

مطالب مندرج در مجله الزاماً مبین رأی و نظر

مسئولان آن نیست.

مجله در ویرایش و حذف مقالات آزاد است.

مطالب رسیده بازگردانیده نمی شود.

دفتر مجله مالیات: دانشکده امور اقتصادی

شماره ۱۵۳، خیابان طالقانی، بین حافظ و

ولی عصر، کد پستی: ۱۵۹۱۸، تهران.

صندوق پستی: ۱۱۱۱-۱۵۸۷۵، تهران.

فاکس: ۶۴۱۹۷۱۶

تلفن: ۶۴۶۴۵۱۸



طرح روی جلد: حمیدرضا محسنی

۲	دکتر علی اکبر عرب مازار	سراغاز
		مسائل مالیاتی و اقتصادی استان خوزستان
۳	مصاحبه با آقای سید عبدالرسول بلادی مدیرکل امور اقتصادی و دارائی هرمزگان	دیوان عدالت اداری،
۸	دکتر محمد توکل	و آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی
۱۲	دکتر علی اکبر عرب مازار	موارد عفو مالیاتی در تاریخ معاصر سریلانکا
		معافیتها و هزینهها،
۱۶	محمدحسین سیدزمانی	در ارتباط با مزایای غیر نقدی کارگران
		بررسی تحلیلی و تطبیقی پیرامون:
۱۹	دکتر محمد توکل	قراردادهای جدید مالیاتی ایران
۲۷	م.ت. همدانی	تفسیر قوانین مالیاتی
۳۴		اصطلاحات مالیاتی بین المللی
۴۰		خبرهای مالیاتی
۴۶		معرفی کتاب
		قوانین، تصویبنامهها، و بخشنامههای مالیاتی،
۴۸		و آراء هیأت های عمومی شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری
		بخش انگلیسی

به نام خدا

در نخستین شماره‌های مجله مالیات این نکته را یادآور شدیم که نشریه ما هدف ارتقاء سطح دانش مالیاتی خوانندگان خود را دنبال می‌کند. ابعاد چنین هدفی طبعاً بسیار گسترده است و انواع مباحث و قضایای مالیاتی را در برمی‌گیرد. یکی از گونه‌های بدیع این بررسی - که در عین حال از ضرورت بسیار برخوردار است - مبحث تفسیر و تعبیر قوانین مالیاتی است؛ بدیع از آن رو که در کشور ما این مقوله بسیار نوین است و تا کنون کمتر کسی در اندیشه آن بوده است که به کندوکاو و پژوهش در این باب مبادرت کند. اما ضرورت مطلب از آن رو است که حقوق و تکالیف هر دو سوی نظام مالیاتی - یعنی خیل عظیم مویدان از یک طرف، و دولت در مقام اخذ مالیات به عنوان نماینده جامعه، از جانب دیگر - به شیوه استنباط قوانین و مقررات مالیاتی بستگی دارد.

بحث بر سر آن است که چه اصول و موازینی بر تفسیر قوانین مالیاتی حاکم است، یا باید حاکم باشد. در این که تفسیر و تعبیر مقررات مالیاتی در بسیاری از موارد ضرورت پیدا می‌کند، تردیدی نمی‌توان داشت. به هیچ روی مقدور نیست که هنگام تدوین یک قانون کلیه شرایط و اوضاع و احوالی را که ممکن است طی دوران طولانی اجرای آن حادث شود، و همه مصداق‌های بالقوه آن را پیش‌بینی کرد. زمان در گذر است و تحوّل، و به طور خاص شرایط اقتصادی بدون وقفه دستخوش تغییر و تطوّر می‌گردد و همین شرایط بالاتردید زمینه اصلی مالیات و مقررات راجع به آن را تشکیل می‌دهد. قانون مالیات‌های مستقیم کنونی را در نظر بگیریم. این قانون در اسفندماه سال ۱۳۶۶ به تصویب رسیده و ما هم‌اکنون ماه‌های پایانی سال ۱۳۷۵ را می‌گذرانیم. چه کسی می‌تواند ادعا کند که در همین دوره کوتاه زمانی حجم معاملات، انواع آن، شکل مناسبات بین معامله‌کنندگان، نوع کالاها و خدمات مورد مبادله، پول در گردش و ده‌ها عامل اقتصادی دیگر که همگی اثر مستقیم یا غیرمستقیم روی مالیات دارند، حتی به طور نسبی ثابت مانده‌اند؟ یا از دید دیگر، آیا می‌توان مدعی شد که دست اندرکاران تدوین و تصویب قانون حتی بر شرایط موجود در همان زمان تدوین و تصویب، اشراف و احاطه کامل داشته‌اند؟

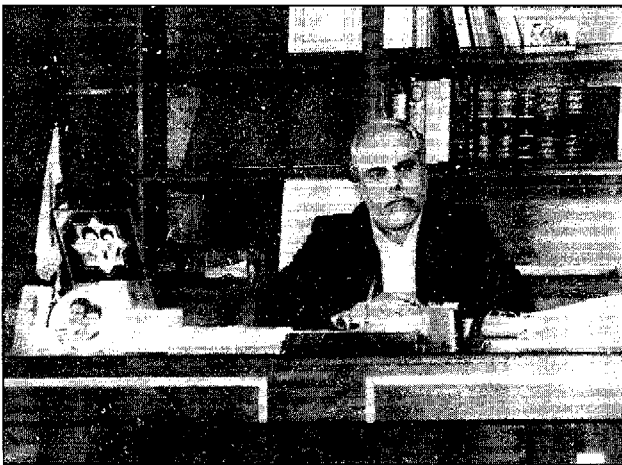
پاسخ این سئوال‌ها قطعاً منفی است و بهترین دلیل آن شمار کثیر بخشنامه‌های مالیاتی و آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی است که در مقام تعبیر مقررات مالیاتی صادر شده است. این وضعیت طبیعی و غیرقابل اجتناب است و در سراسر جهان و نزد کلیه کشورها وجود دارد، خواه جزء ممالک توسعه یافته و صنعتی به شمار آیند، یا کشورهای در حال توسعه محسوب شوند و یا به هر تقسیم‌بندی دیگر رایج در زمان معاصر وابسته باشند.

حال که چنین است و از تفسیر و تعبیر قانون مالیاتی گریز و گزیری نیست، نحوه برخورد با این امر چه باید باشد؟ پاسخ این پرسش ساده نیست و خود سئوال‌های بسیاری را برمی‌انگیزد: آیا باید حالت انفعالی در این خصوص اتخاذ کرد، و کار را برعهده قضا و تصادف نهاد تا هرکس به هر نحو که صلاح می‌داند قانون مالیاتی را تفسیر کند و بار دیگر بر حسب اقتضاء نظر خود را تغییر دهد؟ و یا این که باید در اندیشه سامان دادن به این امر بود تا از طریق آراء مراجع معتبر مالیاتی رویه‌ای معقول و منطقی در این زمینه پدید آید؟

آیا قانون مالیاتی را باید همانند هر قانون دیگری فرض کرد و در تفسیر و فهم مفاد آن بر همان شیوه‌های رایج در مورد سایر قوانین - که متأسفانه تعریف چندانی هم ندارد - توسل جست؟ و یا این که باید قانون مالیاتی را دارای ویژگی‌هایی دانست که در مرحله اجراء و تفسیر، رعایت موازین و اصول خاصی را ایجاب می‌کند؟ و اگر شقّ اخیر انتخاب شود، آن اصول و موازین کدام‌اند؟ شمار این پرسش‌ها اندک نیست و طرح همه آنها در این سر مقاله مختصر امکان ندارد. منظور ما از سؤالی جلب توجه به نوع و طبیعت مسائلی است که در این زمینه مطرح می‌باشد، و از سوی دیگر رسیدن به این نتیجه که آغاز یک حرکت پژوهشی و بحث و فحص پیرامون موضوع مهم تفسیر قوانین مالیاتی حائز ضرورت است. نشریه مالیات و وظیفه خود می‌داند که در این بررسی مشارکت جدی به عمل آورد. تاکنون چند بار جنبه‌های مختلف قضیه در شماره‌های قبلی مجله مورد بحث قرار گرفته و در شماره حاضر نیز موضوع تفسیر قانون مالیاتی طی چند مقاله دیگر مطرح گشته است. امید است این حرکت مورد توجه صاحب‌نظران و اهل خبره قرار گیرد و مقدمه‌ای بر ایجاد رویه‌های اجرائی روشن در این زمینه گردد.

علی اکبر عرب مازار

پیرامون مسائل اقتصادی و مالیاتی استان خوزستان



مصاحبه با آقای سید عبدالرزول بلادی
مدیرکل امور اقتصادی و دارائی خوزستان

خوانندگان مجله مالیات با این سلسله از مصاحبه‌ها - که طی آنها وضع اقتصادی و مسائل مالیاتی مناطق مختلف کشور از زبان مدیران کل اقتصاد و دارائی استان‌ها بیان می‌شود - آشنائی دارند. در شماره‌های گذشته به استان‌های اصفهان، خراسان، همدان، و هرمزگان پرداختیم و اینک استان خوزستان را مورد بررسی قرار می‌دهیم

قطب‌های درجه یک صنعتی کشور شناخته شده است. با توجه به موقعیت ویژه استان در زمینه کاشت نیشکر و وجود نفت و گاز که مواد اصلی مورد نیاز صنایع پتروشیمی را تشکیل می‌دهد، محور توسعه صنایع استان عمدتاً براساس صنایع جانبی نیشکر و صنایع حدواسط پتروشیمی مبتنی است. طی برنامه پنج ساله اول طرح‌های مهمی در استان اجرا شد که برخی از آنها به مرحله تولید رسیده‌اند. براساس آمار موجود تا پایان سال ۷۴ جمعاً ۲۹۶۳ فقره جواز تاسیس، متضمن اشتغال بیش بینی شده برای ۷۳۵۳۸ نفر، صادر شده است؛ و ۳۳۹ واحد فعال در استان وجود دارد که عمدتاً شامل صنایع غذایی، صنایع سنگین، و صنایع کانی غیرفلزی و شیمیایی می‌باشد. طبق آمار و اطلاعات موجود شهرستان اهواز قطب صنایع ذوب و نورد و فولاد؛ شوش و شوشتر مرکز عمده صنایع جانبی نیشکر، و ماهشهر و آبادان قطب صنایع نفتی و پتروشیمی استان و سراسر کشور به شمار می‌آیند.

شیلات و آبزیان: استان خوزستان دارای پنج رودخانه پرآب به نام‌های کارون، کرخه، دز، جراحی، و زهره می‌باشد. تالاب‌های وسیعی نیز در این استان وجود دارد. مجموع این عوامل همراه با سیصد کیلومتر از سواحل خلیج فارس، توان بسیار متنوع و عظیمی را در زمینه آبروزی و

پرسش: خواهشمند است نخست وضع کلی اقتصاد منطقه و همچنین منابع عمده درآمد استان را مختصراً توضیح دهید

پاسخ: استان خوزستان با مساحتی بالغ بر ۶۷۰۰۰ کیلومتر مربع از نظر وسعت هشتمین استان کشور به شمار می‌رود. این استان از جنوب به خلیج فارس، از شمال به استان لرستان، از غرب به کشور عراق، از شمال غرب به استان ایلام، و از شرق به استانهای کهگیلویه و بویراحمد و چهارمحال و بختیاری محدود است. زیر ساخت‌های اقتصادی استان عبارتند از:

جمعیت: طبق برآورد سال ۱۳۷۴ جمعیت استان به ۳۵۸۷۸۷۰ نفر بالغ می‌گردد.

راه: طول راه‌های اصلی استان ۲۰۸۳۲۳ کیلومتر است و از لحاظ خطوط هوایی، در هفت شهر از شهرهای استان فرودگاه وجود دارد. این رقم مشتمل است بر دو فرودگاه درجه یک، دو فرودگاه درجه سه، و سه فرودگاه درجه چهار. نزدیکی به آب‌های گرم خلیج فارس و دریای عمان و دسترسی به آب‌های بین‌المللی موقعیت ممتازی را برای این استان فراهم کرده است.

صنعت: خوزستان به خاطر دارا بودن صنایع بزرگ به‌عنوان یکی از

بهبود وضعیت صیادی منطقه ایجاد نموده‌است.

پرورش آبزیان در دو زمینه میگو و ماهی صورت می‌پذیرد. در زمینه پرورش ماهی، خوزستان از نظر سطح زیر کشت پس از استان مازندران مقام دوم را در کشور داراست. تعداد کارگاه‌های پرورش ماهی فعال در استان بالغ بر هفتاد و دو مورد با سطح زیر کشت مفید ۱۹۷۷ هکتار می‌باشد. در زمینه میگو، برای اولین بار در سال هفتاد و یک در منطقه قفاس واقع در حوالی آبادان کار پرورش به صورت آزمایشی انجام شده‌است. به دنبال آن تا سال هفتاد و پنج، پنجاه و نه قطعه در جوئیده آبادان واگذار شده است و تا پایان برنامه پنج ساله دوم پنج هزار هکتار دیگر در قالب ۲۵۰ طرح واگذار خواهد شد.

آب: به سبب وجود رودخانه‌های بزرگی چون کارون و کرخه و جراحی و جریان حدود ۳۰ میلیارد متر مکعب آب (برابر آبهای سطحی کشور) استان خوزستان از نظر آب از مناطق غنی کشور به شمار می‌آید.

برق: چهار نیروگاه موجود در این استان، یعنی نیروگاه‌های

سد دز و سد شهید عباسپور و نیروگاه رامین و نیروگاه شهید مدججی، در سال بالغ بر ۱۲۹۳۱ میلیون کیلووات ساعت برق تولید می‌کنند.

بازرگانی: موقعیت جغرافیایی استان و دسترسی به آب‌های بین‌المللی از طریق خلیج فارس و دریای عمان و وجود بنادر مهمی چون بندر آبادان و خرمشهر و بندر امام خمینی (ره) همگی مویذ قابلیت و استعداد استان در بخش بازرگانی، خصوصاً در زمینه تجارت بین‌المللی، است. بندر امام خمینی (ره) که یکی از بنادر بزرگ کشور است دارای هفت کیلومتر طول و ۳۶ اسکله با ظرفیت ۱۶ میلیون تن می‌باشد.

کشاورزی: استان خوزستان با دارا بودن ۲ میلیون هکتار زمین قابل کشت، از استانهای حاصلخیز کشور به حساب می‌آید. در حال حاضر ۶۱۳۲۵۰ هکتار زمین زیر کشت آبی، ۵۴۰۰۰۰ هکتار زیر کشت دیم، و ۴۵۰۰۰۰ هکتار زیر کشت نخیلات و باغات قرار دارد. لکن باتوجه به این که فعلاً فقط از هفت میلیارد متر مکعب آب در بخش کشاورزی استفاده می‌شود، امکان توسعه کشت آبی تا سطح ۸۰۰۰۰۰ هکتار وجود دارد. از نظر منابع طبیعی وسعت مراتع استان بالغ بر ۴ میلیون هکتار است و طبق

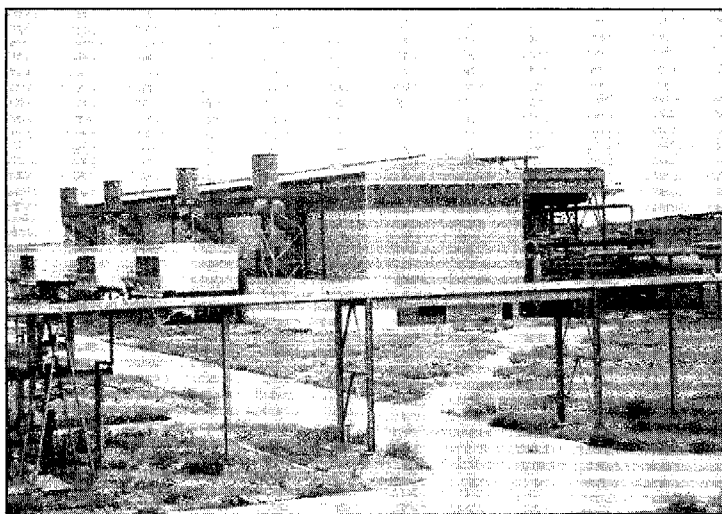
آمار موجود جنگل‌های طبیعی استان نیز بیش از سیصد و بیست هزار هکتار می‌باشد.

پرسش: چه عوامل و علل خاص مرتبط با منطقه خوزستان در میزان وصولی و عملکرد مالیاتی مؤثر بوده است؟

پاسخ: عوامل مؤثر در وصول مالیات را می‌توان به دو قسمت متمایز تقسیم کرد: یکی عوامل کلی و مشترک در کل کشور که صحبت آن جای دیگری دارد، و دیگر عوامل اختصاصی مربوط به این استان، که نوع اخیر را

به طور اجمال مرور می‌کنیم:

۱- مسأله جنگ تحمیلی - در مدت جنگ تحمیلی سازمان مالیاتی استان نه تنها هیچ گونه گسترشی نیافت، بلکه قسمت مهمی از نیروهای کارآمد نیز از منطقه مهاجرت نمودند. اثرات این وضعیت فشار و شدت کاری است که امروز بر روی دوش همکاران مشاهده می‌شود. در حال حاضر به نسبت آمار



پرونده‌ها و میزان وصولی، سازمان مالیاتی استان از کمترین امکانات برخوردار است و سازمان جدید مصوب نیز تاکنون به استان ابلاغ نشده‌است. ضمناً اثرات جنگ و خسارات وارده همین زیان را به اقتصاد منطقه نیز وارد ساخته که بی‌تاثیر در روند وصول مالیات نبوده‌است. اما در عین حال با خوشبختی می‌توانیم بگوئیم که حتی در طول سالهای جنگ و از آن به بعد تا زمان حاضر همه ساله افزایش وصولی قابل ملاحظه‌ای در استان وجود داشته و مردم نیز در ادای سهم خود در طول جنگ و بعد از آن مشارکت مطلوب داشته‌اند.

۲- جداول وصولی سالهای اخیر نشان می‌دهد که به رغم افزایش کلی در تمام سال‌ها، پاره‌ای از منابع در بعضی از سال‌ها دچار کاهش شده‌است. توضیح این که کاهش وصولی در بعضی از منابع خارج از اراده و یا اختیارات دستگاه وصول مالیات است. مثلاً در بخش ساختمان به علت پائین بودن نرخ خرید و فروش ملک و سرفقلی، در بیشتر شهرهای استان فعالیت بخش خصوصی به طور چشمگیری کاهش یافته و موجب رکود نقل و انتقالات و نهایتاً کاهش وصول مالیات در این منبع گردیده‌است. همین طور مالیات

برارث که آن هم در اختیار ماموران تشخیص نیست و ما نیز خود آرزوی افزایش وصولی در این منبع را نداریم.

۳- و اما بپردازیم به بحث شیرین افزایش وصولی (بدیهی است برای کارکنان سازمان مالیاتی هدفی بهتر و با انگیزه تر از وصول عادلانه مالیات و بحث پیرامون آن وجود ندارد). با ملاحظه آمار وصولی مالیاتهای مستقیم طی دوره سه ساله هفتاد و دو لغایت هفتاد و چهار (که ضمن جدول شماره یک پیوست ارائه شده است) مشاهده می شود که در یک ساله هفتاد و چهار بالغ بر ۲۱۱۷۲۹۴۱۵۰۰۰ ریال مالیات در سطح استان وصول شده که

نسبت به سال قبل بیش از ۹۵٪ افزایش نشان می دهد. طبق جدول بعدی (جدول شماره دو پیوست) در هشت ماهه سال جاری مبلغ ۲۲۳۶۱۳۳۶۲۰۰۰ ریال مالیات های مستقیم وصول شده که حاکی از افزایشی معادل ۶۵ درصد نسبت به مدت مشابه سال قبل می باشد. این در حالی است که به علت حجم بسیار بالای وصولی هر یک درصد افزایش با مشکلات بسیار حاصل می شود و از اهمیت خاصی برخوردار است.

۴. اینک عوامل موثر در موفقیت سازمان نسبت به افزایش وصولی را مورد بررسی قرار می دهیم. به منظور پرهیز از اطاله کلام اختصاراً یادآور می شویم که صرف نظر از برنامه های عمومی

وزارت متبوع، عوامل و موارد عمده و ثمر بخش مربوط به استان به شرح زیر بوده است:

- استقرار صنایع استراتژیک از قبیل صنایع عظیم پتروشیمی، پالایش نفت، فولاد، لوله سازی، نورد آهن، کشت و صنعت، پرورش میگو و ماهی و دیگر صنایع. این امکانات و همچنین قرار گرفتن استان در راس آبراهه مهم خلیج فارس و وجود بنادر مهم موجب گردیده که استان خوزستان همیشه پویا و فعال باشد. طرح های عظیم بازسازی بعد از هفت سال دفاع مقدس و فعال شدن صنایع و رونق اقتصادی نیز بی تاثیر در امر وصول

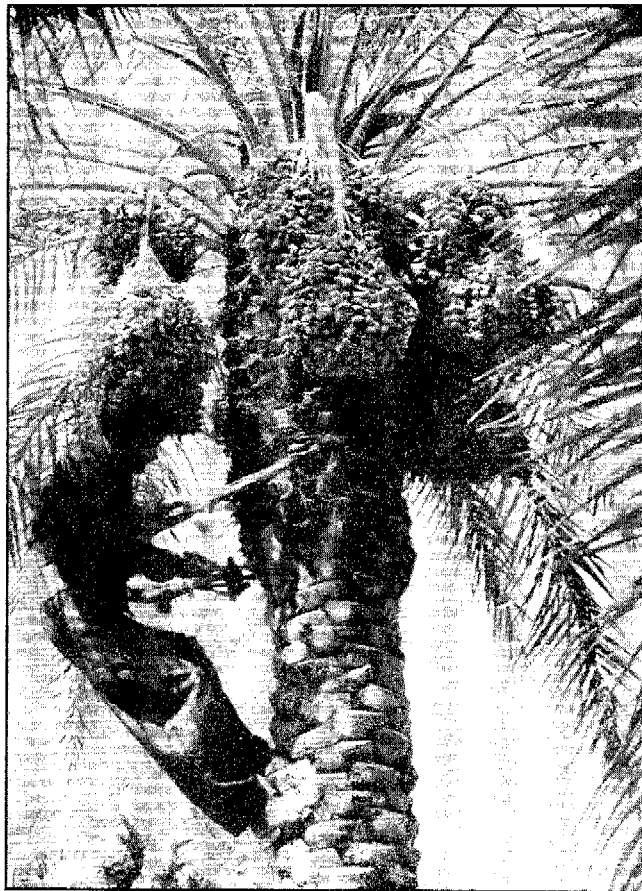
مالیات نبوده است.

- از سالهای گذشته هیاتی از کارکنان مجرب و مورد قبول تشکیل شده که سالی دوبار کلیه حوزه های مالیاتی استان را مورد بازدید قرار داده و از ابتدایی ترین اقدامات حوزه ها، شامل دفتر اندیکاتور و ابلاغ و نحوه گزارش نویسی گرفته تا نحوه اقدام در زمینه کسب اطلاعات، حصول توافق، قطعیت مالیات و وصول و اجراء و غیره را با حضور کلیه رده های مربوط، در مورد یک حوزه معین مورد تجزیه و تحلیل قرار داده و ضمن طرح انتقادات، آموزش لازم را معمول داشته و موارد مورد نظر را پیگیری می کنند.

- از چند سال قبل هیات هایی به نام

هیات هماهنگی در هر شهرستان زیر نظر معاونت مالیاتی استان تشکیل شده است. این هیات ها که متشکل از کارمندان سازمان تشخیص هر شهر می باشند نسبت به پاره ای از مشاغل که دارای حوزه مالیاتی خاص هستند به طور اخص، و نسبت به بقیه موارد به طور کلی، هماهنگی و ارائه طریق می نمایند.

- ارتباط و اطلاع رسانی بین حوزه های مالیاتی، خصوصاً بین حوزه مالیات بر شرکت ها با سایر حوزه ها، تقویت شده و به طور مستمر ادامه دارد.



پرسش: واکنش مردم استان در برابر مسأله مالیات و آنچه را که اصطلاحاً تمکین مالیاتی نامیده می شود چگونه

ارزیابی می کنید، و اگر سطح تفاهم و تمکین مالیاتی به طور نسبی نازل است، چه موجباتی را در این خصوص مؤثر می دانید؟

پاسخ: با عنایت به این که استان خوزستان هشت سال مستقیماً درگیر جنگ تحمیلی بوده، عامه مردم از نظر روانی انتظار نوعی بخشودگی مالیاتی داشته اند. از طرف دیگر فرهنگ گذشته تا قبل از انقلاب اسلامی بر این اساس مبتنی بوده که اصولاً مردم نه تنها پرداخت مالیات را برای خود تکلیف نمی دانستند، بلکه پرداخت آن را غیر شرعی هم تلقی می کردند و

خود رامکلف می‌دانستند که به هر طریق ممکن از پرداخت مالیات شانه خالی کنند. حالا هم به رغم تغییر عامل این تفکر، هنوز فرهنگ جدید همسو با انقلاب جایگزین نشده‌است. بنابراین لازم است با بیان دلایل وصول مالیات و روشن کردن اذهان عمومی در این خصوص که مالیات صرف چه کارهایی می‌شود، و به خصوص بیان این مطلب که مالیات بخش کوچکی از بهای خدماتی است که دولت ارائه می‌کند، فرهنگ جدیدی را حاکم نمود، تا مردم خود را مکلف به ایفاء دین بدانند. این معنی میسر نمی‌شود مگر با تبلیغات وسیع توسط همه رسانه‌های گروهی و با قبول این مساله از سوی دولت که وصول مالیات، کمتر از دفاع از مرزهای کشور نیست. هریک از دستگاه‌های اجرایی که پروژه‌ای را افتتاح می‌کنند باید بگویند که بخشی از هزینه این پروژه از همان مالیاتی تامین شده که شما پرداخته‌اید.

تاکنون نیز اقدامات و تبلیغاتی که در این زمینه انجام شده چندان بی‌تاثیر نبوده و نقاط امیدواری هم وجود دارد. آمار اظهارنامه‌های تسلیمی و مبالغ پرداختی با اظهارنامه و درصد افزایش حاصل - که ذیلاً ارائه می‌شود - مؤید همین نکته است. ضمناً در سال‌های اخیر آمار توافق مودیان با ممیزین کل نیز به‌طور چشمگیری افزایش یافته است.

سال	تعداد اظهارنامه تسلیمی	افزایش نسبت به سال قبل	مبلغ پرداختی با اظهارنامه (ریال)	افزایش نسبت به سال قبل
۱۳۷۳	۵۰۵۷ فقره	-	۱۹۵۸۵۹۱۱۷۳	-
۱۳۷۴	۷۰۰۲ فقره	۳۸٪	۶۶۳۵۶۰۹۳۹۸	۲۳۸٪
۱۳۷۵	۱۵۴۶۴ فقره	۱۲۰٪	۱۳۳۹۸۸۶۹۶۳۰	۱۰۱٪

پرسش: سازمان مالیاتی در حال حاضر با چه تنگناها و نقیصه‌هایی رو به روست و چه برنامه‌ها و اقداماتی به منظور بهبود وضع می‌توان انجام داد؟

پاسخ: در این باب چند نکته زیر را یادآور می‌گردم:

- همانطور که قبلاً نیز اشاره رفت وزارت امور اقتصادی و دارایی در آشنایی و آگاهی مردم با امر مالیات و وظیفه بس دشوار و سنگینی بر عهده دارد که به هر صورت مستلزم تلاشی فراوان و بی‌وقفه است.
- سازمان مالیاتی بایستی رابطه نزدیک با جوامع و اتحادیه‌های صنفی برقرار سازد و ترتیبی اتخاذ کند که نهادهای اشاره شده قانوناً موظف و مسئول باشند در تشخیص مالیات همکاری نمایند.
- متأسفانه با این که چند سال بیشتر از تصویب قانون جدید مالیات‌ها

نمی‌گذرد، حجم بخشنامه‌ها و تفسیر مواد قانون به چندین برابر اصل آن رسیده و این روند همچنان ادامه دارد. این موضوع باعث شده که فهم و اجرای مقررات نه تنها برای مودیان مقدور نباشد، بلکه بعضاً ماموران تشخیص نیز از این بابت دچار مشکل باشند. در این رابطه کوشش برای ساده‌سازی قوانین مالیاتی توصیه می‌شود.

- سازمان مالیاتی به طور سنتی همواره از لحاظ ابزار و استفاده از تکنولوژی و همچنین نیروهای متخصص عقب بوده و اقداماتی که اخیراً در جهت استفاده از رایانه اتخاذ شده کافی نبوده‌است. لازم است کار در سطح وسیع‌تری انجام پذیرد. خصوصاً در زمینه بایگانی پرونده‌های مالیاتی که فضای زیادی را در حوزه‌ها گرفته باید توجه جدی مبذول گردد.
- سازمان مالیاتی از لحاظ وسائط نقلیه برای ماموران تشخیص، با توجه به توسعه شهرها، همواره در مضیقه بوده و به همین خاطر پیشنهاد می‌کند وزارت متبوع در یک برنامه کلان اقدام به خرید موتورسیکلت، به تعداد حوزه‌های مالیاتی کشور، بنماید و به هر حوزه جهت انجام وظایف محوله حداقل یک دستگاه تحویل دهد.
- برای افزایش کارایی ماموران تشخیص تدابیر زیر اتخاذ گردد:
 - دوره‌های آموزشی متناسب با رده‌های شغلی آنان به طور مستمر برقرار شود.

- از کاهش قدرت خرید کارکنان مالیاتی پیشگیری به عمل آید.
- اشتغال به هر گونه شغل دیگر برای ماموران مالیاتی ممنوع شود.
- ضوابط مشخص و دقیق جهت انتخاب مدیران کارآمد تعیین و اعمال گردد.

دو پیشنهاد جهت منظور داشتن در قانون مالیاتی:

- یکم. برقراری سیستم مالیات بر تغییرات دارایی افراد حقیقی، به این ترتیب که به موجب قانون کلیه اشخاص حقیقی مکلف شوند هرگونه تغییر در دارایی و منبع تحصیل دارایی‌های جدید خود را در مقاطع زمانی معین به مراجع مالیاتی اعلام کنند و تفاوت این تغییرات (به قیمت پایه) مشمول مالیات گردد. نتیجه این تدبیر این خواهد بود که دولت می‌تواند اطلاعات بسیار کاملی را از درآمدهای مردم کسب و طبقه‌بندی کند.
- دوم. مقررات قانونی برقرار شود دائر براین که هرگاه مودیانی که مکلف به نگهداری دفاتر قانونی نیستند در سال n هر ماهه معادل یک دوازدهم مالیات قطعی شده سال $n - 2$ را پرداخت کنند، در آن صورت از پرداخت مابه‌التفاوت مالیاتی که به این ترتیب پرداخت شده تا مالیاتی که بعداً برای سال n قطعی می‌شود، معاف خواهند بود. □

جدول شماره ۱: مالیات‌های وصولی سال‌های ۷۲ لغایت ۷۴ اداره کل امور اقتصادی و دارایی خوزستان»
در مقایسه با دوره‌های مشابه سال قبل - ارقام: هزار ریال

منبع مالیاتی	وصولی سال ۱۳۷۲	درصد افزایش نسبت به سال ۷۱	وصولی سال ۱۳۷۳	درصد افزایش نسبت به سال ۱۳۷۲	وصولی سال ۱۳۷۴	درصد افزایش نسبت به سال ۷۳
شرکت‌های دولتی	-	-	۸۲۱۵۲۶	۱۰۰ درصد	۸۹۳۳۳۵۱	۹۸۷/۴٪
شرکت‌های غیردولتی	۱۷۹۶۸۹۵۳	۴۰ درصد	۲۸۰۷۴۷۲۶	۵۶ درصد	۵۹۰۸۴۱۱۰	۱۱۰/۵٪
مالیات بر حقوق	۲۴۹۱۳۶۲۱	۲۸ درصد	۳۰۹۲۰۱۱۳	۲۴ درصد	۷۷۸۷۸۹۵۴	۱۵۱/۹٪
مالیات بر مشاغل	۲۲۱۳۱۹۸۸	۴۶ درصد	۳۸۴۵۱۳۹۶	۷۴ درصد	۵۱۰۰۰۶۵۰	۳۲/۶۴٪
مالیات بر مستغلات	۲۰۲۹۴۹۸	۵۴ درصد	۴۵۰۰۷۲۹	۱۲۲ درصد	۵۴۷۶۰۴۸	۲۱/۶۷٪
متفرقه	-	۱۰۰ درصد	-	-	۷۴۲۱	-
ارث	۱۰۱۷۰۹۴	۳۸ درصد	۱۹۲۱۶۳۸	۸۹ درصد	۲۰۹۱۸۸۳	۸/۸۶٪
نقل و انتقال و سرقتی	۲۶۲۶۰۷۲	۱۰ درصد	۳۶۲۹۴۳۲	۳۸ درصد	۶۵۵۳۳۹۲	۸۰/۵۶٪
حق تمبر	-	-	-	-	-	-
مالیات تعاون ملی برای	۲۲۰۴۳۰	۶۳ درصد	۱۹۹۹۹۵	۹ درصد	۶۰۹۴۴۸	۲۰۴/۷٪
بازسازی	-	-	-	-	-	-
اراضی بایر	-	-	-	-	-	-
سالانه املاک	-	-	-	-	-	-
اتفاقی	-	-	۷۶۸۵	۱۰۰ درصد	۹۴۱۵۸	۱۱۲/۵٪
جمع مالیات‌های مستقیم	۷۰۹۰۷۶۵۶	۳۷٪	۱۰۸۵۲۷۲۴۰	۵۳٪	۲۱۱۷۲۹۴۱۵	۹۵/۰۹٪

جدول شماره ۲: مالیات‌های مستقیم وصولی یک‌ماهه آبان و هشت‌ماهه نخست سال ۱۳۷۵
در قیاس با دوره‌های مشابه سال قبل و سهمیه ابلاغی - ارقام: هزار ریال

منابع مالیاتی	وصولی آبان ۷۴	افزایش/کاهش	وصولی ۸ ماهه ۷۴	افزایش/کاهش	وصولی ۸ ماهه ۷۵	افزایش/کاهش	وصولی آبان ۷۵	افزایش/کاهش	سهمیه ابلاغی
مالیات بر شرکت‌های دولتی	۱۰۹۹۰۵	۲۳۸۳٪	۶۳۹۰۳۳۱	۱۴۸٪	۱۵۹۰۵۹۳۴	۱۵۹۰۵۹۳۴٪	۲۷۲۹۹۰۰	۱۵۹۰۵۹۳۴٪	---
مالیات بر شرکت‌های غیردولتی	۶۷۰۲۴۵۹	۶۹٪	۳۶۴۹۷۶۰۱	۸۷٪	۶۸۳۸۵۸۵۱	۶۸۳۸۵۸۵۱٪	۱۱۳۸۳۴۲۵	۶۸۳۸۵۸۵۱٪	۲۳۶۱۶۹۲۸
مالیات حقوق دولتی	۶۶۲۰۶۹۳	۲۵٪	۵۰۲۰۱۹۱۱	۸۶٪	۸۸۶۱۳۰۶۰	۸۸۶۱۳۰۶۰٪	۷۹۹۷۰۲۲	۸۸۶۱۳۰۶۰٪	۲۶۲۱۱۹۳۶۰
مالیات حقوق غیردولتی	۲۲۷۱۸۱۴	۹۳٪	-	-	-	-	۴۳۹۲۱۶۷	-	-
مالیات مشاغل	۳۶۶۷۹۴۸	۴۸٪	۳۱۹۵۴۹۶۶	۳۱٪	۴۲۱۷۷۷۱۸	۴۲۱۷۷۷۱۸٪	۵۴۵۹۸۵۹	۴۲۱۷۷۷۱۸٪	۲۶۵۷۴۴۴۴
مالیات مستغلات	۲۷۱۷۶۵	۸۵٪	۳۸۱۲۹۹۶	۱۹٪	۳۰۷۲۶۵۵	۳۰۷۲۶۵۵٪	۵۰۵۲۵۰	۳۰۷۲۶۵۵٪	۲۵۴۵۶۶۶
مالیات سالانه املاک	-	-	-	-	-	-	-	-	-
مالیات مستغلات مسکونی خالی	-	۹۱۳	-	۱۸۱۷	۱۸۱۷	۱۸۱۷٪	۹۱۳	۱۸۱۷٪	-
مالیات بر ارث	۱۵۴۲۵۲	۲۴٪	۱۵۴۵۶۰۰	۱۵٪	۱۳۰۸۰۱۲	۱۳۰۸۰۱۲٪	۱۹۱۹۹۶	۱۳۰۸۰۱۲٪	۹۷۱۶۲۸
مالیات نقل و انتقالات و سرقتی	۳۹۱۱۰۳	۷۳٪	۴۰۵۲۱۷۴	۲٪	۴۱۴۲۴۰۳	۴۱۴۲۴۰۳٪	۶۷۶۹۶۰	۴۱۴۲۴۰۳٪	۳۶۲۵۶۰۰
مالیات اراضی بایر	-	-	-	-	-	-	-	-	-
مالیات اتفاقی	۷۱۷۱۹	۹۹٪	۷۶۹۴۸	۹۴٪	۴۴۰۴	۴۴۰۴٪	۱۱۱	۴۴۰۴٪	۵۰
مالیات مجموع درآمد	-	-	-	-	-	-	-	-	-
مالیات متفرقه	۸۸	-	۱۸۵۵	۴۴٪	۱۰۳۳	۱۰۳۳٪	-	۱۰۳۳٪	۸۹۸۶
مالیات تعاون ملی برای بازسازی	۲۴۰۰۰	-	۲۸۰۳۴۵	۹۹٪	۴۷۵	۴۷۵٪	-	۴۷۵٪	۱۲۷۹۴۸
جمع	۲۰۲۸۵۷۴۶	۶۴٪	۱۳۴۸۱۴۷۲۷	۶۵٪	۲۲۳۶۱۳۳۶۲	۲۲۳۶۱۳۳۶۲٪	۳۳۳۳۷۶۰۳	۲۲۳۶۱۳۳۶۲٪	۸۳۶۸۳۱۸۴

