15918, I. R. of 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)

**MALIYAT ACCEPTS ADVERTISEMENTS**

(contact us for further information)

*In this issue:*

<i>From the President</i>	1
<i>Nature of "Additional 10%", A Coment on Articles 211 and 215 Of the Direct Taxation Act</i>	3
<i>Iranian Tax News</i>	7
<i>Abstracts of Persian Articles</i>	11

**FROM THE PRESIDENT**

*Tax compliance is regarded everywhere as a great ideal and standard of perfection for the tax administration.*

*Those responsible for managing the taxation affairs have always been endeavoring to elevate the degree to which taxpayers respond to their statutory duties under the tax laws.*

*The subject of tax compliance is of several dimensions, and a thorough study is needed to comprehend its various aspects.*

*One thing is certain, however, and it is the simple fact that the tax compliance is to be sought from the taxpayer. So, the psychological conditions of taxpayers and their probable reactions are to be taken into account as most important considerations.*

*What factors, then, may potentially effect the attitude of taxpayers? Several points might be raised in response to this question. Among them one can undoubtedly refer to the behavior of tax organization in relation to taxpayers.*

*This is a determinant element that can provide critical effects on accomplishments and acquirements of tax organization.*

*Such a vital and important matter must be carefully organized and kept under a viable order. This requires, first and foremost, to designate clear and realistic goals to the behavior of tax authorities. Otherwise such behavior would deviate to directions contrary to the objectives of tax administration and might, most probably, be subjected to personal considerations.*

*It is the business of policy makers to decide upon, and determine the objectives of taxation system, including*