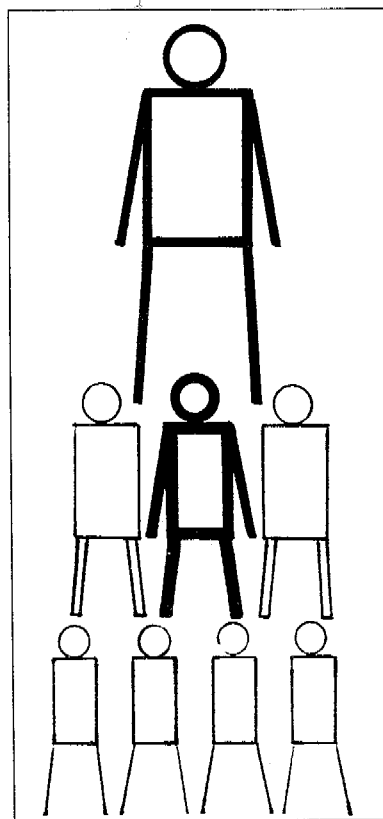
دیوان عدالت اداری و آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی

دکتر محمد توکل

در این مقاله برداشت شخصی نویسنده از وجود تعارض بین ماده ۲۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم و تعبیر متداول از بند ۲ ماده ۱۱ قانون دیوان عدالت اداری منعکس شده است. بدیهی است این برداشت می‌تواند مورد نقد اهل خبره قرار گیرد

رویه واحد از سوی وزیر اقتصاد و دارایی یا رئیس شورای عالی مالیاتی به هیأت عمومی ارجاع شود. رای هیأت در هر یک از این دو مورد با اکثریت دو سوم اعضای آن قطعی است و برای شعب شوروی و هیأت‌های حل اختلاف مالیاتی و ماموران تشخیص و وصول و ابلاغ و خدمات مالیاتی در موارد مشابه لازم‌الاتباع است و «جز به موجب نظر هیأت عمومی یا قانون قابل تغییر نخواهد بود»

جمله اخیر به طور خاص مورد نظر و استناد ما می‌باشد. مفهوم و منطوق این عبارت که به عنوان جزئی از ماده ۲۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم در اسفندماه سال ۱۳۶۶ به تصویب رسیده بسیار واضح است و نیازی به تعبیر و تفسیر ندارد. فلسفه آن نیز روشن است: قضایای مالیاتی همانند هر دعوائی باید درجائی بریده شوند و قال و مقال پیرامون آنها خاتمه یابد. نقطه اوج صلاحیت در اظهار نظر پیرامون این قضایا به فرض قانون شورای عالی مالیاتی است و بالاترین ارگان این شوروی هیأت عمومی آن است. بنابراین قانونگذار خواسته است همین مرحله را به عنوان نقطه پایانی و نهائی قضایا قرار دهد. از آن پس فقط دو راه برای بازگشت و تغییر رای هیأت عمومی شناخته شده: یکی خود هیأت عمومی است و این ناشی از منطق ساده قضیه است



بر حسب رویه جاری دیوان عدالت اداری، اشخاص ذینفع می‌توانند در مورد آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی به طرح دعوی در دیوان مذکور بپردازند، و دیوان این دعاوی را می‌پذیرد و برحسب مورد دبه نقض یا ابرام آنها مبادرت می‌ورزد. یک نمونه از آراء دیوان عدالت اداری که طی آن رای هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی ابطال شده در شماره قبلی مجله مالیات درج گردیده است (دادنامه شماره ۵۶ مورخ ۷۵/۴/۲ دیوان). در این بررسی نخست ماده ۲۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم که مبنای قانونی صدور آراء هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی است، مورد بحث قرار می‌گیرد.

ماده ۲۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم

این ماده در مقام بیان مواردی است که کار رسیدگی و اظهار نظر پیرامون قضایای مالیاتی به هیأت عمومی شورای عالی مالیاتی می‌کشد. هیأت عمومی در دو مورد تشکیل می‌شود:

۱. هرگاه وزیر اقتصاد و دارایی مقتضی بداند که نظر شوروی را پیرامون موضوعات و مسائل مالیاتی کسب کند (بند ۳ ماده ۲۵۵).
۲. هرگاه شعبه‌های مختلف شوروی نسبت به موارد مشابه رویه‌های مختلف اتخاذ کرده باشند و قضیه به منظور برقراری

عالی مالیاتی نیست، و تنها یک نکته در این زمینه به طور ضمنی قابل استنباط است و آن این که دیوان صلاحیت خود را مبتنی بر بند ۲ ماده ۱۱ قانون دیوان عدالت اداری می‌داند.

بند ۲ ماده ۱۱ قانون دیوان عدالت

ماده ۱۱ قانون مذکور مواردی را که دیوان صلاحیت رسیدگی دارد برشمرده است. آنچه به بحث ما مربوط می‌شود بند ۲ این

ماده است: «ماده ۱۱ صلاحیت و حدود اختیارات دیوان به قرار زیر است:

۱. رسیدگی به اعتراضات و شکایات از آراء و تصمیمات قطعی دادگاه‌های اداری، هیات‌های بازرسی و کمیسیون‌های مانند کمیسیون‌های مالیاتی، شورای کارگاه، هیات حل اختلاف کارگر و

کارفرما، کمیسیون موضوع ماده ۱۰۰ قانون شهرداری‌ها، کمیسیون موضوع ماده ۵۶ قانون حفاظت و بهره‌برداری از جنگل‌ها و منابع طبیعی منحصرأز حیث نقض قوانین و مقررات یا مخالفت با آن» موارد ذکر شده در این بند از ماده ۱۱ را می‌توان به دو دسته تقسیم کرد:

۱. موارد روشن و خاص که از مرجع معینی نام برده شده است، مانند کمیسیون ماده ۱۰۰ قانون شهرداری که یک مرجع معین و مشخص است. جز یک مورد، باقی موارد مذکور در بند ۲ همین وضع را دارند، هرچند که از آنها به صیغه جمع نام برده شده باشد. فرضاً مفهوم دادگاه‌های اداری روشن و مشخص است.

۲. تنها موردی که از ترتیب فرق مستثنی گشته، طی عبارت «کمیسیون‌هایی مانند کمیسیون‌های مالیاتی» آمده است. این عبارت حالتی کلی‌تر دارد یعنی برای یافتن مصدق آن باید مفهوم اصطلاح کمیسیون بویژه در ارتباط با کمیسیون‌های مالیاتی را بررسی کرد، زیرا مصداق و نمونه بارز کمیسیون را خود قانون «کمیسیون مالیاتی» شناخته است.

که چون این هیات صلاحیت اظهار نظر نهائی را دارد پس می‌تواند رای خود را اصلاح کند.

راه دوم وضع قانون جدید است که آن نیز بسیار طبیعی است و نیازی به استدلال ندارد.

نظر دیوان عدالت

دیوان عدالت اداری نظر دیگری دارد، به این معنی که آراء هیات

عمومی شورای عالی مالیاتی را نیز با وجود آنچه از ماده ۲۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم نقل شد، قابل طرح نزد خود می‌داند. دادنامه شماره ۵۶ یادشده دلیل بر اتخاذ چنین نظری است. متأسفانه دسترسی به استدلال مستقیم دیوان در این باب میسر نشد و تنها یک فقره از آراء دیوان ضمن مجموعه «آراء

قضایای مالیاتی همانند هر دعوی دیگری باید در جائی بریده شوند و قال و مقال پیرامون آنها خاتمه یابد. نقطه اوج صلاحیت در اظهار نظر پیرامون این قضایا به فرض قانون شورای عالی مالیاتی است و بالاترین ارگان این شورای هیات عمومی آن است. بنابراین قانونگذار خواسته است همین مرحله را به عنوان نقطه پایانی و نهائی قضایا قرار دهد

وحدت رویه دیوان عدالت اداری» (انتشارات فردوسی چاپ سال ۱۳۷۱، صفحه ۵۵۷) مشاهده گردید که متن آن از این قرار است:

«جناب آقای دکتر نمازی وزیر محترم اقتصاد و دارائی - در پاسخ مرقومه ۱۰۳۰۳۱۲۳۵۴۱۲۰ مورخ ۶۶/۹/۴ بدین وسیله اعلام می‌گردد:

آراء و تصمیمات قطعی مذکور در بند ۲ ماده ۱۱ قانون دیوان عدالت اداری مصوب بهمن ماه ۱۳۶۰ به قرینه مصرحات این تبصره در موارد مشابه (دادگاه‌های اداری - هیات‌های حل اختلاف کارگر و کارفرما - کمیسیون موضوع ماده ۱۰۰ قانون شهرداری‌ها - کمیسیون ماده ۵۶ قانون حفاظت و بهره‌برداری از جنگل‌ها و منابع طبیعی) ناظر به آراء و تصمیماتی است که بعد از طی مراحل رسیدگی در مراجع اداری مربوط به مرحله نهائی رسیده و یا بر اثر انقضاء و موعده اعتراض اعتبار نهائی پیدا نماید و ماده ۲۴ قانون دیوان هم دلالتی بر نسخ مقررات راجع به شورای عالی مالیاتی ندارد».

همان گونه که ملاحظه می‌شود، متن فوق متضمن استدلالی پیرامون صلاحیت دیوان برای واری آراء هیات عمومی شورای

مفهوم کمیسیون مالیاتی

اگر معنای هر چیز دیگری روشن نباشد، لااقل معنی کمیسیون مالیاتی در تاریخ مالیه ایران کاملاً روشن و جا افتاده است. کمیسیون مالیاتی همان چیزی است که در قانون جدید مالیات‌های مستقیم مصوب اسفند ۱۳۶۶، تغییر نام یافته و از آن تحت عنوان

شورای عالی مالیاتی را مانند دیوان کشور تلقی کرد. در قوانین مربوط به دیوان کشور از جمله مقررات فصل اول از باب پنجم آئین دادرسی مدنی (همواره دادگاه‌ها و دیوان کشور دو مقوله جدا از یکدیگر تلقی شده‌اند و هیچگاه از شعب دیوان کشور به عنوان دادگاه یاد نشده است.

«هیات حل اختلاف مالیاتی» یاد شده است. در طول تاریخ مالیاتی این کشور همواره این مقوله را کمیسیون مالیاتی می‌نامیده‌اند. حتی در آخرین قانون مالیاتی ایران که در زمان تصویب قانون دیوان عدالت اداری حاکمیت داشت، یعنی قانون مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۴۴، از

اگر معنای هر چیز دیگری روشن نباشد، لااقل معنی کمیسیون مالیاتی در تاریخ مالیه ایران کاملاً روشن و جا افتاده است. کمیسیون مالیاتی همان تاسیسی است که در قانون جدید مالیات‌های مستقیم سال ۱۳۶۶ تغییر نام یافته و از آن تحت عنوان «هیات حل اختلاف مالیاتی» یاد شده است.

دیوان عدالت و قانون مالیات‌های مستقیم

بنابر آنچه گفته شد منظور از کمیسیون‌های مالیاتی همان هیات‌های حل اختلاف مالیاتی اعم از بدوی و تجدیدنظر است و به هیچ وجه این عنوان هیات عمومی شورای عالی مالیاتی را

دربر نمی‌گیرد. مؤید این نظر مقررات قانون مالیات‌های مستقیم است. در این قانون دوبار از دیوان عدالت اداری نام برده شده، که یک بار آن (تبصره ۲ اصلاحی ماده ۲۶۶) مربوط به تخلفات ماموران است و به بحث ما ارتباطی ندارد. مورد دیگر قسمت اخیر ماده ۲۵۷ است که صریحاً به نقض آراء هیات‌های حل اختلاف مالیاتی اعم از بدوی و تجدیدنظر - توسط دیوان عدالت مرتبط است.

ماده ۲۵۷ مربوط به موردی است که رای هیات حل اختلاف از سوی شعبه شورای عالی مالیاتی نقض می‌شود. در این حالت طبیعی است که باید قانون تعیین کند که پس از نقض، تکلیف پرونده چه خواهد شد. به حکم همین ماده پرونده امر باید برای رسیدگی مجدد به هیات حل اختلاف دیگری رجوع شود تا به قضیه رسیدگی و با رعایت نظر شورای اعلام رای نماید که چنین رأیی قطعی و لازم‌الاجراست.

در اینجا قانونگذار توجه داشته که ممکن است همین کار نقض رای کمیسیون مالیاتی را دیوان عدالت اداری هم انجام دهد. زیرا چنین صلاحیتی را به موجب بند ۲ ماده ۱۱ قانون خود دارا می‌باشد. پس باید تکلیف این مورد هم روشن شود، که این کار را قسمت اخیر ماده ۲۵۷ به شرحی که دیدیم انجام داده است.

عنوان کمیسیون تشخیص مالیات استفاده شده است. مطلب بسیار ساده است. متن ماده ۲۴۴ قانون سال ۴۴ را با ماده ۲۴۴ قانون سال ۴۴ مقایسه کنید، خواهید دید عبارات هر دو ماده عیناً یکی است و تنها اصطلاح کمیسیون تشخیص مالیات جای خود را به هیات حل اختلاف مالیاتی داده است. به احتمال زیاد این اصلاح لغوی به منظور زدودن واژه اروپائی «کمیسیون» از متن قانون بوده است. کمیسیون مالیاتی یعنی هیاتی که مأموریت دادرسی مالیاتی مرحله نخستین و سپس مرحله تجدیدنظر نسبت به دعاوی مالیاتی را برعهده دارد و این رسیدگی در ماهیت دعوی صورت می‌پذیرد. شورای عالی مالیاتی که مأموریت رسیدگی تمیزی و شکلی مالیاتی را برعهده دارد مقوله‌ای است کاملاً جدا و هیچگاه از آن به عنوان یک کمیسیون مالیاتی یاد نشده است. تعریف ماده ۲۴۴ قانون سال ۱۳۴۴ از کمیسیون مالیاتی - و سپس تعریف ماده ۲۴۴ قانون سال ۱۳۶۶ از جایگزین کمیسیون یعنی هیات حل اختلاف مالیاتی - عیناً مؤید همین معنی است. کمیسیون مالیاتی بر پایه این تعریف می‌تواند به ماهیت اختلاف مالیاتی رسیدگی کند ولی شورای عالی مالیاتی چنین کاری را انجام نمی‌دهد. به عنوان تشبیه، کمیسیون مالیاتی را می‌توان نظیر دادگاه و

بنابراین قانون مالیاتی هماهنگ با قانون دیوان عدالت اداری حرکت کرده و نگذاشته است ابهامی باقی بماند. اما تمامی متن قانون مالیاتی را

به عنوان تشبیه، کمیسیون مالیاتی را می‌توان نظیر دادگاه و شورای عالی مالیاتی را مانند دیوان کشور تلقی کرد

آراء هیات عمومی شورای عالی مالیاتی را در بر می‌گرفت (که بنا به دلایل فوق چنین نیست) در چنین حالت فرضی هم حداکثر نتیجه چیزی نبود غیر از وجود

که زیر و رو کنیم نه زکری از صلاحیت دیوان عدالت در رابطه با آراء شورای عالی مالیاتی به میان آورده و نه - بالطبع و به طریق اولی - تکلیف جریان پس از نقض را روشن کرده است.

تعارض بین بند ۲ مذکور و ماده ۲۵۸ قانون مالیات‌های مستقیم، زیرا ماده اخیر صریحاً و بی‌تردید تغییر رای هیات عمومی را جز به موجب قانون جدید یا رای متأخر هیات مقدور نمی‌داند. بدیهی است



نقض بلا تکلیف

نکته اخیر نتیجه تعمیم حکم بند ۲ ماده ۱۱ قانون دیوان عدالت اداری به آراء مرجعی است که عنوان کمیسیون مالیاتی بر آن صادق نیست و طبعاً قابل پیش‌بینی در تدوین قانون مالیات‌های مستقیم نیز نبوده است تا لاقلاً تکلیفی در این باب روشن کند، یعنی بگوید که به فرض نقض رای هیات عمومی شورای عالی مالیاتی در دیوان عدالت اداری، تکلیف باقی جریان چه خواهد بود؟

تقدم و تأخر در قانون

از طرفی قانون دیوان عدالت اداری در سال ۱۳۶۰ به تصویب رسیده، و قانون مالیات‌های مستقیم شش سال از آن جدیدتر است. به این ترتیب حتی اگر بند ۲ ماده ۱۱ قانون دیوان عدالت اداری واقعاً

تعارض دو قانون باید به سود قانون جدید حل می‌شد، یعنی قانون مالیاتی در چنان حالتی قانون دیوان عدالت را نسبت به این مورد خاص منتفی ساخته و قابلیت اجرائی را به خود اختصاص می‌داد.

عام و خاص

قاعده عام و خاص نیز در این مورد در جهت تأیید قانون مالیاتی عمل می‌کند زیرا به فرض که هیات عمومی شورای عالی مالیاتی را مصداق عبارت: «کمیسیون‌هایی مانند کمیسیون‌های مالیاتی» موضوع بند ۲ ماده ۱۱ قانون دیوان عدالت اداری بدانیم (که بنا به دلایل فوق چنین نیست) حتی در آن صورت هم هیات عمومی شورای اخص از «کمیسیون‌ها»ی مذکور در بند ۲ ماده ۱۱ می‌بود و طبیعی است که قانون عام (آن هم قانون عام سابق) نمی‌تواند قانون خاص (آن هم قانون خاص لاحق) را نقض کند.

موارد عفو مالیاتی در تاریخ معاصر سریلانکا

ترجمه و تلخیص از:
دکتر علی اکبر عرب مازار

عفو مالیاتی (TAX AMNESTY) یکی از اقدامات تاکتیکی دولت‌ها به منظور کاهش موارد گریز مالیاتی یا افزایش میزان وصولی است. عفو مالیاتی معمولاً به این شکل است که از مودیان خواسته می‌شود ظرف مهلت معینی درآمدهای اعلام نشده خود را ابراز دارند و مالیات متعلق را بپردازند. در مقابل به موجب عفو مالیاتی، چنین افرادی از پرداخت جریمه و زیان دیرکرد و تعقیب جزائی و امثال آن معاف خواهند بود و یا حتی ممکن است نرخ مالیاتی کمتر از معمول در حق آنان اعمال شود. عفو مالیاتی گاهی به این شکل است که مودیان مربوط می‌توانند درآمدهای پنهان داشته خود را در رشته‌های معین مورد نظر دولت سرمایه‌گذاری کنند و از ارفاق‌های قابل توجه مالیاتی برخوردار شوند. سری لانکا در دهه‌های اخیر چندین بار تجربه عفو مالیاتی را تکرار کرده که این موارد و نتایج آنها را نویسنده مقاله مورد تحلیل قرار داده است. وی (C.GASTON PERERA) از کارشناسان برجسته مالیاتی است که سال‌ها تجربه کار اجرایی، پژوهشی و مشاوره‌ای در دو کشور هند و سری لانکا را داشته و مدتی نیز مشاور دبیرخانه جامعه کشورهای حوزه کارائیب بوده است.

سال ۱۹۶۴

عفو مالیاتی نخست در سال ۱۹۶۴ توسط دکتر N.M.Perera وزیر دارائی کابینه ائتلافی وقت اعلام شد. مودیان دعوت شدند که درآمدهای پنهان داشته خود را ظرف سه ماه نزد مراجع مالیاتی ابراز دارند و مالیاتی به نرخ مقطوع $\frac{1}{3}$ درصد بپردازند، بی‌آنکه جریمه یا پرداخت‌های اضافی دیگری به آنان تعلق گیرد. دولت از این کار هدف کاهش موارد گریز و ترفند مالیاتی و همچنین از میان برداشتن زمینه‌های اقتصاد پنهان و غیررسمی^(۱) را دنبال می‌کرد که مانعی در راه اصلاح سیستم مالیاتی به شمار می‌رفت.

سازمان مالیاتی کشور کوشش بسیاری در راه توفیق این اقدام مبذول داشت و فعالیت تبلیغاتی دامنه‌داری را به عمل آورد. اما نتیجه حاصل یک ناکامی بزرگ به شمار می‌رفت. برآورد اولیه درآمد ناشی از این عفو مالیاتی قریب ۴۳ میلیون روپیه سری لانکا بود و از این

طراحان سیاست مالی در کشورهای جنوب آسیا به طور اعم و در سریلانکا بالاخص، دل‌بستگی زیادی به عفو مالیاتی نشان می‌دهند و این در حالی است که چنین سیاستی در جهان امروز مردود شناخته شده و بسیاری آن را ناقض عدالت مالیاتی، مغایر با روحیه تمکین مودیان و تضعیف‌کننده اعتبار سازمان مالیاتی می‌دانند. آنچه بیشتر مایه شگفتی است اصرار و مداومت این کشورها در تکرار موارد عفو مالیاتی است که در عین روبرو شدن با ناکامی‌های متوالی دست از ادامه آن برنمی‌دارند.

مراحل عفو مالیاتی

عفوهای مالیاتی اعلام شده در سری لانکا را می‌توان به سه مرحله به شرح زیر تقسیم کرد:

مرحله نخست: سال‌های ۱۹۶۴ تا ۱۹۷۰

در این مرحله سه بار عفو مالیاتی اعلام شد که دو مورد آن تحت نفوذ باورهای اصلاحی جناح چپ حاکم عملی گشت، ولی مورد سوم یعنی عفو مالیاتی سال ۱۹۶۵ چنین حالتی را نداشت.

۱. منظور آن نوع فعالیت‌های اقتصادی است که دور از چشم حکومت انجام می‌پذیرد و در نتیجه از دید مالیات نیز پنهان می‌ماند. این نوع اقتصاد را اقتصاد سیاه، اقتصاد سایه، اقتصاد نقدی، و اقتصاد زیر زمینی نیز می‌نامند. معاملات نقد عامل مهمی در این نوع از اقتصاد به شمار می‌رود.

برآورد فقط حدود ۱۶/۷ درصد آن وصول شد و تنها ۷۸ مؤدی گریخته از مالیات این دعوت را اجابت کردند.

سال ۱۹۶۵

شرایط عفو مالیاتی سال ۱۹۶۵ که به فاصله یک سال از عفو نخست اعلام شد از هر جهت مشابه عفو سال ۱۹۶۴ بود و یگانه تفاوتی که با آن داشت این بود که مهلت سه ماهه به دو ماه تقلیل یافت. دست بر قضا این یک مورد عفو نتایج بسیار مطلوبی به بار آورد

چنان که میزان وصولی بر اثر آن به سه برابر تخمین اولیه بالغ شد. اما این یک حالت استثنائی بود که دیگر هیچگاه تکرار نشد. علت موفقیت را باید در وقایع سیاسی آن زمان جستجو کرد. در سال ۱۹۶۵ دولت

چپ‌گرای پیشین کنار رفته و دولت راست میانه بر سر کار آمده بود. صاحبان سرمایه امیدوار بودند که

سیاست‌های دولت تازه امکان فعالیت و بهره‌گیری بیشتری را برای آنان فراهم آورد.

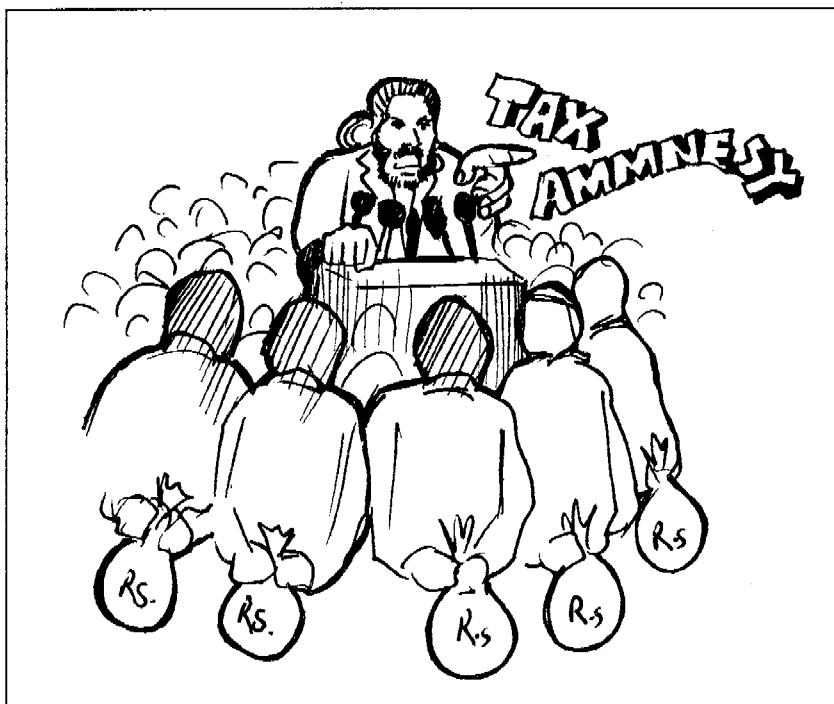
سال ۱۹۷۰

در این سال مجدداً دکتر پیرا به مقام وزارت دارائی رسید و عفو مالیاتی جدیدی اعلام داشت. این بار عفو مالیاتی با اقدام دیگر دولت پیوند داده شد، به این ترتیب که اعلام شد اسکناس‌های درشت ۵۰ روپیه و ۱۰۰ روپیه سری‌لانکائی باید به بانک‌ها سپرده و از دور خارج شود. وجوهی که به این ترتیب در بانک تودیع می‌شد باید ظرف یک ماه به اطلاع مراجع مالیاتی می‌رسید و اگر متضمن درآمدهای مشمول مالیات پنهان نگاه داشته شده بود، رقمی معادل ۵۰ درصد وجوه سپرده و یا ۳۳٪ درصد درآمدهای اعلام نشده به سود دولت کسر می‌شد و در مقابل مودیان از هرگونه مجازات، جریمه یا

تعقیب دیگری مصون بودند.

از آنجا که اقتصاد غیررسمی وزیر زمینی گسترده کشور به طور عمده با استفاده از همین اسکناس‌های درشت جریان داشت، فکر دولت در جمع‌آوری آنها کاملاً درست به نظر می‌آمد، ضمن این که جریان تودیع آن اسکناسها در بانک وسیله‌ای برای کشف درآمدهای پنهان از دید مالیاتی نیز به شمار می‌رفت. با پیوند این دو جریان به یکدیگر انتظار می‌رفت نتایج درخشانی عاید شود. اما آنچه به وقوع پیوست درست بر خلاف انتظار بود. اکثر مودیانی که ممکن بود با

سپردن وجوه خود به بانک کشف شوند و ناچار از پرداخت مالیات ۳۳٪ از درآمد فوق‌گرددند، به موسسات خصوصی و حتی دولتی که دریافتی نقدی روزانه آنها زیاد است مراجعه نمودند و پول‌های درشت خود را با متصدیان آنها مبادله کردند. از بین کسانی که فرصت یا امکان چنین کاری را پیدا نکردند، بعضی‌ها حتی دست به امحاء اسکناس‌های خود



زدند. به طور کلی دولت توفیق چندانی حاصل نکرد، اما طبیعی بود که جریانی به این عظمت بروز آشگفتی‌های اقتصادی و نابسامانی معاملات را در پی داشته باشد.

مرحله دوم: سال‌های ۱۹۷۰ تا ۱۹۸۹

طی این دوران فقط یک مورد عفو مالیاتی اعلام شد و آن در سال ۱۹۷۸ بود. از مودیان گریخته از مالیات خواسته شد درآمد مشمول مالیات پنهان کرده خود را ظرف چهار ماه در بانک پس‌انداز ملی سپرده‌گذارند که در این صورت درآمد مربوط به نرخ ۳۰ درصد مشمول مالیات تلقی می‌شد، بی‌آن‌که پرداخت دیگری یا جریمه‌ای در کار باشد. در این زمان سریلانکا برنامه‌های سوسیالیستی را رها کرده و گام در راه اقتصاد آزاد نهاده بود. در عین حال اقتصاد زیرزمینی نیز همچنان به حیات خود ادامه می‌داد و موجودیت آن به عنوان یک

حقیقت تلخ پذیرفته شده بود. این است که نحوه عمل وزیر دارائی وقت (R.de Mel) با دفعات قبل تفاوت می‌کرد. عفو مالیاتی جدید در عین حال جنبه اقتصادی نیز داشت و هدف این بود که سرمایه‌های به کار افتاده در اقتصاد زیرزمینی به مجاری سالم تری کشانیده شود. اما این بار از نشر هرگونه آمار و اطلاعاتی در باب نتایج عفو مالیاتی جلوگیری شد که به همین سبب نمی‌توان اظهار نظر مستندی درباره آن به عمل آورد.

مرحله سوم: سالهای ۱۹۸۹ تا ۱۹۹۳

عفوهای مالیاتی که طی این دوران اعلام شد از چند جهت با یکدیگر مشابهت داشتند: همه آنها در فواصل تقریباً منظم پشت سرهم اعلام شدند، همگی ناکام ماندند، و در کلیه آنها شرایط سخاوتمندانه‌ای اعلام شد که هر بار نسبت به بار قبلی بر میزان ارفاق افزوده می‌شد.

ظرف این دوره تقریباً هر ساله هنگام طرح لایحه بودجه سخنرانی‌هایی به عمل می‌آمد و در تمام آنها اعلام می‌شد که عفو مالیاتی برای آخرین بار داده می‌شود و این آخرین فرصت برای مودیان گریخته از مالیات است، به نحوی که این اظهارات دیگر به شوخی گرفته می‌شد. موارد عفو مالیاتی این دوره عبارت بودند از:

۱. عفو سال ۱۹۸۹ - از مالیات‌گريزان خواسته شد درآمدهای پنهان کرده خود را ظرف دو ماه در بانک پس انداز ملی سپرده گذارند، که در این صورت درآمد مربوط به نرخ ۲۰ درصد مشمول مالیات تلقی می‌شد و از جهات دیگر مودیان بخشوده شناخته می‌شدند.

۲. عفو سال ۱۹۹۰ - این عفو نظیر مورد فوق بود با این تفاوت که نرخ مالیاتی ۲۰ درصد به ۱۰ درصد کاهش داده شد.

۳. عفو سال ۱۹۹۲ - این بار از مودیان متخلف خواسته شد که درآمدهای پنهان کرده خود را صرف ساختن بناهای مسکونی و تجاری کنند و در این صورت درآمد آنها از مالیات معاف می‌گردید. مهلت اعطا شده در این عفو مالیاتی ۲۷ ماه بود.

۴. عفو سال ۱۹۹۳ - این مورد به درآمدهای پنهان کرده‌ای مربوط بود که مودیان در حساب‌های بانکی خارج نگاهداری

می‌کردند. اگر این افراد ظرف ۱۸ ماه از تاریخ عفو موجودی خود را به یک حساب ارزی در بانک‌های داخلی سپرده می‌نهادند از پرداخت مالیات معاف می‌شدند.

در هیچ یک از این موارد موفقیت محسوسی به دست نیامد و نتایج حاصل چه از نظر تعداد مودیان استقبال‌کننده از عفو اعلام شده، و چه از جهت درآمدهای مخفی ابراز شده کاملاً مایوس‌کننده بود. طبق برآورد کارشناسان حجم اقتصاد زیرزمینی سری لانکا حدود ۱۵ میلیارد روبیه سریلانکائی برآورد می‌شد، حال آن‌که فرضاً در سال ۱۹۹۰ جمع درآمدهای پنهان تودیع شده در بانک‌ها فقط به حدود ۴۰ میلیون روبیه می‌رسید.

چنان‌که دیده می‌شود در این عفوهای مالیاتی مرتباً از نرخ مالیات قابل اعمال کاسته می‌شود، چنان‌که از ۳۳٪ درصد به ۲۰ درصد سپس به ۱۰ درصد و در نهایت به صفر می‌رسد؛ و بعکس مهلت‌های اعطائی به مالیات‌گريزان متدرجاً زیادتر می‌شود، چنان‌که به ۱۸ ماه و ۲۷ ماه نیز بالغ می‌گردد. آثار مخرب چنین عفوهای تا آنجا رسیده که عملاً مودیان وظیفه نگاهداری دفاتر و مدارک مالیاتی را به دست فراموشی سپردند و همراه آن از نقش و اعتبار سازمان سنتی مالیاتی نیز کاسته شد.

**طراحان سیاست مالی در کشورهای جنوب آسیا
دلبستگی زیادی به عفو مالیاتی نشان می‌دهند و این
در حالی است که چنین سیاستی در جهان امروز
مردود شناخته شده و بسیاری آن را ناقض عدالت
مالیاتی، مغایر با روحیه تمکین مالیاتی مودیان، و
تضعیف‌کننده اعتبار سازمان مالیاتی می‌دانند.**

نکته دیگر این که عفوهای مالیاتی مذکور غالباً با فرض‌های غیرواقعیانه همراه بودند. یکی از این فرض‌ها آن بود که تصور می‌شد سوداگران اقتصاد زیرزمینی درآمدهای خود را همواره به نقد نگاه می‌دارند تا در فاصله کوتاهی بتوانند آن را به بانک بسپارند.

در مجموع تجربه عفوهای مالیاتی نه تنها در سری لانکا بلکه در کشورهای دیگر نیز غالباً ناموفق بوده است. هند صحنه دیگری برای این آزمایش‌های ناموفق بوده است. این کشور یک سلسله عفوهای مالیاتی تحت عنوان «طرح‌های افشاء داوطلبانه» اجرا کرد که واکنش مودیان ذینفع در برابر اغلب آنها منفی بوده است. ارگان دولتی معروف به کمیته وانچوکه بررسی پیرامون اقتصاد زیرزمینی را برعهده دارد در گزارش خود پیرامون سه تجربه نخست این طرح‌ها اظهار داشته است که مجموع درآمدهای ابراز شده براساس طرح‌های مذکور طی یک دوره ۱۵ ساله فقط به ۲۶۷۰ میلیون روبیه هندی بالغ شده، که این حتی نسبت به معتدل‌ترین برآوردها رقم بسیار ناچیزی را تشکیل می‌دهد.

دلایل ردّ عفو مالیاتی

دلایلی که بر نفی مقوله عفو مالیاتی ارائه می شود کاملاً قانع کننده است، از آن جمله این که:

اولاً عفو مالیاتی نه تنها مودی مالیات گریز را از مجازات مصون می دارد، بلکه مزیت دیگری را نیز به وی اعطاء می کند که همانا پرداخت کمتر مالیات است. فرض کنید سه مودی با درآمد مساوی ۱۰۰۰۰۰ روپیه سری لانکا وجود دارند که هر

چهار نفر بابت این درآمد خود مشمول نرخ مالیاتی ۴۰ درصد هستند. آنگاه فرض کنید که:

- مودی نخست درآمد خود را به موقع اظهار می دارد؛

- مودی دوم از تسلیم اظهارنامه خودداری می کند و در نتیجه

براساس ماده ۱۲۴ قانون مالیاتی سری لانکا علاوه بر پرداخت مالیات

ملزم به تادیه جریمه مرکبی معادل ۸۲۰۰۰ روپیه سری لانکائی می شود؛

- مودی سوم نیز

همانند مودی دوم از اظهار

درآمد خودداری می کند

اما در مراحل بعدی از عفو

مالیاتی استفاده می کند و

فقط مالیات اصلی خود را

به نرخ ۱۰ درصد

می پردازد.

آنگاه جدول مقایسه

مالیات و جریمه پرداختی و درآمد خالص این سه نفر به قرار زیر خواهد بود:

مالیات	جریمه	درآمد خالص	مودی
۴۰	-	۶۰	مودی اول
۴۰	۸۲	-۲۲	مودی دوم
۱۰	-	۹۰	مودی سوم

دولت سری لانکا تنها در پنجساله ۱۹۸۹-۹۳ چهار بار عفو مالیاتی اعلام کرد و در همه آنها اظهار داشت که این آخرین فرصت برای مودیان گریخته از مالیات است. در هیچ یک از این موارد موفقیت محسوسی به دست نیامد و نتایج حاصل چه از نظر تعداد استقبال کنندگان و چه از جهت میزان درآمدهای مخفی ابراز شده کاملاً مایوس کننده بود.

گذارد.

و بالاخره وجود سنت عفو مالیاتی مودیان را به وادی دیگری

می کشاند و از اعتبار مرجع مالیاتی می کاهد.

اما در کنار این استدلالات که همگی به زیان عفو مالیاتی هستند، از

نظر سیاست گذاران مالی منافی نیز بر این شیوه بازاست. این منافع که

در بحث های تئوریک بر

آنها تکیه می شود به شرح

زیرند:

- دولت به هر تقدیر

خواهد توانست از این

طریق بخشی از مالیات از

دست رفته را بازیابی کند.

- درآمدهای پنهان با

این تدبیر از جریان اقتصاد

زیرزمینی خارج شده و در

اقتصاد آشکار به گردش

می افتد.

- عفو مالیاتی مؤید

عملگرایی و واقع بینی است و به منزله پذیرش واقعیت اقتصاد

زیرزمینی و تعدیل نسبی آن است.

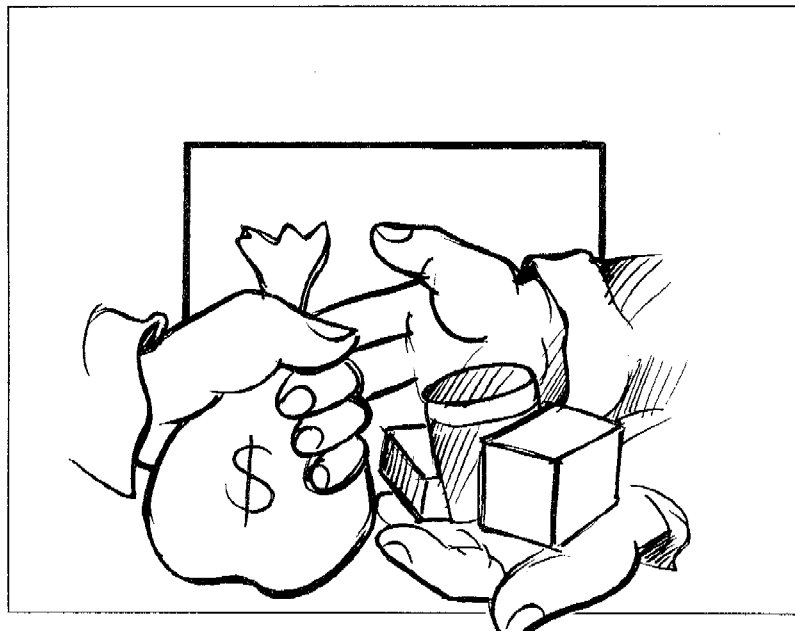
اما این باورها کمتر جامه تحقق پوشیده است. تجربه کشورهای

مانند سری لانکا و هند که بارها عفو مالیاتی را آزموده اند و تقریباً در

همه موارد با نا کامی روبرو شده اند، بی فایده بودن این شیوه را ثابت

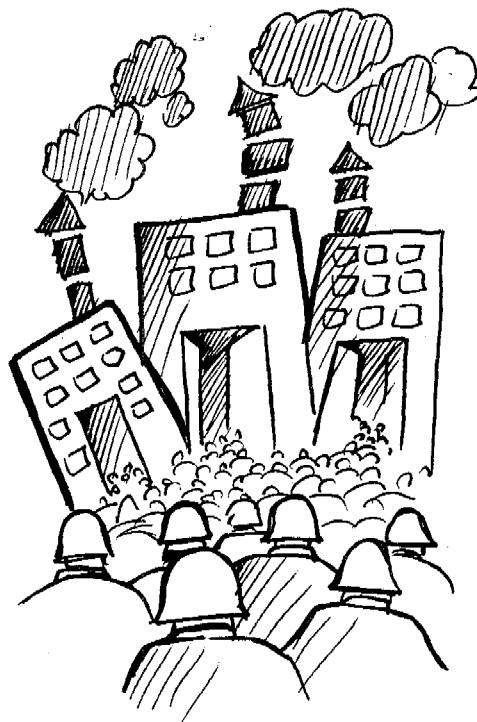
می کند، چنان که در همین کشورها گروهی از صاحب نظران مالیاتی

قائل به لزوم ترک این تجربه مکرر گردیده اند. □



معافیت‌ها و هزینه‌ها در ارتباط با مزایای غیرنقدی کارگران

محمدحسین سیدزمانی



درآمدها مقرر شده است (ماده ۹۱). آنچه مورد بحث ما است یکی از فقرات مربوط به معافیت‌های نوع اخیر است که ضمن بند ۸ ماده ۹۱ به شرح زیر بیان شده است:

«۸- مسکن و آگذاری در محل کارگاه یا کارخانه جهت استفاده کارگران و خانه‌های ارزان قیمت سازمانی در خارج از محل کارگاه یا کارخانه که مورد استفاده کارگران قرار گیرد و همچنین سایر مزایای غیرنقدی پرداختی به آنها و یا وجوهی که تحت عنوان ایاب و ذهاب یا تغذیه دریافت می‌دارند».

بنابراین بررسی حاضر اصولاً به حقوق‌گیرانی که برحسب قانون کارگر شناخته می‌شوند راجع است. بند ۸ فوق مشتمل بر مزایای زیر است: ۱. استفاده از مسکن متعلق به کارفرما، ۲. سایر مزایای غیرنقدی، و ۳. وجه نقد دریافتی بابت ایاب و ذهاب و تغذیه. مورد یکم و دوم ماهیت واحدی دارند و هر دو جزء مزایای غیرنقدی به شمار می‌روند. نتیجه این که بنابه تصریح این بند از ماده ۹۱:

اولاً هرگونه مزایای غیرنقدی پرداختی به کارگران از مالیات بر درآمد حقوق معاف است و از آنجا که عبارت «سایر مزایای غیرنقدی» جنبه عموم و اطلاق دارد، معافیت مورد بحث را می‌توان شامل هر دو نوع مزایای غیرنقدی مستمر و غیرمستمر دانست. ثانیاً دو نوع خاص و معین از مزایای دریافتی کارگران یعنی حق ایاب و ذهاب و تغذیه نیز از مالیات معاف شناخته شده است.

همان گونه که می‌دانیم، مقررات فصل سوم از باب سوم قانون مالیات‌های مستقیم «درآمد حقوق» یا «درآمد مشمول مالیات حقوق» را به دو بخش اصلی حقوق و مزایا تقسیم کرده و مزایا را نیز شامل دو نوع مستمر و غیرمستمر دانسته است. برحسب قاعده مقرر در همین فصل، درآمدهای مورد بحث در حالت ناخالص خود یعنی قبل از وضع کسور، اما بعد از کسر معافیت‌های مقرر، مشمول مالیات می‌باشد. از

طرفی مزایای حقوق‌گیران به دو نوع نقدی و غیرنقدی نیز تقسیم می‌شود، که در مورد دو فقره از مصادیق مزایای غیرنقدی (مسکن و اتومبیل) ضوابط خاص محاسبه و تقویم بیان شده و سایر مزایای غیرنقدی «معادل قیمت تمام شده برای پرداخت کننده حقوق» ملاک محاسبه شناخته شده است. (مواد ۸۲ و ۸۳).

معافیت‌ها

معافیت مالیاتی درآمد حقوق - که مقررات آن به طور عمده در همان فصل سوم باب سوم قانون بیان شده - به دو گروه اصلی تقسیم می‌شود. نخست معافیت ناظر بر مبلغ درآمد سالانه حقوق صرف نظر از نوع خاص درآمد یا وضعیت حرفه‌ای و شخصی و اوضاع و احوال حقوق‌گیران (ماده ۸۴). گروه دوم معافیت‌هایی است که با عنایت به وضعیت و حرفه حقوق‌گیران یا انواع خاص

مشکل اجرایی

در عمل پذیرش این معافیت از سوی برخی از مراجع تشخیص با مشکل مواجه می‌شود. به نظر می‌رسد این عدم تمایل مراجع مالیاتی در قبول معافیت مورد بحث ناشی از روش کارفرمایانی باشد که می‌کوشند حقوق اصلی و مزایای نقدی کارگران را در سطح متعادلی نگاه دارند و رضای خاطر آنان را با پرداخت مزایای غیرنقدی بیشتر جلب کنند. ظاهراً چنین نحوه عملی می‌تواند برای هر دو سوی رابطه نافع باشد؛ کارفرما، حقوق کمتری برعهده گرفته و از بار آن نوع تعهدات قانونی که با میزان حقوق کارگران رابطه مستقیم دارد کاسته است، و در مقابل کارگران در صورت استفاده از مزایای غیرنقدی مالیات کمتری خواهند پرداخت. در این میان سهم درآمدهای مالیاتی نقصان می‌یابد و همین نکته می‌تواند درجه پذیرش مراجع مالیاتی نسبت به این گونه معافیت را محدود سازد.

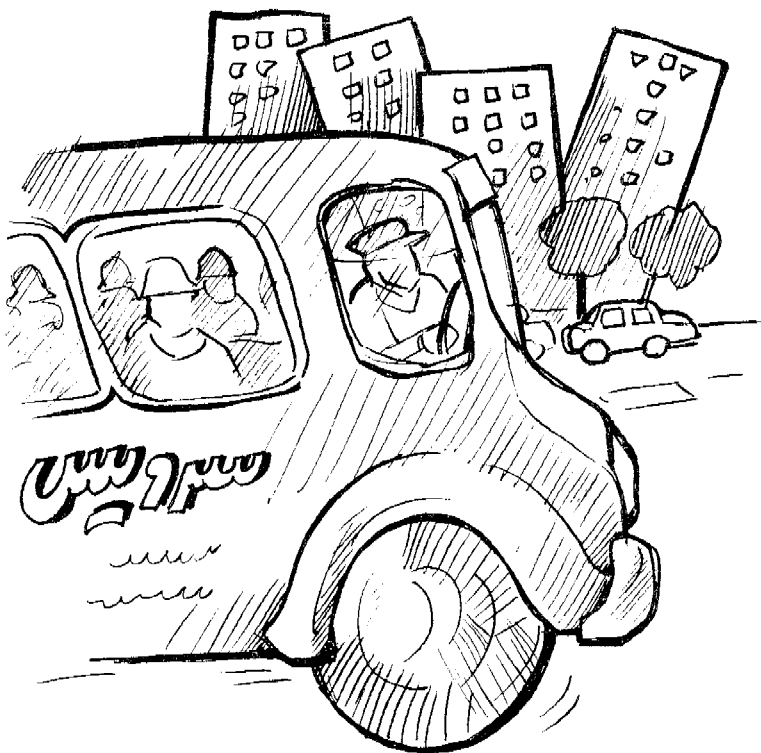
راه حل حقوقی

پس از ذکر مقدمه فوق نخستین پرسشی که به ذهن خطور می‌کند این است که اگر مراجع مالیاتی از قبول این گونه معافیت ابا

کنند، آیا کار ایشان از جهت حقوقی موجه است؟ پاسخ به این سؤال برحسب این که شیوه استدلال و تلقی ما از اصول حقوقی - و به طور خاص برخورد ما از حیث نحوه تفسیر قانون مالیاتی - چگونه باشد، ممکن است

تفاوت کند. هرگاه تابع روشی باشیم که در اکثر موارد متون قانونی را صرفاً بر اساس عبارات آن قابل تعبیر می‌داند، تصور نمی‌رود بتوان پاسخ مثبتی به سؤال مذکور داد. بند ۸ ماده ۹۱ مزایای غیرنقدی کارگران را بدون هیچ قید و شرطی از مالیات معاف شناخته و بنابراین به هر میزان که چنین مزایایی تعلق گیرد از مالیات معاف خواهد بود.

همین روش استدلال و تفسیر مبتنی بر عبارات دقیق قانون مالیاتی که در ایران غالباً مورد عمل و تبعیت است، مدت‌ها در بسیاری از کشورهای دیگر جهان نیز رایج بوده است. اما به تدریج پاراهای اصول معین در عالم تفسیر و تعبیر قوانین مالیاتی کشورهای پیشرفته راه یافته که نحوه تفکر در این خصوص را



به تدریج پاره ای اصول معین در عالم تفسیر و تعبیر قوانین مالیاتی کشورهای پیشرفته راه یافته که نحوه تفکر در این خصوص را تغییر داده است. یکی از این اصول، اصل یا قاعده «ماهیت فوق شکل» است.

تغییر داده است.^(۱) یکی از این اصول، اصل یا قاعده «ماهیت فوق

شکل» است. مفهوم این قاعده آن است که اگر معامله یا ترتیبات معینی حادث شود که از حیث صورت و شکل قانونی مصداق عنوان حقوقی معینی باشد، ولی در ماهیت و بطن امر از حقیقت دیگری حکایت کند، در آن صورت باید آن ظاهر حقوقی را کنار نهاد و ماهیت مسأله را ملاک

داوری دانست.

البته این یک بیان ابتدائی و پرداخت نشده قاعده مذکور است و کاربرد آن در دنیای مالیاتی مستلزم شرایط و ظرافت‌های بسیاری می‌باشد. از جمله توجه به هدف ترتیب دهندگان این اشکال صوری حائز کمال اهمیت است. معمولاً چنین هدفی باید حتماً جنبه مالیاتی داشته باشد یعنی باید ثابت شود که یگانه منظور و یا مهم‌ترین منظور آنان اجتناب از پرداخت مالیات بوده است. به اصطلاح باید چنین اقداماتی به عنوان یک ترفند قانونی مالیاتی تلقی شود تا بتوان معاملات و اقدامات ظاهراً صحیح و مبتنی بر قانون اشخاص را به کناری نهاد و حالت دیگری را به جای آن فرض کرد و ملاک

۱. مقاله «تفسیر قوانین مالیاتی» در همین شماره مجله مالیات ملاحظه شود.

تصمیم‌گیری قرار داد.

در قضیه‌ای که از آن بحث کردیم از طرفی مشکل بتوان ثابت کرد که مهم‌ترین انگیزه پرداخت‌کننده حقوق کاستن از بار مالیاتی بوده است و از سوی دیگر هنوز این‌گونه اصول مودرن تفسیر قوانین مالیاتی به کشور ما راه نیافته است.

این نحوه عمل کارفرمایان پذیرش هزینه از سوی جمعی از مراجع مالیاتی را با اشکال مواجه می‌سازد، زیرا تناسب بین حقوق اصلی و این‌گونه مزایا را برهم می‌زند. به عبارت دیگر در حالت عادی انتظار نمی‌رود که در کنار حقوق اصلی مشخص و محدود، مزایای غیرنقدی یا پاداش به میزان بالنسبه قابل توجهی - آن هم به دفعات - پرداخت شود.

در این مقام اشاره به یک نکته ضرورت دارد و آن این که فقرات الف و ب بند ۲ ماده ۱۴۸ فی‌نفسه سقف معینی را برای هیچ یک از مزایای مورد بحث منظور نداشته‌اند اما لزوم احراز تناسب بین

هزینه‌های استخدامی به طور کلی (و از جمله مزایای غیرنقدی و پاداش) با خدمات کارکنان ضمن عبارات بند ۲ قید شده و این بند ناظر بر هر دو فقره الف و ب می‌باشد.

باید روشی یکسان و فراگیر اتخاذ شود و بویژه مودیان تکلیف خود را بدانند و تابع رفتارهای گوناگون نشوند.

فقد ضوابط

به فرض که قرار باشد در بررسی میزان هزینه قابل قبول به بند ۲ ماده ۱۴۸ استناد کنیم که می‌گوید: «هزینه‌های استخدامی متناسب با خدمت کارکنان براساس مقررات استخدامی موسسه» و بخواهیم تعیین کنیم که فرضاً مزایای غیرنقدی پرداخت شده با خدمت کارکنان متناسب است یا خیر، در آن صورت حداقل لازم است:

اولاً. این کار به طور منظم و در همه موارد انجام شود، نه این که جمعی به آن پای بند و گروه دیگر فارغ از آن باشند و مودی نیز تکلیف خود را نداند.

ثانیاً. حد و مرز و شرایط این قاعده باید با صدور بخشنامه یا رای هیات عمومی شورای عالی مالیاتی روشن شود و به سلیقه‌های شخصی محول نگردد.

چنین اقداماتی در مورد بخش اول بحث ما یعنی معافیت‌هایی که بالاتر اشاره شد، نیز حائز ضرورت است. باید معین شود که آیا عبارات متن قانون (فرضاً بند ۸ ماده ۹۱) ملاک قضاوت است و در نتیجه هرگونه مزایای غیرنقدی کارگران از مالیات معاف می‌باشد، و یا این که سازمان مالیاتی ما میل دارد اصول جدیدی نظیر اصل ماهیت فوق شکل را در بحث تفسیر و تعبیر قوانین مالیاتی وارد کند، و در صورت اخیر چه حدود و ثغوری باید برای آن معین شود. در یک کلام باید روشی یکسان و فراگیر اتخاذ گردد و بویژه مودیان تکلیف خود را بدانند و تابع رفتارهای گوناگون نشوند. □

بُعد هزینه‌ای قضیه

حقوق و مزایای دریافتی کارگران از نظر کارفرما نوعی هزینه به شمار می‌آید که طبعاً متوقع است در محاسبه مالیات بر درآمد وی مورد قبول قرار گیرد و به

حساب گرفته شود. مواد ۱۴۷ و ۱۴۸ قانون مالیات‌های مستقیم حدود و ثغور هزینه‌های قابل قبول و انواع آنها را معین کرده‌اند. بند ۲ ماده ۱۴۸ به طور خاص به هزینه‌های استخدامی راجع است که حقوق و مزایای کارگران را نیز دربرمی‌گیرد. این بند به نوبه خود چند جزء دارد که بند الف و بخشی از بند ب آن به بحث ما مرتبط است:

«ماده ۱۴۸. هزینه‌هایی که حائز شرایط مذکور در ماده فوق می‌باشد به شرح زیر در حساب مالیاتی قابل قبول است:
...۱

۲. هزینه‌های استخدامی متناسب با خدمت کارکنان براساس مقررات استخدامی موسسه به شرح زیر:

الف. حقوق یا مزد اصلی و مزایای مستمر اعم از نقدی یا غیرنقدی (مزایای غیرنقدی به قیمت تمام شده برای کارفرما).

ب) مزایای غیرمستمر از قبیل پاداش، عیدی، اضافه کار، هزینه سفر و فوق العاده مسافرت...»

از این موارد آنچه به طور خاص با مشکل روبرو می‌شود مزایای غیرنقدی است که در بند الف صریحاً از آن نام برده شده و بند ب نیز می‌تواند مزایای غیرنقدی دارای جنبه غیرمستمر را در برگیرد. چنان که بالاتر اشاره شد کارفرما ممکن است کمبود حقوق کارگران را با واگذاری این‌گونه مزایا جبران کند تا ضمن جلوگیری از موانع و دشواری‌های مربوط به افزایش حقوق، از معافیت مالیاتی به نفع حقوق بگیران خود بهره جوید. البته پاداش نقدی نیز وسیله دیگری برای این‌گونه جبران کمبود حقوق به شمار می‌رود زیرا با این که فرض بر غیرمستمر بودن آن است، ممکن است کراراً پرداخت شود، چنان که کم و بیش جنبه کمک حقوق معمولی کارگران را پیدا کند.

بررسی تحلیلی و تطبیقی پیرامون قراردادهای جدید مالیاتی ایران

بخشی دوم



مقدمه

دکتر محمد توکل

اقتضای دیگری داشته باشد». مفهوم این عبارات آن است که جز در موردی که واژه واصطلاحی در متن قرارداد تعریف شده است، در سایر موارد هر یک از طرف‌های قرارداد اصطلاحات به کار برده شده در آن را بر پایه استنباط از قوانین مالیاتی داخلی خود تفسیر و اجراء خواهد کرد، مگر آن که عبارات قرارداد نحوه عمل دیگری را اقتضاء کند. این حکم قرارداد هر چند احتمال بروز اختلاف نظر را در بردارد، ولی در عین حال قاعده‌ای طبیعی است که در اکثر موارد گریزی از آن نیست.

اما در مورد اصل تعاریف که ضمن بند ۱ بیان شده مطالب زیر شایان توجه است:

۱- نخستین نکته قابل ذکر این است که تعاریف مندرج در قرارداد منحصر به موارد ذکر شده در ماده ۳ نبوده و برخی اصطلاحات دیگر نیز ضمن باقی مواد تعریف شده است. از آن جمله می‌توان به تعریف لفظ «مقیم» در بند ۱ ماده ۴، تعریف موسسه ثابت (یا چنان که در متن فارسی آمده، مقر دائم) در بند ۱ ماده ۵ و تعریف اموال غیرمنقول ضمن بند ۲ ماده ۶، اشاره کرد.

۲- علاوه بر این، عناوینی که کشورها ضمن ماده ۳ این گونه قراردادها تعریف می‌کنند منحصر به موارد مذکور در مدل OECD نبوده و عاقدین قرارداد مختارند که تعاریف عنوان‌های دیگری را نیز در همین ماده بگنجانند. از جمله رایج‌ترین این موارد افزوده، تعریف طرفین قرارداد است که در قرارداد الگوی ایران و قرارداد ایران و اوکراین نیز منظور شده است. در هر دوی این قراردادها تعریف راجع به ایران کوتاه و به شرح زیر است:

«عنوان جمهوری اسلامی ایران به معنی سرزمین‌های تحت

همان گونه که در شماره گذشته بیان داشتیم، در این اواخر تحرک بی‌سابقه‌ای در جهت عقد قراردادهای اجتناب از اخذ مالیات مضاعف و جلوگیری از گریز مالیاتی آغاز شده و شمار قابل توجهی از این گونه قراردادها با کشورهای مختلف به امضاء رسیده یا در جریان مذاکره است. این قراردادها قالب و ساختار مشترکی دارند که همانند بسیاری از کشورهای جهان از الگوهای بین‌المللی، بویژه کنوانسیون مدل سازمان همکاری و توسعه اقتصادی (OECD) اقتباس شده است. بنابراین ما نیز در بحث خود همان قالب و الگوی واحدی را که برای قراردادهای مورد بحث تهیه شده همراه با یکی از قراردادهای امضاء شده (قرارداد با اوکراین) برای بررسی خود انتخاب کردیم و مفاد آنها را در قیاس با کنوانسیون مدل OECD و تعدادی از قراردادهای منعقد بین کشورهای دیگر جهان مورد تحلیل قرار دادیم، بدین معنی که نخست ساختار کلی قراردادها را بیان داشتیم و سپس عنوان قرارداد، اشخاص حقیقی و حقوقی مشمول قرارداد، و مالیات‌های موضوع قرارداد را بررسی کردیم، و اینک ادامه بحث:

تعاریف (ماده ۳)

ماده ۳ از ۲ بند تشکیل شده که فرد فرد تعاریف ضمن بند ۱ آمده و سپس بند ۲ می‌گوید: «در اجرای این قرارداد توسط یک کشور متعاقد، هر اصطلاحی که ضمن قرارداد تعریف نشده دارای معنایی خواهد بود که به موجب قوانین همان کشور راجع به مالیات‌های موضوع قرارداد دارا می‌باشد، مگر آنکه سیاق عبارت

حاکمیت جمهوری اسلامی ایران است». اما تعریف مربوط به اوکراین مفصل‌تر و به نحو زیر است:

«عنوان اوکراین به مفهوم جغرافیائی عبارت است از قلمرو اوکراین، فلات قاره آن، و منطقه انحصاری (دریائی) اقتصادی آن؛ مشتمل بر هر منطقه خارج از دریای ساحلی اوکراین که طبق حقوق بین الملل به عنوان منطقه ای که حقوق اوکراین نسبت به بستر دریا و زیر خاک و منابع طبیعی آن قابل اعمال است، تعیین شده، یا در آینده تعیین شود».



در مورد این تعاریف چند نکته قابل توجه است:

الف. ظاهراً قبول یک تعریف مختصر از سوی طرف ایرانی به تقلید از قراردادهای مالیات مضاعف ایران با فرانسه و آلمان بوده است که سال‌ها قبل منعقد شده بود.

ب. در زمان حاضر رسم غالب بر این است که محدوده جغرافیائی قرارداد را با شرح و بسط بیشتری تعیین می‌کنند چنانکه در همین قرارداد، اوکراین چنین روشی را انتخاب کرده است. به عنوان نمونه‌های دیگر می‌توان به قرارداد انگلستان - ایالات متحده آمریکا و قرارداد ترکیه و انگلستان اشاره کرد (تاریخ شروع به اجرای اولی سال ۱۹۸۰ و از آن دومی ۱۹۹۳) در هر دو قرارداد - و بسیاری قراردادهای دیگر - از همین روش بیان تفصیلی قلمرو جغرافیائی پیروی شده است.

ج. اما در قراردادهای مالیات مضاعف ایران با هر دو کشور آلمان و فرانسه (مورخ سالهای ۱۹۶۸ و ۱۹۷۳) در تعریف ایران از اصطلاح territory استفاده شده، حال آن که در قراردادهای جدید مورد بررسی، این واژه به صورت جمع (territories) به کار رفته است. این لفظ در حالت مفرد به معنی مناطق آبی و خاکی تحت حاکمیت یک کشور به کار می‌رود و در همین کاربرد است که از آن به «قلمرو» تعبیر می‌شود. اما در حالت جمع کمتر به این معنی، و بیشتر به مفهوم مناطق، سرزمین‌ها، اراضی و امثال آن استعمال می‌شود. البته در متن فارسی در مقابل واژه مذکور از اصطلاح قلمرو استفاده شده، ولی همان گونه که قبلاً گفتیم در موارد بروز اختلاف متن انگلیسی قرارداد معتبر است و به همین سبب باید همین متن را ملاک قضاوت قرارداد.

د. آنچه به این برداشت کمک می‌کند اختلاف در چگونگی تعریف ایران و کشور طرف قرارداد است. در مورد طرف قرارداد محدوده جغرافیائی موافقتنامه به تفصیل تعریف شده و در مورد ایران از این کار خودداری شده است. همین اختلاف می‌تواند تصویری را پیش آورد و آن این که گویا طرف ایرانی نمی‌خواسته است منطقه فلات قاره‌اش مشمول قرارداد واقع شود. اگر چنین بوده آنگاه عدم مبادرت طرف ایرانی به تعریف تفصیلی محدوده جغرافیائی خود - به عکس

طرف خارجی - تا حدی می‌تواند موجه جلوه کند. قید «تأحدی» را به این خاطر افزودیم که حتی در این حالت هم ابهام ناشی از کاربرد لفظ territory به حالت جمع - به شرح مذکور در فوق - به حال خود باقی می‌ماند. به عبارت دیگر دقیقاً معلوم نمی‌شود که منظور از «سرزمین‌ها» (به حال جمع) چیست حال آن که اگر همین واژه به حالت مفرد به کار می‌رفت تکلیف قضیه روشن بود.

ه. اما باید دید آیا واقعاً طرف ایرانی نمی‌خواسته است قرارداد بسته شده، مناطقی مانند فلات قاره و مناطق مجاور دریائی کشور را در برگیرد؟

توضیحاً یاد آور می‌شود که پس از شروع دریا تا مقدار معینی از آب‌های ساحلی جزء قلمرو اصلی و تحت حاکمیت کامل کشور به شمار می‌رود و این آب‌ها در ردیف آب‌های داخلی (مانند رودها و دریاچه‌های داخلی) محسوب می‌شوند. اما پس از این آب‌های سرزمینی (territorial sea) کشور ساحلی نوعی حق بهره‌برداری انحصاری نسبت به منابع کف و زیر کف دریای بعدی را نیز دارا می‌باشد، که این منطقه را فلات قاره می‌نامند. در این ناحیه حاکمیت کامل دولت ساحلی برقرار نیست و فرضاً نمی‌تواند از عبور کشتی‌ها در آن جلوگیری کند. علاوه بر این دولت ساحلی می‌تواند یک منطقه اقتصادی به منظور خاص (مثلاً برای ماهیگیری) در بخشی از دریا بعد از خاتمه دریای سرزمینی داشته باشد.

آنچه به آن territory یا قلمرو می‌گویند به طور کامل بر مناطق خشکی، آب‌های داخلی، و دریای سرزمینی محاور ساحل یک کشور قابل اطلاق است. و رابطه کشور ساحلی با فلات قاره و منطقه اقتصادی را می‌توان به یک حق استفاده انحصاری تعبیر کرد و نه

حاکمیت. کما این که در تعریف اوکراین به مفهوم جغرافیائی کلمه، ابتدا به قلمرو اوکراین اشاره شده و سپس فلات قاره و منطقه اقتصادی به دنبال آمده است. به عبارت دیگر فلات قاره و منطقه اقتصادی چیزی غیر از قلمرو تلقی شده است.

با این توضیحات اکنون به پرسش خود باز می‌گردیم. آیا طرف ایرانی واقعاً نمی‌خواسته است فلات قاره خود را - بر خلاف طرف قرارداد - مشمول موافقتنامه اجتناب از اخذ مالیات مضاعف قرار دهد؟ یادآور می‌شود که ایران در فلات قاره خلیج فارس بسیار فعال، و سطح عملیات اقتصادی در این ناحیه کاملاً گسترده است. آیا ایران نمی‌خواهد قوانین مالیاتی خود را تحت شرایطی شامل این گونه فعالیت‌ها نماید، در حالی که به شهادت همین تعریف مربوط

به اوکراین، و صدها قرارداد مالیاتی دیگر، این کاری است که بسیاری از دولت‌های ساحلی جهان انجام می‌دهند؟

اما اگر مالیات ایران را شامل فلات قاره نیز بدانیم، در آن صورت می‌توان پرسید عدم تعمیم قراردادهای مالیاتی مورد بحث بر این منطقه از چه مصلحتی ناشی می‌شود؟

ز. فرض دیگر این است که اساساً چنین قصدی در بین نبوده و طرف ایرانی نمی‌خواسته است منطقه فلات قاره را استثناء کند.

اگر چنین باشد و استدلال فوق در باب عدم شمول تعریف مربوط به ایران نسبت به فلات قاره نیز مورد قبول قرار گیرد، در آن صورت طبعاً مناسب خواهد بود که نسبت به اصلاح متن اقدام شود.

۳. یکی دیگر از اصطلاحاتی که تعریف آن (علاوه بر اصطلاحات موضوع ماده ۳ قرارداد مدل OECD) ذکر شده «دفتر ثبت شده» است. این اصطلاح از جمله در مواد ۱۵ و ۲۲ قرارداد به کار رفته است که در مورد اول درآمد استخدامی کارکنان کشتی‌ها، هواپیماها، و وسائط نقلیه زمینی و راه آهن مطرح است و در دومی، مالیات بر سرمایه متشکل از همین نوع وسایل مورد نظر می‌باشد. در این موارد مالیات کشوری که دفتر ثبت شده موسسات دارنده وسایل فوق در آنجا قرارداد، قابل مطالبه خواهد بود.

در تعریف دفتر ثبت شده گفته شده است که منظور دفتر

مرکزی ثبت شده برحسب قوانین کشورهای طرف قرارداد است. بنابراین واضح است که اگر موسسه حمل و نقل مربوط چندین دفتر ثبت شده داشته باشد فقط محل ثبت دفتر اصلی و مرکزی مورد نظر می‌باشد، و دیگر این که ثبت دفتر باید طبق قانون یکی از دو کشور طرف قرارداد - تحت عنوان دفتر مرکزی - صورت گرفته باشد.

۴. دو اصطلاح تعریف شده دیگر عبارتند از «شخص» و «شرکت». پیرامون این دو تعریف و مسائل مربوط به آنها در شماره قبلی مجله مالیات (صفحات ۱۱، ۱۲، و ۱۳) میسوطاً سخن گفتیم و در این مقام نیازی به تکرار نیست.

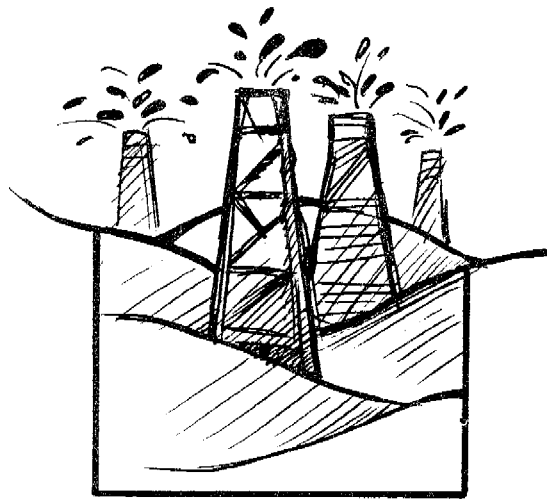
تعریف دیگر که از مدل OECD اقتباس شده راجع به مقوله‌ای

است تحت عنوان «enterprise» که در متن فارسی به «مؤسسه تجاری» تعبیر شده است. لازم به ذکر است که مفهوم دقیق این واژه از یک جهت مورد اختلاف است، و آن این که آیا موسسه انجام دهنده فعالیت اقتصادی و تجاری - مثلاً یک شرکت - enterprise به شمار می‌رود و یا نفس آن فعالیت است که مصداق این اصطلاح می‌باشد. باتوجه به همین ابهام و ناروشنی است که در متن قرارداد مدل OECD در واقع تعریفی از خود enterprise به عمل نیامده و



قراردادهای ایران نیز از همین روش تبعیت کرده‌اند، منتهی در زبان فارسی معادل دو پهلویی همانند enterprise نیافته‌اند و از ترکیب «موسسه تجاری» به جای آن بهره جسته‌اند. به هر تقدیر اصطلاح موسسه تجاری (همانند کلمه enterprise در اصل انگلیسی) تعریف نشده و فقط گفته شده است که موسسه تجاری آن است که توسط اشخاص مقیم یکی از دو کشور اداره می‌شود. بدیهی است که این تعریفی برای موسسه تجاری نیست و آنچه باید در نظر داشت این است که مفهوم وسیع کلمه را باید ملاک قرارداد، یعنی هر نوع کسب و کار اعم از آن که به شکل شرکت تجاری، شرکت مدنی، مشارکت، مالکیت و مسئولیت شخص حقیقی و غیره سازمان دهی شده باشد، از لحاظ این قراردادها یک «موسسه تجاری» تلقی می‌شود.

۶. اصطلاح دیگری که هم در قرارداد مدل OECD و هم در



قراردادهای ایران تعریف شده «حمل و نقل بین المللی» است. در قراردادهای ایران آمده است:

«اصطلاح حمل و نقل بین المللی به هرگونه حمل بوسیله کشتی، قایق، هواپیما، یا وسائط نقلیه زمینی و راه آهن اطلاق می شود که توسط موسسه تجاری یک کشور متعاقد صورت پذیرد، به استثنای مواردی که عملکرد کشتی، قایق، هواپیما یا وسیله

نقلیه زمینی یا راه آهن منحصراً بین مکان های واقع در کشور متعاقد دیگر انجام می شود».

این تعریف بویژه در ارتباط با ماده ۸ قرارداد صورت پذیرفته که متن آن از این قرار است:

«منافع حاصل توسط موسسه تجاری یک کشور متعاقد از عملیات حمل و نقل بین المللی قایق ها، هواپیما، یا وسیله نقلیه جاده ای و راه آهن، فقط در آن کشور مشمول مالیات خواهد بود».

هرگاه تعریف فوق و متن ماده ۸ توأم با تعریف موسسه تجاری کشور متعاقد و تعریف حمل و نقل بین المللی در متن قرارداد مدل OECD و همچنین همراه با مطالب مندرج در ماده ۴ پیرامون شخص مقیم یکی از دو کشور متعاقد، مورد بررسی قرار گیرد، نتایج زیر حاصل خواهد شد:

الف. قرارداد OECD حمل و نقل جاده ای و راه آهن را در بر ندارد و فقط شامل حمل و نقل آبی و هوایی می باشد. وضع قراردادهای مالیات مضاعف کنونی جهان از این حیث یکسان نیست. برخی از آنها حمل و نقل جاده ای و برخی دیگر علاوه بر آن حمل و نقل توسط راه آهن را نیز منظور داشته اند. اما اکثریت با قراردادهایی است که به تبعیت از قرارداد مدل OECD فقط حمل و نقل هوایی و آبی را ذکر کرده اند. از سوی دیگر قرارداد OECD مقرراتی پیرامون حمل و نقل از طریق سایر آبراهه ها (نظیر رودخانه ها) نیز پیش بینی کرده که قراردادهای ایران فاقد آن است.

ب. به موجب این قراردادها، مالیات بردرآمد ناشی از حمل و نقل بین المللی باید به کشوری پرداخت شود که موسسه تجاری اداره کننده یا انجام دهنده عملیات مقیم آن کشور باشد. طبق اصل کلی مذکور در ماده ۴، مقیم یک کشور متعاقد کسی است که به موجب قوانین آن کشور مشمول مالیات همان کشور باشد. اگر شخص مشمول مالیات هر دو کشور شناخته شود آنگاه باید یک

سلسله قواعدی را که ضمن ماده ۴ پیش بینی شده ملحوظ داشت تا بتوان وی را مشمول مالیات - و در نتیجه مقیم - فقط یکی از دو کشور شناخت. بر اثر اجرای این قواعد گاهی قضیه تا سطح تابعیت صرف تنزل می کند. نهایت این که حمل و نقل بین المللی غالباً توسط شرکت ها انجام می شود و در مورد شرکت ها حل اقامتگاه مضاعف فقط یک قاعده دارد و آن این که مرکز اصلی

شرکت در هر کشوری ثبت شده باشد مقیم آن کشور شناخته می شود.

به طور خلاصه مالیات بردرآمد حاصل از حمل و نقل بین المللی باید به آن کشور طرف قرارداد پرداخت شود که موسسه تجاری انجام دهنده عملیات تابع مالیات آن کشور است. و اگر قوانین هر دو کشور چنین موسسه ای را بابت درآمد مذکور مشمول مالیات خود بشناسد، آنگاه اگر موسسه به صورت شرکت باشد (که غالباً چنین است) مالیات مربوط باید به کشوری پرداخت شود که مرکز اصلی شرکت در آنجا به ثبت رسیده است.

ج. تعریفی که ضمن ماده ۳ از اصطلاح حمل و نقل بین المللی ذکر شده، حمل و نقل داخلی را که بین نقاط واقع در قلمرو یک کشور (مثلاً از شهری به شهر دیگر) انجام می شود مستثنی کرده است.

د. نتیجه کلی دیگر از تعریف ماده ۳ و حکم ماده ۸ این است که توجه قرارداد به درآمد حاصل از عملیات حمل و نقل بین المللی است، و نه درآمد موسسه حمل و نقل. توضیح این که موسسات حمل و نقل ممکن است درآمدهای دیگری نیز کسب کنند، از جمله این که وسائط نقلیه خود را به دیگران اجاره دهند. البته اگر این اجاره به شکل چارتر انجام پذیرد احتمالاً مشمول همین قرارداد خواهد بود. ولی اجاره مثلاً یک کشتی بدون خدمه بعید است که بتواند مشمول عنوان حمل و نقل بین المللی قرار گیرد. مورد قابل بحث دیگر فعالیت فروش بلیط مسافرت هوایی سایر شرکت های هواپیمائی توسط یک شرکت حمل و نقل بین المللی است. آیا چنین کاری را می توان عملیات حمل و نقل بین المللی به مفهوم تعریف مندرج در ماده ۳ قرارداد دانست؟ دادن پاسخ مثبت در این مورد آسان نیست. درآمدهای متفرقه قابل بحث دیگر نیز اندک نیستند. فرضاً می توان از سرویس حمل مسافری از شهر به فرودگاه، حمل

کالا بین انبار تا بندر یا فرودگاه و امثال آنها نام برد. همچنین اگر شرکت حمل و نقل هتلی را صرفاً برای استفاده مسافران ترانزیت ایجاد و از آن درآمدی کسب کند، همین گونه ابهام پدید خواهد آمد. حل این ابهامات کار آسانی نخواهد بود مگر آن که طرف‌های قرارداد بر روی ضوابطی در این خصوص توافق کنند. شاید یک ضابطه قابل قبول، توجه به ارتباط نزدیک بین این گونه فعالیت‌ها و عمل حمل و نقل بین‌المللی باشد. زیرا همان گونه که دیدیم تعریف ماده ۳ به «هرگونه حمل به وسیله کشتی...» اشاره دارد یعنی تنها درآمد حاصل از عمل حمل و نقل می‌تواند مشمول ماده ۸ قرارداد واقع شود. پس تفسیر مضیق قرارداد سبب می‌شود که سایر فعالیت‌های یاد شده را نتوان مشمول این بخش از قرارداد دانست، مگر آن که طرفین ضوابطی را از آن گونه که ذکر کردیم مورد توافق قرار دهند.

در کنار فعالیت‌هایی به شرح فوق، که از حیث شمول تعریف ماده ۳ دو پهلو و ابهام برانگیز هستند، کارهای دیگری نیز از سوی شرکت‌های حمل و نقل ممکن است انجام شود که خروج آنها از تعریف مذکور روشن‌تر است. از آن جمله می‌توان به فعالیت کشتی‌سازی توسط شرکت‌های بزرگ حمل و نقل اشاره کرد.

۷. اصطلاح «شهروند» یا تابع کشورهای متعاقد (جمع آن تبعه) نیز تعریف شده که عبارت است از: «هر فردی که دارای تابعیت یک کشور متعاقد باشد» و یا «هر شخص حقوقی که وضعیت خود را به عنوان شخص حقوقی از قوانین جاریه یک کشور متعاقد کسب کرده باشد».

۸. بالاخره «مقام صلاحیتدار» در مورد ایران وزیر امور اقتصادی و دارائی و در مورد اوکراین وزیر دارائی آن کشور

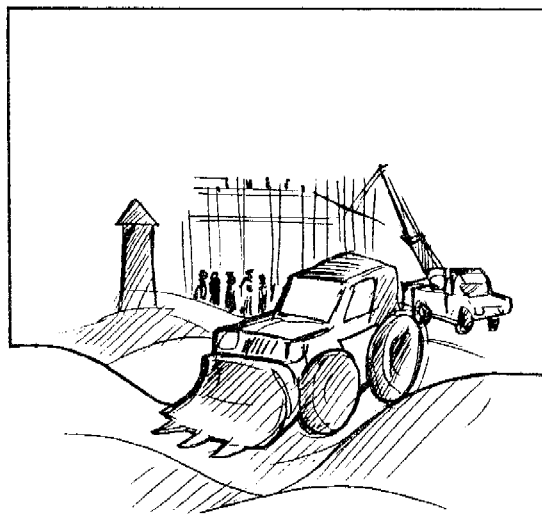
شناخته شده است. برای این مقام اختیارات و تکالیفی به موجب قرارداد شناخته شده که در جای خود به آن اشاره خواهیم کرد.

۹. چنان که در شماره پیشین بیان داشتیم اگر برای یک عنوان و اصطلاح تعریفی در قرارداد یافت نشود، هر یک از دو کشور متعاقد در مقام اجرای قرارداد معنائی را برای آن اصطلاح در نظر خواهد گرفت که به موجب قوانین همان کشور در ارتباط با مالیات‌های موضوع قرارداد جاری است. بند ۲

ماده ۳ که در برگیرنده این حکم است و از مدل OECD اقتباس شده، یک قاعده طبیعی را بیان می‌کند. فرضاً اگر مرجع مالیاتی ایران بخواهد قرارداد را اجراء کند، طبعاً معانی پیش‌بینی شده در مقررات ایران را نسبت به اصطلاحات تعریف نشده در قرارداد منظور خواهد داشت. در این مورد توجه به دو نکته خالی از فایده نیست:

اولاً. وقتی می‌گوئیم در مورد اصطلاحات تعریف نشده باید معنائی را در نظر گرفت که «طبق قوانین» کشور اجراء کننده برای آن اصطلاح منظور شده است، باید ببینیم منظور از «قانون» چیست. اگر به تفسیر مضیق و تحت اللفظی پای بند باشیم، طبعاً خواهیم گفت منظور قانون مصوب مجلس است و مواردی نظیر آراء هیات عمومی شورای عالی مالیاتی، و بخشنامه‌ها و حتی تصویب‌نامه‌های هیات دولت را هم در برنمی‌گیرد. حال آن که بسیاری از مفاهیم از طریق همین گونه آراء و مصوبات روشن می‌شود. برای رفع این محذور - همانند بسیاری از مشکلات مشابه - باید از روش تفسیر منطقی استفاده جست. منطلق کلی سیستم حقوق مالیاتی ایران ایجاب می‌کند که بسیاری از مفاهیم و مسائل از طریق فرضاً آراء هیات عمومی شورای عالی مالیاتی روشن شود.

ثانیاً. هرچند قاعده مذکور در بند ۲ ماده ۳ قرارداد به شرح فوق یک امر طبیعی را بیان می‌دارد، اما امکان بروز اختلاف را کاملاً منتفی نمی‌سازد زیرا هرگونه اجرای قرارداد ملازمه با کشیده شدن پای تبعه کشور مقابل به جریان موضوع دارد و این امکان منتفی نیست که در باب مفهوم و معنای یک کلمه معین قوانین دو کشور همانند نباشد. نمونه‌ای از این اختلاف بعید نیست که در مورد مالیات بر دارائی موضوع بند ۳ ماده ۲ و شمول یا عدم شمول آن نسبت به مالیات بر ارث ظهور کند که در شماره قبل مبسوطاً مورد بحث قرار گرفت.



مصدق عنوان «مقیم» (ماده ۴)

تشخیص این مطلب که مودی - اعم از شخص حقیقی یا حقوقی - مقیم کدام کشور طرف قرارداد شناخته می‌شود، از اهمیت زیادی برخوردار است. همان گونه که در شماره قبل دیدیم مفاد قرارداد در حق کلیه اشخاصی که مقیم یک یا هر دو کشور متعاقد هستند

قابلیت اجراء دارد، پس باید روشن شود که چه اشخاصی مقیم این کشورها شناخته می‌شوند. از سوی دیگر مواردی پیش می‌آید که موادی واحد در عین حال از ضوابط اقامت در هر دو کشور برخوردار است که این حالت را «اقامت مضاعف» می‌نامند. اقامت مضاعف ممکن است سبب تعلق مالیات بر درآمد واحد در هر دو کشور شود که عنوان آن «مالیات مضاعف» است، و مالیات مضاعف همان چیزی است که قرارداد با هدف جلوگیری از آن تدوین شده است. ماده ۴ قرارداد که با دو اختلاف معین از مدل OECD اقتباس شده در واقع همین دو منظور را دنبال می‌کند: تعریف شخص مقیم و حل مسأله اقامت مضاعف.

ضمناً این قراردادها مانند هر قرارداد مالیات مضاعف دیگر جهان در پی وضع مبانی و قواعدی برای اصلاح مقررات مربوط به

اقامتگاه مالیاتی کشورها نیستند، تا اگر مقررات داخلی کشوری با چنان ضوابطی مطابقت داشت بتوان آن را مقبول و قابل اجراء تلقی کرد. همچنین قراردادهای مالیات مضاعف در پی وضع ضوابط و استانداردهای عام حل تعارض قوانین در زمینه اقامتگاه مالیاتی نمی‌باشند زیرا در کلیه این موارد کشورها معمولاً به مقررات داخلی خود پایبندی دارند. آنچه قرارداد در پی آن است حل تعارض در محدوده همین قرارداد مشخص است و به همین سبب ماده ۴ مورد

بحث با عبارت «از جهت اهداف این قرارداد» آغاز می‌گردد:

«از جهت اهداف این قرارداد، اصطلاح مقیم یک کشور متعاضد به معنی هر شخصی است که طبق قوانین آن کشور به سبب سکونت، اقامت، محل ثبت، یا هر ضابطه مشابه دیگر، در آنجا مشمول مالیات شناخته می‌شود».

بنابراین منظور از اقامتگاه صرفاً یک اقامتگاه مالیاتی است و از حیث ماهیت رابطه وجودی و علی کامل با مشمولیت مالیاتی دارد. اگر مشمولیت مالیاتی وجود نداشته باشد، اقامتگاه مالیاتی و «مقیم مالیاتی» نیز در میان نخواهد بود. ضمناً تشخیص این مطلب کاملاً بر عهده قوانین داخلی هر کشور طرف قرارداد نهاده شده است. این که چه ضابطه یا ضوابطی از سوی کشور مربوط برای صادق

دانستن عنوان مقیم مالیاتی در نظر گرفته شود، با خود آن کشور است و قرارداد دخالتی در این باب نمی‌کند.

اما در همین بخش یعنی بند ۱ ماده ۴ دو تغییر نسبت به مدل OECD صورت گرفته است. نخست گنجانیدن ضابطه «محل ثبت» به جای «محل اداره» است. همین تغییر در بند ۳ ماده ۴ که راجع به حل اقامتگاه مضاعف در مورد موسسات می‌باشد نیز صورت گرفته، و ظاهراً با توجه به همان تغییر بند ۳ بوده است که خواسته‌اند عبارت بند ۱ نیز به آن شبیه باشد. اما تغییر بند ۳ به شرحی که خواهیم دید مؤثر در نتیجه است، حال آن که این تغییر از نظر بند ۱ اثر خاصی ندارد زیرا با افزودن عبارت «یا هر ضابطه مشابه دیگر» ضمن بند ۱ هر دو ضابطه محل ثبت و محل اداره به هر تقدیر مشمول بند ۱ قرار می‌گیرند.

اما تغییر دوم از اهمیت زیادی برخوردار است. این تغییر عبارت بوده است از حذف یک جمله کامل از قسمت اخیر بند یک، متن این جمله (به نقل از مدل OECD) به شرح زیر است:

«لکن این عنوان [عنوان شخص مقیم] شامل اشخاصی نخواهد بود که صرفاً به خاطر کسب درآمد از منابع کشور مربوط یا داشتن دارائی واقع در آنجا، مشمول مالیات آن کشور شناخته شده‌اند».

همان گونه که در شماره گذشته نیز اشاره کردیم عبارت فوق راجع

به حالتی است که شخص غیرمقیم با وجود عدم اقامت مشمول مالیات بر درآمد یا دارائی یک کشور تلقی شود. قرارداد می‌گوید این اشخاص با وجود مشمولیت مالیاتی، مقیم چنان کشوری به حساب نخواهند آمد، و چون مقیم نیستند پس به موجب نص صریح ماده ۲ قرارداد مشمول این موافقتنامه‌ها نخواهند بود.

چنین اشخاص غیرمقیم و این مشمول مالیاتی در قانون مالیاتی ایران بالصراحت پیش‌بینی شده‌اند، از آن جمله است ماده ۱ قانون مالیات‌های مستقیم به این شرح:

«اشخاص زیر مشمول پرداخت مالیات می‌باشند:

۱. کلیه مالکین اعم از اشخاص حقیقی یا حقوقی نسبت به اموال یا املاک خود واقع در ایران...



۲. ...

۳. هر شخص حقیقی ایرانی مقیم خارج از ایران نسبت به کلیه درآمدهائی که در ایران تحصیل می‌کند.

۴. ...

۵. هر شخص غیر ایرانی (اعم از حقیقی یا حقوقی) ... نسبت به درآمدهائی که بابت واگذاری امتیازات ... از ایران تحصیل می‌کند».

اینها مواردی هستند که اشخاص نه به سبب اقامت در ایران، بلکه صرفاً به خاطر وقوع مال در ایران و یا به خاطر وجود منبع درآمد در ایران، مشمول مالیات قرار می‌گیرند.

با این مقدمه باید دید منظور از حذف این بخش از قرارداد مدل OECD چه بوده است؟ یک احتمال این است که شاید تصور می‌شده است باقی عبارات بند ۱ ماده ۴ قرارداد مقصود فوق را برآورده می‌کند و نیازی به چنین تصریحی نیست. در شماره گذشته مثالی آوردیم و آن این که اگر ادعا شود فرضاً مشمول مالیات به سبب وقوع دارائی در ایران بوده و این ضابطه مشابه محل ثبت یا محل اقامت و سکونت است، در آن صورت چگونه می‌توان چنین ادعائی را رد کرد؟

احتمال دیگر - که بسیار بعید می‌نماید - این است که عاقدین قرارداد خواسته‌اند چنان مواردی نیز مشمول مفاد قرارداد باشند. اگر چنین باشد ممکن است نتایج غیر منطقی به بار آید. فرض کنید شخصی که از نظر این قرارداد مقیم اوکراین شناخته می‌شود در ایران از ملک واقع در این کشور درآمدی تحصیل کند. نتیجه این خواهد بود که مالیات مربوط به این درآمد به کشور اوکراین تعلق گیرد.

به هر تقدیر اگر این حالت دوم مورد نظر نباشد - که به احتمال زیاد چنین است - آنگاه شایسته خواهد بود که عبارت حذف شده فوق اعاده شود.

بند ۲ ماده ۴

بند ۲ شیوه یا فرایند حل مشکل اقامتگاه مضاعف را در مورد شخص حقیقی ارائه می‌دارد و آن به شرح زیر است:

- هرگاه براساس بند ۱ که فوقاً توصیف شد، فردی مقیم هر دو کشور متعاهد به شمار آید - یعنی مشکل اقامتگاه مضاعف بروز کند که می‌تواند منشاء مالیات مضاعف شود - در آن صورت در مرحله نخست به این نکته توجه می‌شود که در کدام یک از دو کشور

دارای «خانه دائمی» می‌باشد و او را باید مقیم همان کشور دانست. در متن فارسی قرارداد کلمه home را به «محل سکونت» تعبیر کرده‌اند، حال آن که واژه «خانه» مناسب‌تر و دارای مفهوم عمیق‌تری است. رابطه بین انسان و خانه صرفاً من باب سکونت نیست و این واژه علقه و ارتباطی بیش از سکونت صرف را تداعی می‌کند.

اما نوع خانه و ملکی یا اجاری بودن آن موثر در مورد نیست. صفت دائمی که به دنبال لفظ خانه آمده به نظر نگارنده از واژه خانه به تنهایی نیز مستفاد می‌شود و در واقع قصد تصریح در میان بوده است. به هر تقدیر یک محل سکونت موقت مشمول این عنوان نخواهد بود و شخص باید قصد باقی بودن در خانه را داشته باشد. با این اوصاف سکونت در محلی به طور موقت و یا برای منظور معین - هرچند تا حدودی طولانی باشد - به معنی دارا بودن خانه نیست. فرضاً کسی که برای تجارت، تفریح و یا حتی گذرانیدن یک دوره تحصیلی به کشوری سفر می‌کند و آنجا در محلی سکونت می‌گزیند، نمی‌توان عنوان خانه را بر چنین محل‌های سکونتی صادق دانست.

- لکن در مقابل معنی ندارد که شخص واحد در عین حال دو خانه داشته و در هر دوی آنها هم قصد بقاء و علقه پایدار داشته باشد. به همین سبب جزء بعدی بند ۲ ماده ۴ می‌گوید:

«هرگاه وی در هر دو کشور دارای خانه دائمی باشد، در آن صورت مقیم کشوری شناخته خواهد شد که علائق شخصی و اقتصادی وی به آن نزدیک تر است (مرکز منافع حیاتی)».

پس در این حالت باید علائق شخصی و اقتصادی فرد را در نظر گرفت، مانند این که خانواده وی در کدام یک از این دو خانه سکونت دارند؛ مناسبات خویشاوندی و اجتماعی وی در کدام کشور گسترده‌تر و بارزتر است؛ فعالیت‌های فرهنگی، سیاسی و محل کسب و کار وی بیشتر در کدام یک از دو کشور قرار دارد، و ملاحظات دیگری از این قبیل. عبارت قرارداد به شکلی است که باید گفت این عوامل و ملاحظات باید در مجموع مورد نظر قرار گیرد تا معلوم شود این «علائق شخصی و اقتصادی» به کدام کشور نزدیک‌تر است، و همان کشور را محل اقامت مودی به حساب آورد. اما اگر شخص حقیقی در هیچ یک از دو کشور خانه دائمی نداشته باشد، و یا با وجود داشتن چنین خانه‌ای در هر دو کشور،

بند ۳ ماده ۴

بند ۳ در خاتمه ماده ۴ تکلیف مودیانی را تعیین کرده که شخص حقیقی نیستند. چنان که در شماره گذشته ذکر کردیم اشخاص مشمول موافقتنامه را می توان به اشخاص حقیقی، اشخاص حقوقی، و اشخاص شبه حقوقی تقسیم کرد. دسته اخیر آنهایی هستند که از لحاظ مالیاتی مشابه یک شخص حقوقی با آنها رفتار می شود، هرچند که از لحاظ قانون تجارت و مقررات ثبت شرکتها دارای شخصیت حقوقی نمی باشند. مثلاً یک Partnership (مشارکت) را می توان یک شخص شبه حقوقی به شمار آورد (برای روشنی بیشتر به مطالب شماره قبلی مجله مالیات رجوع شود). با این توضیح می توان گفت بند ۳ ماده ۴ اشخاص حقوقی و شبه حقوقی را دربرمی گیرد و آنچه در باب بند ۲ ماده ۴ بیان شد صرفاً به اشخاص حقیقی راجع می گردد.

بند ۳ می گوید اگر با توجه

به مقررات بند ۱ همین ماده

اشخاص حقوقی یا شبه

حقوقی در عین حال مقیم هر

دو کشور متعاهد شناخته

شوند در این صورت برای

حل مشکل اقامتگاه مضاعف

باید آنها را مقیم کشوری

شناخت که دفتر ثبت شده شان

در آنجا واقع است. مفهوم

دفتر ثبت شده را قبلاً ذکر

کردیم، منظور دفتر یا اداره

مرکزی و اصلی موسسه است

که براساس قوانین یکی از دو کشور متعاهد به ثبت رسیده باشد. در واقع این ضابطه را می توان به شکل دیگری بیان داشت: در صورت بروز مشکل اقامتگاه مضاعف به شرح فوق، «شخص حقوقی یا شبه حقوقی را باید مقیم کشوری شناخت که دفتر یا اداره مرکزی و اصلی وی در آنجا واقع باشد، مشروط بر این که دفتر یا اداره مرکزی مذکور در همان کشور به ثبت رسیده باشد».

وضعیت به نحوی باشد که نتوان تعیین کرد مرکز منافع حیاتی مودی در کدام کشور است (یعنی یکی از دو کشور از حیث میزان علائق شخصی و اقتصادی مودی بر دیگری، به اصطلاح نچرید) در آن صورت به ضابطه دیگری باید توجه کرد و آن «محل بود و باش حسب العاده» شخص حقیقی است یعنی وی معمولاً در کدام یک از دو کشور به سر می برد. این ضابطه فارغ از مسأله داشتن یا نداشتن خانه دائمی است. حتی شخصی که دائماً در هتل و پانسیون زندگی می کند می تواند مشمول قاعده مورد بحث قرار گیرد یعنی باید دید که معمولاً در کدام یک از دو کشور بیشتر می ماند و همان کشور را محل اقامت وی (از لحاظ مفاد قرارداد) تلقی نمود.

مرحله بعدی این است که فرد در هر دو کشور کم و بیش به یک میزان به سر برد و یا اساساً بیشتر اوقات به کشورهای ثالث سفر کند و غالباً در آنجا توقف گزیند، در آن صورت باید به ضابطه

تابعیت توجه کرد و فرد را

مقیم کشوری شناخت که

شهروند آن است.

اما تابعیت یکی از

مقوله های حقوقی است که

هر کشوری به آن از دید

خود می نگرد و افراد را بر

حسب قوانین داخلی خود

تبعه می شناسد. به همین

سبب احتمال این که شخص

واحد در عین حال تابع دو

کشور مختلف شناخته شود

(و یا بعکس تابعیت خود را

از دست بدهد و فاقد تابعیت شود) وجود دارد. آخرین جزء بند ۲ ماده ۴ قرارداد حالتی را پیش بینی می کند که مودی در آن واحد تابع هر دو کشور متعاهد باشد، و یا تابعیت هیچ یکی از آنها را نداشته باشد. در این صورت دیگر ضابطه خاصی معرفی نشده، بلکه مقرر گردیده است که در این صورت «مقامات صلاحیتدار کشورهای متعاهد مسأله را با توافق متقابل حل خواهند کرد» چنان که قبلاً گفتیم وزرای دارائی دو کشور مقامات صلاحیتدار (از نظر قرارداد) به حساب می آیند.

تفسیر قوانین مالیاتی

بخشی از کتاب:

طراحی و تدوین قانون مالیاتی

ترجمه و تلخیص از:
م. ت. همدانی

کتاب طراحی و تدوین قانون مالیاتی که اخیراً به قلم گروهی از کارشناسان برجسته صندوق بین المللی پول منتشر شده، بررسی بسیار گسترده ای از مسائل مربوط به قانونگذاری مالیاتی و نکات ماهوی و شکلی این قوانین و نحوه اجرای آنها را ارائه می‌دارد. Victor Thuronyi / اِدیتور کتاب و پانزده تن از نگارندگان آن سابقه معاضدت و کار عملی در تدوین مقررات مالیاتی چندین کشور در حال توسعه یا در حال گذر به اقتصاد بازار را نیز دارا می‌باشند، و در مجموع این کتاب را می‌توان یکی از آثار کم سابقه ادبیات مالیاتی جهان تلقی کرد. بخشی از کتاب که هم اکنون از نظر خوانندگان می‌گذرد، مسأله بسیار جالب تفسیر قوانین مالیاتی را مورد تحلیل قرار می‌دهد و نحوه عمل رایج در چند کشور پیشرفته جهان را از این بابت مطرح می‌سازد.

صدور آئیننامه‌ها، بخشنامه‌ها و سایر مقررات اجرائی انجام می‌دهد. علاوه بر این شیوه که نتیجه‌اش تفسیر عام مقررات مالیاتی است، سازمان مذکور با حل و فصل قضایای معین مالیاتی در واقع به تفسیر خاص و موردی مقررات نیز مبادرت می‌کند. اما فرض بر این است که این گونه مصوبات و احکام باید با قانون اساسی و قوانین عادی در تضاد و مغایرت نباشد. به همین سبب مرجع

بعدی دادرسی محاکم قضائی هستند و این محاکم غالباً می‌توانند مصوبات و احکام مراجع مالیاتی را مورد واریسی قرار دهند، و به این ترتیب در واقع مرجع نهائی تفسیر قانون همین محاکم به شمار می‌روند.

روش تفسیر قانون مالیاتی از سوی محاکم تا حدود زیادی



مقدمه

قوانین مالیاتی همانند سایر قوانین، یک سلسله قواعد عام حقوقی را عرضه می‌دارند. اما یک قاعده حقوقی نوعاً نمی‌تواند کلیه شرایطی را که هنگام اجرای آن حادث می‌شود، پیش‌بینی کند. در نتیجه تفسیر (و در مواردی اصلاح) قانون مالیاتی از ضرورات مربوط به اجرای قانون به شمار می‌رود. برخی اوقات قانون اساسی کشورها حق

تفسیر قانون را به قوه مقننه اعطاء می‌کند، و گاهی قوه مقننه خود دست به اصلاح قانون موجود می‌زند و از این طریق در واقع از نیاز به تفسیر قضائی قانون می‌کاهد.

اما از آنجا که اجرای قانون مالیاتی با قوه مجریه است، سازمان مالیاتی نیز دست به تفسیر و تعبیر قانون می‌زند و این کار را با

مشابه روشی است که در تفسیر سایر قوانین به کار برده می‌شود. اما این روش در کشورهای مختلف یکسان نیست، حتی در این باب

که آیا اصولاً موردی برای تفسیر قانون وجود دارد یا نه، نحوه عمل محاکم کشورها همانند نیست. روش کشف نیت و منظور قانونگذار از وضع قانون معین نیز مختلف است، و مثلاً شیوهٔ مراجعه به مذاکرات مجلس هنگام وضع قانون و سایر سوابق تدوین مقررات در همهٔ کشورها به مورد اجراء گذارده نمی‌شود.

از حیث تفسیر قانون باید بین کشورهای تابع کامن لو و کشورهای تابع حقوق نوشته^(۱) قائل به تفکیک شد. در کشورهای گروه نخست، قضات به «فکته‌ها» و حقایق قضیه بیشتر توجه دارند و در استدلال حقوقی خود انعطاف زیادتری نشان می‌دهند. در مقابل دادگاه‌های وابسته به گروه دوم کشورها به متن قانون و نص آن عنایت بیشتری مبذول داشته و در مجموع روش مقتصدتری را در استدلال خود به کار می‌برند.

در عین حال حتی در کشورهای تابع کامن لو امر مالیاتی بیش از پیش به صورت قوانین نوشته و مصوب پارلمان تنظیم می‌گردد، چنان که می‌توان گفت بسیاری از ممالک عضو این گروه (نظیر ایالات متحده آمریکا، کانادا، و استرالیا) بیشترین شمار مقررات نوشته پیرامون مسائل مالیاتی را دارا می‌باشند. در نتیجه می‌توان گفت مالیات در جهان امروز غالباً بر پایه قوانین نوشته استوار است.

در کلیه سیستم‌های حقوقی جهان غرب روش استدلال حقوقی مبتنی بر تنظیم سیستماتیک «فکته‌ها» و قواعد حقوقی است، تا بتوان با استفاده از آن، تطبیق قانون عام بر مورد خاص را عملی ساخت. فکته‌ها یعنی حقایق مربوط به هر قضیه همواره مقولات فیزیکی ملموس نبوده و بلکه در بسیاری

از موارد خود امور حقوقی قابل تفسیری به شمار می‌روند: مانند وجود یک شرکت، یک قرارداد فروش، و یا استقرار حالت توارث.

در استدلال حقوقی فکته‌های مربوط به قضیه مورد نظر تبیین و منظم می‌شوند تا بتوان قواعد حقوقی مالیاتی را بر آنها جاری کرد.

خود این قواعد هم باید معین شوند یعنی قواعدی که نسبت به مورد قابل اجرا هستند انتخاب و مرتب شوند. هدف این فرایند رسیدن به پاسخ روشن مسأله است (فرضاً آیا بدهی مالیاتی وجود دارد یا نه)، و به هیچ وجه اهدافی نظیر رسیدن به سازش بین نظر مودی و مرجع مالیاتی در بین نمی‌باشد.

در تفسیر قانون مالیاتی دو قاعده یا اصل حقوقی از اهمیت بسیار برخوردار است. یکی اصل قانونیت که طبق آن هیچ مالیاتی جز به موجب قانون قابل وضع نیست. این اصل ممکن است از سوی دادگاه چنین تعبیر شود که مالیات مورد نظر را باید منحصرأً شامل مواردی دانست که با نص قانون منطبق باشد و آن را نباید به مواردی گسترش داد که عبارات قانون به روشنی شامل آنها نیست. چنین استدلالی مؤید تفسیر تحت اللفظی قانون است و در واقع بزرگترین دلیلی است که به سود این مکتب تفسیری اقامه می‌شود.

اما اگر قرار باشد که در تفسیر قانون به ظاهر الفاظ اکتفا شود، میدان عمل وسیعی برای توسل به ترفندهای قانونی گشوده خواهد شد و بسیاری خواهند کوشید امور مرتبط با مشمولیت مالیاتی خود را به نحوی تنظیم کنند که بتوانند از پرداخت مالیات با استفاده از ظواهر قانون اجتناب کنند. اصل دیگری که در قبال چنین

تمهیداتی مورد استناد قرار می‌گیرد، اصل اثر بخشی قانون است. براساس این اصل قانونگذار در وضع مقررات مالیاتی نظر به اثر بخشی آن داشته، به این معنی که نتوان به کمک مانورهای ساختگی قانون مالیاتی را از تأثیر انداخت.

دو اصل مذکور با یکدیگر تقابل دارند و روش دادگاه‌ها در حل این

تعارض و تقابل و سایر مسائل مربوط به تفسیر قانون مالیاتی یکسان نیست. نهیلاً نحوهٔ عمل چند کشور پیشرفته جهان را در این

یک قاعدهٔ حقوقی نوعاً نمی‌تواند کلیه شرایطی را که هنگام اجرای آن حادث می‌شود، پیش بینی کند. در نتیجه تفسیر قانون مالیاتی از ضرورات مربوط به اجرای آن به شمار می‌رود.

در سیستم‌های حقوقی جهان غرب روش استدلال حقوقی مبتنی بر تنظیم سیستماتیک «فکته‌ها» و حقایق قضایا و همچنین قواعد حقوقی است، تا بتوان با استفاده از آن تطبیق قانون عام بر مورد خاص را عملی ساخت.

زمینه مورد بحث قرار می‌دهیم. نکات اصلی بحث به شرح زیرند:

۱. آیا تفسیر قانون باید با تکیه بر مفاهیم مُصَنِّق و تحت اللفظ عبارات مندرج در آن صورت پذیرد، یا این که می‌توان با دید وسیع‌تر و توسل به قیاس و عنایت به اهداف قانون نسبت به تفسیر مقررات اقدام نمود؟

که کسی حق ندارد حقوق خود را به شیوه مبتنی بر سوء استفاده اعمال کند، چنان که موجب تضرر دیگران شود. همین تئوری در طول زمان به حقوق مالیاتی سایر کشورها راه یافته و نقش مهمی در بسیاری از دعاوی مالیاتی ایفاء کرده است.

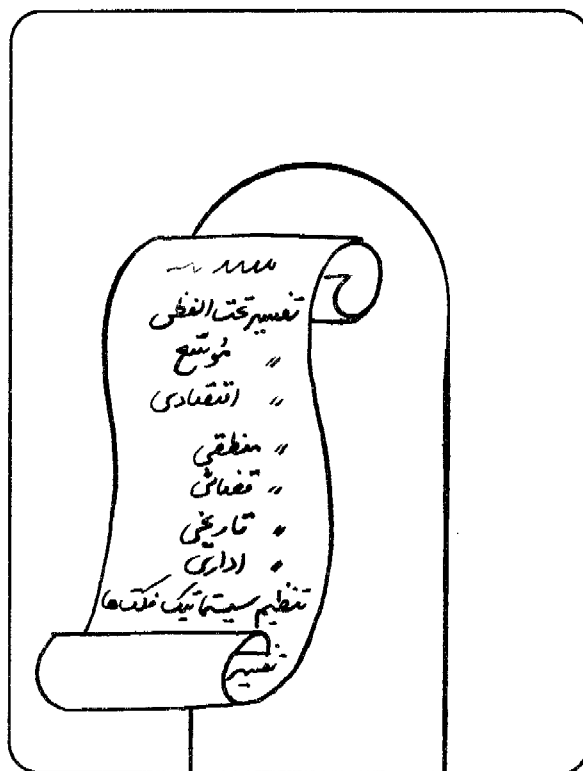
بلژیک

در بلژیک نیز سنت تفسیر تحت اللفظی و مبتنی بر عبارات دقیق قانون مالیاتی از مدت‌ها پیش رایج بوده است. مبنای این طرز تفکر وجود همان اصل قانونیت مالیات در قانون اساسی کشور به شمار می‌رود؛ مالیات باید صرفاً به موجب قانون مطالبه شود و بار اثبات

۲. آیا باید فرم و شکل قانونی معاملات را ملاک دآوری دانست و آن را بر ماهیت و حقیقت معامله ترجیح داد؟

۳. آیا مقررات مالیاتی باید تابع نوعی تفسیر اقتصادی - که در مورد سایر قوانین رایج نیست - شناخته شود؟

در این زمینه بر عهده مرجع مالیاتی است. آنچه بر این طرز تفکر دامن زد یکی از آراء دیوان عالی بلژیک (مورخ ۲۶ ژوئن ۱۹۶۱) بود. طی این رای دیوان اعلام داشت که مودی می‌تواند راهی را که به پرداخت مالیات کمتر می‌شود انتخاب کند و ضمناً در اجرای قانون مالیاتی هر ساختار قانونی که مودی پدید آورده باید معتبر شناخته شود هرچند به ظاهر غیرعادی بنمایند^(۳) البته مشروط بر این که مودی خود به کلیه آثار آن ساختار قانونی ملتزم باشد. دیوان در رای خود بر این استدلال تکیه داشت که سیستم حقوقی یک مجموعه به هم



فرانسه

این کشور از حیث سنتی به تفسیر مُصَنِّق و دقیق قوانین مالیاتی متمایل است، و این به خاطر وجود اصل قانونیت مالیات در قانون اساسی آن کشور است^(۲) اما در این باب بین رویه شورای دولتی فرانسه و دیوان عالی کشور که هر دو بالاترین مراحل رسیدگی قضائی به دعاوی مالیاتی محسوب می‌گردند، تفاوت وجود دارد. شورای دولتی که صلاحیت رسیدگی به اکثر مالیات‌های مُدرن (مالیات بردرآمد اشخاص حقیقی و حقوقی و مالیات بر ارزش افزوده) را دارا می‌باشد، در

پیوسته است و اگر مودی تمامی آثار و عواقب یک اقدام قانونی را برعهده گرفته و پذیرفته باشد، در آن صورت سازمان مالیاتی نیز باید آثار مالیاتی آن را بپذیرد. همچنین دیوان تایید کرد که در قوانین مالیاتی جایی برای اصل «واقعیات اقتصادی» و تئوری «سوء استفاده از قانون» وجود ندارد.

تفسیر قانون روش انعطاف‌پذیرتری را اعمال می‌کند. با این حال حتی در همان روش سنتی تفسیر مبتنی بر عبارات دقیق قانون نیز محاکم فرانسه همواره از مراجع مالیاتی خواسته‌اند که دلایل خود را در باب طبیعت و ماهیت واقعی معاملات و حالات مشمول مالیات اقامه کنند تا معلوم شود موردی که می‌خواهند قانون را بر آن تطبیق کنند به درستی همان است که اعلام شده است.

این رویه قضائی هرچند درجهٔ تأمین بسیار بالائی را برای مودیان در قبال سازمان مالیاتی پدید می‌آورد، اما در مقابل به ظهور و توسعه ترفندهای قانونی مالیاتی و اجتناب از پرداخت مالیات به کمک ظاهرسازی‌های قانونی هم میدان می‌داد. در نتیجه،

ضمناً از مدت‌ها پیش محاکم فرانسه تئوری سوء استفاده از قانون را در رابطه با حقوق مدنی ابداع کرده‌اند. مفهوم آن این است

فشار سیاسی جهت مقابله با این وضعیت بالا گرفت و منجر به آن شد که در سال ۱۹۹۳ مقررات عمومی ضد ترغند مالیاتی تصویب و به مجموعه قانون مالیات بر درآمد اضافه شود.

محاکم نیز شروع به استفاده از دکترین «ظاهر سازی» در رشته‌های سنتی‌تر مالیات، مانند مالیات بر ارث و هدایا، نمودند. منظور این است که اسناد و صورت قانونی درست شده از سوی

مودیان باید با حقیقت روابط طرف‌های قضیه تطابق داشته باشد. فرضاً اگر در هبه معوض، یعنی بخشیدن مال در قبال عوض، میزان عوض بالا باشد در آن صورت براساس دکترین مذکور ممیز مالیاتی می‌تواند واقعیت معامله را بیع و خرید و فروش تلقی کند.

آلمان

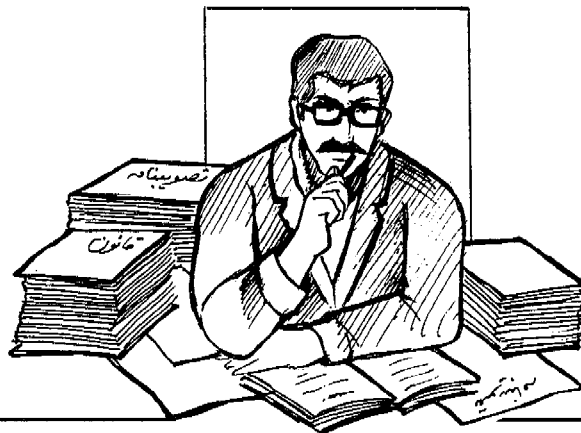
در این کشور قانونگذاران و محاکم در مواردی نسبت به نحوه تفسیر قانون مالیاتی با یکدیگر تعارض و تقابل داشته‌اند. در سال ۱۹۱۹ زمانی که قانون عمومی مالیات به تصویب رسید، ضمن آن تصریح شد که قانون مالیاتی باید با توجه به اهداف و مفهوم اقتصادی آن مورد تفسیر قرار گیرد. این تدبیر به خاطر آن بود که قابلیت انعطاف بیشتری در تفسیر قوانین مالیاتی پدید آید و به تفسیر تحت‌اللفظی و محدود عبارات قانون خاتمه داده شود. خصوصاً در فاصله بین دو جنگ وزارت دارائی آلمان بسیار مایل بود که آزادی عمل بیشتری در تفسیر قانون به دست آورد و «تفسیر اقتصادی» وسیله‌ای به دست داد که بتوان خلأ و گریزگاه‌های قانون را با توسل به استدلال قیاسی پر کرد.

اما دادگاه فدرال پژوهش مالیاتی به تدریج تفسیر اقتصادی را به دست فراموشی سپرد و به ایده‌های پیشین تفسیر قانون بازگشت. دادگاه قانون اساسی آلمان نیز نظر روشنی در این باب ارائه نکرده و هر زمان به راهی رفته است. یک بار به سود تفسیر مضیق نظر داده و بار دیگر از «توسعه قضائی قانون» سخن

گفته که ملازمه با انعطاف بیشتر و میدان عمل بازتر تفسیر قانون دارد. زمانی که قانون جدید عمومی مالیات در سال ۱۹۷۷ تصویب شد اشاره‌ای ضمن آن به «تفسیر اقتصادی قانون مالیاتی» نشد، ولی در عین حال چند ماده قانونی ضد سوء استفاده از قانون در آن گنجانیده شد که دست محاکم را بویژه در رابطه با صورت سازی‌های قانونی مودیان باز کرد.

هلند

هلند نیز سال‌ها قبل به تصویب مقررات ضد ترغند مالیاتی اقدام کرد. اما محاکم فرصت کمی برای اجراء این مقررات و کند و کاو در آنها را پیدا کردند، زیرا مقررات مذکور تحت الشعاع دکترین «سوء استفاده از قانون» واقع گردید که مقارن همان اوضاع و



احوال توسط دادگاه عالی هلند اعلام و از آن پس مورد عمل محاکم قرار گرفت. طبق این نظریه هر ساختار قانونی که از سوی مودی سازمان داده شده و منجر به یک موجودیت بالقول مشمول مالیات گردیده در اصل معتبر و قابل پذیرش است. اما اگر این ساختار به منظور کم کردن مالیات ترتیب داده شده باشد براساس دکترین سوء استفاده از قانون می‌توان آن را نادیده گرفت، مشروط براین که تقلیل مالیات قانونی یگانه علت توسل به این کار بوده باشد. کمی بعد در شرط اخیر تعدیل حاصل شد و به موجب آراء صادره اعلام گردید که کاستن از بار مالیاتی باید «مهم‌ترین» علت ایجاد ساختار مورد بحث باشد تا بتوان دکترین یاد شده را نافذ دانست.

اما این نکته که آیا ندادان مالیات یا کاهش آن مهم‌ترین علت ایجاد ساختار مذکور بوده است یا خیر، به نظر محاکم هلند باید با توجه به واقعیات عینی تشخیص داده شود و نه فقط با منظور داشتن نیت ذهنی مؤدی. مفهوم این بیان آن است که اگر مودی بتواند شواهد عینی ارائه کند حاکی از این که وی دلایل غیرمالیاتی برای ایجاد آن ساختار قانونی داشته، در آن صورت جایی برای

استفاده از دکترین سوء استفاده از قانون باقی نخواهد ماند.

انگلستان

سیستم مالیاتی انگلستان مقررات نوشته جهت مقابله با ترندهای قانونی مالیاتی ندارد، و روش محاکم در این زمینه در طول زمان دستخوش تغییراتی شده است. تا مدتی رای صادر از سوی دادگاه استیناف در دعوی مرجع مالیاتی به طرفیت دوک وستمینستر (سال ۱۹۳۶) همه چیز را تحت الشعاع قرار داده و حاکم بر شیوه تفسیر قوانین مالیاتی بود. در این رای گفته شده بود:

«هرکسی مجاز است اگر بتواند امور خود را به نحوی ترتیب دهد که مالیات مربوط را به میزان کمتری بپردازد. اگر او در تنظیم امور خود جهت رسیدن به این نتیجه موفق شود، دیگر نمی توان وی را ملزم به پرداخت مالیات اضافی کرد، ولو این که ماموران سازمان مالیاتی یا مودیان دیگر هم ردیف وی به هر اندازه از عدم اصالت او ناخرسند باشند».

البته قبل از آن در سال ۱۹۲۱ نیز رایبی با همین هدف ولی با غلظت بیشتر به شرح زیر صادر شده بود: «در یک قانون مالیاتی فقط باید به نص صریح آن توجه

داشت. جایی برای کاوش در منظور و هدف قانون یا محملی برای اجرای موازین انصاف و توسل به فرض در مورد مالیات ها وجود ندارد. نمی توان بین السطور قانون نکته ای خواند و مفهوم ضمنی در این مورد موجود نیست. فقط می توان به عبارات آشکار قانون پرداخت».

پس از مدت ها در سال های ۱۹۸۱ و ۱۹۸۴ دو فقره رای از مجلس لردان که بالاترین مرجع دعوی مالیاتی نیز به حساب

می آید، صادر گردید که طی آن ها دکترین «معاملات پله کانی» و نیز دکترین «انگیزه تجاری» یا شغلی بیان شد. در دعوی نخست (دعوی شرکت رمزی به طرفیت سازمان مالیاتی - ۱۹۸۱) چنین اظهار نظر شد:

«آثار مالیاتی یک سلسله معاملات که با قصد و نیت، از پیش تنظیم شده باید با توجه به نتیجه این سلسله به عنوان یک کل توجه شود، و نه این که چنان نقشه ای را تجزیه کنیم و هر معامله منفرد را جداگانه مورد بررسی قرار دهیم».

در رای بعدی (دعوی Furniss به طرفیت Dawson) دکترین های مذکور چنین فرموله شده است:

«... بنابراین فرمول مورد نظر مستلزم یافتن دو واقعیت است: نخست این که آیا یک سلسله از پیش ترتیب داده شده معاملات وجود دارد که در مجموع یک معامله مرکب را تشکیل دهند؟ و دیگر این که آیا چنان معامله ای متضمن مراحل اولیه بوده است که اتخاذ آنها جز سودجویی مالیاتی انگیزه تجاری یا شغلی دیگری نداشته باشد؟».

مفهوم این بیانات آن است که اگر مؤدی یک رشته معاملاتی را پله پله انجام داده تا در خلال آنها موفق به

کاهش مالیات خود شود، آنگاه باید به نتیجه نهائی این معاملات توجه داشت و آن را راهنمای تشخیص مالیات قرار داد و نه این که فرد فرد معاملات را بررسی کرد که احیاناً منجر به مزایای مالیاتی برای مؤدی می شود.

لکن پس از گذشت یک سال (۱۹۸۵) همان مجلس لردان در رسیدگی به دعوی Craven به طرفیت white محدودیتی بر نظریه فوق وارد کرد و اظهار نظر نمود:

«این که دادگاه یک مرحله ساختگی را که به دنبال آن



ضرورتاً یک یا چند مرحله دیگر به قصد رسیدن به هدف مورد نظر تعبیه شده منتفی اعلام کند، یک چیز است، و چیز دیگر که با آن کاملاً تفاوت دارد این است که دادگاه یک مرحله معین را که هم با هدف تجاری و هم به قصد اجتناب از پرداخت مالیات اجرا شده و هنگام اجراء ادامه آن با مراحل بعدی واقعاً بی مورد بوده، ابطال نماید».

مفهوم این رای آن است که اگر معاملات مودی به صورت سلسله ای - که برخی از مراحل آن ساختگی است - صورت نپذیرد، و بلکه اقدام او مشتمل بر معامله واحد بوده باشد ایرادی بر وی نخواهد بود، هر چند که آن معامله به شکلی انجام شده باشد که بتواند مزایای مالیاتی برای مودی پدید آورد. به عبارت دیگر اگر در

برابر مودی دو نحوه عمل و انجام معامله وجود داشته باشد که یکی از آنها موجب تعلق مالیات کمتری بشود، و او این راه را که در عین حال هم صورت قانونی دارد برگزیند، حرجی بر او نخواهد بود.

چندی بعد در سال ۱۹۸۸ مجلس لردان نظر فوق را تکمیل کرد و ضمن رسیدگی به دعوائی، هر سه دعوائی قبلی فوق الذکر را

مورد تجزیه و تحلیل قرار داد. لرد Jauncey قاضی قضیه چنین اظهار نظر کرد:

من بررسی خود را از این سه دعوی با تایید این مطلب خاتمه می دهم که اصل مذکور در دعوائی رمزی با ساختار معاملات مرتبط است، و دادگاه ها را مجاز نمی دارد که آزادانه برای هر مورد اجتناب از پرداخت مالیات به اختیار خود قاعده و قانونی وضع کنند، در حالی که پارلمان چنان قوانینی را قبلاً وضع نکرده است».

استرالیا

محاكم این کشور نیز به طور سنتی طرفدار تفسیر محدود بر پایه عبارات صریح قانون مالیاتی بوده اند رواج این قاعده در استرالیا نیز مانند انگلستان بر اساس دعوائی دوک وستمنیستر بوده و همواره به رای صادر در این دعوی استناد می شد. حتی پس

از آن که محاکم انگلستان نظر خود را در این باب تعدیل کردند و از لحاظ تفسیر قوانین مالیاتی انعطاف پذیری بیشتری نشان دادند، دادگاه های استرالیا کماکان به همین اصول مقید ماندند و آراء مختلفی که از دادگاه های مذکور صادر می شد حاکی از این بود که اگر بر پایه قوانین موجود ممکن است حالات غیر طبیعی بروز کند و وسیله استفاده قرار گیرد، این کار پارلمان است که قوانین خود را اصلاح کند و نه دادگاه. یکی از معروف ترین آراء دیوان عالی استرالیا مربوط به سال ۱۹۸۰ است که قاضی ارشد Barwick ضمن آن می گوید:

«به نظر من این وظیفه پارلمان است که اوضاع و احوال موجود تعهد پرداخت مالیات از سوی شهروندان را تا آنجا که عبارات اجازه می دهند به صراحت و عدم

ابهام روشن و معین سازد. وظیفه دادگاه این است که همان کلمات مورد استفاده پارلمان در تعیین اوضاع و احوال مذکور را به کار بندد و تعبیر کند. دادگاه باید این کار را با تعیین معنی الفاظ به کار رفته از سوی پارلمان و با توجه به مقصود این ارگان انجام دهد، که چنین مقصودی از طریق هسمان عبارات مورد کاربرد پارلمان قابل کشف است. این کار دادگاه نیست که عبارات قانون را در قالبی بریزد تا نتایجی به دست آید که تصور می شود پارلمان با وجود عدم تصریح منصرف به آن نتیجه بوده است».

مفهوم این عبارات روشن است و نشان می دهد که دادگاه باید به الفاظ و عبارات قانونی پای بند بوده و هرگونه تعبیر و تفسیر را در محدوده قالب موجود قانون انجام دهد و هدف ها و مقاصد را به قانونگذار نسبت ندهد که در متن قانون تصریح نشده است. این تفکر مدت ها بر محاکم استرالیا غالب بود و حتی مقررات ضد ترفند مالیاتی موجود تحت الشعاع آن قرار می گرفت. اما به تدریج جو موجود تغییر کرد و حرکتی در جهت مقابله با ترفندهای قانونی آغاز شد، که مآلاً به وضع قوانین گسترده ضد ترفند مالیاتی منجر گردید. این حرکت در محاکم استرالیا نیز مؤثر واقع شد و آنها نیز انعطاف بیشتر و نظر بازتری در تفسیر قوانین مالیاتی اتخاذ کردند.



در قوانین مالیاتی آمریکا مقررات محدودی وجود دارد که اجازه می‌دهد مراجع مالیاتی برخی نقل و انتقالات را که به منظور اجتناب از پرداخت مالیات صورت گرفته، نادیده بگیرند. اما هیچ‌گونه مقرراتی در مورد تفسیر قانون مالیاتی در این کشور وجود ندارد. با این حال محاکم به مرور زمان قاعده‌ای پدید آورده‌اند که به آنها اجازه می‌دهد برخی ساختارهای معاملاتی را که فاقد «انگیزه شغلی» هستند، کان لم یکن تلقی کنند. اگر یک معامله یا اقدام دیگر مشابه آن به قصد تخفیف بار مالیاتی ترتیب داده شده بی آن که دارای یک ماهیت اقتصادی باشد، در آن صورت دادگاه می‌تواند چنان معامله‌ای را نادیده گرفته و به جای آن حالت واقعی تضایا را در نظر گیرد.

از زمانی که در سال ۱۹۳۵ دعوی گریگوری به طرفیت هلورینگ مطرح شد، به تدریج محاکم آمریکا سلسله قواعد و دکترین‌هایی را پذیرفته و مورد تبعیت قرار دادند. از آن جمله است قاعده درآمد یا مالکیت استنباطی^(۴)، قاعده دوام موسسه و کار و کسب، قاعده معاملات پله‌کانی. دکترین اخیر به دادگاه اجازه می‌دهد که معامله معینی را به چند پله یا مرحله تقسیم کند و یا بعکس چند معامله پراکنده را مرتبط با یکدیگر دانسته و یکجا مورد بررسی قرار دهد. منظور این است که دیده شود هریک از مراحل متشکله معامله یا هریک از معاملات پراکنده مذکور دارای شرایط لازم برای برخورداری از آثار مالیاتی معین هستند یا خیر. روش‌های کاربرد این دکترین‌ها بسیار پیچیده‌اند و به مرور زمان دستخوش تحول می‌شوند.

قاعده دیگر اصل «ماهیت فوق‌شکل» است که در دعوی Bittker و Eustice (۱۹۹۴) دادگاه نکات زیر را پیرامون آن بیان داشت:

«یکی از مسائل دائمی مالیات بردرآمد، مانند سایر رشته‌های حقوق، این است که آثار قانونی را تا چه حد باید بر ماهیت - و نه بر شکل - معاملات بار کرد. به آسانی می‌توان گفت که ماهیت باید بر شکل حاکم باشد. البته در عمل فرم معاملات نیز می‌تواند از آثار قابل توجهی برخوردار باشد. دو معامله که از حیث شکل مختلف هستند قاعده ماهیت آنها نیز یکی نیست. با این حال احتمال دارد شباهت این دوازده لحاظ ماهیت به حدی باشد که رفتار مساوی مالیاتی در مورد آنها را

توجه کند...

اصول و مقررات قانونی فوق، که غالباً با یکدیگر درمی‌آمیزند، بازدارنده‌های خوبی برای ترفندهای گوناگون مالیاتی به شمار می‌روند. واداشتن این‌گونه معاملات مشحون از انگیزه‌های مالیاتی به این‌که آزمایش‌های مربوط به این دکترین‌ها و مقررات گسترده را از سر بگذرانند - با تمام ابهامات و مشکلاتی که اجرای قواعد مذکور دربر دارد - بسیار پسندیده تر است تا تن در دادن به تفسیر خشک تحت اللفظ سیستم حقوقی در زمینه مالیات بردرآمد شرکت‌ها و سهامداران».

نقطه مقابل این روش باز و انعطاف‌پذیر تفسیر قوانین مالیاتی، وضعیت تدوین مقررات مالیاتی از سوی سازمان مالیاتی کشور است که در محیط بسیار بسته انجام می‌شود. در چنین شرایطی می‌توان متوقع بود که محاکم نیز در تفسیر قانون مالیاتی از قواعد محدودی استفاده کنند، اما در عمل چنین نیست و محاکم به دکترین‌ها و قواعد خود پای‌بندند. شاید علت این ترتیب وجود سنت‌های حقوقی کامن‌لو در این کشور باشد که به موجب آن تعبیر فکت‌ها و حقایق قضایا و همچنین تفسیر اصول و قواعد برمبنای عقل سلیم، نقش مهمی را ایفاء می‌کند.

پی‌نوشت‌ها:

۱- کامن‌لو (common law) سیستم حقوقی عمده مبنی بر عرف و سابقه آراء محاکم است. در مقابل آن سیستم حقوق نوشته قرار دارد که به طور عمده بر پایه قوانین مصوب پارلمان استوار است. البته در کشورهای تابع سیستم کامن‌لو قوانین نوشته هم به فراوانی موجود است و در صورت وجود قانون نوشته، میدان عمل کامن‌لو نسبت به موضوع خاص قانون محدود می‌شود.

۲- مؤلف نظریه‌ای را در پاورقی نقل کرده که در سال ۱۸۹۷ (یک قرن پیش) ابراز شده و به موجب آن تفسیر قوانین مالیاتی باید با توجه به متن و عبارات دقیق آن صورت پذیرد و «هرگونه تردیدی در باره مفهوم این قوانین باید به سود مؤدی حل شود». این دقیقاً همان نظریه‌ای است که در مورد قوانین جزائی رایج است: هر عملی در صورتی جرم شناخته می‌شود که قانون بالصرّاحه آن را جرم تلقی کرده باشد و اگر قانون جزائی مبهم بوده و نیاز به تفسیر داشته باشد، چنین تفسیری باید به نفع متهم انجام شود.

۳- منظور این است که مؤدی فرضاً معامله یا نقل و انتقالاتی انجام دهد که صورت قانونی آن کاملاً رعایت شده، ولی به نظر مرجع مالیاتی غیر عادی بنماید.

۴- منظور آن نوع درآمد یا مالکیتی است که بالفعل برای مالک و صاحب درآمد وجود ندارد، اما بر حسب استنباط دادگاه یا مراجع مشابه تعلق آن به شخص مسلم می‌باشد.

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 (که عموماً در پایان این بخش خواهد آمد) از مترجم است.

گلچینی

CHERRY PICKING

صغیر یا در حال تحصیل تحت تکفل وی، مجاز می‌دارند. در کشورهای دیگر مبلغی اعتبار مالیاتی در ازاء مالیات بردرآمد به نسبت هریک از اطفال، قابل استفاده است. کشورهای دیگری هم هستند که در آنها این‌گونه تخفیف وجود ندارد، اما دولت کمک خاصی را بابت هریک از کودکان پرداخت می‌کند. تعدیل نرخ مالیاتی در رابطه با اطفال نیز رایج است، به این شکل که جمع درآمد زن و شوهر و طفل صغیر را به ضریب خاصی - که میزان آن با افزایش شمار کودکان بالا می‌رود - تقسیم می‌کنند. سپس مالیات بردرآمد محاسبه شده رقم حاصل را در همان عدد ضرب می‌کنند. عموماً ارفاق مورد بحث بابت هر طفل اضافی فزون‌تر می‌شود، اما در برخی از کشورها، بویژه ممالک در حال توسعه، چنین تخفیفی فقط در حق چند طفل محدود نخست قابل استفاده است. شناسه «تخفیف مالیاتی» در صفحه ۴۰ شماره یکم مجله مالیات نیز ملاحظه شود.

این اصطلاح در ایالات متحده آمریکا در ارتباط با قراردادهای تحقیق و توسعه^(۱) به کار می‌رود با این هدف که یکی از طرفین قرارداد را از انتخاب تکنولوژی موفق که به خوبی توسعه یافته باز دارد و به اصطلاح از گلچین کردن تکنولوژی‌ها و مشارکت مالی منحصرأ در این رشته‌ها جلوگیری کند. این اصطلاح همچنین در مقررات ایالات متحده راجع به قیمت‌گذاری انتقالی و در اشاره به موافقتنامه‌های تسهیم هزینه ایجاد و توسعه دارائی‌های غیر ملموس^(۲) به کار برده شده است. این مقررات طرف‌های آمریکائی موافقتنامه‌ها را از تقبل سهم نامتناسبی از هزینه پژوهش‌های ناموفق منع نموده است.

هزینه مراقبت از اطفال CHILD CARE EXPENSES

مخارج نگاهداری کودکان جز در موارد استثنائی به هزینه پذیرفته نمی‌شود و در آن موارد هم محدودیت‌های خاصی اعمال می‌گردد. از جمله این موارد استثنائی حالتی را می‌توان نام برد که فقط یکی از والدین در خانواده باقی مانده باشد و یا هر دوی آنها به کار تمام وقت اشتغال داشته باشند.

صندوق بی‌تشریفات CHIT FUND

سازمانی است متشکل از شماری از افراد که دست به دست یکدیگر داده و ماهانه حق اشتراکی را می‌پردازند تا هر عضوی که نیاز به پول دارد بتواند مبلغی را با احتساب بهره برداشت کند. این تشکیلات بر مبنای اصول تعاون و به سود اعضاء اداره می‌شود و صندوقی است که در موارد نیاز مورد استفاده آنان قرار می‌گیرد. این صندوق فرصتی هم برای اشخاص صرفه جو پدید می‌آورد که پس‌اندازهای خود را با شانس خوبی برای تحصیل سود به کار اندازند.

CHILD RELIEF

تخفیف مالیاتی اطفال، ارفاق مالیاتی مربوط به کودکان

صندوق‌های بی‌تشریفات تحت عناوین مختلف ولی با تفاوت‌های جزئی در سراسر آسیا به کار مشغول‌اند. این

تخفیف مالیاتی اطفال به شکل‌های مختلفی برقرار می‌شود. برخی از کشورها کسر مبلغ معینی را از درآمد مؤدی، بابت هر طفل

صندوق‌ها مقبول‌ترین روش‌های اعطاء پول را برای کسانی که نمی‌توانند روی وام‌های بانکی حساب کنند، ارائه می‌دارند. از تشریفات رایج نظیر مطالبه وثیقه یا ضامن که غالباً بانک‌ها و وام‌دهندگان به آنها متوسل می‌شوند، در مورد این صندوق‌ها خبری نیست.

مالیات کلیسایی

CHURCH TAX

نوعی پرداخت الزامی است که به موجب قانون از سوی موسسات مذهبی رسمیت یافته، بر عهدهٔ اعضاء آنها مقرر می‌گردد. این مالیات غالباً به صورت درصدی از حقوق یا درآمد اعضاء معین می‌شود و در محاسبه درآمد مشمول مالیات - به منظور تعیین مالیات بر درآمد اشخاص - به عنوان رقم قابل کسر پذیرفته می‌شود.

قیمت سیف، ارزش سیف کالا

CIF VALUE

عبارت است از ارزش کالای وارداتی که مشتمل بر قیمت تمام شدهٔ جنس بعلاوهٔ هزینه بیمه و کرایه حمل می‌باشد. ارزش سیف معمولاً به عنوان مبنای تعیین حقوق گمرکی و مالیات بر فروش کالاهای وارداتی به کار می‌رود زیرا که این ارزش علی‌القاعده با قیمت تحویل کالا به خریدار مطابقت دارد. کشورهای معدودی نیز وجود دارند که ارزش فوب (قیمت کالا تا تحویل به کشتی) یا بهای بازار داخلی کشور مبدأ را به عنوان مبنای تعیین حقوق گمرکی می‌پذیرند. در چنین مواردی باید نرخ‌های بالاتری برای حقوق گمرکی تعیین نمود، تا بتوان به سطح وصولی حاصل براساس قیمت سیف نایل آمد.

CINEMA TAX → ENTERTAINMENT TAXATION

مالیات سینما ← مالیات مراکز تفریح و سرگرمی

به توضیحات ذیل شناسهٔ ADMISSION TAX در صفحه ۲۸ شماره دوم مجله مالیات مراجعه شود.

تابعیت، شهروندی

CITIZENSHIP

در اغلب کشورها تابعیت فرد از حیث مالیاتی نقشی ایفاء

نمی‌کند و یا از نقش ضعیفی برخوردار است. یگانه کشور بزرگی که شمول مالیات را با تابعیت مودی پیوند می‌دهد ایالات متحده آمریکا است. هر شهروند آمریکائی صرف نظر از محل اقامت وی، و این که در یک کشور طرف قرارداد مالیاتی با آمریکا و یا یک کشور فاقد چنین قراردادی مقیم باشد، به هر حال نسبت به کل درآمد خود مشمول مالیات آمریکا قرار می‌گیرد (به استثنای درآمدهای تحصیل شده در خارج که با رعایت محدودیت‌هایی از این قاعده مستثنی می‌باشد). ماترک تبعهٔ آمریکا پس از فوت نیز در همهٔ احوال مشمول مالیات این کشور است، هر چند که آنان مقیم کشور دیگری بوده باشند.

در برخی دیگر از کشورها اگر مودی به قصد اقامت در نقطه دیگری کشور محل اقامت خود را ترک کند، تا مدت کوتاهی پس از این تاریخ مسئولیت مالیاتی وی نسبت به کشور مذکور - مشروط براین که شهروند آن بوده باشد - باقی شناخته می‌شود.

مالیات شهرسازی

CITY PLANNING TAX

در کشور ژاپن شهرها، بخش‌ها و قصباتی که براساس قانون شهرسازی دست به اجرای پروژه‌های توسعه‌ای می‌زنند، می‌توانند مالیات مذکور را بر مالکان اراضی و ساختمان‌های واقع در محدوده توسعه مورد نظر وضع نمایند. قیمت تقویم شدهٔ املاک به منظور محاسبه مالیات بر دارائی، مبنای برآورد این مالیات خاص نیز قرار می‌گیرد و مالیات مربوط همراه با مالیات بر املاک یکجا وصول می‌شود. در کشور کره نیز در هر ناحیه که از سوی شهردار یا بخشدار به عنوان منطقهٔ اجرای مالیات شهرسازی اعلام شود، مالیات مورد بحث از مالکان اراضی و ساختمان‌ها گرفته می‌شود. پایه مالیات در این کشور ارزش زمین یا خانهٔ مشمول مالیات است.

همچنین شناسهٔ BETTERMENT LEVY (مالیات بهبود) در صفحهٔ ۳۶ شماره دهم مجله مالیات ملاحظه شود.

CIVIL LAW COMPANY

شرکت مدنی شرکت موضوع قانون مدنی

شکل حقوقی خاصی از تجمع اشخاص است که به منظور انجام فعالیت اقتصادی و نیل به هدف تجاری مشترک پدید می‌آید. این نوع شرکت عموماً از سوی اهل تجارت و کسب و کار و نیز

این اصطلاح در مورد بازیابی مالیاتی به کار می‌رود که معلوم شود در گذشته بر عهده مؤدی بوده است. فرضاً در موردی که مؤدی قبلاً به فرض وجود شرایطی مجاز بوده است رقمی را طی دوره‌ای در محاسبه مالیات کسر کند و سپس عدم احراز آن شرایط آشکار شود، در آن صورت چنان قابلیت کسری باز پس گرفته خواهد شد.

CLEARANCE → CERTIFICATE OF COMPLIANCE → TAX CLEARANCE CERTIFICATE

مفاصا ← گواهی انجام تکلیف مالیاتی

رجوع شود به شناسه: CERTIFICATE OF COMPLIANCE در صفحه ۳۶ شماره سیزدهم مجله مالیات

CLOSE (CLOSELY-HELD) COMPANY

شرکت بسته، شرکت خصوصی

اصطلاح شرکت بسته در بسیاری از کشورها به شرکتی اطلاق می‌شود که در مالکیت یا کنترل صاحب سهم واحد یا گروهی از شرکای بسیار نزدیک و مرتبط با یکدیگر قرار داشته باشد. سهام این گونه شرکت‌ها به عامه عرضه نمی‌شود (و انتقال سهام عملاً تابع شماری از محدودیت‌ها است). مالکیت و مدیریت شرکت بسته تا حد زیادی مقوله واحدی به شمار می‌رود. عموماً این قبیل شرکت‌ها به خاطر استفاده از مزایای شخصیت حقوقی، بویژه محدود بودن مسئولیت، تشکیل می‌شوند. برخی از دولت‌ها مقرراتی در این زمینه وضع کرده‌اند که دارای جنبه ضدترفند مالیاتی است، به این منظور که با فعل و انفعالات بین شرکاء و شرکت در زمینه استفاده از پرداخت‌های مالی و غیره مقابله شود.

CLOSE-ENDED FUNDS → REGULATED INVESTMENT COMPANIES

صندوق‌های با سهام ثابت ← شرکت‌های سرمایه‌گذاری قانونی

این شرکت‌ها که به نام صندوق مشترک نیز خوانده می‌شوند طبق قوانین آمریکا تأسیس گردیده و با استفاده از وجوه ارائه شده از سوی سرمایه‌گذاران خود اقدام به سرمایه‌گذاری در زمینه‌های مختلف می‌نمایند و سود سهام و منافع حاصل از فروش

صاحبان حرفه‌های آزاد بر پا می‌گردد. در برخی از کشورها چنین شرکتی در بخش املاک نیز به وجود می‌آید. بسیاری از اوصاف و مشخصات شرکت مدنی با خصائل مربوط به مشارکت^(۳) شباهت دارد. در بسیاری از کشورها رفتار مالیاتی با شرکت مدنی مشابه رفتاری است که در حق مشارکت‌ها معمول می‌گردد.

CLASSICAL SYSTEM OF TAXATION

سیستم کلاسیک مالیاتی

این اصطلاح در مورد سیستمی به کار می‌رود که طبق آن از یک طرف مالیات بر شرکت نسبت به درآمد اشخاص حقوقی جاری می‌گردد و سپس سود سهام تقسیم شده بین سهامداران نیز در دست هریک از آنان مشمول مالیات بردرآمد قرار می‌گیرد. سیستم کلاسیک، شرکت را دارای موجودیتی جدا از شرکای آن تلقی می‌کند. از این رو شرکا نیز باید نسبت به سود سهام تادیه شده از درآمدی که قبلاً در مرحله شرکت مشمول مالیات قرار گرفته، مجدداً مالیات بدهند. از آنجا که تحت این سیستم برای شرکاء بابت مالیات بر شرکت پرداختی اعتبار (کردیت) مالیاتی منظور نمی‌شود، لذا اخذ مالیات مضاعف روی سود تقسیم شده تحقق می‌یابد.

این حالت مضاعف گشتن مالیات در سیستمی که به نام سیستم اعتبار مالیاتی^(۴) معروف است حادث نمی‌گردد.

CLASSIFIED ACCOUNT → MULTIPLE-ASSET ACCOUNT

حساب دارائی‌های طبقه بندی شده ← حساب دارائی‌های چندگانه

در ایالات متحده آمریکا این اصطلاح در موردی به کار می‌رود که دو یا چند دارائی به منظور استهلاک یک کاسه در حساب واحد نگاهداری شود. دارائی‌های مشابه که عمر مفید آنها تقریباً یکی است در حساب مشترکی منظور شده و یک حساب گروهی را تشکیل می‌دهند. دارائی‌هایی که به خاطر مشخصات مشترکشان در حساب معینی نگاهداری می‌شوند، یک «حساب طبقه بندی شده» را به وجود می‌آورند. اما اگر در یک حساب، دارائی‌هایی منظور شده باشند که عمر مفید آنها مختلف است چنین حسابی را «حساب مرکب» می‌نامند.

محاسبه مالیات بر درآمد کارکنان در یک سلسله ضرائب - یا چنان که اصطلاحاً گفته می‌شود کدهائی - منظور شده است. این ضرائب یا کدها روی جداولی که از سوی مراجع مالیاتی در اختیار کارفرمایان نهاده شده اعمال می‌گردد و مالیات دستمزد هفتگی یا ماهانه کارکنان با استفاده از آن ضرائب به آسانی محاسبه می‌شود.

COLLAPSIBLE CORPORATION

شرکت منحل شدنی

در ایالات متحده آمریکا از این اصطلاح در رابطه با اقدامات ضد ترند علیه شرکتهائی استفاده می‌شود که درآمدهای عادی خود را به سود شرکاء به منافع حاصل از واگذاری املاک تبدیل می‌کنند. این شرکت‌ها معمولاً به منظور ساخت و تولید مستغلات به وجود می‌آیند و قبل از آن که درآمد مشمول مالیات قابل توجهی عاید شود، دست به انحلال زده و از این طریق ملک و عواید آن را به سهامداران منتقل می‌کنند.

COLLAK → INTEREST RATE COLLAR AGREEMENT

دوگانه ← قرارداد دوگانه نرخ بهره

نوعی قرارداد معاوضه بهره است که در آن اوصاف «قرارداد سقف نرخ بهره» و «قرارداد کف نرخ بهره» درهم آمیخته و به موجب آن هزینه حق التامین به حداقل می‌رسد. در این معامله یکی از طرفین، یک قرارداد «سقف» از طرف می‌خرد و یک قرارداد «کف» به وی می‌فروشد، و یا بالعکس. مبالغ فرضی و شاخص‌های مورد استفاده در هر دو قرارداد یکسان است^(۸)

COLLECTION BASIS

مبنای دریافتی

نوعی روش محاسبه مالیات بر ارزش افزوده است که طبق آن مالیات براساس وجود دریافت شده - و نه بر مبنای صورتحساب‌های صادره - تعیین می‌شود.

COLLECTION OF TAX

وصول مالیات

عموماً وصول مالیات می‌تواند بر پایه یک یا چند طریق از طرق زیرین صورت پذیرد:
- کسر مالیات در منبع توسط پرداخت کننده درآمد، و سپس تأدیه مبلغ کسر شده به دولت.

دارائی‌های سرمایه‌ای خود را بین همان سرمایه‌گذاران تقسیم می‌کنند. مقررات مالیاتی خاصی در این مورد اعمال می‌شود که هدف آن جلوگیری از تحمیل بار مالیاتی اضافی بر سرمایه‌گذاران این شرکت‌ها است. چنین بار اضافی می‌تواند از وجود یک شرکت در فاصله بین سرمایه‌گذار اصلی و مرحله سرمایه‌گذاری نهائی حادث شود. شرکت‌های مورد بحث در صورتی که سهام غیر ثابت و متغیر داشته باشند، شباهت بسیار به «قراسه واحد سهام»^(۵) پیدا می‌کنند. اما این شرکت‌ها دارای نوع ثابت و با سهام غیر متغیر نیز هستند، که در این حال تعداد سهام صادره آنها ثابت بوده و در بورس اوراق بهادار مورد معامله قرار می‌گیرد.

CMEA

شورای تعاون اقتصادی، شورای کمک متقابل اقتصادی (کُمکن)

این شورایی که به نام کُمکن (comecon) نیز معروف بود، در سال ۱۹۴۹ با صدور اعلامیه‌ای از سوی کشورهای تشکیل دهنده آن به وجود آمد. شورای تعاون اقتصادی با شرکت بلغارستان، چکسلواکی، جمهوری دمکراتیک آلمان، مجارستان، مغولستان، رومانی و اتحاد شوروی تاسیس گردید. با این که موجودیت شورای مذکور به عنوان یک تشکیلات پایان یافته، اما دو فقره قرارداد مالیاتی چند جانبه این سازمان به قوت خود باقی است: نخست قرارداد سال ۱۹۷۷ در ارتباط با درآمد مربوط به ارزش دارائی خالص اشخاص حقیقی، و دیگری قرارداد سال ۱۹۷۸ مربوط به درآمد و سرمایه اشخاص حقوقی.

COD, TAX → TAX CGDE

مقررات مدون مالیاتی، مجموعه مقررات مالیاتی

مجموعه مدونی است از قوانین، تصویب‌نامه‌ها و آئیننامه‌های راجع به مالیات بندی و وصول مالیات به نفع کشور دارای «سلطه اعلی»^(۶) و بخش‌ها و قسمت‌های سازمانی و بلدی آن. مجموعه عمومی مقررات مالیاتی به مقررات مالیات‌های مستقیم، مقررات مالیات‌های غیرمستقیم، مقررات راجع به حق الثبت و حق تمپر، مقررات سرمایه‌گذاری، و در برخی از کشورها آئین رسیدگی مالیاتی، تقسیم می‌شود.

CODING

کد، ضریب

این اصطلاح در انگلستان رایج است و در رابطه با سیستم معروف به PAYE^(۷) به کار می‌رود. کسور و تخفیفات مجاز در

که روش اخیر برای سال اول اجراء می‌شود، اما بدهی مالیاتی سال دوم بر مبنای عملکرد تجاری ۱۲ ماهه نخست شروع به کار مؤدی محاسبه می‌شود و سپس رقم مالیات قابل پرداخت در سال سوم بر پایه سال حسابداری که ظرف سال دوم خاتمه یافته محاسبه و تعیین می‌گردد. در صورتی که برای مؤدی مناسب‌تر باشد، ممکن است سود واقعی سال‌های دوم و سوم به جای مبنای سنتی برآورد مالیات مورد عمل قرار گیرد.

COMMENSURATE WITH INCOME STANDARD → SUPER ROYALTY

ضابطه تناسب با درآمد ← حق الامتیاز فوق العاده

به موجب قانون اصلاح مالیات بردرآمد ایالات متحده آمریکا مصوب سال ۱۹۸۶، در صورت انتقال دارائی‌های غیر ملموس (از طریق فروش، اعطاء لیسانس و طرق دیگر) به شرکت‌های وابسته خارجی، حق الامتیازهای دریافتی - هرچند که میزان آنها در زمان انتقال بر مبنای اصل معامله کنندگان مستقل^(۱۰) تعیین شده باشد - ممکن است از سوی اداره درآمد‌های داخلی آمریکا تغییر داده شود، و آن در صورتی است که ارقام مربوط با درآمد قابل دریافت از چنان دارائی‌هایی تناسب نداشته باشد. در ارتباط با این حالت اصطلاح حق الامتیاز فوق العاده [سوپر رُیالْتی] به کار برده می‌شود.

پی نوشت‌ها:

۱ - این اصطلاح که با حروف اختصاری (Research and Development) نشان داده می‌شود شامل هرگونه تحقیق و بررسی است که در زمینه‌های صنعتی صورت می‌پذیرد و نتیجه آن در تولید یا بهبود تولید فرآورده‌های صنعتی یا فرایندهای صنعتی مورد استفاده قرار می‌گیرد. این هزینه‌ها در محاسبه مالیات بردرآمد جزء اقلام قابل کسر پذیرفته می‌شوند و یا اجازه داده می‌شود که به استهلاک منظور گردند.

۲ - منظور از دارائی غیر ملموس (intangible property) حقوقی است که ما بزاء قابل لمس و فیزیکی معینی ندارد ولی در عین حال دارنده آن از حق قانونی برخوردار است. از آن جمله می‌توان علامت تجاری، حقوق مولف، لیسانس، سرقتی، و نظایر آنها را نام برد. موافقتنامه‌های تسهیم هزینه‌های مربوط به ایجاد و توسعه این‌گونه دارائی‌ها بر این اساس منعقد می‌شود که طرف قرارداد سهمی از هزینه‌های مورد بحث را می‌پردازد و در عوض از نتیجه پژوهش‌ها و اقدامات انجام شده که فرضاً یک حق اختراع ثبت شده است استفاده می‌کند، بی آن که لازم باشد حق الامتیاز بابت آن بپردازد.

- پرداخت موقت (پیش پرداخت) مالیات از سوی مؤدی ظرف سال مالیاتی. مالیات تخمینی در این حالت بر پایه درآمد سالانه یا مالیات پرداخت شده سال قبل برآورد و به دولت تادیه می‌گردد.
- پرداخت مالیات از سوی مودی در سر رسید مقرر و بر پایه خود تشخیصی، که این پرداخت همراه تسلیم اظهارنامه یا پس از آن صورت می‌پذیرد. در سیستم خود تشخیصی، مالیات مربوط پس از کسر هرگونه پیش پرداخت قبلی یا مالیات کسر شده در منبع تادیه می‌شود. در مورد مالیات بر ارزش افزوده، مالیات پرداختی روی آورده‌های مربوط^(۹) کسر و مابقی به دولت پرداخت می‌شود.

- پرداخت‌های اضافی که به موجب تشخیص نهائی مالیات از سوی مرجع مالیاتی - پس از بازرسی یا بررسی اظهارنامه مربوط - ضرورت پیدا می‌کند.
- پرداخت مالیات براساس برگ تشخیص علی‌الرأس.

COMECON TAX TREATIES → CMEA

قراردادهای مالیاتی کُمنَن ← شورای تعاون اقتصادی

به توضیحات ذیل شناسه CMEA (شورای تعاون اقتصادی) در همین بخش از اصطلاحات بین‌المللی مالیاتی رجوع شود.

COMNIG-BACK SERVICE

تعدیل کسور بازنشستگی

در هلند این اصطلاح به مفهوم تعدیل کسور بازنشستگی بابت تورم‌های آینده به کار می‌رود. این تعدیل در آن گونه از سیستم‌های بازنشستگی کاربرد دارد که براساس آن حقوق بازنشستگی براساس آخرین پرداخت‌ها محاسبه می‌شود.

COMMENCING ADJUSTMENT

جابه جایی آغازی

هنگامی که شخصی کسب و کار یا حرفه‌ای را آغاز می‌کند، معمولاً ظرف یکی دو سال اول تعیین بدهی مالیاتی وی به خاطر مشکلات تهیه حساب سود و زیان امکان پذیر نمی‌باشد. در بسیاری از کشورها مالیات سال اول در سال دوم قابل پرداخت است و مالیات سال دوم در سال سوم، و قس علی‌هذا. اما در سایر کشورها مالیات سال تحصیل درآمد در همان سال مطالبه می‌شود و در آن صورت اقلام پرداختی جنبه موقت دارد و پس از انقضای سال تصحیح لازم در آن صورت می‌پذیرد. طریقه دیگر این است

۳- لفظ «مشارکت» در ترجمه اصطلاح partnership رواج یافته است. همان گونه که در متن فوق اشاره شده مشارکت از بسیاری جهات با شرکت مدنی شباهت دارد. اما برخی شرایط و تقسیم بندی های خاص نسبت به مشارکت جاری است که در مورد شرکت های مدنی مفهومی ندارد. فرضاً مشارکت ها به دو نوع عام و محدود تقسیم می شوند. در مشارکت عام مسئولیت نامحدود نسبت به تعهدات جاری است و این مسئولیت در مشارکت محدود در حد سرمایه به کار آورده شده هر یک از شرکاء می باشد. در برخی از کشورها برای مشارکت شخصیت حقوقی جداگانه قائلند، و در بسیاری دیگر چنین شخصیت مستقلی شناخته نشده است. این گونه مسائل و امثال آن نسبت به شرکت مدنی صادق نیست. ضمناً در مشارکت ممکن است اشخاص حقیقی و حقوقی تجمع کنند. حال آن که شرکت مدنی حسب المعمول از اجتماع اشخاص حقیقی پدید می آید.

۴- در این سیستم، مالیاتی که در مرحله شرکت و تحت عنوان مالیات بر شرکت پرداخت می شود کلاً یا جزءاً به عنوان نوعی بستانکاری برای شرکاء تلقی می گردد و سپس که هر شریکی باید مالیات بر درآمد شخصی خود را محاسبه و پرداخت کند، آن بستانکاری یا اعتبار مالیاتی را می تواند از جمع مالیات بر درآمد خود کسر کند. در برخی از کشورها اگر مبلغ این اعتبار از بدهی مالیات بر درآمد مؤدی بیشتر باشد، مابه التفاوت به وی مسترد می شود.

۵- کار صندوق مشترک فروش سهام به سرمایه گذاران و استفاده از آن در انواع فعالیت ها، بویژه خرید سهام سایر شرکت ها و اشکال دیگر اوراق بهادار است. برخی اوقات تعداد سهامی که صندوق مشترک صادر می کند ثابت است و جز در شرایط خاص و استثنائی تغییر نمی کند. طبیعی است در چنین حالتی سهام صادره از حیث ارزش و وضع پایدارتری دارد و به همین سبب مستقیماً در بورس قابل معامله است. اما نوع دیگر آن - که این حالت پیشتر رخ می دهد - چنین است که شرکت بر حسب اقتضاء و وجود تقاضا مرتباً سهام جدید صادر می کند و در عین حال سهام صادره خود را باز خرید می نماید. در چنین شرایطی از ثبات ارزش سهام کاسته می شود و این ارزش در هر لحظه بستگی به تعداد سهام منتشره از یک سو، و ارزش روز موجودی اوراق بهادار خریداری شده توسط شرکت از سوی دیگر، دارد. در متن آمده است که در چنین حالتی صندوق مشترک به «تراست واحد سهام» شباهت پیدا می کند. کار این نهاد حقوقی خرید انواع اوراق قرضه، سهام، و سایر اوراق بهادار است. اما اشخاصی که در این نوع تراست سرمایه گذاری می کنند مالک اوراق مذکور نمی شوند و بلکه به آنان چیزی شبیه سهم خود تراست واگذار می شود که به آن «واحد» (unit) می گویند. هر یک «واحد» دارای قیمت معینی - مثلاً یک هزار دلار - می باشد. به تدریج که سررسید اوراق بهادار موجودی شرکت فرامی رسد، شرکاء تراست بخشی از بهای آنها را به تناسب سهم خود دریافت می کنند و در طول زمان نیز از بهره های این اوراق به همان نسبت برخوردار می شوند. به این ترتیب «تراست واحد سهام» (یعنی تراستی که سهام آن به شکل واحدهای متساوی القیمة است) همانند صندوق مشترک دارای سهام متغیر، وضع ثابتی از حیث میزان سرمایه خود ندارد.

۶- سلطه اعلی یا «سوورنیه» به مفهوم بالاترین سطح حاکمیت است که تابع قدرت برتری نباشد. این صفت از آن کشور است که دستگاه حکومت، نفوس و قلمرو را نیز در بر دارد. در این مقام غالباً از واژه دولت (به جای

کشور) استفاده می شود که وضع پابرجائی ندارد زیرا کلمه دولت در اکثر موارد به سازمان و دستگاه حکومتی به تنهایی نیز اطلاق می شود و در ذهن عموم همین مفهوم کلمه است که جا افتاده است. عبارات متن به این معنی است که مالیات در اصل از آن کشور است و در مواردی به فلان دستگاه مشخص دولتی یا شهرداری یا تقسیمات دیگر تابع و جزء کشور نیز اختصاص داده می شود.

۷- PAYE اختصاری است برای اصطلاح pay as you earn می توان آن را با توجه به مفهوم اصطلاح به: «پرداخت بر حسب عایدی» تعبیر کرد. این اصطلاح نخست در انگلستان رایج شد و منظور از آن سیستمی برای محاسبه مالیات حقوق و دستمزد کارکنان بود به نحوی که مالیات با توجه به حقوق و دستمزد جاری اشخاص تعیین شود و مالیات قابل کسر بر مبنای محاسبه معقولاً دقیق بدهی مالیاتی جاری حقوق بگیران مورد عمل قرار گیرد. ولی بعداً همین اصطلاح در مورد هرگونه ترتیبات مربوط به کسر مالیات بر درآمد از حقوق و دستمزد به کار برده شد، ولو این که لازم آید در پایان سال رقم مالیات قابل کسر تعدیل شود و یا در صورت تجاوز درآمد کل مؤدی از حدود معینی، مالیات اضافی از وی اخذ گردد.

۸- قراردادهای معاوضه بهره به منظور ایجاد حد اکثر مصونیت ممکن در قبایل نوسانات نرخ بهره منعقد می شود. بر اساس این قراردادها طرفین توافق می کنند که بهره های متعلق به دو بدهی متقابل فرضی را که از حیث مبلغ و سررسید یکسان هستند، با یکدیگر معاوضه کنند. این نوع قراردادها به اشکال گوناگون تنظیم می شوند. فرضاً ممکن است نرخ بهره یکی از دو وام فرضی، شناور و از آن دیگری ثابت باشد. شکل دیگری از قرارداد را قرارداد سقف بهره می نامند که به موجب آن یکی از طرفین پرداخت های معینی به سود طرف مقابل به عمل می آورد. در مقابل این وجوه - که در واقع می توان آن را حق التامین نامید - گیرنده، طرف قرارداد را در برابر مخاطره احتمالی ناشی از افزایش نرخ بهره از سقف معینی تامین می کند و در صورت بروز چنین حالتی مابه التفاوت حاصل (روی سقف) را به طرف نخست می پردازد. حالت عکس آن، قرارداد «کف» نرخ بهره است. یعنی یکی از طرفین با دریافت حق التامین طرف مقابل را در برابر مخاطره کاهش نرخ بهره از حد معین، تامین می کند. در قرارداد دوگانه ترکیبی از دو حالت فوق اجراء می شود. طرفین، دو قرارداد عکس (کف و سقف) با هم مبادله می کنند. مبلغ دو قرارداد مساوی است و بر اساس شاخصی از نرخ های بهره مورد توافق طرفین منعقد می شود (توضیحات مربوط به شناسه BASIS SWAPS در صفحه ۲۷ شماره نهم، و شناسه CAPS در صفحه ۴۵ شماره دوازدهم مجله مالیات نیز ملاحظه شود).

۹- کسی که فرآورده مشمول مالیات بر ارزش افزوده را می فروشد باید این مالیات را از خریدار دریافت و به دولت بپردازد. اما در عین حال می تواند مالیات بر ارزش افزوده ای را که خود قبلاً بابت تهیه کالاها و خدمات به کاررفته جهت تدارک فرآورده مذکور پرداخت نموده، از رقم قابل تادیه کسر کند.

۱۰- به شناسه Arm's Length Principle در صفحه ۲۲ شماره ششم مجله مالیات مراجعه شود.



خبرها

بوروندی - لغو معافیت مالیاتی در مناطق آزاد

کشور کوچک بوروندی در قاره آفریقا نیز از قافله برپاکنندگان مناطق آزاد عقب نمانده است. این کشور مدت‌هاست که منطقه آزادی در قلمرو خود به وجود آورده و در کوشش برای جلب سرمایه خارجی معافیت‌های مالیاتی چندی برقرار ساخته است. از جمله این معافیت‌ها می‌توان معافیت فعالیت در زمینه استخراج مواد معدنی را نام برد که تاکنون فقط یک شرکت عمده استخراج طلا از آن سود جسته است. دولت این معافیت را لغو کرده و مقرر داشته است از این پس مالیات معمولی مربوط به این گونه فعالیت باید در منطقه آزاد نیز پرداخت شود.

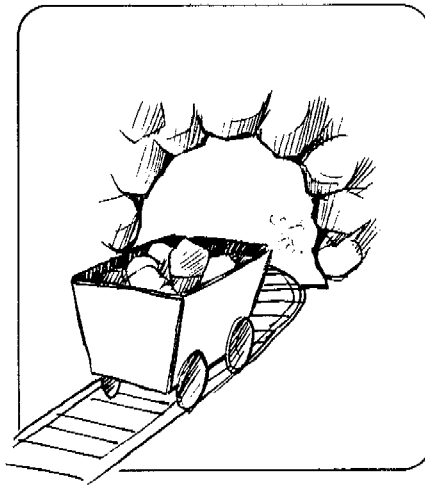
موریتانیا - مالیات بر ارزش افزوده

مالیات بر ارزش افزوده به تدریج بسیاری از مناطق عالم را در برمی‌گیرد، چنان که این کشور فقیر و عقب مانده

آفریقائی نیز مدت‌ها است آن را پذیرفته و اجراء کرده است. اخیراً نرخ استاندارد مالیات بر ارزش افزوده از ۱۳ درصد به ۱۴ درصد افزایش یافت. البته نرخ نازل ۵ درصد، و در برخی موارد نرخ صفر درصد، نیز جاری است.

جمهوری خلق چین - دعاوی مالیاتی

در سال‌های حکومت نظام سوسیالیستی در کشور چین طرح دعاوی مالیاتی امر نادری به شمار



می‌رفته، و اختلافات مالیاتی غالباً از طریق مذاکره غیررسمی با مقامات و مراجع مالیاتی حل و فصل می‌شده است. اما همان گونه که می‌دانیم از چند سال پیش به این سو فعالیت‌های سودآور آزاد به اقتصاد چین نیز رخته کرده و بویژه تشکیل مشارکت‌های چینی - خارجی، و حتی ایجاد شرکت‌های کاملاً خارجی، در برخی رشته‌ها و تحت شرایط معین رواج یافته است. نتیجه اجتناب‌ناپذیر این جریان بروز اختلافات متعدد و بزرگ مالیاتی است که حل آنها به شیوه گذشته بسیار دشوار است. به

همین سبب سازمان مالیاتی چین مقرراتی تحت عنوان «آئین اجرایی رسیدگی به دعاوی مالیاتی» وضع و منتشر ساخته که طی آن تفصیلات راجع به موارد و نحوه اقامه دعوی در دادگاه، پژوهش‌خواهی از آراء محاکم، و اجرای احکام روشن شده است. این آئیننامه برای مؤدیان و ماموران مالیاتی لازم‌الاجراء است.

هلند - معافیت شرکت‌های سهامدار

قاعده رایج و معمولی این است که سود سهام شرکت‌ها مشمول مالیات قرار گیرد، خواه سهامدار شخص حقیقی باشد و یا خود نیز شرکت به شمار آید. اما در کشور هلند یک استثناء براین قاعده جاری است و آن این که شرکت دریافت کننده سهام درصد قابل توجهی از سهام شرکت پرداخت کننده را دارا باشد. در این صورت سود سهام دریافتی چنان شرکتی از مالیات معاف خواهد بود. یکی از شرایط برخورداری از معافیت مذکور این است که شرکت پرداخت کننده سود یک شرکت سهامی و یا شرکتی باشد که سرمایه آن به سهام تقسیم شده است.

باتوجه به این شرایط و از آنجا که مقررات راجع به تشکیل شرکت‌ها در کشورهای جهان متفاوت است، باید تکلیف قضیه در مورد شرکت‌های خارجی پرداخت کننده سود روشن شود. وزارت دارائی هلند برای آن که از بروز اختلاف در مورد صادق بودن شرط مذکور در مورد شرکت‌های خارجی جلوگیری شود، خود ابتکار عمل

را به دست گرفته و تعیین کرده است که کدام شرکت‌های معین خارجی مقیم کشورهای دیگر حائز چنان شرطی هستند و فهرستی از اسامی این گونه شرکتها را به زبان ملّی هریک از آنها منتشر کرده و در آینده نیز همین وزارتخانه نسبت به اعلام تغییرات این فهرست اقدام خواهد کرد.

قطر - محاسبه هزینه‌ها، استهلاکات، و درآمدها

شورای قانونگذاری قطر یک سلسله مقررات درباره محاسبه و تشخیص مالیات وضع کرده که اهم آنها به شرح زیراند:

- درآمد حاصل از عملیات پیمانکاری نه تنها شامل آن بخش از عملیات است که به طور خاص در قطر انجام می‌پذیرد، بلکه هرگونه درآمد حاصل در رابطه با بخشی از پیمان که در خارج انجام پذیرفته، و نیز عواید کسب شده از واگذاری ماشین‌آلات و وسایل مربوط را هم در برمی‌گیرد و مجموعه این درآمدها باید در اظهارنامه‌های مالیاتی مربوط قید شده و در محاسبه مالیات مورد توجه قرار گیرد.

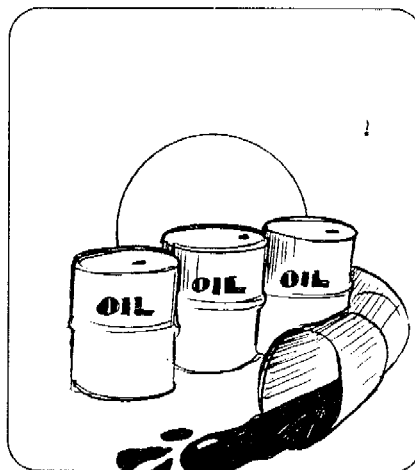
- در مقابل، هزینه‌های انجام شده در ارتباط با هریک از موارد فوق نیز قابل کسر خواهد بود. به این ترتیب مخارج کارهای مرتبط با پیمان که در خارج انجام شده و نیز قیمت یا استهلاک ماشین‌آلات و غیره نیز به عنوان هزینه قابل کسر پذیرفته خواهد شد.

- راجع به هزینه‌های بالاسری ضوابط مشخصی برقرار شده است. در مورد فعالیت‌های بازرگانی و پیمانکاری

سقف این هزینه معادل ۳ درصد درآمد خالص فعالیت انجام شده در قلمرو قطر می‌باشد. در مورد بانک‌ها یک درصد درآمد ناخالص عملیات بانکی، و برای شرکت‌های بیمه یک درصد حق بیمه‌های دریافتی (پس از کسر حق بیمه پرداختی بابت بیمه مجدد) از این بابت موردنظر قرار می‌گیرد.



- حق الزحمه‌ها و وجوه پرداختی به مدیران موسسه را نمی‌توان در محاسبه مالیات به هزینه منظور داشت.



- استهلاک ماشین‌آلات ۱۵ درصد، زمین ۵ درصد، وسائط نقلیه ۲۰ درصد و تجهیزات کامپیوتری ۳۳ درصد به

هزینه پذیرفته است و روش استهلاک فقط به خط مستقیم قابل قبول است.

- جریمه تاخیر در تسلیم اظهارنامه ۱۰۰۰۰ ریال قطری است که حتی در موارد زیانده‌ی موسسات هم قابل اعمال است.

اسپانیا - تقلب کیفری مالیاتی

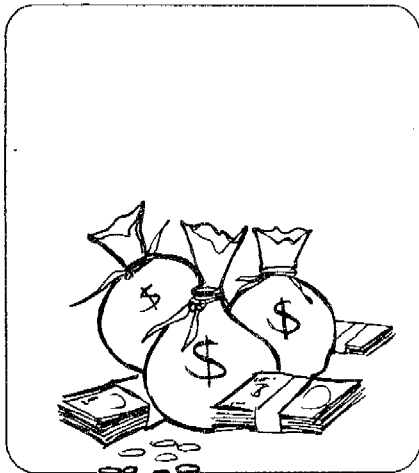
مواد ۳۴۹ و ۳۵۰ قانون جزای اسپانیا به جرائم مرتبط با خزانه دولت و وجوه تامین اجتماعی مربوط است. به موجب مقررات جدید، اصلاحی در این دو ماده انجام پذیرفته و از جمله مفهوم تقلب کیفری مالیاتی تعریف و مجازات آن معین شده است. موارد تقلب مالیاتی دارای جنبه جزائی عبارتند از:

- گریز از مالیات و پرداخت‌های تامین اجتماعی در صورتی که مبلغ آن از ۱۵ میلیون پزوتا بیشتر باشد.

- استفاده غیرقانونی از ارفاق‌ها و امتیازات در زمینه مالیات و تأمین اجتماعی و یا از کمک‌های دولتی که مبلغ این استفاده از ۱۰ میلیون پزتا تجاوز کند. مجازات‌های مقرر عبارتند از جریمه‌ای معادل یک تا شش برابر مبلغ مربوط و ۶ ماه تا ۶ سال زندان، بعلاوه محرومیت از دریافت کمک‌های دولتی و استفاده از مزایای مالیاتی و تأمین اجتماعی برای دوره‌ای بین ۳ تا ۶ سال.

کنیا - بمباران مالیاتی

دولت کنیا به عنوان حمایت از صنعت شکر داخلی (که البته با قصد تحصیل درآمد بیشتر نیز همراه است) واردات شکر را مورد بمباران مالیاتی قرار داده است. «وزارت کشاورزی، دامداری، توسعه، و بازاریابی» که همان



کرده، و براین اساس مقرر شده است که هرگونه معامله حائز شرایط زیر به عنوان اقدام به منظور نپرداختن یا کمتر پرداختن مالیات تلقی شده و از جهت مالیاتی فرض بر عدم وقوع آن قرار می‌گیرد:

۱. هرگاه انجام معامله منافع مالیاتی قابل توجهی برای مودی به همراه داشته باشد،
۲. هرگاه استفاده مالیاتی علت و ملاحظه اصلی انجام معامله بوده باشد، و
۳. هرگاه معامله مورد نظر با روح قانون مغایرت داشته باشد.

ترکیه - شماره اقتصادی

در شماره گذشته به اقدامات دولت ترکیه در زمینه صدور شماره هویت مالیاتی (که در ایران به شماره اقتصادی معروف شده) اشاره کردیم. در مرحله نخست این سلسله از اقدامات، ۵ میلیون شماره اقتصادی برای مودیانی که موظف به تسلیم اظهارنامه هستند صادر شده و در نظر است آن را به ۱۰ میلیون مودی دیگر مالیاتی که وظیفه تسلیم اظهارنامه را ندارند (نظیر حقوق بگیران) گسترش دهند. در مرحله سوم باقی مردم که مالیات هم به آنان تعلق

از سوی دیگر شرکت‌های مورد بحث که در اشتراک با شرکت‌های چینی به اکتشاف نفت و گاز می‌پردازند. مشمول مالیات بر ارزش افزوده قرار می‌گیرند، به این ترتیب که مشارکت مربوط باید ۵ درصد ارزش نفت یا گاز تولید شده را به عنوان مالیات بر ارزش افزوده بپردازد.

پاپوا نیو گینیا

در این کشور تدبیر مالیاتی جدیدی به منظور ترغیب اکتشاف و عملیات نفتی به تصویب رسیده که بر حسب آن موسسات نفتی که هریک در یک منطقه واحد به عملیات اشتغال دارند می‌توانند دسته‌جمعی پروژه‌های نفتی خود را از حیث مالیاتی یک کاسه کنند. در این صورت کلیه هزینه‌ها و تولیدات، متعلق به این مجموعه تلقی شده و به تناسب بین آنان از لحاظ محاسباتی تسهیم می‌شود و براین اساس مالیات هریک از آنها تعیین می‌گردد.

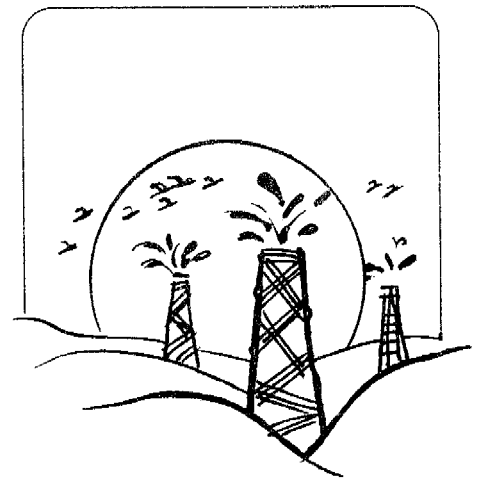
سوئد - احیاء قانون ضدترفند مالیاتی

در سال ۱۹۸۰ قانونی در کشور سوئد به منظور مقابله با ترفندهای مودیان در جهت اجتناب از پرداخت مالیات به تصویب رسیده بود که دولت ائتلاف راست میانه در سال ۱۹۹۲ آن را لغو کرد، زیرا به نظر این دولت اکثر مودیان مالیاتی از اطلاعات کافی برخوردار نیستند تا دقیقاً بین اقدامات مجاز و غیرمجاز تشخیص دهند. اکنون حکومت جدید سوسیال دمکرات سوئد مجدداً این مقررات را با اصلاحاتی احیاء

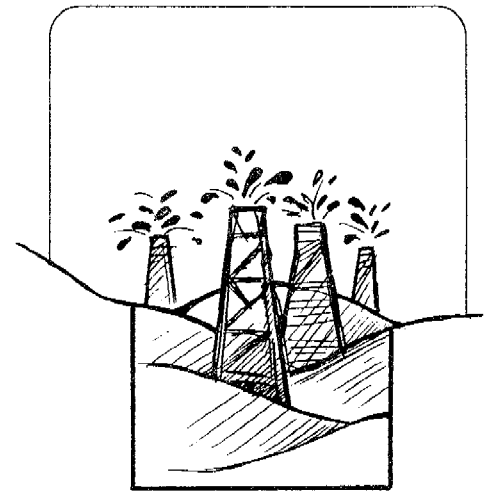
طور که ملاحظه می‌شود نام بسیار دارزی دارد اعلام داشته است که شکر وارداتی اولاً مشمول مالیات بر ارزش افزوده‌ای به نرخ ۲ درصد خواهد بود. ثانیاً عوارضی به نرخ ۱۵ درصد روی ارزش آن گرفته می‌شود. ثالثاً مالیاتی به نام مالیات توسعه معادل ۲۰ درصد به چنین وارداتی تعلق می‌گیرد. و بالاخره عوارض دیگری معادل ۵۷۱۵ شیلینگ کنیا از هر تن متریک شکر وارداتی اخذ می‌شود.

خبر دیگر از چین - وجه الضمان پرداخت مالیات

به موجب بخشنامه سازمان مالیاتی، کلیه شرکت‌های خارجی که به منظور اجرای عملیات نفتی در مناطق خشکی و فلات قاره با شرکت‌های چینی قرارداد می‌بندند، موظفند مبلغی را به منظور تضمین پرداخت هرگونه مالیات کشور چین (حتی مالیات بر ارزش افزوده) تودیع کنند. در صورت قصور مالیاتی از ناحیه شرکت خارجی، مالیات متعلق از محل این وجوه قابل برداشت خواهد بود و آنچه می‌ماند در پایان به نفع مودی مسترد خواهد شد.



نمی‌گیرد مشمول طرح شماره‌گذاری خواهند شد و این به منظور گردآوری اطلاعات مالیاتی نزد اشخاص ثالث است.



اوکراین - مالیات محلی شهر کیف

به موجب تصویبنامه قانونی «مالیات‌ها و عوارض شهری» موسسات زیر در شهر کیف موظف به پرداخت مالیاتی به نام مالیات جامعه شهری گردیده‌اند.

- اشخاص حقوقی اوکرائینی مستقر در شهر کیف. شرکت‌های مختلط اوکرائینی و خارجی مقیم این شهر نیز مشمول این قاعده‌اند.

- اشخاص حقوقی خارجی که نمایندگی آنها در کیف مستقر است.

- اشخاص حقوقی اوکرائینی که در خارج از کیف مقیم هستند ولی در کیف شعبه دارند.

میزان مالیات معادل ۱۰ درصد رقمی است که به عنوان حداقل درآمد غیرمشمول مالیات قانونی افراد تعیین شده است. حداقل مذکور در حال حاضر معادل ۱۴۰۰۰۰۰ واحد پول کشور (Karbovantsi) است که قابل تجدیدنظر

می‌باشد. ۱۰ درصد مذکور بابت هر یک از کارکنان موسسه به طور ماهانه قابل پرداخت است.

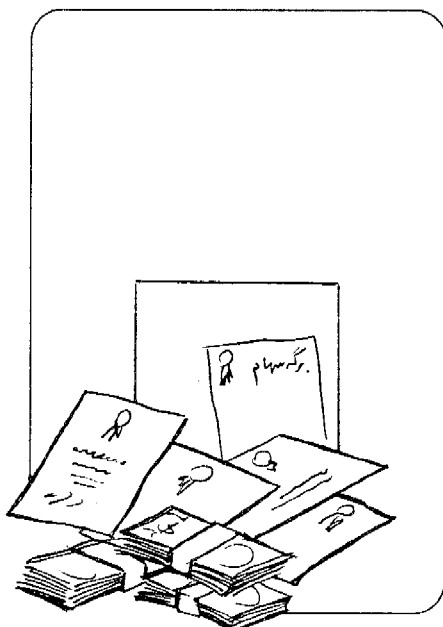
در آئین نامه اجرائی این مقررات گفته شده است که اشخاص معاف از پرداخت مالیات بر درآمد، از این مالیات خاص نیز معاف می‌باشند. به این ترتیب سرمایه‌گذاران خارجی که برای مدتی از معافیت مالیاتی استفاده می‌کنند طبعاً از پرداخت مالیات شهری نیز معاف خواهند بود.

اتریش - تغییرات حقوقی و تسری قراردادهای مالیاتی

در مواردی که کشورها از جهت قلمرو خود دچار تغییراتی می‌شوند، این بحث به میان می‌آید که تکلیف قراردادهای بین‌المللی آنها چه می‌شود. فرضاً اگر کشور واحدی به چند کشور تقسیم شود آیا قراردادهای قبلی دولت واحد تجزیه شده شامل کشور اصلی و کشورهای جدیداً به وجود آمده از بطن آن خواهند بود یا خیر؟ البته بحث ما محدود به نوع خاصی از قراردادهای بین‌المللی یعنی قراردادهای مالیاتی است. آنچه از تجارب سال‌های اخیر برمی‌آید تقریباً می‌توان به این نتیجه رسید که در این موارد معمولاً کشور طرف قرارداد بر حسب مصلحت و محاسبات خود تکلیف قضیه را روشن می‌کند، بی‌آنکه الزامات خاصی را به عنوان موازین حقوقی شناخته شده رعایت کند.

نمونه‌ای از این گونه موارد را در شماره قبل مجله مالیات در ارتباط با قرارداد مالیاتی آلمان و چین نقل کردیم

و گفتیم که دولت آلمان اعلام داشته است که قرارداد سال ۱۹۸۵ با جمهوری خلق چین را قابل تسری به منطقه هنگ کنگ - که از سال ۱۹۷۷ به چین خواهد پیوست - نخواهد شناخت. نمونه دیگر به وضع جمهوری‌های به وجود آمده از تجزیه اتحاد شوروی سابق مربوط می‌شود. وزارت دارایی اتریش به موجب اعلامیه‌ای اظهار داشته است که قرارداد ۱۹۸۱ بین اتریش و اتحاد شوروی را در مورد جمهوری‌های روسیه، ارمنستان، بلوروسی، قرقیزستان، تاجیکستان، ترکمنستان، اوکراین و ازبکستان قابل اجرا می‌داند ولی جمهوری‌های آذربایجان، گرجستان، قزاقستان و ملداوی را مشمول آن نمی‌داند. این نمونه گویائی است بر رواج این قاعده که در مورد قراردادهای مالیاتی به هنگام تغییر در قلمرو کشورها، تمایل و نظر دولت طرف قرارداد از حیث شمول



موافقتنامه‌ها نسبت به مناطق جدید در نظر گرفته می‌شود.

ایالات متحده آمریکا - مالیات بر بیمه

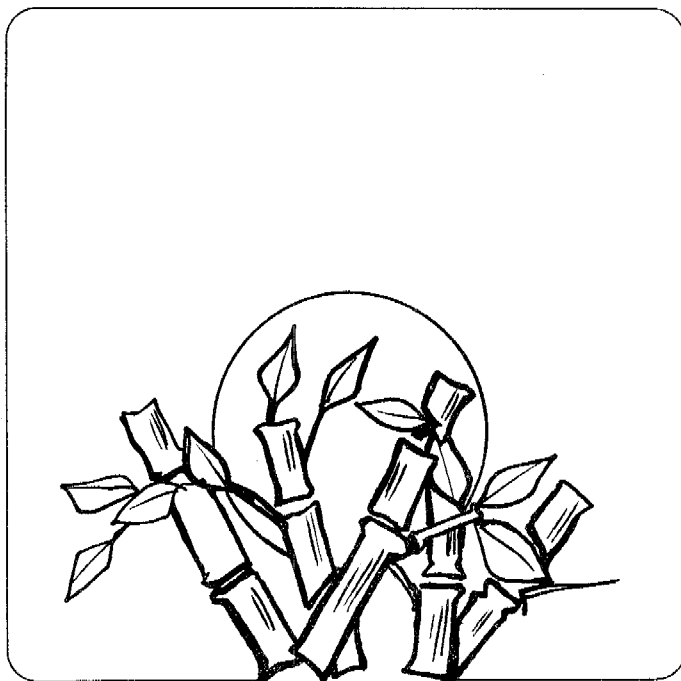
دولت آمریکا مالیاتی را به نرخ ۴ درصد وضع کرده بود که از خسارات پرداختی توسط شرکت‌های بیمه مقیم آمریکا به بیمه‌گذاران خارجی - بابت حوادث واقع شده در قلمرو آمریکا - دریافت می‌شد. دادگاه استیناف فدرال به دعوائی در این زمینه رسیدگی کرد و اظهار نظر نمود که مالیات مذکور خلاف

اصول قانون اساسی است. طبق یکی از اصول قانون اساسی که به اصل صادرات معروف است، دولت فدرال از وضع هرگونه مالیات بر اقلام صادراتی ایالت‌های مختلف آمریکا منع گردیده است. به نظر دادگاه هنگامی که دولت خسارات پرداختی شرکت‌های بیمه آمریکائی به اشخاص مقیم خارج را مشمول مالیات قرار می‌دهد، به منزله آن است که چنین مالیاتی بر صادرات این کشور وضع شده باشد.

خبر دیگر از اتریش - سود سهام پرداختی به شرکت مادر

اتریش یکی از اعضای اتحادیه اروپا به شمار می‌رود و از جهت مالیاتی - مانند بسیاری موارد دیگر - تابع مقررات عمومی اتحادیه می‌باشد. طبق رهنمود (دیرکتیو) شماره ۴۳۵/۹۰ شورای اروپا سود سهامی که یک شرکت وابسته به شرکت مادر خود می‌پردازد از کسر مالیات در منبع معاف است. اتریش نیز مکلف به رعایت این مصوبه است و

معمولاً از کسر این گونه مالیات - که نرخ آن بسیار بالا یعنی معادل ۲۲ درصد است - خودداری می‌کند. اما اخیراً وزارت دارائی اتریش طی بخشنامه‌ای اعلام داشت که اگر وضع شرکت مادر به نحوی باشد که معلوم شود منظور مودیان استفاده از رهنمود مذکور به منظور اجتناب از پرداخت مالیات می‌باشد، کسر مالیات تکلیفی مورد بحث ضرورت خواهد داشت. از آن جمله است



حالتی که شرکت مادر مقیم در یک کشور دیگر عضو اتحادیه، یک شرکت غیرفعال بوده و به تجارت و حرفه‌ای نپردازد و کارکنانی هم نداشته باشد. در چنین حالتی شرکت مادر فاقد شرایطی خواهد بود که از نظر اتریش جهت برخورداری از ارفاق منظور در مصوبه یاد شده ضرورت دارد.

فیلیپین - اصلاحات مالیاتی

به موجب یک اصلاحیه مالیاتی

تغییرات چندی در مقررات مالیاتی کنونی پیش‌بینی شده که مهم‌ترین آنها به شرح زیر است:

- مالیات بر شرکت از ۳۵ درصد به ۳۰ درصد تنزل یافته است. همچنین به شرکت‌ها اجازه داده شده است که انواع هزینه‌های خود را به منظور محاسبه رقم مشمول مالیات، از درآمد موسسه کسر کنند. شرط برخورداری از این امکان دو چیز است: نخست ارائه دلایل بر صحت

هزینه‌ها و دوم اثبات این مطلب که شرکت از کلیه وجوه پرداختی بابت خرید کالا و خدمات، یک مالیات تکلیفی به نرخ ۵ درصد را کسر و به دارائی مربوط پرداخت کرده است.

در مورد شرکت‌هایی که ارزش دفتری دارائی‌های آنها از ۲ میلیون پزو بیشتر باشد و به چهارمین سال فعالیت خود رسیده باشند، رقمی معادل یک درصد مجموع دارائی آنها (به استثنای سهام خریداری شده یا وام دریافتی از سایر

شرکت‌ها و موسسات مالی) محاسبه می‌شود و اگر این رقم از مالیات ۳۰ درصد شرکت بیشتر باشد، همین رقم یک درصد به عنوان مالیات بر شرکت وصول می‌شود.

- شرکت‌هایی که فروش ناخالص سالانه آنها از ۵۰۰۰۰۰ پزو کمتر باشد می‌توانند از نرخ ۳۰ درصد مذکور و یا مالیاتی معادل ۱۰ درصد فروش ناخالص خود استفاده کنند.

- شرکت‌ها و موسساتی که در حال

حاضر به کار صادرات می پردازند، و یا بالقوه توانائی این کار را دارند، و یا در حال اجرای یک برنامه نوسازی صنعتی هستند می توانند دو برابر هزینه های واقعی تحقیق، توسعه و کارآموزی های انجام شده خود را در محاسبه مالیات منظور کنند. حقوق گمرکی متعلق به کالاهای سرمایه ای وارداتی این گونه شرکت ها نیز حداکثر معادل ۳ درصد تعیین شده است. شرکت های صادراتی همچنین می توانند دو برابر هزینه های بازاریابی خود را در محاسبه مالیات منظور کنند.

تمامی این اصلاحات در جهت حرکت کلی است که در بسیاری از کشورها با هدف کاهش بار مالیاتی شرکت ها آغاز شده است.

روسیه - اصول مالیاتی جدید

در این کشور سوء عملکرد و ناتوانی مالیاتی، همانند بسیاری جنبه های دیگر مدیریت جامعه، متدرجاً کیفیت یک بیماری مزمن را پیدا کرده است. هرچند گاه یکبار به منظور مقابله با این وضعیت مقررات تازه و اصلاحات دامنه داری به تصویب می رسد که پس از چندی دستخوش تحوّل و اصلاحات جدید می گردد. در همین مایه اخیراً یک سلسله مقررات دیگر به تصویب رسیده که لاقلاً بر روی کاغذ بسیار جالب می نماید. از جمله: - اصول مالیات فدرال - که در سراسر فدراسیون روسیه قابل اجراء خواهد بود - به موجب قانون مالیاتی فدرال تعیین می شود، و هیچ یک از جمهوری ها و مناطق عضو فدراسیون نمی توانند مقررات مالیاتی معارض با قوانین فدرال وضع کنند.

- مقررات مالیاتی فدرال یک ماه از تاریخ تصویب قابلیت اجرائی پیدا می کنند، اما اگر پای یک مالیات جدید در بین باشد تاریخ اجرای قانون از اول سال بعد از زمان تصویب خواهد بود.

- قوانین مالیاتی نباید موانعی در راه تحرک آزادانه افراد، کالاها، حمل و نقل و سرمایه ها پدید آورند.

- سیستم مالیاتی سه مرحله ای یا سه پله ای است، به این معنی که مالیات ها در سطح فدرال، جمهوری های عضو، و نواحی قابل وضع است.

- مسوسسات و صاحبان مشاغل در صورتی حق افتتاح حساب بانکی خواهند داشت که از لحاظ مالیاتی خود را به ثبت رسانیده باشند.

- نرخ زیان دیرکرد وجوه مالیاتی معادل نرخ بهره بانک مرکزی روسیه برای هر دوره معین خواهد بود، و جریمه عدم پرداخت مالیات ۵۰ درصد مبلغ پرداخت نشده می باشد.

ژاپن - مسکن مورد استفاده مدیران

سازمان مالیاتی ژاپن اعلام داشته است که ارزش کامل اجاری مسکن مورد استفاده مدیران موسسات که از سوی موسسه به طور رایگان یا با اجاره بهای زیر قیمت بازار به آنان واگذار شده، به عنوان مزایای غیرنقدی مشمول مالیات قرار خواهد گرفت. طبق ضوابط قبلی محاسبه این گونه مزایا براساس فرمولی صورت می گرفت که نتیجه بسیار متعادلی را به دست می داد چنان که از ۱۰ درصد ارزش واقعی اجاری ملک در مورد کارکنان و ۵۰ درصد آن در مورد مدیران تجاوز نمی کرد.

البته مقررات جدید تنها در صورتی قابل اجراست که مساحت ملک مورد استفاده از ۲۴۰ متر مربع متجاوز بوده و یا دارای تسهیلاتی باشد که در منازل معمولی یافت نمی شود (نظیر استخر شنا).

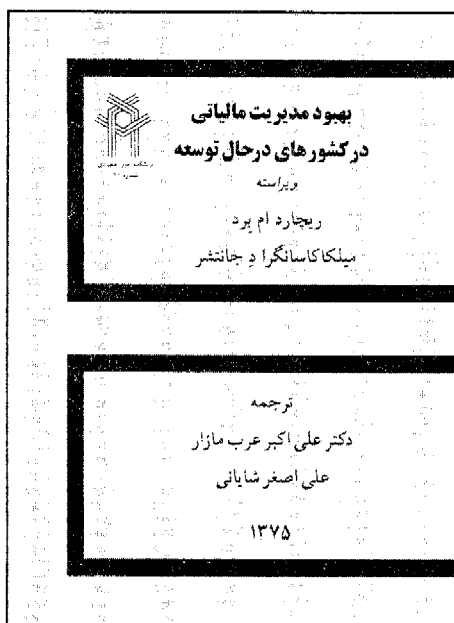
شیلی - مزایای پنهان

به موجب مصوبات اخیر سازمان مالیاتی، هرگاه دارائی های یک موسسه مورد استفاده مدیران یا همسران و فرزندان آنان قرار گیرد، بی آن که برای ایجاد درآمد جهت موسسه ضرورت داشته باشد، در آن صورت چنین استفاده ای به منزله برخورداری از مزایای غیرنقدی محسوب می شود. برای تقویم این گونه مزایا بین ۱۰ تا ۱۱ درصد ارزش دارائی مربوط، یا میزان استهلاك مجاز سالانه آن، مورد محاسبه قرار می گیرد.

باز هم از چین - استهلاك سریع تر از زمان قانونی

مقررات مالیاتی چین عموماً استهلاك سریع دارائی ها را اجازه نمی دهد. به موجب این مقررات استهلاك ساختمان ۲۰ ساله است. ولی به خاطر وضع استثنائی که برای طرف خارجی یک مشارکت چینی - خارجی پیش آمده بود اجازه داده شد که این مدت به ۱۲ سال کاهش داده شود. علت این بود که قرارداد مشارکت در خاتمه ۱۲ سال مذکور منقضی می شد و طبق ماده ای از آن، دارائی های غیرمنقول به طرف چینی مشارکت منتقل می گردید و از آن پس طرف خارجی وجود نداشت که از حق استهلاك استفاده کند. ■

معرفی کتاب



بهبود مدیریت مالیاتی در کشورهای در حال توسعه

ویراسته ریچارد ام پرد و میلکا کاسانگرا و جاننشر
ترجمه دکتر علی اکبر عرب مازار و علی اصغر شایانی
از انتشارات دانشکده امور اقتصادی
چاپ اول پائیز ۱۳۷۵، قیمت ۱۵۰۰۰ ریال

این کتاب به تجزیه و تحلیل راه حل‌های موفق و نا موفق در زمینه اصلاح سیستم مالیاتی می‌پردازد و می‌تواند به عنوان یک کتاب مرجع مورد استفاده کارشناسان مالیاتی قرار گیرد. کتاب شامل دو بخش است. ضمن بخش نخست جنبه‌هایی از مدیریت و سیاست مالیاتی در چند کشور عضو (بولیوی، اوروگوئه، جامائیکا، گواتمالا، کلمبیا، ترینیداد و توباگو، و اسپانیا) مورد بحث قرار گرفته و در بخش دوم مسائل مربوط به اصلاح مدیریت مالیاتی ارائه گردیده است که به طور خاص مشتمل بر مباحث زیر می‌باشد: مدیریت مالیاتی و تورم، بهبود تمکین مالیاتی، ارائه خدمات مالیاتی به مؤدیان، ساختار سازمانی و منابع انسانی در مدیریت مالیاتی، و خصوصی سازی مدیریت مالیاتی. یک فهرست بالنسبه مفصل منابع قابل استفاده در زمینه این مباحث نیز در پایان بخش مقدمه کتاب نقل شده است.

این کتاب همان‌گونه که از نام آن بر می‌آید، مسأله اصلاح مدیریت مالیاتی را مورد بحث قرار می‌دهد، و این موضوعی است که با وجود اهمیت بسیار تا کنون کمتر مورد توجه بوده است. بحث و فحوص در مسائل مالیاتی غالباً نکات و جنبه‌های دیگری را دربر می‌گیرد، حال آن که بدون تردید هرگونه اصلاح در مقررات یا سیستم مالیاتی به شرطی می‌تواند منجر به نتیجه مطلوب شود که از طریق یک مدیریت شایسته و کارآمد به مرحله عمل درآید، و در صورت فقد چنین مدیریتی هیچ سیستم مالیاتی - به هر اندازه که از حیث نظری کامل باشد - نمی‌تواند نتایج درخشانی به بار آورد.

کتاب بهبود مدیریت مالیاتی از آثار نادری است که پرداختن به این مسأله خاص را وجهه همت خود ساخته است. کتاب در واقع مجموعه‌ای از مقالات ارائه شده در یک کنفرانس بزرگ بین‌المللی است که از سوی مرکز مدیران مالیاتی قاره آمریکا (CIAT) و با مشارکت و نظارت صندوق بین‌المللی پول ترتیب داده شده است.

روش تحقیق و مآخذ شناسی در علوم اجتماعی

تالیف: سرهنگ محمد حسن شهیدی و دکتر ناصر فرشادگر

از انتشارات دانشکده امور اقتصادی

چاپ اول پائیز ۱۳۷۵، قیمت: ۷۴۰۰ ریال

این کتاب با هدف راهنمایی دانش‌پژوهان و دانشجویان رشته‌های علوم اجتماعی نوشته شده تا در زمینه روش‌های تحقیق و پژوهش و دسترسی و استفاده از مراجع، آگاهی‌های لازم را به آنان ارائه دهد. در مقدمه تعریفی از تحقیق و محقق به دست داده شده و سپس ضمن بحث‌های مختلف کتاب این مسائل مورد بحث تفصیلی قرار گرفته است: بنیان‌های فلسفی و منطقی پژوهش علمی، شناخت مساله یا مشکل، فرضیه و فرضیه سازی، تجزیه و تحلیل اطلاعات، گامه‌های کاربردی در تدارک و شیوه نوشتار یک پژوهش. در بخش آخر کتاب یک رشته ضمائم کاربردی پیوست شده است، که از آن جمله می‌توان به راهنماهایی در مورد تنظیم مقدمه پژوهش علمی، نمونه‌های زیرنویس و کتابنامه، آئین نگارش ارزیابی کتاب، نمونه‌هایی از فیش‌های پژوهشی و امثال آنها اشاره کرد. در پیش‌گفتار مؤلفان آمده است: برای تدوین این اثر تا حد امکان سرفصل‌های تنظیمی از سوی شورای عالی برنامه‌ریزی وزارت فرهنگ و آموزش عالی مورد توجه قرار گرفته و به همین جهت کتاب می‌تواند در دوره‌های کارشناسی، کارشناسی ارشد و دکترا مورد استفاده قرارگیرد. پژوهشگران مستقل نیز می‌توانند از آن بهره‌گیرند.

حماسه سازان صحرای طف

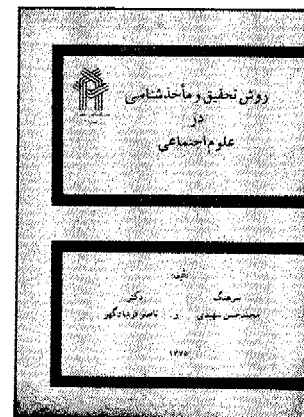
حضرت امام حسین و یارانش در نینوا

مؤلف: شمس‌الدین ربیعی

انتشارات دستان

چاپ اول ۱۳۷۵، قیمت: ۲۵۰۰ ریال

این کتاب حادثه جانگداز کربلا را به بیانی شیوا و عارفانه به تصویر کشیده است. مؤلف در این مقام دست به پژوهشی بدیع زده و به نکات تازه‌ای پی برده که از هر جهت روح نوینی را به اثر وی می‌بخشد. نویسنده در مقدمه علل پرداختن به این پژوهش جدید را بیان می‌دارد و سپس تقسیم‌بندی جالبی را از یاران امام حسین (ع) - برحسب زمان پیوستن ایشان به آن حضرت - ارائه می‌نماید و شرح حال موجز، اما گویائی، را از هریک از افراد این گروه‌ها نقل می‌کند. منابع و مآخذ کتاب نیز در پایان آمده است. رویهمرفته کتاب «حماسه سازان صحرای طف» مجموعه اطلاعات تاریخی جامعی را به شیوه‌ای سهل و موجز یکجا در اختیار خواننده قرار می‌دهد و به همین جهت می‌تواند مورد استفاده کلیه علاقه‌مندان قرارگیرد.



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

قوانین، تصویب‌نامه‌ها، بخشنامه‌ها

و آراء هیأت‌های عمومی شورای عالی مالیاتی و دیوان عدالت اداری

از قانون موافقتنامه بازرگانی بین دولت جمهوری اسلامی ایران و دولت جمهوری اسلواک مصوب ۱۳۷۵/۷/۱۱

ماده ۶- طرفهای متعاقد براساس قوانین و مقررات داخلی جاری خود، واردات و صادرات کالاهای زیر را از حقوق گمرکی، سود بازرگانی، مالیات‌ها و سایر عوارض معاف خواهند نمود:
الف- نمونه‌ها و اقلام تبلیغاتی.
ب- کانتینرها و لوازم بسته بندی خاص که در تجارت بین‌المللی به عنوان کانتینرها و لوازم بسته‌بندی قابل برگشت مورد استفاده قرار می‌گیرند.
ماده ۸- هر یک از طرف‌های متعاقد مؤسسات اقتصادی در کشور خویش را به شرکت در برنامه‌های توسعه تجارت مانند بازار مکاره، نمایشگاه و سمینارهایی که در دو کشور به منظور توسعه روابط تجاری متقابل برگزار می‌شود تشویق خواهند نمود.
ماده ۷- کلیه پرداخت‌های ناشی از این موافقتنامه با ارزش آزاد قابل تبدیل براساس قوانین و مقررات هر یک از دو کشور صورت خواهد پذیرفت.
طرفهای متعاقد براساس قوانین و مقررات داخلی جاری خود واردات و صادرات اقلام زیر را از حقوق گمرکی، سود بازرگانی، مالیات‌ها و سایر عوارض، معاف خواهند نمود:
الف- ابزار و اقلامی که به منظور سوار نمودن یا تعمیرات وارد می‌شوند مشروط براینکه این اقلام دوباره صادر شوند.
ب- اقلام وارداتی جهت نمایشگاه و بازار مکاره دایمی یا موقتی مشروط براینکه این اقلام دوباره صادر شوند.

ماده ۶- طرفهای متعاقد براساس قوانین و مقررات داخلی جاری خود، واردات و صادرات کالاهای زیر را از حقوق گمرکی، سود بازرگانی، مالیات‌ها و سایر عوارض معاف خواهند نمود:
الف- نمونه‌ها و اقلام تبلیغاتی.
ب- کانتینرها و لوازم بسته بندی خاص که در تجارت بین‌المللی به عنوان کانتینرها و لوازم بسته‌بندی قابل برگشت مورد استفاده قرار می‌گیرند.
ماده ۸- هر یک از طرف‌های متعاقد مؤسسات اقتصادی در کشور خویش را به شرکت در برنامه‌های توسعه تجارت مانند بازار مکاره، نمایشگاه و سمینارهایی که در دو کشور به منظور توسعه روابط تجاری

تصویب‌نامه شماره ۶۹۳۵/ت/۱۰۱۶۲۱۰ مورخ ۱۳۷۵/۹/۲۱

تبصره - در صورتی که یک در هزار فروش تولیدات کارخانجات و کارگاه‌های صنعتی و معدنی مذکور پس از انجام هزینه‌های مقرر در این آئیننامه در پایان سال مالی تماماً به مصرف نرسیده باشد، معادل آن در سال‌های بعد قابل هزینه بوده و جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی سالی که وجوه مزبور در آن به مصرف رسیده است محاسبه خواهد شد.
مده ۶- با توجه به این که تشخیص درآمد حاصل از فروش تولیدات کارخانجات و کارگاه‌ها و اجرای بند «د» ماده ۴۵ از طریق رسیدگی به حساب‌های مالیاتی آنان میسر می‌باشد، ادارات کل امور اقتصادی و دارایی استان‌ها پس از رسیدگی به حساب‌های آنها و تشخیص رقم درآمد و مالیات متعلقه، بنا به درخواست سازمان درآمد هر یک از کارخانجات و کارگاه‌ها و واحدهای صنعتی را به سازمان یا ادارات کل حفاظت محیط زیست استان‌ها (به عنوان یکی از مراجع ذی‌ربط موضوع ماده ۲۲۲ قانون مالیات‌های مستقیم) اعلام خواهند نمود.

قسمت‌هایی از آئیننامه اجرائی بندهای «ب»، «ج» و «د» ماده ۴۵ قانون وصول برخی از درآمدهای دولت و مصرف آن در موارد معین
ماده ۱- منظور از «قانون» و «سازمان» در این آئیننامه قانون وصول برخی از درآمدهای دولت در موارد معین مصوب سال ۱۳۷۲ و سازمان حفاظت محیط زیست می‌باشد.
.....
ماده ۴- کارخانجات، کارگاه‌ها و واحدهای صنعتی و معدنی موظفند یک در هزار فروش تولیدات خود اعم از کالا و خدمات را در هر سال به حساب جداگانه‌ای واریز و از محل وجوه این حساب هزینه‌های مربوط به حفاظت محیط زیست و کنترل آلودگیها را طبق مقررات این آئیننامه پرداخت نمایند.
ماده ۵- مخارج و هزینه‌هایی که کارخانجات و کارگاه‌ها و واحدهای صنعتی و معدنی در اجرای بند «د» ماده ۴۵ قانون و مقررات این آئیننامه به تشخیص و یا تحت نظر سازمان هزینه می‌نمایند، جزء هزینه‌های قابل قبول مالیاتی آنان منظور خواهد شد.

بخشنامه شماره ۲۷۸۷۶/۲۷۸۸۷/۴/۳۰ مورخ ۷۵/۶/۲۴

مالیاتی را به نکات زیر که مورد تأیید هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی نیز قرار گرفته است. معطوف میدارد:
۱- در مواردی که دفاتر مودی بر اساس بند ۳ ماده ۹۷ قانون مالیات‌های مستقیم مصوب اسفندماه ۱۳۶۶ و اصلاحیه بعدی آن مردود شناخته میشود چنانچه تعیین در آمد مشمول مالیات واقعی وفق تبصره ذیل ماده

نظر به اینکه در خصوص تشخیص درآمد مشمول مالیات از طریق علی‌الراس و نحوه استفاده از مستندات اظهارنامه و صورتهای مالی تسلیمی و اسناد و مدارک ارائه شده از طرف مودیان کراراً سوالاتی مطرح میگردد، لذا جهت رفع هرگونه اشکال و اتخاذ رویه‌های اصولی و هماهنگی در رسیدگی به پرونده‌های مالیاتی، توجه مأموران تشخیص و مراجع

۹۸ قانون مذکور امکان پذیر نباشد ماموران تشخیص و یا کارشناسان مالیاتی و حسابرسان مالیاتی بر حسب مورد مقید نخواهند بود که قرائن مالیاتی مورد نظر را از همان دفاتر و اسناد و مدارک استخراج و مورد استفاده قرار دهند، بلکه لازم است با مراجعه به محل کار یا تولید و عنداللزوم به اشخاص ثالث و انجام تحقیقات کافی قرینه یا قرائن مناسب را مشخص و آنگاه با اعمال ضریب یا ضرایب مالیاتی مقرر حسب مورد نسبت به تعیین درآمد مشمول مالیات اقدام نمایند.

۲- هرگاه بنا به شرایط خاص فعالیت مودی ضرائب مندرج در جدول ضرایب منطبق با فعالیت مزبور نباشد، حوزه مالیاتی ذریبط بایستی ضمن شرح کامل موضوع و توضیح ویژگی خاص مذکور باستناد تبصره ۳ ماده ۱۵۴ قانون یاد شده از طریق اداره متبوع در خواست تعیین ضریب لازم را بنماید.

۳- در مواردیکه درآمد مشمول مالیات تعیین شده بطریق علی‌الراس بنا به جهاتی کمتر از سودی است که مودیان مالیاتی در صورتهای مالی تسلیمی در مهلت مقرر یا خارج از آن ابراز نموده‌اند سود مندرج در صورتهای مالی یا توجه به مفاد تبصره ۲ ماده ۲۱۰ قانون فوق و مقررات

قانونی مدنی در باب اقرار باید مبنای محاسبه مالیات قرار گیرد.

۴- اگرچه شرکتهای موضوع تبصره یک ماده ۱۱۰ قانون مالیاتهای مستقیم مکلف به تسلیم ترازنامه و حساب سود و زیان مصوب مجمع عمومی متکی به دفاتر قانونی می‌باشند، اما توجه داشته باشند که طبق بخشنامه شماره ۵۷۳۱/۲۰۵۷۲-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۰/۴/۲۵ که مورد تأیید اکثریت اعضای هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی نیز قرار گرفته است، صرف عدم تسلیم مصوبه مجمع عمومی یا مصوب نبودن ترازنامه و حساب سود و زیان تسلیمی در مهلت مقرر موجب تشخیص درآمد مشمول مالیات به طریق علی‌الراس نخواهد بود.

۵- گاهی دیده میشود که در موارد تشخیص در آمد مشمول مالیات به طریق علی‌الراس، ماموران تشخیص مالیات برخی ارقام درآمد ناویژه (مانند کارمزد تحصیلی بابت وام‌های پرداختی و یا بعضی حق‌الامتيازهای دریافتی) را عیناً به درآمد مشمول مالیات می‌افزایند که این عمل مغایر با مفاد مادتهای ۹۸ و ۱۵۲ قانون مالیاتهای مستقیم بوده و لذا متذکر میگردد که در اینگونه موارد نیز باید با اعمال ضریب مناسب به تعیین درآمد مشمول مالیات اقدام نمود. داریوش ایران‌بُدی معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۷۶۸۲/۳۰۰۲۲-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۵/۷/۱۵

بمقررات ماده ۹۲ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفند ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن ۵۰٪ مالیات حقوق کارکنان سازمان مذکور شاغل در روستاها و همچنین در نقاط محروم (طبق لیست سازمان برنامه و بودجه) بخشوده خواهد شد. داریوش ایران‌بُدی معاون درآمدهای مالیاتی

نظر به اینکه سازمان نهضت سوادآموزی جمهوری اسلامی ایران باتوجه به اساسنامه مصوب ۱۳۶۲/۳/۳ مجلس شورای اسلامی از جمله موسسات دولتی موضوع ماده ۹۲ اصلاحی قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۱۳۷۱/۲/۷ مجلس شورای اسلامی می‌باشد بنابراین باتوجه

بخشنامه شماره ۶۸۸۹/۲۹۰۸۸-۳۰/۴ مورخ ۷۵/۶/۲۸

باشد مالیات علی‌الحساب معادل ۱۰٪ خواهد بود.
۲- از نقل و انتقال حق تقدم سهام در سازمان بورس اوراق بهادار مالیات علی‌الحساب معادل ۲٪ مبلغ فروش و از نقل و انتقال حق تقدم سهام در خارج از سازمان مزبور معادل ۳۰٪ مبلغ اسمی سهام مربوط وصول خواهد شد.

۴- حوزه‌های مالیاتی صالح به رسیدگی مالیات شرکتها مکلفند پس از مراجعه مودیان مذکور ضمن اخذ اطلاعات لازم درباره مشخصات و نشانی محل شغل یا سکونت فروشنندگان و نیز تأییدیه حاوی مبلغ اسمی یا قیمت خرید و همچنین مبلغ فروش سهام یا سهم‌الشرکه یا حق تقدم سهام از طرفین معامله، مالیاتهای علی‌الحساب بشرح بندهای فوق را وصول و در اسرع وقت گواهی لازم را صادر و به مودی تسلیم نمایند.

۵- فروشنندگان سهام یا سهم‌الشرکه و یا حق تقدم سهام اعم از شخص حقیقی یا حقوقی (بجز در مورد انتقالات موضوع تبصره ذیل ماده ۱۴۳ قانون مذکور) مکلفند اظهارنامه و صورتهای مالی مربوط را حسب مورد در موعد مقرر به حوزه مالیاتی ذریبط تسلیم و مالیات متعلق را پرداخت

بنا به اختیار حاصله از مقررات ماده ۱۶۳ و تبصره ماده ۲۲۱ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن، در مورد وصول مالیات علی‌الحساب از فروشنندگان سهام و سهم‌الشرکه شرکتها و همچنین حق تقدم سهام مقرر میدارد:

۱- فروشنندگان سهام یا سهم‌الشرکه و یا حق تقدم سهام اشخاص حقوقی باید قبل از انتقال حقوق مزبور و ثبت آن در دفتر سهام شرکت یا دفاتر ثبت ادارات ثبت یا دفاتر اسناد رسمی به حوزه مالیاتی ذیصلاح مراجعه و پس از پرداخت مالیات علی‌الحساب و تکمیل و امضاء اوراق مربوط گواهی لازم را برای ارائه به ادارات و اشخاص مذکور دریافت نمایند.

۲- از نقل و انتقال سهام یا سهم‌الشرکه اشخاص حقوقی در خارج از سازمان بورس اوراق بهادار مالیات علی‌الحساب معادل سی درصد ارزش اسمی سهام و یا ارزش سهم‌الشرکه در تاریخ انتقال و بر اساس سرمایه ثبت شده وصول خواهد شد و در مورد نقل و انتقال سهام یا سهم‌الشرکه اشخاص حقوقی که در تاریخ انتقال بیش از دو سال از تاسیس آنها نگذشته

نمایند.

حوزه‌های مالیاتی مکلفند برابر مقررات مالیات متعلق را بر اساس دفاتر قانونی و در موارد علی‌الراس با قرینه قرار دادن مبلغ فروش واقعی مطالبه نمایند. مالیاتهای علی‌الحساب وصول شده در منبع، در حساب مالیات قطعی پرداخت کننده منظور میگردد.

۶- مفاد این بخشنامه در مورد سایر تغییرات از جمله افزایش یا کاهش سرمایه، انحلال، اقامتگاه قانونی، مواد اساسنامه و مدیران اشخاص حقوقی نیز جاری نخواهد بود.
۷- این بخشنامه جایگزین بخشنامه شماره ۳۰/۵-۱۹۲/۳۵۶۴-۳۰/۵-۱۹۲/۳۵۶۴ خواهد بود. داریوش ایران‌بُدی معاون درآمدهای مالیاتی

بخشنامه شماره ۳۵۳۵۴ مورخ ۱۳۷۵/۸/۲

پیرو آراء شماره‌های ۷۵/۵/۱۷-۳۰/۴-۵۳۵۹ و ۷۵/۵/۴-۳۰/۴-۵۳۵۹ و هیئت عمومی شورای عالی مالیاتی که طی شماره‌های ۷۵/۵/۳۰-۳۰/۴-۶۰۰۳ و ۷۵/۵/۳۰-۳۰/۴-۵۷۷۶ و ابلاغ شده است، لزوماً متذکر میشود:
باتوجه به تبصره ۲ ماده یک آئین نامه نحوه تنظیم و تحریر و نگاهداری دفاتر قانونی و بند ۲۴ ماده ۱۴۸ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب اسفندماه ۶۶ و اصلاحیه بعدی آن آراء مذکور ناظر بمواردی است که مودی خود براساس اصول متداول حسابداری و با شرط اتخاذ روش یکنواخت

طی سالهای مختلف مبادرت به تسعیر نماید.

حال چنانچه طبق روال اتخاذ شده توسط مؤدی، بطورکلی تسعیر صورت نگیرد، مأموران تشخیص مجاز به تسعیر دارائیه یا بدهیهای ارزی و افزایش یا کاهش درآمد مشمول مالیات از این بابت نخواهند بود و هیئتهای حل اختلاف مالیاتی نیز باید در رسیدگی و صدور رأی این موضوع را دقیقاً موردتوجه قرار دهند.

داریوش ایران‌بُدی معاون درآمدهای مالیاتی

رای شماره ۶۶۴۲-۳۰/۴ مورخ ۱۳۷۵/۶/۱۵ هیات عمومی شورای عالی مالیاتی

نامه شماره ۴۳۷-۵۷۰-۷۵/۵/۷ شرکت تعاونی مسکن امید وابسته به لشکر ۲۱ حمزه عنوان جناب آقای ایران‌بُدی معاونت محترم درآمدهای مالیاتی حسب ارجاع مشارالیه در اجرای بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۷۱/۲/۷ در هیات عمومی شورای عالی مالیاتی مطرح است. مفاد نامه مذکور اجمالاً مشعر بآنستکه به لحاظ پاره‌ای مشکلات اداری و ثبتی خارج از اختیار مسئولین ذیربط برای آپارتمانهای شهرک امید (قنات کوثر) سند مالکیت ثبتی صادر نگردیده و معامله و واگذاری آنها بناچار از طریق مسایعه نامه و وکالتنامه بلاعزل محضری انجام میگردد. اما حوزه‌های مالیاتی در رابطه با اینگونه شرکتهای تعاونی و مجتمع‌سازی متفاوت عمل میکنند و باین دلیل که سند رسمی تنظیم نشده، خریدار را مستاجر تلقی نموده و مالیات مال الاجاره مطالبه مینمایند. در صورتیکه عملاً ملک در اختیار مالک مییاشد و به آن مالیات بردرآمد اجاره تعلق نمیگیرد مگر اینکه این قبیل خریداران ملک را به اشخاص دیگر اجاره دهند که باید مالیات بر درآمد اجاره را طبق مقررات مربوطه پرداخت نمایند.

بنابمراستب فوق تقاضا گردیده که باتوجه به مفاد آراء شماره ۳۰/۴-۹۶۲۱-۳۰/۴-۹۶۲۱ و ۶۹/۷/۲۵ و ۷۲/۱۲/۷-۱۴۰۰۵ صادره از شورای عالی مالیاتی با شرکت تعاونی امید نیز مانند سایر مجتمع‌های مسکونی که هنوز فاقد سند مالکیت رسمی هستند از جمله (آپارتمانهای آپادانا و تهران تارک) عمل شود.

هیات عمومی شورای عالی مالیاتی در اجرای مفاد بند ۳ ماده ۲۵۵ قانون مذکور پس از بررسی موضوع و تبادل نظر بشرح آتی مبادرت به صدور رای می‌نماید: با عنایت به مفاد آراء شماره ۳۰/۴-۹۶۲۱-۳۰/۴-۹۶۲۱ و ۶۹/۷/۲۵ و ۷۲/۱۲/۷-۱۴۰۰۵ صادره از این شورا، موضوع قابل انطباق با مقررات ماده ۷۴ قانون مالیاتهای مستقیم مصوب ۷۱/۲/۷ بوده و باید با صاحبان حق نسبت به انتقالات مورد بحث و انتقالات بعدی تا رفع مشکلات مربوط به صدور سند رسمی مانند مالک رفتار شود.

محمدعلی خوش اخلاق علی‌افرا محمد رزاقی غلامحسین هدایت عبیدی محمدعلی بیک‌پور علی‌اکبر نوربخش داریوش آل‌آقا محمدعلی سعیدزاده صمدکرباسی

دادنامه شماره ۵۴ مورخ ۷۵/۳/۲۶ هیات عمومی دیوان عدالت اداری

شاکای: سازمان بازرسی کل کشور موضوع شکایت و خواسته: ابطال بخشنامه شماره ۳۳۵۵۲-۶۱۶۲-۳۰/۴ مورخ ۷۴/۶/۱۸ معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصادی و دارائی
مقدمه: شاکای طی شکایتنامه تقدیمی اعلام داشته‌اند: بخشنامه شماره ۳۳۵۵۲-۶۱۶۲-۳۰/۴ مورخ ۷۴/۶/۱۸ معاون درآمدهای مالیاتی مغایر منطوق مادتين ۲۲۸ و ۲۲۹ و تبصره یک ماده ۲۴۷ قانون مالیاتهای مستقیم

مصوب سال ۱۳۶۶ و مقررات تصریحی بند (د) ماده ۱۰۳ قانون مذکور می‌باشد. معاون درآمدهای مالیاتی وزارت امور اقتصاد و دارائی در پاسخ به شکایت مذکور طی نامه شماره ۴/۶۲۷-۳۰/۴-م مورخ ۷۵/۳/۱۰ اعلام داشته‌اند هدف از صدور بخشنامه مورد بحث این بوده: چون مشاهده میشد هیاتهای حل اختلاف مالیاتی بعضاً بدون احراز واقعیات پرونده‌های مالیاتی مورد اختلاف را صرفاً به بهانه نقص یا عدم امضاء از دستور کار

رسیدگی خارج و خود را فارغ از رسیدگی می‌دانستند، در این صورت لازم بود تاکید کرد که چنانچه مسجل شود تسلیم لایحه اعتراضیه واقعاً از جانب خود مودی و یا بنابه خواست او بوده است بایستی نسبت به اعتراض وی رسیدگی و برابر مقررات قانون رفع اختلاف نماید.

هیات عمومی دیوان عدالت اداری در تاریخ فوق به ریاست حجة الاسلام والمسلمین اسماعیل فردوسی پور و با حضور روسای شعب دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره باتفاق آراء بشرح

آتی میادرت بصدر رای می‌نماید.

رای هیات

نظر باینکه بخشنامه مورد شکایت متضمن پذیرش اعتراض علی‌الاطلاق نبوده، بلکه منوط و مقید به احراز انتساب آن به مودی و یا نماینده قانونی وی و یا تنفیذ اشخاص مذکور گردیده، لذا بخشنامه موردنظر خلاف قانون تشخیص داده نمی‌شود.

رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری اسماعیل فردوسی پور

دادنامه شماره ۵۷ مورخ ۷۵/۴/۲ هیات عمومی دیوان عدالت اداری

شاکی: آقای اسماعیل حاجی خانی. موضوع شکایت و خواسته: لغو بخشنامه محرمانه ۷۳/۲/۲۱ م - ۴۲۱ م - وزیر امور اقتصادی و دارایی
مقدمه:

شاکی طی دادخواست تقدیمی اعلام داشته‌اند، معاون کل وزارت امور اقتصادی و دارایی طی بخشنامه ۷۶۶ م / مورخ ۷۳/۲/۲۴، باستناد بندهای ۱۹ و ۲۰ دستورالعمل ۴۲۱ م - ۷۳/۲/۲۱ مجلس شورای اسلامی و ماده ۲۱۷ قانون مالیاتها مقرر داشته است (کسانی که جرائم آنها در هیاتهای رسیدگی بتخلفات اداری یا مراجع ذیصلاح با به اثبات رسیده است. از تاریخ محکومیت از دریافت پاداش محروم می‌گردند) و بالتبع اینجانب را که حدود ۸ سال قبل به دلائلی که خارج از حوصله دیوان محترم عدالت می‌باشد به کسر یک سوم حقوق در یکماه محکوم شده‌ام، از دریافت پاداش محروم نموده‌اند، که صدور دستور محرومیت از پاداش مذکور به دلائل معروضه زیر بر خلاف مقررات موضوعه جاری بوده و شرعاً و عرفاً منطبق با عدالات اسلامی نمیباشد: ۱- با توجه به قانون رسیدگی به تخلفات اداری حدود اختیارات و صلاحیت وزراء و سایر مقامات در مورد مجازات کارکنان تحت سرپرستی خود مشخص و معین گردید است، که با عنایت بمفاد آن، صدور دستور قطع محرومیت پاداش بطور دائم خارج از صلاحیت و اختیارات معظمه می‌باشد.

داشته‌اند، پاداش موضوع ماده ۲۱۷ قانون مالیاتهای مستقیم حق قانونی و قابل مطالبه کارمند یا کارمندان مشخص نمیباشد، بلکه وجوهی است که قانونگذار برای آموزش و تربیت کارمندان و تشویق کارکنان و کسانی که در امر وصول مالیات فعالیت موثر داشته یا می‌دارند، در اختیار وزارت متبوع قرار داده و وزارت مذکور نیز طبق ضوابطی از جمله بخشنامه شماره ۴۲۱ م / مورخ ۷۳/۲/۲۱ آنرا مورد مصرف قرار می‌دهد و لغو بخشنامه مورد شکایت و تجدید اختیارات قانونی وزارت متبوع در مانحن فیه فاقد جواز قانونی است، لذا رد شکایت شاکی مورد استدعاست. دبیر محترم شورای نگهبان در خصوص ادعای شاکی مبنی بر مغایرت دستورالعمل مورد شکایت با موازین شرعی طی نامه شماره ۷۵۴/۲۱/۷۵-۷۵/۳/۲۶ اعلام داشته‌اند، نامه شماره ۱۴۱/۷۴-۱۳۷۴/۱/۲۵ مورخ ۷۳/۲/۲۱ وزیر امور اقتصادی و دارایی در جلسه مورخ ۷۵/۳/۲۲ فقهای شورای نگهبان مطرح شد و نظر آقایان فقهاء بدین شرح اعلام می‌گردد، در صورتیکه بخشنامه مذکور خلاف قانون نباشد، خلاف موازین شرع نمی‌باشد.

هیات عمومی دیوان عدالت اداری، در تاریخ فوق به ریاست حجة الاسلام والمسلمین اسماعیل فردوسی پور، و با حضور روسای دیوان تشکیل و پس از بحث و بررسی و انجام مشاوره با اکثریت آراء بشرح آتی میادرت بصدر رای می‌نماید.

رای هیات

چون بحکم ماده ۲۱۷ قانون مالیاتهای مستقیم هزینه یک درصد از وصول مالیاتها و جرائم در موارد خاص از جمله پرداخت پاداش بمنظور تشویق کارکنانی که در امر وصول مالیات معافیت موثر نمایند، تجویز شده است. محرومیت این قبیل کارکنان بصرف محکومیت اداری جواز قانونی ندارد و بدین جهت بندهای ۱۹ و ۲۰ بخشنامه محرمانه شماره ۴۲۱ م - ۷۳/۲/۲۱ وزارت امور اقتصادی و دارایی به لحاظ عدم انطباق با هدف قانونگذار از حکم مقرر در ماده فوق‌الذکر مغایر ماده مزبور شناخته می‌شود و باستناد قسمت دوم ماده ۲۵ قانون دیوان عدالت اداری ابطال می‌گردد.

رئیس هیات عمومی دیوان عدالت اداری - اسماعیل فردوسی پور

۲- در هیچ یک از قوانین و مقررات برای یک خطا دو مرتبه کیفر در نظر گرفته نشده است.

۳- با توجه به ذکر کلمه (از تاریخ محکومیت) در دستورالعمل صادره مقام وزارت عطف به ماسبق نموده که بجز مواردی که قانون تصریح می‌نماید هیچ یک از قوانین قابل تسری بماسبق نمی‌باشد.

۴- اصل مجازات و تشویق متیقن بوقت و زمان معین از دوره کارکرد خدمتگزار و مستخدم می‌باشد و قابل تسری بتمام دوران خدمت نمی‌باشد.

۵- از مفاده ماده ۲۱۷ قانون مالیاتها مستفاد می‌گردد که پاداش مورد بحث در ازاء فعالیت پرداخت گردد که منظور از تاریخ تصویب قانون به بعد می‌باشد، و در پرداخت پاداش بموارد مندرج در بندهای ۱۹ و ۲۰ بخشنامه مذکور با سلیقه شخصی وزیر مربوطه اشاره‌ای نشده است. لذا با توجه به مراتب فوق و سایر مستندات حاصل وزارت امور اقتصادی و دارایی در پاسخ بشکایت مذکور طی نامه شماره ۴۶۴ - ۹۱ مورخ ۷۴/۲/۶ اعلام

Plenary Board of the Supreme Council of Taxation are dealt with in the article.

TAX AMNESTY IN SOUTH ASIAN COUNTRIES

Tax amnesty is a general phenomenon in this part of the world. The governments have resorted to this policy in many occasions. India and Sri Lanka are two distinguished examples. During the recent decades they

experienced this policy several times, which mostly ended with failure. This subject is dealt with in the article with deliberation about the points of feebleness of effectiveness of the tool of tax amnesty.

TAX EXEMPTIONS AND DEDUCTIBILITY OF EXPENSES WITH REGARD TO IN-KIND BENEFITS OF WORKERS

The employers are reluctant to increase the main salary of their workers, since that would cause increment of their future obligations towards the workers, under the regulations of the labor law. They are more ready, instead, to compensate their workers by giving them facilities and other benefits in kind. The workers, on the other hand, agree with this way of action, because the in-kind benefits are exempted from taxation. Only tax officials are not happy with this process, since it results in less taxes payable to tax

organization.

The same creates difficulty in other respect. The employers want the in-kind benefits, to be accepted as deductible expenditures, while the tax officials are reluctant to do so. Both sides of the issue are dealt with in the article. The author tries to solve the problem by referring to new rules of interpretation of tax laws (like the rule of substance over the form) and also by analyzing the text of the relevant regulations.

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."

TAX GLOSSARY

Several tax terms and expressions are presented and defined in each issue of

Maliyat journal. Detailed explanations follow the definition of the terms.

LETTERS AND INQUIRIES OF READERS

The inquiries of our readers related to different tax matters are answered by tax

experts. Readers in other countries also can address their inquiries to us.



series of interviews. The Economic situation of the Province in general, and taxation data in particular, are presented by the interviewee. The latter includes information about the level of taxes collected in recent years,

degree of tax compliance by taxpayers, cases of success, bottlenecks and shortcomings, and several other interesting subjects and issues.

TREATY DEVELOPMENTS, A COMPARATIVE AND ANALYTICAL STUDY ON NEW TAX TREATIES CONCLUDED WITH SEVERAL FOREIGN COUNTRIES

This is the second part of the study undertaken with regard to the Iranian new tax treaties. In this second part, the author examines Articles 4 and 5 of the treaties. General definitions of some terms are presented in the Article 3, and Article 4 is devoted to the subject of residence. As it was mentioned in the previous issue, the agreements under discussion are generally

drawn on basis of the revised OECD Model Double Taxation Convention. So, the study is concentrated on that Model, as well as on a prototype treaty that constitutes the basis of the Iranian agreements. One of the signed agreements, namely the one concluded with Ukraine, is also referred to article by article.

INTERPRETATION OF TAX LAWS

This is one of the articles printed in the present issue of the journal about the said subject, which has been also discussed by the President in more general terms in the Editorial. Several interesting ideas and principles evolved during recent decades in

western countries in the field of this subject, are deliberated by the author. Among those one can refer to the rule of the "substance over the form", economic interpretation of tax law", effectiveness of law", and other rules and maxims.

ENCROACHMENT INTO THE REALM OF THE SUPREME COUNCIL OF TAXATION

The Supreme Council of Taxation (SCT) is the highest organ - under the Direct Taxation Act - for reviewing tax complaints and cases. The SCT has several branches and a Plenary Board. Decisions taken by the latter Board have the same value as the law, since they can not be altered except by a law or by the subsequent decision of the same Board.

There is also a judicial organ called the Administrative Court of Justice (ACJ) which

has the authority to review and settle complaints against the measures taken by the various governmental organizations. As far as the taxation is concerned, the ACJ is competent to rule on the decisions of "tax commissions". The ACJ has construed the term "tax commission" to include the SCT and even the Plenary Board of that organ.

This subject and reasoning of ACJ about its competence to review the verdicts of the

TRADE AGREEMENT BETWEEN IRAN AND SLOVAKIAN REPUBLIC

This agreement which has been recently ratified by the Parliament, contains some tax regulations. Article 6 of the agreement reads as follows:

"The Contracting Parties shall provide, under their internal laws and regulations, exemption from custom duties, taxes and other levies for importation and exportation of the following articles:

- a) simples and items for advertisement; and*
- b) containers and special packing equipment, used as returnable items in international trade".*

The Article 8 of the same agreement provides for encouragement of economic institutions of

both countries to participate in international fairs and markets, etc., organized in their territories. Pursuant to this purpose, the Article states:

"The Contracting Parties shall exempt - under their internal laws and regulations - the importation and exportation of the following items from custom duties, taxes, and other levies:

- a) accessories and articles imported for installing or repairing, provided that they will be exported later;*
- b) imported items for temporary fairs or markets, provided that they will be re-exported.*



ABSTRACTS OF PERSIAN ARTICLES

EDITORIAL

The editorial in this issue, both in Persian and English sections, is devoted to the subject of interpretation of tax laws. The President has discussed the matter in broad and general

terms, with a view to draw the attention of researchers and practitioners to the significance of this issue.

TAXATION IN PROVINCE OF KHUZISTAN

The Editor had an interview with Mr. Sayyed Abdorrassul Beladi, Director General of

Economic Affairs and Finance of Khuzistan Province. Our readers are familiar with this

income of their members. The taxes assessed in this manner shall be final and binding on both parties.

The procedure so defined, used to be scarcely activated in the past. In recent years, however, more attention has been paid to the issue, both by the unions and the Finance Ministry. A considerable number of agreements have been concluded from which the members of the relevant guilds can take benefit.

A recent circular of the Finance Ministry refers to those agreements and discrepancies encountered in their implementation. As it can be inferred from the circular, such difficulties arise mostly from the attitude of some tax officials. They resort to various excuses for neglecting the agreements and to assess the tax liability of relevant people via ordinary and common procedures.

Some of those excuses are - according to the circular - as follows:

- A number of taxpayers have not been able to pay tax installments on time;

- Some others did mistake in computation of their liability, and paid less taxes than they had to pay.

The relevant tax offices claimed that those failing taxpayers breached their agreements by doing so, and therefore their taxes should be assessed without consideration of the agreements. They have also claimed in some cases that the real amount of tax liability can not be ascertained under the conditions of these agreements.

This approach has resulted in disapproval of the guilds and their members, as well as in increment of the number of tax disputes. The aim of the Ministerial circular is to stop this way of action, and to facilitate the implementation of the tax agreements concluded with those business guilds.

REVALUATION OF FOREIGN CURRENCY

The Supreme Council of Taxation (SCT) delivered recently an opinion on proceeds of enterprises from revaluation of their foreign currencies. According to paragraph "a" of Article 141 of the Direct Taxation Act (DTA) income derived from exportation of certain goods and products is wholly or partially exempted from taxation. Such enterprises keep accounts in foreign currency, which is apt to revaluation at the end of tax year. The SCT was asked to consider a situation where those enterprises earn proceeds from such revaluation, and to render its opinion as to whether such proceeds are subject to income tax, while the source of their income (namely

the earning from exportation) was tax exempted.

The Plenary Board of the SCT reviewed the matter and stated unanimously that those proceeds from revaluation of foreign exchange is subject to taxation, although the income from exportation of goods - from which the foreign currency is derived - was tax exempted. The income from revaluation - according to the SCT - is something quite different from exportation, and it is earned in a later stage. It is resulted not from the exportation, but from keeping the money for a certain duration of time.

complaints would result in prolongation of examination, wasting of time of BSTDs and of the officials themselves, and postponement of collection of taxes.

Based on this reasoning, the Ministry orders the officials to participate actively in deliberations of the first-instance BSTDs, and to provide all the evidence they may have in defense of their cases.

When, after such steps are taken, the BSTD delivers its verdict, the relevant tax official may

protest against it, only if he has sufficient grounds and convincing evidence for his action. If there is no such substantiated grounds, he should refrain from protesting, otherwise he will be prosecuted by the High Disciplinary Board.

The same is applicable - according to the circular - with regard to filing of unfounded complaints with the Supreme Council of Taxation.

COMPLAINTS ARISING FROM THE PROCESS OF EXECUTION

If the taxpayer fails to pay his dues on time, the tax office shall take certain actions to collect such dues from him. A section of the Iranian Direct Taxation Act (DTA) is devoted to the process of issuing and enforcing the writ of execution in respect of unpaid taxes. The procedure and steps provided under this section of the law, are called "the execution measures".

Any protest against the execution measures is to be submitted to, and reviewed by, the Board of Settlement of Tax Disputes (BSTD). Sometimes the complaint involves a special element, and that is the claim of the taxpayer to the effect that the process of execution took place before finalization of the related taxes. In such cases, the BSTD considers this particular claim and if finds it justified, it shall rule for

cancellation of the writ of execution, and shall review the substance of the case, and issues its verdict on the liability of the taxpayer. (Article 216, DTA)

The Ministry of Economic Affairs and Finance has recently issued a circular in this respect. It has been stated in the circular that most of BSTDs do not actually pay due attention to the exact requirements of the relevant regulations. In other words, they enter in consideration of the substance of the case, without enough deliberation for finding if the relevant taxes are really finalized, or they have not passed yet the last stage of finalization. The circular instructs the BSTDs to be more accurate, and refrain from doing so, before being sure that the case is finalized.

INCOME TAX OF MEMBERS OF GUILDS

The income tax of enterprises operated by natural persons, is titled - under the Direct Taxation Act (DTA) - as the business income tax. Such businesses are mostly associated with

business unions or guilds. Under the Note 6 to the Article 100 of DTA, the Ministry of Finance may enter into agreement with those guilds about the determination of taxable

Incorporated bodies), and semijudicial persons, namely the bodies of persons that are not considered legal persons as such, but at the same time they are treated as single taxpayers under the taxation

law. Paragraph 3 pertains to categories 2 (legal persons) and 3 (semijudicial persons). It provides that the issue of double residence in case of these two types of persons, shall be solved by reference to

the place of registration of their head offices. This is another case of substitution of the expression "place of effective management" (in OECD Model) with "registered office" (in the Iranian treaties).



Tax News

UNJUSTIFIED PROTESTING

In a new circular of the Finance Ministry, the tax officials are instructed to refrain from filing unjustifiable protests against the verdicts rendered by the Boards of Settlement of Tax Dispute (BSTDs).

BSTDs are bodies organized under the Direct Taxation Act (DTA) for reviewing and settling all kinds of tax disputes, both at the first and second instances. The cases can be brought before BSTDs, either by taxpayers or tax officials.

The final verdicts of BSTDs are also appealable before the Supreme Council of Taxation (SCT) on the ground of inconsistency with the laws and regulations or insufficiency of examination.

The substance of the Ministry's circular is that

the protests and complaints of tax officials in all these cases should be based on justifiable grounds. They are prohibited from filing protests as such and without reasonable foundation and evidence.

Some of the points raised in the circular are as follows:

- 1. Although the officials are granted the right to protest against the verdicts of BSTDs, but this does not in any case mean that they are required to do so in all cases, without discrimination as to the existence or absence of justifiable grounds;*
- 2. The verdicts issued by BSTDs are, as a common rule, rendered by consideration of facts and after sufficient deliberation;*
- 3. Raising baseless and unsubstantiated*

situation described above, is very clearly foreseen by the main taxation law of Iran, that is the Direct Taxation Act. The Article 1 of the Direct Taxation Act (DTA) prescribes a general (and most important) rule for determining persons liable to Iranian taxation, Among them, one can find the following categories:

- Iranian individuals residents abroad, in respect of income derived from sources in Iran;
- non-Iranian persons (whether natural or legal) in respect of income derived from transfer of royalties; and
- owners of properties located in Iran, in respect of capital tax on such properties.

Those are very clear examples of the taxpayers categorized under second sentence of paragraph 1, Article 4 of the OECD Model. Taking these facts into account, it seems curious that the sentence 2 is deleted from the text of the said paragraph 1. Did the parties really want to apply the agreement to such odd people? The answer hardly can be positive. Suppose that a resident of a Contracting State

owns properties in the other Contracting State. Then the capital tax on such properties should be paid, not to the state in which they are situated, but to the other state in which the taxpayer has his residence. If this type of unnatural result is to be avoided, the deleted sentence is to be restored at the end of paragraph 1 of the Article 4.

Double Residence (individuals)

Paragraph 2 of Article 4 prescribes a procedure for solving the problem of double residence. This paragraph and the sub-paragraphs coming under it, are in exact conformity with the OECD Model. A brief presentation of the procedure provided by the treaty is as follows:

- When an individual is considered (under paragraph 1) to be resident of both states, then he shall be deemed to be resident of that state in which he has a permanent home.
- If he has permanent home in both states, he shall be considered to be resident of the state in which his center of vital interests is situated.

- If such location can not be determined, or if he has not a permanent home in either state, then we have to find in which country he has an habitual abode.

- In case he has an habitual abode in both states, or in neither of them, he shall be deemed to be resident of the state of which he is a national.
- At last, if our individual is national of both states, or non of them, then the parties to the agreement should settle the question by mutual agreement.

Double Residence (persons other than individuals)

According to Paragraph 3 of Article 4 "Where, by reason of provisions of paragraph 1 of this Article a person other than an individual is a resident of both Contracting States, then it shall be deemed to be resident of the State in which its registered office is situated".

As it was explained in the previous issue of the journal, the persons subject to the agreement can be divided into three categories: natural persons or individuals, legal persons (companies and other

Economic Affairs and Finance" in case of Iran, and "Ministry of Finance" in case of Ukraine. Both authorities can appoint a representative to work as "competent authority".

H) National

The term "national" which is not found in the OECD Model, means:

1. any individual possessing the nationality of a Contracting State;
 2. any legal person, deriving its status as such from the laws in force in a Contracting State".
- At least the first of these definitions is redundant and does not actually provide a description for the term.

Resident (Article 4)

The purpose of the Article 4 is to define the meaning of the term "resident" and to solve cases of double residence, since double residence may result in double taxation.

Paragraph 1 of Article 4 provides a general rule for determining whether a person is resident of a Contracting State or not. The concept of residence in these agreements

has a particular scope. It has a taxation purpose and meaning. Resident means "any person who under the laws" of a Contracting State "is liable to the tax therein by reason of his domicile, residence, place of registration, or any other criteria of a similar nature". So, deciding on residency of a person is a matter of national taxation laws of contracting parties. To reach such a decision, no attention is necessary to be paid to the criteria adopted by the internal laws of the parties for determining the liability to taxation. That is why the problem of double residence may arise, for solution of which a special procedure is provided under the subsequent paragraph of the Article 4.

The said paragraph 1 of the Article 4 of the Iranian agreements differs from the OECD Model in two ways:

1. the expression "place of management" in the Model (as a criterion of residence) is changed to "place of registration". We have already explained the reason why the Iranian party preferred the latter expression to the former, though the

alteration seems redundant in this particular case. The phrase "any other criterion of a similar nature" would cover "place of registration" as well.

2. A whole sentence at the end of paragraph 1, Article 4 has been deleted in the Iranian treaties. The deleted sentence reads: "But this term does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein".

The rule prescribed by that sentence, may be construed as pertaining to a situation where a person is national of, and domiciled and working in, a third country. Such a person may earn incidentally an income from the sources in a Contracting State, or he may own a property in that state. The second sentence (which is deleted by Iranians) would exclude these persons from definition of "resident". This exclusion means that the agreement is not applicable to such persons, since under Article 1, only "residents" of Contracting States are subject to the agreement.

It is interesting to know that the

only in the Contracting State, in which the registered office of the enterprise is situated".

Comparing these two paragraphs with the relevant sections of the OECD Model, one can see that "the place of effective management" in the Model has been substituted for the "registered office" in the Iranian treaties. Perhaps the reason for this alteration is to bring those cases to coincidence with the Iranian income tax regulations.

In case of companies and other juridical persons, the concept of "residence" is principally alike, both in respect of civil and commercial - as well as the taxation - affairs. This principle can be inferred from the Article 110 of the Direct Taxation Act (DTA). It provides that the taxation affairs of legal persons should be handled by the tax office of the district, where the residence of juridical person is situated. The term "residence of juridical person" means - according to the commercial law - the place where such person is registered.

A company may have registered branches and subdivisions as well, but the

term "place of incorporation" when used absolutely, means the central and principal office of a corporation. It seems that the same concept is followed by the Iranian double taxation treaties, since the head office of an enterprise is - in majority of cases - located in the same place where it is incorporated.

E) Enterprise

The terms "enterprise of a Contracting State" and "enterprise of the other Contracting State" are defined exactly like the definition given in sub-paragraph "c" of paragraph 1, Article 3 of the OECD Model. Such enterprises are those carried on by residents of the contracting parties.

F) International Traffic

Sub-paragraph "f" provides a definition similar to the OECD Model, except for the following aspects:

- The Model defines the term as "any transport by a ship or aircraft", while the Iranian treaties cover "ship, boat, aircraft, or road and railway vehicle".

- According to the Model, the ship or aircraft must be "operated

by an enterprise which has its place of effective management in a Contracting State".

As it was mentioned above, an "enterprise of a Contracting State" means the enterprise carried out by a resident of either contracting parties. The criteria for deciding whether a person is resident of a state, are provided in Article 4. Suppose an individual named "A" is considered (for the purpose of the treaty) to be resident of both Contracting States. Suppose also that he has a home in Ukraine, but his office - through which he administers and controls his business of international traffic - is situated in Iran. Such a person has to pay his income tax to Ukraine, in spite of the fact that his economic activities are carried on in Iran. Therefore the criterion used by the OECD Model - that is the "place of effective management" - is preferable to the one mentioned in the Iranian agreements.

G) Competent Authorities

The term "competent authority" when used in these treaties, means "the Minister of

territories under the sovereignty of the Islamic Republic of Iran".

The word territory when used in singular, means the geographical area under the sovereignty of a state. It includes the land, internal waters, and territorial sea. When we use the same word in plural, and say: 'Iran means the territories under the sovereignty of this country', one might think that some separate geographical regions are meant. It would not be easy to infer, from such an expression, the idea of a whole and integrated political unit.

4. More important is the fact that the term "*Ukraine*" includes not only the "*territory*" of this country, but its continental shelf and economic zone as well, while in case of Iran no reference has been made, either to the continental shelf or to the economic zone.

As a matter of fact, the jurisdiction of coastal states over the continental shelf is not the same as they have over their main territories. The control they may exercise with regard to continental shelf, can not be termed as "*sovereignty*",

though they may practice some exclusive rights over the natural resources of this area. So, the continental shelf can not be categorized as a "*territory under the sovereignty*" of a coastal state. This being the case, one might ask whether the Iranian party did not want the treaty to apply to the continental shelf of this country? We must remember that Iran is very active in its continental shelf, and it would seem quite strange if it would have negative attitude towards the application of its tax regulations - including double taxation treaties - to the vast economic activities performed in such regions.

4. The other face of the coin - which seems more probable - is that the Iranian party did not mean the exclusion of continental shelf from the geographical scope of the treaty. If so, the text of the treaty - as regards the definition of Iran - has to be amended, with a view to extend it to the continental shelf and economic zone.

B and C) Person and Company
The agreements under

discussion follow the suit of the OECD Model in defining these two words. We had some comments on both of them in the previous issue of the journal.

D) Registered Office

This is another term which is not defined in Article 3 of the OECD Model. Registered office means - according to the Iranian new agreements - head office of an enterprise registered under the relevant laws of either contracting state. One of the occasions in which the term "*registered office*" is used, can be found in paragraph 3 of Article 15. It pertains to the "*remuneration derived in respect of an employment exercised aboard a ship, boat, aircraft or road and railroad vehicle operated in international traffic*". This type of remuneration "*may be taxed in the contracting state in which the registered office of the enterprise is situated*".

The same term is used also in paragraph 3 of the Article 22, according to which "*Capital represented by ships, boats, aircraft, road and railway vehicles operated in international traffic...shall be taxable*

well as one of the signed agreements - namely the Irano-Ukrainian agreement - as the bases of our discussion.

The subjects commented on in the last issue were: "title of treaties", "personal scope", and "taxes covered" by the agreements under review.

Now the study will continue as follows:

General Definitions (Article 3)

Article 3 of the Iranian tax treaties is divided (like the OECD Model) into two paragraphs or sections. Section one presents definitions for several terms, and section 2 states that any term not defined in the agreement "shall, unless the context otherwise requires, have the meaning which it has under the law"

of the relevant states. It means that in case of terms and expressions not defined in the agreement - neither in Article 3 nor elsewhere - the contracting parties have to interpret the term according to their internal regulations.

The words defined in paragraph 1 of Article 3 of the agreement are as follows:

A) Contracting State

"the term 'a contracting state' and 'the other contracting state' means the Islamic Republic of Iran, or Ukraine as the context requires; the term Islamic Republic of Iran means the territories under the sovereignty of the Islamic Republic of Iran.

the term Ukraine when used in geographical sense, means the territory of Ukraine, its continental shelf and its exclusive (maritime) economic zone, including any area outside the territorial sea of Ukraine which in accordance with international law has been or may hereafter be designated as an area within which the rights of Ukraine with respect to the sea bed and sub-soil and their natural resources may be exercised."

Some points are worth of mentioning with regard to the said definition:

1. The term so defined, namely "contracting state", is not found among the definitions of Article 3 of the OECD Model. It has been added through the bilateral agreement of the parties to the Iranian treaties.
2. As it could be seen, the

above text is somehow different in respect of the definition of "Iran" and "Ukraine". Definition of Iran is - in comparison with Ukraine - very short and it refers to the territories under the Iranian sovereignty only. The term Ukraine, on the other hand, has been defined broadly, and includes not only "the territory of Ukraine", but also that country's continental shelf, exclusive maritime zone, etc.

3. Most of the modern tax treaties contain broad definition of areas under sovereignty and control of the contracting parties. It seems that the above short definition of "Iran" is borrowed from the old tax conventions of this country concluded with Germany (1968) and France (1973).

Although the definition of Iran in those old conventions is similar to newly concluded agreements, nevertheless there is a small - but significant - difference between those two types of treaties. The definition given in the old conventions is as follows: "the term Iran means the territory of the Empire of Iran", while the new agreements define the same word as: "the

suit the tax regulations?

More questions of this kind can be raised. Our aim is to draw the attention to the issue in general, with a view to cause a movement in direction of research and study towards this significant topic. Maliyat journal considers - as always - its duty to take an active part in this type of research and deliberation.

The subject has been reviewed in some articles of the present issue, which we hope to draw the attention of tax experts and practitioners, and to be starting point for evolution of clear approaches in this field.

Dr. Aliakbar Arabmazar



TREATY DEVELOPMENTS

A COMMENT ON RECENT TAX TREATIES CONCLUDED WITH A DOZEN OF FOREIGN COUNTRIES

PART TWO

Dr. Mohammad Tavakkol

As we mentioned in the last issue of this Maliyat journal, Iranian tax administration has taken remarkable steps towards the expansion of international tax relations with other countries. Many tax treaties are

concluded, or are at the stage of negotiations, which would increase the number of such type of agreements to a level unprecedented in this country. We mentioned also that all these treaties are drawn on

basis of a prototype or pattern agreement, which in its turn is based on the OECD Model Double Taxation Convention on Income and Capital. Therefore, we chose the OECD Model and the said pattern agreement, as

FROM THE PRESIDENT

We have always pointed out that the promotion of tax knowledge of our readership constitutes one of the main goals of this journal. Such an undertaking would naturally have broad dimensions, and would cover vast areas of tax issues and problems. One interesting and important subject of this kind is the issue of the interpretation of tax laws and regulations.

It is interesting to know that the topic is quite new in this country, and nobody have ever tried to elaborate on various aspects of this specific subject. The importance of the issue is due to the fact that the rights and duties of both sides of the tax system - namely the government and taxpayers - depend on how the laws are understood and deciphered.

The main question is: whether the tax laws and regulations are to be construed according to certain rules and principles or not, and if the answer is positive, what are those maxims and rules of interpretation?

As far as the necessity of interpretation is concerned, the answer is certainly positive. It is impossible for those who formulate or approve the law, to foresee and anticipate all circumstances that will govern the atmosphere in which the law is going to be implemented.

The time passes and the economic life of the society - that makes up the principal ground for execution of tax law - is apt to alter and evolve uninterruptedly. Let us take the current tax law as an example. This

law (Direct Taxation Act) was approved in March 1988, say less than a decade ago. During this very short period, vast and tremendous changes have taken place in the varieties and volume of transactions, the form and substance of economic relations, and many other factors that have direct or indirect effects on taxes and taxation affairs.

The people who were involved in deliberation and approval of the said law, logically were not able to foresee all these changes and developments. The best evidence for this statement is the large number of circulars, by-laws, and other types of rulings issued for explanation of the same law.

This is an unavoidable process which is prevailing all over the world and among all categories of countries and societies. So, first we have to determine a viable policy in this regard. Have we to leave the matter as it is, or have we to regulate it through appropriate legal channels, so that a reasonable and clear way of action could be founded?

The next question is: whether the tax law must be treated as any other law (for instance civil law) and subject to the same rules and methods of interpretation adopted in respect of ordinary regulations? Or, we have to consider the tax law as a separate category requiring special rules of construing and deciphering?

In case of choosing the latter approach, what are those rules and principles of interpretation which